

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

جريمة التزوير الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة

إعداد
نهى عمر حسين دعباس

إشراف
د. فادي شديد
د. سامح عطعوط

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

2017م

جريمة التزوير الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة

إعداد

نهى عمر حسين دعباس

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2017/08/30م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

1. د. فادي شديد / مشرفاً ورئيساً
.....
2. د. سامح العطوط / مشرفاً ثانياً
.....
3. د. أحمد الدبك / ممتحناً خارجياً
.....
4. د. محمد شراقة / ممتحناً داخلياً
.....

الإهداء

إلى من أديبه لهم بالفضل العظيم بعد الباري عز وجل.

إلى من بلغ الأمانة، إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد - صلى الله عليه وسلم -

إلى الوالدين الكريمين - أمد الله في عمرهما - والذي قال تعالى في حقهما "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه

وبالوالدين إحساناً . الإسراء : 23

إلى من أرجو رضاها بعد رضا الله ورسوله... إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها.... إلى نبي الحنان... إلى

بسمة الحياة وسر الوجود.... غاليتي أمي الحبيبة - حفظها الله - .

إلى من علمني العطاء دون انتظار.... إلى من أحمل اسمه بكل افتخار... إلى والدي العزيز.

إلى رفيقة دمي وتوأم روحي وأغلى ما لدي... إلى النجمة التي تضيء حياتي.... أختي الغالية منى - حفظها

الله

إلى من أكبر بوجودهم، واكتسب القوة وعليهم أعتمد... إلى من أرى فيهم الحنان والأمان، إلى أختوتي

الأعزاء موسى، عبدالله، سامي، طارق، عامر - حفظهم الله - .

إلى كل من علمني حرفاً وأنار لي طريق المعرفة والعلم.... أساتذتي.

إلى الذين عشقوا الشهادة، وقدموا أرواحهم مهراً لفلسطين الغالية... شهدائنا.

إلى أسرانا البواسل خلف قضبان الاحتلال....

إلى وطني الحبيب فلسطين....

إليك جميعاً أهدي ثمرة جهدي المتواضع

الشكر والتقدير

قال تعالى " رب اوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحاً ترضاه". سورة النمل : 19

الحمد لله رب العالمين الذي وفقني في إتمام هذا العمل المتواضع، والصلاة والسلام على أشرف الخلق سيدنا محمد - صلى الله عليه وسلم- وعلى اله وصحبه أجمعين.

بداية أتقدم بالشكر الجزيل لجامعة النجاح الوطنية، ولكلية الدراسات العليا.

كما أتقدم بالشكر والتقدير والعرفان لكل من الدكتور الفاضل فادي شديب والدكتور الفاضل سامح عطعوط اللذان تكرما بالإشراف على هذا العمل المتواضع، ولما قدموه لي من نصائح وتوجيه وإرشاد وجهد ومعوثة.

كما أتقدم بالشكر والتقدير للأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الذين تفضلوا بمناقشة هذه الرسالة لهم مني التقدير، لما بذلوه في تقويم الرسالة.

ولا يفوتني أن أتقدم بخالص الشكر إلى السادة / أعضاء هيئة التدريس بقسم المناهج التربوية في جامعة النجاح الوطنية الذين نهلت منهم المعرفة والعلم.

وأخيراً أتقدم بالشكر لكل من قدم لي يد المساعدة لإخراج هذا العمل المتواضع.

لهم مني جزيل الشكر وعظيم الإمتنان، وجزاهم الله عني كل خير

الإقرار

أنا الموقعة أدناه، مقدمة الرسالة التي تحمل العنوان:

جريمة التزوير الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيث ما أن هذه الرسالة كاملة، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة أو لقب علمي أو بحث 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 الطالبة:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
و	فهرس المحتويات
ي	فهرس الجداول
ف	فهرس الملاحق
ص	الملخص
1	المقدمة
3	أهمية الدراسة
4	محددات الدراسة
4	أهداف الدراسة
5	أسباب الدراسة
5	الدراسات السابقة
9	التعليق على الدراسات السابقة
10	معوقات الدراسة
10	فرضيات الدراسة
11	منهجية الدراسة
11	إشكالية الدراسة
14	الفصل الأول: النظام القانوني لجريمة التزوير الضريبي
16	المبحث الأول: ماهية جريمة التزوير الضريبي
16	المطلب الأول: مفهوم جريمة التزوير الضريبي
18	المطلب الثاني: خصوصية جريمة التزوير الضريبي
20	المطلب الثالث: التفرقة بين التزوير الضريبي والتهرب الضريبي
22	المطلب الرابع: أركان جريمة التزوير الضريبي
22	الفرع الأول: الركن المادي لجريمة التزوير الضريبي
22	الفقره الأولى: الآراء القانونية حول تغيير الحقيقة في المحررات

الصفحة	الموضوع
24	الفقرة الثانية: الأفعال المكونة للتزوير الضريبي بناء على القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011
28	الفرع الثاني: ركن الضرر لجريمة التزوير الضريبي
31	الفرع الثالث: الركن المعنوي المتمثل بالقصد الجنائي لجريمة التزوير الضريبي
33	المبحث الثاني: القواعد الإجرائية المتبعة في جريمة التزوير الضريبي وطرق التصدي لها
34	المطلب الأول: الإجراءات الرقابية الكاشفة لوقوع جريمة التزوير الضريبي
34	الفرع الأول: ماهية الرقابة الضريبية
35	الفرع الثاني: معايير تحديد خطورة الملفات الضريبية
37	الفرع الثالث: أساليب الرقابة الضريبية
37	الفقرة الأولى : الرقابة على المكلف من قبل مأمور التقدير
40	الفقرة الثانية : الرقابة على قرار مأمور التقدير
44	المطلب الثاني: الدعوى الجزائية لجريمة التزوير الضريبي
46	الفرع الأول: ماهية الدعوى الجزائية الناشئة عن جريمة التزوير الضريبي
47	الفرع الثاني: تحريك الدعوى الجزائية الناشئة عن جريمة التزوير الضريبي
49	الفرع الثالث: مهام أعضاء الضبط القضائي في جريمة التزوير الضريبي
49	الفقرة الأولى : واجبات أعضاء الضبط القضائي
51	الفقرة الثانية : سلطات أعضاء الضبط القضائي
59	الفرع الرابع: إنقضاء الدعوى الجزائية الناشئة عن جريمة التزوير الضريبي
60	الفقرة الأولى: المحكمة المختصة بإنهاء الدعوى الجزائية الناشئة عن جريمة التزوير الضريبي
62	الفقرة الثانية: التصالح الضريبي
64	المطلب الثالث: الإجراءات المتبعة للتصدي لجريمة التزوير الضريبي
64	الفرع الأول: التشريع الضريبي
66	الفرع الثاني: الإدارة الضريبية
67	الفرع الثالث: فرض الجزاءات
71	الفصل الثاني: أثر جريمة التزوير الضريبي على الإيرادات العامة

الصفحة	الموضوع
73	المبحث الأول: الأسلوب الإحصائي لدراسة أثر جريمة التزوير الضريبي على الإيرادات العامة
73	المطلب الأول: منهج الدراسة
73	المطلب الثاني: مجتمع الدراسة
74	المطلب الثالث: عينة الدراسة
76	المطلب الرابع: أداة الدراسة
79	المطلب الخامس: الصدق الظاهري للأداة
81	المطلب السادس: ثبات الأداة
82	المطلب السابع: إجراءات الدراسة
83	المطلب الثامن: متغيرات الدراسة
84	المطلب التاسع: المعالجات الإحصائية
86	المبحث الثاني: نتائج الأسلوب الإحصائي وفرضياته لبيان أثر جريمة التزوير الضريبي على الإيرادات العامة
86	المطلب الأول: نتائج أسئلة الدراسة وفرضياتها
86	الفرع الأول: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة
86	الفقرة الأولى: النتائج المتعلقة بالسؤال الأول
95	الفقرة الثانية: النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني
107	الفقرة الثالثة: النتائج المتعلقة بالسؤال الثالث
110	الفقرة الرابعة: النتائج المتعلقة بالسؤال الرابع
116	الفقرة الخامسة: النتائج المتعلقة بالسؤال الخامس
116	الفقرة السادسة: النتائج المتعلقة بالسؤال السادس
124	الفرع الثاني: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
124	الفقرة الأولى: النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى
136	الفقرة الثانية: النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية
147	الفقرة الثالثة: النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثالثة
155	المطلب الثاني: مناقشة نتائج أسئلة الدراسة وفرضياتها
155	الفرع الأول: مناقشة نتائج أسئلة الدراسة
155	الفقرة الأولى: مناقشة نتيجة السؤال الأول

الصفحة	الموضوع
156	الفقرة الثانية: مناقشة نتيجة السؤال الثاني
159	الفقرة الثالثة: مناقشة نتيجة السؤال الثالث
160	الفقرة الرابعة: مناقشة نتيجة السؤال الرابع
161	الفقرة الخامسة: مناقشة نتيجة السؤال الخامس
161	الفقرة السادسة: مناقشة نتيجة السؤال السادس
171	الفرع الثاني: مناقشة النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
171	الفقرة الأولى: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى
177	الفقرة الثانية: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية
182	الفقرة الثالثة: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثالثة
189	الخاتمة
194	قائمة المصادر والمراجع
203	الملاحق
b	Abstract

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
جدول (1-2)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغيرات الدراسة.	75
جدول (2-2)	نتائج معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) لمصفوفة ارتباط فقرات استبانة جريمة التزوير الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة.	80
جدول (3-2)	نتائج معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) لمصفوفة ارتباط فقرات مقدار المبالغ المضبوطة من جراء استخدام المكلف للأفعال التالية الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011).	81
جدول (4-2)	نتائج معامل الثبات للمجالات.	82
جدول (5-2)	الدرجات التي تم إعتماها لمتوسطات استجابة أفراد عينة الدراسة.	86
جدول (6-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الأول المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة للأفعال الأكثر استخداماً من قبل المكلفين عند ارتكابهم جريمة التزوير الضريبي.	87
جدول (7-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على المجال الأول المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي.	88
جدول (8-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على المجال الثاني المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالإستناد الى معززات مزورة.	90
جدول (9-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على المجال الثالث المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أو جب القانون بيانها.	94

الرقم	الجدول	الصفحة
جدول (10-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثاني المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لأثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي في زيادة إيرادات ضريبة الدخل.	96
جدول (11-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات المجال الأول المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لأثر معايير إختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة على زيادة إيرادات ضريبة الدخل.	98
جدول (12-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات المجال الثاني المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لأثر الرقابة الضريبية المفروضة على كل من المكلف وعلى قرار مأمور التقدير في زيادة إيرادات ضريبة الدخل.	100
جدول (13-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البُعد الأول المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لُبُعد رقابة مأمور التقدير على المكلف.	101
جدول (14-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البُعد الثاني المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لُبُعد الرقابة المفروضة على موظفي ضريبه الدخل.	103
جدول (15-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات المجال الثالث المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لأثر العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي في زيادة إيرادات ضريبة الدخل.	105
جدول (16-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثالث المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمدى الإلتزام الادارة الضريبية بالإجراءات التنفيذية المتعلقة بجريمة التزوير الضريبي.	108

الرقم	الجدول	الصفحة
جدول (17-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الرابع المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لدرجة رضى موظفي دائرة ضريبة الدخل عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي.	111
جدول (18-2)	الأعداد والنسب المئوية لإستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الإستبانة التي تعبر عن مقدار المبالغ المضبوطة من جراء إستخدام المكلف للأفعال التالية الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011).	117
جدول (19-2)	مقدار المبالغ المضبوطة من جراء إستخدام المكلف للأفعال الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011).	119
جدول (20-2)	مقدار المبالغ المضبوطة من جراء إستخدام المكلف للأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011).	122
جدول (21-2)	تأثير المبالغ المضبوطة من جريمة التزوير الضريبي للإيرادات العامة وإيرادات ضريبة الدخل خلال الفترة من 2011 وحتى 2016.	123
جدول (22-2)	نتائج اختبار "ت" للعينات المستقلة لاستجابة أفراد العينة في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي في زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.	125
جدول (23-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لأثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي في زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير المؤهل العلمي.	126

الرقم	الجدول	الصفحة
جدول (24-2)	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي في زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير المؤهل العلمي.	127
جدول (25-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لأثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي في زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير عدد الدورات.	129
جدول (26-2)	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي في زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير عدد الدورات.	130
جدول (27-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لأثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي في زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.	131
جدول (28-2)	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي في زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.	132
جدول (29-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لأثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي في زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير سنوات الخبرة.	134
جدول (30-2)	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي في زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير سنوات الخبرة.	135
جدول (31-2)	نتائج اختبار "ت" للعينات المستقلة لاستجابة أفراد العينة في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.	136
جدول (32-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لدرجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.	138

الرقم	الجدول	الصفحة
جدول (33-2)	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.	139
جدول (34-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لدرجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات.	140
جدول (35-2)	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات.	141
جدول (36-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لدرجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.	143
جدول (37-2)	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.	144
جدول (38-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لدرجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.	145
جدول (39-2)	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.	146
جدول (40-2)	نتائج اختبار "ت" للعينات المستقلة لاستجابة أفراد العينة على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.	148
جدول (41-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لدرجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.	149

الرقم	الجدول	الصفحة
جدول (2-42)	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.	149
جدول (2-43)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لدرجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات.	150
جدول (2-44)	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات.	151
جدول (2-45)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لدرجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.	152
جدول (2-46)	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.	152
جدول (2-47)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لدرجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.	154
جدول (2-48)	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.	154
جدول (2-49)	عدد الإقرارات الضريبية تبعاً لرموزها خلال الفترة من 2011 وحتى 2015.	162
جدول (2-50)	عدد الإقرارات الضريبية التي تم الاعتراض عليها خلال الفترة من 2011 وحتى 2015.	164

الرقم	الجدول	الصفحة
جدول (51-2)	عدد الإقرارات الضريبية المقبولة وما يتم التعديل عليها في دولة الاردن خلال الفترة من 2011 وحتى 2015.	165
جدول (52-2)	مبالغ الإقرارات الضريبية التي تخضع للتعديل خلال الفترة من 2011 وحتى 2015.	167

فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
204	جداول الايرادات	ملحق (1)
207	الإستبانة	ملحق (2)
218	المحكّمون	ملحق (3)
219	المقابلة	ملحق (4)

جريمة التزوير الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة

إعداد

نهى عمر حسين دعباس

إشراف

د. فادي شديد

د. سامح عطعوط

الملخص

هدفت الدراسة التعرف إلى أثر جريمة التزوير الضريبي على إيرادات ضريبة الدخل والإيرادات العامة، إضافة إلى التعرف على أكثر الأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي استخداماً من قبل المكلفين، بالإضافة إلى دور متغيرات الدراسة (معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة، الرقابة المفروضة على المكلفين وقرار مأمور التقدير، العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي) على زيادة إيرادات ضريبة الدخل، ومعرفة رضا مأموري التقدير والمدققين عن بعض المقترحات، ومدى أهميتها في الحد من جريمة التزوير الضريبي في ضريبة الدخل.

ولتحقيق هذه الأهداف استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، وقامت ببناء استبانة أعدت خصيصاً لذلك، وتم توزيعها على عينة مكونة من (107) موظفين من مأموري تقدير ومدققين في الدوائر الفرعية لضريبة الدخل في الضفة الغربية، وقد تم استرجاع (99) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي حيث شكلت ما نسبته (86%) تقريباً من مجتمع الدراسة، كما قامت بتحليل نسبة المبالغ المضبوطة من ارتكاب الأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي إلى إيرادات ضريبه الدخل والإيرادات العامة وإلى كافة المبالغ المضبوطة من جراء ارتكاب المكلفين للأفعال الواردة في المادة (37) من القرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل، للتعرف إلى نسبة تأثير جريمة التزوير الضريبي في ضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل.

وقد عُرِضَت أداة الدراسة على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص، وأشار المحكمون بصلاحيّة أداة الدراسة لقياس ما وضعت لقياسه، وتم حساب معامل الثبات لأداة الدراسة بالاعتماد على معادلة كرونباخ الفا وبلغت قيمة الثبات 0.930 و 0.912 وهو معامل ثبات عالٍ يفي بأغراض البحث العلمي.

وأظهرت نتائج الدراسة إلى أن فعلي تقديم بيانات أو معلومات كاذبة، و إخفاء معلومات في الاقرارات الضريبية حصلوا على درجة مرتفعه، أشارت النتائج إلى أن وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي حصلت على درجة مرتفعه في تأثيرها الايجابي على إيرادات ضريبة الدخل، كما توصلت الدراسة إلى أنّ نسبه تاثير المبالغ المضبوطة من ارتكاب المكلفين للأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي على إيرادات ضريبة الدخل 8.34%، وعلى الإيرادات العامة 0.58%، كما أشارت النتائج إلى التزام الإدارة الضريبية في رفع قضايا التزوير التي يتم اكتشافها إلى المحاكم المختصة، كما أشارت النتائج إلى ان المقترحات من وجهة نظر مأموري التقدير والمدقق لها دور فعال في الحد من جريمة التزوير الضريبي.

وفي ظل النتائج التي تم التوصل إليها، خرجت الباحثة بمجموعة من التوصيات أهمها:

1- تأهيل مأموري التقدير والمدققين في كيفية اكتشاف التزوير في الأختام والتوقييع مع تعميم صورته لهذه الاختام والتوقييع ذات الصله بعمل ضريبة الدخل.

2- تعديل القانون المطبق في ضريبة الدخل، بهدف تشديد العقوبات المفروضة على التهرب الضريبي ومن أحد وسائله التزوير الضريبي بحيث يكون العقاب رادعا وصارما ومطبقا.

3- تفعيل الرقابة وتشيديها على مأموري التقدير والمدققين، بهدف التاكيد من تطبيقهم للاجراءات القانونية التي تنظم الاجراءات المتعلقة باكتشاف جريمة التزوير الضريبي في ضريبة الدخل.

4- تعديل القانون المطبق في ضريبة الدخل، بهدف وضع ضوابط للحد من صلاحيات المدير العام في اجرائه للتصالح على الجرائم الضريبية ومنها جريمة التزوير، بالاضافة الى

فرض عقوبات رادعه وصارمة ومطبقة على موظفي ضريبة الدخل الذين لا يطبقون
إجراءات رفع جرائم التزوير الضريبي الى المحاكم المختصة عند اكتشافها

المقدمة

إن الضرائب من أهم مصادر الخزينة العامة في كافة النظم، سواء أكان ذلك في الدول المتقدمة أم الدول النامية، حيث تعتمد عليها لتحقيق أهدافها وتغطيه نفقاتها، ويتشكل النظام الضريبي في فلسطين من ضرائب مباشرة والتي تتمثل في ضريبه الدخل و ضريبه الاملاك، وضرائب غير مباشرة وتتمثل في ضريبه القيمة المضافة والجمارك.¹

وتختلف مساهمة ضريبة الدخل في الإيرادات العامة وفقاً لمستوى التطور الاقتصادي في البلد، ففي الوقت الذي تشكل فيه ضريبة الدخل حوالي 70% من إيرادات الدول الرأسمالية المتقدمة، وتتنخفض هذه النسبة في الدول النامية، وكون فلسطين من الدول النامية فإن مساهمة إيرادات ضريبة الدخل إلى إجمالي الإيرادات العامة متدنيه حيث بلغت حوالي 6% فقط من مجموع الإيرادات العامة.² ويمكن إرجاع سبب التذني إلى عدة عوامل، منها: انخفاض مستوى الدخل، الاعفاءات الممنوحة في قانون تشجيع الاستثمار والتهرب الضريبي، وكذلك القصور في الجهاز الضريبي، سواء من الناحية البشرية أو الآلية أو التقنية.³

حيث بلغ متوسط نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية من صافي الإيرادات خلال الفترة من (2011-2016) (88.1%)، وهذا يدل على أن السلطة الوطنية الفلسطينية ليس لديها موارد ماليه، كما وبلغ متوسط نسبه مساهمه الايرادات غير الضريبية من صافي الايرادات خلال الفترة من (2011-2016) (11.8%)، وكان هنالك تزايد مستمر في مساهمه الإيرادات الضريبية من صافي الايرادات العامه خلال الفترة من (2011-2015) وهذا يشير إلى الجهود المكثفة التي تقوم بها وزارة المالية من أجل زيادة حصيلة الضرائب سواء المباشرة او غير

¹ <http://www.pcp.ps/atemplate.php?id=169>، بتاريخ 2015/5/10، الساعة التاسعة صباحاً.

² <http://www.pcp.ps/atemplate.php?id=169>، بتاريخ 2015/5/10، الساعة التاسعة صباحاً.

³ نجار، سليم، دراسة فعالية السياسة الضريبية في فلسطين كأداة لتمويل عملية التنمية الاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، منطقة شمال غزة التعليمية، فلسطين.

المباشرة، أما بخصوص سنة (2016) فكان هنالك وجود انخفاض في نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية من صافي الإيرادات العامة¹.

كما وبلغ متوسط نسبة مساهمة إيرادات ضريبة الدخل من إيرادات الضرائب خلال الفترة من (2011-2016) (8.1 %)، وبلغ متوسط مساهمة إيرادات ضريبة الدخل من صافي الإيرادات خلال الفترة من (2011-2016) (7.1 %)، كما كان هنالك زيادة واضحة في حصيلة ضريبة الدخل لسنة (2012) عما كانت عليه في سنة (2011) وسنه (2013) عما كانت عليه في سنة (2012) ومن ثم حصل انخفاض كبير في نسبه نموها وبشكل متذبذب من (2013-2016)، ويعود السبب في ذلك لعدة أسباب قد يكون أحدها هو تعديل الشرائح الذي تم في سنة (2015) وقانون تشجيع الاستثمار، إضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي هو من أكثر العوامل الموجودة في فلسطين في تدني الإيرادات الضريبية ومنها إيرادات ضريبة الدخل².

كما كان هنالك انخفاض في جباية ضريبة الدخل في عام (2016) عما كان عليه في (2012) وهذا لم يتوافق في جباية جميع أنواع الإيرادات حيث يوجد تطور في الجباية في سنة (2016) عما كانت عليه في (2012)، وكان هنالك تذبذباً بين زيادة ونقصان في إيرادات ضريبة الدخل خلال الفترة من 2011 وحتى 2016، عكس أنواع الضرائب الأخرى التي كانت مستقرة نسبياً حيث كانت مستقرة نسبياً ومتزايدة بشكل مستمر خلال الفترة من 2011 وحتى 2016³، كما وبلغ متوسط مساهمة إيرادات ضريبة الدخل من إجمالي صافي الإيرادات (6.8%)، حيث كانت هذه النسبة في تزايد خلال الفترة من (2011-2013)، وفي انحدار خلال الفترة من (2013-2016)، كما وبلغت نسبه مساهمة إيرادات ضريبة الدخل من إيرادات الضرائب المحليه (31.8 %) أي ما يعادل تقريبا ثلث الإيرادات الضريبية المحلية، حيث كانت بإنحدار مستمر خلال الفترة من (2012-2016)، كما وشكلت إيرادات ضريبة الدخل من

¹ انظر ملحق رقم (1) جدول (1)

² انظر ملحق رقم (1) جدول (2)

³ انظر ملحق رقم (1) جدول (13)

إيرادات ضريبة القيمة المضافة المحليه كمتوسط بلغ (77.3 %) ¹، حيث أن نسبه نمو إيرادات ضريبة الدخل خلال الفترة من (2011-2016) كانت في حالة تذبذب شديد ².

أهمية الدراسة

إن انتشار الجرائم الضريبية وازديادها وخصوصاً جريمة التزوير في ضريبة الدخل، ينعكس سلباً على مستوى الخدمات والمرافق العامة التي يستفيد منها عامة المجتمع، لذلك تتبع أهمية الدراسة من الموضوع الذي تعالجه حيث يعتبر هذا البحث الأول من نوعه -حسب علم الباحثه- والذي يتطرق إلى أحد وسائل التهرب الضريبي وهي جريمة التزوير الضريبي وأثرها على الإيرادات العامه.

وبالتالي، فإن الأهمية العلمية لهذه الدراسة تكمن في سعيها للكشف عن الخصوصية التي تتميز بها جريمة التزوير الضريبي عن باقي الجرائم الأخرى، وما هي الأركان الواجب توافرها لإكمال جريمة التزوير الضريبي، بالإضافة لمعرفة الوسائل التي تستخدمها الإدارة الضريبية ومدى فاعليتها للحد والكشف عن جريمة التزوير الضريبي، كما وتتبع أهميتها أيضاً في الكشف عن الموارد المالية لخزينة السلطة الوطنية الفلسطينية، ودور ضريبة الدخل في رفد خزينة الدولة.

كما وتتمثل الأهمية التطبيقية لهذه الدراسة في سعيها للكشف عن أثر المبالغ التي كان ينوي التهرب منها، من جراء ارتكاب الأفعال المكونه لجريمة التزوير الضريبي، والآثار السلبية الناجمة عن جريمة التزوير الضريبي على إيرادات ضريبة الدخل، كما وتسعى لوضع توصيات تهدف لتطوير نظام فعال للحد من جريمة التزوير الضريبي، بالإضافة الى تقييم نظام الرقابة على المكلف والرقابة على مأمور التقدير للتأكد من الالتزام كافة الاطراف بالقانون.

¹ انظر ملحق رقم (1) جدول (4)

² انظر ملحق رقم (1) جدول (5)

كما وتتبع أهميتها من خلال فتح آفاق جديدة للباحثين للقيام في البحث العلمي ومنها:
دراسة أثر اعتماد الادارات الضريبية على برنامج توحيد الايرادات العامة على الحد والكشف
عن الجرائم الضريبية.

محددات الدراسة

اعتمدت الدراسة على المحدد الموضوعي حيث تم التطرق إلى جريمة التزوير الضريبي
التي تقع على ضريبة الدخل من قبل المكلفين، وقياس أثر هذه الجريمة على إيرادات ضريبة
الدخل، وإلى المحدد المالي حيث تتمثل الحدود المالية حيث تناولت الدراسة البيانات المالية
للسلطة الوطنية الفلسطينية خلال الفترة من 2011-2016.

أهداف الدراسة

تسعى الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف إلى درجة شيوع أشكال التزوير الضريبي وممارستها.
2. التعرف إلى أثر معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة على زيادة إيرادات
ضريبة الدخل.
3. التعرف إلى أثر الرقابة الضريبية المفروضة على المكلف من قبل مأمور التقدير في زيادة
إيرادات ضريبة الدخل.
4. التعرف إلى أثر الرقابة الضريبية المفروضة على قرار مأمور التقدير على زيادة إيرادات
ضريبة الدخل.
5. التعرف إلى أثر الجزاءات المترتبة على جريمة تزوير ضريبة الدخل في قرار بقانون
ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011) على زيادة إيرادات ضريبة الدخل.

6. التعرف إلى نسبة قضايا التزوير في ضريبة الدخل إلى إجمالي قضايا التهرب الضريبي في ضريبة الدخل لدى المحكمة المختصة.

7. التعرف إلى المبالغ المضبوطة من جريمة التزوير الضريبي على كل من الإيرادات العامة وإيرادات ضريبة الدخل.

أسباب الدراسة

تم اختيار هذه الدراسة لعدة أسباب:

- التعرف على جريمة التزوير الضريبي وتمييزها عن جريمة التهرب الضريبي بشكل عام.
- إزالة الغموض عن نظرة المجتمع للرقابة الضريبية.
- الكشف عن الوسائل المتبعة للكشف عن جريمة التزوير الضريبي ومعرفة مدى فاعليتها.

الدراسات السابقة

تعد هذه الدراسة من الدراسات الرائدة بمضمونها، حيث إن هناك العديد من الدراسات الفرعية المتعلقة بالموضوع، إلا أنها لم تتطرق بالبحث عن التزوير الضريبي في ضريبة الدخل وأثرها على الإيرادات، ويمكن إجمال أهم الدراسات كما يلي:

أولاً: الدراسات العربية

أولاً: دراسة أبو عياش (2013) "سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل"

هدفت الدراسة التعرف إلى سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل والنظام القانوني الذي ينظمها في فلسطين من خلال نصوص القوانين الضريبية ونصوص القانون الأخرى التي تحكم هذه السلطات، ومن أجل تحقيق هدف الدراسة قام الباحث بمراجعة أدبيات الدراسة والكتب والأبحاث ذات العلاقة.

وقد توصل الباحث إلى مجموعه من النتائج، أهمها: أن الهدف الرئيس عند المشرع الضريبي الفلسطيني من العقوبات الضريبية هو ضمان إمداد الخزينة العامة بالأموال أكثر من ردع مرتكب الجريمة الضريبية، وأن السبب الرئيس في ارتكاب الجرائم الضريبية يرجع إلى ضعف كفاءة موظفي الإدارة الضريبية، حيث يجب أن يجمع ما بين علم المحاسبة والعلوم القانونية، بالإضافة إلى المهارة الفنية، وعدم وجود جهاز مختص للاستعلام الضريبي في فلسطين يؤدي إلى نقص وضعف في المعلومات والبيانات المالية لدى موظفي الإدارة الضريبية، مما يؤدي إلى زيادة ارتكاب الجرائم الضريبية، بالإضافة إلى عدم وجود الرقابة الكافية والجزاءات الرادعة، أما أهم توصيات الباحث كانت بضرورة تشديد العقوبات على مرتكبي الجرائم الضريبية، إضافة إلى ضرورة خلق كادر قضائي إضافي يجمع ما بين إدارة العلوم القانونية والعلوم المحاسبية.

ثانياً: دراسة شاهين (2012) بعنوان "واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين وأثر ذلك على التهرب الضريبي"

هدفت الدراسة التعرف إلى واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية المختلفة في فلسطين وأثر ذلك على التهرب الضريبي، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتصميم استبيان أعد خصيصاً لذلك وقد وزعت على عينة بلغ عددها 170 موظفاً من مختلف الدوائر الضريبية وموظفين في وزارة المالية من ذوي الاختصاص، وقد توصل الباحث إلى مجموعه من النتائج أهمها: أن مستوى واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين بلغت (79.6%) وهي نسبة مرتفعة، وهذا يعني أن العاملين في الدوائر الضريبية في فلسطين ملتزمون بنظام الرقابة الداخلي، وكانت نسبة واقع نظام الرقابة الداخلي مرتفعة، لأن العاملين في الدوائر الضريبية أشاروا إلى أنه يتم توثيق كافة الإجراءات والتعليمات، إضافة إلى وجود فصل بين المهام الوظيفية لموظفي الدوائر الضريبية، وتتم عملية الرقابة في بعض الأحيان من خلال طلب عينة من الملفات من موظفي الدوائر الضريبية، أما أهم التوصيات: ضرورة تعزيز الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية بشكل أكبر مما هو مطبق، مع بذل العناية المهنية

اللازمة في متابعة المستجندات التي تطرأ على عملية تطوير إدارة وكفاءة المخاطر، إضافة إلى ضرورة العمل على إصدار دليل عمل يتضمن الاجراءات التفصيلية لكل عملية رقابية بحسب أنواع ومجالات عمل الجهات الخاضعة لهذه الرقابة وتطبيقها بصورة فعلية.

ثالثاً: دراسته (حسين، 2010) "بغنوان مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجع الدولية، واثـر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهـرب الضريبي"

هدفت الدراسة التعرف إلى أشكال التهـرب الضريبي وأسبابه وآثاره على المجتمع، كما هدفت التعرف على مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجع الدولية واثـر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهـرب الجمركي، والتعرف الى دور متغيرات دراسته (المهنة، عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، التخصص في البكالوريوس) في ذلك، ولتحقيق هدف الدراسة قامت الباحثة بتطوير استبيان أعد خصيصاً لذلك وقد وُزِعَ على عينة بلغ عددها 150 فرداً موزع بالتساوي بين الفاحصين الضريبيين ومدققي الحسابات والمدراء الماليين، وقد أظهرت الدراسة مجموعة من النتائج أهمها: يتعين على الفاحص الضريبي استخدام أساليب التدقيق المتعارف عليها كونه يقوم بفحص إقرارات وبيانات ماليه للمكلفين، كما اظهرت الدراسة الى وجود فروق تبعاً لمتغيرات الدراسة، اما أهم التوصيات: ضرورة توفير الخبرة للفاحص الضريبي من أجل الاحاطة بالأساليب التي قد يلجأ لها المكلفون في التهـرب من الضريبه، وأن استخدام المعايير الدولية للتدقيق في عمليه الفحص يؤدي إلى العدالة في تقدير الضريبي.

رابعاً: دراسة (منصور، 2004) بعنوان "العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحه التهـرب من ضريبه الدخل في فلسطين"

هدفت الدراسة التعرف على طبيعة التهـرب من ضريبة الدخل ومحاولة الكشف عن أسبابها، وما هي الوسائل التي من الممكن اتباعها لمعالجه التهـرب، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة أعدت خصيصاً ووزعت على عينة شملت موظفي الضرائب والمنشآت

الكبيرة والمحاسبين والمهنيين، وقد أظهرت الدراسة مجموعة من النتائج أهمها: ضرورة إقرار مشروع قانون ضريبة الدخل في فلسطين، واخذ مواقف متشددة بحق المتهربين، أما أهم التوصيات: تشديد التدقيق على شهادة خصم المصدر للحيلولة دون تزويرها.

خامساً: دراسة (قاسم، 2003) بعنوان "التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين"

هدفت هذه الدراسة التعرف إلى أشكال التهرب من ضريبة الدخل وأسبابه، ومن ثم التعرف إلى الآثار الناجمة عن هذا التهرب، ومن أجل تحقيق هدف الدراسة قام الباحث بمراجعة الأدبيات ذات العلاقة بالإضافة إلى تصميم استبانة للتعرف إلى أسباب التهرب الضريبي ووزعت على عينة بلغت 60 فرداً من مأموري التقدير و مدققي الحسابات و مستشاري الضرائب، وقد اظهرت الدراسة مجموعة من النتائج أهمها: ان ضعف العقوبات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل الساري في ذلك الوقت هو أحد اسباب التهرب من ضريبة الدخل، وقد أوصى الباحث إلى ضرورة تشديد العقوبات على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي.

ثانياً: الدراسات الأجنبية

The Effect Of Tax Evasion On Tax Revenues In Kenya, By Joseph Kaman Macharia, 2014

دراسة (ماكريا، 2014) بعنوان تأثير التهرب الضريبي على العائدات الضريبية في كينيا

تعتبر الضرائب المصدر الرئيسي للإيرادات، لذلك فإن انتشار التهرب الضريبي يؤثر على الأهداف الاقتصادية، وبالتالي يخلق فجوة ما بين الإيرادات الضريبية الفعلية والمحتملة، وقد هدفت هذه الدراسة الى تحديد كيف يؤثر التهرب الضريبي على الإيرادات الضريبية في كينيا، وإستخدمت الدراسة البيانات الرقمية وتحليل الانحدار لتحديد أثر التهرب الضريبي على الإيرادات الضريبية، وقد توصلت الدراسة إلى أن هنالك عوامل تؤثر على الإيرادات الضريبية في كينيا وهي التهرب الضريبي الكلي، والعرض النقدي، ونصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي وسعر الصرف، وخلصت الدراسة الى أن التهرب الضريبي يؤثر سلباً وبشكل كبير

على الإيرادات الضريبية وبالتالي على الإيرادات الحكومية من خلال الوسائل التي يسلكها دافعو الضرائب من أجل التهرب من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي.

ومن التوصيات التي وصلت اليها الدراسة أن يتم ملاحقة المتهربين من دفع الضرائب قضائياً عن طريق الملاحقة القضائية وفرض غرامة وسجن حتى يكونوا عبرة للمتهربين الآخرين، كما يجب على الحكومة أن تشن حملة توعية.

التعليق على الدراسات السابقة

بعد استعراض أهداف ونتائج وتوصيات كل دراسة على حدة، فإن كلاً منها ركز في اتجاه محدد وعلى عناصر محددة، فمنها: ما ركز على أهميه التدقيق على تصريحات المكلفين للكشف والحد من التهرب الضريبي والجمركي سواء من خلال إجراءات تحددها الإدارة الضريبية أو استخدام المعايير الدولية، ومنها ما ركز على طبيعه الجريمة الضريبية واسبابها وسبل مكافحتها، ومنها ما ركز على الرقابة الجبائية والرقابة الداخلية واثرها في زياده حصيله الضرائب والحد من التهرب الضريبي، كما ركز جزء آخر على دراسة مدى فاعلية العقوبات على الجرائم الضريبية لردع المكلفين وتوضيح السلطات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في الجرائم الضريبية.

ولكن هذه الدراسة تميزت عن غيرها كونها تطرقت إلى أحد طرق التهرب الضريبي حيث كانت أكثر تخصيصاً عن باقي الدراسات التي تناولت موضوع التهرب الضريبي بشكل عام، كما تطرقت الى معرفة أكثر الأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي استخداماً من قبل المكلفين والتي تتمثل بتقديم بيانات كاذبة، وتضمين بيانات أو معلومات كاذبة في تقرير أو حساب بشأن الضريبة، وإخفاء معلومات أوجب القانون بيانها، كما تطرقت إلى التعرف عن مدى التزام الادارة الضريبية في استخدام صلاحياتها برفع قضايا التزوير الى المحاكم المختصة، بالإضافة إلى التعرف على مجموعة من التوصيات التي تراها الإدارة الضريبية ذات أهمية قصوى، بهدف الحد والكشف عن جريمه التزوير ورفد خزينة الدولة.

معوقات الدراسة

عدم وجود إحصائيات رقمية عن المبالغ المهربة من الضرائب بشكل عام وعن ضريبه الدخل بشكل خاص مما يترتب عليه عدم وجود مبالغ محددة من الضرائب المهربة نتيجة التزوير الضريبي، وبما أن المكلف يزور حتى يتهرب من الضريبة المستحقة عليه بشكل جزئي أو كلي، وأنه لا يوجد إحصائيات عن مقدار التهرب السنوي، ولا يوجد إحصائيات عن مبالغ التهرب من التزوير، لذلك سيتم توضيح نسبة نمو إيرادات ضريبة الدخل خلال الفتره من 2011-2015، وندرة الدراسات والأبحاث التي تناولت موضوع جريمة تزوير ضريبة الدخل، وأثرها على الإيرادات العامة.

إن ضريبة الدخل في مخالصاتها لم تحدد الفعل الناتج عن التهرب الضريبي حتى يتم استنباط أفعال التزوير الضريبي، لذلك لا يوجد إحصائيات عن المبالغ المهربة والتي تم ضبطها أو التي لم يتم ضبطها، كما أنه لا يوجد رموز معينة لها دلالة عن ماذا ينتج الفرق الضريبي في النظام الضريبي، وعدم وجود إحصائيات لدى وزارة المالية تفيد بنسبة التهرب الضريبي والتزوير الضريبي، وعدم وجود أحكام قضائية في الموضوع.

فرضيات الدراسة

تسعى هذه الدراسة للإجابة عن الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى للمتغيرات الديموغرافية.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغيرات ديموغرافية.

الفرضية الرئيسية الثالثة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغيرات ديموغرافية.

منهجية الدراسة

تعتمد الباحثة في هذه الدراسة من الجانب النظري على الأدبيات والدراسات السابقة والمجلات والدوريات المحكمة، التي تطرقت لموضوع الدراسة بالبحث، إضافة إلى دراسة وتحليل بنود بعض القوانين المتعلقة بموضوع الدراسة والمتمثلة في القرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، وقانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960، وقانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة (2001).

أما من الناحية التطبيقية فسوف تعتمد الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بالاعتماد على أدوات الدراسة المتمثلة في الاستبانة المعدة خصيصاً لأغراض الدراسة، إضافة إلى أسلوب المقابلة. وسوف يتم استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل أدوات الدراسة للوصول إلى النتائج ومناقشتها.

إشكالية الدراسة

تتمثل الإشكالية العامة لهذه الدراسة ضمن التساؤل الآتي:

ما هو أثر جريمة التزوير الضريبي على الإيرادات العامة؟

ويتفرع منه الأسئلة الآتية:

السؤال الأول: ما هي الأفعال الأكثر استخداماً من قبل المكلفين عند ارتكابهم جريمة التزوير الضريبي من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

السؤال الثاني: ما أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟ ويتفرع منه ثلاثة أسئلة وكما يلي:

السؤال الفرعي الأول: ما أثر معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

السؤال الفرعي الثاني: ما أثر الرقابة الضريبية المفروضة على كل من المكلف وعلى قرار مأمور التقدير على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

السؤال الفرعي الثالث: ما أثر العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

السؤال الثالث: ما مدى الإلتزام الإدارة الضريبية بالإجراءات التنفيذية المتعلقة بجريمة التزوير الضريبي من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

السؤال الرابع: ما درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

السؤال الخامس: ماهي نسبة قضايا التزوير في ضريبة الدخل إلى إجمالي قضايا التهرب الضريبي في ضريبة الدخل لدى محكمة الصلح؟

السؤال السادس: ما أثر جريمة التزوير الضريبي على إيرادات ضريبة الدخل؟

ومن أجل الإجابة عن هذه الإشكالية، لا بد من البحث في النظام القانوني لجريمة التزوير الضريبي وهذا ما تم تناوله في (الفصل الأول)، كما لا بد من دراسة هذا الموضوع من الناحية العلمية التطبيقية، لا سيما أن الباحثة تطرقت الى أثر هذه الجريمة على إيرادات ضريبة الدخل، وما يوصف بأن هذا النوع من جرائم التزوير له أثر على خزينة الدولة، ومن أجل الوقوف على هذا الأثر الذي لا يمكن أن يكون بطريقة نظرية وإنما بطريقة عملية بحيث تحتاج الى مسح اجتماعي استبيان، واتباع الأساليب والمناهج العلمية المتبعة في دراسة الظواهر المختلفة، حيث ارتأت الباحثة في هذا الجانب اتباع الأسلوب الإحصائي القائم على الاستبيان والمقابلات الشخصية من أجل بيان أثر جريمة التزوير الضريبي على الإيرادات العامة وهذا ما تم تناوله في (الفصل الثاني).

الفصل الأول

النظام القانوني لجريمة التزوير الضريبي

الفصل الأول

النظام القانوني لجريمة التزوير الضريبي

يعتبر القانون الضريبي فرعاً من فروع القانون العام، إلا أن له ذاتية وكياناً خاصاً بحيث يختص وينظم مبادئه وقواعده، وذلك لأن صفة المكلف في القانون الضريبي تختلف عن طبيعة الفرد في القانون الإداري وعن صفة المواطن في القانون الدستوري، كما أن للقانون الجنائي صلة مع القانون الضريبي تتمثل بالعقوبات، فالمكلف عندما يقوم بإرتكاب جريمة التزوير الضريبي مستنداً للأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي حسب قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011) يفرض عليها عقوبة في قانون ضريبة الدخل وإيضاً في قانون العقوبات، أما الجرائم الأخرى التي يرتكبها الفرد يطبق عليه القانون الجنائي، ولكي يتم التعرف على النظام القانوني لجريمة التزوير الضريبي تطرقت في هذا الفصل الى ثلاثة مباحث، المبحث الأول: ماهية جريمة التزوير الضريبي، المبحث الثاني: القواعد الإجرائية المتبعة في جريمة التزوير الضريبي، والمبحث الثالث: طرق لتصدي لجريمة التزوير الضريبي لحماية الإيرادات العامة.

المبحث الأول

ماهية جريمة التزوير الضريبي

إن الجرائم الضريبية ومنها جرائم التزوير الضريبي تعتبر من أخطر الأفعال التي تؤثر على خزينة الدولة بشكل سلبي، والتزوير الضريبي قد يقع في محررات رسمية، وقد يقع في محررات عرفية، فالمحرر الرسمي هو المحرر الذي يتم صدوره من قبل الموظف العام، بحيث يتضمن بيانات تقيد ما تم على يديه من وقائع أو تشير الى ما تلقاه من ذوي الشأن من أقوال،¹ والمحرر العرفي هو كل محرر لا يتم تحريره من قبل موظف مختص وبالتالي لا يكتسب المحرر الصفة الرسمية وذلك بمقتضى القوانين واللوائح بغض النظر عن مرتكب الفعل سواء موظف او مكلف فيجب توفر أركان الجريمة،² كما إن خصوصية جريمة التزوير جعلت المشرع يخرج عن القاعدة العامة والتي تعتبر الكذب وتغيير الحقيقة في الإقرارات الضريبية لا يعتبر تزويراً معاقباً عليه، حيث اعتبر ذلك تزويراً معاقباً عليه، وذلك لإلزام المكلفين بقول الصدق فيما يدلون به من بيانات متوخيا وجه الصحة في ربط الضريبة وتقديرها،³ ولكي يتم التعرف الى ماهية جريمة التزوير الضريبي ستكون كالتالي: المطلب الأول مفهوم جريمة التزوير الضريبي، والمطلب الثاني خصوصية جريمة التزوير الضريبي، والمطلب الثالث التفرقة بين التزوير الضريبي والتهرب الضريبي، والمطلب الرابع والأخير أركان جريمة التزوير الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم جريمة التزوير الضريبي

تعتبر جريمة التزوير الضريبي أحد وسائل التهرب الضريبي، فهناك مفاهيم قيلت بخصوص جريمة التزوير بشكل عام وجريمة التزوير الضريبي بشكل خاص، وبالرغم من تنوع هذه التعاريف إلا أنها تلتقي بالمضمون، فالتزوير لغة: هو الكذب وإلباس الباطل ثوب

1 أبو الروس، احمد، مرجع سابق، ص (80).

2 الطباخ، شريف، التزوير والتزييف في ضوء القضاء والفقه: جنح وجنايات التزوير والتأليف، مرجع سابق، ص (175).

3 د. الشرع، طالب، الجرائم الضريبية، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى، 2008، ص (75).

الحق وتزيينه، والتزوير بمعناه العام هو كل تغيير للحقيقة سواء كان هذا التغيير بالقول أو بالفعل أو بالكتابة، أما التزوير بمعناه الخاص هو كل تغيير للحقيقة بالكتابة في المحررات،¹ وللتزوير ثانياً في قانون العقوبات الاردني المعمول به في فلسطين حسبما ورد في قانون العقوبات الاردني تحت الباب الخامس في الجرائم المخلة بالثقة العامة في الفصل الثاني نصت المادة رقم (260) على تعريف التزوير على انه "تحريف مفتعل للحقيقة في الوقائع والبيانات التي يراد إثباتها بصك أو مخطوط يحتج بهما نجم أو يمكن أن ينجم عنه ضرر مادي أو معنوي أو اجتماعي".²

فجريمة التزوير الضريبي صورة من صور الجرائم المالية التي تؤثر على اقتصاد الدولة، ويترتب على ارتكابها آثار اقتصادية، وبالتالي فهي تعتبر من إحدى الجرائم الاقتصادية،³ كما وتعتبر جريمة التزوير الضريبي إحدى الجرائم الضريبية، فالجريمة الضريبية هي كل اعتداء على حق الخزانة العامة، عن طريق الإتيان بعمل أو امتناع يخل بالمصلحة الضريبية، وبالتالي يترتب عليه عقوبة جزائية،⁴ كما إن جريمة التزوير الضريبي هي جريمة يتعمد فيها المكلف بدفع الضريبة إلى تغيير الحقيقة في الإقرار الضريبي المقدم للإدارة الضريبية، وذلك بإحدى الطرق المنصوص عليها في القانون،⁵ فالتزوير الضريبي إما أن يكون فعلاً إيجابياً بإدراج بيانات كاذبة ضمن الإقرار الضريبي مثل زيادة حجم المشتريات، وإما أن يكون فعلاً سلبياً بإخفاء معلومات صحيحة مثل تخفيض قيمة المبيعات خلال فترة محددة،⁶ إلا أن قرار بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 الفلسطيني لم يعرف التزوير الضريبي.

1 عبد التواب، معوض، الوسيط في شرح جرائم التزوير والتزييف وتقليد الاختتام، ط 2، طنطا-مصر: مكتبة عالم الفكر والقانون للنشر والتوزيع، 2003، ص (19-21).

2 المادة رقم (260) من قانون العقوبات رقم (16) لسنة (1960)، مصدر سابق.

3 د. الايبوكي، عادل، الجريمة الاقتصادية، مركز الاعلام الامني ص (6-10).

4 د. طنطاوي، ابراهيم حامد، الحماية الجنائية ليرادات الدولة من الضرائب على الدخل: دراسة للقواعد الموضوعات والاجرائية في القانون رقم 91 لسنة 2005، ط، القاهرة: دار النهضة العربية، 2006، ص (43).

5 م. أحمد، أحمد، جريمة التزوير الضريبي في القانون العراقي، رسالة ماجستير، ص 298.

6 د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (80)

وتعرفها الباحثة بأنها سلوك ايجابي أو سلبي يتم من خلال تزوير الإقرار الضريبي ومرفقاته وغيرها من الأفعال المشابهة لها والتي من شأنها أن تؤثر على الإيرادات الضريبية، والقانون قد نص على تجريم هذا السلوك وحدد عقوبة معينة سواء صدر السلوك من دافع الضريبة أو مدقق حساباته أو كليهما بشرط يكون الهدف هو التهرب من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي أو الحصول على خدمه دون وجه حق، ولإستكمال التعرف على ماهية جريمة التزوير الضريبي تطرقت إلى خصوصية جريمة التزوير الضريبي وذلك في المطلب الثاني.

المطلب الثاني: خصوصية جريمة التزوير الضريبي

تتمتع الجرائم الضريبية ومنها جريمة التزوير الضريبية بخصوصية كبيرة، كونها أحد أنواع الجرائم الاقتصادية، لأنها تمس خزينة الدولة، حيث قام المشرع بفرض العقوبة على هذه الجريمة من خلال نص المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011) "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 بكلا العقوبتين معاً، كل من تهرب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره"¹، حيث يتضح من نص المادة، بحيث تمتاز جريمة التزوير الضريبي بما يلي:

أولاً: بأن المشرع ساوى بين كل من تهرب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره بنفس العقوبة في جريمة الاشتراك في التزوير الضريبي إذ قرر معاقبة المحرض والمساعد والفاعل والمحاول في إعداد أو تقديم البيانات الكاذبة أو الناقصة بنفس العقوبة.

ثانياً: شدد العقوبة من حيث عدم إمكانية تطبيق القانون الاصلاح، لأن تطبيق القانون الاصلاح للمتهم غير مقبول بالنسبة للجرائم الضريبية، بسبب تميز الجرائم الضريبية عن الجرائم العادية، ولصلتها بالسياسة الاقتصادية، ويرجع سبب رفض تطبيق القانون الاصلاح للمتهم لأن نصوص قانون ضريبة الدخل تتولى تنظيم الضريبة والاقتصاد، ويجب أن يكون لنصوص ضريبة الدخل

¹ المادة رقم (37)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، مصدر سابق.

الأثر الحاسم، لأن مصلحة الخزينة تلعب دوراً هاماً في استثناء إعفاء المكلف الذي يرتكب الجريمة الضريبية من دفع الغرامة المترتبة عليه في حال مخالفته لنص جزائي ضريبي، حتى لو صدر النص الجديد بعد ارتكاب المكلف الفعل وقبل أن يصدر الحكم النهائي، كما أن الأخذ بمبدأ رجعية القانون الأصلح للمتهم في الجرائم الاقتصادية وبالأخص في الجرائم الضريبية، يؤدي إلى الحد من الآثار الجانبية في حال تطبيقها مرة أخرى، وقد يترتب على ذلك تشجيع ارتكاب الجرائم الضريبية مرة أخرى.¹

ثالثاً: عدم اشتراط القانون اكتمال الجريمة حيث نصت المادة (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011) "تهرب أو حاول التهرب"،² وهذا دليل قاطع على خطورة الجرائم الضريبية لما لها تأثير على إيرادات ونفقات الدولة، رابعاً: ومن صور الخصوصية والتشديد أيضاً هو على الرغم من قيام المشرع بتحديد عقوبة في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) إلا أنه وبنفس الوقت إذا وجدت عقوبة أكبر في قانون آخر على جريمة التزوير يمكن أن يتم الأخذ بها، وهذا دليل على تشدد المشرع بخصوص الجرائم الضريبية ومنها جريمة التزوير، خامساً: من خصوصية الجرائم الضريبية هو إمكانية إجراء مصالحه عليها قبل صدور القرار القطعي والسبب في ذلك هو رفد خزينة الدولة في الضرائب بوقتها حتى لا تتضرر الدولة عند استحقاق نفقاتها.³

لا سيما أن جريمة التزوير الضريبي ذات طبيعة قانونية، بحيث يعتبر القانون الضريبي جزء من القانون المالي كون الضريبة هي أحد مصادر إيرادات الدولة، فالجريمة الضريبية تختلف عن الجرائم الواقعة على الأموال حيث الأخير يتم خلالها الاعتداء على أموال الأفراد، أما الجريمة الضريبية فهي اعتداء على خزينة الدولة إلا أن القواعد التي تحكم الجريمة الضريبية هي قواعد خاصة كون لا يمكن اعتبارها تخضع لقواعد القانون الجنائي بشكل كامل

¹ د. صالح، نائل عبد الرحمن، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها، دراسة تحليلية مقارنة للقانون الاردني والفرنسي، نشر بدعم من الجامعة الاردنية، عمان، 1986، ص 43+44

² المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، مصدر سابق.

³ د. الجندي، صخر عبد الله، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، الطبعة الاولى، دار الثقافة، عمان، الاردن، 2005، ص 149

حيث انها تختلف عن جريمه السرقة كما انها لا تخضع لقواعد القانون الاداري لانها لا تكون مفتعلة من قبل موظف إداري.¹

ويلاحظ بأن المشرع أصاب في المساواة ما بين الفاعل والشريك والمحرض في العقوبة، والسبب في ذلك ان من يرتكب الفعل هو المكلف، لكن في أغلب الأحيان تكون من خلال توجيهات المحاسب والمدقق، أو قد يكونون شركاء في ذلك كون لديهم الخبرة والدهاء أكثر من المكلف الذي يكون همه الوحيد تقليل مقدار الضريبة الواجب دفعها، كما أن المساواة في العقوبة من شأنها ردع المحاسبين والمدققين من تقديم طرق أو مساعدة في ارتكاب أفعال يجرمها القانون الضريبي ومنها التزوير الضريبي، ولاستكمال التعرف على ماهية جريمة التزوير الضريبي لا بد من التعرف إلى الفرق ما بين التزوير الضريبي والتهرب الضريبي وذلك في المطلب الثالث.

المطلب الثالث: التفرقة بين التزوير الضريبي والتهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي على أنه تخلص المكلف من دفع الضريبة بشكل جزئي أو كلي، وذلك باستعمال وسائل أو طرق سواء أكانت مشروعة أم غير مشروعة، وبالتالي حرمان الخزينة العامة من إيراداتها،² أما قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011) لتعريف كل من التزوير الضريبي والتهرب الضريبي.

كما ويقوم التزوير الضريبي على الركن المادي والمتمثل بتغيير الحقيقة في الإقرار الضريبي بإحدى الطرق المنصوص عليها في القانون الضريبي، كما ويقوم على الركن المعنوي المتمثل بالقصد العام أي أن يعلم المكلف أنه يقدم إقراراً ضريبياً مزوراً للإدارة الضريبية، بينما يتمثل القصد الخاص بتخفيض مقدار الضريبة، ويتمثل الركن الأخير بركن الضرر، وهو أن

¹ حسين، محمد حسين قاسم، مرجع سابق، ص (62)

² بتاتة، طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة 1، الجزائر، (2011-2012)، ص (47+15).

يترتب على تغيير الحقيقة في الإقرار الضريبي ضرر يمس الخزينة العامة،¹ بينما التهرب الضريبي يقوم على الركن المادي والمتمثل باستعمال المكلف طرقاً تدليسية بهدف التخلص من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي، كما ويقوم على الركن المعنوي والمتمثل بالقصد العام أي أن يعلم المكلف بأنه يقوم بارتكاب أعمال تدليسية، بينما يتمثل القصد الخاص بتخلص المكلف من أداء الضريبة المستحقة عليه بهدف حرمان الخزينة العامة من إيراداتها.²

كما ساوى المشرع بين عقوبة التزوير الضريبي وعقوبة التهرب الضريبي، حيث نصت المادة رقم (37) "... 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". 3 كما ونصت المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011) على طرق التزوير "مع عدم الإخلال.... فقرة (أ) تقديم الإقرار الضريبي السنوي استناداً لدفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت بها، فقرة (هـ) إدراج أي بيان كاذب أو قيد صوري غير صحيح في كشف أو بيان قدم بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون، فقرة (م) تزوير أي نموذج أو مستند أو وثيقة صادرة عن الدائرة".⁴

ويُستنتج بأن المكلف يقوم بالتزوير من أجل التهرب من دفع الضريبة المستحقة عليه بشكل كلي أو جزئي، فالتهرب الضريبي أشمل من التزوير الضريبي، لأن التهرب يشمل كافة الأفعال والوسائل التدليسية التي يلجأ إليها المكلف من أجل التهرب من دفع الضريبة ومنها التزوير الضريبي، وحتى يتم مكافحة التهرب الضريبي لا بد من معرفة الوسائل التي يقوم عليها التهرب الضريبي وهو التزوير الضريبي، ومن أجل إثبات ارتكاب المكلف لجريمة التزوير الضريبي لا بد من التطرق إلى أركان جريمة التزوير الضريبي وذلك في المطلب الرابع والأخير.

¹ م. أحمد، أحمد، مرجع سابق، ص (292+305+306).

² بتاتة، طورش، مرجع سابق، ص (25).

³ المادة رقم (37)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، مصدر سابق.

⁴ المادة رقم (37) الفقرة (أ-هـ م)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، مصدر سابق.

المطلب الرابع: أركان جريمة التزوير الضريبي

جريمة التزوير شأنها كشأن باقي الجرائم، تقوم على ثلاثة أركان، الأول: الركن المادي، والذي يتمثل في تغيير الحقيقة في محرر بإحدى الطرق المنصوص عليها بالقانون، والركن الثاني: ركن الضرر الذي يحدث نتيجة تغيير الحقيقة، الركن الثالث: الركن المعنوي والذي يتمثل بالقصد العام،¹ في هذا المطلب سأنتقل إلى الركن المادي لجريمة التزوير الضريبي في الفرع الأول، وإلى ركن الضرر لجريمة التزوير الضريبي وذلك في الفرع الثاني، وإلى الركن المعنوي لجريمة التزوير الضريبي في الفرع الثالث.

الفرع الأول: الركن المادي لجريمة التزوير الضريبي

الركن الأول من الأركان التي تقوم عليه جريمة التزوير هو الركن المادي، بحيث يتمثل الركن المادي بكل نشاط يأتي به الممول ويترتب عليه مخالفة الإلتزامات الضريبية،² وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى الآراء القانونية حول تغيير الحقيقة في المحررات (الإقرار الضريبي) وعن مكونات الركن المادي بناء على المادة (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011)، وللتعرف على الركن المادي لجريمة التزوير الضريبي تطرقت في الفقرة الأولى إلى الآراء القانونية حول تغيير الحقيقة في المحررات، أما في الفقرة الثانية تطرقت إلى الأفعال المكونة للتزوير الضريبي بناءً على القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011).

الفقرة الأولى: الآراء القانونية حول تغيير الحقيقة في المحررات

جوهر تغيير الحقيقة في الإقرار الضريبي هو الزيف والكذب في مضمون الإقرار الضريبي، والذي يترتب عليه تقليل قيمة الضريبة المستحقة، ومن هذا المنطلق فقد تباينت الآراء حول تغيير الحقيقة في الإقرار الضريبي،³ بحيث ذهب الفريق الأول إلى اعتبار تغيير أو

¹ الشاذلي، فتوح عبد الله، مرجع سابق، ص (351)

² د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص (93-94).

³ د. طنطاوي، ابراهيم حامد، مرجع سابق، ص (108-109).

تحريف الحقيقة ومنها الصوريه والتي تكون من خلال قيام المكلف بالمبالغة بأحد مصاريفه وليست تزويراً حيث اعتمد هذا الفريق على الاسس التالية:¹

اولاً: إن تغيير الحقيقة في الإقرارات الضريبية لا تعتبر جريمة تزوير لأن التغيير الذي يحصل يتعلق بحقوق المكلف فقط حيث إنها لا تمس مركز الغير.²

ثانياً: للمكلف ان يعلن ما يشاء ويخفي ما يشاء، فالكذب في الإقرار يقتصر على مركز المقر الشخصي، ولا يصيب شخصاً اخر.³

ثالثاً: إن الإقرارات ليست لها قوة في الإثبات ولا ينشأ عنها ضرر.⁴

رابعاً: إن هذه الإقرارات ليست اهلاً للثقة، لأن الإقرار يصدر عن شخص يحاول بكافة الطرق التخفيف من التزاماته او الزيادة من حقوقه.⁵

خامساً: يوجد طرق معينة محددة في القانون لتحري صحة الإقرارات وكشف الغش إن وجد فيها، فإن اغفل ذلك فهو مقصر ولا يلومن إلا نفسه.⁶

أما الفريق الثاني فقد اعتبر أن تغيير أو تحريف الحقيقة ومنها الصوريه تزويراً،⁷ حيث اعتمد هذا الفريق على أن الممول يجب أن يلتزم الصدق في الإقرار الضريبي المقدم من قبله للإدارة الضريبية، حيث يجب أن يلتزم في المواد القانونية التي تحكم عمله الضريبي،⁸ بالإضافة

1 د. السعيد، كامل، شرح قانون العقوبات الاردني الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، دراسة تحليلية مقارنة (التزوير، استعمال المحرر المزور، شهادة الزور، اليمين الكاذب، جرم الافتراء، اختلاق الجرائم، الرشوة، الاختلاس، استئثار الوظيفة)، مرجع سابق، ص (28).

2 د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص (54-55).

3 د. السعيد، كامل، مرجع سابق، ص (31-32-33).

4 د. السعيد، كامل، مرجع سابق، ص (31-32-33).

5 المرجع السابق، ص (31-32-33).

6 المرجع السابق، ص (31-32-33).

7 عبد التواب، معوض، الوسيط في شرح جرائم التزوير والتزييف وتقليد الاختام، مرجع سابق، ص (28).

8 د. طنطاوي، ابراهيم حامد، مرجع سابق، ص (110).

بالإضافة في حال ترتب على تغير الحقيقة أو تحريفها ومنها القيد الصوري ضرر أصاب الغير فهذا يعتبر تزويراً.¹

بناءً على ما سبق يُلاحظ أنّ تغيير الحقيقة أو تحريفها ومنها القيد الصوري يعتبر تزويراً، وذلك لإجبار المكلفين تقديم تصريحات تتضمن كامل إيراداتهم ونفقاتهم وفق القانون، ولأن الإدارة الضريبية لا توجد لديها الموارد البشرية الكافية لتدقيق كل إقرار ضريبي حسب الأصول، لهذا يجب وجود وسيلة رادعه لذلك، ولأغراض هذه الدراسة وكونها تطرقت إلى التزوير في ضريبة الدخل، وكون أهم مستند يتم التعامل به في دوائر ضريبة الدخل هو الإقرار الضريبي والذي يعتبر محرراً عرفياً، ولاستكمال التعرف على الركن المادي لجريمة التزوير الضريبي لا بد من التطرق إلى الأفعال المكونة للتزوير الضريبي بناءً على القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011).

الفقرة الثانية: الأفعال المكونة للتزوير الضريبي بناءً على القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011

يقع النشاط المادي لجريمة التزوير الضريبي بإعداد أو تقديم بيانات أو معلومات غير صحيحة، أو تضمين تلك المعلومات أو البيانات الكاذبة في تقرير أو حساب، أو إخفاء ذكر بعض المعلومات الواجب تقديمها،² لذلك قد يقع الركن المادي إما بفعل إيجابي وهو الإعداد والتقديم وذلك بإعداد أو تقديم بيانات أو معلومات غير صحيحة، أو تضمين تلك المعلومات أو البيانات الكاذبة في تقرير أو حساب، أو فعل سلبي وهو السكوت، وذلك بإخفاء ذكر بعض المعلومات الواجب تقديمها، وبذلك يجب على المكلف أن يعرض الحقيقة حتى تتمكن الإدارة الضريبية من تحديد مقدار الضريبة المستحق.³

حيث تطرق المشرع العراقي الى طرق التزوير حسب نص المادة رقم (57) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة (1982) ضمن الفصل الثامن والعشرون الجرائم

¹ د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص (54-55).

² د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (76)

³ د. الشرع، طالب، مرجع سابق ص (80)

والعقوبات "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب أحد الأفعال التالية: من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو أخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح أو تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو إسترداد مبلغ مما دفع عنها، من أعد أ قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً مما يجب إعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو إشتراك في ذلك".¹ كما وتطرق المشرع المصري الى حالات التزوير حسب نص المادة رقم (133) من قانون ضريبة الدخل المصري الجديد رقم (91) لسنة (2005) " تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالإستناد الى دفاتر أو سجلات أو حسابات او مستندات متضمنة بيانات تخالف ما هو ثابت، تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينها بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها".²

كما إن المشرع الفلسطيني تتطرق الى طرق التزوير حيث نصت المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011) على طرق التزوير " مع عدم الاخلال.... فقرة (أ) تقديم الاقرار الضريبي السنوي استناداً لدفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت بها، فقرة (هـ) إدراج أي بيان كاذب أو قيد صوري غير صحيح في كشف أو بيان قدم بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون، فقرة (م) تزوير أي نموذج او مستند او وثيقة صادرة عن الدائرة،"³ ومن الافعال المكونه للتزوير الضريبي تقديم بيانات كاذبة، تضمين بيانات او معلومات كاذبة في تقرير او حساب بشأن الضريبة، إخفاء معلومات اوجب القانون بيانها.

1 المادة رقم (57) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة (1982).

2 نص المادة رقم (133) من قانون ضريبة الدخل المصري الجديد رقم (91) لسنة (2005).

³ المادة رقم (37) الفقرة (أ- هـ م)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، مصدر سابق.

أولاً: تقديم بيانات كاذبة

وهو الفعل الأول من الأفعال المكونة للتزوير الضريبي بناءً على قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011)، حيث تعتبر جوهر جريمة التزوير الضريبي، فالبيانات الكاذبة هو ان يقوم المكلف بإدراج بيانات لا أساس لها من الصحة في الاقرار الضريبي المقدم من قبله للإدارة الضريبية، كأن يدرج نفقات محددة تحملها من أجل القيام بنشاط معين في الحقيقة لا وجود له، ويترتب على إدراج هذه المصاريف من ضمن النفقات الانقاص من الضريبة،¹ فالمكلف ملزم بتقديم معلومات وبيانات صحيحة للإدارة الضريبية، لان الادارة الضريبية تحتاج إلى معلومات صحيحة وحقيقية لتحديد وتقدير الضريبة المستحقة عليه، حتى لا تقع الادارة الضريبية بالغلط في تقدير الضريبة المستحقة عليه،² ومثال ذلك عندما تطلب الادارة الضريبية من المكلف تقديم بيانات عن نشاطاته التي مارسها خلال سنة من السنوات المالية، ومن ثم يصرح للإدارة الضريبية بأنه متوقف عن ممارسة نشاطه أو أنه لم يمارس نشاطه،³ حيث حددت بالقرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بالفقرة (هـ) " إدراج أي بيان كاذب أو قيد صوري غير صحيح في كشف أو بيان قدم بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون".⁴

ثانياً: تضمين بيانات أو معلومات كاذبة في تقرير أو حساب بشأن الضريبة

وهو الفعل الثاني من الأفعال المكونة للتزوير الضريبي بناءً على قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011) بحيث يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة من خلال الاقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف للإدارة الضريبية، فالمكلف أدري بمقدار ما لديه، إلا أنه في بعض الأحيان يلجأ إلى إدراج بيانات ومعلومات لا أساس لها من الصحة، فالأقرار الضريبي المقدم للإدارة الضريبية يعكس ما لديه من أرباح أو خسائر من خلال تشويه مصداقية هذا

¹ المعيش، عبد الكريم عايض سهل، الجزاءات المترتبة على تهرب المكلف وإخلاله بالتزاماته الضريبية في قانون ضريبة الدخل الاردني، رسالة ماجستير، بإشراف د. عادل فليح، جامعة الاسراء الخاصة، 2008، ص 89

² د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (76-77-79).

³ م. احمد، احمد حمد الله، مرجع سابق، ص (297-298)..

⁴ المادة رقم (37)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، مصدر سابق.

الإقرار بتضمينه بيانات ومعلومات غير صحيحة،¹ مثال ذلك كأن يقوم المكلف بتضمين الإقرار الضريبي ببيانات بوجود نفقات محددة يتكدها للقيام بنشاط معين، الا انه في ذات الوقت لا وجود لهذا النشاط على ارض الواقع، وذلك بهدف إنقاص من قيمة الضريبة المستحقة عليه،² أو في حال إدراج المكلف نفقات صورية من أجل طرحها من الإيرادات الإجمالية بقصد تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه،³ حيث حددت هذه الافعال بالقرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 فقرة (أ) " تقديم الإقرار الضريبي السنوي استناداً لدفاتر او سجلات او حسابات او مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت بها".⁴

ثالثاً: إخفاء معلومات أوجب القانون بيانها

وهو الفعل الثالث من الأفعال المكونة للتزوير الضريبي بناءً على قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011) بحيث يعرف الإخفاء على أنه حجب المكلف البيانات أو المعلومات في إقراره الضريبي المقدم للإدارة الضريبية، كأن يخفي حقيقة أرباحه أو حالته المالية، وقد يكون الإخفاء بوقائع سلبية، عندما يسقط المكلف بعض عناصر إيراداته أو يغفل عن ذكر بعض المعلومات، وقد يكون الإخفاء جزئياً أو كلياً، كأن يقوم المحاسب بعدم الإفصاح أو تغيير أو تعديل الدفاتر والسجلات، وهو عالم بذلك لتقليل الإيرادات وبالتالي زيادة الخسائر،⁵ ومثال ذلك عندما يصرح المكلف عن مصدر دخل واحد بالرغم من تعدد مصادر دخله، وبالتالي يقوم بإظهار بيانات محددة ولازمه إخضاع دخله للضريبة، أو عندما يتستر المكلف عن الديون المستوفاة بحيث لا يصرح عنها في إقراره الضريبي حتى لا يتم إخضاعها للضريبة بالرغم من تصريحه عن الديون المعدومة وبالتالي يتم خصمها من الدخل الاجمالي.⁶

1 م. أحمد، أحمد حمد الله، مرجع سابق، ص (297) ..

2 د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (78)

3 م. أحمد، أحمد حمد الله، مرجع سابق، ص (297) ..

4 المادة رقم (37)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، مصدر سابق.

5 الجندي، حسني، مرجع سابق، ص (98-100-102)

6 م. أحمد، أحمد حمد الله، مرجع سابق، ص (297) ..

ويُستنتج بأن قيام المشرع بتحديد صريح وحصري للأفعال المجرمه والتي يعاقب عليها قد يوقع الإدارة الضريبية في مأزق في حال تم ابتكار طرق جديدة للتزوير أو الغش أو التحايل، ولم يكن القانون يعاقب عليها مما يترتب ضياع جزء من المال العام دون قدره على فعل شيء، وكان من الأجدر وضع نص آخر وهو في حال تم ارتكاب أي فعل آخر غير محدد له عقوبة ويؤثر على خزينة الدولة دون وجه حق يعاقب بنفس العقوبة، حيث نصت المادة رقم (26) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني بكافة فقراتها على ما يلي: "1. للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً خلال أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون أو خلال أربع سنوات من الفترة الضريبية التالية للسنة التي جرى فيها التقدير على المكلف، أن يعيد النظر بالإقرار الضريبي أو بأي من الإجراءات التي إتخذها المقدر على أن يتاح للمكلف فرصة لسماع أقواله وتقديم دفعه، ويشترط في ذلك أن لا يصدر الوزير أو الموظف المفوض من قبله قراراً بتخفيض الضريبة إلا في الحالات التالية: أ. تصحيح الأخطاء الحسابية، ب. تعديل الإعفاءات المنصوص عليها في هذا القرار بقانون وأي تقاص أو خصم ورد النص عليه فيه، 2. للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً أن يعيد النظر في التقدير الذي تم على ذلك المكلف للمحاسبة عن دخله من أي مصدر لم يكن من الوقائع التي فصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع عندما نظرت في الطعن المقدم بشأن ذلك التقدير، 3. يعتبر القرار الصادر وفق أحكام هذه المادة قابلاً للطعن لدى المحكمة خلال (30) يوماً من تاريخ تبلغ المكلف إشعار التقدير".¹

ولإستكمال التعرف على أركان جريمة التزوير الضريبي تطرقت في الفرع الثاني إلى ركن الضرر لجريمة التزوير الضريبي.

الفرع الثاني: ركن الضرر لجريمة التزوير الضريبي

تعتبر جريمة التزوير من الجرائم الوقتية، ويتم النظر إلى ركن الضرر وقت وقوع جريمة التزوير فيما اذا كان متوافراً ام لا، فإذا كان الضرر محتمل الوقوع ولم يكن مستحيلاً

¹ المادة رقم (26)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، مصدر سابق.

وكانت الأركان الأخرى متوافرة تقوم هنا جريمة التزوير مهما طرأ بعد ذلك أحداث أو ظروف يمكن أن تمنع وقوع الضرر أو تجعله مستحيلاً،¹ فتغيير الحقيقة في المحررات العرفية يترتب عليه حصول ضرر بالفعل أو احتمال حصول ضرر.²

إن قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011) لم يتطرق حول ضرورة تحقق الضرر لتقوم جريمة التزوير، وبالرجوع الى قانون العقوبات رقم (16) لسنة (1960) وهو القانون العام الذي يعالج النقص في القوانين الأخرى،³ وحسب نص المادة رقم (260) تعريف التزوير " .. نجم أو يمكن أن ينجم عنه ضرر مادي أو معنوي أو اجتماعي"،⁴ وبذلك فإن الشارع لم يشترط تحقق الضرر بل اكتفى بأن يكون الضرر محتمل الوقوع وقت ارتكاب جريمة التزوير، حيث إن معيار التفرقة في تحقق الضرر وفي احتمال وقوع الضرر هو استعمال الاقرار المزور من عدم استعماله،⁵ وللضرر أنواع مختلفة تختلف باختلاف التقسيم، سواء من حيث طبيعته أو من حيث جسامته، إلا أن أنواع الضرر ودرجاته تتساوى في القانون ذلك لأن العبرة بجوهر الضرر لا بصورته.⁶

يتمثل النوع الأول من أنواع الضرر بالضرر من حيث طبيعته، بحيث ينقسم الى نوعين، فالنوع الاول يتمثل بالضرر المادي، حيث عرفه الفقه على أنه الضرر الذي يصيب الذمة المالية للإنسان، بحيث ينتج عنه زيادة في العناصر السلبية أو زيادة في العناصر الايجابية،⁷ ففي جريمة التزوير الضريبي يعتبر الضرر المادي الاكثر شيوعاً وذلك لان نية المزور هو التهرب من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي،⁸ بينما يطلق على النوع الثاني

1 هليل، فرج علواني، جرائم التزيف والتزوير، مرجع سابق، ص (196).

2 د. المنجي، محمد، دعوى التزوير الفرعية في المواد الجنائية من التقرير بالتزوير الى الطعن بالنقض، مرجع سابق، ص (191-193).

3 م. أحمد، أحمد حمد الله، مرجع سابق، ص (305).

4 المادة رقم (260)، قانون العقوبات الاردني رقم (16) لسنة (1960)، مصدر سابق.

5 م. أحمد، أحمد حمد الله، مرجع سابق، ص (305-306).

6 عبد التواب، معوض، الوسيط في شرح جرائم التزوير والتزيف وتقليد الاختام، مرجع سابق، ص (131).

7 د. السعيد، كامل، مرجع سابق (89).

8 م. أحمد، أحمد حمد الله، مرجع سابق، ص (305-306).

بالضرر المعنوي، أو الضرر الأدبي، حيث عرفه الفقه انه هو ما يصيب المكانة الاجتماعية والتي تتمثل بالسمعة والاعتبار أو الحرية في التصرف، ومثال ذلك عندما يتم اصطناع محرر وينسب المتهم فيه إلى شخص اعترفه بارتكابه فعل يشكل جرماً مخالفاً بالأداب العامة والأخلاق،¹ أما في جريمة التزوير الضريبي فلا يمكن تصور الضرر المعنوي في إطارها.²

ويتمثل النوع الثاني من أنواع الضرر بالضرر من حيث جسامته، بحيث ينقسم الى نوعين، فالنوع الأول يتمثل بالضرر الفعلي، وهو الضرر الذي يقع مباشرة وبالفعل، بحيث يقترن تغيير الحقيقة بقصد استعمال المحرر،³ ففي جريمة التزوير لا يشترط وقوع الضرر بالفعل، بل يكفي البحث فيما اذا وجد ضرر واحتمال وقوعه، وهذا يرجع الى الوقت الذي حدث به تغيير الحقيقة، بحيث يكون الضرر محتملاً بقدر احتمال استعمال المحرر المزور ويكون الضرر فعلياً في حال استعمال السند المزور فعلاً،⁴ أما النوع الثاني يتمثل بالضرر المحتمل وهو الضرر الذي لم يتحقق بعد إلا أن احتمال تحققه قائم، ويكفي لقيام جريمة التزوير احتمال حصول الضرر حتى ولو كان احتمال وقوعه ضعيفاً، سواء كان محرراً عريضاً أو رسمياً،⁵ وعرفت المادة (260) من قانون العقوبات "نجم او يمكن ان ينجم عنه ضرر مادي او معنوي او اجتماعي"،⁶ ولا يتشترط لتحقيق جريمة التزوير تحقق نتيجة ضارة، بل يكفي لقيامها وقوع نتيجة ضارة، ذلك لأن المكلف عندما يقدم بيانات كاذبة أو يضمّن الإقرار الضريبي بمعلومات غير صحيحة، تتجه نيّته الى التخلص من أداء الضريبة بشكل جزئي أو كلي، فكل هذا هو مجرد نية وليست نتيجة لا بد من وقوعها حتى تقوم جريمة التزوير.⁷

يُلاحظ بأن المشرع قد أصاب عندما اكتفى باحتمال وقوع الضرر، ذلك من شأنه أن يردع المكلف من خلال شعوره أنه في حال زور في الإقرار الضريبي وحتى ولو لم يستخدمه

1 د. السعيد، كامل، مرجع سابق (90-91).

2 م. أحمد، أحمد حمد الله، مرجع سابق، ص (306)

3 الطباخ، شريف، مرجع سابق، ص (131).

4 هليل، فرج علواني، مرجع سابق، ص (193).

5 د. السعيد، كامل، مرجع سابق (91).

6 المادة رقم (260) من قانون العقوبات رقم (16) لسنة (1960)، مصدر سابق.

7 د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (82-82)

أنه سيعاقب فهذا يؤدي إلى ردع المكلف من البدايه، كما ويُلاحظ بوجود نص صريح في القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 ذلك يسهل على المكلفين العلم بشأن تحقق هذا الركن، ولاستكمال التعرف على أركان جريمة التزوير الضريبي تطرقت في الفرع الثالث والأخير إلى الركن المعنوي المتمثل بالقصد الجنائي لجريمة التزوير الضريبي.

الفرع الثالث: الركن المعنوي المتمثل بالقصد الجنائي لجريمة التزوير الضريبي

وهو الركن الثالث من أركان جريمة التزوير، وجريمة التزوير شأنها شأن الجرائم الأخرى تخضع لوجوب معاصرة القصد الجنائي للفعل الاجرامي،¹ فالقصد الجنائي هو اتجاه ارادة الجاني إلى ارتكاب فعل يعاقب عليه القانون وهو عالم بأن هذا الفعل غير مشروع،² فجريمة التزوير في المحررات تعتبر من الجرائم العمدية، لأنها تتطلب توافر عناصر القصد العام بالإضافة إلى توافر عناصر القصد الجنائي الخاص.³

والقصد الجنائي ينقسم في سائر الجرائم إلى قصد عام وإلى قصد خاص، فالقصد العام يعني: علم الجاني بأنه يقوم بتغيير الحقيقة في محرر بإحدى الطرق المنصوص عليها في القانون وانصراف إرادة الجاني إلى ارتكاب الجريمة،⁴ بحيث يتمثل العنصر الأول من عناصر القصد العام بالعلم، ويقصد بالعلم، أن يكون المكلف على علم بأن السلوك الذي يقوم به نهى عنه القانون الضريبي، ويترتب عليه نتائج ضارة تمس المصلحة الضريبية والخزينة العامة، لذلك يقع على عاتق المكلف إعداد اقرار ضريبي صحيح خالٍ من أية بيانات أو معلومات كاذبة،⁵ بينما يتمثل العنصر الثاني من عناصر القصد العام بالارادة، ويقصد بالارادة: أن تتجه إرادة المكلف

1 هليل، فرج علواني، مرجع سابق، ص 205.

2 د. الحلبي، محمد علي السالم عياد، شرح قانون العقوبات الاردني القسم العام، دار ومكتبة بغداد للنشر والتوزيع، ط1، 1993، ص (325).

3 سكيكر، محمد علي، جرائم التزييف والتزوير وتطبيقاتها العملية (تشريعات- تعليقات- قيود واوصاف- احكام النقض)، مرجع سابق، ص (91).

4 د. يوسف، مصطفى، الادانة والبراءة في تزوير المحررات، دار الكتب القانونية، مصر، 2009، ص (49).

⁵ المعيش، عبد الكريم عايض سهل، مرجع سابق، ص 96+97

إلى تقديم تلك البيانات المزورة إلى الإدارة الضريبية، أما في حال قَدَمَ المكلف بيانات تحت ضغط الاكراه لا يسأل عن جريمة التزوير الضريبي لعدم توفر عنصر الإرادة.¹

أما القصد الخاص فيقصد به اتجاه نية المزور إلى استعمال المحرر المزور فيما زور من أجله وقت ارتكابه فعل التزوير أي وقت تغيير الحقيقة، حيث تعتبر نية الاستعمال أحد عناصر التزوير، كما أن نية الاستعمال قد تتوفر على الرغم من أن المحرر قد لا يستعمل،² فالقصد الخاص في جريمة التزوير الضريبي تتمثل بنية المكلف في تخفيض مقدار الضريبة أو استرداد مبلغ من المبالغ المدفوعة أو الحصول على تنزيلات أو إعفاءات،³ وبالتالي يعتبر القصد الجنائي الخاص مكملًا للقصد الجنائي العام.⁴

ويلاحظ بأن القصد الجنائي يعتمد على الأسس القانونية البحتة لجريمة التزوير بشكل عام وأركانها الأساسية، لضمان الشفافيه عند تجريم المكلفين، لكن في الواقع العملي من يحدد ان الفعل مجرم وبحاجه لرفع قضيه هو مأمور التقدير وهو شخص غير قانوني، لذلك لا بد من وجود مستشار قانوني في كل دائره من دوائر ضريبة الدخل لمساعدة مأمور التقدير في تحديد الحالة التي لديه، وهل تعتبر تزوير من وجه نظر القانون ام لا؟ بناء على تحقق أركان جريمة التزوير لأن خسارة قضيه تزوير على المكلف بسبب خلل قانوني قد يترتب عليه ضياع جزء من المال العام على خزينة الدولة، مع العلم أنه يوجد مستشار قانوني في الإدارة العامة لكن بحاجه الى مراسلات رسمية تؤدي إلى تعقيد الإجراءات واطالتها، كما وتستنتج الباحثه بأنه يجب توفر القصد الخاص في جريمة التزوير الضريبي لعدم وجود وعي ضريبي لدى المكلفين، ففي حال اكتفى المشرع بالقصد العام سيصبح أغلبية المكلفين مجرمين، لذلك يجب توفر قصد خاص مع القصد العام.

ولاستكمال التعرف على النظام القانوني لجريمة التزوير الضريبي لا بد من التطرق الى الإجراءات الرقابية لجريمة التزوير الضريبي وذلك في المبحث الثاني وكما يلي:

¹ م. أحمد، أحمد حمد الله، مرجع سابق، ص (306)

² أبو الروس، احمد، مراجع سابق، ص (78-79).

³ م. أحمد، أحمد حمد الله، مرجع سابق، ص (306)

⁴ المعيش، عبد الكريم عايش سهل، مرجع سابق، ص 98

المبحث الثاني

القواعد الإجرائية المتبعة في جريمة التزوير الضريبي وطرق التصدي لها

بما أن الضريبة مورد هام من موارد الخزينة العامة، لا بد من الحفاظ على هذا المورد من خلال اتباع نظام رقابي ضريبي،¹ لذلك منح المشرع الضريبي الإدارة الضريبية كافة الوسائل القانونية والتنظيمية للحفاظ على المال العام، فالإدارة الضريبية تقوم بدورها في مراقبة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين، للتأكد من صحة وصدق تلك التصريحات، لأنها في أغلب الأحيان تكون غير صحيحة، بهدف اكتشاف المخالفات والتجاوزات سواء أكانت بقصد أم بغير قصد، فالرقابة الضريبية تعتبر أداة ردعية ووقائية في آن واحد، بحيث تسعى من خلالها الإدارة الضريبية جاهدة الى كبح النزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني، علماً بأن النظام الضريبي المتبع في التصريحات المكتوبة هو نظام ذو طابع تصريحي، يمنح المكلفين الحرية التامة في التصريح عن مقدار دخله ونشاطاته من تلقاء نفسه،² وبما أن الرقابة الضريبية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، منح المشرع الضريبي الإدارة الضريبية إطاراً تشريعياً للرقابة الضريبية من خلال صلاحيات واسعة للقيام بمهامها ضمن شروط قانونية واضحة ومحددة،³ لأن الإدارة الضريبية تحتاج لوسائل قانونية تحمي أعضاء الضبط القضائي أثناء قيامهم بواجباتهم الرقابية، حتي يتم تسهيل عملهم من جهة ومن جهة أخرى حتى يتم إستعمال هذه الوسائل الرقابية دون إجحاف بالمكلف،⁴ لذلك تطرقت في هذا المبحث إلى الإجراءات الرقابية الكاشفة لوقوع جريمة التزوير الضريبي وذلك في المطلب الأول، ومن ثم تطرقت الى الدعوى الجزائية لجريمة التزوير الضريبي وذلك في المطلب الثاني، ومن ثم الى الإجراءات المتبعة للتصدي لجريمة التزوير الضريبي وذلك في المطلب الثالث والأخير.

¹ عبد الغني، بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، رسالة ماجستير، جامعة تلمسان، (2010-2011)، ص (86).

² ذبيح، لياس قلاب، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية إم البواقي، رسالة ماجستير، جامعة محمد خضير-بسكرة، الجزائر، (2010-2011)، ص (أ-ب).

³ المرجع السابق، ص (26)

⁴ عبد الغني، بوشري، مرجع سابق، ص (95).

المطلب الاول: الإجراءات الرقابية الكاشفة لوقوع جريمة التزوير الضريبي

للرقابة الضريبية مكانة اقتصادية فعالة وهامة، لأنها تقوم على التأكد من صحة ودقة البيانات الواردة في التصريحات المقدمة، وبالتالي بيان أوجه الضعف والنقص في التصريحات، فهي وسيلة من أجل مكافحة الغش والتهرب والتزوير،¹ ووسيلة لضمان حق الخزينة العامة من جهة، ومن جهة أخرى وسيلة لردع المكلفين، وهذا ينعكس على التصريحات المقدمة من قبلهم، كما أنها أداة فعالة تلجأ إليها الإدارة الضريبية وتستخدمها في مراقبة الأخطاء والمخالفات في التصريحات المقدمة من قبلهم.² حيث تنطرفت الى ماهية الرقابة الضريبية في الفرع الأول، وإلى معايير تحديد خطورة الملفات الضريبية في الفرع الثاني، وإلى أساليب الرقابة الضريبية في الفرع الثالث.

الفرع الاول: ماهية الرقابة الضريبية

تعتبر الرقابة الضريبية الوسيلة الوحيدة التي من خلالها يتم التحقق من تصريحات المكلفين المقدمة للضريبة،³ فهي عبارة عن نتيجة طبيعية لأي نظام جبائي يقوم على التصريحات العفوية الصادرة من قبل المكلف للإدارة الضريبية، بحيث تتضمن البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي،⁴ وتعرف الرقابة الضريبية على أنها فحص كافة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين والمستندات والوثائق، للتأكد من صحة ودقة المعلومات والبيانات التي تحتويها،⁵ كما تم تعريفها على أنها سلطة مخولة للإدارة الضريبية بهدف ضمان

1 مروي، بشار، دور الرقابة الجبائية في زيادة الحصيلة الضريبية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (2015-2016)، ص (25).

2 نبيلة، ساعد، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، دراسة حالة بمفتشية الضرائب في -الأخضرية، رسالة ماجستير، جامعة أكلي محند أو الحاج-البويرة، (2014-2015)، ص (2).

3 دراز، حامد عبد المجيد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، 1999، ص 146.

4 حبو، زهرة محمد، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي - حالة الجزائر، جامعة دمشق الجمهورية العربية السورية، رسالة الماجستير، 2011، ص (47).

⁵ ذبيح، لياس قلاب، مرجع سابق، ص 20

الرقابة على التصريحات والوثائق لاكتشاف الأخطاء والعمل على تصحيحها من أجل تحديد مبلغ الضريبة.¹

وللرقابة الضريبية عدة أهداف، بحيث يتمثل الهدف الأول بالهدف القانوني، بحيث يتم التأكد والتحقق من مطابقة كافة العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الضريبية، ومحاسبة المكلفين في حال ارتكابهم مخالفات، ويتمثل الهدف الثاني بالهدف الإداري عن طريق اكتشاف الأخطاء والتجاوزات في التصريحات المقدمة واتخاذ الاجراءات اللازمة، بينما يتمثل الهدف الثالث بالهدف الاقتصادي وذلك بالمحافظة على الأموال العامة وزيادة الحصيلة الضريبية، أما الهدف الاخير يتمثل بالهدف الاجتماعي وذلك بتحقيق مبدأ المساواة بين المكلفين.²

وتعرفها الباحثة أنها منظومه متكاملة تبدأ من الاداره الضريبية على المكلف، وتنتهي برقابه ديوان الرقابة المالية والإدارية على عمل الادارة الضريبية وفق اجراءات مستمدة من القوانين والانظمة، بهدف الحفاظ على المال واكتشاف أي من وسائل التزوير المؤدية إلى ضياع المال العام، ومن أجل التعرف إلى الإجراءات الرقابية الكاشفة لوقوع جريمة التزوير الضريبي لا بد من التطرق الى معايير تحديد خطورة الملفات الضريبية وذلك في الفرع الثاني.

الفرع الثاني: معايير تحديد خطورة الملفات الضريبية

كون الموارد البشرية محدودة في دوائر ضريبة الدخل بالتناسب مع عدد المكلفين الذي يتزايد باستمرار تبعاً للتطور الاقتصادي، أصبح من غير المجدي تدقيق كافة الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين، كونها ستؤدي الى ضياع كثير من الوقت على تدقيق بعض الملفات التي تكون ملتزمة، مما يترتب عليه من إجهاد الموظفين، وعدم امكانية انجازهم لتدقيق كافة الإقرارات الضريبية خلال سنة من تقديمها، مما يؤدي إلى ضياع حق الدائرة بفحص كافة الإقرارات، ومن هنا جاءت فكره تحديد معايير درجة خطورة الملفات الضريبية من أجل

¹ نصر، رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، جامعة قسدي مرباح، رسالة ماجستير، 2006-2007، ص (95)

² ذبيح، لياس قلاب، مرجع سابق، ص (20-21)

استخدام الكادر البشري على أكمل وجه في الحد من التزوير الضريبي،¹ حيث تزداد خطورة الملفات الضريبية في حال كان المكلف حديث التسجيل، أي عندما يقدم إقراره الضريبي لأول مرة لدى الإدارة الضريبية، كونه لا يوجد معلومات مسبقة عن حجم نشاطه، أو في حال عدم التزام المكلف بقانون ضريبة الدخل خلال السنوات السابقة والقوانين الضريبية الأخرى مثل ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة الجمارك، أو في حالة الملفات الفردية وملفات شركات المساهمة الخصوصية المحدودة كونها ملفات ذات طابع عائلي، و كلما كان مقدار الضريبة التي يعترف بها المكلف في إقراره الضريبي المقدم في حالة تذبذب خلال السنوات السابقة، و كلما كان مقدار الربح أو الخسارة التي يعترف بها المكلف في إقراره الضريبي المقدم في حالة تذبذب خلال السنوات السابقة، أو كلما كان مقدار الربح الذي يعترف بها المكلف في إقراره الضريبي مقارنة مع تصريحات المكلفين من نفس القطاع الاقتصادي مع مراعاة حجم المبيعات، وفي حال وجود تذبذب في نسبة الضريبة المصرح عنها إلى إجمالي الربح وفي حال وجود تذبذب في نسبه الربح الصافي الى الصفقات سواء في تصريحات المكلف خلال السنوات السابقة أو مقارنه مع تصريحات المكلفين من نفس القطاع، مع مراعاة حجم الصفقات، أو كلما كان هنالك تغير في حجم صفقات المكلف خلال السنوات السابقة بشكل كبير، أو كلما كان مقدار الفروقات الضريبية المترتبة عن عملية التدقيق لكل سنة كبيرة.²

ويُستنتج بأن هذه المعايير يجب أن تكون مكتوبة وواضحة، لتفادي التفاوت في الخبرات والكفاءات التي من شأنها أن تؤدي إلى ضياع أموال الضرائب على خزينة الدولة، كما ويجب إضافة معيار آخر وهو إذا ثبت تلاعب أحد المحاسبين أو تزويره لصالح أحد المكلفين هو أن يتم تشديد الرقابة، إضافة إلى ذلك فحص جميع المكلفين الذي يكون ذلك المحاسب وكيلاً عنهم، ولاستكمال التعرف الى الإجراءات الرقابية الكاشفة لوقوع جريمة التزوير الضريبي لا بد من التعرف إلى أساليب الرقابة الضريبية وذلك في الفرع الثالث والأخير من هذا المطلب.

¹ الجبلي، وليد، مدونة وليد الجبلي أبحاث في المحاسبة والمراجعة إدارة المخاطر الضريبية، من المخاطر الى الفرص، 2015.

² مقابلة شخصية مع: سعيد حنو، فاحص حسابات في دائرة ضريبة القيمة المضافة، بتاريخ (2017/1/5)، الساعة الثانية ظهراً، في دائرة ضريبة القيمة المضافة.

الفرع الثالث: أساليب الرقابة الضريبية

تعتبر الرقابة كما ذكرنا سابقاً من أهم وسائل منع أو كشف التزوير، وبسبب خطورة ذلك على خزينة الدولة فقد تم عمل رقابة على المكلف من قبل مأمور التقدير،¹ ورقابة على مأمور التقدير للتأكد من بذله عناية الشخص الطبيعي، ومدى مهنيته في العمل، والتزامه في تطبيق القانون من خلال رقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية،² ورقابة وزارة المالية المتمثلة بالإدارة العامة للتدقيق الداخلي،³ وبناء على ذلك تطرقت إلى الرقابة على المكلف من قبل مأمور التقدير في الفقرة الأولى، وإلى الرقابة على قرار مأمور التقدير في الفقرة الثانية.

الفقرة الأولى: الرقابة على المكلف من قبل مأمور التقدير

إن التشريعات الضريبية أعطت المكلف حق الإفصاح عن دخله بكامل إرادته بموجب الإقرار الضريبي، ويترتب على الإدارة الضريبية حق فحص الإقرار الضريبي والتأكد من صحة المعلومات والبيانات الواردة فيه ومطابقته للواقع،⁴ حيث نصت المادة رقم (1/21) من قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011) "يعتبر الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف مقبولا بشكل مبدئي عند استلامه"،⁵ ومن هنا تأتي أهمية وجود رقابة على تصريحات المكلف كون الإقرار الضريبي المقدم هو اقرار ذاتي بناء على دفاثره، حيث تعتبر الرقابة الضريبية وسيلة هامة لمكافحة العمليات غير قانونية،⁶ فللرقابة الضريبية صورتان، بحيث تتمثل الصورة الأولى بالرقابة الشاملة، وهي تلك الرقابة التي تتم داخل مكاتب الإدارة الضريبية،⁷ وتنقسم الرقابة الشاملة إلى نوعين بحيث يتمثل النوع الأول من الرقابة الشاملة بالرقابة الشكلية،

¹ د. صالح، نائل عبد الرحمن، مرجع سابق، ص (29)

² <http://www.saacb.ps> ، بتاريخ (2017/3/3)، الساعة الثانية.

³ www.pmf.ps ، بتاريخ (2017/3/3)، الساعة الثانية.

⁴ شرع، مجدي نبيل محمود، إمتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، رسالة

ماجستير، نابلس، 2006، ص 25

⁵ المادة رقم (21) الفقرة (1)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني مصدر سابق.

⁶ ذبيح، لياس قلاب، مرجع سابق، ص 21

⁷ حبو، زهرة محمد، مرجع سابق، ص (47).

بحيث تبدأ عند استلام الإقرار الضريبي، ويتم فحص الاقرارات من الناحية الشكلية مثل عنوان المكلف والهوية والتوقيع كما انها تعتبر رقابة سطحية.¹

أما النوع الثاني من الرقابة الشاملة يتمثل بالرقابة على الوثائق فهي أشمل من الرقابة الشكلية، بحيث تتضمن فحص دقيق لمضمون ومحتوى التصريحات التي يقدمها المكلف من قبل الإدارة الضريبية،² بحيث يقوم مأمور التقدير بدراسة وفحص وتحليل كل نقطة واردة في الإقرار الضريبي مع دراسة مدى تجانس وترابط الأرقام المقدمة في الإقرار الضريبي مقارنة بالسنوات السابقة أو مع مكلفين من نفس القطاع مع مراعاة حجم النشاط وذلك بهدف اكتشاف التلاعب والأخطاء،³ كما ويتم فحص التصريحات المقدمة من قبل المكلف مع الوثائق والمعلومات التي في حوزة الادارة الضريبية والتصريحات المقدمة لدى ضريبة القيمة المضافة او ضريبة الجمارك، وفي حال وجود اختلاف أو غموض تقوم الادارة الضريبية بطلب معلومات أو توضيحات أو تبريرات من المكلف،⁴ فالتبريرات تعمل على إزالة الغموض واللبس الذي في ذهن الإدارة الضريبية، والإيضاحات تعد معلومات تكميلية حول نقطة أو نقاط معينة واردة في الإقرار الضريبي، حيث أن الالتزام بالتبرير هو أكثر قسوة بالنسبة للمكلف، لأنه يجب عليه أن يثبت كافة البيانات والمعلومات الواردة في الإقرار الضريبي وليس مجرد شرح وتوضيح.⁵

أما النوع الثاني من صور الرقابة الضريبية يتمثل بالرقابة المعمقة، وهي تلك الرقابة التي تهدف إلى التأكد من صحة التصريحات المكتتبة من قبل المكلف إلى الادارة الضريبية، وذلك بانتقال المراقبين إلى مكان مزاولة العمل،⁶ وإجراء معاينة وفحص الدفاتر والوثائق للتأكد

¹ حبو، زهرة محمد، مرجع سابق، ص (51)

² حبو، زهرة محمد، مرجع سابق، ص (51)

³ ذبيح، لياس قلاب، مرجع سابق، ص 22

⁴ رحال، نصر، مرجع سابق، ص 96

⁵ د. رتيب، رابح، الممول والادارة الضريبية، دار النهضة العربية، 1991، ص 59+60

⁶ حبو، زهرة محمد، مرجع سابق، ص (52)

من صحة ومصادقية التصريحات المقدمة من قبل المكلف،¹ وذلك عن طريق التحقق المحاسبي بهدف الكشف عن التجاوزات والمخالفات للتأكد من مدى مصادقية وصحة التصريحات المقدمة للتوصل إلى الوعاء الضريبي.²

وقد يتم التوصل بعد فحص الإقرار الضريبي إلى عدة نتائج، أولها تتمثل بقبول الإقرار المقدم من قبل المكلف دون تعديل، فإذا تبين لدى مأمور التقدير بأن البيانات والمعلومات الواردة في كشف التقدير الذاتي صحيحة ودقيقة ومقنعة بعد إجراء الرقابة على تصريحات المكلف، وتشكلت لديه قناعة بأن الدخل الذي حققه المكلف والضريبة المستحقة عليه حقيقية وصحيحة، يقوم باعتماد وقبول الكشف أو الإقرار الضريبي دون تعديل،³ حسب نص المادة رقم (2/21) من قرار بقانون ضريبة الدخل " للمقدر بعد فحص الإقرار ومرفقاته قبوله... "،⁴ أما النتيجة الثانية تتمثل بقبول الكشف بعد إدخال تعديلات عليه بناء على ما توصل إليه مأمور التقدير بعد انتهاء عملية الرقابة وبموافقة المكلف،⁵ وذلك حسب نص المادة رقم (21) الفقرة (2) من قرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) "للمقدر بعد فحص الإقرار ومرفقاته قبوله أو رفضه كلياً أو جزئياً إذا توفرت لديه أسباب صحة أو عدم صحة البيانات الواردة فيه وإبلاغ المكلف بمذكرة حضور للمناقشة خلال سنة من تاريخ تسليم الإقرار الضريبي".⁶

أما النتيجة الثالثة تتمثل برفض الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف وذلك في حال تبين للإدارة الضريبية عدم دقة وصحة البيانات والمعلومات الواردة في الإقرار الضريبي، وبذلك تلجأ الإدارة الضريبية إلى التقدير اعتماداً على أسس لتتمكن من تحديد أرباح المكلف،⁷ حسب نص المادة (21) فقره (2) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 للمقدر بعد فحص

1 ذبيح، لباس قلاب، مرجع سابق، ص 24

² بتاتة، طورش، مرجع سابق، ص (118).

3 سمور، ابراهيم خليل، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الالتزام والالتزام، (دراسة تحليلية وتطبيقية)، رسالة ماجستير، غزة، الجامعة الإسلامية، ص 79

4 المادة رقم (21) الفقرة رقم (2)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني مصدر سابق.

⁵ سمور، ابراهيم خليل، مرجع سابق، ص 80

6 المادة رقم 21 الفقرة رقم 2، قرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)، مصدر سابق.

7. الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 1، 2015، ص (289).

الإقرار ومرفقاته قبوله أو رفضه كلياً أو جزئياً إذا توفرت لديه أسباب حول صحة أو عدم صحة البيانات الواردة فيه، وإبلاغ المكلف بمذكرة حضور للمناقشة خلال سنة من تاريخ تسليم الإقرار الضريبي اما النتيجة الرابعة عدم الاتفاق مع المكلف أو إعاده فتح التقدير فإنه يوجد مدقق في كل دائرة يقوم بإخضاع هذه الإقرارات مره أخرى للتدقيق، بناء على ما جاء في المادة رقم (42) فقرة (ب) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011) " أن يخضع قرارات التقدير وقرارات إعادة التقدير للتدقيق من قبله مباشرة أو من قبل من يفوضه خطياً لذلك من موظفي الدائرة ولا تكون قرارات التقدير الخاضعة للتدقيق قانونية وملزمة قبل إجازتها على هذا الوجه ويعتبر اي تبليغ لها باطلاً".¹

ويُستنتج بأن عملية اختيار فريق للنزول إلى موقع الشركة يعتبر من أهم الأمور لإنجاح الزيارة الميدانية بحيث تعتبر أهم وأفضل طريقه للوصول للحقيقة، كون معظم الشركات أصبحت تستخدم برامج محاسبية وسيرفرات تخزن بها البيانات مما يحتم ان يكون أحد أعضاء الفريق شخصاً متخصصاً في عمل البرامج الشبكات، كما ويجب أن تكون هذه العملية مرتبطة في وضع أسس اختيار للملفات التي يجب أن تفحص بتمعق وإلاّ تصبح عملية استحالته التنفيذ في حال فحص جميع الاقرارات بتمعق، كما أنه يجب أن تكون هذه الأسس محددة وواضحة ومكتوبة في دليل إجراءات من أجل أن تعالج أيضاً التفاوت في القدرات والخبرات لدى مأموري التقدير، ومن أجل استكمال التعرف إلى أساليب الرقابة الضريبية لا بد من التطرق إلى الرقابة على قرار مأمور التقدير وذلك في الفقرة الثانية.

الفقرة الثانية: الرقابة على قرار مأمور التقدير

حرص المشرع على إعطاء صلاحيات كبيره لمأمور التقدير من أجل التأكد من رفد خزينة الدولة بكامل الضرائب، إلا أن ذلك لا يكفي للتأكد من دخول كامل الضرائب إلى خزينة الدولة في حال عدم وجود جهة تتأكد من قيام مأمور التقدير بتنفيذ القوانين وبذل عناية الشخص الطبيعي، ولذلك كان لا بد على المشرع من وضع مأمور التقدير تحت الرقابة ليتأكد من تنفيذه

¹ المادة رقم (42) الفقرة (ب)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، مصدر سابق.

للقوانين ومهنيته في العمل، فقد وفر المشرع ثلاث جهات على قرار مامور التقدير وتبدأ من رقابة المدقق، ثم تليها رقابة وزارة المالية من خلال دائرة التدقيق الداخلي، ومن ثم رقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية.

أولاً: رقابه المدقق والذي يوجد في كل مكتب بحد أدنى موظف واحد وهو تابع لدائرة الرقابة والتدقيق التابعة للإدارة العامة لضريبة الدخل حيث من مهامه الرقابة الشاملة على كافة قرارات ماموري التقدير داخل الدائرة للتأكد من صحة عملهم والتزامهم بالقانون، ومن ضمن هذه المهام هو الرقابة على كافة الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين للإدارة الضريبية بما فيها إقرار (00) وهو الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلف للإدارة الضريبية، وإقرار (01) وهو الإقرارات الضريبية المقبولة، وإقرار (02) وهو تعديل الإقرار الضريبي بموافقة المكلف، وإقرار (03) وهو تعديل الإقرار الضريبي بعدم موافقة المكلف، وإقرار (05) وهو إقرار الموظف المفوض عن وزير المالية، وإقرار (07) وهو إقرار مرحلة الاعتراض وهو إتفاق ما بعد إعتراض على (03)، وإقرار (09) وهو إقرار مرحلة الاعتراض وهو عدم إتفاق بعد ما تم الإعتراض على (03)، كما وتختص هذه الدائرة بالرقابة والفحص على إنجازات مكاتب ومديريات ضريبة الدخل، بحيث يتم فرز مدقق أو أكثر حسب حاجة العمل لكل مكتب ضريبي، وذلك بهدف تدقيق الملفات التي يتم إنجازها من قبل المقدرين، ويكون رأي المدقق خطياً، بحيث يقوم بكتابة الملاحظات بشكل واضح ومحدد، ويتم معالجة الأخطاء من قبل المقدر، والرد عليها بشكل خطي، ويتم إعادة الملف إلى المدقق، أما في حال عدم إجازة الملف من قبل المدقق بعد معالجة المقدر، يقوم المدقق بكتابة ملاحظاته، وتحويل الملف إلى مدير المكتب لاتخاذ الإجراءات المناسبة، فإما أن يتم إعادة تحويل الملف إلى المقدر وذكر التوصية المناسبة، أو المصادقة على التقدير.¹

ويجب مراعاة أن تتم الإجراءات بشكل سريع، ومن ثم يتم تسجيل كافة الملفات المدققة في نموذج التدقيق بشكل يومي، ومن ثم يقوم المدقق في نهاية كل شهر بإرسال تقرير إلى مدير

¹ مقابلة شخصية مع: جميل بني فضل، مدقق في دائرة الرقابة والتدقيق في الإدارة العامة لضريبة الدخل، بتاريخ (2016/6/30)، الساعة الثانية ظهراً، في مقر جامعة النجاح الوطنية.

دائرة الرقابة والتدقيق، يبين ويوضح فيه الملفات التي قام بتدوين الملاحظات عليها، وتم اعتمادها من قبل مدير المكتب والتوصيات التي يرغب بها، كما ويتضمن التقرير عدد الملفات التي تم تدقيقها وإنجازها بدون إبداء أي ملاحظة، وكذلك الملفات التي تم تدقيقها وإنجازها والتي تتضمن ملاحظات مع التصويب لتلك الملاحظات.¹

ثانياً: الرقابة داخل وزارة المالية الممثلة بدائرة الرقابة الداخلية، بحيث يحكم أعمال هذه الدائرة نظام صادر عن مجلس الوزراء (بشأن التدقيق المالي الداخلي رقم (11) لسنة 2011) حسب نص المادة (4) الفقرة الأولى والثانية، "يخضع لأحكام هذا النظام كافة الدوائر الحكومية والصناديق الخاصة، وتلتزم الدوائر الحكومية بتسهيل مهمة عمل الدائرة لديها وتقديم كافة المعلومات التي تطلبها"،² حيث تمارس أعمال التدقيق والرقابة بشكل جزئي وذلك عن طريق استخدام أسلوب العينات من الملفات التي تم إنجازها من قبل موظفي الإدارة العامة لضريبة الدخل، ويتم إتباع كافة الإجراءات اللازمة والمتبعة وفق إجراءات التدقيق المحددة، ويتم تدوين ملاحظات التدقيق في تقرير التدقيق إن وجدت، ومن ثم يتم إصدار التوصيات اللازمة من أجل تصويب هذه الملاحظات ويتم إرسال نسخة من التقرير للإدارة العامة لضريبة الدخل لتقوم بمتابعة تصويب تلك الملاحظات،³ ويترتب على المدير أن يصدر تقريراً يوضح فيه العمليات التي تم تدقيقها كافة، وتقرير حول كل عملية تم تنفيذها، وقد يكون التقرير بشكل أولي أو بشكل نهائي، فالتقرير الأولي يتضمن نتائج التدقيق المباشر عن النشاط موضوع التدقيق، بحيث يبين فيه التوصيات والملاحظات، ويتم إرفاق كافة المعززات التي تدل على صحة تلك الملاحظات، أما بخصوص التقرير النهائي، وهو التقرير الذي يرفعه مدير الدائرة الى وزير المالية، وذلك بعد أن يتم استلام رد خطي من قبل المسؤول المباشر بحيث يبين ويوضح فيه خطة لتطبيق التوصيات، ومن ثم يتم تزويد نسخة من التقرير لكل من الوكيل ووحدة التنسيق المركزي.⁴

¹ مقابلة شخصية مع: جميل بني فضل، مرجع سابق.

² المادة رقم (4) الفقرة (2+1)، التدقيق المالي الداخلي رقم (11) لسنة (2011).

³ مقابلة شخصية مع جميل بني فضل، مرجع سابق.

⁴ www.mof.gov.ps، (2017/2/2)، الساعة العاشرة صباحاً.

ثالثاً: يتم ممارسته من قبل جهات مستقلة عن السلطة التنفيذية،¹ ويمارس هذه الرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية،² وذلك حسب نص المادة رقم (23) من ديوان الرقابة المالية والإدارية من اختصاصات الديوان الفقرة رقم (12/أ) " يكون الديوان فيما يتعلق بالإيرادات مسؤولاً عن التدقيق في تحقيقات الضرائب والرسوم والعوائد المختلفة للتنشيط من أن يقدرها وتحققها قد تما وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها"،³ بحيث يقوم ديوان الرقابة المالية والإدارية بالرقابة على الملفات التي تم إنجازها من قبل مأمور التقدير، عن طريق توصيف العمليات والنشاطات حسب المنهجية المتبعة، وفهم البيئة فيما يتعلق بالقوانين والأنظمة الخاصة بضريبة الدخل، وذلك بناءً على التوصيف وفهم بيئة الدخل يتم تحديد المخاطر والإجراءات الرقابية المتبعة إن وجدت، كما ويتم التحقق من كافة البيانات المالية المقدمة، وهل بذل المدقق العناية المهنية أي هل قام المدقق بمقارنة البيانات السابقة والحالية؟ علماً بأن نسبة رفض البيانات المالية المقدمة من قبل المكلفين تتراوح ما بين (70-80%)،⁴ حيث أن هذه النسبة تتطرق لكافة الأفعال الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، حيث لا يوجد نسبة معينة وتصنيف لكل فعل من أفعال المادة المذكورة.

أما بخصوص النتائج التي يتوصل إليها مندوب الديوان في حال عدم إلتزام بقانون الدخل مثل الإعتراف بمصروف لا يوجد له معزز، أو أن تكون قيمة الرواتب المصرح عنها في كشوف الإقتطاع غير مطابقة مع الرواتب في الميزانية، بحيث يتم تسجيل الملاحظات ويتم عمل تقرير أولي من خلال محضر رسمي من قبل مندوب الديوان، ويتم مناقشة دائرة ضريبة الدخل بكافة الملاحظات، وبناءً على محضر المناقشة الذي يتم ما بين كل من ديوان الرقابة المالية والإدارية ودائرة ضريبة الدخل يتم التوصل الى إحدى النتائج، إما أن يبقى التقرير كما هو، أو

¹ د. العسكري، علي انور، الرقابة المالية على الاموال العامة في مواجهة الانشطة غير المشروعة، ص (184)

² حرب، جهاد، أجهزة الرقابة وانظمة المساءلة في القطاع العام الفلسطيني، المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار العالمي والديمقراطي، الائتلاف من اجل النزاهة والمساءلة، ط1، 2003، ص 21.

³ المادة رقم (23) الفقرة (12/أ)، قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة (2004).

⁴ مقابلة شخصية مع: ابراهيم عساف، مدير الدائرة الرقابية الأولى في الإدارة العامة للرقابة على الإقتصاد، قطاع الإقتصاد، ديوان الرقابة المالية والإدارية، في مقر ديوان الرقابة المالية والإدارية، بتاريخ (2017/2/1)، الساعة الثانية ظهراً.

يتم تعديل التقرير، ويتم إعطاء الجهة المستفيدة مدة شهر حسب قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية ويتم الرد خلال الفترة القانونية من قبل وزارة المالية، ويجب أن يتم إرفاق كافة المعززات التي تثبت الملاحظات الواردة في التقرير ويتم توضيحها، بحيث لا يعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية سلطة إجبار إلا أنها تبدي رأيها.¹

ويلاحظ بأن وجود مدقق في كل دائرة يقوم بالتوقيع على قرار مامور التقدير، بالإضافة الى توقيع مدير الدائرة وهذا يزيد من صحة نتائج الفحص، الذي من شأنه الحد من تفاوت الخبرات والقدرات لدى مأموري التقدير، وتجنب عدم اكتشاف تزوير المكلف أو عدم مهنية مأمور التقدير، كما وأن وجود رقابة تابعة لوزارة المالية والتابعة لديوان الرقابة المالية والإدارية يؤدي إلى شعور الموظف بالمسؤولية والمسائلة عن عمله مما يؤدي إلى قيامه بواجبه على أكمل وجه وحسب القانون، إلا إنهم يهتمون في التأكد من التسلسل الإداري لعملية الفحص أو تطبيق الاجراءات والتعليمات التي يحددها مدير عام ضريبة الدخل فهي لا تهتم في تفاصيل التقديرات التي تقوم على اسس محاسبية معقدة في بعض الأحيان، وحتى لو تجاوزوا الأمور الإدارية إلى الأمور الفنية في التدقيق فإنهم بحاجة إلى فريق يكون قد مارس هذا العمل سابقا حتى يستطيع الرقابة على مامور التقدير، إلا اذا اعتبروا ان وجود توقيع مامور تقدير ومدقق ومدير الدائرة يكفي للتأكد من صحة ما جاء في التقديرات، لكن في نفس الوقت وجود الوساطة في بعض الأحيان لوضع مدقق غير كفاء يزيد من إشكاليه الاعتماد على وجود توقيع مامور التقدير و المدقق ومدير الدائرة، ولاستكمال التعرف إلى القواعد الإجرائية المتبعة في جريمة التزوير الضريبي لا بد من التطرق الى الدعوى الجزائية لجريمة التزوير الضريبي وذلك في المطلب الثاني.

المطلب الثاني: الدعوى الجزائية لجريمة التزوير الضريبي

إن للتشريع الضريبي ذاتية خاصة تتمثل في أن الإدارة الضريبية لها الحرية التامة في أن تطلب من النيابة العامة رفع الدعوى الجزائية،² لأنه يترك للإدارة الضريبية سلطة تقدير

¹ مقابلة شخصية مع: ابراهيم عساف، مرجع سابق.

² د. سعد، محيي محمد، مرجع سابق، ص 39+40

مدى ملاءمة تسيير الدعوى الضريبية من عدمه، حيث تقوم الإدارة الضريبية بمقارنة الفائدة مع الضرر التي تعود من جراء رفع الدعوى الضريبية، فإذا كان هنالك فائدة من رفعها تقوم بتقديم الطلب، لكن في حال كان هنالك ضرر من رفعها تنتازل الإدارة الضريبية عن حقها وتسقط الدعوى الضريبية،¹ ومن شروط تقديم الطلب أن يكون كتابياً وصريحاً في مضمونه بحيث يجب أن يكون غير معلق على شرط، لأن الشرط يبطل الطلب حتى لو تحقق بعد فترة،² ومثال ذلك حين تقوم الإدارة الضريبية بتقديم طلب لرفع الدعوى الضريبية وتشتراط على المكلف تسديد الضريبة المستحقة عليه حسب الاقرار الضريبي المقدم، فهذا الشرط يبطل الطلب، كما أن القانون لم يحدد موعداً معيناً لتقديم الطلب،³ حيث تقوم الادارة الضريبية بإرسال الأوراق الخاصة بالجريمة الضريبية إلى النيابة العامة، وتقوم النيابة العامة بالاشراف على أعضاء الضبط القضائي،⁴ وهذا ما أكدته المادة رقم (20) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001) الفقرة رقم (1) "يشرف النائب العام على مأموري الضبط القضائي ويخضعون لمراقبته فيما يتعلق بأعمال وظيفتهم".⁵

وبعد أن يتم تقديم الطلب للنياية العامة، وبعد أن يكون مستوفياً الشروط كافة، تقوم النيابة العامة بإجراءات التحقيق، لأن الطلب عبارة عن تصريح لمباشرة إجراءات التحقيق، إلا أن النيابة العامة غير ملزمة برفع الدعوى الجزائية،⁶ فالنيابة العامة لها سلطة التقدير في رفع الدعوى الجزائية أم عدم رفعها، بناءً على النتائج التي تتوصل إليها في مرحلة التحقيق، بحيث تقدر فيما إذا توافرت أركان الواقعة الجزائية ام لا.⁷ ومن أجل التعرف إلى الدعوى الجزائية لجريمة التزوير الضريبي تطرقت في الفرع الأول الى ماهية الدعوى الجزائية الضريبية، وفي

¹ د. الشرع، طالب، مرجع سابق ص (194)

² د. الشواربي، عبد الحميد، الجرائم المالية والتجارية، منشأة المعارف بالاسكندرية، ط4، 1996، ص (509+510).

³ د. المرصفاوي، حسن صادق، مرجع سابق، ص (192)

⁴ د. المرصفاوي، حسن صادق، مرجع سابق، ص (228).

⁵ المادة رقم (20) الفقرة رقم (1)، قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001)، مصدر سابق.

⁶ د. الشواربي، عبد الحميد، الجرائم المالية والتجارية، مرجع سابق، ص (510)

⁷ د. الشواربي، عبد الحميد، الطعون الضريبية، "فرض الضريبة واساس الالتزام بها- الاقرارات الضريبية، الطعون الضريبية (لجان الطعن، الدعوى الضريبية) تقادم الضرائب- جرائم الضرائب"، منشأة المعارف، الاسكندرية ص (233)

الفرع الثاني تطرقت الى تحريك الدعوى الجزائية الضريبية، وفي الفرع الثالث تطرقت إلى مهام مأمور الضبط القضائي في جريمة التزوير الضريبي، وفي الفرع الرابع والأخير تطرقت الى انقضاء الدعوى الجزائية الضريبية.

الفرع الأول: ماهية الدعوى الجزائية الناشئة عن جريمة التزوير الضريبي

اختلفت التعاريف التي قيلت بخصوص الدعوى، فقد تم تعريفها على أنها سلطة ممنوحة لأي شخص له حق يعترف به في القانون، ويتم اللجوء إلى القضاء من أجل حماية هذا الحق إما بإقراره أو جرده،¹ كما وتجدر الإشارة إلى أن كلا من قانوني الاجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001)، وقرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011) لم يتطرقا الى تعريف الدعوى الضريبية.

إن الدعوى الجزائية الضريبية تختلف عن تلك الدعاوي المدنية التي يتم النظر بها أمام المحاكم العادية، ذلك لأن طبيعة أطراف الدعوى الجزائية الضريبية تختلف عن طبيعة أطراف الدعوى المدنية،² ففي الدعوى الجزائية الضريبية يتمثل الطرف الأول بالإدارة الضريبية والتي مهمتها الحفاظ على المال العامة بجباية الضرائب وتوريدها لمصلحة الخزينة، ويتمثل الطرف الثاني بالمكلف،³ ويكون الهدف منها حماية المال العام، وتجدر الإشارة إلى أن تنظيم الدعوى الضريبية يتم من خلال قانون الإجراءات الجزائية،⁴ إضافة إلى ذلك يتم النظر في الدعوى الضريبية بسرية مطلقة، وذلك بهدف المحافظة على أسرار المكلفين،⁵ حسب نص المادة رقم (44) فقرة (2) "لا يكلف الشخص المعين بمقتضى هذا القرار بقانون أو اطلع بتنفيذ أحكامه بأن يبرز أي مستند أو كشف أو قرار تقدير أو نسخ عنها في أي محكمة استئناف قضايا ضريبة

¹ د. عبد التواب، معوض، الدفوع الضريبية في ظل قانون الضرائب الجديد رقم 91 لسنة 2005، بدون دار نشر، مصر، 2006، ط3، ص 15

² خويلد، رجاء احمد محمد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، جامعة النجاح الوطنية، رسالة ماجستير، نابلس، 2004، ص 21.

³ د. إدلبي، منى، الدعوى الضريبية في سورية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2011. - ص 33

⁴ مادة رقم (15) الفقرة رقم (3)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011، مصدر سابق.

⁵ خويلد، رجاء أحمد محمد، مرجع سابق ص (49-50).

الدخل أو بأن يفشي أمام أي محكمة أو بأن يبلغها أي أمر...¹، كما يتم النظر فيها على وجه السرعة حيث تعطى لها صفة الاستعجال رعاية لصالح الخزينة العامة،² وذلك حسب نص المادة رقم (29) الفقرة رقم (4) "تعطى قضايا ضريبة الدخل صفة الاستعجال وتجري المحاكمة بصورة علنية إلا إذا قررت المحكمة خلاف ذلك...".³

تعرف الباحثة الدعوى الجزائية الناشئة عن جريمة التزوير الضريبي بأنها حق أُعطيَ للإدارة الضريبية للجوء الى القضاء، في حال قيام المكلف بإحدى الأفعال المخالفة للقانون حسب نص المادة رقم (37) من قرار بقانون الفقرة رقم (1، 5، 13)، ومن أجل استكمال التعرف الى الدعوى الجزائية لجريمة التزوير الضريبي تطرقت في الفرع الثاني إلى تحريك الدعوى الجزائية الناشئة عن جريمة التزوير الضريبي.

الفرع الثاني: تحريك الدعوى الجزائية الناشئة عن جريمة التزوير الضريبي

يقصد بتحريك الدعوى الجزائية بأنه رفع الدعوى إلى المحكمة ليتم البث فيها،⁴ كما ويقصد بتحريك الدعوى الضريبية بدء الإدارة الضريبية في مباشرة إجراءاتها وتسييرها أمام الجهات المختصة،⁵ لذلك علق المشرع رفع الدعوى الجزائية على تقديم شكوى أو طلب أو إذن، إذن، رعاية لصالح معين،⁶ كما نصت المادة رقم (4) الفقرة (1) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001) "لا يجوز للنيابة العامة إجراء التحقيق أو إقامة الدعوى الجزائية التي علق القانون مباشرتها على شكوى أو إدعاء مدني أو طلب أو إذن الا بناء على شكوى كتابية أو شفوية من المجني عليه أو وكيله الخاص أو إدعاء مدني منه أو من وكيله الخاص أو إذن أو طلب من الجهة المختصة"،⁷ حيث حدد قانون الإجراءات الجزائية بأن الهيئة

¹ مادة رقم 44 فقرة رقم 2 من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011، مصدر سابق.

² خويلد، رجاء أحمد محمد، مرجع سابق، ص (48)

³ مادة رقم 29 فقرة رقم 4 من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011، مصدر سابق.

⁴ د. ثروت، جلال، نظم الإجراءات الجنائية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2003، ص (77).

⁵ د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (190).

⁶ المرجع السابق، ص (191+192)

⁷ المادة رقم (4) الفقرة رقم (1)، قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001)، مصدر سابق.

الوحيدة التي تقوم بمباشرة الدعوى الجزائية هي النيابة العامة،¹ وذلك حسب نص المادة رقم (1) من قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001) "تختص النيابة العامة دون غيرها بإقامة الدعوى الجزائية ومباشرتها ولا تقام من غيرها إلا في الأحوال المبينة في القانون...."²

وبعد أن يلجا المكلف إلى استخدام وسائل غير مشروعة بهدف تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه تنشأ في هذه الحالة قضيتان: بحيث تتمثل القضية الأولى بوجود إيرادات مهربة أو مصاريف مبالغ فيها، مما يترتب على ذلك فروقات ضريبية واجبة الدفع بناء على التقديرات، وفي حال عدم الاتفاق يتم الذهاب إلى محكمه استئناف قضايا ضريبة الدخل للبت في هذا الخلاف، بينما تتمثل القضية الثانية بارتكاب المكلف مخالفة ضريبية جزائية، ويجب أن ترفع بحقه دعوى ليعاقب على هذه المخالفة،³ كما وكلف المشرع موظفي وزارة المالية الحقوقيين منهم، أو من يفوض مباشرة من قبل الوزير بمتابعة هذه الدعاوى، وذلك حسب نص المادة (29) فقرة رقم (5) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) "يتولى أي من موظفي الوزارة الحقوقيين وبتفويض خطي من قبل الوزير بناء على تنسيب من المدير تمثيل الدائرة في متابعة الدعاوى التي تكون الدائرة طرفاً فيها أمام المحاكم المختصة، ويتولى تقديم اللوائح والطلبات والمرافعة في تلك الدعاوى إلى آخر درجة من درجات المحاكم والتنسيب للمدير بإجراء المصالحات".⁴

ويُستنتج بأن المشرع قد أصاب عندما جعل تقديم الطلب للنياية يكون من قبل الإدارة الضريبية كونها الجهة التي تستطيع أن تقدر مدى أهمية القضية، لكن من جهة أخرى يجب وضع ضوابط لهذا التقدير، خوفاً من أن يصبح نهج في التساهل مع المكلفين أو بعض المكلفين دون غيرهم، وعمل صفقات وضياع جزء من الإيرادات الضريبية، وهذا أيضاً يترتب عليه عدم

¹ د. سعد، محيي محمد، مرجع سابق، ص 39

² المادة رقم (1)، قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001)، مصدر سابق.

³ د. شيعاوي، وفاء، مرجع سابق، ص (3).

⁴ مادة رقم 29 فقرة رقم 5 من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011، مصدر سابق.

ردع المكلف في تكرار فعلته، ومن أجل استكمال التعرف إلى الدعوى الجزائية لجريمة التزوير الضريبي تطرقت في الفرع الثالث إلى مهام مأموري الضبط القضائي في جريمة التزوير الضريبي.

الفرع الثالث: مهام مأموري الضبط القضائي في جريمة التزوير الضريبي

خول المشرع الضريبي أعضاء الضبط القضائي ذوي الاختصاص الخاص سلطات وواجبات أعضاء الضبط، وذلك من أجل حماية المصلحة الضريبية، واكتشاف الجرائم الضريبية،¹ حيث نصت المادة رقم (23) فقرة رقم (3) من قرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011) على "يعتبر المدير وموظفو الدائرة المفوضين خطياً أثناء قيامهم بأعمالهم من رجال الضبط القضائي وذلك في حدود اختصاصهم وفي الحالات التي تستدعي ذلك"،² إلا أنه لم يوضح هذه الصلاحيات ولهذا يتم الرجوع الى القانون العام وهو قانون الاجراءات الجزائية الذي ينظم جرائم القانون العام، لذلك تطرقت في هذا الفرع إلى واجبات أعضاء الضبط القضائي كما هو موضح في الفقرة الأولى، وإلى سلطات أعضاء الضبط القضائي كما هو موضح في الفقرة الثانية.

الفقرة الأولى: واجبات اعضاء الضبط القضائي

إنّ لأعضاء الضبط القضائي ومن بينهم بعض موظفي الإدارة الضريبية سلطات تخولهم للقيام بعملهم، إلا أن المشرع في ذات الوقت فرض عليهم واجبات،³ وهي كما بين في المادة رقم 22 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجزائية رقم 3 لسنة 2001 حدد أنّ من واجبات أعضاء الضبط القضائي تلقي التبليغ، كما أن المشرع حدد واجبات أخرى على أعضاء الضبط القضائي من خلال القرار بقانون بشأن ضريبه الدخل رقم 8 لسنة 2011 حدد واجباتهم بحيث كانت

¹ ابو عياش، يوسف محمود مصطفى، سلطات الادارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، 2013، ص (54).

² المادة رقم (23) الفقرة (3)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، مصدر سابق.

³ د. المرصفاوي، حسن صادق، التجريم في تشريعات الضرائب، جامعة الاسكندرية، دار المعارف، 1963، ط1، ص (230)

تتعلق بالسريه، وللتعرف إلى واجبات أعضاء الضبط القضائي تطرقت أولاً إلى تلقي البلاغات، وثانياً إلى السرية.

أولاً: تلقي البلاغات

وهي الواجب الأول من واجبات أعضاء الضبط القضائي، بحيث تحتل البلاغات أهمية كبيرة في الكشف عن الأنشطة الضريبية التي يقوم المكلف بإخفائها،¹ حيث إن موظف الإدارة الضريبية يعلم بالجريمة بإحدى الطريقتين، إما باكتشاف الجريمة أثناء قيام أعضاء الضبط القضائي بوظيفتهم، أو عن طريق إبلاغ أحد الأفراد بشأن جريمة،² وهذا ما نصت المادة رقم (22) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001) الفقرة رقم (1) " وفقاً لأحكام القانون على مأموري الضبط القيام بما يلي: قبول البلاغات والشكاوى التي ترد اليهم بشأن الجرائم وعرضها دون تأخير على النيابة العامة"،³ بحيث يحتوي البلاغ على معلومات ضد مكلف أنه يزاول نشاطاً معيناً أو عدم وجود ملف ضريبي لمكلف، وقد يتضمن بياناً عن حجم نشاط الممول والجهات التي يتعامل معها، ويترتب على موظفي الإدارة الضريبية فحص البلاغات كافة للتأكد من المعلومات والبيانات الواردة فيها، وذلك بالرجوع إلى الاقرار الضريبي ومقارنة البيانات والمعلومات فيه مع تلك الواردة في البلاغ المقدم،⁴ أو قد يخاطب موظف الإدارة الضريبية منشأة في حال وجود غموض أو شك بخصوص الأوراق والمستندات حتى يستدل على صحة وصدق البيانات،⁵ ومن أجل استكمال التعرف إلى واجبات أعضاء الضبط القضائي تطرقت إلى الواجب الثاني من واجبات أعضاء الضبط القضائي والمتمثل بالسرية وذلك في ثانياً.

¹ د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص 211+212

² د. المرصفاوي، حسن صادق، مرجع سابق، ص (230+231).

³ المادة رقم (22) الفقرة رقم (1)، قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001).

⁴ د. الجندي، حسني، القانون الجنائي الضريبي، مرجع سابق، ص 211+212

⁵ د. المرصفاوي، حسن صادق، مرجع سابق، ص (232+233).

ثانياً: السريه

وهي الواجب الثاني من واجبات أعضاء الضبط القضائي، بحيث تعتبر السريه الواجهة الأخرى لحق الطلاع، بحيث يجب على أعضاء الضبط القضائي الإلتزام بسر المهنة،¹ ويعتبر هذا الإلتزام ذو رؤية مزدوجة، فمن جانب يحق للإدارة الضريبية الاطلاع على معلومات وبيانات المكلف الشخصية والمهنية بسبب وظيفتهم، ومن جانب آخر يحق للمكلف ان يطالب بالمحافظة على اسراره المهنية وعدم إفشائها، وبذلك يترتب على الادارة الضريبية عدم الاخلال بتلك الحرية والحفاظ على اسرار المكلفين لأنه واجب وطني، لان إفشاء اسرار المكلف يترتب عليه اثار سلبية،² كما لا يجوز لاي موظف في الادارة الضريبية إعطاء معلومات او سجلات او دفاتر للغير او اطلاع الغير عليهم الا في الاحوال المصرح عليها في القانون،³ حسب نص المادة رقم (44) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفقرة (1) " يلتزم من اطلع على المستندات والمعلومات والكشوف وقرارات التقدير المعدة وفقاً لاحكام هذا القرار بقانون بالحفاظ على سريتها وعدم إفشائها لاي جهة اخرى"،⁴ ومن أجل استكمال التعرف الى مهام مأموري الضبط القضائي في جريمة التزوير الضريبي تطرقت في الفقرة الثانية الى سلطات أعضاء الضبط القضائي.

الفقرة الثانية: سلطات أعضاء الضبط القضائي

منح القانون أعضاء الضبط القضائي سلطات قانونية واسعة، وذلك حتى يتمكنوا من القيام بدورهم في اكتشاف الجرائم وملاحقتها ومعرفة مرتكبيها، حيث حدد قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001) هذه الصلاحيات، بما أنه القانون العام والذي يتم

¹ د. يوسف، سنيّة احمد، الاطار القانوني للملف الضريبي، دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2004، ص 92

² د. البدرى، قيس حسن عواد، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دراسة تحليلية مقارنة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2005، ص 117+118

³ د. بليج، احمد بديع، التشريع الضريبي والضريبة على الدخل، توزيع منشأة المعارف بالاسكندرية، 1985، ص 193

⁴ المادة رقم 44، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011، مصدر سابق.

الرجوع إليه،¹ حيث نصت المادة رقم (19) الفقرة (2) "يتولى مأمور الضبط القضائي البحث والاستقصاء عن الجرائم ومركبيها وجمع الاستدلالات التي تلزم للتحقيق في الدعوى"،² كما ان المادة رقم (31) الفقرة (5) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 "يتوجب على كل صاحب عمل الاحتفاظ بسجل خاص يتضمن أسماء المستخدمين لديه ورواتبهم واجورهم واي علاوات اخرى والاعفاءات المستحقة لهم والتعديلات التي تطرق عليها، وللمقدر الاطلاع على السجل للتأكد من الالتزام باحكام هذا القرار بقانون،³ وللتعرف الى سلطات أعضاء الضبط القضائي تطرقت أولاً الى إجراءات الاستدلال، وثانياً الى حق الإطلاع، وثالثاً الى القبض، ورابعاً وأخيراً الى التفتيش.

أولاً: إجراءات الاستدلال

وهي السلطة الأولى من السلطات الممنوحة لأعضاء الضبط القضائي، بحيث يقوم عضو الضبط القضائي بالبحث عن الجريمة بعد وقوعها وجمع الاستدلالات والتحقق منها وذلك بهدف معرفة مرتكب الجريمة، وذلك من أجل تحريك الدعوى الجزائية ومعاقبته على فعله.⁴ قد نصت المادة رقم (19) الفقرة رقم (2) من قانون الاجراءات الجزائية رقم (3) لسنة (2001) "يتولى مأمور الضبط القضائي البحث والاستقصاء عن الجرائم ومركبيها وجمع الاستدلالات التي تلزم للتحقيق في الدعوى"،⁵ وللتعرف الى إجراءات الاستدلال تطرقت أولاً الى التحري، وثانياً الى دخول محلات المكلفين، وثالثاً الى تحرير المحاضر.

1. التحري

يقصد بمرحلة التحري أنها قيام أعضاء الضبط القضائي بالتحريات اللازمة عندما يتلقون بلاغاً ضد مكلف معين،⁶ فهي عملية جمع البيانات والمعلومات من قبل مأموري الضبط

¹ أ. المزوري، وعدي سليمان، تجاوز أعضاء الضبط القضائي لإستعمال سلطاتهم، الرافدين للحقوق، 2003، ص (208).

² المادة رقم (19) الفقرة (2)، قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة (2001)، مصدر سابق.

³ د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (154)

⁴ د. المرصفاوي، حسن صادق، مرجع سابق، ص (232).

⁵ المادة رقم (19) الفقرة رقم (2)، قانون الاجراءات الجزائية رقم 3 لسنة 2001، مصدر سابق.

⁶ شيعاوي، وفاء، مرجع سابق، ص (169)

القضائي عن الجريمة ومركبيها، بحيث أنها تتمثل بأنها مرحلة سابقة لتحريك الدعوى الجزائية،¹ وتعتبر مرحلة التحري مرحلة ذات أهمية بالغة، فمن جهة يتم فيها إزالة الغموض الذي قد يحيط بالجريمة الضريبية، ومن جهة أخرى لها خطورة على حقوق المكلفين وحريتهم، ذلك لأن إجراء التحري يعمل على كشف أسرار المكلفين وخصوصيتهم، فالتحري في الجريمة الضريبية يتمثل بطريق الاستماع لأقوال الشهود من أصحاب المحلات المجاورة أو عمال المحل الذي حصلت فيه الجريمة الضريبية، بحيث يقوم مأمور التقدير بجمع البيانات اللازمة والمعلومات لكشف الحقيقة وبالتالي إزالة اللبس والغموض،² وذلك بهدف التوصل الى مصادر إيراداته وقيمة أرباحه، وفيما إذا كان للمكلف نشاط معين لم يتم بإخطار الإدارة الضريبية به، بحيث يتم الرجوع إلى الإقرارات الضريبية التي قام بتقديمها، وكذلك بالرجوع الى ملفه الضريبي الموجود لدى الإدارة الضريبية،³ ولإستكمال التعرف الى إجراءات الإستدلال تطرقت الى الإجراء الثاني والمتمثل بدخول محلات المكلفين في ثانياً.

2. دخول محلات المكلفين

يسمح المشرع لأعضاء الضبط القضائي بزيارة محلات المكلفين ذات الطبيعة المزدوجة، بهدف الإطلاع على المستندات والدفاتر وفحصها، لأن المكلف كان يعلم مسبقاً عندما اتخذ من محله سكناً له بأنه سيتعرض لزيارة موظفي الإدارة الضريبية، وهو بذلك ارتضى زيارة الموظفين بشكل مسبق،⁴ ويجب أن يكون ذلك بمذكرة من النيابة العامة لجمع الأدلة والتحري عن الجريمة،⁵ ويجب على المكلفين إبداء التسهيلات اللازمة كافة لمأموري الضبط القضائي وذلك بإجابتهم على الاسئلة التي تتعلق بمهمتهم كافة،⁶ حيث نصت المادة رقم (23) الفقرة (2) من قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على أن "المدير أو لأي موظف

1 د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص 197

2 ابو عياش، يوسف محمود مصطفى، مرجع سابق، ص (54+59).

3 شيعاوي، وفاء، مرجع سابق، ص (169)

4 د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (156+157)

5 ابو عياش، يوسف محمود مصطفى، مرجع سابق، ص (57)

6 المرجع السابق، ص (54)

مفوض من قبله خطياً أن يدخل إلى أي مكان يجري تعاطي عمل فيه..¹، كما يجب ان يكون مع مأمور الضبط القضائي أمر تحريري يوضح مهمته.²

ويلاحظ بأن القانون خول صلاحيات كبيره لمأمور التقدير، وهذا يدل على اهتمام المشرع في الحفاظ على خزينة الدولة من أي هدر للمال العام، ولهذا فان اي ضياع لأموال الضرائب في ظل وجود مثل هذه الصلاحيات هو ناتج عن تقاعس الادارة الضريبية، أو عدم وجود كفاءات مهنيه على مستوى يتيح لها كشف التزوير والغش الضريبي، ولاستكمال التعرف الى إجراءات الإستدلال تطرقت الى الإجراء الثالث والمتمثل بتحرير المحاضر في ثالثاً.

3. تحرير المحاضر

يقصد بتحرير المحاضر بأنه قيام أعضاء الضبط القضائي بتحرير النماذج الرسمية والمعتمدة لإثبات كافة الإجراءات التي قاموا بها، وإثبات ما تم التحرز عليه بوصف دقيق ليتم التأكد من سلامة إجراءاتهم وتصرفاتهم بأنها ضمن حدود صلاحياتهم،³ حيث نصت المادة رقم (22) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة (2001) الفقرة (4) "إثبات جميع الإجراءات التي يقومون بها في محاضر رسمية بعد توقيعها منهم ومن المعنيين بها".⁴ بحيث يقوم بتحرير محضر، ويثبت التاريخ والساعة ومكان تحرير المحضر، واسم المحرر ووظيفته وتوقيع الشهود والخبراء.⁵

ومن أجل استكمال التعرف الى سلطات أعضاء الضبط القضائي تطرقت الى السلطة الثانية من سلطات أعضاء الضبط القضائي والمتمثلة بحق الإطلاع وذلك في ثانياً.

1 المادة (23) الفقرة (2) قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011، مصدر سابق.

2 د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (158)

3 د. المرصفاوي، حسن صادق، مرجع سابق، ص (233).

4 المادة رقم (22) الفقرة (4)، قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة (2001)، مصدر سابق.

5 د. المرصفاوي، حسن صادق، مرجع سابق، ص (233+234).

ثانياً: حق الاطلاع

وهي السلطة الثانية من السلطات الممنوحة لأعضاء الضبط القضائي، فسلطة الاطلاع هي سلطة يتم منحها للإدارة الضريبية من أجل التحقق من تطبيق أحكام التشريعات الضريبية، لتحديد الوعاء الضريبي،¹ ونظراً لأهمية البيانات والمعلومات التي يقوم المكلف بتدوينها في مستنداته ودفاتره، وحتى يتم اكتشاف الغش والمخالفات التي يتضمنها الإقرار الضريبي،² تطلب الإدارة الضريبية من المكلف أو من أية جهة حكومية، أو خاصة، الاطلاع على كافة المستندات والسجلات، للتحقق من صحة الإقرار الضريبي من الناحية المستندية، ويعتبر هذا الحق من أقوى الوسائل التي تلجأ إليها الإدارة الضريبية ذلك لأن المكلفين تتملكهم رغبة في إخفاء جزء أو كافة إيراداتهم وأرباحهم، ويقوم مأمور التقدير بالاطلاع على ملف المكلف ودراسته من الناحية القانونية وقيمة رأس المال للتأكد من أن البيانات المقدمة في الإقرار الضريبي والمستندات التي يتم إرفاقها صحيحة،³ حيث نصت المادة رقم (31) الفقرة (5) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 "يتوجب على كل صاحب عمل الاحتفاظ بسجل خاص يتضمن أسماء المستخدمين لديه ورواتبهم وأجورهم وأي علاوات أخرى والإعفاءات المستحقة لهم والتعديلات التي تطرأ عليها، وللمقدر الاطلاع على السجل للتأكد من الالتزام بأحكام هذا القرار بقانون، وكل ذلك من أجل التحري لمنع ارتكاب جريمة التزوير أو اكتشافها".⁴

كما أن ممارسة سلطة الاطلاع مقيد بقيدين، من حيث نطاقه أنه يرد على الدفاتر والمستندات المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي، ومن حيث الزمان والمكان، ففي حال كان المكلف شخصاً معنوياً فإن ساعات العمل محددة وواضحة، أما في حال كان المكلف شخصاً طبيعياً كأن يكون صاحب منشأة فردية، فإن تحديد ساعات العمل مستمدة من طبيعة ذلك النشاط، أما بخصوص مكان الاطلاع فيجب على مأمور الضبط القضائي أن ينتقل إلى المكان الذي توجد

¹ د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (160+159)

² شيعاوي، وفاء، مرجع سابق، ص (169-170-172).

³ د. وفاء، عبد الباسط، فض منازل الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، ص (21+22)

⁴ د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (154).

فيه المستندات والأوراق موضوع الاطلاع، سواء كان ذلك في مقر المنشأة أو في أي مكان خصص لوجودها فيه،¹ ومن أجل استكمال التعرف إلى سلطات أعضاء الضبط القضائي تطرقت إلى السلطة الثالث من سلطات أعضاء الضبط القضائي والمتمثلة بحق التفتيش وذلك في ثالثاً.

ثالثاً: حق التفتيش

وهو السلطة الثالثة من السلطات الممنوحة لأعضاء الضبط القضائي، بحيث يقصد بالتفتيش بحث مأمور الضبط القضائي عن الأشياء الخاصة بمحل الجريمة الذي يجري التحقيق بخصوصها، فالتفتيش يتم بعد ارتكاب الجريمة، بحيث يتمثل الهدف الرئيسي من التفتيش بالنسبة لجريمة التزوير الضريبي البحث عن أدلة قام المكلف بارتكابها في أوراقه ودفاتره ومستنداته، بحيث تبين حجم إيراداته وأرباحه الحقيقية والتي لم يتم التصريح عنها في إقراره الضريبي، وكذلك الكشف عن نشاطات المكلف التي يزاولها ولم يخبر الإدارة الضريبية بها،² ففي حال ارتكاب جريمة ضريبية يحق لمأموري الضبط القضائية تفتيش شخص المكلف ومسكنه وفحص كافة السجلات والمستندات،³ بناءً على إذن مكتوب ومؤرخ وموقع وصريح وواضح، وأن يتضمن مكان التفتيش وزمانه،⁴ وهذا ما أكدته المادة رقم (49) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة (2001) " لمأموري الضبط القضائي في حال قيامهم بواجباتهم أثناء عملية التفتيش.....".⁵

وقد ثار تساؤل فيما إذا كانت سلطة الاطلاع الممنوحة لأعضاء الضبط القضائي تحرمه من سلطة التفتيش، لأن حق الاطلاع يقترب من حق التفتيش، بحيث يعتبر حق الاطلاع مناظرة يقوم بها مأمور الضبط القضائي للأوراق والمستندات الخاصة بالمكلفين للتأكد من تطبيق القانون

1 . الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (167+168)

² شيعاوي، وفاء، مرجع سابق، ص (189-190)

3 أبو عياش، يوسف محمود مصطفى، مرجع سابق، ص (70)

4 أبو عياش، يوسف محمود مصطفى، مرجع سابق، ص (71)

5 المادة رقم (49)، قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001)، مصدر سابق.

الضريبي،¹ لذلك ذهب الرأي الاول إلى أن سلطة الاطلاع عبارة عن سلطة من سلطات الاستدلال بحيث يتمثل الهدف منها التأكد من تطبيق قانون ضريبة الدخل، اما سلطة التفتيش يتم اللجوء اليها بعد أن تقوم الادارة الضريبية بتحريك الدعوى الجزائية أمام الادعاء العام، بينما ذهب الرأي الثاني الى عدم إجازة انتداب مأمور الضبط القضائي الى سلطة التفتيش، وذلك لأنه يعمل على إزالة الحدود والقيود التي حددتها القوانين الضريبية، ومن ثم يجعلها عديمة الجدوى من الناحية العملية، لانه في حال عدم تقديم السجلات والمستندات الضريبية فرض قانون ضريبة الدخل جزاء عليها، وبالتالي لا يجوز فرض جزاء آخر بطريق القياس.²

إن المادة رقم (39) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة (2001) حددت بان عملية تفتيش المنازل بحاجة إلى مذكرة من النيابة العامة حيث حددها المشرع بشكل حصري، وهذا يدل على حرص المشرع على خصوصية المنازل كونها ليست للعامة، كما ويُستتبط من هذه المادة بان المشرع فتح المجال لمأموري الضبط القضائي ومنهم موظفو الإدارة العامه لضريبه الدخل الى محلات العمل وتفتيشها كونها ليست ذات خصوصية مثل المنازل، وكون أن العامة يستطيعون الدخول إليها دون إذن، ومن أجل استكمال التعرف الى سلطات أعضاء الضبط القضائي تطرقت إلى السلطة الرابعة من سلطات أعضاء الضبط القضائي والمتمثلة بحق القبض وذلك في رابعاً.

رابعاً: حق القبض

وهو السلطة الرابعة من السلطات الممنوحة لأعضاء الضبط القضائي، بحيث يقصد بالقبض الأمساك بالمكلف لفترة قصيرة لاستجوابه أمام سلطة التحقيق ومن ثم التصرف بشأنه،³ وحتى يتم القبض على المكلف يجب تحقق جريمة، ويجب توافر شرطين، بحيث يتمثل الشرط الاول بوجود دلائل كافية على ان المكلف ارتكب الجريمة الضريبية، ويجب أن لا تكون هذه

¹ د. المرصفاوي، حسن صادق، مرجع سابق، ص (244).

² أبو عياش، يوسف محمود مصطفى، مرجع سابق، ص (75+76)

³ د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (170)

الدلائل مبنية على الاستنتاج، بحيث يقع على عاتق موظف الإدارة الضريبية أن يقدر كفاية الدلائل، بينما يتمثل الشرط الثاني بحالة التلبس، ويقصد بالتلبس أن الأدلة على وقوع الجريمة ظاهرة، بحيث يتم اكتشاف الجريمة ببرهة قصيرة أو بزمان قريب بوقت وقوعها، لكن في حال اكتشاف الجريمة بوقت طويل لا تعتبر تلبس، ولا يحق لموظف الادارة الضريبية القبض عليه.¹

حيث لا يجوز لمأمور الضبط القضائي أن يقبض على متهم في حال كانت الجريمة المنسوبة اليه وقعت قبل اكتشافها بوقت كبير، ففي حال اكتشاف مأمور الضبط القضائي أثناء فحصه دفاتر المكلف أنه يوجد عمليات لم تدرج في حساباته بهدف التهرب من الضريبة، فعندها لا تعتبر جريمة مشهودة او متلبساً بها، ويمكن تصور ذلك في حال تم ضبط دفاتر مزورة في حال تحريرها بأن كان مدادها لم يجف بعد، بحيث يقصد بالجريمة المشهودة انها الجريمة التي تضبط وتكتشف في حال التلبس بها، ففي جريمة التزوير الضريبي تكون الجريمة مشهودة أي متلبساً بها في حالة مشاهدة الجريمة في وقت ارتكابها أو بعد غرتكابها بفترة قصيرة، فمثال ذلك في حال مفاجأة مأمور الضبط القضائي لمكلف يقوم بتحرير دفترين عن أمر واحد بحيث يختلف القيد في كليهما، بحيث يطابق أحدهما حقيقة المبيعات بينما يخالف الدفتر الآخر، بحيث يكون أقل من الواقع حتى يتمكن من تقليل أرباحه، ومن ثم يتهرب بجزء من الضريبة او في حال تقديم المكلف مستند او حصوله على مستنداً غير مطابق للحقيقة، ويشاهد مأمور الضبط القضائي ذلك.²

وقد ثار تساؤل فيما اذا كان يشترط لاعتبار الجريمة المشهودة أنه يتم مشاهدتها من قبل عضو الضبط القضائي في إحدى صورها التي حددها القانون، ذهب رأي إلى أنه يجب على مأمور الضبط القضائي مشاهدة المتهم في إحدى حالات التلبس، وذهب الرأي الآخر الى انتقاد الرأي الأول بل يكتفي ببلاغ الغير لمأمور الضبط القضائي دون مشاهدة الجريمة وان يتم مشاهدة الجريمة في إحدى حالات التلبس المنصوص عليها في القانون من غير عضو الضبط

¹ د. المرصفاوي، حسن صادق، مرجع سابق، ص (235+236+237+238).

² د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (171+172).

القضائي ومن ثم إبلاغ عضو الضبط القضائي،¹ كما انه لا يصح لموظف الإدارة الضريبية خلق حالة التلبس بنفسه وذلك في حال تلقي موظف الإدارة الضريبية تحريات عن مكلف يقوم بإخفاء أرباحه، وبالتالي يتعامل مع المكلف حتى يتمكن من ضبطه، وإثبات ذلك في دفاتر وسجلات المكلف، وبهذا التصرف يلجأ الى تصرف غير مشروع ساهم في مقارفة الجريمة.²

ويلاحظ بأن المشرع لم يدرج هذه الصلاحيات والضوابط في القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 قد يؤدي إلى سماع أو معرفة مأمور التقدير لهذه الصلاحيات دون معرفه ضوابطها مما يؤدي عند استخدامه لهذه الصلاحيات الى التعدي على حقوق الغير وحرياتهم، الذي من شأنه ان يترتب عليه سقوط الدعوى أو خسارة القضية بسبب الحصول على معلومات او بيانات من خلال إجراء غير قانوني، كما ويُستخلص بأن قيام المشرع بإعطاء صلاحيات كبيره جدا ومن شأنها المساس في حريات الافراد لمأموري التقدير هو دليل على اهتمام المشرع بتوريد كامل الضرائب لخزينة الدولة وفي ميعادها، ولاستكمال التعرف الى الدعوى الجزائية لجريمة التزوير الضريبي تطرقت في الفرع الرابع والأخير الى إنقضاء الدعوى الجزائية الناشئة عن جريمة التزوير الضريبي.

الفرع الرابع: إنقضاء الدعوى الجزائية الناشئة عن جريمة التزوير الضريبي

إن عمليه انتهاء الدعوى الجزائية الضريبية تتم بطريقتين: الطريقة الاولى من خلال صدور حكم من قبل المحاكم المختصة وهي تعتبر المرحلة النهائية في الدعوى الجزائية الضريبية، أما الطريقة الثانية تكون من خلال التصالح لهذا النوع من الجرائم،³ حسب نص المادة رقم (37) الفقرة (5) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011، والتي تنص على "يجوز للمدير أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام هذه المادة، ويجوز له قبل صدور الحكم أن يوقف أي إجراء متخذ وأن يجري أية مصالحة بشأنها وفقاً للمبالغ التي يحددها"،⁴

¹ د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (173)

² د. المرصفاوي، حسن صادق، مرجع سابق، ص (240).

³ شيعاوي، وفاء، مرجع سابق، ص (236+237)

⁴ المادة رقم (37) الفقرة (5)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، مصدر سابق.

تطرقت في هذا الفرع الى المحكمة المختصة بإنهاء الدعوى الجزائية الناشئة عن جريمة التزوير الضريبي وذلك في الفقرة الأولى، والى التصالح الضريبي وذلك في الفقرة الثانية.

الفقرة الأولى: المحكمة المختصة بإنهاء الدعوى الجزائية الناشئة عن جريمة التزوير الضريبي

اختلف فقهاء القانون في أهمية تحديد محكمة ضريبية مختصة للنظر في الجرائم الضريبية حيث اتجه رأي إلى ضرورة إنشاء محكمة جزائية ضريبية متخصصة، بهدف توحيد الأسس والمبادئ التي يبنى عليها التقدير الضريبي، وبالتالي يتم الفصل بهذه الدعاوى بشكل سريع، في حين اتجه الرأي الآخر الى أنه لا يوجد ضرورة لوجود محكمة جزائية ضريبية، لان الفصل في الدعاوى الناتجة عن الجرائم الضريبية لا تحتاج الى دراسة تخصصية معينة وهذا ما اخذ به المشرع الفلسطيني،¹ علماً بأن قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011) لم يتطرق إلى تحديد المحكمة المختصة بالنظر في الجرائم الضريبية، ولهذا لا بد من الرجوع الى القانون العام وهو قانون الإجراءات الجزائية، من أجل معرفه المحكمة المختصة بالنظر في الجرائم الضريبية، حيث يشير قانون الإجراءات الجزائية إلى عدد من المحاكم المختصة بناء على عقوبة الجريمة.²

وبالرجوع الى قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، نصت المادة رقم (37) "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)"،³ وبما أن الحد الأقصى لعقوبة الجريمة الضريبية مدة لا تزيد عن سنة يترتب على ذلك أن الجريمة الضريبية إما أن تكون مخالفة وإما أن تكون جنحة،⁴ وبما أن محكمة الصلح تختص بالنظر في جميع الجرائم من نوع المخالفات والجنح، فهذا يعني أن المحكمة المختصة بالنظر في

¹ د. الشرع، طالب، مرجع سابق، (ص 195)

² المرجع السابق، (ص 195)

³ المادة رقم (37)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، مصدر سابق.

⁴ أبو عياش، يوسف محمود مصطفى، مرجع سابق، ص (97).

الدعوى العمومية الناشئة عن جريمة التزوير الضريبي وفصلها هي محكمة الصلح، ويسري عليها كافة القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية،¹ وهذا ما أكدته المادة رقم (300) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة (2001) "تختص محكمة الصلح بالنظر في جميع المخالفات والجنح ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".² وبذلك تقع الدعوى العمومية الناشئة عن جريمة التزوير الضريبية ضمن اختصاص محكمة الصلح، وهذا ما أكدته المادة رقم (167) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة (2001) "تختص محاكم الصلح بالنظر في جميع المخالفات والجنح الواقعة ضمن اختصاصها، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".³

وتعتبر المحاكمة آخر مرحلة من مراحل الدعوى الجزائية، بحيث يتم التحقق والتأكد من الأدلة المقدمة للتوصل إلى الحقيقة، ومن ثم الفصل في الموضوع، حيث إن إجراءات المحاكمة في قانون الإجراءات الجزائية تخضع لنفس الإجراءات المقررة في القضايا الضريبية، ذلك لأن قانون ضريبة الدخل لم يتضمن القواعد الواجب اتباعها أمام الجهات القضائية الضريبية، وبذلك يتم الرجوع إلى القواعد العامة واتباعها في حال غياب الإجراءات الخاصة بالمحاكمة بشأن الجرائم الضريبية.⁴ حيث يتم إحالة مرتكب جريمة التزوير الضريبي إلى محكمة الصلح عن طريق النيابة العامة، بعد أن يتم إعداد لائحة الاتهام وتقديمها ضده، ومن ثم توقيع العقوبات التي ينص عليها قرار بقانون ضريبة الدخل والقوانين الأخرى في حال عدم وجود نص خاص.⁵

ويُستنتج بأن رفع الدعوى تعتمد على ارتكاب المكلف أحد الأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي في المادة (37) الفقرة (1، 5، 13) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بمعنى أن القاضي في محكمة الصلح يجب أن يلجأ لقانون ضريبه الدخل، ومن هذا المنطلق يُستنتج بأنه يجب إنشاء محكمة جزائية ضريبية مختصة، ولاستكمال التعرف إلى إنقضاء

1 أبو عياش، يوسف محمود مصطفى، مرجع سابق، ص (97-98).

2 المادة رقم (300)، قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة (2001)، مصدر سابق.

3 مادة رقم 167 قانون الإجراءات الجزائية رقم 3 لسنة 2001، مصدر سابق.

4 شيعاوي، وفاء، مرجع سابق، ص (236+237)

5 أبو عياش، يوسف محمود مصطفى، مرجع سابق، ص 98.

الدعوى الجزائية الناشئة عن جريمة التزوير الضريبي لا بد من التطرق الى التصالح الضريبي وذلك في الفقرة الثانية.

الفقرة الثانية: التصالح الضريبي

إن الدعاوى الضريبية لها خصوصية، فيمكن أن تنتقضي الدعوى بالمصالحة،¹ بحيث يعرف الصلح الضريبي على انه عقد يتم باتفاق إرادتين، حيث إن المكلف حين يرضى بالصلح فهذا يعني أنه سلم بالمسؤولية الجزائية عن فعله المسند اليه، وذلك بدفع مبلغ معين من المال للإدارة الضريبية،² فالمشرع الضريبي أجاز الصلح في الجرائم الضريبية، لأن طبيعة هذه الجرائم ينتج عنها ضرر يمس الخزينة العامة،³ حيث يترتب على الصلح الضريبي إزالة الآثار المترتبة على الجريمة الضريبية،⁴ ويعتبر الصلح أساساً لانتهاء الدعوى الضريبية ووقف سير إجراءاتها قبل صدور الحكم القطعي، وذلك عن طريق دفع المكلف مبلغاً معيناً من المال الى الإدارة الضريبية لا يشمل الفروقات الضريبية والناجمة عن تقديرات الإدارة الضريبية،⁵ وهذا ما ما نصت عليه المادة رقم (18) من قانون الاجراءات الجزائية رقم (3) لسنة (2001) "تنتقضي الدعوى الجزائية بدفع مبلغ التصالح، ولا يكون لذلك تأثير على الدعوى المدنية".⁶

وحتى تتم التسوية الصلحية لا بد من تحقق شروط، بحيث يتمثل الشرط الأول بالجهة الإدارية المختصة بإصداره، وبالرجوع إلى قرار بقانون المادة رقم (37) الفقرة (5) "يجوز للمدير (المدير العام) أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب"،⁷ بينما يتمثل الشرط الثاني بأن يكون الصلح محدداً من حيث النطاق، بحيث نصت المادة رقم (37) الفقرة (5) من قرار بقانون

1 د. الجندي، صخر عبد الله، مرجع سابق، ص 149

2 أبو عياش، مرجع سابق، ص (82).

3 أ. المبيضين، علي محمد، الصلح الجنائي وأثره في الدعوى العامة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط 2، 2015 — ص 169

4 المرجع السابق، ص 189

5 د. الشواربي، عبد الحميد، الطعون الضريبية "فرض الضريبة واساس الالتزام بها- الاقرارات الضريبية، الطعون الضريبية (لجان الطعن، الدعوى الضريبية) تقادم الضرائب- جرائم الضرائب"، مرجع سابق، ص (236+237)

6 المادة رقم (18) قانون الاجراءات الجزائية رقم (3) لسنة (2001)، مصدر سابق.

7 المادة رقم (37) الفقرة (5)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011، مرجع سابق.

"عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام هذه المادة"¹، ومن ضمن هذه الأفعال جريمة التزوير الضريبي، ويتمثل الشرط الثالث باتفاق الطرفين على الصلح، وهذا يعني ان يتم القبول من الطرفين: المكلف، والإدارة الضريبية، فمن جهة لا يحق للإدارة الضريبية أن تفرض الصلح على المكلف بقرار منها، ومن جهة أخرى فإن الصلح لا يعتبر حقاً للمكلف يجب على الإدارة الضريبية أن تلتزم به متى طلب المكلف الصلح، لذلك فإن عدم رفع الدعوى الجزائية أو إيقاف إجراءاتها متروك للإدارة الضريبية، ويتمثل الشرط الرابع من شروط الصلح الضريبي بسداد الحد الأدنى لمبلغ الصلح، بحيث لا يجب النزول عنه، إلا أن قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011) لم يحدد الحد الأدنى لمبلغ الصلح، ويتمثل الشرط الخامس والآخر بميعاد التسوية الصلحية بحيث يتم تقديم طلب عقد التسوية الصلحية من قبل المكلف مرتكب الجريمة الضريبية قبل إقامة الدعوى أو خلال النظر فيها.²

ولكن ما هو أثر الصلح الضريبي في حال ارتباط جريمة التزوير الضريبي المتصالح عليها بجريمة أخرى؟ وذلك في حال قيام المكلف بتهديد محاسبه القانوني بارتكاب جريمة ضده في حال عدم استجابته بتزوير أوراقه الضريبية، وذلك بهدف التهرب من دفع الضريبة، ومن ثم خضوع المحاسب القانوني لتهديد المكلف، فإذا تمت المصالحة ما بين المكلف والإدارة الضريبية بجريمة التزوير الضريبي، فإن المصالحة لا تؤثر في رفع الدعوى الجزائية عن جريمة التهديد التي حصلت للمحاسب من قبل المكلف، ويترتب على ذلك أن التصالح في الجرائم الضريبية مثل جريمة التزوير الضريبي لا يتوجب الحكم بانقضاء الدعوى الجزائية في الجرائم المرتبطة بها، ويترتب على ذلك انسحاب أثر الصلح في جريمة التزوير الضريبي ما يرتبط بها من جرائم.³

ويلاحظ بأن قيام المشرع بوضع ضوابط عملية للتصالح هو بالأمر المهم جداً، بالإضافة الى أن أحد أهم أهداف التصالح هو رفد خزينة الدولة بأسرع وقت ممكن وهو دليل على طول إجراءات المحاكم المختصة في ذلك، كما ويلاحظ بأن قيام الإدارة الضريبية بالتصالح يؤدي الى

¹ المادة رقم (37) الفقرة (5)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011، مرجع سابق.

² د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (203+204+205)

³ د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (208+209)

عدم ردع المكلف، بحيث يجب وضع ضوابط للقضايا التي يمكن التصالح عليها، ومن الأمثلة على ذلك في الحالات التي ترى الإدارة الضريبية إمكانية خسارة القضية وضياع كامل الفروقات الضريبية، كما ويجب وضع إجراءات من شأنها أن تؤدي إلى الإسراع في تخفيض المدة الزمنية لإصدار الحكم في القضية.

ولاستكمال التعرف على القواعد الإجرائية المتبعة في جريمة التزوير الضريبي وطرق التصديّلها لا بد من التطرق إلى الإجراءات المتبعة للتصدي لجريمة التزوير الضريبي وذلك في المبحث الثالث والأخير من هذا المبحث.

المطلب الثالث: الإجراءات المتبعة للتصدي لجريمة التزوير الضريبي:

حتى يتم منع ارتكاب أي جريمة ضريبية، يجب العمل على إزالة الأسباب التي تؤدي إلى وقوع هذه الجريمة، وذلك عن طريق توعية المكلف بواجباته الضريبية، وإزالة التوتر ما بين الإدارة الضريبية والمكلف، والعمل على تبسيط النظام الضريبي، والتنسيق ما بين الإدارات عن طريق التعاون، بحيث تتمثل وسائل مكافحة بعدة طرق، فالطريقة الأولى: تتمثل بالمعالجة على مستوى التشريع الضريبي، والطريقة الثانية: تتمثل في الإدارة الضريبية من خلال كفاءة الكادر البشري والتوعية الضريبية للمكلفين، وتتمثل الطريقة الثالثة: في العقوبات المفروضة على مرتكب جريمة التزوير الضريبي¹ وحتى يتم التعرف على وسائل التصدي لجريمة التزوير الضريبي تطرقت في الفرع الأول إلى وسيلة التصدي عن طريق التشريع الضريبي، وفي الفرع الثاني إلى وسيلة التصدي عن طريق الإدارة الضريبية، وفي الفرع الثالث إلى وسيلة التصدي عن طريق فرض الجزاءات.

الفرع الأول: التشريع الضريبي

حيث يتمثل دور التشريع الضريبي في مكافحة جريمة التزوير الضريبي عن طريق صياغة النصوص والمواد في القانون، بحيث يجب أن تتسم الصياغة القانونية بالوضوح

¹ بتاتة، طورش، مرجع سابق، ص (96).

والبساطة والمرونة، ويترتب على عدم الوضوح في المواد القانونية تفسيرات مختلفة من وجهة نظر كل من الإدارة الضريبية والمكلف، والذي من شأنه أن يؤدي إلى عدم إمكانية معاقبه المكلف على ارتكابه جريمة ضريبية، لعدم وضوح النص الخاص بها، وبالتالي انخفاض إيرادات ضريبة الدخل، كما يجب أن يتسم التشريع الضريبي باستقرار القوانين، ذلك لأن التعديلات والتغيرات المستمرة تؤدي إلى الغموض، بحيث يترتب على ذلك عدم قدرة المكلفين على فهم القوانين وتتبعها، ومن جهة أخرى تعقد مهام مأموري الضريبة بحيث لا يستطيعون مواكبة التغيرات المستمرة في القوانين.¹

وبناء على ما سبق فإن الإدارة الضريبية تلعب دوراً هاماً من أجل مكافحة جريمة التزوير من خلال التغذية الراجعة التي تحصل عليها من موظفي ضريبة الدخل عن النصوص والمواد القانونية التي يشوبها الغموض وتحتاج إلى توضيح وتفسير، وذلك لأنهم يمثلون الجهاز التنفيذي لكافة الإجراءات الضريبية والقانونية، حيث يلعبون دوراً هاماً في إعطاء النصوص القانونية القيمة المطلوبة، ومن ثم دراستها ووضع التوصيات ورفعها إلى الجهات التشريعية للعمل على تعديلها.²

يُستنتج بأن وسيلة التصدي لجريمة التزوير الضريبي عن طريق التشريع الضريبي يعتبر من أهم الوسائل وأكثرها خطراً، حيث تعتبر سلاحاً ذا حدين كون عدم صياغة النصوص القانونية بشكل سليم قد يؤدي إلى تحقيق هدف لم يرد المشرع تحقيقه، فمثلاً قد يتم صياغة فعل مجرم بطريقة خاطئة يؤدي إلى إعفاء المكلف من العقاب في حال ارتكاب فعل مشابه له وباسم القانون دون قدره على منعه من الاستمرار من ارتكاب ذلك الفعل.

ولإستكمال التعرف إلى وسائل التصدي لجريمة التزوير الضريبي تطرقت إلى الطريقة الثانية وهي وسيلة التصدي عن طريق الإدارة الضريبية كما هو في الفرع الثاني.

¹ بتاتة، طورش، مرجع سابق، ص (97).

² إبراهيم، طرشي، التهرب الضريبي واليات مكافحته، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2015/2014، ص (23+24)

الفرع الثاني: الإدارة الضريبية

إن الإدارة الضريبية هي الركن الأساسي في العمل الضريبي وتحصيل الضرائب والكشف والحد من التهرب الضريبي ومنها جريمة التزوير، ولذلك لا بد أن يكون موظفو ضريبة الدخل على دراية كاملة بعمليات التزوير الضريبي وطرق الكشف عنها، من خلال تنظيم دورات تعريفية بها، وعلى شكل عملي من أجل امتلاكهم مهارة عالية، عن طريق إعطائهم دورات تقوم على إكساب الموظف الخبرة في أعمال التزوير الضريبي وكيفية اكتشافها،¹ كما يتوجب على مأمور التقدير أن يمتلك الوعي الضريبي والخبرة الكافية في الأمور القانونية والضريبية والمحاسبية،² بحيث يجب على الإدارة الضريبية أن تراعي عند تعيينها للموظفين اختيار الكفاءات البشرية التي تمتلك المهارات العالية في الميدان القانوني والمحاسبي، وكل ذلك بهدف تمكين موظفي الإدارة الضريبية من اكتشاف أي تلاعب من قبل المكلفين في الوقت المناسب والسرعة المطلوبة، على أن يتم لاحقاً اتخاذ كافة الإجراءات اللازمة التي من شأنها ردع المكلف، والتي تجعل المخالفة من قبل المكلف مكلفة، مما يترتب على ذلك قيام المكلف بتحري الدقة عند الادلاء بتصريحاته الضريبية.³

إن نجاح النظام الضريبي يعتمد على ثقافة المكلفين وعلى درجة وعيهم الضريبي بأهمية الضرائب في تمويل الخزينة العمومية،⁴ علماً بأن عنصر الثقة ما بين المكلف والإدارة الضريبية في فلسطين معدومة، حيث يرجع السبب إلى أن مأمور التقدير ينظر إلى معظم الكشوفات والحسابات التي يقدمها المكلف على أنها غير صحيحة، حيث يبرر مأمور التقدير عدم ثقتهم في الكشوفات والحسابات المقدمة، بأن المكلفين لا زالوا ينهجون نفس النهج القديم عندما كانوا يقدمون حسابات غير صحيحة للإدارة الإسرائيلية في زمن الإحتلال الإسرائيلي،⁵ ولذلك فإن

¹ محمود، معتز، دور الإدارة الضريبية في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، 2016، ص46.

² عبد الغفور، حسام فايز أحمد، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2008، ص (77).

³ ذبيح، لياس قلاب، مرجع سابق، ص (18)

⁴ نباتة، طورش، مرجع سابق، ص (105).

⁵ عبد الغفور، حسام فايز أحمد، مرجع سابق، ص (84-85).

مسؤولية نشر الوعي الضريبي بين المكلفين تقع على عاتق الإدارة الضريبية، وذلك من خلال برامج التوعية الضريبية بوسائل الإعلام المختلفة، بهدف إيقاظ فكرة الواجب الوطني لدفع الضريبة ما بين المكلفين، كما ان التهرب من دفع الضريبة هو سرقة للمال العام الذي نهى عنه الشرع والقانون،¹ وهذا بدوره يعمل على إزالة كافة أسباب التوتر ما بين الإدارة الضريبية والمكلف ومن ثم بناء جسور الثقة.²

ويُلاحظ بأن وسيلة التصدي لجريمة التزوير الضريبي عن طريق الإدارة الضريبية هي المحور الأساسي في مكافحة جريمة التزوير الضريبي، لأن من يطلع على حسابات المكلفين هي الإدارة الضريبية، ومن المتعارف عليه بان المكلف يسبق الإدارة الضريبية بخطوه في ما يخص التهرب من دفع الضريبة، لذلك توفر كادر ذا كفاءة عالية يؤدي الى الحد بشكل كبير من التزوير والتهرب الضريبي، لكن ذلك لا يكفي بل يجب محاولة تثقيف المكلفين ايضا باهمية دفع الضريبة وما يعود على المواطنين بشكل غير مباشر مع مراعاة ان رضا الناس غايه لا تدرك، اما الوسيلة الثالثة والأخيرة من وسائل التصدي لجريمة التزوير الضريبي فهي وسيلة التصدي عن طريق فرض الجزاءات وهذا ما تطرقت اليه في الفرع الثالث.

الفرع الثالث: فرض الجزاءات

حرصاً من المشرع الضريبي على حماية خزينة الدولة وجد من الأفضل لدرء المخاطر عن الخزينة العامة الالتجاء الى فرض عقوبات تصيب المكلف في ماله، وكذلك تصيبه في حريته في حال امتنع عن تنفيذ التزاماته الضريبية،³ لذلك كان من الضروري اجبار الممولين على المشاركة في تحمل الأعباء، وذلك من خلال سن العقوبات التي تفرض عليهم عند الاخلال بالالتزامات الضريبية المترتبة عليهم، فالضريبة واجب أخلاقي يجب أن يوردها المكلف للإدارة الضريبية حتى لا يقع عليه العقاب، والعقاب يكون بهدف تعويض الخزانة الضريبية عما لحقها

¹ عطعوط، سامح، أثر قانون ضريبة الدخل رقم 17 للعام 2004 على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين، 2009، ص 163-164

² عبد الغفور، مرجع سابق، ص (77-78).

³ د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 12

من أضرار نتيجة ارتكابه إحدى الجرائم الضريبية،¹ وعملاً بمبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص قانوني، تعرف العقوبة على أنها جزاء يقرره القانون وينص عليه ليلحق بالجاني وذلك لارتكابه جريمة.²

حيث نصت المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011) "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، كل من تهرب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره على القيام بأي فعل من الأفعال الآتية: فقرة (ب) تقديم إقرار ضريبي غير صحيح وذلك بإغفال أو انقاص أو حذف أي دخل أو أي جزء منه، فقرة (م) تزوير أي نموذج أو مستند أو وثيقة صادرة عن الدائرة".³

حيث اتخذ المشرع الضريبي نوعين من الجزاءات، بحيث يتمثل النوع الأول بالجزاءات المالية، ومن صورها الغرامة،⁴ حيث يقصد بالغرامة أنها إلزام المحكوم عليه بدفع مبلغ من المال المقدر عليه وتوريدها لخزينة الدولة، فهي تصيب ذمة المحكوم عليه وثروته، فالمشرع قرر عقوبة الغرامة لكافة الجرائم الضريبية الواردة في قرار بقانون، وجعلها عقوبة تخيرية مع عقوبة الحبس،⁵ وتعرف الغرامة الضريبية على أنها مقدار معين من المال تفرضه الجهات القضائية على المكلف، نتيجة مخالفته أحكام القانون الضريبي،⁶ كما إن تقدير الغرامة يرجع للمحكمة المختصة، فللمحكمة أن تفرض الحد الأدنى أو الحد الأعلى أو تفرض مقدراً متوسطاً بين هذين الحدين.⁷

¹ د. طنطاوي، إبراهيم حامد، مرجع سابق، ص (189).

² د. الحلبي، محمد علي السالم عياد، مرجع سابق، ص (435).

³ المادة رقم (37)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، مصدر سابق.

⁴ الشواربي، عبد الحميد، الجرائم المالية والتجارية، مرجع سابق، ص (44).

⁵ د. طنطاوي، إبراهيم حامد، مرجع سابق، ص (193).

⁶ أحمد، أحمد، مرجع سابق، ص (310).

⁷ د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (218).

أما النوع الثاني من الجزاءات فيتمثل بالجزاءات السالبة والمتمثلة بالحبس،¹ حيث عرف قانون العقوبات الاردني رقم (16) لسنة (1960) الحبس حسب نص المادة رقم (21) "وضع المحكوم عليه في أحد سجون الدولة المدة المحكوم بها عليه، وهي تتراوح بين أسبوع وثلاث سنوات، إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك"،² في قرار بقانون ضريبة الدخل فإن عقوبة الحبس ممكن ان تسبب ضرراً للخزينة العامة بطريقة مباشرة وذلك عند حبس المكلف فإن الدولة قد تتكلف بكثير من النفقات في سبيل معيشته وحراسته، وكذلك قد تسبب ضرراً للخزينة بطريقة غير مباشرة، وذلك في حال حبس الجاني ينقطع مصدر من مصادر تغذية الخزينة بالاموال،³ حيث إن عقوبة الحبس هي عقوبة تتال من حرية المحكوم عليه فترة من الزمن وذلك وذلك بعزله عن المجتمع وعن عمله في إحدى المؤسسات العقابية،⁴ كما أن أغلب الشراح يحذون عقوبة الغرامة بدلاً من العقوبة السالبة للحرية المتمثلة بالحبس، ويرون أن الغرامة أفضل عقوبة، وذلك لان المكلف عندما يقوم بجريمة التزوير الضريبي بهدف التخلص من أداء جزء من دين الضريبة والمتمثل بمبلغ من المال، وعندما يفرض عليه المشرع العقابي الضريبي عقوبة الغرامة باقتطاع مبلغ معين من ماله بغية إيلام المكلف وردعه، وكذلك لتغذية الخزينة بالأموال، أما عقوبة الحبس فلها مساوئ ومخاطر على شخص المحكوم عليه، لأنه يتعرض لمساوئ السجون، ويترتب على ذلك فساد أخلاقه لاختلاطه بالمجرمين وهذا يستلزم نفقات كبيرة.⁵

كما لا بد من الإشارة إلى العقوبة المنصوص عليها في القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 وبناء على المادة نص المادة رقم (37) "مع عدم الاخلال بعقوبه أشد في قانون آخر"،⁶ وبالرجوع الى قانون العقوبات حيث تم تحديد العقوبة بناء على نوع التزوير هل هو تزوير في

¹ د. الشاربي، سلطان عبد القادر، د. الوريكات، محمد عبد الله، المبادئ العامة في قانون العقوبات، ط 1، دار وائل للنشر، ص (338).

² المادة رقم (21)، قانون العقوبات الاردني رقم (16) لسنة (1960)، مصدر سابق.

³ د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (217).

⁴ د. طنطاوي، ابراهيم حامد، مرجع سابق، ص (191).

⁵ د. الشرع، طالب، مرجع سابق، ص (220).

⁶ المادة رقم (37)، قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، مصدر سابق.

محرمات رسميه أو محرمات عرفيه، وكون جريمة التزوير الضريبي تقع على محرمات عرفيه، فسيتم التطرق إلى العقوبات المفروضة على تزوير محرمات عرفيه، حيث إن المادة رقم (271) من قانون العقوبات نصت "من ارتكب التزوير في الأوراق الخاصة بإحدى الوسائل المعدة في المادتين (262،263) يعاقب بالحبس من سنة إلى ثلاث سنوات".¹

ويُستنتج بأن وسيلة التصدي لجريمة التزوير الضريبي عن طريق فرض الجزاءات تعتبر أكثر الوسائل ردعاً وحمايه لخزينه الدولة، كونها تمس المكلف بشكل مباشر لكن في القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 تلاحظ الباحثه بأن المشرع كان خجولاً في تحديد مقدار العقوبه، وأن طبيعه العقوبة الحالية تردع صغار المكلفين دون كبار المكلفين.

¹ قانون العقوبات الاردني رقم (16 لسنة 1960)، المادة رقم 271.

الفصل الثاني

أثر جريمة التزوير الضريبي على الإيرادات العامة

الفصل الثاني

أثر جريمة التزوير الضريبي على الإيرادات العامة

من أجل بيان أثر جريمة التزوير الضريبي على الإيرادات العامة، لابد من دراسة الأمر من الناحية الواقعية للوقوف على مدى تأثير جريمة التزوير الضريبي على الإيرادات العامة، ومن أجل ذلك لا بد من اتباع الأسلوب الإحصائي القائم على الاستبيان والمقابلات، كأسلوب علمي مباشر في تحليل الظاهرة الإجرامية، وهذا في (المبحث الأول)، ومن ثم الوقوف على أهم النتائج التي أفرزها هذا الأسلوب والفرضيات المنبثقة عنه وهذا في (المبحث الثاني).

المبحث الأول

الأسلوب الإحصائي لدراسة أثر جريمة التزوير الضريبي على الإيرادات العامة

يتناول هذا المبحث وصفاً للطريقة والجراءات التي اتبعتها الباحثة في تنفيذ الدراسة، ومن ذلك منهج الدراسة، ووصف مجتمع الدراسة، وتحديد عينة الدراسة، وإعداد أداة الدراسة (الاستبانة)، والتأكد من صدقها وثباتها، وبيان إجراءات الدراسة، إضافة الى وصف متغيرات الدراسة، والأساليب الإحصائية التي استخدمت في معالجة النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

المطلب الأول: منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي. ويعرف بأنه المنهج الذي يدرس ظاهرة أو حدثاً أو قضية موجودة حالياً يمكن الحصول منها على معلومات تجيب عن أسئلة الدراسة دون تدخل من الباحثة. والتي تحاول الباحثة من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، وبيان العلاقة بين المكونات والآراء التي تطرح حولها، والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها، وهو أحد أشكال التحليل والتفسير العلمي المنظم لوصف ظاهرة أو مشكلة، وتصنيفها وتحليلها وإخضاعها للدراسات الدقيقة بالفحص والتحليل.

كما اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على المنهج التحليلي في تحليل البيانات المالية للإقرارات الضريبية وإيرادات ضريبة الدخل والإيرادات العامة والمبالغ المضبوطة من محاولة محاولة المكلفين للتهرب من ضريبة الدخل من خلال التزوير الضريبي.

المطلب الثاني: مجتمع الدراسة

تألف مجتمع الدراسة من جميع مدققي ضريبة الدخل ومأموري التقدير في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل في محافظات الضفة الغربية كافة، (محافظات طولكرم، قلقيلية، نابلس، رام الله، دائرة كبار المكلفين، جنين، بيت لحم، شمال الخليل، جنوب الخليل،

أريحا، الرام، أبو ديس، سلفيت، طوباس) والبالغ عددهم (114) موظفاً، منهم (98) مأمور تقدير و (16) مدققاً، وذلك بناءً على اتصال هاتفي مع مدراء الدوائر الفرعية لضريبة الدخل في محافظات الضفة الغربية كافة.

المطلب الثالث: عينة الدراسة

قامت الباحثة بتوزيع (114) استبانة على مجتمع الدراسة كاملاً، وتم إسترداد (107) إستبانات، منها (99) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي، و (8) استبانات غير صالحة للتحليل الإحصائي، بحيث شكلت العينة النهائية ما نسبته (86 %) من مجتمع الدراسة، والجدول (2-1) الآتي يوضح توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها المستقلة:

جدول (1-2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغيرات الدراسة:

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
المسمى الوظيفي	مأمور تقدير	84	84.8
	مدقق ضريبة الدخل	15	15.2
	المجموع	99	% 100
المؤهل العلمي	دبلوم	9	9.1
	بكالوريوس	70	70.7
	دبلوم عالي	1	1.0
	ماجستير فأكثر	19	19.2
	المجموع	99	% 100
عدد الدورات في ضريبة الدخل	5 دورات	14	14.1
	من 6-10 دورات	26	26.3
	أكثر من 10 دورات	59	59.6
	المجموع	99	% 100
التخصص في البكالوريوس	محاسبة	75	75.8
	مالية	3	3.0
	إدارة	12	12.1
	غير ذلك	9	9.1
	المجموع	99	% 100
سنوات الخبرة في الضريبة	أقل من 5 سنوات	8	8.1
	من 5-10 سنوات	32	32.3
	أكثر من 10 سنوات	59	59.6
	المجموع	99	% 100

يبين الجدول (1-2) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها، فقد شكلت نسبة مأموري التقدير 84.8% وما نسبته 15.2% لمدقق ضريبة الدخل تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي، حيث تبين بأن حملة شهادة البكالوريوس شكلوا النسبة الأعلى من عينة الدراسة بحيث بلغت (70.7 %)، كما لوحظ أن هناك تفاوتاً في عدد الدورات التي تلقاها (مأمورو التقدير والمدققون)، فقد حصلت ما نسبته (59.6 %) على أكثر من 10 دورات، كما أشارت نتائج الجدول السابق بأن النسبة الأعلى هم من حملة شهادة المحاسبة بنسبة (75.8 %)، كما وكشفت نتائج الجدول بأن

النسبة الأكبر من العاملين في الدوائر الفرعية لضريبة الدخل هم من ذوي الخبرة العالية (10 سنوات فأكثر)، فقد حصلت على نسبة مئوية بلغت (59.6 %).

تشير النتائج إلى أن أغلب الموظفين هم مأمورو تقدير، وهو شيء طبيعي كون طبيعة العمل في الدوائر تكون على شكل مجموعة من مأموري التقدير تحت قيادة المدقق، كما أنه تم مراعاة الدمج بين متوسطي الخبرة مع من لديهم خبرة طويلة في تلك المجموعات، وهو شيء إيجابي لبقاء فئة الشباب لما لها من دور إيجابي في إنتاجية العمل وهم المستقبل، كما يلاحظ تركيز الإدارة الضريبية على من هم من حملة شهادة المحاسبة في البكالوريوس، وربما لكونها ذات صلة مباشرة في عمل ضريبة الدخل، كما يُلاحظ تركيز الإدارة الضريبية لتكثيف الدورات لمأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل، وهذا شيء إيجابي لرفع كفاءتهم في العمل الضريبي.

المطلب الرابع: أداة الدراسة

استخدمت الباحثة الاستبانة أداة لدراساتها، وتضمنت الاستبانة خمسة أبعاد، وفيما يلي تفصيل ذلك:

- البعد الأول فقد تضمن (13) فقرة واستخدمتها الباحثة لمعرفة درجة ممارسة الأفعال المُجرّمة المخالفة للقانون والمكونة للتزوير الضريبي من قبل المكلفين، وتم تقسيمها إلى ثلاثة مجالات، الأول: يتعلق بتقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي وتتضمن (4) فقرات، والثاني: يتعلق بتقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد إلى معززات مزورة وتتضمن (6) فقرات، والثالث: يتعلق بقيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أوجب القانون بيانها وتتضمن (3) فقرات.

- البعد الثاني فقد تضمن (35) فقرة واستخدمتها الباحثة لمعرفة أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل، وتم تقسيمها إلى ثلاثة مجالات، المجال الأول: يتعلق بمعايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة على زيادة إيرادات ضريبة الدخل وتتضمن (8) فقرات، المجال الثاني: يتعلق بالإجراءات الرقابية الضريبية

المتبعة والمفروضة على المكلف من قبل مأمور التقدير والرقابة المفروضة على قرار مأمور التقدير على زيادة إيرادات ضريبة الدخل وتتضمن (21) فقرة، وقد تضمن هذا المجال بُعدين، البعد الأول: يتعلق برقابة مأمور التقدير على المكلف وتتضمن (13) فقرة، البعد الثاني: يتعلق بالرقابة المفروضة على موظفي ضريبة الدخل وتتضمن (8) فقرات أيضاً، المجال الثالث: يتعلق بدرجة العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل وتتضمن (6) فقرات.

- البعد الثالث: فقد تضمن (5) فقرات، واستخدمتها الباحثة لمعرفة مدى التزام الإدارة الضريبية في تنفيذ الإجراءات التنفيذية لجريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل.

- البعد الرابع: فقد تتضمن (12) فقرة، واستخدمتها الباحثة لمعرفة درجة رضا موظفي ضريبة الدخل عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي.

- البعد الخامس: فقد تضمن (13) فقرة واستخدمتها الباحثة لمعرفة مقدار المبالغ المضبوطة من جراء استخدام المكلفين للأفعال الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011).

وقد قامت الباحثة بتصميم أداة الدراسة وتطويرها كأداة لجمع المعلومات، وذلك بالاعتماد على:

- مراجعة الإطار النظري وأدبيات الدراسة المتعلقة بالتزوير الضريبي والرقابة الجبائية.
- مراجعة الأبحاث والكتب والدراسات التي تحدثت عن التزوير الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة، مثل دراسة شاهين (2012) والتي هي بعنوان "واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين"، ودراسة أبو عياش (2013) "سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل"، ودراسة (مروى، 2016) بعنوان "دور الرقابة الجبائية في زيادة الحصيلة الضريبية".

وقد تكونت أداة الدراسة من ستة أجزاء:

الجزء الأول: واشتمل على البيانات الشخصية المتعلقة بمأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل الذين قاموا بتعبئة الاستبانة.

الجزء الثاني: واشتمل على (13) فقرة تقيس درجة ممارسة الأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي، بحيث يتم الاستجابة عن ثلاثة أبعاد على الفقرات من خلال مقياس ليكرت الخماسي، يبدأ بالدرجة "موافق جداً" وتُعطى (5) درجات، ثم "موافق" وتُعطى (4) درجات، ثم "محايد" وتُعطى (3) درجات، ثم معارض وتُعطى درجتين، وينتهي بـ "معارض جداً" وتُعطى درجة واحدة فقط.

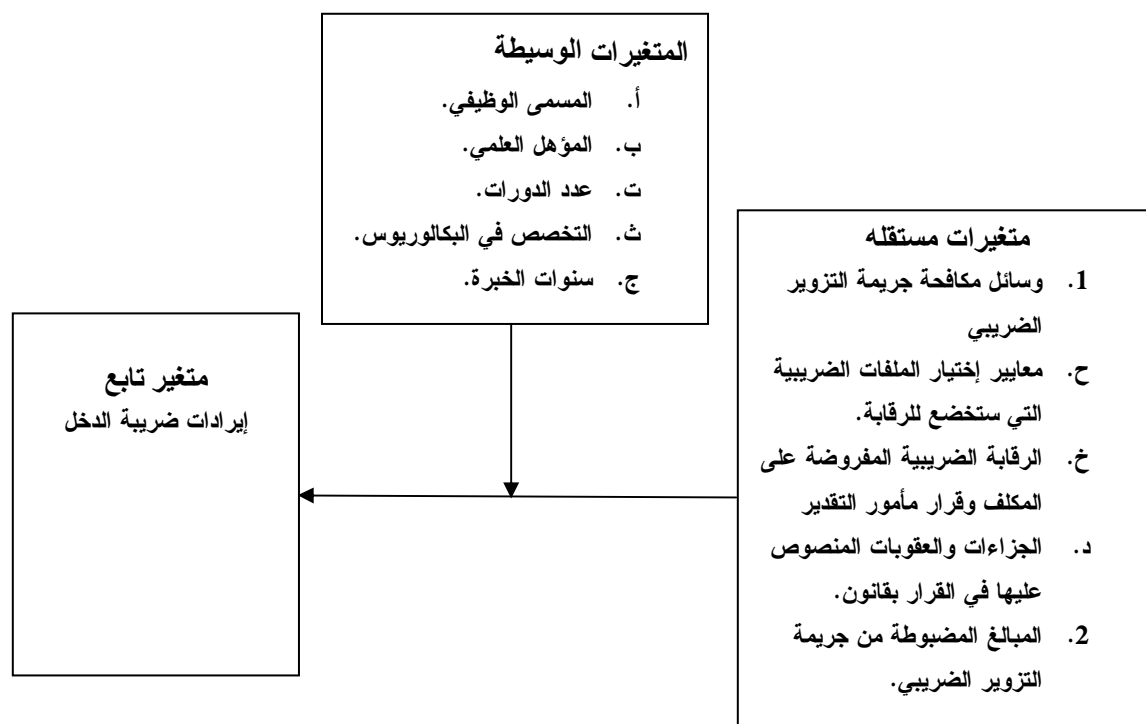
الجزء الثالث: اشتمل على (35) فقرة تقيس أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على إيرادات ضريبة الدخل موزعة على (3) أبعاد، ويتم الاستجابة على فقرات هذا البعد كما في الجزء الثاني أعلاه.

الجزء الرابع: اشتمل على (5) فقرات تقيس مدى التزام الإدارة الضريبية بالإجراءات التنفيذية لجريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل، ويتم الاستجابة على فقرات هذا البعد كما في الجزء الثاني أعلاه.

الجزء الخامس: اشتمل على (12) فقره تقيس درجة رضا مأموري التقدير والمدققين عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي في ضريبة الدخل، ويتم الاستجابة على فقرات هذا البعد كما في الجزء الثاني أعلاه.

الجزء السادس: اشتمل على (13) فقرة تقيس المبالغ المضبوطة من جراء ارتكاب المكلفين للأفعال الواردة في المادة (37) من القرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل، بحيث يتم الاستجابة على فقرات هذا البعد يبدأ من (300 ألف وحتى 500 ألف شيكل) ومن (500 ألف وحتى مليون شيكل)، ومن (2 مليون وحتى 3 مليون شيكل)، ومن (3 مليون وحتى 5 مليون شيكل)، ومن (أكثر من 5 مليون شيكل).

كما اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة أيضاً على أسلوب المقابلة الشخصية، والتي قامت من خلالها بجمع بعض المعلومات ذات الصلة الوثيقة بموضوع الدراسة، من خلال مقابلة مع كل من فاحص حسابات في ضريبة القيمة المضافة/ رام الله، والمدقق في دائرة الرقابة والتدقيق في الإدارة العامة لضريبة الدخل، و مدير الدائرة الرقابية الأولى في الإدارة العامة للرقابة على الاقتصاد، قطاع الاقتصاد، ديوان الرقابة المالية والإدارية، ومسؤول قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة في وزارة المالية، ومبرمج الكمبيوتر في دائرة تكنولوجيا المعلومات في مجلس القضاء الأعلى، ومدير مديرية تقنية المعلومات في دائرة ضريبة الدخل المبيعات في المملكة الأردنية الهاشمية، وعليه أصبح نموذج الدراسة كالتالي:



المطلب الخامس: الصدق الظاهري للأداة

قامت الباحثة بتصميم الاستبانة بصورتها الأولية، ومن ثم تم التحقق من صدق أداة الدراسة بعرضها على المشرفين ومجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص والخبرة والبالغ عددهم (5) محكمين (ملحق 2). وقد طلب منهم إبداء الرأي في فقرات الاستبانة من حيث: مدى وضوح لغة الفقرات وسلامتها لغوياً، ومدى شمول الفقرات للجانب المدروس، وإضافة أي معلومات أو تعديلات أو فقرات يرونها مناسبة، وبعد الأخذ بأراء المحكمين الذين قاموا بتعديل

صياغة بعض الفقرات وإضافة فقرتين جديدتين، أصبحت أداة الدراسة في صورتها النهائية مكونة من (78) فقرة، وبذلك يكون قد تحقق الصدق الظاهري لأداة الدراسة، ووفق هذه الملاحظات تم إخراج الاستبانة بصورتها النهائية (ملحق 1).

من ناحية أخرى تم التحقق من صدق الأداة أيضاً بحساب معامل الارتباط بيرسون لفقرات الاستبانة مع الدرجة الكلية للأداة، واتضح وجود دلالة إحصائية في جميع فقرات الاستبانة ويدل على أن هناك التساق داخلي بين الفقرات، ويبين الجدول رقم (2-3) و(3-3) ذلك، وكما يلي:

جدول (2-2): نتائج معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) لمصفوفة ارتباط فقرات استبانة جريمة التزوير الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة

الرقم	قيمة R	الدالة الإحصائية	الرقم	قيمة R	الدالة الإحصائية	الرقم	قيمة R	الدالة الإحصائية
1	0.439**	0.000	23	0.571**	0.000	45	0.578**	0.000
2	0.552**	0.000	24	0.558**	0.000	46	0.582**	0.000
3	0.421**	0.000	25	0.586**	0.000	47	0.556**	0.000
4	0.391**	0.000	26	0.619**	0.000	48	0.499**	0.000
5	0.426**	0.000	27	0.598**	0.000	49	0.576**	0.000
6	0.547**	0.000	28	0.578**	0.000	50	0.537**	0.000
7	0.559**	0.000	29	0.571**	0.000	51	0.654**	0.000
8	0.518**	0.000	30	0.607**	0.000	52	0.611**	0.000
9	0.454**	0.000	31	0.620**	0.000	53	0.498**	0.000
10	0.571**	0.000	32	0.640**	0.000	54	0.544**	0.000
11	0.637**	0.000	33	0.613**	0.000	55	0.656**	0.000
12	0.686**	0.000	34	0.585**	0.000	56	0.608**	0.000
13	0.485**	0.000	35	0.598**	0.000	57	0.629**	0.000
14	0.494**	0.000	36	0.647**	0.000	58	0.696**	0.000
15	0.556**	0.000	37	0.620**	0.000	59	0.618**	0.000
16	0.477**	0.000	38	0.625**	0.000	60	0.562**	0.000
17	0.571**	0.000	39	0.640**	0.000	61	0.544**	0.000
18	0.637**	0.000	40	0.613**	0.000	62	0.656**	0.000
19	0.686**	0.000	41	0.585**	0.000	63	0.608**	0.000
20	0.485**	0.000	42	0.598**	0.000	34	0.629**	0.000
21	0.494**	0.000	43	0.647**	0.000	65	0.696**	0.000
22	0.556**	0.000	44	0.620**	0.000			

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

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

جدول (2-3): نتائج معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) لمصفوفة ارتباط فقرات مقدار المبالغ المضبوطة من جراء استخدام المكلف للأفعال التالية الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011):

الرقم	قيمة R	الدالة الإحصائية	الرقم	قيمة R	الدالة الإحصائية	الرقم	قيمة R	الدالة الإحصائية
66	0.622**	0.000	71	0.571**	0.000	76	0.809**	0.000
67	0.672**	0.000	72	0.756**	0.000	77	0.737**	0.000
68	0.676**	0.000	73	0.748**	0.000	78	0.623**	0.000
69	0.657**	0.000	74	0.742**	0.000			
70	0.692**	0.000	75	0.777**	0.000			

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

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

المطلب السادس: ثبات الأداة

قامت الباحثة من التحقق من ثبات الأداة، من خلال حساب ثبات الدرجة الكلية لمعامل الثبات، لمجالات الدراسة حسب معادلة الثبات كرونباخ ألفا، Cronbach's Alpha، والجدول (2-4) يبين معامل الثبات للمجالات والدرجة الكلية.

جدول (2-4): نتائج معامل الثبات للمجالات

معامل الثبات بطريقة كرونباخ الفا	عدد الفقرات	المجالات
0.817	13	ممارسة الأفعال المُجرَّمة المخالفة للقانون والمكونة للتزوير الضريبي
0.787	8	اثر معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة على زيادة إيرادات ضريبة الدخل
0.842	8	اثر الرقابة الضريبية المفروضة على موظفي ضريبة الدخل في زيادة إيرادات ضريبة الدخل
0.821	13	اثر الرقابة لضريبة المفروضة على المكلف في زيادة إيرادات ضريبة الدخل
0.851	5	مدى التزام الإدارة الضريبية في الإجراءات التنفيذية المتعلقة بجريمة التزوير الضريبي
0.913	6	اثر العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي في زيادة إيرادات ضريبة الدخل
0.903	12	رضا موظفي ضريبة الدخل عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي
0.930	65	الدرجة الكلية

بحيث يتضح من الجدول (3-4) أن معاملات الثبات لأبعاد الدراسة تراوحت بين (0.787-0.930)، في حين كانت الدرجة الكلية لمقياس جريمة التزوير الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة (0.930)، كما وكانت الدرجة الكلية لمقياس مقدار المبالغ المضبوطة من جراء استخدام المكلف للأفعال (0.912)، وهذه النتائج تشير إلى تمتع هذه الأداة بثبات يفي بأغراض الدراسة.

المطلب السابع: إجراءات الدراسة

تم إجراء الدراسة وفق الخطوات الآتية:

- إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية.
- تحديد أفراد عينة الدراسة.
- قامت الباحثة بتوزيع الأداة على مجتمع الدراسة واسترجاعها، إذ تم توزيع (114) استبانة على كافة المجتمع، وتم استرجاع (107) منها، وصلحت (99) استبانة خضعت للتحليل الإحصائي، وهي التي شكلت العينة النهائية للدراسة، وهي تُشكل ما نسبته (86%) من مجتمع الدراسة.
- إدخال البيانات إلى الحاسب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).
- مقابلات مع كل من فاحص حسابات في ضريبة القيمة المضافة/ رام الله، والمدقق في دائرة الرقابة والتدقيق في الإدارة العامة لضريبة الدخل، و مدير الدائرة الرقابية الأولى في الإدارة العامة للرقابة على الإقتصاد، قطاع الإقتصاد، ديوان الرقابة المالية الإدارية، ومسؤول قسم التدقيق في دائرة ضريبة القيمة المضافة في وزارة المالية، ومبرمج الكمبيوتر في دائرة تكنولوجيا المعلومات في مجلس القضاء الأعلى، ومدير مديرية تقنية المعلومات في دائرة ضريبة الدخل المبيعات في المملكة الاردنية الهاشمية، واستخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها، ومقارنتها مع الدراسات السابقة، واقتراح التوصيات المناسبة.

المطلب الثامن: متغيرات الدراسة

تضمنت الدراسة المتغيرات الآتية:

1. المتغيرات المستقلة

1. وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي:ـ

أ. معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة.

ب. الرقابة الضريبية المفروضة على المكلف وقرار مأمور التقدير.

ت. الجزاءات والعقوبات المنصوص عليها في القرار بقانون.

2. المبالغ المضبوطة من جريمة التزوير الضريبي.

2. المتغير التابع:

ويتمثل في إيرادات ضريبة الدخل.

3. المتغيرات الوسيطة:

- المسمى الوظيفي، وله فئتان: (مأمور تقدير، مدقق ضريبة الدخل).
- المؤهل العلمي، وله أربع فئات: (دبلوم، بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير فأكثر).
- عدد الدورات في ضريبة الدخل: وله ثلاث فئات: (5 دورات، من 6-10 دورات، أكثر من 10 دورات).
- التخصص في البكالوريوس، وله أربع فئات: (محاسبة، مالية، إدارة، غير ذلك).
- سنوات الخبرة في ضريبة الدخل: وله ثلاث فئات (أقل من 5 سنوات، من 5-10 سنوات، أكثر من 10 سنوات).

المطلب التاسع: المعالجة الإحصائية

بعد جمع الاستبانات والتأكد من صلاحيتها للتحليل تم ترميزها (إعطائها أرقاماً معينة)، وذلك تمهيداً لإدخال بياناتها إلى جهاز الحاسوب الآلي، لإجراء المعالجات الإحصائية المناسبة، وتحليل البيانات وفقاً لأسئلة الدراسة بيانات الدراسة، وقد تمت المعالجة الإحصائية للبيانات وذلك باستخدام الرزم الإحصائية (SPSS) (Statistical Package For Social Sciences): _

1. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقدير الوزن النسبي لفقرات الاستبانة.

2. اختبار (ت) (t- test).
3. اختبار تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA).
4. معامل ارتباط بيرسون.
5. معادلة الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لحساب الإتساق الداخلي لفقرات أداة الدراسة.
6. الأعداد والنسب المئوية.
7. اختبار كاي تربيع (chi-square) لبيان الفروق في المتغيرات لملحق الإستبانة.

المبحث الثاني

نتائج الأسلوب الإحصائي وفرضياته لبيان أثر جريمة التزوير الضريبي على الإيرادات العامة

تضمن هذا المبحث عرضاً لنتائج الدراسة، التي توصلت إليها الباحثة عن موضوع الدراسة وهو "جريمة التزوير الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة" وبيان أثر كل من المتغيرات من خلال استجابة أفراد العينة على أداة الدراسة، وتحليل البيانات الإحصائية التي تم الحصول عليها.

حيث تم تحديد درجة متوسطات استجابة أفراد عينة الدراسة، ومن أجل تفسير النتائج بصورة دقيقة فقد اعتمدت الباحثة على المقياس الآتي وفقاً لما ورد في دراسات سابقة مماثلة، كدراسة شاهين (2012)، فقد تم اعتماد الدرجات التالية، حسب الجدول رقم (2-5) التالي:ـ

جدول (2-5) الدرجات التي تم اعتمادها لمتوسطات استجابة أفراد عينة الدراسة

الدرجة	مدى متوسطها الحسابي
4.21 فأكثر	مرتفع جداً
4.20 – 3.41	مرتفع
3.40 – 2.61	متوسط
2.60 – 1.81	منخفض
أقل من 1.81	منخفض جداً

بحيث يتناول هذا المبحث عرضاً لنتائج الدراسة وفقاً لترتيب أسئلتها وفرضياتها.

المطلب الأول: نتائج أسئلة الدراسة وفرضياتها

الفرع الأول: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

الفقرة الأولى: النتائج المتعلقة بالسؤال الأول: ما هي الأفعال الأكثر استخداماً من قبل المكلفين عند ارتكابهم جريمة التزوير الضريبي من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

للإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية، ودرجة الموافقة على فقرات البعد الأول المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مجالات الاستبانة، والتي تعبر عن الأفعال الأكثر استخداماً من قبل المكلفين عند ارتكابهم جريمة التزوير الضريبي، والنتائج كما هي موضحة في الجدول (2-6).

جدول (2-6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الأول المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة للأفعال الأكثر استخداماً من قبل المكلفين عند ارتكابهم جريمة التزوير الضريبي

الدرجة	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجالات	ترتيب	الترتيب
مرتفعة	83.0	0.60	4.15	تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي	1	1
مرتفعة	80.9	0.62	4.04	قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أو جب القانون بيانها	3	2
متوسطة	62.3	0.75	3.11	تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد الى معززات مزورة	2	3
مرتفعة	73.0	0.52	3.65	الدرجة الكلية لفقرات البعد الأول		

يتضح من الجدول رقم (2-6) السابق أن الأفعال الأكثر استخداماً من قبل المكلفين عند ارتكابهم جريمة التزوير الضريبي من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل، قد جاءت بدرجة مرتفعة على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته باستثناء الفقرة رقم (3) والتي حصلت على درجة متوسطة، إذ حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.65) بانحراف معياري (0.52) ونسبة مئوية (73%)، وتشير قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (0.52) إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

وتُفسر هذه النتيجة بأن حصول هذه الفقرة على درجة مرتفعة ربما لكون هذه الأفعال هي التي قد يلجأ إليها المكلفون في محتويات الإقرار الضريبي أو في مرفقاته، بحيث تتضمن تلاعب المكلفين في إيراداتهم ونفقاتهم، والتي تعتبر أساس تحديد مقدار الدخل الخاضع للضريبة،

وذلك من أجل تخفيض مقدار الضريبة المترتبة عليه، أو من أجل الحصول على خدمات لا يستحق الحصول عليها.

وفيما يتعلق بترتيب مجالات الأفعال، فقد لوحظ بأن كافة الأفعال حصلت على درجة مرتفعة، باستثناء مجال فعل تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد إلى معززات مزورة، جاءت بدرجة متوسطة، حيث حصل المجال الخاص بفعل تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.15) ونسبة مئوية (83%)، تلاه المجال الخاص بفعل قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أوجب القانون بيانها حيث حصل على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.04) ونسبة مئوية (80.9%)، بينما جاء المجال الخاص بفعل تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد إلى معززات مزورة بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.11) ونسبة مئوية (62.3%).

كما وقامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على المجال الأول المتعلق باستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة التي تعبر عن مجال تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي، وكما هو موضح في الجدول رقم (7-2).

جدول (7-2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على المجال الأول المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي

الدرجة	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الترتيب	الترتيب
مرتفعة جداً	89.2	0.69	4.46	يعمل المكلف على تخفيض الإيرادات	1	1
مرتفعة جداً	86.4	0.70	4.32	المبالغة بمصروف أو أكثر.	2	2
مرتفعة	81.4	0.84	4.07	إدراج المكلف مصروف غير موجود.	3	3
مرتفعة	75.0	1.03	3.75	إدراج بيانات ومعلومات غير صحيحة للحصول على إعفاءات.	4	4
مرتفعة	83.0	0.60	4.15	الدرجة الكلية للمجال الأول		

ويتضح من الجدول رقم (2-7) السابق أن فعل تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل قد جاءت مرتفعة على الدرجة الكلية لهذا المجال باستثناء كل من الفقرات رقم (3) و(4) فقد جاءت مرتفعة جداً، إذ حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.15) ونسبة مئوية بلغت (83%).

ويُفسر حصول هذه الفعل على متوسط حسابي بدرجة مرتفعة، ومجيء ترتيب هذا الفعل بالمرتبة الأولى من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل، لربما كون هذه الطريقة يلجأ إليها المكلفون عند تقديم الإقرار الضريبي ومرفقاته للإدارة الضريبية، كما أن هذا الفعل هو الأساس في تخفيض الضريبة المستحقة للدفع لمصادر الدخل المصرح عنها.

كما وأشارت النتائج في الجدول رقم (2-7) السابق أن الدرجة الكلية لفقرات هذا المجال قد حصلت على انحراف معياري بلغ (0.60)، وهذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات المبحوثين على فقرات هذا المجال، إلا أن الفقرة رقم (4) إدراج بيانات ومعلومات غير صحيحة للحصول على إعفاءات حصلت على انحراف معياري مرتفع (1.03)، ويُفسر هذا الانحراف المرتفع علماً بأنها حصلت على متوسط حسابي (3.75) بدرجة مرتفعة أيضاً، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون استخدام هذا الفعل بدرجة مرتفعة، لربما كون المكلفين يلجأون لهذه الطريقة ويفضلونها أكثر من التلاعب في إيرادات ونفقات المنشأة، كون موظفي الضريبة يركزون في دراستهم على محتويات الإقرار الضريبي وبالأخص على بند الإيرادات والنفقات، كونه الجوهر الأساسي للفحص الضريبي، إلا أن بعض موظفي ضريبة الدخل ينظر لهذا الموضوع من منظور آخر، يتمثل في أن استخدام هذه الطريقة قليل جداً، لربما كون أن هذه الطريقة تحتاج إلى تزوير وثائق من جهات رسمية أخرى قد تصعب عليهم بسبب الإجراءات المتخذة لتلك الجهات في إصدار شهادات ثبوتية تسمح للمكلف بالاستفادة من الإعفاءات الممنوحة في قانون ضريبة الدخل، وبالتالي جاء إدراكهم لاستخدام هذا الفعل بدرجة منخفضة، وهذا أدى إلى وجود تباين في إجابات المبحوثين على هذا المجال، وحصلت على انحراف معياري مرتفع.

كما وقامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على المجال الثاني المتعلق باستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة التي تعبر عن مجال تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد إلى معززات مزورة، وكما هو موضح في الجدول رقم (8-2).

جدول (8-2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على المجال الثاني المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد الى معززات مزورة

الدرجة	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الترتيب	الدرجة
مرتفعة	76.4	0.92	3.82	إدراج نفقات سورية	6	1
مرتفعة	72.2	1.01	3.61	تقديم إقرار بناء على سجلات مصنعة.	4	2
متوسطة	63.2	1.14	3.16	تزوير مصادقة مدقق الحسابات على القوائم المالية.	5	3
متوسطة	54.8	1.09	2.74	تزوير شهادة خصم المصدر.	1	4
متوسطة	53.8	1.02	2.69	تزوير شهادة مراقب الشركات لزيادة عدد الشركاء.	2	5
متوسطة	53.6	1.08	2.68	تزوير شهادة الحصول على تشجيع الاستثمار	3	6
متوسطة	62.3	0.75	3.11	الدرجة الكلية للمجال الثاني		

يتضح من الجدول رقم (8-2) السابق أن فعل تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد إلى معززات مزورة من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل قد جاءت بدرجة متوسطة على الدرجة الكلية لهذا المجال وعلى كافة فقراته باستثناء كل من الفقرتين رقم (1) و(2) التي حصلتا على درجة مرتفعة، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا المجال على متوسط حسابي (3.11) ونسبة مئوية بلغت (62.3%).

ويُفسر حصول هذا الفعل على متوسط حسابي بدرجة متوسطة، ومجيء ترتيب هذا الفعل بالمرتبة الأخيرة من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل لربما كون

أن المكلف سيواجه صعوبة في تزوير مستندات رسمية تصدر من الإدارة الضريبية أو من جهات رسمية أخرى، من أجل التهرب من الضريبة أو تخفيض مقدار الضريبة المستحقة للدفع، حيث إن هذا الفعل يصعب تنفيذه مقارنة مع الأفعال الأخرى، لاسيما أنه بالوقت الراهن يتم إصدار أغلب الأوراق الرسمية بشكل الكتروني.

كما وأشارت النتائج في الجدول (2-8) السابق أن الدرجة الكلية لفقرات هذا المجال قد حصلت على انحراف معياري بلغ (0.75)، وهذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات المبحوثين على فقرات هذا المجال، إلا أن بعض الفقرات قد حصلت على انحرافات معيارية مرتفعة، ويُفسر هذه الانحرافات كما يلي:

الفقرة رقم (5) تزوير مصادقة مدقق الحسابات على القوائم المالية، حصلت على أعلى انحراف معياري (1.14) ويُفسر هذا الانحراف المرتفع رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي (3.16) بدرجة متوسطة، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون استخدام هذا الفعل بدرجة مرتفعة، لربما كون أن بعض المكلفين يقومون بتزوير ختم مدقق حسابات لديه السمعة والثقة في الإدارة الضريبية، حيث يستغل المكلف هذه الثقة ويقوم بتزوير ختم مدقق الحسابات دون معرفته، ذلك لأن مدقق الحسابات لن يقبل بوضع ختم قانوني، وإبداء رأي إيجابي على القوائم المالية إلا بعد أن يتأكد من صحة هذه البيانات، مما يؤدي إلى تجنب فحص ملفه أو التعمق في فحصه، إلا أن بعض موظفي ضريبة الدخل ينظرون لهذا الموضوع من منظور آخر لربما كون أنه في أغلب الأحيان يوجد اتفاق ما بين المكلف ومدقق الحسابات، بالإضافة لعدم ممارسة هذا الفعل لربما كون أن أغلب المكلفين غير ملزمين بتقديم قوائم مالية مصادق عليها من قبل مدقق حسابات قانوني، وبالتالي جاء إدراكهم لاستخدام هذا الفعل بدرجة منخفضة، وهذا أدى إلى وجود بعض التباين في إجابات المبحوثين على هذه الفقرة وحصلت على انحراف معياري مرتفع.

الفقرة رقم (1) تزوير شهادة خصم مصدر، حصلت على إنحراف معياري (1.09) ويُفسر هذا الانحراف المرتفع رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي (2.74) بدرجة

متوسطة، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون استخدام هذا الفعل بدرجة مرتفعة، ولربما يعتمد موظفو ضريبة الدخل في إجاباتهم على خبرتهم الطويلة، والتي تشمل سنوات العمل قبل اعتماد إصدار شهادة خصم مصدر إلكترونية، فكانت أسهل على المكلف القيام بتزويرها، كما أن المكلف قد يلجأ لهذه الطريقة لربما من أجل الحصول على خدمات من أطراف أخرى، دون أن ينهي ملفه الضريبي، كون دوائر ضريبة الدخل لا تقوم بإصدارها إلا بعد التأكد من التزام المكلف من دفع الضريبة المستحقة عليه، إلا أن بعض موظفي ضريبة الدخل ينظر لهذا الموضوع من منظور آخر كونه أنه في أغلب الأحيان يصعب ارتكاب مثل هذه الطريقة وخصوصاً في الوقت الراهن كون أن شهادة خصم المصدر تصدر بشكل إلكتروني، ولا يسمح النظام بإصدارها في حال وجود مخالفات وعدم التزام المكلف بالقانون، بالإضافة لربما كون أن الإدارة الضريبية لا يوجد لديها آلية للتأكد من استخدام المكلف شهادة خصم المصدر صادرة من الدائرة، وبالتالي جاء إدارتهم لاستخدام هذا الفعل بدرجة منخفضة، وهذا أدى إلى وجود بعض التباين في إجابة المبحوثين على هذه الفقرة وحصلت على انحراف معياري مرتفع.

الفقرة رقم (3) تزوير شهادة الحصول على تشجيع الاستثمار حصلت على انحراف معياري (1.08) ويُفسر هذا الانحراف المرتفع رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي (2.68) بدرجة متوسطة، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون استخدام هذا الفعل بدرجة مرتفعة، لربما كون ما قبل تعديل قانون تشجيع الاستثمار رقم 7 لسنة (2014) أنه لا يوجد ممثل عن هيئة تشجيع الاستثمار في إعطاء تقارير عن مدى التزام هؤلاء المستثمرين في دفع الضرائب المستحقة عليهم، أي لا يوجد بينهم ترابط في استخدام المكلفين لهذه الشهادة ومدى التزامها مما يصعب في ضبطهم وكشفهم، إلا أن بعض موظفي ضريبة الدخل ينظر لهذا الموضوع من منظور آخر لربما كونهم يعتمدوا في الإجابة على الممارسات التي تم اكتشافها حديثاً، حيث بعدما أصبح هناك تنسيق ما بين هيئة تشجيع الاستثمار ودائرة ضريبة الدخل، والذي نص عليه قانون تشجيع الاستثمار رقم (7) لسنة (2014) ألزم بوجود ممثل عن الهيئة يعطي تقرير عن مدى التزام المستثمرين في دفع الضرائب المستحقة عليهم، وفي حال عدم وجود إسم المكلف يتم إكتشاف عدم حصوله لشهادة تشجيع الإستثمار، كما أن قرار بقانون

ضريبة الدخل يتيح إعادة فتح ملفات التقدير لمدة أربع سنوات سابقة، ولذلك لا يقوم المكلف باستخدام هذا الفعل، ولربما يلجأ المكلفون لهذه الطريقة، إلا أنه لا يوجد الخبرة الكافية لاكتشافها، وبالتالي جاء إدارتهم لاستخدام هذا الفعل بدرجة منخفضة، وهذا أدى إلى وجود بعض التباين في إجابة المبحوثين على هذه الفقرة وحصلت على انحراف معياري مرتفع.

الفقرة رقم (2) تزوير شهادة مراقب الشركات لزيادة عدد الشركاء حصلت على انحراف معياري (1.02)، ويُفسر هذا الانحراف المرتفع رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي (2.69) بدرجة متوسطة، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون استخدام هذا الفعل بدرجة مرتفعة، لربما كون أن استخدام المكلف لها كثيرة كون معدل الدخول منخفضة لمعظم المكلفين سواء بسبب حجم نشاطهم، أو بسبب إخفائهم لحجم نشاطهم الحقيقي، فإن لهذه الإعفاءات دور في بقائهم في الشريحة الأولى المنخفضة، والتي يترتب عليه دفع مبالغ بسيطة في الضريبة تتناسب مع حجم دخولهم المنخفضة، إلا أن البعض الآخر ينظر لهذا الموضوع من منظور آخر لربما كون أن المكلفين من شركات التضامن أو ملف شراكات (وهم من يتشاركون من خلال ورقة رسمية عند محامٍ وليس من خلال مراقب الشركات) لا يلجأون لها كونها لن تؤثر بشكل كبير على الضريبة المستحقة على الدخل كونهم يستفيدون فقط من الإعفاءات الممنوحة في ضريبة الدخل الحالي وهي متدنية جداً، بالإضافة أن الشركات المساهمة العامة لا يوجد لها إعفاءات شخصية، فمهما كان عدد الشركاء لن تحصل هذه الشركات على إعفاءات، ولربما كون أنه لا يوجد لدى مأموري ومدقي ضريبة الدخل المهارة الكافية لاكتشاف حالات التزوير، وبالتالي جاء إدارتهم لاستخدام هذا الفعل بدرجة منخفضة، وهذا أدى إلى وجود بعض التباين في إجابة المبحوثين على هذه الفقرة وحصلت على انحراف معياري مرتفع.

الفقرة (4) تقديم إقرار بناء على سجلات مصنعة، حصلت على انحراف معياري (1.01)، ويُفسر هذا الانحراف المرتفع، رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي (3.61) بدرجة مرتفعة أيضاً، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون استخدام هذا الفعل بدرجة مرتفعة، لربما كون أن معظم الشركات لا تقوم بإظهار الحسابات الرسمية الخاصة بها والتي

تبين أرباحها الحقيقية، وإنما تظهر سجلات أخرى تتناسب بما يتم التصريح به في الضريبة، حتى تنهرب من دفع الضريبة المستحقة عليها، إلا أن البعض الآخر ينظر لهذا الموضوع من منظور آخر لربما كونه أن من سمات المكلفين في فلسطين استخدام سجلات مصطنعة عند تقديم الإقرار الضريبي، ولذلك تعتبر شيئاً متعارفاً عليه عند جميع المكلفين، ولذلك ربما لم يعتبروه طريقة من طرق التزوير، وبالتالي جاء إدارتهم لاستخدام هذا الفعل بدرجة منخفضة، وهذا أدى إلى وجود بعض التباين في إجابة المبحوثين على هذه الفقرة، وحصلت على إنحراف معياري مرتفع.

كما وقامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على المجال الثالث، المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة التي تعبر عن مجال قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أوجب القانون بيانها، وكما هو موضح في الجدول رقم (2-9).

جدول (2-9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على المجال الثالث المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أوجب القانون بيانها

الدرجة	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الترتيب	الترتيب
مرتفعة	83.6	0.79	4.18	عدم إدراج أحد مصادر الدخل بالرغم من ممارسته لذلك النشاط.	2	1
مرتفعة	82.8	0.70	4.14	عدم تسجيل أحد الأنشطة لدى دوائر الضريبة.	1	2
مرتفعة	76.2	0.88	3.81	عدم إقرار المكلف بوجود ديون معدومة على الرغم من استيفائها	3	3
مرتفعة	80.9	0.62	4.04	الدرجة الكلية للمجال الثالث		

يتضح من الجدول (2-9) السابق أن فعل قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أوجب القانون بيانها من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل،

قد جاءت مرتفعة على الدرجة الكلية لهذا المجال وعلى كافة فقراته، إذ حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.04) بانحراف معياري (0.62) ونسبة مئوية بلغت (80.9%)، وتشير قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (0.62) إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا المجال.

ويُفسر حصول هذا الفعل على متوسط حسابي بدرجة مرتفعة، وجاء ترتيب هذا الفعل بالمرتبة الثانية من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل، وربما لصعوبة تأكد الإدارة الضريبية من استخدام المكلف لهذا الفعل كونها تحتاج إلى بذل مجهود كبير من خلال المسح الميداني، أو من خلال موظفي دائرة جمع المعلومات حتى يتم التحقق من وجود مصدر دخل آخر لم يصرح عنه المكلف، ولربما أنه لا يمكن اكتشاف هذا الفعل بشكل مباشر من خلال محتويات الإقرار الضريبي، إلا إذا أخطأ المكلف بإدخال كافة المصاريف لكافة الدخول المصرح عنها و غير المصرح عنها، وتم الربط بين هذه المصاريف والإيرادات المتحققة عنها.

الفقرة الثانية: النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني: ما أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

للإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثاني المتعلق باستجابات أفراد عينة الدراسة على مجالات الاستبانة، التي تعبر عن أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل، وكما هو موضح في الجدول (2-10).

جدول (2-10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثاني المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لأثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل

الدرجة	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الترتيب	الترتيب
مرتفعة	79.4	0.46	3.97	أثر معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة على زيادة إيرادات ضريبة الدخل	1	1
مرتفعة	77.4	0.42	3.87	أثر الرقابة الضريبية المفروضة على كل من المكلف وعلى قرار مأمور التقدير في زيادة إيرادات ضريبة الدخل	2	2
مرتفعة	69.7	0.81	3.48	أثر العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي في زيادة إيرادات ضريبة الدخل	3	3
مرتفعة	75.4	0.39	3.77	الدرجة الكلية لفقرات البعد الثاني		

يتضح من الجدول رقم (2-10) السابق أن وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل، قد جاءت بدرجة مرتفعة على الدرجة الكلية لهذا البعد، إذ حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.77) بإنحراف معياري (0.39) ونسبة مئوية (75.4)، وتشير قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (0.52) إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

ويُفسر حصول المجالات الثلاثة على متوسطات حسابية بدرجة مرتفعة، كونه لربما أنه يتمثل في كافة الإجراءات التي تتبعها الإدارة الضريبية في التعامل مع الإقرارات الضريبية وملحقاتها المقدمة إليها من قبل المكلفين منذ البداية، وحتى تحديد طبيعة العقوبات المفروضة على المكلفين.

وفيما يتعلق بترتيب مجالات وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل، فقد لوحظ أن كافة الوسائل حصلت على درجة مرتفعة، حيث حصل

المجال الخاص بوسيلة معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة على زيادة إيرادات ضريبة الدخل على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي ومقداره (3.97) ونسبة مئوية (79.4%)، تلاه المجال الخاص بوسيلة الرقابة الضريبية المفروضة على كل من المكلف وعلى قرار مأمور التقدير على زيادة إيرادات ضريبة الدخل، حيث حصل على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي ومقداره (3.87) ونسبة مئوية (77.4%)، بينما جاء المجال الخاص بوسيلة العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي ومقداره (3.48)، ونسبة مئوية (75.4%).

ومن أجل الإجابة عن السؤال، قامت الباحثة بتجزئة الى ثلاثة أسئلة فرعية:

السؤال الفرعي الأول: ما أثر معايير إختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

للإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات المجال الأول المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مجالات الاستبانة التي تعبر عن أثر معايير إختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة على زيادة إيرادات ضريبة الدخل، وكما هو موضح في الجدول (2-11).

جدول (11-2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات المجال الاول المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لأثر معايير إختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة على زيادة إيرادات ضريبة الدخل

الدرجة	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الترتيب	الترتيب
مرتفعة	82.4	0.61	4.12	وجود اختلاف جوهري في الربح الإجمالي مقارنة مع ما يصرح عنه مكفون من نفس القطاع مع مراعاة حجم لنشاط.	1	1
مرتفعة	82.0	0.60	4.10	وجود اختلاف جوهري في نسبه الدخل الصافي الى لصفقات عما يصرح عنه مكفون من نفس القطاع مع مراعاة حجم النشاط	2	2
مرتفعة	81.4	0.63	4.07	وجود فروقات جوهريّة بين الضريبيه المصرح عنها و الضريبيه المعدله بعد تدقيق الملف خلال السنوات السابقه .	4	3
مرتفعة	78.4	0.70	3.92	وجود تذبذب كبير في حجم الصفقات خلال السنوات السابقه	3	4
مرتفعة	78.2	0.76	3.91	وجود تذبذب كبير في نسبه الدخل الصافي الى الصفقات خلال السنوات السابقه.	7	5
مرتفعة	78.0	0.69	3.90	وجود تذبذب في نسبه قيمة الضريبة المصرح عنها في الإقرار المقدم الى إجمالي الدخل مقارنة مع النسبه في السنوات السابقه.	5	6
مرتفعة	78.0	0.93	3.90	وجود اختلاف كبير في حجم النشاط بعد انتهاء الإعفاء الاستثماري عما كانت عليه اثناء الاعفاء الاستثماري	8	7
مرتفعة	76.8	0.78	3.84	وجود مخالفات ضريبية خلال السنوات السابقه.	6	8
مرتفعة	79.4	0.46	3.97	الدرجة الكلية لفقرات المجال الأول		

ويتضح من الجدول (11-2) السابق أن درجة أثر معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر كل من مأمور التقدير ومدقي

ضريبة الدخل قد جاءت مرتفعة على الدرجة الكلية لهذا المجال وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا المجال على متوسط حسابي (3.97) بانحراف معياري (0.46) ونسبة مئوية بلغت (79.4)، وتشير قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (0.46) إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا المجال.

ويُفسر حصول هذا المجال على درجة مرتفعة، لربما كون أن لهذه المرحلة أهمية كبيرة، كونها تؤدي إلى تحديد أماكن الخطورة في الملفات الضريبية التي يجب التركيز عليها عند إجراء الزيارات الميدانية، وأثناء فحص تلك الملفات والمتوقع أن يحصل فيها تلاعب وتزوير من أجل التهرب من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي، كما أنها تؤدي إلى توفير الوقت والجهد على الإدارة الضريبية، كون عدم وجود هذه المرحلة سيؤدي إلى فحص كافة الإقرارات والتصريحات المقدمة للإدارة الضريبية من قبل المكلفين كافة.

السؤال الفرعي الثاني: ما أثر الرقابة الضريبية المفروضة على كل من المكلف وعلى قرار مأمور التقدير على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققى ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

للإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات المجال الثاني المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مجالات الاستبانة، التي تعبر عن أثر الرقابة الضريبية المفروضة على كل من المكلف وعلى قرار مأمور التقدير على زيادة إيرادات ضريبة الدخل، وكما هو موضح في الجدول رقم (2-12).

جدول (12-2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات المجال الثاني المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لأثر الرقابة الضريبية المفروضة على كل من المكلف وعلى قرار مأمور التقدير على زيادة إيرادات ضريبة الدخل

الدرجة	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجالات	الترتيب	الترتيب
مرتفعة	77.5	0.52	3.87	الرقابة المفروضة على موظفي ضريبه الدخل	2	1
مرتفعة	77.4	0.45	3.87	رقابة مأمور التقدير على المكلف	1	2
مرتفعة	77.4	0.42	3.87	الدرجة الكلية لفقرات المجال الثاني		

ويتضح من الجدول (12-2) السابق أن درجة الرقابة الضريبية المفروضة على كل من المكلف وعلى قرار مأمور التقدير على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر كل من مأمور التقدير ومدقي ضريبة الدخل، قد جاءت مرتفعة على الدرجة الكلية لهذا المجال وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.87) بانحراف معياري (0.42) ونسبة مئوية بلغت (77.4)، وتشير قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (0.42) الى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا المجال.

ويُفسر حصول هذا المجال على درجة مرتفعة، لربما كون أن هذه الخطوات تتضمن الطرق والوسائل والإجراءات الواجب على مأمور التقدير اتباعها بعد تحديد مكامن الخطورة، وهي تمثل محور عملية تدقيق الإقرارات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك أنها تحدد الإجراءات التي يقوم بها المدقق والرقابة الخارجية لدراسة الملفات، والتأكد من سلامة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية والمتمثلة بمأمور التقدير والمدقق، والتي من شأنها إلزامهم بتنفيذ كافة الإجراءات اللازمة للرقابة على الملفات الضريبية وفحصها.

وقامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة التي تعبر عن بُعد رقابة مأمور التقدير على المكلف، كما هو موضح في الجدول رقم (13-2).

جدول (2-13): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البُعد الأول المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لُبُعد رقابة مأمور التقدير على المكلف

الدرجة	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	ترتيب الفقرات	الترتيب
مرتفعة	83.4	0.77	4.17	مقارنه ما هو مصرح في ضريبة الدخل مع ماهو مصرح في الجمارك وضريبة القيمة المضافة	6	1
مرتفعة	82.4	0.70	4.12	التأكد من تنزيل النفقات حسب النسب المحددة في القانون.	5	2
مرتفعة	81.4	0.61	4.07	فحص صحة النفقات والإعفاءات المصرح بها	4	3
مرتفعة	81.2	0.67	4.06	مقارنه البيانات المالية المصرح عنها للضريبة مع البيانات المالية التي تم الحصول عليها خلال الزيارة الميدانية.	10	4
مرتفعة	79.6	0.77	3.98	مقارنة الأرباح الصافية والنفقات قبل وبعد الإعفاء بموجب قانون تشجيع الاستثمار	12	5
مرتفعة	79.4	0.74	3.97	جمع معلومات عن الشركة والنظام المحاسبي قبل الزيارة.	3	6
مرتفعة	79.0	0.63	3.95	اعتماد مأمور التقدير على الزيارات الميدانية عند الفحص.	7	7
مرتفعة	77.2	0.86	3.86	مقارنة عينة من نسخ الفواتير الموجودة في دفاتر المكلف مع فاتورة الأصل التي أعطيت لمكلف آخر.	11	8
مرتفعة	76.4	0.89	3.82	طلب كشف مشتريات المكلف من الموردين.	13	9
مرتفعة	74.2	0.81	3.71	احتفاظ المكلف بسجلاته ونظامه المحاسبي حسب المدة القانونية	9	10
مرتفعة	72.8	0.80	3.64	فحص صحة ترحيل البرامج المحاسبية للعمليات المالية.	8	11
مرتفعة	72.4	0.78	3.62	اختيار عينات الفحص بناءً على معايير تحديد الخطورة.	2	12
متوسطة	67.2	0.93	3.36	استخدام مأمور التقدير معايير التدقيق الدولية عند الفحص.	1	13
مرتفعة	77.4	0.45	3.87	الدرجة الكلية للُبُعد الأول		

ويتضح من الجدول رقم (2-13) السابق أن درجة رقابة مأمور التقدير على المكلف من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل قد جاءت مرتفعة على الدرجة الكلية لهذا البُعد وعلى كافة فقراته باستثناء الفقرة رقم (13) التي حصلت على درجة متوسطة، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البُعد على متوسط حسابي (3.87) بإنحراف معياري (0.45) ونسبة مئوية بلغت (77.4)، وتشير قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (0.45) الى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البُعد.

ويُفسر حصول فقرات هذا البُعد على درجة مرتفعة، لربما كونها مكملة لفقرة معايير تحديد خطورة الملفات الضريبية، حيث يتم من خلالها مقارنة تصريحات المكلف للدوائر الضريبية الأخرى مع ما هو مصرح به لدى دائرة ضريبة الدخل والتأكد من كافة إيراداته ومصاريفه، إضافة الى ذلك عند الإنتهاء من هذه المرحلة يتم تحديد الأفعال التي مارسها المكلف في التزوير الضريبي ومقدار الضريبة المستحقة للدفع.

وقامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة التي تعبر عن بُعد الرقابة المفروضة على موظفي ضريبه الدخل، وكما هو موضح في الجدول رقم (2-14).

جدول (2-14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البُعد الثاني المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لبُعد الرقابة المفروضة على موظفي ضريبه الدخل

الدرجة	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الترتيب	الترتيب
مرتفعة	81.0	0.71	4.05	مدى التزام موظفي ضريبة الدخل في اعتماد مصاريف ضريبية للمكلف حسب النسب المحددة في القانون.	8	1
مرتفعة	80.6	0.76	4.03	مدى التزام موظفي ضريبة الدخل للتعليمات الواردة لديهم والتي تتعلق في تدقيق بعض القطاعات الاقتصادية.	7	2
مرتفعة	80.2	0.68	4.01	اخذ تقارير من برنامج ضريبة الدخل قبل زيارة الدائرة	2	3
مرتفعة	79.0	0.80	3.95	الالتزام موظفي ضريبة الدخل بالحصول على معززات تثبت حق المكلف بالحصول على الإعفاءات الشخصية والنزليات.	6	4
مرتفعة	77.8	0.75	3.89	اختيار عينة تغطي جميع المعاملات الضريبية التي تمت.	3	5
مرتفعة	76.4	0.83	3.82	استخدام أسس التدقيق العلمية.	1	6
مرتفعة	72.6	0.88	3.63	يتم تركيز الفحص على ملفات الشركات التي يقوم مأمور تدقيق محدد بتخليصها خلال السنوات السابقة.	5	7
مرتفعة	72.4	0.85	3.62	تركيز الفحص على معاملات التدقيق المتعلقة بكبار المكلفين.	4	8
مرتفعة	77.5	0.52	3.87	الدرجة الكلية للبُعد الثاني		

ويتضح من الجدول رقم (2-14) السابق أن درجة الرقابة المفروضة على موظفي ضريبه الدخل من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل قد جاءت مرتفعة

على الدرجة الكلية لهذا البُعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البُعد على متوسط حسابي (3.87) بإنحراف معياري (0.52) ونسبة مئوية بلغت (77.5)، وتشير قيمة الإنحراف المعياري التي بلغت (0.52) الى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البُعد.

ويُفسر حصول فقرات هذا البُعد على درجة مرتفعة، لربما أن لها أهمية مباشرة من خلال الإجراءات المتبعة من قبل الرقابة، سواء الموجودة داخل الدائرة أم خارجها للتأكد من صحة قيام مأموري التقدير والمدقق بإجراءات الرقابة والتدقيق المتبعة من قبل الإدارة الضريبية والتزامهم بالقوانين، كما أنها قد تردع مأمور التقدير والمدقق عند معرفتهم بوجود رقابة على فحصهم للملفات، وعقوبة على نتائج هذه الرقابة في حال تقصير كل من مأمور التقدير والمدقق عند فحصهم الملفات الضريبية.

السؤال الفرعي الثالث: ما أثر العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

للإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات المجال الثالث المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مجالات الاستبانة، التي تعبر عن أثر العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل، وكما هو موضح في الجدول رقم (2-15).

جدول (2-15): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات المجال الثالث المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لأثر العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل

الدرجة	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الترتيب	التسلسل
مرتفعة	75.0	0.93	3.75	تطبيق عقوبة أشد لجريمة التزوير وردت في قانون آخر بغض النظر عن حجم نشاط المكلف.	1	1
مرتفعة	69.6	0.98	3.48	فرض عقوبة الغرامة المالية لا تقل عن ألف شيكل ولا تزيد عن عشرة آلاف شيكل بغض النظر عن حجم نشاط المكلف	3	2
مرتفعة	69.6	1.01	3.48	حرمان المكلف من تطبيق القانون الأصلح في الجرائم الضريبية.	6	3
مرتفعة	68.4	0.95	3.42	فرض نفس العقوبة لكل من الفاعل والشريك والمعرض والمتدخل.	5	4
متوسطة	68.0	0.97	3.40	فرض عقوبة الحبس لمدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة بغض النظر عن حجم نشاط المكلف.	2	5
متوسطة	67.0	1.00	3.35	فرض عقوبتي الحبس والغرامة معا بغض النظر عن حجم نشاط المكلف.	4	6
مرتفعة	69.7	0.81	3.48	الدرجة الكلية للمجال الثالث		

ويتضح من الجدول رقم (2-15) السابق أن درجة أثر العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل، قد جاءت مرتفعة على الدرجة الكلية للمجال الثالث وعلى كافة فقراته باستثناء الفقرة (5) و (6) التي حصلتا على درجة متوسطة، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.48) ونسبة مئوية (69.7).

ويُفسر حصول هذا المجال على درجة مرتفعة، لربما أنها تحتوي على إجراءات أخرى بالإضافة الى العقوبات المنصوص عليها حسب قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، والتي من شأنها ردع المكلف أكثر من العقوبات المفروضة على المكلف، وتشعرهم بخطورة الفعل الذي تم ارتكابه، ومنها عدم تطبيق القانون الأصلح للمتهم، إضافة الى ذلك المساواة ما بين كل من الفاعل والمتدخل والشريك والمتهرب.

كما وأشارت النتائج في الجدول (2-15) السابق أن الدرجة الكلية لفقرات هذا المجال قد حصلت على انحراف معياري بلغ (0.81)، وهذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات المبحوثين على فقرات هذا المجال، إلا أن بعض الفقرات قد حصلت على انحرافات معيارية مرتفعة، وتُفسر هذه الانحرافات المرتفعة كما يلي:

الفقرة رقم (6) حرمان المكلف من تطبيق القانون الأصلح في الجرائم الضريبية حصلت على انحراف معياري (1.01)، ويُفسر هذا الانحراف المرتفع رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي (3.48) بدرجة مرتفعة أيضاً، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون هذه العقوبة بدرجة مرتفعة، لربما كون أن المشرع لم يكتف بموضوع العقوبة، وإنما حرّمه ما يحق لغيره في الجرائم الأخرى، في تطبيق القانون الأصلح للمتهم، فمن شأنه أن يردع المكلفين، إلا أن بعض موظفي الضريبة ينظرون لهذا الموضوع من منظور آخر، لربما كون أن العقوبات المفروضة غير رادعة، ولا تتناسب مع حجم التزوير الضريبي، ولذلك قد يعتقدون أن القانون المفروض حالياً أصلح للمتهم من غيره من القوانين، وبالتالي جاء إدراكهم لهذه العقوبة بدرجة منخفضة، وهذا أدى الى وجود بعض التباين في إجابة المبحوثين على هذه الفقرة وحصلت على انحراف معياري مرتفع.

الفقرة رقم (4) فرض عقوبتي الحبس والغرامة معاً بغض النظر عن حجم نشاط المكلف، حصلت على انحراف معياري (1.00)، ويُفسر هذا الانحراف المرتفع رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي (3.35) بدرجة متوسطة، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون هذه العقوبة بدرجة مرتفعة، كون أن وجود الغرامة المنخفضة تردع صغار المكلفين

وهي كافية، وعقوبة الحبس ستؤدي الى زيادة ردع المكلف، أما فيما يتعلق بكبار المكلفين والذين لا يحملون صفة الشخص المعنوي، فإن عقوبة الغرامة لا تردعه بشكل كاف كونها لا تتناسب مع حجم نشاطه، إلا أن عقوبة الحبس ستؤدي الى زعزعة اسمهم التجاري، والتأثير على قوتهم السوقية مما يؤدي إلى ردع هؤلاء المكلفين، إلا أن بعض موظفي الضريبة ينظرون لهذا الموضوع من منظور آخر لربما كون تمت الإجابة من خلال الخبرة الطويلة لبعض الموظفين، والذين يعلمون أن نادراً ما يتم تنفيذ عقوبة الحبس من أجل المحافظة على مصلحة المكلف التي سيتم تحصيل ضرائب منهم لاحقاً وبشكل مستمر، ولربما أن أغلب القضايا يتم إجراء التصالح عليها، وبالتالي جاء إدراكهم لهذه العقوبة بدرجة منخفضة، وهذا أدى الى وجود بعض التباين في إجابة المبحوثين على هذه الفقرة وحصلت على انحراف معياري مرتفع.

الفقرة الثالثة: النتائج المتعلقة بالسؤال الثالث: ما مدى الإلتزام الإدارة الضريبية بالإجراءات التنفيذية المتعلقة بجريمة التزوير الضريبي من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

للإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثالث المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مجالات الاستبانة التي تعبر عن مدى الإلتزام الادارة الضريبية بالإجراءات التنفيذية المتعلقة بجريمة التزوير الضريبي، وكما هو موضح في الجدول رقم (2-16).

جدول (2-16): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثالث المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمدى الإلتزام الادارة الضريبية بالإجراءات التنفيذية المتعلقة بجريمة التزوير الضريبي

الدرجة	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الترتيب	الدرجة
مرتفعة	80.0	0.89	4.00	قيام الإدارة الضريبية في حال اكتشاف جريمة التزوير الضريبي أثناء إعادة التقدير في رفعها الى الجهات المختصة.	3	1
مرتفعة	78.2	0.93	3.91	قيام مأموري التقدير باستخدام صلاحياتهم في تحويل الملفات التي تحتوي على تزوير ضريبي للإدارة الضريبية.	1	2
مرتفعة	78.2	0.88	3.91	قيام الإدارة الضريبية باستخدام صلاحياتهم في تحويل الملفات التي تحتوي على تزوير ضريبي للنيابة العامة.	2	3
مرتفعة	72.6	1.02	3.63	عدم إجراء التصالح في حال تكرار جريمة التزوير الضريبي.	5	4
مرتفعة	71.8	1.03	3.59	قيام المدير العام في حال التصالح بفرض غرامة مالية.	4	5
مرتفعة	76.1	0.75	3.80	الدرجة الكلية لفقرات البعد الثالث		

ويتضح من الجدول (2-16) السابق أن درجة مدى الإلتزام الادارة الضريبية بالإجراءات التنفيذية المتعلقة بجريمة التزوير الضريبي من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل قد جاءت مرتفعة على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.80) ونسبة مئوية بلغت (76.1%).

ويُفسر حصول هذه الفقرة على درجة مرتفعة، لربما أن سبب التزام الإدارة الضريبية نابع من حرصهم على الإلتزام بما حددته النصوص القانونية التي تحكم عملهم الضريبي،

بالإضافة الى كون عدم الالتزام بهذه الإجراءات يؤدي الى عدم فرض العقوبة كونها تفرض من قبل المحكمة المختصة بناءً على طلب من الإدارة الضريبية.

كما وأشارت النتائج في الجدول رقم (2-16) السابق أن الدرجة الكلية لفقرات هذا البعد قد حصلت على انحراف معياري (0.75)، وهذه القيمة تشير الى تجانس إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد، إلا أن هناك بعض الفقرات قد حصلت على انحرافات معيارية مرتفعة، وتُفسر هذه الانحرافات المرتفعة كما يلي:ـ

الفقرة رقم (4) قيام المدير العام في حال التصالح بفرض غرامة مالية، حصلت على انحراف معياري (1.03)، ويُفسر هذا الانحراف المرتفع رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي (3.59) بدرجة مرتفعة أيضاً، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون هذا الإجراء بدرجة مرتفعة، لربما ان المدير العام يقوم بفرض غرامة من أجل إشعار المكلف بوجود خطأ لديهم أو جريمة ارتكبتها من خلال فرض العقوبة، بغض النظر عن مقدارها لأن فرض العقوبة بالأساس تشعر المكلف بالجريمة التي ارتكبتها، إلا أن بعض موظفي الضريبة ينظرون لهذا الموضوع من منظور آخر لربما أن المدير العام له بعد نظر أكثر من إيقاع عقوبة الغرامة والتي ستكون أقل من الحد الأعلى للغرامة المفروضة في القانون، فهو يهدف الى محاولة رفق خزينة الدولة في الضرائب المستحقة بأسرع وقت ممكن، وكون أن الغرامة المفروضة في الأساس ليست كبيرة، فإنه من الطبيعي أن تكون الغرامة في حال التصالح منخفضة، ولذلك لا يوجد جدوى من ذلك، وبالتالي جاء إدراكهم لهذا الإجراء بدرجة منخفضة، وهذا أدى الى وجود بعض التباين في إجابة المبحوثين على هذه الفقرة وحصلت على انحراف معياري مرتفع.

الفقرة رقم (5) عدم إجراء التصالح في حال تكرار جريمة التزوير الضريبي حصلت على انحراف معياري (1.02)، ويُفسر هذا الانحراف المعياري المرتفع رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي (3.63) بدرجة مرتفعة أيضاً، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون هذا الإجراء بدرجة مرتفعة، لربما كون شعور المدير العام أنه في حال إجراء التصالح للمرة الأولى، ولم يرتدع المكلف مما أدى الى ارتكابه الفعل مرة أخرى فلن يتم التهاون معه، ولربما

قد لا يتم اكتشاف فعل التزوير من قبل الإدارة الضريبية في المرات التالية، كونه لم يرتدع من المرة الأولى بسبب التساهل مع المكلف بإجراء التصالح، إلا أن بعض موظفي الضريبة ينظرون لهذا الموضوع من منظور آخر، لربما أن المدير العام يجري التصالح لأن الهدف الأساسي للإدارة الضريبية هو رفد خزينة الدولة بشكل مستمر عن طريق استمرار المكلف في نشاطه، حيث إن الإدارة الضريبية قد تتوقع تنفيذ عقوبة الحبس على المكلفين مما يترتب عليه توقيف نشاطه، وبالتالي جاء إدراكهم لهذا الإجراء بدرجة منخفضة، وهذا أدى الى وجود بعض التباين في إجابة المبحوثين على هذه الفقرة وحصلت على انحراف معياري مرتفع.

الفقرة الرابعة: النتائج المتعلقة بالسؤال الرابع: ما درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

للإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الرابع المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة على الاستبانة التي تعبر عن درجة رضا موظفي دائرة ضريبة الدخل عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي كما هو موضح في الجدول رقم (2-17).

جدول (2-17): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الرابع المتعلقة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لدرجة رضى موظفي دائرة ضريبة الدخل عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي

الدرجة	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الترتيب	الترتيب
مرتفعة	80.4	0.86	4.02	العمل على تعزيز الثقة ما بين المكلف والإدارة الضريبية	1	1
مرتفعة	79.2	0.86	3.96	القيام بتوعية المكلف بالأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي	2	2
مرتفعة	79.2	1.01	3.96	تأهيل مأموري التقدير في الأمور القانونية التي يجب توافرها للأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي.	8	3
مرتفعة	77.2	0.99	3.86	حوسبة جميع إجراءات دائرة ضريبة الدخل وأرشفة الملفات الكترونياً مثل الإقرارات الضريبية والإشعارات.	7	4
مرتفعة	76.6	0.96	3.83	استخدام نماذج الكترونية معتمدة من قبل الإدارة الضريبية.	6	5
مرتفعة	76.6	1.12	3.83	مراعاة اختيار موظفين ذو خبره في البرامج المحاسبية ضمن الفريق المكلف بالزيارة الميدانية للمكلفين.	9	6
مرتفعة	76.4	1.04	3.82	تشديد العقوبة في حال تكرار جريمة التزوير الضريبي	11	7
مرتفعة	75.6	1.06	3.78	العمل على وضع معايير مكتوبة لتحديد درجة خطورة المكلفين.	5	8
مرتفعة	75.0	1.13	3.75	فرض غرامة كنسبة مئوية من ضريبة المبالغ المهربة.	12	9
مرتفعة	74.0	1.14	3.70	العمل على إيجاد دائرة متخصصة بجمع المعلومات والتحري عن المكلفين، والتوسع في عملية المسح الميداني.	3	10
مرتفعة	73.2	1.13	3.66	وجود رقابة من قبل وزارة المالية على البرامج المحاسبية.	4	11
مرتفعة	72.6	0.89	3.63	تقييد التصالح الممنوح للمدير العام على الجرائم الضريبية.	10	12
مرتفعة	76.3	0.77	3.81	الدرجة الكلية لفقرات البعد الرابع		

يتضح من الجدول رقم (2-17) السابق أن درجة رضا موظفي دائرة ضريبة الدخل عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل قد جاءت مرتفعة على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، إذ حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.81) ونسبة مئوية بلغت (76.3).

ويُفسر حصول هذه الفقرة على درجة مرتفعة، لربما كون أن هذه المقترحات جاءت لتغطي مجموعة من الجوانب أهمها معالجته أسباب قيام المكلف في التزوير والتهرب، والجزء الآخر هو فرض عقوبة تتناسب مع حجم الجريمة المرتكبة لتكون رادعة كون أن الواقع يشير إلى استمرار المكلفين في التزوير الضريبي ومن ثم التهرب من دفع الضريبة.

كما وأشارت النتائج في الجدول رقم (2-17) السابق أن الدرجة الكلية لفقرات هذا البعد قد حصلت على انحراف معياري بلغ (0.77) وهذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات عينة الدراسة حول الدرجة الكلية للمتوسط الحسابي الذي حصل عليه هذا البعد، إلا أن بعض الفقرات حصلت على انحرافات معيارية مرتفعة، وتُفسر هذه الانحرافات المرتفعة كما يلي:ـ

الفقرة رقم (8) تأهيل مأموري التقدير في الأمور القانونية التي يجب توافرها للأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي، حصلت على انحراف معياري (1.01)، ويُفسر هذا الانحراف المرتفع رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي (3.96) بدرجة مرتفعة أيضاً، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون هذا المقترح بدرجة مرتفعة، لربما أن عدم توفر الأسس القانونية بعمومياتها لدى مأموري التقدير يصعب عليهم فهم أركان الجريمة، مما قد يؤدي إلى خسارة القضايا الضريبية، إلا أن بعض موظفي الضريبة ينظر لهذا الموضوع من منظور آخر لربما لوجود دائرة قانونية متخصصة في ذلك، بحيث يتم رفع الأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي لتلك الدائرة، وبالتالي تتحرى هذه الدائرة من توافر الأركان القانونية لهذه الجريمة من عدم توافرها، وبالتالي جاء إدراكهم لهذا المقترح بدرجة منخفضة، وهذا أدى إلى وجود بعض التباين في إجابة المبحوثين على هذه الفقرة وحصلت على انحراف معياري مرتفع.

الفقرة رقم (11) تشديد العقوبة في حال تكرار جريمة التزوير الضريبي حصلت على انحراف معياري (1.04)، ويُفسر هذا الانحراف المرتفع رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي (3.82) بدرجة مرتفعة أيضاً، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون هذا المقترح بدرجة مرتفعة، وربما كون أن هدف المشرع في القوانين الحالية هو تحصيل الضرائب المهربة مع المحافظة على استمرارية عمل المكلف، إلا أنه لضمان عدم استمرار المكلف في ممارسة الأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي، أنه في حال قام بارتكابها فهو بحاجة لتشديد العقوبة عليه، إلا أن بعض موظفي الضريبة ينظرون لهذا الموضوع من منظور آخر، وربما أنه من الأولى تشديد العقوبة من أول مرة يتم ارتكاب فيها جريمة التزوير الضريبي لخطورة هذا الفعل، وما يترتب عليه من ضياع أموال على خزينة الدولة، ولمنعهم من الأساس في التفكير في ارتكاب مثل هذه الأفعال لاحقاً، للحفاظ على إيرادات الدولة المتأتية من ضريبة الدخل، وبالتالي جاء إدراكهم لهذا المقترح بدرجة منخفضة، وهذا أدى إلى وجود بعض التباين في إجابة المبحوثين على هذه الفقرة وحصلت على انحراف معياري مرتفع.

الفقرة رقم (5) العمل على وضع معايير مكتوبة لتحديد درجة خطورة المكلفين حصلت على انحراف معياري (1.06)، ويُفسر هذا الانحراف المرتفع رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي (3.78) بدرجة مرتفعة أيضاً، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون هذا المقترح بدرجة مرتفعة، وربما أن وجود هذه المعايير مكتوبة تؤدي إلى الحد من التفاوت الذي قد ينشأ ما بين حديثي التوظيف ومن لديهم خبرة طويلة في العمل الضريبي، وعلى الرغم من وجود رقابة على مأموري التقدير من قبل المدققين إلا أن وجود هذه المعايير مكتوبة تؤدي إلى توفير الوقت المترتب على طلب المدقق لمأمور التقدير لفحص الملف لوجود خطورة، إلا أن بعض موظفي الضريبة ينظرون لهذا الموضوع من منظور آخر، وربما أن معظم موظفي ضريبة الدخل كانوا من الذين لديهم خبرة تفوق العشر سنوات، وهذا يترتب عليه أن هذه المعايير أصبحت بديهية لهم ومعروفة، كما أن حصول مأمور التقدير على هذا المسمى يكون بعد ممارسة العمل لفترة خمس سنوات وقد تكون كافية ليكون لديهم تصور عن هذه المعايير، بالإضافة إلى وجود مدقق على الأقل في كل دائرة يوجههم أو يساعدهم في دراستهم للملفات

الضريبية، وبالتالي جاء إدراكهم لهذا المقترح بدرجة منخفضة، وهذا أدى الى وجود بعض التباين في إجابة المبحوثين على هذه الفقرة وحصلت على إنحراف معياري مرتفع.

الفقرة رقم (9) مراعاة اختيار موظفين ذوي خبره في البرامج المحاسبية ضمن الفريق المكلف بالزيارة الميدانية للمكلفين، حصلت على انحراف معياري (1.12)، ويُفسر هذا الانحراف المرتفع رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي (3.83) بدرجة مرتفعة أيضاً، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون هذا المقترح بدرجة مرتفعة، لربما أن الزيارات الميدانية تقوم على أساس المفاجأة، والتي يترتب عليه عدم إتاحة الوقت اللازم للمكلف لإخفاء البرامج المحاسبية، وفي هذه الحالة إذا لم يوجد موظفون مؤهلون للتعامل مع هذه البرامج، تفقد الزيارة الميدانية أهميتها، إلا أن بعض موظفي الضريبة ينظرون لهذا الموضوع من منظور آخر كونه لربما أن المكلفين استغلوا التطور التكنولوجي فيما يتعلق في إغلاق السيرفرات التي يتم من خلالها تشغيل هذه الأنظمة، مما يؤدي إلى عدم مقدرة موظفي الإدارة الضريبية على اكتشاف وجود الأنظمة المحاسبية على أجهزة الشركة، حتى لو تم إقفال هذه السيرفرات بوجود الموظفين فهم ليسوا على دراية لفتح هذه البرامج من خلال السيرفرات، وبالتالي جاء إدراكهم لهذا المقترح بدرجة منخفضة، وهذا أدى إلى وجود بعض التباين في إجابة المبحوثين على هذه الفقرة وحصلت على انحراف معياري مرتفع.

الفقرة رقم (12) فرض غرامة كنسبة مئوية من ضريبة المبالغ المهربة حصلت على انحراف معياري (1.13)، ويُفسر هذا الانحراف المرتفع رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي (3.75) بدرجة مرتفعة أيضاً، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون هذا المقترح بدرجة مرتفعة، وذلك لربما أن الإدارة الضريبية تلجأ للتصالح كون أن العقوبة المفروضة في الأساس غير رادعة، وحتى في حال إجراء التصالح، ومن ثم تكرار المكلف لجريمة التزوير وعدم وجود تشديد لهذه العقوبة، ستقوم بإجراء التصالح، أما في حال وجود عقوبة تتناسب مع المبالغ المهربة سيؤدي الى قيام الإدارة الضريبية لتقليل إجراءات التصالح لوجود عقوبات رادعة، إلا أن بعض موظفي الادارة الضريبية ينظرون لهذا الموضوع من منظور آخر لربما

كونها عديمة الجدوى، لأن معظم القضايا تنتهي بالتصالح بهدف تحصيل الفروقات الضريبية والتي تشكل مبالغ كبيرة تحتاجها خزينة الدولة أكثر من العقوبات، ولضمان قدرة المكلف على دفع هذه الفروقات، وبالتالي جاء إدارتهم لهذا المقترح بدرجة منخفضة، وهذا أدى الى وجود بعض التباين في إجابة المبحوثين على هذه الفقرة وحصلت على انحراف معياري مرتفع.

الفقرة رقم (4) وجود رقابة من قبل وزارة المالية على البرامج المحاسبية حصلت على انحراف معياري (1.13)، ويُفسر هذا الانحراف المرتفع رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي (3.66) بدرجة مرتفعة أيضاً، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون هذا المقترح بدرجة مرتفعة، ربما لكثرة البرامج المحاسبية المتداولة في السوق، والتي يعتبر جزء منها برامج محاسبية تجارية قد لا تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية والقوانين الضريبية السارية، والتي ستقوم الإدارة الضريبية بفتح محتوياتها والاعتماد على نتائجها في تحديد مدى التزام المكلفين في دفع الضرائب المستحقة عليهم، مما أصبح من الضروري السيطرة على هذه البرامج ومدى موافقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها، إلا أن بعض موظفي الضريبة ينظرون لهذا الموضوع من منظور آخر لربما لا يوجد في الإدارة العامة لضريبة الدخل من الكفاءات التي تسمح بفحص هذه البرامج المحاسبية، حتى لو تم الفحص عادة ما يقوم المكلفون باستخدام هذه البرامج من قبل المحاسبين الداخليين ما بعد انتهاء الدوام الرسمي للإدارة الضريبية، وبالتالي جاء إدارتهم لهذا المقترح بدرجة منخفضة، وهذا أدى الى وجود بعض التباين في إجابة المبحوثين على هذه الفقرة وحصلت على انحراف معياري مرتفع.

الفقرة رقم (3) العمل على إيجاد دائرة متخصصة بجمع المعلومات والتحري عن المكلفين، والتوسع في عملية المسح الميداني، حصلت على انحراف معياري (1.14)، ويُفسر هذا الانحراف المرتفع، رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي (3.70) بدرجة مرتفعة أيضاً، بأن بعض موظفي ضريبة الدخل يدركون هذا المقترح بدرجة مرتفعة، لربما في حال وجود دائرة جمع معلومات تعمل في كفاءة عالية فهي تعتبر أهم من معايير تحديد الخطورة، حيث من شأنها أن توجه الإدارة الضريبية الى الملفات ذات الخطورة العالية التي من الصعب

تحديدها من خلال تصريحات المكلفين، كونه يقدم بيانات مالية تتناغم مع اعتقادات الإدارة الضريبية، إلا أن بعض موظفي الضريبة ينظرون لهذا الموضوع من منظور آخر، لربما أن الأهمية لا تكمن في وجود دائرة متخصصة لجمع معلومات عن المكلفين بقدر التزام الموظفين بهذه الدائرة بالمهنية في جمع المعلومات، ولعدم وجود المهارات الكافية لدى موظفي دائرة جمع المعلومات تؤهلهم لجمع المعلومات، التي من شأنها كشف التزوير الضريبي بسرية تامة، وبالتالي جاء إدراكهم لهذا المقترح بدرجة منخفضة، وهذا أدى إلى وجود بعض التباين في إجابة المبحوثين على هذه الفقرة وحصلت على انحراف معياري مرتفع.

الفقرة الخامسة: النتائج المتعلقة بالسؤال الخامس: ماهي نسبة قضايا التزوير في ضريبة الدخل إلى إجمالي قضايا التهرب الضريبي في ضريبة الدخل لدى محكمة الصلح؟

للإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة بإجراء مقابلة شخصية مع أ. صابرين لدادوة في مجلس القضاء الأعلى لمعرفة قضايا التزوير الضريبي التي تم رفعها لمحكمة الصلح بشكل عام، وقضايا تزوير ضريبة الدخل بشكل خاص للفترة من (2011_2015) وذلك حسب الملحق رقم (4)، حيث تبين عدم وجود أي قضايا ضريبية تخص ضريبة الدخل مرفوعة لدى محكمة الصلح على مر الزمن، مما يشير إلى أن نسبة قضايا التزوير من قضايا التهرب الضريبي 0% وتبرر هذه النسبة ربما لعدم التزام الإدارة الضريبية بالإجراءات التنفيذية لرفع جريمة التزوير الضريبي للمحاكم المختصة كونه يوجد قضايا تزوير مرفوعة من قبل الإدارات الضريبية الأخرى ويعاقب عليها في ضريبة الدخل.

الفقرة السادسة: النتائج المتعلقة بالسؤال السادس: ما أثر جريمة التزوير الضريبي على إيرادات ضريبة الدخل؟

للإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة بحساب الأعداد والنسب المئوية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة التي تعبر عن مقدار المبالغ المضبوطة من جراء استخدام المكلف للأفعال التالية الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011)، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (2-18)، وكما يلي: _

جدول (2-18): الأعداد والنسب المئوية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة التي تعبر عن مقدار المبالغ المضبوطة من جراء استخدام المكاف للأفعال التالية الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011)

الرقم	الفقرات	300000- 500000 شيك		500000- مليون شيك		1-2 مليون شيك		2-3 مليون شيك		3-5 ملايين شيك		أكثر من 5 ملايين شيك	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	تقديم الإقرار الضريبي السنوي استناداً لدفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت بها	49	49.5	23	23.2	16	16.2	4	4.0	4	4.0	3	3.0
2	تقديم إقرار ضريبي غير صحيح وذلك بإغفال أو إنقاص أو حذف أي دخل أو أي جزء منه	39	39.4	27	27.3	14	14.1	13	13.1	2	2.0	4	4.0
3	تقديم إقرار ضريبي سنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت لديه في دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن موظف الضريبة	43	43.4	22	22.2	17	17.2	12	12.1	1	1.0	4	4.0
4	إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل إقضاء المدة اللازمة لحفظها وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها	39	39.4	23	23.2	20	20.2	12	12.1	4	4.0	1	1.0
5	إدراج أي بيان كاذب أو قيد صوري غير صحيح في كشف أو بيان قدم بمقتضى أحكام هذا القرار بالقانون	30	30.3	35	35.4	20	20.2	8	8.1	4	4.0	2	2.0

الرقم	الفقرات	300000- 500000 شيك		500000- مليون شيك		2-1 مليون شيك		3-2 مليون شيك		5-3 ملايين شيك		أكثر من 5 ملايين شيك	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
6	توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح	34	34.3	29	29.3	15	15.2	10	10.1	8	8.1	3	3.0
7	اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بغية تخفيض أرباح أو زيادة الخسائر	27	27.3	32	32.3	25	25.3	9	9.1	4	4.0	2	2.0
8	إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة	36	36.4	18	18.2	22	22.2	16	16.2	3	3.0	4	4.0
9	الامتناع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها أو إعطي معلومات أو بيانات غير صحيحة من شأنها أن تؤثر في مسؤوليته أو مسؤولية أي شخص آخر في دفع الضريبة أو تحديد مقدارها	33	33.3	26	26.3	20	20.2	13	13.1	4	4.0	3	3.0
10	تقديم جواباً كاذباً على أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها هذا القرار بقانون	37	37.4	23	23.2	21	21.2	9	9.1	6	6.1	3	3.0
11	عدم الالتزام بتسجيل نشاط أعماله لدى الدائرة وفق أحكام هذا القرار بقانون	33	33.3	23	23.2	18	18.2	10	10.1	8	8.1	7	7.1
12	عدم الالتزام بخصم الضريبة أو خصمها وعدم توريدها لحساب الدائرة	38	38.4	27	27.3	16	16.2	7	7.1	5	5.1	6	6.1
13	تزوير أي نموذج أو مستند أو وثيقة صادرة عن الدائرة	47	47.5	21	21.2	13	13.1	7	7.1	5	5.1	6	6.1

جدول (19-2) مقدار المبالغ المضبوطة من جراء إستخدام المكاف للأفعال الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011):

الرقم	الفقرات	شيكيل 300000-500000		شيكيل 500000- مليون		شيكيل 1-2 مليون		شيكيل 2-3 مليون		شيكيل 3-5 ملايين		شيكيل أكثر من 5 ملايين		المبلغ الإجمالي (بالشيكيل)
		الأجنبي للحكومة	الأجنبي للحكومة	الأجنبي للحكومة	الأجنبي للحكومة	الأجنبي للحكومة	الأجنبي للحكومة	الأجنبي للحكومة	الأجنبي للحكومة	الأجنبي للحكومة	الأجنبي للحكومة			
1	تقديم الإقرار الضريبي السنوي استناداً لدفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت بها	49	14,700,000	23	11,500,000	16	16,000,000	4	8,000,000	4	12,000,000	3	15,000,000	77,200,000
2	تقديم إقرار ضريبي غير صحيح وذلك بإغفال أو إنقاص أو حذف أي دخل أو أي جزء منه	39	11,700,000	27	13,500,000	14	14,000,000	13	26,000,000	2	6,000,000	4	20,000,000	91,200,000
3	تقديم إقرار ضريبي سنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت لديه في دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفائها عن موظف الضريبة	43	12,900,000	22	11,000,000	17	17,000,000	12	24,000,000	1	3,000,000	4	20,000,000	87,900,000

9	شخص آخر في دفع الضريبة أو تحديد مقدارها	33	9,900,000	13,000,000	20,000,000	26,000,000	12,000,000	15,000,000	95,900,000
8	إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة	36	10,800,000	9,000,000	22,000,000	32,000,000	9,000,000	20,000,000	102,800,000
7	اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بغية تخفيض ارباح أو زيادة الخسائر	27	8,100,000	16,000,000	25,000,000	18,000,000	12,000,000	10,000,000	89,100,000
6	توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح	34	10,200,000	14,500,000	15,000,000	20,000,000	24,000,000	15,000,000	98,700,000
5	إدراج أي بيان كاذب أو قيد صوري غير صحيح في كشف أو بيان قدم بمقتضى أحكام هذا القرار بالقانون	30	90,000,000	17,500,000	20,000,000	16,000,000	12,000,000	10,000,000	165,500,000
4	إتلاف أو أخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل إقضاء المدة اللازمة لحفظها وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها	39	11,700,000	11,500,000	20,000,000	24,000,000	12,000,000	5,000,000	84,200,000

10	تقديم جواباً كاذباً على أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها هذا القرار بقانون	37	11,100,000	23	11,500,000	21	21,000,000	9	18,000,000	6	18,000,000	3	15,000,000	94,600,000
11	عدم الإلتزام بتسجيل نشاط أعماله لدى الدائرة وفق أحكام هذا القرار بقانون	33	9,900,000	23	11,500,000	18	18,000,000	10	20,000,000	8	24,000,000	7	35,000,000	118,400,000
12	عدم الإلتزام بخصم الضريبة أو خصمها وعدم توريدها لحساب الدائرة	38	11,400,000	27	13,500,000	16	16,000,000	7	14,000,000	5	15,000,000	6	30,000,000	99,900,000
13	تزوير أي نموذج أو مستند أو وثيقة صادرة عن الدائرة	47	14,100,000	21	10,500,000	13	13,000,000	7	14,000,000	5	15,000,000	6	30,000,000	96,600,000
													1,302,000,000	

جدول رقم (2-20) مقدار المبالغ المضبوطة من جراء إستخدام المكلف للأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011):

الرقم	الفقرات	300000- شيكل 500000		500000- مليون شيكل		1-2 مليون شيكل		2-3 مليون شيكل		3-5 ملايين شيكل		أكثر من 5 ملايين شيكل		المبلغ الإجمالي (بالشيكل)
		شيكل	بالدينار	شيكل	بالدينار	شيكل	بالدينار	شيكل	بالدينار	شيكل	بالدينار	شيكل	بالدينار	
1	تقديم الإقرار الضريبي السنوي استناداً لدفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت بها	49	14,700,000	23	11,500,000	16	16,000,000	4	8,000,000	4	12,000,000	3	15,000,000	77,200,000
5	إدراج أي بيان كاذب أو قيد صوري غير صحيح في كشف أو بيان قدم بمقتضى أحكام هذا القرار بالقانون	30	90,000,000	35	17,500,000	20	20,000,000	8	16,000,000	4	12,000,000	2	10,000,000	165,500,000
13	تزوير أي نموذج أو مستند أو وثيقة صادرة عن الدائرة	47	14,100,000	21	10,500,000	13	13,000,000	7	14,000,000	5	15,000,000	6	30,000,000	96,600,000
المبلغ الإجمالي														339,200,000

جدول (21-2): تأثير المبالغ المضبوطة من جريمة التزوير الضريبي للإيرادات العامة وإيرادات ضريبة الدخل خلال الفترة من 2011 وحتى 2016:

المبلغ (بالشيكل)	البيان
4,068,600,000	إيرادات ضريبة الدخل من (2011-2016)
2,122,802,000	كافة الأفعال المجرمة والواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)
52.17 %	نسبة كافة الأفعال المجرمة والواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)
339,200,000	الأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي
8.34 %	نسبة الأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي
57,956,100,000	الإيرادات العامة من (2011-2016)
2,122,802,000	كافة الأفعال المجرمة والواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)
3.66 %	نسبة كافة الأفعال المجرمة والواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)
339,200,000	الأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي
0.58 %	نسبة الأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي

من خلال المادة رقم (37) تبين بأن هنالك ثلاثة أفعال تشكل جريمة التزوير الضريبي، حيث بلغ المبلغ الإجمالي من الأفعال المكونة للمادة رقم (37) بلغت (1,302,000,000 شيكل)، والأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي بلغت (339,200,000 شيكل)، حيث بلغت نسبتها 26 %، حيث تشكل نسبة أكثر من الربع، وهي نسبة ليست بسيطة مع باقي أشكال الجرائم الضريبية الأخرى، كما وتشكل نسبة المبالغ المضبوطة للأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي الى إيرادات ضريبة الدخل، تشكل ما نسبته 8.34 % من إجمالي المبالغ المضبوطة من قبل مأموري التقدير والمدققين لكافة الأفعال المؤدية للتهرب الضريبي.

يتضح من الجدول اعلاه، أن نسبة المبالغ المضبوطة من جراء عملية التزوير الضريبي الى إجمالي المبالغ المضبوطة من كافة أفعال التهرب الضريبي تشكل 26 %، وهي نسبة قليلة،

وربما يعزى ذلك لصعوبة التحقق من أركان جريمة التزوير الضريبي، وعدم وجود الخبرة الكافية لاكتشاف جرائم التزوير الضريبي، والتحقق من أركانها حيث يُلاحظ من خلال تقرير محكمة الصلح أنه لا يوجد قضايا تزوير ضريبة الدخل، وتم رفعها الى المحاكم، ولربما أن المكلفين يستسهلون طرقاً أخرى للتهرب بعيداً عن التزوير، أما فيما يتعلق بنسبتها من الإيرادات العامة فهي نسبة ضئيلة جداً ولا تذكر، بحيث يجب إعطاء الأولوية الى جرائم التزوير في أنواع الضرائب الأخرى أو أشكال الجرائم الضريبية الأخرى في ضريبة الدخل.

الفرع الثاني: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

تسعى هذه الدراسة لاختبار الفرضيات التالية:

الفقرة الأولى: النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغيرات ديموغرافية.

للإجابة عن هذه الفرضية تمت الإجابة عن الفرضيات الفرعية التالية:

نتائج الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

تم فحص الفرضية الأولى بحساب نتائج اختبار "ت" والمتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير المسمى الوظيفي، وكما هو موضح في الجدول رقم (2-22).

جدول (22-2): نتائج اختبار "ت" للعينات المستقلة لاستجابة أفراد العينة في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير المسمى الوظيفي

المجال	المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	مستوى الدلالة
معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة	مأمور تقدير	84	3.97	0.45	0.05	0.96
	مدقق ضريبة الدخل	15	3.98	0.51		
الرقابة الضريبية المفروضة على كل من موظفي ضريبة الدخل والمكلف	مأمور تقدير	84	3.90	0.40	1.33	0.19
	مدقق ضريبة الدخل	15	3.74	0.52		
العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي	مأمور تقدير	84	3.55	0.76	1.56	0.14
	مدقق ضريبة الدخل	15	3.12	1.01		
الدرجة الكلية	مأمور تقدير	84	3.85	0.37	1.28	0.22
	مدقق ضريبة الدخل	15	3.69	0.48		

• دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$).

يتبين من خلال الجدول السابق (22-2) أن قيمة "t" للدرجة الكلية (1.28)، ومستوى الدلالة (0.22)، أي أنه لا توجد فروق في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير المسمى الوظيفي، وكذلك للمجالات. وبذلك تم قبول الفرضية الأولى.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن الإجراءات المتبعة لإعطاء مسمى وظيفي للموظف سواء أكان مأمور تقدير أو مدققاً تكون على أساس معايير تضمن وجود الخبرات الكافية والتجربة العلمية لحصولهم على هذه المسميات، غير أن أساس المدقق هو مأمور تقدير حيث لا يمكن أن

يحصل أي موظف على مسمى مدقق قبل أن يمارس العمل تحت مسمى مأمور تقدير ولمدة خمس سنوات على الأقل.

نتائج الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات إستجابات مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

ولفحص الفرضية الثانية تم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

جدول (2-23): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لأثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير المؤهل العلمي

المجال	المؤهل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة	دبلوم	9	4.08	0.40
	بكالوريوس	70	3.96	0.48
	ماجستير فأكثر	19	3.91	0.38
الرقابة الضريبية المفروضة على كل من موظفي ضريبة الدخل والمكلف	دبلوم	9	4.29	0.42
	بكالوريوس	70	3.88	0.35
	ماجستير فأكثر	19	3.61	0.44
العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي	دبلوم	9	3.67	0.69
	بكالوريوس	70	3.54	0.85
	ماجستير فأكثر	19	3.18	0.71
الدرجة الكلية	دبلوم	9	4.13	0.37
	بكالوريوس	70	3.84	0.37
	ماجستير فأكثر	19	3.60	0.35

يلاحظ من الجدول رقم (2-23) وجود فروق ظاهرية في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير المؤهل العلمي، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) كما يظهر في الجدول رقم (2-24):

جدول (2-24): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير المؤهل العلمي

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة	بين المجموعات	0.80	3	0.27	1.30	0.28
	داخل المجموعات	19.54	95	0.21		
	المجموع	20.35	98			
الرقابة الضريبية المفروضة على كل من موظفي ضريبة الدخل والمكلف	بين المجموعات	3.85	3	1.28	8.99	0.00
	داخل المجموعات	13.56	95	0.14		
	المجموع	17.41	98			
العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي	بين المجموعات	2.37	3	0.79	1.20	0.31
	داخل المجموعات	62.44	95	0.66		
	المجموع	64.81	98			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	2.46	3	0.82	6.18	0.00
	داخل المجموعات	12.61	95	0.13		
	المجموع	15.08	98			

• دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$).

يلاحظ أن قيمة ف للدرجة الكلية (6.18) ومستوى الدلالة (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) أي أنه توجد فروق دالة إحصائية في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير

الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وكذلك في مجال الرقابة الضريبية المفروضة على كل من موظفي ضريبة الدخل والمكلف. وكانت الفروق لصالح الدبلوم العالي، ومن ثم الدبلوم. وبذلك تم رفض الفرضية الثانية.

وتُفسر هذه النتيجة كونه كلما زادت درجة المؤهل العلمي وخاصة في حال كان ذا صلة مباشرة في طبيعة عملهم أدى الى زيادة قدراتهم، وتوسع مداركهم وبعد نظرهم للأجراءات المتبعة في الإدارة الضريبية.

نتائج الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير عدد الدورات.

ولفحص الفرضية الثالثة تم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير عدد الدورات، وكما هو موضح في الجدول رقم (2-25).

جدول (25-2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لأثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير عدد الدورات

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	عدد الدورات	المجال
3.92	0.40	5 دورات	معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة
3.84	0.47	من 6-10 دورات	
4.04	0.46	أكثر من 10 دورات	
3.78	0.41	5 دورات	الرقابة الضريبية المفروضة على كل من موظفي ضريبة الدخل والمكلف
3.78	0.38	من 6-10 دورات	
3.96	0.44	أكثر من 10 دورات	
3.56	0.75	5 دورات	العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي
3.35	0.91	من 6-10 دورات	
3.52	0.79	أكثر من 10 دورات	
3.77	0.35	5 دورات	الدرجة الكلية
3.72	0.38	من 6-10 دورات	
3.89	0.40	أكثر من 10 دورات	

يلاحظ من الجدول رقم (25-2) وجود فروق ظاهرية في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير عدد الدورات، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) كما يظهر في الجدول رقم (26-2):

جدول (2-26): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير عدد الدورات

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة	بين المجموعات	0.79	2	0.40	1.94	0.15
	داخل المجموعات	19.56	96	0.20		
	المجموع	20.35	98			
الرقابة الضريبية المفروضة على كل من موظفي ضريبة الدخل والمكلف	بين المجموعات	0.60	2	0.30	1.72	0.19
	داخل المجموعات	16.81	96	0.18		
	المجموع	17.41	98			
العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي	بين المجموعات	0.62	2	0.31	0.46	0.63
	داخل المجموعات	64.19	96	0.67		
	المجموع	64.81	98			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.58	2	0.29	1.91	0.15
	داخل المجموعات	14.50	96	0.15		
	المجموع	15.08	98			

• دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$).

يتضح من الجدول رقم (2-26) السابق أن قيمة ف للدرجة الكلية (1.91) ومستوى الدلالة (0.15) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$)، أي أنه لا توجد فروق دالة إحصائية في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير عدد الدورات، وكذلك في المجالات. وبذلك تم قبول الفرضية الثالثة.

حيث تُفسر هذه النتيجة لربما أن الموظفين يخضعون في البداية إلى دورات متخصصة جداً ومتعمقة ومكثفة في صلب أساسيات عملها، وذلك فيما يتعلق بفحص الإقرار الضريبي ومرفقاته، والتنبؤ بدرجة خطورة الملفات الضريبية، وأن ما بعد ذلك من دورات فهي دورات تكميلية لا تكون في صلب الموضوع وبشكل مباشر.

نتائج الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.

ولفحص الفرضية الرابعة تم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس، وكما هو موضح في الجدول رقم (2-27).

جدول (2-27): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لأثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس

المجال	التخصص في البكالوريوس	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة	محاسبة	75	4.02	0.43
	مالية	3	4.08	0.63
	إدارة	12	3.69	0.47
	غير ذلك	9	3.89	0.55
الرقابة الضريبية المفروضة على كل من موظفي ضريبة الدخل والمكلف	محاسبة	75	3.87	0.38
	مالية	3	4.19	0.72
	إدارة	12	3.53	0.32
	غير ذلك	9	4.27	0.44
العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي	محاسبة	75	3.46	0.87
	مالية	3	3.94	0.48
	إدارة	12	3.35	0.48
	غير ذلك	9	3.74	0.68
الدرجة الكلية	محاسبة	75	3.83	0.37
	مالية	3	4.12	0.58
	إدارة	12	3.53	0.33
	غير ذلك	9	4.09	0.38

يلاحظ من الجدول رقم (2-27) وجود فروق ظاهرية في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) كما يظهر في الجدول رقم (2-28):

جدول (2-28): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة	بين المجموعات	1.24	3	0.41	2.06	0.11
	داخل المجموعات	19.10	95	0.20		
	المجموع	20.35	98			
الرقابة الضريبية المفروضة على كل من موظفي ضريبة الدخل والمكلف	بين المجموعات	3.15	3	1.05	7.00	0.00
	داخل المجموعات	14.26	95	0.15		
	المجموع	17.49	98			
العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي	بين المجموعات	1.51	3	0.51	.76	0.52
	داخل المجموعات	63.29	95	0.67		
	المجموع	64.81	98			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	1.93	3	0.64	4.66	0.00
	داخل المجموعات	13.14	95	0.14		
	المجموع	15.08	98			

• دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$).

يتضح من الجدول رقم (2-28) السابق أن قيمة ف للدرجة الكلية (4.66) ومستوى الدلالة (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$)، أي أنه توجد فروق دالة إحصائية في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير

التخصص في البكالوريوس، وكذلك لمجال الرقابة الضريبية المفروضة على كل من موظفي ضريبة الدخل والمكلف. وكانت الفروق لصالح تخصص المالية ومن ثم غير ذلك، وبذلك تم رفض الفرضية الرابعة.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن كيفية احتساب ضريبة الدخل يتم إعطائها في الجامعات من خلال مواد تغطي هذا الجانب، إلا أن ذلك يعتمد على طبيعة التخصص في البكالوريوس، فكلما كان التخصص في المحاسبة أو المالية زادت المعلومات عن ضريبة الدخل وإجراءاتها، مما يؤدي إلى فهم عملهم بشكل أفضل من غيرهم من التخصصات العلمية الأخرى، كون لديهم أساسيات ضريبة الدخل.

نتائج الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

ولفحص الفرضية الخامسة تم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير سنوات الخبرة، كما هو موضح في الجدول رقم (2-29).

جدول (29-2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لأثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير سنوات الخبرة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	العدد	سنوات الخبرة	المجال
3.98	0.46	8	أقل من 5 سنوات	معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة
4.03	0.40	32	من 5-10 سنوات	
3.94	0.49	59	أكثر من 10 سنوات	
3.98	0.28	8	أقل من 5 سنوات	الرقابة الضريبية المفروضة على كل من موظفي ضريبة الدخل والمكلف
3.89	0.39	32	من 5-10 سنوات	
3.85	0.45	59	أكثر من 10 سنوات	
3.31	0.68	8	أقل من 5 سنوات	العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي
3.53	0.99	32	من 5-10 سنوات	
3.48	0.73	59	أكثر من 10 سنوات	
3.87	0.34	8	أقل من 5 سنوات	الدرجة الكلية
3.86	0.39	32	من 5-10 سنوات	
3.80	0.40	59	أكثر من 10 سنوات	

يلاحظ من الجدول رقم (29-2) وجود فروق ظاهرية في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير سنوات الخبرة، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) كما يظهر في الجدول رقم (29-3):

جدول (2-30): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير سنوات الخبرة

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة	بين المجموعات	0.17	2	0.09	0.41	0.66
	داخل المجموعات	20.17	96	0.21		
	المجموع	20.35	98			
الرقابة الضريبية المفروضة على كل من موظفي ضريبة الدخل والمكلف	بين المجموعات	0.15	2	0.07	0.41	0.67
	داخل المجموعات	17.26	96	0.18		
	المجموع	17.41	98			
العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي	بين المجموعات	0.31	2	0.15	0.23	0.80
	داخل المجموعات	64.50	96	0.67		
	المجموع	64.81	98			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.08	2	0.04	0.26	0.78
	داخل المجموعات	14.10	96	0.16		
	المجموع	15.08	98			

• دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$).

يتضح من الجدول رقم (2-30) السابق أن قيمة ف للدرجة الكلية (0.26) ومستوى الدلالة (0.78) وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) أي أنه لا توجد فروق دالة إحصائية في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير سنوات الخبرة. وكذلك للمجالات. وبذلك تم قبول الفرضية الخامسة.

وتُفسر هذه النتيجة لربما كون أن دراسة الملفات الضريبية يكون من خلال فرق من الموظفين، بحيث يتم وضعهم بطريقة متجانسة يضمن بها دمج حديثي الخبرة مع قديمي الخبرة لنقل المعرفة فيما بينهم، أو لربما يتم تعميم بعض الدراسات أو الإجراءات التي قام بها بعض الموظفين، وأدت إلى اكتشاف التزوير على باقي الدوائر الأخرى بغض النظر عن الخبرات.

الفقرة الثانية: النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغيرات ديموغرافية:

للإجابة عن هذه الفرضية تمت الإجابة عن الفرضيات الفرعية التالية:

نتائج الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

تم فحص الفرضية الأولى بحساب نتائج اختبار "ت" والمتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي، كما هو موضح في الجدول رقم (2-31).

جدول (2-31): نتائج اختبار "ت" للعينات المستقلة لاستجابة أفراد العينة في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي

المجال	المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	مستوى الدلالة
تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي	مأمور تقدير	84	4.18	0.61	1.07	0.29
	مدقق ضريبة الدخل	15	4.00	0.52		
تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد الى معززات مزورة	مأمور تقدير	84	3.11	0.78	0.04	0.97
	مدقق ضريبة الدخل	15	3.12	0.55		
قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أوجب القانون بيانها	مأمور تقدير	84	4.01	0.60	1.21	0.23
	مدقق ضريبة الدخل	15	4.22	0.72		
الدرجة الكلية	مأمور تقدير	84	3.65	0.54	0.02	0.99
	مدقق ضريبة الدخل	15	3.65	0.38		

• دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$).

ويتضح من الجدول رقم (2-31) السابق أن قيمة "ت" للدرجة الكلية (0.02)، ومستوى الدلالة (0.99)، أي أنه لا توجد فروق في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي، وكذلك للمجالات. وبذلك تم قبول الفرضية الأولى.

وتُفسر هذه النتيجة لربما كون أن ما يقوم به مأمور التقدير من فحص في نهاية المطاف سيتم عرض ملخص نتائج هذا الفحص على المدقق، وبذلك فإن أي معرفة في أي الأفعال الأكثر استخداماً تنتقل إلى المدقق كونه سيقوم بالتوقيع على فحص مأموري التقدير، ولربما يتم تعميم حالات التلاعب والتزوير لكافة مأموري التقدير والمدققين من خلال ورشات عمل أو دورات تدريبية.

نتائج الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

ولفحص الفرضية الثانية تم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي، كما هو موضح في الجدول رقم (2-32):

جدول (2-32): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لدرجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	العدد	المؤهل العلمي	المجال
4.58	0.40	9	دبلوم	تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي
4.12	0.63	70	بكالوريوس	
4.05	0.47	19	ماجستير فأكثر	
3.67	0.99	9	دبلوم	تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد الى معززات مزورة
3.04	0.73	70	بكالوريوس	
3.11	0.61	19	ماجستير فأكثر	
4.19	0.94	9	دبلوم	قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أوجب القانون بيانها
4.02	0.63	70	بكالوريوس	
4.00	0.35	19	ماجستير فأكثر	
4.07	0.64	9	دبلوم	الدرجة الكلية
3.60	0.52	70	بكالوريوس	
3.60	0.39	19	ماجستير فأكثر	

يلاحظ من الجدول رقم (2-32) وجود فروق ظاهرية في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) كما يظهر في الجدول رقم (2-33):

جدول (2-33): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي	بين المجموعات	2.07	3	0.69	1.99	0.12
	داخل المجموعات	32.91	95	0.35		
	المجموع	34.98	98			
تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد الى معززات مزورة	بين المجموعات	3.15	3	1.05	1.94	0.13
	داخل المجموعات	51.38	95	0.54		
	المجموع	54.54	98			
قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أوجب القانون بيانها	بين المجموعات	1.16	3	0.39	1.00	0.40
	داخل المجموعات	36.54	95	0.39		
	المجموع	37.70	98			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	1.97	3	0.66	2.56	0.06
	داخل المجموعات	24.38	95	0.26		
	المجموع	26.36	98			

• دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$).

يتضح من الجدول رقم (2-33) السابق أن قيمة ف للدرجة الكلية (2.56) ومستوى الدلالة (0.06) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$)، أي أنه لا توجد فروق دالة إحصائية في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي. وكذلك للمجالات، وبذلك تم قبول الفرضية الثانية.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أنه مهما اختلف مستوى المؤهل العلمي، فإنه سينحصر بشكل كبير على الجانب النظري وحتى إن كان يتعلق في طبيعة العمل الضريبي، وأن تحديد أكثر الأفعال ممارسة يكون بناء على تجربته العملية وما يتم اكتشافه أثناء العمل، ولذلك تبين عدم وجود فروقات تبعا للمؤهل العلمي.

نتائج الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات.

ولفحص الفرضية الثالثة تم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات، كما هو موضح في الجدول رقم (2-34).

جدول (2-34): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لدرجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	عدد الدورات	المجال
0.99	3.75	14	5 دورات	تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي
0.43	4.18	26	من 6-10 دورات	
0.51	4.23	59	أكثر من 10 دورات	
0.63	2.89	14	5 دورات	تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد الى معززات مزورة
0.81	3.10	26	من 6-10 دورات	
0.74	3.17	59	أكثر من 10 دورات	
0.69	3.88	14	5 دورات	قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أو جب القانون ببيانها
0.57	3.99	26	من 6-10 دورات	
0.63	4.11	59	أكثر من 10 دورات	
0.66	3.38	14	5 دورات	الدرجة الكلية
0.47	3.64	26	من 6-10 دورات	
0.49	3.72	59	أكثر من 10 دورات	

يلاحظ من الجدول رقم (2-34) وجود فروق ظاهرية في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) كما يظهر في الجدول رقم (2-35):

جدول (2-35): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي	بين المجموعات	2.68	2	1.34	3.97	0.02
	داخل المجموعات	32.30	96	0.34		
	المجموع	34.98	98			
تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد الى معززات مزورة	بين المجموعات	0.89	2	0.44	0.80	0.45
	داخل المجموعات	53.65	96	0.56		
	المجموع	54.54	98			
قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أوجب القانون بيانها	بين المجموعات	0.69	2	0.35	0.90	0.41
	داخل المجموعات	37.01	96	0.39		
	المجموع	37.70	98			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	1.23	2	0.62	2.36	0.10
	داخل المجموعات	25.12	96	0.26		
	المجموع	26.36	98			

• دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$).

يتضح من الجدول رقم (2-35) السابق أن قيمة ف للدرجة الكلية (2.36) ومستوى الدلالة (0.100) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$)، أي أنه لا توجد فروق دالة إحصائية في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات. وكذلك للمجالات ما عدا مجال تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي، حيث كانت الفروق لصالح أكثر من 10 دورات. وبذلك تم قبول الفرضية الثالثة.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن جميع موظفي ضريبة الدخل باختلاف مسمياتهم تلقوا دورات في بداية عملهم تكون متخصصة جداً في صلب موضوع الفحص والتقدير، وكيفية

اكتشاف التلاعب والتزوير في محتويات الاقرار الضريبي، بالإضافة الى ذلك يتم تعميم طرق التهرب التي تم كشفها سابقا وتوجيههم الى اكثر الطرق شيوعا بين المكلفين، مما يجعل الموظفين كافة لديهم المعرفة والقدرة على ضبط المكلفين واكتشاف تلاعبهم وتزويرهم في الاقرارات الضريبية المقدمة، حيث يتم نقل الخبرات السابقة من خلال الخمس دورات الاولى التي يتلقونها وتكون شاملة ومتخصصة جدا، أما الدورات الأخرى فهي لا تتعلق بصلب الموضوع بشكل مباشر بل تكون تكميلية في الفحص الضريبي.

نتائج الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.

ولفحص الفرضية الرابعة تم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس، وكما هو موضح في الجدول رقم (2-36).

جدول (2-36): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لدرجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	التخصص في البكالوريوس	المجال
0.62	4.14	75	محاسبة	تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي
0.72	4.08	3	مالية	
0.40	4.17	12	إدارة	
0.65	4.22	9	غير ذلك	
0.68	3.13	75	محاسبة	تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد الى معززات مزورة
0.82	2.94	3	مالية	
0.73	2.83	12	إدارة	
1.19	3.41	9	غير ذلك	
0.60	4.07	75	محاسبة	قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أوجب القانون بيانها
0.51	4.56	3	مالية	
0.61	3.56	12	إدارة	
0.54	4.30	9	غير ذلك	
0.49	3.66	75	محاسبة	الدرجة الكلية
0.58	3.67	3	مالية	
0.43	3.41	12	إدارة	
0.785	3.86	9	غير ذلك	

يلاحظ من الجدول رقم (2-36) وجود فروق ظاهرية في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) كما يظهر في الجدول رقم (2-37):

جدول (2-37): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي	بين المجموعات	0.07	3	0.02	0.06	0.98
	داخل المجموعات	34.91	95	0.37		
	المجموع	34.98	98			
تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد الى معززات مزورة	بين المجموعات	1.828	3	0.61	1.1	0.35
	داخل المجموعات	52.708	95	0.56		
	المجموع	54.536	98			
قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أو جب القانون ببيانها	بين المجموعات	4.276	3	1.43	4.05	0.01
	داخل المجموعات	33.423	95	0.35		
	المجموع	37.699	98			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	1.106	3	0.37	1.39	0.25
	داخل المجموعات	25.250	95	0.27		
	المجموع	26.356	98			

• دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$).

يتضح من الجدول رقم (2-37) السابق أن قيمة ف للدرجة الكلية (1.39) ومستوى الدلالة (0.25) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$)، أي أنه لا توجد فروق دالة إحصائية في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس. وكذلك للمجالات ما عدا مجال قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أوجب القانون بيانها، وكانت الفروق لصالح تخصص المالية. وبذلك تم قبول الفرضية الرابعة.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن أفعال التزوير التي يقوم بها المكلفون في الإقرارات الضريبية ومرفقاتها يتم إكتشافها عن طريق الخبرة والذكاء، ولا تتعلق بشكل مباشر في طبيعة التخصص، ولربما أن الإدارة الضريبية عند اختيار الموظفين للدورات التدريبية سواء في بداية عملهم أو فيما بعد تراعي اختلاف التخصصات من أجل تقليل التفاوت الناتج عن ذلك في ما

يخص الفحص الضريبي و وسائل اكتشاف التزوير، كما أن هذا الجزء بالاختصاص من العمل الضريبي لا يتم التطرق اليه في التخصصات العلمية في الجامعات، كون أن هذه التخصصات تكون في الجانب النظري للعمل الضريبي وليس الجانب العملي الذي هو اساس تحديد اكثر الطرق استخداما بين المكلفين للتزوير الضريبي.

نتائج الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

ولفحص الفرضية الخامسة تم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة، كما هو موضح في الجدول رقم (2-38).

جدول (2-38): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لدرجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	سنوات الخبرة	المجال
1.06	4.09	8	أقل من 5 سنوات	تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي
0.55	4.20	32	من 5-10 سنوات	
0.55	4.14	59	أكثر من 10 سنوات	
0.78	3.35	8	أقل من 5 سنوات	تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد الى معززات مزورة
0.58	3.23	32	من 5-10 سنوات	
0.815	3.02	59	أكثر من 10 سنوات	
0.70	3.96	8	أقل من 5 سنوات	قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أو جب القانون بيانها
0.48	4.13	32	من 5-10 سنوات	
0.68	4.01	59	أكثر من 10 سنوات	
0.73	3.72	8	أقل من 5 سنوات	الدرجة الكلية
0.36	3.73	32	من 5-10 سنوات	
0.56	3.59	59	أكثر من 10 سنوات	

يلاحظ من الجدول رقم (2-38) وجود فروق ظاهرية في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) كما يظهر في الجدول رقم (2-39):

جدول (2-39): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي	بين المجموعات	0.10	2	0.05	0.14	0.87
	داخل المجموعات	34.87	96	0.36		
	المجموع	34.98	98			
تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد الى معززات مزورة	بين المجموعات	1.41	2	0.71	1.27	0.28
	داخل المجموعات	53.13	96	0.55		
	المجموع	54.54	98			
قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أو جب القانون ببيانها	بين المجموعات	0.33	2	0.17	0.43	0.65
	داخل المجموعات	37.37	96	0.39		
	المجموع	37.70	98			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.46	2	0.23	0.85	0.43
	داخل المجموعات	25.90	96	0.27		
	المجموع	26.36	98			

• دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$).

يتضح من الجدول رقم (2-39) السابق أن قيمة ف للدرجة الكلية (0.85) ومستوى الدلالة (0.43) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، أي أنه لا توجد فروق دالة إحصائية في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة. وكذلك للمجالات، وبذلك تم قبول الفرضية الخامسة.

وتُفسر هذه النتيجة، لربما أن العدد الكبير من الملفات الضريبية التي يفحصها مأمور التقدير وبإشراف المدقق في كل سنة كافية للحد من تفاوت تلك الخبرات، ولا سيما إذا علمنا أن معظم الاقرارات الضريبية يتم تعديلها، وذلك دليل على تلاعب المكلفين وتزويرهم في الاقرارات الضريبية المقدمة للدائرة، ولربما أن المكلفين يقومون بإعادة استخدام طرق التزوير في كل محاولة للتهرب من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي، أو يتم استخدام طريقه أخرى للتزوير استخدامها أحد المكلفين، وأصبح مأموري التقدير أو المدققين على دراية كاملة في كيفية ضبطها واكتشافها، كما أن مدقق الدائرة يشترط أن يكون لديه خبرة لا تقل عن 10 سنوات مما يتم نقل الخبرات التي لديه الى مأموري التقدير سواء حديثي التوظيف أو قديمي التوظيف.

الفقرة الثالثة: النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثالثة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى للمتغيرات الديموغرافية.

للإجابة عن هذه الفرضية تمت الإجابة عن الفرضيات الفرعية التالية:

نتائج الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

تم فحص الفرضية الأولى بحساب نتائج اختبار "ت" والمتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي كما هو موضح في الجدول رقم (2-40).

جدول (2-40): نتائج اختبار "ت" للعينات المستقلة لاستجابة أفراد العينة على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	مستوى الدلالة
مأمور تقدير	84	3.84	0.76	0.74	0.46
مدقق ضريبة الدخل	15	3.68	0.87		

يتبين من خلال الجدول رقم (2-40) السابق أن قيمة "ت" للدرجة الكلية (0.74)، ومستوى الدلالة (0.46)، أي أنه لا توجد فروق على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي. وبذلك تم قبول الفرضية الأولى.

وتُفسر هذه النتيجة، لربما أن مأمور التقدير يكون لديه خبرة لا تقل عن خمس سنوات كحد أدنى لحصوله على هذا المسمى، فهي كافية لمعرفة استمرار المكلفين في التلاعب والتزوير في الاقرارات الضريبية المقدمة للدائرة بشكل سنوي، فاصبحوا على يقين تام بأن العقوبات المفروضة على المكلفين غير رادعة وغير مطبقة نتيجة إجراء التصالح عليها، ولذلك جاءت هذه المقترحات لتلبي احتياجاتهم كون أن هذه المقترحات مستمدة من الواقع العملي، بالإضافة أن أصل المدقق هو مأمور تقدير كشرط أساسي مما يكون قد توصل الى نفس الرؤية التي توصل اليها مامورو التقدير، بالإضافة إلى ان كافة معاملات ماموري التقدير يجب أن يدرسها المدقق مرة أخرى، فهو على اطلاع بإستمرار المكلفين بالتهرب، أو أي نواقص لدى مامور التقدير او المدقق في اساسيات الفحص للشركات التي تستخدم برامج محاسبية، لذلك لا يوجد فروقات في إجاباتهم.

نتائج الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل على درجة

الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

ولفحص الفرضية الثانية تم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي، كما هو موضح في الجدول رقم (2-41).

جدول (2-41): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لدرجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
دبلوم	9	3.60	0.80
بكالوريوس	70	3.82	0.78
ماجستير فأكثر	19	3.84	0.76

يلاحظ من الجدول رقم (2-41) وجود فروق ظاهرية على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) كما يظهر في الجدول رقم (2-42):

جدول (2-42): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	1.30	3	0.43	0.72	0.54
داخل المجموعات	57.24	95	0.60		
المجموع	58.54	98			

• دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$).

يلاحظ أن قيمة ف للدرجة الكلية (0.72) ومستوى الدلالة (0.54) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، أي أنه لا توجد فروق دالة إحصائية على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي. وبذلك تم قبول الفرضية الثانية.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن هذه المقترحات جاءت لمواجهة الواقع الفعلي الذي يتم معاشته من قبل مأمور التقدير والمدققين مع المكلفين، فهي تنظر الى أسباب التزوير الضريبي الذي يرتكبه المكلفون، والطرق التي تؤدي إلى ردع هؤلاء المكلفين، اما التخصصات العلمية في الجامعات فهي تعتمد على الجانب النظري دون قياسه مع الواقع العملي، فقد تكون طرق ردع المكلفين من ناحية نظرية غير رادعة في الواقع الفعلي.

نتائج الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات.

ولفحص الفرضية الثالثة تم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات، كما هو موضح في الجدول (2-43).

جدول (2-43): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لدرجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات

عدد الدورات	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
5 دورات	14	3.77	0.82
من 6-10 دورات	26	3.79	0.80
أكثر من 10 دورات	59	3.84	0.76

يلاحظ من الجدول رقم (2-43) وجود فروق ظاهرية على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) كما يظهر في الجدول رقم (2-44):

جدول (2-44): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات

مستوى الدلالة	قيمة "ف" المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
0.93	0.07	0.05	2	0.09	بين المجموعات
		0.61	96	58.45	داخل المجموعات
			98	58.54	المجموع

• دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$).

يلاحظ أن قيمة ف للدرجة الكلية (0.07) ومستوى الدلالة (0.93) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$)، أي أنه لا توجد فروق دالة إحصائية على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات. وبذلك تم قبول الفرضية الثالثة.

وتُفسر هذه النتيجة لربما لأن الدورات التي يتلقاها الموظفون هي من أجل تطوير قدرتهم على فحص وتدقيق الإقرارات الضريبية، وكيفية اكتشاف أفعال التزوير التي يلجأ إليها المكلفون، ولا تتعلق تلك الدورات في الإجراءات الإدارية أو القضائية لردع المكلفين وإية وسيلة أخرى تؤدي إلى منع المكلف من ارتكاب فعل التزوير.

نتائج الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.

ولفحص الفرضية الرابعة تم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس، كما هو موضح في الجدول رقم (2-45).

جدول (2-45): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لدرجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس

التخصص في البكالوريوس	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
محاسبة	75	3.84	0.77
مالية	3	4.36	0.82
إدارة	12	3.78	0.63
غير ذلك	9	3.46	0.95

يلاحظ من الجدول رقم (2-45) وجود فروق ظاهرية على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) كما يظهر في الجدول رقم (2-46):

جدول (2-46): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	2.08	3	0.69	1.17	0.33
داخل المجموعات	56.46	95	0.59		
المجموع	58.54	98			

• دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$).

يلاحظ أن قيمة ف للدرجة الكلية (1.17) ومستوى الدلالة (0.33) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، أي أنه لا توجد فروق دالة إحصائية على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس. وبذلك تم قبول الفرضية الرابعة.

وتُفسر هذه النتيجة، لربما أن التخصصات العلمية يتم من خلالها التطرق للأمور النظرية وليس العملية، وقد توجد في بعض الأحيان فروق تتعلق في القدرات المحاسبية بين مأموري التقدير كونها أساس العمل الضريبي، أما هذه المقترحات فقد جاءت لتتماشى مع الواقع الفعلي داخل المكاتب الضريبية واستمرار المكلفين بالتلاعب والتزوير في الاقرارات الضريبية، حيث تضمنت هذه المقترحات توصيات لردع المكلفين وليس لكيفية اكتشافهم أو تأهيل مأموري التقدير والمدققين في أساسيات العمل الضريبي، حيث يتعلق جزء من تلك التوصيات في الإجراءات الإدارية التي يجب على الإدارات العليا في ضريبة الدخل العمل عليها للحد من جريمة التزوير الضريبي والتي لا يتم التطرق لها في التخصصات العلمية المذكورة.

نتائج الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

ولفحص الفرضية الخامسة تم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة، كما هو موضح في الجدول رقم (2-47)

جدول (2-47): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة لدرجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
أقل من 5 سنوات	8	4.00	0.74
من 5-10 سنوات	32	3.97	0.72
أكثر من 10 سنوات	59	3.71	0.80

يلاحظ من الجدول رقم (2-47) وجود فروق ظاهرية على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة، ولمعرفة دلالة الفروق تم استخدام تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) كما يظهر في الجدول رقم (2-48):

جدول (2-48): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	1.69	2	0.84	1.42	0.25
داخل المجموعات	56.85	96	0.59		
المجموع	58.54	98			

• دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$).

يتضح من الجدول رقم (2-48) السابق أن قيمة ف للدرجة الكلية (1.42) ومستوى الدلالة (0.25) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) أي أنه لا توجد فروق دالة إحصائية على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة. وبذلك تم قبول الفرضية الخامسة.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن طبيعة عمل ضريبة الدخل تلزم المكلف بتقديم إقرار ضريبي في نهاية كل سنة، وفي ظل الأعداد الكبيرة من القرارات الضريبية التي يتم تقديمها

سنويا فإن الموظف يتعرض لفحص عدد كبير من هذه الإقرارات في بداية عمله، وإن مدة خمس سنوات تكفي لملاحظة استمرارية المكلفين في التهرب والتزوير، مما ينبع الحاجة إلى هذه المقترحات عند كافة مأموري التقدير أو المدققين على حد سواء بالإضافة الى ما يتم تبادله من معاناة مأموري التقدير من استمرار المكلفين للتهرب وجهلهم بما يقوموا به أثناء الدورات التدريبية.

المطلب الثاني: مناقشة نتائج أسئلة الدراسة وفرضياتها

هدفت الدراسة للتعرف إلى جريمة التزوير الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة، لذلك أعدت الباحثة أداة للدراسة تمثلت في استبانة قامت بتوزيعها على كل من مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل، حيث قامت بترميزها وإدخالها إلى الحاسوب، ومعالجتها إحصائياً.

وفي هذا المبحث تسعى الباحثة إلى مناقشة نتائج أسئلة الدراسة وفرضياتها في ضوء ما تم التوصل إليه.

الفرع الأول: مناقشة نتائج أسئلة الدراسة

الفقرة الأولى: مناقشة نتائج السؤال الأول

ما هي الأفعال الأكثر استخداماً من قبل المكلفين عند ارتكابهم جريمة التزوير الضريبي من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (2-6) إلى أن الأفعال الأكثر استخداماً من قبل المكلفين عند ارتكابهم جريمة التزوير الضريبي ذات درجة مرتفعة من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل، إذ حصل هذا البعد على متوسط حسابي (3.65) ونسبة مئوية (73%).

وتُفسر هذه النتيجة أن هذا البعد يغطي كافة طرق التزوير التي يرتكبها المكلف سواء في الإقرار الضريبي أو في مرفقاته، من تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي أو تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد إلى معززات مزورة، أو قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أوجب القانون بيانها، حيث أن هذه المجالات تغطي جزءاً كبيراً من الأفعال الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011) والتي تعتبر أنها أفعال مكونة لجريمة التزوير الضريبي، وأن قيام المكلف في التزوير سيتطرق بشكل بديهي لمحتويات هذه الفقرات حتى يستطيع التهرب من الضريبة بشكل جزئي أو بشكل كلي، أو الحصول على خدمات لا يستحقها، كما أن هذه الأفعال تعمل على تخفيض الإيرادات أو زيادة المصروف، والتي تؤثر بشكل جوهري على تحديد الضريبة المستحقة للدفع.

تتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه منصور (2004) والذي اوصى بضرورة تشديد التدقيق على شهادة خصم المصدر للحيلولة دون تزوير هذه الشهادات.

الفقرة الثانية: مناقشة نتائج السؤال الثاني

ما أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (2-10) إلى أن درجة أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل، ذات درجة مرتفعة من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل، إذ حصل هذا البعد على متوسط حسابي (3.77) ونسبة مئوية (75.4%).

وتُفسر هذه النتيجة ربما كونها سلسلة متجانسة من الخطوات والتي تبدأ بمرحلة جمع المعلومات داخل الإدارة الضريبية، ومقارنتها مع معايير تحديد الخطورة للملفات الضريبية،

ومن ثم إخضاعها للرقابة من قبل مأمور التقدير، وبالتالي إخضاع قرار مأمور التقدير الى مدقق ضريبة الدخل في الوقت اللحظي، ورقابة لاحقة من قبل الجهات الأخرى، إضافة الى تحديد المبالغ المهربة والأفعال التي مارسها المكلف بالتزوير من أجل التهرب من دفع الضريبة بشكل جزئي أو كلي، ومن ثم التطرق الى العقوبات الواقعة عليهم، ولذلك جاءت هذه الفقرات مع بعضها البعض مرتفعة بدونها لا يوجد ضوابط على المكلفين من أجل إلزامهم بالقانون.

وللتعرف بشكل تفصيلي على أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل، قامت الباحثة بمناقشة الأسئلة الفرعية للدراسة كالآتي: _

مناقشة نتيجة السؤال الفرعي الأول: ما أثر معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (2-11) إلى أن لمعايير اختيار الملفات الضريبية التي تخضع للرقابة ذات درجة مرتفعة على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر مأمور التقدير ومدقي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل، إذ حصل هذا البعد على متوسط حسابي (3.97) ونسبة مئوية (79.4%).

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات في عملية الفحص الضريبي، كونها تقوم بتوجيه موظفي ضريبة الدخل الى الملفات ذات الخطورة العالية، والتي يتوقع وجود تزوير وتهرب فيها وبمبالغ كبيرة، وبذلك يتم توفير الوقت والجهد على كل من مأموري التقدير ومدقي دائرة ضريبة الدخل، والاستغلال الأمثل للأعداد المحدودة من قبل مأموري التقدير و مدقي ضريبة الدخل في ظل وجود تزايد في أعداد المكلفين والاقراءات الضريبية المقدمة.

مناقشة نتيجة السؤال الفرعي الثاني: ما أثر الرقابة الضريبية المفروضة على كل من المكلف وعلى قرار مأمور التقدير على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (2-12) إلى أن الرقابة الضريبية على كل من المكلف وعلى قرار مأمور التقدير ذات درجة مرتفعة على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل، إذ حصل هذا البعد على متوسط حسابي (3.87) ونسبة مئوية (77.4%).

وتُفسر هذه النتيجة لربما كون أن مرحلة الرقابة الضريبية تعتبر جوهر الفحص الضريبي، والتي يتم من خلالها جمع المعلومات مسبقاً عن الشركة، كما ويتم الفحص المستندي والفحص الميداني للأنظمة المحاسبية والأوراق الرسمية ومقارنتها مع ما هو مصرح عنه في الضريبة، لتحديد فيما إذا كان هنالك تزوير في الإيرادات أو النفقات أو الأوراق الرسمية، بالإضافة لتحديد الفروقات الضريبية الناجمة عن عملية التزوير، بالإضافة الى أفعال التزوير التي قام المكلف بها من أجل التهرب من دفع الضريبة بشكل جزئي أو كلي، ومن خلال التواصل مع الضرائب الأخرى تؤدي الى لفت إنتباه الدوائر الأخرى على أفعال التزوير الذي قام المكلف بها، وذلك لتحصيل الضرائب غير المباشرة التي تهربت نتيجة التزوير، كما أنها تعتبر جوهر مهم من ناحية أخرى تتمثل بجعل الموظفين يلتزمون في تطبيق نصوص القانون فيما يتعلق بممارسة عناية الشخص الطبيعي في عملية الفحص، وأن لا يعتمد الفحص على علاقات شخصية، بالإضافة الى ذلك لربما تؤدي إلى عدم تهاون الموظفين في تنفيذ الإجراءات التنفيذية برفع ملفات المكلفين الذي احتوت على تزوير إلى الجهات المختصة.

تتفق هذه النتيجة مع ما توصل اليه شاهين (2012) والذي اشار الى أن الرقابة على قرار مامور التقدير من شأنها الحد من التهرب الضريبي.

كما أنها لا تتفق مع ما توصل اليه مروي (2012) والتي أشارت إلى أن الرقابة على المكلف لا تسهم بشكل كبير في زيادة حصيلة الإيرادات، لصعوبه التوصل الى طرق التهرب و الغش الضريبي كافة.

مناقشة نتيجة السؤال الفرعي الثالث: ما أثر العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (2-15) إلى أن العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل جاءت بدرجة مرتفعة من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل، إذ حصل هذا البعد على متوسط حسابي (3.48) ونسبة مئوية (69.7%).

وتُفسر هذه النتيجة، لربما أن أغلب المكلفين هم من فئة الدخول الدنيا، وأن الشركات الكبيرة تمثل نسبة بسيطة منهم، ولذلك على الرغم من انخفاض مبلغ الغرامات إلا أنه رادع بالنسبة لصغار المكلفين، إذا ما علمنا أنهم يشكلون النسبة الأكبر، كما ويُلاحظ لربما أن وجود عقوبة الحبس هي رادعة لكبار المكلفين الذين يحملون صفة الشخص الطبيعي، بالإضافة إلى إجراءات أخرى تؤدي إلى إظهار خطورة جريمة التزوير الضريبي للمكلف مثل عدم تطبيق القانون الأصلح للمتهم.

الفقرة الثالثة: مناقشة نتيجة السؤال الثالث

ما مدى التزام الإدارة الضريبية بالإجراءات التنفيذية المتعلقة بجريمة التزوير الضريبي من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (2-16) إلى أن التزام الإدارة الضريبية بالإجراءات التنفيذية المتعلقة بجريمة التزوير الضريبي جاءت بدرجة مرتفعة من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل، إذ حصل هذا البعد على متوسط حسابي (3.80) ونسبة مئوية (76.1%).

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن الإدارة الضريبية تلتزم بهذه الإجراءات كونها تخضع للرقابة من أطراف خارجية، ففي حال تم اكتشاف عدم التزام الموظف بالإجراءات التنفيذية يؤدي إلى إيقاع العقوبة عليه، كما وتُلاحظ لربما أن التزام الإدارة الضريبية بالإجراءات التنفيذية ناتج عن التزامهم في القانون، للحد من جريمة التزوير الضريبي وبالتالي ردع المكلفين. حيث أن أسئلة هذه الفقرة مستندة على ما حددته النصوص القانونية.

الفقرة الرابعة: مناقشة نتيجة السؤال الرابع

ما درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الدوائر الفرعية للإدارة العامة لضريبة الدخل؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (2-17) إلى أن درجة رضا مأموري التقدير والمدققين في الدوائر الفرعية لضريبة الدخل عن المقترحات جاءت بدرجة مرتفعة، من وجهة نظر مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل إذ حصل هذا البعد على متوسط حسابي (3.81) ونسبة مئوية (76.3%).

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن هذه المقترحات جاءت لتغطي ثلاث نواحٍ، فمن ناحية تعزيز الثقة ما بين المكلف والإدارة الضريبية، وتوضيح أهمية دفع المكلفين الضريبة المستحقة عليهم، كونها تعود عليهم بمنفعة غير مباشرة، مما يترتب عليه الحد من لجوئهم للأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي، ومن ناحية أخرى تدعيم وزيادة كفاءة مأموري التقدير والمدققين في فحص الملفات الضريبية، واكتشاف طرق التزوير التي يلجأ إليها المكلفون، ومن ناحية أخيرة تشديد العقوبة على المكلفين بحيث تتناسب مع مقدار الضريبة المهربة الناتجة عن تلك الأفعال.

تتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه حنو (2016) والذي أوصى إلى أهميته تأهيل العاملين في دائره الالتزام الجمركي على البرامج المحاسبية من اجل كشف حالات التلاعب، كما تتفق مع ما توصل إليه قاسم (2013) والذي أوصى بتشديد العقوبة على مرتكبي جريمة التهرب

الضريبي، بالإضافة الى التوعية الضريبية وإيجاد دائرة متخصصة في جمع المعلومات، كما تتفق مع ما توصل إليه أبو عياش (2013) والذي أوصى بضروره تشديد العقوبة على مرتكبي الجرائم الضريبية.

الفقرة الخامسة: مناقشة نتيجة السؤال الخامس

ماهي نسبة قضايا التزوير في ضريبة الدخل إلى إجمالي قضايا التهرب الضريبي في ضريبة الدخل لدى محكمة الصلح؟

أشارت النتائج الواردة حسب الملحق رقم (4) إلى أنه لا يوجد أي قضايا تزوير ضريبية خاصة بضريبة الدخل مرفوعة لدى محكمة الصلح، وأن هنالك نسبة ضئيلة جداً من القضايا الضريبية التي تتعلق في الضرائب غير المباشرة، والتي يترتب عليها أثر في ضريبة الدخل وهي مجرمة لدى ضريبة الدخل والتي تم رفعها لمحكمة الصلح.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن الإدارات الضريبية لا تلتزم برفع الجرائم الضريبية ومنها جريمة التزوير الضريبي إلى المحاكم المختصة، وقد يعود السبب في ذلك لوجود الوساطة والمحسوبية والرشوة، ولربما لعدم وجود دائرة قانونية فعالة وذات كفاءة عالية، ولربما جهل الموظفين في المواد القانونية، بالإضافة الى ذلك لربما لعدم معاقبة الموظفين وإخضاعهم الى رقابة دورية فعالة للتأكد من مدى تنفيذهم للنصوص القانونية.

الفقرة السادسة: مناقشة نتيجة السؤال السادس

ما أثر جريمة التزوير الضريبي على إيرادات ضريبة الدخل؟

للإجابة عن السؤال الرئيسي قامت الباحثة بدراسة درجة تلاعب المكلفين في الإقرارات الضريبية المصرحة والمقدمة للإدارة الضريبية في ضريبة الدخل، قامت الباحثة بربط النتائج مع ما تم التوصل اليه من تحليل إحصائي للبيانات المالية التي جمعها من خلال الاستبيان الذي تم توزيعها بهدف معرفة المبالغ التي تم ضبطها من جراء إخضاع الإقرارات الضريبية للرقابة والتعديل عليها وسبب التعديل، والجدول رقم (2-49) يوضح ذلك:

جدول (2-49): عدد الإقرارات الضريبية تبعاً لرموزها خلال الفترة من 2011 وحتى 2015: ¹

2015	2014	2013	2012	2011	البيان
69863	48275	17813	20217	20630	عدد الإقرارات الضريبية المستلمة
2045	1118	752	904	1094	عدد الإقرارات الضريبية المقبولة 01
3	2	4	4	5	النسبة المئوية لعدد الإقرارات الضريبية المقبولة %
26699	23219	22218	23136	20337	عدد الإقرارات الضريبية التي تم التعديل عليها بموافقة المكلف 02
38	48	125	114	99	النسبة المئوية لعدد الإقرارات الضريبية التي تم التعديل عليها بموافقة المكلف 02 %
2872	1538	1414	219	2073	عدد الإقرارات الضريبية التي تم التعديل عليها من غير موافقة المكلف 03
4	3	8	1	10	النسبة المئوية لعدد الإقرارات الضريبية التي تم التعديل عليها من غير موافقة المكلف 03 %
246	172	167	222	14	عدد الإقرارات الضريبية للموظف المناب عن وزير المالية 05
0.3	0.3	0.9	1	0.06	النسبة المئوية لعدد الإقرارات الضريبية للموظف المناب عن وزير المالية 05 %
4,215	4,355	4,753	4,266	6,143	عدد الإقرارات الضريبية لمرحلة الاعتراض 07 إتفاق بعد إعتراض على الإقرار الضريبي 03
6.03	9.02	26.68	21	29	النسبة المئوية لعدد الإقرارات الضريبية لمرحلة الاعتراض 07 إتفاق بعد إعتراض على الإقرار الضريبي 03 %
138	160	32	28	89	عدد الإقرارات الضريبية لمرحلة الاعتراض 09 عدم إتفاق بعد إعتراض على الإقرار الضريبي 03
0.20	0.33	0.18	0.14	0.43	النسبة المئوية لعدد الإقرارات الضريبية لمرحلة الاعتراض 09 عدم إتفاق بعد إعتراض على الإقرار الضريبي 03 %

¹¹ مقابلة شخصية مع: أيمن الشيخ، مسؤول قسم التدقيق، دائرة ضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، بتاريخ (2017/5/24)، الساعة العاشرة صباحاً.

يُلاحظ من الجدول السابق رقم (2-49) أن ما نسبته (3.6 %) من متوسط الإقرارات المقدمة والتي تم قبولها بدون تعديل (01)، من سنة (2011-2015) حيث أن هذه النسبة ضئيلة جداً، وهذا يدل على أن نسبة ضئيلة جداً من المكلفين ممن يلتزمون في النصوص القانونية وبيتعدون عن ارتكاب الأفعال الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، والتي تتمحور في التزوير الضريبي والإحتيال الضريبي وفي مجمله التهرب الضريبي، وأن النسبة المتممة للإقرارات والبالغة (96.4 %) يتم إجراء تعديل عليها سواء بموافقة المكلف أو بدون موافقته وهي نسبة كبيرة جداً، وتدل على أن كافة الإقرارات الضريبية تخضع للرقابة، وينتج عن ذلك إكتشاف تطرق المكلفين للأفعال الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011).

ويُلاحظ أن النسبة الأكبر من الإقرارات الضريبية التي يتم التعديل عليها بموافقة المكلف (02)، حيث تجاوزت نسبة 100% خلال الأعوام (2011، 2012، 2013)، وهذا دليل على أن الملفات لا يمكن إنجازها في نفس السنة المالية التي تخصها وإنما في سنوات لاحقة، وهذا يعني أن ما تم إنجازه في الأغلب هي ملفات لم تنته في سنوات ما قبل ذلك وتم إنجازها خلال هذه السنوات، أما فيما يتعلق ب 2014، 2015 فقد بلغت النسبة (43 %) وهي نسبة متدنية، لكن كما تم التعليل سابقاً لا يمكن إنجازهم في نفس السنة وتذهب مخالصاتهم في السنوات اللاحقة، كما ويُلاحظ أن عدد الإقرارات الضريبية المقدمة خلال سنة (2014، 2015) تجاوزت ثلاثة أضعاف الإقرارات الضريبية المقدمة خلال السنوات من (2011-2013)، وهذا دليل على زيادة الإلتزام بتقديم الإقرارات الضريبية من قبل المكلفين سواء لنفس السنة أو متراكماً سابقاً، إلا أن جميع هذه الإقرارات تخضع للرقابة، وأن الأغلب يتم التعديل عليها، حيث لا جدوى من كافة الوسائل الرادعة في قانون ضريبة الدخل لمنع المكلفين من التلاعب في الإقرارات الضريبية من خلال استخدام الأفعال الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011).

كما يُلاحظ أن متوسط ما نسبته 5.2 % من الإقرارات الضريبية المقدمة لدى الدوائر يتم التعديل عليها من غير موافقة المكلف (03)، وهذا يدل على أن ما يقوم به مأمور التقدير وما

يكتشفه من تلاعب لدى المكلفين هو صحيح، أما بخصوص إعادة فتح الإتفاقيات وهي تمثل كود (05) فقد كان متوسط الإقرارات الضريبية (0.5 %) وهي نسبة ضئيلة جداً، ويعزى ذلك لربما أن إعادة فتح الاتفاقيات تكون خلال أربع سنوات، وفي حالات محددة منها وجود خطأ حسابي أو دخل لم يصرح عنه، أما بخصوص الإقرارات الضريبية لمرحلة الاعتراض 07 اتفاق بعد إعتراض و 09 عدم اتفاق بعد إعتراض على الإقرار الضريبي 03، قامت الباحثة بإعداد جدول رقم (50-2) وكما يلي:

جدول (50-2): عدد الإقرارات الضريبية التي تم الاعتراض عليها خلال الفترة من 2011 وحتى 2015:

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
عدد الإقرارات الضريبية لمرحلة الاعتراض 07 اتفاق بعد إعتراض و 09 عدم اتفاق بعد إعتراض على الإقرار الضريبي 03 ¹	6,232	4,294	4,785	4,515	4,353
النسبة المئوية لعدد الإقرارات الضريبية لمرحلة الاعتراض 07 اتفاق بعد إعتراض بعد إعتراض على الإقرار الضريبي 03 %	98.6	99.4	99.3	96.5	96.9
النسبة المئوية لعدد الإقرارات الضريبية لمرحلة 09 عدم اتفاق بعد إعتراض على الإقرار الضريبي 03 %	1.04	0.6	0.7	3.5	3.1

ويلاحظ من الجدول السابق رقم (50-2) أن ما نسبته (98 %) من متوسط الإقرارات الضريبية التي يتم الإتفاق عليها بعد الإعتراض، وأن ما نسبته (1.79) من الإقرارات الضريبية التي لا يتم الإتفاق عليها بعد الإعتراض، حيث يتم رفعها للمحاكم وهي تعتبر نسبة بسيطة جداً، وهذا يعطي مؤشراً على أن الإقرارات سواء تم الموافقة عليها بدون اعتراض أو بعد اعتراض جميعها تؤكد على قيام المكلفين بالتلاعب بالإقرارات الضريبية المقدمة، وأن نادراً ما يتم رفعها

¹ مقابلة شخصية مع: أيمن الشيخ، مرجع سابق.

للمحاكم، حيث يتم إجراء المصالحة بخصوصها قبل رفعها للمحاكم، كما ويتضح من الجدول السابق أن أغلب المكلفين يقومون بالتلاعب في التصريحات المقدمة للإدارة الضريبية في إقراراتهم الضريبية، وما يؤكد على ذلك أن أغلب تلك الملفات التي يتم إجراء التعديل عليها بسبب استخدام المكلف الأفعال الواردة في المادة رقم (37) يكون بموافقة المكلف سواء باعتراض أو بدون اعتراض.

وعند مقارنة هذه النسب بما هو موجود في دولة الأردن من إقرارات ضريبية وما يتم التعديل عليها والموضح في جدول رقم (2-51) وكما يلي:ـ

جدول (2-51): عدد الإقرارات الضريبية المقبولة وما يتم التعديل عليها في دولة الأردن خلال الفترة من 2011 وحتى 2015: ¹

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
عدد الإقرارات الضريبية المستلمة	265,299	294,874	322,456	330,351	346,257
عدد الإقرارات الضريبية المقبولة	90,558	124,654	143,252	149,713	155,004
النسبة المئوية لعدد الإقرارات الضريبية المقبولة %	34.13	42.27	44.43	45.31	44.77
عدد الإقرارات الضريبية التي يتم التعديل عليها بموافقة المكلف	16,336	15,564	15,743	14,350	12,296
النسبة المئوية لعدد الإقرارات الضريبية التي يتم التعديل عليها بموافقة المكلف %	6.15	5.28	4.88	4.34	3.55
عدد الإقرارات الضريبية التي يتم التعديل عليها من غير موافقة المكلف	7,646	6,419	7,155	5,489	4,287
النسبة المئوية لعدد الإقرارات الضريبية التي يتم التعديل عليها من غير موافقة المكلف %	2.88	2.17	2.21	1.66	1.24

¹ مقابلة شخصية مع: ميرفت الدباس، مدير مديرية تقنية المعلومات، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، المملكة الهاشمية الأردنية، بتاريخ (2017/7/2)، الساعة العاشرة صباحاً.

ويُلاحظ من الجدول السابق رقم (2-51) أن النسب أعلاه معاكسه تماماً لما هو موجود في فلسطين، حيث يُلاحظ أن نسبة الإقرارات الضريبية المقبولة منخفضة جداً في فلسطين عكس الأردن، حيث بلغ متوسط النسبة المئوية للإقرارات المقبولة في الأردن خلال الفترة من 2011 وحتى 2015 (42.18%)، بينما في فلسطين بلغت نسبة الإقرارات الضريبية المقبولة (3.6 %) كما وبلغت نسبة الإقرارات الضريبية التي يتم التعديل عليها بموافقة المكلف في الأردن (4.84 %) وفي فلسطين بلغت (84.8 %)، بالإضافة الى أن نسبة الإقرارات الضريبية التي يتم التعديل عليها من غير موافقة المكلف بلغت في الأردن (2.03 %)، بينما في فلسطين بلغت (5.2 %)، ويُستنتج من ذلك ربما أن الاردن يعتمد في إخضاعه للإقرارات التي تستوجب الرقابة على نظام العينة، عكس ما هو مطبق في فلسطين، ويُعلل ذلك لربما لوجود دائرة إدارة مخاطر في الأردن، ووجود عقوبات رادعة ومطبقة عكس ما هو موجود في فلسطين، لذلك يستمر المكلف في التلاعب في الإقرارات الضريبية بنية التهرب الضريبي في فلسطين.

وبسبب حجم التلاعب في الإقرارات الضريبية والتعديلات التي تمت عليها فلا بد من التطرق الى المبالغ الضريبية الناتجة عن تلاعب المكلفين في الإقرارات الضريبية، والجدول رقم (2-52) الآتي يوضح ذلك:

جدول (2-52): مبالغ الإقرارات الضريبية التي تخضع للتعديل خلال الفترة من 2011 وحتى 2015:

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
إيرادات ضريبة الدخل ¹	474,400,000	659,100,000	714,200,000	684,600,000	700,700,000
المبالغ الضريبية للإقرارات التي تم التعديل عليها بموافقة المكلف 02 ²	137,752,516	260,606,546	309,049,362	253,680,917	450,190,801
النسبة المئوية للمبالغ الضريبية للإقرارات التي تم التعديل عليها بموافقة المكلف 02 %	29	39.5	43.2	37	64.2
المبالغ الضريبية لإقرارات الموظف المناب عن وزير المالية 05 ³	86,723	4,197,767	10,664,096	3,636,485	13,273,351
النسبة المئوية للمبالغ الضريبية لإقرارات الموظف المناب عن وزير المالية 05 %	0.02	0.64	1.49	0.53	1.89
المبالغ الضريبية لمرحلة الاعتراض 07 إتفاق بعد إعتراض على الإقرار الضريبي 03 ⁴	13,936,297	629,936,031	31,353,583	31,920,750	27,460,281
النسبة المئوية للمبالغ الضريبية لمرحلة الاعتراض 07 إتفاق بعد إعتراض على الإقرار الضريبي 03 %	2.94	95.75	4.39	4.66	3.92

ويلاحظ من الجدول رقم (2-52) أن نسبة المبالغ المحصلة من الإقرارات التي تم التعديل عليها بموافقة المكلف 02 وإقرارات الموظف المناب عن وزير المالية 05 وإقرارات

¹ <http://www.pmf.ps>، بتاريخ (2017/5/12)، الساعة العاشرة مساءً

² مقابلة شخصية مع: أيمن الشيخ، مرجع سابق.

³ المرجع السابق.

⁴ المرجع السابق.

مرحلة الاعتراض 07 اتفاق بعد اعتراض على الإقرار الضريبي 03 إلى إيرادات ضريبة الدخل في عام (2011) شكلت المبالغ المحصلة ما نسبته (32 %)، وهي نسبة مرتفعة، وهي عبارة عن مبالغ تم تحصيلها من المكلفين وبموجب إرادتهم بعد أن تم اكتشاف ارتكابهم لأحد أو أكثر من الأفعال الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، أما في عام (2012) يُلاحظ أن النسبة زادت بشكل كبير عما هو في عام (2011)، حيث شكلت المبالغ المحصلة ما نسبته 35% وهذا يدل لربما على استمرارية المكلفين في التلاعب في الإقرارات الضريبية، ولربما أيضاً يعود سبب الزيادة إلى تأهيل مأموري التقدير الضريبي وبشكل أفضل فيما يتعلق بالفحص الضريبي، وكيفية اكتشاف التلاعب والتزوير والغش الضريبي، وفي عام (2013) قلت نسبة المبالغ المحصلة بنسبة 49.15%، وهو يدل على استمرارية التلاعب في الإقرارات الضريبية وأن نتيجة هذا التلاعب انعكس أيضاً على المبالغ التي كان ينوي التهرب منها، كما وبقيت نسبة مساهمة 05 هي النسبة الأدنى مساهمة، وفي عام (2014)، حيث شكلت المبالغ المحصلة ما نسبته 42.25%، ويُعزى ذلك لربما أنها انخفضت عن العام 2013 بسبب تراكم عدد الإقرارات الضريبية المستحقة مقارنة بالسنوات السابقة مما أدى إلى صعوبة إنجاز هذه المعاملات في نفس السنة، أيضاً لربما أصبح هنالك صعوبة لدى المكلفين بإيجاد طرق للتهرب يصعب اكتشافها من قبل مأموري التقدير بسبب تأهيلهم بشكل أفضل، وعلى الرغم من ذلك فإن نسبة التلاعب في هذه الإقرارات هي نسبة مرتفعة، أما في عام (2015) شكلت المبالغ المحصلة ما نسبته 70.06%، وهي نسبة مرتفعة جداً مقارنة بالسنوات السابقة، ويُعزى ذلك لربما لعدم وجود رادع لدى المكلفين من ارتكابهم للأفعال الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، ولربما بسبب الرقابة على الإقرارات المقدمة في السنة الحالية والسنوات السابقة والتي لم تنجز في وقتها.

كما ويتضح أن كل المبالغ المحصلة من إقرار الموظف المناب عن وزير المالية 05 وإقرارات مرحلة الاعتراض 07 اتفاق بعد اعتراض على الإقرار الضريبي 03 إلى إيرادات

ضريبة الدخل تمثل النسبة الدنيا للسنوات من (2011-2015)، ويُعزى ذلك لربما وجود شروط محددة وحصرية من أجل اللجوء الى إقرار الموظف المناب عن وزير المالية 05، أما بخصوص إقرارات مرحلة الاعتراض 07 اتفاق بعد اعتراض على الإقرار الضريبي 03، وتُعزى النسبة المتدنية لربما كون المكلفين في أغلب الأحيان يعلم أنه مذنب وقام باللجوء الى فعل من الأفعال الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، إلا أنه كان يحاول تضليل الإدارة الضريبية وعدم الموافقة على رأيها في البداية، ولربما لأنه يعتبر مفترق طرق إذا لم يوافق المكلف سيتم اللجوء الى المحكمة، والتي يكون قرارها طبقاً للقانون وبدون أي مرونة في التعامل مع نصوص القانون.

أما بخصوص المبالغ المحصلة من الإقرارات التي تم التعديل عليها بموافقة المكلف 02 فقد مثلت النسبة الأكبر، وكانت حصيلتها متزايدة وبشكل غير ثابت، ويُعزى ذلك لربما أنه مع مرور السنوات تزيد المبالغ التي ينوي المكلفون التهرب منها، وهذا دليل على أن المكلف يلجأ بشكل متزايدة ومستمر الى فعل من الأفعال الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011)، وأنه لا يوجد تطبيق لوسائل الردع المتاحة.

وفي مستخلص هذه الجداول سواء فيما يتعلق في إعداد الإقرارات المقدمة والمعدل عليها والمبالغ الخاصة بها، فإن التلاعب في الإقرارات الضريبية يتم بشكل كبير جداً، ويستمر التلاعب بهدف التهرب من دفع الضريبة، إلا أن الطرق التي يستخدمها المكلف غير معلومة بشكل واضح بسبب عدم وجود كود معين لدى الإدارة الضريبية يستخدم في معرفة الفروق، ولهذا تم اللجوء إلى توزيع استبيان على مأموري التقدير والمدققين يتم من خلاله جمع معلومات عن حجم المبالغ المضبوطة من جراء الرقابة على الإقرارات الضريبية حسب الطريقة المستخدمة في التهرب للوصول إلى نسبة تأثير جريمة التزوير على إيرادات ضريبة الدخل والإيرادات العامة، حيث إن الجداول رقم (2-18)، (2-19)، (2-20)، (2-21) توضح ذلك.

ويتضح من تلك الجداول أن نسبة المبالغ المضبوطة من أفعال التزوير الى مجموع إيرادات ضريبة الدخل تشكل (8.34%)، وكما نلاحظ أن ما نسبته 52.17 % من كافة المبالغ

المضبوطة من جراء قيام المكلف بإرتكاب الأفعال الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011) الى إيرادات ضريبة الدخل، وعلى فرض ان كافة إيرادات ضريبة الدخل تم تحصيلها بنسبة الالتزام 100 % فإن ما يقوم به المكلف من دفع من تلقاء نفسه لا يتجاوز 48%، وأن باقي المبالغ تم ضبطها من خلال الرقابة على إقرارات المكلفين والتي تم اكتشاف تلاعب بمختلف الأشكال داخل إقراراتهم الضريبية، أما على فرض أن كافة إيرادات ضريبة الدخل لم يتم تحصيلها 100 % فإن نسبة التزام المكلفين بدفع الضريبة من تلقاء أنفسهم ستقل بشكل أكثر عن 48% وقد يعود ذلك بسبب عدم وجود مدققين ذوي كفاءة عالية لكشف التزوير والتهرب، ولربما لعدم القدرة على التأكد من توفر أركان جريمة التزوير الضريبي لرفع القضية الى المحاكم، ولربما لتساهل الإدارة الضريبية في إيقاع العقوبات على المكلفين، وعدم وجود جدوى من العقوبات المفروضة، ولربما لصعوبة التأكد من طرق التزوير الضريبي التي يتبعها المكلف كونه يقوم بابتكار وسائل بشكل مستمر، وعند مقارنة النتائج مع ما هو موجود لدى محكمة الصلح فإنه لربما إن موظفي الإدارة الضريبية ليست لديهم الخبرة والمقدرة في اكتشاف جرائم التهرب الضريبي والتعامل معها من خلال التزوير الضريبي، ولربما ايضا يكون للوسائل المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في الحد من جريمة التزوير دور بارز في تخفيض تأثير جريمة التزوير الضريبي على إيرادات ضريبة الدخل.

بالإضافة الى أن حصيللة ضريبة الدخل الى الإيرادات العامة هي ضئيلة جداً وقد حصلت نسبة مساهمتها للإيرادات العامة (7.02 %)، فمن الطبيعي أن تكون المبالغ المهربة تأثيرها أيضاً ضئيل جداً على الإيرادات العامة، كما ويُعزى أن حصيللة إيرادات ضريبة الدخل الى الإيرادات العامة متدنية، وذلك لأن طبيعة اقتصاد الدولة مبني على الاستهلاك وليس الإنتاج وأن معدل الأجور منخفض جداً.

الفرع الثاني: مناقشة النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

الفقرة الأولى: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغيرات ديموغرافية.

أولاً: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

أشارت النتائج في الجدول رقم (2-22) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي.

وتُفسر هذه النتيجة لربما كون أن مأمور التقدير لن يحصل على هذا المسمى إلا بعد خبرة زمنية تتمثل بخمس سنوات حيث تعتبر هذه الفترة كافية لاكتسابه الخبرات، وذلك حسب الإجراءات المتبعة في ضريبة الدخل، كما إن مأمور التقدير لن يحصل على هذا المسمى إلا بعد دراسة تقييمه السنوي والذي يحدد مدى جدارته وإتقانه للعمل الضريبي، كما أن حصول الموظف على مدقق لا يكون إلا بعد ممارسته للعمل كمأمور تقدير، وهذا يعني أن أساس المدقق هو مأمور تقدير، وقد اكتسب الخبرات الكافية من خلال عمله كمأمور تقدير، ولذلك لم تشر النتائج الى وجود فروق في أثر وسائل مكافحة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي.

كما تشير النتائج في الجدول رقم (2-22) الى أن فئة مأموري التقدير حصلت على اعلى متوسطات حسابيو (3.85)، ويُفسر ذلك بأن مأمور التقدير هو من يقوم بالفحص الاساسي

للملف اما المدقق فهو يقوم بفحص سريع لما قام به مامور التقدير ولذلك فأن مامور التقدير اكثر قدرة من غيره على تقييم الوسائل المستخدم لمكافحة جريمة التزوير الضريبي.

وتتفق هذه النتيجة مع ما أشار إليه حنو (2016)، والذي بين عدم وجود فروق في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف التهرب الجمركي تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي.

ثانياً: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات إستجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

أشارت النتائج في الجدول رقم (2-24) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

وتُفسر هذه النتيجة بأنه كلما زادت درجة المحصل العلمي للموظف زادت المواد المتخصصة في طبيعة عملهم وخاصة في حال كانوا من المحاسبة في البكالوريوس أو في الماجستير، أو كانت طبيعة المؤهل العلمي ذات صلة مباشرة في عملهم، هذا يؤدي الى زيادة فتح مداركهم في العمل الضريبي والتي من شأنها خلق فروقات في وجهات النظر للوسائل المستخدمة في الحد من جريمة التزوير الضريبي، ولذلك أشارت النتائج الى وجود فروق في أثر وسائل مكافحة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

كما تشير النتائج في الجدول رقم (2-23) الى أن أعلى متوسط حسابي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي كان لصالح حملة درجة الدبلوم (4.13)، ويُفسر ذلك بأن الموظفين من حملة

شهادة الدبلوم يتمتعون بقدرات خاصة وكفاءات عالية، إلا أن ظروفهم لم تسمح لهم بتكملة مسيرتهم العلمية، ومن هذه الظروف الأوضاع المالية لهم.

وتتفق هذه النتيجة مع ما أشار إليه حنو (2016)، والذي بين عدم وجود فروق في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف التهرب الجمركي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

فيما تختلف نتيجة هذه الفرضية مع ما توصل إليه حسين (2010)، والذي أشار في دراسته إلى وجود فروق في متوسطات إجابات الفاحصين الضريبيين فيما يتعلق بمدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

ثالثاً: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات إجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير عدد الدورات.

أشارت النتائج في الجدول رقم (2-26) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تبعاً لمتغير عدد الدورات.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن الموظفين كافة يتلقون دورات تدريبية متعمقة في أساسيات و صلب عملية الرقابة، وتركز تلك الدورات على الجانب العملي أكثر من النظري، حيث أن أي موظف جديد يخضع لخمس دورات على الأقل في السنة الأولى من عمله بغض النظر عن طبيعة المسمى الوظيفي، كما أن هذه الدورات يتم تلقينها على أيدي خبراء متخصصين، ولذلك لم

تشر النتائج إلى وجود فروق في أثر وسائل مكافحة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تبعاً لمتغير عدد الدورات.

كما تشير النتائج في الجدول رقم (2-25) إلى أن فئة الموظفين الذين تلقوا أكثر من عشر دورات قد حصلوا على أعلى متوسط حسابي بين باقي الفئات، وبلغ متوسطهم الحسابي (3.89)، وتُفسر هذه النتيجة لربما أن الموظفين الذين تلقوا أكثر من عشر دورات، لهم بعد نظر أكثر كون كثرة الدورات تؤدي إلى توسيع المدارك والقدرات بشكل أكثر من غيرها.

وتتفق هذه النتيجة مع ما أشار إليه حنو (2016)، والذي بين عدم وجود فروق في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف التهرب الجمركي تبعاً لمتغير عدد الدورات.

فيما تختلف نتيجة هذه الفرضية مع ما توصل إليه حسين (2010)، والذي أشار في دراسته إلى وجود فروق في متوسطات إجابات الفاحصين الضريبيين فيما يتعلق بمدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي تبعاً لمتغير عدد الدورات.

رابعاً: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس

أشارت النتائج في الجدول رقم (2-28) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تبعاً لمتغير التخصص في البكالوريوس.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن مَنْ يتخصص في المحاسبة لديه من المعرفة والعلم في شؤون ضريبة الدخل أكثر من غيره، كون أن ضريبة الدخل تقوم على أسس محاسبية بالإضافة

إلى مواد متخصصة في ضريبة الدخل، أما فيما يتعلق بتخصص العلوم المالية فإن فيها مواد في المحاسبة بشكل عام، وأيضاً مواد إختيارية أخرى موجودة في المحاسبة والتي تعتبر أساس التدقيق، أما في التخصصات الأخرى التي تكون بعيدة عن تخصص المحاسبة لا يوجد هنالك مواد متخصصة في أساسيات ضريبة الدخل، ولذلك أشارت النتائج الى وجود فروق في أثر وسائل مكافحة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تبعاً للتخصص في البكالوريوس.

كما تشير النتائج في الجدول رقم (2-27) إلى أن ذوي تخصص المالية قد حصلوا على أعلى متوسط حسابي بين باقي التخصصات، إذ حصلوا على متوسط بلغ (4.12)، ويُستخلص من هذه النتيجة لربما أن حملة شهادة المالية قد حصلوا مواد متخصصة جداً في المحاسبة من خلال المواد الاختيارية المطروحة، وستطاعوا توظيف تلك المواد مع طبيعة التخصص الذي له علاقة وثيقة في التحليل المالي لنتائج أعمال الشركات، فكانت لديهم القدرة على فهم وربط الإجراءات المتبعة عند تدقيق والرقابة على الملفات الضريبية، بينما بعض التخصصات الأخرى لم تتطرق لذلك.

وتتفق هذه النتيجة مع ما أشار إليه حنو (2016)، والذي بين عدم وجود فروق في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف التهرب الجمركي تبعاً لمتغير التخصص في البكالوريوس.

فيما تختلف نتيجة هذه الفرضية مع ما توصل إليه حسين (2010)، والذي أشار في دراسته إلى وجود فروق في متوسطات إجابات الفاحصين الضريبيين فيما يتعلق بمدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي تبعاً لمتغير التخصص في البكالوريوس.

خامساً: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات إستجابات مأموري التقدير ومددقي

ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

أشارت النتائج في الجدول رقم (2-30) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن الموظفين كافة يخضعون لدورات متعمقه جدا في أساسيات الفحص وطرق التحقق من استخدام المكلفين للتزوير، ولربما أن طبيعة العمل الضريبي تحتم تنقل الموظفين بشكل مستمر ونقلهم من مدن ذات حجم صغير الى مدن ذات حجم كبير مما يؤدي الى تنقل الخبرات الموجودة عند قديمي التوظيف إلى حديثي التوظيف، بالإضافة إلى أن في كل دائرة مدققاً يقوم بالرقابة على عمل مامور التقدير، ويشترط ان لا تقل خبرته عن عشر سنوات مما يؤدي إلى نقل خبرته الطويلة إلى ماموري التقدير، وتُمدح الإدارة الضريبية في قدرتها على نقل الخبرات لجميع الموظفين مما أدى الى الحد من تفاوت القدرات، وبناء على ذلك لم تشر النتائج الى وجود فروق في أثر وسائل مكافحة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

كما تشير النتائج في الجدول رقم (2-29) الى أن فئة الموظفين الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات قد حصلوا على اعلى متوسط حسابي (3.87)، ويُفسر ذلك لربما أن من لديهم خبرة اقل من 5 سنوات هم حديثو التخرج من الجامعات وما زالت المعلومات لديهم حديثة واستطاعوا ان يدمجوا الناحية النظرية مع العملية أفضل من غيرهم.

وتتفق هذه النتيجة مع ما أشار إليه حنو (2016)، والذي بين عدم وجود فروق في مدى كفاءة الية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف التهرب الجمركي تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

فيما تختلف نتيجة هذه الفرضية مع ما توصل إليه حسين (2010)، والذي أشار في دراسته إلى وجود فروق في متوسطات إجابات الفاحصين الضريبيين فيما يتعلق بمدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

الفقرة الثانية: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغيرات ديموغرافية:

أولاً: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

أشارت النتائج في الجدول رقم (2-31) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

وتُفسر هذه النتيجة كون أن في كل دائرة يوجد هناك مدقق على الأقل حسب طبيعة العمل، مع مجموعة من مأموري التقدير، وأن فحص الملف يتم من خلال مأمور التقدير ومن ثم يتم الحصول على موافقة المدقق بعد أن يقوم بمراجع ما قام به مأمور التقدير، ولذلك فإن المعلومات التي حصل عليها مأمور التقدير تم معرفتها من قبل المدقق، ولربما يتم تعميم ما يتم التوصل إليه من قبل مأمور التقدير على مأموري التقدير والمدققين كافة من خلال دورات تدريبية أو ورشات عمل، ولذلك لم تشر النتائج إلى وجود فروق في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي.

كما تشير النتائج في الجدول رقم (2-31) إلى أن كلاً من مأموري التقدير والمدقق قد حصلوا على متوسطات حسابية متشابهة (3.65)، ويُفسر ذلك بأن ما يتم اكتشافه من قبل مأمور التقدير سيتم اطلاعه على المدقق، بالإضافة إلى نقل المعرفة والتجربة إلى مأموري التقدير كافة من خلال الدورات التدريبية وورشات العمل.

ثانياً: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

أشارت النتائج في الجدول رقم (2-33) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن اختلاف المؤهلات العلمية سيؤثر على الجانب النظري في العمل الضريبي في ضريبة الدخل وحتى وإن كان من أعلى المؤهلات العلمية وقريب جداً إلى طبيعته العمل، حيث إن تحديد درجة ممارسة الأفعال يعتمد على الممارسة العملية، كما يمكن نقل الخبرات العملية بإخضاع جميع موظفي ضريبة الدخل لدورات متخصصة في بداية عملهم تتعلق في الفحص الضريبي، وكيفية التأكد من عدم لجوء المكلف للتزوير، كما ويلعب نقل الخبرات بين الموظفين دوراً أساسياً في إطلاع موظفي ضريبة الدخل على أكثر الأفعال ممارسة لجريمة التزوير الضريبي وكيفية التثبت من ارتكاب المكلف لها، ولذلك لم تشر النتائج إلى وجود فروق في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

كما تشير النتائج في الجدول رقم (2-32) إلى أن أعلى متوسط حسابي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي كان لصالح حملة درجة الدبلوم (4.07)، ويُفسر ذلك على أن الشهادة العلمية ليست بالضرورة أن تعكس قدرات الأشخاص حيث يكون هنالك أشخاص يجتازون الشهادات

العلمية من خلال حفظهم وليس فهمهم لتلك المواد، وتعزو ذلك الى وجود قدرات خاصة تسمح لهم باكتشاف حالات التزوير، والذي بناءً عليها استطاعوا أن يحددوا أكثر الأفعال استخداماً لجريمة التزوير الضريبي، في حين لم يستطيع غيرهم اكتشاف هذه الأفعال للتفاوت في قدراتهم.

ثالثاً: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات.

أشارت النتائج في الجدول رقم (2-35) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات.

وتفسر هذه النتيجة لربما أن السنوات الأولى في عملهم يتم منحهم دورات تدريبية متخصصة في الفحص الضريبي وكيفية اكتشاف التزوير وأكثر الوسائل شيوعاً لدى المكلفين من خلال سنوات الخبرة الطويلة التي يتمتع بها قدماء تلك الدورات، حيث يتم إعطاء 5 دورات للموظفين الجدد في بداية ممارستهم للعمل حسب النظام المتبع لدى الإدارة العامة لضريبة الدخل، وذلك يؤدي إلى خلق موظفين بقدرات عالية ومهنية تسمح لهم اكتشاف أفعال التزوير التي يلجأ إليها المكلفون في الإقرارات الضريبي ومرفقاته، بالإضافة إلى ذلك يتم نقل المعرفة بينهم أثناء الدورات التدريبية التي يتلقونها، كما أن هذه الدورات التدريبية المتخصصة يشملها حالات عملية لعملية فحص الملفات الضريبية، بحيث تشمل أهم الطرق والأفعال التي يلجأ إليها المكلفون للتزوير وأكثرها خطورة، أما الدورات الأخرى فهي تكميلية وبعيدة عن أساسيات الفحص الضريبي واكتشاف عمليات التزوير، ومن الأمثلة عليها إعطاء دورات تتعلق في إجراءات رفع الملفات التي يوجد فيها فروقات ضريبية، ولم يتم إنهاؤها مع المكلف إلى المحاكم

المختصة، ولذلك لم تشر النتائج الى وجود فروق في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تبعاً لمتغير عدد الدورات.

كما تشير النتائج في الجدول رقم (2-34) الى أن فئة الموظفين الذين تلقوا أكثر من 10 دورات أعلى متوسط حسابي (3.72) لمتغير عدد الدورات، ويُفسر ذلك أنه من الطبيعي أن يكون جزء كبير من الدورات في البداية متخصصاً جداً ويتعلق في الأمور التفصيلية للإقرار الضريبي ومرفقاته، وأن الدورات الأخرى تكون أوسع وتتطرق الى مواضيع ليست متخصصة بشكل كبير في مجال الفحص والتدقيق واكتشاف التزوير، حيث قد يكون بعض تلك الدورات يتحدث عن تجارب الدول المجاورة حيث استطاعوا الربط بين تلك الدورات وتجارب الدول المجاورة وربطها مع الواقع العملي.

رابعاً: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.

أشارت النتائج في الجدول رقم (2-37) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أنه يتم إخضاع الموظفين كافة باختلاف تخصصاتهم الى دورات تؤهلهم في كيفية جمع المعلومات سواء مكتبي او ميداني، ومنها ما يتعلق في الفحص الضريبي ومؤشرات وجود تلاعب وتزوير لدى المكلفين بالإضافة إلى توجيههم إلى أكثر الطرق التي يستخدمها المكلفون في التهرب والتزوير الضريبي، حيث إن هذه الدورات تؤدي الى إعطائهم قدرة على اكتشاف التزوير أو وجود إخفاء في أحد مصادر الدخل من خلال الزيارات

الميدانية أو القوائم المالية التي تبين أن أرباحه لا تغطي مصاريفه الظاهرية، ولربما أن بعض الدورات التدريبية متخصصة جداً في التهرب والتزوير الضريبي والتي تعتمد على الخبرات الطويلة من الواقع العملي الذي لا يمكن أن تدرس في الجامعات مهما اختلف التخصص العلمي حتى وإن كان في المحاسبة، ولذلك لم تشر النتائج إلى وجود فروق في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تبعاً للتخصص في البكالوريوس.

كما تشير النتائج في الجدول رقم (2-36) إلى أن ذوي تخصص غير ذلك قد حصلوا على أعلى متوسط حسابي بين باقي التخصصات، إذ حصلوا على متوسط بلغ (3.86) ويُفسر حصول غير ذلك على أعلى متوسط حسابي لربما يدل على أن الإدارة الضريبية قد حرصت عند تأهيلها للموظفين للحد من التفاوت الناتج عن التخصصات العلمية من خلال دورات تدريبية عملية تخلصها حالات عملية تم اكتشافها سابقاً، إضافة إلى ذلك لربما إن جزءاً من هذه الأفعال يحتاج إلى سرعة البديهة والفطنة والدراسة التي قد يتمتع بها حملة الشهادات الأخرى أكثر من غيرهم.

خامساً: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الخامسة

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

أشارت النتائج في الجدول رقم (2-39) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن العمل الضريبي يتضمن فحص الكثير من ملفات المكلفين والشركات بشكل يومي، بالإضافة إلى التنقلات المستمرة لهؤلاء الموظفين خلال فترات لا تتعدى السنتين، لذلك اكتسبوا الكثير من الخبرات خلال الفترة الزمنية التي يمارسون فيها عملهم

الضريبي، ولذلك مر عليهم الكثير من حالات التلاعب بالحسابات والتزوير كون الكثير من الشركات تقوم بالتحايل والتهرب والتزوير الضريبي، ناهيك عن أن جميع ملفات مأمور التقدير يجب أن يتم الحصول على موافقة المدقق والذي يشترط لحصوله على هذا المسمى الوظيفي إلى ممارسة هذا العمل أكثر من عشر سنوات، والذي يقوم بدوره في توعية وتوجيه مأموري التقدير للتأكد من عدم قيام المكلف بممارسة بعض الأفعال المؤدية لجريمة التزوير الضريبي بناءً على الخبرة التي حصل عليها المدقق، وهذا أدى الى الحد من التفاوت في الخبرات، ناهيك أيضاً عن حرص الإدارة الضريبية في إعطاء دورات تدريبية لمأمور التقدير من قبل أشخاص لديهم الخبرة والباع الطويل في هذا المجال، بحيث يتم توعية من يتلقون هذه الدورات الى أكثر أفعال التزوير التي تراها الإدارة الضريبية استخداماً من قبل المكلفين، ولذلك لم تشر النتائج الى وجود فروق في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

كما تشير النتائج في الجدول رقم (2-38) الى أن فئة الموظفين الذين تلقوا من (5-10) سنوات حصلوا على أعلى متوسط حسابي (3.73)، يُفسر ذلك لربما أن من لديهم أكثر من عشر سنوات مع عدم وجود حوافز ومكافآت لدى الموظفين قد تقاعسوا عن تأدية أعمالهم، حيث أن من لديهم خبرة من (5-10) سنوات، يكون لديهم حافز للحصول على مسمى مدقق أو التطور الى أكثر من ذلك ولم يفقد الأمل بهذا الطموح، بعكس من لديهم خبرة أكثر من عشر سنوات، حيث أنهم يقومون بتأدية واجباتهم بفاعلية أكثر وبحافز أكبر لذلك يقومون بالتعمق أثناء الفحص الضريبي بشكل اكبر وتطرق لمواضيع أكثر من غيرهم أثناء التدقيق.

الفقرة الثالثة: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثالثة

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغيرات ديموغرافية:

أولاً: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

أشارت النتائج في الجدول رقم (2-40) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الإدارة العامة لضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن هذه المقترحات نابعة مما يتم مواجهته من قبل مأموري التقدير والمدقق بإستمروارية المكلفين في التلاعب والتزوير في اقراراتهم الضريبية، فقد أصبحوا على يقين بأن العقوبات المفروضة عليهم لم تردعهم، وقد تكون غير مطبقة نتيجة التصالح عليها من قبل المدير العام، بالإضافة الى ذلك قد يرى بعض الموظفين من خلال ممارستهم للعمل الضريبي أنهم يواجهون صعوبة في التعامل مع البرامج المحاسبية، بالإضافة إلى خبرتهم في سماع أسباب التهرب والتزوير الذي يبرر المكلف فعلته بها ما أدى الى شعورهم بأهمية زيادة الوعي لهؤلاء المكلفين، مع العلم أن كل ذلك قد تعرض له المدقق كون أنه لن يحصل على هذا المسمى قبل أن يكون حاصلاً على مسمى مأمور تقدير ولديه سنوات عمل لا تقل عن 10 سنوات، ولذلك لم تشر النتائج الى وجود فروق على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي.

كما تشير النتائج في الجدول رقم (2-40) الى أن فئة مأمور التقدير قد حصلت على أعلى متوسط حسابي (3.84)، يُفسر ذلك أن أساس فحص الملفات الضريبية وإجراء الزيارات الميدانية والتعامل مع الوثائق والبرامج المحاسبية يكون من خلال مأمور التقدير، أما المدقق فهو

يدقق على قرارات مأمور التقدير، ولذلك مأمور التقدير هو من يعاني بإستمرار أكثر من المكلف بالتزوير، ولذلك يشعر بأهمية تلك المقترحات وتنفيذها أكثر من المدقق.

ثانياً: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

أشارت النتائج في الجدول رقم (2-42) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل في الإدارة العامة لضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن هذه المقترحات نابعة لتتماشى مع الواقع العملي والذي يتم مواجهته من قبل الموظفين مع المكلفين، حيث أن ذلك إستمرار محاولة المكلفين في التزوير أو التهرب ستولد لدى هؤلاء الموظفين كافة الاحتياجات التي بحاجة الى تطويرها في قدراتهم على الفحص في ظل التطور المحاسبي، والانتقال من النظام اليدوي الى النظام التكنولوجي والبرامج المحاسبية، بالإضافة إلى احتياجهم لتعديل العقوبات المفروضة في القانون للحد من التزوير، أما فيما يتعلق في الناحية العلمية والتي تدرس ضمن التخصصات العلمية المختلفة والمستويات التعليمية المختلفة فإنها سوف تتطرق إلى الجانب النظري بشكل كبير والذي يكون في أغلب الأحيان بعيداً عن الجانب العملي، ولذلك لم تشر النتائج الى وجود فروق على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

كما تشير النتائج في الجدول رقم (2-41) أن أعلى متوسط حسابي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي كان لصالح حملة درجة ماجستير فأكثر (3.84)، ويُفسر ذلك لربما كون أن هؤلاء الموظفين لهم بعد نظر أكثر من غيرهم في إدراك أهمية هذه المقترحات في الحد من جريمة

التزوير الضريبي، حيث أن من يحصلون على درجة ماجستير فأعلى لهم بعد نظر أكثر من غيرهم، كون أن طبيعة دراستهم تتم من خلال الأبحاث العلمية وقراءة تجارب الدول الأخرى، خصوصاً إذا كانت طبيعة التخصص ذات صلة مباشرة في طبيعة عملهم.

ثالثاً: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات.

أشارت النتائج في الجدول رقم (2-44) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الإدارة العامة لضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن هذه المقترحات جاءت لتتلاءم مع الواقع والذي يتمثل في معاناة موظفي ضريبة الدخل لتكرار المكلفين لأفعال التزوير الضريبي في الإقرارات الضريبية ومرفقاتها، حيث إن هذه المقترحات ليس لها علاقة في التعليم أو الحصول على عدد معين من الدورات لأن جزءاً منها يتعلق بالطرف الآخر وهو المكلف بهدف ردعهم بعد اكتشاف أفعالهم، وتوعيتهم بخطورة التزوير لعدم لجوئهم للتزوير الضريبي، وجزءاً آخر يتعلق بإيجاد مواد تدريبية غير متوفرة تتلاءم مع عمليات الفحص في ظل التطور المحاسبي القائم في استخدام الشركات لبرامج محاسبية بدلاً من النظام اليدوي، ولذلك لم تشر النتائج إلى وجود فروق على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تبعاً لمتغير عدد الدورات.

كما تشير النتائج في الجدول رقم (2-43) إلى أن فئة الموظفين الذين تلقوا أكثر من 10 دورات قد حصلت على أعلى متوسط حسابي بين باقي الفئات وبلغ متوسطهم الحسابي (3.84)،

ويُستخلص من ذلك أن الدورات الأولى تكون في مجال تخصص الفحص الضريبي، أما الدورت الأخرى فهي تغطي نواحي أوسع في العمل الضريبي، التي من شأنها أن تؤدي إلى زيادة بعد النظر لديهم عن غيرهم من الموظفين على ماهيه الطرق الواجب إتباعها لردع المكلفين، أو يتم من خلالها مناقشة المواد القانونية وأبعادها.

رابعاً: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.

أشارت النتائج في الجدول رقم (2-46) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدقي ضريبة الدخل في الإدارة العامة لضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.

وتُفسر هذه النتيجة لربما بأن هذه المقترحات ليست نابعة عن أمور نظرية قد لا تتماشى مع الواقع، ولذلك لم تختلف إجابات هؤلاء الموظفين باختلاف تخصصاتهم العلمية كون أن هذه المقترحات تهدف للحد من استمرار المكلفين بالتزوير وليس لاكتشاف التزوير، والذي يعتمد جزء منه على الفحص وتحليل القوائم المالية، والتي قد تؤثر طبيعة التخصص العلمي لمأموري التقدير على إنتاجيتهم، بالإضافة إلى محاولة تثقيفهم بخطورة التزوير الضريبي ولذلك لم تشر النتائج إلى وجود فروق على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تبعاً لمتغير التخصص في البكالوريوس.

كما تشير النتائج في الجدول رقم (2-45) إلى أن ذوي تخصص المالية قد حصلوا على أعلى متوسط حسابي بين باقي التخصصات، إذ حصلوا على متوسط بلغ (4.36)، حيث ويُستخلص من ذلك لربما أن هؤلاء الموظفين من حملة المالية، قد يتمتعون بقدرات خاصة

تمكنهم من أن يكون لهم بعد نظر أوسع من غيرهم من الموظفين لأهمية هذه المقترحات، بالإضافة الى ذلك لربما كون أن جزءاً من هذه المقترحات يتعلق في فحص البرامج المحاسبية والتي تحتاج الى تخصص في الأمور المحاسبية للتأكد من صحة ترحيل هذه البرامج للعمليات المالية، ولهذا السبب تولد لديهم يقين بأنهم بحاجة الى دورات تدريبية لفحص حسابات الشركة من على البرامج المحاسبية خاصتها، عكس باقي التخصصات الأخرى التي إما تم التطرق إليها داخل الدراسة أو بعضهم تلقوا دورات قبل التوظيف فيما يتعلق بالبرامج المحاسبية من أجل إيجاد فرص عمل، أو أن يكون قد مارس العمل في القطاع الخاص على البرامج المحاسبية قبل التوظيف في القطاع العام، ولهذا السبب تولد لديهم اليقين بأهمية هذه المقترحات أكثر من غيرهم.

خامساً: مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الخامسة

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

أشارت النتائج في الجدول رقم (2-48) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في الإدارة العامة لضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

وتُفسر هذه النتيجة لربما أن مواجهة الموظفين للمتهربين من دفع الضرائب لا يكون بشكل تدريجي، حيث قد يتم مواجهة هؤلاء المكلفين في بداية عملهم، وقد يكون في أول ملف يتم فحصه، ولكثرة الملفات التي يتم فحصها بشكل مستمر والتعديل عليها أدى الى إحساسهم لأهمية هذه المقترحات للحد من المتهربين حيث تعتمد على حجم استمرار المكلفين بالتهرب وليس على

عدد سنوات العمل، ولذلك لم تشر النتائج الى وجود فروق على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

كما تشير النتائج في الجدول رقم (2-47) إلى أن فئة الموظفين من ذوي الخبرة أقل من 5 سنوات قد حصلوا على أعلى متوسط حسابي بين الفئات الأخرى (4.0)، حيث يُفسر ذلك لربما لكون أن فئة الموظفين من ذوي الخبرة أقل من 5 سنوات قد يتفاجئون في عدد الملفات المتهربة أكثر من الذين لديهم سنوات خبرة أكثر من الذين اعتادوا على ذلك مما أدى الى شعورهم بالضرورة الحتمية لهذه المقترحات.

الخاتمة

النتائج

توصلت الباحثة في هذه الدراسة الى النتائج الآتية:

- (1) إن المكلفين يستخدمون كل من فعلي تقديم بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرارات الضريبية المقدمة للإدارة الضريبية، وقيام المكلفين بإخفاء معلومات في الإقرارات الضريبية أوجب القانون بيانها بدرجة مرتفعة، من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل.
- (2) إن المكلفين يستخدمون فعل تقديم إقرارات ضريبية بالاستناد الى معززات مزورة بدرجة متوسطة من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل.
- (3) إن وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي التي يتم اتباعها من قبل الإدارة الضريبية - من معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة والرقابة الضريبية المفروضة على كل من المكلف من قبل مأمور التقدير والرقابة المفروضة على قرار موظفي ضريبة الدخل، والعقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي-، حصلت على درجة مرتفعة في أثرها للحد من جريمة التزوير الضريبي وزيادة إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل.
- (4) إن التزام الإدارة الضريبية بتنفيذ الإجراءات التنفيذية برفع القضايا المتعلقة بجريمة التزوير الضريبي للمحكمة المختصة حصلت على درجة مرتفعة من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل.
- (5) ضرورة تأهيل مأموري التقدير في الأمور القانونية المتعلقة في التأكد من الأركان المكونة لجريمة التزوير الضريبي من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل.

- (6) ضرورة إيجاد وتفعيل دائرة متخصصة في جمع المعلومات في الإدارة العامة لضريبة الدخل من وجهة نظر كل من مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل.
- (7) ان نسبة قضايا التزوير في ضريبة الدخل إلى قضايا التهرب الضريبي في ضريبة الدخل 0%، وعدم وجود أي قضية تهرب ضريبي تخص ضريبة الدخل مرفوعة لمحكمة الصلح من عام (2011-2015).
- (8) شكلت المبالغ المضبوطة من جريمة التزوير الضريبي تأثيراً بسيطاً على الإيرادات العامة، حيث شكلت ما نسبته (0.58%)
- (9) شكلت المبالغ المضبوطة من جريمة التزوير الضريبي تأثيراً ضئيلاً على إيرادات ضريبة الدخل، حيث شكلت ما نسبته 8.34%.
- (10) أشارت النتائج إلى عدم وجود فروق دالة إحصائية بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في دوائر ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تبعاً لمتغيرات الدراسة: المسمى الوظيفي، عدد الدورات، سنوات الخبرة.
- (11) أشارت النتائج إلى وجود فروق دالة إحصائية بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في دوائر ضريبة الدخل في أثر وسائل مكافحة جريمة التزوير الضريبي على زيادة إيرادات ضريبة الدخل تبعاً لمتغيرات الدراسة: المؤهل العلمي، التخصص في البكالوريوس.
- (12) أشارت النتائج إلى عدم وجود فروق دالة إحصائية بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في دوائر ضريبة الدخل في درجة ممارسة الأفعال المجرمة لجريمة التزوير الضريبي تبعاً لمتغيرات الدراسة: المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، عدد الدورات التخصص في البكالوريوس، سنوات الخبرة.

- (13) أشارت النتائج إلى عدم وجود فروق دالة إحصائية بين متوسطات استجابات مأموري التقدير ومدققي ضريبة الدخل في دوائر ضريبة الدخل على درجة الرضا عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي تبعاً لمتغيرات الدراسة: المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، عدد الدورات التخصص في البكالوريوس، سنوات الخبرة.
- (14) شعور موظف الإدارة الضريبية بوجود رقابة على ما يقوم به يؤدي إلى التزامه في تطبيق القانون، وتنفيذ الإجراءات القانونية الخاصة برفع قضايا التزوير الضريبي في المحاكم المختصة.
- (15) نسبة التعديل في الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين في فلسطين أكثر بكثير مما هو في الأردن خلال الفترة ما بين (2011-2015).

التوصيات

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة، خرجت الباحثة بالتوصيات الآتية:

- (1) ضرورة إصدار قانون ضريبي جديد وعصري، بحيث يتم ذكر الجرائم الضريبية بشكل منفرد وموضح، وأن يتم تعريفها وتحديد أركانها وأفعال ارتكابها.
- (2) اعتماد الإدارة الضريبية نماذج إلكترونية للإقرارات الضريبية التي يقدمها المكلفون وملقحاتها، وأن يتم فحص تلك الإقرارات الضريبية إلكترونياً، للتأكد من صحة البيانات والمعلومات الوارد فيها.
- (3) التركيز على إعطاء دورات تدريبية لكل من مأمور التقدير والمدقق في أساليب اكتشاف الأختام والتوقيعات المزورة، بالإضافة إلى أركان جريمة التزوير الضريبي، والطرق العلمية في اكتشاف التزوير الضريبي عند فحص الإقرار الضريبي.

- (4) قيام الإدارة الضريبية بتعميم الأختام والتوقييع لكافة الجهات التي لها علاقة في ضريبة الدخل على مأموري التقدير والمدققين.
- (5) قيام الإدارة الضريبية بتعديل قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011) فيما يتعلق بتشديد العقوبات على الجرائم الضريبية ومنها جريمة التزوير الضريبي بحيث يكون الجزاء رادعاً وصارماً ومطبقاً.
- (6) أن تقوم الإدارة الضريبية بإستثمار الكفاءات لديها ممن يحملون شهادة ماجستير منازعات ضريبية ليترافعوا أمام المحاكم المختصة.
- (7) تحديد وتوضيح العقوبات المفروضة على الشخص المعنوي على أن تتناسب مع حجم الضرائب المهربة من قبلهم.
- (8) قيام الإدارة الضريبية بتكثيف الوعي الضريبي لدى المكلفين بأن تقديم بيانات كاذبة في الإقرار الضريبي أو تضمينه بيانات غير صحيحة أو معلومات كاذبة أو إخفاء معلومات أوجب القانون بيانها جرم، ويشكل جريمة تزوير ضريبي، وتعريفهم بأثر جريمة التزوير الضريبي على خزينة الدولة، وما يترتب عليه من خدمات مقدمة للموظفين.
- (9) تفعيل دائرة إدارة المخاطر في الإدارة العامة لضريبة الدخل لتحديد وتصنيف خطورة المكلفين.
- (10) أن تحرص الإدارة الضريبية على وضع معايير تحديد خطورة ملفات المكلفين ضمن دليل الإجراءات الخاص بالإدارة الضريبية.
- (11) الحد من صلاحيات المدير العام في إجراءات التصالح بهدف ردع المكلفين من ارتكاب جريمة التزوير الضريبي.

(12) بناء علاقة قائمة على الثقة المتبادلة ما بين المكلف والإدارة الضريبية لأن هذا يعمل على تجاوب المكلفين، بحيث يعلن المكلفون عن دخولهم الحقيقية والصحيحة، وهذا يؤدي إلى زيادة نسبة قبول الإقرارات الضريبية دون أن يتم التعديل عليها.

(13) تفعيل الدور الرقابي على أداء موظفي ضريبة الدخل للتأكد من قيامه بتنفيذ الإجراءات القانونية عند اكتشافه لجريمة التزوير الضريبي.

(14) أن يتم إدراج أكواد لكل فعل من أفعال المادة رقم (37) بحيث يتم معرفة المبالغ المضبوطة حسب الفعل المستخدم من قبل المكلفين من أجل التهرب الضريبي.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب

أبو الروس، احمد، قانون جرائم التزيف والتزوير والرشوة واختلاس المالي العام من الوجهة القانونية والفنية، بلا ط، الازارطة/ الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 1997.

البدرى، قيس حسن عواد، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دراسة تحليلية مقارنة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2005.

البقل، هيثم عبد الرحمن، الأحكام الخاصة بالدعوى الجنائية الناشئة عن الجرائم المالية، دار النهضة العربية، 2005.

بليح، احمد بديع، التشريع الضريبي والضريبة على الدخل، توزيع منشأة المعارف بالاسكندرية، 1985.

تكلا، شريف، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، القاهرة: دار الفكر العربي، 1978.

ثروت، جلال، نظم الاجراءات الجنائية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2003.

الجندي، حسني، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الاول، شرح الاحكام العامة الموضوعية والاجرائية (في القانون رقم (91) لسنة (2005) بشأن الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، ط1، 2005-2006.

الجندي، صخر عبد الله، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، الطبعة الاولى، دار الثقافة، عمان، الاردن، 2005.

حرب، جهاد، أجهزة الرقابة وانظمة المساءلة في القطاع العام الفلسطيني، المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار العالمي والديمقراطي، الائتلاف من اجل النزاهة والمساءلة، ط1، 2003.

الحلبي، محمد علي السالم عياد، شرح قانون العقوبات الاردني القسم العام، دار ومكتبة بغدادية للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 1993.

خالد، عدلي أمير، أحكام قانون الإجراءات الجنائية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000.

خوالدة، سامي، جريمة التزوير وطرق اكتشافها، ط1، عمان، دن، 1990.

دراز، حامد عبد المجيد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، 1999.

رتيب، رابع، الممول والادارة الضريبية، دار النهضة العربية، 1991.

الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 1، 2015.

سعد، محيي محمد، الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية، 1998.

السعيد، كامل، شرح قانون العقوبات الاردني الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، دراسة تحليلية مقارنة (التزوير، استعمال المحرر المزور، شهادة الزور، اليمين الكاذب، جرم الافتراء، اختلاق الجرائم، الرشوة، الاختلاس، استثمار الوظيفة)، ط 1، عمان، الاردن: المركز العربي للخدمات الطلابية، 1997.

سكيكر، محمد علي، جرائم التزييف والتزوير وتطبيقاتها العملية (تشريعات_تعليقات_قيود واوصاف_احكام النقض)، بلا ط، الاسكندرية: دار الفكر الجامعي، 2008.

الشاذلي، فتوح عبدالله، شرح قانون العقوبات القسم الخاص، جرائم العدوان على المصلحة العمومية، جرائم العدوان على المصلحة العامة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2003.

الشاربي، سلطان عبد القادر، والوريكات، محمد عبد الله، المبادئ العامة في قانون العقوبات، ط1، دار وائل للنشر.

الشرع، طالب، الجرائم الضريبية، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى، 2008.

الشواربي، عبد الحميد، الجرائم المالية والتجارية، بلا ط، الاسكندرية: منشأة المعارف، 1996.

الشواربي، عبد الحميد، الطعون الضريبية "فرض الضريبة واساس الالتزام بها- الاقرارات الضريبية، الطعون الضريبية (لجان الطعن، الدعوى الضريبية) تقادم الضرائب- جرائم الضرائب"، منشأة المعارف، الاسكندرية.

الطباخ، شريف، التزوير والتزييف في ضوء القضاء والفقه: جنح وجنايات التزوير والتأليف، ط 2، القاهرة: المركز القومي للاصدارات القانونية، 2009.

طنطاوي، ابراهيم حامد، الحماية الجنائية ليرادات الدولة من الضرائب على الدخل: دراسة للقواعد الموضوعات والاجرائية في القانون رقم 91 لسنة 2005، القاهرة: دار النهضة العربية، 2006.

عبد التواب، معوض، الدفع الضريبية في ظل قانون الضرائب الجديد رقم 91 لسنة 2005، ط3، بدون دار نشر، مصر، 2006.

عبد التواب، معوض، الوسيط في شرح جرائم التزوير والتزييف وتقليد الاختام، ط 2، طنطا- مصر: مكتبة عالم الفكر والقانون للنشر والتوزيع، 2003.

العسكري، علي انور، الرقابة المالية على الاموال العامة في مواجهة الانشطة غير المشروعة. عطية، قدي نقولا، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، دم، دن، 1960.

المبيضين، علي محمد، الصلح الجنائي وأثره في الدعوى العامة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط 2، 2015.

المرصفاوي، حسن صادق، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، جامعة الاسكندرية، ط1، 1963.

المزوري، وعدي سليمان، تجاوز أعضاء الضبط القضائي لإستعمال سلطاتهم، الرافدين للحقوق، 2003.

المنجي، محمد، دعوى التزوير الفرعية في المواد الجنائية من التقرير بالتزوير الى الطعن بالنقض، بلا ط، الاسكندرية: توزيع منشأة المعارف بالاسكندرية، 1992.

هليل، فرج علواني، جرائم التزييف والتزوير، بلا ط، الاسكندرية: دار المطبوعات الجامعية، 1993.

وفا، عبد الباسط، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الاداري، دار النهضة العربية.

يوسف، سنيينة احمد، الاطار القانوني للملف الضريبي، دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2004.

يوسف، مصطفى، الادانة والبراءة في تزوير المحررات، بلا ط، القاهرة: دار النهضة العربية، 2008.

ثانياً: الرسائل العلمية

إبراهيم، طرشي، التهرب الضريبي واليات مكافحته، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2015/2014.

أبو زعيتر، أحمد خميس عبد العزيز، دور الإيرادات المحلية في تمويل الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية، غزة، جامعة الأزهر، 2012.

أبو عياش، يوسف محمود مصطفى، سلطات الادارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، 2013.

أحمد، أحمد، جريمة التزوير الضريبي في القانون العراقي.

إدليبي، منى، الدعوى الضريبية في سورية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2011.

الايوكي، عادل، الجريمة الاقتصادية، مركز الاعلام الامني.

بتاتة، طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينية 1، الجزائر، (2011-2012).

الجبلي، وليد، مدونة وليد الجبلي أبحاث في المحاسبة والمراجعة إدارة المخاطر الضريبية، من المخاطر الى الفرص، 2015

حبو، زهرة محمد، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي - حالة الجزائر، جامعة دمشق الجمهورية العربية السورية، رسالة الماجستير، 2011.

حسين، رلى عبد الرزاق، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجع الدولي له واثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، نابلس، 2010.

حسين، محمد حسين قاسم، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة (1964م)، جامعة النجاح الوطنية، رسالة ماجستير، 2004.

חנו، سعيد محمد سعيد، مدى كفاءة الية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي في فلسطين، رسالة ماجستير، فلسطين، نابلس، 2016

خويلد، رجا أحمد محمد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، 2004.

ذبيح، لياس قلاب، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية إم البواقي، رسالة ماجستير، جامعة محمد خضير-بسكرة، الجزائر، (2010-2011).

سمور، ابراهيم خليل، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الالتزام والالتزام، (دراسة تحليلية وتطبيقية)، رسالة ماجستير، غزة، الجامعة الإسلامية.

شاهين، سلام عزام روعي، واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين وأثر ذلك على التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، 2012.

شرعب، مجدي نبيل محمود، إمتيازات الادارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، رسالة ماجستير، نابلس، 2006.

الشلة، علا محمد عبد المحسن، محددات الإيرادات العامة في فلسطين، نابلس، فلسطين، جامعة النجاح الوطنية، 2005.

شيعاوي، وفاء، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، رسالة دكتوراة، جامعة محمد خيضر بسكرة، (2009-2010).

صالح، نائل عبد الرحمن، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها، دراسة تحليلية مقارنة للقانون الاردني والفرنسي، نشر بدعم من الجامعة الاردنية، عمان، 1986.

عبد الغفور، حسام فاير أحمد، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2008.

عبد الغني، بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، رسالة ماجستير، جامعة تلمسات، (2010-2011).

قاسم، صلاح محمد توفيق، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، نابلس، 2003.

محمود، معتز، دور الادارة الضريبية في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2016.

مروى، بشار، دور الرقابة الجبائية في زيادة الحصيلة الضريبية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (2015-2016).

المعيش، عبد الكريم عايض سهل، الجزاءات المترتبة على تهرب المكلف وإخلاله بالتزاماته الضريبية في قانون ضريبة الدخل الاردني، رسالة ماجستير، بإشراف د. عادل فليح، جامعة الاسراء الخاصة، 2008.

منصور، إيهاب خضر أحمد، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحه التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، نابلس، 2004.

نبيلة، ساعد، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، دراسة حالة بمفتشية الضرائب في -الأخضرية، رسالة ماجستير، جامعة أكلي محند أو الحاج-البويرة، (2014-2015).

نجار، سليم، دراسة فعالية السياسة الضريبية في فلسطين كأداة لتمويل عملية التنمية الاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، منطقة شمال غزة التعليمية، فلسطين.

نصر، رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، جامعة قصدي مرباح، رسالة ماجستير، 2006-2007.

ثالثاً: القوانين

التدقيق المالي الداخلي رقم (11) لسنة (2011).

قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001).

قانون العقوبات الاردني رقم 16 لسنة 1960

قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة (2004)

قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة (1982).

قانون ضريبة الدخل المصري الجديد رقم (91) لسنة (2005).

قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (2011).

رابعاً: المنشورات والمجلات

سامح عطوط، أثر قانون ضريبة الدخل رقم 17 للعام 2004 على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين، 2009.

خامساً: المقابلات الشخصية

ابراهيم عساف، مدير الدائرة الرقابية الأولى في الإدارة العامة للرقابة على الإقتصاد، قطاع الإقتصاد، ديوان الرقابة المالية الإدارية، رام الله، 2017/2/1.

أيمن الشيخ، مسؤول قسم التدقيق، دائرة ضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، سلفيت، بتاريخ 2017/5/24.

جميل بني فضل، مدقق في دائرة الرقابة والتدقيق في الإدارة العامة لضريبة الدخل، وزارة المالية، نابلس، 2016/6/30.

سعيد حنو، فاحص حسابات في دائرة ضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، رام الله، 2017/1/5.

صابرين لدادوة، مبرمج كمبيوتر، دائرة تكنولوجيا المعلومات، مجلس القضاء الأعلى، رام الله، بتاريخ 2017/5/3.

ميرفت الدباس، مدير مديرية تقنية المعلومات، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، المملكة الأردنية الهاشمية، بتاريخ 2017/7/2.

سادساً: المواقع الإلكترونية

<http://www.pcp.ps>.

www.mof.gov.ps

www.pmof.ps

www.saacb.ps

الملاحق

ملحق (1) جداول الإيرادات

جدول (1) واقع الإيرادات العامة خلال الفترة من 2011 وحتى 2016 (بالمليون شيكل)¹

السنة	صافي الإيرادات	الإيرادات الضريبية	نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية من إجمالي الإيرادات المحلية	إيرادات غير ضريبية	نسبة مساهمة الإيرادات الغير ضريبية من إجمالي الإيرادات المحلية
2011	7320.7	6405.6	%87.4	915.2	%12.6
2012	7957.6	7027.1	%88.3	930.5	%11.7
2013	8347.6	7426.4	%88.9	921.2	%11.1
2014	9817.4	8851.8	%90.1	965.6	%9.9
2015	10931.3	9962.7	%91.1	968.6	%8.9
2016	13581.5	11289.9	%83.1	229.1	%16.9

جدول (2): نسبة نمو ضريبة الدخل ومساهمتها للإيرادات الضريبية وصافي الإيرادات خلال الفترة من 2011 وحتى 2016 (بالمليون شيكل)²

السنة	إيرادات ضريبة الدخل	نسبة النمو	صافي الإيرادات	نسبتها من صافي الإيرادات	إيرادات الضرائب	نسبتها من الإيرادات الضريبية
2011	504	%32.5	7320.7	%6.8	6404.6	%7.8
2012	668	%12.8	7957.6	%8.3	7027.1	%9.5
2013	754.1	%2-	8347.6	%9	7426.4	%10.1
2014	736	%16-	9817.4	%7.4	8851.8	%8.3
2015	724	%5-	10931.3	%6.6	9962.7	%7.2
2016	682.5		13581.5	%5	11289.9	%6

¹ <http://www.pmf.ps>، بتاريخ (2017/5/12)، الساعة العاشرة مساءً.

² <http://www.pmf.ps>، بتاريخ (2017/5/12)، الساعة العاشرة مساءً.

جدول (3): حصيلة الإيرادات الضريبية خلال الفتره من 2011 وحتى 2016 (بالمليون شيكل)¹

حصيلة الإيرادات الضريبية من 2012-2016						
السنة	2011	2012	2013	2014	2015	2016
ضريبه الدخل محلية	474.4	659.1	714.2	684.6	700.7	646.5
اجمالي صافي الايرادات	7320.7	7957.6	8347.6	9817.4	10931.3	13581.4
ايرادات ضريبه محليه	1726.8	1844.3	2157.2	2148.8	2354.1	2391.8
ايرادات ض.ق.م محليه	677.3	670.3	852.3	950.9	1002.9	924.5
ايرادات ض.ق.م مقاصه	1620.1	1860.6	2016.5	2278.3	2276.2	2686.2
ايرادات مقاصه كليه	5095.2	5616.8	6102.8	7331	7988.2	8930.2

جدول (4) نسبة إيرادات ضريبة الدخل إلى كل إيراد خلال الفترة من 2011 وحتى 2016:²

نسبة إيرادات ضريبه الدخل الى كل ايراد						
الايرادات	2011	2012	2013	2014	2015	2016
إجمالي صافي الايرادات	0.06	0.08	0.09	0.07	0.06	0.05
إيرادات ضريبية محلية	0.27	0.36	0.33	0.32	0.30	0.27
إيرادات ض.ق.م محلية	0.70	0.98	0.84	0.72	0.70	0.70
إيرادات ض.ق.م مقاصة	0.29	0.35	0.35	0.30	0.31	0.24
إيرادات مقاصة كلية	0.09	0.12	0.12	0.09	0.09	0.07

¹ <http://www.pmf.ps>، بتاريخ (2017/5/12)، الساعة العاشرة مساءً.

² <http://www.pmf.ps>، بتاريخ (2017/5/12)، الساعة العاشرة مساءً.

جدول (5) نسبة نمو إيراد كل نوع من انواع الضرائب خلال الفترة من 2011 وحتى 2016:¹

نسبه نمو ايراد كل نوع من انواع الضرائب					
السنة	-2011 2012	-2012 2013	-2013 2014	-2014 2015	-2015 2016
ضريبه الدخل	0.38	0.08	-0.04	0.02	-0.08
اجمالي صافي الايرادات	0.086	0.05	0.18	0.11	0.24
ايرادات ضريبة محلية	0.068	0.17	0.00	0.10	0.02
ايرادات ض.ق.م محلية	-0.01	0.27	0.12	0.05	-0.08
ايرادات ض.ق.م مقاصة	0.14	0.08	0.13	0.00	0.18
ايرادات مقاصه كليه	0.1	0.09	0.20	0.09	0.12

¹ <http://www.pmf.ps>، بتاريخ (2017/5/12)، الساعة العاشرة مساءً.

ملحق (2) الاستبانة

جامعة النجاح الوطنية



كلية الدراسات العليا

برنامج المنازعات الضريبية

الاخوة / الاخوات الكرام

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تقوم الباحثة/نهى دعباس بإعداد دراسة ميدانية بعنوان: (جريمة التزوير الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة)، خلال الفصل الدراسي الثاني (2017)، علماً بأن التزوير الضريبي يتم بثلاث طرق، بحيث تتمثل الطريقة الأولى بتقديم المكلف بيانات كاذبة في الإقرار الضريبي، وتتمثل الطريقة الثانية بتضمين المكلف الإقرار الضريبي ببيانات أو معلومات كاذبة، وتتمثل الطريقة الثالثة والأخيرة بإخفاء المكلف معلومات أوجب القانون بيانها، ومن أجل إنجاز هذه الدراسة يستلزم الحصول على معلومات مختلفة من خلال الاستبانة المرفقة، لذا أرجو من حضرتكم التكرم بالإجابة عن هذه الاستبانة بدقة وعناية لما لهذه الدراسة من أهمية، علماً بأن البيانات ستستخدم لأغراض البحث العلمي وستعامل بسرية تامة.

شاكراً لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحثة: نهى دعباس

إشراف: د. فادي شديد. د. سامح عطعوط.

القسم الأول: الرجاء وضع إشارة (×) أمام الإجابة المناسبة للأسئلة الآتية:

A1: المسمى الوظيفي:

() 1. مأمور تقدير () 2. مدقق ضريبة الدخل

A2: المؤهل العلمي:

() 1. دبلوم () 2. بكالوريوس
() 3. دبلوم عال () 4. ماجستير فأكثر

A3: عدد الدورات في ضريبة الدخل:

() 1. 5 دورات () 2. من 6 - 10 دورات
() 3. أكثر من 10 دورات

A4: التخصص في البكالوريوس:

() 1. محاسبة () 2. مالية
() 3. إدارة () 4. غير ذلك

A5: سنوات خبره في الضريبة:

() 1. أقل من 5 سنوات () 2. من 5 - 10 سنوات
() 3. أكثر من 10 سنوات

القسم الثاني: الرجاء الإجابة عن الأسئلة الآتية المتعلقة بموضوع الدراسة:

b. الفقرة الأولى: درجة موافقة على ممارسة الأفعال المُجرَّمة المخالفة للقانون والمكونة

للتزوير الضريبي من قبل المكلفين حسب الأفعال التالية:

الرقم	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	معارض	معارض جداً
أولاً: تقديم المكلف بيانات أو معلومات كاذبة في الإقرار الضريبي:						
b.11	يعمل المكلف على تخفيض الإيرادات.					
b.12	المبالغة بمصروف أو أكثر.					
b.13	إدراج المكلف مصروف غير موجود.					
b.14	إدراج بيانات ومعلومات غير صحيحة للحصول على إعفاءات.					
ثانياً: تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالإستناد الى معززات مزورة:						
b.21	تزوير شهادة خصم المصدر.					
b.22	تزوير شهادة مراقب الشركات لزيادة عدد الشركاء.					
b.23	تزوير شهادة الحصول على تشجيع الاستثمار					
b.24	تقديم إقرار بناء على سجلات مصطنعة.					
b.25	تزوير مصادقة مدقق الحسابات على القوائم المالية.					
b.26	إدراج نفقات صورية					
ثالثاً: قيام المكلف بإخفاء معلومات في الإقرار الضريبي أوجب القانون بيانها:						
b.31	عدم تسجيل أحد الأنشطة لدى دوائر الضريبة.					
b.32	عدم إدراج أحد مصادر الدخل بالرغم من ممارسته لذلك النشاط.					
b.33	عدم إقرار المكلف بوجود ديون معدومة على الرغم من استيفائها					

C. الفقرة الثانية: درجة الموافقة على أثر معايير اختيار الملفات الضريبية التي ستخضع للرقابة على زيادة إيرادات ضريبة الدخل للمعايير التالية:

الرقم	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	معارض	معارض جداً
c.1	وجود اختلاف جوهري في الربح الإجمالي مقارنة مع ما يصرح عنه مكلفين من نفس القطاع مع مراعاة حجم لنشاط.					
c.2	وجود اختلاف جوهري في نسبة الدخل الصافي الى لصفقات عما يصرح عنه مكلفين من نفس القطاع مع مراعاة حجم النشاط					
c.3	وجود تذبذب كبير في حجم الصفقات خلال السنوات السابقة					
c.4	وجود فروقات جوهريّة بين الضريبة المصرح عنها و الضريبة المعدلة بعد تدقيق الملف خلال السنوات السابقة .					
c.5	وجود تذبذب في نسبة قيمة الضريبة المصرح عنها في الإقرار المقدم الى إجمالي الدخل مقارنة مع النسبة في السنوات السابقة.					
c.6	وجود مخالفات ضريبية خلال السنوات السابقة.					
c.7	وجود تذبذب كبير في نسبة الدخل الصافي الى الصفقات خلال السنوات السابقة.					
c.8	وجود اختلاف كبير في حجم النشاط بعد انتهاء الإعفاء الاستثماري عما كانت عليه اثناء الاعفاء الاستثماري					

d. الفقرة الثالثة: درجة الموافقة على اثر الرقابة الضريبية المفروضة على كل من موظفي ضريبة الدخل والمكلف في زيادة إيرادات ضريبة الدخل حسب الإجراءات الرقابية التالية:

الرقم	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	معارض	معارض جداً
أولاً: رقابة مأمور التقدير على المكلف:						
d.11	استخدام مأمور التقدير معايير التدقيق الدولية عند الفحص.					
d.12	اختيار عينات الفحص بناءً على معايير تحديد الخطورة.					
d.13	جمع معلومات عن الشركة والنظام المحاسبي قبل الزيارة.					
d.14	فحص صحة النفقات والإعفاءات المصرح بها					
d.15	التأكد من تنزيل النفقات حسب النسب المحددة في القانون.					
d.16	مقارنه ما هو مصرح في ضريبة الدخل مع ما هو مصرح في الجمارك وضريبة القيمة المضافة					
d.17	اعتماد مأمور التقدير على الزيارات الميدانية عند الفحص.					
d.18	فحص صحة ترحيل البرامج المحاسبية للعمليات المالية.					
d.19	احتفاظ المكلف بسجلاته ونظامه المحاسبي حسب المدة القانونية					
d.110	مقارنه البيانات المالية المصرح عنها للضريبة مع البيانات المالية التي تم الحصول عليها خلال الزيارة الميدانية.					
d.111	مقارنة عينة من نسخ الفواتير الموجودة في دفاتر المكلف مع فاتورة الأصل التي أعطيت لمكلف آخر.					

الرقم	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	معارض	معارض جداً
d.112	مقارنة الأرباح الصافية والنفقات قبل وبعد الإعفاء بموجب قانون تشجيع الاستثمار					
d.113	طلب كشف مشتريات المكلف من الموردين.					
ثانياً: الرقابة المفروضة على موظفي ضريبه الدخل:ـ						
d.21	استخدام أسس التدقيق العلمية.					
d.22	اخذ تقارير من برنامج ضريبة الدخل قبل زيارة الدائرة					
d.23	اختيار عينة تغطي جميع المعاملات الضريبية التي تمت.					
d.24	تركيز الفحص على معاملات التدقيق المتعلقة بكبار المكلفين.					
d.25	يتم تركيز الفحص على ملفات الشركات التي يقوم مأمور تدقيق محدد بتخليصها خلال السنوات السابقة.					
d.26	التزام موظفي ضريبة الدخل بالحصول على معززات تثبت حق المكلف بالحصول على الإعفاءات الشخصية والنزليات.					
d.27	مدى التزام موظفي ضريبة الدخل للتعليمات الواردة لديهم والتي تتعلق في تدقيق بعض القطاعات الاقتصادية.					
d.28	مدى التزام موظفي ضريبة الدخل في اعتماد مصاريف ضريبية للمكلف حسب النسب المحددة في القانون.					

e. الفقرة الرابعة: درجة الموافقة على مدى التزام الإدارة الضريبية في الإجراءات التنفيذية المتعلقة بجريمة التزوير الضريبي في زيادة إيرادات ضريبة الدخل حسب الإجراءات التالية:

الرقم	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	معارض	معارض جداً
e.1	قيام مأموري التقدير باستخدام صلاحياتهم في تحويل الملفات التي تحتوي على تزوير ضريبي للإدارة الضريبية.					
e.2	قيام الإدارة الضريبية باستخدام صلاحياتهم في تحويل الملفات التي تحتوي على تزوير ضريبي للنيابة العامة.					
e.3	قيام الإدارة الضريبية في حال اكتشاف جريمة التزوير الضريبي أثناء إعادة التقدير في رفعها الى الجهات المختصة.					
e.4	قيام المدير العام في حال التصالح بفرض غرامة مالية.					
e.5	عدم إجراء التصالح في حال تكرار جريمة التزوير الضريبي.					

f. الفقرة الخامسة: درجة الموافقة على اثر العقوبات المفروضة على جريمة التزوير الضريبي في زيادة إيرادات ضريبة الدخل حسب العقوبات التالية:

الرقم	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	معارض	معارض جداً
f.1	تطبيق عقوبة أشد لجريمة التزوير وردت في قانون آخر بغض النظر عن حجم نشاط المكلف.					
f.2	فرض عقوبة الحبس لمدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة بغض النظر عن حجم نشاط المكلف.					
f.3	فرض عقوبة الغرامة المالية لا تقل عن ألف شيكل ولا تزيد عن عشرة آلاف شيكل بغض النظر عن حجم نشاط المكلف					
f.4	فرض عقوبتي الحبس والغرامة معاً بغض النظر عن حجم نشاط المكلف.					
f.5	فرض نفس العقوبة لكل من الفاعل والشريك والمحرض والمتدخل.					
f.6	حرمان المكلف من تطبيق القانون الأصلح في الجرائم الضريبية.					

g. الفقرة السادسة: درجة رضا موظفي ضريبة الدخل عن المقترحات التي من شأنها الحد من جريمة التزوير الضريبي حسب المقترحات التالية:

الرقم	الفقرة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
g.1	العمل على تعزيز الثقة ما بين المكلف والإدارة الضريبية					
g.2	القيام بتوعية المكلف بالأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي					
g.3	العمل على إيجاد دائرة متخصصة بجمع المعلومات والتحري عن المكلفين، والتوسع في عملية المسح الميداني.					
g.4	وجود رقابة من قبل وزارة المالية على البرامج المحاسبية.					
g.5	العمل على وضع معايير مكتوبة لتحديد درجة خطورة المكلفين.					
g.6	استخدام نماذج الكترونية معتمدة من قبل الإدارة الضريبية.					
g.7	حوسبة جميع إجراءات دائرة ضريبة الدخل وأرشفة الملفات الكترونياً مثل الإقرارات الضريبية والإشعارات.					
g.8	تأهيل مأموري التقدير في الأمور القانونية التي يجب توافرها للأفعال المكونة لجريمة التزوير الضريبي.					
g.9	مراعاة اختيار موظفين ذو خبرة في البرامج المحاسبية ضمن الفريق المكلف بالزيارة الميدانية للمكلفين.					
g.10	تقييد التصالح الممنوح للمدير العام على الجرائم الضريبية.					
g.11	تشديد العقوبة في حال تكرار جريمة التزوير الضريبي					
g.12	فرض غرامة كنسبة مئوية من ضريبة المبالغ المهربة.					

h. الفقرة السابعة: مقدار المبالغ المضبوطة من جراء استخدام المكلف للأفعال التالية الواردة في المادة رقم (37) من قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011):

ملاحظة: في حال استخدام المكلف لأكثر من فعل من أجل التهرب يرجى وضع مبلغ الفروق للفعل الأساسي والمكون للتهرب الضريبي وأن يتم وضع مجموع المبالغ التي تم ضيها من قبل مأمور التقدير خلال سنوات خبرته، علماً بأن البيان الكاذب هو عبارة عن إدراج المكلف بالمبالغة بمصروف أو أكثر أو إدراج مصروف غير موجود أو تخفيض إيراداته، والقيّد الصوري هو أن يدرج المكلف نفقات صورية.

الرقم	الفقرة	من 300 الف - 500 الف شيكل	من 500 الف - مليون شيكل	من مليون - 2 مليون شيكل	من 2 مليون - 3 مليون شيكل	من 3 مليون - 5 مليون شيكل	أكثر من 5 مليون شيكل
h.1	تقديم الإقرار الضريبي السنوي إستناداً لدفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت بها.						
h.2	تقديم إقرار ضريبي غير صحيح وذلك بإغفال أو إنقاص أو حذف أي دخل أو أي جزء منه.						
h.3	تقديم إقرار ضريبي سنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت لديه في دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن موظف الضريبة.						
h.4	إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل إنقضاء المدة اللازمة لحفظها وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.						

					إدراج أي بيان كاذب أو قيد صوري غير صحيح في كشف أو بيان قدم بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون.	h.5
					توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح.	h.6
					إصطناع أو تغير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بغية تخفيض الأرباح أو زيادة الخسائر.	h.7
					إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة.	h.8
					الامتناع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها أو أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة من شأنها أن تؤثر في مسؤوليته أو مسؤولية أي شخص آخر في دفع الضريبة أو تحديد مقدارها.	h.9
					تقديم جواباً كاذباً على أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها هذا القرار بقانون.	h.10
					عدم الالتزام بتسجيل نشاط أعماله لدى الدائرة وفق أحكام هذا القرار بقانون.	h.11
					عدم الالتزام بخصم الضريبة أو خصمها وعدم توريدها لحساب الدائرة.	h.12
					تزوير أي نموذج أو مستند أو وثيقة صادرة عن الدائرة.	h.13

شاكراً لكم حسن تعاونكم

ملحق (3) قائمة المحكمين

الرقم	الاسم	جهة العمل
1	د. فادي شديد	جامعة النجاح الوطنية
2	د. سامح عطعوط	جامعة النجاح الوطنية
3	د. محمد شراقة	جامعة النجاح الوطنية
4	أ. بشار فتوح	جامعة النجاح الوطنية
5	أ. طالب بدير	دائرة ضريبة الدخل

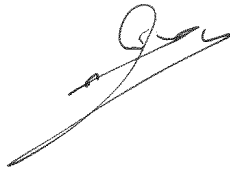
ملحق (4) المقابلة

المقابلة رقم (2): مقابلة مع السيد أيمن الشيخ، مسؤول قسم التدقيق، دائرة ضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، بتاريخ (2017/5/24).

السؤال الأول: ما هي عدد الإقرارات الضريبية المقدمة لدى دوائر ضريبة الدخل حسب رموزها (00، 01، 02، 03، 05، 07، 09) خلال الفترة من 2011 وحتى 2015؟

الجواب: _

سنة التسليم	الإقرارات المقدمة	قبول الإقرار	الإقرارات التي تم التعديل عليها بموافقة المكلف	الإقرارات التي تم التعديل عليها من غير موافقة المكلف	قرار الموظف المفوض عن وزير المالية	قرار مرحلة الاعتراض	قرار مرحلة الاعتراض
2010	1,904	921	480	5	51	6,527	37
2011	20,630	1,094	20,337	2,073	14	6,143	89
2012	20,217	904	23,136	219	222	4,266	28
2013	17,813	752	22,218	1,414	167	4,753	32
2014	48,275	1,118	23,219	1,538	172	4,355	160
2015	69,863	2,045	26,699	2,872	246	4,215	138



السؤال الثاني: ما هي المبالغ الضريبية المترتبة من جراء تقديم الإقرارات الضريبية لدى دوائر ضريبة الدخل حسب رموزها (00، 01، 02، 03، 05، 07، 09) خلال الفترة من 2011 وحتى 2015؟

الجواب: _ (المبالغ بالشيكل): _

سنة التسليم	الإقرارات المقدمة 00	قبول الإقرار 01	الإقرارات التي تم التعديل عليها بموافقة المكلف 02	الإقرارات التي تم التعديل عليها من غير موافقة المكلف 03	قرار الموظف المفوض عن وزير المالية 05	قرار مرحلة الاعتراض 07 اتفاق بعد اعتراض 03	قرار مرحلة الاعتراض 09 عدم اتفاق بعد ما تم الاعتراض
2011	465,576	9,591,584	137,752,516	108,456,161	17,564	13,877,068	568
2012	462,441	3,108,837	260,606,546	39,127,842	86,723	13,936,297	3,740,522
2013	282,625	5,578,915	309,049,362	21,685,200	4,197,767	629,936,031	0
2014	46,652,163	3,791,161	253,680,917	30,746,707	10,664,096	31,353,583	10,039
2015	30,768,356	12,646,562	450,190,801	14,298,192	3,636,485	31,920,750	8,974,024

مقابلة مع السيد أيمن الشيخ، مسؤول قسم التدقيق، بتاريخ (2017/5/24).



المقابلة رقم (3): مقابلة مع السيد جميل بني فضل، مدقق في دائرة الرقابة والتدقيق، الإدارة العامة لضريبة الدخل، وزارة المالية، بتاريخ (2017/6/30).

السؤال الأول: ما هي المهام التي يقوم بها المدقق داخل دوائر ضريبة الدخل؟

الجواب: يوجد في كل مكتب مدقق وهو تابع لدائره الرقابه والتدقيق التابعه للداده العامه لضريبه الدخل، وتتمثل مهامه بالرقابة على قرارات مأموري التقدير للتأكد من صحة عملهم وإلزامهم بقانون ضريبة الدخل، بما في ذلك الرقابة على كل من القرار (00) وهو الإقرارات المقدمة للإدارة الضريبية، و(01) وهي الإقرارات الضريبية المقبولة، و (02) وهي الإقرارات الضريبية التي تم التعديل عليها بموافقة المكلف، و (03) الإقرارات التي تم التعديل عليها من غير موافقة المكلف، و (05) قرار الموظف المفوض عن وزير المالية، و (07) قرار مرحلة الاعتراض وهو اتفاق بعد اعتراض على 03 ، و (09) قرار مرحلة الاعتراض وهو عدم اتفاق بعد ما تم الاعتراض على 03، بحيث يتم فرز مدقق أو أكثر حسب حاجة العمل في مكاتب ومديريات ضريبة الدخل، وبعد أن يتم الرقابة على الملفات المنجزة، يتم كتابة الملاحظات بشكل صريح ويتم معالجتها، أما في حال عدم إجازة الملف من قبل المدقق بعد معالجة المقدر، يقوم المدقق بتحويل الملف الى مدير المكتب مع كتابة الملاحظات لإتخاذ الإجراءات اللازمة، فإذا يتم المصادقة على التقدير أو إعادة تحويل الملف الى المقدر لذكر التوصية المناسبة، وتتم هذه الإجراءات بشكل سريع، وفي نهاية كل شهر يقوم المدقق بإرسال تقرير الى دائرة الرقابة والتدقيق بحيث يذكر فيه كافة الملفات التي تم التدقيق عليها بدون إبداء أي ملاحظات ، وكذلك الملفات التي تم تدقيقها وإنجازها والتي تتضمن ملاحظات مع تصويب تلك الملاحظات.

جميل بني فضل

السؤال الثاني: ما هي الية عمل الرقابة الداخلية في وزارة المالية في الرقابة على الملفات المنجزة في دوائر ضريبة الدخل؟

الجواب: حيث تمارس أعمال التدقيق والرقابة عن طريق إستخدام أسلوب العينات بحيث يتم إختيار عينة من الملفات المنجزة، وفي حال وجود أي ملاحظات يتم تدوينها في تقرير التدقيق، ويتم إصدار التوصيات اللازمة من أجل تصويب الملاحظات، يرسل نسخة من التقرير للإدارة العامة لضريبة الدخل لتقوم بمتابعه تصويب تلك الملاحظات.

مقابلة مع السيد جميل بني فضل، مدقق في دائرة الرقابة والتدقيق، بتاريخ (2017/6/30).

جميل بني فضل

المقابلة رقم (4): مقابلة مع السيد سعيد حنو، فاحص حسابات في دائرة ضريبة القيمة المضافة،
دائرة ضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، بتاريخ (2017/1/5).

السؤال الأول: ما هي معايير تحديد خطورة الملفات الضريبية المتبعة في دوائر ضريبة
الدخل؟

الجواب: تزداد خطورة الملفات الضريبية في حال كان المكلف يقدم إقراره الضريبي للإدارة
الضريبية أول مرة وبذلك يعتبر حديث التسجيل، وفي حال عدم التزام المكلف خلال السنوات السابقة
بقانون ضريبة الدخل والقوانين الأخرى، وفي حال كانت الملفات لشركات المساهمة الخصوصية
المحدودة أو فردية، وفي حال وجود تنذّب في مقدار الضريبة أو في مقدار الربح والخسارة المصرح
عنها في الإقرار الضريبي مقارنة بالسنوات السابقة، وفي حال وجود فرق عند مقارنة مقدار الربح
المصرح عنه في الإقرار الضريبي للمكلف مع تصريحات المكلفين من نفس القطاع، وفي حال وجود
تنذّب في نسبة الضريبة المصرح عنها إلى إجمالي الربح، أو في حال وجود تنذّب في نسبة الربح
الصافي إلى الصفقات مقارنة مع تصريحات المكلفين الأخرى من نفس القطاع أو خلال السنوات
السابقة، وفي حال زيادة حجم صفقات المكلف بالمقارنة مع السنوات السابقة، وكلما كان مقدار
الفروقات الضريبية لكل سنة كبيرة.

مقابلة مع السيد سعيد حنو، فاحص حسابات في دائرة ضريبة القيمة المضافة، بتاريخ
(2017/1/5).

سعيد حنو
2017/1/5

المقابلة رقم (5): مقابلة مع السيدة/ صابرين لدادوة/ مبرمج كمبيوتر/ دائرة تكنولوجيا المعلومات/
مجلس القضاء الأعلى.

سؤال: ما هي القضايا الضريبية المرفوعة لدى محكمة الصلح لمختلف أنواع الضرائب خلال
الفترة من 2011 وحتى 2015؟

أولاً: (سنة 2011): _

القضية الأولى : إصدار فواتير ضريبية دون القيام بتنفيذ التزام أو صفقة، بمبلغ (50000
شيكل)، إلا أن القضية قيد الإجراء.

القضية الثانية: _ إصدار فواتير ضريبية دون القيام بتنفيذ التزام أو صفقة من قانون ونظام
الرسوم على المنتجات المحلية، تقديم مستندات مزورة منطقية على دلالات كاذبة بقصد الحصول
على الاستفادة حسب قانون الجمارك والمكوس (1962)، إصدار فواتير ضريبية دون القيام بتنفيذ
الالتزام أو صفقة، حيث تم بيع فواتير مقاصة، وتم خصم قيمة الضريبة لإسرائيل (451833 شيكل)،
وتم خصم لصالح الجانب الإسرائيلي من خزينة السلطة (107499 شيكل)، إلا أنها لم تخصم، كما
وتم إصدار فاتورة مقاصة 20100 شيكل إلا أن إسرائيل إعتبرتها 26100 وتم تغطيتها من الخزينة،
كما وهناك 10 فواتير غير حقيقية وهمية تم خصم 3 منها بمبلغ 139470 شيكل والفواتير ال 7
(364940 شيكل) لم تخصم، والقضية مستأنفة قيد الإجراء.

صابرين لدادوة
مبرمج كمبيوتر

القضية الثالثة: إصدار فواتير ضريبية دون أن يكون صاحب حق فيها، وإصدار فواتير ضريبية دون الالتزام بتنفيذ صفقات بخصوصها، وعدم تقديم كشوفات دورية، والاحتتيال، وكان الحكم عدم اختصاص محكمة الصلح بها.

ثانياً: (سنة 2012): _

القضية الأولى: تهريب وتداول سجائر غير مطوقة بالبندول حسب قانون البندول لسنة (1927)، وحيازة تبغ مهرب، ونقل بضائع دون أن تكون مصحوبة بشهادة إرسالية أو فاتورة حسب قانون نظام الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1963، حيث بلغت قيمة البضاعة (800000 شيكل)، وتم تغريم المتهم الأول بغرامة (404325 شيكل) و 5 دنانير، وتم تغريم المتهم الثاني بغرامة (500061 شيكل)، وتم تغريم المتهم الثالث بغرامة (2202 شيكل)، وتم تغريم المتهم الرابع بغرامة (1468 شيكل)، إلا أنه تم استئناف القضية.

القضية الثانية: _ المتهم الأول حصل على فواتير مقاصة فارغة وقام ببيعها إلى شخص آخر دون وجود صفقة حقيقية بمبلغ 11000 شيكل بقيمة 5673 شيكل جاءت المطالبة من إسرائيل 6765 شيكل، والمتهم الثاني قام بإصدار فواتير مقاصة دون عقد أو تعهد بصفقة حسب قانون ونظام الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1963، اليهود طلبوا بجلسة المقاصة (74000 شيكل)، وتم التصريح لدى دائرة الضريبة بقيمة 50 وتم تعديلها على النسخة التي تم بيعها للإسرائيليين بصفقة وهمية لتصبح 50000 شيكل والمتهم الثالث: فتح مشغل مرخص والحصول على فواتير مقاصة وبيعها بصفقات وهمية غير حقيقية للإسرائيليين بصفقات وهمية، حيث تقدر قيمة الفرق لصالح

صبارين كي ليدون
صبارين ليدون

الخزينة وفق جلسة المقاصة مع الإسرائيليين بحوالي (229168 شيكل)، والمتهم الرابع إصدار فاتورة مقاصة فارغة وبيعها الى شخص آخر دون وجود صفقة حقيقية بمبلغ 11000 شيكل بقيمة 5673 شيكل جاءت المطالبة من اسرائيل بقيمة 6765 شيكل، إلا أن القضية مستأنفة قيد الإجراء.

القضية الثالثة: تهريب وبيع تبغ غير مطوق بالبندول من قانون البندول 1927، وبيع تبغ مصنوع غير مطوق بالبندول حسب قانون التبغ 1952، وصنع تبغ دون حيازة رخصة حسب قانون التبغ 1952، حيث بلغت قيمة البضاعة (التبغ) (100000 شيكل)، بعد فترة أدخل كمية من التبغ المهرب غير المطوق بالبندول قيمتها (40000 شيكل).

وتم فرض غرامة بمبلغ (773580 شيكل) على التهمة الاولى و 100 دينار على التهمة الثانية و 100 دينار على التهمة الثالثة.

القضية الرابعة: طباعة دفاتر إرساليات مكررة تحمل ذات الأرقام المستسلسلة لغايات التهريب من دفع ضريبة القيمة المضافة، مجموع التهريب الضريبي يقدر بحوالي 70 ألف شيكل، إلا أن القضية قيد الإجراء.

القضية الخامسة: تهريب وبيع تبغ غير مطوق بالبندول من قانون البندول 1927، وبيع تبغ مصنوع غير مطوق بالبندول حسب قانون التبغ 1952، وصنع تبغ دون حيازة رخصة حسب قانون التبغ 1952، إلا أن القضية قيد الإجراء.

مهاجرى كي د'دون

مهاجرى ل'سور

القضية السادسة: _ بيع تبغ مصنوع غير مطوق بالبندول حسب قانون التبغ 1952،
والإتجار بالتبغ دون حيازة رخصة 1952، وصنع تبغ دون حيازة رخصة حسب قانون التبغ 1952،
حيث تم الحكم على كل تهمة 100 دينار المبلغ الكلي 300 دينار وحبس لمدة اسبوع ومصادرة
المواد التي في حوزته.

القضية السابعة: تهريب وبيع تبغ غير مطوق بالبندول من قانون البندول 1927، وبيع
تبغ مصنوع غير مرخص حسب قانون التبغ 1952، والإتجار بالتبغ دون حيازة رخصة حسب قانون
التبغ 1952، حيث تم تغريمه على كل تهمة 25 دينار إجمالي (50 دينار)، ومصادرة المواد التي
في حوزته وإتلافها وتم تغريمه (8414 شيكل).

القضية الثامنة: بيع تبغ مصنوع غير مطوق بالبندول حسب قانون التبغ 1952، الإتجار
بالتبغ دون حيازة رخصة 1952، صنع تبغ دون حيازة رخصة حسب قانون التبغ 1952، حيث تم
فرض غرامة عن كل قضية 100 دينار الاجمالي 300 دينار وحبس لمدة شهرين.

القضية التاسعة: _ بيع تبغ مصنوع غير مطوق بالبندول حسب قانون التبغ 1952،
والإتجار بالتبغ دون حيازة رخصة 1952، وصنع تبغ دون حيازة رخصة حسب قانون التبغ 1952،
حيث تم فرض غرامة 100 دينار على كل تهمة ، الاجمالي 300 دينار وحبس لمدة شهر.

صالح بن محمد

صالح بن محمد

القضية العاشرة: _ بيع تبغ مصنوع غير مطوق بالبندول حسب قانون التبغ 1952، وتهريب وبيع تبغ غير مطوق بالبندول 1927، حيث تم تغريم المتهم بمبلغ 8892 شيكل، وتغرامة بمبلغ اجمالي 50 ديناراً وحبس لمدة شهر.

القضية الحادية عشر: _ترويج لشبكات إتصال دون ترخيص معتمد من قبل وزارة الإتصالات وتكنولوجيا المعلومات، حيث تم تغرامة 100 دينار ومصادرة المضبوطات وإتلافها.

القضية الثانية عشر: _ بيع تبغ مصنوع غير مطوق بالبندول حسب قانون التبغ 1952، والإتجار بالتبغ دون حيازة رخصة 1952، وصنع تبغ دون حيازة رخصة حسب قانون التبغ 1952، حيث تم تغريم المتهمين 10 دنانير ودفع كامل الرسوم الجمركية.

القضية الثالثة عشر: _ بيع تبغ مصنوع غير مطوق بالبندول حسب قانون التبغ 1952، والإتجار بالتبغ دون حيازة رخصة 1952، وصنع تبغ دون حيازة رخصة حسب قانون التبغ 1952، حيث تم تغريم كل واحد 100 دينار عن كل تهمة يعني الاجمالي 600 دينار وحبس لمدة اسبوع لكل متهم.

القضية الرابعة عشر: _ بيع تبغ مصنوع غير مطوق بالبندول حسب قانون التبغ 1952، والإتجار بالتبغ دون حيازة رخصة 1952، وصنع تبغ دون حيازة رخصة حسب قانون التبغ 1952.

صاحبني لادع
صاحبني لادع

القضية الخامسة عشر: إصدار فواتير ضريبية دون المحاسبة ودفع الرسم المسجل، وعدم تقديم كشوفات دورية اضررت بالخرينة واعتدت على حقوق الخزينة بمبلغ مستحق بقيمة (550944 شيكل)

القضية السادسة عشر: إصدار فواتير ضريبية من دون عقد أو تعهد بصفقة، وتنظيم أو تقديم مستندات كاذبة أو مزورة بقصد الحصول على الاستفادة من قانون الجمارك والمكوس 1962، والتهرب من تأدية الرسوم بواسطة بيان كاذب من نفس القانون، المتهم الأول شارك المتهم رقم 12 حيث قام ببيعها للاسرائيليين بفواتير وهمية ما بين 3-4 % من قيمة هذه المقاصات.

المتهم الثاني: باع فواتير مقاصة وهمية غير حقيقية 40 فاتورة وباع المتهم رقم 11 فاتورة مقاصة وهمية وتم تسجيل الفاتورة 2 مليون شيكل مقابل حصوله على 3 % ودفع له المتهم 11 مبلغ (57000 شيكل)، المتهم الثالث: اشترك مع المتهم 2 حيث قام ببيع صفقات وهمية مقابل نسبة من قيمة المقاصة حيث باعا للمتهم الخامس مقابل 9 الاف شيكل ومبلغ 39 الف شيكل وخصمت هذه الفواتير من خزينة السلطة وتم مطالبة المتهم الخامس من قبل وزارة المالية بمبلغ 52282 شيكل بدل فواتير مقاصة خصمت من خزينة السلطة الوطنية، المتهم السادس: قام ببيع أشخاص آخرين بصفقات وهمية غير حقيقية مقابل 3 الاف شيكل خصمت هذه الفواتير من خزينة السلطة وبلغت قيمتها 140940 شيكل.

المتهم السابع: قام بشراء 6 فواتير مقاصة بموجب صفقات وهمية غير حقيقية.

المتهم الثامن: صفقات وهمية قيمة كل فاتورة 60-70 الف شيكل حصول 8 % من قيمة الفواتير وقام المتهم الثامن بشراء 3-4 من المتهم السابع بصفقات وهمية مقابل حصوله على 8 %، حيث قام بالحصول على فواتير المقاصة من الاسرائيليين وقام ببيعها بصفقات غير حقيقية الى تجار فلسطين 6% من قيمة الفاتورة، المتهم التاسع: قام بشراء فواتير مقاصة بصفقات وهمية بإستيراد

صاحبين على المصادق

صاحبين المصادق

ماكينة وقام المتهم التاسع بتزوير (الكذب في التصريح) في فواتير المنشأ وبيان الجمركي وانقاص قيمة البضائع المستوردة لتصبح 40 ألف يورو بدلاً من 80 ألف يورو بغرض الانقاص من قيمة الجمارك والضريبة المفروضة.

القضية السابعة عشر: إصدار فواتير ضريبية دون القيام بتنفيذ التزام أو صفقة ونظام الرسوم على المنتجات المحلية 1963، 9 فواتير وهمية خصم قيمة ضريبتها لصالح الجانب الاسرائيلي والبالغ 236642 شيكل، المتهم الاول: باع فواتير مقاصة وهمية للمتهم الثاني.

المتهم الثاني: انشاء مشغل مرخص والحصول على شراء فواتير مقاصة من الاسرائيلية وعددها 5 وخصم قيمة ضريبتها والبالغ 45463 شيكل من خزينة السلطة، إلا ان القضية غير مفصول بها.

القضية الثامنة عشر: تغيير مستندات مكلف بتقديمها حسب قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 1963، تنظيم وتقديم مستندات مزورة بقصد الحصول على رسوم ادنى من قانون الجمارك والمكوس لسنة 1963، والتهرب من اجراء المعاملات الجمركية ودفع الرسوم بواسطة بيان كاذب من نفس القانون، حيث تم التلاعب بالفواتير ونقصوا قيمة الفواتير وقدموا الفواتير لمكاتب الجمارك والضريبة بقصد انقاص قيمة الضرائب والجمارك المستحقة حيث بلغت قيمة الفروقات الضريبية 190263 شيكل.

صاحبني في لمدون

صاحبني في لمدون

القضية التاسعة عشر: تغيير مستندات مكلف بتقديمها حسب قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 1963، وتنظيم وتقديم مستندات مزورة بقصد الحصول على رسوم أدنى من قانون الجمارك والمكوس لسنة 1963، والتهرب من إجراء المعاملات الجمركية ودفع الرسوم بواسطة بيان كاذب من نفس القانون، حيث تم تغيير قيمة الفاتورة لتصبح 25 ألف دولار بدل من 45 ألف دولار وتم تقديم الفواتير لمكاتب الجمارك بقصد تخفيض الضريبة.

القضية العشرون: بيع تبغ مصنوع غير مطوق بالبندول حسب قانون التبغ 1952، والإتجار بالتبغ دون حيازة رخصة 1952، وصنع تبغ دون حيازة رخصة حسب قانون التبغ 1952، حيث أن المتهم دافع كامل الرسوم الجمركية المستحقة والبالغة 1841 شيكل فأعفوا من الرسوم وتم تغريمه بمبلغ 50 دينار.

القضية الواحد والعشرون: تهريب وبيع تبغ، والإتجار بالتبغ دون حيازة رخصة 1952، حيث تم تغريم المتهم 5600 شيكل و 100 دينار.

القضية الثانية والعشرون: تقديم معلومات غير صحيحة حسب قانون نظام الرسوم على المنتجات المحلية، وإخفاء وإتلاف أو تغيير دفاتر تجارية، حيث تم تغريم المتهم 486408 شيكل.

صاحبني لداوم
صاحبني لداوم

القضية الثالثة والعشرون: تهريب محروقات وبيعها دون حصولها على الترخيص أو موافقة من هيئة البترول خلافاً لقانون الجمارك والمكوس، ارسالية سولار 3000 لتر، تراكم الديون لصالح الخزينة 6 مليون شيكل، حيث تم تغريم المتهم 31978 شيكل

القضية الرابعة والعشرون: الاتجار بالدخان الاجنبي واستيراد بضائع ومواد ممنوعة وتداول ألعاب نارية من قانون المفرقات لسنة 1954، دون أن يكون له مشغل مرخص وارساليات للبضائع، القضية تم الفصل بها، حيث تم إعادتها إلى وزير العدل لأنها ليس من اختصاص المحكمة.

ثالثاً: (سنة 2013):

القضية الاولى: بيع تبغ مصنوع غير مطوق بالبندول حسب قانون التبغ 1952، والإتجار بالتبغ دون حيازة رخصة 1952، وصنع تبغ دون حيازة رخصة حسب قانون التبغ 1952.

القضية الثانية: _ تنظيم وتقديم مستندات كاذبة بقصد الحصول على إستفادة من قانون الجمارك والمكوس، وإخفاء وإتلاف دفاتر تجارية من قانون الرسوم على المنتجات المحلية، ونقل بضائع غير مرفقة بشهادات إرسال وفواتير ضريبية من قانون الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1963، حيث تم الحكم بالحبس لمدة ثلاثة اشهر واستبدالها بغرامة نصف دينار عن كل يوم.

صاحبني في الدرس
صاحبني في الدرس

القضية الثالثة: استيراد بضائع ممنوعة أو خاضعة للرسوم بدون بيان جمركي من قانون الجمارك والمكوس 1962، والتهرب من إجراء التعاملات الجمركية، حيث تم الفصل بالقضية وبراءة المتهم.

القضية الرابعة: _ إصدار فواتير لم يتم دفع الرسم المسجل عليها، وعدم تقديم تقرير في الميعاد المحدد من قانون الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، والقذف من قانون العقوبات.

القضية الخامسة: _ اصدار فواتير ضريبية دون أن يكون صاحب حق فيها حسب قانون الرسوم على المنتجات المحلية، وإصدار فواتير ضريبية دون الالتزام بتنفيذ الصفقات حسب قانون الرسوم على المنتجات المحلية، وعدم تقديم كشوفات دورية حسب قانون الرسوم على المنتجات المحلية.

رابعاً: (سنة 2014): _

القضية الاولى: عدم القيام بما هو مفروض عليه لغرض تسجيله حسب قانون الرسوم على المنتجات المحلية 1963، إلا أنه لم يتم البث في هذه القضية بعد.

القضية الثانية: تنظيم وتقديم مصدقات كاذبة ومزورة بقصد الإعفاء من الرسوم من قانون الجمارك والمكوس لسنة 1962، والتهرب أو محاولة التهرب من إجراء المعاملات الجمركية عن طريق تقديم بيان كاذب بإستخدام وسائل الغش من نفس القانون، وإبرام صفقات وهمية بهدف التهرب

صاحب الحق لادوم
صاحب الحق لادوم

الضريبي وإصدار فواتير غير حقيقية من قانون الرسوم على المنتجات المحلية 1965، وإعطاء مصدقات كاذبة من قانون العقوبات لسنة 1960، حيث تم الحكم ببراءة المتهم.

القضية الثالثة: إصدار فواتير لم يتم دفع رسم المسجل من قانون الرسوم على المنتجات المحلية 1985، وإعطاء مصدقات كاذبة حسب قانون العقوبات 1960، والاحتيايل، وتزوير في المستندات المالية، وإصدار فواتير ضريبية دون الالتزام بتنفيذ صفقة بخصوصها، حيث تم الحكم ببراءة المتهم الا أن النيابة العامة استأنفت الحكم.

القضية الرابعة: تهرب ضريبي حسب قانون النظام والرسوم على المنتجات لسنة 1963، حيث تم تغريم المتهم بمبلغ 2550 شيكل.

القضية الخامسة: إصدار فواتير مقاصة وصفقات وهمية من قانون المكوس على المنتجات المحلية لسنة 1963.

القضية السادسة: عدم إدارة دفاتر حسابات أو سجلات كان من الواجب إدارتها بقصد التهرب الضريبي حسب قانون الرسوم على المنتجات المحلية 1963، ونقل بضائع دون أن يصدر فاتورة ضريبية أو إرسالية من نفس قانون الرسوم على المنتجات المحلية، حيث تم الحبس لمدة ثلاثة أشهر واستبدالها بالغرامة نصف دينار عن كل يوم.

مبارك داي
مبارك داي

القضية السابعة: إدخال بضائع بموجب بيانات كاذبة حسب قانون الجمارك والمكوس 1962، والتهرب من إجراء المعاملات الجمركية من نفس القانون، حيث تم وقف السير في الدعوى عملاً بنص المادة 164 من قانون الجمارك والمكوس.

القضية الثامنة: نقل بضائع دون أن يكون مرفق بها شهادة إرسال حسب قانون الرسوم على المنتجات، إلا أن القضية غير مفصول بها.

القضية التاسعة: عدم اقتياد البضائع المصدرة الى مكتب الجمارك على الحدود، وتجاوز المكتب الجمركي وعدم سلوك الطريقة المعينة قانوناً لتصدي البضائع واستيرادها من فلسطين إلى الأردن حسب قانون الجمارك لسنة 1962، وتقديم بيانات كاذبة في المصدر والمنشأ وتقديم مستندات كاذبة من نفس القانون السابق، وتصدير بضائع محذور إخراجها بدون بيان أو تصريح من نفس القانون، التهرب من إجراء المعاملات الجمركية ومن تأدية الرسوم بواسطة بيان كاذب أو بواسطة وسائل الغش، إصدار فاتورة ضريبية دون أن يكون صاحب الحق في إصدارها، نقل بضائع لم يرفق بها شهادات الى إرسال أو فواتير ضريبية، وعدم إصدار فاتورة ضريبية ملزم بها خلافاً للأمر العسكري لسنة 1985 بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1963.

القضية العاشرة: نقل بضائع دون أن يرفق بها شهادة إرسال أو فاتورة، ومقاومة رجال الضابطة الجمركية، والمتاجرة بالتبغ دون الحصول على رخصة، وحيازة تبغ مهرب غير مطوق بالبندول حسب قانون البندول (27).

صاحب الحق في الدوام

صاحب الحق في الدوام

القضية الحادية عشر: نقل بضائع غير مصحوبة بشهادة إرسالية أو فاتورة وتنفيذ صفقات قبل تنفيذ الشروط اللازمة لممارسة أشغاله من قانون المكوس على المنتجات المحلية لسنة 1963، حيث تم تغريمه 159401 شيكل.

القضية الثانية عشر: إصدار فواتير ضريبية دون تنفيذ صفقة بخصوصها (أوراق مقاصة) بصفقات وهمية من قانون الرسوم على المنتجات المحلية والمكوس لسنة 1963، قيمة الفواتير (129710 شيكل) علماً بأن قيمة الحقيقية لفاتور المقاصة (795 شيكل)، فاتورة بقيمة (151388 شيكل) علماً بأن قيمة الحقيقية لفاتورة المقاصة (1453 شيكل)، حيث تم الحكم ببراءة المتهمين.

القضية الثالثة عشر: تقديم معلومات غير صحيحة من قانون الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1963، واستيراد بضاعة بموجب بيانات جمركية عددها 63 بلغت حوالي 1300000 شيميل وجميعها مسلمة لدائرة الجمارك، حيث قام المكلف بشراء بضاعة دون الحصول على فواتير مقاصة، وكان الواجب عليه عند ادخال البضاعة وعند تقديم معلومات مخالفة يتوجب على المكلف: _

دفع ضريبة فواتير مقاصة 22008 شيكل وذلك لعدم قانونية الفاتورة.

دفع مبلغ ضريبة فاتورة المقاصة والتي صرح عنها أنها مفقودة وحصلها الجانب الاسرائيلي بمبلغ 1935 شيكل.

تطبيق نص المادة بخصوص عدم تقديم معلومات غير صحيحة.

صاحب الحق لا ادون
صاحب الحق لا ادون

حيث تم الحكم بالحبس لمدة ثلاثة شهور، حيث تم المصالحة فيها وتحويل الحبس لغرامة نصف دينار عن كل يوم لانه قام بتسليم الفواتير للجمارك

خامساً: (سنة 2015): _

القضية الاولى: _ تهريب وبيع تبغ مصنوع غير مطوق بالبندول حسب قانون التبغ 1952، والإتجار بالتبغ دون حيازة رخصة 1952، وعليه ضرائب مستحقة بقيمة 2282 شيكل، حيث تم فرض غرامة 100 دينار عن التهمة الاولى ودفع مبلغ الضريبة المستحقة عليه بقيمة 2282 شيكل.

القضية الثانية: بيع تبغ مصنوع غير مطوق بالبندول حسب قانون التبغ 1952، والإتجار بالتبغ دون حيازة رخصة 1952، وتصنيع تبغ، والاتجار بالتبغ.

القضية الثالثة: _ تهريب و بيع تبغ مصنوع غير مطوق بالبندول حسب قانون التبغ 1952، والإتجار بالتبغ دون حيازة رخصة 1952، حيث تم الحكم بالحبس لمدة ثلاثة أشهر ولوجود مصالحة وتسوية تقرر تحويل الحبس لغرامة ودفع دينار عن كل يوم حبس.

صاحبين لي نه ادون
صاحبين لي نه ادون

القضية الرابعة: البيان الكاذب في القيمة حسب قانون الجمارك والمكوس لسنة 1962،
وتنظيم وتقديم مستندات منطقية على دلالات كاذبة من نفس القانون، حيث تقرر إسقاط الدعوى

مقابلة مع السيدة/ صابرين لدادوة/ مبرمج كمبيوتر/ دائرة تكنولوجيا المعلومات/ مجلس
القضاء الأعلى.

صابرين لدادوة
صابرين لدادوة

سؤال: ما عدد كل من الاقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين للادارة الضريبية
وما عدد الاقرارات المقبولة والاققرارات التي تم اخضاعها للتدقيق والتعديل من سنة ٢٠١١
ولغاية ٢٠١٥

جواب:

سنة التسليم	تعديل الإقرار بعدم الموافقة	عدد الإقرارات المعدلة من قبل المكلف قبل التدقيق	تسليم الإقرار الضريبي	تعديل الإقرار بالموافقة	قبول الكشف دون تعديل نظام العينات	قبول بدون تعديل
٢٠١١	٧٦٤٦	٨٧٥٨	٢٦٥٢٩٩	١٦٣٣٦	٥٨٧٢٥	٣١٨٣٣
٢٠١٢	٦٤١٩	٢١١٣٠	٢٩٤٨٧٤	١٥٥٦٤	٧٧١٣٣	٤٧٥٢١
٢٠١٣	٧١٥٥	٢٨٨٩٠	٣٢٢٤٥٦	١٥٧٤٣	٧٩٠٣٦	٦٤٢١٦
٢٠١٤	٥٤٨٩	٢٧٤٢٣	٣٣٠٣٥١	١٤٣٥٠	٨٩٥٥٩	٦٠١٥٤
٢٠١٥	٤٢٨٧	٢٣٢٤١	٣٤٦٢٥٧	١٢٢٩٦	١٠٧٣٤٢	٤٧٦٦٢

السيدة/ ميرفت الدباس/ مدير مديرية تقنية المعلومات/ دائرة ضريبة الدخل والمبيعات

ميرفت الدباس
مدير مديرية تقنية المعلومات
٢٠١٧ / ٧ / ٢

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

Tax Falsification Crime and its Effect on Public Revenues

**By
Nuha Omar Hussein Di'bas**

**Supervised by
Dr. Fadi shaded
Dr. sameh Al-atout**

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

2017

Tax Falsification Crime and its Effect on Public Revenues

By

Nuha Omar Hussein Di'bas

Supervised by

Dr. Fadi shaded

Dr. sameh Al-atout

Abstract

This study aimed to identify the impact of tax falsification crime on income tax revenues and the general revenues, in addition to identify more acts consisting of tax falsification crime used by the taxpayers. Additional to study the variables role (criteria for selection the tax files that will be controlled, the control imposed on taxpayers and assessor's decision, the penalties of tax falsification crime) on increasing the income tax revenues, and knowing the extent of assessors and auditors's satisfaction about some proposals, and the extents of its importance in reducing of tax falsification crime in the income tax

To achieve these goals, the researcher used the descriptive analytical method and she conducted a questionnaire prepared specially for that, and it was distributed to a sample of 107 employees from assessors and auditors in the sub-district income tax in the West Bank, it has been retrieved (99)questionnaire valid for statistical analysis which accounted about (86%) of the study community, It has also analyzed the proportion of the amounts seized from the commission of the acts constituting the tax falsification crime to income tax public revenues and to all the amounts set by the commission in charge of the acts contained in Article (37) of the Law No. 8 of the year 2011 about income tax, to identify the proportion of

the impact of the crime of tax falsification in income tax on the income tax revenue.

The tool of the study has presented a number of experienced and competence arbitrators and they noted the validity of the study tool to measure what designed to measure it, Reliability coefficient of the study tool has been calculated based on Cronbach Alpha equation, and the value of the Reliability have reached 0.930 and 0.912 and it is a high Reliability coefficient that fulfils the purposes of scientific research.

Study's result showed that both acts of submission of a false data or hiding information in tax returns obtained high degree, The results indicated that the means of combating the crime of tax falsification obtained the high degree in the positive impact on income tax, The study also found that the effect of the exact proportion of the amounts charged for committing acts of constituent of the crime of tax falsification on income tax revenue 8.34% and public revenues 0.58%, The results indicated that the commitment of the tax administration to raise the issues of falsification that discovered to the competent courts, the results also indicated that the proposals from the assessors and auditor's point of view have an effective role in reducing the crime of tax falsification

In light of the results that have been reached, the researcher went out a set of recommendations including the most:

1. Rehabilitation of assessors and auditors to estimate how to detect falsification in the seals and signatures with circulating a picture of these seals and signatures related to the work of income tax.
2. The amendment applied to the income tax law, aimed at tightening the sanctions imposed on tax evasion which is one of the means of tax falsification whereas that the punishment would be deterrent and strictly applied.
3. Activating and tighten control over the assessors and auditors in order to make sure of applying the legal procedures governing the procedures relating to the discovery of the crime of tax falsification in the income tax.
4. The amendment applied to the income tax law in order to develop controls to limit the powers of the Director-General to reconcile tax crimes, including the crime of falsification, In addition to imposing strict and deterrent penalty applied to the function of income tax who do not apply to raise tax falsification crimes to the competent court proceedings when discovered.