

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

دور الإدارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة

إعداد

معتز بالله جميل قاسم محمود

إشراف

د. سامح العطوط

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

2016م

دور الإدارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة

إعداد

معتز بالله جميل قاسم محمود

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ 2016/1/14 ، وأجيزت .

التوقيع

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

أعضاء لجنة المناقشة

/ مشرفاً ورئيساً

- د. سامح العطوط

/ متحناً خارجياً

- د. رائد السعد

/ متحناً داخلياً

- د. سائد الكوني

الأهداء

إبراهيم بن محمد بن أبي العباس (الشيخ العسكاري) صلوات الله عليه،،،،،

إِذَا نَبَعَ الْخَطَا وَالسُّبُوحَ الَّذِي لِلْعَمَلِ الْعَطَاءِ وَالرَّحْمَةِ الْعَزِيزِينَ ،،،،،،،،،،،،،،،،

إِلَّا مَنْ جَاءَ بِعُرْفِي وَهَلْجُ بَذَرِ الْفَرْحِ فَوَالَيْ عَائِشَتِي الشَّرِيعَةُ.....

إِلَّا الَّذِينَ رَافَقُونِي (التَّجَامِعُ)، وَتَقُولُ مَعَ طَرِيقِ الْإِبْدَارِ زَمَلَانِي وَزَمَلَانِي،،،،،،،،،،

إلى من أضاء لنا فبرنا ومنحنا درجة من درجات علمها جامعة النجاح الوطنية

إلى فلسطين الغالية ونهراتها العذبة التي أضاعت الوطن

الشكر و التقدير

ألتكر لله من قبل ومن بعد علمي ما أعطانا من نعيم ، والذي بفضلله نحل البركات ونعم به الصالحات

أبدل شكري لكل من أعانني علمي لإتمام هذه الرسالة ، وأسأل الله لمحسن الثواب ...

وأخص بالشكر { الدكتور سامح العطوط } ، ذو الصدر الرحيم ، والتوجيهات الطاهرة اللطيفة ، (الذي أفادني بتوجيهاته ، حتى خلصت إلى هذا العمل المتواضع .

وألتكر موصول إلى الدكتور رائد المعد ، والدكتور سائر الكوني ، علمي فبهما مناقشة هذا العمل ...

وكما ألتحق بالشكر إلى جامعة النجاح الوطنية التي قدمت لي العلم وأوصلتني إلى هذه الدرجة ...

وأخيراً ألتحق بالشكر لكل من أفادني بالمعلومات والبيانات اللازمة لإتمام رسالتي من وزارات أو دول أو
حكومية أو مكتبات ...

الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

دور الإدارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة

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

Declaration

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

Student's name:

اسم الطالب: معتز بالله جميل قاسم محمود

Signature:

التوقيع: 

Date:

التاريخ: 2015/ 1 / 14 م

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
الاهداء	ت
الشكر والتقدير	ث
الأقرار	ج
فهرس المحتويات	ح
فهرس الجداول	د
فهرس الاشكال	ر
فهرس الملاحق	ر
الملخص	ز
الفصل الاول : الاطار العام للدراسة	1
المقدمة	2
مشكلة الدراسة واسئلتها	3
أهمية الدراسة	4
أهداف الدراسة	6
محددات الدراسة	6
منهجية الدراسة	6
مجتمع وعينة الدراسة	7
فرضيات الدراسة	7
متغيرات الدراسة	8
الأساليب الإحصائية	9
الدراسات السابقة	9
إضافة الدراسة	14
مصطلحات الدراسة	15
الفصل الثاني : ضريبة القيمة المضافة وتطبيقاتها في فلسطين	17
مقدمة	18
المبحث الأول: الضرائب غير المباشرة في فلسطين	18

18	المطلب الأول: ماهية الضرائب غير المباشرة
21	المطلب الثاني: ماهية ضريبة القيمة المضافة
25	المبحث الثاني: عموميات في ضريبة القيمة المضافة وتطبيقاتها
25	المطلب الأول : اجراءات التسجيل وكيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة
29	المطلب الثاني : ايرادات ضريبة القيمة المضافة ومساهمتها في الموازنة العامة .
33	المبحث الثالث : واقع التهرب الضريبي من ضريبة القيمة المضافة
33	المطلب الأول : ماهية التهرب الضريبي من ضريبة القيمة المضافة .
34	المطلب الثاني : التهرب من ضريبة القيمة المضافة في قطاعات " الطب ، المحاماة ، والمركبات "
37	المبحث الرابع : الإدارة الضريبية في فلسطين
37	المطلب الأول : تعريف الإدارة الضريبية ومهامها ونشأتها .
41	المطلب الثاني : ممارسات الإدارة الضريبية المتعلقة في جباية وضبط ايرادات ضريبة القيمة المضافة .
56	الفصل الثالث : الطريقة والإجراءات
64	الفصل الرابع: مناقشة النتائج
97	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات
101	المصادر والمراجع
107	الملاحق
b	Abstract

فهرس الجداول

الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1)	مدى مساهمة إيرادات الجباية المحلية وتشمل ضريبة القيمة المضافة المحلية، من إجمالي الإيرادات العامة لموازنة السلطة الفلسطينية .	5
(2)	الضرائب غير المباشرة المطبقة في فلسطين والقوانين المنظمة لها.	19
(3)	نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة في ردف الخزنة العامة للفترة الواقعة (2008 – 2014)	20
(4)	نسبة الزيادة والنقصان في إيرادات الجباية المحلية لضريبة القيمة المضافة للفترة السابقة الواقعة بين السنوات (2008-2014) .	30
(5)	مدى مساهمة إيرادات ضريبة القيمة المضافة من إجمالي الإيرادات المحلية من السنوات (2008-2014) (	31
(6)	مدى مساهمة إيرادات ضريبة القيمة المضافة من إجمالي إيرادات الموازنة العامة من السنوات (2008-2014) .	31
(7)	نسبة التهرب الضريبي لفئة الأطباء في مدن ومناطق الضفة الغربية حتى عام 2015 .	35
(8)	التغير على النسب الضريبية في ضريبة القيمة المضافة	45
(9)	ملخص خطوات التدقيق الضريبي مع التفسير .	48
(10)	بيان توزيع مجتمع الدراسة وعينة الدراسة .	58
(11)	توزيع أفراد عينة الدراسة	59
(12)	بيان معاملات ثبات المقياس	61
(13)	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample K-S)	65
(14)	نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لدور الإدارة الضريبية بتوسيع القاعدة الضريبية "افقيا" في زيادة إيرادات القيمة المضافة	68
(15)	نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية دور قيام الإدارة الضريبية في استخدام سلطاتها على زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة.	73
(16)	نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري	78

	والنسب المئوية لمدى كفاءة موظفي دائرة ضريبة القيمة المضافة في زيادة إيرادات القيمة المضافة.	
82	نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لفرض العقوبات والغرامات المالية والمادية في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة.	(17)
86	نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لاستخدام طرق التدقيق على الملفات الضريبية لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة.	(18)
91	نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية في الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة.	(19)
95	بيان نتائج تحليل التباين لدور الإدارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة بحسب متغيرات (المحافظة، مجال العمل، التحصيل العلمي، سنوات الخبرة).	(20)
106	جدول المقابلات	(21)

فهرس الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل
8	توضيح متغيرات الدراسة .	(1)
40	بيان عمل اقسام دائرة الجمارك والمكوس	(2)

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الملحق
107	الاستبانة	(1)
115	محكمي الاستبانة	(2)
116	قيمة الضرائب المقطوعة لضريبة القيمة المضافة على قطاع السيارات	(3)

دور الإدارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة

إعداد

معتز بالله جميل قاسم محمود

إشراف

د. سامح العطوط

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور الإدارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة ، وتناولت الدراسة بعض العموميات في ضريبة القيمة المضافة وكيفية احتسابها ووضحت مهام الإدارة الضريبية وحجم التهرب الضريبي في قطاعات أهمها الطب والمحاماة والمركبات العمومية والتجارية ، كما تناولت أقسام الإدارة الضريبية ومهامها وممارساتها القانونية والإدارية .

ومن أجل الوصول إلى هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي وتم اختيار عينة للدراسة تكونت من (111) موظف وموظفة من العاملين في دائرة ضريبة القيمة المضافة ، حيث تم تطوير استبانة وعرضها على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص وتم توزيعها على عينة الدراسة ، وقد بلغت قيمة معامل الثبات (0.95) وهو معامل ثبات جيد يفي بأغراض البحث العلمي .

واقتصرت هذه الدراسة على دوائر ضريبة القيمة المضافة في الضفة الغربية والتي خرجت بعدة نتائج كان أهمها :

- 1- لا تقوم الإدارة الضريبية بنشر ثقافة الالتزام الضريبي الطوعي حيث ما تقوم به من ممارسات إدارية من أجل توسيع القاعدة الضريبية لا يكون على أسس صحيحة وسليمة
- 2- إن الإدارة الضريبية مقصورة في التعامل مع الوزارات والنقابات المهنية والحرفية في ضبط المتهربين من ضريبة القيمة المضافة مثل وزارة المواصلات والصحة ونقابة المحامين وغيرها من الوزارات التي تعطي رخص العمل ومزاولة المهنة .
- 3- تستخدم الإدارة الضريبية سلطاتها في الاطلاع والاستيضاح والتبرير ولكنها لا تستخدم سلطاتها الإدارية مثل الحجز على الأموال ومقتنيات المشروع أو المحل التجاري.
- 4- تتساهل الإدارة الضريبية بشكل كبير ومفرط في تطبيق العقوبات والغرامات القانونية ، وبالتالي يدفع المكلفين بعدم الالتزام في التسجيل ودفع ضريبة القيمة المضافة .

- 5- تطبق الدوائر الضريبية مبادئ الحوكمة بشكل متوسط وليس كامل بالإضافة على ضعف الخبرة والكفاءة للموظف الضريبي في مبادئ الحوكمة
- 6- يمتلك الموظف الضريبي المهارات العالية في انجاز عمله بأسرع وقت وأقل تكلفة وهذا ما يتوافق مع القاعدة الاقتصادية للضريبة .
- 7- اثبت برنامج الإيرادات الموحد (RMS) كفاءته في عمليات التدقيق الضريبية رغم حداثة تطبيقه في اعطائه مؤشرات الى حالات التهرب الضريبي وانخفاض الربحية والصفقات من خلال تحليل السلسلة الزمنية لمبيعات المكلف الشهرية والسنوية .
- 8- ينقص الموظف الضريبي الكفاءة والخبرة في عدة امور منها :
 - أ- المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة في التدقيق الضريبي .
 - ب- المهارات والخبرات المحاسبية والمهارات البرمجية في البرامج المحاسبية المستخدمة في المنشآت التجارية .
 - ت- المهارات المتعلقة في الاتصال والتواصل مع المكلفين والتعامل معهم بالشكل الذي يلائم كلا على حدى .
 - ث- عدم المعرفة والدراية الكاملة في مبادئ الحوكمة .

وأهم ما توصي به هذه الدراسة :

- 1- عقد الندوات وتنظيم ورش العمل الخاصة في تعريف المكلف بأهمية ضريبة القيمة المضافة المالية والاقتصادية وتعريف المواطنين بأهمية الحصول على الفاتورة والتعامل مع المسجلين في ضريبة القيمة المضافة .
- 2- العمل على تطوير الكشف الميداني، وأن يكون مرتبطا بالغرفة التجارية ووزارة الاقتصاد الوطني والنقابات العمالية والمهنية .
- 3- العمل على التنسيق بين الإدارات الضريبية، والحكومية لما فيه تضيق على رقعة التهرب الضريبي من ضريبة القيمة المضافة .
- 4- تفعيل الجهات الرقابية على المكاتب الضريبية حول التساهل في العقوبات، والغرامات نظرا للتساهل المفرط لدى الإدارة الضريبية مع المكلفين .
- 5- الحاجة الى دراسات معمقة ومتعلقة بالحوكمة، وتطبيقاتها داخل الإدارة الضريبية لما لها من الاثر الايجابي في الضبط الرقابي داخل الإدارات الضريبية مما ينعكس ايجابا على كفاءة وفاعلية الموظفين وزيادة الإيرادات .

6- أن يكون الأساس القانوني لموظفين القطاع الضريبي، قانون خاص بهم يميزهم عن باقي الموظفين الحكوميين .

7 - العمل على تدريب الموظفين فيما يتعلق بمعايير التدقيق العامة، ومعايير المحاسبة الدولية وامتلاكهم الفطنة في التدقيق والاستيضاح والتبرير .

8- العمل على تجهيز دليل للمكلف يشرح فيه بعض نصوص الأوامر العسكرية الهامة ومنها القطاعات الخاضعة والمعفاة وواجبات التسجيل والدفع والارجاع وتعبئة النماذج الضريبية وكيفية الاحتساب .

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المقدمة

تتعدد الأغراض الضريبية منها الاقتصادية والاجتماعية، ولكن يتمحور الغرض الأساسي والهام للضرائب في تمويل الخزانة العامة ورفدها بالأموال اللازمة؛ لتغطية نفقات الدولة والتزاماتها، وينطبق هذا الأمر حديثاً وقديماً حيث إن قيام الدولة بتحصيل الضريبة التي تجبى من رعاياها قديمة جداً، وكانت تهدف إلى تمويل الغزوات الحربية، وإطعام الجيش والحاكم وحاشيته، وعليه فقد استقر أن الموضوع الأساسي؛ لفرض الضريبة هو تمويل نفقات الدولة كما هي معتمدة في الموازنات العامة وإثراء الخزينة العامة¹.

وبالتالي تتولى الإدارات الضريبية في الوطن، تنفيذ السياسات الضريبية المقررة في القوانين والتشريعات الضريبية، بحيث تقوم بتنفيذها ضمن أعلى المستويات وذلك حفاظاً منها على الإيراد العام وكذلك تعزيز التجاوب الطوعي من قبل المكلفين، ومحاربة التهرب الضريبي، مستندة على تطوير التشريعات الضريبية وتبسيط الإجراءات وتخفيف الأعباء على المكلفين. وتعتبر السياسات الضريبية المتبعة من قبل الإدارات الضريبية بشكل عام من أهم أدوات السياسة المالية، التي تعمل على تحقيق كافة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية².

ومن أنواع الضرائب غير المباشرة ضريبة القيمة المضافة، التي تفرض على الصفقات بعد طرح قيمة المشتريات وتتراوح نسبتها ما بين 5 - 20 % في مختلف الدول ومع التمييز بين السلع أو أن تكون نسبة واحدة لكل السلع³.

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من ضمن الإيرادات غير المباشرة التي تشكل ثلثي الموازنة العامة، وبالرجوع إلى الموازنات العامة الخاصة بالسلطة الفلسطينية للفترة الواقعة ما بين (2008-2014)، نجد أن الإيرادات الضريبية الخاصة بضريبة القيمة المضافة تتزايد بنسب منخفضة وغير ثابتة من سنة إلى أخرى مقارنة بغيرها من الإيرادات غير المباشرة مع اختلاف القطاعات التي تم إخضاعها من قبل قرارات الإدارة الضريبية بالإضافة إلى ارتفاع النسب الضريبية منذ عام 2006 حتى اليوم، والتي هي مرتبطة أصلاً باتفاقية باريس الاقتصادية⁴.

¹ صبري، نضال، محاسبة ضريبة الدخل، 2010، ص7،16.

² البسطامي، مؤيد، ضريبة القيمة المضافة في فلسطين وضريبة المبيعات في الاردن "دراسة مقارنة"، 2006، ص8

³ صبري، نضال، مرجع سابق، 2010، ص28.

⁴ موقع وزارة المالية، التقارير السنوية، <http://www.pmf.ps>

وبعد انقطاع إيرادات المقاصة التي تمثل الجزء الأكبر من الإيرادات غير مباشرة لأكثر من مرة من الجانب الإسرائيلي لأسباب سياسية ، فإن هذا قد يؤثر بشكل كبير على الموازنة العامة ويعيق تسديد الدين العام ، ولهذا لا بد من التوجه إلى الجباية المحلية لضريبة القيمة المضافة التي تشكل ما بين 7 إلى 10 % من الإيرادات العامة¹، حيث لا تشكل هذه النسبة المساهمة الجوهرية في رفق الخزنة العامة مقارنة بباقي الإيرادات غير المباشرة . ولكن أين دور الإدارة الضريبية مما سبق في نشر الوعي الضريبي، والقيام بواجباتها وسلطاتها والصلاحيات الممنوحة لها لتوسيع القاعدة الضريبية وغيرها من الممارسات التي من شأنها زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة ، حيث تهدف هذه الدراسة إلى دراسة مدى تطبيق الممارسات الإدارية والقانونية من قبل الإدارة الضريبية من أجل تضيق فجوة التهرب الضريبي غير المشروع وزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة .

مشكلة الدراسة وأسئلتها

ان العجز المتكرر في الموازنات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، واعتمادها بشكل كبير على إيرادات المقاصة الإسرائيلية، يجعل هذه الموازنة في خطر الانهيار نظرا لعدم وجود سيادة على تلك الإيرادات وانقطاعها لأكثر من مرة، وبالتالي لا بد من الاعتماد على الإيرادات المحلية التي لا تشكل الكثير من إجمالي إيرادات الموازنة العامة الفلسطينية . وتهدف هذه الدراسة إلى البحث عن مدى تطبيق الإدارة الضريبية للممارسات الإدارية والقانونية للمساهمة في زيادة الإيرادات المحلية .

ويمكن بصياغة مشكلة الدراسة بالسؤال التالي :

هل تقوم الإدارة الضريبية بممارسة دورها من ممارسات إدارية وقانونية بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة في فلسطين ؟
ويتفرع من ذلك أسئلة الدراسة التالية :

1 - ما مدى تطبيق ممارسات الإدارة الضريبية لتوسيع القاعدة الضريبية ؟ وما

أثرها على زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة ؟

¹ موقع وزارة المالية ، التقارير السنوية ، <http://www.pmf.ps>

- 2- ما مدى استخدام الإدارة الضريبية لسلطاتها القانونية في ضبط التهرب الضريبي وزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة ؟
- 3- هل يمتاز موظفوا دوائر ضريبة القيمة المضافة بكفاءات مهنية، وعلمية لها تأثير على زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة ؟
- 4- ما مدى تطبيق العقوبات والغرامات الضريبية المفروضة على المتخلف عن دفع ضريبة القيمة المضافة ؟
- 5- ما مدى كفاءة وفعالية التدقيق على الملفات الضريبية، وأثرها في ضبط التهرب الضريبي ؟ وما مدى معرفة الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق العامة ؟
- 6- ما مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة ؟
- 7- هل يوجد علاقة ما بين تطبيق الممارسات الإدارية، والقانونية للإدارة الضريبية والتحصيل بالمتغيرات الديمغرافية " المحافظة، التحصيل العلمي، مجال العمل، سنوات الخبرة " ؟

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في تقييم أداء الإدارات الضريبية في البحث عن مصادر تمويلية للموازنة العامة من خلال ضبط الضرائب المفروضة، وتكون هذه الإيرادات ضمن إشرافها ومن هذه الإيرادات هي الإيرادات المحلية حيث إن الجدول الآتي يبين مدى مساهمة الإيرادات المحلية من إجمالي صافي الإيرادات :

الجدول رقم (1)

مدى مساهمة إيرادات الجباية المحلية وتشمل ضريبة القيمة المضافة المحلية ، من إجمالي الإيرادات العامة لموازنة السلطة الفلسطينية . " المبالغ بالشيكال الإسرائيلي "¹

السنة	إجمالي الإيرادات المحلية	إجمالي صافي الإيرادات العامة	نسبة الإيرادات المحلية من الإيرادات العامة %
2008	2,686,860,000	6,249,162,000	42.99%
2009	2,305,294,000	6,294,150,000	36.62%
2010	2,777,731,000	7,188,083,000	38.64%
2011	2,641,900,000	7,320,700,000	36.08%
2012	2,774,800,000	7,957,600,000	34.86%
2013	3,078,500,000	8,347,600,000	36.87%
2014	3,329,200,000	10,032,300,000	33.18%

ومن خلال الجدول السابق يتبين لدينا أن التأثير ضئيل بالنسبة إلى إيرادات المقاصة التي تشكل أكثر من ثلثي الموازنة العامة بالإضافة إلى التناقص الملحوظ في نسبة هذه الإيرادات؛ مما يزيد الموازنة العامة اعتماداً على إيرادات المقاصة .

ومن أهم إيرادات الجباية المحلية هي ضريبة القيمة المضافة كونها إحدى الضرائب غير المباشرة داخل مناطق الضفة الغربية، فلا بد من إعطائها الأهمية الكبرى ودراسة مدى تطبيق الدوائر الضريبية الممارسات التي تؤدي إلى زيادة هذه الإيرادات وكشف الصفقات المخفاة غير مصرح عنها مما يكشف لنا أوجه القصور في هذه الدوائر الضريبية، وطرح التوصيات المناسبة لتحسين هذه الإدارات وممارستها التي قد تتمكن الموازنة العامة من خلالها زيادة الإيرادات الضريبية بالشكل العادل والقانوني ، من أجل زيادة الاعتماد على الجباية المحلية في ردف الخزنة العامة .

¹ تقارير وزارة المالية الفلسطينية ، www.pmf.ps

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى :

- 1- التعرف إلى واقع الممارسات لإدارة ضريبة القيمة المضافة، ودورها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة .
- 2- التعرف إلى مدى تطبيق الممارسات المساهمة في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة في الإدارات الضريبية .
- 3- التعرف إلى أوجه القصور في الإدارات الضريبية في تنفيذ تعليمات القوانين الضريبية .
- 4- التطرق إلى أهمية البرنامج الضريبي المستخدم في الإدارات الضريبية RMS وخصوصاً في عمليات التدقيق الضريبي .
- 5- طرح مقترحات لتحسين العمل الإداري ومعالجة أوجه القصور في الإدارات الضريبية .
- 6- التعرف على الإجراءات الفنية لضريبة القيمة المضافة مثل إجراءات التسجيل والاحتساب والدفع والارجاع .
- 7- مدى تطبيق دوائر ضريبة القيمة المضافة لمبادئ الحوكمة .

محددات الدراسة

- 1- عدم وضوح التشريعات الخاصة في ضريبة القيمة المضافة نظراً لسوء ترجمتها من اللغة العبرية إلى اللغة العربية .
- 2- شح المراجع المتعلقة بالممارسات الإدارية التي لها العلاقة في زيادة الإيرادات الضريبية في شكل مباشر وأساسي .
- 3- صعوبة الوصول إلى بيانات فعلية تحدد لنا قيمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة داخل القطاعات المهنية .

منهجية الدراسة

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي ، من كونه المنهج المناسب لهذه الدراسة، لأن المنهج الوصفي يدرس العلاقة بين المتغيرات ، ويصف درجة العلاقة بين المتغيرات وصفاً كمياً من خلال استخدام مقاييس كمية ، بالإضافة إلى المراجعة الأدبية للنصوص القانونية في الاتفاقيات الخاصة بموضوع الدراسة والقوانين، والأوامر العسكرية الإسرائيلية ذات العلاقة .

مجتمع وعينة الدراسة :

مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في دائرة ضريبة القيمة المضافة في الضفة الغربية، والبالغ عددهم للعام 2014/2015 (223) موظف وموظفة ، وذلك حسب مصادر دائرة ضريبة القيمة المضافة والجمارك في الضفة الغربية¹

عينة الدراسة

قام الباحث بتوزيع استبانته على موظفي دوائر القيمة المضافة في كافة مدن الضفة الغربية (طولكرم ، قلقيلية ، نابلس ، طوباس ، جنين ، بيت لحم ، رام الله ، الخليل ، القدس وضواحيها) حيث تم توزيع (131) استبانة تم استرداد (120) أي ما نسبته 91.60% واستبعاد (11) استبانات لعدم تعبئتهم بشكل سليم حيث كانت نسبة الاسترداد 84.73 % ، ونسبة الرفض 8.40 % .

فرضيات الدراسة

1-لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند $\alpha \leq 0.05$ بين دور وممارسات الإدارة

الضريبية في توسيع القاعدة الضريبية .

2-لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند $\alpha \leq 0.05$ بين دور وممارسات الإدارة

الضريبية في استخدام الإدارة لسلطاتها القانونية .

3-لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين دور وممارسات الإدارة

الضريبية في توظيف كوادر بشرية يتسمون بالكفاءة والفعالية .

4-لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين دور وممارسات الإدارة

الضريبية في فرض العقوبات وغرامات التأخير .

5-لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين دور وممارسات الإدارة

الضريبية في استخدام طرق التدقيق على إيرادات المكلفين.

¹ الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة ، وزارة المالية الفلسطينية .

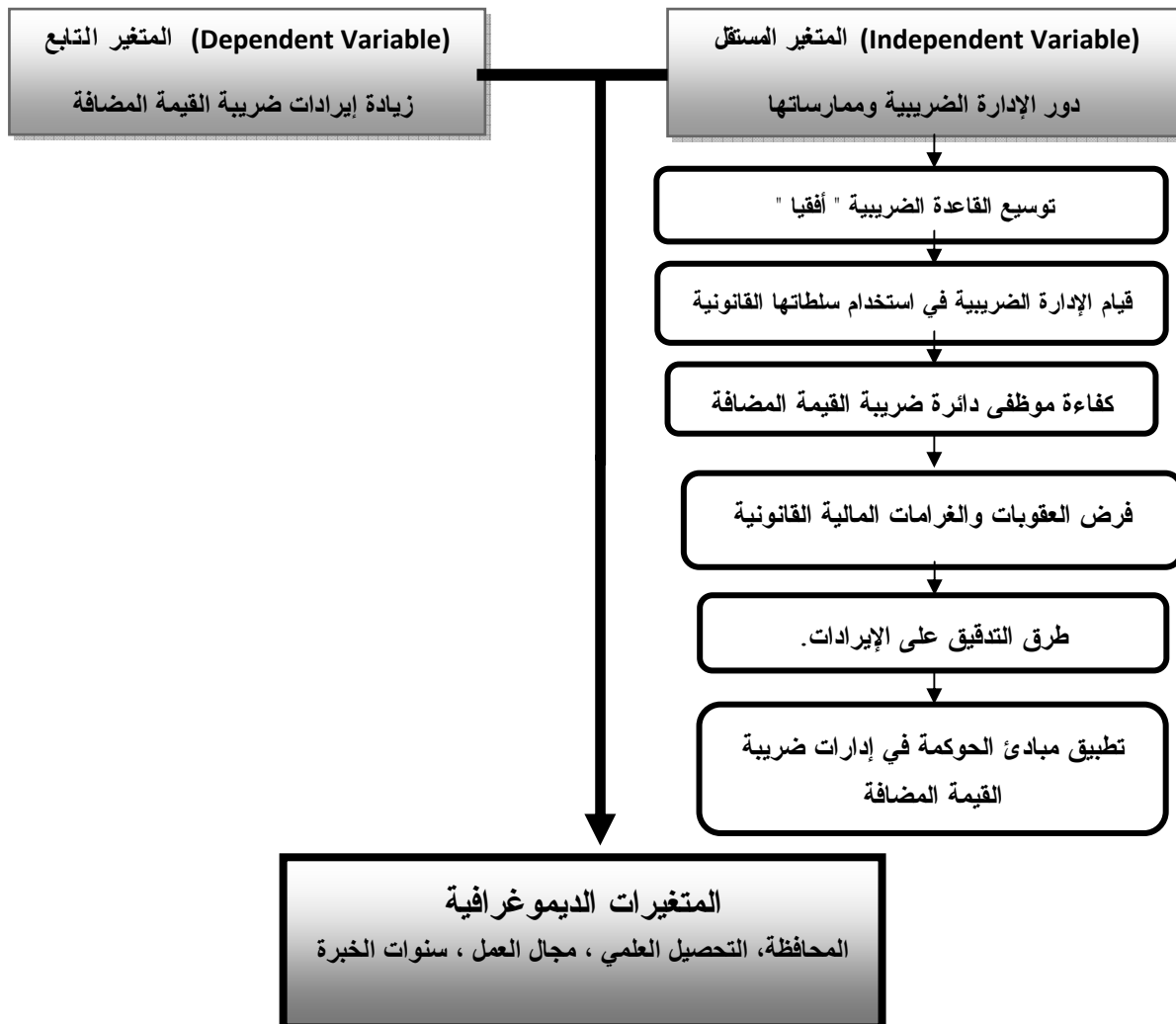
6- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a \leq 0.05$ بين دور وممارسات الإدارة الضريبية بتطبيق مبادئ الحوكمة في الإدارة الضريبية .

7- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a \leq 0.05$ حول دور الإدارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة المتعلقة بمتغيرات تعزى إلى " المحافظة، التحصيل العلمي ، مجال العمل ، سنوات الخبرة " .

متغيرات الدراسة

يمكن إيضاح متغيرات الدراسة وعناصرها بالشكل التالي :

الشكل رقم " 1 " : متغيرات الدراسة .



الأساليب الإحصائية

- من أجل اختبار فرضيات الدراسة استخدم الباحث مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الإنسانية (SPSS) على النحو التالي :
1. المتوسطات الحسابية والنسب المئوية واختبار (ت) للعينات المستقلة (One-Sample T-Test) لفحص فرضيات الدراسة.
 2. تحليل التباين المتعدد لفحص الفرضيات المتعلقة بمتغيرات المحافظة ، مجال العمل ، التحصيل العملي، سنوات الخبرة.
 3. معادلة ألفا كرونباخ ومعادلة جتمان، ومعادلة التجزئة النصفية لقياس الثبات.
 4. اختبار كولوم جروف- سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (Sample K-S -1)
- الدراسات السابقة

اولا : دراسة (صبري ، 2003) ، مدى عدالة النسب والإعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين .

قام الباحث بإعداد دراسته عام 2003 وتناول فيها التشريعات الضريبية في الدول المجاورة مثل الأردن وسوريا ومصر وإسرائيل على اعتبارها المحتلة للأراضي الفلسطينية . وقام بدراسة ميدانية وكانت عينة دراسته التجار في مدينة طولكرم ورام الله ونابلس وقلقيلية وموظفي دائرة الجمارك والمكوس في الدوائر الضريبية الفلسطينية ومدقي الحسابات .

وتوصلت دراسته إلى العديد من النتائج ومنها :

أ- إن الانتعاش الاقتصادي وزيادة الناتج القومي يعملان على زيادة الالتزام على دفع الضريبة .

ب- إن احتساب المبالغ المقطوعة على المهن الحرة، ومحلات تجارة السيارات هو أمر مخالف للقوانين ولا بد من زيادة الرقابة على هذه المحلات .

ت- إن إصدار قانون فلسطيني مستقل هو بالأمر الضروري بدلا من الأخذ بالقوانين الإسرائيلية .

وقد دعا الباحث السلطة الفلسطينية لترك شبكة الحواسيب الإسرائيلية الخاصة بشركة شاعم الإسرائيلية، وإنشاء شبكة خاصة بالسلطة الفلسطينية .

ثانيا : دراسة (جمعة ، 2005) ، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسباب وطرق معالجة) .

حاولت هذه الدراسة الكشف عن أهم أسباب التهرب الضريبي لأصحاب المهن الحرة في منطقة جنين وعرض بعض العوامل المساعدة على معالجة وجود هذه الاسباب، حيث توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج كان أهمها :

- 1- وجود قصور في التشريعات الضريبية المطبقة في فلسطين
- 2- والقصور في طرق الجباية الضريبية من أصحاب المهن الحرة
- 3- وعدم وجود التنسيق الكافي بين الدوائر الضريبية، وباقي الدوائر الحكومية .

وخرجت هذه الدراسة بتوصيات أهمها :

- 1- ضرورة العمل على صياغة التشريعات المراعية لتحقيق العدالة الضريبية والمساعدة لنشر الوعي الضريبي .
- 2- تبسيط وتسهيل الإجراءات الضريبية .
- 3- تدريب الموارد البشرية العاملة في الدوائر الضريبية .

ثالثا : دراسة (شبيطة ، 2006) ، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين.

تمحورت هذه الدراسة حول الركائز الأساسية للضريبة بشكل عام ، وتحدثت أيضا عن سلطات الإدارة الضريبية التي تخدم تحصيل الضريبة بالشكل الأسرع والأفضل . وفي المقابل من

ذلك تحدثت عن الضمانات التي أعطاهها المشرع للمكلف الفلسطيني وحدد التزاماته الضريبية كما وتحدث الباحث عن الإصلاح الضريبي الواجب في فلسطين .

وتوصل الباحث إلى التالي :

1- يرى الباحث أن التوازن المفترض وجوده بين سلطات الضريبة، و ضمانات المكلف ليس متحققا على ارض الواقع.

2- يرى الباحث أنه لا مجال للمقارنة بين امتيازات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، إذ تتمتع الإدارة بنصيب الأسد من الامتيازات في مقابل الطرف الأضعف وهو المكلف.

3- يرى الباحث أن هناك ثغرات قانونية تتعلق بوفرة الحصيلة، وحصة الفئات المتدنية من الضريبة.

وبالتالي فإن إستخدامنا لهذه الدراسة يدفعنا في الرجوع إلى الأوامر العسكرية المانحة للإدارة الضريبية السلطات الضريبية للموظف الضريبي ومدى تطبيقها في الإدارات الضريبية .

رابعا : دراسة (صالح ، 2007) ، العوامل المساهمة في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة .

وهدفنا هذه الدراسة إلى التعريف بالتشريعات، والاتفاقيات المنظمة لضريبة القيمة المضافة في فلسطين، وأثر بروتوكول باريس الاقتصادي على الجباية والوعي الضريبي وإجراءات العمل في الإدارات الضريبية على إيرادات ضريبة القيمة المضافة ومدى تحقق فعالية الموظفين الضريبيين في عملهم الضريبي داخل مناطق ومدن قطاع غزة .

وبعد دراسته الوصفية التحليلية توصل صالح إلى عدة نتائج كان أهمها :

1- إن هناك علاقة طردية ما بين كفاءة موظفي الإدارة الضريبية، وزيادة الإيرادات الضريبية، ولكن لم يوضح لنا صالح مدى كفاءة الموظفين وما أوجه القصور لديهم

2- إن ارتباط ضريبة القيمة المضافة في فلسطين مع بروتوكول باريس الاقتصادي يؤثر سلباً على الإيرادات الضريبية .

3- إن سبب ازدياد ضريبة القيمة المضافة لدينا، هو ارتباطها بالاقتصاد الإسرائيلي .

وأهم ما أوصى به :

1- تفعيل الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية؛ لزيادة كفاءة ومهارات موظفي الدوائر الضريبية .

2- إعادة النظر في بروتوكول باريس الاقتصادي .

خامساً : دراسة (العطوط ، 2009) ، أثر قانون ضريبة الدخل رقم 17 لعام 2004 على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أشكال التهرب الضريبي، وأثاره الناجمة على الاقتصاد الفلسطيني وتمحور مجتمع الدراسة حول المكلفين بدفع ضريبة الدخل .

ومن أهم ما توصل إليه الباحث أن :

1- وجود ثغرات قانونية ناجمة عن عدم وضوح القانون الضريبي.

2- ضعف السلطة في تطبيق العقوبات التي ينص عليها القانون الضريبي.

3- والأوضاع الاقتصادية المتردية التي يعيشها الشعب الفلسطيني.

هي اسباب تدفع المكلف للقيام بالتهرب الضريبي.

وبناء على ما سبق فقد أوصى الباحث بنشر الوعي الضريبي بين المكلفين ووضوح النصوص القانونية حتى تكون غير قابلة لأكثر من تأويل وتفسير .

ومما سبق فإن هذه الدراسة تلتقي مع دراستنا بشكل جوهري في بحثنا عن مدى تطبيق الإدارة الضريبية في دوائر ضريبة القيمة المضافة العقوبات المنصوصة في التشريع الضريبي المطبق في فلسطين المتعلق بضريبة القيمة المضافة .

سادسا : دراسة (محمد ، 2014) ، التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إجراءات الفحص والتدقيق والتسويات المتبعة لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية، وبيان أثر ذلك على ضريبة الدخل من خلال تطبيق هذه الإجراءات على مجموعة مختلفة من القطاعات العاملة والمسجلة لدى دائرة الضريبة التعرف على مدى توافق إجراءات الفحص، ومعالجتها مع نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق لدى دولة فلسطين والتعليمات الخاصة به، وبيان أثر هذه الإجراءات على إيرادات ضريبة الدخل .

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة

1- لدائرة ضريبة الدخل إعتداد كبير في عملها على تسويات وكشوفات ضريبة القيمة المضافة .

2- إن وجود أي خلل في حسابات المكلف لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة ينجم عليه خلل في تقدير الوضع المالي للمكلف لغايات ضريبة الدخل .

ومن أهم ما أوصت به

1- توحيد الإدارات الضريبية (الدخل ، الجمارك ، القيمة المضافة) على غرار دائرة كبار المكلفين .

2- إتصاف من يقوم بأعمال الفحص الضريبي بالمعرفة الواسعة بالتشريعات الضريبية وتعليماتها ، بالإضافة إلى المعرفة الواسعة بنظم مسك الدفاتر المحاسبية .

3- مراعاة مجموعة من المقومات مثل: أن يكون الموظف ذا مؤهل علمي، وأن تتم عملية الفحص حسب قواعد التشريع الضريبي.

4- من الواجب على الفاحص الضريبي قبل القيام بإجراءات الفحص جمع البيانات والمعلومات عن المكلف موضوع الفحص سواء من داخل الإدارة الضريبية أو من خارجها، أو من خلال تحريات خاصة بذلك بشكل كبير.

وفي دراستنا نتطرق إلى مدى توافر المقومات الأساسية لعملية التدقيق الضريبي في الدوائر الضريبية بالإضافة إلى السلطات الممنوحة للموظف الضريبي والمساعدة في عملية التدقيق الضريبي .

إضافة الدراسة

تحاول هذه الدراسة دراسة ما نادى به الباحثين وما نصت عليه التشريعات الضريبية؛ لما لها من دور في زيادة الإيرادات الضريبية وخصوصا في إيرادات ضريبة القيمة المضافة وأهمها :

- 1- توسيع القاعدة الضريبية الأفقية .
- 2- استخدام الموظف الضريبي سلطاته القانونية الممنوحة له .
- 3- كفاءة وفعالية موظفي الإدارة الضريبية .
- 4- تطبيق الغرامات والعقوبات التي نصت عليها التشريعات الضريبية في فلسطين .
- 5- استخدام طرق التدقيق الضريبية وتوافر مستلزماتها .
- 6- تطبيق مبادئ الحوكمة في الإدارات الضريبية .

ومن ثم دراسة مدى تطبيق هذه الممارسات السابقة في دوائر ضريبة القيمة المضافة حيث ان الممارسات الإدارية الحديثة ككفاءة، وفعالية موظفي الإدارة الضريبية وزيادة قدرتهم على تحليل البيانات والمعلومات المقدمة لهم عن الصفقات من المكلفين بالإضافة إلى استخدام أساليب التدقيق الحديثة التي تمكنهم لهم التوصل لهامش الربح والصفقات المخفاة بشكل اكثر دقة وموضوعية وعدالة ، أما تطبيق الحوكمة فيؤدي إلى وجود إدارة رشيدة لها الأهمية في تقليل تكاليف الجباية وابتكار الأساليب المتناسبة مع جباية ضريبة القيمة المضافة بالإضافة إلى توفير

المرونة في العمل وهذا ما له دور في زيادة الإيرادات الضريبية ، كما تنطرق الدراسة إلى توسيع القاعدة الضريبية من خلال التوسعة الأفقية الطوعية لا الاجبارية الناجمة عن فهم المواطن والتاجر الفلسطيني لماهية ضريبة القيمة المضافة وفوائدها التي تعود عليه بالإرجاعات الضريبية.

أما الممارسات الإدارية التي نصت عليها الأوامر العسكرية الإسرائيلية، إنما هي نصوص جائرة ناجمة عن سلطة احتلال ولكنها لها الدور الكبير في تخفيف التهرب الضريبي الذي وصل إلى ما نسبته 70 % من الإيرادات الضريبية¹ وزيادة الإيرادات إلى درجة تعطي أهمية كبرى إلى ضريبة القيمة المضافة .

مصطلحات الدراسة

النظام المحاسبي : السجلات والمستندات التي يلزم المكلف بإدارتها وفقا لنظام بشأن إدارة دفاتر الحسابات لمناطق يهودا والسامرة لسنة 1985 .

المكلف : الذي يقع على عاتقه دفع ضريبة القيمة المضافة وفقا لنظام بشأن رسوم على منتجات محلية يهودا والسامرة لسنة 1985 .

الصفقة : قيمة المبيعات غير الشاملة ضريبة القيمة المضافة، والخاضعة لها وفقا لنظام بشأن رسوم على منتجات محلية يهودا والسامرة لسنة 1985 .

المسؤول : موظفو إدارة ضريبة القيمة المضافة، وتحدده أنظمة وتعليمات الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة .

الأوامر العسكرية : التعديلات الإسرائيلية التي أجراها الجانب الإسرائيلي على القوانين المطبقة في فلسطين في عهد الإدارة المدنية الإسرائيلية .

بروتوكول باريس الاقتصادي : أحد ملاحق اتفاقية إعلان المبادئ (أوسلو) حيث يعتبر هذا الملحق الاتفاق التعاقدي الذي يحكم العلاقات الاقتصادية بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي .

¹ موقع الاقتصادي ، (http://www.aliqtisadi.ps/ar_page.php?id=35c736y3524406Y35c736)

التوسع الأفقي للقاعدة الضريبية : زيادة عدد المسجلين في الإدارة الضريبية .

الكفاءة والفاعلية للموظف الضريبي : قدرة الموظف الضريبي انجاز مهامه الجبائية في أقل الأوقات وأقل الموارد المتاحة مع تحقيق زيادة العائدات الضريبية، وتقليل فجوة التهرب الضريبي.

الفصل الثاني

ضريبة القيمة المضافة وتطبيقاتها في فلسطين

مقدمة

قسم علماء المالية الضرائب إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة، واعتبروا أن الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال هي ضرائب مباشرة، وأن الضرائب على الإنفاق هي ضرائب غير مباشرة، و أكدوا على أن الضرائب غير المباشرة هي مورد مالي رئيسي للموازنات العامة في الدول النامية والمتقدمة نظراً لأنها تصيب الاستهلاك والإنتاج اليومي¹.

المبحث الأول

الضرائب غير المباشرة في فلسطين

تعتبر الضريبة غير المباشرة في الدول النامية اقتصادياً إحدى أهم الموارد الرئيسة التي لا يمكن الاستغناء عنها²، وتتميز الضرائب غير المباشرة عن الضرائب المباشرة بتقارب أوقات جبايتها؛ مما يعمل على رفد الخزنة العامة بشكل مستمر³، وفيما يلي توضيح للضرائب غير المباشرة وأهميتها، بالإضافة إلى هذه الضرائب المطبقة في فلسطين .

المطلب الأول : ماهية الضرائب غير المباشرة

الفرع الأول : تعريف الضرائب غير المباشرة

هي ضرائب تُفرض على استخدام الدخل أو الثروة وليس على تحقق الدخل كما هو الحال في الضرائب المباشرة، فيكلف بها الشخص عند قيامه بشراء أحد المنتجات مثلاً أو السلع الاستهلاكية الخاضعة لأنواع الضرائب غير المباشرة، مثل ضريبة المبيعات، والقيمة المضافة، والضرائب الجمركية⁴.

¹ الشوابكة، سالم، المالية العامة والتشريعات الضريبية، 2015، ص 77

² يحيى، خريوش، حسين، حسن، المالية العامة، 2010، ص 49

³ يحيى، خريوش، حسين، حسن، مرجع سابق، 2010، ص 66

⁴ قدي، عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، 2011، ص 33

الفرع الثاني : الضرائب غير المباشرة المطبقة في فلسطين

تواجه السلطة الفلسطينية عدة معوقات منها تقييد حريتها بالضرائب غير المباشرة كالجمارك والقيمة المضافة، وقد تكون غير عادلة بتطبيقها وفرضها لارتباطها بالاقتصاد الإسرائيلي¹.

ومن خلال الرجوع إلى القوانين والأنظمة والبروتوكولات والأوامر العسكرية ذات العلاقة نجد أن السلطة الفلسطينية تفرض الضرائب غير المباشرة بالشكل الموضح في الجدول أدناه :

الجدول رقم (2)

الضرائب غير المباشرة المطبقة في فلسطين والقوانين المنظمة لها

الضرائب غير المباشرة	
ضريبة القيمة المضافة	1. قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963. 2. نظام بشأن إدارة دفاتر حسابات " يهودا والسامرة " 5745-1985. 3. نظام بشأن رسوم على منتجات محلية "يهودا والسامرة " 4745 - 1985.
الضرائب الجمركية	1. قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962. 2. الأمر العسكري الإسرائيلي رقم 31 بشأن التعيينات بموجب قوانين الرسوم الجمركية والمكوس.
ضريبة على إنتاج الدخان	قانون التبغ رقم 32 لسنة 1952

¹ بروتوكول باريس الاقتصادي ، المادة 34أ

الفرع الثالث : مساهمة الضرائب غير المباشرة في الإيرادات العامة الفلسطينية

تشكل الضرائب غير المباشرة الجزء الأكبر من الإيرادات العامة والموازنة العامة الفلسطينية نظراً لتشكيلها أكثر من ثلثي إيرادات الموازنة، حيث الجدول أدناه يبين لنا نسبة إيرادات الضرائب غير المباشرة من إجمالي الإيرادات الكلية للموازنة العامة الفلسطينية للفترة السابقة ما بين عام 2008 حتى عام 2014، حيث سنلاحظ أن نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة تتراوح ما بين نسبتي 73,09% حتى 87,54%.

الجدول رقم (3)

نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة في ردد الخزنة العامة للفترة الواقعة (2008 -

2014).¹ " المبالغ بالشيكل الإسرائيلي "

السنة	الإيرادات الضريبية غير المباشرة	إجمالي الإيرادات	نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة على إجمالي الإيرادات الضريبية
2008	4,568,084,551	6,249,162,000	73.09%
2009	5,181,174,520	6,294,150,000	82.31%
2010	6,030,843,791	7,188,083,000	83.90%
2011	6,297,093,024	7,320,700,000	86.01%
2012	6,864,241,231	7,957,600,000	86.26%
2013	7,519,500,076	8,347,600,000	90.07%
2014	8,783,265,592	10,032,300,000	87.54%

¹ التقارير المالية السنوية لوزارة المالية الفلسطينية ، <http://www.pmf.ps>

المطلب الثاني : ماهية ضريبة القيمة المضافة

مقدمة

كان علماء المالية العامة والضرائب يتداركون أن الضرائب الجمركية في فرنسا لا تحقق الأهداف الاقتصادية المطلوبة لرسم السياسات الاقتصادية آنذاك، وعقب ذلك ظهور الضريبة على رقم الأعمال كبديل للضريبة الجمركية تحقيقاً للنمو الاقتصادي وتعزيزاً للعدالة الاجتماعية، ولكن كان تطبيق هذا النوع الجديد من الضرائب له تطبيقات متعددة وأهمها ضريبة رقم الأعمال حيث كان تطبيق هذه الضريبة من دون أي استردادات ضريبية يدفعها تجار التجزئة إلى تجار الجملة والمنتجين مما خلق الكثير من المشاكل التراكمية وارتفاع سعر السلعة بالإضافة إلى انخفاض العائدات الضريبية وبالتالي كانت هذه الضريبة تعرقل التقدم التجاري والإنتاج والتداول وخصوصاً للمشتغلين الصغار¹.

وبالتالي ظهرت ضريبة القيمة المضافة في فرنسا لأول مرة في عام (1954) كحل للمشاكل التي ظهرت بسبب الضريبة على رقم الأعمال بالإضافة لذلك قد جاءت هذه الضريبة كحل لمشكلة الآثار التراكمية على ضريبة أرقام الاعمال ، وتوالى انتشار ضريبة القيمة المضافة بشكل سريع حيث أنها طُبِّقت في (136) دولة خلال القرن الماضي، ولكن بأشكال وسياسات وأنظمة مختلفة كلٌّ وفقاً لأهدافه وسياساته الاقتصادية².

الفرع الاول : تعريف ضريبة القيمة المضافة واهدافها

اولا : تعريف ضريبة القيمة المضافة

تطرق الاقتصاديون إلى تعريف القيمة المضافة واتفقوا على أنها : " نوع من الثروة التي تتولد من جهود يبذلها الإنسان حيث يقوم بالحصول على المواد الخام وإجراء التعديلات عليها وإنتاجها على شكل سلعة من أجل بيعها ".

¹ علوان، الزباني، ضريبة القيمة المضافة المفاهيم، القياس ، التطبيق ، 2008، ص197-199.

² علوان، الزباني، مرجع سابق ، 2008، ص197-199.

أما محاسبياً، فتم تعريفها على أنها " الفرق بين إجمالي قيمة المخرجات (المبيعات) من السلع والخدمات وقيمة المدخلات المتعلقة بتلك المخرجات (تكلفة المواد والخدمات التي تم الحصول عليها من وحدات وشركات اقتصادية ¹ " .

وذكرت لنا لجنة المعايير المحاسبية أن أحد أسباب قصور القوائم المالية، وبالأخص قائمة الدخل بتركيزها على مقدار الربح فقط واقترحت بوجود قائمة خاصة بالقيمة المضافة لتوضيح الفوائد التي حققتها الوحدة الاقتصادية لرأس المال والعاملين ² .

وبهذا يمكن تعريف ضريبة القيمة المضافة (VAT) بأنها ضريبة تم استحداثها في منتصف القرن الماضي، وهي عبارة عن نسبة تفرض على الفرق بين قيمة المبيعات للوحدة الاقتصادية وقيمة مشترياتها، أو ما لزم لإنتاج هذه المبيعات يقوم بتحمل عبئها المستهلك النهائي ويلزم بتوريدها تجار التجزئة والجملة أو المنتجون ³ .

ثانياً : أهداف تطبيق ضريبة القيمة المضافة

1- الهدف المالي : تعتبر ضريبة القيمة المضافة إحدى أهم الضرائب غير المباشرة التي تصل نسبة إيراداتها ما بين (75,5 %) حتى (88,98 %) من الإيرادات العامة ومن هذه الضرائب .

2- إن ضريبة القيمة المضافة تعتبر أحد ضرائب الاستهلاك وتداول واستعمال الدخل؛ مما يؤدي إلى تقليل الادخار وما ينتج عن ذلك من تحريك للعجلة الاقتصادية.

3- استخدام ضريبة القيمة المضافة نحو تشجيع استثمارات معينة بإعفاءها من ضريبة القيمة المضافة، أو خضوعها بنسبة صفر مما يحقق استرداداً ضريبياً ⁴ .

¹ الزباني، علوان ، مرجع سابق ، 2008، ص 134

² الغريب، علام، الربح ونظرية الرفاهية الاقتصادية في الفقه الاسلامي، 2011، ص16

³ عوض، باسم ، الضريبة على القيمة المضافة، 2012، ص82

⁴ المهاني، خالد، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، 2003، ص260-262.

- 4- تساعد ضريبة القيمة المضافة على تشجيع إحلال الواردات والصناعات الوطنية والحركة التصديرية للدولة من خلال إعفاء البضائع المصدرة من ضريبة القيمة المضافة، وفرض الضريبة على البضائع المستوردة؛ مما يرفع من تكلفتها¹.
- 5- تساعد ضريبة القيمة المضافة الإدارة الضريبية بكشف التهرب من ضريبة الدخل ، حيث من خلال ضريبة القيمة المضافة يُمكن لمأمور التقدير والتخمين ان يتوصل بشكل تقريبي لدخل المكلف².

الفرع الثاني : لمحة تاريخية عن فرض ضريبة القيمة المضافة في فلسطين .

كان الثاني من شهر حزيران لعام 1976 هو يوماً لفرض ضريبة القيمة المضافة لأول مرة في فلسطين من قبل الاحتلال الإسرائيلي عن طريق إصدار الأمر العسكري رقم (658) الذي أمر فيه تعديل قانون المنتجات المحلية الأردني لعام 1963؛ لاستحداث ضريبة القيمة المضافة في المناطق المحتلة ، وصدر هذا الأمر باسم جيش الدفاع الإسرائيلي وأخضعوا مبيعات البضائع والخدمات والبضائع المستوردة وأعفوا من هذه الضريبة ما كان استثناءً وهو مبيعات الفواكه والخضار الطازجة ما لم يجر أي تعديل عليها³.

وفي تاريخ 27 شباط من عام 1985 أصدر نظامين جديدين وهما :

ⓧ نظام بشأن إدارة دفاتر حسابات (يهودا والسامرة).

وهذا النظام يعمل على تنظيم مسك الدفاتر وفق المنشأة أو الخدمات المقدمة من حيث حجم المشتغل وإيراداته ونوعية النشاط، وعدد العمال كما أنه اشترط النظام المحاسبي الواجب استخدامه " مزدوج أو مفرد " .

¹ شريف، علي، ضريبة المبيعات (القيمة المضافة) وتطبيقها على المقاولات، 1998، ص 6.

² الشناوي، عبد السلام، الملامح الأساسية لنظام فرض الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق، 2011، ص 45.

³ ستيفنز، مارك، الضرائب في الضفة الغربية المحتلة، 1991، ص 20.

✕ نظام بشأن رسوم على منتجات محلية (يهودا والسامرة).

وفي هذا النظام قد حدد الأمر العسكري الإسرائيلي نسبة الرسوم المفروضة ومن هو المكلف بدفع هذه الضريبة ،ومكان الصفقة والصفقات الخاضعة بنسبة صفر والقطاعات المعفية والعقوبات والغرامات وإجراءات التسجيل والاعتراض وبعض التعليمات المتنوعة ذات العلاقة¹

ولكن كانت أهداف الحكومة الإسرائيلية من فرض ضرائب جديدة في الأراضي الفلسطينية أهداف تدميرية للاقتصاد الفلسطيني بالإضافة إلى اهداف قمعية وسياسية ومنها :

1- **تحطيم المنافسة العربية :** حيث كانت أسعار البضائع العربية أدنى بكثير من مستوى الأسعار الإسرائيلية؛ مما كان يشكل خطراً كبيراً على المنتجات الإسرائيلية حيث إن المنتجات العربية الفلسطينية كانت منافسة لها على صعيد الأسواق المحلية الداخلية والأسواق الإسرائيلية.

2- **الأهداف المالية :** حيث كانت الضفة الغربية وغزة عبئاً مالياً على إسرائيل وكانت تبحث عن طرق للحصول على عوائد مالية واقتصادية وهذا كان دافعاً رئيسياً لتعديلها على القوانين التي كانت سائدة قبل الاحتلال بموجب أوامر عسكرية.

3- **استخدام طرق جديدة لتهجير المواطنين :** وكانت الضرائب سلسلة من المضايقات التي تستعملها سلطات الاحتلال مع المواطنين العرب، وذلك من خلال سلبهم جزءاً من أرباحهم².

¹ نظام بشأن رسوم على منتجات محلية (يهودا والسامرة) و نظام بشأن إدارة دفاتر حسابات (يهودا والسامرة).

² علاونة، عاطف، شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة ، 1992، ص 42

المبحث الثاني

عموميات في ضريبة القيمة المضافة وتطبيقاتها

المطلب الاول : إجراءات التسجيل و كيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة

الفرع الاول : إجراءات التسجيل

يتم التسجيل وفتح ملف في دائرة ضريبة القيمة المضافة من قبل المكلف حيث يقوم بتقديم أوراقه إلى الدائرة للمكلف الفردي.

- 1- خطاب يتضمن فتح ملف في دائرة ضريبة القيمة المضافة.
- 2- تعبئة نماذج داخلية في دائرة ضريبة القيمة المضافة.
- 3- الهوية الشخصية للفلسطيني أو جواز السفر للمستثمر حيث إن الفلسطيني يأخذ رقم المشتغل به هو رقم الهوية ولكن المستثمر يكون له رقم خاص به.
- 4- عقد الإيجار إن كان مكان العمل مستأجراً ولكن غير مطلوب منه إذا كان المكان ملكاً له.
- 5- تحديد العنوان لقيام الدائرة بزيارة ميدانية لمكان العمل، وتحديد والتأكد من نوع العمل.
- 6- إن كان المكلف لديه محاسب يقوم بأعماله، فلا بد من وجود كتاب تفويض من المكلف إلى المحاسب¹.

للشركات :

يضاف إلى ما سبق في الشركات التالي :

- 1- يضاف إلى ذلك كتاب من مراقب الشركات إن كان العمل شركة بإضافة أسماء الشركاء وصور هوياتهم.
- 2- النظام الداخلي " نسب الربح ، نوعية الشركة "
- 3- كشف حساب بنكي².

¹مقابلة فاروق عودة ،مدير قسم التدقيق ، منطقة طولكرم ، بتاريخ 22-12-2014.

²مقابلة : سهيل خريشي ، مدير قسم المشتغلين في مديرية منطقة طولكرم، 22-12-2014

الفرع الثاني : حالات وكيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة

أولاً : الضريبة المفروضة على الخدمات المقدمة والسلع التجارية.

بشكل عام فإن ضريبة القيمة المضافة هي نسبة مفروضة على القيمة المضافة ما بين قيمة السلعة عند الإنتاج وقيمة تكلفة مواد الإنتاج التي تم استخدامها، ومنعاً للآثار التراكمية ظهر لنا مبدأ الخصم الذي يعيد ما تم دفعه من ضريبة قيمة مضافة عند شراء مستلزمات الإنتاج، والمثال التالي يوضح عملية احتساب ضريبة القيمة المضافة مع تطبيق مبدأ الخصم الضريبي :

إن المنشأة "A" تبيع مخرجات عملياتها الإنتاجية (التي تنتج بلا مدخلات) بسعر (100) دولار (بدون ضريبة) إلى المنشأة "B" التي تقوم بدورها ببيع مخرجات عملياتها الإنتاجية بسعر (400) دولار (بدون ضريبة) إلى المستهلكين النهائيين. ولنفترض الآن أن هناك ضريبة على القيمة المضافة معدلها (10%) ومن ثم ستقوم المنشأة "A" بتحصيل مبلغ (110) دولارات من المنشأة "B" وسداد (10) دولارات إلى الحكومة كضريبة.

أما المنشأة "B" فستقوم بتحصيل مبلغ (440) دولاراً من المستهلكين النهائيين وسداد مبلغ 30 دولاراً كضريبة، أي ضريبة المخرجات البالغة (40) دولاراً مخصوماً منها (10) دولارات هي قيمة الضريبة السابق تحصيلها من قبل الشركة "A" على مدخلاتها.

ومن ثم تحصل الحكومة إيراداً كلياً مقداره (40) دولاراً. وعندئذ تعادل الضريبة من حيث آثارها الاقتصادية ضريبة معدلها (10%) على المبيعات النهائية (ليس هناك حافز ضريبي معين أمام المنشأة "B" لتغيير أساليب إنتاجها وليس هناك حافز ضريبي أمام المنشأتين للاندماج معاً)، ولكن طريقة تحصيل هذه الضريبة تضمن تحقيق الإيراد بصورة أكثر فعالية.¹

¹فضيلة ، عابد ، آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة، خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية ، 2010، ص 164 - 165.

ثانيا : تعبئة الكشف الدوري :

1- إعطاء المكلف من قبل الدائرة كشف دوري يقوم بتعبئته ويحتوي على اسمه ورقم هويته والفترة المكشوف عنها وتكون الخانات مرقمة من (1- 63).

2- يقوم المكلف بتسجيل المبيعات أو الصفقات بدون أن تشمل ض . ق . م وإن كانت شاملة فيقوم بالعملية الحسابية التالية :

(المبيعات شاملة ض . ق . م \ 1.16) = المبيعات غير شاملة ض . ق . م ويتم تعبئتها في الخانات من الرقم 28-37 أي أن الرقم من 9 خانات.

3- وبعد ذلك يتم ضرب النتيجة السابقة " المبيعات غير شاملة ض . ق . م " بنسبة ضريبة القيمة المضافة وهي الآن بقيمة (16%) . (المبيعات غير شاملة ض . ق . م * 16%) = ضريبة القيمة المضافة على مبيعات المكلف ويتم تسجيلها في الخانات غير الملونة باللون الأصفر.

4- يحتسب التاجر أيضاً المشتريات غير شاملة ضريبة القيمة المضافة والتي يتم احتسابها سابقاً، وقد فرق الكشف الدوري بين مشتريات الأصول والمشتريات التي لها علاقة بالبضائع وعمل المكلف.

5- وأخيراً يتم طرح الضريبة على المبيعات من الضريبة على المشتريات ويسجل المبلغ الواجب على المكلف دفعه للبنك إن كان موجباً، ولكن إن كان سالباً فيستحق المكلف رديات ضريبية تدخل في حسابه على برنامج الإيرادات المعمول به حالياً RMS ليتم التقاص منه في الدورات الأخرى، ولكن إن كان المبلغ جوهرياً، فيمكن للمكلف استرداده نقداً من خلال كشف آخر يحتوي نفس البيانات ولكن يكون للإرجاع وليس للدفع ويتم ختمه من الدائرة الضريبية وليس من البنك¹.

¹مقابلة فاروق عودة ،مدير قسم التدقيق ، منطقة طولكرم ، بتاريخ 22-12-2014.

ثالثاً : المبيعات الصفرية :

وهي المبيعات التي يجب فتح ملفات ضريبية لها، ولكن بسعر ضريبي صفر بالمائة
كالمؤسسات التي تتعامل مع الحكومة مثل:

1- شركات المقاولات التي تعمل مع الحكومة في إنشاء المشاريع، والتي تحصل على إيرادات بشكل كبير، وبرأيي على الدائرة الضريبية التفريق بين ما يقوم المكلف بشرائه من أجل مشروع للسلطة الوطنية أو مشروع خارج نطاق السلطة من خلال تفعيل الدور الرقابي.

2- الإنتاج الزراعي النباتي الذي لم تجر عليه أي عملية تصنيع مثل ثمار الزيتون تكون نسبته صفر % ولكن زيت الزيتون فنسبته (16%).

وأما الإنتاج الزراعي الحيواني كانت ضريبته (صفر %) ولكن في عام 2012 تم إخضاع هذا القطاع للنسبة التي كانت مطبقة حينها¹.

3- أي بضائع مصدرة مهما كان نوعها وإلى أي دولة كانت².

رابعا : ضريبة القيمة المضافة المتعلقة في المقاصة.

تختلف فلسطين عن باقي البلدان، فالإقتصاد المفتوح ما بين فلسطين وإسرائيل وعدم وجود معابر تنظم عمليات تصدير واستيراد السلع والخدمات من، وإلى إسرائيل فتتعارض السيادة عند شراء فلسطيني سلعة إسرائيلية وتذهب هذه الإيرادات إلى الخزينة الإسرائيلية، وأن شراء إسرائيلي بضاعة فلسطينية قد يذهب إلى الخزينة الفلسطينية؛ ولهذا تم ابتكار ما يسمى بفاتورة المقاصة وتكون صادرة باللغة العربية والعبرية، فإذا كان البائع إسرائيلي تكون مروسة باللغة العبرية ويلبها العربية ويرمز لها " I " اختصاراً لـ Israel ، أما الفلسطينية فتكون

¹ وكالة معا : نشرة حول استرداد ضرائب القيمة المضافة لمنتجات الثروة الحيوانية

(<http://www.maannews.net/arb/ViewDetails.aspx?ID=438196>)

² مقابلة سهيل خريشي ، قسم المشتغلين ، منطقة طولكرم ، 2014-12-22

مروسة باللغة العربية ويليها العبرية وترمز ب 'p' اختصاراً لـ Palestine ، ومن خلال الاجتماعات والتنسيق المدني تستطيع السلطة استرجاع ما دفعه المشتري الفلسطيني وبالعكس¹.

خامسا : ضريبة القيمة المضافة على المؤسسات المالية.

تفرض ضريبة القيمة المضافة على المؤسسات المالية على الأجور التي تدفعها إلى موظفيها والأرباح الخاصة بأعمال هذه المؤسسات كالتأمين والإقراض والخدمات المصرفية وغير المصرفية المالية ، ويتم تقاص الخسارة المتحققة داخل هذه المؤسسات من ضريبة القيمة المضافة المتحققة من الأجور المدفوعة لنفس السنة المالية التي تحققت خلالها هذه الخسارة.²

سادسا : الضريبة المقطوعة.

وتفرض على قطاع السيارات العمومية والمركبات التجارية التي يصعب قياس القيمة المضافة فيها كسيارات السرفيس، ومكاتب التوكسي والسيارات التجارية.

المطلب الثاني : إيرادات ضريبة القيمة المضافة ومساهمتها في الموازنة العامة

بعد الاطلاع على الموازنات العامة الفلسطينية والجدول أدناه يلاحظ الباحث أن هناك عدم استقرار في الجباية المحلية لضريبة القيمة المضافة، حيث تتراوح بين ارتفاع وانخفاض في فترات متقاربة جداً على الرغم من رفع السعر الضريبي في عام 2012 و 2013 لضريبة القيمة المضافة وتشكل هذه السنوات انخفاضاً مما يشكل لنا صورة واضحة في أن رفع السعر الضريبي وارتباطه بالسياسة الإسرائيلية قد يدفع المكلف إلى إخفاء صفقاته.

وقد يكون هذا لعدة اسباب منها :

- 1- ارتباط نسبة ضريبة القيمة المضافة في فلسطين بالنسبة المطبقة في إسرائيل؛ مما ينتج عنه عدم التوازن في تطبيق العدالة الضريبية لاختلاف مستوى دخل الفرد في فلسطين وإسرائيل.

¹ حميض، حنين، تأثير المقاصة على الإيرادات الضريبية في فلسطين من عام 1995-2005، 2006، ص97

² نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية (يهودا والسامرة) لعام 1985 ، بند المؤسسات المالية تعديل رقم 2 - 5745

2- التهرب من ضريبة القيمة المضافة من خلال عدم التسجيل لدى الدوائر الضريبية، أو عدم الكشف عن كامل المبيعات ويخص الباحث بالذكر أصحاب المهن الحرة¹.

الجدول رقم (4)

نسبة الزيادة والنقصان في إيرادات الجباية المحلية لضريبة القيمة المضافة للفترة السابقة الواقعة بين السنوات (2008-2014)² " المبالغ بالشيكل الإسرائيلي ".

السنة	إيرادات ضريبة القيمة المضافة	قيمة الزيادة/ النقصان	نسبة الزيادة/النقصان %
2008	444,978,000	–	–
2009	546,084,000	101,106,000	%18.51
2010	614,704,000	68,620,000	%11.16
2011	677,300,000	62,596,000	%9.24
2012	670,300,000	(7,000,000)	% (1.04)
2013	852,300,000	182,000,000	%21.35
2014	950,900,000	98,600,000	%10.36

ومن خلال النظر إلى الجدول التالي أيضا نجد أن الجباية المحلية لضريبة القيمة المضافة لا تشكل سوى ثلث الإيرادات المحلية وهذه النسبة لا تكفي مقارنة بضرائب القيمة المضافة المتحصلة من ضرائب المقاصة الإسرائيلية .

¹ صبري، أسامة ، مدى عدالة النسب والإعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين، 2003، ص171.

² تقارير إدارة الجباية في الإدارة العامة لوزارة المالية. 2015-04-20

الجدول رقم (5)

مدى مساهمة إيرادات ضريبة القيمة المضافة من إجمالي الإيرادات المحلية من السنوات (2008-2014).¹ "المبالغ بالشيكل الإسرائيلي"

السنة	إيرادات ضريبة القيمة المضافة	إجمالي الإيرادات المحلية	نسبة ضريبة القيمة المضافة من الإيرادات المحلية
2008	444,978,000	2,686,860,000	%16.56
2009	546,084,000	2,305,294,000	%28.68
2010	614,704,000	2,777,731,000	%22.12
2011	677,300,000	2,641,900,000	%25.63
2012	670,300,000	2,774,800,000	%24.15
2013	852,300,000	3,078,500,000	%27.68
2014	950,900,000	3,329,200,000	%28.56

ولكن ما مدى مساهمة إيرادات الجباية المحلية لضريبة القيمة المضافة من الإيرادات العامة ؟

من خلال الجدول التالي نجد أن الجباية المحلية لا تشكل لنا أثراً جوهرياً على الإيرادات العامة ولكن لا يرجع السبب في عدم إنفاق الدخل بشكل كبير في الأراضي الفلسطينية، ولكن باعتقاد الباحث يتمحور سبب هذا الانخفاض حول اتساع رقعة التهرب الضريبي الكبير حيث تشكل الضرائب غير المباشرة الأخرى نسبة كبيرة من الإيرادات العامة، وهذا يدل على وجود إيراد لضريبة القيمة المضافة بشكل كبير، فعند ارتفاع إيرادات الجمارك أو المقاصة، فهذا يعني دخول بضائع للأراضي الفلسطينية من تجار الجملة إلى التجزئة إلى المستهلك النهائي .

¹ موقع وزارة المالية ، التقارير السنوية ، <http://www.pmf.ps>

الجدول رقم (6)

مدى مساهمة إيرادات ضريبة القيمة المضافة من إجمالي إيرادات الموازنة العامة من السنوات (2008-2014).¹ "المبالغ بالشيكسل الإسرائيلي "

السنة	إيرادات ضريبة القيمة المضافة	إجمالي الإيرادات	نسبة مساهمة ضريبة القيمة المضافة من الإيرادات العامة %
2008	444,978,000	6,249,162,000	%7.12
2009	546,084,000	6,294,150,000	%8.67
2010	614,704,000	7,188,083,000	%8.55
2011	677,300,000	7,320,700,000	%9.25
2012	670,300,000	7,957,600,000	%8.42
2013	852,300,000	8,347,600,000	%10.21
2014	950,900,000	10,032,300,000	%9.47

¹ موقع وزارة المالية ، التقارير السنوية ، <http://www.pmo.ps>

المبحث الثالث

واقع التهرب الضريبي من ضريبة القيمة المضافة في فلسطين.

المطلب الأول : ماهية التهرب الضريبي من ضريبة القيمة المضافة

الفرع الأول : ماهية التهرب الضريبي

التهرب الضريبي المشروع: وهو تجنب المكلف بدفع الضريبة، أو اتباع الطرق القانونية التي تؤدي إلى إعفاء المكلف من دفع الضريبة بشكل جزئي أو كلي، ومنها استخدام الإعفاءات والتعديلات القانونية. أما بالنسبة لضريبة القيمة المضافة، فإن المستهلك عندما يترك السلع المفروضة عليها ضريبة القيمة المضافة، والتوجه نحو السلع المعفية منها فإنه في هذه الحالة يعتبر متجنباً من ضريبة القيمة المضافة وليس متهرباً منها.

التهرب غير المشروع : وهي مخالفة المكلف للأحكام القانونية والقيام بطرق الإخفاء والتزوير والاحتيال من أجل عدم دفع الضريبة المستحقة عليه، أما في ضريبة القيمة المضافة فإن المستهلك لا يستطيع شراء السلعة إلا بعد دفع ثمن السلعة بالإضافة إلى ضريبتها، ولكن قد يقوم المكلف بتوريدها للدائرة الضريبية وهو التاجر بإخفاء هذه الصفقات من خلال عدم إعطاء فواتير أو زيادة المشتريات وتزوير فواتير المبيعات أو القيام بإلغاء فواتير المبيعات باعتبارها مردود مبيعات من خلال البرامج المحاسبية المحوسبة¹.

الفرع الثاني : طرق معالجة التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة :

1-مراجعة الفواتير التي يلزم بها تجار الجملة والتجزئة والمنتجين ويقومون بتقديمها من أجل الحصول على الخصومات الضريبية من المواد المشتراة اللازمة للإنتاج؛ لاسترداد ما دفعوه من ضريبة القيمة المضافة عند شرائها وقد تكشف هذه الفواتير صفقات مالية يقوم بها تاجر آخر².

¹ الفريجات، ياسر، المحاسبة الضريبية على الرواتب والأجور ، 2007، ص26.

² الكردي، ميس، أثر ضريبة القيمة المضافة في نشاط التداول والاستثمار في سوق فلسطين للأوراق المالية ، 2007،

2- نشر الوعي الضريبي الأخلاقي : فإن التهرب من ضريبة القيمة المضافة يعتبر سرقة للمال العام الذي يدفعه المكلف للتاجر من دون علمه أو بعلمه أن القيمة النقدية هي من حق الدولة بالإضافة إلى أن معرفة المكلف بالفائدة تعود على الموازنة العامة، وعليه فإن ذلك يدفعه إلى الالتزام بالتسجيل الضريبي والدفع.

3- التنسيق بين الإدارات الضريبية والإدارات الحكومية، وخصوصاً تلك المانحة لإجازات مزاولة المهنة مثل وزارة الصحة والتراخيص الدورية مثل وزارة المواصلات¹.

المطلب الثاني : التهرب من ضريبة القيمة المضافة في قطاعات " الطب ، والمحاماة ، والمركبات "

يحاول الباحث أن يبين حجم التهرب الضريبي في بعض القطاعات منها المحاماة والطب والمركبات العمومية والسياحية نظراً لحاجة هذه المهن إلى تراخيص وإجازات من وزارات حكومية مثل وزارة السير والمواصلات، ووزارة الصحة اللتان تعاونتا مع الباحث، حيث استطاع تحديد حجم التهرب إلى درجة كبيرة من الدقة، ولكن لم يستطع تحديد مثل هذه الدقة بالنسبة إلى المحامين نظراً لامتناع نقابة المحامين عن الإدلاء بعدد المحامين بشكل محدث مما اضطر الباحث الرجوع إلى أعداد قديمة منشورة على الموقع الإلكتروني لنقابة المحامين.

وفيما يلي توضيح لقطاعات الطب والمواصلات والمحاماة من حيث الالتزام والتهرب الضريبي:

أولاً : فئة الأطباء

وتشمل هذه الفئة أطباء الأسنان والأطباء المختصون والمختبرات الطبية وخدمات البيطرة والخدمات الصحية والأطباء النفسيون، مع ملاحظة أن البيانات الصادرة من وزارة الصحة لا تشمل المختبرات الطبية وخدمات البيطرة في الجدول أدناه

¹ العطوط ، سامح ، أثر قانون ضريبة الدخل رقم ١٧ للعام ٢٠٠٤ على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين ، 2009، ص163-164

الجدول رقم (7)

نسبة التهرب الضريبي لفئة الأطباء في مدن ومناطق الضفة الغربية حتى عام 2015.

المدينة	أعداد الأطباء وفقاً لبيانات وزارة الصحة ¹	الأطباء المسجلين في ضريبة القيمة المضافة ²	أعداد المتهربين من ضريبة القيمة المضافة	نسبة التهرب
أريحا	36	15	21	% 58.33
القدس	341	54	287	%84.16
قلقيلية	111	50	61	%54.95
طوباس	24	2	22	%91.66
الخليل	1190	219	971	%81.59
سلفيت	85	47	38	%44.70
بيت لحم	370	100	270	%72.97
نابلس	649	185	464	%71.49
طولكرم	388	77	311	%80.15
جنين	299	101	198	%66.22
رام الله	773	291	482	%62.35
المجموع	4266	1141	3125	%73.25

ومن خلال الجدول السابق يلاحظ الباحث ارتفاع نسبة التهرب الضريبي في مدينة طوباس والخليل وطولكرم والقدس، وبقاء نسبة التهرب عالية في باقي المحافظات الفلسطينية .

وبالتالي فإن (73%) من فئة الأطباء غير المسجلين في دوائر ضريبة القيمة المضافة يعتبر ضياع للحق العام بشكل جوهري، مع العلم أن قطاع الأطباء هو القطاع الأكبر في التهرب الضريبي من ضريبة القيمة المضافة مقارنة بالبيانات اللاحقة أدناه.

¹ كمال الوزني ،دائرة الإجازة والتراخيص ، وزارة الصحة ، 11-06-2015

² مقابلة: إفهام عبد السلام ، مدير الجبابة في الإدارة العامة لوزارة المالية. 20-04-2015

ثانيا : فئة المركبات العمومية و الباصات السياحية.

يلاحظ الباحث في المدن الفلسطينية التزام شبه كامل لسائقي المركبات العمومية بعد اشتراط وزارة السير والمواصلات إرفاق براءة الذمة مع طلب تجديد التراخيص العمومية أو من أجل بيع بيرمت أو المركبة العمومية¹، مع العلم أن الضريبة على المركبات العمومية والباصات السياحية هي الفئة الوحيدة التي تفرض عليها الضريبة المقطوعة².

وللتأكيد على ما سبق فإن مجموع المركبات العمومية، والباصات السياحية والمركبات التجارية في الضفة الغربية تشكل (9749) مركبة والمسجلين في ضريبة القيمة المضافة (8082) مركبة³؛ مما يشكل نسبة تهرب (17%) فقط ، وهذا يؤكد على ضرورة التنسيق بين الإدارات الضريبية والإدارات الحكومية بالإضافة أن التسجيل في ضريبة القيمة المضافة لا يعفيهم من دفع الضرائب في مواعيدها الشهرية وضرورة فرض العقوبات في حال تأخرهم عن دفع هذه الضريبة.

ثالثا : فئة المحامين.

إن نسبة التهرب الضريبي تشكل (60%) من فئة المحامين رجال القانون والعدالة وأصحاب الوعي القانوني ، ولكن هذه النسبة لا تشكل نسبة حديثة نظراً لعدم تعاون نقابة المحامين مع الباحث ووزارة المالية ، وهذا يشكل دافع كبير للتهرب من الضريبة المفروضة عليهم⁴.

وبعد هذه البيانات السابقة أين منها الإدارة الضريبية والبحث عنها وتضييق هذه الفجوة من خلال ممارساتها.

¹ سعيد كتانة ، دائرة السير والمواصلات - طولكرم - ، 15-06-2015

² انظر الملاحق ، نموذج يوجد فيه الضرائب المقطوعة السنوية.

³ مقابلة: افهام عبد السلام، مدير الجباية في الإدارة العامة لوزارة المالية. 20-04-2015

⁴ دليل المحامين ، موقع نقابة المحامين ، <http://www.palestinebar.ps/91>

المبحث الرابع

الإدارة الضريبية في فلسطين.

تقديم

إن من أهم مقومات نجاح ضريبة القيمة المضافة هو وجود سلطة ضريبية قادرة على إدارة الضريبة بشكل كفء وبأقل التكاليف، وتفسير القوانين والإجراءات وتطبيقها، بالإضافة إلى ملاءمة الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية، وكفاية الموارد المتوفرة لها.¹

وبهذا يتطرق الباحث في هذا المبحث إلى تعريف ماهية الإدارة الضريبية ونشأتها التاريخية فلسطينياً، وخصوصاً تطرقه لفترة الإدارة المدنية التي نشأت في ظلها ضريبة القيمة المضافة المطبقة حتى اليوم ، ونتطرق أيضاً إلى ممارساتها الإدارية التي من شأنها تضيق المتهربين من الالتزام الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية.

المطلب الأول : تعريف الإدارة الضريبية ومهامها ونشأتها

الفرع الاول : تعريف الإدارة الضريبية ومهامها

اولا : تعريف الإدارة الضريبية .

يمكن اعتبار الإدارة الضريبية، تلك المنظمة التي تقوم بجهد أو عمل أو نشاط جماعي لتنفيذ الأعمال من خلال العناصر الأساسية للإدارة من تخطيط وتنظيم ورقابة وإشراف على مجهودات العاملين فيها ، واستغلال الموارد المتاحة البشرية والمادية.

وتعتبر الإدارة الضريبية إحدى سلطات الدولة التنفيذية التي تضمن التطبيق الصحيح للقانون الضريبي، وضمان حقوق المكلفين وهي جهة إدارية تابعة لوزارة المالية.²

ومن الممكن أيضاً تعريف الإدارة الضريبية أنها الأداة التي تركز إليها الدولة في تطبيق سياساتها المالية ذلك أن الإيرادات الضريبية هي بند مهم من بنود الموازنة العامة.³

¹ الخرسان ، محمد ، دراسة إمكانية فرض ضريبة القيمة المضافة في العراق ، 2010، ص 9

² شرعب، مجدي، امتيازات الإدارة الضريبية " دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني"، 2006، ص41.

³ شبيطة، هاني، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين ، 2006، ص41.

إنها تلك السلطة التنفيذية التي تقوم بوظائفها الإدارية لتطبيق القانون الضريبي وضمان حقوق المكلفين، وتطبيق قواعد الضريبة العامة لضمان سلامة الموارد الضريبية للموازنة العامة للدولة.

ثانياً: مهام الإدارة الضريبية

" تتمحور مهام الإدارة الضريبية حول تطبيق التشريعات والقوانين الضريبية حيث إنها الجهاز التنفيذي للتشريع الضريبي، وتتلخص هذه المهام في التالي :

- 1- تفسير التشريع الضريبي وتطبيقه.
- 2- تحصيل الديون من المكلفين وفقاً لآلياتها التي لا تتعارض مع القوانين الضريبية.
- 3- فرض الغرامات الضريبية، وفوائد التأخير المذكورة في القانون الضريبي.
- 4- إدارة الموارد البشرية الضريبية عن طريق تأهيلها وتوظيفها وفقاً لما يتطلبه لتطبيق القانون الضريبي.
- 5- القيام بالرقابة الضريبية¹.

الفرع الثاني: نشأة الإدارة الضريبية في فلسطين.

أولاً : الإدارة الضريبية في عهد الإدارة المدنية.

كانت تقع الإدارة الضريبية ضمن التنظيم الهيكلي للإدارة المدنية التي تم استحداثها من السلطات الإسرائيلية عام 1979. وكانت الأولى ضمن الدائرة الاقتصادية والتي تضم الزراعة والجمارك والعمل والتجارة والصناعة والإحصاء والمحروقات والتأمين والمناجم والمحاجر والسياقة والتوظيف والضرائب والنقل.

أما بالنسبة لدائرة المكوس والجمارك كان لها التنظيم الهيكلي التالي :

- 1- مدير الدائرة وهو يهودي ويكون لديه رتبة عسكرية، ويأتي بعد دورة مكثفة من المحاسبة والضريبة، ولا يجوز إنهاء المعاملات الضريبية من دون مرور الملف الضريبي لديه والتوقيع عليها.

¹ قدي، عبد المجيد، مرجع سابق ، 2011، ص 271-272

2- مدير عربي محلي مجرد من جميع الصلاحيات وتتنحصر علاقته بالموظفين العرب وليس له أي علاقة بالمدققين حتى منتصف عام 1988 واستجابوا لقيادة الانتفاضة الأولى، واستقالوا من مناصبهم.

3- المحققون : وهم تابعون بشكل رئيسي مع مدير الدائرة اليهودي، ويتمتعون بصلاحيات واسعة يمنحهم إياها ويقومون بالتحقيق والجباية والتوصية والملاحقة.

4- الموظفون العرب : وتتنحصر مهامهم في تنظيم السجلات والملفات أو تنظيم دفعات أصحاب السيارات حيث المبالغ ثابتة حسب نوع السيارة ولا مجال للاجتهااد.¹

ومع بدء الانتفاضة الأولى قد وجهت منظمة التحرير الفلسطينية نداءً إلى الموظفين والمواطنين العرب بترك العمل لدى الإدارة المدنية، وعدم دفع الضرائب للحكومة الإسرائيلية ولاقى هذا استجابة واسعة.²

ثانيا : الإدارة الضريبية في عهد السلطة الوطنية الفلسطينية.

بعد توقيع اتفاقية أوسلو وبروتوكول باريس الاقتصادي أصبحت السلطة الفلسطينية بيدها السلطة في جمع الضرائب، وقد قام الرئيس ياسر عرفات بتجميد القرارات العسكرية إلا ما تنص عليه اتفاقية أوسلو، ولكن تم التعديل على بعض هذه الأوامر العسكرية وبدأت الإدارات الضريبية تأخذ المفهوم الفلسطيني وأصبحت الدوائر الضريبية تابعة لوزارة المالية، وتم تشكيل دائرتي ضريبة الدخل والقيمة المضافة والأملاك، وتم توزيع عبء العمل الضريبي عليها، واستطاعت هذه الإدارات من خلال بناء هيكلية إدارية سليمة وعملت على عدة نقاط للتوسع الأفقي والعمودي الضريبي مثل :

1- تشجيع المواطن على دفع الضرائب واعتباره واجب وطني.

2- شجعت الاتجاه نحو التخصص في محاسبة الضرائب.

3- عملت على اقتراح التشريعات والقوانين التي تواكب العصر، والتي تسهل إجراءات العمل.³

¹ علاونة، عاطف، مرجع سابق، 1992، ص31

² مقابلة : الدكتور محمد شراقة، أستاذ في القانون الإداري في جامعة النجاح الوطنية، 11-06-2015

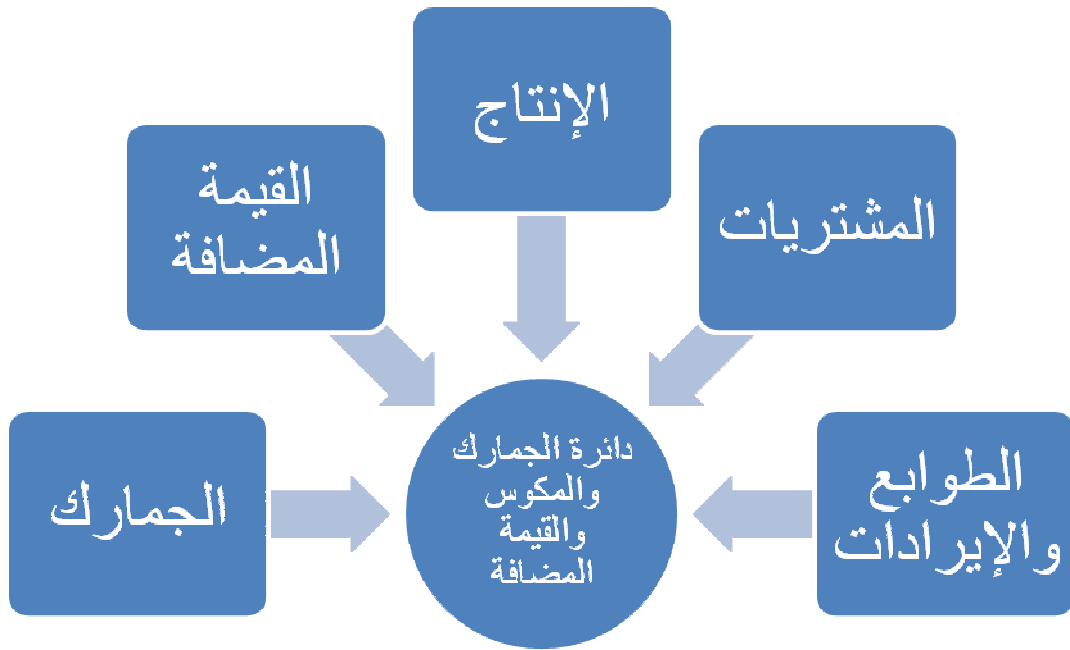
³ أبو كرش، شريف، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، 2004، ص28، 33

ثالثاً : دائرة ضريبة الجمارك المكوس والقيمة المضافة.

وتتولى هذه الإدارة جميع المسؤوليات والمهام التي لها علاقة بالضرائب غير المباشرة في فلسطين مثل : ضريبة الجمارك ، ضريبة القيمة المضافة، ضريبة الإنتاج ، ضريبة المستوردات، ضريبة المشتريات، ضريبة الطوابع والواردات.

وبين لنا الشكل رقم " 2 " الضرائب غير المباشرة ذات العلاقة ب دائرة الجمارك والمكوس والقيمة المضافة

الشكل رقم " 2 " بيان عمل أقسام دائرة الجمارك والمكوس



تقسيم دائرة ضريبة القيمة المضافة وواجباتها :

تتمحور أعمال دائرة ضريبة القيمة المضافة في تحصيل وجباية الضرائب من المكلفين وتدقيق وفحص ملفاتهم ومكافحة التهرب الضريبي ومن أجل ذلك فإن أعمال الدائرة مقسمة وفقاً للتالي :

أ- دائرة الإجراءات الضريبية.

ومن مهامها انها تقوم بالتأكد من تنفيذ القوانين، والقرارات واللوائح الصادرة عن الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة وإعداد التقارير بذلك.

ب- دائرة التدقيق والتحقيق.

وتعتبر هذه الدائرة من إحدى الدوائر المهمة نظراً لأهمية ما تقوم به من تدقيق الملفات الضريبية والمقدمة من قبل المكلفين وفق طرق وإجراءات معينة سيتم شرحها لاحقاً في هذه الدراسة.

ج- دائرة الجباية :

وتقوم بمتابعة جباية المكاتب الضريبية في المدن الفلسطينية ومتابعة الفروق الاقتصادية على مستوى الضفة.

د- دائرة المقاصة.

تتولى هذه الدائرة مهمة استلام فواتير المقاصات الإسرائيلية من المكلف الفلسطيني الذي قام بشراء بضائع من تاجر إسرائيلي؛ لاسترداد ما دفعه من ضريبة قيمة مضافة من خلال جلسة يتم تحديدها بين الطرفين على شكل جلسات شهرية.

هـ- دائرة متابعة المكاتب :

تقوم هذه الدائرة بالعمل الإداري والرقابي من خلال متابعة أعمال كافة المكاتب الضريبية في المحافظات الفلسطينية التي وزعت عليها عبء العمل الضريبي مثل تحصيل الضرائب من المكلفين¹.

المطلب الثاني : ممارسات الإدارة الضريبية المتعلقة في جباية وضبط إيرادات ضريبة القيمة المضافة.

الفرع الاول : الممارسات الإدارية التي نص عليها القانون الضريبي والأوامر العسكرية الإسرائيلية .

اولا : استخدام الإدارة الضريبية لسلطاتها القانونية

من خلال الرجوع إلى الأوامر العسكرية الإسرائيلية المنظمة لضريبة القيمة المضافة وطرق جبايتها قد حددت الصلاحيات التنفيذية في الباب الخامس عشر منه وكانت من أهم هذه السلطات التالي :

¹ شاهين، سلام، 2012، واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين وأثر ذلك على التهرب الضريبي ،

أ- الحق في الاطلاع.

وهي إمكانية موظف الدائرة الضريبية الاطلاع على الملفات والسجلات المحاسبية للمكلف، حيث لا يستطيع المكلف منع موظف الدائرة من الاطلاع على هذه الأوراق والسجلات لأنه قد يعاقب على هذا المنع أو إخفاء السجلات ، ونصت المادة 121/أ منح المسؤول في ضريبة القيمة المضافة الاطلاع على المستندات والنماذج التي تتعلق بجباية ضريبة القيمة المضافة.

ب- الحق في الاستيضاح والتبرير.

يأتي هذا الحق بسبب وجود أي غموض في المستندات والإقرارات المقدمة إلى الإدارة الضريبية، أو في تشابك بعض عمليات الممولين وأحياناً هنا قد تنشأ بعض المنازعات الضريبية بسبب اختلاف فهم كل من الإدارة الضريبية أو المكلفين وهذا ما نصت المادة رقم 21\أ2 تسليم المسؤول علامات تشخيص تم إعطاؤها له من المسؤول¹.

وهناك سلطات نصت عليها هذه الأوامر ومنها :

1- طلب ضمانات من المكلف وتكون هذه الضمانات على عدة أشكال منها :

أ- ضمانات مرضية ومقنعة للمسؤول في ضريبة القيمة المضافة عن دفع دين الضريبة وتنفيذ أحكام القانون.

ب- أن تكون هذه الضمانات منع المكلف من نقل بضائعه وتقديم خدماته.

2- تحصيل دين الضريبة قبل مواعده وتكون في حالات خاصة حددتها الأوامر العسكرية.

ج- فرض العقوبات المالية والقانونية وغرامات التأخير.

بالرجوع إلى القوانين والأنظمة الإسرائيلية المعمول بها في أراضي السلطة الفلسطينية حتى اليوم المنظمة لضريبة القيمة المضافة، والتي حددت الكثير من العقوبات التأديبية والمخالفات ومنها :

¹ المادة 121/أ من نظام بشأن رسوم على منتجات محلية (يهودا والسامرة)

أهم المخالفات :

1- الامتناع عن تقديم معلومات أو مستندات واجب على المكلف وفق القانون تقديمها

للمسؤول في الإدارة الضريبية.

2- عدم المثول للتحقيق أمام الإدارة الضريبية.

3- تزويد الإدارة الضريبية بمعلومات خاطئة وغير صحيحة.

4- لم يتم بواجباته تجاه أغراض التسجيل.

5- إصدار فاتورة ضريبية بعد أن تم منعه من ذلك.

6- عدم إدارة حساباته وفقاً للأنظمة المحددة في الأوامر العسكرية.¹

العقوبات المفروضة على المخالفات في ضريبة القيمة المضافة.

1- الحبس سنة أو غرامة تصل إلى (400,000) شيكل أو أربعة أضعاف قيمة الفائدة التي

تحققت أو كان ينوي تحقيقها أو بالعقوبتين معاً على جميع المخالفات السابقة.

2- مخالفة نص من نصوص القانون ولم تحدد ضمن المخالفات يعاقب مرتكبها بغرامة مقدارها

(200,000) شيكل، أو بالحبس ثلاثة أشهر أو بالعقوبتين معاً.

3- غرامة إدارية إذا تبين للمسؤول أن المكلف يتهرب بدون قصد من دفع ضريبة قيمة مضافة

لا تزيد عن (187,130) شيكل توقع عليه غرامة بمقدار (14,040) شيكل أما إذا تبين

للمسؤول أن المكلف كان بنية التهرب فإنه تقع عليه غرامة لا تزيد عن (84,210) شيكل.

4- منع التخليص من الجمارك حتى يقوم المكلف بدفع كل الديون المستحقة عليه وفقاً لما حددته

القوانين الضريبية.

5- منع الخروج من المنطقة وهذا لا يعني المنع من السفر بل يعني أنه لا يمكنه الخروج من

المنطقة التي يوجد فيها المكلف إلى منطقة أخرى داخل الأراضي الفلسطينية " يهودا

والسامرة "².

¹ انظر المادة رقم 122 من الباب السادس عشر " العقوبات " من نظام بشأن رسوم على منتجات محلية (يهودا والسامرة) 4745.

² المادة رقم 122، 123، 124، 127، 128، من نظام بشأن رسوم على منتجات محلية (يهودا والسامرة) 4745.

6- غرامات تأخيريته بمقدار (75) شيكل عن كل أسبوعين تأخير أو لجزء منهما عن دفع رسوم ضريبة القيمة المضافة.

7- غرامة بنسبة (1%) من كافة مبالغ الصفقات السنوية، إن لم تتم إدارة الحسابات والسجلات كما حددت الأوامر العسكرية¹.

إن نظام الإيرادات الموحد المستخدم في الدوائر الضريبية rms يقوم باحتساب الغرامة من خلال عدد الأيام المتأخرة في الدفع².

وإضافة إلى العقوبات السابقة، فإن قانون تحصيل الأموال الأميرية المطبق في فلسطين ينص على وجود لجنة تقوم بمتابعة الأشخاص المتخلفين عن تسديد الديون الأميرية المستحقة للحكومة، ومنها بإمكاننا أن نعتبر ذلك المتخلف عن دفع ضريبة القيمة المضافة هو متخلفاً عن تسديد ديون أميرية وبالتالي يطبق عليه أعمال الحجز على أمواله المنصوص عليها في المواد " 6 ، 7 ، 8 " التي تتعلق في إنذار المكلف وكيفية إنذاره والمهلة المعطاة له ومشروعية الحجز على أمواله³.

الفرع الثاني : الممارسات الإدارية الحديثة في دوائر ضريبة القيمة المضافة

أولاً : توسيع القاعدة الضريبية عمودياً وأفقياً.

يكون توسيع القاعدة الضريبية إما عمودياً أو أفقياً، وتتم الأولى عن طريق زيادة السعر الضريبي مما يزيد الإيرادات ويرأي الباحث أن زيادة الأسعار الضريبية قد تؤثر على قاعدة العدالة الضريبية، وقد لا تتوافق مع حجم الإنتاج والدخل القومي والمحلي بالإضافة إلى أنها ليست من صلاحيات السلطة الفلسطينية لأنها مرتبطة مع إسرائيل.

وكانت النسبة الضريبية (17%) حتى عام 2006 قد تم تخفيضها إلى (14.5%) وفي الجدول التالي يظهر فيه التغير على النسب الضريبية في ضريبة القيمة المضافة.

¹ المادة رقم 101 من الباب الرابع عشر " الجباية وغرامات وفوائد " من نظام بشأن رسوم على منتجات محلية (يهودا والسامرة) 4745..

² مقابلة : سهيل خريشي ، مدير قسم المشتغلين في دائرة ضريبة القيمة المضافة -طولكرم، 22-12-2014.

³ المواد رقم 6 ، 7 ، 8، من قانون تحصيل الأموال الأميرية لسنة 1962

الجدول رقم (8)

التغير على النسب الضريبية في ضريبة القيمة المضافة¹

تاريخ فرض السعر الضريبي	النسب الضريبية الذي تم إقراره
1.07.2006	%14.5
1.09.2012	%15.5
1.10.2012	%15.0
23.05.2014	%16.0

وكما سبق أن (2012،2013) هما الأقل في نسب الزيادة لضريبة القيمة المضافة مما يدفع المكلف إلى التهرب الضريبي كما ورد سابقاً.

أما التوسع الأفقي الضريبي فهو يعبر عن زيادة المكلفين الخاضعين للضريبة، بهذا تحقق لمبدأ العدالة بشكل أكبر، حيث إن كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة وعليه فإن زيادة عدد المكلفين من تجار تجزئة وجملة ومنتجين قد يزيد من إيرادات ضريبة القيمة المضافة.

ومن الممارسات المساعدة في التوسع الأفقي للقاعدة الضريبية هي:

- 1- التفتيش والمسح الميداني في المدن والقرى والمناطق التي تكون فيها المحلات التجارية والتأكد من تسجيلهم لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة.
- 2- التعامل مع الغرف التجارية والنقابات في ضبط أصحاب المهن الحرة من التهرب الضريبي نظراً؛ لأن أكبر عدد من المتهربين ضريبياً هم أصحاب المهن الحرة كالمحامين والأطباء والمهندسين والصيدلة وغيرهم.
- 3- زيادة الوعي الضريبي باعتباره واجب وطني تنعكس آثاره على المصلحة العامة حيث إن أحد أسباب انخفاض الحصيلة الضريبية، هو عدم وجود الوعي الضريبي المتمثل بالشكل

¹مقابلة : مدير الجباية في الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة، افهام عبد السلام، 2015-04-20

الصحيح والسليم، ويكون سبب ذلك قصور الإدارات الضريبية في مواردها البشرية، أو قصورها في التقنية المتبعة من تعقيدات وإجراءات غير ضرورية¹.

ولا بد من الاهتمام بزيادة الوعي الضريبي لعدة أسباب منها :

أ- إن الوعي الضريبي المرتفع لدى المكلفين هو أحد العناصر الهامة للنظام الضريبي السليم الذي تعتمد عليه السياسة التنموية، حيث ترتبط أهداف الوعي الضريبي بالأهداف المرسومة للسياسة الضريبية.

ب- إن تعزيز الثقة ما بين الإدارة الضريبية والمكلفين له الأثر الكبير في الحد من التهرب الضريبي.

ت- إن إحدى مميزات الوعي الضريبي تقوم على تقليل التكلفة الإدارية نظراً لانخفاض جهود البحث عن المكلفين الضريبيين.

4- إشعار المواطنين بالإلزام الطوعي لتقديم الإقرارات الضريبية.

5- تتمحور الجباية فيمن يتواجدون ضمن المركز الجبائي؛ ولهذا يقتصر الكشف الميداني على المناطق القريبة من الإدارة الضريبية وتركيزها الأقوى يكون في المدن ولكن لا بد من التفتيش الميداني في القرى، لوجود نسبة كبيرة من أصحاب المهن الحرة فيها².

ثانياً : توظيف كوادر بشرية تمتلك مهارات الكفاءة والفاعلية.

إن جباية الضرائب وخصوصاً ضريبة القيمة المضافة تعتمد على الطرق الفنية المحاسبية في التجارة العامة أو مختلف القطاعات، وبالتالي لا بد من أن يمتلك الموظف الضريبي كفاءة عالية في العمليات التجارية والمحاسبية على ذلك لا بد من وجوب توافر المواصفات التالية في موظف دائرة ضريبة القيمة المضافة :

1- توفر الكفاءة والخبرة العملية الملائمة لطبيعة عمله.

2- توفر المهارات المحاسبية والتطبيقية، وقدرته على استخدام برامج المحاسبة المحوسبة.

3- توفر مهارات إدارة واتصال مع الجمهور الخارجي المناسبة والضرورية.

¹ مقابلة: محمد أبو الرب ، نائب مدير مديرية منطقة طولكرم ، ، 22-12-2014

² عرفات ، غالب ، اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل في الأردن ، 1965، ص 169

4- أن يكون موظف دائرة ضريبة القيمة المضافة على علم ودراية تامة بالاتفاقيات التي أبرمتها السلطة الوطنية الفلسطينية مع الغير بما يخص ضريبة القيمة المضافة.

5- عليه أن يكون لديه اطلاع على القوانين والتجارب الخاصة بضريبة القيمة المضافة للدول المجاورة¹.

ثالثاً : التدقيق الضريبي.

يعتبر التدقيق على الإيرادات هو الفحص الضريبي أو أعمال تقوم بها الإدارة الضريبية من أجل التحقق من خضوع الإيرادات للوعاء الضريبي القانوني وفقاً لأحكام وتشريعات القانون الضريبي وليس هناك أي تهرب ضريبي².

وتقوم الإدارة الضريبية بأعمال التدقيق الضريبي من أجل الأهداف التالية :

1. التأكد من انتظام الدفاتر والسجلات وفقاً للقانون والنظام الضريبي.
 2. تخفيض نسبة التهرب الضريبي في القطاعات الحرة.
 3. تحقيق العدالة الضريبية عن طريق توسيع القاعدة الأفقية، وتسجيل أكبر عدد من المكلفين؛ مما يؤدي إلى زيادة التوعية الضريبية.
 4. التحقق من عدم إخفاء أي إيرادات قام المكلف بإخفائها قصداً أو إغفالها من غير قصد تكون خاضعة لضريبة القيمة المضافة.
 5. من خلال مراجعة الفواتير يتم ضبط تجار آخرين إن كانوا ملتزمين بالضريبة أم لا³.
- وضح لنا الباحث محمد حوسو في دراسة له أسباب تركيز التدقيق الضريبي على كبار المكلفين كانت كالاتي :

1- لأنهم من يقومون بخصم مبالغ ضخمة من الرواتب، والأجور من العاملين لديهم لأغراض ضريبة الدخل.

¹ قزح، علا ، مدى كفاءة وملاءمة الموارد البشرية لدى دائرة ضريبة الدخل في فلسطين ، 2013، ص100

² محمد ، باسل، التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية، 2014، ص37

³ محمد ، باسل ،مرجع سابق، 2014، ص 40

2- أنهم غالباً ما يحتفظون بحسابات منتظمة؛ مما يوفر الكثير من الجهد في التدقيق الضريبي واكتشاف الخطأ بسرعة وتحقيق قاعدة الاقتصاد في الضريبة.

3- أنهم من تكون صفقاتهم في المنشأة الواقعة لضريبة القيمة المضافة وهي عملية البيع تكون بمبالغ ضخمة وكبيرة؛ مما يوفر إيرادات ضخمة للخزينة العامة.

5- إن الكشف المبكر للتهرب الضريبي يرسخ الوعي الضريبي للمكلفين الصغار الفئات المتوسطة¹.

وفي الجدول التالي يبين لنا خطوات التدقيق التي اقترحها محمد حوسو على الإيرادات الضريبية:²

الجدول رقم (9)

ملخص خطوات التدقيق الضريبي مع التفسير

وهذه العملية تعنى بتوفير الفاحص للموارد المطلوبة لعمليات التدقيق من الموارد البشرية أو المادية ومن هذه المتطلبات : 1- واجب التسجيل في الدوائر الضريبية. 2- واجب تنظيم الدفاتر المحاسبية وتواجدها وفقاً للقانون. 3- إدارة الحسابات وفقاً للقانون. التعرف على الدورة المحاسبية.	التحضير
أ. التدقيق المكتبي على أن يقوم الفاحص بالرجوع إلى السجلات والكشوفات السابقة للمكلف للدورات الضريبية السابقة. ب. الزيارة لمكان عمل المكلف والاطلاع على البيع والشراء على أن تكون أكثر من زيارة لتقريب كمية البيع والشراء للمكلف شهرياً.	التخطيط وينقسم إلى 3 خطوات.
ج. ربط البيانات السابقة بالكشوفات المقدمة من قبل المكلف وإيجاد	

¹ حوسو، محمد، الضريبة الإضافية بين النظرية والتطبيق، 2007، ص142.

² حوسو، محمد، 2005، التدقيق لأغراض الضريبة، ص88

إيضاحات للفروق الجوهرية.	
و هو التحقق من التالي : 1- توافق طبيعة أعمال مشروعه. 2- أقسام الرقابة الصحيحة. 3- الفترة الضريبية محل التدقيق.	التحقق.
وهي مرحلة يقوم بها المدقق الضريبي بتقييم المعلومات التي حصل عليها ويتأكد منها من خلال طرق الاختبارات البسيطة.	التقييم
وهي النتائج التي قام المدقق بالخروج فيها، مثل مدى سلامة دفع المكلف للضريبة المستحقة عليه وسلامة الدفاتر المحاسبية.	التقرير
هذه المرحلة التي يكون فيها المدقق الضريبي قد تأكد أن إجراءات التسجيل لدى المكلف قد تمت بشكل قانوني وصحيح وغير مخالفة للأنظمة والأحكام والتشريعات.	التسجيل
وهي إنشاء طريقة تعامل مع المكلف أو طريقة احتساب للضريبة بعد النتائج التي وصلت إليها الإدارة الضريبية مثل التأكد من التزامه الطوعي بدفع الضريبة أو تهربه منها.	الإنشاء

ولنجاح التدقيق الضريبي لا بد من توافر صفات معينة أهمها¹:

1- المعرفة الواسعة في طرق وأساليب التدقيق الضريبي .

أ- **الفحص المتقاطع** : وهذه الطريقة تقوم على القيام بأعمال جرد البضاعة خلال فترة معينة ومقارنتها مع حسابات المبيعات والمشتريات المصرح عنها للإدارة الضريبية وتقدير ما إذا كان هناك مبيعات مخفاة أم لا من خلال أخذ مقطع خلفي أو أمامي خلال فترة معينة.

ب- **فحص التقارير المالية** : العمل على مقارنة ما هو مصرح لمكلفين آخرين أو ما هو منشور على مواقع الإنترنت لدى المكلف، وفي الجريدة الرسمية وما هو ظاهر ومصرح للإدارة الضريبية.

¹ حوسو، محمد، التدقيق لأغراض الضريبة، 2005، ص 50 - 51 .

ت- **فحص نسبة الربح** : وذلك من خلال التأكد من أن نسبة الربح المصرح عنها خلال فترة معينة منطقية وقريبة من نسبة الربح لنفس القطاع في نفس السنة أو لنفس المكلف ومقارنة نسب الربح في السنوات السابقة .

ث- **الفحص الدفترى** : فحص كافة الدفاتر الضريبية للمكلف بالإضافة إلى فحص كافة مدخلاته، والتأكد أنها تخص طبيعة عمله وفحص دفاتر المكلفين الذي يتعامل معهم.

ج- **الفحص الداخلي**: الاستعانة بقسم المقاصة وقسم الجمارك والضابطة الجمركية من خلال تقرير مفصل عن حركة المكلف خلال فترة معينة.

ح- **فحص المقاييس** : وذلك من خلال الاستعانة ببعض الجهات المعتمدة (دائرة المواصفات والمقاييس) حتى نستطيع تحليل المدخلات وتحويلها الي مخرجات¹.

2- التعرف على الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية التي هي محل التدقيق .

3- المعرفة الواسعة بالمبادئ الاساسية المحاسبية ومعايير التدقيق العامة والتي تتمثل في ما يلي:

أ - أن يقوم بعملية التدقيق شخص لديه الخبرة الكافية والتدريب المهني الملائم .

ب- أن يمتلك الاستقلال الذهني خلال عملية التدقيق ، حيث لا يستقبل أي مؤثرات خارجية على عمله .

ج- أن يبذل العناية المهنية أثناء عملية التدقيق، وإعداد التقرير².

رابعاً : **تطبيق مبادئ الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة.**

مفهوم الحوكمة:

حاول الاقتصاديون والقانونيون والإحصائيون البحث عن تعريف شامل لمفهوم الحوكمة ولكن نظراً لتشتت مجالات الحوكمة ونطاق عملها لم يتمكنوا من الوصول إلى ذلك المفهوم الشامل الجامع لتطبيقاتها ومن المفاهيم التي تمكنوا الوصول إليها كالتالي :

أ. " هو نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية الذي يتم عن طريقه إدارة الشركة أو الرقابة عليها "

ب. " مجموعة من الحوافز للمسؤولين تهدي إليها الشركة من أجل تعظيم الربح "

¹ مقابلة : عروبة شيحة ، قسم التدقيق ، وزارة المالية ، 20-04-2015

² المطارنة ، غسان فلاح ، تدقيق الحسابات المعاصر ، 2005 ، ص 38

ت. " الإدارة الرشيدة التي يتم من خلالها إدارة المؤسسة بكفاءة وفاعلية"¹

ومما سبق يمكن الخروج بعدة عناصر للحوكمة ومنها " الرقابة ، الاستجابة لإرادة ذوي العلاقة ، تحقيق الكفاءة والفاعلية "

وعُرفت الحوكمة في القطاع العام بأنها " تكريس تضافر الجهود من كافة القطاعات الحكومية؛ لدرء الأزمات الإدارية التي تؤدي بشكل عام إلى هدر الأموال الحكومية والعامة وإلى فقدان التحكم في النظام الإداري، وفقدان المسؤوليات عند حدوث خلل في تطبيق الأنظمة والمشاريع المختلفة، أو تشغيل العمليات العامة بشكل يعرف بالأفقي بين دوائر القطاع العام"².

ومن هنا فإن الباحث بإمكانه وضع تعريف خاص بالحوكمة يتعلق بإدارة ضريبة القيمة المضافة وهو " تطبيق إدارة ضريبة القيمة المضافة مجموعة من المبادئ والمعايير والقوانين والنظم والتشريعات تؤدي إلى تحقيق الكفاءة والجودة في العمل الإداري من خلال اختيار طرق وأساليب فعالة من أجل تحقيق الخطط والأهداف الموضوعة في الإدارة الضريبية وأهمها الجباية وتطبيق القانون ".³

أهداف الحوكمة:

تعد الحوكمة في إدارات القطاع العام والحكومي مطلباً هاماً تزامناً مع التطور الإداري والعولمة في الوقت الذي أولت فيها الدول كامل اهتمامها للتطوير، ومن خلال المبادرات والمشاريع المختلفة التي ينصب جل اهتمامها في إصلاح الأنظمة الإدارية والتشغيلية في القطاعات العامة المختلفة وتوضح أهداف الحوكمة من خلال النقاط التالية:

1) التركيز على الإدارات العليا من حيث تقييم الأداء، ويقصد بها هنا قياس مستوى الخدمة المقدمة للجمهور من قبل الإدارات العامة وهنا يتحقق جزء من دور الرقابة الإدارية وتعزيز المساءلة، ورفع درجة الموثوقية في الإدارة³.

¹ العشماوي ، محمد ، آليات حوكمة الخزانة العامة ، 2007، ص5

² غادر، محمد، الإطار العام للحوكمة ، 2014، ص14

³ رابح، بوقرة ، هاجرة، غانم، الحوكمة: المفهوم والأهمية ، 2012، ص8

(2) نظراً لنوعية الخدمات التي تقدمها الإدارات الحكومية التي يغلب عليها المسؤولية الاجتماعية، فبإمكاننا استخدام الحوكمة من أجل قياس تحمل الإدارات للمسؤولية الاجتماعية¹.

(3) تحسين وتطوير إدارة دوائر القطاع العام من خلال مساعدة مديريها على بناء استراتيجية سليمة للدائرة، وضمان اتخاذ قرارات سليمة مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء²

(4) تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والتشريعات والأنظمة، والمبادئ والمعايير المتفق عليها.

(5) تدعيم عنصر النزاهة والشفافية في المعاملات التي تقوم بها الدائرة الضريبية سواء كانت هذه المعاملات داخلية أم خارجية مالية أم غير مالية³.

(6) تكريس تضافر الجهود من كافة القطاعات الحكومية؛ لدرء حدوث الأزمات الإدارية التي تؤدي بشكل عام إلى هدر الأموال الحكومية والعامة وإلى فقدان التحكم في النظام الإداري، وفقدان المسؤوليات عند حدوث خلل في تطبيق الأنظمة والمشاريع المختلفة.

(7) معالجة حالات تعارض المصالح، وانعدام المسؤوليات، وتقليل المخاطر والخسائر المتوقعة بكافة أوجهها، ويعتمد اعتماداً جزئياً على قياس وتقييم الأداء المشترك بين دوائر القطاع العام. فلا يجوز النظر لدائرة دون أخرى⁴.

محددات الحوكمة:

لا بد عند تطبيق الحوكمة أن توفر البيئة الملائمة للحوكمة، فعدم وجود تلك البيئة يجعل تحقيق الآثار الإيجابية لها مرهوناً بتغيير البيئة المحيطة لها وجعلها متلائمة بالشكل الذي يجعل من تطبيق الحوكمة مفيداً ومحققاً، ومكماً لها ومن هذه العناصر المؤثرة هي التالية :

1- القوانين واللوائح التي تنظم العمل في الإدارات الضريبية لا بد أن تنص على الإجراءات الميسرة لتطبيق مبادئ الحوكمة مثل وجود مجال معين للإفصاح بدل السرية التامة التي تلحق حتى حقوق المكلفين.

¹ دهمش، نعيم، هنيني، ايمان، تطوير نظام الحوكمة المؤسسية في الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مدقق الحسابات القانوني، 2006، ص 9

² ريمة، هيدوب، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات، 2012، ص 18

³ بركة، كامل، دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات، 2012، ص 14

⁴ غادر، محمد، 2012، محددات الحوكمة ومعاييرها، ص 14

2- عدم كفاءة الهيئات الرقابية، وكما ذكرنا سابقاً أن الحوكمة من أحد عناصرها الرقابة، حيث إن الهيئات الرقابية من خلالها يمكن تطبيق الحوكمة، أو الرقابة على تطبيق الحوكمة بالشكل المتكامل للمؤسسة.

3- عدم تقبل السلوكيات المهنية للمكلفين لمبادئ الحوكمة أو ضعف الخبرة بها، ففي هذه الحالة لا يمكن الاستفادة من الآثار الإيجابية للحوكمة ولذلك تطبيق مبادئ من قبل المكلفين هام جداً للإدارة الضريبية.

4- هناك مجموعة من المحددات الداخلية لتطبيق الحوكمة مثل : سوء التوزيع في السلطات والواجبات بين الموظفين ، ووجود هياكل إدارية ليست على دراية شاملة بمبادئ الحوكمة¹ .

أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في الدوائر الحكومية والضريبية.

تكمن أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في الإدارات الضريبية أو المؤسسات العامة في النقاط التالية :

1. تدعيم كفاءة وفاعلية نظم الرقابة الداخلية بالمؤسسات العامة.
2. المساعدة في التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتشريعات المطبقة في ظل التطورات المستمرة داخل وخارج المؤسسات العامة.
3. سد العجز في بناء الهياكل الإدارية والمساعدة في اختيار الخبرة المساهمة في تدعيم العمل والأسس المهنية لها.
4. تعميق الثقة بين المواطنين والإدارة الضريبية عند تطبيقها لمبدأ الشفافية والمصادقية في بيان كيفية عملها، والأهداف التي تسعى لها من حيث كيفية الاحتساب والجباية.
5. تطبيق الحوكمة يعتبر تطبيقاً لإحدى صور الإدارة الحديثة².

¹ سليمان ، محمد ، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري ، 2006، ص 20

² علي ، علي الصادق ، منصور ، فتح ، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان : دراسة تحليلية ميدانية ، 2013، ص142

مبادئ الحوكمة:

تعددت اللجان والمنظمات التي ذكرت لنا مبادئ ومعايير الحوكمة الواجب تطبيقها كل وفق الأهداف المرسومة لتطبيق الحوكمة وذكرت لنا بيان عمرو بعض المبادئ الهامة التي لا بد أن تطبق في الدوائر الضريبية وكان منها :

1- **النظام والترتيب :** وتعني توضيح المهام ومسؤوليات الإدارة العليا، وإجراءات التفويض بالإضافة إلى تصميم نظام رقابي فعال.

2- **الإفصاح والشفافية :** وتعني تبادل المعلومات وإعطاء الحرية لأصحاب المصالح والاطلاع على المعلومات التي تخصهم، ومن خلالها يتم مساءلة أصحاب القرار والإدارات العليا.

3- **المشاركة :** وتعني تكامل الأدوار بين السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية وتكامل الأدوار أيضا بين الموظفين والتنسيق بين الإدارات الحكومية.

4- **المساءلة :** والرقابة القائمة على أساس الفصل بين الصلاحيات والمسؤوليات وتطبيق الرقابة الداخلية على مستوى عالٍ من الجودة.

5- **العدالة والمساواة :** وهي أن تتوفر العديد من الفرص للجميع داخل الإدارة الضريبية وهذا؛ مما يخرج بنتائج جيدة وتحقيق أهداف بشكل واسع وتحفيز للموظفين وهذا يأتي بشكل متكامل للموظف الضريبي¹.

وقام البعض بإضافة المحاور التالية التي يجب تطبيقها في الدوائر الضريبية تدعياً لتطبيق الإدارة الرشيدة " الحوكمة " :

1. **عدم تعارض وتزايد نصوص اللائحة التنفيذية على نصوص، وأحكام التشريع الضريبي.**

2. **البساطة والبعد عن التعقيد في إجراءات فحص وتحصيل الضريبة².**

3. **الرؤية الاستراتيجية:** يجب أن يمتلك القادة والجمهور العام منظوراً عريضاً وطويلاً فيما يتعلق بالحوكمة والتنمية البشرية المستدامة معاً للإحساس بما هو مطلوب لهذه

¹ عمرو ، بيان ، مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية وأثرها في

زيادة كفاءة وفعالية الأداء ، 2010، ص 30-33

² عبد الخالق ، اسامة ، الإطار العام للمحاور الرئيسية التي تحكم الحوكمة الضريبية كمدخل للإصلاح الضريبي الشامل ، 2006، ص 5-4.

التتمية. كما ينبغي أن يكون هناك فهم للتعقيدات التاريخية والثقافية والاجتماعية التي يتشكل وسطها ذلك المنظور¹.

وبعد عرض ما سبق من الممارسات الإدارية التي يجب تطبيقها في الدوائر الضريبية من وجهة نظر الباحثين والقانون الضريبي، فلا بد من التطرق إلى مدى تطبيق هذه الممارسات داخل الإدارة الضريبية؛ من أجل وضع استراتيجية لتطوير هذه الممارسات أو تأسيس برامج إصلاحية للإدارة الضريبية.

¹ غنيم ، سامي ، 2006 ، قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 " المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول " ، 2006 ، ص 47.

الفصل الثالث

الطريقة والاجراءات

مقدمة

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة ، ولأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أدوات الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، كما يتضمن هذا الفصل نموذج الدراسة، ووصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً الأساليب الإحصائية التي اعتمد الباحث عليها في تحليل الدراسة ، وفيما يلي وصفاً للعناصر السابقة:

منهج الدراسة:

في ضوء طبيعة الدراسة والبيانات المراد الحصول عليها استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي ، فهو المنهج المناسب لهذه الدراسة؛ وذلك لأن المنهج الوصفي يدرس العلاقة بين المتغيرات ويصف درجة العلاقة بين المتغيرات وصفاً كمياً ، وذلك باستخدام مقاييس كمية، ومن أغراض المنهج الوصفي وصف العلاقات بين المتغيرات، لهذا فقد رأى الباحث أن هذا المنهج هو الأنسب لهذه الدراسة ويحقق أهدافها بالشكل الذي يضمن الدقة والموضوعية ، بالإضافة تم الرجوع إلى المراجعة النظرية وادبيات الدراسة .

مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في دائرة ضريبة القيمة المضافة والجمارك في الضفة الغربية والبالغ عددهم للعام 2014/2015 (223) موظفاً وموظفة ، وذلك حسب مصادر دائرة ضريبة القيمة المضافة والجمارك في الضفة الغربية¹ ، والجدول رقم (10) التالي يبين توزيع مجتمع وعينة الدراسة حسب المحافظة.

¹ تقارير الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة والجمارك ، 4-5-2015

جدول رقم (10)

بيان توزيع مجتمع الدراسة وعينة الدراسة

المحافظة	المجتمع	العينة
طولكرم	18	9
نابلس	23	11
رام الله	21	10
الخليل	27	14
بيت لحم	16	8
طوباس	6	3
جنين	18	9
قلقيلية	12	6
سلفيت	10	5
القدس	21	10
اريجا	9	5
الإدارة العامة	42	21
المجموع	223	111

عينة الدراسة :

تكونت عينة الدراسة الفعلية من (111) موظفا وموظفة من موظفي دوائر ضريبية القيمة المضافة والجمارك في الضفة الغربية ، وقد تم اختيارهم بطريقة العينة الطبقية العشوائية (Stratified Random Sample) حسب متغير المحافظة، وقد شكلت العينة ما نسبته (50%) تقريبا من مجتمع الدراسة ، وتعتبر هذه النسبة جيدة حيث يشير (عودة وملكوي، 1992) إلى أن العينة تكون ممثلة بالبحوث الوصفية التي يكون فيها مجتمع الدراسة بالمئات عندما تكون

نسبة التمثيل (20%) فما فوق¹، والجدول (11) يبين خصائص عينة الدراسة والتكرارات والنسب المئوية حسب متغيراتها.

الجدول رقم

(11) توزيع أفراد عينة الدراسة

المتغيرات	مستويات المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
المحافظة	طولكرم	9	8.1
	نابلس	11	9.9
	رام الله	10	9.0
	الخليل	14	12.6
	بيت لحم	8	7.2
	طوباس	3	2.7
	جنين	9	8.1
	قلقيلية	6	5.4
	سلفيت	5	4.5
	القدس	10	9.0
	أريحا	5	4.5
	الإدارة العامة	21	18.9
	المجموع	111	100%
مجال العمل	موظفي قسم التدقيق	46	41.4
	موظفي قسم السيارات	8	7.2
	موظفي قسم المشتغلين	12	10.8
	موظفي القسم الإداري	12	10.8
	موظفي قسم المقاصة	12	10.8

¹ عودة ، احمد ، ملكاوي ، فتحي ، أساسيات البحث العلمي في التربية والعلوم الإنسانية : عناصر البحث ومناهجه والتحليل الإحصائي لبياناته ، 1992، ص 43

18.9	21	موظفي الإدارة العامة	
100%	111	المجموع	
23.4	26	دبلوم فأقل	التحصيل العلمي
69.4	77	بكالوريوس	
7.2	8	ماجستير فأعلى	
100%	111	المجموع	
4.5	5	سنتين فأقل	
27.0	30	ما بين 3 - 5 سنوات	سنوات الخبرة
16.2	18	ما بين 6 - 10 سنوات	
52.3	58	أكثر من 10 سنوات	
100%	111	المجموع	

أداة الدراسة:

بعد اطلاع الباحث على الأدبيات النظرية، وعدد من الدراسات السابقة كدراسة (صالح، 2007) (والخرسان، 2009) والأدوات المستخدمة فيها، قام بتطوير استبانة خاصة؛ من أجل التعرف إلى دور الإدارة الضريبية، وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، وقد تكونت الاستبانة في صورتها النهائية من جزأين: الأول تضمن بيانات ديمغرافية عن المفحوصين تمثلت بالمحافظة، مجال العمل، التحصيل العلمي، سنوات الخبرة، أما الثاني فقد تكون من الفقرات التي تقيس دور الإدارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، حيث بلغ عدد هذه الفقرات (60) فقرة، موزعة على ستة مجالات رئيسية وهي:

المجال الأول: دور توسيع القاعدة الضريبية "أفقياً" في زيادة إيرادات القيمة المضافة، ويتكون من (10) فقرات.

المجال الثاني: دور قيام الإدارة الضريبية باستخدام سلطاتها القانونية لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، ويتكون من (10) فقرات.

المجال الثالث: دور تعيين موظفين اكفاء في دوائر ضريبة القيمة المضافة، وعلاقتها في زيادة إيرادات القيمة المضافة، ويتكون من (10) فقرات.

المجال الرابع: دور فرض العقوبات والغرامات المالية والمادية في زيادة إيرادات القيمة المضافة، ويتكون من (10) فقرات.

المجال الخامس: دور استخدام طرق التدقيق على الإيرادات في زيادة إيرادات القيمة المضافة، ويتكون من (10) فقرات.

المجال السادس: دور تطبيق مبادئ الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة زيادة إيرادات القيمة المضافة، ويتكون من (10) فقرات.

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

4.5 صدق الأداة :

تم استخراج دلالات الصدق الظاهري للأداة عن طريق عرضها على مجموعة من المحكمين المتخصصين في مجال التخصص ، بهدف التحقق من مناسبة الأداة لما أعدت من أجله ، وسلامة صياغة الفقرات ، وانتماء كل منها للمجال الذي وضعت فيه ، وفي ضوء ملاحظات المحكمين من ذوي الاختصاص في المنازعات الضريبية تم إجراء التعديلات المناسبة. حيث توصل الباحث إلى الصياغة النهائية للأداة بأقسامها وبصورتها الحالية.

4.6 ثبات الأداة :

من أجل قياس مدى ثبات الأداة استخدم الباحث معادلة الفا كرونباخ ومعادلة جتمان ومعادلة التجزئة النصفية والجدول (12) يبين ثبات مقياس الأداة:

جدول(12)

بيان معاملات ثبات المقياس

الترتيب	الثبات	عدد العبارات	مقياس الثبات
1	0.96	60	معادلة الفا كرونباخ
2	0.95	60	معادلة جتمان
3	0.92	60	معادلة التجزئة النصفية

يتضح من الجدول رقم (12) أن معاملات ثبات الأداة كانت مناسبة حيث بلغ معامل الثبات (0.96) حسب معادلة الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) وبلغ (0.92) حسب معادلة التجزئة النصفية (Split-Half) وبلغ (0.95) حسب معادلة (Guttman)، وهذا يدل على أن الاداة تتمتع بدرجة مقبولة من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق النهائي للدراسة، وهي نسب أعلى من الحد الأدنى المقبول وهو (60 %)، وبالتالي هي نسبة كافية من الناحية الإحصائية للاستمرار في إجراءات البحث، وبذلك يكون قد تم التأكد من صدق وثبات استبانة البحث، مما يجعل الباحث على ثقة بصحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج.

4.7 إجراءات الدراسة :

- بعد إعداد أدوات الدراسة في صورتها النهائية تم تنفيذ الدراسة وفق الخطوات الآتية :
1. مرحلة جمع البيانات الثانوية: تم جمع البيانات الثانوية من العديد من المصادر الثانوية كالكتب والمقالات والتقارير والرسائل الجامعية وغيرها ، وذلك من أجل وضع الإطار النظري لهذه الدراسة ، والاستعانة بها في بناء أدواتها وتوظيفها في الوصول إلى نتائج الدراسة لاحقاً.
 2. مرحلة جمع البيانات الأولية: بعد أن تم الانتهاء من تصميم الاستبانة ومراجعتها والتأكد من صدقها وثباتها، قام الباحث بتوزيعها على أفراد عينة الدراسة ، وذلك من أجل الوصول إلى حجم معلومات كافية للإجابة عن أسئلة الدراسة والوصول إلى الأهداف المحددة ، حيث تم توزيع (131) استبانة تم ارجاع (120) واستبعاد (9) استبانات لعدم تعبئتها بشكل سليم حيث كانت نسبة الاسترجاع 84.73 % ، ونسبة الرفض 15.27 % .
 3. بعد الانتهاء من الفترة الزمنية المتفق عليها اللازمة لتعبئة الاستبانة ، تم القيام بعملية جمعها ، ومن ثم مراجعتها للتأكد من مدى صلاحيتها للتحليل، واستبعاد ما لم تصلح منها.

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

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

6. مرحلة مناقشة النتائج: قام الباحث بمناقشة النتائج التي تم الحصول عليها من خلال تحليل البيانات، وذلك من أجل توضيح النتائج التي حصل عليها الباحث، والتي تخص تحليل دور الإدارة الضريبية، وممارستها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة.

4.9 المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة :

من أجل اختبار فرضيات الدراسة تم تفريغ البيانات في الحاسوب، ثم تحليل النتائج ومعالجتها باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الإنسانية (SPSS) على النحو التالي :

1. المتوسطات الحسابية والنسب المئوية واختبار (ت) للعينة المستقلة (One-Sample T-Test) لفحص فرضيات الدراسة.

2. تحليل التباين المتعدد لفحص الفرضيات المتعلقة بمتغيرات المحافظة ، مجال العمل، التحصيل العملي، سنوات الخبرة.

3. معادلة الفا كرونباخ ومعادلة جتمان، ومعادلة التجزئة النصفية لقياس الثبات.

4. اختبار كولوم جروف-سمرنوف لمعرفة ما اذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا

(Sample K-S - 1)

الفصل الرابع

مناقشة النتائج

مقدمة

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

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

يستخدم اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات؛ لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعي، ويوضح جدول رقم (13) نتائج اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا ، وذلك لتحديد الاختبارات الإحصائية المناسبة لكل حالة (اختبارات معلمية-اختبارات لامعلمية) .

جدول رقم (13)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample K-S)

المجال	عنوان المجال	عدد الفقرات	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
الأول	دور الإدارة الضريبية بتوسيع القاعدة الضريبية " أفقيا " في زيادة إيرادات القيمة المضافة	10	0.789	0.563
الثاني	مدى قيام الإدارة الضريبية في استخدام سلطاتها القانونية على زيادة إيرادات القيمة المضافة	10	0.758	0.613
الثالث	مدى كفاءة موظفي دائرة ضريبة القيمة المضافة في زيادة إيرادات القيمة المضافة	10	0.840	0.480
الرابع	دور الإدارة الضريبية بفرض العقوبات والغرامات المالية والمادية في زيادة إيرادات القيمة المضافة	10	0.747	0.633
الخامس	دور الإدارة الضريبية في استخدام طرق التدقيق	10	0.999	0.271

			على الإيرادات لزيادة إيرادات القيمة المضافة	
0.643	0.740	10	دور الإدارة الضريبية في الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة	السادس

ويتبين من خلال الجدول السابق أن قيمة مستوى المعنوية لكل من مجالات الدراسة أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية .

5.2 النتائج الإحصائية المتعلقة بفرضيات الدراسة:

للإجابة عن أسئلة الدراسة تم وضع الفرضيات المناسبة المرتبطة بكل سؤال من أسئلة الدراسة الفرعية ، ليتم بعد ذلك اختبار هذه الفرضيات وتحليل نتائجها باستخدام برنامج الرزم الإحصائية (SPSS) ، وللتحقق من صحة فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار T للمجتمع الواحد (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة ومجالاتها، بحيث تم استخراج النسبة المئوية التقديرية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة "ت" المحسوبة من العينة ومستوى الدلالة المحسوب لكل فقرة ، وترتيب الفقرات حسب قيمة متوسطاتها الحسابية ونسبتها المئوية ، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة المطلقة لقيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي في هذه الدراسة (1.98) عند درجة حرية (109) ومستوى معنوية (0.05) (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60 %)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد المجتمع لا يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة المطلقة لقيمة المحسوبة أصغر من القيمة المطلقة لقيمة (t) الجدولية، (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05) والوزن النسبي أقل من 60 % وتكون آراء المجتمع في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية أكبر 0.05. والوزن النسبي يساوي 60%.

ومن خلال ما سبق نتبين ان التوزيع المتبع هو توزيعا طبيعيا وعليه نتبع الدوال الإحصائية التي تتبع التوزيع الطبيعي .

5.2.1 نتائج الفرضية الأولى:

نصت الفرضية الاولى على أنه : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند $a \leq 0.05$

بين دور، وممارسات الإدارة الضريبية في توسيع القاعدة الضريبية .

من أجل اختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار T للمجتمع الواحد (One Sample T test)، واستخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسبة المئوية التقديرية لدور الإدارة الضريبية بتوسيع القاعدة الضريبية "أفقياً" في زيادة إيرادات القيمة المضافة، وكانت النتائج كما في الجدول (14) :

جدول (14)

نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لدور الإدارة الضريبية بتوسيع القاعدة الضريبية "أفقياً" في زيادة إيرادات القيمة المضافة .

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (ت)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	ملاحظة
3	*0.00	12.852	74.77	1.01544	3.7387	تقوم الإدارة الضريبية بعمل تفتيش ميداني دوري ومتكرر .	1
10	*0.00	4.465	59.28	1.09485	2.9640	تقوم الإدارة الضريبية بتوزيع نشرات وعقد ندوات مع المكلفين من أجل التعريف بإجراءات التسجيل، وإجراءات الاحتساب .	2
7	*0.00	7.334	66.13	1.15831	3.3063	تقوم الإدارة الضريبية بالتعامل مع النقابات المهنية من أجل حصر المتضررين من الضريبة، وزيادة القاعدة الضريبية وزيادة المكلفين .	3

8	*0.00	8.117	64.68	0.95303	3.2342	ارتباط السعر الضريبي الفلسطيني بالسعر الضريبي الإسرائيلي يتعارض مع نشر الوعي الضريبي	4
9	*0.00	4.709	60.54	1.17906	3.0270	تنفق الإدارة الضريبية بالتعاون مع باقي الوزارات لحصر المتهربين ضريبيا من فئة الأعمال الحرة .	5
5	*0.00	10.376	71.35	1.08395	3.5676	يتم إرسال اشعارات ضريبية إلى عنوان المكلف في حال تأخر عن الدفع او تخلف .	6
4	*0.00	11.974	74.05	1.05825	3.7027	توضيح أهمية إيرادات ضريبية القيمة المضافة في إدارة المال العام للمكلفين بزيدهم التزاما ووعيا بها	7
6	*0.00	9.684	70.27	1.10260	3.5135	شعور المكلفين بتحقيق عدالة ضريبية لضريبية القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة يزيدهم اندفاعا للالتزام بدفعها	8

1	*0.00	17.589	77.66	0.82835	3.8829	التعريف بحقوق وواجبات المكلفين يزيد من وعيهم الضريبي .	9
2	*0.00	14.713	77.12	0.97091	3.8559	زيادة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية من شأنه تخفيف التكاليف الجبائية للإدارة الضريبية	10
	*0.00	15.149	69.59	0.68106	3.4793	الدرجة الكلية لدور توسيع القاعدة الضريبية "أفقياً" في زيادة إيرادات القيمة المضافة	

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

يتضح من خلال الجدول (15) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة من العينة كانت دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على الفقرات (1-10)، وعلى الدرجة الكلية لدور الإدارة الضريبية بتوسيع القاعدة الضريبية "أفقياً" في زيادة إيرادات القيمة المضافة حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00)، ويعني ذلك رفض الفرضية الصفرية على الفقرات (1-10) وعلى الدرجة الكلية، وقد حصلت الفقرة (9) على درجة مرتفعة وعلى الترتيب الأول حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (77.66%) ويعني ذلك أن التعريف بحقوق وواجبات المكلفين يزيد من وعيهم الضريبي، وبالتالي زيادة إيرادات القيمة المضافة، وحصلت الفقرة رقم (10) على المرتبة الأدنى حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (59.28%)، وهي تعتبر درجة منخفضة وأقل من الوزن النسبي (60 %)، ويعني ذلك أن الإدارة الضريبية لا تقوم بالمستوى المطلوب بتوزيع نشرات وعقد ندوات مع المكلفين من أجل التعريف بإجراءات التسجيل وإجراءات الاحتساب.

وبشكل عام، يتضح أن درجة دور الإدارة الضريبية بتوسيع القاعدة الضريبية "أفقياً" في زيادة إيرادات القيمة المضافة كانت متوسطة حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (3.4793) وانحراف معياري (0.68106)، ومستوى دلالة (0.00) وبنسبة مئوية تقديرية متوسطة بلغت (69.59%). ويعني ذلك رفض الفرضية الصفرية بمعنى وجود فروق معنوية لدور الإدارة الضريبية في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة عند توسيع القاعدة الضريبية.

وبهذا يلاحظ الباحث أن عملية تسجيل المكلفين تكون بعد العمل على المسح الميداني وإرسال المكلفين جبراً للإدارة الضريبية من أجل التسجيل فيها، وليس بعد توزيع نشرات توعوية بأهمية التسجيل في ضريبة القيمة المضافة بشكل طوعي .

ولا بد للإشارة إلى أن الإدارة الضريبية لا تطبق النتائج والتوصيات التي جاءت بها دراسة (العطوط لسنة 2009) والتي توصل من خلالها إلى أن نشر الوعي الضريبي وتحسين الانفاق العام لينعكس إيجاباً على الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية له الأثر الكبير في زيادة الإيرادات الضريبية .

وتتفق النتائج مع دراسة (الخرسان 2010) حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن عدم العدالة والشعور بالتعسف وضعف الوعي الضريبي، وعدم تطبيق نظام العقوبات والفساد الإداري من شأنه عدم الالتزام الطوعي في القيام بالواجبات الضريبية .

5.2.2 نتائج الفرضية الثانية:

ونصت الفرضية الثانية على أنه : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند $\alpha \leq 0.05$ بين دور وممارسات الإدارة الضريبية في استخدام الإدارة لسلطاتها القانونية .
وللتحقق من صحة الفرضية الثانية ، تم استخدام اختبار T للمجتمع الواحد (One Sample T test) واستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية التقديرية لدور الإدارة الضريبية في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة في استخدام الإدارة لسلطاتها ، وكانت النتائج كما في الجدول (15) :

جدول (15)

نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية دور قيام الإدارة الضريبية في استخدام سلطاتها على زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (ت)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	الترتيب
2	*0.00	19.750	80.72	0.81940	4.0360	تقوم الإدارة الضريبية بعمل زيارات لمكان عمل المكلف بهدف الكشف عن مبيعات قد تكون مخفاة .	1
3	*0.00	20.347	80.36	0.78604	4.0180	تستخدم الإدارة الضريبية حقها في الاستيضاح والتبرير في حال وجود أي لبس بالكشوفات المقدمة من قبل المكلف.	2
1	*0.00	22.764	83.06	0.76513	4.1532	تطالب الإدارة الضريبية المكلف بضرورة الإبلاغ عن المشروع التجاري أو المحل التجاري حال وجود أي تغيير .	3

5	*0.00	15.646	77.12	0.91301	3.8559	يقوم موظف المسح الميداني بالاستفسار من احد العاملين أو التجار الموجودين في المنطقة عن المدة المتعلقة بعمر المشروع التجاري .	4
4	*0.00	17.104	78.02	0.86292	3.9009	استخدام الإدارة لسلطاتها يمنع من التهرب الضريبي ويزيد إيرادات ضريبة القيمة المضافة .	5
10	*0.00	6.085	61.26	0.97495	3.0631	تقوم الإدارة الضريبية بطلب ضمانات مالية في حال وجود شك بالتهرب الضريبي .	6
8	*0.00	7.422	64.86	1.05500	3.2432	تقوم الإدارة الضريبية بإجراءات انذار المكلف في حال تخلفه .	7
9	*0.00	6.186	61.80	1.00498	3.0901	تقوم الإدارة الضريبية في الحجز على مقتنيات المنشأة التجارية في حال عدم وجود اموال يمكن التنفيذ عليها.	8

6	*0.00	7.736	65.77	1.07354	3.2883	9	تراعي الإدارة الضريبية في تحصيل ضريبة القيمة المضافة احكام قانون تحصيل الاموال الاميرية المطبق في فلسطين .
7	*0.00	7.611	64.86	1.02882	3.2432	10	تقوم الإدارة الضريبية في حالة عدم تبليغ المكاف بالمستجدات داخل نشاطه بفرض عقوبة عليه .
	*0.00	18.804	71.78	0.61027	3.5892		الدرجة الكلية لدور قيام الإدارة الضريبية في استخدام سلطاتها على زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة

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

يتضح من خلال الجدول (16) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على الفقرات (1-10) ، وعلى الدرجة الكلية لدور قيام الإدارة الضريبية في استخدام سلطاتها على زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00)، ويعني ذلك رفض الفرضية الصفرية على الفقرات (1-10) وعلى الدرجة الكلية ، وقد حصلت الفقرة (3) على درجة مرتفعة جداً وعلى الترتيب الأول حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (83.06%)، ويعني ذلك أن الإدارة الضريبية تستخدم حقها في الاستيضاح والتبرير بشكل كبير في حال وجود أي لبس بالكشوفات المقدمة من قبل المكلف، وحصلت الفقرة رقم (6) على المرتبة الأدنى حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (61.26%) وهي تعتبر درجة متوسطة وتعبر عن موافقة المبحوثين عليها ، ويعني ذلك أن الإدارة الضريبية تقوم بطلب ضمانات مالية في حال وجود شك بالتهرب الضريبي، ولكن بدرجة متوسطة.

وبشكل عام، يتضح أن درجة قيام الإدارة الضريبية في استخدام سلطاتها على زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة كانت مرتفعة حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (3.5892) وانحراف معياري (0.61927)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية مرتفعة بلغت (71.78%). ويعني ذلك رفض الفرضية الصفرية بمعنى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لقيام الإدارة الضريبية في استخدام سلطاتها على زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة.

ولكن تختلف درجة الالتزام بين السلطات حيث إنها تقوم باستخدام سلطاتها مثل الاستيضاح والتبرير بشكل جيد، ولكن هي مقصورة في استخدام سلطاتها كالحجز على الأموال ومقتنيات المنشأة .

وهنا نجد أن الإدارة الضريبية لا يوجد لديها استخدام متوازن في السلطات القانونية الممنوحة للإدارة الضريبية كما افترضت لنا دراسة (شبيطة ، 2006) وبهذا توصي دراستنا بضرورة الالتزام بالسلطات القانونية لتحقيق التوازن وشعور المكلف بالعدالة الضريبية وكشف التهرب الضريبي بشكل اوسع ودقيق .

5.2.3 نتائج الفرضية الثالثة:

نصت الفرضية الثالثة على أنه : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين دور وممارسات الإدارة الضريبية في توظيف كوادر بشرية يتسمون بالكفاءة والفعالية .

وللتحقق من صحة الفرضية الثالثة ، تم استخدام اختبار T للمجتمع الواحد (One Sample T test) واستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية التقديرية لتوسيع القاعدة الضريبية "أفقياً" في زيادة إيرادات القيمة المضافة . وكانت النتائج كما في الجدول (16) :

جدول (16)

نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمدى كفاءة موظفي دائرة ضريبة القيمة المضافة في زيادة إيرادات القيمة المضافة.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (ت)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	الترتيب
1	*0.00	17.422	75.50	0.77089	3.7748	تتوفر للموظفين الخبرة الكافية، والملائمة لإتمام عملهم بشكل جيد في انجاز عملهم بوقت وتكلفة مناسبة .	1
4	*0.00	9.341	67.21	0.97041	3.3604	تتوفر لدى موظف الدائرة مهارات تطبيقية محاسبية محوسبة .	2
7	*0.00	7.262	65.95	1.15676	3.2973	الموظفون على معرفة ودراية كاملة بالقوانين المعمول بها، والاتفاقيات المنعقدة بخصوص ضريبة القيمة المضافة، وخصوصا بروتوكول باريس الاقتصادي .	3

6	*0.00	8.511	66.13	0.99811	3.3063	تعقد الإدارة العامة دورات بشكل كبير ومكثف عند وجود مستجدات، وخلق تحسينات في عمل الموظفين .	4
5	*0.00	8.182	66.67	1.07309	3.3333	للموظف المهارات العالية في في الاتصال والتواصل مع المكافين.	5
3	*0.00	12.731	70.81	0.86112	3.5405	يمتلك المقدر الضريبي معلومات مهنية بحيث لا يمكن تضليله .	6
10	*0.00	6.595	63.24	1.05779	3.1622	لا تتدخل الإدارة الضريبية في عمل الموظف الضريبي باختباره طرق إدارية معينة قانونية تناسب عمله .	7
8	*0.00	6.306	65.95	1.33208	3.2973	تعمل الإدارة الضريبية على وضع معايير خاصة بها للتوظيف عن باقي القطاعات العامة .	8

9	*0.00	5.993	63.24	1.16417	3.1622	تقوم الإدارة الضريبية بالاهتمام في تقييم الأداء للموظفين من خلال تصحيح نقاط الضعف لديهم .	9
2	*0.00	10.114	70.99	1.09327	3.5495	يؤثر نظام الرقابة الداخلية المطبق في دوائر ضريبية القيمة المضافة تأثيرا ايجابيا على سير عمل الموظفين كالرقابة على السلوك المهني للموظف .	10
	*0.00	13.072	67.57	0.70793	3.3784	الدرجة الكلية لمدى كفاءة موظفي دائرة ضريبية القيمة المضافة في زيادة إيرادات القيمة المضافة	

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

يتضح من خلال الجدول (16) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على الفقرات (1-10) ، وعلى الدرجة الكلية لمدى كفاءة موظفي دائرة ضريبة القيمة المضافة في زيادة إيرادات القيمة المضافة حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00) ويعني ذلك رفض الفرضية الصفرية على الفقرات (1-10) وعلى الدرجة الكلية ، وقد حصلت الفقرة (1) على درجة مرتفعة وعلى الترتيب الأول حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (75.50%) ويعني ذلك توفر الخبرة الكافية والملائمة للموظفين بشكل جيد في انجاز عملهم بوقت وتكلفة مناسبة ، وحصلت الفقرة رقم (7) على المرتبة الأدنى حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (63.24%) وهي تعتبر درجة متوسطة وتعتبر هذه النسبة عن موافقة المبحوثين على الفقرة ولكن بدرجة متوسطة، وقد نصت الفقرة على أن الإدارة الضريبية لا تتدخل في عمل الموظف الضريبي باختياره طرق إدارية معينة قانونية تناسب عمله .

وبشكل عام، يتضح أن درجة كفاءة موظفي دائرة ضريبة القيمة المضافة في زيادة إيرادات القيمة المضافة كانت بدرجة متوسطة حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (3.3784) وانحراف معياري (0.70793)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية متوسطة بلغت (67.57%). ويعني ذلك رفض الفرضية الصفرية بمعنى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لكفاءة موظفي دائرة ضريبة القيمة المضافة في زيادة إيرادات القيمة المضافة. وبهذا نتفق على وجود كفاءة للموظفين في انجاز عملهم باقل تكلفة اسرع وقت ولكن بدرجة غير كافية برأي الباحث .

5.2.4 نتائج الفرضية الرابعة:

ونصت الفرضية الرابعة على أنه : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين دور وممارسات الإدارة الضريبية في فرض العقوبات وغرامات التأخير . وللتحقق من صحة الفرضية الرابعة ، تم استخدام اختبار T للمجتمع الواحد (One Sample T test) واستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية التقديرية لفرض العقوبات والغرامات المالية والمادية في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، وكانت النتائج كما في الجدول (17) :

جدول (17)

نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لفرض العقوبات والغرامات المالية والمادية في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (ت)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	ملاحظات
6	*0.00	6.343	63.24	1.09992	3.1622	لا تتساهل الإدارة الضريبية في تطبيق العقوبات بعد فرضها .	1
2	*0.00	9.314	69.19	1.08531	3.4595	الغرامات المفروضة تردع المكلفين في التخلف عن موعد الدفع .	2
9	*0.00	3.437	57.84	1.20115	2.8919	تفرض عقوبات مشددة على المتخلف عن دفع دين الضريبة.	3
10	0.29	1.051	52.07	1.03817	2.6036	لا توافق الإدارة الضريبية على اجراء التسويات على العقوبات والغرامات المفروضة	4
1	*0.00	14.704	76.76	.95860	3.8378	تقوم الإدارة الضريبية بتحويل المبالغ الضريبية المتأخرة إلى القضاء اذا كانت ذو قيم كبيرة .	5
5	*0.00	7.187	64.14	1.03675	3.2072	تقوم الإدارة الضريبية بتطبيق قانون تحصيل الاموال الاميرية عند تخلف المكلفين عن دفع الضريبة لفترات طويلة .	6

8	*0.00	5.970	62.16	1.07324	3.1081	7	تمنع الإدارة الضريبية المكلف من اصدار فواتير ضريبية في حال لم يقوم بإدارة نظام محاسبي وفقا للأوامر العسكرية .
7	*0.00	6.017	62.52	1.09642	3.1261	8	يمنع المكلف من التخليص الجمركي في حالة عدم دفعه لدين الضريبة المستحق عليه .
4	*0.00	6.909	64.68	1.11970	3.2342	9	تطبق عقوبة الحبس في حالة التهرب من ضريبة القيمة المضافة .
3	*0.00	9.860	68.47	0.98673	3.4234	10	تحقق العقوبات والغرامات الضريبية مبدا الايلاخ للمتخلف عن دفع دين الضريبة المستحق .
	*0.00	10.301	64.11	0.72147	3.2054		الدرجة الكلية لدور الإدارة الضريبية في فرض العقوبات والغرامات المالية والمادية في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة

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

يتضح من خلال الجدول (17) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على الفقرات (1، 2، 3، 5، 6، 7، 8، 9، 10)، على الدرجة الكلية لدور الإدارة الضريبية في فرض العقوبات والغرامات المالية والمادية لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00) ويعني ذلك رفض الفرضية الصفرية على الفقرات (1، 2، 3، 5، 6، 7، 8، 9، 10) وعلى الدرجة الكلية بمعنى موافقة المبحوثين عليها ، أما الفقرة (4) قد بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب عليها (0.29) وهذه القيمة أكبر من قيمة مستوى الدلالة المحدد للدراسة ($\alpha \leq 0.05$) أي أننا نقبل الفرضية ويعني ذلك الإدارة الضريبية تقوم بإجراء التسويات على العقوبات والغرامات المفروضة على المكلفين، وحصلت الفقرة رقم (4) على المرتبة الأدنى حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (52.07%)، وقد حصلت الفقرة (5) على درجة مرتفعة وعلى الترتيب الأول حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (76.76%) ويعني ذلك أن الإدارة الضريبية تقوم بتحويل الملفات الضريبية المتأخرة إلى القضاء إذا كانت ذو قيم كبيرة .

وبشكل عام، يتضح أن درجة دور الإدارة في فرض العقوبات والغرامات المالية والمادية في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة كانت متوسطة حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (3.2054) وانحراف معياري (0.72147)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية متوسطة بلغت (64.11%).

ويعني ذلك رفض الفرضية الصفرية بمعنى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لفرض العقوبات والغرامات المالية والمادية في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة.

وبالتالي فإن انخفاض الموافقة على الفقرات الخاصة في المجال الرابع عن باقي المجالات يعود إلى أن الإدارة الضريبية تتساهل بشكل كبير ومفرط في تطبيق العقوبات والغرامات القانونية؛ وبالتالي يدفع المكلفين بعدم الالتزام في التسجيل ودفع ضريبة القيمة المضافة بالإضافة إلى أن اهتمام الإدارة الضريبية بتحويل الملفات إلى القضاء وعدم الاهتمام في منع المكلف من السفر يؤدي إلى ضياع الحق العام لوقت كبير .

وبالتالي جاءت دراستنا استكمالا لدراسة (صالح، 2007) الذي لم يبين لنا أوجه القصور من الإدارة الضريبية، وأهمها التقاعس في تنفيذ العقوبات والغرامات القانونية .

5.2.5 نتائج الفرضية الخامسة:

8- ونصت الفرضية الخامسة على أنه : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى

$\alpha \leq 0.05$ بين دور، وممارسات الإدارة الضريبية في استخدام طرق التدقيق على

إيرادات المكلفين.

وللتحقق من صحة الفرضية الثانية ، تم استخدام اختبار T للمجتمع الواحد (One Sample

T test)، واستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية التقديرية

لاستخدام طرق التدقيق على الملفات الضريبية لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، وكانت

النتائج كما في الجدول (18) :

جدول (18)

نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لاستخدام طرق التدقيق على الملفات الضريبية لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (ت)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	الترتيب
9	*0.00	10.332	68.83	0.95997	3.4414	تتوفر جميع الموارد اللازمة لإجراء عمليات التدقيق مع بيان إجراءات التدقيق الواجب العمل بها	1
5	*0.00	12.935	72.25	0.90625	3.6126	يلتزم الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق العامة .	2
2	*0.00	19.761	78.74	0.76609	3.9369	يقوم قسم التدقيق في الربط ما بين الكشوفات السابقة للمكلف والبيانات المقدمة من قبل المكلف .	3
4	*0.00	19.931	78.20	0.74528	3.9099	يقوم قسم التدقيق في التحقق من طبيعة عمل المكلف وأقسام الرقابة الصحية ومن الفترة الضريبية محل التدقيق .	4
8	*0.00	9.703	69.37	1.05158	3.4685	يعتمد قسم التدقيق على البرامج المحاسبية	5

							في شكل كبير لإجراء عمليات التدقيق الضريبي على المكلفين	
3	*0.00	17.286	78.38	0.86482	3.9189		يقوم المدقق في الرجوع إلى نسب هوامش الربح للفترة الضريبية السابقة الشهرية أو السنوية .	6
6	*0.00	12.087	71.35	0.93051	3.5676		يقوم المدقق بالتحقق من استخدام المكلف للنظام المحاسبي المنصوص عليه قانونا.	7
7	*0.00	10.885	70.81	1.00710	3.5405		يؤثر تراكم الغرامات والعقوبات على المكلف في اختيار ملفه للتدقيق .	8
1	*0.00	20.308	80.72	0.79690	4.0360		يساعد برنامج الإيرادات الموحدة " RMS" في عملية التدقيق والكشف عن بعض أعمال التهرب الضريبي .	9
10	*0.00	5.938	62.88	1.14294	3.1441		ياخذ المدقق الضريبي معايير المحاسبة الدولية في عين الاعتبار عند إجراء عملية التدقيق .	10

	*0.00	19.025	73.15	0.64110	3.6577	الدرجة الكلية لدور استخدام طرق التدقيق على الإيرادات لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة
--	-------	--------	-------	---------	--------	---

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

يتضح من خلال الجدول (18) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على الفقرات (1-10)، وعلى الدرجة الكلية لاستخدام طرق التدقيق على الملفات الضريبية في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00) ويعني ذلك رفض الفرضية الصفرية على الفقرات (1-10) وعلى الدرجة الكلية، وقد حصلت الفقرة (9) على درجة مرتفعة جداً وعلى الترتيب الأول حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (80.72%) ويعني ذلك أن برنامج الإيرادات الموحدة "RMS" يساعد في عملية التدقيق والكشف عن بعض أعمال التهرب الضريبي، وحصلت الفقرة رقم (10) على المرتبة الأدنى حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (62.88%) وهي تعتبر درجة متوسطة، وقد نصت الفقرة على أن يأخذ المدقق الضريبي معايير المحاسبة الدولية في عين الاعتبار عند إجراء عملية التدقيق.

وبشكل عام، يتضح أن درجة استخدام طرق التدقيق على الإيرادات لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة كانت مرتفعة حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (3.6577) وانحراف معياري (0.64110)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية مرتفعة بلغت (73.15%).

ويعني ذلك رفض الفرضية الصفرية بمعنى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لاستخدام طرق التدقيق على الإيرادات لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة.

مما سبق يتضح لنا أن برنامج الإيرادات الموحد (RMS) يثبت كفاءته في عملية التدقيق على الملفات الضريبية، وبالتالي الكشف عن المبيعات المخفاة وزيادة الإيرادات الضريبية رغم حداثة تطبيقه، وأن أقل موافقة على تطبيق الموظف الضريبي المعايير المحاسبية في التدقيق الضريبي قد ينجم من ضعف كفاءته المحاسبية.

ولكن هذه النتيجة تتعارض بشكل جزئي مع التوصيات التي أوصت بها دراسة (محمد، 2014) حيث نجد اعتماد الموظف الضريبي في قسم التدقيق يعتمد اعتماداً شبيه كامل على

البرنامج المحوسب وليس على الخبرة المحاسبية الواجب امتلاكها حين تقدير حجم الصفقات المخفاة .

5.2.6 نتائج الفرضية السادسة:

ونصت الفرضية السادسة على أنه : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين دور وممارسات الإدارة الضريبية بتطبيق مبادئ الحوكمة في الإدارة الضريبية وللتحقق من صحة الفرضية السادسة ، تم استخدام اختبار T للمجتمع الواحد (One Sample T test) واستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية التقديرية في الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، وكانت النتائج كما في الجدول (19) :

جدول(19)

نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية في الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (ت)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	الترتيب
2	*0.00	15.977	74.05	0.79309	3.7027	تطبيق مبادئ الحوكمة في الإدارة الضريبية يساعد في اعمال التدقيق والكشف عن حالات التهرب الضريبي.	1
10	*0.00	4.543	58.92	1.03430	2.9459	لموظفي الإدارة الضريبية دراية ومعرفة كاملة بمبادئ الحوكمة وتطبيقاتها .	2
1	*0.00	15.208	75.86	0.89562	3.7928	اجتماع اقسام الإدارة الضريبية والمشاركة في اتخاذ القرارات والعمل الإداري يساعد على زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة .	3
4	*0.00	9.113	68.29	1.05717	3.4144	تراعي الإدارة الضريبية الخطط المستقبلية والرؤية الاستراتيجية لعملها .	4

3	*0.00	11.834	73.33	1.03865	3.6667	5	تعزز الإدارة الضريبية سلطة القانون وتطبيقه على الجميع بدون استثناء
9	*0.00	5.602	62.70	1.19458	3.1351	6	يتم النظر للإدارة العليا من قبل موظفيها على أنها تحاول ضمان الأداء المتميز والعادل للدائرة
7	*0.00	7.356	65.41	1.10327	3.2703	7	تطبيقاً لمبدأ احترام سيادة القانون يتم تشكيل لجان داخلية مهامها مراقبة عمل الموظفين وفق الأنظمة واللوائح الداخلية
6	*0.00	8.092	66.31	1.06158	3.3153	8	تطبيقاً لمبدأي الكفاءة والفعالية يلتزم أي مكتب ضريبي في قاعدة الاقتصاد في تحصيل الضريبة .
8	*0.00	7.311	64.14	1.01906	3.2072	9	تضع دائرة ضريبة القيمة المضافة التقديرات المستقبلية للتحصيل في ضوء التنبؤات الاقتصادية.
5	*0.00	8.753	66.67	1.00303	3.3333	10	تستجيب إجراءات التحصيل الضريبية وفقاً لمصلحة المستفيدين منها ودافعها

	*0.00	12.737	67.57	0.72656	3.3784	الدرجة الكلية لدور الالتزام في تطبيق مبادئ الحوكمة على الإيرادات لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة
--	-------	--------	-------	---------	--------	---

*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)

يتضح من خلال الجدول (19) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) على الفقرات (1-10)، وعلى الدرجة الكلية لدور الالتزام في تطبيق مبادئ الحوكمة على الإيرادات لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00) ويعني ذلك رفض الفرضية الصفرية على الفقرات (1-10) وعلى الدرجة الكلية، وقد حصلت الفقرة (3) على درجة مرتفعة وعلى الترتيب الأول حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (75.86%) ويعني ذلك أن اجتماع أقسام الإدارة الضريبية والمشاركة في اتخاذ القرارات والعمل الإداري يساعد على زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، وحصلت الفقرة رقم (2) على المرتبة الأدنى حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (58.92%) وهي تعتبر درجة منخفضة بمعنى عدم موافقة المبحوثين عليها، وقد نصت الفقرة على أن لموظفي الإدارة الضريبية دراية ومعرفة كاملة بمبادئ الحوكمة وتطبيقاتها.

وبشكل عام، يتضح أن درجة دور التزام الإدارة الضريبية في تطبيق مبادئ الحوكمة على الإيرادات لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة كانت متوسطة حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (3.3784) وانحراف معياري (0.72656)، ومستوى دلالة (0.00) وبنسبة مئوية تقديرية متوسطة بلغت (67.57%). ويعني ذلك رفض الفرضية الصفرية بمعنى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية للالتزام في تطبيق مبادئ الحوكمة على الإيرادات لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة.

يتضح مما سبق أن الدوائر الضريبية تطبق مبادئ الحوكمة بشكل متوسط وليس كامل بالإضافة على ضعف الخبرة والكفاءة للموظف الضريبي في مبادئ الحوكمة ويتطلب ذلك العمل على رفع مستوى معرفة موظفي الإدارة الضريبية بمبادئ الحوكمة وتطبيقاتها عن طريق عقد الندوات والدورات التدريبية وورش العمل، وهذا ما أكدت عليه الدراسات السابقة وأهمها دراسة (صبري، 2003) الذي دعا إلى إصدار قانون خاص في ضريبة القيمة المضافة ومراعاة المستجدات الإدارية داخل المؤسسات الفلسطينية.

5.2.7 نتائج الفرضية السابعة:

ونصت الفرضية السادسة على أنه : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في درجة دور الإدارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة تبعا لمتغيرات (المحافظة، مجال العمل، التحصيل العلمي، سنوات الخبرة، الخبرة).

ولاختبار هذه الفرضية فقد استخدم الباحث أسلوب تحليل التباين المتعدد Analysis of Varianle ويبين الجدول رقم (20) نتائج تحليل التباين في دور الإدارة الضريبية، وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة بحسب متغيرات (المحافظة، مجال العمل، التحصيل العلمي، سنوات الخبرة، الخبرة).

جدول رقم (20)

بيان نتائج تحليل التباين لدور الإدارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة بحسب متغيرات (المحافظة، مجال العمل، التحصيل العلمي، سنوات الخبرة).

مصدر التباين	مجموع مربعات الانحرافات SS	درجات الحرية DF	متوسط مجموع مربعات الانحرافات MS	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
المحافظة	5.382	11	0.489	1.869	0.08
مجال العمل	1.436	5	0.287	1.097	0.38
التحصيل العلمي	0.153	2	0.077	0.293	0.74
سنوات الخبرة	0.573	3	0.191	0.730	0.54
الخطأ (البواقي)	8.116	31	0.262		
الكلية	1357.449	111			

يتضح من الجدول (20) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة من العينة على متغيرات المحافظة ، مجال العمل ، التحصيل الدراسي ، سنوات الخبرة قد بلغت على التوالي (0.08،

0.38، 0.74، 0.54) وهذه القيم أكبر من قيمة مستوى الدلالة المحدد للدراسة ($\alpha=0.05$) أي أننا نقبل الفرضية الصفرية على هذه المتغيرات. ويعني ذلك عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لدور الإدارة الضريبية، وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة تبعاً لمتغيرات المحافظة، مجال العمل، التحصيل الدراسي، سنوات الخبرة.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

النتائج والتوصيات

9- تطبق الإدارة الضريبية الإجراءات التوعوية بشكل متوسط للمكلفين من خلال تعريف المكلفين بواجباتهم وحقوقهم القانونية بعد قيامهم بالتسجيل جبرا من خلال الإبلغات الموجهة لهم، ولكنها مقصرة في أعمالها التوعوية للمواطنين والمكلفين في أهمية التسجيل والالتزام في ضريبة القيمة المضافة؛ مما يدفعهم طوعا للتسجيل والالتزام بدفعها .

10- إن الإدارة الضريبية مقصرة في التعامل مع الوزارات والنقابات المهنية والحرفية في ضبط المتهربين من ضريبة القيمة المضافة مثل وزارة المواصلات والصحة ونقابة المحامين وغيرها من الوزارات التي تعطي رخص العمل ومزاولة المهنة 11- تستخدم الإدارة الضريبية سلطاتها في الاطلاع والاستيضاح والتبرير، ولكنها لا تستخدم سلطاتها الإدارية مثل الحجز على الأموال ومقتنيات المشروع أو المحل التجاري. 12- تتساهل الإدارة الضريبية بشكل كبير ومفرط في تطبيق العقوبات والغرامات القانونية وبالتالي يدفع المكلفين بعدم الالتزام في التسجيل ودفع ضريبة القيمة المضافة . 13- تطبق الدوائر الضريبية مبادئ الحوكمة بشكل متوسط، وغير كامل بالإضافة إلى ضعف الخبرة والكفاءة للموظف الضريبي في مبادئ الحوكمة .

14- يمتلك الموظف الضريبي المهارات العالية في إنجاز عمله بأسرع وقت وأقل تكلفة، وهذا يتوافق مع القاعدة الاقتصادية للضريبة ويتعارض مع الهدف المالي لها . 15- أثبت برنامج الإيرادات الموحد (RMS) كفاءته في عمليات التدقيق الضريبية رغم حداثة تطبيقه في إعطاءه مؤشرات إلى حالات التهرب الضريبي، وانخفاض الربحية والصفقات من خلال تحليل السلسلة الزمنية لمبيعات المكلف الشهرية والسنوية . 16- ينقص الموظف الضريبي الكفاءة والخبرة في عدة أمور منها :

ج-المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة في التدقيق الضريبي .

ح-المهارات والخبرات المحاسبية والمهارات البرمجية في البرامج المحاسبية المستخدمة في المنشآت التجارية .

خ-المهارات المتعلقة في الاتصال والتواصل مع المكلفين والتعامل معهم بالشكل الذي يلائم كلا على حدى .

د- عدم المعرفة والدراية الكاملة في مبادئ الحوكمة .

17- لا علاقة لمتغيرات المحافظة ومجال العمل والتحصيل العلمي وسنوات الخبرة في تطبيق الإدارة الضريبية لممارساتها الإدارية والقانونية من أجل زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة .

التوصيات

7- عقد الندوات وتنظيم ورش العمل الخاصة في تعريف المكلف بأهمية ضريبة القيمة المضافة المالية والاقتصادية، وتعريف المواطنين بأهمية الحصول على الفاتورة والتعامل مع المسجلين في ضريبة القيمة المضافة .

8- العمل على تطوير الكشف الميداني، وأن يكون مرتبطا بالغرفة التجارية ووزارة الاقتصاد الوطني والنقابات العمالية والمهنية .

9- العمل على التنسيق بين الإدارات الضريبية والحكومية؛ لما فيه من تضيق على رقعة التهرب الضريبي من ضريبة القيمة المضافة .

10- بيان سلطات الإدارة الضريبية للموظفين والمكلفين في القانون الضريبي الخاص بضريبة القيمة المضافة، والذي منح سلطات تتجاوز سلطات مأموري تقدير ضريبة الدخل من حيث التفتيش والتحقيق .

11- تفعيل الجهات الرقابية في العقوبات والغرامات التي يتم التساهل فيها نظرا للتساهل المفرط لدى الإدارة الضريبية مع المكلفين، وتطبيق عقوبات أهمها المنع من السفر والحبس والحجز على اموال المكلف والغرامات القانونية .

12- الحاجة إلى دراسات معمقة ومتعلقة بالحوكمة وتطبيقاتها داخل الإدارة الضريبية، لما لها من الأثر الايجابي في الضبط الرقابي داخل الإدارات الضريبية مما ينعكس إيجابا على كفاءة وفاعلية الموظفين وزيادة الإيرادات .

- 13- تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية العليا وموظفيها؛ لتضييق فجوة الثقة فيما بينهما من أجل ضمان سير التعليمات القانونية .
- 14- إجراء دورات تدريبية تتعلق بنقاط النقص لدى الموظفين الضريبيين والتوظيف على أسس الكفاءة والشهادات العلمية في القطاع الضريبي حيث، ان الموظف الضريبي هو المؤتمن على خزنة الدولة ولا بد من امتلاكه العديد من المهارات والخبرات العلمية والعملية
- 15- أن يكون الأساس القانوني لموظفي القطاع الضريبي ، قانوناً خاصاً بهم يميزهم عن باقي الموظفين الإداريين، وقانون الخدمة المدنية من حيث التقييم السنوي والرواتب والعلاوات فالأهم في التقييم الوظيفي للموظف الضريبي هو الجباية القانونية، فهي أهم من التزامه في الحضور والغياب .
- 16- العمل على تدريب الموظفين فيما يتعلق بمعايير التدقيق العامة، ومعايير المحاسبة الدولية وامتلاكهم الفطنة في التدقيق والاستيضاح والتبرير .
- 17- العمل على تجهيز دليل للمكلف يشرح فيه بعض نصوص الأوامر العسكرية الهامة ومنها القطاعات الخاضعة والمعفاة وواجبات التسجيل والدفع والإرجاع، وتعبئة النماذج الضريبية وكيفية الاحتساب .
- 18- بيان وتوضيح المخالفات الواجب على المكلف تجنبها والعقوبات التي تقع عليه في حال ارتكابها ومتابعة تطبيقها قضائياً .

قائمة المصادر والمراجع

القوانين والأنظمة

- 1- بروتوكول باريس الاقتصادي .
- 2- قانون تحصيل الاموال الاميرية لسنة 1962
- 3- نظام بشأن إدارة دفاتر حسابات (يهودا والسامرة) 5745 - 1985.
- 4- نظام بشأن رسوم على منتجات محلية (يهودا والسامرة) 4745 - 1985 .

المراجع

- ابو كرش ، شريف ، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2004 .
- حوسو، محمد ، الضريبة الاضافية بين النظرية والتطبيق ، مركز الطنة لخدمات التصوير ، طولكرم ، فلسطين ، 2007 .
- ستيفنز ، مارك ، الضرائب في الضفة الغربية المحتلة 1967 - 1989 ، مؤسسة الحق ، رام الله ، فلسطين ، 1991.
- سليمان ، محمد مصطفى ، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2006 .
- شوابكة ، سالم ، المالية العامة والتشريعات الضريبية ، الطبعة الاولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2015 .
- صبري ، نضال ، محاسبة ضريبة الدخل ، الطبعة الاولى ، جامعة القدس المفتوحة ، عمان ، الاردن ، 1998
- عرفات ، غالب ، اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل في الاردن ، دار الكتب ، عمان ، الاردن ، 1965 .
- علاونة، عاطف ، شرعية الضرائب في الاراضي الفلسطينية المحتلة ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 1992.

- علوان ، قاسم ، الزيانى ، نجية ، ضريبة القيمة المضافة المفاهيم ، القياس ، التطبيق ، الطبعة الاولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2008 .
- عودة ، احمد ، ملكاوي ، فتحي ، أساسيات البحث العلمي في التربية والعلوم الإنسانية : عناصر البحث ومناهجه والتحليل الإحصائي لبياناته ، مكتبة الكنانى ، اربد ، الاردن ، 1992.
- الفريجات ، ياسر ، المحاسبة الضريبية على الرواتب والاجور ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2007 .
- قدي ، عبد المجيد ، دراسات في علم الضرائب ، الطبعة الاولى ، دار جرير للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2011 .
- المطارنة ، غسان فلاح ، تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة للطباعة والنشرة والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2005 .
- يحيى ، حسين ، خريوش ، حسن ، المالية العامة ، الطبعة الاولى ، جامعة القدس المفتوحة ، عمان ، الاردن ، 2010 .

الدراسات السابقة

- بركة ، كامل ، دور اساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات ، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، فلسطين ، 2012 .
- البسطامي ، مؤيد ، ضريبة القيمة المضافة في فلسطين وضريبة المبيعات في الاردن " دراسة مقارنة " ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 2006
- جمعة ، محمد ، التهرب الضريبي لدى اصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (اسباب وطرق معالجة) ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 2005.
- حميض ، حنين ، تأثير المقاصة على الإيرادات الضريبية في فلسطين (1995-2005) ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 2006 .
- حوسو ، محمد ، التدقيق لأغراض الضريبة ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 2005 .

- رابح ، بوقرة ، هاجرة ، غانم ، الحوكمة :المفهوم والأهمية ، ورقة بحثية ، جامعة محمد خضير ، بسكرة ، الجزائر ، 2012 .
- ريمة ، هيدوب ، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2012.
- شاهين، سلام ، واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين واثر ذلك على التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 2012.
- شبيطة ،هاني ، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين ،رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 2006 .
- شرعب ، مجدي ، امتيازات الإدارة الضريبية " دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني" ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، 2006 .
- شريف ، علي، ضريبة المبيعات(القيمة المضافة)وتطبيقها على المقاولات، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، القاهرة ، مصر ، 1998 .
- الشناوي ، عبد السلام ،الملاح الاساسية لنظام فرض الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق ، اكاديمية السادات للعلوم الادارية ، طنطا ، مصر ، 2011.
- صالح ، محمد ، العوامل المساهمة في زيادة عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة ، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، فلسطين ، 2007 .
- صبري ، اسامة ، مدى عدالة النسب والاعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 2003.
- عمرو ، بيان ، مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية وأثرها في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء ، رسالة ماجستير ، جامعة الخليل ، 2010.
- عوض ، باسم، الضريبة على القيمة المضافة ، محاضرات علمية منشورة ، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، القاهرة ، مصر ، 2012 .
- غادر ، محمد ، محددات الحوكمة ومعاييرها ، ورقة بحثية ، جامعة الجنان ، طرابلس ، لبنان ، 2012.

- غادر، محمد ، الاطار العام للحوكمة ، ورقة بحثية ، المؤتمر التاسع عشر ، نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان ، بيروت ، لبنان ، 2014 .
- الغريب ، علام ، الربح ونظرية الرفاهية الاقتصادية في الفقه الاسلامي ، محاضرات علمية منشورة ، جامعة القاهرة ، مصر ، 2011 .
- قزح ،علا ، مدى كفاءة وملاتمة الموارد البشرية لدى دائرة ضريبة الدخل في فلسطين ، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2013.
- الكردي ، ميس ، اثر ضريبة القيمة المضافة في نشاط التداول والاستثمار في سوق فلسطين للأوراق المالية ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 2007.
- محمد ، باسل ، التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة واثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 2014 .
- الدوريات ووقائع المؤتمرات :
- الخرسان ، محمد ، امكانية فرض ضريبة القيمة المضافة في العراق ، مجلة التقني ، 6 ، المجلد 23 ، 2010م /3-24 .
- دهمش ،نعيم، هنيني ، ايمان ، تطوير نظام الحاكمة المؤسسية في الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مدقق الحسابات القانوني ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث(العلوم الإنسانية) ، 5 ، المجلد 22، 2006م /1481-1518
- عبد الخالق ، اسامة ، الاطار العام للمحاور الرئيسية التي تحكم الحوكمة الضريبية كمدخل للإصلاح الضريبي ، مبادئ وممارسات حوكمة الشركات ، المنظمة العربية للتنمية الادارية ، القاهرة ، مصر ، 2006/1-14 .
- العشماوي ، محمد عبد الفتاح ،ليات حوكمة الخزانة العامة ، الحوكمة والاصلاح المالي والاداري ، المنظمة العربية للتنمية الادارية ، القاهرة ، مصر ، 2009/3-84 .
- العطوط ، سامح، اثر قانون ضريبة الدخل رقم 17 لعام 2004 على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات ، 17 ، 2009/154-179.

- علي ، علي الصادق ، منصور ، فتح ، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان : دراسة تحليلية ميدانية ، مجلة العلوم العلوم الانسانية والاقتصادية ، 1 ، 135/2013 - 161 .
 - غنيم ، سامي احمد ، قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 " المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول "، مبادئ وممارسات حوكمة الشركات ، المنظمة العربية للتنمية الادارية ، القاهرة ، مصر ، 2006، 15-70 .
 - فضيلة ، عابد ، آلية احتساب الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، 2 ، المجلد 26 ، 2010 م/157-182 .
 - مهايبي ، محمد خالد، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، مجلة جامعة دمشق ، 2 ، المجلد 19 ، 2003/255 - 315 .
- المواقع الالكترونية .

- موقع نقابة المحامين " <http://www.palestinebar.ps/91> " .
- موقع وزارة المالية الفلسطينية " <http://www.pmf.ps> " .
- موقع وكالة معا الاخبارية " <http://www.maannnews.net> " .

الجدول رقم (21)

جدول المقابلات

الاسم	المسمى الوظيفي	المؤسسة	التاريخ
افهام عبد السلام	مدير الجبابة	الإدارة العامة للقيمة المضافة " رام الله "	2015-04-20
سعيد كتانة	وحدة التراخيص	دائرة السير والمواصلات	2015 - 06 - 15
سهيل خريشي	قسم المشتغلين	مديرية ضريبة القيمة المضافة " طولكرم "	2014-12-22
عروبة شيحة	قسم التدقيق	الإدارة العامة للقيمة المضافة " رام الله "	2015-04-20
فاروق عودة	قسم التدقيق	مديرية ضريبة القيمة المضافة " طولكرم "	2014-12-22
كمال الوزني	دائرة الاجازات والتراخيص	وزارة الصحة الفلسطينية - نابلس	2015-06-11
محمد ابو الرب	نائب مدير مديرية - طولكرم	مديرية ضريبة القيمة المضافة " طولكرم "	2014-12-22
محمد شراقة	دكتور جامعي	جامعة النجاح الوطنية	2015-06-11
مؤيد البسطامي	مدير مكتب ضريبة القيمة المضافة - نابلس	مديرية ضريبة القيمة المضافة " نابلس "	2015-06-11

الملاحق

الملحق رقم " 1 " الاستبانة .

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



جامعة النجاة الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج المنازعات الضريبية

الموضوع : تعبئة استبانته .

" يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " دور الإدارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة " وذلك لقياس مدى فعالية الممارسات التي تقوم بها الإدارة الضريبية في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة .

مع العلم ان هذه الاستبانة التي بين ايديكم هي اداة لجمع البيانات للبحث المذكور ولن تستخدم الا لأغراض البحث العلمي وبذلك ارجو التكرم من حضرتكم في تعبئتها .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام و التقدير ،،،

بإشراف الدكتور :

" د. سامح العطوط "

الباحث :

" معتز بالله جميل قاسم محمود "

معلومات عامة

1- المحافظة

طولكرم □ نابلس □ رام الله □ الخليل □ بيت لحم □ طوباس □
جنين □ قلقيلية □ سلفيت □ القدس وضواحيها □ اريحا □

2- مجال العمل

□ موظفي قسم التدقيق □ موظفي قسم السيارات □ موظفي قسم المشتغلين □ موظفي القسم الاداري
□ موظفي قسم المقاصة □ موظفي الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة والجمارك .

3- التحصيل العلمي

□ دبلوم فافل □ بكالوريوس □ ماجستير فاكتر

4- سنوات الخبرة

□ سنتين فافل □ ما بين 3 - 5 سنوات □ ما بين 6 - 10 سنوات □ اكثر من 10 سنوات .

أرجو وضع اشارة (X) في المكان الذي تجده مناسباً لها .

أثر توسيع القاعدة الضريبية " أفقياً " في زيادة إيرادات القيمة المضافة .

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1					تقوم الإدارة الضريبية بعمل تفتيش ميداني دوري ومتكرر .
2					تقوم الإدارة الضريبية بتوزيع نشرات وعقد ندوات مع المكلفين من أجل التعريف بإجراءات التسجيل واجراءات الاحتساب .
3					تقوم الإدارة الضريبية بالتعامل مع النقابات المهنية من أجل حصر المتهربين من الضريبة وزيادة القاعدة الضريبية وزيادة المكلفين .
4					ارتباط السعر الضريبي الفلسطيني بالسعر الضريبي الاسرائيلي يتعارض مع نشر الوعي الضريبي
5					تتفق الإدارة الضريبية بالتعاون مع باقي الوزارات لحصر المتهربين ضريبيا من فئة الاعمال الحرة .
6					يتم إرسال اشعارات ضريبية الى عنوان المكلف في حال تأخر عن الدفع او تخلف .
7					توضيح أهمية إيرادات ضريبة القيمة المضافة في إدارة المال العام للمكلفين يزيدهم التزاما ووعيا بها .
8					شعور المكلفين بعدالة ضريبة القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة يزيدهم التزاما بدفعها
9					التعريف بحقوق وواجبات المكلفين يزيد من وعيهم الضريبي .
10					زيادة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية من شأنه تخفيف التكاليف الجبائية للإدارة الضريبية

اثر قيام الإدارة الضريبية في استخدام سلطاتها على زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة .

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1					تقوم الإدارة الضريبية بعمل زيارات لمكان عمل المكلف بهدف الكشف عن مبيعات قد تكون مخفاة .
2					تستخدم الإدارة الضريبية حقها في الاستيضاح والتبرير في حال وجود أي لُبس بالكشوفات المقدمة من قبل المكلف.
3					تطالب الإدارة الضريبية المكلف بضرورة الإبلاغ عن المشروع التجاري او المحل التجاري حال وجود أي تغيير .
4					يقوم موظف المسح الميداني بالاستفسار من أحد العاملين او التجار الموجودين في المنطقة عن المدة المتعلقة بعمر المشروع التجاري .
5					استخدام الإدارة لسلطاتها يمنع من التهرب الضريبي ويزيد إيرادات ضريبة القيمة المضافة .
6					تقوم الإدارة الضريبية بطلب ضمانات مالية في حال وجود شك بالتهرب الضريبي .
7					تقوم الإدارة الضريبية بإجراءات انذار المكلف في حال تخلفه .
8					تقوم الإدارة الضريبية في الحجز على مقتنيات المنشأة التجارية في حال عدم وجود أموال يمكن التنفيذ عليها .
9					تراعي الإدارة الضريبية في تحصيل ضريبة القيمة المضافة أحكام قانون تحصيل الأموال الاميرية المطبق في فلسطين .
10					تقوم الإدارة الضريبية في حالة عدم تبليغ المكلف بالمستجدات داخل نشاطه بفرض عقوبة عليه .

مدى كفاءة موظفي دائرة ضريبة القيمة المضافة في زيادة إيرادات القيمة المضافة .

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	تتوفر للموظفين الخبرة الكافية والملائمة لإتمام عملهم بشكل جيد في انجاز عملهم بوقت وتكلفة مناسبة .				
2	تتوفر لدى موظف الدائرة مهارات تطبيقاتية محاسبية محوسبة وخصوصا برامج المحاسبة العامة.				
3	الموظفين على معرفة ودراية كاملة بالقوانين المعمول بها والاتفاقيات المنعقدة بخصوص ضريبة القيمة المضافة وخصوصا بروتوكول باريس الاقتصادي .				
4	تعقد الإدارة العامة دورات بشكل كبير ومكثف عند وجود مستجدات وخلق تحسينات في عمل الموظفين .				
5	للموظف المهارات العالية في الاتصال والتواصل مع المكلفين.				
6	يملك المقدر الضريبي معلومات مهنية بحيث لا يمكن تضليله .				
7	لا تتدخل الإدارة الضريبية في عمل الموظف الضريبي باختياره طرق ادارية معينة قانونية تناسب مع عمله .				
8	تعمل الإدارة الضريبية على وضع معايير خاصة بها للتوظيف عن باقي القطاعات العامة .				
9	تقوم الإدارة الضريبية بالاهتمام في تقييم الاداء للموظفين من خلال تصحيح نقاط الضعف لديهم .				
10	يؤثر نظام الرقابة الداخلية المطبق في دوائر ضريبة القيمة المضافة تأثيرا إيجابيا على سير عمل الموظفين كالرقابة على السلوك المهني للموظف .				

اثر فرض العقوبات والغرامات المالية والمادية في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة .

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1					لا تتساهل الإدارة الضريبية في تطبيق العقوبات بعد فرضها .
2					الغرامات المفروضة تردع المكلفين في التخلف عن موعد الدفع .
3					فرض عقوبات مشددة على المتخلف عن دفع ضريبة القيمة المضافة .
4					لا توافق الإدارة الضريبية على اجراء التسويات على العقوبات والغرامات المفروضة
5					تقوم الإدارة الضريبية بتحويل الملفات الضريبية المتأخرة الى القضاء إذا كانت ذو قيم كبيرة .
6					تقوم الإدارة الضريبية بتطبيق قانون تحصيل الأموال الأميرية عند تخلف المكلفين عن دفع الضريبة لفترات طويلة .
7					تمنع الإدارة الضريبية المكلف من اصدار فواتير ضريبية في حال لم يقوم بإدارة نظام محاسبي وفقا للأوامر العسكرية .
8					يمنع المكلف من التخليص الجمركي في حالة عدم دفعه لدين الضريبة المستحق عليه .
9					قد تصل العقوبة المفروضة الى الحبس في حالة التهرب من ضريبة القيمة المضافة .
10					تحقق العقوبات والغرامات الضريبية مبدا الإيلام للمتخلف عن دفع دين الضريبة المستحق .

اثر استخدام طرق التدقيق على الإيرادات لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة .

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1					تتوفر جميع الموارد اللازمة لإجراء عمليات التدقيق مع بيان اجراءات التدقيق الواجب العمل بها .
2					يلتزم الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق العامة .
3					يقوم قسم التدقيق في الربط ما بين الكشوفات السابقة للمكلف والبيانات المقدمة من قبل المكلف .
4					يقوم قسم التدقيق في التحقق من طبيعة عمل المكلف وأقسام الرقابة الصحيحة ومن الفترة الضريبية محل التدقيق .
5					يعتمد قسم التدقيق على البرامج المحاسبية في شكل كبير لإجراء عمليات التدقيق الضريبي على المكلفين
6					يقوم المدقق في الرجوع الى نسب هوامش الربح للفترات الضريبية السابقة الشهرية او السنوية .
7					يقوم المدقق بالتحقق من استخدام المكلف للنظام المحاسبي المنصوص عليه قانونا.
8					يؤثر تراكم الغرامات والعقوبات على المكلف في اختيار ملفه للتدقيق .
9					يساعد برنامج الإيرادات الموحدة "RMS" في عملية التدقيق والكشف عن بعض أعمال التهرب الضريبي .
10					يأخذ المدقق الضريبي معايير المحاسبة الدولية في عين الاعتبار عند إجراء عملية التدقيق .

اثر الالتزام في تطبيق مبادئ الحوكمة على الإيرادات لزيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1					تطبيق مبادئ الحوكمة في الإدارة الضريبية يساعد في اعمال التدقيق والكشف عن حالات التهرب الضريبي.
2					لموظفي الإدارة الضريبية دراية ومعرفة كاملة بمبادئ الحوكمة وتطبيقاتها .
3					اجتماع أقسام الإدارة الضريبية والمشاركة في اتخاذ القرارات والعمل الإداري يساعد على زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة .
4					تتبع الإدارة الضريبية الخطط المستقبلية والرؤية الاستراتيجية لعملها .
5					تعزز الإدارة الضريبية سلطة القانون وتطبيقه على الجميع بدون استثناء
6					يتم النظر للإدارة العليا من قبل موظفيها على أنها تحاول ضمان الأداء المتميز والعادل للدائرة
7					تطبيقاً لمبدأ احترام سيادة القانون يتم تشكيل لجان داخلية مهامها مراقبة عمل الموظفين وفق الأنظمة واللوائح الداخلية
8					تطبيقاً لمبدأي الكفاءة والفعالية يلتزم أي مكتب ضريبي في قاعدة الاقتصاد في تحصيل الضريبة .
9					تضع دائرة ضريبة القيمة المضافة التقديرات المستقبلية للتحصيل في ضوء التنبؤات الاقتصادية.
10					تستجيب إجراءات التحصيل الضريبية وفقاً لمصلحة المستفيدين منها ودفعيها

الملحق رقم " 2 "

محكمي الاستبانة .

الرقم	المحكمين	التخصص
1	د. غسان دعاس	محاسبة
2	د. اسلام عبد الجواد	مالية عامة
3	د مفيد الظاهر	مالية عامة
4	د. سلامة سالم	إدارة عامة
5	د. عمر ابو عيدة	اقتصاد

An-Najah National University
Faculty Of Graduate Studies

**The Role of Tax Management and its Practices in
Increase Value Added Tax (VAT) Revenues**

By

Mutaz bellah Jamel Qasem Mahmoud

Supervised

Dr. Sameh Al-atout

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

2016

The Role of Tax Management and its Practices in Increase Value Added Tax (VAT) Revenues

By

Mutaz bellah Jamel Qasem Mahmoud

Supervised

Dr. Sameh Al-atout

Abstract

This study aimed to investigate the role of the tax management and its practices in increasing the value added tax revenues. The study had some generality in (VAT) and how to calculate, and it demonstrated the tasks of tax management and the extent of tax evasion in sectors of medicine, law and public and commercial vehicles, also it took the sections of the tax management , its tasks and its legal and administrative practices. To achieve the aim of the study the descriptive approach was used and the sample consisted of (111) male and female employee in (VAT) department. A quistionare was developed and distributed on the study sample after displaying it at a number of specialized and experienced arbitrators and the reliability was (0.95) which was good and suitable.

This study was applied at the departments of (VAT) in the West Bank and results showed:

1. The tax management doesn't put forth the culture of the voluntary tax commitment, thus it does not use the correct ways in expanding the tax base.
2. The tax management negligents in dealing with ministeries and professional and trade unions in controlling evaders from (VAT) such as, the ministey of transportation and health and Bar and of other ministeries which give work pemits and practicing.

3. The tax management uses its power in acquaintance and justification but it does not use its administrative power like distress, the project collectibles and stores.
4. The tax management does not apply penalty and legal fine and this leads to tax evasion.
5. The tax services apply the governance principles moderately and not completely in addition to the lack of experience and qualification of the tax officer in governance principles.
6. The tax officer has the high skills in achieving his work.
7. The consolidated revenue program (RMS) proved its efficiency in tax auditing in spite of its modern application in showing indicators in cases of tax evasion and low profit through the analysis of time series of monthly and yearly sales.
8. Tax officer has the lack of qualification and experience in several things:
 - a. The international accounting standards related to tax auditing.
 - b. Skills and accounting experiences and software skills in accounting programmes which are used in commercials.
 - c. Skills related to communication with tax payer and dealing with them in a form that suits both individually.
 - d. Lack of full knowledge in governance principles.

This study recommends the following:

1. Holding colloquies and organizing special workshops for the tax payer to explain the importance of the financial and economic (AVT) and showing citizen the importance of having the invoice and dealing with registered in (VAT).

2. Developing the detection field which should be related to chamber of commerce and the ministry of national economy and professional unions.
3. Coordination between tax and governmental administrations which leads to narrowing the tax evasion from (VAT).
4. Activating the control on the tax offices around the toleration in penalties and fines in view of the tax management toleration with the taxpayers.
5. The need for in-depth studies related to governance and its applications inside the tax management because it has a positive impact in controlling inside tax managements which reflects positively at qualification and activity of the employees and increasing of the revenues.
6. The legal basis for tax sector employees should be special for them that distinguishing them from the rest government employees.
7. Training the employees at the general auditing standards and international accounting standards and having keenness in auditing, querying and justification.
8. Preparing a guidance for the taxpayer which demonstrates some important sectors texts of the military orders such as exemptions and regulated sectors, registration, payment and return duties, filling tax form and how to calculate.
9. Demonstrating the infractions that the taxpayer should avoid and penalties incurred by if he committed them and following up applying it judicially.

