جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي حسب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل/ شمال الضفة الغربية

إعداد
شذى مصطفى عبد الفتاح نور

إشراف
د. محمد شراقة

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.
2021

المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي حسب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل/ شمال الضفة الغربية

إعداد

شذى مصطفى عبد الفتاح نور

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2021/02/10م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة	التوقيع
1. د. محمد شراقة/ مشرفاً ورئيساً	.....
2. د. مجيد منصور/ ممتحناً خارجياً	.....
3. د. سامح العطعوط / ممتحناً داخلياً	.....

الإهداء

كلمة شكر رقيقة، أهديها إليكما يا من أحمل اسمكما بكل افتخار إليكما يا قدوتي ونبراسي الذي ينير دربي إليكما يا من اعطيتموني ولا زال عطائكما بلا حدود فمهما وصفت فيكم أو عبرت عن مشاعري فلم أوفي حقكم فأنتم رحمة الله لي في هذه الحياة يا من أدين لكم بحياتي.

إلى من أفنى سنين عمره بعطاء وتعب، وبحبٍ وعطف وحنان من أجلنا "أبي الغالي"

إلى تلك الصابرة الرائعة ، إلى من كانت الدعم بكلماتها، الحنونة بعطفها الكبير وبحبها، يا بسمة حياتي وسر وجودي يا من دعائيها سر نجاحي يا نبع الحنان وجنة الدنيا "أمي الغالية "

إلى من دعمني وساندني حتى النهاية ولم تشغله الدنيا وهمومها عني "زوجي وشريك حياتي "

إلى من وهبني إياها الله، لترسم من الدمعة الأولى خطوط الأمل، ومن صرختها حافز "صغيرتي جود"

إليكم يا سندي وقوتي وملاذي بعد الله إلى من آثروني على نفسهم إلى من علموني علم الحياة إلى من أظهروا لي ما هو أجمل من الحياة "أخوتي وخواتي "

إلى جميع من تلقيت منهم النصح والإرشاد والدعم "عائلتي الثانية "

ولن أنسى مشرفي ودكتوري "محمد شراقة " على ما تحمله معي من كدٍ وتعب ، شكراً على نصائحه وكلماته التي ستبقى خالدة معي ، شكراً على كل عطاء قدمته لي ، وأسال الله أن أكون كما تمنيت.

إلى كل من ساندني ودعمني ولو بدعوة خالصة في ظهر الليل شكراً من القلب .

الشكر والتقدير

في مثل هذه اللحظات يتوقف اليراع ليفكر قبل أن يخط الحروف ليجمعها في كلمات ... تتبعثر الأحرف وعبثاً أن يحاول تجميعها في سطور ....

سطوراً كثيرة تمر في الخيال ولا يبقى لي في نهاية المطاف إلا قليلاً من الذكريات وصور تجمعني برفاق كانوا إلى جانبي فواجب علي شكرهم ووداعهم وأناأخطو خطوتي الأولى في غمار الحياة

وأخص بالجزيل الشكر والعرفان إلى كل من أشعل شمعة في دروب عملي ووإلى من وقف على المنابر وأعطى من حصيلة فكره لينير دربي إلى الأساتذة الكرام في جامعة النجاح وأتوجه بالشكر الجزيل إلى الدكتور الفاضل الدكتور محمد شراقة المحترم على جهوده الطيبة في متابعتي وإرشادي لإنجاز هذا العمل المتواضع.

الإقرار

أنا الموقّع أدناه، مقدّمة الرّسالة الّتي تحمل العنوان:

المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي حسب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل
شمال الضفة الغربية

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

Declaration

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

Student's Name: اسم الطالب: شذى مصطفى عبد الفتاح نور

Signature: التوقيع:

Date: التاريخ: ٢٠٢١/١٢/١٥

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
الإهداء	ج
الشكر والتقدير	د
الإقرار	هـ
فهرس المحتويات	و
فهرس الجداول	ط
فهرس الأشكال	ي
فهرس الملاحق	ك
الملخص	ل
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	**1**
المقدمة	2
مشكلة الدراسة وأسئلتها	4
أهمية الدراسة	5
أهداف الدراسة	6
فرضيات الدراسة	7
نموذج الدراسة	8
حدود الدراسة	8
مصطلحات الدراسة	9
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة	**11**
القسم الأول: الإطار النظري	11
المبحث الأول: المنازعات الضريبية وطبيعتها	11
المطلب الأول: تعريف المنازعات الضريبية.	12
تعريف المنازعات الضريبية	12
خصائص المنازعات الضريبية	15
أنواع المنازعات الضريبية	16
المطلب الثاني: أسباب المنازعات الضريبية.	18
أسباب المنازعة الضريبية المتعلقة بالتشريع الضريبي	19
أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية	20

أسباب تتعلق بالمكلف	21
المطلب الثالث: الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية.	22
المبحث الثاني: الإقرار الضريبي والتقدير الذاتي	24
المطلب الأول: تعريف الإقرارات الضريبية ومحتوياتها.	25
تعريف الإقرار الضريبي	26
محتويات الإقرار الضريبي	28
مرفقات الاقرار الضريبي	32
المطلب الثاني: شروط الاقرارات الضريبية وأنواعها.	34
موعد تقديم الاقرار الضريبي وطرق تقديمه	35
قبول أو رفض الاقرار الضريبي	36
أنواع الاقرارات الضريبية	40
المطلب الثالث: المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرارات الضريبية	43
اجراءات الاعتراض على التقدير	44
المنازعات الضريبية الخاصة بالإقرارات الضريبية	46
القسم الثاني: الدراسات السابقة	50
الدراسات العربية	50
الدراسات الأجنبية	54
التعقيب على الدراسات السابقة	58
الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات	**59**
مقدمة	59
منهجية الدراسة	59
مجتمع وعينة الدراسة	59
أداة الدراسة	59
صدق الأداة	60
ثبات الأداة	62
إجراءات الدراسة	63
متغيرات الدراسة	63
المعالجات الإحصائية	64
الفصل الرابع: تحليل وعرض نتائج الدراسة	**66**

مقدمة	66
معدل الاستجابات على أداة الدراسة	67
تحليل وعرض نتائج تحليل بيانات الدراسة	69
تحليل النموذج القياسي	69
نتائج اختبار الفرضيات	79
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	**93**
النتائج	93
التوصيات	94
قائمة المصادر والمراجع	**95**
الملاحق	**101**
Abstract	**b**

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
1	معاملات الثبات لمحاور أداة الدراسة	62
2	خصائص عينة الدراسة (العدد: 89)	67
3	معايير قبول عناصر الصدق التقاربي	70
4	نتائج تشبعات الأسئلة لكل ابعاد نموذج الدراسة	72
5	نتائج الموثوقية المركبة CR	74
6	نتائج متوسط التباين المفسر AVE	75
7	نتائج الصدق التمايزي	76
8	معايير تقييم النموذج الهيكلي (النموذج الداخلي) Structural Model	78
9	نتائج معامل التفسير R^2	79
10	نتائج حجم الأثر f^2	79
11	نتائج الفرضيات	80
12	جودة التنبؤ Q^2	86
13	جودة المطابقة GoF	87
14	عدد الاقرارات والتقديرات الضريبية في كل المحافظات الشماليه	88

فهرس الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
1	**النموذج القياسي**	71
2	**نتائج النموذج الهيكلي بحسب نتائج برنامج Smart-Pls3**	77

فهرس الملاحق

الملحق	الملحق	الصفحة
1	الاستبانة	101
2	قائمة المحكمين	105

المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفقالقرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل/شمال الضفة الغربية

إعداد

شذى مصطفى عبد الفتاح نور

إشراف

د. محمد شراقة

الملخص

هدفت الدراسة للتعرف إلى المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل–في محافظات شمال الضفة الغربية، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي والتحليلي، وتم الاعتماد على أداة الاستبانة، التي تكونت من (33) فقرة موزعة على مجالات (مواعيد تقديم الاقرار الضريبي، قبول او رفض الاقرار الضريبي، محتويات الاقرار الضريبي، المنازعات الضريبية)، وتكوّن مجتمع الدراسة من جميع موظفين الدوائر الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية والبالغ عددهم (89) موظفاً، اختير منهم عينة مكوّنة من(89) موظفاً، واستخدم برنامج (Smart- PLS 3) الإحصائي لتحليل معلومات الدراسة.

وكان من أهم نتائج الدراسة ما يأتي، أولاً: توجد علاقة ارتباط ايجابية بين المنازعات الضريبية والإقرار الضريبي والتقدير الذاتي (مواعيد تقديم الاقرار الضريبي، قبول او رفض الاقرار الضريبي، محتويات الاقرار الضريبي) وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل في فلسطين شمال الضفة الغربية، ثانياً: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل تبعا للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية، المحافظة).

وتوصي الدراسة بالتوصيات الآتية : أولاً: العمل على تطوير الإدارة الضريبية وزيادة الكفاءة والخبرة لدى موظفيها والاهتمام بالتدريب والتطوير وخاصة فيما يتعلق بمواضيع الاقرارات الضريبية والتقدير الذاتي، ثانياً: ضرورة حث المكلفين على الالتزام بمواعيد تقديم الاقرارات الضريبية والتقدير الذاتي للدوائر الضريبية في المدة الزمنية التي يحددها القانون الضريبي، وبالتالي يستفيد المكلفين من الخصومات التشجيعية في الفترات التي يحصل فيها المكلف على الخصم التشجيعي مقابل تقديم الاقرارات الضريبية في المواعيد المعلن عنها.

الفصل الأول
الإطار العام للدراسة

المقدمة

الحق له طريق يجب على مالكه اللجوء إليه، بهذه الطريقة يمكنه إثبات حقوقه والحصول عليها، وفي الأنظمة القانونية المختلفة، عادة ما يتم تحديد الأطر القانونية التي تنظر في النزاعات على وجه التحديد، وإذا كان الوضع الطبيعي هو قصر النظر في المنازعات على المؤسسات القضائية، فيمكن للمشرعين طلب المساعدة من المؤسسات الأخرى لمحاولة القضاء على مصدر النزاع؛ ما لم لا يمكن لأطراف النزاع إنهاء نزاعاتهم مع الأطراف الأخرى، وإلا فليس عليهم إلا اللجوء إلى السلطات القضائية[1].

ونظراً لخصوصية قانون الضرائب واعتماده على وسائل فريدة يجعله من أكثر القوانين قدرة على تحقيق هدف المصلحة العامة للدولة، أي تحقيق الموارد المالية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، ولأن هذا القانون ينظم شؤون الدولة وعلاقتها بالأفراد، لأنها مالك السلطة والسيادة، وبذلك تخرج عن نطاق القانون الخاص، وجاء الإقرار الضريبي لتنظيم العلاقة بين دافعي الضرائب والإدارة الضريبية[2].

وتشير المنازعة الضريبية إلى نزاع بين الإدارة الضريبية والغير، فقانون الضرائب هو الضامن للوظائف التي تؤديها، وهذا هو المكان الأول لصاحب الحق الذي يطلب من السلطة المختصة النظر في المنازعة الضريبية، ويلتزم المشرع الضريبي بفرض التزامات معينة على دافع الضرائب، من خلال القيام بتقديم مجموعة من البيانات اللازمة من خلال هذه الالتزامات لتوضيح الوضع المالي له، والكشف عن حقيقة معاملاته تمهيداً للحساب الصحيح لوعاء الضريبية، وإذا تأثر

---

[1] أبو عمرة،عبد الله. (2014). "**نظر منازعات الضرائب على الدخل أمام لجنة الطعن الضريبي: دراسة مقارنة بين التشريعين الضريبيين الفلسطيني والمصري**"، رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا،الجامعة الإسلامية. غزة، فلسطين.

[2] السعايدة، عارف. (2012). "**دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاته**". مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية:20 (2): 663.

حساب الوعاء الضريبي بأي عيب أو خطأ، فإنه سيتسبب في منازعات ضريبية بين دافعي الضرائب وقد تبطل الإدارة الضريبية الإجراء الضريبي[3].

وبالنظر إلى أن عدد دافعي الضرائب يتزايد باستمرار وبمرور الوقت، حيث يضع قانون ضريبة الدخل مسؤولية التقدير الأولي لمأمور التقدير الضريبي، وبالنظر إلى أن عدد دافعي الضرائب يتزايد عاماً بعد عام، يجب على المكلف أن يتخيل قدرة مأمور التقدير على تقييم حالات دافعي الضرائب كل عام وعدد مأموري التقدير والوقت اللازم لهذه العملية[4].

ويعتبر التزام دافع الضرائب بتقديم الإقرارات الضريبية هاماً وملزماً، والذي يمكن تعريفه على أنه الإجراء الأول والأساسي للمكلف بدفع الضريبة للاعتراف بالدخل تطبيقاًلأحد النصوص الضريبية الواردة في القانون الضريبي، والالتزام بالحوار مع الإدارة الضريبية حتى يتمكن دافع الضرائب من تحديد دقة مبلغ الضريبة المستحق عليه[5].

ونظراً لأن مظهر نشوء الدين الضريبي لا يتعلق بتقديم المكلف للإقرار الضريبي، وانما يتعلق بالالتزام الضريبي لدافع الضرائب، فإن هذه الطريقة هي الأكثر شيوعاً في معظم البلدان، لأن دافعي الضرائب أكثر وعياً ومعرفةً بالحقيقة المتعلقة بدخلهم، بالإضافة إلى أن إدارة الضرائب لا تزال بحاجة إلى مراقبة الإقرار الضريبي لدافع الضرائب، والتحقق من صحته بطرق مختلفة، مثل الاطلاع على سجلاته ومقارنة محتواه بالإقرار الضريبي الذي يقدمه، ومراقبة جميع مستنداته ومعاملاته[6].

---

[3]قصاص، سليم. (2008)."**المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري**". رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر.

[4]حمد، بشير. (2019)."**تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي**". مجلة دراسات محاسبية ومالية: 30(10): 12.

[5]دروبي، أحمد وجيه. (2016)."**الاعتراضات الضريبية أسبابها وسبل معالجتها من وجهة نظر كل من مقدري ضريبة الدخل وكبار المكلفين**". رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

[6]اشتية،عدوان. (2008)."**مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م**"، رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

وإن النماذج المقررة للتقدير الذاتي وفقا للمادة رقم (19) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل الفلسطيني والذي ينص على الآتي: "يكون إعادة تقدير الضريبة من قبل وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطياً"، وبالتالي يتطلب من المكلف الضريبي القيامبالإفصاح عن الدخل الإجمالي، والتنزيلات، والاعفاءات المستحقة، وبالتالي صافي الدخل الذي يتم احتساب المبلغ الضريبي عليه، وبناءً على ذلك يتم تقدير الضريبة المستحقة في نهاية السنة الضريبية على المكلف.

ويعد التقييم الذاتي لضريبة الدخل والذي يقوم على اساس تقييم المكلف للدخل الخاضع للضريبة بنفسه، من خلال تعبئة نموذج يوزع على كافة المكلفين حسب أوضاعهم القانونية مما يقلل الجهد والوقت الذي يبذله الجهاز الضريبي في فرض الضريبة، من الأنظمة الضريبية الحديثة والمرتبطة بقانون الضرائب المعمول به سابقاً ويطلق عليه التقدير الإداري للضرائب، والتقدير الذاتي هو تقييم وربط الضرائب بناءً على تقدير دافع الضرائب لصافي دخله دون الحاجة إلى مراجعة إدارة الضرائب، حيث تقوم الإدارة الضريبية فقط بمراجعة عينة محدودة من هذه البيانات كل عام، وفرض غرامات على دافعي الضرائب بسبب انتهاكات إقرارات الدخل الفعلية.

ومنذ أن بدأت طريقة التقدير الذاتي في دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية في أوائل عام 2005، فإن ميزتها الرئيسية هي تقليل العبء الإداري، والعبء المالي لدائرة الضريبة في عملية التقدير للمبالغ الضريبية على المكلفين، وتحقيق العدالة النسبية لدافعي الضرائب والخزانة العامة للحكومة، وإقامة وتعزيز العلاقة بين دافعي الضرائب ودوائر الضريبة، وبناء جسر الثقة بين الاثنين، وتبسيط إجراءات العمل داخل دائرة الضرائب، مما يقلل العبء على دافعي الضرائب، وبالتالي تقليل الإجراءات اليومية والروتينية[7].

ومع ذلك، على عكس المنازعات الأخرى، تتمتع المنازعات الضريبية بخصوصية عالية، حيث أنه يجب تحقيق الاستقرار الضريبي في أسرع وقت ممكن، ولا يؤثر امتداد المنازعات الضريبية تأثيراً

[7] سمور، إبراهيم. (2008)."**مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الالزام والالتزام**"، رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

سلبياً على المالية العامة فحسب، بل يؤدي أيضاً إلى توتر العلاقة بين دافعي الضرائب والإدارة الضريبية، مما ينعكس على تحصيل الضرائب سلباً[8].

مشكلة الدراسة وأسئلتها

تبرز مشكلة الدراسة من خلال التعرف على ظواهر مشكلتها، ومن خلال توضيح المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي حسب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، فهناك العديد من العوامل التي تؤثر في عدم التزام دافعي الضرائب من المكلفين في فلسطين بتقديم الإقرارات الضريبية الخاصة بنشاطهم وأعمالهم ومصادر دخلهم، والعديد من دافعي الضرائب ليس لديهم التزام كافي بتقديم الإقرارات الضريبية في الوقت المناسب وفقاً للمدة التي حددهاالقانون الضريبي، بما في ذلك: الاعتماد على مكاتب خدمات الضرائب ومكاتب التدقيق لملء الإقرارات الضريبية نيابة عن المكلف، ونظرا للعدد الكبير من المكلفين في هذه المكاتب، فقد يتأخر وقت تقديم الإقرارات الضريبية للدوائر الضريبية خلال الفترة القانونية، بالإضافة إلى قلة أنشطة التوعية والإرشاد لدافعي الضرائب من المكلفين، والتي تجعلهم على دراية بضرورة تقديم الإقرارات الضريبية الذاتية، وانتشار الثقافة الضريبية القائمة على عملية التهرب الضريبي، وعدم كفاية المهلة الزمنية لدافعي الضرائب لتقديم البيانات الواردة في الاقرارات الضريبية وملحقاتها.

وتتلخص مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيسي التالي: ما هي المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفقا لقرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل- شمال الضفة الغربية-؟

ويتفرع عن هذا السؤال عدة أسئلة فرعية وهي:

1.ما هي المنازعات الضريبية المتعلقة بمواعيد تقديم الإقرارات الضريبية والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل؟

[8]قصاص، سليم. (2008)."**المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري**". رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر.

2.ما هي المنازعات الضريبية المتعلقة بقبول أو رفض الإقرارات الضريبية والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل؟

3.ما هي المنازعات الضريبية المتعلقة بمحتويات الإقرارات الضريبية والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل؟

4.ما هي المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل تبعا للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية، المحافظة)؟

أهمية الدراسة

تبرز أهمية الدراسة من الناحيتين النظرية والتطبيقية:

أولاً: الأهمية النظرية:

1. أهمية التطرق إلى أحد المواضيع الهامة في ضريبة الدخل، وهو تقديم الإقرار الضريبي الذاتي من قبل المكلفين، وذلك بهدف مساعدة القائمين على قانون ضريبة الدخل والإدارة العامة لضريبة الدخل في إعادة تقييم طريقة تقديم هذا الإقرار والملحقات المحاسبية التي ترافقه بما يحقق الأهداف التي تسعى الضريبة إلى تحقيقها.

2. أهمية الدوائر الضريبية التي تسعى لتسهيل الإجراءات على المكلفين في تحديد المبالغ الضريبية وتقليل المنازعات الضريبية بشأنها من خلال نظام الإقرار الضريبي المخصص للتصريح عن الدخل.

3. أهمية الموضوع للدوائر الضريبية التي تسعى لخفض المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرارات الضريبية ومعالجة أوجه القصور في نظام الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف.

ثانياً: الأهمية التطبيقية:

1.أهمية عرض المشكلات التي تواجه المكلفين وآليات التغلب عليها من خلال تعبئة الإقرارات الضريبية وصولاً إلى تعظيم الإيرادات الضريبية دعماً للخزينة العامة للحكومة.

2. تشكل الدراسة فائدة علمية حيث أنها تتناول موضوع لم يتم التطرق إليه بتعمق من قبل الباحثين والمختصين، حيث أنها تسعى لإيجاد نتائج والخروج بتوصيات من شأنها تقديم الحلول لمشكلة البحث بما يناسب أهداف ضريبة الدخل.

3. تعتبر الدراسة الحالية وعلى حد علم الباحثة من الدراسات القليلة التي تناولت المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل وستكون مرجعاً يثري المكتبة ويفيد الباحثين والمختصين من خلال الاطلاع على نتائجه.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة لتحقيق الهدف الرئيس المتمثل بالتعرف إلى المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل، إضافة إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1. التعرف إلى المنازعات الضريبية المتعلقة بمواعيد تقديم الإقرارات الضريبية والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل.
2. التعرف إلى المنازعات الضريبية المتعلقة بقبول أو رفض الإقرارات الضريبية والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل.
3. التعرف إلى المنازعات الضريبية المتعلقة بمحتويات الإقرارات الضريبية والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل.
4. دراسة المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل تبعا للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية، المحافظة).
5. الوصول إلى نتائج وتوصيات تساهم في علاج المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل.

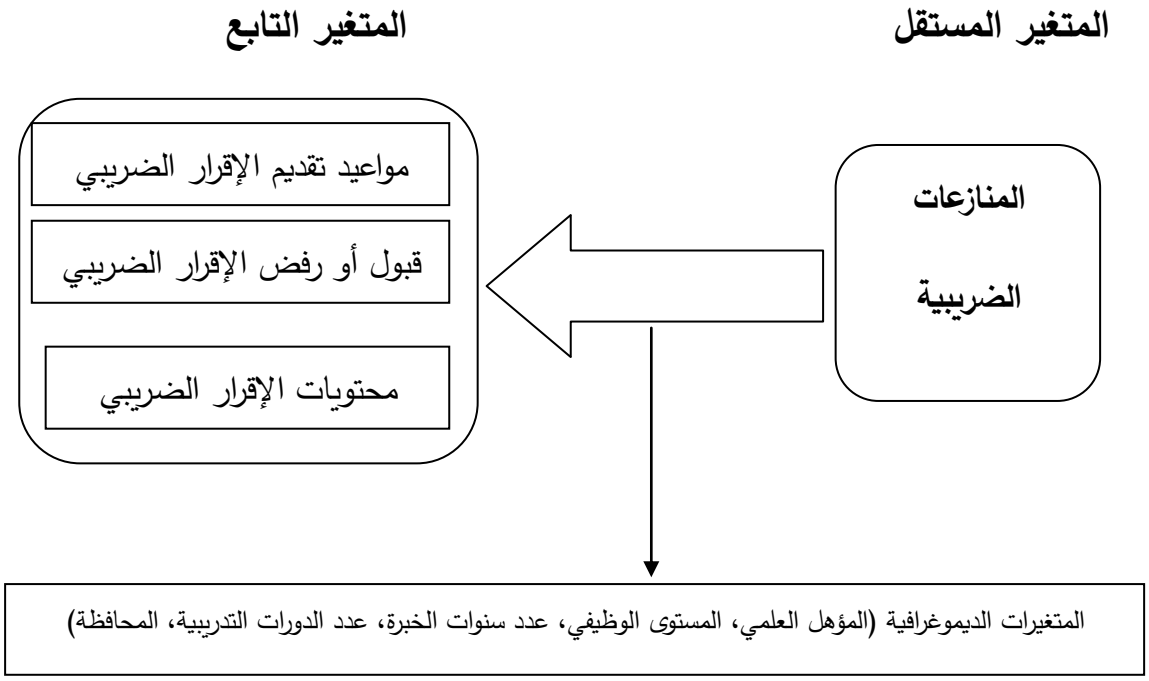
فرضيات الدراسة

تسعى الدراسة لفحص الفرضية الرئيسة التالية: **لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المنازعات الضريبية والإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل في فلسطين- شمال الضفة الغربية-.**

ويتفرع عن هذه الفرضية عدة فرضيات فرعية وهي:

1. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المنازعات الضريبية ومواعيد تقديم الإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل في فلسطين- شمال الضفة الغربية-.
2. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المنازعات الضريبية وقبول أو رفض الإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل في فلسطين-شمال الضفة الغربية-.
3. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المنازعات الضريبية ومحتويات الإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل في فلسطين- شمال الضفة الغربية-.
4. لا توجدفروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل تبعا للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية، المحافظة).

نموذج الدراسة



حدود الدراسة

الدراسة محددة بعدة حدود وهي:

1. الحدود الزمانية: السنة 2020م.
2. الحدود المكانية: دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية(نابلس، قلقيلية، طولكرم، جنين، طوباس، سلفيت).
3. الحدود البشرية: موظفي دوائرضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية.
4. الحدود الموضوعية: المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل- شمال الضفة الغربية.

مصطلحات الدراسة

المنازعات الضريبية: تعبر عن الخلاف الذي يثور بين الادارة الضريبية والغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كلفها لها قانون الضريبة او أي قانون آخر[9].

الإقرار الضريبي: هو عبارة عن تصرف قانوني تسري عليه الأحكام العامة للتصرفات القانونية فهو اعتراف مكتوب موقع عليه من المكلف او وكيله موضحاً به إجمالي الايرادات والمصروفات وصافي إيراده المتحقق من مزاولة نشاط من ربح أو خسارة خلال السنة الميلادية[10].

التقدير الذاتي: قيام المكلف بتقدير الضريبة المستحقة عليه عن كل فترة ضريبية عن طريق تعبئة الإقرار الضريبي حسب النموذج المعتمد من قبل الدائرة، أي قيام المكلف بتحديد مقدار الضريبة الواجبة عليه من تلقاء نفسه بناءً على نتائج أعماله الفعلية والحقيقية[11].

المكلف: كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها وفق أحكام القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بالضريبة على الدخل[12].

مواعيد تقديم الإقرار الضريبي: يتم تقديم الإقرار الضريبي في الفترة ما بين 1/1 وحتى 3/31 معززة بكافة الإفصاحات[13].

قبول الإقرار: في حالة تقديم المكلف إقراره الضريبي وفحصه من قبل المقدر واقتناعه واعترافه بكل حساباته ولم يجرِ أي تعديل عليها يتم عمل إشعار تقدير يعرف ب (01) ويكون هذا الإشعار اتفاقاً نهائياً ملزماً للطرفين وتكتسب الضريبة صفة القطعية حيث يكون هذا التقدير اعترافاً من قبل المقدر

---

[9] الصديق، رمضان. (2006)."**إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقات الدولية**"، مكتبة دار النهضة، القاهرة، مصر، ص18.

[10] دليل المكلف في ضريبة الدخل، (2012)، **شرح دليل المكلف في ضريبة الدخل**، منشورات وزارة المالية الفلسطينية، رام الله، فلسطين، ص47.

[11] سمور، إبراهيم. (2008)."**مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الالزام والالتزام**"، رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

[12] دليل المكلف في ضريبة الدخل، (2012)، **مرجع سابق**، ص47.

[13] نشرة وزارة المالية (2018)."**تعليمات القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بالضريبة على الدخل**"، منشورات وزارة المالية الفلسطينية. رام الله، فلسطين، ص1.

بقيمة الدخل الخاضع والضريبة المستحقة عليه بناء على التقدير الذاتي الذي قدره المكلف على نفسه[14].

رفض الإقرار: في حالة عدم اقتناع الإدارة الضريبية بالحسابات المقدمة من قبل المكلفين تقوم الإدارة الضريبية برفضه إذا لم تتأكد من صحة جميع البيانات والمعلومات التي تضمنها الإقرار الضريبي[15].

محتويات الإقرار الضريبي: مكونات نموذج الإقرار الضريبي الذي يمثل مصادر الدخل المختلفة الخاضع للضريبة الدخل[16].

القرار بقانون: قرار يصدر من رئيس الدولة يتضمن قواعد تشريعية في مرتبة القانون الصادر من السلطة التشريعية وذلك في حالة الضرورة او بتفويض من السلطة التشريعية[17].

قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011: هو قرار تنظيم ضريبة الدخل اصدره رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية في العام 2011، ويوضح هذا القانون تسجيل المكلفين والوعاء الضريبي وسنوية الضريبة واحتساب دخل المكلفين لغايات الضريبة وطرق فرض الضريبة والدخل المعفى من الضريبة وغيرها من المواد التي تنظم ضريبة الدخل في فلسطين[18].

---

[14] نشرة وزارة المالية (2018)، **مرجع سابق**، ص1.

[15] القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بالضريبة على الدخل.

[16] نشرة وزارة المالية (2018)، **مرجع سابق**، ص1.

[17] طوقان (2008)، القرارات بقانون الصادرة عن الرئيس وفقا لحالات الضرورة دراسة قانونية مقدمة الى مؤسسة مفتاح، مجموعة ايكويتي القانونية، رام الله –فلسطين.

[18] القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)، مرجع سابق ص26.

الفصل الثاني
الإطار النظري والدراسات السابقة

القسم الأول: الإطار النظري

إن طبيعة المنازعات الضريبية عديدة ولها عدة أنواع،كما أن هناك عدة أجزاء لها، بما في ذلك المنازعات المتعلقة بموضوع التقدير الضريبي، والمنازعات المتعلقة بتحصيل الضرائب، ولكن كل هذه الأنواع من المنازعات لها نفس الخصائص المتعلقة بطبيعة هذه المنازعات، لأنها تنطوي على قضايا دفع الضرائب ولوائح قانون الضرائب،ونطاق تطبيق هذه الخطوات، وكيفية التعامل مع الخلافات الناجمة عن هذه الخطوات، وبالتالي فإن المنازعات الضريبية قد تخسر الخزينة الوطنية مبلغاً كبيراً من المال العام،الذي يجب دفعه وتقديمه بالشكل الصحيح لخزانة الدولة، لذلك يستند هذا الفصل إلى حسب القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بشأن الضريبة على الدخل الفلسطيني، الذي يعالج المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي، وتتم عملية تقسيم هذا الفصل إلى عدة مواضيع ومتطلبات على النحو التالي:

المبحث الأول: المنازعات الضريبية وطبيعتها.

المبحث الثاني: الإقرار الضريبي والتقدير الذاتي.

المبحث الأول: المنازعات الضريبية وطبيعتها

من خلال هذا المبحث يتم التعرف على المنازعات الضريبية والتي توضح تعريفها وأسبابها، والأساس القانوني لالتزام المكلفين بدفع الضريبة وما يترتب عليها، وبالتالي الحديث عن الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية، لتحديد مفهومها وفق القواعد القانونية التي تناولتها ضمن مواد القانون الضريبي المطبق في فلسطين، والمتمثل بالقرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بشأن الضريبة على الدخل الفلسطيني، ويقسم المبحث الأول إلى عدة مطالب وهي:

المطلب الأول: تعريف المنازعات الضريبية.

المطلب الثاني: أسباب المنازعات الضريبية.

المطلب الثالث: الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية.

المطلب الأول: تعريف المنازعات الضريبية

من خلال مراجعة الكتب والأبحاث والبحوث الضريبية، والمراجع القانونية الخاصة بالضريبة، يتم تحديد المنازعات الضريبية وفق عدة أسس ومعايير، وتعود الأهمية الفعلية لدراسة المنازعات الضريبية من حيث الإجراءات، إلى التطور السريع للقوانين المختلفة، لأن الضريبة المباشرة هي النوع الشائع الأهم من بين أنواع الضريبة، لذلك سوف يتسبب في نزاعات بين دافعي الضرائب والدوائر الضريبية، وذلك ناتج عن التدخل الإداري المستمر[19].

أولا: تعريف المنازعات الضريبية:

هناك عدة مداخل لتعريف المنازعات الضريبية وهي:

المفهوم الواسع للمنازعات الضريبية: وتعرف المنازعات الضريبية وفقاً لهذا المفهوم الواسع بأنها المنازعة الضريبية الناتجة عن الاختلافات التيتحدث بين المكلفين بدفع الضريبة والإدارة الضريبية، ويمكن حل هذه المنازعات من خلال الإجراءات الإدارية المتبعة في الدوائر الضريبية، أو من خلال الإجراءات القضائية المتبعة في المحاكم الخاصة بالمواضيع الضريبية، وترتبط المنازعات الضريبية بعدة مواضيع ومنها الربط الضريبي، والتحصيل الضريبي، والطعن في قرارات

[19]قصاص، سليم. (2008)."**المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري**". رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر.

الإدارة الضريبية المتعلقة بتحديد المبالغ الضريبية، والدعوى الخاصة بتطبيق العقوبات المتعلقة بمخالفات القواعد الضريبية وبنود القانون الضريبي[20].

المفهوم الضيق للمنازعات الضريبية: وتعرف المنازعات الضريبية وفقاً للمفهوم الضيق بأنها المنازعات الضريبية التي تتناول مدى التزام المكلف الضريبي الأخلاقي والقانوني، بدفع الضريبة المفروضة والمستحقة عليه وفق القانون الضريبي في المواعيد التي يقررها القانون الضريبي، أي أنها تعبر عن المنازعات الضريبية المتعلقة بتحديد المبالغ الضريبية المستحقة على المكلفين والتي يحددها القانون الضريبي[21].

وقد عرف الدكتور رمضان الصديق المنازعة الضريبية بأنها:"موضوع الخلاف والنزاع الذي ينشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية والتي تحدث نتيجة فرض الإدارة الضريبية الضرائب على المكلفين بناء على قانون الضريبة، والتي تفرض على المكلف أو الإدارة الضريبية سلوكه للمطالبة بحقه أمام الجهات الرسمية التي يختص عملها بمتابعة القضايا الضريبية المختلف عليها[22].

والمنازعة الضريبية، هي الخلاف المتنازع عليه والذي ينشأ بخصوص العمليات الخاصة بالضريبة، سواء الناتج عن عمليات موظفي الإدارة الضريبية الخاص بفرض الضريبة في كافة خطواتها، وكذلك القواعد القانونية التي يتم وضعها لفض المنازعات الضريبية الناشئة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، في نواحي عدة منها النواحي الموضوعية أو النواحي الإجرائية، كما تعرف المنازعة الضريبية بأنها اختلاف أو دعوى ضريبية تهدف لتناول مواضيع ضريبية مختلف عليها، أي وجود تعارض بين المكلفين والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة وتحديد المبالغ

---

[20]خيري، عثمان عبد العال.(2012). "**إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق**"، رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا، جامعة أسيوط، مصر.

[21]أبو عمرة،عبد الله. (2014). "**نظر منازعات الضرائب على الدخل أمام لجنة الطعن الضريبي: دراسة مقارنة بينالتشريعين الضريبيين الفلسطيني والمصري**"، رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا،الجامعة الإسلامية. غزة، فلسطين.

[22]الصديق، رمضان. (2006)."**إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقات الدولية**"، مكتبة دار النهضة، القاهرة، مصر، ص18.

الضريبية المفروضة على المكلفين والتي لا يمكن حلها، والتي يتم من خلالها اللجوء إلى القضاء لحلها والفصل فيها[23].

ويرى الأستاذ بن سحلي سعد في تعريف المنازعة الضريبية على أنها مجموعة من القواعد القانونية المطبقة على الخلافات والمنازعات الضريبية التي تعترض العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، والناتجة عن الاختلافات في تحديد المبالغ الضريبية وتحصيل الضريبة المستحقة على المكلفين والتي ترتبط بقانونية فرض الضريبة على المكلفين بدفعها[24].

كما تعرف المنازعات الضريبية بأنها المنازعات التي ترتبط في التحقق من صحة أو قانونية ربط الضريبة على المكلفين، وللقاضي دور فعال في التدخل في النزاع الناشئ بخصوص فرض الضريبة والتأكد من أن الضريبة ربطت طبقاً لبنود القانون الضريبي وتعليماته المرفقة، أو عدم ربطها، وبالتالي عند التأكد من عدم شرعية وقانونية فرض الضريبة يتم رفعها كلياً أو جزئياً وفق ما هو متوافق عليه قانونياً[25].

وتعرف الباحثة المنازعات الضريبية بأنها خلاف يحدث بين طرفين أحدهما الإدارة الضريبية والآخرالمكلف بدفع الضريبة، نتيجة وجود تعارض في التعاملات التي تحدث منازعات ضريبية بخصوص ربط وتحصيل المبالغ الضريبية، ومن الممكن أن تفصل المحكمة المتخصصة بها وهي محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية.

---

[23]أبو هلال، مروان، وآخرون. (2013)."**المحاسبة الضريبية**"، منشورات جامعة القدس المفتوحة. عمان، الأردن، ص9.

[24]زاقي، درين. (2017)."**النظام القانوني للمنازعة الضريبية**"،رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا، جامعة الجزائر.

[25]زيوش، شهرة.(2017). "**طرق تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر**"، رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.

ثانياً: خصائص المنازعات الضريبية:

يوجد عدة خصائص للمنازعات الضريبية وهي[26]:

1. كون الإدارة الضريبية هي أحد أطراف المنازعة الضريبية باعتبارها الجهة القانونية التي يرتبط عملها بفرض الضريبة بقوة القانون، وامتيازاتها، سعياً لتحقيق الأهداف الضريبية الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، حيث تمتلك الإدارة الضريبية امتيازاً خاصاً تقوم بموجبه بتحديد الضرائب على المكلفين، واتباع إجراءات الحجز الإداري على أموال المكلفين، والتنفيذ على أموال المكلفين الذين يتخلفون عن دفع الضريبة، وحق الاطلاع على كافة المستندات والدفاتر والسجلات الخاصة بالمكلفين؛ ليتمكنوا من إثبات صحة الإقرارات الضريبية التي يقدمها المكلفين لتحديد ما يستحق عليهم من مبالغ ضريبية مستحقة عليهم وفق الدخل الذي يحققه المكلفين.
2. المنازعة الضريبية عادة ما تتعلق بنشاط أو عمل المكلفين، وهذا يستوجب معالجة هذه المنازعة بسرعة تحقيقاً لمصلحة كل من المكلف والإدارة الضريبية؛ لأن المبالغ الضريبية من أهم الموارد المالية التي تساهم في الإنفاق العام وفق ميزانية الحكومة المرصودة لذلك.
3. المنازعة الضريبية تحقق سرية الجلسات التي تعقد بين المكلف والإدارة الضريبية؛ بحيث أن الضريبة عادة تفرض على الدخل الذي يحققه المكلف نتيجة نشاطه، أو استثماره، وهي تعتبر من المعلومات الخاصة التي لا يريد المكلف افشائها أو اطلاع أحد غيره على مضامينها وتفاصيلها، فمن الواجب النظر في تفاصيلا لدعوى الضريبية في جلسات سرية غير علنية.
4. إجراءات التقاضي الضريبي جدية ومتعمقة وذات طابع كتابي، فالدفاتر والمستندات والسجلات تعتبر من أهم الوسائل للإثبات طبقاً لنصوص القانون الضريبي، بوجود حلف اليمين واستبعاد شهادة الشهود في القضايا الضريبية، لأنها تعتبر من وسائل الإثبات الشفوية التي لا تقبل ضريبياً[27].

---

[26] بلهوشات، حمزة. (2017)."**ضمانات المكلف بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية**"، رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا،جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

[27] جرادات، منذر. (2013)."**أثر التقدير الذاتي على تحصيلات دائرة ضريبة الدخل والمبيعات من وجهة نظر مدققي ضريبة الدخل في الأردن**"، مجلة دراسات محاسبية ومالية: 22(8): 10.

5. التظلم الضريبي يعتبر واجب في القوانين الضريبية، كأحد مراحل المنازعة الضريبية، فلم يرد في القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل لأنه وجوبياً، واستثناء استقرت محكمة استئناف ضريبة الدخل في الضفة الغربيةعلى رد الاستئناف شكلاً بسبب عدم الطعن الإداري من قبل المكلف للاعتراض على قرار مأمور التقدير الضريبي قبل اللجوء إلى المحكمة[28].

وترى الباحثة أنه من الخصائص التي تتصف بها المنازعات الضريبية أنها إذا توافرت شروط هذه المنازعات وتوفرت كافة اثباتاتها فلا يمكن لمحكمة استئناف ضريبة الدخل استبعاد المنازعة كي تضمن حق المكلف.

ثالثاً: أنواع المنازعات الضريبية:

تم تقسيم المنازعات الضريبية إلى أنواع عدة، بالرجوع إما إلى أنواع الضرائب أو المراحل التي تمر بها الضريبة، أو الجهة التي تنظر في النزاع الضريبي، وهي كما يلي:

أولاً: من حيث نوع الضريبة:

ويستند ذلك إلى تصنيف المنازعات إلى منازعات ضريبية مباشرة ومنازعات ضريبية غير مباشرة حسب طبيعة الضرائب، ونظراً لأهمية هذا التقسيم، ورغم وجود معايير متعددة للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، فلا يوجد حتى الآن معيار دقيق ودقيق وشامل، حيث، والتي تم انتقادها جميعاً، ومن معايير التمييز بين هذين النوعين من الضرائب، أنه لايمكن الاعتماد على إحداها للوصول إلى نتيجة سليمة، ومن هذه المعاييرالمعيار الإداري[29]، والمعيار الاقتصادي[30]، والمعيار الفني[31] [32].

---

[28]مهنا، محمد. (2013)."**إشكالية تفسير القوانين الضريبية في فلسطين**"، رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

[29]يقوم على أساس علاقة المكلف بالإدارة الضريبية بخصوص تحصيل هذه الضريبة.

[30]تحديد الشخص الذي يستقر عليه بصفة نهائية عبء الضريبة، أي من هو الشخص دافع الضريبة.

[31]يقوم على أساس فرضية ثبات أو عدم ثبات المادة الخاضعة للضريبية، خلاف، علاء الدين، وحمودة، وحيدة (2016)، **إجراءات التحصيل للضرائب المباشرة ومنازعاتها**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة 8 ماي 1945، الجزائر،ص22.

[32]بديرية، يحيى. (2011)."**الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري**"، رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر.

ثانياً: من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة:

تمر الضرائب بمرحلتين أساسيتين، الأولى تسمى المرحلة الأساسية، وفي هذه المرحلة يتم تحديد القاعدة الضريبية أو ما يسمى بالمواد الخاضعة للضريبة، ثم يتم إجراء الربط أو الحساب لتحديد قيمتها، وتسمى هذه المرحلة أيضًا بمرحلة توليد الضريبة، والمرحلة الثانية هي المرحلة الضريبية، والغرض منها تحويل مبلغ الضريبة المستحقة على دافع الضرائب إلى المالية العامة، أي تحصيل الدولة للديون الضريبية، وهي نوعان[33]:

1. **نزاع الوعاء:** نزاع ضريبي، أي أن النزاع يمنح الأطراف الحق في تحديد ما إذا كانت ضريبة التحقيق قد تم تحديدها وفقًا لمتطلبات التشريعات واللوائح الضريبية، لأن الخلاف في الوعاء الضريبي لا يخلو من احتمالين: إما أن دافع الضرائب لا يعترض على مبدأ الالتزام الضريبي، بل يعارض العوامل العملية التي تستخدمها الإدارة الضريبية لتحديد الوعاء الضريبي، وهنا يتطلب إعفاء جزئي من الضرائب من قبل الإدارة الضريبية التي تتنازل عنه، حيث يكون النزاع في الوقائع الضريبية، أو أن دافع الضرائب لديه خلاف حول مبدأ الامتثال والخضوع الضريبي، أي أنه يعتقد أن نشاطاته غير مدرجة في نطاق تطبيق القانون الضريبي والتي تكون مولدة للدخل، ويحتاج إلى حذف الضريبة والتخلص منها تماماً، وهذا النزاع حول الوعاء الضريبي يكون متعلقاً بصحة وقانونية تحصيل الضرائب[34].

2. **نزاع التحصيل:** تتعلق هذه القضية بالنزاع في إجراءات ضمان تحصيل الضرائب من قبل الحكومة لضمان رفض دافع الضرائب الدفع عند استحقاقها، وهنا ينشأ الخلاف حول شرعية إجراء متابعة تحصيل الضرائب وإدارتها.

---

[33] Jean Pierre Casimir ,(2007), **Le Control fiscal (Contentieux-Roucouvrement)**, Paris : Group Revue Fiduciaire ,10eme édition ,2007, p :481.

[34] على هذا الأساس يتفرع النزاع الضريبي إلى فرعين أساسيين، يتعلق الأول بوعاء الضريبة، وأما الثاني فيرتبط بتحصيلها.

ثالثا: من حيث الجهة المطروح أمامها:

إذا لم يتم العثور على حل على المستوى الإداري، فعادة ما يتم رفع النزاع إلى الإدارة الضريبية في المرحلة الأولية للسلطة الإدارية، ثم رفعه إلى السلطة القضائية المختصة في المرحلة النهائية، وتحل جميع التشريعات تقريبًا الخلاف الضريبي في هذه المرحلة[35]، وبالتالي فإنه يمكن تقسيم المنازعات بحسب الجهة التي يطرح أمامها النزاع، إلى منازعات أمام الإدارة[36] ومنازعات أمام القضاء[37].

وترى الباحثة أنه عادة ما تبدأ النزاعات ذات الطابع الإداري التي تحدث في الأجهزة الإدارية والقضائية من قبل دافعي الضرائب الذين يسعون إلى انتزاع حقوقهم من إدارة الضرائب من خلال الإجراءات القضائية، وهو ضمان أساسي له.

المطلب الثاني: أسباب المنازعات الضريبية

هناك العديد من الأسباب للنزاعات الضريبية، وهي تختلف ما بين الأسباب القانونية والتشريعية، ومنها عدم الوضوح في النص القانوني الضريبي، والأسباب الخاصة للإدارة الضريبية المتعلقة بقانون الضرائب المعمول به، والأسباب المتعلقة بكون دافع الضرائب أهم طرف في النزاع، ومن هنا يجب أن تفهم مواضيعها القانونية وتوفر الوعي الضريبي[38].

---

[35]زكريا، محمد. (دون سنة نشر). "**المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**"، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، ص29.

[36]قسم النزاع الضريبي أمام الإدارة إلى مرحلتين، إحداهما إجبارية والأخرى إختيارية، تتمثل الأولى في الطعن الإداري الوجوبي أمام إدارة الضرائب، وأما الثانية فتتمثل في الطعن الاختياري على مستوى لجان إدارية خارج الإدارة الجبائية، وصولا إلى المرحلة القضائية في حال عدم جدوى المرحلة الإدارية في فض النزاع.

[37]هناك نزاعا ذو طابع جزائي أمام الجهات القضائية الجزائية، والذي تحركه الإدارة الضريبية بصدد بعض الممارسات التدليسية التي قد يقوم بها المكلفون بالضريبة.

[38]الزبيدي، عبد الباسط. (2008). "**وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي**"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص14.

أولاً: أسباب المنازعة الضريبية المتعلقة بالتشريع الضريبي:

من أهم الأسباب التشريعية أو القانونية؛ في بعض الأحيان يكون هذا هو مدى تعقيد قانون الضرائب، لأن ما يميز قانون الضرائب هو تعقيد قانون الضرائب، وكثيرا ما يخضع قانون الضرائب لتغييرات وتعديلات، وصعوبة تفسيرها وتطبيقها، وفي كثير من الحالات جهل المكلفين[39].

ويبالغ التشريع الضريبي في النظام الجزافي لتقدير قيمة الوعاء من الضريبية، ويستند هذا النظام على تقدير تقريبي للقاعدة الضريبية، لذلك، قد يبالغ ممثل إدارة الضرائب بلا هوادة في قيمة الوعاء الضريبي لدافع الضرائب، ونتيجة لذلك، فإن المكلفين غير راضين عن ذلك،وعن تحديدالمبالغ الضريبية من قبل مأموري التقدير جزافياً، مما يؤدي إلى مشاكل ومنازعات ضريبية، لأنه في معظم الحالات، يتجاهل المشرع والفقه والدوائر القضائية الذاتية الخاصة لقانون الضرائب، فقد حدث عدد كبير من المنازعات القانونية حول تطبيق النصوص الضريبية،في بعض الأحيان يتم تطبيق أحكام القانون العام، وفي بعض الأحيان يمكن الاعتراف بالاستقلال الخاص لقانون الضرائب[40].

كما أن التناقض في نصوص التشريع الضريبي، تؤدي إلى وجود تفسيرات متضاربة بين تفسيرات الإدارة وتفسيرات المكلف، ومن أشكال هذا التناقض[41]:

الشكل الأول: وهذا ما يسمى بالتعارض الداخلي للنصوص القانونية الضريبية، وهو يقع بين نصين قانونيين ضريبيين ضمن نفس قانون الضرائب، وينتج هذا عن تداخل سلطات الإدارة الضريبية.

الشكل الثاني: وهذا ما يسمى بالتعارض الخارجي للنص القانوني الضريبي، وهو يحدث بين نظامين ضريبيين مختلفين، وهذا يؤدي إلى ظاهرة ضريبية تسمى الازدواج الضريبي، مما يعني أن

---

[39]أبو عمرة، عبد الله، (2014)، **مرجع سابق**، ص24.

[40]شومان، وعساف، وثلجي، إبراهيم (2017). "**ورقة عمل الإشكاليات والتحديات في مجال الرقابة والتدقيق على الأداء المؤسسي الرسمي في متابعة ملفات الضرائب والتهرب الضريبي**"، ديوان الرقابة المالية والإدارية، رام الله، فلسطين، ص15.

[41]نوري محمود،مرتضى. (2008). "**الاستراتيجية العامة لمكافحة الفساد المالي و الاداري في العراق**"، المؤتمر العالمي حول النزاهة أساس الأمن والتنمية، هيئة النزاهة ، العراق، ديسمبر 2008،ص 70.

دافعي الضرائب يدفعون الضريبة لأكثر من إدارة ضريبية واحدة، إضافة الى دفع الضريبة عدة مرات بسبب عدم التنسيق بين قوانين الضرائب في أكثر من دولة، وكل دولة تلتزم بمبدأ السيادة الضريبية لها[42].

ثانياً: أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية:

قد تستفيد إدارة الضرائب من بعض خصائصها ومزاياها بسبب اندلاع المنازعات الضريبية، لأن إدارة الضرائب تستند إلى أنها تطبق قوانين الضرائب وتستند أيضًا إلى التزام دافعي الضرائب بالالتزامات الضريبية، يمكن أن يساعد المكونات الأساسية المادية والبشرية لإدارة الضرائب، فالموارد البشرية الضريبية هي التي تتحمل هذه المسؤولية إلى أقصى حد في تقليل الأخطاء المادية التي تؤدي إلى منازعات ضريبية والتي تعود للإدارة الضريبية المتمثلة في[43]:

1. الرقابة الضريبية هي أهم سبب للمنازعات الضريبية، وتتنوع المنازعات المتعلقة بالتحقيقات في المستندات أو التحقيقات الفورية وقد تؤثر على الجوانب الرسمية للتحقيق أو تتعلق بنتائج التحقيق، سواء كان يتعلق بإعادة تحديد الدخل على الاعمال بالطريقة الكمية أو بطبيعة الضريبة وقيمتها.
2. الفساد الإداري، لأن بيئة العمل الضريبي تعتبر من قبل موظفي الإدارة الضريبية من المجالات الهامة لوجود الفساد الإداري، فتقل حالات الفساد الإداري عندما لا يتدخل الموظف ومن خلال السلطة الممنوحة لهم وزيادة الرقابة على أداء وظائفهم بطريقة صحيحة ومعالجة الأخطاء الناتجة عن تدخلهم في قضايا المكلفين وبالتالي تنخفض المنازعات الضريبية.
3. انخفاض مستوى تأهيل وتدريب وثقافة موظفي الإدارة الضريبية والتي تؤدي إلى توفر الشفافية والوضوح والتعاون في تعاملاتهم مع المكلفين، ومن اجل تنفيذ التزاماته الضريبية فكلما انخفضت هذه المستويات زادت المنازعات الضريبية.
4. تستغل السلطات الضريبية صلاحياتها، على سبيل المثال، عندما تقدر الإدارة الضريبية الضرائب وتربطها بالمبالغ الفعلية على المكلفين، وتتجاوز إجراءات التقييم والتحصيل التي يتطلبها

---

[42] بديرية، يحيى، (2011)، **مرجع سابق**، ص26.

[43] معالي، سامح. (2015)."**معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب**"، رسالة ماجستير غير . كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

القانون الضريبي، مثل تفتيش منازل دافعي الضرائب دون إذن أو موافقة من السلطات المخولة بذلك[44].

5. تصدر الادارة الضريبية ملاحظات تفسيرية ليس لها أي أثر قانوني؛ كما تفسر النصوص وفقاً لفهم الإدارة الضريبية، مما يدفع دافعي الضرائب المكلفين إلى مواجهة الإدارة الضريبية، ومن ثم إثارة المنازعات الضريبية[45].

6. الإفراط في إدارة الضرائب وسلطتها التقديرية الغالبة التي يمنحها القانون الضريبي لها؛ في ضوء السلطة التقديرية الواسعة الممنوحة؛ ومن خلال منحها درجة معينة من الحرية وممارسة صلاحياتها أعطاها الحق في تقييم الطريقة المناسبة لأداء الوظيفة، والوقت المناسب لتلك الوظيفة، وذلك يجب أن يؤخذ في الاعتبار عند تقدير الضرائب على المكلفين، فلا تدرس اعتراف مكلفي الضرائب لحل المنازعات بجدية وفاعلية[46].

ثالثاً: أسباب تتعلق بالمكلف:

يعتبر المكلف بدفع الضرائب أهم الأطراف في النظام الضريبي المطبق وفق قوانين الضرائب، وهو ما يقابل ذلك هو التهرب الضريبي، أو محاولات التهرب الضريبي للمكلف من الوفاء بالتزاماتهم القانونية بشأن إدارة الضرائب، ويعتقدون أن إدارة الضرائب كانت تحاول استغلال ونهب أموالهم، ويمكن ذكر أهم أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالمكلف[47]:

1. على وجه الخصوص، ينعكس نقص الوعي والمعرفة والتعليم والثقافة المالية للمكلفين والمواطنين ككل في مجال الضرائب، حيث يواجه دافعو الضرائب إهمالاً في التزاماتهم الضريبية، ويتجلى هذا النقص في الفهم للتشريعات الضريبية المتعلقة بحقوق دافعي الضرائب، وقلة الاهتمام بالمتطلبات

---

[44] العلاوي، محمد. (2015)."**دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**"، رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا،جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

[45] سلامة، رأفت، وآخرون. (2011). "**العوامل المؤثرة على قرار مقدري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات: دراسة استطلاعية لمقدري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن**"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية):19(1):26.

[46] أبو عمرة، عبد الله، (2014)، **مرجع سابق**، ص26.

[47] العموري، محمد، والفتى، ديما. (2015)."**حل المنازعات الضريبية بالطريق الإداري**"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية :37(6):313.

وانعدام الثقة بين دافعي الضرائب والحكومة، وعادة ما نجد أن دافعي الضرائب لم يبلغوا في الوقت المحدد باستثناء مهام مسك الدفاتر العادية التي يفرضها القانون على دافعي الضرائب، وذلك لأنهم لم يتبعوا القوانين المطلوبة، ولم يتقيدوا بشروط تنظيم هذه الوثائق أو جعل هذه الوثائق لا تفي بالمتطلبات للتحاسب الضريبي، مما أدى إلى عدم اعتراف الادارة الضريبية باستخدام هذه الملفات، حتى لو تم تسجيل كافة العمليات وفقاً للقانون.

2. امتناع المكلف عن دفع المبالغ المستحقة عليه للإدارة الضريبية التي فرضتها عليه.

3. تهرب المكلف أو ارتكابه للغش الضريبي، وبالتالي وجود الصفة الجزائية لمخالفاته، والتي يختص بها القضاء ممثلاً بمحكمة استئناف ضريبة الدخل وغيرها من المحاكم.

وترى الباحثة مما سبق أنه من الجذير بالذكر أن على الإدارة الضريبية ذات الصلة زيادة الوعي بأهمية الالتزام بدفع الضرائب، وزيادة الوعي بالتشريعات واللوائح الضريبية لدافعي الضرائب، وتعزيز الرقابة المستمرة على تحصيل الضرائب وإدارتها للتأكد من أنها تعمل بكامل طاقتها، وصياغة قانون ضريبي موحد يستند إلى لوائح وتعليمات واضحة وبسيطة.

المطلب الثالث: الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية

في هذا الصدد، ينقسم الفقه القانوني إلى أكثر من وجهة نظر، إحداها أن المنازعات الضريبية لا تعتبر منازعات إدارية، ويستخدمون ذلك كأساس للاعتقاد بأن الإدارة الضريبية لا تعتبر هيئات إدارية لأنها لا توفر للجمهور الخدمات العامة، وأساس الضرائب من أعمال الدولة السيادية، وتنفيذها على أساس التصرفات السيادية،على دافعي الضرائب وممتلكاتهم الخاصة، لأن الطبيعة الإدارية للمنازعات الضريبية ليست حصرية، باستثناء المؤسسات القضائية العادية المتخصصة في منازعاتهم، وهذا لا يؤيده الفقه[48].

[48] اشتية، عدوان. (2008)."**مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م**"، رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

أما بالنسبة لفرنسا[49] فتم توزيع اختصاص المنازعات الضريبية بين القضاءالإداري والقضاء العادي، فالقضاء الإداري يختص بإنهاء المنازعات الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة، أما القضاء العاديفينظر في طبيعة المنازعات ذات الصلة بالضرائب غير المباشرة، وهذا ما أكده الفقيه (Trotabas) فبين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية على أساس أنها ليست علاقة تعاقدية دائماً، ولا يشبه إقرار المكلف بصفته عرض عقد اتفاق بينه وبين الإدارة الضريبية، لكن يمكن قيام منازعات ضريبية تتعلق بالإقرار المقدم، وهذا يدل على عدم وجود التزام من طرف اتجاه الإدارة الضريبية، كما أنه لا يوجد عقد متفق عليه بينهما[50].

وإن قانون الضرائب هو القانون الذي ينظم العلاقة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلفين، لأنه يعطي دافعي الضرائب سلسلة من الضمانات لحماية حقوقهم، وأهمها أنه يحق للمكلف تقديم الشكاوى والطعون للجهات المختصة بخصوص الضرائب المفروضة عليه، كما ينص على التزامات تجاه المكلف، وأهمها معرفة قيمة الضريبة المستحقة عليه وصولاً إلى سدادها للدارة الضريبية، فالقانون هو الذي يحدد الضريبة وينظم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، وقد منح القانون الإدارة الضريبية سلطة التفتيش والرقابة، وحق تحصيل المبالغ الضريبية المستحقة على المكلفين، وتمنحها الالتزام بأداء واجباتها في إطار دقيق وعادل دون ظلم واقع على المكلفين، لأن العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف تستند إلى قانون الضرائب على شكل العلاقة القانونية والتنظيمية، مما يتطلب تنظيم هذه العلاقة في إطار قانون الضرائب[51].

وبدوره يمنح التشريع الضريبي الذي يعالج المنازعات الضريبية طابعاً قانونياً مستقلاً ينبع من المبادئ الأساسية لقانون الضرائب، واستقلاله عن القوانين الأخرى المرتبطة به، ويتمتع هذا الأخير

---

[49] حكم مجلس الدولة الفرنسي الصادر بتاريخ 29\6\1962م والذي قرر بأن المنازعة الضريبية منازعة إدارية وذلك بسبب تحديدميعاد رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية في حالة عدم صدور قرار صريح من المدير الإقليمي في الفصل في التظلم الضريبي خلال الميعاد الذي حدده القانون، إذا لم يتضمن القانون الضريبيتحديدالميعاد رفع الدعوى في هذه الحالة، ولذلك طبق مجلس الدولة القواعد العامة المتبعة أمام القضاء الإداري.

[50] مهنا، محمد، (2013)، **مرجع سابق**، ص95.

[51] العموري، محمد، والفتى، ديما، (2015)، **مرجع سابق**، ص314.

باستقلال علمي وتشريعي كامل، باعتباره القانون الواجب التطبيق، في ظل قوة أثر الإقرار الضريبي وطبيعته، والأدلة التي تجمع في مثل هذه المنازعات الضريبية[52].

ويرى بعض فقهاء القانون الضريبي أنه يجب أن تختص محاكم ضريبية متخصصةومستقلة عن المحاكم الأخرى[53]، وهذا ما يحتمه ذاتية القانون الضريبي التي جعلته مستقلاً عن القوانين الأخرى، لذا تستوجب وجود محاكم وقضاء متخصص يقوم بتأصيل وتوحيد المبادئ القانونية الضريبية، للنظر في المنازعات الضريبية، والعمل على تطبيق نصوص القانون الضريبي، لاختلافه عن النصوص والبنود التي يقوم عليها القانون الخاص، والقانون العام، وقد أخذت بعض الدول بهذا الرأي وعملت على ايجاد محاكم متخصصة في المنازعات الضريبية[54].

وترى الباحثة أن الخلافات الضريبية والمنازعات بين المكلف والإدارة الضريبية ليست منازعات شخصية، بل هي نزاعات موضوعية محلها القانون الضريبي وما يترتب على فرضه، وإدارة الضرائب ليست خصماً بالمعنى الحقيقي للكلمة، والغرض منها هو إيضاح الحقيقة وتطبيق قوانين الضرائب بالشكل المناسب وفقاً لقواعد العدل والمساواة في تطبيق النصوص القانونية الضريبية، عند وجود خلاف بينها وبين المكلف، فقد يكون للإدارة الضريبية الوقت الكافي لحل المنازعة الضريبية قبل وصولها إلى المحاكم والقضاء الضريبي.

المبحث الثاني: الإقرار الضريبي والتقدير الذاتي

الإقرار الضريبي هو إجراء تمهيدي لدافع الضرائب الذي يصرح ويوافق على مجموع الدخول الخاضعة للضريبة طبقاً للنصوص القانونية الضريبية المعمول بها، ويتعهد بإجراء حوار مع الإدارة الضريبية، وسيسمح هذا الحوار للمكلف بناءً على صحة ودقة المعلومات المقدمة في الإقرار

---

[52] الرفاعي، خليل، (2003)،**المحاسبة الضريبية**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص22.

[53] المادة (29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بالضريبة على الدخل، وتنص على أنه تشكل محكمة خاصة تسمى (محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل) ضمن ملاك السلطة القضائية وتنعقد برئاسة قاضي لا تقل مرتبته عن قاضي محكمة عليا وعضوية قاضيين لا تقل مرتبة كل منهما عن قاضي محكمة استئناف يخضعون لأحكام قانون السلطة القضائية والأنظمة الصادرة بمقتضاه وتعقد جلساتها في مدينة القدس أو في أي مكان آخر تراه مناسباً.

[54] اشتية، عدوان، (2008)، **مرجع سابق**، ص13.

الضريبي، ومبلغ الضريبة المستحقة عليه، بالإضافة إلى ذلك تقديم نموذج إقرار عن الدخل المحقق خلال فترة زمنية محددة، والذي يتضمن أيضاً الإقرار الضريبي لنتائج أعمال المكلف خلال السنة الضريبية المسجلة في دفاتره وسجلاته المحاسبية، ففي هذا المبحث يتم تناول:

المطلب الأول: تعريف الإقرارات الضريبية ومحتوياتها.

المطلب الثاني: شروط الاقرارات الضريبية وأنواعها.

المطلب الثالث: المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرارات الضريبية

المطلب الأول: تعريف الإقرارات الضريبية ومحتوياتها

يعتبر الإقرار الضريبي أحد الأساليب التي تستخدمها الإدارة الضريبية لتحديد وحساب دخل المكلف الخاضع للضريبة، لذلك يجب تضمين البيانات المحاسبية عن هذا الدخل لمساعدة الإدارة الضريبية في تحقيق الغرض المطلوب منها لتحديد المبالغ الضريبية، ويجب أن تتوافق البيانات الواردة في الإقرار الضريبي مع نصوص القانون الضريبي في التصريح عن الدخل والاعفاءات المستحقة والتنزيلات الواردة ضمن بنود القانون الضريبي،فالغرض من الإقرار الضريبي الوصول الى المبالغ الضريبية المستحقة على المكلف ليسددها للإدارة الضريبية، وإلا فهي إقرارات تعسفية تهدف إلى التدخل في الشؤون الخاصة للمكلف، ولكي تفي الاقرارات الضريبية بالغرض منها، يجب أن تكون البيانات المقدمة للدوائر الضريبية واضحة ومبسطة، ولا يتطلب التعبير عنها معرفة واسعة وفهماً عميقاً لقوانين الضرائب، ويتطلب هذا من الإدارة الضريبية صياغة الاقرارات الضريبية بلغة يفهمها معظم الناس، ومنها أن تكون البيانات في الإقرار الضريبي باللغة العربية، فإذا قدم الإقرار بلغة أجنبية يحق للإدارة الضريبية مطالبة المكلف بترجمته إلى اللغة العربية خلال المهلة المحددة له، وإذا لم يستجب لطلبه فيمكنه اللجوء إلى التقييم الإداري لوعائه الضريبي[55].

[55] سمور، إبراهيم. (2008)."**مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الالزام والالتزام**"، رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

أولاً: تعريف الإقرار الضريبي:

يعرف الاقرار على انه عبارة عن وثيقة مكتوبة حيق يقوم فيها المسجل بالالتزام بتقديمها في نهاية كل فترة محاسبة ضريبية إلى الإدارة الضريبية يوضح فيها مبيعاته ومشترياته من السلع أو الخدمات مصحوبة بسداد الضريبة في حال استحقاقها، أما لغة بأنه إثبات الشيء المتذبذب غير المستقر، أما اصطلاحاً فيعتبر إثبات عدم استقرار المكلفين بدفع ما استحق عليهم، فإذا قدم المكلف إقراراً بالربح وقبلته الإدارة الضريبية، فقد تم إثبات المعلومات غير المستقرة بين الشهادة والرفض في التحقق من دخل المكلف، والإقرار الضريبي أيضاً هو تقرير يتم تعبئته من قبل المكلف أو وكيله والتوقيع على صحة البيانات الواردة فيه، وإلا فلن يتم قبول الإقرار الضريبي من قبل الإدارة الضريبية، ولن يتمكن المكلف من تقديمه ولن يستلم إيصال التسليم للإقرار الضريبي[56].

ويعرف الإقرار الضريبي بأنهإجراء قانوني يخضع للأحكام العامة للإجراءات القانونية الخاصة بالضريبة، وهو تأكيد كتابي موقع من قبل دافع الضرائب أو وكيله، يشير إلى إجمالي الدخل وصافي الدخل لدافع الضرائب، بما في ذلك الربح والخسارة المتحققة للمكلف خلال العام[57].

ويعرف أيضا بكشف التقدير الذاتي[58] ويتمثل في عدة نماذج مخصصة تعدها الإدارة الضريبية ليقوم المكلف بتعبئتها حيث يقر من خلالها بكافة المعلومات الواردة فيها، والتي تتعلق بدخله أو نشاطه المحقق للربح عن سنة مالية سابقة، ومقدار الضريبة المستحقة عليه، مزوداً الإقرار المقدم بالأوراق والمستندات التي تثبت الوقائع المحققة للدخل، والتي تساعد الإدارة الضريبية على تقدير المبالغ الضريبية المستحقة على المكلف، وقد ألزم المكلفين بتقديم الإقرار الضريبي خلال مدة زمنية معينة حددها القانون الضريبي[59].

---

[56]دروبي، أحمد وجيه. (2016)."**الاعتراضات الضريبية أسبابها وسبل معالجتها من وجهة نظر كل من مقدري ضريبة الدخل وكبار المكلفين**"، رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

[57]الخطيب، خالد وشامية، أحمد، (2003)، **أسس المالية العامة**، مكتبة دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص28.

[58]المادة (17) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) والخاصبالضريبة على الدخل: تقدر الضريبة على النحو الآتي:
أ.التقدير الذاتي من قبل المكلف بتقديم الإقرار الضريبي ومرفقاته.

[59]العموري، محمد، والفتى، ديما، (2015)، **مرجع سابق**، ص313.

ونصت المادة (17) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) والخاص بالضريبة على الدخل على انه يتم تقدير الضريبة بصورة ذاتيه من المكلف من خلال تقديم إقرار من قبل الشخص الطبيعي أو المعنوي مرفقاً بحسابات ختامية ويكون هذا التقدير صادر من المكلف نفسه[60].

ويعتبر الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية التزاماً إدارياً من قبل المكلف، والذي يمكن تعريفه على أنه اعتراف من قبل المكلف بالدخل المحقق من أنشطته، وفق المنصوص عليه في القانون الضريبي، ويعزز ذلك بكافة المستندات التي تثبت الوقائع الضريبية، وقد تجري جلسات الحوار بين المكلف والإدارة الضريبية للاتفاق على محتوى الإقرار في حال وجود بنود مختلف عليها، لكي تتمكن الإدارة الضريبية من تحديد صحة ودقة الضريبة المستحقة الدفع على المكلف[61].

ويقوم النظام الضريبي الحديث على أساس الالتزام الطوعي للمكلف، أي أن يقدم المكلف حساباته ويدفع الضريبة المستحقة عليه في نهاية السنة المالية، لأن المكلف يقوم بتقدير الضريبة المستحقة عليه ذاتياً من خلال الإقرار الضريبي المقدم إلى الدوائر الضريبية[62]، فالإقرار الضريبي هو بيان يتضمن معلومات مفصلة عن إجمالي الدخل، وصافي الدخل، والنفقات، والاعفاءات، والدخل الخاضع للضريبة، والضرائب المستحقة الدفع لأي فترة ضريبية معينة، والتقدير الذاتي الطوعي هو إعداد المكلف لحساباته وتحديد التزاماته الضريبية وفقاً لبنود القانون الضريبي، وقد عملت القوانين الضريبية الفلسطينية من خلال النظام الضريبي في إقناع الناس بأن تقدير وتحصيل الضريبة سيتم بناءً على إقرار المكلف، وما لم تكن البيانات والمعلومات الواردة في النموذج الضريبي غير صحيحة، أو لم يتم تقديمها إلى الدائرة الضريبية خلال التاريخ الذي يحدده القانون من خلال النماذج المخصصة لذلك[63].

---

[60]أبو عمرة، عبد الله، (2014)، **مرجع سابق**، ص33.

[61]سمور، إبراهيم، (2008)، **مرجع سابق**، ص40-41.

[62]دروبي، أحمد وجيه، (2016)، **مرجع سابق**، ص23-24.

[63]حمد، بشير. (2019)."**تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي**"، مجلة دراسات محاسبية ومالية: 30 (10): 36.

وإن وجوب تقديم الإقرار الضريبي هو من واجبات المكلف في الإدارة الإدارية تجاه الإدارة الضريبية، ولذلك فهو يختلف عن الالتزام الخاص القائم على القانون العام أو الخاص، فالغرض منه ليس تحقيق المصالح الشخصية للدائن، وإنما تحقيق المصالح العامة، ويعتبر تحديد الضرائب وفق القواعد الضريبية، وتنظيم الضرائب، وتنظيم دفع الضرائب التزاماً قانونياً على المكلف، لأنه التزام إلزامي، كما لا يحق لدافعي الضرائب القيام بذلك بحرية أو الامتناع عن تقديم تلك الاقرارات الضريبية، ولكنهم ملزمون بتنفيذ قانون الضرائب وما ورد فيه بخصوص هذه الاقرارات وتنظيمها، فإذا رفض المكلف تقديم الاقرارات الضريبية يتم فرض غرامات وعقوبات تتناسب مع ما ورد في القانون الضريبي بخصوص ذلك، إضافة الى قيام الإدارة الضريبية بفرض التقدير الإداري بسبب عدم تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلف، فالالتزام بتقديم الإقرار ينتج عنه الالتزام الضريبي[64].

وترى الباحثة أنه ليس بالضرورة أن يؤدي كل اقرار يقدمه المكلف دافع الضرائب إلى الإدارة الضريبية إلى حوار ينتهي باتفاق بين الطرفين، لأن الإدارة الضريبية قد تقبل إقرار المكلف بعد التأكد من صحته ودقته، وتقدير الضريبة بناءً عليه بدون حوار أو اتفاق بينها وبين المكلف.

ثانياً: محتويات الإقرار الضريبي:

يتضمن الإقرار الضريبي المعلومات التالية[65]:

1. البيانات الشخصية: وهي المعلومات الشخصية الخاصة عن المكلف وتتضمن اسمه الرباعي ورقم هويته ورقم ملفه الضريبي.
2. نوع نشاط المكلف: وتتضمن نوع العمل سواء مهنة او تجارة او خدمات او انتاج او غير ذلك.
3. تفاصيل دخل المكلف: يحتوي على معلومات إيرادات المكلف من نشاطه الرئيسي، ومن الأنشطة الأخرى، ويحتوي على مصاريف المكلف.

---

[64] نعيم، فاطمة. (2018)."**الطعون الضريبية في التقدير الإداري للضرائب في فلسطين: دراسة تحليلية مقارنة**"، رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

[65] العموري، محمد، والفتى، ديما، (2015)، **مرجع سابق**، ص315.

4. الإعفاءات التي يستحقها المكلف: وهي التي ينص عليها لقرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) والخاص بالضريبة على الدخلفي المادة (12)[66] وهذه الإعفاءات تمنح لعدة أغراض اجتماعية واقتصادية وغيرها.

5. مرفقات أخرى: مثل كشف جرد الأصول الثابتة وكشف مفصل للحسابات الدائنة والمدينة، وقائمة الدخل، والميزانية العمومية.

وترى الباحثة أنه يوجد هناك أحكام متعددة للإقرار الضريبي في الدوائر الضريبية يلتزم بها كل مكلف، ومن ضمنها أن يقدم المكلف إقراره الضريبي من خلال:

أولاً: تقديم الإقرار الضريبي قبل نهاية الشهر الرابع لانتهاء السنة المالية، ومن خلال ذلك يقوم المكلف بإيداع إقراره الضريبي وايصاله للدوائر الضريبية في المدة المحددة قانونياً.

ثانياً: دفع مبلغ الضريبة الذي احتسب ضمن الإقرار الضريبي، فالإقرار يعتبر قانونياً افصاح بدفع مبلغ الضريبة وبالتالي يقع على المكلف دفع ما تم تقديره واقراره به، لاعتباره سند دين عليه، وبناء على ذلك فإن عدم دفع المبلغ الذي يتضمنه الإقرار الضريبي يعتبر جريمة وفق مقتضيات القانون الضريبي، ولذلك تضمن القانون الضريبي العقوبات المالية على المكلف لعدم تقديم الإقرار الضريبي أو تأخيره لسداد ما تضمنه الإقرار.

---

66 للتوصل لمقدار الدخل الخاضع للضريبة بمنح الشخص الطبيعي المقيم الإعفاءات الآتية: أ. إعفاءً سنويا مقداره (30000 شيكل). ب. المبلغ الفعلي المدفوع كبدل مواصلات ثابتة لموظفي ومستخدَمي القطاع العام. ج. المبلغ الفعلي المدفوع كبدل مواصلات فعلية أو (10%) من إجمالي الراتب السنوي أيهما أقل لمستخدَمي القطاع الخاص. د. مساهمة الموظف أو المستخدَم في صناديق التقاعد أو الادخار أو التأمين الصحي أو الضمان الاجتماعي وأية صناديق أخرى موافق عليها من الوزير. هـ. إعفاء شراء أو بناء بيت سكن بقيمة (30000 شيكل) لمرة واحدة فقط، أو إعفاء من مبلغ الفوائد الفعلية المدفوعة على قرض بنكي أو مؤسسة إقراض أو إسكان انفق على شراء أو بناء مسكن وبحد أقصى (4000 شيكل) سنوياً، على أن لا تزيد عن (10 سنوات) كحد أعلى، شريطة تقديم المستندات المعززة لذلك. و. إعفاء جامعي بمبلغ (6000 شيكل) سنويا لقاء الإنفاق على دراسته أو دراسة زوجه أو أي من أولاده في جامعة أو كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى الثانوية العامة باستثناء من حصل على منحة أو بعثة وبحد أقصى طالبين في كل سنة. 2. لمجلس الوزراء بناءً على تنسيب من الوزير تعديل الإعفاءات المنصوص عليها في هذه المادة كلياً أو جزئياً وفقاً لمقتضيات المصلحة العامة.

ويعتبر الإقرار الضريبي من أهم وسائل إثبات المنازعات الضريبية، لأنه طريقة مكتوبة صادرة عن المكلف، ويمكنه حساب دخله أكثر من غيره من خلال المعلومات المتضمنة في الإقرار عن نشاطه، كما أنه طريقة رسمية لأن دافعي الضرائب يختمون الإقرار بختم الدائرة الضريبية متضمناً رقماً وتاريخاً للتوريد، لذلك فإن محتويات الاقرار الضريبي لا بد أن تشمل[67]:

أولاً: مصادر دخل المكلف المختلفة والتي تخضع للضريبة الدخل وفقاً للمادة (5) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بالضريبة على الدخل والتي وردت كالتالي[68]:

1. يتم احتساب دخل المكلف على أساس الاستحقاق، ويستثنى من ذلك الفوائد والعمولات المترتبة على الديون المشكوك في تحصيلها ادى البنوك وشركات الإقراض المتخصصة وشركات الرهن العقاري وشركات التأجير التمويلي، بحيث يحتسب الدخل المتحقق عنها في سنة قبضها وفق تعليمات يصدرها الوزير بتنسيب من المدير.
2. للمدير أن يحدد مكلفين أو فئات من المكلفين من ذوي المهن الحرة يتم محاسبتهم على الأساس النقدي وذلك بموجب تعليمات تصدر لهذه الغاية.
3. يتم احتساب الضريبة عن عقود التأجير التمويلي وفقاً لتعليمات يصدرها الوزير بتنسيب من المدير.

ثانياً: التنزيلات على الدخل والمتعلقة بنفقات العمل المنصوص عليها في المواد (8–9) [69]من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بالضريبة على الدخل والتي وردت كالتالي "للتوصل

---

[67] حمد، بشير، (2019)، **مرجع سابق**، ص36.

[68] بديرية، يحيى، (2011)، **مرجع سابق**، ص29.

69 المادة(8) للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تُنزل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو أستحقت كلياً وحصراً في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال الفترة الضريبية بما فيها: أ. مصروفات البيع والنقل والتسويق والتوزيع. ب. المصروفات الإدارية والرسوم القانونية والإيجارات. ج. المرابحة وفوائد القروض. د. ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والأجور وضريبة القيمة المضافة المدفوعة على أرباح المصارف والشركات المالية والمؤسسات المالية. هـ. الرواتب والأجور المدفوعة. و. مصاريف التأسيس، وبدل الخلو والمفتاحية والشهرة المدفوعة شريطة توزيعها على خمس سنوات بالتساوي من تاريخ دفعها. ز. مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة وفق التشريعات النافذة. ح. التعويضات المدفوعة بدل إصابة العمل أو الوفاة ونفقات معالجة المستخدمين (بفتح الدال) وعائلاتهم وأقساط التأمين على حياتهم ضد إصابة العمل. ط. المبالغ التي يدفعها المستخدم (بكسر الدال) لأي صندوق موافق عليه من الوزير كصندوق الادخار والتوفير والضمان والتأمين الصحي. ي. نفقات التدريب الفعلية للموظفين والمستخدمين بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الصافي السنوي. ك. النفقات الفعلية للبحث

إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تنزل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استحقت كلياً وحصراً في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال الفترة الضريبية".

ثالثاً:الإعفاءات الشخصية والعائلية والتقاص المنصوص عليها في المواد (12–13)[70] من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بالضريبة على الدخل.

والتطوير الداخلية والبحث العلمي والشراكة مع المؤسسات العلمية بهدف التطوير بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي، أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً. ل. النفقات الفعلية لتبني المواصفات والمعايير الفلسطينية والتطبيق الأمثل لإدارة المؤسسات بما يشمل تطوير الأنظمة المحاسبية الالكترونية وتبني معايير المحاسبة الدولية بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً. م. النفقات الفعلية للاستطلاع والبحث عن أسواق أو آفاق جديد لتصدير وترويج المنتجات الفلسطينية بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً. ن. فروقات العملة المدنية. س. النسبة المحددة من كلفة الأصول كالمكائن والآلات والمعدات والأثاث والمفروشات والأبنية التي تحتوي على آلات شغالة يملكها المكلف حالاً أو مالاً لقاء استهلاكها خلال الفترة الضريبية التي تحقق فيها الدخل وفقاً لنظام يصدر بموجب أحكام هذا القرار بقانون. ع. نفقات الضيافة بنسبة لا تزيد عن (1%) من الدخل الإجمالي أو (150000 شيكل) سنوياً أيهما أقل للشخص الطبيعي والمعنوي باستثناء الشركات المساهمة العامة حيث يتم قبول هذه النفقة لها بنسبة لا تزيد عن (1%) من الدخل الإجمالي أو (300000 شيكل) أيهما أقل سنوياً. ف. الديون المعدومة، وفقاً لتعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير وبالتنسيق مع سلطة النقد والجهات ذات العلاقة. ص. الخسارة الناجمة عن استبدال الماكينات والآلات والمعدات أو بعض أجزائها المستخدمة في العمل، وبتم حساب هذه الخسارة على أساس تكلفة الماكينات والآلات أو المعدات أو بعض أجزائها مطروحاً منها ما حصل عليه المكلف من ثمنها وما سبق تنزيله عن استهلاكها. ق. حصة الفروع من نفقات المركز الرئيسي الموجود خارج فلسطين وبنسبة لا تتجاوز (2%) سنوياً من مجموع دخل الفروع في فلسطين الخاضع للضريبة. ر. مخصص الأخطار السارية والإدعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين وفق تعليمات تصدر عن الوزير بناء على تنسيب من المدير. ش. مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والفوائد والعمولات المترتبة عليها للبنوك وشركات الإقراض المتخصصة، وفق تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير. 2. تستبعد المصاريف والنفقات المتعلقة بالدخل المعفي من الضريبة بموجب تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير.

[70] للتوصل لمقدار الدخل الخاضع للضريبة بمنح الشخص الطبيعي المقيم الإعفاءات الآتية: أ. إعفاءً سنويا مقداره (30000 شيكل). ب. المبلغ الفعلي المدفوع كبدل مواصلات ثابتة لموظفي ومستخدَمي القطاع العام. ج. المبلغ الفعلي المدفوع كبدل مواصلات فعلية أو (10%) من إجمالي الراتب السنوي أيهما أقل لمستخدَمي القطاع الخاص. د. مساهمة الموظف أو المستخدَم في صناديق التقاعد أو الادخار أو التأمين الصحي أو الضمان الاجتماعي وأية صناديق أخرى موافق عليها من الوزير. هـ. إعفاء شراء أو بناء بيت سكن بقيمة (30000 شيكل) لمرة واحدة فقط، أو إعفاء من مبلغ الفوائد الفعلية المدفوعة على قرض بنكي أو مؤسسة إقراض أو إسكان انفق على شراء أو بناء مسكن وبحد أقصى (4000 شيكل) سنوياً، على أن لا تزيد عن (10 سنوات) كحد أعلى، شريطة تقديم المستندات المعززة لذلك. و. إعفاء جامعي بمبلغ (6000 شيكل) سنويا لقاء الإنفاق على دراسته أو دراسة زوجه أو أي من أولاده في جامعة أو كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى الثانوية العامة باستثناء من حصل على منحة أو بعثة وبحد أقصى طالبين في كل سنة. 2. لمجلس الوزراء بناءً على تنسيب من الوزير تعديل الإعفاءات المنصوص عليها في هذه المادة كلياً أو جزئياً وفقاً لمقتضيات المصلحة العامة.

وترى الباحثة إضافة لما ورد أعلاه فإنه يوجد أيضاً التعليمات المرفقة للقانون الضريبي والتي تبين كيفية احتساب المبلغ الضريبي المستحق والواجب الدفع، وتطبيق الشرائح الضريبية وفقاً للمادة (16)[71] من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بالضريبة على الدخل، كما أن المكلف ملزم بتقديم كشف التقدير الذاتي أو الاقرار الضريبي بشكل عام حتى في حالة عدم تحقيق الربح، وهذا يفرضه القانون الضريبي، فلا يقتصر الإقرار على تحقيق الربح فقط.

ثالثاً: مرفقات الاقرار الضريبي:

لترسيخ مبدأ التقدير الذاتي والإقرار الضريبي فقد نصت المادة (20) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بالضريبة على الدخل على أنه[72]:

1. تقديم المكلفين من الفئات التالية المرفقات مع الاقرار الضريبي المقدم للدائرة الضريبية وتشمل نسخة من الحسابات الختامية وشهادة المدقق القانوني وكشفا تعديلياً لغايات ضريبة الدخل[73]:

أ. الشخص المعنوي والطبيعي ويشمل الشركة المساهمة العامة والخصوصية في فلسطين أو خارجها.

ب. المكلفين الذين استفادوا من القوانين كقانون تشجيع الاستثمار أو الاتفاقيات الدولية والتي بني عليها إعفاء دخولهم المتحققة من الضريبة.

---

[71] تُستوفى الضريبة عن الدخل الخاضع لأي شخص طبيعي حسب النسب والشرائح الآتية: أ. من (1 حتى 40000 شيكل) بنسبة (5%). ب. من (400001 حتى 80000 شيكل) بنسبة (10%). ج. ما زاد عن ذلك بنسبة (15%). 2. تستوفى الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص معنوي بنسبة (15%). 3. تُستوفى الضريبة بنسبة (5%) على شركات التأمين التي تقوم بالتأمين على الحياة وذلك من المجموع الكلي لأقساط التأمين على الحياة المستحقة للشركة، أما الدخول الأخرى المتأتية للشركة من غير هذا النشاط يطبق عليه أحكام هذا القرار بقانون وكما ورد في الفقرة (2) من هذه المادة. 4. تعتبر الضريبة المُستوفاة من الشخص المعنوي ضريبة نهائية لا يجوز ردها أو تقاصها لأي شريك أو مساهم. 5. لمجلس الوزراء بتنسيب من الوزير تعديل الشرائح والنسب الضريبية المشار إليها في هذه المادة كلياً أو جزئيا وفقاً لمقتضيات المصلحة العامة.

[72] القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بالضريبة على الدخل، والتعليمات رقم (13) لسنة 2012 بشأن مرفقات الاقرار الضريبي لضريبة الدخل في فلسطين، ص11.

[73] السعايدة، عارف، (2012)، **مرجع سابق**، ص48.

ت. المكلفين الافراد أو أي شراكات أو شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة وأية شركات أشخاص يحددها القانون ممن لا يقل مبيعاتهم أو مشترياتهم عن مبلغ مليون شيكل خلال الفترة الضريبية.

2. المكلفين غير الفئات السابقة يرفقون نسخة من الحسابات الختامية وكشف تعديلي لغايات الضريبة.

3. باقي المكلفين الملزمين بتقديم الاقرار الضريبي[74]العمل على ارفاق كشفا بإيراداتهم ومصروفاتهم عن الفترة الضريبية مع الاقرار الضريبي وهذه الفئات هي[75]:

أ- أصحاب المهن الحرة والخدمات على اختلاف أنواعهم.

ب- المتعهدون والمقاولون، والوكلاء والوسطاء التجاريون.

ج- الجامعات والمعاهد وكليات المجتمع.

د- مستودعات الادوية والمستشفيات.

هـ- الشركات العادية والأشخاص الملزمين بمسك حسابات أصولية.

وترى الباحثة أن الفئات التي يجب عليها تقديم الاقرار الضريبي الزامياً هي كل مكلف من الأصناف التالية: الشخص المعنوي مثل الشركات المساهمة العامة، والشركات المساهمة الخاصة، إضافة إلى الشخص العادي مثل التجار وأصحاب المهن الحرة وأصحاب العقارات وغيرهم، وقد نصت المادة (18) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بالضريبة على الدخل على التزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي بتقديم المستندات والمعلومات اللازمة الداعمة للإقرار الضريبي، ويتم مراجعة هذه الإقرارات والمعلومات من قبل مأمور التقدير الضريبي، وإلا يتعرض المكلف للغرامات والعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون، فهذه المادة تسبب عدة مشكلات

---

[74]المادة (20) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بالضريبة على الدخل:على المكلفين خلافا للمكلفين المذكورين في الفقرات السابقة من هذه المادة أن يوضحوا في إقراراتهم الضريبية صافي الدخل الخاضع للضريبة بموجب كشف مختصر لإيراداتهم ومصروفاتهم عن الفترة الضريبية

[75]دليل المكلف في ضريبة الدخل، (2012)، **شرح دليل المكلف في ضريبة الدخل**، منشورات وزارة المالية الفلسطينية، رام الله، فلسطين، ص8.

لطرفي العلاقة الضريبية المكلف والإدارة الضريبية لأنها ملزمة لجميع المكلفين بتقديم الإقرار الضريبي سواء كان خاضعاً للضريبة أم غير خاضع لها[76]:

أ- على كل مكلف تقديم إقرار ضريبي وإرفاق المستندات والمعلومات اللازمة الداعمة لها.

ب- المكلفين التي تعفى دخلهم من الضريبة بموجب القوانين المشجعة للاستثمار.

ت- الورثة أو ممثليهم بتقديم الاقرار الضريبي خلال (6) أشهر من تاريخ الوفاة ويتم دفع الضريبة المستحقة على المكلف بها قبل توزيع تركة المتوفي.

ث- مصفي الشركات حين يتم بدء اجراءات التصفية لتثبيت المبالغ الضريبية المستحقة على المكلفين.

أما الفئات المعفاة من تقديم الاقرار الضريبي[77] فتشمل:

1. الأشخاص الطبيعيون المقيمون الذين يقتصر دخلهم على الأنشطة التجارية ولا تتجاوز مبيعاتهم أو دخلهم (50000) شيكل خلال الفترة الضريبية قبل خصم أي تكاليف أو مصاريف، ويستثنى منهم الأشخاص الطبيعيون الذين يعملون في مهن أو خدمات أو أشغال حرفية.
2. الأشخاص الطبيعيون المقيمون الذين يقتصر دخلهم على مزاولة الأنشطة الزراعية ولا يزيد دخلهم ونفقاتهم عن (300000) شيكل، والمكلف الذي يقتصر دخله من الاملاك المؤجرة ولا يتجاوز دخله الاجمالي (30000) خلال الفترة الضريبية قبل خصم أو تنزيل أية تكاليف أو مصاريف.
3. الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على دخل خاضع للضريبة المقطوعة أو الراتب.

المطلب الثاني: شروط الاقرارات الضريبية وأنواعها

ومن واجبات دافع الضرائب أو المكلفين بها أن يعملون على تقديم الإقرارات الضريبية، حتى لا يعرضوا أنفسهم للمخالفات الواردة في القانون الضريبي، وبالتالي تقع عليهم العقوبة، والإقرار الضريبي هو عمل قانوني ويخضع لإجراءات قانونية عامة،وتمثل اعتراف مكتوب ومفرغ في

---

[76] حمد، بشير، (2019)، **مرجع سابق**، ص39.

[77] دليل المكلف في ضريبة الدخل، (2012)، **مرجع سابق**، ص9.

نموذج يوقع عليه المكلف أو وكيله، ويحتوي على إجمالي الايرادات ومجموع المصروفات وصافي الدخل في السنة المنتهية والناتجة عن قيام المكلف بنشاطه من ربح أو خسارة[78].

وهناك عدة شروط قانونية كي يحقق المكلف لالتزام بتقديم الاقرار الضريبي وصولاً إلى تحقق الادارة الضريبية من تقديمه من قبله، ومن هذه الشروط[79]:

أولاً: موعد تقديم الاقرار الضريبي وطرق تقديمه:

عمل القانون الضريبي على الزام كل مكلف يحقق دخل من عدة مصادر أو من مصدر واحد، أن يقوم بتقديم الاقرار الضريبي في الموعد المحدد له بنص القانون، ونص القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بالضريبة على الدخل في المادة (19) حيث يجب تسليم نموذج الإقرار الضريبي بإيصاله للدائرة الضريبية أو بالبريد المسجل مؤكداً من قبل شخص خاص أو بأي طرق أخرى، يوافق عليها الوزير بتنسيب من المدير، وإرسالها إلى الدائرة خلال أربعة أشهر بعد انتهاء الفترة الضريبية، موضحاً إجمالي دخل المكلف والتنزيلات، وصافي الدخل، والإعفاء الضريبي والدخل الخاضع للضريبة وتفاصيل الضريبة المستحقة الدفع خلال الفترة الضريبية[80].

وتجدر الإشارة إلى أن المدة المحددة لتقديم الإقرارات الضريبية هي أربعة أشهر، وهي فترة مناسبة، لأن النظام الضريبي الفلسطيني والأردني يمنح دافعي الضرائب (4) أشهر لتقديم الاقرارات الضريبية، وهي الفترة السارية في قانون الضرائب في عدة دول، لأن دافعي الضرائب يمكنهم إكمال جميع الأمور المالية المتعلقة بأعمال التدقيق للسنة، والتي تنتهي عادةً بعد إصدار تقرير التدقيق في الشهر الثالث بعد نهاية السنة المالية[81].

---

[78] حسناء، إخلف. (2016)."**منازعات التحصيل الضريبي: دراسة مقارنة**"، رسالة ماجستير غير منشورة.جامعة وهران (2) محمد بن أحمد، الجزائر، ص56.

[79] قاشي، يوسف. (2015)."**مقياس المنازعات الجبائية**"، بحث غير منشور.جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر.

[80] فعلى سبيل المثال إذا كانت الفترة الضريبية لمكلف ما تبدأ إعتباراً من 2017/1/1 وتنتهي بتاريخ 2017/12/31 فإنه ملزم بتقديم اقراره الضريبي حتى تاريخ 2018/4/30

[81] مهنا، محمد، (2013)، **مرجع سابق**، ص87.

ثانياً: قبول أو رفض الاقرار الضريبي[82]:

هناك ثلاث طرق لتقديم الإقرار الضريبي، حيث يمكن للمكلف أن يقدم الإقرار الضريبي مباشرة إلى الدائرة الضريبية المختصة، وفي هذه الحالة يقدم دافع الضرائب أو العميل الإيصال للمصادقة على استلام الإقرار وبيان الدفع، ويجب أن تكون موقعة من قبل دافع الضرائب أو الشخص المخول لها، ويجب أن تكون مختومة بختم الدائرة، فالإقرار الضريبي هو إرسال الإقرار الضريبي إلى الدائرة الضريبية المختصة عن طريق البريد المسجل، ويمكنه تقديم الإقرار الضريبي من خلال شبكة المعلومات الدولية[83].

وترى الباحثة أن على المكلف أن يقدم الاقرارات الضريبية والتعديلات الواردة على تلك المعلومات إذا كان تغييراً أو زيادة في الأعمال أو الأنشطة، أو تغيير المستوى الشخصي، مثل تغيير عنوان العمل أو الإقامة، أو تغيير الحالة الاجتماعية، أو أي معلومات مهمة أخرى، يجب على دافع الضرائب بدء إخطار الدائرة الضريبية فيما يتعلق بطبيعة أنشطته وعمله.

ويقوم مأمور التقدير بتطبيق أحكام القانون الضريبي بخصوص التقدير وتعليماته المرفقة، ويعتبر مأمور التقدير بمثابة قاضي محكمة البداية على أساس أن القرار الذي يقضي به ينقض فقط في محكمة استئناف قضايا الضريبة، وبعد ذلك محكمة التمييز،ومن المعلوم بإن استقلالية القرار

---

[82]مادة(21) القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بالضريبة على الدخل: 1.يعتبر الإقرار الضريبي المقدم من المكلف مقبولاً بشكل مبدئي عند استلامه. 2. للمقدر بعد فحص الإقرار ومرفقاته قبوله أو رفضه كلياً أو جزئياً إذا توفرت لديه أسباب حول صحو أو عدم صحة البيانات الواردة فيه وإبلاغ المكلف بمذكرة حضور للمناقشة خلال سنة من تاريخ تسليم الإقرار الضريبي. 3. إذا وافق المكلف على تعديل الإقرار الضريبي يحدد مقدار الضريبة ويبلغ المكلف ذلك بإشعار خطي ويكون القرار غير قابل للاعتراض أو الطعن وتكون الضريبة واجبة الأداء. 4. إذا لم يوافق المكلف على تعديل الإقرار الضريبي، أو لم يلتزم بحضور جلسة المناقشة، يجوز للمقدر أن يقدر دخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه ويكون قرار المقدر قابل للاعتراض خلال (30) يوماً من تاريخ تبلغ المكلف إشعار التقدير. 5. في حال عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي ومرفقاته في الموعد المحدد، يجوز للمقدر إجراء التقدير بالفطنة والدراية، وإبلاغ المكلف بموجب إشعار خطي يحدد فيه دخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه، ويكون قرار المقدر قابلاً للاعتراض خلال (30) يوماً من تاريخ تبلغ المكلف إشعار التقدير.

[83]السعايدة، عارف، (2012)، **مرجع سابق**، ص49.

الخاص بتقدير الضريبة من قبل مأمور التقدير قضية مهمة جداً، لتصل في النهاية الى التوازن بين متطلبات العدالة بين الإدارة الضريبية والمكلف[84].

ويحق للإدارة الضريبية قبول أو رفض الاقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف، حيث ورد في تعليمات القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بخصوص الضريبة وعلى الدخل، حيث تناول أنه إذا كان هناك سبب لصحة أو عدم صحة البيانات الواردة في الإقرار الضريبي ومرفقاته، يمكن لمأمور التقدير أن يقبل أو يرفض الاقرار كلياً أو جزئياً بعد التحقق من الإقرار الضريبي ومرفقاته، كما يخول القانون الضريبي مسؤولي دائرة الضرائب لمأمور التقدير بفحص الإقرار الضريبي للتأكد من صحته ومصداقيته، والتقرير برفض الإقرار الضريبي المقدم أو قبوله بعد مراجعة الإقرار وفحصه ومراجعته، فهناك عدة احتمالات وهي[85]:

1. يعتبر الاقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف مقبولاً عند تسليمه بشكل مبدئي:

إذا حصل تأكيد بصحة ما ورد في الإقرار الضريبي والمعلومات والمرفقات المدعومة به، لدى الادارة الضريبية، حيث تعمل الإدارة الضريبية على ربط الضريبة وفق ما ورد في الإقرار الضريبي دون القيام بأي تعديل، فالتقارير والاقرارات التي يقدمها المكلف للدائرة الضريبية تكون بمثابة موافقة من قبلها لما ورد فيها، ويتم تقدير الضريبة بمقتضاها، بحيث لا يمكن الطعن بها[86].

وبعد تقديم المكلف للإقرار الضريبي يدفع قيمة الضريبة المستحقة عليه كما ورد في ذلك الإقرار، وتسلمه الدائرة بما يسمى تقدير (00) أي أنه تقدير مبدئي مقبول ولكنه غير نهائي يتم تدقيقه ومراجعته، ويحق لمأمور التقدير الضريبي إصدار قرار برفض الإقرار الضريبي كلياً أو جزئياً، أو القرار بتعديله، في حال توافر كافة الأدلة التي تثبت عدم صحة المعلومات التي يتضمنها الإقرار الضريبي، ويقوم مأمور التقدير بإبلاغ المكلف بقراره وفق ما سبق في مدة لا تتجاوز سنة من تاريخ تقديم المكلف للإقرار الضريبي لدى الدائرة الضريبية، ويتم تحديد موعد لإجراء التداول

---

[84] حسناء، إخلف، (2016)، **مرجع سابق**، ص56.

[85] دليل المكلف في ضريبة الدخل، (2012)، **مرجع سابق**، ص9.

[86] محمد اشتيه، (2008)، **مرجع سابق**، ص47.

والنقاشبين المكلف والإدارة الضريبية، فإذا لم يبلغ المكلف بعدم صحة المعلومات في إقراره يعتبر مقبولاً بشكل نهائي[87].

2. **لمأمور التقدير قبول أو رفض الإقرار كلياً أو جزئياً بعد فحصه:** إذا كانت هناك أسباب لتوضيح صحة أو عدم دقة البيانات الواردة في الإقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف، يتم إخطار المكلف لحضوره للمناقشة خلال عام واحد من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، ورفض الربط الضريبي إذا تبين للإدارة الضريبية أن بيانات الدخل الخاضع للضريبة غير صحيحة، ويجوز الطعن به من قبل المكلف[88].

وفي حالة تقديم المكلف لإقراره الضريبي وقيام مأمور التقدير بفحصه وكانت نتيجة الفحص الدقيق اقتناع المأمور بكل حسابات المكلف، ولم يقدم تعديل على ما ورد فيها، يعطى المكلف إشعار تقدير يعرف ب (01) ويمثل اتفاقاً نهائياً يلزم المكلف والإدارة الضريبية بحيث يعترف مأمور التقدير الضريبي بقيمة الدخل الخاضع وقيمة الضريبة المستحقة عليه بناء على ما ورد في نموذج التقدير الذاتي الذي قام المكلف بتقديره وتقديمه للدائرة الضريبية، بحيث تكون الضريبية المستحقة وفق الإقرار الضريبي قطعية، للطرفين وتكتسب الضريبة صفة القطعية حيث يكون هذا التقدير اعترافاً من قبل المقدر[89].

3. **اذا وافق المكلف على القيام بإجراء تعديل على ما ورد في الاقرار الضريبي** يقوم مأمور التقدير بتحديد **مقدار الضريبة، ويتم تبليغ المكلف بالقرار ويأخذ الصفة الواجبة للدفع دون قيام المكلف بالاعتراض او الطعن فيه:** فعندما يقدم المكلف الاقرار الضريبي، وقيامه بدفع قيمة الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي، يمنح إشعار (00) وتحدد جلسة بين المكلف والإدارة الضريبية لمناقشته، وبعد ذلك يقوم مأمور التقدير بإجراء التعديلات على الايرادات أو تعديل نسبة الربح أو عدم الاعتراف ببعض المصاريف، وغيرها من التعديلات، وقام المكلف بالموافقة

---

[87] دروبي، أحمد وجيه، (2016)، **مرجع سابق، ص**58.

[88] دليل المكلف في ضريبة الدخل، (2012)، **مرجع سابق**، ص11.

[89] أجاز القانون للمكلف تقدير الضريبة ذاتيا فحسب نص المادة (17) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 الخاص بالضريبة على الدخل: تقدر الضريبة من خلال التقدير الذاتي من قبل المكلف بتقديم الاقرار الضريبي ومرفقاته، وللمقدر صلاحية بعد فحص الاقرار ومرفقاته قبوله أو رفضه وفي حالة قبوله يعتبر التقدير نهائياً وتكون الضريبة قطعية واجبة الدفع ويصدر اشعار التقدير (01) بمبلغ الضريبة المقدر ذاتياً من قبل المكلف.

عليهاوعلى الضريبية المتفق على مبلغها في نفس الجلسة، يمنح المكلف إشعاراً خطياً يسمى تقدير (02) والذي يكون تقديراً نهائياً وملزماً للإدارة الضريبية والمكلف[90].

4. **في** حالة **عدم اقتناع الإدارة الضريبية بالحسابات المقدمة من قبل المكلفين:** تقوم الادارة الضريبية بعمل بعض التعديلات بموافقة المكلف والتي تتضمن تصحيح البيانات وخاصة في حالة عدم تأكد الادارة الضريبية من صحة كافة محتويات الإقرار الضريبي، أو في حال كان الإقرار الضريبي ناقصاً أو غير صحيح، ويجوز الطعن به[91]، وإذا لم يوافق المكلف على تعديل الإقرار الضريبي أو عدم حضوره للجلسة، يمكن لمأمور التقدير تقدير دخل المكلف الخاضع للضريبة والضرائب المستحقة عليه بناء على قناعته بالبيانات التي يحتويها الإقرار الضريبي، ويتم تقديم اعتراض للدائرة الضريبية خلال مدة اقصاها(30) يوما من تاريخ تبليغ المكلف اشعار التقدير الضريبي، على أن يتم عقد جلسة لمناقشة الاعتراض بين الإدارة الضريبية والمكلف بعد دفع مبلغ الضريبة المتفق عليه قبل لضمان توفر الجدية في الاعتراض من قبل المكلف على القرار، ويمنح القانون كل دافع ضرائب الفرصة للاعتراض[92]، على القيمة المقدرة، مما يمنح الثقة لمأمور التقدير في الدوائر الضريبية[93].

وفي حال عدم حضور المكلف لمناقشة الوضع الضريبي في الموعد الذي حددته الإدارة الضريبية من خلال الجلسات، أو أن المكلف لم يقم بالموافقة على التعديلات التي أقرها مأمور التقدير الضريبي بسبب عدم صحة ما ورد فيها، أو عدم قناعة مأمور التقدير بما ورد في تلك الاقرارات، فيجوز لمأمور التقدير إصدار قرار تقدير يعرف ب (03) يقدر به دخل المكلف الخاضع للضريبة

---

[90]وقد نصت المادة (17\1\ج) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 الخاص بالضريبة على الدخل: على التقدير باتفاق المكلف والدائرة على قيمة الضريبة المستحقة في حال عدم الموافقة المقدر على التقدير الذاتي.

[91]دروبي، أحمد وجيه، (2016)، **مرجع سابق، ص**59.

[92]طبقاً لما ورد في المادة رقم (28) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 الخاص بالضريبة على الدخل: والتي نصت على "أن يعترض المكلف على هذا التقدير خطياً خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغه اشعار التقدير مبينا في لائحة اعتراضه الاسباب التي يستند إليها في اعتراضه والمبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة "

[93]نشرة وزارة المالية (2018)، **تعليمات القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بالضريبة على الدخل**، منشورات وزارة المالية الفلسطينية، رام الله، فلسطين، ص7.

ومبلغ الضريبة المستحقة عليه من خلال إشعار خطي يتم تسليمه باليد أو يتم ارساله بالبريد المسجل حيث من حق المكلف الاعتراض عليه خلال 30 يوماً من تسلمه [94].

وترى الباحثة أنه عند رفض الإقرار الضريبي كله أو جزء منه، فإنه يشكل عبء الإثبات على المكلف، ولم يوافق المكلف دافع الضرائب على المراجعة أو التصحيح أو التقدير، والبيانات الواردة في الإقرار الضريبي المقدم من قبله، والتي يجب على مأمور التقدير اثبات عدم دقتها واخطائها، كما يجب ملاحظة أنه في حالة عدم موافقة دافع الضرائب على التعديل أو عدم المشاركة في الجلسة، يتم منح دافع الضرائب حق الاعتراض على هذا التقدير كتابياً خلال 30 يوماً من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، ولكن إذا اعترض دافع الضرائب على هذا التقدير بعد هذه الفترة، يكون التقدير هو التقدير النهائي القطعي.

ثالثاً: أنواع الاقرارات الضريبية:

يوجد العديد من أنواع الاقرارات الضريبية التي يقدمها المكلف للإدارة الضريبية وهي[95]:

1. إقرارات سنوية ويقوم المكلف بالالتزام بتقديمها وفق متطلبات القانون الضريبي للدائرة الضريبية دون طلب، وتتضمن إقرارات سنوية عن دخولهم الخاضعة للضريبة كما يفصح المكلف عن نتيجة نشاطه الذي عمل به وحقق الدخل من خلاله في السنة المالية السابقة.
2. نموذج الإقرار المقدم من المكلف بناء على طلب الإدارة الضريبية، إذا كان المكلف اشترك في أنشطة تجارية في السنوات السابقة وحصل على أرباح خاضعة للضريبة منها، ووصلت المعلومات للدائرة عن طريق الاقرارات الضريبية، ويجوز للدائرة مطالبة دافع الضرائب بالإفصاح عن دخله الخاضع للضريبة ويلتزم المكلف باستيفاء متطلباته خلال (21) يوماً من تاريخ الإخطار، فالمكلف يشير إلى أي شخص حصل على دخل واستوفى شروط فرض الضرائب خلال العام، لكن الإدارة الضريبية غير متأكدة من شروط خضوع المكلف للضريبية، يأخذ مأموري التقدير زمام المبادرة

---

[94] دليل المكلف في ضريبة الدخل، (2012)، **مرجع سابق**، ص12.

[95] شاهين، محمد. (2017)."**أثر قرار بقانون رقم (8) وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهة نظر معدي الإقرار الضريبي**"، رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

ويطلبون من دافعي الضرائب الإعلان عن دخلهم، حتى لو لم يكن الشخص مسجلاً في الدائرة الضريبية[96].

3. الاقرار الضريبي المقدم من المكلفين العاملين بأجر ويكونون تابعين لرب العمل تم الزامهم بتقديم إقرارات ضريبيةعلى كافة رواتبهم تمكيناً للإدارة الضريبية.

4. الإقرار الضريبي المقدم عند توقف عمل الشركة فعلى المكلف ان يقدم إقراراً عن التوقف عن العملللتمكين الادارة الضريبية من فرض الضريبة، وضمان تحصيلها في الوقت المناسب، حيث يقدم المكلف إقراراً يتضمن انتقال ملكية الشركة من البائع أو المقايض الى المشتري[97].

ومن أنواع الاقرارات الضريبية بشكل عام ما يلي[98]:

1. الاقرار الضريبي الذي يتضمن دخل الشركات المساهمة العامة والخصوصية بكافة أنواعها سواء كانت تجارية، أو صناعية، أو زراعية، أو مقاولات، إضافة إلى الشركات المالية، ومن ضمنها البنوك، وشركات التأمين، وشركات الوساطة، ومحلات الصرافة، ومحلات التأجير التمويلي.

2. الاقرار الضريبي لدخل شركات الأشخاص، ودخلالشخص الطبيعي الناتج عن نشاط اعمال او استثمار.

3. الاقرار الضريبي لدخل الشخص الطبيعي الموظف أو المستخدم من الرواتب والأجور.

وترى الباحثة الإقرار الضريبي هو بيان يقدمه دافع الضرائب إلى الادارة الضريبية المختصة، ويتم إعداده من قبل دافع الضرائب ويتضمن بيانات ومعلومات عن دخولهم، وتوضح هذه البيانات والمعلومات الوعاء الضريبي، ومقدار الضريبة التي يجب على دافع الضرائب دفعها خلال فترة زمنية محددة وفقاً للقانون الضريبي، وتختلف بيانات وشكل الإقرار حسب نوع وطبيعة الإقرار الضريبي المصرح به للغرض المطلوب.

---

[96] محمد اشتيه، (2008)، **مرجع سابق**، ص49.

[97] نشرة وزارة المالية (2018)، **مرجع سابق**، ص7.

[98] شاهين، محمد، (2017)، **مرجع سابق**، ص39.

كما ذكر هناك عدة أنواع للإقرارات الضريبية التي يقدمها المكلف للدائرة الضريبية وفق أنواع الضريبة ومن أهمها[99]:

أولا: الإقرار الضريبي على الدخل وهو يشتمل على[100]:

أ. الدخل الإجمالي: وهو الدخل من جميع مصادر الدخل الخاضع للضريبة.
ب. الدخل من الوظيفة: وتتضمن الرواتب والأجور، والعلاوات والمكافآت، وأي امتيازات إضافية سواء كانت نقدية أو عينية يحصل عليها الموظف في القطاع العام والقطاع الخاص، سواء النشاط التجاري والصناعي والزراعي والمهني والخدمي أو الحرفي.
ت. الدخل من الاستثمار: الأرباح الناتجة عن الاستثمار في كافة المجلات المدرة للدخل، ومنها الأصول الرأسمالية سواء شرائها أو استئجارها، أو تملكها، ومقدار الربح الرأسمالي نتيجة القيام ببيع الأصول الرأسمالية.

ثانياً: إقرار ضريبة المبيعات: وهو الإقرار الضريبي الذي يعد تأكيد مكتوب يفيد بأن المكلف ملزم بتقديم معلومات إلى الادارة الضريبية في نهاية كل فترة ضريبية حول مبيعاته ومشترياته من السلع أو الخدمات، ويجب عليه دفع الضرائب إذا كانت مستحقة، والإقرار الضريبي يحتوي على كافة بيانات ومعلومات معاملات المكلف خلال الفترة، والخدمات والسلع الخاضعة للضريبة ومبيعاتها وتصديرها ومبيعاتها المعفاة من الضرائب ومشترياتها من الضرائب المحلية أو ضريبة الاستيراد القابلة للخصم والضرائب القابلة للخصم والضرائب المستحقة الدفع وأرصدة الفترات السابقة، ويجب أن يكون الإقرار مصحوباً بتوقيع المكلف أو وكيله، ومن الناحية القانونية، فإن دافع الضرائب ملزم بتقديم هذا الاقرار حتى لو لم يحقق المكلف مبيعات أو يقدم خدمات خاضعة للضريبة خلال الشهر الفترة[101]، والغرض من ألزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي لتشكيله قرينه قانونية للتأكد من

---

[99] دروبي، أحمد وجيه، (2016)، **مرجع سابق، ص**60.
[100] نشرة وزارة المالية (2018)، **مرجع سابق**، ص9.
[101] سمور، إبراهيم خليل،(2008)، مرجع سابق، ص65.

صحة ما جاء به تسهيلاً لتحديد الضريبة على العمليات البيعية بصفة دورية للقيام بتحصيل الضريبة وتوريدها[102].

وترى الباحثة أن هناك عدة أنواع من الإقرارات الضريبية، بما في ذلك التقييم من خلال التقديم من جهة خارجية أخرى: تطلب الإدارة الضريبية من شخص آخر غير دافع الضرائب تقديم اقرار يوضح مبلغ دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، على سبيل المثال، يقدم صاحب العمل نسخة فيما يتعلق ببيان الراتب وقيمة الأجور التي يدفعها للموظفين، وتعتمد هذه الطريقة على درجة الوعي الضريبي ودرجة كفاءة وخبرة الإدارة الضريبية في ضبط فاعلية الإقرار المقدم.

المطلب الثالث: المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرارات الضريبية

إذا قدم المكلف دافع الضرائب اعتراضاً بعد الموعد النهائي أو انتهت المدة القانونية المحددة، فيمكن لمأمور التقدير الضريبي أن يرى بوضوح أن سبب التأخير في تقديم الاعتراض في التاريخ المحدد قانوناً يرجع إلى أسباب معقولة مثل المرض أو السجن أو لأسباب إلزامية أخرى، فيمكن للإدارة الضريبية تمديد فترة الاعتراض من دافعي الضرائب إلى للدائرة، وتحتوي لائحة الاعتراض على[103]:

1. اسم المكلف الشخصي أو المعنوي أو وكيله المعترض والعنوان، حيث أن لهذه الصفة دلالات قانونية واضحة وذات معنى[104].
2. اسم مأمور التقدير المعترض عليه بوصفه الوظيفي، بعيداً عن وصفه الشخصي.
3. القرار الذي يتم الاعتراض عليه ويتضمن قيام مأمور التقدير بتعديل الاقرار الضريبي دون موافقة المكلف، أو تقدير الضريبة على المكلف الذي غير الملتزم بتقديم الإقرار الضريبي في الوقت المخصص لذلك.

---

[102] دليل المكلف في ضريبة الدخل، (2012)، **مرجع سابق**، ص13.

[103] خيري، عثمان عبد العال، (2012)، **مرجع سابق**، ص58.

[104] لكن اذا كان المعترض شركة فلا يجوز أن يقدم باسم الشركة وإنما يجب على كل شريك أن يقدم اعتراضه بصفته الشخصية عن دخل الشركة المتحقق وعليه فإن مراحل الاعتراض على القرار هي مرحلة الاعتراض الاداري وإذا لم يتم الاتفاق بين المكلف ومأمور التقدير ترفع القضية الى مرحلة الطعن القضائي.بديرية، يحيى، (2011)، **مرجع سابق**، ص71.

4.تاريخ وأسلوب تبليغ الاشعار ففي القانون حددت فترة 30 يوماً من تاريخ التبليغ للاعتراض، وبعد هذه الفترة لا يتم قبول الاعتراض إلا اذا كانت هناك قناعة لدى مأمور التقدير الضريبي أن التأخير لأسباب قاهرة لدى المكلف[105].

أولاً: اجراءات الاعتراض على التقدير:

يوجد عدة إجراءات للاعتراض على التقدير الضريبي وهي[106]:

1. قيام المكلف بمراجعة الدائرة الضريبية ويقوم بتعبئة طلب للسماح له بالاطلاع على قرار مأمور التقدير الضريبي الذي سيقوم بالاعتراض.
2. تعبئة طلب الاعتراض معززاً بأسباب اعتراض المكلف على القرار من نسختين.
3. دفع المبلغ غير المختلف عليه للدائرة الضريبية.
4. تسجيل الاعتراض الذي قدمه المكلف لدى شعبة الديوان في الدائرة الضريبية في سجل خاص وتحديد تاريخ وموعد لجلسة الاعتراض بين المكلف والإدارة الضريبية، وختم طلب الاعتراض بالختم الرسمي للدائرة، وتقوم الدائرة بتسليم المكلف نسخة من طلب الاعتراض المقدم من قبله[107].
5. يتم تحويل طلبات الاعتراض إلى مأموري التقدير الذين تعينهم الدائرة الضريبية للنظر في الاعتراضات المقدمة من قبل المكلفين.
6. قيام مأمور التقدير بدراسة ما ورد في طلب الاعتراض من نواحي عدة وهي[108]:

أ- من الناحية الشكلية: أي المدة القانونية التي تم تقديم الاعتراض ضمنها سواء كان ضمنها أو بعد ذلك، ولمأمور التقدير الحق في تمديد هذه المدة إذا تشكلت لديه قناعة بأسباب التأخير في تقديم الاعتراض للدائرة الضريبية.

ب-من الناحية الموضوعية: أي من حيث أسباب الاعتراض الموضوعية، والتأكد من وتحديد مدى قانونية أو عدم قانونية تلك الاسباب.

---

[105]نشرة وزارة المالية (2018)، **مرجع سابق**، ص14.

[106]شاهين، محمد، (2017)، **مرجع سابق**، ص52.

[107]قصاص، سليم، (2008)، **مرجع سابق**، ص84.

[108]سمور، إبراهيم خليل،(2008)، **مرجع سابق**، ص66.

فعند مشاركة المكلف أو وكيله في الموعد النهائي لاجتماع الاعتراض يناقش مأمور التقدير معه أسباب الاعتراض وله الحق في طلب أي معلومات أو مستندات لمساعدته في اتخاذ القرار، فإذا وافق المكلف ومأمور التقدير على التقدير الضريبي لمبلغ الضريبة، وإصدار الموافقة في هذه الحالة لا يكون القرار قابلاً للطعن أو الاستئناف[109]، ولكن إذا لم يتم التوصل إلى اتفاق بين المكلف ومأمور التقدير أو لم يشارك المكلف في جلسة النقاش، يقوم مأمور التقدير بإصدار قرار بعدم الموافقة،وله الحق في رد الاعتراض شكلاً وموضوعاً ويكون القرار قابل للطعن لدى المحكمة المختصة[110].

وإذا تم الاتفاق بين المكلف ومأمور التقدير على تقدير الضريبة بناء على مبالغ الدخل المتفق على احتسابها بينهما، يقوم مأمور التقدير استناداً للقانون الضريبي بإصدارإشعار تقدير يتضمن الموافقة على تقدير الضريبة، ولا يجوز للمكلف الطعن فيه[111].

وإذا لم يقدم دافع الضرائب الإقرار الضريبي ومرفقاته في التاريخ المحدد، يمكن لمأمور التقدير الضريبي إجراء التقدير بحكمة ودراية، وإخطار المكلف كتابياً للإشارة إلى الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه، كما يمكن الاعتراض على قرار مأمور التقدير خلال (30) يوماً من تاريخ إخطار المكلف بإشعار الربط للضريبة[112]:

1. عند وجود مؤشرات لدى الادارة الضريبية تعكس دخل المكلف وعدد موظفيه تقوم الإدارة الضريبية من خلال بالتقدير الجزافي معتمدة على بعض القرائن الدالة على مقدرة المكلف المالية.
2. يحق لمأمور التقدير إجراء تقدير إداري للمكلفين، وفق المعلومات المتوفرة لديه، ويتم ارسال إشعار تقدير يعرف ب (04) يتضمن قيمة الدخل الخاضع للضريبة، إضافة الى قيمة الضريبة المستحقة عليه، متضمنة كذلك مدة الطعن فيه، ويجوز للمكلف القيام بالاعتراض على التقدير خلال 30 يوماً من تاريخ استلامه اشعار التقدير[113].

---

[109] خيري، عثمان عبد العال، (2012)، **مرجع سابق**، ص59.

[110] مهنا، محمد، (2013)، **مرجع سابق**، ص89.

[111] السعايدة، عارف، (2012)، **مرجع سابق**، ص90.

[112] شاهين، محمد، (2017)، **مرجع سابق**، ص53.

[113] وذلك حسب نص المادة (21\5) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بضريبة الدخل: "في حال عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي ومرفقاته في الموعد المحدد يجوز للمقدر إجراء التقدير بالفطنة والدراية وإبلاغ المكلف بموجب

3. في حالة تقدير الضريبة غيابياً على المكلف سواء (03) أو (04) دون تقديمه اعتراضاً على ذلك تعتبر هذه التقديرات نهائية، ويقوم المكلف بدفع الضريبة وفقها بشكل الزامي.

4. وبعد الانتهاء من المدة التي حددها القانون الضريبي يتم اجراء الفحص الضريبي للتأكد من صحة البيانات المحاسبية المرفقة بالإقرارات الضريبية، من واقع دفاتر المكلف ومستنداته للتوصل الى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة، وبناء عليه يتم تحديد الوعاء الضريبي، بناء على الإقرار الضريبي أو من خلال التقدير الضريبي[114]، ويتضمن كذلك فحص القوائم المالية ومنها الميزانية العمومية والحسابات الختامية، للتأكد من سلامتها من حالات الغش والتهريب الذي يقوم به المكلفين بقصد الوصول الى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة.

وترى الباحثة أن معظم الضرائب تستند إلى الإقرارات الضريبية التي يجب على دافعي الضرائب تعبئتها بناءً على معرفتهم، وتتطلب العدالة الضريبية صدق واكتمال هذه البيانات، لذلك يحق للإدارة الضريبية فحص جميع عناصر الوعاء الضريبية والتحكم فيها للتحقق من اكتمال البيانات والمستندات الواردة في الإقرار الضريبي ومن خلال مراجعة مستنداتها ووثائقها وبياناتها ومقارنة بياناتها بالعناصر الخارجية لضمان اكتمال ودقة الإقرارات الضريبية المقدمة لتقدير الضريبة المستحقة على المكلف.

ثانياً: المنازعات الضريبية الخاصة بالإقرارات الضريبية:

إذا انتهت الفترة التي تمنح لتقديم الاقرار الضريبي من قبل المكلف ولم يتم تقديمه الى الدائرة الضريبية فيتم فرض غرامات على المكلف وفق المادة (35) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل[115]، وهذه الغرامة تعادل (3%) من مقدار الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير في تقديم الإقرار الضريبي، وبحد اقصى لا يتجاوز (20%) من الضريبة المستحقة، وفي جميع الاحوال يجب ان لا تقل غرامة التأخير عن (300) شيكل للشخص الطبيعي

إشعار خطي يحدد فيه دخله الخاضع للضريبة ، والضريبة المستحقة عليه ، ويكون قرار المقدر قابلاً للاعتراض خلال (30) يوماً من تاريخ تبلغ المكلف إشعار التقدير(04)، دليل المكلف في ضريبة الدخل، (2012)، **مرجع سابق**، ص14.

[114] نشرة وزارة المالية (2018)، **مرجع سابق**، ص16.

[115]المادة (35) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل:للمدير او من يفوضه خطيا ان يعفى أي مكلف من أداء الغرامة او جزءا منها اذا اقتنع بان المكلف تأخر عن الدفع او تقديم الاقرار الضريبي لأسباب خارجه عن ارادته.

و(3000) شيكل للشخص المعنوي، كما انها تفرض غرامة تأخير بنسبة (2%) من قيمة الضريبة الواجب اقتطاعها عن كل شهر تأخير على أي مكلف باقتطاع ضريبة بمقتضى احكام هذا القانون[116] ولم يقم بتوريدها في الموعد المحدد[117].

وبعد الانتهاء من الاجراءات التي تقوم بها السلطة المالية للتأكد من دخل المكلف الذي صرح فيه تحدث النتائج التالية[118]:

1. قبول الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف: ففي حال وجود تأكيدات لدى الادارة الضريبية بصحة محتويات الإقرار الضريبي، تقوم بربط الضريبة وفق معلومات هذا الاقرار دون تعديل أو تصحيح.

2. تعديل الإقرار الضريبي[119]: في حالة عدم قناعة الادارة الضريبية بالمعلومات التي يحتويها الإقرار الضريبي والتي تتضمن الحسابات والقوائم المالية المرفقة، تقوم الادارة الضريبية بإجراء التعديل اللازم، أي بمعنى إذا كان إقرار المكلف يشوبه النقص أو عد الدقة في بعض جوانبه، يتم إجراء التعديل طبقاً لأحكام القانون الضريبي[120].

ومن أجل بناء جسر بين المكلفين دافعي الضرائب والادارة الضريبية، وإزالة المنازعات الضريبية ومنعهم من دخول حقول القضاء في البداية، يطالب القانون بإنشاء لجان الطعن الفنية المتعلقة

---

[116] عبد العفور، حسام، (2008)، **مرجع سابق**، ص57.

[117] دليل المكلف في ضريبة الدخل، (2012)، **مرجع سابق**، ص14.

[118] خيري، عثمان عبد العال، (2012)، **مرجع سابق**، ص63.

[119] المادة (26) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 الخاص بالضريبة على الدخل الفلسطيني: للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً خلال أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون أو خلال أربع سنوات من الفترة الضريبية التالية للسنة التي جرى فيها التقدير على المكلف، أن يعيد النظر بالإقرار الضريبي أو بأي من الإجراءات التي اتخذها المقدر على أن يتاح للمكلف فرصة لسماع أقواله وتقديم دفوعه، ويشترط في ذلك أن لا يصدر الوزير أو الموظف المفوض من قبله قراراً بتخفيض الضريبة إلا في الحالات الآتية: أ. تصحيح الأخطاء الحسابية. ب. تعديل الإعفاءات المنصوص عليها في هذا القرار بقانون وأي تقاص أو خصم ورد النص عليه فيه. 2. للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً أن يعيد النظر في التقدير الذي تم على ذلك المكلف للمحاسبة عن دخله من أي مصدر لم يكن من الوقائع التي فصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع عندما نظرت في الطعن المقدم بشأن ذلك التقدير. 3. يعتبر القرار الصادر وفق أحكام هذه المادة قابلاً للطعن لدى المحكمة خلال (30) يوماً من تاريخ تبلغ المكلف إشعار التقدير.

[120] دياب، سارة، (2017)، **مدخل مقترح لأسس وأساليب الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي (دراسة ميدانية)**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بورسعيد، القاهرة، مصر.

بالضرائب المباشرة، والتي تستند إلى يساهم تكوينها على حماية دافعي الضرائب من التعسف من قبل الادارة الضريبية[121].

ويتم اللجوء إلى هذه اللجان بشكل اختياري، قبل التوجه الى القضاء، فإذا لجأ المكلف إلى القضاء سقط حقه في التوجه الى الدائرة الضريبية للجان الطعن، وإضافة إلى ذلك وكضمانة للمكلف يمكن تقديم طعن للدائرة الضريبية يلتمس من خلاله الإعفاء، أو التخفيض من الضرائب المباشرة المفروضة أو الغرامات[122].

3. رفض التقدير الضريبي: إذا تبين للإدارة الضريبية انعدام دقة وصحة ما ورد في الإقرار الضريبي من معلومات حول دخل المكلف الخاضع للضريبة تلجأ الادارة الضريبية الى التقدير بناء على تحديد أرباح المكلف.

وأن القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل، قام بمنح الوزير أو من ينوب عنه خطياً صلاحية إعادة التقدير، والنص على حق الطعن في قرار مأمور التقدير الضريبي، بالإضافة إلى تنظيم اللوائح المتعلقة بالاعتراضات المقدمة من المكلفين على طريقتين[123]:

الطريقة الأولى تتمثل في تقديم التظلم الإداري للدائرة الضريبية بخصوص قرار تقديرمأمور التقدير للضريبة وتتم أمامه كدرجة إدارية أولى، ومن ثم يتم الطعن بقرار مأمور التقدير أمام لجنة خاصة بالنظر بالطعون الضريبية كدرجة إدارية ثانية، ويظهر من التنظيم القانوني لطريق التظلم الضريبي في القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل أن التظلم على درجتين[124]:

---

[121] عبد العفور، حسام، (2008)، **مرجع سابق**، ص57.

[122] أبو عمرة، عبد الله، (2014)، مرجع سابق، ص73.

[123] نشرة وزارة المالية (2018)، **مرجع سابق**، ص16.

[124] دليل المكلف في ضريبة الدخل، (2012)، **مرجع سابق**، ص15.

الدرجة الأولى: التظلم أمام مأمور التقدير

عند تقديم التظلم بخصوص تقدير المبالغ الضريبية أمام مأمور التقدير يتم تحديد جلسة لمناقشة الاعتراض، ويسمح للمكلف بتقديم أوراقه أو إثباتاته في الادعاءات التي لديه، وبعدها يقوم مأمور التقدير بعلاج التظلم من خلال قراره بزيادة قيمة الضريبة، أو تخفيضها، أو الإبقاء عليها كما هي، ومن شروط ذلك[125]:

1. أن يكون تقديم الاعتراض مكتوباً، حيث لا يتم أخذ الاعتراض الشفوي بعين الاعتبار.
2. أن يكون تقديم الاعتراض بعد تبليغ المكلف بالدخل المقدر عليه، وتحديد مقدار الضريبة التي تم ربطها.
3. يجب تقديم الطعن خلال المدة القانونية التي تتمثل، بثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ بالربط الضريبي.

الدرجة الثانية: الطعن أمام لجنة الطعن.

لم يرد في القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل تنظيم للجنة الطعن الضريبي، واقتصر فقط على التظلم، وهذا ما اختلف عليه باعتبار لجنة الطعن جزء من التظلم المقدم لمأمور تقدير الضريبة وحده فقط[126].

الطريقة الثانية: وهي إعادة التقدير من الوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً.

لقد جاء في نص المادة (26) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م، بشأن ضريبة الدخل، للوزير أو الموظف الذي يفوضه الوزير خطياً في الدائرة الضريبية والممثل في مدير الدائرة سلطة إعادة النظر في تقدير قيمة الضريبة على المكلفين، في مدة أقصاها أربع سنوات من مدة تقديم إقرار المكلف الضريبي، أو قرار مأمور التقدير بربط الضريبة، في الفترة الضريبية التي تلت

[125] دياب، سارة، (2017)، مرجع سابق، ص40.

[126] التظلم الوارد في القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م، المادة (26) أنها تقتصر على تقديم تظلم أمام مأمور التقدير فقط، دون وجود لجنة طعن ضريبي.

السنة التي جرى فيها التقدير الضريبي، مع إعطاء المكلف الحق في سماع أقواله وتقديم دفوعه[127].

ويستنتج بأن القرار بقانون أعطى هذه الصلاحية للوزير أو من يفوضه خطياً فقط من أجل تحقيق مصلحة الإدارة الضريبية المتمثل بالعمل على زيادة المبالغ الضريبية، دون تحقيق مصلحة المكلف، وهي تمثل سلطة منحها القانون للوزير أو من ينوب عنه بتعديل ربط الضريبة.

ويلاحظ بأن القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل، أنه بناءً على قرار معقول، يمكن للوزير أو من يفوضه القانون الموافقة على التقدير المرفوض أو تقليله أو زيادته أو إلغائه بناءً على المعلومات والبيانات المتاحة.

القسم الثاني: الدراسات السابقة:

يوجد عدة دراسات سابقة عربية وأجنبية تناولت متغيرات الدراسة وهي كما يلي:

أولاً: الدراسات العربية:

دراسة (الفاعوري، 2019) بعنوان " الطعن في قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن: دراسة مقارنة":

هدفت الدراسة للتعرف إلى الطعن في قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن من خلال دراسة مقارنة، من خلال تناول أحكام وشرائح ضريبية وطرق الطعن، وكيفية التحصيل وفرض الغرامات، وكيفية التعامل مع تلك الطعون التي تقدم للطعن بالقرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية بمناسبة تطبيقها لأحكام قانون ضريبة الدخل، والتي تنظر أمام الجهة الإدارية أو القضائية التي أسند إليها صلاحية الفصل في هذه المنازعات، ولتحقيق ذلك استخدم المنهج الوصفي التحليلي وتم الاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة وتكونت من (30) فقرة، وكان مجتمع الدراسة مكون من ضريبة الدخل في عمان، اختير منهم عينة مكونة من (50) موظف وموظفة، وتم استخدام برنامج (SPSS) لتحليل فرضيات الدراسة.

[127] نشرة وزارة المالية (2018)، **مرجع سابق**، ص17.

ومن أهم نتائج الدراسة: أن الإدارة الضريبية قد تقع في خطأ تقدير الدخل الخاضع للضريبة، حيث إن القانون يعطي الإدارة الضريبية سلطة تقدير دخل المكلف، وقد يكون هذا التقدير مبالغاً فيه مما يقتضي إقرار طريق للطعن يمكن من خلاله تصويب التقدير بما يتناسب مع الواقع. ومن أهم توصيات الدراسة زيادة حرص المشرع عند إصدار التشريعات الضريبية على تحقيق العدالة في فرض وتحصيل الضرائب هذا من جهة ومن جهة أخرى سن الضمانات الكافية للمكلفين الخاضعين للضريبة من أي تعسف يقع من الإدارة الضريبية عند فرضها لهذه الضريبة على المكلفين الخاضعين لها.

دراسة (محمد وأمين، 2018) بعنوان " الحوكمة الضريبية ودورها في تطبيق أسلوب التقدير الذاتي: دراسة ميدانية على الإدارة العامة بديوان الضرائب بولاية الخرطوم":

هدفت الدراسة إلى معرفه دور الحوكمة الضريبية في تفعيل أسلوب التقدير الذاتي، ودراسة وتحليل العلاقة بين تطبيق الحوكمة الضريبية وتعزيز الشفافية والافصاح في الإجراءات المتبعة من قبل كل من الادارة الضريبية والمكلفين، وبيان دور الحوكمة الضريبية في زيادة الثقة من قبل الادارة الضريبية في القرارات التي يقدمها المكلفين، ولتحقيق ذلك استخدم المنهج الوصفي التحليلي وتم الاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة وتكونت من (40) فقرة، وكان مجتمع الدراسة مكون من المفتشين في ديوان الضرائب في الخرطوم، اختير منهم عينة مكونة من (100) موظف وموظفة، وتم استخدام برنامج (SPSS) لتحليل فرضيات الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها إن وضوح التشريع الضريبي يقلل من المنازعات الضريبية مما يفعل أسلوب التقدير الذاتي، التشريع الضريبي الذي يراعي الظروف الاقتصادية للممولين يؤدي الى تجويد اسلوب التقدير الذاتي، ومن أهم توصيات الدراسة إلزام التشريع الضريبي للمكلفين بإمساك دفاتر منتظمة يؤدي الى زيادة فاعلية التقدير الذاتي.

دراسة (شرقي، 2018) بعنوان "التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية":

هدفت الدراسة التعرف إلى دراسة موضوع التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية وفقا للتشريع الجزائري تسليط الضوء على مختلف المراحل والإجراءات التي تمر بها هذه المنازعات وكيفية تسويتها أمام إدارة الضرائب، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي، وتم الاعتماد على

المواد القانونية في القانون الجزائري لضريبة الدخل، وتفسير بنوده، وقد تم تفسير العديد من المحاور المتعلقة بتقديم الاقرارات والمنازعات التي قد تظهر بسبب ذلك.

ومن أهم نتائج الدراسة أن المشرع الجزائري حاول أن يخلق نوع من التوازن في النصوص القانونية لحماية كل من المكلّف بالضريبة والإدارة على حد السواء حيث يمكن للمكلّف بالضريبة أن يستفيد من التأجيل القانوني للدفع والإعفاءات الضريبية والتخفيض إلى غير ذلك، أما بالنظر إلى منازعات التحصيل الضريبي نجد أنها تتميز بنوع من الخطورة خاصة فيما يتعلق بالحجز الإداري وغلق المحل التجاري حيث تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين وذلك بتوجيه إنذار إلى المكلّف بالضريبة بعد يوم كامل من تاريخ الاستحقاق، كما يمكن لإدارة الضرائب أن تلجأ إلى بيع المحل التجاري عن طريق المزاد العلني، ومن أهم توصيات الدراسة حث المشرع الضريبيعلى إيجاد مجموع الإجراءات الجبائية المتعلقة بتحصيل مستحقات الخزينة العمومية، والاعتراضات التي خولها التشريع الضريبي.

دراسة (مصطفى، 2016) بعنوان " عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخل وفقا للقرار بقانون رقم (8) لعام 2011م":

هدفت الدراسة إلى معرفة الجهة التي يقع على عاتقها عبء الإثبات في المنازعة الضريبية،وهدفت أيضا إلى معرفة طرق الإثبات التي يمكن لأطراف المنازعة الضريبية استخدامهالإثبات حقوقهم، وطبعا كان الأساس الذي استندت اليه هذه الدراسة للإجابة عن الإشكالية هو معرفة طبيعة انتماءالقانون الضريبي للقوانين الأخرى، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي من خلال عرض متغيرات الدراسة والتي تناولت الاقرارات الضريبية، الطعن الإداري، الاعتراض، المنازعات الضريبية من خلال تقسيمها في مباحث خمسة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، منها: أن القانون الضريبي هو قانون يتمتع باستقلال نسبي وليس استقلال مطلق عن غيره من القوانين الأخرى، لان كل القوانين ترتبط مع بعضهاالبعض، وأيضا توصلت الدراسة إلى أن عبء الإثبات ليس ملقى على طرف دون الآخر في المنازعة الضريبية، حيث انه ينتقل من طرف إلى الطرف الآخر، ويخضع لقواعد قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية فيما لم يرد به نص خاص في القانون الضريبي، ومن أهم توصيات

الدراسة أن الباحث يدعو المشرع الضريبي الفلسطيني إلى التدخل الصريح لبيان حجية كل وسيلة من وسائل الإثبات في المنازعة الضريبية، خاصة الوسائل التي عليها خلاف كالشهادة واليمين.

دراسة (أبو عمرة، 2014) بعنوان "التنظيم القانوني للجنة الطعن الضريبي في كل من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وقانون ضريبة الدخل المصري":

هدفت الدراسة في نظر النزاع الضريبي أمام لجنة الطعن الضريبي على اختلاف مسمياتها، ففي قانون ضريبة الدخل الفلسطيني أُطلق عليها اسم لجنة نظر الاعتراض، وفي قانون ضريبة الدخل المصري أطلق عليها اسم لجنة الطعن، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي من خلال عرض متغيرات الدراسة والتي تناولت الاقرارات الضريبية، الطعن الإداري، الاعتراض، المنازعات الضريبية، كما تناول الطبيعة القانونية للجنة الطعن ومدى إمكانية اعتبارها: لجنة إدارية بحتة، أم لجنة قضائية بحتة: محكمة إدارة، أم هي لجنة إدارية أنيط بها اختصاص قضائي للفصل في نزاع مطروح أمامها.

ومن أهم نتائج الدراسة: أن المنازعة الضريبية ذات أسباب متعددة: منها أسباب تتعلق بالتشريع الضريبي(كتلك المتصلة بكثرة التبديل والتعديل والتعقيد للتشريعات الضريبية)، أو أسباب تتعلق بالإدارة الضريبية، مثل: عدم كفاءة الكادر الوظيفي العامل في الإدارة الضريبية أو أسباب تتعلق بالمكلف، كنقص الوعي الضريبي، أو أسباب أخرى تتعلق بالطبيعة الخاصة بالمنازعة الضريبية، ومن أهم توصيات الدراسة: أن يقوم المشرع الضريبي الفلسطيني بضرورة النص صراحة على تنظم طرق الطعن الضريبي الإداري، بتحديد آلية الاعتراض بشكل واضح، وبإجراءات تفصلها عن الطعن أمام لجنة الطعن، والنص على تشكيل لجنة الطعن الضريبي، تشكيلاً دقيقاً، وتحديد اختصاصاتها وإجراءات عملها بشكل واضح ودقيق، وضرورة أن يكون تشكيلها دائم.

دراسة (السعايدة، 2012) بعنوان " دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة (1985) م وتعديلاته":

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية طرق الإثبات في المنازعات الضريبية، حيث يعتبر الإثبات الأداة الضرورية التي يعول عليها القاضي الضريبي للتحقيق في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية، كما أنها تشكل الوسيلة العملية يعتمد عليها المكلفون في صيانة حقوقهم المترتبة على تلك الوقائع القانونية، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي من خلال دراسة وتفسير بنود القانون الضريبي.

وقد خلص البحث إلى عدة نتائج من أهمها أن الإثبات في حل المنازعات الضريبية يعتمد بشكل كبير على الآراء الشخصية والتقديرية للقاضي الضريبي في تقييمه لقوة الدليل مما قد يضيع على الخزينة حقها من الموارد المالية أو يتسبب بالجور على المكلفين بالضريبة، وكذلك من أبرز النتائج التي توصل إليها الباحث هي عدم وجود آلية قانونية للحصول على الدليل تقيم قوته القانونية وطرق الإثبات التي يتوجب على الإدارة الضريبية والمكلف سلوكها لإثبات صحة دعواهم،ومن أبرز التوصيات التي خلصت إليها الدراسة زيادة الثقافة المحاسبية للقضاة والادعاء العام على حدسواء وذلك من خلال اتباعهم لدورات تدريبية مكثفة في المجال القانون الضريبي والمحاسبة.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

دراسة (Nobes, C., et. At, 2016) بعنوان:

" Modeling the Links Between Tax and Financial Reporting: A Longitudinal Examination of Norway Over 30 Years up to IFRS Adoption".

هدفت الدراسة الي تقديم نموذج لكيفية اختلاف الربط بين التقارير المالية والضريبية باختلاف الزمن ومن دولة لأخرى، مع الاخذ في الاعتبار الاهداف التنافسية ورد الفعل المتبادل بين السلطات الضريبية والجهات المعنية بإعداد التقارير المالية، واستخدم المنهج الوصفي التحليلي، وتم الاعتماد على استبانة تكونت من (30) فقرة، تضمنت الربط الضريبي، والاقرار الضريبي،

والكشف الذاتي، الطعن الضريبي، ووزعت على موظفي الدوائر الضريبية في النرويج، وشملت العينة (100) موظف وموظفة، وتم استخدام برنامج (SPSS) لتحليل فرضيات الدراسة.

وتوصلت الدراسة الى نتائج منها ان النرويج تجاوزت حالة عدم الاتصال بين التقارير المالية والتقارير الضريبية اسوة بالولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، ويتضح أن الدراسة ركزت على فحص نموذج ربط التقارير المالية والضريبية في النرويج خلال فترة ثلاثون عاما، ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة توفر كافة إمكانات نجاح نظام الالتزام الضريبي الطوعي في ظل الأوضاع السائدة، بما في ذلك معايير إعداد القوائم المالية المحاسبية المطبقة التي تعتبر احد أدلة الإثبات على صحة الدخل الخاضع للضريبة.

دراسة (Polsky,C., et, at., 2016) بعنوان:

" Consider VDAs To Manage Tax and Financial Statement Exposure"

هدفت الدراسة الى التعرف على مزايا اتفاقيات الافصاح الطوعي من خلال الإقرار الضريبي من خلال القوائم المالية وأثرها على الالتزام الضريبي الطوعي بتقديم نموذج الإقرار الذاتي، وعرض القوائم المالية، وانتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم الاعتماد على استبانة تكونت من (30) فقرة، ووزعت على موظفي الدوائر الضريبية في لندن، وشملت العينة (120) موظف وموظفة، وتم استخدام برنامج (SPSS) لتحليل فرضيات الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها أن اتفاقات الإفصاح الطوعي يمكن ان تساعد على تحرير مخصصات الضرائب في القوائم المالية والى تحديد عدد السنوات التي يقوم دافعوا الضرائب بتقديم اقراراتهم الضريبية عنها، وان اتفاقات الافصاح الطوعي يمكن ان تكون اداه مفيدة للدولة ودافعي الضرائب معا، فالدولة يمكن لها ان تحصل ايرادات غير معروفة لها من قبل واضافة دافعي ضرائب جدد غير مسجلين لديها، أما دافع الضرائب فيمكن له ان يدفع ضرائب اقل نتيجة لتحديد فترات الضرائب السابقة بموجب الاتفاقات مع ادارة الضرائب، ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة الإفصاح عن حقيقة الدخل الخاضع للضريبة من قبل دافع الضرائب للأغراض الضريبية.

دراسة (Martinez, 2015) بعنوان:

The Evolution of Tax Morale in Modern "Spain"

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى التغير في الوعي الضريبي لدي المجتمع الاسباني بعد تحول البلاد الى النظام الديمقراطي وقيام المملكة الاسبانية بإجراء تغييرات جوهرية على دور وفاعلية القطاع العام، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، وتم الاعتماد على استبانة تكونت من (30) فقرة، ووزعت على موظفي الدوائر الضريبية في مدريد، وشملت العينة (88) موظف وموظفة، وتم استخدام برنامج (SPSS) لتحليل فرضيات الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها، هناك تغير ايجابي مهم في مستوي الوعي الضريبي لدي المواطن الاسباني خلال هذه الفترة، وان المملكة الاسبانية قد نجحت في جهودها لإعادة تنظيم الضرائب وتحديث الادارة الضريبية، واوصت الدراسة بضرورة عمل مزيدا من الابحاث حول تطور الوعي الضريبي الاسباني لكي يمكن فهم المزيد حول توجهات المواطن نحو دفع الضرائب.

دراسة (Jacqueline and Kisunko, 2015) بعنوان:

" Small Business inSouth Africa: Who Out Sources Tax Compliance Workand Why ?"

هدفت الدراسة إلى تعرف العوامل المؤثرة في مستوى الإذعان الضريبي لدى دافعي الضرائب في جنوب أفريقيا، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي، وتم الاعتماد على الاستبانة كأداة، وتم استقصاء المعلومات الخاصة ب (998) شركة صغيرة ومتوسطة الحجم مسجلة لدى دائرة الضريبة في مختلف أقاليم جنوب إفريقيا، تم اختبار أسئلة الدراسة وفرضياتها من خلال استخدام الرزمة الإحصائية (Spss)، وتوصلت الدراسة إلى أن نقلا لعبء الضريبي (OLS). وعدم تعقيد إجراءات تقدير ودفع الضريبة تسهم في تعزيز مستوى الإذعان الضريبي لدى المكلفين. ومن أهم توصيات الدراسة: لإعلان عبر وسائل الإعلام المختلفة عن أسماء غير المذعنين حيث ستتحول نظرة المجتمع لهم إلى نظرة سلبية جرمية تؤثر في مكانتهم الاجتماعية والاقتصادية تدفعهم إلى الإذعان الضريبي.

دراسة(Kyle, 2015) بعنوان:

" Optimal Tax Compliance and Penalties when the Law is Uncertain "

هدفت الدراسة إلى تحري العلاقة بين مستوى الإذعان الضريبي والغرامات في ولاية فرجينيا في الولايات المتحدة الأمريكية، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي، وصمم الباحث استبانة لجمع البيانات، وكان مجتمع الدراسة جميع المكلفين في ولاية فرجينيا، اختير منهم (225) مكلفاً، وتم استخدام الإحصاء الوصفي التحليلي وتحليل الانحدار المتعدد في تحليل البيانات، توصلت الدراسة إلى أن للغرامات أثر واضح على تحسين مستوى الإذعان الضريبي لدى المكلفين بدفع الضريبة. ومن أهم توصيات الدراسة: الاستعانة بمواقع التواصل الاجتماعيفي نشر التعليمات الضريبية وآلية التحاسب الضريبي بكل شفافية مع ملاحظة آراء المواطنين حول تلك التعليمات.

دراسة (Warren, 2015) بعنوان: "Ambiguity about Audit Probability"

هدفت الدراسة إلى التعرف على الغموض المصاحب لإجراءات الضريبة ومستوى الإذعان الضريبي ورفاهية دافع الضريبة، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي وتم الاعتماد على الاستبانة كأداة، وأجريت الدراسة في بريطانيا على مجتمع المكلفين، وتم اعتماد عينة مكونة من (150) مكلف ضريبي، واستخدم برنامج (SPSS) الإحصائي لتحليل معلومات الدراسة، لمعرفة درجة تأثير الغموض في إجراءات الضريبة فيمستوى الإذعان الضريبي، وكشفت الدراسة عن أن هناك علاقة عكسية بين الغموض في إجراءات الضريبة ومستوى الإذعان الضريبي، كما أن السلوك الأخلاقي لدافع الضريبة يؤثر في سلوك الإذعان الضريبي. وأوصت الدراسة بزيادة وعي المكلفين والإدارة الضريبية بدفع الضريبة وأهدافها.

ثالثاً: التعقيب على الدراسات السابقة:

تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في عدة محاور أهمها، تناول متغيرات الدراسة ومحاورها والتي تتعلق بالمنازعات الضريبية مثل دراسة (شرقي، 2018)، ودراسة (السعايدة، 2012) والاقرارات الضريبية كما ورد في دراسة (الفاعوري، 2019) ودراسة (Polsky,C., et, at., 2016)، والتقدير الذاتي كما ورد في دراسة (محمد وأمين، 2018).

كما تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في تناول القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) والخاص بالضريبة على الدخل الفلسطيني، كدراسة (مصطفى، 2016)، كما تشابهت الدراسة مع بعض الدراسات السابقة في المنهجية المستخدمة وهي المنهج الوصفي التحليلي، ومن خلال الاعتماد على أداة الاستبانة مثل دراسة (الفاعوري، 2019) ودراسة (محمد وأمين، 2018)، ودراسة (Nobes, C., et. At, 2016).

وقد اختلفت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في تناول بعض المحاور مثل دراسة (الفاعوري، 2019) التي تناولت الطعن في قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن، ودراسة (شرقي، 2018). التي تناولت وركزت على التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية، ودراسة (مصطفى، 2016) التي تناولت عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخلوفقا للقرار بقانون رقم (8) لعام 2011م، بينما شملت الدراسة الحالية المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي.

كما اختلفت الدراسة الحالية عن بعض الدراسات السابقة في المنهجية حيث أن بعض الدراسات اكتفت بالمنهج الوصفي ودراسة بنود القانون الضريبي، كدراسة (شرقي، 2018) ودراسة (مصطفى، 2016) ودراسة (أبو عمرة، 2014) بينما قامت الدراسة الحالية بشمول دراسة القانون الضريبي بالإضافة إلى المنهج التحليلي ومن خلال الاستبانة.

وقد تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أنها وعلى حد علم الباحثة تناولت محاور لم تتناولها الدراسات السابقة وهي محور محتويات الإقرار الضريبي، ومحور قبول أو رفض الإقرار الضريبي، ومحور موعد تقديم الإقرار الضريبي، وجمعت الدراسة بين المنازعات الضريبية والاقرار الضريبي والتقدير الذاتي.

الفصل الثالث

الطريقة والاجراءات

مقدمة

يتضمن هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي اتبعها الباحث في تحديد مجتمع الدراسة وعينتها، واستخدام أداة الدراسة، وخطوات التحقق من صدق الأداة وثباتها، إضافة إلى وصفالطرق الإحصائية المتبعة في تحليل البيانات.

منهجية الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة المنهج الوصفي لوصف عينة الدراسة ومتغيراتها، اضافة إلى المنهجالتحليلي بهدف التعرف على المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي حسب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، ولأن الدراسة ميدانية فإنها تتبع المنهج الوصفي التحليلي والمعتمد في دراسة الأثر وفحص العلاقات بين المتغيرات.

مجتمع وعينة الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع موظفي ورؤساء اقسام ومدراء دوائر يعملون في دوائر ضريبة الدخل في المحافظات الشمالية والبالغ عددهم (89) موظف وموظفة وفق إحصائية وزارة المالية الفلسطينية للعام (2020)، وكانت عينة الدراسة عبارة عن وتم استخدام المسح الشامل في اختيار العينة بسبب صغر حجم المجتمع.

أداة الدراسة

استخدمت الباحثة الاستبانة أداة للدراسة، وقد قامت بتطويرها كأداة لجمع بيانات الدراسة، وذلك وفقاً للخطوات الآتية:

1. مراجعة الأدب النظري المتعلق بموضوع الدراسة، وأهدافها، ومجالاتها، وتطبيقاتها، والعمل بها.

2. مراجعة الأبحاث والدراسات ذات العلاقة بعنوان الدراسة، ومن هذه الدراسات والأبحاث (أبو عمرة، 2014) و(بلهوشات، 2017).

وقد تكونت أداة الدراسة من ثلاثة أجزاء:

الجزء الأول: وهو عبارة عن (5) اسئلة تتعلق المعلومات الشخصية عن افراد عينة الدراسة.

الجزء الثاني: وهو عبارة عن (25) سؤال موضوعي تتعلق بمجال بالمتغيرات التابعة (مواعيد تقديم الاقرار الضريبي، قبول او رفض الاقرار الضريبي، محتويات الاقرار الضريبي).

الجزء الثالث: وهو عبارة عن (8) اسئلة موضوعية تتعلق بمجال المتغير المستقل (المنازعات الضريبية).

لقد تم استخدام مقياس ليكارت(Likert) الخماسي والمتدرج بالاعتماد على الدراسات السابقة الذي يعتبر من المقاييس الاكثر شيوعا حيث يطلب فيه من المستجوب أن يحدد درجة موافقته أو عدم موافقته على الخيارات المحددة، بحيث يكون كما يلي: (5: موافق بشدة)، (4: موافق)، (3: محايد)، (2: غير موافق) وأخيرا (1: غير موافق بشدة).

صدق الأداة:

تم عرض أداة الدراسة على اربعة محكمين مختصين في تخصص إدارة الاعمال والمحاسبة والمنازعات الضريبية، وقد طُلب من المحكمين إبداء الرأي في فقرات أداة الدراسة من حيث صياغة الفقرات، ومدى مناسبتها للمجال الذي وُضعت فيه، إما بالموافقة عليها، أوتعديل صياغتها، أو حذفها لعدم أهميتها، أو إضافة فقرات جديدة، ولقد تم الأخذ برأي أغلبية أعضاء لجنة المحكمين في عملية التحكيم، وبذلك يكون قد تحقق صدق المحتوى للاستبانة، وأصبحت أداة الدراسة في صورتها النهائية (الملحق (1) أداة الدراسة وفي الملحق (2) أسماء المحكمين).

الفقرات التي تم حذفها:

ارجو كتابة الأسئلة التي تم حذفها في مرحلة تحكيم الاستبيان:

1.عند انتهاء السنة المالية يقوم المكلف بتحديد الحقوق الخاصة به.

2.يقدم المكلف إقراره الضريبي في آخر كل سنة.

3.تقوم الدائرة الضريبية برفض الإقرار المقدم من قبل المكلف.

4.عدم ملء كافة محتويات الإقرار الضريبي يتسبب برفضه.

أما الفقرات التي تمت إضافتها:

ارجو كتابة الأسئلة التي تم اضافتها في مرحلة تحكيم الاستبيان:

1. يرسل المكلف الإقرار الضريبي إلى الدائرة خلال أربعة أشهر التالية لانتهاء الفترة الضريبية.

2. ترفض الدائرة الضريبية الإقرار المقدم من قبل المكلف لعدم الاقتناع بالدخل المقرر في هذا الإقرار.

3. يوضح المكلف في إقراراته الضريبية صافي الدخل الخاضع للضريبة بموجب كشف مختصر لإيراداته ومصروفاته عن الفترة الضريبية.

4. في حال حدوث المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي يتم تقديم الطعن للدائرة الضريبية بخصوص ذلك.

الفقرات التي تم تعديل صياغتها:

ارجو كتابة الأسئلة التي تم تعديل صياغتها في مرحلة تحكيم الاستبيان:

1. تقوم الدائرة الضريبية برفض الإقرار المقدم من قبل المكلف غير المستوفي للشروط المحددة.

2. عند انتهاء السنة المالية يقوم المكلف بتحديد الحقوق والالتزامات الخاصة بالنشاط الذي يمارسه من خلال تفريغه في الإقرار الضريبي.

أما باقي الفقرات فقد تمت الموافقة عليها بالإجماع

ثبات الأداة:

يقصد بثبات درجات الاختبارات مدى خلوها من الأخطاء غير المنتظمة التي تشوب القياس، اي مدى قياس الاختبار للمقدار الحقيقي للسمة التي يهدف لقياسها، فدرجات الاختبار تكون ثابتة إذا كان الاختبار يقيس سمة معينة قياسا متسقا في الظروف المتباينة التي قد تؤدي إلى أخطاء القياس (Uma، 1992).

لقد تم استخراج معامل ثبات الأداة، باستخدام معادلة كرونباخ ألفا Cronbach'sAlphaالموضح في الجدول (1) حيث يبين معاملات الثبات لأداة الدراسة ومجالاتها.

الجدول (1): معاملات الثبات لمحاور أداة الدراسة

المتغير	عدد الفقرات	معامل كرونباخ الفا
مواعيد تقديم الاقرارات الضريبية	9	0.813
قبول او رفض الاقرارات الضريبية	8	0.889
محتويات الاقرار الضريبي	8	0.792
المنازعات الضريبية	8	0.782
الدرجة الكلية	**33**	**0.814**

(اعداد الباحثة من برنامج Spssv22)

يتضح من الجدول رقم (1) أن الثبات المجالات الاستبانة تراوح بين (0.782-0.813) في حين بلغ الثبات الكلي (0.814) ما يجعلها قابلة ومناسبة لأغراض البحث العلمي كما هو موصى به للدراسات الاقتصادية والإنسانية بحسب(George, 2003)، مما يعني ان ثبات أداة الدراسة مقبول علميا.

إجراءات الدراسة

لقد تم إجراء هذه الدراسة وفق الخطوات الآتية:

1. إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية

2. تحديد أفراد عينة الدراسة

3. توجيه كتاب من عمادة كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية، المكاتب مقدري الضريبة في الضفة الغربية، لتسهيل مهمة جمع بيانات الدراسة.

4. قامت الباحث بتوزيع أداة الدراسة على مجتمع الدراسة، واسترجاعها، إذ تم توزيع (90) استبيان وتم استرجاع (89) استبيانات.

5. تم تفريغ البيانات في برنامج Smart PLS3.

6. استخراج النتائج، وتحليلها، ومناقشتها، ومقارنتها مع الدراسات السابقة، واقتراح التوصيات المناسبة.

متغيرات الدراسة

تضمنت الدراسة المتغيرات الآتية:

المتغير المستقل: المنازعات الضريبية

المتغيرات التابعة: مواعيد تقديم الاقرارات الضريبية، قبول او رفض الاقرارات الضريبية، محتويات الاقرار الضريبي.

المعالجات الإحصائية

بعد جمع إجابات أفراد العينة، جرى ترميزها وإدخال البيانات باستخدام الحاسوب، ثم تمت معالجة البيانات إحصائيا باستخدام برنامج التحليل الاحصائي المتقدم SMART PLS 3ومن المعالجات الإحصائية المستخدمة لاختبار نموذج الدارسة واثبات صحية او نفي الفرضيات ما يلي:

أولا: تحليل النموذج القياسي Measurement Model

يمكن تحليل نتائج النموذج القياسي من خلال التحقق من المعايير التالية:

1. الصدق التقاربيConvergent validity وتتم من خلال

(A) الاتساق الداخلي – التشبعات Factor Loading

(B) ثبات المقياس Reliability – الموثوقية المركبة Composite Reliability (CR)

(C) متوسط التباين المفسر Average Variance Extracted (AVE)

2. الصدق التمايزيDiscriminant validity وذلك من خلال معيار Fornell and Larcker (1981)

ثانيا: تحليل النموذج الهيكلي Structural Model

يمكن تحليل نتائج النموذج الهيكلي من خلال التحقق من المعايير التالية:

(A) معامل التفسيرcoefficient of determination (R^2)

(B) حجم التأثير Effect size(f^2)

(C) اختبار الفرضيات

ثالثا: اختبار جودة نموذج الدراسة:

يتم اختبار جودة نموذج الدراسة من خلال التحقق من المعايير التالية:

(A) جودة التنبؤ Q^2

(B) جودة المطابقة Goodnes of Fit (GoF)

الفصل الرابع
تحليل وعرض نتائج الدراسة

المقدمة

بعد الانتهاء من جمع البيانات عن طريق استبيان اعدته الباحثة بغرض جمع البيانات اللازمة لاختبار نموذج الدراسة، والتي وزعت على مجتمع الدراسة المستهدف وهو89 موظفا يعملون في دوائر ضريبة الدخل في المحافظات الشمالية في فلسطين.في هذا الفصل تم تحليل البيانات وعرض نتائجها، وذلك من اجل التحقق أو نفي صحة الفرضيات التي تم طرحها في نموذج الدراسة المقترح.وفي سبيل التحقق من نفي او اثبات صحة الفرضيات فان الدراسة الحالية قامت بتحليل البيانات باستخدام منهجية المعادلات الهيكلية **SEM (Structural EquationModeling)** باستخدام برنامج التحليل الاحصائي المتقدم Smart-PLS3.

منهجية المعادلات الهيكلية SEM (Structural Equation Modeling)

تعد طريقة SEM (Structural Equation Modeling) من افضل الطرق الحديثة التي تستخدم لاختبار النماذج متعددة المتغيرات، وذلك لأنها تعطي للباحثة امكانية اختبار العلاقة بين هذه المتغيرات دفعة واحدة مع تحديد مدى ملائمة النموذج للبيانات التي يتم تجميعها من خلال مجموعة مؤشرات يطلق عليها مؤشرات جودة المطابقة (Hair Jr, Hult, Ringle, & Sarstedt, 2016).

وبناءً عليه تم استخدام نموذج المعادلات الهيكلية (SEM) من اجل اختبار مدى ملائمة النموذج المقترح، وذلك من خلال برنامج التحليل الاحصائي المتقدم Smart-PLS3، والذي يستخدم للتأكد من مدى ملائمة النموذج مع بيانات العينة المستخدمة وأنها تقيس فعليا ما وضعت من اجل قياسه.

معدل الاستجابات على أداة الدراسة

تمثلت طريقة توزيع الاستبيان في التوجه الشخصي لعينة الدراسة المكونة من موظفي ورؤساء اقسام ومدراء دوائر الضريبة في الضفة الغربية، بحيث تم توزيع الاستبيان على عينة قصدية مكونة من (89) موظف من مجتمع الدراسة المكون من (89) موظفا يعملون في دوائر ضريبة الدخل في المحافظات الشمالية، وبعد شهر من تاريخ التوزيع تم الرجوع لعينة الدراسة واستلام الاستبانات.

وتم توزيع (90) استبيان، وبعد انتهاء عملية الجمع تم الحصول على (89) استبانات بواقع 98.88%. وهذه النسبة تعد كافية جدا وممثلة لمجتمعالبحث الجدول رقم(2) يبين الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.

جدول (2) خصائص عينة الدراسة (العدد: 89)

خصائص افراد عينة الدراسة	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي		
دبلوم	19	%21.3
بكالوريوس	61	%68.5
ماجستير فأعلى	9	%10.1
المستوى الوظيفي		
موظف	59	%66.3
رئيس قسم	24	%26.9
مدير دائرة	6	%6.74
سنوات الخبرة		
اقل من خمس سنوات	17	%19.1
من 5- اقل من 10 سنوات	22	%24.7
من 10- اقل من 15 سنة	33	%37
15 سنة فأكثر	17	%19.1
عدد الدورات التدريبية		
اقل من خمس دورات	63	%70.7
من 5- اقل من 10 دورات	13	%14.6
من 10- اقل من 15 دورة	7	%7.86
15 دورة فأكثر	6	%6.74
المحافظة		
طولكرم	15	%16.85

نابلس	19	%21.35
جنين	19	%21.35
قلقيلية	13	%14.6
طوباس	11	%12.35
سلفيت	12	%13.48

المصدر: تحليل الباحثة

يتضح من الجدول السابق ان (61، 68.5%) من افراد عينة الدراسة يحملون درجة البكالوريوس وفقط (10.1%) منهم من يحملون درجة الماجستير فاعلى اما باقي عينة الدراسة (21.3%) فيحملون شهادة الدبلوم، اما نسبة للمستوى الوظيفي فقد كان 66.3% من افراد العينة موظفين و26.9% منهم رئساء اقسام و 6.78% منهم مدراء دوائر.

اما بالنسبة لسنوات الخبرة فقد كان من لهم خبرة ما بين 10-15 سنة 37% من عينة الدراسة ومن لهم 5-10 سنوات خبرة كانوا 24.7% وتساوى من لهم خبرة اقل من خمس سنوات ومن لهم خبرة اكبر من 15 سنة ب 19.1%.

اما عدد الدورات التدريبية فقد كان النصيب الاكبر لمن لهم اقل من خمس دورات بنسبة 70.7%، ومن لديهم دورات ما بين ال 5-10 كانت نسبتهم 14.6%، ومن كانت لدبهم ما بين 10-15 دورة كانت نسبتهم 7.86% اما من كانت لديهم اكثر من 15 دورة فكانت نسبتهم 7.74%.

وبالنسبة لتقسيم افراد العينة حسب المحافظة فكانت كالتالي، طولكرم (16.85%)، نابلس (21.35%)،جنين (21.35%)، قلقيلية (14.6%)، طوباس (12.35%)، سلفيت (13.48%).

تحليل وعرض نتائج تحليل بيانات الدراسة

يقسم التحليل باستخدام برنامج التحليل الاحصائي المتقدم Smart-PLS3 الى جزئيين رئيسيين وهما:

1. تحليل النموذج القياسي (النموذج الخارجي) Measurement Model: وهو ذلك الجزء من نموذج المعادلة الهيكلية، والذي يتعامل مع متغيرات الدراسة ومؤشراتها حيث يحدد العلاقات بين المتغيرات المشاهدة (المؤشرات او الاسئلة) والمتغيرات غير المشاهدة (الكامنة)، كما أنه أيضا يصف صدق وثبات المتغيرات المشاهدة.
2. تحليل النموذج الهيكلي (النموذج الداخلي) Structural Model: وهو النموذج الداخلي الذي يوضحالعلاقات السببية الموجودة بين متغيرات الدراسة، حيث انه يوضح طبيعة العلاقة بين العوامل المستقلة والتابعة، وكذلك يبين نسبة الأثر ومعامل التفسير لكل من العوامل المستقلة في العامل التابع، ومن خلال نتائج النموذج الهيكلي يمكن توضيح نتائج فرضيات الدراسة وقيمة العلاقات واشارتها (موجبة او سالبة).

بناءً على المراحل الأساسية للتحليل الاحصائي من خلال برنامج Smart-PLS3 فان تحليل البيانات سيتم على مرحلتين لكي يتم التأكد اولا من ان البيانات التي تم جمعها قد اجتازت معايير النموذج القياسيMeasurement Model، وثانيا يتم تقييم النموذج الهيكلي Structural Model وذلك من اجل الوصول الى نتائج الفرضيات وتحقيق اهداف هذه الدراسة.

تحليل النموذج القياسي (النموذج الخارجي Measurement Model)

يقسم تحليل النموذج القياسي Measurement Model الى قسمين رئيسيين هما:

1- الصدق التقاربيConvergent validity
2- الصدق التمايزي Discriminant validity

تتمثل إحدى المزايا الأساسية لبرنامج (Smart-PLS3) في قدرته على تقدير الصدق البنائي للمقاييس، ويشير الصدق البنائي إلى الدرجة التي تعكس بها عناصر مقياس البناء النظري والمفاهيمي الذي صممت لقياسه، ويتم التحقق من الصدق البنائي للمقياس من خلال اختبار توافر كلا من الصدق التقاربي، والصدق التمايزي لذات المقياس، وفيما يلي نتائج اختبار كلا النوعين من الصدق.

1. **تحليل الصدق التقاربي للمقاييس**Convergent validity

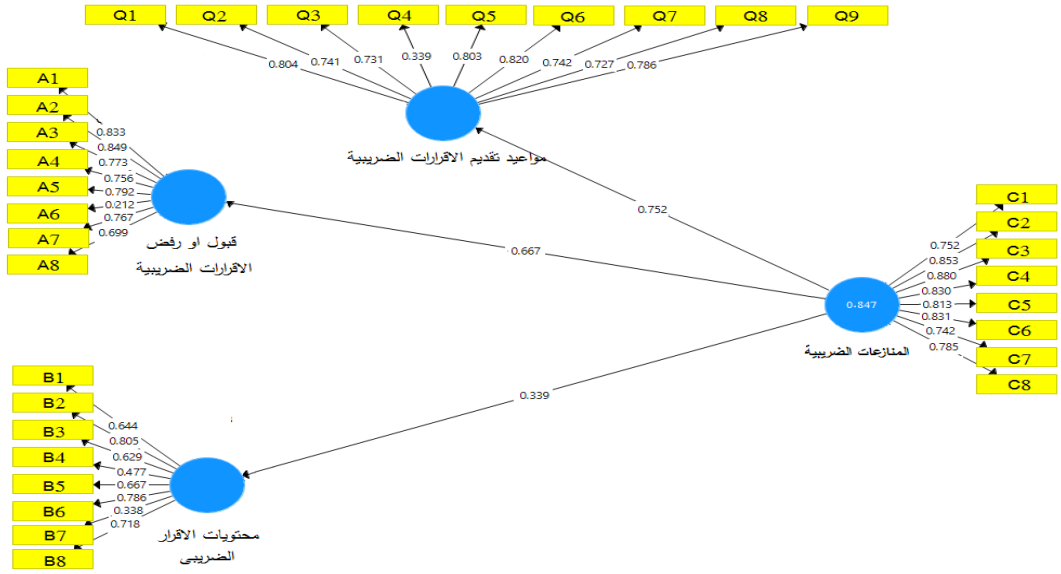
يشير الصدق التقاربيConvergent Validity إلى درجة اتساق العناصر المستخدمة لقياس المفهوم مع بعضها البعض. ووفقًا لما أشار إليه Hair Jr, Hult, Ringle, and Sarstedt (2016) فإن تقدير الصدق التقاربي يتم من خلال ثلاثة معايير هي: (**A**) الاتساق الداخلي – التشبعاتFactor Loading، (**B**) ثبات المقياس Reliability – الموثوقية المركبة Composite Reliability (CR)،(**C**) متوسط التباين المفسر Average Variance Extracted (AVE).

وفي الجدول رقم (3) توضيحا للمعايير المعتمدة علمياً لقبول عناصر الصدق التقاربي:

الجدول (3): معايير قبول عناصر الصدق التقاربي

المعايير	القيم المعتمدة
الاتساق الداخلي Factor loading	يجب أن تكون قيمة التشعباتFactor loading لكل الاسئلة اكبرمن 0.50 بحسب (Hair Jr et al., 2016).
الموثوقية المركبة Composite Reliability (CR)	يجب أن تكون قيم الموثوقية المركبة CR أكبر من 0.70 لتجسيد التناسق الداخلي بين مؤشرات العام وذلك بحسب (Hair Jr et al., 2016).
متوسط التباين المفسر Average Variance Extracted (AVE)	يجب ان تكون قيم التباين المفسر(AVE) اكبر من 0.50 لتجسد نجاح جميع أسئلة العامل في قياسه وذلك بحسب (Hair Jr et al., 2016).

يظهر الشكل رقم (1) نتائج تحليل النموذج القياسي Measurement Model كما اظهرها برنامج **Smart-PLS3**.



الشكل رقم (1): النموذج القياسي

A. الاتساق الداخلي – التشعبات Factor Loading :

يتم تقدير الاتساق الداخلي لنموذج الدراسة من خلال اختبار تشبعات الأسئلة (الفقرات) لجميع الابعاد. وللتحقق من الصدق التقاربي لنموذج الدراسة، يتم تقييم صدق النموذج من خلال قياس تشبعات فقرات نموذج الدراسة (Factor loading) حيث تشير النتائج في الشكل رقم(2) والجدول رقم (4) الى قيم تشبعات Factor Loadings العبارات (الأسئلة) لجميع عوامل الدراسة.

الجدول (4): نتائج تشبعات الأسئلة لكل ابعاد نموذج الدراسة

العامل	الرمز	العبارة	قيم التشبعات
مواعيد تقديم الإقرارات الضريبية	1	يمتنع المكلف عن تقديمإقراره وحساباته ومستنداته للدائرة الضريبية في موعدها.	0.804
	2	الإقرار الضريبي والمستندات التي يقدمها المكلف للدائرة الضريبية ليست كاملة.	0.741
	3	ترفض الدائرة الضريبية الإقرار المقدم من قبل المكلف لعدم استكمال المستندات المرفقة.	0.731
	~~4~~	~~ترفض الدائرة الضريبية الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف لعدم تقديم الإقرار بموعده المحدد.~~	~~0.339~~
	5	يرسل المكلف الإقرار الضريبي إلى الدائرة خلال أربعة أشهر التالية لانتهاء الفترة الضريبية.	0.803
	6	عند انتهاء السنة المالية يقوم المكلف بتحديد الحقوق والالتزامات الخاصة بالنشاط الذي يمارسه من خلال تفريغه في الإقرار الضريبي.	0.820
	7	يتأخر المكلف عادة في تقديم الإقرار الضريبي عن موعد تقديم الإقرارات.	0.742
	8	يقدم المكلف إقراره الضريبي في الموعد المحدد بمرفقات وحسابات غير دقيقة.	0.727
	9	تحدد الدوائر الضريبية مواعيد تقديم الإقرار الضريبي بعد انتهاء المكلف من إعداد حساباته.	0.786
قبول أو رفض الإقرارات الضريبية	1	يقوم المكلف بتعديل الإقرار الضريبي في حال عدم قناعة الدائرة الضريبية بالحسابات النظامية المقدمة من قبل المكلفين.	0.833
	2	يستجيب المكلف لقرار الدائرة بتعديل الإقرار الذي ينتابه النقص في بعض جوانبه.	0.849
	~~3~~	يقبل المكلف تصحيح الأخطاء التي تحددها الدائرة الضريبية لكي يتم قبول الإقرار الضريبي.	0.773
	4	ترفض الدائرة الضريبية الإقرار المقدم من قبل المكلف لعدم الاقتناع بالدخل المقرر في هذا الإقرار.	0.756
	5	تقوم الدائرة الضريبية برفض الإقرار المقدم من قبل المكلف غير المستوفي للشروط المحددة.	0.792
	6	~~تقبل الدائرة الإقرار المقدم من قبل المكلف والذي يستوفي كافة المستندات المرفقة والشروط.~~	~~0.212~~

	7	ترفض الدائرة الضريبية الإقرار المقدم من المكلف بسبب عدم توافقه مع مرفقاته من القوائم المالية المعززة.	0.767
	8	ترفض الدائرة الضريبية الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف في غير موعده المحدد.	0.699
محتويات الإقرار الضريبي	1	عدم تقدم المكلف بطلب الإعفاءات في نهاية الفترة الضريبية مرفقا بالإقرار الضريبي يعتبر الاقتطاع نهائياً.	0.644
	~~2~~	يوضح المكلف في إقراراته الضريبية صافي الدخل الخاضع للضريبة بموجب كشف مختصر لإيراداته ومصروفاته عن الفترة الضريبية.	0.805
	3	يرفق المكلف مع الإقرار الضريبي نسخة من الحسابات الختامية وكشف تعديلي لغايات الضريبة.	0.629
	4	~~يرفق المكلف مع الإقرار الضريبي شهادة المدقق القانوني المرخص لغايات الضريبة.~~	~~0.477~~
	5	يقدم المكلف الإقرار الضريبي وفقاً للنموذج المعتمد من قبل الدائرة والمرفقات والمستندات المعززة لما ورد فيه.	0.667
	6	عند عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي ومرفقاته في الموعد المحدد، يجوز للمقدر إجراء التقدير بالفطنة والدراية.	0.786
	7	~~إن عدم ملء كافة محتويات الإقرار الضريبي يتسبب بإرجاعه للمكلف لتعديله.~~	~~0.338~~
	8	عندما يحتوي الإقرار الضريبي على أخطاء مقصودة يتم رفضه.	0.718
المنازعات الضريبية	1	في حال حدوث المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي يتم تقديم الطعن للدائرة الضريبية بخصوص ذلك.	0.752
	2	إذا أراد المكلف الاعتراض على التقديرالمبني على معلومات الإقرار الضريبي، يتم تقديم اعتراض خطيللدائرة الضريبية مع توضيح أسباب الاعتراض.	0.853
	3	يتم إعادة النظر في التقدير للمحاسبة عن دخل المكلف من أي مصدر لم يكن من الوقائع التي فصلت فيها المحكمة في الموضوع المقدم بشأن ذلك التقدير.	0.880
	4	إذا قدم المكلف الاعتراض بعد انقضاء المدة المحددة بالقانون بسبب غيابه عن فلسطين أو مرضه أو لأي سبب معقول آخر يقبله، جاز له أن يمدد تلك المدة وفق ما يحقق المصلحة المشتركة.	0.830
	5	يدعى المكلف إلى جلسة للنظر في اعتراضهوللمقدر حق طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية وطلب إبراز المستندات المتعلقة بدخل المعترض.	0.813

	6	إذا لم يحضر المعترض الجلسة المحددة للنظر في الاعتراض يجوز له بقرار معلل أن يقر التقدير المعترض عليه أو يخفضه أو يزيده أو يلغيه.	0.831
	7	للمحكمة أن تؤيد ما ورد في قرار التقدير المطعون فيه ولها أن تعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير وفقاً للتعليمات التي ترتئيها.	0.742
	8	يجوز للمدير بالاتفاق مع المستأنف أو الطاعن بالنقض حل أي من القضايا المنظورة مصالحةً قبل صدور الحكم القطعي بتصديق المحكمة.	0.785

من خلال الجدول رقم 4 اعلاه، يتضح ان تشبعات فقرات الاستبانة جميعها ما عدا الفقرات Q4, A6, B4, B7 اعلى من من المعيار المعتمد لقبول الفقرة وهو 0.5 كما هو موضح في الجدول رقم 3، وعليه يتم حذف هذه العبارات ويعود سبب هذا الحذف الى انخفاض معاملات التشبع عن المعيار المشار اليه سابقا، بعد الحذف يتبقى 29 سؤال لقياس النموذج القياسي.

B. ثبات المقياس الموثوقية المركبة Composite Reliability.

يقيس معيار الموثوقية المركبة مجموع أحمال العامل المتغير الكامنة بالنسبة إلى مجموع أحمال العامل زائد تباين الخطأ ويجب أن تكون القيمة الموصى بها 0.7 فما فوق بحسب Hair Jr et al., 2016). ويمكن توضيح نتائج ثبات مقياس الموثوقية المركبة Composite Reliability (CR) في الجدول رقم 5 التالي:

الجدول (5): نتائج الموثوقية المركبة CR

المتغير	Composite Reliability (CR) الموثوقية المركبة
مواعيد تقديم الاقرارات الضريبية	0.914
قبول او رفض الاقرارات الضريبية	0.813
محتويات الاقرار الضريبي	0.831
المنازعات الضريبية	0.881

تشير نتائج مقياس الموثوقة المركبة CR أن جميع القيم أكبر من 0.70 كما في الجدول رقم 5، ويمكن القول ان مقياس الموثوقية المركبة قد تحقق، أي ان مستوى الاتساق الداخلي بين عوامل الدراسة مرتفع وهذا يعني ان جميع فقرات الاستبانة تقيس ما وضعت من اجل قياسه بشكل كبير وذلك بحسب (Hair Jr et al., 2016).

C. متوسط التباين المفسر Average Variance Extracted (AVE).

يعتبر مقياس متوسط التباين المفسر AVE من أشهر المقاييس الشائعة لإثبات صحة التقارب على مستوى النموذج البنائي. ويعرف هذا المقياس بأنه القيمة المتوسطة الكبرى للتحملات المربعة للمؤشرات المرتبطة بالعامل، أي مجموع التحميلات المربعة مقسوما على عدد المؤشرات (الأسئلة).

وباستخدام المنطق نفسه المستخدم في المؤشرات الفردية تشير قيمة AVE البالغة 0.50 أو أكثر الى البناء (العامل) يفسر في المتوسط أكثر من نصف التباين في مؤشراته. وعلى النقيض من ذلك، تشير القيمة AVE التي تقل عن 0.50 الى انه في المتوسط لا يزال هناك تباين أكبر في خطأ العناصر بدلا من التباين المفسر في البناء. وفيما يتعلق بنتائج متوسط التباين المفسر Average Variance Extracted (AVE) فهي كما في الجدول رقم 6 التالي:

الجدول (6): نتائج متوسط التباين المفسرAVE

المتغير	Average Variance Extracted (AVE) متوسط التباين المفسر
مواعيد تقديم الاقرارات الضريبية	0.574
قبول او رفض الاقرارات الضريبية	0.689
محتويات الاقرار الضريبي	0.712
المنازعات الضريبية	0.599

تشير نتائج متوسط التباين المفسر Average Variance Extracted كما في الجدول رقم 6 فإن جميع القيم تجاوزت المعيار الموصى به، أي أن معيار متوسط التباين المفسر قد تحقق أي انه يوجد توافق بين أسئلة العامل مع بعضها البعض.

2. الصدق التمايزي Discriminant Validity

يشير معيار الصدق التمايزي Discriminant Validity إلى درجة تباعد المتغيرات عن بعضها البعض او بمعنى اخر أن كل متغير يمثل نفسه ولا يمثل غيره من المتغيرات وذلك من اجل التأكد من ان المتغيرات المستخدمة غير مكررة، تم استخدام معيار Fornell and Larcker (1981) وحتى يكون هناك صدق تمايزي لأداة الدراسة يجب ان يكون معيار Fornell–Larcker لكل متغير من متغيرات الدراسة أكبر ما يمكن مقارنته ببقية المتغيرات، أي أن المتغير يمثل نفسه أكثر من تمثيله لبقية المتغيرات، وبالتالي لا يكون هناك تداخل بين متغيرات الدراسة، الجدول رقم 7 يوضح انه لا يوجد تداخل بالتالي معيار الصدق التمايزي لأداة الدارسة محقق.

الجدول (7) نتائج الصدق التمايزي

	مواعيد تقديم الاقرارات الضريبية	قبول او رفض الاقرارات الضريبية	محتويات الاقرار الضريبي	المنازعات الضريبية
مواعيد تقديم الاقرارات الضريبية	**0.855**			
قبول او رفض الاقرارات الضريبية	0.413	**0.753**		
محتويات الاقرار الضريبي	0.384	0.175	**0.878**	
المنازعات الضريبية	0.630	0.252	0.276	**0.742**

بناءً على ما سبق، تظهر النتائج صحة الاسئلة المستخدمة في قياس المتغيرات من خلال تحليل النموذج القياسي Measurement Model بشقيه الصدق التقاربي Convergent validity والصدق التمايزي Discriminant validity فانه من الممكن البدء بتحليل النموذج الهيكلي (النموذج الداخلي) Structural Model والذي سيتم مناقشته في القسم التالي.

تحليل النموذج الهيكلي (النموذج الداخلي) Structural Model

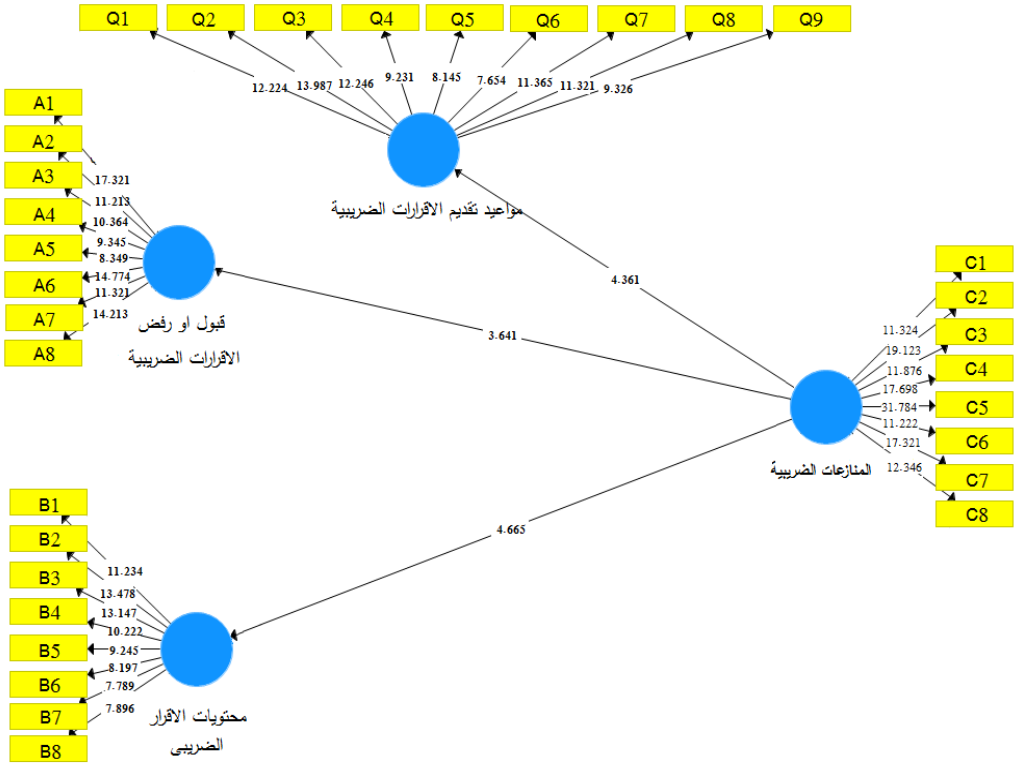
بعد قبول نتائج مقاييس الصدق التقاربي والتمايزي للنموذج القياسي، فإن الخطوة التالية تتناولتقييم نتائج النموذج الهيكلي. وهذا ينطوي على دراسة القدرات التنبؤية للنموذج والعلاقاتبين متغيرات الدراسة، ولقد تم اختبار مجموعة من المعايير ينبغي استخدامها لتقييم النموذج الهيكلي، وتتضمن المعايير الأساسية لاختبار النموذج الهيكلي ما يلي:

(A) معامل التفسير coefficient of determination (R^2).

(B)حجم التأثير Effect size (f^2).

(C) اختبار الفرضيات.

الشكل رقم 2 يوضح نتائج النموذج الهيكلي بحسب نتائج برنامج Smart-Pls3



الشكل رقم (2): النموذج الهيكلي

الجدول رقم 8 التالي يبين القيم الموصى بها لقبول النموذج الهيكلي:

الجدول (8) معايير تقييم النموذج الهيكلي (النموذج الداخلي) Structural Model

المعايير	الوصف
معامل التفسير R^2	بحسب(1988) Cohen فإن قيمة معامل التفسير R^2 تكون كما يلي: • لا يوجد معامل تفسير في حال كانت $0.02 > R^2$ • صغيرة في حال كانت $0.02 < 0.12 \leq R^2$ • متوسطة في حال كانت $0.12 < 0.25 \leq R^2$ • كبيرة في حال كانت $0.25 \leq R^2 \leq 1$
حجم الأثر f^2	بحسب(2013) Hair, Ringle, and Sarstedt فإن قيمة حجم الأثر f^2 تكون كما يلي: • لا يوجدحجم أثر في حال كانت $0.02 > f^2$ • صغيرة في حال كانت $0.02 < 0.15 \leq f^2$ • متوسطة في حال كانت $0.15 < 0.35 \leq f^2$ • كبيرة في حال كانت $0.35 \leq f^2 \leq 1$
فحص معامل المسار بإستخدام Boot Strapping	يجب تقدير معامل المسار من حيث الحجم والملائمة والقيمة المستخدمة عادة كما يلي: • عند مستوى الدلالة 10% يساوي 1.65 • عند مستوى الدلالة 5% يساوي 1.96 • عند مستوى الدلالة 1% يساوي 2.59 بحسب Hair et al. (2013)

A. معامل التفسير R^2:

معامل التفسير (معامل التحديد) يعتبر المقياس الأكثر شيوعا لتقييم النموذج الهيكلي وهو المعروف بقيمة R^2، ويمثل هذا المعامل مقياسا للقوة التنبؤية للنموذج ويحسب على انه الترابط التربيعي بين القيم الفعلية والتنبؤية الخاصة بالنموذج الهيكلي. بالاعتماد على النموذج القياسي في سابقاً ، ادناه يبين نتائج معامل التفسير R^2 حيث اظهرت النتيجة ان المتغير التابع (الاقرار الضريبي والتقدير الذاتي) تم تفسيره بنسبة 78.4% من قبل المتغير المستقل المنازعات الضريبية وهذا يعني ان

21.6% مما تبقى من نسبة التفسير لعوامل أخرى لم تدرس في نموذج الدراسة الحالي. وبحسب القيم المعمول بها لمعامل التفسير R^2 فان 78.4% تعتبر نسبة تفسير عالية.

الجدول (9) نتائج معامل التفسير R^2

المتغير	R^2	النتيجة
المنازعات الضريبية	0.784	عالية

B. حجم الأثر f^2 للمتغيرات الخارجية Effect size

فيما يتعلق بقيم حجم الأثر f^2، يظهر الجدول رقم 10 نتائج حجم الأثر f^2والذي بدوره يشرح قدرة كل المتغير مستقل على تفسير المتغير التابع.

الجدول (10) نتائج حجم الأثر f^2

المتغير	حجم الأثر f^2	النتيجة
مواعيد تقديم الاقرارات الضريبية	0.121	تأثير صغير
قبول او رفض الاقرارات الضريبية	0.358	تأثير كبير
محتويات الاقرار الضريبي	0.464	تأثير كبير

ويتضح من الجدول السابق ان كل من متغير (قبول او رفض الاقرارات الضريبية ومحتويات الاقرار الضريبي) لهما تأثير كبير على المنازعات الضريبية اما مواعيد تقديك الاقرارات الضريبية فلها تأثير صغير على تلك المنازعات.

C. اختبار الفرضيات

بعد التأكد من قم كل من معامل التفسير R^2 وحجم الأثر f^2، تم اختبار نتائج الفرضية الرئيسية الاولى والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها والفرضية الرئيسية الثانية ويظهر والنموذج الهيكلي ونتائج فرضيات الدراسة.

الجدول(11): نتائج الفرضيات

الرقم	الفرضيات	قيمة الارتباط	T-Value	P-Values	النتيجة
H01	المنازعات الضريبية ← الاقرار الضريبي والتقدير الذاتي	0.746	37.254	0.000	مقبولة (معنوية)
H01.1	المنازعات الضريبية ← مواعيد تقديم الاقرار الضريبي	0.752	4.361	0.001	مقبولة (معنوية)
H01.2	المنازعات الضريبية ← قبول او رفض الاقرار الضريبي	0.667	3.641	0.002	مقبولة (معنوية)
H01.3	المنازعات الضريبية ← محتويات الاقرار الضريبي والتقدير الذاتي	0.339	4.665	0.000	مقبولة (معنوية)
H01.4	المنازعات الضريبية ←المتغيرات الديموجرافية ← الاقرار الضريبي والتقدير الذاتي	0.019	31.226	0.137	غير مقبولة

بناء على الجدول رقم 11 يمكن تفسير نتائج الفرضيات كما يلي:

الفرضية الرئيسية الاولى: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05 ≥α) بين المنازعات الضريبية والإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل في فلسطين-حالة محافظات شمال الضفة الغربية.

هناك علاقة ارتباط موجبة وذات قيمة معنوية عند مستوى دلالة P-Value= 0.000 ≤ 0.05 وقيمة T-Value= 37.254 ≤ 1.96 بين المنازعات الضريبية والإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل في فلسطين-حالة محافظات شمال الضفة الغربية، وكذلك كانت قيمة الارتباط 0.746 وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية.

ويفسر ذلك بأن التزام المكلف بتسليم الإقرار الضريبي الصحيح الذي يحتوي على المعلومات الدقيقة في الوقت الذي حدده القانون الضريبي، إضافة إلى المرفقات المؤيدة لما ورد في الإقرار الضريبي يجنبه المنازعات الضريبية التي قد تحدث نتيجة خطأ في الإقرار أو تعبئة الإقرار الضريبي بمعلومات مغلوطة أو خاطئة قد تؤدي إلى المنازعات الضريبية التي تحدث بين المكلف

والإدارة الضريبية، حيث أن المادة (18) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) قامت بإلزام أصيل وواجب لكافة المكلفين بتقديم الإقرار الضريبي.

وتبدأ المنازعات الضريبية بالظهور عند الاخلال بآلية تعبئة الإقرار الضريبي وتأخير تقديمه ومخالفات بنود القانون الضريبي، وفي حال حدوث المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي يتم تقديم الطعن للدائرة الضريبية بخصوص ذلك، كما أن المكلف إذا أراد الاعتراضعلى التقدير المبني على معلومات الإقرار الضريبي، يتم تقديم اعتراض خطي للدائرة الضريبية مع توضيح أسباب الاعتراض، فإذا قدم المكلف الاعتراض بعد انقضاء المدة المحددة بالقانون بسبب غيابه عن فلسطين أو مرضه أو لأي سبب معقول آخر يقبله، جاز له أن يمدد تلك المدة وفق ما يحقق المصلحة المشتركة.

وأيدت هذه النتيجة ما ورد في كل من دراسة (الفاعوري، 2019) ودراسة (شرقي، 2018) ودراسة (مصطفى، 2016) ودراسة (Nobes, C., et. At, 2016) والتي أكدت على أن الدوائر الضريبية تحدد مواعيد تقديم الإقرار الضريبي بعد انتهاء المكلف من إعداد حساباته النهائية، ولم تعارض أي من الدراسات السابقة هذه النتيجة.

الفرضية الفرعية الاولى: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين المنازعات الضريبية ومواعيد تقديم الإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل في فلسطين–حالة محافظات شمال الضفة الغربية

هناك علاقة ارتباط موجبة وذات قيمة معنوية عند مستوى دلالة P–Value= $0.001 \leq 0.05$ وقيمة T–Value= $4.361 \geq 1.96$ بين المنازعات الضريبية ومواعيد تقديم الإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل في فلسطين–حالة محافظات شمال الضفة الغربية، وكذلك كانت قيمة الارتباط 0.752 وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية.

ويفسر ذلك بأن التزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي بموعده يجنبه الدخول في منازعات ضريبية مع الإدارة الضريبية، حيث يجب على كل مكلف ضريبي تقديم إقرار ضريبي وفقاً للنموذج المعتمد من الإدارة الضريبية، ومرفقات الإقرار المطلوبة والداعمة لما يرد في الإقرار الضريبي، والواردة في المادة (20) القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل في فلسطين، حيث أن عدم إيصال الإقرار الضريبي وتسليمه للدائرة الضريبية باليد أو بالبريد المسجل في غضون أربعة أشهر بعد انتهاء الفترة الضريبية، إضافة إلى أن عدم الإفصاح عن تفاصيل الدخل الإجمالي والخصومات والتنزيلات وصافي الدخل والعلاوات والدخل الخاضع للضريبة خلال فترة الضريبة، فإن ذلك سيوقع المكلف بالمنازعات الضريبية مع الإدارة الضريبية، حيث أن هذه الفترة كافية لجميع دافعي الضرائب للاستعداد لتقديم إقراراتهم الضريبية بدقة، ويمكن لدافعي الضرائب تقديم الإقرارات الضريبية بسرعة قبل الموعد النهائي الذي يحدده القانون.

حيث أن امتناع المكلف عن تقديم إقراره وحساباته ومستنداته للدائرة الضريبية في موعدها، أو إذا تأخر المكلف عادة في تقديم الإقرار الضريبي عن موعد تقديم الإقرارات، إضافة إلى تقديم المكلف إقراره الضريبي في الموعد المحدد بمرفقات وحسابات غير دقيقة، يؤدي الى بدء المنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية ففي حال حدوث المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي يتم تقديم الطعن للدائرة الضريبية بخصوص ذلك.

وأيدت هذه النتيجة ما ورد في كل من دراسة (الفاعوري، 2019) ودراسة (شرقي، 2018) ودراسة (مصطفى، 2016) ودراسة (أبو عمرة، 2014) ودراسة (Polsky,C., et, at., 2016) والتي أكدت على أن عدم التزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبيفي مواعيد تقديمه المحددة في القانون يسبب المنازعات الضريبية، ولم تعارض أي من الدراسات السابقة هذه النتيجة.

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05 ≤α) بين المنازعات الضريبية وقبول أو رفض الإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل في فلسطين–حالة محافظات شمال الضفة الغربية–.

هناك علاقة ارتباط موجبة وذات قيمة معنوية عند مستوى دلالة P-Value= 0.002 ≤0.05 وقيمة T-Value= 3.641 ≤1.96 بين المنازعات الضريبية وقبول أو رفض الإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل في فلسطين-حالة محافظات شمال الضفة الغربية، وكذلك كانت قيمة الارتباط 0.667 وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية.

ويفسر ذلك بأن قبول الإقرار الضريبي أو رفضه يبنى عليه وجود المنازعات الضريبية، فترفض الدائرة الضريبية الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف لعدم الاقتناع بالدخل المقرر في هذا الإقرار، كما تقوم الدائرة الضريبية برفض الإقرار المقدم من قبل المكلف غير المستوفي للشروط المحددة، فإذا استجاب المكلف لقرار الدائرة بتعديل الإقرار الذي ينتابه النقص في بعض جوانبه، لا يترتب على ذلك منازعات ضريبية، أما إذا رفضت الدائرة الضريبية الإقرار المقدم لها ولم يتم الاتفاق على تعديله ولم يستجيب المكلف لذلك تبدأ المنازعات الضريبية بخصوص ذلك حيث يدعى المكلف إلى جلسة للنظر في اعتراض هو للمقدر حق طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية وطلب إبراز المستندات المتعلقة بدخل المعترض اذا قدم المكلف اعتراضه على التقدير الضريبي من قبل الدائرة.

وأيدت هذه النتيجة ما ورد في كل من دراسة (الفاعوري، 2019) ودراسة (مصطفى، 2016) ودراسة (أبو عمرة، 2014) ودراسة (Polsky,C., et, at., 2016) والتي أكدت على أن رفض الإقرار الضريبيمن قبل الدائرة الضريبية يسبب المنازعات الضريبية، ولم تعارض أي من الدراسات السابقة هذه النتيجة.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05 كـα) بين المنازعات الضريبية ومحتويات الإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل في فلسطين-حالة محافظات شمال الضفة الغربية.

هناك علاقة ارتباط موجبة وذات قيمة معنوية عند مستوى دلالة P-Value= 0.000 ≤0.05 وقيمة T-Value= 4.665 ≤1.96 بين النمط السلوكي الديموقراطي للمدراء واداء الموظفين في

الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية، وكذلك كانت قيمة الارتباط 0.339 وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية.

ويفسر ذلك بأن سلامة محتويات الإقرار الضريبي وقبول محتوياته وتصديقها يجنب المكلف المنازعات الضريبية بينه وبين الإدارة الضريبية، فّاذا أوضح المكلف في إقراراته الضريبية صافي الدخل الخاضع للضريبة بموجب كشف مختصر لإيراداته ومصروفاته عن الفترة الضريبية وأرفق مع الإقرار الضريبي شهادة المدقق القانوني المرخص لغايات الضريبة، إضافة إلى ارفاق نسخة من الحسابات الختامية وكشف تعديلي لغايات الضريبة، فهذا يجنبه الوقوع في المنازعات الضريبية مع الدائرة الضريبية، أما إذا لم يتم ملء كافة محتويات الإقرار الضريبي يتسبب بإرجاعه للمكلف لتعديله، وإذا لم يستجيب المكلف وفق المدة الزمنية التي يحددها القانون الضريبي له يدخل في منازعات أمام الدائرة الضريبية.

وأيدت هذه النتيجة ما ورد في كل من دراسة (الفاعوري، 2019) ودراسة (مصطفى، 2016) ودراسة (أبو عمرة، 2014) ودراسة (Polsky,C., et, at., 2016) والتي أكدت على أن عدم تعبئة الإقرار الضريبي من قبل المكلف وتسليم مرفقاته كاملة يسبب المنازعات الضريبية، ولم تعارض أي من الدراسات السابقة هذه النتيجة.

الفرضية الفرعية الرابعة:لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل تبعا للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية، المحافظة).

عند اختبار الفرضية الفرعية الرابعة تبين ان مستوى الدلالة P-value= $0.137 \leq 0.05$ وهذا يعني اننا نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على انه لا توجدفروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل تبعا للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية، المحافظة).

ويفسر ذلك بأن جميع موظفي الدوائر الضريبية الفلسطينية باختلاف (المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية، المحافظة) يؤكدون على العلاقة بين الاقرارات الضريبية والكشف الذاتي والمنازعات الضريبية التي قد تنشأ بسبب الخلل الوارد في هذه الاقرارات أو عدم تقديمها في وقتها أو الخلل في محتوياتها ومرفقاتها.

فإذا تأخر المكلف عادة في تقديم الإقرار الضريبي عن موعد تقديم الإقرارات، أو رفضت الدائرة الضريبية الإقرار المقدم من المكلف بسبب عدم توافقه مع مرفقاته من القوائم المالية المعززة، أو وجود أخطاء مقصودة يتم رفضه، وبالتالي عدم استجابة المكلف للدائرة الضريبية يدخله في منازعات ضريبية معها، إذا أراد المكلف الاعتراض على التقدير المبني على معلومات الإقرار الضريبي، يتم تقديم اعتراض خطيللدائرة الضريبية مع توضيح أسباب الاعتراض.

وأيدت هذه النتيجة ما ورد في كل من دراسة (الفاعوري، 2019) ودراسة (مصطفى، 2016) ودراسة (أبو عمرة، 2014) ودراسة (Polsky,C., et, at., 2016) والتي أكدت على أن عدم وجود فروق تبعا للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة)، ولم تعارض أي من الدراسات السابقة هذه النتيجة.

معايير جودة نموذج الدراسة:

جودة التنبؤ Q^2

يمثل مقياس جودة التنبؤ Q^2 القدرة التنبؤية خارج نموذج العينة أو أهميتها التنبؤية. عندما يظهر نموذج المسار في برنامج PLS علاقة تنبؤية، فإنه يتنبأ بدقة البيانات الغير المستخدمة في تقدير النموذج الهيكلي، تشير قيم Q^2 أكبر من الصفر للمتغير الكامن الداخلي الى الصلة التنبؤية للنموذج (Hair Jr et al., 2016)، **Error! Unknown switch argument.** يوضح نتائج جودة نموذج الدراسة.

الجدول (12) جودة التنبؤ Q^2

المتغير المستقل	Q^2
المنازعات الضريبية	0.563

يتضح من الجدول السابق، بأن قيمة جودة التنبؤ معنوية مقبولة من الناحية الإحصائية لأنها أكبر من قيمة صفر بحسب (Hair Jr et al., 2016)، مما يدل على ان المتغيرات الموجودة في نموذج الدراسة لديها القدرة على التنبؤ بحسب البيانات المستخدمة.

جودة المطابقة Goodnes of Fit (GoF)

اقترح الباحثون السابقون(2013) Henseler and Sarstedtمعيارًا عالميًا لمؤشر حسن الملائمة (المطابقة GoF). يستخدم هذا المعيار لقياس الملائمة الإجمالية للتحقق من صحة نموذج PLS وتأكيده، تم استخدام مؤشر GoF في دراسات مختلفة في نمذجة مسار PLS مثل (Sarstedt & Ringle, 2010). يتم التعرف على المعيارGoFكطريقة للتحقق من أداء نموذج PLS وتأكيده في القياس على مستوى النموذج البنائي و الهيكلي ككل، وبالتالي التركيز بشكل خاص على الأداء العام (Esposito Vinzi, Chin, Henseler, & Wang, 2010)). بالإضافة الى ذلك، قام الباحثين بتعريف GoFأنه " معياراً للتحقق من صحة نموذج PLS على صعيد عالمي"(Tenenhaus, Amato, & Esposito Vinzi, 2004). يوضح القيم اللازمة لحساب جودة معيار المطابقة.

الجدول (13) جودة المطابقة GoF

$\overline{AVE}$	R^2	المتغير المستقل
0.599	0.784	المنازعات الضريبية

$$GOF = \sqrt{\overline{R}^2 \text{ x } (\overline{Com})}$$

$$GoF= \sqrt{0.675 * 0.784}$$

$$GoF= \sqrt{0.529}$$

GoF=0.685

قيمة معيار GoF تساوي 685. وهي أكبر من 0.36 حسب معيار (Wetzels, Odekerken-Schröder, & Van Oppen, 2009). مما يدل على جودة مطابقة كبيرة لنموذج الدراسة.

استنادًا إلى القيم الموضحة أعلاه، فإن مستوى ملاءمة النموذج مرتفع بدرجة كافية، مما يشير إلى أن صلاحية النموذج العالمي مناسبة.

التقديرات والاقرارات الضريبية في المحافظات الشمالية

يوضح الجدول رقم 14 التالي عدد الاقرارات والتقديرات الضريبية المقدمة في كل من المحافظات الشمالية في فلسطين للسنوات 2018–2020.

جدول رقم (14): الاقرارات والتقديرات الضريبية حسب عدد المكلفين والمحافظة للسنوات ما بين (2018-2020).

المحافظة	السنة	كود 99 تقديم الاقرار الضريبي للدائره		كود 01 قبول الاقرار من قبل المقدر ولم يجرِ عليه اي تعديل		كود 02 تقدير باتفاق بين المكلف والدائره		كود 03 بعد تقديم الاقرار الضريبي ولم يتم الاتفاق بين المكلف والدائره		كود 07 تقدير باتفاق بعد تقدير المكلف اداريا		كود 09 تقدير بامر بعد الاعتراض (محكمه).		كود 05 اعاده التقدير من قبل الوزير او من يفوضه	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
قلقيلية	2018	2518	52.02%	157	3.24%	1857	38.37%	574	11.86%	571	11.80%	0	0.00%	0	0.00%
	2019	1877	38.78%	23	0.48%	1427	29.48%	12	0.25%	182	3.76%	0	0.00%	0	0.00%
	2020	2674	55.25%	116	2.40%	2030	41.94%	90	1.86%	370	7.64%	2	0.04%	0	0.00%
طولكرم	2018	4084	50.54%	487	6.03%	2733	33.82%	318	3.94%	1148	14.21%	17	0.21%	0	0.00%
	2019	4106	50.81%	420	5.20%	3365	41.64%	329	4.07%	1287	15.93%	1	0.01%	0	0.00%
	2020	2424	30.00%	134	1.66%	1664	20.59%	29	0.36%	170	2.10%	0	0.00%	0	0.00%
جنين	2018	8027	63.40%	255	2.01%	7620	60.19%	144	1.14%	845	6.67%	46	0.36%	0	0.00%
	2019	7031	55.54%	285	2.25%	6421	50.72%	102	0.81%	352	2.78%	0	0.00%	0	0.00%
	2020	5066	40.02%	85	0.67%	3144	24.83%	18	0.14%	96	0.76%	0	0.00%	0	0.00%
نابلس	2018	10705	59.03%	427	2.35%	10682	58.91%	223	1.23%	1728	9.53%	12	0.07%	0	0.00%
	2019	11479	63.30%	250	1.38%	10050	55.42%	747	4.12%	1574	8.68%	4	0.02%	0	0.00%
	2020	7123	39.28%	160	0.88%	6030	33.25%	40	0.22%	529	2.92%	0	0.00%	0	0.00%
سلفيت	2018	1434	31.35%	1958	42.81%	1284	28.07%	5	0.11%	315	6.89%	1	0.02%	0	0.00%
	2019	1771	38.72%	255	5.57%	1035	22.63%	79	1.73%	104	2.27%	0	0.00%	0	0.00%
	2020	1958	42.81%	417	9.12%	1415	30.94%	94	2.06%	216	4.72%	6	0.13%	0	0.00%
طوباس	2018	1110	59.71%	61	3.28%	961	51.69%	37	1.99%	44	2.37%	0	0.00%	0	0.00%
	2019	1240	66.70%	123	6.62%	1084	58.31%	5	0.27%	55	2.96%	0	0.00%	0	0.00%
	2020	802	43.14%	12	0.65%	707	38.03%	1	0.05%	19	1.02%	0	0.00%	0	0.00%

يتضح من الجدول السابق والذي يبين التقديرات والاقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين في كل من المحافظات الشمالية في فلسطين، ان نسبة مقدمي الاقرارات الضريبية للدوائر الضريبية في محافظة قلقيلية في العام 2018 كانت 52.02% ووانخفضت هذه النسبة في العام 2019 الى 38.78% لتعود وترتفع في العام 2020 الى 55.25%، اما نسبة قبول الاقرارات في نفس المحافظة فقد كان اعلى مستوى له في العام 2018 بنسبة 3.24% واقل نسبة في العام 2019 بنسبة 0.48%، ونسبة الاقرارات التي تم تقديرها بالاتفاق ما بين المكلف والدائرة في نفس المحافظة كان اعلى مستوى له في العام 2020 بنسبة 41.94% واقل نسبة في العام 2019 بنسبة 29.48%، ونسبة الاقرارات التي قدمت دون اتفاق بين المكلف والدائرة كانت اعلى نسبة لها في العام 2018 بنسبة 11.86% من الاقرارات واقل نسبة لها في العام 2019 بنسبة 0.25%، ونسبة التقديرات باتفاق بعد تقدير المكلف اداريا كانت اعلى نسبة في هذه المحافظة سنة 2018 بنسبة 11.80%، والتقدير بعد امر اعتراض كان اعلى مستوى في العام 2020 بنسبة 0.04%، ولم يجر هناك اي اعادة تقدير لاي اقرار من قبل الوزير او من يفوضه في السنوات الثلاث في هذه المحافظة.

ويتضح من الجدول السابق والذي يبين التقديرات والاقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين في كل من المحافظات الشمالية في فلسطين، ان نسبة مقدمي الاقرارات الضريبية للدوائر الضريبية في محافظة طولكرم في العام 2018 كانت 50.54% ووارتفعت هذه النسبة في العام 2019 الى 50.81% لتعود وتنخفض في العام 2020 الى 30%، اما نسبة قبول الاقرارات في نفس المحافظة فقد كان اعلى مستوى له في العام 2018 بنسبة 6.03% واقل نسبة في العام 2020 بنسبة 1.66%، ونسبة الاقرارات التي تم تقديرها بالاتفاق ما بين المكلف والدائرة في نفس المحافظة كان اعلى مستوى له في العام 2019 بنسبة 41.64% واقل نسبة في العام 2020 بنسبة 20.59%، ونسبة الاقرارات التي قدمت دون اتفاق بين المكلف والدائرة كانت اعلى نسبة لها في العام 2019 بنسبة 4.07% من الاقرارات واقل نسبة لها في العام 2020 بنسبة 0.36%، ونسبة التقديرات باتفاق بعد تقدير المكلف اداريا كانت اعلى نسبة في هذه المحافظة سنة 2019 بنسبة 15.93%، والتقدير بعد امر اعتراض كان اعلى مستوى في العام 2018 بنسبة 0.21%، ولم يجر

هناك اي اعادة تقدير لاي اقرار من قبل الوزير او من يفوضه في السنوات الثلاث في هذه المحافظة.

ويتضح من الجدول السابق والذي يبين التقديرات والاقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين في كل من المحافظات الشمالية في فلسطين، ان نسبة مقدمي الاقرارات الضريبية للدوائر الضريبية في محافظة جنين في العام 2018 كانت 63.40% وانخفضت هذه النسبة في العام 2019 الى 55.54% لتعود وتنخفض في العام 2020 الى 40.02%، اما نسبة قبول الاقرارات في نفس المحافظة فقد كان اعلى مستوى له في العام 2019 بنسبة 2.25% واقل نسبة في العام 2020 بنسبة 0.67%، ونسبة الاقرارات التي تم تقديرها بالاتفاق ما بين المكلف والدائرة في نفس المحافظة كان اعلى مستوى لها في العام 2018 بنسبة 60.19% واقل نسبة في العام 2020 بنسبة 24.83%، ونسبة الاقرارات التي قدمت دون اتفاق بين المكلف والدائرة كانت اعلى نسبة لها في العام 2018 بنسبة 1.14% من الاقرارات واقل نسبة لها في العام 2020 بنسبة 0.14%، ونسبة التقديرات باتفاق بعد تقدير المكلف اداريا كانت اعلى نسبة في هذه المحافظة سنة 2018 بنسبة 6.67%، والتقدير بعد امر اعتراض كان اعلى مستوى في العام 2018 بنسبة 0.36%، ولم يجر هناك اي اعادة تقدير لاي اقرار من قبل الوزير او من يفوضه في السنوات الثلاث في هذه المحافظة.

ويتضح من الجدول السابق والذي يبين التقديرات والاقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين في كل من المحافظات الشمالية في فلسطين، ان نسبة مقدمي الاقرارات الضريبية للدوائر الضريبية في محافظة نابلس في العام 2018 كانت 59.03% وارتفعت هذه النسبة في العام 2019 الى 63.3% لتعود وتنخفض في العام 2020 الى 39.28%، اما نسبة قبول الاقرارات في نفس المحافظة فقد كان اعلى مستوى له في العام 2018 بنسبة 2.35% واقل نسبة في العام 2020 بنسبة 0.88%، ونسبة الاقرارات التي تم تقديرها بالاتفاق ما بين المكلف والدائرة في نفس المحافظة كان اعلى مستوى لها في العام 2018 بنسبة 58.91% واقل نسبة في العام 2020 بنسبة 33.25%، ونسبة الاقرارات التي قدمت دون اتفاق بين المكلف والدائرة كانت اعلى نسبة لها في العام 2019 بنسبة 4.12% من الاقرارات واقل نسبة لها في العام 2020 بنسبة 0.22%، ونسبة

التقديرات باتفاق بعد تقدير المكلف اداريا كانت اعلى نسبة في هذه المحافظة سنة 2018 بنسبة 9.53%، والتقدير بعد امر اعتراض كان اعلى مستوى في العام 2018 بنسبة 0.07%، ولم يجر هناك اي اعادة تقدير لاي اقرار من قبل الوزير او من يفوضه في السنوات الثلاث في هذه المحافظة.

ويتضح من الجدول السابق والذي يبين التقديرات والاقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين في كل من المحافظات الشمالية في فلسطين، ان نسبة مقدمي الاقرارات الضريبية للدوائر الضريبية في محافظة سلفيت في العام 2018 كانت 31.35% وارتفعت هذه النسبة في العام 2019 الى 38.72% لتعود وترتفع في العام 2020 الى 42.81%، اما نسبة قبول الاقرارات في نفس المحافظة فقد كان اعلى مستوى له في العام 2020 بنسبة 9.12% واقل نسبة في العام 2018 بنسبة 4.68%، ونسبة الاقرارات التي تم تقديرها بالاتفاق ما بين المكلف والدائرة في نفس المحافظة كان اعلى مستوى لها في العام 2020 بنسبة 30.94% واقل نسبة في العام 2019 بنسبة 22.63%، ونسبة الاقرارات التي قدمت دون اتفاق بين المكلف والدائرة كانت اعلى نسبة لها في العام 2020 بنسبة 2.06% من الاقرارات واقل نسبة لها في العام 2018 بنسبة 0.11%، ونسبة التقديرات باتفاق بعد تقدير المكلف اداريا كانت اعلى نسبة في هذه المحافظة سنة 2018 بنسبة 6.89%، والتقدير بعد امر اعتراض كان اعلى مستوى في العام 2020 بنسبة 0.13%، ولم يجر هناك اي اعادة تقدير لاي اقرار من قبل الوزير او من يفوضه في السنوات الثلاث في هذه المحافظة.

ويتضح من الجدول السابق والذي يبين التقديرات والاقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين في كل من المحافظات الشمالية في فلسطين، ان نسبة مقدمي الاقرارات الضريبية للدوائر الضريبية في محافظة طوباس في العام 2018 كانت 59.71% وارتفعت هذه النسبة في العام 2019 الى 66.70% لتعود وتنخفض في العام 2020 الى 43.14%، اما نسبة قبول الاقرارات في نفس المحافظة فقد كان اعلى مستوى له في العام 2019 بنسبة 6.62% واقل نسبة في العام 2020 بنسبة 0.65%، ونسبة الاقرارات التي تم تقديرها بالاتفاق ما بين المكلف والدائرة في نفس المحافظة كان اعلى مستوى لها في العام 2019 بنسبة 58.31% واقل نسبة في العام 2020 بنسبة

38.03%، ونسبة الاقرارات التي قدمت دون اتفاق بين المكلف والدائرة كانت اعلى نسبة لها في العام 2018 بنسبة 1.99% من الاقرارات واقل نسبة لها في العام 2020 بنسبة 0.05%، ونسبة التقديرات باتفاق بعد تقدير المكلف اداريا كانت اعلى نسبة في هذه المحافظة سنة 2019 بنسبة 2.96%، ولم تجري اي تقديرات بعد امر اعتراض في السنوات الثلاث في هذه المحافظة ولم يجر هناك اي اعادة تقدير لاي اقرار من قبل الوزير او من يفوضه في السنوات الثلاث في هذه المحافظة.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

النتائج:

بعد تحليل فرضيات الدراسة فقد توصلت للنتائج التالية:

1. التزام المكلف بتقديم التقدير الذاتي والاقرار الضريبي في مواعيده المقررة يجنبه الدخول في المنازعات الضريبية ضد الدائرة الضريبية.
2. تفريغ الحقوق والالتزامات الخاصة بالنشاط الذي يمارسه المكلف في الإقرار الضريبي في نهاية السنة المالية يجنبه الدخول في المنازعات الضريبية مع الدائرة الضريبية.
3. استيفاء جميع الشروط وتقديم جميع الاثباتات والمستندات المطلوبة يجنب المكلف الوقوع في منازعات ضريبية مع دائرة الضريبة.
4. توضيح المكلف في إقراراته الضريبية صافي الدخل الخاضع للضريبة بموجب كشف مختصر لإيراداته ومصروفاته عن الفترة الضريبية، يجنبه الدخول في المنازعات الضريبية مع الدائرة.
5. ان جميع موظفي الدوائر الضريبية الفلسطينية باختلاف متغيراتهم الديموغرافية يؤكدون على أن التزام المكلف بكافة أنواعه في تقديم الاقرارات الضريبية يجنبه الدخول في منازعات ضريبية مع الإدارة الضريبية.
6. تؤثر مواعيد تقديم الاقرارات الضريبية بشكل قليل على المنازعات الضريبية.
7. يؤثر متغير قبول او رفض الاقرارات الضريبية على المنازعات الضريبية بشكل كبير.
8. يؤثر محتوى الاقرار الضريبي بشكل كبير على المنازعات الضريبية.

التوصيات:

بعد عرض نتائج الدراسة وتفسيرها فقد توصلت للتوصيات التالية:

1. العمل على تطوير الإدارة الضريبية وزيادة الكفاءة والخبرة لدى موظفيها والاهتمام بالتدريب والتطوير وخاصة فيما يتعلق بمواضيع الاقرارات الضريبية والتقدير الذاتي.
2. ضرورة حث المكلفين على الالتزام بمواعيد تقديم الاقرارات الضريبية والتقدير الذاتي للدوائر الضريبية في المدة الزمنية التي يحددها القانون الضريبي، وبالتالي يستفيد المكلفين من الخصومات التشجيعية في الفترات التي يحصل فيها المكلف على الخصم التشجيعي مقابل تقديم الاقرارات الضريبية في المواعيد المعلن عنها.
3. زيادة التعاون بين المكلف والإدارة الضريبية حتى يقتنع المكلف بأن يكون تقديم الإقرار الضريبي والتقدير الذاتي بدافع تقدير المبالغ الضريبية المستحقة وليس لأهداف أخرى.
4. حث المكلفين وزيادة وعيهم الضريبي عند اعداد الإقرار الضريبي بأن يتضن هذا الإقرار المعلومات المالية الدقيقة الخالية من الأخطاء، والتي تعكس الواقع الحقيقي وعدم الاهتمام بالدوافع الشخصية المتمثلة بتحقيق الوفورات الضريبية.
5. بناء قاعدة بيانات ومعلومات تربط الدوائر الضريبية بعضها ببعض مما يسهل العمل علىمتابعة ملفات المكلفين غير المفعلة وملاحقة المتهربين ضريبية، وكذلك متابعة ملفات المكلفين غير الملتزمين بتقديم الإقرار الضريبي والتقدير الذاتي.
6. ضرورة تطوير مستوى التعاون بين الادارة الضريبية ومعدي الاقرارات الضريبية والجهات ذات العلاقة وتبادل المعلومات معها من اجل الوصول إلى درجة عالية من الموثوقية في الاقرارات الضريبية المقدمة.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع العربية:

1. أبو عمرة، عبد الله، (2014)، **نظر منازعات الضرائب على الدخل أمام لجنة الطعن الضريبي: دراسة مقارنة بين التشريعين الضريبيين الفلسطيني والمصري**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

2. أبو هلال، مروان، وآخرون، (2013)، **المحاسبة الضريبية**، منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان، الأردن.

3. اشتية، عدوان، (2008)، **مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

4. بديرية، يحيى، (2011)، **الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر. باتنة، الجزائر.

5. بلهوشات، حمزة، (2017)، **ضمانات المكلف بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر – بسكرة، الجزائر.

6. جرادات، منذر، (2013)، **أثر التقدير الذاتي على تحصيلات دائرة ضريبة الدخل والمبيعات من وجهة نظر مدققي ضريبة الدخل في الأردن**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد(22)، العدد(8)، بغداد، العراق.

7. حسناء، إخلف، (2016)، **منازعات التحصيل الضريبي: دراسة مقارنة**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة وهران (2) محمد بن أحمد، الجزائر.

8. حمد، بشير، (2019)، **تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد(30)، العدد(10)، الخرطوم، السودان.

9. الخطيب، خالد وشامية، أحمد، (2003)، **أسس المالية العامة**، مكتبة دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

10. خلاف، علاء الدين، وحمودة، وحيدة (2016)، **إجراءات التحصيل للضرائب المباشرة ومنازعاتها**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة 8 ماي 1945، الجزائر.

11. خيري، عثمان عبد العال، (2012)، **إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أسيوط، مصر

12. دروبي، أحمد وجيه، (2016)، **الاعتراضات الضريبية أسبابها وسبل معالجتها من وجهة نظر كل من مقدري ضريبة الدخل وكبار المكلفين**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

13. دليل المكلف في ضريبة الدخل، (2012)، **شرح دليل المكلف في ضريبة الدخل**، منشورات وزارة المالية الفلسطينية، رام الله، فلسطين.

14. دياب، سارة، (2017)، **مدخل مقترح لأسس وأساليب الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي(دراسة ميدانية)**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بورسعيد، القاهرة، مصر.

15. الرفاعي، خليل، (2003)،**المحاسبة الضريبية**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

16. زاقي، درين، (2017)، **النظام القانوني للمنازعة الضريبية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر(1)، الجزائر.

17. الزبيدي، عبد الباسط، (2008)،**وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

18. زكريا، محمد، (دون سنة نشر)، **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، مصر.

19. زيوش، شهرة، (2017)، **طرق تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.

20. السعايدة، عارف، (2012)، **دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاته**، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد (20)، العدد (2)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

21. سلامة، رأفت، وآخرون، (2011)، **العوامل المؤثرة على قرار مقدري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات: دراسة استطلاعية لمقدري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد (19)، العدد (1)، غزة، فلسطين.

22. سمور، إبراهيم، (2008)، **مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الالزام والالتزام**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

23. شاهين، محمد، (2017)، **أثر قرار بقانون رقم (8) وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهة نظر معدي الإقرار الضريبي**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

24. شرقي، فاروق، (2018)، **التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

25. شومان، عساف، وثلجي، إبراهيم (2017)**ورقة عمل الإشكاليات والتحديات في مجال الرقابة والتدقيق على الأداء المؤسسي الرسمي في متابعة ملفات الضرائب والتهرب الضريبي**، ديوان الرقابة المالية والإدارية، رام الله، فلسطين.

26. الصديق، رمضان، (2006)،**إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقات الدولية**، مكتبة دار النهضة، القاهرة، مصر.

27. عبد العفور، حسام، (2008)، **العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

28. العلاوي، محمد (2015)، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

29. العموري، محمد، والفتى، ديما، (2015)، **حل المنازعات الضريبية بالطريق الإداري**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد(37)، العدد (6)، دمشق، سوريا.

30. الفاعوري، أحمد، (2019)، **الطعن في قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن: دراسة مقارنة**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.

31. قاشي، يوسف، (2015)، **مقياس المنازعات الجبائية**، بحث غير منشور، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر.

32. قصاص، سليم، (2008)، **المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر.

33. محمد، علي، وأمين، يوسف، (2018)، **الحوكمة الضريبية ودورها في تطبيق أسلوب التقدير الذاتي: دراسة ميدانية على الإدارة العامة بديوان الضرائب بولاية الخرطوم**، دورية علمية محكمة نصف سنوية تصدر عن كلية التجارة، العدد (1858)، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.

34. مصطفى، خالد، (2016)، **عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخلوفقا للقرار بقانون رقم (8) لعام 2011م**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين

35. معالي، سامح (2015)، **معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

36. مهنا، محمد، (2013)، **إشكالية تفسير القوانين الضريبية في فلسطين**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

37. نشرة وزارة المالية (2018)، **تعليمات القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بالضريبة على الدخل**، منشورات وزارة المالية الفلسطينية، رام الله، فلسطين.

38. نعيم، فاطمة، (2018)، **الطعون الضريبية في التقدير الإداري للضرائب في فلسطين: دراسة تحليلية مقارنة**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

39. نوري محمود، مرتضى، (2008)، **الاستراتيجية العامة لمكافحة الفساد المالي و الاداري في العراق**، المؤتمر العالمي حول النزاهة أساس الأمن والتنمية، هيئة النزاهة ، العراق، ديسمبر 2008، بغداد، العراق.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Askary, Saeed; Puunder, James S.,(2016) **The Influence of Culture on Accounting Uniformity Among Arabic Nations**, Journal of education Business and Society, 2016

2. Jacqueline, G. and Kisunko, D. 2009. ***Small Business in South Africa: Who Out Sources Tax Compliance Work and Why*** ? Policy Research, 1: 26-41.

3. Jean Pierre Casimir ,(2007), **Le Control fiscal (Contentieux-Roucouvrement)**,Paris : Group Revue Fiduciaire ,10eme édition ,2007, p :481.

4. Kyle D. L. 2007. Optimal Tax Compliance and Penalties when the Law is Uncertain, ***Virginia Tax Review***,12:1-19.

5. Martinez – Vasquez, Jorge;(2015) **Torgler, Benno, The Evolution of Tax Morale in Modern Spain**, 2015, http://econpapers.repec.org/rcraw paper - 33htm.
6. Nobes, Christopher; Schwenke, Hans Robert,(2016) **Modeling the Links Between Tax and Financial Reporting: A Longitudinal Examination of Norway Over 30 Years up to IFRS Adoption**, European Accounting Review, Vol. 15 Issue1, May 2016
7. Polsky, Candice I. ; Melinson, Matthew D.,(2015) ***Consider VDAs To Manage Tax and Financial Statement Exposure,*** **Pennsylvania CPA Journal, Vol.**79 Issue2, 2015 (2)
8. Uma, S. (1992). Research Methods for Business, A Skill Building Approach. New York: John Willey & Sons.
9. Warren, S. R. 2007. **Ambiguity about Audit Probability, Tax Compliance and Tax Payer Welfare**, Economic Inquiry, 43(4):865-871.

الملاحق

ملحق (1) الاستبانة

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا / برنامج المنازعات الضريبية

السيد/ السيدة المحترمين تحية طيبة وبعد،،

أضع بين أيديكم هذه الاستبانة والتي تهدف إلى التعرف إلى"**مدى المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي حسب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل – شمال الضفة الغربية**–". لذا أرجوا منكم قراءة هذه الاستبانة والإجابة عليها بدقة في المكان المخصص لذلك وأن هذه المعلومات سنتعامل معها معاملة سرية من أجل البحث العلمي فقط.

شاكرة لكم حسن تعاونكم واستجابتكم

الباحثة: شذى نور

أولاً المعلومات الشخصية:

ضع/ي إشارة(×) في مربع الإجابة التي تناسبك:

1. المؤهل العلمي: 1. دبلوم ☐ 2. بكالوريوس ☐ 3.ماجستير فأعلى ☐
2. المستوى الوظيفي: 1.موظف ☐ 2. رئيس قسم ☐ 3. مدير ☐
3. سنوات الخبرة: 1.أقل من 5 سنوات ☐ 2. من5 – أقل من 10 سنوات ☐
   3. من 10 سنوات – أقل من 15 سنة ☐ 4. 15 سنة فأكثر ☐
4. عدد الدورات التدريبية: 1.أقل من 5 دورات ☐ 2. من5 – أقل من 10 دورات ☐
   3. من 10 – أقل من 15 دورة ☐ 4. 15 دورة فأكثر ☐
5. المحافظة: 1. طولكرم ☐ 2. نابلس ☐ 3. جنين ☐ 4. قلقيلية ☐ **5**. طوباس ☐ **6**.سلفيت ☐

ثانياً: ضع/ي إشارة (√) في خانة الإجابة التي تناسبك:

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غيرموا فق	غيرموافق بشدة
مجال مواعيد تقديم الإقرارات الضريبية						
.1	يمتنع المكلف عن تقديمإقراره وحساباته ومستنداته للدائرة الضريبية في موعدها.					
.2	الإقرار الضريبي والمستندات التي يقدمها المكلف للدائرة الضريبية ليست كاملة.					
.3	ترفض الدائرة الضريبية الإقرار المقدم من قبل المكلف لعدم استكمال المستندات المرفقة.					
.4	ترفض الدائرة الضريبية الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف لعدم تقديم الإقرار بموعده المحدد.					
.5	يرسل المكلف الإقرار الضريبي إلى الدائرة خلال أربعة أشهر التالية لانتهاء الفترة الضريبية.					
.6	عند انتهاء السنة المالية يقوم المكلف بتحديد الحقوق والالتزامات الخاصة بالنشاط الذي يمارسه من خلال تفريغه في الإقرار الضريبي.					
.7	يتأخر المكلف عادة في تقديم الإقرار الضريبي عن موعد تقديم الإقرارات.					
.8	يقدم المكلف إقراره الضريبي في الموعد المحدد بمرفقات وحسابات غير دقيقة.					
.9	تحدد الدوائر الضريبية مواعيد تقديم الإقرار الضريبي بعد انتهاء المكلف من إعداد حساباته.					
مجال قبول أو رفض الإقرارات الضريبية						
.10	يقوم المكلف بتعديل الإقرار الضريبي في حال عدم قناعة الدائرة الضريبية بالحسابات النظامية المقدمة من قبل المكلفين.					
.11	يستجيب المكلف لقرار الدائرة بتعديل الإقرار الذي ينتابه النقص في بعض جوانبه.					
.12	يقبل المكلف تصحيح الأخطاء التي تحددها الدائرة الضريبية لكي يتم قبول الإقرار الضريبي.					
.13	ترفض الدائرة الضريبية الإقرار المقدم من قبل المكلف لعدم الاقتناع بالدخل المقرر في هذا الإقرار.					
.14	تقوم الدائرة الضريبية برفض الإقرار المقدم من قبل المكلف غير المستوفي للشروط المحددة.					
.15	تقبل الدائرة الإقرار المقدم من قبل المكلف والذي يستوفي كافة المستندات المرفقة والشروط.					
.16	ترفض الدائرة الضريبية الإقرار المقدم من المكلف بسبب عدم توافقه مع مرفقاته من القوائم المالية المعززة.					

17.	ترفض الدائرة الضريبية الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف في غير موعده المحدد.					
مجال محتويات الإقرار الضريبي						
18.	عدم تقدم المكلف بطلب الإعفاءات في نهاية الفترة الضريبية مرفقا بالإقرار الضريبي يعتبر الاقتطاع نهائياً.					
19.	يوضح المكلف في إقراراته الضريبية صافي الدخل الخاضع للضريبة بموجب كشف مختصر لإيراداته ومصروفاته عن الفترة الضريبية.					
20.	يرفق المكلف مع الإقرار الضريبي نسخة من الحسابات الختامية وكشف تعديلي لغايات الضريبة.					
21.	يرفق المكلف مع الإقرار الضريبي شهادة المدقق القانوني المرخص لغايات الضريبة.					
22.	يقدم المكلف الإقرار الضريبي وفقاً للنموذج المعتمد من قبل الدائرة والمرفقات والمستندات المعززة لما ورد فيه.					
23.	عند عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي ومرفقاته في الموعد المحدد، يجوز للمقدر إجراء التقدير بالفطنة والدراية.					
24.	إن عدم ملء كافة محتويات الإقرار الضريبي يتسبب بإرجاعه للمكلف لتعديله.					
25.	عندما يحتوي الإقرار الضريبي على أخطاء مقصودة يتم رفضه.					
مجال المنازعات الضريبية						
26.	في حال حدوث المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي يتم تقديم الطعن للدائرة الضريبية بخصوص ذلك.					
27.	إذا أراد المكلف الاعتراض على التقديرالمبني على معلومات الإقرار الضريبي، يتم تقديم اعتراض خطيللدائرة الضريبية مع توضيح أسباب الاعتراض.					
28.	يتم إعادة النظر في التقدير للمحاسبة عن دخل المكلف من أي مصدر لم يكن من الوقائع التي فصلت فيها المحكمة في الموضوع المقدم بشأن ذلك التقدير.					
29.	إذا قدم المكلف الاعتراض بعد انقضاء المدة المحددة بالقانون بسبب غيابه عن فلسطين أو مرضه أو لأي سبب معقول آخر يقبله، جاز له أن يمدد تلك المدة وفق ما يحقق المصلحة المشتركة.					
30.	يدعى المكلف إلى جلسة للنظر في اعتراضهوللمقدر حق طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية وطلب إبراز المستندات المتعلقة بدخل المعترض.					
31.	إذا لم يحضر المعترض الجلسة المحددة للنظر في الاعتراض يجوز له بقرار معلل أن يقر التقدير المعترض عليه أو يخفضه أو					

	يزيده أو يلغيه.					
32.	للمحكمة أن تؤيد ما ورد في قرار التقدير المطعون فيه ولها أن تعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير وفقاً للتعليمات التي ترتئيها.					
33.	يجوز للمدير بالاتفاق مع المستأنف أو الطاعن بالنقض حل أي من القضايا المنظورة مصالحةً قبل صدور الحكم القطعي بتصديق المحكمة.					

نشكر لكم حسن استجابتكم

ملحق (2): قائمة المحكمين

اسم المحكم	اللقب الوظيفي
الدكتور مجيد منصور	محاضر– جامعة الامريكية
الدكتور سامح العطعوط	محاضر– جامعة النجاح الوطنية
الدكتور عبد الناصر نور	محاضر– جامعة النجاح الوطنية
الاستاذ هشام التايه	محاضر– جامعة القدس المفتوحة ومدير ضريبة دخل طولكرم

An-Najah National University

Faculty of Graduate Studies

The Tax disputes related to taxdetermination and self-assessment in accordance with decree law No 8 of 2011 regarding income tax .

- The case of the northern West Bank governorates -

By
Shatha Mustafa Abed Alfattah Noor

Supervisor
Dr. Mohammad Sharaqa

This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master in Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies, An- Najah National University, Nablus- Palestine.
2021

The Tax disputes related to tax determination and self-assessment in accordance with decree law No 8 of 2011 regarding income tax
- The case of the northern West Bank governorates -

By
Shatha Mustafa Abed Alfattah Noor
Supervisor
Dr. Mohammad Sharaqa

Abstract

The study aimed to identify tax disputes related to tax declaration and self-assessment in accordance with Decision Law No. (8) of (2011) regarding income tax - the case of the northern governorates of the West Bank-, and to achieve the objective of the study, the descriptive and analytical approach was used, and the questionnaire tool that was formed was used. From (33) paragraphs distributed in the fields (dates for submitting the tax declaration, acceptance or rejection of the tax declaration, contents of the tax return, tax disputes), and the study population consisted of all the tax departments employees in the northern governorates of the West Bank, whose number is (198) employees, from whom A sample of (89) employees was used, and the statistical program (Smart-PLS 3) was used to analyze the study information.

One of the most important results of the study was the following: First: There is a positive correlation between tax disputes, tax declaration and self-assessment (dates for submitting the tax declaration, acceptance or rejection of the tax return, the contents of the tax return) in accordance with Decree Law No. (8) of (2011) regarding tax On income in Palestine - the case of the northern governorates of the West Bank.

Second: There are no statistically significant differences in tax disputes related to tax declaration and self-assessment according to Decision Law No. (8) for the year (2011) regarding income tax according to demographic variables (educational qualification, job level, number of years of experience, number of training courses, governorate).

The study recommends the following recommendations: First: Work to develop the tax administration, increase the efficiency and experience of its employees, and pay attention to training and development, especially with regard to the topics of tax declarations and self-assessment, second: the need to urge taxpayers to adhere to the deadlines for submitting tax returns and self-assessment to tax departments within the time period specified by law Therefore, taxpayers benefit from the incentive discounts in the periods in which the taxpayer receives the incentive deduction in exchange for submitting tax returns on the announced dates.