

جامعة النجاح الوطنية  
كلية الدراسات العليا

# مدى رضا كبار المكلفين عن الإدارة الضريبية في فلسطين

إعداد  
أسماء إياد زكي الاطرش

إشراف  
د. عبد الفتاح الشملة

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

2021م

# مدى رضا كبار المكلفين عن الإدارة الضريبية في فلسطين

إعداد

أسماء إياد زكي الاطرش

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2021/09/23م، وأجيزت.

التوقيع

.....

.....

.....

أعضاء لجنة المناقشة

1. د. عبد الفتاح الشملة / مشرفاً رئيساً

2. د. يوسف أبو فارة / ممتحناً خارجياً

3. د. معاذ أسمر / ممتحناً داخلياً

## الإهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى من تطيب نفسي لذكراهم

إلى وردة حياتي، مدرستي الأولى التي تعلمت فيها معنى الخير والعطاء، ومنهما أدركت  
أن النجاح لا يكون إلا بالثابرة والإصرار

"أمي وأبي"

إلى شريك الحياة وشريك الصبر والنجاح وكل المعاني الجميلة زوجي الغالي

إلى اخوتي وأخواتي الأعزاء لظالمنا فرحنا ولعينا وعشنا معاً

إلى صديقاتي الطيبات

إلى من دعمني وآمنه بأنني أستحق الأفضل

## الشكر والتقدير

أحمد الله عز وجل الذي وفقني في إتمام هذا البحث وأعطاني الصحة والعافية والعزيمة، كما وأشكر جامعة النجاح الوطنية على ما تقدمه لطلبتها من معرفة وعلم بكوادرها، وأتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى مشرفي الدكتور عبد الفتاح الشملة، كما أتوجه بالشكر والعرفان إلى الممتحن الخارجي الدكتور يوسف أبو فارة، والممتحن الداخلي الدكتور معاذ أسمر، ولا أنسى أن أتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء الهيئة التدريسية في برنامج المنازعات الضريبية في جامعة النجاح الوطنية لكلك ما قدموه من توجيهات ومعلومات قيمة ساهمت في إثراء موضوع الدراسة في جوانبها المختلفة، وكل من تعاون في تقييم وتحكيم الاستبانة.

## الإقرار

أنا الموقع أدناه، مقدّمة الرسالة التي تحمل العنوان:

# مدى رضا كبار المكلفين عن الإدارة الضريبية في فلسطين

أقرّ بأنّ ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنّما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمّت الإشارة إليه حيثما ورد، وأنّ هذه الرسالة كاملة، أو أيّ جزء منها، لم يقمّ من قبل لنيل أيّ درجة علميّة، أو لقب علمي، أو بحث لدى أيّ مؤسسة 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 الطالبة: أسماء يار الأوس

Signature:

التوقيع: 

Date:

التاريخ: ٢٠٢١ / ٩ / ٢٣

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
و	فهرس المحتويات
ح	فهرس الجداول
ك	فهرس الملاحق
ل	الملخص
<b>1</b>	<b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</b>
2	مقدمة الدراسة
3	مشكلة الدراسة
4	أسئلة الدراسة
4	أهمية الدراسة
6	أهداف الدراسة
7	حدود الدراسة
7	مصطلحات الدراسة
<b>8</b>	<b>الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة</b>
9	أولاً: الإطار النظري
38	ثانياً: الدراسات السابقة
46	ثالثاً: التعقيب على الدراسات السابقة
<b>48</b>	<b>الفصل الثالث: منهج الدراسة وإجراءاتها</b>
49	منهج الدراسة
49	مجتمع الدراسة
49	عينة الدراسة
51	أداة الدراسة
53	صدق الأداة
53	ثبات الأداة

الصفحة	الموضوع
54	المعالجات الإحصائية
54	إجراءات الدراسة
55	متغيرات الدراسة
<b>57</b>	<b>الفصل الرابع: نتائج الدراسة</b>
58	النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة
67	النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
<b>84</b>	<b>الفصل الخامس: خلاصة النتائج والتوصيات</b>
85	نتائج الدراسة
88	التوصيات
<b>91</b>	<b>قائمة المصادر والمراجع</b>
<b>99</b>	<b>الملاحق</b>
<b>b</b>	<b>Abstract</b>

## فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
50	المواصفات الديموغرافية لعينة الدراسة	جدول (1)
52	مجالات الاستبانة وعدد الفقرات	جدول (2)
53	معاملات الثبات لمحاور ومجالات الاستبانة والدرجة الكلية	جدول (3)
58	مفتاح تفسير المتوسطات الحسابية	جدول (4)
59	مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالادارة الضريبية في مجالاتها المختلفة	جدول (5)
60	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم الادارية بالإدارة الضريبية	جدول (6)
61	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم المادية/المالية بالإدارة الضريبية	جدول (7)
63	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم القانونية بالإدارة الضريبية	جدول (8)
64	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم الانسانية بالإدارة الضريبية	جدول (9)
65	أعلى فقرات رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالادارة الضريبية	جدول (10)
66	الفقرات التي نالت على ادنى رضا كبار المكلفين في علاقتهم بالإدارة الضريبية	جدول (11)
67	نتائج اختبار t-test للعينات المستقلة لدلالة الفروق متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة حول مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير تعزى لمتغير الجنس.	جدول (12)
68	نتائج اختبار t-test للعينات المستقلة لدلالة الفروق متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة حول مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير تخصص.	جدول (13)

الصفحة	الجدول	الرقم
69	المتوسطات الحسابية بين متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المؤهل العلمي	جدول (14)
71	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المؤهل العلمي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.	جدول (15)
72	المتوسطات الحسابية بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المسمى الوظيفي	جدول (16)
74	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المؤهل العلمي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي	جدول (17)
76	نتائج اختبار LSD للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية لاستجابات افراد عينة الدراسة نحو مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المسمى الوظيفي	جدول (18)
78	المتوسطات الحسابية بين متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المحافظة	جدول (19)
80	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المؤهل العلمي تعزى لمتغير المحافظة	جدول (20)
81	المتوسطات الحسابية بين متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير نوع القطاع الذي ينتمي اليه رجل الاعمال	جدول (21)

الصفحة	الجدول	الرقم
82	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المؤهل العلمي تعزى لمتغير نوع القطاع الذي ينتمي إليه رجل الأعمال	جدول (22)

## فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
100	قائمة أسماء المحكمين	ملحق (1)
101	الاستبانة بصورتها النهائية	ملحق (2)
106	كتاب تسهيل المهمة	ملحق (3)

## مدى رضا كبار المكلفين عن الإدارة الضريبية في فلسطين

إعداد

أسماء إياد زكي الاطرش

إشراف

د. عبد الفتاح الشملة

### الملخص

هدفت الدراسة التعرف إلى مستوى رضا كبار المكلفين عن الإدارة الضريبية في فلسطين، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لهذه الدراسة، والتي تمثلت عينتها في (122) من كبار المكلفين، وأستخدمت الدراسة الإستبانة كأداة أساسية لجمع المعلومات اللازمة لها وقد تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية spss لإدخال البيانات وتصنيفها وتحليلها وإستخراج النتائج التي تجيب عن أسئلة الدراسة والتي صنفت رضا كبار المكلفين في 4 قطاعات هي المالية والقانونية والإدارية وتضمنت ما مجموعه 41 فقرة فرعية.

وقد مثل الجانب المالي في العلاقة ما بين كبار المكلفين والإدارة الضريبية الجانب الأكثر رضا من قبل كبار المكلفين في حين مثل الجانب القانوني الأقل رضا من قبل كبار المكلفين، أما فيما يتعلق بتفصيلات الفقرات الفرعية لكل جانب فقد كانت إجراءات إحتساب الضريبة ومراعاة الجوانب الأخلاقية الجوانب التي تمثل الرضا بمداه الكبير، أما الفقرات التي حازت على أدنى مستوى من الرضا فقد كانت: إجراءات إعادة المستحقات، وإجراءات التوريد، الموضوعية والعدالة في تطبيق القوانين الضريبية.

ولم تجد الدراسة أي فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى رضا كبار المكلفين تعزى إلى متغير (الجنس، التخصص، المؤهل العلمي، المحافظة، نوع القطاع الذي ينتمي إليه رجال الأعمال).

إلا إنها وجدت فروقا ذات دلالة إحصائية في مستوى رضا كبار المكلفين تعزى إلى متغير المسمى الوظيفي وقد كانت لصالح الإدارة العليا في الشركات التي يمثلها كبار المكلفين.

وقد أوصت الدراسة بضرورة إعداد نظام متكامل يحكم العلاقة ما بين كبار المكلفين والإدارة الضريبية بحيث يكون مبنياً على إدراك المصالح والتحفيزات المتبادلة في إطار إداري وقانوني يشترك الجانبين في تصميمه وإخراجه، كما أقرت الدراسة أن تمثل الجامعات الإطار التفاعلي الذي يجمع الطرفين لما تتسم به من العلمية والحيادية، وأوصت الدراسة بإجراء أبحاث تتابعية لهذه الدراسة كما تم رصد ما يمكن القيام به من قبل الإدارة الضريبية للقيام بنشاطات ميدانية لتحسين العلاقة مع كبار المكلفين.

الفصل الأول  
الإطار العام للدراسة

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### مقدمة الدراسة

تحتل الضرائب مكانة متميزة وأهمية كبيرة لكافة الأطراف ذات العلاقة، فهي احد الروافد الأساسية للميزانية، والتي تمكن الدولة من توفير الموارد اللازمة لتقديم الخدمات وتحقيق تنمية شاملة لمجتمعها في مختلف الأصعدة، ولتحصيلها يتم تأسيس الإدارة الضريبية، والتي تعمل في ضوء نظام متكامل من القوانين والإجراءات والقرارات والتعليمات والتعاميم الخاصة، التي تكفل فعالية التنفيذ والهادفة في مجملها إلى التعامل مع دافعي الضرائب وإنجاز المعاملات الضريبية المتعلقة بالحقوق والواجبات (Abiola,2012)، وتحصيل الضريبة ممارسة قديمة تقوم الدولة على جبايتها من رعاياها، كانت تهدف في القدم بشكل أساسي إلى تمويل الغزوات، والعناية بالجيش والحاكم وحاشيته، وتطور الأمر مع تطور شكل الدولة ونظام الحكم الى أن أستقر الأمر إلى ما هو عليه الآن من إستخداماتها نفقات العامة للدولة وخاصة تقديم الخدمات للجمهور.

ولتحقيق هذا الهدف تسعى الدولة ممثلة بالإدارة الضريبية إلى إثراء الخزينة العامة لتلبية متطلبات إنفاقها، ويتم تحصيل الضرائب من المكلفين من خلال تعزيز الإلتزام والتجاوب الطوعي من قبل المكلفين، ومحاربة التهرب الضريبي، مستندة في ذلك الى التشريعات وتبسيط الإجراءات وتخفيف الأعباء على المكلفين. (محمود،2016)، وضمان العدالة والمساواة في تحصيل هذه الضرائب وفق معايير محددة وموثقة بالطرق المتاحة.

ويعمل موظفو الإدارة الضريبية وفق القانون الضريبي الذي يحدد العلاقة بالمكلفين(عتيق،2013) وتعتمد هذه الإدارة على موظفيها وأقسامها وتنظيماتها المختلفة، في القيام بمهمتها المتمثلة في جباية الإيراد الضريبي والرقابي بالجهاز الضريبي وسياساته وإستراتيجياته وأدوات عمله بما يتناسب والظروف الإجتماعية والإقتصادية والسياسية وتعديلها ومستواه الثقافي، ولتتمكن من ذلك لا بد لها من ان ترسي دعائمها المتمثلة بنظام واضح الأسس

الإدارية والقانونية والاقتصادية، وفي ضوء ذلك فإن العلاقة بين المكلف بدفع الضريبة والإدارة الضريبية يعتبر أهم محددات النجاح لكليهما.

### مشكلة الدراسة

وتفترض الدراسة العلمية بأن العلاقة الحسنة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، هي إحدى الركائز الأساسية لنجاح الإدارة الضريبية، وعليه فإن طبيعة العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين هي العامل الأساسي في تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها، فالعلاقة الحسنة تؤسس لسمعة حسنة تكون نتيجتها الرضا والالتزام من طرف المكلف، سوء نظرة كل منهما تجاه الآخر تعزز الكثير من عدم الرضا والالتزام تفشل عمل الإدارة الضريبية، تنظر الإدارة الضريبية للمكلف بالشك والتهرب أو العكس يكون نتيجة ذلك الفشل، وبناء على ما تقدم تتجسد الأهمية القصوى للإدارة الضريبية في قيامها بتحقيق هدفها المتعلق برفد الخزينة العامة للدولة بالموارد المالية، الأمر الذي يرتبط بوجود علاقة إيجابية يسودها الرضا بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وتأتي هذه الدراسة من أجل البحث في مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالإدارة الضريبية لإدراك حقيقة هذه العلاقة وتحديد أثر عوامل رضا أو عدمه من قبل دافعي الضرائب سعياً لإتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح العلاقة بينهما بمعالجة الفجوة في حين وجودها، ويكون كبار المكلفين في كافة الدول المحرك الرئيسي للاقتصاد والتنمية الاقتصادية كونهم يعملون ضمن مشاريع استثمارية أو خدماتية أو صناعية أو زراعية للمجتمع ويدفعون الجزء الأكبر من التحصيل الضريبي التي تسهم في تمويل المشاريع الخدمية للمجتمع.

وبذلك تعمل هذه الدراسة على إستيضاح أكثر العوامل حساسية وأثرها في نجاح الإدارة الضريبية، وبهذا تتجسد مشكلة هذه الدراسة في التعرف على مدى رضا كبار مكلفي الدفع الضريبي في فلسطين عن علاقتهم بالإدارة الضريبية.

## أسئلة الدراسة

ستجيب هذه الدراسة عن سؤالها الرئيسي ومفاده: ما مدى رضا كبار المكلفين عن الإدارة الضريبية في فلسطين؟

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الآتية:

1. ما مدى رضا كبار المكلفين عن الجوانب الإدارية في علاقتهم بالإدارة الضريبية؟
2. ما مدى رضا كبار المكلفين عن الجوانب المادية/المالية في علاقتهم بالإدارة الضريبية؟
3. ما مدى رضا كبار المكلفين عن الجوانب القانونية في علاقتهم بالإدارة الضريبية؟
4. ما مدى رضا كبار المكلفين عن الجوانب الإنسانية في علاقتهم بالإدارة الضريبية؟
5. هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالإدارة الضريبية تعزى لمتغير (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، طبيعة المشروع، راس مال الشركة)؟
6. ما أكثر العوامل التي تؤثر في رضا المكلف ايجابيا او سلبيا؟
7. كيف يمكن تعزيز رضا كبار المكلفين عن الادارة الضريبية في فلسطين؟

## أهمية الدراسة

تحدد أهمية الدراسة بما تقدمه لذوي العلاقة من الأطراف (المجتمع، كبار المكلفين، الدولة) ويمكن توضيحها في جوانبها النظرية والعملية بما يلي:

### الأهمية العلمية " النظرية "

تكمن أهمية الدراسة في أهمية موضوعها والذي يتناول مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين وذلك لما لهذا الموضوع من أهمية في توضيح طبيعة العلاقة

بينهما، إذ إنها ستسلط هذه الدراسة الضوء على مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالإدارة الضريبية وتناولها بالشرح والتحليل، كما وتكمن أهمية الدراسة في إنها تفسر هذه العلاقة من جوانبها المختلفة المادية/المالية والإدارية والقانونية والإنسانية، فهي بذلك تقدم إطار نظري يراعي خصوصية المجتمع الفلسطيني تستفيد منها الجامعات ومراكز التدريب في إنجاز مهامها كجزء من المادة التدريسية والتدريبية، كما يعمل على تعزيز وعي هذه الأطراف للموضوع بشكل أكثر توازن، كما تتكامل هذه الدراسة مع الدراسات الأخرى في التعرف على حقيقة هذه العلاقة وشموليتها.

ولا تتفصل الأهمية النظرية عن الأهمية العلمية التي يتم توضيحها فيما يلي:

### الأهمية العملية "التطبيقية"

تعتبر هذه الدراسة ذات أهمية عملية وفيما يلي توضيح ذلك:

1. تعمل هذه الدراسة على المساعدة في رسم السياسات لتطوير علاقة أكثر توازناً بين كبار المكلفين والإدارة الضريبية، تعتبر وزارة الاقتصاد والسياسات الحكومية والبرامج الاقتصادية للحكومة التي تتبعها أكثر المستفيدين من ذلك.
2. تساعد هذه الدراسة على تسهيل إتخاذ القرارات الرشيدة المتعلقة بكبار المكلفين والأمور الضريبية الخاصة بهم من جوانبها المختلفة الإدارية والقانونية والإنسانية والمادية.
3. تعمل هذه الدراسة على رصد مقترحات علاجية ووقائية تخدم العلاقة التي تربط بين كبار المكلفين والإدارة الضريبية ما يتلاءم مع الدولة والمجتمع تكون هذه العلاقة أكثر إيجابية ويتجلى كبار المكلفين بمستوى أفضل من الرضا وذلك من خلال تبني بدائل إستراتيجية لتعزيز العلاقة وبناء الثقة بين كبار المكلفين والإدارة الضريبية وذلك من خلال التوصيات التي ترصدها هذه الدراسة.
4. إبراز نقاط القوة والضعف في العلاقة بين كبار المكلفين والإدارة الضريبية والعمل على تفسيرها وتوضيحها وتوضيح التزامات وتحفظات كل طرف.

5. تعمل هذه الدراسة على تعزيز مستوى أفضل من الثقة بين الإدارة الضريبية وكبار المكلفين.

6. كما وتستفيد الجامعات من هذه الدراسة في توفير معلومات قيمة، من خلال الأدب النظري لطلبتها عند إجراء دراسات مشابهة وتساهم في التدريبات العملية للطلبة.

7. كما وتستفيد مراكز التدريب من هذه الدراسة من خلال تزويد المتدربين في المجال بالأطر العملية التي ستتوصل إليها هذه الدراسة.

ونستنتج من ذلك أن هذه الدراسة ذات أهمية بالغة من الناحيتين النظرية والعملية أي إنها ذات فائدة لكل الأطراف ذات العلاقة بالعملية الضريبية.

#### أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى تحقيق مجموعة من الأهداف، من أهمها:

1. التعرف على مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم (الإدارية، الإنسانية، القانونية، المادية) بالإدارة الضريبية في فلسطين.

2. تحديد الفجوة في العلاقة التي تحدث عدم الرضا بين طرفي المعادلة الضريبية، وإقترح الخيارات الإستراتيجية لمعالجتها.

3. المساهمة في تطوير الأدب النظري الذي يتناول العلاقة بين كبار المكلفين والإدارة الضريبية بمراعاة الخصوصية الفلسطينية.

4. التنويه والتركيز على أهمية بناء علاقة متوازنة بين المكلفين بدفع الضريبة والإدارة الضريبية في فلسطين.

5. تزويد رسمي السياسات، ومنتخذي القرارات، والأجهزة التشريعية والإدارية بالحقائق العلمية التي تساعدهم في عملهم.

6. رصد إقتراحات وتوصيات لمعالجة الفجوة في رضا كبار المكلفين.

### حدود الدراسة

تم تنفيذ هذه الدراسة وفق الحدود الآتية:

**الحدود البشرية:** كبار المكلفين من دافعي الضرائب.

**الحدود المكائنية:** محافظات شمال الضفة الغربية.

**الحدود الزمانية:** أب/2020/سبتمبر 2021

### مصطلحات الدراسة

أستخدمت هذه الدراسة المصطلحات التالية وفقاً لمفاهيمها المدونة أدناه:

**كبار المكلفين:** هم الأشخاص الذين يعملون ضمن منشآت خاصة بالأعمال المتنوعة، يستخدم هذا المصطلح للإشارة للأفراد الموجودين ضمن هذا المجال المهني، كما ويطلق هذا المصطلح على الأفراد الذين يعملون ضمن المستوى التنفيذي في بيئة الأعمال وخاصة التجارية (الهاشمي، 2009).

**الضريبة:** هي فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى هيئاتها بشكل نهائي مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة ودون الحصول على منفعة أو مقابل (شرعب، 2016).

**الإدارة الضريبية:** هي الإدارة التي تختص بتطبيق القانون الضريبي وتنفيذه وتعد جهة إدارية تابعة لوزارة المالية، وهي متخصصة بتنفيذ القانون الضريبي والتأكد من سلامة تطبيقه على أكمل وجه من أجل الحفاظ على حقوق الممولين من جهة وخزينة الدولة من جهة أخرى (خوالده، 2018).

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### أولاً: الإطار النظري

##### تمهيد

تعتبر الضرائب من أهم إيرادات الميزانية العام للدولة وتشكل الجزء الأكبر منها ويعود وجود الضريبة منذ شكل المجتمع، وأختلف إسمها ودورها من فترة إلى أخرى، والثابت على مر الزمن إنها تحتل دوراً بارزاً في توجيه النشاطات الاقتصادية في المجتمعات كأهم موارد الدولة، وبعبارة أخرى تعتبر الضريبة إحدى الوسائل المالية التي تسمح للدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية والإنتاجية، وتوجيه هذه النشاطات، بإعتبارها إحدى الأدوات المهمة للسياسة الاقتصادية للدولة، أما من الناحية المالية فإن الدولة تتمتع بسلطة السيادة والتوجيه والإشراف فهي تسعى من خلال الضريبة إلى توفير الموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة وتشجيع الصناعات المحلية وخلق القاعدة الاقتصادية والصناعية والإنتاجية التي تتلاءم مع السياسة المالية العامة للدولة، أما من الناحية الاجتماعية فهي أداة لتقليل الفوارق الطبقيّة بين أبناء المجتمع الواحد، وبالتالي فإن الضريبة ليست واجبا ماليا يؤديه المكلف لخزينة الدولة مقابل الإستفادة من خدماتها فحسب بل تأخذ الضريبة بعد أشمل وأبعد مدى من ذلك، فغالبا ما يعد الخضوع لها وأدائها إسهماً فعلياً في ضمان إستمرارية سيادة الدولة (سعدون، 2015).

#### المبحث الاول: ماهية ومفهوم الضرائب

##### المطلب الاول: مفهوم الضريبة

##### الفرع الاول: تعريف الضريبة

هناك عدة تعاريف لدرجة للضريبة حيث تعرف من الجانب التقليدي على إنها فريضة نقدية يلتزم الفرد بتأديتها إلى الدولة وفقاً لقواعد وقوانين تشريعية، ومن الجانب الحديث تعرف على

إنها إستقطاع نقدي يفرض من قبل السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين وكذلك الإعتبارين وفقاً لمقدرتهم التكاليفية بطريقة نهائية بلا مقابل (الشرع، 2017).

كما ويعرفها الحجايا(2016) على إنها فريضة تأخذها الدولة جبراً، وهي ليست جزائية، وتؤخذ من القطاع الخاص إلى القطاع العام، وتفرض بشكل محدد من قبل، وبلا مقابل، لتحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية المختلفة، كما وإنها تُعتبر عبارة عن مبلغ مالي تفرضه الدولة على الشركات والأفراد وذلك من أجل تمويل النفقات التي تترتب على الدولة لتأمين الخدمات الاجتماعية، ودفع رواتب الموظفين في الدوائر الحكومية والوزارات، ولإنشاء وتأهيل البنى التحتية، ولدعم السلع الأساسية من أجل تأمينها للمواطن بسعر أقل.

وتُعرف الضريبة على أنها نوع من أنواع العوائد المالية التي يتم جنيها من المكلفين، حيث يتم فرضها من قبل السلطات في الدولة وتكون على كافة القطاعات العامة والخاصة وعلى الأفراد وعلى الجماعات وعلى المؤسسات وكافة الأعمال التجارية، مثل الخدمات والسلع وغيرها، وهي تُعد عبارة عن مساهمة مالية إلزامية يتم فرضها على الأنشطة، والنفقات، والوظائف، والدخل سواء الخاص في الأفراد أو المنشآت وغيرها، وتُعد الضريبة مفهوم شائع من المفاهيم المالية، حيث إنها تعتبر جزءاً من المال العام حيث يقوم بسدادها المكلفين - وهم كافة الأفراد الذين يعيشون في الدولة- وإن لكل منهم نصيب في دفع الحكومة ويكون ذلك بناءً على مجموعة من المعايير منها مدى إمتلاكه لعقار وما شابه ومنها ممارسة التجارة وغيرها، وهذ الضرائب تساعد على تمويل المشاريع العامة، مما يُساهم في تقديم العديد من الخدمات للأفراد في المجتمع(الحسبان، 2018).

### الفرع الثاني: مبادئ فرض الضريبة

هناك مجموعة من المبادئ يعتمد عليها فرض الضريبة على المكلفين وهي إختيار أفضل الوسائل لتحصيل الضريبة، وتقدير الوضع المالي العام للمجتمع، إضافة إلى ثبات قيمة كل ضريبة، والمساهمة في دعم الحكومة (الباشا، 2019).

## الفرع الثالث: أهمية الضريبة

إن غاية النظام الضريبي هو تحقيق أهداف الدولة سواء كانت إقتصادية أم إجتماعية أم سياسية وفقاً لطبيعة النظام الإقتصادي والإجتماعي والسياسي القائم (صالح، 2014)، تُعتبر أداة تمتلكها الدولة لتأثير على الإقتصاد فيها من أجل تحقيق الإستقرار الإقتصادي ومعدلات النمو المرتفعة، وتساهم في تطوير الحياة بشكل عام داخل المجتمع، كما وتكمن أهمية الضرائب في أنها مصدر من مصادر إيرادات الدولة (السرحان، 2017)، كما تعدّ الضريبة من مصادر الدخل المهمة لدولة كونها تعمل على زيادة إيرادات الخزينة العامة (الراوي، 2018)، كما تساعد في تحقيق الإستقرار الإجتماعي، وإعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع (عورتاني، 2018).

## المطلب الثاني: الإدارة الضريبية في فلسطين

### الفرع الأول: نشأة الإدارة الضريبية في فلسطين

بالنظر إلى الظروف السياسية التي مرت بها فلسطين على مدار العقود السابقة، وبتعاقب الإحتلال الأجنبي المتعدد، فقد قام المحتل بفرض أشكال وأنواع متفاوتة من الضرائب كأداة لتكريس إحتلاله، التي كانت جائزة بحق المكلفين، ولكن مع التحول التاريخي وبعد عملية السلام في الشرق الأوسط 1994، والتي تضمنت عدد من الإتفاقيات الإقتصادية بين السلطة الوطنية الفلسطينية، والجانب الإسرائيلي، وأصبح للسلطة الفلسطينية، بموجب هذه الإتفاقيات، الحق بسن القوانين ووضع السياسات الخاصة بإدارة الضرائب المباشرة، على الأفراد والشركات، والأملاك وقد ورثت السلطة الوطنية الفلسطينية عن الإحتلال الإسرائيلي النظام الضريبي الذي كان مطبقاً في الأراضي المحتلة منذ عام 1967م، حيث كان القانون الضريبي الأردني رقم 25 لسنة 1964م، هو المطبق في الضفة الغربية، وقانون الإنتداب البريطاني رقم 13 لسنة 1947م، مطبقاً في قطاع غزة، حيث تبنى الإحتلال الإسرائيلي هذه القوانين وأدخل تعديلات عليها، بعيداً عن مصالح المكلفين، مما جعل الضرائب أداة سليطة تخدم مصالح المحتل ومصالحه فقط (الغفور، 2008).

تتحدد أنواع الضرائب بالقوانين الضريبية المعمول بها والتي يتم المصادقة عليها في الدولة ومنها الضرائب على المستوردات، والضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل، والضريبة على الثروة (أبو حامد، 2018).

وتخضع الضرائب في فلسطين لإتفاقيات أوسلو، وبخاصة بروتوكول العلاقات الاقتصادية (بروتوكول باريس)، الذي تم توقيعه في باريس عام 1994 يشكل اتحاداً جمركياً، الاقتصاد الفلسطيني بالاقتصاد الإحتلال الإسرائيلي، ومن الناحية الرسمية، يحق للسلطة الوطنية الفلسطينية تحصيل الضرائب من الفلسطينيين في الأراضي الفلسطينية، ولكن حوالي 75% من إجمالي الإيرادات الضريبية كانت اعتباراً من عام 2014 تم جمعها من قبل الإحتلال الإسرائيلي نيابة عن السلطة الفلسطينية وتحويلها لها شهرياً. لقد حجب الإحتلال من حين لآخر الضرائب المستحقة للسلطة الفلسطينية. كما ويجبر الإحتلال جميع الواردات الفلسطينية وصادراتها بالدخول من معابرهُ وإشرافه فقط من خلال نقاطه العسكرية ومعابرهُ حيث يُفرض عليها الإحتلال ضريبة القيمة المضافة والإيرادات من الواردات الأجنبية السلطة الوطنية الفلسطينية ونتيجة لذلك، فإن التخليص الضريبي هو أكبر مصدر للدخل العام الفلسطيني، ويتم جمع ضرائب الدخل وبعض رسوم التأمين من أجور الفلسطينيين العاملين في الأراضي التي تخضع لسيطرة الإحتلال والمستوطنات الإسرائيلية من قبل الإحتلال.

## الفرع الثاني: الأطراف ذات العلاقة في الضريبة

هناك ثلاث فئات تقع عليها مسؤولية العمليات الضريبية وهي (الإدارة والحكومة والمكلفين) وفيما يلي شرح مبسط عن كل منهما:

### الإدارة الضريبية

الإدارة الضريبية هي الكيان التنظيمي من الأفراد المتمثلين في الدوائر والأقسام والوظائف المنتظمين في هياكل إدارية معينة وهي إحدى الإدارات العامة في الدولة، وبالتالي فإن موظفيها يخضعون لنظام الخدمة المدنية ويتمتعون ببعض الحقوق الخاصة، لتمكينهم من أداء ومباشرة أعمالهم، حيث يكون خضوع الموظفين فيها عضواً للقانون الإداري، ووظيفياً للقانون

الضريبي(التاية، 2004) وبما أن الإدارة الضريبية هي إدارة متخصصة في تأسيس الضرائب وتحصيلها، فإنه يُفرض عليها التزامات في هذا المجال، وهذا ما يعرف بالالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية (مسعود،2013)، ومن الإدارات الضريبية: إدارة ضريبة الدخل، إدارة ضريبة القيمة المضافة، إدارة ضريبة الأملاك، إدارة ضريبة المعارف.

### وتقوم الإدارة الضريبية بمجموعه من المهام أهمها النادي(2010)

وظائف الإدارة التنفيذية وتتمثل في المتابعة والرقابة ؛ وإتخاذ كل الإجراءات القانونية والإدارية المناسبة لتحصيل الضريبة المناسبة لرفع الدعاوى المدنية والجزائية ومتابعتها.

- تحديد مبلغ الضريبة الواجب على المكلف سداه وفق التشريعات الخاصة بذلك.
- حصر المكلفين: وهي العملية التي يتم بمقتضاها تحديد الأشخاص والكيانات الخاضعة لكل نوع من أنواع الضرائب وتدوين أسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية.
- تحصيل الضريبة: عندما تصبح الضريبة واجبة الأداء يحول ملف المكلف إلى إدارة تحصيل الضريبة، والتي تقوم بالإدارة لكل الإجراءات الإدارية والقانونية المناسبة لضمان سداد حقوق الخزينة العامة.
- التخطيط: تقوم الإدارة المركزية، بتحديد الخطط التفصيلية والآليات التي تحقق أهداف الخطط المركزية وذلك عن طريق حصر، وتحديد المطلوب إنجازه في السنوات التالية ووضع الخطط الجزئية لكل قسم من أقسام الإدارات التنفيذية لتحقيق أهدافها.

### الفرع الثالث: الالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية

فتتمثل بالالتزام بسر المهنة، وعبء الإثبات في بعض الحالات، والالتزام بإخطار المكلفين كافة، والالتزام بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته والالتزام برد المبالغ التي حصلت لها بدون وجه حق، كما تبين أن هناك علاقة جيدة بين طرفي العلاقة الضريبية، فيجب أن يتم تحديد حقوق وواجبات والالتزامات كل طرف من أطراف العلاقة ضمن حدود القانون، وفي فلسطين قانون ضريبة

الدخل قد حدد حقوق والتزامات المكلفين ضمن القانون، وهذا من شأنه أن يعمل على توضيح حدود العلاقة التي تربطُ المكلفين كافة بالإدارة الضريبية، ولكن القانون الفلسطيني في نفس الوقت لم يَقم بتحديد التزامات الإدارة الضريبية بشكل واضح كما فعل بالنسبة للالتزامات المكلفين، وإنما قام بمنح حقوق وسلطات للإدارة الضريبية فقط، وهذا قد يؤدي إلى إساءة الإدارة الضريبية لإستخدام السلطات الممنوحة لها وتعسفها في بعض القرارات، عدا عن إمكانية فرضها لإجراءات غير ملائمة لظروف المكلف وعمله، وإن دلّ هذا على شيء فإنما يدل على وجود فجوة بين المكلف والإدارة الضريبية في فلسطين (ميالة، 2006).

#### الفرع الرابع: التنظيم الإداري داخل الإدارة الضريبية

يتضمن التنظيم الإداري للإدارة الضريبية مجموعة من العناصر الحيوية في إدارة شؤون الإدارة الضريبية وتسهيل أعمالها، وهي تمثل مجموعة قواعد وآليات تطبيقية تمكن الإدارة الضريبية من التطبيق السليم لحوكمة الإدارة الضريبية، وهي (الشافعي، 2015):

1. وجود مجلس إدارة يتولى مسؤولية إدارة شؤون الإدارة الضريبية والإشراف والرقابة على أدائها، ومسؤول عن تطبيق نظام حوكمة الإدارة الضريبية.
2. إمداد الإدارة الضريبية بالموارد المختلفة بشرية ومادية وتقنية و... إلخ) وتنظيمها بما يتناسب مع حجم الأعباء والمسؤوليات الملقاة عليها، وكذلك عدد مأموريات الضرائب.
3. تنظيم الإدارة الضريبية على أساس وظيفي، عن طريق تقسيم المقرات إلى شعب مستقلة طبقاً للوظائف الأساسية، واستقلال نظام حل المنازعات لضمان الإستقلالية والموضوعية.
4. توزيع العمل داخل المأموريات بما يتفق مع التأهيل العلمي لمأموري الضرائب، بما يضمن عدم حدوث إختلال في القوى العاملة، وتكدس في شعب وعجز في شعب أخرى.
5. وضع وإدارة السياسات والإجراءات والأنشطة اللازمة لإدارة ومراقبة المخاطر الضريبية ومتابعة تطبيقها وكذلك مواجهة مشكلة الأخطاء المهنية والأعمال غير المشروعة ومتابعة تطبيقها لعدم تكرارها.

إن عصرنة الإدارة الجبائية التي تم تنظيمها وأساليب عملها انطلقت مع حلول سنة 2001، وجاءت كضرورة حتمية لمعالجة عيوب ونقائص التنظيم الإداري القديم ويكمن الجديد في هذه العصرنة في كيفية تسيير الإدارة الجبائية بالفعل وتحديث هيكلها التنظيمية وهذا من أجل مواكبتها لمحيطها في أوج تحوله على الصعيد الإقتصادي والإجتماعي.

ويتمثل مخطط وبرنامج إصلاح الإدارة الجبائية أساساً في إعادة هيكلة وتنظيم المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب (حسينة، 2017).

### **المبحث الثاني: التحصيل الضريبي**

#### **المطلب الاول: التحصيل الضريبي لدى كبار المكلفين**

#### **الفرع الاول: إجراءات التحصيل الضريبي لدى كبار المكلفين**

أُتسعت أهداف الضريبة في الوقت الحالي، لتتضمن إضافة إلى أهدافها التقليدية أهدافاً إقتصادية، وإجتماعية وسياسية، حيث تم تقسيم إجراءات التحصيل الضريبي لدى كبار المكلفين الى قسمين إجراءات التحصيل الإعتيادية والأخرى إجراءات التحصيل من قليلي الإلتزام (مهيوبي، 2014) وفيما يلي توضيح لها:

#### **الإجراءات الإعتيادية**

وتتم هذه الإجراءات دون حصول نزاع على الضريبة وتُتجز بوجيه كما أن الإدارة الضريبية في وفق رزنامة زمنية يتم الإلتزام بها، وتجدر الإشارة إلى أن التحصيل الودي للضريبة يتضمن إلى جانب الدفع التلقائي والمباشر من طرف المكلف من تلقاء نفسه في الآجال المحددة، نظام التصريح الذي يمثل حوالي 60 % من إجمالي التحصيل الضريبي ويتنوع نظام التصريح بين أسلوب التصريح الشهري بالمداخيل الذي يودعه المكلف بالضريبة سواء كان مكتب دراسات أو مقاوله إنجاز قبل نهاية كل شهر. كما يوجد إلى جانب هذا النظام أسلوب التصريح السنوي بالمداخيل الذي يوجب على كل مكلف بالضريبة أن يؤديه مرة واحدة في كل سنة وذلك خلال شهر مارس.

## الفرع الثاني: إجراءات التحصيل من غير الملتزمين

في حالة عدم تسوية الضريبة ودياً، تبدأ عملية التحصيل الجبري بوسائل معروفة منها، التنبيه، غلق الحساب البنكي للمدين، الغلق المؤقت للمحل المهني، حجز أموال المدين المنقولة والعقارية، البيع بالمزاد العلني وغيرها، من إجراءات التحصيل الضريبة الجبرية تلك التي تبدأ أولاً بالتنبيه وهو إجراء يسمح لقابض الضرائب المختص من إستعمال الإجراءات الردعية، و يوجه هذا الإجراء الوقائي إلى المدينين بالضريبة قبل اللجوء إلى إجراءات أقوى مثل: البيع بالمزاد العلني والغلق الإداري، وفي حالة ما إذا لم تجد هذه الوسيلة نفعاً، يلجأ قابض الضريبة إلى وسيلة أكثر ردياً وهي: غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني، وتأتي في المرحلة الثانية إجراءات الحجز وله عدة أشكال أهمها الحجز التنفيذي هو إجراء يسمح بوضع منقولات المتقاعس عن دفع الضريبة والتي تكون في حوزته أو ملك له تحت يد العدالة قصد بيعها لتصفية الدين الذي هو على عاتقه، وفي المرحلة الثالثة بالمنازعة المدنية وهذه تتعلق بالبيع الجبري للمحل التجاري، ويمكن أن يكون هذا البيع جزئي لعنصر أو عدة عناصر أمكن فصلها عن المحل التجاري، ويمكن أن يكون بيع شامل للمحل التجاري ويتعلق الأمر خاصة بالحالات الأربعة وهي قواعد الإشهار، إنجاز البيع بالمزاد العلني، الإشهار بعد البيع وأثار البيع أو نقل الملكي.

## المطلب الثاني: المكلفين بدفع الضرائب

### الفرع الأول: تعريف المكلف بدفع الضرائب

يعرف المكلف بأنه الجهة الملزمة بدفع الضريبة (كل شخص طبيعي او معنوي) يخضع للضريبة بموجب أحكام القانون ويقرر لهم حقوقاً و ضمانات مختلفة في مقابل السلطات والصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، حيث أن المكلف يُمثل أحد طرفي العلاقة الضريبية، وينبع مفهومه من التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي على الأفراد المخاطبين.

ويقسم المكلفين بدفع الضريبة بشكل عام الى ثلاث فئات الأولى صغار المكلفين وهم المكلفين الذين تكون رسوم الضرائب عليهم منخفضة نظراً لقلّة الأعمال الذين يقومون بها وهي في الغالب ما تكون فئة الأفراد الذين يمارسون نشاطات إعتيادية وهم لا يستخدمون نشاطات تجارية كبيرة وهم يقومون بدفع الضريبة بصورة قليلة ومتقطعة خلال السنة، والنوع الثاني هم فئة متوسطي التكاليف وهي فئة من يعملون في مجالات تستدعي دفعهم لضرائب بصورة منتظمة ولكنها ليست كبيرة والفئة الثالثة هي كبار المكلفين وهم الفئة الأقل عدداً والتي تكون الضرائب عليهم أكبر وذلك نظراً للأعمال التي يقومون بها وهم في العادة ليسوا كأفراد وإنما كمؤسسات أعمال ضخمة وإن كبار المكلفين وهم الفئة التي تسهم بتحصيله ضريبة كبيرة للدولة ويتناول هذا البحث هذه الفئة بشكل اساسي (عياش، 2008).

### الفرع الثاني: كبار المكلفين في فلسطين

يطلق مصطلح كبار المكلفين على دائرة ضريبية تابعة لوزارة المالية، منذ عام 2011 والتي كانت تسمى سابقاً بضريبة دخل الشركات، وتتكون دائرة كبار المكلفين من عدة أقسام المقاصة والجباية والمضافة والإدارة، وأكبرها قسم التقدير والفحص الضريبي، والتي ترعى الشركات الكبيرة وملفاتها، وتكون المهام في دائرة كبار المكلفين موزعة على طرفين الطرف الأول: يختص بجميع الملفات التي تخص الشركات بأنواعها وتتضمن الشركات العادية وشركات التضامن والشركات المساهمة الخاصة والمحدودة إضافة الى بعض الملفات التي تكون عبارة عن أشخاص طبيعيين، والطرف الثاني: يختص بالمؤسسات المالية والتي لها فروع ماليه كالبنوك وشركات التأمين ومؤسسات الإقراض الكبيرة، والمعيار المتبع في هذه الدائرة أن أي مكلف سواء أكان طبيعياً أم معنوياً له تعاملات مالية سنوية من حيث مبيعاته ومشترياته أكثر من 10 ملايين شيكل يعتبر كبار مكلفين كمعيار لتصنيف كبار المكلفين، كما أن هذه الدائرة مزودة بالأجهزة المتطورة والحديثة بالاعتماد على عدد من الموظفين من ذوي الكفاءات العالية ويتم تدريبهم على نظام RMS البرنامج الضريبي اختصاراً لنظام توحيد الإيرادات الذي جعل من السهل الاستغناء عن النظام الاسرائيلي الذي كان مطبقاً سابقاً، وتهدف هذه الدائرة إلى ربط

الملفات الخاصة بكبار المكلفين مما يؤدي إلى تحصيل وجباية الضرائب سواء كانت ضريبة دخل او مضافة، وتقوم هذه الدائرة بإعطاء أهمية للشركات الكبرى لأنها تشكل حوالي 85% من الإيرادات الضريبية بشكل عام سواء كانت في صورة مقاصة أو دخل أو جمارك وقد صاحب نقل المكاتب الفرعية في ضريبة دخل الشركات و نقلها إلى دائرة كبار المكلفين تحسن ملحوظ على مستوى الإيرادات الضريبية فالشركات التي كانت تدفع مبالغ قليلة في المكاتب الفرعية أصبحت تدفع مبالغ أكثر في دائرة كبار المكلفين(علاونه،2017).

### الفرع الثالث: أهمية كبار المكلفين

هناك أهمية كبيرة لكبار المكلفين كونهم يعملون في مجالات إستثمارية مؤثرة في التنمية الإقتصادية، وتسهم بدفع مبالغ كبيرة وبالتالي فان هذه المبالغ تستخدمها الحكومة في سد العجز لديها وتلبية الإلتزامات الملقاة على عاتقها والإيرادات من كبار المكلفين تكون كبيرة جداً وإن الإدارة الضريبية تعمل على الإهتمام بها وإجراء تسهيلات لهم كون كبار المكلفين عليهم إستحقاقات أكبر من صغار المكلفين وكذلك تسعى الإدارة الضريبة إلى الإهتمام بشكل كبير في كبار المكلفين من أجل الاستمرار في دفع الضرائب المستحقة عليهم وكذلك زيادة التنمية الإقتصادية في البلد كون كبار المكلفين يوظفون الآلاف الموظفين مما يقلل من نسبة البطالة في البلد(الداوود،2013).

### الفرع الرابع: أسباب انشاء دائرة خاصة بكبار المكلفين

مع تزامن تأسيس السلطة تأسست دائرة لترعى كبار الشركات كان يطلق عليها قديماً ضريبة دخل الشركات وكانت هذه الدائرة تتضمن الإهتمام بنوعين من الملفات، يختص الأول منها بجميع الملفات التي تخص الشركات بأنواعها وتتضمن الشركات العادية وشركات التضامن وشركات المساهمة الخاصة والمحدودة إضافة الى بعض الملفات التي قد تكون عبارة عن أشخاص طبيعيين، يختص الثاني بالمؤسسات المالية والتي لها فروع ماليه كالبنوك وشركات التامين ومؤسسات الإقراض الكبيرة، في ذلك الفترة كان عدد الملفات لدى دوائر كبار المكلفين

وهي على شكل مكاتب صغيرة موزعه على شتى مدن الضفة وفي بدايات عام 2011 وقد أجريت تعديلات جوهرية على هذه الدائرة وكان أبرزها البنود التالية(الدروبي،2016):

- تغيير مسمى الدائرة من ضريبة دخل الشركات الى دائرة كبار المكلفين
  - تم تخصيص مبنى مستقل لهذه الدائرة علما بأنها كانت صغيرة.
  - تم تحويل عدد من الملفات إلى هذه الدائرة حسب المعيار المتبع و فحواه أن أي شركة لها تعاملات مالية من حيث مبيعاتها ومشترياتها أكثر من 10,000,000 شيكل تعتبر من ضمن كبار مكلفين حسب معيار التصنيف مما أدى الى زياده وإرتفاع عدد الملفات في هذه الدائرة حيث أصبح بدلاً من (100-150) أصبح 400 ملف كبار مكلفون.
  - تم تجهيز هذه الدائرة بكافه اللوازم والأجهزة المتطورة اللازمة لعملها.
  - تعيين عدد من الموظفين المؤهلين ذوي الكفاءة العالية وتأهيلهم للتعامل مع الملفات الكبيرة ذات الحساسية العالية من النواحي الضريبية.
  - تم استخدام نظام RMS وهو البرنامج الضريبي المستخدم Revenue Management System اختصاراً لنظام توحيد الإيرادات، وتم الإستغناء عن النظام الذي كان يطبق سابقاً وهو النظام الاسرائيلي المعروف بشام، ويُمكن نظم RMS موظف ضريبة الدخل والقيمة المضافة من الإطلاع على حجم البيانات المتعلقة بكبار المكلفين سواء أكان لأغراض ضريبة الدخل او لأغراض ضريبة القيمة المضافة.
- كما ومنحت هذه الدائرة أهمية كبيرة للشركات الكبيرة حيث تقوم بمتابعة ملفات المصارف والمؤسسات المالية وشركات الإتصالات الكبرى بالإضافة الى الشركات التي تتعلق بصناديق الإدخار والتي تمت إضافتها مؤخراً الى دائرة كبار المكلفين والبالغ عددها (40) ملف ولم تعطي تلك الأهمية للشركات الصغيرة بمعنى إنها لم تغفلها ولكن تركيزها لم ينصب عليها كثيراً لأن العوائد المالية والإيرادات المتحققة من الشركات الكبيرة دائماً ما يكون كبيراً على النقيض من

الشركات الصغيرة التي تدرُ عوائد ولكنها مقارنة مع سابقتها تعتبر قليلة لذلك أستحقت الشركات الكبيرة عناية بالغة الأهمية لتأثيرها إيجابياً على الجباية والتحصيل بحيث لا يضيع على الدولة أموالاً طائلة والتي من خلالها تقوم الدولة بالإنفاق العام، ومن الطبيعي أن هذه الدائرة تُميز بين المكلفين وملفاتهم الضريبية وتختلف إجراءات هذه الدائرة عن إجراءات الدوائر الأخرى لأنها تتعامل مع شركات كبيرة وذات فروع متعددة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يتم دمج وتوحيد ضريبة الدخل مع ضريبة القيمة المضافة وهي الدائرة الوحيدة التي تمتلك هذه الصفة وتعتبر عملية دمج ضريبة الدخل مع ضريبة القيمة المضافة مناسبة لأنها من الناحية العملية ترعى الدولة إيرادات ضريبية جيدة.

وتتكون الدائرة من أقسام عدة أقسام: قسم التقدير والفحص الضريبي وأقسام المقاصة والجباية وأقسام الإدارة والسكرتاريا ولجنة خاصة بالمؤسسات المالية مكونة من ثلاثة موظفين يتم تشكيل هذه لجنة من أجل جباية الضرائب من المؤسسات المالية كالبنوك وشركات التأمين وشركات الإقراض الكبرى كما وتختص هذه اللجنة في حل الملفات الضريبية لدائرة الدخل والقيمة المضافة وبعد أن يتم التقدم في عملية التوحيد والدمج يصبح ملف كل شركة يتم تسويته كضريبة دخل وضريبة قيمة مضافة معاً وبنفس الوقت وأحياناً قد يكون ما بين موظفين من ضريبة الدخل والقيمة المضافة معاً وقد يكون من خلال موظف واحد فقط سواء كان من ضريبة الدخل أو المضافة وتخضع لنفس قانون ضريبة الدخل أي لا يوجد لها قانون خاص ولها نفس السلطات أيضاً.

### الفرع الخامس: مفهوم رضا المكلفين

يُعرف رضا المكلفين بأنه الشعور النفسي بالقناعة والإرتياح أو السعادة، لإشباع الحاجات والرغبات والتوقعات من العمل نفسه وبيئة العمل مع الثقة والولاء والانتماء للعمل، ومع المؤثرات البيئية الداخلية والخارجية ذات العلاقة للشخص الذي يمارس صفة سواء أكانت هذه الصفة عملية بيع أو تقديم خدمة (عبد العزيز، 2007) ويعكس مفهوم الرضا للمكلفين الحالة العاطفية الإيجابية الناتجة عن تقييم تجربة تسديد الضرائب في الدوائر الضريبية، فهو يعكس

الفرق بين ما يتوقعه المكلف من الدائرة الضريبية وما يحصل عليه فعلاً منها، وعادة ما تكون أساس هذه التوقعات ذات طبيعة ذاتية فهي تختلف من مكلف لآخر استناداً الى العديد من العوامل النفسية والاجتماعية (حسان، 2015).

وتوفر الخدمات العامة للمكلفين من خلال أجهزة الدولة المتعددة يحقق لهم الرضا، فالمكلف هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يقع عليه عبئ الضريبة التي تفرضها القوانين الضريبية، ويعتبر مكلف اجباري بتسديد ما عليه من الضرائب للدولة فهو المسؤول أمام الدوائر الضريبية عن الضرائب المفروضة فيما يخصه (شنيور، 2017).

وبذلك فإن مفهوم رضا المكلفين يعبر عن شعورهم الطبيعي بالإرتياح نتيجة التعامل مع الدوائر الضريبية وبذلك فهو يعبر عن اتجاهات إيجابية نحو ما يخص هذه التعاملات مما يوحي بعلاقة سهلة وسلسة مع هذه الإدارة يؤدي الى إلتزامه وثقته بها.

#### الفرع السادس: أهمية رضا المكلفين

يعتبر رضا المكلفين من الحاجات الضرورية التي تسعى إليها الدوائر الضريبية يؤدي رضا المكلفين الى الحد من التهرب الضريبي ويحفزهم للقيام بتسديد الضرائب المستحقة عليهم بأسرع وقت دون تدمير أو إنزعاج، كما ويشجع المكلفون الراضون على تسديد التزاماتهم الضريبية مما يدعم ميزانية الدولة الأمر الذي ينعكس في الخدمات التي تقدمها الدولة للمجتمع وتوفير بنية تحتية مناسبة للمجتمع وكافة القطاعات (زيادات، 2009).

#### الفرع السابع: العوامل المؤثرة في رضا المكلف

يؤثر في رضا كبار المكلفين من الإدارة الضريبية مجموعة واسعة من العوامل تقسم وفق أسس مختلفة حسب طبيعة العامل أو مصدره أو توصيته مثلاً يمكن الحديث عن التصنيف لطبيعة العوامل كالقول عوامل إدارية، ذاتية، بيئية، مادية، قانونية، ومنها ما هو طارئ التأثير أو مستمر التأثير، ومنها ما هو نابع من العامل البشري، وآخر نابع من العملية الضريبية، ومنها ما

هو نابع من البيئة المحيطة، ومنها ما هو نابع من خصوصية المنطقة الجغرافية او طبيعة النشاط الضريبي وهكذا وفيما يلي توضيح لهذه العوامل وفق طبيعتها.

### الفرع الثامن: العوامل النابعة من العملية الضريبية

وهي التي تتعلق بالإجراءات المتعلقة بالمعاملات الضريبية نفسها، ومن أهمها الية البت في الاعتراضات المقدمة من قبل كبار المكلفين، والأجراءات القانونية ذات العلاقة والفترة التي تقتضيها من قبل دوائر الضريبة في متابعه الاعتراضات المقدمة من قبلهم وتؤثر على الثقة بين المكلفين والدوائر الضريبية وبالتالي مستوى التزامهم في تسديد الضرائب المترتبة عليهم، ومن جهة اخرى فان لآلية التقدير او التخمين او إحتساب الأرباح أثر كبير في ذلك فالمغالاة في القيمة التقديرية من قبل مأموري التقدير والتخمين يؤدي الى صعوبة في جباية المبالغ الضريبية من كبار المكلفين وعدم إقتناع كبار المكلفين في هذه المبالغ المترتبة عليهم وهذا يساعد في تراكم الضرائب عليهم وصعوبة في التحصيل لدى الدوائر الضريبية، كما يواجه كبار المكلفين الية إدارة الحسابات او الخلاف القانوني مع دوائر الضريبة مما يؤدي بهم الى عدم الرضا وإستخدام أساليب التهرب الضريبي من قبل كبار المكلفين، ناهيك عن تأثير مستوى الوعي الضريبي لدى كبار المكلفين والإجراءات الإدارية ووضوح النماذج المستخدمة في ذلك (معالي، 2015).

### العوامل البيئية المحيطة

وتتضمن البيئة تلك العوامل المتعلقة بالجانب السياسي والإجتماعي والإقتصادي وفرض الضرائب في الدول الخاضعة للإحتلال كما الحال في فلسطين يتبع مصالح الإحتلال الإسرائيلي في فرضها ولا يراعي أي مصالح فقد قامت سلطات الإحتلال بتعديل القوانين الضريبية التي كانت قائمة قبل الإحتلال بالشكل الذي يخدم مصالحها، وفرضت ضرائب جديدة بأوامر عسكرية، وكانت مزاجية التطبيق، رغم أن المادة " 48 " من أنظمة لاهاي عام 1907م، تضع القيود على حق جباية الضرائب في الأراضي المحتلة، إلا أن السلطات الإسرائيلية ضربت بعرض الحائط

جميع الإتفاقيات ولم تلتزم بأي شيء منها، وبسبب خرق الإحتلال الإسرائيلي للقوانين والإتفاقيات الدولية، وعدم مراعاته للأوضاع الاقتصادية التي يمر بها المكلف في فلسطين، وبسبب إستخدامه الضرائب لقمع المكلف الفلسطيني، لا بل لتدمير الإقتصاد الفلسطيني بأكمله، وإبقائه تابعاً للاقتصاد الإسرائيلي، فإن المناخ الضريبي في الأراضي الفلسطينية المحتلة كان يتصف بالظلم والاستغلال، بل ويلجأ الإحتلال الإسرائيلي الى اصطناع الفجوات في كل من القانون الأردني رقم 25 لسنة 1964 م، والذي كان مطبقاً في الضفة الغربية قبل صدور قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م، وقانون الانتداب البريطاني رقم 13 لسنة 1947م، والذي كان مطبقاً في غزة حيث عدل في هذه القوانين ونفذ ما يرغب في تنفيذه الإحتلال، بالإضافة الى فرض ضرائب جديدة بواسطة الأوامر العسكرية والتي كانت تشكل القاعدة القانونية في فلسطين وقد كان للإجراءات التعسفية والظالمة، التي أتخذتها سلطات الإحتلال الإسرائيلي بحق المكلف الفلسطيني، بالغ الأثر في عمل المكلف ونفسيته ونظراته بشكل عام للضرائب، والتي جعلت المكلف يقاوم الضريبة بشتى السبل والوسائل المتاحة له، وجميع هذه الإجراءات التي يتبعها الإحتلال (عبد الغفور، 2008).

بروتوكول العلاقات الاقتصادية أو بروتوكول باريس هي إتفاقية إضافية ضمن إتفاقيات أوسلو تم التوقيع على البروتوكول في باريس في 29 ابريل 1994 وتم فيه تنظيم العلاقات المالية والنقدية والتجارية بين إسرائيل والسلطة الوطنية الفلسطينية طوال فترة اوسلو المؤقتة (1994\_1999) واستناداً الى البروتوكول احتفظت إسرائيل بالسيطرة الكاملة على التجارة الفلسطينية وعلى جمع الضرائب، وكان الفرق بأن الضرائب والجبايات لن تستمر بالتدفق الى الخزينة الاسرائيلية بل تستلمها السلطة الوطنية الفلسطينية وبهذه الإيرادات يمكن تمويل جزء كبير من نفقات السلطة الوطنية الفلسطينية وهذا ما أعطى إسرائيل ايضاً وسيلة إلزام قوية فيما يتعلق بالسلطة الوطنية الفلسطينية وقد كان هذا مجالاً واحداً أستمرت اسرائيل من خلاله بالتحكم فيما بقيت دائرة عمل منظمة التحرير الفلسطينية صغيرة.

يصنف العموشي (2018) مجموعه العوامل التي تؤثر في رضا المكلفين وهي:

- النظام الضريبي ومدى البساطة والوضوح والمرونة التي يتمتع بها.
- مدى تشجيع النظام الضريبي على الإستثمار.
- مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين.
- مدى حضور الشكوك الباطنية للمكلفين.
- ويرى سينيور (2017) هذه العوامل بأنها تلك المتعلقة بالعملية الضريبية والمراسم الرئاسية الخاصة بها، وضرورة مراعاة العدالة الضريبية والإجتماعية والية عمل لجان الضريبة والمتعلقة بمراجعة إجراءات التحصيل والالتزام.

**فيما يرى خضير عن العوامل الخاصة برضى المكلفين في فلسطين حيث تتجسد فيما يلي:**

1. مدى مشاركة المواطنين ومن ضمنهم كبار المكلفين بالعملية السياسية في الدولة مما يؤثر في مستوى الشفافية والنزاهة والوضوح، مما يمكنهم من تقاسم آراءهم مع متخذي القرارات وراسمي السياسات الضريبية والتأثير فيها.
2. سياسة الانفاق العام: كلما أحسنت الدولة إستخدام الأموال العامة كلما تعزز رضاهم وقل ميلهم.
3. مدى رضا المكلف عن الية الجباية.
4. مدى توفر الحس الوطني للمكلف الضريبي.
5. مدى تطبيق مبدأ العدالة الضريبية.

### المبحث الثالث: حقوق وضمانات المكلف

تتمثل الحقوق الأساسية للمكلف في حقه بالاعتراض، فهو من الحقوق في إطار فترة زمنية محددة وفق شروط معينة، كما يضمن القانون للمكلف حق اللجوء الى القضاء في حالة عدم قبول إعتراضه الى الإدارة الضريبية، ومن حقوق المكلفين الأخرى أيضا حق إعادة الضريبة أو المبالغ المسددة بالزيادة عن مبلغ الضريبة، والحق في الإستعلام الضريبي الذي يتوجب على الإدارة الضريبية تزويد المكلفين بالمعلومات الكافية الخاصة بقواعد الضريبة (قاعدة اليقين) (جاسم، 2011).

وإلى جانب الحقوق الأساسية للمكلفين، فإن التشريعات الضريبية تمنح المكلفين بعض الضمانات، التي من شأنها أن تعمل على تضيق الفجوة القائمة بين طرفي العلاقة الضريبية، ومن أهم هذه الضمانات (عبد الغفور، 2008):

1. ضمان عدم إفشاء أسرار المكلفين: وفق نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المادة(44) والذي تعتبر المستندات والمعلومات والكشوفات، وقرارات التقدير ونسخها التي يطلع عليها المتعلقة بدخل أي شخص، أو مفردات أي دخل، أنها سرية ومكتومة.
2. ضمانات المكلفين أثناء الفحوص والمراجعات، تقوم الإدارة الضريبية بمراجعة وتدقيق حالات المكلفين الضريبية، بغرض التأكد من صحة الإقرارات الضريبية وسلامتها، وهنا تكون الإدارة الضريبية ملزمة بضرورة إبلاغ المكلف بنتائج الفحوصات والتدقيق الذي قامت به.
3. ضمان توصيل المعلومات الضريبية للمكلفين بكافة وسائل الإعلام المختلفة.
4. الحد الأدنى اللازم للمعيشة وهذا الضمان يجد أساسه في مبدأ العدالة، وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل 1 الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004

## المطلب الاول: العلاقة بين الإدارة الضريبية وكبار المكلفين

ينظر المكلفون إلى الهيئات الإدارية الضريبية على أنها تفرض إرادتها على سلوكهم بالقوة الضريبية وأنها تستولي على أجزاء من أموالهم قسراً، في حين تعتقد هذه الهيئات إنها تمارس حقاً مشروعاً فرضته أحكام الضريبة، وترى بأن المكلفين يميلون إلى التهرب من أداء الضريبة وعليه فالعلاقة متوترة بين الإدارة الضريبية وكبار المكلفين، فإذا كان توازن العلاقة الضريبية بغير من الناحية العملية بمساعدة قانونية فإن الدستور يفرض مبادئ المواطنة على كبار المكلفين والإدارة في آن واحد، لذلك يجب أن تكون النصوص القانونية مسايرة للتطور الإقتصادي والاجتماعي للدولة، فمسايرة التطور يعني فرض الضريبة حيث ينبغي أن تفرض، وتحسين نظام الرقابة الجبائية بما يفرض إحترام القانون الضريبي ويضمن تطبيق النصوص الدستورية، وكذا اعتماد كل الآليات الجديدة التي تمكن من إقامة التواصل الجيد بين الإدارة وكبار المكلفين من المكلفين، واليوم لازال النظام الضريبي يلقي مقاومة من طرف رجال الاعمال، تتخذ شكل التهرب والغش الضريبي، والإطار القانوني الجديد ليس في مستوى كل التغيرات التي يعرفها المجتمع لذلك يجب إعادة النظر في بعض الضمانات الهشة، وعموماً فإن تحقيق التوازن في العلاقة بين أطراف العلاقة الجبائية يقتضي تحديث طرق وضع النصوص القانونية وتبسيطها وجعلها سهلة الفهم وتحسينها من خلال ملاءمتها مع الواقع (أبو سريس، 2017).

## المطلب الثاني: الجانب القانوني للعلاقة بين الإدارة الضريبية وكبار المكلفين

إن الإنقسام في الإلتزام الضريبي للقوانين الضريبية ومتطلبات تحقيق فعالية النظام الضريبي لوجود تعارض بين متطلباتها يقلل من فعاليتها، ويجب مراعاة قواعد التدرج القانونية عند إصدار التشريعات الضريبية، وتوفير الخبرة الضريبية المناسبة للقضاة الذين ينظرون في المنازعات الضريبية، وأيضاً ضرورة العمل على إستقرار التشريعات الضريبية وتجنب تكرار التعديلات إلا مع الحالات الضرورية مع ضرورة وجود تفسيرات كافية لهذه التعديلات، كما أن الأسس والضوابط القانونية تعد في مثابة ضوابط عامة أو دستور ضمني تخضع له القواعد الضريبية، وبالتالي فوجود نظام قانوني واضح التنظيم يسمح في قبول المكلفين لتلك الضرائب

والحد من الاعتراض عليها، ويجب فرض الضريبة في وقت ومكان ملائمين بالنسبة لدافع الضريبة (الشافعي، 2017: 331).

هناك مجموعه من المواد التي تضبط العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية لخصها البسطامي (2006) على النحو التالي:

1. نصت المادة (34) بند (4) و(5) من قانون ضريبة القيمة المضافة الفلسطيني على أن ضريبة القيمة المضافة المدفوعة على البيان الجمركي تعتبر ضريبة مدخلات يجب أن تخصم ويتم تنزيلها من مدخلات المشتغل الذي وردت على أسمة ولكن البند (5) من المادة نفسها حدد إنها يجب أن تكون على إسم المشتغل ولغايات عملة.

2. نصت المادة 87 بند (5) من النظام أن يتم التكاليف بدفع الضريبة المضافة خلال خمس سنوات من تقديم الكشف الدوري وإذا تمت إدانة المكلف أو تبين وجود مخالفات جوهرية بنية التهرب من دفع الضريبة المضافة المستحقة تكون لمدة خلال 10 سنوات وذلك بعد تقديم الكشف المذكور.

3. نصت المادة (90) من النظام على أن الإعلان عن قرار بالرسوم وعن تكليف يتم تسليمه للمكلف بالرسوم باليد أو بالبريد المسجل وهذا لا يتناقض مع مسؤولية المكلف الجزائية بعدم تقديم للكشوفات اللاحقة أو لا وفي حال تم الإتفاق بين المكلف والمسؤول في الدائرة بشأن الضريبة المضافة يتم تعديل التكاليف بناء على ذلك وفي حال عدم حصول إتفاق يكون من صلاحيات المسؤول تثبيت المبلغ أو زيادته أو تخفيضه حسب ما يراه وفق قناعته وتعتبر ملزمة خلال سنة من يوم تقديمها وذلك في حال عدم اتخاذ أي قرار بهذا الشأن.

4. نصت المادة 94 فقره (أ) انه يحق للمكلف على تشكيل لجنة الاعتراضات للنظر في تقديم اعتراض وذلك خلال 30 يوما من تاريخ استلام الكشف، ويجب على المكلف دفع المبالغ غير المختلف عليها وذلك من أجل ضمان حسن سير المعارضة أو الاعتراض حيث أنهما غير مقبولين في حال عدم دفع هذه المبالغ، ويجب دفع المبالغ المطلوبة والنتيجة من

المعارضة أو الاعتراض خلال 30 يوماً من اليوم الذي تم الإتفاق عليه وهذا نص المادة 98 من النظام.

5. نصت لمادة 117 بند (أ) فقد أعطت صلاحيات واسعة للإدارة الضريبية بمنع المكلف من إصدار فاتورة ضريبية في حال وجود مخالفات أو تهريب أو تزوير لدى المكلف وذلك بعد إعطائه مدة 30 يوماً قبل المنع من إصدار الفواتير ويحق للمكلف في هذه الحالة الاعتراض على قرار المسؤول وذلك خلال 15 يوماً.

6. نصت المادة 119 بند (أ) فقد أعطت المسؤول في الإدارة الضريبية الحق الكامل في منع المكلف من السفر وكذلك الحجز على ممتلكاته لحين إنهاء ملفه ودفع المترتب عليه من ضريبة مضافة.

7. نصت المادة 122 فقرة (أ) من النظام على أن المكلف الذي لا يمتثل لأوامر القانون من خلال رفض إعطاء معلومات أو إصدار فاتورة ضريبية أو شهادة إرسال، أو عدم إدارة دفاتر الحسابات بشكل قانوني ومحاسبي أو عدم التسجيل بالدوائر الضريبية، مع علمه بضرورة التسجيل أو قام بإصدار فواتير ضريبية بدون ان يكون صاحب حق في ذلك، أو امتنع عن تقديم الكشف الدوري الذي كان من الواجب عليه تقديمه حسب النظام، أو قام بإصدار فاتورة ضريبية ولم يتم بالمحاسبة عليها بالحبس لمدة عام واحد وغرامة مالية مقدارها 400000 شيكل أو بأربعة أضعاف قيمة المنفعة.

8. نصت المادة رقم 123 فقره (أ) وبنودها عقوبة الحبس لمدة 3 أعوام مع غرامة مقدارها (1000000) شيكل مع أربعة أضعاف المبلغ المنوي التهرب من دفعه وحسب المبلغ الأكبر أو بالعقوبتين معا وذلك لمن حاول عدم الإلتزام وتسديد مبالغ الضريبة المضافة وإخفاء صفقات وإيرادات وخصم مدخلات مع علمه بعدم قانونية هذا الخصم.

في الحقيقة أن دين الضريبة مفروض بحكم القانون، وينشأ بمجرد توافر الواقعة أو الوقائع التي يتطلبها قانون الضريبة، ودون أن يتوقف نشوء ذلك الدين على إرادة كل من الإدارة الضريبية،

أو إرادة المكلف وعليه فإن المكلف يتمنى أن تكون حقوقه كمواطن مصانة، وفقا لإحترام حرته الفردية، وحقه في الدفاع وفي طريق الطعن وغيرها، وهذا يعني وجوب أن تصدر القوانين الضريبية في ظل أحكام الدستور، وإلا طعن بعدم دستوريته، وقد نص القانون الأساسي الفلسطيني على إنه " يعتبر الإنسان وحرياته ملزمة وواجبة الاحترام". (خربط، 2018: 32).

أما بالنسبة للحق في الاعتراض، يعتبر هذا الحق من الحقوق التي أصبحت مقررة للمكلف ويكون حق الكلف بالإعتراض ضمن مدة زمنية محددة فإذا أنقضت هذه المدة ولم يتقدم المكلف باعتراضه، أصبح التقدير قطعيا، إلا إذا اقتنع مأمور التقدير بان التأخير كان لأسباب معقولة، ويعتبر حق اللجوء الى القضاء من الحقوق الأساسية والتقليدية لكل إنسان، وكذلك الأمر نفسه بالنسبة للمكلف، حيث انه من حق المكلف اللجوء الى القضاء في حالة تقديم الاعتراض الى الإدارة الضريبية ولم تقبل هذه الأخيرة أو لم ترد على اعتراضه خلال مدة محددة، وعليه نجد أن معظم التشريعات الضريبية تنص على حق المكلف باللجوء الى القضاء، وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، حيث نص على تشكيل محكمة خاصة تسمى " محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل"، وعليه يكون قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، قد خطا خطوة جيدة في إقراره لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

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

على الإدارة الضريبية أن تزود المكلفين بالمعلومات الكافية التي يستعلمون عنها، وحق المكلف بالاستعلام الضريبي يتوافق مع احد قواعد فرض الضريبة، وهي قاعدة اليقين، بحيث ينبغي أن يعرف المكلف القواعد التي ستطبق عليه، ومبلغ الضريبة الذي يجب ان يدفعه، أما بخصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، وقانون ضريبة الدخل الأردني، فإنه للأسف لم يتم التطرق فيهما لهذا الموضوع بشكل واضح أو صريح (خربط، 2018: 35).

كما ونجد إنه حتى يكون هناك علاقة جيدة بين طرفي العلاقة الضريبية، فيجب أن يتم تحديد حقوق وواجبات والتزامات كل طرف من أطراف العلاقة ضمن حدود القانون، وفي فلسطين

نلاحظ مما سبق أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني قد حدد حقوق والتزامات المكلفين ضمن القانون، وهذا من شأنه أن يعمل على توضيح حدود العلاقة التي تربط المكلف بالإدارة الضريبية، ولكن القانون الفلسطيني في نفس الوقت لم يقد بتحديد التزامات الإدارة الضريبية بشكل واضح كما فعل بالنسبة للالتزامات المكلفين، وإنما قام بمنح حقوق وسلطات للإدارة الضريبية فقط، وهذا قد يؤدي إلى إساءة الإدارة الضريبية لإستخدام السلطات الممنوحة لها وتعسفها في بعض القرارات، عدا عن إمكانية فرضها لإجراءات غير ملائمة لظروف المكلف وعمله، وإن دل هذا على شيء فإنما يدل على وجود فجوة بين المكلف والإدارة الضريبية في فلسطين (مهنا، 2013: 47).

### المطلب الثالث: الجوانب الإنسانية في العلاقة ما بين الدوائر الضريبية وكبار المكلفين

إن العلاقة الأخلاقية بين الإدارة الضريبية والمكلفين مبنية على الصدق وعدم الغش والمحبة وعدم التلاعب في القيمة الضريبية، وكذلك عدم الحصول على رشوة من قبل المكلفين مهما كانت الأسباب، وأن يقدم العاملين في مجال الضريبة كافة الخدمات لكبار المكلفين بكل حُب وإحترام.

وقد أورث الإحتلال لسلطة الوطنية الفلسطينية نظام ضريبي يتسم بعلاقة متوترة مع المكلفين كونه نظام إحتلال، وايضا يعود الخلل في العلاقة مع المكلف إلى تدني مستوى الثقة بين الإدارة والمكلف وعدم تحصين المكلف أمام المتغيرات الخارجية وأمام موضوعيته وإستقامته هي إحدى المصوغات الأساسية لوجود علاقة متوترة وغير متوازنة مع المكلفين، كما أن وجود أزمة ثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف يعود إلى خلل في العملية الإدارية للإدارة الضريبية.

أن قيام المكلف بإعتماد أسلوب التقدير الذاتي يشجع المكلف على زيادة الإلتزام الضريبي، حيث يظهر علم النفس الإجتماعي للضريبة أن هناك ردود فعل نفسية عميقة للأطراف العملية الضريبية تؤدي لتغيير سلوكيات تلك الأطراف، وهناك ضرورة لحماية الحياة الخاصة للدافعي الضريبية، ووضع حدود واضحة للفحص الضريبي. (رتيب، 2003).

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

أصبح التركيز على الجانب الأخلاقي في العمل الإداري من أهم الجوانب التي تهتم بها الأطر المهنية والإدارية للعمل الضريبي، فقد انشأت منظمات دولية لشفافية ومكافحة الفساد حيث يعد تبني الأخلاقيات من أهم عناصر وأسباب الإستقرار في سلامة وجودة العمل الضريبي، يمكن إستيفاء القيم الأخلاقية للعمل الضريبي من الثقافة المجتمعية والقيمية والخبرات السابقة والمستوى التعليمي ومراعاة الجوانب الصحية والنفسية والإقتصادية والسياسية للعمل، وإتقان العمل من قبل موظفي الضريبة هو أحد أهم القيم الأخلاقية التي تدعو إليها التعليمات الدينية والتجمعات المهنية على حد سواء.

### من أهم اخلاقيات العمل الضريبي

إحترام القوانين والأنظمة، الإئتمان، المحافظة على السرية المهنية، الأمانة، تحمل المسؤولية، الإحترام وحسن المعاملة، النزاهة والشفافية (الطاهر وفاتح، 2020:196).

وتساهم الإدارة الضريبية بإعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع، فهي تعمل على فرض ضريبة نسبية تصاعدية على نقل المكلفين، مما يساعد في خضوع المكلفين من ذوي الدخل المحقق المرتفع لمعدلات ضريبية أعلى من المكلفين من ذوي الدخل المنخفض، وهذا يحقق هدف تقليل حدة الفجوات في مستويات الدخل بين أفراد المجتمع، وبالتالي تساعد الإدارة الضريبية عن طريق ذلك في توفير التمويل للنفقات العامة من خلال تحصيل الضريبة تحقيقاً لمصلحة ذوي الدخل المتدنية.

وكما تعمل على خدمة السياسات العامة الاجتماعية في المجتمع، ومنها إعفاء الإعالة للأولاد للمساهمة في تشجيع النسل، وإعفاء التبرعات التي تقدم للجمعيات الخيرية تشجيعاً لمبدأ التكافل

الاجتماعي، وتجنب تحقيق ضرر على صحة السكان، كفرض ضريبة عالية على استيراد الدخان، والمشروبات الروحية.

وتستخدم الضريبة لأغراض حماية البيئة، ومكافحة التلوث البيئي، من خلال فرض ضرائب خاصة على القطاعات الإنتاجية التي تتسبب في وجود مخلفات إنتاجية تضر بالبيئة وتلوثها، أو من خلال الإعفاء الضريبي الجمركي للمشروعات التي تعمل على مكافحة تلوث البيئة.

فالإدارة الضريبية هي إحد أطراف العلاقة الضريبية، وهي التي يقع على عاتقها تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين، وتوريدها للخزانة العامة في مواعيدها المحددة قانوناً، وحتى تستطيع الإدارة الضريبية ممارسة مهامها والقيام بالواجبات المناطة بها على أكمل وجه لضمان عدم ضياع حق الخزانة العامة للدولة، فقد منح القانون للإدارة الضريبية سلطات وحقوقاً واسعة مثل سلطات الفحص والرقابة، وسلطات تضمن للإدارة الضريبية تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين، وكذلك سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات (خربط، 2018: 43).

فعلى سبيل المثال هناك حق السلطة الضريبية بتفتيش المسكن، حيث أن هذا الحق يعطي الإدارة الضريبية حق تفتيش مسكن المكلف، وهذا يعد بحد ذاته اختراقاً واضحاً للحقوق الدستورية التي يتمتع بها الشخص، والتي كفلتها جميع الدساتير في العالم وبالتالي ينبغي أن يستعمل هذا الحق في أضيق الحدود، وفي الحقيقة أن هذا الحق غير معروف في المجال الضريبي في فلسطين، وأن أعطى القانون الإدارة الضريبية حق دخول وتفتيش مكان عمل المكلف إلا أنه لم يرد نص يجيز للإدارة الضريبية الحق في دخول مساكن المكلفين وتفتيشها وبالتالي ينبغي أن يكون هذا الحق وإن وجد في بعض البلدان أو الدول في العالم أن يكون تحت رقابة القضاء المباشرة وغير المباشرة وفي أضيق الحدود. (مهنا، 2013: 44).

#### المطلب الرابع: الجانب الإداري

أن وجود خلل وثرعات في الهيكل وضعف التنسيق بين أطراف الضريبة المختلفة، يؤدي إلى عدم التزام المكلف والانحراف في تحقيق أهداف الإدارة الضريبية، وكما أن الخلل في الأداء الوظيفي للإدارة الضريبية كعدم فعالية سياسات الإدارة العليا وعدم التزام موظفي الإدارة

التنفيذية، وعدم التعاون البناء من مستشاري ومأموري الضرائب، وتدني مستوى الوضوح في تطبيق التشريعات الضريبية، يؤدي الى خلل في قدرة الإدارة الضريبية على تحقيق أهدافها.

أن أحد المسببات الأساسية للخلل في الإدارة الضريبية هو نقص الكادر الوظيفي المؤهل للقيام بالعملية الضريبية، وعدم إلتزام الإدارة الضريبية بالمتطلبات الإجرائية والقانونية التي تحكم أداء الموظف يؤدي الى خلل كبير في أداء الإدارة الضريبية، وكذلك وجود فجوة بين الإدارة العليا والإدارة التنفيذية للإدارة الضريبية يؤدي إلى عدم الإلتزام بقواعد ومبادئ فرض الضريبة وخاصة فيما يتعلق بالثبات والحياد، وكذلك إن من شأن عدم قدرة الإدارة الضريبية على التخطيط للزيادة الحصيلة الضريبية، يؤدي إلى تدني فعالية النظام الضريبي وعلاقة متخبطة مع المكلف (عتيق، 2013:250).

لذلك من الضروري التأكد من صلاح الهيكل الإداري في الإدارة الضريبية، لتتمكن من إنشاء علاقة متوازنة مع المكلفين، وبالتالي فإن إجراء إصلاحات هيكلية في الإجراءات لكي تتناسب مع البيئة ضروري جداً لإنشاء هذه العلاقة المتوازنة، ويجب القيام بعملية الإصلاح ومحاربة الفساد الإداري والمالي، حيث إن وجود الفساد المالي والإداري في التجمعات الضريبية، يؤدي إلى الإحباط وإنتشار اللامبالاة، وفقدان المهنية، والتقبل النفسي لمعايير الواجب الضريبي، كما انه يؤدي التقبل الى اثار سياسية جسيمة، تتعلق بإختلال النظام السياسي وعدم استقراره كما إنه يضعف المشاركة نتيجة غياب الثقة في المؤسسات العامة (الطاهر وفاتح، 2020: 199).

كما ويجب حث الإدارة الضريبية الفلسطينية على توفير حزمة متكاملة من الإعفاءات الضريبية الشاملة التي تهدف لزيادة الاستثمارات في الأجل الطويل، مع مراعاة هذه الإعفاءات للأولويات المحلية والقطاعية، ومن الضروري أن تتبنى الإدارة الضريبية الفلسطينية بإصدار التعديلات الخاصة بالقانون الضريبي التي تقوم على زيادة الإعفاءات الضريبية الجزئية؛ تحقيقاً لعدة أهداف ضريبية ومنها زيادة دخول المكلفين وتحسين مستواهم المعاشي.

وتقوم الإدارة الضريبية عادة بإجراءات معينة بغرض مراجعة وتدقيق حالات المكلفين الضريبية، وتقوم بهذه الفحوصات والتدقيقات بغرض التأكد من صحة الإقرارات الضريبية

وسلامتها، وهنا تكون الإدارة الضريبية ملزمة بضرورة إبلاغ المكلف بنتائج الفحوصات والتدقيق الذي قامت به، وكذلك تلتزم الإدارة الضريبية بان تخطر وتبلغ المكلف في اغلب نتائج الفحوصات والتدقيق التي تقوم بها الإدارة الضريبية (المغربي، 2004: 57).

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

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

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

في الحقيقة أن نظام تقسيط الضريبة يعتبر أداة ذات أهمية كبيرة في جعل قانون الضريبة قانوناً مرناً، حيث يعمل هذا النظام على التيسير والتخفيف من ثقل عبء الضريبة على المكلف بدفعها، حيث أن المكلف قد يعجز لسبب أو لآخر عن تسديد الضرائب المستحقة عليه دفعة واحدة، وهذا يعتبر ميزة يتميز بها نظام تقسيط الضريبة، ولكن يعيب هذا النظام في أنه يقلل من امتياز مصلحة الخزينة العامة للدولة، إذ يجب أن يتم تحصيل الضرائب في المواعيد المحددة قانوناً وتوريدها للخزينة العامة (لبادة، 2006: 66).

### المطلب الخامس: الجانب المادي

إن عدم تفعيل أنظمة المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي، يؤدي إلى فساد في أجهزة مكافحة التهرب الضريبي، وعدم التوافق بين العقيدة الشخصية والنظام الإداري، ومن الضروري القيام بإجراءات تصحيحية لضمان تخفيض مستوى التعقيد في النظام الضريبي وتشجيع المكلفين على الإلتزام الطوعي، لذلك فإن تفعيل تشغيل البرامج الضريبية والتركيز على استخدام البرامج المحدثة، يبسط الإجراءات الخاصة بالتحاسب الضريبي (عتيق، 2013: 522).

تسعى الدولة إلى تحقيق أهداف فعالية النظام الضريبي، من خلال سياسة الإعفاءات الضريبية وذلك لتحسين كمية الجباية، وتناسق إدارات ووسائل هذه الاعفاءات، لتحقيق التوافق بين طبيعة ونوعية الاعفاءات الضريبية والحالة الاقتصادية السائدة.

وأن الإرتفاع المتوقع لضريبة القيمة المضافة، قد يؤدي إلى ردود فعل رافضة لهذه التغيرات والتحويلات، مما يصيبهم بالكثير من الضيق، وتدني مستوى معرفة المكلفين بطبيعة الضريبة وتفصيلاتها، يؤدي إلى الكثير من الغموض في هذه العملية، الأمر الذي يؤدي إلى بعض الإرباك في العلاقة ما بين المكلف والإدارة الضريبية، بحيث يبحث المكلف دائماً عن تعظيم المنفعة المتوقعة أثناء أداء القيمة الضريبية (الشافعي وسالم، 2020: 113).

كما ويعتبر الهدف المالي لفرض الضريبة من أهم الأهداف الرئيسية لفرض أي ضريبة في المجتمع، ويتمثل هذا الهدف المالي الأساسي في تأمين الإيرادات لخزينة السلطة العامة من

المصادر الداخلية؛ حتى تتحقق وفرة الحصيلة الضريبية التي يتم تحصيلها من المكلفين الطبيعيين والاعتباريين، وفي المقابل تحقيق الاقتصاد في نفقات التحصيل إلى أقل قدر ممكن، وتتحقق الأهداف المالية من خلال وفرة التحصيل الضريبي، كمصدر لتمويل النفقات العامة، فكلما ازدادت المسؤولية والنفقات العامة ازداد فرض الضرائب، من خلال العمل على زيادة نسبتها، أو العمل على توسيع قاعدتها، وعندما يزيد حجم المجتمع تزيد الحاجة إلى قيام الحكومة بتوفير مشاريع عامة مثل: الدفاع والأمن والتعليم والصحة.

وتعتبر الضرائب أداة هامة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية للسلطة العامة، فيعتبر الغرض من فرض الضريبة تطوير النظام الاقتصادي السائد، فإن استخدام الضرائب يساعد الحكومة بشكل غير مباشر في توجيه الاقتصاد القومي من خلال تدخلاتها، ويساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية، ومن أوجه التدخل التي تقوم بها الحكومة لتوجيه الاقتصاد مايلي (الجندي، 2006: 27):

أ. تساهم الحكومة في حماية بعض الصناعات المحلية من خلال تشجيع الصناعات المحلية وحماية المنتجات المحلية من المنافسة الأجنبية، وخاصة المنتجات غير القادرة على منافسة الصناعات الأجنبية والمستوردة، وتحقق الحكومة ذلك من خلال قيام الإدارة الضريبية بفرض الضريبة على السلع المستوردة من الخارج، مما يؤدي إلى ارتفاع أسعارها، مما يعزز دور السلع المحلية، ويزيد الطلب عليها وشرائها والاستغناء عن المنتجات المستوردة.

ب. تخفيض نسبة الضريبة على قطاعات اقتصادية محددة؛ لتنشيط وتوجيه الاستثمارات والإنتاج والصناعات أو الخدمات نحو قطاعات معينة دون غيرها، وبما يحقق الأهداف الاقتصادية من فرض الضريبة على تلك القطاعات (Mukul, 2007, P48).

ج. تعتبر الضريبة وسيلة لتشجيع كافة أوجه النشاط الاقتصادي، فتعتبر من الأدوات المستخدمة لتنشيط الاقتصاد المحلي وخاصة في حالات التضخم والانكماش الاقتصادي السائد، ففي حالة التضخم الاقتصادي الناتجة عن ارتفاع السيولة المتوفرة لدى المكلفين في المجتمع، تقوم

الإدارة الضريبية برفع نسبة الضريبة المفروضة على أنشطة المكلفين، مما يساهم في تقليل جزء من السيولة المتوفرة كمدخرات، وبالتالي تقوم بحل المشاكل المرافقة لوجود التضخم.

وفي حالة الانكماش والركود الاقتصادي، الذي يرافقه انخفاض في الطلب على السلع والخدمات من قبل السكان، تقوم الإدارة الضريبية بخفض نسبة الضريبة المفروضة على المكلفين، مما يساهم في زيادة نسبة السيولة، وبالتالي يزيد الإنفاق على السلع والخدمات، مما يحقق تنشيط الحركة الاقتصادية في المجتمع، ويساهم في تخفيض حدة مشكلة البطالة. (الشواربي، 1997: 202)

### المطلب السادس: مؤشرات رضا المكلفين

هناك العديد من المؤشرات التي تعبر عن الرضا عن الخدمات المقدمة لكبار المكلفين من هذه المؤشرات:

- تحقيق التفوق التشغيلي وذلك من خلال تحسين العمليات التشغيلية الهادفة إلى تحقيق نوعية عالية وتخفيض تكلفة الإجراءات الضريبية الخاصة بالمكلفين، وعدم خضوع التعامل بين المكلفين والمأمور للأهواء الشخصية.
- التطبيق العادل والمتجانس للقواعد مع كل المكلفين على مستوى الوطن.
- الحصيلة المخططة أي الإيرادات المراد تحقيقها.
- تقديم الاقرارات الضريبية من دافعي الضرائب في الوقت المحدد.
- القضاء على التهرب الضريبي.
- الوضوح في نظام المحاسبة الضريبية، وعدم حصول الفجوات التي تفصل بين السياسة الضريبية والتشريع.
- شفافية المعلومات والبيانات المتعلقة بالضرائب والمال العام، حيث أن الشفافية تساعد على ادخال المواطن في دائرة الاهتمام بالقضايا الضريبية.

- حل المنازعات الضريبية.
- مؤشرات إدارية وتنظيمية مثل خصائص القوى العاملة في الإدارة الضريبية.
- مؤشرات مالية، واقتصادية مثل تكلفة الجباية، ونسبة التحصيل الضريبي الى مجموعة من المقاييس المالية مثل الايرادات المحلية، النفقات العامة، جودة الخدمات المقدمة للمكلفين وتكلفتها.
- مؤشرات تشريعية بما في ذلك القوانين والانظمة الضريبية، وتعديلاتها المستمرة، ومدى فاعليتها في تحقيق أهداف الضريبة.
- مؤشرات اجتماعية، بيئية مثل تدمير المواطنين، المحسوبة، التعاون بين الموظفين.
- إضافة الى ذلك فإنه يمكن الاستدلال على رضا المكلفين، من خلال مؤشرات اخرى كثيرة منها: قيام كبار المكلفين بالتعبير لفظياً، التزامهم بالدفع، كمية الشكاوي والتظلمات، مستوى الإحترام المتبادل، التفاعل المتبادل ومدى سلاسته ومستوى الثقة المتبادلة وقد تحدثت الكثير من الدراسات السابقة عن هذه الجوانب والتي يمكن توضيحها فيما يلي.

#### ثانياً: الدراسات السابقة

من خلال الإطلاع على العديد من الدراسات السابقة المحلية والعربية والأجنبية التي تناولها موضوع الدراسة، لوحظ غياب أي من الدراسات السابقة يتناول هذا الموضوع بصورة مباشرة وفيما يلي بعض الدراسات والتي ترتبط بموضوع الدراسة:

دراسة افشار (Efshar,2020) بعنوان: المشكلات التي تواجه الإدارة الضريبية مع كبار المكلفين في ايران" هدفت هذه الدراسة التعرف الى المشكلات التي تواجه الإدارة الضريبية مع كبار المكلفين ومن أجل تحقيق اهداف الدراسة، تم استخدام المنهج الوصفي التحليل، كما تم الإعتماد على إستبانة كأداة للدراسة، كما وتم إختيار عينة عشوائية مكونه من (200) من الموظفين في دوائر الضريبة الإيرانية، وخرجت الدراسة بعدة نتائج كان أهمها أن درجة

المشكلات التي تواجه الإدارة الضريبية مع كبار المكلفين في إيران كانت متوسطة وأن أكثر هذه المشاكل كان متعلقة بالتهرب الضريبي، كما وتبين من خلال نتائج الدراسة إنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في إستجابات أفراد عينة الدراسة نحو المشكلات التي تواجه الإدارة الضريبية مع كبار المكلفين في إيران وذلك حسب كل من المتغيرات (سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي)، وكانت من أهم توصياتها على الإدارة الضريبية إجراء عقوبات صارمة بحق المتهربين ضريبياً.

**دراسة الشافعي وسالم 2020 دراسة بعنوان: تطور السياسة الضريبية الامارتية واستنتاجا أن** هذا التطوير يتماشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية السائدة، الى أن عملية الاصلاح الضريبي كانت ضرورية لتعويض انخفاض الإيرادات المالية الناتجة عن تدهور أسعار النقد، وأوصى بضرورة تعزيز الوعي الضريبي للمكلفين واستنتاجا أن قلة وعي المكلفين بدفع الضرائب يرجع الى عوامل تاريخية، تتمثل في عدم اعتماد الحكومة للضرائب كمصدر أساسي للإيرادات العامة.

**دراسة روتشليد (Rotshleed,2019) بعنوان: دور الإدارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي لدى المكلفين في استراليا** هدفت هذه الدراسة التعرف الى دور الإدارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي لدى المكلفين في استراليا، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الإستناد الى المنهج الوصفي التحليلي، كما وتم الاعتماد على إستبانة كأداة للدراسة، وبينت هذه الدراسة بأن هناك دور كبير جداً للإدارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي لدى المكلفين في استراليا وتبين انه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور الإدارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي لدى المكلفين في استراليا حسب متغير الجنس والتخصص والخبرة والمستوى التعليمي، على الإدارة الضريبية العمل على إجراء خصومات للمكلفين عند التسديد بالوقت المناسب.

**(Ezel, 2018) دراسة بعنوان: دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في** استراليا، هدفت هذه الدراسة التعرف على دور الإدارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي

ولتحقيق هدف الدراسة تم تطوير استبانة مؤلفة من (45) فقرة، تم توزيعها على (245) من العاملين في مجال الرقابة والسلطة المالية في الدولة، وأستنتجت الدراسة إنتهاك الواجبات الوظيفية من قبل الموظفين، وهذا ما أدى الى تقليل العلاقة بين كبار المكلفين والإدارة الضريبية، وان هناك قصور في خسارة الدولة لمبالغ طائلة هي في احوج الأوقات اليها، وخرجت الدراسة بعدة توصيات كان أهمها ضرورة اجراء عقوبات صارمه على الموظفين المنتهكين لواجباتهم الوظيفية.

**شنيور(2017) دراسة بعنوان: مدى رضا المكلف الفلسطيني عن التعديلات الخاصة بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني المعدل للسنوات 2011-2015** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى رضا المكلف الفلسطيني عن التعديلات الخاصة بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني المعدل للسنوات 2011-2015، ولتحقيق هدف الدراسة أستخدمت إستبانة لجمع البيانات، أشارت نتائج الدراسة الى أن مدى رضا المكلف الفلسطيني عن التعديلات الخاصة بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني كانت متوسطة، وهناك جملة من التوصيات تتعلق بضرورة إعادة النظر بالتعديلات الضريبية والمراسم الرئاسية الخاصة بها، وضرورة مراعاة مبدأ العدالة الضريبية والإجتماعية بشكل عام وتعديلات الضريبية بشكل خاص، وضرورة عمل لجان عليا تعقد بإجتماعات متكررة مع المكلفين الفلسطينيين (دائرة كبار المكلفين) بمراجعة إجراءات التحصيل والالتزام.

**الشافعي (2017) دراسة بعنوان: تحقق في الضوابط القانونية والفنية على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي** وذلك لاقتراح التوصيات التي من شأنها تعديل النظام الضريبي وتعزيز فعاليته، ووجد أن لم تتضمن التشريعات الضريبية تنظيم محكم لحالة فرض الضريبة، كما إنه لم تحدد التشريعات التفصيلية المتعلقة في الوعاء الضريبي مما أفقدها الدقة في التنظيم وخلق لها مشاكل عديدة مع المكلفين في التحصيل الضريبي وموظفي التحصيل الضريبي، كما لم تتضمن التشريعات سياسة عقابية واضحة في حق المكلفين غير ملتزمين وتجاهلت الجوانب الخاصة في التحكيم الضريبي كوسيلة لفضل.

**جلغوف (2016) دراسة بعنوان: عوامل التهرب من ضريبة الدخل من وجهة نظر المكلف** واستنتجت أن التهرب يحكمه مجموعة من العوامل الإجتماعية والأخلاقية منها إرتفاع معدلات الضريبة، الغموض في التشريع الضريبي، إفتراض أن الدولة ليس بحاجة الى جباية الضرائب، ومع إدراك المكلفين أن التهرب الضريبي جريمة الى إنهم لا يجرمون المتهرب الضريبي، وذلك بتبريرات مدفوعة بسوء العلاقة مع الإدارة الضريبية، وبناء عليه أفتكرت الدراسة تبسيط التشريع الضريبي، وتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف، وتعزيز شعور المكلف بالمساواة، كما أوصت بضرورة العمل على تصحيح سلوك المكلف من خلال تفعيل دور وسائل الإعلام وتعزيز قيم الإنتماء الوطني.

**الحلاق وعبد الله (2015) دراسة بعنوان: المعاملة الضريبية لكبار المكلفين في إطار التشريع الضريبي السوري ركزت على كيفية معاملة كبار المكلفين ضريبياً وفقاً للتشريع وقد توصلت الدراسة إلى أن التشريع الضريبي السوري قد خص هذه الشريحة بقواعد متميزة عن بقية شرائح المكلفين و لكن هذه الخصوصية قد طبقت جزئياً ولم تطبق بشكل كامل على أرض الواقع، وتبين من خلال الدراسة ان هناك رضا بدرجة متوسطة في المعاملة الضريبية لكبار المكلفين في إطار التشريع الضريبي، وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات منها ضرورة العمل على ضرورة تطبيق الإطار التشريعي الضريبي بشكل كامل على أرض الواقع وعدم الغاء أي جزء من اجزائه.**

**براون (Brown,2015) بعنوان: مدى اهتمام الإدارة الضريبية بكبار المكلفين في ولاية تكساس الامريكية،** هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى إهتمام الإدارة الضريبية بكبار المكلفين بدوائر ضريبة الدخل في ولاية تكساس الامريكية، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم إستخدام الإستبانة والتي تم توزيعها على عينة عشوائية مكونه من (433) مكلف موزعين على كافة دوائر الضريبة في ولاية تكساس الامريكية، حيث أظهرت النتائج أن مدى إهتمام الإدارة الضريبية بكبار المكلفين في ولاية تكساس الامريكية كانت متوسطة، كما تبين إنه لا يوجد فروق في إستجابات أفراد عينة الدراسة في مدى إهتمام الإدارة الضريبية بكبار المكلفين في ولاية

تكساس الأمريكية، خرجت الدراسة بمجموعه من التوصيات من شأنها زيادة الإهتمام بكبار المكلفين من قبل الإدارة الضريبية.

باتوري (Patory,2014) دراسة بعنوان: دور الإدارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب في بولندا، هدفت الدراسة الى التعرف على دور الإدارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب في بولندا، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام إستبانة تكونت من (60) فقرة موزعة على بعدين، وبعد ذلك تم توزيعها على عينة موظفي دوائر ضريبة الدخل وبعد ذلك خرجت الدراسة بعدة نتائج كان أهمها أن هناك دور فعال للإدارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب في بولندا، كما تبين أن هناك رضا عن ما تقدمه الإدارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب في بولندا وكانت بدرجة متوسطة، وخرجت الدراسة بعدة توصيات كان أهمها على الإدارة الضريبية إتباع سياسة عمل تشجع بتقديم التسهيلات للمكلفين من أجل الحد من التهرب الضريبي وكذلك زيادة الرضا بين المكلفين.

علي وحسين (2013) دراسة بعنوان: دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية، هدف هذا البحث إلى تحديد المتطلبات الأساسية والاليات المتاحة لتطبيق مبادئ الحوكمة دورها في تحسين الاداء الاستراتيجي لإدارة الضريبية وتحسين العلاقة بالمكلفين، حيث كشفت الدراسة أن إجراءات إدارة الضرائب تعمل على تأمين حقوق دافعي الضرائب، في حين أن الموضوعية والاستقلالية والمسؤولية والمساءلة موجودة فقط على مستوى متوسط علاوة على ذلك، لا يعتمد نظام إدارة الضرائب سياسات وإجراءات تضمن المسؤولية الإجتماعية والشفافية والإفصاح. بناءً على النتائج، توصي الدراسة بما يلي: إتخاذ خطوات جادة لزيادة المسؤولية الإجتماعية والشفافية والإفصاح من قبل مصلحة الضرائب من أجل تقليل التهرب الضريبي وزيادة رضا المكلفين.

قام عتيق (2013) بدراسة بعنوان: أثر تقييم واقع الإدارة الضريبية العاملة في مناطق السلطة الفلسطينية هدفت هذه الدراسة الى تقييم واقع أداء الإدارة الضريبية العاملة في مناطق السلطة

الفلسطينية. وتوصلت الدراسة الى أن الإدارة الضريبية في مناطق السلطة الفلسطينية تعاني من سلبات إدارية وفنية متعددة في الهيكل والأداء أدت الى إهمال المكلف لأهمية وأهداف الضريبة، ودفعته الى التهرب الضريبي، وبناءً على ذلك تم تقديم مجموعه من التوصيات التي تسهم في زيادة مستوى كفاءتها وأهمها: إجراء اصلاحات هيكلية للإدارة الضريبية من تبسيط للإجراءات والتحديد السليم للسلطات والصلاحيات، تعزيز الإجراءات الرقابية على الأداء لضمان نزاهة الموظف وحمايته من الضغوط الخارجي.

**الطاهر وفاتح دراسة بعنوان: أخلاقيات العمل ودورها في مكافحة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الحكومية دراسة تطبيقية في مديرية الضرائب وذلك بهدف معرفة واقع العلاقة والعمل على تعزيزها وأظهرت الدراسة درجة التزام عالية من قبل موظفين الضرائب بأخلاقيات العمل وذلك في أبعاد المحافظة على سرية العمل والعمل كفريق والمساهمة في الحد من الفساد الإداري والمالي، وقد أوصت الدراسة بضرورة التأكيد على أخلاقيات العمل والإستمرار في تطبيقها والقيام بعملية تدريب مستمرة لموظفي الدوائر الضريبية.**

وأستنتج أن هذا التطوير يتماشى مع التطورات الإقتصادية والإجتماعية السائدة، إلى أن عملية الإصلاح الضريبي كانت ضرورية لتعويض إنخفاض الإيرادات المالية الناتجة عن تدهور أسعار النقد، وأوصى بضرورة تعزيز الوعي الضريبي للمكلفين واستنتاجاً أن قلة وعي المكلفين بدفع الضرائب يرجع الى عوامل تاريخية تتمثل في عدم إعتداد الحكومة للضرائب كمصدر أساسي للإيرادات العامة.

**جاسم (2011) دراسة بعنوان: العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريب،** يهدف هذا البحث الى توضيح العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وذلك من خلال التعرف على حقوق والتزامات كل منهما واثر ذلك في الحد من التهرب الضريبي، وقد تم التوصل الى استنتاجات عدة، من اهم العوامل التي تؤثر في تنظيم العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية من خلال الحوافز والعقوبات، ومنح المكلف حق الاعتراض والاستئناف، ومنح المكلف حق المحافظة على سرية معلوماته، يقابلها اهم العوامل والتي تؤدي الى زيادة التهرب

الضريبي ومنها، عدم مراعاة القانون التي تؤثر سلبا لقواعد العدالة الضريبية، وتدني مستوى ادراك الادارة الضريبية لواقع وظروف المكلفين، وعدم سهولة ووضوح بعض مواد القانون، وتدني مستوى الثقة المتبادلة بين الطرفين وكذلك تدني مستوى ثقة المخمن بمصادقية البيانات التي يقدمها المكلف، وفي ضوء ذلك اقترحت التوصيات التي من شأنها تطوير العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية والتي تسهم في الحد من التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية، وكان اهمها ضرورة اتخاذ المشرع مواقف متشددة وذلك بفرض عقوبات في حق مرتكبي جرائم التهرب الضريبي، وعدم الاقتصار على النص على هذه العقوبات فقط، والعمل على إزالة العراقيل والتي تؤثر سلبا على علاقة الإدارة الضريبية والمكلفين.

**فيلايان (Vinluan,2010) دراسة بعنوان: الممارسات التي تتبناها الإدارة الضريبية من اجل الحفاظ على العلاقات مع كبار المكلفين في مترو مانيليا في الفلبين** هدفت هذه الدراسة الممارسات التي تتبناها الإدارة الضريبية من اجل الحفاظ على العلاقات مع كبار المكلفين في مترو مانيليا في الفلبين وتم استخدام الإستبانة كقياس من أجل تحقيق اهداف الدراسة تبين النتائج أن الإدارة الضريبية تتبنى ممارسات كثيرة من أجل الحفاظ على العلاقات مع كبار المكلفين كون هذا يعكس على رضا المكلفين أي إنه كلما زادت العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين زاد رضاهم.

**عبد الغفور (2008) دراسة بعنوان: العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك من خلال التعرف على حقوق والتزامات كل منهما وقد خرجت الدراسة بمجموعة من النتائج على مستوى فقرات ومجالات ومتغيرات الدراسة: تبين أن هناك عوامل تؤثر تأثيرا ايجابيا على التحصيل والجباية، وأخرى سلبية، فمن أهم الفقرات التي أثرت إيجاباً هي: رفض مأمور التقدير للضغوط الاجتماعية (الواسطة)، وإنصاف المكلف من خلال التنزيلات المنصوص عليها في القانون، بالإضافة الى تنظيم القانون للعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات المنصوص عليها، أما أهم الفقرات التي

أثرت سلباً على التحصيل والجباية فتمثلت بعدم مراعاة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين، وتدني إدراك مأمور التقدير الواقع وظروف عمل المكلف، بالإضافة إلى عدم سهولة ووضوح بعض نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، العمل على مراعاة قانون ضريبة الدخل لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين كون هذا يزيد من الرضا لدى كافة المكلفين.

**اشتيوي (2005) دراسة بعنوان: إدارة النظام الضريبي و أثرها على رضا المكلفين في قطاع غزة،** هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على معاناة المكلف الفلسطيني من دفع الضرائب المستحقة عليه ومحاولة التهرب من دفعها جراء تعددها وجورها عليه، الأمر الذي جعله يفكر ليلاً ونهاراً في التهرب من دفعها، ويعزى ذلك إلى عدم ملائمة النظام الضريبي المطبق مع ظروف المكلفين الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، خاصة وأن المكلف الفلسطيني ما زال محتلاً وخرجت الدراسة بعدة نتائج كان أهمها ال هدف الرئيس لدائرة الضريبة هو التحصيل النقدي للخزينة فقط بغض النظر عن نوع العمل للمكلف، فوجهة نظر المكلفين واحدة تجاه تناسب القوانين الضريبية مع أوضاعهم م هما اختلفت أعمالهم، وقد تبين أن المكلفين من صغار التجار هم الأكثر تدمراً من واقع النظام الضريبي المطبق، حيث أن وعاءهم الضريبي في الغالب يقدر تقديراً في نهاية العام لعدم مسكهم دفاتر محاسبية منظمة، وخرجت الدراسة بعدة توصيات كان أهمها الأخذ بعين الاعتبار ظروف المكلفين عند التشريع الضريبي، لاسيما وأن المكلف الفلسطيني كان مغيباً دوماً عن دائرة التشريع الضريبي عبر الحقبات الزمنية الماضية، الأمر الذي يمنعه من بيان ظروفه الاجتماعية الأساسية، والاقتصادية المحيطة بها والتي تؤثر مباشرة في النهاية على دافعيها نحو الإلتزام بدفع الضريبة المستحقة عليه.

**حمادة (2004) دراسة بعنوان: الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين،** هدفت الى تحديد أسباب انخفاض الإلتزام الطوعي من قبل أرباب المهن الحرة، ان هناك قصورا واضحا من أصحاب القرارات في وزارة المالية والدوائر الضريبية، تتعلق باتخاذ قرارات صارمة وجادة لزيادة المبالغ الضريبية المحصلة، وكذلك عدم وجود تنسيق بين الدوائر الضريبية

والدوائر الحكومية الأخرى، وقد وتبين ان الظروف الاقتصادية، وعدم وجود ثقة من المكلف بالإدارة الضريبية، كانت قد حصلت على أعلى أسباب عدم الالتزام الطوعي بتأدية الضرائب، وأشارت كذلك الى ان هناك تدني في الوعي المحاسبي، وعدم وضوح بعض الأحكام الضريبية، مما اثر سلبا على الالتزام الطوعي بدفع الضرائب، وعليه أوصت الدراسة، بضرورة تحقيق العدالة الضريبية للمكلف، والتنسيق بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية الأخرى، وضرورة استحداث دوائر توعية ضريبية، لما لها من اثر في زيادة الالتزام الطوعي من قبل المكلفين.

**لاري فيلد و برونو فريا (Bruno.et.al,2002) دراسة بعنوان: سلطة الضريبة ودافع الضرائب، تحليل استطلاعي** " حيث هدفت هذه الدراسة إلى بحث الالتزام الضريبي من خلال النظر إلى كيفية تعامل سلطة الضرائب مع دافعي الضرائب، وقد خرجت هذه الدراسة بأنه من أجل الحصول على التزام ضريبي من دافع الضريبة يجب على سلطة الضرائب أن تعامل دافع الضرائب باحترام، أما إذا استخدمت عنصر الإكراه لدفعه على الإلتزام فان هذا سيولد ردة فعل لدى دافع الضرائب ويجعله يتهرب من دفع الضريبة بأي طريقة كانت. وبينت الدراسة من خلال استخدام البيانات على أقاليم سويسرا التي غطت خمس فئات مختلفة من السنوات (1970 - 1995) أن هناك علاقة بين كيفية معاملة مسؤولي الضرائب لدافعي الضرائب وبين الحافز على الالتزام الضريبي، وان العلاقة السيكولوجية (النفسية) بينهما تفسر المدى العالي للروح المعنوية الضريبية والتي تساعد على حل غموض الالتزام الضريبي، بمعنى انه كلما كان هناك علاقة ايجابية بين سلطة الضرائب ودافعي الضرائب مبنية على الثقة والاحترام المتبادل كلما ساعد على حل المشاكل والصعوبات التي تواجه العملية الضريبية برمتها.

### **ثالثاً: التعقيب على الدراسات السابقة**

يظهر من خلال استعراض الدراسات السابقة ان غالبية الدراسات تناولت مواضيع تتعلق بالإدارة الضريبية والمكلفين بشكل عام، حيث كان أحدثها عام 2020 واقدمها 2002، وهذا يشير الى أن المواضيع المتعلقة بالإدارة الضريبية والمكلفين، من المواضيع المهمة والمعاصرة التي أهتم بها الباحثون على مر السنين ولا زالت موضوعاً مثيراً للاهتمام حتى يومنا هذا. كما تبين أيضاً من

خلال استعراض الدراسات السابقة أن غالبية الدراسات تناولت المنهج الوصفي مثل دراسة افشار (Efshar,2020) التي جاءت بعنوان المشكلات التي تواجه الإدارة الضريبية مع كبار المكلفين في ايران، و دراسة روتشليد (Rotschleed,2019) التي جاءت بعنوان دور الإدارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي لدى المكلفين في استراليا، ودراسة باتوري (Patory,2014) والتي جاءت بدور الإدارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب في بولندا، ودراسة ابراهيم عتيق بعنوان اثر تقييم واقع الادارة الضريبية العاملة في فلسطين وهذا يدل على أن طبيعة هذه الظاهرة تتفق وطبيعة المنهج الوصفي، ومن الملاحظ أيضا أن حجم العينات المستخدمة في هذه الدراسات كان مناسباً لحجم مجتمع الدراسة، حيث بلغت اعلى قيمة عينه (443) وهي في دراسة براون (Brown,2015) والتي جاءت بعنوان مدى اهتمام الإدارة الضريبية بكبار المكلفين في ولاية تكساس الامريكية، وكانت ادنى عدد عينه (200) وهي في دراسة دراسة افشار (Efshar,2020) التي جاءت بعنوان المشكلات التي تواجه الإدارة الضريبية مع كبار المكلفين في ايران" وهذا يتفق والمنهج الوصفي، واستفادت هذه الدراسة من الدراسات السابقة في وضع تصور حول الاطار النظري والمنهج المستخدم وحجم العينات، وبناء أداة الدراسة والمعالجات الإحصائية، بذلك ساعدت الباحثة في تشكيل أسئلة وفرضيات البحث ليكون هذا البحث امتدادا للدراسات السابقة واطراف للبحوث العلمية التي تعنى بالإدارة الضريبية بشكل عام، وتطبيقها في المجتمع الفلسطيني بشكل خاص كما تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة انها تناولت مجتمع دراسي فلسطيني، وهو المكلفين من كبار المكلفين فئة (أ) والتي لم يسبق ان تناولت كدراسة سابقة.

## الفصل الثالث

# منهج الدراسة واجراءاتها

## الفصل الثالث

### منهج الدراسة واجراءاتها

يتضمن هذا الفصل عرضاً للطريقة والإجراءات التي تم اتباعها في تحديد مجتمع الدراسة وعينتها، وخطوات التحقق من صدق الأداة وثباتها، وتحديد متغيرات وإجراءات الدراسة، والمعالجات الإحصائية المتبعة في تحليل البيانات، وفيما يلي بيان ذلك:

#### منهج الدراسة

لأغراض هذه الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لطبيعة الدراسة، ويعرف هذا المنهج بأنه طريقة لدراسة الظواهر أو المشكلات العلمية من خلال القيام بوظائفها بطريقة علمية، ومن ثم الوصول إلى تفسيرات منطقية لها دلائل وبراهين وفق أطر محددة للمشكلة.

#### مجتمع الدراسة

يعرف مجتمع الدراسة أنه جميع الأفراد أو العناصر ذات العلاقة بمشكلة الدراسة، والتي تسعى الدراسة إلى تعميم نتائجها عليها، وبذلك فإن المجتمع في هذه الدراسة هو جميع رجال الاعمال في محافظات شمال الضفة الغربية (أصحاب الشركاء الاستثمارية والمحلات التجارية الكبيرة) والبالغ عددهم (322) شركة، موزعين على محافظات الضفة الغربية وذلك وفق سجلات دوائر الضريبة الفلسطينية.

#### عينة الدراسة

وتم تحديد عينة ممتسرة للدراسة تتمثل في كبار المكلفين في محافظات شمال الضفة الغربية والذين بلغ عددهم 322 وتم إستهداف مؤسساتهم لعدد من رجال الاعمال، وقد بلغ حجم العينة الصالحة للتحليل (122) إستبانة من الشركات والتي اعطي الخيار للاجابة على الاستبانة لكل منها (مدير الشركة، نائب المدير، مالك الشركة، المدير الاداري، مدير التسويق، المدير المالي، رئيس مجلس الادارة، مدقق الحسابات/المحاسب القانوني).

جدول (1): الموصفات الديموغرافية لعينة الدراسة

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	102	83.6
	أنثى	20	16.4
	المجموع	122	100.0
المؤهل العلمي	ثانوية عامة	8	6.6
	دبلوم متوسط	14	11.5
	بكالوريوس	72	59.0
	ماجستير	23	18.9
	دكتوراه	5	4.1
التخصص	المجموع	122	100.0
	علوم إنسانية	99	81.1
	العلوم الطبيعية	23	18.9
المسمى الوظيفي	المجموع	122	100.0
	رئيس مجلس الإدارة	2	1.6
	مدير الشركة	18	14.8
	مالك الشركة	32	26.2
	المدير الإداري	8	6.6
	مدير التسويق	9	7.4
	المدير المالي	21	17.2
	رئيس مجلس الإدارة	2	1.6
	مدقق الحسابات/ المحاسب القانوني	19	15.6
المحافظة	المجموع	122	100.0
	نابلس	28	23.0
	طولكرم	40	32.8
	جنين	24	19.7
	قلقيلية	2	1.6
	سلفيت	16	13.1

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة المئوية %
	طوباس	12	9.8
	المجموع	122	100.0
نوع القطاع التي تنتمي له	تجاري	77	63.1
	صناعي	27	22.1
	خدمي	18	14.8
	المجموع	122	100.0
رأس مال الشركة (اختياري)	أقل من 100000	25	20.5
	100000 - أقل من 250000	32	26.2
	250000 - أقل من 500000	21	17.2
	500000 - أقل من 1000000	24	19.7
	أكثر من 1000000	10	8.2
	إجابات فارغة	10	8.2
	المجموع الكلي	122	100.0

تبين ان غالبية الاستجابات من شركات كبار المكلفين كانت من فئة الذكور بنسبة (83%) كما تبين ان (82%) منهم كانت فئة المتعلمين بمستوى بكالوريوس فأعلى وغالبيتهم العظمى 81.1% من المتخصصين في مجالات العلوم الانسانية كما تبين ان غالبية مؤسسات كبار المكلفين تتبع القطاع التجاري بنسبة 63.1%

#### أداة الدراسة

من خلال الاطلاع على الادب النظري والدراسات السابقة المحلية والعربية والاجنبية فقد تم تطوير استبانة لتكون أداة الدراسة الأساسية لجمع بياناتها وقد راعى في تصميمها الخصوصية الفلسطينية، بهدف التعرف إلى مستوى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية، وقد تكونت الاستبانة من ثلاثة أقسام: (انظر الملحق 3).

القسم الأول: كان عبارة عن رسالة موجهة لكبار المكلفين تبين عنوان الدراسة وهدفها وتطلب من افراد العينة الاجابة على الاستبانة وفق تعليمات محددة.

القسم الثاني: وتمثل في البيانات الشخصية والمهنية لافراد العينة وتمثلت في: الجنس، التخصص، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، المحافظة، القطاع الذي تنتمي اليه مؤسسة الاعمال، رأس مال الشركة.

القسم الثالث: فقرات الاستبانة وعددها (41) فقرة تتعلق بمستوى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالادارة الضريبية وتوزعت هذه الفقرات على أربعة مجالات وهي (العلاقة الإدارية، العلاقة المادية / المالية، العلاقة القانونية، العلاقة الإنسانية)، والجدول (2) يبين مجالات الاستبانة وعدد الفقرات لكل مجال:

جدول (2): مجالات الاستبانة وعدد الفقرات

عدد الفقرات	المجال	رقم المجال
14	العلاقة الإدارية	.1
8	العلاقة المادية / المالية	.2
11	العلاقة القانونية	.3
8	العلاقة الإنسانية	.4
41	مجموع فقرات الأداة	

وقد تم تصميم مفتاح الإجابة على فقرات هذا القسم وفق مقياس ليكرت (Likert Scale) خماسي الأبعاد ليبدل على مدى رضا كبار المكلفين عن الادارة الضريبية، كما هو مبين أدناه:

- كبير جدا (5)
- كبير (4)
- متوسط (3)
- متدني (2)
- متدني جدا (1)

## صدق الأداة

بعد إعداد أداة الدراسة بصورتها الأولية فقد بلغ عدد فقراتها التي تقيس مدى رضا كبار المكلفين (39) فقرة، وللتحقق من صدقها تم عرضها على مجموعة من المحكمين من ذوي الخبرة والإختصاص في الجامعات الفلسطينية ودوائر ضريبة الدخل ورجال الأعمال (الملحق رقم 2)، وقد طلب من المحكمين إبداء الرأي في فقرات الاستبانة بهدف التأكد من وضوح وصدق محتوى الفقرات، ومدى ملاءمتها لأهداف الدراسة ومجالاتها ومتغيراتها، فقد طلب منهم بيان صلاحية ما وضعت لقياسه، وقد حصلت على موافقتهم بدرجة كبيرة وصلت إلى ما يزيد عن (85%)، مع إجراء بعض التعديلات على فقراتها، حيث تم التغيير في صياغة بعض الفقرات وإضافة وحذف بعضها الآخر، وفي ضوء الملاحظات التي تقدم بها الخبراء المحكمون من حيث: صياغة الفقرات، ومدى مناسبتها للمجال الذي وضعت فيه، إما بالموافقة عليها أو تعديل صياغتها أو حذفها لعدم أهميتها، وبعد مناقشة المقترحات، تم الأخذ برأي غالبية المقترحات في عملية التحكيم، فأصبح عدد الفقرات (41) بعد إجراء كافة التعديلات، وبذلك يكون قد تحقق صدق المحتوى والصدق الظاهري للاستبانة، وأصبحت أداة الدراسة في صورتها النهائية صالحة للتوزيع، (انظر الملحق 3).

## ثبات الأداة

تم التأكد من ثبات أداة الدراسة من خلال استخدام معادلة كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) والجدول الآتي يبين معاملات الثبات لأداة الدراسة ومجالاتها.

### جدول (3): معاملات الثبات لمحاور ومجالات الاستبانة والدرجة الكلية

رقم المجال	المجال	معامل الثبات
1	العلاقة الإدارية	0.90
2	العلاقة المادية / المالية	0.86
3	العلاقة القانونية	0.93
4	العلاقة الإنسانية	0.91
	الدرجة الكلية	0.96

يتضح من الجدول (3) أن معاملات الثبات لمحاول الاستبانة كانت جيدة حيث كانت على المجال الأول (0.90) وكانت على المجال الثاني (0.86) وكانت على المجال الثالث (0.93) وبلغت على المجال الرابع (0.91) كما وبلغ معامل الثبات للدرجة الكلية (0.96)، وجميع معاملات ثبات هذه عالية وتفي بأغراض هذه الدراسة وبالتالي تمكن من تعميم نتائجها بمصادقية.

### المعالجات الإحصائية

بعد الحصول على الإجابات لأفراد العينة جرى ترميزها وإدخالها للحاسب الآلي، وتم معالجة البيانات إحصائياً باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وذلك باستخدام المعالجات الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لتقدير الوزن النسبي لفقرات الاستبانة.
- واختبار "ت" لعينتين مستقلتين (Independent sample t-test). في اختبار الفرضية المتعلقة بالجنس والتخصص.
- تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) في اختبار الفرضيات المتعلقة بكل من المتغيرات (المؤهل العلمي، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، المحافظة، نوع القطاع الذي تنتمي إليه، رأس مال الشركة).
- معادلة كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لحساب ثبات الاستبانة.

### إجراءات الدراسة

تم إجراء الدراسة وفق الخطوات الآتية:

- إختيار مشكلة الدراسة وإعداد خطة تنفيذها.
- تحديد مجتمع الدراسة من خلال الإسترشاد بدوائر الضريبة ووزارة الإقتصاد في المحافظات الشمالية.

- إختيار أفراد العينة بإستخدام العينة المتيسرة.
- إعداد أداة الدراسة بصورتها الأولية.
- عرض الأداة للتحكيم، وإجراء التعديلات اللازمة وإخراجها بالصورة النهائية.
- توزيع الأداة على عينة الدراسة من كبار المكلفين.
- حوسبة الاستبانة إلكترونياً.
- إدخال استجابات افراد العينة إلى الحاسوب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).
- استخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها، واقتراح التوصيات بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها.

### متغيرات الدراسة

تضمنت الدراسة المتغيرات الآتية:

#### أولاً: المتغيرات المستقلة

1. الجنس: وله مستويان: (ذكر، أنثى).
2. المؤهل العلمي: وله خمسة مستويات: (ثانوية عامة فأقل، دبلوم متوسط، بكالوريوس، ماجستير، دكتوراه).
3. التخصص: وله مستويان (العلوم الانسانية، العلوم الطبيعية).
4. المسمى الوظيفي: وله ثلاث مستويات: (مدير الشركة، نائب المدير، صاحب الشركة، المدير الإداري، مدير التسويق، المدير المالي، رئيس مجلس الإدارة، مدقق الحسابات / المحاسب القانوني).

5. المحافظة: ولها ثلاث فئات: (نابلس، طولكرم، جنين، قلقيلية، سلفيت، طوباس).

6. نوع القطاع التي تنتمي له: ولها ثلاث فئات: (تجاري، صناعي، خدمي).

ثانيا: المتغير التابع

رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية .

## الفصل الرابع

# نتائج الدراسة

## الفصل الرابع

### نتائج الدراسة

#### تمهيد

بعد عملية جمع البيانات وإدخالها للحاسوب ومعالجتها إحصائياً باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

ومن أجل تفسير النتائج تم اعتماد الدلالات التالية للمتوسطات الحسابية كما يلي:

#### جدول (4): مفتاح تفسير المتوسطات الحسابية

وصف مدى الرضا	المتوسط الحسابي
مرتفع جداً	4.2 فأعلى
مرتفع	(3.4 _ أقل من 4.2)
متوسط	(2.6 _ أقل من 3.4)
منخفض	(1.8 _ أقل من 2.6)
منخفض جداً	(أقل من 1.8)

وفيما يلي عرض لنتائج الدراسة

#### أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

تمكنت هذه الدراسة على الإجابة عن مجموعة من الاسئلة، وفيما يلي اجابات الدراسة عنها والتي تمثل آراء عينة الدراسة بمدى رضاهم عن علاقتهم بالإدارة الضريبية.

#### السؤال الرئيسي: ما مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين؟

وللإجابة عن هذا السؤال فقد تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمستوى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين في مجالاتها الأربعة (الادارية، الانسانية، المالية، القانونية) والتي تضمنت استجاباتهم عن فقرات فرعية مجموعها الاجمالي 41 ويتضمن جدول رقم (5) نتائج ذلك فيما يلي.

جدول (5) مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالادارة الضريبية في مجالاتها المختلفة

المدى الرضا	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجال
متوسط	0.678	3.25	الإداري
متوسط	0.867	3.34	الإنساني
متوسط	0.824	3.18	القانوني
مرتفع	0.760	3.41	المالي
متوسط	0.650	3.28	الإجمالي

وفيما يلي تفصيلات نتائج الدراسة المتعلقة بأسئلتها الفرعية المتمثلة في الجوانب التي اشتملت عليها الاستبانة:

يتبين أن رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالادارة الضريبية كان متوسطا بشكل عام وكان متوسطا في ثلاث مجالات وهي الإداري والإنساني والقانوني ومرتفعا في المجال المالي فقط، وهذا يشير الى وجود فجوة في هذه العلاقة في مجالاتها كافة لأنه حتى في المجال المالي الذي وصف رضاهم عنه بأنه مرتفع كان في أدنى درجاته وكانت كافة المتوسطات الحسابية متقاربة جدا (3.25\_3.41).

السؤال الفرعي الأول: ما مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم الادارية بالإدارة الضريبية؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم إستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم الادارية بالإدارة الضريبية، حيث تضمنت الاستبانة 14 فقرة لقياس ذلك ونتائج ذلك في جدول (5) والتي تمثل وصفهم لرضاهم في هذا المجال.

جدول (6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم الإدارية بالإدارة الضريبية

مدى الرضا	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجال
مرتفع	0.94	3.52	إجراءات التدقيق في الوثائق المقدمة
مرتفع	0.97	3.50	العاملين في دائرة الضريبة
متوسط	0.965	3.38	طريقة التعامل مع التداخل ما بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل
متوسط	1.01	3.34	تنظيم العلاقة ما بينكم وبين الإدارة الضريبية
متوسط	1.06	3.30	إجراءات ختم الفواتير الصفرية
متوسط	1.00	3.27	مدى التنسيق بين الجهات المختلفة ذات العلاقة
متوسط	1.04	3.25	إجراءات براءة الذمة
متوسط	1.07	3.23	إجراءات خصم المصدر
متوسط	1.01	3.21	إجراءات المقابلات الجمركية
متوسط	1.06	3.20	مدى وضوح المعايير والمؤشرات التي تضبط التقدير الضريبي
متوسط	1.08	2.75	إجراءات التوريد في حال كنت موردا للسلطة
منخفض	1.19	2.57	إجراءات مستحقات الإعادة
متوسط	<b>0.68</b>	<b>3.25</b>	<b>الدرجة الكلية</b>

يتضح من الجدول (6) أن مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم الإدارية بالإدارة الضريبية في فلسطين كانت متوسطة وتراوح المتوسطات الحسابية عليها ما بين (2.57-3.60) ومن الملاحظ أن أعلى فقرة كانت درجتها كبيرة و أقل فقرة كانت قليلة وفيما يتعلق بالدرجة الكلية الخاصة بمدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم الإدارية بالإدارة الضريبية في فلسطين قد أتت بمتوسط حسابي (3.25) وانحراف معياري (0.68) وهذا ما يؤكد ان مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم الادارية بالإدارة الضريبية في فلسطين كانت متوسطة، وتبين النتائج أن مدى رضا أفراد عينة الدراسة عن علاقتهم بالإدارة الضريبية كانت كبيرة في اربعة فقرات وهي: الإدارية والقانونية والمادية والإنسانية ولدى إستعراض المتوسطات الحسابية لها تبين إنها تراوحت ما بين متوسط حسابي 3.4\_3.6 أي إنها كانت في أدنى مستويات الدرجة الكبيرة، كما وتبين النتائج أيضا أن مستوى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالإدارة الضريبية كان متوسطاً في

تسعة فقرات تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين 2.75\_3.38 وكان من أهم فقرات هذا المستوى مستوى الرضا عن إجراءات التوريد بمتوسط حسابي 2.75، ومدى وضوح المعايير والمؤشرات التي تضبط التقدير الضريبي بمتوسط حسابي 3.20، كما بينت النتائج أن فقرة إجراءات مستحقات الإعادة هي الوحيدة التي حصلت على مستوى رضا متدني و بمتوسط حسابي 2.57، أي إنها أكثر ما يزعج كبار المكلفين في علاقتهم الإدارية مع الإدارة الضريبية هي هذه الفقرات مما يضع علامات إستفهام كبيرة حول تفاصيل كل منها وحيثياته.

#### السؤال الثاني: ما مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم المادية/المالية بالإدارة الضريبية؟

وللإجابة عن هذا السؤال فقد تضمن أداة الدراسة على 8 فقرات لقياس مستوى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالإدارة الضريبية، وقد تم إستخراج المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لمدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم المادية/المالية بالإدارة الضريبية، وكانت نتائج ذلك كما هي مبينة في الجدول (7).

#### جدول (7): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لمدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم المادية/المالية بالإدارة الضريبية

المدى	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجال
مرتفع	1.001	3.68	إجراءات احتساب الضريبة
مرتفع	0.994	3.61	العقوبات المتعلقة بتأخر عن دفع الضرائب
مرتفع	0.93	3.60	إجراءات التعامل مع الحسابات الختامية لشركة
مرتفع	0.963	3.58	الشرائح الضريبية
مرتفع	1.062	3.57	اللية احتساب الضرائب
مرتفع	0.943	3.41	الفترة الزمنية المتاحة لدفع الضريبة
متوسط	1.142	3.37	تحفيز المكلفين بعملية دفع الضرائب
متوسط	1.183	3.25	تسهيلات دفع الضريبة
متوسط	1.126	2.95	الخصومات الضريبية
مرتفع	0.76077	3.4	الدرجة الكلية

يتضح من الجدول (7) أن مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم المالية بالإدارة الضريبية في فلسطين كانت متوسطة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية منها ما بين (2.93-3.60) ومن الملاحظ أن أعلى فقرة كانت درجتها كبيرة و أقل فقرة كانت قليلة وفيما يتعلق بالدرجة الكلية الخاصة بمدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم المالية بالإدارة الضريبية في فلسطين قد أتت بمتوسط حسابي (3.38) وإنحراف معياري (0.76) وهذا ما يؤكد أن مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم المالية بالإدارة الضريبية في فلسطين كانت كبيرة.

ولدى إستعراض المتوسطات الحسابية بمختلف الفقرات تبين أن مستوى رضا مرتفع في خمس فقرات ومتوسط في الثلاثة الأخرى فقد حصلت فقرات إجراءات احتساب الضريبة، والعقوبات المتعلقة بدفع الضرائب، وإجراءات التعامل مع الحسابات الختامية، والشرائح الضريبية، والية احتساب الضرائب، والفترة الزمنية المتاحة لدفع الضريبة، على أعلى مدى لهم في هذا المجال بمتوسط حسابي تراوح ما بين 3.41\_3.68.

أما الفقرات التي حصلت على أدنى مدى رضا متوسط في علاقة كبار المكلفين مع الإدارة الضريبية، فقد كانت المتعلقة بالخصومات الضريبية وتسهيلات دفع الضريبة وتحفيز المكلفين، هذا مما يشير إلى ما يتوجب على الإدارة الضريبية أن تهتم في الية علاقتهم المادية بكبار المكلفين إذ إنها تعبر عن الفجوة في هذا المجال من العلاقة.

**السؤال الثالث: ما مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم القانونية بالإدارة الضريبية في فلسطين؟**

وللإجابة عن هذا السؤال فقد تضمنت أداة الدراسة 11 فقرة لقياس ذلك وتم إستخراج المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والتي تعبر عن مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم القانونية بالإدارة الضريبية وكانت نتائج ذلك كما هي في الجدول (8).

جدول (8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم القانونية بالإدارة الضريبية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مدى الرضا	المجال
3.43	1.068	مرتفع	الدقة في تنفيذ القوانين المتعلقة بالمعاملات الضريبية
3.30	1.111	متوسط	مدى توضيح بنود قانون ضريبة الدخل
3.29	0.958	متوسط	مدى قدرة الموظف على تفسير آلية تطبيق التعليمات لكبار المكلفين
3.21	1.038	متوسط	مدى قدرة الموظف على تفسير وتطبيق التعليمات المتعلقة بكبار المكلفين
3.20	1.105	متوسط	مدى معرفة الموظف وأحاطته في التعليمات الضريبية
3.20	1.052	متوسط	الفرص المتاحة للاستئناف على قرارات التقدير الضريبي
3.16	1.007	متوسط	مدى وضوح النصوص القانونية المتعلقة بتقدير الضريبة
3.13	1.128	متوسط	مدى المساواة في التعامل ما بين كبار المكلفين
3.06	1.086	متوسط	الموضوعية في تطبيق القانون الضريبي
3.03	1.157	متوسط	العدالة في تطبيق القانون
3.02	1.044	متوسط	العدالة في تطبيق العقوبات على المتخلفين عن دفع الضرائب
<b>3.18</b>	<b>0.82</b>	<b>متوسط</b>	<b>الدرجة الكلية</b>

يتضح من الجدول (8) أن مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم القانونية بالإدارة الضريبية في فلسطين كانت متوسطة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.02-3.43) ومن الملاحظ أن أعلى فقرة وأقل فقرة كانت درجتها متوسطة، وفيما يتعلق بالدرجة الكلية الخاصة بمدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم القانونية بالإدارة الضريبية في فلسطين، قد أتت بمتوسط حسابي (3.18) وانحراف معياري (0.82) وهذا ما يؤكد أن مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم القانونية بالإدارة الضريبية في فلسطين كانت كبيرة، فقد تبين أن الفقرة الوحيدة التي حصلت على مدى رضا كبير كانت تلك المتعلقة بالدقة في تنفيذ القوانين ذات العلاقة بالمعاملات

الضريبية، أما الفقرات العشرة الأخرى فقد كانت متوسطة في مدى رضاهم عنها وكانت في أدنى درجاتها تلك الفقرات المتعلقة بالعدالة في تطبيق العقوبات على المتخلفين والمساواة والعدالة والموضوعية في تطبيق القانون، مما يشير الى فجوة في تعامل الموظفين بتطبيق القانون أي إنها مؤشرات قد تتعلق بالفساد الإداري لدى تطبيق القانون.

**السؤال الرابع: ما مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم الانسانية بالإدارة الضريبية في فلسطين؟**

ولإجابة عن هذا السؤال تضمنت إبتانة الدراسة ثماني فقرات لقياس ذلك لها، وتم إستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لها وكانت كما هي في جدول رقم (9)

**جدول (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم الانسانية بالإدارة الضريبية**

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الرضا
مراعاة الجوانب الأخلاقية في التعامل	3.63	1.077	كبيرة
مدى التعاون بين الدوائر الضريبية وكبار المكلفين	3.45	1.021	كبيرة
طريقة التعامل مع خصوصية المكلف.	3.45	0.954	كبيرة
طريقة تعامل موظفي الضريبة مع كبار المكلفين	3.44	1.136	كبيرة
سرعة انجاز معاملات كبار المكلفين	3.38	1.086	متوسطة
مدى مراعاة حقوق كبار المكلفين	3.35	1.052	متوسطة
التسهيلات التي يمنحها الموظفين للمكلف	3.23	994.	متوسطة
النصائح والارشادات التي يقدمها طاقم الضريبة لكبار المكلفين	3.20	1.128	متوسطة
الثقة المتبادلة بين كبار المكلفين والدائرة الضريبية	3.05	1.177	متوسطة
الدرجة الكلية	3.3422	0.86793	متوسطة

تبين النتائج أن مدى رضا عينة الدراسة عن علاقتهم الإنسانية بالإدارة الضريبية كانت متوسطة بمتوسط حسابي 3.34 وتراوح ما بين 3.63\_ 3.05 ولدى استعراض المتوسطات الحسابية

لكافة الفقرات، تبين أن ثلاثة فقرات منها كان مدى رضا عينة الدراسة عنها كبيرا وهي: مراعاة الجوانب الاخلاقية، والتعاون بين الجانبين، طريقة التعامل. أما الفقرات التي تمثل مدى رضا متوسط فقد كانت خمس فقرات كانت في أدها الثقة المتبادلة، النصائح المتوقعة من الموظفين مما يشير الى فجوة في هذه العلاقة يستوجب الإهتمام بها.

ولدى إستعراض كافة فقرات المجالات الأربعة والتي بلغت 41 فقرة، نبرز فيما يلي أكثر خمس فقرات نالت على أعلى رضا وأكثر خمس فقرات نالت على أدنى رضا، وهي كما وردت في جدول رقم (10) فيما يلي:

#### جدول (10) أعلى فقرات رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالادارة الضريبية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوصف	المجال
1	اجراءات احتساب الضريبة	3.68	كبيرة	المالي
2	مراعاة الجوانب الاخلاقية في التعامل	3.63	كبيرة	الانساني
3	العقوبات المتعلقة بتأخر عن دفع الضرائب	3.61	كبيرة	المالي
4	اجراءات التعامل مع الحسابات الختامية	3.60	كبيرة	الاداري
5	الشرائح الضريبية	3.5	كبيرة	المالي

تبين النتائج الواردة في الجدول (10) أن أقصى درجة رضا لكبار المكلفين على كافة فقرات أداة الدراسة البالغة (41) فقره كانت بمتوسط حسابي (3.68) فقرة وهي المتعلقة بإجراءات إحتساب الضريبة، تلاها مراعاة الجوانب الأخلاقية في التعامل بمتوسط حسابي (3.63) والرضا عن إجراءات التعامل مع الحسابات الختامية بمتوسط حسابي (3.60) وإجراءات إحتساب الضريبة بمتوسط حسابي (3.60)، والعقوبات المتعلقة بتأخر دفع الضرائب بمتوسط حسابي (3.59)، والشرائح الضريبية بمتوسط حسابي (3.56). والملاحظ أن أعلى درجات رضا كبار المكلفين لم تتجاوز (3.63) أي أنها في الدرجة الدنيا من مستوى الرضا الكبير، وقد كانت أكثر جوانب الرضا من الأعلى خمسة فقرات من الجانب المالي، حيث أن لدرجة الرضا الكبيرة نتائج إيجابية كثيرة كما تفيد به نتائج الدراسات السابقة، حيث ورد في دراسة لاري فيلد و برونو فريا (Bruno.et.al,2002)، إنه كلما كان هناك علاقة إيجابية بين سلطة الضرائب ودافعي

الضرائب مبنية على الثقة والإحترام المتبادل، كلما ساعد على حل المشاكل والصعوبات التي تواجه العملية الضريبية برمتها.

جدول (11): الفقرات التي نالت على ادنى رضا كبار المكلفين في علاقتهم بالإدارة الضريبية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوصف	المجال
1	اجراءات اعادة المستحقات	2.57	متدنية	الاداري
2	اجراءات التوريد في حال كنت موردا لسلطة	2.75	متوسطة	الاداري
3	الخصومات الضريبية	2.93	متوسطة	المالي
4	العدالة في تطبيق العقوبات على المتخلفين عن دفع الضرائب	3.02	متوسطة	القانوني
5	العدالة في تطبيق القانون	3.03	متوسطة	القانوني

تبين النتائج الواردة في الجدول 11 أن أقصى درجة لعدم رضا كبار المكلفين على كافة فقرات اداة الدراسة البالغة (41) فقره كانت بمتوسط حسابي (2.57) وهي إجراءات مستحقات الإعادة بمتوسط حسابي (2.57)، وإجراءات التوريد في حال كنت موردا لسلطة بمتوسط حسابي (2.75) والخصومات الضريبية بمتوسط حسابي (2.93)، والعدالة في تطبيق العقوبات على المتخلفين عن دفع الضرائب بمتوسط حسابي (3.02)، والعدالة في تطبيق القانون بمتوسط حسابي (3.03)، والملاحظ أن أعلى درجات عدم رضا كبار المكلفين لم تتجاوز (2.57) أي أنها في الدرجة الدنيا من مستوى عدم الرضا الكبير، وقد كانت أكثر جوانب الرضا من الأعلى خمسة فقرات من الجانب الاداري، حيث أن لتدني مستوى رضا كبار المكلفين عن الإدارة الضريبية آثار سلبية، من أهمها التهرب الضريبي وعدم الالتزام بالمعايير الضريبية مما يحرم الميزانية الفلسطينية من الكثير من مستحقاتها، حيث أكدت على ذلك دراسة ام عتيق(2013) في أن هذه العلاقة تعاني من سلبيات إدارية وفنية متعددة في الهيكل والأداء أدت الى إهمال المكلف لأهمية وأهداف الضريبة، مما قد يدفعه الى التهرب الضريبي.

السؤال الخامس: هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة حول مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى

لمتغيراتها (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص، المسمى الوظيفي، المحافظة، نوع القطاع الذي تنتمي إليه)؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم تحويل هذا السؤال الى فرضيات وكانت كما يلي:

ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة حول مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير تعزى لمتغير الجنس.

ولفحص الفرضية فقد استخدمت الباحثة اختبار (ت) لعينتين مستقلتين (Independent sample t-test)، ونتائج الجدول (12) تبين ذلك.

جدول (12): نتائج اختبار t-test للعينات المستقلة لدلالة الفروق متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة حول مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير تعزى لمتغير الجنس.

الدلالة (P)	قيمة (ت)	أنثى (20=N)		ذكر (102=N)		مجالات الدراسة
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
0.82	0.216-	0.48390	3.2857	0.72194	3.2493	العلاقة الإدارية
0.72	0.356-	0.53250	3.4500	0.79957	3.3836	العلاقة المالية
0.76	0.300-	0.72512	3.2364	0.84579	3.1756	العلاقة القانونية
0.91	0.114-	0.80490	3.3625	0.88346	3.3382	العلاقة الانسانية
0.77	0288.-	0.53048	3.3195	0.68063	3.2731	الدرجة الكلية

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

يتضح من الجدول (12)، انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة حول مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير تعزى لمتغير الجنس، وذلك على كافة مجالات

الدراسة والدرجة الكلية حيث كانت قيم مستوى الدلالة عليها أكبر من القيمة المحددة في الفرضية (0.05) حيث بلغت على الدرجة الكلية (0.77) وهذه القيم أكبر من مستوى الدلالة (0.05) وتشير هذه النتيجة إلى عدم رفض الصفرية المتعلقة بمتغير الجنس، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير الجنس.

الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير تعزى لمتغير التخصص.

ولفحص الفرضية فقد استخدمت الباحثة اختبار (ت) لعينتين مستقلتين (Independent sample t-test)، ونتائج الجدول (13) تبين ذلك.

جدول (13): نتائج اختبار t-test للعينات المستقلة لدلالة الفروق متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير تعزى لمتغير التخصص.

الدلالة (P)	قيمة (ت)	علوم طبيعية (23=N)		علوم إنسانية (99=N)		مجالات الدراسة
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
0.59	0.533	0.62853	3.1863	0.70193	3.2713	العلاقة الإدارية
0.31	1.011	0.75754	3.2500	0.76141	3.4280	العلاقة المادية/المالية
0.46	0.737	0.83767	3.0711	0.82373	3.2121	العلاقة القانونية
0.33	0.965	0.80470	3.1848	0.88180	3.3788	العلاقة الانسانية
0.36	0.917	0.66199	3.1676	0.65596	3.3070	الدرجة الكلية

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

يتضح من الجدول (13)، إنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \leq$ ) بين متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة حول مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير تعزى لمتغير التخصص، وذلك على كافة مجالات الدراسة والدرجة الكلية حيث كانت قيم مستوى الدلالة عليها أكبر من القيمة المحددة في الفرضية ( $0.05$ ) حيث بلغت على الدرجة الكلية ( $0.36$ ) وهذه القيم أكبر من مستوى الدلالة ( $0.05$ ) وتشير هذه النتيجة إلى عدم رفض الصفرية المتعلقة بمتغير التخصص، أي انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \leq \alpha$ ) بين متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة حول مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير التخصص.

الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \leq \alpha$ ) بين متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المؤهل العلمي

ولفحص الفرضية فقد استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للعينات، وكانت النتائج كما هو مبين في الجدولين (14، 15).

جدول (14): المتوسطات الحسابية بين متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المؤهل العلمي

المجالات	المتغير	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
العلاقة الإدارية	ثانوية عامة فأقل	8	3.2679	0.78780
	دبلوم متوسط	14	3.4082	0.61088
	بكالوريوس	72	3.2331	0.75887
	ماجستير	23	3.3043	0.44929
	دكتوراه	5	2.9000	0.61983
	المجموع الكلي	122	3.2553	0.68702

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المتغير	المجالات
0.63298	3.2813	8	ثانوية عامة فأقل	العلاقة المادية/ المالية
0.75234	3.3661	14	دبلوم متوسط	
0.83343	3.3628	72	بكالوريوس	
0.60655	3.5000	23	ماجستير	
0.66144	3.6250	5	دكتوراه	
0.76077	3.3945	122	المجموع الكلي	
0.94194	2.5682	8	ثانوية عامة فأقل	العلاقة القانونية
0.82026	3.2013	14	دبلوم متوسط	
0.84456	3.2323	72	بكالوريوس	
0.69873	3.2213	23	ماجستير	
0.81667	3.2909	5	دكتوراه	
0.82474	3.1855	122	المجموع الكلي	
0.96579	2.7969	8	ثانوية عامة فأقل	العلاقة الانسانية
0.81009	3.3750	14	دبلوم متوسط	
0.87549	3.3802	72	بكالوريوس	
0.87376	3.3696	23	ماجستير	
0.75829	3.4500	5	دكتوراه	
0.86793	3.3422	122	المجموع الكلي	
0.29033	2.9909	8	ثانوية عامة فأقل	الدرجة الكلية
0.63781	3.3380	14	دبلوم متوسط	
0.72865	3.2869	72	بكالوريوس	
0.53732	3.3330	23	ماجستير	
0.60378	3.2537	5	دكتوراه	
0.65664	3.2807	122	المجموع الكلي	

يتضح من خلال الجدول (14) وجود فروق في المتوسطات الحسابية لفئات مستويات المؤهل العلمي، حيث كانت أعلى المتوسطات الحسابية لصالح الدبلوم المتوسط وأقلها لثانوية العامة

فأقل، وللتحقق فيما إذا كانت الفروق في المتوسطات الحسابية قد وصلت إلى مستوى الدلالة الإحصائية، استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)، والجدول (14) يوضح ذلك.

جدول (15): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المؤهل العلمي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
العلاقة الإدارية	المربعات بين الفئات	1.050	4	0.263	0.548	0.701
	المربعات الداخلية	56.061	117	0.479		
	المجموع الكلي	57.111	121			
العلاقة المادية/المالية	المربعات بين الفئات	0.708	4	0.177	0.299	0.878
	المربعات الداخلية	69.324	117	.593		
	المجموع الكلي	70.032	121			
العلاقة القانونية	المربعات بين الفئات	3.295	4	0.824	1.220	0.306
	المربعات الداخلية	79.009	117	0.675		
	المجموع الكلي	82.304	121			
العلاقة الإنسانية	المربعات بين الفئات	2.573	4	0.643	0.850	0.496
	المربعات الداخلية	88.577	117	0.757		
	المجموع الكلي	91.150	121			
الدرجة الكلية	المربعات بين الفئات	0.787	4	0.197	0.448	0.774
	المربعات الداخلية	51.384	117	0.439		
	المجموع الكلي	52.172	121			

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

يتبين من الجدول (15) أن لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المؤهل العلمي، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة على كافة

المجالات أعلى من القيمة المحددة في الفرضية، وبلغت قيمة مستوى الدلالة على الدرجة الكلية (0.77) وهذه القيمة أعلى من القيمة المحددة بالفرضية ولهذا السبب لم ترفض الفرضية المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي.

الفرضية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المسمى الوظيفي

ولفحص الفرضية فقد استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للعينات، وكانت النتائج كما هو مبين في الجدولين (17، 16) الآتيين:

جدول (16): المتوسطات الحسابية بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المسمى الوظيفي

المجالات	المتغير	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
العلاقة الإدارية	مدير الشركة	18	3.4603	0.49013
	نائب مدير	13	3.6978	0.66761
	صاحب الشركة	32	3.0670	0.64323
	المدير الإداري	8	2.6786	0.87897
	مدير التسويق	9	2.7857	0.73627
	المدير المالي	21	3.3435	0.70081
	رئيس مجلس الإدارة	2	4.1786	0.35355
	مدقق الحسابات / المحاسب القانوني	19	3.3459	0.47456
	المجموع الكلي	122	3.2553	0.68702
العلاقة المادية/ المالية	مدير الشركة	18	3.3958	0.80924
	نائب مدير	13	3.7019	0.77146
	صاحب الشركة	32	3.3711	0.78832
	المدير الإداري	8	2.7813	1.03671
	مدير العلاقات العامة	9	3.1806	0.64684
	المدير المالي	21	3.4702	0.72122
	رئيس مجلس الإدارة	2	4.0000	0.35355

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المتغير	المجالات
0.55492	3.4342	19	مدقق الحسابات / المحاسب القانوني	العلاقة القانونية
0.76077	3.3945	122	المجموع الكلي	
0.87656	3.1364	18	مدير الشركة	
0.79639	3.5524	13	نائب مدير	
0.82005	3.1563	32	صاحب الشركة	
0.88466	2.6477	8	المدير الإداري	
0.69648	2.8889	9	مدير العلاقات العامة	
0.79543	3.3117	21	المدير المالي	
0.51426	4.2727	2	رئيس مجلس الإدارة	
0.77632	3.1435	19	مدقق الحسابات / المحاسب القانوني	
0.82474	3.1855	122	المجموع الكلي	
0.89274	3.2778	18	مدير الشركة	
0.79612	3.6635	13	نائب مدير	
0.87525	3.0703	32	صاحب الشركة	
0.74026	2.7813	8	المدير الإداري	
1.07307	3.2778	9	مدير العلاقات العامة	
0.74990	3.6548	21	المدير المالي	
0.44194	4.3125	2	رئيس مجلس الإدارة	
0.78953	3.4605	19	مدقق الحسابات / المحاسب القانوني	
0.86793	3.3422	122	المجموع الكلي	
0.56057	3.3252	18	مدير الشركة	الدرجة الكلية
0.66915	3.6529	13	نائب مدير	
0.59303	3.1509	32	صاحب الشركة	
0.84243	2.7104	8	المدير الإداري	
0.62423	2.9864	9	مدير العلاقات العامة	
0.65259	3.4204	21	المدير المالي	
0.41392	4.1951	2	رئيس مجلس الإدارة	
0.57214	3.3312	19	مدقق الحسابات / المحاسب القانوني	
0.65664	3.2807	122	المجموع الكلي	

يتضح من خلال الجدول (16) وجود فروق في المتوسطات الحسابية لفئات مستويات المسمى الوظيفي، حيث كانت أعلى المتوسطات الحسابية لصالح رئيس مجلس الإدارة وأقلها للمدير الإداري، وللتحقق فيما إذا كانت الفروق في المتوسطات الحسابية قد وصلت إلى مستوى الدلالة الإحصائية، استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)، والجدول (16) يوضح ذلك.

جدول (17): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المؤهل العلمي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
العلاقة الإدارية	المربعات بين الفئات	11.107	7	1.587	3.932	0.001
	المربعات الداخلية	46.005	114	0.404		
	المجموع الكلي	57.111	121			
العلاقة المادية/المالية	المربعات بين الفئات	5.550	7	0.793	1.402	0.211
	المربعات الداخلية	64.481	114	0.566		
	المجموع الكلي	70.032	121			
العلاقة القانونية	المربعات بين الفئات	7.659	7	1.094	1.671	0.123
	المربعات الداخلية	74.645	114	0.655		
	المجموع الكلي	82.304	121			
العلاقة الإنسانية	المربعات بين الفئات	10.537	7	1.505	2.129	0.046
	المربعات الداخلية	80.613	114	0.707		
	المجموع الكلي	91.150	121			
الدرجة الكلية	المربعات بين الفئات	7.888	7	1.127	2.901	0.008
	المربعات الداخلية	44.284	114	0.388		
	المجموع الكلي	52.172	121			

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

يتبين من الجدول (17) أنه هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المسمى الوظيفي، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة على كافة المجالات عدا المجال الثاني والثالث أقل من القيمة المحددة في الفرضية، وبلغت قيمة مستوى الدلالة على الدرجة الكلية (0.008) وهذه القيمة أقل من القيمة المحددة بالفرضية ولهذا السبب لم تقبل الفرضية المتعلقة بمتغير المسمى الوظيفي. ولتحديد لأي من كانت الفروق في مستويات المسمى الوظيفي، استخدمت الباحثة اختبار (LSD) للمقارنة بين المتوسطات، ونتائج الجدول (18) تبين ذلك.

جدول (18): نتائج اختبار LSD للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية لاستجابات افراد عينة الدراسة نحو مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المسمى الوظيفي

المقارنات	نائب مدير	صاحب الشركة	المدير الإداري	مدير العلاقات العامة	المدير المالي	رئيس مجلس الإدارة	مدقق الحسابات / المحاسب القانوني
مدير الشركة	0-32770	0.17429	0.61484*	0.33875	-0.09524	-0.86992	-0.00599
نائب مدير		0.50199*	0.94254*	0.66646*	0.23247	-0.54221	0.32171
صاحب الشركة			0.44055	0.16446	-0.26953	-1.04421*	-0.18028
المدير الإداري				-0.27608	-0.71008*	-1.48476*	-0.62083*
مدير العلاقات العامة					-0.43399	-1.20867*	-0.34474
المدير المالي						-0.77468	0.08925
رئيس مجلس الإدارة							0.86393

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

يتضح من خلال الجدول (18) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مستويات المسمى الوظيفي فيما يتعلق بمدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المسمى الوظيفي حيث كانت الفروقات كما يلي:

1. كانت الفروق بين (مدير الشركة والمدير الإداري) وكانت لصالح مدير الشركة.
2. كانت الفروق بين نائب المدير وكل من (صاحب الشركة، المدير الإداري، التسويق) وكانت لصالح نائب المدير.
3. كانت الفروق بين (صاحب الشركة ورئيس مجلس الإدارة) وكانت لصالح رئيس مجلس الإدارة
4. كانت الفروق بين (مدير الشركة والمدير الإداري) وكانت لصالح مدير الشركة.
5. كانت الفروق بين المدير الإداري وكل من (المدير المالي، رئيس مجلس الإدارة، مدقق الحسابات / المحاسب القانوني) وكانت لصالح كل من (المدير المالي، رئيس مجلس الإدارة، مدقق الحسابات / المحاسب القانوني)
6. كانت الفروق بين (مدير التسويق وبين رئيس مجلس الإدارة) وكانت لصالح رئيس مجلس الإدارة.

**الفرضية الخامسة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المحافظة

ولفحص الفرضية فقد استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للعينات، وكانت النتائج كما هو مبين في الجدولين (20، 19).

جدول (19): المتوسطات الحسابية بين متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المحافظة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المتغير	المجالات
0.85369	3.4133	28	نابلس	العلاقة الإدارية
0.76977	3.2589	40	طولكرم	
0.42614	3.1339	24	جنين	
0.65660	3.1071	2	قلقيلية	
0.59297	3.2589	16	سلفيت	
0.53752	3.1369	12	طوباس	
0.68702	3.2553	122	المجموع الكلي	
0.90070	3.4911	28	نابلس	العلاقة المادية/المالية
0.70116	3.2688	40	طولكرم	
0.69353	3.3125	24	جنين	
0.88388	3.1250	2	قلقيلية	
0.71224	3.4688	16	سلفيت	
0.80386	3.6979	12	طوباس	
0.76077	3.3945	122	المجموع الكلي	
0.92626	3.3604	28	نابلس	العلاقة القانونية
0.85563	2.9159	40	طولكرم	
0.68135	3.1402	24	جنين	
0.96424	2.8636	2	قلقيلية	
0.71341	3.3977	16	سلفيت	
0.68191	3.5379	12	طوباس	
0.82474	3.1855	122	المجموع الكلي	
0.93718	3.5893	28	نابلس	العلاقة الإنسانية
0.92905	3.0875	40	طولكرم	
0.71062	3.2708	24	جنين	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المتغير	المجالات
0.61872	3.3125	2	قليلية	
0.86509	3.4766	16	سلفيت	
0.68327	3.5833	12	طوباس	
0.86793	3.3422	122	المجموع الكلي	
0.82952	3.4486	28	نابلس	الدرجة الكلية
0.62842	3.1354	40	طولكرم	
0.49741	3.1972	24	جنين	
0.77609	3.0854	2	قليلية	
0.63371	3.3796	16	سلفيت	
0.56663	3.4411	12	طوباس	
0.65664	3.2807	122	المجموع الكلي	

يتضح من خلال الجدول (19) وجود فروق في المتوسطات الحسابية لفئات مستويات المحافظة، حيث كانت أعلى المتوسطات الحسابية لصالح محافظة نابلس وأقلها لمحافظة قليلية، وللتحقق فيما إذا كانت الفروق في المتوسطات الحسابية قد وصلت إلى مستوى الدلالة الإحصائية، استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)، والجدول (19) يوضح ذلك.

جدول (20): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المؤهل العلمي تعزى لمتغير المحافظة

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
العلاقة الإدارية	المربعات بين الفئات	1.265	5	0.253	0.526	0.757
	المربعات الداخلية	55.846	116	0.481		
	المجموع الكلي	57.111	121			
العلاقة المادية/ المالية	المربعات بين الفئات	2.393	5	0.479	0.821	0.537
	المربعات الداخلية	67.639	116	0.583		
	المجموع الكلي	70.032	121			
العلاقة القانونية	المربعات بين الفئات	6.231	5	1.246	1.900	0.100
	المربعات الداخلية	76.073	116	0.656		
	المجموع الكلي	82.304	121			
العلاقة الإنسانية	المربعات بين الفئات	5.415	5	1.083	1.465	0.207
	المربعات الداخلية	85.735	116	0.739		
	المجموع الكلي	91.150	121			
الدرجة الكلية	المربعات بين الفئات	2.343	5	0.469	1.091	0.369
	المربعات الداخلية	49.829	116	0.430		
	المجموع الكلي	52.172	121			

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

يتبين من الجدول (20) أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المحافظة، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة على كافة المجالات والدرجة الكلية أكبر من القيمة المحددة في الفرضية، وبلغت قيمة مستوى الدلالة على الدرجة الكلية (0.36) وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة بالفرضية ولهذا السبب لم ترفض الفرضية المتعلقة بمتغير المحافظة.

الفرضية السادسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير نوع القطاع الذي ينتمي إليه رجل الاعمال

ولفحص الفرضية فقد استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للعينات، وكانت النتائج كما هو مبين في الجدولين (21,22) الآتيين:

جدول (21): المتوسطات الحسابية بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير نوع القطاع الذي ينتمي إليه رجل الاعمال

المجالات	المتغير	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
العلاقة الإدارية	تجاري	77	3.2310	0.70586
	صناعي	27	3.2963	0.60794
	خدمي	18	3.2976	0.74805
	المجموع الكلي	122	3.2553	0.68702
العلاقة المادية/ المالية	تجاري	77	3.3506	0.81491
	صناعي	27	3.3843	0.73046
	خدمي	18	3.5972	0.53129
	المجموع الكلي	122	3.3945	0.76077
العلاقة القانونية	تجاري	77	3.1440	0.78069
	صناعي	27	3.1785	0.93171
	خدمي	18	3.3737	0.86238
	المجموع الكلي	122	3.1855	0.82474
العلاقة الإنسانية	تجاري	77	3.2532	0.80499
	صناعي	27	3.3056	0.91287
	خدمي	18	3.7778	0.97539
	المجموع الكلي	122	3.3422	0.86793
الدرجة الكلية	تجاري	77	3.2354	0.65730
	صناعي	27	3.2836	0.70375
	خدمي	18	3.4702	0.57674
	المجموع الكلي	122	3.2807	0.65664

يتضح من خلال الجدول (21) وجود فروق في المتوسطات الحسابية لفئات نوع القطاع الذي ينتمي إليه رجل الاعمال، حيث كانت أعلى المتوسطات الحسابية لصالح قطاع الخدمات وأقلها للقطاع التجاري، وللتحقق فيما إذا كانت الفروق في المتوسطات الحسابية قد وصلت إلى مستوى الدلالة الإحصائية، استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)، والجدول (21) يوضح ذلك.

جدول (22): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير المؤهل العلمي تعزى لمتغير نوع القطاع الذي ينتمي إليه رجل الاعمال

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
العلاقة الإدارية	المربعات بين الفئات	.123	2	0.062	0.129	0.879
	المربعات الداخلية	56.988	119	0.479		
	المجموع الكلي	57.111	121			
العلاقة المادية/المالية	المربعات بين الفئات	.891	2	0.445	0.766	0.467
	المربعات الداخلية	69.141	119	0.581		
	المجموع الكلي	70.032	121			
العلاقة القانونية	المربعات بين الفئات	0.772	2	0.386	0.563	0.571
	المربعات الداخلية	81.533	119	0.685		
	المجموع الكلي	82.304	121			
العلاقة الإنسانية	المربعات بين الفئات	4.061	2	2.030	2.774	0.066
	المربعات الداخلية	87.089	119	0.732		
	المجموع الكلي	91.150	121			
الدرجة الكلية	المربعات بين الفئات	0.805	2	0.402	0.932	0.396
	المربعات الداخلية	51.367	119	0.432		
	المجموع الكلي	52.172	121			

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

يتبين من الجدول (22) إنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات استجابات افراد عينة الدراسة مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين تعزى لمتغير نوع القطاع الذي ينتمي اليه رجل الاعمال، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة على كافة المجالات والدرجة الكلية أكبر من القيمة المحددة في الفرضية، وبلغت قيمة مستوى الدلالة على الدرجة الكلية (0.39) وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة بالفرضية ولهذا السبب لم ترفض الفرضية المتعلقة بمتغير نوع القطاع الذي ينتمي اليه رجل الاعمال.

## الفصل الخامس

# خلاصة النتائج والتوصيات

## الفصل الخامس

### خلاصة النتائج والتوصيات

#### النتائج العامة للدراسة

يتضح أن مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين قد أنت بمتوسط حسابي (3.28) وانحراف معياري (0.65) على الدرجة الكلية وهذا يشير الى ان مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين كانت متوسطة، أما فيما يتعلق بترتيب رضاهم عن المجالات فقد جاء مجال العلاقة المادية / المالية في المرتبة الأولى، حيث بلغ المتوسط الحسابي له (3.41) بانحراف معياري (0.76) درجة الرضا هذه كبيرة، وحاز على المرتبة الثانية المجال المتعلق بالعلاقة الإنسانية حيث أتى بمتوسط حسابي (3.34) بانحراف معياري (0.86) وهذه الدرجة تعد متوسطة، وحاز على المرتبة الثالثة المجال المتعلق بالعلاقة الإدارية حيث أنت بمتوسط حسابي (3.25) وانحراف معياري (0.68) وهذه الدرجة تعد متوسطة أيضاً، وحاز على المرتبة الرابعة والاخيرة المجال المتعلق بالعلاقة القانونية حيث أنت بمتوسط حسابي (3.18) وانحراف معياري (0.82) وهذه الدرجة تعد متوسطة أيضاً.

- مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم الإدارية بالإدارة الضريبية، فقد كانت إجراءات التعامل مع الحسابات الختامية للشركة وإجراءات تدقيق الوثائق عن طريق العاملين في دائرة الضريبة هي الأكثر رضا منهم، في حين لم يشعروا بالرضا التام عن وضوح المعايير والمؤشرات التي تضبط التقدير الضريبي وإجراءات التوريد للسلطة ومستحقات الإعادة.

- وعن رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم المالية بالإدارة الضريبية فقد كانت إجراءات إحتساب الضريبة والعقوبات ذات العلاقة بتأخر دفع الضرائب والشرائح الضريبية هي ما أشعرتهم بالرضا التام تقريباً، بينما لم يشعر كبار المكلفين بالرضا الكبير تجاه الخصومات الضريبية وتسهيلات دفع الضريبة وتحفيز المكلفين بعملية دفع الضرائب.

- وقد كان رضا كبار المكلفين متوسط عن علاقتهم القانونية بالإدارة الضريبية في فلسطين حيث ان الدقة في تنفيذ القوانين المتعلقة بالمعاملات الضريبية، ومدى توضيح بنود قانون ضريبة الدخل، وقدرة الموظف على تفسير الآلية المتبعة في تطبيق التعليمات لهم لم تكن ترضيهم بدرجة كبيرة بل كان رضاهم عنها بدرجة متوسطة، أما رضاهم عن العدالة في تطبيق القانون وتطبيق العقوبات على المتخلفين عن دفع الضرائب كان أيضاً أقل رضا فيما يتعلق بموضوعية علاقتهم القانونية بالإدارة الضريبية.
- وعبر المكلفين من خلال إجاباتهم على أسئلة الإستبانة المعد لهذه الدراسة عن مدى رضاهم عن علاقتهم الإنسانية بالإدارة الضريبية في فلسطين بعدم المراعاة الكاملة للجوانب الأخلاقية في التعامل والتعاون بين الدوائر الضريبية وكبار المكلفين وتعامل الموظفين معهم، فكان مستوى الرضا ليس كبيراً، وقد عبروا عن الرضا بأقل من ذلك عن النصائح والإرشادات التي يقدمها طاقم الضريبة لكبارهم، والثقة المتبادلة فيما بينهم وبين الدائرة الضريبية.
- اشارت نتائج اختبار "ت" للعينات المستقلة فيما يتعلق بمتغير الجنس عن مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين بأنه لا يوجد فرق فيما بين درجة رضا كبار المكلفين من الذكور أو الاناث عن علاقتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين.
- أيضاً لم يكن هناك أي فرق حول رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالإدارة الضريبية في فلسطين بحسب تخصصاتهم سواء أكانت علوم طبيعية أم علوم انسانية.
- أما فيما يتعلق بطبيعة المؤهل العلمي لكبار المكلفين فقد كان له فرق فيما بينهم حيث كان الفرق الأكبر لصالح حملة الدبلوم وكان الفرق الأقل لصالح حملة الثانوية العامة.
- عبر رئيس مجلس الإدارة عن رضاه بمستوى أعلى من بقية المسميات الوظيفية الذين أجابوا عن أسئلة الإستبانة حيث كان أقلهم المدير الإداري الذي يشعر بدرجة رضا أقل من البقية عن مدى رضاه عن علاقته بالإدارة الضريبية في فلسطين.

- أما فيما يتعلق بمدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالإدارة الضريبية بحسب متغير المسمى الوظيفي فكان الفرق لصالح مدير الشركة من بين المدير الإداري، ونائب المدير من بين صاحب الشركة والمدير الإداري ومدير التسويق، وأيضاً لصالح رئيس مجلس الإدارة مقارنة مع صاحب الشركة، أيضاً لصالح رئيس مجلس الإدارة بالمقارنة مع مجلس الإدارة.
- أما فيما يتعلق بمتغير المحافظة فقد كانت مدينة نابلس هي الأعلى في المتوسط الحسابي عن مدى رضا كبار المكلفين عن علاقتهم بالإدارة الضريبية، وكانت مدينة قلقيلية هي الأقل في نسبة المتوسط الحسابي عن مدى رضاهم.
- وعن نوع القطاع الذي ينتمي إليه رجال الأعمال الذين مثلو عينة مجتمع الدراسة فقد كان مدى رضا كبار المكلفين منهم عن علاقتهم بالإدارة الضريبية في قطاع الخدمات الأعلى وكان القطاع التجاري الأقل رضا لدى رجال الأعمال عن العلاقة بالإدارة الضريبية.
- عبر كبار المكلفين عن مدى مراعاة الجوانب الأخلاقية في التعامل فيما يتعلق بالجانب الإنساني حيث كان له الدور الأكبر في نسبة رضاهم، أما في الجانب الإداري فكانت إجراءات التعامل مع الحسابات الختامية هي ما أشعرتهم بالرضا أكثر من غيرها من بنود هذا الجانب، ومن ناحية الجانب المالي فإن إجراءات احتساب الضريبة والعقوبات المتعلقة بتأخر دفع الضرائب هي ما كانت درجتها كبيرة في مدى رضا رجال الأعمال عن علاقتهم بالإدارة الضريبية.
- أما فيما يتعلق بإجراءات مستحقات الإعادة وإجراءات التوريد من المجال الإداري فهي ما كانت الأقل رضا من كبار المكلفين عن الإدارة الضريبية، والخصومات الضريبية هي ما قللت أيضاً من مدى رضا كبار المكلفين عن الإدارة الضريبية من الجانب المالي، أما فيما يتعلق بالجانب القانوني فكانت العدالة في تطبيق العقوبات على المتخلفين عن دفع الضرائب والعدالة في تطبيق القانون هي ما قللت من نسبة الرضا عن الإدارة الضريبية لديهم.

## التوصيات

وبناء على نتائج الدراسة ترصد الدراسة مجموعة توصيات أهمها:

- وضع نظام يتسم بالوضوح والسرعة لإنجاز إجراءات مستحقات الإعادة.
- تبسيط إجراءات التوريد والخصومات الضريبية.
- وضع آلية أكثر وضوحاً للعلاقة ما بين الإدارة الضريبية وكبار المكلفين، على أن يتم تقييمها وشرحها من خلال مختلف الوسائل وخاصة الإلكترونية منها.
- الكشف عن جوانب عدم العدالة التي يدركها كبار المكلفين ومعالجة أسبابها.
- الإستمرار في الإجراءات الختامية للتعامل مع الحسابات مع كبار المكلفين لما لهذا الجانب الإداري من دور في تحقيق إستمرارية الرضا لديهم.
- إعادة النظر في موضوع إجراءات مستحقات الإعادة في الجانب الإداري، فقد كان لهذه الإجراءات الدور الأكبر في تقليل نسبة رضا كبار المكلفين عن الإدارة الضريبية.
- مشاركة موظفي الإدارة الضريبية في دورات تدريبية في موضوعات النصح والإرشاد لكبار المكلفين، الإقناع، والإختلاف وإحترام الرأي الأخر.
- إعادة النظر في نسبة الخصومات الضريبية على كبار المكلفين.
- القيام بدراسة التجاوزات المتعلقة بتطبيق القانون الضريبي وخاصة فيما يتعلق بالعدالة والموضوعية والمساواة.
- عقد لقاءات وإجتماعات مستمرة ومنتظمة ما بين الإدارة الضريبية وكبار المكلفين.
- مشاركة كبار المكلفين في صياغة مقترحات القوانين وإبداء آراءهم بخصوص السياسات الضريبية من خلال آلية متفق عليها.

• أن تقوم الجامعات بدور الإطار الذي يجمع الادارة الضريبية وكبار المكلفين، من أجل تحسين أوجه العلاقة ما بين الجانبين.

• تنفيذ دراسات علمية لاحقة تتابعية لهذه الدراسة مثل:التجاوزات المالية، مدى التهرب الضريبي وأسبابه من أجل تحسين أوجه العلاقة بين الجانبين.

تتحمل الأطراف ذات العلاقة وهي الادارة الضريبية، الدولة، المكلفين، وسائل الاعلام تنفيذ هذه التوصيات وفيما يلي وصف مختصر لما يمكن ان يتحمله كل طرف:

1. الإدارة الضريبية أن تعمل على تبسيط الإجراءات المتبعة، داخل الدوائر الضريبية وان لا يكون همها وهدفها الوحيد حجم الجباية والانجاز، وكذلك يجب على الإدارة الضريبية أن يكون لديها الخبرات، والامام المالي والمحاسبي والضريبي، وان يكون لديها وعي بالظروف الاقتصادية والسياسية والبيئة المحيطة.

لكي يتصرف المكلف بإيجابية إتجاه الضريبة وبسلبية نحو التهرب الضريبي يجب على الإدارة توعيته، وذلك بتشجيعه على التصريح بضرائبه، لذلك يجب على الإدارة تقديم يد المساعدة للمكلفين في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة ومن واجبها أن تضع في تصرفهم إرشادات إعلامية وكتيبات لشرح بعض الإجراءات الخاصة بالضريبة وعليه فان توجيه المكلف بالضريبة تأتي كمرحلة ابتدائية منذ بداية تعاونه مع الإدارة الجبائية لأن تصرفه لا يخضع لأي حساب علمي وإنما يخضع الى دوافع نفسية(بلخوخ، 2004:63)

2. تقع على عاتق الدولة مسؤولية توعية المكلفين، إذ يجب على الدولة أن تقوم بتنفيذ برامج توعية ضريبية، وذلك من خلال وسائل الاعلام المختلفة، والتنظيمات السياسية، والمهنية، بحيث تعمل الدولة على ايقاظ فكرة الواجب الضريبي بين المكلفين، ونشر فكرة التضامن والتكافل الضريبي بينهم، وكذلك يجب ان تشمل التوعية الضريبية تعريف المكلف بالمكاسب والمنجزات التي حققتها الدولة لهم، على المستوى السياسي والاقتصادي والاجتماعي.

3. على المكلف الالتزام بتقديم الاقرارات الضريبية والالتزام بدفع الضريبي وأن يكون لديه الوعي الضريبي وحتى يتم نشر هذا الوعي بين المكلفين، يجب على الادارة الضريبية أن تعمل على ازالة أسباب التوتر بين المكلف والادارة الضريبية، مما يؤدي الى خلق الثقة المتبادلة بين الطرفين وتحقيق التعاون بينهما.

4. أيضا تلعب وسائل الأعلام دورا مهما للغاية في مجتمع اليوم لأنها لها دورا مهما في زيادة توعية الجمهور وجمع الآراء والمعلومات والمواقف تجاه قضية معينة، والصحافة هي الأداة الأكثر قوة للتواصل في العالم الناشئ وزيادة الوعي الضريبي.

## قائمة المصادر والمراجع

### المراجع العربية

أبو حامد، محمد (2018). أنواع الضرائب في الأردن ودورها في التنمية الاقتصادية، مجلة البحوث والدراسات، 4(2)، 129-144.

اشتوي، محمد (2005). إدارة النظام الضريبي و أثرها على رضا المكلفين في قطاع غزة. (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم.

الباشا، منصور (2019). مدخل الى ضريبة القيمة المضافة، الطبعة الأولى، دار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان.

بنات، فائق (2012). قانون الضريبة في الضفة الغربية وقطاع غزة المحتلة، ورقة عمل، الجامعة الإسلامية، غزة.

التاية، هشام راضي هاشم (2004). النظام القانوني لإدارة الضريبة في فلسطين بين النظرية والتطبيق (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية، نابلس.

جاسم، سهام محمد (2011). العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة العراق). مجلة الاقتصادي الخليجي، مجلد6، العدد 19، ص239-277.

جلغوف، نوال (2016). عوامل التهرب من ضريبة الدخل من وجهة نظر المكلف، مجلة دراسات اقتصادية، 1(3)، 179-210.

الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب: ضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية.

الجندي، حسني (2005-2006). القانون الجنائي الضريبي، الجزء الاول، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة.

الحجايا، سعيد (2016). *النظم الضريبية* مدخل تحليلي مقارن"، الطبعة الثانية، دار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان.

حسان، عمر (2015). *إدارة الموارد البشرية* منظور الجمهور"، الطبعة الثانية، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان.

الحسبان، احمد (2018). *ضريبة منشأة مالية متقدمة* "مدخل تطبيقي"، الطبعة الثانية، دار امانة للنشر والتوزيع، عمان.

حسينة، بلعوجة (2017). *العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية في الجزائر - العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الادارة الضريبية والضريبة في حد ذاتها.* (أطروحة دكتوراه غير منشورة). جامعة أبي بكر بلقايد، الجزائر.

حضير، إيهاب (2004). *العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين* (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

الحلاق، محمد وعبد الله، حبيب (2015). *المعاملة الضريبية لكبار المكلفين في إطار التشريع الضريبي السوري*، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 37، عدد 6، ص 173-192.

حمادة، ايمن (2004). *الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين.* (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس.

خربط، ربا (2018). *أثر العوامل الاخلاقية والنفسية والاجتماعية في مستوى الأذعان الضريبي لدى المكلفين من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل في فلسطين*، (رسالة ماستر غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس.

خوالده، ناصر (2018). الإدارة الضريبية بين الواقع والتطبيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.

الداوود، محمد (2013). دور كبار المكلفين من الضريبة في زيادة التنمية الاقتصادية في سوريا، مجلة اقتصاديات، 1(1)، 17-38.

درولبي، احمد (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.

زيادات، ناصر (2009). الحد من التهرب الضريبي، ورقة عمل المؤتمر الدولي الثالث، جامعه محمد خضير بوسكرة، الجزائر.

السرхан، إبراهيم (2017). التخطيط الضريبي بين الواقع والتطبيق، الطبعة الثانية، دار الأوائل للنشر والتوزيع، عمان.

سعدون، عباس ناصر (2015). تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية. المجلد 18، العدد4، ص198-223.

الشافعي، محمد (2017). الضوابط القانونية والفنية للضريبة على الدخل: دراسة مقارنة وتطبيقه على دول مجلس التعاون الخليجي، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، 5(1)، 327-330.

الشافعي، محمد وسالم، أمل (2020). تطور السياسة الضريبية الامارتية في ضوء التشريعات الضريبية الاتحادية، الفكر الشرطي، 29(12)، 71-120.

الشافعي، ياسر (2015). حوكمة الإدارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي. ورقة عمل مقدمة للمؤتمر الضريبي الثاني والعشرين.

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

الشرع، منى (2017). المحاسبة الضريبية "مدخل تطبيقي"، الطبعة الثانية، دار زهران للنشر  
والتوزيع، عمان.

شرعب، مجدي (2006). امتيازات الإدارة الضريبية "دراسة تحليل للنظام القانوني الضريبي  
الفلسطيني". (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

الشرعة، يزيد (2013). مدى الالتزام المكلفين بدفع ضرائب القيمة المضافة في عمان، مجلة  
الدراسات الإدارية والاقتصادية، 5(1)، 231-256.

شنيور، عاصم (2017). مدى رضا المكلف الفلسطيني عن التعديلات الخاصة بقانون ضريبة  
الدخل الفلسطيني المعدل للسنوات 2011-2015. (رسالة ماجستير غير منشورة)،  
جامعة النجاح الوطنية، نابلس.

الشواربي، عبد الحميد (1997). موسوعة الضرائب، منشأة المعارف، الإسكندرية.

صالح، منصور (2014). اقتصاديات الضرائب، الطبعة الثالثة، مكتبة الانجلو المصرية،  
الإسكندرية.

الطاهر، ميمون (2020). اخلاقيات العمل ودورها في مكافحة الفساد المالي والإداري في  
المؤسسات الحكومية: دراسة تطبيقية في مديرية الضرائب بالمسليه، مجلة الجامعة  
الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 28(4)، 191-207.

عبد العزيز، أسامة (2007). مستوى رضا المكلفين عن آلية عمل دائرة الجمارك والمكوس  
في محافظات شمال الضفة الغربية. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح  
الوطنية، نابلس، فلسطين.

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

عبد الغفور، حسام (2008). العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية وأثرها على التحصيل  
والجباية. (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس.

عتيق، إبراهيم (2013). أثر تقييم واقع الإدارة الضريبية العاملة في مناطق السلطة  
الفلسطينية، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، مجلد9، عدد3، ص517-539.

عتيق، إبراهيم (2013). اثر تقييم واقع الادارة الضريبية في مناطق السلطة الفلسطينية،  
المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، 9(3)، 517-539.

علاونة، محمد (2017). أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على  
الخزينة العامة وكبار المكلفين. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية،  
نابلس، فلسطين.

علي، مصطفى وحسين، علي (2013). دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة  
الضريبية، مجلة دراسات محاسبة وماليه، مجلد8، عدد22، ص101-126.

العموش، جواد (2010). مدى رضا المكلفين عن الإدارة الضريبية في جمهورية العراق، مجلة  
جامعة البعث، مجلد6، العدد3، ص49-67.

عياش، فرخ (2008). الضرائب المفروضة على كبار المكلفين وصغار المكلفين في الجزائر،  
مجلة الجزيرة للبحث العلمي، 6(3)، ص217-239.

الفندي، سليمان (2017). الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة، مجلة جامعة البحث، المجلد39،  
عدد44، ص59-85.

قاروط، نادرة (2018). مدى تحقيق العدالة الضريبية في نصوص قانون ضريبة الدخل  
الفلسطيني، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس.

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

قطاوي، ميس (2017). **الاعفاءات الضريبية واثرها على تحقيق الاهداف الضريبية**، (رسالة  
ماجستير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس.

ليادة، امجد نبيه عبد الفتاح (2006). **حماية المال العام ودين الضريبة**، (رسالة ماجستير غير  
منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

محمود، معتز (2016). **دور الإدارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة  
المضافة**. (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس.

مسعود، إبراهيم (2013). **المحاسبة الضريبية من منظور تطبيقي عملي**، الطبعة الأولى، دار  
اليازوري للنشر والتوزيع، عمان.

مصطفى، خالد (2008). **عبء الإثبات في المنازعات ضريبة الدخل وفقاً للقرار بقانون رقم  
(8) لعام 2011** (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس.

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

منصور، إيهاب (2003) **العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة  
الدخل في فلسطين**، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس،  
فلسطين.

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

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

النادي، محسن (2010). **النظم الضريبية "بين النظرية والتطبيق"**، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان.

الهاشمي، زيد (2009). **بيئة الاعمال "منظور إداري"**، الطبعة الثانية، دار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان.

### المراجع الاجنبية

Abiola, J. & Asiweh, M. (2012). ***Impact of Tax Administration on Government Revenue in A Developing Economy: A Case Study of Nigeria***, *International Journal of Business, and Social Sciences*, 9(3), 99-113.

Brown, C. (2012). **The extent of the tax administration's interest in the major taxpayers in the state of Texas, USA.** (Unpublished master thesis) Humboldt State University. USA.

Efshar. B (2019). ***Problems facing the tax administration with the major taxpayers in Iran***, *Journal of Law and Economics*, 4 (2), 155-173.

Ezel, G (2018). ***The role of tax administration in combating tax evasion in Australia***, *Journal of Legal Sciences*, 9(3), 201-235.

Lars P. Feld& Bruno S. Frey. (2002). **The tax Authority and the taxpayer An Exploratory Analysis.**

Michael D' Ascenzo (2005). **Relationships between Tax Administrations and Tax Agent Taxpayers. the Asia-Oceania Consultants Association (AOTCA) general meeting, Manila 11 November**from

Patry.K (2014). *The role of tax administration in reducing tax evasion from the viewpoint of tax officials in Poland*, **British Journal of Learning Disabilities**, vol. 29

Rothschild (2018) *The role of tax administration in reducing tax evasion by taxpayers in Australia*, **Journal administration science**, 4 (1), 133-159.

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

Smwal,H (2016) *The ability of the tax administration to carry out the tasks entrusted to it and its impact on the financial leakage in Moscow*, **International Journal of Management and Entrepreneurship**, 7(3),208-233.

Vinluan.L (2011) *The Practices Adopted by the Tax Administration in order to maintain relations with the major taxpayers of Metro Manila in the Philippines*, **Int J Adv Counselling**. 1(33) 22–36

المراجع الإلكترونية

<http://creg.eco.univ-rennes1.fr/seminaire-pages-interieures/23/12/2019>

<http://www.ato.gov.au/large/content.asp?doc=/content/66215.htm22/12/201>

9

[http://www.cipfa.org.uk/acipfal/download/jour\\_vol2\\_no2\\_c.pdf](http://www.cipfa.org.uk/acipfal/download/jour_vol2_no2_c.pdf)

## الملاحق

ملحق (1) قائمة بأسماء المحكمين

الاسم	مكان العمل
د. سهير الشوملي	جامعة فلسطين التقنية (خضوري)
د. محمد صويص	جامعة فلسطين التقنية (خضوري)
د. محمد ابو عمشة	جامعة فلسطين التقنية (خضوري)
د. سام فقها	جامعة النجاح الوطنية
د. يوسف أبو فارة	جامعة القدس المفتوحة
د. سمير الجمل	جامعة الخليل
د. ناصر جرادات	جامعة فلسطين الأهلية
د. سهيل سلطان	جامعة بيرزيت
د. زهران ضراغمة	الجامعة العربية الأمريكية
الاستاذ راشد عواد	مسؤول ملف كبار المكلفين

## ملحق (2) أداة الدراسة بصورته النهائية

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج المنازعات الضريبية

حضرة كبار المكلفين من رجال الاعمال المحترمين

تحية طيبة وبعد:

بين يدك استبانة تمثل أداة جمع المعلومات الأساسية بالإدارة الضريبية بهدف التعرف على (مدى رضا كبار المكلفين عن علاقاتهم بالإدارة الضريبية) في الجوانب المختلفة لهذه العلاقة والتوصل إلى العناصر التي تحظى برضا العالي أو المتدني من أجل تعزيز العلاقة ما بين الطرفين، وتعتبر هذه الدراسة متطلب من أجل الحصول على درجة الماجستير تخصص منازعات ضريبية من جامعة النجاح الوطنية بإشراف الدكتور عبد الفتاح الشملة.

يرجى التعاون لتحقيق أهداف هذه الدراسة وذلك من خلال الإجابة عن فقراتها بما يعكس وجهة نظركم في كل عناصرها، و أود التأكيد بأن المعلومات التي ستدنون بها لن تستخدم الا لأغراض البحث العلمي ولن يطلع عليها غير الباحث وستعامل بسرية التامة هذا علما بأنه لا داعي لذكر أي معلومات تدل على شخصكم الكريم.

أشكر تعاونكم واذا كان لديكم أي استفسار بخصوص هذه الاستبانة يمكنكم المراسلة على البريد

الإلكتروني التالي [asmaaltrash0@gmail.com](mailto:asmaaltrash0@gmail.com)

وتفضلو بقبول فائق الاحترام

أسماء الأطرش

القسم الأول: بيانات معبىء الاستبانة

الجنس:

( ) ذكر ( ) أنثى

المؤهل العلمي:

( ) ثانوية عامة فأقل ( ) دبلوم متوسط ( ) بكالوريس

( ) ماجستير ( ) دكتوراه

التخصص:

( ) العلوم الانسانية ( ) العلوم الطبيعية

المسمى الوظيفي:

( ) مدير الشركة ( ) نائب المدير ( ) صاحب الشركة

( ) المدير الاداري ( ) مدير التسويق ( ) المدير المالي

( ) رئيس مجلس الادارة ( ) مدقق الحسابات / المحاسب القانوني

المحافظة:

( ) نابلس ( ) طولكرم ( ) جنين

( ) قلقيلية ( ) سلفيت ( ) طوباس

نوع القطاع التي تنتمي له:

( ) تجاري ( ) صناعي ( ) خدمي

رأس مال الشركة (الأجابة اختياري)

- ( ) أقل من 100000 دينار ( ) 100000 - أقل من 250000
- ( ) 250000 - أقل من 500000 ( ) 500000 - أقل من 1000000
- ( ) أكثر من 1000000

القسم الثاني: مجالات الدراسة

يرجى وضع اشارة (x) في المكان المناسب التي يعكس وجهة نظركم من الفقرة الواردة ادناه.

المجال الأول: العلاقة الادارية

مرتفع جدا	مرتفع	متوسط	منخفض	منخفض جدا	الفقرات	
					العاملين في دائرة الضريبة	1.
					تنظيم العلاقة ما بينكم وبين الإدارة الضريبية.	2.
					إجراءات براءة الذمة.	3.
					إجراءات خصم المصدر	4.
					إجراءات ختم الفواتير الصفريّة.	5.
					إجراءات مستحقات الإعادة.	6.
					إجراءات التوريد في حال كنت موردا للسلطة	7.
					إجراءات التدقيق في الوثائق المقدمة.	8.
					إجراءات التعامل مع الحسابات الختامية لشركة	9.
					طريقة التعامل مع التداخل ما بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل	10.
					طريقة التعامل مع خصوصية المكلف.	11.

منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا	الفقرات	
					مدى التنسيق بين الجهات المختلفة ذات العلاقة.	12.
					مدى وضوح المعايير والمؤشرات التي تضبط التقدير الضريبي.	13.
					إجراءات المقابلات الجمركية.	14.
<b>المجال الثاني: العلاقة المادية / المالية</b>						
					تحفيز المكلفين بعملية دفع الضرائب.	15.
					إجراءات احتساب الضريبة.	16.
					الفترة الزمنية المتاحة لدفع الضريبة.	17.
					تسهيلات دفع الضريبة	18.
					الخصومات الضريبية	19.
					الآلية احتساب الضرائب	20.
					العقوبات المتعلقة بتأخر عن دفع الضرائب	21.
					الشرائح الضريبية	22.
<b>المجال الثالث: العلاقة القانونية</b>						
					الدقة في تنفيذ القوانين المتعلقة بالمعاملات الضريبية	23.
					مدى المساواة في التعامل ما بين كبار المكلفين	24.
					العدالة في تطبيق القانون	25.
					الموضوعية في تطبيق القانون الضريبي	26.
					مدى معرفة الموظف وأحاطته في التعليمات الضريبية	27.
					مدى قدرة الموظف على تفسير وتطبيق التعليمات المتعلقة بكبار المكلفين	28.
					مدى قدرة الموظف على تفسير آلية تطبيق التعليمات لكبار المكلفين	29.

مرتفع جدا	مرتفع	متوسط	منخفض	منخفض جدا	الفقرات	
					مدى وضوح النصوص القانونية المتعلقة بتقدير الضريبة	30.
					الفرص المتاحة للاستئناف على قرارات التقدير الضريبي	31.
					مدى توضيح بنود قانون ضريبة الدخل	32.
					العدالة في تطبيق العقوبات على المتخلفين عن دفع الضرائب	33.
<b>المجال الرابع: العلاقة الانسانية</b>						
					طريقة تعامل موظفي الضريبة مع كبار المكلفين	34.
					الثقة المتبادلة بين كبار المكلف والدائرة الضريبية	35.
					مراعاة الجوانب الأخلاقية في التعامل	36.
					مدى التعاون بين الدوائر الضريبية وكبار المكلفين	37.
					مدى مراعاة حقوق كبار المكلفين	38.
					التسهيلات التي يمنحها الموظفين للمكلف	39.
					سرعة انجاز معاملات كبار المكلفين	40.
					النصائح والارشادات التي يقدمها طاقم الضريبة لكبار المكلفين	41.

ماهي أكثر العوامل التي تشكل عدم رضا في علاقة المكلف مع الإدارة الضريبية؟

1\_ 2\_ 3\_

ما الذي تقترحه لتعزيز العلاقة بين كبار المكلفين والدوائر الضريبية؟

1\_ 2\_ 3\_

شاكرين لكم حسن تعاونكم



**An-Najah National University  
Faculty of Graduate Studies**

**The Level of Satisfaction among  
Major Taxpayer of Tax  
Administration in Palestine**

**By  
Asmaa Iyad Zaki al-Atrash**

**Supervised by  
Dr. Abdul-Fattah Al-Shamleh**

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

**2021**

**The Level of Satisfaction among Major Taxpayer of Tax Administration in Palestine**

**By**

**Asmaa Iyad Zaki al-Atrash**

**Supervised by**

**Dr. Abdul-Fattah Al-Shamleh**

**Abstract**

The study aimed at finding out the level of major tax payers Satisfaction from their relations with tax administration in Palestine to achieve this end the description approach was adopted. a questionnaire was designed as a study tool for data collection 122 filled questionnaires were found valid for analysis using spss v.21 after coding, the filled questionnaires were entered to the system and the relevant statistical techniques were adopted to answer the study questions the aspects of tax payer Satisfaction were classified into four categories namely: financial, administration, human and legal those were covered in 41 sub items.

Study results reveal that level of major tax payer Satisfaction was found moderate on 3 categories of relationships namely administration human and legal financial category of the relationships rated high level Satisfaction the details of sample responses on those categories expressed on 41 aspects showed high level of Satisfaction among major tax payer in ; the way tax is calculated, adopting ethical considerations. the lowest level of Satisfaction of major tax payer was found in ; procedure for re-embursing extra paid amounts, supply chain procedures, and the way tax laws were implemented. It also shows low level of Satisfaction in regard to objectivity of tax laws enforcement equality and justice. no statistical differences were

found in regard to all demo variables except in regard to position differences were reported in favor of the top level mangment.

Based on the study results, it was suggested to: an integral system should he evalned.

- Review the current procedures with an aim to simplifying and adgusting them.
- Tax administration employees should be trained in: persuasion, providing consultations, respecting others opinions and accepting differences.
- Find out irreglarities while impte mewting tax laws and pointing out their reason as a way to result in justice and eqnalvty of law enforcement.
- Universities should costifule a link bet major tax payers and tax administration with an aim to establish a collaboratine relation ship.

The study terminated by expressing the need for conducting specific studies to support the ongoing research. ho were it was obserued that without mutnal cooperation and consideration taxation will not succeed organizational implications were noted at the and of this study.