

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

أثر قرار بقانون رقم (8) وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهات نظر معدي الاقرار الضريبي

إعداد

محمد يوسف اسعد شاهين

إشراف

الدكتور مفيد الظاهر

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

2017م

أثر قرار بقانون رقم (8) وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهات نظر معدي الاقرار الضريبي

إعداد

محمد يوسف اسعد شاهين

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2017/11/21م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

1. د. مفيد الظاهر / مشرفاً ورئيساً
.....
2. د. مجيد منصور / ممتحناً خارجياً
.....
3. أ. د. طارق الحاج / ممتحناً داخلياً
.....

الإهداء

الى قوتى ونبراسى الذى ينير دىي،، الى مة اعطاني ولم يزل يعطيني بلا حدود، الى مة رفعت رأسى
عالياً افتخاراً به.....ابى العزيز

ادامه الله ذخرأ لى

الى التى تأتني بقلبها قبل عينيها، وحضنتني بأحشائها قبل يديها، الى شجرتي التى لا تذبل، الى
الظل الذى آوى اليه فى كل حية.....امى الحبيبة

حفظها الله

الى مة ساندتني وخطت معي خطواتي، ويسرت لي الصعاب، الى العزيزة التى تحملت الكثير في سبيل
أكمال تعليمي،الى مة تشجعني دائماً...زوجتي فيحاء

الى زهراتي وفلذات كبدي، الى نور عيني وأملتي في هذه الدنيا، الى مة اعيش بسببهم ولهم.. بناتي
جنى وشام

الى تلك الشموع التى تنير لي الطريق، الى سندي في حياتي... اخوتي

الىك ايها الجواهر المضيئة والدرر المصونة والآلى المكنونة..... اخواتي

الى اساتذتي واهل الفضل عليّ الذين غمروني بالاحترام والتقدير والنصيحة والتوجيه والارشاد.

الى كل هؤلاء اهديهم ثمرة جهدي المتواضع

كما انني اهدي اجر هذا العمل الى روح صديقي العزيز على قلبي المرحوم فاروق محاميد سائلاً الله
العليّ القدير ان يتغمده برحمته ويسكنه فسيح جناته.

الشكر والتقدير

ربي لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانتك، الحمد لله الذي وفقني وصبرني على اتمام هذه الطروحة، وفي هذه المناسبة اتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان لك كان لهم الفضل في هذا الانجاز واخص بالذكر الدكتور مفيد الظاهر لتكريمه بالاشراف على هذه الطروحة وما قدمه من جهد وعلم لتخرج الى النور.

كما اتقدم بعظيم الشكر والامتنان الى السادة الذين قدموا لي المساعدة في تحكيم استبانة الدراسة وهم السيد هاشم دروي والسيد راشد عواد والسيد محمد جيبات والبروفسور طارق الحاج والدكتور مفيد الظاهر.

كما اشكر اعضاء لجنة المناقشة الدكتور مجيد منصور والبروفسور طارق الحاج والدكتور مفيد الظاهر على ما بذلوه من جهد لاختراع هذه الطروحة بافضل صورة، كما انني اخص بالشكر والعرفان الدكتور فايز محاميد لما قدمه من نصائح وارشاد وتوجيه من لحظة اختيار عنوان الطروحة حتى الانتهاء من اجراءات مناقشتها.

ولا انسى ان اتقدم بالشكر الجزيل الى كل من ساعدني من موظفي دائرة ضريبة الدخل الذين ساهموا بانجاح هذه الطروحة من خلال تزويدي بالمعلومات اللازمة.

واشكر كل من قام بتعبئة استبانة الدراسة من معدي الاقراءات الضريبية وكل من كان سبباً في انجاح هذه الطروحة.

الإقرار

أنا الموقع أدناه، مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

أثر قرار بقانون رقم (8) وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهات نظر معدي الاقرار الضريبي

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

Declaration

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

Student's name:

اسم الطالب:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

الرقم	الموضوع	الصفحة
	الإهداء	ج
	الشكر والتقدير	د
	الإقرار	هـ
	فهرس المحتويات	و
	فهرس الجداول	ط
	فهرس الملاحق	ك
	الملخص	ل
	الفصل الأول: مقدمة الدراسة ومنهجيتها	1
1.1	مقدمة الدراسة	2
2.1	مشكلة الدراسة	4
3.1	اهمية الدراسة	4
4.1	اسئلة الدراسة	5
5.1	فرضيات الدراسة	5
6.1	اهداف الدراسة	6
7.1	حدود الدراسة	7
8.1	مصطلحات الدراسة	7
9.1	منهجية الدراسة	9
10.1	الاساليب الاحصائية المستخدمة	10
	الفصل الثاني: الاطار النظري والدراسات السابقة	11
1.2	ماهية الالتزام الضريبي	12
1.1.2	الالتزام الضريبي	12
1.1.1.2	تعريف الالتزام الضريبي	13
2.1.1.2	تقسيمات الالتزام الضريبي	20
2.1.2	التزامات المكلفين الواردة في قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011	21
2.2	معدو الاقرارات الضريبية كمتغير مؤثر على الالتزام الضريبي للمكلفين	28

الرقم	الموضوع	الصفحة
1.2.2	معدو الاقرارات الضريبية	28
1.1.2.2	الطلب على خدمات اعداد الاقرارات الضريبية	29
2.1.2.2	مداخل تنظيم خدمات اعداد الاقرارات الضريبية	32
2.2.2	الاقرار الضريبي	33
1.2.2.2	تعريف الاقرار الضريبي	34
2.2.2.2	الفئات الملزمة بتقديم الاقرار الضريبي والمعفاء منه	35
3.2.2.2	مواعيد تقديم الاقرار الضريبي	37
4.2.2.2	حواجز تعجيل تقديم الاقرار الضريبي	37
5.2.2.2	غرامات التأخير عن تقديم الاقرار الضريبي	38
6.2.2.2	انواع الاقرارات الضريبية ومرفقاتها	39
3.2	الدراسات السابقة	41
1.3.2	الدراسات المحلية والعربية	41
2.3.2	الدراسات الاجنبية	48
3.3.2	التعليق على الدراسات السابقة	57
4.3.2	اهم ما يميز هذه الدراسة	59
	الفصل الثالث: الطريقة والاجراءات	60
1.3	المقدمة	61
2.3	منهج الدراسة	61
3.3	مجتمع الدراسة	61
4.3	عينة الدراسة	62
5.3	اداة الدراسة	66
6.3	صدق الاداة	67
7.3	ثبات الاداة	67
8.3	اجراءات الدراسة	68
9.3	المعالجات الاحصائية	68
	الفصل الرابع: نتائج الدراسة ومناقشتها	70
1.4	النتائج المتعلقة باسئلة الدراسة	71
1.1.4	نتائج السؤال الاول	71

الرقم	الموضوع	الصفحة
2.1.4	نتائج السؤال الثاني	77
3.1.4	نتائج السؤال الثالث	79
2.4	النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة	80
1.2.4	نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير المدينة	80
2.2.4	نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي	82
3.2.4	نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير التخصص العلمي	84
4.2.4	نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير الصفة المهنية	85
5.2.4	نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير سنوات الخبرة	87
6.2.4	نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير النشاط الذي يعمل به المكلف	89
7.2.4	نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير الجهة التي يتم إعداد الإقرار الضريبي لها	91
	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	93
1.5	نتائج اسئلة الدراسة	94
2.5	نتائج فرضيات الدراسة	95
3.5	نتائج الدراسة النظرية	97
4.5	الاستنتاجات	98
5.5	التوصيات	99
6.5	بعض الاتجاهات المستقبلية المقترحة للبحث	101
	قائمة المصادر والمراجع	103
	الملاحق	109
	Abstract	b

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
جدول (1)	عدد الاقرارات الضريبية المعدة حسب كل محافظة من محافظات شمال الضفة الغربية	62
جدول (2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المدينة	63
جدول (3)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	63
جدول (4)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص	64
جدول (5)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الصفة المهنية	64
جدول (6)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	65
جدول (7)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير النشاط الذي تمارسه المنشأة	65
جدول (8)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجهة التي يتم اعداد الاقرار الضريبي لها	66
جدول (9)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لدرجة أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين من وجهة نظر معدي الإقرار الضريبي مرتبة ترتيبياً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي	72
جدول (10)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على الأهداف التي يمكن أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبي مرتبة ترتيبياً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي	78
جدول (11أ)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير المدينة للدرجة الكلية	80
جدول (11ب)	نتائج تحليل التباين الاحادي لدلالة الفروق في اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير المدينة	81
جدول (11ج)	اختبار المقارنات البعدية LSD لمتغير المدينة للدرجة الكلية	81
جدول (12أ)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير المؤهل العلمي للدرجة الكلية	82

الرقم	الجدول	الصفحة
جدول (12ب)	نتائج تحليل التباين الاحادي لدلالة الفروق في اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير المؤهل العلمي	83
جدول (13أ)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التخصص العلمي للدرجة الكلية	84
جدول (13ب)	نتائج تحليل التباين الاحادي لدلالة الفروق في اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير التخصص العلمي	84
جدول (14أ)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الصفة المهنية للدرجة الكلية	86
جدول (14ب)	نتائج تحليل التباين الاحادي لدلالة الفروق في اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير الصفة المهنية	86
جدول (14ج)	اختبار المقارنات البعدية LSD لمتغير الصفة المهنية للدرجة الكلية	87
جدول (15أ)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير سنوات الخبرة للدرجة الكلية	88
جدول (15ب)	نتائج تحليل التباين الاحادي لدلالة الفروق في اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير سنوات الخبرة	88
جدول (16أ)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير النشاط الذي يعمل به المكلف للدرجة الكلية	89
جدول (16ب)	نتائج تحليل التباين الاحادي لدلالة الفروق في اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير النشاط الذي يعمل به المكلف	90
جدول (17)	نتائج اختبار (ت) لدلالة الفروق في اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير الجهة التي يتم اعداد الاقرار الضريبي لها	91

فهرس الملاحق

الصفحة	الجدول	الرقم
110	محكمي الاستبانة	ملحق (1)
111	الاستبانة	ملحق (2)

أثر قرار بقانون رقم (8) وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين

من وجهات نظر معدي الإقرار الضريبي

إعداد

محمد يوسف اسعد شاهين

إشراف

الدكتور مفيد الظاهر

الملخص

هدفت هذه الدراسة التعرف إلى " أثر قرار قانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في التأثير على الإلتزام الضريبي للمكلفين، كما هدفت إلى التعرف على أثر بعض متغيرات الدراسة مثل المدينة، و مستوى التعليم، و التخصص العلمي، والصفة المهنية، وسنوات الخبرة، والنشاط الذي تمارسه المنشأة، والجهة التي يتم إعداد التقرير لها.

ومن أجل تحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة تتكون من (24) فقرة بالإضافة إلى (6) فقرات تتعلق بالأهداف التي يمكن أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبي تم توزيعها على عينة مقدارها (420) فرداً من معدي الإقرار الضريبي تم اختيارهم بالطريقة العشوائية الطبقية، وبعد تجميعها تم ترميزها وإدخالها إلى الحاسوب ومعالجتها إحصائياً باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) وتم قياس صدقها وثباتها.

أشارت نتائج الدراسة إلى ما يلي:

1. وجود درجة استجابة كبيرة في أثر قرار قانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين من وجهة نظر معدي الإقرار الضريبي.

2. وجود درجة استجابة كبيرة جداً في درجة الأهداف التي يمكن أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبي.

3. وجود فروق ذات دلالة إحصائية عن مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار قانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي

للمكلفين تعزى لمتغيرات المدينة، والصفة المهنية، وجهة إعداد التقرير ولصالح مدينة (طوباس)، و صفة (محاسب شركة، و مدقق حسابات خارجي)، ولمستوى (مكلف).

4. عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عن مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار قانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغيرات مستوى التعليم، والتخصص العلمي، و سنوات الخبرة، ونشاط المكلف..

في ضوء نتائج الدراسة اقترح الباحث جملة من التوصيات تتعلق بالإدارة الضريبية تتضمن أهمها تقييد صلاحيات المدير العام بفرض ضريبة مقطوع على أي شخص باستثناء الشركات المساهمة العامة، وإضافة مادة تلزم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي من قبل محاسب، والعمل على تفعيل النظام العقوبات والغرامات.

الفصل الاول

مقدمة الدراسة ومنهجيتها

1.1 مقدمة الدراسة

2.1 مشكلة الدراسة

3.1 اهمية الدراسة

4.1 اسئلة الدراسة

5.1 فرضيات الدراسة

6.1 اهداف الدراسة

7.1 حدود الدراسة

8.1 مصطلحات الدراسة

9.1 منهجية الدراسة

10.1 الاساليب الاحصائية المستخدمة

الفصل الاول

مقدمة الدراسة ومنهجيتها

1.1 مقدمة الدراسة

يعكس النظام الضريبي السائد في مجتمع معين وفي فترة زمنية محددة طبيعة النظام الاجتماعي والاقتصادي والسياسي السائد الى جانب درجة التطور والرقى الذي وصل اليه المجتمع، وواحد من مرتكزات هذا النظام التشريع الضريبي الذي يبرز طبيعة النظام الضريبي. (البداري:2005)

وبشكل عام تهدف قوانين ضريبة الدخل الى تحقيق ثلاثة اهداف رئيسية وهي: تمويلية للخرينة العامة، واقتصادية لتحفيز الاقتصاد وتشجيع الاستثمار، واجتماعية لتحقيق العدالة في توزيع الدخل ودفع الحصة المعقولة من هذا الدخل للحكومة (معهد ماس:2015)

وفي الحالة الفلسطينية فقد تم اصدار القانون رقم 17 لسنة 2004 الخاص بضريبة الدخل وبعدها تم اجراء تعديلات عليه عام 2008 تماشياً مع متطلبات تطوير النظام الضريبي وتبعه اصدار قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 ومن الضروري الاشارة الى احداث البعض من التعديلات التي لحقت بهذا القرار بقانون التي كان اخرها عام 2015م.

وتجدر الاشارة الى ان معظم التشريعات في العالم كما في فلسطين تجمع على ان تقدير ضريبة الدخل تبدأ من جانب المكلف بالضريبة حيث اشارت المادة (17) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل على ان التقدير الذاتي من قبل المكلف هو الخطوة الاولى في تقدير ضريبة الدخل التي بواسطتها يعلن أنه خاضع للضريبة حيث انه وبموجب هذه الطريقة يقوم المكلف نفسه بتقديم إقراره الضريبي إلى دائرة ضريبة الدخل يتضمن قيمة الوعاء الضريبي وضريبة الدخل المستحقة. وتعتبر هذه الطريقة من أفضل وأسرع طرق التقدير. (جرادات:2013)

وتقوم فكرة التقدير الذاتي على أساس تقدير المكلف للدخل الخاضع للضريبة بنفسه، من خلال تعبئة نموذج يوزع على كافة المكلفين حسب أوضاعهم القانونية، بما يقلل من الجهد والوقت

الذي يبذله الجهاز الضريبي في فرض الضريبة، وهو أسلوب مستخدم في دول متقدمة بصورة فعالة وحيوية، حيث تخفف العبء الإداري والمالي عن دائرة ضريبة الدخل في عملية التقدير، وتحقق العدالة النسبية للمكلف وخزينة الدولة، وتتمى وتقوي جسور الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، وتبسط إجراءات العمل داخل الدائرة الضريبية وتخفف العبء عن المكلف بحيث تقلل من الإجراءات الروتينية. (ياسين: 1996)

وبما ان التقدير الذاتي على هذا المستوى من الاهمية فانه وبنفس المستوى تقع اهمية معرفة وادراك مُعدي الاقرار الضريبي لاحكام القانون الضريبي سواء في مجال معرفة هل هو ملزم بتقديم الاقرار الضريبي ام لا؟ ومعرفة موعد تقديم الاقرار الضريبي وكذلك مرفقات الاقرار الضريبي وهل سيحصل على خصومات تشجيعية ام لا؟ وصلاحيات المقدر وغيرها من المواد الواردة في القانون الضريبي.

وبما ان قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته هو مرجعية دوائر ضريبة الدخل في فرض وتقدير وجباية ضريبة الدخل وبالتالي فمن باب اولى التركيز على دراسة مدى فهم المكلفين لبنود هذا القرار وبالاخص مدى فهم الاشخاص الذين يقع على عاتقهم مهمة اعداد الاقرار الضريبي، حيث ان مقدار فهم معدي الاقرارات الضريبية لاحكام القانون الضريبي سيؤثر بلا شك على درجة تأثيرهم على الالتزام الضريبي للمكلفين، فمن الممكن ان تكون التوصيات الصادرة من معد الاقرار الضريبي تتصف بمحاولات تخفض درجة الالتزام الضريبي للمكلفين خاصة في الحالات التي يسهل على معد الاقرار الضريبي الدفاع واقناع الطرف الاخر المتمثل في الادارة الضريبية بانه التزم التزاماً كاملاً ببند القانون الضريبي او ان تتصف بالمتحفظة والتي سوف تنعكس على زيادة الالتزام الضريبي للمكلفين.

ولذلك جاءت هذه الدراسة لبحث اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهات نظر معدي الاقرار الضريبي.

2.1 مشكلة الدراسة

منذ ان بدأت السلطة الوطنية الفلسطينية بإدارة النظام الضريبي تم اصدار القانون رقم 17 لسنة 2004 وبعد ذلك تم اجراء تعديلات عليه عام 2008 وتبعه اصدار قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 وكذلك اجريت تعديلات عليه عام 2012 واخرى عام 2015 وكل هذه التعديلات تهدف الى زيادة الالتزام الضريبي للمكلفين.

من جهة اخرى ومن خلال فحص ومتابعة بعض الاقرارات الضريبية التي قُدمت للدوائر الضريبية وكذلك الاستفسار من بعض المكلفين عن آليات اعداد الاقرار الضريبي تبين وجود اقرارات ضريبية يتم اعدادها بواسطة المكلف واقرارات ضريبية اخرى يتم اعدادها بواسطة اطراف اخرى مثل محاسب او مدقق حسابات او مدير مالي او غيرهم.

من هنا ظهرت مشكلة الدراسة في محاولة من الباحث لمعرفة هل ان المشكلة في مواد القانون الضريبي المطبق ام ان المشكلة في مُعد الاقرار الضريبي. لذلك تكمن مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال التالي:

ما أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهات نظر معدي الاقرار الضريبي؟

3.1 أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع الذي تعالجه حيث ان فلسطين من الدول التي تتبع مدخل عدم وجود تنظيم لمهنة الضرائب حيث ان تقديم التوصيات الضريبية واعداد الاقرارات الضريبية غير مقتصرة على مكاتب تدقيق الحسابات حيث يمكن للمكلف ان يقوم بإعداد اقراره الضريبي بنفسه ويمكنه كذلك تكليف شخص اخر او مكتب تدقيق حسابات او محاسب للقيام بهذه المهمة وبالتالي فان الوقوف على ما اذا كان معدو الاقرارات الضريبية مدركين لاحكام قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل وما اجري عليه من تعديلات يأخذ من الأهمية بمكان القدر الكبير حيث انه إذا كانت تلك الفئات مدركة لاحكام

القانون الضريبي فان ذلك سينعكس على نوعية التوصية الضريبية ودرجة الالتزام الضريبي، كما ان النماذج المعتمدة للاقرارات الضريبية متعددة وتختلف باختلاف المركز القانوني المكلفين وبالتالي ليس من السهل على أي شخص ان يقوم بتعبئة الاقرار الضريبي، وتأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على الاشخاص الفعليين الذين يقومون باعداد الاقرار الضريبي ومدى توجه هؤلاء الى الالتزام بالافصاح عن الدخل الحقيقي او توجهاتهم نحو ايجاد الثغرات في القانون الضريبي بغية تخفيض مقدار الضريبة ويمكن ايضاً تحديد مقدار مساهمة معد الاقرار الضريبي في نشوء حالات النزاع الضريبي.

4.1 أسئلة الدراسة

تسعى هذه الدراسة الى الإجابة عن أسئلتها الآتية:

1. ما أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين من وجهات نظر معدي الإقرارات الضريبية؟
2. ما درجة الأهداف التي يمكن أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبي؟
3. هل تختلف اتجاهات معدي الإقرارات الضريبية حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين باختلاف متغيرات (المدينة، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الصفة المهنية، عدد سنوات الخبرة، النشاط الذي تقوم به المنشأة، الجهة التي يتم إعداد الإقرار الضريبي لها)؟

5.1 فرضيات الدراسة

تسعى هذه الدراسة الى فحص الفرضيات الصفرية التالية:

1. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار قانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير المدينة.

2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار قانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار قانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير التخصص العلمي.

4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار قانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير الصفة المهنية.

5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار قانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

6. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار قانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير النشاط الذي يعمل به المكلف.

7. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار قانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير الجهة التي يتم إعداد الإقرار الضريبي لها.

6.1 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى:

1- التعرف على الجهات التي تقوم باعداد الاقرار الضريبي في فلسطين.

- 2- التعرف على نسب الاقرارات الضريبية المقدمة والمعدة بواسطة المكلف نفسه.
- 3- التعرف على نسب الاقرارات الضريبية المقدمة والمعدة بواسطة خبير ضريبي.
- 4- التعرف على الاسباب الكامنة وراء لجوء المكلف الى خبير ضريبي في اعداد اقراره الضريبي.
- 5- التعرف على ماهية الاقرار الضريبي، والبنود التي يتضمنها.
- 6- الخروج بنتائج وتوصيات مفيدة للمهتمين في مجال الضريبة، سواء من العاملين في الدوائر الضريبة، او المكلفين، او المحاسبين.

7.1 حدود الدراسة

تحدد نتائج الدراسة بالحدود الآتية:

الحدود المكانية: محافظات شمال الضفة الغربية (طولكرم، طوباس، نابلس، جنين، قلقيلية، سلفيت)

الحدود الزمانية: قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل وتعديلاته.

الحدود البشرية: معدو الاقرارات الضريبية.

8.1 مصطلحات الدراسة

قرار بقانون رقم (8): هو قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية حيث صدر هذا القرار في رام الله بتاريخ 2011/9/26 م وقام رئيس دولة فلسطين محمود عباس بالمصادقة عليه ولم يتم اعتماده من المجلس التشريعي لهذا سُمي قرار بقانون.

الالتزام الضريبي: هو احد التزامات القانون العام التي تنشأ بارادة المشرع حيث ينشئ التزاما على عاتق المكلف بدفع الضريبة او بعض الالتزامات الاخرى مثل تقديم الاقرار الضريبي او

التسجيل لدى الدوائر الضريبية ويكون الهدف منه تحقيق المصلحة العامة من خلال منع التهرب الضريبي من خلال التأكد من توافر الواقعة المنشئة للضريبة. (قاسم، 2003)

الاقرار الضريبي: هو تصريح بالضريبة يقدمه المكلف وفق النموذج المعتمد من الدائرة (قرار بقانون رقم 8)، كما عُرف الاقرار الضريبي حسب دليل المكلف في ضريبة الدخل الفلسطينية بانه: عبارة عن كشف يتضمن تفاصيل عن الدخل الاجمالي والدخل الصافي والنفقات والمصاريف والاعفاءات والدخل الخاضع للضريبة للوصول الى الضريبة المستحقة عن أي فترة ضريبية معينة

المكلف: هو كل شخص ملزم بدفع الضريبة او اقتطاعها او توريدها وفقاً لاحكام القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل. (قرار بقانون رقم 8)

الشخص الطبيعي: هو المكلف الفرد او الشريك في شركة التضامن او شركة التوصية البسيطة واية شركات اشخاص يحددها القانون. (قرار بقانون رقم 8)

الشخص المعنوي: هو كل ادارة او مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية، كالجمعيات على اختلاف انواعها والشركات المساهمة العامة او ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالاسهم والشركات الاجنبية سواء كانت مقيمة او غير مقيمة. (قرار بقانون رقم 8)

مأمور التقدير: أي موظف او لجنة من الموظفين مفوض او مفوضه خطياً من المدير بإجراء أي تقدير او تدقيق للضريبة بموجب القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل. (قرار بقانون رقم 8)

نشاط الاعمال: النشاط التجاري او الصناعي او الزراعي او المهني او الخدمي او الحرفي الذي يمارسه شخص بقصد تحقيق ربح او مكسب. (قرار بقانون رقم 8)

التوصيات الضريبية المتحفظة: تشير الى تلك التوصيات التي يقدمها الخبير الضريبي للمكلف عند اعداد الاقرار الضريبي حيث يتم تبني المواقف الضريبية التي يمكن الدفاع عنها بسهولة امام الادارة الضريبية عند قيامها بعملية المراجعة الضريبية. (جزر، 2012)

9.1 منهجية الدراسة

طريقة جمع البيانات

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وارتكزت منهجية الدراسة على نوعين من البيانات هما:

1. البيانات الثانوية من الكتب والمجلات و وقائع المؤتمرات ورسائل الماجستير.
2. البيانات الأولية: قام الباحث بتصميم استبانة من أجل جمع البيانات حيث قام الباحث بنفسه بتوزيعها على مفردات المجتمع.

مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع معدي الاقرارات الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية وهي (نابلس وسلفيت وطوباس وطولكرم وجنين وقلقيلية) حيث بلغ مجموع الاقرارات الضريبية المقدمة في هذه المحافظات عام 2015 ما يقارب (9029) اقراراً ضريبياً.

عينة الدراسة

شكلت عينة الدراسة ما نسبته 5.5% من مجتمع الدراسة البالغ (9029)، واستخدم الباحث اسلوب العينة الطبقية العشوائية في اختيار عينة الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع (500) استبانة على عينة من معدي الاقرارات الضريبية وتم استرجاع (420) استبانة حيث بلغت نسبة الاسترداد (84%) وهي التي شكلت العينة النهائية للدراسة.

اداة الدراسة

قام الباحث بتصميم استبانة تكونت من ثلاث اجزاء، حيث اشتمل الجزء الاول على معلومات ديمغرافية للمبحوثين والجزء الثاني على مجموعة من الالتزامات الواردة في قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011، اما الجزء الثالث فقد اشتملت على مجموعة من الدوافع التي تشكل

اولوية من وجه نظر مُعد الاقرار الضريبي، حيث استُخدمت هذه الاستبانة من أجل جمع البيانات وتوزيعها على مفردات المجتمع، وتم تحليل هذه الاستبانة وفقاً للطريقة الاحصائية عبر برنامج (spss) الاحصائي.

10.1 الاساليب الاحصائية المستخدمة

بعد تفريغ إجابات أفراد العينة جرى ترميزها وإدخال البيانات باستخدام الحاسوب ثم تمت معالجة البيانات إحصائياً باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ومن المعالجات الإحصائية المستخدمة:

1. التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لتقدير الوزن النسبي لفقرات الاستبانة.

2. اختبار (ت) للعينات المستقلة Independent Sample t- test

3. واختبار التباين الأحادي One Way ANOVA لفحص الفروق لمتغيرات الدراسة (المدينة، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، و الصفة المهنية، و عدد سنوات الخبرة، والنشاط الذي تقوم به المنشأة).

4. اختبار المقارنات البعدية LSD لفحص الفروق للمتغيرات التي يتم رفض فرضياتها.

5. معادلة كرونباخ – ألفا (Alpha-Cronbach)، لحساب الاتساق الداخلي لفقرات أداة الدراسة.

الفصل الثاني

الاطار النظري والدراسات السابقة

1.2 ماهية الالتزام الضريبي

2.2 معدو الاقرارات الضريبية كمتغير مؤثر على الالتزام الضريبي للمكلفين

3.2 الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الاطار النظري والدراسات السابقة

1.2 ماهية الالتزام الضريبي

تتناول هذه الدراسة البحث في اثر بنود القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 على الالتزام الضريبي للمكلفين وبالتالي لا بد من الحديث عن العامل المستقل في هذه الدراسة وهو القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل وتعديلاته وبالتالي سيتم تناول موضوع الالتزام الضريبي وكذلك لقاء نظرة على اهم الالتزامات الضريبية الواردة في قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بما يخدم موضوع البحث.

1.1.2 الالتزام الضريبي

تعتبر ظاهرة عدم الالتزام الضريبي ظاهرة قديمة قدم الضرائب ذاتها ويكاد لا يخلو مجتمع من هذه الظاهرة مهما بلغ تقدمه، فالالتزام الضريبي من اهم الاهداف التي تسعى الادارة الضريبية للوصول لها بل ان معظم التعديلات التي يتم اجراؤها على القانون الضريبي تهدف في الاساس الى الوصول الى درجة مناسبة من الالتزام الضريبي ولهذا لا بد من تناول موضوع الالتزام الضريبي بشكل موسع.

الالتزام الضريبي: يمتد الالتزام الضريبي للمكلف لاكثر من معنى لغوي تفرقه المعاجم المتخصصة حيث تقرر اللزوم ومنه الالتزام بالتكليف والواجب، فالتزام الشخص تكليف بأداء عمل او الامتناع عن عمل وواجب يلزم ادائه على الوجه الملزم به.(البداري:2005)

ومن جهة اخرى فان القانون الضريبي ينشئ التزاما على عاتق المكلف بدفع الضريبة بالاضافة الى التزامات اخرى وهذه الالتزامات تنشأ بارادة المشرع على شكل قانون ويستند المشرع الفلسطيني في فرض ارادته الى الدستور الفلسطيني (قاسم،2003) حيث جاء في المادة 88 من القانون الاساسي المعدل لعام 2005 " فرض الضرائب العامة والرسوم وتعديلها والغاؤها لا يكون الا بقانون ولا يعفى احد من ادائها كلها او بعضها الا في الاحوال المبينة في

القانون " وهذا يمنح المشرع الضريبي الحق في فرض الضرائب والغائها وتحديد آلية جبايتها وما يخصها من احكام. فما هو المقصود بالالتزام الضريبي؟

1.1.1.2 تعريف الالتزام الضريبي

يقصد به الخضوع لاحكام قانون الضريبة والامتثال له عن طريق قيام المكلفين بواجباتهم التي يقررها ذلك القانون. كما يمكن تعريفه ايضاً بأنه حق الخزنة العامة في ان تطلب في لحظة معينة من مدين معين دفع مبلغ معين هو الضريبة.(العلي،2012)

كما عُرِف الالتزام الضريبي ايضاً بأنه التزام الممول بجميع القوانين والقواعد واللوائح المعمول بها في مجال الضرائب في مجتمع معين، والذي ينعكس على شكل سلوك محدد بغض النظر عن ما اذا كان ناتجاً عن التزام اداري او التزام اجباري (السيد،2010).

كما عرف الدكتور محمد عباس البدوي الالتزام الضريبي بأنه قيام المكلف باعداد كافية الاقرارات الضريبية المطلوبة وفي الوقت المناسب وان تلك الاقرارات تفصح بشكل مناسب عن مقدار الضريبة الواجبة الدفع بما تتفق مع كافة القوانين والقواعد الضريبية السارية وقت اعداد الاقرار.

وكذلك فان الالتزام الضريبي هو التزام جوهري ومتبادل بين كل من طرفي العلاقة فبالنسبة للمكلف يعق عليه التزام بدفع الضريبة، وهو بالمقابل يضع التزاماً على عاتق الادارة الضريبية بان تقوم بتحصيل الضريبة والالتزام بدفع الضريبة ليس له سوى طريقة واحدة وهي الدفع النقدي. (سعد:1998)

من جانب اخر فان قانون ضريبة الدخل لم يقتصر على النص فقط على حقوق و ضمانات المكلف باعتبارها احد اطراف العلاقة الضريبية بل فرض على المكلف التزامات قانونية يتوجب عليه القيام بها.(جاسم:2011)، ويمكن التعبير عن مستويات الالتزام الضريبي على شكل صور تمثل سلوكيات المكلفين وبالتالي فان تلك السلوكيات التي تعبر اصلاً عن درجة التزامهم بالقوانين والقواعد واللوائح الضريبية يمكن ان تتخذ مستويات مختلفة مثل:

1. الالتزام بالتسجيل وتقديم الاخطارات اللازمة بمباشرة نشاط معين.

لو تتبعنا مواد القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية ان المادة(2) منه ألزمت كل شخص يمارس اعمال او استثمار بالتسجيل لدى دائرة ضريبة الدخل من بداية النشاط او ممارسة الاعمال.

يلاحظ ان هذه المادة ألزمت بشكل قطعي كافة المكلفين بالتسجيل لدى دائرة ضريبة الدخل منذ بداية النشاط او ممارسة الاعمال وبالتالي فان هذا الالتزام واجب يفرضه القانون وهو من الالتزامات الاصلية وان عدم التسجيل يندرج تحت ظاهرة عدم الالتزام الضريبي.

ولو قارنا ما سبق مع قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 لوجدنا انها تتدرج تحت ما تسمى الالتزامات السابقة على حدوث الواقعة المنشئة للضريبة ومنها الالتزام باستخراج بطاقة ضريبة والالتزام بامساك الدفاتر والسجلات والالتزام بتقديم الايصالات وسندات التحصيل وكذلك الالتزام بتقديم اخطار مزاولة النشاط او المهنة حيث نصت المادة (74) على انه يلتزم كل من يزاول نشاطاً تجارياً او صناعياً او حرفياً او مهنيّاً او نشاطاً غير تجاري ان يقدم الى المصلحة اخطاراً بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة هذا النشاط.(الصعيدى:2006).

2. الالتزام بتقديم الاقرارات الضريبية وفي المواعيد المحددة لها في القانون.

كما اننا لو تتبعنا مواد القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية فنجد ان المادة (1/18) نصت على " بموجب احكام هذا القرار بقانون يلزم كل مكلف بتقديم الاقرار الضريبي المعزز بالمستندات والمعلومات اللازمة وفقاً للمواد (19) و(20) من هذا القرار بقانون وتكون تلك الاقرارات والمعلومات خاضعة للتدقيق من قبل المقدر.

المادة (2/18) نصت على الزام الاشخاص المعفاه دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية السارية المفعول تقديم الاقرار الضريبي.

المادة (3/18) نصت على الزام الورثة او من يمثلهم تقديم الاقرار الضريبي عن مورثهم خلال 6 شهور من تاريخ الوفاة ودفع الضريبة المترتبة قبل توزيع التركة.

المادة (4/18) نصت على الزام كل مصف لاي شركة ان يبلغ دائرة ضريبة الدخل خطياً ببدء اجراءات التصفية لبيان وتثبيت المبالغ الضريبية المستحقة على الشركة وكذلك الزمته بتقديم اقراراً ضريبياً عن الشركة المكلف بتصفيتها ويلزم ايضاً بدفع الضريبة حال استحقاقها وفق لاحكام القرار بقانون.

يلاحظ ان المادة 18 تناولت مجموعة من الفئات الملزمة بتقديم الاقرارات الضريبية ولكن في الفقرة الخامسة من نفس المادة جعلت صلاحيات اعفاء فئات معينة من تقديم الاقرارات الضريبية بيد الوزير وذلك بالتنسيب من مدير عام ضريبة الدخل حيث تم توضيح تلك الفئات في تعليمات رقم (5) لسنة 2012 م بشأن اعفاء الاشخاص الطبيعيين المكلفين من تقديم الاقرار الضريبي حيث نصت تلك التعليمات على:

المادة (1) تعفى الفئات الاتية من تقديم الاقرار الضريبي:

- الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على نشاط الاعمال ولم تتجاوز مبيعاته او ايراداته مبلغ (50000) شيكل خلال الفترة الضريبية قبل تنزيل أي تكلفة او نفقة ويستثنى من ذلك الشخص الطبيعي الذي يقوم بممارسة نشاط مهني او خدمي او حرفي.
- الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على الراتب.
- الشخص الطبيعي الذي يقتصر دخله السنوي على دخل خاضع للضريبة المقطوعة وفق احكام الفقرة (1) من المادة (34) من القانون.
- يستثنى من احكام الفقرة (1) من هذه المادة الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على النشاط الزراعي ولم تتجاوز مبيعاته او مشترياته مبلغ (300000) شيكل خلال الفترة الضريبية قبل تنزيل أي تكلفة او نفقة.

- الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله الاجمالي من الايجارات فقط ولا يتجاوز مبلغ (30000) شيكل خلال الفترة الضريبية.

يلاحظ مما سبق ان هذه التعليمات اعفت الفئات المحددة بموجبها من تقديم الاقرار الضريبي ولكنها لم تعفي تلك الفئات من الضريبة كما جاء في المادة الثانية من نفس التعليمات.

ومن خلال ما سبق وبعد توضيح المادة (18) من القرار بقانون رقم (8) يتضح جلياً ان القانون الزم كافة المكلفين بتقديم الاقرار الضريبية وان الالتزام بهذه المادة هو من الالتزامات الاصلية الواجبة التطبيق وان خلاف ذلك سيندرج تحت ظاهرة عدم الالتزام الضريبي باستثناء ما نصت عليه تعليمات رقم (5) لسنة 2012 م بخصوص الفئات التي تم منحها رخصة عدم تقديم الاقرار الضريبي.

اما بالنسبة لقانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 فنجد ان الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي تعتبر واحدة من التزامات المكلفين اثناء ممارسته النشاط وبعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة ونجد ان كل من الالتزام بالاخطار عن توقف النشاط والالتزام بتقديم اخطار في حالة التنازل وكذلك الحق في طلب تحديد الموقف الضريبي واخيراً الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي كما نصت عليه المادة (82) حيث الزمت كل ممول بان يقدم الى مأمورية الضرائب المختصة اقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ومصحوباً بالمستندات التي تحددها اللائحة. (الصعيدى:2006)

3. الالتزام بالامساك والاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والمستندات اللازمة والمطلوبة.

عند الاطلاع على المادة (1/23) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية نلاحظ انها الزمت المكلف بضرورة الاحتفاظ في مكان ادارة عمله بسجلات ومستندات مالية منظمة وفقاً لاحكام القوانين والانظمة المعمول بها لمدة خمس سنوات لاحقة للفترة الضريبية التي اكتسبت فيها الضريبة الصفة القطعية.

وبناءً عليه يتضح ان مسألة الزامية المكلف بضرورة الاحتفاظ بالسجلات والمستندات المالية لمدة خمس سنوات لاحقة للفترة التي تكتسب فيها الضريبة الصفة القطعية هي مسألة ضرورية وهامة حيث تمكن كل الجهات التي تحتاج الى مراجعة تلك السجلات والمستندات من الحصول عليها خلال تلك الفترة وهذا من شأنه ان يحد من امكانية التهرب الضريبي.

ولو قارنا ما سبق مع قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 لوجدنا انها تندرج تحت ما تسمى الالتزامات السابقة على حدوث الواقعة المنشئة للضريبة ومنها الالتزام باستخراج بطاقة ضريبية والالتزام بتقديم الايصالات وسندات التحصيل والالتزام بتقديم اخطار مزاوله النشاط او المهنة وكذلك الالتزام بامساك الدفاتر والسجلات حيث نصت المادة (78) على انه يلتزم الممولين الاتي ذكرهم بامساك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة او صناعة او حرفة او مهنة كل منهم وذلك طبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون: الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة وفقا لاحكام الباب الاول من الكتاب الثاني من هذا القانون الذي يزاول نشاطا تجاريا او صناعيا او حرفيا او مهنيا اذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ 50 الف جنيه او تجاوز رقم اعماله السنوي مبلغ 250 الف جنيه او تجاوز صافي ربحه السنوي وفقا لآخر ربط ضريبي نهائي مبلغ 20 الف جنيه....(الصعيدى:2006).

4. الالتزام بالافصاح عن الدخل الحقيقي في الاقرارات الضريبية المقدمة من المكلف، والالتزام بالامتناع عن أي تصرفات وهمية او مصطنعة قد تحمل في طياتها محاولات للتهرب الضريبي.

فلاحظ ان المادة (1/15): نصت على " اذا نشأ دخل عند معاملة التصرف التي اجراها المكلف لصالح أي ممن يعيلهم ولم يكمل الثامنة عشرة من عمره عند بدء الفترة الضريبية التي تحقق فيها الدخل يعتبر هذا الدخل لاغراض هذا القرار بقانون دخلا للشخص الذي اجرى معاملة التصرف"

وكذلك المادة (2/15) نصت على "اذا نشأ دخل عن معاملة تصرف يصح الرجوع عنها ويبقى هذا الدخل دخلا للشخص الذي اجرى معاملة التصرف وتعتبر معاملة التصرف معاملة

يصح الرجوع عنها اذا تضمنت نصاً يُمكن من تحويل الدخل او اعادة تحويله الى الشخص الذي اجرى معاملة التصرف او اذا مكن من الاضطلاع بالسيطرة على الدخل او الموجودات التي يتأتى منها الدخل بصورة مباشرة او غير مباشرة "

وايضاً المادة (3/15) نصت على " اذا ثبت للمقدر ان معاملة من المعاملات مصطنعة او وهمية يجوز له ان يستبعد تلك المعاملة وتقدير الضريبة المستحقة على الاشخاص المعنيين بناء على ذلك"

وايضاً المادة (4/15) نصت على " اذا تعاطى شخص غير مقيم أي عمل او نشاط او مهنة خاضعة للضريبة بموجب احكام هذا القرار بقانون مع شخص مقيم وتبين للمقدر ان السيطرة لغير المقيم على العمل الى حد لا يترك للمقيم دخلاً او ربحاً او تحقق له دخلاً اقل مما يمكن الحصول عليه تقدر الضريبة بالنظر الى الارباح الحقيقية على غير المقيم وعليه دفع الضريبة وفي حال تخلفه عن الدفع يلزم الشخص المقيم بدفع الضريبة على هذا الاساس"

ويمكن ان نلاحظ من نصوص المادة (15) انها الزمت المكلف بالامتناع عن تلك المعاملات الوهمية التي قد تحمل في طياتها محاولات للتهرب الضريبي وبالتالي اوضحت للمكلفين طريقة التعامل مع تلك المحاولات -ان حدثت- وبالتالي معرفة المكلف بطريقة تصرف الادارة الضريبية ومن جانب اخر حثت المكلف على الالتزام بالافصاح عن الدخل الحقيقي في الاقرارات الضريبية المقدمة من قبله.

5. الالتزام بسداد مبلغ الضريبة المستحق والمفصح عنه في الاقرارات الضريبية في المواعيد المحددة قانوناً وبدون مماطلة او تأخير.

دين الضريبة هو دين محمول بمعنى انه يجب على المكلف ان يسعى من تلقاء نفسه للوفاء بدين الضريبة متى استحق موعدها دون انتظار قرار الربط من الادارة الضريبية وفي المواعيد المحددة قانونياً، كما يعتبر دين الضريبة واجب الاداء رغم المنازعة في صحته او في مقداره اذ يجب على المكلف ان يبادر اولا بتنفيذ الالتزام بتاريخ استحقاقه.(عطية:1960)

وبناء عليه نلاحظ ان المادة (1/30) حددت آلية دفع الضريبة من خلال دفع سلفة على حساب الضريبة او الخصم من المصدر او الدفع المرفق مع تقديم الاقرار الضريبي او الدفع الفوري عند تسوية الحساب او الدفع على اقساط.

ونجد ايضاً ان المادة (2/30) ألزمت المكلف بدفع سلفية على حساب الضريبة المستحقة عليه عن كل فترة ضريبية، حيث اوضحت التعليمات رقم (15) لسنة 2012م في المادة (1/2) قيمة السلفية الواجب دفعها على حساب الضريبة بما يعادل مقدار ضريبة اخر فترة ضريبية اكتسبت الصفة القطعية وكذلك نصت المادة (2/2) على "في الحالات الاخرى يتم تحديد السلفية من قبل الدائرة" وكذلك منحت المادة (3/2) المكلف حق الاعتراض خطياً على مبلغ السلفية.

كما ان المادة (3/30) ألزمت المكلف في حالة تحديد قيمة الضريبة من قبل الدائرة او من قبل المحكمة بالدفع خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغ المكلف اشعار التقدير او قرار المحكمة اذا اكتسب أي منهما صفة القطعية.

ونلاحظ ايضاً ان المادة (4/30) ألزمت كل مصف لاي شركة او قيم تركة او وكيل تفليسة او أي شخص مسؤول عن اية تصفية او تسوية من أي نوع كانت ان يبلغ مدير عام ضريبة الدخل خطياً ببدء اجراءات التصفية او اشهار الافلاس او أي اجراء اخر حسب مقتضى الحال لغايات بيان وتحديد المبالغ المستحقة للدائرة وفي حالة تخلفه عن ذلك يعتبر كل منهم مسؤولاً مسؤولية مباشرة وشخصية عن دفع تلك المبالغ وفق احكام القرار بقانون.

اما المادة (5/30) فقد ألزمت المكلف باقتطاع الضريبة من المصدر بتوريدها لحساب الدائرة خلال 30 يوماً من تاريخ اقتطاعها.

مما سبق يلاحظ ان مستويات الالتزام السابقة تقع في مستويات مختلفة الاهمية فالمستوى الاقل يتمثل في قيام المكلف بالتسجيل لدى الدوائر المختصة لاثبات مباشرة نشاط معين وتزداد هذه المستويات حتى تصل الى اعلى تلك الالتزامات اهمية وهي تسديد دين الضريبة المستحق والمفصح عنه في الاقرارات الضريبية وفي المواعيد المحددة في القانون.

2.1.1.2 تقسيمات الالتزام الضريبي

يمكن تقسيم الالتزامات الضريبية من حيث المضمون الى: (العلي، 2012)

1- الالتزام بالقيام بعمل من قبل المكلف كالالتزام بتقديم الاقرار الضريبي او التزام المكلف بمسك الدفاتر والسجلات المطلوبة والاحتفاظ بها حسب المدة المحددة بالقانون او الالتزام بتسديد قيمة الضريبة وكذلك تقديم المعلومات التي تطلبها منه الادارة الضريبية وايضا الالتزام بالتسجيل والالتزام باعلام الادارة الضريبية باية تغييرات طرأت على البيانات المالية الواردة في طلب التسجيل خلال مدة معينة.

2- الالتزام بالامتناع عن القيام بعمل معين مثل التزام المكلف بعدم اتلاف الدفاتر التجارية خلال فترة معينة بحددها القانون الضريبي وايضاً التزام المكلف بعدم اخفاء نشاط او جزء منه لايهام الادارة الضريبية بقلة الارباح او زيادة الخسائر.

كما يمكن تقسيم الالتزامات الضريبية من حيث الطبيعة القانونية الى نوعين:

1- الالتزامات الاصلية: ويمكن تعريفها بانها تلك الالتزامات التي لا يتوقف على فرضها التزام اخر ومثالها الالتزام باداء الضريبة، الالتزام بتقديم الاقرار الذاتي، الالتزام بالتسجيل والاختار بمزاولة النشاط، الالتزام بتقديم الدفاتر والاوراق الاخرى وبالتالي يمكن ملاحظة ان جميع ما سبق من الالتزامات تعتبر التزامات اصلية تقع على عاتق المخاطبين بالقانون فاداء الضريبة ليس وحدة الالتزام الاصيل - كما يعتقد البعض- بل ان الالتزامات الاخرى تابعة له بمعنى انها لا تنهض الا بتوفيرة. (قاسم، 2003)

2- الالتزامات التبعية: هي تلك الالتزامات التي تخضع في وجودها لالتزامات اخرى اصلية (قاسم، 2003) ومثالها ما جاء في المادة 36 من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 حيث اشارت الى الزام المكلف بدفع ما نسبته 2% من مقدار الضريبة او المبالغ المذكورة عن كل شهر تأخير عن الموعد المحدد قانوناً ويكون هذا الالتزام في حالة تخلف المكلف عن دفع الضريبة او المبالغ المتوجب دفعها على حساب الضريبة وكذلك الزمت نفس المادة في

الفقرة 3 المكلف الذي لم يقدم اقراره الضريبي في الموعد المحدد بدفع غرامة تأخير قدرها 3% من الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير وبحد اقصى لا يتجاوز 20% من الضريبة المستحقة وفي جميع الاحوال يجب ان لا تقل غرامة التأخير عن 300 شيكل للشخص الطبيعي و 3000 شيكل للشخص المعنوي. (قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011)

2.1.2 التزامات المكلفين الواردة في قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011

النظام الضريبي هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع الى الربط الى التحصيل. (الطريق: 1998) وبما ان الضريبة تكتسب اهميتها الخاصة كونها مصدر التمويل الاساسي لمعظم دول العالم فانه من الضروري ان يحاط دين الضريبة بالضمانات الكافية وبالتالي فان القوانين الضريبية تقرر تلك الالتزامات التي من شأنها ان تحاصر المكلف وتحد من تهربه من الوفاء بتلك الالتزامات، ويتوقف على مخالفة تلك الالتزامات نشوء ظاهرة عدم الالتزام الضريبي ولذلك سيتم الحديث عن بعض الالتزامات الضريبية التي فرضها المشرع الفلسطيني في قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 المطبق حالياً في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين والتي تخص دراستنا ومنها:

المادة(2): ألزمت هذه المادة كل شخص يمارس اعمال او استثمار بالتسجيل لدى دائرة ضريبة الدخل من بداية النشاط او ممارسة الاعمال. (قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011)

يلاحظ ان هذه المادة ألزمت بشكل قطعي كافة المكلفين بالتسجيل لدى دائرة ضريبة الدخل منذ بداية النشاط او ممارسة الاعمال وبالتالي فان هذا الالتزام واجب يفرضه القانون وهو من الالتزامات الاصلية وان عدم التسجيل يندرج تحت ظاهرة عدم الالتزام الضريبي.

لو نظرنا في قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 لوجدنا ان المادة (74) منه نصت على: يلتزم كل من يزاول نشاطاً تجارياً او صناعياً او حرفياً او مهنيّاً او نشاطاً غير تجاري ان يقدم الى المصلحة اخطاراً بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة النشاط، كما يلتزم الممول الذي ينشئ فرعاً او مكتباً او توكيلاً للمنشأة او ينقل مقرها الى مكان اخر او يقوم

باي تغيير متعلق بالنشاط او المنشأة بان يخطر المصلحة بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ ذلك التغيير .

وبالتالي فان المشرع المصري اعطى الممول مدة ثلاثين يوماً حتى يقوم باخطار الدوائر الضريبية عن بداية نشاط معين او أي تغيير متعلق بالنشاط بينما لزم القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية المكلف بالتسجيل منذ بداية النشاط او ممارسة الاعمال .

المادة (1/18) نصت على " بموجب احكام هذا القرار بقانون يلزم كل مكلف بتقديم الاقرار الضريبي المعزز بالمستندات والمعلومات اللازمة وفقاً للمواد (19) و(20) من هذا القرار بقانون وتكون تلك الاقرارات والمعلومات خاضعة للتدقيق من قبل المقدر .

المادة (2/18) نصت على الزام الاشخاص المعفاء دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية السارية المفعول تقديم الاقرار الضريبي .

المادة (3/18) نصت على الزام الورثة او من يمثلهم تقديم الاقرار الضريبي عن مورثهم خلال 6 شهور من تاريخ الوفاة ودفع الضريبة المترتبة قبل توزيع التركة .

المادة (4/18) نصت على الزام كل مصف لاي شركة ان يبلغ دائرة ضريبة الدخل خطياً ببداة اجراءات التصفية لبيان وتثبيت المبالغ الضريبية المستحقة على الشركة وكذلك الزمته بتقديم اقراراً ضريبياً عن الشركة المكلف بتصفيتها ويلزم ايضاً بدفع الضريبة حال استحقاقها وفق لاحكام القرار بقانون .

يلاحظ ان المادة 18 تناولت مجموعة من الفئات الملزمة بتقديم الاقرارات الضريبية ولكن في الفقرة الخامسة من نفس المادة جعلت صلاحيات اعفاء فئات معينة من تقديم الاقرارات الضريبية بيد الوزير وذلك بالتنسيب من مدير عام ضريبة الدخل حيث تم توضيح تلك الفئات في تعليمات رقم (5) لسنة 2012 م بشأن اعفاء الاشخاص الطبيعيين المكلفين من تقديم الاقرار الضريبي حيث نصت تلك التعليمات على:

المادة (1) تعفى الفئات الآتية من تقديم الأقرار الضريبي:

1- الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على نشاط الأعمال ولم تتجاوز مبيعاته أو إيراداته مبلغ (50000) شيكل خلال الفترة الضريبية قبل تنزيل أي تكلفة أو نفقة ويستثنى من ذلك الشخص الطبيعي الذي يقوم بممارسة نشاط مهني أو خدمي أو حرفي.

2- الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على الراتب.

3- الشخص الطبيعي الذي يقتصر دخله السنوي على دخل خاضع للضريبة المقطوعة وفق أحكام الفقرة (1) من المادة (34) من القانون.

4- يستثنى من أحكام الفقرة (1) من هذه المادة الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على النشاط الزراعي ولم تتجاوز مبيعاته أو مشترياته مبلغ (300000) شيكل خلال الفترة الضريبية قبل تنزيل أي تكلفة أو نفقة.

5- الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله الإجمالي من الأيجارات فقط ولا يتجاوز مبلغ (30000) شيكل خلال الفترة الضريبية.

يلاحظ مما سبق أن هذه التعليمات أعفت الفئات المحددة بموجبها من تقديم الأقرار الضريبي ولكنها لم تعفي تلك الفئات من الضريبة كما جاء في المادة الثانية من نفس التعليمات.

ومن خلال ما سبق وبعد توضيح المادة (18) من القرار بقانون رقم (8) يتضح جلياً أن القانون ألزم كافة المكلفين بتقديم الأقرار الضريبية وأن الالتزام بهذه المادة هو من الالتزامات الأصلية الواجبة التطبيق وأن خلاف ذلك سيندرج تحت ظاهرة عدم الالتزام الضريبي باستثناء ما نصت عليه تعليمات رقم (5) لسنة 2012 م بخصوص الفئات التي تم منحها رخصة عدم تقديم الأقرار الضريبي.

المادة (1/19) ألزمت كل مكلف بتقديم الأقرار الضريبي أن يقوم بتعبئة النموذج المعتمد من قبل الدائرة الضريبية وتقديم المرفقات المشار إليها في المادة (20) من نفس القرار بقانون

وان يسلمه اما باليد لقاء ايصال او بالبريد المسجل بعلم الوصول او باية وسيلة اخرى يوافق عليها الوزير بتنسيب من مدير عام ضريبة الدخل وذلك خلال الاربعة اشهر التالية لانتهاء الفترة الضريبية.

المادة (1/20) ألزمت هذه المادة المكلف عند تقديمه للاقرار الضريبي بارفاقة بنسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المدقق القانوني المرخص وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من المدقق القانوني المرخص وذلك للشركات المساهمة العامة والخصوصية واي شخص معنوي يخضع للضريبة والاشخاص المعفاء دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية السارية المفعول والمكلفين الافراد وفقا لتعليمات تصدر من الوزير بتنسيب من مدير عام ضريبة الدخل حيث جاءت تعليمات رقم (13) لسنة 2012 بشأن تلك المرفقات واكدت على ضرورة ارفاق نسخة من الحسابات الختامية وشهادة المدقق القانوني وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل لكل من الفئات الآتية:

1- الشركات المساهمة العامة والخصوصية المؤسسة في فلسطين او خارجها واي شخص معنوي يخضع للضريبة.

2- الاشخاص المعفاء دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية السارية المفعول او بموجب قانون خاص او اتفاقية دولية.

3- المكلفين الافراد او اية شراكات او شركة التضامن او شركة التوصية البسيطة واية شركات اشخاص يحددها القانون ممن لا تقل مبيعاتهم او مشترياتهم عن مبلغ مليون شيكل خلال الفترة الضريبية.

كما اكدت التعليمات رقم (13) لسنة 2012 في المادة الثانية على التزام المكلفين والاشخاص غير المذكورين في المادة الاولى من نفس التعليمات على ارفاق نسخة من الحسابات الختامية وكشف تعديلي لغايات الضريبة وفقاً للقوانين والانظمة المعمول بها.

وكذلك ألزمت المادة رقم (3) من نفس التعليمات أصحاب المهن الحرة والخدمات على اختلاف أنواعها وكذلك المتعهدون والمقاولون والجامعات والمعاهد وكلليات المجتمع ومستودعات الأدوية والمستشفيات والوكلاء والوسطاء التجاريون عند تقديمهم الأقرار الضريبي أرفاقاً بكشفاً عن إيراداتهم ومصرفاتهم عن الفترة الضريبية.

يلاحظ من المادة رقم (20) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 والتعليمات رقم (13) لسنة 2012 بشأن مرفقات الأقرار الضريبي أن بعض الفئات ملزمة بتقديم شهادة المدقق القانوني المرخص وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من المدقق القانوني المرخص وهو ما يفسر لجوء الباحث في هذه الدراسة إلى أخذ مجموعة من المدققين القانونيين المرخصين ضمن مجتمع الدراسة في محاولة من الباحث لمعرفة تأثير هؤلاء على الالتزام الضريبي للمكلفين.

وفي حالة النظر إلى قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 نجد أن المادة (82) منه ألزمت كل ممول بتقديم الأقرار الضريبي السنوي على النماذج المحددة في اللوائح التنفيذية مصحوباً بالمستندات التي تحددها اللائحة وتعتبر هذه المادة أن تقديم الممول الأقرار الضريبي لأول مره هو بمثابة أخطار بمزاولة النشاط وحددت نفس المادة الحالات التي يعفى فيها الممول من تقديم الأقرار وهي: إذا اقتصر دخله على المرتبات أو ما في حكمها وكذلك إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها المبلغ المحدد في المادة 7 من نفس القانون وأخيراً إذا اقتصر دخله على المرتبات أو ما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها المبلغ المحدد في المادة 7 من نفس القانون.

كما أشارت المادة (83) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 إلى مواعيد تقديم الأقرارات الضريبية محددة الفترة الزمنية لذلك وهو قبل أول إبريل من كل سنة تالية لانتهاؤ الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، أما بالنسبة للأشخاص الاعتباريين فقد حددت موعد تقديم الأقرار بقبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية. ولزمت الممول أو من يمثله قانوناً بالتوقيع على الأقرار

وكذلك ألزمت الممول بتوقيع محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيه سنوياً.

المادة (1/23) ألزمت هذه المادة المكلف بضرورة الاحتفاظ في مكان إدارة عمله بسجلات ومستندات مالية منظمة وفقاً لأحكام القوانين والأنظمة المعمول بها لمدة خمس سنوات لاحقة للفترة الضريبية التي اكتسبت فيها الضريبة الصفة القطعية.

أما بالنسبة لقانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 فإنه نص في المادة (78) على إلزام بعض الممولين بالأمساك بالدفاتر والسجلات اللازمة وهم الشخص الطبيعي وفقاً لشروط معينة منها أن يكون رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه، وكذلك الشخص الاعتباري الخاضع لأحكام القانون.

يرى الباحث أن مسألة إلزامية المكلف بضرورة الاحتفاظ بالسجلات والمستندات المالية لمدة خمس سنوات لاحقة للفترة التي تكتسب فيها الضريبة الصفة القطعية هي مسألة ضرورية وهامة حيث تمكن كل الجهات التي تحتاج إلى مراجعة تلك السجلات والمستندات من الحصول عليها خلال تلك الفترة وهذا من شأنه أن يحد من إمكانية التهرب الضريبي.

المادة (1/30) حددت هذه المادة آلية دفع الضريبة من خلال دفع سلفة على حساب الضريبة أو الخصم من المصدر أو الدفع المرفق مع تقديم الإقرار الضريبي أو الدفع الفوري عند تسوية الحساب أو الدفع على أقساط.

المادة (2/30) ألزمت المكلف بدفع سلفية على حساب الضريبة المستحقة عليه عن كل فترة ضريبية، حيث أوضحت التعليمات رقم (15) لسنة 2012م في المادة (1/2) قيمة السلفية الواجب دفعها على حساب الضريبة بما يعادل مقدار ضريبة آخر فترة ضريبية اكتسبت الصفة القطعية وكذلك نصت المادة (2/2) على "في الحالات الأخرى يتم تحديد السلفية من قبل الدائرة" وكذلك منحت المادة (3/2) المكلف حق الاعتراض خطياً على مبلغ السلفية.

المادة (3/30) ألزمت المكلف في حالة تحديد قيمة الضريبة من قبل الدائرة أو من قبل المحكمة بالدفع خلال 30 يوما من تاريخ تبلغ المكلف اشعار التقدير أو قرار المحكمة إذا اكتسب أي منهما صفة القطعية.

المادة (4/30) ألزمت كل مصف لأي شركة أو قيم شركة أو وكيل تفليسة أو أي شخص مسؤول عن أية تصفية أو تسوية من أي نوع كانت أن يبلغ مدير عام ضريبة الدخل خطيا ببدء إجراءات التصفية أو اشهار الافلاس أو أي إجراء آخر حسب مقتضى الحال لغايات بيان وتحديد المبالغ المستحقة للدائرة وفي حالة تخلفه عن ذلك يعتبر كل منهم مسؤولا مسؤولية مباشرة وشخصية عن دفع تلك المبالغ وفق احكام القرار بقانون.

المادة (5/30) ألزمت المكلف باقتطاع الضريبة من المصدر بتوريدها لحساب الدائرة خلال 30 يوما من تاريخ اقتطاعها.

وبالنظر الى قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 بما يخص ضمانات التحصيل نجد ان المادة (102) اوضحت ان الضرائب والمبالغ الاخرى المستحقة للحكومة تكون ديناً ممتازا تاليا في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك في جميع اموال المدينين بها او الملتزمين بتوريدها ويكون هذا الدين واجب الاداء في مقر مصلحة الضرائب وفروعها دون الحاجة الى مطالبة في مقر المدين.

كما اوضحت المادة (103) ان تحصيل الضريبة غير المسددة يكون بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمين قانونا بأدائها وبغير اخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها، وترسل هذه المطالبات بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول.

واشارت المادة (104) ان من حق المصلحة توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الاقرارات الضريبية المقدمة من الممول اذا لم يتم ادائها في المواعيد القانونية دون الحاجة الى اصدار تنبيه بذلك ويكون اقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ.

وجاء في المادة (105) ان تحصيل الضريبة يكون دفعة واحدة او على اقساط لا تتجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحققت عنها الضريبة.

المادة (1/36) ألزمت المكلف الذي لم يدفع الضريبة او المبالغ المتوجب دفعها على حساب الضريبة في المواعيد المحددة للدفع بدفع غرامة مقدارها (2%) من مقدار الضريبة او المبالغ المذكورة عن كل شهر تأخير عن الموعد المحدد قانوناً.

المادة (3/36) ألزمت كل مكلف ملزم بتقديم الاقرار الضريبي ولم يقدمه في الموعد المحدد غرامة تعادل (3%) من الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير وبحد اقصى لا يتجاوز (20%) من الضريبة المستحقة وفي جميع الاحوال يجب ان لا تقل غرامة التأخير عن 300 شيكل للشخص الطبيعي و3000 شيكل للشخص المعنوي.

المادة (4/36) ألزمت أي مكلف ملزم باقتطاع الضريبة ولم يقدّم بتوريدها في الموعد المحدد قانوناً بغرامة تأخير تعادل (2%) من قيمة الضريبة الواجب اقتطاعها عن كل شهر تأخير.

2.2 معدو الاقرارات الضريبية كمتغير مؤثر على الالتزام الضريبي للمكلفين

يعتبر معدو الاقرارات الضريبية من العوامل المؤثرة على الالتزام الضريبي حيث يشترط في مُعد الاقرار الضريبي ان يكون على دراية كافية ببنود القانون الضريبي وكذلك بالطرق الصحيحة في ملئ بيانات الاقرار الضريبي ولذلك سيتم تناول هذا الجزء من خلال ما يلي:

1.2.2 معدو الاقرارات الضريبية

هناك كثير من العوامل التي تؤثر على سلوك الالتزام الضريبي للمكلفين ومنها: العمر، الجنس، التعليم، الوظيفة، مستوى الدخل ومصدرة، معدل الضريبة، العقوبات الضريبية، احتمال الاكتشاف، التعقيد الضريبي، العدالة الضريبية، الادارة الضريبية، المستوى الاخلاقي، تكاليف

الالتزام الضريبي، معدو الاقرارات الضريبية، وبالتالي فان معدو الاقرارات الضريبية من بين العوامل التي تلعب دوراً بارزاً في التأثير على درجة الالتزام الضريبي للمكلفين حيث لم يكن هذا العامل يحظى باهتمام الباحثين والذي بدأ الاهتمام به مؤخراً (البدوي، 2011) كما ان دراسة (Tan,1999) اشارت الى ان كثير من المكلفين يميلون الى الاخذ بتوصيات خبيرهم الضريبي سواء كانت تلك التوصيات تميل الى تخفيض العبء الضريبي ما امكن وخاصة في الحالات التي يسهل الدفاع عنها او المحافظة على مستوى معتدل من الالتزام الضريبي وهذا يوضح الدور الذي يمكن ان يلعبه معدو الاقرارات الضريبية في التأثير على سلوك الالتزام الضريبي للمكلفين سواء كان ايجاباً ام سلباً.

وبما ان معدو الاقرارات الضريبية يؤثرون على درجة الالتزام الضريبي سواء ايجاباً او سلباً فانه من الضروري تناول هذا الموضوع لتكوين صورة واضحة عن العلاقة بين ادراك هؤلاء لاحكام قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على توصياتهم خلال اعداد الاقرارات الضريبية. وبالتالي سوف يتم تناول هذا الموضوع من خلال الاتي:

1.1.2.2 الطلب على خدمات اعداد الاقرارات الضريبية

يشير الواقع العملي الى تزايد الطلب على خدمات اعداد الاقرارات الضريبية بواسطة الخبير الضريبي فكما اشارت دراسة جزر عام 2012 ان نسبة الاقرارات الضريبية التي اعدت بواسطة الخبراء الضريبيين في الولايات المتحدة الامريكية بلغت ما نسبته 45% عام 1983 من مجموع الاقرارات الضريبية المقدمة في نفس السنة الا انها زادت في العام 1996 الى 53% وبحلول عام 2005 ارتفعت النسبة الى 62% كما انها اصبحت في العامين 2007-2008 تتراوح الى ما يزيد عن 80% (جزر، 2012)

اما بالنسبة لاستراليا فان البيانات تشير الى ان نسبة الاقرارات الضريبية المعدة من قبل الخبراء الضريبيين بلغت 40% من مجموع الاقرارات المقدمة وذلك في العام 1978 ولكن هذه النسبة ارتفعت الى 60% في العام 1984 وبعد ادخال نظام التقدير الذاتي في منتصف الثمانينات زادت النسبة لتصل الى 75% (البدوي، 2011)

ولو تتبعنا احصائيات الادارة الضريبية في نيوزيلندا في العام 1990 ولوجدنا ان نسبة الاقرارات الضريبية التي قدمت بمساعدة خبير ضريبي كانت 40% من اجمالي الاقرارات المقدمة وزادت تلك النسبة لتصبح 74% في العامي 2003-2004 (البدوي،2011)

دوافع المكلفين لزيادة الطلب على خدمات اعداد الاقرار الضريبي

من خلال ما سبق يتضح ان الطلب على خدمات اعداد الاقرارات الضريبية في تزايد ولكن يبقى السؤال المهم، ما هي دوافع المكلفين عند طلبهم لخدمات اعداد الاقرارات الضريبية الخاصة بهم؟

من خلال استقراء الدراسات السابقة التي بحثت في هذا المجال يمكن عرض تلك الدوافع كما يلي:

اولاً: اعداد اقرارات ضريبية دقيقة وتجنب الاخطاء خلال اعداد الاقرار الضريبي

اشارت بعض الدراسات الاجنبية الى ان اعداد اقرارات ضريبية دقيقة تمثل دافعاً لدى بعض المكلفين لزيادة طلبهم على خدمات اعداد الاقرارات الضريبية بواسطة خبير ضريبي ومن الامثلة على هذه الدراسات دراسة (Hite and Stock and Cloy,1992) وكذلك دراسة (Cuccia,1995) وكذلك دراسة (Singh and Sharma,2007).

ثانياً: تحقيق وفورات ضريبية

توصلت بعض الدراسات الى ان تحقيق الوفورات الضريبية من الدوافع التي تجعل المكلفين يطلبون خدمات اعداد الاقرارات الضريبية من الخبير الضريبي حيث ان الخبير الضريبي يكون على دراية اكثر من غيره بالقانون الضريبي وهو وحده الذي يمكنه معرفة الطرق والاساليب التي بواسطتها يتمكن من تحقيق الوفورات الضريبية ومن الامثلة على هذه الدراسات دراسة (Stephenson,2010) وكذلك دراسة (Hite and Stock and Cloy,1992) وكذلك دراسة (Sakurai and Braithwaite,2003) ودراسة (Cuccia,1995) ودراسة (Singh and Sharma,2007).

ثالثاً: تخفيض احتمال المراجعة

ان هذا الدافع يشكل للبعض سبباً رئيسياً عند طلبه لخدمات اعداد الاقرارات الضريبية فقد اكدت مجموعة على ان هذا الدافع يعتبر مهماً عند بعض المكلفين عند اعداده للاقرار الضريبي فمن هذه الدراسات دراسة (Hite and Stock and Cloy,1992) ودراسة (Hite and Stock,1995).

رابعاً: تجنب العقوبات الضريبية

اشارت دراسة (Hite and Stock and Cloy,1992) الى ان تجنب العقوبات الضريبية تعبر دافعاً عند بعض المكلفين لزيادة طلبهم على خدمات اعداد اقراراتهم الضريبية، كما ان بعض الدراسات اشارت الى رغبة المكلفين بتجنب التعامل مع الادارة الضريبية يكون سبباً في طلبهم لخدمة اعداد الاقرار الضريبي ومن هذه الدراسات دراسة (Stephenson,2010).

خامساً: الالتزام بالقانون

يعتبر الالتزام بالقانون الضريبي من الدوافع التي تجعل المكلفين يطلبون خدمات اعداد الاقرارات الضريبية كما اشارت بعض الدراسات ومن هذه الدراسات دراسة (Stephenson,2010) وكذلك دراسة (Hite and Stock,1995).

سادساً: تعقيد القانون الضريبي والتغيرات المتكررة في القانون الضريبي

اشارت بعض الدراسات مثل (Cuccia,1995) وكذلك دراسة (Singh and Sharma,2007) الى ان التعقيد في نصوص القانون الضريبي او التغيرات المتكررة على مواد القانون تشكل دافعاً لطلب خدمات اعداد الاقرارات الضريبية.

سابعاً: توفير وقت المكلف

اشارت دراسة (Stephenson,2010) ودراسة (Hite and Stock,1995) وكذلك دراسة (Cuccia,1995) الى اهمية الوقت بالنسبة لبعض المكلفين حيث يشكل هذا العامل دافعاً مهماً لهم يجعلهم يخولون خبيرهم الضريبي مهمة اعداد اقراراتهم الضريبية.

2.1.2.2 مداخل تنظيم خدمات اعداد الاقرارات الضريبية

يختلف نطاق تنظيم مهنة المحاسبة الضريبية بصورة جوهرية من دولة الى اخرى وهذا الامر يؤثر بشكل جوهري على تحديد من الذي يمكنه تقديم الخدمات الضريبية وبالاخص اعداد الاقرار الضريبي ويمكن في هذا المجال تحديد ثلاث مداخل رئيسية وهي: مدخل التنظيم الكلي، مدخل التنظيم الجزئي، مدخل عدم وجود تنظيم.(جزر،2012)

اولاً: مدخل التنظيم الكلي

قامت بعض الدول بعمل احتكار مهني منظم للممارسات الضريبية يشابه الاحتكار المهني الذي يتمتع به المحامون بالنسبة للممارسة القانونية ففي المانيا ينظم قانون الاستشارات الضريبية تقديم التوصيات الضريبية وتنص المادة (2) على ان تقديم المساعدات في الامور الضريبية على اساس تجاري يمكن ان يتم فقط بواسطة الافراد المرخص لهم بواسطة القانون للقيام بذلك كما ان المادة (3) حددت ان هؤلاء المؤهلين لتقديم توصيات ضريبية هم فقط خبراء الضرائب المرخص لهم كالمحامين والمحاسبين والمراجعين وبالتالي فان الفرد المرخص له لا يحتاج للحصول على ترخيص اضافي للممارسة الضريبية.(جزر،2012)

ثانياً: مدخل التنظيم الجزئي

في بعض الدول لم يتم عمل احتكار لتقديم التوصيات الضريبية او اعداد الاقرارات الضريبية ولكن يوجد مستوى معين للتمثيل للممارسين المرخص لهم واعضاء المهن المنظمة الاخرى ويوجد اطار تنظيمي بالغ التطور(جزر،2012) ومثال ذلك النموذج الامريكي حيث يتم تنظيم الممارسة الضريبية شأنها في ذلك شأن المانيا - مدخل التنظيم الكلي - الا ان نطاق هذا

التنظيم يعد اقل شمولاً منه في المانيا حيث ان أي فرد يمكنه تقديم توصية ضريبية او اعداد الاقرار الضريبي لنفسه او لشخص اخر ولكن يوجد ايضاً تقسيم فعلي للعمل من حيث ان الاقرارات الضريبية العادية يتم اعدادها بواسطة المعدين غير المسجلين او بواسطة الوكلاء المسجلين أي المصرح لهم بالممارسة الضريبية امام الادارة الضريبية الامريكية ولكن الحالات الاكثر تعقيداً فيقوم بتناولها المحامون او المحاسبون، وفي جميع الحالات يكون مطلوباً من الاشخاص الذين يقومون باعداد الاقرارات الضريبية التوقيع باعتباراً معد للاقرار ومتحمل لمسؤولية الاقرار فهذا الامر يفتح باب احتمالية فرض العقوبات عليه عندما تدعوا الحاجة لذلك وبالتالي يمكن معرفة الاقرارات الضريبية التي يكثر فيها المراجعة والمخالفة ولكن في الحالات التي تحتاج الى تمثيل امام الادارة الضريبية يتم قصرها على المحامين والمحاسبين القانونيين والوكلاء المسجلين (البدوي، 2011).

ثالثاً: مدخل عدم وجود تنظيم

هذا المدخل تطبقه غالبية الدول ويتضمن مهنة ضرائب غير منظمة من الناحية الاساسية والتي توجد مع مهن منظمة اخرى مثل المحامين والمحاسبين، الا ان القواعد التنظيمية التي يمكن تطبيقها على هذه المهن لا تتعامل بصورة محددة مع تقديم الخدمات الضريبية، حيث يكون تقديم التوصيات الضريبية واعداد الاقرارات الضريبية غير مقصورة على مهنة معينة ويتم الاعتماد على التنظيم الذاتي بواسطة الاجهزة المهنية ومثال ذلك في بلجيكا حيث لا ينظم القانون من يمكنه ان يقدم التوصية الضريبية ولكن يوجد منظمة مهنية تنتمي الى القطاع الخاص والتي اليها ينتمي خبراء الضرائب، كما ان التوصية الضريبية يمكن ان يتم تقديمها بواسطة المحامين والمحاسبين او المراجعين وعلى الرغم من ذلك يمكن لأي فرد ان يقوم باعداد الاقرار الضريبي ويمثل الممول امام الادارة الضريبية. (البدوي، 2011)

2.2.2 الاقرار الضريبي

يعتبر تقديم الاقرار الضريبي بالنسبة للضرائب التصريحية الحلقة الاولى في سلسلة حلقات عملية الربط الضريبي، حيث ان اقرار المكلف نفسه بالدخل الذي يحققه هي افضل طريقة

باعتبار ان المكلف هو اكثر الناس معرفة بحقيقة دخلة (الحاج موسى:1998)، فالقانون الضريبي ينظم في كثير من مواده العلاقات بين المصالح المختلفة والمتمثلة في المكلف من جهة والادارة الضريبية من جهة اخرى حيث يفرض القانون الضريبي على المكلف تقديم اقراره الضريبي عن مدخولاته ويحمله ما جاء في هذا الاقرار من معلومات ويحدد ايضاً التزامات المكلف امام الادارة الضريبية.(القيسي:2000)، ومن هنا تتضح اهمية الاقرار الضريبي فهو يجعل الخاضع للضريبة في مأمن من كل مفاجأة ضريبية والتي قد تتجلى في صورة الفرض التلقائي في حالة عدم تقديمه للتصريح.(النهضي،2016)

سيتم تناول هذا الموضوع من خلال استعراض تعريف الاقرار الضريبي والفئات الملزمة والمعفية من تقديم الاقرار الضريبي وكذلك مواعيد تقديم الاقرار والحوافز الواردة في قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 المقدمة للمكلف لتعجيل تقديم الاقرار الضريبي، كذلك عقوبات التخلف عن تقديم الاقرار الضريبي وايضاً النماذج المختلفة للاقرار الضريبي ومرفقاته.

1.2.2.2 تعريف الاقرار الضريبي

يُعرف الاقرار الضريبي بأنه مبادرة اجبارية وضرورية من قبل الخاضع للضريبة في العملية الضريبية، تستهدف اخبار الادارة الضريبية بواقعة معينة لها آثار جبائية، وبجميع الظروف والملابسات التي لها علاقة بالمادة الضريبية والتي من شأنها التأثير عليها.(النهضي،2016)

كما يمكن تعريفه بأنه قيام المكلف بالافصاح عن دخلة الاجمالي وصافي دخلة الخاضع للضريبة عن طريق كشف تقدير يسمى كشف التقدير الذاتي الذي يقدم في مواعيد محددة ويلزم مجموعة معينة من المكلفين بتقديمه وتستند الادارة الضريبية في هذه الحالة على حسن نية المكلف وامانتة مع احتفاظها بالحق في التأكد من صحة هذا الاقرار بكافة جوانبه وبالاساليب التي تراها مناسبة والتي يخولها اياها القانون.(الحو،2005)

وعُرف أيضاً بأنه مستند مطبوع في شكل نموذج معين يوضح فيه شخص معين هو الممول نتيجة نشاطه الخاضع للضريبة سواء كانت ربحاً أو خسارة عن الفترة المقدم عنها الاقرار. (الجندى: 2005)

يعتبر تقديم الاقرار الضريبي من قبل المكلف الحلقة الاولى والسليمة في تحديد دين الضريبة في حال تمتع المكلف بالوعي الضريبي الكافي حيث انها توفر الطمأنينة للمكلف وتزيد الثقة بين المكلف والادارة الضريبية كما ان المكلف هو وحدة الذي يعرف بدقة طبيعة نشاطه وقيمة ارباحه كما ان تقديم الاقرار الضريبي يساهم في توفير تكاليف الجباية وهو ما يتوافق مع قاعدة الاقتصاد في النفقات. (الحلو، 2005)

2.2.2.2 الفئات الملزمة بتقديم الاقرار الضريبي والمعفاة منه

اولاً: الفئات الملزمة بتقديم الاقرار الضريبي

بموجب ما ورد في المادة (1/18) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل فقد ألزمت كل مكلف بتقديم الاقرار الضريبي المعزز بالمستندات والمعلومات اللازمة وتكون تلك الاقرارات والمعلومات خاضعة للتدقيق من قبل المقدر.

اما المادة (2/18) فقد نصت على الزام الاشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية السارية المفعول بتقديم الاقرار الضريبي.

كما نصت المادة (3/18) على الزام الورثة او من يمثلهم بتقديم الاقرار الضريبي عن مورثهم خلال 6 شهور من تاريخ الوفاة ودفع الضريبة المترتبة قبل توزيع التركة.

المادة (4/18) ألزمت ايضاً كل مصف لاي شركة ان يبلغ دائرة ضريبة الدخل خطياً ببدء اجراءات التصفية لبيان وتثبيت المبالغ الضريبية المستحقة على الشركة ويقدم اقراراً ضريبياً عن الشركة المكلف بتصفيته ويلزم بدفع الضريبة حال استحقاقها وفق احكام هذا القرار بقانون.

ثانياً: الفئات المعفاة من تقديم الاقرار الضريبي

بموجب المادة رقم (5/18) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 فقد اعطت الوزير وبتنسيب من المدير اصدار تعليمات يعفي بموجبها فئات معينة من الاشخاص الطبيعيين من تقديم الاقرار الضريبي المنصوص عليه في هذه المادة حيث صدرت تعليمات رقم (5) لسنة 2012 م بشأن اعفاء الاشخاص الطبيعيين المكلفين من تقديم الاقرار الضريبي حيث نصت تلك التعليمات على:

المادة (1) تعفى الفئات الاتية من تقديم الاقرار الضريبي:

1- الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على نشاط الاعمال ولم تتجاوز مبيعاته او ايراداته مبلغ (50000) شيكل خلال الفترة الضريبية قبل تنزيل أي تكلفة او نفقة ويستثنى من ذلك الشخص الطبيعي الذي يقوم بممارسة نشاط مهني او خدمي او حرفي.

2- الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على الراتب.

3- الشخص الطبيعي الذي يقتصر دخله السنوي على دخل خاضع للضريبة المقطوعة وفق احكام الفقرة (1) من المادة (34) من القانون.

4- يستثنى من احكام الفقرة (1) من هذه المادة الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على النشاط الزراعي ولم تتجاوز مبيعاته او مشترياته مبلغ (300000) شيكل خلال الفترة الضريبية قبل تنزيل أي تكلفة او نفقة.

5- الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله الاجمالي من الايجارات فقط ولا يتجاوز مبلغ (30000) شيكل خلال الفترة الضريبية.

يلاحظ مما سبق ان هذه التعليمات اعفت الفئات المحددة بموجبها من تقديم الاقرار الضريبي ولكنها لم تعفي تلك الفئات من الضريبة كما جاء في المادة الثانية من نفس التعليمات.

3.2.2.2 مواعيد تقديم الاقرار الضريبي

حددت المادة (1/19) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 موعد تقديم الاقرار الضريبي حيث نصت على " يلزم كل مكلف بتقديم الاقرار الضريبي وفقاً للنموذج المعتمد من قبل الادارة والمرفقات المشار اليها في المادة (20) من هذا القرار بقانون وان يسلمه باليد لقاء ايصال او بالبريد المسجل بعلم الوصول او اية وسيلة اخرى يوافق عليها الوزير بتنسيب من المدير ويرسل الى الدائرة خلال الاربعة اشهر التالية لانتهااء الفترة الضريبية، موضحاً فيه تفاصيل دخله الاجمالي وتزويلاته ودخلة الصافي واعفاءاته ودخلة الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية ".

اذا فان موعد تقديم الاقرار المحدد في القانون يكون خلال الاربعة اشهر التالية لانتهااء الفترة الضريبية، ويرى الباحث ان هذه المدة تعتبر كافية ومناسبة لتمكين كل المكلفين من اعداد اقراراتهم الضريبية بصورة دقيقة وتقديمها لدوائر ضريبة الدخل بل انها تمكن المكلف ايضاً من الاستفادة من الخصومات التشجيعية حيث يستطيع المكلف ان يسارع في تقديم الاقرار الضريبي قبل تلك المدة المحددة في القانون.

4.2.2.2 حوافز تعجيل تقديم الاقرار الضريبي

حرص المشرع الفلسطيني على تشجيع المكلفين على تقديم الاقرار الضريبي قبل مواعده المحدد في القانون ولذلك نصت المادة (2/19) على منح المكلف الذي يسلم الاقرار الضريبي ومرفقاته خلال المدة المحددة خصماً تشجيعياً عن رصيد الضريبة المستحقة للدفع حيث اوضح تلك الحالات كما يلي:

- 1- خصم (4%) من رصيد الضريبة المستحقة بعد حسم السلفيات المدفوعة التي منح عليها خصم سابق من الدائرة اذا تم تسليم الاقرار في الشهر الاول من الفترة الضريبية التالية ودفع الضريبة خلال هذا الشهر او خلال الفترات الضريبية المشمولة في الاقرار.

2- خصم (2%) من رصيد الضريبة المستحق بعد حسم السلفيات المدفوعة التي منح عليها خصم سابق من الدائرة اذا تم تسليم الاقرار في الشهر الثاني او الثالث من الفترة الضريبية التالية ودفع الضريبة حتى نهاية الشهر الثالث من الفترة الضريبية التالية او خلال الفترات الضريبية المشمولة في الاقرار.

5.2.2.2 غرامات التأخير عن تقديم الاقرار الضريبي

الزمت المادة (3/36) كل مكلف ملزم بتقديم الاقرار الضريبي ولم يقدمه في الموعد المحدد غرامة تعادل (3%) من الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير وبحد اقصى لا يتجاوز (20%) من الضريبة المستحقة وفي جميع الاحوال يجب ان لا تقل غرامة التأخير عن 300 شيكل للشخص الطبيعي و3000 شيكل للشخص المعنوي.

كما ان المادة (37) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 فرضت عقوبة الحبس لمدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة او بغرامة لا تقل عن (1000) شيكل ولا تزيد عن (10000) شيكل على مجموعة من الحالات حيث نصت تلك المادة "مع عدم الاخلال باي عقوبة اشد في قانون اخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة او بغرامة لا تقل عن 1000 شيكل ولا تزيد عن 10000 شيكل او بكليتي العقوبتين معاً كل من تهرب او حاول او حرض او اتفق او ساعد غيره على القيام باي فعل من الافعال الاتية: ومنها ما ورد في الفقرة (1) تقديم الاقرار الضريبي السنوي استنادا لدفاتر او سجلات او حسابات او مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت بها وكذلك الفقرة (2) تقديم اقرار ضريبي غير صحيح وذلك باغفال او انقاص او حذف أي دخل او أي جزء منه. اما الفقرة (3) فقد تناولت تقديم اقرار ضريبي سنوي على اساس عدم وجود سجلات او دفاتر او حسابات او مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت لديه في دفاتر او سجلات او حسابات او مستندات اخفاها عن موظف الضريبة.

يرى الباحث ان فرض المشرع الفلسطيني لغرامات التأخير سوف تنعكس على جدية المكلف في تقديم الاقرار الضريبي في الموعد المحدد مع ضرورة النظر الى مسألة غاية في

الخطورة وهي ان يتحول الهدف الاساسي للمكلف الى تجنب غرامات التأخير دون النظر الى جودة ودقة البيانات الواردة في نموذج الاقرار الضريبي الذاتي وهذا الامر سوف يخلق بالضرورة منازعة ضريبية بينه وبين الادارة الضريبية التي سوف تتحول في النهاية اما الى اتفاق بينه وبين الادارة الضريبية او تمتد الى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

6.2.2.2 انواع الاقرارات الضريبية ومرفقاتها

يختلف الاقرار الضريبي المقدم باختلاف طبيعة الشخص المكلف، وحجم نشاطه، وعمله، ونوع الدخل ومصادره، كما يتحدد نوع الاقرار حسب النظام الضريبي المطبق حيث تختلف نوعية الاقرارات ونماذجها باختلاف النظم المتبعة (الحو، 2005)، ومن خلال الاطلاع على النماذج المعتمدة لدى دائرة ضريبة الدخل في فلسطين يلاحظ ان هناك مجموعة من النماذج يتم استخدامها حسب فئات المكلفين وهي نموذج اقرار ضريبة الدخل الخاص بالافراد، نموذج اقرار ضريبة الدخل الخاص بالشركات (تجارية/صناعية/مقاولات/زراعية/اخرى)، نموذج اقرار ضريبة الدخل الخاص بالشركات (بنوك/مالية/تأمين/صرافة/تأجير تمويلي)، وكذلك نموذج اقرار ضريبة الدخل الخاص بالموظفين والمستخدمين، نموذج اقرار ضريبة الدخل الخاص بشركات الاشخاص. (www.pmf.ps/33)

اما بخصوص مرفقات النماذج المختلفة للاقرارات الضريبية فان المادة (20) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 حددت تلك المرفقات حيث جاء بالفقرة الاولى من هذه المادة انه يتعين على المكلف عند تقديمه الاقرار الضريبي ارفاقه بالاتي:

أ. نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المدقق القانوني المرخص وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من المدقق القانوني المرخص وذلك للشركات المساهمة العامة والخصوصية واي شخص معنوي يخضع للضريبة والاشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية السارية المفعول والمكلفين الافراد وفق تعليمات تصدر من الوزير بتنسيب من المدير.

ب. مع مراعاة ما ورد في البند (أ) من هذه المادة على الشركات العادية والاشخاص الملزمين بمسك حسابات اصولية ارفاق نسخة من الحسابات الختامية وكشف تعديلي لغايات الضريبة وفق القوانين والانظمة المعمول بها.

كما جاء في الفقرة الثانية من نفس المادة انه على المكلفين خلافاً للمكلفين المذكورين في الفقرة (1) من هذه المادة ان يوضحوا في اقراراتهم الضريبية صافي الدخل الخاضع للضريبة بموجب كشف مختصر لايراداتهم ومصروفاتهم عن الفترة الضريبية.

وبموجب الصلاحيات الممنوحة لوزير المالية وبتتسيب من مدير عام دائرة ضريبة الدخل فقد صدرت التعليمات رقم (13) لسنة 2012 بشأن مرفقات الاقرار الضريبي والتي نصت في المادة (1) انه يتعين على المكلفين من الفئات الاتية ان يرفقوا مع الاقرار الضريبي المقدم للدائرة نسخة من الحسابات الختامية وشهادة المدقق القانوني وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل:

1. الشركات المساهمة العامة والخصوصية المؤسسة في فلسطين او خارجها واي شخص معنوي يخضع للضريبة.

2. الاشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية السارية المفعول او بموجب قانون خاص او اتفاقية دولية.

3. المكلفين الافراد او اية شراكات او شركة التضامن او شركة التوصية البسيطة واية شركات اشخاص يحددها القانون ممن لا تقل مبيعاتهم او مشترياتهم عن مبلغ مليون شيكل خلال الفترة الضريبية.

كما نصت المادة(2) من نفس التعليمات انه يتعين على المكلفين والاشخاص من غير المذكورين في المادة (1) من هذه التعليمات ارفاق نسخة من الحسابات الختامية وكشف تعديلي لغايات الضريبة وفقاً للقوانين والانظمة المعمول بها.

وجاء في المادة (3) من نفس التعليمات انه مع مراعاة ما ورد في المادتين (1 و 2) من هذه التعليمات على باقي المكلفين الملزمين بتقديم الاقرار الضريبي ان يرفقوا مع الاقرار الضريبي كشفاً بايراداتهم ومصروفاتهم عن الفترة الضريبية ومنهم:

1. اصحاب المهن الحرة والخدمات على اختلاف انواعهم.

2. المتعهدون والمقاولون.

3. الجامعات والمعاهد وكلليات المجتمع.

4. مستودعات الادوية والمستشفيات.

5. الوكلاء والوسطاء التجاريون.

3.2 الدراسات السابقة

قام الباحث بمراجعة مجموعة من الادبيات السابقة سواء كانت محلية ام عربية او اجنبية حيث قام بتقسيم تلك الدراسات الى:

1.3.2 الدراسات المحلية والعربية

دراسة امريود، مسعود محمد، بعنوان "الاسباب والمعوقات المؤثرة في عملية الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي في مواعيده المحددة قانونا من قبل ممولي ضريبة ارباح الشركات في ليبيا"، مجلة الجامعي، النقابة العامة لاعضاء هيئة التدريس الجامعي، ليبيا، 2016

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على ماهية الاقرار الضريبي الطوعي المعمول به حاليا كاسلوب مباشر لتقدير دخل الممول الخاضع للضريبة حسب ما ورد بالتشريع الضريبي رقم(7) لسنة 2010 م والوقوف على الاسباب والمعوقات الكامنة وراء عدم التزام نسبة كبيرة من ممولي ضريبة ارباح الشركات عن تقديمها صحيحا وفي المواعيد المحددة قانونا.

ولتحقيق اهداف الدراسة قام الباحثان بتصميم اداة الدراسة (الاستبانة) وتوزيعها على مجتمع الدراسة البالغ عدده (43) موظف وفاحص ضريبي حيث تم استرداد (36) استبانة وتم تحليل (32) استبانة فقط، حيث توصلت نتائج الدراسة الى ان الاسباب الرئيسية التي تؤدي الى تخلف الممولين عن تقديم اقراراتهم الضريبية في مواعيدها القانونية تكمن في الظروف الامنية والاقتصادية والسياسية فضلا عن غياب الدور الفعال للإدارة الضريبية في المتابعة الدورية والمستمرة للممولين وكذلك ضعف الوعي الضريبي للممولين وجهلهم ببعض نصوص القانون وعدم ادراكهم لاهمية تقديم اقراراتهم الضريبية الصحيحة في مواعيدها القانونية.

دراسة الشويرف، محمد عطية، بعنوان "العوامل الشخصية المؤثرة على الالتزام الضريبي للممول: دراسة ميدانية على اصحاب المهن الحرة بمدينة زليتن"، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الاسمية الاسلامية زليتن، ليبيا، 2016

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على العوامل الشخصية المؤثرة على الالتزام الضريبي حيث تم الاستعانة بالدراسات السابقة ومحاولة تحديد مجموعة من هذه العوامل حيث قامت هذه الدراسة بفحصها ولهذا الغرض تم تصميم استبانة بوصفها اداة الدراسة وتوزيعها على مجتمع الدراسة البالغ عدده (152) ممولا من اصحاب المهن الحرة بمدينة زليتن حيث تم استرداد (113) استبانة وتم استبعاد (7) استبانات لعدم صلاحيتها للتحليل حيث كان مجموع ما خضع للتحليل فقط (106) استبانات، وتوصلت هذه الدراسة الى وجود اثر لشخصية الممول على قرار الافصاح عن الدخل الضريبي وحددت هذه الدراسة المتغيرات الاتية التي تؤثر على قرار الافصاح عن الدخل (غريزة حب التملك، المستوى الاخلاقي للممول، اهمية النقود بالنسبة للفرد، مستوى دخل الممول، الوعي الضريبي للممول، مدى الشعور بالروح الجماعية، الوازع الديني).

دراسة جردات، منذر سليمان خالد، بعنوان: "اثر التقدير الذاتي على تحصيلات دائرة ضريبة الدخل والمبيعات من وجهة نظر مدققي ضريبة الدخل في الاردن"، الاردن، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد (22)، 2013

هدفت هذه الدراسة الى تعزيز الوعي لدى المكلفين بأهمية نظام التقدير الذاتي وزيادة الامتثال الطوعي لمكلفي ضريبة الدخل بتقديم الاقرارات الضريبية والتي بدورها تؤدي الى

زيادة سرعة تحصيل هذه الضرائب بالاضافة الى زيادة ثقة مكلف ضريبة الدخل بالدائرة الضريبية.

لقد تم تطبيق هذه الدراسة على جميع دوائر ضريبة الدخل والمبيعات في المملكة الاردنية الهاشمية وكذلك على مدقي ضريبة الدخل والمبيعات في المملكة الاردنية الهاشمية حيث تكونت عينة البحث من (150) مدققاً ضريبياً. وبعد ان سعت الدراسة الى معرفة اثر وجود كل من السجلات والمستندات، الفحص الفني، والفحص الحسابي، والفحص المستندي على تحصيلات دائرة ضريبة الدخل في الاردن من وجهة نظر مدقي ضريبة الدخل خلصت الى وجود علاقة قوية بين تلك المتغيرات وتحصيلات ضريبة الدخل.

دراسة جزر، ماجد، رسالة ماجستير بعنوان: "اثر ادراك مُعدي الاقرار الضريبي لاحكام قانون ضريبة الدخل على مستوى الالتزام الضريبي"، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مصر، 2012

اهتمت هذه الدراسة بموضوع على درجة كبيرة من الهمية حيث اهتمت بالتركيز على اختبار العلاقة بين بين اتجاهات معدي الاقرارات الضريبية نحو نظام ضريبة الدخل وبين مستوى الالتزام الضريبي للاقرارات التي يقومون باعدادها ولتحقيق ذلك تم تقسيم الدراسة الى قسمين رئيسيين حيث تضمن القسم الاول دراسة تحليلية تناولت التعريف بظاهرة عدم الالتزام الضريبي واهم اثارها وتحديد اسبابها وبصفة خاصة الدور الذي يلعبه معدو الاقرارات الضريبية في التأثير على الالتزام الضريبي للمكلفين، وتضمن القسم الثاني الدراسة التجريبية حيث تم تطبيقها على عينة من معدي الاقرارات الضريبية من المحاسبين الضريبيين الذين يقومون باعداد الاقرارات الضريبية للمكلفين وذلك من اجل تحديد تأثيرهم على الالتزام الضريبي للمكلفين وكذلك تحديد ماهية العوامل المؤثرة على درجة عدوانية توصياتهم الضريبية حيث تم تقسيم الدراسة التجريبية الى فصلين حيث تناول الفصل الاول تصميم الدراسة التجريبية وتم اعداد استبانة لجمع المعلومات وتوزيعها على عينة عشوائية بلغت (70) محاسباً من المحاسبين القانونيين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين والقائمين باعداد الاقرارات الضريبية للمكلفين حيث توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها:

1. عند تحليل النتائج على المستوى الكلي فقد تم التوصل الى مجموعة من النتائج اهمها:

- يوجد اثر معنوي لدوافع المكلفين محل الدراسة على طلب المكلفين لخدمات اعداد الاقرارات الضريبية.
- يوجد اثر معنوي لنظام ضريبة الدخل على دور معدي الاقرارات الضريبية وذلك من وجهة نظر معدي الاقرارات الضريبية.

2. عند تحليل النتائج على اساس اتجاهات معدي الاقرارات الضريبية نحو الولاء للعميل فقد تم التوصل الى مجموعة من النتائج اهمها:

- توجد اختلافات معنوية بين معدي الاقرارات الضريبية من حيث تقييمهم للدوافع التالية لطلب المكلفين لخدمات اعداد الاقرارات الضريبية: تخفيض احتمالية المراجعة، تخفيض عدم التأكد، تخفيض تكاليف الالتزام.
- توجد اختلافات معنوية بين معدي الاقرارات الضريبية من حيث تقييمهم لاثار زيادة استعانة المكلفين بمعدي الاقرارات الضريبية على زيادة الالتزام الضريبي للمكلفين.

دراسة محمد، جاسم، فاطمة جاسم، بعنوان: "الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع الإشارة الى العراق"، مجلة دراسات البصرة، السنة السابعة، العدد(13)، 2012

هدف هذا البحث الى التعرف على الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة عبر القائة الضوء على اعتماد اسلوب التقدير الذاتي وتحقيق مبدأ الالتزام الطوعي في دفع الضريبة، بهدف مساعدة القائمين على قانون ضريبة الدخل في اعادة تقييم الاساليب التقليدية المتبعة، حيث تم الاعتماد على الكتب والمراجع العربية والاجنبية والمقالات والتقارير والدراسات السابقة والبحث في مواقع الانترنت المختلفة، تم تحديد مجتمع الدراسة المكون من المكلفين الملزمين بتقديم الاقرار الضريبي في الهيئة العامة للضرائب / فرع البصرة وعددهم

26712 مكلف حسب احصائية الهيئة العامة للضرائب لغاية 2010/12/31 وتم اختيار عينة للدراسة المكونة من 44 شركة و354 مكلفاً من اصحاب المهن، حيث تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات تركزت في غياب الوعي الضريبي لدى معظم المكلفين، وضعف اداء الادارة الضريبية، كما ان سوء الاوضاع الاقتصادية والامنية ادى الى عزوف اكثر المكلفين عن تقديم اقراراتهم الضريبية في مواعيدها المحددة، وفي ضوء تلك النتائج اوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات اللازمة للنهوض بالواقع الضريبي وتطوير اداء الادارات الضريبية بما يعزز دورها في رفد الخزينة العامة بالمتحصلات الضريبية ومن اهم التوصيات:

- ضرورة تبسيط نموذج الكشف ليتناسب مع جميع فئات المكلفين، ليتمكن التعامل معه بسهولة ويسر وذلك عبر وضع بيانات ارشادية تفصيلية مرفقة ب هاو توضيح محتوياته وسبل تعبئته بما يكفل ازالة الغموض عنه.
- على الادارات الضريبية القيام بحملات توعية مرئية ومسموعة ومقروءة من اجل نشر الثقافة الضريبية وحث المواطنين على الالتزام بتقديم الكشوفات في المواعيد المحددة من خلال وضع حوافز وخصومات للمكلف في حالة التزامه.
- ضرورة تفعيل مواد العقوبات والغرامات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل.

دراسة السيد، ياسر محمد، بعنوان "دراسة اختبارية لمدى تأثير العوامل المرتبطة بالتحاسب الضريبي على التزام الممولين بالافصاح عن الدخل الحقيقي بالاقرار الضريبي"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، 2010

هدفت هذه الدراسة لمعرفة اثر العوامل المرتبطة بالتحاسب الضريبي لعناصر قائمة الدخل في ظل قانون الضريبة على الدخل 91 لسنة 2005 على مستوى التزام الممولين بالافصاح عن دخولهم الحقيقية في اقراراتهم الضريبية مع تقديم اطار مقترح لرفع مستوى الالتزام الضريبي، تم تحديد مجتمع الدراسة المكون من (50) ممولاً وتم توزيع الاستبانة عليهم وتجميعها واجراء التحليلات الاحصائية اللازمة عليها حيث خلصت الدراسة الى ان قانون

الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 اخذ خطوات جادة نحو رفع مستوى الالتزام الضريبي لدى الممولين وخصوصاً فيما يتعلق بالتحاسب الضريبي مثل الشرائح المعفاء وسعر الضريبة وغيرها، كما اظهرت النتائج ايضاً تأثير مجموعة من العوامل المرتبطة بالتحاسب الضريبي على انخفاض مستوى الالتزام الضريبي للممولين وتحتاج الى اعادة النظر فيها مثل التحاسب عن العقود الاجلة المحددة مقدماً وكذلك المحاسبة عن الفوائد المدينة والدائنة والربط بينهما والتعارض الموجود بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل في مجالات مختلفة.

دراسة عبود، عايش، سالم محمد، بعنوان: "العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية"، مركز بحوث المستهلك، العراق، 2008

هدفت هذه الدراسة الى البحث في ماهية الوعي الضريبي واثار ذلك على الالتزام الضريبي للمكلفين وتقليل التهرب من ادائها وكذلك تأثير الوعي الضريبي على تطور برامج التنمية المستقبلية للمجتمع العراقي حيث افترضت الدراسة وجود علاقة بين الوعي الضريبي وزيادة حجم التهرب من الضرائب وكذلك افترضت ايضا ان التهرب الضريبي يؤثر على برامج التنمية. اختار الباحثان الهيئة العامة للضرائب لبحث هذا الموضوع حيث شمل البحث الفترة الزمنية الواقعة بين 1998-2005 وفقاً للبيانات الاحصائية المتاحة وكان من اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها:

1- يوجد ضعف في الانتماء والمواطنة عند الكثير مع تقطع شبكة العلاقات والشعور بالذات المنفصلة عن الآخرين، كما ان هناك ضعف لدى الافراد في الاطلاع على القوانين الضريبية التي تحدد حقوقهم وواجباتهم.

2- ارتفاع معدل التسرب السنوي في الهيئة العامة للضرائب وفروعها كافة للفترة من 1998-2005 بلغت ما بين نسبة 55% و 90% وهذا يؤكد ضعف الوعي الضريبي في العراق.

3- ان زيادة التهرب من ضريبة الدخل يؤدي الى ضعف في مشاريع التنمية في العراق.

4- ان كيفية تصرف الحكومة بالايرادات الضريبية يعد من العوامل المؤثرة في خلق نظرة ايجابية الى الضريبة، وان احد اسباب التهرب الضريبي يرتبط بسياسة الانفاق الحكومي وواجهة التي قد لا تخلق القناعة الكافية لدى المكلف لتسديد ما عليه من ضريبة سنوياً.

وقد اوصت الدراسة بمجموعة من النقاط اهمها: قيام وسائل الاعلام المختلفة وبشكل جذاب برفع الوعي الضريبي من خلال التلفزيون والقنوات الفضائية، وكذلك الاستعانة بمواقع الانترنت ونشر كافة التعليمات السنوية عليها.

دراسة الحلو، مفيدة، رسالة ماجستير بعنوان: "بيئة قرار تقدير ضريبة الدخل بغزة " (دراسة تحليلية)، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2005

تناولت هذه الدراسة قرار تقدير ضريبة الدخل.. والذي يتم بموجبة تقدير الوعاء الضريبي الذي يعتبر الاساس في تقدير الضريبة المترتبة على المكلف، ومن هنا تبرز اهمية ان يكون هذا القرار موضوعياً لكي تتحقق القواعد الاساسية للضريبة لتتحقق اهداف النظام الضريبي المبتغاة.

وقد استهدفت هذه الدراسة استكشاف وتحليل ماهية البيئة التي يخرج من رحمتها قرار تقدير ضريبة الدخل بغزة وتأثيرها على موضوعية واستقلالية وسلامة القرار، وتحديد المؤثرات السلبية المحيطة بقرار التقدير ثم محاولة وضع تصور لكيفية معالجتها والقضاء عليها او الحد من تأثيرها على اقصى ما يمكن. ولغرض ذلك وزعت اداة الدراسة (الاستبانة) على مجتمع الدراسة المكون من (40) مفتش ضريبي وكذلك (110) من المحاسبين والمراجعين.

وقد تبين ان قرار التقدير لضريبة الدخل في الغالب هو قرار غير موضوعي بفتقد للعدالة ويعود ذلك لاسباب متنوعة تقسم الى: اسباب تتعلق بالبيئة الداخلية ومنها العوامل المرتبطة بمتخذ القرار والمشاكل الادارية والتنظيمية للجهاز الضريبي، واسباب تتعلق بالبيئة الخارجية ومنها البيئة الخاصة بالمكلف ووكيله المحاسب والبيئة العامة والتي تتمثل في النظام السياسي والاقتصادي والقانوني والاجتماعي السائد.

وتعتبر البيئة العامة المؤثر الرئيسي على كل من البيئة الخاصة بالمفتش والجهاز الاداري للضريبة والبيئة الخاصة بالمكلف ووكيله، فعدم سيادة القانون والفساد الاداري والمالي وسوء الخدمة المقدمة وكذلك المفاهيم الاجتماعية المنتشرة في المجتمع مثل الوساطة والمحسوبية واستغلال الوظائف العامة كل ذلك يلوث البيئة العامة وهو ما ينعكس على البيئة الداخلية للجهاز الضريبي والبيئة الخاصة بالمكلف ويؤثر بالضرورة على قرار التقدير الخارج من هذه البيئة.

2.3.2 الدراسات الاجنبية

دراسة (Teresa Stephenson,2010)، بعنوان “Measuring Taxpayers Motivation to Hire Tax Preparers:The Development of a Four – Construct Scale”

هدفت هذه الدراسة الى قياس دوافع المكلفين لاستخدام خدمات معدي الاقرارات الضريبية حيث قامت الباحثة بمراجعة الادبيات السابقة ذات العلاقة وتحديد مجموعة من الاسباب بلغت (67) سبباً تجعل المكلفين يلجأون الى استخدام خدمة معدي الاقرار الضريبي، وقد استخدمت الدراسة عينة من المكلفين بلغت (348) مكلفاً وبعد ذلك وباستخدام التحليل العاملي الاحصائي تم تخفيض هذه الاسباب الى (14) سبباً حيث خلصت الدراسة الى تقسيم تلك الاسباب الى اربع مجموعات رئيسية هي:

1- توفير وقت المكلف.

2- تجنب التعامل مع الادارات الضريبية وتوفير الحماية منها.

3- تحقيق وفورات نقدية.

4- الالتزام بالقانون

دراسة (Peggoy A.Hite and Toby Stock and Bryan C.Cloy, 1992)، بعنوان:

“Reasons for Preparer Usage by Small Business Owners: How Compliant Are They?”

هدفت هذه الدراسة لتحديد اسباب قيام اصحاب المنشآت الصغيرة باستخدام خدمات معدي الاقرارات الضريبية حيث تم ارسال (1500) استبانة بواسطة البريد وتم استعادة (427) استبانة فقط حيث تم تحليل (300) استبانة فقط، وقد توصلت الدراسة الى ان هناك اربع اسباب هامة لاستخدام اصحاب المنشآت الفردية والصغيرة لخدمات معدي الاقرارات الضريبية وهي حسب الاهمية:

1- اعداد اقراراتهم الضريبية بصورة صحيحة حيث بلغت نسبتها (88%)

2- تجنب العقوبات الشديدة حيث بلغت نسبتها (75%)

3- دفع اقل ضريبة ممكنة حيث بلغت نسبتها (65%)

4- تخفيض احتمال مراجعة مأموري التقدير لسجلاتهم الضريبية حيث بلغت نسبتها (46%)

دراسة (John Hasseldine and Steven E.Kaplan and Lori R.Fuller, 1994)،

بمعنوان: “Characteristics of New Zealand Tax Evaders: A Note”

هدفت هذه الدراسة الى تحديد خصائص المتهربين ضريبيا في نيوزيلاندا والاسباب الكامنة وراء هذا السلوك حيث تم توزيع استبانة على عينة من المكلفين بلغت (179) مكلفاً لتحديد العوامل التي ترتبط بسلوك التهرب الضريبي المعترف به ذاتياً من المكلفين، وتضمنت الدراسة 16 متغيراً مستقلاً ترتبط مع سلوك التهرب الضريبي مثل تخفيض الافصاح عن الدخل، المبالغة في الاستقطاعات، حيث اظهرت الدراسة ان نسبة التزام المكلفين بالابلاغ ذاتياً عن دخلهم كانت فقط (23%) في حين ان نسبة (12%) من المكلفين يقومون بتضخيم الخصوم للتهرب من الضريبة، وباستخدام تحليل الانحدار اللوجستي على مجموعة من العوامل مثل السن

ودخل المتهربين ضريبياً توصلت الدراسة الى عدم وجود اثر معنوي لمعدي الاقرارات الضريبية على سلوك التهرب الضريبي للمكلفين.

دراسة (Lin M.Tan, 1999)، بعنوان: “Taxpayers Preference for Type of Advice from Tax Practitioner: A Preliminary Examination”

هدفت هذه الدراسة الى البحث في تفضيلات المكلفين في نيوزيلندا لنوع التوصية الضريبية من خبيرهم الضريبي الذي يقدم خدمة اعداد الاقرار الضريبي في المواقف التي تتصف بالغموض، وكذلك دراسة فيما اذا كان المكلف سيستمر في علاقة العمل مع خبيره الضريبي اذا كانت توصية ذلك الخبير على غير ما يتوقعة المكلف منه ام انه سينهي تلك العلاقة؟؟ وبعد اعداد الاستبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة البالغ عدده (296) مكلفاً توصلت الدراسة الى ان غالبية المكلفين يميلون لقبول التوصية المقدمة لهم من خبيرهم الضريبي بغض النظر سواء كانت متحفظة او عدوانية وهذا يؤكد ميل عينة الدراسة بشكل كبير الى الاحتفاظ بخبيرهم الضريبي، ومما يفسر قبول المكلفين لتوصيات خبيرهم الضريبي ان المكلفين لا يملكون المعرفة والخبرة بالقانون الضريبي وبالتالي فان الخبير الضريبي له قدرة على التأثير على الالتزام الضريبي للمكلفين.

دراسة (Kristina Murphy, 2003)، بعنوان: “Aggressive Tax Plannin Differentiating those Playing the Game from those Who Don’t”

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على طبيعة العلاقة بين المكلفين العدوانيين والمكلفين غير العدوانيين ومدى ادراكهم للنظام الضريبي الاسترالي حيث حاولت التوصل الى فهم طبيعة العلاقة بين المكلفين من ذوي المخاطر المرتفعة وخبراء الضرائب من ذوي المخاطر المرتفعة ايضاً، وذلك عن طريق اختبار اتجاهات المكلفين العدوانيين وادراكهم للقانون الضريبي والادارة الضريبية، تم تجميع البيانات من عينة بلغت (2040) مكلفاً في استراليا وتم تقسيم هؤلاء المكلفين الى مجموعتين:

المجموعة الاولى: مجموعة من المكلفين تفضل وجود خبير ضريبي عدواني يقوم باعداد اقراراتهم الضريبية والتي لديها بالفعل خبير ضريبي عدواني.

المجموعة الثانية: مجموعة من المكلفين لا يفضلون وجود خبير ضريبي عدواني كي يقوم باعداد اقراراتهم الضريبية وهي بالفعل ليس لديها هذا الخبير.

وخلصت الدراسة الى وجود العديد من الاختلافات الهامة بين المكلفين العدوانيين والمكلفين غير العدوانيين حيث اشارت الى ان المكلفين العدوانيين لهم ثلاث خصائص شخصية تختلف عن المكلفين غير العدوانيين وهي: انهم اصغر عمراً، كذلك اقل تعليماً، واعلى دخلاً من المكلفين غير العدوانيين. وكذلك اشارت الدراسة الى ان المكلفين العدوانيين بالمقارنة مع غيرهم من المكلفين اقل موافقة على القرارات الصادرة من الادارات الضريبية ودائماً يميلون الى القاء اللوم على الادارة الضريبية اذا ما تم معاقبتهم في أي مخالفة ضريبية.

دراسة (Andrew D.Cuccia, 1995)، بعنوان: “Diversity in the Professional Tax Preparation Industry and Potential Consequences for Regulation: Linking Attitudes and Behavior”

هدفت هذه الدراسة الى البحث في امكانية وجود اختلافات بين المجموعات المختلفة من معدي الاقرارات الضريبية بشأن الاسباب التي تدفع بالمكلفين لاستخدام خدمات معدي الاقرارات الضريبية حيث تم تصميم تجربة معملية اشتملت على (36) من المحاسبين القانونيين و(45) من المحاسبين غير القانونيين حيث اشارت نتائج الدراسة الى ان المحاسبين القانونيين يعتبرون ان اهم اسباب استعانة المكلف بالمحاسب لتقديم خدمة اعداد الاقرار الضريبي تتمثل بالاتي حسب الاهمية:

1- تعقيد الاقرار الضريبي.

2- تحقيق الدقة في اعداد الاقرار الضريبي.

3- تحقيق وفورات ضريبية.

4- تحقيق وفورات زمنية.

اما المحاسبين غير القانونيين فقد اعتبروا ان من اهم الاسباب التي تجعل المكلف يلجأ الى استخدام المحاسبين لتقديم خدمة اعداد الاقرارات الضريبية تتمثل بالاتي حسب الاهمية:

1- تحقيق الدقة في اعداد الاقرار الضريبي.

2- تعقيد الاقرار الضريبي.

3- تحقيق وفورات ضريبية.

4- تحقيق وفورات زمنية.

دراسة (Jaspal Singh and Poonam Sharma, 2007)، بعنوان: “Tax Professionals Perception of the Income Tax System of India: An Empirical Evidence”

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى ادراك خبراء الضرائب في الهند لاسباب طلب المكلفين لخدمات خبراء الضرائب في اعداد الاقرارات الضريبية حيث تم استخدام استبانة وتوزيعها على عينة تكونت من (100) من المحاسبين القانونيين وممارسي العمل الضريبي وكان يطلب من افراد العينة ابداء رأيهم حول الاسباب التي تجعل المكلفين يُقبلون على طلب خدمات خبراء الضرائب مع تحديد الاهمية النسبية لتلك الاسباب وكان من بين النتائج التي توصلت اليها الدراسة:

1- يعتبر توفير الوقت من اهم الاسباب التي تجعل المكلفين يستخدمون خبراء الضرائب في اعداد الاقرارات الضريبية بدلا من قيامهم بانفسهم بهذا العمل.

2- التغييرات المتكررة في القانون الضريبي وهذا يجعل خبراء الضرائب اكثر قدرة على تقديم هذه الخدمة.

3- عدم توفر الارشادات الكافية من الادارات الضريبية.

4- الحاجة الكبيرة للمكلفين لتجنب الاخطاء في اعداد الاقرار الضريبي او المستندات المرافقة له.

5- حاجة المكلفين لتخفيض العبء الضريبي.

6- تعقيد قانون ضريبة الدخل

دراسة (Jeyapalan Kasipillai and Mustafa M. Hanefah,2000)، بعنوان:

“Tax Professionals Views on Self Assessment System”

هذه الدراسة من الدراسات التي تعتمد على وجهات نظر خبراء الضرائب حيث هدفت هذه الدراسة لتقييم نظام ضريبة الدخل في ماليزيا والذي سوف يعتمد على التقييم الذاتي والذي كان يفترض تطبيقه في عام 2001 م حيث تم اعداد استبانة لجمع المعلومات وتم تحديد عينة الدراسة البالغة (83) خبيراً ضريبياً من الاعضاء في المعهد الماليزي للضرائب، كما استخدمت الدراسة عدة مقاييس تستخدم في قياس ادراك خبراء الضرائب للنظام الجديد وهي:

1- مدى ادراكهم للتبسيط الضريبي.

2- مدى ادراكهم لمعدلات الضريبة.

3- اتجاهاتهم نحو الادارة الضريبية.

4- وجه نظرهم الى امكانية قيام المكلف بنفسه باحتساب الضريبة الخاصة بهم.

5- بيئة العمل الخاصة بخبراء الضرائب.

6- طرق تحسين الالتزام الضريبي للمكلفين.

واشارت النتائج الى ان نظام التقدير الذاتي يعتبر مفضلاً من جانب عملائهم بصورة عامة حيث يمكن لعملائهم في ظل النظام الجديد تحديد مقدار الضريبة المستحقة عليهم دون الحاجة للاحتكاك مع الادارة الضريبية اكثر مما ينبغي وانما سيكون المكلف اكثر اعتماداً على خبيرة الضريبي لاعداد اقرارة الضريبي.

دراسة (Laura R. Ingraham and S. Karlinksky, 2005)، بعنوان: “Tax

“Professionals Perceptions of Small Business Tax Law Complexity”

هدفت هذه الدراسة التعرف على ادراك المحاسبين الضريبيين لتعقيد احكام القانون الضريبي الامريكي التي تؤثر على المنشآت الصغيرة، حيث ان المنشآت الصغيرة تشكل دوراً هاماً في النشاط الاقتصادي، ومن البديهي ان تعقيد احكام القانون الضريبي سوف يؤثر بانخفاض الالتزام الضريبي للمكلفين لذلك تم اعداد استبانة لقياس مدى تعقيد احكام القانون الضريبي حيث تم استخدام مقياس ليكرت من خمس درجات تراوحت بين غير معقد بشدة الى معقد بشدة وتشكلت الاستبانة من (37) مجالا من مجالات القانون الضريبي التي تؤثر على المنشآت الصغيرة وتم تحديد مجتمع الدراسة بعينة بلغت (89) محاسباً ضريبياً كما تضمن الاستبانة مجالا يتيح لعينة الدراسة ابداء الرأي حول عدم توافق بعض الفقرات مع المنشآت الصغيرة، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها:

1- على المستوى الكلي يعتبر الموضوع الاكثر تعقيداً ما يخص القواعد الضريبية الخاصة بشركات الاشخاص وكذلك فان القواعد الضريبية الخاصة بمعدلات الضريبة التصاعدية تعتبر الاقل تعقيداً.

2- تم تقسيم افراد العينة الى ثلاث مجموعات على اساس المستوى الوظيفي (1) مستوى الشرك والمدير الرئيسي، (2) مستوى المدير، (3) مستوى المشرف الرئيسي والمشرف

والعضو. وتبين انه يوجد بعض الاختلافات الطفيفة بين هذه المجموعات وبين النتائج على المستوى الكلي.

دراسة (Ming L.Lai and Kwai F.Choong,2009)، بعنوان: “Self-assessment

Tax System and Compliance Complexities: Tax Practitioners’ Perspectives”

تم تنفيذ هذه الدراسة على عينة بلغت (208) من خبراء الضرائب اثناء حضورهم حلقة دراسية في الضرائب التي ينظمها المعهد الماليزي للمحاسبين، وهدفت هذه الدراسة الى تناول وجهة نظر خبراء الضرائب لنظام ضريبة الدخل الذي يعتمد على التقييم الذاتي واستنتاج مشاكل الالتزام الضريبي التي تواجه خبراء الضرائب في ماليزيا وكان من اهم ما توصلت اليه الدراسة:

1- يقدم نظام الضريبة المعتمد على التقدير الذاتي منافع اكبر للادارات الضريبة من تلك المنافع التي تعود على المكلفين.

2- ان نظام الضريبة الذي يعتمد على التقييم الذاتي ادى الى زيادة تكاليف الالتزام الضريبي.

3- لم يتم تطبيق نظام الضريبة المعتمد على التقييم الذاتي بشكل فعال وكفؤ في ماليزيا ولم يؤثر على تحسين العلاقة بين الادارة الضريبية وخبراء الضرائب بل ان العلاقة لم تتحسن.

4- افادت اجابات افراد العينة ان من اهم المشاكل الرئيسية التي تؤثر على الالتزام الضريبي التي يواجهها خبراء الضرائب في نظام الضريبي الذي يعتمد على التقييم الذاتي كانت كالاتي:

- اشار ما نسبته (63%) من العينة الى ان مأموري التقدير يفتقدون المعرفة الفنية بخصوص الاعمال المعقدة.

- (أشار ما نسبته (58%) من العينة الى ان التوصية الضريبية لا يمكن الوصول اليها بصورة كافية.

- كذلك فان ما نسبته (51%) من العينة اشاروا الى ان الادارة الضريبية تتأخر في الرد على المراسلات الضريبية.

اهتمت هذه الدراسات بتحديد الدور الذي يلعبه معدي الاقرارات الضريبية في التأثير على التزام المكلفين ضريبياً وذلك عن طريق التعرف على وجهات نظر معدي الاقرارات الضريبية انفسهم ومن هذه الدراسات:

دراسة (Andrew D. Cuccia and K. Hackenbrack and M. W. Nelson,1995)، بعنوان “The Ability of Professional Standards to Mitigate Aggressive Reporting”

جاءت هذه الدراسة استكمالاً للدراسة السابقة (Accia,1994) حيث قامت بقياس اتجاهات نفس عينة الدراسة السابقة من معدي الاقرارات الضريبية التي تكونت من 36 محاسباً قانونياً وكذلك 45 من المحاسبين غير القانونيين، حيث تم الربط بين نتائج الدراسة الاولى التي ركزت على دراسة السلوك ونتائج الدراسة الثانية التي ركزت على دراسة الاتجاهات، انطلاقاً من احتمالية ان الاتجاهات هي التي تسببت بالسلوك، لقد طُلب من افراد العينة الاجابة على (23) سؤالاً تناولت وجهات نظرهم كمعدين للاقرارات الضريبية بخصوص عدة جوانب هي:

1- مدى العدالة التي تتمتع بها القوانين الضريبية.

2- مدى كفاءة وعدالة الادارة الضريبية.

3- الاسباب الكامنة وراء استخدام المكلفين لخدمات معدي الاقرارات الضريبية ومدى امانة العملاء.

4- مسؤولية معدي الاقرارات الضريبية نحو العملاء ودورهم في القيام بعملية الافصاح الضريبي.

5- تأثير العقوبات على معدي الاقرارات الضريبية تجاه توصياتهم الضريبية للعملاء.

حيث اشارت نتائج الدراسة الى وجود اختلافات بين المجموعات حيث:

1- هناك قدرة اكبر عند المحاسبين القانونيين تجاه تفسير القانون الضريبي بحيث تكون في صالح المكلف.

2- يمتلك المحاسبون القانونيون قدرة اكبر من غيرهم من المحاسبون غير القانونيون في تفسير القانون الضريبي دون الاستعانة بالادارة الضريبية ودون الحاجة لمساعدتهم.

3- يعتقد المحاسبون القانونيون بشكل اكبر من المحاسبون غير القانونيون ان التلويح والتهديد بالعقوبات يعتبر وسيلة غير فعالة وغير شرعية.

كما اكدت هذه الدراسة صحة الدراسة السابقة حيث ان اتجاهات الافراد ارتبطت بشدة مع سلوكهم السابق في الدراسة السابقة.

3.3.2 التعليق على الدراسات السابقة

بعد ان تم استعراض اهداف ونتائج الدراسات السابقة نلاحظ ان لكل دراسة اتجاه معين حاولت البحث فيه مع اشتراكها جميعاً بنفس المضمون حيث حاولت تناول الالتزام الضريبي للمكلفين، فنجد ان بعض الدراسات تناولت القانون الضريبي بجزئية منه فمثلاً بعض الدراسات تناولت الاقرار الضريبي على اعتبار انه الطريقة الحديثة في تقدير ضريبة الدخل والتي تبدأ حلقاتها بالمكلف أولاً من خلال تعبئته لنموذج الاقرار الذاتي فنجد ان كل من دراسة (أمريود، 2006) ودراسة (جرادات، 2013) ودراسة (محمد، جاسم، 2012) ودراسة (الحو، 2005) ودراسة (Kasipillai, Hanefah, 2000) ودراسة (Lai, Choong, 2009) كلها تناولت هذا الموضوع من جوانب كثيرة فمنها ما تناولت اسباب عزوف المكلفين عن تقديم

الاقرار الضريبي او زيادة الوعي باهمية نظام التقدير الذاتي ومنها ما تناولت البيئة التي يخرج منها قرار التقدير وبعضها اخذ وجهة نظر خبراء الضرائب في هذا النظام.

وفي نفس المجال تناولت دراسات اخرى اسباب اعتماد المكلفين على خبير ضريبي في اعداد اقراراتهم الضريبية فنجد ان بعضها تناول الموضوع من وجهة نظر المكلف نفسه مثل دراسة (Stephenson,2010) ودراسة (Hite,Stock,Cloy,1992) وتناولت اخرى التوصيات التي يتوقعها المكلف من خبرة الضريبي مثل ودراسة (Tan,1999) ودراسة (Murphy,2004) التي حاولت اختبار اتجاهات المكلفين العدوانيين ومدى ادراكهم للنظام الضريبي، كما ان بعض الدراسات تناولت نفس الموضوع ولكن من وجهة نظر الخبير الضريبي الخاص بالمكلف فنجد ان دراسة (Cuccia,1995) ودراسة (Singh,Sharma,2007) وايضا (Cuccia,Hackenbrack,Nelson,1995)

في حين نجد دراسات اخرى تناولت بشكل مباشر موضوع الالتزام الضريبي فمثلاً دراسة (الشويرف،2016) بحثت في العوامل الشخصية المؤثرة على الالتزام الضريبي وايضاً دراسة (عبود،2008) التي بحثت في اثر الوعي الضريبي على الالتزام الضريبي وكذلك دراسة (السيد،2010) ودراسة (جزر،2012) ودراسة (Tomasic,Pentony,1990) التي حاولت اختبار تأثير خبراء الضرائب على التزام المكلف بالضريبة وربطها بالقانون الضريبي.

اما بالنسبة للدراسات التي حاولت تفسير ظاهرة التهرب الضريبي على اعتبار انها تعكس مسألة عدم الالتزام الضريبي فنجد على سبيل المثال دراسة (Hasseldine,Kaplan,Fuller,1994) وبعضها تناولت نصوص القانون التي قد تؤدي الى سلوك التهرب الضريبي نتيجة الغموض فيها مثل دراسة (Cuccia,1994) ودراسة (Ashton,2000)، وفي اتجاه اخر نلاحظ ان دراسة (Sakurai,Braithwaite,2003) حاولت دراسة تصورات المكلفين للصورة المثلى التي يجب ان يكون عليها معدو الاقرارات الضريبية ومقارنتها بالواقع الفعلي لمعدي الاقرارات الضريبية.

4.3.2 اهم ما يميز هذه الدراسة

سوف تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في بعض النقاط التي يمكن ايجازها بما يلي:

1. تعتبر هذه الدراسة الاولى من نوعها في فلسطين تتناول موضوع اثر قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 على الالتزام الضريبي للمكلفين من وجه نظر معدي الاقرارات الضريبية.
2. انها ستعطي كل الباحثين والمهتمين صورة واضحة عن الجهات التي تقوم فعلياً باعداد الاقرار الضريبي في فلسطين.
3. ان معد الاقرار الضريبي في هذه الدراسة ليس شرطاً ان يكون محاسباً قانونياً حيث ان قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 لم يلزم المكلف بتعبئة اقراره الضريبي من خلال خبير ضريبي او محاسب قانوني معتمد او مدقق حسابات وبالتالي من الممكن ان يقوم المكلف نفسه بتعبئة الاقرار الضريبي على العكس من بعض الدول مثل مصر حيث الزمت المادة 83 من قانون الضريبة رقم 91 لسنة 2005 المكلف ان يقدم اقراره موقعا من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين، وبالتالي من المتوقع ان توضح هذه الدراسة فيما اذا كان ضرورياً ان يكون اعداد الاقرار الضريبي بواسطة خبير ضريبي ام لا.
4. بناء على نتائج هذه الدراسة فانها ستساعد المسؤولين في الاجابة على السؤال المهم التالي: هل يجب الاخذ بعين الاعتبار في أي تعديلات محتملة على القانون الضريبي مسألة الزامية المكلفين بتقديم اقراراتهم الضريبية من خلال محاسب قانوني معتمد ام لا؟
5. ستركز هذه الدراسة على بحث مدى ادراك الجهات التي تقوم باعداد الاقرار الضريبي لاحكام قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته وهذا يعني انه من الممكن ان تكون الجهات التي تعد الاقرار الضريبي غير مدركة لبنود القانون الضريبي.
6. التعرف الى العلاقة التي تربط بين فهم معدي الاقرار الضريبي لاحكام القانون الضريبي وبين مستوى الالتزام الضريبي للمكلفين.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

1.3 المقدمة

2.3 منهج الدراسة

3.3 مجتمع الدراسة

4.3 عينة الدراسة

5.3 أداة الدراسة

6.3 صدق الأداة

7.3 اختبار ثبات الأداة

8.3 إجراءات الدراسة

9.3 المعالجات الإحصائية

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

1.3 المقدمة

يتضمن هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي اتبعتها الباحثة في تحديد مجتمع الدراسة وعينتها، واستخدام أداة الدراسة، وخطوات التحقق من صدق الأداة وثباتها، إضافة إلى وصف متغيرات الدراسة والطرق الإحصائية المتبعة في تحليل البيانات.

2.3 منهج الدراسة

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي منهجاً للدراسة، وذلك لملاءمته لطبيعتها.

3.3 مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع معدي الإقرارات الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية وهي (نابلس، سلفيت، طوباس، طولكرم، جنين، قلقيلية)، حيث بلغ مجموع الإقرارات الضريبية المعدة من قبل مجتمع الدراسة عن العام 2015 ما يقارب (9029) إقراراً ضريبياً والجدول رقم (1) يوضح عدد الإقرارات الضريبية المعدة حسب كل محافظة من محافظات شمال الضفة الغربية:

جدول (1): عدد الاقرارات الضريبية المعدة حسب كل محافظة من محافظات شمال الضفة الغربية

الرقم	المدينة	عدد الاقرارات الضريبية المعدة
1	نابلس	3239
2	سلفيت	300
3	طوباس	240
4	طولكرم	1450
5	جنين	2800
6	قلقيلية	1000
المجموع		9029

(المصدر: بيانات وزارة المالية الفلسطينية عن العام 2015)

يتضح من الجدول رقم (1) ان عدد الاقرارات الضريبية المقدمة في مدينة نابلس هي الاكثر حيث بلغت 3239 اقراراً ضريبياً وتليها مدينة جنين بينما كانت مدينة طوباس هي الاقل حيث كانت 240 اقراراً ضريبياً فقط.

4.3 عينة الدراسة

قام الباحث باختيار عينة الدراسة مستخدماً العينة الطبقية العشوائية حيث قام باحتساب نسبة الاقرارات الضريبية المقدمة من كل محافظة من مجموع الاقرارات الضريبية المقدمة في كل محافظات شمال الضفة الغربية واستخراج حصة كل محافظة من هذه العينة، حيث قام بتوزيع (500) إستبانة على عينة من معدي الإقرار الضريبي في تلك المدن، وقد تم استرجاع (420) استبانة بنسبة استرداد بلغت (84%) وهي التي شكلت العينة النهائية للدراسة والجدول (2) يبين توزيع عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات المستقلة:

جدول (2): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المدينة

المتغير	التصنيف	عدد الاقرارات	التكرار	النسبة المئوية لعدد الاقرارات لكل مدينة
المدينة	نابلس	3239	149	35.9
	سلفيت	300	11	3.3
	طوباس	240	12	2.7
	طولكرم	1450	70	16
	جنين	2800	129	31
	قلقيلية	1000	49	11.1
	المجموع	9029	420	100.0

يبين الجدول (2) ان أعلى نسبة من المستجيبين من المبحوثين كانت من مدينة (نابلس) بنسبة مئوية بلغت (35.9)، وأن أدناها كانت من مدينة طوباس بنسبة (2.7)، ولكن يجب الإشارة الى ان هذه النسب من الاستجابات كانت مرتبطة الى حد كبير بطبيعة العينة التطبيقية العشوائية التي اعتمدها الباحث.

جدول (3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
مستوى التعليم	بكالوريوس	351	83.6
	دبلوم عالي	17	4.0
	ماجستير	46	11.0
	دكتوراه فأعلى	6	1.4
	المجموع	420	100.0

يبين الجدول (3) ان أعلى نسبة من المستجيبين من المبحوثين كانت من مستوى (بكالوريوس) بنسبة مئوية بلغت (83.6) وادناها (1.4) من حملة مؤهل دكتوراه.

جدول (4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
التخصص	محاسبة	286	68.1
	مالية	46	11.0
	قانون	20	4.8
	إدارة أعمال	40	9.5
	اقتصاد	12	2.9
	غير ذلك	16	3.8
	المجموع	420	100.0

يبين الجدول (4) ان أعلى نسبة من المستجيبين من المبحوثين كانت من تخصص (محاسبة) بنسبة مئوية بلغت (68.1) وادناها بنسبة (3.8) من تخصصات أخرى، ويرى الباحث ان ارتفاع نسبة تخصص المحاسبة من المستجيبين الى (68.1) يعود الى طبيعة النشاط فمن البديهي ان يكون معظم العاملين في مجال المحاسبة الضريبية هم من المحاسبين.

جدول (5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الصفة المهنية

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
الصفة المهنية	محاسب شركة	71	16.9
	مدير مالي	49	11.7
	مدقق حسابات خارجي	23	5.5
	محاسب خارجي	171	40.7
	المكلف نفسه	106	25.2
	المجموع	420	100.0

يبين الجدول (5) ان أعلى نسبة من المستجيبين من المبحوثين كانت من مستوى مهنة (محاسب خارجي) بنسبة مئوية بلغت (40.7) وادناها (مدقق حسابات خارجي) بنسبة مئوية (5.5)، ويتضح ايضا من الجدول (5) ان هناك فرق كبير بين النسبة المئوية للمحاسب الخارجي ومدقق الحسابات الخارجي ويرى الباحث الى ان هذه النسبة تعود الى الفرق الكبير في اعداد مكاتب تدقيق الحسابات المعتمدة والمسجلة رسمياً والحاصلة على رخصة مزاولة مهنة تدقيق

الحسابات حيث انها اقل بكثير من اعداد المحاسبين الخارجيين والحاصلين على شهادات محاسبة تمكنهم من ممارسة العمل المحاسبي.

جدول (6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
سنوات الخبرة	أقل من 7 سنوات	67	16.0
	من 7-12 سنة	203	48.3
	أكثر من 12 سنة	150	35.7
	المجموع	420	100.0

يبين الجدول (6) ان أعلى نسبة من المستجيبين من المبحوثين كانت من مستوى خبرة (من 7-12 سنة) بنسبة مئوية بلغت (48.3) ثم خبرة (أكثر من 12 سنة) بنسبة مئوية بلغت (35.7) وأخيراً مستوى خبرة (أقل من 7 سنوات).

جدول (7): توزيع عينة الدراسة حسب متغير النشاط الذي تمارسه المنشأة

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
النشاط الذي تمارسه المنشأة	تجاري	181	43.1
	صناعي	46	11.0
	زراعي	23	5.5
	مهني	33	7.9
	خدماتي	122	29.0
	حرفي	15	3.6
	المجموع	420	100.0

يبين الجدول (7) أن أعلى نسبة من المستجيبين من المبحوثين لمتغير النشاط الذي تمارسه المنشأة كانت من مستوى نشاط (تجاري) بنسبة مئوية بلغت (43.1) وأدناها مستوى نشاط (حرفي) بنسبة مئوية بلغت (3.6).

جدول (8) توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجهة التي يتم إعداد الاقرار الضريبي لها

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
الجهة التي يتم إعداد الاقرار الضريبي لها	لي بصفتي مكلف	106	25.2
	لمكلف آخر بصفتي خبير	314	74.8
	المجموع	420	100.0

يبين الجدول (8) ان أعلى نسبة من المستجيبين من المبحوثين لمتغير الجهة التي يتم إعداد الاقرار الضريبي لها كانت من مستوى (لمكلف آخر بصفتي خبير) بنسبة مئوية بلغت (74.8) ثم نشاط (لي بصفتي مكلف) بنسبة مئوية بلغت (25.2).

5.3 أداة الدراسة

استخدم الباحث الاستبانة أداة لدراسته على المستجيبين، وتضمنت الاستبانة (24) بنداً خاصة بقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في التأثير على الإلتزام الضريبي للمكلفين بالإضافة إلى 6 فقرات تتحدث عن درجة الموافقة على الأهداف التي يمكن أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبي. وقد قام الباحث بتصميمها كأداة لجمع المعلومات، وذلك وفقاً للخطوات الآتية:

1. مراجعة الأدبيات المتعلقة بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.
2. مراجعة الأبحاث والدراسات والكتب التي بحثت في الإلتزام الضريبي للمكلفين.
3. اختيار أهم البنود الواردة في قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 وتعديلاته والتي تؤثر على الإلتزام الضريبي للمكلفين.

وقد تكونت أداة الدراسة من جزأين:

الجزء الأول: ويشمل المعلومات الأولية عن المستجيب الذي قام بتعبئة الاستبانة.

الجزء الثاني: واشتمل على (24) بنداً خاصة بقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في التأثير على الإلتزام الضريبي للمكلفين، يتم الاستجابة عن هذه الفقرات من خلال مقياس

ليكرت الخماسي، يبدأ بالدرجة (موافق بدرجة كبيرة جداً) وتُعطى (5) درجات، ثم (كبيرة) وتعطى (4) درجات، ثم (محايد) وتعطى (3) درجات، ثم (معارض) وتعطى درجتين، وينتهي ب (معارض بدرجة كبيرة) وتعطى درجة واحدة فقط.

الجزء الثالث: اشتمل على 6 فقرات تتحدث عن درجة الموافقة على الأهداف التي يمكن أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبي، يتم الاستجابة عن هذه الفقرات من خلال مقياس ليكرت الخماسي، يبدأ بالدرجة (موافق بدرجة كبيرة جداً) وتُعطى (5) درجات، ثم (كبيرة) وتعطى (4) درجات، ثم (محايد) وتعطى (3) درجات، ثم (معارض) وتعطى درجتين، وينتهي ب (معارض بدرجة كبيرة) وتعطى درجة واحدة فقط.

6.3 صدق الأداة

تم التحقق من صدق الاداة من خلال عرضها على مجموعة من المحكمين المختصين في الشؤون الإدارية والاقتصادية في برنامج المنازعات الضريبية في الجامعات، ومجموعة من المختصين في العمل الضريبي حيث بلغ عددهم (5 محكمًا) ملحق رقم 1)، وقد طلب من المحكمين إبداء الرأي في فقرات أداة الدراسة من حيث صياغة الفقرات، ومدى مناسبتها للمجال الذي وُضعت فيه، إما بالموافقة عليها أو تعديل صياغتها أو حذفها لعدم أهميتها، وقد رأى المحكمون بضرورة إعادة صياغة بعض الفقرات، ولقد تكونت أداة الدراسة في صورتها النهائية من (24) فقرة إضافة إلى (6) فقرات تبحث في الموافقة على الأهداف التي يمكن أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبي، وبذلك يكون قد تحقق الصدق الظاهري للاستبانة، وأصبحت أداة الدراسة في صورتها النهائية (ملحق رقم 2).

7.3 ثبات الأداة

لقد تم استخراج معامل ثبات الأداة، باستخدام معادلة كرونباخ ألفا، Cronbach's Alpha تشير النتائج إلى معامل الثبات الكلي لأداة الدراسة قد بلغ (86.3) لبنود القرار، و (73.2) لمجال

الموافقة على الأهداف التي يمكن أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبي وهو معامل ثبات عالي وفي الأغراض البحث العلمي.

8.3 إجراءات الدراسة

لقد تم إجراء هذه الدراسة وفق الخطوات الآتية:

- قام الباحث بحصر أفراد المجتمع، ومن ثم توزيع (500) استبانة على عينة الدراسة واسترجاع (420) نسخة صالحة للتحليل والتي شكلت عينة الدراسة.
- إدخال البيانات إلى الحاسب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).
- استخراج النتائج وتحليلها، ومناقشتها، ومقارنتها بالدراسات السابقة، واقتراح التوصيات المناسبة.

9.3 المعالجات الإحصائية

بعد تفريغ إجابات أفراد العينة جرى ترميزها وإدخال البيانات باستخدام الحاسوب ثم تمت معالجة البيانات إحصائياً باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ومن المعالجات الإحصائية المستخدمة:

1. التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لتقدير الوزن النسبي لفقرات الاستبانة.
2. اختبار (ت) للعينات المستقلة Independent Sample t- test لفحص الفروق لمتغير (الجهة التي يتم إعداد الإقرار الضريبي لها).

3. واختبار التباين الأحادي One Way ANOVA لفحص الفروق لمتغيرات الدراسة (المدينة، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، و الصفة المهنية، و عدد سنوات الخبرة، والنشاط الذي تقوم به المنشأة).

4. واختبار المقارنات البعدية LSD لفحص الفروق للمتغيرات التي يتم رفض فرضياتها.

5. معادلة كرونباخ – ألفا (Alpha-Cronbach)، لحساب الاتساق الداخلي لفقرات أداة الدراسة.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة ومناقشتها

1.4 النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

2.4 النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

الفصل الرابع

نتائج الدراسة ومناقشتها

مقدمة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف إلى أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في التأثير على الإلتزام الضريبي للمكلفين، ومن أجل تحقيق ذلك استخدم الباحث استبانة مؤلفة من (24) فقرة تم توزيعها على عينة مؤلفة من (500) من معدي الإقرار الضريبي في مدن (نابلس، و سلفيت، و طوباس، و طولكرم، و جنين، و قلقيلية)

من أجل تحليل أسئلة الدراسة قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والنسب المئوية لفقرات الدراسة، وذلك للإجابة على أسئلة الدراسة وفرضياتها كالتالي:

واعتمد الباحث المستويات الآتية للموافقة:

المتوسط الحسابي (4.21 فأكثر ويعادل 84.2% فأعلى) موافق بشدة. المتوسط الحسابي (3.41 - 4.20 ويعادل 68.2% - 84.0) موافق. المتوسط الحسابي (2.61 - 3.40 ويعادل 52.2% - 68.0%) محايد. المتوسط الحسابي (1.81 - 2.60 ويعادل 36.2% - 52.0%) غير موافق. المتوسط الحسابي (أقل من 1.81) غير موافق بشدة.

وفيما يلي عرضا لنتائج الدراسة:

1.4: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

1.1.4 نتائج سؤال الدراسة الأول

ما أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين من وجهة نظر معدي الإقرار الضريبي؟

ومن أجل الإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات الأداة، وفيما يلي بيان ذلك:

جدول (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لدرجة أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين من وجهة نظر معدي الإقرار الضريبي مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

رقم الفقرات	الرقم في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الدرجة
1.	17	خصم الضريبة من المصدر (الأقتطاعات)	4.78	0.47	95.6	كبيرة جداً
2.	18	خصم الضريبة من المصدر عن أي دفعات سواء جوائز أو مكافآت أو لشخص غير مقيم	4.72	0.53	94.4	كبيرة جداً
3.	11	الخصم التشجيعي الممنوح للمكلف في حالة تعجيل تقديم الإقرار الضريبي	4.55	0.58	91.0	كبيرة جداً
4.	8	اعتبار التقدير الذاتي الخطوة الأولى في احتساب وربط الضريبة	4.48	0.72	89.6	كبيرة جداً
5.	4	الاعفاءات الممنوحة للشخص الطبيعي المقيم ومنها الإعفاء السنوي البالغ 36000 شيكل	4.48	0.54	89.6	كبيرة جداً
6.	3	تنزيل الخسائر التي تلحق بالمكلفين خلال الفترة الضريبية	4.46	0.63	89.2	كبيرة جداً
7.	2	تنزيل النفقات والمصاريف التي استحققت خلال الفترة الضريبية التي حددها القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011	4.46	0.55	89.2	كبيرة جداً
8.	5	استيفاء الضريبة من الشخص الطبيعي حسب النسب والشرائح التالية: 75000 شيكل تكون نسبة الضريبة 5%، 150000-75001 شيكل تكون نسبة الضريبة 10%، أكثر من 150000 شيكل تكون الضريبة 15%	4.42	0.56	88.4	كبيرة جداً

رقم الفقرات	الرقم في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الدرجة
9.	6	توحيد نسبة الضريبة من أي شخص معنوي بحيث تكون 15% باستثناء شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بامتياز أو احتكار	4.39	0.68	87.8	كبيرة جداً
10.	19	إمكانية تقسيط الضريبة بناء على طلب خطي من المكلف ولفترات تختلف باختلاف الأسباب الموجبة	4.35	0.75	87.0	كبيرة جداً
11.	12	إلزام المكلف بتقديم المرفقات المحددة بالقانون مع الإقرار الضريبي	4.29	0.65	85.8	كبيرة جداً
12.	14	إلزام المكلف بالاحتفاظ في مكان عمله بالسجلات والمستندات المالية المنظمة ولمدة خمس سنوات لاحقة	4.16	0.76	83.2	كبيرة
13.	15	منح المكلف حق الاعتراض على التقدير أو التعديلات التي أجريت على الإقرار الضريبي	4.14	0.71	82.8	كبيرة
14.	22	منح المكلف الحق باسترداد المبالغ التي دفعها زيادة عن المبالغ المستحقة عليها	4.10	0.82	82.0	كبيرة
15.	1	إلزام المكلف بالتسجيل لدى دائرة ضريبة الدخل منذ بداية النشاط أو ممارسة الأعمال	4.09	0.79	81.8	كبيرة
16.	7	إلزام المكلف المقيم بتحمل الضريبة عن أي معاملة وهمية أو مصطنعة	4.04	0.84	80.8	كبيرة
17.	10	تحديد موعد تقديم الإقرار الضريبي خلال أربع شهور منذ انتهاء الفترة الضريبية	3.98	0.79	79.6	كبيرة
18.	16	وجود محكمة خاصة بقضايا ضريبة الدخل ويمكن للمكلف اللجوء إليها	3.93	0.91	78.6	كبيرة

رقم الفقرات	الرقم في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الدرجة
19.	13	الصلاحيات الممنوحة للمقدر بقبول أو تعديل أو رفض الإقرار الضريبي	3.49	0.99	69.8	كبيرة
20.	20	إمكانية تطبيق قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به في حالة عدم التزام المكلف بدفع الضريبة	3.45	0.88	69.0	كبيرة
21.	21	الصلاحيات الممنوحة لمدير عام ضريبة الدخل بفرض ضريبة مقطوعة على أي شخص باستثناء الشركات المساهمة العامة	3.32	0.96	66.4	متوسطة
22.	23	الغرامات المفروضة على المكلف والمحددة بالقانون الضريبي	3.03	0.71	60.6	متوسطة
23.	9	اللجوء للتقدير الإداري في حالة عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي	2.84	0.89	58.8	متوسطة
24.	24	العقوبات المنصوص عليها في القانون الضريبي	2.82	0.97	58.4	متوسطة
		الدرجة الكلية	4.03	0.25	80.6	كبيرة

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (9) ما يلي:

إن درجة أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهة نظر معدي الإقرار الضريبي كانت ما بين المتوسطة والكبيرة جداً. فقد تراوحت النسب المئوية عليها ما بين (58.4) إلى (95.6) حيث إن البنود التي كان لها أثر كبير على الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهة نظر معدي الإقرارات الضريبية كانت خصم الضريبة من المصدر ويرى الباحث أن هذه النتيجة منطقية حيث إن الشخص المكلف باقتطاع الضريبة بنفسه وتوريدها خلال 30 يوماً من تاريخ اقتطاعها سيقوم بذلك تجنباً لأي مخالفات وغرامات وكذلك من الملاحظ أن الشخص الذي تم اقتطاع الضريبة منه لا يملك حرية اختيار فيما إذا أراد اقتطاع الضريبة من دخله أم لا، فالأمر اجبارياً وهذا سيزيد حتماً من الالتزام الضريبي.

كما ان الخصم التشجيعي يزيد بشكل كبير جدا من الالتزام الضريبي من وجهة نظر معدي الاقرارات الضريبية حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.55) وبلغت النسبة المئوية (91%) حيث ان المكلف الراغب بالالتزام الضريبي سيسعى دائماً الى تخفيض مقدار الضريبة من خلال الاستفادة من الخصومات التشجيعية التي منحه اياها القانون الضريبي، وكذلك الحال بالنسبة لاعتبار التقدير الذاتي الخطوة الاولى في احتساب وربط الضريبة فهذا سيزيد من الثقة بين المكلف والادارة الضريبية حيث بلغت درجة الموافقة عليه (89.6%).

اما بالنسبة للاعفاءات الممنوحة للشخص الطبيعي وتنزيل الخسائر والنفقات والمصاريف وكذلك الشرائح الضريبية فقد حظيت هي ايضا بدرجة كبيرة جدا من الموافقة عليها حيث اجمعت عينة الدراسة على ان هذه المواد القانونية تزيد من الالتزام الضريبي.

بالنسبة للصلاحيات الممنوحة لمدير عام ضريبة الدخل بفرض ضريبة مقطوعة على اي شخص باستثناء الشركات المساهمة العامة فلم تحظى بنفس درجة الاهمية حيث حصلت على درجة متوسطة من الموافقة فبلغت النسبة المئوية لها (66.4%) وهذا يشير الى امر هام وهو شعور عينة الدراسة بعدم عدالة القرارات التي يتم اتخاذها حال استخدام هذه الصلاحيات، كما ان مواد العقوبات والغرامات المفروضة على المكلفين لها تأثير متوسط على الالتزام الضريبي، حيث يتم التعامل معها بشكل متحفظ جداً في فلسطين بسبب الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة مما يدفع الادارة الضريبية الى مسك العصا من الوسط محاولة الموازنة بين الاهداف المالية وبقية الاهداف المتمثلة في الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حيث ان الادارة الضريبية تفكر كثيراً قبل ايقاع اي غرامات او تنفيذ اي عقوبات بحق المكلفين. ولكن يرى الباحث انه بالرغم من وجود ظروف اقتصادية واجتماعية وسياسية تعيق بشكل كبير جدا تطبيق السياسات الضريبية الا ان هذا يجب ان لا يعيق تطبيق بنود القانون بما في ذلك الغرامات والعقوبات وان ظاهرة الخوف من هجرة المستثمرين ليست صحيحة فلو استعرضنا النسب الضريبية التي يدفعها المستثمرين في كثير من الدول المجاورة لفلسطين لوجدناها اكثر من فلسطين فمثلاً الاردن فان الشخص الطبيعي يدفع 7% لاول عشرة الاف دينار و14%

للعشرة الاف دينار التالية وما زاد عن ذلك يدفع 20% (www.istd.gov.jo)، أما الشخص الطبيعي في فلسطين فانه يدفع ما نسبته 5% عن اول 75000 شيكل ويدفع 10% اذا ما زاد عن 75000 شيكل حتى 150000 شيكل ويدفع 15% عن ما يزيد عن 150000 شيكل، (قرار بقانون رقم 5 لسنة 2015 بشأن تعديل قرار بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011)، وفي نفس المقارنة بالنسبة للشخص الاعتباري ففي الاردن تفرض الضريبة على القطاع الصناعي بنسبة 14% اما قطاعات الاتصالات وتوزيع وتوليد الكهرباء وشركات التعدين الاساسية وشركات التأمين واعادة التأمين والوساطة المالية والشركات المالية والاشخاص الاعتباريين الذين يمارسون أنشطة التأجير التمويلي فتفرض عليها الضريبة بنسبة 24% اما قطاع البنوك فنسبة الضريبة المفروضة عليها 35% وبقية الأنشطة الاخرى سواء كانت تجارية او خدمية او مهنية فتفرض الضريبة عليها بنسبة 20% (www.istd.gov.jo)، بينما في فلسطين فان نسبة الضريبة المفروضة على كافة الاشخاص المعنويين فقط 15% باستثناء شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بامتياز او احتكار في السوق الفلسطينية حيث تخضع لنسبة 20% (قرار بقانون رقم 5 لسنة 2015 بشأن تعديل قرار بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011) الامر الذي يعني ان المستثمرين لن يتخذوا قرار نقل استثماراتهم الى الخارج.

اما بخصوص التقدير الاداري فقد اظهرت النتائج ان له اثر متوسط على الالتزام الضريبي حيث ان التقدير الاداري لا يعني بالضرورة التزام المكلفين بالقانون الضريبي حيث بلغت النسبة المئوية (58.8) ويرى الباحث ان سبب ذلك هو قناعة المكلف انه حتى في حال لجوء الادارة الضريبة الى التقدير الاداري فلن يجدي ذلك نفعاً في ظل عدم تطبيق مواد الغرامات والعقوبات حيث ان انتهاج الادارة الضريبة لاسلوب التقدير الاداري سيدفع المكلف الى الدخول في نزاع ضريبي بينه وبين الادارة الضريبة وهذا سيدخل الطرفين في دوامة من الخلافات لن تنتهي الا بعد وقت طويل من المفاوضات وبالتالي فهذا الاجراء ليس له وزن في حسابات المكلفين. وتتفق هذه الدراسة مع بعض الدراسات بما يخص العقوبات الواردة في القانون الضريبي وكذلك الحال بما يخص الغرامات واسلوب التقدير الذاتي ومن هذه الدراسات دراسة (منصور، 2004) ودراسة (العمور، 2007)، ودراسة (جرادات، 2003) ودراسة

(Kasipillai and Hanefah,2000) ودراسة (Lai and Choong,2009) كما اتفقت ايضا مع دراسة (اشتية،2004) وخصوصاً في جانب مهم جداً الا وهو ان نتائج أي نزاع ضريبي مرهون من حيث التطبيق بحسن او سوء استخدامه من السلطة التنفيذية وهذا سيؤثر حتماً على المتحصلات الضريبية ويلاحظ ايضاً ان هذه الدراسة اختلفت مع بعض الدراسات مثل دراسة (سمور،2008) ودراسة (الحلو،2005)، ودراسة (Milliron and Toy,1988) ودراسة (Cuccia and Hackenbrack and Nelson,1995).

ويرى الباحث ان اختلاف البيئة الفلسطينية وكذلك التعديلات المستمرة في القوانين الضريبية والظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية واختلاف السياسات المتبعة في ربط وتحصيل الضرائب كل هذه الاسباب ادت الى اختلاف نتيجة هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

2.1.4 نتائج السؤال الثاني

ما درجة الأهداف التي يمكن أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبي؟

ومن اجل الإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسبة المئوية ودرجة التقييم لكل فقرة من فقرات الأهداف التي يمكن أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبي، وفيما يلي بيان ذلك:

جدول (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة على الأهداف التي يمكن أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبي مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

الرقم	الرقم في الاستبانة	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الدرجة
1	2	تحقيق وفورات ضريبية	4.58	0.55	91.6	كبيرة جداً
2	4	تجنب العقوبات الضريبية	4.51	0.67	90.2	كبيرة جداً
3	5	الالتزام الذاتي بالقانون الضريبي	4.23	0.71	84.6	كبيرة جداً
4	1	إعداد إقرارات ضريبية دقيقة	4.19	0.85	83.8	كبيرة
5	3	تخفيض احتمالية المراجعة الضريبية	4.06	0.87	81.2	كبيرة
6	6	توفير الوقت والجهد للزمين لإعداد الإقرار الضريبي	3.96	0.93	79.2	كبيرة
		الدرجة الكلية	4.25	0.45	85.0	كبيرة جداً

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (10) ما يلي:

إن درجة الأهداف التي يمكن أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبي كانت بين الكبيرة والكبيرة جداً. فقد تراوحت النسب المئوية عليها ما بين (79.2) إلى (91.6) حيث أظهرت النتائج أن هدف تحقيق وفورات ضريبية يعتبر الهدف الأول والاسمى بالنسبة لمعد الإقرار الضريبي، فعند النظر في بيانات الجدول رقم (7) نلاحظ أن ما نسبته (74.8) من معدي الإقرارات الضريبية يقومون بهذا العمل لجهة أخرى مقابل أجر وبالتالي فمن البديهي أن يميل معدو الإقرار الضريبي إلى إرضاء المكلفين لأن هذا سيضمن لهم الاحتفاظ بهم كزبائن لهم وهو نفس السبب الذي يجعل بعض المكلفين يطلبون من الخبير الضريبي الخاص بهم (معد الإقرار) مراعاة بنود القانون وعدم مخالفة في سبيل تجنب الوقوع في المخالفات التي توجب إسقاط الغرامات أو العقوبات عليهم وهذا ما أشارت إليه نتائج الدراسة حيث كان الهدف الثاني يتمثل في تجنب العقوبات الضريبية كما أن الهدف الثالث هو الالتزام الذاتي بالقانون الضريبي، أما

بالنسبة لبقية الاهداف مثل اعداد اقرارات ضريبية دقيقة فمن المنطقي ان تأتي في هذا الترتيب بنسبة مئوية بلغت (83.8) حيث يفترض ان يكون معد الاقرار الضريبي شخص مطلع على القانون الضريبي وبالتالي مسألة اعداد اقرار ضريبي دقيق مسألة حتمية وهذه الخبرة والمعرفة ستساعد على تخفيض احتمالية المراجعة (81.2) وهذا سيخفض من الوقت والجهد اللازمين لاعداد الاقرارات الضريبية حيث كان هذا الهدف في اخر سلم الاولويات بالنسبة للاهداف التي تؤخذ بعين الاعتبار عند اعداد الاقرار الضريبي بنسبة مئوية بلغت (79.2). ومن خلال استقراء الدراسات السابقة فان هناك دوافع لدى المكلفين تجعلهم يلجأون لخبير ضريبي في اعداد اقراراتهم الضريبية ومن تلك الدراسات التي تتفق مع دراستنا هذه دراسة (جزر، 2012)، ودراسة (Stephenson, 2010)، ودراسة (Hite and Stock and Cloy, 1992) ودراسة (Sakurai and Braithwaite, 2003) ودراسة (Caccia, 1995) ودراسة (Singh and Sharma, 2007) وتختلف هذه الدراسات مع دراستنا في ترتيب اولويات هذه الاهداف ويرى الباحث ان هذا الاختلاف بسبب اختلاف نصوص القانون الضريبي في الدول واختلاف الظروف الاقتصادية والسياسية السائدة مع ملاحظة ان الوضع المعيشي ومدى تطبيق القانون وقوة السلطة التنفيذية سيكون لها اثر قوي جدا على ترتيب اولوية تلك الاهداف ويجب ان لا نغفل عن المسؤولية التي تقع على عاتق معد الاقرار الضريبي ففي فلسطين لم يلزم القانون الضريبي المكلف ان يقوم باعداد اقراره الضريبي بواسطة محاسب معتمد او مكتب تدقيق حسابات معتمد مع تحمل الطرف الثاني لمسؤولية البيانات الواردة في الاقرار الضريبي في حدود البيانات التي يقدمها له المكلف وانما ترك امر اعداد الاقرار الضريبي للمكلف فيمكن له اعداده بنفسه او تكليف غيره بذلك.

3.1.4 نتائج سؤال الدراسة الثالث

هل تختلف اتجاهات معدي الإقرار الضريبي حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين باختلاف متغيرات (المدينة، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، و الصفة المهنية، وعدد سنوات الخبرة، والنشاط الذي تقوم به المنشأة، والجهة التي يتم إعداد الإقرار الضريبي لها)؟

من أجل الإجابة عن هذا السؤال، تم اختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بالمتغيرات المستقلة على النحو التالي:

2.4 النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

1.2.4 نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير المدينة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير المدينة.

ومن أجل فحص صحة الفرضية المتعلقة بمتغير المدينة، فقد استخدم تحليل التباين الأحادي، ونتائج الجداول التالية توضح ذلك:

جدول (11 أ): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير المدينة للدرجة الكلية

المدينة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
نابلس	149	4.00	0.29
سلفيت	11	4.10	0.17
طوباس	12	4.25	0.22
طولكرم	70	4.06	0.31
جنين	129	4.05	0.15
قلقيلية	49	3.97	0.21
المجموع	420	4.03	0.25

جدول (11 ب): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير المدينة

الدرجة الكلية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
	بين المجموعات	0.276	5	0.055	0.861	0.508
	داخل المجموعات	26.548	414	0.064		
	المجموع	26.823	419			

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

يتضح من الجدول (11أ) ان متوسط استجابات معدي الاقرارات الضريبية نحو اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تبعاً لمتغير المدينة: نابلس (4)، سلفيت (4.1)، طوباس (4.25)، طولكرم (4.06)، جنين (4.05)، قلقيلية (3.97)، يتضح من الفروق بين المتوسطات ان هناك فروق ذات دلالة احصائية، فعند النظر الى مستوى الدلالة في الجدول رقم (11 ب) فانه يساوي (0.006) وهذه القيمة اقل من مستوى الدلالة المحدد في هذه الدراسة (0.05) وبناءً على ذلك توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير المدينة وتقود هذه النتيجة إلى رفض الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير المدينة.

ولمعرفة لمن تعود هذه الفروق في الدرجة الكلية لمتغير (المدينة) فقد تم استخدام اختبار المقارنات البعدية LSD، والجدول التالي يوضح ذلك

جدول (11 ج): اختبار المقارنات البعدية LSD لمتغير المدينة للدرجة الكلية

الدرجة الكلية	المستوى	سلفيت	نابلس	طولكرم	جنين	قلقيلية
	طوباس	0.14394	0.24525*	0.18036*	0.19832*	0.27296*

يتضح من الجدول السابق وجود فروق بين مستوى مدينة (طوباس) ومستوى مدن (نابلس، طولكرم، جنين، قلقيلية) ولصالح مستوى مدينة طوباس ويرى الباحث ان النتيجة تشير

الى ان عينة المستجيبين في مدينة طوباس يحملون اتجاهات ايجابية اكثر من غيرهم بخصوص بنود القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته وبما يخص الالتزام الضريبي، وانهم يرغبون جدياً بالالتزام ببنود هذا القرار بقانون، كما يفسر الباحث ايضا هذه النتيجة ان اعداد الاقرار الضريبي يتم في معظم الاحوال في مدينة طوباس من خلال جهة تخص المكلف مثل مديره المالي او محاسب الشركة نفسها او المكلف نفسه وبلغت تلك النسبة حوالي 73% وهذا يعكس جدية تلك الجهات في الالتزام الذاتي بالقانون الضريبي كما يعتقد الباحث ان المتابعات المستمرة التي تقوم بها دائرة الضريبة في طوباس تؤثر بشكل ايجابي على التزام المكلفين بالضريبة اكثر من غيرهم من بقية المدن.

2.2.4 نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

ومن اجل فحص صحة الفرضية المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي، فقد استخدم تحليل التباين الأحادي، ونتائج الجداول التالية توضح ذلك:

جدول (12 أ): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير المؤهل العلمي للدرجة الكلية

المؤهل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
بكالوريوس	351	4.02	0.25
دبلوم عالي	17	4.15	0.23
ماجستير	46	4.03	0.23
دكتوراه فأعلى	6	4.10	0.37
المجموع	420	4.03	0.25

جدول (12 ب): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير المؤهل العلمي

الدرجة الكلية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
	بين المجموعات	0.301	3	0.100	1.576	0.195
	داخل المجموعات	26.522	416	0.064		
	المجموع	26.823	419			

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

يتضح من الجدول (12 أ) أن متوسط استجابات معدي الاقرارات الضريبية نحو اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تبعاً لمتغير المؤهل العلمي كانت: بكالوريوس (4.02)، دبلوم عالي (4.15)، ماجستير (4.03)، دكتوراة فاعلى (4.1). يتضح من الفروق بين المتوسطات انها لم تكن دال احصائياً، وبالنظر الى مستوى الدلالة الذي يساوي في الجدول رقم (12 ب) (0.195) فانه غير دال نظراً لانه اكبر من مستوى الدلالة المحدد في هذه الدراسة وهو (0.05) وبناء على ذلك فانه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وتعني هذه النتيجة إلى قبول الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي.

ويرى الباحث سبب عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية في اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبية تعزى لمتغير المؤهل العلمي الى كون القانون الضريبي كغيره من القوانين متاح للجميع للاطلاع عليه فكل من يعمل في نشاط معين اما ان يقوم باعداد اقراره الضريبي بنفسه وهو بذلك يقوم بالاطلاع او اللجوء الى من يساعده في اعداد اقراره الضريبي او يقوم بتكليف شخص اخر باعداد اقراره الضريبي وفي الحالتين يكون لزاماً لكل من يقوم باعداد الاقرار الضريبي ان يطلع على القانون الضريبي.

3.2.4 نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير التخصص العلمي

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير التخصص العلمي.

ومن أجل فحص صحة الفرضية المتعلقة بمتغير التخصص العلمي، فقد استخدم تحليل التباين الأحادي، ونتائج الجداول التالية توضح ذلك:

جدول (13 أ): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التخصص العلمي للدرجة الكلية

التخصص العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
محاسبة	286	4.01	0.25
مالية	46	4.01	0.25
قانون	20	4.10	0.29
إدارة أعمال	40	4.11	0.21
اقتصاد	12	4.14	0.17
غير ذلك	16	4.08	0.23
المجموع	420	4.03	0.25

جدول (13 ب): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير التخصص العلمي

الدرجة الكلية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
	بين المجموعات	0.619	5	0.124	1.955	0.084
	داخل المجموعات	26.205	414	0.063		
	المجموع	26.823	419			

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

يتضح من الجدول (13 أ) ان متوسط استجابات معدي الاقرارات الضريبية نحو اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين تبعاً لمتغير التخصص العلمي كانت: محاسبة (4.01)، مالية (4.01)، قانون (4.10)، ادارة اعمال (4.11)، اقتصاد (4.14)، غير ذلك (4.08). يتضح من الفروق بين المتوسطات انها لم تكن دالة احصائياً، وبالنظر الى مستوى الدلالة الذي يساوي في الجدول رقم (13 ب) (0.084) فانه غير دال نظراً لانه اكبر من مستوى الدلالة المحدد في هذه الدراسة وهو (0.05) وبناء على ذلك فانه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير التخصص العلمي، وتعني هذه النتيجة إلى قبول الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير التخصص العلمي.

ويرى الباحث ان عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية في اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الالتزام الضريبية تعزى لمتغير التخصص العلمي نتيجة منطقية فكل التخصصات سواء كانت (محاسبة، مالية، قانون، ادارة اعمال، اقتصاد او غير ذلك) يعملون في المجال الضريبي وبالتالي فلا يوجد فروق جوهرية في معرفة هؤلاء في القانون الضريبي ولا الاجراءات المطلوبة لاعداد الاقرار الضريبي باختلاف التخصص العلمي.

4.2.4 نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير الصفة المهنية وتنص على:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير الصفة المهنية.

ومن اجل فحص صحة الفرضية المتعلقة بمتغير الصفة المهنية، فقد استخدم تحليل التباين الأحادي، ونتائج الجداول التالية توضح ذلك:

جدول (14 أ) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الصفة المهنية للدرجة الكلية

الصفة المهنية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
محاسب شركة	71	4.06	0.28
مدير مالي	49	4.03	0.27
مدقق حسابات خارجي	23	4.02	0.16
محاسب خارجي	171	3.98	0.24
المكلف نفسه	106	4.09	0.23
المجموع	420	4.03	0.25

جدول (14 ب): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير الصفة المهنية

الدرجة الكلية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
	بين المجموعات	0.842	4	0.211	3.363	*0.010
	داخل المجموعات	25.981	415	0.063		
	المجموع	26.823	419			

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

يتضح من الجدول (14 أ) أن متوسط استجابات معدي الاقرارات الضريبية نحو اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تبعاً لمتغير الصفة المهنية: محاسب شركة (4.06)، مدير مالي (4.03)، مدقق حسابات خارجي (4.02)، محاسب خارجي (3.98)، المكلف نفسه (4.09)، يتضح من الفروق بين المتوسطات أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية، فعند النظر الى مستوى الدلالة في الجدول رقم (14 ب) فإنه يساوي (0.010) وهذه القيمة اقل من مستوى الدلالة المحدد في هذه الدراسة (0.05) وبناءً على ذلك توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير الصفة المهنية وتقود هذه النتيجة إلى رفض الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير الصفة المهنية.

ولمعرفة لمن تعود هذه الفروق في الدرجة الكلية لمتغير الصفة المهنية، فقد تم استخدام اختبار المقارنات البعدية LSD، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (14 ج) اختبار المقارنات البعدية LSD لمتغير الصفة المهنية للدرجة الكلية

الدرجة الكلية	المستوى	محاسب شركة	المكلف نفسه	مدير مالي	مدقق حسابات خارجي
	محاسب خارجي	-0.08036*	-0.10721	-0.04571	-0.03887*

يتضح من الجدول السابق وجود فروق بين مستوى مهنة (محاسب خارجي) ومستوى مهنة (محاسب شركة، و مدقق حسابات خارجي) ولصالح مهنة (محاسب شركة، و مدقق حسابات خارجي)

ويرى الباحث ان محاسب الشركة او مدقق الحسابات الخارجي لهم مصالح غاية في الاهمية مع المكلف فمحاسب الشركة يسعى الى المحافظة على عمله ومدقق الحسابات الخارجي يسعى الى المحافظة على عملائه من المكلفين وبالتالي من الضروري لهم الالتزام اكثر ببنود القانون الضريبي تجنباً للدخول في منازعات ضريبية وتجنباً للمراجعات المتكررة من الادارات الضريبية وبعبارة اخرى فانهم دائماً يسعون الى الحفاظ على علاقات جيدة مع الادارة الضريبية، كما ان مدقق الحسابات الخارجي يسعى دائماً الى الحفاظ على سمعة جيدة فهذه السمعة هي التي تجلب له الثقة من كافة الاطراف وبالتالي تجعل الكثير من المكلفين يلجأون اليه لاعداد اقراراتهم الضريبية. وبالتالي من الضروري ان نترك الخبرة في العمل طابع خاص لدى مدقق الحسابات الخارجي وكذلك محاسب الشركة الذي يسعى الى التطور والحفاظ على عمله وسمعته وفتح مجالات المنافسة والفرصة امامه.

5.2.4 نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير سنوات الخبرة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

ومن أجل فحص صحة الفرضية المتعلقة بمتغير سنوات الخبرة، فقد استخدم تحليل التباين الأحادي، ونتائج الجداول التالية توضح ذلك:

جدول (15 أ): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير سنوات الخبرة للدرجة الكلية

سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
أقل من 7 سنوات	67	4.08	0.26
من 7-12 سنة	203	4.03	0.24
أكثر من 12 سنة	150	4.02	0.26
المجموع	420	4.03	0.25

جدول (15 ب): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير سنوات الخبرة

الدرجة الكلية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
	بين المجموعات	0.196	2	0.098	1.535	0.217
	داخل المجموعات	26.627	417	0.064		
	المجموع	26.823	419			

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

يتضح من الجدول (15 أ) أن متوسط استجابات معدي القرارات الضريبية نحو اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تبعاً لمتغير سنوات الخبرة كانت: أقل من 7 سنوات (4.08)، من 7-12 سنة (4.03)، أكثر من 12 سنة (4.02)..
يتضح من الفروق بين المتوسطات أنها لم تكن دال إحصائياً، وبالنظر الى مستوى الدلالة الذي يساوي في الجدول رقم (15 ب) (0.217) فإنه غير دال نظراً لأنه أكبر من مستوى الدلالة المحدد في هذه الدراسة وهو (0.05) وبناء على ذلك فإنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير سنوات الخبرة، وتعني هذه النتيجة إلى قبول الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير سنوات الخبرة.

ويرى الباحث ان عدم وجود الفروق في اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير سنوات الخبرة يرجع الى ان مسألة اعداد الاقرار الضريبي وبالرغم من صعوبتها الا انها لن تحتاج الى الوقت الطويل كي يتمكن مُعد الاقرار الضريبي من الالمام بكافة الجوانب المطلوبة، فاذا مارس العمل الضريبي فترة معينة يستطيع بعدها القيام بهذه المهمة.

6.2.4 نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير النشاط الذي يعمل به المكلف

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير النشاط الذي يعمل به المكلف.

ومن اجل فحص صحة الفرضية المتعلقة بمتغير النشاط الذي يعمل به المكلف، فقد استخدم تحليل التباين الأحادي، ونتائج الجداول التالية توضح ذلك:

جدول (16 أ): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير النشاط الذي يعمل به المكلف للدرجة الكلية

النشاط الذي يعمل به المكلف	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تجاري	181	4.03	0.27
صناعي	46	4.09	0.21
زراعي	23	3.97	0.23
مهني	33	4.02	0.22
خدماتي	122	4.02	0.24
حرفي	15	4.05	0.18
المجموع	420	4.03	0.25

جدول (16 ب): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير النشاط الذي يعمل به المكلف

الدرجة الكلية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
	بين المجموعات	0.276	5	0.055	0.861	0.508
	داخل المجموعات	26.548	414	0.064		
	المجموع	26.823	419			

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

يتضح من الجدول (16 أ) ان متوسط استجابات معدي الاقرارات الضريبية نحو اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تبعاً لمتغير النشاط الذي يعمل به المكلف كانت: تجاري (4.03)، صناعي (4.09)، زراعي (3.97)، مهني (4.02)، خدماتي (4.02)، حرفي (4.05). يتضح من الفروق بين المتوسطات انها لم تكن دال احصائياً، وبالنظر الى مستوى الدلالة الذي يساوي في الجدول رقم (16 ب) (0.508) فانه غير دال نظراً لانه اكبر من مستوى الدلالة المحدد في هذه الدراسة وهو (0.05) وبناء على ذلك فانه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير النشاط الذي يعمل به المكلف.

ويرى الباحث ان عدم وجود الفروق في اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير النشاط الذي يعمل به المكلف ترجع الى ان المكلفين بغض النظر عن طبيعة النشاط الذين يعملون به سوف يلجأون في النهاية الى خبير ضريبي لاعداد اقراراتهم الضريبية او انهم قد امتلكوا الدراية والمعرفة التي تمكنهم من اعداد اقراراتهم الضريبية بانفسهم.

7.2.4 نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير الجهة التي يتم إعداد الإقرار الضريبي لها

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير الجهة التي يتم إعداد الإقرار الضريبي لها.

ومن أجل فحص صحة الفرضية المتعلقة بمتغير الجهة التي يتم إعداد الإقرار الضريبي لها، فقد استخدم اختبار (ت) للعينات المستقلة ونتائج الجدول التالي توضح ذلك:

جدول (17): نتائج اختبار (ت) لدلالة الفروق في أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير الجهة التي يتم إعداد الإقرار الضريبي لها

الدرجة الكلية	الجهة التي يتم إعداد الإقرار الضريبي لها	العدد	المتوسط	الانحراف	قيمة (ت)	مستوى الدلالة *
	لي بصفتي مكلف	106	4.09	0.23	2.823	*0.005
	لمكلف آخر بصفتي خبير	314	4.01	0.25		

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

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير الجهة التي يتم إعداد الإقرار الضريبي لها، فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.005) وهذه القيمة أقل من (0.05) وتعني هذه النتيجة إلى رفض الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير النشاط الذي يعمل به المكلف. وأن هذه الفروق تعود لصالح مستوى جهة (لي بصفتي مكلف) وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (4.09) بينما بلغ متوسط مستوى جهة (لمكلف آخر بصفتي خبير) (4.01).

ويرى الباحث أن سبب وجود الفروق في أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير الجهة التي يتم إعداد الإقرار الضريبي

لها ولصالح مستوى (لي بصفتي المكلف) ان الاشخاص الذين يقومون باعداد اقراراتهم الضريبية بانفسهم يسعون دائماً الى اللاتزام بنسبة كبيرة جداً بالقانون الضريبي وان يحافظوا على علاقات ودية مع الادارة الضريبية وخصوصاً ان عدد الاقرارات الضريبية التي يقومون باعدادها ستكون قليلة مقارنة بعدد الاقرارات الضريبية التي يقوم باعدادها المحاسب الخارجي او مكتب تدقيق الحسابات وبالتالي يسعى المكلف نفسه وعند اعداد اقرارة الضريبي الى محاولة تجنب الاخطاء في الاقرار والالتزام الكامل بالقانون الضريبي.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

1.5 نتائج أسئلة الدراسة

2.5 نتائج فرضيات الدراسة

3.5 نتائج الدراسة النظرية

4.5 الاستنتاجات

5.5 التوصيات

6.5 بعض الاتجاهات المستقبلية المقترحة للبحث

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

يمكن تلخيص نتائج هذه الدراسة بما يلي:

1.5 نتائج أسئلة الدراسة

1. اظهرت نتائج الدراسة ان هناك بنود في القرار بقانون رقم (8) وتعديلاته تؤثر بشكل كبير جدا على الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهات نظر معدي الاقرار الضريبي وان هناك بنود تؤثر بشكل كبير على الالتزام الضريبي وايضاً هناك بنود تؤثر بشكل متوسط على الالتزام الضريبي وهي كما يلي:

أ. البنود التي تؤثر بشكل كبير جدا على درجة الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهات نظر معدي الاقرارات الضريبية هي: "خصم الضريبة من المصدر سواء كانت اقتطاعات او عن أي دفعات يتلقاها المكلف سواء كانت مكافآت او جوائز او عن دفعات يتلقاها الشخص غير المقيم، وكذلك الخصم التشجيعي الممنوح للمكلف في حالة تعجيل تقديم الاقرار الضريبي، واعتبار التقدير الذاتي الخطوة الاولى في احتساب وربط الضريبة، والاعفاءات الممنوحة للشخص الطبيعي، وتنزيل الخسائر التي تلحق بالمكلفين خلال الفترة الضريبية، وتنزيل النفقات والمصاريف، والشرائح الضريبية سواء للشخص الطبيعي او للشخص المعنوي، وايضاً امكانية تقسيط الضريبة، والزام المكلف بتقديم المرفقات المحددة بالقانون مع الاقرار الضريبي."

ب. البنود التي تؤثر بشكل كبير على درجة الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهات نظر معدي الاقرارات الضريبية هي: "الزام المكلف بالاحتفاظ في مكان عمله بالسجلات والمستندات المالية المنظمة ولمدة خمس سنوات لاحقة، ومنح المكلف حق الاعتراض على التقدير او التعديلات التي اجريت على الاقرار الضريبي، ومنح المكلف الحق في استرداد المبالغ التي دفعها زيادة عن المبالغ المستحقة عليه، والزام المكلف بالتسجيل لدى دائرة ضريبة الدخل

منذ بداية النشاط، والزام الكلف المقيم بتحمل الضريبة عن أي معاملة وهمية أو مصنعة، وكذلك تحديد موعد تقديم الاقرار الضريبي خلال الاربع شهور منذ انتهاء الفترة الضريبية، ووجود محكمة خاصة بقضايا ضريبة الدخل ويمكن للمكلف اللجوء إليها، و الصلاحيات الممنوحة للمقدر بقبول أو تعديل أو رفض الإقرار الضريبي، و إمكانية تطبيق قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به في حالة عدم التزام المكلف بدفع الضريبة .

ج. البنود التي تؤثر بشكل متوسط على درجة الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهات نظر معدي الاقرارات الضريبية هي: "الصلاحيات الممنوحة لمدير عام ضريبة الدخل بفرض ضريبة مقطوعة على أي شخص باستثناء الشركات المساهمة العامة، و الغرامات المفروضة على المكلف والمحددة بالقانون الضريبي، و اللجوء للتقدير الإداري في حالة عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي، و العقوبات المنصوص عليها في القانون الضريبي".

2. يرى معدو الاقرارات الضريبية ان هناك اهداف تؤخذ بعين الاعتبار خلال اعدادهم للاقرارات الضريبية حيث ان تحقيق وفورات ضريبية تتربع على رأس هرم تلك الاهداف ويليه تجنب العقوبات الضريبية ويليه الالتزام الذاتي بالقانون الضريبي، ويليه اعداد اقرارات ضريبية دقيقة، وكذلك تخفيض احتمالية المراجعة الضريبية وان اخر الاهداف التي يمكن اخذها بعين الاعتبار فهو توفير الوقت والجهد اللازمين لاعداد الاقرار الضريبي.

3. يوجد اختلاف في اتجاهات معدي الاقرارات الضريبية حول اثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغيرات " المدينة، الصفة المهنية، الجهة التي يتم اعداد الاقرار الضريبي لها "

2.5 نتائج فرضيات الدراسة

1. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير المدينة ولصالح مستوى مدينة طوباس.

2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير التخصص العلمي.

4. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير الصفة المهنية ولصالح مهنة (محاسب شركة، و مدقق حسابات خارجي)

5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

6. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير النشاط الذي يعمل به المكلف

7. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته على الإلتزام الضريبي للمكلفين تعزى لمتغير الجهة التي يتم إعداد الإقرار الضريبي لها ولصالح مستوى جهة (لي بصفتي مكلف)

3.5 نتائج الدراسة النظرية

كما اسلفنا في البداية فان هذه الدراسة سعت الى تحقيق مجموعة من الاهداف وبالتالي سيتم استخلاص اهداف هذه الدراسة والمتمثلة في:

الهدف الاول للدراسة

الذي نص على " التعرف على الجهات التي تقوم باعداد الاقرار الضريبي في فلسطين".

اظهرت نتائج الدراسة ان اعداد الاقرار الضريبي في بعض الاحيان يتم بواسطة المكلف نفسه وفي احيانا كثيرة يتم بواسطة محاسب الشركة او مدير مالي او مدقق حسابات خارجي او محاسب خارجي.

الهدف الثاني للدراسة

الذي ينص على "التعرف على نسب الاقرارات الضريبية المقدمة والمعدة بواسطة المكلف نفسه"

اظهرت نتائج الدراسة الى ان الاقرارات الضريبية المعدة بواسطة المكلف قد بلغت نسبتها 25.2% من مجموع الاقرارات الضريبية المقدمة.

الهدف الثالث للدراسة

الذي ينص على "التعرف على نسب الاقرارات الضريبية المقدمة والمعدة بواسطة خبير ضريبي "

اظهرت نتائج الدراسة الى ان الاقرارات الضريبية المعدة والمقدمة بواسطة خبير ضريبي قد بلغت نسبتها 74.8% من مجموع الاقرارات الضريبية المقدمة.

الهدف الرابع للدراسة:

الذي ينص على " التعرف على الاسباب الكامنة وراء لجوء المكلف الى خبير ضريبي في اعداد اقراره الضريبي ".

اظهرت نتائج الدراسة ان اهم الاسباب الكامنة وراء لجوء المكلف الى خبير ضريبي في اعداد اقراره الضريبي هو تحقيق الوفورات الضريبية ويليها تجنب العقوبات الضريبية ومن ثم الالتزام الذاتي بالقانون الضريبي ومن ثم اعداد اقرارات ضريبية دقيقة ويليها تخفيض احتمالية المراجعة واخر هذه الاهداف يكمن في تخفيض الوقت والجهد اللازمين لاعداد الاقرار الضريبي.

4.5 الاستنتاجات

1. جميع البنود الواردة في القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 وتعديلاته التي تم دراستها تؤثر بشكل ايجابي على الالتزام الضريبي للمكلفين باستثناء مادتي العقوبات والغرامات.
2. المواد الواردة في القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 والخاصة بالعقوبات والغرامات لا تحتاج الى تعديل وانما تحتاج الى تفعيل وتطبيق لما جاء فيها وهناك من ينادي بعدم تطبيق ما جاء فيها خشية من هجرة الاستثمارات الى الخارج.
3. الصلاحيات الممنوحة لمدير عام ضريبة الدخل بفرض ضريبة مقطوعة على أي شخص باستثناء الشركات المساهمة العامة تزيد من شعور المكلف بعدم عدالة الضريبة وهذه النتيجة تقود الى محاولة عدم الالتزام الضريبي.
4. يوجد ملفات خاصة بالمكلفين ولكنها غير مفعلة ولا يتم متابعتها، حيث اشارت بيانات وزارة المالية عن العام 2015 ان ما نسبته 75% من ملفات المكلفين غير ملتزمين بتقديم الاقرارات الضريبية وان الملتزمين بتقديم الاقرار الضريبي هم فقط 25%.

5. ان عدم التزام المكلفين بتقديم الاقرارات الضريبية هو نتيجة حتمية لعدم متابعة تلك الملفات وبالذات عدم تطبيق العقوبات والغرامات الواردة في القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011.
6. ان تقليل الدين الضريبي هو اهم دافع يأخذه معد الاقرار الضريبي بعين الاعتبار عند اعداده للاقرار الضريبي.
7. اظهرت الدراسة ان محاسب الشركة ومكاتب تدقيق الحسابات هم الاكثر التزاماً من غيرهم ببنود القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 وتعديلاته.
8. اذا قام المكلف نفسه باعداد اقراره الضريبي سيكون اكثر حرصاً على الالتزام الضريبي عما لو قام خبير ضريبي باعداد الاقرار الضريبي لمكلف اخر.
9. هناك توجه كبير عند المكلفين لاسناد مهمة اعداد الاقرار الضريبي لخبراء الضرائب حيث اشارت الدراسة الى ان ما يقارب 75% من الاقرارات الضريبية يتم اعدادها بواسطة خبير ضريبي وان ما يقارب 25% يتم اعدادها بواسطة المكلف نفسه.

5.5 التوصيات

في ضوء ما تقدم من استنتاجات خرجت الدراسة بعدة توصيات هي:

التوصيات المتعلقة بالادارة الضريبية

1. تعتبر المواد الواردة في القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 مناسبة وتساعد المكلف على الالتزام الضريبي، فلا حاجة للمزيد من التعديلات باستثناء:
 - أ- الحد من الصلاحيات الممنوحة لمدير عام ضريبة الدخل بفرض ضريبة مقطوعة على أي شخص باستثناء الشركات المساهمة العامة.
 - ب- ضرورة اضافة مادة تلزم المكلف بتقديم الاقرار الضريبي من خلال محاسب قانوني معتمد او مكتب تدقيق حسابات مسجل مع تحميل هذه الجهة المسؤولية عن التلاعبات

التي تحدث في البيانات المقدمة في الاقرارات الضريبية وضمن ما وصل الى تلك الجهات من بيانات مالية قام بتقديمها المكلف، او الزام المكلف بالحصول على دورات معينة قبل قيامه بهذه المهمة.

2. العمل على تفعيل المواد الخاصة بالعقوبات والغرامات الواردة في القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 وتطبيق ما جاء فيها لما في ذلك من اثر على زيادة عدد الاقرارات الضريبية المقدمة ومكافحة سبل التحايل على القانون والحد من التهرب من تطبيق بنود القانون الضريبي.

3. عدم الالتفات الى الدعوات التي تنادي بعدم تنفيذ ما جاء في المواد الخاصة بالعقوبات والغرامات بحجة احتمالية هجرة الاستثمارات حيث ان الشرائح والنسب الضريبية في فلسطين عادلة وهي اقل من غيرها من الدول.

4. العمل على تطوير الجهاز الضريبي من حيث الكفاءة والخبرة وكذلك تحسين ظروف العمل وتوفير الحماية لهم والاهتمام بالتدريب والتطوير.

5. بناء قاعدة بيانات ومعلومات تربط الدوائر الضريبية بعضها ببعض مما يسهل العمل على متابعة ملفات المكلفين غير المفصلة وملاحقة المتهربين ضريبياً، وكذلك متابعة ملفات المكلفين غير الملتزمين بتقديم الاقرار الضريبي.

6. العمل على تحسين ادراك معدي الاقرارات الضريبية لدورهم كوسيلة لتحسين الالتزام الضريبي للمكلفين من خلال برامج تعليم وتدريب مستمر وبرامج توعية مستمرة بالنتائج الاجتماعية والاقتصادية المرتبطة بتحسين الالتزام الضريبي وكذلك اشراكهم في وضع السياسات الضريبية.

7. وضع ضوابط واضحة لامكانية قيام الادارة الضريبية بنشر بيانات اجمالية عن الاقرارات الضريبية التي تم مراجعتها من حيث حجم وطبيعة التعديلات التي اجريت عليها ومن هو

القائم باعداد هذه الاقرارات من اجل استخدامها لاغراض البحث العلمي بما يضمن المحافظة على سرية البيانات التي تتضمنها الاقرارات الضريبية.

8. العمل على تعزيز الثقة بين المكلف والادارة الضريبية والميل باتجاه قبول الاقرارات الضريبية كما هي في حال كانت منطقية حتى تزيد من الوعي الضريبي، وتشجيعاً للمكلفين على تقديم اقراراتهم الضريبية بدلاً من تعرضهم للعقوبات والغرامات.

التوصيات المتعلقة بمعدي الاقرارات الضريبية:

1. ضرورة تطوير مستوى التعاون بين الادارة الضريبية ومعدي الاقرارات الضريبية والجهات ذات العلاقة وتبادل المعلومات معها من اجل الوصول الى درجة عالية من الموثوقية في الاقرارات الضريبية المقدمة.
2. ضرورة الالتزام بمواعيد تقديم الاقرارات الضريبية وفقاً للفترة الزمنية المحددة بالقانون الضريبي، والعمل على الاستفادة من الخصومات التشجيعية من خلال تقديم الاقرارات الضريبية في الفترات التي يحصل فيها المكلف على الخصم التشجيعي.
3. الحرص عند اعداد الاقرار الضريبي ان يتضمن البيانات المالية الصحيحة والتي تصور الواقع الحقيقي وعدم الاهتمام بالدوافع الشخصية المتمثلة بتحقيق الوفورات الضريبية.
4. الحرص على ان يكون تقديم الاقرار الضريبي بدافع تقدير المبالغ الضريبية المستحقة وليس فقط لاسقاط الواجب المحدد بالقانون بضرورة الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي.
5. ضرورة اللجوء الى الجهات التي تمتلك الخبرة في اعداد الاقرارات الضريبية الدقيقة في حالة عدم قدرة المكلف على اعداده بنفسه.

6.5 بعض الاتجاهات المستقبلية المقترحة للبحث

- 1- تكرار الدراسة الحالية مع زيادة حجم العينة بحيث تشمل كل محافظات الضفة الغربية ومقارنة النتائج مع نتائج هذه الدراسة.

2- تكرار الدراسة الحالية مع التركيز على دور المحاسبة السلوكية في درجة التأثير على سلوك الالتزام الضريبي للمكلفين.

3- تكرار الدراسة الحالية مع التركيز على ان تكون هذه الدراسة من وجهات نظر اخرى غير معدي الاقرار الضريبي مثل ان تكون من وجهات نظر المكلفين انفسهم او الفاحصين الضريبي.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع العربية

أ- القوانين والانظمة والتعليمات

التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011

دليل المكلف في ضريبة الدخل

القانون الاساسي المعدل لعام 2005

قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005

قرار بقانون رقم (4) لسنة 2014 بشأن تعديل القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

قرار بقانون رقم (5) لسنة 2015 بشأن تعديل قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011

قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية

ب- الكتب

البداري، قيس حسن عواد: المركز القانوني للمكلف الضريبي، الطبعة الاولى، دار المناهج

للنشر والتوزيع، عمان. الاردن. 2005م

البطريق، يونس احمد: النظم الضريبية، دمشق، الدار الجامعية، 1998.

الجندي، حسنى: القانون الجنائي الضريبي (الجزء الثاني: شرح الجرائم والعقوبات في القانون

رقم 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل)، الطبعة الاولى، دار النهضة العربية،

القاهرة، مصر، 2005-2006.

الحاج موسى، حسن فلاح: قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً، نقابة المحامين، عمان، الاردن، 1998.

سعد، محي محمد: الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية، مكتبة الاشعاع الفضية، الاسكندرية، مصر، 1998.

السلامين ياسر، والدقه، عبد الرحمن: المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، الطبعة الرابعة، المكتبة الاكاديمية، فلسطين، 2014

الصعيدى، عبد الله: قانون الضريبة على الدخل في مصر (قانون رقم 91 لسنة 2005) مع الاشارة الى دور الضرائب في تحقيق التنمية، الطبعة الاولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2006.

عرقاوي، مصطفى: الضريبة على الدخل. نابلس. فلسطين. 1983م

عطية، قدي نقولا: ذاتية القانون الضريبي، مطبعة معهد دون بوسكو، جامعة الاسكندرية، مصر، 1960

القيسي، أعاد حمود: المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الثالثة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2000.

المحاميد، موفق، الطبعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل. الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع. الطبعة الاولى. عمان. الاردن. 2001م

ياسين، فؤاد: المحاسبة الضريبية، دار اليازوري العلمية للنشر، عمان، الاردن، 1996.

ج- الرسائل العلمية والابحاث

جزر، ماجد محمد السيد محمد: اثر ادراك معدي الاقرار الضريبي لاحكام قانون ضريبة الدخل على مستوى الالتزام الضريبي، (رسالة ماجستير منشورة)، جامعة الاسكندرية، مصر، 2012.

الحلو، مفيدة عرفات احمد: بيئة قرار تقدير ضريبة الدخل بغزة (دراسة تحليلية)، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2005

عبود، عايش، سالم محمد: العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية. مركز بحوث المستهلك. العراق، 2008

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

ماس،: جلسة طاولة مستديرة رقم 4: تعديلات قانون ضريبة الدخل -الاهداف والنتائج المتوقعة. معهد ابحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، فلسطين، حزيران 2015

د - الصحف والمجلات والدوريات

امريود، مسعود محمد: الاسباب والمعوقات المؤثرة في عملية الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي في مواعيده المحددة قانونا من قبل ممولي ضريبة ارباح الشركات في ليبيا. مجلة الجامعي. ليبيا. ع23/ 2016، ص161-178

بدوي، محمد عباس: دراسة تحليلية لخدمات اعداد الاقرارات الضريبية ودورها في التأثير على الالتزام الضريبي للممولين (الجزء 2). مجلة المال والتجارة. مصر 501. / 2011، ص16-25

بدوي، محمد عباس: نحو استراتيجية ملائمة للبحث السلوكي في مجال المحاسبة الضريبية بالتركيز على سلوك الممول. المجلة المصرية للدراسات التجارية. مصر. مج15، ع6/1991، ص301-348

جاسم، سهام محمد: العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة. مجلة الاقتصادي الخليجي. العراق. ع19/2016

جرادات، منذر سليمان خالد: أثر التقدير الذاتي على تحصيلات دائرة ضريبة الدخل والمبيعات من وجهة نظر مدققي ضريبة الدخل في الاردن. مجلة دراسات محاسبية ومالية. مج8،

ع22، 2013، ص176-189

السيد، ياسر محمد: دراسة اختبارية لمدى تأثير العوامل المرتبطة بالتحاسب الضريبي على التزام الممولين بالأفصاح عن الدخل الحقيقي بالإقرار الضريبي. مجلة البحوث التجارية (كلية التجارة -جامعة الزقازيق). مصر. مج32، ع2/2010، ص405-487

الشويرف، محمد عطية: العوامل الشخصية المؤثرة على الالتزام الضريبي للممول (دراسة ميدانية على اصحاب المهن الحرة بمدينة زليتن). مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية. ليبيا. ع7/2016، ص184-216

العلي، عادل: التزامات المكلف وفقاً لقانون ضريبة الدخل الاردني (دراسة مقارنة بالقانون المصري). الجمعية العلمية للبحوث والدراسات الاستراتيجية. العراق. مج2، ع4/2012، ص7-86

محمد، جاسم، فاطمة جاسم: الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع الإشارة الى العراق. مجلة دراسات البصرة. العراق، ع13/2012، ص178-221

النهضي، حياة: الاثبات بواسطة الاقرار الضريبي واشكاله مواكبة المستجدات الالكترونية الحديثة. مجلة المنارة للدراسات القانونية والادارية. المغرب. ع14/2016، ص51-60

هـ- مواقع الانترنت

موقع وزارة المالية الفلسطينية www.pmf.ps/33 الساعة الرابعة عصراً

الساعة التاسعة <http://www.istd.gov.jo/Arabic/Legislations/LatestLaws.aspx>

مساءً

Cuccia,A.D, K.Hackenbrack, and M.W.Nelson,“ **The Ability of Professional Standards to Mitigate Aggressive Reporting**”,The Accounting Review, (vol.70,No.2,1995),pp.227-248

Cuccia,A.D,“**Diversity in the Professional Tax Preparation Industry and Potential Consequences for Regulation: Linking Attitudes and Behavior**”, Advances in Taxation,(vol.7,1995), pp.73-98

Hasseldine,D.J,S.E.Kaplan and L.R.Fuller, “**Characteristics of New Zealand Tax Evaders:A Note**”,Accounting and Finance,(vol.34,NO.2,1994), pp.79-93

Hite,P.A,and T.Stock,and C.B.Cloyd, “**Reasons for Preparer Usage by Small Business Owners: How Compliant Are They?**”,The National Public Accountant, (1992), pp.21-26

Ingraham, L.R, and S.Karlinsky, “**Tax Professionals Perceptions of Small Business Tax Law Complexity**”, Tax Notes,(April,2005),pp.79-89

Kasipillai,J. and M,Hanefah, “**Tax Professionals Views on Self Assessment System**”, Analisis,(vol.7 No.1&2,2000), pp.107-122

Lai, M.L and K.F.Choong, “**Self-assessment Tax System and Compliance Complexities: Tax Practitioners’ Perspectives**”, Oxford Business &Economics Conference, St. Hugh’s College,Oxford University, Oxford,UK,(June 24-26, 2009)

Murphy.K, **“Aggressive Tax Plannin Differentiating those Playing the Game from those Who Don’t”**, Journal of Economic Psychology,(vol.25,2003), pp.307-329

Singh,J. and P.Sharma, **“Tax Professionals Perception of the Income Tax System of India:An Empirical Evidence ”**, The ICFAI Journal of Public Finance,(vol.5,No.1,2007), pp.45-56

Stephenson,T.,**”Measuring Taxpayers’Motivation to Hire Tax Preparers: The Development of a Four –Construct Scale“** Advances in Taxation, (vol.19,2010)pp95-121

Tan,L.M, **“Taxpayers Preference for Type of Advice from Tax Practitioner: A Preliminary Examination”**, Journal of Economic Psychology,(vol.20,1999),pp.431-447

الملاحق

ملحق (1) محكمي الاستبانة

اسم المحكم	المؤهل العلمي
الدكتور مفيد الظاهر	جامعة النجاح الوطنية
الاستاذ الدكتور طارق الحاج	جامعة النجاح الوطنية
الأستاذ هاشم دروبي	مدير دائرة الرقابة والتدقيق في الادارة العامة لضريبة الدخل / ونائب المدير العام
الاستاذ محمد جيبات	مدير دائرة تشجيع الاستثمار
الاستاذ راشد عواد	مستشار ضريبي

ملحق (2) الاستبانة



جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج المنازعات الضريبية

السادة معدي الاقرارات الضريبية المحترمين،،

تحية طيبة وبعد،،،

بهدف استكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في برنامج المنازعات الضريبية يقوم الباحث بكتابة اطروحته بعنوان:

أثر قرار بقانون رقم (8) وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهات نظر معدي الاقرار الضريبي

لذا نرجو تعاونكم في تزويدنا بالبيانات اللازمة والضرورية، من خلال تعبئة هذه الاستبانة، والإجابة العلمية الدقيقة على جميع الأسئلة المطروحة، علماً بأن المعلومات التي نقدمونها ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شاكرين لكم حسن استجابتكم وتعاونكم معنا

الباحث

محمد شاهين

القسم الاول: البيانات الشخصية

يرجى تعاونكم في وضع إشارة (x) أمام الإجابة المناسبة:

1. المدينة:

() نابلس () سلفيت () طوباس
() طولكرم () جنين () قلقيلية

2. المؤهل العلمي:

() بكالوريوس () دبلوم عالي () ماجستير
() دكتوراه واعلى

3. التخصص في الشهادة العلمية:

() محاسبة () مالية () قانون
() إدارة أعمال () اقتصاد () غير ذلك

4. الصفة المهنية:

() محاسب الشركة () مدير مالي () المكلف نفسه
() محاسب خارجي () مدقق حسابات خارجي

5. عدد سنوات الخبرة:

() اقل من 7 سنوات () 7-12 سنة () اكثر من 12 سنة

6. النشاط الذي تعمل به:

() تجاري () صناعي () زراعي
() مهني () خدماتي () حرفي

7. اقوم باعداد الاقرار الضريبي:

() لي بصفتي المكلف () لمكلف اخر بصفتي خبير ضريبي

القسم الثاني: ضع إشارة (x) مكان ما يتفق مع إجابتك

حدد درجة الموافقة على اهمية البنود الاتية من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في التأثير على الالتزام الضريبي للمكلفين. (موافق بشدة يشير الى ان البند مهم جداً في الالتزام الضريبي، غير موافق بشدة تشير الى عدم التأثير نهائياً على الالتزام الضريبي)

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	الزام المكلف بالتسجيل لدى دائرة ضريبة الدخل منذ بداية النشاط او ممارسة الاعمال.					
2	تنزيل النفقات والمصاريف التي استحققت خلال الفترة الضريبية التي حددها القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011					
3	تنزيل الخسائر التي تلحق بالمكلفين خلال الفترة الضريبية.					
4	الاعفاءات الممنوحة للشخص الطبيعي المقيم ومنها الاعفاء السنوي البالغ 36000 شيكل					
5	استيفاء الضريبة من الشخص الطبيعي حسب النسب والشرائح الاتية: 1-75000 شيكل تكون نسبة الضريبة 5%، 75001-150000 شيكل تكون نسبة الضريبة 10%، اكثر من 150000 شيكل تكون الضريبة 15%					
6	توحيد نسبة الضريبة من أي شخص معنوي بحيث تكون 15% باستثناء شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بامتياز او احتكار					
7	الزام المكلف المقيم بتحمل الضريبة عن أي معاملة وهمية او مصطنعة					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
8	اعتبار التقدير الذاتي الخطوة الاولى في احتساب وربط الضريبة					
9	اللجوء للتقدير الاداري في حالة عدم تقديم المكلف لاقرار الضريبي					
10	تحديد موعد تقديم الاقرار الضريبي خلال اربعة شهور منذ انتهاء الفترة الضريبية					
11	الخصم التشجيعي الممنوح للمكلف في حالة تعجيل تقديم الاقرار الضريبي					
12	الزام المكلف بتقديم المرفقات المحددة بالقانون مع الاقرار الضريبي					
13	الصلاحيات الممنوحة للمقدر بقبول او تعديل او رفض الاقرار الضريبي					
14	الزام المكلف بالاحتفاظ في مكان عمله بالسجلات والمستندات المالية المنظمة ولمدة خمس سنوات لاحقة للفترة الضريبية					
15	منح المكلف حق الاعتراض على التقدير او التعديلات التي اجريت على الاقرار الضريبي					
16	وجود محكمة خاصة بقضايا ضريبة الدخل ويمكن للمكلف اللجوء اليها					
17	خصم الضريبة من المصدر					
18	خصم الضريبة من المصدر عن أي دفعات سواء جوائز او مكافآت او لشخص غير مقيم					
19	امكانية تقسيط الضريبة بناء على طلب خطي من المكلف ولفترات تختلف باختلاف الاسباب الموجبة لذلك					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
20	امكانية تطبيق قانون تحصيل الاموال الاميرية المعمول به في حالة عدم التزام المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه خلال الفترة المحددة بالقانون الضريبي					
21	الصلاحيات الممنوحة لمدير عام ضريبة الدخل بفرض ضريبة مقطوعة على أي شخص باستثناء الشركات المساهمة العامة					
22	منح المكلف الحق باسترداد المبالغ التي دفعها زيادة عن المبالغ المستحقة عليه					
23	الغرامات المفروضة على المكلف والمحددة بالقانون الضريبي					
24	العقوبات المنصوص عليها في القانون الضريبي					
حدد درجة الموافقة التي تمنحها للاهداف الاتية التي يمكن ان تأخذها بعين الاعتبار خلال قيامك باعداد الاقرار الضريبي:						
1	اعداد اقرارات ضريبية دقيقة					
2	تحقيق وفورات ضريبية					
3	تخفيض احتمالية المراجعة الضريبية					
4	تجنب العقوبات الضريبية					
5	الالتزام الذاتي بالقانون الضريبي					
6	توفير الوقت والجهد اللازمين لاعداد الاقرار الضريبي					

مع الاحترام والتقدير

الباحث

An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies

**The Impact of the Decision of the low
Number (8) and its Amendments on
Tax Payers Compliance from the
Viewpoints of Reports Preparers**

By
Mohammad Yousef Asa'd Shaheen

Supervisor
Dr. Mufeed Althaher

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

2017

**The Impact of the Decision of the low Number (8) and its Amendments
on Tax Payers Compliance from the Viewpoints of Reports Preparers**

By
Mohammad Yousef Asa'd Shaheen
Supervisor
Dr. Mufeed Althaher

Abstract

This study aims at identifying the effect of Income Tax Law (8) / 2011 on commissioner tax obligation According tax statement employee.

Also, it aims at identifying some study variables like (city, academic qualification, scientific specialization, career, experience, facility work and the tax statement client).

For achieving the study purpose, a questionnaire consists of 24 items in addition to (6) items about considerable tax statement objectives has been developed, distributed among 420 individuals who have been chosen randomly, gathered, codified, entered the computer and statically processed by using the Statistical Package of the Social Science (SPSS). Also, the study tool has been measured for reliability and credibility.

The study results showed the following results:

1. A high response on the effect of Income Tax Law (8) / 2011 on commissioner tax obligation According tax statement employee.
2. A very high response on the considerable tax statement objectives.
3. Significant differences at ($\alpha=0.05$) level among the responses means about the effect of Income Tax Law (8) / 2011 on commissioner tax

obligation According tax statement employee attributed to the variables of city, career and tax statement client in favor of Tubas city, accountant and external auditor.

4. No significant differences at ($\alpha=0.05$) level among the responses means about the effect of Income Tax Law (8) / 2011 on commissioner tax obligation According tax statement employee attributed to the variables of academic qualification, scientific qualification, years of experience and facility work.

According to the study results, several recommendations have been suggested about tax administration and tax statement employees included restricting the general manager's authority for imposing fixed tax on any one excepting the public companies, adding item forcing the client to submit the his statement, activating the punishment system, and employing experts for tax statements.