

جامعة النجاح الوطنية  
كلية الدراسات العليا

# مُحدِّدات اختيار الصُّلح الضَّرِّيبي في حلِّ مُنازعات ضربية القيمة المُضافة

إعداد  
عروبة عمر محمد شيحة

إشراف  
د. إسلام عبد الجواد

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

2019م

# مُحدّدات اختيار الصُّلح الضَّرِّي في حلِّ مُنازعات ضربية القيمة المُضافة

إعداد

عروبة عمر محمد شيحة

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 20/06/2019م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

.....

1. د. إسلام عبد الجواد / مشرفاً رئيسياً

.....

2. د. عبد الرحمن ربحان / ممتحناً خارجياً

.....

3. د. معاذ اسمر / ممتحناً داخلياً

# الإهداء

(بسم الله الرحمن الرحيم) (قل اعملوا فسيبى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

(صدق الله العظيم)

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة.. ونصح الأمة.. إلى نبي الرحمة ونور العالمين

"سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

إلى تلك القطعة الهاربة من الفردوس، إلى وطء لم تستطع ريشة الزمان رسم حدود لأبعاده، إلى  
وطء لم يعرف الإنحاء كالصقور الهاربة، يمضي بعيداً نحو الماضي أو الآتي من الأيام فله زمنه  
خاص به، لم يعد يضحك كما كان لكنه سيرجع يوماً ليكنس أوراق النصر

إلى قائدنا ونبي قضيتنا، إلى من أعاد فلسطين على الخارطة ولم يقبل أن يكون أسيراً أو طريداً  
وقال شهيداً... شهيداً

"الرمز ياسر عرفات"

إلى ديمومة الثورة وشعلة الكفاح المسلح، إلى عاصفة العواصف، إلى صاحبة الطلقة الأولى، إلى  
أولى البدايات وآخر النهايات "فتح"

إلى المقدسيين في ذواتهم وسلاحهم، وما يعلق في أحزبتهم من غبار المعارك، القابضين على  
الجمر والزناد والممرخية لأتف العدو في القدس وأتأفها إلى الأبد منا جميعاً... الشهداء

إلى الأسود الرابطة خلف قضبان المعتقلات الذين لا تنقص القيود من هيبتهم، الذين يضحون في  
عتم زنازينهم طريق الثورة والتحرير

"أسرى الحرية"

# الشكر والتقدير

"كء عالماء.. فإء لم تستطء فكء متعلما، فإء لم تستطء فأءب العلماء، فإء لم تستطء فلا تبغضهم"

بعء رحلة بعء و ءهء و اءءهءاء ءلكء بإءءاء هءه الرسالة، نءمء الله عز وءل على نعمه الءى معء بها علئنا فهو العلى القءىء، كما لا بئعنى إلا أن أءص بأسمى عبااء الشءء والتقءىء الءءور "اسلام عبء الءواء " ما قمءه لى معء ءهء و نصء و معرفة طئلة اءءاء هءه الرسالة.

كما أقءم بالشءء الءزئل لكء معء أسهم فى تقءىء بء العون لإءءاء هءا البءء، و أءص بالءءء الءءور " عبء الفءاء السرطاوى " الءى أسهم بشءك و فئء فى ءشءىعئ أثناء اءءاء هءا البءء العلمى والءءور فاءى علاونه الءى كان عوناً لى فى بءئى هءا ونوراً بضىء، الظلمة الءى كانت ءقف أءبانا فى طرئقى.

إلى معء زرعوا ءفاؤل فى رببى وقءموا لى المءاعءاءء وءءسءهلاء والمعلوماء، فلهم منى كل الشءء والعرفان.

أما الشءء الءى معء النوعء الءاص فإءنى أءوءه بالشءء أفضا إلى كل معء لم بقف إلى ءانبى، ومعء وقف فى طرئقى وعرفل مسئءىءى البءئىة. فلولا وءوءهم ما أءسست بمءعة العمل وءلاوة البءء، وما وصلت إلى ما وصلت إليه الآن فلهم منى كل الشءء.

## الإقرار

أنا الموقّعة أدناه، مقدّمة الرسالة التي تحمل العنوان:

# مُحدّدات اختيار الصُّلح الضَّرِيبِي في حلِّ مُنازعات ضريبة القيمة المُضافة

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

## Declaration

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

**Student's name:**

اسم الطالبة:

**Signature:**

التوقيع:

**Date:**

التاريخ:

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الاهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
و	فهرس المحتويات
ط	فهرس الجداول
ك	الملخص
1	<b>الفصل الأول: مقدمة الدراسة ومنهجيتها</b>
2	مقدمة الدراسة
3	اشكالية الدراسة
7	أهداف الدراسة
7	أهمية الدراسة
8	محددات الدراسة
8	هيكل الدراسة
10	<b>الفصل الثاني: الصُّح الضَّرْبِيّ وطبيعته القانونية في فلسطين</b>
11	تمهيد
13	المبحث الأول: ماهية المنازعة الضَّرْبِيّية وأسبابها
14	المطلب الأول: مفهوم المنازعة الضَّرْبِيّية وخصائصها
14	الفرع الأول: المفهوم الضَّيق والواسع للمنازعة الضَّرْبِيّية
17	الفرع الثاني: خصائص المنازعة الضَّرْبِيّية
18	المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للمنازعة الضَّرْبِيّية في فلسطين
19	الفرع الأول: أنواع النزاع الضَّرْبِيّ من وجهة نظر المشرِّع
19	أولاً: حسب نوع الضَّرْبِيّية
19	ثانياً: حسب المرحلة التي تمر بها الضَّرْبِيّية
20	ثالثاً: من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع
21	المطلب الثالث: اسباب المنازعة الضَّرْبِيّية
21	الفرع الأول: أسباب مرتبطة بالتشريع الضَّرْبِيّ

الصفحة	الموضوع
23	الفرع الثاني: أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية
25	الفرع الثالث: أسباب تتعلق بالمكلف
27	الفرع الرابع: أسباب تتعلق بالوضع العام للدولة
29	المبحث الثاني: قضايا النزاع في الإدارة الضريبية
29	المطلب الأول: منازعات الوعاء
31	الفرع الأول: الشروط الشكلية للتظلم الإداري المسبق (الشكاية) ومحتواه وآجال رفعه
31	أولاً: شروط التظلم الإداري المسبق (الشكاية)
32	ثانياً: آجال تقديم التظلم
33	المطلب الثاني: منازعات التحصيل
35	الفرع الأول: المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة
35	الفرع الثاني: طلب إيقاف التسديد
36	المطلب الثالث: المنازعة الضريبية أمام لجان الطعن
37	الفرع الأول: لجنة الطعن للدائرة كجهة ناظرة في النزاع الضريبي
37	الفرع الثاني: الأساليب البديلة
61	المبحث الثالث: الصلح الضريبي
61	المطلب الأول: ماهية الصلح الضريبي
61	الفرع الأول: تعريف الصلح
62	الفرع الثاني: شروط التصالح الضريبي
63	المطلب الثاني: الجدوى الإجرائية من الصلح الضريبي
68	المطلب الثالث: المشروعية القانونية للصلح الضريبي
69	أولاً: الجهة المختصة بعرض الصلح
69	ثانياً: الشخص الذي يعرض عليه التصالح
71	ثالثاً: جزاء عدم عرض التصالح على المتهم
71	رابعاً: المبلغ الواجب دفعه مقابل الصلح
74	الدراسات السابقة
78	الفصل الثالث: منهجية الدراسة
79	منهج الدراسة (Methodology)

الصفحة	الموضوع
80	طرق جمع البيانات
81	مجتمع الدراسة (Research Population)
81	عينة الدراسة
83	أداة الدراسة (Research Instrument)
86	صدق الأداة وثباتها
94	أساليب المعالجة الإحصائية
<b>96</b>	<b>الفصل الرابع: نتائج الدراسة</b>
97	مقدمة
97	اختبار وتحليل فرضيات، وأسئلة الدراسة
98	اختبار أسئلة الدراسة
116	اختبار فرضيات الدراسة
<b>127</b>	<b>الفصل الخامس: النتائج والتوصيات</b>
<b>132</b>	<b>قائمة المصادر والمراجع</b>
<b>139</b>	<b>الملاحق</b>
<b>b</b>	<b>Abstract</b>



## فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
82	توزيع عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية	جدول (1)
83	الاقسام الرئيسية لأداة الدراسة	جدول (2)
88	قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات أبعاد مُحدّدت اختيار الصلح الضريبي في حلّ منازعات ضريبة القيمة المُضافة، والدرجة الكلية للبعد الواردة فيه	جدول (3)
92	نتائج اختبار معامل الثبات بطريقة كرونباخ ألفا على أبعاد أداة قياس مُحدّدت اختيار الصلح الضريبي في حلّ منازعات ضريبة القيمة المُضافة وعلى الدرجة الكلية	جدول (4)
94	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample K-S)	جدول (5)
99	نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار (t) والأهمية النسبية لصورة الأساليب البديله عن القضاء لحلّ المنازعات في ذهن أطراف المنازعة	جدول (6)
102	نتائج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية واختبار (t)، والأهمية النسبية لمدى كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضريبية	جدول (7)
105	نتائج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، واختبار (t) والأهمية النسبية درجة ثقة المُكلّف بالموظفين، والإجراءات الضريبية.	جدول (8)
107	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار (t)، والأهمية النسبية درجة وضوح ودقة القانون التعليمات.	جدول (9)
110	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار (t) والأهمية النسبية درجة الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح.	جدول (10)
112	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار (t) والأهمية النسبية لمنافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة.	جدول (11)
114	نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية لأبعاد فعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضريبي وللدرجة الكلية	جدول (12)

الصفحة	الجدول	الرقم
1117	المتوسطات الحسابية لدرجة فعالية الصُّلْح الضَّرْبِي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضَّرْبِي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي	جدول (13)
118	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في فعالية الصُّلْح الضَّرْبِي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضَّرْبِي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي	جدول (14)
119	نتائج المتوسطات الحسابية لدرجة فعالية الصُّلْح الضَّرْبِي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضَّرْبِي تبعاً لمتغير التخصص	جدول (15)
120	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في فعالية الصُّلْح الضَّرْبِي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضَّرْبِي تبعاً لمتغير التخصص	جدول (16)
121	نتائج اختبار LSD للمقارنات البعدية لدلالة الفروق في فعالية الصُّلْح الضَّرْبِي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضَّرْبِي تبعاً لمتغير التخصص على بعد وضوح ودقة القانون والتعليمات	جدول (17)
122	المتوسطات الحسابية لدرجة فعالية الصُّلْح الضَّرْبِي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضَّرْبِي تبعاً لمتغير سنوات الخبرة	جدول (18)
123	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في فعالية الصُّلْح الضَّرْبِي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضَّرْبِي تبعاً لمتغير سنوات الخبرة	جدول (19)
124	المتوسطات الحسابية لدرجة فعالية الصُّلْح الضَّرْبِي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضَّرْبِي تبعاً لمتغير طبيعة العمل	جدول (20)
125	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في فعالية الصُّلْح الضَّرْبِي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضَّرْبِي تبعاً لمتغير طبيعة العمل	جدول (21)

## مُحدِّدات اختيار الصُّلح الضَّرِّيبي في حلِّ مُنازعات ضريبة القيمة المُضافة

إعداد

عروبة عمر محمد شيحة

إشراف

د. إسلام عبد الجواد

### الملخص

تُشكِّل هذه الدِّراسة عرضاً لمُحدِّدات اختيار الصُّلح الضَّرِّيبي في حلِّ مُنازعات ضريبة القيمة المُضافة من وجهة نظر مَوْظفي الدوائر الضَّرَّيبية في ضريبة القيمة المُضافة. وتهدف إلى التعرف على أهم مُحدِّدات اختيار الصُّلح الضَّرِّيبي، وفاعلية تطبيقه على المُكلِّفين والإدارة الضَّرَّيبية ودور الأساليب البديله لحل النزاع الضَّرِّيبي في دفع المُكلِّفين للصلح الضَّرِّيبي، وعلاقة النزاهة والشفافية بفاعليه الصُّلح الضَّرِّيبي في فلسطين. وتوضِّح الدراسة أهم اسباب اختيار حلِّ المُنازعات في الإدارة الضَّرَّيبية دون اللجوء إلى القضاء. ومن أجل دراسة أهم مُحدِّدات الصُّلح الضَّرِّيبي قامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي لملاءمته للدراسة الحالية من حيث قدرته على وصف الظاهرة كما هي في الواقع.

لتحقيق ذلك قامت الباحثة بإعداد وتوزيع استبيانة؛ للتعرف على أهم مُحدِّدات اختيار الصُّلح الضَّرِّيبي من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة القيمة المُضافة حيث بلغ حجم مجتمع عينه الكلي من (120) موظفاً وموظفةً من العاملين في دائرة ضريبة القيمة المُضافة في الضفة الغربية وهم كامل مجتمع الدراسة، وعدد أفراد العينة 100 وبعد اتمام عملية جمع البيانات وصلت حصيلة الجمع الى 92 استبعدت منهم 3 لعدم صلاحيتها للتحليل لتصبح عينة الدراسة 89% من حجم المجتمع الكلي، ثم تم جمع البيانات، وتحليلها إحصائياً من خلال البرنامج الإحصائي SPSS، باستخدام العديد من الاساليب الإحصائية.

كما بينت الباحثة الآثار الإيجابية المتحققة من استخدام الأساليب البديلة عن القضاء في حل المُنازعات الضَّرَّيبية من ربح للوقت والسرعة المتناهية في انهاء الخلاف، والتقليل من التكاليف واختصار الجهد، وتخفيف العبء على المحاكم؛ ممّا يؤدي إلى استمرار الروابط

التجارية وتوطيد العلاقة بين أطراف النزاع، الأمر الذي لا يحدث في كثير من الأحيان وبالذات عند السير في إجراءات التقاضي، وانتصار قرار المحكمة لأحد الخصوم أو إدانة الطرف الآخر؛ مما يؤدي إلى خلق جروحاً لا تندمل في نفسية الطرف المدان في القضية.

وقد خلصت الدراسة إلى نتائج عدة حيث أشارت إلى أنّ القانون الضريبي مرهون من حيث التطبيق بحسن أو سوء استخدامه، وأظهرت الأهمية النسبية التي احتلتها الأساليب البديلة في حلّ منازعات ضريبة القيمة المضافة، وأهميتها في اكتشاف طرق واقعية بديلة عن القضاء توضح الحقائق، وتسهم في وصول أطراف النزاع إلى حلول بكفاءة وفاعلية بعيداً عن الطرق القضائية محافظة في الوقت ذاته على مصالح الطرفين.

وعلى ضوء هذه النتائج خلصت هذه الدراسة إلى مجموعه من التوصيات أهمها العمل على دعوة النائب العام لإصدار تعليماته القضائية لأعضاء النيابة العامة بضرورة عرض الصلح الضريبي على المكلفين قبل المضي في الاجراءات القضائية، والعمل على تفعيل نظام الصلح الضريبي وسن قانون للصلح يحمي حقوق الاطراف المتنازعه، وعقد ورشات عمل تثقيفية حول جدواه الاقتصادية بالنسبة للمكلف والإدارة الضريبية، وذلك من خلال تجنب المكلف للعقوبات التي قد تمس شخصه وسمعته ومركزه المالي، والإدارة الضريبية من خلال رفق خزينة الدولة بالأموال، وتبسيط إجراءات حل النزاع بين الطرفين، وتخفيف العبء في عدد القضايا المرفوعة إلى القضاء لفضّ النزاع بها، وتخفيف النفقات الماليّة الباهظة، وتشكيل لجان رقابية للرقابة على إجراءات سير العمل، والطرق المتبعة، ولتكفل تحقيق العدالة الضريبية، وعدم خضوع المكلف إلى الضغط والإكراه من قبل الإدارة الضريبية، وإهدار حقوقه بسبب استبداد السلطة الإدارية من خلال السلطات الممنوحة لها، وإثبات تحيزها في الإجراءات المتبعة، وطرق الاحتساب بالإضافة إلى العمل على إيجاد مؤسسات قانونية، ومستقلة تهتم بإيجاد محكمين ماليين وضرائبيين مستقلين، يتم اللجوء إليهم في حال نشوب أي نزاع مالي.

## الفصل الأول

# مقدمة الدراسة ومنهجيتها

## الفصل الأول

### مقدمة الدراسة ومنهجيتها

#### مقدمة الدراسة

احتلت الضرائب مركزاً مهماً ومميزاً في الدراسات الماليّة، لما لها من أهمية في دعم الموازنة العامّة للدولة، فالضرائب تعد من أهمّ الوسائل التي تحقق أهداف الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية. ونظراً للأهمية الكبيرة التي تحتلها الضرائب سعت الدول جاهدةً إلى تطوير عملية جبايتها بما يتلاءم مع القوانين والتشريعات والعدالة، وعملت الدولة على تقليل المجال أمام الاجتهادات وتضارب الآراء، ولكن رغم دقة التشريعات ووضوحها إلا أن الإختلاف حول تفسيرها أو إثبات وقائعها يفتح باباً للنزاع بين الأطراف المختلفة.

بناءً عليه بدأ ظهور التناقضات ما بين المُكَلَّفِين والإدارة الضريبية حول تفسير النصوص القانونيّة، وهذا ما يُسمّى بالمنازعة الضريبية، والتي جاءت نتيجة التطورات المتسارعة في الأنشطة الاقتصادية والتجاريّة والماليّة التي يقوم بها الأفراد الطبيعيون والمعنويون داخل حدود الدولة، فالمنازعة الضريبية تأتي في صحة أو شرعية ربط الضريبة؛ ممّا يُثير الخلاف بين الإدارة الضريبية وبين المُكَلَّف في تحديد الوعاء الضريبي أو تصنيفها أو تحصيلها.

ولحلّ هذه التناقضات كان لا بُدّ للمُشرع من التطرق إلى صلاحيات الإدارة الضريبية التي منحها للسلطات العامّة، والمتمثله بهذه الإدارة في تحصيل الضريبة، وتم تزويدها بالسلطات والامتيازات العامّة بما يكفيها لأداء وظائفها. كما أعطى ضمانات للخاضعين للضريبة، لحمايتهم من تعسف الإدارة الضريبية ضد حقوقهم الماليّة وجاء الصلح الضريبي في مقدمة الطُرق البديلة لتسوية النزاع الضريبي، وتقريب وجهات النظر بين الأطراف وتخفيف الأعباء الماليّة والقضائية على الأطراف المتنازعة.

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة إحدى أهمّ الضرائب الرافدة للخزانة العامّة، وهي تتعرض كباقي أنواع الضرائب لإمكانية الخلاف والبحث عن الحلول، لذلك ستقوم الباحثة

بدراسة مُحدّات اللجوء إلى الصلح في حل النزاع الضريبي بين الإدارة الضريبية لضريبة القيمة المُضافة وبين المُكلّفين.

### اشكالية الدراسة

تتبع النزاعات بين المُكلّفين وبين دائرة الضريبة من عدة أسباب، حيث أجاز القانون لفاحص الحسابات، ومن خلال إجراءات ربط الضريبة استعمال الفطنة والدراية في تقدير مَلّفات المُكلّفين في حال عدم إقتناعه بالدّفاتر الضريبية، أو عدم تقديم المُكلّف للكشوف الضريبية الدورية حسب الأصول إلا أنّ المشرّع قد أغفل تحديد مدى السُلطة الممنوحة للفاحص في استعمال الفطنة والدراية؛ ممّا أوجد مشكلة ضريبية ليس فقط للمُكلّف بل للإدارة الضريبية أيضاً، فالمُكلّف الذي يشعر بأنّ التقدّيرات المفروضة عليه مُغالي فيها، يرفض هذه التقدّيرات ويلجأ إلى مختلف الطرق القانونية والإدارية في الاعتراض على قرارات الفاحص؛ مما يؤدي إلى اتّساع الفجوة بين المُكلّف والإدارة الضريبية وخفض حصيلة الدولة من أموال الضرائب، فالمغلاة في هذه التقدّيرات تؤدي إلى إرباك المُكلّفين والإدارة الضريبية التي تصبح عاجزة عن الحصول على أموال الضرائب المستحقة؛ بسبب تهرب المُكلّفين، وامتناعهم وعدم التزامهم بتقديم الكشوف الدورية، أو حل المنازعة الضريبية.

وينحصر النزاع الضريبي في صنفين من المنازعات، المنازعة في الوعاء الضريبي والتي تنشأ في وعاء الضريبة عندما ترتكب الإدارة الضريبية أخطاء في حساب الضريبة والقواعد المعتمدة في تقديرها أو تحديدها، لهذا فالمُكلّف بالضريبة يطعن في القواعد التي تمّ على أساسها فرض الضريبة من أجل مراجعتها، والمنازعة في التّحصيل والتي لا تتعلق بحساب الضريبة كما هو الحال بالنسبة لمنازعات الوعاء، بل تخص الكيفية التي اتبعتها الإدارة في اقتطاع حقوقها، لهذا يُطلق عليها بمنازعات الإجراءات، وفي هذه المرحلة يقبل المُكلّف بأساس فرض الضريبة، ولكنه يدّعي بأن الإدارة قد خالفت إما الآجال، أو كيفية التّحصيل.

وقد حاولت بعض التشريعات الضريبية، بما فيها التّشريع الفلسطيني، حل هذه المنازعات عن طريق الإدارة الضريبية، وأعطت المُكلّف حق الاعتراض والتّصالح في

المنازعات الضريبية الناشئة بينه، وبين الإدارة الضريبية في داخل الدائرة الضريبية كآلية لإنهاء الخصومة، وتبسيطاً للإجراءات وسرعة البت في الدعاوى قبل اللجوء إلى القضاء، وذلك في إطار الزيادة المطردة فيما يُطرح على المحاكم من قضايا بالإضافة إلى السرعة في إنهاء الخصومة، وتخفيف العبء على القضاء، ورفد خزينة الدولة بالأموال مقابل الصلح بعيداً عن الإجراءات القضائية المعقّدة.

وانطلاقاً مما سبق يمكن القول: إنّ المصالحة هي إجراء إداري تبرمه الإدارة المختصة مع المُكَلَّف الذي يلتزم كمبدأ بأداء مبلغ مالي مقابل الإسقاط الكلي أو الجزئي لحق الدولة في العقاب، ويترتب عليه وقف ملاحقة مرتكب الجريمة وانقضاء سلطة الدولة في فرض العقاب، ورفع الدعوى العامة بحقه.

ومن المبررات التي قدّمها المشرّع للأخذ بنظام التّصالح في قانون الجرائم الاقتصادية: "إنّ إعادة الأموال المعتدى عليها هي الهدف الرئيس من سنّ هذا القانون، وهذا بدوره سيخفف من آثار الجريمة المرتكبة، ويحرم مرتكبيها من جني ثمار جريمتهم، وحرمانهم منها علماً بأنّ أسلوب المصالحة يُعدّ من الأساليب المتطورة في الدول المتقدّمة لمعالجة هذا النوع من الجرائم (المحاسنة، 2007)".

أما على الصّعيد الفلسطينيّ فإنّ البيئة القانونيّة مُعقّدة، وغير متطورة في نفس الوقت نظراً للظروف التي مرّ بها الشعب الفلسطيني على مدار العقود الماضية، وتواتر فترات الاحتلال منذ بداية القرن العشرين وحتى يومنا الحاضر، ومنذ توقيع اتفاقية أوسلو عام 1993، ثم اتفاقية باريس الاقتصادية في عام 1994 تسلّمت السلطة الفلسطينية العمل على إدارة القطاع الاقتصادي بما فيه إدارة الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وحدّدت الاتفاقية بأنّ للسلطة الحق في سن القوانين، ووضع السياسات الخاصّة بإدارة الضرائب المباشرة على الأفراد والشركات وضرائب الأملاك والضرائب والرسوم الخاصّة بالبلديات. أما بخصوص الضرائب غير المباشرة، فإنّ على السلطة الفلسطينية، حسب الاتفاق، العمل وفق القانون والنظام الذي ورثته



عن الاحتلال الإسرائيلي، والذي كان مطبقاً في الأراضي المحتلة منذ عام 1967م وفرض عليها تطبيقه.

والمُكَلَّف الذي يعارض التقدير القائم على رفض دفاتره، لعدم قانونيتها أجاز له النظام وفقاً للمادة 93 فقرة (أ) تقديم معارضة كتابية حيث جاء في نص المادة: "الذي يُعارض التكاليف يحق له تقديم معارضته كتابياً مع توضيح حيثيات إلى المسؤول خلال ثلاثين يوماً من تسليمه إعلان التكاليف، أو خلال المدة التي سمح بها المسؤول فيما بعد لأسباب خاصة". أما إن أراد المُكَلَّف طلب الصُّلح، فيتعيّن عليه تقديم طلب كتاب خطي يطلب فيه إجراء الصُّلح على أن يكون هذا الطلب مستوفياً لشروطه، وأن لا يكون مُعلقاً على شرط.

وقد حال غياب محاكم جمركية متخصصة ضمن تشكيلات السلطة القضائية الفلسطينية حتى عام 2010 دون اللجوء إلى القضاء بسبب عدم الإختصاص. الأمر الذي أدى إلى حرمان المُكَلَّف من اللجوء إلى القضاء، لعدم اختصاص القضاء بنظر منازعات من هذا النوع؛ مما أدى إلى حفظ الدعاوى بلا تحقيق، إضافةً إلى وجود نزاع بين الفقهاء وأحكام المحاكم فيما يخص القضاء الضريبي، هل المحاكم المختصة به هي المحاكم الإدارية أم المحاكم العادية؟ وما الذي يترتب عليه من آثار، حيث أنّ هناك اختلافاً كبيراً بين إجراءات الجريمة العادية، وإجراءات الجريمة الاقتصادية المنصوص عليها في التشريعات الاقتصادية الفلسطينية، الأمر الذي وسّع من صلاحيات فاحصي الحسابات في الدوائر الضريبية، واستمرت هذه الحالة إلى أن تم إنشاء محاكم جمركية بموجب قرار بقانون رقم 9 لسنة 2010م، بتاريخ 2010/11/24 ساهمت وبشكل كبير في إنهاء الخصومة والسير في إجراءات التصالح الضريبي. حيث إنه من مصلحة المُكَلَّف عدم رفع دعوى الحق العام ضده؛ مما يجنبه إمكانية تطبيق العقوبات بحقه، أما من الناحية العملية، فإن نظام التصالح يؤدي إلى تبسيط الإجراءات الجنائية، وسرعة البت في الدعاوى، ممّا يؤدي إلى تخفيف العبء عن كاهل القضاة، واختصار إجراءات التقاضي كما ويجنب الدولة نفقات باهظة.

ومن الناحية العملية، فإن هناك الكثير من المنازعات الضريبية العالقة في الدوائر الضريبية، أو في الإدارة العامة للجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة نتيجة عدم وجود

الخبرة والمعرفة الكافيتين لدى الموظفين المُكفَّين بعضوية اللجان المشكلة؛ للنظر في المُنازعات الضَّرْبِيَّة. وعدم وضوح التعليمات المنصوص عليها في النظام الضَّرْبِي، الأمر الذي قد يلحق ويزيد من عدم الثقة ما بين المُكفَّين من جهة واللجان المشكلة من جهة أخرى، وإلحاق الخسائر الماليَّة الفادحة بالخرينة العامَّة، ويمكن أن يسهم التصالح الضَّرْبِي بحل هذه المشاكل وتخفيف آثارها.

ومن هنا وانطلاقاً من أهمية التصالح الضَّرْبِي سيقوم هذا البحث بالقاء الضوء على التصالح الضَّرْبِي في دوائر ضربية القيمة المُضافة في فلسطين والمزايا التي يمكن أن يحققها من وجهة نظر الإدارة الضَّرْبِيَّة والمُكفَّين، والتعرف على أثرها في زيادة الحصيلة الضَّرْبِيَّة، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيسي التالي:

**ما مدى فعالية الصُّلح الضَّرْبِي في فلسطين في إنهاء النزاع الضَّرْبِي؟**

وسيتم تقييم فعالية الصُّلح الضَّرْبِي من خلال الاجابة عن الأسئلة التالية:

1. صورة الاساليب البديلة عن القضاء لحل المنازعات في ذهن اطراف المنازعة؟
2. كفاءة الاساليب البديلة عن القضاء في حل المنازعات الضربية؟
3. ثقة المكلف بالموظفين والاجراءات الضربية؟
4. وضوح ودقة القانون والتعليمات؟
5. الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح؟
6. منافع الصلح الضربي لأطراف المنازعة؟
7. هل تختلف اجابات الاسئلة السابقة باختلاف العوامل الديمغرافية لموظفي الادارة الضربية؟

## أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على صورة الأساليب البديلة لحل قضايا النزاع الضريبي في فلسطين.
2. دراسة كفاءة الأساليب البديلة في حل المنازعات الضريبية.
3. دراسة تأثير الموظف الضريبي والإجراءات المطبقة داخل الإدارة الضريبية على قبول الأساليب البديلة في الصلح الضريبي.
4. تقييم دقة نصوص قوانين وتعليمات ضريبة القيمة المضافة ومدى وضوحها من وجهة نظر الإدارة الضريبية.
5. فحص ما إذا ما كان الصلح الضريبي في فلسطين بحاجة إلى أطراف أخرى ومحكمين

## أهمية الدراسة

تعتبر هذه الدراسة بحدود علم الباحثة من أوائل الدراسات التي ناقشت موضوع التصالح الضريبي في قانون ضريبة القيمة المضافة في فلسطين.

كما أنها اضافت إلى ذلك دراسة رأي موظفي الإدارة الضريبية حول فعاليته وإجراءات التصالح الضريبي؛ مما يضيف بعداً اجتماعياً لنصوص القانون، ويساعد المشرع على معرفة مدى عدالة وفعالية وكفاءة إجراءات التصالح من وجهة نظر المنفذين للقانون. ومساعدتهم على رسم سياسات خاصة بالصلح الضريبي في الإدارة الضريبية

كما انها تستمد اهميتها، من الإضافة المعرفية للمعنيين والباحثين والقائمين في الادارة الضريبية في كشف أهمية الصلح الضريبي في داخل الادارة الضريبية كآلية لإنهاء الخصومة، وتبسيطاً للإجراءات وسرعة البتّ في الدعاوى قبل اللجوء إلى القضاء، وذلك في إطار الزيادة المطردة فيما يُطرح على المحاكم من قضايا بالإضافة إلى السرعة في إنهاء الخصومة، وتخفيف

العبء على القضاء، ورفد خزينة الدولة بالأموال مقابل الصلح بعيداً عن الإجراءات القضائية المعقّدة.

## محددات الدراسة

1. شح المراجع المتعلقة بمنازعات ضريبة القيمة المضافة.
2. عدم توفر احصاءيات وبيانات دقيقة لدى دوائر ضريبة القيمة المضافة حول ملفات الاعلام والتقدير.
3. عدم وضوح القوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة في ضريبة القيمة المضافة نظراً لترجمتها حرفياً من اللغة العبرية الى اللغة العربية.
4. صعوبة الوصول الى معلومات دقيقة وواضحة حول المكلفين نظراً لسريتها.

## هيكل الدراسة

تتكون هذه الرسالة من خمسة فصول، تناول الفصل الأول الإطار المنهجي، والذي تضمن المقدمة، ومشكلة الدراسة، وأهدافها، وهيكلتها.

أما الفصل الثاني، فقد تناول الصلح الضريبي وطبيعته القانونية في فلسطين في ثلاثة مباحث. الأول تحدث عن ماهية المنازعة الضريبية، أسبابها، وطبيعتها القانونية في فلسطين، وأنواع النزاع الضريبي من وجهة نظر المشرّع.

أما المبحث الثاني، فتناول قضايا النزاع في الادارة الضريبية، والأساليب البديلة في القانون المقارن.

أما المبحث الثالث، فتطرق إلى الصلح الضريبي، وماهيته، شروطه، الجدوى الإجرائية من الصلح الضريبي، والمشروعية القانونية له.

أما الفصل الثالث، فتناول وصفاً لمنهج الدراسة، ولأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أدوات الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، إضافة إلى وصفاً للإجراءات التي قامت بها الباحثة في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، والأساليب الإحصائية التي اعتمدت الباحثة عليها

أما الفصل الرابع، فتناول نتائج الدراسة واختبار وتحليل أسئلة الدراسة.

أما الفصل الخامس، فقد اشتمل على النتائج والتوصيات، والمصادر والمراجع من قوانين وأنظمة ومواقع إلكترونية.

الفصل الثاني

الصُّلْحُ الضَّرِّيُّ وطبيعته القانونية  
في فلسطين

## الفصل الثاني

### الصُّلْح الضَّرْبِي وطبيعته القانونية في فلسطين

#### تمهيد

من خلال الفصل الثَّاني للدراسة سيتم التطرق إلى شرح النزاع الضَّرْبِي ومسبباته وأنواعه وخصوصاً داخل دوائر ضريبة القيمة المضافة، ومن ثمَّ التَّطرق إلى الصُّلْح الضَّرْبِي ومحفَّزاته ومميَّزاته.

تتهض الدولة بمهمَّة أساسية هي إشباع الحاجات العامَّة، وهذا ما يتحقق من خلال قيامها بخدماتٍ تقدم إلى المجتمع ككلِّه، ومثل هذه الخدمات لا بُدَّ لتمويلها من وسيلة تتماشى مع طبيعتها ولعلَّ الضَّرْبِيَّة هي أهم وسيلة لتحقيق هذا الهدف. ولما كانت الضَّرْبِيَّة فريضة إلزامية يلتزم الممول بأدائها إلى الدولة بغض النَّظر عن المنافع التي تعود عليه من جرَّاء خدمات الدولة، فإنها بذلك تُعدُّ الوسيلة الملائمة لتمويل خزينة الدولة. (بركات و دراز، 1971).

واحتلَّت الضَّرَائِب في السياسة الاقتصادية مركزاً مهمَّاً ومميَّزاً في الدِّراسات الماليَّة، لما لها من نتائج إيجابية في دعم الموازنة العامَّة للدولة، فالضَّرَائِب تعد من أهم الوسائل الرئيسيَّة التي تُحقِّق أهداف الدولة السياسيَّة والاقتصاديَّة والاجتماعية، ونظراً للأهمية الكبيرة التي تحتلها الضَّرَائِب سعت الدول جاهدةً إلى تطويرها بما يتلاءم مع القوانين والأنظمة المعمول بها في إطار الدولة الواحدة، وتحديث الهيكليات الضَّرْبِيَّة من خلال ملائمة التشريعات، والأنظمة الماليَّة والضَّرْبِيَّة لتصبح أكثر مواكبة واندماجاً مع النظام العالمي الجديد.

وعُرفت الضَّرْبِيَّة بأنها: "فريضة ماليَّة، يدفعها الفرد جبراً إلى الدَّولة، مساهمةً منه في التَّكاليف والأعباء العامَّة، وبصفةٍ نهائيةٍ، دون أن يعود عليه نفعٍ خاصٍّ مقابل دفع الضَّرْبِيَّة". (شوابكة، 2015).

ويتمَّ تحصيل الضَّرَائِب من ممتلكات الأفراد سواءً من إيراداتهم أو دخولهم أو أي ممتلكاتٍ أُخرى كالضَّرَائِب المباشرة مثل ضريبة الدَّخْل، وضريبة الأملاك، أو عند إنفاقهم

كالضرائب غير المباشرة مثل ضريبة القيمة المضافة، وضريبة الجمارك، ونظراً لأهمية الضرائب، فقد أُسبغت عليها الدساتير والقوانين حماية خاصة حيث إنه لا يجوز فرض الضرائب إلا بنص قانوني " فلا ضريبة إلا بقانون " .

ومن هنا ونظراً لخطورة وأبعاد الالتزام الضريبي ظهر عددٌ من النظريات في تأسيس حقّ الدولة في فرض الضرائب، ومن أهمها نظرية " المنفعة " التي تعود على دافع الضريبة من خدمات الدولة، والعقد الضمني الذي يلتزم الأفراد بمقتضاه بدفع الضرائب المترتبة عليهم مقابل التزام الدولة بتحقيق منفعتهم العامة. ونظرية " التضامن الإجتماعي "، وهي السائدة في وقتنا الحاضر حيث إن الفكر الحديث نبذ نظرية المنفعة، وأخذ بفكرة التضامن الاجتماعي، والتي تقوم على فكرة جوهرية مؤداها أن الأفراد يُسلمون بوجود الدولة كضرورة سياسية وإجتماعية تقوم على تحقيق مصالحهم العليا، وإشباع حاجاتهم العامة في مختلف المجالات. وفي هذه العلاقة القائمة ما بين الدولة والأفراد، فإن الدولة هي الطرف الأقوى، لما لها من سلطة وسيادة تمتاز بها على الأفراد كونها أحد أجهزة الدولة، وتستمد سلطاتها وامتيازاتها من الدولة نفسها.

وانطلاقاً من الأهمية الكبيرة التي تتمتع بها الضريبة والسلطات والامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، كان لا بُدَّ من وجود قانون يحمي المُكَلَّفِينَ من الإجحاف والظلم الذي قد يُلحق بهم من الإدارة الضريبية، ويحمي الإدارة الضريبية نفسها من الضرر الذي قد يُصيبها جراء الاعتداءات التي تقع على النظام الاقتصادي للدولة، فيصبح القضاء هو الحكم بين الدولة ذات السيادة وبين المُكَلَّفِينَ.

تعدّ الضرائب من أهمّ الأدوات التي تمتلكها الدولة في عصرنا الحديث لإحداث العديد من الآثار الاقتصادية والاجتماعية والمالية والسياسية، فهي أداة تُسهم بشكل فعّال في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، وتوزيع الموارد الاقتصادية المختلفة كما أنها من أهم وسائل تحقيق الحصيلة المالية في إيرادات الدولة الحديثة. (الهالي، 2012)



## المبحث الأول: ماهية المنازعة الضريبية وأسبابها

تُعتبر الضرائب وما طرأ عليها من تطورات وتغييرات على مرّ العصور والأزمان من أهم موارد الدولة، حيث أصبحت فريضةً ماليةً يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة مساهمةً منه في التكاليف والأعباء العامة، وبصفة نهائية دون أن يعود عليه نفع خاص مُقابل دفع الضريبة (الشوابكة، 2015)، والإيرادات الضريبية المتأتية عن ضريبة القيمة المضافة من أهم بنود الإيرادات المحلية التي تشكل موازنة الدولة، حيث إن العائدات الضريبية للسلطة الوطنية الفلسطينية في العام 2016 بلغت ما يقارب 562.3077 مليون دولار أي ما يعادل نسبة 64.63 من إجمالي الإيرادات المحلية للسلطة (موازنة، 2016)، ومما لا شك فيه أن الضريبة لا تستطيع أن تقوم بهذا الدور إلا إذا قامت على أساس العدالة، والتي تقتضي أن يقوم كل فرد بالمساهمة في التكاليف، والأعباء العامة للدولة طبقاً لمقدرته النسبية (الشوابكة، 2015)؛ من أجل تحقيق المساواة في معاملة الجميع ومنع التحكم في فرض الضريبة نتيجة لتغير السعر، وتحقيق المساواة بين المواطنين أمام الإدارة الضريبية.

وقد رتّب النظام الضريبي للإدارة الضريبية الامتيازات والحقوق؛ لرسم صور العلاقة بوضوح بين الإدارة الضريبة والمُكلفين لربط الضريبة وجبايتها دون إجحاف، أو ظلم من قبل أطراف العلاقة حيث إنه أعطى فاحصي الحسابات الحق في الإطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالمُكلف الضريبي من أجل ضمان دقة وصحة مقدار الدين الضريبي، وسلطة الدخول على المحلات والتقدير سواء بالطرق الجزافية، أو المظاهر الخارجية، وجمع الأدلة والمعلومات الكافية واللازمة لربط الدين الضريبي كما أن القانون وضع الجزاءات على كل من يعرقل الإدارة الضريبية في القيام في عملها في تحديد مقدار الدين الضريبي الواجب الأداء.

كما نَظّم النظام حقوق المُكلف في التظلم على القرارات الإداريّة، وإبداء اعتراضه على القرار الإداري إلى الجهة مصدرة القرار، وذلك للتأكد من سلامة القرار، وحماية حقوقه حيث إن الإدارة الضريبية قد تُسيء استعمال السلطات والصلاحيات القانونية الممنوحة لها من قبل الدولة؛ مما يؤدي إلى حدوث نزاع ضريبي نتيجة رفضها ومعارضتها.

وقد أعطى نظام الرسوم على المنتجات المحلية المكلف الحق في إثارة النزاع الضريبي متى تبيّن له الظلم والإجحاف في حقّه، وما دام أن القانون قد أعطى الفاحصين حق الاطلاع والتفتيش ودخول المحلات والرقابة، فإنّه ضمن للمكلف الحق في منازعة الإدارة الضريبية فيما فرضت عليه من ضرائب.

### المطلب الأول: مفهوم المنازعة الضريبية وخصائصها

بمجرد سماع كلمة منازعة، فإنّ أول ما يتبادر إلى ذهن الإنسان هو وجود خلاف أو مشكلة بين عدد من الأطراف، وقد جاء في لسان العرب أن مفهوم المنازعة يعني: "مُجاذبة الحجج فيما يتنازع فيه الخصمان". (ابن منظور، 1970)، وقد اختلف الفقهاء في تعريف المنازعة الضريبية، فمنهم من عرّفها بأنها مجموعة من القواعد المطبقة على المنازعات التي تنشأ بمناسبة تحديد وعاء الضريبة على مختلف أنواعها أو تصنيفها أو تحصيلها (أبو دهرين، 2015)، أو هي المسطرة الإدارية أو القضائية المقررة قانوناً سلوكها لتسوية هذا الخلاف كما عرّفَتْ بأنها: "مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فضّ النزاعات التي تنشأ عن تطبيق قانون الضريبة من طرف الإدارة الجبائية على المُلزم". (التيعلاتي، 2002)، إذ يحقُّ للمكلف إثارة النزاع الضريبي من أجل إعادة النظر في تحديد الوعاء الضريبي أو في طريقة التحصيل، أو الأسس المتّبعة في ربط الضريبة.

### الفرع الأول: المفهوم الضيق والواسع للمنازعة الضريبية

ويمكن أن يُنظر إلى المفهوم الضريبي من منظورين المفهوم الضيق والمفهوم الواسع، ولما كانت ملامح النظام الضريبي تختلف من دولة إلى دولة ومن نظام إلى نظام تبعاً لمفهوم السلطة الحاكمة في الدولة، واتجاهات المشرّعين فيها، ونظراً للخصوصية الفلسطينية، فقد اختار المشرّع الفلسطيني الأخذ بأسلوب الاقتصاد الحر، وأسلوب عمل في رسم سياساته المالية خاصة السياسات المالية المتعلقة بحجر الزاوية فيها، وهي الضرائب.

وقد امتنع المشرّع الضريبي الفلسطيني عن تعريف مفهوم المنازعة الضريبية، حيث يشير مصطلح المنازعة بمفهومه الواسع إلى وجود خلاف، أو خصام يؤدي إلى محاكمة أو

تحكيم (قاموس المعاني، 2010) بين شخصين، وادعاء كل منهم أحقيته في موضوع الخلاف. وهي بذلك تشمل بالإضافة إلى الخلافات الناشئة بين المُكَلَّف، والإدارة الضَّرْبِيَّة حول ربط الضَّرْبِيَّة والوعاء الضَّرْبِيَّة، وكل النصوص القانونية التي تعطيه الحق في الإعفاء، أو تخفيض المادة الخاضعة للضريبة، ومختلف الخلافات والنزاعات المتعلقة بالتحصيل الضَّرْبِيَّة ودعاوى إلغاء القرارات الإداريَّة غير القانونيَّة، بالإضافة إلى دعاوى تعويض الضرر الناتج عن خطأ الإدارة الضَّرْبِيَّة في تطبيق بنود القانون الضَّرْبِيَّة.

أمَّا المنازعة الضَّرْبِيَّة في مفهومها الضيق، فتعني: خلاف بين طرفين هما الإدارة والمُكَلَّف كما عرفت بأنها خلاف بين طرفين، هما الإدارة الجبائية والمُكَلَّف بالضَّرْبِيَّة، يدفع فيه كل طرف متعارض مع موقف الطرف الآخر أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم (ثيغلتي، 2002). وبالنظر إلى المفهوم الضيق للمنازعة الضَّرْبِيَّة يمكن أن نبين الدوافع المحركة لهذا النزاع، والتي تتمثل في الجوانب التالية: (كوسة، 2010)

1. امتناع المُكَلَّف بالضَّرْبِيَّة عن دفع المبالغ المفروضة والمستحقة على ذمته.
2. قد تنشأ المنازعة الضَّرْبِيَّة في حال تهرب المُكَلَّف بالضَّرْبِيَّة من دفع قيمتها واستعماله مختلف طرق وأساليب الغش والتدليس الضَّرْبِيَّة.
3. ينشأ النزاع الضَّرْبِيَّة نتيجة المطالبة باستدراك الأخطاء الناتجة عن قيام الإدارة الضَّرْبِيَّة بعمليتي تحديد الوعاء وتصفية الضَّرْبِيَّة، وحين ذاك ترتكب أخطاء مادية، أو مبالغة في تقدير الضَّرْبِيَّة المستحقة، أو عند عدم الأخذ بعين الاعتبار الإعفاء الضَّرْبِيَّة الذي يستحقه المُكَلَّف، فإنه يلتزم من الإدارة الضَّرْبِيَّة مراجعة هذه الأخطاء، وإعادة النظر في المبلغ الضَّرْبِيَّة المستحق على المُكَلَّف.

واستناداً إلى المفاهيم الضَّرْبِيَّة الخاصة بالمنازعة الضَّرْبِيَّة نجد أنه لقيام النزاع الضَّرْبِيَّة ما بين المُكَلَّف والإدارة الضَّرْبِيَّة، لا بد من توفر ثلاثة شروط لكي يعتبر النزاع ضَرْبِيًّا وهما: (رمضان، 2006)

1. ان يكون أحد طرفيها إدارة ضريبية: إن العلاقة الضريبية القائمة ما بين المُكَلَّف والدولة خرجت من كونها قائمة على الفكرة التعاقدية القائمة على أن الإلتزام بدفع الضرائب مقترن بقيام الدولة بتقديم خدماتها نحو تحقيق أهداف المجتمع، بل أصبحت قائمة على المعرفة الشاملة بالأهداف والخصائص الضريبية، والأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها.

فالمنازعات الضريبية يجب أن تكون بين طرفين أحدهما الإدارة الضريبية، والطرف الآخر، وهو المُكَلَّف المدين للدائرة الضريبية بموجب الفكرة التعاقدية التي تحكمهم بموجب القانون، وبموجب التضامن الاجتماعي بغض النظر عن المنافع التي تعود على الفرد من جراء قيام الدولة بتحقيق أهدافها.

2. أن تتعلق المنازعة بعمل من الأعمال الضريبية: من أجل أن تقوم المنازعة الضريبية يجب أن يكون موضوع النزاع متعلق بالأعمال والنشاطات التي تقوم بها الإدارة الضريبية، والتي تؤثر من خلالها على تعيين الدين الضريبي، مما يلزم قيام الممول والإدارة الضريبية على عدد من الأعمال والالتزامات، التي تبدأ من قيام الممول بإعلام الإدارة الضريبية عن بداية مزاوله نشاطه الضريبي، وانتهاء بقيام الإدارة الضريبية بإصدار القرار الضريبي بربط الدين الضريبي. أما الأعمال الأخرى، والتي تقوم بها الإدارة الضريبية، وتكون طرفاً فيها لا تعد منازعة ضريبية، ومثال ذلك النزاع القائم بينها وبين الموظفين الإداريين.

3. أن يكون المرجع فيها لقانون ضريبي: يعدّ القانون الضريبي المصدر الوحيد، والأساسي الملزم للمكلف بدفع الضريبة، ويقتضي النزاع الضريبي أن يكون الخلاف بين أطراف المنازعة حول تفسير وتطبيق بنود القانون الضريبي، حيث إنّ العلاقة بين المُكَلَّف والإدارة الضريبية علاقة تنظيمية مستندة إلى أحكام وبنود القانون الضريبي المطبق، الأمر الذي يستلزم أن تكون إجراءات الصلح الضريبي مستندة إلى نصوص القانون الضريبي. وبناء على ما سبق يمكننا القول: إنّ كل المنازعات التي يكون فيها القانون الضريبي هو المرجع الرئيسي، تعتبر منازعة ضريبية حتى وإن شاركتها في ذلك بعض القوانين الأخرى المعمول

بها، وأنه لا يهم أن يكون الطرف الآخر في الضريبة هو الممول، وإنما يمكن أن يكون أي شخص آخر، أو أي جهة لها علاقة مباشرة مع هذه المنازعة.

### الفرع الثاني: خصائص المنازعة الضريبية (رمضان، 2006)

يتمتع القانون الضريبي والمنازعة الضريبية بذاتية خاصة تميزها عن غيرها من المنازعات، ففي الحالتين يجب أن تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها، إلا أن موضوع الخلاف يختلف، ففي المنازعات الأخرى قد يكون الموظف وحقوقه الوظيفية، وواجباته موضوع الخلاف بينما يكون موضوع المنازعات الضريبية فقط الحقوق المالية التي تدعي الدولة أحقيتها فيها، وتشغل بها ذمة الممول الذي يحاول دائماً إثبات عدم أحقية الدولة في هذا الادعاء، وذلك من خلال نظرية تعظيم المصالح، ففي الوقت الذي تحاول الإدارة الضريبية فرض سيطرتها ونفوذها في ربط الدين الضريبي يحاول الممول إثبات العكس من أجل تعظيم ربحه وتخفيض المبلغ الضريبي الواجب الدفع. وهذا الحق المالي موضوع النزاع يختلف عن غيره من النزاعات بحيث يغلب في الدعاوى غير الضريبية أن يكون المدعى عليه دائماً بمال حصل عليه الممول فعلاً، أو قبضه نقداً، أو حصل عليه مقابل خدمة، وذلك بخلاف الضريبة التي يلتزم الممول بدفعها دون مقابل، وليس هناك مجال للاختيار في دفعها أم لا بحيث يعتبر الممول متهرباً من دفع الضريبة كما أنه لا يجوز له عدم أداء الضريبة بحجة أن البرامج الحكومية لا تتوافق مع رغباته الخاصة.

وقد اتسمت المنازعات الضريبية بعدد من الخصائص التي تميزها عن غيرها من الدعاوى الأخرى (رمضان، 2006)، ومنها:

1. أن أحد أطرافها الدولة: ممثلة بوزارة المالية والدوائر الضريبية التابعة لها بما للدولة من امتيازات السلطة العامة؛ مما يجعل موقفها أقوى أمام الطرف الآخر، فالنزاع الذي يكون ليس أحد أطرافه إدارة ضريبية لا يعد نزاعاً ضريبياً حتى ولو تعلق بضريبة. ولما كانت المنازعة الضريبية تتعلق بقرار إداري يصدر عن الجهة الإدارية المختصة، فهو بذلك

كغيره من القرارات الإداريّة يجب أن يكون متمتعاً بقرينة الصحة، ويجب على الجهة الإدارية أن تقوم بتقديم المستندات والوثائق اللازمة للفصل في الدعوى الضريبية كما يجب على الإدارة الضريبية بعد تقديم الملف الضريبي عبء الإثبات، وأن التقديرات الضريبية التي قام بها الفاحص كانت ناتجة عن عمليات التحري والاستدلال، وأنه يتوجب على الفاحص توثيق هذه العمليات بالإضافة إلى المحاضر التحقيقية والتقارير الناتجة عن دراسة الفاحص، وإرفاقها إلى الجهات المختصة في حال تم رفع المنازعة إلى لجنة التحقيق، أو القضاء.

2. أن تتعلق المنازعة بعمل من أعمال الضريبة: ان المنازعة الضريبية تتعلق بنشاط يمارسه المكلف أو عمل يؤديه، وبالتالي فإن استمرار نظرها بالطريقة التي تنتظر بها الدعوى الأخرى التي تستغرق وقتاً طويلاً للفصل فيها يمكن أن يضر بمصلحة الدولة والمكلف على حد سواء، الأمر الذي اقتضى أن تنتظر المنازعة الضريبية على وجه السرعة حتى تستقر المراكز الضريبية للمكلفين في وقت قصير.

3. أن يكون المرجع فيها التشريع الضريبي: أن اثبات الحق في المنازعة الضريبية يحتاج إلى وسائل الإثبات العادية التي يقررها القانون المدني، حيث لا يتصور ان يعلق حق الدولة بيمين يؤديها المكلف أو شهادة الشهود، فلا يقبل في المنازعة الضريبية الا وسائل الإثبات الكتابية. ومن ثمة فإن الحق الضريبي يثبت بالأدلة، والمستندات، والقرائن، والخبرة التي يقبلها القضاء والتي تكون بحق دالة على حق يدعيه الخصوم.

### المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية في فلسطين

بالرجوع إلى التشريع الضريبي، وقانون الإجراءات الجزائية، وقانون المرافعات المدنية والتجارية، نلاحظ أن المشرع الفلسطيني لم يعط تعريفاً للمنازعة الضريبية، أو إلى شروطها ومضمونها، وباستقراء هذه المواد نجد أن الباحثين قد دعو المشرع إلى ضرورة المبادرة باصدار قانون خاص للإجراءات الضريبية يراعى فيه ما يلي: (أبو كرش، 2004)

1. طبيعة المنازعة الضريبية باعتبارها من حيث الأصل منازعة إدارية.
  2. عدم توازن العلاقة ما بين الممول (ذي المركز الضعيف) في مواجهة الإدارة الضريبية (ذات السلطة العامة).
  3. الحفاظ على النشاط الاقتصادي للدولة وخاصة، ما يتعلق منها بأسرار التجارة والصناعة وطبيعة المنافسة التجارية، وضرورة الحفاظ على أسرار الممولين.
  4. ضرورة الإسراع في إنهاء المنازعة الضريبية في وقت قريب، إذ يؤدي تراكمها وإطالة أمد النزاع إلى العداله البطيئة التي تضر كثيرا بمركز ممولي الضريبة، وبحق الخزانه العامة في الحصول على مواردها في وقت ملائم.
- ويرأي الباحثة لا بد من مراعاة تحقيق الأهداف الماليّة، والاقتصادية للدولة بالتوازن مع الأهداف الاجتماعيّة الخاصة بالمكّلف.

### الفرع الأول: أنواع النزاع الضريبي من وجهة نظر المشرّع

يتم تقسيم النزاع الضريبي وفق عدد من المعايير والأسس التي يتم الاستناد إليها في موضوع النزاع، ومن بين النزاع الضريبي يمكن ذكر. (بدايرية، 2012)

#### أولاً: حسب نوع الضريبة

وحسب هذا المعيار يمكن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع متعلق بالضرائب المباشرة، وآخر متعلق بالضرائب غير المباشرة، وذلك بالاستناد إلى تقسيم النزاع الضريبي حسب المعايير المتبعة في تقسيم الضرائب نفسها، ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة. وذلك اعتماداً على الخصائص الأساسية لكل نوع منها والسّمات التي تتسم بها وتميزها عن بعضها.

#### ثانياً: حسب المرحلة التي تمر بها الضريبة

وحسب هذا المعيار يمكن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع مرتبط بالوعاء الضريبي، ونزاع مرتبط بطريقة التحصيل، فمنازعات الوعاء الضريبي هي المنازعات التي تنشأ بين

المُكَلَّف بالضَّريبة، والإدارة الضَّريبية حول قيمة الوعاء الضَّريبي المتخذ كأساس لحساب مبلغ الضَّريبة الواجبة الأداء من المُكَلَّف، أما مُنازعات التحصيل فهي المُنازعات التي ترتبط بطريقة التحصيل الضَّريبي، كما أن مُنازعات التحصيل هي المُنازعات التي تنتج عن التحصيل الجبري وليس التحصيل الوُدِّي، فالتحصيل الوُدِّي يتم ن خلال قيام المُكَلَّف بإيفاء الضَّريبة المترتبة عليه طواعية إلى خزينة الدولة، أمَّا التحصيل الجبري، فينشأ نتيجة امتناع المُكَلَّف عن إيفاء الضَّريبة المترتبة عليه تجاه الخزينة العامّة، ممَّا يضطر الإدارة إلى القيام بإجراءات التحصيل الجبري، وعندها يثور النزاع الضَّريبي نتيجة مخالفة القانون وعد توريد الضَّرائب المستحقة في الموعد المحدد لها.

### ثالثاً: من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع

نجد من خلال هذا المعيار أن النزاع الضَّريبي ينقسم إلى نوعين، إما أن يكون نزاعاً إدارياً، أو أن يكون نزاعاً قضائياً، فالنزاع الإداري هو النزاع الذي يكون مطروحاً أمام الإدارة الضَّريبية مصدره القرار الإداري، بحيث يقوم المُكَلَّف برفع التظلم إلى الجهة المختصة، والصادر عنها القرار الإداري سواء كان ذلك في حال منازعة الوعاء الضَّريبي أم التحصيل الضَّريبي، كما أن طرح النزاع الضَّريبي أمام لجنة الاعتراضات كما جاء في نص المادة 94 فقره (أ) على أنه يحق لمن يرى أنه قد لحقه حيف من قرار المسؤول بشأن المعارضة تقديم اعتراض عليه أمام لجنة الاعتراضات خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام القرار، والذي يعد اختيارياً يدخل في خانة الطعن النزاع الإداري، أما النزاع الضَّريبي القضائي، فهو النزاع الذي يكون على مستوى القضاء، حيث إن المُكَلَّف يقوم برفع المنازعة الضَّريبية إلى محكمة الجمارك البدائية الفلسطينية، والتي أنشأت بالمرسوم الرئاسي رقم 45 عام 2004 إلا أنها لم تر النور بسبب بقاء الأمر العسكري الاسرائيلي رقم 353 سارياً دون إلغاء، إلا وأنه بتاريخ 2010/11/24؛ باشرت محكمة الجمارك البدائية عملها بعد أن أصدر مجلس القضاء الأعلى قراراً بتعيين رئيس لها عملاً بأحكام القانون، وبعد أن أصدر مجلس الوزراء قراراً بانتداب الموظفين المكملين لهيئة المحكمة وفق التشكيل القانوني. إلا أن المشرّع الفلسطيني اشترط



لصحة رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء وجود التظلم المسبق إلى الإدارة الضريبية المختصة ومصدرة القرار.

### المطلب الثالث: اسباب المنازعة الضريبية

بعد الحديث عن مفهوم المنازعة الضريبية سواء بمفهومها الضيق أم الواسع، نجد أن المشرع الفلسطيني قد أخذ بالمفهوم الواسع للمنازعة الضريبية، وفي هذا المطلب سوف نحاول التطرق إلى أهم الاسباب المؤدية إلى حدوث المنازعة الضريبية، إذ إن حدوث النزاع الضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلف هو حالة غير عادية في العلاقة القائمة ما بين المكلفين والإدارة الضريبية، فمن المفترض أن يكون هناك علاقة ود واحترام للتشريع الضريبي بين الإدارة بالإضافة إلى وجود درجة من الانسجام والتفاهم ما بين الإدارة الضريبية، والمكلف طالما أن التشريع الضريبي هو الحكم في الطرفين. إلا أن وجود الكثير من المنازعات الضريبية مؤشر على وجود أسباب تؤدي إلى هذا النزاع على مختلف مستوياته، وعلى الرغم من اختلاف هذا النزاع من دولة إلى أخرى، ومن زمن إلى آخر ومن مكلف وإدارة ضريبية إلى أخرى، وعلى هذا لا يمكن الحصر الدقيق لأسباب النزاع الضريبي؛ لأنه لو تم حصر النزاع الضريبي وأسبابه ومسبباته لتم معالجتها بصفة جذرية والتخلص من هذه المنازعات التي تشكل هاجسا يؤرق فاعلية النظام الضريبي، وعلى العموم يمكن تقسيم أسباب النزاع الضريبي إلى أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي، وأخرى مرتبطة بالإدارة الضريبية، ومدى كفاءتها وفعاليتها في توفير مقومات العمل السليم، كما أن هناك أسبابا ترجع إلى المكلفين بحذ ذاتهم بسلوكياتهم المقصودة وغير المقصودة التي يساهمون بها في نشوب النزاع الضريبي، وهذه الأسباب سوف نتطرق لها بشيء من التفصيل في الفروع التالية: (عبد العال، 2012)

#### الفرع الأول: أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي

يؤدي التشريع الضريبي بما يحتويه من خصائص سلبية إلى حدوث النزاع الضريبي ما بين الإدارة الضريبية والمكلفين، فالخصائص السلبية التي يتميز بها النظام الضريبي عن غيره

من الأنظمة تؤدي إلى اختلاف الفهم والتفسير ما بين المُكَلَّف الضَّرْبِي من جهة، والإدارة الضَّرْبِيَّة من جهة أخرى، كما أنَّ كثرة التعديلات والتغيرات في النظام الضَّرْبِي تؤدي إلى حدوث صعوبة في التطبيق للمبادئ القانونية، وسوء الفهم ويمكن إرجاع أسباب المنازعة الضَّرْبِيَّة التي تعود إلى التشريع الضَّرْبِي إلى ما يلي: (عبد العال، 2012)

1. مخالفة التشريع الضَّرْبِي لمبدأ من المبادئ الدستورية التي تنظم المجال الضَّرْبِي، ومثال ذلك مخالفة التشريع الضَّرْبِي لمبدأ العدالة الضَّرْبِيَّة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم المساواة بين المُكَلَّفين في تحمل العبء الضَّرْبِي، ويجعل التشريع الضَّرْبِي ينحرف عن الغاية والهدف الأساسي الذي شرَّع من أجله، وهو مساهمة جميع الأفراد في تحمل العبء الضَّرْبِي كل حسب مقدرته التكاليفية، وهذا الأمر نادر الحدوث وإن حدث لا يكون في القوانين الصادرة عن السلطة التشريعية، لأنه لا يمكن إصدار قانون من طرف السلطة التشريعية يكون مخالفا للقواعد الدستورية الموجودة في الدولة ويصبح ساري المفعول، ولكن قد ترتبط مخالفة القواعد الدستورية باللوائح التنظيمية والتفسيرية التي تسهم في تطبيق التشريع الضَّرْبِي.

2. التعارض أو عدم التنسيق بين نصوص التشريع الضَّرْبِي بمختلف أنواعه، أو حتى التعارض بين التشريع الضَّرْبِي، ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة بالضَّرْبِيَّة، فنتيجة إلى كثرة التعديلات المدخلة على هذا التشريع قد يحدث تعارض ما بين القوانين المعمول بها، أو إلى حدوث حالات من الازدواج الضَّرْبِي، أو عدم قيام المُكَلَّف بواجباته الضَّرْبِيَّة تجاه الدولة الأمر الذي يؤدي إلى نشوب النزاع الضَّرْبِي.

3. جمود التشريع وعدم تعديله لفترات طويلة هذا من جهة، ومن جهة ثانية عدم استقرار التشريع واتسامة بالتعديل المتكرر خلال فترات زمنية قصيرة، فخاصية الجمود التي يتسم بها النظام الضَّرْبِي، وعدم اتسامه بالتطور والتحديث يؤدي إلى عدم مواكبة التشريع للتغيرات المستمرة التي تحدث في البيئة الاقتصادية، الأمر الذي يؤدي إلى قصوره في مواجهة كل المستجدات والمتغيرات ذات الصلة بالمجال الضَّرْبِي، كما أن عدم الاستقرار

في التشريع الضريبي، وكثرة التعديلات والتغيرات التي تطرأ عليه تؤدي إلى غموض هذا التشريع، وتعارضه مع مبدأ استقرار التشريع الضريبي، الذي يعد من المبادئ القانونية التي تدعم تحقيق العدالة بين المكلفين. إنَّ عدم الوضوح هذا يؤدي إلى انعدام الثبات في الإجراءات الواجب اتباعها من أجل الإيفاء بالالتزامات الضريبية، وحينها يظهر التوتر في العلاقة ما بين المكلفين والإدارة الضريبية، حيث ترى الإدارة الضريبية أنَّ التصرفات الناتجة عن المكلفين غير صحيحة نتيجة عدم فهم التشريعات الضريبية نتيجة التعديلات، والتغيرات المغالى فيها على أنها تهرب من الالتزامات الضريبية، بينما تكون تصرفات المكلف عن غير قصد أو سوء نية في عدم الالتزام الضريبي، وهذه الأمور تؤدي إلى حدوث الكثير من المنازعات الضريبية.

4. مغالاة التشريع الضريبي في الاعتماد على النظام الجرافي لتقدير قيمة الوعاء الضريبي، فنظام الإخضاع الضريبي مبني على التقدير التقريبي للوعاء الضريبي، وبالتالي قد يكون هناك تعنت من قبل فاحصي الحسابات في تضخيم قيمة الوعاء الضريبي الخاص بالمكلف، الأمر الذي يؤدي إلى عدم رضا المكلف بما تم تحديده من قبل الفاحصين، حيث أجاز القانون لفاحص الحسابات، ومن خلال إجراءات ربط الضريبة استعمال الفطنة والدراية في تقدير ملفات المكلفين في حال عدم اقتناعه بالدفاتر الضريبية، أو عدم تقديم المكلف للكشوف الضريبية الدورية حسب الأصول إلا أن المشرع قد أغفل تحديد مدى السلطة الممنوحة للفاحص في استعمال الفطنة والدراية، مما أسهم في حدوث المنازعات الضريبية.

وتؤكد الباحثة على ما سبق حيث إن الأوامر العسكرية الإسرائيلية لسنة 1985 لم تراعى الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للمكلفين، وإضافة إلى ذلك المغالاة في إقرار العقوبات الجزائية في المخالفات الضريبية.

#### الفرع الثاني: أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية (محفوظ، 2005)

تسهم الإدارة الضريبية بما تنسم به من خصائص ومميزات في نشوء النزاع الضريبي، فالإدارة الضريبية هي الجهة القانونية القائمة على تطبيق النظام الضريبي من خلال حرصها

على التزام المُكَلَّفِين بأداء الواجب الضَّرْبِيِّ في المواعيد المحددة؛ لئلا يتسنى للحكومة القيام بأداء واجباتها على الوجه الأكمل وفي الموعد المحدد، وعلى هذا لا بد لها أن تكون على قدر من الكفاءة العلمية والعملية بمختلف تشعباتها وهياكلها من أجل تقليل أخطائها المؤدية إلى نشوب النزاع الضَّرْبِيِّ من خلال الإمكانيات المادية والبشرية، والاعتناء بالعنصر البشري الذي يعدّ المقوم الأساسي لقيام الإدارة الضَّرْبِيَّة بأداء عملها على أكمل وجه، وتقليل الأخطاء المؤدية إلى المنازعات الضَّرْبِيَّة، فالعنصر البشري هو أساس العملية الوظيفية في تحقيق المبتغى في فرض الضَّرْبِيَّة على المُكَلَّفِين، وعلى العموم فإن الأسباب المؤدية إلى النزاع الضَّرْبِيِّ التي تعود للإدارة تتمثل في:

1. تعسف موظفي الإدارة الضَّرْبِيَّة في استخدام السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون، والتي تأخذ قيام فاحصي الحسابات في تقدير الوعاء الضَّرْبِيِّ بأكثر من المقدار الحقيقي الذي يعبر عن المقدرة التكاليفية للمكلف، كما قد يتجاوز فاحصو الحسابات لمهامهم القانونية عند ربط الضَّرْبِيَّة وتحصيلها، أو حتى أثناء قيامهم بمهامهم الرقابية للتأكد من صحة تصريحات المكلف الشهرية.

2. قد ينجم عند تطبيق التشريع الضَّرْبِيِّ من طرف فاحصي الحسابات العديد من المخالفات في تطبيق النظام الضَّرْبِيِّ، وهذه المخالفات قد تكون بسبب عدم فهم التشريع الضَّرْبِيِّ، أو ربما خطأ في الآليات والإجراءات وطرق التطبيق؛ مما ينجر عنه في النهاية نشوب الخلاف ما بين الكلفين والإدارة الضَّرْبِيَّة.

3. انتشار الظواهر السلبية في الإدارات العمومية بصفة عامة، والإدارة الضَّرْبِيَّة بصفة خاصة وذلك على غرار الفساد المالي والإداري الذي يستشري في الإدارة الضَّرْبِيَّة، الأمر الذي يؤدي إلى هدم العملية المهنية الصحيحة لموظفي الإدارة الضَّرْبِيَّة، فقد تكون هناك محاباة لبعض المُكَلَّفِين ومغالاة بخصوص تقدير الوعاء الضَّرْبِيِّ، وتحصيل الدين الضَّرْبِيِّ من ذمة المُكَلَّفِين إلى خزينة العامة للدولة.

4. كما أنه من بين الأسباب التي تؤدي إلى نشوب النزاع الضريبي هو مغالاة السلطات الإدارية الضريبية في طلب معدلات جباية عالية من طرف موظفي الإدارة الضريبية، وفي بعض الأوقات قد تلجأ الإدارة العامة إلى تحفيز موظفي الإدارة الضريبية من طرف مسؤوليهم من خلال قيامها بتخصيص مكافآت لكل من يحقق معدلات جباية مرتفعة، وخاصة لموظفي قسم التدقيق بسبب الطبيعة الخاصة التي يتمتع بها القسم وموظفوه، وفي ظلّ التنافس الشديد ما بين الموظفين للحصول على هذه الامتيازات يتم ارتكاب العديد من الأخطاء في مجال تحديد الوعاء الضريبي بدقة، الأمر الذي يؤدي إلى انعكاسات سلبية لسياسات التحفيز المتبعة بغرض تحسين الوعاء الضريبي.

5. كما أنّ طريقة تحديد الوعاء الضريبي تلعب دوراً كبيراً في زيادة وانخفاض النزاعات الضريبية، حيث إنّنا نجد أنه كلما كان نظام تحديد الوعاء الضريبي يتم من خلال التحديد الإداري، أو التقدير الجزافي، كلما كان ذلك مدعاة لانتشار المنازعات ما بين الإدارة الضريبية والمكلفين، حيث إنه في ظلّ هذين النظامين يتم تحديد الوعاء الضريبي بطريقة تقريبية وبناء على الفطنة والدراية لفاحص الحسابات، أو على هواه ومزاجه بعيداً عن حقيقة الوضع الضريبي للمكلف، وقد ينجم عن ذلك تقدير الوعاء الضريبي بأكثر من قيمته الحقيقية، وعلى هذا تتجه أغلب النظم الضريبية إلى النظام الحقيقي لتحديد الوعاء الضريبي الذي يعتمد بناء على البيانات والمعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، ومجموع مدخلاته وصفقاته الخاضعة للضريبة وتلك المعفية منها عن الفترة الضريبية موضوع النزاع، وإن احتفظت في ظلّ هذا النظام الإدارة الضريبية بحقها في إخضاع المكلف لإجراءات الرقابة عن العمليات المالية اللاحقة التي سيقوم بها من أجل ضمان التزام المكلف بتقديم البيانات المالية الضريبية الحقيقية وعدم إخفائها، أو التلاعب فيها من أجل تعظيم ربحه وخفض مبلغ الضريبة الواجب توريده للخزينة العامة للدولة.

#### الفرع الثالث: أسباب تتعلق بالمكلف (محفوظ، 2005)

يعتبر المكلف من أهم مكونات النظام الضريبي ويساهم بدور كبير في فاعلية هذا النظام الضريبي من عدمه. إلا أنّ الواقع والتطبيق العملي يؤكدان على وجود علاقة تكاد أن توصف

بالعدائية ما بين المُكَلَّفِين بالضَّرْبِيَّة والإدارة الضَّرْبِيَّة الساهرة على تطبيق التشريع الضَّرْبِيَّة، فالمُكَلَّف يحاول دائماً تجنب الإيفاء بالتزاماته الضَّرْبِيَّة تجاه الإدارة معتقداً بأن الإدارة الضَّرْبِيَّة تحاول دوماً نهب أمواله وأخذ نسب مرتفعة منها، ويمكن إجمال أسباب النزاع الضَّرْبِيَّة الذي ينشأ بين المُكَلَّف والإدارة الضَّرْبِيَّة في: (عبد العال 2012)

1. نقص الوعي الضَّرْبِيَّة لدى المُكَلَّفِين بدفع الضَّرْبِيَّة، الأمر الذي ينتج عنه عدم الإيفاء بالتزاماته تجاه الدولة، ونقص الوعي هذا يعود إلى نقص الثقافة الماليَّة لدى المُكَلَّفِين بصفة خاصة والمواطنين بصفة عامة، فالثقافة الماليَّة تظهر من خلال إدراك المواطن للحقوق والواجبات الماليَّة تجاه الدولة، وفي المجال الضَّرْبِيَّة يظهر جلياً هذا النقص في الثقافة من خلال الإهمال الذي يجابه به المُكَلَّف التزاماته الضَّرْبِيَّة، ونقص الوعي الضَّرْبِيَّة هذا يتجلى في :

- عدم الاهتمام بما تلزمه التشريعات الضَّرْبِيَّة في حق المُكَلَّف، فنجد عادة أن المُكَلَّف لا يقوم بتقديم الكشوف الدورية في المواعيد المحددة لها، الأمر الذي يجبر الإدارة الضَّرْبِيَّة، ويجيز لها استخدام طريقة التحديد الإداري للوعاء الضَّرْبِيَّة.
- الإهمال المتعمد في بعض الأحيان من المُكَلَّفِين بخصوص مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المُكَلَّفِين، وهذا الإهمال يتجلى في عدم التنظيم، وعدم مطابقة هذه الوثائق للشروط القانونية المطلوبة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم اعتراف الإدارة الضَّرْبِيَّة بهذه الوثائق والمستندات حتى، وإن كان التسجيل فيها للعمليات يتم وفق القانون المتَّبِع.
- التأخر في دفع الحقوق الضَّرْبِيَّة تجاه الخزينة، الأمر الذي يؤدي إلى فرض الغرامات والتحديات الناتجة عن التأخير؛ مما يؤدي إلى تناقل العبء الضَّرْبِيَّة على المُكَلَّف، فيجعله غير قادر على الوفاء بالتزاماته، وطالما أن الدين الضَّرْبِيَّة هو دين امتيازي ولا يمكن سقوطه إلا بالتقادم، فتنشأ هنا النزاعات الضَّرْبِيَّة، ومن أجل رفع الوعي الضَّرْبِيَّة للمكلف لابد من اتباع العديد من الإجراءات، ومن أهمها العمل على وضع قانون ضريبي يتلائم

وطبيعة الوضع الخاص للدولة الفلسطينية بعيداً عن النظام الضريبي المعمول به حالياً، والذي لا يتعدى في طبيعته ومكوناته مجموعه من الأوامر العسكرية الموروثة عن الاحتلال المتعاقب على الأراضي الفلسطينية بالإضافة إلى النشر الواسع لمختلف الإجراءات الواجب اتباعها في هذا المجال من طرف المُكَلَّف بالضريبة، ويتم ذلك من خلال توفير الإدارة الضريبية للكتيبات والنشرات الخاصة بالتزامات المُكَلَّف. ناهيك عن عقد الندوات والمحاضرات التي تبين انعكاسات عدم إيفاء المُكَلَّف بالضريبة لالتزاماته الضريبية.

#### الفرع الرابع: أسباب تتعلق بالوضع العام للدولة

ويرجع تضخم عدد القضايا الضريبية لعدة أسباب نذكر منها: (دويدار والفولي، 2004)

1. إن الضرائب بمختلف أنواعها تثير الكثير من المنازعات ما بين الممولين، والإدارة الضريبية نتيجة التدخل المستمر لتلك الإدارة، وإحساس المواطنين بها.
2. إن قوانين الضرائب تتميز عن غيرها من القوانين بأنها تخضع للتعديل والتبديل المستمر؛ مما يؤدي إلى تعدد النصوص وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها، وبالتالي جهل الممولين بها في كثير من الأحيان.
3. قيام الإدارة الضريبية بإصدار تعليمات تفسيرية ليست لها قوة القانون لتفسير النصوص حسبما يترأى لها؛ مما يدعو الممولين إلى مقاومتها، ومن ثم قيام المنازعات الموضوعية التي تخضع لتقدير رجال الإدارة الضريبية.
4. كثرة المنازعات القانونية التي تدور حول تطبيق النصوص الضريبية بسبب تجاهل كل من المشرِّع والفقهاء والقضاء في اغلب الأحوال، لما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية خاصة فتارة يطبق على المسائل الضريبية (فيما لم يرد بشأنه نص ضريبي) أحكام القانون الخاص على أساس أن القانون الضريبي، هو استثناء من القانون المدني بمقولة أنه الواجب التطبيق لم يرد بشأنه حكم خاص. وتارة أخرى يطبق أحكام القانون العام شأنه شأن التشريعات

الاداريّة والجنايية على اعتبار أن القانون الضريبي هو جزء من القانون المالي، وقد يعترف أحياناً بما للقوانين الضريبية من استقلال خاص، وقد ترتب على هذا التناقض تعدّد تفسيرات النصوص الضريبية وتتنوعها تبعاً للأحكام المطبقة في كل منها، ممّا أدى إلى صعوبة الوصول مقدماً إلى الحلول الواجب اتباعها، الأمر الذي ترتب عليه عدم استقرار الممولين في معاملاتهم مع الإدارة الضريبية.



## المبحث الثاني: قضايا النزاع في الإدارة الضريبية

يعد النزاع الضريبي أمام الإدارة الضريبية مصدره القرار الإداري أول مراحل النزاع الضريبي وخطواته الإجبارية في استكمال إجراءات فضّ النزاع بمختلف الطرق التي أتاحتها المشرّع أمام طرفي النزاع، فالنزاع الضريبي مهما كان نوعه سواء ذلك المتعلق بالوعاء الضريبي أو التحصيل والاعتراض على إجراءاته لا بد له من بداية، وأن يرفع أمام الجهة الإدارية مصدره القرار، هذا القرار قد يكون مضمونه تحديد الوعاء الضريبي، وتبليغ المُكَلَّف بهذا التقدير بناء على القيام بإعادة دراسة الملف الضريبي المؤدية لإعادة تقويم الوعاء أو عن طريق التحديد الإداري أو الجزافي، كما قد يكون مضمون القرار إصدار قرارات المتابعة والتحصيل الجبري للدين الضريبي من ذمة المُكَلَّف إلى الخزينة العامة، وتعدّ الشكوى أساس النزاع في هذه المرحلة، ولا بد أن يقوم المُكَلَّف برفع تظلمه أمام الإدارة الضريبية نفسها قبل أن يتم رفعها إلى لجنة الإعلام والتقدير التي نصّ عليها النظام الضريبي، ونص عليها في المادة 93 أ، لغرض حلّ النزاعات التي تثار ما بين المُكَلِّفين والإدارة الضريبية. في هذا المبحث سوف نتطرق إلى المنازعات الخاصة بالوعاء وبالضبط للشكوى ومضمونها وشروطها؛ لأنها أساس قيام المنازعة أمام الإدارة الضريبية، كما نتطرق إلى مُنازعات التحصيل ومختلف الإجراءات المتعلقة بها.

### المطلب الأول: مُنازعات الوعاء

تعدّ مرحلة تحديد الوعاء الضريبي مرحلة مهمة وحاسمة في مسار الضريبة، فالإدارة الضريبية تتبع مختلف الأساليب المتعلقة بتحديد الوعاء من خلال التحديد الكيفي للوعاء الضريبي المعتمد على المفاضلة التي تتم ما بين الأنواع الكثيرة الموجودة من أنواع الضرائب، مثل المفاضلة ما بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، والضرائب النسبية والتصاعدية، والتحديد الكمي الذي يتيح المجال أمام الجهات الضريبية باتباع عدد من الطرق لتحديد قيمة الوعاء الضريبي، ومن بينها التقدير المباشر سواء أكان من خلال الإقرار المقدم من قبل المُكَلَّف، أم من خلال الإقرار المقدم من قبل الغير، والتقدير غير المباشر المعتمد على التقدير على أساس المظاهر الخارجية، والتقدير الجزافي والتقدير الإداري.

كما أن النظام الضريبي يحتوي على عدة أنظمة لفرض الضريبة من خلال التحصيل الودي للضريبة، وهي الأصل في عملية دفع الضريبة من قبل المكلفين، والتحصيل الجبري وفي هذه الحالة تقوم الإدارة بتحصيل الدين الضريبي بقوة القانون بعيداً عن ارادة المكلفين.

إن مسألة تحديد الوعاء الضريبي قد تثير العديد من المشاكل ما بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، ففي أغلب الأحيان لا يتقبل المكلف قيمة الوعاء المتخذ كأساس لفرض الضريبة، ومن جهة أخرى فإن المكلف قد يقوم بتقديم تصريحات غير صحيحة عن وضعيته الجبائية، وطالما أن الرقابة الجبائية حق في يد الإدارة الضريبية، فهي تقوم بإعادة تقدير الوعاء الضريبي بناء على ما تم اكتشافه في إطار الرقابة التي يخضع لها هذا المكلف، ومن هنا نشور إشكالية النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية.

ولكي يقوم المكلف بمنازعة الإدارة الضريبية فيما تم تحديده، واعتباره كأساس لحساب قيمة الضريبة أوجب نظام الرسوم على المنتجات المحلية بالنسبة لهذه المنازعة شرط التنظيم الإداري المسبق، والذي هو أساس تحريك النزاع الضريبي على مستوى الإدارة الضريبية، أو على مستوى القضاء، ويرى بعض المختصين أن الهدف من اشتراط النزاع الإداري تحقيق غايتين هما (أمزيان، 2012)

• تجنب إغراق الجهات القضائية بكميات كبيرة من النزاعات بين المكلفين والإدارة الضريبي التي قد تجد حلاً لها على مستوى الإدارة الضريبية.

• السماح وإعطاء فرصة وإمكانية استمرار الحوار ما بين المكلفين والإدارة الضريبية.

لقد أعطى المشرع الجزائري خصوصيات للشكاية في الضريبي خاصة من حيث إجراءات وآجال وشكليات رفع التظلم (الشكاية)، وعليه خصصنا هذا المطلب لنتناول كل ما يتعلق بالشكاية. أما في التشريع الضريبي الفلسطيني فقد تطرق إليها نظام الرسوم على المنتجات المحلية بشيء من التفصيل وعلى وجه مقارب إليها في التشريع الجزائري على النحو الآتي:

## الفرع الأول: الشروط الشكلية للتظلم الإداري المسبق (الشكاية) ومحتواه وآجال رفعه (أمزيان، 2012)

النزاع الضريبي وخاصة ما تعلق بالتظلم الإداري من شروط شكلية وآجال لرفعها محددة في نصوص خاصة في نظام الرسوم على المنتجات المحلية، ووفقاً لقاعدة الخاص يقيد العام، ففي المجال الضريبي نأخذ بالقواعد المنظمة للتظلم الإداري، وكل ما يتعلق فيها والموجودة في نظام الرسوم على المنتجات المحلية، في هذا الفرع سوف نتناول الشروط الشكلية التي لا بد أن تتوفر في الشكاية، وكذلك محتوى الشكاية وآجال رفعها إلى الإدارة الضريبية.

### أولاً: شروط التظلم الإداري المسبق (الشكاية)

لقد تم تحديد القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاوى المرفوعة من طرف المُكلفين لمنازعة الإدارة الضريبية في مقدار الوعاء المتخذ كأساس لفرض الضريبة من طرف المشرع الفلسطيني كما أن مخالفة هذه الشروط يؤدي إلى عدم قبول التظلم شكلاً، ومن جملة الشروط التي أوجبها المشرع في الشكاية نذكر ما يلي: (الشوبكي، 2007)

- يجب أن يكون التظلم فردياً أي صادر عن المُكلف ذاته الذي فرضت عليه الضريبة أما الشخصيات المعنوية، والتي يكون لها ذمة مالية مستقلة شأنها في ذلك شأن الأشخاص الطبيعيين، فأجاز القانون تقديم شكاوهم بشكل جماعي، أو بتفويض أحد من الأعضاء، أو المحاسب القانوني بمتابعه أمورهم المالية والضرائبية على شركتهم أمام الإدارة الضريبية.

- يجب الفصل في التظلم فلا يجوز الجمع في التظلم الواحد لأكثر من ضريبة أو نوعين مختلفين من الطلبات، كالأعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة، والتخفيض في حالة حاجة المُكلف.

- أن يتضمن التظلم نوع الضريبة المعترض عليها، ويرفق في كتاب التظلم مبلغ الدفع النهائي الذي قامت الإدارة الضريبية بفرضه على المُكلف، ومبلغ الضريبة المعترض عليه.

- تعيين موطن المُكَلَّف المعترض: يجب على المُكَلَّف تحديد موطن له، بمعنى أنه يجب أن يكون المُكَلَّف المعترض تابعا للمنطقة الجغرافية للإدارة الضَّرَّيبية، أما المُكَلَّف غير المقيم والمؤسسات الأجنبية، والتي تقوم بعمليات في فلسطين خاضعة للرسم على القيمة المُضافة، فيجب لها أن تعتمد ممثلا قانونيا لها في فلسطين؛ لمتابعة الأمور الماليّة والضَّرَّائية الخاصه بالمُكَلَّف القانوني.

- يجب أن يحرر التظلم على ورق عادي غير خاضع لحقوق الطابع.

- يجب أن يوقّع الاعتراض من طرف صاحبها بخط اليد، كما يمكن أن يكون موقعا من طرف الوكيل بشرط أن يقدم وكالة رسمية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية.

### ثانيا: آجال تقديم التظلم

تعد مسألة الأجل مسألة ضرورية وهامة يجب إحترامها من طرف المُكَلَّف بالضَّرَّيبية الذي يريد أن يرفع تظلمه إلى الإدارة الضَّرَّيبية، فإذا انقضى الأجل المحدد لتقديم التظلم، فإن التظلم يرفض من طرف الإدارة الضَّرَّيبية لعدم احترام الاجل القانوني الملزم للمكلف، ويتمثل أجل رفع التظلم من طرف المُكَلَّف في تقديم معارضة خطية خلال ثلاثين يوماً وفقاً للمادة 93 من نظام الرسوم على المنتجات المحلية.

### الآجال العامّة لقبول التظلم

يحدّد نظام الرسوم على المنتجات المحلية لقبول التظلم المرفوع من طرف المُكَلَّف بالضَّرَّيبية مدة ثلاثين يوماً من تاريخ تسليمه إعلان التكليف، أو من خلال المدة التي سمح بها المسؤول فيما بعد، وذلك في المادة 93(أ) من النظام الذي يعارض التكليف يحق له تقديم معارضته كتابة مع توضيح حيثياته إلى المسؤول، خلال ثلاثين يوماً من تسليمه إعلان التكليف، أو من خلال المدة التي سمح بها المسؤول فيما بعد لأسباب خاصة.(نظام الرسوم على المنتجات المحلية، 1985).

## الآجال الاستثنائية الواردة على الآجال العامة

خروجاً عن الإطار العام لحساب الأجل والوارد في نظام الرسوم على المنتجات المحلية، وذلك لبعض الحالات، فإن الآجال الاستثنائية المتعلقة ببعض الحالات تتحدد كما يلي:

- **توصل المُكَلَّف والإدارة الضَّرْبِيَّة إلى اتفاق:** وفي هذه الحالة تنقضي الآجال المقررة قانوناً في رفع التظلم الإداري في حال تمَّ إبرام اتفاق ثنائي ما بين الإدارة الضَّرْبِيَّة والمُكَلَّف بشأن الرسوم المستحقة سواء كان ذلك بأن ينفذ الاعتراض على المبلغ الضَّرْبِي، أو أن يزيد من قيمة المبلغ المعترض عليه، أو أن يقوم بتخفيضها كما جاء في المادة 93 (ب) توصل المُكَلَّف بالرسوم والمسؤول إلى اتفاق بشأن الرسوم المستحقة، يتم تعديل التكاليف بناء عليه لم يتم الاتفاق، يقوم المسؤول باتخاذ قراره بشأن المعارضه ويحق له أن ينفذ التكاليف، أو أن يزيد قيمته أو يقوم بتخفيضها.

- **في حال قيام الإدارة الضَّرْبِيَّة بقبول الاعتراض المقدم من قبل المُكَلَّف:** وفي هذه الحالة تنقضي الآجال القانونية للتظلم كنتيجة حتمية لقبول الإدارة الضَّرْبِيَّة الاعتراض المقدم من المُكَلَّف بدفع الرسوم في كما ورد في المادة 93 (ج) يتم اعلان المُكَلَّف بالرسوم بشأن موافقة المسؤول أو عن قراره بشأن المعارضه مع حيثياته.

- **عدم قيام الإدارة الضَّرْبِيَّة بإتخاذ إجراء على المعارضه:** وفي هذه الحالة وفي حال عدم قيام الإدارة الضَّرْبِيَّة بتبليغ المُكَلَّف بدفع الرسوم بأي قرار صادر عنها خلال سنه من تقديم الاعتراض يعتبر الاعتراض قد تم قبوله، ويتم بناء عليه تنزيل المبلغ المعترض عليه وتسوية الملف الضَّرْبِي للمكلف بناء على المبلغ غير المعترض عليه، والمدفوع قبل تقديم الاعتراض كما هو في المادة 93 (د)، فلم يتخذ المسؤول قراراً كما ذكر في الفقرة (ب) خلال سنه من يوم تقديم المعارضه، فيعتبر الاعتراض وكأنه قد تم قبوله.

### المطلب الثاني: مُنازعات التحصيل

بعد مرحلة تحديد الوعاء الضَّرْبِي، والمفاضلة ما بين الطريقة الكيفية، والطريقة الكمية لتحديده وبعد ربطها، وتحديد سعرها تأتي مرحلة التحصيل الضَّرْبِي بنقل قيمتها من ذمة المُكَلَّف

إلى خزينة الدولة، ويوجد طريقتان لتحصيل المبلغ الضريبي، فإما أن يكون التحصيل الضريبي ودي، وعن طواعية من المكلّف الضريبي، وهي الأصل في دفع الضريبة، وفي هذه الحالة يلتزم المكلّف بدفع مبلغ الضريبة المستحقة عليه وفق عدد من الطرق المتفق عليها، وتنتهي هذه الطريقة فور استحقاق الضريبة في ذمة المكلّف بها أي بعد أن تقوم الإدارة الضريبية بتحرير قسيمة دفع للمكلف، ولا يقوم المكلّف بدفع المبلغ المستحق عليه ليقوم الموظف المختص بعد ذلك بتحرير تبليغ إلى المكلّف بضرورة الحضور؛ لإنهاء موضوع الخلاف. أو الطريقة الجبرية وهي الطريقة غير العادية، وهي الطريقة المتبعة في حالة استحالة استيفاء الإدارة الضريبية للدين الضريبي بالطريقة الودية، حيث تقوم الإدارة الضريبية بتحصيل الدين الضريبي بقوة القانون من خلال حجز على أموال المكلّف، ومنعه من السفر وتقييد حريته في بعض الأحيان، وعلى هذا فإن ممارسة الإدارة الضريبية للإجراءات والصلاحيات المخولة بها لا يمكن أن تبدأ في أي حال من الأحوال دون أن تدخل الضريبة مجال الاستحقاق ومن ثم وجوب تحصيلها، وعليه فإنه لا يجوز متابعة المكلّف في المرحلة الواقعة ما بين تاريخ بداية التحصيل وقبل أجل الاستحقاق، وكل إجراء تنفيذي متبع في حق المكلّفين في هذه المرحلة يعد باطلاً؛ لأنّ عملية المتابعة و التحصيل الجبري لا تسري إلا بعد سريان تاريخ استحقاق الضريبة (دايرية، 2012)؛ لأنّ المشرّع يمنح مدة للمكلف من أجل دفع قيمة الضرائب بصفة طوعية، وفي حالة تخلف المكلّف عن دفع الدين الضريبي، وانتهاء الآجال القانونية لذلك يتم الانتقال إلى مرحلة التحصيل الجبري، وعملية التحصيل الجبري تتم وفق شروط محددة بموجب القانون، فلا بد من احترام بعض الشروط لممارسة المتابعات سواء من الناحية الشكلية أو من الناحية الإجرائية، هذه الأخيرة إن لم تحترم من طرف موظفي الإدارة الضريبية ينشأ خلاف بينها وبين المكلّف.

في هذا المطلب سوف نتناول الأساليب، والطرق التي منحها المشرّع للمكلف بالضريبة من أجل الاعتراض على إجراءات التحصيل التي تكون مخالفة للقواعد القانونية، وذلك من خلال الفروع الموالية.

## الفرع الأول: المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة

تبدأ إجراءات المتابعة المباشرة بعد دخول الضريبة نطاق سريان استحقاقها، حيث يتم تبليغ المُكَلَّف بالإجراءات المتابعة، وبالتالي البدء في مباشرة الإجراءات التنفيذية ضد المُكَلَّف الذي لم يدفع الضريبة من خلال اللجوء إلى طلب ضمانات، ووضع علامة على الفواتير حيث نصت المادة 116(أ) من نظام الرسوم على المنتجات المحلية تبين للمسؤول أن مكلفاً لا يقدم التقرير حسب القانون عن كل صفقاته، أو أنه لم يتم بتقديم أكثر من تقريرين خلال السنة التي مضت حسب المادة 76 للنظام، أو أنه نفذ مخالفة بنية التهريب من دفع الرسوم يحق له (1) أن يطلب من المُكَلَّف تقديم ضمانات ترضية، عن دفع كل دين وتنفيذ تعليمات القانون، والأنظمة المنبثقة عنه، وإذا لم يتم بتقديم الضمانات في الميعاد الذي حدده المسؤول يمنعه من مواصلة العمل حتى تقديم الضمانات. (2) ويمنعه من نقل البضائع أو تقديم الخدمات في نطاق عمله قبل أن يقوم المسؤول بوضع علامة على الفاتورة أو شهادة الإرسال، أو أي مستند آخر حدده المسؤول. (ب) قرار المسؤول بالامتناع عن ممارسة العمل أو نقل البضائع أو تقديم الخدمات، يسري مفعوله بعد خمسة عشر يوماً من اليوم الذي تم تسلمها فيه للمشتغل. وقد منح المشرع الحق للمكلف للاعتراض على قرار المسؤول من خلال البند (ج) من نفس المادة، حيث نصت على قرار المسؤول كما ذكر يمكن تقديم اعتراض إلى لجنة الاعتراضات. تقديم الاعتراض توقف تنفيذ القرار حتى تقرر لجنة الاعتراضات غير ذلك. (نظام الرسوم على المنتجات المحلية، 1985)

## الفرع الثاني: طلب إيقاف التسديد

إن منازعة المُكَلَّف للإدارة الضريبية في مقدار الدين الضريبي، أو حول إجراءات التسديد، أو مهما كان موضوع النزاع لا يوقف التسديد للمبالغ المستحقة من الضريبة، فالنظم المرفوع للإدارة الضريبية حول مقدار الوعاء أو حتى على الإجراءات المتبعة التي تقوم بها الإدارة الضريبية في حق المُكَلَّف لا توقف تسديد الحقوق التي في ذمة المُكَلَّف تجاه خزينة الدولة، وبالرجوع إلى المادة 95 من نظام الرسوم على المنتجات المحلية نجد أن المشرع قد

سلب من المُكفّل الحق في تقديم الاعتراض أو المعارضة، إلّا إذا تم دفع الرسوم التي ليست هي محل للخلاف لحين انتهاء إجراءات الإدارة في إعادة النظر في المعارضة الضريبية، وإقرار المبلغ النهائي الذي يجب على المُكفّل توريده إلى خزينة الدولة. وبقراءة مضمون المادة 96 من النظام نفسه، والتي نصت على أنه اتضح بناء على الإجراءات طبقاً لهذا الباب أن الرسوم التي قد تم دفعها بالزيادة يتم ارجاع الفرق خلال ثلاثين يوماً بعد إتمام الإجراءات، ويشترط أنه لم يتم خصمها كرسوم انفاقات. إلّا إذا قرر المسؤول فحص دفاتر المُكفّل بالرسوم، أو أنه قد بدأ في التحقيق ضد المُكفّل بالرسوم، أو تم تقديم لائحة اتهام، ممّا يظهر لنا حق المُكفّل في استرجاع قيمة الزيادة في مبلغ الضريبة غير المعترض عليها، والتي تم دفعها من أجل قبول إجراءات المعارضة والاعتراض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الانتهاء من إجراءات التدقيق، واتفق المُكفّل والإدارة الضريبية على مبلغ الضريبة الواجب دفعه بناء على تدقيق ملف المُكفّل عن الفترة المالية موضوع الخلاف وإنهاء النزاع القائم.

### المطلب الثالث: المنازعة الضريبية أمام لجان الطعن

بعد أن يقوم المُكفّل بتقديم تظلمه إلى الإدارة الضريبية، وعند صدور القرار من طرف الإدارة الضريبية، وفي حالة جاء مضمون هذا القرار بما لا يتوافق وطلبات المُكفّل، أتاح النظام الضريبي للمكلف الخيار بين طريقتين، إما اللجوء إلى رفع دعوى قضائية أمام محكمة الجمارك بصفتها البدائية والاستئنافية، أو أن يتوجه إلى لجان الطعن الادارية (الاعلام والتقدير)، والتي أنشأت خصيصاً لمعالجة مثل هذه النزاعات، وممّا تجدر الإشارة إليه أن الإدارة الضريبية تقوم برفع التظلم الضريبي إلى لجنة الاعلام والتقدير في الإدارة العامة للجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة بعد مرور سنة على تقديم المُكفّل للتظلم، ولم يصل الطرفان إلى اتفاق مرض كما أن لجوء المُكفّل إلى لجان الطعن الإداري هو طريق اجباري وليس اختياري.

وفي هذا الشأن نرى أن المُكفّل الذي يتخطى الإدارة الضريبية في حل المنازعة الضريبية، ويلجأ إلى لجنة الاعلام والتقدير ليس بإمكانه العودة مرة أخرى إلى حل منازعته في الإدارة الضريبية.



في هذا المبحث سوف نتناول لجان الطعن الموجودة لحل النزاعات الناشئة بين المكلفين والإدارة الضريبية، ونتطرق إلى تركيبها وطريقة سيرها، وكذلك اختصاصاتها للبت في موضوع النزاع الضريبي.

### الفرع الأول: لجنة الطعن للدائرة كجهة ناظرة في النزاع الضريبي

يجيز القانون للمكلف الذي لم يرض بالقرار الصادر بشأن تظلمه من طرف الإدارة الضريبية اللجوء إلى رفع النزاع الضريبي إلى لجنة الاعلام والتقدير مع مراعاة بعض الشروط والتي تتمثل في:

- احترام الآجال القانونية للاعتراض ضد القرار الإداري الصادر عن الإدارة الضريبية، والتي لا تقبل بعدها رد التظلم إلى الإدارة عينها.

- على المكلف بالضريبة الذي يخاصم الإدارة الضريبية أمام لجنة الاعلام والتقدير أن يكون قد قام بتسديد قيمة الضرائب غير المتنازع حولها؛ لأن التظلم لا يعلق دفع الضرائب غير المتنازع عليها.

- يجب إرسال التظلم من طرف الإدارة الضريبية إلى رئيس لجنة الاعلام، والتقدير مع ضرورة أن يخضع هذا الطعن للشروط الشكلية اللازمة. (نظام الرسوم على المنتجات المحلية، 1985)

### الفرع الثاني: الأساليب البديلة

#### ماهية الأساليب البديلة

إنّ النفقات المرتفعة لإجراءات التحكيم أو القضاء هي التي حثت المتنازعين في الولايات المتحدة الأمريكية على البحث عن وسائل بديلة؛ لحسم منازعاتهم حيث تبلغ النفقات القضائية وأتعاب المحامين أرقام خيالية، ولكن الاقتصاد في النفقات ليس السبب الأوحى في شيوع هذه الأساليب، إذ يضاف إلى ذلك السعي لسرعه الحسم في المنازعات، وانتقاء الشكليات

والأعراض عن المناقشات الحقوقية أو الإجرائية. والسرية في البحث عن حل يحقق العدالة، ويحفظ المصالح الاقتصادية للخصوم الذين لا يودون المثل أمام هيئة تحكيم أو محكمة قضائية، هذا من جهة، ومن جهة ثانية فإن إغراق المحاكم بالدعاوى دفع بلداناً كثيرة، ولاسيما الولايات المتحدة الأمريكية بدءاً من عام 1937 إلى تشجيع اللجوء إلى الأساليب البديلة، ولاسيما القضايا الصغرى؛ لأن مؤداها أن المُكَلَّف سيدفع ما هو مترتب في ذمته عن رضا، واختيار دون إجبار وإلزام بالإضافة إلى تخفيف العبء عن المحاكم القضائية، ويبدو أن الخصم الضعيف اقتصادياً يقع أحياناً ضحية التسويات؛ لأن حاجته الماسة إلى المال تحته على القبول بتسوية لا تحقق مصالحة في مواجهة خصم أكثر ثراء منه، وأقدر على الدفاع عن مصالحه. من جهة أخرى، فإن اللجوء إلى التسوية يتيح أحياناً لمدين سيئ النية التظاهر بالسعي لبلوغ التسوية لكنه يتهرب عند نهاية المفاوضات عن القبول بالتسوية المقترحة، غير أن عدداً كبيراً من المستهلكين وعملاء المرافق العامة، أو المؤسسات الخاصة لا يمكنهم تحمل نفقات الإجراءات القضائية وتعقيدها، ولذلك فهم يؤثرون الوصول إلى تسوية معقولة؛ ليحافظوا على مصالحهم ويقتصدوا في نفقات التقاضي (الحلاق، 2009) ومن الأساليب البديلة المستخدمة، والتي يمكن اللجوء إليها بحسبانها وسائل غير قضائية أو بديلة لحسم المنازعات الضريبية.

#### • التسوية

وتقوم هذه الطريقة على تدخل شخص ثالث يسعى للتقريب بين الخصوم وإرشادهم إلى إمكانية الوصول إلى حل يحقق مصالحهم الأساسية، ويحثهم على اتفاق يحسم نزاعهم. إن قيام الوسيط أو المصلح بفرض التسوية التي يريتها إنما يخرجها عن دور الوسيط أو المصلح ليدخل الأمر في نطاق الإجراءات الشبيهة بالمحاكم القضائية (جورجي، 1999).

كثيراً ما يحدث خلال اجراءات النزاع الضريبي تفاهم ما بين الإدارة الضريبية والمُكَلَّف، فيتفقان على واقعه الضريبية، ومن ثم على مقدار الضريبة بشكل صريح أو ضمني على أن يكون هذا الاتفاق ملزماً يرتبط به الطرفان.

ومثل هذا الاتفاق إن لم يخالف القانون يؤدي إلى وصول أطراف النزاع إلى الوصول إلى التسوية الضريبية التي تجنبهم البطء الشديد في الإجراءات القضائية، والأرقام الخاليه لأتعاب المحامين إضافة إلى الرسوم والنفقات القضائية، والمخاطر التي ترافق في العادة الإجراءات الوجيهة أمام المراجع القضائية؛ مما يؤدي إلى تطبيق عادل للقانون.

إلا أنه من الناحية النظرية يمكن الشك في صحة هذه التسويات انطلاقاً من القاعدة القائلة أن القانون الضريبي يجب أن يطبق تلقائياً الأمر الذي يتطلب من الإدارة الضريبية البحث عن حلول أكثر انسجاماً مع القواعد الضريبية؛ مما يؤدي إلى النفور من قبل المكلف الضريبي؛ لأن مثل هذه الصرامة في تطبيق القانون الضريبي قد تدفع المكلف إلى الغش والالتفاف على القانون بدلاً من كسب المكلف، وزيادة وعيه وإدراكه لأهمية الضريبة للارتقاء بالدولة وواجبه ودوره المهم في توريد الضريبة من كونه واجب وطني لا يقل أهمية عن الجندي الذي يحرس الحدود.

وتأتي التسوية الضريبية هنا بديلاً لقرار نهائي مرتبط بوقائع معينه وفترة زمنية محددة، فهي أخذت صفات القرار الإداري حيث إنها تنتهي باتفاق الطرفين على التنازل عن حقهم في القيام بالشكوى، أو رفع القضايا في المحاكم مقابل مبلغ مالي يرضي الطرفين متقف على طريقة احتسابه مع نصوص القانون المنظم للعلاقة الضريبية.

#### • الوساطة

تعرف الوساطة بأنها الجهد المبذول من قبل طرف ثالث مستقل عن أطراف النزاع، ويتمتع بالحيادية والشفافية؛ لمساعدة أطراف النزاع على إدارة أو حل النزاع، وتختلف شرعية الطرف الوسيط، وأسلوب تدخله تبعاً لثقافة المجتمع الذي حصل فيه الخلاف (الخالدي، 2010) وتعتبر الوساطة غير ملزمة للأطراف؛ كونها لا تعد حكماً واجب التنفيذ، إلا في حال توافر نص أو قانون في ذلك.

وفي عام 2011 أعلن المفتش العام للضرائب في الولايات المتحدة، وفي استراليا استخدام الوساطة لتسوية المنازعات الضريبية كون الولايات المتحدة من أكثر أنظمة الوساطه الضريبية نضجاً، إلا أن الفريق الحكومي في حينه لاحظ ما يلي:

1. مصلحة الضرائب استخدمت المفاوضات بحماس، ونتيجة لذلك وكون المفاوضات أسرع وأرخص تكلفة تم التخلي عن التقاضي.

2. يجب اتباع نهج تحسين أسلوب مصلحة الضرائب، وتطوير نهج دافعي الضرائب من جهة أخرى؛ للانخراط في الوساطة والمفاوضات لحل النزاعات.

وفي رد فعل على التكلفة العاليه والتأخيرات المرتبطة بالتقاضي التقليدي كان هناك تطور واع لبدائل التقاضي على مدى السنوات العشرين الماضية في جميع أنحاء العالم. ويعرف المجلس الاستشاري الوطني لتسوية المنازعات البديلة، والذي يتخذ من استراليا مقراً له لتسوية المنازعات البديلة " تلك العمليات بخلاف البت القضائي حيث يقوم شخص محايد يفهم بالضرائب، وبمصلحه الضرائب الاسترالية بمساعدة الأشخاص في النزاع، وحل القضايا بينهما" وتشمل عمليات حل النزاعات البديله التحكيم، التوفيق، التفاوض، عقد المؤتمرات، الحكم، وتقديم تقييم محايد (الخالدي، 2010)

ومن خلال النقاش في الأدبيات حول تعريف الوساطة وأنواعها أشار بول و غولدبلات وغرين إلى أنه من المفيد التمييز بين أربعة نماذج من الوساطة التي لا تتعارض مع بعضها البعض ولها أهداف مختلفة:

1. الوساطة الوسطية أو الإحلاليه أو المحددة، والتي تهدف إلى الوصول إلى حل وسط.
2. الوساطة التيسيرية والهدف في التفاوض هو المصالح الأساسية للطرفين بدلاً من حقوقهم، والتزاماتهم القانونية.

3. في الوساطة العلاجية أو التحويلية الهدف منها هو تحسين العلاقات، والتعامل مع الأسباب السلوكية الكامنة.

4. الوساطة التقييمية والهدف منها التوصل إلى تسوية تستند إلى الحقوق القانونية للأطراف واستحقاقاتها. (بول وغولدبلات وغرين، 2008)

ويحدد المجلس الاستشاري الوطني لتسوية المنازعات أن عمليات تسوية المنازعات البديلة يمكن أن تكون مفيدة بالنسبة إلى النفاضي لأنها:

1. تمكن المشاركين من التحدث عن أنفسهم وتحديد نتائج نزاعهم الخاص.
2. تمكن المشاركين من الوصول إلى نتيجة تلبي احتياجاتهم بشكل أفضل من قرار قضائي.
3. أن تكون غير رسمية، وبالتالي أكثر استيعاباً للمشاركة المباشرة.
4. أن تكون أرخص، وأقل إرهاقاً، وأسرع.
5. إن إبرام الاتفاق يحتمل أن يتم الالتزام به، وقد يكون أكثر احتمالاً لحل الخلاف نهائياً.
6. تكون سرية.
7. المساعدة في الحفاظ على تحسين العلاقات الشخصية. (كومنلت، 2009)

ومن وجهة نظر الباحثة يوجد صعوبة كبيرة في التمييز ما بين الوساطة والتسوية، وبالرجوع إلى أدبيات البحث أيضاً لم تجد الباحثة ما يميز الوساطة عن التسوية، فهما تقومان على تدخل شخص ثالث محايد، ومستقل من أجل التقريب بين أطراف النزاع من خلال استعراض الأساليب المحتملة؛ لحل النزاع وتبني أحد الأساليب المطروحة والمرضية للطرفين.

وبالرجوع أيضاً إلى أدبيات الكتب نجد أن الكتاب قد خلطوا ما بين التسوية والوساطة، وأن الوساطة ليست سوى أسلوب للتسوية، ولا يقتصر دور الوسيط على استعراض الحلول

المنطقية والاقرب للقانون بل يتعداه إلى إرشادهم إلى وضعهم ومصالحهم وحقوقهم والتزاماتهم والتقريب بينهم من خلال الاتصال المباشر للوصول إلى حل مكتوب.

أما السمة الرئيسية التي تجمع ما بين الوساطة والتسوية، فهي افتقارهم إلى سلطة فرض الحل بحيث إن دورهم لا يتعدى تقريب وجهات النظر، أما حرية اختيار القرار في تبني الأساليب والموافقة على التسوية تعود لأطراف النزاع وحدهم.

## • التفاوض

هو الجهد المبذول من قبل طرفي النزاع للتوصل إلى اتفاق يحقق مصالحهما، وتعد خطوة أولى جيدة لكثير من أنواع النزاع.

كما يمكن تعريف التفاوض بأنه " وسيلة للتداول تستهدف إنشاء علاقة، أو تعديلها، أو إنهاؤها.

تهدف قدر الإمكان إلى حفظ المصالح المتقابلة " *RAISNNEE* " وثمة مفاوضة تسمى "بالعقلانية للطرفين عوضاً عن الحقوق والالتزامات التي يمكن التمسك بها أمام القضاء أو التحكيم، أما فيدخل فيها شخص ثالث يحاول التقريب بين الطرفين، " *ASSISTEE* " المفاوضة " المدعومة وإرشادهما إلى وضعهما، والبحث عن الحلول المحتملة لنزاعهما.

وللتفاوض أربعة أسس رئيسية ليتحقق بنجاح، هي: (الخالدي، 2010 )

1. صبّ التركيز على مصالح الطرفين، وليس على موقف واحد: حيث إنّ التركيز على موقفٍ مُحدّدٍ والاستمرار في ترديده بغضّ النظر عن مصالح الأطراف الأخرى، والتفكير في إمكانية تحقيقها يقودُ إلى طريقٍ مغلق، أو إلى حلٍّ وسط لا يُرضي الأطراف ممّا يستدعي النزاع مرّةً أخرى لعدم رضى الأطراف المعنية.

2. طرحُ اختيارات ووجهات نظرٍ عديدة قبل التوصل لاتفاق.

3. فصلُ الأشخاص عن المشكلة: يجبُ توجيه نظر الأطراف المتنازعة إلى أنهم يسعون سويةً لمُهاجمة المشكلة، وليس لمهاجمة بعضهم.

4. تحديد مقياس مُنصف لقياس صلاحية الحلّ الذي خرجت به الأطراف المتنازعة: حيثُ من الممكن أن يكون هذا المقياس قانوناً معيّناً أو رأي شخصٍ ذي خبرة.

يتميّز المُفاوض الناجح بصفاتٍ عديدة، منها: (الخالدي، 2010)

1. يفتتح المُفاوض الناجح مُفاوضاته بعقليةٍ متفتحةٍ قابلةٍ لاستيعاب الطرف الآخر.

2. يتمتّع بالاستماع الجيّد للأطراف الأخرى.

3. يُعدّ لمفاوضاته جيّداً.

4. يُهاجم المشكلة لا الأشخاص.

5. يُرتّب نقاط التفاوض وفقاً لأكثرها أهميةً لبيدأ بها.

6. يُحافظ على هدوء أعصابه، ولا يسمح للغضب أن يتملّكه، كما يُحلّل الأمور تحليلاً منطقيّاً موضوعياً.

7. يستطيعُ الجمع ما بين مصالحه ومصالح الطرف الآخر قدر الإمكان.

8. يُعبّر عن رأيه بكلّ وضوحٍ وطلاقة.

9. يُفكّر في حلولٍ مبتكرةٍ، ولا يتمسك بمواقفه إن كانت هناك بدائلٌ مطروحةٌ ومقبولةٌ لديه.

10. يُدرك أنّ عملية التفاوض ترتكزُ على الكثير من الاستراتيجيات والمهارات التي لا يستطيعُ أحدٌ إملاءها عليه، أو وضعها ضمن قائمةٍ يتبعها بالتحديد، إنّما هو مسؤولٌ عن اختيار هذه الاستراتيجيات، والسُّبل بما يُحقّق سيراً ناجحاً للتفاوض.

## • التّحكيم

يُعرّفُ بأنه الأسلوب الذي يقومُ به الطّرف الثالث المُتدخّل في حلّ النزاع أو إدارته، والمُكفّ بإصدار قرارات مُلزّمة للأطراف المتنازعة، ويُعدّ التّحكيم أسلوباً يُستخدم على نطاق النّزاعات الدّولية وفي المؤسسات الاقتصادية، كما يُعدّ رائجاً في المجتمعات النّقليدية، وهو أكثرُ الطّرق قرباً من النّظام القضائي، إلا أنّه أكثرُ من الأخير سرعةً وأقلّ رسميّةً.

ويعود للإدارة تحديد مقر ودائرة اختصاص كل لجنة محليه. وفي هذا الإطار صدر مرسوم في 30 ديسمبر 1987 يقضي بإنشاء لجنة محلية في كل عماله أو اقليم، ويعتبر توسيع الاختصاص المكاني لهذه اللجان بالشكل الذي يجعلها قريبة من كل المُكفّين ضماناً فاعليه لهؤلاء (فتحي، 1992).

ويتم تحديد مكان الاختصاص المحلي لكل لجنة محلية استناداً إلى مكان ربط الضريبه، أو مقر الإقامة الرئيسي بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين في حالة الضرائب المفروضة عليهم أو مقر الشركة في حالة الأشخاص المعنويين، إلا إن كانت هذه الشركات من ضمن الشركات الكبرى، والتي يوجد لها مقر خاص بها، ويسمى دائرة الشركات الكبرى في مدينة رام الله.

ويمكن تحديد شروط صحة تدخل اللجان المحلية للبت في النزاعات المعروضه عليها

كما يلي: (أديوش والصالح، 2002)

1. أن يتعلق النزاع بأمور تدخل في اختصاص اللجنة المحلية، أي ان تكون المسائل التي تبتّ فيها واقعية وليست قانونية.

2. أن يكون تدخل اللجنة متعلقاً بتصحيح أساس الضريبة وليس بالفرض التلقائي، إذ إنه في الحالة الأخيرة ينازع الملزم عن طريق اتباع إجراءات المطالبة أمام الإدارة الضريبية.

3. أن تكون اللجنة مخصّنة محلياً.

4. احترام الأجل القانوني للطعن أمام اللجنة المحلية.



5. أن لا يكون هناك اتفاق صريح أو ضمني بين الإدارة والملزم حول الأسس الضريبية.

إنّ الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ينتهي إما بصدور قرار عن اللجنة يعبر عن موقفها من النزاع، أو يقضي بانتهاء المدة القانونية المحددة دون صدور أي قرار عنها أو عدم التوصل إلى أي اتفاق بين طرفي النزاع.

#### • التّقاضي

الأكثر شيوعاً في طرق حلّ النزاعات؛ إذ تتجّه الأطراف المتنازعة لجهة مدنيّة للفصل بينها، ويُصار تحديد الحكم إلى قاضٍ ومُحلفين؛ إذ يهتمّون بسرد الأدلة والاستماع للمعلومات المنقولة. [11]

ويتم اللجوء إلى التقاضي في حال انتهاء كل السبل أمام لجنة التحكيم والإدارة الضريبية في حل النزاع الضريبي، أو في حال ثبت أن اللجنة المحليه قررت أن موضوع النزاع هو قانوني بالدرجة الأولى وليس بواقعيته.

حيث تنظر المحكمة المختصة في النزاع في ضوء المعروض عليها دون الاخلال بحقوق الخصوم القانونية، وعليه لا يجوز للمحكمة إعادة النزاع إلى الإدارة الضريبية أو فاحصي الحسابات لعمل إجراء، أو تصحيح إجراء كان يتوجب عليها القيام به أو تصحيحه حتى، ولو ترتب على تخلف هذا الإجراء أو عدم تصحيحه البطلان.

ومن أنجح الوسائل غير القضائية والبديلة لحسم المنازعات بين الأطراف، نظام الصلح الضريبي.

#### الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية في القانون المقارن

سنحاول في هذا المبحث إلقاء الضوء على أنظمة قانونية متميزة في تبنيها للأساليب غير

البديلة في حل المنازعات الضريبية كسويسرا وإيطاليا وبلجيكا وسوريا

## أولاً: الأساليب البديلة في القانون الفلسطيني

### 1. قانون ضريبة الدخل رقم 8 لعام 2011

ومن الجدير ذكره، أن القرار بقانون رقم (8) لعام 2011م بشأن ضريبة الدخل، سار على نفس النهج الذي اتبعه قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م، خاصة في المواد 26، 27، 28 من حيث إعطاء الوزير أو الموظف المفوض منه خطياً صلاحية إعادة التقدير، وكذلك النص على الحق. بالإضافة إلى تنظيم الأحكام الخاصة بالاعتراض بالتظلم من قرار مأمور التقدير الضريبي المقدم من المكلف. ومن الجدير بالملاحظة، أن المشرع الضريبي الفلسطيني أصاب عندما منح المكلف فترة اعتراض أكبر من الفترة التي نص عليها قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لعام 1964م في المادة (29)، حيث كانت مدة الاعتراض 15 يوماً. واستناداً لما سبق يتضح لنا بأن تقدير الضريبة والتظلم من قرار مأمور التقدير في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني يأتي على طريقتين: الطريقة الأولى تتمثل في التظلم إدارياً من قرار تقدير الضريبة، ويكون التظلم أمام مأمور التقدير كدرجة إدارية أولى، ومن ثم الطعن بقرار مأمور التقدير أمام لجنة الطعن كدرجة إدارية ثانية، أما الطريقة الثانية: وهي إعادة التقدير من الوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً المدير العام

### 2. قانون ضريبة الاملاك رقم 11 لعام 1954

ولما كان الخلاف في المنازعات الضريبية لا يدور حول خصومة شخصية بين مصالح فردية متكافئة، وإنما يدور في مصلحة عامة (السلطة الضريبية) ومصلحة خاصة (الممول)، لذلك وجب أن يترك أمر هذا الخلاف بداية إلى السلطة العامة عن طريق التظلم إليها نفسها لمراجعة موقفها فلا تتمسك بما تدعيه إذا كان مخالفاً للقانون لأنها إنما تستهدف الصالح العام ولا يوجد بينها وبين الممولين خصومة شخصية... الخ.

كما الزم الممول اللجوء وجوباً إلى طريق التظلم إلى الهيئات الإدارية التي حددها القانون، وذلك حتى يجنب السلطة الضريبية من الدخول في منازعات قضائية تتطلب كثيراً من

الوقت والجهد. ومؤدى ما تقدم أن البطلان يتعين أن يتقرر في حالة اهدار الإجراءات التي توجب التظلم بداية إلى السلطة الضريبية... وقد اشتمل قانون 11 لعام 1954 على مرحلتين فقط للطعن في قرار لجنة التخمين هما:

### مرحلة الاعتراض

وتتمثل هذه المرحلة باعتراض المكلف إلى الجهة المصدرة قرار التخمين وهي لجنة التخمين، ونظمت هذه المرحلة المادة (9) من قانون ضريبة الاملاك رقم 11 لعام 1954 حيث نصت هذه المادة على ما يلي:

ولأي شخص آخر ذي علاقة أن يبلغ لجنة التخمين أشعاراً

1. يجوز لمفتش التخمين أو لأي شخص آخر ذي علاقة أن يبلغ لجنة التخمين أشعاراً خطياً باعتراضه خلال 30 يوماً من خلال إيداع قائمة التخمين المشار إليها في الفقرة الرابعة من المادة الثامنة ويشترط أنه إذا كان من الضروري إحداث تغيير في القائمة نتيجة لأي معاملة أفراس أو تقسيم أو توحيد أو تغيير صنف من أرض خالية إلى بناء بعد نشر إعلان إيداع قائمة التخمين تبدأ مدة الثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ اخبار التخمين الواقع بعد هذا التغيير.

2. على لجنة التخمين حينما تتسلم اعتراضاً أن تبلغ المعارض عن اليوم الذي عينته للنظر في الاعتراض ويجوز للمعارض أن يحضر أمام لجنة التخمين بنفسه أو يرسل وكيلاً عنه، ويحق لمفتش التخمين أن يحضر جميع الجلسات.

3. تصح لجنة التخمين قائمة التخمين تبعاً للقرارات التي اتخذتها بشأن الاعتراضات التي رفعت إليها وتصدق القائمة بعد تصحيحها نهائياً.

4. ترسل لجنة التخمين إشعاراً خطياً بقرارها إلى المعارض بالبريد المسجل أو بالذات ويعتبر تاريخ هذا الاشعار أنه تاريخ القرار الذي أصدرته بشأن الاعتراض الذي فصل فيه.

## مرحلة الاستئناف

وتأتي هذه المرحلة في المرتبة الثانية والأخيرة، ويعتبر القرار الذي يصدر عنها قراراً نهائياً غير قابل للطعن أو الالتماس امام أي جهة أو هيئة أخرى.

وقد نصت المادة (10) من قانون 11 لعام 1954 على هذه المرحلة كما يلي:

1. يحق لمفتش التخمين أو لأي شخص آخر يعتبر أنه لحقه حيف من جراء القرار الذي اتخذته لجنة التخمين بشأن اعتراض قدم على قائمة التخمين المنظمة بمقتضى احكام هذا القانون، أن يستأنف ذلك القرار خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإشعار بقرار لجنة التخمين إلى لجنة استئناف يعينها وزير المالية من ثلاثة أشخاص بالصورة المبينة في الفقرة 2 من المادة (5) من هذا القانون.

2. تتمتع لجنة الإستئناف وكل عضو من أعضائها بالصلاحيات المخولة للجنة التخمين في المادة (6) من هذا القانون.

3. لا تنتظر لجنة الاستئناف في أي استئناف إلا إذا كان قد قدم إليها خلال اربعة عشر يوماً من التاريخ الذي بلغ فيه المستأنف قرار لجنة التخمين بشأن اعتراضه وبعد دفع تامين قدره دينار واحد عن كل قطعة (إلا إذا كان المستأنف هو مفتش التخمين).

4. ينبغي على لجنة الإستئناف حينما تتسلم استئنافاً أن تبلغ المستأنف عن اليوم الذي عينته للنظر في الإستئناف ويجوز للمستأنف أن يحضر امام لجنة الاستئناف بنفسه أو بواسطة وكيل عنه

5. ترسل لجنة الاستئناف إشعاراً خطياً إلى المستأنف ويعتبر هذا القرار نهائياً.

6. توعز لجنة الاستئناف بتصحيح قائمة التخمين تبعاً للقرارات التي اتخذتها بشأن الاستئنافات التي رفعت إليها وتصدق القائمة بعد تصحيحها نهائياً.

7. إذا ظهر أن المستأنف غير محق في استئنائه يقيد مبلغ التأمين إيراداً للخزينة وبالعكس فيرد إليه.

8. يحق لمتفشي التخمين حضور جميع جلسات لجنة الإستئناف والدفاع عن حق الحكومة في جميع القضايا المستأنفة.

### ثانياً: الأساليب البديلة في القانون السويسري

تجدر الإشارة إلى أن سويسرا ليست دولة موحدة، فهي اتحاد دول ذلك أن فيها الدول الاتحادية (الاتحاد - الكونفيدراليون) و 26 دولة (كانتونات)، بحيث لا تخص السيادة الماليّة الاتحاد وحده، فكل واحد من الكانتونات له تشريعه المالي الخاص به، وبمقتضى هذا التشريع يتم تحديد شروط فرض الضرائب بصورة مستقلة ذاتياً (ريفية، مفهوم الاتحاد المالي في سويسرا وفي الاتحاد الاوروبي) الأمر الذي يضر بالمكلف، فيجد نفسه قد فرضت عليه الضريبة على الوعاء نفسه عدة مرات؛ مما يؤدي إلى حدوث الازدواج الضريبي.

وعلى الرغم من أن المحكمة الاتحادية قد حددت قواعد توزيع الصلاحيات الماليّة بين الكانتونات منذ عام 1993، وعلى الرغم من ذلك فإن المنازعات بالازدواج الضريبي الدولي ما زالت نزاعات متكررة نسبياً، فنظرياً يستطيع المكلف وحده اللجوء إلى المحكمة الفيدرالية رافعاً دعواه المتعلقة بوجود مخالفة لحق دستوري، ولاسيما ما يتعلق بمنع الازدواج الضريبي. (ريفية، مفهوم الاتحاد المالي في سويسرا وفي الاتحاد الاوروبي).

ومن حيث المبدأ تسوى المنازعات المتعلقة بالازدواج الضريبي بالطرائق القضائية، فالمحكمة الفدرالية هي التي تقرر كمرجع أخير وجود انتهاك لحق من الحقوق الدستورية من عدمه، أو أنه يلجأ إليها مستعملاً حقه الذي يخوله إياه القانون الإداري، سواء كان ذلك متعلقاً بالإدارة الضريبية الكانتونية، أو الإدارة الفيدرالية.

ولكن من الناحية العملية، فإن الدوائر الكانتونية المعنية بالدعوى ذاتها، والملزمة بالتعاون فيما بينها، إنما تتفق مباشرة فيما بينها -تحت رقابة الإدارة الفدرالية للمكلفين عند الضرورة - فتسوى نزاعاتها بالتراضي لتجنب الازدواج الضريبي الذي لا تجيزه المحكمة الفيدرالية.

ولعل هذه الطريقة هي مثال لأسلوب التسوية المتبعة لحل النزاعات الدولية، وهي طريقة خاصة بالنظام الاتحادي للعلاقات القائمة بين كانتونات ذات سيادة ضمن الاتحاد.

من جهة أخرى يبدو من المفيد الإشارة إلى أنه فيما يتعلق بالازدواج الضريبي الدولي، فإن الاتفاقيات التي عقدها سويسرا حسب نموذج (OCDE منظمة التعاون والتنمية الأوروبية) تلحظ بصورة صريحة إجراءات تسوية بالتراضي للنزاعات التي يمكن أن تنشأ بين السلطات الضريبية للدول المتعاقدة (رايخ، وولتر، الاتفاق المتبادل على الإجراءات في معاهدات الازدواج)

ولكل مكلف يقدم تصريحاً ضريبياً الحق بأن يطلب بأن يستمع القسم إليه، وأن يبرر مضمون تصريحه بتقديم دفاتره الحسابية، أو بكل الوسائل الأخرى، فهذا المكلف لديه إذا إمكانية أن يشرح حالته أمام الإدارة، وربما أن يتفاوض معها على شروط اتفاق بالتراضي.

### ثالثاً: الأساليب البديلة لحل النزاعات الضريبية في القانون البلجيكي

تخضع النزاعات الضريبية في بلجيكا لاختصاص القاضي العادي، وذلك وفقاً للقواعد العامة. هذا ما ينطبق على النزاعات المتعلقة بالضرائب على القيم الإضافية، وبشكل أكثر عمومية، فإنه يطبق على كل الضرائب التي لا يوجد نص خاص بها في القانون.

وفي أغلب الأحيان ينظر القضاء المدني في النزاعات المتعلقة بالضريبة، ولكن من الممكن أن ينظر القضاء الجزائي بهذه الخلافات، كما هو الحال غالباً فيما يتعلق بالجمارك.

وهناك مجموعة من النزاعات الضريبية التي تخضع لإجراءات مختلفة، كما هو الحال في النزاعات المتعلقة بجباية الضرائب المباشرة للدولة، والنزاعات المتعلقة بالضرائب المحلية، وعلى مستوى المحافظة، فعدد هذه الاعتراضات ومجموع المبالغ التي تشملها تجعل من مجموع هذه

الخلافات الخاضعة للإجراءات المختلفة أكثر أهمية من كل النزاعات الخاصة بالضريبة والمنظور بها أمام القضاء.

وخارج نطاق تطبيق قواعد القانون القضائي للإجراءات الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة نصت بعض القوانين على قواعد مختلفة ومتضاربة بخصوص الحالات الخاصة، ونورد على سبيل المثال هنا الاعتراضات على عائدات الأبنية المسوحة، والخبرة الجارية على الرسوم المفروضة على القيم الرسمية للأبنية والإرث. (بوير، 1996)

### المرحلة الإدارية من النزاع المتعلقة بالضرائب المباشرة

يحق للمكلف الاعتراض على الضريبة خلال مدة لا تقل عن ستة أشهر، ومن اللازم أن يكون هذا الاعتراض كتابياً ومعللاً وموجهاً إلى " مدير الضرائب المباشرة " في المنطقة. تتم دراسة الاعتراض من قبل " مفتش "، ومن ثم يتخذ قراراً فيه من قبل المدير أو الموظف المفوض من قبله. وفيما يتعلق بالرسوم المحلية يعود الاختصاص بالنظر بهذه الاعتراضات لـ " وفد دائم " يشكل الجهة التنفيذية لمجلس المنطقة.

ولا يمكن لهذا القرار أن يزيد من قيمة التكاليف على عاتق المكلف، ولكن من الممكن أن يؤدي الاعتراض على هذا القرار إلى حساب ضرائب إضافية، وهذا يهدف إلى منع الاعتراض الهادف إلى تجاوز المدة المحددة لدفع الضرائب. وبعد صدور القرار يمكن للمكلف أن يطعن به أمام محكمة الاستئناف، وبالطبع فإن الإجراءات المتبعة أمام هذه المحكمة هي إجراءات قضائية بحتة.

### الإجراءات الخاصة: تحديد القيمة الخاضعة للضريبة

إن جباية الضرائب توجب تحديد الحد الأدنى (القيمة) الذي يخضع للضريبة، والقاعدة العامة المطبقة حالياً تنص على أن الاعتراض على تحديد القيمة المفروضة للضريبة يتم وفقاً للإجراءات الخاصة بالضريبة المفروضة، كما هو الحال مثلاً عند تحديد قيمة انخفاض الأموال في مشروع ما، ذلك أن انخفاض قيمة هذه الأموال ومن ثم إنقاص قيمة المطرح الضريبي، إنما يتم من

قبل القاضي المختص بالنظر في الضريبة على الدخل، وكذلك الأمر بالنسبة للميزات العينية التي يحصل عليها مستثمر ما من مشروعه. (الدستور الإيطالي)

#### رابعاً: الأساليب البديلة في القانون الإيطالي

تسود "الصفة الإلزامية" بالنسبة للالتزام الضريبي في إيطاليا، وهذا الالتزام مصدره القانون (الدستور الإيطالي)، وهذا يعني أن حل المنازعات الضريبية يستبعد معه إمكانية اللجوء إلى طريق بديلة، فإذا ما لجأت الإدارة إلى فرض ضريبة معينة، فإن هناك وسائل محددة يمكن بمقتضاها الاعتراض على قرار الإدارة المتضمن فرض الضريبة فيها. (لوفبولو، 1996)

ومن خلال الرجوع إلى الدستور الإيطالي يتضح لنا ما يلي:

1. بالنسبة إلى بعض التكاليف مثل الرسوم الجمركية، ورسوم الطوابع يقضي القانون بضرورة عرض النزاع في بادئ الأمر على الإدارة، ومن ثم على القاضي العادي.
2. أما فيما يتعلق بضريبة الدخل، وضريبة القيمة المضافة، والضرائب غير المباشرة المرسوم التشريعي الإيطالي، (1994) يوجد طريق بديل لحل المنازعات يعرف بـ "إذعان المُكَلَّف" وفي أثناء المناقشة مع المكتب؛ لتصحيح التصريح أو لتصحيح القيم الكبيرة هذا الأسلوب من شأنه استبعاد النزاع الضريبي قبل رفعه إلى القاضي الضريبي.
3. وفي جميع الأحوال وحتى أمام اللجان الضريبية، فإنه من الممكن إجراء مصالح قضائية كاملة أو جزئية (المرسوم التشريعي الإيطالي، 1992) إضافة إلى ذلك، فإن سلطة الإدارة الضريبية باتخاذ قرار مستقل قد نظمت في المسائل الضريبية بحيث تستطيع الإدارة من تلقاء نفسها إلغاء القرارات غير المشروعة، أو العدول عنها، وتطبيقاً لهذه القاعدة يستطيع المُكَلَّف إذاً أن يطلب من الإدارة استعمال سلطتها المستقلة لتلغي من تلقاء نفسها القرار غير المشروع (قبل تقديم الطعن أو بعده).



4. إضافة إلى ما تقدم، فإنه يوجد بديل آخر لحل النزاعات الضريبية يتجلى في "التسوية المخففة" وتستخدم هذه الطريقة لحل المنازعات التي ما زالت قيد النظر أمام هيئات القضاء الضريبي، أو التي جرى تبليغه وهذه التسوية المخففة تتجلى بتخفيض التكاليف الضريبية الصادرة بقرار الفرض، مع الأخذ بالحسبان نتيجة الطعن المقدم.

5. ومن الطرائق البديلة الأخرى ما يسمى بحق الاستشارة المنصوص عليها في بعض الأحكام القانونية والمتعلقة في المنازعات الضريبية ذات الطابع الدولي، والتي بموجبها يستبعد من النزاع الطلب الوقائي المقدم إلى الإدارة فيما يتعلق بمشروعية بعض العمليات إذا ما اتبع المكلّف التعليمات المعطاة من قبل الإدارة.

وفيما يتعلق بمسائل الضريبة ذات الطابع الدولي، فإن اللجوء إلى الإجراء الودي ضد قرارات الفرض المزدوجة على الدخل، وعلى الذمة الماليّة، والمنصوص عنه في الاتفاقيات الدولية، ويشكل هو أيضاً طريقاً بديلاً لحل المنازعات. وهذا البديل الجديد وهو إجراء يندر اللجوء إليه.

#### خامساً: الأساليب البديلة في الجزائري

تبنى المشرع الجزائري الطرق البديلة لحل النزاعات الضريبية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية فقد تبنى المشرع ثلاثة طرق بديلة هي الصلح، الوساطة والتحكيم، وكلها ترمي إلى تحقيق غاية واحدة ومشاركة تتمثل في حسم النزاع بمرونة وليونة (برباره، ص4)

وقد تبنى المجتمع الجزائري نظام الصلح بهدف حل الخلافات بين المتخاصمين، حيث كان يسود فيه ما يعرف بجماعات إصلاح ذات البين التي تتوسع عبر كامل التراب الوطني (الطاهر، 2002، ص10) والتي كانت منتشرة قبل الاحتلال الفرنسي وما زالت حتى الآن خاصة في منطقة القبائل، بل وحتى خلال الفترة الاستعمارية كان الجزائريون يفضلون حل خلافاتهم عن طريق الصلح بدل اللجوء إلى المحاكم التي نصبتها فرنسا، وهو ما دفع بهذه الأخيرة إلى إنشاء قضاء الصلح كجهة قضائية ذات درجة أولى تفصل في خلافات الجزائريين الذين يحبذون

تطبيق احكام الشريعة الاسلامية( بوبشير، 2005، ص251) وقد اخذ المشرع الجزائري بالقضاء المزدوج العادي والاداري وسنتحدث عن الصلح الاداري نظراً لطبيعته الخاصة وأهميته لموضوع دراستنا.

### الصلح في المنازعات الادارية

تعتبر المنازعة الادارية ذات طبيعة خاصة، واهم ما يميزها عن المنازعة العادية هو عدم تساوي طرفيها في مركزهما القانوني، فأحدهما طرف ممتاز يتمثل في الادارة والأخر طرف ضعيف يتمثل في الفرد الخاضع لهذه الادارة (صقر، 2009، ص46).

وقد نظم قانون الاجراءات المدنية والادارية الصلح بإعتباره إجراء بديلاً لحل النزاعات الادارية بصورة مرنة تساعد على تراضي الاطراف وسرعة البت في النزاع مما يخفف من أعباء الهيئات القضائية ويحد من صرامة الاجراءات وطول آجالها (بعلي، 2009، ص312). وهكذا أجاز المشرع إجراء محاولة الصلح سواء أكانت الدعوى مرفوعة أمام المحاكم الادارية أم امام مجلس الدولة وذلك بشكل جوازي غير إجباري وفي مرحلة تكون عليها الخصومة حسب ما نصت عليه المادة 971 من قانون الاجراءات المدنية والادارية وذلك في دعاوى القضاء الكامل فقط وفق المادة 970 من نفس القانون، لانه يحقق مصلحة المتقاضين دون المساس بمبدأ المشروعية لكونه قضاء شخصياً يطالب فيه المدعي بحقوق شخصية في مواجهة الادارة ( صقر، 2009، ص8) لتعلقه بدعاوى المسؤولية ودعاوى التعويض اساساً.

### الوساطة

تعتبر الوساطة بديل لحل النزاعات قديمة العهد ولها تقاليد الراسخة وقد انتشرت في الكثير من الدول واصبحت محض اهتمام الكثيرين نتيجة لنجاحتها في خفض التكاليف المالية والانهاء الانفعالي، والتضخم الناتج عن اجراءات المحاكم. وقد تبنت الجزائر الوساطة كبديل لحل النزاعات بموجب قانون الاجراءات المدنية والادارية للتقليل من الاكتظاظ التي تعرفه الجهات القضائية ولتفادي الخوض في دعاوى قد يطول أمدها(ذيب، 2009، ص414).

والوساطة في قانون الاجراءات المدنية والادارية الجزائري هي وساطة قضائية لكونها تتم في سياق قضائي وتكون على اساس اقتراح من القاضي عند رفع الدعوى القضائية، وأطراف النزاع أحرار في رفض أو قبول الإقتراح، ففي الحالية الثانية يعين القاضي المكلف بملف النزاع وسيطاً. وتسير الوساطة حت رقابة القاضي الى غاية اتفاق الاطراف الذي يضع حدا للنزاع والذي يطون موقعا من قبل الاطراف والوسيط ( الزاهي، 2008، ص 588)

## التحكيم

لقد تزايد اللجوء الى التحكيم كطريق بديل لحل النزاعات مؤخراً على المستويين الداخلي والدولي بفضل رغبة الخصوم في الاستفادة من مزاياه، حيث يطمحون الى فض نزاعهم بأكبر قدر من السرية وقل قدر من العلانية، بالإضافة الى اختصار مدة التقاضي من خلال سرعة الاجراءات ( عبيدات، <http://www.lawjo.net>).

وقد اصبح التحكيم في الجزائر جائزاً في كل المواد حتى الادارية منها ما دام الامر غير متعارض مع الاحكام القانونية الأمرة، حيث فتح المشرع الباب لشخص القانون العام للجوء الى التحكيم بدلاً من القضاء.

## شرط التحكيم

شرط التحكيم هو الشرط الذي يتفق بموجبه المتعاقدون مسبقا على عرض النزاعات التي قد تنشأ بينهم على التحكيم. وخلافا لاتفاق التحكيم الذي يفترض نزاع قائم، فإن شرط التحكيم يتعلق بنزاع محتمل وذو موضوع غير محدد. عرفت المادة 1007 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية شرط التحكيم كما يلي: "شرط التحكيم هو الاتفاق الذي يلتزم بموجبه الأطراف في عقد متصل بحقوق متاحة بمفهوم المادة 1006 أعلاه، لعرض النزاعات التي قد تثار بشأن هذا العقد على التحكيم".

## آثار شرط التحكيم

### عدم اختصاص المحاكم العادية

المنازعات التي تنشأ عن الاتفاق المتضمن شرط التحكيم تنزع من اختصاص المحاكم العادية. فإذا كلف أحد الأطراف الطرف الآخر بالحضور أمام المحكمة العادية، يجوز للمدعى عليه الدفع بعدم الاختصاص وتلزم المحكمة بقبوله. وعدم الاختصاص هذا يعد نسبياً فقط. لا يمكن التمسك به إلا من طرف المدعى عليه كما يجب إيدأؤه قبل أي دفع أو دفاع آخر. ومن جهتها لا يجوز للمحكمة أن تقضي بعدم الاختصاص من تلقاء نفسها. هذه الحلول تستنتج من الطابع الاتفاقي لشرط التحكيم. هذه القواعد التقليدية نص عليها قانون الإجراءات المدنية والإدارية في الماد 1045 المتعلقة بالتحكيم التجاري الدولي: "يكون القاضي غير مختص بالفصل في موضوع النزاع، إذا كانت الخصومة التحكيمية قائمة، وإذا تبين له وجود اتفاقية تحكيم، على أن تثار من أحد الأطراف". يجيز الفقه اللجوء إلى قاضي الأمور المستعجلة رغم وجود شرط التحكيم، وذلك في حالة الاستعجال.

يمكن للأطراف التنازل صراحة على اتفاق التحكيم والرجوع إلى اختصاص محاكم الدولة. يمكنهم كذلك التنازل على اتفاق التحكيم ضمناً، كأن يقبل المدعى عليه الخصومة أمام المحكمة العادية عندما لا يتمسك بعدم الاختصاص قبل أي دفع أو دفاع آخر .

### وجوب طلب التحكيم

شرط التحكيم ينتج أثر ثان: يلزم المتعاقدين بطلب التحكيم. ما هو مدى هذا الالتزام؟ ما هو جزأؤه؟ بالنسبة لمدى الالتزام، فإن المبدأ هو أن الأطراف يكونوا ملزمين، في حالة النزاع، باتخاذ الإجراءات اللازمة لتشكيل هيئة التحكيم وضمان سيرها. يجب عليهم إبرام اتفاق التحكيم حسب الشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عليها في قانون الإجراءات، أي متضمناً تعيين موضوعات النزاع وأسماء المحكمين. إذا عين المتعاقدين المحكمين مسبقاً، يكفي نقل هذا التعيين في اتفاق التحكيم مع تعيين موضوع النزاع.

إذا افترضنا أن أحد المتعاقدين رفض تنفيذ الالتزام بطلب التحكيم، فما هو جزاء خرق العقد؟ بعد التردد الذي كان سائداً في التشريع القديم الذي لم يتطرق صراحة لهذه الإشكالية، فإن المشرع الجزائري حسم الوضع وأسند للقاضي سلطة تعيين المحكمين مقام الأطراف. فطبقاً للمادة 1009 الفقرة 1 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "إذا اعترضت صعوبة تشكيل محكمة التحكيم، بفعل أحد الأطراف أو بمناسبة تنفيذ إجراءات تعيين المحكم أو المحكمين، يعين المحكم أو المحكمين من قبل رئيس المحكمة الواقع في دائرة اختصاصها محل إبرام العقد أو محل تنفيذه". وإذا اعتبر رئيس المحكمة أن شرط التحكيم باطل أو غير كاف لتشكيل محكمة التحكيم، فإنه يعاين ذلك ويصرح بالأوجه للتعيين (م. 1009 ف. 2. ق. إ. م. إ.).

### آثار شرط التحكيم على الغير

قانون الإجراءات المدنية والإدارية لم يمدد قاعدة المادة 447 من قانون الإجراءات المدنية القديم التي كانت تجيز الورثة اتخاذ موقفاً من شرط التحكيم. القاعدة الجديدة تنص على أن وفاة أحد أطراف العقد ينهي التحكيم

لا يمكن الاحتجاج بشرط التحكيم على الغير. لا يمكن للأطراف تكليف الغير، الذي لم يشار إليه لا في شرط التحكيم ولا في اتفاق التحكيم، أمام هيئة التحكيم. وحتى في حالة عدم القابلية للتجزئة، أو تعدد المدعى عليهم، وكان واحد منهم على الأقل غير مرتبط بشرط التحكيم، لا يجوز للمدعي تكليفهم كلهم أمام المحكمة الرسمية.

### وجوب طلب التحكيم

شرط التحكيم ينتج أثر ثان: يلزم المتعاقدين بطلب التحكيم. ما هو مدى هذا الالتزام؟ ما هو جزاؤه؟ بالنسبة لمدى الالتزام، فإن المبدأ هو أن الأطراف يكونوا ملزمين، في حالة النزاع، باتخاذ الإجراءات اللازمة لتشكيل هيئة التحكيم وضمان سيرها. يجب عليهم إبرام اتفاق التحكيم حسب الشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عليها في قانون الإجراءات، أي متضمناً تعيين

موضوعات النزاع وأسماء المحكمين. إذا عين المتعاقدان المحكمين مسبقاً، يكفي نقل هذا التعيين في اتفاق التحكيم مع تعيين موضوع النزاع.

سادساً: الأساليب غير القضائية لحل المنازعات الضريبية في القانون السوري (الحلاق، 2006، ص 28)

وهناك طريقتان للاعتراض أو المراجع بشأن طرح الضرائب والرسوم وهما

1. الاعتراض أمام اللجان المالية .
2. الاستئناف أمام المحاكم.
3. أولاً: الاعتراض أمام اللجان المالية المختصة :إن طرائق المراجعة في الضرائب والرسوم المباشرة أمام اللجان المالية المختصة على درجتين، اعتراض بدائي يقدم إلى لجنة بدائية هي لجنة فرض الضريبة، واعتراض استئنافي يقدم إلى إعادة النظر... هذه اللجان الخاصة ليس لها طابع المحاكم، فهي أولاً مؤقتة، وثانياً ليست مؤلفة من قضاة محترفين على نمط المحاكم، بل من أعضاء منتدبين يمثلون المصالح المختلفة للقضية، ويدعون عند الحاجة.ولكن هذا لا يمنع أن يكون لهذه اللجان - بإدارة المشرع- صفة المحاكم وأن يكون لقراراتها ( العجلاني، 1959، ص 146) صفة الأحكام القضائية. وهناك لجان أخرى لها الطابع ذاته هما لجنتا فرض الضريبة، وإعادة النظر، وإن كانت لا تقوم بفرض الضريبة أو تحققها أو النظر في الاعتراضات المقدمة بشأنها، إلا أنها تؤدي دوراً مهماً في تحديد قيمة الضريبة عن طريق تقديرها لمطرح الضريبة، مثل لجنة تخمين قيمة ربع العقارات تمهيداً لفرض الضريبة.فمثل هذه اللجان تكون بدائية واستئنافية، وتكون قراراتها قابلة للاعتراض، لذلك وبناء على ما تقدم سنبحث في تشكيل كل من لجنة فرض الضريبة ولجنة إعادة النظر.

## أ- لجنة فرض الضريبة

وهي هيئة إدارية ذات طابع قضائي وهذا ما يمكن استنتاجه من بعض القرائن الخاصة كشكل هذه اللجنة واختصاصاتها وسلطاتها وقوة قراراتها وطرائق المراجعة ضد هذه القرارات...

أصول الاعتراض أمامها\* بالنسبة للضريبة على الدخل - يكون الاعتراض على قرارات لجان التصنيف البدائية في ضريبة الدخل المقطوع بطلب إعادة النظر فيها أمام لجنة استئنافية (لجنة إعادة النظر). (أما فيما يتعلق بالضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فيحق للمكلف بعد تبلغه التكاليف المؤقت أن يعترض خلال مهلة ثلاثين يوماً على ذلك التكاليف، وذلك إذا ما رأى أن التعديلات التي أدخلتها الدوائر المالية على الأرباح المصرح عنها في بيانه، أو كان تكليف المباشر، مما لا يتفق مع واقع قيوده وأعماله. وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ استلام الإخبار الفردي، ويحق له الاتصال بمراقب الدخل ضمن مهلة الاعتراض للاطلاع تفصيلاً على الأسس المستند إليها في التكاليف، ليتمكن في ضوءها من تنظيم اعتراضه

## ب- لجنة إعادة النظر

1. فيما يتعلق بالضريبة على الدخل أن ضريبة الدخل المقطوع تخضع لأصول مختلفة عن بقية أقسام ضريبة الدخل، حيث تتولى لجنة بدائية تصنيف الخاضعين للضريبة، ويمكن الاعتراض على قرارات التصنيف البدائية أمام لجنة الاستئناف، سواء من قبل الدوائر المالية أو من قبل المكلفين، حيث تُؤلف لجنة واحدة لإعادة النظر في تكاليف الدخل المقطوع في مركز كل محافظة أو منطقة بقرار من وزير المالية أو ممن يفوضه

2. بالنسبة لضريبة ريع العقارات والعرصات

يتولى إعادة النظر في التقدير البدائي لجان استئنافية تُؤلف في مراكز المحافظات

والمناطق بقرار من وزير المالية

بالنسبة لرسم الانتقال على الشركات والوصايا والهيئات:

يحقّ للمكلفين وللدوائر المالية أن يستأنفوا قرار اللجنة البدائية أمام لجنة إعادة النظر في ضريبة الدخل، وتمارس هذه اللجنة وظائفها وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل وفقاً لما ألمحنا إليه سابقاً. هذا ويجري الاستئناف أمام لجنة إعادة النظر في ضريبة الدخل بصفتها لجنة استئنافية، تتخذ قرارات اللجنة وتُبَلِّغ خلاصتها



## المبحث الثالث: الصُّلْحُ الضَّرْبِيُّ

ومن خلال هذا المبحث توضح الباحثة ماهية الصُّلْحِ الضَّرْبِيِّ، وشروطه وميزات الصُّلْحِ الضَّرْبِيِّ والإجراءات الإدارية والقانونية الخاصة به.

### المطلب الأول: ماهية الصُّلْحِ الضَّرْبِيِّ

#### الفرع الأول: تعريف الصُّلْحِ

ورد عدّة معاني في المعاجم العربية في معنى الصُّلْحِ، فعرف لغويا بأنه: اسم بمعنى إنهاء الخصومة، مسالمة وتوافق ووثام واصله الصلاح ضد الفساد واصطلاح الناس أي زال ما بينهم من خلاف توافقوا، وزال تخاصمهم واصطلاح بمعنى تعارفوا عليه واتفقوا. وصلاح الشيء أي أصلحه وأزال فساده، وأعادته إلى حالته الأولى وصلاح بضم الصاد هو: إنهاء الخصومة والاتفاق بعد النزاع.

واصطلاحاً عرف عقد الصُّلْحِ أي عقد للتسالم والتراضي بين شخصين، ويكون العمل على طبق ما اتفقا عليه، وهو لازم للطرفين وخطه صلح صلح بين مدين وائنيه، بحيث يقبلوا سداه لجزء من ديونه بدلاً من لجوئهم للقضاء لشهر إفلاسه. (قاموس المعاني، 2010)

وبدورنا يمكننا تعريف الصُّلْحِ بأنه: عبارة عن اتفاق ما بين المُكَلَّفِ والإدارة الضَّرْبِيَّةِ لإنهاء الخصومة، ويترتب عليه إنهاء انقضاء المنازعة الضَّرْبِيَّةِ في أي مرحلة من مراحل النزاع الضَّرْبِيِّ حتى بعد إحالة الملف إلى المحكمة للنظر فيه، ولكن قبل صدور حكم نهائي به.

### مفهوم الصلح الضريبي

لقد عرف الصلح بأنه كل فعل أو امتناع من شأنه المساس بسلامة البنيان الاقتصادي (عامر، 2017) أمّا ريمون بار، فعرفه بأنه: (ما يُبيِّن السُّبُلَ التي يتَّبِعها الأفراد والمجتمعات؛ لمواجهة الحاجات المتعدّدة باستعمال وسائل محدودة). وفي ظل هذا المفهوم، فإن القانون نظّم العلاقة ما بين الدوائر الحكومية، والأفراد من خلال وضع النظم التي تشكل الإطار العام لرسم

حدود العلاقة ما بين الطرفين، وما يحصل من سلوك مخالف الأمر الذي جعلت له عقوبات مخالفه لكلا الطرفين، إلا أن المشرع الضريبي ونظراً لخصوصية النظام الضريبي قد أعطى الموظفين الإداريين، والمُكَلَّفِين بعض الصلاحيات من أجل حل النزاع والخلاف القائم ما بين الطرفين في حال قد شابه عيب، فقد أعطى المُكَلَّفِين والموظفين حق التقدم في طلب الصلح ثم اللجوء إلى رفع الخلاف إلى المحكمة لفض النزاع. وقد عرف مشروع القانون المدني الفلسطيني الصلح بأنه: (عقد ينهي الطرفان بمقتضاه نزاعاً قائماً بينهما أو يتوقيان به نزاعاً محتملاً لا يجوز التصالح فيه، وذلك بأن ينزل كل منهما على وجه التقابل عن جزء من ادعائه) (مجلة الاحكام العدلية، ) (بذلك يكون المشرع الفلسطيني قد أخذ تعريف الصلح بما هو منصوص لدى القانون المدني الفرنسي " الصلح عقد يرفع النزاع ويقطع الخصومة بين المتصالحين بالتراضي" (القانون المدني الفرنسي).

#### الفرع الثاني: شروط التصالح الضريبي

أجازت التشريعات الضريبية الاتفاق ما بين المُكَلَّفِين والإدارة الضريبية؛ حرصاً منها على إنهاء المنازعة الضريبية بالصلح، سواء كان موضوع النزاع هو ربط الضريبة أم تحصيلها.

وأطلق على هذا الأسلوب في حل النزاع الضريبي صلحاً وتارة أخرى تصالحاً حيث حاول بعض الكتاب التفرقة ما بين الصلح، والتصالح على أساس أن الصلح يتطلب لتحقيقه تلاقي إرادة طرفيه، وهو الأمر الذي يتطلبه المدلول اللغوي لكلمة التصالح باعتباره عملاً من جانبيين، كما هو الحال بالنسبة للتقاتل، والتعامل، وغيرهما.

ورأى آخرون أن الصلح هو تخلص المتهم من الدعوى إذا دفع مبلغاً معيناً خلال مدة معينة، مما يعني أن الصلح يكون في دعاوى الجنائية، بينما يكون التصالح في دعاوى المدنية والإدارية التي يتنازل فيها طرفا الدعوى عن بعض حقوقهما بغية إنهاء المنازعة دون انتظار لحكم القضاء.

ويذهب فريق ثالث على أنّ الصلح يكون في الدعاوى التي تكون السلطة العامة (النيابة العامة أو أحد ممثلي الجهة الإدارية) طرفاً في العلاقة التصالحية، بينما يكون التصالح في غير ذلك من الدعاوى.

وترمي هذه الشروط بوجه عام إلى:

1. وقف الخصومة بإرادة ثنائية: حيث اشترط نظام الرسوم على المنتجات المحلية قيام الرضا المتبادل ما بين الإدارة الضريبية والمُكَلَّفِين. إذ يتعين أن يتفق الطرفان على قبول التصالح الضريبي وفق ما تقتضيه مصلحة كل منهما. وعلى الرغم من أن الإدارة الضريبية غير ملزمة بقبول الصلح الضريبي المقدم من قبل المُكَلَّف إلا أنه يتعين على الإدارة الضريبية نفسها عرض الصلح على المُكَلَّف قبل رفع المنازعة إلى لجنة الإعلام والتقدير، ومن ثم إلى محكمة الجمارك.

وعلى أي حال، فإنه يتعين على الإدارة الضريبية عرض الصلح الضريبي على المُكَلَّف طوال فترة المنازعة الضريبية. وأن مجرد عرض الصلح الضريبي من قبل أي من الأطراف ورفض أحدهما لا يزيل الأثر القانوني الذي حدده القانون. وقد أجاز النظام التصالح في المنازعة، ويتولى النظر في التصالح لجنة تشكل بقرار من مدير عام ضريبة القيمة المضافة.

2. ألا تزيد مدة المنازعة عن سنة من تاريخ تقديم طلب الصلح الضريبي.

### المطلب الثاني: الجدوى الإجرائية من الصلح الضريبي

يحقق الصلح كإجراء إداري جدوى واسعة في إنهاء النزاع القائم ما بين المُكَلَّف والإدارة الضريبية؛ بسبب طبيعته الجرائم الاقتصادية دائمة التطور والحركة، وبذلك يكون الصلح قد تجاوز سلبيته هذه الإجراءات القضائية، وتعقيدها وإيجاد حل سريع لإنهاء النزاع بشكل كامل.

حيث إنّ المشرع الفلسطيني قد حدد في قانون الإجراءات الجزائية كافة الإجراءات الواجب اتباعها أمام القضاء الجنائي، وهي إجراءات تنقل عبء القضاء والمتقاضين على حد

سواء، وذلك احتراماً للعديد من المبادئ القانونية، وضمان احترام حقوق المتهم في توفير ضمانات المحاكمة العادلة، لذلك خص المشرع الدعوى العامة بإجراءات يجب اتباعها، ولكن حتى وإن وصفها العديد من الفقهاء، بالسرعة إلا أنها تبقى في أغلب الأحوال عائقاً أمام القضايا الاقتصادية (الورتاني، 1997)، وللحفاظ على ضمانات المتهم خص المشرع الدعوى العمومية بعدة مراحل تبدأ من مرحلة التحري والاستدلال ثم التحقيق الابتدائي وتنتهي بالحكم، وحيث إن الجرائم الاقتصادية تخضع لمثل هذه المراحل، فإنه من خلال الصلح الذي غالباً ما يتم قبل إقامة الدعوى الجزائية فإن الإدارة تكون قد أوجدت حلاً سريعاً للنزاع؛ لتفادي هذه الإجراءات، كما تتوفر الجدوى الإجرائية للإدارة من خلال أن الصلح يؤدي إلى إنهاء النزاع بصفة باتة، حيث يحقق الصلح سواء قبل إقامة الدعوى أو بعد إنهاء النزاع بصفة لا رجوع فيها، ولا يجوز المطالبة بفسخه لأي سبب من الأسباب (حسين، 2005).

#### مميزات الصلح الجنائي في الجرائم الاقتصادية

1. الصلح الجنائي القانون هو الذي يتكفل بتحديد أحكامه (مهدي، 1997)
2. الصلح الجنائي لا يكون إلا بعد وقوع الجريمة سواء قبل رفع الدعوى الجنائية أو بعد رفعها (عطية، 1990)
3. الصلح الضريبي لا يمكن الرجوع فيه لأي سبب كان (العياري، 2000-2001)، فالصلح ناتج عن حدوث منازعة ضريبية ظهرت نتيجة فحص وتدقيق في حسابات المكلّف الضريبي الأمر الذي أدى إلى الإخلال في اقتصاد الدولة، وعدم تحقيق العدالة الضريبية، ولا تملك الإدارة الضريبية حق الرجوع لأي سبب كان.
4. الصلح جائز في أي وقت منذ وقوع الجريمة إلى حين صدور حكم بات في الدعوى بل قد يمتد أحياناً بعد إصدار الحكم في بعض الجرائم، حيث ينص القانون على ذلك. (الغرياني، 2007)

5. المخالف في الجرائم الاقتصادية يجوز له المناقشة، والتفاوض في تحديد المبلغ (الغريب، 1997)، وهذا ما أكدته المشرع الفلسطيني في قانون الإجراءات الجزائية. (قانون الإجراءات الجزائية، 2001)

### الآراء الفقهية للصلح الجنائي في الجرائم الاقتصادية

إنّ الطبيعة القانونية للصلح الجنائي كانت محل اختلاف الفقهاء، وقد لعبت السياسة التشريعية للدول دوراً هاماً في تحديد كنه هذا الصلح، الأمر الذي أدى إلى تباين طبيعته القانونية، وفيما يلي عرض للآراء التي تناولت تكييف الصلح الجنائي:

**ونبدأ في الآراء الراضة للصلح الضريبي** حيث إن فكرة التخلي عن المحاكمة العادية، لإفساح المجال لبدائل أخرى أكثر تبسيطاً، وإعطاء الخصوم اليد العليا على مصير الدعوى الجنائية، فكرة تستدعي التعمق في دراستها، خشية، أن يؤدي الإغراق في تأييدها، والتوسع في نطاقها إلى مخالفة الضمانات الإجرائية (عبيد، 2005)، وعلى الرغم من الأهداف التي يحققها الصلح الجنائي إلا أنه لم يسلم من النقد كغيره من الأنظمة القانونية الأخرى، حيث إن التوسع في تطبيق الصلح قد يفضي إلى أحد الاحتمالين الأول انتهاك المبادئ الأساسية في القانون، والثاني تعارضه مع أغراض العقوبة.

وأبدى البعض استغرابه من هذا النظام؛ لأنّ الدعوى الجنائية لا تكون محلاً للتصالح أو التنازل، فالموظفون القائمون على مباشرة الدعوى مفوضون في اتخاذ إجراءاتها وتسييرها، والمجتمع وحده صاحب الشأن في إيقافها أو إسقاطها (مصطفى، 1976)، فالتوسع في تطبيق الصلح قد يؤدي إلى انتهاك المبادئ القانونية، وفي مقدمتها مبدأ المساواة بين الأفراد، وحرمان المتهم من الضمانات القضائية.

كما ذهب البعض إلى التشكيك في سلامه هذا النظام - بحجة أنه لا يحقق المساواة بين الناس، إذ يستطيع الأثرياء تفادي العقوبة المقررة في القانون ودفع ثمن حريتهم، بينما لا يملك الفقراء الواجب لتجنب ألم العقوبة (مصطفى، 1979)، وهذا ما يترتب عليه قدرة الأغنياء

على إيجاد البديل لتحمل ألم العقوبة، أمّا الفقراء فليس أمامهم خيار إذ هم ملزمون بتحمل آلامها (إبراهيم، 2004)، أو بمعنى آخر يمكن للمتهم التخلص من موقف الاتهام، أو ممّا قضي به عليه من عقوبة سالبة للحرية، أو سالبة الحق في مزاوله النشاط الاقتصادي بالاعتماد على كون المخالف ثرياً أو معدماً (الحديثي، 1987).

ولقد جعل المشرّع الفلسطيني الاختصاص في إجراء الصلح مع المتهم في الجرائم الاقتصادية للإدارة المختصة، أي السلطة الادارية، بحيث أعطى المشرّع السلطة الإدارية كافة الصلاحيات التقديرية في إبرام الصلح، أو الامتناع عن إجراء الصلح مع مكلفين آخرين، الأمر الذي يعود إلى الإدارة الضريبية نفسها. في الحكم على طبيعة المنازعة الضريبية نفسها، وإمكانية التصالح فيها في الإدارة الضريبية، أم من خلال الإجراءات القضائية.

ووفقاً لمبدأ قضائية العقوبة أن لا توقع عقوبة على المتهم إلا من خلال السلطات القضائية (حسين، 2005)، حيث إن المتهم يحاط بضمانات محاكمة عادلة، ومنصفة وفي احترام حق المتهم في الدفاع عن نفسه، وإثبات براءته أمام القضاء ما لم يثبت العكس في ذلك.

وفي رأي الباحثه ليس هناك محل لما يقال بشأن الصلح إنه يحرم المتهم من الضمانات المقررة له في قانون الإجراءات الجنائية؛ لأن المخالف لا يجبر على الصلح، فهو الذي يطلبه مع الإدارة دون ضغط عليه، فإحساس المخالف بذنبه يجعله لا يتردد في إجراء الصلح مع الإدارة، بخلاف إذا ما كان غير مذنب، فإنه لن يقدم على الصلح. وهذا يؤدي إلى عدم تعرض المخالف للإجراءات الماسة بضماناته القانونية بسبب إمكانية تقديمه للمحاكمة أمام القضاء ومن خلال هذا الإطار نستطيع القول إن العلاقة بين الصلح الجنائي، باعتباره أحد الوسائل لدعم فاعلية الإجراءات الجنائية، والضمانات القضائية قد أصابها قدر من التطور، بحيث يغدو القول إن الصلح يحرم المخالف من الضمانات القضائية مفقراً إلى الدقة.

وذهب رأي من الفقه إلى أن الصلح الجنائي يجافي الأغراض الأساسية للعقوبة التي تتحقق في الردع العام والردع الخاص، وبرأيهم أن الردع العام لا يتحقق بالصلح الجنائي

بحيث تتقضي الدعوى الجنائية باتفاق يتم بعيداً عن الجمهور وسمعته، ممّا يجعله يستهين بهذه الجرائم(مصطفى،1979)، ولا يحقق الصلح الخاص في ردع المُكَلّف من ارتكاب جريمته في التهرب الضّرّيبّي أو الإحساس بألم العقوبة.

بعد أن تم عرض أهم الآراء المعارضة للصلح الجنائي في الجرائم الاقتصادية، كان لا بد لنا من بيان الآراء المؤيدة للصلح الجنائي في الجرائم الاقتصادية، لما لهذا النظام الكثير من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والعملية للدولة.

ولا شك في أنّ هذا النظام يخفف العبء عن القضاء ويوفر وقت وجهد المحكمة، بمنعهم من النظر في الجرائم القليلة الأهمية، وبذلك يتفرغون لما هو أهم من ذلك، والذي قد يتطلب منهم المزيد من الجهد (يحيى، 1978)، ويترتب على ذلك نتيجة منطقية هي قلة عدد القضايا المعروضة على جهات التحقيق، والمحاكم بسبب سرعة الفصل في القضايا؛ ممّا يؤدي إلى تبسيط إجراءات التقاضي (حمدي، 199)، كما يجنب الصلح الدولة نفقات مالية باهظة تتعلق بإنشاء مؤسسات عقابيه لإيواء المحكوم عليهم بعقوبات سالبة للحرية قصيرة المدّة، والنفقات اللازمة لرعايتهم اجتماعياً ونفسياً وصحياً أثناء فترة تنفيذ العقوبة، وبالتالي توجيه الاهتمام على تطوير الأجهزة العقابية لهذه المؤسسات بأفضل الطرق التي تحقق التأهيل المناسب للنزيل (ابراهيم،2004)، كما يسهم الصلح في إشاعة الأمن والسلام والاستقرار بين أفراد المجتمع ذلك أنه يستأصل الثأر بين الخصوم، ويؤلف بين القلوب المتناثرة، ويضع حداً لما تتركه السلطة القضائية من أحقاد وضغائن، حيث الحكم القضائي قد يشعل الأحقاد، وذلك أن المحكوم عليه وإن ارتضى بالحكم القضائي بالظاهر، إلا أنه في نفس أعماقه يتربص ويحقد على المحكوم له، وبالتالي فإن الصلح يحقق مصلحة الدولة في إزالة الاضطرابات (يحيى، 1978) إضافة إلى الضرر الذي قد يصيب الإدارة جراء التهرب الضّرّيبّي واجراءات المحاكمة، ووقف العمل للمكّف وإغلاق محله لحين الانتهاء من إجراءات التقاضي.

إنّ للصلح أهمية كبيرة للمتهم، ابتداء من تعرضه لإجراءات المحاكمة، وإظهار اسمه في وزارة العدل وبالتالي عدم حصوله على براءة ذمّه وعدم محكومية ومنعه من السفر، وانتهاء إلى

التكاليف الباهظة التي قد يتكبدها خلال دفعه اتعاب محامي نفقات مالية أخرى لاستكمال إجراءات المحاكمة، أمّا الصلحُ يجنب المتهم الوصمة التي تلازم الإدانة الجنائية، ومن ثمّ لا يواجه مشكلات اجتماعيه تحول بينه وبين الاندماج في المجتمع. (إبراهيم، 2004)

وقد نصّت المادة 16 من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني على أنه يجوز التصالح في مواد المخالفات، والجنح المعاقب عليها بالغرامة فقط، وعلى مأمور الضبط القضائي المختص عن تحرير المحضر أن يعرض التّصالح على المتهم أو وكيله في المخالفات، ويثبت ذلك في محضره ويكون عرض التّصالح في الجنح من النيابة العامّة. (قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني، 2001)، كما جاء في نص المادة 17 من نفس القانون أن المتهم الذي يقبل التصالح عليه أن يدفع خلال خمسة عشر يوماً من اليوم التالي لقبول التصالح، مبلغاً يعادل ربع الحد الأقصى للغرامة المقررة للجريمة أو قيمة الحد الأدنى المقرر لها - إن وجد - أيهما أقل (قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني، 2001)، أمّا المادة 95 من نظام الرسوم على المنتجات المحلية معمول به في الأراضي الفلسطينية نجد أن المشرّع قد سلب من المُكَلّف الحق في تقديم الاعتراض، أو المعارضة إلّا إذا تم دفع الرسوم التي ليست هي محلاً للخلاف لحين انتهاء إجراءات الإدارة في إعادة النظر في المعارضة الضّرّيبية، وإقرار المبلغ النهائي الذي يجب على المُكَلّف توريده إلى خزينة الدولة.

وباستقراء النصوص القانونية السابقة يتضح لنا بجلاء إجراء التّصالح في القوانين المعمول بها في الأراضي الفلسطينية، والتي تتمحور حول عرض التّصالح ثم قيام المتهم بدفع مبلغ مقابل الصلح، وهذا سوف نوضحه على فرعين على النحو الآتي:

### **المطلب الثالث: المشروعية القانونية للصلح الضّرّيب**

باستقراء المواد القانونية التي تطرقت إلى التّصالح تبين للباحث أهمية تنبيه المتهم على حقه في التصالح، وعرضه عليه من أجل أن تتاح له الفرص؛ لتجنب إجراءات المحاكمة المعتادة، وبما يحقّق تبسيطاً وتيسيراً للإجراءات الجنائية لكل من المتّهمين والقضاة.



ولبيان الإجراءات القانونية الواجب توافرها لعرض التصالح، يجب علينا أن نبين الجهة المختصة بعرض التصالح، والشخص الذي يعرض عليه التصالح، وحق المتهم في التصالح قبل عرضه عليه، وذلك على النحو الآتي:

### أولاً: الجهة المختصة بعرض الصُّلح

لقد خصّ المشرّع الجرائم الاقتصادية بأحكام خاصة في الإجراءات الجزائية ليس في المسائل التفصيلية فحسب، وإنما في القواعد العامّة أيضاً بحيث وفي حال عدم وجود نص خاص في الإجراءات الجزائية واجبة الاتباع في مجال الجرائم الاقتصادية يجب تطبيق القواعد العامّة في قانون الإجراءات الجزائية، وتطبيقاً لذلك وباستقراء المادة 16 من قانون الإجراءات الجزائية يتضح أنّ المشرّع الفلسطيني أناط إجراءات التصالح في جرائم المخالفات لمأمور الضبط القضائي بينما اقتصر إجراء عرض التصالح في جرائم الجرح على النيابة العامة، وبما أنّ معظم الجرائم الاقتصادية من الجرح المعاقب عليها بالغرامة فقط، فإنّ مشرعنا يكون قد أخذ بنظام التصالح في معظم الجرائم الاقتصادية، وهذا ما يعرف بالتصالح الجزائي الذي يقع ما بين المتهم والنيابة العامّة في الجرح المعاقب عليها بالغرامة، أو بين المتهم ومأموري الضبط في المخالفات. أما قانون ضريبة الدخل رقم 8 لعام 2011 وفي المادة 37 الفقرة الخامسة نصت على أنه يجوز للمدير أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام هذه المادة، ويجوز له قبل صدور الحكم أن يوقف أي إجراءات متخذة وأن يجري أي مصالحة بشأنها وفق الغرامات التي يحددها. وباستقراء المادة يتضح لنا أن المشرّع الفلسطيني قد أعطى صلاحيات لمدير دائرة ضريبة الدخل بإجراء الصُّلح حيث يتضح لنا أن المشرّع لا ينظر إلى العقاب الذي يؤدي إلى ردع الجاني بل كان جل اهتمامه هو تحقيق الرغد المالي لخزينه الدولة، وعدم توقف نشاط المُكَلَّف عن العمل، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض الإيرادات الضريبية.

### ثانياً: الشخص الذي يعرض عليه التصالح

بالرجوع إلى نص المادتين 16 و18 من قانون الإجراءات الجزائية يتضح أنّ عرض التصالح يتم توجيهه إلى المتهم نفسه أو وكيله غير أن المشرّع الفلسطيني ينص على اشتراط

الوكاله الخاصة؛ لإجراء المصالحة نيابة عن المتهم وبالتالي يجوز عرض الصُّلح على الوكيل العام للمتهم إن كان كانت وكالته لا تتيح له التصالح، أما إن كانت وكالته تتيح التصالح، فلا جدال في بطلان عمليه الصُّلح إن تمت بناء على وكالته.

فالصُّلح لا يمكن أن يفرض، على الإدارة من المخالف، ويجب لإتمام الصُّلح أن يكون هناك اتفاق بين الطرفين (حمدي، 1990)، ولا يترتب الأثر الذي يقرره القانون بمجرد عرض الصُّلح من جانب المخالف دون أن يقابل ذلك، قبولا من الجهة الإداريه المختصة (المبيض، 2005).

وعليه فإنّ السلطة الاداريّة ليست ملزمة بقبول الصُّلح، فلها الحق في أن توافق عليه أو لا توافق، فليس هناك نص قانوني يلزمها في ذلك، كما أنه لا يمكن فرضه على الإدارة أو المخالف، الا أنه يجب على الجهة الإداريّة أن تتوخى المصلحة العامّة في قبول أو عدم قبول الصُّلح، ولتحقيق الغاية من التجريم لا لتحقيق مصالح شخصية لبعض موظفي الإدارة الضَّرْبِيَّة، وباستقراء المواد القانونيه في قانون ضريبة الدخل رقم 8 لعام 2011 نجد أن المشرّع قد سار على نهج آخر حيث جاء في المادة 28 الفقرة الأولى منها يجوز لأي شخص قدرت عليه الضَّرْبِيَّة بقرار إداري من قبل مأمور التقدير، أو رفض تقديره الذاتي أن يعترض على هذا التقدير خطياً خلال 30 يوم من تاريخ تبليغه اشعار التقدير مبيناً في لائحة اعتراضه الاسباب التي يستند اليها في اعتراضه والمبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة. (قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، 2011)

كما جاء في ذات المادة الفقرة الثانية إذا قدم الاعتراض بعد انتهاء المدّة القانونية واقتنع مأمور الضَّرْبِيَّة بأن الشخص المعترض لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال المدّة القانونية بسبب المرض أو السفر أو السجن أو أي سبب قهري آخر، أجاز له أن يمدد تلك المدّة إلى الأجل الذي يراه مناسباً. (قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، 2011)

### ثالثاً: جزاء عدم عرض التصالح على المتهم

باستقراء المادة رقم 16 من قانون الإجراءات الجزائية نلاحظ أنّ المشرّع الفلسطيني لم يوجب على الجهة المختصة عرض الصلح على المتهم بل جعله اجراء اختياريًا تقوم به الجهات المختصة، واستخدام عبارته " وعلى مأمور الضبط القضائي المختص عن تحرير المحضر... إلخ" يدلّ على وجوب تحرير محضر رسمي بعد عرضه من قبل الجهة المختصة، وقبوله من قبل المتهم ونلاحظ أنّ المشرّع لم يتضمن إلى أي جزاء على عدم عرض الصلح على المتهم، ولا يترتب عليه أي بطلان إلا أنه قد يؤدي إلى حرمان المتهم من التصالح في أي مرحلة من مراحل النزاع الضريبي. (ولم يتطرق قانون ضريبة الدخل إلى أي جزاء قد يصيب المتهم نتيجة عدم عرض الصلح عليه كون المُكَلَّف نفسه هو من يقع عليه عبء الاعتراض امام الإدارة الضريبية على التقدير الإداري الذي قام به مأمور التقدير).

### رابعاً: المبلغ الواجب دفعه مقابل الصلح

بالرجوع إلى المادة رقم 17 من قانون الإجراءات الجزائية نجد أنّ المشرّع قد ألزم المتهم الذي يقبل الصلح بأن يدفع مبلغ يعادل ربع الحد الأقصى للغرامة المقررة للجريمة، أو قيمة الحد الأدنى المقرر لها - في حال وجد ذلك - أيهما أقل ذلك تحقيقاً لمصلحه من يقبل التصالح.

أمّا نظام الرسوم على المنتجات المحلية، وفي المادة 95 نجد أنّ المشرّع قد سلب من المُكَلَّف الحق في تقديم الاعتراض أو المعارضة، إلّا إذا تمّ دفع الرسوم التي ليست هي محل للخلاف لحين انتهاء إجراءات الإدارة في إعادة النظر في المعارضة الضريبية، وإقرار المبلغ النهائي الذي يجب على المُكَلَّف توريده إلى خزينة الدولة.

ومن الملاحظ أنّ المشرّع الفلسطيني قد حدّد المبلغ الواجب الدفع كمقابل للصلح، إما بربع الحد الأقصى للغرامة المقررة للجريمة أو قيمة الحد الأدنى المقرر لها، إما نظام الرسوم على المنتجات المحلية، فقد حدد المبلغ الذي يجب على المُكَلَّف دفعه كمقابل للصلح، وهو دفع

قيمة المبلغ غير المعترض عليه مهما كانت قيمته، ومن الملاحظ أيضاً وجود تفرقه ما بين القانون، والنظام الأمر الذي يضرّ بمصلحة المتصالح، وتخالف الغاية التي من أجلها وجد هذا النظام، وهي التخفيف والتيسير على المتهم، فقد يكون الجرم بسيطاً ولا يحتاج لتعقيدات الإجراءات القضائية لحلّه، وقد يكون المتهم جاهلاً لنظام الصلح نتيجة لعدم عرضها عليه من قبل الجهة المختصة ويدركه في حال رفع الدعوى الجزائية ضده، فيرغب في التّصالح ويكون بذلك قد دفع مبلغاً يفوق المبلغ المقرر فعلاً، إلا أن نظام الرسوم على المنتجات المحليه قد تطرق إلى هذه المشكله وتطرق أيضاً إلى حلّها من خلال تنزيل المبلغ غير المعترض عليه، والمدفوع إلى الإدارة الضريبية من مبلغ التسوية النهائية. وهنا نجد أنّ المشرّع الفلسطيني في قانون ضريبة الدّخل قد سار على نفس النهج الذي سار عليه نظام الرسوم على المنتجات المحلية، فقد جاء في المادة 28 الفقرة رقم 3 على المعترض أن يدفع عن تقديم اعتراضه مبلغ الضريبة الغير مختلف عليها على ان يؤخذ بعين الإعتبار أي مبلغ كان المعترض قد دفعه على حساب الفترة الضريبية او الفترات الضريبية المعترض عليها.(قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، 2011)

### ميعاد دفع مقابل التّصالح

جاءت التّشريعات الاقتصادية، واعطت الإدارة الضريبية الصلاحيات لإجراء الصلح، إلّا أنها قيدتها في بعض الجوانب، ومنها دفع المقابل الصلح بمواعيد محددة ونعني بالمعياد: المدة التي يقبل خلالها الصلح، فإن انقطعت لا يقبل الصلح بعدها (كاتبي، 1980) باستثناء المادة رقم 17 من قانون الإجراءات الجزائية نجد أن المشرّع قد حدد ميعاداً لدفع مقابل الصلح، وهو خمسة عشر يوماً من اليوم التالي لقبول الصلح، أمّا نظام الرسوم على المنتجات المحلية، وفي المادة 98 جاء فيها أن الرسوم المستحقة بناء على قرار الرسوم بناء على تكليف أو بناء تعديلها تدفع خلال شهر من اليوم الذي تم إعلام المكلّف بالرسوم عنها، وهو الحكم بشأن رصيد رسوم نتيجة لقرار بخصوص معارضه، أو من قرار لجنة الاعتراضات.

وبذلك نجد أن المشرّع الفلسطيني قد اختلف في قانون الإجراءات الجزائية عن نظام الرسوم في المنتجات المحليه من حيث ميعاد دفع الرسوم، أما قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

رقم 8 لعام 2011، فقد حدّد موعد دفع المبلغ غير المعترض عليه بتاريخ تقديم الاعتراض حيث يتوجب على المُكَلَّف دفع المبلغ غير المعترض عليه إلى الإدارة الضَّريبية بتاريخ تقديم الاعتراض على قرار مأمور التقدير؛ لإثبات حسن النوايا ولرفد خزينة الدولة بالأموال اللازمة لقيامها بأداء واجباتها تجاه المواطنين.

وفي رأي الباحثة هذا الشأن سوف يسبب إشكاليه إجرائية هامة في عدم القدرة على احتساب المهلة الزمنية لدفع مبلغ الصُّلح غير المعترض عليه.

### الجهة المختصة التي يدفع لها مقابل الصُّلح

بالاطلاع على قانون الإجراءات الجزائية، وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني نجد أن المشرِّع الفلسطيني لم يحدد الجهة التي يدفع لها مقابل التصالح جاء ذلك متزامنا مع نظام الرسوم على المنتجات المحليه نجد أيضا أنه لم يذكر الجهة المختصة التي يجب أن يدفع لها، وبالعودة إلى الإجراءات المعمول بها في الإدارة الضَّريبية نجد أنه يجب على المُكَلَّف إيداع مبلغ التصالح في حساب خزينة الدولة.

### أثر عدم دفع مقابل الصُّلح

من خلال استقراء المواد 16،17،18 من قانون الإجراءات الجزائية، ونظام الرسوم على المنتجات المحليه نجد أن المشرِّع لم يتطرق إلى أي نوع من العقاب نتيجة عدم دفع مقابل الصُّلح سوى إحالة ملف المُكَلَّف إلى القضاء للفصل فيها.

وتقوم فلسفة الصُّلح الضَّريبي في المُنازعات الضَّريبية بين الإدارة الضَّريبية، والممولين لتحقيق الأهداف التاليه: (التايه،2004)

1. معالجة آثار مغالاة مأموري الضَّرائب في تقديراتهم لأرباح الممولين.
2. إيجاد وسيلة قانونية تساعد مصلحة الضَّرائب على إعادة النَّظر في المغالاه في تقدير أرباح الممولين بعد أن خرج الأمر عن ولايتها بصيرورة الربط نهائيا بالنسبة لها بإعلانه إلى الممول مع تجنبها الدفاع عن قضايا خاسرة أمام المحاكم.

3. الإقلال قدر المستطاع في عدد القضايا المتداولة أمام المحاكم للحدّ ممّا تتحمّله مصلحة الضرّائب من المصاريف القضائية في الدعاوى التي نخسرها، والتي هي في غنى عنها.
4. رفع الحرج عن هيئة قضايا الدولة في الدفاع عن قضايا خاسرة في أغلبها نتيجة المغالاة في تقدير أرباح الممولين.
5. العمل على تحديد مراكز الممولين على وجه السرعة بدلا من بقائها معلّقة بغرض استقرار وضعهم الضريبي على نحو يؤدي إلى زيادة استثماراتهم التي تعود بالفائدة على الاقتصاد القومي للبلاد.
6. تبني التشريعات المنظمة لقواعد إعادة النظر في المنازعات القائمة بين مصلحة الضرّائب، والممولين مبدأ قيام هذه المصلحة من جانبها بتخفيض تقديراتها إلى الحدّ الذي يقبله الممول، ومتى تمّ الاتفاق بينهما على كل ذلك كان على المحاكم أن تقضي بانتهاء الدعوى بحكم القانون.

#### الدّراسات السابقة

دراسة (رجاء خويلد، 2004): "الطّعن القضائي في منازعات ضريبة الدّخل في فلسطين"

هدفت الدّراسة إلى التعريف بأهمية الطّعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل وبيان الأهمية التي يحتلها الطّعن القضائي في المنازعة الضريبية، والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها لصالح كل من الدّولة والمكّلفين، وقد تمّ التوصل إلى أنّ الطّعن القضائي في المنازعات الضريبية يتمتع بخصوصية معينة يمتاز بها عن غيره من المنازعات الاداريّة والمدنية والتجارية بسبب ذاتية القانون الضريبي نفسه. وسرعة البتّ في المنازعات الضريبية. وجاءت اهم التوصيات التي توصل اليها الباحث بضرورة النص على عدم جواز وقف الدعوى للتوصل إلى مصالحة (وهو ما يجري العمل به على أرض الواقع) عند نظر المنازعة الضريبية من قبل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، حيث يتم وقف الدعوى بعد قبولها من قبل المحكمة للتوصل إلى اتفاق بين المكلف والادارة الضريبية مما يؤدي إلى إطالة أمد النزاع دون

مبرر، فالمكلف والإدارة الضريبية قد أعطيا الفرصة والوقت الكافي للتوصل إلى اتفاق بينهما في مرحلة الطعن الإداري ولم يحدث ذلك، فمنع التصالح بعد رفع النزاع لدى المحكمة يفيد على الأقل في الوقت الحاضر لترسيخ مبادئ الطعن القضائي في المنازعات الضريبية عن طريق أحكام المحاكم. وهذا مخالفاً لقانون ضريبة الدخل رقم 8 لعام 2011 وفي المادة 37 الفقرة الخامسة نصت على أنه يجوز للمدير أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام هذه المادة، ويجوز له قبل صدور الحكم أن يوقف أي إجراءات متخذة وأن يجري أي مصالحة بشأنها وفق الغرامات التي يحددها ومتفقه هذه الرسالة مع رسالة الباحثة من حيث عدم وجود قانون خاص بضريبة القيمة المضافة وتطبيق نظام الرسوم على المنتجات المحلية، مأخذ يضر بأطراف النزاع نتيجة لوجود الكثير من المصطلحات غير المفهومة، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة كبيرة في تفسير النصوص القانونية التي يمكن الاحتكام إليها. وضرورة العمل على وجود إليه إلغاء جميع القوانين والأوامر العسكرية الإسرائيلية واستبدالها بتشريعات فلسطينية تتناسب مع الكيان الفلسطيني وتحقق طموحات وأهداف هذا الشعب وضرورة القضاء على الإرث الاحتلالي الراسخ في أذهان المكلفين والإدارة الضريبية بجعل قرارات التقدير موضوعية وتعكس المقدرة الحقيقية للمكلف والتخلص من سياسة التقدير الباهظ

#### دراسة (سعادي صوافطة، 2010): "الصُّلْحُ في الجرائم الاقتصادية"

وهدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية الصُّلْح في الجرائم الاقتصادية، والوصول إلى صورة كاملة عن هذا النوع من الصُّلْح، وتمّ التوصل إلى ضرورة العمل على صياغة قانون للجرائم الاقتصادية، والنص على مبدأ الصُّلْح كأحد المبادئ التي تلائم مع هذا النوع من الجرائم حيث أثبت نجاعته، وجدواه القانونية بالنسبة للمخالف والإدارة. وتوافقت هذه الدراسة مع دراسة الباحثة من حيث ضرورة العمل على صياغة قانون للجرائم الاقتصادية، والنص على مبدأ الصُّلْح كأحد المبادئ التي تتلاءم مع هذا النوع من الجرائم، حيث أثبت نجاعته وجدواه القانونية بالنسبة للمخالف، وذلك بتجنب كل العقوبات الماسة بشخصه، وبنشاطه الاقتصادي. أما الإدارة فإن الجدوى التي تحققها هي جدوى مالية تضاف إلى خزانة الدولة، وجدوى

إجرائية تقود إلى تبسيط النزاع وتسويته بعيداً عن القضاء. وتناقضت هذه الدراسة مع دراسة الباحثة من حيث انه جاء في التوصيه رقم 4 نتمنى على مشرعنا أن يحدد بالنص شرط دفع المخالف للمبلغ الصلحي، وقت الاتفاق عليه وتعليق إنتاج أثر الصلح على دفع المبلغ الصلحي، استناداً إلى الأساس النفعي الذي تقوم عليه سياسة التجريم التي فرضت نظام الصلح في هذه الجرائم، وعدم تحديد المدة التي يجب أن يدفع المخالف المبلغ الصلحي خلالها يفتح باباً للخلاف بين المخالف والإدارة. مع العلم ان قانون الاجراءات الجزائية رقم 3 لعام 2001 وقانون ضريبة الدخل رقم 8 لعام 2011 ونظام الرسوم على المنتجات المحليه ، فقد حدّدو المبلغ الواجب دفعه وهو المبلغ الغير معترض عليه موعده دفع المبلغ وتاريخ تقديم الاعتراض.

### (علي لطفي بركات، 2010) الإنهاء الاتفاقي للمنازعة الضريبية أمام القضاء

بحث منشور هدف إلى التعريف بأهمية التصالح الضريبي في المنازعات الضريبية، وضرورة إنهاء النزاع في الإدارة الضريبية، وعدم رفعها إلى القضاء من أجل القضاء على ظاهرة التضخم القضائي، وتوفير الوقت والجهد على العاملين في الحقل الضريبي، ورفد خزينة الدول بالأموال في الوقت المناسب. ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة أن الصلح أو الاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية على تسوية الخلاف وإنهاء المنازعة الضريبية يستمد طبيعته من خلال العلاقة التنظيمية التي يحكمها القانون الضريبي وصولاً إلى حقيقة الربح التي فرض القانون ربط الضريبة على أساسها ، وان القانون - لا الاتفاق - هو مصدر دين الضريبة وهو ما جاء متفقاً مع دراسة الباحثة من حيث ان الصلح الضريبي ما بين المكلف والإدارة الضريبية قائم على العلاقة التعاقدية القائمة على ان الالتزام بدفع الضريبة مقترن بقيام الدولة بخدماتها نحو تحقيق اهداف المجتمع وتحقيق الرشد المالي لخزينه الدولة، وعدم توقف نشاط المكلف عن العمل، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض الإيرادات الضريبية.

### (أحمد ابو زنت، 2009) آثار الصلح في الجرائم الضريبية

بحث منشور هدف إلى التعريف بأهمية التصالح الضريبي، وآثاره بالنسبة لطرفيه وبالنسبة للغير، وقد وضح في نهاية البحث على انقضاء الدعوى الجنائية بانعقاد عقد الصلح،



ووقف تنفيذ العقوبة مقابل تنازع كل من الطرفين عن حقه في إقامة دعوى الحق العام. وهذا ما جاء متفقاً مع رسالة الباحثة من حيث انه يجوز للمدير أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام هذه المادة، ويجوز له قبل صدور الحكم أن يوقف أي إجراءات متخذة وأن يجري أي مصالحة بشأنها وفق الغرامات التي يحددها وجاء هذا البحث متفقاً مع دراسة الباحثة من حيث النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها.

### (هشام التايه، 2004) النظام القانوني للادارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على النظام القانوني للادارة الضريبية وتطبيقاته العملية ومعرفة مدى انسجام أنشطة الادارة مع هذا النظام. كما هدفت الى فحص قانونية إجراءات الادارة الضريبية في ظل مبدأ المشروعية الذي يعني خضوع هذه الادارة لرقابة القضاء. والربط بين الجوانب المكونة للنظام الضريبي وهي التشريع، الادارة الضريبية والمكلفين وجاء في اهم التوصيات التي توصل اليها الباحث انه يجب على الادارة الضريبية إقامة نظام جديد يكفل أن تكون عملية التصالح على الدين الضريبي على اسس ومعايير موضوعية لبحث أسباب تغيير الوعاء الضريبي وهو ما جاء متعارضاً مع دراسة الباحثة والتي جاء فيها انه أجاز القانون لفاحص الحسابات، ومن خلال إجراءات ربط الضريبة استعمال الفطنة والدراسة في تقدير ملفات المكلفين في حال عدم اقتناعه بالدفاتر الضريبية، أو عدم تقديم المكلف للكشوف الضريبية الدورية حسب الأصول مما يثير النزاع الضريبي. كما جاء فيها انه يقع على عاتق الادارة الضريبية مسؤوليه التوعية الضريبية لكافة المكلفين والمعنيين وذلك بوضع الخطط والبرامج اللازمة لتحقيق هذا الغرض وكذلك مسؤولية الادارة الضريبية على رفع المستوى المهني لموظفيها من خلال برامج التدريب والدورات اللازمة لتأهيلهم ليكونوا بمستوى تحقيق الهدف المطلوب منهم ما جاء منسجماً مع دراسة الباحثة حيث انه يجب على الإدارة الضريبية العمل، وبشكل جدي وحثيث على تدريب وتأهيل موظفي الإدارة الضريبية، وبناء الكفاءات والقدرات التي تساعد على تطوير المعرفة. فوجود جهاز إداري مؤلف من عناصر إدارية مؤهلة، ولديها الكفاءة الفنية على القيام بالمهام الملقاه على عاتقها في هذا الجزء من أجل تحقيق أهدافها، وحل المشاكل الناتجة عن تحديد الوعاء الضريبي.

## الفصل الثالث

# منهجية الدراسة

## الفصل الثالث

### منهجية الدراسة

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، ولأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أدوات الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قامت بها الباحثة في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً الأساليب الإحصائية التي اعتمدت الباحثة عليها في تحليل متغيرات، وبيانات الدراسة والإجابة عن أسئلتها واختبار فرضياتها، وفيما يلي وصفاً للعناصر السابقة.

### منهج الدراسة (Methodology)

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي لملاءمته للدراسة الحالية من حيث أنه يوفر بيانات مفصلة عن متغيرات الدراسة، كما يقدم تفسيراً واقعياً للعوامل المرتبطة بموضوع الدراسة، حيث يصف هذا المنهج ما هو كائن ويفسره ويحدد الظروف والعلاقات بين الوقائع، كما يتضمن تفسيراً للبيانات، والمعلومات المتحصل عليها بهدف استخلاص النتائج (النعيمة والبياتي وخليفة، 2009) كما أنه يبحث حاضر الحوادث والأشياء مهما كان نوعها أو مجالها لغرض فهم هذا الحاضر وتوجيه مستقبله بالتحديث والتصحيح والتحديد، أو باقتراح بدائل أخرى لتجربتها وتقدير إمكانية تبنيها لتطوير الحاضر (ملحم، 2002). ونفذت الباحثة هذا المنهج من خلال وصف متغيرات الدراسة، والخصائص الديمغرافية لأفراد العينة المستجيبة.

وقد تم تحديد نسبة الدلالة، والتي تعبر عن درجة الخطأ من النوع الأول لهذه الدراسة بـ(0.05)، وهو المستوى المتعارف عليه في العلوم الاجتماعية وهو معتمد من قبل مكتب المحاسبة الأمريكي (GAO)، (ملحم، 2002)، ومعامل الثقة هذا يعني أنه لو أجريت الدراسة مرات عديدة، فإن احتمالية رفض الفرضية الصفرية بينما هي صحيحة هو 5% بينما في 95% سيرفضها فقط إذا كانت فعلاً مرفوضة.

## طرق جمع البيانات

تم جمع البيانات اللازمة من مجموعة المبحوثين المرتبطين بمشكلة الدراسة ميدانياً، ولجمع البيانات اللازمة لتحقيق غرض الدراسة اعتمدت الدراسة على مصادر ثانوية وأولية:

### المصادر الثانوية

وتتمثل في الكتب والمراجع العربية، والأجنبية ذات العلاقة والدوريات والمقالات والتقارير والأبحاث، والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث في مواقع الانترنت المختلفة. وكان الهدف منها تغطية الجانب النظري للدراسة.

### المصادر الأولية

تم الاعتماد على الاستبانة التي تم تطويرها كأداة رئيسة لجمع البيانات اللازمة للدراسة؛ لمعالجة الجانب التحليلي لموضوع الدراسة حيث اشتملت على عدد من العبارات التي تعكس أهداف الدراسة وأسئلتها وتخدم فرضياتها، وقد روعي فيها الدقة والوضوح والتجانس، وكانت الاستجابة للمفحوصين بحسب مقياس ليكرت الخماسي الأبعاد حسب التدرج الآتي: موافق بشدة، موافق، محايد، معارض، معارض بشدة.

### وحدة التحليل

تم اختيار فئة محددة من موظفي دوائر ضريبة القيمة المضافة وهم: (مدير الدائرة، نائب المدير، المقدر(المدقق)، فاحص الحسابات) كوحدة للمعاينة في هذه الدراسة بوصفهم المختصين في حل النزاعات في الإدارة الضريبية، ويمتلكون القدرة على التعامل مع أداة هذه الدراسة بشكل موضوعي والاستجابة لفقراتها بدقة تفضي إلى نتائج واقعية في التشخيص والتحليل والتفسير وصياغة التوصيات.

## مجتمع الدراسة (Research Population)

تكون مجتمع الدراسة من جميع موظفي دوائر ضريبة القيمة المُضافة في الضفة الغربية للعام 2016/2017، والبالغ عددهم (120) موظف وموظفة يعملون كمدير دائرة، نائب مدير، فاحص حسابات، مدقق، وذلك بالاستناد إلى سجلات الشؤون الإدارية في دائرة ضريبة القيمة المُضافة في الضفة الغربية.

### عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة الفعلية من (120) موظفاً وموظفة من العاملين في دائرة ضريبة القيمة المُضافة في الضفة الغربية وهم كامل مجتمع الدراسة، تم توزيع 100 استبيان من اصل 120 لعدم تمكن الباحثة من الوصول الى الموظفين لتغييبهم عن الدوام اوسفرهم، تم استرداد 92 استبيان ولم يستجب 8 رغم مراجعتهم عدة مرات كما اسبعت 3 استبيانات لعدم صلاحيتها فأصبح لدي 89 استبيان للتحليل، تم اختيارهم بطريقة العينة المقصودة، حيث عمدت الباحثة الى توزيع الاستبيانات على الموظفين ذوي الاختصاص في النزاعات في الإدارة الضريبية وهم: (مدير الدائرة، نائب المدير، المقدر(المدقق)، فاحص الحسابات)، وهؤلاء يمثلون كذلك اللجنة المتخصصة للإعلام والتقدير في حل النزاعات الضريبية، وقد شكلت العينة النهائية ما نسبته (74%) تقريباً من المجتمع الأصلي، وقد اعتبرت الباحثة هذه النسبة كافية إلى ما ورد في (ملحم، 2002)، وفي (عودة وملكاوي، 1992)، والذي ذكر فيها بأن عدد أفراد العينة المناسب في الدراسات الوصفية 20% من مجتمع يصل حجمه إلى بضع مئات. والجدول (1) يبين توزيع عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية:

جدول (1): توزيع عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية

المتغير	التصنيف	التكرار	%
المؤهل العلمي	دبلوم فأقل	17	19.1
	بكالوريوس	63	70.8
	ماجستير	7	7.9
	دكتوراه	2	2.2
التخصص	محاسبة	58	65.2
	مالية و مصرفية	19	21.3
	غير ذلك	12	13.5
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	15	16.9
	بين 5-10 سنوات	23	25.8
	10سنوات فأكثر	51	57.3
طبيعة العمل في الإدارة الضَّرْبِيَّة	مدير دائرة	12	13.5
	نائب مدير	14	15.7
	مقدر	18	20.2
	فاحص حسابات	45	50.6
<b>المجموع</b>		<b>89</b>	<b>%100</b>

وقد لاحظت الباحثة من خلال الجدول رقم 1 أنّ أعلى قيمة تكرار لكل عنصر في الاستبيان تبعاً للمتغيرات الديموغرافية من الموظفين الذين تم استهدافهم فيما يتعلق بالمؤهل العلمي هم من حملة شهادة البكالوريوس حيث بلغ عددهم 63 موظفاً، أما فيما يخص التخصص منهم وهم تخصص علم محاسبة، وعددهم 58 موظفاً، وفيما يتعلق بالخبرة فكانو ممن يمتلكون سنوات خبرة ما بين 5-10 سنوات وبلغ عددهم 51 موظفاً، أما من حيث طبيعة العمل في الإدارة الضَّرْبِيَّة، فحصل فاحص الحسابات على أعلى تكرار بلغ 45 موظفاً.

وهذه التكرارات تدل على أنّ أغلب موظفي قسم التدقيق في الدوائر الضَّرْبِيَّة هم ممن حصلوا على الشهادة الجامعية الأولى تخصص محاسبة بالإضافة إلى امتلاكهم من الخبرة ما يمكن الباحثة من الوصول إلى مُحدِّدات اختيار الصِّلح الضَّرْبِيَّة في دوائر ضريبة القيمة

المُضافة. كما أن أغلبية أفراد العينة من فاحصي الحسابات الذين يتركز عملهم على فحص الملفات الضريبية من جميع جوانبها إضافة إلى تقدير الوعاء الضريبي، وإجراءات التحصيل وتوريدها إلى الخزينة العامة.

كما تبين للباحثة أيضاً حصول فاحصي الحسابات على المؤهل العلمي المناسب لهم لممارسة عملية التدقيق، وفحص الملفات الضريبية، وتوفر معايير توظيف مناسبة عند القيام بتعيينهم.

### أداة الدراسة (Research Instrument)

اعتمدت الباحثة في إعدادها لأداة الدراسة على ما استخدم في الدراسات السابقة من أدوات ومقاييس تناولت متغير حل النزاعات الضريبية، ومنها دراسة (دروبي، 2016)، حيث استفادت الباحثة من هذه الدراسات وأدواتها في صياغة بعض الفقرات والتعديل والتكييف لفقرات أخرى، والبحث في الإطار النظري المتعلق بحل منازعات ضريبة القيمة المُضافة لبناء بقية فقرات الأداة بما ينسجم مع البيئة الفلسطينية محل الدراسة، وقد تكونت الاستبانة من قسمين رئيسيين كما هو موضح في الجدول (2).

#### جدول (2): الأقسام الرئيسية لأداة الدراسة

رقم القسم	عنوان القسم	عدد الفقرات
الأول	البيانات الشخصية والوظيفية الديمغرافية	4
الثاني	مُحدّات اختيار الصُّلح الضريبي في حل منازعات ضريبة القيمة المُضافة	40

القسم الأول: وقد تضمن بعض الخصائص الشخصية والوظيفية الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة، حيث اشتمل هذا القسم ست فقرات هي: (المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، طبيعة العمل في الإدارة الضريبية).

**القسم الثاني:** وتضمّن الفقرات التي تقيس أبعاد المتغير التابع (مُحدّدات الصلح الضريبي في حلّ منازعات ضريبة القيمة المُضافة)، وقد اشتمل هذا القسم على (40) فقرة موزعة على ستة أبعاد، وهي كما يلي:

- **البعد الأول:** صورة الأساليب البديلة عن القضاء لحلّ المنازعات في ذهن أطراف المنازعة، وتشير إلى دور الأساليب البديلة في مساعدة أطراف النزاع على توضيح الحقائق والاتفاق على حلها بشكل مرض، والوصول إلى حلول بكفاءة وفاعلية، ويتكون من (5) فقرات.

- **البعد الثاني:** كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حل المنازعات الضريبية، وتشير إلى كفاءة الأساليب البديلة وأثرها في تخفيف العبء عن المحاكم القضائية، وتجنّيب الدولة نفقات مالية باهظة، وإذكاء روح المنافسة بين الموظفين و تشجيعهم على حل المنازعات الضريبية بالصلح، ويتكون من (7) فقرات.

- **البعد الثالث:** ثقة المُكلّف بالموظفين والإجراءات الضريبية، ويتناول تجنب المحاباة والمغالاة في تقدير الوعاء الضريبي؛ مما يشجع المُكلّف على الصلح الضريبي، وأهمية عرض الصلح الضريبي على المُكلّفين ودوره في زيادة ثقة المُكلّفين بالإدارة الضريبية، إضافة إلى أن الصلح الضريبي يؤدي إلى تجنب الإدارة العليا الضغط على الدوائر الضريبية لرفع مستويات الجباية ويتكون من (8) فقرات.

- **البعد الرابع:** وضوح ودقة القانون والتعليمات، ويتناول هذا البعد دور الإجراءات السليمة والواضحة في بيان حقوق المُكلّف وواجباته بدقة، ومدى مرونة القانون الضريبي الخاص بضريبة القيمة المُضافة فيما يخص التصالح الضريبي، وأن الاختلاف بين الطرفين في تفسير التعليمات والأنظمة يدفعهما نحو الحلول البديلة، ويتكون من (6) فقرات.

- **البعد الخامس:** الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح، ويتناول هذا البعد دور الوسطاء والمحكمين في عملية التصالح، حيث إنّ وجود الوسطاء في حلّ النزاع الضريبي



يدعم نوع من الشفافية والنزاهة، وضرورة لتشكيل لجان وساطة رسمية و/أو تحكيم لحل النزاعات الضريبية؛ لتشجيع المُكَلَّف على اللجوء للصُلح الضَّرْبِي ويَتكوّن من (7) فقرات.

- **البعد السادس: منافع الصُّلح الضَّرْبِي لأطراف المنازعة،** ويتناول هذا البعد منافع الصُّلح الضَّرْبِي لأطراف المنازعة، كدور الصُّلح الضَّرْبِي دفع المُكَلَّف للالتزام الضَّرْبِي، وقيامه بدفع الكشوف الدورية المتخلفه عن الدفع، إضافة إلى أن التصالح على المخالفات الغرامات والتحديدات يدفع المُكَلَّف إلى الالتزام الضَّرْبِي ورفد الخزينة بالأموال، ويتكون من (7) فقرات.

وقد تمت صياغة فقرات الاستبانة لتكون الاستجابة للمفحوصين وطريقة التصحيح بحسب مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي الأبعاد، حيث تكون استجابة المبحوث على الفقرات بالموافقة حسب التدرج الآتي:

موافق بشدة	موافق	لا أعرف	معارض	معارض بشدة
5	4	3	2	1

وقد تم اتباع الخطوات الآتية لبناء أداة الدراسة:

1. اطلعت الباحثة على عدد من الدراسات السابقة، والمناهج والأدوات المستخدمة فيها، والنتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها.
2. قامت الباحثة باستشارة المختصين في موضوع مُحدّات اختيار الصُّلح الضَّرْبِي في حلّ منازعات ضريبية القيمة المُضافة من أساتذة الجامعات، والممارسين لحلّ المنازعات الضَّرْبِيّة في الواقع العملي، وعلى أحد المختصين في التحليل الإحصائي، وذلك لتحديد مجالات الاستبانة وأبعادها.
3. تم إعداد الأداة (الاستبانة) بصورتها الأولية، وعرضها على المشرف، وعلى موظف مسؤول في الإدارة الضريبية من أجل اختبار مدى ملاءمتها لموضوع الدراسة، وتم تعديلها وفقا لملاحظاتهم.

4. تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من أساتذة الجامعات الفلسطينية، والمختصين في الموضوع، وبلغ عددهم (8) محكمين، والملحق رقم (1) يبين قائمة المحكمين.

5. في ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض الفقرات من حيث الحذف والإضافة، أو نقلها إلى مجال آخر، لتستقر الاستبانة بصورتها النهائية، حيث تضمنت (40) فقرة موزعة على (6) مجالات كما هو مبين في الملحق رقم (2).

6. تم عرض الاستبانة بشكلها النهائي على مدقق لغوي للتأكد من سلامتها لغوياً.

7. استخدمت الباحثة مقياس ليكرت الخماسي، وبدأ باستجابة " موافق بشدة " وتُعطى (5) درجات، ثم " موافق " وتُعطى (4) درجات، ثم " لا أعرف " وتُعطى (3) درجات، ثم " معارض " وتُعطى درجتان، وينتهي بـ " معارض بشدة "، وتُعطى درجة واحدة فقط، وصيغت جميع فقرات الأداة بطريقة إيجابية.

## صدق الأداة وثباتها

### صدق الأداة

يقصد بصدق الاداة شمولها لكل العناصر التي يجب توفرها لإجراء عملية التحليل الإحصائي، وكذلك وضوح فقراتها، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، وبهدف التحقق من صحة أداة الدراسة وتوخي الدقة في تحصيل البيانات، تم اخضاع الأداة إلى مجموع من الاختبارات القبلية لقياس مدى صدقها وثباتها حيث قامت الباحثة بإجراء اختبارات الصدق والثبات التالية:

### صدق المحكمين "الصدق الظاهري"

للتحقق من صدق الأداة تم استخدام طريقة الصدق الظاهري بأسلوب صدق المحكمين حيث وزع المقياس في صورته المبدئية على (8) من المحكمين المتخصصين في مجالات

المُنازعات الضَّرْبِيَّة، ومناهج البحث العلمي حيث وضّحت أسماؤهم في الملحق رقم (2)، بهدف التأكيد من مناسبة الاستبانة لما أعدت له، وسلامة صياغة الفقرات وانتماء كل منها للبعد الذي وضعت فيه، وقد كانت نسبة الاتفاق بين المحكمين على عبارات الاستبانة مرتفعه 85%، وهو ما يشير إلى أن الاستبانة تتمتع بصدق مقبول (عودة وملكاوي، 1992). وقد حرصت الباحثة على توزيع الاستبانة بنفسها، وبحضورها للردّ على استفسارات المقيمين وتوضيحها، وقد تم تعديل بعض الفقرات قبل أن توضع في شكلها النهائي.

وقد شملت التعديلات ما يلي:

- حذف بعض العبارات التي اتصفت بالتكرار.

- إعادة صياغة بعض العبارات لتصبح أكثر وضوحاً.

وبناء على ما سبق فقد استقر الرأي على المقياس بعد إجراء التعديل في فقراته بما يتضمن الإضافة والحذف وإعادة الصياغة كما يعرضه، الملحق رقم (1).

### صدق التقارب في اسئلة كل محور

يقصد بالتقارب مدى ارتباط كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه، حيث تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) بين كل فقرة من الفقرات مع البعد الواردة فيه؛ لإظهار مدى تقارب الفقرات في قياس البعد الذي تنتمي إليه، بمعنى أن كل فقرة تهدف إلى قياس المفهوم نفسه الذي تقيسه الفقرات الأخرى في نفس البعد، وبحيث تعكس معاملات الارتباط صدق التكوين للبعد، وفيما يلي توضيح ذلك:

جدول (3) قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات أبعاد مُحدّدت اختيار الصلح الضريبي في حلّ منازعات ضريبية القيمة المُضافة، والدرجة الكلية للبعد الواردة فيه

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة .Sig
	البعد الأول: صورة الأساليب البديلة عن القضاء لحلّ المنازعات في ذهن أطراف المنازعة		
1.	الأساليب البديلة تفتح المجال لاستكشاف طرق واقعية بديله للقضاء	0.72	**0.00
2.	يمكن للأساليب البديلة مساعدة أطراف النزاع على توضيح الحقائق والاتفاق على حلّها بشكل مرض	0.70	**0.00
3.	تساعد الأساليب البديلة وصول أطراف النزاع إلى حلول بكفاءة وفاعلية	0.66	**0.00
4.	تحقق الاساليب البديلة السيطرة على النتائج خلافاً للطرق القضائية	0.44	**0.00
5.	يساهم الصلح الإداري في الحفاظ على مصالح الطرفين	0.60	**0.00
	البعد الثاني: كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضريبية		
6.	يساهم الصلح الضريبي الإداري في تخفيف العبء عن المحاكم القضائية	0.77	**0.00
7.	التصالح الضريبي يجنبّ الدولة نفقات مالية باهظة	0.64	*0.02
8.	المنافسة بين الموظفين تشجّع الموظف على حلّ المنازعات الضريبية بالصلح	0.69	**0.01
9.	تمتلك الإدارة الضريبية القدرة على اقناع المُكّلف بضرورة إجراء الصلح الضريبي	0.77	**0.00
10.	يمتلك موظفو الإدارة الضريبية مهارات الاتصال والتواصل مع المُكّلفين	0.61	**0.02
11.	التعسف مرفوض من قبل موظفي الإدارة الضريبية في استخدام السلطات الممنوحة لهم وفق القانون	0.78	**0.00
12.	تمتلك لجان الصلح الضريبي المعرفة الكافية بالأنظمة والقوانين المتبعة بحيث تجعل إجراءات الصلح مرنة	0.66	**0.02

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة .Sig
<b>البعد الثالث: ثقة المُكَلَّف بالموظفين والإجراءات الضَّرْبِيَّة</b>			
13.	الأمانة التي يمتاز بها موظفو الضَّرْبِيَّة تشجع المُكَلَّف على الصُّلْح	0.74	**0.00
14.	تجنب المحاباة و المغالاة في تقدير الوعاء الضَّرْبِيِّي يشجع المُكَلَّف على الصُّلْح الضَّرْبِيِّي	0.67	**0.02
15.	الصُّلْح الضَّرْبِيِّي يقلل التدخل من قبل الإدارة الضَّرْبِيَّة بشكل مزعج في حسابات المُكَلَّف	0.61	**0.03
16.	ثقافة المُكَلَّف الماليَّة والضَّرْبِيَّة ومعرفته حقوقه وواجباته، تدفعه للتوجه نحو الصُّلْح الضَّرْبِيِّي	0.69	**0.02
17.	توفر الفطنة والدراية القانونية لدى فاحص الحسابات، تشجع المُكَلَّف على التصالح الضَّرْبِيِّي	0.61	**0.00
18.	الالتزام المحاسبي بمسك الدفاتر المحاسبية القانونية، ينهي النزاع الضَّرْبِيِّي في مراحله المبكرة	0.65	**0.00
19.	عرض الصُّلْح الضَّرْبِيِّي على المُكَلِّفين، يزيد من ثقة المُكَلِّفين بالإدارة الضَّرْبِيَّة	0.68	**0.00
20.	تتجنب الإدارة العليا الضغط على الدوائر الضَّرْبِيَّة؛ لرفع مستويات الجباية	0.74	**0.00
<b>البعد الرابع: وضوح ودقة القانون والتعليمات</b>			
21.	القانون الضَّرْبِيِّي واضح وصريح، ولا يحتاج إلى تأويل أو تفسير	0.77	**0.00
22.	الإجراءات السليمة والواضحة، تبين للمكلف حقوقه وواجباته بدقة	0.53	*0.03
23.	القانون الضَّرْبِيِّي الخاص بضريبة القيمة المُضافة مرن فيما يخص التصالح الإداري	0.63	*0.03
24.	عدم وضوح الحقائق والأدلة المتعلقة بالمنازعة، يدفع الطرفين للقبول بالصُّلْح	0.72	**0.00
25.	الفطنة والدراية للوصول إلى الحقائق والأدلة، يدفع الطرفين للقبول بالصُّلْح	0.83	**0.00
26.	الاختلاف بين الطرفين في تفسير التعليمات والأنظمة، يدفعهما نحو الحلول البديلة	0.77	**0.00

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة .Sig
<b>البعد الخامس: الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح</b>			
.27	وجود وسطاء في حلّ النزاع الضّرّي، يدعم نوعاً من الشفافية والنزاهة	0.70	**0.00
.28	يتوفر في فلسطين وسطاء ومحكمين ذوو خبرة واسعه في القانون الضّرّي؛ مما يعطي تفسيراً أكثر وضوحاً للمتازعين	0.63	*0.02
.29	ترحب الإدارة الضّرّيبية بالوساطة من أهل الخبرة لحل النزاع	0.71	**0.00
.30	هناك ضرورة لتشكيل لجان وساطة رسمية و/أو تحكيم؛ لحل النزاعات الضّرّيبية لتشجيع المُكَلَّف على اللجوء للصّح الضّرّي	0.73	*0.02
.31	يمكن للوسطاء توفير الوقت والجهد، والخبرة لكلا الطرفين	0.75	**0.00
.32	يساعد وجود الوسطاء في نقل المهارات، والمواقف الجيدة لحل النزاع	0.66	*0.03
.33	يحقق وجود الوسطاء دافعاً لأطراف النزاع للعمل بشكل أكثر تعاوناً	0.64	*0.03
<b>البعد السادس: منافع الصّح الضّرّي لأطراف المنازعة</b>			
.34	الصّح الضّرّي في الإدارة الضّرّيبية يدفع المُكَلَّف للالتزام الضّرّي	0.68	*0.02
.35	الصّح الضّرّي يدفع المُكَلَّف إلى دفع الكشوف الدورية المتخلفه عن الدفع	0.73	**0.00
.36	الصّح الضّرّي لا يؤدي إلى توقف عمل المُكَلَّف	0.76	**0.00
.37	التصالح على المخالفات الغرامات والتحديدات يدفع المُكَلَّف إلى الالتزام الضّرّي، ورفد الخزينة بالأموال	0.74	**0.00
.38	لأعضاء لجنة التصالح الضّرّي مهارات كافية تحقق أهداف دائرة الضّرّيبية	0.70	**0.00
.39	التخطيط السليم للتصالح الضّرّي من قبل لجنة التصالح الضّرّيبية يؤدي إلى خفض تكاليف جباية الضّرّيبية والإسراع في التحصيل	0.67	*0.02
.40	الأساليب البديلة موفرة للوقت ورافدة للخزينة العامّة، وبالتالي تجعل المال منتجاً	0.74	*0.03

\*\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.01) \* دال عند مستوى الدلالة (0.05)

تشير نتائج الجدول (3) أن قيم معاملات الارتباط لفقرات كل بعد من أبعاد (مُحدّات اختيار الصُّلح الضَّرْبِي في حلّ مُنازعات ضريبة القيمة المُضافة) كانت مرتفعة ومناسبة لقياس مُحدّات اختيار الصُّلح الضَّرْبِي في حلّ المُنازعات الضَّرْبِيّة، حيث أشارت النتائج إلى أن قيم معاملات الارتباط لفقرات بعد صورة الأساليب البديلة عن القضاء لحلّ المُنازعات في ذهن أطراف المُنازعة مع الدرجة الكلية للبعد تراوحت ما بين (0.44-0.72)، وبدلالة إحصائية (0.01) و(0.05)، مما يشير إلى مناسبة هذه الفقرات لقياس صورة الأساليب البديلة عن القضاء لحلّ المُنازعات، وتراوحت قيم معاملات الارتباط لفقرات بعد كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المُنازعات الضَّرْبِيّة ما بين (0.61-0.78)، وبدلالة إحصائية (0.01) و(0.05)، وذلك يشير إلى مناسبة هذه الفقرات لقياس كفاءة الأساليب البديلة، كما أن قيم معاملات الارتباط لفقرات بعد ثقة المُكفّ بالموظفين والإجراءات الضَّرْبِيّة مع الدرجة الكلية للبعد تراوحت ما بين (0.61-0.74)، وبدلالة إحصائية (0.01) و(0.05)، مما يشير إلى مناسبة هذه الفقرات لقياس ثقة المُكفّ بالموظفين والإجراءات الضَّرْبِيّة، وتراوحت قيم معاملات الارتباط لفقرات بعد وضوح ودقة القانون والتعليمات ما بين (0.53-0.83)، وبدلالة إحصائية (0.01) و(0.05)، كما تراوحت قيم معاملات الارتباط لفقرات بعد الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح ما بين (0.63-0.75)، وبدلالة إحصائية (0.01) و(0.05)، وتراوحت قيم معاملات الارتباط لفقرات بعد منافع الصُّلح الضَّرْبِي لأطراف المُنازعة ما بين (0.67-0.76) وبدلالة إحصائية (0.01) و(0.05)

وفي ضوء نتائج التقارب لفقرات أبعاد الأداة الذي يقيس مُحدّات اختيار الصُّلح الضَّرْبِي في حلّ مُنازعات ضريبة القيمة المُضافة، لم يتم حذف أي فقرة من تلك الفقرات، حيث إن جميع فقرات الأداة على جميع الأبعاد تتمتع بدرجات صدق عاملي مرتفعه عند مستوى الدلالة (0.05) أو (0.01) ، وهذا دليل على صدق الفقرات وقدرتها على قياس ما هدفت لقياسه.

## ثبات المقياس (Reliability)

يقصد بثبات المقياس إعطاء الاستبانة نفس النتيجة فيما لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن تعطي قراءات متقاربة عند كل مرة تستخدم فيها وعدم تغييرها بشكل كبير، فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة؛ لأن الأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها ولا الأخذ بنتائجها، وبالتالي ستكون نتائج الدراسة غير مطمئنة ومضللة. وقد تحققت الباحثة من ثبات استبانة الدراسة باستخدام عدة طرق كانت على النحو الآتي:

### الثبات بطريقة الاتساق الداخلي (Consistency):

وهذا النوع من الثبات يشير إلى قوة الارتباط بين الفقرات في أداة الدراسة وذلك باستخدام معادلة كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، ويعتمد هذا الأسلوب على مدى توافر الاتساق الداخلي في أداء الأفراد من فقرة إلى أخرى، وإلى جميع فقرات الاستبانة، ونتائج الجدول (4) توضح ذلك:

جدول (4): نتائج اختبار معامل الثبات بطريقة كرونباخ ألفا على أبعاد أداة قياس مُحدّات اختيار الصلح الضريبي في حل منازعات ضريبية القيمة المضافة وعلى الدرجة الكلية

البعاد	عدد الفقرات	قيمة الفا كرونباخ
صورة الأساليب البديلة عن القضاء لحل المنازعات في ذهن اطراف المنازعة	5	0.88
كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حل المنازعات الضريبية	7	0.80
ثقة المُكَلَّف بالموظفين، والإجراءات الضريبية	8	0.75
وضوح ودقة القانون، والتعليمات	6	0.72
الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح	7	0.88
منافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة	7	0.83



يتضح من النتائج الموضحة في جدول(4) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة على جميع أبعاد أداة قياس مُحدّدت اختبار الصلح الضريبي في حلّ مُنازعات ضريبة القيمة المُضافة وتراوحت ما بين (0.72-0.88)، وهذا يدل على أن المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات، فقد أشار (Sekaran & Bougie, 2010) بأن قيمة معامل ألفا كرونباخ تعد مقبولة من الناحية التطبيقية في البحوث المتعلقة بالعلوم الإداريّة والإنسانية إذا كانت  $(\text{Alpha} \geq 0.60)$ .

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

يستخدم اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة إذا ما البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات؛ لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح جدول رقم (5) نتائج اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وذلك لتحديد الاختبارات الاحصائية المناسبة لكل حالة (اختبارات معلمية-اختبارات لاعلمية) حيث يتبين أن قيمة مستوى المعنوية لكل من أبعاد الدراسة أكبر من  $0.05$  ( $\text{sig.} > 0.05$ ) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول (5): اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample K-S)

المقياس	البعد	عنوان البعد	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية	النتيجة
مُحدّات اختيار الصلح الضريبي في حلّ منازعات ضريبة القيمة المضافة	الأول	صورة الأساليب البديلة عن القضاء لحلّ المنازعات في ذهن أطراف المنازعة	1.122	.1610	يتبع التوزيع الطبيعي
	الثاني	كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضريبية	0.914	.3730	يتبع التوزيع الطبيعي
	الثالث	ثقة المُكلّف بالموظفين والإجراءات الضريبية	0.851	.4630	يتبع التوزيع الطبيعي
	الرابع	وضوح ودقة القانون والتعليمات	0.853	.4600	يتبع التوزيع الطبيعي
	الخامس	الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح	1.213	.1110	يتبع التوزيع الطبيعي
	السادس	منافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة	1.138	.1260	يتبع التوزيع الطبيعي

أساليب المعالجة الإحصائية

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها، قامت الباحثة بتحليل البيانات التي تم جمعها من مجتمع الدراسة، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة الدراسة، وفيما يلي مجموعة الأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات:

1. التكرارات والنسب المئوية لأفراد الدراسة من المستفيدين وفق متغيراتها الديموغرافية.
2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة على فقرات أداة الدراسة.

3. تم استخدام اختبار t لمتوسط عينة واحدة (One Sample T test)، لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي (3).
4. معامل ارتباط بيرسون؛ للتأكد من صدق التقارب ل فقرات أداة الدراسة.
5. معادلة كرونباخ - الفا (Cronbach's Alpha)، من أجل قياس الثبات من خلال حساب الاتساق الداخلي لفقرات أداة الدراسة.
6. تحليل التباين الاحادي لاختبار الفرق بين متوسطات الاستجابة بين عدة مجموعات.
7. اختبار كولوم جروف-سمرنوف (Sample K-S -1) لاختبار التوزيع الطبيعي للبيانات.
8. اختبار (LSD) للمقارنات البعدية.

## الفصل الرابع

### نتائج الدراسة

## الفصل الرابع

### نتائج الدراسة

#### مقدمة

تحقيقاً لأهداف الدراسة، ومن أجل الحصول على إجابات لتساؤلاتها، وللتعرف إلى مُحدّات اختيار الصُّلح الضَّرْبِي في حلِّ مُنازعات ضربية القيمة المُضافة، فقد قامت الباحثة بإستطلاع آراء موظفي ضربية القيمة المُضافة ذوي الاختصاص في موضوع الدراسة.

ويتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات التي تم جمعها من خلال أداة الدراسة التي تم توضيحها في الفصل السابق، وكذلك يبين اختبار صحة الفرضيات التي قامت الباحثة بصياغتها في الفصل الأول، وسيتم استعراض ومناقشة أبرز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال التحليل الإحصائي لفقرات الاستبانة، ومن أجل ذلك قامت الباحثة بإجراء المعالجات الإحصائية للبيانات التي تم جمعها من خلال أداة الدراسة، وفي نهاية هذا الفصل سيتم عرض النتائج التي توصل إليها الباحثة:

#### اختبار وتحليل فرضيات، وأسئلة الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لفقرات أداة الدراسة، بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي لبدائل الإجابة لكل فقرة، حيث تم اعتماد المعادلة الآتية في تحديد ثلاثة مستويات هي: منخفض، ومتوسط، ومرتفع:

طول الفئة = (الحد الأعلى للبدل - الحد الأدنى للبدل) / عدد المستويات

$$.1.33 = 3/4 = 3/(1-5)$$

وبذلك يكون:

المستوى المتوسط إذا بلغ الوسط الحسابي من 2.34-3.66.

المستوى المرتفع إذا بلغ الوسط الحسابي من 3.67-5.

وتم أيضاً استخدام اختبار T لعينة واحدة (One Sample T Test) لتحليل فقرات الاستبانة واختبار الفرضيات، وتعتبر الفقرة إيجابية إذا كان أفراد العينة يوافقون على محتواها، وكانت قيمة t المحسوبة أعلى من قيمة t الجدولية، والتي تساوي 1.96 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 3)، وتعتبر الفقرة سلبية إذا كانت قيمة t المحسوبة أقل من قيمة t الجدولية، والتي تساوي -1.96 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 3)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كانت القيمة الاحتمالية لها أكبر من (0.05).

اختبار أسئلة الدراسة

إجابة السؤال الاول

للإجابة على سؤال الدراسة الرئيس والذي ينص على " ما مدى فعالية الصلح الضريبي في فلسطين في إنهاء النزاع الضريبي؟

وسيتم تقييم فعالية الصلح الضريبي من خلال الاجابة عن الأسئلة التالية:

1. ما هي الصورة السائدة حول الأساليب البديلة عن القضاء في ذهن موظفي الإدارة الضريبية؟
2. ما مدى كفاءة الأساليب البديلة في حل النزاعات الضريبية؟
3. كيف تؤثر درجة ثقة المكلف بالموظفين، والإجراءات الضريبية على قبول الصلح الضريبي؟
4. ما مدى دقة ووضوح قانون ضريبة القيمة المضافة، وتعليماتها من وجهة نظر الإدارة الضريبية؟

5. ما مدى أهمية وجود وسطاء ومحكمين لدفع أطراف المنازعة نحو الصلح الضريبي؟

ومن أجل الإجابة على أسئلة الدراسة، تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار (t) للمجموعة الواحدة؛ للتحقق من معنوية كل فقرة وأهميتها النسبية إضافة لترتيب الأهمية النسبية لكل فقرة والجدول (6-11) تبين ذلك:

أولاً: إجابة السؤال الأول والذي ينص على ما هي الصورة السائدة حول الأساليب البديلة عن القضاء في ذهن موظفي الإدارة الضريبية

جدول (6): نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار (t) والأهمية النسبية لصورة الأساليب البديلة عن القضاء لحل المنازعات في ذهن أطراف المنازعة

التسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	مستوى الدلالة Sig.*	ترتيب أهمية الفقرة	الأهمية النسبية
1.	الأساليب البديلة تفتح المجال لاستكشاف طرق واقعية بديلة للقضاء	4.39	.650	20.206	*0.00	1	مرتفع
2.	يمكن للأساليب البديلة مساعدة أطراف النزاع على توضيح الحقائق، والاتفاق على حلها بشكل مرض	4.22	.610	18.725	*0.00	3	مرتفع
3.	تساعد الأساليب البديلة على وصول أطراف النزاع إلى حلول بكفاءة وفاعلية	4.12	.630	16.656	*0.00	4	مرتفع
4.	تحقق الأساليب البديلة السيطرة على النتائج خلافاً للطرق القضائية	4.02	.750	12.803	*0.00	5	مرتفع
5.	يساهم الصلح الإداري في الحفاظ على مصالح الطرفين	4.25	.640	18.295	*0.00	2	مرتفع
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد	4.20	.540	20.684	*0.00		مرتفع

\* دال إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) \*\* دال إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.01$ )

- قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) = 1.962 وتم استخراجها بالاستناد للوسط الافتراضي للفقرة البالغ (3)

يتضح من خلال نتائج الجدول (6) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بعد صورة الأساليب البديله عن القضاء لحل المنازعات في ذهن أطراف المنازعه قد تراوحت ما بين (4.39-4.02) على مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة مرتفعة. صورة الأساليب البديله عن القضاء لحل المنازعات في ذهن أطراف المنازعه، إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (1) ونصها " الأساليب البديله تفتح المجال لاستكشاف طرق واقعيه بديله للقضاء " بمتوسط حسابي بلغ (4.39)، وانحراف معياري بلغ (0.65)، فيما حصلت الفقرة رقم (4)، ونصها: " تحقق الأساليب البديله السيطرة على النتائج خلافاً للطرق القضائية " على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (4.02)، وانحراف معياري بلغ (0.75)، وأهمية نسبية مرتفعة.

ويلاحظ من خلال نتائج الجدول (6) أن التشتت منخفض في استجابات أفراد عينة الدراسة حول صورة الأساليب البديله عن القضاء لحل المنازعات في ذهن أطراف المنازعه، وهو ما يعكس مدى التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول الفقرات المتعلقة ببعده صورة الأساليب البديله عن القضاء لحل المنازعات في ذهن أطراف المنازعه، وما يؤكد ذلك أن كافة مستويات الدلالة لجميع الفقرات التي تمثل هذا البعد كانت أقل من (0.05)، وبشكل عام يتبين أن مستوى صورة الأساليب البديله عن القضاء لحل المنازعات في ذهن أطراف المنازعه كانت مرتفعة، وبمتوسط حسابي عام (4.20)، وانحراف معياري عام بلغ (0.54).

وبرأي الباحثة هذا الجدول يظهر تحليل اسئلة المجموعة الأولى، والتي تمثل " صورة الأساليب البديله عن القضاء في حل المنازعات في ذهن أطراف المنازعه" حيث يظهر هذا الجدول المتوسطات الحسابية بدرجة موافقة عليا تصل إلى 4.39 و دنيا 4.02، والذي يشير إلى درجة موافقة كبيرة جداً تصل إلى ما يقارب ال 84% الأمر الذي يظهر في الواقع الحاجة إلى ضرورة تطوير أساليب بديله لتسوية النزاع الضريبي واكتشاف طرق واقعيه بديله عن القضاء توضح الحقائق، وتساهم في وصول أطراف النزاع إلى حلول بكفاءة وفاعليه بعيداً عن الطرق القضائية محافظاً في الوقت ذاته على مصالح الطرفين، وذلك عن طريق تفعيل الأساليب البديله باستخدام مجموعة من الإجراءات:



1. العمل على نشر وترسيخ ثقافة ومفهوم الصُّلح الضَّرِّيبي في حلّ المُنازعات الضَّرَّببية نظرياً وعملياً.

2. العمل على إدخال تعديلات على نظام الرسوم على المنتجات المحلية، وإصدار تعليمات لمزاولي مهنة مدققي الحسابات القانونيين والمحامين بممارسة مهنة الوساطة.

3. العمل على خلق جو من الثقة والاطمئنان ما بين موظفي و مكلفي الدوائر الضَّرَّببية.

وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى حاجة المجتمع الفلسطيني والإدارة الضَّرَّببية إلى تفعيل استخدام الاساليب البديلة؛ لما لها من دور بالغ الأهمية في تسوية النزاعات الضَّرَّببية والحدّ من الاحتتاق القضائي الذي تعاني منه المحاكم، وجاءت هذه النتيجة متسقة مع دراسة الباحث (لطي بركات، 2016) في نتائجها البحثية من حيث ضرورة إنهاء الصُّلح الضَّرِّيبي في الإدارة الضَّرَّببية، وعدم رفعها إلى القضاء من أجل الحفاظ على مصالح الطرفين والسيطرة على النتائج وحماية خزينة الدولة.

ثانيا: إجابة السؤال الثاني والذي ينص على: ما مدى كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حل المنازعات الضريبية؟

جدول (7): نتائج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية واختبار (t)، والأهمية النسبية لمدى كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حل المنازعات الضريبية

التسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	مستوى الدلالة Sig.*	ترتيب أهمية الفقرة	الأهمية النسبية
6.	يساهم الصلح الضريبي الإداري في تخفيف العبء عن المحاكم القضائية	04.50	0.600	23.464	*0.00	1	مرتفع
7.	التصالح الضريبي يجنب الدولة نفقات مالية باهظة	04.07	.6940	14.651	*0.00	2	مرتفع
8.	المنافسة بين الموظفين تشجع الموظف على حل المنازعات الضريبية بالصلح	03.98	0.870	10.691	*0.00	6	مرتفع
9.	تمتلك الإدارة الضريبية القدرة على اقناع المكلف بضرورة اجراء الصلح الضريبي	03.97	0.730	12.492	*0.00	7	مرتفع
10.	يملك موظفو الإدارة الضريبية مهارات الاتصال والتواصل مع المكلفين	04.01	0.770	12.294	*0.00	4	مرتفع
11.	التعسف مرفوض من قبل موظفي الإدارة الضريبية في استخدام السلطات الممنوحة لهم وفق القانون	04.06	0.800	12.447	*0.00	3	مرتفع
12.	تمتلك لجان الصلح الضريبي المعرفة الكافية بالانظمة والقوانين المتبعة بحيث تجعل إجراءات الصلح مرنة	03.98	0.810	11.393	*0.00	5	مرتفع
	المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري العام للبعد	04.08	0.520	19.685	*0.00		مرتفع

\* دال إحصائيا عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$  \*\* دال إحصائيا عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.01)$

- قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$  = 1.962 وتم استخراجها بالاستناد للوسط الافتراضي للفقرة البالغ (3)

يتضح من خلال نتائج الجدول (7) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بعد كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضريبية قد تراوحت ما بين (3.97-4.50) على مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة مرتفعة لكفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضريبية، إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم(6)، ونصها: " يساهم الصلح الضريبي الإداري في تخفيف العبء عن المحاكم القضائية "بمتوسط حسابي بلغ (4.50)، وانحراف معياري بلغ (0.60)، فيما حصلت الفقرة رقم (9) ونصها: " تمتلك الإدارة الضريبية القدرة على إقناع المُكَلَّف بضرورة إجراء الصلح الضريبي " على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.97)، وانحراف معياري بلغ (0.73)، وأهمية نسبية مرتفعة.

ويلاحظ من خلال نتائج الجدول (7) أن التشتت منخفض في استجابات أفراد عينة الدراسة حول كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضريبية، وهو ما يعكس مدى التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة، واتفقهم على كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضريبية، وما يؤكد ذلك أن كافة مستويات الدلالة لجميع الفقرات التي تمثل هذا البعد كانت أقل من (0.05)، وبشكل عام يتبين أن مستوى كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضريبية كانت مرتفعة، وبمتوسط حسابي عام (4.08)، وانحراف معياري عام بلغ (0.52).

يتضح لنا من خلال نتائج تحليل الجدول الإحصائي للمجموعه الثانية، والتي تمثل " كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء لحلّ المنازعات في ذهن أطراف المنازعة" أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين (3.97-4.5)، الأمر الذي يشير إلى درجة موافقة تصل إلى %81.6 في كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضريبية، وعلى الرغم من عدم وجود تباين كبير في المتوسطات الحسابية بين الأبعاد إلا أن حصول البعد التاسع " تمتلك الإدارة الضريبية القدرة على إقناع المُكَلَّف بضرورة إجراء الصلح الضريبي " على أقل متوسط حسابي، وانحراف معياري على الرغم من أهمية هذه الفقرة في التوصل إلى ضرورة إجراء الصلح الضريبي.

ونظراً لما تشكله هذه الفقره من أهمية كبيرة ودور محوري في دعم العملية الإداريّة نحو الصلح الضّرّبي فإنّه يجب على الإدارة الضّرّبية العمل، وبشكل جدي وحثيث على تدريب وتأهيل موظفي الإدارة الضّرّبية، وبناء الكفاءات والقدرات التي تساعد على تطوير المعرفة. فوجود جهاز إداري مؤلف من عناصر إدارية مؤهلة، ولديها الكفاءة الفنية على القيام بالمهام الملقاه على عاتقها في هذا الجزء من أجل تحقيق أهدافها، وحل المشاكل الناتجة عن تحديد الوعاء الضّرّبي.

وتعزو الباحثه هذه النتيجة إلى الآثار الإيجابية المتحققة من استخدام الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضّرّبية من ربح للوقت والسرعه المتناهية في إنهاء الخلاف، والتقليل من التكاليف واختصار الجهد وتخفيف العبء على المحاكم؛ مما يؤدي إلى استمرار الروابط التجاريه وتوطيد العلاقة بين أطراف النزاع الامر الذي لا يحدث في كثير من الأحيان، وبالذات عند السير في إجراءات التقاضي وانتصار قرار المحكمة لأحد الخصوم، أو إدانة الطرف الآخر؛ مما يؤدي إلى خلق جروحاً لا تندمل في نفسية الطرف المدان في القضية.

ثالثاً: إجابة السؤال الثالث والذي ينص على: ما درجة ثقة المُكَلَّف بالموظفين والإجراءات الضَّرْبِيَّة؟

جدول (8): نتائج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، واختبار (t) والأهمية النسبية درجة ثقة المُكَلَّف بالموظفين، والإجراءات الضَّرْبِيَّة.

التسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	مستوى الدلالة Sig.*	ترتيب أهمية الفقرة	الأهمية النسبية
13.	الأمانة التي يمتاز بها موظفو الضَّرْبِيَّة تشجع المُكَلَّف على الصَّلْح	3.96	.7890	11.542	*0.00	8	مرتفع
14.	تجنب المحاباة و المغالاة في تقدير الوعاء الضَّرْبِي ي شجع المُكَلَّف على الصَّلْح الضَّرْبِي	4.10	.6400	16.221	*0.00	4	مرتفع
15.	الصَّلْح الضَّرْبِي يقلل التدخل من قبل الإدارة الضَّرْبِيَّة بشكل مزعج في حسابات المُكَلَّف	4.10	.5840	17.765	*0.00	5	مرتفع
16.	ثقافة المُكَلَّف الماليَّة والضَّرْبِيَّة، ومعرفة حقوقه وواجباته تدفعه للتوجه نحو الصَّلْح الضَّرْبِي	4.02	.8780	10.977	*0.00	6	مرتفع
17.	توفر الفطنة والدراية القانونية لدى فاحص الحسابات تشجع المُكَلَّف على التصالح الضَّرْبِي	4.20	.8410	13.473	*0.00	2	مرتفع
18.	الالتزام المحاسبي بمسك الدفاتر المحاسبية القانونية ينهي النزاع الضَّرْبِي في مراحل المبكرة	4.34	.5850	21.712	*0.00	1	مرتفع
19.	عرض الصَّلْح الضَّرْبِي على المُكَلَّف يزيد من ثقة المُكَلَّفين بالإدارة الضَّرْبِيَّة	4.13	0.7410	14.439	*0.00	3	مرتفع
20.	تتجنب الإدارة العليا الضغط على الدوائر الضَّرْبِيَّة لرفع مستويات الجباية	4.00	.8110	11.620	0.00*	7	
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد	4.10	.4510	23.188	*0.00		مرتفع

\*دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) \*\*دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.01 ≤ α)

-قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) = 1.962 وتم استخراجها بالاستناد للوسط الافتراضي

للفقرة البالغ (3)

يتضح من خلال نتائج الجدول (8) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بعد ثقة المُكَلَّف بالموظفين والإجراءات الضَّرَّيبية قد تراوحت ما بين (3.96-4.34) على مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة مرتفعة لثقة المُكَلَّف بالموظفين والإجراءات الضَّرَّيبية، إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (18)، ونصها "الالتزام المحاسبي بمسك الدفاتر المحاسبية القانونية ينهي النزاع الضَّرَّيب في مرحلته المبكرة" بمتوسط حسابي بلغ (4.34)، وانحراف معياري بلغ (0.58)، فيما حصلت الفقرة رقم (13) ونصها: "الامانة التي يمتاز بها موظفو الضَّرَّيبية تشجع المُكَلَّف على الصُّلح" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.96)، وانحراف معياري بلغ (0.78)، وأهمية نسبية مرتفعة.

ويلاحظ من خلال نتائج الجدول (8) أن التشتت منخفض في استجابات أفراد عينة الدراسة حول ثقة المُكَلَّف بالموظفين والإجراءات الضَّرَّيبية، وهو ما يعكس مدى التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة واتفاقهم على ارتفاع ثقة المُكَلَّف بالموظفين والإجراءات الضَّرَّيبية، وما يؤكد ذلك أن كافة مستويات الدلالة لجميع الفقرات التي تمثل هذا البعد كانت أقل من (0.05)، وبشكل عام يتبين أن مستوى ثقة المُكَلَّف بالموظفين والإجراءات الضَّرَّيبية كانت مرتفعة وبمتوسط حسابي عام (4.18)، وانحراف معياري عام بلغ (0.45).

من خلال التحليل الإحصائي للجدول أعلاه، والتي تمثل ثقة المُكَلَّف بالموظفين والإجراءات الضَّرَّيبية تبين للباحثة عدم وجود فروق ذات أهمية نسبية ما بين الأبعاد، فالمتوسطات الحسابية لفقرات بعد الثقة تراوحت ما بين (3.96-4.34) أي ما يقارب درجة لموافقة الكليه تصل إلى 82%، مما يدل على مدى الثقة التي حظي بها موظفو الإدارة الضَّرَّيبية، وهذه النتيجة وإن دلت على شيء، فإنما تدل على التزام موظفي الإدارة الضَّرَّيبية وخاصة فاحصي الحسابات بمعايير وقواعد السلوك الاخلاقي كالنزاهه والشفافية والاستقامة والحيادية، وعدم انحيازهم إلى مكلف دون الآخر أو إلى جهة ذات علاقة. وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (الزغبي 2010) التي توصلت إلى أن هناك أثرا للعوامل الاخلاقية في مستوى الإذعان الضَّرَّيب.

وتؤكد الباحثة على أن توفر الثقة الماليّة، وأخلاقيات العمل المثاليه ما بين المُكلّف والإدارة الضريبيّة داخل الإطار المالي والضريبي يؤدي إلى جذب المُكلّفين للجوء إلى الإدارة الضريبيّة، والأساليب البديلة في حل النزاعات الضريبيّة.

رابعاً: إجابة السؤال الرابع والذي ينص على: ما مدى وضوح ودقة القانون التعليمات؟

جدول (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار (t)، والأهمية النسبية درجة وضوح ودقة القانون التعليمات.

التسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	مستوى الدلالة Sig.*	ترتيب أهمية الفقرة	الأهمية النسبية
.21	القانون الضريبي واضح وصريح، ولا يحتاج إلى تأويل أو تفسير	3.79	1.089	6.911	*0.00	5	مرتفع
.22	الإجراءات السليمة والواضحة تبين للمكلف حقوقه وواجباته بدقة	4.00	.7380	12.774	*0.00	3	مرتفع
.23	القانون الضريبي الخاص بضرورية القيمة المضافة مرّن فيما يخص التصالح الإداري	3.83	.9790	8.006	*0.00	4	مرتفع
.24	عدم وضوح الحقائق والأدلة المتعلقة بالمنازعة يدفع الطرفين للقبول بالصلح	3.69	.9090	7.225	*0.00	6	مرتفع
.25	الفتنة والدراية للوصول إلى الحقائق والأدلة يدفع الطرفين للقبول بالصلح	4.02	.7830	12.319	*0.00	2	مرتفع
.26	الاختلاف بين الطرفين في تفسير التعليمات والأنظمة يدفعهما نحو الحلول البديلة	4.03	.8840	11.021	*0.00	1	مرتفع
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد	3.89	.5880	14.381	*0.00		مرتفع

\* دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) \*\* دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01 ≤ α)

-قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) = 1.962 وتم استخراجها بالاستناد للوسط الافتراضي للفقرة البالغ (3)

يتضح من خلال نتائج الجدول (9) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بعد مدى وضوح ودقة القانون التعليمات قد تراوحت ما بين (3.69-4.03) على مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة مرتفعة لوضوح ودقة القانون التعليمات، إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم(26)، ونصها: " الاختلاف بين الطرفين في تفسير التعليمات والأنظمة يدفعهما نحو الحلول البديلة "بمتوسط حسابي بلغ (4.03) وانحراف معياري بلغ (0.88)، فيما حصلت الفقرة رقم (24) ونصها " عدم وضوح الحقائق والادلة المتعلقة بالمنازعة يدفع الطرفين للقبول بالصُلح " على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.69) وانحراف معياري بلغ (0.90)، وأهمية نسبية مرتفعة.

ويلاحظ من خلال نتائج الجدول (9) أن التشتت منخفض في استجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى وضوح ودقة القانون والتعليمات، وهو ما يعكس مدى التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة واتفاقهم على ارتفاع وضوح ودقة القانون والتعليمات، وما يؤكد ذلك أن كافة مستويات الدلالة لجميع الفقرات التي تمثل هذا البعد كانت أقل من (0.05)، وبشكل عام يتبين أن مستوى وضوح ودقة القانون والتعليمات كانت مرتفعة، وبمتوسط حسابي عام (3.89)، وانحراف معياري عام بلغ (0.58).

وجاء في الجدول التاسع والذي يقيس درجة وضوح ودقة القانون الضريبي، والتعليمات في المرتبة الأخير من حيث المتوسطات الحسابية، ودرجة الموافقة الكلية والتي بلغت ما يقارب 77.8%، مما يدل على انخفاض مستوى وضوح ودقة القانون الضريبي، والتعليمات حيث إن قيمة الانحراف المعياري في السؤال الخامس والعشرين (عدم وضوح الحقائق والأدلة المتعلقة بالمنازعة يدفع الطرفين للقبول بالصُلح)، فالجوء إلى الطرق القضائية يحتاج إلى أدلة واضحة للاستناد عليها في الدفاع، وإثبات الواقعة الضريبية، وتعتبر عملية الإثبات إحدى الأدوات الضرورية التي يلجأ إليها القاضي للتحقق من الوقائع القانونية، ومدى سلطته القانونية كما أنها تعتبر الوسيلة العملية التي يعتمد عليها المكلفون في صيانه حقوقهم.



وتعزو الباحثة هذه النتيجة لعدم وجود قانون ضريبة قيمة مضافة في فلسطين، وتطبيق قانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لعام 1985، وأن هذا النظام هو نظام عقيم وقديم ومجحف بحق المُكَلَّف الفلسطيني، حيث تم ترجمته حرفياً من اللغة العبرية إلى اللغة العربية لذلك، فهو يحمل في طياته الكثير من المصطلحات غير المفهومة أو المدرجة في قاموس اللغة العربية، والتي تعمل على وجود صعوبة كبيره في تفسير البنود والنصوص القانونية التي يمكن الاحتكام إليها.

خامساً: إجابة السؤال الخامس والذي ينص على: ما الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح؟

جدول (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار (t) والأهمية النسبية درجة الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح.

التسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	مستوى الدلالة Sig.*	ترتيب أهمية الفقرة	الأهمية النسبية
.27	وجود وسطاء في حل النزاع الضريبي يدعم نوع من الشفافية والنزاهة	4.04	.8640	11.39 9	*0.00	3	مرتفع
.28	يتوفر في فلسطين وسطاء ومحكمون ذوو خبرة واسعة في القانون الضريبي مما يعطي تفسيراً أكثر وضوحاً للمتنازعين	3.86	.9190	8.878	*0.00	7	مرتفع
.29	ترحب الإدارة الضريبية بالوساطة من أهل الخبرة لحل النزاع	3.83	.8820	8.892	*0.00	6	مرتفع
.30	هناك ضرورة لتشكيل لجان وساطة رسمية و/أو تحكيم لحل النزاعات الضريبية لتشجيع المكلف على اللجوء للصلح الضريبي	4.06	.8360	12.03 6	*0.00	1	مرتفع
.31	يمكن للوسطاء توفير الوقت والجهد والخبرة لكلا الطرفين	4.03	.7600	12.82 3	*0.00	4	مرتفع
.32	يساعد وجود الوسطاء في نقل المهارات والمواقف الجيدة لحل النزاع	4.04	.7210	13.66 2	*0.00	2	مرتفع
.33	يحقق وجود الوسطاء دافعاً لأطراف النزاع للعمل بشكل أكثر تعاوناً	4.02	.7680	12.55 4	0.00*	5	
	المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري العام للبعد	3.98	.6320	14.73 1	*0.00		مرتفع

\* دال إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) \*\* دال إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.01$ )

- قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) = 1.962 وتم استخراجها بالاستناد للوسط الافتراضي للفقرة البالغ (3)

يتضح من خلال نتائج الجدول (10) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بعد مدى الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح قد تراوحت ما بين (3.86-4.04) على مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة مرتفعة للحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح، إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (30) ونصها: "هناك ضرورة لتشكيل لجان وساطة رسمية و/أو تحكيم لحل النزاعات الضريبية لتشجيع المكلف على اللجوء للصلح الضريبي" بمتوسط حسابي بلغ (4.06) وانحراف معياري بلغ (0.83)، فيما حصلت الفقرة رقم (28) ونصها: "يتوفر في فلسطين وسطاء ومحكمون ذوو خبرة واسعة في القانون الضريبي؛ مما يعطي تفسيراً أكثر وضوحاً للمتنازعين" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.86)، وانحراف معياري بلغ (0.91) وأهمية نسبية مرتفعة.

ويلاحظ من خلال نتائج الجدول (10) أن التشتت منخفض في استجابات أفراد عينة الدراسة حول الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح، وهو ما يعكس مدى التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة واتفاقهم على ارتفاع الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح، وما يؤكد ذلك أن كافة مستويات الدلالة لجميع الفقرات التي تمثل هذا البعد كانت أقل من (0.05)، وبشكل عام يتبين أن مستوى الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح كانت مرتفعة وبمتوسط حسابي عام (3.98)، وانحراف معياري عام بلغ (0.63).

يظهر الجدول أعلاه تحليل أسئلة المجموعة الخامسة، والتي تمثل درجة الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح حيث يظهر الجدول أعلاه الوسط الحسابي، والانحراف المعياري لإجابات العينة لكل سؤال حيث بلغت أعلى قيمة انحراف معياري 4.04 أدنى قيمة 3.86، وهذا مؤشر إيجابي جداً يظهر الحاجة الماسة إلى وجود وسطاء ضريبيين، لما لهم من دور إيجابي لا يستهان به في تحسين العلاقة بين أطراف النزاع، وتوفير الوقت والجهد والخبرة، وبالتالي التأثير على خزينة الدولة ورفدها بالأموال إضافة إلى الدور الأكثر إيجابية في دعم النزاهة والشفافية.

وتعزو الباحثه هذه النتيجة إلى افتقار فلسطين إلى مؤسسات تعنى بالتحكيم المالي والضريبي على مستوى دولة فلسطين تعنى بتذليل المشاكل والعقوبات التي تواجه أطراف النزاع، وتحافظ على حقوقهم وضمان الوصول إلى حلول ترضي الطرفين.

سادسا: إجابة السؤال السادس، والذي ينص على: ما منافع الصُّلح الضَّرْبِيِّ لأطراف المنازعة؟

جدول (11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار (t) والأهمية النسبية لمنافع الصُّلح الضَّرْبِيِّ لأطراف المنازعة.

التسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	مستوى الدلالة Sig.*	ترتيب أهمية الفقرة	الأهمية النسبية
.34	الصُّلح الضَّرْبِيِّ في الإدارة الضَّرْبِيَّة يدفع المُكَلَّف للالتزام الضَّرْبِيِّ	4.02	.8390	11.496	*0.00	6	مرتفع
.35	الصُّلح الضَّرْبِيِّ يدفع المُكَلَّف إلى دفع الكشوف الدورية المتخلفه عن الدفع	4.04	.7670	12.846	*0.00	5	مرتفع
.36	الصُّلح الضَّرْبِيِّ لا يؤدي إلى توقف عمل المُكَلَّف	4.08	.6330	16.239	*0.00	3	مرتفع
.37	التصالح على المخالفات الغرامات والتحديدات يدفع المُكَلَّف إلى الالتزام الضَّرْبِيِّ، ورفد الخزينة بالأموال	4.00	.6390	14.750	*0.00	7	مرتفع
.38	لأعضاء لجنة التصالح الضَّرْبِيِّ مهارات كافية تحقق أهداف دائرة الضَّرْبِيَّة	4.05	.6280	15.863	*0.00	4	مرتفع
.39	التخطيط السليم للتصالح الضَّرْبِيِّ من قبل لجنة التصالح الضَّرْبِيَّة يؤدي إلى خفض تكاليف جباية الضَّرْبِيَّة، والإسراع في التحصيل	4.19	.6000	18.705	*0.00	1	مرتفع
.40	الأساليب البديلة موفرة للوقت ورافدة للخزانة العامة، وبالتالي تجعل المال منتجاً	4.15	.6010	18.163	0.00*	2	
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد	4.08	.4820	21.100	*0.00		مرتفع

\*دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) \*دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01 ≤ α)

- قيمة (t) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05 ≤ α) = 1.962 وتم استخراجها بالاستناد للوسط الافتراضي للفقرة البالغ (3)

يتضح من خلال نتائج الجدول (11) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بعد منافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة قد تراوحت ما بين (4.00-4.19) على مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يشير إلى درجة مرتفعة لمنافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة، إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (39) ونصها: "التخطيط السليم للتصالح الضريبي من قبل لجنة التصالح الضريبية يؤدي إلى خفض تكاليف جباية الضريبة، والإسراع في التحصيل" بمتوسط حسابي بلغ (4.19) وانحراف معياري بلغ (0.60)، فيما حصلت الفقرة رقم (37) ونصها: "التصالح على المخالفات الغرامات والتحديات يدفع المكلّف إلى الالتزام الضريبي ورفد الخزينة بالأموال" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (4.00) وانحراف معياري بلغ (0.63) وأهمية نسبية مرتفعة.

ويلاحظ من خلال نتائج الجدول (11) أن التشتت منخفض في استجابات أفراد عينة الدراسة حول منافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة، وهو ما يعكس مدى التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة واتفاقهم على منافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة، وما يؤكد ذلك أن كافة مستويات الدلالة لجميع الفقرات التي تمثل هذا البعد كانت أقل من (0.05)، وبشكل عام يتبين أن مستوى منافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة كان مرتفعاً، وبمتوسط حسابي عام (4.08)، وانحراف معياري عام بلغ (0.48).

ويظهر من الجدول أعلاه نتائج التحليل الإحصائي لأسئلة المجموعة السادسة، والتي تمثل "منافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة" حيث يظهر هذا الجدول المتوسطات الحسابية بدرجة موافقة عليا تصل إلى 4.19 ودنيا 4.00 والذي يشير إلى درجة موافقة كبيرة جداً، الأمر الذي يظهر في الواقع الأهمية الكبرى الناتجة عن الصلح الضريبي حيث إنها تمكن أطراف المنازعة من التحدث عن أنفسهم، وعن الظروف المحيطة بهم وتلبية احتياجاتهم بشكل أفضل ناهيك عن الآثار الإيجابية الجمّة الناتجة عن عدم توقف عمل المكلّف، ودفع الكشوف الدورية بشكل مستمر، ورفد خزينة الدولة بالأموال بالإضافة إلى توفير الوقت والجهد والأموال واستغلالها بشكل أفضل.

وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى ثقافة المجتمع الفلسطيني التي تدفعه إلى التفكير السليم نحو البدائل التي يمكن استغلالها دون اللجوء إلى القضاء إضافة إلى التفكير الاقتصادي الذي يقوده إلى التفكير في أهمية المنافع المادية التي قد يجنيها، ويتجنبها نتيجة اللجوء إلى هذه البدائل ودراسة أهمية الوقت بالنسبة له في توليد الأموال.

سابعاً: إجابة السؤال الرئيس للدراسة والذي ينص على: ما مدى فعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضريبي؟

للإجابة عن السؤال تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية لأبعاد الدراسة، والدرجة الكلية حسب درجة فعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضريبي:

جدول (12): نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية لأبعاد فعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضريبي وللدرجة الكلية

الترتيب	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	صورة الأساليب البديلة عن القضاء لحلّ المنازعات في ذهن أطراف المنازعة	4.2045	0.54936	مرتفع
2	ثقة المكلّف بالموظفين والإجراءات الضريبية	4.1096	0.45141	مرتفع
3	كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضريبية	4.0883	0.52157	مرتفع
4	منافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة	4.0803	0.48299	مرتفع
5	الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح	3.9872	0.63218	مرتفع
6	وضوح ودقة القانون والتعليمات	3.8970	0.58845	مرتفع
	الدرجة الكلية	4.0611	0.41987	مرتفع

يتضح من خلال الجدول (12) ما يلي:

1- أن الدرجة الكلية لفعالية الصُّلح الضَّرْبِي في فلسطين بتحقيق ميزاته وإنهاء النزاع الضَّرْبِي في فلسطين، كانت بدرجة مرتفعة حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي الكلي لاستجابات المبحوثين على جميع الفقرات لجميع الأبعاد (4.06).

2- أن ترتيب الأبعاد تبعاً للأهمية النسبية لكل بعد جاء على النحو التالي:

المرتبة الأولى: بعد صورة الأساليب البديلة عن القضاء لحلّ المنازعات في ذهن أطراف المنازعة.

المرتبة الثانية: بعد كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضَّرْبِيّة.

المرتبة الثالثة: بعد منافع الصُّلح الضَّرْبِي لأطراف المنازعة.

المرتبة الرابعة: بعد منافع الصُّلح الضَّرْبِي لأطراف المنازعة.

المرتبة الخامسة: الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح.

المرتبة السادسة: وضوح ودقة القانون، والتعليمات.

اجابة السؤال السابع ( هل تختلف اجابات الاسئلة السابقة باختلاف العوامل الديمغرافية لموظفي الادارة الضربية؟)

بعد التأكد مسبقاً من صلاحية نموذج الدراسة للتليل الإحصائي، وعدم وجود تداخل خطي بين متغيرات، وخضوع بيانات متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي، سيتم اختبار الفرضيات التالية:

1. لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى فعالية الصُّلح

الضَّرْبِي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضَّرْبِي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

2. لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى فعالية الصُّلح

الضَّرْبِي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضَّرْبِي تبعاً لمتغير التخصص.

3. لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى فعالية الصُّلح الضَّرِّيبي في فلسطين بتحقيق ميزاتِه، وإنهاء النزاع الضَّرِّيبي تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

4. لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى فعالية الصُّلح الضَّرِّيبي في فلسطين بتحقيق ميزاتِه، وإنهاء النزاع الضَّرِّيبي تبعاً لمتغير طبيعة العمل.

#### اختبار الفرضية الأولى

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى فعالية الصُّلح الضَّرِّيبي في فلسطين بإنهاء النزاع الضَّرِّيبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

ومن أجل فحص الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، ومن ثم استخدمت تحليل التباين الاحادي (One-Way ANOVA)؛ للتعرف على دلالة الفروق في مدى فعالية الصُّلح الضَّرِّيبي في فلسطين بتحقيق ميزاتِه، وإنهاء النزاع الضَّرِّيبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي والجداول (13) و(14) تبين ما يلي:



جدول (13) المتوسطات الحسابية لدرجة فعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي الابعاد	دبلوم فاقل المتوسط	بكالوريوس المتوسط	ماجستير المتوسط	دكتوراه المتوسط
صورة الأساليب البديلة عن القضاء لحلّ المُنازعات في ذهن أطراف المنازعة	4.3176	4.1619	4.2286	4.5000
كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المُنازعات الضريبية	4.0756	4.0884	4.0000	4.5000
ثقة المُكّلف بالموظفين، والإجراءات الضريبية	4.1324	4.1091	4.0000	4.3125
وضوح ودقة القانون، والتعليمات	4.1373	3.8122	3.9286	4.4167
الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح	4.0168	3.9705	4.0612	4.0000
منافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة	4.0588	4.0748	4.0612	4.5000
الدرجة الكلية	4.1231	4.0362	4.0466	4.3715

يتضح من خلال الجدول (13) وجود فروق بين المتوسطات الحسابية، ومن أجل معرفة إن كانت هذه الفروق قد وصلت لمستوى الدلالة الاحصائية، تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، والجدول (14) يوضح ذلك:

جدول (14): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في فعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

مستوى الدلالة	"ف" المحسوبة	متوسط الانحراف	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المؤهل العلمي
0.646	0.555	0.170	3	0.511	بين المجموعات	صورة الأساليب البديلة عن القضاء لحلّ المنازعات
		0.306	85	26.048	داخل المجموعات	
			88	26.558	المجموع	
0.699	0.477	0.132	3	0.396	بين المجموعات	كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضريبية
		0.277	85	23.543	داخل المجموعات	
			88	23.939	المجموع	
0.840	0.280	0.058	3	.175	بين المجموعات	ثقة المكلف بالموظفين والإجراءات الضريبية
		0.209	85	17.757	داخل المجموعات	
			88	17.932	المجموع	
0.124	1.971	.6610	3	1.982	بين المجموعات	وضوح ودقة القانون والتعليمات
		.335	85	28.491	داخل المجموعات	
			88	30.473	المجموع	
0.982	0.057	0.024	3	0.071	بين المجموعات	الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح
		0.413	85	35.098	داخل المجموعات	
			88	35.169	المجموع	
0.675	0.512	0.122	3	.3650	بين المجموعات	منافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة
		0.237	85	20.164	داخل المجموعات	
			88	20.529	المجموع	
0.645	0.556	0.100	3	0.299	بين المجموعات	الدرجة الكلية
		0.179	85	15.215	داخل المجموعات	
			88	15.514	المجموع	

• دال إحصائياً عند مستوى  $(\alpha \leq 0,05)$ .

يتضح من الجدول (14) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب قد بلغت على الأبعاد كافة، وعلى الدرجة الكلية تبعا لاختلاف المؤهل العلمي على التوالي (0.12، 0.84، 0.69، 0.64)، وهذه القيم أكبر من قيمة مستوى الدلالة المحدد للدراسة ( $\alpha \leq 0,05$ ) أي أنه لا يوجد فروق تبعا للمؤهل العلمي، على الأبعاد وعلى الدرجة الكلية لفعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضريبي تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

#### اختبار الفرضية الثانية

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى فعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضريبي تبعا لمتغير التخصص.

ومن أجل فحص الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية تبعا لمتغير التخصص، ومن ثم استخدام تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)؛ للتعرف على دلالة الفروق في مدى فعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضريبي تبعا لمتغير التخصص والجدول (15) و(16) تبين ما يلي:

جدول (15): نتائج المتوسطات الحسابية لدرجة فعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضريبي تبعا لمتغير التخصص

التخصص	محاكاة		غير ذلك
	المتوسط	مالية و مصرفية	
الابعاد	المتوسط	المتوسط	المتوسط
صورة الأساليب البديلة عن القضاء لحل المنازعات في ذهن اطراف المنازعة	4.1828	4.2632	4.2167
كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضريبية	4.0271	4.1278	4.3214
ثقة المكلف بالموظفين، والإجراءات الضريبية	4.1207	4.0658	4.1250
وضوح ودقة القانون، والتعليمات	3.7960	3.9298	4.3333
الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح	3.9335	4.0451	4.1548
منافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة	4.0591	4.0376	4.2500
الدرجة الكلية	4.0199	4.0782	4.2335

يتضح من خلال الجدول (15) وجود فروق بين المتوسطات الحسابية، ومن أجل معرفة إن كانت هذه الفروق قد وصلت لمستوى الدلالة الاحصائية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، والجدول (16) يوضح ذلك:

**جدول (16) نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في فعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضريبي تبعاً لمتغير التخصص**

مستوى الدلالة	"ف" المحسوبة	متوسط الانحراف	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	التخصص
0.858	0.154	0.047	2	0.095	بين المجموعات	صورة الأساليب البديلة عن القضاء لحل المنازعات
		0.308	86	26.464	داخل المجموعات	
			88	26.558	المجموع	
0.193	1.678	0.450	2	.899	بين المجموعات	كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضريبية
		0.268	86	23.040	داخل المجموعات	
			88	23.939	المجموع	
0.894	0.112	0.023	2	.046	بين المجموعات	ثقة المكلف بالموظفين والإجراءات الضريبية
		0.208	86	17.885	داخل المجموعات	
			88	17.932	المجموع	
0.014 **	4.518	1.449	2	2.897	بين المجموعات	وضوح ودقة القانون والتعليمات
		0.321	86	27.575	داخل المجموعات	
			88	30.473	المجموع	
0.497	0.706	.284	2	.568	بين المجموعات	الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح
		.402	86	34.601	داخل المجموعات	
			88	35.169	المجموع	
0.423	0.868	0.203	2	0.406	بين المجموعات	منافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة
		0.234	86	20.123	داخل المجموعات	
			88	20.529	المجموع	
0.273	1.317	0.231	2	0.461	بين المجموعات	الدرجة الكلية
		0.175	86	15.053	داخل المجموعات	
			88	15.514	المجموع	

• دال إحصائياً عند مستوى  $(\alpha \leq 0,05)$ .

يتضح من الجدول (16) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب قد بلغت على الأبعاد (صورة الأساليب البديلة عن القضاء لحل المنازعات، كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء، الحاجة للوسطاء والمحكمين، منافع الصلح الضريبي)، وعلى الدرجة الكلية تبعاً لاختلاف التخصص على التوالي (0,85، 0,19، 0,89، 0,49، 0,42، 0,27)، وهذه القيم أكبر من قيمة مستوى الدلالة المحددة للدراسة ( $\alpha \leq 0,05$ ) أي أننا نقبل الفرضية الصفرية على هذه الأبعاد، وعلى الدرجة الكلية لفعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزات، وإنهاء النزاع الضريبي تبعاً لمتغير التخصص.

أما بالنسبة لبعد وضوح ودقة القانون، والتعليمات فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة (0,01)، وهذه القيمة أقل من قيمة مستوى الدلالة المحدد للدراسة ( $\alpha \leq 0,05$ ) أي أننا نرفض الفرضية الصفرية على هذا البعد، بمعنى وجود فروق جوهرية في فعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزات، وإنهاء النزاع الضريبي تبعاً لمتغير التخصص، ومن أجل تحديد لصالح من كانت الفروق اتبع تحليل التباين الاحادي باختبار أقل فرق دال (LSD) للمقارنات البعدية والجدول (17) يبين ذلك:

**جدول (17): نتائج اختبار LSD للمقارنات البعدية لدلالة الفروق في فعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزات، وإنهاء النزاع الضريبي تبعاً لمتغير التخصص على بعد وضوح ودقة القانون والتعليمات**

البعد	(أ) التخصص	(ب) التخصص	الفرق بين المتوسطات	مستوى الدلالة
وضوح ودقة القانون والتعليمات	محاسبة	مالية و مصرفية	-0.13385	0.374
		غير ذلك	-0.53736*	.0040
	مالية ومصرفية	محاسبة	0.13385	0.374
		غير ذلك	-0.40351	0.057
	غير ذلك	محاسبة	0.53736*	0.004
		مالية و مصرفية	0.40351	0.057
		غير ذلك	-0.21241	0.237

\* دال إحصائياً عند مستوى ( $\alpha \leq 0,05$ ).

يتضح من خلال نتائج الجدول 17 وجود فروق في فعالية الصُّلح الضَّرِّيبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضَّرِّيبي تبعاً لمتغير التخصص على بعد وضوح ودقة القانون والتعليمات بين تخصص المحاسبة، وبين غير ذلك من التخصصات لصالح الفئة الثانية.

ويستنتج من ذلك أن فئة المبحوثين من التخصصات الأخرى غير المحاسبة حول وضوح ودقة القانون، والتعليمات لديهم أفضل من تخصص المحاسبة.

### اختبار الفرضية الثالثة

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى فعالية الصُّلح الضَّرِّيبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضَّرِّيبي تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

ومن أجل فحص الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة، ومن ثم استخدام تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)؛ للتعرف على دلالة الفروق في مدى فعالية الصُّلح الضَّرِّيبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضَّرِّيبي تبعاً لمتغير سنوات الخبرة والجدول (18) و(19) تبين ذلك:

جدول (18) المتوسطات الحسابية لدرجة فعالية الصُّلح الضَّرِّيبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضَّرِّيبي تبعاً لمتغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة الابعاد	اقل من 5	بين 5-10	10 سنوات فاكثر
	المتوسط	المتوسط	المتوسط
صورة الأساليب البديلة عن القضاء لحلّ المنازعات في ذهن أطراف المنازعة	4.2267	4.1913	4.2039
كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضَّرِّيبية	3.9238	4.1429	4.1120
ثقة المُكَلَّف بالموظفين والإجراءات الضَّرِّيبية	4.1500	4.0543	4.1225
وضوح ودقة القانون والتعليمات	3.8889	3.8913	3.9020
الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح	4.0000	3.9379	4.0056
منافع الصُّلح الضَّرِّيبي لأطراف المنازعة	4.1714	4.0000	4.0896
الدرجة الكلية	4.0601	4.0363	4.0726

يتضح من خلال الجدول (18) وجود فروق بين المتوسطات الحسابية، ومن أجل معرفة إن كانت هذه الفروق قد وصلت لمستوى الدلالة الاحصائية، تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، والجدول (19) يوضح ذلك:

**جدول (19) نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في فعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضريبي تبعاً لمتغير سنوات الخبرة**

مستوى الدلالة	"ف" المحسوبة	متوسط الانحراف	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	سنوات الخبرة
0.982	0.018	0.006	2	0.011	بين المجموعات	صورة الأساليب البديلة عن القضاء لحلّ المنازعات
		0.309	86	26.547	داخل المجموعات	
			88	26.558	المجموع	
.4010	0.923	0.252	2	0.503	بين المجموعات	كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضريبية
		0.273	86	23.436	داخل المجموعات	
			88	23.939	المجموع	
0.780	.2490	0.052	2	0.103	بين المجموعات	ثقة المكلّف بالموظفين، والإجراءات الضريبية
		0.207	86	17.829	داخل المجموعات	
			88	17.932	المجموع	
0.996	0.004	0.001	2	0.003	بين المجموعات	وضوح ودقة القانون والتعليمات
		.354	86	30.470	داخل المجموعات	
			88	30.473	المجموع	
0.912	0.093	0.038	2	0.076	بين المجموعات	الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح
		0.408	86	35.093	داخل المجموعات	
			88	35.169	المجموع	
0.557	0.589	0.139	2	0.277	بين المجموعات	منافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة
		0.235	86	20.251	داخل المجموعات	
			88	20.529	المجموع	
0.944	0.058	0.010	2	0.021	بين المجموعات	الدرجة الكلية
		0.180	86	15.493	داخل المجموعات	
			88	15.514	المجموع	

• دال إحصائياً عند مستوى  $(\alpha \leq 0,05)$ .

يتضح من الجدول (14) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب قد بلغت على الأبعاد كافة، وعلى الدرجة الكلية تبعا لاختلاف سنوات الخبرة على التوالي (0,99، 0,78 0,40،098)، وهذه القيم أكبر من قيمة مستوى الدلالة المحدد للدراسة ( $\alpha \leq 0,05$ ) أي أننا نقبل الفرضية الصفرية على الأبعاد وعلى الدرجة الكلية لفعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضريبي تبعا لمتغير سنوات الخبرة.

#### اختبار الفرضية الرابعة

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى فعالية الصلح الضريبي في فلسطين بإنهاء النزاع الضريبي تبعا لمتغير طبيعة العمل.

ومن أجل فحص الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية تبعا لمتغير طبيعة العمل، ومن ثم استخدمت تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)؛ للتعرف على دلالة الفروق في مدى فعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضريبي تبعا لمتغير طبيعة العمل والجدول (20) و (21) تبين ذلك:

جدول (20) المتوسطات الحسابية لدرجة فعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضريبي تبعا لمتغير طبيعة العمل

فاحص حسابات	مقدر	نائب مدير	مدير دائرة	طبيعة العمل الأبعاد
المتوسط	المتوسط	المتوسط	المتوسط	
4.2222	4.1556	4.3286	4.0667	صورة الأساليب البديلة عن القضاء لحلّ المنازعات في ذهن أطراف المنازعة
4.1079	4.0000	4.2653	3.9405	كفاءة الأساليب البديلة عن القضاء في حلّ المنازعات الضريبية
4.1806	3.9792	4.1071	4.0417	ثقة المُكَلَّف بالموظفين والإجراءات الضريبية
3.8889	3.9722	3.9405	3.7639	وضوح ودقة القانون، والتعليمات
4.0254	4.0238	3.9898	3.7857	الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح
4.1238	3.9762	4.1327	4.0119	منافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة
4.0915	4.0178	4.1273	3.9351	الدرجة الكلية



يتضح من خلال الجدول (20) وجود فروق بين المتوسطات الحسابية، ومن أجل معرفة إن كانت هذه الفروق قد وصلت لمستوى الدلالة الإحصائية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، والجدول (21) يوضح ذلك:

جدول (21): نتائج تحليل التباين الاحادي لدلالة الفروق في فعالية الصُّلح الضَّرِيبِي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضَّرِيبِي تبعاً لمتغير طبيعة العمل

مستوى الدلالة	"ف" المحسوبة	متوسط الانحراف	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	طبيعة العمل
0.6530	0.544	0.167	3	0.501	بين المجموعات	صورة الأساليب
		0.307	85	26.057	داخل المجموعات	البديلة عن القضاء
			88	26.558	المجموع	لحلّ المنازعات
0.373	1.054	0.286	3	0.859	بين المجموعات	كفاءة الأساليب البديلة
		0.272	85	23.080	داخل المجموعات	عن القضاء في حلّ
			88	23.939	المجموع	المنازعات الضَّرِيبِيّة
0.415	0.961	.1960	3	0.588	بين المجموعات	ثقة المكلف
		0.204	85	17.344	داخل المجموعات	بالموظفين
			88	17.932	المجموع	والإجراءات الضَّرِيبِيّة
0.808	0.323	0.115	3	0.344	بين المجموعات	وضوح ودقة
		0.354	85	30.129	داخل المجموعات	القانون والتعليمات
			88	30.473	المجموع	
0.702	0.473	0.192	3	0.577	بين المجموعات	الحاجة للوسطاء
		0.407	85	34.592	داخل المجموعات	والمحكمين في
			88	35.169	المجموع	عملية التصالح
0.665	0.527	0.125	3	.375	بين المجموعات	منافع الصُّلح
		0.237	85	20.154	داخل المجموعات	الضَّرِيبِي لأطراف
			88	20.529	المجموع	المنازعة
0.610	0.611	0.109	3	0.327	بين المجموعات	الدرجة الكلية
		.1790	85	15.187	داخل المجموعات	
			88	15.514	المجموع	

• دال إحصائياً عند مستوى  $(\alpha \leq 0,05)$ .

يتضح من الجدول (21) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب قد بلغت على الأبعاد كافة، وعلى الدرجة الكلية تبعا لاختلاف طبيعة العمل على التوالي (0,37،0,65، 0,41، 0,80، 0,70، 0,66، 0,61)، وهذه القيم أكبر من قيمة مستوى الدلالة المحدد للدراسة ( $\alpha \leq 0,05$ ) أي أننا نقبل الفرضية الصفرية على الأبعاد وعلى الدرجة الكلية لفعالية الصلح الضريبي في فلسطين بتحقيق ميزاته، وإنهاء النزاع الضريبي تبعا لمتغير طبيعة العمل.

## الفصل الخامس

# النتائج والتوصيات

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

01. ان تطبيق استخدام الاساليب البديلة في حل المنازعات الضريبية له أثر ايجابي واضح في تخفيف الأعباء عن المحاكم القضائية، وتجنب الدولة نفقات مالية باهضة. مما يؤدي الى توطيد العلاقات ما بين أطراف النزاع.
02. يؤثر مدى الالتزام المحاسبي بمسك الدفاتر المحاسبية القانونية على انتهاء النزاع الضريبي في مرحلة مبكرة من مراحل النزاع. ولهذا عل الادارة الضريبية ان تدرك ان زيادة الثقة بالموظفين وتوفر الفطنة والدراية لديهم يزيد من ثقة المكلفين بالادارة الضريبية ويشجعهم على الصلح الضريبي.
03. عدم وجود قانون خاص بضريبة القيمة المضافة وتطبيق نظام الرسوم على المنتجات المحلية، مأخذ يضر بأطراف النزاع نتيجة لوجود الكثير من المصطلحات غير المفهومة، الأمر الذي يؤدي الى صعوبة كبيرة في تفسير النصوص القانونية التي يمكن الاحتكام اليها.
04. افتقار فلسطين الى لجان وساطة رسمية او جهة تحكيم لحل النزاعات الضريبية، بالرغم من المكانة المميزة التي تحتلها في تحقيق عدالة سريعة وفعالة، بفعل تراكم القضايا المطروحة امام الجهات القضائية وطول اجراءات وتكاليف التقاضي.
05. وجود ثقافة ماليه واقتصادية لدى ابناء المجتمع الفلسطيني تدفعه الى البحث عن البدائل لحل النزاعات الضريبية دون اللجوء الى القضاء. اضافة الى التفكير في المنافع الماليه التي قد يجنيها ويتجنبها نتيجة اللجوء الى هذه البدائل ودراسة اهمية الوقت بالنسبة الى توليد الاموال.
06. يتوجب على الإدارة الضريبية توفير كادر إداري ذي خبره وكفاءة عالية من خلال تدريبه على مهارات الاتصال والتواصل مع الجمهور؛ لزيادة ثقة المكلف بالإدارة الضريبية.

الأمر الذي يؤدي إلى بناء وتطوير العلاقات التي تساهم بشكل كبير في اقناع المُكَلَّف باللجوء إلى الصلح الضريبي.

07. الاستمرارية في العمل على نشر الثقافة الماليّة والضريبيّة، ومتطلبات ممارسة مهنة فاحصي الحسابات. الأمر الذي يؤدي إلى تطوير أسلوبهم في إعداد تقاريرهم وصولاً إلى إبداء رأي فني ومحايد، وتطوير أساليب اعتماده على أدلة وقرائن الإثبات في إعداد تقريره بالإضافة إلى زيادة نسبة الالتزام الطوعي لدى المُكَلَّفين من خلال تقديمهم الكشوفات الدورية الصحيحة بمواعيدها القانونية؛ مما يؤدي إلى محاربة التهرب الضريبي، ورفد خزينة الدولة بالأموال اللازمة.

08. يجب على الإدارة الضريبية العمل على إصدار مجموعه تعليمات وتفسيرات توضح طبيعة العلاقة، والطرق الإدارية المتبعة في حال تم اللجوء إلى الأساليب البديلة؛ نظراً لعدم قدرتها على تعديل نظام الرسوم على المنتجات المحلية الذي تم فرضه من خلال اتفاقية باريس الاقتصادية.

09. العمل على إيجاد مؤسسات قانونية، ومستقله تهتم بإيجاد محكمين ماليين وضرائبيين مستقلين يتم اللجوء اليهم في حال نشوب أي نزاع مالي.

10. العمل على توفير قسم خاص بالرقابة على الملفات الخاصة بالمُكَلَّفين بحيث يتم تحويل كافة الملفات الضريبية للرقابة والتدقيق، ومتابعه مدى الالتزام للحدّ من حدوث النزاع، وإعطاء رأي محايد في التسويات الضريبية ومتابعه، وتحصيل فرض الغرامات والتحديدات على المُكَلَّفين

11. العمل على تفعيل نظام الصلح الضريبي، وعقد ورشات عمل تثقيفية حول جدواه الاقتصادية بالنسبة للمكلف والإدارة الضريبية، وذلك من خلال تجنب المُكَلَّف للعقوبات التي قد تمسّ شخصه وسمعته ومركزه المالي وللادارة الضريبية من خلال رفد خزينة

الدولة بالأموال، وتبسيط إجراءات حلّ النزاع بين الطرفين وتخفيف العبء في عدد القضايا المرفوعة إلى القضاء؛ لفض النزاع بها وتخفيف النفقات الماليّة الباهظة.

12. العمل على إعادة تنظيم الإجراءات الإداريه المتبعه في حلّ النزاعات الضّرّيبية بشكل واضح ودقيق إضافة إلى تشكيل لجنة رقابية للرقابه على المهنيه، والموضوعيه التي يتبعها موظفو الإدارة الضّرّيبية في السّير في إجراءات الصّلح الضّرّيبى، واحتساب الوعاء الضّرّيبى والمبلغ موضوع النزاع على أساس القيمة الحقيقيه العادله بعيداً عن الأهواء الشخصيه والأمزجة.

13. تشكيل لجان رقابية للرقابه على إجراءات سير العمل والطرق المتبعه؛ لضمان تحقيق العداله الضّرّيبية وعدم خضوع المكلف إلى الضغط والإكراه من قبل الإدارة الضّرّيبية، وإهدار حقوقه بسبب استبداد السلطه الإداريه من خلال السلطات الممنوحة لها، وإثبات تحيزها في الإجراءات المتبعه وطرق الاحتساب.

14. العمل على تدريب أعضاء لجان التصالح الضّرّيبى على القوانين والأنظمه، والإجراءات المتبعه لضمان فاعليه وكفاءة لجان الصّلح الضّرّيبى في حلّ موضوع النزاع بكفاءة ومهنيه بعيداً عن المحاباة والمغالاه في المبلغ الضّرّيبى موضوع النزاع.

15. العمل على دعوة النائب العام لإصدار تعليماته القضائيه لرؤساء ووكلاء النيابة العامه بضرورة عرض الصّلح على المكلفين قبل المضي في الإجراءات القضائيه، وبعد الاستعلام عن المكلف بحيث لا يعرض عليه الصّلح إن كان مرتكباً لجرائم سابقه، وتم التصالح معه من قبل.

16. ايجاد نوع من الرقابه على اتفاق الصّلح يكفل عدم خضوع أطراف النزاع لأيّ تغرير أو إكراه أو ضغط لإتمام الصّلح الضّرّيبى.

17. نوصي الإدارة الضّرّيبية بعدم التسرع في المصادقه على اتفاقيه الصّلح الضّرّيبى، إلا بعد التأكد من سداد المبلغ غير المعترض عليه في حساب وزارة الماليّه.

18. نوصي الإدارة الضريبية العليا بعدم التدخل والضغط على موظفي الإدارة الضريبية لزيادة الحماية الضريبية الشهرية بغض النظر عن الطرق والأساليب المتبعه لرفد خزينة الدولة بالأموال.

### الابحاث المستقبلية

1. المنازعة الضريبية بين منازعات الوعاء الضريبي ومنازعات تحصيل الضريبة
2. منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الاداري
3. الاساليب البديلة لحل النزاعات الضريبية طبقاً لقانون الاجراءات الجزائية والمدنية الفلسطيني
4. منازعات التحصيل الضريبي (دراسة مقارنة)

## قائمة المصادر والمراجع

### القوانين والأنظمة

بروتيكول باريس الاقتصادي لعام 1994

قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني لعام 3 لعام 2001

قانون الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011

القانون المدني الفرنسي لعام 2012

مجلة الاحكام العدلية الفلسطينية

نظام الرسوم على المنتجات المحلية (يهودا والسامرة) لعام 1985

### المراجع

ابراهيم، فتحي: **طبيعة لجان التحكيم العامة وانعكاساتها على تدعيم ضمانات المُكَلَّف**. دبلوم السلك العالي، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية بالرباط، 1992.

إبراهيم، مدحت: **الصُّلْح والتصالح في قانون الإجراءات الجنائية، الطبعة الأولى، القاهرة، دار النهضة العربية، 2004م.**

ابن منظور، ابو الفضل جمال الدين محمد بن مكرم: **لسان العرب**، 1970

أبو كرش، شريف: **إدارة المنازعات الصُّرَّيبية في ربط وتحصيل الضَّرَّائب، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2004م.**

برايك، الطاهر: **عقد الصلح**، مذكرة لنيل شياذة الماجستير في العقود والمسؤولية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، بن عكنون، 2001-2002.



بربارة، عبد الرحمن، شرح قانون الاجراءات المدنية والادارية، ط 8 ، من أهم مقاطع كلمة وزير العدل بمناسبة تقديم مشروع قانون الاجراءات المدنية والادارية، ملحق أول، منشورات بغدادي، الجزائر، 8111.

بركات، عبد الكريم ودرار، حامد: علم المالية العامة، الاسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1971.

بوشير، محند أمقران: النظام القضائي الجزائري، ط 8 ، د م ج، بن عكنن، 8112.  
ثيغلاتي، عبد القادر: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، المغرب، دار النشر المغربية، 2002.

الحديثي، فخري، قانون العقوبات، الجرائم الاقتصادية، ط2، بغداد، مطبعة التعليم العالي، 1987.

الحرازي، محمد علي عوض: المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها في التشريعات الضريبية المقارنة، رسالة دكتوراه مقدمة 72 لجامعة حلوان في جمهورية مصر العربية، دن، ، 2011م،

حسين، محمد حكيم: النظرية العامة للصلح وتطبيقاتها في المواد الجنائية، دراسة مقارنة، د.ط، القاهرة، دار 11 الكتب القانونية، 2005.

الحلاق، محمد: الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية، بحث غير منشور.

حنا، نعيم فهم: دور الهندسة الضريبية في إعادة النظام الضريبي في مصر، مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصصه، اكااديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر، 1997

الخالدي، سعدي: مهارات التفاوض وإدارة النزاع، بحث غير منشور، 2010

ريفيه، جان مارك: مفهوم الاتحاد المالي في سويسرا وفي الاتحاد الاوروبي، سجلات المجلد 65 الصفحات 219 وما يليها A S A .القانون المالي السويسري.

ساري، جورجى شفيق: التحكيم ومدى جواز اللجوء اليه لفض المنازعات في مجال العقود الإدارية. دار النهضة العربية عام 1999.

سعد، إبراهيم نجيب: القانون القضائي الخاص، الجزء الأول، منشأة المعارف بالإسكندرية، 1974م.

الشوابكة، سالم محمد: المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2015م.

الشوبكي، عمر محمد: القضاء الإداري "دراسة مقارنة" الأردن، دار الثقافة والنشر والتوزيع، 2007

الصابري، سفيان ادريوش ورشيده: تصحيح الأساس الضريبي، مطبعة دار القلم الطبعة الاولى، 2002.

صديق، رمضان: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة).

صقر، نبي: الوسيط في شرح قانون الاجراءات المدنية والادارية (الاجراءات الإدارية)، دار الهدى، الجزائر، 2009.

العالي، حسن: الجرائم الاقتصادية أكثر مخاطر على البشرية، مقال منشور في صحيفة اليوم السعودية.

عامر، عادل: الجريمة الاقتصادية وأثرها على الاقتصاد الوطني، 2017، دنيا الوطن، مقال منشور

عبد التواب، معوض: الدفوع الضريبية في ظل قانون الضرائب الجديد رقم 91 لسنة 2005-2006.

عبد العال، خيرى عثمان: إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012.

عبيد، أسامة حسنين: الصُّح في قانون الإجراءات الجنائية، ماهيته والنظم المرتبطة به، دراسة مقارنة، الطبعة الاولى، القاهرة، دار النهضة العربية، 2005م.

عطية، حمدي رجب: دور المجني عليه في إنهاء الدعوى الجنائية، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه في 41 القانون، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية، 1990.

عودة وملكاوي: اساسيات البحث العلمي في التربية والعلوم الانسانية، جامعة اليوموك، دار الامل، 1992.

عوض، محمد محي الدين: القانون الجنائي، مبادئه الأساسية ونظرياته العامة في التشريعين المصري والسوداني، الطبعة العالمية، د. ن، 1963.

العياري، صابر: الصُّح في القانون الجنائي الاقتصادي، رسالة نيل شهادة ختم الدروس بالمعهد الاعلى للقضاء في تونس، الفوج الثاني عشر، السنة 2000-2001.

الغرياني، محمد: الصُّح والتصالح في القانون المصري والليبي، أحد الاسباب التي يصدر بناء عليها الأمر بالا 115 وجه لإقامة الدعوى الجنائية، المجلة الجنائية القومية، المجلد الخمسون، العدد الثاني، 2007.

الغريب، محمد عيد: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الاول، ط2، د.ن، 1997.

الفتي، عمرو عيسى: الوجيز في الصُّح والتصالح في المواد الجنائية وفقا للقانون 174 لسنة 1998 بتعديل قانون الإجراءات الجنائية

فوضيل، كوسة: الدعوى الضَّرْبِيَّة واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.

قاموس المعاني (موقع الكتروني)

كاتبي، عبدالله حزنه: الإجراءات الجنائية الموجزة، رسالة مقدمة للحصول على درجة الدكتوراه في الحقوق، 155 جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية، 1980.

ماركوس راينخ وولتر هـ. بوس، في كتاب: الاتفاق المتبادل على الإجراءات في معاهدات  
الأزدواج. المجلد 65 الصفحات 275 وما بعدها ASA. الضريبي السويسرية، سجلات  
القانون الضريبي السويسري.

المبيض، علي محمد: الصلح الجنائي وأثره في إنهاء الدعوى العامة في القانون الأردني،  
قدمت الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون، الجامعة  
الأردنية، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2015.

المجلس الاستشاري الوطني لتسوية المنازعات البديلة، حل المنازعات البديلة في نظام العدالة  
المدنية: ورقة قضايا، المجلس الاستشاري لقرار تسوية المنازعات الوطنية، كومنلث،  
استراليا. 2009.

المحاسنة، محمد سليمان حسين: التصالح وأثره على الجريمة الاقتصادية، دار وائل للنشر،  
2011

محمد دويدار، أسامة الفولي: النظام الضريبي بين النظرية والقانون المالي، دار الجامعة  
الجديدة، 2004.

محمد، أمين مصطفى: انقضاء الدعوى الجنائية بالصلح، مكتبة الإشعاع، 2002.

المرسوم التشريعي الايطالي المادة (2) رقم / 564 / تاريخ 30 أيلول 1994 الذي أصبح القانون  
رقم / 656 / تاريخ 30 تشرين الثاني 1994

المساعدة، أنور محمد صدقي: المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، 2007.  
مصطفى، محمود محمود: الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الأحكام العامة والإجراءات  
الجنائية، ج 1 ط 2، مطبعة جامعة القاهرة، 1979.

ملحم، سامي محمد: القياس والتقويم في التربية وعلم النفس، الطبعة الأولى، عمان، دار  
المسيرة، 2002

مهدي، عبد الرؤوف: شرح القواعد القانونية للإجراءات الجنائية، ط2، القاهرة، دار النهضة العربية، 1997.

مهدي، محفوظ، علم الماليه العامة والتشريع، دار النهضة العربية. مصر، 2005

الهالي، علي: الاتجاهات الحديثة في فرض الضرائب، 2012

الورتاني، بسمة: الصلح والقانون الجنائي الاقتصادي، مذكرة للحصول على شهادة الدراسات المعمقة، جامعة تونس، الجمهورية التونسية، 1997م .

يحيى، يس محمد: عقد الصلح بين الشريعة الإسلامية والقانون المدني، دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، 1978.

يشير بول، غولديلات، غرين، وساطة مباديء وعمليات وممارسة، الطبعة الثانية من نيوزيلاندا، ليكسيسنيكسيس نز ليميتد ولينغتون، 2008.

#### المواقع الإلكترونية

أبودهرين، عبد الله[انترنت]. موقع المعرفه القانونية: 2015 متاح من،

[https://anibrass.blogspot.com/2015/03/blog-post\\_15.html](https://anibrass.blogspot.com/2015/03/blog-post_15.html)

عبد القادر التيعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، 2002 متاح من

[https://anibrass.blogspot.com/2015/06/blog-post\\_26.html](https://anibrass.blogspot.com/2015/06/blog-post_26.html)

المحامي علي حمادة، وسائل بديلة ومستحدثة لمواجهة أزمة العدالة الجنائية،. 2007

<http://barasy.com/index.php?.name=news&op,12\7>

معهد ماس: موازنة عام 2016-20161701104418- [http://www.mas.ps/files/server/20161701104418-](http://www.mas.ps/files/server/20161701104418-2016)

2.pdf

نوع، [http://library.islamweb.net/newlibrary/display\\_book.php?](http://library.islamweb.net/newlibrary/display_book.php?idfrom=8203&idto=8203&bk_no=122&ID=8214)

idfrom=8203&idto=8203&bk\_no=122&ID=8214

<http://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/%D9%86%D8%B2%D8%A7%D8%B9/>

<https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/%D8%A7%D9%84%D8%B5%D9%84%D8%AD/>

## الملاحق

## ملحق

### محكمي الاستبانة والاستبانة

الرقم	المحكمين	مكان العمل
.1	د. مروان ابو هلال	جامعة القدس المفتوحة
.2	د. عبد الفتاح السرطاوي	جامعة الخضوري
.3	د. محمد عمارنة	جامعة القدس
.4	أ. محمود الخليلي	مدير عام الشؤون الادارية والماليه
.5	أ. سليمان حسون	مدير ضريبة القيمة المضافة



## الإستبانة



جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج المنازعات الضريبية

أخي الموظف...

أختي الموظفه....

تحية طيبة وبعد،،،

تقوم الباحثة بإعداد رسالة ماجستير للحصول على درجة الماجستير بإجراء دراسة بعنوان (محددات اختيار الصلح الضريبي في حل منازعات ضريبة القيمة المضافة) وقد أعدت الباحثة هذه الإستبانة لجمع المعلومات حول موضوع الدراسة، يرجى الإجابة عن فقراتها بدقة وموضوعية، شاكرين لكم حسن تعاونكم، ومؤكدين لكم بأن هذه المعلومات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحثة:عروبة شيحه

إشراف الدكتور:اسلام عبد الجواد

القسم الأول: معلومات عامة

أ. التحصيل العلمي

أ. دبلوم فائق      ب. بكالوريوس      ج. ماجستير      د. دكتورة

2. التخصص

أ. محاسبة      ب. مالية ومصرفية      ج. غير ذلك

3. سنوات الخبرة

أ. اقل من 5 سنوات      ب. بين 5 و 10 سنوات      ج. 10 سنوات فأكثر

4. طبيعة العمل

1. المكلف ومن يمثله: أ. محاسب      ب. مكتب محاسبي

2. الإدارة الضريبية: أ. مدير دائرة      ب. نائب مدير      ج. مقدر      د. فاحص حسابات

القسم الثاني: نرجوا وضع اشارة (X) في المكان الذي يعبر عن رأيك

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة
<b>صورة الاساليب البديلة عن القضاء لحل المنازعات في ذهن اطراف المنازعة</b>					
					1 الاساليب البديله تفتح المجال لاستكشاف طرق واقعيه بديله للقضاء
					2 يمكن للاساليب البديله مساعدة أطراف النزاع على توضيح الحقائق والاتفاق على حلها بشكل مرضي
					3 تساعد الاساليب البديله وصول أطراف النزاع الى حلول بكفاءة وفاعليه
					4 تحقق الاساليب البديله السيطرة على النتائج خلافاً للطرق القضائية
					5 يساهم الصلح الاداري في الحفاظ على مصالح الطرفين

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	
<b>كفاءة الاساليب البديلة عن القضاء في حل المنازعات الضريبية</b>						
					يساهم الصلح الضريبي الاداري في تخفيف العبء عن المحاكم القضائية	6
					التصالح الضريبي يجنب الدولة نفقات مالية باهظة	7
					المنافسة بين الموظفين تشجع الموظف على حل المنازعات الضريبية بالصلح	8
					تمتلك الادارة الضريبية القدرة على اقناع المكلف بضرورة اجراء الصلح الضريبي	9
					يمتلك موظفو الادارة الضريبية مهارات الاتصال والتواصل مع المكلفين	10
					التعسف مرفوض من قبل موظفي الادارة الضريبية في استخدام السلطات الممنوحة لهم وفق القانون	11
					تمتلك لجان الصلح الضريبي المعرفة الكافية بالأنظمة والقوانين المتبعة بحيث تجعل اجراءات الصلح مرنة	12
<b>ثقة المكلف بالموظفين والاجراءات الضريبية</b>						
					الأمانه التي يمتاز بها موظفو الضريبية تشجع المكلف على الصلح	13
					تجنب المحاباة و المغالاة في تقدير الوعاء الضريبي يشجع المكلف على الصلح الضريبي	14
					الصلح الضريبي يقلل التدخل من قبل الادارة الضريبية بشكل مزعج في حسابات المكلف	15
					ثقافة المكلف الماليه والضريبية ومعرفته حقوقه وواجباته تدفعه للتوجه نحو الصلح الضريبي	16
					توفر الفطنة والدراية القانونية لدى فاحص الحسابات تشجع المكلف على التصالح الضريبي	17

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	
					الالتزام المحاسبي بمسك الدفاتر المحاسبية القانونية ينهي النزاع الضريبي في مراحله المبكرة	18
					عرض الصلح الضريبي على المكلفين يزيد من ثقة المكلفين بالادارة الضريبية	19
					تتجنب الادارة العليا الضغط على الدوائر الضريبية لرفع مستويات الحماية	20
<b>وضوح ودقة القانون والتعليمات</b>						
					القانون الضريبي واضح وصريح ولا يحتاج الى تأويل او تفسير	21
					الاجراءات السليمة والواضحة تبين للمكلف حقوقه وواجباته بدقة	22
					القانون الضريبي الخاص بضريبة القيمة المضافة مرن فيما يخص التصالح الاداري	23
					عدم وضوح الحقائق والأدلة المتعلقة بالمنازعة يدفع الطرفين للقبول بالصلح	24
					الفتنة والدراية للوصول الى الحقائق والادلة يدفع الطرفين للقبول بالصلح	25
					الاختلاف بين الطرفين في تفسير التعليمات والانظمة يدفعهما نحو الحلول البديلة	26
<b>الحاجة للوسطاء والمحكمين في عملية التصالح</b>						
					وجود وسطاء في حل النزاع الضريبي يدعم نوع من الشفافية والنزاهة	27
					يتوفر في فلسطين وسطاء ومحكمين ذوي خبرة واسعه في القانون الضريبي مما يعطي تفسيراً أكثر وضوحاً للمتنازعين	28
					ترحب الادارة الضريبية بالوساطة من أهل الخبرة لحل النزاع	29

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	
					هناك ضرورة لتشكيل لجان وساطة رسمية و/أو تحكيم لحل النزاعات الضريبية لتشجيع المكلف على اللجوء للصلح الضريبي	30
					يمكن للوسطاء توفير الوقت والجهد والخبرة لكلا الطرفين	31
					يساعد وجود الوسطاء في نقل المهارات والمواقف الجيدة لحل النزاع	32
					يحقق وجود الوسطاء دافعاً لأطراف النزاع للعمل بشكل أكثر تعاوناً	33
<b>منافع الصلح الضريبي لأطراف المنازعة</b>						
					الصلح الضريبي في الإدارة الضريبية يدفع المكلف للالتزام الضريبي	34
					الصلح الضريبي يدفع المكلف الى دفع الكشوف الدورية المتخلفه عن الدفع	35
					الصلح الضريبي لا يؤدي الى توقف عمل المكلف	36
					التصالح على المخالفات الغرامات والتحديدات يدفع المكلف الى الالتزام الضريبي ورفد الخزينة بالأموال	37
					لأعضاء لجنة التصالح الضريبي مهارات كافية تحقق اهداف دائرة الضريبة	38
					التخطيط السليم للتصالح الضريبي من قبل لجنة التصالح الضريبية تؤدي الى خفض تكاليف جباية الضريبة والاسراع في التحصيل	39
					الاساليب البديلة موفره للوقت ورافدة للخزانة العامة وبالتالي تجعل المال منتجاً	40

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

**The Determinants of Adopting Tax  
Reconciliation in Value- Added Tax Dispute**

**By  
Orouba Omar Mohammad Shiha**

**Supervised by  
Dr. Islam Abdul Jawwad**

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

**2019**

**The Determinants of Adopting Tax Reconciliation in Value- Added  
Tax Dispute**

**By**

**Orouba Omar Mohammad Shiha**

**Supervised by**

**Dr. Islam Abdul Jawwad**

**Abstract**

This study explores the determinants of adopting tax reconciliation in value-added tax dispute. It aims at recognizing the key determinants of adopting tax reconciliation and the efficiency of its implementation on taxpayers and the tax administration and the role of the alternative methods of resolving tax dispute leading taxpayers to resolve to tax reconciliation. Also, it highlights the relationship between integrity, transparency and the efficiency of tax reconciliation in Palestine .

It crystallizes the main reasons for adopting dispute resolution in tax administration without resolving to the court of law. In order to study the most important determinants of adopting tax reconciliation, the researcher adopted the descriptive method for its appropriateness to the current study in terms of the ability to describe the phenomenon as its is in reality .

In order to achieve the aims of the study, the researcher prepared and distributed a questionnaire in order to recognize the most important determinants in adopting tax reconciliation from the point of view of the employees of value added tax department that the overall size of the population is (100) employee and the size of the sample is (89) which is about 89% of the overall population .

Then, data is collected and analyzed by using SPSS through using many statistical methods such as averages, deviations, one way ANOVA, one sample T test, Pearson correlation, Cranach's Alpha, sample K-S-1, multiple analysis of variables, LSD test of post comparisons .

Also, the researcher clarified the positive results of employing alternative methods of dispute resolution away from courts including time-saving, ending disputes fast, alleviating cost, effort and loads on courts. This leads to the continuity of the commercial relationships among the parties of the dispute which doesn't happen in the case of courts procedures especially when the sentence is in favor of one of the parties or convicting the other creating psychological impact that doesn't fade away by the convicted party .

It is concluded that the tax law is up to it good or bad implementation that there is a relative importance of the alternative methods in value- added tax dispute resolution and their importance in figuring out realistic ways of clearing the facts away from courts reaching to highly efficient ways of resolving disputes away from courts as making sure both parties get their interests .

In light of the results of the study, the researcher recommends to activate the system of tax reconciliation, hold educational workshops about the economic validity of this system for taxpayers and tax administration. This is done by enabling taxpayers the penalties which influence his reputation and financial status. Also, tax administration does so by funding



state's treasury, simplifying the procedures of dispute resolution between the two parties, alleviating the load of lawsuits in the court of law concerning dispute resolution, alleviating the cost, forming supervision committees to supervise the implementation and its methods to guarantee achieving tax justice without imposing taxpayers to pressure by tax administration. In addition, violating the rights of taxpayers due to the tyranny of the administrative authority via its inclinations is prohibited. Also, the procedures and the ways of calculating work hours should be taken care of by the foundation of legal and independent institutions for the convicted based on tax and financial cases being resolved to in case of any financial dispute.