



الجامعة الإسلامية - غزة
مماحة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم إدارة الأعمال MBA

بيئة قرار تقدير خريبة الدخل بغزة دراسة تحليلية

رسالة ماجستير

مقدمة من

الطالبة / مفيدة عرفات أحمد الملو

إشراف

د. سالي محمد الله حلس

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال
من كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة

غزة فلسطين

1425 هـ - 2005 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَلَتَكُنَّ مِنْكُمْ أُمَّةٌ يَدْعُونَ إِلَى الْخَيْرِ وَيَأْمُرُونَ بِالْمَعْرُوفِ وَيَنْهَوْنَ عَنِ الْمُنْكَرِ وَأُولَئِكَ هُمُ الْمُفْلِحُونَ﴾

(آل عمران ، 104)

صدق الله العظيم

(قَالَ يَا قَوْمِ أَرَأَيْتُمْ إِن كُنتُ عَلَىٰ بَيِّنَةٍ مِّن رَّبِّي وَرَزَقَنِي مِنْهُ رِزْقًا حَسَنًا وَمَا أُرِيدُ أَنْ أُخَالِفَكُمْ إِلَىٰ مَا أَنهَآكُمْ عَنْهُ إِن أُرِيدُ إِلَّا الْإِصْلَاحَ مَا اسْتَطَعْتُ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أَنِيبُ)

(هود ، 88)

صدق الله العظيم

"من رأى منكم منكراً فليغيره بيده فإن لم يستطع فبلسانه فإن لم يستطع فبقلبه وذلك أضعف الإيمان "

رواه مسلم .

صدق رسول الله عليه الصلاة والسلام

إهداء

إلى من رضا الله في رضاها وزاد مسيرتي دعائهما
والذي حفظهما الله

إلى من باعوا وربحوا البيع

﴿إِنَّ اللَّهَ اشْتَرَى مِنَ الْمُؤْمِنِينَ أَنفُسَهُمْ وَأَمْوَالَهُمْ بِأَنْ لَهُمُ الْجَنَّةَ يُقَاتِلُونَ فِي سَبِيلِ اللَّهِ فَيَقْتُلُونَ وَيُقْتَلُونَ وَعَدًّا عَلَيْهِ حَقًّا فِي التَّوْرَةِ وَالْإِنْجِيلِ وَالْقُرْآنِ وَمَنْ أَوْفَى بِعَهْدِهِ مِنَ اللَّهِ فَاسْتَبْشِرُوا بِبَيْعِكُمُ الَّذِي بَايَعْتُمْ بِهِ وَذَلِكَ هُوَ الْفَوْزُ الْعَظِيمُ﴾

(التوبة، 111) صدق الله العظيم

لمن على درهم رافعي الراية

للمدافعين عن كلمتي الحق والدين لتكون كلمة الله هي العليا

إلى هذا الصرح الشامخ الساطع نوراً

جامعتنا الغراء زادها الله عزاً وشموخاً وحفظها من كل مكروه و سوء

شكراً وتقديراً للمائة ساعة

بعد شكر الله شكراً يليق بجلاله وعظيم سلطانه وكبريائه وعظمته ومنه وكرمه الذي أحاطني به ورعايته في إنجاز هذه الدراسة " وما توفيقني إلا بالله " ، والصلاة والسلام على خير خلق الله سيدنا ونبينا محمد وعلى آله وصحبه ومن والاه .
لا يسعني إلا أن أتقدم بحالص الشكر لكل من كان له فضل علي، وكان عوناً لي في إنجاز هذه الدراسة ، فمن لا يشكر للناس لا يشكر الله وأخص بالذكر ... الأستاذ الدكتور سالم حلس الذي تفضل بالإشراف على هذه الدراسة ،

وإلى السادة أعضاء لجنة المناقشة :

الدكتور / سلام فياض ... معالي وزير المالية .
الدكتور / علي شاهين ... لتفضلهما بقبول مناقشة رسالتي

ولا أنسى توجيه الشكر للدكتور جلال العطار الذي استأنست برأيه في وضع لبنة هذا الموضوع " مشروع البحث " ، والأستاذ عصام مهدي ، الذي ساعدني في توضيح ما التبس علي في برنامج الإحصاء spss .

كما أتقدم بالشكر لجميع زملائي وزميلاتي العاملين في دائرة ضريبة الدخل على امتداد قطاع غزة لما تفضلوا به من دعم ومساعدة ومساندة وتحفيز ، راجية اعتبار هذا الشكر بمثابة شكر خاص لكل زميل وزميلة لم يمل من السؤال والتشجيع وتقديم كل ما يمكنه تقديمه كل في موقعه ، والإجابة على الاستبيان ، وإبداء الرأي والنصيحة .

ويطيب المقام لتقديم الشكر والعرفان للسيد مدير عام دائرة ضريبة الدخل بغزة الأستاذ بيان أبو شعبان الذي أتاح لي فرصة القيام بهذه الدراسة ، وساعد في تقديم بيانات ساعدت في إنجاز الدراسة والسيد نبيل طه المبيض مساعد المدير العام ومدير مكتب ضريبة دخل غزة والذي كان لآرائه وملاحظاته إثراء وتقوية للدراسة ، وإلى الزميلة هبة مرشد . ، كما أجد لزاماً علي أن أتقدم بالشكر العميق لجميع الأخوة المحاسبين والمراجعين والمحاسبات الذين تفضلوا بالإجابة على الاستقصاء .

جزى الله الجميع خير الجزاء وجعل عملهم خالصاً لوجهه ، وجعله في ميزان حسناتهم يوم القيامة إنه على ذلك تقدير ، وبالإجابة جدير .

الباحثة

ملخص الدراسة

يعتبر قرار التقدير لضريبة الدخل،،، والذي يتم بموجبه تقدير الوعاء الضريبي أي يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة ويتم على أساسه تقدير الضريبة المترتبة على المكلف،،، محور أداء الجهاز الضريبي ، ومن هنا تبرز أهمية أن يكون هذا القرار موضوعياً لكي تتحقق القواعد الأساسية للضريبة لتتحقق أهداف النظام الضريبي المبتغاة . وقد استهدفت هذه الدراسة استكشاف وتحليل ماهية البيئة التي يخرج من رحمها قرار تقدير ضريبة الدخل بغزة وتأثيرها على موضوعية واستقلالية وسلامة القرار ، وتحديد المؤثرات السلبية المحيطة بقرار التقدير ثم محاولة وضع تصور لكيفية معالجتها والقضاء عليها أو الحد من تأثيرها إلى أقصى ما يمكن . وقد قامت الدراسة على الفروض التالية :

- ◆ عدم سيادة واحترام القانون له تأثير سلبي على قرار التقدير .
- ◆ عدم ملاءمة ووضوح القانون الضريبي له تأثير على قرار التقدير .
- ◆ ضعف الكفاءة والانتماء لدى الموظفين له تأثير سلبي على موضوعية واستقلالية قرار التقدير
- ◆ سوء استخدام المال العام من أهم المؤثرات السلبية على قرار التقدير
- ◆ ضعف الثقة في الحسابات والإقرارات المقدمة من قبل المكلف لها تأثير مهم على قرار التقدير.
- ◆ سوء الأحوال الاقتصادية والمعيشية تؤثر في قرار التقدير.
- ◆ المشاكل التنظيمية في الجهاز الضريبي من أهم المؤثرات السلبية على قرار التقدير .

و لتحقيق أهداف الدراسة وإختبار الفرضيات تم الاعتماد على :

أ - دراسة الأدبيات والمواضيع ذات العلاقة بالرجوع للكتب والمراجع وغيرها من المصادر الثانوية لتغطية الجانب النظري .

ب- الدراسة الميدانية التحليلية حيث أجريت على مجتمع الدراسة المتمثل في أطراف العلاقة المباشرة بقرار التقدير وهم المفتشون (موظفو الجهاز الضريبي القائمين على عملية التقدير) و المحاسبون والمراجعون الموكلون من المكلفين لتخليص الضرائب نيابة عنهم . تم توزيع استبانة خاصة بكل فئة أعدت لغرض تجميع البيانات واختبار الفرضيات من خلال مجموعة الأسئلة بمحاورها المختلفة ، وزعت على عينة محددة من كل فئة. حيث كانت عينة المفتشين 40 مفتش ، أما عينة المحاسبين والمراجعين فقد بلغت 110 ، وتم استخدام البرنامج الإحصائي spss لتحليل البيانات التي تم جمعها .

وقد توصلت الدراسة إلى : إثبات فرضيات الدراسة ، كما بينت الدراسة طبيعة قرار التقدير حيث تبين أن قرار التقدير لضريبة الدخل في الغالب قرار غير موضوعي يفتقد للعدالة ، ويعود ذلك لأسباب متنوعة تقسم إلى : أسباب تتعلق بالبيئة الداخلية: وهي العوامل المتعلقة بمتخذ القرار والمشاكل الإدارية والتنظيمية للجهاز الضريبي .

و أسباب تتعلق بالبيئة الخارجية وتشمل : البيئة الخاصة بالمكلف ووكيله المحاسب ، والبيئة العامة والتي تتمثل في النظام السياسي والاقتصادي والقانوني والاجتماعي السائد . وتعتبر البيئة العامة المؤثر الرئيسي على كل من البيئة الخاصة بالمفتش والجهاز الإداري للضريبة ، والبيئة الخاصة بالمكلف ووكيله . فعدم سيادة واحترام القانون ، والفساد المالي والإداري وسوء الخدمات المقدمة ، والمفاهيم الاجتماعية التي بدأت تطفو على ثقافة القطاع والتي تتمثل في تقبل المحسوبية والواسطة ، واستغلال الوظائف الرسمية في تحقيق المصالح الخاصة والشخصية ، فضلاً عن سوء الأوضاع الاقتصادية والسياسية والاعتداءات الإسرائيلية ، وعدم الفصل بين السلطات التنفيذية والقضائية ، كل هذه

النواحي تعتبر سبب رئيسي في تلويث البيئة العامة وهو ما ينعكس على البيئة الداخلية للجهاز الضريبي والبيئة الخاصة بالمكلف ووكيله المحاسب . ويؤثر بالضرورة على قرار التقدير الخارج من هذه البيئة .

و في ضوء هذه النتائج تم وضع بعض التوصيات من أهمها : معالجة مشاكل الجهاز الضريبي من النواحي التنظيمية ، وإدارة الموارد البشرية ، وخاصة ما يتعلق بطرق ومعايير الاختيار والتعيين والترقيات تعتمد الكفاءة والخبرة ، بعيداً عن الوساطة والمحسوبية ، تحسين ظروف العمل وتوفير الحماية الملائمة ، وتحسين الرواتب ، والاهتمام بالتدريب والتطوير ، وتوفير قاعدة بيانات وبناء نظام معلومات ملائم ، وإحداث تطوير وإضافات مهمة في الأقسام والوظائف لهيكلية الجهاز الضريبي .

كما أوصت الدراسة بأهمية تطوير الطاقم الوظيفي وإجراء تغييرات مهمة وجذرية عليه ، وتدريب العناصر الجديدة قبل العمل ، حتى لا يستمر توارث الأساليب الخاطئة والسلوك غير السوي في العمل .

و أوصت الدراسة بضرورة العمل على احترام سيادة القانون وتطبيقه ، وتطبيق مبدأ المحاسبة والمساءلة والشفافية . و عدم السماح للمحاسبين العاملين في الأجهزة الرسمية وخاصة الأمنية من مزاوله مهنة المحاسبة والتدقيق و مراجعتهم أمام الدوائر الضريبية .

كما أوصت الدراسة بضرورة العمل على دعم التوجهات الصادقة للإصلاح الفعلي و القضاء على مظاهر الفساد وسوء الاستخدام للمال العام ، وتطبيق القانون بحزم على الجميع بعيداً عن الإنتقائية . وتعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية ، بالعمل على خدمة مصالحهم وتقهم مطالبهم ، والاستماع لشكواهم ومشاكلهم ، وإنشاء موقع إلكتروني لضريبة الدخل على شبكة الإنترنت لنشر كل ما يتعلق بضريبة الدخل للجمهور ، ولتسهيل التواصل مع المكلفين .

Income Tax Assessment Decision Environment In Gaza Analytic Study

Abstract

The decision of the income tax , which tax base assessment depends on , the net income subject to tax is determined and the tax required from the tax payer is estimated . This is considered the axis of performing the tax body . Thus the importance of this decision becomes an objective so as to achieve the tax basic rules and the aims of the hopeful tax system .

This study aims for discovering and analyzing the environment essence which comes out from the depth of the income tax assessment decision in Gaza and its effect on the objective, independence and the safety of the decision . It also determines the passive effects surrounding the assessment decision , trying to think of away to treat them and to put an end to eliminate their effects as much as possible . The study was based on the following hypotheses:-a). Lack of domination and respect of law has a passive effect on the assessment decision. b).The tax law being unsuitable and unclear affects the assessment decision. c). Lack of capability and affiliation of employees has a passive effect on the objective and independence of the assessment decision . d). Misuse of the public finance is one of the most passive effects on the assessment decision. e) Weak confidence in the accounts and decisions presented by the taxpayer has a great effect on the assessment decision . f) Bad economic and living conditions affects the assessment decision .g) Organizing problems in the tax body are the most important passive effects on assessment decision .

In order to achieve the study aims and prove the hypotheses, we depended on the following :-

a) studying the literatures and related subjects by referring to books , references and other secondary sources to cover the theoretical side .

b) Concerning analytic field study , it was concluded from the study society , represented by direct parties related to assessment decision , that is to say, inspectors (employees of tax body who supervise the assessment decision) , accountants and auditors who represent the tax payers to clear up taxes on their behalf .

A special questionnaire for each party was prepared to collect data and prove the hypotheses through a set of questions of various axes . The sample of inspectors were forty in number . Then all the questionnaires were collected . the sample of the accountants and auditors were 110 in number ; 88 questionnaires were got back . Two types of questionnaires were avoided because they were not suitable for analysis . SPSS statistical program was used for analyzing the collected data .The study included : a proof of study hypothesis and the study showed the nature of the assessment decision as the decision of income tax assessment in Gaza is mostly nonobjective lacking justice and mostly at random and unpredictable . This is due to various reasons divided into :1. Reasons related to internal environment. These include the factors related to the decision maker and the administrative and organizing problems of the tax body . 2. The other reasons are related to external environment . These include the environment of the taxpayer and his representative , the accountant .

The general environment includes the dominant social , lawful , economic and political system . The general environment is considered the main effect on the ispector's environment and the tax administrative body . In addition to the environment of the taxpayer or his representative. Thus ,the lack of domination and respect of law , financial and administrative imperfectness , the bad presented services and the social concepts which began to dominate the Gaza Strip culture which is represented in accepting favoritism and intermediary and exploiting official jobs in achieving private and personal

interests , apart from bad political and economic conditions and Israeli aggressions and non-separation between executive and judicial authorities . All these aspects are considered the main reason of polluting the general environment .This is reflected in the necessity of the decision of assessment of such an environment having these qualities . According to these results , some recommendations were suggested to correct the defect stated by study results . The most important recommendation was to correct the defect in the tax body with respect to organizing aspects and human resources administration , especially methods and criterions of appointment , promotions , improving work conditions , providing suitable protections ,improving salaries ,giving interest to training and development , providing data base , constructing suitable information system , developing and making essential additions in the structure . Recommendations included essential change of the staff so that wrong methods and unfair behavior in work for each new employee might not be inherited . Also new working staff should be trained before starting work away from work inside the department . The study also recommended the necessity of applying law and the principle of calling to account and transparency. Study also recommended not to allow the working accountants at official bodies especially the security ones to practice the profession of accounting and auditing and prevent them from turning to income tax department . The study also recommended the necessity of supporting true approaches by all for actual rehabilitation and preventing all corruption aspects , and misuse of the public finance , applying law firmly equally for all without distinction .Study also recommended to reinforce confidence between the taxpayer and the tax department by serving their interest , understanding their requests and listening to their complains and problems . Establishing a web site for income tax department is also one of the study recommendations .

قائمة المحتويات

الرقم	الموضوع	الصفحة
الفصل الأول: الإطار العام للبحث		
1.1	مقدمة	2
1.2	أهمية الدراسة	4
1.3	أهداف الدراسة	4
1.4	مشكلة البحث	4
1.5	فروض البحث	5
1.6	منهجية الدراسة	5
1.7	طرق البحث:	5
1.7.1	جمع البيانات	5
1.7.2	تحليل البيانات	6
1.8	مجتمع الدراسة	6
1.9	حدود الدراسة و محدداتها	6
1.10	هيكل البحث	7
1.11	الدراسات السابقة :	7
1.11.1	دراسة قاسم	7
1.11.2	دراسة السفاريني	7
1.11.3	دراسة النقيب	8
1.11.4	دراسة Moser &Evans III	10
1.11.5	دراسة العوامل	11
الفصل الثاني: النظام الضريبي و أبعاده البيئية		
2.1	مفهوم النظام الضريبي	13
2.2	أركان النظام الضريبي	14
	ماهية السياسة الضريبية	15
2.3	التكيف القانوني لفرض الضريبة	16
2.3.1	التطور التاريخي لفرض الضريبة	16
2.3.2	أسس فرض الضريبة	17
2.3.2.1	العلاقة التعاقدية للضريبة	17
2.3.2.2	التضامن الاجتماعي والسيادة	18
2.4	تعريف الضريبة	18
2.5	أركان الضريبة (خصائص الضريبة)	19
2.6	القواعد الأساسية لفرض الضريبة	20

22	..... أنواع الضرائب:	2.7
23	..... الضرائب على الأشخاص	2.7.1
23	..... الضرائب على الأموال	2.7.2
23	..... الضرائب المباشرة وغير المباشرة	2.7.2.1
23	..... أسس التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة	2.7.2.1.1
24	..... الضرائب المباشرة:	2.7.2.1.2
24	..... أولاً : الضرائب على الدخل:	
24	..... أ- مفهوم الدخل	
24	..... ب- أنواع الضرائب على الدخل	
26	..... ثانياً : الضرائب على رأس المال	
26	..... أ- مفهوم رأس المال	
26	..... ب- أنواع الضرائب على رأس المال	
26	..... الضرائب غير المباشرة	2.7.2.1.3
27	..... الضرائب الشخصية والضرائب العينية:	2.7.3
27	..... الضرائب الشخصية	2.7.3.1
27	..... الضرائب العينية	2.7.3.2
27	..... أهداف الضريبة والنظام الضريبي:	2.8
27	..... الهدف التقليدي (المالي)	2.8.1
27	..... الأهداف الاقتصادية	2.8.2
28	..... الأهداف الاجتماعية	2.8.3
29	..... الأهداف السياسية	2.8.4
29	..... محددات النظام الضريبي:	2.9
29	..... النظام الاقتصادي	2.9.1
30	..... النظام السياسي	2.9.2
31	..... النظام الاجتماعي	2.9.3
31	..... مستوى التقدم الاقتصادي	2.9.4
32	..... خصائص النظام الضريبي الجيد	2.10
33	..... معالم وطبيعة النظام الضريبي الفلسطيني:	2.11
33	..... التطور التاريخي للضرائب في فلسطين:	2.11.1
34	..... المرحلة الأولى : مرحلة الانتداب البريطاني حتى العام 1967	2.11.1.1
35	..... المرحلة الثانية : مرحلة الاحتلال الكامل من 1967 حتى 1994	2.11.1.2
37	..... المرحلة الثالثة : من العام 1994 إلى 2004	2.11.1.3
40	..... أهمية الضرائب للسلطة الوطنية الفلسطينية	2.11.2
41	..... خصائص النظام الضريبي الفلسطيني	2.11.3

43	المحددات البيئية للنظام الضريبي	2.11.4
43	الإرث الماضي للاحتلال	2.11.4.1
45	الأوضاع الاقتصادية	2.11.4.2
46	القانون والتشريع في فلسطين	2.11.4.3
49	استقلالية القضاء والفصل بين السلطات	2.11.4.4
50	الفصل الثالث : الإدارة الضريبية وأبعادها البيئية	
51	النشاط الحكومي والإدارة العامة :	3.1
51	تمهيد عن النشاط الحكومي والحكومة	3.1.1
52	التنظيم الإداري:	3.1.2
52	تعريف الإدارة	
53	التنظيم	
54	الهيكل التنظيمي	
54	أهمية التنظيم	
55	المهام التنظيمية	
55	طرق التنظيم في الجهاز الإداري الحكومي	3.1.3
55	النظريات التنظيمية	3.1.3.1
56	طرق التنظيم	3.1.3.2
57	تنظيم الجهاز الإداري الحكومي :	3.1.3.3
57	تقسيم الجهاز الإداري في الدولة :	3.1.3.3.1
57	الأساس الوظيفي	
57	الأساس الإقليمي	
57	التنظيمات غير الرسمية	3.1.3.3.2
58	أسباب ظهور التنظيمات غير الرسمية في الجهاز الإداري الحكومي	
58	مفهوم الإدارة العامة	3.1.4
60	أهداف نظرية الإدارة العامة	3.1.5
60	مشاكل وظيفة الإدارة العامة	3.1.6
60	الأبعاد البيئية للجهاز الإداري الحكومي :	3.1.7
61	البعد السياسي	
62	البعد الاجتماعي	
64	البعد الاقتصادي	
65	خصائص الجهاز الإداري في الدول النامية	3.1.8
66	المشاكل الإدارية التي يعاني منها الجهاز الإداري في الدول النامية	3.1.9
66	أبعاد المشكلة الإدارية في الدول النامية :	3.1.10

66	.....	التخلف الاقتصادي	
66	.....	قصور مفهوم الخدمة العامة	
66	.....	الانحراف الإداري	
67	.....	ضعف الحوافز	
67	.....	الأمراض الوظيفية :	3.1.11
67	.....	البيروقراطية الوظيفية	
68	.....	الانحرافات القيادية	
68	.....	النفاق الإداري	
69	.....	أخلاقيات الوظيفة العامة	3.1.12
69	.....	ماهية الوظيفة العامة	3.1.12.1
69	.....	المشاكل الأخلاقية للوظيفة العامة	3.1.12.2
70	.....	نطاق السلوك غير الأخلاقي	3.1.12.3
70	.....	أسباب السلوك غير الأخلاقي لموظفي الحكومة :	3.1.12.4
71	.....	البيئة الدستورية والسياسية	
72	.....	البيئة الطبيعية	
72	.....	البيئة الاقتصادية والاجتماعية	
74	.....	البيئة الإدارية	
75	.....	سبل العلاج والحد من الفساد والسلوك غير الأخلاقي :	
75	.....	أ- الإجراءات الوقائية	
76	.....	ب- الإجراءات الإصلاحية العلاجية	
77	.....	الإدارة الضريبية :	3.2
77	.....	ماهية الإدارة الضريبية	3.2.1
79	.....	دعائم الإدارة الضريبية	3.2.2
79	.....	العوامل المحددة لكفاءة الإدارة الضريبية	3.2.2.1
79	.....	كفاءة الجهاز الإداري الضريبي :	3.2.2.1.1
79	.....	أ- الجانب التنظيمي والسلوكي:	
79	.....	1. النواحي التنظيمية :	
80	.....	تحديد الهيكل التنظيمي وطرق التنظيم :	
81	.....	الأساس الجغرافي	
81	.....	الأساس الوظيفي	
82	.....	2. العنصر البشري :	
82	.....	مواصفات و أسس اختيار العنصر البشري (موظفي الضرائب)	

84	..... ب_ الجانب التكنولوجي ونظم المعلومات (الموارد الفنية والمادية)	
84	..... نظام معلومات الإدارة الضريبية	
85	..... مزايا استخدام الحوسبة في عمليات الإدارة الضريبية	
85	..... التنمية الإدارية والتطوير المستمر	
87	..... تدعيم الثقة بين الممول والإدارة الضريبية :	3.2.2.1.2
87	..... الإجراءات التي تدعم الثقة وتحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية :	
87	..... أولاً : العدالة والمساواة في المعاملة للجميع	
88	..... ثانياً: توفير الشفافية في الجهاز الضريبي	
89	..... الجهاز الإداري لضريبة الدخل بغزة	3.3
89	..... الإدارة الضريبية في عهد الحكم العسكري الإسرائيلي	3.3.1
90	..... الإدارة الضريبية في عهد السلطة الوطنية الفلسطينية	3.3.2
90	..... تطور عملية البناء للإدارة الضريبية بغزة	3.3.2.1
92	..... الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبي الدخل و الأملاك	3.3.2.2
92	..... التقسيمات التنظيمية في الدائرة:	
92	..... أولاً : حسب التوزيع الجغرافي	
93	..... ثانياً : حسب نطاق الخدمة ، والمركزية	
93	..... ثالثاً : التقسيم حسب النشاط الأساسي	
98	..... تحليل الموقف البيئي للجهاز الإداري لضريبة الدخل بغزة	3.3.3
98	..... أولاً : من حيث التنظيم :	
99	..... الوصف الوظيفي	
99	..... السلطة والمسئولية	
100	..... التنظيمات غير الرسمية	
101	..... ثانياً : الموارد البشرية وإدارتها:	
101	..... الاختيار والتعيين	
101	..... التدريب	
102	..... تقييم الأداء	
103	..... الرواتب ، الترقيات ، والحوافز	
103	..... الانضباط	
104	..... الولاء والانتماء	
104	..... النقل والتدوير الوظيفي	
105	..... الأمن الوظيفي	
106	..... ثالثاً : توفر الإمكانيات (التكنولوجيا الحديثة) أجهزة وتقنيات	
106	..... نظام المعلومات	
107	..... رابعاً : وعي المكلف والعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية	

109	الفصل الرابع : نظام تقدير ضريبة الدخل بغزة	
110	..... مقدمة	4.1
111	..... طرق تقدير ضريبة الدخل:	4.2
112	..... طريقة التقدير الذاتي	4.2.1
113	..... التقدير الإداري :	4.2.2
113	..... طريقة المظاهر الخارجية.	
114	..... التقدير الجزافي	
114	..... طريقة التقدير الإضافية (المكملة)	
114	..... طريقة التقدير بواسطة الغير (الخصم من المنبع)	4.2.3
115	..... نظام التقدير لضريبة الدخل بغزة	4.3
116	..... المدخلات	4.3.1
116	..... المكلف	4.3.1.1
116	..... أنواع المكلفين في دائرة ضريبة الدخل بغزة.	4.3.1.2
117	..... متطلبات فتح الملف الضريبي	4.3.1.3
118	..... دخل المكلف الخاضع للضريبة.	4.3.1.4
120	..... الإعفاءات	4.3.1.5
122	..... مصادر البيانات المتعلقة بدخل المكلف :	4.3.1.6
122	..... 1. إقرار الضريبي المقدم من المكلف	
123	..... 2. الإقرار المقدم من الغير	
124	..... 3 . بيانات يتم الحصول عليها من قبل مفتشي الضرائب	
124	..... 4 . البيانات المتعلقة بحجم صفقات المكلف	
124	..... المعالجة (إجراءات التقدير)	4.3.2
125	..... أساس التقدير	4.3.2.1
125	..... كيفية تحديد الدخل الخاضع للضريبة	4.3.2.2
126	..... متى تبدأ عملية التقدير؟	4.3.2.3
127	..... طرق وإجراءات التقدير:	4.3.2.4
128	..... أولاً : في حالة تقديم المكلف للإقرار الذاتي:	
129	..... أ- إجراءات التقدير في حالة تقديم كشف الدخل (الصفقات)	
129	..... 1 . بالنسبة للمكلف الفردي	
132	..... 2 . الشركات المساهمة	
135	..... ب- حالة تقديم الحسابات (الميزانية وحساب الأرباح والخسائر)	
135	..... 1 . إجراءات الاستلام للميزانيات والحسابات المقدمة	
136	..... 2 . إجراءات التقدير في حالة الميزانيات المقدمة :	

136	..... حالة تقديم المستندات	
137	..... أهم العناصر التي يتم التركيز عليها في حالة إجراء الفحص الحقيقي	
138	..... حالة عدم تقديم المستندات	
138	..... ثانياً : حالة عدم تقديم الإقرار	
139	..... المخرجات (قرار التقدير)	4.3.3
139	..... صيغة قرار التقدير :	4.3.3.1
139	..... مكونات صيغة قرار التقدير	
140	..... أنواع قرارات التقدير ومراحل إجارتها :	4.3.3.2
140	..... قرار التقدير نتيجة لفحص الحسابات	
140	..... قرار التقدير حسب صفقات القيمة المضافة	
141	..... مراحل إجازة قرار التقدير	4.3.3.3
142	..... إجراء التعديل المفوض	4.3.3.4
143	..... الاعتراض على قرار التقدير :	4.3.3.5
143	..... أولاً : حق المكلف في الاعتراض على التقدير	
144	..... ثانياً : فصل الاعتراض	
145	..... ثالثاً : الاستئناف على قرار فصل الاعتراض	
146	..... طرق التقدير المتبعة في دائرة ضريبة الدخل بغزة :	4.4
146	..... 1. طريقة التقدير الذاتي	
146	..... 2. التقدير الإداري	
147	..... 3. التقدير من قبل الغير (الخصم من المنبع)	
147	..... خصائص ضريبة الدخل بغزة المطبقة بموجب القانون رقم 13 لسنة 1947م	4.5
148	الفصل الخامس : إجراءات البحث وتحليل البيانات	
149	..... المنهجية	5.1
149	..... جمع البيانات	5.1.1
150	..... صدق الاستبانة وثباتها	5.1.2
150	..... مجتمع الدراسة والعينة	5.1.3
150	..... عينة الدراسة :	5.1.4
150	..... أ - عينة المفتشين	
151	..... ب - عينة المحاسبين	
152	..... تحليل البيانات :	5.2
152	..... التحليل الوصفي	5.2.1
152	..... التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة على أسئلة الاستقصاء	5.2.1.1

191	ملخص للتحليل الوصفي للنتائج حسب العوامل البيئية المحددة في الفرضيات.....	5.2.1.2
193	اختبار الفرضيات.....	5.2.2
الفصل السادس : النتائج والتوصيات		
196		
197	النتائج	6.1
212	التوصيات	6.2
218	قائمة المراجع:	
الملاحق		
225		
226	كتاب كلية التجارة الموجه لمدير عام ضريبة الدخل لمساعدة الباحثة	1
227	استبيان المفتشين.....	2
233	استبيان المحاسبين	3
237	النسب الربحية الاسترشادية.....	4
244	الشرائح الضريبية والإعفاءات العائلية لسنة 1999	5
245	الشرائح الضريبية والإعفاءات العائلية للسنوات 1993 - 1998	6
246	جباية ضريبة الدخل بغزة من 1986-1993م.....	7
247	دعوة حضور	8
248	طلب مستندات.....	9
249	إخطار أخير	10
250	نماذج لقرارات التقدير:	11
251	قرار تقدير لمكلف فرد (عبد الله عبد الله)	1.11
252	اتفاق	
253	كشف مقبوضات (صفقات القيمة المضافة).....	
254	كشف الدخل (اقرار ضريبي).....	
256	قرار تقدير لشركة عادية (شركة السيد وشركاه) مكونة من 3 شركاء بحصص متساوية	2.11
257	كشف تفريغ صفقات (المقبوضات) للشركة	
258	قرار تقدير الشريك الأول (أحمد أحمد).....	
260	اتفاق.....	
261	كشف الدخل (اقرار ضريبي).....	
262	قرار تقدير الشريك الثاني (محمود محمود)	
263	اتفاق	
264	كشف الدخل (اقرار ضريبي).....	
265	قرار تقدير الشريك الثالث (أحمد أحمد).....	

266	..... اتفاق	
267	..... كشف الدخل (اقرار ضريبي)	
268	..... قرار تقدير غيابي لشركة مساهمة خصوصية محدودة	3.11
269	..... إشعار تقدير غيابي	
270	..... قرار تقدير لشركة مساهمة خصوصية بفحص الحسابات والتعديل	4.11
272	..... إشعار تقدير	
273	..... نموذج تعديل مفوض	5.11
274	..... نموذج فصل اعتراض	6.11
275	..... نموذج فتح ملف ضريبي	12
276	..... نموذج إقفال ملف ضريبي	13
277	..... شهادة على إدارة دفاتر حسابات	14
278	..... نموذج اعتراض	15
279	..... إشعار لحضور جلسة اعتراض	16
280	..... إشعار بنتيجة قبول الاعتراض	17
281	..... إشعار برفض قبول الاعتراض	18
282	..... نماذج كتب موجهة لجهات رسمية للحصول على بيانات عن المكلفين	19
283	..... للخدمات البيطرية	
284	..... دائرة المواصلات	
285	..... دائرة الجمارك والمكوس	

فهرس الجداول

الصفحة	موضوع الجدول	رقم الجدول
34	مساهمة الضرائب المختلفة في تمويل الموازنة العامة لفلسطين ما بين العام 1939 - 1944م	2.1
35	مساهمة الضرائب المتنوعة في تمويل موازنة الضفة الغربية عن الفترة 1956-1966م	2.2
35	مساهمة الضرائب المتنوعة في تمويل موازنة قطاع غزة عن الفترة 1960-1966م	2.3
36	نسب الضرائب والإيرادات الأخرى المحصلة في الضفة وغزة من 1968 - 1992 م	2.4
36	جباية ضريبة الدخل في غزة من سنة 1988 - 1993 (سنولت الانتفاضة الأولى)	2.5
37	مساهمة الإيرادات الضريبية وتوزيعها في موازنة السلطة الوطنية للعوام 1996-2000	2.6
38	إيرادات دائرة القيمة المضافة بغزة حسب السنة والقسم (بدون إيرادات المقاصة لدى الجانب الإسرائيلي) من 1997-2002م	2.7
38	إيرادات الجمارك لفلسطين للفترة من 1997-2002	2.8
38	إيرادات ضريبة الدخل بغزة حسب القسم والسنة من 1997-2002	2.9
39	ضرائب الدخل في فلسطين من 1997-2002	2.10
39	شريحة ضريبة الدخل والإعفاءات عن سنة 1999-2004	2.11
41	إيرادات ضريبة الدخل بغزة من 1994-2003	2.12
41	ملخص لأهم أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة المفروضة في فلسطين	2.13
90	تطور عدد الموظفين في دائرة ضريبة الدخل بغزة	3.1
91	تطور عدد المفتشين (حسب التوزيع الجغرافي) من 1994 - 2003	3.2
91	تطور عدد المكلفين للدائرة	3.3
98	توزيع الملفات الضريبية حسب المكتب والقسم	3.4
132	الشرائح الضريبية لسنة 1999م	4.1
133	اختلاف الضريبة لاختلاف الشكل القانوني للمكلف	4.2
146	عدد الميزانيات المقدمة وإجمالي التقديرات والملفات للسنوات 2001، 2002، 2003	4.3

150	توزيع عينة المفتشين حسب المكتب	5.1
154	التحليل الإحصائي الوصفي لمحور كفاءة المفتش	5.2
156	التحليل الإحصائي الوصفي لمحور التعريف بالعمل والتدريب (مفتشين)	5.3
158	التحليل الوصفي لمحور علاقة المفتش بالمسؤول	5.4
160	التحليل الوصفي لمحور طبيعة وظيفة المفتش	5.5
162	التحليل الإحصائي الوصفي لمحور الحماية والأمن للمفتش	5.6
163	التحليل الإحصائي الوصفي لمحور الرواتب والحوافز والمكافآت والترقيات (مفتشين)	5.7
165	التحليل الإحصائي الوصفي لمحور تقييم الأداء والمتابعة (مفتشين)	5.8
166	التحليل الإحصائي الوصفي لمحور توفر البيانات والمعلومات (مفتشين)	5.9
167	التحليل الإحصائي الوصفي لمحور القانون والسياسة الضريبية (مفتشين)	5.10
169	التحليل الإحصائي الوصفي لمحور القانون والسياسة الضريبية (محاسبين)	5.11
174	التحليل الإحصائي الوصفي لمحور حسابات المكلف ورغبته (محاسبين)	5.12
175	التحليل الإحصائي الوصفي لمحور حسابات المكلف ودور المحاسب	5.13
178	التحليل الإحصائي الوصفي لمحور التقدير وإجراءاته (مفتشين)	5.14
180	التحليل الإحصائي الوصفي لمحور طرق التقدير (محاسبين)	5.15
182	التحليل الإحصائي الوصفي لمحور العلاقة بين المفتش والمحاسب (محاسبين)	5.16
184	التحليل الإحصائي الوصفي لمحور العوامل المؤثرة على قرار التقدير (محاسبين)	5.17
188	التحليل الإحصائي الوصفي لمحور العوامل المؤثرة على قرار التقدير (مفتشين)	5.18
191	نتائج اختبار One- Sample Test للعوامل البيئية لقرار التقدير	5.19
194	نتيجة اختبار الفرضيات	5.20
209	طرق التقدير للملفات المنتهية لشهري أغسطس وسبتمبر 2003	6.1
209	عدد الملفات ونسبتها حسب الأقسام في مكتب غزة لشهري أغسطس وسبتمبر 2003	6.2

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	موضوع الشكل	رقم الشكل
15	مرتكزات النظام الضريبي	2.1
92	الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة الدخل حسب التوزيع الجغرافي	3.1
96	التقسيمات الوظيفية لمكتب غزة ومستويات الإشراف	3.2
97	الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبي الدخل والأملك بغزة حسب الوظائف	3.3
110	بيئة قرار التقدير وعناصره	4.1
115	نظام تقدير ضريبة الدخل	4.2
134	إجراءات التقدير في حالة تقديم الإقرار الضريبي	4.3
141	مراحل إجازة قرار التقدير	4.4
145	إجراءات الاعتراض	4.5
152	طبيعة العمل لعينة المحاسبين	5.1
152	مدة العمل والمراجعة لعينة المحاسبين	5.2
152	عدد الملفات لدى أفراد عينة المحاسبين	5.3

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

1.1 مقدمة:

قرار التقدير لضريبة الدخل هو القرار الذي يتم بموجبه تحديد الوعاء الضريبي أي الدخل الخاضع للضريبة، والذي على أساسه يتم تقدير الضريبة المترتبة على المكلف، وفقاً للشرائح والنسب الضريبية المقررة بموجب القانون المعمول به.

ويتخذ هذا القرار من قبل مأمور التقدير أو أي شخص يكلفه بإجراء التقدير (المسمى الوظيفي له بغزة مفتش ضريبية) مستنداً للقانون الضريبي السائد، ومعتمداً على تحريات وإجراءات فحص وتدقيق لمصادر دخل المكلف ومحل عمله ودفاتر حساباته ومستنداته للوصول قدر المستطاع إلى الدخل الحقيقي للمكلف، بما يضمن تقدير عادل للضريبة المترتبة على المكلف، ويحقق التوازن بين مصلحة الدولة والمكلف.

فالضريبة هي محور قرار التقدير، وقد عرف دليل ضريبة الدخل بغزة (1999) الضريبة على أنها: " فريضة نقدية تجبها الدولة من المكلفين وفق قوانين محددة، ويلزم الفرد بأدائها بصفته عضواً في المجتمع، وذلك لتمكن الدولة من تغطية نفقاتها العامة وتحقيق أهدافها التنموية والاجتماعية. "

وعرفها البطريق وآخرون (1978) بأنها: " فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية وبدون مقابل كأداة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها على مقتضى أيدلوجياتها ".
وتعتبر الضرائب المورد الأساسي من موارد الدولة، وهي أداة فعالة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية للدولة تستخدمها في التخطيط الاقتصادي والاجتماعي .

وهذا يتطلب وجود نظام ضريبي يتلاءم والأهداف المنشودة للضريبة ويعمل على تحقيقها، فالنظام الضريبي يعتبر أداة ووسيلة هامة يستند عليها النظام الاقتصادي في تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية ويمثل انعكاساً طبيعياً للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد (البطريق وعثمان، 2000) .

ويقوم النظام الضريبي على ثلاثة محاور هي: **المحور التشريعي** أي القوانين والتشريعات الضريبية، **محور التنظيم الفني** وهو عبارة عن القواعد والإجراءات المفسرة والمنظمة لعملية التقدير والتحصيل الضريبي، و**المحور التنفيذي** فهو الجهاز الضريبي الذي يقوم بتطبيق القانون وتنفيذ السياسة الضريبية، من خلال التقدير والتحصيل والمتابعة .

النظام الضريبي في فلسطين كغيره من النظم يعكس الظروف السياسية والقانونية التي تعيشها المناطق الفلسطينية في مراحلها المختلفة . فقد فرضت الضرائب في عهد الانتداب البريطاني

بموجب قوانين بريطانية واستمر الوضع حتى العام 1948 م حيث أنهت بريطانيا انتدابها على فلسطين . وبعد اغتصاب اسرائيل للجزء الأكبر من فلسطين، خضعت الضفة الغربية للسيطرة الأردنية، وسرى عليها القانون الأردني بعد توحيد الصفتين ،حيث استبدل القانون المعمول به منذ العام 1936م بالقانون المؤقت رقم (50) لسنة 1951، ثم صدر القانون رقم 12 لسنة 1954 الذي استمر العمل به حتى صدور القانون رقم (25) لسنة 1964 والذي يعتبر أساس النظام الضريبي في الضفة الغربية .

أما قطاع غزة فقد ألحق بالإدارة المصرية، وطُبّقَ فيها قانون ضريبة الدخل رقم (23) لسنة 1941 استمر العمل به لغاية 1947 ثم استبدل بالقانون رقم (13) لسنة 1947 (نجم، 1995، صباح، 1996) .

وبعد الاحتلال الإسرائيلي الكامل للضفة الغربية وقطاع غزة في العام 1967 م، استمر العمل بالقوانين السابقة بالإضافة إلى إصدار العديد من الأوامر العسكرية لجباية أكبر حصيلة من الضرائب وبفرض أنواع جديدة من الضرائب منها ضريبة القيمة المضافة التي فرضت في العام 1976م، فاحتوى هيكل النظام الضريبي في عهد الاحتلال الإسرائيلي على كل من الضرائب المباشرة (الضرائب على الدخل والأموال) والضرائب غير المباشرة (القيمة المضافة والرسوم الجمركية وغيرها) .

وبعد استلام السلطة الوطنية لزام الأمور بموجب اتفاق أوسلو، وبموجب اتفاق باريس الاقتصادي، الذي سمح للسلطة بتنظيم سياستها الضريبية بشكل مستقل فيما يخص الضرائب المباشرة فقط، أما الضرائب غير المباشرة مثل ضريبة القيمة المضافة والجمارك فقد بقيت مرتبطة مع الجانب الإسرائيلي لسيطرته على المعابر والحدود .

وقد استمر العمل بقانون ضريبة الدخل وفقاً للنظام الضريبي السابق (في عهد الاحتلال الإسرائيلي)، مع القيام ببعض التعديلات، فتم إلغاء بعض الأوامر العسكرية وتخفيض شرائح ونسب ضريبة الدخل في سنة 1999م، إلا أن ذلك لا يعتبر كافياً لإصلاح النظام الضريبي في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، خاصة وأن الوضع غير المستقر وغير المنضبط، وعدم سيادة القانون، عدا عن عدم ملاءمة القانون الضريبي السائد للوضع الحالي، يلقي بظلاله على أداء الجهاز الضريبي الذي هو جزء هام من هذا النظام، والذي يقع على عاتقه تقدير وتحصيل ومتابعة الضريبة.

وفي محاولة لوضع أسس نظام ضريبي يناسب التغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية في عهد السلطة الوطنية الفلسطينية بما يخدم أهدافها، تم إعداد مشروع قانون لضريبة الدخل⁽¹⁾ من قبل لجنة الموازنة والشؤون المالية بالمجلس التشريعي في سنة 2000م.

(1) تم اعتماد هذا القانون بتوقيعه من رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية في حينه السيد روجي فتوح بتاريخ 2004/12/28، وسيبدأ سريانه اعتباراً من 2005/1/1 بعد نشره في الجريدة الرسمية للسلطة الوطنية الفلسطينية "الوقائع"، العدد الثالث والخمسون . وأخذ هذا القانون رقم (17) لسنة 2004 (الوقائع، 2005) .

وتمثل عملية تقدير الضريبة والتي تعتبر محور قرار التقدير، مهمة أساسية من مهام الجهاز الضريبي، ولهذا فإن نجاح عملية التقدير، وسلامة قرار التقدير باستناده لأسس وقواعد سليمة من الموضوعية والعدالة والبعد عن التعسف والعشوائية والمزاجية يمثل نجاحاً للجهاز الضريبي في أداء مهامه من أجل خدمة أهداف وأغراض النظام الضريبي، ولكي يتحقق ذلك لابد من توفير البيئة الملائمة لاتخاذ قرار سليم وموضوعي بعيداً عن أي مؤثرات وضغوط سلبية تحول دون تحقيق ذلك، فهل هذه البيئة متوفرة في قطاع غزة؟.

1.2 أهمية الدراسة:

◆ هذه الدراسة تبحث في موضوع تقدير ضريبة الدخل، الذي بطبيعته يمس مصلحة مختلف شرائح المجتمع من أفراد وشركات ومهندسين وأطباء، تجار وصناعيين ... وغيرهم كون هذه الفئات جميعها تخضع لضريبة الدخل حسب القانون. كما أن هذا الموضوع يمس أيضاً مصلحة الدولة باعتبار أن ضريبة الدخل إضافة لكونها مصدر من مصادر التمويل للخزينة العامة فإن دورها كأداة مالية اقتصادية له أهمية كبيرة في مجال الاستثمار والتنمية وإعادة توزيع الدخل .

◆ موضوع البحث جديد لم تتطرق له الدراسات السابقة - في حدود معرفة الباحثة - وفي ذلك مساهمة في توفير معلومات إضافية يمكن أن يستفيد منها الباحثين والمهتمين والمسؤولين خاصة صناعات السياسة والتي قد تساعدهم على وضع أسس وقواعد لبناء سليم لمؤسسات المجتمع في مختلف المجالات .

لذلك فإن القيام بدراسة تسعى إلى تشخيص المشاكل التي تحيط بقرار التقدير بأسلوب علمي مجرد وموضوعي يعتبر أمراً مهماً .

1.3 أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- ◆ استكشاف وتحليل الأسس التي يستند عليها قرار تقدير ضريبة الدخل .
- ◆ تحديد أهم المؤثرات السلبية التي تحول دون الوصول لقرار سليم .
- ◆ محاولة وضع تصور لكيفية الحد من المؤثرات السلبية على قرار التقدير، واقتراح وسائل العلاج المناسبة.

1.4 مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في الإجابة على السؤال التالي :

ما هي طبيعة البيئة التي يولد من رحمها قرار تقدير ضريبة الدخل بغزة وما هو تأثيرها على صحة وسلامة وموضوعية قرار التقدير لضريبة الدخل بغزة ؟

1.5 فروض البحث :

1. عدم سيادة واحترام القانون له تأثير سلبي على استقلالية وموضوعية قرار التقدير
2. عدم ملاءمة ووضوح القانون الضريبي السائد تؤثر سلباً على قرار التقدير .
3. ضعف الكفاءة والانتماء لدى الموظفين من أهم المؤثرات السلبية على قرار التقدير
4. سوء استخدام المال العام له تأثير سلبي على قرار التقدير .
5. ضعف الثقة في الحسابات والإقرارات المقدمة من قبل المكلف له تأثير مهم على قرار التقدير .
6. سوء الأحوال الاقتصادية والمعيشية تؤثر في قرار التقدير .
7. المشاكل التنظيمية في الجهاز الضريبي من أهم المؤثرات السلبية على قرار التقدير .

1.6 منهجية الدراسة:

اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لأنه يناسب هدفها وطبيعتها، فالظاهرة التي تبحثها الدراسة ظاهرة اجتماعية إنسانية، وتهدف الدراسة إلى توضيح هذه الظاهرة وتحليلها وتفسيرها وتوضيح العلاقات بين أسبابها ونتائجها، والوقوف على دلالاتها من خلال الدراسة الميدانية وجمع البيانات وتحليلها ووصفها بشكل دقيق يتنوع بين التعبير الكمي أو الأسلوب الكمي والوصفي، والمنهج الوصفي يتيح ذلك من خلال تناوله للظاهرة كما هي عليه في الواقع (الرفاعي، 1998) .

1.7 طرق البحث :

1.7.1 جمع البيانات:

- تم جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة من مختلف المصادر المتاحة وشملت:
- أ- المصادر الثانوية: وضمت الكتب والمراجع والدوريات ذات العلاقة بالموضوع ومن خلال الإنترنت .
 - ب- المصادر الأولية: واعتمدت الباحثة على وسائل متنوعة للحصول على البيانات من مصادرها الأولية، شملت التالي :
 1. الاستقصاء: تم الاعتماد على هذا الأسلوب كطريقة أساسية للحصول على معلومات شاملة ومن مصادر متعددة وذلك من خلال استبانة أعدت لهذا الغرض وزعت على عينة ممثلة لمجتمع الدراسة وتفصيل ذلك لاحقاً في الفصل الخامس.
 2. الملاحظة: تم الاعتماد على هذا الأسلوب بحكم عمل الباحثة مفتشة بدائرة ضريبة الدخل، مما أتاح لها جمع بيانات إضافية وتفصيلية عن سلوك مفتشي التقدير بصورة تلقائية، لا يمكن الحصول عليها بالطرق الأخرى، مما وفر فرصة الوصول لنتائج أفضل .

3. المقابلات: اعتمدت الباحثة على هذا الأسلوب كوسيلة لجمع البيانات اللازمة من المسؤولين في دائرة ضريبة الدخل الذين يمثلون رؤساء الأقسام ومدراء الدوائر والمدير العام نظراً لتوافر إمكانية القيام بذلك .

1.7.2 تحليل البيانات :

قامت الباحثة بمعالجة وتحليل بيانات الدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي spss لاستخراج النسب والتكرارات، وعرضها في صورة جداول، ورسومات تساعد على اختبار الفرضيات، والوصول إلى النتائج .

1.8 مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في الأطراف الرئيسية ذات العلاقة بقرار التقدير وهم:
أ. المفتشون والمسؤولون في دائرة ضريبة الدخل .

ب. المحاسبون والمراجعون (وكلاء المكلفين) لدائرة ضريبة الدخل، تفاصيل ذلك في الفصل الخامس.

1.9 حدود الدراسة ومحدداتها:

اقتصرت الدراسة على المرحلة الخاصة بولاية السلطة الوطنية الفلسطينية (من 1994-2004) باعتبار السلطة معنية ببناء نظام ضريبي يخدم مصلحة وأهداف المجتمع الفلسطيني .

واجهت الباحثة أثناء الدراسة بعض المشاكل منها :

- ◆ انعكست الأوضاع الأمنية والسياسية المؤلمة التي يتعرض لها شعبنا في القطاع وباقي المدن الفلسطينية على الباحثة كما على كل المواطنين، فكان لذلك تأثير نفسي سيء تسبب في تأخير إنهاء الدراسة، كما تسرب أحياناً الشعور بنوع من الإحباط من جدوى هذه الدراسة في تحقيق أو المساهمة في التغيير والإصلاح . ولكن بتوفيق من الله، ثم بدعم وتحفيز الأهل والزملاء أمكن التغلب على ذلك، واستعادة العزيمة والإصرار على مواصلة الدراسة وإنهائها .
- ◆ ضيق الوقت المتاح للبحث .
- ◆ ندرة الدراسات السابقة لموضوع البحث .
- ◆ كما واجهت الباحثة صعوبة في الحصول على البيانات الإحصائية من دائرة ضريبة الدخل بحجة سرية المعلومات رغم تقديمها لصندوق النقد الدولي والبنك الدولي، وكان الحصول على مثل هذه البيانات سيزيد البحث دلالة وقوة .

1.10 هيكل البحث :

- ◆ الفصل الأول: الإطار العام للبحث .
- ◆ الفصل الثاني: النظام الضريبي ومحدداته البيئية.
- ◆ الفصل الثالث: الإدارة الضريبية وأبعادها البيئية ..
- ◆ الفصل الرابع: نظام التقدير لضريبة الدخل وإجراءاته .
- ◆ الفصل الخامس: إجراءات البحث وتحليل البيانات .
- ◆ الفصل السادس: النتائج والتوصيات .

1.11 الدراسات السابقة:

لم تتمكن الباحثة من الوصول لدراسات سابقة لموضوع البحث ذاته إلا أن ذلك لم يمنع الحصول على دراسات ذات علاقة وارتباط بموضوع البحث رغم ندرتها أيضاً وهي على النحو التالي:

1.11.1 دراسة قاسم، 2003: وهي بعنوان "التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين"

وهي عبارة عن رسالة ماجستير قدمت لجامعة النجاح الوطنية.

هدفت الدراسة للتعرف على أشكال التهرب من ضريبة الدخل بفلسطين والوقوف على أسبابها والآثار المترتبة عليها ووضع آلية لمعالجة التهرب الضريبي، لأخذها في الاعتبار والعمل على مواجهتها .

ومن نتائج هذه الدراسة أن التهرب من ضريبة الدخل يعود لمجموعة من الأسباب الاقتصادية والإدارية والتشريعية والنفسية ومن أهمها انعدام الاستقرار الاقتصادي وقلة التنسيق بين الدوائر الحكومية ودوائر الضريبة وعدم المساواة في تطبيق القوانين وضعف الوعي الضريبي وغموض القوانين المعمول بها والمغالاة في سعر الضريبة وضعف الجزاء المفروض على المتهربين وكراهية المكلف للضريبة.

1.11.2 دراسة السفاريني، 1998: وهي بعنوان " قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن

وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً".

تناول الباحث الضريبة في ضوء المفهوم التضامني للدولة الحديثة، وما تتمتع به من خصائص . ثم تطرق للنظام القضائي وطرق الطعن بقرار التقدير إدارياً وقضائياً . حيث تناول النظام القضائي الموحد والمزدوج وموقع القضاء الضريبي من النظامين، وأهمية القضاء الضريبي في النظم المالية الحديثة، ثم تناول في لمحة تاريخية ضريبة الدخل في الأردن وخصائصها وأهمية القضاء الضريبي فيها .

كما تناول الباحث أيضاً طرق التقدير بصورة عامة ومقارنة وفق التشريع المقارن في كل من مصر والعراق وسوريا ولبنان وفرنسا وانجلترا، ثم تطرق لطرق التقدير في التشريع الأردني، انتقل الباحث بعدها لطرق الطعن في قرار تقدير ضريبة الدخل وشمل هذا الجانب كل من الطعن الإداري والطعن القضائي في التشريع المقارن في كل من مصر والعراق وسوريا ولبنان، ثم اختتمه بطرق الطعن في التشريع الأردني.

وقد أوصى الباحث عدة توصيات كان من أبرزها:

- ◆ ضرورة الاعتراف بالشركة العادية المقيمة كشخصية معنوية مستقلة لأغراض الضريبة على الدخل أسوة بالتشريع الفرنسي يمنح الشركاء فيها الحق في اختيار طريقة المحاسبة كشركة أو كأفراد .
- ◆ وضع نصوص قانونية واضحة تحسم التباين في الاجتهادات القضائية كالطبيعة القانونية لقرار التقدير ومذكرات الحضور وغرامات التأخير وغيرها .
- ◆ إعادة النظر في قانون ضريبة الدخل بهدف إدخال المزيد من النصوص المرنة التي تسهل فهم القانون وتطبيقه بعدالة .
- ◆ كما يقترح استعانة المشرع بالخبرات القانونية العاملة في ضريبة الدخل والقضاة المتعاملون مع قضايا ضريبة الدخل إضافة لأصحاب الخبرة في القطاع الخاص وأساتذة الجامعات .
- ◆ السماح بتكوين مخصصات لمواجهة الخسائر المؤكدة أو المحتملة (كمخصص الديون المشكوك فيها) أسوة بالنظام الفرنسي .
- ◆ تكوين لجان للنظر في اعتراضات المكلفين تؤول من مجموعة من الخبراء من ضريبة الدخل والنقابات المهنية والقطاع الخاص لها صلاحية البت في الاعتراضات.
- ◆ تشجيع المكلفين على إطاعة القانون، وإلزام جميع المكلفين باستثناء الموظفين والمستخدمين المقنصر دخلهم على الوظيفة أو الاستخدام فقط بمسك حسابات.

1.11.3 دراسة النقيب، 1996: وهي بعنوان "تقييم أولي للنظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة".

تناول الباحث في دراسته ثلاثة أقسام: بدأ بمسألة الإصلاح الكامل للنظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة، وقد أقر الباحث بأن هذا الإصلاح غير ممكن ولا ينصح به في الوقت الحاضر، إلا أنه بيّن في هذه الدراسة متطلبات الإصلاح المستقبلي مركزاً على الأبعاد السياسية للإصلاح وضرورة القيام به على مراحل وبأوسع مشاركة شعبية.

وكرسّ القسم الثاني لتحديد هيكلية النظام الحالي من خلال ملخص مختصر لأهم الضرائب في النظام .

أما القسم الثالث فقد خصصه لتقويم أولي للنظام الحالي باعتماده على مقاييس الإيرادات والكفاءة والعدالة، وقد تضمن هذا التقويم حقيقتين مهمتين تؤثران بشكل جدي على الكفاءة والعدالة، الأولى: ضيق الوعاء الضريبي لأهم ضريبة وهي ضريبة القيمة المضافة بحيث لا يتجاوز وعاءها 10% من إجمالي الناتج المحلي، مقارنةً مع ما تشكله في إسرائيل 46% من إجمالي الناتج المحلي . ويرجع ذلك لكبير القطاع الزراعي وشيوع المؤسسات التجارية الصغيرة، إضافة لضعف التجاوب الطوعي وضعف القدرة الإدارية .

والثانية: أن ضريبة الممتلكات غير موجودة، وهو ما يؤثر على عدالة النظام باعتبار أن معظم الأثرياء يحتفظون بالثروة في شكل ممتلكات .

وقد اقترح الباحث ما يلي :

أولاً: إعادة التفاوض مع إسرائيل حول آليات التصفيات الضريبية للرسوم الجمركية على الاستيراد غير المباشر لوقف التسرب المالي الحاصل .

ثانياً: تخفيض نسبة ضريبة القيمة المضافة من 17% إلى 15% لتوفير الحوافز للتجار الفلسطينيين للإفصاح عن صفقاتهم .

وبالنسبة للإصلاح المستقبلي اقترح التالي:

تخفيض الاعتماد على ضريبة الدخل والضريبة الرأسمالية وزيادة الاعتماد على الضرائب الاستهلاكية .

توسيع الوعاء للضرائب كافة وتخفيض نسبها.

تطبيق نسبة ضريبة الدخل ذاتها على كل من المؤسسات التجارية بما فيها الخاصة والمملوكة للدولة .

توحيد الحد الأعلى لنسبتي ضريبة الدخل للأفراد والشركات .

تقليل شرائح ضريبة الدخل وتخفيض النسب العليا والإعفاءات .

استخدام الضريبة المفروضة على البضائع والخدمات كوسيلة لإعادة توزيع الدخل

زيادة الاعتماد على ضريبة الثروة بإعادة هيكلة ضريبة الممتلكات وفرض ضرائب الدخل التقديرية .

♣ تم العمل بهذا الاقتراح بقرار الرئيس والذي قرر بموجبه تخفيض عدد الشرائح الضريبية لعام 1999 للأفراد إلى ثلاث شرائح، كذلك تم تحديد نسبة الضريبة لأعلى شريحة لدخل الأفراد بنسبة 20% وكذلك نسبة ضريبة الشركات مساوية لها، إلا أنه لم يتم تخفيض الإعفاءات .

1.11.4 دراسة: Moser & Evans III (1995) وهي بعنوان أثر عدم العدالة الأفقية

والتبادلية على قرار الإفصاح عن الدخل المصرح به في الإقرار الضريبي من قبل المكلف. قامت الدراسة باختبار ما إذا كان لشعور وإدراك المكلف بعدم العدالة الأفقية والتبادلية في حال تفاعلها تأثير على سلوك المكلف في تقرير الدخل الذي يصرح به في إقراره الضريبي.

وقد وضع الباحث فرضية الدراسة كالتالي: في ظل عدم العدالة الأفقية سيقدم دافع الضرائب في إقراره الضريبي دخل أقل (أكبر) عندما يتم زيادة (خفض) معدل الضريبة وبقاء مستوى الخدمات العامة المقدمة ثابت. على أي حال في وجود العدالة الأفقية دافع الضريبة لن يصرح بدخل أقل (أكبر) في إقراره الضريبي في حال زيادة (خفض) معدل الضريبة مع ثبات مستوى الخدمات العامة المقدمة .

نتائج هذه الدراسة أعطت الدليل على أنه بالإضافة للحوافز الاقتصادية المعتادة فإن استجابة المكلفين المعنيين للتغيرات في معدل الضريبة يتأثر بمدى إدراكهم لكل من العدالة الأفقية والتبادلية . فالمكلف يقدم إقرار الدخل بقيمة أقل (أكبر) في حالة زيادة (خفض) معدلات الضريبة عندما لا يشعر بالعدالة في التعامل الضريبي نسبة للآخرين (العدالة الأفقية)، ولكن ليس في حالة معاملته بعدالة قياساً بالآخرين (بغيره).

كذلك في حالة وجود العدالة الأفقية لا يكون هناك تأثير لعدم العدالة التبادلية (الخدمات المقدمة) على قيمة الدخل الذي يصرح به المكلف وذلك لشعوره بأن هذا الأمر عام على الجميع. وهذا يضيف تسوية أو تعديل لما تطرحه النظرية الاقتصادية للإقرار الضريبي والتي تتمثل في النموذج الاقتصادي التقليدي لإقرار الدخل الذي يصرح به المكلف والذي اعتمدته إدارة تدقيق الضرائب الفدرالية كسياسة ثابتة لها، وتعامله كوحدة منفعة متوقع تعظيمها، وتعتبر أن المكلف يختار ويحدد قيمة الدخل الذي سيصرح به في الإقرار الضريبي بمقارنة تكلفة العقوبة المتوقعة مع المنافع المتوقعة من دفع ضرائب أقل (على أساس التضحية والعائد)، ولهذا فإنه مع زيادة (خفض) معدل الضرائب تزداد (تقل) قيمة الدخل المصرح به من قبل المكلف إذا زادت (انخفضت) مخاطر التهرب الضريبي، ويقل الدخل المصرح به في حالة زيادة معدل الضرائب مع انخفاض مخاطر التهرب الضريبي. ورغم أهمية النموذج الاقتصادي في التنبؤ والمدعم بالملخصات للحالات التجريبية، فإن بعض العوامل الإضافية مثل العدالة من الأمور المطلوبة لتفسير سلوك دافع الضريبة لواقع ضريبي أكثر واقعية، وهو ما أثبتته الاستقصاء الواسع للبحث والذي بين تأثير شعور المكلف بعدم العدالة على سلوكه في واقع البيئة الضريبية .

1.11.5 دراسة العوامل، 1994: وهي بعنوان " قياس فعالية الأداء في جهاز ضريبة الدخل في الأردن دراسة تحليلية وميدانية " .

هدفت هذه الدراسة لإجراء تحليل دقيق لأداء جهاز ضريبة الدخل بالأردن من خلال بناء نموذج مفاهيمي يقوم على افتراض أساسي هو أن فعالية جهاز ضريبة الدخل هي محصلة لتفاعل مجموعة مترابطة ومتكاملة من العوامل .

وكان من أهم نتائج هذه الدراسة:

◆ وجود تحسن تدريجي ومضطرد في أداء جهاز ضريبة الدخل في الأردن أمكن رصده من خلال مؤشرات مالية وإدارية عديدة منها زيادة التحصيلات بصورة مطلقة نسبة للسنوات المختلفة وبالمقارنة بالإيرادات المحلية والعامه .

◆ وجود تدمر ملموس في العلاقة بين المواطنين وجهاز ضريبة الدخل .

◆ وجود معوقات اقتصادية وإدارية واجتماعية وسياسية مهمة تحول دون استغلال الطاقة القصوى لأداء جهاز ضريبة الدخل .

وبالنظر للدراسات السابقة، يتبين التالي:

1. دراسة قاسم ركزت على قضية التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين من حيث أشكاله وأسبابه بهدف تقديم آلية لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي .

2. ودراسة السفاريني اهتمت بالجانب القانوني لقرار التقدير وطرق الطعن به.

3. فيما تناولت دراسة النقيب النظام الضريبي في فلسطين بشكل عام، وتقويم هذا النظام بشكل أولي، ومتطلبات الإصلاح المستقبلي لهذا النظام بالتركيز على الأبعاد السياسية للإصلاح

4. أما دراسة Moser & Evans III فقد قامت على تحليل تأثير العدالة (الأفقية والتبادلية) على سلوك المكلف بخصوص الإفصاح عن دخله (الإقرار الضريبي) في حال تغير معدل الضرائب زيادة وخفضاً وعلاقة ذلك بمخاطر التهرب الضريبي .

5. بينما اهتمت دراسة العوامل بتحليل أداء جهاز ضريبة الدخل بالأردن لقياس فعالية جهاز ضريبة الدخل .

وجاءت الدراسة الحالية لتتناول بالبحث والتحليل بيئة قرار التقدير لضريبة الدخل بغزة من مختلف النواحي الداخلية الخاصة بمتخذ القرار، والبيئة الداخلية للجهاز الضريبي، والبيئة العامة التي تشمل كل من البيئة الخاصة بالمكلف ووكيله المحاسب، والبيئة العامة التي تشمل العوامل الاقتصادية والسياسية والدستورية وسيادة القانون، والاجتماعية، وكيفية تأثيرها على موضوعية وسلامة قرار التقدير.

الفصل الثاني

النظام الضريبي وأبعاده البيئية

الفصل الثاني

النظام الضريبي وأبعاده البيئية

النظام الضريبي السائد في مجتمع معين وفي فترة زمنية محددة يعكس من ناحية طبيعة النظام الاجتماعي والسياسي والاقتصادي السائد، ويعكس من ناحية أخرى درجة النمو الاقتصادي والاجتماعي التي بلغها المجتمع، وكذلك يكشف النظام حقيقة الأهداف التي تبغي الدولة تحقيقها من وراء الدور الذي تريد للضرائب أن تلعبه في فترة تاريخية معينة بالإضافة إلى الوسائل التي تنتهجها (فنية وتنظيمية) لتمكنها من القيام بهذا الدور لتحقيق تلك الأهداف (سعد، 1998). لذلك وفي سبيل فهم النظام الضريبي سوف يتم تناول مفهوم وتعريف النظام الضريبي، أركان النظام الضريبي، تعريف الضريبة وأسس فرضها والقواعد الأساسية لفرضها، ثم نتناول مكونات الهيكل الضريبي وأنواع الضرائب وأهداف الضرائب والنظام الضريبي ومحدداته الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ثم خصائص النظام الضريبي الجيد. وفي الجزء الأخير من هذا الفصل سيتم تناول النظام الضريبي في فلسطين من حيث تطوره في المراحل المختلفة، والمكونات الأساسية وهيكلية الضرائب فيه، وخصائص هذا النظام، وحاجته للإصلاح والمحددات البيئية له.

2.1 مفهوم النظام الضريبي:

للنظام الضريبي مفهومان حسب مضمون التعبير الفرنسي، مفهوم واسع وآخر ضيق: **يمثل المفهوم الواسع** مجموع العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها إلى كيان (أو وجود) ضريبي معين. ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام، والذي تختلف ملامحه باختلاف النظام السياسي والاقتصادي السائد. **أما المفهوم الضيق** فهو مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي، في مرحلته المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل (البطريق وآخرون 1978، ص 28). ويرى الجليلاتي أن النظام الضريبي يمثل مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق أهداف معينة حسب قواعد ومقومات وإجراءات محددة، وتتكون مقوماته من الإدارة التشريعية التي تختص بإصدار القانون الضريبي والإدارة التنفيذية وهي التي تتولى تنفيذ القانون الضريبي الصادر من الإدارة التشريعية وإصدار التعليمات التنفيذية له والجهاز القضائي الذي يتولى الفصل في المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية فيما يتعلق بتقدير الضرائب المتوجبة الدفع على المكلفين (الجليلاتي، 2000).

أما غالب فيرى أن النظام الضريبي يتكون من مجموعة من العناصر، أو الأجزاء التي تعمل معاً من خلال علاقات متبادلة، و مترابطة حسب قواعد وإجراءات محددة لتحقيق أهداف معينة. فوجود الضرائب لا يكفي للقول بوجود نظام ضريبي، إذ لا بد أن تعمل تلك الفرائض على تحقيق الأهداف والغايات التي ينشدها المجتمع (غالب، بدون تاريخ، ص 7).

2.2 أركان النظام الضريبي:

يقوم النظام الضريبي على ركنين رئيسيين هما الهدف والوسيلة.

أ- الهدف:

النظام الضريبي في مجتمع معين وفي فترة زمنية محددة يسعى لتحقيق الأهداف التي رسمتها الدولة تبعاً لفلسفتها ونظامها الاجتماعي والسياسي والاقتصادي، وبذلك يكشف النظام حقيقة الأهداف التي تبغي الدولة تحقيقها من وراء الدور الذي تريد للضرائب أن تؤديه في فترة تاريخية معينة (سعد، 1998).

ب- الوسيلة:

وهي تمثل النظام الضريبي بمعناه الضيق، وفق التعبير الفرنسي وتقوم على عنصرين هما العنصر الفني، والعنصر التنظيمي وتشمل القواعد القانونية والأنظمة والتشريعات، وهيكلية وأنواع الضرائب، والجهاز الضريبي الإداري التنفيذي المكلف بتقدير وتحصيل الضريبة (البطريق وآخرون، 1978)

و يرى محي محمد سعد أن النظام الضريبي يركز على ثلاث محاور هي:

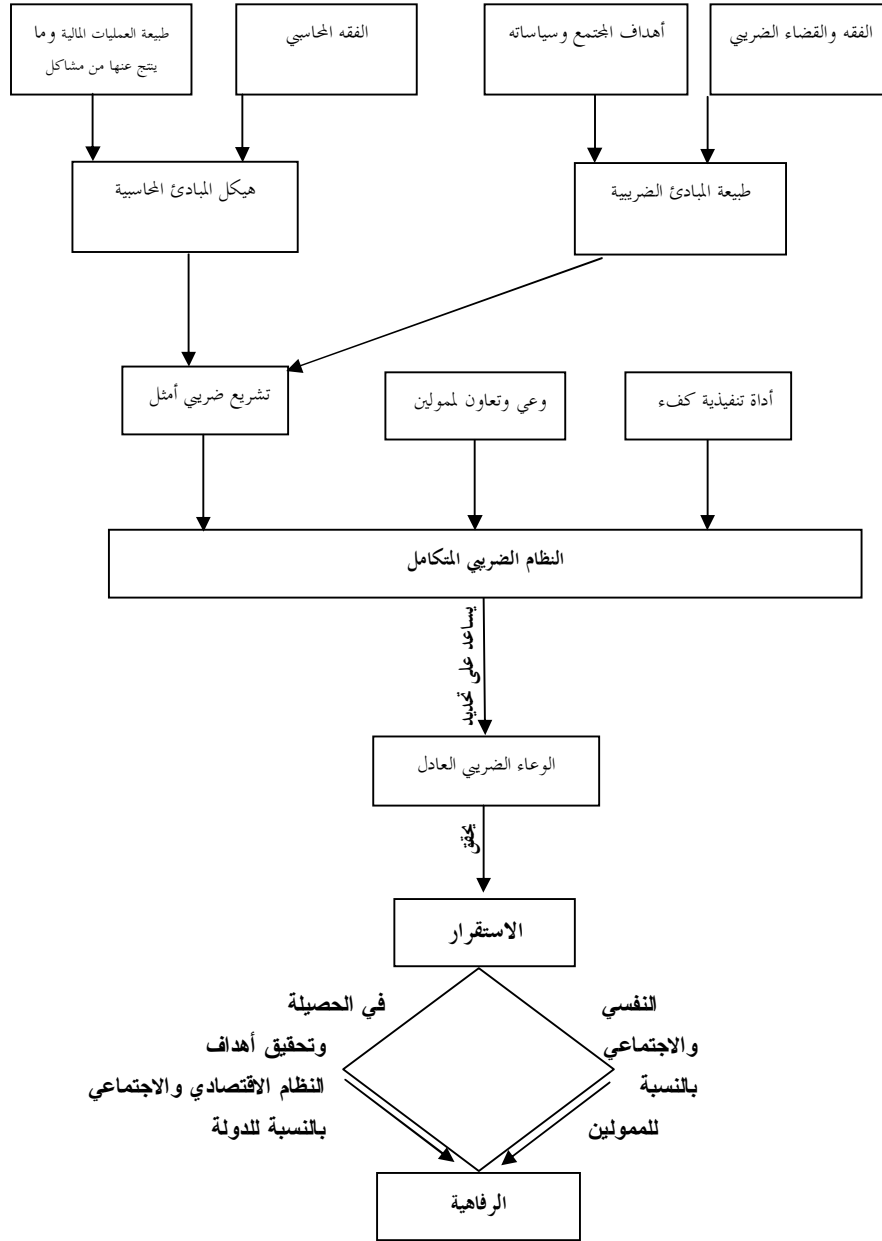
المحور التشريعي: ويتمثل في القوانين والتشريعات الضريبية.

محور التنظيم الفني: وهو عبارة عن القواعد والإجراءات المفسرة والمنظمة لعملية التقدير والتحصيل الضريبي. وهذان المحوران يمثلان السياسة الضريبية.

أما المحور الثالث فهو المحور التنفيذي ويمثل الجهاز الضريبي الذي يقع على كاهله تطبيق القانون وتنفيذ السياسة الضريبية، من خلال التقدير والتحصيل والمتابعة (سعد، 1998).

ويتضح ذلك في الشكل رقم (2.1) الذي يبين المرتكزات التي يقوم عليها النظام الضريبي المتكامل في سبيل تحقيق الأهداف الضريبية من حيث الحصيلة وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة مع مراعاة العدالة ودون إجحاف لحقوق الممول. والذي يتطلب وجود تشريع ضريبي ملائم وأداة تنفيذية (الإدارة الضريبية) على درجة من الكفاءة والنزاهة، بالإضافة لتعاون ووعي المكلفين، لتحقيق المصلحة العامة وتحقيق الرفاهية للمجتمع.

شكل رقم (2.1)*
مرتكزات النظام الضريبي



* المصدر: محمد محي سعد (1998) العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، ص 10.

ماهية السياسة الضريبية:

1. مفهوم السياسة الضريبية:

عرفت السياسة الضريبية بأنها: "مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار اقتصادية

واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع" (البطريق وعتمان، 2000، ص 13).

وعرفها البعض بأنها "التطبيق المقصود لوسائل معينة بهدف التأثير في مجرى الأحداث الاقتصادية لتحقيق نتائج أخرى غير تلك التي كانت ستترتب عليها لولا هذا التطبيق".
"السياسة الضريبية هي فن تمارسه الدولة لتوجيه ضرائبها وفقاً للأهداف التي تؤمن بها فلسفة الحكم، أي أنها فن استخدام الوسائل الضريبية".
"هي تلك السياسة التي ينجم عن آثارها تحقيق أهداف المجتمع، والتي تختص بمرحلة سابقة على تكوين القاعدة الضريبية، ذلك لأن القاعدة الضريبية هي السياسة الضريبية في التطبيق" (عبد العزيز، 2002، ص 11)

2. أهداف السياسة الضريبية:

السياسة الضريبية تمثل إحدى أدوات السياسة المالية والتي هي أداة من أدوات الدولة الاقتصادية المرتبطة بالنواحي الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للدولة، تتأثر بها وتؤثر فيها. والأهداف الأساسية للسياسة الضريبية هي: الهدف الاقتصادي، الهدف المالي، الهدف الاجتماعي (عبد العزيز، 2002، ص 11-13).

2.3 التكييف القانوني لفرض الضريبة:

2.3.1 التطور التاريخي لفرض الضريبة:

تعتبر الضريبة انعكاساً للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع الذي تفرض فيه، ومن البديهي أن تتغير من حيث حجمها ووعائها وغرضها بتغير هذه الأوضاع. ويترجم هذه الحقيقة تاريخ الضريبة، حيث يختلف في البلاد الإسلامية عنه في بلاد أوروبا الغربية. ففي التاريخ الإسلامي فرضت بعض الضرائب لصالح الدولة، حيث اعتبر فرضها وتحصيلها عملاً من أعمال السيادة استناداً لتشريع وسلطة الدولة الإسلامية، وهذا يخالف وضعها في تلك المرحلة التاريخية لأوروبا الغربية.

ففي العصور القديمة كانت الضريبة عبارة عن جزية تفرض على المهزوم، وفي عهد الإمبراطورية الرومانية كانت عملاً من أعمال السيادة، حيث فرضت على المحاصيل الزراعية والتجارية.

وفي العصور الوسطى تنازل الملك عن فرض الضرائب لسادة الإقطاع، وكان ينفق من إيرادات الدومين⁽¹⁾، وهو المورد العادي في ذلك العصر. وبسبب الحروب التي حدثت وعدم كفاية دخل الدومين لتغطية نفقاتها، كان لا بد من اللجوء للضرائب، ونظراً لعدم وجود سلطة

(1) الدومين عبارة عن عائد ممتلكات الدولة من العقارات والأموال الأخرى، ومن شركات القطاع العام المملوكة للدولة.

للملك تمكنه من فرض الضرائب بإرادته وحده، حسب الظروف السياسية السائدة آنذاك، كان يلجأ لسادة الإقطاع أو الكنيسة لطلب المعونة لتغطية الاحتياجات الطارئة للحرب، وبذلك كانت الضريبة مجرد إسهام طوعي من قبل أفراد المجتمع، لمواجهة احتياجات طارئة، مثل تغطية نفقات الحروب، وكانت تسمى بالمساعدة أو الهبة وفي القرن الرابع عشر بسبب الحروب الكبيرة وعدم كفاية الدومين لجأ الملك للشعب للحصول على الضرائب، ولكن كانت تؤخذ بموافقة مجالس الشعب في شكل إعانات، وهو ما تقرر في فرنسا لأول مرة عام 1314م، وفي إنجلترا في الميثاق العظيم سنة 1215م. وقد كانت تمنح للملك لمدة سنة وبشروط تضمن إنفاقها في الغرض الممنوحة له، ثم اتسمت هذه التبرعات بالاستمرارية والعمومية، وانتهى الأمر بتسليم المجالس للملك بحق فرض الضرائب، وبذلك تخلصت الضرائب من صفة المعونة والاختيارية، إلا أنها بقيت حتى القرن السادس عشر تمثل إيراد تكميلي وغير عادي. ومع زيادة النفقات العامة لاتساع الحروب، واتساع الجهاز الإداري ونفقات القصور، أصبحت الضريبة من القرن السابع عشر من الإيرادات العادية كالدومين، بل أصبحت أوفر منه حصيلة (المحجوب، 1983، ص188-190) ومع تطور النظام الاقتصادي وظهور نظام الاقتصاد الحر الذي يقوم على سوق المنافسة الحرة، وعدم تدخل الدولة واقتصار دورها على مسؤوليات الأمن والدفاع، بالإضافة لتقديم الخدمات الأساسية، كشق الطرق وإقامة المرافق العامة، اكتسبت الضريبة الطابع الإلزامي حيث يلزم الأفراد بتأدية الضريبة في مقابل الخدمات التي تقدمها الدولة من أمن وحماية والانتفاع من خدمات المرافق العامة (البطريق وآخرون، 1978، ص10-11). وقد أدت الأزمة العالمية الكبرى عام 1929م، وما نتج عنها من تطورات سياسية واقتصادية واجتماعية، إلى تغيير دور الدولة، وخروجها من حياها التقليدي، لإيجاد وتقديم الحلول للمشكلات التي تجسدت في هذه الأزمة، فأصبح لها دور تدخلي له أهميته. وانعكس ذلك على الموازنة العامة بشقيها النفقات والإيرادات - والتي تمثل الضرائب أساسها وأهمها - باعتبارها مرآة عاكسة لدور الدولة ووظيفتها التدخلية في المجتمع (القيسي، 2000، ص 16).

2.3.2 أسس فرض الضريبة:

تعددت التفسيرات والتبريرات لفرض الضريبة في نظام شعاره الحرية وعدم التدخل، ومن هذه التفسيرات:

2.3.2.1 العلاقة التعاقدية للضريبة:

وتستند هذه العلاقة لفكرة العقد الاجتماعي التي نادى بها جان جاك روسو، والتي تقوم على افتراض وجود عقد ضمني يقوم بين الدولة من جهة والأفراد من جهة أخرى، يلتزم بموجبه الأفراد بتقديم الضرائب، وتلتزم الدولة من جانبها بتحقيق منفعتهم العامة في شتى المجالات.

كما كان من رأي ميرابو في مؤلفه عن نظرية الضريبة ; أن دفع الضريبة تعبر عن رضا مسبق من قبل المواطن مقابل الحصول على حماية السلطة العامة لشخصه ولأمواله. فالبعض يرى أن فكرة العقد الضمني عبارة عن **عقد خدمات**، أي مقابل تقديم الدولة لخدماتها للمواطن يلتزم بدفع الضرائب.

والبعض الآخر يرى أن العقد الضمني هو **عقد شركة**، كأن المجتمع يمثل شركة كبرى، ويساهم فيها الأفراد، فتعتبر الضريبة بمثابة مساهمة من الأفراد في نفقات الإنتاج العام للشركة. ويرى آخرون أن العقد الضمني بين الدولة والفرد هو **عقد تأمين** حيث يتم دفع الضريبة مقابل تأمين الدولة على ممتلكاتهم (كراجة والعبادي، 2002، ص13. البطريق وآخرون، 1978).

2.3.2.2 التضامن الاجتماعي والسيادة:

ويرى أصحاب هذه النظرية، أن الأفراد قد سلموا بوجود الدولة كضرورة سياسية اجتماعية، تقوم على تحقيق مصالحهم العليا، وإشباع الاحتياجات العامة لهم، وأن نوعاً من التضامن الاجتماعي قد نشأ بين الأفراد، يتحمل كل فرد بموجبه من الضريبة حسب قدرته، وطاقته تضامناً مع باقي أفراد المجتمع (كراجة والعبادي، 2002 ص 14. سلوم، 1990، ص70-77).

2.4 تعريف الضريبة:

ما سبق ينعكس على تعريف الضريبة، حيث ارتبط تعريف الضريبة بالتكليف القانوني، ويتطور دور الدولة والوظائف التي تؤديها الضرائب. وقد واجه الفقهاء صعوبات كثيرة في سبيل تعريف الضريبة نظراً لتطور واختلاف مفهوم الضريبة حسب تغير الدور الذي تؤديه، ولهذا فضل البعض الاقتصار على التعريف القانوني لها " بوصفها وسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد توزيعاً قانونياً وسنوياً طبقاً لقدراتهم التكليفية " (البطريق، 1978، ص26).

2.4.1 **التعريف التقليدي:** عرف جاستون جيز الضريبة بأنها: "استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة" (البطريق، 1978، ص26).

2.4.2 التعريف الحديث:

وفقاً لتعريف ميل تعتبر الضريبة " استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لقدراتهم التكليفية بطريقة نهائية وبدون مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة (صيام وآخرون، 1997). وعرفت أيضاً بأنها:

" فريضة نقدية يلزم الفرد بأدائها للدولة طبقاً لقواعد محددة باعتباره عضواً في المجتمع، لا لغرض إنفاقها في الصالح العام فحسب، بل بغية تحقيق الرفاهية لجميع أفراد الشعب؟" (حلمي، 1982، ص7).

" الضريبة تعرف بأنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة وبصفة نهائية دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة، ولتتمكن الدولة من تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية (كراجة والعبادي، 2002، ص 14).

" تعرف الضريبة بأنها مبالغ نقدية تدفع إجبارياً من قبل الأفراد إلى حكوماتهم بصورة دورية بهدف تمويل خدماتها، وتنفيذ سياستها الاقتصادية، والاجتماعية، كما هي محددة وفقاً للقوانين، والأسس، والقواعد، والمعدلات المقررة لذلك، بدون تلقي مقابل مباشر (صبري، 2001، ص7).

أجمعت التعريفات المتعددة للضريبة والتي وردت أعلاه، بأنها مبلغ نقدي تجبیه الدولة بسلطة القانون، وبصفتها السيادية من الأفراد، دون مقابل شخصي يعود مباشرة على دافعها بصفته دافعاً لها، من أجل إنفاقها للصالح العام لتحقيق أهداف المجتمع والرفاهية لجميع أفرادها.

2.5 أركان الضريبة (خصائص الضريبة):

من التعريفات السابقة تتحدد العناصر الأساسية للضريبة، أو ما يعرف بأركان الضريبة وهي:

1. التزام نقدي: أي أنها تدفع بشكل نقدي ولم تعد كما كانت قديماً ضريبة عينية، وذلك لملاءمة النظام الاقتصادي الحديث الذي يقوم على النظام المالي النقدي⁽¹⁾.

2. إجبارية ليس للفرد خيار في دفعها: يلزم المكلف بدفعها بموجب القانون، ويعاقب من لا يلتزم بها.

3. تحدها الدولة من خلال سلطتها في فرض و سن القوانين الضريبية.

4. بدون مقابل يعود على المكلف بصفته دافعاً لها: أي أن دافعها لا يدفعها حين يتلقى خدمة أو منفعة، ويمتنع عن دفعها إذا لم يتلق الخدمة، كما أن مبلغها لا يتحدد بمقدار النفع الذي يعود على دافعها من الخدمات العامة باعتباره فرد من أفراد المجتمع. ومع ذلك فإنه يمكن الوقوف عند هذا الركن وربما نقضه فهناك قناعة لدى العديد من فقهاء المالية العامة والضرائب بأن من أهم أسباب التهرب الضريبي هو سوء الخدمات المقدمة من قبل الدولة، مما ينقض هذا الركن كذلك حتى وإن لم يستفد المكلف مباشرة من الخدمات المقابلة للضريبة، فإن ذلك لا ينفي وجود

(1) الضريبة النقدية تنفق وقاعدة العدالة في توزيع الأعباء المالية، بينما الضريبة العينية لا تأخذ في الاعتبار اختلاف التكاليف، والقدرة على تحمل مشاق العمل من شخص لآخر، كما أن الضريبة العينية تحتاج لتكاليف مرتفعة لجمعها ونقلها وتخزينها، وما تتعرض له من تلف، (كانت الضريبة تفرض على عروض التجارة وعلى المحاصيل الزراعية فتجمع من نفس المحصول، كالخراج الذي كان يفرض على المحاصيل الزراعية للأراضي في النظام الإسلامي). لذلك فإن الضريبة النقدية أكثر ملاءمة للنف المالي الحديث (المحجوب، 1983، ص192).

مقابل فالخدمات المقدمة لأفراد المجتمع تشعر المكلف بتحقيق عائد من دفعه للضريبة يعود على إخوانه وأقاربه ومن يعنيه أمرهم، فتمثل منافع معنوية له، حيث يشعر بأنه يحقق التكافل ويساعد في التخفيف عن الآخرين وبالتالي يشعر براحة معنوية وسعادة مما قدم وساهم به. إذن هناك عائد ولو كان معنوياً يجب أن يعود على دافعها. وهو ما أشار إليه البروفيسور Younkings Edward فيقول بأن كل دولار من الضرائب يجب أن يزود فائدة أو منفعة مشروعة مساوية أو مكافئة وإلا تصبح الضريبة سرقة (Younkings, 2000). كذلك ما يراه الدكتور فضل النقيب: "بأن من الأهمية بمكان لنجاح برامج الإصلاح الضريبي أن يدرك المواطنون أن الضرائب التي يدفعونها ستصرف على تزويدهم بالخدمات العامة ذلك أن النظام الضريبي هو بطريقة ما، مرآة لنظام النفقات، فالمحاسبة والشفافية والكفاءة في النفقات هي أفضل السبل لتأمين الفعالية في الحماية" (النقيب، 1996، ص، 4). وما يتبين من وجود تأثير واضح لدفعي الضرائب في القرارات المالية والاقتصادية والسياسية وخاصة في الدول الرأسمالية المتقدمة. وما يقوم عليه النظام الإسلامي حيث يبيح للحاكم فرض الضرائب فقط في حدود الحاجة حينما لا تكفي الموارد المشروعة من تغطية الحاجات اللازمة للدولة الإسلامية، وعدم وجود أموال تكفي في بيت المال وينتهي فرضها بانتهاء الحاجة والغرض منها.

5. أداة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع باعتبارها جزء من موازنة الدولة وتتفق للمصالح العام ولتحقيق الرفاهية للشعب.

6. تفرض حسب مقدرة المكلفين، فهي وسيلة لتقسيم الأعباء العامة للدولة، حيث يساهم كل فرد من أفراد المجتمع في الأعباء العامة حسب مقدرته (صيام وآخرون، 1978. حلمي، 1982. المحجوب، 1983).

2.6 القواعد الأساسية لفرض الضريبة:

لكي تحقق الضرائب الغرض منها لا بد أن تقوم على أسس وقواعد تضمن ذلك، وكان آدم سميث أول من وضع هذه القواعد في كتابه "wealth of nation" ثروة الأمم الصادر سنة 1776، وقد حددها في أربع قواعد وهي⁽¹⁾: العدالة، اليقين، الملاءمة والاقتصاد وتعتبر القواعد التقليدية للضريبة، وتمثل هذه المفاهيم قاعدة رئيسة في الفكر الاقتصادي والضريبي السائد ورغم ذلك فقد يتم الخروج عنها في بعض التشريعات الضريبية، كما أنه أضيفت لها قواعد أخرى، مثل قاعدة الكفاءة والإنتاجية، وقاعدة السنوية (صبري، 2001، ص10)، وقاعدة المقدرة والاستقرار (حلمي، 1982، ص 11).

(1) Adam Smith's Recommendations On Taxation , by Nadia Weiner , Director of the Adam Smith Club of Sydney , Australia.

2.6.1 قاعدة العدالة:

وتقوم هذه القاعدة على أساس مساهمة كافة أفراد المجتمع في أداء الضريبة بما يتناسب وقدرتهم المالية أي تحميل العبء الضريبي بين أفراد المجتمع تبعاً للمقدرة التكلفة لكل فرد، دون محاباة أو تفضيل ولهذا يجب أن تتميز بالعمومية، أي تفرض على جميع الأفراد والأموال دون تمييز، وكذلك أن تكون شخصية، أي تأخذ بالاعتبار الأعباء الشخصية للمكلف، بالإضافة للاعتبارات السياسية والاقتصادية والقانونية، لتحقيق التوازن بين مصلحة الممولين والخزينة العامة. وهذا يمثل المفهوم التقليدي للعدالة، إلا أن هناك اتجاهًا ثانٍ لتفسير العدالة تفسيراً موسعاً بحيث يشمل جميع الجوانب الضريبية من فرضها وتقديرها وتحصيلها إلى استخدام حصيلتها أي إنفاقها.

تقوم العدالة على مبدئين متكاملين: (1) **العدالة الأفقية** وتعني المساواة في المعاملة بين الأشخاص المتساويين في الظروف والمقدرة وبمعنى آخر فإنها تعني أن الأفراد الذين يعيشون تحت نفس الظروف يجب أن يتحملوا عبء ضريبي متساوٍ. (2) **والعدالة الرأسية**: وتقوم على عدم المساواة في المعاملة الضريبية للأشخاص الذين تختلف ظروفهم ومقدرتهم (البطريق وآخرون، 1978، ص 18-19. عياد، 1978، ص 38، (39) (Younkins , 2000) (3) ويضيف البعض **العدالة التبادلية** وتقوم على تحقيق التوازن بين الضريبة المدفوعة، وبين المنافع التي يحصل عليها المكلف باعتباره مبدأ يبرر للمكلف الالتزام بالضريبة لشعوره بالرضا عما يقدم من خدمات (Moser & Evans , 1995). وهذا ما يقوم عليه النظام الإسلامي الذي يبيح لولى الأمر فرض الضرائب فقط في حالة الحاجة وفي حدود الحاجة وينتهي فرضها بانتهاء الحاجة.

ويرى محي سعد أن فكرة العدالة الضريبية تقوم على ثلاثة أسس حددها في:

1. الشعور باحترام التشريع.
2. الشعور بالافتتاح بأهداف التشريع.
3. الشعور بإمكانية تحمل عبء هذا التشريع (سعد، 1998، ص 13).

2.6.2 اليقين: ويقصد بهذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة وواضحة ومعلومة للمكلف بدون تحكم أو غموض، ولا يخفى بلا شك أهمية معرفة الفرد المكلف لكافة الجوانب الفنية للتنظيم الضريبي المطلوب منه الالتزام بها، من حيث سعر الضريبة ووعائها وميعاد دفعها وأسلوب تحصيلها، وهذا يتطلب:

- أ- أن تكون التشريعات المالية والضريبية واضحة ومفهومة لعامة الناس دون عناء.
- ب- نشر جميع القوانين والقرارات واللوائح والتعليمات المتعلقة بما يفرض من ضرائب، بوسائل النشر التي تتيح جعلها في متناول المكلفين (حشيش، 1995، ص 159. القيسي، 2000، ص 129).

2.6.3 الملاءمة: وتقضي هذه القاعدة الأخذ في الاعتبار وضع المكلف عند تنظيم أحكام الضريبة، بما يشمل اختيار وعائها، وطرق تحديده، ووسائل الجباية وتوقيت وميعاد التحصيل لها بشكل مناسب للمكلف، بما يضمن التخفيف من عبئها وثقلها والتقليل من الضغط النفسي المصاحب لدفعها قدر المستطاع. ويعتبر وقت حصول المكلف على الإيراد، التوقيت الأفضل لتحصيل الضريبة، ولهذا فإن الخصم من المنبع يعتبر أقل عبئاً على المكلف.

2.6.4 الاقتصاد في النفقات: وتعني هذه القاعدة أن تكون نفقات جباية وتحصيل الضريبة في أدنى حد ممكن، حتى لا يتم تبديد الضريبة المحصلة، وتقليل صافي الإيراد الضريبي المحصل بعد خصم نفقات الجباية، وهو ما يمس جانب الوفرة في الحصلة. وهذا يتطلب تسهيل إجراءات الجباية، ومراعاة ذلك عند تحديد الوعاء الضريبي (صبري، 2001، ص13). تلك القواعد الأساسية التي وضعها سميث، ومما أضيف لها: قاعدة السنوية، الإنتاجية (صبري، 2001) والمقدرة، والاستقرار (حلمي، 1982، ص11).

2.6.5 قاعدة السنوية: تفرض الضريبة وتجمع سنوياً، بحيث يتم معالجة ملفات المكلفين سنوياً، بما يمنع تراكم الضريبة على المكلف مما يزيد من عبئها وثقلها على المكلف، عدا عما تسببه من عدم ثبات واستقرار الإيرادات العامة.

2.6.6 قاعدة الإنتاجية: وتهتم هذه القاعدة بمراعاة القدرة على تحصيل إيرادات أكثر عند فرض الضريبة وتحديد وعائها، وتجنب فرضها على مواضيع غير منتجة بمعنى ضعف وتدني حصيلتها. وهذه القاعدة ساهمت في زيادة الاهتمام بدراسة وتحديد أثر الضريبة على مجمل عناصر الاقتصاد القومي، ودور السياسة الضريبية في عملية التنمية الاقتصادية (صبري، 2001، ص14-15).

"إذا ما توافرت هذه القواعد في فرض أي ضريبة وعلم كل مواطن أن الضريبة واجب وطني عليه دفعه لا يعمل على التهرب منها، وعلمت مصلحة الضرائب أنها ليست بمثابة حاكم جائر للممول، بل بمثابة قاض عادل يعطيه حقه غير منقوص، لأدى ذلك إلى رفع الوعي الضريبي ولم تصبح الضريبة عبئاً ثقیلاً على كاهل الممولين" (حلمي، 1982، ص11).

2.7 أنواع الضرائب:

تقسم الضرائب لأنواع متعددة منها:

- ضرائب على الأشخاص أو ضرائب على الأموال.
- الضريبة الشخصية والضرائب العينية.

- الضرائب النوعية والضريبة الموحدة.
- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.
- الضرائب على الدخل - الثروة - الاستهلاك.

2.7.1 الضرائب على الأشخاص: وتعرف بضريبة الرؤوس والتي كانت تفرض قديماً على الأشخاص الذكور، فالفرد أو الوجود الإنساني هو المادة الخاضعة للضريبة، وكانت تفرض إما على جميع الأفراد بنفس القيمة دون تفريق بين الاختلاف في المقدرة، وإما أن يتم تقسيم الأفراد إلى فئات حسب مركزهم المالي، وتفرض على الأفراد من كل فئة نفس الضريبة، مع التدرج في الضريبة بين هذه الفئات. وهذا النوع من الضرائب لم يعد يلائم العصر الحديث وتتعارض مع مبدأ العدالة لعدم تمييزها بين المكلفين تبعاً لمقدرتهم المالية، كما أنها تعتبر منقصة لكرامة الإنسان، لذلك تلاشى هذا النوع من الضرائب لتحل محلها الضرائب على الأموال، وبذلك لم يعد المكلف بشخصه موضوع الضريبة، وأصبحت أموال المكلف هي المادة الخاضعة للضريبة، باعتبارها أكثر ترجمة للمقدرة التكلفة للممول، فضلاً عن سهولة تقديرها (بركات ودراز، 1971، ص390. حشيش، 1995، ص160-161).

2.7.2 الضرائب على الأموال:

2.7.2.1 الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

تعتمد معظم التشريعات والأنظمة الضريبية المختلفة على نوعين من الضرائب على الأموال هما الضرائب المباشرة direct tax والضرائب غير المباشرة indirect tax (نجم، 1995، ص22).

2.7.2.1.1 أسس التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

أولاً: معيار طريقة التحصيل: تعتبر الضريبة مباشرة وفق هذا المعيار إذا كانت تحصل وفق جداول اسمية يوضح فيها اسم المكلف وقيمة المال الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة المقدرة عليه من قبل إدارة محددة، وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا لم تحصل بهذه الطريقة، وإنما حسب تصرف أو حدوث واقعة معينة يرتب عليها القانون استحقاق ضريبة معينة، كدخول البضائع المستوردة للمنطقة الجمركية (تستوفى الضرائب الجمركية لحظة إدخالها)، أو عند إنتاج أو استهلاك سلعة معينة.

ثانياً: معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة: تعتبر الضريبة مباشرة إذا فرضت على مادة تتميز بالثبات والتجدد المستمر، كضريبة الدخل الناتج عن العمل أو مهنة يمارسها المكلف، وكذلك ضرائب الملكية أما الضرائب غير المباشرة فهي التي تفرض على أحداث ووقائع لا تتصف بالتكرار والاستمرارية، وإنما تكون منقطعة وعرضية مثل الاستهلاك والتداول. وهذا

يعني أن الضرائب المباشرة تصيب الثروة في ذاتها سواء تحققت أو كانت في دور التحقيق. أما الضرائب غير المباشرة فإنها تصيب الأعمال التي ترتبط بحركة الثروة واستخدامها. ثالثاً: معيار نقل عبء الضريبة: ويعتمد هذا المعيار على التفرقة بين دافع الضريبة tax payer والمتحمل لعبئها tax bearer فتعتبر الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانوناً هو نفسه دافعها، أي يتحمل عبئها بصفة نهائية ولا يمكنه التخلص منها، أو نقل عبئها لشخص آخر مثل ضريبة الدخل. وتكون الضريبة غير مباشرة في حالة نقل عبئها إلى شخص آخر بحيث يقوم دافعها بتحصيلها من المكلف بها قانوناً، مثل ضريبة القيمة المضافة، والجمارك (بركات ودراز، 1971، ص 390-403).

2.7.2.1.2 الضرائب المباشرة: وتتقسم الضرائب المباشرة إلى نوعين رئيسيين حسب المادة الخاضعة لها وهما: الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال. أولاً: **الضرائب على الدخل:** وهي الضرائب التي تعتمد الدخل وعاءاً لها، وفهم هذا النوع من الضرائب يتطلب تحديد مفهوم الدخل.

أ- مفهوم الدخل:

يعتبر الدخل بشكل عام هو محور الضريبة على الدخل ويختلف مفهوم الدخل باختلاف حقول المعرفة القانونية والمحاسبية والاقتصادية... إلخ، من جهة ويختلف موقف التشريع الضريبي منه من جهة أخرى (الحاج موسى، 1996، ص 12).

- **الدخل الإجمالي:** وهو عبارة عن مجموع دخل أو دخول المكلف الخاضعة بموجب القانون قبل تنزيل مصاريف ونفقات إنتاجه.

والدخل الصافي: هو عبارة عن إجمالي الدخل مخصوماً منه أعباء الحصول عليه وهي جميع المصاريف والنفقات الإنتاجية التي أنفقت أو استحققت كلياً في سبيل إنتاج الدخل والتي تعرف بتكاليف أو أعباء الدخل.

المفهوم الاقتصادي للدخل: " عبارة عن كل منفعة أو منعة ناتجة عن الثروة التي تعتبر بمثابة رأسمال منتج حتى ولو كانت هذه المنفعة أو المتعة معنوية صرفه كأن ينتفع الشخص باستعمال سيارته... وقد نادى بهذا المفهوم الاقتصادي فيشر " وهذا المفهوم لا يفيد في مجال ضريبة الدخل لأن الضريبة على الدخل هي فريضة نقدية وتجبى من الدخل الذي هو كذلك أي قابلاً للقياس النقدي (الحاج موسى، 1996).

المفهوم المحاسبي للدخل: " هو الدخل الذي يتم الوصول إليه من خلال تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً " (صباح، 1996).

أسس تحديد الدخل المحاسبي:

يتحدد مفهوم الدخل في الفكر المحاسبي على أساس نظريتين هما نظرية حساب الاستثمار ونظرية الميزانية.

1- نظرية حساب الاستثمار:

وفق هذه النظرية فإن الربح = الإيرادات الإجمالية - النفقات والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات. وهذا المفهوم يتفق مع مفهوم الدخل بمعناه الفني وتتوافر فيه صفة الدورية في العطاء واستمرار المصدر.

2 - نظرية الميزانية: وفقاً لهذه النظرية فإن الربح = الفرق بين قيمة صافي الأصول في آخر الفترة الزمنية وصافي قيمتها في بداية هذه الفترة. وهذه النظرية تأخذ مفهوم أوسع في تحديد الدخل ليشمل الأرباح والخسائر العادية والعرضية والرأسمالية معاً.

المفهوم القانوني للدخل: تحديد الدخل الواجب خضوعه للضريبة سواء في نظر التشريع أو الفقه تتنازع نظريتان هما:

1- المفهوم التقليدي للدخل (نظرية المصدر):

ويعرف الدخل وفقاً لهذه النظرية بأنه "كل ثروة جديدة نقدية، أو قابلة للتقويم النقدي يحصل عليها المكلف بصفة دورية خلال فترة زمنية، يمكنه من إشباع حاجاته باستهلاكها دون مساس بمصدرها (رأس المال).

2- المفهوم الواسع (نظرية الإثراء):

وهي النظرية الحديثة والتي لا تشترط ما يفرضه نظرية المصدر من صفة الدورية لاعتباره دخلاً، مما يؤدي إلى اتساع نطاق الدخل الخاضعة للضريبة، ويعرف الدخل بموجبها بأنه " الفرق في القيمة النقدية لقوة الشخص الاقتصادية بين تاريخين معينين ، فكل زيادة بين القيمة النقدية في بداية الفترة ونهايتها يعتبر دخلاً بما في ذلك كافة الأرباح الرأسمالية التي حصل عليها الشخص خلال هذه الفترة" (الحاج موسى، 1996).

ب- أنواع الضرائب على الدخل: لتحديد الضريبة على الدخل يمكن المفاضلة بين نوعين

الضريبة العامة أو الموحدة، والضرائب النوعية. ومن حيث السعر الضريبي وطبيعة الشخص المكلف تقسم إلى ضريبة على دخل المكلف الطبيعي، وعلى الشخص الاعتباري (الشركات).

1. الضريبة العامة (الموحدة): ويقصد بها خضوع مجموع دخول المكلف من المصادر

المتنوعة لدخله (كالعمل، ومن رأس المال الثابت والمنقول) وتقرض عليها ضريبة واحدة أي سعر ضريبي واحد. وهذا يمكن الإدارة الضريبية من تحديد صورة شاملة وواضحة عن حقيقة وضع المكلف، كما يتلاءم وقاعدة الاقتصاد في النفقات، إلا أنه لا يتفق وقاعدة العدالة في توزيع الأعباء المالية العامة.

2. **الضرائب النوعية:** وهنا يخضع دخل المكلف من كل مصدر لضريبة مستقلة ومختلفة حسب السعر المحدد لكل نوع بشكل منفصل، وعلى حدة، عن باقي الأنواع الأخرى من الدخل. وهذا يعني وجود عدد من الضرائب تفرض على دخول شخص واحد. ومن مزايا هذا النوع أنه يمكن من تحديد معاملة ضريبية لكل نوع حسب السياسة الضريبية المرغوبة، حيث من الممكن تحديد السعر الضريبي، وطريقة التقدير وأسلوب التحصيل بما يتلاءم وكل نوع من مصادر الدخل ولكن يعيبها ما قد ينتج عنها من ازواج ضريبي نتيجة لمعاملة كل ضريبة بصورة منفصلة وتعدد الأحكام والإجراءات، وما يتبعه من زيادة في النفقات (القيسي، 2000، ص130-134. بركات ودراز، 1971، ص411-421)

3. الضرائب حسب طبيعة الشخص المكلف:

ضرائب دخل الشخص الطبيعي: وهو الفرد الذي يحقق دخله من العمل أو رأس المال أو الاثنين معاً ويخضع لضريبة نسبية تصاعدية شخصية تأخذ في الاعتبار المقدرة التمويلية، حيث تفرض الضريبة على الدخل بعد خصم الإعفاءات الشخصية والعائلية.

ضريبة دخل الشركات (الشخص الاعتباري): وتفرض ضريبة نسبية محددة على صافي الدخل.

ثانياً: الضرائب على رأس المال: وهي الضرائب التي تعتمد رأس المال وعاءاً لها.

أ- مفهوم رأس المال: يقصد برأس المال من وجهة النظر الضريبية مجموع الأموال العقارية والمنقولة المادية والمعنوية القابلة للتقويم نقداً، التي يملكها الشخص في لحظة معينة، بغض النظر عما إذا كانت منتجة وتحقق دخلاً أم متوقفة عن الإنتاج.

ب- أنواع الضرائب على رأس المال:

والضرائب على رأس المال نوعان هما:

1- الضريبة السنوية (العادية): وتفرض بصورة دورية، على القيمة السنوية لمجموع رأس المال

الفردية وثروته، وبسعر منخفض، وهذا النوع تطبيقاته محدودة للغاية

2- الضرائب العرضية: وتفرض لمرة واحدة على رأس المال في ظرف أو حالة معينة

وتفرض بسعر مرتفع على الوعاء الذي تدفع منه. مثل فرض الضريبة على الأموال

المتحققة في ظروف استثنائية مثل أوقات الحروب وغيرها، ومثل الضريبة على التركات،

ومنها الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال وهي ما تعرف بالأرباح الرأسمالية

(القيسي، 2000. بركات ودراز، 1971).

3.2.7.2.3 الضرائب غير المباشرة:

وهي التي ينقل عبئها لغير دافعها، ويتحملها المستهلك النهائي وهي إما:

- ضرائب على الاستهلاك (الضرائب الجمركية، المبيعات، القيمة المضافة).

- أو الضرائب على التداول (نقل الملكية لعقار، آلة، سيارة، أسهم)

2.7.3 الضرائب الشخصية والضرائب العينية:

2.7.3.1 الضرائب الشخصية: وهي الضرائب التي تفرض على دخل المكلف، وتأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف حيث يمنح خصم (إعفاء حد أدنى للمعيشة) مقابل الأعباء العائلية.

2.7.3.2 الضرائب العينية: وهي التي تفرض على الدخل، دون الأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف. وغالباً تكون الضريبة على الأشخاص الاعتباريين (الشركات).

8.2 أهداف الضريبة والنظام الضريبي:

تمثل الضرائب المورد الأساسي من موارد الدولة وموازنتها، لتغطية نفقاتها العامة، وقد تطورت أهمية الضرائب بتطور دور الدولة ووظيفتها، " فلم تعد الضريبة تقتصر على الغرض المالي وحده وهو تغذية الخزنة العامة اللازمة لسد نفقاتها العامة بل أصبحت تهدف إلى أغراض وإصلاحات اجتماعية واقتصادية وغيرها مثل إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع، تشجيع النسل في الدول قليلة السكان، وتشجيع الاستثمار وتوجيهه إلى المشاريع التي ترغب بها الدولة " (الحاج موسى، 1998)، أي أن الضريبة أصبحت أداة تخطيط اجتماعية واقتصادية، باعتبارها أداة فعالة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية للدولة. وفيما يلي بيان لهذه الأهداف:

2.8.1 الهدف التقليدي (المالي): ويتمثل في توفير الموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة المقررة في موازنتها العامة، وما زالت الضرائب تمثل الأساس في تدبير هذه الموارد في معظم الأنظمة (غلاب، بدون تاريخ، ص 8).

2.8.2 الأهداف الاقتصادية: لما كانت الضرائب أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية للدولة، فإن الغرض منها مرتبط بالنظام الاقتصادي السائد لديها، ففي النظام الرأسمالي والذي يقوم على الحرية وعدم التدخل، يتم استخدام الضرائب لقيام الدولة بالتدخل بطريق غير مباشر في توجيه الاقتصاد القومي، وفي تحقيق التنمية الاقتصادية، ومن نواحي التدخل التي تقوم بها:

1. تشجيع الاستثمار وتوجيهه لمشاريع إنتاجية تحتاجها الدولة، وذلك بمنح إعفاءات كلية أو جزئية لهذه المشاريع، وبفرض ضرائب على استيراد السلع المماثلة، حماية لهذه المشاريع والمنتجات الوطنية من المنافسة الخارجية، وكذلك بإعفاء صادراتها للخارج.

كما تستخدم الضرائب في مساعدة القطاع الخاص في مواجهة الأزمات، وفي إنشاء مشاريع ذات منافع اقتصادية واجتماعية.

2. توجيه الاستهلاك والطلب على السلع: زيادة أو تقليل ورفع الضريبة عن سلعة ما يتم تشجيع أو تقليل استهلاك هذه السلعة مع مراعاة مرونة الطلب⁽¹⁾ لهذه السلعة، وفي ذلك توجيه الفرد لتحديد نسب الدخل الموجه للاستهلاك والجزء الموجه للاادخار ومن ثم الاستثمار، أي دفع الأفراد لتوفير جزء من الدخل للاادخار بهدف رفع معدل النمو الاقتصادي وزيادة الإنتاج.

3. تنظيم الاقتصاد القومي من خلال استخدام الضرائب يتم التحكم والتأثير على العرض والطلب في فترات الرواج والكساد، وفي توفير فرص عمل للعاطلين عن العمل، وكذلك تستخدم الضرائب في معالجة التضخم من خلال التحكم في عرض النقود حيث يتم زيادة النسب الضريبية بهدف امتصاص الفائض في كمية النقود، والتأثير على القوة الشرائية لدخل الفرد، ومن ثم كبح جماح التضخم (الجيلاتي، 2000. صيام، 1997، ص17). كما فعلت الولايات المتحدة الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية، خلال الفترة من 1950-1952 بفرض الضريبة للحد من الموجة التضخمية فيها، مما أسفر عن نتائج جيدة ولموسسة (البطريق وآخرون، 1978، ص26).

2.8.3 الأهداف الاجتماعية:

تستخدم الضرائب لتحقيق الأهداف الاجتماعية ومن هذه الأهداف:

- إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع، حيث يتم فرض ضريبة نسبية تصاعدية على الدخل، فيخضع ذوي الدخل المرتفع لمعدل ضريبي أعلى من النسب التي يخضع لها ذوي الدخل المنخفض، مما يؤدي إلى تقليل حدة التفاوت في مستويات الدخل بين الأفراد، كما يتم تمويل نفقات الخدمات العامة التي تقدمها الحكومة من الضريبة لمصلحة الدخول المتدنية.

- توجيه الاتجاهات الاجتماعية لأفراد الشعب لخدمة سياسات الدولة الاجتماعية، مثل إعفاء الإعالة للأولاد لتشجيع النسل، ومنها إعفاء التبرعات للجمعيات الخيرية لتشجيع التكافل الاجتماعي، وكذلك في توجيه الفرد لاستهلاك سلع معينة وترك تداول سلع أخرى قد تسبب للفرد والمجتمع ضرر غير مرغوب فيه، كفرض ضريبة عالية على استيراد الدخان، والمشروبات الروحية. كما تستخدم لأغراض حماية البيئة ومكافحة تلوثها، حيث يتم فرض ضرائب خاصة على الورش والمصانع التي تخرج من العادم ما يضر بالبيئة ويلوثها، أو يتم إعفاء الآلات والمواد التي تستخدم في تنقية ومكافحة تلوث البيئة من الضرائب الجمركية (صيام وآخرون، 1997، ص17. طعمة، 2001، ص133).

(1) يتوقف تحقيق الأثر الضريبي للسلعة على مرونة الطلب لها ففي حالة السلع عديمة المرونة أو المنخفضة فإن هذه السياسة لن تجدي نفعاً فلن يتغير الطلب على السلعة بتغير سعرها، لذلك فإن خفض الضريبة لن يزيد الطلب ولا رفعها سيصرف المستهلك عن طلبها، وبالتالي ستكون النتيجة تخفيض الإيرادات الضريبية بدون تحقيق الأهداف المطلوبة (في حالة خفض الضرائب).

2.8.4 الأهداف السياسية: تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف الدولة السياسية، حيث تقوم الدولة بمنح مزايا ضريبية تفضيلية لدول ترغب في إقامة علاقات سياسية مميزة معها، فتقوم بتخفيض الضرائب على المعاملات التجارية بينها، كما قد تفرض ضرائب على منتجات دول أخرى، عقاباً لها في حالة تردي العلاقات السياسية، وتعارض مصالحها السياسية معها. وكذلك قد تفرض الدولة ضرائب معينة في أوقات الحروب، ونتيجة لأوضاع سياسية داخلية تتطلب زيادة النفقات لخدمة النظام السياسي القائم في الدولة (البطريق وعثمان، 2000، ص33-36).

2.9 محددات النظام الضريبي:

2.9.1 النظام الاقتصادي: يؤثر النظام الاقتصادي على قرار اختيار النظام الضريبي الملائم ومكوناته باعتبار النظام الضريبي أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية للدولة وتستخدمها لتحقيق أغراضها والأهداف التي ترسمها وتسعى لتحقيقها. ولما كان دور الدولة يتحدد بنوع النظام الذي تقوم عليه، ففي النظام الرأسمالي والذي يقوم على أساس اقتصاد السوق والمنافسة الحرة، وعدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بصورة مباشرة حيث يسيطر القطاع الخاص ويتم مواجهة المشكلة الاقتصادية من خلال جهاز الثمن وآلية العرض والطلب. ويتمثل الهدف التقليدي للنظام الضريبي في تخصيص جزء من الموارد الاقتصادية المخصصة لإشباع الحاجات الخاصة، لتوجيهها لإشباع الحاجات العامة للمجتمع (عياد، 1978، ص24). وامتد هذا الهدف مع تطور دور الدولة ليشمل تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية. ولما كانت فلسفة النظام الرأسمالي لا تسمح بالتدخل المباشر لمواجهة التقلبات الاقتصادية لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والمحافظة على معدل النمو الاقتصادي، لذلك تلجأ الأنظمة الرأسمالية للضرائب واستخدامها أداة مهمة لتوجيه وتنفيذ سياستها المالية والاقتصادية والاجتماعية. بينما في النظم الاشتراكية -حيث للدولة دور أساسي في النشاط الاقتصادي وتتحكم به بصورة مباشرة- لا تحتاج للطرق غير المباشرة بصورة رئيسية كما في النظم الرأسمالية، وبذلك ينخفض دور السياسة الضريبية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، وغيره من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية إلى أدنى مستوى ممكن في النظم الاشتراكية⁽¹⁾. ومع ذلك لا يلغي هذا الدور وإن كان محدوداً، فقد يفضل استخدام الضرائب أحياناً للتدخل بدلاً من التدخل المباشر، لتخفيف العبء النفسي كما في حالة توزيع دخول مرتفعة ثم خصم جزء منه كضريبة.

(1) يعتبر الوزن النسبي والدور الذي يقوم به كل من الاقتصاد العام والاقتصاد الخاص في إدارة الاقتصاد القومي العامل الذي يستخدم في التمييز بين أشكال النظم الاقتصادية المختلفة. وهو الذي يؤثر في تحديد مكونات الهيكل الضريبي (عياد،

1978، ص20)

تختلف مكونات النظم الضريبية المطبقة في النظم الاشتراكية عنها في الرأسمالية، فالنظام الاشتراكي يتميز بارتفاع أهمية الضرائب غير المباشرة من مكونات الهيكل الضريبي، بينما تتخفف أهمية الضرائب على دخول الأفراد الطبيعيين، كما لا يتضمن الهيكل الضريبي فيه ضريبة تركبات ولا عقارات كما كان في الاتحاد السوفيتي.

أما النظام الرأسمالي فإن الهيكل الضريبي فيه يعتمد على الضرائب المباشرة بشكل رئيسي وتمثل الضرائب غير المباشرة نسبة أقل، إضافة لتضمنه ضريبة على العقارات والتركبات كما في النظم الضريبية لكل من أمريكا وفرنسا وألمانيا.

كما نلاحظ في النظام الإسلامي والذي يقوم على نظام الزكاة، ولا يقر فرض الضريبة إلا في نطاق محدود، ومشروط بوجود سند شرعي، مستمد من المصدر التشريعي له.

2.9.2 النظام السياسي: يتحدد النظام الضريبي تبعاً للنظام السياسي، والظروف السياسية السائدة، وهو ما ينعكس على مكونات الهيكل الضريبي والأهمية النسبية لكل واحد أو نوع من المكونات. حيث يؤثر النظام السياسي على الأهداف المرجو أن يحققها النظام الضريبي، وعلى طريقة التنظيم الفني والعمل للنظام الضريبي. ففي النظام السياسي الذي يقوم على أساس الحزب الواحد، يتم اختيار النظام الضريبي لخدمة أغراض الحزب، وخدمة مصالح الطبقة الحاكمة من الحزب. أما في النظام السياسي الديمقراطي تزداد فرص المشاركة في اتخاذ قرار تحديد النظام الضريبي للأحزاب المتعددة المشاركة، وهو ما يساعد على تحديد مكونات النظام الضريبي بطريقة موضوعية تخدم الأهداف العامة للمجتمع مع وجود تأثير لجماعات الضغط والتكتلات ما لا يمنع تحقيق مصالح شخصية، ولكن في نطاق محدود وبصورة أقل بكثير من نظام الحكم القائم على الحكم الفردي أو الحزب الواحد. وبذلك فإنه يمكن القول بأن النظام الضريبي وتركيبه الهيكل الضريبي تختلف باختلاف طبيعة النظام السياسي، وهذا ما توصل له (Kenny & Winer, 2003) ⁽¹⁾ فالنظم غير الديمقراطية أو القمعية تعتمد بشكل محدود على ضريبة الدخل الشخصي لأن هذا النوع يتطلب درجة أعلى من الالتزام الشخصي بالنسبة للأشكال الأخرى.

وتؤثر الظروف السياسية على تشكيل الهيكل الضريبي، فقد تفرض ضرائب معينة في ظروف الحرب كما حصل في مصر بفرض ضريبة الدفاع في عام 1956، والأمن القومي سنة 67 وضريبة الجهاد في 1973 وتم إلغاء هذه الضرائب بعد اتفاقية كامب ديفيد. وكذلك في الولايات المتحدة الأمريكية في الحرب العالمية الثانية تضمن النظام الضريبي حوافز لتشجيع

(1) Lawrence W. Kenny, Stanley L. Winer, *Tax systems in the world- an empirical investigation into the importance of tax bases, collection costs, and political regimes.* (<http://ideas.repec.org/p/car/carecp/01-03.html>).

الصناعات الحربية والمرتبطة بها بالسماح باستخدام الاستهلاك المعجل، وسمح بخصم تكلفة الأصول التاريخية على مدى 5 سنوات من الشراء، وتم الاستغناء عنه بعد انتهاء الحرب وقد حقق نجاحاً مذهلاً، وقد أعيد استخدامه مرة أخرى بداية الحرب الكورية سنة 1950 (البطريق وعتمان، 2000، ص21-40).

2.9.3 النظام الاجتماعي: لا يمكن إنكار الآثار الاجتماعية الناتجة عن تطبيق نظام مالي معين، كما لا يمكن إغفال أثر الأوضاع الاجتماعية في الدولة على تطور هذا النظام. وتستخدم الضرائب كجزء من النظام المالي لتحقيق أغراض اجتماعية، وحتى لو لم يهدف الحكام لتحقيق أغراض اجتماعية من وراء فرض الضرائب، فمما لا شك فيه أن الضرائب لمجرد أنها تمس ثروات الأفراد، يترتب عليها آثاراً اجتماعية، بجانب آثارها الاقتصادية والمالية. فالنظام المالي يعتبر انعكاس للنظام الاجتماعي وهو في ذات الوقت أداة هامة لتحقيق أهداف هذا النظام. ففي النظام الاجتماعي المحافظ والذي يشجع زيادة النسل تمنح إعفاءات ضريبية للإعالة لعدد أكبر من الأبناء عنه في دول تسعى لتحديد النسل، وكذلك بالنسبة لإعفاءات إعالة الأقارب غير الأولاد والوالدين في المجتمعات المترابطة يمنح هذه الإعفاءات بينما في دول أخرى لا تسمح بمثل ذلك. ومن ذلك أيضاً مستوى التقدم العلمي لأفراد المجتمع، ففي المجتمعات ذات مستوى التعليم الجيد يكون من السهل تفهمهم وإقناعهم بالالتزام الضريبي فيكون الاعتماد على الضرائب المباشرة أعلى منه في الدول منخفضة مستوى التعليم حيث يتم الاعتماد على الضرائب غير المباشرة. لذلك يجب أخذ الأوضاع الاجتماعية في الاعتبار عند تحديد ملامح وهيكل النظام الضريبي، خاصة إذا كانت الأهداف الاجتماعية من أهداف النظام لتحقيق العدالة الاجتماعية (سلوم، 1990، ص13-15)

2.9.4 مستوى التقدم الاقتصادي: يختلف النظام الضريبي ومكوناته والأهمية النسبية لكل نوع من الضرائب في الهيكل الضريبي تبعاً لمستوى التقدم الاقتصادي والاجتماعي. ففي المستوى الاقتصادي المنخفض تكون السيادة للضرائب غير المباشرة في الهيكل الضريبي وتمثل الضرائب الجمركية عنصر أساسى من الحصيلة الضريبية لاعتماد الدولة على التجارة الخارجية في هذه المرحلة من مستوى النمو، ولضعف القطاع الصناعي الإنتاجي. أما في مرحلة المستوى المتقدم للنمو الاقتصادي والتطور التكنولوجي حيث تتحول السيطرة لقطاع الإنتاج الصناعي وبالتالي تحقيق أرباح تجارية وصناعية عالية مع زيادة التعليم والوعي لارتفاع مستوى المعيشة والدخول المرتفعة، مما يتطلب تغيير الهيكل الضريبي فتصبح الضرائب المباشرة المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية ودخول الأفراد هي العنصر السائد وتمثل النسبة المسيطرة داخل الهيكل الضريبي. ففي الولايات المتحدة على سبيل المثال كانت الضرائب غير المباشرة وخاصة الجمركية تمثل %91-48 من الموارد المالية للدولة

ما قبل عام 1913، بينما في عام 1961 أصبحت ضريبة الشركات والأفراد (وهي الضرائب المباشرة) تمثل 80% من موارد الدولة الفيدرالية، ازدادت أهميتها إلى 90% في أوائل التسعينات (البطريق وعتمان، 2000، ص 137-138) كما أن حجم الاقتطاع الضريبي العام يتناسب ومستوى التقدم الاقتصادي في الدول المتقدمة يصل إلى حوالي 40% من إجمالي الناتج الوطني، بينما في الدول النامية 5% (سلوم، 1990 ص 183).

يتضح مما سبق مدى العلاقة التي تربط بين النظام الضريبي السائد في مجتمع ما والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لهذا المجتمع، ولهذا ولكون النظام الضريبي يسعى لتحقيق أهداف المجتمع في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فلا بد من أخذ كل هذه المتغيرات عند اختيار النظام الضريبي وتحديد مكوناته ونوعيته هذه العناصر والمكونات والأهمية النسبية لكل منها. فلكل وضع اقتصادي واجتماعي وسياسي نظامه الضريبي الذي يتلاءم ويتفاعل مع مكوناته الأساسية، وهذا يتطلب تعديل النظام الضريبي ومراجعته كلما تطورت هذه الأوضاع وتغيرت بحيث يتوافق مع تلك التغيرات. فالنظام الضريبي السائد في مجتمع معين وفي فترة زمنية محددة يعكس من ناحية طبيعة النظام الاجتماعي والسياسي والاقتصادي السائد، ويعكس من ناحية أخرى درجة النمو الاقتصادي والاجتماعي التي بلغها المجتمع، وكذلك يكشف النظام حقيقة الأهداف التي تبغي الدولة تحقيقها من وراء الدور الذي تريد للضرائب أن تلعبه في فترة تاريخية معينة بالإضافة إلى الوسائل التي تنتهجها (فنية وتنظيمية) لتمكينها من القيام بهذا الدور لتحقيق تلك الأهداف (سعد، 1998).

2.10 خصائص النظام الضريبي الجيد:

ولكي يحقق النظام الضريبي الأهداف المرسومة وبفاعلية، يجب أن يتميز بالخصائص التالية:

1. وضوح الأنظمة والتشريعات والقوانين.
 2. تحقيق العدالة والمساواة في فرض، وتقدير، وتحصيل الضريبة.
 3. مراعاة ظروف المكلف من حيث المقدرة التكلفة، ومن حيث الملاءمة في وقت وطريقة الدفع، والضغط النفسي المترتب على فرض الضريبة.
 4. وجود جهاز ضريبي كفاء ومنظم ونزيه والاهتمام برفع المستوى الفني (بالتدريب) والمادي (رواتب وحوافز) للعاملين بالجهاز الضريبي (سعد، 1998).
- بالإضافة لملاءمته للأوضاع والظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للبيئة التي سيعمل فيها، مع ضرورة المراجعة المستمرة للمستجدات والمتغيرات التي تتطلب مراجعة النظام الضريبي تبعاً لها. وهو ما تعمل به الدول التي تقوم على التخطيط والدراسة العلمية، ومثال ذلك ما قامت به وزارة المالية في أستراليا، من مراجعة النظام الضريبي الأسترالي، من خلال

لجنة لتقييم ووضع أسس ومقومات وأهداف لنظام ضريبي يتلاءم والخطط المستقبلية التي تسعى الدولة لتنفيذها، والتي تتلاءم مع المتغيرات التكنولوجية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

ومما وضعته هذه اللجنة من أهداف لبناء نظام ضريبي ملائم:

- دعم النمو الاقتصادي في ظل العولمة، للمساهمة في تحسين معايير المعيشة المستقبلية لجميع الأستراليين.

- ومن الخصائص المشروطة: القدرة على التعامل مع المتغيرات البيئية العالمية، والمتغيرات التكنولوجية والتغيرات في نمط الحياة.

زيادة الحصيلة مع مراعاة العدالة والكفاءة، والعمل بفاعلية وبشكل تنافسي في ظل الظروف البيئية الدولية لقطاع الأعمال الأسترالي، وهذا يتضمن فوائد لجميع الأستراليين، في شكل حجم توظيف عالي للعمالة، تحسين العائد على الادخار واستقرار العائدات الضريبية وتوفير التمويل الضروري للخدمات التي تقدمها الدولة (RBT final Report – Overview Part 1).

2.11 معالم وطبيعة النظام الضريبي الفلسطيني

النظام الضريبي في فلسطين كغيره من النظم يعكس الظروف السياسية والقانونية التي تعيشها المناطق الفلسطينية. فالضفة الغربية خضعت للقانون الأردني بعد توحيد الضفتين، حيث استبدل القانون المعمول به منذ 1936 بالقانون المؤقت رقم (50) لسنة 1951، ثم صدر القانون رقم 12 لسنة 1954 الذي استمر العمل به حتى صدور القانون رقم (25) لسنة 1964 والذي يعتبر أساس النظام الضريبي في الضفة الغربية.

أما قطاع غزة فقد طُبِّقَ فيه قانون ضريبة الدخل رقم (23) لسنة 1941 استمر العمل به لغاية 1947 ثم استبدل بالقانون رقم (13) لسنة 1947 (صباح، 1996).

وفيما يلي سنتناول النظام الضريبي الفلسطيني في ظل الظروف السياسية والقانونية المختلفة التي أحاطت بهذا النظام، وذلك من خلال تتبع المراحل السياسية التي مرت بها الأراضي الفلسطينية.

2.11.1 التطور التاريخي للضرائب في فلسطين:

سيتم تتبع هذا التطور عبر المراحل التي مرت بها الأراضي الفلسطينية تبعاً للظروف السياسية. لما لها من أثر على تحديد الأهداف والسياسات التي تفرضها السلطة السياسية المسيطرة على المناطق الفلسطينية في كل مرحلة وقد تم تقسيمها إلى ثلاث مراحل وهي: (1) مرحلة الانتداب البريطاني حتى العام 1967. (2) والمرحلة الثانية تغطي فترة الاحتلال الإسرائيلي الكامل لكافة الأراضي الفلسطينية من عام 1967-1994م. (3) والمرحلة الأخيرة التي تبدأ باستلام السلطة الوطنية لزام الأمور من 1994 حتى تاريخه.

2.11.1.1 المرحلة الأولى: مرحلة الانتداب البريطاني حتى 1967م:

فرضت الضرائب بصورة رسمية في عهد الانتداب البريطاني، ونظمت بقوانين تحكمها. وقد تمثل الهيكل الضريبي في ذلك العهد في:

- **الضرائب غير المباشرة:** فرضت بالقانون رقم 1927، وتعديلاته ومنها الجمارك، وضريبة إنتاج على بعض المنتجات مثل عيدان الكبريت وورق اللعب.
- **ضريبة الدخل:** وهي ضريبة على ناتج العمل ورأس المال، وكانت ضريبة تصاعدية على دخل الأفراد، ونسبية على أرباح الشركات بنسبة 25% كما أنها أخذت بالخصومات والإعفاءات.
- **الضرائب المحلية:** مثل ضريبة العقارات والمهن والحرف، وهي ضرائب تفرض من قبل البلديات والمجالس القروية.

الجدول التالي رقم (2.1) يبين مساهمة كل نوع من أنواع الضرائب المفروضة في فلسطين في تمويل الموازنة العامة عهد الانتداب ما بين عامي 1939-1944م.

جدول رقم (2.1)

مساهمة الضرائب المختلفة في تمويل الموازنة العامة لفلسطين ما بين 1939-1944

الضريبة	نسبة المساهمة
الجمارك والمكوس	37%
ضريبة العقارات	12%
ضريبة دخل	8%
رسوم ورخص	13%
منح إيرادات أخرى	30%
مجموع الإيرادات العامة	162 مليون دولار
نسبة الضرائب للدخل القومي	14%

المصدر: نضال صبري، محاسبة ضريبة الدخل، جامعة القدس المفتوحة (2000، ص 35)

ويتضح أن الضرائب غير المباشرة تمثل العنصر الرئيس من المصادر الضريبية التي تمول موازنة إدارة الانتداب البريطاني، حيث تمثل نسبة 37% تليها ضريبة العقارات بنسبة 12%.

وبعد العام 1948 بقيت هذه الضرائب سارية المفعول في كل من الضفة وغزة، إلى أن أصدرت الحكومة الأردنية قوانين جديدة لتطبيق على الضفة الغربية، ومن أهمها قانون رقم 25 لسنة 1964م، وقانون الرسوم والمكوس على المنتجات المحلية رقم 6 لسنة 1963م.

أما بالنسبة لقطاع غزة فقد استمر الوضع الضريبي على ما هو عليه، إذ لم تقم الإدارة المصرية بتغييره وبقيت الضرائب غير المباشرة من الجمارك وضريبة الإنتاج تمثل المصدر الرئيس للإيرادات الحكومية بقطاع غزة، كما للضفة الغربية وإن اختلفت النسبة، كما يتضح في الجدول

رقم (2.2) و(2.3)

جدول (2.2)

مساهمة الضرائب المتنوعة في تمويل موازنة قطاع غزة والضفة الغربية

الضرائب المحصلة في الضفة الغربية بين عامي 1956-1966م

أنواع الضرائب	1960	1966
ضريبة مباشرة	%24	%12
ضريبة غير مباشرة	%65	%79
إيرادات أخرى	%11	%9

المصدر: نضال صبري، محاسبة ضريبة الدخل، جامعة القدس المفتوحة (2001، ص36)

جدول (2.3)

مساهمة الضرائب في قطاع غزة بين عامي 1960-1966م

النوع السنة	1959	1965	1966	المتوسط
ضريبة الدخل	%10	%10	%11	%10
ضرائب غير مباشرة	%45	%50	%43	%46
إيرادات أخرى	%45	%40	%46	%44

المصدر: نضال صبري، محاسبة ضريبة الدخل، جامعة القدس المفتوحة (2001، ص36)

2.11.1.2 المرحلة الثانية: مرحلة الاحتلال الكامل من 1967 حتى 1994م:

بعد الاحتلال الإسرائيلي الكامل للضفة الغربية وقطاع غزة في 1967، استمر العمل بالقوانين السابقة بالإضافة إلى إصدار العديد من الأوامر العسكرية لجباية أكبر حصيلة من الضرائب وفرض أنواع جديدة من الضرائب تشمل ضريبة القيمة المضافة التي فرضت في 1976 بنسبة %8 رفعت إلى %12 في 1978، وإلى %15 في 1982، %16 في 1990 ثم إلى %18 في 1991. وتشمل أيضاً ضريبة السيارات التي فرضت في 1988 وضريبة عبور الجسر في 1967 بأقل من دولار للمسافر ثم وصلت في 1991 إلى \$140، بالإضافة للرسوم الجمركية والضرائب على الاستيراد (Jabr, 1993).

الجدول رقم (2.4) يبين مساهمة وأهمية كل نوع من هذه الضرائب من الإيرادات لكل من الضفة الغربية وقطاع غزة، من 1968-1992م. والذي يتضح منه أن الضرائب غير المباشرة تعتبر المورد الضريبي الأساسي لكل من الضفة الغربية وقطاع غزة. حيث يتضح من متوسط النسبة للسنوات المشمولة بين الضرائب غير المباشرة والمباشرة للضفة الغربية %61: %22، ولقطاع غزة %35: %28 لصالح الضرائب غير المباشرة.

جدول رقم (2.4)

نسب الضرائب والإيرادات الأخرى المحصلة في الضفة الغربية وقطاع غزة من 1968-1992

السنة	الضرائب في الضفة الغربية			الضرائب في قطاع غزة		
	الضريبة المباشرة	غير المباشرة	إيرادات أخرى	القيمة بالمليون \$	الضريبة المباشرة	غير المباشرة
1968	%12	%79	%9	8	%25	%50
1970					%10	%70
1972	%8	%81	%11	21	%30	%50
1975	%34	%44	%22	36	%47	%15
1980	%38	%40	%22	59	%47	%13
1986	%28	%57	%15	107	%30	%36
1988	%26	%50	%24	170	%45	%23
1989	%28	%46	%31	151	%49	%16
1991	%22	%49	%39	156	%48	%17
1992				195		
المتوسط	%22	%61	%17		%37	%35

المصدر: نضال صبري، محاسبة ضريبة الدخل، جامعة القدس المفتوحة (2001، ص38)

مما سبق يتضح أن النظام الضريبي في عهد الاحتلال الإسرائيلي قد اشتمل على ضرائب مباشرة (الضرائب على الدخل والأموال) وضرائب غير مباشرة (القيمة المضافة والرسوم الجمركية وغيرها). وأن النظام الضريبي يعتمد على الضرائب غير المباشرة وهو ما يشير إلى الغرض من وراء ذلك وفرة الحصيلة دون الاهتمام بمصلحة المكلف الفلسطيني، وكذلك ضمان السيطرة على الاقتصاد الفلسطيني وتبعيته للاقتصاد الإسرائيلي.

جدول رقم (2.5)

جباية ضريبة الدخل في غزة بالشيكال من سنة 1988-1993 (ستة سنوات الانتفاضة) حسب

معطيات قسم الجباية في دائرة ضريبة الدخل بغزة

السنة والشهر	1988	1989	1990	1991	1992	1993
يناير	1543110	1816904	5574328	2832353	5609625	5940428
فبراير	1777589	2175818	5593569	5073837	6306954	8036716
مارس	1423155	4528422	7417753	842292	7796127	7675356
أبريل	924127	2635600	5003989	12896526	7277731	3179968
مايو	2208262	2681998	4955966	8499822	6621901	3385643
يونيو	3026645	3372605	4479433	5510572	3746140	9656489
يوليو	3710624	2845025	5431112	3180895	4822842	6024216
أغسطس	1981152	2538701	4842478	2988124	5560942	6276587
سبتمبر	2140634	2769666	5014376	3347455	3777883	3129753
أكتوبر	1614749	2413744	4875403	3333078	4964136	5314874
نوفمبر	1296024	3737221	4808776	2340498	5302997	6004440
ديسمبر	2148509	4008035	4695947	2773290	4294388	5121882
المجموع	26794580	35523739	62693130	53616597	66081256	73075770

المصدر: عيد أكرم الشريف، مدير عام ضريبة الدخل بغزة من سنة 1987 حتى 1995م

2.11.1.3 المرحلة الثالثة: من 1994 حتى تاريخه (مرحلة السلطة الوطنية الفلسطينية):

وبعد استلام السلطة الوطنية لزام الأمور بموجب اتفاق أوسلو، وما تبعه من اتفاق باريس الاقتصادي، أُتيحت للسلطة حرية تنظيم سياستها الضريبية بشكل مستقل فيما يخص الضرائب المباشرة والتي تشمل ضريبة الدخل والأملك والضرائب والرسوم البلدية، أما ضريبة القيمة المضافة والجمارك فقد بقيت مرتبطة مع الجانب الإسرائيلي لسيطرته على المعابر والحدود، وما يتبع ذلك من ارتباط للمعاملات التجارية والجمركية (اتفاقية باريس الاقتصادية).

جدول رقم (2.6)

مساهمة الإيرادات الضريبية (بالمليون شيكل) وتوزيعها في موازنة السلطة الوطنية للأعوام من 1996-2000

السنة	96	97	98	99	2000
الإيضاح	%	%	%	%	%
الإيرادات الضريبية	598.4	697.9	750.5	778	847
ض. دخل وأرباح ***	56.3	63.7	72	40	80
جمارك	109.5	159.4	195.5	258	326
مضافة ومكوس	419.5	454.3	477	475	440
أخرى	13.1	16.5	6	5	1
إيرادات غير ضريبية	85.8	122.1	171	125.3	116
إجمالي الإيرادات المحلية	684.2	816	921.5	903.8	964
منح ومساعدات	243.7	379.4	900	700	400
إجمالي الإيرادات العامة	927.9	1195.4	1821.5	1603.8	1363
نسبة الإيرادات الضريبية من المحلية	87.46	85.04	81.44	86.01	87.95
نسبة الإيرادات الضريبية من العامة	64.49	58.05	41.2	48.51	62.14
نسبة المنح والمساعدات من الإيرادات العامة	26.26	31.74	49.41	43.65	29.35

المصدر: تم الحصول على البيانات من موقع المركز الوطني الفلسطيني للمعلومات عبر الإنترنت.

وتم احتساب النسب من قبل الباحثة.

*** النسب الواردة في الصف عبارة عن نسبة ضريبة الدخل من الإيرادات الضريبية.

ومن هذا الجدول يتبين:

أن الضرائب تمثل المورد الأساسي من الموارد المحلية للسلطة الوطنية حيث تبلغ نسبتها من الإيرادات المحلية من 88% - 81%، كما يتبين أن الضرائب غير المباشرة تشكل الجزء الأساسي من حصيللة الضرائب من مصادرها الأساسية، وتمثل القيمة المضافة الجزء الرئيسي من هذه الموارد.

جدول رقم (2.7)

إيرادات دائرة القيمة المضافة بغزة (بالشيكل) حسب السنة والقسم (بدون إيرادات المقاصة لدى الجانب الإسرائيلي)

المجموع	2002	2001	2000	1999	1998	1997	السنة / القسم
393871846	33705141	52412769	77805198	85412462	76111303	68424973	مكوس مضافة
123335	9333	21932	26685	32730	28421	4234	ض إنتاج
8910866	1859423	3709426	2937191	189580	215246	0	موردة من وزارات
6489184	352983	946901	1255913	2674933	666571	591883	ضريبة رسوم طوابع الواردات
1675683	25867	611111	232483	256658	196810	352754	دمغة +طرود بريدية
4495314	165340	355254	798710	655009	1068528	1452473	مكوس عن التليفونات
415566228	36118087	58057393	83056180	89221372	78286879	70826317	المجموع

المصدر: وافيح الرئيس، مدير دائرة تدقيق الضرائب والجمارك، دراسة مقارنة لإيرادات السلطة الوطنية لدوائر الجمارك والمكوس والقيمة المضافة وضريبيتي الدخل والأملاك، بدون تاريخ.

جدول رقم (2.8)

إيرادات الجمارك (بالشيكل) لفلسطين للفترة ما بين 1997- 2002

الإجمالي	إيرادات مطار غزة الدولي	إيرادات جمارك			إيرادات معبر الكرامة		إيرادات معبر رفح البري		مصدر الإيراد السنة
		دائرة أريحا	دائرة رام الله	دائرة غزة	تجاري	مسافرين	تجاري	مسافرين	
74730747	0	1947400	2499998	1097337	15715057	14978273	12159981	26332701	1997
93512838	52801	380676	2178352	844714	50282054		39774241		1998
144857833	2308166	129907	5526109	2011988	73031322	20216537	20629905	21003899	1999
97752934	2970170	61656	12964193	2607886	36280244	15027123	19782652	8059010	2000
30734845	464691	48593	11407175	4019890	7132163	4526191	1540104	1596038	2001
6312415	10132	3263	1959688	2769391	0	234230	0	1335711	2002
447901612	5805960	2571495	34771515	13351206	237423194		152214242		الإجمالي

المصدر: وافيح الرئيس، مدير دائرة تدقيق الضرائب والجمارك، دراسة مقارنة لإيرادات السلطة الوطنية لدوائر الجمارك والمكوس والقيمة المضافة وضريبيتي الدخل والأملاك، بدون تاريخ.

جدول رقم (2.9)

إيرادات دائرة ضريبيتي الدخل والأملاك بغزة حسب القسم والسنة من 1997- 2002 (بالشيكل الإسرائيلي)

الإجمالي	استقطاع من وزارة المالية	استقطاع من وزارة الزراعة	أملاك	استقطاع	بنوك	شركات	ضريبة دخل أفراد	مصدر الإيراد السنة
64121437	0	823512	1452470	32191514	5541017	9958108	14154816	1997
66231918	15496992	844529	2015322	18398095	3894190	10144736	15438054	1998
76094860	12595323	875040	2213643	15969872	5888008	13553604	24999370	1999
67761069	7636738	603112	2290878	22028572	4624460	10626610	19950699	2000
49450420	3489334	332015	1258613	24632309	2541422	7772887	9423840	2001
33682273	3885427	97834	493447	16511282	1764247	4407261	6522775	* 2002
357341977	43103814	3576042	9724373	129731644	24253344	56463206	90489554	المجموع

المصدر: وافيح الرئيس، مدير دائرة تدقيق الضرائب والجمارك، دراسة مقارنة لإيرادات السلطة الوطنية لدوائر الجمارك والمكوس والقيمة المضافة وضريبيتي الدخل والأملاك، بدون تاريخ. * حتى 2002/8/31.

جدول رقم (2.10)

ضرائب الدخل في فلسطين من 1997-2002 (بالشيكال الاسرائيلي)

السنة	الضفة الغربية	قطاع غزة	الإجمالي
1997	177301117	64121439	241422556
1998	205295921	66231922	271527843
1999	240077847	76094862	316172709
2000	216937958	67811071	284749029
2001	136177674	49490123	185667797
2002		50696928	
المجموع	975790517	374446345	1350236862

المصدر: وفاق الرئيس، مدير دائرة تدقيق الضرائب والجمارك، دراسة مقارنة لإيرادات السلطة الوطنية لدوائر الجمارك والمكوس والقيمة المضافة وضريبي الدخل والأموال، بدون تاريخ.

يتضح من الجدول السابق أن هناك زيادة في الإيرادات المحصلة من ضريبة الدخل حتى العام 1999 ثم اتجهت للهبوط في العام 2000، وفي هذا الوقت هناك حدثان يؤثران على ذلك وإن لم يكن من السهل تحديد تأثير كل واحد بصورة مستقلة على حصيلة الضرائب، وهما انتفاضة الأقصى وتخفيض النسب والشرائح الضريبية حيث أصبحت النسبة القصوى 20% للأفراد وهي نفس نسبة الشركات كما يتبين من الجدول رقم (2.11).

جدول رقم (2.11)

شريحة ضريبة الدخل والإعفاءات عن سنة 1999 - 2004

الشرائح والنسب الإعفاءات

الدخل المدور	الدخل	نسبة الضريبة	الضريبة المدورة	الحالة الاجتماعية مبلغ الإعفاء
1	27500	%5	1375	أعزب المواطن
66000	38500	%10	3850	متزوج فقط زوجة
110000	44000	%15	6600	متزوج +1 الولد الأول
			5225	متزوج +2 الولد الثاني
			11825	متزوج +3 الولد الثالث
				متزوج +4 الولد الرابع
		%20		متزوج +5 الولد الخامس
إعفاءات أخرى: إعفاءات أخرى: إعفاء لكل معال من الوالدين 1260 شيكل وبعده أقصى معالين (الوالد والوالدة)، إعفاء لكل طالب جامعي 4200 شيكل، وبعده أقصى لطالبيين فقط. إعفاء ثابت للأجيرين 20% من الراتب الإجمالي. إعفاء من بدل السكن بواقع 50% من قيمة الإيجار السنوية وبعده أقصى 8000 شيكل، و25% على المبلغ الذي يزيد عن ذلك.				

المصدر: دائرة ضريبة الدخل بغزة، تعميم داخلي، 1999

2.11.2 أهمية الضرائب للسلطة الوطنية الفلسطينية:

بعد الاستعراض السابق لمصادر وحصيلة الضرائب المختلفة في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية، تتضح أهمية الضرائب لهذه السلطة للقيام بوظائفها حسب الخطة المرسومة التي تتضمنها الموازنة العامة للسلطة الوطنية. ورغم أن السلطة الوطنية ما زالت تعتمد بشكل كبير على المنح والمساعدات الدولية، إلا أن ذلك لن يستمر للأبد، وهذا الوضع لن يستمر أكثر من بضع سنوات ستصبح المعونات الدولية شحيحة وسيصبح من الضروري الاعتماد على الادخار القومي وعلى الصادرات لتمويل الاستثمار والاستيراد (النقيب، 1996) لذا لا بد من الاعتماد تدريجياً على الموارد الذاتية. وتمثل الإيرادات المحلية حوالي 42% من الإيرادات العامة في مشروع قانون الموازنة العامة لسنة 2003.

وتعتبر الإيرادات الضريبية أهم موارد السلطة الوطنية الفلسطينية المحلية، فقد بلغت نسبتها في 2001 حوالي 70%، وفي 2002 حوالي 77%. وفي مشروع موازنة 2003 بلغت النسبة المقدرة لهذه الإيرادات حوالي 83% من الإيرادات المحلية، وتشمل هذه الإيرادات ضرائب الدخل والأملاك والجمارك والقيمة المضافة. وتمثل الضرائب غير المباشرة (الجمارك والقيمة المضافة) القيمة الأساسية من هذه الإيرادات، حيث بلغت نسبتها في العام 2001 حوالي 76.79%، وفي سنة 2002 بلغت 86.15% من إجمالي الإيرادات الضريبية. بينما بلغت ضرائب الدخل من إجمالي الإيرادات الضريبية في العام 2001 نسبة 23,21%، وفي 2002 بلغت نسبتها 13,85% بينما قدرت نسبتها لعام 2003 حوالي 7% (وزارة المالية، 2003).

ومن الواضح وبشكل جلي كما أشار وزير المالية الفلسطيني في بيانه (خطاب الموازنة) في 31/12/2003 تأثير حالة التردّي العام الذي ألمّ بمختلف القطاعات والنشاطات الاقتصادية، والذي انعكس على الأداء المالي للسلطة الوطنية كنتيجة للحصار والإغلاق والتدمير، وتأثير ذلك على الاستثمار وتراجع الناتج المحلي، والانخفاض الخطير على إمكانيات التحصيل الضريبي. وحسب تحليل البيان أنه في حالة التحسن في الأداء الاقتصادي سيكون له تأثير إيجابي كبير على الوضع المالي للسلطة الوطنية، إذ يمكن لاحتياجات السلطة من مساعدات دعم الخزينة أن تتخفف بحوالي 50% في 2003، قبل أن تتلاشى كلياً في عام 2004.

ويعود استمرار انخفاض نسبة مساهمة ضريبة الدخل من الإيرادات الضريبية لعامي 2002 و2003 بالإضافة لتردّي الأوضاع الاقتصادية إلى ارتفاع مساهمة الضرائب الأخرى وخاصة ضريبة القيمة المضافة، نتيجة لإفراج إسرائيل وتحويلها لجزء من مستحقات السلطة التي احتجزتها في السابق، حيث بلغت المبالغ المحولة منها في العام 2001 بقيمة (70,295,827) شيكل، وبقيمة (184,000,000) شيكل لعام 2002، بينما يتوقع تحويل مبلغ (617,647,056) شيكل في 2003.

جدول رقم (2.12)

إيرادات ضريبة الدخل بغزة (بالمليون شيكل) من 1994-2003

السنة	94	95	96	97	98	1999	2000	2001	2002	2003
المبلغ بملايين الشواقل	11	35,5	51	63,5	72	75,5	67	49	50	68

(المصدر: دائرة ضريبة الدخل بغزة، والمبالغ تم تقريبها من قبل الباحثة)

2.11.3 خصائص النظام الضريبي الفلسطيني:

يتميز الهيكل الضريبي الفلسطيني كما تبين سابقاً باعتماده بصورة رئيسية على الضرائب غير المباشرة (جمارك وقيمة مضافة)، ويرجع ذلك إلى سيطرة القطاع التجاري على باقي قطاعات الاقتصاد القومي، في ظل غياب دور وأهمية القطاع الإنتاجي والصناعي وبالتالي قلة وانخفاض الأرباح التجارية والصناعية لعدم وجود المشاريع والشركات المساهمة الكبيرة والذي يرجع لعدم استقرار الوضع السياسي والبيئة الاستثمارية غير المشجعة، وصغر حجم القطاع العام وغياب المؤسسة في الحياة الاقتصادية. وهو ما يؤدي إلى انخفاض الناتج الإجمالي ومتوسط دخل الفرد مما يؤدي إلى انخفاض الإيرادات المباشرة (ضريبة الدخل)، وهذا ما يعرف بضيق وعاء ضريبة الدخل وهو ما تتميز به الدول النامية (النقيب، 1996)

اشتمل النظام الضريبي الفلسطيني على أنواع مختلفة من الضرائب، الجدول التالي يبين ملخص لأهم هذه الأنواع والتي تتضمن الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

جدول رقم (2.13)

ملخص لأهم أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة المفروضة في فلسطين

المستوى	الأساس	الضريبة
الحكومة المركزية	الدخل	1. الشخصية
		2. الأرباح التجارية (عادية)
		3. أرباح الشركات المساهمة
الحكومة المركزية	الاستهلاك	4. ضريبة القيمة المضافة على كافة مراحل الإنتاج والبيع
	المعاملات	5. رسوم البيع والتبادل
الحكومة المركزية	العقارات	6. رسوم بيع وانتقال الملكية
	الإنتاج	7. رسوم منتجات مختارة
		8. رسوم دخان ومشروبات
		9. رسوم إنتاج أخرى
	الاستيراد	10. جمارك على السلع المستوردة
		11. ضريبة مشتريات
		12. قيمة مضافة

المستوى	الأساس	الضريبة
المحلية (البلدية)	ملكية عقارات	13. ضريبة التعليم
		14. ضريبة عقارات
	منشأة أعمال	15. ضريبة المهن
		16. ضريبة الحرف
أخرى	17. رسوم محروقات	
المحلية (القروية)	الشخصية	18. ضريبة الرأس
		19. العقارات

المصدر: نضال صبري، محاسبة ضريبة الدخل، القدس المفتوحة (2001، ص 42، 41)

وكما سبق أن ذكر في الجزء الأول من الفصل أن النظام الضريبي يعتبر انعكاساً للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يعيشها المجتمع، كما أنه يسعى في الوقت نفسه لتحقيق الأهداف المختلفة للمجتمع، وهذا يتطلب مراجعة مستمرة للنظام الضريبي وتطويره لملاءمة تلك الأوضاع.

وفيما يتعلق بالنظام الفلسطيني فقد اعتمد على التشريعات القديمة والتي مازال بعضها منذ الانتداب البريطاني مثل قانون ضريبة الدخل السائد في غزة رقم 13 لسنة 1947، والقانون رقم 25 لسنة 1964 السائد في الضفة الغربية، وهذا يبين بوضوح عدم ملاءمة النظام الضريبي برغم ما تم إدخاله عليهما من تعديلات، إذ أن هدف المشرع المحتل لا يمكن أن يلتقي ومصالح الشعب المحتل كما لو كانت السلطة وطنية.

كما أنه لم يعد من مبرر لاختلاف القوانين المطبقة في مناطق السلطة الوطنية في ظل سلطة وطنية واحدة، وهو ما يستدعي القيام بإصلاحات جذرية في النظام القائم ليلائم متطلبات المرحلة، ويخدم الأهداف الوطنية للشعب الفلسطيني، ويقضي على الإشكاليات القانونية الجمة حيال تطبيق القانون الناجمة عن عدم وحدة المصادر، فمع تعاقب الدول على احتلال أرضنا وكل منها وضعت القوانين والمراسيم التشريعية لحماية مصالحها هو الذي أوجد الإشكالية إضافة إلى تبعث القوانين كما أن الإلغاء والتعديل الذي جرى على هذه القوانين جعل المختص القانوني وأصحاب المصالح في جهل من معرفتها وبالتالي كان القضاة والمتقاضين يجدون الصعوبة الجمة للوصول إلى القانون الواجب التطبيق، إضافة إلى اختلاف القانون من حيث تطبيقه (النجار، 2004).

ومن المشاكل التي تواجه النظام الضريبي: غياب التشريع القانوني الملائم، تعدد الضرائب وارتفاع عبئها، الحاجة لتنظيم وهيكله الدوائر الضريبية، وتحسين القدرة الإدارية لدائرة ضريبة الدخل الجهاز الذي يعتبر ركناً من أركان النظام الضريبي وإصلاحه بالضرورة يؤدي إلى

إصلاح النظام، الحاجة لرسم سياسة ضريبية تخدم المصلحة الوطنية، وتحديد الأهداف الصحيحة والدور الذي يجب أن تؤديه الضرائب لتحقيق النمو الاقتصادي وتحقيق الرفاهية للشعب الفلسطيني (صبري، 2001، النقيب، 1996).

وقد قامت السلطة الوطنية بمحاولة لوضع أسس نظام ضريبي يناسب التغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية في عهد السلطة الوطنية الفلسطينية يخدم أهدافها، فتم إعداد مشروع قانون لضريبة الدخل من قبل لجنة الموازنة والشؤون المالية بالمجلس التشريعي في سنة 2000 سيصبح نافذ المفعول⁽¹⁾ في 1/1/2005. فبالرغم من إلغاء بعض الأوامر العسكرية وتخفيض شرائح ضريبة الدخل في سنة 1999 من قبل السلطة الوطنية، إلا أن ذلك لا يعتبر كافياً لإصلاح النظام الضريبي في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، خاصة وأن الوضع غير المستقر وغير المنضبط، وعدم سيادة القانون، عدا عن عدم ملاءمة القانون الضريبي السائد للوضع الحالي، يلقي بظلاله على أداء الجهاز الضريبي الذي هو جزء هام من هذا النظام، والذي يقع على عاتقه تقدير وتحصيل ومتابعة الضريبة.

2.11.4 المحددات البيئية للنظام الضريبي الفلسطيني:

تأثير النواحي السياسية على مجريات الأوضاع الاقتصادية والقانونية والاجتماعية، وسائر مجريات الأمور وفي كافة المجالات، أمر مسلم به وملموس. فالظروف والأوضاع السياسية الخاصة التي تعصف بالشعب الفلسطيني أمر لا يحتاج إلى بيان وكان له انعكاس على كافة النواحي.

2.11.4.1 الإرث الماضي للاحتلال:

كان لسياسة الاحتلال الضريبية على مدار سني الاحتلال والتي استخدمها كسيف مسلط على رقبة التنمية وأثقل بها كاهل المواطنين بارتفاع عبئها لارتفاع نسبها، وذلك بهدف إضعاف القدرة التنافسية للمنتجات الفلسطينية، وجباية أكبر حصيلة من الضرائب لخزينة الاحتلال خدمة لأغراضه، ودونما مقابل من الخدمات، بكل الأساليب التعسفية دون مراعاة مصلحة المكلف وهو ما كرس النظرة العدائية للضريبة (رابي، 2003) وجعل التهرب منها عملاً وطنياً من أعمال النضال ومقاومة الاحتلال.

وبعد استلام السلطة الوطنية لزام الأمور بموجب اتفاق أوسلو، أصبح دفع الضريبة واجباً وطنياً، إلا أن النظرة السابقة العدائية لم تتغير كثيراً خاصة في ظل التقصير في التوجه للمكلفين وبناء الثقة معهم من قبل الإدارة الضريبية، وما كرس ذلك هو عدم شعور المكلف

(1) تم اعتماد القانون الجديد من قبل رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية بتاريخ 2004/12/28، وهو القانون رقم 17 لسنة 2004 والذي نص في المادة رقم (50) منه على انه يسري من 2005/1/1م، والذي تم نشره في الوقائع الفلسطينية وهي الجريدة الرسمية للسلطة الوطنية الفلسطينية، العدد الثالث والخمسون (الوقائع، 2005، ص122).

بالعائد من دفع الضريبة في تحسين الخدمات المقدمة، كذلك لمظاهر الفساد⁽¹⁾ في استخدام المال العام وعدم الشفافية والمساءلة والرقابة على أداء السلطة التنفيذية لعدم الفصل بين السلطات، وتغييب سلطة القانون، وعدم العدالة والانتقائية في تطبيق القانون، كل ذلك ساهم في استمرار النظرة العدائية للضريبة والالتزام الطوعي بدفعها (وهو ما يسميه البعض انخفاض الوعي الضريبي⁽²⁾).

كما انعكس الجمود في عملية التسوية السياسية سلباً على النشاط الاقتصادي الفلسطيني وأدى إلى انخفاض التوقعات الاقتصادية وتزايد الشكوك بالمستقبل وأسهم ذلك في الحد من الاستثمارات بعيدة المدى وسيكون له انعكاسات على مستوى النمو الاقتصادي في الضفة وغزة (ماس، 1999).

ففي استطلاع رأي في شباط 1999 لمركز القدس للإعلام تبين أن 17.6% تحسن وضعهم منذ بدء التسوية بينما 54.4% تدهور خلال المرحلة الانتقالية، وأشار تقرير وزارة التجارة والاقتصاد إلى ارتفاع عدد الشركات الجديدة المسجلة: في غزة زاد من 357 شركة لسنة 97 إلى حوالي 565 شركة لسنة 98 إلا أن هذه الزيادة لا تعتبر بالضرورة مؤشراً لزيادة صافي

(1) كما ورد في تقارير هيئة الرقابة العامة، وما جاء في مطالبات المتقنين وأعضاء من المجلس التشريعي الفلسطيني (بيان العشرين) وفي ذلك يقول حسن خريشة نائب رئيس المجلس التشريعي الفلسطيني: نحن في فترة سابقة كتبنا بيان العشرين لأننا على مدى وجودنا داخل المجلس التشريعي كنا نثير قضايا حساسة لكننا نسمع فقط صدى الصوت فأثرنا التوجه مع آخرين من أكاديميين فلسطينيين للشارع الفلسطيني، وهو ما قلناه في البيان ولم نطالب بالوصول على القمر. طالبنا فقط محاسبة الفاسدين والمفسدين. وكذلك طالبنا بسلطة قضائية تحاكم الناس وبسيادة القانون وبتوسيع قاعدة الحكم، واتهمنا بأننا فئات ضالة لنفاجأ أنه بعد إعادة الضفة الغربية وأجزاء من غزة من الإسرائيليين أن يخرج هذا النفر الذي كان يعارض أي إصلاح ليطلب بإصلاحات سياسية على الساحة الفلسطينية. للأسف دعوات الإصلاح كثيرة: الأولى تأتي في إطار إرادة شعبية للتغيير واستجابة لإرادة الشعب. والثانية تأتي في إطار الضغوط والإملاءات الأمريكية والإسرائيلية على السلطة الفلسطينية لنصحب في النهاية جزءاً من مشروع أمريكي في المنطقة. وجرى بعض هذه الإصلاحات تحت الضغط الأمريكي والإسرائيلي. وبدأت الأمور تقف على رأسها بدل أن تقف على رجليها ومسلسل الإصلاحات مستمر في هذا الجانب بعيداً عن مصلحة شعبنا. فالفساد موجود كظاهرة في كل العالم لكنه عندنا هو سبب وليس نتيجة. وجزء منه نتيجة التركيب الاقتصادي السلبي في المجتمع الفلسطيني المبني على شخوص معينة تحتكر كل الوضع الاقتصادي ويحاول فرض قيم جديدة ويختبئون وراء شعارات كبيرة مثل المصلحة الوطنية وما شابه. وأيضاً سبب آخر هو مؤسسات المجتمع المدني رغم كثرتها إلا أن عدم قدرتها على المتابعة والمراقبة، وكذلك نقص الديمقراطية من خلال ضيق قاعدة الحكم تؤهل لوجود فساد في المجتمع كلما اتسعت القاعدة قل الفساد والعكس صحيح لا يوجد لدينا سلطة قضائية قادرة على المحاسبة (حوار مفتوح عبر موقع islamonline.net، الفساد في السلطة الفلسطينية، الأربعماء 2004/6/16). وما أشار إليه أبو علي شاهين النائب في المجلس التشريعي ووزير سابق في حديث مع راديو ألوان بتاريخ 2004/5/20 الساعة 10.40 مساءً حول غياب هيئة القانون وتدخل الأجهزة الأمنية، والمحسوبة في ديوان الموظفين. وما يتم حالياً من استدعاء وتوجيه الاتهامات لشخصيات من المستوى الرفيع ومن مسؤولين كبار بالفساد المالي والتحقيق معهم لنقديهم للمحاكمة على ما اقترهه من تجاوزات.

(2) الوعي الضريبي: هو ذلك الشعور الذي يسود الممولين بأهمية وضرورة سداد الضرائب المستحقة عليهم من تلقاء أنفسهم وبرغبتهم الحقيقية دون إجبار إيماناً منهم بدور الدولة في تنمية اقتصاديات المجتمع، ومن أسباب تدهور الوعي الضريبي لدى الممولين: عدم تحقيق الضريبة قواعد العدالة، سوء الخدمات المقدمة للمواطنين، الفساد المالي وسوء استخدام المال العام، الأنايية التي تحكم سلوك الأفراد، وعدم وجود ضوابط كفيلة لتطبيق القواعد المتبعة (عبد الرازق، 1992)

الاستثمار الفعلي، أو تحسن الأوضاع الاقتصادية فالتسجيل لا يعني قيام الشركة فعلياً. إذ يمكن أن يعود ذلك إلى تحويل أعمال تجارية قائمة إلى شركات مسجلة لأسباب ضريبية أو التجارة الخارجية. كما استمر دخل العمال في إسرائيل والمساعدات من الدول المانحة يعتبران المحركين الأساسيين للنشاط الاقتصادي في الضفة وغزة (ماس، 1999).

وما زالت السلطة الوطنية الفلسطينية تمارس نشاطات اقتصادية سواء عبر شركاتها الاحتكارية أو المشتركة مع القطاع الخاص، وهو ما يثير قلقاً حول مزاحمة الحكومة للقطاع الخاص وعدم تكافؤ الفرص التنافسية (تجارة البترول ومشتقاته والإسمنت والحديد) وخصوصاً أن ذلك يتناقض مع السياسة الاقتصادية المعلنة للسلطة الوطنية باعتماد السوق الحر وإعطاء القطاع الخاص الدور الريادي في التنمية الاقتصادية (ماس، 2000).

2.11.4.2 الأوضاع الاقتصادية:

أدت الممارسات الإسرائيلية التعسفية، من الحصار والإغلاق المفروضة على الضفة الغربية وقطاع غزة والتي دخلت عامها الرابع، بما اشتملت عليه من عمليات متكررة لإعادة الاحتلال ومنع التجول واستخدام للأسلحة الثقيلة في المناطق المكتظة بالسكان، وهو ما أدى إلى دمار عم معظم قطاعات الاقتصاد الفلسطيني ومرافقه، أدى إلى تدهور اقتصادي ومعيشي لا سابق له، من حيث حدته وديمومته، منذ بدء الاحتلال الإسرائيلي في عام 1967. ومع أن البيانات الإحصائية الأولية تشير إلى تحقق تحسن طفيف في الأداء الاقتصادي، بمعدل نمو سنوي في الناتج المحلي الإجمالي قدره 4.5% خلال التسعة أشهر الأولى من هذا العام بالمقارنة مع عام 2002، إلا أن نسبة الفقر لا تزال تزيد عن 60% من السكان، أي ما كانت عليه في أواخر عام 2002. كما ويبقى نصيب الفرد من الدخل القومي الإجمالي على ما كان عليه في العام الماضي، أي ما يعادل 55% فقط من المستوى الذي بلغه في عام 1999، بينما انخفض الإنفاق على استهلاك الغذاء بنحو 25% من قيمته في ذلك العام. وينسحب الأمر كذلك على نسبة البطالة، والتي يتوقع أن تبلغ ما معدله 31% من إجمالي القوة العاملة في العام الحالي، علماً بأن مؤشر البطالة هذا، والذي يعتمد المنهجية المعيارية لمنظمة العمل الدولية، لا يأخذ بالحسبان عشرات الآلاف من العمال الذين توقفوا في الآونة الأخيرة عن البحث عن فرص عمل. كما ولا يعبر هذا المؤشر عن عمق مأساة البطالة في المناطق الأكثر تضرراً كرفح وجنين وقلقيلية، والتي تصل نسبة البطالة فيها حوالي 75%.

ومما لا شك فيه أن الانهيار شبه التام في الاستثمار من قبل القطاع الخاص قد لعب دوراً رئيساً كقناة للتأثير السلبي لسياسة الحصار والإغلاق على الأوضاع الاقتصادية والمعيشية في فلسطين خلال الثلاثة أعوام الماضية. حيث بلغت القيمة التقديرية للاستثمار من قبل القطاع الخاص في عام 2003 حوالي 500 مليون دولار، أي ما يعادل الثلث فقط من قيمة الاستثمار

في عام 1999. وأما فيما يتعلق بالدمار الذي لحق بالمرافق العامة والمنشآت والممتلكات الخاصة خلال الثلاثة أعوام الماضية فيقدر بحوالي مليار ومئتي مليون دولار، بينما تقدر الخسارة الإجمالية في الدخل خلال الفترة ذاتها بحوالي 7 مليار دولار، أي ما يعادل 130% من الدخل القومي الإجمالي في عام 1999 بكامله.

وكمؤشر على إجماع وعزوف القطاع الخاص عن الإنفاق الاستثماري في ظل الظروف السائدة، يذكر أن قيمة التسهيلات المصرفية الممنوحة للقطاع الخاص بقيت في العام الحالي بحدود المستوى الذي بلغته في عام 2002. وأما نسبة هذه التسهيلات إلى أجمالي الودائع المصرفية، فقد انخفضت إلى حوالي 25% بحلول نهاية الربع الحالي، وذلك بالمقارنة مع 34% في عام 1999 (بيان وزير المالية أمام المجلس التشريعي في تقديمه لمشروع موازنة 2004، بتاريخ 3/12/2003)

و تخضع السلطة الوطنية الفلسطينية لمطالب دولية كاستحقاق لعملية التسوية، ومنها المطالب الأمريكية والدول المانحة لإجراء إصلاحات متنوعة، وقد عرض الجانب الفلسطيني تقريره حول البرنامج الإصلاحي في كافة المجالات القضائية والإدارية والمالية والدستورية، مجموعة العمل الخاصة بإصلاح البرنامج طالبت بتأسيس لجنة لمتابعة الأمور التي تتعلق في مجال العمل التشريعي والمجموعة التي تتكون من اللجنة الرباعية بالإضافة للبنك الدولي وصندوق النقد الدولي واليابان والنرويج وقد عرضت اللجنة ملاحظاتها، وقد طالبت بإضافة مجموعة تعمل مع المجلس التشريعي من أجل تقويته في مجال التشريع وإصدار القوانين وأداء مهامه المختلفة على أكمل وجه (جريدة القدس، 2003).

2.11.4.3 القانون والتشريع في فلسطين:

كانت فلسطين قبل عام 1917 جزء من الدولة العثمانية وكانت القوانين العثمانية هي القوانين المعمول بها في فلسطين باعتبارها ولاية من ولايات الدولة العثمانية. وفي سنة 1914 وإثر هزيمة دول المحور (ومنها الدولة العثمانية) في الحرب العالمية أمام دول الحلفاء ومنها بريطانيا، دخلت بريطانيا فلسطين سنة 1917 وأعلن الانتداب البريطاني على فلسطين رسمياً بواسطة عصبة الأمم سنة 1922، وهنا بدأت مرحلة جديدة من تاريخ القانون الفلسطيني وقد تميزت هذه الحقبة بمرحلتين: المرحلة الأولى وتمتد من 1917 إلى سنة 1922 وهذه الفترة ساد فيها نظام الحكم العسكري على فلسطين، حيث كانت تصدر التشريعات والأوامر من قبل القائد العام للقوات البريطانية وكانت تهتم في الدرجة الأولى على المحافظة على أمن القوات البريطانية في البلاد وتمتاز التشريعات في هذه الفترة بأنها مؤقتة وانتهت بنهاية هذه الفترة المرحلة الثانية وتمتد من سنة 1922 حتى نهاية الانتداب البريطاني

على فلسطين في 15/5/1948 وفي هذه الفترة كانت القوانين تصدر من المندوب السامي البريطاني في فلسطين ومع ذلك فقد ورد في المادة (46) من مرسوم دستور فلسطين على إبقاء العمل بجميع القوانين العثمانية التي كانت سارية المفعول في فلسطين قبل الاحتلال ما لم يجر تعديلها أو إلغاؤها.

التشريعات في عهد الإدارة المصرية الأردنية:

في 15/5/1948 أنهت بريطانيا انتدابها على فلسطين واغتصبت إسرائيل الجزء الأكبر منها وبقى قطاع غزة تحت الإدارة المصرية، والضفة الغربية تحت السيادة الأردنية وجاء ذلك بقرار من جامعة الدول العربية. وفي سنة 1952 أعلنت الأردن ضمها للضفة الغربية لتصبح جزءاً من المملكة الهاشمية، في حين حافظت مصر على استقلالية قطاع غزة.

التشريع في قطاع غزة تحت الإدارة المصرية:

وضعت مصر يدها على قطاع غزة بقرار من جامعة الدول العربية بعد 15/5/1948 وعين اللواء أحمد سالم حاكماً عسكرياً على القطاع في 26/05/1948 وبدأ الحاكم العام المصري صلاحياته بالتأكيد على سريان جميع القوانين والأنظمة واللوائح التي كانت سارية المفعول زمن الانتداب البريطاني ما لم تلغى أو تعدل، واستمر الحال كذلك حتى قيام ثورة يوليو عام 1952. وفي العام 1955 صدر القانون الأساسي رقم 285 الذي أقر إنشاء المجلس التشريعي بالقطاع تكون له صلاحية إقرار القوانين مع إنابة الحاكم العام صلاحية إصدارها ونشرها في الوقائع الفلسطينية، واستمر الوضع كذلك حتى أصدر رئيس جمهورية مصر العربية الإعلان الدستوري لقطاع غزة في 5/3/1962 وأكد فيه صلاحيات المجلس التشريعي بإصدار القوانين بنفس الطريقة السابقة في ظل القانون الأساسي لسنة 1955.

وأثناء احتلال إسرائيل لقطاع غزة خلال حرب السويس عام 1956، أصدر الحاكم العسكري الإسرائيلي عدة أوامر وقرارات وقد ألغيت جميعها عند عودة الإدارة المصرية لقطاع غزة سنة 1957 (الدحودح، 2004).

التشريع في الأراضي الفلسطينية في الضفة والقطاع زمن الاحتلال الإسرائيلي بعد 1967/6/5:

لقد انتهجت سلطة الاحتلال في وضع الأوامر العسكرية نفس الأسلوب الذي انتهجته السلطات السابقة بالنسبة لقطاع غزة والضفة، بأن أصدر القائد العام العسكري في كل من غزة والضفة، القرار رقم (2) لسنة 1967 يؤكد فيه سريان جميع القوانين والقرارات والأوامر المعمول بها في السابق ما لم يتم إلغاؤها أو تعديلها.

وبدأت سلطات الاحتلال تصدر الأوامر والتعليمات على مدى سبع وعشرون عاماً اعتباراً من 1967/6/5 وحتى سنة 1994. حيث وصل عدد الأوامر العسكرية في

قطاع غزة خلال فترة الاحتلال إلى (1111) أمر عسكري، وفي الضفة حوالي 1750 أمر عسكري (الدحوح، 2004).

التشريع في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية:

عادت السلطة الوطنية الفلسطينية إلى البلاد سنة 1994 بموجب اتفاقية أوسلو وقد أعطت المادة (7) من الاتفاقية مجلس السلطة المكون من (24) عضواً حق اقتراح مشاريع القوانين، وفي نفس الوقت استوجبت الاتفاقية ضرورة عرض هذه المشاريع على الجانب الإسرائيلي حتى يوافق عليها. فإذا ما وافق عليها تصدر تلك القوانين من قبل رئيس السلطة وأن رفضت تلك المشاريع لا يجوز لرئيس السلطة إصدارها، وكان على الجانب الإسرائيلي أن يبين موافقته أو رفضه في خلال شهر من تاريخ تبليغه بها فإذا لم يتم الرد خلال الشهر يعتبر ذلك بمثابة موافقة (الدحوح، 2004).

في 4/مايو/1994 وقعت اتفاقية غزة أريحا أولاً بين طرفيها منظمة التحرير الفلسطينية وإسرائيل، ومن نتائجها المباشرة إنشاء السلطة الوطنية الفلسطينية، وفي 28 سبتمبر عام 1995 وقعت الاتفاقية المرحلية الفلسطينية الإسرائيلية. وذلك لأجل إعادة انتشار الجيش الإسرائيلي وتوسيع نطاق ولاية السلطة الوطنية الفلسطينية التي وضعت يدها على زمام الأمور في كافة مناحي الحياة السياسية واقتصادياً واجتماعياً وثقافياً. وقد واجهت في حينه بنية قانونية غير سوية حيث يوجد نظام قانوني وقضائي في قطاع غزة، يختلف عن النظام القانوني والقضائي في الضفة الغربية خاصة وأن القوانين المطبقة في قطاع غزة والضفة الغربية هي عبارة عن مزيج منها ما هو عثماني ومنها ما هو بريطاني ومنها ما هو مصري ومنها ما هو أردني إضافة إلى الأوامر العسكرية الصادرة عن جيش الاحتلال الإسرائيلي. والتي طبقت على الضفة والقطاع بعد هزيمة 1967 والتي ألغت بموجبها الكثير من القوانين والتشريعات الفلسطينية التي تخالف أهدافها (النجار، 2004).

فمع تعاقب الدول على احتلال أرضنا وكل منها وضعت القوانين والمراسيم التشريعية لحماية مصالحها هو الذي أوجد الإشكالية إضافة إلى تبعض القوانين كما أن الإلغاء والتعديل الذي جرى على هذه القوانين جعل المختص القانوني وأصحاب المصالح في جهل من معرفتها وبالتالي كان القضاة والمتقاضين يجدون الصعوبة الجمة للوصول إلى القانون الواجب التطبيق، إضافة إلى اختلاف القانون من حيث تطبيقه (النجار، 2004). فقانون الشركات المطبق في قطاع غزة فيه الكثير من المواد تختلف تماماً عن قانون الشركات المطبق في الضفة الغربية بحيث أن الشركة القائمة في قطاع غزة بموجب القانون المطبق في الضفة الغربية لا يجوز قيدها في الضفة الغربية رغم أن كلا المنطقتين تشكل جسماً جغرافياً واحداً، كما أن قانون الاستثمار المطبق في الضفة الغربية يختلف في بنوده عن قانون الاستثمار المطبق لدى قطاع

غزة فهذه من الإشكاليات التطبيقية العملية التي ينعكس أثرها سلباً على المتقاضين في كافة مناحي الحياة. الأمر الذي حرصت السلطة الوطنية على إنهائه بمجرد إنشائها حيث صدر اثني وعشرون قانوناً عن رئيس السلطة الوطنية ابتداء من القانون رقم 1 لسنة 1994 وحتى القانون رقم 3 لسنة 1996 وذلك بهدف توحيد القانون الفلسطيني ولمنع الازدواجية في التطبيق ولإنهاء الإشكالية القانونية (النجار، 2004) فاستمرار التأخر في إقرار حزمة القوانين الاقتصادية يؤدي إلى استمرار حالة عدم اليقين القانوني والازدواجية بين الضفة وغزة ويحول دون تطور البيئة الاستثمارية ويعيق استنهاض الاستثمار المحلي ويؤخر جذب الاستثمارات المهاجرة والأجنبية (ماس، 2000).

كما صدر واحد وأربعون قانون عن المجلس التشريعي ابتداء من قانون رقم 4 لسنة 1996 وانتهاء بالقانون الأساسي المعدل، كما صدر مرسومين رئاسيين لها قوة القانون، وصدر ستون مرسوم رئاسي آخر منذ إنشاء السلطة حتى تاريخه وبذا أصبح هم المشرع وحدة القوانين من حيث المصدر القانوني (النجار، 2004).

2.11.4.4 استقلالية القضاء والفصل بين السلطات:

رغم ما تم إنجازه في مجال التشريع وإصدار القوانين إلا أن ذلك لم ينعكس على واقع ومجريات الأمور على أرض الواقع، فوجود القانون دون سيادته واحترامه لا يعني شيئاً، والمشاكل التي يعاني منها القضاء من عدم استقلاليته، وتدخل السلطة التنفيذية والأجهزة الأمنية بشكل سافر في عمله تلغي أي دور له وتقوده نجاعته في الاضطلاع بمسئوليته. وهذا الواقع الملموس والذي يتمثل في العديد من القضايا ومنها عدم تنفيذ الأحكام الصادرة عنه ومخالفتها⁽¹⁾ وهذا ما تمخضت عنه ورشة عمل " نحو قانون فلسطيني موحد " ففي مداخلة ناهض أبو سليم- البنك الوطني للمعلومات الفلسطيني: تحدث عن أهمية استقلال القضاء وتطبيق هذا المبدأ بشكل فعلي على أرض الواقع حيث أن أهم المشاكل والعقبات التي تواجه الجهاز القضائي هو التدخل السافر من السلطة التنفيذية وأجهزتها الأمنية في عمل واختصاص الجهاز القضائي (ورشة العمل، 2004).

وكان من أهم توصيات الورشة: ضرورة العمل من قبل جميع الجهات المعنية للحفاظ على استقلالية القضاء والحد من تدخل السلطة التنفيذية في عمل السلطة القضائية (ورشة العمل، 2004).

(1) كرفض الإفراج الفوري عن أموال الجمعيات الخيرية الإسلامية من قبل سلطة النقد والتي صدر حكم قضائي بالإفراج عنها، وكذلك أحكام الإعدام الصادرة.

الفصل الثالث

الإدارة الضريبية وأبعادها البيئية

الفصل الثالث

الإدارة الضريبية وأبعادها البيئية

الإدارة الضريبية هي الجهة المكلفة بتطبيق القانون الضريبي، وهي كما ذكر سابقاً في الفصل الثاني أحد أركان النظام الضريبي، وكفاءة هذه الإدارة تعتبر المرتكز الرئيس لنجاح النظام الضريبي وقدرته على تحقيق أهدافه.

فالإدارة الضريبية والتي تتمثل في دائرة ضريبة الدخل إحدى دوائر وزارة المالية، وتمارس جزء من النشاط الحكومي فهي جزء من الجهاز الحكومي أو ما يعرف بالتنظيم الإداري للدولة الذي يقوم بإدارة وتنفيذ الأعمال والوظائف الحكومية بما يخدم غرض الحكومة في تحقيق الأهداف العامة للمجتمع الذي تحكمه. إذن الإدارة الضريبية جزء من الإدارة العامة للدولة، ولدراسة وتحليل الإدارة الضريبية يتطلب الأمر بداية التعرض لمفهوم الإدارة العامة والجهاز الإداري للحكومة والأبعاد البيئية التي يعمل في إطارها ومن ثم يتم تحليل ودراسة الجهاز الإداري لضريبة الدخل.

3.1 النشاط الحكومي والإدارة العامة :

3.1.1 تمهيد عن النشاط الحكومي والحكومة :

" تمثل الدولة مجتمعاً ذا حدود جغرافية منظمياً على أساس قانوني في ظل دستور قائم، يستمتع أعضاؤه بالحقوق ويلتزمون بالواجبات التي يخولها القانون. والحكومة بمعناها العام هي التي تقرر السياسة في هذا المجتمع وهي التي تضع القوانين وتنفذها، وترعى حقوق المواطنين والواجبات التي يلتزمون بها " (درويش وتكلا، 1995، ص 68)، وتمثل الحكومة أداة الدولة في ممارسة سلطاتها وتنفيذ سياساتها وبرامجها فهي كيان منبثق من الدولة وتعتبر الركن الحركي للدولة وتعبير لوجودها الفعلي، كونها التنظيم أو الجهاز الذي تعتمد عليه الدولة في رسم سياساتها العامة وتنظيم شئونها وممارسة الضبط السياسي وتنفيذ الوظائف العامة (شريف، بدون تاريخ، ص 81). فالحكومة بمعناها الضيق تعني الوظيفة التنفيذية (درويش وتكلا، 1995، ص 68) والجهاز الحكومي هو أساس أو نواة الحكومة، لذلك فإن الجهاز الإداري الكفاء مهم وضروري لوجود الحكومة وممارسة نشاطها لتحقيق أهدافها بغض النظر عن نوع النظام التي تقوم عليه سواء أكان نظام ديموقراطي أم استبدادي (شريف، بدون تاريخ، ص 372) ويتكون النشاط الحكومي من جزئين هما اتخاذ القرار (أي رسم السياسة)، وتنفيذه وهو الأسلوب الواجب استخدامه (أي الإدارة) (حسن وآخرون، 1976) وبهذا يكون للحكومة

وظيفتان متميزتان وظيفية سياسية والثانية إدارية ((Henry , 1989,p 22 في سبيل أداء المهام الموكلة لها، والوفاء بالواجبات والالتزامات التي فوضت للقيام بها، ومنحت الثقة والسلطة من أجلها.

"فالسطة هي في الحقيقة جوهر إدارة الدولة وتتحدد طبيعة الهيكلية الإدارية العامة بناءً على هذه السلطة الممنوحة للحاكم، والتي بدونها تسود الدولة الفوضى، فهي أداة الدولة الرئيسية لتطبيق القوانين والإجراءات خلال شبكة الهياكل والعلاقات الإدارية (شهبان، 2001، ص97) ولكي تتمكن الحكومة من القيام بوظائفها فهي بحاجة لجهاز من الموظفين، وتحديد الوظائف والمهام المطلوب تنفيذها، ومنح السلطات وتحديد المسؤوليات لهذه الوظائف والاعتمادات والمخصصات المالية لها، وتمثل هذه المجموعة من الموظفين والوظائف ما يعرف بالجهاز الإداري بالمفهوم العام. فالوحدة الأساسية التي يقوم عليها التنظيم الإداري هي الوظيفة والفرد الذي يشغلها، وفق هذا المفهوم يتكون الهيكل التنظيمي لأي وحدة أو منظمة من مجموعة الوظائف التي تكونه، ومجموعة الأفراد الذين يقومون بهذه الوظائف (حسن وآخرون، 1976، ص 57 : عساف، 1982، ص320).

3.1.2 التنظيم الإداري:

تعريف الإدارة: بأنها عملية إنجاز الغرض من خلال الجهد المنظم للآخرين، فالمدير التنفيذي للعمل يقوم بتحقيق الغرض عن طريق بناء وتحسين مكونات المنظمة، هيكلها ونظمها وعلاقاتها من خلال جهود الأفراد الذين يتم اختيارهم وتعيينهم للعمل في المنظمة (Bower ,1978, p 13). كلمة إدارة = Administration والأصل اللاتيني للكلمة هو Ad =to , Ministrare = Serve أي أن الكلمة تعني to serve ليقدم أو يقدم خدمة.

وبذلك فإن الإدارة تعني الخدمة، على أساس أن من يعمل بالإدارة يقوم على خدمة الآخرين. والمفهوم الوظيفي للإدارة هو "النشاط الموجه نحو توفير التعاون المثمر، والتنسيق الفعال بين الجهود البشرية المختلفة العاملة من أجل تحقيق هدف معين بدرجة عالية من الكفاءة" (درويش وتكلا، 1995، ص56). وواضح من هذا التعريف أن محور العملية الإدارية هو العنصر البشري، وهو ما يضيف على الإدارة طابعاً خاصاً باعتبارها عملية اجتماعية وإنسانية من جهة واقتصادية وسياسية من جهة أخرى. ولهذا يتطلب في الإدارة الحسنة أن تكون عملية رشيدة تحقق أهدافها بأفضل استخدام للموارد المتاحة مع توفير أفضل مناخ ممكن لعمل العنصر البشري (درويش وتكلا، 1995، ص56)، وهذا يحتاج تنظيم جيد يمكنه تحقيق ذلك.

التنظيم:

في مجال التعريف بالتنظيم ركز البعض على الجهاز الإداري من حيث هيكله وتصميمه، في حين ركز البعض الآخر اهتمامه على عملية التنظيم، كما يتضح من التعريفات التالية:

- " التنظيم يعني ترتيب الوحدات وتحديد الوظائف وتوزيعها في علاقات إنتاجية منطقية. وهو يهدف إلى توفير نوع من السيطرة والتكامل عن طريق التوزيع المناسب للأشخاص والمهام وتحديد الاختصاصات والواجبات والمسؤوليات بحيث يمكن بواسطة الإشراف والتوجيه تحقيق فعالية التنسيق وإنجاز الهدف ومن ثم يمكن النظر إلى التنظيم على أنه البناء أو الهيكل العام الذي يحدد العلاقات الرسمية المختلفة في المنظمات الإدارية" (درويش وتكلا، 1995، ص61)
- وعرفه حسن أحمد توفيق بأنه " تنسيق الجهود البشرية في منظمة عامة بقصد تحقيق الأهداف والسياسات المرسومة بكفاءة عالية، وبأقل تكلفة ممكنة" (توفيق، 1983، ص15)
- بينما عرفه محمود عساف بأنه " عمل اجتماعي مستمر يتم عن وعي وإدراك لتنسيق أوجه النشاط البشري في مجال معين، من أجل تحقيق هدف منفق عليه، ويقضي هذا العمل أن تحدد العمليات التي يجب إنجازها (وهذه مهمة التخطيط)، ويعين الأفراد الذين سوف يتولونها ثم توزع عليهم وفقاً لقدرات كل منهم، مع تجميعهم في شكل أجهزة إدارية يشرف بعضها على عمل البعض الآخر، بحيث تكون العلاقات بين جميع الأجهزة واضحة ومحددة لتنساب الأعمال في سلاسة وتتم بالشكل الصحيح ويتحقق الهدف في نهاية الأمر بأقل تكلفة وجهد وفي أقصر وقت " (عساف، 1982، ص 315).
- يقول حمدي أمين عبد الهادي " إن اصطلاح التنظيم قد يستخدم للدلالة على نظام أو إجراء، وهو بالمعنى الأول يفيد وصفاً للترتيبات الحالية للأجزاء ككل، ويفيد المدلول الثاني للتنظيم عملية تشكيل أو إعادة تشكيل العلاقات بين الأجزاء، وهذا يعني أن المفهوم الفني للتنظيم قد يشير إلى الهيكل الإداري أو الجهاز الإداري للمنظمة كما قد يشير إلى المفهوم الموضوعي والذي يقصد به الأنشطة التنظيمية ذاتها، كما أنه يشير إلى بناء قائم فعلاً أو إلى إدخال تعديلات وتطوير على البناء القائم أو إنشاء بناء جديد (شيحا، 1994، ص 194).
- ويرى إبراهيم شيحا أن مفهوم التنظيم إنما يشمل الجهاز في هيكله ونشاطه فلا يجب قصره على أحد الجانبين دون الآخر فمفهوم التنظيم ينصرف إلى الهيكل التنظيمي للإدارة وكذلك يشمل تنظيم وتنسيق نشاط الأفراد داخل الجهاز (شيحا، 1994، ص193).

كما عرف التنظيم بأنه " عملية تنسيق الجهود البشرية في أي منظمة حتى تتمكن من تحقيق أهدافها بأقل تكاليف ومجهود ووقت، وبأقصى كفاءة إنتاجية ممكنة "، وتكون نتيجة هذه العملية هي بناء الهيكل التنظيمي (حسن وآخرون، 1976، ص43).

الهيكل التنظيمي:

هو ناتج عملية التنظيم، ويبين التقسيم الرسمي للمهام الوظيفية، وكيفية تجميعها في وحدات ودوائر وأقسام، وتنسيقها، ويحدد السلطات والمسئوليات على الوظائف في المستويات المختلفة، ويبين وسائل وطرق الاتصال الرسمية بين مختلف المستويات، كما يبين نطاق ومستوى الإشراف (Robbins , 1998,p 478). ويقوم التنظيم على ركنين أساسيين هما السلطة والمسئولية، ويتطلب قيام التنظيم أن يتم تحديد المهام والواجبات المطلوب من العاملين القيام بها والتي سوف يتم محاسبتهم عليها وهذا ما يعرف بالمسئولية، ولكي يتمكن هؤلاء العاملين من القيام بهذه الواجبات فإنه يتم منح البعض منهم حق الإشراف على بعضهم لكي يتمكنوا من إلزام تابعيهم القيام بواجباتهم والعمل بانسجام نحو الهدف، وهذا التفويض الذي يلزم الآخرين بالالتزام بالعمل يعرف بالسلطة (عساف، 1982، ص358).

عند تصميم الهيكل التنظيمي يتم تحديد العناصر الأساسية التالية: -

تخصيص العمل، تحديد الأقسام والدوائر، خطوط السلطة والمسئولية، نطاق الإشراف والرقابة، درجة المركزية واللامركزية، درجة الرسمية (Robbins , 1998,p 478).
فيتأثر بناء الهيكل التنظيمي للمنظمة بدرجة التخصص في العمل، والكفاءة المطلوبة للذين سيقومون بالعمل، وطبيعة نشاط المنظمة ومدى اتساعه، وطاقته الإشراف للمرشحين لرئاسة العمل فيها ومقدار التناقص بين وحدات النشاط والعمل المطلوب القيام به (عساف، 1982، ص390).

ويتحدد نوع الهيكل التنظيمي تبعاً للعوامل التالية: إستراتيجية المنظمة، حجم المنظمة، التكنولوجيا المتوفرة، البيئة: العوامل الخارجية التي تؤثر على المنظمة (Robbins , 1998,p 498-500).

أهمية التنظيم :

التنظيم ليس هدفاً في حد ذاته بل هو وسيلة لتحقيق أهداف المنظمة حيث يهدف لرفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق تنسيق الجهود ومواجهة الظروف المتغيرة المحيطة بالمنظمة بمرونة، وتزداد أهمية التنظيم بزيادة المشاكل الإدارية وتعقدها، وكذلك كلما كبر حجم المنظمة واتسع نشاطها وتنوع (توفيق، 1983، ص18). فالتنظيم هو الذي يكفل التنسيق والتعاون الفعال بين العاملين في المنظمة، وعملية التنظيم تربط بين وظائف المنظمة والعناصر الإنتاجية فيها

وتشمل العنصر البشري وغير البشري (المغربي، 1974، ص 176) ويعتبر وسيلة الإدارة لتحقيق أهداف المنظمة الرئيسية من خلال العمليات والأنشطة لهذه المنظمة، بمساعدته في الاستفادة القصوى من العناصر الإنتاجية من الموارد البشرية والمادية وتوظيفها بشكل يحقق الأهداف المرسومة بكفاءة (المغربي، 1974، ص 232).

فالتنظيم السيئ والهيكل التنظيمي الضعيف يكون في الغالب السبب الرئيسي لعدم الكفاية وضعف عملية اتخاذ القرار وهذا في الدوائر الحكومية يسبب إعاقة تنفيذ ويؤثر على سرعة تنفيذ الخطط التنموية في المجالات المختلفة الاقتصادية والاجتماعية. (حبتور، 2000، ص 121)، وإذا كان التنظيم جيداً فإن ذلك يدفع العاملين إلى الاقتناع بصلاحيته ومن ثم يتكيفون مع أوضاعه (حسن وآخرون، 1976، ص 43).

ويتطلب التنظيم الجيد مراعاة عدد من الاعتبارات تشمل: وحدة القيادة وتسلسلها، نطاق إشراف مناسب، تجنب الازدواج في المهام والأوامر لتحقيق التكامل الوظيفي، تكافؤ السلطة والمسئولية، الوضوح في تحديد المسؤوليات وتفويض ملائم للسلطة، المرونة والبساطة، استمرار واستقرار التنظيم، مراعاة الطاقة البشرية في توزيع الواجبات، ووجود شبكة اتصالات فعالة (عساف، 1982، ص 340-343. درويش وتكلا، 1995، ص 397-400)

المهام التنظيمية :

ترتبط بالتنظيم وتتم في إطاره مجموعة من المهام الإدارية، وتتوقف كفاية هذه المهام على قوة وسلامة التنظيم وفي نفس الوقت فإن تحقيق أهداف التنظيم يتوقف على فعالية هذه المهام. وفي مقدمة هذه المهام والتي تواجه المدراء والرؤساء في المنظمات المختلفة مهام التنسيق، والتوجيه، والسلطة، والرقابة (درويش وتكلا، 1995، ص 401).

3.1.3 طرق التنظيم في الجهاز الحكومي:

الجهاز الإداري في الدولة الحديثة عبارة عن جهاز منظمات، أي أنه يتكون من عدد كبير ومتنوع من المنظمات التي تؤدي الوظائف المختلفة للدولة (حسن وآخرون، 1976، ص 51) ويتم تنظيم وتقسيم الجهاز الإداري وفق نظريات التنظيم والطرق السائدة والتي تناسب أهداف التنظيم وتسهل تحقيقها.

3.1.3.1 النظريات التنظيمية: تاريخياً أصبح هناك مدرستان رئيسيتان لنظرية التنظيم، المدرسة الأولى: وتمثل الاتجاه التقليدي وهي المدرسة الكلاسيكية والتي تركز على التنظيم الرسمي فتري أن التنظيم المثالي يجب أن ينمو وينتج من فكر وعمل إداري منظم، وأن يوضح الهيكل التنظيمي للمنظمة وفقاً لأصول وقواعد ملزمة تأخذ في اعتبارها أساساً الواجبات

والمسئوليات وحجم العمل والمستويات فهو يهتم بالتنظيم الرسمي للمنظمة واستخدام الاختصاصات والسلطات المقررة. ومن هذه النظريات التنظيم البيروقراطي⁽¹⁾ الذي وضعه ماكس فيبر.

أما المدرسة الثانية: وتمثل الاتجاه الحديث وهي ترفض الافتراض المتعلق بتفسير نظريات التقليديين حول الاعتبارات والعلاقات الإنسانية وتأثيرها. والتي تقوم على اعتبار المنظمة ككائن حي، لها بيئة ومناخ خاص ولها قواعد وأصول تحكمها، إلى جانب العرف والعادات والتقاليد السائدة، فتأخذ في اعتبارها أهمية الدور الذي تلعبه القيم والعادات في حياة المنظمة بالإضافة لاعتبارها المنظمة تمثل تنظيمًا اجتماعيًا في المقام الأول والعامل البشري هو العنصر الأساسي في هذا التنظيم ويجب الاهتمام به، كما أنها تعترف بأهمية التنظيم غير الرسمي وتعتبر أن تأثيره على الأداء أقوى من التنظيم الرسمي، ومن هذا الاتجاه المدرسة السلوكية (درويش وتكلا، 1995، ص 368 - 378، Lane, 1978). وقد ارتبط تطور طرق التنظيم بتطور المدارس الإدارية ولازمها باعتبار التنظيم أحد الوظائف الإدارية الرئيسية، ومن هذه المدارس:

الإدارة العلمية: وتهتم بدراسة الأنشطة التي تستخدم لإنجاز الهدف، وتجميع هذه الأنشطة بهدف الوصول للكفاءة في التخصص والتنسيق.

العلاقات الإنسانية أو المدرسة السلوكية: وتقوم على أساس دراسة الدوافع والسلوك وتطوير معايير تساعد في تصميم المنظمة التي تدفع وتحفز أفرادها للتعاون والعمل لتحقيق أهداف المنظمة.

طريقة النظم: وهذه الطريقة تركز على القرارات المطلوب اتخاذها لإنجاز الأهداف المطلوبة، ولهذا يتم تصميم المنظمة بطريقة تساعد وتسهل عملية اتخاذ القرار (Barber, 1983, p 27-28)

3.1.3.2 طرق التنظيم :

نظام إنشاء الدوائر وإحداث الأقسام:

تتوقف عملية التقسيم أو إنشاء الوحدات الإدارية بصفة عامة على أسس تشمل: سياسة الإدارة، الخدمة أو التنفيذ المطلوب، التغطية الجغرافية، المركزية واللامركزية (Barber, 1983, p 44)

(1) النموذج المغلق للمنظمات هو الفكر المسيطر والسائد في مجال الإدارة العامة، وهو ما يعرف بالبيروقراطية الهرمي، الرسمي، العقلاني وضمن هذا الإطار ازدهرت ثلاث مدارس فكرية، هي: نظرية البيروقراطية، المدرسة العلمية، الإدارة العامة (Henry, 1989, p 53) الاختلافات بين النظام المفتوح والمغلق: 1 - إدراك وفهم بيئة المنظمة. 2 - إدراك وفهم طبيعة الإنسان. 3 - فهم وإدراك مفهوم التنفيذ والمعالجة. 4 - وعي وإدراك الدور الاجتماعي للمنظمات (Henry, 1989, p 69).

ومن طرق التقسيم: التقسيم حسب الوظيفة أو النشاط، حسب العميل أو المستفيد، حسب إجراءات ومراحل العمل، حسب المنتج، على أساس المنطقة والتوزيع الجغرافي الإقليمي، التقسيم المختلط وهو عبارة عن مزيج بين أكثر من نوع من التقسيمات السابقة (Robbins , 1998, P 480-481, Barber, 1983, p 45. المغربي، 1974، ص198)

وحسب التنظيم القائم على أساس تقسيم العمل يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع رئيسية للتنظيم هي:

1. التنظيم على أساس جغرافي.
2. التنظيم على أساس الغرض الرئيسي.
3. التنظيم على أساس وظيفي (درويش وتكلا، 1995، ص 382).

3.1.3.3 تنظيم الجهاز الإداري الحكومي :

يهدف التنظيم الحكومي إلى تجميع الوظائف المراد تنفيذها بطريقة تكفل أدائها بكفاءة. كما يهدف إلى تحديد السلطة والمسئولية في الوحدات الإدارية بطريقة تسمح بممارسة رقابة فعالة، وضمان تنفيذ المهام المحددة كما يجب (حبتور، 2000، ص 120).

3.1.3.3.1 تقسيم الجهاز الإداري في الدولة:

يقوم التقسيم للجهاز الإداري للدولة بصفة عامة على أساسين هما :

الأساس الوظيفي: ويتم تقسيم الجهاز إلى وزارات تختص كل وزارة بوظائف معينة من الوظائف العامة للدولة: الوظيفة التعليمية والتربوية تكلف بها وزارة التربية والتعليم، النشاط الصحي يعهد لوزارة الصحة، وظيفة الدفاع تقوم بها وزارة الدفاع، النشاط الصناعي تكلف به وزارة الصناعة إلى غير ذلك من الوظائف حسب حاجات الدولة واهتماماتها، وفي كل وزارة يتم تقسيم الوظائف على الدوائر والأقسام داخل الهيكل التنظيمي للوزارة ذاتها.

والأساس الإقليمي: ويتم على أساس إحداث وحدات إدارية في المناطق الجغرافية المختلفة لتقديم الخدمات الحكومية وتسهيل قضاء الحاجات العامة لأفراد المجتمع. ويؤدي ذلك إلى اتباع اللامركزية الإدارية، مع بقاء المركزية السياسية أي أن هذه الوحدات الإدارية تكون تابعة للإدارة الحكومية المركزية (شيحا، 1995، ص 208. شريف، بدون تاريخ، ص 151).

3.1.3.3.2 التنظيمات غير الرسمية :

بينما تمثل التنظيمات الرسمية العلاقة الرسمية بين شاغلي الوظائف وفق الهيكل التنظيمي، فإن التنظيمات غير الرسمية تنشأ بين الأفراد بخلاف التنظيم الرسمي، ولهذه التنظيمات غير الرسمية تأثير كبير على كفاءة التنظيم الرسمي فقد تؤدي إلى رفع الكفاءة الإنتاجية، كما قد تكون عاملاً معرقلاً وتتسبب في تراجع وإضعاف الكفاءة الإنتاجية، فسلوك الأفراد هو محصلة لتأثير كل من التنظيم الرسمي وغير رسمي (Barber, 1983, p 41).

ويعود السبب في ظهور التنظيمات غير الرسمية إلى ارتباطات بين مجموعات من العاملين لأسباب مهنية، أو عقائدية، أو سياسية أو لأي سبب آخر.

أسباب ظهور التنظيمات غير الرسمية في الجهاز الإداري الحكومي:

تظهر التنظيمات غير الرسمية في الجهاز الإداري للدولة لأسباب عديدة أهمها:

- **الضغوط السياسية:** وتعتبر من أخطر الأسباب التي تكمن وراء خلق قيادات غير رسمية في الجهاز الإداري، والذي ينتج عنه الصراع بين القيادات الرسمية وغير الرسمية
- **الجماعات المحيطة بالقادة (البطانة):** وهي عبارة عن عدد من الأفراد العاملين، والذين يحوزون على ثقة القائد الإداري، ويستشيرهم فيما يتعلق بالعمل واتخاذ القرارات ، وقد ينتج عن ذلك استغلال بعض هؤلاء الأفراد لهذه الثقة، وتوفير الاتصال المباشر لهم به لتحقيق أهداف شخصية سواء مادية أم أدبية ليشعروا أنفسهم ومن حولهم بأهميتهم في الجهاز، فيؤدي ذلك لتصرفهم خارج التنظيم الرسمي، فيمارسون سلطات غير رسمية، قد يكون من نتيجتها انحراف في التنظيم الرسمي، لتعارض أهداف التنظيم غير الرسمي عن الأهداف الرسمية.
- **السكرتير الخاص:** يكون للسكرتير الخاص قدرة على تكوين بعض التنظيمات غير الرسمية، ويرجع ذلك لثقة القائد الإداري به، والاعتقاد الذي يطغى على أفراد التنظيم الرسمي بأن أي توجيه منه إنما صدر عن القائد الإداري، أو أنها تعكس رغباته.
- **الارتباطات الاجتماعية:** ومن أسباب تكوين التنظيمات غير الرسمية، وجود ارتباطات اجتماعية بين الأفراد كانتمائمهم لنقابة واحدة، نادي أو دين أو ثقافة أو منطقة جغرافية واحدة أو مهنة واحدة. (حسن وآخرون، 1976، ص 55، 54).

3.1.4 مفهوم الإدارة العامة⁽¹⁾:

يطلق تعبير الإدارة العامة على أحد معنيين، المعنى الوظيفي أو الموضوعي ويقصد به النشاط الذي تباشره المنظمة وهي العملية الإدارية. والآخر عضوي أو هيكلي ويقصد به المنظمة الإدارية ذاتها ممثلة في هيئاتها الإدارية وموظفيها الذين يعملون بها (شيحا، 1994، ص 92-93).

(1) الإدارة العامة والإدارة الخاصة: إن الاختلافات بين الإدارة العامة والخاصة تكمن في الخصائص والمتغيرات البيئية لكل منهما، أما الأنشطة الإدارية فهي واحدة فالجميع يقوم بالتخطيط ووضع السياسات، وإعداد برامج العمل والميزانيات، والرقابة وغيرها من الأنشطة (شريف، بدون تاريخ، ص 20). "فالإدارة العامة هي ممارسة لوظائف ومبادئ الإدارة في ظل ومن خلال الحكومة في كل مستوى من مستوياتها" (شريف، بدون تاريخ، ص 21). والإدارة العامة تختلف عن الإدارة الخاصة من حيث الهدف والغاية مما أدى إلى وجود اختلاف بينهما من حيث النظام القانوني ومن حيث المجال لكل منهما، إلا أن ذلك لا يمنع من وجود مبادئ مشتركة يمكن تطبيقها في المجالين ومنها: الكفاية وحسن الأداء، الاقتصاد في النفقات، حسن التنظيم وفعالية الرقابة (شيحا، 1994، ص 92).

كما أن التطور في القطاع العام في كثير من الحقول مثل التنظيم والأساليب، تخطيط القوى العاملة، وبحوث العمليات يوازي القطاع الخاص في التطوير والتحديث (Barber, 1983, p 25).

- عرف ولسون الإدارة العامة في عام 1887" بأنها العمليات المتعلقة بتحقيق أهداف الحكومة بأكبر مقدار من الكفاءة وبما يحقق الرضا لأفراد الشعب". وعرفها ليونارد وايت في عام 1926 "بأنها جميع العمليات التي من شأنها تنفيذ السياسات العامة وتحقيق أهدافها" (حسن وآخرون، 1976، ص20).
- عرفت الإدارة العامة قديماً بأنها تتضمن الأنشطة اللازمة لتنفيذ برامج وسياسات الحكومة، نفس الحال يستخدم اليوم ولكن بمفهوم أوسع فأصبحت الإدارة العامة تشمل مسئولية المشاركة في وضع السياسات والإجراءات - مع التنوع في هذه المسئولية بين الحكومات والإدارات - تماماً كمسئولية تنفيذها، ولكن الإدارة العامة تركز بشكل رئيسي على تخطيط وتنظيم وتوجيه وتنسيق والرقابة على أعمال الحكومة (Moshier , 1978, p4).
- والخلاصة أن الإدارة العامة هي أسلوب تطبيق المبادئ العلمية والأسس الإدارية المتفق عليها في النشاط الحكومي بما يحقق أهداف المجتمع. وعلى ذلك فإن الإدارة العامة عبارة عن عملية توجيه وقيادة الجهود البشرية - التخطيط والتنسيق واتخاذ القرارات والرقابة - في الجهاز التنفيذي للدولة بمعناه الواسع، أي الوزارات والمصالح والهيئات والمؤسسات العامة وتزداد أهميتها في الأجهزة ذات الصلة المباشرة بال جماهير، فيكون أي تقصير أو انخفاض في الكفاية الإنتاجية مثل البطء والتعقيد في هذه الإجراءات يمس أفراد الشعب فيثير السخط وعدم الرضا من الجماهير (حسن وآخرون، 1976، ص20).
- المفهوم التقليدي للإدارة العامة كجسم تنفيذي تقتصر مهمته على تقديم الخدمات الضرورية للمواطن قد تجاوزته الأحداث (شهبان، 2001، ص 132) "فالإدارة العامة هي ممارسة لوظائف ومبادئ الإدارة في ظل ومن خلال الحكومة في كل مستوى من مستوياتها" (شريف، بدون تاريخ، ص 21) وهي تمثل مفهوم واسع المدى من الترابط ومزيج بين النظرية والممارسة يهدف إلى تحقيق فهم متطور للحكومة وعلاقتها بالمجتمع الذي تحكمه، وجعل السياسات العامة أكثر توافقاً مع الاحتياجات الاجتماعية. فهي تسعى لخلق ممارسات إدارية تتسم بالفاعلية والكفاءة، والإنجاز للاحتياجات الضرورية التي يريها المواطنون. وتقوم على مرتكزات وأعمدة أساسية هي:
 1. السلوك التنظيمي للمنظمة، وسلوك الأفراد.
 2. تكنولوجيا الإدارة ومؤسسات تطبيق السياسة.
 3. المصلحة العامة وارتباطها بالخيارات الأخلاقية الفردية والقضايا العامة
(Henry ,1989,p 20).

3.1.5 أهداف نظرية الإدارة العامة:

تهدف نظرية الإدارة العامة إلى:

1. معرفة وفهم المشاكل التنظيمية فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي للدوائر العامة والعلاقات الداخلية بينها وتنسيق أعمالها الداخلية.
2. فهم سلوك الناس في المنظمات وكيف تعمل هذه المنظمات وتؤدي وظائفها (Barber,1983,p26).

3.1.6 مشاكل وظيفة الإدارة العامة: تتمثل المشكلة التي تواجه الإدارة العامة في

الفجوة بين الأعمال والخدمات التي تقدم من قبل الإدارة العامة أي أداء الإدارة، وبين احتياجات المجتمع ومتطلباته من الخدمات، وهذا النقص أو الفجوة تنتج عن العديد من الأسباب منها :

1. البطء في الاستجابة للتغيرات التي تطرأ في المجتمع.
2. فقدان المدراء في الإدارة العامة للقدرة على المبادرة.
3. غياب التماسك والترابط في العمل والذي يرجع للتداخل في الوظائف بين الدوائر والأقسام، ومشاكل التنسيق، وغياب فرق العمل والعمل بروح الفريق.
4. عدم الدقة والغموض في تحديد مسؤوليات صنع القرار والتي تتضمن صعوبات في التكيف لكل من الأفراد وفي تغيير الظروف، كما يؤثر استفسارات أساسية عن المقدرة التنفيذية (Barber,1983, p 26-27). "إن جوهر الإدارة العامة هو العناية بالنواحي الإنتاجية والإنسانية والاجتماعية في القوة العاملة التي تعمل بالحكومة، ومعظم المشاكل التي تواجهها الإدارة في الوقت الحاضر هي مشاكل إنسانية، ومن أهم هذه المشاكل ما يتعلق بكيفية دفع العامل للعمل بإخلاص وأمانة وبث روح المثابرة فيه والعمل للصالح العام بوازع من ضميره وليس بدافع الرهبة والخوف من العقاب (حسن وآخرون، 1976 ص113).

3.1.7 الأبعاد البيئية للجهاز الإداري:

تعكس النظم الإدارية في الغالب أيديولوجية النظام القائم ومنظوره السياسي والاقتصادي كما تعبر عن طبيعة ونمط العلاقات السائدة في المجتمع (شهبان، 2001، ص 119) فهناك علاقة مباشرة بين المنظومة الإدارية والسلطة الحاكمة للدولة في سعيها لتحقيق أهداف السلطة بما يتلاءم وأيديولوجيتها السائدة (شهبان، 2001، ص109). ولهذا يختلف البناء التنظيمي للإدارة العامة باختلاف البيئات السياسية والاجتماعية والاقتصادية (شريف، بدون تاريخ، ص426).

وهذا ما يطرحه المدخل البيئي والذي برز كأحد مداخل⁽¹⁾ دراسة الإدارة العامة والذي يعرف بالمدخل الايكولوجي⁽²⁾ والذي يعنى بإبراز العلاقة بين الإدارة والبيئة التي تعيش فيها، ويستند هذا المدخل على أن التنظيمات الإدارية هي في الواقع نتاج البيئة التي توجد فيها، وبذلك فإن النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية والعادات والتقاليد التي يتوارثها مجتمع معين لا بد أن تؤثر في التنظيمات العاملة فيه وتتأثر بها. لذلك فإن فعالية النظام أو الجهاز الإداري تتحدد بمدى تفاعله مع هذه النواحي واستجابته للمتغيرات البيئية التي يعمل ضمنها (شريف، بدون تاريخ، ص30). فلا يمكن تجريد الإدارة العامة من بيئتها الاجتماعية والسياسية والاقتصادية بل يجب اعتبارها كجزء من البيئة المعقدة، فالجهاز العام لا يوجد في فراغ ولكنه مرتبط بقوة مع البيئة الواسعة المحيطة به ويسكن بداخلها كلاهما يؤثر في الآخر ويتأثر به، ومن هذه المؤثرات الخارجية التي تفرضها البيئة ما يساعد الإدارة العامة ومنها ما يمثل عائقاً وتحدياً لهذه الإدارة فالبيئة توجد الفرص وتضع التحديات.

فالعوامل البيئية تساعد في تحديد الخيارات التي تؤخذ من قبل السياسيين ورجال الإدارة، وبذلك يمثل المناخ الاجتماعي السائد والثقافة السياسية إطاراً للعمل الإداري (Greenwood & Wilson, 1984, p 3-4).

لذلك فإن نجاح أحد الأنظمة الإدارية في مجتمع ما، لا يعني نجاحه في مجتمع آخر لاختلاف البيئة لكل مجتمع، وهذا ما حصل عندما حاول البريطانيون تطبيق نظامهم الإداري أي نفس النموذج في المستعمرة الهندية خلال فترة احتلالهم للهند ففشل هذا النظام رغم ثبوت نجاحه في بريطانيا (شريف، بدون تاريخ، ص 31).

يعمل الجهاز الإداري الحكومي في إطار بيئة ثلاثية الأبعاد وهذه الأبعاد هي:

1. **البعد السياسي:** الحياة التنظيمية في الدوائر الحكومية تتأثر بالقواعد والأحكام والضغوطات الناشئة عن المناخ السياسي كما أنه ليس من الحكمة تجاهل الدور الذي يلعبه الأشخاص المهمون وخاصة ذو الأيديولوجية القوية، فالإدارة العامة ليس فقط تمثل الجزء الأكبر من الحكومة ولكنها تقع في مركز عملية صنع السياسة، وكذلك يمكن للمنظمة التأثير في البيئة فالسلطة العامة ليست غافلة عن العوامل البيئية المؤثرة عليها (GreenWood & Wilson, 1984, p4). والوظيفة السياسية هي عملية تقييم واختيار

(1) تعددت طرق دراسة الإدارة العامة كنتيجة لتداخلها في العديد من المجالات وارتباطها بالعديد من ميادين المعرفة وهذه المداخل: المدخل الدستوري "القانوني"، المدخل الهيكلي "التنظيمي الوصفي"، المدخل السلوكي "الاجتماعي النفسي"، المدخل البيئي "الايكولوجي"، المدخل المقارن، مدخل الأنظمة، والمدخل السياسي (شريف، بدون تاريخ. حبتور، 2000).

(2) كلمة ايكولوجي Ecology مشتقة من الأصل الإغريقي ايكوس Ekos وهو ما يحيط بالمرء فيصبح مسكنه، وكلمة لوجي Logy معناها علم، والكلمة تعني العلم أو الاتجاه الذي يهتم بالمحيط الذي يصبح محلاً للموضوع محل الدراسة أي يهتم بالبيئة (درويش وتكلا، 1995، ص 119).

للسياسات من بين الاهتمامات للفئات والقوى المتنافسة، ومحاولة التوفيق وتحقيق التوازن ما بين الأهداف المتعارضة بين الأهداف الخاصة للقوى على الساحة السياسية والمؤثرة في القرار، والمصلحة العامة (Slitor,1974, p120) وهذا يستند إلى خبرة وتحليل الجهات التنفيذية والممارسة للعمل.

تتناول البيئة السياسية النواحي المتعلقة بشكل الدولة وتكوينها ونظام الحكم فيها والذي يحدد كيفية ممارسة السلطة والعلاقة بين الحاكم والمحكومين، وطبيعة النظام ملكي أو جمهوري.

• المشاركة السياسية: وتتحدد حسب نظام الحكم القائم فإذا كان نظام الحكم ديمقراطي فإنه يسمح بالتعددية الحزبية والمشاركة السياسية من قبل أفراد الشعب بموجب التمثيل النيابي البرلماني، وكذلك بالفصل بين السلطات الثلاث التشريعية والتنفيذية والقضائية وأما النظام الاستبدادي الأوتوقراطي فإنه يقوم على الجمع بين السلطات الثلاث، ولا يسمح بالتعددية الحزبية والمشاركة السياسية ويكون الحكم والسيطرة للحزب الواحد. المشاركة الديمقراطية تنعكس على الأداء وعلاقات الأجهزة في النواحي التشريعية والرقابية، وتؤدي إلى ازدهار الإدارة العامة (شريف، بدون تاريخ، ص 283-295).

ويعتبر ويلسون, أول الكتاب الأمريكيين الذين وضعوا المنهج العلمي للإدارة العامة، و نادى بوجوب الإصلاح الإداري لوضع أسس سليمة وعادلة للنظام الوظيفي، بعيداً عن الأطماع الحزبية من خلال إبعاد الإدارة العامة من تأثير الأحزاب السياسية الحاكمة. حيث كانت الأحزاب التي تفوز بالحكم تفصل الموظفين من غير حزبها لتعيين بدلاً منهم أنصارها، مما أدى إلى فساد النظام الوظيفي بالدولة لعدم شعور الموظف بالاستقرار، وسيطرة المصالح الشخصية والحزبية على حساب مصلحة العمل والوظيفة مما أضعف من الكفاءة الإنتاجية للجهاز الإداري (حسن وآخرون، 1976، ص18،17).

خلاصة القول أن البعد السياسي يلعب دوراً أساسياً ومؤثراً في وظيفة الإدارة العامة للدولة وفي تشكيل الهيكلية والمهام المنوطة بها، والتي تقوم بتنفيذ سياسة الحكومة وممارسة السلطة المفوضة لها. فهناك علاقة مباشرة بين المنظومة الإدارية والسلطة الحاكمة للدولة في سعيها لتحقيق أهداف السلطة بما يتلاءم وأيديولوجيتها السائدة، ولكون إدارة الدولة جزء من النظام السياسي فمن المنطق أن تكون الإدارة تجسيد وتعبير عن أيديولوجية النظام، أي أنها عبارة عن الإطار التنظيمي الذي يسند إليه مهمة تحقيق سياسات وأهداف الدولة وهذا يقضي بضرورة ملاءمته للنظام السياسي القائم (شهبان، 2001، ص109).

2. **البعد الاجتماعي:** الأنماط السلوكية لأفراد المجتمع والعلاقات الاجتماعية التي تسود بين أفراد المجتمع تتأثر بالقيم السائدة في المجتمع والمستوى الثقافي الذي يتميز به. هذه

المتغيرات لها تأثير على المنظمات العاملة من خلال تأثيرها على سلوك الأفراد العاملين فيها باعتبارها جزء من المجتمع، وهو ما ينعكس على بنیان وممارسات الإدارة العامة لهذا المجتمع، والتي تتشكل في الخصائص الاجتماعية التالية:

• البناء الاجتماعي: ويشير إلى السمات الأساسية وشكل وطبيعة وتركيبية التنظيمات الفرعية لمجتمع معين وأهدافه ونطاقه وحدوده، ونمط العلاقات بين أفرادها. ولهذا البناء بلا شك أثره على هيكل وعلاقات المنظمات باعتبارها الإطار الذي يحتضنها، كما أنه يعتبر مؤشر لنجاحها.

والبناء الاجتماعي إما أن يكون تنظيمات أولية وهي التي تسود في الدول المتخلفة وترتكز إلى العائلة أو القبيلة. وفي هذه الحالة يكون الطابع الشخصي مسيطراً على السلوك الفعلي للمنظمات، وهذا يتطلب فرض قيود وقواعد رسمية من قبل الإدارة العليا للحد من السلوك غير الموضوعي الشخصي، كما لا يكون لمعايير المرونة والتطوير والتغيير أي أهمية نتيجة لسيطرة التراث وقوة التقاليد والتمسك بها ينعكس على سلوك الأفراد في المنظمات لميلهم لمقاومة التجديد والابتكار والتغيير في قواعد وإجراءات العمل.

أو تنظيمات ثانوية وتسود في المجتمعات الأكثر تقدماً، ومنها المنظمات الاقتصادية، النقابية، والأحزاب السياسية. وفي ظل هذا النوع من المجتمعات تصبح المعايير الموضوعية هي المسيطرة بدلاً من الطابع الشخصي، مما يؤدي إلى البعد عن التشدد والتفصيل في تطبيق القواعد والإجراءات التنظيمية، وتسود المعايير المرنة والقدرة على التغيير والتكيف مع الظروف البيئية غير المستقرة.

• مستوى التعليم والثقافة: إن ارتفاع مستوى التعليم والثقافة لأفراد المجتمع ينعكس على السلوك للجماعة والأفراد وبالتالي على العلاقات وطرق الأداء والأساليب الإدارية المتبعة لإدارة الأعمال الخاصة والجهاز الإداري للدولة. ففي البيئة ذات المستوى التعليمي المرتفع والثقافة التي تتسم بالرقى والتقدم، يكون هناك سيادة لاستخدام التقنيات الحديثة والمتطورة مما يسهل ويزيد من فعالية طرق الاتصال وتوافر المعلومات اللازمة لممارسة العمل واتخاذ القرار، ما يسهل عملية الإشراف وبالتالي يزيد نطاق الإشراف والذي ينعكس على الهيكل التنظيمي والهرم الوظيفي بتقليل المستويات الإدارية واتساعها، وتفويض السلطات أي إتباع اللامركزية الإدارية، والذي يعني تقليل العبء على الإدارة العليا، وتوفير وقتها للقضايا الإستراتيجية المهمة بدلاً من شغلها بأمر يمكن لمستويات دنيا القيام بها بكفاءة، وفي الوقت المناسب والسرعة

المطلوبة، كما يزيد من حفز العاملين في المستويات الدنيا على المشاركة والإبداع لتحسين الأداء.

• سمات الشخصية القومية والتي تشير للسمات العامة للمجتمع، أي نمط التفكير والسلوك الذي يتصف به الغالبية من أفراد المجتمع والذي ينعكس على العلاقات بين أفراد التنظيم وعلى طرق الأداء، وكذلك على الجهاز الإداري (شريف، بدون تاريخ، ص 306). بيئة الإدارة هي امتداد للبيئة الاجتماعية الكبرى بما فيها من عوامل ومؤثرات.

3. البعد الاقتصادي: البيئة الاقتصادية أحد العناصر البيئية التي تحيط بالعمل الإداري، تؤثر فيه وتتأثر به، ومن متغيرات البيئة الاقتصادية التي تؤثر بصورة مباشرة على مجال وإطار عمليات الإدارة العامة في المجتمع:

• الهيكل الاقتصادي: والذي يبين تنوع القطاعات الاقتصادية في الدولة والأهمية النسبية لكل قطاع. فقد يكون القطاع الزراعي أو الصناعي أو الخدمي هو المسيطر أو الذي يحتل الجزء الأكبر من الاقتصاد القومي ومن ثم يحظى بالعناية والاهتمام الأكبر، فضلاً عن السلوكيات الاجتماعية المرتبطة بهذا القطاع. وهذا ينعكس على الجهاز الإداري الحكومي، فإذا كان القطاع الزراعي هو القطاع الأكبر والذي يحتل المكانة الأهم بالنسبة لباقي القطاعات في الدولة، يكون الاهتمام بوزارة الزراعة واضحاً، ومثال ذلك جمهورية مصر العربية حيث كان المجتمع المصري حتى قيام ثورة يوليو 1952 يعد مجتمعاً زراعياً، بينما كان القطاع الصناعي فيها يحتل أهمية ثانوية، فكانت وزارة الزراعة تمثل أهمية خاصة بينما لم يكن هناك وزارة مستقلة للصناعة بل كانت تدرج مع وزارة التجارة كعمل إضافي يسند لوزير التجارة، ولما زاد الاهتمام بالنشاط الصناعي بعد الثورة تم إنشاء وزارة مستقلة للصناعة.

• مستوى التقدم الاقتصادي: كلما ارتفع مستوى التقدم الاقتصادي، كلما زادت قدرة الدولة على تقديم خدمات عامة أفضل لأفراد الشعب، نظراً لتوفر التمويل اللازم والنتائج عن زيادة الإيرادات التي تحصلها الدولة من الضرائب المختلفة، والتي تزيد نتيجة لزيادة الأرباح والدخول المتحققة من نمو النشاط الاقتصادي وتوافر فرص العمل والتشغيل، وانخفاض مستوى البطالة والعاطلين عن العمل، ما يزيد من القدرة على دفع الضرائب وزيادة حجمها. وهذا يعني زيادة المقدرة التمويلية للدولة للإنفاق على الخدمات المقدمة للجمهور، والعكس في حالة انخفاض مستوى التقدم الاقتصادي حيث تزيد الحاجة للإنفاق الحكومي ولكن تتخفف المقدرة التمويلية للحكومة لعجزها عن توفير مصادر التمويل

نتيجة لانخفاض الإيرادات العامة من الضرائب نتيجة لانخفاض الدخل والأرباح التجارية والصناعية في حالة تراجع وانخفاض مستوى النمو الاقتصادي للدولة.

- نمط توزيع الثروة والدخل: لتوزيع الثروة والدخل تأثير على عمل الحكومة، ففي حالة التفاوت في توزيع الدخل بين أفراد المجتمع يتوجب على الدولة القيام بمساعدة الطبقات الفقيرة وتكون مهمة الحكومة صعبة في حالة التفاوت الكبير في توزيع الدخل والثروة، حيث يقع عليها عبء أكبر لتقليل التفاوت للحد من الصراعات التي تنشأ عن هذا الوضع لتحقيق الاستقرار السياسي، وهذا يتطلب فرض ضرائب مباشرة على ذوى الدخل المرتفع، إلا أن الأمر ليس بالسهل نظراً لتمتع هذه الطبقة بالنفوذ السياسي الذي يحد من رغبة وقدرة الحكومة على القيام بذلك، إضافة لما يتمتعون به من قدرة على التهرب الضريبي، فيبقى العبء الضريبي على الطبقات الفقيرة مما يزيد من الفوارق بين الطبقات. أما إذا كان نمط توزيع الدخل متساوياً نسبياً أي لا يوجد فوارق شاسعة بين الأفراد فتكون مهمة الحكومة أكثر سهولة (شريف، بدون تاريخ، ص 306).

3.1.8 خصائص الجهاز الإداري في الدول النامية:

معظم الدول النامية تعاني من التخلف الاقتصادي، والذي يعزى لطول فترة الاستعمار، ونظراً للظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يعمل في إطارها الجهاز الإداري لهذه الدول يتميز بالخصائص التالية:

1. أنه جهاز للقانون والنظام: فقد كان يعمل في ظل الاحتلال، وهذا ما تسبب في اقترانه بطاهرة التسلط والجمود والتخلف الإداري، وهو ما يصعب إزالته من أذهان أفراد المجتمع بعد الاستقلال.
2. ينظر إليه أنه جهاز لتشغيل المواطنين المثقفين العاطلين عن العمل دون اعتبار لحاجة العمل الحقيقية. ويعود ذلك لارتفاع أعداد الخريجين بدرجة أكبر من فرص العمل المتاحة في القطاع الخاص، مما يحتم على هذه الدول توظيف أكبر عدد ممكن كحل لمشكلة اجتماعية فقط، وهذا أدى إلى أن تكون الشهادات أساساً للتعيين دون الاهتمام الكافي بالخبرة والكفاءة. ونتيجة لهذا تولد لدى المواطنين انطباع راسخ بأن وظيفة هذا الجهاز تنحصر في توفير فرص العمل الملائمة للمواطنين.
3. عدم وجود رقابة فعالة على العاملين بالجهاز الإداري (حسن وآخرون، 1976، ص 78، 79)، وانعدام المساءلة في الأنظمة القائمة والتي تعرف بالأنظمة المغلقة وفق النظريات المعاصرة للتنظيم، فهي في عزلة عن الجماهير وتغلق أبواب الاتصال والحوار مع المواطنين ومن خصائص هذه الأنظمة: المركزية الشديدة وعدم التفويض للسلطة

للمستويات الأدنى، الاهتمام الشديد بالجزئيات والإجراءات الشكلية على حساب الجوهر والمضمون، قلة المساءلة وانعدام الشفافية، قلة الاكتراث بحقوق المواطن والإنسان، حجب المعلومات واحتكار المدير أو المشرف لها وحجبها عن المرؤوسين، غلبة الطابع الشخصي والمزاجي وغير الموضوعي والذي لا يستند لأسس علمية، على أنظمة التقييم للموظفين (شهبان، 2001، ص 120).

3.1.9 المشاكل الإدارية التي يعاني منها الجهاز الإداري في الدول النامية:

1. نقص الإداريين الأكفاء للقيام بالوظائف المطلوبة.
2. خضوعه للتأثير السياسي لأحزاب السلطة الحاكمة.
3. صعوبة تحديد المسؤوليات والواجبات للوحدات التي لا تستطيع تحقيق الهدف في الوقت المقرر، فقد يكون ناتج عن نقص كفاءة العاملين، أو نتيجة لعدم توافر الإمكانيات والموارد المتاحة لهذه الوحدات (حسن وآخرون، 1976، ص 80).

3.1.10 أبعاد المشكلة الإدارية في الدول النامية:

تعتمد الدول النامية في جهودها لتحقيق التنمية الاقتصادية على الجهاز الإداري الحكومي لتنفيذ برامج التنمية، إلا أن هذا الجهاز قاصر عن القيام بهذا الدور، نظراً لضعف الإمكانيات التي تحول دون استخدامه بكفاءة للقيام بهذا الدور، ويرجع ذلك لأسباب عديدة أهمها :

1. عدم ثبوت طبيعة وأبعاد النظام السياسي: في ظل عدم الاستقرار السياسي في الدول النامية، وعدم وجود مؤسسات سياسية سليمة تقوم على أسس سليمة وليس مجرد مؤسسات ترتكز على شعارات جوفاء المعنى والمضمون، مما يعني عدم وجود نظرية سياسية واضحة ومحددة المعالم، والذي يسبب نوعاً من الارتجال وعدم التخطيط السليم لممارسات هذه المؤسسات والذي يمتد أثره إلى الجهاز الإداري بالضرورة.
2. التخلف الاقتصادي: يرجع قصور الجهاز الإداري عن القيام بدوره في جهود تحقيق التنمية الاقتصادية، رغم الحاجة الماسة وحتمية القيام بهذا الدور، نتيجة لضعف الموارد المتاحة، ولسوء التخطيط وتحديد الأهداف والإشراف والتنفيذ والرقابة.
3. قصور مفهوم الخدمة العامة: يميل الجهاز الإداري في الدول النامية نحو البيروقراطية والإسراف في استخدام السلطة فيظهر الجهاز الحكومي بطابع تسلطي ويخرج عن الممارسة الديمقراطية السليمة وتصبح سمة التعالي على الجماهير هي السائدة، وكأن هذه الأجهزة وجدت لتتسيد وتتسلط على الجماهير وليس لتقديم الخدمة العامة كما هو مفترض.
4. الانحراف الإداري: ويعتبر الانحراف ظاهرة عامة في الأجهزة الحكومية للدول النامية ومن أشكال هذا الانحراف، التسيب واللامبالاة، والمحسوبية والرشوة والفساد ويعود ذلك

لغياب الرقابة السياسية والإجرائية الفعالة من ناحية، وإلى انخفاض مستوى دخول العاملين بهذه الأجهزة من ناحية أخرى.

5. ضعف الحوافز: المناخ الإداري السائد في الدول النامية، لا يشجع على الإجابة والابتكار، إذ يفتقر نظام الحوافز لما يحقق ذلك حيث تتم الترقيات على أساس الأقدمية، والخطأ يعني العقاب، ولا يكون هناك مكافآت للإبداع والابتكار إلا في حدود ضيقة. لذلك فإن الالتزام والتمسك الحرفي بالتعليمات والقواعد الموضوعية يمثل الهدف في حد ذاته، دون الاهتمام بمدى فاعلية هذا الالتزام (شريف، بدون تاريخ، ص 456-458) فالترقية حافز يشجع الأفراد على رفع إنتاجيتهم والإخلاص في العمل كما أنها تعمل على جذب العناصر الممتازة للعمل بالأجهزة الحكومية، إضافة لذلك فإنها تمثل وسيلة طبيعية لاختيار القيادات الإدارية الصالحة. ولتحقيق ذلك يجب أن يقوم نظام الترقيات على أسس سليمة، لأن فساد نظام الترقيات سيؤدي حتماً لانهيار في معنويات العاملين، وعدم إيمانهم بعدالة النظام يؤدي إلى انخفاض كفاءتهم الإنتاجية. فنظام الترقية غير السليم والذي يتيح للوساطة والمحسوبية والصدقات مجال يكون نتيجته أن لا يعمل أحد بأمانة، فمن لا واسطة له يعلم أنه مهما عمل وأخلص في العمل فلن يحصل على ترقية، وكذلك من له واسطة فهو على يقين بأن التفاني في العمل ليس الوسيلة للترقية وهذا يعني سيطرة اليأس على من لا واسطة له، والاستهتار لمن له واسطة، وهكذا تضيع مصالح الدولة والجمهور على حد سواء بين هاتين الحالتين (حسن وآخرون، 1976، ص 305).

3.1.11 الأمراض الوظيفية:

1. البيروقراطية الوظيفية: كلمة بيروقراطية bureaucratic تعبير أوروبي مركبة من شقين الأول "bureau" أي مكتب والثاني "cracy" وهي مشتقة من الأصل الإغريقي "kratia" ومعناها "to be strong" أي القوة، والكلمة كلها تعني قوة أو سلطة المكتب (درويش وتكلا، 1995، ص 203).

وكان يقصد بهذا التعبير تسيير إدارات ومصالح الدولة عن طريق المكاتب، حيث يتم تنفيذ الأعمال الإدارية على أساس التدرج الوظيفي والتخصص وتقسيم العمل في الجهاز الإداري حسب أنظمة وتعليمات محددة، واحترام التسلسل الهرمي للسلم الوظيفي، والذي يحدد الصلاحيات والمسئولية بطريقة واضحة وصارمة، وأداء المهام يتميز بالرسمية الشديدة، وتعيين الأفراد يتم بناءً على المؤهلات وتوفر التقنية المطلوبة، هذا هو مفهوم البيروقراطية النقية pure كما تصوره ماكس فيبر لوضع نموذج للإدارة الحسنة في المنظمات الكبيرة

الحجم كالجهاز الحكومي وهدفه الأساسي تحقيق المحافظة على أعلى درجة من الكفاءة (شيحا، 1994، ص10. 155-154 p, 1978, Blau & Meyer). وقد انقلب هذا النموذج النقوي للبيروقراطية الإدارية في الحاضر إلى نموذج مرضي، فأصبح معنى البيروقراطية الشائع هو التعقيدات المكتبية، وشدة التمسك بقواعد وإجراءات العمل الإداري وكأنها أصبحت هدفاً وليس وسيلة لتحقيق الهدف والذي يتمثل في تحقيق وتقديم الخدمة العامة. لذلك يطلق على العمل في الأجهزة الحكومية بأنه روتيني، بيروقراطي، إجراءات معقدة وإدارة سيئة معوقة. ويرجع تمسك العاملين بالروتين والإجراءات الإدارية لاعتبارات منها: خشية الموظفين من المسؤولية أو نتيجة للكسل وعدم الرغبة في بذل الجهد. وبعضها يتعلق بالنظام الإداري المطبق، حسب توزيع الاختصاصات أو تركيزها في يد بعض المسؤولين ودرجة المركزية والتفويض (شيحا، 1994).

2. **الانحرافات القيادية:** مفهوم الفساد في مجال الخدمة المدنية إساءة استعمال السلطة الرسمية بهدف تحقيق مكاسب شخصية للموظف أو لأتباعه بطريقة مخالفة للقوانين أو الأنظمة أو للمعايير الأخلاقية السامية، وتتمثل الانحرافات في مخالفة القانون، انتشار الفوضى إهمال الواجبات الإدارية والتسيب والبعد عن الموضوعية، تقاضي الرشوة والاختلاس..... تفشي الانحرافات والبيروقراطية كأمراض في الأجهزة الإدارية ظاهرة موجودة في مختلف البلاد فهي غير قاصرة على الدول النامية بل تمتد للدول المتقدمة الرأسمالية والاشتراكية الديموقراطية وغيرها (شيحا، 1994).

3. **النفاق الإداري:** "ظاهرة النفاق الإداري من أخطر الأمراض التي تصيب الأجهزة الإدارية فتجعلها كسيحة عن النهوض بمسئولياتها وأعبائها" ويصحب هذه الظاهرة وجود "شلال الأصدقاء" "جماعات الضغط" "جماعات المنتفعين" وهي عبارة عن مجموعات من المرؤوسين يحيطون بالقيادات والرؤساء ويظهرون بمظهر الحريص على العمل وعلى الرئيس أو القائد ويصفون كل قرار أو إجراء لهذا الرئيس بالرشد والكمال وينبرون للدفاع عن هذا القرار وتبريره رغم إيمانهم بسوء هذا القرار وبأنه في غير صالح العمل والمنظمة، ونتيجة ذلك النفاق يعمل على "إحاطة الرؤساء بهالة من التضليل تعمي بصيرتهم عن صالح التنظيم وخير مستقبله" وقد يكون النفاق لظروف بيئية أو سلوكية فقد يكون ذلك رغبة المنافقين في الحصول على مغنم مادية كالحصول على ترقية أو حوافز أكثر من زملائهم، أو مغنم معنوية كالرغبة في الظهور أمام الغير بأنه من المقربين للمسئول ولديه سلطات أعلى من غيره وأنه يشارك في صنع القرار، أو استغلال هذا التقرب من المسئول للوشاية بالزملاء الذين يتمتعون بكفاءة أعلى منه، ويتمتعون باحترام لدى المسئول أكثر منه.

والمشكلة في هذه الحالة ليس في المرؤوس المنافق ولكن المشكلة هي في الرئيس الإداري الذي يرتاح لهذا النفاق ويستمرئه رغم إيمانه بعدم إخلاص هؤلاء المنافقين له " وتمثل هذه الظاهرة داءاً وظيفياً خبيثاً يؤدي بحياة التنظيم أو على الأقل يؤدي إلى تخبط وفشل محقق في مسيرته" (شيحا، 1994، ص10 - 16).

3.1.12 أخلاقيات الوظيفة العامة⁽¹⁾ :

3.1.12.1 ماهية الوظيفة العامة: تعتبر الوظيفة العامة بمثابة ثقة يمنحها المجتمع للموظف العام الذي يتولى القيام بهذه الوظيفة بموجب التكليف الممنوح له بأدائها. ولهذا يفترض أن يقوم الموظف بالحفاظ على هذه الثقة، وممارسته مهام وظيفته في إطار من الاستقامة والنزاهة، والحرص على المصلحة العامة، وتغليبها على ما سواها. ويعتبر ذلك ضرورياً لضمان حسن أداء الحكومة لوظائفها والمهام المنوطة بها لخدمة أفراد المجتمع، وتحقيق الأهداف العامة للدولة (Dwiveddi , 1977 ,p70).

3.1.12.2 المشاكل الأخلاقية للوظيفة العامة:

" يمكن القول أن مشكلة أخلاقيات الخدمة العامة توجد حيثما يوجد الموظفون سواء أكانوا فرادى أو مجتمعين، وتنشأ هذه المشكلة نتيجة استغلال هؤلاء الموظفين العاميين مناصبهم بطريقة تعرض أو تحمل شبهة تعريض الثقة العامة للخطر، وذلك عن طريق محاولة تحقيق بعض أشكال المنافع الشخصية على حساب الثقة العامة " (Dwiveddi , 1977 ,p 71).

وتشمل المنافع الشخصية المكاسب المادية وغير المادية، بغض النظر عن حجم هذه المكاسب قليلة كانت أم كبيرة، فالسلوك غير الأخلاقي ما هو إلا انحراف عن السلوك العادي الطبيعي الذي ارتضاه المجتمع لنفسه وأقره من خلال التشريعات والقوانين، وتعارف عليه أفراد ف أصبح

(1) نتج عن مؤتمر المعهد الدولي للعلوم الإدارية السادس عشر الذي عقد في المكسيك عام 1974 شبه إجماع على ضرورة معالجة موضوع أخلاقيات الوظيفة العامة من زاوية شمولية تغطي دول العالم كله باعتبار أن الفساد الإداري يوجد في مختلف الدول المتقدمة منها والنامية على حد سواء، تم على إثر ذلك إجراء مسح بين المدارس والمعاهد الأعضاء - من قبل رئيس الاتحاد الدولي لمعاهد ومدارس الإدارة المستر رونالد ستون - للتعرف على أولويات الموضوعات التي تحتاج إلى دراسة في السنوات القادمة، وقد كانت نتائج هذا المسح أن موضوع المعايير الأخلاقية لأداء الوظيفة العامة يحتل المرتبة الأولى، وعلى هذا الأساس تم تشكيل مجموعة عمل خاصة بهذا الموضوع في 25 أغسطس 1975. وتشكلت المجموعة من: الدكتور James M. Mitchell من مؤسسة Brookings بالولايات المتحدة (والرئيس السابق للجنة الخدمة المدنية بالولايات المتحدة) كرئيس مؤقت للمجموعة، وعين البروفيسور O.P.Dwivedi من جامعة Guelph بكندا كمدير للمشروع. وتتكون مجموعة العمل من 30 عضواً من 19 دولة هي: استراليا، بلجيكا، كندا، فرنسا، غانا، إيران، كينيا، المكسيك، نيجيريا، بولندا، جنوب أفريقيا، كوريا الجنوبية، تايلاند، تونس، تركيا، مصر، الولايات المتحدة، زامبيا، بالإضافة لممثلين عن معهد البحوث والتدريب التابع للأمم المتحدة، والاتحاد الدولي للسلطات المحلية (نقلاً عن المجلة العربية للإدارة). وقد قام المعهد الدولي للعلوم الإدارية بطباعة نتائج هذا العمل والذي تم إعداده من قبل البروفيسور O.P.Dwivedi وقام بتعريبه صبحي المحروم ونشر في المجلة العربية للإدارة العدد الثاني عام 1977، وهو ما سيكون المرجع الأساسي لهذا الجزء من البحث.

من الممارسات السائدة وفق المعايير المقبولة. ولهذا يكون الحكم على السلوك مرهون بنظرة المجتمع وحكمه على هذا السلوك، فما يعتبر سلوكاً لا أخلاقياً في مجتمع ما قد يعتبر سلوكاً طبيعياً في مجتمع آخر (Dwiveddi, 1977, p 71).

3.1.12.3 نطاق السلوك غير الأخلاقي:

يعتبر قيام الموظف العام باستغلال الموارد العامة للدولة، أو استغلال نفوذه بحكم المنصب الذي يتبوؤه لتحقيق منفعة شخصية غير مقبولة أو غير مسموح بها قانوناً، يعتبر سلوكاً لا أخلاقياً، ويندرج ضمن هذا السلوك:

- جميع الممارسات التي تتعارض مع المعايير القانونية للدولة ويحاسب عليها القانون.
- جميع الممارسات التي تتعارض مع الأسس الأخلاقية للمجتمع.
- جميع الممارسات التي يقوم بها الفرد نتيجة للضغوط التي يتعرض لها، سواء أكانت خفية أو سافرة مدركة أو غير ذلك، أو التي تنشأ نتيجة للإحساس بالولاء والإخلاص، أو نتيجة لصلة القرابة أو الصداقة أو العاطفة أو التحيز لطائفة اجتماعية أو جنس.
- ومن هذه الممارسات: الرشوة أو الاختلاس، أو استخدام الأموال العامة في غير الأغراض المخصصة لها، وهي ممارسات يجرمها القانون ويعاقب مرتكبها بموجب القانون. ومنها أيضاً المحسوبية ومحاباة الأقارب والأصدقاء لتحقيق مصالح شخصية، واستغلال النفوذ والمنصب الرسمي لتحقيق الاستمتاع والمسرات، أو استخدام المعلومات والأسرار التي يطلع عليها بحكم عمله لتحقيق أغراض معينة كتحقيق منفعة لإحدى الهيئات أو المؤسسات الخاصة على وعد بالتعيين فيها عقب الاستقالة أو الاعتزال، ومحاباة الأقارب والأصدقاء في منح التراخيص أو التعاقدات أو العطاءات والممارسات وقبول الهدايا والمنح، والتستر على نواحي العجز والقصور وحمايته (Dwiveddi , 1977 , p 71).

3.1.12.4 أسباب السلوك غير الأخلاقي لموظفي الحكومة:

"يمكن القول بأنه لا فساد بدون أشخاص على استعداد لأن يفسدوا وآخرين قادرين على إفسادهم" (Dwiveddi , 1977, p 74). ينشأ السلوك غير الأخلاقي لموظفي الحكومة نتيجة لوجود أفراد من العاملين في الوظائف الحكومية يضعفون ويستسلمون أمام الإغراءات والضغوط التي يواجهونها من طرف ذوي المصالح في المجتمع. حيث ينشأ الصراع بين المصلحة الشخصية الخاصة للأفراد وبين المصلحة العامة، ويقوم الفرد في سبيل حسم الصراع لصالح منفعته الشخصية وتحقيق مكاسب خاصة غير متاحة للآخرين، باللجوء لأساليب لا أخلاقية باستغلال الثغرات ونقاط الضعف لدى الموظفين العاملين وإغوائهم للانحراف عن السلوك الأخلاقي القويم.

ويعزى وجود مثل هذا السلوك لظروف وأسباب تحيط ببيئة الوظيفة العامة، والتي يمكن تجميعها في العوامل التالية :

• **البيئة الدستورية والسياسية:** يمارس الموظف العام مهام وظيفته في ظل البيئة الدستورية والقانونية للدولة التي ينتسب لها، ويخضع للرقابة على أدائه لعمله من قبل الأدوات والمؤسسات الدستورية والقانونية الفاعلة، مثل رقابة المجلس التشريعي واللجان المنبثقة عنه. وتتحدد فعالية هذه الرقابة بطبيعة النظام السياسي، والعلاقة بين السلطات التنفيذية والتشريعية والقضائية. فإن جمع كل السلطات في يد واحدة يحرص على الفساد، كما أن السلطة المطلقة تفسد تماماً.

لذلك فإن الرقابة والإشراف المستمر على الجهاز الإداري يحقق المراجعة والتقييم لأداء المديرين والموظفين العامين، وهو ما يحافظ على الالتزام والاستقامة في سلوك الموظفين ويحد إن لم يكن يقضي تماماً على محاولات الانحراف. وفي غياب دور فعال للمجلس التشريعي، نتيجة لتسلط وسيطرة رئيس الدولة أو السلطة التنفيذية، يصبح للسلطة التنفيذية تأثير كبير على سلوك الموظف العام، ويغدو هذا السلوك أسيراً لرغبات الرئيس التنفيذي الدكتاتوري. وكذلك الحال لاستقلالية السلطة القضائية وعدم تبعيتها للسلطة التنفيذية دور مهم في ضمان السلوك القويم للموظف العام، حيث يجد الموظف من يحاسبه في حال تجاوزه للسلوك السوي، وهذا يعتبر رادعاً للتفكير في أي انحراف أو تجاوز، وكذلك يحميه من بطش وتجاوزات السلطة التنفيذية، ما يمنع خضوعه لمطالب الرئيس التنفيذي غير القانونية. فإذا ساد شعور بين الموظفين العامين، أن بمقدورهم الإفلات من المخالفات الدستورية والقانونية الخطيرة التي يرتكبونها، في ظل المناخ السياسي للدولة، فمن الطبيعي والمؤكد أن تزيد الأعمال غير الأخلاقية والانحرافات من قبل الموظفين العامين، الذين سيتسترون على هذا السلوك، ويحتمون بعباءة دعم وخدمة مصالح السلطة الحاكمة. ويظهر ذلك جلياً في حالة تركيز السلطة السياسية في شخص القائد السياسي للدولة، والذي يقوم بتعيين مدراء عامون تعييناً سياسياً، فيكون الهدف الأول لهم هو تحقيق أهداف هذا القائد ودليل كفاءتهم هو مدى تحقيق ذلك، فتصبح كل موارد الدولة مكرسة لخدمة الأهداف الشخصية لهذا القائد، إضافة لخدمة أهدافهم الخاصة. وفي حال وجود أي رأي مخالف أو تقاعص عن خدمة هذه الأغراض، بهدف حماية المصلحة العامة من قبل أي موظف عام يرغم على الالتزام بالنهج السائد أو يتم التخلص منه، وربما مع توجيه تهمة سوء التصرف والأداء، والتفريط أو المساس بالمصلحة القومية للدولة.

في ظل هذا المناخ يصبح الهدف الأول والأساسي لأي موظف عام هو الإبقاء على عمله والاستمرار في وظيفته (Dwiveddi, 1977, p 73). "إن الوظائف الحكومية كانت وما

تزال لها بريق كبير نظراً لما يكون لصاحبها من سلطان على مصالح الجمهور، وتحكم الموظف في مصالح الجمهور أدى إلى محاولة كل حزب من الأحزاب السياسية شغل الوظائف الكبيرة بأشخاص تابعين له حتى يعطفون على مصالح أعضائه في أوقات خروجه من الحكم (حسن وآخرون، 1976، ص 182). " وبمرور الزمن استقر في ذهن الشعب أن الوساطة والمحسوبية والرشوة هي وسائل قضاء الحاجة بالمصالح والوزارات (حسن وآخرون، 1976 ص 183).

● **البيئة الطبيعية:** مفهوم البيئة الطبيعية قوامه فلسفة المجتمع واتجاهاته في الحياة، والمعايير الاجتماعية والأخلاقية والقيم التي ارتضاها لنفسه. فالسلوك المتوقع من الموظفين العامين في المجتمع يعكس نظام القيم السائد في المجتمع، فإذا كان الاتجاه السائد في المجتمع التغاضي عن أي سلوك لا أخلاقي في التعامل مع الحكومة فإن ذلك يعني أن موظفي الحكومة سوف لا يجدون أي لوم على سوء التصرف أو الانحراف، ومن ثم تكون الفرصة مهيأة لهم لاستغلال مناصبهم لمنافعهم الشخصية، وذلك لأن البيئة تكون مشجعة أو غير مانعة لمثل هذا الانحراف، والعكس يكون في حالة سيادة التعامل الأخلاقي والنظر بازدراء للسلوك المنحرف ومجافاة الموظفين العامين الذين يخلون بقيم المجتمع بل وتتم محاسبتهم فإن هذه البيئة هي بيئة مانعة لأي انحراف، ما يعني عدم استساعة الموظفين العامين وقدرتهم على القيام بسلوك لا أخلاقي (Dwiveddi , 1977 , p 73).

فإذا ساد في المجتمع قناعة بأن المصلحة الشخصية للقائد السياسي على سبيل المثال يمكن أن تعني أو تتوازى مع المصلحة القومية فإن ذلك يخلق بيئة نفسية لدى العامة إلى التغاضي عن أي تجاوزات أو أعمال غير أخلاقية. وكذلك إذا اقتنع الناس بفساد البيئة لفساد النظام السياسي، وأن الأشخاص التي يعدون من أركان النظام، أو من الفئة العليا التي تدير هذا النظام، هم السباقون في مجال السلوك غير الأخلاقي والفساد ولا يسعون إلا للبحث عن مصالحهم الشخصية، فإن ذلك يعطي مبرراً لأفراد المجتمع لانتهاز كل فرصة تتاح لهم، باعتبار أنه يفعل ما يفعله الآخرون وأنه ليس استثناء من القاعدة السائدة (, Dwiveddi 1977 , p 73).

● **البيئة الاقتصادية والاجتماعية:** في ظل سيادة الصبغة المادية على حياة الناس في هذا العصر في مختلف أرجاء المعمورة، سواء في الدول الصناعية أو النامية، حيث أصبح البحث عن الثروة بأي وسيلة وبأي تكلفة أمراً طبيعياً وأصبح استغلال نقاط الضعف في النظام الحكومي من قبيل السلوك العام المبرر، فيسعى الفرد للبحث عن الثغرات في القوانين واللوائح الحكومية والتهرب منها بشتى السبل والوسائل: مثل قوانين ضريبة الدخل وغيرها

من الضرائب. وأصبح التهرب من الحكومة والاحتيايل عليها من الأمور القابلة للتبرير، طالما لم تمس الناس بأضرار مباشرة. بل قد ينظر لمن يستطيع الاحتيايل على الحكومة بأنه شخص ذكي وماهر. وفي ظل هذا المناخ لا يتوقع أن يبقى الموظف العام محصناً أمام كافة الجهود والإغراءات المحيطة (Dwiveddi ,1977,p73-74). وقد تحدث ابن خلدون قديماً في مقدمته الشهيرة، عن الجاه المقيد للمال، وكأنه يقرأ الواقع اليومي المعاصر. إذ يرى أن المال تابع للجاه والسلطة وليس العكس لأن صاحب الجاه (وفقاً لابن خلدون) « نجد صاحب المال والحظوة في جميع أصناف المعاش أكثر يساراً وثروة من فاقد الجاه والسبب في ذلك: أن صاحب الجاه مخدوم بالأعمال يُتقرب بها إليه في سبيل التزلف والحاجة إلى جاهه. فالناس معينون له بأعمالهم في جميع حاجاته من ضروري وكمالي، فتحصل قيم تلك الأعمال كلها من كسبه وجميع ما من شأنه أن تبذل فيه الأعاوض من العمل يستعمل فيها الناس من غير عوض فتتوفر قيم تلك الأعمال عليه " (ابن خلدون، ص 370) وهكذا إلى أن يصل لوصف الأحوال الكثيرة التي تختلط فيها «التجارة» «بالإمارة» إذ يكتسب البعض من خلال المنصب والنفوذ الإداري في جهاز الدولة أوضاعاً تسمح لهم بالحصول على المغنم المالية وتكوين الثروات السريعة وتكون عادة بمثابة «ريع المنصب» «الحج عارف، (2001).

ويعود توافر هذا المناخ عادة إلى:

- قصور الموارد العامة عن تلبية احتياجات أفراد الشعب أي عند نقص السلع والخدمات المتوفرة فيسعى الأفراد لتوفير احتياجاتهم بالضغط على الموظفين العاميين بتقديم الإغراءات، ويختلف حجم هذه الإغراءات حسب الحاجة ففي الدول الغنية يكون حجم الفساد والانحراف مختلف عما هو عليه في الدول النامية والتي يكون فيها بحجم أقل وبمبالغ ضئيلة حسب الحاجة والمقدرة، حيث أصبح من المألوف أن يتجه الناس في هذه الدول لدفع مبلغ من المال لمحاولة إنجاز أي عمل إداري يحتاجونه، أو الحصول على جواز سفر أو غيره. ونتيجة لذلك يستجيب العديد من الموظفين العاميين لهذه الضغوط والإغراءات، ويحاولون استغلال الفرص التي تتيحها لهم مناصبهم لتحقيق منافع شخصية لهم على حساب المصلحة العامة، وهذه التصرفات تؤدي إلى تثبيت الصورة لدى عامة أفراد الشعب، بانتشار الفساد بين الموظفين العاميين بجميع مستوياتهم وفئاتهم (Dwiveddi , 1977 , p 74).
- دور الاستعمار: أسهم الاستعمار في غرس الفساد في الدول التي سيطر عليها، وبعد استلام الحكومات الوطنية للحكم لم يتغير الوضع. ففي فترة الاستعمار كان ينظر لاستباحة الأموال العامة والعمل على مخالفة الحكومة الاستعمارية، وغشها والاحتيايل عليها، على أنه أمراً مقبولاً وأخلاقياً. وبعد استبدال الحكومات الاستعمارية بالوطنية لم تتغير هذه النظرة كثيراً،

وبقيت العقلية القديمة هي السائدة (Dwiveddi,1977,p74). ومن العوامل التي تدفع الموظف العام للفساد: ندرة الوظائف، سوء اختيار الموظف العام " الواقع أن سوء اختيار الموظفين فيما مضى وعدم الاهتمام بتدريبهم وتشجيعهم على استغلال مواهبهم واستعدادهم أدى إلى فساد الجهاز الإداري بالدولة وإلى عجزه عن القيام بالمهام المطلوبة منه بكفاءة " (حسن وآخرون، 1976، ص 181).

وعدم كفاية الرواتب والأجور، تزايد السلطات التي تمنح للموظفين العامين لتسيير شئون الدولة الاقتصادية والاجتماعية، ففي بحث أجراه بيرجر بين طبقة الموظفين في مصر تبين أن الغالبية قد أرجعت احترام رجل الشارع للموظف الحكومي للسلطة والنفوذ الذي يتمتع به الموظف الحكومي، والتي يستغلها البعض في إخضاع وإذلال المواطن العادي رغبة منه في التحكم والشعور بالأهمية (حسن وآخرون، 1976).

مما يخلق فرص كبيرة للموظف العام، وإغراءات للحصول على المال بطريق غير شرعي، مثل قيامه بالعمليات المرتبطة بإبرام العقود ومنح التراخيص، وتحصيل الضرائب والمستحقات المالية للدولة (Dwiveddi ,1977,p 74).

• **البيئة الإدارية:** يرجع الفساد في جزء كبير من أشكاله نتيجة للتفاعل اليومي لموظفي الجهاز الإداري في الدولة مع جماهير المواطنين، وزيادة حجم الخدمات المقدمة، مع عدم مقابلة ذلك بتوفير عاملين أكفاء، بدون تأهيل وتدريب مع عدم وجود رقابة فعالة عليهم (الحج عارف، 2003).

إن رضا وتعاطف كبار الموظفين مع سوء إدارة الوحدات التي يرأسونها يعزز الشعور لدى المواطنين بعدم النزاهة والطهارة لموظفي الحكومة وبالفتنة بصعوبة إنجاز معاملاتهم ومصالحهم بالطرق الشرعية مما يدفعهم للجوء لطرق الفساد (Dwiveddi, 1977 ,p 74).

يدعم ذلك حالة اللامبالاة والإهمال واللامسؤولية التي تسود بين الموظفين العامين نتيجة للقصور في الإجراءات التنظيمية، وعدم وجود نظام للمحاسبة في ظل تشتت وتمييع المسؤولية، مما يصعب معه تحديد مسؤولية شخص ما عن عمل معين. وفي هذا المناخ والذي يدرك فيه الموظف العام أن فرصة معاقبته في حال ضبطه بارتكاب عمل غير قانوني ضئيلة، فإن ذلك يؤدي إلى الاستخفاف بأخلاقيات العمل الحكومي، ويزيد من الانحراف والفساد (Dwiveddi ,1977,p 74).

" إن انعدام المساءلة يؤدي إلى حدوث الفساد الإداري والذي يظهر في صورة التسبب والترهل للنظام " (شهبان، 2001، ص 120)، وخاصة إذا ما كان النظام القضائي أيضاً قاصراً وبطيئاً وفي ظل تغاضي وتجاوز القيادة القومية عن الفساد الذي يرتكبه شاغلو المناصب العليا

في الدولة (Dwiveddi , 1977 , p 71). وهذا ما أكدته تقرير موثق لمكتب الشفافية الدولية في عام 1999 ذكر فيه أن القائمين على صناعة الفساد يتولون مناصب سياسية عليا في دولهم (شهبان، 2001، ص120).

سبل العلاج والحد من الفساد والسلوك غير الأخلاقي:

إن المناخ السائد في مجتمع ما يعد مسئولاً عن فساد الموظف العام ولهذا يتحمل المجتمع كله مسؤولية الانحراف في سلوك الموظفين العامين. وفي سبيل علاج الفساد والانحراف في العمل الحكومي لا بد من اتباع كافة السبل التي تضمن القضاء على مظاهر الفساد والسلوك المنحرف للعاملين في الجهاز الحكومي، ولتحقيق ذلك، يتم إتباع الإجراءات الكفيلة بذلك وتنقسم إلى: إجراءات وقائية، وإجراءات علاجية إصلاحية (Dwiveddi , 1977 , p 75).

أ- الإجراءات الوقائية: وهي الإجراءات الكفيلة بمنع حدوث الفساد من خلال توفير البيئة النظيفة المانعة لوجود ونمو الفساد والانحراف، ومن هذه الإجراءات:

- إسناد الوظائف لأشخاص يتميزون بالنزاهة والاستقامة، وخاصة في الوظائف والمراكز العليا، لضمان عدم انتشار الفساد بين شاغلي الوظائف العليا لما لذلك من أثر على عامة الناس، وكذلك على المستويات التي يشرفون عليها، بفرض النظام والمحاسبة لكل من يحاول الانحراف والاستغلال (Dwiveddi , 1977 , p 75).
- اتباع سياسة تدريبية وتطويرية مخططة وهادفة لضمان بناء ثقافة وترسيخ السلوك الأخلاقي في المجتمع بصفة عامة والعاملين في الجهاز الحكومي بشكل خاص.
- تحسين المرتبات والأجور للموظفين الحكوميين، وتحقيق التوازن بينها وبين الأعمال المماثلة في القطاع الخاص، على أقل تقدير.
- استخدام أسلوب المحاسبة من أين لك هذا؟ بفحص إقرار الذمة المالية للموظفين بصفة دورية، للتحقق من مصدر الزيادة في الثروة التي تتحقق.
- إجراء عمليات النقل والتبديل للموظفين القائمين على الأعمال التي تكون موضع إغراء للموظف للفساد أو الاستغلال مثل الأعمال المالية، كمنح القروض والإعانات والترخيص والتصاريح.
- أن لا يترك اتخاذ القرارات الإدارية المؤثرة والمتعلقة بمجتمع التجارة والمال لشخص واحد بل يفضل أن يعهد بها إلى مجموعة أشخاص.
- أن يتم التوضيح والتشديد على جميع العاملين أن ارتكاب أي سلوك مخالف للقانون سيلقى العقاب المنصوص عليه في القانون مهما علت مرتبته أو منصبه، والكل سواسية أمام القانون فعلاً وقولاً ولن يكون أي استثناء لأي كان.

• خلق وبث روح الجماعة والشعور بالانتماء لجهاز محترم، وإدخال مادة أخلاقيات الوظيفة العامة في المراحل التعليمية والبرامج التدريبية.

إن أقوى الأسلحة وأكثرها فعالية هو وجود المواطن الواعي والمدرك لأبعاد العمل والحريص على المصلحة العامة والعليا للوطن، وفي وجود القائد الإداري الحكومي النزيه والذي يعتبر القدوة الصالحة والأسوة الحسنة لمرؤوسيه، والذي لا يتستر أو يحمي أي سلوك غير أخلاقي يصدر عن العاملين معه أو عمّن يشرف عليهم (Dwiveddi,1977, p 75-76).

ب- الإجراءات الإصلاحية العلاجية :

يرتبط تعبير الإصلاح، بمسألتين: الأولى تطهير جهاز الدولة والقضاء على الفساد والإفساد، وتحسين الأداء الإداري. لذا لا بد من التوجه وبجدية إلى معالجة ظاهرة الفساد والتراخي والتواكل والروتين وتخلف الأداء الإداري (الحمش، 2002). من الإجراءات العلاجية معاقبة الموظف الذي يرتكب أي عمل لا أخلاقي بصورة تتناسب والجرم الذي ارتكبه، وسن القوانين والتشريعات التي تجرم السلوك غير الأخلاقي لمواجهة الفساد في العمل الحكومي والحد منه. ولكن يجب ألا يقتصر دور الحكومة على مجرد معاقبة المخالفين، وهذا دور سلبي لأنه يتم بعد حدوث المخالفة وارتكاب الجريمة. بل يجب أن تمارس دوراً أكثر إيجابية بالقضاء على المناخ أو البيئة التي تعتبر بؤرة لفساد الموظف العام (Dwiveddi,1977, p76) فالسمات التي تميز الموظف الحكومي ليست جزءاً موروثاً ولكنها شيء يكتسبه من البيئة التي يعيش فيها داخل المكاتب الحكومية ومن طريقة معاملة زملائه ورؤسائه له، والجو الفاسد في الدوائر الحكومية يسبب فساد كل قادم جديد فيها، ومن المصلحة العامة محاولة إصلاح الموظفين القدامى وتقويم سلوكهم أو الاستغناء عن خدمات بعضهم لضمان إصلاح النظام الإداري" (حسن وآخرون، 1976ص 180). والبحث عن الجوانب التي تساهم في حل جذري للمشكلة مثل تحسين ظروف العاملين في الجهاز الحكومي، وترسيخ الاحترام للسلوك الأخلاقي ونبذ وإدانة السلوك المنحرف وغير الأخلاقي من المجتمع بصفة عامة ومن قبل القيادات السياسية بصفة خاصة. كما أن استخدام أساليب العقاب والثواب بشكل متوازن ومدروس يعتبر من الأساليب الجيدة، وكذلك الحرص على خلق والمحافظة على الموظف المعزز بنفسه وسلوكه الأخلاقي المترفع عن الشبهات، والذي يأبى لنفسه الانغماس في عمل لا أخلاقي يلوث سمعته وشرفه ويتنافى مع مبادئه وقيمه ويؤرق ضميره (Dwiveddi , 1977, p 76). إن استراتيجية الإصلاح الإداري والتي تتضمن مكافحة الفساد وتحجيم آثاره تتجسد في عوامل متنوعة أهمها: الاختيار الجيد للعاملين وتعيينهم وتدريبهم واستمرار تطويرهم، أي تطوير نظام الاختيار والتدريب للموظفين، تحسين أنظمة الرواتب والمكافآت والحوافز، توفير المعلومات ومتابعة مستمرة لسير العمل والأداء للمهام المطلوبة وتقييم موضوعي للعمل وتفعيل أنظمة التدقيق

والمتابعة والرقابة والمحاسبة والمساءلة، تطوير أنظمة العمل ونظم المعلومات وتغيير الاتجاهات والثقافة السلبية السائدة واستبدالها بثقافة داعمة ومساهمة لتحقيق مصلحة العمل، وهذا يتطلب تغيير في الأفراد وفي اتجاهاتهم ومهاراتهم باستخدام أساليب حديثة من الحوافز والمشاركة في وضع الفكرة والقرار ومن ثم تحريك الالتزام للتغيير وتبني الفكرة المشتركة، وبناء وخلق علاقات جيدة بين الإدارة والعاملين والمتعاملين معهم بما يحقق التعاون وتحقيق الولاء والانتماء ويعمل على تحقيق الجودة الشاملة بتحسين الأداء في كل النواحي ومن جميع أطراف العلاقة (الحج عارف، 2003، ص103-109. Dessler , 2002).

3.2 الإدارة الضريبية:

3.2.1 ماهية الإدارة الضريبية:

تعرف الإدارة الضريبية بأنها الإدارة المكلفة بتنفيذ القوانين الضريبية، وحماية حقوق الدولة وحقوق الممولين، من خلال ضمان سلامة تطبيق القوانين دون إجحاف أو تقريط، ومن خلال اقتراح التشريعات والتعديلات الضريبية بما يحقق ويرفع من كفاءة النظام الضريبي في خدمة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع. كما يقصد بها وزارة المالية والدوائر الضريبية التابعة لها وجميع الوحدات والأقسام التي تنبثق عنها في مختلف الأماكن الجغرافية والوظيفية والتي تقوم بتنفيذ القانون الضريبي، من خلال فرض وتقدير وتحصيل الضريبة وتوريدها للخزانة العامة للدولة (عبد العزيز، 2002، ص 26).

الإدارة الضريبية هي الجهاز الإداري للضريبة والذي يمثل ركناً أساسياً من أركان النظام الضريبي، كما سبق تناوله في الفصل الثاني، فهو المحور التنفيذي والذي يقع على كاهله تطبيق القانون، وتنفيذ السياسة الضريبية، من خلال التقدير والتحصيل والمتابعة (سعد، 1998).

فالنظام الضريبي يمثل مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق أهداف معينة حسب قواعد ومقومات وإجراءات محددة، وتتكون مقوماته من الإدارة التشريعية التي تختص بإصدار القانون الضريبي والإدارة التنفيذية وهي التي تتولى تنفيذ القانون الضريبي الصادر من الإدارة التشريعية وإصدار التعليمات التنفيذية له (الجيلاتي، 2000). وكما سبق تناوله أيضاً فإن النظام الضريبي يقوم على ركنين رئيسيين هما الهدف والوسيلة، يمثل الجهاز الإداري التنفيذي المكلف بتقدير وتحصيل الضريبة، عنصراً أساسياً من الوسيلة، والتي تمثل النظام الضريبي بالمفهوم الضيق (البطريق وآخرون، 1978).

لذلك فإن كفاءة الإدارة الضريبية متطلب رئيسي لكفاءة النظام الضريبي، حيث أنها المسؤولة عن تنفيذ السياسة الضريبية وتطبيق القانون الضريبي لتحقيق الأهداف المخططة من وراء

النظام الضريبي، وهذا مرهون بضمان عدالة التنفيذ خاصة في عملية التقدير والتحصيل للضريبة (الجلياتي، 2000). فمهما وضع من مبادئ وأسس للعدالة والمساواة وإحكام النصوص الضريبية والتي تحدد الالتزام الضريبي على المكلفين، ومهما وضع من حوافز تشجيعية وإعفاءات في محاولة لتحقيق الالتزام من قبل المكلفين، للوصول لأهداف السياسة الضريبية فإن ذلك لن يجدي نفعاً، وسيبقى مادة بلا روح في غياب إدارة ضريبية تمتلك الكفاءة والقدرة على تنفيذ السياسة الضريبية بما يضمن تحقيق الأهداف المرسومة. وهذا ما حدا بالجمعية الاقتصادية الأمريكية إلى القول بأن إصلاح وتحسين الإدارة الضريبية كفيل بإصلاح النظام الضريبي في أمريكا دون الحاجة إلى تعديل التشريع الضريبي وانتظار ذلك التعديل (عبد العزيز، 2002، ص، 27-28) ويعتبر ضعف الجهاز الإداري الضريبي سبباً مهماً من أسباب ضعف النظام الضريبي، وعدم قدرته على تحقيق الأهداف المرسومة له، فالأداء غير الكافي للنظام الضريبي، وخاصة فيما يتعلق منه بضرائب الدخل، يعود لضعف في بنية النظام وآليات تطبيقه مما ينعكس على مردوده وعلى عدم توفر أسس العدالة الضريبية فيه "ويعود ذلك لسببين: الأول تشريعي، والثاني تنفيذي الناتج عن ضعف تطبيق التشريع الضريبي والذي يعود لضعف الوعي لدى المكلفين، وعدم فعالية الإدارة الضريبية في فرض الانضباط الضريبي بسبب ضعف صلاحيات الجهاز الضريبي في مكافحة التهرب الضريبي، ولأسباب قانونية، ولعدم وجود جهاز استعلامات ضريبي لتوفير المعلومات اللازمة عن المكلفين وأنشطتهم، وعدم وجود شبكة لنظم المعلومات المحوسبة تغطي جميع المحافظات والمناطق الجغرافية (البيطار، 2001).

ويظهر من الخبرة البريطانية لسنين طويلة - والتي تركت بصماتها على كثير من الأنظمة في العالم لسيطرتها على كثير من البلاد عبر تاريخها الاستعماري، سواء التي حكمتها والتابعة لها أو الدول الأخرى والتي تأثرت بسيطرتها السياسية والاقتصادية العالمية - من أنه لا يوجد نوع من الضرائب المباشرة تتجح في جو من الاهتمام السلبي واللامبالاة وفي وجود منظمة غير كفاء، وهذا ما دفع الحكومة المركزية في العام 1747 لتعيين ممثلين محليين موثوق بهم، وقد تم تأكيد ذلك وتنظيمه بالقانون الذي أعطى لهم صلاحية تعيين مفوضين لهم القدرة والقوة من سكان المنطقة يتميزون بالصدق والقوة والقدرة للقيام بعمليات المسح والتخمين والتحصيل (Toby Brister, 1978,p3).

الوظيفة الأساسية للإدارة الضريبية والغرض الرئيسي لوجودها هو تحديد الالتزام الضريبي الصحيح، أي تقدير الضريبة المترتبة على المكلف، ثم تحصيلها لخزينة الدولة فبعد تحديد الالتزام تصبح مسألة التحصيل إجراء آلي ضروري. وحيث أن الضرائب تمثل مورداً رئيسياً للدولة، والدولة تسعى دائماً لزيادة مواردها المالية، فإن ذلك يلقي عليها عبء العمل بجدية

واهتمام كبير لتحسين كفاءة الإدارة، ووضع التشريعات التي تحد من التهرب الضريبي والتجنب الضريبي القانوني واتباع مقاييس تنفيذية لوقف أو على الأقل تقليل الاتجاه الطبيعي والمتزايد نحو التهرب والتجنب الضريبي (Toby Brrister,1978). وذلك من خلال إيجاد نوع من التوازن والتقارب والتوفيق بين واجبات وحقوق كل طرف (المكلف والإدارة الضريبية الممثلة للدولة) لتحسين العلاقة بينهما وتقليل الضغط الضريبي أي عبء دفع الضريبة وأثره على المكلف، وهذا ما اهتمت به الدراسات الحديثة، من خلال ما يعرف بعلم النفس الاجتماعي للضريبة والذي يدرس ويبحث في نظرة الممول تجاه الضريبة والإدارة الضريبية ورصد رد الفعل النفسي للممول تجاههما (عبد العزيز، 2002، ص 130-132).

3.2.2 دعائم الإدارة الضريبية:

تتوقف كفاءة الإدارة الضريبية على: كفاءة الجهاز الإداري، وعلى حسن الثقة بين الممول والإدارة الضريبية (عبد العزيز، 2002، ص 290) وكما حدد Nicholas Henry الأعمدة الأساسية للإدارة العامة، والتي تنطبق على الإدارة الضريبية باعتبارها جزء من الإدارة العامة، فإن الأعمدة الأساسية للإدارة الضريبية هي:

1. السلوك التنظيمي للمنظمة، وسلوك الأفراد.
2. تكنولوجيا الإدارة ومؤسسات تطبيق السياسة. وهذان مرتبطان بكفاءة الجهاز الإداري للضريبة.
3. المصلحة العامة وارتباطها بالخيارات الأخلاقية الفردية والقضايا العامة، وهذا يتعلق بالثقة بين الممول والإدارة الضريبية (Henry, 1989).

3.2.2.1 العوامل المحددة لكفاءة الإدارة الضريبية:

3.2.2.1.1 كفاءة الجهاز الإداري، وتتوقف على:

أ - الجانب التنظيمي والسلوكي:

وتشمل الوظائف (النواحي التنظيمية) والأفراد الذين يشغلونها (الموارد البشرية) وهي العناصر الأساسية للتنظيم إذ تعتبر الوظيفة والموظف الذي يشغلها الخلية الأساسية لأي تنظيم إضافة للمتطلبات المادية المساعدة. وهذا الجانب يعكس تفاعل العوامل الإدارية والتقنية والإنسانية والسياسات التنظيمية ودور الفرد في المنظمة والعلاقات بين العاملين في بيئة العمل (اللوزي والحنيطي، 2003)

1. النواحي التنظيمية :

يجب أن تكون الهيكلية كاملة للدائرة مصممة بحيث تمنع التهرب الضريبي من قبل المكلف، وهذا يتطلب أن يكون المكلف في موضع يرى فيه حقيقة كفاءة الدائرة. ويجب ألا تكون الإدارة

الضريبية قاسية وصعبة وهو ما يحصل في حالة زيادة المركزية للسلطة، فاللامركزية الوظيفية والسلطة مسألة ذات أهمية واعتبار لتحقيق كفاءة الإدارة وقدرتها الوظيفية. أو في حالة عدم تخصيص الموظفين بعناية، أو في حالة تسيير الجهاز الإداري بشكل غير كفاء، أو العمليات الوظيفية غير معرفة بدقة.

يجب أن يعلم أن عملية التقدير لتحديد الالتزام الضريبي لا يمكن أن تكون مجرد إجراء روتيني، فإن تصنيف الأفراد والوظائف والاختبارات الفعالة للرقابة على الموظفين والمهام الوظيفية، والملاءمة للمقربين العاميين، والتدريب المستمر للعاملين لإكسابهم المهارات والمعرفة المتعلقة بأوجه النشاط والبياديين المختلفة ذات الصلة بالوظائف والمهام المتعلقة بالمعاملات والعمليات الضريبية، اعتبارات حيوية وضرورية لضمان كفاءة المنظمة الضريبية ولتطوير الأداء فيها لتحقيق الأهداف المرسومة.

لذلك على الإدارة الضريبية أن تنشئ وحدات مهمة لتتعامل مع إرجاعات التجار الأفراد والشركات بطريقة متخصصة جداً، تريح الممول وتخفف من الأعباء وتشعره باهتمام الإدارة وحرصها على مصلحته، وأن تحصل حق الدولة يجب أن يتم دون إجحاف بالمكلف ودون إضرار بمصالحه وإعاقة إنجاز معاملاته وتعطيل وقته. وإضافة لذلك هناك حاجة لقطاع مهم داخل وحدة التدقيق للتحقق من التقصير والخداع من قبل المكلف بالنظر لتنفيذ الالتزام، ولتمييز وتعزيز طاقم الوحدات بأفراد مدربين جيداً ولديهم الخبرة من خلال عمليات التدريب المستمرة في المكاتب وفي حفل التدقيق ومراجعة الحسابات، العلاقات العامة ووظائف أخرى متنوعة تهم الدائرة (Toby Brrister, 1978, p41).

ومن التخصصات والمؤهلات للكادر الوظيفي في الإدارة الضريبية والتي تتضمنها المصفوفة الحديثة كالتالي: الاقتصاديين، والإحصائيين، مقدرون ومخمنون للإيرادات، محاسبون، خبراء كمبيوتر، قانونيين ومحامين، وخبراء إدارة. وقد كان البروفيسور Blough يرى أن خبراء الضرائب يجب أن يكونوا في الأساس من الاقتصاديين وهو ما كان يغلب على الموظفين في الإدارة الضريبية الأمريكية، بينما رأي البروفيسور Galbraith أن عمل موظفي الضرائب يجب ألا يقتصر على الاقتصاديين، بل يجب أن تمتد قدراته لمجالات أخرى ولا تقتصر على المعرفة الاقتصادية، وأن ما كان في السابق هو نتيجة لعدم وجود أو النقص في التخصصات الأخرى المطلوبة (Slitor, 1974, p120-121).

تحديد الهيكل الإداري وطريقة التنظيم: إن طريقة تقسيم وتنظيم الوظائف والمهام لتشكيل الجهاز الإداري، أو الهيكل التنظيمي لضريبة الدخل هي نفس الإجراءات لأي تنظيم، تعتمد بصفة أساسية على تحليل العمل والذي يشمل الوصف والتوصيف الوظيفي للوظائف المتعلقة

بنشاط المنظمة، ثم تجميع وترتيب المهام المتشابهة في وحدات وأقسام تمثل الهيكل التنظيمي. ويتحدد الهيكل التنظيمي لضريبة الدخل تبعاً لعوامل منها حجم المكلفين وتوزيعهم الجغرافي داخل الدولة، درجة الوعي والتطور لدى المكلفين، ومدى توفر أفراد مدربين للقيام بالوظائف المطلوبة في مجال القياس والفحص والتقدير الضريبي. وكذلك فيما يخص طرق التقسيم للجهاز الإداري لضريبة الدخل فيتم على الأساس الجغرافي والأساس الوظيفي، أو الاثنين معاً.

الأساس الجغرافي :

يتم تقسيم الجهاز لوحدة حسب المراكز لتغطية المناطق الجغرافية للدولة لتسهيل العمل وزيادة الكفاءة، ومن واقع الخبرة في كل من الدول المتطورة والنامية فإن اختيار القائمين على التقدير والتحصيل من نفس منطقة المكلف، أي من البقعة المقيم فيها المكلف يعتبر أكثر كفاءة وفعالية، لما يملكون من معلومات مهمة عن منطقة العمليات والقضايا المتعلقة بالمكلف. ولهذا تتجه كثير من الدول نحو الإدارة اللامركزية وتفويض السلطة الوظيفية من خلال إنشاء مكاتب محلية بإدارة محلية، برقابة مباشرة من مراقبين ومشرفين مدربين من مختلف المستويات من الأفراد للقيام بعمليات المحاسبة والتدقيق على المكلفين الخاضعين للولاية القضائية لمنطقة إشرافهم. وهذا سيوفر على الإدارة الضريبية الحاجة لسفر المدراء ما يجعل وقتهم أكثر فائدة، حيث يستثمر في العمل في الدائرة (Toby Brrister,1978 , p34).

الأساس الوظيفي: ومن أسس التقسيم أن يتم تحديد الأقسام حسب الوظيفة، كأن يتم التقسيم على أساس وظيفة التدقيق والتقدير، وأخرى لوظيفة التحصيل، الإرجاع الضريبي. (Toby Brrister,1978,p32). في معظم الدول تكون الإدارة المكلفة بإجراء التقدير والتحصيل للضريبة خاضعة لسلطة إدارية واحدة، ويكون المدراء مدربون في مختلف العمليات الخاصة بالدائرة، وضمن شروط توفر فرص ومحفزات متكافئة.

ولكن هذا النظام أحياناً لا يأخذ في الحسبان بما فيه الكفاية الحاجة للتخصص والمشاكل المرتبطة بضريبة الدخل. ونتيجة لذلك وظيفة التقدير أحياناً لا تحظى بالاهتمام الكافي أو العناية المطلوبة، فضلاً عن الفشل في التعرف على النواحي المختلفة لوظيفة التقدير، وهذا يؤدي إلى عدم القدرة على تحديد الالتزام الضريبي الصحيح على كثير من المكلفين، وعدم الكفاءة للدائرة عموماً.

وتختلف الدول في كيفية إدارة عملية التحصيل فالغالبية تجعلها تابعة لإدارة واحدة (التقدير وتحديد الالتزام والتحصيل) والبعض يجعلها إدارة منفصلة عن إدارة التقدير مثل بريطانيا ونيجيريا، والبعض يسند عملية التحصيل لوكالات خاصة مقابل عمولات أو أتعاب كما في إيطاليا، وفي هذا النظام فإن الإدارة الضريبية تحصر كل جهودها واهتمامها في عملية

التقدير وتحديد الالتزام الضريبي، لكنّ هذه الآلية التجارية تتطلب تعاون ووجود علاقة ملائمة بين الإدارة الضريبية والوكالة الخاصة، وتوفر كفاءة في عملية توصيل التقارير اللازمة للعمل (Toby Brrister,1978,p33).

وقد تدار الإدارة الضريبية من خلال مجلس المفوضين في حالة تعدد واتساع وبعد المناطق الجغرافية، أو بواسطة شخص رسمي (مفوض مفرد). تعيين مجلس مفوضين لإدارة الجهاز الضريبي ربما يكون أكثر ملاءمة لتنوع الخبرات من مختلف الحقول في مواجهة النواحي المعقدة، كما أنه يمكنه تجنب أي ضغوط حكومية أو تدخلات في نواحي تتميز بالحساسية. لكن ذلك لا يعني بالضرورة أن يكون مجلس المفوضين أفضل من المسؤول الفرد المفوض بإدارة الجهاز الضريبي، فقد يمتلك الفرد الخبرة والسلطة للقيام بالمهام الرئيسة، ويقوم في الحقيقة بهذه المهام بنفس الشكل الذي يؤديه المجلس، كما في بعض الدول مثل إيطاليا وإسرائيل. وفي هذه الحالة جميع المسؤوليات تقع على شخص المفوض المسؤول، وهذه يمكن أن تكون ميزة من الناحية العملية والرقابة الإدارية واختبار الضغوط داخل الدائرة.

وكل دولة تختار وتحدد النظام الأكثر ملاءمة لاحتياجاتها، وهذا يعتمد على الظروف المحلية والخاصة بكل دولة ومدى توفر الأفراد المدربين لإدارة النظام.

و بعض الدول تعين رئيس للإدارة الضريبية ليس كمدير وظيفي، ويتم اختياره كمنصب سياسي للتأكد من تنفيذ سياسة الحكومة، ويكون اختياره بناءً على الولاء السياسي وليس بناءً على معلوماته وكفاءته كخبير في مجال الضرائب. وعادة ما يتم تغييره بتغيير الحكومة أو الحزب الحاكم، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية (Toby Brrister,1978).

2. **العنصر البشري:** يعتبر العنصر البشري المورد الأساسي في المنظمة والذي يتوقف عليه وبكفاءته تحقيق الأهداف المرسومة للمنظمة بفعالية، لذلك فإن الاهتمام بهذا العنصر ورفع كفاءته وتطويره وتنميته ضرورة حتمية لنجاح المنظمة (حسن، 2001). للارتقاء بأداء أفراد الجهاز الإداري للضريبة لابد من الاهتمام بعملية الانتقاء أو الاختيار، ثم الاهتمام بعملية التدريب واستمرارها (عبد العزيز، 2002، ص 291)، وتوفير البيئة المناسبة له لكي يشعر بالاستقرار والراحة النفسية مما يؤدي في النهاية إلى تحسين الأداء، فالسلوك الإنساني ناتج عن تفاعل الفرد مع البيئة وهذا السلوك مرتبط بمجموعة من الاحتياجات والقيم والأهداف (اللوزي والحنيطي، 2003).

مواصفات وأسس اختيار العنصر البشري (موظفي الضرائب) :

إن الاختيار الجيد للموظفين يعتبر اللبنة الأولى لبناء منظمة ناجحة ويرجى أن تتميز بالكفاءة، فالعنصر البشري هو الأساس الذي سينفذ ما يتقرر من أهداف وسياسات وخطط ومشاريع

وبرامج (عبد السلام، 2001). لذلك تعتبر عملية انتقاء الموظفين نقطة الارتكاز الأساسية في إصلاح أي جهاز ضريبي باعتبار الموظف هو عماد هذا الجهاز (عبد العزيز، 2002)، ومن الخصائص التي يجب توافرها في موظف الضريبة:

- ◆ الصفات الخلقية: ومن أهمها الأمانة والعفة والقناعة والعدالة.
- ◆ الصفات الشخصية: أن يتمتع بالشجاعة والقدرة على الإقناع وعلى إصدار حكماً موضوعياً ومحيداً يعطي كل من الممول والخزانة العامة حقه دون خوف.
- ◆ النواحي السلوكية: يجب أن يتميز موظف الضريبة بقدرته على تفهم النواحي النفسية والآثار التي تتركها الضريبة على الممول، ويكون لديه فهم ومعرفة بما يعرف بعلم النفس الاجتماعي الضريبي، فهو يمثل الواجهة التي تمثل الدولة أمام الجمهور، وعليه يقع عبء إرساء دعائم الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، والتي تعتبر أحد دعائم نجاح الإدارة الضريبية، وعليها يتوقف تعاون المكلف، وإفصاحه طواعية عن حقيقة دخله وعدم التهرب من الالتزام الضريبي وهذا من أهم الأهداف التي من المفترض أن تسعى الإدارة الضريبية لتحقيقه.

◆ المعرفة العلمية والتأهيل: من المؤهلات الأساسية المطلوبة في موظفي الضريبة، المعرفة المحاسبية والتدقيق، والقانون وهذا فيما يخص المفتش بصفة خاصة والذي غالباً ما يكون من خريجي كلية التجارة وبصفة خاصة من تخصص المحاسبة، هذا بالإضافة لنواحي مختلفة من المعرفة كالحاسوب والاقتصاد.

لذلك عند الاختيار يشترط أن يتم إجراء اختبارات للمرشحين تتناول هذه النواحي والتي تشمل النواحي العلمية من خلال اختبارات، وكذلك إجراء اختبارات سيكولوجية وإجراء مقابلات للتحقق من الخصائص الشخصية والسلوكية وملاءمة المتقدم لمتطلبات الوظيفة (عبد العزيز، 2002، ص 290-294). وبعد عملية الاختيار يجب القيام بعملية التدريب والإعداد للموظف وتأسيسه جيداً للقيام بالوظيفة، ووضعه في المكان المناسب وخاصة المفتش.

فالمفتش يعتبر ذو أهمية محورية في الإدارة الضريبية لذلك يجب تأسيسه وإعداده جيداً، لبناء شبكة قوية ومتينة لإدارة العمل الضريبي والذي يعتبر المفتش العنصر الرئيسي له ووظيفته الوظيفة الأساسية لهذه الإدارة (Toby Brrister, 1978 , p3). والنقص العام في الأفراد المهرة كبير ويمثل عائق ومانع للتطور الإداري ويخلق مشاكل للدول المتطورة والنامية على حد سواء. وهذا النقص يحدث في أي مكان إلا في حالة تبني الحكومة لجهود مستمرة لتشجيع التدريب وتطويره باستمرار وتوفير الوسائل والإمكانيات لذلك (Toby Brrister, 1978). كما يجب الاهتمام بتحسين شروط العمل المادية والمعنوية، المتعلقة بالراتب والحوافز، وظروف العمل، يجب على الإدارة الضريبية أن تحسن خدماتها لمثل هؤلاء الأفراد

بشكل يؤدي إلى تحقيق الكفاءة، فإن التركيز على رفع مستوى معيشة العاملين من شأنه، وعلاوة على رفع مستوى أدائهم الإداري، أن يساهم بقسط كبير في سد ذريعة هامة للإفساد والفساد، كظاهرة خطيرة تهدد المجتمع بصورة عامة، أخلاقياً ومادياً، بما ذلك الاقتصاد (بن عبد السلام، 2001)

ب - الجانب التكنولوجي ونظم المعلومات (الموارد الفنية والمادية): نظام المعلومات للإدارة الضريبية :

تقوم الإدارة الضريبية بمهام ووظائف متنوعة وبحجم كبير، وبدرجة دوران عالية روتينية ومستمرة، ولما كانت وظيفة فرض وقياس وتقدير الضريبة على المكلفين بها بموجب القانون، ثم تحصيل الالتزامات الضريبية من المكلفين وتحويلها للخزينة العامة، ومتابعة هذه الوظائف والقيام بها بكفاءة يتطلب توفير البيانات والمعلومات، وتخزينها واسترجاعها بسرعة ودقة وسرية، وأساليب التعامل معها ومعالجتها لتحويلها للصورة الملائمة للعمل وهذا يتطلب نظام معلومات يفي بهذه الأغراض. فعملية التقدير لا يمكن أن تتم بدون توافر معلومات كافية عن المكلف وطبيعة نشاطه وحجمه، لذلك هناك ضرورة لوجود قاعدة بيانات عن المكلفين لحصر المكلفين وأماكن عملهم وطبيعة عملهم وحجمه وهو ما يساعد ويؤدي إلى إجراء التقدير السليم والذي يستند لبيانات ومعلومات واقعية وصحيحة ومن مصادر متنوعة، كما يحقق سيطرة الإدارة وحصرها لجميع المكلفين وتقليل التهرب الضريبي إن إدخال بيانات نظام الاستعلام الضريبي على الحاسب الإلكتروني في وزارة المالية من خلال نظام المعلوماتية المتطور في الوزارة، يمكن من اكتشاف العديد من المطارح الضريبية المخفأة لدى العديد من مكلفي القطاع الخاص وتكليفها بالضرائب المتوجبة ("بيطار، 2001) كما يتيح الاتصال المباشر مع المكلف، وضمان تحصيل الالتزامات المستحقة من المكلفين بحصر الديون المتبقية بدقة لمتابعة تحصيلها، وفي متابعة الاستقطاعات لدى الجهات المختلفة الرسمية منها وغير الرسمية، وربط الدائرة بجهات أخرى مما يسهل عملية التحصيل والمتابعة وفي عملية التقدير بتوفير المعلومات من الجهات المختلفة بسرعة.

كما يؤدي إلى تخفيض النفقات وفي ذلك تحقيقاً لقاعدة الاقتصاد وهي من القواعد الأساسية للضريبة، ومن خلال المقارنة بين النظام البريطاني والأمريكي فإن تكلفة ضريبة الدخل هي في الولايات المتحدة الأمريكية أقل بكثير عنها في بريطانيا، وقد كان أحد الأسباب الأساسية في ذلك هو الاستخدام المكثف للحاسوب في العمليات الضريبية من قبل إدارة الخدمات الضريبية الأمريكية (Kay & King, 1986, p 34).

مزايا استخدام الحوسبة في عمليات الإدارة الضريبية:

مواكبة التطور التكنولوجي، والثورة في تكنولوجيا المعلومات، والتي أصبحت سمة العصر والتي انتشرت في أرجاء المعمورة، واستخدمت في مختلف الميادين والمجالات، ولم يعد بالإمكان تجاهلها من أجل البقاء والاستمرار وتحسين الكفاءة والإنتاجية لأي منظمة وبشكل خاص في المنظمات الكبيرة الحجم، ولما كانت الإدارة الضريبية تتميز بضخامة عدد المكلفين، وبالتالي حجم العمل المطلوب القيام به فإن هذا يزيد الحاجة والضرورة لوجود نظام معلومات يقوم على الحاسب الآلي ليخدم احتياجاتها بالفاعلية والكفاءة المطلوبة لتحقيق الأهداف المنشودة، ومن مزايا استخدام الحوسبة في الإدارة الضريبية :

- ◆ توفير وقت مأمور التقدير بحصوله على بيانات المكلف من خلال الحاسوب والتي يتم تحديثها باستمرار بدلاً من الرجوع لملف المكلف.
- ◆ توفير البيانات والمعلومات في الوقت الملائم بما يخدم الانضباط الضريبي مع المحافظة على السرية المطلوبة في العمل الضريبي.
- ◆ زيادة كفاءة الإدارة الضريبية في مهمة التخطيط والمتابعة لتوفر البيانات وسرعة معالجتها ودقتها (عبد العزيز، 2002، ص 297).

التنمية الإدارية والتطوير المستمر:

" ماذا نعني بالتنمية الإدارية؟. سؤال يزيد معرفتنا عن المقصود من الإصلاح الإداري ومضمونه وصفاته ومتطلباته، علماً بأننا نرجح عليه مصطلح التنمية الإدارية. وهي العمليات الإرادية التي تستهدف تطوير الإدارة وترشيدها لتكون فعالة في تحقيق أهدافها وواجباتها، باستثمار الإمكانيات المتاحة لها بأحسن وجه. وتتركز محاورها في ثلاثة اتجاهات رئيسية:

- 1 . العناية بالمرتكزات الأساسية للإدارة: الإنسان؛ والهيكل التنظيمي؛ والقوانين والأنظمة؛ والأدوات؛ وعلى التوازي فيما بينها، مع أفضلية للإنسان، إذ هو هدف الإدارة وعمادها الأساس.
2. رفع مستوى الوظائف العامة للإدارة: كالتنظيم، والتخطيط، واتخاذ القرارات، والتحفيز، والتدريب، والإحصاء، والمتابعة.. من حيث تأهيل العاملين لممارستها ابتداءً وباستمرار، أو من حيث توفير الأساليب الحديثة والأدوات المادية اللازمة لها.
3. رفع مستوى المهام الإدارية التقليدية، كما الوظائف العامة: كالدراسات والأبحاث، والشؤون القانونية، والديوانية، والشخصية، والاتصالات، والبريد، والحفظ والأرشفة. وكلها محاور هامة متشعبة، وعميقة في آثارها الآنية والمستقبلية، ويكفي لتوكيد أولوية التنمية الإدارية، أنها تشمل التنمية البشرية التي تتضمن: تعليم الإنسان وتثقيفه وتدريبه إدارياً وفي

كل اختصاص علمي وفني وتقني، وتحسين أوضاعه المادية والمعنوية والسلوكية والمسلكية.. أي العناية به من أربع زوايا: مادياً، ومعنوياً، وسلوكياً، وتأهيلاً، على حد سواء.. ونعتقد أن الرقي بالإنسان يعتبر أهم متطلبات التطوير والإصلاح الاجتماعي والاقتصادي، لأنه هو الأساس الذي سينفذ ما يتقرر من أهداف وسياسات وخطط ومشاريع وبرامج. كما يكفي شمولها الأدوات الإدارية التي تشهد في تقنياتها ونظمها ثورة متسارعة تبهرنا فقط، ومازلنا مترددين في استعمالها!. مما يساهم في توسيع الفجوة مع الدول المتطورة وتؤخر مسيرتنا الحضارية، مع أن المطلوب هو العكس!. فحاجتنا إليها كحاجتنا إلى الماء، وهي تدخل في كل نشاط بشري كما الماء في جسم الإنسان. وبدونها لا يمكن أن تتوفر المعلومة الآنية والرقم الصحيح، مع سرعة تبادلها بين جميع المستويات والأنشطة والفعاليات.. ومثل هذا الوضع لا يساعد على التصرفات والخطط والقرارات السليمة، فضلاً عن المصداقية والشفافية فيها ومتابعة مآلها.

وتجدر الإشارة إلى ضرورة السير في اتجاهات التنمية الإدارية الثلاثة على التوازي. فالدول المتخلفة مثلاً، تركز على التخطيط والرقابة، وتنسى باقي الوظائف مما يجعل النتائج سلبية. فهل ينفذ عاملٌ غير مؤهل خطأً؟ وما نفع مراقبة عامل جاهل؟ وهل ينصرف من يشكو سوء معيشته إلى واجباته بهمة عالية؟ ولو شبع العامل وكانت القوانين والأنظمة واضحة، ألا نحد من مظاهر الفساد؟ وكيف تتخذ قرارات سليمة بأدوات متخلفة ومعلومات ناقصة؟ وهل يمكن لمنظمة أو شركة أن تنجح إذا حوت في تنظيمها الهيكلي وملاكاتها عناصر فائضة أو بطالة مقنعة؟" (بن عبد السلام، 2001).

"وعملية الإصلاح الاقتصادي تحتاج إلى مَنْ يخطط لها، ويقودها، ويشرف على تنفيذها، كما تحتاج إلى إعداد الجهاز الإداري والاقتصادي وتأهيله للقيام بتنفيذ عملية الإصلاح. لهذا فإن هذه العملية تحتاج إلى إصلاح إداري شامل يرافقها. فالإدارة هي الأداة المنفذة لتوجهات الإصلاح، مما يقتضي إصلاحها أولاً. ويأتي إصلاح الإدارة في سياق عملية الإصلاح الاقتصادي ليواكبها ويقودها في آن واحد، مما يستوجب الاهتمام بتنمية الكوادر البشرية وإصلاح القوانين والأنظمة والتعليمات باتجاه إزالة الروتين وتحسين الأداء الوظيفي. إلا أن ذلك يرتبط مباشرة بمكافحة ظاهرة الفساد والإفساد، عن طريق إجتثاث أسباب هذه الظاهرة. التي يجب مواجهتها كحالة مرضية ينبغي أن تعالج، انطلاقاً من أنه لا يمكن تحقيق إصلاح اقتصادي وإداري ما لم يصلح حال الجهاز الإداري، بإقصاء العناصر الفاسدة وتوفير المناخ الصحي في مجال العمل" (الحمش، 2002).

3.2.2.1.2 تدعيم الثقة بين الممول والإدارة الضريبية:

راحة المكلف وتعاون الجمهور من المستلزمات الضرورية لنجاح عملية القياس الضريبي، أي تحديد الضريبة من خلال المساعدة في تحديد حقيقة الدخل للمكلف بتقديم الإقرار الصحيح وفي الموعد المحدد، وهو ما تستند عليه عملية تقدير وتحصيل الضريبة. من المهم أن تكون الإدارة الضريبية حريصة على درجة وعي المكلف⁽¹⁾ ومصداقيته، فغياب ذلك يجعل من الصعب على الإدارة تحقيق أهدافها. فمما لا شك فيه أن تدعيم أو أصر الثقة المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية من شأنه أن يزيل إلى حد كبير معوقات العمل الضريبي (عبد العزيز، 2002، ص 306).

الإجراءات التي تدعم الثقة وتحسن العلاقة بين الممول (المكلف) والإدارة الضريبية :
أولاً: العدالة والمساواة في المعاملة للجميع: إن معاملة الجميع على قاعدة العدالة والمساواة في التعامل، تخلق نوع من الرضا بين الممولين، ويتحقق ذلك:

- ◆ **بالحصر الجيد للمولين والزامهم بتقديم الإقرار الضريبي،** فإن عدم إجراء الحصر الدقيق والشامل للمكلفين يؤدي إلى التهرب من قبل المكلفين، وهدر جزء من موارد الدولة، في نفس الوقت يتم إلزام المكلفين الملتزمين بتقديم الإقرار ودفع الضريبة، كما وقد يتم زيادة الضرائب التي يتم تحصيلها منهم لتعويض العجز الناتج عن التهرب مما يثير المنازعات ويسبب سوء العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية مما يوسع من دائرة التهرب
- ◆ **من خلال الفحص والتقدير الضريبي:** يجب أن تكون عملية الفحص موضوعية، ونزيهة وعادلة، بالاعتماد على البحث والتحري وتجميع المعلومات الحقيقية والصحيحة والرجوع إلى إقرار المكلف ودفاتره ومستنداته للوصول لحقيقة دخله ومصادرها دون إجحاف ويجب احترام دفاتر وحسابات المكلفين وعدم إهدارها ورفضها بدون مبرر واللجوء للتقدير الجزافي، كذلك على الفاحص أن يعترف بالمصاريف المرتبطة بالنشاط حتى لو لم يتمكن المكلف من تدعيمها بمستندات، ومن العوامل التي تدعم الثقة أيضاً الفصل بين السنوات بمعنى أن يتم فحص كل سنة بصورة منفصلة، وأن يتم التقدير حسب حالة كل سنة دون النظر لتقدير ووضع السنوات السابقة، ولا يجب إذا تم رفض الحسابات في سنة أن يتم الرفض المتوالي للسنوات اللاحقة. كذلك بالنسبة للمكلف غير الملزم بالاحتفاظ أو الذي لا يحتفظ بدفاتر حسابات منظمة، يفضل أن يقوم المقدر بدراسة وضع المكلف ومحاسبته بصورة تكون قريبة من الواقع دون اللجوء للتقدير الجزافي والبحث والجائر.

(1) الوعي الضريبي هو ذلك الشعور الذي يسود الممولين (المكلفين) بأهمية وضرورة سداد الضرائب المستحقة عليهم من تلقاء أنفسهم وبرغبتهم الحقيقية دون إجبار إيماناً منهم بدور الدولة في تنمية اقتصاديات المجتمع (عبد الرازق، 1992، ص 56)

◆ **التحصيل الضريبي:** من الممارسات التي تدعم الثقة بين الممول والإدارة الضريبية هي كيفية التحصيل للضريبة وتوقيتها ومراعاة قدرة المكلف على التسديد في أوقات توفر السيولة لديه التي تسمح له السداد، لذلك على الإدارة الضريبية عدم اللجوء للحجز والصبر على المكلف لتسديد ديونه وتسيطها لفترة كافية، ورفع غرامات التأخير لكي يشعر المكلف بحرص الحكومة على مصلحته وهو ما يدفعه لاحترام هذا السلوك ما يؤدي إلى تدعيم الثقة بين المكلف والضريبة، ويفرض عليه الالتزام الطوعي والبعد عن التهرب الضريبي.

ثانياً: **توفير الشفافية في الجهاز الضريبي** وهذا يتطلب توفير كافة البيانات والمعلومات اللازمة لأداء العمل مع الحفاظ على سرية المعلومات الخاصة للمكلفين، وتوزيع العمل بطريقة تضمن الرقابة الداخلية، وكذلك توفير الإمكانيات الضرورية من موارد بشرية ومادية. اعتماد الشفافية والوضوح والتخلص من مرض سرية المعلومات ووضعها تحت تصرف الباحثين ونشر المعلومات الضرورية منها بالصحف المحلية وإعادة النظر بأسلوب نشر البيانات المالية المتعلقة بالقطاعين الخاص والعام في الصحف المحلية من خلال نشر قائمة الدخل وملخص تقرير تفتيش الحسابات عن كل شركة بالإضافة إلى الميزانية.

◆ توضيح موارد الموازنة العامة للدولة وأوجه استخداماتها للمواطنين، عبر الندوات والنشرات الدورية ووسائل الإعلام الأخرى التي يجب إصدارها من الجهات المعنية، إذ أن قناعة المواطن بأن الضرائب التي يدفعها سوف تستخدم في تقديم خدمات عامة ولموسة دون إسراف أو تبذير وأن معاشته اليومية لهذه الخدمات واستفادته منها وبخاصة في مجال الصحة والتعليم والثقافة والمرافق العامة كالطرق والجسور والحدائق العامة تدفعه إلى سداد الضريبة عن قناعة تامة دون أي تهرب، وهذا يتطلب من الدولة تسليط الضوء على هذه الخدمات التي تؤديها مع ترشيد الإنفاق الجاري والاستثماري.

◆ إيجاد نظام رقابة فعال في مديرية الخزينة في وزارة المالية وفي المحافظات بشكل يحول دون إمكانية قيام أي موظف أو جابي بالاختلاس من أموال الشعب، لما لذلك من أثر سيئ ليس فقط على الأموال العامة وإنما على دافعي الضرائب أيضاً وعلى الاقتصاد القومي، وكذلك إعادة النظر في الأنظمة المالية وأجهزة الرقابة الداخلية في كل من شركات القطاع العام والاقتصادي والهيئات العامة ذات الطابع الإداري لمنع الاعتداء على الأموال العامة واختلاسها (الجلياتي، 2000).

◆ **توعية المكلف بتقديم الإيضاحات** والمعلومات الكافية وتوفيرها للمكلف بدون عناء سواء بالنشرات المطبوعة أو من خلال مواقع الإنترنت حسب ما يلائم طبيعة المكلف، ومساعدته في فهم القانون ومعرفة حقوقه وواجباته، وتوفير خطوط اتصال مجانية، وتنظيم لقاءات وندوات تناقش الأوضاع الضريبية ودراسة المشاكل والعمل على تقديم الحلول لها من خلال الاتفاق

بين الإدارة الضريبية وفئات المكلفين. كل ذلك يعمل على تخفيف العداء التقليدي بين المكلف والإدارة الضريبية، ويعمل على تدعيم الثقة وتحسينها بين الطرفين.

♦ **إتاحة الفرصة للمكلف للاعتراض على قرار التقدير، والسماح له بتوضيح وجهة نظره ودفاعه** أمام الجهات المختلفة في الإدارة، والعمل على التوصل لاتفاق بدون التوجه للقضاء أي فض المنازعات التي تحدث ودياً مع المكلف، والبت بسرعة دون تأخير يحدث ضرراً بالمكلف، مما يبني ويدعم الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية (عبد العزيز، 2002، ص 306-319).

3.3 الجهاز الإداري لضريبة الدخل بغزة :

تتجسد الإدارة الضريبية في الهيكل الإداري المسئول عن جباية الضريبة، وهو الجهاز المكلف بإدارة وتنفيذ قانون ضريبة الدخل، كما جاء في نص المادة الثالثة في الفصل الثاني من القانون المعمول به " للمندوب السامي أن يعين مفوضاً ومأموري تقدير ومن تدعو إليهم الضرورة من الموظفين والأشخاص، لإدارة هذا القانون وتنفيذه كما يجب.

كان الجهاز الإداري لضريبة الدخل بغزة في عهد الإدارة المصرية تابعاً لإدارة الحاكم العام المصري، أما في عهد الاحتلال العسكري الإسرائيلي فقد كان يتبع القائد العسكري الإسرائيلي لقطاع غزة، وأما في عهد السلطة الوطنية الفلسطينية فهو يتبع وزارة المالية ويمثل الجهاز الإداري لضريبة الدخل _ والذي يعرف بالمديرية العامة لضريبة الدخل والأملاك محافظات غزة _ أحد الدوائر الإيرادية التابعة لوزارة المالية.

3.3.1 الإدارة الضريبية في عهد الحكم العسكري الإسرائيلي:

كان الجهاز الإداري في عهد الاحتلال يدار بواسطة ضابط ركن يتبع للحاكم العسكري، وأما باقي الموظفين العاملين في ضريبة الدخل فهم فلسطينيون، ومنهم مدير عام الدائرة⁽¹⁾، وقد بلغ عدد الموظفين الفلسطينيين في الدائرة في سنة 1988م حوالي 35 موظف، وقد تم الاستعانة بالموظفين الإسرائيليين قبيل تقديم الموظفين الفلسطينيين استقالتهم الجماعية بناءً على قرار القيادة الموحدة للانتفاضة الأولى بتاريخ 8/3/1988.

أقسام العمل في الدائرة: وقد كان تقسيم الوظائف في عهد الاحتلال الإسرائيلي كالتالي:

- **قسم الشركات:** ويختص بملفات المكلفين المسجلين كشركات.
- **قسم المهن الحرة والمختلفة:** ويعتبر هذا القسم هو القسم الرئيس في ضريبة الدخل في عهد الاحتلال من حيث عدد المكلفين ومن حيث حجم العمل والإيراد.

(1) حاصل على الثانوية العامة، عين كاتب حسابات على الدرجة العاشرة، ثم عين مسئولاً عن قسم المهن (الحرة والمختلفة)، ثم تم تعيينه مديراً عاماً لدائرة ضريبيتي الدخل والأملاك بدرجة A في العام 86، وقد شارك في العديد من الدورات التدريبية خلال عمله منها دورة إدارة مع المدراء العاملين لمدة أربعة أشهر في إحدى الجامعات الإسرائيلية (مقابلة مع مدير عام ضريبة الدخل سابقاً، 2003/7).

- **قسم الزراعة:** ويختص بملفات المكلفين من تجار الفواكه والخضراوات، وتجارة الماشية، بالإضافة للمطاعم ومصانع الحلويات والمعجنات.
 - **قسم السيارات:** ويختص بملفات المكلفين أصحاب سيارات النقل والأجرة، والذين يحاسبون على أساس التحديد (ضريبة مقطوعة).
- بالإضافة لقسم الحاسوب والحسابات والأرشف.

3.3.2 الإدارة الضريبية في عهد السلطة الوطنية الفلسطينية:

بعد استلام السلطة الوطنية لقطاع غزة بموجب اتفاقات أوسلو، تم استلام الإدارة المدنية ومن ضمنها دائرة ضريبة الدخل. وتمت عودة معظم الموظفين السابقين الذين استقالوا في عام 88 إلى العمل بالدائرة في شهر يونيو 1994، وفي إطار بناء المؤسسات الوطنية تم إجراء عدد من التعيينات في الدائرة، بلغ حوالي 13 موظف في عام 94 معظمهم من المحاسبين⁽¹⁾.

3.3.2.1 تطور عملية البناء للإدارة الضريبية بغزة:

استمرت عملية بناء وإرساء قواعد هذه الإدارة بكافة النواحي من حيث الكوادر الوظيفية ومن حيث الأقسام، والتجهيزات، لمواجهة احتياجات العمل المطلوب، خاصة في ظل الآمال المعقودة على تحسن وانتعاش الوضع الاقتصادي، حيث سارع المستثمرون إلى تأسيس المشاريع والشركات، وتسجيلها رسمياً للاستفادة من الفرص المقبلة، مما أدى إلى زيادة واضحة في عدد المكلفين والملفات الضريبية المطلوب التعامل معها، وهذا يستلزم تحسين وتطوير الإدارة لمواجهة زيادة الأعباء والمسئوليات المطلوبة.

وقد انعكس ذلك في تطور حجم الدائرة من حيث عدد الموظفين ومن حيث الأقسام، ومن حيث التغطية الجغرافية بزيادة عدد المكاتب، وتنوع الأقسام في الدائرة. فمن حيث الكادر الوظيفي تطور عدد الموظفين من حوالي ثلاثين موظفاً بعد استلام السلطة الوطنية للدائرة في عام 94 ليصبح 139 موظف في عام 2003 كما يتضح من الجدول رقم (3.1).

جدول رقم (3.1)

تطور عدد الموظفين في دائرة ضريبة الدخل

السنة	ما قبل السلطة	94	95	96	97	98	99	2000	2001	2002	2003
العدد المضاف	33	13	18	5	28	13	11	18	-	-	-
الإجمالي	33	46	64	69	97	110	121	139	139	139	139

المصدر: قسم الشؤون الإدارية، دائرة ضريبيتي الدخل والأملاك بغزة

(1) مقابلة مع: بيان أبو شعبان (المدير العام لضريبة الدخل بغزة)، نبيل المبيض (مدير مكتب غزة ومساعد المدير العام) وأسامة أبو كميل (مدير الشؤون الإدارية).

ومن حيث عدد المفتشين فقد زاد من 12 مفتش عام 94 ليصل إلى 70 مفتش في 2003، الجدول رقم (3.2) يبين تطور إجمالي عدد المفتشين من عام 1994-2003، وتوزيعهم حسب المكاتب التي تغطي مناطق القطاع.

جدول رقم (3.2)

تطور عدد المفتشين (حسب التوزيع الجغرافي) من عام 1994 - 2003

السنة	94	95	96	97	98	99	2000	2001	2002	2003	المكتب
غزة	22	24	28	29	37	32	40	42	42	42	
خانيونس	-	6	6	8	9	10	13	13	13	13	
رفح	-	-	-	5	5	6	6	6	6	6	
جباليا	-	-	-	-	-	6	9	9	9	9	
الكلي	22	30	34	42	51	54	68	70	70	70	

المصدر: الشؤون الإدارية، دائرة ضريبي الدخل والأملاك بغزة

جدول رقم (3.3)

تطور عدد المكلفين للدائرة في عهد السلطة الوطنية الفلسطينية

السنة	من 93-68	94	95	96	97	98	99	2000	2001	2002	2003	العدد
الملفات الجديدة		1087	1719	1742	1917	2668	4269	3984	785	896	820	
الكلي	22698	23785	25504	27246	29163	31831	36100	40184	40969	41865	42885	

المصدر: قسم الحاسوب، دائرة ضريبي الدخل والأملاك بغزة

ومن حيث تطور البناء التنظيمي للدائرة فقد تم فتح مكاتب جديدة بخلاف المركز الرئيسي بغزة - الذي اقتصر العمل به في عهد الاحتلال - لتغطية المناطق الجغرافية والتسهيل على المراجعين من المكلفين في إنجاز معاملاتهم في مناطق قريبة من عملهم.. فتم فتح مكتب في مدينة خانيونس ثم رفح، كما تم فتح مكتب الشمال في منطقة جباليا، وأخيراً تم فتح مكتب في منطقة دير البلح لخدمة المنطقة الوسطى.

كذلك فيما يتعلق باستحداث أقسام جديدة لم تكن موجودة وهي: قسم التدقيق، وقسم المتابعة، فصل المهن الحرة والمختلفة ليصبح لكل واحدة قسم مستقل، ثم استحداث قسم كبار الممولين بناءً على مشورة فنية من صندوق النقد الدولي إل IMF.

كما تم زيادة عدد المكاتب للموظفين في مكتب غزة، وتوسيع المكان والمساحة المخصصة لدائرة ضريبة الدخل، حيث تم شغل عدد من مكاتب ديوان الموظفين العام ومقر المفاوضات السابق بعد إخلائها.

كما تم توفير التجهيزات اللازمة للعمل، وبناء نظام الحاسوب بالتعاون مع شركة البحر.

3.3.2.2 الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبيتي الدخل والأملاك:

منذ بداية عمل السلطة الوطنية الفلسطينية، لم تعتمد هيكلية رسمية لوزارة المالية، ومن ضمنها دائرة ضريبيتي الدخل والأملاك، ولكن هذا لم يمنع من وجود هيكلية في الواقع، إلا أن عدم اعتمادها بصورة رسمية يؤثر بشكل رئيسي على عملية تسكين الموظفين⁽¹⁾ وخاصة فيما يتعلق بالمدراء الذين حصلوا على ترقية لدرجة مدير دون الرجوع للدائرة، وبالتالي فهم خارج الهيكلية القائمة. ففي بعض الحالات يكون المسئول المباشر لموظف بدرجة وظيفية أدنى من مرعوسه، أو على نفس الدرجة⁽²⁾، ما يؤدي إلى صراع وخلاف في غير صالح العمل.

التقسيمات التنظيمية في الدائرة:

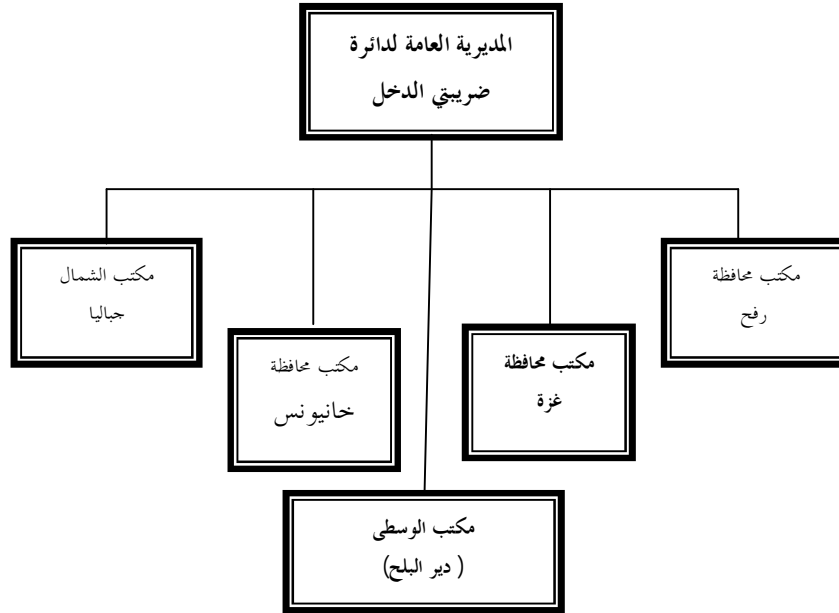
أولاً: حسب التوزيع الجغرافي :

تشرف المديرية العامة لدائرة ضريبيتي الدخل والأملاك ومقرها الرئيسي مجمع الدوائر الحكومية - أبو خضرة - غزة على خمسة مكاتب تغطي قطاع غزة كما في الشكل رقم (3.1) وهي:

مكتب محافظة غزة، مكتب محافظة الشمال بجباليا، مكتب محافظة خانينوس، مكتب محافظة رفح ومكتب الوسطى بدير البلح.

شكل رقم (3.1)

الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة الدخل حسب التوزيع الجغرافي



من إعداد الباحثة

(1) مقابلة مع السيد مدير عام ضريبة الدخل.

(2) أنظر الشكل رقم (3.2) صفحة 96.

ثانياً: حسب نطاق الخدمة، والمركزية :

وتقسم المديرية حسب هذا التقسيم إلى نوعين من الأقسام:

أ- الأقسام العامة: وهي التي تقدم خدماتها لجميع المكاتب التي تغطي القطاع وتتبع الإدارة

العامة فهي لا تتبع أي من المكاتب ولا يوجد مثلها في الفروع، ومركزها في مقر الإدارة

العامة بغزة، وهي :

1. قسم الاستعلامات.
2. قسم الأرشفة.
3. قسم الحسابات.
4. قسم شؤون الموظفين والعلاقات العامة.
5. قسم الحاسوب.
6. قسم الاستقطاع من المنبع.
7. قسم كبار الممولين.
8. قسم الشؤون القانونية.
9. قسم المتابعة والمعاير.

ب- الأقسام الوظيفية: وهي عبارة عن الأقسام التي تمارس عملها في مختلف الفروع وهي

مقسمة حسب طبيعة المكلف ونشاطه، وهي: قسم الشركات، المهن الحرة، المهن المختلفة، الزراعة، وقسم كبار المكلفين.

ثالثاً: التقسيم حسب النشاط الأساسي :

تعتبر مهمة إجراء التقدير والتحصيل الضريبي الوظيفة الأساسية للدائرة، وتصنف الأقسام تبعاً لذلك إلى نوعين⁽¹⁾:

أ- الأقسام أو المراكز الإنتاجية: وهي الأقسام التي تقوم بعملية التقدير والتحصيل الضريبي،

وجميع الموظفين بهذه الأقسام هم محاسبون، باستثناء قسم السيارات.

وهذه الأقسام هي :

1- قسم كبار المولين: ويختص بالملفات الضريبية - من كافة المكاتب - التي تصل صفقاتها

إلى 3مليون شيكل فما فوق، بغض النظر عن نوع النشاط، أو المكلف (فرد، شركة عادية،

أو شركة مساهمة).

2- قسم الشركات: ويختص بكافة ملفات الشركات المساهمة والتي تقل صفقاتها عن 3 مليون

شيكل، بالإضافة لجميع الملفات الفردية والشركات العادية للأغذية، القرطاسية، والأحذية.

(1) أنظر الشكل رقم (3.3)

3- قسم المهن الحرة: ويختص بملفات الأطباء، المهندسين، المحامين، المحاسبين، الكوافير والحلاقة، الخياطة، وأي مهن أخرى تتعلق بملفات فردية وصفقاتها أقل من 3 مليون شيكل.

4- قسم المهن المختلفة: ويختص بملفات الأفراد والشركات العادية لمختلف المهن والأعمال الحرفية من نجارة، حدادة، سباكة، سمكرة وأي حرف أخرى لم تشملها الأقسام السابقة، والتي لا تزيد صفقاتها عن 3 مليون شيكل.

5- قسم الزراعة: ويختص بملفات الأفراد والشركات العادية، التي لا تزيد صفقاتها عن 3 مليون شيكل للأعمال المتعلقة بالنشاط الزراعي النباتي والحيواني وتشمل تجارة الخضراوات والفاكهة والحمضيات، والأسماك واللحوم والماشية، بالإضافة للإيجارات والمعجنات والمطاعم والمخابز والساكن.

6- قسم السيارات: ويختص بملفات السيارات بكافة أنواعها التي تعمل في مجال النقل وآلات الحفر، التي تحاسب بالتحديد، أي ضريبة مقطوعة بغض النظر عن حجم عملها، حيث تكون مبالغ الضريبة محددة في قوائم لدى الموظف، حسب نوع السيارة وسنة إنتاجها، ولهذا يعمل بهذا القسم موظفون غير محاسبين.

ب - الأقسام المساندة: وهي الأقسام التي تقدم الخدمات اللازمة للوظيفة الأساسية وهذه الأقسام هي:

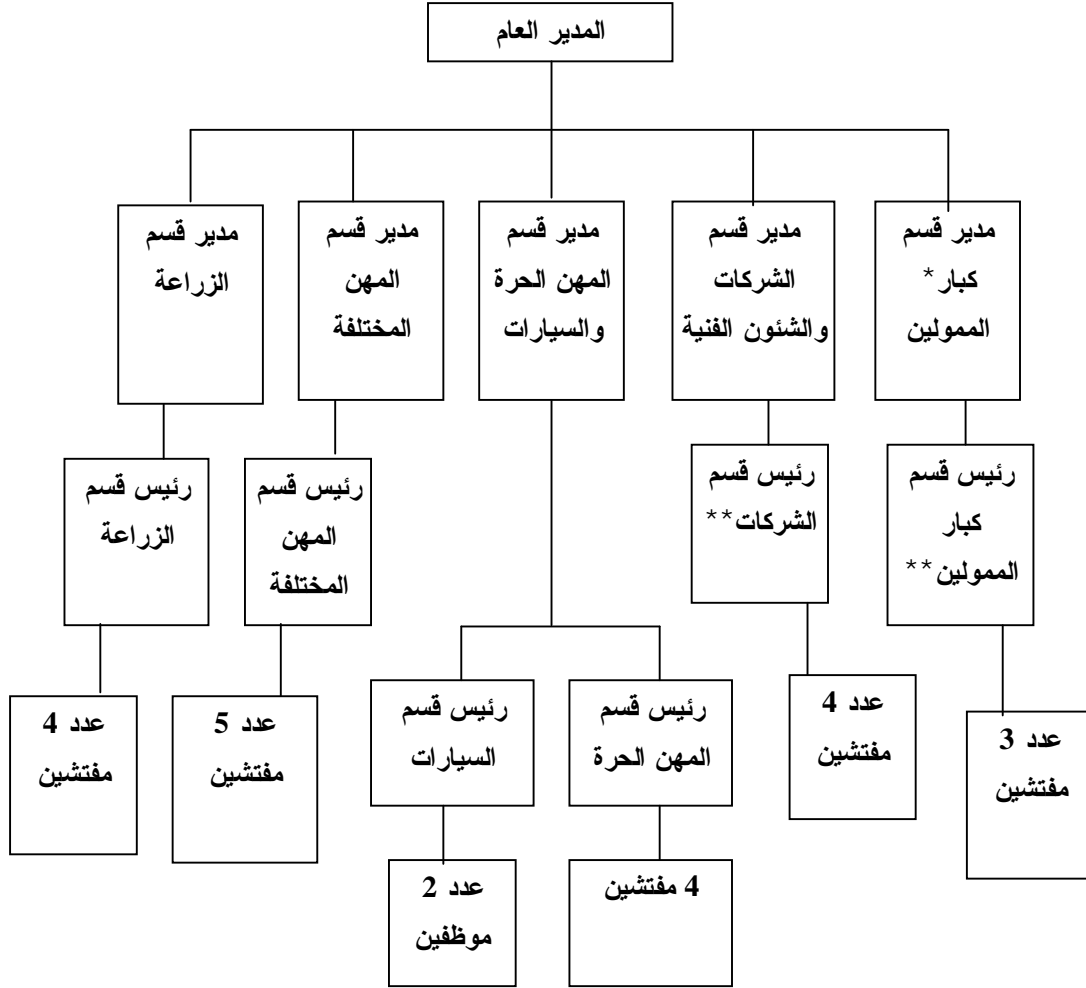
- **الإدارة العامة:** وتشمل مكتب المدير العام والسكرتاريا التابعة له، والتي تقوم بتنسيق وتقديم الأعمال التي تساعد المدير العام في القيام بمهامه وإدارته للدائرة.
- **قسم الاستقطاع (الخصم من المنبع):** ويختص بنوعين من الاستقطاع هما:
 - أ- استقطاع الرواتب وهي عملية تحصيل ضريبة رواتب الموظفين والعاملين لدى كافة الجهات الرسمية العامة، ولدى الشركات الخاصة، والمشغلين الأفراد.
 - ب- خصم الموردين: و يقوم القسم بمنح شهادة خصم للمكلف لتقديمها للجهات التي يورد لها، بموجب نسب تحدد حسب وضع المكلف، وتكون بنسبة 5% كحد أعلى، وبسبب ماطلة بعض الجهات لتوريد المبالغ المقطوعة للمكلف، يقوم القسم بمنح شهادات خصم صفرية، على أن يدفع المكلف قيمة الخصم نقدا للدائرة. كما يقوم القسم بمتابعة توريد الاستقطاعات من الجهات المستقطعة، وإضافتها لحساب المكلف.
- **الشئون القانونية:** الرد على الاستشارات القانونية التي تعترض العمل، متابعة القضايا التي تنشأ من خصومات مع المكلفين، ومتابعة الشيكات المرجعة والمطالبة القانونية لحقوق وديون الدائرة لدى الغير.
- **الشئون الإدارية:** وتختص بإدارة شئون الموظفين، متابعة إجراءات التعيين الترقيات، الإجازات، الرواتب، متابعة الحضور والانصراف اليومي.

- **قسم التدقيق:** وهو القسم الذي يقوم بتدقيق الملفات الضريبية، ومراجعة قرارات التقدير التي تم بموجبها تحديد الضريبة على المكلف، أي تقوم بمهمة الرقابة الداخلية في الدائرة، حيث يتم توقيع القرار من قبل المفتش الذي أعد القرار، ثم من رئيس القسم، ثم من المدير المختص بالقسم، ومن ثم يرسل الملف لقسم التدقيق لإجازته قبل إرسال الملف لقسم الكمبيوتر لإدخاله.
 - **قسم المتابعة والمعايير:** ومسئوليته المتابعة والكشف الخارجي على المكلفين ومراكز أعمالهم وإبلاغ الدائرة من خلال تقارير الكشف الميداني. وكذلك الإشراف على المعايير، مراقبة تحركات السلع الواردة للمكلفين، وإبلاغ القسم المختص بقسائم المعلومات عن ذلك، كما ويمنع دخول بضائع للمكلفين غير الملتزمين، حيث يشترط وجود خلو طرف ساري المفعول من الدائرة، وإلا يتم حجز البضائع الواردة لحين مراجعة الدائرة، وحصول المكلف على خلو الطرف وهذا يلزم المكلف بتسديد التزاماته الضريبية.
 - **قسم الأرشيف:** ومسئوليته الاحتفاظ بالملفات الضريبية، وتسليمها للموظفين، وإرجاعها بعد إنهاء العمل بها من قبل الموظفين، وكذلك استلام أي طلبات للمكلفين، واستلام الميزانيات والإقرارات المقدمة. وكذلك إرسال أي إشعارات أو تقديرات للمكلفين والاحتفاظ بنسخة منها في الملف، كما أنه مسئول عن المستلزمات والقرطاسية (الإشعارات والنماذج اللازمة للعمل).
 - **قسم الحاسوب:** يتم من خلاله إدخال جميع البيانات عن المكلفين من فتح الملفات الضريبية والتقديرات التي تتم والدفعات المسددة، وكل ما يتعلق بالمكلفين، وإصدار كشوف الحساب للمكلفين، بالإضافة للبيانات الإحصائية الخاصة بالإدارة.
 - **قسم الحسابات:** ويقوم بإعداد أوامر الدفع للمكلفين، وتخزين قسائم الدفع بإدخالها إلى الحاسوب، وإعداد تقارير الإيرادات الشهرية، والمتابعة مع البنوك وإعداد المطابقات الشهرية قسم الاستعلامات: توجيه المكلف للقسم والمفتش لإنجاز معاملته أي توزيع العمل على المفتشين، وإصدار خلوات الطرف واعتمادها من قبل المسؤولين، بالإضافة للرد على استفسارات المراجعين للدائرة السائقين والخدمات: ويختص قسم السائقين بنقل الموظفين لأماكن عملهم بالنسبة لموظفي المعايير، والقيام بالمهام المطلوبة المتعلقة بالعمل ومنها القيام بالكشف والتحري والمتابعة الميدانية للمكلفين وأماكن عملهم. وبالنسبة للخدمات كل ما يتعلق بالنظافة وتوفير الاحتياجات اللازمة للعمل، والمراسلات الداخلية بين الأقسام، والموظفين.
- لا يوجد هيكلية معتمدة رسمياً من قبل الوزارة كما أفاد السيد المدير العام رغم قيامهم بإعدادها أكثر من مرة، وتقوم الإدارة حالياً بإعداد هيكلية بناءً على طلب الوزارة وقد اعتذر عن إعلانها قبل اعتمادها رسمياً، كما تقوم الإدارة حالياً بوصف للمهام والمسؤوليات التي يختص بها كل قسم، كطلب الوزارة⁽¹⁾ أيضاً.

(1) تم إرسال استبيان خاص بتحليل العمل (وصف وتوصيف الوظائف) المعد من قبل مديرية التدريب وتنمية الموارد البشرية بالوزارة، للمشرفين على الأقسام والمدراء فقط بتاريخ 2003/6/10.

شكل رقم (3.2)

التقسيمات الوظيفية لمكتب غزة ومستويات الإشراف



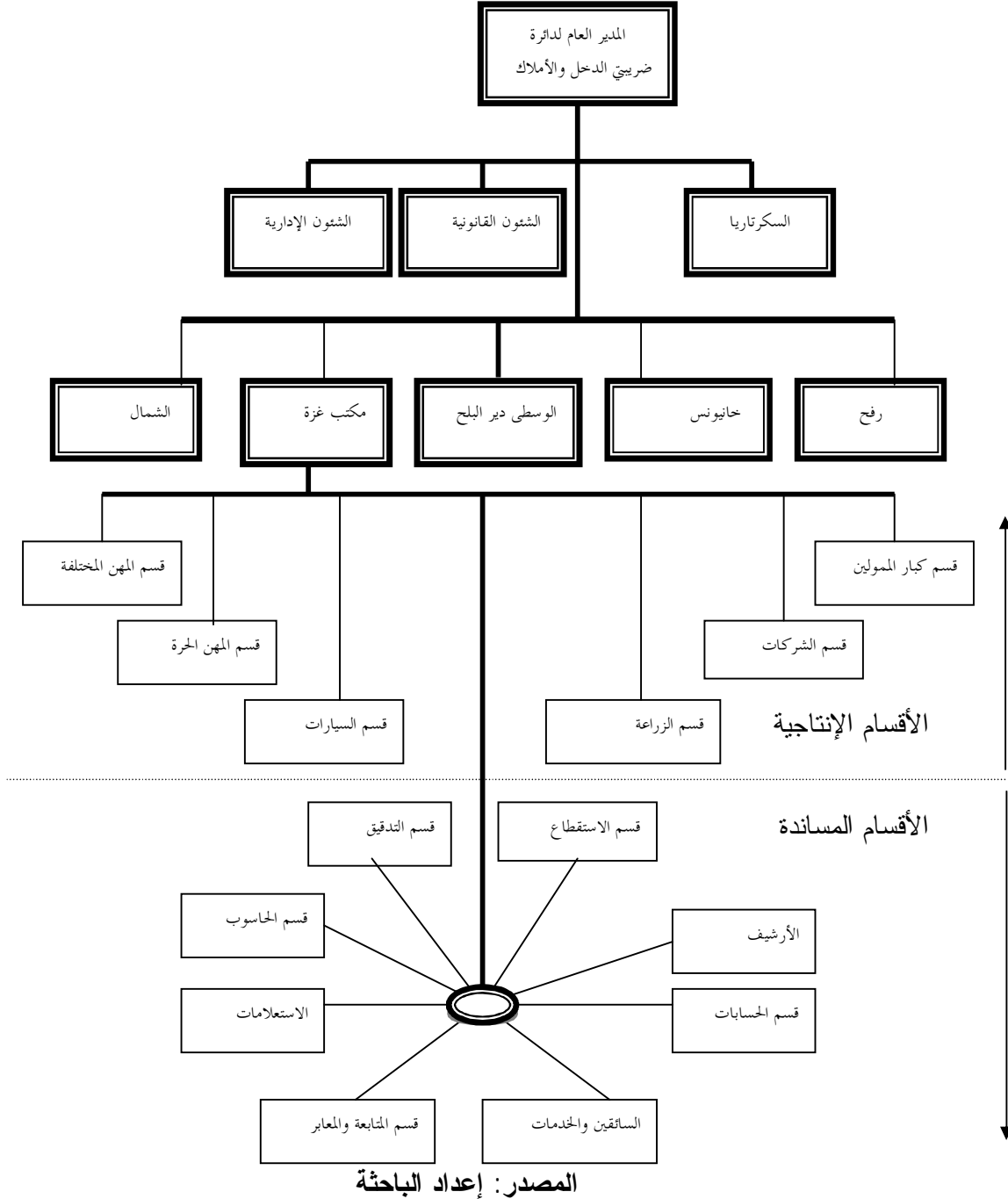
أقسام التقدير الضريبي في مكتب غزة كما هي في 2003/7/1

* درجة D نائب مدير، ** درجة مدير C

من إعداد الباحثة

شكل رقم 3.3

الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبي الدخل والأملاك بغزة حسب الوظائف



جدول رقم (3.4)

توزيع الملفات الضريبية حسب المكتب والقسم كما هو في 24/6/2003

المكتب العدد والقسم	غزة	خانيونس	رفح	الشمال
الإجمالي	27485	12739	5206	6680
375 -	(993)	(42)	(1)	(206)
5634 -	(847)	(55)	(20)	(307)
88 -	(167)	(57)	(13)	(22)
الاستقطاع	3606	1229	708	659
الشركات	1957	807	206	253
المهن الحرة	4352	2643	1056	1054
المختلفة	8500	2854	1193	1980
الزراعة	2319	2053	468	552
السيارات	5736	2948	1508	2082
كبار الممولين	506	-	-	-

المصدر: قسم الحاسوب، دائرة ضريبة الدخل، غزة

أرقام ملفات مكررة (--- 375 رقم له أكثر من نشاط، --- 5634 رقم لشركة عادية تفتح بالقيمة المضافة أما في ضريبة الدخل فيتم فتح ملف لكل شريك فيها ويتم محاسبته فيه. --- 88 ملف لشركات عادية).

3.3.3 تحليل الموقف البيئي للجهاز الإداري لضريبة الدخل بغزة:

أولاً: من حيث التنظيم:

إن أبرز ما تتسم به معالم الوضع التنظيمي الراهن في وزارة المالية هو غياب وجود هيكل تنظيمي يحدد الوحدات التنظيمية وتقسيماتها ومسمياتها الوظيفية ونطاق إشرافها وتسلسلها الإداري، وخطوط ارتباط هذه الوحدات مع بعضها البعض (العفيفي، 2002). كما سبقت الإشارة لا يوجد هيكلية معتمدة، والتقسيم الوظيفي هو استمرار للتقسيم الذي كان في عهد الاحتلال الإسرائيلي، والتغيير هو فقط في استحداث بعض الأقسام الجديدة مثل قسم كبار الممولين، وقسم التدقيق، وقسم المتابعة والمعايير، كذلك تم فصل قسم المهن الحرة عن المختلفة. كما تم فتح المكاتب الفرعية في مناطق رفح وخانيونس والشمال، والوسطى. ويقتصر تنظيم هذه الفروع على مدير للفرع وعدد من المفتشين والموظفين ولا يوجد رؤساء أقسام، كما لا يوجد قسم تدقيق ولا يتم مراجعة وتدقيق القرارات والملفات الضريبية بصورة مستمرة كما في فرع غزة، وإنما يتم توجه موظف من قسم التدقيق ومسئول القسم في زيارات للفروع ويتم تدقيق بعض الملفات.

بالنسبة لتقسيم العمل على الأقسام المختلفة في مكتب غزة وهو المكتب الذي يمكن اعتباره مكتمل التنظيم أو الهيكلية فإن التقسيم يتم على أساس متنوع فبعض الأقسام تكون حسب نوع المهنة أو النشاط مثل قسم السيارات وبعضها يكون حسب حجم النشاط مثل قسم كبار الممولين، والبعض الآخر يكون حسب الشكل القانوني للمكلف مثل قسم الشركات هذا بالنسبة للوظائف الرئيسية التي تقوم بإجراء التقدير الضريبي، وهي ما سبق تعريفها بالأقسام الإنتاجية تبعاً للتقسيم حسب الوظيفة الأساسية لدائرة ضريبة الدخل. أما الأقسام المساندة فهي مقسمة حسب النشاط الوظيفي. ومن الواضح من الأقسام الموجودة أن الدائرة تفتقر لأقسام ووظائف مهمة غير موجودة ومن أهمها نظم المعلومات والتطوير، الأبحاث والدراسات، الإحصاء، قسم التدريب، لجان تخطيط وتنسيق، قسم خدمة الجمهور، قسم للبحث والتحري، وهذا يوحي إلى عدم وجود وتحديد لأهداف وأغراض النظام الضريبي والسياسات المطلوب تنفيذها بصورة مدروسة وحديثة، وكأن الهدف لا يتعدى الجباية دون النظر لاعتبارات أخرى.

الوصف الوظيفي: لا يوجد وصف وظيفي كما ذكر مسئول التدريب والتنمية البشرية (العنفي، 2002)، والوظائف تؤدي حسب ما هو متعارف عليها، وينتقل التعريف للموظف الجديد من خلال احتكاكه وتعامله مع الموظفين السابقين له وهكذا. وهذا يعني أن هناك خللاً في عملية تخطيط القوى العاملة أي تحديد العدد اللازم من الموظفين وفي نوعية هؤلاء وكيفية اختيارهم وقياس قدراتهم الملائمة للوظيفة وكذلك في طريقة وأسس ومعايير تقييم الأداء والعمل ومن ثم نظام الترقيات.

السلطة والمسئولية: نتيجة لعدم وجود هيكلية معتمدة، فإن خطوط السلطة غير واضحة، والتنظيم الرسمي لدائرة ضريبة الدخل القائم شأنه كشأن البيئة العامة السائدة في القطاع والتي تفتقد للانضباط وغياب احترام وضعف تطبيق القانون على وجه المساواة والعدالة، وتفعيل دور المحاسبة والمساءلة بتطبيق مبدأ الثواب والعقاب بطريقة متوازنة وعادلة وحازمة، باعتبار الجميع سواسية أمام القانون، فقد يبدو للبعض بأن السلطات هي بيد المدير العام ويفوضها وقت يشاء لمدرء الفروع والدوائر ورؤساء الأقسام، فهي غير واضحة ومحددة، وغير مستقرة. فلا يمكن القول بعدم وجود خطوط للسلطة حسب التسلسل الوظيفي، ولكن ذلك لا يكون دائماً معتبراً، إذ يمكن لرئيس القسم تجاوز المدير المسئول عنه ويتوجه مباشرة للمدير العام، وكذلك يتم تجاوز المدير العام بالتوجه مباشرة لوكيل الوزارة، ونتيجة لغياب تحديد واضح وعدم احترام التسلسل الهرمي الوظيفي، تبقى الصلاحيات منقوصة للجميع، فالمدير العام يعاني من نقص الصلاحيات فلا يملك أحياناً حرية اتخاذ القرار نتيجة لتدخل الجهات الأعلى، ومن أمثلة

ذلك ما يخص الترقيات والتعيينات، والنقل، وتحديد المهام وتوزيعها على الموظفين⁽¹⁾ كما حدث على سبيل المثال في قيام وكيل الوزارة المساعد بتاريخ 13/5/2002 من خلال خطاب موجه للمدير العام بتحديد وتوزيع الاختصاصات على مدراء الأقسام المختلفة. كذلك فإن مدراء الدوائر يشكون من مركزية القرار وحبس كامل الصلاحيات بيد المدير العام⁽²⁾، أو من تجاوز البعض من رؤساء الأقسام أو الموظفين لهم يعلم من المدير العام باعتبارهم من بطانة المدير العام وعيونه، كذلك يشكو البعض من المفتشين من سيطرة وتسلط رئيس القسم والمدراء، وعدم تمتعهم بحرية اتخاذ القرار وعدم شعورهم بالأمن والحماية.

يتضح من ذلك مدى التداخل وصعوبة التنسيق بين المصالح والمواقف المتباينة، في ظل هذا المناخ والذي يقوم على أساس تصارع وتنافس القوى والمراكز، وتكتلات ومجموعات عمل غير رسمية، في ظل ضعف التنظيم الرسمي كنتيجة للعوامل البيئية الخارجية والداخلية غير المنضبطة في غياب تطبيق واحترام الأنظمة والقوانين، واستخدام الطرق والأساليب الاستثنائية مثل التعيينات التي تتم بدون طلب وإعلان رسمي من قبل الدائرة، والترقيات التي تتم بمساعي شخصية خارج حدود الدائرة، والتي تتم من قبل وكيل الوزارة أو الوزير أو بكتاب من الرئيس بناءً على توصية من جهات حركية، وشخصيات عامة رسمية وغير رسمية، دون علم المدير العام أو استشارته، ومن المظاهر الخطيرة في هذا الجانب، حصول بعض الموظفين ممن لهم صلة بعملية التقدير وإجازتها - كالمفتش - على الترقية بوساطة بعض المكلفين وبعض المحاسبين الذين يكلفون من قبل المكلفين بتخليص الملفات الضريبية، فما شكل العلاقة بعد ذلك بينهم وبين هذا الموظف؟ وما تأثير ذلك على قرار التقدير، وعلى تخليص الملفات وتسهيل المهام، والعدالة في المعاملة بين المكلفين. !!!

التنظيمات غير الرسمية: يمكن تقسيم التنظيمات غير الرسمية إلى تنظيمات داخلية وتنظيمات خارجية.

التنظيمات الداخلية وهي التي تتم بين مجموعات من الموظفين لأسباب داخلية نتيجة لظروف العمل أو لعلاقات شخصية لوجودهم مع بعض: ومن التنظيمات التي تنشأ نتيجة لظروف العمل منها ما هو سلبي ويكون ناتج عن خلاف مع بعض الاتجاهات الأخرى كحدوث خلاف بين عدد من الموظفين ومسئول معين، أو كتجمع بعض الموظفين حول المسئول كبطانة وحاشية له ويتبرعون بالعمل كعيون له مما يثير الصراع وتجنب الموظفين الآخرين ومحاربتهم لهم. وقد يتم التجمع لتوافق في الميول والمصالح وهذا فيه مزية في حالة إخلاصهم وأمانتهم، ويكون سلبياً إذا افتقدوا ذلك لأن تجمعهم يكون لمصالح خاصة وفي غير صالح العمل. ومن

(1) مقابلة مع السيد بيان أبو شعبان.

(2) مقابلة مع السيد أسامة أبو كميل والسيد نبيل المبيض.

التنظيمات الخارجية والذي يكون بين بعض الموظفين وأشخاص خارج العمل، كالمراجعين من المكلفين والمحاسبين، وهذا النوع غالباً ما يكون في غير صالح العمل، بل هو لتسيير العمل دون الوضع الطبيعي، وغالباً يكون الطرف الخارجي ذو سطوة سياسية أو على علاقة بجهات عليا، أو بإمكانه تقديم خدمات أو منافع للموظف أو حتى يستطيع إيذائه أي يكون الغرض من ارتباط الموظف هو حماية نفسه ومنع الضرر. كما قد يكون ذلك ناتج عن الانتماء لجهة أو لفكر واحد.

ثانياً: ما يتعلق بالموارد البشرية وإدارتها:

الاختيار والتعيين: تمت التعيينات في بداية السلطة سنة 94 بموجب طلبات قدمت لوزارة المالية، وتمت بعد إجراء مقابلة مع الوزير وتم التعيين بموجب صلاحيات الوزير الخاصة وبخصوص ذلك يقول السيد المدير العام أن هناك تعيينات تتم بدون طلب أو علم الدائرة، بل يتم تحويل الموظفين للدائرة لاستيعابهم من جهات أعلى⁽¹⁾، وفيما يخص تعيين المفتشين وهم من خريجي كليات التجارة تخصص محاسبة فقد تم تعيين فوجين في عامي 1998، 2000، وكانت عملية التعيين مواكبة لعملية الانتخابات في جمعية المحاسبين، وقد كانت عملية الاختيار تتم من خلال ديوان الموظفين العام بعد إعلان رسمي ومسابقة، ويتم اختيار جزء من العدد (الممنوح من قبل السيد الرئيس بطلب من ممثلي حركة فتح في جمعية المحاسبين في موسم الانتخابات) وفق هذه الطريقة والتي أدخلت عناصر متنوعة من حيث الكفاءة والانتماء والولاء السياسي وجزء يتم تحديده من قبل المشرفين على الحملة الإنتخابية من حركة فتح يتم تعيينهم على بند البطالة الدائمة ثم يتم تحويلهم لموظفين دائمين، مازال بعضهم على بند البطالة بدون تثبيت منذ العام 2000.

التدريب: يتم تدريب الموظفين من خلال الممارسة، كما يتم عمل دورات خاصة داخلية للموظفين الجدد، وإن كان ذلك لا يتم قبل ممارستهم للعمل فقد يتم ذلك بعد أن يكونوا تفهموا العمل من خلال الممارسة ومن خلال زملائهم ومسئولهم، وهذا الأسلوب فيه قصور خاصة فيما يتعلق بالتقدير الضريبي (تدريب المفتشين)، إذ أن الموظف الجديد يكتسب الممارسات الخاطئة السائدة، كما أنه يكون مرهوناً برغبة الزملاء والرؤساء في تقديم المساعدة والتدريب الصحيح، وإطلاعه على أمور قد يعتبرونها ميزة لهم حتى لا ينافسهم أو يتفوق عليهم، ويهدد مكانتهم ومصالحهم الخاصة.

كما يتم ابتعاث بعض الموظفين لدورات خارجية حين توفرها من قبل الدول الأجنبية كمساعدات ومنح، ويتم اختيار الموظفين بموجب معايير خاصة يحددها

(1) مقابلة مع مدير عام ضريبي الدخل والأملاك بغزة (السيد بيان أبو شعبان).

المدير العام، كما قد تكون مشروطة من الجهة المانحة أو المنظمة لهذه الدورة، كما أنها تعتبر كحافز للموظف⁽¹⁾.

وتقوم دائرة التدريب والتطوير بوزارة المالية حالياً بعمل دورات متنوعة في مجالات الحاسوب واللغات، وفي مجال التحاسب الضريبي، لموظفي وزارة المالية في إطار التوجه نحو تطوير كفاءة العاملين ضمن برنامج الإصلاح الذي يتبناه وزير المالية الحالي، كما أن إدارة الدائرة تؤكد على الحاجة لتطوير المهارات والكفاءات للموظفين في نواحي ومجالات متنوعة مثل القانون، التدقيق، الحاسوب، العلاقات العامة، وكان من مقترحاتها عقد دورات تدريبية لذلك عن التقرير السنوي لعام 2002 الصادر من مكتب المدير العام).

تقييم الأداء: يتم الاعتماد في تقييم الأداء على التقرير السنوي السري، والذي يعده المسئول المباشر للموظف، ولا يعرف الموظف⁽²⁾ نتيجة تقريره ولا يتم إخباره بها، كما يتم حالياً إجراء تسجيل أسبوعي من قبل كل قسم وحصر بالأعمال التي يقوم بها كل موظف. وفيما يخص المفتشين فهناك إحصائية شهرية يقوم بها كل قسم من الأقسام الإنتاجية التي تقوم بالتقدير، بالأعمال الخاصة بهم وتشمل: عدد الملفات التي تم تقديرها، عدد خلوات الطرف الممنوحة، مبالغ التحصيل النقدية والشيكات⁽³⁾.

- (1) مقابلة مع مدير عام ضريبي الدخل والأملاك بغزة (السيد بيان أبو شعبان)
- (2) فيما يعتبر سابقة بخصوص الترقيات والتقارير السرية، (والتي كانت تعتبر لا قيمة لها في السنوات السابقة حيث كانت الترقيات تتم بطرق أخرى، ولا ينظر لهذه التقارير) بعد الإعلان عن البدء في عملية الإصلاح إثر تسلم وزير المالية د. سلام فياض منصبه، تم إرسال كشف من الدائرة بأسماء الموظفين الذين يستحقون الترقية بمرور أربع سنوات وفقاً لقانون الخدمة والذي يقال باتباع النواحي الإدارية منه، فتم إعادة الكشف من قبل ديوان الموظفين العام لعدم استحقاق العديد من المرفقين بالكشف للترقية لتدني نسبة التقرير السري لهم عن نسبة 75% وهي النسبة التي عندها يمكن ترقية الموظف. وتم التأكيد على أنه لا يمكن ترقية أي موظف لا يتجاوز هذه النسبة وإن تجاوز عدد السنوات التي يستحق عنها الترقية، أي أن الترقية تتم على أساس الأقدمية والكفاءة، وهذا القانون موجود سابقاً ولكن لم يكن له أي احترام أو تطبيق.
- (3) تولى الدائرة الاهتمام الأول للتحصيل أي الإيرادات الضريبية التي يتم تحصيلها وجبايتها من المكلفين، ولهذا فإنه يتم شهرياً إعداد تقرير شهري بالمبالغ المحصلة لكل قسم والأعمال المنجزة وتقديرات وخلوات طرف ودعوات حضور، ويقوم المدير المسئول عن كل قسم بعرضها في الاجتماع الشهري الذي يعقده المدير العام مع مدراء الدوائر والفروع لمناقشة أسباب انخفاض الإيرادات في حالة الانخفاض لأي قسم والتشديد على زيادة الجهود واتخاذ الإجراءات الكفيلة بزيادتها. لذلك فإن بعض المدراء يعقدون اجتماعاً للقسم الخاص بهم لنفس الغاية، وبعض المدراء يقيمون المفتش بالمبالغ التي تسجل له كحصيلة عمله الشهري، وهي التي يقوم بتحديدتها في قسيمة الجباية الممنوحة للمكلف الذي يتقدم للحصول على خلوة طرف، وهذا العمل لا يعتبر مقياساً سليماً لتقييم الأداء. لأنه لا يتحدد حسب جهد المفتش وإنما حسب وضع المكلف المتقدم والديون المتبقية على المكلف ومن ثم يطلب المفتش سدادها أو تحديد مبلغ سلفية مقدمة حسب تقاضاه مع المكلف تبعاً لمقدرته والضرورية المتوقعة عليه بالنظر للسنوات السابقة. وهذا الجهد يقوم به المفتش سواء كان المكلف يستحق دفع، أو لا يوجد عليه أي التزام كما انه لا يتوقف على كفاءة الموظف، حيث يتم توزيع العمل بطريقة دورية فقد يكون ذلك بطريق الصدفة فتكون خلوات الطرف التي تحول لأحد المفتشين مسددة لالتزاماتها بينما مفتش آخر يكون من نصيبه مكلف عليه ديون كبيرة. أما العمل الحقيقي فهو إنهاء الملفات وخاصة الميزانيات المقدمة بعد الفحص. وهو ما لا ينظر إليه كما ينظر للمبالغ المحصلة.

الرواتب، الترقيات والحوافز: من حيث الراتب لا يخفى على أحد تدني رواتب الموظفين، ورواتب العاملين بضرورية الدخل رغم أهمية أن تكون الرواتب عالية ومن أعلى الوظائف حتى لا تمثل تهديداً لانحراف وفساد الموظف، ودفعه لسلوك لا أخلاقي، إلا أن راتب موظف الضريبة ليس له أي ميزة فالمفتش يتعين على الدرجة السادسة⁽¹⁾ براتب أساسي لا يصل 1000 شيكل مع إضافة علاوة محاسب 50%، ولم يتم أي تعديل على ذلك بالرغم من الارتفاع المستمر في الأسعار وانخفاض قيمة العملة وتآكلها بفعل التضخم، وهذا هو وضع الموظف الحكومي ولكن يتميز الكثير من الموظفين في الوزارات الأخرى مع عدم وجود ضغوط في العمل، بحصولهم على ترقية مستمرة وفي أوقات متقاربة، وبدرجات متفاوتة وهذا لم يتمتع به موظفو ضريبة الدخل إلا فئة مرتبطة بولاء تنظيمي أو علاقات شخصية مع جهات مختلفة ومن مظاهر ذلك هو حصول بعض الموظفين على علاوات خاصة تعرف بسنوات النضال فحصل البعض عليها وحرم آخرون حسب مساعيه وعلاقاته وانتمائه ويبقى الأمل للفئة المحرومة من هذه المؤهلات في تطبيق قانون الخدمة المدنية المتعسر، والذي لم يتم تطبيقه⁽²⁾ رغم الوعود المستمرة، والذي تنسج حول موعد تطبيقه الإشاعات والروايات التي تتردد بين الفينة والأخرى، ولا يغيب عن النقاشات بين الموظفين والذين يرى منهم أصحاب الدرجات المتدنية والمتوسطة أن السبب في عدم تنفيذه، هم القلة المسيطرة ذات النفوذ في الجهاز الإداري الحكومي من ذوي الدرجات العالية والذين حصلوا عليها بطرق استثنائية وخاصة لا تتفق والمعايير الطبيعية، والذين لن يستفيدوا من تطبيقه وفق المعايير التي سيتم تطبيقها، أي يتعارض مع مصالحهم الخاصة، ويعيد بعض الانضباط والعدالة لعامة الموظفين، وهذا بلا شك يؤثر على أداء الموظف، وكما ورد في التقرير السنوي لعام 2002 حيث أشار إلى أن من معوقات العمل في الدائرة تضرر الموظفين لعدم الحصول على الترقيات، كما اقترح ضرورة العمل على إنصاف الموظفين من حيث الحوافز والوضع الوظيفي.

الانضباط: في ظل الوضع السابق الإشارة إليه من عدم العدالة وانخفاض في الرواتب، ونظام الترقيات الفاسد الموجود على أرض الواقع، لا يمكن أن يؤدي إلى انضباط الموظف، فهناك الموظف الذي له من يحميه فهو فوق القانون، كما أنه ليس بحاجة لتزكية من المسؤولين في الدائرة للحصول على الترقية وغيرها، وهناك تأثير للعلاقات الشخصية بين الموظفين والمسؤولين في داخل الدائرة، فلا يتعرض الجميع للمحاسبة والاستجواب بنفس الطريقة. ويمكن القول بأن اهتمام

(1) هذا الوضع يختلف عما هو عليه الحال في الضفة الغربية حيث يتم تعيين المفتش على الدرجة الرابعة، كما يحصل على علاوة خاصة بوزارة المالية زيادة عما يحصل عليه المفتش بقطاع غزة.

(2) تم تطبيق جزء من قانون الخدمة المدنية: نسبة 30% للدرجات العليا (المدرء) و50% للمستويات الأدنى بأثر رجعي من تاريخ 2003/9/1 وما زال القانون موضع دراسة وتعديل، وتم اعتماد القانون المعدل من قبل المجلس التشريعي وبانتظار إقرار اللوائح والأنظمة المالية لتطبيقه، ومن المتوقع أن يتم ذلك في شهر حزيران 2005 م كما وعد مجلس الوزراء.

المسؤولين في الدائرة حول الانضباط هو الاهتمام الشكلي، (وهم لا يستطيعون أن يفرضوا الانضباط الحقيقي الطوعي⁽¹⁾) والذي ينعكس على أداء الموظف من حيث الجودة والإنجاز) بمعنى ضبط الحضور والانصراف والتواجد في المكاتب، وهذا الأمر في الواقع الإدارة مهتمة به وفيه نوع من التشديد عما هو في الدوائر والوزارات الأخرى، فقد تم ضبط الحضور والانصراف، بطريقة آلية بواسطة البطاقات المغنطة والحاسوب، إلا أن ذلك يمكن تجاوزه أحياناً من قبل بعض الموظفين بعدم استخدام البطاقة حال الخروج، إما بمعرفة أو عدم معرفة من قبل المسؤولين، ولكن في حال معرفة الإدارة ذلك يتم استدعاء الموظف ومحاسبته إما بتوجيه لفت نظر أو إنذار أو حسب ما يراه المسؤول وهو غالباً المدير العام، كما تثار بعض الشكوك في عملية الإدخال اليدوي بالحاسوب، في حالات خاصة، من قبل موظف الشؤون الإدارية المشرف على الحضور والانصراف.

الولاء والانتماء: يفترض أن يكون الولاء والانتماء للوظيفة العامة أعلى منه في القطاع الخاص باعتبار أن الموظف يقوم بخدمة عامة لرفعة وتقدم المجتمع وتحقيق المصلحة العامة، إلا أن الواقع يخالف هذا الافتراض، ولعل الجو السائد في بيئة العمل، من عدم انضباط وعدالة وسوء نظم التقييم والترقيات والرواتب والرقابة والمساءلة وغياب التطبيق الصادق للأنظمة واللوائح، وضعف التنظيم الرسمي في مقابل قوة وسطوة التنظيمات غير الرسمية، و في ظل تقديم المنافع الشخصية وحتى الحزبية على المصلحة العامة والتنافس على تحقيقها بأي ثمن ودون الالتفات لحقوق الآخرين، وفي ظل التراجع الأخلاقي وضعف الوازع الديني، وشيوع النفاق والخوف والضعف وتجنب المواجهة وقول الحق لما قد تسببه من مشاكل، ومن قبل أشخاص يستغلون مناصبهم الرسمية أو علاقاتهم بجهات رسمية، أو يحتمون بهم.

النقل والتدوير الوظيفي: طالما لا يوجد هيكلية رسمية معتمدة فإن النقل للموظفين ومن ضمنهم مدراء الأقسام والرؤساء يتم حسب ترتيب المدير العام، ويصاغ كتاب النقل غالباً بعبارة وفقاً لمصلحة العمل، ورغم ذلك فإن كثير من الموظفين لا يرون ذلك في مصلحة العمل خاصة وأنه لا يؤخذ في الاعتبار رغبة الموظف، ولا يتم توضيح الأمر له، فما هو إلا كتاب يسلم للموظف وعليه التنفيذ. وهذا له بلا شك تأثير سلبي على أداء الموظف وولائه، خاصة إذا شعر الموظف أن وراء ذلك جهة متضررة من وجوده في هذا المكان سواء كانت جهة داخلية (من بين الموظفين) أو خارجية (وهم من المراجعين ذوي النفوذ يكون لهم تأثير لدى مسؤولين في جهات عليا، حين يقف هذا الموظف في طريق إنجاز معاملاتهم بالطريقة التي ييغونها، ويمثل تهديداً لمصالحهم أو يكون هناك موظفين يمكن أن يخدموا مصالحهم بطريقة أفضل). لا شك أن سياسة النقل والتدوير بين

(1) لأن الموظف الحكومي لديه اطمئنان بأنه لن يتم الاستغناء عنه كما في القطاع الخاص في حال تدني أدائه، خاصة في ظل عدم وجود نظام تقييم سليم وفعال والأهم في ظل شعور الموظف بعدم العدالة وعدم كفاية الرواتب.

الموظفين أمر مطلوب وهو في صالح العمل، لما يحققه من زيادة مهارات الموظف واكتساب المعرفة من خلال التدريب الذي يحصل عليه بممارسة العمل في أماكن مختلفة وخاصة بالنسبة للمفتشين ورؤساء الأقسام والمدراء، كما يحقق الضبط والرقابة على الأداء والذي له أهمية خاصة في مجال التقدير الضريبي ويحقق ذلك عدم التفرّد ويساعد في الكشف عن أي أخطاء أو تجاوزات. ولكن يجب أن يكون النقل والتدوير بصورة مخططة ومدروسة كي تحقق الغرض، لا أن تكون بناءً على مصالح خاصة، وبطريقة تقتل الإبداع والإخلاص في العمل، وتكون لمحاربة الموظف الكفاء لحماية لأغراض شخصية بعيدة عن مصلحة العمل وتفقر للموضوعية أو بلا هدف سوى إثبات السلطة والقدرة.

الأمن الوظيفي: الموظف الحكومي بصفة عامة يشعر بالاستقرار والأمان من حيث احتفاظه بوظيفته حتى سن التقاعد القانوني، ولا يواجه مخاطر الاستغناء عنه كما في القطاع الخاص، ولكن ذلك يكون على حساب الراتب ففي القطاع الخاص يمكن أن يكون الراتب أفضل، كما أن الترقية تكون حسب الكفاءة والخبرة والتميز في العمل. ورغم الاستقرار النسبي الذي يشعر به الموظف العام، والذي ينعكس على أدائه من حيث عدم الرغبة في التغيير والتحسين إذا لم يجد دافعاً وحافزاً قوياً يدفعه لذلك، لذلك وبسبب عدم وجود معايير تقييم وترقية جيدة أو نتيجة لعدم تطبيقها، فإن الموظف يشعر باللامبالاة ويؤثر ذلك على أدائه الوظيفي.

وموظف الضريبة بصفة خاصة يتعرض لمتاعب ويواجه مشاكل بسبب طبيعة عمله، وطبيعة الأفراد بكرههم لدفع الضريبة وعدم التعاون والتجاوب مع المقدرين من المفتشين. هذا في الوضع الطبيعي. فكيف إذا لم يكن هناك انضباط واحترام للقانون؟ وعدم وجود حماية للموظف من أي تجاوز أو اعتداء أو تحرش من قبل ذوي السطوة من المكلفين أو موكلهم من المحاسبين. والأمر الأكثر خطورة هو وجود مكلفين أو وكلائهم من المحاسبين، ممن ينتمون لأجهزة أمنية، أو جهات رسمية أو محسوبة على السلطة، فقد يشعر الموظف بالضعف أمامهم لمعرفته بمكانتهم دون أن يحتاجوا لممارسة أي ضغوط، وقد يمارسون ضغوط معينة لتسيير مصالحهم في الدائرة إما بالتوجه للمسؤولين وإما بتهديد مباشر أو غير مباشر للموظف، وقد حدث في بعض الحالات اعتداء جسدي بالضرب المدمي وفي داخل المكاتب الحكومية كما حصل في دائرة ضريبة القيمة المضافة وكذلك في دائرة الجمارك، وفي وزارات أخرى، دون عقاب جدي يشيع الاطمئنان، ويعتبر رادعاً لمثل هذا السلوك. وهو ما يزيد من تسلط مثل هؤلاء وغيرهم، ويزيد من حالة اللامبالاة بين الموظفين، والذي يؤدي إلى عدم الاهتمام بمصلحة العمل، والعمل فقط على الحفاظ على وظيفته وتلافي أي إزعاج لهم بل وينعكس على طريقة أداء العمل المتعلق بغيرهم أيضاً إذ يشعر المفتش على سبيل المثال في حالة إجراء التقدير لهذه الفئة بطريقة مميزة ومختلفة عما يتم به معاملة المكلفين من العامة

ولو لم يتم هو بذلك أن هناك عدم مساواة وعدالة مما يدفع بعض المفتشين إلى تقليل الاهتمام بالفحص والتساهل في إجراء التقدير وتحديد الدخل الخاضع لكي يشعر بالعدالة وعدم الظلم، وهو ما ينعكس على الإيرادات الضريبية، كما قد يدفع ذلك البعض من الموظفين لاستغلال ذلك لتحقيق منافع خاصة بتوطيد علاقته مع هذه الجهات حماية لنفسه من جهة والاستفادة من ناحية أخرى.

ثالثاً: توفر الإمكانيات (التكنولوجيا الحديثة) أجهزة وتقنيات:

نظام المعلومات: نظام الحاسوب المستخدم في الدائرة نظام مستأجر من شركة البحر منذ بداية عمل السلطة كما سبق ذكره، ويشرف على البرامج والعمل موظفو الشركة، ولا يوجد موظف من الدائرة متخصص في البرمجة أو هندسة علوم الكمبيوتر، والمسئول عن الحاسوب ليس متخصصاً في الحاسوب أو المحاسبة ويمارس عمله ومهامه من واقع الممارسة والتدريب الذي تم من قبل الشركة المؤجرة، كذلك باقي الموظفين⁽¹⁾ فهم يقومون بعمليات إدخال للبيانات فقط، وأي عطل أو عمليات أو تقارير غير روتينية يتم انتظار موظفي شركة البحر ليقوموا بها، حتى لو هناك معرفة لبعض الموظفين للقيام ببعض العمليات المطلوبة لا يمكنهم القيام بذلك لوجود حماية سرية على الدخول للاستخدام المطلوب.

أما من حيث توفر الأجهزة وملاءمة البرامج وتوفر البيانات والمعلومات فهناك عجز واضح في هذا الجانب، فلا يتوفر أجهزة لإجراءات الإدخال في قسم الحاسوب والاستقطاع⁽²⁾، أما بالنسبة للأقسام المكلفة بالتقدير والفحص الضريبي فلا يوجد أجهزة حاسوب، وإن وجد حاسوب في أحد الأقسام فهو جهاز قديم ويستخدم فقط لطباعة كشف حساب المكلف لمعرفة الدفعات المستحقة عليه أو معرفة السنوات غير المقدرة فقط، ويوجد ذلك فقط في قسم كبار الممولين لدى رئيس القسم فقط، ولا يوفر الحاسوب أي مساعدة أو يوفر أي بيانات أو معلومات عن ملف المكلف، إذ يضطر المفتش للرجوع للأرشيف وإحضار المكلف لمتابعة كثير من الأمور. كذلك لا يتم تغذية وتحديث للبيانات المتعلقة بالمكلف ونشاطه، أي أن هذه البيانات غير متاحة للمفتش، وكأن كل قسم يعمل بصورة منفصلة، وهذا يتطلب رجوع المفتش والبحث عما يرتبط بوظيفته إلى الأقسام الأخرى مما يثير السخط ويزيد من حالة اللامبالاة، ويؤثر على رغبته واهتمامه بالعمل والذي ينعكس سلباً على كفاءة الأداء في الدائرة. وقد ورد في التقرير السنوي

(1) بعد قيام شركة البحر بتشغيل النظام الذي تم التعاقد عليه مع الوزارة، والقيام بتشغيله وتخزين الملفات والبيانات الخاصة بالمكلفين، فقد تم ذلك بواسطة مجموعة من الموظفين العاملين في شركة البحر، وبقي هؤلاء الموظفين في ممارسة عملهم ثم تم تحويلهم كموظفين بدائرة ضريبة الدخل.

(2) حدث تحسن في هذا المجال في أواخر العام 2004 وتم توفير بعض الأجهزة لبعض الأقسام حديثاً إلا أنه مازال هناك نقص وحاجة لمزيد من الأجهزة لمختلف الأقسام.

لدائرة ضريبة الدخل بغزة لعام 2002 أن من ضمن معيقات العمل التي تواجه الدائرة عدم كفاية برامج الحاسوب المطبقة ولذلك كان من ضمن المقترحات للتطوير تنفيذ نظام الحاسوب⁽¹⁾ PATAX.

رابعاً: وعي المكلف والعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية: بعد استلام السلطة الوطنية لدائرة ضريبة الدخل، وبعد أن كان التهرب الضريبي في عهد الاحتلال عملاً وطنياً ومحبذاً، فإن هذا الوضع انعكس وأصبح التهرب الضريبي عملاً غير مبرراً، والالتزام الضريبي هو من الواجبات الوطنية، وفي دراسة أعدها الباحثان (حلس ومقداد، 2000) بينت أن هناك درجة مرضية من الالتزام. كما أشارت الدراسة أن الإدارة الضريبية لا تقوم بدورها بتوعية المكلفين والمحاسبين. كما تبين من هذه الدراسة عدم وجود الثقة المتبادلة بين دوائر الضريبة ومكاتب التدقيق والمحاسبة.

هذه الدراسة كانت من وجهة نظر مكاتب المحاسبة ولم تتناول وجهة نظر المكلف ولا الإدارة الضريبية، والواقع أنه بالفعل يوجد عدم ثقة بالحسابات المقدمة لدائرة ضريبة الدخل، وهذا من واقع التجربة ومن واقع الفحص الذي يتم، وكذلك من خلال اعتراف المحاسبين أنفسهم بأن الحسابات المقدمة لا تمثل الواقع وأن المكلف غير مقتنع بدفع الضريبة، كما أن المحاسب نفسه له دور مهم في التسبب في حالة عدم الثقة، من خلال عدم اهتمامه بتنظيم وإظهار الحسابات كما يجب ووفق الأصول السليمة، خاصة بالنسبة للمكلفين الذين ليس لديهم وعي ضريبي كافي، والذين لا يتابعون حساباتهم فقط يلتزمون بالاتفاق مع المحاسب على المبلغ المطلوب دفعه. ومن واقع العمل ظهرت حالات يراجع فيها المكلف الدائرة من وراء المحاسب فيتبين أن المحاسب أبلغه عن التخليص بمبالغ تفوق الضعف عما تم تقديره فعلاً على المكلف، كذلك فإن المحاسب يؤكد باستمرار على المكلف عدم مراجعة الدائرة، والبعض منهم يطالب الموظفين بعدم التعامل مع المكلف بحجة وجود توكيل من المكلف للمحاسب.

وهذا لا يعني أن المكلف لديه رغبة في الالتزام الضريبي، ففي دراسة قامت بها الباحثة في العام 2002 بعنوان تأثير درجة الثقة في الحسابات المقدمة على آلية التقدير لضريبة الدخل " دراسة حالة الشركات المساهمة بغزة " كان من نتائج الدراسة أن السبب الرئيس وراء انعدام

(1) تقوم شركة أسبانية ببناء هذا النظام حالياً بتمويل من الدول لمانحة، وقد قام موظفو الشركة بدراسة وتحليل للنظام الحالي واحتياجات العمل من خلال لقاءات واجتماعات عمل في الدائرة، ثم تم استدعاء الشركة لمجموعة من المسؤولين والموظفين إلى أسبانيا لمدة عشرة أيام (من 2003/10/19-2003/10/29) وتضم المجموعة كل من مدير عام ضريبة الدخل والأملاك وموظفان من الدائرة، ومدير عام دائرة ضريبة القيمة المضافة، وكذلك ممثلين من الضفة الغربية والدوائر المختلفة في وزارة المالية، وذلك لاستكمال المشروع ولمزيد من التشاور وفهم لمتطلبات واحتياجات العمل. وسيكون النظام موحداً وشاملاً ويعمل على ربط كافة مناطق السلطة الوطنية.

الثقة في الحسابات المقدمة هو سوء الاستخدام للمال العام، الأمر الذي يعطي المكلف مبرراً لعدم دفع الضريبة ومحاولة التهرب منها، وكذلك عدم احترام القوانين. و لا يوجد دراسات منشورة حول هذا الموضوع، ولكن بلا شك ومن واقع العمل في هذا المجال فإنه بالفعل هناك افتقاد للثقة، كما أن هناك قصور في مجال توعية المكلف من جانب الإدارة الضريبية. ولعل ذلك يرجع للأوضاع السياسية والأمنية والدستورية والظروف الاجتماعية والاقتصادية غير الطبيعية السائدة.

الفصل الرابع

نظام تقدير ضريبة الدخل بغزة

الفصل الرابع

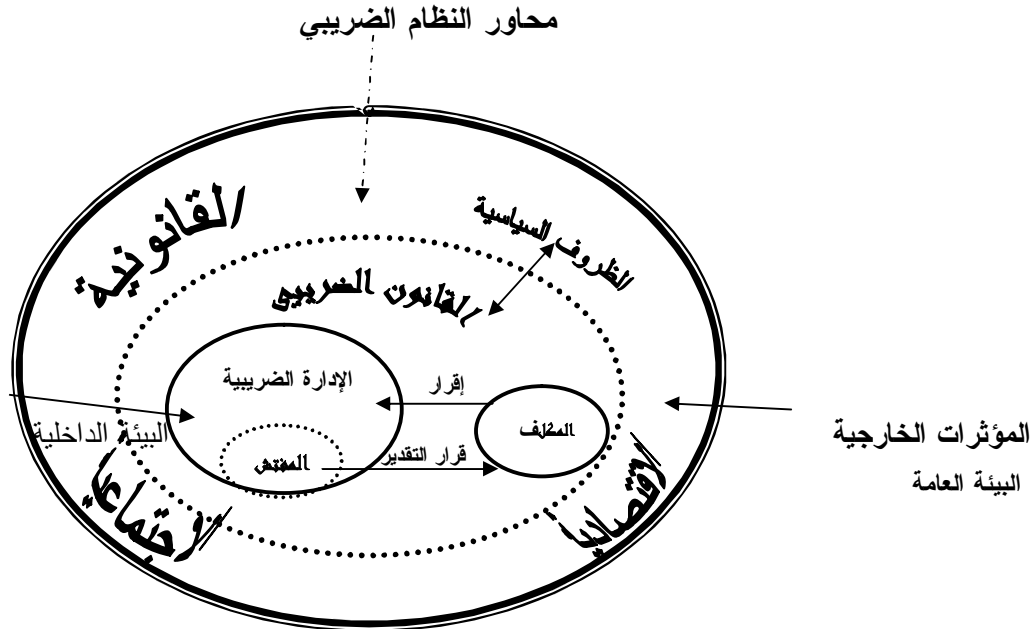
نظام تقدير ضريبة الدخل بغزة

4.1 مقدمة:

تختلف طرق التقدير من دولة لأخرى تبعاً لإدراك الأشخاص المكلفين لأهمية الدور الذي تلعبه ضريبة الدخل باعتبارها أداة من أدوات السياسة المالية، ومورد من الموارد العامة لخزينة الدولة ومدى قناعتهم من حسن استغلال الدولة لهذه الموارد، إضافةً لمدى تطور الدائرة الضريبية المختصة (الحاج موسى، 1998، ص 25)، ومدى كفاءة الجهاز الضريبي الذي يتولى تطبيق التشريع وتنفيذ السياسة الضريبية من خلال عمليات الحصر والتقدير والتحصيل للضرائب من الأشخاص المكلفين بموجب القانون (سعد، 1998، ص 11) وفي ظل النظام الضريبي القائم لتحقيق هذه الغاية بمحاوره المختلفة وضمن الإطار البيئي المحيط بمؤثراته المختلفة كما يصورها الشكل أدناه رقم (4.1).

شكل رقم (4.1)

بيئة قرار التقدير وعناصره



المصدر: من إعداد الباحثة

عملية التقدير لضريبة الدخل هي عبارة عن احتساب الضريبة المترتبة على دخل المكلف بعد خصم التنازلات والإعفاءات الممنوحة للمكلف بموجب القانون المعمول به، أي تحديد الوعاء الخاضع للضريبة " وهو الدخل الخاضع للضريبة " والذي يتم على أساسه تحديد الضريبة حسب السعر الضريبي المقرر، أي نسب الضريبة المقررة (8, Genders, 1990).

4.2 طرق تقدير ضريبة الدخل:

تحدد طريقة التقدير ودرجة دقتها، بمدى توفر البيانات المتعلقة بدخل المكلف، ومصادر الحصول عليها، ودرجة الثقة بها وإمكانية الاعتماد عليها.

هناك عدة تصنيفات لطرق التقدير، وتختلف هذه التصنيفات تبعاً لأساس التصنيف كما يلي:

1. حسب درجة الدقة في عملية التقدير، وتصنف إلى نوعين هما :
 - أ- التقدير التقريبي، ويندرج تحت هذا الإطار: طريقة التقدير على أساس المظاهر الخارجية. و طريقة التقدير الجزافي.
 - ب- التقدير التحديدي، ويشمل: 1- التقدير بموجب الإقرار، وهو إما الإقرار الذاتي المقدم من المكلف، أو الإقرار المقدم من الغير. 2- التقدير الإداري من قبل الإدارة الضريبية (حشيش، 1995، ص168-169).
 2. حسب كيفية التقدير والعنصر الذي يتم الاعتماد عليه في تحديد الوعاء الضريبي، وتقسّم إلى:
 - أ- الطرق غير المباشرة، وتشمل:
 - 1- طريقة المظاهر الخارجية.
 - 2- طريقة التقدير الجزافي. وهي تقابل طرق التقدير التقريبي وفق التقسيم السابق.
 - ب- طرق التقدير المباشرة، وتشمل:
 - 1 - طريقة الإقرار.
 - 2- طريقة التقدير الإداري (الحاج موسى، 1998، ص25، 24). وتقابل طرق التقدير التحديدي.
 - ج- طريقة التقدير عن طريق القانون: كأن ينص القانون على تحديد الوعاء الضريبي بما يعادل نسبة معينة من المادة المفروضة عليها الضريبة، مثل تحديد وعاء ضريبة الأراضي و المباني (الأيوبي، 1998).
 3. حسب الجهة التي تقوم بعملية التقدير، وتشمل :
 - أ- التقدير الذاتي للمكلف (الإقرار الضريبي).
 - ب- التقدير الإداري (تقدير دائرة ضريبة الدخل).
 - ج- التقدير المشترك (أكثر من طرف: المكلف والإدارة الضريبية أو بوجود طرف ثالث (صبري، 2001، ص216).
 - د- التقدير من قبل الغير (الخصم من المنبع) (القيسي، 2000، ص44، 43).
- وفيما يلي تفصيل لطرق التقدير وفقاً للتقسيم الأخير، كون هذا التقسيم يحتوي أنواع التقدير وفق التقسيمات الأخرى وأكثرها واقعية.

4.2.1 طريقة التقدير الذاتي:

وتعتمد هذه الطريقة على الإقرار الضريبي (كشف التقدير الذاتي)⁽¹⁾ المقدم من المكلف ذاته، التزاماً طوعياً منه بالقانون، أو بناءً على طلب من الإدارة الضريبية. فالتقدير الذاتي عبارة عن " قيام المكلف بالإفصاح عن دخله الإجمالي وصافي دخله الخاضع للضريبة عن طريق كشف تقدير يسمى كشف التقدير الذاتي الذي يقدم في مواعيد محددة ويلزم مجموعة معينة من المكلفين بتقديمه" (السمان وأبو عباس، 1996، ص132) وتستند الإدارة في هذه الحالة على حسن نية المكلف وأمانته، مع احتفاظ الإدارة بحقها في التأكد من صحة هذا الإقرار بكافة الأساليب التي تراها ملائمة والتي يخولها إياها القانون. وتعتبر هذه الطريقة من أفضل طرق التقدير كونها توفر الطمأنينة للمكلف وتزيد الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، كما أنها تعمل على الوفر في تكاليف ونفقات الضريبة وهو ما يتوافق مع قاعدة الاقتصاد في النفقات (الحاج موسى، 1998، ص25).

إلا أن ذلك يتطلب التزام المكلفين بالصدق وأن يتمتعوا بوعي ضريبي كافٍ بضرورة الالتزام الضريبي، والبعد عن التهرب الضريبي بإخفاء مصادر الدخل وحجمه في الإقرار المقدم وهذا يتوقف على مستوى التقدم الاقتصادي والقيم السائدة في المجتمع، ومستوى الخدمات المقدمة وقناعة الممول بصفته دافعاً للضريبة وممولاً للخرينة العامة، بالنزاهة وحسن استغلال المال العام لمصلحة المواطنين. كما أن سيادة القانون والتطبيق العادل والصارم على المخالفين له دور في التزام المكلف وعدم التهرب بتقديم الإقرار الصحيح (الأيوبي، 1996، ص55-59).

أنواع الإقرار الضريبي: يختلف الإقرار المقدم باختلاف طبيعة الشخص المكلف وحجم نشاطه وعمله، ونوع الدخل ومصادره، كما يتحدد نوع الإقرار حسب النظام الضريبي المطبق حيث تختلف نوعية الإقرارات ونماذجها باختلاف النظم المتبعة، فقد تحدد بعض الدول إقرارات ونماذج محددة لكل نوع من المكلفين ومنها:

الشخص الطبيعي (الفرد): إذا كان موظف أو مستخدم وراتبه هو مصدر دخله، يقدم إقرار خاص بالمستخدم، بينما إذا كان صاحب أعمال حرة أو مهني فيقدم إقرار يختلف، وإذا كان حجم عمله كبير، أو يمارس العمل التجاري أو الصناعي فقد يلزم بتقديم حسابات ختامية، حسب طلب الإدارة الضريبية.

بالنسبة للشركة العادية: فليس لها شخصية معنوية مستقلة لغايات ضريبة الدخل، كما ورد في القرار الصادر عن محكمة التمييز في الأردن رقم 991/1450 " أن المكلف هو الشخص الطبيعي باستثناء الشركة العادية المقيمة، وحيث أن الشركة المميزة هي شركة عادية. وهي بهذه الصفة

(1) كشف التقدير الذاتي " هو ذلك النموذج المعد من قبل دائرة ضريبة الدخل، ويتضمن التفاصيل المتعلقة بدخل المكلف الإجمالي ودخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن السنة المالية السابقة" (السمان و أبو عباس، 1996، ص133).

غير مكلفة ولا تخضع لأحكام قانون ضريبة الدخل و أن المكلف بدفع الضريبة عما تجنيه هذه الشركة من أرباح هم الشركاء" (الحاج موسى، 1996، ص10)، وهي غير ملزمة بتقديم كشف تقدير ذاتي، إلا أنه يتم تقديم كشف واحتساب دخلها ضمن إجراءات إدارية في دائرة ضريبة الدخل من أجل التسهيل في عملية التقدير على الشركاء فيها. فيتم احتساب الدخل الصافي للشركة العادية وفقاً لقانون ضريبة الدخل، ثم يتم توزيع الدخل الصافي لها بين الشركاء كل حسب حصته (السمان و أبو عباس، 1996، ص 17). ويحاسب كل شريك بشكل منفصل ويتم احتساب الضريبة عليه بعد إضافة مصادر الدخل الأخرى من خلال الإقرار الخاص بكل شريك.

أما الشركات المساهمة الخاصة والعامة فهي ملزمة بتقديم حسابات ختامية مرفق بها شهادة محاسب قانوني لالتزامها بمسك حسابات منظمة حسب قانون الشركات.

4.2.2 التقدير الإداري:

وفق هذه الطريقة يتم تقدير الضريبة من قبل مأمور التقدير بدلاً من المكلف نفسه، وتستخدم هذه الطريقة في الحالات التي أقرتها التشريعات الضريبية على النحو التالي:

1. إذا تخلف المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة المحددة.
2. عدم تقديم البيانات المالية المطلوبة، وعدم الرد على استفسارات مأمور التقدير حول الإقرار المقدم.
3. عدم قبول مأمور التقدير للإقرار المقدم لعدم صحة البيانات المالية (صبري، 2001).

طرق التقدير الإداري:

1- طريقة المظاهر الخارجية: وتستند إلى مجموعة من العناصر الخارجية التي يستدل منها على حجم إنفاق المكلف، باعتباره استخداماً للدخل ومن ثم يتم تقدير للدخل استناداً لحجم الإنفاق ومن هذه المظاهر: مقدار المواد الاستهلاكية أو الترفيهية التي يستعملها المكلف، نوع وعدد سيارات المكلف، و الخدم الذين يعملون لديه، قيمة المسكن الذي يعيش فيه، ونوع المدارس والجامعات التي يدرس بها أولاده. ورغم سهولة هذه الطريقة بالنسبة للإدارة الضريبية، وما تتميز به من محافظة على أسرار المكلف وطبيعة عمله، إلا أنها تفتقد إلى العدالة الاجتماعية حيث تستند هذه المظاهر إلى الحالة النفسية والشخصية للمكلف بغض النظر عن قوة أو ضعف مركزه المالي، ولهذا فإن النظم الضريبية الحديثة لا تأخذ بها، وإن كان يتم اللجوء لها أحياناً كوسيلة لمقارنة هذه المظاهر بمقدار الدخل المصرح به، للتأكد من صحة الإقرارات المقدمة من المكلفين (الحاج موسى، 1998، ص25، 24. حشيش، 1995، ص168).

2- **التقدير الجزافي:** يتم تحديد الوعاء الضريبي جزافياً استناداً إلى قرائن قانونية تدل بشكل أكثر قرباً واتصالاً بمقدار الدخل للمكلف مثل تحديد حجم المبيعات للدلالة على دخل المكلف (الحاج موسى، بدون تاريخ، ص25)، أو عدد العاملين لديه، أو حجم رأس المال، كما قد يتم التقدير الجزافي بالاتفاق مع المكلف على تحديد مقدار دخله، وقد اتبعها المشرع الفرنسي في تقدير الوعاء الضريبي في بعض الأحوال. وهذه الطريقة كما يتضح تركز على عنصر ذو علاقة مباشرة بالدخل أو الثروة، وهي بذلك تستند إلى المادة الخاضعة للضريبة ذاتها بموجب التقدير الجزافي، وليس إلى مظاهر خارجية. ورغم ما يشوب هذه الطريقة من عدم الدقة في تحديد الوعاء الضريبي إلا أنها تبقى أكثر عدالة من طريقة المظاهر الخارجية، كما أنها لا تؤدي إلى التغلغل في الأحوال المالية الخاصة للمكلف ومن ثم الحفاظ على نوع من السرية بالنسبة للمكلف، كما أنها تكون ملائمة للحالات التي تكون فيها الضريبة المستحقة على المكلف قليلة، ولا تتناسب مع المجهود المطلوب للتحري والبحث والتحقق من البيانات، وتكون الضريبة في هذه الحالة غير اقتصادية تتنافى مع قاعدة الاقتصاد في النفقات. وغالباً ما يخضع التقدير الجزافي للاعتراض إذا تم بدون اتفاق مع المكلف، حيث غالباً ما يكون مبالغاً فيه رغبة من مأمور التقدير لدفع المكلف للإفصاح عن الدخل الحقيقي، وعقاباً له لعدم تقديم الإقرار، أو عدم صحته (حشيش، 1995، ص168. صبري، 2001، ص226).

3- **طريقة التقدير الإضافية (المكتملة):** وهذه الطريقة تستخدم في حالة اكتشاف ومعرفة مصادر دخل أخرى لم يتم المحاسبة عليها في التقدير السابق نتيجة لعدم إدراجها في الإقرار المقدم من المكلف، وعدم معرفة مأمور التقدير حين إجراء التقدير بها. ويتم احتساب الضريبة على الدخل الإضافي الجديد بالإضافة للضريبة التي سبق تقديرها (صبري، 2001، ص227).

4.2.3 طريقة التقدير بواسطة الغير (الخصم من المنبع):

وتعتمد هذه الطريقة على خصم المصدر (الخصم من المنبع)، كما في حالة الضريبة المستقطعة من رواتب المستخدمين الحكوميين وفي المؤسسات الخاصة، حيث يتم بموجب القانون وطلب الإدارة الضريبية باستقطاع ضريبة الرواتب للعاملين لدى الجهة المشغلة لهم، وتوريدها لدائرة الضريبة، مع الإقرار والذي يكون في هذه الحالة إقرار الغير نيابة عن المكلف، وفي هذه الحالة يكون الإقرار أكثر دقة ومصداقية، بالإضافة للوفر الذي يتحقق لدائرة الضريبة من جهود متابعة وتقدير الضريبة ولهذا تعتبر هذه الطريقة من أفضل الطرق لتقدير وتحصيل الضريبة، وأقلها تكلفة وخاصة في حالة المكلفين الذي يقتصر دخلهم على الرواتب وهم يمثلون أعداد كبيرة.

هذه الطريقة أدرجها نضال صبري ضمن طرق التقدير الإداري، ولكن الباحثة ترى أنه من الأجدر إدراجها في قسم مستقل بها نظراً لاعتماد المصنّف في تقسيمه السابق على الجهة التي تقوم بتحديد الوعاء الضريبي والتقدير، وطالما أن تحديد الوعاء في حالة خصم المصدر يتم من قبل الجهة المدينة للمكلف بدخله، وهي التي تقدم الإقرار (إقرار الغير)، وتحتسب الضريبة وتقوم بتوريدها لدائرة الضريبة، فيكون من الطبيعي تصنيف هذه الطريقة بصورة منفصلة عن التقدير الإداري، والذي يقوم فيه مأمور التقدير بتحديد الوعاء الضريبي كما سبق توضيحه. وتتحدد طريقة التقدير التي يحاسب بها المكلف طبقاً لنوع النظام الضريبي المطبق، ففي حالة اعتماد نظام الضريبة الموحدة، والتي بموجبها يتم تجميع دخول المكلف من مختلف المصادر وإخضاعها لضريبة واحدة (نسبة الضريبة واحدة)، تكون طريقة التقدير التي يحاسب بها المكلف واحدة. أما في حالة قيام النظام على الضرائب النوعية، وفيها يخضع كل نوع من مصادر دخل المكلف لضريبة (نسبة الضريبة) مختلفة حسب النظام المعمول به، والمقرر وفق القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة، فتتنوع طرق التقدير تبعاً لذلك.

4.3 نظام التقدير لضريبة الدخل بقطاع غزة

بموجب القانون المعمول به "رقم (13) لسنة 1947

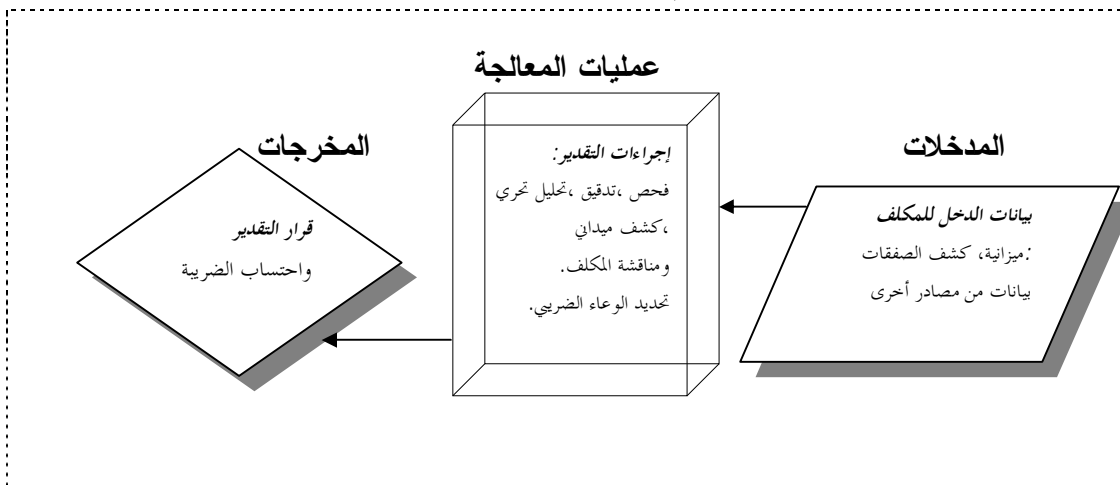
والتعديلات التي أدخلت عليه

في عهد الإدارة المصرية وفي عهد الاحتلال الإسرائيلي"

نظام تقدير ضريبة الدخل (كأي نظام) يتكون من العناصر والمكونات الأساسية للنظام، وهي: المدخلات، العمليات، والمخرجات كما هو موضح في الشكل التالي :

شكل رقم (4.2)

نظام تقدير ضريبة الدخل



المصدر: من إعداد الباحثة

4.3.1 المدخلات:

وتتمثل في البيانات المتعلقة بدخل المكلف الخاضع للضريبة بموجب القانون المعمول به، وهو القانون رقم 13 لسنة 1947 والتعديلات التي أدخلت عليه في عهد الإدارة المصرية وفترة الاحتلال الإسرائيلي.

4.3.1.1 **المكلف:** " هو كل شخص مكلف بدفع ضريبة الدخل " كما ورد في المادة 2، سواء شخص طبيعي (فرد)، أو شركة عادية، أو شركة مساهمة عامة أو خاصة، وتشمل كلمة " شخص " أية شركة أو جمعية أو هيئة من الأشخاص، معنوية كانت أم غير معنوية. وهو تحديداً كما نصت المادة (5) " كل شخص يتأتى له دخل في فلسطين، أو يجنيه منها أو يتسلمه فيها " (سيسالم وآخرون، 1982، ص9).

4.3.1.2 أنواع المكلفين في دائرة ضريبة الدخل بغزة:

1- من حيث الشكل القانوني: يوجد ثلاث أنواع من المكلفين حسب هذا التقسيم، وهم:

(أ) المكلف الفرد (الشخص الطبيعي) ويكون رقم الملف الضريبي برقم الهوية الشخصية له (وفي حالة عدم وجود هوية، برقم تصريح الزيارة).

(ب) الشركة العادية: وهي شخص معنوي، ولكن ليس لها ملف ضريبي في دائرة ضريبة الدخل⁽¹⁾ وإن كان لها رقم ضريبي، وإنما يكون لكل شريك فيها ملف ضريبي خاص به برقم الهوية الشخصية له ويتم توزيع دخل الشركة على الشركاء بنسبة حصصهم فيها، ويعامل كل شريك معاملة المكلف الفرد.

(ج) الشركة المساهمة (عامة أو خصوصية): وهي شخص معنوي مستقل، ولها ذمة مالية مستقلة عن المساهمين، ولها رقم مشتغل يبدأ ب 5631-----.

كما يتنوع المكلفون من حيث نوع النشاط، ومصدر الدخل، فالمكلف الفرد إما أن يكون موظف حكومي أو لدى المؤسسات والشركات الخاصة وفي حالة اقتصار دخله على هذا الراتب لا يكون له ملف ضريبي، وإنما تستقطع الضريبة من راتبه من قبل المشغل وتورد لدائرة ضريبة الدخل، ضمن كشف بأسماء الموظفين وقيمة راتب كل منهم الإجمالي، والصافي الذي يتسلمه الموظف، وقيمة الضريبة، والتي يتم احتسابها من قبل المشغل. ويحفظ هذا السجل في ملف خاص لدى قسم الاستقطاع برقم المشغل لهؤلاء الموظفين، وبالنسبة لموظفي الحكومة لا يوجد أي ملف بهذا الخصوص، ويتم استقطاع الضريبة من الرواتب لدى دائرة الرواتب، وتورد شهرياً لدائرة ضريبة الدخل أحياناً بشيك مسحوب على وزارة المالية، وأحياناً يتم إرسال إشعار قيد بقيمة الضريبة المستقطعة.

(1) في دائرة القيمة المضافة: لها رقم مشتغل يبدأ ب 5634-----، ويتم إدخال الصفقات على هذا الرقم، ولا يكون للشركاء رقم خاص بهم.

وأما في حالة عمل الفرد بمهنة حرة أو نشاط تجاري أو صناعي، فيكون له ملف خاص به. وكذلك بالنسبة للشركاء في الشركة العادية، مهما اختلف نوع النشاط يكون لكل مكلف ملف ضريبي (رقم مشتغل) مستقل. أما الشركة المساهمة فهي بطبيعة الحال شخصية مستقلة، ولها ملف ضريبي باعتبارها شخص معنوي مكلف.

4.3.1.3 متطلبات فتح الملف الضريبي:

- 1- إثبات الشخصية (الهوية أو جواز السفر للفرد).
- 2- رخصة مزاولة المهنة من البلدية.
- 3- شهادة مسجل الشركات (للشركات).
- 4- النظام الداخلي وعقد التأسيس (للشركات).
- 5- صورة عن السجل التجاري.
- 6- تصريح عمل من دائرة القيمة المضافة (فتح ملف لدى دائرة القيمة المضافة).
- 7- عقد الإيجار لمحل العمل، في حالة الاستئجار.
- 8- توكيل من قبل المكلف بفتح الملف للمتقدم للدائرة بإجراءات فتح الملف نيابة عن المكلف. كما يتم تسجيل عنوان ومحل العمل والإقامة، ورقم الهاتف والبريد. وقبل فتح الملف يتم التأكد من قبل الموظف الذي يتوجه له المكلف أو وكيله لفتح الملف من عدم وجود رقم سابق للمكلف، وفي حالة الشركات المساهمة يتم التأكد من عدم وجود أي التزامات ضريبية على المساهمين لدائرة ضريبة الدخل في حال وجود ملفات أفراد للمساهمين، أي مسددين للضرائب. ويتم التأكد من خلال توجه الموظف لقسم الأرشيف، حيث يتم البحث من قبل موظفي قسم الأرشيف بواسطة الكمبيوتر فيما إذا كان هناك ملف مفتوح لنفس المكلف أم لا ويؤشر (على صورة الهوية الشخصي للفرد، وعلى نموذج فتح الملف للشركة بجانب أسماء المساهمين) بعدم وجود أو وجود ملف سابق للمكلف. وفي حالة عدم وجود ملف سابق تستكمل إجراءات فتح الملف وترسل المستندات مع نموذج فتح الملف، إلى قسم الكمبيوتر لفتح الملف في الكمبيوتر، ثم ترسل المستندات إلى قسم الأرشيف الذي يقوم بوضعها في ملف ويقوم بإدراج الملف في الأرشيف حسب نظام حفظ الملفات المتبع. وقد يتقدم المكلف بنفسه للدائرة لفتح الملف، التزاماً بالقانون كما في المادة 43(هـ) - "إذا قام شخص خلال سنة ضريبية معينة بفتح محل عمل أو شرع في ممارسة مهنة أو بدأ بإدارة عمله أو مهنته في مكان إضافي أو في مكان آخر أو قام بتغيير نوع حرفته أو مهنته وجب عليه أن

يبلغ مأمور التقدير بذلك خطأً خلال 90 يوماً من تاريخ الشروع أو التغيير المذكور⁽¹⁾ " (كلاب، 1992، ص 46).

أو نتيجة لاحتياجات العمل، والحصول على التسهيلات، أو إنجاز المعاملات التي يشترط لها الحصول على خلو طرف من ضريبة الدخل (مثل الطابو، الترخيص..). كما أن الاستيراد، وإدخال البضائع عبر المعابر يتطلب وجود ملف ضريبي، والحصول على خلو طرف وإلا يتم حجز البضائع على المعابر.

وقد يتم فتح الملف في حالة عدم تقدم المكلف للدائرة، رغم ممارسته للعمل، من قبل دائرة ضريبة الدخل بناءً على عمليات المتابعة والتحري التي يقوم بها قسم المتابعة أثناء الكشف الميداني، أو لوجود ملف للمكلف لدى القيمة المضافة، وكذلك بعد تسجيل المكلف لدى مسجل الشركات.

4.3.1.4 دخل المكلف الخاضع للضريبة :

يراد بعبارة الدخل الخاضع للضريبة " ما يتبقى من مجموع مبلغ الدخل الذي يجنيه أي شخص من الموارد المشار إليها في المادة الخامسة، بعد إجراء ما ينطبق عليه من التنزيلات والإعفاءات بمقتضى هذا القانون. " كما ورد في المادة 2 (سيسالم وآخرون، 1982، ص 5). وقد نص القانون في المادة الخامسة منه على تحديد الدخل الخاضع للضريبة والمكلف على النحو التالي :

(1) تدفع ضريبة الدخل على أساس الفئة أو الفئات المعينة فيما يلي لسنة التقدير التي تبتدئ في اليوم الأول من شهر نيسان سنة 1947 ولكل سنة تقدير تليها عن الدخل الذي يتأتى لأي شخص في فلسطين أو يجنيه منها أو يتسلمه فيها من :

(أ) أرباح أو مكاسب أية حرفة أو تجارة أو مهنة أو صنعة مهما كانت المدة التي مورست فيها تلك الحرفة أو التجارة أو المهنة أو الصنعة.

(ب) أرباح أو مكاسب أية وظيفة، بما في ذلك القيمة السنوية المقدرة للسكن أو المنامة أو المأكل أو الإقامة (بعد طرح المبلغ الذي دفع أو الواجب دفعه كبديل إيجار أو مساهمة أو خلاف ذلك، مقابل السكن أو المنامة أو المأكل أو الإقامة، في الحالة التي لا يقدم فيها المسكن أو المنامة أو المأكل أو الإقامة مجاناً)، أو أية علاوة أخرى: ويشترط في ذلك أن لا تدفع ضريبة دخل، بمقتضى أحكام هذا البند، عن علاوة الإعاقة أو السفر أو الضيافة في الأحوال التالية :-

(1) أمر رقم 995 لسنة 1989.

فيما يتعلق بعلاوة الإعاشة أو السفر، إذا ثبت لمأمور التقدير بصورة تقنعه، أن العلاوة لم تصرف في الوجوه التي لا يسمح بتنزيل عنها بموجب المادة الثانية عشرة.

وفيما يتعلق بعلاوة الضيافة، أن لا يزيد مقدارها عن 15 % من الراتب السنوي (باستثناء الرسوم أو المنح أو المكاسب الأخرى المتأتية من الوظيفة)، أو على مائتي جنيه، ويؤخذ في ذلك أصغر المبلغين، إذا ثبت لمأمور التقدير، بصورة تقنعه، أن العلاوة لم تصرف في الوجوه التي لا يسمح بتنزيل عنها بموجب المادة الثانية عشرة.

(ج) صافي قيمة الإيجار السنوي لأية بناية أو أرض مستعملة من مالكةا أو بالنيابة عنه، أو مستعملة من مشغلها، دون بدل إيجار، من أجل السكن أو الارتفاق، لا بقصد الربح أو الكسب⁽¹⁾ ويشترط في ذلك أنه إذا قدر صافي قيمة الإيجار السنوي للدار أو الأرض من أجل غايات قانون ضريبة الأملاك في المدن لسنة 1940، فيعتبر صافي قيمة الإيجار السنوي المذكور أنه صافي قيمة الإيجار السنوي بمقتضى القانون المذكور.

(د) الفائدة أو المخصومات.

(هـ) أي راتب تقاعد أو التزام أو مسانحة⁽²⁾.

(و) بدلات إيجار أية بناية أو أرض أو بناية صناعية، والعوائد والأقساط وسائر الأرباح الناشئة عنها.

(ز) أرباح أو مكاسب تتأتى من الزراعة أو تربية الماشية أو التحريج أو البستنة، أو أية حصة من الأرباح تتأتى عن ذلك الاستعمال.

(2) إن كل مبلغ يقبض بموجب بوليصة تأمين مقابل أية خسارة في الأرباح، يؤخذ بعين الاعتبار عند التحقق من المكاسب أو الدخل :

(3) إذا كان شخص يتعاطى في فلسطين عملاً زراعياً أو صناعياً أو مشروعاً إنتاجياً آخر، تسري عليه الأحكام التالية:-

أ- إذا باع ذلك الشخص بالجملة أي منتج من منتجات مشروعه خارج فلسطين أو لتسليمه خارج فلسطين، سواء أعقد العقد في فلسطين أم في الخارج، يعتبر كامل الأرباح الناجمة عن البيع دخلاً لذلك الشخص مجتمعاً أو متأتياً في فلسطين. ويشترط في ذلك أنه إذا ظهر لمأمور التقدير بصورة تقنعه، أن الأرباح قد زادت من جراء معالجة تلك المنتجات خارج فلسطين بطريقة من الطرق، خلاف تصنيفها أو خلطها

(1) تم تعديل ذلك بالقانون رقم 16 لسنة 1962 بنص المادة رقم 1 "يعفى من الضريبة صافي قيمة الإيجار السنوي للبيت المملوك للمول إذا كان يشغله فعلاً".

(2) يقصد بالمسانحة حسب قرار الديوان الخاص بتفسير القوانين رقم 69/8: "كل مبلغ يترتب على المكلف سنوياً سواء أكان هذا الدخل السنوي ناشئاً عن عقد أو عن القانون" (السمان وأبو عباس، 1996، ص38).

أو مزجها أو تنويعها أو تعبئتها أو تصريفها، فلا تعتبر الزيادة في الربح دخلاً متجمعاً أو متأتياً في فلسطين.

ب- إذا تصرف ذلك الشخص بأي منتج من منتجات المشروع خارج فلسطين بأية طريقة أخرى أو استعمله أو تعامل به، يعتبر الربح الذي يجنيه إذا ما قام ببيع ذلك المنتج بالجملة على أفضل وجه مريح خارج فلسطين، ربحاً ناجماً عن ذلك التصرف أو التعامل أو الاستعمال كما يعتبر دخلاً لذلك الشخص متجمعاً أو متأتياً في فلسطين.

(4) إيفاء بالغاية المقصودة من هذه المادة، يعتبر جميع الدخل الذي تأتى لأي شخص من أرباح أو مكاسب أية حرفة أو تجارة، أنه تأتى بفلسطين إذا كانت الرقابة على تلك الحرفة أو التجارة، أو إدارتها تمارس في فلسطين" (سيسالم وآخرون، 1982، ص 9-11).

4.3.1.5 الإعفاءات:

وقد تم إعفاء بعض الدخول الخاصة بشخصيات عامة ومؤسسات غير هادفة للربح وغير ذلك مما ورد في:

المادة 8 (1) "تعفى من الضريبة:-

- أ- المخصصات الرسمية التي يتقاضاها القائم بإدارة الحكومة.
- ب- دخل أية سلطة محلية بالقدر الذي لا يكون فيه ذلك الدخل مستمداً من حرفة تتعاطاها أو عمل تقوم به تلك السلطة المحلية: ويشترط في ذلك أن يجوز للمندوب السامي في المجلس أن يصدر أمراً أو مرسوماً يقضي فيه بإعفاء الدخل الذي تجنيه أية سلطة محلية من أية حرفة تتعاطاها أو عمل تقوم به، إذا اقتنع أن هذا الإعفاء يتفق والمصلحة العامة، على أن يكون ذلك خاضعاً للشروط التي يفرضها المندوب السامي في ذلك الأمر أو المرسوم ومحصوراً في المدة المعينة فيه.
- ج- دخل أية جمعية تعاون بالقدر الذي يكون فيه ذلك الدخل مستمداً من التعامل مع الأعضاء: ويشترط في ذلك أن يجوز للمندوب السامي في المجلس أن يعفى من الضريبة، الدخل الذي تجنيه أية جمعية من جمعيات التعاون من التعامل مع أشخاص ليسوا من أعضائها، إذا أوصى بهذا الإعفاء مسجل جمعيات التعاون، واقتنع المندوب السامي بأن ذلك الإعفاء يتفق والمصلحة العامة
- د- دخل أي صندوق ادخار ألقته سلطة محلية بصورة مشروعة.
- هـ- دخل أي صندوق تقاعد أو صندوق ادخار أو أي صندوق آخر يوافق عليه المفوض.
- و- دخل أي مؤسسة دينية أو خيرية أو تعليمية ذات صفة عامة أو خاصة منذ انشائها، بالقدر الذي لا يكون فيه ذلك الدخل مستمداً من حرفة تتعاطاها أو عمل تقوم به تلك المؤسسة، ودخل الأوقاف ذات الصبغة العامة على أن تخضع فئات الرسوم التي تستوفيها

المؤسسات التعليمية الخاصة من الطلاب المتحقين بها أو المنتسبين إليها لرقابة وموافقة مدير التعليم والثقافة.

ز - المخصصات التي تدفع لأعضاء السلك القنصلي الدائمين للبلاد الأجنبية، لقاء اضطلاعهم بمناصبهم، أو لقاء الخدمات التي يؤدونها بصفتهم الرسمية.

ح - رواتب التقاعد التي يتقاضاها الجرحى وذوو العاهات لقاء ما أصابهم من جروح أو عاهات من جراء الحرب

ط - أي مبلغ مقطوع يقبض كمكافأة لدى اعتزال الخدمة أو الوفاة، أو كتعويض مقطوع مقابل الوفاة أو الإصابة بأذى.

ي - الأرباح التي يجنيها صاحب سفينة غير مقيم، وفقاً للتعريف المحدد لهذا التعبير في المادة 20 من هذا القانون، بشرط أن تكون البلاد التي ينتمي لها صاحب السفينة غير المقيم قد منحت أصحاب السفن غير المقيمين في تلك البلاد والمقيمين في فلسطين، إعفاءً مماثلاً لهذا الإعفاء. وإذا لم تكن تلك البلاد هي المملكة المتحدة، يشترط أن تكون قد منحت إعفاء كهذا لغير المقيمين فيها من أصحاب السفن المقيمين في المملكة المتحدة.

ك - ذلك الجزء من الدخل الذي يجنيه أي شخص من امتياز منحه إياه المندوب السامي، مما يجوز إعفاؤه من الضريبة بموجب شروط ذلك الامتياز: ويشترط في ذلك أن لا يفسر أي حكم من أحكام هذه المادة بأنه يعفى من الضريبة أية حصص أرباح أو فوائد، أو علاوات أو رواتب أو أجور دفعت كلها أو دفع بعضها من الدخل المعفى من الضريبة على الوجه المذكور آنفاً، بعد أن تصبح تلك المبالغ في أيدي مستلميها.

ل - الدخل من أرباح الأسهم الموزعة من قبل شركة دفعت الضريبة بمقتضى أحكام المادة (30) من هذا القانون المادة 9 "يجوز للمندوب السامي أن يقضي، بمنشور ينشر في الوقائع الفلسطينية، بإعفاء أي قرض مؤمن بإيرادات فلسطين العامة من الضريبة، إما إعفاءً محصوراً في الفائدة التي تدفع للأشخاص غير المقيمين في فلسطين. وعند صدور مثل هذا المنشور تعفى فائدة ذلك القرض من ضريبة الدخل اعتباراً من التاريخ المذكور في المنشور وإلى المدى المعين به.

المادة 10: " لا تستحق الضريبة عن أي دخل يجنى خارج فلسطين ويقبضه فيها شخص يقيم في فلسطين لقضاء غاية مؤقتة فقط، دون أن تكون له نية تثبيت إقامته فيها، إذا كانت مدة أو مدد إقامته الفعلية في فلسطين، خلال السنة السابقة لسنة التقدير، لا يبلغ مجموعها السنة أشهر " (سيسالم وآخرون، 1982، ص 13-15).

أمر رقم 294 لسنة 1954 " يعفى من ضريبة الدخل جميع موظفي وكالة الإغاثة الدولية في المنطقة الخاضعة لرقابة القوات المصرية بفلسطين عن مرتباتهم التي يتقاضونها من تلك الهيئة.

"صدر في غزة بتاريخ 1954/3/24 ونشر بالعدد الثاني والثلاثون من الوقائع الفلسطينية المؤرخ في 1954/4/1.

أمر رقم 537 لسنة 1957 "يعفى البنك العقاري العربي من ضريبة الدخل ويشمل الإعفاء ضريبة الدخل المستحقة عليه قبل سريان هذا الأمر" صدر في غزة بتاريخ 1957/9/4 ونشر بالعدد الثمانون من الوقائع الفلسطينية المؤرخ في 1957/9/15 (سيسالم وآخرون، 1982).

دخل أي مشروع حاصل على إعفاء بموجب قانون الاستثمار.

4.3.1.6 مصادر البيانات المتعلقة بدخل المكلف:

يتم الحصول على البيانات المتعلقة بدخل المكلف بالطرق التالية:

1- الإقرار الضريبي المقدم من المكلف فقد ألزم القانون المكلف بتقديم الإقرار الضريبي والذي يشمل كشفاً بنتيجة أعماله الخاضعة للضريبة حسب القانون، كما ورد في نص المادة 43: (1) "يجوز لمأمور التقدير أن يكلف أي شخص بإشعار خطي يرسله إليه أن يزوده بكشف عن دخله والتفاصيل الأخرى التي تتطلبها غايات هذا القانون فيما يتعلق بدخله الخاضع للضريبة خلال مدة معقولة لا تقل عن ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه ذلك الإشعار.

(2) إذا لم يتسلم شخص خاضع للضريبة الإشعار المذكور في الفقرة (1) من هذه المادة قبل اليوم العشرين من شهر أيلول من أية سنة ويكون من واجبه أن يبلغ إشعاراً لمأمور التقدير قبل اليوم الأول من شهر تشرين أيلول من تلك السنة بأنه خاضع للضريبة وكل من تخلف عن تبليغ هذا الإشعار أو أهمل تبليغه يعتبر أنه ارتكب جرماً خلافاً لأحكام هذا القانون" (سيسالم وآخرون، 1982، ص 47).

كما حدد القانون موعداً نهائياً لتقديم الكشف كما جاء في المادة السابقة 43ج* (أ) "يقدم الكشف بموجب المادة 43 إلى مأمور التقدير في موعد أقصاه 30 نيسان من كل سنة".

(ب) على الرغم مما ورد في الفقرة (أ): (1) كل شخص يستند كشفه إلى مجموعة دفاتر حسابية كاملة حسب الطريقة المزدوجة أن يقدم الكشف في موعد أقصاه 31 أيار من كل سنة" (كلاب، 1992، ص 46).

كما أتاح القانون للمكلف الذي له مواعيد خاصة لاحتساب دخله (أي السنة المالية تبدأ في موعد غير الموعد المعمول به العادي) أن يقدم الكشف المذكور في موعد لا يتأخر عن مضي خمسة أشهر من تاريخ انتهاء مدة التقدير الخاصة. " 43 ج(2) كل شخص قرر

مأمور التقدير بموجب المادة 7 أن يحسب دخله حسب مدة تقدير خاصة عليه أن يقدم الكشف المذكور في موعد لا يتأخر عن مضي خمسة أشهر من تاريخ انتهاء مدة التقدير الخاصة " (كلاب، 1992، ص 46).

2- الإقرار المقدم من الغير: ويكون من قبل الجهات التي يشتغل معها المكلف كما في حالة الرواتب والأجور، أو الجهات التي يورّد لها المكلف، أو التي يستثمر فيها أمواله مثل فوائد وأرباح الأسهم لدى الشركات المساهمة والبنوك. وهو ما ذكر في نص المادة 45 (4) "يجوز لمأمور التقدير استدعاء كل شخص له علاقة مهنية مع المكلف ويرى أن بإمكانه أن يدلي بشهادة بخصوص الدخل، للحضور أمامه واستجوابه مع اليمين أو بدون يمين وتكليفه بأن يقدم له المستندات المتعلقة بذلك الدخل غير أنه لا يجوز له استجواب أي موظف أو وكيل أو مستخدم لدى المكلف أو أي شخص آخر يعمل لديه على أساس من الثقة الشخصية إلاّ بناء على طلب المكلف كما لا يجوز لمأمور التقدير بمبادرته استجواب زوج المكلف بالضريبة أو أولاده أو والديه " (كلاب، 1992، ص 49).

كما ورد في نص المادة 47

- (1) "يجوز لمأمور التقدير أن يكلف أي موظف من موظفي الحكومة أو من موظفي أية سلطة محلية أو هيئة عمومية أخرى أن يزوده بما قد يكون في حيازته من التفاصيل اللازمة لغايات هذا القانون: ويشترط في ذلك أن لا يكره الموظف المذكور، بحكم هذه المادة على إفشاء أية تفاصيل يكون ملزماً بحكم القانون بالمحافظة على كتمانها.
 - (2) يترتب على كل مستخدم لدى تكليفه بذلك بإشعار من مأمور التقدير أن يُعدّ ويقدم خلال المدة المحددة في الإشعار كشفاً عن أي سنة يتضمن :-
 - أ- أسماء الأشخاص المستخدمين لديه ومحالّ إقامتهم
 - ب- والدفعات والعلاوات التي تدفع لأولئك الأشخاص مقابل استخدامهم ذلك، باستثناء الأشخاص غير المستخدمين في عمل آخر الذين لا تزيد الأجور التي يتقاضاها كل منهم عن عمله في تلك السنة عن مائتي جنيه. وتسري على مثل هذا الكشف أحكام هذا القانون المتعلقة بالتخلف عن تقديم الكشوف أو التفاصيل التي يطلبها مأمور التقدير".
- كذلك نصت المادة 49: "إذا حدث أن قام شخص: بقبض ربح أو دخل ينطبق عليه هذا القانون وكان هذا الدخل يخص شخصاً آخر أو يدفع أي ربح أو دخل كهذا إلى شخص آخر أو لأمره. فيجوز لمأمور التقدير أن يرسل إلى الشخص المذكور إشعاراً يكلفه فيه أن يُقدّم خلال مدة يحددها في الإشعار، بحيث لا تقل عن ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ كشفاً يتضمن: بياناً صحيحاً ومضبوطاً بمقدار الربح أو الدخل المذكور بكامله واسم وعنوان كل شخص يخصه ذلك الربح أو الدخل " (سيسالم و آخرون، 1982، ص 51).

3- بيانات يتم الحصول عليها من قبل مفتشي الضرائب من خلال البحث والتحري

والكشوف الميدانية لمواقع العمل، وقد نصت المادة 45 "

(1) يجوز لمأمور التقدير، رغبة في الحصول على المعلومات التامة فيما يتعلق بدخل أي شخص، أن يرسل إلى ذلك الشخص إشعاراً يكلفه فيه أن يعد ويقدم إليه خلال مدة معقولة، أي كشف يعينه في الإشعار، و/أو أن يحضر بنفسه أو بواسطة وكيل عنه أمام مأمور التقدير ويبرز للفحص الدفاتر أو المستندات أو الحسابات أو الكشوف التي يرى مأمور التقدير لزوماً لفحصها. "

(2) لمأمور التقدير أو الموظف الذي يفوضه بذلك خطياً أن يدخل إلى أي مكان تُمارس فيه حرفة أو مرتزق وأن يفحص موجودات المحل والصندوق و المكائن والسجلات والحسابات والمستندات والقوائم وغيرها من الوثائق المتعلقة بتلك الحرفة أو بذلك المرتزق وأن يطلب الإيضاحات المتعلقة بذلك، كما يجوز أن يكلف صاحب الحرفة أو المرتزق أو الموظف المسئول هناك بأن يطلعه على مكان وجود السجلات والحسابات والمستندات المذكورة وأن يدخل إلى مكان وجودها ويفحصها وأن يطلب تزويده بالإيضاحات كلما رأى ذلك ضرورياً لضمان تطبيق أحكام القانون أو للحيلولة دون التملص من تطبيقها " (سيسالم وآخرون، 1982، ص 48).

4- البيانات المتعلقة بحجم صفقات المكلف ويتم الحصول عليها من دائرة ضريبة القيمة

المضافة⁽¹⁾ حيث يتم اعتمادها أساساً لتقدير دخل المكلف، ومن ثم تقدير الضريبة المترتبة بناءً عليه. وقد صدر في عهد الاحتلال لقطاع غزة تصريح بإعطاء مثل هذه المعلومات بالأمر العسكري رقم (915)⁽²⁾ -2- "على الرغم مما ورد في أي تشريع أو تشريع أمن يجوز لكل سلطة ضريبية أن تزود أية سلطة ضريبية أخرى في المنطقة أو في منطقة أخرى يسيطر عليها جيش الدفاع الإسرائيلي بالمعلومات التي يجوز للسلطة التي تتلقاها أن تطلبها أو أن تتلقاها بمقتضى أي تشريع أو تشريع أمن من كل مصدر آخر " (كلاب، 1992، ص 107).

4.3.2 المعالجة (إجراءات التقدير):

وتشمل جميع الإجراءات التي تتبع لتحديد الوعاء الضريبي و احتساب الضريبة المترتبة على المكلف طبقاً للقانون الضريبي السائد رقم 13 لسنة 1947م.

(1) يوجد اتصال من خلال الحاسوب مع دائرة القيمة المضافة، حيث يتم طباعة كشف الصفقات في دائرة ضريبة الدخل.
(2) الأمر لم يدرج في جدول الأوامر العسكرية التي تم إلغاؤها بقرار الرئيس عرفات رقم (20) لسنة 1998م، أي أنه لا يزال ساري المفعول.

4.3.2.1 أساس التقدير:

ولما كانت الضريبة سنوية، فإن هذه الإجراءات تتكرر في كل سنة تقدير. وتكون في السنة التالية مباشرة لسنة تحقق الدخل، حيث يتم احتساب الدخل في نهاية السنة المالية. كما ورد في المادة 6 (1) مع مراعاة أحكام الفقرة (2) من هذه المادة، تفرض الضريبة وتستوفى وتجبى في كل سنة من سني التقدير، عن الدخل الذي جناه الشخص في السنة السابقة مباشرة لسنة التقدير، وإن كان مصدر الدخل قد انقطع قبل سنة التقدير أو خلالها.

(2) إذا حدث أن انقطع شخص عن حيازة مصدر من مصادر الدخل من صنف خاضع للضريبة بمقتضى البند (ب) أو البند (هـ) من الفقرة (1) من المادة الخامسة، خلال أية سنة من سني التقدير، (ويشار إليها في هذه الفقرة بعبارة "سنة التقدير المبحوث عنها")، وكان قد فرض على ذلك الشخص ضريبة عن الدخل الذي تأتي له من ذلك المصدر عن سنة التقدير المنتهية في 31 آذار سنة 1942، تفرض الضريبة وتستوفى وتجبى عن الدخل المتأتي من ذلك المصدر عن سنة التقدير المبحوث عنها كما لو كان دخلاً متأتياً خلال السنة السابقة مباشرة لسنة التقدير، ولا تفرض الضريبة ولا تستوفى ولا تجبى عن ذلك الدخل عن سنة التقدير التي تلي مباشرة سنة التقدير المبحوث عنها أو عن الدخل الحقيقي المتأتي من ذلك المصدر عن السنة التي تسبق مباشرة سنة التقدير.

4.3.2.2 كيفية تحديد الدخل الخاضع للضريبة:

لتحديد الدخل الخاضع للضريبة والذي يتم احتساب الضريبة بناءً عليه من خلال تطبيق الأسعار الضريبية (نسبة الضريبة وحسب الشرائح الضريبية) يتم الالتزام بالإجراءات المحددة في القانون الذي تضمنته المادة 11(1) "للتحقق من مقدار دخل أي شخص خاضع للضريبة، تنزل النفقات والمصاريف التي تكبدها ذلك الشخص كلياً في سبيل جني الدخل دون سواء، خلال السنة السابقة لسنة التقدير، بما فيها :-

أ- المبالغ الواجبة الدفع على ذلك الشخص كفائدة مال اقترضه، إذا اقتنع مأمور التقدير بأن تلك الفائدة هي مستحقة عن رأس مال استثمر في إنتاج الدخل.

ب- بدل الإيجار الذي دفعه أي مستأجر عن أرض أو أبنية يشغلها من أجل إنتاج الدخل.

ج- إذا حدث أن أنفق شخص من الأشخاص يتعاطى حرفة أو عملاً أو صناعة أو مهنة، مبلغاً من المال في استبدال آلات أو ماكنات كان يستعملها أو يستخدمها في الحرفة أو العمل أو الصناعة أو المهنة المشار إليها، وبطل استعمالها، ينزل مبلغ يساوي ثمن الآلات أو الماكينات المستبدلة، مطروحاً منه مبلغ يمثل مجموع قيمة الاستهلاك والتلف الذي حصل في قيمة الآلات أو الماكينات من جراء البلى والاستعمال مع الثمن المتحصل من بيعها، أو ثمن الآلات أو الماكينات الجديدة أيهما كان الأقل.

د- أي مبلغ صرف على ترميم العقارات و إصلاح الآلات والماكنات المستعملة في إنتاج الدخل، أو على تجديد أو تصليح أو تغيير أية أدوات أو آنية أو مواد استعملت على ذلك الوجه.

ه- الديون الهالكة المتسببة عن أية حرفة أو عمل أو مهنة أو صناعة، إذا ثبت لمأمور التقدير أنها أصبحت هالكة خلال السنة السابقة لسنة التقدير مباشرة، والديون المشكوك فيها إلى المدى الذي يقدر فيه، تقديراً يقنع معه مأمور التقدير أنها أصبحت ديوناً هالكة خلال السنة المذكورة، ولو أن تلك الديون الهالكة أو المشكوك فيها كانت مستحقة الدفع قبل بدء السنة المشار إليها. ويشترط في ذلك أن كل مبلغ يسترد في تلك السنة من المبالغ التي شطبت في السابق، أو سمح بتنزيلها باعتبارها ديوناً هالكة أو مشكوكاً فيها، يعتبر فيما يتعلق بغايات هذا القانون، من إيرادات الحرفة أو العمل أو المهنة أو الصناعة المبحوث عنها، خلال تلك السنة.

و- كل مبلغ يدفعه أي مستخدم بمثابة مساهمة سنوية اعتيادية إلى صندوق تقاعد، أو صندوق ادخار، أو إلى أية جمعية أو صندوق آخر قد يوافق المفوض عليه، وجميع أو بعض المبلغ الذي يدفعه المستخدم، خلاف المساهمة السنوية الاعتيادية، بموافقة المفوض لصندوق تقاعد، أو صندوق ادخار، أو إلى أية جمعية أو صندوق آخر.

ز- كلفة التدابير التي تتخذ لمنع انجراف التربة.

ح- نفقات الاحتياطات التي تتخذ للوقاية من الغارات الجوية.

ط- ينزل عن استهلاك وتلف أية بناية تحتوي على ماكنات شغالة وتستعمل كلياً أو بصورة رئيسية من أجل تشغيل تلك الماكنات، وعن استهلاك وتلف الماكنات أو الآلات أو المفروشات التي يملكها المالك ويستعملها في الحرفة أو العمل أو المهنة أو الصناعة التي يتعاطاها، مبلغ يساوي نسبة مئوية معينة من كلفتها الأصلية التي دفعها المالك، وفقاً لما قد يقرر لأية حالة أو صنف من الحالات، باستثناء قيمة الأرض التي تقوم عليها البناية، إذا كان موضوع البحث يتناول بناية... (سيسالم وآخرون، 1982، ص 15-17).

4.3.2.3 متى تبدأ عملية التقدير؟

تبدأ إجراءات التقدير بعد إعطاء المالك المهلة القانونية لتقديم الكشف المطلوب كما نصت المادة 55(1):

1 - "يياشر مأمور التقدير تقدير الضريبة المستحقة على كل مكلف، حالما يمكنه بعد انتهاء المهلة المعطاة للمكلف لتقديم الكشف المختص به" (سيسالم وآخرون، 1982، ص 54).

وهي حتى 30 أبريل أي يبدأ التقدير من بداية شهر مايو بالنسبة للأفراد حسب القانون، و 31 مايو لتقديم الحسابات (الميزانية والأرباح والخسائر) أي بداية التقدير في هذه الحالة هي الأول

من يونيو. وإن كان في الواقع يتم التقدير للملفات الفردية المقدمة للإقرارات (وقد يحدث ذلك بالنسبة للميزانيات في حالة تقديمها قبل الموعد المحدد) قبل هذا التاريخ فقد يبدأ من بداية شهر يناير، حسب توجه بعض المكلفين لإنهاء ملفاتهم مبكراً للتخلص من عبء الضريبة، وتفايداً لدفع غرامة تأخير.

4.3.2.4 طرق وإجراءات التقدير:

تحدد طريقة وإجراءات التقدير بكيفية الحصول على البيانات المتعلقة بالدخل، بتقديم الإقرار أم بدون إقرار؟ وفي حالة تقديم الإقرار ما نوع الإقرار؟ وما مدى صحة هذا الإقرار؟. وهو ما تضمنته المادة 55 (2) " في الأحوال التي يقدم فيها شخص من الأشخاص أي كشف، يجوز لمأمور التقدير :-

أ- أن يقبل الكشف كما هو و يجري التقدير على أساسه، أو
ب- أن يقرر مبلغ دخل ذلك الشخص الخاضع للضريبة، وأن يقدر عليه مقدار الضريبة تبعاً لذلك، إذا كان لديه أسباب تدعوه إلى الاعتقاد بأن الكشف ليس بصحيح، بحسب حكمه.
(3) في الأحوال التي لا يقدم فيها شخص من الأشخاص أي كشف، ويرى مأمور التقدير أن ذلك الشخص مكلف بدفع ضريبة، جوز لمأمور التقدير أن يحدد دخل ذلك الشخص الخاضع للضريبة مستعملاً في ذلك فطنته ودرايته وان يقدر عندئذ الضريبة المستحقة على ذلك الشخص تبعاً لذلك. ولكن هذا التقدير لا يؤثر في التبعة التي تقع على ذلك الشخص من جراء تخلفه عن تقديم الكشف أو إهمال تقديمه" (سيسالم و آخرون، 1982، ص54).

64 و (1) _ (أ) إذا تخلف شخص عن تقديم الكشف في الموعد المحدد في المادة 43 ج أو في موعد آخر كان قد تحدد في حالة التأجيل بموجب المادة 43 فتفرض عليه عن كل شهر من التأخر غرامة مقدارها 3% من مبلغ الضريبة للسنة الضريبية الأخيرة التي ألزم بدفع الضريبة عنها بموجب المادة 55 أو 3% من مبلغ الضريبة بمقتضى الكشف الذي قدم متأخراً أيهما أعلى، وإذا لم يكن ذلك الشخص ملزماً بالضريبة في سنة ضريبية سابقة ولم يكن ملزماً بالضريبة بمقتضى الكشف الذي قدم متأخراً فيجوز لمأمور التقدير أن يفرض عليه عن كل شهر من التأخر غرامة مقدارها 80 شيكل جديد " (كلاب، 1992، ص68).

وتختلف إجراءات التقدير باختلاف طرق تقديم البيانات المتعلقة بالدخل، ومصادرها، وطبيعتها.

(1) أمر رقم 915 لسنة 1989

أولاً: في حالة تقديم المكلف للإقرار الذاتي :

تختلف طريقة، وإجراءات التقدير في هذه الحالة تبعاً للإقرار المقدم، وهو إما كشف الدخل أو الميزانية (حساب أرباح وخسائر، وقائمة الميزانية العمومية).

ووفقاً لقانون الشركات، فإن الشركات المساهمة ملزمة بحفظ دفاتر حسابات منظمة بمقتضى المادة 106 (1)، " يقتضي على أعضاء مجلس الإدارة أن يتخذوا التدابير لتنظيم ميزانية سنوية لغاية تاريخ وضع حساب الأرباح والخسائر أو الإيرادات والمصروفات حسب مقتضى الحال، ولتقديمها في الاجتماع العام،..... المادة 106(4) وتكون الحسابات مدققة من قبل محاسب قانوني، يعد تقرير بنتيجة فحصه. كما ورد في قانون الشركات المعمول به في المواد (105)، (109)، (110).

المادة 105 (1) " يقتضي أن تعين كل شركة في اجتماعها القانوني وفي كل اجتماع عام فاحص حسابات واحد أو أكثر للقيام بفحص حساباتها لحين انعقاد الاجتماع العام السنوي التالي. "

المادة 109 (1) "يقدم فاحصو الحسابات تقريراً إلى الأعضاء عن الحسابات التي فحصوها وعن كل ميزانية تعرض في اجتماع الشركة العام أثناء مدة تعيينهم"

المادة 110 (1) "توقع الميزانية من قبل عضوين من أعضاء مجلس إدارة الشركة بالنيابة عن المجلس، وإذا كانت الشركة خصوصية فتوقع من قبل عضو واحد على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة ويرفق بها تقرير فاحصي الحسابات " (سيسالم وآخرون، 1993).

أما بالنسبة للمكلف الفرد، والشركات العادية فغير ملزمين حسب قانون الشركات بتقديم ميزانية عمومية، وهذا لا يعني عدم مسكهم لحسابات نظامية، حيث يتم إلزامهم بذلك تبعاً لنوع وحجم النشاط الذي يمارسونه، بموجب الأنظمة الخاصة بضريبة القيمة المضافة، والتي تحدد نوع الدفاتر والطرق والأنظمة المحاسبية اللازم التقيد بها، كما أنه من حق مأمور التقدير لضريبة الدخل أن يطلب من أي مكلف مسك حسابات منظمة وهو ما ورد في المادة 43 (د)⁽¹⁾ يجوز للمسئول أن يصدر قواعد يلزم بموجبها الشركة العادية بتقديم كشف مصادق عليه من قبل فاحص حسابات ومنسفاً من قبله لأغراض الضريبة " (كلاب، 1992، ص 45).

وفي المادة 44 يجوز لمأمور التقدير أن يرسل كلما رأى ذلك ضرورياً، إشعاراً خطياً إلى أي شخص يكلفه فيه أن يعد ويقدم إليه كشفاً إضافياً، أو كشفاً مسهباً، بشأن أية مسألة من المسائل التي يقضي هذا القانون أو يتطلب تقديم كشف بها، خلال مدة معقولة يحددها في الإشعار. "

44 (أ) يجوز لرئيس الإدارة المدنية لأغراض التقدير أن يصدر أنظمة بوجه عام لفئة معينة من المكلفين بشأن تنظيم دفاتر حسابية بالدخل المتأتي من الأشغال أو الحرف كما يجوز له أن

(1) أمر رقم 995 لسنة 1989.

يضع في ذلك النظام قواعد بشأن طريقة تنظيم الدفاتر بما في ذلك الزام المكلف بأن يطلب ممن يقيم معه أية علاقة عمل بأن يعطي للمكلف بياناته الشخصية وأن يثبت هويته. " ومتى طلب ذلك فيصبح المكلف ملزماً بذلك، استناداً للمادة 44 (ب) "إذا صدر النظام بموجب الفقرة (أ) فيجوز للمسئول أو لمن يفوضه لهذا الغرض أن يرفض قبول الحسابات التي لا تستند إلى دفاتر حسابية منظمة بموجب النظام إذا كان الانحراف عن أحكام النظام أو كانت العيوب التي وجدت في الدفاتر الحسابية جوهرية من أجل تحديد الدخل. "

(ج) إذا رفض المسئول أو من يفوضه لهذا الغرض قبول الحسابات بمقتضى الفقرة (ب) أو رفض قبول الدفاتر الحسابية لوجود عيوب فيها كما ذكر وجب عليه أن يرسل إشعاراً بذلك إلى المكلف مشيراً فيه إلى أسباب قراره.

(د) يمكن الاعتراض على قرار المسئول أو من عينه بمقتضى الفقرة (ج) أمام لجنة الاعتراض خلال 30 يوماً من تاريخ تسلم الإشعار" (كلا ب، 1992، ص 47، 48).

أ- إجراءات التقدير في حالة تقديم كشف الدخل (الصفقات):

كشف الدخل هو الإقرار⁽¹⁾ الضريبي الذي يحدد قيمة الصفقات والنفقات بصورة إجمالية غير مفصلة ويحدد ممتلكات الفرد الشخصية، والبيانات الشخصية للمكلف، ويقدم من قبل الأفراد الطبيعيين مع إرفاق دفتر دفعات القيمة المضافة. هذا الإقرار في الواقع لا يعطى الاهتمام الكافي من قبل المكلف حيث يعتبر تقديمه مجرد روتين⁽²⁾، حيث لا يتم تعبئته كما يجب، إذ يقتصر على تعبئة الاسم والسنة الضريبية وبعض البيانات الشخصية كعدد الأولاد، والمحاسب، ولا يتضمن أي تحديد للدخل المجمع أو المصروفات ولا يحدد صافي الدخل، ويتم التشطيب على الفراغات المتروكة لتعبئتها، ويقدم بدلاً من ذلك كشف بالصفقات المقدمة لدائرة القيمة المضافة والتي تعتمد كإجمالي دخل، ومنها يحتسب الربح على أساس نسبة من هذه الصفقات. ثم يتم تنزيل الإعفاءات المقررة بموجب القانون، وبذلك يمكن القول مجازاً بأن هذا يمثل نوع من الإقرار يقدمه المكلف، حيث يصرح بحجم دخله الإجمالي وليس صافي الدخل.

(1) مستند ضمن الملاحق، ويقدم من قبل الأفراد (مكلف فرد، وشريك في الشركة العادية ولا يستخدم نموذج إقرار للشركة المساهمة وتعتبر الحسابات الختامية هي الإقرار، ويرفق معه كشف بالصفقات المقدمة للقيمة المضافة، مفرغة من إيصالات الدفع الشهرية للقيمة المضافة) والاثنتان معاً يعتبران مجازاً إقرار المكلف.

(2) بعكس الحال في عهد الاحتلال حيث كان يلزم المكلف بتعبئة الإقرار بدقة وإعادته للدائرة، وكل من يتخلف عن تقديمه، كان يخضع لمحكمة عسكرية، ويغرم مبلغ 500 شيكل جديد (مقابلة مع نبيل المبيض: وهو مدير دائرة الشركات والشئون الفنية بدائرة ضريبة الدخل حالياً، ومركز وحدة الشركات في عهد الاحتلال حتى الاستقالة في الانتفاضة الأولى عام 88).

وتكون طريقة التقدير في هذه الحالة على النحو التالي:

(1) بالنسبة للمكلف الفردي: يقوم الموظف المكلف بإجراء التقدير، بإحضار ملف المكلف من الأرشيف، ودراسة الملف، من حيث مقارنة الصفقات، ونسب الأرباح المقدر على أساسها الدخل الخاضع للضريبة وطبيعة وحجم النشاط للسنوات السابقة مع المقدم للسنة المراد تقديرها. كما يتم القيام بكشف ميداني لمحل العمل، ويتم كتابة تقرير من قبل لجنة الكشف الخارجي ويرفق في الملف، حيث يستعين المفتش بنتيجة الكشف في تقدير دخل المكلف.

ثم يتم استدعاء المكلف ويتم عمل محضر للمكلف حيث يقوم المفتش المفوض بإنهاء التقدير بطرح الأسئلة التي تساعد في التعرف على حقيقة دخل المكلف، ويعتبر إقراراً من المكلف حيث يتم توقيع المكلف على المحضر، ويقر بصحة هذه الأقوال، و رغم تعليمات الإدارة للمفتشين بضرورة الالتزام بعمل هذا المحضر في كل عملية تقدير أي سنوياً (وهو ما كان معمولاً به في عهد الاحتلال حتى في حالة الشركات المساهمة وبالرغم من تقديم الحسابات)⁽¹⁾ إلا أنه لا يوجد التزام بذلك من قبل المفتشين في جميع الأقسام، وإن كان يتم مناقشة المكلف شفهيّاً أحياناً ولكن دون كتابة محضر وتوقيع المكلف عليه.

ثم يتم تحديد نسبة الربح التي سيتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة على أساسها، استناداً للمعلومات التي تم تجميعها من المصادر المتوفرة وبالتوفيق بين نسب السنوات السابقة والنسب الاسترشادية⁽²⁾ الموضوعية من قبل الدائرة، ويتم التفاوض على هذه النسبة مع المكلف أو وكيله المحاسب، حتى يتم الوصول إلى اتفاق بين الطرفين تحدد الضريبة بناءً عليه، ومن ثم يقوم المفتش بتحديد الدخل بناءً على النسبة المتفق عليها، ثم يخصم منه الإعفاءات المقررة للمكلف حسب القانون من أعباء عائلية وغيرها، للوصول لصافي الدخل الخاضع للضريبة، الذي يتم احتساب الضريبة عليه وفق الشرائح والنسب الضريبية المقررة والمعمول بها.

مثال:

بفرض أن المكلف السيد أحمد قدّم إقراراً بقيمة صفقاته التجارية الخاضعة للضريبة للسنة المالية 2002 بقيمة 350000 شيكل حسب كشوف القيمة المضافة، وقد تم الاتفاق مع مفتش الضريبة على تحديد نسبة ربح لهذه الصفقات بعد دراسة السنة السابقة والتي بلغت صفقاته فيها 450000 شيكل، وتم محاسبته عليها بنسبة ربح % 7 و بافتراض أن السيد أحمد متزوج وله ستة أولاد، ويعيل والدته، كما ينفق على ولده الطالب الجامعي. وبعد نقاش وجدال تم التوصل إلى اتفاق مع

(1) مقابلة مع نبيل المبيض، مدير دائرة الشركات والشؤون الفنية حالياً، ومركز وحدة الشركات ما قبل عام 1988م، في عهد الاحتلال.

(2) قائمة النسب الاسترشادية مرفقة ضمن الملاحق، تحديد النسب من قبل الإدارة هي محاولة لتوحيد أسس التحاسب، و لمساعدة المفتش، ولتحقيق العدالة في عملية التقدير.

المفتش على تحديد نسبة ربح للسنة % 8 ويرجع ذلك حسب المتعارف عليه والمتبع (غالباً) في دائرة ضريبة الدخل أنه في حالة نقص الإيرادات يتم رفع نسبة الربح التي يتم التحاسب على أساسها.

ويتم احتساب الضريبة المترتبة على السيد أحمد على النحو التالي:

$$\text{صافي الربح المقدر} = 350000 \times 8\% = 28000 \text{ شيكل}$$

يخصم منه:

أعباء عائلية (م+5)	(10920)
إعفاء طالب جامعي	(4200)
إعالة والدة	(1260)
صافي الدخل الخاضع للضريبة	11620
الضريبة المترتبة على المكلف	(5% × 11620)

$$= 581 \text{ شيكل.}$$

وتكون صيغة القرار كما هو في النموذج المرفق ضمن الملاحق⁽¹⁾ وفي حالة عدم التوصل لاتفاق يتم إجراء التقدير من قبل المفتش حسب قناعته، ويعتبر التقدير في هذه الحالة غائباً، ويتم إرسال إشعار للمكلف بالتقدير⁽²⁾.

وبالنسبة للشركة العادية يتم تقدير صافي الدخل (الربح) للشركة بنفس الطريقة والإجراءات السابقة، ثم يتم توزيعه على الشركاء بنسبة حصصهم، ويتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة لكل شريك (كل شريك هو عبارة عن مكلف مستقل، وله ملف ضريبي خاص به) بجمع دخله من المصادر الأخرى في حالة وجودها مع دخله من نصيبه في الشركة العادية، ثم يتم تحديد الدخل الخاضع للشريك بخصم الإعفاءات المقررة في القانون من مجموع دخوله المحددة مسبقاً، ثم يتم احتساب الضريبة المترتبة عليه بموجب النسب الضريبية حسب الشرائح المعتمدة.

صافي الدخل المعدل أو المقدر للشركة العادية × نسبة حصة الشريك = صافي دخل الشريك
صافي مجموع الدخل للشريك = صافي دخله من الشركة + صافي الدخل من المصادر الأخرى
(راتب، إيجار، سيارات...).

يخصم مجموع الإعفاءات المقررة له (الحد الأدنى للمعيشة، إعالة الزوجة والأولاد لحد 5 أولاد، إعالة الوالدين، إعفاء للطالب الجامعي لحد 2 طالب)

صافي الدخل الخاضع للضريبة للشريك = صافي الدخل المعتمد للشريك - مجموع الإعفاءات القانونية ثم يقسم الدخل حسب الشرائح وتحسب الضريبة حسب النسب المقررة، كما هي في الجدول التالي:

(1) نموذج ضمن الملاحق.

(2) نموذج ضمن الملاحق.

جدول رقم (4.1)

أولاً: الشرائح الضريبية لسنة 1999

الدخل المدور	الدخل	نسبة الضريبة	الضريبة	الضريبة المدورة
1	27500	5 %	1375	1375
66000	38500	10 %	3850	5225
110000	44000	15 %	6600	11825
عن كل شيكل إضافي		20 %		

ثانياً: الشركات المساهمة: تستوفي الضريبة عن دخل الشركات المساهمة بنسبة 20 %

المصدر: السلطة الوطنية، المديرية العامة لضريبي الدخل والأموال بغزة، تعميم داخلي (1999/4/6م).

(2) وأما بالنسبة للشركات المساهمة فإنه في حالة تقديمها لكشف الصفقات وعدم تقديمها للميزانية، تتقدم بطلب خاص للمدير العام لدائرة ضريبة الدخل، تبين فيه أسباب عدم تقديمها للميزانية، وتطلب محاسبتها ضريبياً على أساس صفقات القيمة المضافة. وغالباً ما يوافق المدير العام على ذلك مع اشتراطه أن يتم ذلك لمرة واحدة وعلى أن يتم الالتزام بتقديم الميزانية في السنوات التالية. ومع ذلك توجد بعض الحالات التي يتكرر فيها الطلب لسنوات متتالية (قد تصل لثلاث سنوات) بالرغم من هذا الاشتراط، ويتم محاسبتها حسب صفقات القيمة المضافة بدون تقديم حسابات ختامية (بدون ميزانية).

ولا تختلف إجراءات التقدير للشركة عنها في الملف الفردي، فيما يختص بطريقة تحديد نسبة الربح التي يتم على أساسها تقدير الدخل الخاضع للضريبة، والذي يتم احتساب الضريبة عليه بتطبيق نسبة الضريبة التي تخضع لها الشركات بموجب الشريحة الضريبية المطبقة والسارية المفعول وهي 20% للشركات حسب الشريحة المعتمدة من سنة 1999 م، ويتم احتساب الضريبة كالتالي :

الضريبة المترتبة على الشركة المساهمة =

الدخل الخاضع للضريبة (الدخل المعدل أو المقدر) × 20%.

ورغم عدم اختلاف إجراءات التقدير بالنسبة للملف الفردي عن الشركة المساهمة، إلا أن هناك اختلافاً في نسبة الربح التي تعتمد لكل نوع والتي يتم تحديد صافي الدخل على أساسها، نظراً لاختلاف سعر و نوع الضريبة المفروضة على دخل الأفراد عن المفروض على الشركة المساهمة: حيث تفرض على الأفراد ضرائب تصاعدية حسب الشرائح من 5-20% بينما تفرض على الشركة المساهمة نسبة ثابتة بمعدل 20%، فعند احتساب الضريبة لنفس الدخل من نفس نوع النشاط تكون الضريبة المحتسبة للفرد أقل من الضريبة على الشركة المساهمة حتى بدون خصم الإعفاءات المقررة بموجب القانون، وهي الأعباء العائلية والشخصية وإعالة الوالدين والطالب الجامعي والتي تخفض الدخل الخاضع للضريبة للفرد، بينما لا يوجد إعفاءات

للشركة المساهمة. لذلك يتم محاسبة الأفراد بنسب أرباح أعلى من الشركات المساهمة كما يؤخذ في الحسبان عند تحديد نسبة الربح، عدد الشركاء في حالة الشركات العادية، حيث تزيد النسبة للشركة التي لها عدد من الشركاء عن الشركة لمكلف واحد نظراً لأن الدخل سيتم توزيعه على عدد أكثر وبالتالي يكون الدخل لكل مكلف ضمن شرائح منخفضة الضريبة، و تكون نسبة الربح للشركة المساهمة أقل من الفرد والشركة العادية. ولتوضيح ذلك: بفرض أنه تم تقدير الدخل الصافي من الإيرادات المعلنة والبالغة 3 مليون \$ بنسبة % 7 منها فإن صافي الدخل = 3000000 × 7% = 210000 \$، وفيما يلي جدول يبين الفروق الضريبية المترتبة على نفس الدخل باختلاف طبيعة الشخص المكلف: في حالة الشركة المساهمة، والمكلف الفرد، والشركة العادية المكونة من 3 شركاء بافتراض أن كافة الأفراد لديهم نفس الأعباء العائلية (متزوج وخمسة أبناء).

جدول رقم (4.2)

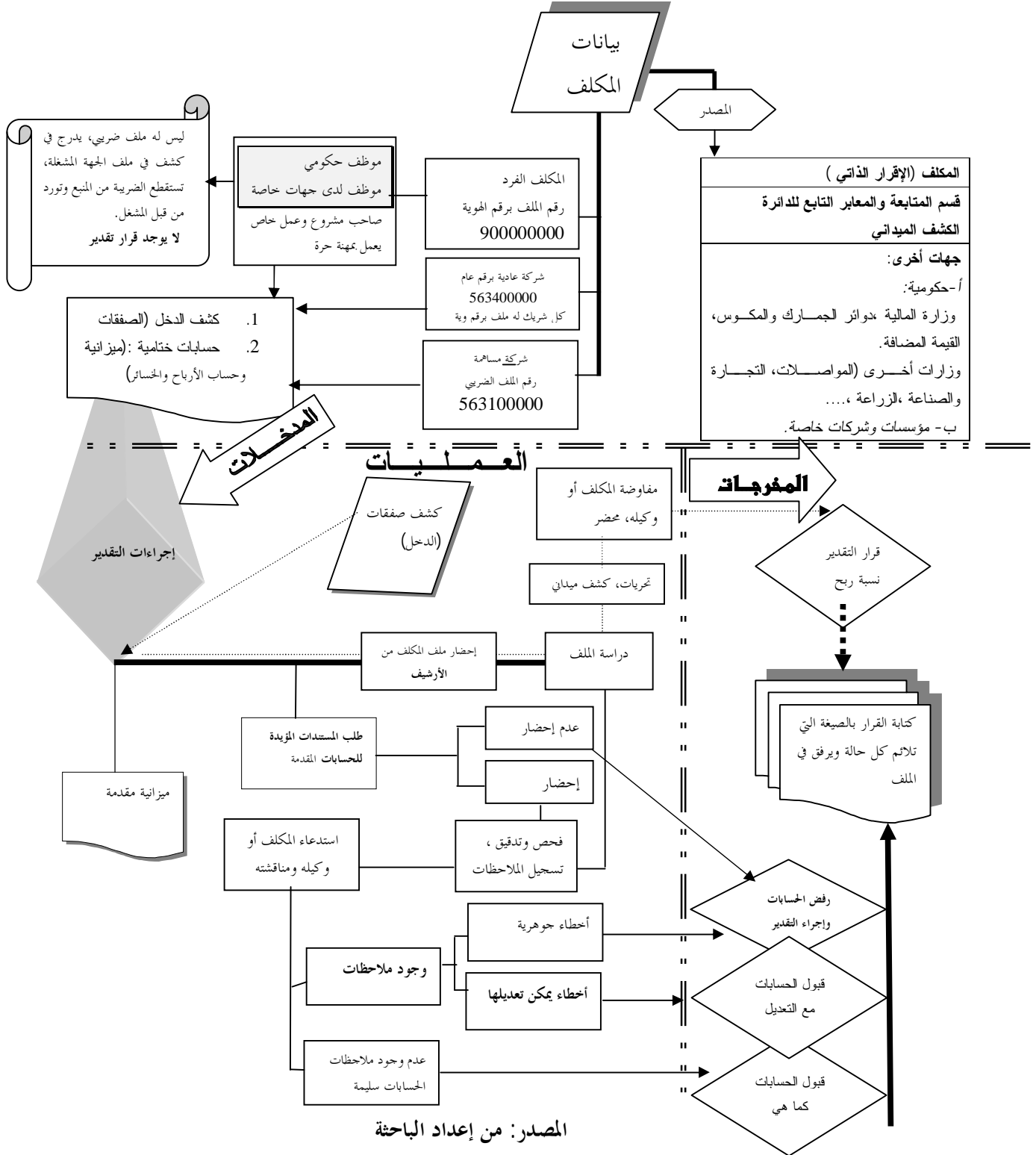
يبين اختلاف قيمة الضريبة المترتبة على المكلف باختلاف الشكل القانوني

شركة عادية (3 شركاء، حصص متساوية)				مكلف فرد	الشركة المساهمة	البيان
ونفس الأعباء						
المجموع	الشريك ج	الشريك ب	الشريك أ			
210000	70000	70000	70000	210000	210000	قيمة صافي الدخل المقدر
17475	5825	5825	5825	31825	42000	الضريبة بدون خصم الإعفاءات الشخصية
32760	10920	10920	10920	10920	-	أعباء عائلية (م + 5) 10920
177240	59080	59080	59080	199080	210000	الدخل الخاضع
13599	4533	4533	4533	29641	42000	الضريبة المترتبة

لذلك من المتعارف عليه عند التحاسب، أن يتم أخذ نوع الملف (فردية، شركة عادية، أو مساهمة) في الاعتبار، وتحديد نسبة الربح على هذا الأساس. ومع ذلك ليس بالضرورة أن يتم ذلك، فقد يتم محاسبة الشركة المساهمة بنسبة ربح أعلى من الفرد أو الشركة العادية.

شكل رقم (4.3)

إجراءات التقدير في حالة تقديم الإقرار الضريبي (ميزانية، كشف الصفقات)



ب - إجراءات التقدير في حالة تقديم الحسابات⁽¹⁾ (الميزانية وحساب الأرباح والخسائر):

إن تقديم المكلف لحسابات نظامية مدارة ومعدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وطبقاً للقانون الضريبي الساري، يعطيه الحق في التمتع بامتيازات نص عليها قانون ضريبة الدخل رقم 13 لسنة 1947 م في المادة 18: "إن التنزيلات المنصوص عليها في المادة الحادية عشرة، و الخصميات المنصوص عليها في المادة الثالثة عشرة ، لا يسمح بها إلا إذا أبرزت حسابات دقيقة لمأمور التقدير على وجه يرضيه ، مع حساب يبين الأرباح الخاضعة للتقدير من تعاطي الحرفة أو التجارة أو المهنة أو الصنعة ".
ومن هذه المزايا:

- ◆ تقاص الخسارة المتحققة فعلاً في إحدى السنوات خلال 6 سنوات متتالية على التعاقب لسنة الخسارة (مادة 13).
- ◆ تنزيل جميع المصاريف التي أنفقت في سبيل تحقيق الدخل والتي نصت عليها (المادة 11).
- ◆ تدوير المبالغ الزائدة عن المبالغ المستحقة (الاستقطاعات) لسنوات مقبلة (السلطة الوطنية الفلسطينية، 1997)

1- إجراءات الاستلام للميزانيات والحسابات المقدمة:

- تقدم الميزانيات والحسابات الختامية الخاصة بالمكلف لدائرة ضريبة الدخل على النحو التالي :
- 1- تقدم الميزانية للقسم المختص للتأشير عليها بموافقة الاستلام⁽²⁾، بعد التأكد من شمولها للبيانات المطلوبة، مثل كشف الرواتب (تسديد استقطاع الرواتب)، كشف جرد بضاعة آخر المدة وكشف الصفقات المقدمة للقيمة المضافة، ثم التأكد من تسديد الربح المعلن.
 - وفي حالة التأخير في تقديم الميزانية عن المهلة المعطاة يتم احتساب غرامة تأخير تقديم ميزانية بواقع % 3 لكل شهر من ضريبة الربح المعلن أو السنة السابقة (المتفق عليها) أيهما أعلى. وفي حالة عدم وجود تقديرات سابقة، وعدم خضوع المكلف للضريبة للسنة المقدم عنها، يتم دفع غرامة عن كل شهر تأخير بقيمة 80 شيكل.
 - 2- وبعد موافقة القسم (بالتأشير على الميزانية) بالاستلام يتوجه المكلف لتسليمها لقسم الأرشيف لتسجيلها في سجل الميزانيات الواردة.

(1) انظر الشكل رقم (4.3) إجراءات التقدير في حالة تقديم الإقرار الضريبي (ميزانية، كشف صفقات).

(2) يشترط لقبول الميزانية أيضاً أن تكون في ملف معتمد من جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، بموجب تعليمات من المدير العام، وتم إلغاء هذا الشرط من العام 2003.

3- يقوم قسم الأرشيف بعد ذلك بتسليمها للقسم المعني أي القسم الذي يتبع له ملف المكلف .

4- ويقوم القسم المختص بتسجيلها في سجل خاص بالميزانيات الواردة لديه .

5- ثم يقوم رئيس القسم بتوزيع الميزانيات على موظفي القسم للقيام بإجراءات التقدير .

2- إجراءات التقدير في حالة الميزانيات المقدمة:

بعد استلام القسم للميزانيات وتسجيلها لديه، تبدأ عملية التقدير . فيقوم المفتش المفوض بإنهاء الملف والقيام بإجراء التقدير بإحضار ملف المكلف من الأرشيف، ثم يقوم بالاتصال بالمحاسب أو المدقق المقدم للميزانية (يوجد توكيل للمحاسب مرفق بالميزانية لمتابعة الملف وتمثيل المكلف لدى دائرة الضريبة) لإبلاغه بإحضار المستندات الخاصة بالحسابات المقدمة إذا كان يرغب بالقيام بالفحص وهذا هو الإجراء الطبيعي. ولكن قد يتم الاتفاق بين المحاسب والمفتش على إنهاء الملف بدون مستندات ويتم الاتفاق على تحديد الضريبة بالنظر للسنوات السابقة، والنسب الاسترشادية الموضوعية في الدائرة.

و في حالة عدم استجابة المحاسب أو المكلف لطلب المفتش الهاتفي، يتم إرسال إشعار⁽¹⁾ إحضار المستندات، وإرسال دعوة حضور⁽²⁾ لإنهاء الملف، ثم إشعار إنذار أخير⁽³⁾، وإذا لم تتم الاستجابة خلال المهلة المحددة في الإشعار يتم إجراء التقدير الجزافي الغيابي، ويتم إرسال إشعار تقدير⁽⁴⁾ للمكلف بقيمة هذا التقدير، فإما أن يقبل المكلف التقدير، وإما أن يعترض على هذا التقدير، مبرراً سبب الاعتراض، ومن ثم يعرض الاعتراض على لجنة الاعتراض للبت فيه فإما قبوله أو رفضه، وفي كلتا الحالتين يتم عمل فصل اعتراض⁽⁵⁾ لتأكيد قرار اللجنة.

أ- في حالة إحضار المستندات :

تبدأ عملية الفحص للحسابات المقدمة والمستندات المؤيدة لها من قبل المفتش المخول بإنهاء الملف وإجراء عملية التقدير، للتأكد من صحتها. وقد يقتصر الفحص على عينة محدودة من المستندات في حالة اقتناع المفتش بصحة الحسابات المقدمة.

وقد يضطر المفتش لتوسيع العينة، أو إجراء فحص شامل وهذا الإجراء يتم بصورة محدودة لما يتطلبه من وقت وجهد.

وعادة يقوم المفتش أولاً بفحص الميزانية والحسابات المقدمة، من حيث الشكل، ومن حيث مراجعة الأرصدة الافتتاحية بمطابقتها مع الأرصدة النهائية للسنة السابقة، مثل رصيد بضاعة أول المدة للسنة الحالية مع آخر المدة للسنة السابقة، وأرصدة الأصول، والتأكد من الالتزام

(1) نموذج ضمن الملاحق.

(2) نموذج ضمن الملاحق.

(3) نموذج ضمن الملاحق.

(4) نموذج ضمن الملاحق.

(5) ضمن الملاحق.

بنسب الإهلاك القانونية للأصول الثابتة، والتأكد من مطابقة الإيرادات المعلنة في الحسابات المقدمة مع المعلن لدائرة القيمة المضافة، من خلال مراجعتها مع كشف الصفقات وإيصالات الدفع للقيمة المضافة وإذا وجد فرق بالزيادة لصالح ضريبة المضافة يتم إضافته للربح إذا لم يكن هناك تفسير مقنع لهذا الفرق.

فإذا وجد في الحسابات المقدمة خطأ واضحاً وجوهرياً، كأن يجد حساب الصندوق دائناً أو تم إخفاء مصاريف ضرورية ولا يتم العمل بدونها، وكانت نسبة إجمالي الربح (ربح المتاجرة) المعلنة غير منطقية، كأن يكون هناك خسارة بدل إجمالي ربح، أو بعيدة عن نسب الأرباح للأعمال المشابهة. وبعد استدعاء المكلف أو المحاسب وإبلاغه بنتيجة الفحص، وبعدم القناعة بهذه الحسابات، تبدأ المساومة لإنهاء الملف وإجراء التقدير إما بالاتفاق دون اعتبار للحسابات المقدمة بل يتم التقدير بالاتفاق مع الأخذ في الاعتبار تقدير السنوات السابقة، والأعمال المشابهة، مع رفض الحسابات في قرار المفتش، وقد لا يتم ذكر رفض الحسابات في قرار المفتش. وإما أن يتم التقدير بتعديل الربح المعلن في الحسابات المقدمة بإضافة البنود التي اكتشفها المفتش مخالفة لما يجب أن يكون، وقد يتم إضافة بنود وهمية في قرار المفتش وكأنها نتيجة لعملية الفحص.

أهم العناصر التي يتم التركيز عليها في حالة إجراء الفحص الحقيقي:

بالإضافة لما ذكر سابقاً حول الفحص الأولي للحسابات، فإنه يتم التركيز على البنود الواردة في :

أ- حساب التشغيل: التحقق من صحة الكميات المستخدمة في عملية الإنتاج والتشغيل من خلال متابعة كرت المخزن، وفواتير الشراء للتأكد من الكميات المصروفة (الصادرة) والواردة للمخازن، وتحديد التكلفة والكمية المنتجة. كما تشمل عملية الفحص مصاريف التصنيع من أجور، ومحروقات وصيانة، واحتساب الإهلاك لآلات التصنيع.

ب- حساب المتاجرة: للتأكد من صحة إجمالي الربح المعلن ويتم ذلك بمراجعة :

1- **بند المشتريات،** للتأكد من صحة المبالغ، عدم وجود مبالغ بدون مستندات، أو لا تخص العمل أو السنة، أو لم يتم إدخال الكميات المشتراة في كرت المخزن للصنف.

2- **بند المبيعات:** التأكد من تسلسل الفواتير، وصحتها أي لا تكون فواتير وهمية، أسعار البيع منطقية وحقيقية، جميع الفواتير الصادرة مدخلة في أستاذ المبيعات، جميع الكميات الصادرة من المخازن صدر بها فواتير مبيعات أو إرساليات وأرقام متسلسلة جميع الكميات الصادرة بإرساليات صدر لها فواتير مبيعات وأدرجت في أستاذ المبيعات.

3- **بضاعة آخر المدة:** التأكد من صحة الأرصدة في كشف الجرد، والتأكد من صحة التقييم وتحميل البضاعة بكافة تكاليف النقل والتخليص في حالة التقييم حسب التكلفة، التأكد من إدراج البضاعة التي لم تصل والتي حملت تكلفتها للمشتريات.

ج- البنود الخاصة بحساب الأرباح والخسائر:

التأكد من مبلغ الرواتب، وأن يكون تم تسديد ضريبة الرواتب (في حالة عدم التسديد لا يعترف ببند الرواتب كمصروف ويتم إضافته للربح المعلن) لدى قسم الاستقطاع، والتأكد من عدم وجود تضخيم في الرواتب أو في عدد الموظفين.

التأكد من وجود مستندات لكل البنود مثل عقد الإيجار، كشف الفوائد من البنك، أي مصاريف مدرجة لها مستند باسم الشركة أو المكلف، وتخص عمله المحقق للدخل المراد محاسبته عليه، وكذلك أية خصومات تكون بموجب القانون (المبيض، 1996).

خلال عملية الفحص يتم تسجيل الملاحظات و الانحرافات التي يتم اكتشافها، ومناقشة المكلف أو وكيله المحاسب بخصوصها لتفسير سبب وجودها، ومن ثم يتم تجميعها وإضافتها لنتيجة الأعمال المعلنة في حالة عدم موافقتها للمبادئ المحاسبية ومخالفتها للقانون الضريبي، ثم يتم احتساب الضريبة حسب النسب والشرائح السارية من سنة 1999م، ويتم كتابة القرار سواء بموافقة المحاسب أم لا، حيث في هذه الحالة لو قدم اعتراض يتم رفضه من قبل اللجنة المختصة بالبت في الاعتراض، كون التقدير تم حسب الأصول ونتيجة للفحص الفعلي.

وهذه الطريقة لا يتم الالتزام بها دائماً، حيث يتم الاتفاق مع المحاسب بعد توضيح الملاحظات التي تم اكتشافها، وقد يستطيع المحاسب تبرير هذه الملاحظات، وإقناع المفتش بصحة الحسابات.

وقد يتم الاتفاق على قبول تعديل الربح المعلن بجزء من الفروق المكتشفة، للوصول إلى نسبة ربح معقولة، وتتفق ونسب الربحية الموضوعة لمثل نشاط المكلف، وتتناسب مع نسب تخليص الملفات المشابهة (نفس نوع النشاط، حجم النشاط، وطبيعته).

ب- حالة عدم تقديم المستندات للميزانيات المقدمة:

في حالة عدم تقديم المستندات المؤيدة للحسابات المقدمة، يتم إجراء التقدير الجزافي، ويتم ذلك إما بالاتفاق بين المفتش والمكلف، أو بدون اتفاق مع المكلف، ثم يتم إشعار المكلف بالتقدير وقد لا يوافق المكلف على هذا التقدير ويقوم بتقديم اعتراض عليه.

ثانياً: حالة عدم تقديم الإقرار:

في حالة تخلف المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي، عادة ما يتم إجراء التقدير الغيابي الجزافي حيث يتم إحضار كشف الصفقات المقدمة للقيمة المضافة لهذا المكلف، ويتم التقدير استناداً إليها وفي حالة عدم وجود صفقات غالباً لا يتم إجراء التقدير إلا في حالة التأكد من

ممارسة المكاف للعمل، وغالباً ما يكون التقدير في هذه الحالة مبالغاً فيه، لحث المكلف للالتزام بتقديم الإقرار، ولذلك غالباً ما يقدم المكلف اعتراض على هذا التقدير.

4.3.3 المخرجات (قرار التقدير):

يعتبر قرار التقدير هو مخرج نظام التقدير، فقد تم جمع البيانات المتعلقة بالمكلف ودخله ثم وخضعت للمعالجة، وهي مراحل وإجراءات التقدير للوصول لتقدير ضريبة الدخل المترتبة على المكلف، والتي يتم تحديدها في قرار التقدير.

4.3.3.1 صيغة قرار التقدير:

أياً كانت طريقة الفحص، أو طريقة التقدير بالاتفاق أو بدونه يتم كتابة القرار⁽¹⁾ من قبل المفتش على النموذج الخاص بالتقدير، وبصيغة تبين وتوضح كيفية الوصول لتقدير الضريبة (أي طريقة التقدير والتحاسب)، وقيمة الدخل الخاضع للضريبة وقيمة الضريبة المترتبة.

مكونات صيغة قرار التقدير:

يحتوي قرار التقدير على الفقرات التالية:

- أ- الفقرة الأولى: وهي عبارة عن تعريف بالمكلف ونوع وطبيعة نشاطه ومكان عمله.
- ب- الفقرة الثانية: وتوضح طريقة التقدير التي اعتمدت، وعلى ماذا استندت و تبين ما إذا تقدم المكلف بالإقرار الضريبي، سواء ميزانية أو كشف الدخل (صفقات القيمة المضافة) أم أن المكلف لم يقدم الإقرار.
- ج- الفقرة الثالثة: تختص هذه الفقرة ببيان التعديلات المضافة على الربح المعلن في حالة تقديم ميزانية هل تم ذلك بالاتفاق، وفي حالة تقديم الكشف حسب الصفقات كيفية التقدير ونسبة الربح التي تم التحاسب على أساسها، ثم تحديد صافي الدخل المقدر للمكلف.
- د- الفقرة الرابعة: وهي فقرة تحديد الضريبة المترتبة على المكلف بعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة، والتأكيد على عدم وجود مصادر دخل أخرى يمكن محاسبة المكلف عليها، وتحسب قيمة الضريبة بالنسبة للشركة المساهمة بضرب صافي الدخل الخاضع في نسبة الضريبة المقررة (20% لسنة 1999)، أما للمكلف الفرد فيتم احتساب الضريبة بعد خصم الإعفاءات المنصوص عليها في القانون مثل الأعباء العائلية والإعالة والطالب الجامعي من صافي الدخل الذي تم تقديره للوصول للدخل الخاضع للضريبة، الذي يتم احتساب الضريبة عليه وفقاً للنسب الضريبية للشرائح المقررة.

(1) نماذج مختلفة لقرار التقدير ضمن الملحقات.

4.3.3.2 أنواع قرارات التقدير ومراحل إجازتها:

1- قرار التقدير نتيجة لفحص الحسابات: ويكون إما

أ- بقبول الحسابات كما هي في حالة قناعة المفتش بصحة الحسابات و تطابقها مع القانون الضريبي. وفي هذه الحالة يعتمد الربح المعلن في الحسابات المقدمة ويتم احتساب الضريبة عليه، والتي تكون مقبولة من المكلف ولا يكون هناك مجال لاعتراضه على التقدير. ومن ثم يعتبر التقدير نهائي بعد توقيع المسؤولين المخولين بالتوقيع على قرار التقدير حسب النظام المتبع.

ب- قبول الحسابات مع إجراء تعديلات على الربح المعلن: يتم تعديل الربح المعلن حسب نتيجة الفحص التي تمت، وبعد مناقشة الملاحظات مع المكلف أو المحاسب الموكل من قبله. وقد يتم الاتفاق على هذه التعديلات، وفي هذه الحالة أيضاً لا يكون هناك حاجة لاعتراض المكلف. و بذلك يكون القرار نهائي بعد توقيعه من المسؤولين. وفي حالة عدم موافقة المكلف أو وكيله على التعديلات، يكون القرار قابلاً للاعتراض عليه من قبل المكلف.

ج- رفض الحسابات: يتم رفض الحسابات في حالة وجود أخطاء جوهرية في الحسابات المقدمة وعدم إفصاحها عن حقيقة دخل المكلف، وفي هذه الحالة يتم إجراء التقدير الجزافي، ويكون ذلك إما بموافقة المكلف، وفي هذه الحالة يتم توقيع اتفاق على هذا التقدير من قبل المكلف والمفتش ولا يخضع هذا القرار لاعتراض المكلف عليه، وحتى لو قدم اعتراض لا يؤخذ به لوجود الاتفاق. وقد لا يوافق المكلف على التقدير، ومن ثم يتم تقدير الضريبة جزافياً، ويرسل إشعاراً بالتقدير للمكلف. ويكون القرار بهذه الحالة تقديراً غيابياً، وغير نهائياً إلا إذا لم يعترض المكلف عليه خلال المدة القانونية.

2- التقدير حسب صفقات القيمة المضافة:

قد يتم تقديم المكلف للصفقات حسب كشوف القيمة المضافة، وقد لا يقدم ولكن يتم الحصول عليها من خلال دائرة القيمة المضافة. وفي هذه الحالة يكون القرار على حالتين هما:

أ- إذا تم التقدير بموافقة المكلف أو وكيله، وفي هذه الحالة يتم توقيع اتفاق على التقدير وقيمة الضريبة، ولا يكون هناك مجال لاعتراض المكلف على التقدير. ويتم اعتبار القرار نهائي بعد اعتماده من قبل المسؤولين حسب النظام المطبق.

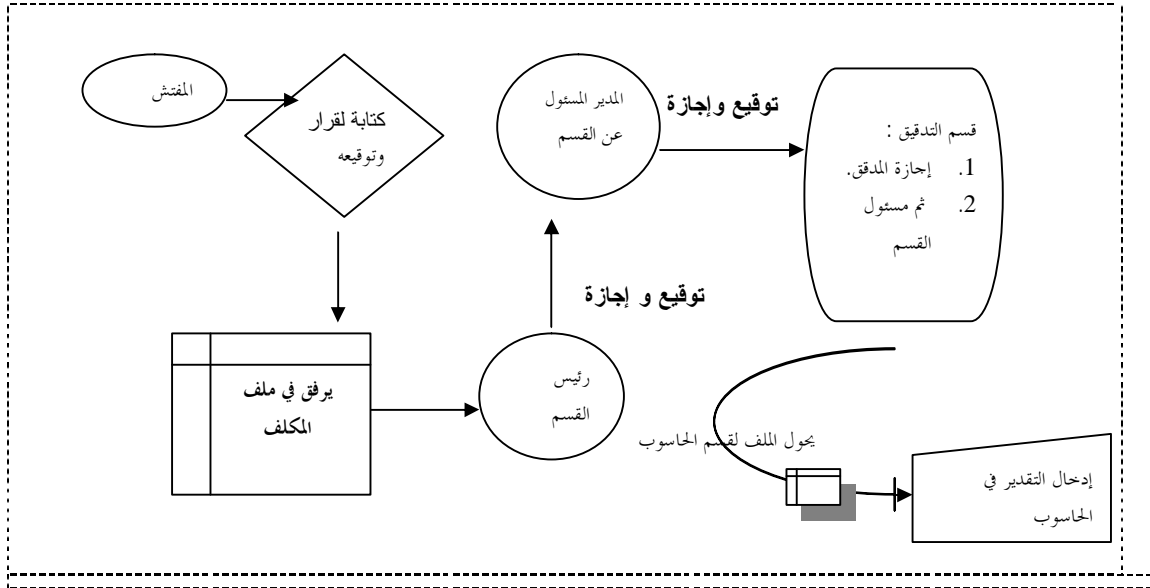
ب- إذا تم التقدير بدون موافقة المكلف أو معرفته (التقدير غيابي) يكون قرار التقدير غير نهائي، ويرسل إشعار بهذا التقدير للمكلف، و تكون هناك فرصة لاعتراض المكلف عليه، إذا أراد ذلك وفي خلال المدة القانونية لتقديم الاعتراض قبل أن يصبح التقدير قطعياً، وفي حالة عدم الاعتراض يصبح التقدير نهائياً.

4.3.3.3 مراحل إجازة قرار التقدير:

بعد كتابة قرار التقدير من قبل المفتش، وتوقيعه عليه، يرسل الملف لرئيس القسم لتوقيعه وإجازته، وبعده يرسل لمدير القسم المختص لتوقيعه وإجازته، ثم يتم تسجيله في سجل الملفات المقدرة لدى القسم، ويرسل الملف لقسم التدقيق حيث يتم إثبات استلام قسم التدقيق للملف بالتوقيع على سجل الملفات للقسم المرسل بالاستلام، وبعد تدقيق الملف بوجه الملف لقسم الكمبيوتر لإدخال التقدير في الكمبيوتر على رقم المشتغل للمكلف.

شكل رقم (4.4)

مراحل إجازة قرار التقدير



المصدر: من إعداد الباحثة

ولكن هل يمر الملف بسهولة حسب المراحل السابقة؟: يمكن للمسئول في كل مرحلة من مراحل إجازة القرار أن لا يوافق على التقدير الذي قام به المفتش، ويعيد الملف للمفتش لإعادة التقدير. إلا أن ذلك يختلف باختلاف طريقة التقدير:

أ- في حالة التقدير حسب كشف القيمة المضافة أي بدون تقديم الميزانية وحساب الأرباح والخسائر، وفي هذه الحالة توجد تعليمات إدارية من قبل السيد المدير العام، يشترط توقيع رئيس القسم على أي قسيمة جباية تشمل تقدير، أي يشترط اطلاع وموافقة رئيس القسم على التقدير.

(هذا التعميم لا يتم الالتزام به دائماً، و يرفض بعض المفتشين الالتزام به في بعض الأقسام مثل قسم كبار الممولين، ويبرر ذلك بأن الالتزام بذلك يظهر ضعف المفتش أمام المكلف، كذلك لشعور المفتش من خلال التجارب السابقة باستعمال هذه الصلاحية أحياناً من قبل رئيس القسم بصورة غير ملائمة، لذلك يقوم المفتش بالاتفاق مع المكلف ويتم توقيع اتفاق، حتى لا يعطي مجالاً لرئيس القسم بالتدخل، ففي هذه الحالة يصعب عليه مواجهة المكلف بعد حصوله على اتفاق، وإن كان لا يمنعه بصورة مطلقة).

ب. في حالة تقديم الميزانية، فإن الأمر يختلف، حيث يفترض أن يتم التقدير حسب نتيجة الفحص للمستندات، وفي هذه الحالة يكون المفتش هو المسؤول عن التقدير، ويستطيع أن يدافع عن قراره ويصر على صحته إذا لم يجد رئيس القسم أو المدير، أي أخطاء في التقدير، وهذا يتوقف على قدرة المفتش من حيث الكفاءة، ومن حيث الاستقلالية وقوة الشخصية، وتحمله لمواجهة تبعة مخالفة المسؤول، وهذا يتوقف أيضاً على قوة المسؤول العلمية، والشخصية، ومكانته، وقربه من المسؤولين في المستويات العليا وتأييدهم له. كما أن هناك عاملاً فاعلاً في تسهيل اعتماد القرار في بعض الأحيان، ألا وهو تدخل، المكلف أو وكيله المحاسب أو المدقق صاحب الملف، فقد يتم رفض توقيع الملف من قبل المسؤول ويعترض على التقدير الذي توصل إليه المفتش، ولكن بعد مراجعة المكلف أو وكيله للمسئول، يتم توقيعه على نفس التقدير.

ولا تتوقف عملية متابعة الملف بعد اعتماد التقدير من قبل القسم المختص، ومن قبل قسم التدقيق، حيث تواصل جهات أخرى عملية تدقيق ومراجعة لبعض الملفات (بصورة انتقائية أو عشوائية) وهذه الجهات هي دائرة الرقابة والتدقيق التابعة لوزارة المالية، وهيئة الرقابة العامة.

4.3.3.4 إجراء التعديل المفوض:

يتم إجراء التعديل المفوض¹ في حالة وجود ملاحظات تستدعي تصحيح أخطاء أو تجاوزات في التقدير بعد إجازته سواء نتيجة لملاحظات الجهات الرقابية السابقة، أو نتيجة لورود معلومات جديدة، لم تدرج في الحسابات، أو لم تؤخذ في الاعتبار عند إجراء التقدير، ويجوز إعادة النظر في التقدير السابق خلال 4 سنوات خلاف سنة إجراء التقدير، وذلك من خلال إجراء تعديل مفوض بموجب المادة (56) والتي تنص على أنه: "يجوز للمفوض خلال سنة التقدير أو خلال أربع سنوات بعد انتهائها، بمحض إرادته، أن يطلب الضبط المتعلق بأية إجراءات اتخذها مأمور التقدير بموجب هذا القانون، ويجوز له حين استلامه ذلك الضبط أن

(1) التعديل المفوض: هو إعادة التقدير بتغيير التقدير السابق و يتم هذا القرار بموافقة المدير العام أي يشترط لإجازته واعتماده توقيع المدير العام.

يجري أو يتخذ الأسباب لإجراء التحقيقات التي يستصوب اجراءها، كما يجوز له أن يصدر الأوامر التي يستصوبها بشأن تلك الإجراءات، على أن تراعى في ذلك أحكام هذا القانون: ويشترط في ذلك أن لا يصدر المفوض أمراً من شأنه أن يجحف بمكلف دون أن يسمع أقوال ذلك المكلف أو يتيح له فرصة معقولة لبيسط قضيته، ويشترط أيضاً أن لا ينتقص ذلك من حق المكلف في رفع استئناف ضد التقدير الذي يجري بموجب هذه المادة " (سيسالم و آخرون، 1982، ص 54،55).

و غالباً يتم القيام بذلك في حالة ورود مبالغ استقطاع لحساب المكلف بعد إنهاء التقدير، لإضافة هذه المبالغ للتقدير حتى لا يتم تدويرها لسنوات قادمة، ويتم ذلك في معظم الملفات المقدرة حسب كشوف القيمة المضافة، أو التي لم تعتمد حساباتها المقدمة، وإن كان في بعض الأحيان، يتم مخالفة ذلك ويتم التدوير، وهذا يتوقف على قدرة المكلف أو المحاسب على الإقناع أو التأثير.

ويتم كتابة قرار التعديل المفوض⁽¹⁾ من قبل المفتش، ويوقع عليه ثم يتم توقيعه من المدير العام فقط ليصبح التقدير قطعياً على المكلف من قبل الدائرة، وعليه دفع مبلغ الضريبة المترتبة عليه، أو الاستئناف لدى المحكمة.

4.3.3.5 الاعتراض على قرار التقدير:

أولاً: حق المكلف في الاعتراض على التقدير :

في حالة التقدير بدون موافقة المكلف (التقدير الغيابي، رفض الحسابات) أي لم يوقع اتفاق على التقدير مع المفتش، فقد كفل القانون حق المكلف في الاعتراض على قرار التقدير، وذلك بأن يقوم بتقديم اعتراض خطي لدى الدائرة خلال 30 يوم كما جاء في المادة 44 (د) " يمكن الاعتراض على قرار المسؤول أو من عينه بمقتضى الفقرة (ج) أمام لجنة الاعتراض خلال 30 يوماً من تاريخ تسلم الإشعار " (كلاب، 1992).

و حول ذلك فقد نصت المادة 59 (1) على أنه "إذا أراد أي شخص أن يعترض على التقدير يجوز له أن يبلغ مأمور التقدير إشعاراً خطياً باعتراضه، يطلب إليه فيه مراجعة وتنقيح الضريبة المقدرة عليه، وينبغي عليه أن يذكر في الإشعار المذكور بدقة الأسباب التي يستند إليها في اعتراضه على التقدير، وأن يقدم ذلك الإشعار خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير: ويشترط في ذلك، أنه إذا اقتنع مأمور التقدير بأن الشخص المعترض على التقدير لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال المدة المذكورة، من جراء غيابه عن فلسطين أو مرضه، أو لأي سبب معقول آخر، جاز له أن يمدد تلك المدة إلى الأجل الذي يراه معقولاً في

(1) نموذج ضمن الملاحق.

تلك الظروف. (3) يجوز لمأمور التقدير: لدى استلامه إشعار الاعتراض المشار إليه في الفقرة (2) من هذه المادة، أن يكلف مقدم الإشعار بتزويده بالتفاصيل التي يراها ضرورية عن دخله، وبإبراز الدفاتر والمستندات الأخرى المحفوظة لديه أو الموجودة في عهده، مما له علاقة بدخله، ويجوز له أن يكلف أي شخص يعتقد أن وسعه الإدلاء ببينة حول التقدير المذكور، بالحضور أمامه، كما يجوز له أن يستجوب ذلك الشخص بعد اليمين أو بدون يمين: ويشترط في ذلك أن لا يستجوب كاتب المكلف أو وكيله أو خادمه أو أي شخص آخر يكون مؤتمناً على أسرار عمله إلا بطلب من المكلف" (سيسالم وآخرون، 1982، ص 56،57).

ثانياً: فصل الاعتراض:

بعد تقديم المكلف لاعتراضه الخطي على قرار التقدير، يتم عرضه على لجنة لاعتراضات⁽¹⁾ التي تتخذ قراراً بشأنه، إما قبول الاعتراض وتخفيض الضريبة، أو رفضه⁽²⁾ وبقاء التقدير السابق كما هو، كما قد يتم زيادة قيمة التقدير.

بعد فصل لجنة الاعتراض في الاعتراض المقدم، يتم إعادة الملف للقسم المختص لكتابة فصل الاعتراض بناءً على قرار اللجنة و تأكيد القرار بفصل الاعتراض، حيث يقوم المفتش بذلك ويوقع عليه، ثم يرسل لتوقيعه من قبل رئيس القسم ثم من مدير القسم المسؤول، ثم يتم اعتماده من قسم التدقيق ليرسل بعدها لقسم الحاسوب لإدخال التقدير وتخزينه على حساب المكلف. وبذلك يصبح التقدير نهائياً على المكلف، وملزماً بتسديد الضريبة المتبقية عليه وفقاً لقرار الفصل، ما لم يقدم استئناف على قرار فصل الاعتراض لدى المحكمة.

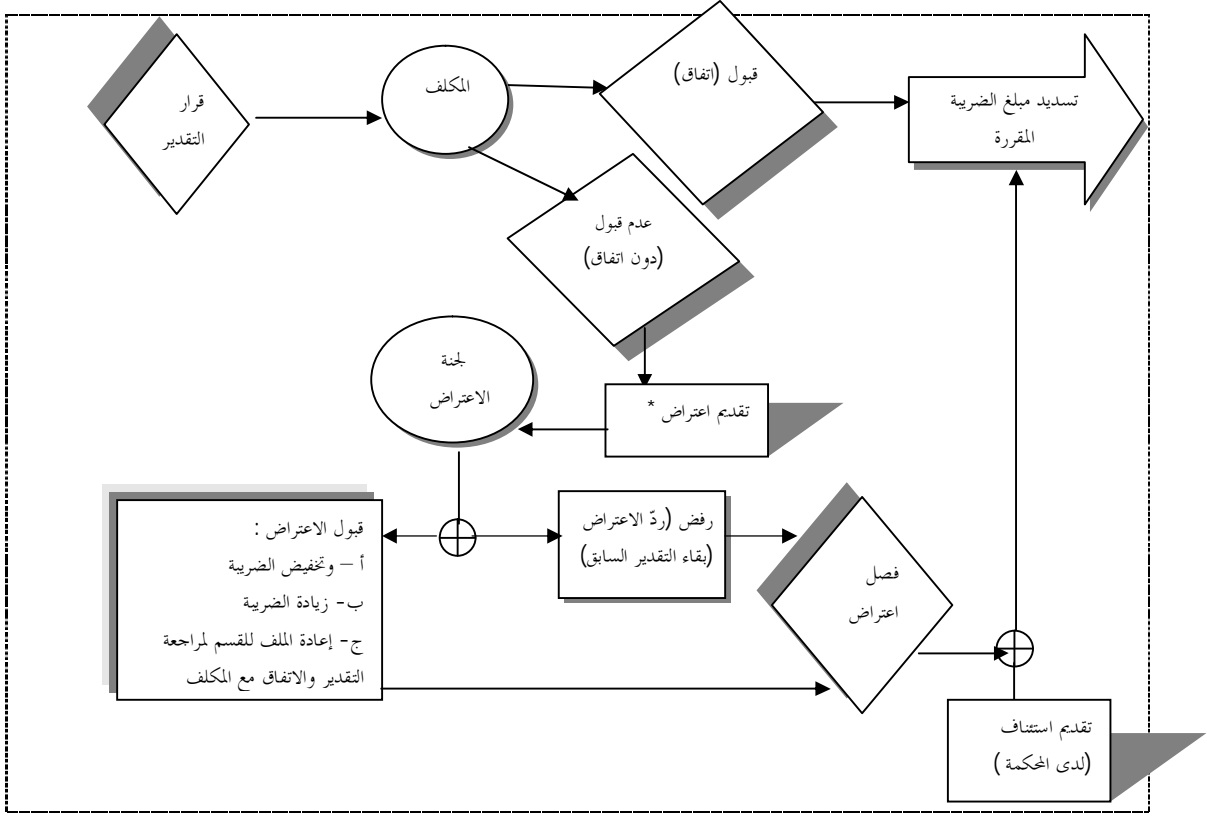
و يتم إبلاغ المكلف بقرار فصل اللجنة في الاعتراض المقدم بإشعار خطي⁽³⁾ يبين فيه الضريبة السابقة، والضريبة المقررة بناءً على قرار لجنة الاعتراض. كما ورد في المادة 59(4) " إذا حدث أن قدرت الضريبة على شخص اعترض ذلك الشخص على الضريبة المقدرة عليه ووافق مأمور التقدير على المبلغ الذي يقدر دخله به، يعدل التقدير تبعاً لذلك الاتفاق، ويبلغ ذلك الشخص إشعاراً بمبلغ الضريبة المستحقة عليه" (سيسالم وآخرون، 1982، ص 57).

(1) تتكون لجنة الاعتراض من 3 مدراء بالإضافة للمدير العام الذي يرأس اللجنة (بقرار من وزير المالية)، وتعقد اللجنة اجتماعاتها في مكتب المدير العام، وتتخذ القرارات بالأغلبية، من المآخذ على عمل اللجنة، عدم وجود جدول محدد لعملها، ويتم عقدها حسب طلب المدير العام، وقد تبقى بعض الملفات بدون نظر في الاعتراض المقدم فيها لفترة طويلة. كما أنه لا يتم استدعاء المعارض لحضورها و تقديم الحجة على هذا الاعتراض.

(2) هذه الحالة لم تحدث فعلياً في الاعتراضات التي تم البت فيها من قبل لجنة الاعتراض في دائرة ضريبة الدخل بغزة، أي لا وجود لها على أرض الواقع

(3) ضمن الملحقات نموذج (و) في حالة قبول الاعتراض، ونموذج (ز) في حالة رفض الاعتراض.

الشكل رقم (4.5) إجراءات الاعتراض



المصدر: من إعداد الباحثة

* يشترط لاستلام الاعتراض تسديد 50% من قيمة الضريبة المقدرة حسب القرار المراد الاعتراض عليه.

ثالثاً: الاستئناف على فصل الاعتراض:

وفي حالة عدم موافقة المكلف على قرار اللجنة وفصل الاعتراض، لا يكون أمامه إلا التوجه للمحكمة وتقديم استئناف على قرار التقدير. كما جاء في المادة 60 (1) "يجوز لكل من لحقه حيف من تقدير جرى بحقه، ولم يتمكن من الوصول إلى الاتفاق المنصوص عليها في الفقرة (4) من المادة 59، أن يستأنف ذلك التقدير إلى قاض بريطاني من قضاة المحكمة العليا، في غرفة القضاة، وفقاً لأحكام هذا الفصل من القانون، ولأصول المحاكمات الصادرة بمقتضاه، ويعتبر مأمور التقدير مستأنفاً عليه في هذا الاستئناف. وإيفاء بغايات هذا الاستئناف يؤلف القاضي الموماً إليه محكمة حقوقية.

(2) تسمع كافة الاستئنافات في غرفة القضاة، (بصورة غير علنية)، إلا إذا أمر القاضي بخلاف ذلك، بناءً على طلب أي من الفريقين.

(3) إن تبعة إقامة الدليل على أن التقدير المشتكي منه هو تقدير باهظ، تقع على المستأنف.
(4) للقاضي أن يقر التقدير أو يخفضه أو يزيده، أو يلغيه، أو أن يصدر بشأنه الأمر الذي يستصوبه.

يبلغ مأمور التقدير للمستأنف إشعاراً بمقدار الضريبة المستحقة عليه وفقاً للتقدير الذي أقره القاضي " (سيسالم وآخرون ن1982، ص58،57).

4.4 طرق التقدير المتبعة في دائرة ضريبة الدخل بغزة:

1- **طريقة التقدير الذاتي:** أي الاعتماد على الإقرار الذي يقدمه المكلف و قبوله كما هو، وهذه الطريقة تكاد تكون معدومة، وتكون في حالات نادرة، وهي حالة تقديم الحسابات الختامية لبعض الشركات مثل البنوك، وأما بالنسبة لكشف الدخل فلا يكون هناك إقرار سليم لعدم تعبئته وتقديمه بالصورة السليمة، فلا يتم تعبئة إلا البيانات الشخصية ولا يتم تحديد للدخل ولا للمصروفات، وبدلاً من ذلك يقدم صفقات القيمة المضافة (كشوف بإجمالي الإيرادات، والمصروفات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة فقط).

جدول رقم (4.3)

عدد الميزانيات المقدمة وإجمالي التقديرات والملفات للسنوات 2001,2002,2003

السنة	2001	2002	2003
الميزانيات المقدمة	659	657	663
عدد الملفات المقدره	4359	4704	4486
عدد التقديرات	7836	10387	10631

المصدر: دائرة ضريبة الدخل بغزة

2- طريقة التقدير الإداري:

وهذه الطريقة هي الأكثر استخداماً في دائرة ضريبة الدخل بغزة، وتكون بإحدى الطرق التالية:
أ- **التقدير الجزافي:** وتستخدم هذه الطريقة في حالة عدم تقديم الحسابات، أي الاستناد إلى صفقات القيمة المضافة وهي الأكثر اتباعاً كما يظهر في الجدول رقم (4.3) حيث عدد الميزانيات المقدمة محدود بالنسبة لعدد الملفات المقدره. كما تكون في حالة تقديم الحسابات وعدم تقديم المستندات المؤيدة لها، أو في حالة رفض الحسابات لوجود خلل جوهري فيها وعدم قناعة المفتش بها.

وقد يتم التقدير الجزافي بالاتفاق مع المكلف وهو المتبع في الغالب (وتكون طريقة التقدير في هذه الحالة ما يعرف بالتقدير المشترك)، أو بدون اتفاق حيث يكون التقدير غيائياً وهذا النوع عادة، يخضع للاعتراض عليه من قبل المكلف.

ب- **التقدير الحكمي:** وهذا التقدير يتم في حالة عدم الاقتناع بقيمة الصفقات المعلنة من قبل المكلف، ولا يستند لها، فقد يعلن المكلف عن إجمالي صفقات بقيمة 30,000 شيكل، ويقوم المفتش

المقدر بتحديد صافي دخل لهذا المكلف بمبلغ 60,000 شيكل، وتستخدم هذه الطريقة للمكلفين الذين لا يلزمون بمسك دفاتر حسابات، وحجم الصفقات دون 300,000 شيكل، وهم عادة محلات البقالة، وأصحاب المهن المختلفة مثل السمكرة والنجارة وغيرها، ويغلب استخدامها في قسم المهن المختلفة.

ج- التقدير بالاستناد للإقرار الذاتي: ويكون في حالة تقديم الحسابات، وإجراء تعديل على هذه الحسابات بالاتفاق مع المكلف، وهو الأكثر شيوعاً، وقد لا يوافق المكلف، ويقوم بالاعتراض على هذا التقدير.

د- الضريبة المقطوعة: ويتم تحديد مبلغ الضريبة بموجب النظام المعمول به حسب القانون، وهذا النوع مطبق في تحديد ضريبة السيارات التي تحاسب بالتحديد، وتكون الضريبة محددة في شرائح، حسب نوع السيارة، وسنة الإنتاج.

ومطبق أيضاً في حالة الضريبة المفروضة على الكميات المصدرة من الحمضيات، في قسم الزراعة، حيث يتم تحصيل مبلغ \$5 عن كل طن، كما تم الاتفاق مع مكاتب الحج على تحديد ضريبة مقطوعة عن كل حاج.

3- التقدير من قبل الغير (الخصم من المنبع): وهذه الطريقة متبعة بالنسبة لضريبة رواتب الموظفين الحكوميين والعاملين لدى المؤسسات والشركات الخاصة، حيث تحتسب الضريبة من قبل المشغل وتورد للدائرة.

4.5 خصائص ضريبة الدخل المطبقة بموجب القانون رقم 13 لسنة 1947م :

من خلال تتبع إجراءات وطرق التقدير لضريبة الدخل بغزة بموجب القانون المعمول به، رقم 13 لسنة 1947، يمكن استخلاص الخصائص التالية لضريبة الدخل بغزة:

- ◆ الضريبة سنوية.
- ◆ إقليمية: تفرض على الدخل المتحقق في فلسطين " كل شخص يتأتى له دخل في فلسطين... "مادة (5)
- ◆ تفرض على أساس الاستحقاق، والأساس النقدي (للمهن الحرة).
- ◆ تأخذ بمبدأ الشخصية (للأفراد حيث يتم تقدير الضريبة بعد خصم الإعفاءات المقررة بالقانون) والعينية للشركات المساهمة.
- ◆ تعتمد طرق متنوعة في التقدير، منها التقدير الذاتي، والتقدير الإداري، والتقدير من قبل الغير (الخصم من المنبع).
- ◆ ضريبة تصاعدية بالنسبة للأفراد، ونسبة ثابتة للشركات المساهمة.
- ◆ تأخذ بالضريبة الموحدة، حيث يتم محاسبة المكلف عن مجموع دخوله من مختلف المصادر، بعد خصم الإعفاءات من مجموع هذه الدخول.

الفصل الخامس

إجراءات البحث وتحليل البيانات

الفصل الخامس

إجراءات البحث وتحليل البيانات

5.1 المنهجية:

5.1.1 جمع البيانات: بعد أن تم تغطية الإطار النظري لهذه الدراسة من خلال الرجوع للكتب والمراجع ذات العلاقة، ونظراً لعدم وجود دراسات سابقة لهذا الموضوع في حدود إطلاع الباحثة، حيث لم تتمكن الباحثة إلا من العثور على دراسة واحدة حول موضوع قرار التقدير وهي بعنوان: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً دراسة تحليلية مقدمة من الدكتور حسن فلاح الحاج موسى (السفاري). فكان لا بد من اللجوء لطرق أخرى للحصول على البيانات الأولية حيث تم تصميم قائمتي استقصاء لهذا الغرض وهما:

أ. **قائمة استقصاء تخص المحاسبين والمراجعين لضريبة الدخل**، وتتكون هذه القائمة من قسمين: يشتمل القسم الأول على بيانات شخصية تتعلق بالعمر والمؤهل وطبيعة العمل والخبرة ومدة المراجعة وعدد الملفات. أما القسم الثاني فهو يتعلق بالبيانات العامة وقد تم تقسيمه إلى ثمانية محاور وهي: إلزام المكلف ورغبته، حسابات المكلف ودور المحاسب طرق التقدير، العلاقة بين المفتش والمحاسب، كفاءة المفتش، العوامل المؤثرة على التقدير والقانون والسياسة الضريبية، وأما المحور الثامن فقد كان عبارة عن سؤال مفتوح يتعلق بنواحي القصور في القانون الضريبي والمشاكل التي تترتب على ذلك. فيما كانت المحاور السبعة تأخذ نظام ليكرت على أساس الاختيار بين خمس درجات وهي: أوافق بشدة بوزن (5)، أوافق بوزن (4)، لا أعرف بوزن (3)، أعارض بوزن (2)، وأعارض بشدة وهي بوزن (1).

ب. **والقائمة الثانية تخص مفتشي ضريبة الدخل** القائمين على التقدير وهم متخذو قرار التقدير. وقد تم تقسيمها أيضاً إلى قسمين: يختص القسم الأول بالبيانات الشخصية وتشمل الجنس والحالة الاجتماعية والعمر والمؤهل والتخصص والخبرة في مجال الضرائب والعمل السابق وتاريخ التعيين في ضريبة الدخل وطريقته والقسم والمكتب الذي يعمل به والدرجة عند التعيين وعدد مرات الترقية وطريقته.

أما القسم الثاني والذي يختص بالبيانات العامة فيشتمل على أحد عشر محوراً هي: طبيعة وظيفة المفتش، التعريف بالعمل والتدريب، علاقة المفتش بالمسؤول، الرواتب والحوافز والمكافآت والترقيات، تقييم الأداء والمتابعة، الحماية والأمن، توفر البيانات والمعلومات، التقدير وإجراءاته، القانون الضريبي والسياسة الضريبية، والعوامل المؤثرة على قرار التقدير إضافة لسؤالين مفتوحين

يتعلق الأول بأوجه القصور والمشاكل التي تواجه المفتش في العمل بخصوص القانون الضريبي المعمول به، والثاني يتعلق بعوامل أخرى مؤثرة على قرار التقدير.

5.1.2 صدق الاستبانة وثباتها:

للتحقق من صلاحية الاستبانة والتأكد من وضوحها وتحقيقها للغرض منها وشمولها لكافة الجوانب المتعلقة بالموضوع فقد تم عرض الاستبانة على عدد من العاملين والخبراء في مجال الضريبة، ومن ثم تم إجراء التعديلات المقترحة التي وجد لها أهمية.

كما تم إجراء اختبار الاعتمادية والثبات لقائمتي الاستقصاء. وقد بلغ معامل كرونباخ ألفا Cronbach Alpha للثبات لاستبانة المفتشين 0.8035 وبالنسبة لاستبانة المحاسبين فقد بلغ معامل كرونباخ ألفا Cronbach Alpha 0.8336 وهذه النسبة تشير إلى درجة عالية من الاعتمادية والاتساق.

5.1.3 مجتمع الدراسة والعينة :

يتشكل مجتمع الدراسة من طرفي العلاقة ذوي الارتباط المباشر بقرار التقدير، ويتمثل الطرف الأول بالموظفين بدائرة ضريبة الدخل (المفتشين) القائمين على عملية التقدير الضريبي وهم متخوون قرار التقدير. وأما الطرف الثاني فيتجسد في المراجعين الذين يتعاملون مع دائرة ضريبة الدخل ويقومون بتخليص الملفات الضريبية وهم المحاسبين والمدققين الموكلين من قبل المكلف أي المندوبين عن المكلف لإنهاء الملف الضريبي.

5.1.4 عينة الدراسة :

أ - عينة المفتشين:

تم توزيع قائمة الاستقصاء الخاصة بالموظفين في دائرة ضريبة الدخل على المفتشين العاملين في دائرة ضريبة الدخل والذين يعملون تحديداً في الأقسام التي تقوم بعملية التقدير الضريبي باستثناء العاملين في قسم السيارات والاستقطاع باعتبار أن عملهم لا يحتاج إلى قرار كما جاء في الفصل الثالث.

وقد بلغ العدد الذي تم توزيع القائمة عليه أربعون (40) مفتش ومفتشة - تم استعادتها بالكامل - موزعين على خمسة مكاتب كما يتضح من الجدول رقم (5.1).

جدول رقم (5.1)

توزيع عينة المفتشين حسب المكتب

المكتب	عزة		خانيونس		جباليا		رفح		الوسطى		المجموع	
	ع	%	ع	%	ع	%	ع	%	ع	%	ع	%
ذكور	13	81.25	8	100	6	100	4	50	4	80	35	87.5%
إناث	3	18.75	0	0	0	0	1	20	1	20	5	12.5%
العدد	16	40%	8	20%	6	15%	5	12.5%	5	12.5%	40	100%

◆ مكتب غزة 16 مفتش بنسبة 40% من العدد الكلي منهم (13) ثلاثة عشر مفتش وثلاث (3) مفتشات.

ومكتب خانيونس عدد 8 بنسبة 20%، مكتب جباليا عدد 6 بنسبة 15% وكل من مكتب رفح والوسطى (دير البلح) عدد 5 بنسبة 12.5% لكل واحد، منهم مفتشة في كل مكتب. وبذلك بلغت نسبة الذكور من العينة 87.5% ونسبة الإناث 12.5% من إجمالي العينة.

◆ كما تراوحت أعمار مفردات العينة حسب الفئات على النحو التالي :

نسبة 20% من العينة أعمارها أقل من 30 سنة و30% من العينة بين 30-40 سنة، بينما كان 50% من أفراد العينة فوق 40 سنة.

◆ ومن حيث المؤهل العلمي فإن نسبة 97.5% منهم يحملون درجة البكالوريوس، و2.5% هم من حملة الدبلوم.

ب - عينة المحاسبين :

وأما العينة الخاصة بالمحاسبين والمراجعين فقد تم توزيع 110 استبانة، موزعة على 67 مكتب محاسبة ومراجعة - علماً بأن العدد الرسمي المرخص والمسجل حسب دليل جمعية المحاسبين والمراجعين بغزة لعام 2003 بلغ 86 مكتب - وعلى بعض المحاسبين العاملين لدى بعض المكلفين (محاسب داخلي موظف في الشركة أو لدى المكلف الفردي).

وقد تم توزيع القوائم على الأفراد الذين يتعاملون مباشرة وبصورة مستمرة مع دائرة ضريبة الدخل، ولهذا تم توزيع الاستبانات من قبل الباحثة حسب معرفتها لكل مكتب حسب الأشخاص المراجعين حيث تراوح عدد الاستبانات لكل مكتب من 1 - 4 للمكتب الواحد.

وقد تم استعادة 88 قائمة منهم أي بنسبة 80% تم استبعاد قائمتين منهم لعدم صلاحيتها للتحليل لتكون نسبة ما تم تحليله 78% من العينة المستهدفة.

ومن خصائص هذه العينة :

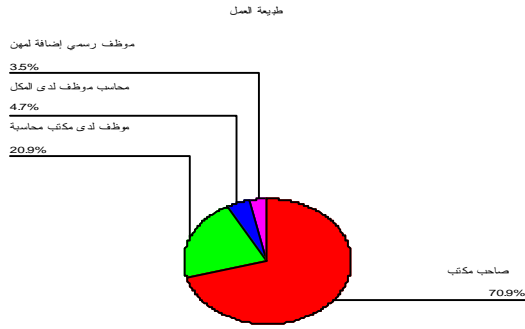
◆ من حيث العمر: 21.4% من المبحوثين أعمارهم أقل من 30 سنة 25% من 30-40 سنة، 46.5% من 41-50 سنة ونسبة 7.1% منهم تزيد أعمارهم عن 50 سنة.

◆ ومن حيث الجنس من ضمن العينة 2 من الإناث بنسبة 2.3%، والباقي 84 هم من الذكور بنسبة 97.7%.

◆ ومن حيث المؤهل: 97.7% من المبحوثين هم من حملة البكالوريوس، و 1.2% من حملة الماجستير، ومثلهم من حملة الدبلوم. 98.8% منهم تخصص محاسبة.

◆ من حيث طبيعة العمل فإن 70.9% من العينة هم من أصحاب مكاتب المحاسبة والتدقيق ونسبة 20.9% هم موظفون لدى مكاتب المحاسبة.

شكل رقم (5.1)



وما نسبته 4.7% من العينة هم موظفون لدى المكلف وبلغت نسبة من يعملون بوظيفة رسمية بجانب عملهم بمسك ملفات المكلفين 3.5% من العينة.

شكل رقم (5.2)

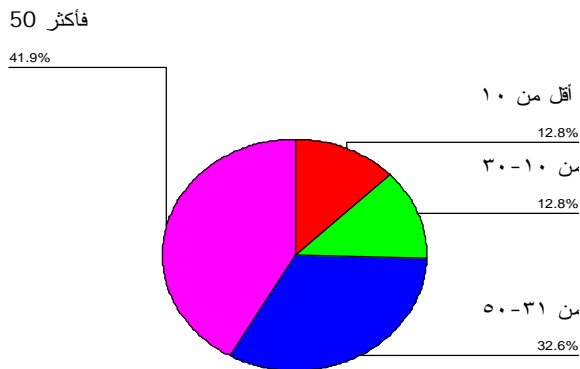
♦ ومن حيث مدة العمل والمراجعة في ضريبة الدخل



فقد بلغت نسبة من لم تتجاوز فترة مراجعتهم في ضريبة الدخل 5 سنوات (16.3%)، بينما بلغت نسبة المراجعين للضريبة من-5 10 سنوات (43%) في حين بلغت نسبة من تزيد مدة المراجعة لديهم عن 10 سنوات (40.7%).

شكل رقم (5.3)

عدد الملفات لديك



♦ ومن حيث عدد الملفات:

(12.8%) لديهم أقل من 10 ملفات ومثلهم لديهم من 10-30 ملف. (32.6%) لديهم من 31-50 ملف. ونسبة (41.9%) لديهم أكثر من 50 ملف.

5.2 تحليل البيانات:

5.2.1 التحليل الوصفي:

5.2.1.1 التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الاستقصاء :

5.2.1.1.1 طبيعة قرار التقدير:

تبين الدراسة أن الأغلبية من المحاسبين ترى أن قرار التقدير غالباً ما يكون غير موضوعي ولا يستند لمعايير سليمة كما يتضح من نتائج الإجابة على الفقرة (F. 56 محاسبين، ج 5.17) حيث وافق على ذلك بشدة ما نسبته 18.6% ونسبة 54.7% بدرجة موافق لتكون نسبتهما معاً 73.3%. كما ترى أغلبية من المحاسبين أن قرار التقدير عشوائي ويكون مزاجياً حسب رغبة المفتش والتدخلات التي تتم كما جاء في الفقرة (F.57 محاسبين، ج 5.17) فقد وافق على ذلك بشدة 16.3% ونسبة 44.2% بدرجة أوافق ومجموعهما معاً 60.5% من المستجيبين. وقد أكد المفتشون صعوبة توفير العدالة في عملية التقدير الضريبي بإجابتهم على الفقرة (F.68 مفتشين، ج 5.14) حيث وافق على ذلك بشدة 20% وبدرجة موافق نسبة 62.5% أي بمجموع موافقة 82.5% ولعل في ذلك إشارة تدعم رأي المحاسبين في قرار التقدير.

5.2.1.1.2 فهل يرجع ذلك لكفاءة المفتشين ؟

من الطبيعي أن يوجه الاستفسار أول ما يوجه عن سبب عدم موضوعية قرار التقدير، إلى متخذ القرار، فإن كفاءة وقدرة متخذ القرار تحدد بلا شك طبيعة هذا القرار، ولهذا فإن تحليل نتائج الدراسة حول كفاءة المفتش سيجيب على هذا التساؤل كما تتضح من آراء كل من المفتشين والمحاسبين كالتالي:

كفاءة المفتش وإلمامه الكافي بالأوضاع الاقتصادية وغيرها وتوفر المعلومات تتيح للمفتش اتخاذ قرار تقدير سليم وموضوعي. وافق على ذلك بشدة 25%، ونسبة 70% بدرجة موافق ليمثلاً نسبة موافقة 95% (F.90 مفتشين، ج 5.18).

فهل هناك نقص في كفاءة المفتشين تتسبب في عشوائية قرار التقدير وعدم موضوعيته؟ الغالبية من المحاسبين تنفي ذلك كما يتضح من نتائج إجاباتهم على فقرات المحور (5) المتعلق بكفاءة المفتش كما يظهر في الجدول رقم (5.2).

حيث تنفي غالبية من المحاسبين أن يكون أغلب المفتشين في ضريبة الدخل على درجة متدنية من الكفاءة العلمية، ويفتقدون الإلمام الكافي بالقانون الضريبي كما ظهر في إجاباتهم على الفقرة (F.33 محاسبين، ج 5.2) حيث أجاب 55.8% بدرجة أعارض، و 8.1% أعارض بشدة (مجموعهما 63.9%).

كما رفض ما نسبته 51.2% من المحاسبين القول بأن غالبية المفتشين في ضريبة الدخل يتصفون بضعف الشخصية وعدم القدرة على اتخاذ القرار باستقلالية، بإجابة % 4.7 منهم بدرجة أعارض بشدة، و % 46.5 أعارض لتكون المعارضة بنسبة 51.2%، و 32.6% أوافق وأوافق بشدة نسبة 4.7% (F.34 محاسبين، ج5.2).

وترى غالبية بنسبة 53.5% بأن المفتش لديه الانتماء والحرص على مصلحة العمل بينما عارض ذلك 26.7% (F.36 محاسبين، ج5.2).

جدول رقم (5.2)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور كفاءة المفتش حسب استجابة عينة الدراسة من المحاسبين والمراجعين لدائرة ضريبة الدخل بغزة

المجموع	أعارض بشدة (1)		أعارض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
86	100	7	8.1	48	55.8	10	11.4	19	22.1	2	2.3	2.5465	33. غالبية المفتشين في ضريبة الدخل على درجة متدنية من الكفاءة العلمية، ويفتقدون الإلمام الكافي بالقانون الضريبي
86	100	4	4.7	40	46.5	10	11.6	28	32.6	4	4.7	2.8605	34. غالبية المفتشين في ضريبة الدخل يتصفون بضعف الشخصية وعدم القدرة على اتخاذ القرار باستقلالية.
86	100	4	4.7	44	51.2	6	7	30	34	2	2.3	2.790	35. من السهل تضليل المفتش لافتقاده المعرفة والمعلومات المتعلقة بنشاط المكلف الدراسات الاقتصادية والإحصائيات المختلفة، وكذلك لعدم إلمامه بصورة دقيقة للأوضاع الاقتصادية وغيرها التي تؤثر على دخل المكلف ونشاطه.
86	100	9	10.5	40	43	17	19.8	21	24.4	2	2.3	2.6512	36. أشعر بأن المفتش ليس لديه الانتماء والحرص على مصلحة العمل.
86	100	5	5.8	40	46.5	7	8.1	24	27.9	10	11.6	2.9302	37. المفتش يعتمد على أسلوب التسلط وفرض الأمر، ولا يستخدم أسلوب الإقناع.
86	100	11	12.8	38	44.2	20	23.3	15	17.4	2	2.3	2.5233	38. يتم الاستفادة من تدمير المفتش من ظروف العمل ونقمته على الإدارة المسؤولين في تسهيل عملية التقدير

وحول اعتماد المفتش على أسلوب التسلط وفرض الأمر، وعدم استخدامه لأسلوب الإقناع. تعتقد غالبية (52.3%) من المحاسبين بعدم صحة ذلك فيما وافق على ذلك بشدة 11.6% و 27.9% بدرجة موافق (F.37 محاسبين، ج5.2).

وعارض 44.1% من المحاسبين القول بأن المفتش غالباً ما يفضل الاتفاق بدون فحص لعدم قدرته على اكتشاف شيء من خلال الفحص في حين وافق عليه 39.3% (F.25 محاسبين، ج 5.15).

وبذلك وحسب رأي المحاسبين حسب نتائج العينة فيما يتعلق بمحور كفاءة المفتش ليس هناك مشكلة واضحة فيما يتعلق بكفاءة المفتشين العاملين من وجهة نظر الأغلبية منهم. ومع ذلك فليس من الحكمة إهمال رأي الموافقين في هذا الجانب الهام، لما قد يكون في إجابة المعارضين من محاولة لتجنب إثارة أو المس بموظفي الضريبة خشية استفزازهم وتأثير ذلك على عملهم بزيادة التشدد من قبل المفتشين مما يؤثر على مصالحهم مستقبلاً.

أما من ناحية المفتشين فهل حقاً لا يوجد مشكلة أو قصور في الكفاءة المطلوبة لوظيفة مفتش الضريبة؟ صحيح أن جميع المفتشين حاصلين على الشهادة الجامعية تخصص محاسبة ولكن هل هذا وحده يكفي للدلالة على الكفاءة أم لا بد من تأهيلهم وإعدادهم بإمدادهم بالخبرات المطلوبة بالتدريب والتعريف بالعمل فما مدى توفر ذلك للمفتشين بضرعية الدخل؟ هذا ما يتضح من آراء المفتشين فيما يتعلق بمحور التعريف بالعمل والتدريب كما يبيئه الجدول رقم (5.3).

الوصف الوظيفي لعمل المفتش محدد وواضح ومكتوب وعرف لكل مفتش عند استلام العمل وافق على ذلك 35%، وأجاب 17.5% بلا أعرف بينما عارض ذلك نسبة 45% وعارضه بشدة 2.5% فيكون مجمل المعارضة بنسبة 47.5% (F.15 مفتشين، ج 5.3) الواقع ومن خلال عمل الباحثة كمفتشة بضرعية الدخل بغزة لا يوجد وصف وظيفي بصفة عامة، وللمفتش تحديداً، وإن موافقة ما نسبته 35% من العينة على وجود وصف وظيفي أمر مستغرب ويجانب الحقيقية، والوضع الصحيح أن تكون المعارضة لهذا القول أكبر بكثير من نسبة 47.5%.

وحول تعريف المفتش بالوظيفة وطبيعة العمل قبل البدء بالعمل. أقر 2.5% بالموافقة الشديدة فيما كانت نسبة 50% بدرجة موافق فتكون الموافقة الإجمالية بنسبة 52.5% ورفض ذلك 32.5% كما رفضه بشدة 5% (F.11 مفتشين، ج 5.3) وبرغم الموافقة بنسبة 52.5% إلا أن ذلك من وجهة نظر الباحثة لا يعتبر أمراً مقبولاً في ظل معارضة 37.5% وهي نسبة ليست قليلة فالأحرى أن يوافق على ذلك الأغلبية الساحقة دون اعتبار لدرجة المصادقية. وهذا يؤكد وجود قصور في هذا الجانب وهو ما ينعكس على أداء المفتش وكفاءته.

ومن جوانب القصور أيضاً والتي لها انعكاس وتأثير على أداء المفتش وكفاءته ما يتعلق بنواحي التدريب ومدى اهتمام الإدارة بهذا الجانب. والذي تم تتبعه من خلال رأي المفتشين في العوامل التالية:

وما يؤكد ذلك نفي 55 من المفتشين في العينة حصولهم على التدريبات الكافية قبل ممارسة العمل كما يتضح من الجدول (5.3) فيما يتعلق بالإجابة على (F.12 مفتشين، ج 5.3).

جدول رقم (5.3)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور التعريف بالعمل والتدريب حسب استجابة عينة الدراسة من المفتشين العاملين بدائرة ضريبة الدخل

المجموع	أعراض بشدة (1)		أعراض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
40	100	2	5	13	32.5	4	10	20	50	1	2.5	3.125	11. تم تعريفي بالوظيفة وطبيعة العمل قبل البدء بالعمل
40	100	2	5	20	50	2	5	16	40	-	-	2.8	12. حصلت على التدريبات الكافية واللازمة لأداء العمل بعد التعيين مباشرة وقبل ممارسة أي مهام.
40	100	-	-	1	2.5	1	2.5	35	87.5	3	7.5	4	13. التدريب المتبع في الغالب هو التدريب أثناء العمل (بالممارسة)
40	100	-	-	16	40	3	7.5	18	45	3	7.5	3.2	14. الاعتماد على طريقة التدريب من خلال العمل تعتبر سبباً في نقل الأخطاء والأساليب غير السليمة (أي نقل وتوارث عدم الكفاءة) في العمل.
40	100	1	2.5	18	45	7	17.5	14	35	-	-	2.85	15. الوصف الوظيفي لعمل المفتش محدد وواضح ومكتوب وعرف لكل مفتش عند استلام العمل.
40	100	7	17.5	15	37.5	11	27.5	6	15	1	2.5	2.475	16. تتبع الإدارة سياسة مرسومة وهادفة لتدريب الموظفين لرفع كفاءتهم وتطوير قدراتهم في سبيل تحسين الأداء
40	100	6	15	17	42.5	9	22.5	6	15	2	5	2.525	17. الإدارة تشجع الموظفين على تطوير معرفتهم وتوجههم نحو رفع مستوياتهم الدراسية والحصول على مؤهلات جديدة.
40	100	5	12.5	14	35	7	17.5	13	32.5	1	2.5	2.775	18. تهتم الإدارة بالتأكد من إلمام المفتش ومعرفته بالقانون الضريبي بصورة جيدة وتعمل على إزالة وتوضيح أي غموض يعيق العمل ويثير المشاكل في التطبيق.
40	100	7	17.5	20	50	9	22.5	4	10	-	-	2.25	19. تهتم الإدارة ببرامج التدريب المتعلقة بالعلوم السلوكية.
40	100	4	10	14	35	2	5	19	47.5	1	2.5	2.975	20. رئيس القسم تولى توجيهي وتعريفي بكافة المهام الوظيفية وإجراءات العمل في القسم قبل تكليفي بأي عمل.
40	100	2	5	16	40	5	12.5	15	37.5	2	5	2.975	21. رئيس القسم يحرص على نقل خبرته ومعرفته وكل الأمور المتعلقة بالعمل للمفتش.

وقد أكدت الغالبية من المفتشين (95 %) أن التدريب المتبع هو التدريب من خلال الممارسة وهو ما يتسبب في نقل وتوارث عدم الكفاءة في العمل كما أكدته نسبة 52.5% من المفتشين المستجيبين في إجاباتهم على الفقرة (14, F13, مفتشين، ج 5.3).

وحول اهتمام الإدارة بعملية التدريب والتطوير لكفاءة المفتشين والعاملين بضريبة الدخل اعتبرت غالبية منهم (55%) أن الإدارة ليس لديها سياسة مرسومة تسعى لرفع كفاءة العاملين وتطوير قدراتهم (F.16، ج 5.3. ولا تشجعهم على ذلك كما تتضح من نتائج الفقرة (F17، ج 5.3) حيث رأى ذلك 57.5% من المستجيبين.

وكما يتضح من الإجابات على هذه العوامل الخاصة بالتدريب يتضح أن هناك قصور واضح في هذا الجانب فلا يوجد للإدارة سياسة مرسومة للتدريب، فضلاً عن عدم تشجيعها الموظفين لتطوير معرفتهم والحصول على مؤهلات جديدة، كما لا يتم تدريب المفتشين التدريب الكافي والملائم قبل الممارسة للعمل، بل يتم التدريب من خلال الممارسة مما يتسبب في نقل الأساليب الخاطئة في العمل، و من أبرز نواحي القصور في مجال التدريب رغم شدة أهميتها لعمل المفتش الجوانب السلوكية ومجال القانون الضريبي ويؤكد ذلك رأي المستجيبين من العينة من المفتشين في العوامل التالية :

◆ أشعر بأنني بحاجة لفهم ومعرفة القانون الضريبي بشكل أفضل حتى أتمكن من تنفيذه وتطبيق قواعده عند تحديد وتقدير الضريبة واتخاذ قرار سليم. أجاب بدرجة أوافق بشدة 15% وبدرجة أوافق 55% ليمثلاً نسبة موافقة 70% (F.58 مفتشين، ج 5.9)

◆ أكدت الغالبية (82.5%) من المفتشين بوجود مواد يصعب فهمها وتفسيرها واختلاف بشأنها نتيجة لعدم الوضوح في القانون وعدم توفر مذكرات تفسيرية لها (F. 75 مفتشين، ج 5.10).

◆ تواجه مشاكل في التطبيق ناتجة عن قصور في القانون لمواجهة المستجدات وعدم تعويض ذلك أو تغطيته بأي تعليمات أو أوامر من قبل الإدارة الضريبية. بينت النتائج موافقة بنسبة 85.5% (F. 76 مفتشين، ج 5.10).

و يتضح من النتائج أن هناك تقصير في جانبين رئيسيين يفترض من الإدارة أن تعيرهما كبير اهتمامهما لما لهما من أهمية خاصة بعمل المفتش وهما المعرفة بالقانون الضريبي، وببرامج التدريب المتعلقة بالعلوم السلوكية حيث نفت بنسبة 47.5% من المفتشين اهتمام الإدارة بالنواحي المتعلقة بالقانون الضريبي في حين أيد 35% وجود اهتمام.

وفي مجال العلوم السلوكية نفت غالبية بنسبة 57.5% اهتمام الإدارة بذلك في حين وافقت 10% فقط وأبدى 22.5% عدم المعرفة (F18, F19, مفتشين، ج 5.3) وفيما أشار 50% من المستجيبين تولى رئيس القسم التعريف بالعمل قبل تكليف المفتش رفض ذلك

(F.20 مفتشين، ج5.3) إلا أن 45% اعتبر أن رئيس القسم ليس حريصاً على نقل خبرته ومعرفته للمفتش بينما كان على النقيض منهم 42.5% يرون حرص رئيس القسم على نقل خبرته (F.21 مفتشين، ج5.3).

وهذا يقودنا إلى تحليل العلاقة بين المفتش والمسئول (رئيس القسم) كما تتبين من نتائج إجابات المفتشين كما يظهرها الجدول رقم (5.4).

فقد اعتبرت غالبية بنسبة 69.3% أن العلاقة بين المفتش ورئيس القسم تتميز بالتعاون والتفاهم في مصلحة العمل (F.23 مفتشين، ج5.4) ومع ذلك ترى أغلبية بنسبة 52.5% عدم وضوح حدود السلطة والمسئولية بين المفتش ومسئوله (F.24 مفتشين، ج5.4)

جدول رقم (5.4)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور علاقة المفتش بالمسئول حسب استجابة عينة الدراسة من

المفتشين العاملين بدائرة ضريبة الدخل بغزة

المجموع	أعراض		أعراض		لا أعرف		(4) أوافق		(5) أوافق بشدة		MEAN	العامل (F)	
	بشدة (1)		(2)		(3)								
عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
40	100	-	5	-	35	1	20	15	37.5	24	2.5	2.975	22. إذا وجد أي خلاف بين المفتش والمشرفين، فيكون دائماً نابعاً من الحرص على مصلحة العمل.
40	100	1	-	8	15.4	6	15.4	17	66.7	8	2.6	3.564	23. تتميز العلاقة بين المفتش ورئيس القسم بالتفاهم والتعاون في مصلحة العمل.
39	100	6	-	11	37.5	7	10	10	45	5	7.5	3.225	24. عدم وضوح حدود السلطة والمسئولية بين المفتش ومسئوله
40	100	2	2.5	12	25	8	5	13	57.5	4	10	3.475	25. رغبة المفتش باتخاذ قراره باستقلالية ورغبة رئيس القسم أو المسئول إثبات حضوره وتأثيره، من أهم أسباب الصراع بينهما.
40	100	-	7.5	2	52.5	2	12.5	19	25	17	2.5	2.625	26. كثير من المشاكل التي تثار بين المفتش ومسئوله تعود لعدم احترام المفتش لصلاحيات رئيس القسم أو المسئول.
40	100	-	2.5	-	22.5	-	12.5	21	52.5	18	10	3.45	27. قد ينشأ الصراع بين المفتش ومسئولي القسم نتيجة فقدان الثقة في المصداقية بينهما والشعور بعدم مراعاة الموضوعية والعدالة في التقديرات.
40	100	-	-	-	10	1	17.5	16	62.5	23	10	3.725	28. وجود تفاهم وتوافق بين المفتش والمسئول لا يظهر وجود أي خلاف أو صراع.

أما عن الخلافات التي قد تنشأ بينهم فيما إذا كانت نابعة من الحرص على مصلحة العمل فقد كانت نسبة الموافقة مساوية للمعارضة وهي 40%، في حين أجاب 20% بعدم المعرفة وهذا يرجع لاختلاف العلاقات بين رئيس القسم والمفتش باختلاف القسم حسب طبيعة وشخصية كلا الطرفين وبالتأكيد للنموذجين وجود (F.22 مفتشين، ج.5.4).

ومن أهم أسباب الصراع بين المفتش ومسئوله رغبة المفتش باتخاذ قراره باستقلالية ورغبة رئيس القسم أو المسئول إثبات حضوره وتأثيره. أكد ذلك أغلبية بنسبة 67.5% (F.25 مفتشين، ج.5.4).

كما قد ينشأ الصراع بين المفتش ومسئولي القسم نتيجة فقدان الثقة في المصادقية بينهما والشعور بعدم مراعاة الموضوعية والعدالة في التقديرات حسب رأي أغلبية بنسبة 62.5% (F.27 مفتشين، ج.5.4) بينما رفضت أغلبية بنسبة 60% من المفتشين أن تكون الكثير من المشاكل التي تنور بين المفتش ومسئوله تعود لعدم احترام المفتش لصلاحيات رئيس القسم أو المسئول (F.26 مفتشين، ج.5.4).

كما أن وجود تفاهم وتوافق بين المفتش والمسئول لا يظهر وجود أي خلاف أو صراع. أيّد ذلك بشدة 10% ووافق عليه 62.5% (F.28 مفتشين، ج.5.4).

5.2.1.1.3 طبيعة وظيفة المفتش:

الأغلبية من المفتشين (87.2%) تعتبر أن وظيفة المفتش وظيفة مميزة ولها اعتبارها كما يتبين من الجدول (5.5) على إجابة الفقرة (F.1 مفتشين). كما تعتقد أغلبية بنسبة 71.8% أن وظيفة المفتش تتيح لشاغلها سلطات وتمكنه من بناء العديد من العلاقات (F.2 مفتشين، ج.5.5). وتتطلب وظيفة المفتش حسب إجماع المستجيبين بنسبة 100%، الأمانة والموضوعية وقوة الشخصية والإحاطة بالنواحي الاقتصادية والمالية (F.3 مفتشين، ج.5.5) وترى الأغلبية 87.5% من المفتشين أن وظيفة المفتش تسبب له الكثير من المتاعب والكره من الناس (F.4 مفتشين، ج.5.5) ومع ذلك ترى الأغلبية منهم 85% إمكانية المحافظة على احترام ورضا الناس دون تأثير على الأداء (F.7 مفتشين، ج.5.5) وترى الباحثة أنه برغم إمكانية ذلك إلا أن ذلك من الصعوبة بمكان وليس بالأمر الهين في الواقع العملي ويعتبر نادر الحصول وصعب الوصول.

جدول رقم (5.5)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور طبيعة وظيفة المفتش حسب استجابة عينة الدراسة من المفتشين
العاملين بدائرة ضريبة الدخل بغزة

المجموع		أعراض بشدة (1)		أعراض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)
عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
39	100	1	2.5	4	10.3	-	-	22	56.4	12	30.8	4.025	1. وظيفة المفتش وظيفة مميزة ولها اعتبارها.
39	100	-	-	6	15.4	5	12.8	25	64.1	3	7.7	3.641	2. وظيفة المفتش تعطي شأغها سلطات وتمكنه من تكوين العديد من العلاقات مع جهات عديدة.
40	100	-	-	-	-	-	-	11	27.5	29	72.5	4.725	3. وظيفة المفتش تتطلب الأمانة والموضوعية وقوة الشخصية والإحاطة بالنواحي الاقتصادية والمالية.
40	100	-	-	1	2.5	1	2.5	24	60	11	27.5	4.025	4. وظيفة المفتش تسبب له الكثير من المتاعب والكره من قبل الناس.
40	100	9	22.5	23	57.5	2	5	5	12.5	1	2.5	2.5	5. المفتش في ضريبة الدخل بغزة يعمل في ظروف وأجواء عمل مناسبة ومريحة
40	100	8	20	12	30	6	15	12	30	2	5	2.7	6. من السهل للمفتش تحقيق مكاسب ومنافع شخصية من خلال عمله الوظيفي
40	100	-	-	4	10	2	5	31	77.5	3	7.5	3.825	7. من الممكن أن يحافظ المفتش على احترام ورضا الناس دون تأثير على الأداء.
40	100	1	2.5	11	27.5	6	15	19	47.5	3	7.5	3.3	8. أشعر بتأنيب الضمير لهذه الوظيفة لما بها من مزاجية وتقدير شخصي.
40	100	-	-	13	32.5	6	15	13	32.5	8	20	3.4	9. تعتبر وظيفة المفتش وظيفة متعبة ومرهقة وغير مفضلة بالنسبة لي.
40	100	-	-	10	25	6	15	15	37.5	9	22.5	3.575	10. في حال توفر وظيفة بديلة لن أتردد في ترك وظيفتي كمفتش.

(50%) من المفتشين لا تؤيد القول بأن من السهل للمفتش تحقيق مكاسب ومنافع شخصية من خلال عمله الوظيفي (F.6 مفتشين، ج 5.5) في حين وافق على سهولة ذلك 35% وفي رأي الباحثة فإن هذه النسبة لا يمكن تجاهلها.

وحول قناعة المفتشين ورضاهم بهذه الوظيفة تبين آراء غالبية من المفتشين بنسبة 55% عن عدم رضاهم وتشعر بتأنيب الضمير من هذه الوظيفة لما بها من مزاجية وتقدير شخصي (F.8 مفتشين، ج 5.5) كما ترى أغلبية بنسبة 52.5% بأنها وظيفة متعبة ومرهقة وغير مفضلة لها (F.9 مفتشين، ج 5.5)، ويعبر 60% من المفتشين عن عدم رغبتهم في البقاء في هذه الوظيفة ويبدون عدم ترددهم في ترك هذه الوظيفة في حال توفر بديل لها (F.10 مفتشين، ج 5.5). وحول ظروف وأجواء العمل للمفتش ترفض الأغلبية من المفتشين 80% أن تكون ظروف وأجواء العمل مناسبة ومريحة (F.5 مفتشين، ج 5.5).

5.2.1.1.4 ظروف العمل:

5.2.1.1.4.1 من حيث الحماية والأمن:

يتعرض المفتش أثناء قيامه بواجباته الوظيفية لمخاطر ومواقف صعبة أكد ذلك الغالبية لعظمى من المفتشين 97.5% (F.47 مفتشين، ج 5.6) ومع ذلك لا توفر للمفتش أي نوع من الحماية في مواجهة المشاكل والمخاطر التي قد يتعرض لها جراء قيامه بعمله كما أكد ذلك 89.8% من المفتشين في إجاباتهم على الفقرة (F.48 مفتشين، ج 5.6). ومن المخاطر التي تواجه المفتش تهديد مباشر من بعض المحاسبين والمراجعين (F.49 مفتشين، ج 5.6) ومنها أيضاً توجيه اتهامات وشكاوى ضد المفتش لجهات مسؤولة، والتي قد يترتب عليها النقل أو الحرمان من الترقية كما ترى الأغلبية من المفتشين 75% في إجاباتها على الفقرة (F.50 مفتشين، ج 5.6).

عملية النقل غالباً ما تفسر من قبل المفتش على أنها عقاب أو تلبية لمطالب جهات معينة ولا علاقة لها بمصلحة العمل كما عبر عنه 82% من المفتشين (F.51 مفتشين، ج 5.6) معظم عمليات النقل تتم بدون أخذ رأي المفتش ورغبته في الاعتبار. حسب رأي الأغلبية وبنسبة 90% حول الفقرة (F.52 مفتشين، ج 5.6).

عملية النقل تتم أحياناً نتيجة لمطالب بعض المحاسبين الذين لهم نفوذ لدى الجهات المسؤولة بغرض تسهيل مصالحهم أكد ذلك 55% من المفتشين في إجاباتهم على الفقرة (F.53 مفتشين، ج 5.6) رغم وجود الأسباب الأخرى والتي منها حدوث المشاكل بين المفتش ومسئولي القسم مما يتعذر معه التوافق ويتسبب في عرقلة العمل كما تبين في إجابات المفتشين حول الفقرة (F.54 مفتشين، ج 5.6) حيث أيد ذلك 77.5% منهم.

معظم عمليات النقل التي تتم من قبل الدائرة ترجع لقرار المدير العام دون دور يذكر لمسئولي الأقسام ومدراء الدوائر، هذا ما يعتقده غالبية من المفتشين بنسبة 52.5% في ردهم على الفقرة (F.55 مفتشين، ج 5.6).

جدول رقم (5.6)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور الحماية والأمن حسب استجابة عينة الدراسة من المفتشين العاملين بدائرة ضريبة الدخل بغزة

المجموع		أعراض بشدة (1)		أعراض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)
عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
40	100	-	-	-	-	61	2.5	29	72.5	10	25	4.225	47. يتعرض المفتش أثناء قيامه بواجباته الوظيفية لمخاطر ومواقف صعبة.
39	100	-	-	2	5.1	2	5.1	23	59	12	30.8	4.1538	48. لا تتوفر للمفتش أي نوع من الحماية في مواجهة المشاكل والمخاطر التي قد يتعرض لها جراء قيامه بعمله.
40	100	-	-	3	7.5	7	17.5	21	52.5	9	22.5	3.9	49. من المخاطر التي تواجه المفتش تهديد مباشر من بعض المحاسبين والمراجعين ذوي النفوذ.
40	100	-	-	5	12.5	5	12.5	22	55	8	20	3.825	50. من المخاطر توجيه اتهامات وشكاوى ضد المفتش لجهات مسؤولة، والتي قد يترتب عليها النقل أو الحرمان من الترقية.
39	100	-	-	2	5.1	5	12.8	24	61.5	8	20.5	3.9744	51. عملية النقل غالباً ما تفسر من قبل المفتش على أنها عقاب أو تلبية لمطالب جهات معينة، ولا علاقة لها بمصلحة العمل.
40	100	-	-	1	2.5	3	7.5	23	57.5	13	32.5	4.2	52. معظم عمليات النقل تتم بدون أخذ رأي المفتش ورغبته في الاعتبار
40	100	-	-	3	7.5	15	37.5	18	45	4	10	3.575	53. عملية النقل تتم أحياناً نتيجة لمطالب بعض المحاسبين الذين لهم نفوذ لدى الجهات المسؤولة بغرض تسهيل مصالحهم
40	100	-	-	7	17.5	2	5	26	65	5	12.5	3.725	54. من الأسباب التي تقف وراء عمليات النقل حدوث المشاكل بين المفتش ومسئولي القسم مما يتعذر معه التوافق ويتسبب في عرقلة العمل
39	100	-	-	9	22.5	10	25	14	35	7	17.5	3.475	55. معظم عمليات النقل التي تتم من قبل الدائرة ترجع لقرار المدير العام دون دور يذكر لمسئولي الأقسام ومدراء الدوائر.

5.2.1.1.4.2 محور الرواتب والحوافز والمكافآت والترقيات:

رواتب المفتشين متدنية، وغير مجزية في مقابل ضغوط العمل التي تواجههم هذا هو رأي الأغلبية الساحقة من المفتشين 97.5% (أيّ هذا بشدة 60% وبدرجة موافق 37.5%) (F.29 مفتشين، ج 5.7)، وهذا ما يدفع المفتش إلى اللامبالاة وعدم الحرص على مصلحة العمل كما ترى أغلبية من المفتشين (62.5%) كما تبين من نتيجة الإجابة على الفقرة (F.30 مفتشين، ج 5.7). إلا أن سوء الوضع المادي للمفتش وعدم كفاية راتبه لا يدفع المفتش لاستغلال وظيفته الرسمية لتحقيق مصالحه الشخصية هذا ما أكدته 43.6% من المفتشين في حين اعتبر 38.4% منهم أنه بالفعل يقف وراء قيام المفتش باستغلال وظيفته الرسمية لتحقيق مصالحه الشخصية بينما أشار 17.9% بعدم المعرفة كما تبينه نتائج الفقرة (F.31 مفتشين، ج 5.7).

وبرغم نفي ما نسبته (43.6%) من المفتشين استغلال الوظيفة لتحقيق المصالح الشخصية نتيجة لسوء الوضع المادي فإن الباحثة تعتبر أن موافقة ما نسبته 38.4% ليس بالأمر الذي يمكن تجاهله ويمثل وزناً يحتاج الوقوف عنده ومعالجته. ولعل في نتائج الفقرة التالية ما يدعم ذلك حيث يرى 43.6% من المستجيبين أنه من الأمور الشائعة استعانة المفتش -عند رغبته في تحقيق مصلحة أو منفعة ما - بالمحاسب أو المكلف، وعارض ذلك 35.9% (F.32 مفتشين، ج 5.7).

جدول رقم (5.7)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور الرواتب والحوافز والمكافآت والترقيات حسب استجابة عينة الدراسة من المفتشين العاملين بدائرة ضريبة الدخل بغزة

المجموع	أعراض بشدة (1)		أعراض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
40	100	-	-	-	1	2.5	15	37.5	24	60	4.575	29. رواتب المفتشين متدنية، وغير مجزية في مقابل ضغوط العمل التي تواجههم.	
40	100	1	2.5	8	20	6	15	17	42.5	8	3.575	30. تدني الراتب يدفع المفتش إلى اللامبالاة وعدم الحرص على مصلحة العمل	
39	100	6	15.4	11	28.2	7	17.9	10	25.6	5	12.8	2.9231	31. سوء الوضع المادي للمفتش وعدم كفاية راتبه وراء قيام المفتش باستغلال وظيفته الرسمية لتحقيق مصالحه الشخصية.
40	100	2	5.1	12	30.8	8	20.5	13	33.3	4	10.3	3.1282	32. من الأمور الشائعة استعانة المفتش -عند رغبته في تحقيق مصلحة أو منفعة ما - بالمحاسب أو المكلف.

المجموع		أعراض بشدة (1)		أعراض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)			
40	100	-	-	2	5	2	5	19	47.5	17	42.5	4.275	33. أسلوب الترقية السائد لا يستند لمعايير وأسس موضوعية.
40	100	-	-	-	-	-	-	21	53.8	18	46.2	4.4615	34. الترقيات التي حصل عليها بعض الموظفين من خلال ساعيهم لدى جهات خارج الدائرة أثارت الكثير من مشاعر لغضب النعمة وعدم الرضا بين الموظفين.
40	100	-	-	-	-	1	2.5	16	40	23	57.5	4.55	35. الترقيات التي تتم بطرق لا تستند لمعايير الكفاءة في العمل أو الأقدمية لها انعكاس سيء على أداء المفتش.
40	100	-	-	-	-	14	35	16	40	10	25	3.9	36. كان لبعض المحاسبين دوراً في مساعدة بعض المفتشين على الترقية.
40	100	-	-	-	-	5	12.5	21	52.5	14	35	4.225	37. لا يوجد نظام للحوافز ولا تستخدم الإدارة سوى أسلوب العقاب كحافز سلبي.
39	100	-	-	5	12.8	6	15.4	14	35.9	14	35.9	3.9487	38. الانتماء التنظيمي والولاء السياسي كان المعيار الرئيسي وراء معظم لترقيات المهمة التي منحت حتى الآن

ومن الأمور التي تسبب عدم الرضا وتثير المشاكل في ضريبة الدخل خلافاً لتدني الراتب والمرتبطة بظروف العمل للمفتش أسلوب الترقية وطريقتها والعدالة في منحها فقد اعتبرت الأغلبية العظمى 90% من المفتشين أن أسلوب الترقية السائد لا يستند لمعايير وأسس موضوعية (F.33) مفتشين، ج 5.7).

وهذا ما تدعمه نتائج الإجابات على الفقرات التالية:

- الانتماء التنظيمي والولاء السياسي كان المعيار الرئيسي وراء معظم الترقيات المهمة التي منحت حتى الآن حيث أبدى 35.9% الموافقة الشديدة ومثلهم بدرجة موافق لتمثل الموافقة الإجمالية 71.8% (F.38) مفتشين، ج 5.7).
- وأقرّ 65% من المستجيبين عن وجود دور لبعض المحاسبين في مساعدة بعض المفتشين على الترقية حيث أكد ذلك بشدة 25% ووافق عليه 40% بينما أشار 35% بعدم المعرفة (F.36) مفتشين، ج 5.7).
- الترقيات التي حصل عليها بعض الموظفين من خلال مساعيهم لدى جهات خارج الدائرة أثارت الكثير من مشاعر الغضب والنعمة وعدم الرضا بين الموظفين. حظي هذا الأمر على إجماع بالموافقة 46.2% بشدة و 53.8% بدرجة موافق (F.34) مفتشين، ج 5.7).
- كما تعتبر الأغلبية 97.5% من المفتشين أن الترقيات التي تتم بطرق لا تستند لمعايير الكفاءة في العمل أو الأقدمية لها انعكاس سيء على أداء المفتش حيث وافق على ذلك بشدة 57.5% وأجاب بموافق 40% (F.35) مفتشين، ج 5.7).
- كما أظهرت النتائج أن هناك إهمالاً في استخدام وتطبيق نظام الحوافز وخاصة الإيجابية منها، كما يتضح من رأي الأغلبية من المفتشين بنسبة 87.5% التي ترى بأنه لا يوجد نظام للحوافز،

ولا تستخدم الإدارة سوى أسلوب العقاب كحافز سلبي حيث أيد ذلك بشدة 35% ووافق عليه 52.5% (F.37 مفتشين، ج 5.7).

ولكن هل هناك نظام لتقييم الأداء حتى يتم تطبيق نظام سليم للحوافز وأسلوب للترقية؟ هذا ما توضحه نتائج الدراسة في الفقرة التالية المتعلقة بتقييم الأداء والمتابعة.

5.2.1.1.4.3 تقييم الأداء والمتابعة:

أظهرت نتائج الدراسة أن ما نسبته 77.5% من العينة ترى بأنه لا يوجد نظام رقابة فعال على الأداء يستند لأسس سليمة (F.45 مفتشين، ج 5.8).

كذلك ترى أغلبية بنسبة 67.5% من المفتشين بأنه لا يوجد نظام للمحاسبة والمساءلة أو تحديد للمسئولية (F.46 مفتشين، ج 5.8) واعتبرت أغلبية بنسبة 70% أن عملية التدقيق الداخلية للملفات تتم على أساس روتيني وشكلي (F.44 مفتشين، ج 5.8).

كما تعتقد أغلبية 67.5% أن معايير التقييم المعتمدة غير موضوعية ولا تمثل مقياساً فعلياً لأداء المفتش ومؤشر لكفاءته كما يوضحه الجدول رقم (5.8) بخصوص الفقرة (F.39 مفتشين).

جدول رقم (5.8)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور تقييم الأداء والمتابعة حسب استجابة عينة الدراسة من

المفتشين العاملين بدائرة ضريبة الدخل بغزة

المجموع	أعراض بشدة (1)		أعراض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
40	100	7	5	20	50	10	25	3	7.5	-	-	2.225	39. تعتبر معايير التقييم لمعتمدة موضوعية وتمثل مقياساً فعلياً لأداء المفتش ومؤشر لكفاءته
39	100	1	2.6	3	7.7	4	10	28	71.8	3	7.7	3.7436	40. نظام التقييم الشائع في تقييم أداء المفتش داخل الأقسام هو قيمة المبالغ المحصلة شهرياً وعدد الملفات التي تم تخليصها أو إنجازها.
40	100	-	-	4	10	4	10	20	50	12	30	4	41. معيار التحصيل لا يستند لكفاءة المفتش.
40	100	-	-	-	-	4	10	24	60	12	30	4.2	42. عدد الملفات لا يصلح استخدامه كمقياس بصورة مجردة لأداء المفتش.
40	100	-	-	3	7.5	9	22.5	20	50	8	20	3.825	43. نظام التقارير السنوية السرية المتبع في التقييم يعتبر نظام عقيم ولا يؤثر على الأداء أو السلوك الوظيفي
40	100	-	-	5	12.5	7	17.5	25	62.5	3	7.5	3.65	44. عملية التدقيق الداخلية للملفات تتم على أساس روتيني وشكلي.
40	100	-	-	5	12.5	4	10	24	60	7	17.5	3.825	45. لا يوجد نظام رقابة فعال على الأداء يستند لأسس سليمة
40	100	-	-	7	17.5	6	15	22	55	5	12.5	3.625	46. لا يوجد نظام للمحاسبة والمساءلة أو تحديد للمسئولية.

وحول نظام التقارير السنوية السرية المتبع في التقييم اعتبرت أغلبية بنسبة 70% أنه نظام عقيم ولا يؤثر على الأداء أو السلوك الوظيفي (F.43 مفتشين، ج 5.8).

نظام التقييم الشائع في تقييم أداء المفتش داخل الأقسام هو قيمة المبالغ المحصلة شهرياً وعدد الملفات التي تم تخليصها أو إنجازها كما أفادت الأغلبية 79.5% من المفتشين (F.40 مفتشين، ج 5.8) وتعتقد الأغلبية (80%) أن معيار التحصيل لا يستند لكفاءة المفتش (F.41 مفتشين، ج 5.8) وكذلك تعتبر الأغلبية (90%) من المفتشين أيضاً أن عدد الملفات لا يصلح استخدامه كمقياس بصورة مجردة لأداء المفتش (F.42 مفتشين، ج 5.8) فليس كل ملف يتطلب نفس الجهد، ولا يعطي نفس العائد وذلك لاختلاف حجم وقيمة النشاط وطبيعته من مكلف لآخر.

5.2.1.1.4.4 من حيث توفر البيانات والمعلومات :

غالبية المفتشين بنسبة 75% ترى نقص المعلومات الكافية عن المكلفين التي تمكن المفتش من اتخاذ قرار سليم (F.56 مفتشين، ج 5.9).

جدول رقم (5.9)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور توفر البيانات والمعلومات حسب استجابة عينة الدراسة من

المفتشين العاملين بدائرة ضريبة الدخل بغزة

المجموع	أعراض بشدة (1)		أعراض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
40	100	-	-	9	22.5	1	2.5	26	65	4	10	3.625	56. لا يتوفر للمفتش المعلومات الكافية عن المكلفين لاتخاذ قرار تقدير سليم.
40	100	-	-	8	20	2	5	26	65	4	10	3.65	57. لا تتوفر لدى المفتش المعرفة الكافية حول الأنشطة والتطورات الاقتصادية والمالية وغيرها من العوامل المؤثرة على دخل المكلف التي تمكنه من اتخاذ قرار سليم موضوعي
40	100	-	-	8	20	4	10	22	55	6	15	3.65	58. أشعر بأنني بحاجة لفهم ومعرفة القانون الضريبي بشكل أفضل حتى أتمكن من تنفيذه وتطبيق قواعده عند تحديد وتقدير يبة واتخاذ قرار سليم.

كما تعتقد الغالبية 75% من المفتشين عدم توفر المعرفة الكافية حول مختلف الأنشطة والتطورات الاقتصادية والمالية وغيرها من العوامل المؤثرة على دخل المكلف والتي تمكن المفتش من اتخاذ قرار تقدير موضوعي وسليم (F.57 مفتشين، ج 5.9).

وهذا يرجع لعدم وجود قاعدة بيانات للمكلفين في دائرة ضريبة الدخل وكذلك عدم وجود وحدة للإحصاء والبحوث والدراسات تتابع وتقوم بالدراسات المتعلقة بالأنشطة المختلفة وتغطي مؤشرات يمكن الاسترشاد بها من حيث حجم النشاط ومستويات الأسعار ونسب الأرباح. وهذا يبين وجود نقص في بناء الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة الدخل، ويبين عدم وجود نظام

معلومات يتناسب مع ويلائم احتياجات ضريبة الدخل بغزة وهذا يعني عدم اكتمال وملاءمة الإدارة الضريبية للمهام الموكلة إليها.

5.2.1.1.5 القانون والسياسة الضريبية:

وظيفة الإدارة الضريبية تطبيق القانون الضريبي تنفيذاً للسياسة الضريبية المرسومة، ويعتبر موظفو الضريبة والمفتش بصفة خاصة محور هذه الوظيفة والتي تتجسد في تقدير الضريبة على المكلف والتي يجب أن تتم وفقاً للقانون الضريبي المعمول به. وهذا يتطلب إلمام ومعرفة المفتش للقانون الضريبي والذي يلزم توضيحه وتبسيطه لتسهيل فهمه والعمل بموجبه فما هو واقع الحال فيما يتعلق بالقانون الضريبي والسياسة الضريبية بقطاع غزة؟ وهل يواجه المتعاملين به أي من المشاكل؟ هذا ما ستبينه نتائج الدراسة من خلال تتبع آراء المفتشين والمحاسبين والمراجعين لضريبة الدخل حيث تم عرض نفس العوامل على الطرفين ويبين الجدول رقم (5.10) آراء المفتشين، فيما يبين الجدول رقم (5.11) آراء المحاسبين والتي سنستعرضها فيما يلي:

الجدول رقم (5.10)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور القانون والسياسة الضريبية حسب استجابة عينة الدراسة من

المفتشين العاملين بدائرة ضريبة الدخل بغزة

المجموع	أعارض بشدة (1)		أعارض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
40	100	-	-	12	30	31	7.5	22	55	3	7.5	3.4	74. دائماً تراعي النصوص القانونية وترجع للقانون باستمرار أثناء قيامك بالعمل.
40	100	-	-	3	7.5	4	10	30	75	3	7.5	3.825	75. هناك مواد يصعب فهمها وتفسيرها واختلاف بشأنها نتيجة لعدم الوضوح في القانون وعدم توفر مذكرات تفسيرية لها.
40	100	-	-	3	7.5	3	7.5	29	72.5	5	12.5	3.9	76. تواجه مشاكل في التطبيق ناتجة عن قصور في القانون لمواجهة المستجدات وعدم تعويض ذلك أو تغطيته بأي تعليمات أو أوامر من قبل الإدارة الضريبية.
39	100	6	15.4	19	48.7	9	23.1	3	7.7	2	5.1	2.3846	77. القانون الضريبي المعمول به ملائم وفيه باحتياجات الوضع الحالي
40	100	1	2.5	2	5	3	7.5	28	70	6	15	3.9	78. هناك حاجة لإجراء تغييرات على هذا القانون لمواجهة متطلبات المرحلة.

المجموع		أعراض بشدة (1)		أعراض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)
عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
40	100	-	2.5	3	7.5	7	17.5	26	65	4	10	3.775	79. لا يوجد سياسة ضريبية واضحة.
40	100	-	-	5	12.5	4	10	23	57.5	8	20	3.85	80. الهدف المالي هو هدف النظام الضريبي القائم.
40	100	-	-	1	2.5	3	7.5	28	70	8	20	4.075	81. المشاكل القائمة في النظام الضريبي ترجع للمشاكل السياسية والقانونية والاقتصادية القائمة.
40	100	-	-	3	7.5	2	5	25	62.5	10	25	4.05	82. من الصعب إجراء الإصلاح الضريبي في ظل عدم سيادة القانون والانتقائية في تطبيق القانون

أفادت غالبية بنسبة 62.5% من المفتشين بأنها دائماً تراعي النصوص القانونية وترجع للقانون باستمرار أثناء قيامها بالعمل (F.74 مفتشين، ج 5.10)، ورغم ذلك فإن ما نسبته 70% من المفتشين تقر بأنها بحاجة لفهم ومعرفة القانون الضريبي بشكل أفضل لكي تتمكن من تنفيذه وتطبيقه بشكل سليم عند تحديد الضريبة واتخاذ قرار سليم (F58 مفتشين، ج 5.9). وما يؤكد ذلك أن الغالبية (85%) من المفتشين تواجه مشاكل في التطبيق ناتجة عن قصور في القانون لمواجهة المستجدات وعدم تعويض ذلك بأيّ تعليمات أو أوامر من قبل الإدارة (F.76 مفتشين، ج 5.10) وهذا ما يؤكد المحاسبون والمراجعون لضريبة الدخل حيث تؤكد الأغلبية منهم بنسبة 81.4% وجود مشاكل ناتجة عن اختلاف التفسير لبعض النواحي القانونية بين الإدارة الضريبية والمحاسبين أو المراجعين (F.60 محاسبين، ج 5.11) ويرى 43.5% منهم بأن الإدارة تقوم بإصدار التعليمات والأنظمة الملائمة لتجاوز العجز والغموض في القانون الحالي بينما عارض ذلك 29.5% فيما أبدى 27.1% عدم معرفته (F.62 محاسبين، ج 5.11) وهذا يبين بان الإدارة تقوم بجهود لمواجهة بعض نواحي القصور والغموض في القانون والإجراءات الضريبية إلا أن ذلك ليس بالمستوى المطلوب، وهناك حاجة لمزيد من الجرأة في معالجة الأمور، واتخاذ القرارات الملائمة.

القانون الضريبي المعمول به غير ملائم ولا يفي باحتياجات الوضع الحالي. هذا ما تراه أغلبية بنسبة 64.1% من المفتشين فيما اعتبر 12.8% من المفتشين بأنه ملائم في حين أشار 23.1% من المفتشين بعدم المعرفة (F.77 مفتشين، ج 5.10) وكذلك بالنسبة لمحاسبين فقد رأت الغالبية منهم 79.1% بأن القانون المعمول به غير ملائم بينما عارض ذلك 12.8% (F.63 محاسبين، ج 5.11). وهذا يبين اتفاق الجميع على عدم ملاءمة القانون الحالي لاحتياجات المرحلة. ولهذا تجمع الأغلبية من الطرفين 85% من المفتشين و90.7% من المحاسبين على الحاجة لإجراء تغييرات عليه لمواجهة متطلبات المرحلة (F.78 مفتشين، ج 5.10. F.64 محاسبين، ج 5.11).

الجدول رقم (5.11)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور القانون والسياسة الضريبية حسب استجابة عينة الدراسة من المحاسبين والمراجعين لدائرة ضريبة الدخل بغزة

المجموع		أعراض بشدة (1)		أعراض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)
عدد	%	عدد	%			عدد	%	عدد	%	عدد	%		
85	100	-	-	9	10.6	6	7.1	59	69.4	11	12	3.8313	60. توجد مشاكل ناتجة عن اختلاف التفسير لبعض النواحي القانونية بين الإدارة الضريبية والمحاسبين أو المراجعين.
86	100	2	2.3	26	30.2	6	7	40	46.5	12	14	3.3953	61. القانون الضريبي المعمول به غير واضح بما فيه الكفاية بحيث يعتبر سبباً للتهرب الضريبي.
85	100	2	2.4	23	27.1	23	27.1	34	40	3	3.5	3.1529	62. تقوم الإدارة الضريبية بإصدار التعليمات والأنظمة الملازمة لتجاوز العجز والغموض في القانون الحالي
86	100	19	22.1	49	57	7	8.1	11	12.8	-	-	2.1163	63. القانون الضريبي المعمول به ملائم وفيه باحتياجات الوضع الحالي.
86	100	2	2.3	2	2.3	4	4.7	50	58.1	28	32.6	4.1628	64. هناك حاجة لإجراء تغييرات على القانون المعمول به لمواجهة متطلبات المرحلة.
85	100	-	-	12	14.1	3	3.5	54	63.5	16	18.8	3.8706	65. لا يوجد سياسة ضريبية واضحة.
86	100	-	-	7	8.1	12	14	40	46.5	27	31.4	4.0116	66. الهدف المالي هو هدف النظام الضريبي القائم.
85	100	1	1.2	7	8.2	8	9.4	50	58.8	19	22.4	3.9294	67. المشاكل القائمة في النظام الضريبي ترجع للمشاكل السياسية والقانونية والاقتصادية القائمة
86	100	1	1.2	1	1.2	3	3.5	44	51.2	37	43	4.3372	68. من الصعب إجراء الإصلاح الضريبي في ظل عدم سيادة القانون والانتقائية في تطبيقه.

تعتقد الأغلبية (77.5%) من المفتشين و 82.3% من المحاسبين بأنه لا يوجد سياسة ضريبية واضحة (F.79 مفتشين، ج 5.10. F.65 محاسبين، ج 5.11) وترى الأغلبية من الطرفين 77.5% من المفتشين و 77.9% من المحاسبين بأن الهدف المالي هو هدف النظام الضريبي القائم (F.80 مفتشين، ج 5.10. F.66 محاسبين، ج 5.11). وتؤيد الأغلبية (90%) من

المفتشين و 81.2% من المحاسبين بأن المشاكل القائمة في النظام الضريبي ترجع للمشاكل السياسية والقانونية والاقتصادية القائمة (F.81 مفتشين، ج 5.10. F.67 محاسبين، ج 5.11). وتؤكد الأغلبية من المفتشين 87.5% ومن المحاسبين 94.2% صعوبة إجراء الإصلاح الضريبي في ظل عدم سيادة القانون والانتقائية في تطبيق القانون (F.82 مفتشين، ج 5.10. F.68 محاسبين، ج 5.11).

وفيما يتعلق بأوجه القصور والمشاكل التي تواجه المتعاملين بهذا القانون من مفتشين ومحاسبين ومراجعين والتي تم استقراؤها مما ذكره المجيبين من المفتشين على السؤال المفتوح رقم 10، وكذلك نفس السؤال الموجه للمحاسبين والمراجعين رقم 8 فقد أجاب على هذا السؤال من المفتشين 16 مفتش ومن المحاسبين 39 محاسب أي أقل من 50% من الطرفين. بالرغم من تأكيد غالبية المحاسبين والمفتشين أن القانون الحالي لا يلاءم الوضع الحالي فهو قانون قديم ووضع من جهات غير فلسطينية ووضع لخدمة أهدافها ولا يتلاءم والظروف الحالية وبما فيه من غموض وعدم وضوح. إلا أن البعض يرى أن القانون المقترح والمعد بالقراءة الثانية في الواقع مأخوذ في معظمه من الحالي.

و يؤكد الكثير أن المشكلة لا ترجع للقانون ذاته بقدر ما ترجع لسوء التطبيق وعدم العدالة في التطبيق وجهل القائمين على تطبيقه من العاملين في الجهاز الضريبي.

ومن أهم النواحي التي ركز عليها المجيبين واعتبرت من النواقص ومبعث المشاكل:

- **الاعتراض:** المنازعات الضريبية بين المكلف والدائرة لا يوجد جهة محايدة متخصصة لتقديم الاعتراض لها، لجنة الاعتراض هي من موظفي الدائرة ليس لها نظام وآلية محددة، فلا يتم استدعاء المكلف المعترض، ولا المفتش المقدر. اللجنة مكونة من المدير العام واثنان من مدراء الدوائر. إجراءات العمل وآلياته غير نمطية ولا تقوم على أساس علمي ومدروس بقدر ما تكون بطريقة توفيقية. كما أن قراراتها تكون غير قاطعة في كثير من الأحيان حيث يتم إعادة الملف للقسم لإعادة البت في القرار ومن أمثلة ذلك "إعادة الملف للقسم للبت فيه"، "إعادة الملف للقسم ومحاسبته حسب الأصول".
- الغموض في معالجة التعديل المفوض ولجان الاعتراض والاعتراض.
- الإعفاءات والأعباء العائلية غير واقعية ولا تلائم الوضع الاقتصادي، كما لا يوجد حسم بخصوصها ومن أمثلة ذلك إعفاءات إعالة الأولاد حيث ورد في قرار تغيير الإعفاءات أن يعفى مقابل إعالة 5 أولاد كحد أقصى، وهناك إعفاء للطالب الجامعي وبعده أقصى 2 طالب ورغم أن هذه الإعفاءات قد لازمت التغيير في الشريحة الضريبية المقررة لعام 1999 وهذه الشريحة الجديدة هي لكل من الضفة الغربية وغزة إلا أن التطبيق بخصوصها مختلف ما بين كل

منهما ففي الضفة الغربية يتم اعتماد طالبين جامعيين كإعفاء مقابل الدراسة إضافة للإعالة وهو ما كان معمول به تطبيقاً في غزة لغاية النصف الأول من العام 2003 وهو موضح في الدليل الصادر في العام 1999 من مديرية ضريبة الدخل بغزة إلا أن ذلك تم الرجوع عنه في غزة وأصبح يتم اعتبار الطالب الجامعي جزء من الحد الأقصى للإعالة أي من ضمن الـ 5 أفراد المعالين بحيث في حالة وجود 5 أولاد للمكلف ومنهم طالب جامعي على سبيل المثال يتم منح إعفاء إعالة لـ 4 أولاد بالإضافة لإعفاء طالب جامعي. وفي حال وجود 7 أولاد للمكلف ومنهم 2 طالب جامعي فإن المكلف يعطى إعفاء 3 أولاد + إعفاء 2 طالب جامعي فقط. ومن الملاحظ أنه بعد العمل لسنوات بطريقة يتم التنبيه إلى عدم صحة العمل بها حسب قناعة الجهات المسؤولة، رغم عدم القناعة بهذه الرؤيا من قبل المفتشين والمحاسبين، ولكن ذلك لم يثن الجهات المسؤولة عن فرض رؤياها بحجة أنه دائماً يتم تفسير القانون من قبل الدائرة بما يحقق مصلحتها، وتعتبر أن في ذلك مصلحة للدائرة وهذا ما يؤكد القناعة بأن الإدارة لا تحرص إلا على التحصيل دون الاهتمام بمصلحة المكلف والنظر لوجود أهداف ضريبية خلاف الهدف المالي (التحصيل) كما يشير إلى ضعف الإدارة وعدم جرأتها في اتخاذ قرار مسئول لمعالجة وضع بسيط في مثل هذا الموقف خاصة وأن هذا الأمر مطبق في الضفة والجهود تبذل في سبيل توحيد القوانين بين الضفة وغزة وهناك مشروع قانون ضريبي بالقراءة الثانية من المجلس التشريعي بهذا الخصوص، بل لجأت إلى محاولة تصحيح ما اعتبرته خطأ في المثال المدرج في الدليل الصادر عنها. عدم اعتماد كل الأعباء (الطلبة الجامعيين، إعالة الأخوات أو أبناء الأخ....).

- هناك عدم وضوح في النصوص القانونية ولا يعرف ما هي التعديلات والتغييرات التي تتم مثل الأوامر الملغاة من قبل الرئيس عرفات، لا يعرفها المفتشين هناك دخول لا يوجد حسم لخضوعها من عدمه مثل الزراعة ومزارع الدواجن.
- لا يواكب التطورات المستجدة مثل نسب الإهلاك (الكمبيوتر)، كيفية معالجة فروقات العملة وإعادة التقييم، سياسات التقييم لبضاعة آخر المدة، الأرباح الرأسمالية.
- يترك للمفتش إقرار التقدير حسب فطنته ودرايته.
- الشريحة عالية جداً. لا يوجد رقابة على الضرائب. القانون غير واضح للمكلف ولا يوجد ندوات للمكلفين لشرحه.
- يعتبر المكلف متهم بالتهرب وعدم الإفصاح حتى يثبت العكس.

- إتباع الأهواء الشخصية في التخليص.
- عدم وضع الشخص المناسب في المكان المناسب، سوء إداري وفقدان الرقابة الذاتية، عدم فهم القواعد القانونية من الأشخاص المكلفين بتطبيقها.
- شعور المفتش بالخوف وعدم الاستقلالية في اتخاذ القرار.
- انخفاض درجات السلم في الشريحة تتعارض مع مبدأ أو الغرض منها في إعادة توزيع الدخل.
- التخليص على أساس النسب الربحية (الاسترشادية) والاعتماد على تقدير السنوات السابقة واتخاذها مقياس.
- جمود بعض النصوص القانونية، عدم وجود الشروح والتفسير اللازمة، عدم جرأة الإدارة في كثير من الأحيان من إصدار التعاميم التي توضح وتفسر ذلك ويترك الأمر للاجتهادات الشخصية، عدم وجود مرجعية متخصصة لتفسير النصوص القانونية وعدم التشاور مع جهات الاختصاص بخصوص تفسير بعض النصوص المطلوب توضيحها.
- آليات تطبيق القانون مختلفة ومتعارضة أحياناً بين الأقسام والدوائر.
- لا يوجد قاعدة بيانات آلية تمكن المفتش من تحديد الضريبة، عدم توفر بيانات عن الأوضاع المالية والاقتصادية العامة لدى المفتشين.
- انعدام المعايير الموحدة، والتعاميم الواضحة من وزارة المالية.
- الانتقائية وتدخّل الانتماء السياسي والمعرفة والوجهات.
- هناك قصور فيما يتعلق بالشركات الحاصلة على إعفاء استثماري وكيفية محاسبتها بعد انقضاء فترة الاستثمار (عدم وضوح).
- عدم وجود عدالة في تطبيق القانون ولا يتم استغلال إيرادات الضريبة في تحقيق الرفاه الاجتماعي مما يتسبب في التهرب الضريبي.
- كانت إحدى الإجابات من المفتشين "لعدم إلمامي بالقانون وعدم توفره، لا أعرف أوجه القصور" وهي إجابة صريحة للواقع الفعلي فالغالبية من المفتشين ليس لديها معرفة جيدة بالقانون الضريبي حقيقة. والحقيقة أن المفتش حين تعيينه في ضريبة الدخل لا يزود بهذا القانون من قبل الدائرة والقانون كمادة غير متوفر إلا مع عدد قليل من المفتشين القدامى وأما الباقي فلم يقدم لهم هذا القانون، فإذا لم تبادر الإدارة بتقديم مستلزمات العمل (القانون) فهل تتصور أن المفتش سيكون مهتماً بالبحث والتحري والتعرف على هذا القانون وتفهمه وفهمه؟ وأنى له أن يقوم بتطبيقه بعدالة وكفاءة؟. وهذا ما يفسر عدم إجابة كافة المفتشين على هذا السؤال المفتوح حول مكامن القصور في القانون. كما تؤكد الباحثة من خلال تعاملها مع المحاسبين المراجعين لدائرة ضريبة الدخل أن هناك أيضاً قصور بين

المحاسبين في فهم ومعرفة جيدة للقانون الضريبي وهذا ما يظهر بين الكثير منهم. ويتضح أيضاً من عدم الإجابة على السؤال المفتوح المتعلق به. ما سبق كان تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالجهاز الإداري والتي تناولت المفتش وظروف عمله ودور الإدارة والقانون الضريبي باعتبارها العوامل البيئية الداخلية لقرار التقدير والذي يتخذ من قبل المفتشين. وحول الجانب الآخر المرتبط بالتقدير الضريبي فيتناول النواحي المتعلقة بالمكلف والمحاسب أو المراجع المكلف بالتخليص الضريبي نيابة عن المكلف فهذا ما سيتم تحليله قبل الولوج إلى قرار التقدير وطرق التقدير ثم العوامل المؤثرة على قرار التقدير.

5.2.1.1.6 التزام المكلف ورغبته في دفع الضريبة:

الوعي الضريبي للمكلف محدود للغاية. هذا ما تراه غالبية بنسبة %72.1 من المحاسبين بينما عارضه %25.6، ومن وجهة نظر الباحثة فإن رأي الغالبية من المحاسبين هو مجافي للحقيقة وهو رأي غير مقنع فمن غير المعقول أن لا يكون لدى المكلف وعي ضريبي فالضريبة لم تفرض اليوم فالقطاع يخضع للضرائب منذ الحكم العثماني ومن بعده البريطاني ثم المصري وبعده الاحتلال الإسرائيلي، فالضريبة ليست بالأمر المستجد، ولعل ما يؤكد ذلك ما تلمسه الباحثة من خلال عملها في هذا المجال، وبما يحتج به المكلفون أو موكلهم من المحاسبين بأن الضرائب لا تصرف في وجوه تخدم المواطن ويبررون عدم التزامهم وصراخهم من أجل تقليل الضريبة وعدم الإفصاح عن حقيقة دخلهم بالفساد وسوء استخدام المال العام وعدم تقديم الخدمات اللازمة والملائمة وخاصة في المجالات الصحية وفي البنية التحتية من إصلاح الطرق وغيرها وكذلك في مجال التعليم والخدمات الاجتماعية، وهذا يشير إلى وعي المكلف بالضرائب والغرض منها وقواعدها وليس كما تراه الأغلبية من المحاسبين والتي يبدو أنها لا تدرك المفهوم الصحيح والمقصود بالوعي الضريبي فهم يعتبرون عدم التزام المكلف وعدم رغبته دفع الضريبة بأنه عدم وعي ضريبي (F.1 محاسبين، ج 5.12).

وهذا ما يؤكد رأي الغالبية %88.3 منهم بأن قناعة المكلف ورغبته في دفع الضريبة ضعيفة (F.2 محاسبين، ج 5.12) فيما رفض %43 من المحاسبين أن يكون الالتزام الضريبي للمكلف في عهد الاحتلال أعلى منه في عهد السلطة الوطنية بينما وافق على ذلك %39.6 منهم (F.3 محاسبين، ج 5.12) واعتبر %88.4 من المحاسبين أن سوء استخدام المال العام والفساد المالي وغيره تعتبر مبررات للمكلف لعدم الالتزام الضريبي (F.4 محاسبين، ج 5.12) وكذلك اعتبر %83.7 أن سوء الخدمات الاجتماعية والصحية والتعليمية وغيرها في القطاع تعتبر من وجهة نظر المكلف مبرراً للتهرب الضريبي (F.5 محاسبين، ج 5.12) كما تعتقد الأغلبية من

المحاسبين 86% أن المكلف لا يرغب بالالتزام الضريبي لعدم شعوره بالعدالة وعدم التزام الآخرين (F.6 محاسبين، ج 5.12).

جدول رقم (5.12)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور التزام المكلف ورغبته حسب استجابة عينة الدراسة من المحاسبين والمراجعين لدائرة ضريبة الدخل بغزة

المجموع	أعارض بشدة (1)		أعارض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
86	100	3	3.5	19	22.1	2	2.3	50	58.1	12	14	3.5698	1. الوعي الضريبي للمكلف محدود للغاية
86	100	-	-	10	11.6	-	-	39	45.3	37	43	4.1977	2. أشعر بأن قناعة المكلف ورغبته في دفع الضريبة ضعيفة.
86	100	6	7	31	36	15	17.4	20	23.3	11	16.3	3.0581	3. الالتزام الضريبي للمكلف في عهد الاحتلال أعلى منه في عهد السلطة الوطنية
86	100	1	1.2	5	5.8	4	4.7	40	46.5	36	41.9	4.2209	4. سوء استخدام المال العام والفساد المالي وغيره تعتبر مبررات للمكلف لعدم الالتزام الضريبي.
86	100	1	1.2	10	11.6	3	3.5	45	52.3	27	31.4	4.0116	5. سوء الخدمات الاجتماعية والصحية والتعليمية وغيرها في القطاع تعتبر من وجهة نظر المكلف مبرراً للتهرب الضريبي
86	100	1	1.2	4	4.7	7	8.1	42	48.8	32	37.2	4.1628	6. المكلف لا يرغب بالالتزام الضريبي لعدم شعوره بالعدالة وعدم التزام الآخرين.

5.2.1.1.7 حسابات المكلف ودور المحاسب:

المكلف يعد حسابات خاصة لتقديمها للجهات الضريبية ولا يهتم بالحسابات لأغراض تخصه. هكذا يرى 65.1% من المحاسبين فيما عارض ذلك 29.1% (F.7 محاسبين، ج 5.13) بينما تقر أغلبية بنسبة 54.8% بأن المكلف يعد نوعان من الحسابات واحدة خاصة به والأخرى لتقديمها للجهات الضريبية (F.8 محاسبين، ج 5.13) كما ترى أغلبية بنسبة 67.5% من المحاسبين أن المكلف يستعين بالمحاسب فقط لتخليص أمور الضرائب (F.9 محاسبين، ج 5.13) وتؤيد الغالبية

(77.7%) بأن المكلف يستعين بالمحاسب لمساعدته في تخفيض الضرائب لأدنى حد ممكن (F.10 محاسبين، ج 5.13). 50% من المحاسبين يقررون بأن للمحاسب دور مهم في مساعدة المكلف في إظهار الدخل الذي يرغب بالإفصاح عنه وتحديد نتيجة عمله لتحديد مبلغ الضريبة الذي يرغب بدفعه بينما عارض ذلك 44.2% (F.11 محاسبين، ج 5.13) ولهذا يتنافس المحاسبون على المكلفين بتقديم الوعود للمكلف بقدرتهم على تخفيض الضرائب عما يقوم به محاسبه الحالي حسبما أفاد المستجيبين من أفراد العينة أكد ذلك 48.9% في مقابل معارضة 43% (F.15 محاسبين، ج 5.13)، ومع ذلك يعتبر 54.7% منهم أن المكلف هو المسئول عن الحسابات والتقارير المالية المقدمة للضرائب، ولا يتحمل المحاسب أي مسؤولية كونه يعمل حسب رغبة المكلف فيما عارض ذلك 40.7% (F.12 محاسبين، ج 5.13)

جدول رقم (5.13)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور حسابات المكلف ودور المحاسب حسب استجابة عينة

الدراسة من المحاسبين والمراجعين لدائرة ضريبة الدخل بغزة

المجموع	أعراض بشدة (1)		أعراض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
86	100	5	5.8	20	23.3	5	5.8	42	48.8	14	16.3	3.4651	7. المكلف يعد حسابات خاصة لتقديمها للجهات الضريبية ولا يهتم بالحسابات لأغراض تخصه.
84	100	4	4.8	11	13.1	23	27.4	33	39.3	13	15.5	3.4762	8. يعد المكلف نوعان من الحسابات واحدة خاصة به والأخرى لتقديمها للجهات الضريبية
86	100	4	4.7	24	27.9	-	-	46	53.5	12	14	3.4419	9. المكلف يستعين بالمحاسب فقط لتخليص أمور الضرائب.
85	100	3	3.5	15	17.6	1	1.2	47	55.3	19	22.4	3.7529	10. المكلف يستعين بالمحاسب لمساعدته في تخفيض الضرائب لأدنى حد ممكن.
86	100	6	7	32	37.2	5	5.8	33	38.4	10	11.6	3.1047	11. للمحاسب دور مهم في مساعدة المكلف في إظهار الدخل الذي يرغب بالإفصاح عنه وتحديد نتيجة عمله لتحديد مبلغ الضريبة الذي يرغب بدفعه.

المجموع	أعراض بشدة (1)		أعراض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
86	100	4	4.7	31	36	4	4.7	33	38.4	14	16.3	3.2558	12. المكلف هو المسؤول عن الحسابات والتقارير المالية المقدمة للضرائب، ولا يتحمل المحاسب أي مسؤولية كونه يعمل حسب رغبة المكلف.
85	100	20	23.5	38	44.7	2	2.4	16	21.2	7	8.2	2.4588	13. المحاسب يحرص بصفة أساسية على المحافظة على مصدر دخله وزيادة عملائه من المكلفين بأي وسيلة.
86	100	-	-	5	5.8	-	-	52	60.5	29	33.7	4.2209	14. المحاسب يعد الحسابات حسب ما يقدمه المكلف من مستندات وبيانات ملتزماً بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وما يتفق والقانون الضريبي المعمول به.
86	100	15	17.4	22	25.6	7	8.1	30	34.9	12	14	3.0233	15. يتنافس المحاسبون على المكلفين بتقديم الوعود للمكلف بقدرتهم على تخفيض الضرائب عما يقوم به محاسبه الحالي.
86	100	2	2.3	13	15.1	2	2.3	52	60.5	17	19.8	3.8023	16. معظم المكلفين يركلون المحاسب بتخليص الضرائب دون الاهتمام بأن يتم ذلك بتقديم ميزانية أم بدونها (حسب الصفقات المقدمة للمضافة) والمهم هو المبلغ.
86	100	6-	-	9	10.5	2	2.3	31	36	44	51.2	4.2791	17. الشركات الحقيقية هي التي تهتم بتقديم ومسك حسابات نظامية، وهذا النوع محدود جداً.
86	100	1	1.2	15	17.4	8	9.3	37	43	25	29.1	3.814	18. يمكن القول بأن غالبية المكلفين ليس لديهم نظام محاسبي سليم.

وترفض غالبية بنسبة (68.2%) من المحاسبين القول بأن المحاسب يحرص بصفة أساسية على المحافظة على مصدر دخله وزيادة عملائه من المكلفين بأي وسيلة (F.13 محاسبين، ج 5.13) ويعتبر 94.2% منهم أنه يتم إعداد الحسابات من واقع ما يقدمه المكلف من مستندات وبيانات وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وما يتفق والقانون الضريبي المعمول به (F.14 محاسبين، ج 5.13).

وحول اهتمام المكلفين بمسك الحسابات النظامية أكد 72.1% من المحاسبين بأن غالبية المكلفين ليس لديهم نظام محاسبي سليم (F.18 محاسبين، ج 5.13)، وترى الغالبية منهم 87.2% أن الشركات الحقيقية هي التي تهتم بتقديم ومسك حسابات نظامية، وهذا النوع محدود جداً (F.17 محاسبين، ج 5.13). كذلك يفيد 80.3% من العينة أن معظم المكلفين يولكون المحاسب بتخليص الضرائب دون الاهتمام بأن يتم ذلك بتقديم ميزانية أم بدونها (حسب الصفقات المقدمة للمضافة) والمهم هو المبلغ (F.16 محاسبين، ج 5.13) كما تعتقد غالبية من المحاسبين 60.7% أن المكلف يفضل التخليص حسب الصفقات لأنه يوفر أتعاب إعداد الميزانية (F.19 محاسبين، ج 5.15).

5.2.1.1.8 طرق التقدير:

كما سبق تناوله في الفصل الرابع حول نظام التقدير تم التعرض لطرق وإجراءات التقدير وكذلك ما يتعلق بقرار التقدير درجة الثقة في الحسابات المقدمة لضريبة الدخل لها تأثير مهم على قرار التقدير، ففي حال وجدت الثقة في الحسابات المقدمة فإن ذلك ينعكس على قرار التقدير حيث يتم اعتماد نتيجة الأعمال المعلنة في حالة التأكد من سلامة الحسابات المقدمة والفناعة بسلامة تصويرها لحقيقة أعمال المكلف وفي هذه الحالة تكون الثقة عالية ولهذا يؤخذ بها ولا يتم إهدار وتغيير نتيجة الأعمال إلا في حالة وجود اختلافات المعالجة بين القانون الضريبي وبين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا لا يقلل من درجة الثقة، ولكن ما يمس الثقة هو عدم الإفصاح الحقيقي لأعمال المكلف وحجمها ونتيجتها. والغرض منه التهرب الضريبي وهو ما يؤدي إلى عدم قناعة الجهات الضريبية بهذه الحسابات مما يترتب عليه إما رفض الحسابات كلياً وإجراء التقدير الجزافي أو إجراء تعديلات جوهرية على الحسابات المقدمة وتعديل نتيجة الأعمال المعلنة.

درجة الثقة في الحسابات المقدمة لضريبة الدخل بغزة:

تعتبر الأغلبية ما نسبته 94.7% من المفتشين بأن درجة الثقة والمصادقية في الحسابات والإقرارات المقدمة لضريبة الدخل ضعيفة (F.69 مفتشين، ج 5.14) لذلك لا تلق هذه الحسابات مصادقية أو قبول لدى المفتش وهو غير محق في ذلك كما يرى ما نسبته 55.3% من المحاسبين من أفراد العينة فيما اعتبر 38.8% منهم بأن المفتش محق في ذلك (F.20 محاسبين، ج 5.15) وينفي ما نسبته (66.2%) من المحاسبين أنهم يفضلون الاتفاق مع المفتش على تحديد الضريبة رغم تقديم الحسابات (F.23 محاسبين، ج 5.15) ونتيجة ذلك أنه من النادر أن يتم اعتماد الحسابات المقدمة (القبول بالربح المعلن بدون تعديل) يؤكد ذلك 89.6% من المحاسبين (F.21 محاسبين، ج 5.15).

5.2.1.1.9 إجراءات التقدير:

تختلف إجراءات التقدير باختلاف الإقرار المقدم ونوعه فالتقدير في حال تقديم الميزانية يختلف عن التقدير بدون تقديمها هذا ما يؤكد 75% من المفتشين فيما يعارضه 25% منهم (F.59 مفتشين، ج 5.14).

ففي حالة تقديم الميزانية يتم التقدير بعد فحص الحسابات والمستندات المؤيدة لها أكد ذلك 80% من المفتشين (F.71 مفتشين، ج 5.14).

جدول رقم (5.14)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور التقدير وإجراءاته حسب استجابة عينة الدراسة من
المفتشين العاملين بدائرة ضريبة الدخل بغزة

المجموع		أعراض بشدة (1)		أعراض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)
عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
40	100	4	10	26	65	-	-	7	17.5	3	7.5	2.475	59. إجراءات التقدير واحدة سواء تم تقديم حسابات (ميزانية) أم بدون ميزانية.
39	100	-	-	6	15.4	2	5.1	29	74.4	2	5.1	3.6923	60. قرار التقدير يبين طريقة التقدير والإجراءات التي تمت فعلاً في سبيل تحديد الضريبة المترتبة.
40	100	1	2.5	7	17.5	6	15	25	62.5	1	2.5	3.45	61. في حالة قبول الحسابات مع إضافة تعديلات على النتيجة المعلنة، فإن التعديلات الواردة في القرار هي ما تم رصده من خلال عملية الفحص.
40	100	1	2.5	10	25	3	7.5	20	50	6	15	3.5	62. في حالة وجود استقطاع أو مبالغ مدفوعة في حساب المكلف يتم تقدير الضريبة لتكون مساوية لهذه المبالغ ولو كانت النسبة أعلى من النسب الاسترشادية ومن الملفات المشابهة
40	100	2-	-	12	30	4	10	19	47.5	5	12.5	3.425	63. من الصعب إجراء الفحص المستندي لجميع الملفات، ولهذا يتم الاتفاق على تحديد نسبة ربح استناداً للنسبة المعتمدة للعام السابق والنسب الاسترشادية والملفات المشابهة ثم يتم تعديل النتيجة المعلنة وفق هذه النسبة.
40	100	-	-	-	-	-	-	34	85	6	15	4.15	64. عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة غالباً ما يؤخذ في الاعتبار نسبة الربح المعتمدة في العام السابق، والتغير في حجم الإيرادات عن السنة السابقة.
40	100	-	-	1	2.5	-	-	32	80	7	17.5	4.12	65. في حالة الزيادة في حجم المبيعات عادة ما يتم تخفيض نسبة الربح المقررة، وفي حالة النقص يتم زيادة نسبة الربح.
40	100	1	2.5	3	7.5	-	-	32	80	4	10	3.875	66. التقدير الغيبي يتم في حالة عدم تقديم الحسابات أو المستندات المؤيدة بعد طلبها أو كشف الصفقات والإقرار الضريبي.
40	100	-	-	5	12.5	-	-	24	60	11	27.5	4.025	67. غالباً ما يكون التقدير الغيبي فيه نوع من المغالاة كنوع من العقاب، وكذلك لأنه في الغالب ما يتم تقديم اعتراض عليه ويتم تخفيضه فيما بعد.

المجموع		أعارض بشدة (1)		أعارض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)
عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
40	100	-	-	3	7.5	4	10	25	62.5	8	20	3.95	68. من الصعب توفير العدالة في عملية التقدير الضريبي.
38	100	-	-	1	2.6	1	2.6	22	57.9	14	36.8	4.2895	69. درجة الثقة والمصدقية في الحسابات والإقرارات المقدمة لضريبة الدخل ضعيفة.
40	100	-	-	13	32.5	4	10	19	47.5	4	10	3.35	70. معظم الملفات يتم تخليصها بدون إحضار للمستندات، ويتم ذلك غالباً بالاتفاق بين المفتش والمحاسب أو المكلف.
40	100	-	-	5	12.5	3	7.5	28	70	4	10	3.775	71. في حالة تقديم الميزانية يتم التقدير بعد فحص الحسابات والمستندات المؤيدة لها.
40	100	1	2.5	6	15	8	20	25	62.5	-	-	3.425	72. التخليص مع المكلف أيسر من لتخليص مع المحاسب، ويكون المكلف في الغالب أكثر مصداقية وإقناعاً
40	100	-	-	3	7.5	8	20	27	67.5	2	5	3.7	73. تفتي بدفاع المكلف أعلى بكثير مما يعرضه المحاسب.

أما التقدير الغيابي فيتم في حالة عدم تقديم الحسابات أو المستندات المؤيدة بعد طلبها أو كشف الصفقات والإقرار الضريبي حسب رأي الأغلبية 90% من المفتشين (F.66 مفتشين، ج 5.14).

ويقر 87.5% من المفتشين بأن التقدير الغيابي غالباً ما يكون فيه نوع من المغالاة كنوع من العقاب، وكذلك لأنه في الغالب ما يتم تقديم اعتراض عليه ويتم تخفيضه فيما بعد (F.67 مفتشين، ج 5.14).

من الصعب إجراء الفحص المستندي لجميع الملفات، ولهذا يتم الاتفاق على تحديد نسبة ربح استناداً للنسبة المعتمدة للعام السابق والنسب الاسترشادية والملفات المشابهة ثم يتم تعديل النتيجة المعلنة وفق هذه النسبة هذا ما تراه نسبة 50% من المفتشين وعارضه (F.63) 30% مفتشين، ج 5.14) وأكدت غالبية بنسبة 57.5% من المفتشين أن معظم الملفات يتم تخليصها بدون إحضار للمستندات، ويتم ذلك غالباً بالاتفاق بين المفتش والمحاسب أو المكلف (F.70 مفتشين، ج 5.14) ويؤكد ذلك أيضاً 65.2% من المحاسبين حيث أفادوا بأنه غالباً ما يتم الاتفاق على نسبة الربح مع المفتش دون فحص الحسابات المقدمة (F.22 محاسبين، ج 5.15). وأقرت أغلبية بنسبة 57.2% من المحاسبين بأنهم يصرون على إجراء الفحص للحسابات في حالة التأكد من صحتها، أو في حالة ضعف المفتش وعدم قدرته على اكتشاف أي شيء عند الفحص والتدقيق (F.24 محاسبين، ج 5.15).

وينفي 44.1% من المحاسبين أن المفتش غالباً ما يفضل الاتفاق بدون فحص لعدم قدرته على اكتشاف شيء من خلال الفحص فيما أيضاً ذلك 39.3% (F.25 محاسبين، ج 5.15).

(جدول رقم 5.15)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور طرق التقدير حسب استجابة عينة الدراسة من المحاسبين
والمراجعين لدائرة ضريبة الدخل بغزة

المجموع	أعارض بشدة (1)		أعارض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
84	100	1	1.2	24	28.6	8	9.5	39	46.4	12	14.3	3.4405	19. المكلف يفضل التخليص حسب الصفقات لأنه يوفر أتعاب إعداد الميزانية.
85	100	10	11.8	37	43.5	5	5.9	26	30.6	7	8.2	2.8	20. الحسابات المقدمة للضريبة لا تلقى مصداقية أو قبول لدى المفتش، وهو محق في ذلك.
86	100	1	1.2	5	5.8	3	3.5	41	47.7	36	41.9	4.2326	21. من النادر أن يتم اعتماد الحسابات المقدمة (القبول بالربح المعلن بدون تعديل).
86	100	2	2.3	22	25.6	6	7	44	51.2	12	14	3.4884	22. غالباً ما يتم الاتفاق على نسبة الربح مع المفتش دون فحص الحسابات المقدمة.
86	100	15	17.4	42	48.8	4	4.7	24	27.9	1	1.2	2.4651	23. أفضل الاتفاق مع المفتش على تحديد الضريبة رغم تقديم الحسابات لقناعاتي بعدم صحتها.
84	100	1	1.2	26	31	9	10.7	36	42.9	12	14.3	3.381	24. أُصرّ على إجراء الفحص للحسابات في حالة تأكدي من صحتها، أو في حالة معرفتي لضعف المفتش وعدم قدرته على اكتشاف أي شيء عند الفحص والتدقيق.
84	100	2	2.4	35	41.7	14	16.7	29	34.5	4	4.8	2.9762	25. المفتش غالباً ما يفضل الاتفاق بدون فحص لعدم قدرته على اكتشاف شيء من خلال الفحص.

في حالة قبول الحسابات مع إضافة تعديلات على النتيجة المعلنة، فإن التعديلات الواردة في القرار هي ما تم رصده من خلال عملية الفحص هذا ما يؤكد 65% من المفتشين في حين يعارضه 20% (F.61 مفتشين، ج 5.14) قرار التقدير يبين طريقة التقدير والإجراءات التي تمت فعلاً في سبيل تحديد الضريبة المترتبة أيد ذلك 79.5% (F.60 مفتشين، ج 5.14) وهذا يتعارض مع نتائج الفقرات (F.63 مفتشين، ج 5.14) (F.70 مفتشين، ج 5.14) (F.22 محاسبين، ج 5.15).

أجمع المفتشون 100% على أنه عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة غالباً ما يؤخذ في الاعتبار نسبة الربح المعتمدة في العام السابق، والتغير في حجم الإيرادات عن السنة السابقة (F.64 مفتشين، ج 5.14).

وفي حالة الزيادة في حجم المبيعات عادة ما يتم تخفيض نسبة الربح المقررة، وفي حالة النقص يتم زيادة نسبة الربح هذا ما أكدته الغالبية 97.5% من المفتشين (F.65 مفتشين، ج 5.14) وتقر غالبية بنسبة 65% من المفتشين أنه في حالة وجود استقطاع أو مبالغ مدفوعة في حساب المكلف يتم تقدير الضريبة لتكون مساوية لهذه المبالغ ولو كانت النسبة أعلى من النسب الاسترشادية ومن الملفات المشابهة (F.62 مفتشين، ج 5.14).

5.2.1.1.10 العلاقة بين المفتش والمحاسب :

التخليص مع المكلف أيسر من التخليص مع المحاسب ويكون المكلف في الغالب أكثر مصداقية وإقناعاً. هذا ما تراه أغلبية بنسبة 62.5% من المفتشين (F.72 مفتشين، ج 5.14). كما تقر أغلبية بنسبة 72.5% منهم أن تفتهم بدفاع المكلف أعلى بكثير مما يعرضه المحاسب (F.73 مفتشين، ج 5.14)، كما يقر 46.6% من المحاسبين بأنهم يحاولون تجنب العمل مع بعض المفتشين بأي وسيلة ممكنة حتى يتمكنوا من التخليص بطريقة أفضل (أقل ضريبة) بينما عارض ذلك 47.7% (F.26 محاسبين، ج 5.16).

ويؤكد 45.3% من المحاسبين وجود علاقة شراكة بين بعض المحاسبين وبعض المفتشين والموظفين في الضريبة ويبيدي 36% عدم المعرفة. بينما ينفي ذلك 18.6% وتلاحظ الباحثة في رد هذه الفئة وكأنها تحاول الدفاع عن نفسها وإبعاد الشبهة عن نفسها وكأن لديها شعور بأنها المقصودة رغم أن الفقرة ليست بصيغة المخاطب، وإنما تشير إلى البعض فكيف أشار المجيب بالنفي رغم أنه لا يستطيع النفي إلا عن ذاته أو يشير إلى عدم المعرفة فقط في حالة عدم تأكده من وجود مثل تلك العلاقة لدى الغير (F.27 محاسبين، ج 5.16).

جدول رقم (5.16)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور العلاقة بين المفتش والمحاسب حسب استجابة عينة الدراسة من المحاسبين والمراجعين لدائرة ضريبة الدخل بغزة

المجموع		أعراض بشدة (1)		أعراض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)
عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
86	100	4	4.7	37	43	5	5.8	36	41.9	4	4.7	2.9884	26. أحاول تجنب العمل مع بعض المفتشين بأي وسيلة ممكنة حتى أستطيع التخلص بطريقة أفضل (أقل ضريبة).
86	100	5	5.8	11	12.8	31	36	29	33.7	10	11.6	3.3256	27. توجد علاقة شراكة بين بعض المحاسبين وبعض المفتشين والموظفين في الضريبة.
86	100	-	-	15	17.4	8	9.3	44	51.2	19	22.1	3.7791	28. للعلاقة الجيدة بين المحاسب وموظفي الضريبة تأثير مهم على نجاح المحاسب في كسب مزيد من العملاء.
86	100	-	-	5	5.8	-	-	61	70.9	20	23.3	4.1163	29. أحرص دائماً على المحافظة على علاقة جيدة مع المفتش.
86	100	14	16.3	59	68.6	3	3.5	10	11.6	-	-	2.1047	30. ما يهمني هو المحافظة على علاقة جيدة مع المسئول عن إجازة القرار مثل رئيس القسم والمدير ولا يهمني المفتش كثيراً
86	100	-	-	5	5.8	1	1.2	51	59.3	29	33.7	4.2093	31. من المفيد للمحاسب بناء علاقات جيدة مع الجميع لما لذلك من أثر على إنجاز أعماله في الدائرة.
85	100	10	11.8	31	36.5	13	15.3	25	29.4	6	7.1	2.8353	32. المحاسب سريع التجاوب مع أي طلب للمفتش أو المسئول في حال طلب تقديم أي خدمة أو تحقيق منفعة لما لذلك من أثر على إنجاز وتسهيل معاملته.

وترى أغلبية بنسبة % 73.3 من المحاسبين أن للعلاقة الجيدة بين المحاسب وموظفي الضريبة تأثير مهم على نجاح المحاسب في كسب مزيد من العملاء. (F.28 محاسبين، ج.5.16) ولهذا فإن الغالبية %94.2 من المحاسبين تحرص دائماً على المحافظة على علاقة جيدة مع المفتش باعتباره الجهة الرئيسية المتخذة لقرار التقدير (F.29 محاسبين، ج.5.16). وما يؤكد ذلك نفي الأغلبية %78.9 من المحاسبين أن يكون جلّ اهتمامهم هو المحافظة على علاقة جيدة مع المسئول عن

إجازة القرار مثل رئيس القسم والمدير ولا يعينهم المفتش كثيراً بينما أشار 11.6% من المجيبين أنه بالفعل لا يهمله المفتش كثيراً، وهذا يشير إلى وجود تدخل من المسؤولين في قرار التقدير ولو بنسبة محدودة وهي الفئة ذات النفوذ من المحاسبين وتجاوب بعض المسؤولين في ظل وجود ضعف لدى المفتشين أو تفاهم بينهم والمسؤولين سواء نتيجة للحرج أو عدم الرغبة في التصادم معهم (F.30 محاسبين، ج5.16).

ولهذا تعتقد الأغلبية 93% من المجيبين أنه من المفيد للمحاسب بناء علاقات جيدة مع الجميع لما لذلك من أثر على إنجاز أعماله في الدائرة وهذا يشير إلى أنه بالرغم من أن المفتش هو المقرر الأساسي لقرار التقدير فإن ذلك لا يمنع من وجود دور مهم أو تدخل ما للجهات الأخرى المسؤولة عن إجازة القرار (F.31 محاسبين، ج5.16) لا يوافق 48.3% من المحاسبين أن يكون المحاسب سريع التجاوب مع أي طلب للمفتش أو المسؤول في حال طلب تقديم أي خدمة أو تحقيق منفعة، لما لذلك من أثر على إنجاز وتسهيل معاملاته إلا أن 36.5% منهم يوافقون على ذلك، ورغم عدم موافقة الغالبية إلا أن الباحثة ومن خلال عملها ترى أن الواقع يشير إلى صحة رأي الموافقين لذلك بالرغم من أن النسبة 36.5% وهي أقل من النافين إلا أن هذه النسبة ليست بسيطة بحيث يمكن المرور عليها، كما أن وجود نسبة 15.3% تشير لعدم المعرفة هي نسبة ذات دلالة ربما لا يرغب المحاسبين المس بذاتهم لما يعتبر في صحة ذلك منقصة أو فيه شيء من المس بالكرامة (F.32 محاسبين، ج5.16).

5.2.1.1.11 العوامل المؤثرة في قرار التقدير:

• تختلف طرق التقدير باختلاف المفتش وباختلاف القسم والمسؤولين فيه هذا ما تؤكد الأغلبية 83.7% من المجيبين (F.39 محاسبين، ج5.17) وهذا يشير إلى أن التقدير ربما لا يستند إلى معايير موحدة أو أن هناك اختلافات بين الموظفين من حيث التأهيل أو القدرة والكفاءة. يؤكد 76.8% من المحاسبين أن نسبة الربح المقدرة في حالة تقديم الميزانية غالباً ما تكون أقل من نسبة الربح في حالة التقدير حسب صفقات القيمة المضافة، وهذا يرجع إلى أن تقديم الحسابات يعطي ميزة للمكلف لا تتحقق لمن لا يقدم وربما يعود ذلك إلى الافتراض بعدم الثقة بالصفقات إذا لم تدعم بالمستندات التي تتوفر في حال تقديم الميزانية (F.40 محاسبين، ج5.17) كذلك تؤكد الغالبية من المجيبين 90.7% أن نسبة الربح في حالة التقدير الغيبي تكون دائماً أعلى من التقدير بالاتفاق وهذا بالطبع أمر طبيعي لأنه عادة ما يتم الاعتراض عليه (F.41 محاسبين، ج5.17).

جدول رقم (5.17)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور العوامل المؤثرة على قرار التقدير حسب استجابة عينة الدراسة من المحاسبين والمراجعين لدائرة ضريبة الدخل بغزة

المجموع		أعراض بشدة (1)		أعراض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)
عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
86	100	2	2.3	5	5.8	7	8.1	54	62.8	18	20.9	3.9419	39. تختلف طرق التقدير باختلاف المفتش وباختلاف القسم والمسؤولين فيه
86	100	1	1.2	12	14	7	8.1	49	57	17	19.8	3.8023	40. نسبة الربح المقدرة في حالة تقديم الميزانية غالباً ما تكون أقل من نسبة الربح في حالة التقدير حسب صفقات القيمة المضافة.
86	100	-	-	2	2.3	6	7	43	50	35	40.7	4.2907	41. نسبة الربح في حالة التقدير الغيابي تكون دائماً أعلى من التقدير بالاتفاق
86	100	2	2.3	13	15.1	9	10.5	50	58.1	12	14	3.6628	42. بناء علاقات جيدة مع المفتش تسهم إلى حد بعيد في تسهيل عملية التخليص للمحاسب وكذلك المكلف.
85	100	5	5.9	24	28.2	20	23.5	29	34.1	7	8.2	3.1059	43. عرض وتقديم خدمات المحاسب للمفتش أو المسؤول له أهمية في تسهيل عمل المحاسب في إنهاء أغراضه وأعماله الضريبية.
86	100	7	8.1	11	12.8	10	11.6	41	47.7	17	19.8	3.5814	44. قوة المحاسب أو المكلف المستندة لأمر مختلفة (منها الانتماء السياسي، الوظيفة الرسمية، علاقات مع جهات متنفذة،) تفرض على المفتش إنهاء الملف بالطريقة التي ترضيهم.
84	100	-	-	14	16.7	5	6	50	59.5	15	17.9	3.7857	45. قوة المحاسب العلمية والعملية وصحة الحسابات تفرض على المفتش قبول الحسابات واعتماد النتيجة المعلنة
86	100	6	7	41	47.7	13	15.1	23	26.7	3	3.5	2.7209	46. قوة المحاسب وضعف المفتش أمامه تفرض على المفتش الانصياع لرغبة المحاسب رغم عدم صحة الحسابات
86	100	4	4.7	29	33.7	15	17.4	31	36	7	8.1	3.093	47. رغم المقدرة العلمية والعملية للمفتش فإنه يضطر للخضوع لرغبة بعض المحاسبين أو المكلفين كنتيجة للخوف أو الطمع في الحصول على بعض المنافع أو تجنب الأذى.

المجموع		أعراض بشدة (1)		أعراض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)
عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
86	100	4	4.7	29	33.7	6	7	41	47.7	6	7	3.186	48. المفتش هو الذي يتخذ قرار التقدير باستقلالية تامة وفق ما يراه مناسباً.
86	100	3	3.5	-38	44.2	7	8.1	32	37.2	6	7	2.9882	49. المفتش ليس له دور مهم في القرار النهائي حيث من السهل أن يتدخل مسئول القسم وينهي الملف حين يتوجه المحاسب له.
86	100	5	5.8	26	30.2	3	3.5	49	57	3	3.5	3.2209	50. الأساليب والحجج التي أستخدمها في مقارنة المفتش تختلف باختلاف شخصية المفتش.
85	100	3	3.5	26	30.6	9	10.6	45	52.9	2	2.4	3.2	51. للصدقة والمعرفة دور في تحديد الضريبة.
86	100	3	3.5	19	22.1	11	12.8	47	54.7	6	7	3.3953	52. قد يجبر المحاسب أو المكلف على الاستجابة لرغبات المفتش أو المسئول حتى يتجنب التعقيدات وتسهيل تخليص ملفه الضريبي.
86	100	2	2.3	11	12.8	8	9.3	58	67.4	7	8.1	3.6628	53. فهم شخصية المفتش تسهل عملي من خلال تحديد الجوانب التي يمكن استخدامها في الدفاع والاتفاق معه.
86	100	9	10.5	47	54.7	16	18.6	14	16.3	-	-	2.407	54. من السهل استغلال مشاعر المفتش لجعله أقل اهتماماً بالعمل والتهاون في عملية الفحص والقبول بضريبة أقل مما يمكن الوصول إليه.
86	100	8	9.3	43	50	15	17.4	19	22.1	1	1.2	2.5581	55. يمكن استغلال صراعات العمل بين المفتش وبين المسئولين لمصلحة المحاسب والتي تعني التأثير على قرار التقدير
86	100	2	2.3	17	19.8	4	4.7	47	54.7	16	18.6	3.6744	56. قرار التقدير غالباً ما يكون غير موضوعي ولا يستند لمعايير سليمة.
86	100	3	3.5	25	29.1	6	7	38	44.2	14	16.3	3.407	57. قرار التقدير عشوائي ويكون مزاجياً حسب رغبة المفتش والتدخلات التي تتم
86	100	4	4.7	14	16.3	2	2.3	55	64	11	12.8	3.6395	58. للأوضاع الاقتصادية والسياسية والظروف السائدة انعكاس مهم على قرار التقدير الضريبي.
86	100	2	2.3	19	22.1	19	22.1	40	46.5	6	7	3.3372	59. مطابقة الفكر والولاء السياسي والتنظيمي بين المفتش أو المسئول وبين المحاسب أو المكلف له تأثير على التقدير الضريبي.

• ما نسبته 72.1% من المحاسبين تعتبر أن بناء علاقات جيدة مع المفتش تسهم إلى حد بعيد في تسهيل عملية التخليص للمحاسب وكذلك المكلف (F.42 محاسبين، ج5.17) ويرى 42.3% من العينة أن عرض وتقديم خدمات المحاسب للمفتش أو المسئول له أهمية في تسهيل عمل المحاسب في إنهاء أغراضه وأعماله الضريبية بينما عارض ذلك 34.1% وعبر 23.5% عن عدم معرفته (F.43 محاسبين، ج5.17).

• قوة المحاسب أو المكلف المستندة لأموال مختلفة (منها الانتماء السياسي، الوظيفة الرسمية، علاقات مع جهات متنفذة،). تفرض على المفتش إنهاء الملف بالطريقة التي ترضيهم أكد ذلك 67.5% وعارضه 20.9% (F.44 محاسبين، ج5.17).

قوة المحاسب العلمية والعملية وصحة الحسابات تفرض على المفتش قبول الحسابات واعتماد النتيجة المعلنة هذا ما تراه الأغلبية 77.4% في حين عارض ذلك 16.7% (F.45 محاسبين، ج5.17).

ينفي 54.7% من المحاسبين أن تكون قوة المحاسب وضعف المفتش أمامه تفرض على المفتش الانصياع لرغبة المحاسب رغم عدم صحة الحسابات بينما أكد ذلك 30.3% (F.46 محاسبين، ج5.17).

و يرى 44.1% من المحاسبين أنه رغم المقدرة العلمية والعملية للمفتش فإنه يضطر للخضوع لرغبة بعض المحاسبين أو المكلفين كنتيجة للخوف أو الطمع في الحصول على بعض المنافع أو تجنب الأذى بينما عارض ذلك 38.4% (F.47 محاسبين، ج5.17).

يعتقد 54.7% من المجيبين أن المفتش هو الذي يتخذ قرار التقدير باستقلالية تامة وفق ما يراه مناسباً في حين عارض ذلك 38.4% (F.48 محاسبين، ج5.17) يدعم ذلك نفي 47.7% من المجيبين افتقاد المفتش لدور مهم في القرار النهائي، أو أن يكون من السهل أن يتدخل مسئول القسم وينهي الملف حين يتوجه المحاسب له بينما أكد ذلك 42.2% (F.49 محاسبين، ج5.17) وهذا الوضع يبين أن المفتش هو المحور والأساس الذي يقوم بعملية التقدير والمفروض أن يكون بالفعل هو الذي يتخذ القرار باستقلالية تامة دون التقليل من دور المسئول في الإشراف والتوجيه، ولكن الرأي المعارض لهذا القول يمثل نسبة كبيرة نسبياً 38% كما أن نسبة 42.2% ترى بأنه يمكن لرئيس القسم أو المسئول أن يتدخل ويقوم بتخليص الملف تشير إلى المس بوظيفة المفتش وتبين عدم قدرته على القيام بدوره وضعفه وتقلص دوره في عملية القرار وهذا يعطي للمسئول التفرد والتحكم في قرار التقدير وقد يدفعه ذلك أو يغريه

لاستغلال هذا الوضع، وهذا لن يكون في صالح العمل لأن المفروض أن تكون المهام واضحة ولا يتم تجاوزها، وإذا كان هناك ضعف في المفتش يجب تنمية قدراته وتأهيله أو استبداله في حالة اليأس من قدرته على أداء مهامه كما يجب.

يقر 60.5% من المجيبين أن الأساليب والحجج التي يستخدمها في مقارنة المفتش تختلف باختلاف شخصية المفتش (F.50 محاسبين، ج5.17). وتؤكد الأغلبية 75.5% من المحاسبين أن فهم شخصية المفتش تسهل عملها من خلال تحديد الجوانب التي يمكن استخدامها في الدفاع والاتفاق معه (F.53 محاسبين، ج5.17).

ومع ذلك ترفض أغلبية بنسبة 65.2% سهولة استغلال مشاعر المفتش لجعله أقل اهتماماً بالعمل والتهاون في عملية الفحص والقبول بضريبة أقل مما يمكن الوصول إليه (F.54 محاسبين، ج5.17).

كما رفضت غالبية بنسبة 59.3% بأن يكون هناك إمكانية لاستغلال صراعات العمل بين المفتش وبين المسؤولين لمصلحة المحاسب والتي تعني التأثير على قرار التقدير (F.55 محاسبين، ج5.17).

وترى غالبية بنسبة 61.7% أن المحاسب أو المكلف قد يجبر على الاستجابة لرغبات المفتش أو المسؤول حتى يتجنب التعقيدات وتسهيل تخليص ملفه الضريبي (F.52 محاسبين، ج5.17) وهذا يبين وجود سطوة وتسلط من قبل العاملين بالإدارة الضريبية.

للأوضاع الاقتصادية والسياسية والظروف السائدة انعكاس مهم على قرار التقدير الضريبي هذا ما تؤكد الأغلبية 76.8% من المحاسبين (F.58 محاسبين، ج5.17) ويدعم ذلك ما تؤكد الأغلبية 90% من المفتشين بأنه يؤخذ في الاعتبار الظروف المحيطة (السياسية والاقتصادية والأمنية) عند إجراء التقدير (F.84 مفتشين، ج5.18) وكذلك رأي الأغلبية 85% من المفتشين أن سوء الأوضاع السياسية والأمنية والاقتصادية وغيرها تفرض الرفض بالمكلف ومراعاة رغبته في تخفيض التقدير (F.96 مفتشين، ج5.18). وتعتقد أغلبية بنسبة 53.5% من المحاسبين أن مطابقة الفكر والولاء السياسي والتنظيمي بين المفتش أو المسؤول وبين المحاسب أو المكلف له تأثير على التقدير الضريبي بينما عارض هذا القول 24.4% وعبر 22.1% عن عدم معرفته (F.59 محاسبين، ج5.17) وأما المفتشين فإن ما نسبته 52.5% منهم تعارض هذا القول بينما يوافق على ذلك 32.5% وأبدى 15% عدم المعرفة (F.87 مفتشين، ج5.18).

العلاقات الشخصية لها تأثير واضح على قرار التقدير يرى ذلك 42.1% ويعارض هذا القول مثلهم (F.89 مفتشين، ج5.18) من الواضح عدم وجود حسم لهذا القول ولكن يمكن إثبات الرأي الأكثر واقعية من خلال الفقرات التالية:

● مكانة المحاسب وعلاقته بالمسؤولين الرسميين تؤثر على قرار التقدير وافق على ذلك 60% وعارضه 32.5% (F.83 مفتشين، ج5.18).

جدول رقم (5.18)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور العوامل المؤثرة على قرار التقدير حسب استجابة المفتشين

العاملين بدائرة ضريبة الدخل بغزة

المجموع	أعراض بشدة (1)		أعراض (2)		لا أعرف (3)		أوافق (4)		أوافق بشدة (5)		MEAN	العامل (F)	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
40	100	-	-	13	32.5	3	7.5	20	50	4	10	3.375	83. مكانة المحاسب وعلاقته بالمسؤولين الرسميين تؤثر على قرار التقدير.
40	100	-	-	2	5	2	5	32	80	4	10	3.95	84. عند التقدير يؤخذ في الاعتبار الظروف المحيطة (السياسية والاقتصادية والأمنية).
40	100	-	-	13	32.5	3	7.5	21	52.5	3	7.5	3.35	85. أسلوب المحاسب وطريقة تعامله مع المفتش له تأثير على قرار التقدير.
40	100	1	2.5	13	32.5	4	10	20	50	2	5	3.225	86. نوع المكلف وعلاقته لها تأثير مهم على قرار التقدير.
40	100	1	2.5	20	50	6	15	12	30	1	2.5	2.8	87. مطابقة الانتماء السياسي والتنظيمي للمحاسب وللمكلف مع المفتش أو المسئول له تأثير على قرار التقدير.
40	100	-	-	3	7.5	-	-	33	82.5	4	10	3.95	88. درجة الثقة في الحسابات لها تأثير مهم على قرار التقدير.
38	100	4	10.5	12	31.6	6	15.8	15	39.5	1	2.6	2.921	89. العلاقات الشخصية لها تأثير واضح على قرار التقدير.
40	100	-	-	1	2.5	1	2.5	28	70	10	25	4.175	90. كفاءة المفتش وإلمامه الكافي بالأوضاع الاقتصادية وغيرها وتوفر المعلومات تتيح للمفتش اتخاذ قرار تقدير سليم وموضوعي.
40	100	1	2.5	14	35	7	17.5	14	35	4	10	3.15	91. يمكنني العمل باستقلالية تامة دون تدخل من أي جهة.
40	100	1	2.5	7	17.5	9	22.5	17	42.5	6	15	3.5	92. سوء الاستخدام للمال العام والفساد في أجهزة السلطة يجعلك في موقف ضعيف أمام المكلف ويفرض عليك التعاطف معه والاستجابة لرغبته في تخفيض التقدير.
40	100	1	2.5	1	2.5	3	7.5	29	72.5	6	15	3.95	93. حالة الفوضى وضعف تطبيق القانون بعدالة يحد من قدرتك على العمل بحرية واستقلالية.

40	100	2	5	28	70	8	20	2	5	-	-	2.25	94. تدخل الزملاء يدفعني للتشدد وزيادة التقدير على المكلف
39	100	2	5.1	22	56.4	6	154	9	23.1	-	-	2.5641	95. الشعور بالحرج لتدخل الزملاء أو الأصدقاء يدفعني لتغيير قرارى لمصلحة المكلف.
40	100	-	-	2	5	4	10	31	77.5	3	7.5	3.875	96. سوء الأوضاع السياسية والأمنية والاقتصادية وغيرها تفرض عليك الرفق بالمكلف ومراعاة رغبته في تخفيض التقدير.
409	100	2	5	17	42.5	10	25	11	27.5	-	-	2.75	97. المصلحة الشخصية للموظفين هي المسيطرة بين الجميع من مسؤولين ومفتشين ولا يعملون بروح الفريق لتنافر المصالح بينهم
40	100	-	-	6	15	6	15	23	57.5	5	12.5	3.675	98. عدم وجود حماية للمفتش وشعوره بعجز الإدارة وضعفها أمام بعض المحاسبين أو المكلفين يؤثر على سلوك المفتش وقراره

- أسلوب المحاسب وطريقة تعامله مع المفتش له تأثير على قرار التقدير. وافق على ذلك 60% وعارضه 32.5% (F.85 مفتشين، ج5.18).
- نوع المكلف وعلاقاته لها تأثير مهم على قرار التقدير. وافق على ذلك 55% وعارضه 35% (F.86 مفتشين، ج5.18).
- تعتقد الغالبية 92.5% من المفتشين أن درجة الثقة في الحسابات لها تأثير مهم على قرار التقدير (F.88 مفتشين، ج5.18).
- ويدعي 45% من المفتشين إمكانية العمل باستقلالية تامة دون تدخل من أي جهة بينما عارض ذلك 37.5% (F.91 مفتشين، ج5.18).
- أكد 57.5% من المفتشين أن سوء الاستخدام للمال العام والفساد في أجهزة السلطة يجعله في موقف ضعيف أمام المكلف ويفرض عليه التعاطف معه والاستجابة لرغبته في تخفيض التقدير فيما عارض ذلك 20% (F.92 مفتشين، ج5.18).
- كما أكد 87.5% أن حالة الفوضى وضعف تطبيق القانون بعدالة يحد من قدرته على العمل بحرية واستقلالية (F.93 مفتشين، ج5.18).
- وحول تأثير العلاقات الشخصية من الزملاء والأصدقاء تنفي الأغلبية من المفتشين أن يكون لها تأثير كما يتضح من إجاباتهم على الفقرات (F.94 مفتشين، ج5.18)، (F.95 مفتشين، ج5.18) نفت الغالبية 75% من المفتشين أن يؤدي تدخل الزملاء للتشدد وزيادة التقدير على المكلف

(F94 مفتشين، ج5.18). كذلك نفتت غالبية بنسبة 61.5% منهم أن يدفع الشعور بالخرج لتدخل الزملاء أو الأصدقاء لتغيير قرار التقدير لمصلحة المكلف في حين أقر ذلك 23.1% (F.95 مفتشين، ج5.18) وذلك يبين أن هناك دور لتدخل الزملاء لمصلحة المكلف أعلى من ردّ الفعل السلبي من قبل المفتش تجاه ذلك.

المصلحة الشخصية للموظفين هي المسيطرة بين الجميع من مسئولين ومفتشين ولا يعملون بروح الفريق لتناظر المصالح بينهم وافق على ذلك 27.5% وعارض 47.5% (F.97 مفتشين، ج5.18) وأكدت غالبية بنسبة 70% من المفتشين أن عدم وجود حماية للمفتش وشعوره بعجز الإدارة وضعفها أمام بعض المحاسبين أو المكلفين يؤثر على سلوك المفتش وقراره بينما عارض ذلك 15% منهم (F.98 مفتشين، ج5.18). وهذا يبين أن الظروف التي يعمل بها المفتش والتي تؤثر على قراره وأدائه لا تختلف كثيراً عن الظروف التي تعمل بها الإدارة مما يدل على وجود مشاكل في البيئة العامة التي تحيط بالجهاز الضريبي والتي يشارك بها ويعاني منها الجميع والتي تعتبر انعكاس وتجسيد للواقع العام الذي يعيشه القطاع في كافة النواحي السياسية والدستورية، القانونية والاقتصادية والاجتماعية.

ومن العوامل الأخرى المؤثرة على قرار التقدير حسب رأي المفتشين من خلال إجاباتهم على السؤال المفتوح والمتعلق بعوامل أخرى تؤثر على قرار التقدير (المحور رقم 12) فلم يجب على هذا السؤال سوى 6 مفتشين فقط معتبرين أنه تم ذكر كافة العوامل في المحور (11) وقد كانت آرائهم كالتالي :

- قرار المدير هو الأساس وصعوبة رفض المفتش لرأيه فقط عليه تنفيذ أوامره.
- ضعف شخصية المفتش وغياب الوازع الديني سبب رئيسي في عدم نزاهة القرار وطموح المفتش وسعيه من أجل الوصول للمنصب بأي وسيلة.
- كثرة تدخل الإدارة في عمل المفتش، الظروف الحالية (إغلاق، حصار، هدم)، الشعور بالظلم لدى غالبية الموظفين.
- عدم إحساس المكلف بأنه يستفيد من دفع الضرائب وعدم ثقته بصرف الضرائب في وجوه تعود بالنفع على المجتمع.
- عدم وجود راحة نفسية وبيئة مناسبة وعدم اهتمام الإدارة بالترقية بين الموظف المجد والمخلص وبين المهمل أو المفرط، كذلك فإن حرص المفتش على عدم وجود كراهية بينه وبين المكلف والمحاسب، كثرة تردد المحاسب وتعامله مع المفتش يحدث تفاهم واحترام بينهم
- ضعف الشعور بالانتماء للمؤسسة نتيجة للتسلط والمحابة والتمييز بين الموظفين مما يولد الشعور بالإحباط بين الموظفين لعدم العدالة، وعدم وجود تجانس في العمل والاختلافات الواضحة في العمل والأداء والسلوك نتيجة لوجود فجوة بين الإدارة والموظفين.

5.2.1.2 ملخص للتحليل الوصفي للنتائج حسب العوامل البيئية المحددة في الفرضيات:

ملخص نتائج الدراسة لهذه العوامل يظهرها الجدول رقم (5.19) حسب اختبار One-Sample Test تعزيراً للنتائج الوصفية بالتكرارات والمتوسطات التي سبق عرضها في التحليل السابق وهي كالتالي:

1. **عدم سيادة واحترام القانونون:** نتائج الدراسة كما في الجدول تبين تأكيد كل من المفتشين والمحاسبين منفردين على هذا القول، وكانت نتيجة محصلة آراء الطرفين معاً أيضاً مؤكدة لذلك حيث بلغت قيمة $t = 12.719$ ، وقيمة $\text{sig.} = .001$ ، والمتوسط الحسابي الموزون 3.566.

2. **عدم ملاءمة ووضوح القانون الضريبي:** نتائج الدراسة كما في الجدول تبين تأكيد كل من المفتشين والمحاسبين منفردين على هذا القول، وكانت نتيجة محصلة آراء الطرفين معاً أيضاً مؤكدة لذلك حيث بلغت قيمة $t = 9.655$ ، وقيمة $\text{sig.} = .001$ ، والمتوسط الحسابي الموزون 3.387.

جدول رقم (5.19)

نتائج اختبار One-Sample Test للعوامل البيئية لقرار التقدير

T-Test

Test Value = 3												
محصلة آراء المحاسبين والمفتشين معاً				المفتشين				المحاسبين				البيان
النتيجة الكلية	Sig.	T	MEAN	النتيجة	Sig.	T	MEAN	النتيجة	Sig.	T	MEAN	
قبول	.001	12.719	3.566	قبول	.001	8.66	3.607	قبول	.001	8.205	3.54	عدم سيادة واحترام القانون
قبول	.001	9.655	3.3869	قبول	.001	6.736	3.506	قبول	.001	7.163	3.33	عدم ملاءمة ووضوح القانون الضريبي
رفض	.491	.69	3.0328	قبول	.016	2.528	3.16	رفض	.671	-.427	2.97	ضعف الكفاءة والانتماء لدى الموظفين
قبول	.001	18.658	3.9463	قبول	.001	8.979	3.808	قبول	.001	16.702	4.01	سوء استخدام المال العام
قبول	.001	12.311	3.5938	قبول	.001	12.503	3.829	قبول	.001	8.039	3.484	ضعف الثقة في الحسابات والإقرارات المقدمة
قبول	.001	11.977	3.7619	قبول	.001	8.761	3.71	قبول	.001	9.194	3.785	سوء الأحوال الاقتصادية والمعيشية
قبول	.001	9.392	3.344	قبول	.001	12.713	3.547	قبول	.001	5.362	3.249	المشاكل التنظيمية في الجهاز الضريبي

3. **ضعف الكفاءة والانتماء لدى الموظفين:** نتائج الدراسة كما في الجدول تبين صحة ذلك من وجهة نظر المفتشين برغم أن الأمر يمسه شخصياً بينما رفض المحاسبين هذا القول، ونظراً لأن عدد أفراد عينة المحاسبين تزيد عن ضعف عدد أفراد عينة المفتشين (86 للمحاسبين و 40 للمفتشين) لذلك كانت نتيجة محصلة الآراء تنفي ذلك حيث بلغت قيمة $t = 69$ ، وقيمة $sig. = .491$ ، والمتوسط الحسابي الموزون 3.033. وهذه المحصلة لا يمكن التسليم بها، بل الممكن تنفيذ هذه النتيجة على النحو التالي: إن الأخذ برأي المفتشين هو أكثر دلالة وصحة ونفياً لأي تحيز، فالاعتراف سيد الأدلة كما هو متعارف عليه قانونياً، كما أنه من غير المعقول أن يسيء المرء لنفسه وينفي ما يتمتع به من كفاءة وانتماء بل المنطقي أن يكون حريصاً على سمعته ووظيفته، ولكن بمقارنة رأي المفتشين مع نتيجة آراء المحاسبين تبدو الصورة مقلوبة وكأن المحاسبين أكثر حرصاً وأكثر موضوعية في الحكم على كفاءة وانتماء الموظفين من الموظفين أنفسهم وهذا الأمر من الصعب قبوله إلا تحت تفسير منطقي وهو حرص المحاسبين على عدم المس بالموظفين خشية استفزازهم كي لا يتعرضوا لأي مضايقات أو عرقلة لأعمالهم ومصالحهم، وهذا قد لا يكون السبب الوحيد بل يضاف سبب آخر وهو عدم رغبة المحاسبين في وجود موظفين على درجة من الكفاءة والانتماء لما يشكله ذلك من تهديد لمصالحهم، وكأنهم بأرائهم يدعمون عدم تغيير الوضع الحالي وتجميله حتى لا تأخذ أي جهة نتيجة آرائهم في إجراء أي تغيير في هذا الاتجاه.

لذلك ترى الباحثة اعتماد رأي المفتشين والذي يقر بضعف الكفاءة والانتماء لدى الموظفين كما يظهر في الجدول رقم (5.19) حيث بلغت قيمة $t = 2.528$ وقيمة $sig. = .016$ وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط الحسابي الموزون 3.16.

4. **سوء استخدام المال العام:** نتائج الدراسة كما في الجدول تبين تأكيد كل من المفتشين والمحاسبين منفردين على هذا القول، وكانت نتيجة محصلة آراء الطرفين معاً أيضاً مؤكدة لذلك حيث بلغت قيمة $t = 18.658$ ، وقيمة $sig. = .001$ ، والمتوسط الحسابي الموزون 3.946

5. **ضعف الثقة في الحسابات والإقرارات المقدمة من قبل المكلف:** نتائج الدراسة كما في الجدول تبين تأكيد كل من المفتشين والمحاسبين منفردين على هذا القول، وكانت نتيجة محصلة آراء الطرفين معاً أيضاً مؤكدة لذلك حيث بلغت قيمة $t = 12.311$ ، وقيمة $sig. = .001$ ، والمتوسط الحسابي الموزون 3.594

6. **سوء الأحوال الاقتصادية والمعيشية:** نتائج الدراسة كما في الجدول تبين تأكيد كل من المفتشين والمحاسبين منفردين على هذا القول، وكانت نتيجة محصلة آراء الطرفين معاً

أيضاً مؤكدة لذلك حيث بلغت قيمة $t = 11.977$ وقيمة $\text{sig.} = .001$ ، والمتوسط الحسابي الموزون 3.762.

7. **المشاكل التنظيمية في الجهاز الضريبي:** نتائج الدراسة كما في الجدول تبين تأكيد كل من المفتشين والمحاسبين منفردين على هذا القول، وكانت نتيجة محصلة آراء الطرفين معاً أيضاً مؤكدة لذلك حيث بلغت قيمة $t = 9.392$ وقيمة $\text{sig.} = .001$ ، والمتوسط الحسابي الموزون 3.344.

5.2.2 اختبار الفرضيات:

◆ **الفرضية الأولى:** عدم سيادة واحترام القانون له تأثير سلبي على قرار التقدير. من التحليل الوصفي السابق لنتائج الدراسة حسب إجابة أفراد العينة على أسئلة الاستقصاء المتعلقة بهذا الجانب ثبت صحة الفرضية. ويؤكد ذلك ما يوضحه الجدول رقم (5.20) فقد بلغت قيمة كاي² (Pearson chi-square) 2185.455 وقيمة $\text{Sig} = .007$ وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05. والتي عندها يتم قبول فرضية العدم، ولهذا لا يمكن قبول فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة التي تدعي بأن عدم سيادة واحترام القانون له تأثير على استقلالية وموضوعية قرار التقدير، ويدعم ذلك قيمة معامل contingency coefficient والبالغة 0.926. وهذا يدل على علاقة وارتباط قوي. وهو ما تم الوصول إليه أيضاً من خلال التحليل الوصفي السابق لإجابات أفراد العينة على الأسئلة المتعلقة بهذا الجانب. وبذلك تكون هذه الفرضية مقبولة.

◆ **الفرضية الثانية:** عدم ملاءمة ووضوح القانون الضريبي له تأثير على قرار التقدير كما يتبين من الجدول رقم (5.20) بلغت قيمة كاي² (Pearson chi-square) 520.562 وقيمة $\text{Sig} = .002$ وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05. والتي عندها يتم قبول فرضية العدم ولهذا يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تدعي وجود علاقة أو تأثير لعدم ملاءمة ووضوح القانون الضريبي على قرار التقدير ويدعم ذلك قيمة معامل contingency coefficient والبالغة 0.897. وهذا يدل على علاقة وارتباط قوي، إضافة لما تم تأكيده في التحليل الوصفي لنتائج الدراسة بهذا الجانب. وبذلك يثبت صحة هذه الفرضية وتعتبر مقبولة.

◆ **الفرضية الثالثة:** ضعف الكفاءة والانتماء لدى الموظفين له تأثير سلبي على موضوعية واستقلالية قرار التقدير.

مما سبق التوصل إليه من تحليل النتائج تم ترجيح وجود ضعف في الكفاءة والانتماء لدى الموظفين أخذاً برأي الموظفين أنفسهم برغم رفض المحاسبين لهذا القول فأهل مكة أدرى

بشعابها وطبقاً لما تم تربيته سابقاً بتجنب المحاسبين لإثارة واستفزاز المفتشين وعدم الرغبة في تصحيح هذا الوضع بالاهتمام برفع الكفاءة لما قد يؤديه من تهديد لمصالحهم. وما يؤكد صحة ذلك ما يتضح من الجدول رقم (5.20) حيث بلغت قيمة كاي² (Pearson chi-square) 1693.863 وقيمة Sig = .001 وهي أقل من مستوى المعنوية .05 والتي عندها يتم قبول فرضية العدم، ولهذا يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تدعي بأن ضعف الكفاءة والانتماء لدى الموظفين له تأثير سلبي على موضوعية واستقلالية قرار التقدير ويدعم ذلك قيمة معامل contingency coefficient والبالغة 965. وهذا يشير إلى قوة العلاقة والارتباط، وهذا يثبت صحة هذه الفرضية ويتم قبولها.

جدول رقم (5.20)

نتيجة اختبار الفرضيات

النتيجة	contingency coefficient	Phi		Pearson chi-square test		العامل الفرضيات
		Sig.	value	Sig.	value	
قبول	.972	.007	4.165	.007	2185.455	1. عدم سيادة واحترام القانون
قبول	.897	.002	2.033	.002	520.562	2. عدم ملاءمة ووضوح القانون الضريبي
قبول	.965	.001	3.667	.001	1693.86	3. ضعف الكفاءة والانتماء لدى الموظفين
قبول	.915	.001	2.271	.001	649.826	4. سوء استخدام المال العام
قبول	.957	.001	3.291	.001	1364.597	5. ضعف الثقة في الحسابات والإقرارات المقدمة
قبول	.878	.001	1.836	.004	424.686	6. سوء الأحوال الاقتصادية والمعيشية
قبول	.968	.001	3.839	.001	1856.579	7. المشاكل التنظيمية في الجهاز الضريبي

◆ **الفرضية الرابعة:** سوء استخدام المال العام من أهم المؤثرات السلبية على له قرار التقدير. ثبت ذلك في التحليل الوصفي السابق لهذا القول من خلال إجابات أفراد العينة على أسئلة الاستقصاء وكما يتضح من الجدول رقم (5.20) فقد بلغت قيمة كاي² (Pearson chi-square) 649.826 وقيمة Sig = .001 وهي أقل من مستوى المعنوية .05 والتي عندها يتم قبول فرضية العدم ولهذا يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تدعي أن سوء استخدام المال العام من أهم المؤثرات السلبية على قرار التقدير ويدعم ذلك قيمة معامل contingency coefficient والبالغة 915. وهذا يدل على علاقة وارتباط قوي ما سبق يؤكد صحة الفرضية ويتم قبولها.

◆ **الفرضية الخامسة:** ضعف الثقة في الحسابات والإقرارات المقدمة من قبل المكلف لها تأثير مهم على قرار التقدير.

من خلال التحليل الوصفي السابق لنتائج الدراسة ثبت ضعف الثقة في الحسابات المقدمة كما تبين تأثيرها المهم على القرار. ومن خلال الجدول رقم (5.20) والذي يتضح منه أن

قيمة كاي² (Pearson chi-square) 1364.597 وقيمة Sig = .001 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05. والتي عندها يتم قبول فرضية العدم ولهذا يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تدعي بأن ضعف الثقة في الحسابات والإقرارات المقدمة من المكلف لها تأثير مهم على قرار التقدير ويدعم ذلك قيمة معامل contingency coefficient والبالغة 0.957. وهذا يدل على علاقة وارتباط قوي ما سبق يدعم ويؤكد صحة الفرضية ولهذا يتم قبولها.

◆ **الفرضية السادسة:** سوء الأحوال الاقتصادية والمعيشية تؤثر في قرار التقدير.

من التحليل الوصفي السابق لنتائج الدراسة ثبت أن سوء الأحوال الاقتصادية والمعيشية يؤثر في قرار التقدير كما أن الجدول رقم (5.20) يؤكد ذلك فقد بلغت قيمة كاي² (Pearson chi-square) 424.686 وقيمة Sig = .004 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 والتي عندها يتم قبول فرضية العدم ولهذا يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تدعي وجود علاقة أو تأثير لعدم سيادة واحترام القانون على استقلالية وموضوعية قرار التقدير ويدعم ذلك قيمة معامل contingency coefficient والبالغة 0.878. وهذا يدل على علاقة وارتباط قوي. لذلك يتم قبول الفرضية واعتبارها صحيحة.

◆ **الفرضية السابعة:** المشاكل التنظيمية في الجهاز الضريبي من أهم المؤثرات السلبية على قرار التقدير.

تم ثبوت صحة هذه الفرضية من خلال التحليل الوصفي السابق لنتائج الدراسة لهذا الجانب والذي يختص بجانب التنظيم الداخلي للجهاز الضريبي وأثره على قرار التقدير. وكما يتبين في الجدول رقم (5.20) فقد بلغت قيمة كاي² (Pearson chi-square) 1856.579 وقيمة Sig = .001 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05. والتي عندها يتم قبول فرضية العدم ولهذا يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تدعي بأن المشاكل التنظيمية في الجهاز الضريبي من أهم المؤثرات السلبية على قرار التقدير ويدعم ذلك قيمة معامل contingency coefficient والبالغة 0.968. وهذا يدل على علاقة وارتباط قوي. كل ما سبق يدعم صحة الفرضية ومن ثم يتم قبولها.

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

6.1 النتائج:

قرار تقدير ضريبة الدخل بغزة في الغالب قرار غير موضوعي، ولا يستند لمعايير سليمة تشوبه العشوائية والمزاجية والتدخلات، كما يصعب توفر العدالة فيه، هذه هي السمات الغالبة لقرار تقدير ضريبة الدخل بغزة.

وقرار التقدير هو قرار بكل حيثياته برغم أنه قرار غير إداري أي لا يختص بالوظائف الإدارية فهذا القرار يعالج مشكلة تحديد الوعاء الضريبي (تقدير الدخل) لتحديد الضريبة المترتبة على المكلف وفي سبيل ذلك تتخذ كافة الإجراءات المتعلقة باتخاذ القرار كما في أي قرار وإن كان هذا القرار يمكن تصنيفه بالقرار المالي.

6.1.1 عناصر قرار التقدير وتكون من:

متخذ القرار: مأمور التقدير (المفتش).

المتأثر من القرار: المكلف دافع الضريبة، والخزينة العامة (الإيرادات).

المؤثرين في القرار: يؤثر في القرار العديد من العوامل الإنسانية والاجتماعية والبيئية.

ومن أهم العوامل الإنسانية التي تؤثر في عملية اتخاذ القرار هو متخذ القرار نفسه قدراته الشخصية والعلمية وخبرته ومعتقداته الدينية وأخلاقه والقيم التي يؤمن بها وسعة المعرفة والاطلاع والقدرة على التحليل وقوة التحمل والجلد والصدق والأمانة.

كذلك هناك بلا شك تأثير لرغبة وقناعة والتزام المكلف بدفع الضريبة وممثله أو وكيله من المحاسبين والمراجعين لضريبة الدخل.

وكذلك للعوامل التنظيمية من حيث التنظيم وحجمه والجماعات الرسمية وغير الرسمية وعلاقات العمل وظروفه وتوزيع السلطة والمسئولية وغيرها من العوامل دور وتأثير في القرار.

ومن أهم العوامل البيئية المؤثرة في عملية اتخاذ القرار النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي والديني للمجتمع، والتقاليد والقيم الاجتماعية ومستوى التقدم التكنولوجي (عاشور، 2001).

ويمكن تصنيف العوامل المؤثرة في قرار تقدير ضريبة الدخل إلى:

- ◆ عوامل البيئة الداخلية للجهاز الضريبي (التنظيمية).
- ◆ وعوامل البيئة الخارجية وتنقسم إلى: عوامل خاصة بالمكلف ووكيله المحاسب أو المراجع، وعوامل عامة والتي تتعلق بالنواحي السياسية والقانونية والاقتصادية والاجتماعية.

6.1.2 آلية قرار التقدير وإجراءاته:

يقوم مأمور التقدير باتخاذ القرار بعد جمع البيانات المتعلقة بهذا القرار وتمثل في نشاط المكلف من حيث حجمه وطبيعته ونتيجته وهذه البيانات يكون مصدرها الأساس المكلف (الممول) وهذا ما نص عليه القانون الضريبي الذي ألزم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي وكذلك الحسابات الختامية بالنسبة للشركات المساهمة، ولكن في حالة عدم تقديم المكلف لهذا الإقرار أو للتأكد من صحة هذا الإقرار فإنه يتم اللجوء لمجهودات أخرى من قبل الدائرة (من خلال الكشف الميداني، المعابر، التحري والفحص للجهات التي يتعامل معها بيعاً وشراءً (الموردين والعملاء) مكلفين آخرين ملتزمين ضريبياً، دائرة القيمة المضافة والجمارك، الخصم من المصدر، وجهات رسمية أخرى. وتكون البدائل أمام مأمور التقدير حسب الفحص الأولي للبيانات المتوفرة إما أن يخضع المكلف للضريبة، أو عدم الخضوع. وفي حالة الخضوع ما هو حجم الوعاء الضريبي؟ أي تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وهل يتم قبول الإقرار والحسابات المقدمة؟ أو يتم التعديل عليها أو رفضها، وهل يتم التقدير غيابياً جزافياً أو باتفاق؟ ثم تقدير الضريبة المترتبة بتطبيق الشريحة الضريبية على الدخل المقدر.

ومعايير التقييم التي يتم بموجبها تقييم هذه البدائل لتحديد البديل المعتمد هي :

1. القانون الضريبي ; فالأساس هو إجراء التقدير بموجب القانون.
2. المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحكم إعداد الحسابات ومن ثم يتم التدقيق بموجبها.

6.1.3 مقومات سلامة قرار التقدير وموضوعيته:

يتوقف قرار التقدير على ثلاث مرتكزات رئيسية هي:

6.1.3.1 متخذ القرار:

ولضمان قرار تقدير نزيه وموضوعي، لابد من أن يكون متخذ القرار مؤهلاً بما يكفي للوصول لمثل هذا المطلب ويمكن حصر هذه المؤهلات في :

- **المقدرة الشخصية** أي أن يكون لديه صفات وقدرات شخصية وهذا يستدعي أن يتم اختياره وفق محددات شخصية أي أن يكون ذو خصائص شخصية تضمن ذلك مثل النزاهة والأمانة والأخلاق الحميدة وقوة الشخصية والوازع الديني.
- **المقدرة العلمية** أي أن يكون مؤهلاً علمياً لهذه الوظيفة ومتطلباتها، والمؤهلات المطلوبة في مجال التقدير الضريبي: إلمام بالنواحي المحاسبية والمالية والتدقيق والقانون الضريبي والعلوم السلوكية إضافة لمعرفة معقولة للعديد من الأنشطة والأعمال والنواحي الفنية المتعلقة بها حتى يستطيع تفهم متطلبات العمل من النفقات وغيرها والاقتناع والتفهم لما يتم

عرضه من قبل المكلف كتفسير للعديد من الأمور. و لضمان ذلك يجب تحري ذلك عند الاختيار ثم متابعة ذلك بالتدريب والتطوير بعد الاختيار.

- **توفير الظروف الملائمة للعمل:** من الضروري توفير الظروف الجيدة وتهيئة الجو الملائم لعمل المفتش لضمان ولائه وانتمائه وإخلاصه للعمل المنوط به وحسن الأداء، وهذا يتطلب توفير المتطلبات المادية والمعنوية والتي يمكن حصرها في: توفير الحماية لضمان شعوره بالاستقرار والأمن ويكون ذلك برواتب ملائمة وحوافز تدفعه للاهتمام بالأداء، وبتوفير كل أسباب الراحة في مكان العمل وفي علاقات العمل. كذلك توفير الحماية من أي تعسف أو إساءة من أي جهة كانت سواء فيما يتعلق بالنواحي الداخلية (الإدارة) أو من التهديدات الخارجية سواء من محاسبين أو مكلفين أو أي جهة أخرى رسمية أو غير رسمية
- **توفير البيانات المطلوبة والملائمة** فلا بد من توافر البيانات السليمة والمتعلقة بنشاط المكلف في الوقت المناسب وهذا يتطلب وجود قاعدة بيانات ملائمة ومجددة باستمرار ونظام معلومات يفي بالاحتياجات المطلوبة ويسهل اتخاذ قرار تقدير سليم وموضوعي.

6.1.3.2 المكلف وقناعته :

إن قناعة المكلف بالالتزام الضريبي عامل مهم ورئيسي في سلامة التقدير فالإفصاح السليم والطوعي من قبل المكلف لمصادر دخله وأنشطته والتزامه بمسك دفاتر محاسبية منتظمة، وتقديمه الإقرار الضريبي بموجب القانون مؤيداً بالمستندات المؤيدة، يعني أن المكلف غير معني ولا يسعى للتهرب الضريبي، وهذا يشيع الثقة في الحسابات المقدمة ولا يعطي مبرراً لمأمور التقدير للتشكيك في مصداقية الإقرار والحسابات المقدمة ومن ثم تلغي الفكرة السائدة بأن المكلف متهم (بالتهرب) حتى يثبت العكس.

6.1.3.3 المحاسب والتزامه الأخلاقي والمهني القانوني:

التزام المحاسب بالعمل وفق ما تمليه عليه آداب ومسئوليات المهنة وعدم اهتمامه فقط بالعائد المادي الذي يحققه بمخالفة هذه القواعد، يزيد الثقة في الحسابات المقدمة والتي تمنع المحاسب من مساعدة المكلف على التهرب الضريبي، أو العمل لتحقيق مكاسب خاصة به على حساب المكلف تارة وعلى حساب الدائرة (الضريبة) تارة أخرى. فالمحاسب ينوب عن المكلف لدى الدائرة لتخليص أمور الضرائب، وهو الذي يعد ويدقق الحسابات المقدمة للدائرة فله دور مهم في التأثير على قرار التقدير وسلامته.

وهؤلاء جميعاً يعملون ضمن إطار واحد يشملهم ويخضعون لناموسه وهذا الإطار هو البيئة العامة والتي تتمثل مكوناتها في البيئة السياسية والدستورية والاقتصادية والاجتماعية.

الوضع السياسي والدستوري وسيادة القانون والثقافة الاجتماعية السائدة تلعب دور مهم في تشكيل البيئة التي يولد من رحمها قرار التقدير، فاحترام وسيادة القانون على الجميع دون استثناء لأحد يعني أن يكون الفرد آمناً. وكل شخص له صلاحيات يمارس صلاحياته كاملة غير منقوصة دون خوف من أحد بل يكون همه أن يطبق هذه الصلاحيات كاملة خوفاً من مساءلته عن أي تقصير أي أنه ملزم بتنفيذ مهام وظيفته كاملة غير منقوصة تحت طائلة القانون وبنفس الوقت يكون محمي بموجب هذا القانون ولا يخشى أحداً لأن الجميع تحت طائلة القانون، لا امتيازات لمسئول أمني ولا لوزير أو رئيس بمخالفة القانون وهذا بالطبع لا بد أن يكون وليداً لبيئة سياسية ودستورية تحدد نظام إدارة الدولة والحكم على أساس الفصل بين السلطات واستقلالية القضاء.

كما أن للثقافة الاجتماعية والعادات والتقاليد السائدة دور مهم في ذلك فمثلاً إذا كانت التقاليد السائدة تبيح التهرب الضريبي ولا تعتبره أمراً مخالفاً فإن ذلك سيزيد الشك في الإقرارات المقدمة ومن ثم يؤثر على قرار التقدير. كما أن للوضع الاقتصادي والذي تتحدد بموجبه المقدرة التكاليفية للممول أي تحدد مستوى النشاط وحجم الدخل والذي يتم على أساسه تقدير الضريبة ففي حالة الركود الاقتصادي وانكماش النشاط ومن ثم انخفاض الدخل يزيد العبء الضريبي النفسي على المكلف وزيادة تدمره وعدم رغبته في دفعها، بينما يكون ذلك أخف في حالة الرواج وزيادة حجم النشاط والدخل.

وقد كانت نتائج الدراسة بهذا الخصوص على النحو التالي :

أثبتت الدراسة صحة الفرضيات الموضوعية التي تدعي تأثر قرار التقدير من حيث الموضوعية والاستقلالية بالعوامل البيئية المحيطة بقرار التقدير يتخذ في ظل :

- ◆ عدم سيادة واحترام القانون.
- ◆ عدم ملاءمة ووضوح القانون الضريبي المعمول به.
- ◆ ضعف الكفاءة والانتماء لدى الموظفين.
- ◆ سوء استخدام المال العام.
- ◆ ضعف الثقة في الحسابات والإقرارات المقدمة.
- ◆ سوء الأحوال الاقتصادية والمعيشية.
- ◆ المشاكل التنظيمية في الجهاز الضريبي.

وهذه العوامل تعتبر المحيط أو الإطار البيئي لقرار التقدير وتحدد طبيعته من حيث الموضوعية والاستقلالية، ولهذا كانت النتيجة الطبيعية لمثل هذه البيئة غير السليمة أن يغلب على قرار التقدير العشوائية وعدم الموضوعية كما يتضح من نتائج هذه الدراسة باعتباره نبتة هذه التربة يتغذى من

خصوبتها، أو مولود خارج من هذا الرحم، فلا غرابة أن يحمل الصفات الوراثية التي يكتسبها منه " وَالْبَلَدُ الطَّيِّبُ يَخْرِجُ نَبَاتُهُ بِإِذْنِ رَبِّهِ وَالَّذِي خَبَثَ لَآخِرُجُ إِلَّا نَكْدًا كَذَلِكِ نَصْرَفُ الْآيَاتِ لِقَوْمٍ يَشْكُرُونَ " (سورة الأعراف، آية 58). وفي ذلك يقول العوامل في دراسته قياس فعالية الأداء في جهاز ضريبة الدخل في الأردن بأن الأداء الفعال لجهاز ضريبة الدخل يتطلب توفر مدخلات بشرية وتكنولوجية وتنظيمية ومالية وقانونية واجتماعية وبيئية متكاملة ومتراطة بعضها ببعض، ويرى أن فعالية جهاز ضريبة الدخل عموماً وفي الأردن أيضاً هي محصلة ونتيجة لتفاعل مجموعة العوامل الاقتصادية والإدارية والاجتماعية والسياسية والبيئية بشكل متكامل ومترايط (العوامل، 1994) وقرار التقدير لضريبة الدخل هو جزء أساسي ومهم من أداء جهاز ضريبة الدخل.

6.1.4 استعراض لتأثير العوامل البيئية وتصنيفها كما بينتها نتائج الدراسة:

6.1.4.1 تأثير البيئة الداخلية للجهاز الضريبي على قرار التقدير:

تبين نتائج الدراسة عدم ملاءمة هذه البيئة لوجود مشاكل مختلفة تؤثر على استقلالية وموضوعية وسلامة قرار التقدير، وهي تحديداً المشاكل التنظيمية للجهاز الضريبي ومشاكل في وظائف إدارة الموارد البشرية، والتي تؤثر على أداء وكفاءة متخذ قرار التقدير يمكن حصرها في:

1. عملية الاختيار:

لم تكن عملية الاختيار للمفتشين وباقي الموظفين في دائرة ضريبة الدخل تتم دائماً بطرق موضوعية وحسب معايير الكفاءة بعيداً عن التأثيرات والأهواء الشخصية والولاءات الحزبية، كما في حالة التعيين بناءً على كتب من الرئيس، أو بتسيب من التنظيم أو الجهات الرسمية في الوزارة وغيرها، وهذا لا تنفرد به دائرة ضريبة الدخل بل هذا هو السائد في مختلف الدوائر والوزارات الحكومية. كما أن التعيين لا يتم وفق تحديد للاحتياجات أي بناءً على دراسة وتحليل للعمل وكيف تتم على هذا الأساس ولا يوجد هيكلية كما لا يوجد وصف وظيفي. حتى في الحالات التي تم الاختيار فيها بناءً على مسابقات واختبارات لم تكن هذه الاختبارات خاصة بمتطلبات عمل ومهام مأمور التقدير (مفتش) بل كانت تتم للعديد من الجهات والاختبارات واحدة ثم يتم توزيع الموظفين عليها ويلاحظ أن ما يقارب 50% من المفتشين تم تعيينهم في دورتين انتخابيتين لجمعية المحاسبين، وهو ما يشير إلى تسيب عملية الاختيار، واستغلالها في بناء وتعزيز الولاءات والتي قد تكون على حساب الكفاءة كما قد يكون له فيما بعد تأثير على استقلالية المفتش وقدرته على العمل بحرية وفق متطلبات العمل.

2. المؤهل والاختصاص:

جميع المفتشين من حملة البكالوريوس تخصص المحاسبة، ولا يوجد من بينهم أو في الدائرة متخصصين في مجالات متنوعة يتم الرجوع لها ويحتاج لها في الفحص والتقدير الضريبي لأنشطة متنوعة ترتبط بأعمال المكلفين. مثل المقاولات، صناعة المباني والأبراج، وأعمال الصاغة وغيرها. ناهيك عن عدم وجود مرجعية قانونية على مستوى من الكفاءة والتخصص يمكن الرجوع لها وتكون قادرة على الإفادة بطريقة مقنعة وإعطاء الجواب الوافي والشافى عند الحاجة.

3. التدريب:

هناك تقصير وخلل في جانب التدريب والتطوير والتأهيل للعمل، فلا يوجد تعريف بالعمل لوظيفة المفتش، ولم يحصل المفتشين على التدريبات الكافية قبل ممارسة العمل والتدريب المعتمد هو التدريب من خلال الممارسة وهذا الأسلوب يعتبر سبباً في نقل السلوك الخاطئ خاصة في ظل عدم وجود وصف وظيفي وعدم التدريب والتعريف بالعمل قبل الممارسة، ولا يوجد سياسة مرسومة للتدريب والتطوير، برغم القيام بعدد من الدورات التدريبية ولكن معظمها تكون على شكل منح خارجية لم تتم بناءً على دراسة لاحتياجات العمل من قبل الدائرة ولم تكن الدائرة هي المبادرة بطلب ذلك، بل هي عبارة عن منح تقدمها بعض الدول العربية أو الأجنبية وليس أمام الدائرة إلا أن تستجيب لها وترشح بعض الموظفين لذلك. وإن كانت من قبل الدائرة (داخلية) فعادة ما لا يكون اهتمام جدي بها وخاصة من قبل الموظفين لكونها تتم للموظفين بعد أن يكونوا قد مارسوا العمل فلا يشعرون بأي أهمية لها، ولعل ذلك يرجع لكونها تتعلق بأمر ليست جديدة أو فيها من التعمق كما تفتقد الأسلوب العلمي، ويقوم بها أفراد من الدائرة وهم من يعمل معهم المفتش فالمفروض أن ألا يقدموا جديداً وإلا فلماذا لم يعرفوا الموظف بها من قبل؟ كما لا يتم تقييم مدى الاستفادة من هذه الدورات.

4. ظروف العمل:

وظيفة المفتش وظيفتها لها طبيعة خاصة فهي تتميز بأنها مرتبطة بشئ عزيز على الفرد ألا وهو المال "وتحبون المال حباً جما" ولهذا فإن المفتش يعمل في أجواء ونظرة غير مريحة من قبل الجمهور (المكلفين) كما أن عمله في هذا المجال يمكنه من استغلال منصبه أو الشعور بالأهمية والتسلط وممارسة بعض التجاوزات، أو الخضوع لبعض الإغراءات خاصة إذا لم يكن هناك مراقبة ومحاسبة على الأداء والسلوك. وفي المقابل فإنه قد يتعرض لكثير من المخاطر

والضغوط⁽¹⁾ من مصادر مختلفة، وأهمها من متعاملين (محاسبين أو مكلفين) ينتمون لتنظيمات وأجهزة أمنية، أو لهم علاقات مع مسئولين لهم سلطة التحكم في وضع المفتش دون أن يتمتع بالحماية المطلوبة، في ظل عدم سيادة واحترام القانون. وهذا يدفع بالمفتش إما للسعي لإرضاء هؤلاء وخدمة أغراضهم لتجنب نفسه أي مشاكل أو للاستفادة من ذلك لخدمة أهدافه الخاصة أو أن يرفض ذلك ويتعرض للمخاطر وحيداً دون أن تحرك الإدارة ساكناً لحمايته، وأنى لها ذلك وهي تعاني نفس الظروف وتتعامل معها بنفس المنطق. وهذا يفسر حالة الترهل واللامبالاة التي يتسم بها الجهاز الضريبي ومما يزيد الأمر سوءاً في ظل هذه الظروف عدم كفاية الرواتب والتي تعتبر غير مجزية في مقابل طبيعة العمل والضغوط المحيطة به.

5. نظام الترقية :

معظم الترقيات التي منحت لم تكن تستند لمعايير تتعلق بالكفاءة والخبرة، ولم تمنح بموافقة إدارة الدائرة، وإنما تم الحصول عليها من خلال مساعي شخصية وتنظيمية ذات علاقة أو لها سلطة تنفيذية، سواء من الوزارة أو من الديوان أو مكتب الرئيس أو من الرئيس شخصياً. وهذا الواقع كان له الوقع السيئ على نفوس الموظفين الذين لا يملكون وسائل الوصول لذلك وهو ما سبب اللامبالاة وعدم الاهتمام بمصلحة العمل وما يؤثر على قرار التقدير سواء من المستفيدين أو المحرومين من الترقية. فالمستفيد لا بد وأن يرد الجميل للجهة التي ساعدته أو بالأحرى يصبح أسيراً لها وخاصة المكلفين والمحاسبين وهذا ما يزيد عملية التوسط في عملية التقدير والتدخل ويبعد التقدير عن الموضوعية، وهذا بالتأكيد يثير حفيظة البعض من المفتشين (المحرومين) الذين يرون في ذلك تكريس للظلم وعدم العدالة بين المكلفين، فينعكس على أدائهم ويشعرون بمشروعية التهاون في محاسبة الآخرين وفي القرارات التي يتخذونها لمكلفين لا سلطان لهم. كما قد يفكر البعض في التشديد على أصحاب الملفات الذين لهم النفوذ مما يتسبب في حدوث الصراع بين الفئتين وهذا يتضح بالعلاقة بين المفتش والمسئول.

(1) الضغط الوظيفي " حالة من عدم التوازن تصيب الأفراد في مواقع عملهم نتيجة مؤثرات أو عوامل نابعة من طبيعة وظائفهم ويترتب عليها آثار ونتائج تنعكس على أدائهم اعتماداً على الفروق الفردية بينهم " والعوامل التي تؤدي لشعور الموظف بالضغط هي:

1- المصادر البيئية وتنتج عن البيئة المحيطة بالمنظمة مثل التغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتقنية. 2- تنظيمية وهي المتغيرات الموجودة في محيط العمل (الهيكل التنظيمي وهو الإطار العام الذي تتفاعل داخله العوامل الإدارية والتقنية والإنسانية والسياسات التنظيمية ودور الفرد في المنظمة والعلاقات بين العاملين في بيئة العمل وعبء العمل) والعوامل المهنية المرتبطة بطبيعة العمل، الصحة والسلامة المهنية، ظروف العمل المادية، وطبيعة تعامل المستفيدين من الخدمة. 3- العوامل الفردية: وهي الأحداث الضاغطة في حياة الفرد والعوامل الوسيطة مثل الخصائص الشخصية كالجنس والعمر والحاجات الشخصية والعادات ونمط الشخصية (الحنيطي واللوزي، 2003).

6. تقييم الأداء والمتابعة :

نظام التقييم المتبع والسائد في الدوائر الحكومية هو النظام التقليدي، والذي يعتمد على التقارير السرية، وفق هذا النظام لا يعرف الموظف ما هو تقييمه، أو يعرف كيف تم هذا التقييم والأسس المعتمد عليها، وبالتالي لن يكون هناك تصحيح لسلوك الموظف أو توجيه من قبل الإدارة لهذا الموظف. هذا في الوضع الطبيعي، وأما في حالة عدم الاعتماد على هذه التقارير وتجميد أي مفعول لها كما ساد خلال الفترات السابقة.

فقد كانت الترقبات تتم من خارج الدائرة في أغلبها ولم يكن هناك من اعتبار لتقييم الأداء ولا يوجد معايير موضوعية لقياسه ولا يوجد نظام للمساءلة والمحاسبة إلا في أمور الانضباط (مواعيد الحضور والانصراف) وليس على الجميع ولا في كل الحالات

7. الرواتب والحوافز :

رواتب الموظفين العاملين بضرعية الدخل وخاصة المفتشين متدنية ولا تفي باحتياجات الموظف، وغير مجزية في مقابل طبيعة العمل والضغوط المحيطة به، وظروف العمل القاسية التي يعمل بها المفتش، كما لا تعتبر مانعة وواقية لانحراف السلوك، واستغلال المفتش وظيفته وتسخيرها لتحقيق مصالحه الشخصية خاصة وأن الفرصة مهيأة لذلك وممكنة، بل وموجودة على أرض الواقع ولا مانع لها إلا من رحم ربي ولديه الوازع الديني والخشية من الله لمن يتق الله فعلاً من الموظفين، فهل كان هذا الأمر من ضمن معايير الاختيار والتعيين للموظفين؟. وفيما يتعلق بالحوافز فيكاد يصح القول بعدم وجودها، لولا وجود نظام الحوافز السلبية وهي العقاب غالباً.

8. توفر البيانات وكفاءة نظام المعلومات:

هناك ضعف وقصور وعدم توافر البيانات الكافية لاتخاذ القرار وهذا يرجع لعدم ملاءمة وكفاءة نظام المعلومات وعدم وجود قاعدة بيانات للمكلفين، كما أن القصور واضح في الهيكلية من حيث الوظائف والأقسام وخاصة فيما يتعلق بالدراسات الاقتصادية والبحوث والتحليل فعلى سبيل المثال يتم وضع نسب أرباح استرشادية للمحاسبة على أساسها، وهذه النسب لا تكون بناءً على دراسة علمية واقعية، ويتم وضعها من قبل لجنة من المدراء ورؤساء الأقسام، وربما الغالبية منهم ليس لديهم الدراية الكافية لذلك ولا يستندون على أسس سليمة، بل تتم من واقع الخبرة والتصور الشخصي حسب ما تم التحاسب على أساسه في السابق. (وفي الواقع ليس هناك أي إحصائية أو سجلات تحصي وتبويب نسب التقدير حسب كل نشاط وكل ما في الأمر أنه يتم التسجيل في كل قسم الملفات المنتهية لتسليمها لقسم التدقيق ويتم بهذا التسجيل نسبة الربح المقدرة) مع الأخذ في

الاعتبار الشرائح الضريبية كما كان معمول به قبل العام 99 حيث كانت الشرائح عالية فكانت النسب الاسترشادية منخفضة ولما تم تخفيض الشرائح تم رفع النسب الاسترشادية وذلك لمحاولة المحافظة على نفس الإيرادات⁽¹⁾. هذا بالإضافة لضعف المعرفة والإلمام بالقانون الضريبي وبإجراءات الفحص والتدقيق والمؤشرات التي تساعد في عملية اكتشاف التهرب الضريبي والخلل في الحسابات المقدمة.

6.1.4.2 تأثير البيئة الخارجية:

6.1.4.2.1 المكلف ورغبته وقناعته بالالتزام الضريبي:

أثبتت الدراسة عدم الرغبة والقناعة من قبل الغالبية من المكلفين بالالتزام بدفع الضريبة وهو ما ينعكس على الإقرارات والحسابات المقدمة حيث تفتقد المصادقية والإفصاح عن حقيقة الوضع المالي للمكلف ويرجع ذلك للعديد من الأسباب يمكن إيجازها في التالي:

- ◆ سوء الاستخدام للمال العام والفساد المالي والإداري في أجهزة السلطة الفلسطينية.
- ◆ سوء الخدمات المقدمة للمواطن وأفراد المجتمع في مختلف المجالات الصحية والتعليمية والاجتماعية.

◆ افتقاد الشعور بالعدالة بين المكلفين لما يشوب عملية التقدير الضريبي من حيث حصر المكلفين وتسجيلهم كمكلفين، ومن حيث العدالة في إجراءات وطريقة التقدير والتحصيل وفرض الضريبة بين مختلف المكلفين، سواء العدالة الأفقية أو الرأسية فضلاً عن العدالة التبادلية. وهذا ما توصلت إليه دراسة قاسم أيضاً بأن من أسباب التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين هو عدم المساواة في التطبيق بين المكلفين وشعور المكلف بعدم العدالة، وسوء الإنفاق العام وعدم شعور المكلف بالخدمات المقدمة، إضافة للأسباب النفسية لكره الضريبة وعدم الرضا عنها (قاسم، 2003، ص 113-114).

6.1.4.2.2 المكلف والحسابات المقدمة:

من الواضح حسب نتائج الدراسة أن غالبية المكلفين يفتقدون نظام محاسبي سليم ولا يهتمون بالحسابات إلا لتقديمها للجهات الضريبية وهذا يتفق مع دراسة سابقة بينت بأن 70% من المشاريع في قطاع الصناعة بقطاع غزة يمسون حسابات ولكن الإجراءات غير سليمة وتستخدم فقط لأغراض الضرائب (مقداد، 2002، ص 6-7)، ومعظم المكلفين لا يهتمون إلا بتخليص الضريبة ولهذا يوكلون المحاسب دون الاهتمام بأن يتم ذلك بتقديم الحسابات الختامية أم بدونها.

(1) مقابلة مع تيسير حستية، رئيس قسم المهن المختلفة وعضو شارك في وضع النسب الاسترشادية لعام 2003.

وأن الجهات المعنية بمسك حسابات لأغراضها الخاصة تقوم بإعداد حسابات لهذا الغرض وأخرى خاصة بالضرائب، وتتفرد الشركات الحقيقية التي تكون بين شركاء فعليين - وليس تسجيل شركة وهي الواقع لفرد ويشرك عائلته اسما كشركاء - بمسك حسابات نظامية وتقديمها للجهات الضريبية ويمكن الثقة بها. وهذا بلا شك يؤثر على درجة المصادقية والإفصاح للإقرارات والحسابات المقدمة ومن ثم الدخل الخاضع للضريبة والذي يعلن عنه والإجراءات والمعالجة التي يقوم بها مأمور التقدير ومن ثم على قرار التقدير ذاته. وهذا ما ذكره Prawitt في دراسته فيما يتعلق بالعوامل التي تؤثر على صعوبة مهام المدقق وعلى الإفصاح والمصادقية ومخاطر التقدير يمكن تصنيفها في ثلاث مجموعات هي: طبيعة العميل، النظام المحاسبي للعميل، والمناخ الذي يعمل به العميل (Prawitt, 1995).

6.1.4.2.3 المحاسب ودوره:

للمحاسب دور مهم في مساعدة المكلف في إظهار الدخل الذي يرغب بالإفصاح عنه، وبالتالي تحديد نتيجة العمل والذي يتم تحديد الضريبة وفقاً لها. ويعمل حسب رغبة المكلف والتي تتمثل في تخفيض الضريبة لأدنى حد ممكن، وتكون المنافسة بين المحاسبين على المكلفين بتقديم الوعود بتخفيض الضرائب. لذا فإن ثقة المفتش بالمحاسب ضعيفة الأمر الذي ينعكس على الثقة في الحسابات والإقرارات المقدمة. وهذا يقود إلى تحديد العلاقة بين المحاسب والعاملين بضرريبة الدخل.

6.1.4.2.4 العلاقة بين المحاسب والمفتشين والعاملين بضرريبة الدخل:

للعلاقة بين المحاسب والمفتش تأثير مهم على إنجاز معاملاته، ولهذا يحاول ويسعى البعض من المحاسبين تجنب العمل مع بعض المفتشين، لكي يتمكنوا من تخلص الضريبة ومعاملاتهم بطريقة أفضل، ويرتبط نجاح المحاسب في كسب مزيد من العملاء بعلاقته الجيدة مع العاملين بضرريبة الدخل. ولهذا يحرص المحاسب دائماً على المحافظة على علاقات جيدة مع المفتشين بل ومع جميع العاملين الذين لهم علاقة بإنجاز معاملاته وخاصة ذوي العلاقة بقرار التقدير.

وتتنوع هذه العلاقة في شكل شراكة بين بعض المحاسبين وبعض الموظفين والمفتشين، وفي حالات أخرى تكون بتقديم خدمات وتلبية رغبات المفتش بواسطة المحاسب أو المكلف لضمان تسهيل معاملاته وأخرى تقوم على الاحترام المتبادل والنتائج عن كثرة التعامل، أو علاقات غير إيجابية يسودها التوتر وعدم الاحترام.

ولهذا تكون ثقة المفتش بدفاع المكلف أعلى بكثير من ثقته بالمحاسب، وعملية التخليص (إجراء التقدير الضريبي) مع المكلف أيسر من التخليص مع المحاسب لأن المكلف يكون أكثر مصادقية.

6.1.4.2.5 المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية (البيئة العامة):

أما المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية أو ما تعرف بالبيئة العامة فقد ثبت مدى ارتباطها وتفاعلها وتأثيرها على كل من البيئة الداخلية (المتعلقة بالمفتش والجهاز الإداري لضريبة الدخل) والخارجية الخاصة بالمكلف والمحاسب (الطرف المباشر الثاني المرتبط بقرار التقدير)، فعدم سيادة القانون وعدم الاستقرار السياسي والدستوري لا يساعد بل يعيق أي تطوير وتحسين لأداء الجهاز الضريبي فالتدخلات والتجاوزات في قضايا التعيين والترقية وعدم الحماية وعدم تطبيق القانون والالتزام به من قبل الجميع أدى إلى انتشار المحسوبية والتسلط من قبل البعض وتجاوز للصلاحيات وعدم الاهتمام واللامسؤولية أصبحت من المفاهيم الاجتماعية المألوفة برغم أنه من الأجدر وصفها بالآفات الاجتماعية.

وهذا ينعكس على طرفي العلاقة على أداء الجهاز الضريبي وبالطبع على أداء المفتش المتخذ لقرار التقدير، وكذلك على المكلف ودرجة الإفصاح عن دخله ونشاطه، إضافة لتأثير ذلك على المحاسب أو المدقق سواء من حيث التزامه بأداب المهنة الأخلاقي والقانوني مع المكلف نفسه أي موكله أو بين زملاء المهنة أو في تعامله مع دائرة ضريبة الدخل. فعدم تطبيق القانون بحزم على المخالفين يزيد في التمادي ويدفع إلى المزيد من المخالفات، سواء من طرف المكلف أو المحاسب، - وهو ما توصل إليه القاسم في دراسته أن من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي هو عدم تطبيق الجزاء ناهيك عن ضعف الجزاء الذي يفرضه القانون أصلاً (القاسم، 2003) - أو من طرف الجهاز الإداري، فعلى سبيل المثال عدم وجود محاكم ضريبية متخصصة لا تساعد المكلف على التوجه للقضاء لمواجهة أي تعسف من قبل الجهاز الضريبي، وكذلك فإن لجان الاعتراض الداخلية المشكلة من قبل الدائرة ليس لها نظام قانوني واضح ومحدد يمكن أن تشعر جميع المكلفين بالراحة. **وفيما يتعلق بالقانون الضريبي:** هناك قصور في بعض النواحي في القانون المعمول به ولا توجد مبادرة من قبل المسؤولين لأي توضيح أو تغيير لهذه الأمور حتى الآن بانتظار تطبيق القانون العتيق، وقد تبين من دراسة العوامل أن جمود التشريعات من أهم المشكلات التي تواجه جهاز ضريبة الدخل في الأردن وتؤثر سلباً على أدائه (العوامل، 1994).

وأفادت دراسة حلس ومقداد بالحاجة لقوانين وتشريعات ضريبية واضحة تطبق بشفافية كاملة والتخلي عن القوانين المعمول بها، باعتبار أن ذلك حجر الأساس لبناء الثقة المتبادلة بين دوائر الضريبة والمكلفين ومن يمثلهم والذي سيؤدي بالنتيجة لتقديم حسابات سليمة والتزام ومصداقية أكبر وبالتالي اعتماد الحسابات في تحديد الوعاء الضريبي والتخلي عن التقديرات الجرفية غير العادلة (حلس ومقداد، 2000).

وقد تم إعداد مشروع قانون ضريبي موحد وقدم للمجلس التشريعي للقراءة الثالثة، ولم يقدم أي تعديلات على هذا القانون وبعد انتهاء الفترة القانونية لذلك اعتبر المشروع قانوناً سارياً بتاريخ 1/1/2005، وقد أشار وزير المالية الفلسطيني إلى أن تطبيق القانون الجديد سيقضي على مشاكل الوضع الحالي، وطرق التقدير الضريبي غير السليمة والتي تقوم على المساومات والنسب، وسيحقق العدالة وسيشعر المكلفين بالكثير من الراحة وبخفة العبء الضريبي⁽¹⁾.

6.1.5 طرق التقدير:

تتوقف طرق التقدير على نوع الإقرار المقدم ودرجة الثقة في الحسابات والإقرارات المقدمة من قبل المكلف. ولهذا يتم التمييز بين حالتين من حالات التقدير: حالة تقديم الحسابات الختامية، والأخرى حسب كشوفات القيمة المضافة.

6.1.5.1 حالة تقديم الحسابات:

ويتم التقدير في هذه الحالة على النحو التالي:

إجراء التقدير بعد طلب المستندات وفحصها، ويتم حسب نتيجة الفحص إما قبول الحسابات كما هي أي اعتماد النتيجة المعلنة وهذا الأمر نادر الحدوث أو أن نسبته لا تمثل وزناً يذكر. وكما تبين الدراسة حسب رأي المفتشين بأن درجة الثقة في الحسابات والإقرارات المقدمة لدائرة ضريبة الدخل ضعيفة ولهذا فإنه من النادر ما يتم اعتماد نتيجة الأعمال المعلنة في الحسابات المقدمة.

أو فحص الحسابات والمستندات المؤيدة لها ثم إجراء التعديلات حسب نتيجة الفحص، وهذه الحالات قليلة ويرجع ذلك لأكثر من سبب:

صعوبة إجراء الفحص المستندي لجميع الملفات، شعور المفتش بعدم جدوى هذه العملية لعدم الثقة في الحسابات المقدمة، ولعدم الرغبة في بذل مجهود لا ضرورة له لعدم اتباع ذلك من الجميع نتيجة لعدم قدرة البعض الوصول لأي مخالفات وأحياناً اكتشاف خلل وفروق كبيرة لو تم إضافتها فسيكون هناك إجحاف مقارنة بالملفات الأخرى التي تحاسب دون فحص أو دون تقديم الحسابات ويتم تجاوز النسب الاسترشادية، ولما أصبح في عرف العمل أن يتم النظر للسنوات السابقة في تحديد نسبة الربح التي يتم التحاسب عليها، إضافة لما يحدث من تأخير في إنهاء الملفات نتيجة لمماطلة المحاسب في توفير كافة المستندات مرة واحدة وهذا يسبب انتقاد للمفتش بعدم الإنجاز، فلا يتم تفهم هذا الأمر من الإدارة، ولهذا يسعى المفتش لتلافي ذلك بالتخليص دون فحص للمستندات لزيادة عدد الملفات المنجزة.

(1) ورشة عمل حول مشروع تعديل قانون ضريبة الدخل، نظمها جمعية مدققي الحسابات بغزة بمشاركة السيد سعدي الكرنز رئيس لجنة الموازنة بالمجلس التشريعي الفلسطيني والسيد بيان أبو شعبان مدير عام دائرة ضريبة الدخل بغزة وبحضور العديد من المحاسبين والمراجعين ومن أساتذة الجامعات ومدربين عن جهات رسمية ونقابية، السبت 29/5/2004 بفندق غزة الدولي.

التقدير بالاتفاق على تحديد الضريبة: وهذه الطريقة هي الغالبة في واقع العمل، وكما أظهرته نتائج هذه الدراسة حيث أقر بذلك أغلبية المفتشين، كما أكده مسح للملفات المقدرة والتي تم اعتمادها من قبل قسم التدقيق لشهري أغسطس وسبتمبر لعام 2003 حيث تبين أن ما لا يقل عن 90% من التقديرات تتم بالاتفاق كما يتضح في الجداول (6.1) و(6.2). كما يتبين أن ما يزيد على 40% من الملفات المقدرة بموجب تقديم الميزانيات تم رفضها ومع ذلك تم التقدير لما يزيد عن 95% من هذه الميزانيات المرفوضة بموجب اتفاق. مع ملاحظة أن التقديرات بموجب ميزانيات تمثل 27% من إجمالي التقديرات بينما كانت نسبة 73% من التقديرات حسب صفقات القيمة المضافة كما يتضح من الجدول رقم (6.1).

جدول رقم (6.1)

جدول يبين طرق التقدير للملفات المنتهية لشهري أغسطس وسبتمبر من العام 2003

الشهر	إجمالي ^(*) الملفات المقدرة	ميزانية						حسب الصفقات		
		قبول		رفض		تعديل		نسبة		
		بدون اتفاق	بدون اتفاق	بدون اتفاق	بدون اتفاق	بدون اتفاق	بدون اتفاق	تقدير دخل	تقدير دخل	
8/2003	251	1	28	1	27	1	19	1	152	21
9/2003	151	3	23	1	27	-	2	-	90	5
المجموع	402	4	51	2	54	1	21	1	245	26
نسبة	100%	1%	12.7%	0.5%	13%	0.25%	5.2%	0.25%	60.9%	6.4%
		1%	13%	13.3%	5.4%	67.3%				
				27..3%	72.7%					

نسبة الملفات المقدرة بالاتفاق = 12.7% + 13% + 5.2% + 60.9% = 91.8%

جدول رقم (6.2)

عدد الملفات ونسبتها حسب الأقسام في مكتب غزة باستثناء ملفات قسم السيارات لشهري

أغسطس وسبتمبر 2003

القسم	الشهر	عدد	%	كبار الممولين	الشركات	المهن الحرة	المهن المختلفة	الزراعة	المجموع
8/2003	عدد	38	13.87%	45	65	98	28	274	
	%			16.42%	23.72%	35.77%	10.22%	100%	
9/2003	عدد	23	14.38%	49	34	37	17	160	
	%			30.63%	21.25%	23.13%	10.63%	100%	
8+9	عدد	61	14.1%	94	99	135	45	434	
	%			21.7%	22.8%	31%	10.4%	100%	

(*) الملفات المقدرة الواردة في الجدول تخص مكتب غزة فقط ومستثنى منها ملفات السيارات لعدم اعتبار التقدير فيها قرار لأنه يتم وفق شريحة محدد كما ورد سابقاً في نظام التقدير الفصل الرابع.

6.1.5.2 حالة التقدير على أساس الصفقات المقدمة لدائرة القيمة المضافة:

وتتم إما بناءً على طلب المكلف أي تقديم الكشف من قبله أو بدون تقديمه حيث في حالة تأخر المكلف عن ذلك يتم إحضار كشف الصفقات بطباعته من الحاسوب المرتبط مع القيمة المضافة من خلال الحاسوب المركزي.

ويتم التقدير إما باتفاق مع المكلف أو المحاسب، أو بدون اتفاق أي يكون التقدير غيابي والواقع أن معظم التقديرات تتم بالاتفاق ونسبة محدودة فقط تتم بدون اتفاق أي التقدير الغيابي، والذي يتم بعد استنفاد الطرق القانونية بإخطار المكلف بضرورة الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي وفي حال عدم الالتزام والاستجابة، يتم التقدير الغيابي ويراعى في التقدير أن يكون عالياً برفع نسبة الربح التي تستخدم في تحديد الدخل الخاضع للضريبة أو في تقدير الإيرادات أو حجم نشاط المكلف والذي يتم تحديد صافي دخل المكلف الخاضع للضريبة منه، وفي ذلك نوع من العقاب وأخذاً في الاعتبار تقديم المكلف لاعتراض فيما بعد. وغالباً ما يتم إجراء التقدير الغيابي على أساس نسبة ربح من الصفقات (الإيرادات) المقدمة للقيمة المضافة والتي يتم الحصول عليها مباشرة من ضريبة الدخل من خلال خط متصل بالقيمة المضافة ومع ذلك يتم إجراء التقدير الغيابي في حالة تقديم الحسابات ولم يتم الاستجابة لطلب إحضار المستندات.

6.1.6 المؤثرات السلبية على قرار التقدير:

وتنقسم هذه المؤثرات إلى عوامل داخلية وخارجية:-

6.1.6.1 عوامل البيئة الداخلية: وتتمثل في ضعف الكفاءة والانتماء لدى الموظفين ويعود ذلك لعدم سلامة عملية الاختيار والتعيين وعدم التخطيط لاحتياجات العمل والتدريب وفي نظام الترقيات والمكافآت وتقييم الأداء المطبق والذي لا يقوم على أساس سليم، وتدني الرواتب وعدم كفايتها، وكل ما يتعلق بإدارة الموارد البشرية وما يتعلق بالنواحي التنظيمية من عدم وجود هيكلية معتمدة رسمياً، وما يترتب عليه من عدم تحديد للوظائف وتوصيفها، وعدم وجود دليل العمل للدائرة، وعدم وضوح في علاقات العمل والصلاحيات والمسئوليات، وعدم احترام السلم الوظيفي. فقدان الموظف للحماية من أي تجاوز أو تهديد، كذلك عدم توافر الإمكانيات الملائمة من حيث عدم كفاءة نظام المعلومات وضعف قاعدة البيانات وعدم توفر البيانات والمعلومات المتعلقة بالمكلفين والتطورات الاقتصادية والمالية، وعدم توفر النصوص القانونية وتفسيرها وشرحها لدى العاملين بتطبيق القانون (المفتشين) وغيرها من النواقص والمشاكل التي يمكن إرجاعها إلى أو اختصارها بالمشاكل الإدارية التنظيمية للجهاز الإداري لضريبة الدخل، وهذا يتفق مع دراسة العوامل والتي توصل فيها إلى أن من معوقات الأداء في جهاز ضريبة الدخل في الأردن الأسباب الإدارية وتتضمن جوانب بشرية وتنظيمية وتكنولوجية وإجرائية والحوافز والرقابة وغيرها (العوامل، 1994).

6.1.6.2 عوامل البيئة الخارجية: وتقسّم إلى عوامل خاصة بالمكلف ووكيله المحاسب وأخرى عامة.

6.1.6.2.1 العوامل الخاصة بالمكلف ووكيله: يمكن القول بأن هناك عداء وكره طبيعي أو ربما غريزي متأصل تجاه الضرائب، حباً للمال، ولأنها تؤخذ بالإكراه كما ورد في تعريفها مسبقاً. فكيف إذا اقترن ذلك بعدم سيادة للقانون وعدم العدالة والانتقائية في تطبيقه، وسوء في الخدمات المقدمة للمجتمع وفساد مالي وغيره، وسوء في الأوضاع الاقتصادية والأمنية والسياسية والقانونية، وانتشار للمحسوبية، فهل يتوقع أن يكون هناك التزام من المكلف ورغبة لدفع الضريبة والإفصاح الحقيقي عن مصادر دخله الخاضع للضريبة في ظل هذه المعطيات؟

وبخصوص المحاسب أو المدقق فكما ورد في دراسة سابقة والتي أكدت على أن غياب مهنة تدقيق الحسابات المنظمة أحد العوامل البارزة التي تؤدي إلى التهرب الضريبي (قاسم، 2003، ص114). ولعل المقصود هنا هو غياب الالتزام بأداب وأخلاقيات المهنة والذي يرجع لضعف وعدم فاعلية الجمعيات المهنية للمحاسبة والتدقيق، وتقاعسها عن القيام بدورها الواجب القيام به، وإلزام أعضائها بأداب المهنة وبسط سيطرتها واحترامها على جميع العاملين بهذا المجال، وإنفاذ قراراتها على الجميع بما يضمن الإلتزام بنظامها وآدابها.

وهذا بلا شك مرتبط بالحالة العامة لسيادة القانون واحترامه والعدالة في تطبيقه حتى يمكن ممارسة المساءلة والمحاسبة لأي تجاوز أو انحراف.

6.1.6.2.2 العوامل البيئية العامة:

عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي له تأثير سلبي على نشاط المكلف وعلى دخله ويزيد من المخاطر المالية ويؤثر على استقراره وتوتره النفسي فيؤثر على رغبته في الإلتزام الضريبي ودرجة الإفصاح وصحة الإقرار المقدم. ويتعدى تأثيره المكلف ليؤثر على المفتش باعتباره فرد من المجتمع ويشعر بهم ويجعله متعاطفاً مع المكلف فكلما زادت وتفاقت الأوضاع السياسية والاقتصادية سوءاً انعكس ذلك على أداء المفتش وقراره فيكون أكثر تجاوباً وتعاطفاً مع المكلف ورحمة به والتساهل في عملية التخليص الضريبي.

كذلك فإن عدم الفصل بين السلطات وعدم استقلالية القضاء وعدم وجود محاكم تجارية متخصصة وعدم سيادة القانون وعدم الاهتمام بتطويره تعتبر من المؤثرات والعوامل السلبية التي تؤثر في قرار التقدير وعمل الجهاز الضريبي ككل.

هذا إضافة للعوامل الاجتماعية التي تتمثل في انتشار عادات دخيلة، وشيوع مظاهر من السلوك المنافي لتعاليم شرعنا الإسلامي الحنيف، باستمرار الوساطة والمحسوبية والرشاوى والنفاس والتزلف لذوي السلطان وتغليب المصلحة الفردية على المصلحة العامة والسكوت على الفساد والظلم، وتولية الأمور لغير أهلها من أهل الكفاءة والخبرة والمعرفة والأمانة والنزاهة والتقوى، واستبدالهم بالمنافقين والمنتهقين.

6.2 توصيات الدراسة:

بعد تحديد نتائج الدراسة والتي تمثلت في تشخيص مشكلة البحث وتحديد أهدافها من خلال إثبات فرضيات الدراسة والتحليل الوصفي ولكي تكتمل أهداف الدراسة والتي تمثلت في:

1. استكشاف وتحليل للأسس التي يستند عليها قرار التقدير لضريبة الدخل بغزة.
 2. تحديد أهم المؤثرات السلبية التي تحول دون الوصول لقرار تقدير سليم.
- وقد تم تحقيق هذين الهدفين من خلال التحليل والعرض للنتائج، أما الهدف الثالث والأخير للبحث وهو محاولة وضع تصور لكيفية الحد من المؤثرات السلبية على قرار التقدير واقتراح وسائل العلاج المناسبة، فيكون تحقيقه من خلال طرح بعض التوصيات على ضوء النتائج التي تم الوصول لها على النحو التالي:

بينت النتائج وجود مشاكل واضحة في عملية الاختيار والتعيين والترقيات، ولما لهذه الجوانب من تأثير مهم وأساسي على الأداء ومنعاً لأي انحراف في السلوك للعاملين فإنه يجدر الاهتمام بهذه الجوانب وهذا يستدعي التالي :

1. أن يتم اعتماد جهة محددة مخولة وذات اختصاص ونزاهة ولا يتم تجاوزها بأي حال للقيام بعمليات الاختيار.
 2. أن يتم تحديد معايير اختيار تضمن الاختيار الأفضل والملائم لطبيعة العمل⁽¹⁾ ونسترشد في هذا المقام بما جاء على لسان ابنة شعيب عليهما السلام "قَالَتْ إِحْدَاهُمَا يَا أَبَتِ اسْتَأْجِرْهُ إِنَّ خَيْرَ مَنْ اسْتَأْجَرْتَ الْقَوِيُّ الْأَمِينُ" (سورة القصص، آية 26)، وما جاء على لسان سيدنا يوسف عليه السلام " قَالَ اجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الْأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلَيْمَّ " (سورة يوسف، آية 55).
- ولا مناص لمن يشرع ويرغب في الإصلاح حقاً⁽²⁾ أن يلتزم بهذه المعايير ويتبرأ من الطرق غير السوية ويلتزم المنهج الشرعي فيه الصلاح والنجاة والفلاح.

(1) فالواجب في كل ولاية الأصلح بحسبها. فإذا تعين رجلان أحدهما أعظم أمانة، والآخر أعظم قوة، قدم أنفعهما لتلك الولاية وأقلهما ضرراً فيها. فيقدم في إمارة الحروب الرجل القوي الشجاع وإن كان فيه فجور على الرجل الضعيف العاجز وإن كان أميناً، وقد قال الإمام أحمد في ذلك: أما الفاجر القوي فقوته للمسلمين وفجوره على نفسه، وأما الصالح الضعيف فصلاحه لنفسه وضعفه على المسلمين (ابن تيمية، ص 19) وإن كانت الحاجة في الولاية إلى الأمانة أشد فمقام الأمين مثل حفظ الأموال ونحوها، فأما استخراجها وحفظها، فلا بد فيه من قوة وأمانة، فيولى عليها شاذ قوي يستخرجها بقوته، وكاتب أمين يحفظها بخبرته وأمانته. وكذلك في إمارة الحرب، إذا أمر الأمير بمشاوره أولى العلم والدين جمع بين المصلحتين وهكذا في سائر الولايات إذا لم تتم المصلحة برجل واحد جمع بين عدد فلا بد من ترجيح الأصلح أو تعدد المولى إذا لم تقع الكفاية بواحد تام (ابن تيمية، ص 21).

(2) وليس شيء أحب إلى الله من الإصلاح، ولا أبغض إليه من الفساد، والعمل بالمعاصي كفر النعم، وقل من كفر من قوم قطّ النعمة ثم لم يفزعوا إلى التوبة إلا سلبوا عزهم وسلط الله عليهم عدوهم. وإني أسأل الله يا أمير المؤمنين الذي منّ عليك بمعرفته فيما أولاك أن لا يكلك في شيء من أمرك إلى نفسك وأن يتولى منك ما تولى من أوليائه وأحبائه. فإنه ولي ذلك =

وكما قال النبي عليه الصلاة والسلام: " من ولى رجلاً لمودة أو لقرابة وفي عامة المسلمين من هو خير منه فليتبوأ مقعده من النار " وقوله " إذا ضيقت الأمانة فانتظر الساعة، قيل وما إضاعتها يا رسول الله قال إذا وسد الأمر لغير أهله " وقوله " ألا كلكم راع وكلكم مسئول عن رعيته " رواه البخاري (بن حجر العسقلاني، 1996)، وقوله " من سنّ سنة حسنة فله أجرها وأجر من عمل بها، ومن سنّ سنة سيئة فعليه وزرها ووزر من عمل بها" رواه مسلم (مسلم، بدون تاريخ، ص128).

وفيه ضمان لبناء كيان سليم قوي قائم على العدل "أَفَمَنْ أَسَّسَ بُنْيَانَهُ عَلَى تَقْوَى مِنَ اللَّهِ وَرِضْوَانٍ خَيْرٍ أَمْ مَنْ أَسَّسَ بُنْيَانَهُ عَلَى شَفَا جُرْفٍ هَارٍ فَانْهَارَ بِهِ فِي نَارِ جَهَنَّمَ وَاللَّهُ لَا يَهْدِي الْقَوْمَ الظَّالِمِينَ" (سورة التوبة، آية 109).

وهذا يتطلب جرأة في معالجة الأخطاء السابقة لا أن يتم القبول بها، أي بقاء ما يعرف بالحق المكتسب والادعاء بإجراء إصلاحات، فلن يكون إصلاح طالما تم تسكين الوضع السابق بما فيه من تجاوزات فسيبقى الظلم ولن تكون هناك عدالة، فيبقى البناء هشاً ويعتبر آيلاً للسقوط لانحراف قواعده وأساساته.

3. أن تعهد الترقيات لأولي الأمر المشرفين على العاملين أي أن تكون عملية الترقية من اختصاص الإدارة المسؤولة عن عمل الموظف حسب التسلسل الإداري للإشراف، وأن تتم وفقاً لأسس موضوعية تتعلق بالكفاءة والخبرة مع التأكيد والاهتمام بجانب العدالة والنزاهة وتوضيح الأسس التي تقوم عليها للعاملين لكي يكونوا على بينة من ذلك ويأخذوه بعين الاعتبار في أعمالهم.

4. كما يجب القضاء على آفة الترقيات التي تأتي من غير هذا الباب وتحت أي مسمى والتي يحق القول في أمرها بأن من لا يملك أعطي من لا يستحق، فمن الذي فوض هذا المسئول كائناً من كان أن يمنح هذا ويمنع ذلك دون أساس عادل يستند عليه، وهل المال العام أصبح ماله الخاص - وفي هذا نستذكر قول الفاروق رضي الله عنه " منذ متى استعبدتم الناس وقد ولدتهم أمهاتهم أحرارا " وقوله لوالي مصر عمرو بن العاص رضي الله عنه حين تأخر عن إرسال المؤمن للخليفة في عام الرمادة " إلى العاصي بن العاص أتراني أموت ومن قبلي وتعيش أنت ومن قبلك " - وحتى ماله الخاص مسئول عنه يوم القيام لقوله صلى الله عليه وسلم " لا تزول قدما عبد يوم القيامة حتى يسأل عن أربع....

=المرغوب إليه فيه. وقد كتبت لك ما أمرت به وشرحتك لك وبينته، فتفقهه وتدبره وردّد قراءته حتى تحفظه، فإنني قد اجتهدت لك في ذلك ولم آلك والمسلمين نصحاً، ابتغاء وجه الله وثوابه وخوف عقابه. وإنني لأرجو - إن عملت بما فيه من البيان - أن يوفر الله لك خراجك من غير ظلم مسلم ولا معاهد، ويصلح لك رعيته فإن صلاحهم بإقامة الحدود عليهم ورفع الظلم عنهم والنظام فيما اشتبه من الحقوق عليهم (للقاضى أبي يوسف ص6)

أحدها عن ماله من أين اكتسبه وفيه أنفقه " رواه البخاري في كتاب القيامة، وفيه قال المولى عز وجل " وَلَا تَوْتُوا السُّفَهَاءَ أَمْوَالَكُمُ الَّتِي جَعَلَ اللَّهُ لَكُمْ قِيَامًا... " (سورة النساء، آية 5).

5. ضرورة أن يعمل كل مسئول ولي أمراً من أمور العامة بما يرضي الله فيحمل الأمانة كما أمره الله، وفق الصلاحيات الممنوحة للوظيفة التي يتقلدها وألا يقبل تمرير أي ترقية أو تعيين، أو أي إجراء لا يستند للمعايير السليمة المقررة، وأن لا يؤثر منصباً منقوص الصلاحية إيثاراً لسلامة زائفة ومؤقتة وزائلة منتهية إلى ندامة " وإنها يوم القيامة خزي وندامة " رواه مسلم (النووي، 1979، ص254).

6. حث جميع العاملين في ضريبة الدخل وخاصة المفتش بالذات لأن القرار منوط به، وهو المكلف بالفحص والتدقيق ومن ثم التقدير، أن يحافظ على استقلاليتة في قرار التقدير وألا يسمح لأحد أن يغتال هذا الحق أو أن يتنازل عن هذا الحق، ثم عليه أن يكون عادلاً بين المكلفين ومنصفاً امتثالاً لأمره تعالى: " يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ لِلَّهِ شُهَدَاءَ بِالْقِسْطِ وَلَا يَجْرِمَنَّكُمْ شَنَا نُ قَوْمٍ عَلَىٰ أَلَّا تَعْلَمُوا اْعْدِلُوا هُوَ أَقْرَبُ لِلتَّقْوَىٰ وَاتَّقُوا اللَّهَ إِنَّ اللَّهَ خَبِيرٌ بِمَا تَعْمَلُونَ " (سورة المائدة، آية 8) وأن يؤثر مرضاة الله على ما سواه، وألا يستغل وظيفته ومكانته لتحقيق مصالحه الشخصية، وأن يراقب الله دائماً في عمله فإن لم يكن يراه فإن الله يعلم خائنة الأعين وما تخفي الصدور.

7. العمل على تحسين ظروف العمل، بزيادة الرواتب للموظفين، وتوفير الحماية اللازمة لموظفي الضريبة.

8. الاهتمام ببرامج التدريب الخاصة بالفحص والتدقيق والنواحي القانونية والعلوم السلوكية لتحسين أداء المفتش وتعامله مع المكلفين.

9. أهمية تدريب الموظفين الجدد قبل ممارستهم العمل على أيدي أشخاص لديهم العلم والخبرة والأمانة والانتماء للعمل، قبل أن يتم توجيههم للأقسام العاملة.

10. ضرورة إعمال مبدأ المساءلة والمحاسبة لكل من يتجاوز أخلاقيات الوظيفة التي يتولاها وأن يتم التحري بخصوص ما يشاع من وجود علاقات شراكة بين بعض موظفي الضريبة وبعض المحاسبين، أو استغلال البعض لوظيفتهم الرسمية لتحقيق مكاسب شخصية ومحاسبة كل من يثبت ارتكابه لمثل هذه التجاوزات، وتقديمه للقضاء العادل.

11. أهمية وضع نظام سليم لتقييم الأداء يعتمد الموضوعية والتركيز على جوهر الأمور لا على بعض المظاهر التي ربما تكون خادعة، واعتماد المصارحة وإطلاع الموظف على تقارير الأداء وإبلاغه أو لا بأول بنواحي القصور لتحسينها.

12. من المفضل ألا يتم الإفراط في استخدام الحوافز السلبية، والاعتماد بشكل أكبر على الحوافز الإيجابية، ومحاولة تفهم الإدارة لاحتياجات وظروف الموظفين، دون إفراط أو تقريط، وبدون تمييز بين العاملين.
13. أهمية مبادرة الإدارة بمعالجة أي مشكلة منذ بدايتها وإن بدت صغيرة، ولا تسمح بتراكم المشاكل، وألا تعتمد الإدارة على آراء البطانة المحيطة بها، فلن تخلو من منافقين ومنتهجين ومغرضين، بل الأفضل تحري الصدق وتنويع مصادر المعلومات.
14. ضرورة الإسراع في وضع هيكلية مصممة بطريقة علمية وبناءاً على تحليل سليم ودقيق لمهام الجهاز الضريبي، لإنهاء جميع المشاكل التي ترجع لعدم اعتماد هيكلية رسمية حتى اليوم.
15. ضرورة تحديد الوصف الوظيفي لكل وظائف الجهاز الضريبي، وتحديد خطوط السلطة والمسئولية، ونطاق الإشراف والتسلسل الإداري، وتحديد علاقات العمل بما يمنع التصارع وينهي حالة عدم الوضوح ويضمن العمل بروح الفريق.
16. وضع دليل لإجراءات العمل، لتحقيق الجودة الشاملة لأداء الجهاز الضريبي.
17. إنشاء وحدة خاصة كمركز للمعلومات والأبحاث لإجراء الدراسات الاقتصادية للسوق ولقطاعات مختلفة من أوجه النشاط الاقتصادي، وكل ما يستجد وتحتاجه دائرة ضريبة الدخل.
18. بناء نظام معلومات يلائم احتياجات دائرة ضريبة الدخل، ويخدم أغراضها، وتوفير قاعدة بيانات ملائمة.
19. إنشاء موقع إلكتروني لدائرة ضريبة الدخل على شبكة الإنترنت، لنشر كل ما يتعلق بضريبة الدخل من تعليمات ونشرات وقوانين، وإعلانات بما يزيد التواصل بين الدائرة والمكلفين.
20. من المفيد أن تسعى الإدارة جاهدة وباستمرار في تعزيز الثقة بينها وبين المكلف، بتوعيته باستمرار بحقوقه وواجباته، وتفهم مشاكله ومطالبه وعقد اللقاءات ومشاركة المكلف في تحديد نسب الأرباح الاسترشادية لكي تكون واقعية، مما يزيد التزامه وقبوله بها كما يساهم ذلك في إذابة كثير من الكراهية وعدم الثقة التي تغلف العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية. مع ضرورة أن يرافق ذلك إجراءات الإصلاح المطلوبة في مختلف النواحي، وضرورة أن يتم ذلك بأوسع مشاركة شعبية، وأن المحاسبة والشفافية والكفاءة هي أفضل السبل لتأمين فعالية الجباية.
21. العمل على تكريس أخلاقيات وآداب المهنة للمحاسب والمدقق وضرورة تحليه بالمسئولية الأدبية والأخلاقية في ممارسته لعمله، ولهذا فإنه يتوجب على جمعية المحاسبين والمدققين

أن تسعى لرفع شأن المهنة، وتحافظ على احترام معقول لهذه الفئة من منتسبيها، وذلك من خلال فرض الاحترام للمهام والواجبات المهنية وفق الآداب المرعية، لضبط السلوك العام للمحاسبين والمدققين، بما يضمن إعادة الثقة أو إيجادها في الحسابات والتقارير المرفقة بها والمعتمدة من المحاسب أو المدقق نفسه.

22. ضرورة تضافر الجهود من الجميع لدعم توجهات الإصلاح والمطالبة والالتزام به من قبل الجميع، موظفين ومحاسبين ومكلفين وجهات رسمية وشعبية من خلال احترام القانون والالتزام الطوعي به، والنظر للمصلحة العامة وتفضيلها على المصالح الفردية والحزبية الضيقة، ووقف التجاوزات التي تصدر عن أشخاص يحتمون بمراكزهم أو علاقاتهم، وتوفير الحماية اللازمة للعاملين في الجهاز الضريبي من مثل هذه التجاوزات، والتصرف بحزم للقضاء عليها.

23. عدم السماح للمحاسبين والمراجعين العاملين في الأجهزة الرسمية للسلطة الوطنية الفلسطينية، وخاصة العاملين في الأجهزة الأمنية بممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة أمام دوائر الضريبة، وذلك بمبادرة ومتابعة من الجهة التي يعملون بها بالإضافة لقرارات تصدر من الجمعيات المهنية (جمعية المحاسبين والمراجعين، وجمعية مدققي الحسابات) بمنع منحهم تراخيص لمزاولة المهنة ومتابعة التزامهم بذلك سواء كانوا يعملون بصورة واضحة أم خفية، منفردين أو من خلال شركاء.

24. يجب ألا تحول الأوضاع السياسية والاقتصادية السيئة والناجمة عن الاعتداءات الإسرائيلية دون السعي للإصلاح والالتزام بالقانون وتؤخذ مبرراً لعدم سيادة القانون لما يمثله ذلك من خطورة على المصالح الوطنية وتشثيت الأنظار والجهود بل وطعن الصمود في وجه المعتدين وزيادة المعاناة لعامة الشعب.

25. هناك حاجة ماسة لوضع أسس لنظام ضريبي يحقق الأهداف المطلوبة والاحتياجات الماسة للشعب الفلسطيني، وهذا يجب ألا يتم بصورة عشوائية وغير مدروسة، فلا بد من تخطيط سليم وصياغة واقعية وبناءاً على دراسات وأبحاث علمية للأسس والأهداف والسياسات والأدوات التي يجب أن يقوم عليها هذا النظام لكي يؤدي الغرض المطلوب. ولهذا فإنه من الطبيعي الشعور بنوع من الشك في مدى ملاءمة وفعالية قانون ضريبة الدخل المعد للتصويت عليه للقراءة الثالثة في المجلس التشريعي والذي سيصبح نافذاً في 1/1/2005، فلم يسمع عن دراسات علمية تعالج مثل هذه الأمور وتتطرق لجميع النواحي الاقتصادية والاجتماعية للضرائب أشار إلى أهميتها النقيب في دراسته كمقدمة لسن تشريع ضريبي جديد (النقيب، 1996) بالاستعانة بالخبرات القانونية العاملة في ضريبة الدخل والقضاة المتعاملون مع قضايا ضريبة الدخل (وهذا غير متوفر لعدم وجود محاكم متخصصة يلجأ

إليها المكلفون) إضافة لأصحاب الخبرة في القطاع الخاص وأساتذة الجامعات كما أوصى السفاريني في دراسته (السفاريني، 1998). وما يؤكد ذلك ما تبين من ردود المبحوثين وخاصة من المكلفين بأن المشكلة في التطبيق وليس في القانون ذاته، كذلك كانت تعليقات المشاركين في ورشة العمل التي عقدت في غزة السبت 29/5/2004 والتي أكدت أن القانون القديم أفضل بكثير من المشروع الذي أصبح قانوناً بتقديمه للمجلس التشريعي بالقراءة الثالثة. وكم المأخذ التي طرحت وبحضور رئيس لجنة الموازنة في المجلس التشريعي، فكان الأجدر أن تتم المناقشات قبل وأثناء الإعداد والتحضير لهذا القانون.

26. لمعالجة ضعف الكفاءة والانتماء للعاملين بضرعية الدخل، ولمنع استمرار انتشار هذه الأعراض، تعتقد الباحثة أن ذلك يتطلب إجراء تغييرات مهمة وجذرية لطاقت العاملين، وتعيين كادر من الخريجين الجدد من طلبة الجامعات الفلسطينية، ثم تدريبهم تدريباً جيداً نظرياً وتطبيقات عملية، ولكن بعيداً عن العمل في داخل الدائرة حتى يكتسبوا الخبرة السليمة وأسلوب العمل المطلوب، وبشرط أن يكون اختيارهم على أسس علمية وأخلاقية تتناسب واحتياجات طبيعة العمل، كما يشترط أن يتم التركيز على اختيار ذوي الأمانة والنزاهة، كمعيار فعلي عند التعيين.

قائمة المراجع

أولاً : باللغة العربية:

1. القرآن الكريم.
2. ابن تيمية، تقي الدين (بدون تاريخ) السياسة الشرعية في إصلاح الراعي والرعية، قصر الكتب، البلدة، الجزائر.
3. ابن خلدون، عبد الرحمن (1998) مقدمة ابن خلدون، ديوان المبتدأ والخبر في تاريخ العرب والبربر ومن عاصرهم من ذوي الشأن الأكبر، الطبعة الأولى 1419هـ -1998م، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان.
4. الأيوبي، عمر (1997) المالية العامة، مجموعة محاضرات، كلية الحقوق جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.
5. الأيوبي، عمر، التعريف بالتشريع الضريبي الفلسطيني وبدور المحامي في بعض المنازعات الضريبية مجلة المحاماة، نقابة محامي فلسطين (العدد السادس، 1998) فلسطين.
6. بركات، عبد الكريم صادق ودراز، حامد عبد المجيد (1971) علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر .
7. البطريق، يونس أحمد وعتمان، سعيد عبد العزيز (2000) النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارنة، دار الجامعة الإسكندرية، مصر.
8. البطريق، يونس أحمد ودراز، حامد عبد المجيد وعبد اللا، محمد أحمد (1978) النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر.
9. بن حبتور، عبد العزيز صالح (2000) أصول ومبادئ الإدارة العامة، دار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
10. بن حجر العسقلاني، أبي الفضل احمد بن علي (1996) فتح الباري بشرح صحيح البخاري، 773 - 852 هـ، الجزء السادس عشر، دار ابن حيان، طبعة 1416 هـ -1996، مصر.
11. بن عبد السلام، أحمد دباس (2001) الإصلاح الإداري والتنمية، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، نسخة الكترونية .
12. بيطار، محمد (2001) استراتيجية الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية نسخة الكترونية .
13. تعليمات وتعاميم داخلية، وتقارير سنوية لضريبة الدخل بغزة .
14. جريدة القدس (2003)، الجمعة 12/12/2003، القدس، فلسطين .

15. الجليلاتي، (2000) النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، نسخة الكترونية .
16. الحاج موسى، حسن فلاح (1998) قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً، دراسة تحليلية مقارنة، نقابة المحامين عمان، الأردن .
17. الحاج موسى، حسن فلاح وحمد، خميس محمد والخصاونة، جهاد ناصر والخطيب، إبراهيم يعقوب (1996) دورة تدقيق حسابات البنوك لأغراض ضريبة الدخل، المنعقدة من 96/11/11 - 96/11/11.
18. الحج عارف، ديالا (2001) الإصلاح الإداري، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، نسخة الكترونية .
19. حسن، عادل وآخرون (1976) الإدارة العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان .
20. حشيش، عادل أحمد (1995) أساسيات المالية العامة مدخل لدراسة أصول الفن المالي للإقتصاد العام، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر .
21. حلس، سالم ومقداد، محمد (2000) العوامل المؤثرة على أداء مكاتب المحاسبة والتدقيق في فلسطين، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين .
22. حلمي، عبد القادر (1982) المحاسبة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة مصر .
23. خريشة، حسن (2004) حوار مفتوح حول الفساد في أجهزة السلطة، islamonline.net.
24. الخمش، منير (2002) الجوانب الاجتماعية للإصلاح الإداري، جمعية العلوم الاقتصادية السورية ، نسخة الكترونية .
25. الدحدوح، سليمان (2004) القوانين والتشريعات المعمول بها في فلسطين، ورقة عمل مقدمة لورشة عمل بعنوان نحو قانون فلسطيني موحد، المنعقدة في 2004/1/15، مركز المعلومات الفلسطيني، غزة فلسطين.
26. درويش، عبد الكريم وتكلا، ليلي (1995) أصول الإدارة العامة، مكتبة الأنجلو المصرية، مصر .
27. دوفيدي Dwivedi (1977) أخلاقيات الوظيفة العامة، المجلة العربية للإدارة، العدد الثاني، السنة الأولى، ترجمة صبحي المحروم .
28. رابي، ماجد محمد يوسف (2003)، الأسباب الموجبة لإصلاح قوانين الضرائب غير المباشرة في فلسطين، رسالة ماجستير مقدمة لجامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين .
29. الرفاعي، أحمد حسين (1998) مناهج البحث العلمي تطبيقات إدارية واقتصادية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان .

30. الرئيس، وفيق (بدون تاريخ) دراسة مقارنة لإيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية، دائرة التدقيق والرقابة، وزارة المالية.
31. سعد، محي محمد (1998) الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشتعاع الفنية بالإسكندرية، مصر.
32. السلطة الوطنية الفلسطينية (1997) دليل ضريبة الدخل، اعرف حقوقك وواجباتك، مديرية ضريبة الدخل، الإصدار الأول، رام الله، فلسطين.
33. السلطة الوطنية الفلسطينية (2005) الوقائع الفلسطينية، العدد الثالث والخمسون، ديوان الفتوى والتشريع، غزة، فلسطين.
34. سلوم، حسين (1990) المالية العامة القانون المالي والضريبي دراسة مقارنة، دار الفكر اللبناني، بيروت، لبنان.
35. السمان، مجدي وأبو عباس، بسام محمود (1996) دليل ضريبة الدخل 1996 وفق القانون المعدل رقم (14) لسنة 1995 والمطبق اعتباراً من 1996/1/1، الأردن.
36. سيسالم، مازن ومهنا، اسحق والدحود، سليمان (1982) مجموعة القوانين الفلسطينية، الجزء الحادي والعشرون، قانون الضرائب وفقاً لآخر التعديلات التي طرأت عليها، غزة، فلسطين.
37. سيسالم، مازن ومهنا، اسحق والدحود، سليمان (1993) مجموعة القوانين الفلسطينية، الجزء الحادي والثلاثون، الشركات، غزة، فلسطين.
38. شريف، علي، بدون تاريخ، الإدارة العامة النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان.
39. شهبان، أسامة (2001) إدارة الدولة المفاهيم والتطور، الطبعة العربية الأولى، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
40. شياح، إبراهيم عبد العزيز (1994) الإدارة العامة العملية الإدارية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان.
41. صباح، سالم أحمد (1996) الضرائب ومحاسبتها في فلسطين، مجمع البحوث والاستشارات التجارية والاقتصادية، غزة.
42. صبري، نضال (2001)، محاسبة ضريبة الدخل، من منشورات جامعة القدس المفتوحة، الطبعة الأولى 1998 م.
43. صيام، وليد زكريا والخراش، حسام الدين مصطفى والعكشية، وائل عودة وخياطة، مروان عبد الوهاب (1997) الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.

44. عاشور، يوسف (2001) مقدمة في بحوث العمليات، الطبعة الثالثة، مكتبة الأمل التجارية، غزة، فلسطين.
45. طعمة، محمد حلمي محمد (2001) دور السياسة الضريبية في مكافحة تلوث البيئة بين النظرية والتطبيق، مطبعة العمرانية للأفست، الجيزة، مصر.
46. عبد الرازق، إبراهيم علي (1992) نجاح الضريبة الموحدة مرهون بالوعي الضريبي، الأهرام الاقتصادي، العدد 1234، 1992، القاهرة، مصر.
47. عبد العزيز، الوليد صالح (2002) دور السياسات الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، مصر.
48. عساف، محمود (1982)، أصول الإدارة، مكتب لطفي للآلات الكاتبة، الجيزة، جمهورية مصر العربية
49. العواملة، نائل عبد الحافظ (1994) قياس فعالية الأداء في جهاز ضريبة الدخل في الأردن - دراسة تحليلية وميدانية، مجلة دراسات (العلوم الإنسانية)، المجلد الحادي والعشرون أ، العدد الخام (1994) عمان، الأردن .
50. عياد، علي عباس (1978) النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر .
51. العيفي، عبد الفتاح (2002) تحليل واقع التنظيم الحالي في وزارة المالية، وصف وظيفي، غزة، فلسطين .
52. غلاب، حسن أحمد (بدون تاريخ) دراسات في النظام الضريبي، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر.
53. قاسم، صلاح (2003) التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، مقدمة لجامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين .
54. القيسي، أعاد حمود (2000) المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الثالثة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن .
55. كراجة، عبد الحليم والعبادي، هيثم (2002) المحاسبة الضريبية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.
56. كلاب، سعيد (1992) قانون ضريبة الدخل رقم 13 لسنة 1947 والأوامر والأنظمة والتعليمات وتعديلاتها حتى ديسمبر 1992، ديوان المحاسبة، غزة، فلسطين.
57. اللوزي، موسى سلامة والحنيطي، نادية خلف (2003) أثر العوامل المهنية والشخصية على الضغط الوظيفي في المستشفيات الحكومية بالأردن - دراسة ميدانية تحليلية - مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 30، العدد 2، 2003، الأردن .

58. ماس (1999)، فلسطين .
59. ماس (2000)، فلسطين .
60. المبيض، نبيل طه (1996) التحاسب الضريبي، محاضرات لموظفي ضريبة الدخل، غزة، فلسطين .
61. المحجوب، رفعت (1983) المالية العامة، دار النهضة العربية القاهرة، مصر .
62. مركز المعلومات الوطني الفلسطيني، www.pnic.gov.ps/arabic
63. المغربي، محمد كامل (1974) المدخل لإدارة الأعمال "أسس ووظائف"، مكتبة عمان، عمان الأردن .
64. مقداد، محمد (2002) الخصائص الإدارية التي تؤثر في أداء قطاع الصناعة في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة، المجلد العاشر، العدد الأول، شوال -1422 2002 سلسلة الدراسات الإنسانية ، غزة، فلسطين .
65. النجار، فهمي (2004) إشكالية تعدد القوانين الفلسطينية، ورقة عمل مقدمة لورشة عمل بعنوان نحو قانون فلسطيني موحد، المنعقدة في 15/1/2004، مركز المعلومات الوطني الفلسطيني، غزة، فلسطين .
66. نجم، منذر (1995) قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بين الحاضر والمستقبل، جالكسي للخدمات الاستثمارية، رام الله فلسطين.
67. النقيب، فضل (1996) تقييم أولي للنظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة ، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس)، نشرة خاصة، غزة ، فلسطين .
68. النووي، أبي زكريا يحيى بن شرف (1979)، رياض الصالحين، 631-676 هـ الطبعة الأولى، تحقيق محمد الصادق بسيس، دار التراث، القاهرة، مصر .
69. ورشة عمل بعنوان نحو قانون فلسطيني موحد، المنعقدة في 15/1/2004، مركز المعلومات الوطني الفلسطيني، غزة، فلسطين.
70. ورشة عمل حول تعديل قانون ضريبة الدخل الجديد المنعقدة في 2004/5/29، من قبل جمعية مدققي الحسابات بفندق غزة الدولي، غزة .
71. وزارة المالية (1999) دليل ضريبة الدخل حقوق وواجبات، مديرية ضريبة الدخل والأملاك غزة، فلسطين.
72. وزارة المالية (2003)، مشاريع الموازنة لعامي 2003 و2004، www.mof.gov.

ثانياً : المراجع باللغة الإنجليزية :

73. Barber, M.P.(1983) **Public administration** , revised by R. Stacey M& Ehandbooks, , 3 rd edition, Macdonald & Evans Ltd .
74. Blau , Peter M. , Meyer , Marshall W. (1978) **The Concept Of Bureaucracy** , in Fredrick S. Lane , Current issues in public administration , St. Martin's Press, New york .
75. Bower ,Joseph (1978) **Effective public management** , in Fredrick S. Lane, current issues in public administration , St. Martin's Press , New York , USA
76. Gary Dessler (2000) **human resource management** ,8th edition , prentice hall , New Jersey , USA..
77. Genders. David B. (1990) **Guide to income tax** , Williams Collins sons& co. ltd, London &Glasgow , Great Britain.
78. Green Wood, John R.& Wilson , David J. (1984) **public administration inBritain**, George Allen & Unwin , London .
79. Henry, Nicholas (1989) **public administration and public affairs** , fourth edition , prentice hall, englewood , new jersey ,USA.
80. Jabr , Hisham (1993) **The financial and banking policies in the occupied west bank**, Nablus, Palestine.
81. Kay J.A. & King ,M.A.(1986) **The British tax system** , forth edition , Oxford, University press, UK.
82. Kenny ,Lawrence W & Winer , Staley L.(2003) **Tax systems in the world- an empirical investigation into the importance of tax bases, collection costs , and political regime** , [http:// ideas. Repec. Org](http://ideas.Repec.Org).
83. Lane , Frederick S. (1978) **Current issues in public administration** , St. Martin's Press , New York , USA.
84. Moser, Donald V. & Evans III , John H. (1995) **The effects of horizontal and exchange inequity on tax reporting decisions** , in The Accounting Reviw , Vol. 70 , No.4, 1995
85. Mosher , Fredrick C. (1978) , **Public Administration** , in Fredrick S. Lane , Current issues in public administration , St. Martin's Press , New York , USA .
86. Prawitt , Douglas F. (1995) **Staffing assignments for judgment-oriented audit tasksThe effects of structured audit technology and environment** , in The Accounting Reviw , Vol. 70 , No.3, 1995 .
87. Robbins, Stephen P. (1998) **Organizational Behavior** , eight edition , Prentice-Hall international , new jersey ,USA .

88. Slitor , Richard E. (1974) *The functions and uses of staffs* , in Essays On Taxation , published by Tax Fundation , New York , USA.
89. Toby Brrister , Richard A. (1978) , *theory and practice of income tax* , Sweet & Maxwell , London .
90. Younkings, Edward (2000) *capitalism & commerce*, www.quebecoislibre.org.

ثالثاً : مواقع الإنترنت :

91. <http://ideas.repec.org/p/car>.
92. www.pnic.gov.ps.
93. www.mof.gov.ps.
94. www.progress.org.
95. www.rbt.treasury.gov.au/publications/paper4/overview.

رابعاً: جدول بالمقابلات التي أجرتها الباحثة:

#	الاسم	الوظيفة	التاريخ	المكان
1	بيان أبو شعبان	مدير عام ضريبة الدخل والملاك	2003/7/1	مكتب المدير العام/ دائرة ضريبة الدخل غزة
2	نبيل المبيض	مساعد المدير العام ومدير مكتب غزة	2003/7/24	بمكتبه/ دائرة ضريبة الدخل غزة
3	أسامة مطر	مدير الشؤون الإدارية بـضريبة الدخل	2003/ 7/8	مكتبه/ دائرة ضريبة الدخل غزة
4	عيد أكرم الشريف	مدير عام سابق لضريبة الدخل	2003/7/27	بمكتب الباحثة / دائرة ضريبة الدخل غزة
5	تيسير حسنية	رئيس قسم المهن المختلفة	2004/3/10	بمكتبه/ دائرة ضريبة الدخل غزة

الملاحق

ملحق رقم (1)



Faculty of Commerce

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الجامعة الإسلامية - غزة
THE ISLAMIC UNIVERSITY OF GAZA

كلية التجارة

رقم: ح/ع/62

تاريخ: 30 ربيع الأول 1424 هـ

31 مايو 2003

السيد / مدير عام دائرة ضريبة الدخل والأملاك المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ...

تهديكم كلية التجارة بالجامعة الإسلامية تحياتها ، وترجو التكرم بمساعدة الطالبة/ مفيضة عرفات الحلو ، والمتحققة في برنامج ماجستير إدارة الأعمال MBA برقم جامعي 2001/4729 في الحصول على المعلومات التي نساعدنا في عمل رسالة الماجستير وهي بعنوان "بيئة قرار تقدير ضريبة الدخل بغزة دراسة تحليلية"

وفي ذلك خدمة للبحث العلمي.

وتفضلوا بقبول وافر التحية والاحترام ...

/ مشرف الدراسات العليا

بكلية التجارة

الدكتور/ وشدي وادي

mbs@mail.iugaza.edu



لرابع بالالتزام
صدمر شدي وادي
30/1/2003

صورة إلى :-

• الخط في الملف

ملحق رقم (2)

امتحان المفتشين

بسم الله الرحمن الرحيم
سبحان

لنوامس بعنوان لجنة فرار تقني خرمه الداخل بوزارة

الوزارة
الداخلية
الوزارة
الداخلية
الوزارة
الداخلية

أخي المفتش هذا الامتحان هو لإتمام دراسة حتمية للباحث فهو لأمر من البحث العلمي البحث وليس له هدف غير ذلك وسيتبع
النتائج مع نسبة 20% من قبل الباحث ، لذلك أرجو منكم التفضل بالإجابة على هذا الامتحان وأنا على ثقة بأنكم لن تترددوا
بالتكرم بالإجابة على بكل عناية واحتمام وحرصاً حتى تكونوا حاضرين عندنا في إتمام رسالة بنجاح .
جزاكم الله عن ذلك خير الجزاء

القسم الأول : البيانات الشخصية

- 1- الجنس : ذكر أنثى .
- 2- الحالة الاجتماعية : متزوج عديم الأثر متطلق أعزب غيره .
- 3- العمر : أقل من 30 30-40 40-50 أكثر من 50 .
- 4- تاريخ الميلاد :
5- السكن :
6- المكون من أقل من 3 سنوات 3-6 أكثر من 7 سنوات .
- 7- العمل السابق : لا أعمل عملت في دائرة أخرى عملت في وزارة أخرى .
 في مؤسسة أخرى :
8- طريقة العمل (الشمس المرشحي) :
9- حسن ظني :
10- تاريخ الحصول في خرمه الداخل :
11- طريقة العمل :
 من طريق مباشرة (دون الاعتماد) من طريق مهنية أخرى تكافؤ عن الأخرى
 من طريق أخرى من طريق وكالة الوزارة من مكتب من المكاتب
 من طريق صميمي من وكالة من الوزارة أخرى
- 12- الجنس الوطني :
13- القسم والوكف :
14- الدرجة الوظيفية :
15- جهة المقررات فور حصوله :
16- طريقة الترقية :
 من طريق من طريق مهنية من طريق أخرى من طريق وكالة الوزارة
 من طريق صميمي من طريق وكالة الوزارة من مكتب من المكاتب

القسم الثاني : بيانات عامة عن وظيفة المنقش وظروف وإجراءات العمل :

1. طبيعة وظيفة المنقش:

الرقم العام	الرقم الوظيفي	الرقم الإداري	الرقم الوظيفي	الرقم الوظيفي	الرقم الوظيفي	الرقم الوظيفي	الرقم الوظيفي	الرقم الوظيفي	الرقم الوظيفي
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
									ويعد المنقش وظيفة عمرة وهذا المنهج
									وظيفة المنقش على خلافها تتطلب وعقلية من تكوين العديد من العلاقات مع جهات عديدة .
									ويعد المنقش وظيفة الأمانة والتوضيح وأداء الشخصية والإحاطة بالأمور الاقتصادية والقانونية .
									وظيفة المنقش حسب الكلمة من المنقش والكرة من قبل المنقش .
									المنقش في حرية له كل الحق في إجراء وأنواع عمل مناسبة وسريته .
									من السهل المنقش حقوق المكاتب ومناطق شخصية من هذا عمله أو أنقى .
									من المنقش أن يضمن المنقش على احترام ووجاهة الغير سواء كان على الكلام .
									أما المنقش المنقش عند الوظيفة كما هي من واجبه وبتنظيمه .
									أما وظيفة المنقش ومادته متصلة وسريته وغير مفضية بلهيه في .
									في حال توفر وظيفة معينة من أريد في زمانه وتضمن المنقش .

2. التعريف بالعمل والتدريب

									هو الذي يوظف طبيعة العمل قبل البدء بالعمل .
									يحدث على التدريبات الكتابية والإلمام بالأمور المعنى هذا التدريب مباشرة داخل المؤسسة أي دوام .
									التدريب خارج المؤسسة هو التدريب أثناء العمل (في مجال التدريب) .
									الاحتذاء على طريقة التدريب من خلال العمل ضمن المؤسسة أو الأسماء والأساليب غير الرسمية وأي نقل أو توارث عدم الكفاية في العمل .
									الوصف الوظيفي من المنقش عند الواجب والكونه مع ذلك ينقل عنه استخدام المنقش .
									بعد الإدارة سياسة من روعة وحداثة لتوفير الموظفين أو توفير أرفع كفاءاتهم والتأهيل قدر الإمكان في مجال تحسين الأداء .
									الإدارة تمنح الموظفين على تطويرهم مع فهمهم وإثراءهم من طرق تدريبهم المتعددة والمختلطة على المؤسسات الحديثة .
									أما الإدارة والتأكد من إلمام المنقش ومعرفة بالثقافة العربية بمهارة جيدة والتأكد على أداءه وتوضيح أداءه .
									شؤون غير العمل ويأمر المتكاتف في التمايز .
									بعد الإدارة من جمع الكفاءات والتمتع بالثقافة الإدارية .
									رئيس المؤسسة يولي بواجبهم والتدريب مكافئة الجاه الوظيفية في إتمامه، كما أن في المنقش في الكفاءة على .
									أما المنقش المنقش على أن يضمن المنقش ويعمل في المؤسسة المنقش المنقش .

3. علاقة العنقش بالمسؤول :

الرقم	العامل	أولاً (1)	ثانياً (2)	ثالثاً (3)	رابعاً (4)	خامساً (5)
٢٣	إن وجد أي صلاحية بين العنقش والمصرفيون ، تكونت دائماً من الخوض عن معاملة العميل .					
٢٤	تعتبر العلاقة بين العنقش ورئيس القسم بالفاعل والتفاعل والتعاون في مصلحة العميل .					
٢٥	تتم وتروج حدود السلطة والمسئولية بين العنقش والمسؤول .					
٢٦	رغبة العنقش بالتأثير في المسئولية والمسئولية في العنقش ذات حضوره وتكاتفه من أهم أسباب نجاح بينهما .					
٢٧	كثير من المشاكل التي تنور بين العنقش ومسئوله تعود لعدم احترام العنقش لسلطات رئيس القسم المسؤول .					
٢٨	إنه يشأ كسر الحاجز بين العنقش والمسؤول التمتع بحقة ففنان الأداء في العنقشة بينهما والشعور بعمق مراداة التصويت والتمسك في العنقشات .					
٢٩	وجود تعاون وإتقان بين العنقش والمسؤول لا يظهر وجود أي صلاحية أو مبرر في .					

4. الرواتب وأحوالهم والتكافؤات والترقيات :

٣٠	رواتب القضاة ضئيلة ، وغير مجزية في مقابل مسؤولياتهم التي تواجههم .					
٣١	تأتي الراتب يدفع للعنقش في الامتيازات غير المخرجه غير مصلحة العميل .					
٣٢	سواء التوزيع الذي للعنقش وهو 80% والباقي 20% يوزع على العنقش باستثناء وظيفة الرقيب لا يحقق مبرراته الشخصية .					
٣٣	من الأمور التي تشجع ارجحة العنقش لعدم وجوده في تحقيق مصلحة أو مصلحة من المالكين .					
٣٤	أصوله المترتبة على الأداء لا تستند على أساس موضوعي .					
٣٥	الترقيات التي يحصل عليها بعض القضاة من خلال مساهمتهم في إدارة الدائرة أو غيره ، الكثير من مشاركتهم في العمل والقدرة على أداء المهام التي تواجههم .					
٣٦	الترقيات التي يحصل عليها لا تستند على الأداء الكمي في العمل أو الكفاءة في العمل بل على أساس الترقيات .					
٣٧	لا يوجد نظام محدد ، ولا تشجعهم الإدارة على استمرارية العمل كالتالي على .					
٣٨	الأداء الذي يترتب عليه الترقيات السياسية كالتالي الرئيسي ، إن جعلوا الترقيات الهبة التي حصلت على الترقيات .					

5. تقييم الأداء والمشاركة :

٣٩	عدم تقييم الأداء اعتماداً موضوعياً وعلى أساساً فقط الأداء الكمي وليس الكيفي .					
٤٠	عدم تقييم الأداء وتقييم كل ما في العنقش من الأقسام من قيمة الأداء الشخصية كالمعرفة والتجربة من حيث تخصصها في مجالها .					
٤١	عدم تقييم الأداء اعتماداً على العنقش .					
٤٢	عدم التقييم لا يربطه بالنتائج كتحقيق حضوره بمرور أداء العنقش .					
٤٣	عدم تقييم الأداء اعتماداً على تقييمه بمرور الأداء الكمي أو الكيفي أو الكمي .					
٤٤	عدم تقييم الأداء اعتماداً على تقييمه بمرور الأداء الكمي أو الكيفي .					

الرقم	المعلم	تاريخ كتابة
16	لا يزال نظام رقابة نقد، حتى الأمانة بسند لا يصرح بسند	
17	لا يوجد نظام للمحاسبة والمساءلة في حالات المسؤولية	

6. الحماية والأمن :

18	يتم عرض بعض أمانة خبائه أو خبائه الوضعية لأعمال ومعلومات سرية .	
19	لا توجد مستوى أي نوع من الحماية أو التوعية، المخاطر، والمخاطر من قد تعرض لها جراء رقابة عمله .	
20	من الأعمال التي توجد بعض مخاطر، مماثلة من بعض المشايخ والمؤمنين ذوي المبادئ .	
21	من الأعمال توجد مخاطر، وهناك من بعض الجهات مسؤولة ، والتي قد يتسبب عليها الخلل أو الأضرار من التوعية .	
22	منه بعض حالة ما يفسر من قبل بعض على أنه خفي أو شبه خفي دون معرفة ، ولا علاقة له : بالحماية المطلوب .	
23	موقف حذرت بعض يتم دون الحد وأمن النفس وحيثه في الأمان .	
24	حماية أكثر من أمانة بيعة خلف ، بعض الخفاء من الذين لم يولدوا ، هؤلاء المسؤولون يحرصون على مصالحهم	
25	من الأمانة من قبله ، وبه عمليات على حدود المناطق من داخل ومما بين القسم كما يحرص على التوافق وتسيير في عرقلة العمل .	
26	مستوى حماية أكثر من قبل الحكومة توسع حدود الأمانة دون دورها في المسؤوليات التي هو يحرص على التوافق .	

7. توفر البيانات والمعلومات :

27	لا يزال التفتيش المتواصل الكافي من مكاتب الأمانة في كل قسم مسبق .	
28	لا توجد لدى بعض الأمانة كفاءة حول خلف الأنشطة وخدمات الامتصاصية والمالية وغيرها من الجوانب المؤثرة حتى داخل المكتب ، التي تنبع من الخفاء في كل قسم ومما بين	
29	أسماء ذاتي خاصة التهم ومعرفة الخيارات الضمنية يمكن أفضل من أمانة من التفتيش وتوضيح تواجد عند تحديد وتفسير الطريقة والحدود في ذلك .	

8. التقدير وإجراءاته :

30	بمجرد إتمام العمل وحده سواء تم تقييم -مستويات- من الأمانة أو التفتيش .	
31	أول التفتيش من قبل بعض الأمانة (الإجراءات) التي كانت هناك في بعض الأمانة أمانة أخرى	
32	في الأمانة -1- حيث مع بعض الأمانة على التجربة عدة ، وبين عمليات العودة والتفتيش في ما تم يحمده من خلال عملية التفتيش .	
33	في الأمانة يوجد التفتيش أو نتائج التفتيش في حسابات ، كما كان في التفتيش الضمنية تكون مسؤولة ، كما أن في رؤى كانت الأمانة على من السيرة الإسترشادية ومن التفتيش أو التفتيش	
34	من الصعب إجراء بعض التفتيش جميع الأمانة ، وهذا يتم الأمانة على أمانة مسبق ، ومع الأمانة المسبقة	
35	من الصعب إجراء بعض التفتيش جميع الأمانة ، وهذا يتم الأمانة على أمانة مسبق ، ومع الأمانة المسبقة	

الرقم	المعنى	الترجمة (1)	الترجمة (2)	الترجمة (3)	الترجمة (4)	الترجمة (5)
65	تحت إشراف من الجمعية المغربية للأرثوذكسية الإغريقية في المغرب المسلم، والتفكير في جميع الإبراهيميات من السنة لسطوة					
66	في حالة العودة في جميع الشبكات خاصة ما بين أعضائها نسبة المرحب بالضرورة، وفي حالة الفحص بعد زيادة نسبة المرحب.					
67	الجمعية المغربية في حالة عدم تقديم الخدمات أو الخدمات لوحدتها بعد مفاوضات أو اكتفاء الصفقات والإقرار الشرعي.					
68	عاشراً ما يكون، فليس ينبغي فيه نوع من المبالغة كقولهم عن المصطفى، وكذلك لأنه في الغالب ما يشهد بصدق اقتراحه عنه ويتم تعديله قبل بدء.					
69	من تعديله وفق المصلحة في حماية المصالح الشرعية.					
70	مصلحة المصالح والمصالح في المصالح والإقرار، المادة 26 من ميثاق الجمعية.					
71	مصلحة المصالح والمصالح في المصالح والمصالح، وفي ذلك دائماً ما يكفل بين المصالح والمصالح أو المصالح والمصالح.					
72	في حالة عدم من أية زيادة القدر بعد فحص المصالح والمصالح، المبررة ما.					
73	المصلحة مع المصالح، أي من المصالح مع المصالح، ويكون المصالح في المصالح المصالح، وفيها.					
74	تتمتع بظلال المصالح التي يمكنها معرفة المصالح.					
9. القانون المغربي والسياسة المغربية:						
75	والقانون المغربي القانون المغربي، المادة 26 من ميثاق الجمعية المغربية.					
76	علاوة من ذلك يجب فيجب وتضيقه، والجدول مسائل خاصة بعدم الموضوع في المصالح وعدم ترميم المذكرات، تشويه ما.					
77	جود مساهم في الطرق كافة عن تصور في المصالح فواجبة لتسجيمت وعدم مبرهن ذلك أو الخطه التي تسببت أو أضرار من قبل المصالح المغربية.					
78	القانون المغربي القانون المغربي، المادة 26 من ميثاق الجمعية المغربية.					
79	المادة 26 من ميثاق الجمعية المغربية، المادة 26 من ميثاق الجمعية المغربية.					
80	المادة 26 من ميثاق الجمعية المغربية، المادة 26 من ميثاق الجمعية المغربية.					

10. تذكر أوجه المصنوع والمشاكل التي تواجهك في العمل بمحضر القانون المغربي المعمول به:

11. عوامل مؤثرة على قرار التقدير :

الرمز	العامل	أرقام بنسبة (1)	أرقام بنسبة (2)	أرقام بنسبة (3)	أرقام بنسبة (4)	أرقام بنسبة (5)
83	مكافة الخسائر . وعلاجه بالتأمين الزميين تأثر على قرار التقدير .					
84	حد التقدير الزميين ،واعمال الظروف المحيطة (السياسية والاقتصادية والأمنية) .					
85	التأثير الحسابي وسرعة التعامل مع الخسائر به تأثر على قرار التقدير .					
86	نوع التكلفة وحملاته ما تأثر مهم على قرار التقدير .					
87	مطابقة الأضرار التأمينية ودرجتي التغطية والتكفل مع الخسائر أو العجز أو له تأثر على قرار التقدير .					
88	درجة التقاضي والتدابير القانونية تأثر مهم على قرار التقدير .					
89	العلاقات الشخصية ما تأثر وتاريخ على قرار التقدير .					
90	قناعة القائل وإيمانه بتكفي بالأوضاع الاقتصادية وحسب وتوفر المعلومات . تبع للحسن . كما هو بر تقدير سليم موضوعي .					
91	يمكن التأمين باستغلاله بصفة دورية . فليس من أي جهة .					
92	سوء الاستخدام لتعدد العام والخاص في أجهزة التغطية بقرارات في مرفق ضعيف أداءه . وكذا . وخصر هذا المصالح معه والاستجابة بخصر في تعويض التقدير .					
93	حالة العوراء وبخلاف تعض القائل . عدالة . من العوراء . على العمل بحرية والاستغلال					
94	على إرضاء بعض التغطية بقرارات على التغطية .					
95	تعمور بالأرجح لتعدد التغطية أو التغطية بقرارات بقرارات لمصلحة التكلفة .					
96	مردود الأوضاع السياسية والأمنية والاقتصادية ومعها من شأنها الرقابة بتكاليف ومردودها في تعويض التقدير .					
97	إذا أمدد وأمنية تعويض من الشطرة . من التغطية من مستورين ومقتضين . ولا بد من بروج التعويض					
98	ماتر القضاء بينه					
99	حالة الخسائر وسروره بقرارات الإدارة وضمونها أمم . من الخسائر أو التغطية بقرارات غير					
	سوء الخسائر بقرارات .					

12. أذكر عوامل أخرى مؤثرة على قرار التقدير :

.....

.....

.....

.....

مذكراً لكم من حسن استجابتكم و جزاكم الله عني خير الجزاء

ملحق رقم (2)
الاستبيان الخامس

بسم الله الرحمن الرحيم
استبيان

لدراسة بعنوان " بيئة قرار تقليد ضريبة الدخل بعبارة "

هذا الاستبيان من لإعداد دراسة جامعية ليدوا لأغراض بحث العلمي البحتة وليس له هدف آخر فذلك ، وسيتم التعامل معه بسرية تامة من قبل الباحث ، لذلك أرجو منكم الأخوة المحايين والراغبين الفعيل بالإجابة على هذا الاستبيان وأنتم على اللغة والله بأنكم لن يردوا بالكرم بالإجابة على هذا الاستبيان بكل عناية واهتمام ومصداقية لتكونوا عوناً لطلاب في السام رسائهم بنجاح

شكر الله لكم حسن استجابتكم وجعل ذلك في ميزان حسناتكم

القسم الأول : البيانات الشخصية

1. الإسم: _____ (الاسم) _____ (الاسم)
2. العمر : _____
3. الكهل : _____
4. التخصص : _____
5. طبيعة العمل : صاحب مكتب . موظف لدى مكتب محاسبية . محاسب موظف لدى المكلف . موظف رسمي بالإضافة لهيئة المحاسبة والمراجعة أخرى _____
6. مدة العمل والمراجعة في ضريبة الدخل : أقل من 5 سنوات . من 5 - 10 . أكثر من 10 سنوات
7. عدد الملفات لديك : أقل من 20 من 21 إلى 30 من 31 - 50 أكثر من 50

القسم الثاني : البيانات المتعلقة

1. التزام المكلف ووعده :

الرقم	البيان	أوافق بشدة (5)	أوافق (4)	لا أوافق (3)	أستحيى (2)	أستحيى بشدة (1)
1.	الوعي الضريبي للمكلف محدود للغاية					
2.	أكثر بأن قاعدة تكلف ووعده في دفع الضريبة ضعيفة					
3.	الالتزام الضريبي للمكلف في عهد الاحتلال أهين منه في عهد سلطة الوصاية .					
4.	مرد استنادهم بنقل العام والفساد التي وجود تغير مبررات تكلف لعدم الالتزام الضريبي .					
5.	مرد الخدمات الاستدسية والعلانية وطوره في القطاع بحر من وجهة نظر المكلف مورا للهرب الضريبي .					
6.	لتكلف لا يوجب الالتزام الضريبي لعدم شعوره بالعدالة وعدم التزام الآخرين .					

2. حسابات المالك ودور الخاسب

الرقم	البيان	أصل بيانية (5)	تحويل (4)	لا يعرف (3)	معارض (2)	غير بيانية (1)
٧	تلكف بعد حسابات خاصة لتفديتها للجهات الضريبة ولا يهتم بالحسابات لأغراض تخصه					
٨	بعد تلكف لوعود من الحسابات وخاصة بعد الأخرى لتفديتها للجهات الضريبة					
٩	تلكف مسجون بالناسب فقط لتحليل أمور الضرائب					
١٠	تلكف يستعمل بالهدف لمساعدته في تحليل الضرائب لأقل حد ممكن.					
١١	للمصاحب دور مهم في مساعدة المالك في إظهار الدخل الذي يرغب بالإفصاح عنه وتحديد نسبة عمله لتحديد مبلغ الضريبة الذي يرغب بدفعه.					
١٢	المالك هو المسئول عن الحسابات والتقرير المالية المقدمة للضريبة ، ولا يتحمل المصاحب أي مسؤولية كونه يعمل حسب رغبة المالك.					
١٣	الخاسب يحرص بدقة شديدة على المحافظة على مصلوه وحده وزيادة علاقته مع المالكين بأي وسيلة					
١٤	يحرص بعد الحسابات حسب ما يقضه المالك من مستندات وبيانات مشروفاً بالشأن المحاسبية المتعارف عليها وما يطق والقانون الضريبي المعمول به .					
١٥	يتولى الخاسب عن المالكين تقديم الزمور للمالك بقدرتهم على فهم الضرائب عما تقوم به بحساب الخاسب					
١٦	يعلم المالكين بتركول الخاسب بتفاصيل الضرائب دون الاهتمام بأن سم ذلك بتكلم غيرانية لم يتوفاها حسب العلاقات القائمة للمحافظة ولتوهم هو المبلغ.					
١٧	المركات الحقيقية هي التي أهم بتقديم ومساك حسابات نظامية ، وهذا النوع محدود جداً					
١٨	يمكن القول بأن غلبة المالكين ليس لديهم نظام محاسبي سليم.					
3. طرق التقدير :						
١٩	المالك يفضل التحليل حسب العلاقات لأنه يوفر انباء بمعدل المزايا .					
٢٠	الحسابات القائمة الضريبة لا تلقى مصداقية أو قبول لدى الملتزم ، وهو محق في ذلك .					
٢١	من الواضح أن يتم اعتماد الحسابات القائمة (بتقريب الربح المعلن بدون تعديل) .					
٢٢	غالباً ما يتم الاستئق على نسبة الربح مع الملتزم حدود فحص الحسابات المقدم.					
٢٣	أفضل الاتفاق مع الملتزم على تحديد الضريبة وعدم تقديم الحسابات الدفاعي لعدم صحتها .					
٢٤	أهم على إبراز الفحص للحسابات في حالة تأكيد من صاحبها ، أو في حالة معرفتي لصعق الملتزم وعدم قدرته على اكتشاف أي شيء عند الفحص والدقيق .					
4. العلاقة بين الملتزم والخاسب :						
٢٥	الملتزم غالباً ما يفضل الاتفاق بحدود فحص لعدم قدرته على اكتشاف شيء من خلال الفحص					
٢٦	أما إذا تجنب العمل مع بعض الملتزمين بأي وسيلة ممكنة حتى لا يتبع التحليل بطريقة أفضل (أقل ضريبة)					
٢٧	توجد علاقة شراكة بين بعض الملتزمين وبعض الملتزمين والموظفين في الضريبة .					
٢٨	العلاقة الجيدة بين الخاسب والموظفي الضريبة تأثر مهم على نجاح الخاسب في كسب مزيد من العملاء.					
٢٩	أحرص دائماً على المحافظة على علاقة جيدة مع الملتزم .					

ترقيم	المعمل	تاريخ كتابة (5)	أزيق (4)	الأمر (3)	تاريخي (2)	تاريخي (1)
31	ما يهين هو المحافظة على علاقة جيدة مع المسئول عن إجازة الفراغ من رئيس القسم والمدير ولا يهين المفتش كثيراً					
32	من ملابح المحاسب بناء علاقات جيدة مع الجميع ، لذلك من أثر على إنجاز أعماله في الإدارة					
33	المحاسب سريع الاستجابة مع أي طلب للمفتش أو المسئول في حال طلب عدم أي خدمة أو تحقيق منفعة ، كما لذلك من أثر على إنجاز وتسجيل معاملاته .					

5. كتابة المفتش :

34	هوية المفتش في ضريبة الدخل على درجة متقدمة من الكتابة العلمية ، يفتشون الإتمام الكافي بالقانون الضريبي					
35	عناية المفتشون في ضريبة الدخل يصغرون بضعف الشخصيه وعلم الكفاءة على الإلمام بالقرارات والقوانين					
36	من السهل تحميل المفتش لافقاده المعرفة والمعلومات المتعلقة بتداول الكلف والبراس الاقتصادية والإحصائيات المتعلقة ، وكذلك عدم إتاحة بصيرة دقيقة للأوضاع الاقتصادية وغيرها التي تؤثر على حساب الكلف ومشاطه .					
37	تسهر بالفتش ليس لديه الاتناء والعرض على مصلحة العمل					
38	تفتش يحدد على أسلوب التسلط وفرض الأمر ، ولا يستخدم أسلوب الإقناع					
39	عدم الاستفادة من تدبير المفتش من ظروف العمل وتقلبه على الإدارة والتسولن في تسهيل عملية التدبير					

6. العوامل المؤثرة على التدبير :

40	تختلف طرق التدبير باختلاف المفتش وباختلاف القسم والمسئولين فيه .					
41	نسبة الربح القليلة في حالة تقديم الميزة غالباً ما تكون أقل من نسبة الربح في حالة تقديم حثيث مبالغتة القيمة المتداخلة					
42	تسبه الربح في حالة التدبير العياي تكون دوماً أعلى من التدبير الملائم .					
43	سوء علاقات جيدة مع المفتش تسهم إلى حد جيد في تسهيل عملية التدبير للمحاسب وكذلك المكثف					
44	عرض وتقديم خدمات المحاسب للمفتش أو التسولن له أهمية في تسهيل عمل المحاسب في إتمام أقراضه وأعماله الضريبية					
45	قوة المحاسب أو الكفءة المستندة لأموه كعائلة ومنها الاتناء الضريبي ، الوظيفة الرسمية ، علاقات مع جهات متفهمه ، عرض على المفتش إلغاء الملف بالطريقة التي ترضيهم .					
46	قوة المحاسب الشخصية والعائلة وسعة الحسابات تعرض على المفتش قبول الخصامات واعتماد النتيجة العائلي .					
47	قوة المحاسب وضعف المفتش أمامه تعرض على المفتش الانصياع لرغبة المحاسب ، رغم عدم مبررة الحسابات .					
48	رغم القدر العلمية والعملية للمفتش فإنه يضطر للعضو أو رغبة بعض المحاسبين أو المكلفين كتحية للعرف أو تطوع في الحصول على بعض الشافع أو تحبب لأذى .					
49	المفتش ذو الذي يتصل قرو التدبير بتسوية لامة وفق ما يراه مناسباً .					
50	المفتش ليس له دور مهم في القرار النهائي حيث من السهل أن يتدخل مسئول القسم ويهيئ الملف حين توجه المحاسب له .					

الرقم	العامل	أولاً: يتلوه (5)	ثانياً: يتلوه (4)	ثالثاً: يتلوه (3)	رابعاً: يتلوه (2)	خامساً: يتلوه (1)
٥٠	الأساليب والمخارج التي أستخدمها في مقاربة النص مختلف باختلاف شخصية القارئ					
٥١	امدانة واعرفه دور في تحديد العربية					
٥٢	قد يجر الخطأ أو الكلف على الاستجابة لوجبات القارئ أو المستوفى حتى يسهل فهمه وتسهيل فهمه					
٥٣	فهم شخصية القارئ كسهل عمنى من خلال تحديد الجوانب التي يمكن استخدامها في الدفاع والاعتناء منه .					
٥٤	من السهل استغلال مشاعر القارئ خاصة أقل اهتماماً بالعمل والتولون في عملية التفحص والتفهم بطريقة أقل مما يمكن الوصول إليه .					
٥٥	يمكن استغلال مشاعر القارئ بين القارئ وبين المؤلفين مصلحة القارئ والتي هي الصالح على قارئ القارئ					
٥٦	قرار القارئ غالباً ما يكون غير موضوعي ولا يستند لمعايير سليمة					
٥٧	قرار القارئ عشوائي ويكون ترتيباً حسب رغبة القارئ والتفحص التي تتم .					
٥٨	إلزاماً الاقتصادية والسياسية والظروف المساعدة انعكاس مهم على قرار القارئ الضريبي .					
٥٩	مطابقة الفكر والآراء السياسية والتطبيع بين القارئ أو المؤلف وبين الخطأ أو المكلف كما تقع على القارئ الضريبي .					

٧. القانون والسياسة الضريبية :

٦٠	توجد مشاكل ناتجة عن اختلاف التفسير لبعض النواحي القانونية بين الإدارة الضريبية والمؤرخين أو المحاسبين .					
٦١	القانون الضريبي المعمول به غير واضح بما فيه الكفاية بحيث يصعب سبباً للجهل الضريبي .					
٦٢	لقوم الإدارة الضريبية بإصدار التعليمات والأنظمة اللازمة لتجاوز العجز والعوض في القانون الحالي					
٦٣	القانون الضريبي المعمول به ملائم ويضيح احتياجات الوضع الحالي .					
٦٤	هناك حاجة لإجراء تعديلات على القانون المعمول به لمواجهة متطلبات المرحلة .					
٦٥	لا يوجد سياسة ضريبية واضحة					
٦٦	المعدل المالي هو هدف النظام الضريبي القائم .					
٦٧	المشاكل القائمة في النظام الضريبي ترجع لمشاكل السياسة والقانونية والاقتصادية القائمة .					
٦٨	من الصعب إجراء الإصلاح الضريبي في ظل عدم سيادة القانون ، والانتقالية في تطبيقه .					

H . أذكر نواحي القصور في القانون الضريبي والمشاكل التي تعترض على ذلك ؟

شكراً لكم لحسن استجابتكم وعاونتكم وحراكم الله عن غير أخوان

ملحق رقم (4)
النسب الرجحية الاسترشادية

Palestinian National Authority

السلطة الوطنية الفلسطينية

Ministry Of Finance

وزارة المالية

Taxation & Property Tax General Directorate



الديرة العامة لضريبي الدخل والاملاك

Gaza Governorates

محافظة غزة

التاريخ : ١٩٩٩/١٢/٢١م

الاخوة مدراء مكاتب ضريبة الدخل - محافظات غزة

الاخوة رؤساء الأقسام

الاخوة المفتشين

خير طيلة يومك ...

الموضوع : النسب الرجحية

مرفق حبه النسب الرجحية لبعض الذين استخدموا أرقامكم على أن يتم مراعاة مايلي :-
أولاً : يكون الحساب على أساس الحسابات المقدمة من قبل المالكين وفي حال عدم وجود هذه الحسابات يتم الاسترشاد بالنسب المرفقة .

وبخصوص الشركات فإن التمسك باستخدام هذه النسب يكون بعد مسبق من المدير المختص .
ثانياً : ان هذه النسب استرشادية بالدرجة الاولى ويجب ان يتم الاخذ في الاعتبار وضع المالك، عند تطبيق هذه النسب .

ثالثاً : يجب على الادبي مراعاة ارقام المكشوف، الهياتي والجدد عن أي مؤشرات اخرى تساعد في عملية التقييم .

رابعاً : يبدأ التعامل بهذه النسب اعتباراً من بداية عام ٢٠٠٠ عن سنة التقدير ١٩٩٩ .

واقبالوا التحية ...

بسم الله الرحمن الرحيم
بيان سعيد أبو شعبان
المدير العام



عبد الرحمن أبو شعبان



لتقييم الجاهز الممتلكات

نوع	مقدري	بجدة	مواد بناء
٦	أقل من ٥٠٠٠٠٠٠ ش.م.م	٤	
٧	أقل من مليون ش.م.م	٦	
٨	أقل من مليون ش.م.م	٦	
٩	أقل من مليون ش.م.م	٤	
١٠	أقل من مليون ش.م.م	٥	
		٥-٦	لا يوجد
		٥	
١١	أقل من مليون ش.م.م	٥	
١٢	أقل من مليون ش.م.م	٨	
١٣	أقل من مليون ش.م.م	١٠	
١٤	أقل من نصف مليون ش.م.م	٥	
١٥	أقل من نصف مليون ش.م.م	١٠	
١٦	أقل من نصف مليون ش.م.م	٥	
١٧	أقل من نصف مليون ش.م.م	١٠	
١٨	أقل من نصف مليون ش.م.م	٥	
١٩	أقل من نصف مليون ش.م.م	١٠	
٢٠	أقل من نصف مليون ش.م.م	٤	
٢١	أقل من نصف مليون ش.م.م	٤	
٢٢	أقل من نصف مليون ش.م.م	٤	
		١٠-٢٠	أقل من ٢٠٠٠٠٠٠ ش.م.م
		٢٠	
		٢٠-٢٥	أقل من ٤٠٠٠٠٠ ش.م.م
٢٣	أقل من مليون ش.م.م	٤	
٢٤	أقل من مليون ش.م.م	١٠	
٢٥	أقل من مليون ش.م.م	١٠	
٢٦	أقل من مليون ش.م.م	٧	

رقم	الحد الأدنى من القيمة	الحد الأعلى من القيمة	نوع الخدمة
١	أقل من ٢٥٠٠	أقل من ٢٥٠٠	خدمات
٢	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٣	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٤	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٥	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٦	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٧	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٨	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٩	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
١٠	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
١١	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
١٢	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
١٣	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
١٤	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
١٥	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
١٦	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
١٧	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
١٨	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
١٩	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٢٠	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٢١	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٢٢	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٢٣	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٢٤	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٢٥	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٢٦	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٢٧	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٢٨	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٢٩	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات
٣٠	أقل من ١٠٠٠	أقل من ١٠٠٠	خدمات



تقرير المبيعات المتوقعة

مبيعات الضرائب		
رقم الترخيص	نوع الترخيص	مبلغ الترخيص
Z15	أكبر	تقدير
المبيعات المتوقعة		
Z15	أكبر	أقل من 2000000 دينار
Z15	أكبر	أقل من 4000000 دينار
Z15	أكبر	أقل من 6000000 دينار
Z17	أكبر	أقل من 1000000 دينار
إجمالي الترخيص		
Z4	أكبر	أقل من 1000000 دينار
التصاريح المؤقتة		
Z15	أكبر	أقل من 2000000 دينار
إجمالي الترخيص المؤقتة والمتكثرة المتوقعة		
إجمالي الترخيص من الموانئ المتكثرة يكون الترخيص من 2000000 دينار وأكثر ويحوي الترخيص من ميناء وادي غزة وواحد أو أكثر من ميناء غزة إضافة على ذلك توجد شروط أن يكون الترخيص من ميناء إلى آخرى .		
Z15	أكبر	أقل من 3000000 دينار
Z15	أكبر	أقل من 4000000 دينار
إجمالي الترخيص المؤقتة والمتكثرة		
إجمالي الترخيص		



في الشركات كالت

تطبيق لقيده الأموال الخريفي في قسم الاموال الموقفتك.

التمويل الأتتاليه :

تكاليف اقبال: مليون ماركات
قل من 200000 ماركات

أكثر
%6

تجار الجملة :

دليل اسرج
وزن كرواسي

أكثر
%2

المكتبات، والتمويل الأتتاليه :

قل من 200000 ماركات

أكثر
%2

الأحاديه :

قل من 200000 ماركات

أكثر
%20



قسم كيار الجوازين

تطبق فيه النسب الواردة في قسم المين المبنية

20,5%	تحسب نسبة واحد	بخصوص المشروبات الغازية
2%	تحسب نسبة واحد	بخصوص السجائر
5%	تحسب نسبة واحد	بخصوص مصانع البطون
5-20,5%	تحسب نسبة تزداد من	بخصوص شركات الإلكترونيه
20,5%	أقل من 500000 دينار أكثر	بخصوص أجهزة الإتصال الهاتفية

Palestinian National Authority

Ministry Of Finance

Income & Property Tax General Directorate

Gaza Governorates



السلطة الوطنية الفلسطينية

وزارة المالية

المديرية العامة لضريبة الدخل والأملاك

محافظات غزة

التاريخ : ١٩٩٩/٤/٦ م

الشرائح الضريبية والاعفاءات العائلية

سنة ١٩٩٩ م

أولاً : الشرائح الضريبية

الدخل المأمور	الدخل	نسبة الضريبة	الضريبة	الضريبة المدفوعة
١	٢٧٥٠٠	%٥	١٣٧٥	١٣٧٥
٦٦٠٠٠	٣٨٥٠٠	%١٠	٣٨٥٠	٥٢٢٥
١١٠٠٠٠	٤٤٠٠٠	%١٥	٦٦٠٠	١١٨٢٥
	عن كل شيكن إضافي	%٢٠		

ثانياً : الشركات المساهمة : تمتنفي الضريبة عن دخل الشركات المساهمة بنسبة %٢٠ .

ثالثاً : الاعفاء العائلي :

مترج	المواطن	٤٢٠٠	٤٢٠٠
مترج	زوجة	٢٥٢٠	٦٧٢٠
مترج+١	الولد الأول	٨٤٠	٧٥٦٠
مترج+٢	الولد الثاني	٨٤٠	٨٤٠٠
مترج+٣	الولد الثالث	٨٤٠	٩٢٤٠
مترج+٤	الولد الرابع	٨٤٠	١٠٠٨٠
مترج+٥	الولد الخامس	٨٤٠	١٠٩٢٠

إعفاء لكل معال من الوالدين ١٢٦٠ شيكل وبحد أقصى معالين (الوالد والوالدة) .

إعفاء لكل طالب جامعي ٤٢٠٠ شيكل وبحد أقصى لطلابين فقط .

إعفاء ثابت للأجور بنسبة %٢٠ من الراتب الإجمالي .

إعفاء من بدل السكن بواقع %٥٠ من قيمة الإيجار السنوي وبحد أقصى ٨٠٠٠ شيكل و%٢٥ من المبلغ الذي يزيد

عن ذلك .

ملحق رقم 18

الضرائب الضريبية والإعفاءات لسنوات 1993-1998

شريحة ضريبية الدخل والإعفاءات عن سنة 1993

الإعفاءات	الضرائب والنسب			الدخل	المسجلون لشهر
	الضريبة للدورة	الضريبة	نسبة الضريبة الضريبة		
إعفاءات اجتماعية - مبلغ الإعفاء أزواج 3593					
أزواج 5254	434	434	%8	5424	5424
مزوج 1- 5536	1880	1446	%16	9040	14464
مزوج 2- 9078	6496	3616	%32	11300	25764
مزوج 3- 6180	11123	7627	%45	16950	42714
مزوج 4- 6382					
مزوج 5- 6664					
إعفاءات أخرى : إعفاء لكل من 253 جنك و 165 ألف دينار إعفاءات اجتماعية 8468 دينار			%48		ما زاد عن ذلك

شريحة ضريبية الدخل والإعفاءات عن سنة 1994

الإعفاءات	الضرائب والنسب			الدخل	المسجلون لشهر
	الضريبة للدورة	الضريبة	نسبة الضريبة الضريبة		
إعفاءات اجتماعية - مبلغ الإعفاء أزواج 3646					
أزواج 5887	452	452	%8	5646	5646
مزوج 1- 5762	1958	1506	%16	9410	15056
مزوج 2- 6105	5722	3764	%32	11763	26819
مزوج 3- 6386	13662	7940	%45	17645	44464
مزوج 4- 6641					
مزوج 5- 6934					
إعفاءات أخرى : إعفاء لكل من 256 جنك و 165 ألف دينار إعفاءات اجتماعية 8460 دينار			%48		ما زاد عن ذلك

شريحة ضريبية الدخل والإعفاءات عن سنة 1995 - 1998

الإعفاءات	الضرائب والنسب			الدخل	المسجلون لشهر
	الضريبة للدورة	الضريبة	نسبة الضريبة الضريبة		
إعفاءات اجتماعية - مبلغ الإعفاء أزواج 3646					
أزواج 5469	210	210	%5	4200	4200
مزوج 1- 5762	840	630	%18	6300	10500
مزوج 2- 6955	1785	945	%18	6300	16800
مزوج 3- 6348	4305	2520	%20	12600	29400
مزوج 4- 6641	10605	6300	%30	21000	50400
مزوج 5- 6934	22365	11700	%35	33600	84000
إعفاءات أخرى : إعفاء لكل من 256 جنك و 165 ألف دينار إعفاءات اجتماعية 8460 دينار	47565	25200	%40	63000	147000
			%48		ما زاد عن ذلك

ملحق رقم (17)

بيانات ضريبة الدخل في غزة من سنة 1988 حتى سنة 1993 (سنة سنوات الاستناد)
 حسب معطيات قسم الجباية في دائرة ضريبة الدخل بغزة *

الشهر	سنة الضريبة 88	سنة الضريبة 89	سنة الضريبة 90
يناير	1,543,210	1,916,904	5,574,328
فبراير	1,777,589	2,175,818	5,593,569
مارس	1,423,155	4,528,422	7,417,753
أبريل	924,127	2,635,600	5,003,989
مايو	3,298,262	2,681,998	4,255,956
يونيو	3,026,645	3,372,505	4,479,433
يوليو	3,710,624	2,845,025	5,431,112
أغسطس	1,982,152	2,538,701	4,842,478
سبتمبر	3,140,634	2,769,666	5,014,376
أكتوبر	2,614,749	2,413,744	4,875,403
نوفمبر	2,296,024	3,737,221	4,803,776
ديسمبر	2,148,509	4,008,033	4,005,947
المجموع	26,794,580	35,523,739	62,693,130

الشهر	سنة الضريبة 91	سنة الضريبة 92	سنة الضريبة 93
يناير	2,832,353	5,609,625	5,940,428
فبراير	5,073,837	6,306,954	9,036,716
مارس	842,292	7,796,127	7,675,356
أبريل	12,096,535	7,277,731	3,179,906
مايو	8,499,822	6,621,901	3,385,643
يونيو	5,510,572	3,746,149	9,656,489
يوليو	3,130,095	4,822,842	6,024,216
أغسطس	2,888,124	5,560,843	6,376,567
سبتمبر	3,347,455	3,777,893	3,129,753
أكتوبر	3,533,078	4,964,130	5,314,874
نوفمبر	2,340,498	5,302,997	6,004,440
ديسمبر	2,773,390	4,294,388	5,121,882
المجموع	53,616,567	66,081,256	73,075,720

ملحق رقم (8)

Palestinian National Authority

Ministry Of Finance

Income Tax General Directorate

Gaza Governorates



السلطة الوطنية الفلسطينية

وزارة المالية

الديريفة العامة لضريبة الدخل

محافظة غزة

*** دعوة حضور ***

السيد / _____ رقم الملف : _____

العنوان / _____ التاريخ : _____

يرجى حضوركم إلى دائرة ضريبة الدخل برفع - شارع بير فسطة - بالقرب من
بنك فلسطين شرفة رقم _____ وذلك في تمام الساعة _____ من يوم
_____ الموافق / / م مصطحبين دفاتر الحسابات والمستندات وكشوفات
القيمة المضافة المتعلقة بسنة الضريبة _____ وذلك للأهمية .
وتشكركم لحسن تعاونكم بالحضور في الموعد المحدد .

مع الاضرام ..

مدير عام ضريبة الدخل

ملحق رقم (9)
طلب مستندات

Palestinian National Authority
Ministry Of Finance
Income & Property Tax General Directorate
Gaza Governorates



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
المديرية العامة لضريبة الدخل والأملاك
محافظة غزة

التاريخ :
وزام/أض.د/

السيد / المحترم،

تحية طيبة وبعد...

نطلب من سيادتكم توفير المستندات والأوراق المؤيدة لحساباتكم المقدمة والتي تعتمدون عليها في تأييد صحة الحسابات وذلك فيما يتعلق بالسنوات المنتهية في وذلك خلال فترة اسبوعان من تاريخه .
نرجو توفير كافة المستندات المطلوبه كى يتسنى لنا مراجعتها وفحصها ، والانتهاء من اجراءات التقدير النهائية.

مع والحر الصحيات.

مدير ضريبة الدخل.



* إخطار أخير *

السيد / _____ رقم الملف : _____
العنوان / _____ التاريخ : / / 200 م

لقد سبق لديرية ضريبة الدخل أن وجهت لكم دعوات حضور لأكثر من مرة وذلك لمراجعتنا بخصوص ملفكم الضريبي ، وبعدها أرسلنا لكم إخطار حضور وعندما لم تستجيبوا لدعوات الحضور الموجهة من قبلنا ، فإننا نقاب منكم ولنعمرة الأخيرة مراجعة الدائرة فور تسلمكم هذا الإخطار وعند التعطف ستقوم بما يلي :-

1. فتح ملف ضريبي لكم غيابياً .
2. التقدير الجزائي على كسب غيابياً .
3. فرض غرامات وفوائد تأخير وحجز وغيرها من الإجراءات القانونية والعقوبات .
4. الموعد الأخير لكم لمراجعة الدائرة هو ثلاث أيام من تاريخ تسلمكم هذا الإخطار .

● مراجعة غرفة (5/1)

واقبلوا التحية ...

مدير عام مديرية ضريبة الدخل

نماذج لقرارات التقدير



اتفاق

السلطة الوطنية الفلسطينية

وزارة المالية

المديرية العامة لضريبة الدخل

محافظة غزة

رقم الهوية / الملف	اسم العائلة	الاسم الشخصي
9 0 0 0 0 0 2 0 0 0	عبدالله	عبدالله

اسم وكيل المكلف	تفص	اسم مفتش الضريبة	مفص
-----------------	-----	------------------	-----

أنا الموقع أدناه أوافق باسمي / أو باسم مورثي . (وفقاً للتفاصيل والمستندات التي تقدمتها) على دفعلي الضافي (قبل السماح بخصم الأعباء العائلة أو أي تسريبات قانونية) كالتالي :-

سنة الضريبة	مصادر الدخل
2008	بالشكل
28000	من حرفة أو تجارة
—	من رواتب
—	الدخل المستحق
16380	تسريبات شخصية
11620	دخل خاضع للضريبة
581	الضريبة
—	استقطاعات من المصلو
581	باقي الضريبة

مجموع الدخل بالشكل

28000

إنه من المعلوم لدى ان الاتفاق لا يشمل الضمانات أو التوائد التي قد تفرض على هذا التقدير وأنه يعتبر ساري المفعول بعد تصديقه من قبل مأمور التقدير ، وفي حالة عدم المصادقة يكون غير ملزم به .

ملاحظة :

في حالة ظهور أي بيانات أخرى هامة لم يعلن عنها المكلف ، يحق لمدير عام الضريبة إلغاء الاتفاق حسب المادة ٥٦ لقانون الضرائب .

توقيع المكلف أو وكيله

عبدالله

توقيع مأمور التقدير

التاريخ

6-8-2008

كشف مقبوضات (صفقات القيمة المضافة)

Palestinian National Authority
Ministry Of Finance
Income Tax General Directorate
Gaza Governorate



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
المديرية العامة لضريبة الدخل
مخاطبات غزة

إسم المكلف: ...عبدالله عبد الله... رقم الهوية: 900000200...

كشف بالمقبوضات والمدفوعات حسب كشوفات القيمة المضافة عن سنة 2008م

الرقم	ض. المدفوعات	المدفوعات	ض. الإيرادات	الإيرادات	الشهر
				20,000	شهر 1
				31,200	شهر 2
				35,800	شهر 3
				29,000	شهر 4
				28,800	شهر 5
				30,210	شهر 6
				29,100	شهر 7
				28,900	شهر 8
				25,000	شهر 9
				33,500	شهر 10
				26,500	شهر 11
				32,000	شهر 12
				350,000	الإجمالي

إسم وتوقيع الموظف

التاريخ 16 / 8 / 2008م

كشف الدخل (إقرار ضريبي)

بسم الله الرحمن الرحيم

Palestinian Authority

Ministry of Finance

Income Tax General Directorate



السلطة الفلسطينية

وزارة المالية

مديرية ضريبة الدخل

معرفة ضريبة الدخل : عزيم

تاريخ تقديم العصف : 6-8-2008

معملا باحكام مواد الموائين الحصول بها في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية . يتوجب عليك ان تهد مكتب ضريبة الدخل مكشفا عن دخلك في السنة المالية خلال الفترة المحددة فحسبها وان عدم تقسيم هذا الكشف بوجهه بمؤدى الى فسخ العتقوات

كشف عن الدخل في السنة المالية التي تبدأ في 1/1/05 ونهاية 31/12/05

1. معلومات شخصية

اسم العائلة	الاسم الشخصي	اسم الاب	المدار عمولة	رقم الهوية	مجموع اسكن
عزيم	عزيم			950000000	عزيم

السيارة التي امطكها تا زويجى
رقم الترخية

الزوج / الزوجة / ت يعمل / ت
نعم لا

الوضع العائلي

اعزب

متزوج

ارمل / طلق

عده اارلاذ قبل سن العشرين : 5 رطالبي جامعي
امالته والس

2. تفاصيل عن محل العمل

نوع العمل	مجموع اجور العمال والموظفين خلال السنة	رقم الهاتف - الفاكس	مجموع اجور العمل والمهنة	نوع العمل
تجارة	مجموع اجور العمال والموظفين خلال السنة		مجموع اجور العمل والمهنة	<input type="checkbox"/> تجارة
مهن	رقم هاتف الانتظامات			<input checked="" type="checkbox"/> مهن
حرفة				<input type="checkbox"/> حرفة
انتاج				<input type="checkbox"/> انتاج
خدمات				<input type="checkbox"/> خدمات

سيارات لدى المحل او الصنع	صنف السيارة	ملكية مبنى المحل	رقم الملف لن حربة القصة المصحة	هل تمك دعارة
رقم الترخية	1	<input type="checkbox"/> ملكي <input type="checkbox"/> لا ايجار	950000000	<input type="checkbox"/> نعم <input checked="" type="checkbox"/> لا
	2	اسم صاحب المني		اسم المالكين وعتواته
	3	صالح الاجار السنوي بالدينار او الشيكل او الدولار		
اذا اكثر ارفق قائمة	4			

فاكس :

254

مفاضيل الدخل

1 - ادخل الصافي من تجارة أو مهنة أو صناعة أو مظهر فائقة مرفقة مع الكشف بذلك

ب - رواتب

اسم المستفيد

أ -
ب -
ج -

د - دخل من الإيجارات من املاكى .

د - إرباح اخرى (الذكو أى نوع)

المبلغ

1	1
2	2
3	3
مجموع بند د -	
مجموع الدخل من جميع المصادر -	

1 - احتساب الأرباح في محل العمل : (ملاحظة : يجب تحديد بضاعة آخر السنة حسب سعر التكلفة الأخير) .

أ - إيرادات

المبلغ

ب - البضاعة في المحل

بضاعة آخر السنة

تلكم بضاعة أول السنة

نتيجة ب

المجموع

المصروفات :

مواد خام ومضخ

أجرة عمال ورواتب

مصروفات أخرى

مجموع المصروفات (يطرح من المجموع أ)

الدخل الصافي من محل العمل (يرحل إلى أعلى)

يرى تحديد قيمة هذه البضاعة حسب :

تقدير بترجيبة أو فأنتر جرد

توضيح :

تمرج على جميع المعلومات التي اعلنت عنها في الكشف عن صحيفه واس مسؤول عن النتائج القانونية الناجمة عن الإلزام بتفاصيل كالمبدأ عن إقرار أو شطب معلومات كما قلب منه في الكشف . وصرى البره في الفقرات التي تخصها المادة 1671 للفان حريه الدخل رقم (124) لسنة 1996 عن الحالات المذكورة أعلاه .

عبدالله
توزيع المكلف

التاريخ : 6-8-2003

قرار تقدير لشركة عادية (شركة السيد وشركاه)
مكونة من 3 شركاء بحصص متساوية

ملحق رقم (211)

كشف تصريخ صفقات (المقبوضات) للشركة

Palestinian National Authority

Ministry Of Finance

Income Tax General Directorate

Gaza Governorates



السلطة الوطنية الفلسطينية

وزارة المالية

المصلحة العامة لضريبة الدخل

محافظة غزة

اسم المكلف: شركة السيد محمد ٥٦٦ رقم الهوية: 563410000 (شركة عادس)

كشف بالمقبوضات والمدفوعات حسب كشوفات القيمة المضافة عن سنة ٢٠٠٢م

الرقم	ش. المدفوعات	للمدفوعات	ش. الإيرادات	الإيرادات	الشهر
				1,000,000	شهر ١
				1,100,000	شهر ٢
				900,000	شهر ٣
				1,200,000	شهر ٤
				1,500,000	شهر ٥
				1,150,000	شهر ٦
				950,000	شهر ٧
				1,300,000	شهر ٨
				1,000,000	شهر ٩
				900,000	شهر ١٠
				1,500,000	شهر ١١
				1,500,000	شهر ١٢
				14,000,000	الإجمالي

اسم وتوقيع الموظف

التاريخ 16 / 8 / 2003 م

قرار تصدير الشريك الاول

Palestinian National Authority
 Ministry Of Finance
 Income Tax General Directorate
 Gaza Governorates



السلطة الوطنية الفلسطينية
 وزارة المالية
 المديرية العامة لضريبة الدخل
 محافظات غزة

لغرض تصدير الحائز

سنة للتصدير (السنة الضريبية) / 2002 التاريخ 2003 / 8 / 1
 اسم المكلف / عنوانه
 رقم المكلف / 9.000.000.100 المهنة
 شركة في شركة السيد وشركاه

المكلف اعلانته بلو في الشركة العادية " شركة السيد وشركاه " مستغل رقمه رقم
563 000 000 مع كل سنة بلو مورد حوشت رقمه 900000101 والشركة بلو محمد حريش
رقم 900 000 102 بواقي التملك لكل منهم
وقدمت تصديقات الشركة لملف ضريبة الدخل جداول الخامس من السنة الماضية
المستوية في 2002 / 8 / 31 وتشمل قائمة الميزانية وحساب الأرباح والخسائر معلنة
بموجبها رقم 100000000
وبموجبها المبالغ المستوية لم يتم التحويل لقطاعه برضية بجمعية تصدير
الأعمال المعلنة لعدم تمكنه من تصدير أعماله في الشركة العادية
لذلك تم تصديره بالقطاع مع حسابات الشركة على عدم اشتراكه في الأعمال المعلنة
وتقرر تصديره من قبل الشركة على أساس نسبة ربحه 1.8% من صافي المقتضى
المعلنه صافيه كسبونه القدر الإضافية البالغة 14,000,000
وعليه يكون صافي الدخل المستورد للشركة
$252,000 = 1.8\% \times 14,000,000$
ويكون نصيبه الشركة $2 / 252,000 =$
$126,000 =$
↓ يتبع مانعه

توقيع المعلن

التاريخ

توقيع رئيس القسم

سجلت في قسم الحسابات تحت رقم

توقيع قسم الحسابات



صودج تقديم ضرائب

سنة التقديم (السنة الضريبية) / 2002 التاريخ 2003 / 8 / 6 م
 اسم المكلف / هوية
 رقم المكلف / 9.000001.00 المهنة / كتابة بائنة / زبينة / مواد تموينية

كما يتبع ما قبله	
وهو صودج لا يعطى للكفيل ويصدر دفلاً آخر يتكلم بما يستتبع عليه فقد تقر	
اجتساب الضريبة المترتبة عليه على النحو التالي:	
سنة التقديم 2002	
صافي الدخل المقدر	84.000
تخصم إعفاء مالي 5	(10.920)
تخصم إعفاء طالب جامعي	(4.200)
تخصم إعفاء والدة	(1.260)
صافي الدخل الخاضع للضريبة	67.620
الضريبة المترتبة	54.68
لأخذ رقم الحساب من إقرار الدخل في الملاحق الضريبية	
التسوية عدد	900000102
التسوية عدد	900000102

توقيع المفتش

توقيع رئيس القسم
 سجلت في قسم الحسابات تحت رقم ()
 توقيع قسم الحسابات



المساعدة الوطنية الفلسطينية

وزارة المالية

المديرية العامة لضريبة الدخل

محافظة غزة

اتفاق

رقم الهوية / الملف	اسم العائلة	الاسم الشخصي
٩ ٥ ٥ ٥ ٥ ٥ ٥ ١ ٥ ٥	أحمد	أحمد

اسم وكيل المكلف	معرفة	اسم مفتش الضريبة	ملاحظات
-----------------	-------	------------------	---------

أنا الموقع أدناه أوافق بلاسني / باسم مركبي ، وفقاً للتفاصيل والمستندات التي قمت بها على دخلي انصافي (قبل السماح بتخفيض الأعباء العائلة أو أي تسريبات قانونية) كالتالي :-

سنة الضريبة	مصادر الدخل
٢٠٠٢	بالشكل
٨٤٠ ٠٠٠	من حرفة أو تجارة
—	من رواتب
—	الدخل المستحق
(١٦٣٨٠)	تسريبات شخصية
٦٧٦٢٠	دخل خاص للضريبة
٥٤٦٨	الضريبة
—	استقطاعات من المصدر
٥٤٦٨	بأقي الضريبة

مجموع الدخل بالشكل

٨٤٠ ٠٠٠

إنه من المعلوم لدى ان الاتفاق لا يشمل الغرامات أو الفوائد التي قد تفرض على هنا التقدير وأنه يعتبر ساري المفعول بعد تصديقه من قبل مأمور التقدير ، وفي حالة عدم التصادق يكون حرم مرسوم بـ .

ملاحظة :

في حالة ظهور أي بيانات اعسري هامة لم يعلن عنها المكلف ، يحق لمدير عام الضريبة إلغاء الاتفاق حسب المادة ٥٦ لقانون الضرائب .

توقيع المكلف أو وكيله

عروف

توقيع مأمور التقدير

التاريخ

٦.٨.٢٠٠٣

قرار تقدير الشركات الثاني

Palestinian National Authority
Ministry Of Finance
Income Tax General Directorate
Gaza Governorates



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
المديرية العامة لضريبة الدخل
محافظات غزة

نموذج تقدير لعائد

سنة التقدير (السنة الضريبية) / 2008 التاريخ 2/8/2012 م
اسم المكلف / عنوانه
رقم المكلف / 100000101 المهنة
شركة السيد رشاد

المكلف المذكور أعلاه له بأرباح الشركة العادية "شركة السيد رشاد"	
رصيد دخل رقم 56341000	مجموعه من الشركة له 30000000
رصيد حريته رقم 900000102	مجموعه من الشركة له 90000000
وكما جاء في ملف الشركة له 30000000 من الأرباح من استثماره على	
تخصيص صافى دخل للشركة	بنحو 252000
دخل الشركة	252000 / 3 = 84000
فإذا لم لا يبلغ للمكلف من صافي دخل 30000000 من استثماره عليه وعلى	
يتم احتساب الضريبة المستحقة عليه كالآتي :-	
سنة التقدير 2008	
صافى الدخل المقدر	84000
تخصم أسماء عائلته 3000	(9240)
تخصم إعفاء طالب جامعي مزدوج	(8400)
صافى الدخل الخاضع للضريبة	66360
الضريبة المترتبة	5229

توقيع الملتزم

التاريخ

()

توقيع رئيس القسم

سجنت في قسم الحسابات تحت رقم ()

توقيع قسم الحسابات



اتفاق

السلطة الوطنية الفلسطينية

وزارة المالية

المديرية العامة لضريبة الدخل

محافظات غزة

رقم الهوية / الملف	اسم العائلة	الاسم الشخصي
٩٠٥٠٥٥٥١٥١	سمود	سمود

اسم وكيل المكلف	معرفة	إسم مفتش الضريبة	تخصيص
-----------------	-------	------------------	-------

أنا الموقع أدناه أو أقرني بإسمي / إسم مركلي . وفقاً لتفاصيل والمستندات التي قدمتها على دخلي الضريبي (قبل السماح بتخصيص الأعباء المعفاة أو أي تسريبات قانونية كالاتي :-

سنة الضريبة	مصادر الدخل
2001	بالشكل
84000	من حرفة أو تجارة
—	من رواتب
—	الدخل المستحق
(17640)	تسريبات شخصية
66360	دخل خاضع للضريبة
5279	الضريبة
—	استقطاعات من المصدر
5279	باقي الضريبة

مجموع الدخل بالشكل

84000

إنه من المعلوم لدى ان الاتفاق لا يشمل القراءات أو العرائض التي قد تفرض على هذا التقدير وأنه بتدري ساري المفعول بعد تصديقه من قبل مأمور التقدير ، وفي حالة عدم المصادقة تكون غير ملزم به .

ملاحظة :

في حالة ظهور أي بيانات اعسرى هامة لم يكن عليها المكلف ، يجب لدير عام الضريبة إلغاء الاتفاق حسب المادة ٥٦ لقانون الضرائب .

توقيع المكلف أو وكيله

سمود

توقيع مأمور التقدير

التاريخ

6-8-2003

كشف الدخل (الإقرار الضريبي) للشريك الثاني

بسم الله الرحمن الرحيم

المملكة الأردنية الهاشمية
وزارة المالية
دائرة ضريبة الدخل

رقم الوثيقة:
 تاريخ الإقرار: 2014/06/06

أ. بيانات الشخص المعلن:

1. الاسم:
 2. رقم الهوية:
 3. رقم الضريبة:
 4. تاريخ الميلاد:
 5. مكان الميلاد:

ب. بيانات الشريك:

1. الاسم:
 2. رقم الهوية:
 3. رقم الضريبة:
 4. تاريخ الميلاد:
 5. مكان الميلاد:

ج. بيانات الدخل:

1. نوع الدخل:
 2. المبلغ:
 3. تاريخ الدخل:

د. بيانات الخصومات:

1. نوع الخصم:
 2. المبلغ:
 3. تاريخ الخصم:

هـ. ملاحظات:

.....

الإقرار: 2014/06/06
 توقيع:

Palestinian Authority
Ministry of Finance
Directorate of Tax Authority

المملكة الأردنية الهاشمية
وزارة المالية
دائرة ضريبة الدخل

رقم الوثيقة:
 تاريخ الإقرار: 2014/06/06

أ. بيانات الشخص المعلن:

1. الاسم:
 2. رقم الهوية:
 3. رقم الضريبة:
 4. تاريخ الميلاد:
 5. مكان الميلاد:

ب. بيانات الشريك:

1. الاسم:
 2. رقم الهوية:
 3. رقم الضريبة:
 4. تاريخ الميلاد:
 5. مكان الميلاد:

ج. بيانات الدخل:

1. نوع الدخل:
 2. المبلغ:
 3. تاريخ الدخل:

د. بيانات الخصومات:

1. نوع الخصم:
 2. المبلغ:
 3. تاريخ الخصم:

هـ. ملاحظات:

.....

الإقرار: 2014/06/06
 توقيع:

قرار التدبير للمتدبر الثالث

Pakistani National Authority
Ministry Of Finance
Income Tax General Directorate
Gaza Governorates



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
المديرية العامة لضريبة الدخل
محافظة غزة

لعموم تقرير نهائي

سنة للتقرير (السنة الضريبية) / 2002 التاريخ 2003/8/6
إسم المالك / عنوانه
رقم المالك / 900000102 المهنة تجارة عامة
شركة في شركة السيد محمد كاه

المالك المذكور أعلاه من بلدنا يقع الثالث في الشركة الحارس "شركة السيد محمد كاه"
شركته رقم 563410000 مع كل سهم إلى السيد أحمد فويح رقم 100000100
والسهم السيد محمد فويح رقم 900000101
وكما جاء في بلدنا الشركة السيد أحمد فقد تقر تقريره جاري دخل الشركة بقيمة 250000 شيك ونحوه التي إلى 810000 كج
وبذلك يكون دخل المالك من الشركة - 810000 كج
للمنفعة ايجار مني، ولكن للكلفة من جرمه مبلغ 8000 \$ في السنة
ومع احتساب دخل الكلفة من جرمه بعد خصم 25% كتنزيل ما يجده في جرمه
مبلغ يكون الدخل من ايجار = 8000 \$ x 75% = 6000 \$
تبعه الدخل من ايجار الشيك = 6000 \$ x 4.5 = 27000 \$
مجوع الدخل العائلي للكلفة = 27000 + 81000 = 111000 \$
بخلاف ذلك لا يعلم الكلفة ومصادر دخل أخرى، عليه بما رسم عليه عليه
تم اجراء الضريبة على النحو التالي:
سنة التقرير 2002
جرائم الدخل المقدر 111000
خصم ايجار ما عليه 1000
مبلغ الدخل الخاضع للضريبة 105400
الضريبة المترتبة 10840

توقيع المقتض

توقيع رئيس القسم
مجلت في قسم الحسابات تحت رقم ()
توقيع قسم الحسابات



السلطة الوطنية الفلسطينية

وزارة المالية

المديرية العامة لضريبة الدخل

محافظة غبسة

اتفاق

الاسم الشخصي	اسم العائلة	رقم الهوية / الملف
محمد	محمد	9000000102

اسم وكيل المكلف	معرّف	اسم مفتش الضريبة	مفوض
-----------------	-------	------------------	------

أنا الموقع أدناه أوافق بإسمى / إسم موكلتي ، (وفقاً لتفاصيل والمستندات التي قدمتكم على دعوتي الصافي (قبل السماح بخفيض الأعباء العائلة أو أي تسريبات قانونية) كالتالي :-

مصادر الدخل		سنة الضريبة
بالشيكال	2002	
	84000	
	27000	
	—	
	(2560)	
	103440	
	103441	
	—	
	103441	

مجموع الدخل بالشيكال

111000

إنه من المعلوم لدى ان الاتفاقي لا يشمل الغرامات أو الفوائد التي قد تفرض على هذا التقدير وأنه يحتر ساري المفعول بعد تصديقه من قبل مأمور التقدير ، وفي حالة عدم المصادقة آكون خبر ملتزم به .

ملاحظة :

في حالة ظهور أي بيانات اعمسرى هامة لم يعلن عنها المكاتب ، يحق للمدير عام الضريبة إلغاء الاتفاق حسب المادة 56 لقانون الضرائب .

توقيع المكلف أو وكيله

معرفة

توقيع مأمور التقدير

التاريخ

6.8.2003

ملحق رقم (311)
قرار تقدير غيابي لشركة مساهمة

Palestinian National Authority
Ministry Of Finance
Income Tax General Directorate
Gaza Governorates



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
المديرية العامة لضريبة الدخل
مخاطبات غزة

تقرير تقدير ضرائب

سنة التقدير (العملة الضريبية) / 2001 التاريخ 2002 / 1 / 1
اسم المكلف / شركة للتجارة العامة عنوانه مدينة / بيت لحم
رقم المكلف / 568,000,000 المهنه تجارة عامة / أعلام

الشركة المذكورة أعلاه شركة مساهمة مسجلة في مجال التجارة العامة (أعلام وخدمات) بـ فلاح مكيان بيت لحم
وتعد نفوسها والشركة كالتالي في السجل التجاري النظامي من السنة المالية المنتهية في 2001/12/31 مع صافي خسارة تقدر بـ 300,000
لذا تم التقدير لم تقسم المستندات المتبقية لدى المكلف رغم الطلب المتكرر لإطلاع بإرسال استمارات ضريبة الدخل واستعمال مضمون تقريرنا
أفهم
لذلك تقرر عدم الوقف على البالعه المتروكة وتقرر إجراء تقدير غيابي حسب صيغة تقدير الضريبة المقررة وهو الإيراد من المعلنه البالغة 300,000
على أساس صافي خسارة 3%
وعليه يكون صافي الدخل المقدر $300,000 \times 3\% = 90,000$
وبناءً على ذلك تم تقدير دخل آجر ملكه بمسئله عليه وعلى غير مسئله الضريبة المستحقة على الشركة كالتالي :-
نشر التقدير 2001
صافي الدخل المقدر 90,000
الضريبة المستحقة بواقع 20%

توقيع رئيس القسم
سجلت في قسم الحسابات تحت رقم)
توقيع قسم الحسابات

التاريخ
(

توقيع المكلف

قانون ضريبة الدخل لسنة 1947

إشهار تقدير بمقتضى القانون (1) من المادة (55)

رقم المتسلسل / 568100000 / سنة الضريبة / 2001

التاريخ / 2001/12/31

حاضرة السبيل / شركة (س) للتجارة العامة

العنوان / غزة بيت لرحيا

ليكون معلوماً لعلية أني ، عملاً بأحكام المادة 55 (2) (أ) - 55 (2) (ب) ، 55 (3) ، 55 (2) (ب) ، قد قبلت

التصديق المتعلق بدخلك للموزع في 2001/12/31 الذي صرحت به :-

شيك	ل
9	000000
18	000000

(1) أن دخلكم الخاضع للضريبة يبلغ تعمير ألف شكّل نسج شيك(2) أن الضريبة المقدرة عليكم تبلغ مائة وثمانون ألفاً شيك

يخرج من ذلك : _____

إستقطاع حسب المادة 33 أي للضريبة المخصومة من حصص الأرباح

إستقطاع حسب المادة 48

البالي من السنة السابقة

إستقطاعات خلال السنة المنتهية 2001/12/31 -

رصيد الضريبة المستحق

(3) عليك دفع الضريبة للصدوق خلال 30 يوماً من تاريخ الإخطار .

(4) ويلغى نظركم السلي أحكام المادة (64) من القانون التي تقضي بفرض غرامة

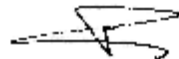
قدرها 20% من مقدار الضريبة إذا لم تدفع الضريبة خلال المدة المعينه .

* ملاحظة هامة: سوف يتم تسجيل هذه المبالغ والفواتير المترتبة عليها بالحاسوب

كديون مستحقة عليكم وذلك في حال عدم المراجعة خلال ثلاثين يوماً والتي سوف تحصل

بذورها وفق قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به .

مأمور التقدير



قرار تدبير لشركة مساهمة بفحص الحسابات والتعديل

Palestinian National Authority

Ministry Of Finance

Income Tax General Directorate

Gaza Governorates



السلطة الوطنية الفلسطينية

وزارة المالية

المديرية العامة لضريبة الدخل

مخاطبات غزة

إعداد تقرير نهائي

سنة للتقويم (السنة الضريبية) / 2002 التاريخ 2002 / 8 / 6 م
 اسم المكلف / شركة * * * * * الأدمية * * * * * المستقرات الخيرية عنوانه المصنف الضريبة
 رقم المكلف / 563100001 المهنة تجارة عابرة / أدمية وتليرات طبي

الشركة المذكورة أعلاه شركة مساهمة خيرية محدودة تعمل في مجال التجارة العامة (أدمية ومستقرات طبية).
وقد تمسك الشركة لأثره فريضة الدخل على ما في التاريخ الخامس عشر من الشهر الخامس 2002 م حيث قامت الميزانية وحساب الأرباح والخاسر بحسب ما يلي:
رأسمال رأس مبدئي 150,000 ج.م
كما تمسك الشركة لإثبات الممتلكات المؤدية للإيراد بعد إجراء القوائم حسب التالي:
1- قيمة الممتلكات وحيث نتجت من عملية تاريخ 2002/1/1 لم تدخل ضمن الأرباح بل وضاعت في المدة لإشغال المدة تاريخ 2002/1/1 وتمثل 4,850 ج.م
2- قيمة تقويم بضاعة آفران المدة ليصبح المدة تاريخ 2002 مع تحمل بضاعة آفران المدة بضاعة النقل والتجميل والتخلص والتي ظهرت بأرباح 200 ج.م
3- 200,000 ج.م وقد بلغت قيمة الممتلكات 500,000 ج.م وبضاعة آفران المدة بقيمة 350,000 ج.م على أن يتم اعتبارها ضمن بضاعة النقل والتجميل
تتم بضاعة آفران المدة وبضاعة المدة
4- كما وحيث نواتج تكلم بقيمة 13,500 ج.م دور مستند (بورد كشي لم التملك) كضمانه المدة وبضاعة المدة بجميع الأرباح من المدة المعلنه لأن المدة (3500) مشتريات من المدة تاريخ 2002 + 150,000 ج.م نقل وتجميل وتخلص لم تحمل
بضاعة آفران المدة + 13,500 ج.م نواتج تكلم بورد مستند) تكونه المدة المدة المدة = 207,000 ج.م كضمانه المدة المعلنه
بموجب ما سبق

توقيع الممثل

التاريخ

توقيع رئيس القسم

سجلت في قسم الحسابات تحت رقم ()

توقيع قسم الحسابات



لموظف تقدير لمجان

سنة التقدير (السنة الضريبية) // 2002 التاريخ 2003 / 1 / 1 م
إسم المكلف / شركة "جدا" للخدمات الطبية. عنوانه
رقم المكلف / 563100001 المهنة / أستاذة / أديبة / مستشارة طبية

صافي الدخل	
صافي الدخل من العمل للشركة = الدخل المعظم + ارباح الارضيات	
$207,000 + 150,000 =$	
$357,000 =$	
وعلاوة على ذلك صافي الدخل من العمل للشركة من دخل 2 قمر صناعي مسجل عليه	
عليه تم اجراء ضريبة الدخل على الشركة كالتالي:	
سنة التقدير 2002	
صافي الدخل من العمل للشركة	357,000
الضريبة المترتبة بنواتج 2002	21,000

توقيع المكلف

التاريخ

(

توقيع رئيس القسم

سجّلت في قسم الحسابات تحت رقم)

توقيع قسم الحسابات



نموذج رقم (5)

قانون ضريبة الدخل لسنة 1947

إشعار تقدير بمقتضى الفقرة (أ) من المادة (55)

رقم المستف / 56310001 / نسبة الضريبة / 2002

التاريخ / ٢٠٠٢/١٢/٢٥

حاضرة السيف / شركة "صن" للأدوية والمستلزمات الطبية

العنوان / عنزة النصر

ليكن معلوماً لديك أني ، عملاً بأحكام المادة 55 (2) (أ) — 55 (2) (ب) / 55 (3) 66 (2) (ب) ، قد قبلت التصف المتعلق بذلك المؤرخ في ٢٠٠٢/١٢/٢٥ الذي صرحت به :-

شيك				
3	5	7	0	0
7	1	1	0	0

- (1) أن مبالغ الخاضع للضريبة يبلغ مبلغاً شيك
(2) أن الضريبة المقدرة عليكم تبلغ مبلغاً شيك
يخرج من ذلك : -

شيك				

- (3) استقطاع حسب المادة 33 أي الضريبة المخصومة من حصص الأرباح
(4) استقطاع حسب المادة 48
قالباً من السنة السابقة
استقطاعات خلال السنة المنتهية 2002/12/31
رصيد الضريبة المستففة

- (5) عليه دفع للضريبة للسندوق خلال 30 يوماً من تاريخ الإصدار .
(6) ويفسح نظركم السس أحكام المادة (64) من القانون التي تكفي بمفرض غرامات قدرها 20% من مقدار الضريبة إذا لم تدفع الضريبة خلال المدة المعينة .

*ملاحظة هامة: سوف يتم تسجيل هذه المبالغ والقرارات المترتبة عليها بالحاسوب كيون مستحقة عليكم وذلك في حال عدم المراجعة خلال ثلاثين يوماً والتي سوف تحصل بدورها وفق قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به .

مأمور التقدير



نموذج تعديل مفوض حسب المادة ٥٦

سنة التقدير (السنة الضريبية) : 2001
 اسم المكلف : علي حليم
 رقم المكلف : 700100100
 التاريخ : ٢٠٠٢ / ١٥ / ١
 عنوانه : شركة
 المهنة : تجارة عامه

لقد سجم لأرغم ضريبة الدخل بأجراء التقدير على المكلف المذكور أعلاه	
عمر السنة للائحة المستويين ١٨٥/٢١ لسنة ١٩٩٦م بتاريخ ٢٤/٦/١٩٩٦ وقد بلغت	
الضريبة المترتبة عليه وفقاً للتقدير السابق مبلغ <u>xxxxxx</u>	
ونظراً لوجود مبلغ استقطاع لم يبلغ عن سابقاً مبلغ المكلف بنحو	
<u>xxxx</u> مبلغ فقط تقدر لإجراء التقدير السابق طمأنينة التقدير	
لذلك من هنا المبلغ للضريبة على النحو التالي :-	
سنة التقدير 2001	
صافى الدخل المقدر	xxxxxxx
خصم ائحة معالمة	(xxx)
صافى الدخل الخاضع للضريبة	xxxxxx
الضريبة المترتبة (الضريبة السابقة المستوعلة)	xxx

مفوض ضريبة الدخل بقطاع غزة
 تم توقيع المستر العام

توقيع مفتش الضريبة
 سجلت في قسم الحسابات تحت رقم ()
 توقيع قسم الحسابات



نموذج فصل اعتراض

سنوات الاعتراض: ١٩٩٩
اسم المكلف: شركة *
رقم المكلف: 563100000
التاريخ: ٢٠٠٢/١/٨ م
عنوانه: غزة
المهلة: تجارة عام

سبح لراثة ضريبة الدخل اجراء التقدير الضايب على الشركة المذكورة
اعلام عن السنة المالية ١٩٩٩ على اساس صنفات اللجنة المضامنة
والتي بلغت xxxxxxxx وينسب ربح 7% من هذا الصنفات وقد بلغت
الضريبة المترتبة على الشركة برصيد هذا التقدير مبلغ xxxxx
وقد تقدمت الشركة باعتراضها على هذا التقدير بتاريخ 1/1
وبعد عرضها على لجنة الاعتراض تم رتبته اللجنة قبول الاعتراض بموجب
مواصلة الشركة على اساس ضريبة ربح 5.5% من قيمة الصنفات
وعليه وبناء على قرار لجنة الاعتراض يتم الغاء التقدير السابق
ولمادة التقدير على النحو التالي:

سنة التقدير ١٩٩٩
صافي الدخل المقدر برصيد قرار اللجنة (ملا ٥٥٥٥٥٥٥٥)
الضريبة المترتبة بواقع 20% xxxxx

توقيع مركز الوحدة: _____
توقيع في قسم المسابقات تحت رقم ()
توقيع قسم الحسابات: _____
توقيع المقتض: _____
التاريخ: ٢٠٠٢/١/٨ م