

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

ضريبة الرواتب والأجور وأثرها على خزينة السلطة الوطنية الفلسطينية
(من عام 2004 - 2007)

إعداد
عائشه مصطفى سلامه عامر

إشراف
الأستاذ الدكتور طارق الحاج

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

2009

٢٨



ضريبة الرواتب والأجور وأثرها على خزينة السلطة الوطنية الفلسطينية

(من عام 2004-2007)

إعداد

عائشه مصطفى سلامة عامر

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ: 2009/6/10 وأجيزت.

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

.....
.....
.....
.....
.....

مشرفاً ورئيساً

1. الاستاذ الدكتور طارق الحاج

ممتحناً خارجياً

2. الدكتور مفيد أبو زنت

ممتحناً داخلياً

3. الدكتور حسن السفاريني

ممتحناً داخلياً

4. الدكتور سائد الكوني

الاهداء

الى وطني الحبيب فلسطين

الى اسرانا البواسل..... الماكثين وراء القضبان الاسرائيلية

الى ارواح من هم أكرم منا جميعاً..... الشهداء الابرار

الى والدي الاعزاء... اخوتي.. أخواتي الاحبة

وزوجي العزيز الذين وقفوا الى جانبي وقدموا لي الدعم والمساعدة

والى شموع العلم المضيئة... اولادي وبناتي

الى كل الاصدقاء والاحباب الذين وقفوا الى جانبي وقدموا لي المساعدة

الى كل من التمس طريق العلم والتعليم

اهدي لهم هذا الجهد المتواضع

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد المرسلين وبعد:

اتوجه بالشكر والتقدير الى استاذي الاستاذ الدكتور طارق الحاج الذي اشرف على هذه الرسالة وخصص لي من وقته الثمين، خلاصة علمه وتجاربه على الرغم من عظيم مسؤولياته وساهم في اخراج رسالتي الى حيز النور.

كما اتقدم بالشكر والتقدير الى اعضاء لجنة المناقشة الدكتور مفيد أبو زنت والدكتور حسن السفاريني والدكتور سائد الكوني على ما ابدوه من استعداد لمتابعة ومناقشة هذه الرسالة.

كما اتقدم بالشكر والتقدير لجميع اعضاء الهيئة التدريسية في كلية الدراسات العليا (قسم المنازعات الضريبية) الذين ساهموا بعلمهم من خلال دراستي للحصول على درجة الماجستير.

كما اتقدم بجزيل الشكر والتقدير لجميع الاصدقاء الذين قدموا لي كافة التسهيلات لمتابعة دراستي العليا وخص بالذكر الاستاذ رفيق بشر مدير قسم الجباية في وزارة المالية والمحاضر في جامعة القدس المفتوحة الذي قدم لي كافة البيانات والمعلومات اللازمة وساهم بجهده وعلمه في تدقيق كافة المعلومات والنتائج التي تم التوصل اليها.

الباحثة

إقرار

أنا الموقع/ة أدناه، مقدم/ة الرسالة التي تحمل العنوان: **ضريبة الرواتب والأجور وأثرها على الخزينة الفلسطينية.**

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وان هذه الرسالة ككل، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أية درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

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

Student's Name:

اسم الطالب:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
ت	الاهداء
ث	شكر وتقدير
ج	إقرار
ح	فهرس المحتويات
ذ	فهرس الجداول
ز	فهرس الاشكال
ش	فهرس الملاحق
ص	الملخص باللغة العربية
1	الفصل الاول: الاطار العام للدراسه
2	مقدمة الدراسه
5	مشكلة الدراسه
5	اهمية الدراسة
6	اهداف الدراسة
7	منهجية الدراسة
8	محددات الدراسة
8	أسئلة الدراسة
10	فرضيات الدراسة
11	الدراسات السابقة
12	الفصل الثاني
13	المبحث الاول: مفهوم الرواتب والاجور وتعريفاتها
19	المبحث الثاني: مفهوم الموظف العام وتعريفاته في الفقه والتشريع وعلاقته بالدولة وطبيعتها
19	المطلب الاول: تعريف الموظف العام في الفقه والتشريع والقضاء
24	المطلب الثاني: علاقة الموظف بالدولة وطبيعتها
28	المبحث الثالث: اشكال الرواتب والاجور

الصفحة	الموضوع
34	الفصل الثالث :
36	المبحث الاول: ضريبة الرواتب والاجور في فلسطين وعلاقتها بضريبة الدخل
36	المطلب الاول: تطور الضريبة على الرواتب والاجور في فلسطين وعلاقتها بضريبة الدخل
39	- علاقة الضريبة بالرواتب
40	المطلب الثاني: تطور ضريبة الدخل في القوانين الضريبية المطبقة في فلسطين من عام 2004 وحتى 2007 والتغيرات التي طرأت عليها
44	المبحث الثاني: طبيعة الضريبة على الرواتب والاجور، ومصدرها القانوني والواقعة المنشئة لها وخصائصها وصورها وشكل الايرادات الخاضعة لها
44	المطلب الاول: طبيعة الرواتب والاجور ونطاقها والمقصد القانوني لها والواقعة المنشئة لها
50	المطلب الثاني: خصائص ضريبة الدخل على الرواتب والاجور
53	المطلب الثالث: صور الايرادات في الدخل الخاضعة لضريبة الرواتب والاجور في قوانين ضريبة الدخل المطبقة في فلسطين من 2004 وحتى 2007 وشكلها
57	المبحث الثالث: كيفية احتساب وتقدير ضريبة الرواتب والاجور وتقديم الاقرار الضريبي لها
63	اولا - التنزيلات
66	ثانيا - الاعفاءات
68	ثالثا - التقاص من الضريبة
72	المبحث الرابع: التهرب من ضريبة الدخل على الرواتب والاجور
81	الفصل الرابع: تحليل البيانات وإختبارات الفرضيات للجباية من الرواتب الاجور
116	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات
117	النتائج
119	التوصيات

الموضوع	الصفحة
المراجع والمصادر	121
الملاحق	129
الملخص انجليزي	b

فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
جدول رقم (1)	الجباية من ضريبة الرواتب من القطاع الخاص إلى إجمالي جباية ضريبة الرواتب والاجور .	83
جدول رقم (2)	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب من القطاع العام الى اجمالي جباية ضريبة الرواتب	84
جدول رقم (3)	النسبة المئوية للجباية من الرواتب والاجور في القطاع العام والقطاع الخاص الى اجمالي الجباية من القطاعين معاً	86
جدول رقم (4)	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب من القطاع العام الى اجمالي جباية ضريبة الدخل	87
جدول رقم (5)	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور قطاع عام الى اجمالي جباية ضريبة الدخل	88
جدول رقم (6)	النسبة المئوية للجباية من الرواتب والاجور من القطاعين العام والخاص الى اجمالي جباية ضريبة الدخل	89
جدول رقم (7)	نسبة الجباية من الرواتب والاجور من القطاعين العام والخاص الى اجمالي جباية ضريبة الدخل	90
جدول رقم (8)	النسبة المئوية للجباية من القطاعين نسبة الى الجباية من الايرادات الضريبية الاخرى	91
جدول رقم (9)	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور من الايرادات غير الضريبية	93
جدول رقم (10)	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور من الايرادات المحلية	94
جدول رقم (11)	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور الى اجمالي الايرادات العامة	95
جدول رقم (12)	الجباية من ضريبة الرواتب والاجور نسبة الى النفقات الجارية	96
جدول رقم (13)	الجباية من ضريبة الرواتب والاجور نسبة الى النفقات العامة	97
جدول رقم (14)	اثر الانفاق على الرواتب والاجور على الخزينة الاستنزاف من الخزينة	98
جدول رقم (15)	نسبة الانفاق على الرواتب والاجور من النفقات الجارية	100

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
101	نسبة الانفاق على الرواتب والاجور (الرواتب والاجور من اجمالي النفقات العامة)	جدول رقم (16)
105	نتائج اختبار ولكس لامبدا لفحص دلالة الفروق في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والاجور في الضفة الغربية في القطاع العام بين الاعوام 2004 2005 2006 2007.	جدول رقم (17)
106	نتائج اختبار سداك لفحص دلالة الفرق الجباية الضريبية من الرواتب والاجور في الضفة الغربية في القطاع العام بين الاعوام 2004 2005 2006 2007.	جدول رقم (18)
108	نتائج اختبار ولكس لامبدا لفحص دلالة الفروق في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والاجور في الضفة الغربية في القطاع الخاص بين الاعوام 2004 2005 2006 2007.	جدول رقم (19)
108	نتائج اختبار سداك لفحص دلالة الفرق الجباية الضريبية من الرواتب والاجور في الضفة الغربية في القطاع الخاص بين الاعوام 2004 2005 2006 2007.	جدول رقم (20)
110	نتائج اختبار ولكس لامبدا لفحص دلالة الفروق في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والاجور في غزة بين الاعوام 2004 2005 2006 2007.	جدول رقم (21)
111	نتائج اختبار سداك لفحص دلالة الفرق الجباية الضريبية من الرواتب والاجور في غزة بين الاعوام 2004، 2005، 2006 2007	جدول رقم (22)
112	نتائج اختبار ولكس لامبدا لفحص دلالة الفروق في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والاجور في الضفة الغربية و غزة بين الاعوام 2004 2005 2006 2007.	جدول رقم (23)
112	نتائج اختبار سداك لفحص دلالة الفرق الجباية الضريبية من الرواتب والاجور في الضفة الغربية و غزة بين الاعوام 2004 2005 2006 2007	جدول رقم (24)
113	نتائج اختبار (ت) لدلالة الفروق ذات دلالة احصائية في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والاجور بين الضفة الغربية وقطاع غزة في الاعوام 2004 2005 2006 2007.	جدول رقم (25)

فهرس الاشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
شكل رقم (1)	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور القطاع العام والخاص عام 2004.	84
شكل رقم (2)	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور القطاع العام والخاص عام 2005.	85
شكل رقم (3)	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور القطاع العام والخاص عام 2006.	85
شكل رقم (4)	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور القطاع العام والخاص عام 2007.	85
شكل رقم (5)	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور قطاع خاص الى اجمالي جباية ضريبة الدخل	88
شكل رقم (6)	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور قطاع عام الى اجمالي جباية ضريبة الدخل	89
شكل رقم (7)	الجباية من ضريبة الرواتب والاجور الى اجمالي الجباية من ضريبة الدخل	91
شكل رقم (8)	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور من الايرادات الضريبية	92
شكل رقم (9)	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور من الايرادات غير الضريبية	93
شكل رقم (10)	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور من الايرادات المحلية	95
شكل رقم (11)	الجباية من ضريبة الرواتب والاجور الى اجمالي الايرادات العامة (اثر ضريبة الرواتب والاجور على ايرادات الخزينة)	96
شكل رقم (12)	الجباية من ضريبة الرواتب والاجور نسبة الى النفقات الجارية	97
شكل رقم (13)	الجباية من ضريبة الرواتب والاجور نسبة الى اجمالي النفقات العامة (مدى مساهمة الايرادات)	98

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
شكل رقم (14)	اثر الانفاق على الرواتب والاجور على الخزينة (الاستنزاف من الخزينة)	99
شكل رقم (15)	نسبة الانفاق على الرواتب والاجور من النفقات الجارية	100
شكل رقم (16)	نسبة الانفاق على الرواتب والاجور (الرواتب والاجور من اجمالي النفقات العامة)	101
شكل رقم (17)	نسبة دوائر الضرائب عام 2004	103
شكل رقم (18)	نسبة دوائر الضرائب عام 2005	104
شكل رقم (19)	نسبة دوائر الضرائب عام 2006	104
شكل رقم (20)	نسبة دوائر الضرائب عام 2007	105
شكل رقم (21)	المتوسطات الحسابية للجباية في القطاع العام في الضفة الغربية للاعوام 2004 - 2007	107
شكل رقم (22)	المتوسطات الحسابية للجباية الضريبية من الرواتب والاجور في الضفة الغربية في القطاع الخاص للاعوام 2004 - 2007	109
شكل رقم (23)	المتوسطات الحسابية لجباية الضريبية من الرواتب والاجور في غزة للاعوام 2004 - 2007	111
شكل رقم (24)	المتوسطات الحسابية جباية ضريبة الدخل في الضفة الغربية وقطاع غزة للاعوام 2004 - 2007	113
شكل رقم (25)	المتوسط الحسابي الجباية الضريبية من الرواتب والاجور بين الضفة الغربية وقطاع غزة للعام 2004م	114
شكل رقم (26)	المتوسط الحسابي الجباية الضريبية من الرواتب والاجور بين الضفة الغربية وقطاع غزة للعام 2005م	114
شكل رقم (27)	المتوسط الحسابي الجباية الضريبية من الرواتب والاجور بين الضفة الغربية وقطاع غزة للعام 2006م	115
شكل رقم (28)	المتوسط الحسابي الجباية الضريبية من الرواتب والاجور بين الضفة الغربية وقطاع غزة للعام 2007م	115

فهرس الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
130	الايرادات والنفقات لسنة 2004	ملحق رقم (1)
131	الايرادات والنفقات لسنة 2005	ملحق رقم (2)
132	الايرادات والنفقات لسنة 2006	ملحق رقم (3)
133	التقارير المالية للسلطة الفلسطينية خلال السنوات من (2004 الى 2007)	ملحق رقم (4)
134	جباية دوائر ضريبة الدخل لمحافظة الضفة الغربية وغزة	ملحق رقم (5)
136	جباية دوائر ضريبة الدخل لمحافظة الضفة الغربية وغزة للسنة المالية 2006	ملحق رقم (6)
138	جباية دوائر ضريبة الدخل لمحافظة الضفة الغربية وغزة للسنة المالية 2005	ملحق رقم (7)
140	جباية دوائر ضريبة الدخل لمحافظة الضفة الغربية وغزة للسنة المالية 2004	ملحق رقم (8)

ضريبة الرواتب والاجور وأثرها على خزينة السلطة الفلسطينية

من عام 2004 - 2007

إعداد

عائشه مصطفى سلامة عامر

إشراف

أ.د طارق الحاج

الملخص

هدفت هذه الدراسة الى مناقشة وتحليل ضريبة الدخل على الرواتب والاجور وأثرها على خزينة السلطة الفلسطينية للاعوام من (2004 - 2007) بعد التوصل الى نسبة الجبايه منها الى الايرادات الفلسطينية الاخرى ومقدار الاستنزاف من الخزينه للانفاق عليها ومساهمتها في النفقات العامه. إضافة الى اثرها على موظفي الحكومه ومؤسساتها العامه في القطاع العام ومستخدمي القطاع الخاص من شركات وهيئات ومؤسسات صغيرة.

وقد تم دراسة ضريبة الرواتب والاجور في ظل قوانين ضريبة الدخل التي طبقت في فلسطين في سنوات الدراسة وهي، قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لسنة 1964 مشروع قانون ضريبة الدخل لعام 1997 والقانون رقم 17 لسنة 2004 لمعرفة التغيرات التي حصلت على هذا النوع من الجباية وتأثيرها على الخزينة في ظل تلك القوانين.

واكتسبت هذه الدراسة اهميتها من اهمية هذا النوع من الجبايه وما تحمله من دلالات لمستقبل التتميه في فلسطين من خلال تأثيره المباشر على جانبي الموازنه الفلسطينيه ولكون تلك الدراسة هي الاولى حسب علم الباحثة التي تتناول الجبايه من الرواتب والاجور في فلسطين حيث أن كافة الدراسات الأخرى إنصبّت على الجباية من ضريبة الدخل بشكل عام وليست على الحباية من الرواتب والاجور.

ولجأت الباحثة لاتمام هذه الدراسة إلى الحصول على كافة المعلومات المتعلقة بموضوع البحث من المصادر الثانويه كالمراجع والكتب التي لها علاقه بها والتقارير والنشرات المنشوره في وزارة الماليه الفلسطينيه إضافة الى الحصول على كافة البيانات الماليه السنويه الصادره من وزارة الماليه في نهاية السنه الماليه.

ولتحقيق دراسته لاهدافها ايضاً تم تحليل البيانات باستخدام المنهج الوصفي المسحي والتحليل الكمي التاريخي لها وتم إدخال تلك البيانات للحاسوب ومعالجتها إحصائياً في ضوء اهداف الدراسة واسئلتها واختبار فرضياتها باستخدام برنامج الرزم الاحصائية للعلوم الاجتماعيه (SPSS) وباستخدام التكرارات والنسب المئوية واختبار (ت) لمجموعتين مستقلتين وتحليل التباين متعدد المتغيرات التابعه باستخدام اختبار ولكس لامبدا إضافه الى اختبار سداك.

وقد خلصت الدراسة الى عدة نتائج أهمها:

- 1 - تطور القوانين الضريبية المطبقه في فلسطين كان وفقاً للتطورات الفلسطينية الاخرى حيث أخذ الجانب الانساني والاجتماعي بأهميه واهتمام أكثر من جانب الايراد للخرينه الفلسطينية وتركز على الاعفاءات والتنازلات التي تستطيع فيها دعم الشرائح الاكثر عدداً وفقراً فتوسع الشريحة وتضيّقها دون الاهتمام بأثرها السلبي على الخزينه، في الجانب الاخر كانت تحاول دعم القطاع الخاص من خلال قوانين ضريبية تشجيعية أخرى وذلك لتحقيق إيرادات اخرى للخرينه وهدفها من ذلك تحقيق التوازن بين العدالة الاجتماعيه وبين تحصيل إيرادات للخرينه الفلسطينية.
- 2 - تطورت ضريبة الدخل على الرواتب والاجور حسب تطورات الوضع العام في فلسطين ما بين عامي 2004 و2007 فظهرت فروق في متوسط الجبايه الضريبية على الرواتب والاجور للقطاع العام في الضفة الغربية بين عامي 2004 و2005 لصالح 2004 العام وبين عام 2005 والاعوام (2006 -2007) لصالح عامي 2006 و2007.
- 3 - وجود فروق في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والاجور في القطاع الخاص في الضفة الغربية بين الاعوام (2004 -2007) لصالح 2005 و 2007.
- 4 - وجود فروق في متوسط الجبايه من ضريبة الرواتب والاجور في غزه بين عامي 2004 و2005 ولصالح 2004 وبين عام 2005 وعامي(2006 و2007) ولصالح 2005.
- 5 - وجود فروق في متوسط الجبايه بين الرواتب والاجور بين الضفة الغربية وقطاع غزه لنفس الاعوام المشار اليها في البنود أعلاه ولصالح الضفة الغربية.
- 6 - أظهرت الدراسة أن نسبة الجبايه من الضريبة على الرواتب والاجور تراجعت بشكل أكبر للقطاع الخاص لنفس الاعوام (2004 -2007).

7- وظهر أيضاً من خلال التحليل أن نسبة الجبايه من رواتب القطاعي العام والخاص نسبة الى إجمالي الجبايه من ضريبة الدخل كانت مرتفعه وشكلت حوالي نصف الجبايه الكليه من ضريبة الدخل.

8- أظهرت الدراسه ان نسبة الجبايه من ضريبة الرواتب والاجور في القطاعين ارتفعت بالنسبه للايرادات الضريبية والايرادات غير الضريبية والايرادات العامه الفلسطينيه.

9- أما بخصوص النفقات فقد أظهرت الدراسه أن الانفاق على الرواتب والاجور كان الاعلى من بين النفقات الفلسطينيه الاخرى وكان على حساب الانفاق على قطاع الاستثمار.

ومن أهم التوصيات: -

1- تعديل الشرائح الضريبية وتوسيعها وذلك لزيادة إيرادات الخزينه بحيث تشمل شريحة أوسع من مستخدمي القطاع الخاص، وتعديل الإعفاءات بشكل يناسب الطبقة الأكثر فقراً وذلك لتحقيق التوازن بين العدالة الاجتماعيه وتحقيق إيرادات للخزينة الفلسطينيه.

2- أن يقوم المشرع الفلسطيني بوضع حد أدنى للاجور مرتبطاً بالوضع الاقتصادي العام وجدول غلاء المعيشه بشكل يضمن مردود إيجابي للخزينة، وفي نفس الوقت يمنع إستغلال أصحاب العمل للعمال ويحافظ على الحد الأدنى لمستوى المعيشه ويكون بشكل أعلى من مستوى خط الفقر.

3- أن يتم تحديد كافة الاعفاءات والتتزيلات على شكل نسبة مئوية بدلاً من القيم المطلقة وبشكل يتناسب مع تطور الاوضاع السياسيه والاقتصاديه الفلسطينيه.

4- تخفيض النفقات الجاريه لمنع تضخم القطاع الحكومي وتوجيه نسبة أكبر من النفقات إلى تطوير القطاع الخاص كونه يشكل رافد أكبر لخزينة الدوله.

5- إيجاد شراكه مؤسسيه بين القطاعين العام والخاص من أجل التقليل من عجز الموازنه.

الفصل الاول

الاطار العام للدراسة

- مقدمة الدراسة
- مشكلة الدراسة
- أهمية الدراسة
- أهداف الدراسة
- منهج الدراسة
- محددات الدراسة
- أسئلة الدراسة
- فرضيات الدراسة
- الدراسات السابقة

الفصل الاول

الاطار العام للدراسة

مقدمة الدراسة

تشكل الرواتب والاجور المصدر الرئيسي للدخل، وهي من المصادر الهامة التي تحقق إيراداً منتظماً ومتزايداً للخزينة، لذلك فهي تحتل جزءاً أساسياً من بنود الموازنة للفرد والاسرة والدولة، وهذا جعلها من الموضوعات التي تهتم الدارسين والباحثين، حيث قاموا بالعديد من الدراسات التي تدور حول الاجور، ووضعوا الكثير من النظريات والافكار عن المفاهيم والسياسات المتبعة للاجور ودراسات عديده حول القوى العاملة وحقوقها والالتزامات الملقاة على عاتقها. وظهرت كلمة اجر أو أجور في القرآن الكريم لتدل على معاني ومفاهيم مختلفة، حيث تحدث عن الاجر بإعتباره ثواباً ومكافئةً للعمل الصالح. قال تعالى: (وَالَّذِينَ يُمَسْكُونُ بِالْكِتَابِ وَأَقَامُوا الصَّلَاةَ إِنَّا لَا نَضِيعُ أَجْرَ الْمُصْلِحِينَ)¹. صدق الله العظيم .

كذلك ظهر الاجر بمعنى المقابل المادي للعمل وخير دليل على ذلك ما جاء في الآيات التالية : قال تعالى "ولما ورد ماء مدين وجد عليه أمةً من الناس يسقون ووجد من دونهم إمراةين تذودان قال ما خطبكما قالتا لا نسقى حتى يصدر الرعاء وأبونا شيخ كبير * فسقى لهما ثم تولى إلى الظل فقال رب إني لما أنزلت إلى من خير فقير * فجاءته إحدهما تمشي على إستحياء قالت إن أبي يدعوك ليجزيك أجر ما سقيت لنا فلما جاءه وقص عليه القصص قال لا تخف نجوت من القوم الظالمين * قالت إحدهما يا أبت إستأجره إن خير ما إستأجرت القوي الامين *قال إني أريد أن أنكحك إحدى أبنتي هاتين على أن تأجرني ثماني حجج فإن أتممت عشراً فمن عندك وما أريد أن أشق عليك ستجدني إن شاء الله من من الصالحين * قال ذلك بيني وبينك أيما الاجلين قضيت فلا عدوان علي والله على ما نقول وكيل".² صدق الله العظيم.

¹ - القرآن الكريم. سورة الاعراف آيه (169).

² - سورة القصص. آيه (22-28).

وقد دعانا رسولنا الكريم محمد صلى الله عليه وسلم الى العمل لنحصل على المردود المادي والمعنوي في الدنيا عن طريق الاجر الذي يحصل عليه العامل مقابل عمله، والثواب في الآخرة بفوزه برضا الله والجنة. واعتبر العمل فريضة وواجباً فقال عليه السلام أفضل الكسب بيع مبرور وعمل الرجل بيده.

وقال ايضاً *ما أكل أحد طعاماً قط خيراً من أن يأكل من عمل يده* صدق عليه افضل الصلاة والسلام.

وأهمية الاجور في فلسطين تنبع من كونها تشكل جزءاً أساسياً من موازنة السلطة الوطنية الفلسطينية، بحيث تتكون الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية من :

أولاً: الإيرادات العامة.

وتقسم الإيرادات العامة الفلسطينية بحسب مصدرها إلى إيرادات محلية ومنح ومساعدات وإيرادات من أملاك الدولة.

وتتوزع الإيرادات المحلية الى:

أ - إيرادات ضريبية. وتتكون من ضريبة الدخل -على الرواتب والاجور من القطاع العام ومن القطاع الخاص، والافراد والشركات والبنوك -ضريبة الجمارك، ضريبة القيمة المضافة، ضريبة المكوس، ضريبة الاملاك .

ب (إيرادات غير ضريبية. تتكون من الرسوم والرخص والطوابع وعوائد وارباح استثمارية و تأجير املاك حكومية، إضافه للمساعدات والمنح ومعونات وقروض ميسره من الدول المانحه.

وتتميز حاله الفلسطينيه بأن جزءاً مهماً من إيراداتها العامه يتولد بسبب علاقه مع الاقتصاد الاسرائيلي وتقوم إسرائيل بجمعه وفق ترتيبات نص عليها الاتفاق الاقتصادي بينها وبين منظمة التحرير الفلسطينية الموقع في باريس العام 1994. وقد شكلت حصة الإيرادات من (ضرائب القيمة المضافة على البضائع (الاسرائيليه وغير الاسرائيليه) والمقاصه والضرائب والرسوم الجمركيه التي تجبئها إسرائيل على البضائع المستورده من الخارج والمقتطعات الضريبية من اجور العمال في الاقتصاد الاسرائيلي ورسوم أخرى) حوالي نصف إجمالي الإيرادات العامه الفلسطينيه مما أدى الى زيادة رفد خزينة السلطة الفلسطينية وخصوصاً في

الفترة بين عام 1995-2000 وبعد الحصار والاعلاقات الاسرائيلية تراجعت وتذبذبت تلك الإيرادات مما أثر سلباً على الخزينة.

وهنا ركزت السلطة الفلسطينية في إيراداتها على الإيرادات الضريبية ومنها ضريبة الدخل وهذا جعل فلسطين دولة نامية كون الإيرادات من ضريبة الدخل لم تتجاوز الـ 10% من الإيرادات الضريبية الفلسطينية ويعود ذلك إلى نظام الإعفاءات وقاعدة ضريبة الدخل التي تركز على ضرائب الاجور بدلاً من ضرائب الارباح¹، لذا لا بد من دراسة كافة جوانب ضرائب الرواتب والاجور للتعرف على السلبات منها ومحاولة التوصية للتغلب على تلك السلبات دراسة الايجابيات وتفعيلها وإجراء التوازن بين تحقيق العدالة وتحقيق إيراد إضافي لرفد خزينة السلط الفلسطينية.

لذلك أهمية الإيرادات العامة الفلسطينية تكمن في أنها تشكل الرافد الاساسي لخزينة السلطة كون حجمها يرتبط بالمشورات الاقتصادية الكلية الفلسطينية والعدالة الإجتماعية والمستقبل السياسي للحكومة ومستوى الرفاه العام.

وأسهل طريقه لجمع وتحصيل إيرادات عامه هو فرض ضريبه على القطاعات الضعيفه في المجتمع والتي يسهل الوصول إليها وهي الرواتب والاجور للعمال والموظفين (خضم المصدر).

ثانياً: النفقات العامة وتتكون من:

- نفقات جاريه وتشتمل على النفقات على الرواتب والاجور والنفقات التشغيلية وغيرها.

- نفقات رأسماليه عاديه وتطويريه

وبهذا تشكل ضريبة الدخل على الرواتب والاجور نسبة كبيره من إيرادات ضريبة الدخل أما حصة الرواتب والاجور فتشكل نسبة عالية من نفقات الدولة وهي عبارة عن النفقات التي تصرفها الدولة على الموظفين والمستخدمين والخبراء لقاء قيامهم بعمل في القطاعين (الخاص والعام). وحسب تقسيمات موازنة السلطة الفلسطينية فإنها تتكون من احد عشر بنداً وهي:

¹ - عبد الرازق عمر: هيكل الموازنة العامة الفلسطينية، رام الله معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس) 2002. ص (25- 28).

الموظفون الدائمون الموظفون بسلف الموظفون بعقود أجور العمال علاوة اجتماعية علاوة مهنية علاوة عمل اضافي وعلاوات اخرى مثل علاوة تنقل، علاوة خاصة ومكافآت الموظفين¹.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في التعرف على حجم ضريبة الرواتب والاجور وأثرها على خزينة السلطة الفلسطينية للسنوات 2004 - 2007 وبما تشكله من أهميه في ردد خزيتها بالمال أسوة بباقي إيرادات السلطة.

وتكمن المشكلة في إنخفاض واردات الخزينة الفلسطينية المترتبة عن انخفاض الجبايات من الرواتب والأجور من القطاع العام والقطاع الخاص والجبايات الاخرى لسوء الاوضاع العامة الفلسطينية.

وكذلك زيادة النفقات واستحواذ الرواتب والاجور على اكثر من ثلثي النفقات الفلسطينية مما انعكس سلباً على باقي النفقات وخاصة التطويرية الاقتصادية وعلى الجانب الآخر من موازنة السلطة فأصبحت الخزينة الفلسطينية تعاني من خلل في هيكلتها. إضافة إلى أثر تغير القوانين الضريبية المطبقة في فلسطين على إيرادات الخزينة من ناحية الارتفاع والانخفاض عن طريق الشرائح والاعفاءات المطبقة.

ومن هنا ظهرت مشكلة الدراسة وبالتحديد يمكن إيجازها بالسؤال الرئيسي الاتي: -

ما حجم ضريبة الرواتب والاجور وما أثرها على خزينة السلطة الفلسطينية؟

اهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة فيما يلي:

1 - إنها تبحث في جزئية ضريبة الدخل وهي الضريبة على الرواتب والاجور وأثرها على خزينة السلطة الفلسطينية علماً بأن كافة الدراسات الفلسطينية إنصبّت على الجباية من ضريبة الدخل بشكل عام ولم تتناول هذه الجزئية من ضريبة الدخل إلا بشكل عابر.

¹ - الخطيب، كمال : دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين (1996-2003) (رسالة ماجستير غير منشورة) نابلس جامعة النجاح الوطنية، 2003. 41-42.

2 - تشكل الرواتب والاجور اهمية كبيرة لكل من العامل والموظف في الوظيفة الحكومية والقطاع العام والمستخدم في القطاع الخاص ورب العمل من حيث كونها جزءاً من تكلفة الانتاج ولما لها من اهمية للدولة لأنها تشكل رافد اساسي لخزينتها، فلا بد من ابراز هذا النوع من الضرائب لتلك الأهمية.

3 - إجراء قراءه لضريبة الدخل والمتعلقه بالرواتب والاجور في ظل قوانين ضريبة الدخل الفلسطينية.

4 - مساهمة الدراسه الحاليه في تزويد اصحاب القرار في وزارة الماليه والعاملين في القطاع العام والقطاع الخاص بمعلومات مفيده وذات قيمه حول ضريبة الرواتب والاجور وأثرها على الخزينه الفلسطينيه وما للعاملين من حقوق وما عليهم من واجبات.

أهداف الدراسة

إلى جانب الهدف الاساسي المتمثل في التعرف الى اثر الجباية من الرواتب والاجور على خزينة السطه الفلسطينيه فإن الدراسه هدفت إلى :

1 - التعرف إلى نسبة الجباية من ضريبة الدخل على الرواتب والاجور من القطاع الخاص والقطاع العام الى اجمالي الجباية من ضريبة الرواتب والاجور من القطاعين للاعوام 2004 2005 2006 2007.

2 - التعرف إلى نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور من القطاعين الى اجمالي الجباية من ضريبة الدخل بصفتها جزء منها.

3 - التعرف إلى نسبة الجباية من الرواتب والاجور الى الايرادات الضريبية والايرادات غير الضريبية للسلطة الوطنية الفلسطينية لنفس الاعوام.

4 - التعرف إلى نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور من الايرادات المحلية والايرادات العامة.

5 - التعرف إلى مقدار الانفاق على الرواتب والاجور ونسبة الجباية من الرواتب والاجور الى النفقات الجارية والنفقات العامة للأعوام 2004-2007.

6- التعرف على الفروق في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والاجور في الضفة الغربية لنفس الاعوام في القطاعين.

7- التعرف الى الفروق في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والاجور في غزة للقطاعين التي استطعنا الحصول عليها من البيانات المالية المنشورة من وزارة المالية الفلسطينية في الضفة الغربية.

8- التعرف على الفروق في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والاجور في الضفة الغربية وقطاع غزة في الاعوام 2004 2005 2006 2007.

9- التعرف على اثر قوانين ضريبة الدخل المطبقة في فلسطين في سنوات دراسته على نسبة الجباية من الرواتب والاجور واثرها على المكلفين الموظفين لدى القطاع العام والمستخدمين لدى القطاع الخاص وعلى اثرها على الخزينة الفلسطينية نسبة الى باقي الايرادات.

منهجية الدراسة

1- استخدمت الباحثة المنهج الوصفي المسحي نظراً لملائمته لأهداف الدراسة حيث تم جمع كافة البيانات الاحصائية من الدوائر الضريبية ومن وزارة المالية والجهاز المركزي للإحصاء. اضافة الى دراسة كافة الادبيات المتعلقة بموضوع دراسته لتشكيل الاطار النظري.

2- اداة جمع البيانات:

اعتمدت الباحثة في دراستها على جمع البيانات المعتمدة في وزارة المالية للأعوام 2004-2007 في كل من الضفة الغربية و قطاع غزة والملاحق رقم (1) (2) (3) (4) (5) (6) تبين ذلك.

3- اجراءات الدراسة الميدانية: قامت الباحثة بإتباع الخطوات الآتية:

1- تحديد مجال البحث وهو ضريبة الرواتب والاجور واثرها على خزينة السلطة الفلسطينية.

2- مخاطبة وزارة المالية والحصول على البيانات اللازمة.

3- ادخال البيانات للحاسوب ومعالجتها إحصائياً في ضوء أهداف واسئلة الدراسة.

4 - المعالجات الاحصائية:

من اجل الاجابة على اسئلة الدراسة واختبار فرضياتها استخدم برنامج الرزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وذلك باستخدام التكرارات والنسب المئوية واختبار (ت) لمجموعتين مستقلتين وتحليل التباين متعدد المتغيرات التابعة باستخدام اختبار (ولكس لامبدا) اضافة الى اختبار سداك.

محددات الدراسة

اولاً: محددات مكانية

اقتصرت الدراسة على الضريبة من الرواتب والاجور من القطاع العام والخاص في الضفة الغربية الواردة من منشورات وزارة المالية والجباية من دوائر ضريبة الدخل اضافة الى البيانات التي تم الحصول عليها من منشورات الوزارة في الضفة الخاصة بالضريبة المقتطعة من الرواتب والاجور من قطاع غزة، اما الجبايات من ضريبة الرواتب والأجور من القطاع الخاص من غزة لعام 2007م فقد وصلت فارغة من المصدر.

وسبب قلة البيانات الضريبية التي تمكنا من الحصول عليها من قطاع غزة هو الوضع الجغرافي ما بين قطاع غزة والضفة الغربية في سنوات إجراء الدراسة وخاصة في عام 2007 فلم نحصل إلا على الجبايات الخاصة من ضريبة الرواتب من القطاع العام فقط.

ثانياً: محددات زمانية.

اقتصرت الدراسة على الجباية من ضريبة الرواتب والاجور على الاعوام 2004 2005 2006 2007.

أسئلة الدراسة.

- 1 ما نسبة الجباية من ضريبة الرواتب من القطاع الخاص إلى إجمالي جباية ضريبة الرواتب والأجور
- 2 - ما نسبة الجباية من ضريبة الرواتب من القطاع العام إلى إجمالي جباية ضريبة الرواتب والأجور؟

3- ما نسبة الجباية من الرواتب والاجور من القطاعين العام والخاص إلى إجمالي الجباية من القطاعين معاً للسنوات 2004-2007.

4- ما نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور قطاع خاص إلى إجمالي جباية ضريبة الدخ

5- ما نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور قطاع عام إلى إجمالي جباية ضريبة الدخ

6- ما نسبة الإيرادات من ضريبة الرواتب والاجور من القطاعين العام والخاص الى اجمالي الجباية من ضريبة الدخل بشكل عام، والتي تتكون من ضريبة المهن وضريبة الشركات وضريبة السيارات وضريبة الرواتب لموظفي القطاع العام وضريبة الاجور والاقتطاعات وخصم المصدر للعاملين في القطاع الخاص

ما نسبة الجباية من الرواتب والاجور الى الإيرادات الضريبية الاخرى في فلسطين (حسب منشورات وزارة المالية وتضم كل من الضفه وغزه) والتي تتكون من ضريبة الدخل وضريبة الجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة لنفس الاعوام

7- ما نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور الى الإيرادات غير الضريبية والتي تتكون من (الجبابة من باقي قطاعات وزارة السلطة الوطنية الفلسطينية من رسوم ورخص سواء من وزارة المواصلات او المحاكم الشرعية والصلح والصحة وغيرها من الوزارات التي تقدم خدمات

8- ما نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور من الإيرادات المحلية والتي تتكون من الإيرادات الضريبية وغير الضريبية

9- ما نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور في القطاعين العام والخاص الى اجمالي الإيرادات العامة والتي تتكون من الإيرادات الضريبية وغير الضريبية والإيرادات من جهات اجنبية ومن ارباح السلطة من مؤسساتها العامة وشركاتها..... الخ

10- ما نسب التوزيعات لتحصيلات دوائر الضريبة التابعة لوزارة المالية في مختلف المحافظات من القطاع الخاص

11 - ما نسبة الإنفاق على الرواتب والأجور من إجمالي النفقات العامة

12 - ما نسبة الإنفاق على الرواتب والأجور من النفقات الجارية

13 - ما اثر الإنفاق على الرواتب والأجور على الخزينة

فرضيات الدراسة:

سعت الدراسة الى اختبار الفرضيات الآتية:

1. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية في القطاع العام بين الأعوام 2004 2005 2006 2007.

2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية في القطاع الخاص بين الأعوام 2004، 2005، 2006، 2007.

3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في غزة بين الأعوام 2004 2005 2006 2007.

4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية وقطاع غزة بين الأعوام 2004 2005 2006 2007.

5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية الضريبية بين الرواتب والأجور بين الضفة الغربية وقطاع غزة للأعوام 2004، 2005، 2006، 2007 وذلك حسب البيانات الواردة من المصدر .

الدراسات السابقة:

بعد رجوع الباحثه إلى الدراسات السابقة الخاصه بموضوع الرساله (ضريبة الرواتب والاجور وأثرها على خزينة السلطة الوطنيه الفلسطينيه) فلم تجد دراسات سابقه متخصصه بهذا الموضوع علما"بأن كافة الدراسات وخاصة" الفلسطينيه تحدثت عن ضريبة الدخل بشكل عام وتناولت ضريبة الرواتب والاجور كجزء منها .

إذا يمكن إعتبار هذه الرساله هي الاولى التي تحدثت عن تلك الضريبه وأثرها على خزينة السلطة الوطنيه الفلسطينيه .

أما بخصوص الرواتب والاجور وضريبتها فقد وجدت في كتب وإصدارات متعدده .

الفصل الثاني

المبحث الاول: مفهوم الرواتب والاجور وتعريفاتها .

المبحث الثاني: مفهوم الموظف العام وتعريفاته في الفقه والتشريع وعلاقته بالدولة وطبيعتها .

المطلب الاول: تعريف الموظف العام في الفقه والتشريع والقضاء .

أ - في الفقه

ب - التعريف التشريعي للموظف العام

ج - التعريف القضائي للموظف العام

المطلب الثاني: علاقة الموظف بالدولة وطبيعتها .

أ التكييف القانوني لعلاقة الموظف بالدولة .

ب النتائج القانونية المترتبة على تكييف علاقة الموظف بالدولة علاقة تنظيمية.

ج طبيعة علاقة الموظف بالادارة (الدولة) .

د - شروط الموظف العام.

ذ حقوق الموظفين .

ز واجبات الموظف العام.

المبحث الثالث: أشكال الرواتب والاجور.

الفصل الثاني

المبحث الاول: مفهوم الرواتب والاجور وتعريفاتها .

تبرز أهمية التعرف على مفهوم الرواتب والاجور من دورها المهم في عملية التتميه، ومن حيث سهولة حصر هذه الدخول كونها تخصم من المنبع¹ كذلك كونها ناتجة عن العمل البحت دون أن تمتزج برأس المال وهو العمل الذي يقوم به الموظف أو المستخدم إذا كان طبيعياً لحساب الغير سواء كان طبيعياً أو معنوياً.

وتختلف الاجور عبر الزمان والمكان لاختلافات يمكن أن يعود بعضها الى الخصائص الفردية للأفراد ويمكن أن يعود البعض الآخر تبعاً للظروف الاقتصادية وغيرها من العوامل. ولهذا تعددت مفاهيم الرواتب والاجور وتعريفاتها قديماً وحديثاً اختلفت من كاتب لآخر، ومنها ما يلي:-

1 - تطلق كلمة راتب عادة على الدخل الذي يحصل عليه الموظف في القطاع العام شهرياً لقاء عمل عقلي او مهني او اداري او فني.

2 - أما كلمة أجور: فتطلق على الدخل الذي يحصل عليه الموظف في القطاع الخاص يومياً أو أسبوعياً أو شهرياً لقاء عمل يغلب عليه الجهد الجسدي².

وهو المبلغ الدوري الذي يحصل عليه العامل نظير عمل يدوي او عقلي ويدفع عادة على فترات متقاربة اسبوعيا او على اسبوعين وعادة ما يكون هناك عقد عمل بين من يقوم بالعمل او

¹ - فلسطين. قانون العمل الفلسطيني رقم 7 لسنة 2000. المادة (2).

² - شيخه، مصطفى رشدي: المالية العامة والتشريع الضريبي العام ، يروت ، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع 1997. ص 273.

مستحق الراتب او الاجر وبين من يؤدي العمل لحسابه ويترتب على ذلك وجود نوع من التبعية القانونية لدى الافراد¹.

3 - وهناك من اطلق مفهوم الرواتب على ايرادات العامل في القطاع العام والخاص معا وعرف الرواتب على انها الدخول التي يحصل عليها الموظف او المستخدم بصورة شهرية سواء كان المكلف يعمل في القطاع العام او الخاص.

والاجور عرفها بانها مبلغ من المال يتقاضاه العامل لقاء عمل يدوي او عقلي يقدمه ويدفع عادة على فترات متقاربة يومية اسبوعية او نصف شهرية².

4 - اما الايراد الذي يأخذ حكم المرتب فهو المبلغ الذي يتفق مع المرتب في الحصول عليه بصفة دورية وان لم يكن مقابل خدمة او عمل، مثل الاستحقاق الثابت المقدار في الوقف والايراد المرتب لمدى الحياة، والنفقة التي تؤدي بصفة مرتبة ولا يكون مصدرها التزاماً شرعياً والمنح والاعانات الدورية³.

5 - وفي التشريع الضريبي اللبناني، عرفت الرواتب والاجور بأنها ما يدفع للموظفين والمستخدمين والعمال في القطاعين العام والخاص لقاء خدمة او عمل يؤديها المستفيد من الايراد لصالح رب العمل وما يتوجب دفعه تحدده علاقة العمل او التبعية التي ينظمها القانون أو العقد.

6 - المرتبات والاجور في القانون الفلسطيني :

1 - وهو ما يتقاضاه الموظف او الاجير من الهيئات والمنشآت العامة والدولة ومؤسساتها الرسمية وشبه الرسمية نظير ما يؤديه لهذه المنشآت والمؤسسات من خدمات، وهذا البند أخضع في القانون الفلسطيني لضريبة الرواتب والاجور وهي جزء من ضريبة الدخل الفلسطيني.

¹ - الحاج، طارق: أسس المحاسبة الضريبية في الاردن ، عمان دار صفاء للنشر والتوزيع، 1999. ص41 42.

² - الفريحات، ياسر : المحاسبة الضريبية على الرواتب والاجور عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2007 م. ص81.

³ - فهمي، محمد مرسى : الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية ، القاهرة (د ن) 1999. ص65.

2- ايراد المهن الحرة او المهن غير التجارية وهو الايراد الذي يحصل عليه الفرد من استغلال ما لديه من موهبة من فن وخبرة وما حصل عليه من مؤهلات علمية كما في دخل الطبيب والمهندس، وهذا البند اخضع في القانون الفلسطيني لضريبة المهن وهي أيضاً جزء من ضريبة الدخل الفلسطينية¹. لذلك كسب العمل ينقسم الى:

أ كسب العمل في حالة الرواتب: اذا كانت تأدية العمل نتيجة لوجود عقد إستخدام، سمي الشخص مستخدماً او اجبراً، ولا يكون الشخص مسؤولاً عن نتيجة العمل الذي يؤديه من كسب او خسارة لأنه يؤديه في الحدود المرسومة له بمعرفة صاحب العمل

ب (كسب العمل في حالة المهن الحرة: في هذه الحالة اذا ادى الفرد الخدمة للغير متحملاً مسؤولية عمله ومتحفظاً بحريته في طريقة ادائها بانه يسمى صاحب مهنة حرة. وهذه التقسيمه غالباً تكون في القوانين الضريبية المصرية.

لذاك تخضع جميع الايرادات مهما كان مصدرها للضريبة، الا انها تعامل حسب طبيعة مصدرها بحيث تفرض ضريبه مرتفعه على الايراد الناتج من راس المال وضريبة اقل منها على الايراد الناتج عن العمل و تفرض ضريبة وسط اذا كان الايراد ناتج عن تضافر رأس المال والعمل معاً

وهذا هو سياق البحث وهو الايراد الناتج عن العمل والضريبه المفروضه عليه وهي ضريبة الايراد (الدخل) الناتج من الرواتب والاجور.

والاجر في اللغة هو الثواب والمكافأة وهذا يتضمن معنيين متقاربين:

أ - معنى ديني: يدل على الجزاء على العمل الصالح قال تعالى إِنَّا لَا نُضِيعُ أَجْرَ الْمُصْلِحِينَ² صدق الله العظيم.

¹ - السلامين، ياسر غازي وعبد الرحمن قاسم الدقة : المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين ، رساله ماجستير غير منشوره (الخليل مطبعة رابطة الجامعيين، 2007. ص 54 و120.

² - القرآن الكريم. سورة الاعراف، آيه (170).

ب - معنى اقتصادي: ويعني الجزاء على العمل مادياً أو غير مادي¹.

وكثيراً ما يطلق كلمة أجور -من قبيل التسهيل - على المبالغ التي يتسلمها العامل مقابل عمله سواء أكانت تلك المبالغ شهرية أو أسبوعية أو يومية أو بالساعة.

أما في علم الاقتصاد فقد تم التفريق بين المصطلحات الاقتصادية التالية: - وهي الاجور والدخل والمكاسب والمستحقات.

أ - فكلمة أجور تعني ما يتسلمه العامل مقابل عمله.

ب - أما المستحقات هذه تعتمد على عدد ساعات العمل التي يعملها العامل خلال فترة زمنية معينة اضافة الى اعتمادها على الاجور التي يتسلمها العامل خلال فترة زمنية معينة.

ت - الدخل ويقصد به القوة الانفاقية للعامل و أسرته خلال فترة زمنية معينة غالباً (سنة) سواء ما يتسلمه العامل من مستحقات خلال السنة بالإضافة الى ما يتسلمه من خارج العمل كتركه او تأجير بيت او مبالغ مدفوعة له من الضمان الاجتماعي مثلاً فأى إرتفاع في جدول غلاء الاسعار يقود الى إنخفاض الاجر الحقيقي للعامل².

أما مفهوم الاجور في النظام الاقتصادي الحديث. فهو الثمن الذي يدفع مقابل العمل بداخل حدود الانتاج ويلعب العرض والطلب وقوة المساومة وغيرها من العوامل دوراً هاماً في تحديد الأجور³.

وتطلق كلمة الرواتب على شاغلي الأعمال المكتبية والإدارية بحيث يتم الدفع لهم على أساس الزمن ويسمونهم بالموظفين.

أما الاجر فيطلق على التعويض النقدي الذي يدفع لشاغلي الأعمال الصناعية والإنتاجية حيث تدفع تعويضاتهم على أساس كمية الانتاج أو على أساس الزمن أو على اساس كليهما.

¹ - مطانيوس حبيب: الآثار الاقتصادية لاختلال العلاقة بين الاجور وتكاليف المعيشة، آفاق استراتيجية 2004

² - أبو شكر، عبد الفتاح: سوق العمل في الضفة الغربية وقطاع غزة نابلس، جامعة النجاح الوطنية 1987. <http://www.arab-ency.com/index.php?module=pnencyclopedia@func=display-term@=265>

³ - أبو شكر، عبد الفتاح: سوق العمل في الضفة الغربية وقطاع غزة نابلس، جامعة النجاح الوطنية 1987. ص77.

³ - صول، جورج ؛ ترجمة ماهر نسيم: العمال والاجور، القاهرة، دار المعارف، 1977، ص36.

أما حالياً وفي كثير من الدول أصبح استخدام لفظ أجر ولفظ مرتب متساويان من حيث القيمة، فقد كان الاجر سابقاً محجوزاً لمن يتناول اجره باليومية، أما المرتب فقد كان لمن يتناول أجره بالشهر، والآن فقد اختفت هذه التفرقة وخصوصاً في مصر على مستوى القطاع العام، وفي فرنسا تم دمج اللفظين في كلمة واحدة وهي *ple'mune'ration* - وأصبح يستخدم الاثنان دون تفرقة بينهما الا بالوصف كأن يقال أجراً اضافياً أو راتب إضافي¹.

أما مفهوم الاجر حسب الاتفاقية العربية رقم 15 لسنة 1983 فهو: يعني الاجر الكامل وهوكل ما يتقاضاه العامل مقابل عمله بما فيها المكافآت والعلاوات والمزايا وغير ذلك من متممات الاجر²، وقد اختلف مفهوم وطبيعة الاجر بين النظامين الرأسمالي والاشتراكي، وذلك لكون الأجور تشكل جزءاً هاماً في نظرية التوزيع المرتبطة بملكية عناصر الانتاج المرتكزة على الملكية الفردية في النظام الرأسمالي. فيما تبرز الملكية العامة في النظام الاشتراكي لذلك لا بد من وجود اختلاف في مفهوم الاجر ومكوناته وطبيعته³.

أما بعض تعريفات الاجور وعقد العمل في بعض قوانين العمل فهي: -

1 - عرف قانون العمل الاردني المعدل رقم 2 لسنة 1965 الاجر بأنه ما يتقاضاه العامل من صاحب العمل بموجب عقد عمل كتابي أو شفوي معبراً عنه بالنقد أو أو بحصه من الارباح أو بالعموله أو على أساس العمل بالقطعه.

2 - عرف عقد العمل الفردي في الماده (24) من قانون العمل الفلسطيني رقم (7) لسنة 2000 بأنه إتفاق كتابي أو شفهي صريح أو ضمني يبرم بين صاحب عمل وعامل لمدته محدده أو غير

¹ - شطا، حماد: النظام القانوني للاجور والمرتبات في الوظيفة العامة القاهرة دار الفكر العربي، 1978. ص 14.

² - مؤتمر العمل العربي، الاتفاقية العربية بشأن تحديد الاجور عمان المادة (1) رقم (15) لسنة 1983.

³ - الحسون، بدر: هيكل ومحددات الاجور في الصناعة الفلسطينية واثرها على القدره التنافسية، (رسالة ماجستير غير منشوره) نابلس جامعة النجاح الوطنية 2004. ص 21.

محدده أو لانجاز عمل معين يلتزم بموجبه العامل بأداء عمل لمصلحة صاحب العمل وتحت إدارته وإشرافه ويلتزم فيه صاحب العمل بدفع الاجر المتفق عليه للعامل.

**** المادة (81) في قانون العمل الفلسطيني نصت على أنه (يستحق العامل أجره إذا تواجد في مكان العمل وإن لم يؤد عملاً لأسباب تتعلق بالمتشأه.**

والمادة (82) نصت على: -

يدفع الاجر للعامل بالنقد المتداول قانوناً شريطة أن يتم الدفع وفقاً لما يلي:

أ - في أيام العمل ومكانه.

ب - في نهاية كل شهر للعاملين بأجر شهري.

ج - في نهاية كل أسبوع للعاملين على أساس وحدة الانتاج أو الساعه أو المياومه أو الاسبوع. لا يجوز تأخير دفع أجر العامل أكثر من خمسة أيام من تاريخ الاستحقاق.

**** عرف عقد العمل في القانون الاردني رقم 21 لسنة 650 بأنه إتفاق شفهي أو كتابي صريح أو ضمني يتعهد العامل بمقتضاه أن يعمل لدى صاحب العمل وتحت إشرافه أو إدارته مقابل الاجر ويكون عقد العمل لمدته محدوده ولعمل معين أو غير معين.**

**** أما تعريف عقد العمل في القانون المدني الاردني في المادة 805 / 1 فهو عقد يلتزم أحد طرفيه بأن يقوم بعمل لمصلحة الآخر تحت إشرافه أو إدارته لقاء أجر**

**** الاجر في قانون العمل الفلسطيني يعني الاجر الكامل وهو الاجر الاساسي مضافاً اليه العلاوات والبدلات.**

والقانون الفلسطيني عرف الاجر الاساسي بأنه المقابل النقدي أو العيني المتفق عليه الذي يدفعه صاحب العمل للعامل مقابل عمله ولا تدخل في ذلك العلاوات والبدلات أياً كان نوعها.

وهناك من ينظر للأجر من زاوية اقتصادية وذلك لعلاقته بعلم الاقتصاد، وهناك من ينظر له من زاوية ادارية وذلك لما للأجور من تأثير مباشر على كثير من المشاكل الادارية ومنهم من ينظر للأجر من زاوية قانونية وذلك لما للأجور وتشريعاتها من ارتباط بعلم القانون¹.

المبحث الثاني: مفهوم الموظف العام وتعريفاته في الفقه والتشريع وعلاقته بالدولة وطبيعتها.

عرف قانون الخدمة المدنية الفلسطيني لعام 1998 الموظف العمومي في الفصل الاول من الباب الاول بأنه الشخص المعين بقرار من جهة مختصة لشغل وظيفه مدرجه في نظام تشكيلات الوظائف المدنية على موازنة إحدى الدوائر الحكومية أيا كانت طبيعة تلك الوظيفة أو مسماهاً .

أما القانون المصري والقانون الفرنسي فلم يعرفا الموظف العام بينما القضاء المصري عرف الموظف بأنه (كل شخص يعين في عمل دائم في خدمه مرفق عام تديره الدولة أو السلطات الادارية بطريق مباشر بواسطة السلطة المختصة بذلك)² .

المطلب الاول: تعريف الموظف العام في الفقه والتشريع والقضاء

أ - في الفقه:

قديمًا: (1) عرف هوريو الموظفين العامين بأنهم كل الذين وفقاً لتعيين من السلطة العامة تحت اسم موظفين أو مستخدمين أو عاملين أو مساعدي عاملين يشغلون وظيفة في الكادرات الدائمة لمرفق عام تديره الدولة أو الادارات العامة الاخرى و يركز هوريو في تمييز الموظف العام على فكرة اساسية هي الانضمام او الادخال في منظمة ادارية بواسطة قرار نهائي من السلطة العامة. وهذا هو المفهوم الواسع

¹ - حجاج، حسن عبد الرحمن: سياسات الاجور في العراق (دراسة نظرية وتطبيقية)، بغداد، (د ن) 1977. ص3. (رسالة دكتوراه)

² - عمرو، عدنان: شرح قانون الخدمة المدنية الفلسطيني لعام 1998 رام الله، مؤسسة الحق ، 1999. ص17-23.

(2) أما العميد ديجي: فقد فرق بين الموظف والمستخدم كما يلي:

الموظف: هو كل عامل يساهم بطريقة دائمة وعادية في تسيير مرفق عام أياً كانت طبيعة الأعمال التي يقوم بها ولا يهم في نظر ديجي ان يكون المرفق ادارياً او اقتصادياً وان يدار بطريق الاستغلال المباشر او بأسلوب الالتزام.

أما المستخدم: هو الذي يساهم في اعمال لا تدخل في المهام الاجبارية للدولة:

وحسب رأي ديجي ان مناط التفرقة بين الموظف والمستخدم هو: هل الذي يعمل فيه الشخص يدخل في المهام الاجبارية التي يتعين القيام بها ام لا يدخل أي حسب ديجي مرفقاً معيناً قد يعد اختياري في زمن بينما ينقلب الى اجباري في زمن آخر¹.

اما الفقه الحديث فيميل الى وضع تعريف مضيق للموظف العام منهم:

* فالين يرى ان الموظف هو الذي جعل حائزاً لوظيفة دائمة تتضمنها كادرات الادارة العامة و الذي تعاون في ادارة مرفق عام يدار بالاستغلال المباشر.

* دويزوديبير يرى ان الموظف هو الذي يساهم في ادارة مرفق عام يدار بالاستغلال المباشر وفقاً لتولية صحيحة تتجسد في قرار فردي اوجماعي من السلطة العامة تولية يقبلها صاحب الشأن ويوضع بمقتضاها في وظيفة دائمة يتضمنها كادر اداري منظم.

ومهما اختلف الفقهاء في تعريف الموظف العام فإنهم اجمعوا على العناصر التي يلزم توافرها لتحقيق صفة الموظف وهذه العناصر هي:

(1) تولية العامل وظيفة دائمة يشغلها بصفة دائمة.

(2) الدخول في تدرج اداري بواسطة التثبيت .

¹ - حشيش عبد الحميد كمال: دراسات في الوظيفة العامة في النظام الفرنسي ، القاهرة ، دار النهضة 1997، ص 168 169.

(3) المساهمة في مرفق عام من نوع معين .

ومهما اختلفت التعريفات للموظف الا ان جميع التعريفات الفقهية تدور جميعها حول العناصر والشروط الاساسية اللازمة لاكتساب الشخص صفة الموظف العام وفقاً لتلك التعريفات للموظف العام ما يلي:

هو كل شخص يعمل في خدمة سلطة وطنية ويسهم بصورة اعتيادية في تسيير مرفق عام يدار بطريقة الادارة المباشرة ويشغل وظيفة دائمة مدرجة في الكادر الإداري.

والموظف العام ايضاً هو ذلك الشخص الذي يسهم بصورة دائمة في تنفيذ نشاط مرفق عام اداري. اما الفقه المعاصر فيميل غالباً للاخذ بالتعريف التشريعي او القضائي للموظف من التعريفات الفقهية ايضاً للموظف العام.

هو كل شخص يعمل في خدمة سلطة وطنية ويسهم بصورة اعتيادية في تسيير مرفق عام يدر بطريقة الادارة المباشرة ويشغل وظيفة دائمة مدرجة في الكادر الاداري¹.

ب - التعريف التشريعي للموظف العام .

المشرع الفرنسي عرف الموظف العام بطريقة غير مباشرة حيث عرفه بأنه الموظف المعين بوقت كامل لشغل وظيفة دائمة والمنبثق في درجة مدرجة في الهرم الوظيفي لدوائر الدولة المركزية والمرافق الخارجية التابعة لها او في مؤسسات الدولة العامة.

ان اكتساب صفة الموظف العام مرتبط بالعمل والدرجة فيجب ان يكون التعيين في وظيفة دائمة ويكمل اجبارياً بالتثبيت في الدرجة وقد استبعد المشرع بعض فئات العاملين من نطاق تطبيق قانون الخدمة المدنية وهم موظفو البرلمان وقضاة المحاكم النظامية والعاملين في المؤسسات العامة الصناعية والتجارية باستثناء أولئك الذين يتمتعون بصفة الموظف العام.

¹ - شطاوي علي قنطار: دراسات في الوظيفة العامة، عمان منشورات الجامعة الاردنية، عمادة البحث العلمي 1999، ص 18.

اما المشرع الاردني فقد عرف الموظف العام في الانظمة الوظيفية العامة (الكادر العام) كما يلي:

عرف الموظف وفق نظام الخدمة المدنية بأنه كل شخص يعين بقرار من المرجع المختص في وظيفة مدرجة في نظام تشكيلات الوظائف الصادر بمقتضى قانون الموازنة العامة للدولة او ميزانية احدى السلطات والمؤسسات وهذا هو التعريف التشريعي الموسع للموظف العام.

وهذا التعريف يشترط توافر شرطين لإكتساب صفة الموظف العام.

الشرط الاول: ان تكون الوظيفة المعين بها الشخص مدرجة في نظام تشكيلات الوظائف الصادر بمقتضى قانون الميزانية العامة للدولة او ميزانية احدى السلطات او المؤسسات التي تقرر مجلس الوزراء سريان أحكام نظام خدمه على موظفيها ويترتب على ذلك نتيجتان مختلفتان.

النتيجة الاولى: ان تكون الوظيفة المعين بها الشخص لدى مرفق عام تتولاه الدولة او احدى السلطات الحكومية او احدى المؤسسات العامة سواء أكان هذا المرفق مرفقاً عاماً وطنياً او محلياً كما يعمل في الوزارات الحكومية المركزية او في الهيئات اللامركزية الادارية.

الهيئات اللامركزية الاقليمية (المجالس القروية والمجالس البلدية. اما الهيئات اللامركزية المصلحية (المؤسسات العامة)).

ويضاف الى ذلك انه يجب ان يدار المرفق العام ادارة مباشرة من الدولة او من احدى اداراتها او ان تمنحه الشخصية المعنوية المستقلة وهذه الحالة هي مؤسسة عامة مستقلة وبالتالي لا يعتبر العاملون في المرافق العامة التي تدار بأسلوب الامتياز او بأسلوب الاستقلال غير المباشر او بأسلوب شركات الاقتصاد المختلط (الشركات المساهمة العامة) موظفين عموميين.

النتيجة الثانية: لا يشترط المشرع الاردني ديمومة او دائمية الوظيفة المعين بها الشخص لدى المرفق العام لإعتباره موظفًا عامًا.

الشرط الثاني: اداة التعيين. لا يكفي لإكتساب الشخص صفة الموظف العام ان يشغل وظيفة مدرجة في جدول تشكيلات الوظائف بمقتضى قانون الميزانية العامة للدولة او ميزانية احدى المؤسسات، او السلطات التي يقرر مجلس الوزراء سريان احكام نظام الخدمة المدنية على موظفيها وانما يجب تعيين هذا الشخص بقرار من المرجع المختص بالتعيين شرطاً أساسياً لإكتساب الشخص صفة الموظف العام.

اما تعريف الموظف العام التشريعي في نظام الخدمة المدنية الاردني رقم (1) لسنة 1998 فهو، الشخص المعين بقرار من المرجع المختص بذلك في وظيفة مدرجة في جدول تشكيلات الوظائف الصادر بمقتضى قانون الموازنة العامة او موازنة احدى الدوائر بما في ذلك الموظف المعين براتب شهري مقطوع أو بعقد على حساب المشاريع او التأمين الصحي ولا يشمل العمل الذي يتقاضى اجراً يومياً . وهنا اخذ بمفهوم واسع للموظف العام ولم يشترط دائمية الوظيفة التي يشغلها الشخص لإكتسابه صفة الموظف العام، وذلك لإضفاء صفة الموظف على الشخص الذي يشغل وظيفة مؤقتة بما في ذلك الموظف المعين براتب شهري مقطوع او بعقد على حساب المشاريع او الامانات او التأمين الصحي¹.

ج - التعريف القضائي للموظف العام.

يعرف مجلس الدولة الفرنسي الموظف العام بأنه الشخص الذي يشغل وظيفة دائمة في كادر مرفق عام.

وحسب هذا التعريف يلاحظ ان القضاء الاداري الفرنسي يطلب توافر شرطين اساسيين لإكتساب الشخص صفة الموظف العام وهما: شغل وظيفة دائمة والتثبيت في الدرجة .

¹ - المصدر نفسه، ص 19 26.

اما محكمة العدل العليا الاردنية فعرفت الموظف العام على انه الشخص الذي يعهد اليه بعمل دائم في خدمة مرفق عام تديره الدولة او احد الاشخاص الاقليمية او المؤسسات العامة.

وبهذا التعريف القضائي للموظف العام فإن القضاء الاداري الاردني يشترط توافر شرطين لإكتساب الشخص صفة الموظف العام، وهما ديمومة الوظيفة والخدمة الدائمة في مرفق عام تديره الدولة ذاتها (المرافق العامة الوطنية) أو الهيئات اللامركزية الاقليمية (المجالس القروية والمجالس البلدية) او ان يكون هذا العمل الدائم لدى مؤسسة عامة.

المطلب الثاني: علاقة الموظف بالدولة وطبيعتها

أ - التكييف القانوني لعلاقة الموظف بالدولة .

التحاق الموظف العام بالعمل وقيامه بالمهام الوظيفية الملقاة على عاتقه تقتضي قيام علاقة قانونية بينه وبين الادارة لتي يتبعها وهذه العلاقة هي التي تحدد حقوق وواجبات طرفيها وهم الموظف العام والادارة العامة.

اولاً: موقف التشريع الفرنسي من تلك العلاقة

استقر الفقه القضاء الفرنسي على ان الموظف العام يشغل مركزاً نظامياً لائحيّاً وليس تعاقدياً وقتن ما استقر عليه في مواد قانون الخدمة الفرنسي.

ثانياً: موقف التشريع الاردني

لم تتعرض الانظمة الوظيفية الاردنية لموضوع تكييف العلاقة القانونية التي تربط الموظف بالدولة فقد القت بهذه المهمة على عاتق القضاء الاردني التي صرح بأن علاقة الحكومة بموظفيها ليست علاقة تعاقدية بل هي علاقة تنظيمية تحكمها القوانين والانظمة وان للحكومة الحق دائماً في تعديل هذه العلاقة بوضع تشريع حسبما يقتضيه الصالح العام¹.

وقضت في حكم آخر ان علاقة الموظف بالحكومة علاقة تنظيمية لا تعاقدية ولذلك فإن

مقتضى سير الحياة الادارية تضمن حسن اداء الخدمات العامة.

¹ - حشيش عبد الحميد كمال: دراسات في الوظيفة العامة مرجع سابق، ص 35.

كذلك استقر الفقه والقضاء على أن علاقة الموظف بالوظيفة هي علاقة تنظيمية يحددها نظام الخدمة المدنية ويأخذ القضاء النظامي الاردني بهذا التكييف.

وقضت محكمة التمييز أن علاقة المستخدم لدى وزارة الاشغال براتب شهري مقطوع من مخصصات المشاريع هي تنظيمية بالحكومة لا علاقته تعاقدية ولو عين في الاصل عاملاً بالمياومة وكانت علاقته بهذا الوصف تعاقدية فيعتبر رضاه بعد ذلك بأن يكون مستخدماً براتب شهري رضاه منه بتغيير علاقته من تعاقدية إلى تنظيمية خاضعه لأحكام نظام الموظفين

ب - طبيعة علاقة الموظف بالاداره (الدولة)

سبب إختلاف الفقه حول تكييف علاقة الموظف بالاداره بين كونها تعاقدية وتنظيمية هو إختلاف التطبيق في النظام اللاتيني عنه في النظام الانجلو سكسوني الذي استقر على أن رابطة الموظف تخضع للقواعد الخاصة بتنظيمها القواعد التي تربط بين الافراد في الحياه العادية حين يضع بعضهم عمله في خدمة الآخرين. ففي انجلترا مثلاً كان الموظف يعتبر في خدمة الملك الشخصي ويضطر كل ملك إلى إصدار أوامره بإبقاء الموظفين في مناصبهم وإلا انتهت خدمتهم بزوال الملك السابق. لذلك طبيعة علاقته تكون على النحو التالي:

**** التكييف التعاقدي.** حيث إختلف الفقه حول طبيعة العقد الذي يربط الموظف بالاداره وما إذا كان عقداً خاضعاً للقانون العام أم القانون الخاص على النحو التالي:

أ - علاقة الموظف بالاداره علاقته تعاقدية خاصة وهذا التكييف ساد في القديم حيث لم يكن عقد الوظيفة يختلف عن باقي العقود المدنية فكانوا يعتبرون عقد الموظف بمثابة عقد وكالة عادية في حالة الاتفاق على قيام الموظف بعمل ذهني أو قانوني أو عقد عمل أو إجارة أشخاص عند قيام الموظف بعمل مادي بحت. وقد تعرض هذا التكييف للانتقاد.

ب - علاقة الموظف بالاداره علاقته تعاقدية عامه: يمنح العقد الاداري للاداره سلطات وإمميزات في مواجهة المتعاقد معها لا مثل لها في العقود المدنية والخاصة فليس له حق الاعتراض أو طلب فسخ العقد وقد تعرض هذا التكييف أيضاً للانتقاد.

لذلك فإن التكييف التعاقدي لا يتفق مع طبيعة علاقة الموظف بالاداره ومع متطلبات إستمرارية سير المرفق العام والصالح العام.

**** التكيف التنظيمي.** بعد الانتقادات التي لحقت بالتكيف التعاقدى ساد لدى الفقه والقضاء المعاصرين التكيف التنظيمي الذي يعتبر الموظف إزاء الإدارة في وضعيه نظاميه عامه يخضع للقوانين واللوائح التي تنظم علاقة الموظفين بالدولة.

وينتج عن ذلك أن تولي الموظف للوظيفة تتم بصدر قرار التعيين عن السلطة المختصة ولا يتوقف أثرها القانوني على الرضا المتبادل بين الإدارة والموظف لان الموظف وإن يكن تعيينه مسبقاً بطلب منه فهو يخضع منذ تعيينه للقانون الذي يوضح إحداث الوظائف العامة ويحدد اختصاصاتها وبين حقوق الموظف وواجباته والقواعد التي تحكم تأديبه وتنظيم حياته الوظيفيه بصفة عامه وليس له أن يناقش في حقوقها ومنافعها بغض النظر عن الشخص الذي يشغلها.

وعليه فإن قرار تعيين الموظف لا يشكل عقداً بين طرفين وللمحاكم أن تهمل من متته كل ما هو مخالف للقانون كما لا يكون للموظف أي حق مكتسب في استمرار الانظمه المتعلقه بالوظيفه فهي قابله للتعديل والتغيير حسبما تقتضيه المصلحه العامه. ويترتب على علاقه النظاميه النتائج التاليه:

1- حق السلطة الاداريه تعديل القوانين واللوائح المنظمه لاحكام الوظيفه دون رضاء الموظف أو قبوله. إلا أنه لا يجوز المساس بمركز الموظف القانوني أو الانتقاص من حقوقه وإمتهيازاته بقرار إداري فردي.

2- حق السلطة الاداريه في إصدار القرارات التنظيميه اللازمه لحسن سير العمل الاداري دون مشاركته أو قبول من الموظف العام.

3- بطلان كل إتفاق بين الموظف والاداره يخالف القانون والانظمه بإعتبارها قواعد أمره تتعلق بالنظام العام.

4 - على الموظف العام الامتناع عن القيام بواجباته أو مشاركته في إضراب أو تقديم إستقالته جماعية، لأن السبيل لمقاومة ما تتخذه الاداره من إجراءات يتمثل في الطعن أمام القضاء أو التظلم لدى السلطة الاداريه المختصة أو الرئاسيه.

أما إجتهاد محكمة العدل العليا إستقر على أن علاقة الموظف بالاداره علاقه نظاميه تحكمها القوانين والانظمه

المبحث الثالث: أشكال الرواتب والاجور

تنوعت أشكال الاجور وتغيرت مع تطور الزمن. وأصبحت في الوقت الحالي تأخذ صوراً وأشكالاً متعددة، بحيث أصبح العاملون يتقاضون أجورهم بأشكال مختلفة وتبعاً لطرق وأساليب متباينة تحددها الاتفاقيات أو عقود العمل، وغالباً ما يرغب كل من العمال وأصحاب العمل اللجوء إلى شكل للاجور يلبي رغبتهم المشتركة. وتختلف رغبات الطرفين بحسب ظروف العمل وشروط السوق. إذ يميل العمال عادةً إلى الحصول على أجر مضمون في حالة الركود الاقتصادي، ويرغبون بربط الاجر بالانتاج في حالة الراج، وكذلك أرباب العمل. ولكن قد لا تتفق رغبات الطرفين دائماً وفي مختلف الظروف وقد تدفع الاجور نقداً أو عيناً أو أسبوعياً أو شهرياً. وقد دأب رجال الاعمال وعلماء الاداره على السعي المتواصل لابتكار أشكال للاجور تحقق أرباحاً أكبر لأصحاب العمل، وترفع في الوقت نفسه أجور العمل أيضاً.

ومن اهم اشكال الاجور قديماً وحديثاً:-

اولاً:- الاجور من حيث نوعيتها.يقوم هذا التصنيف على اساس وحدات الدفع ويمكن تمييز شكلين للاجر وهي:

١ - الاجر العيني:- هو كل ما يحصل عليه العامل من غذاء وملبس ومسكن أو نسبه من المحاصيل الزراعيه او الصناعيه وأي خدمات ومنافع اخرى، وهذا كان متعاملاً به زمن نظام الطوائف والرق حين كان العامل يتسلم اجره على شكل غذاء و كساء... الخ وكانت هذه الاجور تمثل نسبه صغيره من الاجر النقدي. إلا ان نمو الحركات العماليه والنقابييه وظهور الافكار الاشتراكيه وتدعيم حقوق العمال ادى الى تطور ونمو الاجور العينييه بحيث توسعت هذه الاجور حتى شملت مختلف المزايا الاجتماعيه والصحيه. ويلاحظ ان بعض هذه الخدمات قد تمنح مقابل ائتمان رمزيه لا تمثل حقيقه تكاليفها الفعليه ولا تزيد عن جزء صغير وبسيط من هذه التكاليف وبذلك ليس هناك تعارض بين تحصيل هذه الائتمان او الاجور الرمزيه وبين اعتبارها مدفوعات او اجور عينييه تمنح للعامل. وقد برز هذا النوع في اوربا الغربيه قبيل الثوره الصناعيه الا ان تطبيقه تراجع كثيراً في الوقت الحاضر ويتركز بشكل اساسي في القطاع الزراعي فيما يشكل جزءاً يسيراً من تعويضات العاملين تحت بند المزايا العينييه في المؤسسات الصناعيه.

ب) الاجور النقديه: وهو النوع التقليدي للاجر، وهو الاجر الذي ساد بصوره عامه في ظل نظام العمل بالاجر ويمثل مختلف المدفوعات النقديه التي يتلقاها العاملون نظير خدماتهم وجهودهم في العمليه الانتاجيه.

والاجر النقدي يتيح للعامل حرية التصرف بما يتسلمه من أموال كيفما يشاء وفي أي وقت يريد، كما يسمح له بالادخار أو تحويل قسم منه للاستثمار¹.

ثانيا: الاجور حسب قوتها الشرائيه

وهذا التقسيم قائم على اساس القوه الشرائيه للاجر النقدي وهو عباره عن الاجر النقدي مقسوماً على المستوى العام للأسعار .

وهذه الاجور تقسم إلى :

1 - الاجر الاسمي: وهو المبلغ الذي يتسلمه العامل او المواطن لقاء الجهود التي يبذلها في العمليه الانتاجيه حيث ان صاحب العمل لا ينظر الى الاجر الا من الناحيه الاسميه فقط بمعنى أنه ينظر إلى قيمه التي يدفعها للعامل .

أما العامل لا يهتمه الاجر النقدي بقدر ما يهتمه مقدار ما يحصل عليه بهذا الاجر من السلع والخدمات². بمعنى ان رفاهيه العاملين تعتمد ليس فقط ما يحصلون عليه من دخول نقديه او اسميه بل على المقدره الشرائيه لهذا الدخل وعلى كميّه السلع والخدمات التي يمكن شراؤها بهذه الدخول.

2 - الاجر الحقيقي: المقصود به مقدرة الدخل على اشباع الحاجات الاساسيه للعامل او مقدار السلع والخدمات التي يمكن شراؤها بالاجر الاسمي.

¹ - حجاج، حسن: سياسات الاجور في العراق مرجع سابق ص 19 20.

² - الحسون، بدر: هيكل ومحددات الاجور في الصناعة الفلسطينية واثرها على القدرة التنافسية مرجع سابق ص 22 24.

وهذا النوع من الاجور يمثل محور اهتمام العامل باعتباره المحدد الاساسي لمستوى المعيشة التي يجب ان يعيشها لذا فهو لا يهتم بكون اجوره الاسمي عالياً او منخفضه بقدر ما تكون القوة الشرائية لهذه الاجور عالياً او منخفضه.

وكثير من الدول تعمل على رفع القوة الشرائية للأفراد من خلال تثبيت اسعار كثير من السلع، او من خلال تحديد الاجور النقدي تبعاً للظروف والاحوال الاقتصادية السائدة ومن خلال زيادة معدلات ومستويات الاجر بنسبه تزيد عن نسبه الزيادة في اسعار السلع والخدمات.

وقد تعددت النظريات في تحديد العلاقة بين الاجر الاسمي والاجر الحقيقي منها: نظريات كينز، ودفلوب، وكاليكي، ومعظم هذه النظريات توصلت الى ان قيمه الحقيقيه للاجور لها اثار متناقضه من خلال دوره الاقتصادي.

ثالثاً: الاجور حسب طبيعتها

تشكل الاجور أهميه في نظريتي التوزيع والانتاج، فهي جزء من الدخل من جهة وجزء من تكاليف الانتاج من جهة أخرى وهذا له أثر مباشر على مستوى أسعار المنتجات، وتقسم إلى قسمين :-

1 - الاجر كدخل :- يمثل الاجر المستلم احد عناصر الدخل الاساسيه لكثير من العاملين، اذ ان الاجر المستلم يحدد الى درجه بعيدة المستوى المعيشي لهؤلاء الافراد من خلال تحديد نوعيه المسكن والملبس والغذاء الذي يمكن لهم ان يتمتعوا به .

وان هذا الدخل وخصه في الدول الراسماليه التي يعتمد فيها سوق العمل على عوامل العرض والطلب يكون اكثر تذبذباً منه في الدول التي تعمل الدوله فيها على التحكم في سوق العمل وبالتالي على مستويات الاجور خلال فترات الركود والرواج الاقتصادي.

2 - الاجر كتكلفة

ان اهتمام رب العمل بالاجر نابع عن كونه يمثل احد عناصر التكلفة الرئيسيه وخصوصاً على الانشطه الاقتصاديه التي تعتمد على عنصر العمل بشكل كبير، وإن هذه

الاجور، اضافة للاجور النقدية من جميع المدفوعات الاخرى المقدمة على شكل ضمان اجتماعي وتعويضات وتأمينات ومنافع وخدمات تعتبر تكاليف عمل غير مباشرة.

اما تكاليف العمل المباشرة فتتكون من تكاليف المواد الاولية المباشرة والمواد نصف مصنعه والتجهيزات الاخرى، وإرتفاع الاجور يؤثر على تكاليف الانتاج وبالتالي أي إرتفاع في معدلات الاجور دون اي زيادة في حجم الانتاج وانتاجية العاملين، سيؤدي الى إرتفاع هذه التكاليف، مما يؤثر بدوره على هامش الربحية.

رابعاً: الاجور من حيث محتواها.

وهذا ظهر في الاقتصاديات الحديثه التي يخضع الدخل فيها للضرائب والاقتطاعات ويقسم الاجر الى قسمين: -

1- الاجر الاجمالي: وهو عبارة عن جميع ما يستلمه العامل او المستخدم من مدخولات نقدية ومزايا عينية قبل خصم استقطاعات سواء أكان هذا الاجر نقدي ام حقيقي.

2_ الاجر الصافي: وهو عبارة عن الاجر الاجمالي بعد تنزيل جميع الاستقطاعات كضريبة الدخل والضمان الاجتماعي والتقاعد وغير ذلك من الاستقطاعات اي ان هذا الاجر يمثل ما يستلمه العامل في يده.

خامساً: الاجور حسب آلية الدفع.

وهذا النوع من التقسيم يعتمد على أن أجر العامل يكون مرتبطاً بإنتاجيته وكفاءته في الانتاج ويقسم الى قسمين: -

ا) الاجر حسب الوقت أو الزمن. وهو الاجر الذي يدفع للعامل مقابل عدد ساعات العمل اليومية او الاسبوعية بغض النظر عن مقدار مساهمته في الانتاج .

ولهذا أجر الزمن أو الوقت يعد أفضل تعبير عن ثمن العمل وقيمة قوة العمل بحيث يضع العامل نفسه تحت تصرف رب العمل للقيام بأعمال محدده في مده زمنية معينه تسمى وقت

العمل لقاء أجر محدد، ويتم تحديد أجر ساعة العمل، ثم يحسب أجر العمل بقدر الوقت المتفق على بقاءه في العمل، وهذا الأسلوب يلائم أصحاب العمل من عدة نواح، فهو يمكنهم من التحكم بالوقت الذي يدفعون مقابل أجره بحسب حاجتهم، كما يمكنهم من إطالة يوم العمل إذا أرادوا، وقد يرغب العمال في الحصول على دخل أعلى فيضطرون إلى العمل ساعات أكثر. وغالباً ما يتم تحديد سعر متدن لساعات العمل العادية، وسعر أعلى لوقت العمل الإضافي¹.

ب الاجر حسب القطعة وهنا اجر العامل يعتمد على مقدار ما يبذله من جهد في العملية الانتاجية، وهذه الطريقة ربما تشكل اساساً سليماً في ايجاد وتوضيح العلاقة بين الاجور و الانتاجية بالرغم من ان هذا النوع يقل تطبيقه بشكل عام في معظم الدول خاصة في الوظائف الحكومية لارتباطها بانظمة وقوانين تطبق على الجميع دون استثناء فيما يتعلق بساعات العمل والاجور المدفوعة للعاملين حيث يتم الاخذ بعن الاعتبار المستوى التعليمي للعاملين ومستويات الخبرة بشكل اساسي. كذلك لاحظ أصحاب العمل وعلماء الاداره أن أجر الوقت لا يعطي العامل أي حافز لزيادة وتيرة العمل وزيادة العمل والانتاجية، وغالباً ما يحتاج صاحب العمل إلى تطبيق نظام دقيق للرقابة من أجل تحقيق هذا الهدف، مما يزيد من أعبائه المالية لضمان الاستغلال الكامل لوقت العمل. لذلك أدخل أسلوب جديد لحساب الاجر وهو أجر القطعة. وفي مرحله معينه حل أسلوب أجر القطعة محل أجر الوقت، أما اليوم فقد تمت العوده الى التوسع في أسلوب أجر الوقت لأن إدخال التقنيات العصريه والالات ذاتية الحركة جعل وتيرة العمل وشدته محددتين مسبقاً بمتطلبات الآله وليس العامل نفسه².

¹ - حبيب ، مطانيوس: الآثار الاقتصادية لاختلال العلاقة بين الاجور وتكاليف المعيشة، آفاق استراتيجية 2004 .

<http://www.arab-ency.com/index.php?module=pnencyclopedia@func=display-term@=265>

² - الحسون، بدر: هيكل ومحددات الاجور في الصناعة الفلسطينية واثرها على القدرة التنافسية مرجع سابق ص 25 26.

3 - أجر الحوافز .

نظام الحوافز هو نظام تشجيعي لتحفيز العمال لتحسين الأداء خلال العملية الانتاجية ولهذا النظام إيجابيات، حيث يؤدي إلى زيادة إرتباط العامل بعمله ويستخدمه في إشباع حاجاته، وبه يتمكن المجتمع من تحقيق معدلات عالية للنمو، وأستخدم هذا النظام في الانظمة الاقتصادية المختلفة. ففي النظام الرأسمالي، أتبع نظام الاجور التشجيعية كحافز لدفع العامل على زيادة الانتاج. وفي النظام الاشتراكي، أستخدم نظام الحوافز لتحقيق أهداف الانتاج وتوزيع الدخل كونه يقوم على الملكية الجماعية لوسائل الانتاج، وبالتالي يساهم في إشباع الحاجات المادية والثقافية والانتاجية للمجتمع¹.

وإمتاز العصر الحديث بتدخل السلطات العامة والنقابات في تحديد حد أدنى للاجور، مما قاد رجال الاعمال وعلماء الاداره إلى إستنباط شكل آخر من أشكال الاجور وهو أجر الحوافز، الذي يتلافى المساوىء التي تتجم عن أجر القطعه أو أجر الوقت وهو شكل معدل منهما، يؤدي في نفس الوقت إلى زيادة الانتاج وتحسين أجور العمل، إضافة إلى زيادة أرباح أصحاب العمل وزيادة مرونة العمل في مؤسساتهم. أما القواسم المشتركة بين أجر الحوافز بمختلف أساليبه، والانظمة المعمول بها، تكمن في أنها تنطلق من تحديد معدل أداء متوسط للعمال، ومن تحديد أجر أساسي للعمل (بحسب الوقت أو القطعه). فأجر الحوافز هو بمنزلة أجر إضافي عن الانتاج الذي يتجاوز معدل الاداء المتوسط المحدد².

¹ - طاقة محمد حسين عجلان: إقتصاديات العمل عمان دار إثراء للنشر والتوزيع 2008. ص119.

² - محروس أيمن : التعويضات والاجور سبيل الاداره الناجحه 2005/6/29.

الفصل الثالث

المبحث الاول: ضريبة الرواتب والاجور في فلسطين وعلاقتها بضريبة الدخل.

المطلب الاول: تطور الضريبة على الرواتب والاجور في فلسطين وعلاقتها بضريبة الدخل.

المطلب الثاني: تطور ضريبة الرواتب والاجور في القوانين الضريبية المطبقة في

فلسطين من عام 2004 وحتى 2007 والتغيرات التي طرأت عليها.

المبحث الثاني: طبيعة الضريبة على الرواتب والاجور ومصدرها القانوني والواقعة المنشئة

لها وخصائصها وصورها وشكل الايرادات الخاضعة لها.

المطلب الاول: طبيعة الرواتب والاجور ونطاقها والمقصد القانوني والواقعة المنشئة لها .

أ - طبيعة الايرادات الخاضعة للضريبة .

ب - المصدر القانوني للايرادات الخاضعة للضريبة على الرواتب والاجور

والواقعة المنشئة لها.

ت - معايير تحديد الدخل الخاضع للضريبة .

المطلب الثاني: خصائص ضريبة الرواتب والاجور.

المطلب الثالث: صور الايرادات من الدخل الخاضعة لضريبة الرواتب والاجور في ظل

قوانين ضريبة الدخل المطبقة في فلسطين من عام (2004- 2007)

وشكلها.

أ - صور الايرادات في ظل قوانين ضريبة الدخل .

ب - شكل الايرادات الخاضعة لضريبة الرواتب والاجور

المبحث الثالث: كيفية احتساب وتقدير ضريبه الرواتب والاجور وتقديم الاقرار الضريبي لها.

أولاً التنزيلات

ثانياً - الاعفاءات

ثالثاً التقاص من الضريبة

المبحث الرابع: * - التهرب من ضريبة الدخل على الرواتب والاجور.

* - موقف الفقه والقضاء من ضريبة الرواتب والاجور.

الفصل الثالث

المبحث الاول: ضريبة الرواتب والاجور في فلسطين وعلاقتها بضريبة الدخل.

المطلب الاول: تطور الضريبة على الرواتب والاجور في فلسطين وعلاقتها بضريبة الدخل.

أسفرت الاتفاقيات السياسية بين منظمة التحرير الفلسطينية وإسرائيل على دخول السلطة الوطنية عام 1994 إلى الأراضي الفلسطينية وتوقيع إتفاقيات إقتصادية ما بين السلطة وإسرائيل ومن تلك الاتفاقيات إتفاقية باريس الاقتصادية، وهذه الإتفاقية حددت دورها طبيعة التعامل مع الامور الاقتصادية بين الطرفين وصلاحيات السلطة الوطنية من الناحية الاقتصادية ومنها القوانين الضريبية وتعهدت السلطة الوطنية بموجب هذه الإتفاقية على تطبيق قوانين ضريبة الدخل قائمه عند إستلام السلطة الوطنية على أن لا يشمل هذا التعهد الاوامر العسكريه والتعديلات الاسرائيليه حيث تعهدت بتطبيق قانون ضريبة الدخل الساري المفعول قبل عام 1967 وهو قانون رقم 25 لسنة 1964 بحيث يصبح هذا القانون قانوناً فلسطينياً بصوره تلقائيته، ولكن هذا لا يوجب عدم إجراء التعديلات اللازمه عليه¹. وفي عام 1997 قام المجلس التشريعي بإقتراح مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وتم إضافة تعديلات خاصه بإعفاءات شخصيه وعائليه وإجتماعيه لهذا القانون، إلى أن صدر قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لعام 2004 وبهذا القانون تم توحيد العمل بالقانون الضريبي لاول مره ما بين الضفة وغزه، وأصبحت الضريبة على الدخل تشمل جميع الدخول على كل الاشخاص التي تمتد لها سيادة الدوله سواء من كان داخل الدوله أو خارجها.

وأصبحت الضريبة في فلسطين تفرض على مجموع الدخول بما يعرف بالضريبة الموحده لضريبة الدخل، أي يتم فرض ضريبه واحده على مجموع دخل المكلف بغض النظر عن مصدر هذا الدخل سواء كان من الرواتب والاجور أو الارباح أو العقارات أو غيره وهذا ما نصت عليه الماده الثانيه في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004.

¹ - نجم منذر: ضريبة الدخل الفلسطينية ما بين الحاضر والمستقبل، رام الله، جالكسي للخدمات الاستشارية، 1995. ص43.

وكذلك الاردن إستخدم النظام الموحد لضريبة الدخل أما في بعض الدول فقد عرفت الضريبة النوعية على الرواتب والاجور والارباح التجارية والصناعية مثل النظام المصري والنظام الفرنسي عام 1948 والنظام السوري واللبناني ومصر فيطبق النظام النوعي حيث تفرض الضريبة على نوع واحد من الدخل أو بصفه مستقلة لكل نوع منها:

- 1 - ضريبة الرواتب والاجور ويخضع لها مصادر الدخل الناتج من العمل.
- 2 - ضريبة الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ويخضع لها مصادر الدخل الناتجة من إمتزاج العمل برأس المال.
- 3 - ضريبة ريع الاموال المنقولة ويخضع لها مصادر الدخل الناتج من رأس المال فقط.

أما في القوانين المطبقة في فلسطين فإنه يتم الجمع بين مصادر الدخل المختلفة ويخضعها للضريبة بغض النظر عن مصدرها سواء من العمل أو من رأس المال. ولهذا نلاحظ ان الرواتب - والاجور تقع ضمن الاوعية الخاضعة لضريبة الدخل. وفي القانون الضريبي الفلسطيني لم يسمي ضريبه خاصه بالرواتب والاجور وإنما كانت الرواتب والاجور من ضمن الاوعية الخاضعة لضريبة الدخل، وحسب هيكلية ضريبة الدخل الفلسطينية فإن الاوعية الخاضعة لها هي:

- 1 - الدخول المتأتية من الشركات، والمقصود بها الشركات الكبيرة.
- 2 - الدخول المتأتية من المهن، والمقصود بها الدخل الناتج عن إشتغال المكلف لحساب نفسه في المهنة أو التجاره أو الصناعة التي يعمل بها وليس لحساب غيره، لانه إذا زاول العمل لحساب غيره وكانت علاقته تتصف بالتبعيه المنصوص عليها في عقود العمل فإن الدخل يخضع لضريبة الرواتب والاجور، اما إذا عمل لحساب نفسه فإنه ملزم بتقديم حساباته السنويه ودفع الضريبة المستحقة عليه بشكل شخصي¹.

¹ - السلامين، ياسر وعبد الرحمن الدقة: المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين مرجع سابق ص 110.

3 - الاقتطاعات من الاجور + خصم المصدر من القطاع الخاص.

4 - الرواتب والاجور لموظفي القطاع العام.

ومن هنا جاءت أهمية هذا البند وهو الرواتب والاجور وارتأينا تسليط الضوء عليها باعتبارها تضم اجور معظم العاملين في القطاع الخاص إضافة إلى أنها تضم رواتب موظفي القطاع العام من الحكومه ومؤسساتها.

وبهذا فإن أهمية الضريبة على الرواتب والاجور تتبع من أهمية ضريبة الدخل وتطورت ضريبة الدخل على الرواتب والاجور مع تطور ضريبة الدخل الفلسطينية لذلك هناك علاقه بين الدخل والاجور من حيث:-

1 - أن الاجور تعتبر المصدر الرئيسي للدخل وخاصة للنفقات التي تحصل على دخلها من الاجور من ذوي الدخل المحدود¹.

2 - بالنسبة للشركات والمنشآت الهادفة للربح يمثل الاجر عنصراً أساسياً من عناصر التكلفة ويؤثر على أرباحها².

3 - وأهمية الاجر للدولة حيث أنه يشكل جزء كبير من نفقاتها وأي زياده في النفقات من الضروري أن تواجه زياده في الايرادات.

وفي فلسطين فإن أهمية الاجور تتبع من تضخم عدد الموظفين الحكوميين نسبة إلى عدد السكان فيها مقارنة مع حداثة دخول السلطة ومقارنة مع الدول النامية مثيلاتها، حيث بلغ عدد الموظفين في عام 2004 (165) ألف موظف وتزايدت في الاعوام اللاحقة له. ويتقاضون رواتب تقدر ب 120 مليون دولار شهرياً في حين أن الجبايه الشهريه للحكومه بلغت 30 مليون دولار

¹ - إسماعيل، محمد أحمد: ما الأولوية اصلاح الرواتب ام التدريب والتأهيل 2008 /2/29
<http://www.hrdiscussion.com/hr.html>

² - حجاج حسن: سياسات الاجور في العراق مرجع سابق ص18.

شهرياً واهمية أجورهم ورواتبهم تتبع أيضاً من أن هؤلاء الموظفين يعيلون حوالي ربع سكان الضفة والقطاع¹ هذا عدا عن رواتب القطاع الخاص. ونلاحظ أن نسبة مساهمة ضريبة الدخل الفلسطيني في الإيرادات العامة لا تتجاوز سنوياً 8%-10%² وهذه النسبة مقبولة نوعاً ما مقارنة مع نسبة إيرادات ضريبة الدخل في الدول النامية والتي تتميز بضعف حصيلة الضريبة من ضريبة الدخل ولا تتجاوز نسبتها أكثر من 15% من الإيرادات العامة لهذه الدول في حين أنها تتجاوز 30%-50% في الدول المتقدمة³.

- علاقة الضريبة بالرواتب:

لان الضريبة تنشأ في مجتمعات وبيئات سياسية واجتماعية واقتصادية مختلفة ومتفاوتة فمن الطبيعي ان النظام الضريبي يتأثر في هذه البيئات ويؤثر بها فالنظام والواقع الاقتصادي السائد في مجتمع ما يؤثر في شكل النظام الضريبي ومكوناته⁴، فعلى سبيل المثال في الدول الصناعية المتقدمة التي يتمتع افرادها بمستويات عالية من الدخل، نجد ان اعتمادها في النظام الضريبي يركز على الضرائب المباشرة وخاصة ضرائب الدخل، التي تشكل ضريبة الرواتب والاجور جزءاً منها، بينما لو نظرنا الى الدول المتخلفة اقتصادياً والفقيرة التي يجني افرادها دخولاً متوسطة ومنخفضة فإنها تركز في نظامها الضريبي على الضرائب غير المباشرة كضريبة الاستهلاك والرسوم الجمركية.

¹ - يونس محمد : اعط الموظف اجره قبل جفاف عرقه صحيفة الحياة، رام الله، 2006/4/26.

² - السلامين ، ياسر غازي : آثار دمج دائرتي ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة أبو ديس ، جامعة القدس، 2003. ص 28 .

³ - مصطفى، حسن سلمان: المالية العامة عمان دارالمستقبل للنشر والتوزيع مرجع سابق ص 105.

⁴ - حجازي المرسي السيد: النظم الضريبية، الاسكندرية الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، 1998. ص 12 - 15.

وبسبب التغيرات التي طرأت على اهداف الضريبة، مثل الاهداف الاقتصادية بجانب اهدافها تمويل النفقات العامة، فقد تاثرت النظم الضريبية بالهيكل الاقتصادي في المجتمع، ونلاحظ العلاقة بين المستوى الاقتصادي والمتمثل في مستوى الدخل الفردي فيها وبين دور الضرائب المباشرة وغير المباشرة في تمويل النفقات العامة يكون كالتالي:

ان الدول التي تمتاز باقتصاد متخلف ومعدل الدخل الفردي فيها منخفض فإن تحصيل الضرائب المباشرة اقل من تحصيل الضرائب غير المباشرة، ولكن الدول التي تمتاز بنظام اقتصادي متقدم والافراد فيها يحققون دخولاً مرتفعاً فإن التحصيل من الضرائب المباشرة اكثر من الضرائب غير المباشرة، وهذا يدل على ان النظام الاقتصادي يؤثر على الهيكل الضريبي، فالدول ذات الاقتصاد الجيد تعتمد على الضرائب المباشرة في هيكلها الضريبي اما الدول التي تمتاز بنظام اقتصادي متخلف تعتمد على الضرائب غير المباشرة، وبما أن ضريبة الرواتب والاجور هي جزء من الضرائب المباشرة فإنها تؤثر على الهيكل الضريبي للدولة، وحجم الايرادات منها يحدد نوعية الدولة إذا كانت متقدمة أو متخلفة.

المطلب الثاني: تطور ضريبة الرواتب والاجور في القوانين الضريبية المطبقة في فلسطين من عام 2004 وحتى 2007 والتغيرات التي طرأت عليها.

طبق قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لسنة 1964 على الضفة الغربية وكافة التعديلات العسكرية التي وضعتها سلطات الاحتلال الاسرائيلي لتعديل العديد من بنود القانون الاردني أعلاه والقانون البريطاني رقم 13 لعام 1948 ومنذ إنتقال المسؤولية الاداريه عن الاراضي الفلسطينية التي كانت خاضعه لسلطات الاحتلال العسكري الاسرائيلي إلى السلطة الوطنية الفلسطينية بموجب الاتفاقيات الموقعه مع الجانب الاسرائيلي سنة 1993، تم فيها نقل صلاحيات إدارة المناطق الفلسطينية الى السلطة الوطنية ومنها صلاحيات الضرائب التي نص عليها إتفاق باريس الاقتصادي سنة 1994 والغيت كافة الاوامر العسكريه الخاصه بالضرائب وجبايتها، وادخلت مجموعه من التسهيلات والتعديلات التي أقرها مجلس الوزراء الفلسطيني عام 1995

منها الاعفاءات العائليه والشخصيه¹، وكان لضريبة الدخل على الرواتب والاجور من القطاع العام والقطاع الخاص النصيب الاكبر في تلك القوانين وذلك لاهميتها بالنسبة للسلطه الوطنيه من حيث مقدار الايرادات فيها والنفقات عليها. لذا سيتم إستعراض التغييرات والتطورات على على ضريبة الرواتب والاجور في القوانين الضريبية المطبقة في سنوات الدراسة (2004-2007) كما يلي:

أولاً: قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964

فرضت الضرائب في فلسطين بصوره رسميه ومنتظمه منذ الاحتلال البريطاني ومع نهاية فترة الانتداب كانت هناك عدة قوانين تحكم الضرائب في فلسطين ومن بينها ضريبة الدخل على الناتج من العمل ورأس المال وهذه فرضت خلال الحرب العالميه الثانيه ثم نظمت في القانون رقم 13 لعام 1947 وإستمرت في كل من الضفة وغزه إلى أن قامت الحكومه الاردنيه بإصدار قوانين ضريبية جديده لتتنطبق على الوضع في الضفة الغربيه ومن تلك القوانين قانون الضريبه الاردني رقم 25 لسنة 1964 وبقي الوضع في قطاع غزه بدون تغيير حيث أبقت الاداره المصريه الامور الضريبية على حالها كما كانت في عهد الانتداب البريطاني وفي عام 1967 أدخلت تعديلات على القانونين من قبل الاحتلال الاسرائيلي على شكل أوامر عسكريه ومن أهم التعديلات التي أدخلت منذ عام 1975 حتى دخول السلطه الفلسطينيه كانت تعديل معدلات ضريبة الدخل التصاعديه بحيث أصبحت من 5.5%-55% مع تعديل حجم الفئات والإعفاءات مرات عديده وتغيير نظام تحصيل الضرائب خاصه ضريبة الدخل وإستبداله بنظام السلف المحصله سلفاً على عشر دفعات وغيرها من الضرائب الاخرى وكان سعر ضريبة الدخل تصاعدي يتراوح ما بين 5%-55% على كل من الرواتب ودخل المهن وشركات الاشخاص مع وجود بعض الاعفاءات العائليه والشخصيه². وهذا القانون تحدث عن ضريبة الدخل وكيفية تحصيلها

¹ - السلامين، ياسر غازي وعبد الرحمن الدقة: المحاسبه الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين مرجع سابق ص24.

² - صبري نضال رشيد: محاسبه ضريبة الدخل، القدس. جامعة القدس المفتوحه، 1997. ص 34-38.

وبقيت تطبق في الضفة الغربية مع كافة الاوامر العسكريه الاسرائيليه وكافة تعديلاتها لحين صدور قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الموحد في الضفة وغزه.

ففي ماده (5) رقم 1 من الفصل الثالث لقانون الضريبه رقم 25 لسنة 1964 عددت أنواع الدخو الخاضعه للضريبه من مصادرها المختلفه (رواتب واجور وغيرها) لاي شخص من:¹

أ - أرباح أو مكاسب أي عمل أو أي حرفه أو تجاره أو مهنة مهما كانت المده التي جرت فيها ممارسة ذلك العمل أو تلك الحرفه أو التجاره أو المهنة أو الصفه ومن أي معامله أو صفقه منفصله تعتبر بمثابة عمل أو تجاره.

ب -أرباح أو مكاسب (الرواتب والاجور والعلاوات والمكافئات) من أي وظيفه بما في ذلك القيمه السنويه المقدره للسكن أو المنامه أو المأكل أو الاقامه أو أي علاوه أخرى بإستثناء علاوة الاعاشه والسفر ويشترط في ذلك أن تتفق هذه العلاوات في سبيل الوظيفه على أن تنظم أحكام هذه الفقره بتعليمات يصدرها المدير .

ج - المكاسب الناجمه عن أي عقد في المملكه كأرباح المقاولات والتعهدات والعطاءات وعمولات الوكالات وإتفاقيات بدل التمثيل والوساطه التجاريه وما مائل سواء كان مصدرها داخل المملكه أو خارجها.

د - المكاسب الناجمه عن أي إلتزام وكذلك الدخل من أجور وأتعاب تقديم الاستشارات والخبره والاشتراك في التحكيم وما مائل ذلك من أعمال.

و - بدل الخلو والمفتاحيه والشهره.

- الدخول المتأتيه من أعمال التأمين.

ع رواتب التقاعد.

¹ - الأردن. قانون ضريبة الدخل ماده (5) رقم 25 لعام 1964.

أما الدخول المعفاه من ضريبة الدخل في هذا القانون فهي:

1 - صناديق التقاعد والادخار

2 - رواتب ومخصصات الممثلين السياسيين شريطه معامله بالمثل.

3 - رواتب التقاعد التي تدفع للجرحى ولذوي العاهات.

4 - تعويض إعتزال خدمه.

ثانياً: قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004

كان لضريبة الدخل على الرواتب والاجور الحصة الاكبر من مواد هذا القانون وفعلاً أصدر مجلس الوزراء قرار رقم (15) لسنة 2005 لائحة إقتطاع ضريبة الدخل من الرواتب وما في حكمها، تكونت من اثني عشرة مادة تحدثت حول إقتطاع ضريبة الدخل من الرواتب وما في حكمها، أبرزها في المادة الاولى حيث تعرضت لبعض التعريفات منها الرواتب والاجور والمستخدم.

وفي المادة الثانية تحدثت عن الزام ارباب العمل على خصم الضريبة المقدره عند دفعها وتوريدها لدائرة ضريبة الدخل المختصة على ان يتم تقاص اي مبالغ من الضريبة المفروضه على الدخل الخاضع للضريبة للشخص الذي دفع له ذلك الدخل عن السنه التي جرى فيها الخصم. وإذا تخلف عن دفعها تحصل منه كما انها ضريبة مستحقة عليه. وألزمهم بتعبئة سجلات خاصه تتضمن أسماء المستخدمين ورواتبهم والعلاوات والاعفاءات المستحقة لهم وتطبيق الضريبة المستحقة وفقاً لشرائح ونسب تم تحديدها، وغيرها من التعليمات الخاصه بالرواتب والاجور في المادة (30) تحدثت حول إجراءات تحصيل ضريبة الدخل وفي المادة (31) تحدثت عن إجراءات خصم الضريبة من المنبع كما يلي¹:

¹ - فلسطين. : قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المادة (30 31) رقم 17 لسنة 2004. ص 20.

أولاً: يعتبر الشخص المقيم الذي يكون وكيلاً قانونياً أو تجارياً أو فرعاً أو شريكاً لمكلف غير مقيم أو له علاقة تجارية معه مسؤولاً عن القيام بالنيابة عن ذلك المكلف غير المقيم بجميع الأمور والاجراءات المنصوص عليها في هذا القانون بما فيها خصم الضريبة المستحقة وتوريدها لحساب الدائره.

ثانياً: على كل شخص مسؤول عن دفع راتب أو أجر أو علاوة أو مكافئه وما في حكمها، أن يخصم منها عند دفعها الضريبة المقدره وتورد تلك المبالغ للدائره مع كشف مرفق بها وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الدفع.

المبحث الثاني: طبيعة الضريبة على الرواتب والاجور ومصدرها القانوني والواقعه المنشئه لها وخصائصها وصورها وشكل الايرادات الخاضعه لها.

المطلب الاول: طبيعة الرواتب والاجور ونطاقها والمقصد القانوني والواقعه المنشئه لها.

تلعب الرواتب والاجور دوراً هاماً في النشاط الاقتصادي والاجتماعي لكل دولة فهي من أهم عناصر الدخل الخاضعه للضريبة وبهذا تشكل مصدراً إقتصادياً ثابتاً يضمن مردوداً منتظماً، ومتزايداً للخرينه العامه، الشيء الذي جعل ضريبتها من أهم الجبايات المباشره، ونظام الضريبه المتبع في فلسطين هو نظام الضريبه الموحده على الدخل وهذا ما نصت عليه ماده الخامسه من قانون ضريبة الدخل لسنة 2004 (تقرض الضريبه على مجموع الدخل الخاضع للضريبه وبصوره موحده ويتم تطبيق التتزيلات والاعفاءات على مجموع مصادر الدخل المختلفه، وبذلك تقوم بتحديد الايراد السنوي من مختلف المصادر للشخص الطبيعي، ويخضع المجموع لضريبه موحده ذات سعر واحد دون تمييز بين أنواع الدخول سواء كانت مستمده من رأس المال أو من العمل أو من إشراك العمل مع رأس المال) إلا أن هذا النظام يجيز رعاية بعض أنواع الدخول فتحقق عبء الضريبه عليها بإعفاء جزء منها وهذا ما نصت عليه ماده - 31 رقم 2 من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني (ما لم يرد نص على الاعفاء في هذا القانون تكون كافة الدخول المتحققه لاي شخص من أي مصدر كان خاضعاً لضريبة الدخل).

أ - طبيعة الإيرادات الخاضعة للضريبة

تسري ضريبة الرواتب والاجور على الرواتب وما في حكمها ومحله الطبيعي هو اصلاً الاجر الذي يدفع عن خدمات، وقد اُضيف لها القانون مرتبات وإيرادات ليست من كسب العمل مثل الإيرادات المرتبة لمدى الحياة¹ (أقساط التأمين والاحسان المنظم). وتمتاز ضريبة الرواتب والاجور عن غيرها من الضرائب في انها تتناول الإيراد الناشئ من العمل الصرف الذي لا يمتزج بعنصر المال بأي حال من الأحوال ويكون هذا الإيراد ناتج عن عقد العمل المبرم بين الاجير وصاحب العمل مما يجعله إيراداً خاضعاً لضريبة الرواتب، ولا يغير من ذلك ما يتحتم على صاحب الشأن ايداعه كتأمين نقدي في بعض الاحيان لإمكان الالتحاق ببعض الاعمال.

فهذا التأمين وإن كان بالنسبة للعامل رأس مال الا انه ليس من اموال التأسيس التي يقتضيها عادة تعاطي الوظيفة او اداء العمل. ولا يغير من ذلك ايضاً ما يتحتم على العامل استحضاره من عدة او ادوات. فالعامل النجار الذي يعمل في ورشة كأجير يتحتم عليه احياناً ان يستحضر معه العدة التي يعمل بها والبنك الذي يعمل عليه².

لذلك تسري ضريبة الرواتب والاجور على الإيراد الذي يكون مصدره عقد العمل او كما يسميه البعض عقد ايجار الخدمات، ذلك العقد الذي يقرر لصاحب العمل سلطان الاشراف ويلزم العامل بنوع من الخضوع، ولا بد لهذا العامل ان يكون شخصاً طبيعياً وليس شخصاً معنوياً، هذا لو تم استثناء الإيرادات المرتبة لمدى الحياة، مع ان الاصل في الإيرادات المرتبة لمدى الحياة ان تخضع لضريبة المرتبات ولو لم يكن اساسها قائماً على عقد العمل، مثل حالات التعاقد مع شركات التأمين وهذا مطبق في التشريع المصري والتشريع الفرنسي والامريكي، على اساس ان ما تدفعه شركات التأمين للمستأمنين مقابل ما دفعوه لها من اموال للضريبة على اساس الفرق بين ما تدفعه شركة التأمين فعلاً وبين الجزء الذي يعد سداداً لرأس المال³. كذلك

¹ - علي دلاور، ومحمد حمدي النشار : النظم الضريبية في بعض البلدان الرأسمالية والاشتراكية، الاسكندرية (د ن) 1961. ص415.

² - أبو علم منير: ضريبة كسب العمل، جامعة إبراهيم، (د ن) 1953 ص46.

³ - عبد السلام ، محمد سعيد: دراسه نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل بنوعيه ط7 ، (د ، ن)

1968. ص5. أنظر أيضاً" حجازي، المرسي السيد : النظم الضريبية ص416.

تدخل في حكمها الايرادات التي تتصف بالدورية مثل الاحسان المنظم رغم انها ايرادات ليست من كسب العمل. هذا ما يخص الاجور في القطاع الخاص حيث أن العمال الذين يحصلون على ذلك الايراد ويعملون في القطاع الخاص يخضعون لقانون العمل والعلاقة بين العمال والدولة علاقه تعاقدية لذلك يطبق قانون العمل وعقد العمل.

اما ما يخص الرواتب في القطاع العام فإن الضريبة تسري على رواتب الموظفين وما في حكمها من مزايا نقدية وعينية وعلاوات والموظف الذي يحصل على ذلك الايراد ينطبق عليه قانون الخدمة المدنية لذلك يخضعون لهذا القانون وليس لقانون العمل¹.

ب - المصدر القانوني للايرادات الخاضعة للضريبة على الرواتب والاجور والواقعه المنشئه لها.

وتعني الحادثه التي إذا تحققت إستحق معها أداء الضريبة من الممول وهذه الواقعه هي التي تحدد اللحظة التي يصبح بها الممول صاحب الايراد الخاضع للضريبة مدينًا بقيمتها للحكومة، وتحديد هذه اللحظة مهمه لانها تحدد النظام الضريبي الواجب تطبيقه على الممول من حيث السعر والاعفاء وغيرهما، ويبدأ منها سريان التقادم المسقط لحق الحكومة في تحصيل الضريبة.

والواقعه المنشئه أيضاً وضع الايراد تحت تصرف صاحبه، والاسعار الجاريه في تلك اللحظة هي الواجبة التطبيق².

وتعني الواقعة المنشئه أيضاً الاستيلاء الفعلي على الراتب أو الاجر بمعرفة صاحب الحق فيه ويقوم مقام الامتلاك مجرد وضع الاجر تحت تصرف صاحب الشأن أو إدراجه ضمن حسابه الجاري. أي أن مجرد الحق المكتسب في المرتب لا يعتبر وضعاً له تحت تصرف

¹ - حباس موسى شكري: عقد العمل، دراسة تاريخية فقهية قضائية تحليلية ناقضة ، رام الله دار السلام للنشر والتوزيع 1999. ص 15.

² - عبد السلام محمد سعيد: دراسه نظريه وتطبيقه للضريبة على كسب العمل بنوعيه مرجع سابق ص 48 47 43.

صاحبه فوقف صرف المرتب من جانب صاحب العمل يجعل هذا المرتب ليس تحت تصرف الاجير ومن ثم لا يتولد حق الدولة في الضريبه.

ويعتبر الوضع تحت التصرف حراً في حالة الحجز على المرتب تحت يد صاحب العمل ومن ثم يخضع المرتب في هذه الحالة للضريبه.

وتعليل ذلك أن الحجز لا ينفي واقعة وضع الراتب تحت تصرف صاحبه. أي أن الضريبه على الرواتب تصبح واجبه الاداء بمجرد وضع الايرادات تحت تصرف صاحب الشأن ويعتبر وضع الايراد في الحساب الجاري لصاحب الشأن أو الحجز عليه تحت يد رب العمل من قبل وضعه تحت تصرف صاحب الشأن.

لذلك تسري الضريبه بالسعر الساري في تاريخ الوقعه المنشئه للضريبه وليس في تاريخ إستحقاق الايراد. فمثلاً تستحق الرواتب في آخر كل شهر بينما تدفع في أول الشهر التالي، وعلى ذلك فسعر الضريبه الذي يطبق في هذه الحالة هو السعر الساري في أول الشهر وليس السعر الساري في آخر الشهر¹.

وفي النهايه فإن إستيلاء صاحب الشأن على الايراد بقبضه فعلاً أو بوضعه تحت تصرفه هو الوقعه المنشئه لضريبه الرواتب وما في حكمها².

مصدر تلك الايرادات هو عقد العمل الفردي الذي بمقتضاه يتعهد شخص أن يعمل تحت إدارة صاحب العمل أو إشرافه في مقابل أجر معين لمدته محدده أو غير محدده³. لذلك يتم ربط ضريبة الرواتب على الاشخاص الطبيعيين بغض النظر عن جنسياتهم لانه الشخص الوحيد

¹ - علي دلاور ومحمد حمدي النشار: النظم الضريبية في بعض البلدان الرأسمالية والاشتراكية، مرجع سابق ص428.

² - عطية، قدري نقولا: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، الاسكندرية، 1960(د ن) . ص 102

³ - عبد السلام محمد سعيد : دراسه نظريه وتطبيقه للضريبه على كسب العمل بنوعيه مرجع سابق ص 20.

الذي يمكنه أن يرتبط بعقد عمل يترتب عليه خضوعه لرب العمل، لهذا لا تسري ضريبة الرواتب على الشخص الاعتباري¹.

لذلك الاطار القانوني للايرادات من القطاع الخاص هو قانون العمل أما الاطار القانوني للرواتب في الجهاز المدني في فلسطين هو قانون الخدمة المدنية وقانون الخدمة العسكرية في الجهاز العسكري.

ت - معايير تحديد الدخل الخاضع للضريبة .

المقصود بالدخل الخاضع للضريبة او المرشح لان يخضع للضريبة هو وعاء الضريبة وهو عبارته عن مال سواء كان دخلاً أو نفقه أو ثروه ودخل المكلف هنا هو وعاء الضريبة. يتم تحديد مفهوم الدخل من الناحية الضريبية بنظريتين:

١ - نظرية المصدر وتعرف الدخل بأنه كل ثروه جديده نقديه أو قابله للتقدير بالنقود يحصل عليها فرد أو جماعه خلال مده زمنيّه معينه بشكل دوري ويمكن إستهلاكها دون مساس بمصدر الدخل وفق شروط:

أ - أن يكون الدخل نقدياً: أو قابل للتقويم النقدي حتى يعد الايراد دخلاً.

ب - الدوريّه والانتظام.

ج - ثبات العنصر.

د - عنصر المده أو الزمن ويحدد عادةً بسنه كامله حتى يصبح الايراد دخلاً.

و - إستغلال مصدر الايراد حتى لا يصيبه عطب أو تلف للابقاء عليه في كامل خاصته الانتاجيه.

¹ - علي دلاور ومحمد حمدي النشار: النظم الضريبية في بعض البلدان الرأسماليه والاشرافيه، مرجع سابق ص438.

2 - نظرية الاثراء. ويعد دخلاً وفقاً لهذه النظرية كل زياده إيجابيه في ذمة المكلف خلال فتره زمنيه معينه سواء أُنصفت هذه الزيادة بالدوريه والانتظام أم لم تتصف ووفقاً لهذه النظرية فقد توسعت في مفهوم الدخل الخاضع للضريه بحيث شملت كافة الدخول التي تتوافر فيها عناصر الدوريه والانتظام كذلك الدخل الذي يحصل عليه بصفه عارضه مثل جوائز السندات وأرباح الاسهم والكسب من بيع أو شراء عقار¹.

والقانون الضريبي رقم 25 لعام 1964 المطبق في الضفه لم يحدد تعريف واضح للدخل وحتى في القانون المعدل له رقم 57 لسنة 1985 لم نجد تعريف واضح للدخل بل إن المشرع الاردني أورد في ماده (3) من هذا القانون تعداد للدخول التي تخضع للضريه لذلك نلاحظ من نص هذه ماده أن المشرع الاردني قد جاء وسطاً بين نظرية الاثراء ونظرية المصدر حيث أخضع كافة الدخول المتولده من الرواتب والاجور والعلاوات والمكافئات.....الخ في ماده (3) البند 2 فقره (أ) منه والتي تتصف بالدوريه والانتظام لضريبة الدخل وهذا يعني أنه أخذ بنظرية المصدر كذلك تم إخضاع الفوائد والعمولات والخصميات وفروقات عمله من ماده (3) بند 3 فقره (أ) أخضعها لضريبة الدخل بالرغم من أنها لا تتصف بالدوريه والانتظام وإنما زياده في قيمة رأس المال أي أخذ بنظرية الاثراء².

وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 المطبق في فلسطين من 1/1 2005 عرف الدخل الخاضع للضريه في ماده الاولى منه على أنه مجموع الدخول الصافيه بعد حسم الاعفاءات بموجب أحكام هذا القانون. والدخل الاجمالي على أنه مجموع دخول المكلف المحققه من مصادر الدخل المبينه في هذا القانون.

وفي ماده (2) منه حدد وعاء الضريه بأنه كافة الدخول المتحققه لاي شخص من أي مصدر كان خاضع للضريه ما لم يرد نص على الاعفاء وبهذا أخذ بمبدأ الضريه الموحد.

¹ - السلامين ياسر غازي وعبد الرحمن الدقة : المحاسبه الضريبيه وتطبيقاتها في فلسطين ، مرجع سابق 2007. ص 50-52.

² - الجحيشي عبد الباسط علي : الاعفاءات من ضريبة الدخل: دراسة : مقارنة ، عمان ، دار الحامد للنشر والتوزيع 2008. ص 28-34.

وفي المادة (3) من نفس القانون حدد الدخل الخاضع للضريبة خلال سنة ماليه بصفه دوريه أو بصوره متقطعه أو لمره واحده وهذا يعني أنه دمج بين نظرية الاثراء ونظرية المصدر معاً.

المطلب الثاني: خصائص ضريبة الدخل على الرواتب والاجور.

أولاً: ضريبه مباشره، حيث تصيب الدخل عند تحقيقه فتصيب عناصر دوريه منتظمه كالراتب والاجر والمعاش¹، وتصيب دخل الاشخاص الطبيعيين بشكل مباشر سواء كانوا من فلسطين أو من جنسيات أخرى تعمل في فلسطين² ويتم فرض الضريبه على دخل الشخص المرتبط بعمل مع الغير ويتقاضى راتب أو أجر دائم أو متقطع³، فيقع عبئها على الموظفين والمستخدمين أنفسهم ولا يمكن نقل عبئها إلى غيرهم⁴. وتعتبر الضريبه على الرواتب والاجور ضريبه مباشره للأسباب التاليه:

أ - تعتبر من الاوعيه التي تتسم بالثبات النسبي في حصيلتها وذلك لكونها ضعيفة الاستجابة للتغيرات في مؤشرات النشاط الاقتصادي لذلك فهي توفر مورداً مالياً يمكن ان تعتمد عليه الدولة بصورة شبه مؤكدة في تمويل نفقاتها لأنها تستطيع ان تتنبأ بإيراداتها منها بسهولة ويسر نسبياً وبدرجة عالية من الدقة بالمقارنة مع الضرائب غير المباشرة.

ب - تعتبر أكثر قرباً من تحقيق العدالة الاجتماعيه ففي ظل هذا النوع من الضرائب المباشره حيث يمكن الاخذ في الحسبان عند فرض ضريبيتها الظروف الشخصيه للممول مثل مستوى دخله وعدد الافراد الذين يعولهم، فإذا لم يتعد دخله مستوى معين يمكن تقدير الاعفاء، بل ويمكن

¹ - شبحه، مصطفى رشدي: المالىة العامة، التشريع الضريبي العام مرجع سابق ص67.

² - الحاج، طارق: أسس المحاسبة الضريبية في الاردن مرجع سابق ص51.

³ - السلامين، ياسر غازي وعبد الرحمن الدقة: المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين مرجع سابق ص

⁴ - الفريحات، ياسر: المحاسبة الضريبية على الرواتب والاجور مرجع سابق ص85.

زيادة هذا الاعفاء كلما زاد عدد أفراد الاسره¹، وهذا نلاحظه في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 فقد حدد مبلغ معين لاعفاء الشخص الطبيعي المقيم سنوياً بمقدار \$3000 في قانون ضريبة الدخل السطيني رقم 17 لسنة 2004 و\$7200 في القانون المعدل له لسنة 2008.

ج تفرض الضريبة على الرواتب والاجور بشكل تصاعدي من حيث السعر فكلما زاد دخل الفرد يزداد سعر الضريبة، ففي القانون الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 فإنه يتم إستيفاء الضريبة على الرواتب والاجور وغيرها من الاوعيه الضريبية الخاضعه للضريبة وفقاً لنسب وشرائح تبدأ من 8%- 16% بالنسبة للشخص الطبيعي، ويخضع لسعر تصاعدي بالشرائح فيزداد سعر الضريبة كلما إنتقلت إلى شريحة دخلية أعلى والعكس صحيح، وكذلك في قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لعام 1964 والمطبق في فلسطين كانت الضريبة على الرواتب والاجور تفرض بشكل تصاعدي من حيث السعر وهذا يساهم في تقليل الفوارق الدخلية بين الافراد ويقلل من حد التفاوت في الدخل ويحقق مزيد من العدالة في توزيع الدخل

ثانياً: ضريبه نوعيه. لأنها تفرض على نوع معين من الايراد الناتج من العمل إلا أنها تفرض على إيرادات لا يكون العمل مصدرها مثل الايرادات المرتبه لمدى الحياه سواء كان مصدرها الدوله (قطاع عام) مثل صناديق التأمينات والمعاشات أو مصدرها القطاع الخاص مثل الايرادات التي تدفعها شركات التأمين².

وتعتبر من الضرائب النوعيه التي تكاد تبلغ حقيقة الايراد وذلك للسهوله في تحديد وعائها عن طريق فرض القانون الضريبي الاقرارات على المكلفين وحجزها من المنبع على صاحب العمل³.

ثالثاً: ضريبه تخصم من المنبع: بمعنى أن هذه الضريبة المستحقه على هذا الدخل من رواتب القطاع العام واجور القطاع الخاص يتم حجزها من قبل صاحب العمل المستخدم - بكسر الدال) ومن ثم توريدها الى دائرة ضريبة الدخل⁴. وفي ماده (31) من قانون ضريبة الدخل رقم 17 لعام 2004 تحدثت بإسهاب عن خصم الضريبة من المنبع. حيث يسأل المصدر عن تأمين

¹ - عثمان سعيد عبد العزيز وشكري رجب العشماوي: إقتصاديات الضرائب، (سياسات ، نظم ، قضايا معاصره) الاسكندرية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2007. ص100 101.

² - شبيحة، مصطفى رشدي: المالية العامة مرجع سابق ص 268.

³ - عبد السلام محمد سعيد: دراسة نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل بنوعية، مرجع سابق ص3.

⁴ - الفريحات، ياسر : المحاسبة الضريبية على الرواتب والاجور مرجع سابق ص84.

الضريه بالنيابه عن الاجراء والعمال والمستخدمين، لكون قانون ضريه الدخل أوجب على رب العمل أن يقتطع الضريه من الرواتب والاجور التي يدفعها للاجير وأن يؤدي المبالغ المقتطعه للزنيه على مسؤوليته الخاصه في مده يحددها القانون ويسأل المنبع عن المبالغ غير المدفوعه مضافاً اليها غرامه عن كل شهر تأخير¹.

رابعاً: ضريه تراعي الاعتبارات الشخصيه والاجتماعيه التي تختلف من مكلف لآخر². مراعيه بذلك المقدره التكمليه للمكلف واعبائه الاجتماعيه. وهي لا تفرض الا على ايراد الشخص الطبيعي، لذلك تعتبر ضريه ذات سعر معتدل كونها تفرض على الجهد البشري.

خامساً: ضريه سنويه التقدير شهرية التحصيل. نسبته أي أنها تفرض على الايراد بمجرد وضعه تحت تصرف المستفيد به ولو عن جزء أو نسبه زمنيّه من السنه حيث يمكن ان تفرض تلك الضريه على ايراد نشأ في شهر أو اسبوع أو يوم واحد سنويه: تعني أن أسعار الضريه تطبق على المرتبات على الدخل السنوي وليس الدخل الشهري ولكن تستحق هذه الضريه عن كل دخل تم الحصول عليه من جانب الممول اي خلال جزء من السنه بعد التقدير الاعتباري لقيمة الدخل السنوي³. ولا يشترط فيها أن يكون الايراد الخاضع لها متصفاً بالدوريه، فسعرها سنوي وتحصيلها شهري ويستحق عن كل جزء من اجزاء السنه.

3 - الضريه على الرواتب هي ضريه على صافي الدخل التقديري.

لا تخصم النفقات الفعلية التي يتكبدها الموظف في سبيل الحصول على الايراد الخاضع لضريه الرواتب، فتسري هذه الضريه على الايرادات الاجماليه التي يحصل عليها، فلا تخصم فعلاً تكاليف الانتقال من المسكن الى محل العمل ولا اقساط إستهلاك الادوات اللازمه لاداء عمله. ولكن النفقات الكليه إذا اجتمعت شروطها دائماً تنزل.

¹ - شيحة، مصطفى رشدي: المالية العامة، التشريع الضريبي العام مرجع سابق، ص 268 269.

² - السلامين، ياسر غازي وعبد الرحمن الدقة: المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، مرجع سابق ص 101.

³ - حجازي المرسي السيد: النظم الضريبية مرجع سابق ص 242 243.

4- تجمع عند فرضها بين تطبيق مبدأ الولاء أو التبعية الاجتماعي من حيث أنها تفرض على إيرادات المقيمين داخل حدود الدولة حتى ولو كان المكلف فلسطيني أو اجنبي وبين تطبيق مبدأ التبعية الاقتصادية من حيث انها تفرض على إيرادات الخدمات المؤداة في نفس البلد¹.

5- إجراءات تحصيلها ملائمة وسهولة حصر الإيرادات الخاضعة لها.

حيث يتم تحصيلها عند إستلام الراتب أو الاجر المستحق له بشكل شهري بعد أن يقوم المستخدم (بكسر الدال) بخصمها من المستحق له وإذا لم يوردها تحصل منه وتعتبر ضريبه عليه، وقد نصت المادة 31 رقم (2) على ذلك في القانون الفلسطيني رقم 17 لعام 2004 والمعدل له لعام 2008 والزم المشرع كل من الشخص المكلف والجهة التي تدفع الإيراد بتقديم إقرار يبين فيه الرواتب المدفوعة للمستخدمين (بفتح الدال) وقيمة الضريبة المحتجزة عنهم والتي ستورد للخرينه وهذا سهل حصرها، وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني في المادة (31) رقم 3 لسنة 2004 نص على ذلك.

واعتبرت الضريبة أنها تسري على الإيرادات الفعلية كونها إيرادات محددة ومعروفة ولا تحتاج تقدير إلا في حالات معينة مثل تقدير المزايا العينية التي يتلقاها الموظف إضافة إلى راتبه أو من تقدير رواتب أقارب المكلف المسؤول عنهم مثل الزوجه أو الاولاد اقل من 18 سنة².

المطلب الثالث: صور الإيرادات من الدخل الخاضعة لضريبة الرواتب والاجور في قوانين ضريبة الدخل المطبقة في فلسطين من عام (2004- 2007) وشكلها.

أ - صور الإيرادات في قوانين ضريبة الدخل

¹ - عبد السلام ، محمد : دراسة نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل بنوعيه مرجع سابق ص4.

² - السلامين، ياسر غازي وعبد الرحمن قاسم الدقه: المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين مرجع سابق

حددت الإيرادات الخاضعة لضريبة الدخل من الرواتب والاجور والإيرادات المعفاة في قوانين ضريبة الدخل التي طبقت في فلسطين في سنوات دراسته كما يلي:

أولاً: صور الإيرادات الخاضعة للضريبة في قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964.

نصت المادة الثالثة من هذا القانون على مصادر الدخل التالية الخاضعة للضريبة منها

أ - الرواتب والاجور

ب - العلاوات والمكافآت من أي وظيفة ويشترط أن تتفق هذه العلاوات في سبيل الوظيفة.

ت - أرباح أو مكاسب أي عمل أو حرفه أو تجاره أو مهنة أو صنعه.

ث - الدخل من أجور وأتعاب تقديم الاستشارات والخبرة والاشتراك في التحكيم.

ج - المبالغ النقدية مقابل براءة الاختراع والامتياز لاستغلال علامته تجاريه.

ح - أي راتب تقاعد أو التزام أو مسانده.

ثانياً" صور الإيرادات الخاضعة للضريبة في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لعام 2004.

أ الرواتب لموظف القطاع العام .

ب - ما في حكمها من إمتيازات وعموله وعلاوات والمكافآت المضافة للراتب ولم يرد نص في القانون بإعفاؤها تكون خاضعة للضريبة سواء كانت نقدية كالتعويضات والمكافآت أو عينية إلا أنه أستثنى بعضاً منها وجعلها غير خاضعة للضريبة في المادة 6 فقره 5¹ حيث نصت على (أي مبلغ مقطوع يدفع كمكافأة لدى إعتزال الخدمه أو الوفاء أو كتعويض مقطوع مقابل الاصابه بأذى أو الوفاء بما يتوافق والقوانين الساريه.

¹ - فلسطين. قانون ضريبة الدخل الفلسطيني. 2004. المادة (6) فقره 5 ص 5.

ج - علاوات السفر، وهي المبالغ التي تدفع للشخص لتغطية نفقات السفر المتعلقة بالعمل فقط من وإلى مكان العمل، هذه جميعها خاضعة للضريبة إلا علاوة السفر لموظف القطاع العام فقد جعلها غير خاضعة للضريبة.

هـ علاوة بدل التمثيل، وهي المبالغ التي تدفعها بعض المؤسسات لموظفيها من أجل إنفاقها على متطلبات الوظيفة ولتمثيلها، وهذه العلاوة خاضعة للضريبة بالنسبة لموظفي القطاع الخاص. أما بالنسبة لموظفي القطاع العام فهي معفيه من الضريبة، ونصت عليه المادة 6 فقره 6 يعفى من الضريبة علاوة السفر والتمثيل المدفوعه لموظفي القطاع العام والمدفوعه لهم في نطاق عملهم الرسمي.

د بدل الملابس. إعتد في إخضاعها للضريبة حسب طبيعة العمل، فإذا كان طبيعة العمل تتطلب تزويد الموظفين والعمال بملابس خاصه فتكون هنا غير خاضعه أما إذا تفرض طبيعة العمل وجود ملابس خاصه وتم تزويد المستخدمين بها فتكون قيمتها خاضعة للضريبة¹.

ص - الاجور التي يحصل عليها العامل لقاء عمل يدوي أو عقلي من القطاع الخاص شركات، مؤسسات، بنوك... إلخ .

وفي المادة (31) من هذا القانون فصل تلك الايرادات عندما ألزم كل شخص مسؤول عن دفع راتب أو أجر أو علاوة أو مكافأه وما في حكمها أن يخصم الضريبة المستحقة من هذه الرواتب وتوريدها إلى دائرة ضريبة الدخل.

وفي المادة الاولى من قرار مجلس الوزراء رقم 15 لسنة 2005 حددت تلك الايرادات صراحة وهي (الرواتب والاجور وما في حكمها وعرفها: بأنها الاجر والراتب أو المكافأه والمخصص والعلاوة وأي مبلغ آخر مهما كانت تسميته وأي إمتيازات أخرى واضاف لها العموله التي يدفعها المستخدم (بكسر الدال) للمستخدم (بفتح الدال) والمبلغ الذي يدفع على سبيل الالتزام. أما الدخول المعفاه كلياً من الضريبة نصت عليها المادة 6 والمادة 7 فهي:

أ - رواتب التقاعد.

¹ - السلامين، ياسر غازي وعبد الرحمن قاسم الدقة : المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين ، مرجع

ب - دخل الاعمى أو المصاب بعجز أو إعاقة تزيد عن 50% والاعفاء فقط هو جهده أو عمله اليدوي وليس من تجارته

ت - الرواتب والمخصصات التي تدفع للموظفين الدبلوماسيين غير الفلسطينيين الممثلين للبلدان الأخرى في فلسطين شريطة المعاملة بالمثل.

ث - الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من ميزانيتها إلى موظفيها ومستخدميها.

ب - شكل الإيرادات الخاضعة لضريبة الرواتب والاجور:

يتخذ الاجر أشكالاً مختلفه وأسماء متباينه

1 - فقد يدفع الاجر كله أو بعضه نقداً أو عيناً ويكون عباره عن مرتب ثابت.

2 - وقد يكون الاجر نسبه مئوية معينه من رقم المبيعات أو رقم الاعمال أو من مجمل الربح وصافي الربح دون الاشتراك في الخسار

- والاصل في دفع الرواتب والاجور هو الدفع المادي المالي يتم دفعه من الدوله أو من مؤسسه وهيئه عامه أو أية مؤسسه خاصه مقابل الجهود العقليه والبدنيه. ويتم دفعها على أساس يومي أو شهري أو نصف شهري أو سنوي أو ربع ونصف سنوي أو بالقطعه¹.

وبهذا فإن كل ما يجعل الإيراد خاضع للضريبة على الرواتب والاجور هو أن يكون نتيجة عقد العمل المبرم بين الاجير وصاحب العمل وأي كانت الصوره والشكل الذي إتخذه الإيراد فإنه يخضع لضريبة الرواتب والاجور إذا توافرت فيه شروط الخضوع².

¹ - علي دلاور ومحمد حمدي النشار: النظم الضريبية، مرجع سابق ص 410 411.

² عبد السلام محمد سعيد: دراسه نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل بنوعيه مرجع سابق ص 46.

المبحث الثالث: كيفية إحتساب وتقدير ضريبة الرواتب والاجور وتقديم الاقرار الضريبي لها.

تقدير ضريبة الرواتب والاجور: هو حسابها بدقة، ويختلف حساب ضريبة الرواتب والاجور من تشريع ضريبي لآخر حسب ما هو مقرر من إعفاءات وتنازلات، وبالنسبة للسلطة الوطنية الفلسطينية فإن: -

أولاً:

أ - قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لسنة 1964 المطبق في الضفة. إضافة إلى قانون ضريبة الدخل لسنة 1947 المطبق في غزة وكل التعديلات والانظمة التي صدرت خلال فترة الاحتلال تعد الاساس القانوني لحساب ضريبة الدخل .

ب - نظام إقتطاع ضريبة الدخل من الرواتب والاجور رقم 16 لسنة 1965.

ت - نظام النماذج اللازمه لخصم ضريبة الدخل من المصدر لسنة 1978.

ث - أنظمه اخرى تتعلق بدفعات أعمال البناء والنقل والتأمين وخدمات أخرى لسنة 1986.

ثانياً: - قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وتعديلاته أيضاً الاساس القانوني لحساب تلك الضريبة¹.

ثانياً: كشف التقدير الذاتي السنوي والخاص بالموظفين والمستخدمين الذي يقدمه المكلف الى دائرة ضريبة الدخل من أهم الكشوف المرتبطة بالمعالجه الضريبية وكيفية إحتسابها على الرواتب والاجور للموظفين والمستخدمين على حد سواء إضافة الى بعض الانظمة المستخدمه في التقدير وهي:

1 - نظام إقتطاع ضريبة الرواتب والاجور: وأفرد لهذا البند عدة مواد في مشروع ضريبة الدخل المقترح لسنة 1997 وفي قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 وتوصيه بتشكيل لائحة لاقتطاع ضريبة الدخل من الرواتب والاجور في القانون المعدل له رقم 3. لسنة 2008.

¹ - صبري، نضال رشيد: محاسبة ضريبة مرجع سابق ص 244.

2 - نظام النماذج اللازمه لخصم الضريبيه من المنبع أو التقدير الذاتي.

3 - نظام النماذج والكشوفات المستخدمه في عملية الاقتطاع من الرواتب.

ويقوم المكلف بإستخدام نماذج معينه. صادره من دوائر دوائر ضريبية الدخل الفلسطينييه
لحصر المعلومات الخاصه بكل مستخدم (بفتح الدال) وبمبلغ الضريبه الواجب خصمه من الراتب
ومجمل المبالغ المخصومه على جميع المستخدمين (بفتح الدال) وطريقة دفعها لصالح الخزينه
وأهم هذه النماذج

أولاً: نموذج كشف الدخل السنوي للمستخدمين.

وهو عباره عن نموذج يتم تعبئته من العامل في القطاع الخاص بحيث يضم كافة الاجور
وما في حكمها السنويه التي تقاضاها والمبالغ الضريبية الشهريه المقتطعه من راتبه على أن
يتضمن ذلك الكشف كافة العلاوات التي حصل عليها، ومقدار الضريبه المستحقه عليه وتسليمها
لدائرة ضريبية الدخل، فيقوم الموظف المختص في الدائره بإستلامها ودراستها ومقارنتها بالمبالغ
الضريبية التي كانت تدفع عن هذا الموظف من قبل صاحب العمل، ويتم تقاص الضريبه
المقتطعه عن رواتب الموظف من المبالغ الضريبية المستحقه عليه إذا وجد له مصدر دخل
آخر¹.

اما الموظف في القطاع العام فيتم الاقتطاع مباشره من المصدر عن طريق الجهة التي
تقوم بإستخدام ذلك الموظف (سواء كانت حكوميه أو شبه حكوميه) ويقوم بنفس ما يقوم به
الموظف في القطاع الخاص إذا وجد له مصدر دخل آخر.

ويكون كلا الموظفين في القطاع العام والخاص من الناحية القانونيه مسؤولان عن صحة
البيانات ودقتها في هذا النموذج وموقع عليه، وإذا لم يقوموا بتعبئته يحق لصاحب العمل أن لا
يمنحهم أي إعفاء حين إقتطاع الضريبه من راتبهم.

¹ - فلسطين: قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 المادة (45) ص103.

ثانياً - نموذج كشف الاقتطاع من المستخدمين (بفتح الدال) الشهري نموذج إستقطاعات ضريبة الدخل).

هذا النموذج يخص صاحب العمل ويقوم بتعبئته على نسختين. النسخة الاولى وتشتمل على معلومات عن صاحب العمل مثل مكان عمله وعنوانه ورقم ملف الاقتطاعات المسجل لدى دائرة ضريبة الدخل، والنسخة الثانية تشتمل على قائمه بأسماء جميع العاملين والموظفين والحاله الشخصيه والراتب الاجمالي¹. وبعد أن يقوم صاحب العمل بجمع المبالغ المقتطعه من جميع العاملين لديه يقوم بتحويلها الى دائرة الضريبه للمصادقه عليها والحصول على إيصال للدفع في حساب الخزينه العامه في البنك.

ثالثاً: إيصال الدفع².

وهو نموذج يعبأ فيه مجموع الرواتب لجميع العاملين لديه، وكل صاحب عمل يكون ملزماً بالقانون بدفع جميع المبالغ التي تم خصمها عند دفعهم للرواتب والاجور للعاملين لديه في البنك لصالح الخزينه العامه وفي مده لا تتجاوز الخامس عشر من الشهر التالي، وفي حال تخلف صاحب العمل عن دفع المبالغ التي خصمها من العاملين لديه أو تخلف عن خصمها منهم فإنه وبحكم القانون يترتب عليه تحصيل مقدار الضريبه عنه كما لو أنها مستحقه عليه، ولا تقبل تلك الرواتب والاجور المدفوعه كنفقه بالنسبة له. ويشمل هذا النموذج على خاذه للمبالغ التي يتم خصمها من قبل صاحب العمل عن أي شخص طبيعي أو معنوي قدم عمل أو خدمه له ودفع له مبلغ يزيد عن \$350³.

وإذا كانت ضريبة الرواتب والاجور تفرض على الايرادات الصافيه للمكلف وفقاً لمعدلات تصاعديه (حيث تزداد النسب مع زياده الدخل الخاضع للضريبه) فإن القانون قد راعى في تطبيق هذه الضريبه إعفاءات تتعلق بالاوضاع المعيشيه والعائليه⁴.

¹ - صبري نضال رشيد: محاسبه ضريبة الدخل مرجع سابق، ص252.

² - فلسطين. قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004. الماده (17) ص 17.

³ - السلامين، ياسر غازي وعبد الرحمن قاسم الدقه: المحاسبه الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، مرجع سابق، 105.

⁴ - شيعه، مصطفى رشدي: المالىة العامة، مرجع سابق، ص288.

وطبقاً للقانون الضريبي الفلسطيني فإن الضريبة تفرض على الإيرادات السنوية الصافية من الرواتب والاجور بعد أن ينزل منها لكل شخص طبيعي التنزيلات (المصاريف الفعلية، مواصلات، تبرعات) والاعفاءات العائلية وهذا ما نصت عليه المادة (5) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 " تفرض الضريبة على مجموع الدخل الخاضع للضريبة بصورة موحدة ويتم تطبيق التنزيلات والاعفاءات على مجموع مصادر الدخل المختلفه لذا يتم تجميع كافة الدخل من كافة مصادرها بعد تحديد تلك الدخل الاجماليه وتنزل كافة المصروفات والاعفاءات المتعلقة بها وصولاً إلى الدخل الذي يتم إحتساب الضريبة عليه ".

أما بخصوص الرواتب والاجور وإعتبارها من مجموع الدخل الخاضع للضريبة فقد تم إخضاعها صراحة للضريبة في المادة (16) رقم (1) من نفس القانون كما يلي : يتعين على كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون تقديم الاقرار الضريبي. والرواتب والاجور هي من مصادر الدخل الخاضع للضريبة .

وفي المادة (31) من القانون ثانياً رقم (1) على كل شخص مسؤول عن دفع راتب أو اجر علاوه أو مكافأه وما في حكمها أن يخصم منها عند دفعها الضريبة المقدرة وتوريد تلك المبالغ مع كشف مرفق بها.

وهذا يعني إضافه الى أنه يلزم الجاه التي تدفع الرواتب والاجور على خصم الضريبة من الموظف أو العامل قبل دفع الراتب أو الاجر أو العلاوه..الخ فإنه يؤكد على إخضاع الرواتب والاجور للضريبة وتوريدها مع كشف مرفق بها وذلك خلال 15 يوم من تاريخ الدفع.

وبهذا كما ذكرنا فإنه يعتبر كشف التقدير الذاتي السنوي والخاص بالموظفين والمستخدمين الذي يقدمه المكلف الى دائرة ضريبة الدخل من أهم الكشف المرتبطه بالمعالجه الضريبية على الرواتب والاجور للموظفين والمستخدمين على حد سواء¹. والاصل أن يتم تقدير ضريبة الدخل المستحقه من قبل المكلف عن طريق الاقرار الضريبي منه، وتقوم دائرة

¹ - الفريجات، ياسر : المحاسبة الضريبية على الرواتب والاجور، مرجع سابق، ص85.

الضريه بفحص البيانات والتحقق منها عن طريق التقدير الاداري أو الجزافي، ويضاف لهم التقدير من قبل مأمور التقدير .

وعلى الرغم من ان القانون الفلسطيني حدد بالتفصيل ماده الخاضعه للضريه من رواتب واجور وعلاوات ومكافآت وما في حكمها إلا أنه استثنى بعض العلاوات والمخصصات الناشئه من استخدامها لمصلحة العمل من هذا الاخضاع للضريه سواء بشكل جزئي أو كلي مثل علاوة السفر وعلاوة بدل التمثيل لموظفي القطاع العام والمكافآت والملابس إذا كانت طبيعة العمل تقتضي تزويد الموظفين والعمال بملابس خاصه.

ونصت على ذلك ماده 6/6 من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 على أنه تعفى من الضريه علاوة السفر والتمثيل المدفوعه لموظفي القطاع العام والمدفوعه لهم في نطاق عملهم الرسمي.

والماده 6 فقره (5) يعفى من الضريه أي مبلغ مقطوع يدفع كمكافأه لدى إعتزال خدمه أو ألوفاه أو كتعويض مقطوع مقابل الاصابه بأذى أو الوفاه بما يتوافق والقوانين الساريه المفعول.

والماده (15) فقره (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني نصت على انه يتم تقدير الضريه بصوره ذاتيه من المكلف من خلال إقرار من قبل الشخص الطبيعي أو المعنوي، مرفقاً بحسابات ختاميه ويكون هذا التقدير صادر من المكلف نفسه.

وفي ماده (53) نصت على أنه في الاحوال التي يقدم فيها شخص من الاشخاص كشف يتعلق به يجوز لمأمور التقدير أن يقبله ويجري التقدير على أساسه أو أن يحدد هو مقدار الدخل الخاضع بناءً على درايته وخبرته إذا كانت لديه أسبابه التي تدعوه للاعتقاد بأن الكشف غير صحيح وهناك صلاحيات أعطيت له لاعادة التقدير .

وفي ماده (55) من نفس القانون حددت سجلات التقدير التي تدرج بها أسماء كافة الاشخاص الذين قررت الضريه عليهم وعناوينهم ومقدار الدخل عليهم.

وفي ماده (56) حددت إشعار التقدير الذي يتضمن مقدار الدخل الخاضع للضريه والمستحقه. ويحتوي كشف التقدير الذاتي أو الاقرار الذاتي على ما يلي :

1 - كافة مصادر الدخل المختلفه والخاضعه للضريه .

2 - الاعفاءات والتتزيلات المتعلقة بنفقات العمل

3 - الاعفاءات الشخصيه والعائليه المنصوص عليها في قانون .

4 - التعليمات والارشادات الخاصه المتعلقة بكشوف الدخل وكيفية تعبئتها والشرائح الضريبه وفئاتها المنصوص عليها في الماده¹(14) من القانون رقم 17 لسنة 2004. وفي هذه الكشوف يقوم المكلف بتقديم كافة البيانات والمعلومات الصحيحه والمتعلقه بجميع مصادر دخله ونفقاته ليتم قبول كشفه كما ورد منه دون تعديل.

وهكذا يتم إعتداد التقدير الذاتي أساساً لاحتساب الضريه على الرواتب والاجور بعد تقديم الاقرار الضريبي من قبله الذي من خلاله يتم معرفة التتزيلات والاعفاءات والتقااص التي يمكن إستقطاعها من الدخل للوصول الى الدخل الخاضع للضريه.

وتحسب الضريه أيضاً في القانون الفلسطيني بناءً على الدخل المتحقق على أساس الاستحقاق، أي ان الضريه تصبح مستحقه على الرواتب والاجور خلال السنه الماليه المعنيه سواء قبضت الرواتب ام لم تقبض وينطبق ذلك على المصاريف الخاصه بهذه السنه سواء دفعت اولم تدفع² وإستثنى القانون بعض المكلفين ذوي المهن الحره من أساس الاستحقاق وإعتبر الاساس النقدي للدخل المتحقق منها هو الاساس لاحتساب الضريه وهذا نصت عليه الماده (4) فقره 3 : يجوز للمدير أن يحدد فئات المكلفين من ذوي المهن الحره يتم محاسبته على أساس القبض النقدي.

وبدل هذا على ان القانون الضريبي الفلسطيني جمع بين الاساس النقدي أحياناً وأساس الاستحقاق أحياناً اخرى في المحاسبه الضريبه.

¹ - فلسطين. قانون ضريبه الدخل الفلسطيني لسنة 2004. المواد (2) و(8) و (9) (10) و (14) ص 4
6 7 9 11.

² - السلامين ياسر غازي وعبد الرحمن الدقه : المحاسبه الضريبه وتطبيقاتها في فلسطين مرجع سابق ص86.

وبما أن إحتساب ضريبة الرواتب والاجور تتم على أساس الاستحقاق للدخل، فإن الضريبة على الرواتب والاجور اعتبرت على أنها سنوية السعر والتقدير وشهرية التحصيل والسداد ونسبية الاستحقاق، وهذا يعني أن رب العمل هو الملزم الوحيد بإقتطاعها على أساس الحساب السنوي ويتم تجزئتها على الأشهر حتى يستفيد المستخدم أو الاجير من تنزيل يتناسب مع مدة عمله، حتى إذا كانت مدة عمل الاجير أقل من سنة وهنا على رب العمل اعتماد الاصول التالية:

1 - تحويل المبالغ المقبوضه إلى ما يقابلها من واردات سنويه.

2 - تحسب الضريبة على الواردات السنويه بناءً على المعدل التصاعدي.

3 - يستخلص مبلغ الضريبة المستحقه من الحاصل بالنسبه لمدة العمل¹ أي ان إستحقاق ضريبة الرواتب والاجور يتناول أي مده يستولي فيها صاحب الشأن على أي إيراد من الايرادات الخاضعه ولو كانت هذه المده يوم واحد².

وهنا سيتم التطرق إلى التنزيلات والاعفاءات والخصميات التي تجري على أوعية الضريبة والفرق بينهما وهي:

أولاً: التنزيلات

أ - التنزيلات في قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 المطبق في فلسطين لغاية 2004/12/31.

حددت التنزيلات في المادة التاسعه رقم (1) منه كما يلي: للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تنزل المصاريف والنفقات التي تكبدها ذلك الشخص كلياً وحصرأ في سبيل إنتاج الدخل خلال السنه السابقه لسنة التقدير فيها.

ومن البنود التي يسمح بتنزيلها للوصول الى صافي الربح:

¹ - شبيحة، مصطفى رشدي: المالية العامة، مرجع سابق، ص 290.

² - أبو علم منير: ضريبة كسب العمل، مرجع سابق، ص 66.

- مساهمة صاحب العمل في صناديق التقاعد، والمساهمة السنوية الاعتيادية التي يدفعها المستخدم (بكسر الدال) الى صناديق التقاعد أو صندوق إيداع اموال أو أية جمعيه أو صندوق آخر يوافق الوزير عليه.

● التبرعات

1- ومن الملاحظ ان البنود التي يسمح بتنزيلها لا تحتوي على تكلفة الخدمات المقدمه مثل الرواتب والاجور والمواد الخام ومصاريف المياه والكهرباء والتأمينات. إلا ان الممارسه العمليه لدوائر ضريبة الدخل تعترف بكل بنود المصروفات وتكاليف الانتاج المتعارف عليها حيث يجب تخفيضها حسب تقدير مأمور الضريبه¹.

ج - التنزيلات في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004

عرف قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 التنزيلات بأنها التكلفة والمصروف والخساره التي تخصم من إجمالي الدخل لغرض تحديد صافي الدخل. أي ان التنزيلات هي المبالغ لتي يتم خصمها من مصدر الدخل قبل إخضاعه للضريبه ويكون صافي الدخل بعد هذه الاعفاءات والتنزيلات، هو المبلغ الخاضع للضريبه ويشكل الوعاء الضريبي الواجب إقتطاع الضريبه منه، وقد نصت على ذلك المادة الثامنه من القانون للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع لاي شخص تنزل النفقات والمصاريف التي تكبدها ذلك الشخص كلياً وحصرأ في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبه خلال السنة، وتتكون التنزيلات من التكلفة خاصه بالانتاج الصناعي والزراعي والخدماتي، والمصاريف خاصه بالنشاط البيعي والاداري - والنفقات خاصه بحسابات الحكومه

والتنزيلات في ضريبة الرواتب والاجور الفلسطينيه تقتصر على (التبرعات المواصلات ومصاريف السفر) وكل ما يتعلق بتكلفة الحصول على الدخل من الرواتب والاجور يتم تنزيله من إجمالي الدخل عند إحتساب الضريبه لتحديد صافي الدخل الخاضع للضريبه. والتنزيلات كما وردت في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني كانت كالتالي:

¹ - صبري نضال رشيد: محاسبه ضريبة الدخل مرجع سابق ص 169.

2 - الرواتب والاجور المدفوعه.

3 - مكافئة نهاية خدمه المدفوعه حسب القوانين الساريه المفعول.

4 - المبالغ التي يدفعها المستخدم (بكسر الدال) في اي صندوق موافق عليه من الوزير كصندوق الادخار والتوفير والضمان والتأمين الصحي.

5 - ضريبة القيمه المضافه على الرواتب والاجور.

6 - نفقات تدريب المستخدمين والموظفين بنسبة 1% من الدخل الاجمالي أو ثلاثون ألف دولار سنوياً أيهما اقل.¹

لذلك التنزيلات تقريباً نفسها في قوانين ضريبة الدخل المطبقه في فلسطين الثلاث السابقه، وتتكون من المبالغ التي يتم خصمها من مصدر الدخل قبل إخضاعه للضريه ويشكل الوعاء الضريبي الواجب إقتطاع الضريه منه .

وعرف قانون ضريبة الدخل الفلسطيني التنزيلات بأنها: التكلفة والمصروف والخساره التي تخصم التنزيلات، لذلك لا بد من طرح التنزيلات من إجمالي الدخل الخاضع للوصول إلى صافي الدخل الخاضع كما يلي:

صافي الدخل الخاضع للضريه = إجمالي الدخل الخاضع للضريه التنزيلات

لذلك حسابياً يتكون الدخل الاجمالي من الرواتب والاجور والعلاوات والمكافئات والمزايا الاخرى، وقد حدد القانون الفلسطيني كافة أنواع الدخول وما في حكمها إلا أنه أستثنى بعضاً منها فجعلها غير خاضعه للضريه، ومنح إعفاءات لبعض منها وسمح بتنزيل البعض الاخر.

¹ - المصدر نفسه ص166.

ثانياً: الاعفاءات

الاعفاء لغةً ومنه العفو وهو اسم من اسماء الله الحسنى وهو ايضاً بمعنى التجاوز عن الذنب وترك العقاب وقيل عفا عن الذنب إذا صفح عنه وتجاوز¹

والاعفاء الضريبي يعني تنازل الدولة عن حقها في فرض وتحصيل الضريبة على ايراد خاضع أصلاً لها بناءً على القوانين الضريبية، أي أن كل ما هو معفي من الضريبة يكون خاضعاً لها أصلاً، أما ما يكون غير خاضع للضريبة فهو ما لا يدخل في نطاقها من الاساس².

لذلك تلجأ الدول الى عدم فرض الضريبة على دخل معين إما بشكل مؤقت أو دائم لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلائم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية³.

وعرف قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الاعفاء على أنه التخفيض على صافي الدخل لغرض تحقيق العدالة.

• وتمنح الاعفاءات لاسباب إجتماعية وإقتصادية وأسباب سياسية وإنسانية⁴، وتتعدد الاعفاءات نظراً لتنوع الاهداف التي تسعى لتحقيقها منها.

• والهدف من منح تلك الاعفاءات هو تخفيض صافي الدخل الخاضع للضريبة ويتم تنزيل الاعفاء من صافي الدخل الخاضع للضريبة، وقبل حساب قيمة الضريبة المستحقة، وهناك ثلاثة أنواع من الاعفاءات:

1 - إعفاء بهدف تخفيض صافي الدخل الخاضع وذلك بسبب الاعباء العائليه.

¹ - ابن منظور: لسان العرب المحيط، معجم لغوي علمي، بيروت، دار لسان العرب للطباعة، 1987. مج2 ص827.

² - السيد أحمد لطفي: الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على منشآت الاعمال القاهرة (د ن) 1991. ص281.

³ - الجحشي عبد الباسط علي: الاعفاءات من ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، مرجع سابق ص 53 .

⁴ - شيحة، مصطفى رشدي: المالية العامة، مرجع سابق، ص279 - 281.

2 - إعفاء أيضاً بهدف تخفيض صافي الدخل الخاضع بسبب وجود مصاريف خاصه للمكلف مثل تكلفة العلاج الصحي وسداد ديون وفوائد وبدل إيجار .

3 - إعفاء بهدف تجميد فرض ضريبة الدخل لعدة سنوات لاسباب إقتصادية مثل تشجيع الاستثمار أو لاسباب إستراتيجيه أو لغرض تقديم المساعدة لمؤسسات ومنشآت معينه¹.

ومن التقسيمات الاخرى للاعفاءات أيضاً: أ - إعفاءات شامله. وتفرض على جميع الاشخاص دون تمييز وهذا التقسيم أقرب إلى العدالة ويتفق في نفس الوقت مع مصلحة الخزانه العامه من حيث تحقيق الوفرة في الحصيله. وهذه الاعفاءات تستند اليها الدوله كصاحبة سلطه وتستخدمها كأداة عامه لتقديم الخدمات العامه مما يجعل تلك الاعفاءات مشروع ومقبوله في نصوص صريحه² ومن ضمن تلك الاعفاءات تقع إعفاءات لاعتبارات إقتصادية، من أجل تشجيع بعض الفعاليات الإقتصادية وغيرها، وإعفاءات لاعتبارات إجتماعيه، من أجل تشجيع المكلفين على المساهمه في خدمة المجتمع ودعم المؤسسات الخيريّه، وإعفاءات لاسباب سياسيه، وهذه الاعفاءات الخاصه بالرواتب وملحقاتها سواء الدول الاجنبيه وقناصلها وممثلوهم وذلك بشرط المعامله بالمثل³. وتم تحديدها في القانون الفلسطيني في ماده السادسة والسابعه من القانون رقم 17 لسنة 2004.

7 - إعفاءات جزئيه. وهذه التي تأخذ الطابع الاجتماعي بهدف ضمان حد أدنى من المعيشه اللائق بالفرد، بما يتناسب مع الاعباء الشخصيه والعائليه⁴.

ومن الاعفاءات التي ذكرتها القوانين المطبقه في فلسطين والخاصه بالرواتب والاجور وغيرها ما يلي:

¹ - صبري نضال رشيد: محاسبه ضريبة الدخل مرجع سابق، ص 200.

² - الهزايمة ، رفاعي : الاعفاءات من ضريبة الدخل في الاردن ودورها في السياسة الضريبية للدولة عمان، الجامعة الاردنية رسالة ماجستير غير منشوره 1983. ص 68.

³ - شiche، مصطفى رشدي: المالية العامة، مرجع سابق ص 282. أنظر أيضاً" ماده (6 و 7) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لسنة 2004. ص 282.

⁴ - الحيارى، عادل : الضريبة على الدخل العام، رسالة دكتوراه جامعة القاهرة، 1998. 376 407.

أولاً: قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 .

حددت الاعفاءات في قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 وتعديلاته كما يلي :

أولاً: " في المادة (8) من من هذا القانون إعفاء الدخول التاليه :

(أ) المخصصات الرسمية التي يتقاضاها الملك .

(ز) رواتب ومخصصات الممثلين السياسيين أو لاعضاء السلك القنصلي الدائمين للبلاد الاجنبية شريطة اضطلاعهم بمناصبهم أو لقاء الخدمات التي يؤدونها بصفقتهم الرسمية شرط المعاملة بالمثل .

(ج) دخل الاعمى الذي يعيش من عمل يده .

(ط) رواتب التقاعد التي تدفع للاتشخاص الذين أصيبوا بجروح ولذوي العاهات لقاء ما أصابهم من جروح من جراء الحرب ورواتب التقاعد التي تدفع لشخص كان يعتمد في إعالتة على دخل أحد أفراد ضباط القوى المسلحة .

(ي) تعويض إختزال خدمه او الوفاة أو الاصابه بأذى .

(ن) الرسوم الجامعية التي يدفعها طالب الجامعه من دخل الوظيفة .

(س) العلاوات والمخصصات التي تدفع لموظفي السلك الخارجي الاردني بإستثناء الراتب الاساسي وعلاوة غلاء المعيشه .، ورواتب الموظفين غير الاردنيين في السفارات والقنصليات الاردنيه على أساس المعاملة بالمثل .

(ص) الرواتب والاجور التي تدفع للموظفين غير الاردنيين الذين يستخدمون لدى الهيئات السياسية أو القنصلية الاردنيه خارج المملكه شريطة المعاملة بالمثل.

ثالثاً: التقاص من الضريبة

عرف قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 التقاص بأنه : ما يخصم من ضريبة الدخل المحسوبة لتحديد ضريبة الدخل المستحقه.

وهو بمثابة إعتداد دائن يمنح للمكلف لغرض خاص محدد بقانون ضريبة الدخل أو بسبب مبالغ دفعها المكلف بصورة مسبقه أو استقطعت منه من النبع، ويجري تخفيضها من قيمة الضريبة المستحقة سواء كانت مبالغ محدد أو نسبه مئوية¹.

ويتم التقاص في هذا القانون بتخفيض قيمة ضريبة الدخل المستحقة في الحالات التالية:

أ - خصم المصدر: وهي كل الاستقطاعات التي يدفعها المكلف، وتخصم من مستحقاته قبل دفعها مثل خصم الضريبة المقرره من راتبه وقد حددت قوانين ضريبة الدخل الفلسطينيّه الايرادات من الرواتب والاجور التي أوجب على رب العمل خصمها في الماده (31) منها، حيث أوجبت على كل شخص مسؤول عن دفع راتب أو أجر أو علاوة أو مكافأه وما في حكمها أن يخصم منها عند دفعها الضريبة المقرره وتوريد تلك المبالغ لدائرة الضريبة، ويتم الاقتطاع وفقاً لنسب ضريبة الدخل والشرائح والاعفاءات المقرره. ويتم تقاص أي مبالغ بموجب تلك الماده من الضريبة المفروضه على الدخل الخاضع للضريبة للشخص الذي دفع له ذلك الدخل عن السنه التي جرى فيها الخصم، أو عن سنه أخرى سابقه أو لاحقه وهذا الوضع يغلب على القطاع الخاص وكذلك الموظفين في القطاع العام فيتم خصم الضريبة من الرواتب الشهرية للعاملين في الحكومه ومصالحها والمؤسسات العامه والبلديات.

وبالتالي يحق لكل من كان مسؤولاً عن تأدية الضرائب بالنيابه عن المكلف الاصيلي إسترداد ما دفعه من المكلف من أصل المبلغ التي يقبضها لحساب ذلك المكلف وأن يستفيد من الامتياز التي تتمتع به الخزينه².

ب - الدفعات المسبقه: وهي الدفعات التي يدفعها الممول خلال السنه على حساب ضريبة الدخل المستحقة حتى تجري تسويتها في نهاية السنه الضريبية، وهذا يغلب على القطاع الخاص.

¹ - صبري نضال رشيد: محاسبه ضريبة الدخل مرجع سابق، ص 205.

² - شية، مصطفى رشدي: المالية العامة، مرجع سابق ص 291-29.

ت - إعفاء خاص: وهي تقاص على ضريبة العقارات (الابنية أو الاراضي المؤجرة) حيث يتم تخفيض قيمة الضريبة المستحقة بنفس قيمة ضريبة العقارات. وإعفاء نسبه مؤويه من المبالغ المدفوعة لاقساط التأمين على الحياه وصناديق الادخار والهدف منها تحقيق أهداف إقتصادية لتشجيع الناس على المشاركة في صناديق الادخار

ويتم حساب الضريبة عن طريق تحديد الدخل من الرواتب والاجور الخاضع للضريبة وتحديد قيمة الضريبة المستحقة على المكلف ثم إجراء التخفيضات المناسبة على الدخل الخاضع بواسطة:

1 - التنزيلات (تتطبق على مصاريف السفر والاجور والتبرعات والمصاريف الخاصة بالحصول على الدخل من الرواتب والاجور) وهذه تستقطع من إجمالي الدخل.

2 - الاعفاءات (وتتطبق على الاعفاءات الشخصية والعائليه) وهذه تستقطع من صافي الدخل.

3 - التقاص للوصول إلى الضريبة المستحقة على المكلف (وتشمل الخصومات التي نص عليها قانون الضريبة مثل ضريبة الاملاك ونسبه من أقساط التأمين على الحياه وصندوق الادخار، وما يتعلق بتسوية ما دفع من قبل الممول إما كدفعات مسبقه على حساب قيمة الضريبة المستحقة أو ما خصم من الراتب ومستحقته كخصم مصدر) ويقع التخفيض في التقاص على قيمة الضريبة المستحقة¹.

وهو بمثابة إعتماد دائن يمنح للمكلف لغرض خاص محدد بقانون ضريبة الدخل، أو بسبب مبالغ دفعها المكلف بصوره مسبقه أو إستقطعت منه من المنبع ويجري تخفيضها من قيمة الضريبة سواء كانت مبالغ محدده أو نسبه مؤويه، فعلى سبيل المثال إذا كان الشخص المستفيد من الاعفاءات بنسبة 30% من راتبه فتخصم من صافي الدخل الخاضع للضريبة، بينما في التقاص فتخصم من قيمة الضريبة المستحقة عليهم. أما إذا كانت دوله تمنح كبار السن تقاص 10% فتخصم من قيمة الضريبة المسحقة، لتحديد رصيد الضريبة المستحق على المكلف.

¹ - صبري نضال رشيد: محاسبة ضريبة الدخل، مرجع سابق ص 164 222 - 225.

ووفقاً لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني يتم التقاص بتخفيض قيمة ضريبة الدخل المستحقة وليس على صافي الدخل كما في حالة الاعفاءات أو على مجمل الدخل كما في حالة الدفعات المسبقة.

• - وبالنسبة للتقاص في قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 فقد نصت المادة (20) منه على انه يجري تقاص كل مبلغ يخصم بموجب المادتين (18، 19) من هذا القانون من الضريبة المفروضة على الدخل الخاضع للضريبة للشخص الذي دفع له ذلك الدخل عن السنة التي جرى فيها الخصم أو عن سنة أخرى سابقة أو لاحقة.

• كذلك حدد قانون ضريبة الدخل لسنة 1964 وهو ينص على عمل إستقطاعات خصم الضريبة من أربع مصادر كما جاء في نص المادة 27-29 وهي:

1 - الرواتب وما في حكمها

2 - فائدة الرهن المستحقة لغير المقيمين

3 - فائدة سندات الدين

4 - حصص الارباح الموزعة

ومن الناحية العملية كان البند الذي يجري تطبيقه على خصم المصدر هو خصم الرواتب وما في حكمها ويتم ذلك وفقاً لنظام اقتطاع ضريبة الدخل من الرواتب والاجور رقم 16 لسنة 1965. حيث طلب من كافة المستخدمين من دون إستثناء بخصم الضريبة حسب النسب والفئات المحددة من رواتب المستخدمين وما في حكمها بصوره شهريه على أن يتم توريدها شهرياً لدائرة ضريبة الدخل. كما اعطى القانون الحق لمأمور الضريبة التحقق من صحة عملية خصم ضريبة المصدر من المستخدمين لدى سجلات صاحب العمل.¹

¹ - المصدر نفسه، ص 371.

المبحث الرابع:

* - التهرب من ضريبة الدخل على الرواتب والاجور

يعد التهرب من الضريبة آفة شديدة الخطر على أساس فرض الضريبة ويعتبر الممول متهرباً من الضريبة اذا لجأ الى بعض وسائل الغش والاحتتيال من أجل اخفاء حقيقة المادة الخاضعة للضريبة أو اخفاء أمواله التي يمكن التنفيذ عليها لتحصيل ما يترتب في ذمته من ضرائب أو ما حجزه تحت يده منها تطبيقاً لاحكام القانون لتوريده الى الخزانة العامة¹.

ويعرف التهرب الضريبي : التهرب والتخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة ويمكن ان يتم قبل تحقق الضريبة باستخدام بعض الوسائل التي لا تحقق التزاماً على المكلف أو بعد تحقق الضريبة بعد أدائها². لذلك التهرب يكون بعدم دفع المكلف للضريبة بعد تحقق الواقعة المنشأة لها وقد يكون التهرب مشروعاً ويطلق عليه تجنب الضريبة وهذا لا يتضمن مخالفة قانونية أو تهرب غير مشروع وهو الذي يتضمن مخالفة قانونية. لذلك يتضح أن المكلف يلجأ الى التهرب من الضريبة في احدى مرحلتين:

أولاً: مرحلة تحديد وعاء الضريبة وربطها قبل تحقق الضريبة (مثل عدم تقديم المكلف اقرار ضريبي).

ثانياً: مرحلة تشديد الضريبة وتحصيلها بعد ربطها أي بعد تحقق الضريبة.

ومهما تكن مراحل التهرب فان المكلف يخالف بذلك قواعد وأحكام القانون عن طريق استخدام احدى الطرق الاحتيالية التي نص عليها القانون.

¹ - فهمي محمد مرسي وسيد لطفي عبدالله: الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية (د ن) القاهرة 1999. ص 299.

² - قاسم صلاح محمد توفيق: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2003. ص 73. أنظر أيضاً" بشور، عصام: المالية العامة والتشريع المالي مرجع سابق ص 322.

أ - صور وأشكال التهرب الضريبي:

(1) التهرب المشروع : وهو تجنب دفع الضريبة بطريقة طبيعية صحيحة يقرها القانون وذلك عن طريق استغلال بعض الثغرات التي لا يخلو منها التشريع الضريبي للتهرب من دفعها.

(2) التجنب الضريبي : وهو يعني تجنب دفع الضريبة بطرق غير قانونية وغير شرعية لا يقرها القانون مثل عدم تقديم اقرار ضريبي أو تقديم اقرار فيه غش وتلاعب وغيرها من المعاملات التي تهدف الى التهرب من الضريبة أو جزء منها.¹

(3) الإخفاء المحاسبي : وذلك لان بعض الضرائب تفرض بموجب تصريح المكلف عن دخله فان المكلف يلجأ الى هذا النوع من الغش مخفياً القسم الأكبر من ارباحه.وقد تحدث عنها قانون ضريبة الدخل الأردني والفلسطيني عند فرض العقوبة على من يتهرب من الضريبة.

(4) التكييف الخاطئ : وهو اخفاء واقعة فعلية وراء وضعية قانونية ظاهرة كالمشاركة في الأرباح بصورة وهمية وغيره.

(5) قرينة الغش : وهو اخفاء الشيء موضوع الضريبة اما عن سوء فيه أو عن حسن فيه وفي كلا الحالتين المكلف الذي نسي او أغفل عن تقديم تصريحه سيعاقب حتى ولو لم يكن قاصداً².

(6) وفي فلسطين توجد اشكال كثيرة للتهرب منها:

أ - عدم التصريح عن النشاط الذي يمارسه المكلف نهائياً.

¹ - السلامين، ياسر غازي وعبد الرحمن قاسم الدقة :المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، مرجع سابق،

ص 159.

² - قاسم، صلاح محمد توفيق: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين مرجع سابق ص79.

ب - قيام المكلف بزيادة نفقات ومصاريف العمل بشكل لا يمثل الحقيقة بهدف تخفيض الأرباح وبالتالي تخفيض قيمة الضريبة.

ج - تخفيض بعض المكلفين حجم أعمالهم وخصوصاً الذين لا يتعاملون مع مؤسسات ودوائر حكومية وذلك لعدم حاجتهم لشهادة عدم الخصم بالمصدر.

د - كذلك شهادة خصم ضريبة الدخل بالمصدر يحاول المكلف التهرب من ضريبة الدخل عن طريق هذه الشهادة بالتلاعب باسم الجهة التي ستوجه إليها هذه الشهادة والمبلغ الذي يريده ورقم الفاتورة الضريبية وتاريخ منح هذه الشهادة وتاريخ انتهائها، وذلك لأن هذه الشهادة عبارة عن نموذج يحصل عليه المكلف من دائرة ضريبة الدخل ليحصل بموجبه على دفعات مستحقة له من جهات معينة يقدم لها خدمات أو أعمال أخرى.

هـ - والأكثر شيوعاً وما يهمنى هو التهرب من ضريبة الدخل على الرواتب والأجور في القطاع الخاص فكثيراً من أرباب العمل لا يقومون بفتح ملفات للعاملين لديهم في قسم الاقتطاعات لدى دائرة ضريبة الدخل وهناك ملفات مفتوحة ولكن لا يقوم رب العمل بتسديد الالتزامات التي يتوجب عليه دفعها وتوريدها للضريبة ويقوم رب العمل بعدم تسديد ضريبة دخل الرواتب والأجور للعاملين لديه قاصداً بذلك الحصول على أيدي عاملة بتكلفه أقل وفي هذه الحالة يعتبر رب العمل هو المتهرب وليس العامل حيث الزم قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 في المادة (31) رقم 3 صاحب العمل بالأحتفاظ بسجل خاص لمستخدميه يتضمن أسماءهم وأجورهم وعلاواتهم والاعفاءات المستحقة لهم وأوجب عليه خصم هذه الضريبة ودفعها لدائرة الضريبة وفي حال عدم قيامه بذلك تحصل منه كما لو أنها ضريبة مستحقة عليه فهذا يدل على اعتبار رب العمل هو المتهرب وليس العامل.

ب - أسباب اللجوء الى التهرب

(1) اسباب اقتصادية: وضع المكلف الاقتصادي وتأثيره على دفع الضرائب كذلك الاحوال

الاقتصادية التي تحيط به.

(2) اسباب تشريعية وهي عدم وضوح التشريع الضريبي ووجود بعض الثغرات القانونية مما يولد مشاكل للإدارة تزيد من احتمالية التهرب.

(3) أسباب سياسية: تستخدم الضريبة كأداة سياسية لتحقيق أهداف سياسية واجتماعية واقتصادية قد يعتقد المكلف بأن حصيلتها تهدف الى خدمة مصالح أصحاب هذه السياسة.

(4) عدم وجود الوعي الكافي لدى المكلفين وعدم ادراكهم ان اموال الضرائب تنفق لصالحهم.

(5) ارتفاع اسعار الضرائب وشدة وطأتها على المكلف مما يجعل المكلف يلجأ للتهرب.

(6) كذلك مرونة وعدم دقة نصوص قانون العقوبات المفروض على جريمة التهرب وافقارها للوضوح الكافي وقد تكون عقوبات غير رادعة للمكلف.¹

ت - آثار التهرب من الضريبة

التهرب يضر بالمجتمع والدولة معاً بشكل كبير عن طريق حرمان الدولة من أموالها مما يؤدي الى تعطيل قيامها بالمشروعات التي تخدم المجتمع ويتمثل في عدم قدرتها على الانفاق على كافة القطاعات سواء التعليم والصحة لأن التهرب الضريبي كما هو محدد للإيرادات العامة فانه محدد للنشاط الاقتصادي أيضاً.

2- أما اثر التهرب على الموازنة والخزينة فهو أن التهرب كلما زاد بالطرق المشروعة وغير المشروعة فانه يؤدي الى انخفاض الإيرادات وبالتالي زيادة عجز الموازنة حيث أن الإيرادات من الضرائب المباشرة وغير المباشرة تتوقف على التهرب الضريبي وتزايد معدلات التهرب يؤدي الى انخفاض الإيرادات العامة والجارية وبالتالي يقل مردود الخزينة العامة. لذا على الدولة أن تتدخل هنا عن طريق العمل على تبسيط الاجراءات الضريبية

¹ - عبد الجليل هويدي: المالية العامة أسسوط، دار الفكر العربي 1983. ص291.

وتوسيع القاعدة الضريبية ورفع مستوى وكفاءة دوائر ضريبة الدخل ودور وزارة المالية في تحصيل الضرائب¹.

(7) ضعف المستوى الاخلاقي والوطني للأفراد وعدم الشعور بالمسؤولية لتحمل الاعباء العامة وضعف شعور الافراد بالولاء نحو الدولة وشيوع روح الفردية بينهم والاهتمام بالصالح الخاص دون مراعاة ما يجب عمله تجاه المجتمع.²

(8) يؤدي التهرب الى آثار مالية واقتصادية واجتماعية وهذه كلها تؤدي الى عجز في الموارد المالية العامة وهذه تنعكس نتائجها سلباً على المشروعات والخدمات المخططة وذلك باضطرار الدولة اما الى تأجيل تنفيذ بعض هذه المشروعات لخدمات أوالى الاقتراض الداخلي والخارجي أو فرض ضرائب جديدة لسد العجز.

9 - عدم تحقيق احدى الغايات المستهدفة من فرض الضريبة وهي اعادة توزيع الدخل على نحو يقضي على التفاوت الكبير منها.

- وسائل مكافحة التهرب والعقوبات التي وضعها القانون الضريبي لمنع التهرب او التقليل منه:

أولاً: القانون الضريبي الفلسطيني رقم 17 سنة 2004 وقانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لسنة 1964 زاحر بالقواعد والاحكام والعقوبات الرداة لجريمة التهرب حيث اعتبرت القوانين الضريبة التهرب من الضريبة جريمة من الجرائم التي يعقب عليها القانون ووضع الجزاءات المتفرعة لكل من يخالف احكام قانون الضريبة ويحاول التهرب منها كذلك نظم المشرع حقوق الادارة ومنحها اجتيازات تخولها استخدام سلطتها بتطبيق الاجراءات لتحصيل الضرائب المستحقة في المواعيد المقررة وعندها ينخفض حجم التهرب اضافة الى انه لم يغفل عن حماية المكلف وصيانة حقوقه حيث يتجنب القانون الضريبي التعاون الاداري مع المكلفين ويسعى الى

¹ - الشلة علا حمد : محددات الإيرادات العامة في فلسطين (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس 2005. ص 107 108.

² - فهمي محمد مرسى وسيد لطفي عبدالله: الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، مرجع سابق، ص 305 306.

التقليل من استخدام الامتيازات واساليب الاجبار في ممارسة الادارة الضريبية لحقوقها وضمان الحريات الاساسية وحماية الافراد مما يساعد الادارة على تحقيق النفع العام في وقت اسرع.

وخصوصاً بعد ان رتب القانون للادارة الضريبية عدداً من الاساليب والحقوق للوصول الى المادة الخاضعة للضريبة ولتقدير دين الضريبة كما فرض التزامات خاصة تكفل للادارة الحفاظ على حقوقها ومنع التهرب منها:

* - حق الاطلاع . أعطى القانون الضريبي الفلسطيني الاداره الضريبية الحق في الطلب من المكلفين أو الهيئات الحكوميه والمنشات الخاصه بالإطلاع على دفاتهم وأوراقهم وغيرها من الوثائق التي ترى أنها تمكن من تحديد الضريبة بطريقة دقسه .

لذلك الاطلاع هنا يكون إجراء يراد به تنفيذ أحكام القانون الضريبي .

* - حق التفتيش . منح المشرع الضريبي الاداره الضريبية حق تفتيش الاماكن التي يزاول المكلف فيها نشاطه كما أسبغ المشرع على رجال الجمارك صفة الضبطيه القضائيه عند قيامهم بتأدية وظائفهم .

* - حق التقييم . للإداره الضريبية الحق في تقييم ماده الخاضعه للضريبة في حالات معينه مثل سعي المكلف إلى إخفاء الحقسه بغية التهرب الضيبي أو من أجل الخضوع إلى ضريبه ذات سعر أقل .

* - سلطة التقدير . أعطى المشرع الضريبي حق تقدير ماده الخاضعه للضريبة للإداره الضريبية سواء بطريقه جزافيه أو بطريقه المظاهر الخاجيه ... وغيرها .

* - الحجز التحفظي . خول المشرع للإداه الضريبية قبل أن تتخذ الاجراءات التنفيذيه أن تتخذ إجراءات تحفظيه يكون الغرض منها المحافظه على أموال المكلف حتى تتمكن من التنفيذ عليها فأجاز لها في حالة ما إذا دين الضريبه لم يتحدد بعد أن تقوم بتوقيع الحجز على أمواله لإستيفاء الضريبه منها وأجاز المشرع للإداه الضيبيه أن تقوم بذلك الحجز دون اللجوء إلى القضاء لحكاية حقوق الخزانه العامه من الضياع

* - الجباية من المنبع. نص القانون الضريبي على أن كل شخص مكلف بدفع مبالغ مالية لأي شخص أخ مكلف بدفع الضريبة أن يخصم عنه مقدار معين من هذه المبالغ كضريبة مستحقة عليه يحلها إلى دائرة الضريبة بإسم الشخص المخصوم عنه مثل إقطاعات الرواتب وغيرها .

* - تقديم اقرار مشفوع بالقسم(اليمين). حيث يجوز لمأمور التقدير الطلب من المكلف تقديم إقرار مشفوع باليمين مع الاقرار الضريبي وتطبق أحكام العقوبات الخاصة باليمين الكاذبه إذا توفر سوء النية في إقرار المكلف وهنا يكون في حالات خاصة مثل عدم التأكد أو القدره على إثبات جميع مصاد دخل المكلف .

* - عدم تعدد الضرائب. تنمية الوعي الضريبي وتبسيط الاجراءات الخاصة بالتحصيل والتطبيق والتقدير .

* - خلق الوعي الضريبي بين المكلفين وتنظيم وتفسير التشريع الضريبي وإيجاد الرقابة على حكة رؤوس الاموال وعلى الانشطه الاقتصادية المختلفه .

* - ايقاع العقوبات والجزاءات المالية أو المدنية على المتهرب من الضريبة سواء ماله أو مدنيه .

ثانياً: التعاون والاتفاقيات التي تبرمها الدول فيما بينها لمكافحة التهرب الضريبي والتعاون على تحصيل الضرائب التي تستحق لدولة منها في ذمة الاشخاص الذين يغادرونها بصفة نهائية الى دولة أخرى ويطلق على هذا (التعاون القضائي) ولمنع الازدواج الضريبي¹.

ثالثاً: الاعتدال في رفع اسعار الضريبة:

خلو التشريع من التعقيدات وتبسيط الاجراءات التي يطلب من الممولين اتباعها.

¹ - المصدر نفسه ص 306،307.

رابعاً: وبما أن القانون الضريبي اعتبر التهرب من الضريبة هي جريمة يعاقب عليها القانون فإن القانون الضريبي الفلسطيني والأردني للذان طبقا في سنوات الدراسة من عام 2004 إلى 2007 يزخران بالعقوبات والغرامات المادية والمعنوية في موادهما لمن يتهرب من الضريبة ويخالف أحكامهما حيث لا يمكن إيقاع عقوبة إلا بناءً على قانون ولا يتم إيقاعها إلا بحكم قضائي على أفعال أو أعمال بعد البدء بتنفيذ القوانين.

*** - موقف الفقه والقضاء لخضوع مصادر الدخل (من الرواتب والأجور والاعفاءات والمزايا وغيرها) لضريبة الدخل في قوانين ضريبة الدخل الأردني والفلسطيني**

(1) من خصائص الضريبة على الرواتب والأجور لأصل في ضريبة الرواتب أنها تسري على الأيراد الذي ينتج من العمل إلا أن المشرع خرج عن هذا الأصل وفرض الضريبة على بعض الإيرادات التي لا يمكن ردها إلى هذا المصدر وذلك عندما نص القانون على سريان ضريبة الرواتب على المرتبات وما في حكمها والماهيات والأجور والمكافآت.

(2) هي ضريبة تستقطع من المنبع في الأصل حيث ألزم المشرع الفلسطيني والأردني والمصري في نصوص قوانين ضريبة الدخل أصحاب الأعمال وكل من يلتزم يدفع أيراد من الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة بأن يحجز من هذه الإيرادات قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة إلا أن المشرع المصري خرج عن هذه الخاصية في حالة ما إذا كان صاحب العمل أو الملتزم يدفع الإيراد غير مقيم في مصر فالتزم مستحق الإيراد بتوريد الضريبة المستحقة على إرادته إلى مأمورية الضرائب المختصة في ذلك في المادة 70 من القانون 157 لسنة 1981.¹

أما موقف الفقه في قوانين ضريبة الدخل الأردني والفلسطيني يتجه الفقه الأردني إلى خضوع الدخل بصورة مطلقة لضريبة الدخل دون إيراد أي الإستثناءات ويشير إلى ذلك الدكتور محمد أبو نضال إلى أن جميع صور الدخل سواء من الرواتب والأجور وغيرها داخل المملكة خاضعة للضريبة بغض النظر عن مصدرها سواء كانت مشروعة أم غير مشروعة وهذا نصت

¹ - حسني أحمد محمود: قضاء النقص الضريبي الاسكندرية منشأة المعارف 1993. 317 و 318.

عليه المادة -3- من قانون ضريبة الدخل الأردني المطبق في فلسطين حتى عام 2004 للخضوع بأن جميع الدخول المتحققة والذي يتم جنيته داخل المملكة تكون خاضعة للضريبة ما لم يرد نص صريح بإعفائها¹). وقد استند الفقه الأردني في سبيل الوصول الى هذه النتيجة الى ان القاعدة العامة هي خضوع الدخل للضريبة والاستثناء هو الاعفاء منها بنص تشريعي حيث يمكن القول بأن الدخل المعفى من الضريبة هو في الأصل دخل خاضع للضريبة ولكن أعفي بنص صريح لإعتبارات وأسباب يراها المشرع مع مراعاة التفرقة بين الاعفاءات الضريبية وأعباء الدخل (وهي المبالغ التي يتوجب تنزيلها من إجمالي الدخل للتوصل الى مقدار الدخل الخاضع للضريبة ذلك أن الإعفاءات الضريبية وردت على سبيل الحصر أما أعباء الدخل فقد وردت على سبيل المثال لا على سبيل الحصر) كذلك الفقرة (أ) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل الأردني توجب فرض ضريبة على أرباح أو مكاسب أي عمل أو أية حرفة أو تجارة.....الخ مهما كان مصدر الدخل.

أما في القانون الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 فقد نصت المادة الثانية أنه ما لم يرد نص على الإعفاء في القانون فتكون كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر كان خاضعاً لضريبة الدخل. وفي المادة (5) نصت على أن تفرض الضريبة على مجموع الدخل الخاضع للضريبة وبصورة موحدة ويتم تطبيق التنزيلات والإعفاءات على مجموع مصادر الدخل، لذلك فالقاعدة العامة هي خضوع الدخل للضريبة والاستثناء والاعفاء منها بنص تشريعي.

¹ - سمور المحاميد موفق: المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع

2005. ص177.

الفصل الرابع

الجانب العملي للدراسة

تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

نسبة الجبايه من الرواتب والاجور الى كل من:

أ - الايرادات الضريبية وغير الضريبية والاييرادات العامه.

ب - إيرادات ضريبة الدخل.

ج النفقات العامه والنفقات الجاربه.

د - النفقات المحليه وغيرها.

الفصل الرابع

تحليل البيانات وإختبار الفرضيات للجباية من الرواتب والاجور وأثارها على الخزينة الفلسطينية

في هذا الفصل سيتم تحليل البيانات التي تم جمعها من مختلف المصادر للتعرف الى
نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور الى كل من:

أ - الإيرادات الضريبية وغير الضريبية والإيرادات العامة.

ب - إيرادات ضريبة الدخل.

ج - النفقات العامة والنفقات الجارية.

د - النفقات المحلية وغيرها.

وقد تم إستخدام التحليل الوصفي والاحصائي للإجابة على أسئلة الدراسة التالية :

أولاً: النتائج المتعلقة بالسؤال الأول:

ما نسبة الجباية من الرواتب والاجور من القطاعين العام والخاص إلى إجمالي الجباية
من القطاعين معاً

أ ما نسبة الجباية من ضريبة الرواتب من القطاع الخاص إلى إجمالي جباية ضريبة الرواتب
والأجور

للإجابة على هذا السؤال إستخرجت النسبة المؤية للجباية الضريبية من القطاع الخاص
بالنسبة الى إجمالي الجباية من القطاعين، الجدول رقم (1) تبين ذلك.

جدول رقم (1): الجباية من ضريبة الرواتب من القطاع الخاص إلى إجمالي جباية ضريبة الرواتب والأجور

2007	2006	2005	2004	
79,806,631		66,858,155	49,182,115	جباية ضريبة الرواتب من القطاع الخاص
161,160,307	150,101,098	149,441,888	122,315,327	إجمالي جباية ضريبة الرواتب و الأجور
%49.5	%51	%45	%40	نسبة جباية ضريبة الرواتب من القطاع الخاص إلى إجمالي جباية ضريبة الرواتب و الأجور

المصدر: وزارة المالية (الضفة) من 2004 - 2007 .

يتضح من الجدول رقم (1) أن نسبة الجباية من الأجور من القطاع الخاص عام 2004 شكلت 40% وازدادت النسبة عام 2005 لتصل إلى 45% ثم واصلت الارتفاع لتصل عام 2006 إلى 51% بينما تراجعت عام 2007.

والسبب في إرتفاع الجباية الضريبية في الاعوام من 2004 - 2006 من القطاع الخاص يعود الى تعديل قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 بقانون رقم 17 لسنة 2004 والذي كانت نتائجه لصالح الخزينة بحيث أصبحت الشريحة الاولى تبدأ من 8% بدلاً من 5% أي بزياده نسبتها 60% عن القانون السابق.

أما سبب التراجع عام 2007 فهو بسبب إنفصال قطاع غزة عن الضفة الغربية وعدم وجود بيانات مالية من غزة لعام 2007 لذلك تراجعت الإيرادات من القطاع الخاص.

ب - ما نسبة الجباية من ضريبة الرواتب من القطاع العام إلى إجمالي جباية ضريبة الرواتب والأجور؟

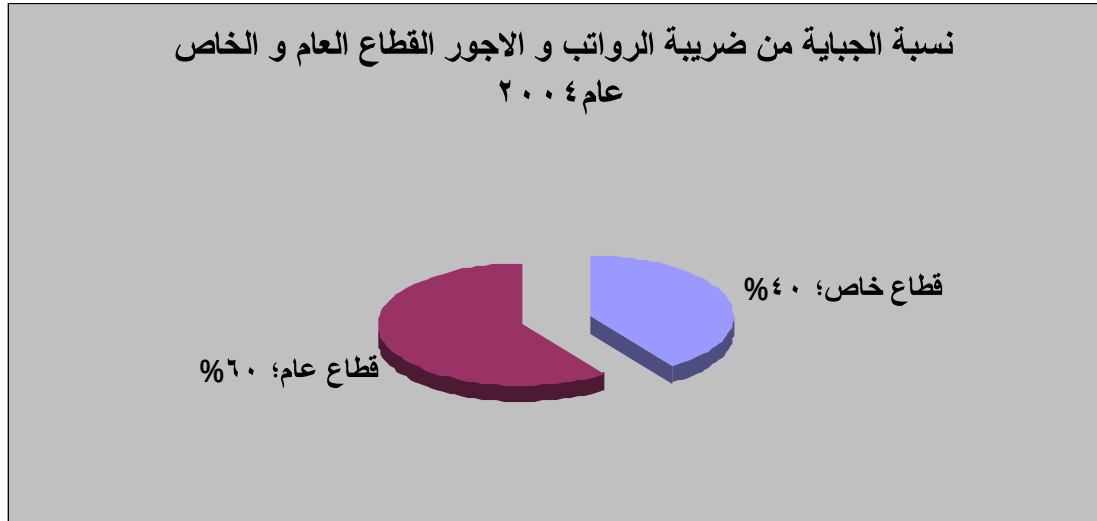
للإجابة على هذا السؤال إستخرجت النسبة المؤيه للجباية الضريبية من القطاع العام بالنسبة الى إجمالي الجباية من القطاعين، والجدول رقم (2) يبين ذلك.

جدول رقم (2): نسبة الجباية من ضريبة الرواتب من القطاع العام إلى إجمالي جباية ضريبة الرواتب

2007	2006	2005	2004	
				جباية ضريبة الرواتب من القطاع العام
				إجمالي جباية ضريبة الرواتب و الأجور
%50.5	%49	%55	%60	نسبة الجباية من ضريبة رواتب القطاع العام نسبة إلى إجمالي جباية ضريبة الرواتب و الأجور

المصدر: وزارة المالية

نلاحظ من الجدول رقم (2) أن نسبة الجباية من الرواتب في القطاع العام إلى إجمالي جباية ضريبة الرواتب و الأجور بلغت عام 2004 (60 %) وتراجعت النسبة عام 2005 لتصل إلى 55% ثم واصلت التراجع عام 2006 لتصل إلى 49% بينما ارتفعت النسبة عام 2007 بشكل طفيف لتصل إلى 50.5% تقريبا. والرسومات البيانية في الاشكال رقم (1 2 3 4) توضح ذلك .



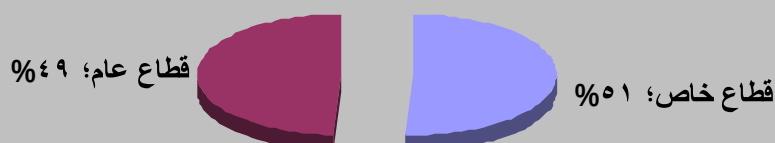
شكل رقم (1):نسبة الجباية من ضريبة الرواتب و الاجور القطاع العام والخاص عام 2004

نسبة الجباية من ضريبة الرواتب و الاجور القطاع العام و الخاص
عام ٢٠٠٥



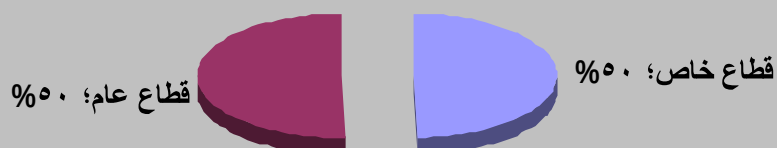
شكل رقم (2) نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور القطاع العام والخاص عام 2005

نسبة الجباية من ضريبة الرواتب و الاجور القطاع العام و الخاص
عام ٢٠٠٦



شكل رقم (3): نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور القطاع العام والخاص عام 2006

نسبة الجباية من ضريبة الرواتب و الاجور القطاع العام و الخاص
عام ٢٠٠٦



شكل رقم (4): نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور القطاع العام والخاص عام 2006

ج - ما نسبة الجباية من الرواتب والأجور من القطاعين العام والخاص إلى إجمالي الجباية من القطاعين معاً

للاجابة على هذا السؤال استخرجت النسبة المئوية من الجدول رقم (3) يبيّن ذلك .
جدول (3): النسبة المئوية للجباية من الرواتب والأجور في القطاع العام والقطاع الخاص إلى إجمالي الجباية من القطاعين معاً

2007	2006	2005	2004	
%49.5	%51	%45	%40	نسبة جباية ضريبة الرواتب من القطاع الخاص إلى إجمالي جباية ضريبة الرواتب و الأجور
%50.5	%49	%55	%60	نسبة الجباية من ضريبة رواتب القطاع العام نسبة إلى إجمالي جباية ضريبة الرواتب و الأجور

يتبين من الجدول رقم (3) أن نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور من القطاع الخاص إلى إجمالي الجباية كانت في حالة ارتفاع بسبب تزايد المبالغ المحصلة خلال السنوات ما بين 2004 إلى 2007 حيث كانت تشكل اقل من النصف من إجمالي نسبة جباية ضريبة الرواتب والأجور، وبقيت ترتفع حتى وصلت إلى أكثر من النصف عام 2006، بالمقابل تراجع نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور من القطاع العام حيث كانت تشكل النسبة العظمى عام 2004 وتراجعت حتى أصبحت اقل من النصف عام 2006 وهذا بسبب انخفاض مبالغ الجباية من ضريبة الرواتب والأجور في القطاع العام.

ثانياً: النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني.

ما نسبة الجباية من الرواتب والأجور من القطاعين العام والخاص إلى إجمالي جباية ضريبة الدخل بصفتها جزءاً منها

للاجابة على هذا السؤال استخرجت النسبة المئوية للجباية من القطاعين العام والخاص إلى إجمالي الجباية من ضريبة الدخل، كما يلي.

أ - نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور قطاع خاص إلى إجمالي ضريبة الدخل

الجدول رقم (4) يبين ذلك .

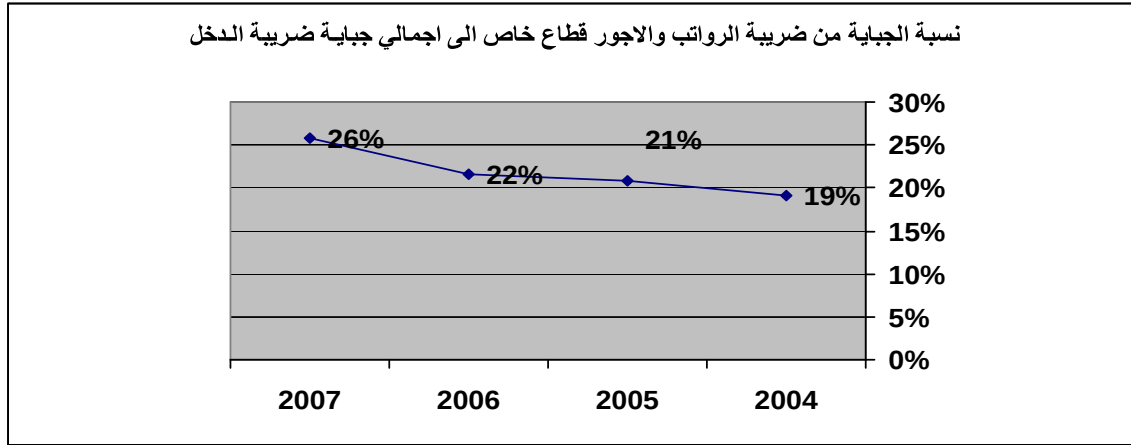
جدول رقم (4): نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور قطاع خاص إلى إجمالي جباية ضريبة الدخل

2007	2006	2005	2004	
79,806,631	76,185,988	66,858,155	49,182,115	الجباية من ضريبة الرواتب والأجور قطاع خاص
309,122,126	353,757,654	321,768,384	256,309,362	إجمالي الجباية من ضريبة الدخل
%25.8	%22	%21	%19	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور قطاع خاص إلى إجمالي جباية ضريبة الدخل

المصدر: وزارة المالية الضفه (2004 - 2007) .

نلاحظ من الجدول رقم (4) أن نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور من القطاع الخاص إلى إجمالي جباية ضريبة الدخل عام 2004 شكلت 19% وازدادت النسبة عام 2005 لتصل إلى 21% وواصلت الارتفاع لتصل عام 2006 إلى 22% كذلك عام 2007 إلى 25.8% .

والسبب في ذلك يعود إلى توسيع الشريحة الضريبية من 5% - 8% مما انعكس إيجابياً على الجباية من القطاع الخاص وأدى إلى زيادتها كذلك لان رواتب القطاع الخاص أعلى من رواتب القطاع العام. والرسم البياني التالي شكل (5) يوضح ذلك .



شكل رقم (5): نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور قطاع خاص الى إجمالي جباية ضريبة الدخل

ب- ما نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور قطاع عام إلى إجمالي جباية ضريبة الدخل

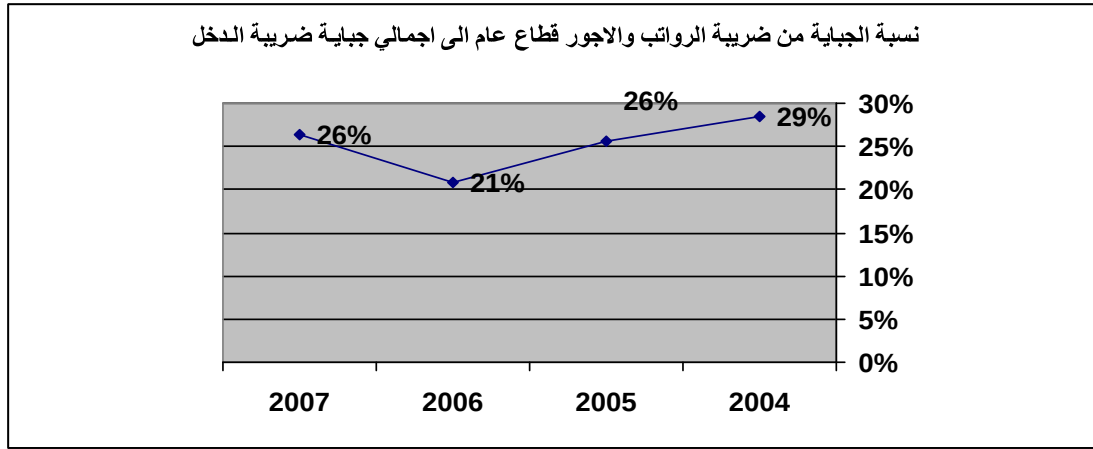
والجدول رقم (5) يوضح ذلك .

جدول رقم (5): نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور قطاع عام إلى إجمالي جباية ضريبة الدخل

2007	2006	2005	2004	
				الجباية من ضريبة الرواتب والأجور قطاع عام
81,353,676	73,915,110	82,583,734	73,133,212	
				إجمالي الجباية من ضريبة الدخل
309,122,126	353,757,654	321,768,384	256,309,362	
%26.3	%21	%26	%29	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور قطاع عام إلى إجمالي جباية ضريبة الدخل

نلاحظ من الجدول رقم (5) أن نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور من القطاع العام عام 2004 (29%) وتراجعت النسبة عام 2005 لتصل إلى (26%) وواصلت التراجع عام 2006 لتصل إلى (21%) بينما ارتفعت النسبة عام 2007 لتصل إلى (26.3%) والسبب في انخفاض الجباية من القطاع العام هو: أن رواتب القطاع العام عادةً هي أقل من رواتب القطاع الخاص وذلك لأن حجم الإعفاءات العائلية والشخصية التي منحها القانون رقم 17 لعام 2004

كانت عاليه، إستفاد منها القطاع العام أكثر من القطاع الخاص مما أدى إلى إنخفاض الحصيلة الضريبية من القطاع العام. والرسم البياني رقم (6) يوضح ذلك.



شكل رقم (6): نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور قطاع عام الى اجمالي جباية ضريبة الدخل

ج - ما نسبته الجباية الكلية من القطاعين إلى إجمالي الجباية من ضريبة الدخل

للإجابة على هذا السؤال إستخرجت النسبة المئوية للجباية من القطاعين العام والخاص إلى إجمالي الجباية من ضريبة الدخل، الجدول رقم (6) تبين ذلك.

الجدول رقم (6): النسبة المئوية للجباية من الرواتب والاجور من القطاعين العام والخاص إلى إجمالي جباية ضريبة الدخل.

2007	2006	2005	2004	
				نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور قطاع خاص إلى إجمالي جباية ضريبة الدخل
%25.8	%22	%21	%19	
				نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور قطاع عام إلى إجمالي جباية ضريبة الدخل
%26.3	%21	%26	%29	
				الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور إلى إجمالي الجباية من ضريبة الدخل
%52	%42	%46	%48	

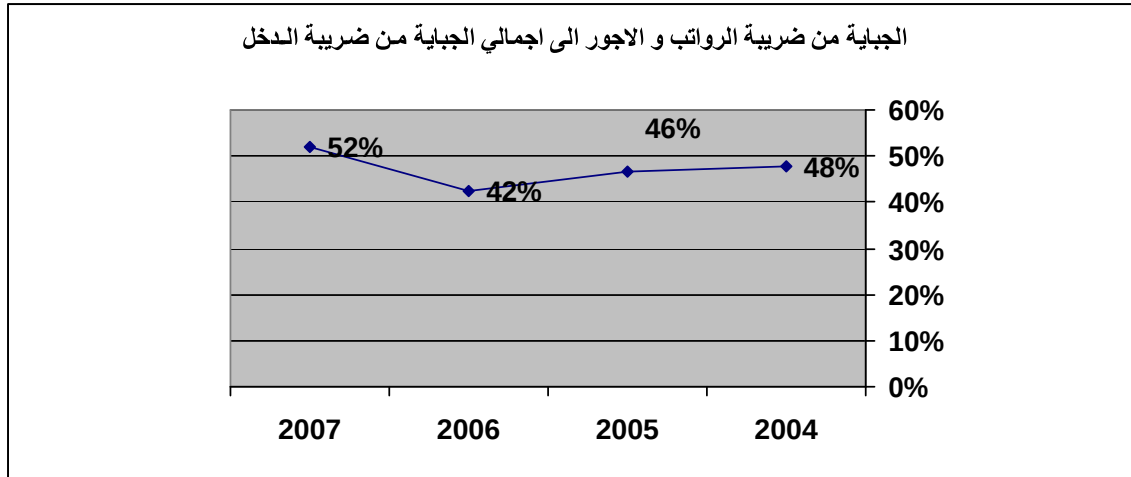
جدول رقم (7): نسبة الجباية من الرواتب والأجور من القطاعين العام والخاص إلى إجمالي

جباية ضريبة الدخل

2007	2006	2005	2004	
161,160,307	150,101,098	149,441,888	122,315,327	إجمالي الجباية من الرواتب و الأجور في القطاعين
309,122,126	353,757,654	321,768,384	256,309,362	إجمالي الجباية من ضريبة الدخل
%52	%42	%46	%48	الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور إلى إجمالي الجباية من ضريبة الدخل

نلاحظ من الجدول (6) و(7) أن الجباية من إيرادات ضريبة الرواتب والأجور عام 2004 شكلت 48% من إجمالي الجباية من إيرادات ضريبة الدخل، بينما شكلت عام 2005 حوالي 46% أما عام 2006 فقد انخفضت النسبة إلى 42%، أما عام 2007 عادت النسبة لترتفع حيث وصلت إلى 52% تقريبا.

ونلاحظ أيضا "أن إجمالي الجباية من ضريبة الرواتب والأجور تشكل نسبة مهمة من إجمالي جباية ضريبة الدخل. والسبب في إرتفاعها عام 2007 من القطاعين العام والخاص هو انخفاض الجباية من القطاعات الأخرى لضريبة الدخل وهي: المهن والشركات والسيارات بسبب إستلام الحكومة العاشره للسلطه وإغلاق غزه إضافة الى صدور قرار رئاسي بإعفاء المحافظات الجنوبية في قطاع غزه من كافة الضرائب والرسوم. و الرسم البياني رقم (7) يوضح ذلك .



شكل رقم (7): نسبة الجباية من ضريبة الرواتب و الاجور الى اجمالي الجباية من ضريبة الدخل

ثالثاً: النتائج المتعلقة بالسؤال الثالث

ما نسبة الجباية (الايراد) من الرواتب و الاجور إلى الايرادات الضريبية الاخرى و الايرادات غير الضريبية في فلسطين لنفس الاعوام من 2004 - 2007

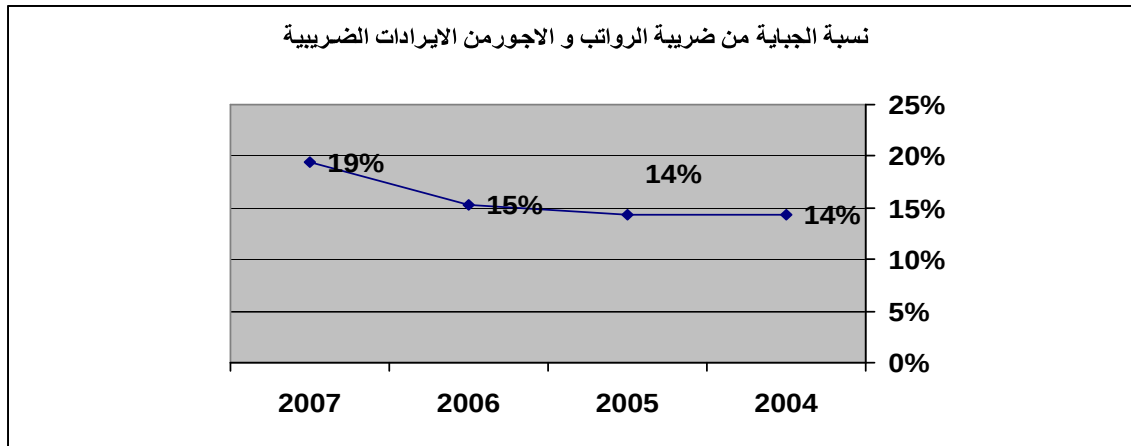
أ - نسبة الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور من الإيرادات الضريبية

للاجابة عن هذا السؤال إستخرجت النسبة المئوية للجباية من القطاعين نسبة إلى الايرادات الضريبية الاخرى. والجدول رقم (8) يبين ذلك

جدول رقم (8): النسبة المئوية للجباية من القطاعين نسبةً الى الجباية من الايرادات الضريبية الاخرى.

2007	2006	2005	2004	
161,160,307	150,101,098	149,441,888	122,315,327	إجمالي الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور
828,200,000	985,660,000	1,037,190,000	855,680,000	إجمالي الإيرادات الضريبية الاملاك و الجمارك..
%19.5	%15	%14	%14	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور من الإيرادات الضريبية.

نلاحظ من الجدول اعلاه أن عامي 2004 و 2005 كانت النسبة تقريبا متشابهة حيث كانت تشكل الجباية من ضريبة الرواتب والأجور إلى الإيرادات الضريبية 14% وارتفعت النسبة قليلا لتصل إلى 15% عام 2006 بينما ارتفعت لتصل إلى 19% عام 2007. والسبب في إرتفاع الجباية من الرواتب والأجور في القطاعين نسبة إلى الإيرادات الضريبية الأخرى (جمارك ومكوس ومقاصه وأملاك وقيمه مضافه) هو انخفاض الجباية من الإيرادات الضريبية وخاصة المقاصه والجمارك بسبب عدم تحويل إسرائيل تلك الضرائب التي تجمعها نيابةً عن السلطة الوطنية، حيث شكلت ضريبة المقاصه عام 2006 وعام 2007 صفر والرسم البياني شكل رقم (8) يوضح ذلك .



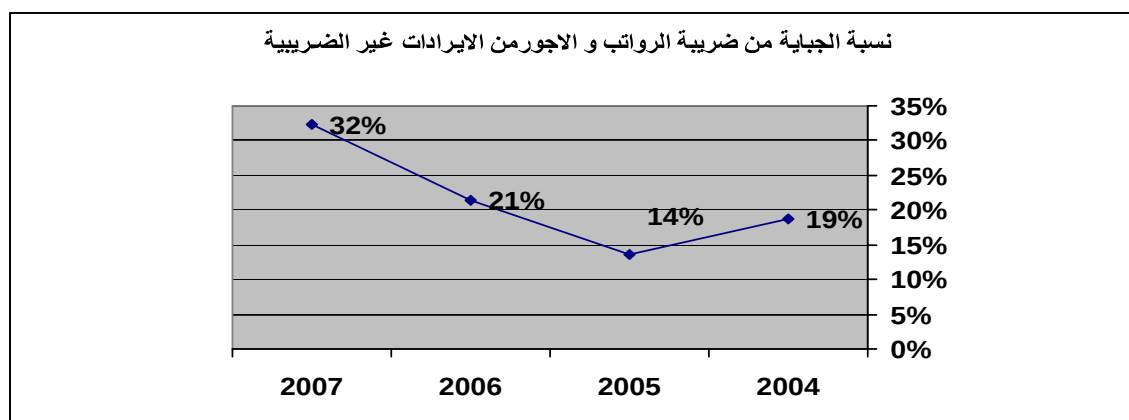
شكل رقم (8): نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور من الإيرادات الضريبية
 ب - ما نسبة الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور من الإيرادات غير الضريبية

للإجابة على هذا السؤال إستخرجت النسب المئوية التالية للإيرادات من القطاعين نسبة إلى الإيرادات غير الضريبية (رسوم تراخيص من وزارات السلطة المختلفه سواء من وزارة المواصلات أو المحاكم الشرعيه والصحه والداخلية...الخ) والجدول رقم (9) يبين ذلك.

جدول رقم (9): نسبة الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور من الإيرادات غير الضريبية

2007	2006	2005	2004	
161,160,307	150,101,098	149,441,888	122,315,327	إجمالي الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور
500,200,000	700,220,000	1,100,050,000	654,080,000	إجمالي الإيرادات غير الضريبية
%32	%21	%14	%19	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور من الإيرادات غير الضريبية

نلاحظ من الجدول رقم (9) أن الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور 19 شكلت % من إجمالي الإيرادات غير الضريبية عام 2004 بينما تراجعت النسبة لتصل إلى 14% عام 2005 من جهة أخرى ازدادت النسبة عام 2006 لتصل إلى 21% وتابعت النسبة الزيادة عام 2007 لتصل إلى 32%. والرسم البياني التالي شكل رقم (9) يوضح ذلك .



شكل رقم (9): نسبة الجباية من ضريبة الرواتب و الاجور من الايرادات غير الضريبية

إن إرتفاع الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور بشكل تصاعدي نسبة الى إجمالي الجباية من الإيرادات غير الضريبية يعود للاوضاع السياسي والاقتصادي السيئ التي سادت في سنوات إجراء هذه الدراسة حيث قلت الرسوم والتراخيص والخدمات المقدمة من الحكومه للشعب، وبهذا قلت الايرادات الاخرى نسبة الى الايرادات من الرواتب و الاجور في القطاعين.

رابعاً: النتائج المتعلقة بالسؤال الرابع.

ما نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور من الإيرادات المحلية (مجموع الإيرادات الضريبية وغير الضريبية)

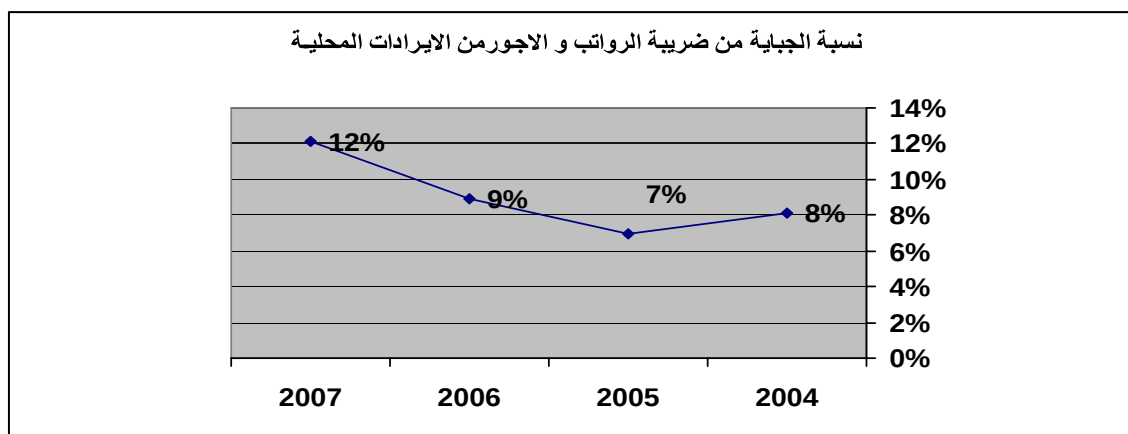
للاجابة على هذا السؤال إستخرجت النسب المئوية التالية للإيرادات من القطاعين نسبة إلى الإيرادات المحلية، والجدول رقم (10) يوضح ذلك :

جدول رقم (10): نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور من الإيرادات المحلية

2007	2006	2005	2004	
161,160,307	150,101,098	149,441,888	122,315,327	إجمالي الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور
1,324,300,000	1,685,880,000	2,137,240,000	1,509,760,000	إجمالي الإيرادات المحلية
%12	%9	%7	%8	نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور من الإيرادات المحلية

-المصدر: وزارة المالية

نلاحظ من الجدول رقم (10) أنه في العام 2004 شكلت الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور 8% من إجمالي الإيرادات المحلية، وتراجعت النسبة قليلا عام 2005 فبلغت 7% بينما ازدادت النسبة لتصل إلى 9% عام 2006، وإلى 12% عام 2007 وسبب إرتفاع الجباية من الرواتب والأجور نسبة إلى الإيرادات المحلية سوء الأوضاع الفلسطينية، مما أدى إلى انخفاض الجباية من الإيرادات المحلية . والرسم البياني وشكل رقم (10) يوضح ذلك .



شكل رقم (10): نسبة الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور من الإيرادات المحلية

خامساً: النتائج المتعلقة بالسؤال الخامس

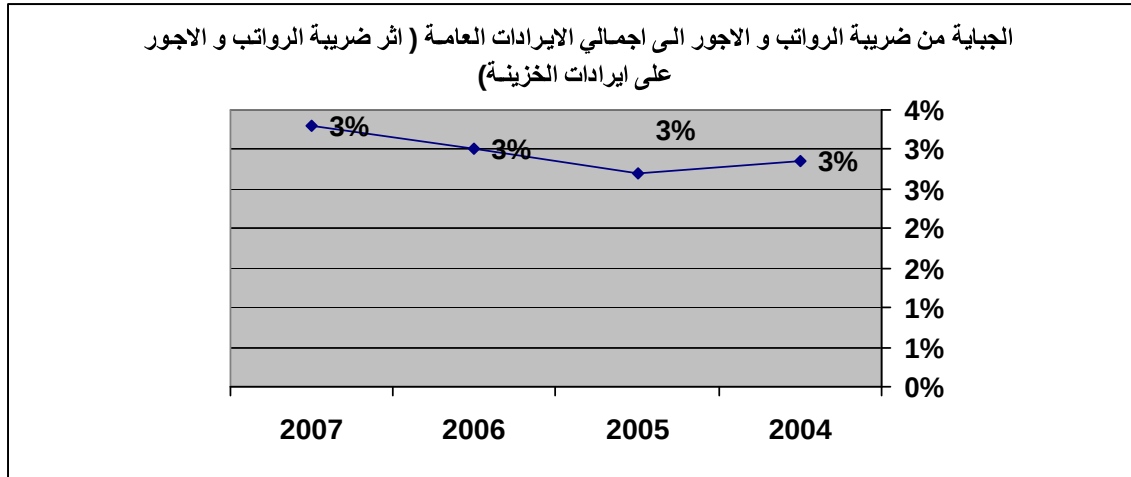
ما نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور إلى إجمالي الإيرادات العامة (الضريبيه وغير الضريبيه والاجنبيه وأرباح السلطة من شركاتها ومؤسساتها العامه)

للاجابة على هذا السؤال إستخرجت النسب المئوية والجدول رقم (11) يبين ذلك .

جدول رقم (11): نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور إلى إجمالي الإيرادات العامة

2007	2006	2005	2004	
				إجمالي الجباية من
161,160,307	150,101,098	149,441,888	122,315,327	ضريبة الرواتب والأجور
4,895,400,000	5,120,080,000	5,536,170,000	4,273,920,000	إجمالي الإيرادات العامة
				الجبابة من ضريبة
				الرواتب والأجور إلى
				إجمالي الإيرادات العامة
				اثر ضريبة الرواتب
				والأجور على إيرادات
3.3%	2.9%	2.7%	2.9%	الخزينة)

نلاحظ من الجدول رقم (11) أن نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والأجور إلى إجمالي الإيرادات العامة متقاربة خلال السنوات (2004- 2007) حيث بلغت تقريبا 3% لجميع سنوات الدراسة، وهذه النسبة معقولة كون فلسطين من الدول الناميه حيث بلغت الجبايه من ضريبة الدخل كامله 14% من إجمالي الإيرادات الضريبيه وهذه النسب قريبه من النسب في الدول الناميه. والرسم البياني شكل رقم (11) يوضح ذلك .



شكل رقم (11): الجباية من ضريبة الرواتب و الاجور الى اجمالي الايرادات العامة (اثر ضريبة الرواتب و الاجور على إيرادات الخزينة)

سادساً: النتائج المتعلقة بالسؤال السادس

ما نسبة الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور نسبة إلى النفقات الجارية

للإجابة على هذا السؤال إستخرجت النسب المئوية و الجدول رقم (11) يبين ذلك .

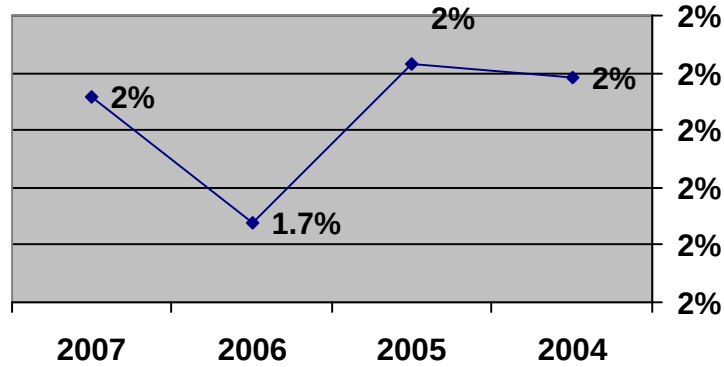
جدول رقم (12): الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور نسبة إلى النفقات الجارية

2007	2006	2005	2004	
161,160,307	150,101,098	149,441,888	122,315,327	إجمالي الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور
8,232,800,000	8,625,640,000	7,408,500,000	6,142,080,000	إجمالي النفقات الجارية
%2	%1.7	%2	%2	الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور نسبة إلى النفقات الجارية

نلاحظ من الجدول رقم (12) أن نسبة الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور إلى إجمالي النفقات الجارية متقاربة خلال السنوات (2004- 2007) حيث بلغت تقريبا 2% لجميع سنوات الدراسة، وتعد هذه النسبة قليلة جدا، أي أن مساهمة الإيرادات من ضريبة الرواتب و الأجور في تغطية النفقات الجارية كان محدودا جدا (2% فقط من النفقات الجارية).

والرسم البياني شكل رقم (12) يوضح ذلك .

الجباية من ضريبة الرواتب و الاجور نسبة الى النفقات الجارية



شكل رقم (12): الجباية من ضريبة الرواتب و الاجور نسبة الى النفقات الجارية

سابعاً: النتائج المتعلقة بالسؤال السابع.

ما نسبة الجباية من ضريبة الرواتب و الاجور في القطاعين إلى النفقات العامة

للإجابة على هذا السؤال إستخرجت النسب المئوية و الجدول رقم (13) يبين ذلك .

جدول رقم (13): الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور نسبة إلى النفقات العامة

2007	2006	2005	2004	
161,160,307	150,101,098	149,441,888	122,315,327	إجمالي الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور
10,430,400,000	10,302,600,000	8,953,060,000	6,845,440,000	إجمالي النفقات العامة
%1.5	%1.5	%1.7	%1.8	الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور نسبة إلى النفقات العامة

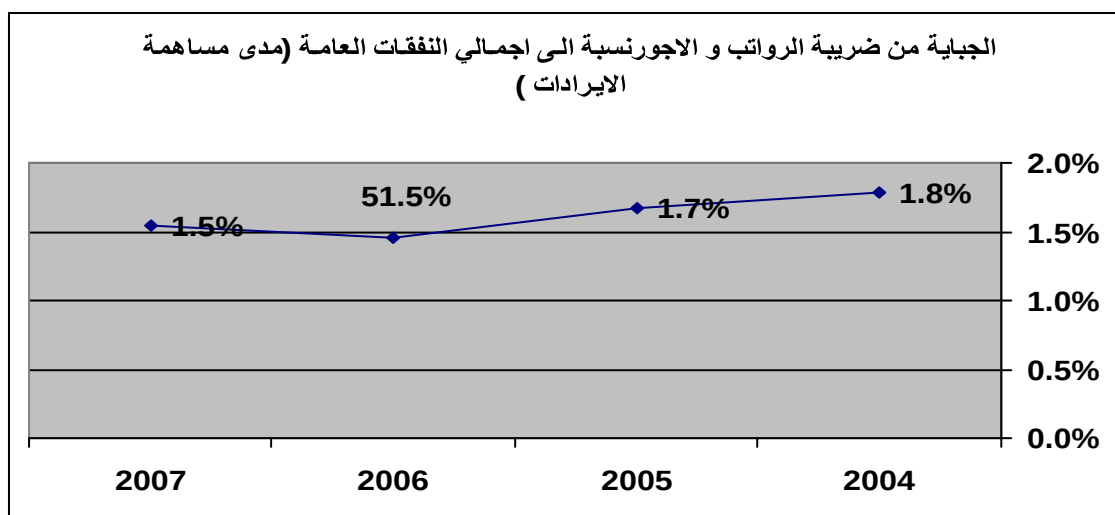
نلاحظ من الجدول رقم (13) أن نسبة الجباية من ضريبة الرواتب و الأجور إلى إجمالي

الإيرادات العامة متقاربة خلال السنوات (2004- 2007) حيث بلغت تقريبا ما بين (%1.5- %1.8)

لجميع سنوات الدراسة، وتعد هذه النسبة قليلة جدا، أي أن مساهمة الإيرادات من ضريبة

الرواتب و الأجور على سداد النفقات العامة كان شبه معدوم. والرسم البياني شكل رقم (13)

يوضح اذلك .



شكل رقم (13): الجباية من ضريبة الرواتب والاجور الى اجمالي الايرادات العامة (مدى مساهمة الايرادات)

ثامناً: النتائج المتعلقة بالسؤال الثامن.

ما اثر الإنفاق على الرواتب والأجور على الخزينة (الاستنزاف من الخزينة) .

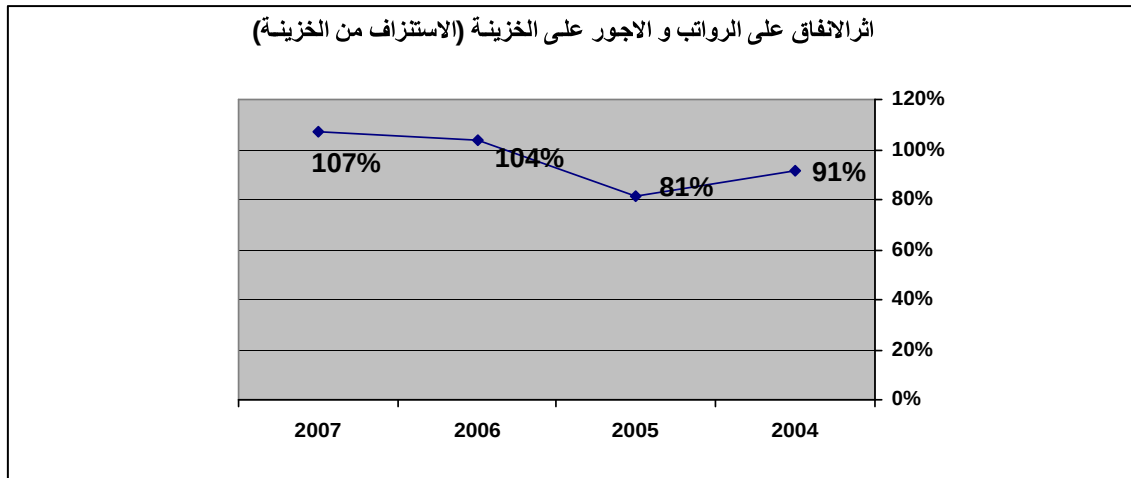
للإجابة على هذا السؤال استخرجت النسب المئوية والجدول رقم (14) يبين ذلك .

جدول رقم (14): اثر الإنفاق على الرواتب والأجور على الخزينة الاستنزاف من الخزينة

2007	2006	2005	2004	
5,260,300,000	5,302,940,000	4,494,490,000	3,897,600,000	إجمالي نفقات الرواتب والأجور
4,895,400,000	5,120,080,000	5,536,170,000	4,273,920,000	إجمالي إيرادات لخزينة
%107	%104	%81	%91	اثر الإنفاق على الرواتب والأجور على الخزينة (الاستنزاف من الخزينة)

نلاحظ من الجدول رقم (14) أنه في العام 2004 كانت نسبة الإنفاق على الرواتب والأجور من إجمالي إيرادات الخزينة 91% أي أن الرواتب والأجور كانت تستنزف 91% من خزينة السلطة، انخفضت هذه النسبة إلى 81% عام 2005 إلا أنها عادت لترتفع عام 2006

حيث وصلت إلى 104% كذلك عام 2007 حيث ازدادت إلى 107%. والرسم البياني وشكل رقم (14) يوضح ذلك .



شكل رقم (14): اثر الانفاق على الرواتب والاجور على الخزينة (الاستنزاف من الخزينة)

مما سبق نلاحظ أن الرواتب والأجور تستنزف الجزء الأكبر من إيرادات السلطة، بل وتعدت إلى أكثر من ذلك حيث باتت نفقات الرواتب والأجور تفوق إيرادات خزينة السلطة، وأصبحت الخزينة عاجزة عن سداد فاتورة رواتب وأجور العاملين في القطاع العام، مما حدا بالسلطة الوطنية إلى الاستعانة بالمنح لسداد العجز والبحث عن طرق أخرى لسداد تلك النفقات الملحة، وهذا يؤدي إلى ضياع جزء من المنح والتي أعطيت للسلطة أصلاً لاستخدامها في المشاريع التطويرية.

تاسعاً: النتائج المتعلقة بالسؤال التاسع

ما نسبة الإنفاق على الرواتب والأجور من النفقات الجارية .

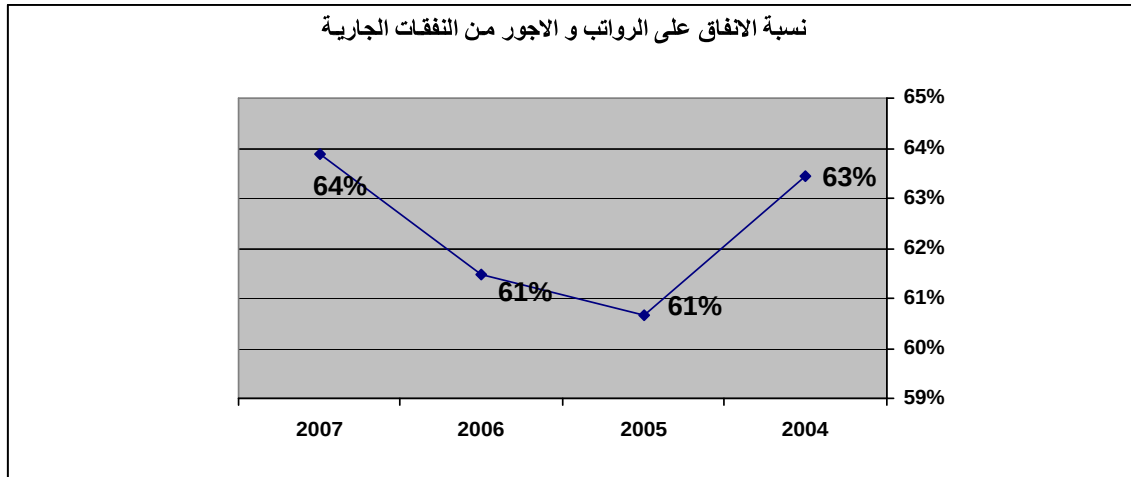
للإجابة على هذا السؤال إستخرجت النسب المئوية والجدول رقم (15) يبين ذلك .

جدول رقم (15): نسبة الإنفاق على الرواتب والأجور من النفقات الجارية

2007	2006	2005	2004	
5,260,300,000	5,302,940,000	4,494,490,000	3,897,600,000	إجمالي نفقات الرواتب والأجور
8,232,800,000	8,625,640,000	7,408,500,000	6,142,080,000	إجمالي النفقات الجارية
%64	%61	%61	%63	نسبة الإنفاق على الرواتب والأجور من النفقات الجارية.

نلاحظ من الجدول رقم (15) أن نفقات الرواتب والأجور تشكل 63% من إجمالي النفقات الجارية عام 2004 وانخفضت قليلاً لتصل إلى 61% عامي 2005 و 2006 وعادت لترتفع عام 2007 لتصل إلى 64%. والرسم البياني التالي والجدول رقم (15) يوضح ذلك .

شكل رقم (15)



شكل رقم (15): نسبة الانفاق على الرواتب و الاجور من النفقات الجارية

مما سبق نلاحظ أن نفقات الرواتب والأجور تشكل نسبة عالية من النفقات الجارية للسلطة، حيث تراوحت ما بين 61%- 64% وهي نسب نوعاً ما متقاربة ومستقرة.

عاشراً: النتائج المتعلقة بالسؤال العاشر.

ما نسبة الإنفاق على الرواتب والأجور من إجمالي النفقات العامة

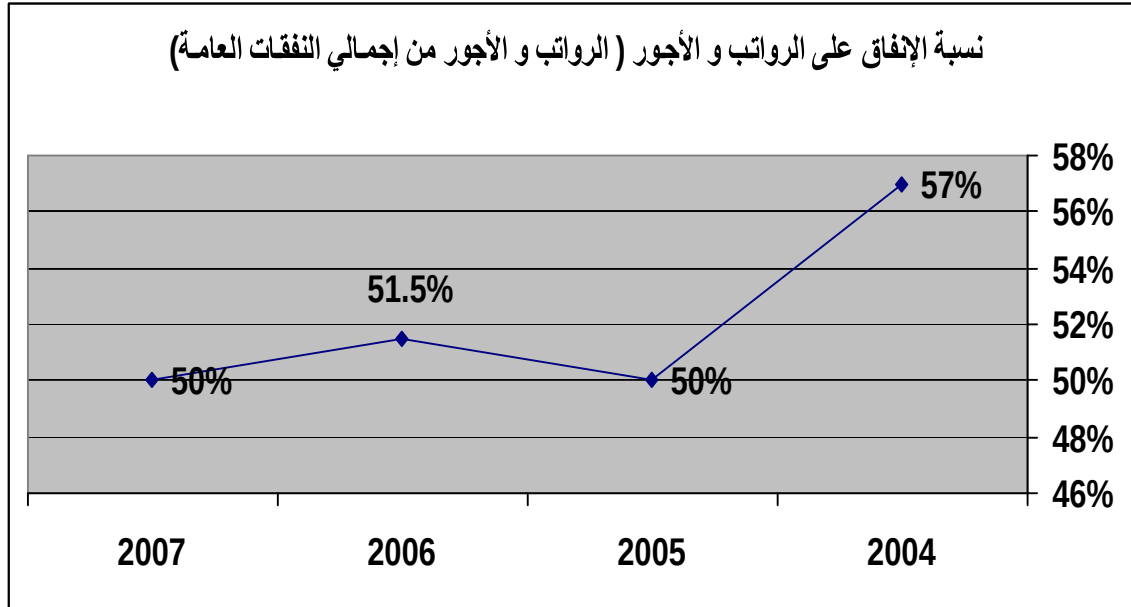
للإجابة على هذا السؤال إستخرجت النسب المئوية والجدول رقم (16) يوضح ذلك .

جدول رقم (16): نسبة الإنفاق على الرواتب والأجور (الرواتب والأجور من إجمالي النفقات العامة)

2007	2006	2005	2004	
5,260,300,000	5,302,940,000	4,494,490,000	3,897,600,000	إجمالي نفقات الرواتب
10,430,400,000	10,302,600,000	8,953,060,000	6,845,440,000	إجمالي النفقات العامة
%50	%51.5	%50	%57	نسبة الإنفاق على الرواتب والأجور (الرواتب والأجور من إجمالي النفقات العامة)

نلاحظ من الجدول رقم (16) أن نفقات الرواتب والأجور تشكل 57% من إجمالي النفقات العامة عام 2004 و انخفضت لتصل إلى 50% عام 2005 وارتفعت قليلا عام 2006 لتصل إلى 51.5% وعادت عام 2007 إلى 50%.

وهذه النسبة تدل على مقدار الانفاق على الرواتب والاجور نسبة إلى باقي بنود الموازنه مما يدل على ضعف الاقتصاد الفلسطيني وهشاشته وقلة الاموال اللازمه لعمل مشاريع دائمه تدعم الاقتصاد الفلسطيني وتحقق له إيرادات مستقبليه. والرسم البياني وشكل رقم (16) يوضح ذلك .



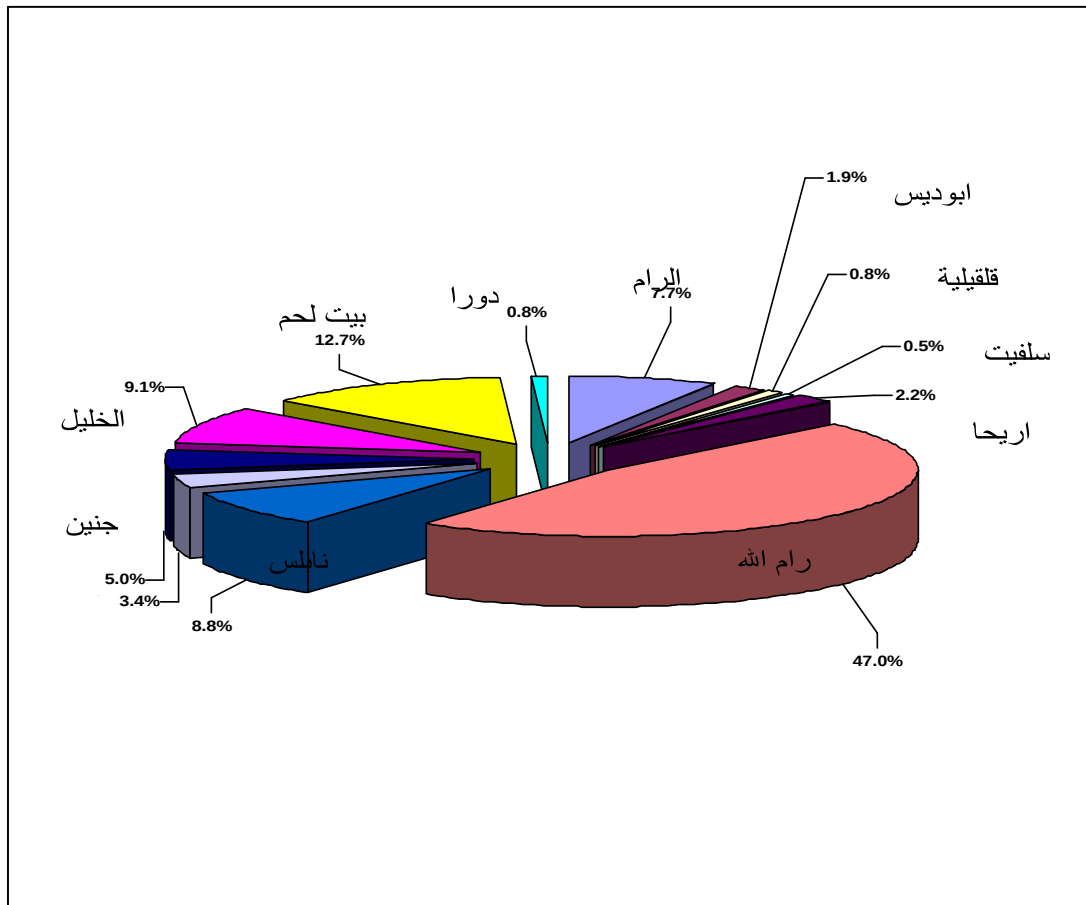
شكل رقم (16): نسبة الانفاق على الرواتب والاجور (الرواتب والاجور من اجمالي النفقات العامة)

مما سبق نلاحظ أن نفقات الرواتب والأجور تشكل تقريبا" النصف من إجمالي النفقات العامة للسلطة، حيث تراوحت ما بين (50% - 57%).

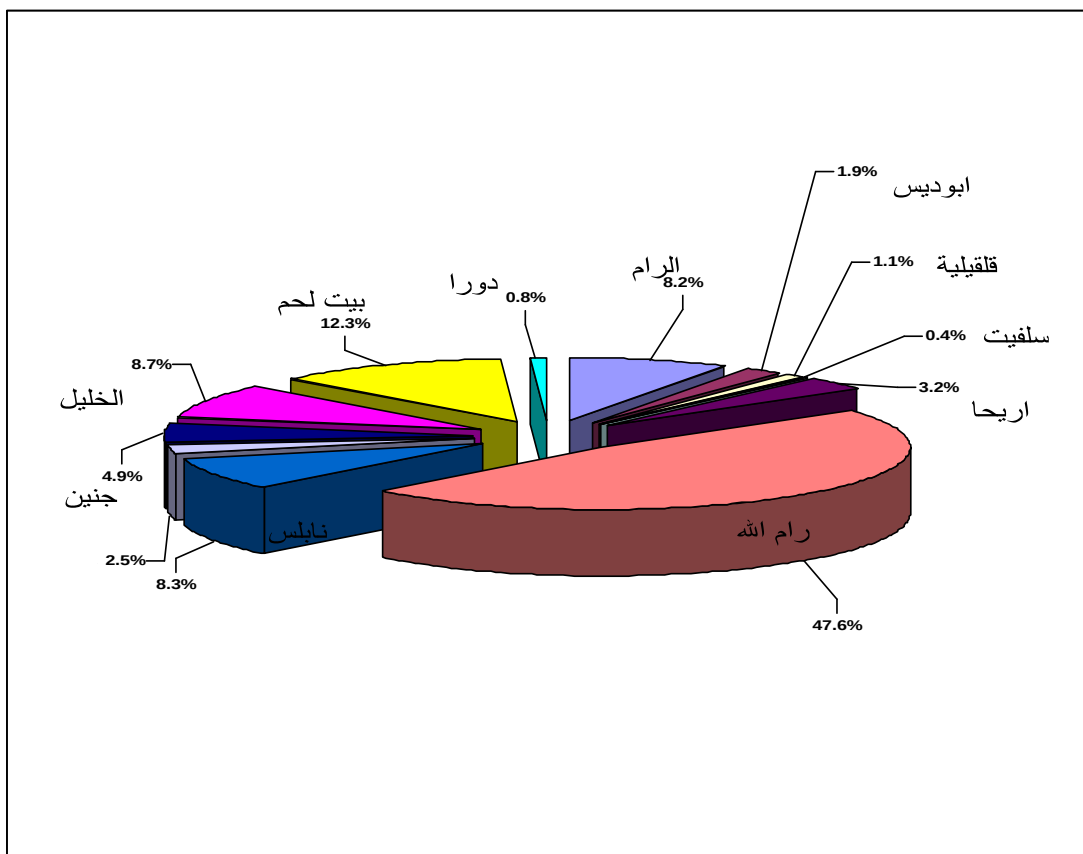
أما نسب التوزيعات لتحصيلات دوائر الضريبة التابعة لوزارة المالية في مختلف المحافظات من القطاع الخاص فهي كالتالي :

الجباية من القطاع الخاص موزعة حسب المدن من 2004 الى 2007				
المكتب	2004	2005	2006	2007
الشركات	19,715,132	26,517,839	29,527,657	36,488,733
الرام	2,119,886	2,875,074	2,794,561	2,630,529
ابو ديس	509,472	680,082	267,614	320,618
دورا	232,421	382,546	213,570	263,408
سلفيت	125,889	148,916	128,760	129,076
اريجا	594,055	1,132,553	441,749	592,409
رام الله	12,917,001	16,615,535	15,755,723	21,767,089
نابلس	2,429,129	2,891,777	2,315,725	3,085,761
طولكرم	940,653	876,757	669,155	770,736
جنين	1,381,578	1,695,123	1,795,391	1,219,851
الخليل	2,503,833	3,052,050	2,220,975	3,056,407
بيت لحم	3,501,140	4,284,357	4,071,750	4,819,728
قلقيلية	228,918	277,463	207,273	310,772
الجباية من القطاع العام	73,133,212	82,583,734	73,915,110	82,583,734

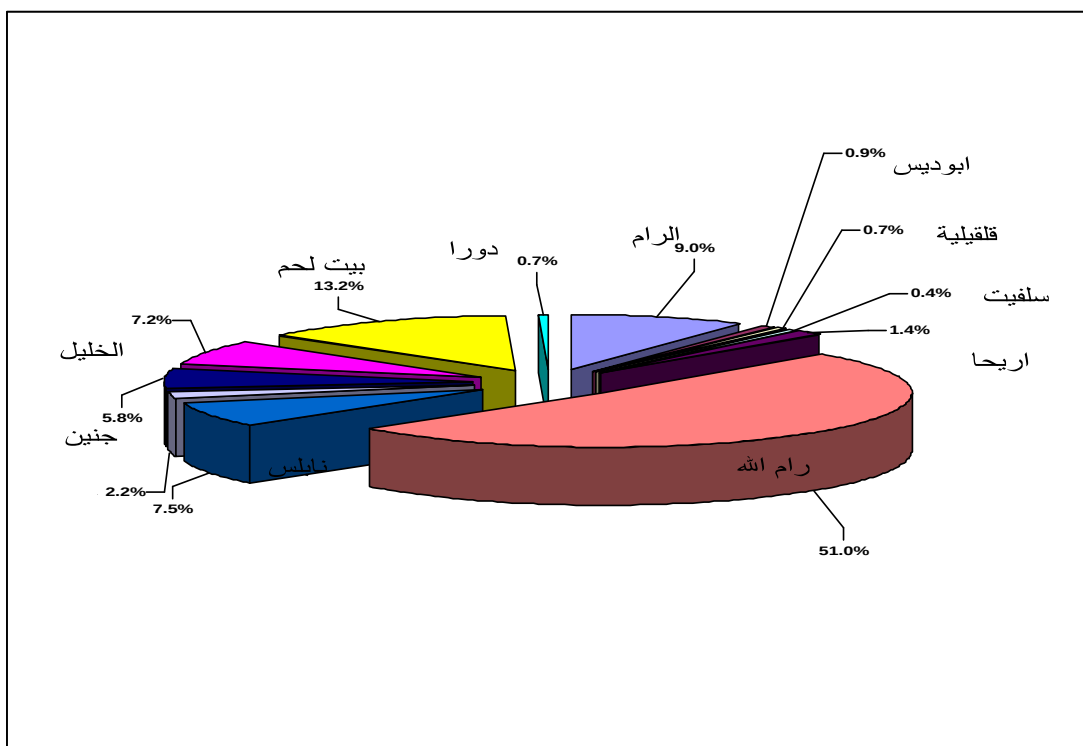
نلاحظ ان النسب الكبرى هي رام الله وبيت لحم والرام والخليل، حيث ان رام الله تمتلك اكبر نسبة وذلك على مدار سنوات الدراسة (2004-2007) وذلك بسبب تجمع الشركات والوزارات والانشطة الاقتصادية فيها، كذلك الامر بالنسبة للرام والخليل، حيث ان تلك المناطق هي الاقرب في التبادل الاقتصادي مع اسرائيل.



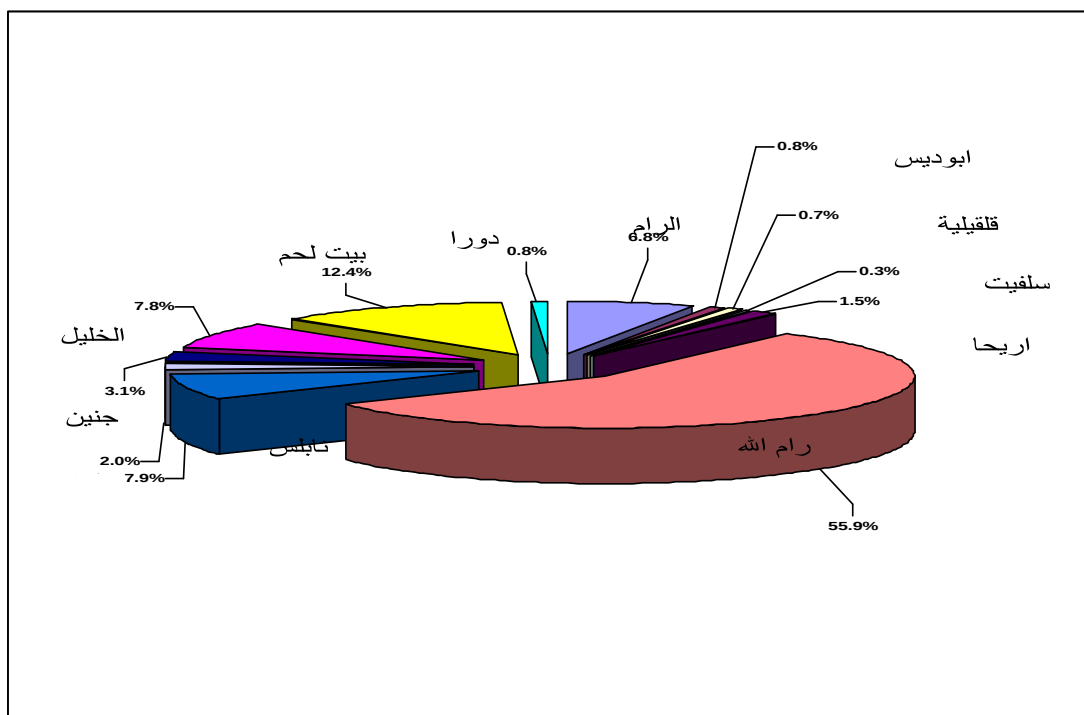
شكل رقم (17): نسب دوائر جباية الضرائب عام 2004



شكل رقم (18): نسب دوائر جباية الضرائب عام 2005



شكل رقم (19): نسب دوائر جباية الضرائب عام 2006



شكل رقم (20): نسب دوائر جباية الضرائب عام 2007

مناقشة الفرضيات .

أولاً: النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية في القطاع العام بين الأعوام 2004 2005 2006 2007.

لاختبار هذه الفرضية استخدم اختبار تحليل التباين متعدد المغيرات التابعة (MANOVA) وذلك باستخدام اختبار ولكس لامبدا، والجدول رقم (17) يبين ذلك.

جدول (17): نتائج اختبار ولكس لامبدا لفحص دلالة الفروق في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية في القطاع العام بين الأعوام 2004 2005 2006 2007

قيمة اختبار ولكس لامبدا	درجات الحرية للبسط	الخطأ	قيمة (ف)	الدلالة الإحصائية
0.43	3	9	66.023	*0.0000001

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

يتضح من الجدول (17) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية في القطاع العام بين الأعوام 2004 2005 2006 2007. ولمعرفة بين أي من السنوات كانت الفروق تم استخدام اختبار سداك (Sidak) كما هو موضح في الجدول (18).

جدول (18): نتائج اختبار سداك لفحص دلالة الفرق الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية في القطاع العام بين الأعوام 2004 2005 2006 2007

السنوات	المتوسط	2004	2005	2006	2007
2004	2473564		*710452.67-	*1272402.4-	*1639306.7-
2005	3184016			*561949.75-	*928854.00-
2006	3745966				366904.25-
2007	4112870				

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

يتضح من الجدول (18) وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية في القطاع العام بين:

- عامي 2004 و 2005 ولصالح 2005.

- عامي 2004 و 2006 ولصالح عام 2006.

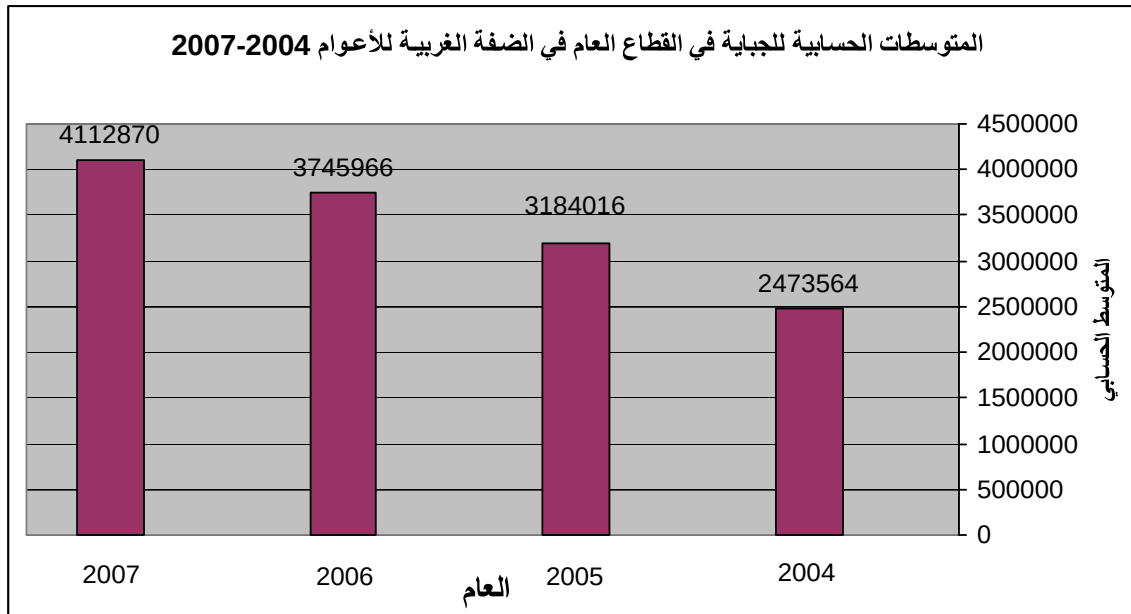
- عامي 2004 و 2007 ولصالح عام 2007.

- عامي 2005 و 2006 ولصالح 2006.

- عامي 2005 و 2007 ولصالح 2007.

بينما لم تكن المقارنات الأخرى دالة إحصائية.

وتظهر مثل هذه النتيجة في الشكل البياني رقم (21)



الشكل رقم (21): المتوسطات الحسابية للجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية في القطاع العام للأعوام 2007-2004.

ومن خلال عرض نتائج الجدول (18) والشكل البياني رقم (21) يعود السبب في ارتفاع متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية في عام 2005 م مقارنة بالأعوام 2004 2006 2007 الى أن القانون الضريبي الذي تم تطبيقه في ذلك العام هو القانون الضريبي الفلسطيني المعدل رقم 17 لعام 2004 والذي أجري تعديلات كثيرة على القانون الضريبي الذي كان مطبقاً في عهد الاحتلال، ومن أهم هذه التعديلات هو زيادة معدل الشريحة الضريبية الأولى من 5% الى 8% أي بنسبة زيادة وصلت 60% (8-5/5) وأصبحت الشرائح حسب القانون الجديد كما يلي:

من 1 - 10000 \$ امريكي 8% بدل 5%

من 10001 - 16000 \$ امريكي 12% بدل 10%

ما زاد على ذلك 16%

وبهذه الزيادة في النسبة فإن نسبة الجباية الضريبية من الرواتب والأجور يزايد العام

2005.

ثانياً: النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية في القطاع الخاص بين الأعوام 2004 2005 2006 2007.

لاختبار هذه الفرضية استخدم اختبار تحليل التباين متعدد المغيرات التابعة (MANOVA) وذلك باستخدام اختبار ولكس لامبدا، ونتائج الجدول (19) تبين ذلك.

جدول (19): نتائج اختبار ولكس لامبدا لفحص دلالة الفروق في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية في القطاع الخاص بين الأعوام 2004 2005 2006 2007

قيمة اختبار ولكس لامبدا	درجات الحرية للبسط	الخطأ	قيمة (ف)	الدلالة الإحصائية
0.166	3	9	15.101	*0.001

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

يتضح من الجدول (19) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية في القطاع الخاص بين الأعوام 2004 2005 2006 2007. ولمعرفة بين أي من السنوات كانت الفروق استخدام اختبار سداك (Sidak) كما هو موضح في الجدول (20).

جدول (20): نتائج اختبار سداك لفحص دلالة الفرق في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية في القطاع الخاص بين الأعوام 2004 2005 2006 2007

السنوات	المتوسط	2004	2005	2006	2007
2004	4042641		*1171514.8-	1099353.1-	*2357825.8-
2005	5214155			72161.667	1186311.0-
2006	5141994				1258472.7-
2007	6400466				

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

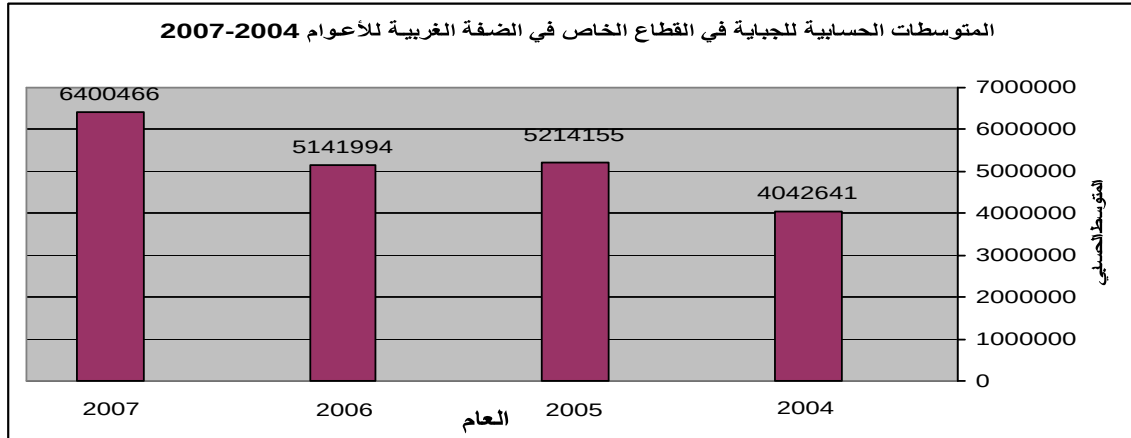
يتضح من الجدول (20) وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية في القطاع الخاص بين:

- عامي 2004 و 2005 ولصالح 2005.

- عامي 2004 و 2007 ولصالح عام 2007.

بينما لم تكن المقارنات الأخرى دالة إحصائية.

وتظهر مثل هذه النتيجة في الشكل البياني رقم (22)



الشكل رقم (22): المتوسطات الحسابية للجبائية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية في القطاع الخاص للأعوام 2004-2007.

ثالثاً: النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في غزة بين الأعوام 2004 2005 2006 2007.

لاختبار الفرضية استخدم اختبار تحليل التباين متعدد المغيرات التابعة (MANOVA) وذلك باستخدام اختبار ولكس لامبدا، ونتائج الجدول (21) يبين ذلك.

جدول (21): نتائج اختبار ولكس لامبدا لفحص دلالة الفروق متوسط الجباية الضريبة من الرواتب والأجور في غزة بين الأعوام 2004 2005 2006 2007.

قيمة اختبار ولكس لامبدا	درجات الحرية للبسط	الخطأ	قيمة (ف)	الدلالة الإحصائية
0.024	9	3	120.17	*0.0001

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

يتضح من الجدول (21) أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية الضريبة من الرواتب والأجور في غزة بين الأعوام 2004 2005 2006 2007. ولمعرفة بين أي من السنوات كانت الفروق تم استخدام اختبار سداك (Sidak) كما هو موضح في الجدول (22).

جدول رقم (22): نتائج اختبار سداك لفحص دلالة الفرق الجباية الضريبة من الرواتب والأجور في غزة بين الأعوام 2004 2005 2006 2007

السنوات	المتوسط	2004	2005	2006	2007
2004	3676739.8		-3199067.83*	56191.25	760050.75
2005	6875807.7			*3255259.083	*3959118.583
2006	3620548.6				703859.500
2007	2916689.1				

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

يتضح من الجدول (22) وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) متوسط الجباية الضريبة من الرواتب والأجور في غزة بين:

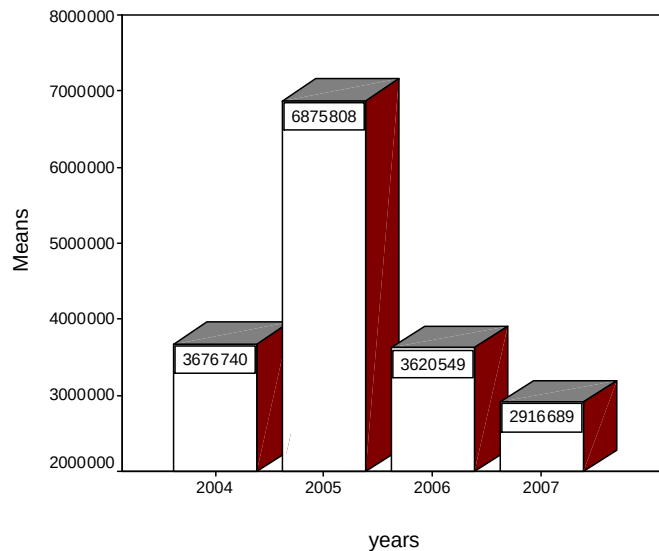
-عامي 2004 و 2005 ولصالح عام 2005.

- عامي 2005 و 2006 ولصالح عام 2005.

- عامي 2005 و 2007 ولصالح عام 2005.

بينما لم تكن المقارنات الأخرى دالة إحصائيا.

وتظهر مثل هذه النتيجة في الشكل البياني رقم (23).



الشكل رقم (23): المتوسطات الحسابية لجباية الضريبة من الرواتب والأجور في غزة للأعوام

2007- 2004

ونرى أن الزيادة في الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في غزة لعام 2005 هي نفس أسباب الزيادة في الضفة، لأن القانون الضريبي المطبق في الضفة الغربية هو نفس القانون الذي تم تطبيقه في غزة.

كذلك الأوضاع الأمنية والسياسية في غزة تدهورت بشكل متسارع بعد عام 2005 مما أدى إلى انخفاض الجباية الضريبية وخاصة من القطاع الخاص فقد أغلقت معظم المشاريع والمؤسسات أبوابها فوصلت الجباية منه إلى أدنى مستوياتها وبلغ في بعض الأشهر إلى الصفر كما وردت من غزة إلى وزارة المالية، إضافة إلى صدور مرسوم رئاسي بإعفاء قطاع غزة من كافة الرسوم والضرائب في عام 2007.

ثالثاً: النتائج المتعلقة الفرضية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى $(\alpha = 0.05)$ في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية وقطاع غزة بين الأعوام 2004 2005 2006 2007.

لاختبار هذه الفرضية استخدم اختبار تحليل التباين متعدد المتغيرات التابعة (MANOVA) وذلك باستخدام اختبار ولكس لامبدا، ونتائج الجدول رقم (23) يبين ذلك.

جدول (23): نتائج اختبار ولكس لامبدا لفحص دلالة الفروق متوسط الجباية الضريبة من الرواتب والأجور في الضفة الغربية وقطاع غزة بين الأعوام 2004 2005 2006 2007

قيمة اختبار ولكس لامبدا	درجات الحرية للبسط	الخطأ	قيمة (ف)	الدلالة الإحصائية
0.51	3	9	6.56	*0.003

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

تضح من الجدول (23) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية الضريبة من الرواتب والأجور بين الأعوام 2004، 2005، 2006 و 2007. ولمعرفة بين أي من السنوات كانت الفروق تم استخدام اختبار سداك (Sidak) كما هو موضح في الجدول (24).

جدول (24): نتائج اختبار سداك لفحص دلالة الفرق في الجباية الضريبة من الرواتب والأجور في الضفة الغربية وقطاع غزة بين الأعوام 2004 2005 2006 2007

السنوات	المتوسط	2004	2005	2006	2007
2004	9493727.5		-3913288.50*	*3239515.125	2778714.750
2005	13407016			*7152803.625	*6692003.250
2006	6254212.4				460800.375-
2007	6715012.8				

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

يتضح من الجدول (24) وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية الضريبة من الرواتب والأجور في الضفة الغربية وقطاع غزة معاً بين الأعوام :

-2004 و 2005 ولصالح 2005.

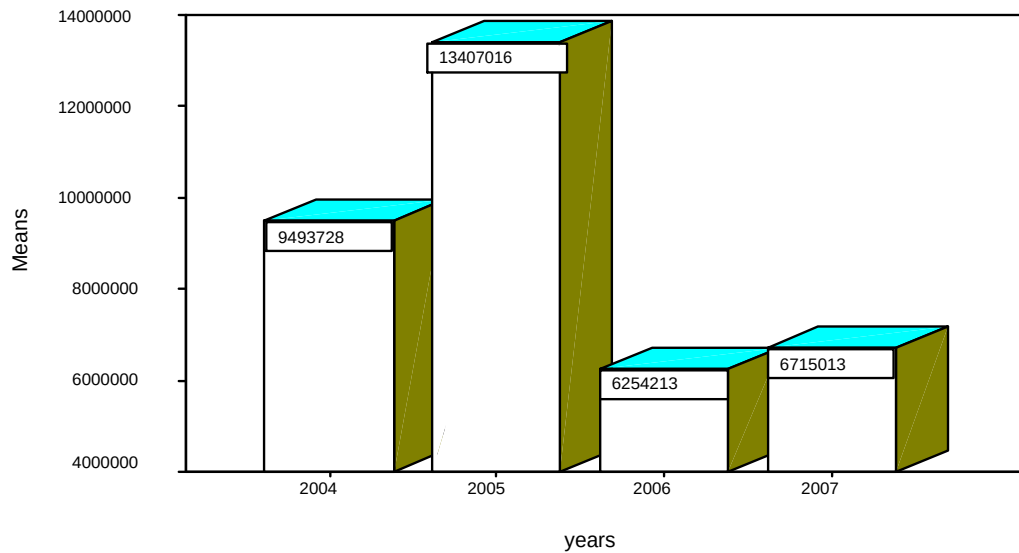
-2004 و 2006 ولصالح 2004.

- عامي 2005 و 2006 ولصالح 2005.

- عامي 2005 و 2007 ولصالح 2005.

بينما لم تكن المقارنات الأخرى دالة إحصائية.

وتظهر مثل هذه النتيجة في الشكل البياني رقم (24)



الشكل رقم (24): المتوسطات الحسابية لجباية ضريبة الرواتب والأجور في الضفة الغربية وقطاع غزة للأعوام 2004-2007

رابعاً: النتائج المتعلقة الفرضية الرابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط الجباية الضريبة من الرواتب والأجور بين الضفة الغربية وقطاع غزة في الأعوام 2004 2005 2006 2007.

لاختبار هذه الفرضية استخدم اختبار (ت)، ونتائج الجدول (25) تبين ذلك.

الجدول (25): نتائج اختبار (ت) لدلالة الفروق ذات دلالة إحصائية في متوسط الجباية الضريبة من الرواتب والأجور بين الضفة الغربية وقطاع غزة في الأعوام 2004 2005 2006 2007

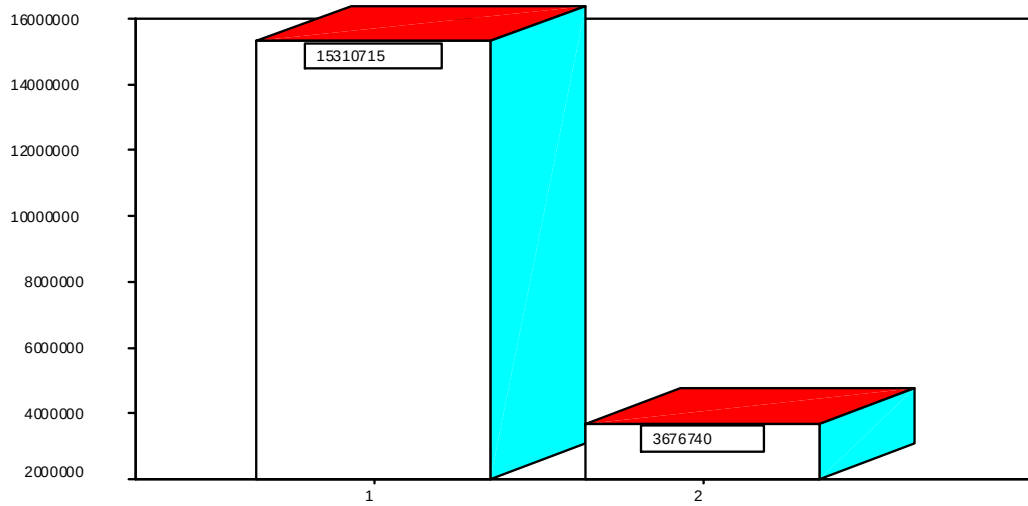
الأعوام	الضفة الغربية	قطاع غزة	ت	الدلالة
2004	15310715	3676739.8	6.40	*0.0001
2005	19938224	6875807.7	4.68	*0.0001
2006	8887876.3	3620548.6	10.92	*0.0001
2007	10513337	2916689.1	14.82	*0.0001

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

يتضح من الجدول رقم (25) انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط الجباية

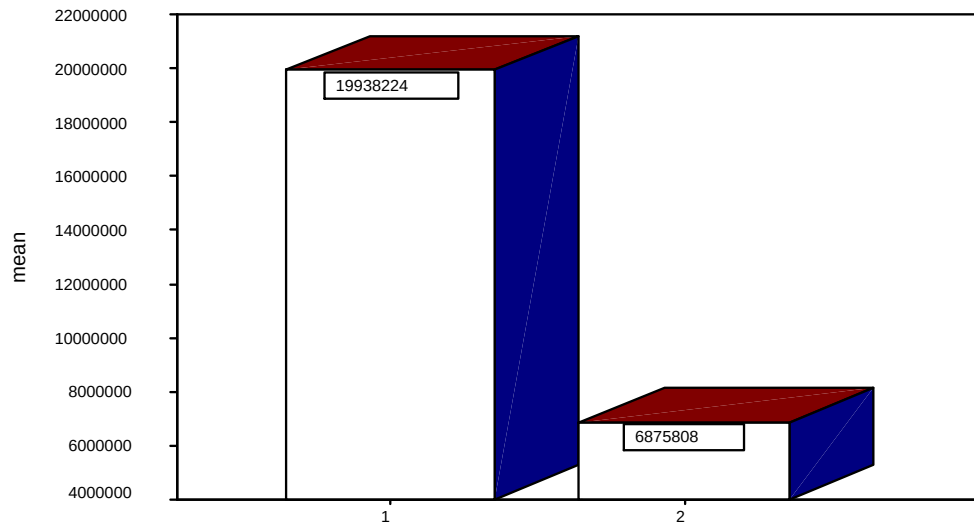
الضريبة من الرواتب والأجور بين الضفة الغربية وقطاع غزة في الأعوام 2004 2005

2006، 2007 ولصالح الضفة الغربية، أي أن متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والأجور في الضفة الغربية أكثر من قطاع غزة، وتظهر مثل هذه النتيجة بوضوح في الأشكال (25) (26) (27) (28).



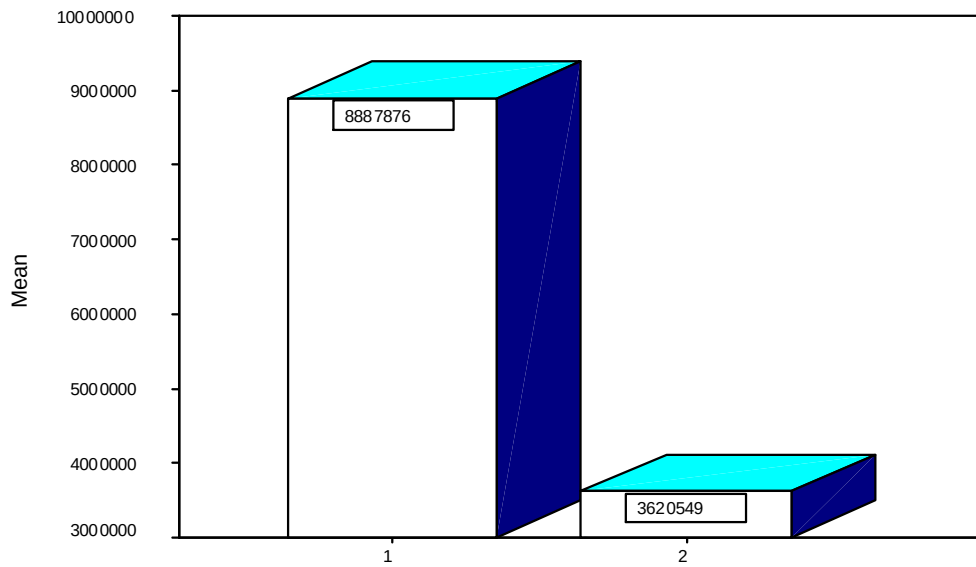
الشكل رقم (25): المتوسط الحسابي الجباية الضريبية من الرواتب والأجور بين الضفة الغربية وقطاع غزة للعام 2004م

1=الضفة الغربية 2= غزة



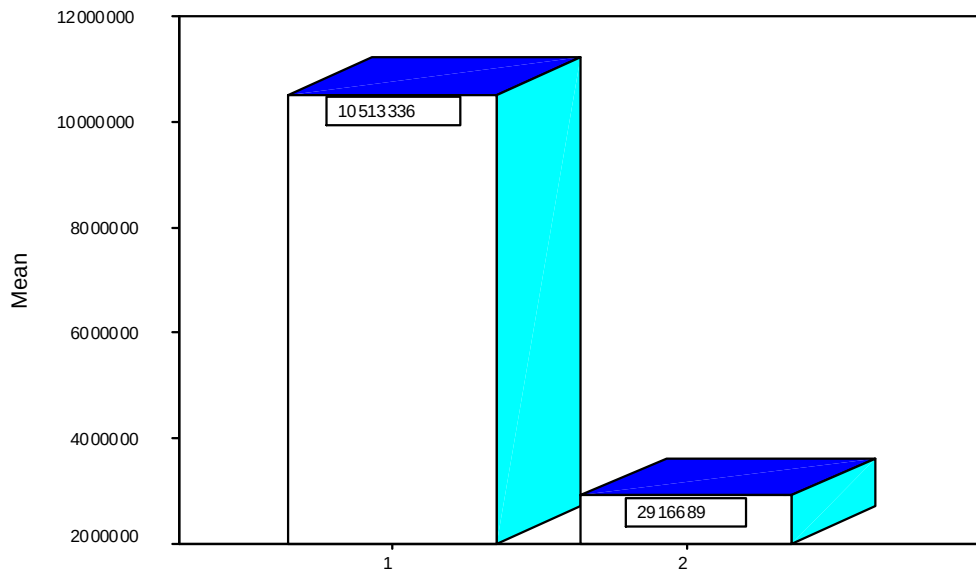
الشكل (26): المتوسط الحسابي الجباية الضريبية من الرواتب والأجور بين الضفة الغربية وقطاع غزة للعام 2005م

1=الضفة الغربية 2= غزة



الشكل (27): المتوسط الحسابي للجباية الضريبية من الرواتب والأجور بين الضفة الغربية وقطاع غزة للعام 2006م

1=الضفة الغربية 2= غزة



الشكل (28): المتوسط الحسابي للجباية الضريبية من الرواتب والأجور بين الضفة الغربية وقطاع غزة للعام 2007م

أن معدل الجباية في غزة لا تشكل سوى 30% من الجباية الضريبية لضريبة الدخل وبالتالي كانت النتيجة مطابقه للمعطيات التي تم الحصول عليها وهي لصالح الضفة الغربية ولصالح عام 2005. والاسباب كما ذكرنا سابقاً هو وصول البيانات الخاصة بالجباية من القطاع الخاص فارعة من قطاع غزة.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

النتائج:

على ضوء تحليل الاسئلة والفرضيات توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1 - أظهرت الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والاجور في الضفة الغربية في القطاع العام بين عام 2004 و 2005 ولصالح 2005 وبين عامي 2004 و 2006 لصالح 2006 وبين عام 2004 و 2007 ولصالح 2007 وبين عام 2005 وعامي (2006 و 2007) لصالح عامي 2006، 2007 بينما لم تكن المقارنات الاخرى داله إحصائياً.

2 - أظهرت الدراسة وجود فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والاجور من الضفة الغربية في القطاع الخاص بين عام 2004، و 2005 ولصالح 2005، وبين عام 2004 وعام 2007، ولصالح 2007 بينما لم تكن المقارنات الاخرى دالة احصائياً.

3 - أظهرت الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في متوسط الجباية من الرواتب والاجور في غزة بين عام 2005 والاعوام (2004 و 2006 و 2007) ولصالح عام 2005 بينما لم تكن المقارنات الاخرى داله إحصائياً.

4 - أظهرت الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha: 0.05$) في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والاجور في الضفة الغربية وقطاع غزة معاً بين عام 2004 و 2005 ولصالح عام 2005 وبين 2004 و 2006 ولصالح 2006 بينما لم تكن المقارنات الاخرى داله إحصائياً.

5 - أظهرت الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والاجور بين الضفة الغربية وقطاع غزة في الاعوام 2004 و 2005 و 2006 و 2007 ولصالح

الضفة الغربية، أي أن متوسط الجباية الضريبية من الرواتب والاجور في الضفة الغربية أكثر من قطاع غزة.

وتظهر نتائج التحليلات السابقة أن معدل الجباية في غزة لا تشكل سوى 30% من الجباية الضريبية لضريبة الدخل وبالتالي كانت النتيجة مطابقة للمعطيات التي تم الحصول عليها وهي لصالح الضغة الغربية ولصالح 2005.

6 - أظهرت دراسته أيضاً أن نسبة الجباية من الضريبة من رواتب القطاع العام تراجعت بشكل أكبر من القطاع الخاص من عام 2004 حتى 2007 وذلك لأن القانون الضريبي الفلسطيني رقم 17 لعام 2004 منح المكلف الفلسطيني إعفاءات عائلية وشخصية عالية إستفاد منها موظفوا القطاع العام أكثر من مستخدموا القطاع الخاص لأن رواتب القطاع العام هي في الغالب أقل من أجور القطاع الخاص وأدى ذلك أيضاً إلى انخفاض الحصيله الضريبية من هذا القطاع وإنخفضت إيرادات الخزينة.

أما القطاع الخاص فقد زادت الجباية منه في نفس الفترة وذلك بسبب توسيع الشريحة من 5% - 8% ومن 10% - 12% مما أدى إلى زيادة الجباية الضريبية من هذا القطاع وأثر إيجابياً على الخزينة. أما عام 2007 فقد إنخفضت الجباية من هذا القطاع وذلك بسبب إنفصال قطاع غزة عن الضفة مما أدى إلى عدم وجود بيانات من غزة لعام 2007 فتراجعت الإيرادات من هذا القطاع وإنخفضت إيرادات الخزينة.

7 - أظهرت دراسته أن نسبة الجباية من الضريبة من رواتب القطاعين العام والخاص نسبة إلى إجمالي الجباية من ضريبة الدخل كانت مرتفعة، فقد شكلت إجمالي الجباية منها ما يقارب نصف الجباية الكلية لضريبة الدخل وذلك بسبب تراجع الجباية الضريبية من القطاعات الأخرى لضريبة الدخل وهي ضريبة المهن وضريبة السيارات والشركات وخصوصاً في غزة بسبب إغلاقها وعدم وصول إيرادات القطاع الخاص منها.

8 - أظهرت دراسته أن نسبة الجباية من ضريبة الرواتب والاجور في القطاعين إرتفعت بالنسبة للإيرادات الضريبية الفلسطينية من جمارك ومكوس وضريبة قيمه مضافه وضريبة دخل وذلك بسبب قيام إسرائيل بعدم تحويل ضرائب المقاصه والضرائب الجمركيه الأخرى، فقد

بلغت ضريبة المقاصه في عامي 2006 و2007 صفر، وهذا الوضع إنعكس سلبياً على الخزينة الفلسطينية حيث تراجع ردها من الجبايات الضريبية الأخرى.

9- أظهرت دراسته أن نسبة الجبايه من ضريبة الرواتب والاجور نسبة إلى الإيرادات غير الضريبية ارتفعت وذلك بسبب الأوضاع السياسية والاقتصادي السيئه التي سادت وخاصة منذ إستلام الحكومه العاشره وإنخفاض الخدمات المقدمه من الحكومه إلى الشعب مما أدى إلى انخفاض الرسوم والتراخيص وغيرها من الإيرادات التي يتم جمعها من قطاعات ووزارات السلطة المختلفه.

وبهذا سجلت الإيرادات من ضريبة الرواتب والاجور نسبة إلى الإيرادات الضريبية وغير الضريبية السابقه ارتفاعاً وذلك للأسباب السابقه، حيث كان لتلك الضريبه جانباً إيجابياً في ردد الخزينه مقارنة بالجانب السلبي لباقي الإيرادات حيث انخفض مردودها على الخزينه.

10 - أظهرت دراسته أن نسبة الجبايه من ضريبة الرواتب والاجور نسبة إلى اجمالي الإيرادات العامه (الإيرادات الضريبية وغير الضريبية والاجنبيه وارباح السلطة المحوله من شركاتها ومؤسساتها العامه) كانت تتزايد من عام 2004 حتى عام 2007 على الرغم من ضآلة الجبايه من ضريبة الرواتب والاجور والجبايه من ضريبة الدخل بشكل كامل نسبة إلى الإيرادات من الجبايات الأخرى، وذلك الوضع طبيعي ومعقول كون فلسطين تعد من الدول الناميه. .

11 - أظهرت دراسته ان الانفاق على الرواتب والاجور خلال سنوات دراسته من 2004 - 2007 كانت الاعلى مقارنة مع النفقات الأخرى على باقي القطاعات الأخرى المهمه وخاصة قطاع الاستثمار وهذا كان له مردود سلبي على الخزينه الفلسطينية فعمل على إستنزاف إيراداتها على مصروفات انيه وليس تأسيسيه تنمويه لتقوية الاقتصاد الفلسطيني.

وهذا يعني أن إنحراف هيكل نفقات السلطة باتجاه الانفاق على الرواتب والاجور مما شكل عبء على الخزينه والموازنه العامه واصبح من اهدافها الاساسيه معالجة الأوضاع الاقتصادييه البحث عن المساعدات والمنح لتغطية تلك النفقات وتحسين الاستثمار.

التوصيات:

- 1 - توسيع الشريحة الضريبية وذلك حتى تطول الجبايه القسم الاكبر من المكلفين مما ينعكس إيجابياً على إيرادات الخزينة الفلسطينية .
- 2 - إعادة النظر في الاعفاءات وعدم تحديدها بقيمه نقدية واحده لكافة المكلفين أي عدم تحديد سقف للاعفاءات .
- 3 - وضع القوانين الخاصه بالاجور والسياسات العامه للاجور، على أن يتم تحديد حد أدنى للاجور يتم ربطه بالوضع الاقتصادي السائد وإرتفاع الاسعار، وعلى أن يكون الحد الأدنى يفوق مستويات الاجور السائده في سوق العمل لان هذا الوضع يزيد الاجور الاسميه للعاملين في القطاع الخاص، فيؤدي إلى رفع القوه الشرائيه لهم وهذا يزيد الطلب على السلع والخدمات مما يحث أصحاب العمل والمنتجين على زيادة الانتاج لتلبية هذه الزيادة في الطلب، وهذا الوضع يشكل جانب إيجابي للجبايه والخزينة الفلسطينية.
- 4 - أن تكون الاعفاءات والخصومات على شكل نسبة مئوية بدلاً من القيمه الماليه المحدده بشكل يأخذ بعين الاعتبار الفرق بين رواتب الفقراء والاغنياء ويأخذ الفروقات بين رواتب القطاع العام وأجور القطاع الخاص وهذا يشكل رافد أعلى لخزينة.
- 5 - مراجعة السياسات الماليه وخاصه المتعلقة بالانفاق الحكومي والسياسه الضريبية. فهناك حاجه إلى تخفيض النفقات الجارية ومنع تضخم القطاع الحكومي، لان الانفاق الحكومي الحالي لا يتناسب مع الاحتياجات المطلوبه لمستوى التطور وتنمية الاقتصاد الفلسطيني. ولا بد من توجيه الموارد الاقتصاديه ونسبه جيده من الايرادات الفلسطينيه للقطاع الخاص بشكل يتناسب مع إحتياجات التنميه ومستوى التطور لان تطوير القطاع الخاص يعتبر هو المحرك الرئيسي لرفد خزينة الدوله وأكبر المشغلين للعماله المحليه والمساهمين في الناتج المحلي الاجمالي.

6 - إيجاد شراكه مؤسسيه بين القطاع الخاص والقطاع العام وذلك بأن تقوم الحكومه بدراسة توصيات القطاع الخاص عند وضع القوانين التي تتعلق به لانه الاقدر على تحديد مشاكله وتلمس التحديات التي تواجهه ومساعدتها للوصول إلى نسب معقوله من عجز الموازنه ويجب أن يكون مبني على منهج تنموي وطني واضح وذلك تأكيداً على أن القطاع الخاص هو الشريك الفعلي للقطاع العام.

7 - وضع التشريعات التي تخدم أصحاب العمل والعمال من أجل تحقيق نوع من العدالة الاجتماعيه والماليه بين المكلف والخزينه.

فهرس المراجع والمصادر

المراجع العربية:

- 1 - القرآن الكريم. سورة الأعراف .
- 2 - القرآن الكريم .سورة القصص .
- 3 - بشور، عصام: المالية العامة والتشريع المالي ، ط6 دمشق، منشورات جامعة دمشق 1993.
- 4 - الجحيشي، عبد الباسط علي: الاعفاءات من ضريبة الدخل. دراسة مقارنة، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2008.
5. - الحاج، طارق: أسس المحاسبة الضريبية في الاردن عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، 1999.
- 6 - حباس، موسى شكري: عقد العمل، تاريخية فقهية قضائية تحليلية ناقضة، رام الله، دار السلام للنشر والتوزيع، 1999.
- 7 - حجازي، المرسي السيد: النظم الضريبية، الاسكندرية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، 1998.
- 8- حسن حسين عجلان : إقتصاديات العمل، عمان، دار إثراء للنشر والتوزيع، 2008.
- 9 - حسني، أحمد محمود: قضاء النقص الضريبي، الاسكندرية، منشأة المعارف، 1993.
- 10 - حشيش، عبد الحميد كمال: دراسات في الوظيفة العامة في النظام الفرنسي، القاهرة، دار النهضة العربية، 1997.
- 11 -الدقة عبد الرحمن قاسم :المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، الخليل مطبعة رابطة الجامعيين، 2007.
- 12 - السلامين، ياسر غازي :المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، الخليل مطبعة رابطة الجامعيين، 2007.

- 13- سمور المحاميد، موفق: المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع ، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2005 .
- 14- السيد، أحمد لطفي : الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على منشآت الاعمال ، القاهرة ، (د.ن)، 1991 .
- 15 - شطا، حماد: النظام القانوني للاجور والمرتبات في الوظيفة العامة، القاهرة، دار الفكر العربي، 1978.
- 16 - أبو شكر، عبد الفتاح : سوق العمل في الضفة الغربية وقطاع غزة ، نابلس، جامعة النجاح الوطنية، 1987 .
- 17 - شكري رجب العشماوي: إقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة) الاسكندرية، الدار الجامعية للنشر، 2007 .
- 18 - شنتاوي، علي قنطار: دراسات في الوظيفة العامة (1998 - 1999) . عمان، منشورات الجامعة الاردنية 1999 .
- 19 - شيحة، مصطفى رشدي: المالية العامة، التشريع الضريبي العام بيروت، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، 1997.
- 20 - صبري، نضال رشيد : محاسبة ضريبة الدخل، القدس ، جامعة القدس المفتوحة، 1997.
- 21 - صول، جورج ؛ ترجمة ماهر نسيم: العمال والاجور، القاهرة دار المعارف، مصر، 1977.
- 22 - طاقة، محمد : إقتصاديات العمل، عمان، دار إثراء للنشر والتوزيع، 2008.
- 23 - طعمة محمود : دراسة حول مشروع قانون ضريبة الدخل رام الله المجلس التشريعي الفلسطيني 1998 .
- 24 - عبد الجليل، هويدي: المالية العامة، جامعة أسيوط ، دار الفكر العربي، 1983.

- 25 - عبد الرزاق عمر : دراسة حول مشروع قانون ضريبة الدخل، رام الله المجلس التشريعي الفلسطيني، 1998 .
- 26- عبد الرزاق، عمر: هيكل الموازنه العامه، رام الله، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس) 2002.
- 27 - عبدالسلام، محمد سعيد: دراسة نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل بنوعيه (د ن) ط 7 1968.
- 28 - عثمان، سعيد عبد العزيز : إقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة) الاسكندرية، الدار الجامعية للنشر، 2007.
- 29 - عطية، قدرى نقولا: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، الإسكندرية، جامعة الاسكندرية، 1960.
- 30 - أبو علم منير: ضريبة كسب العمل القاهرة جامعة إبراهيم، 1953 .
- 31 - عمرو، عدنان: شرح قانون الخدمة المدنية الفلسطيني لعام 1998، رام الله، مؤسسة الحق، 1999.
- 32 - علي، دلاور : النظم الضريبية في بعض البلاد الرأسمالية والاشتراكية، الاسكندرية، مؤسسة المطبوعات الحديثة 1961 .
- 33 - الفريحات، ياسر : المحاسبة الضريبية على الرواتب والاجور، عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2007 .
- 34 - فهمي، محمد مرسى: الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العمليه القاهرة (د،ن) 1999.
- 35 - محمد حمدي النشار: النظم الضريبية في بعض البلاد الرأسمالية والاشتراكية، الاسكندرية، مؤسسة المطبوعات الحديثة 1961.

36 - ابن منظور : لسان العرب العرب المحيط، معجم لغوي علمي، مج2، بيروت، لسان العرب للطباعة، 1987.

37 - نجم، منذر : ضريبة الدخل الفلسطينية ما بين الحاضر والمستقبل، رام الله جالكسي للخدمات الاستشارية، 1995 .

رسائل الماجستير

1 - حجاج حسن: سياسات الاجور في العراق (دراسه نظريه وتطبيقه)، بغداد، 1977 .
(رسالة دكتوراه) .

2 - الحسون، بدر: هيكل ومحددات الاجور في الصناعة الفلسطينية وأثرها على قدره التنافسية نابلس جامعة النجاح الوطنية، 2004. (رسالة ماجستير غير منشوره) .

3 - الحيارى، عادل : الضريبة على الدخل العام، القاهرة، جامعة القاهرة، 1998 . (رسالة دكتوراه)

4 - الخطيب، كمال أحمد: دور الايرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين (1996- 2003)، نابلس جامعة النجاح الوطنية، 2003. (رسالة ماجستير غير منشورة) .

5 - السلامين، ياسر غازي : آثار دمج دائرتي ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة، أبو ديس جامعة القدس، 2003. (رسالة ماجستير غير منشورة) .

6 - الشلة، علا محمد : محددات الايرادات العامة في فلسطين، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2005. (رسالة ماجستير غير منشورة) .

7 - قاسم، صلاح محمد توفيق : التهرب من ضريبة الدخل في نابلس، نابلس جامعة النجاح الوطنية، 2003. (رسالة ماجستير غير منشوره) .

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

9- ملحم سامر نعيم: أثر ضريبة الدخل على القرار الاستثماري لدى القطاع الخاص (1994-2005) نابلس جامعة النجاح الوطنية، 2006. (رسالة ماجستير غير منشورة) .

10 هزايمة، رفاعي : الاعفاءات في الضريبة على الدخل في الاردن ودورها في السياسة الضريبية للدولة، عمان، الجامعة الاردنية، 1983 . (رسالة ماجستير غير منشورة) .

تقارير ونشرات ومقابلات

- 1- البنك الدولي : خيارات لسياسات طويلة الامد للاقتصاد الفلسطيني، القدس، 2002.
- 2- حركة التحرير الوطني الفلسطيني، اللجنة التحضيرية العليا للمؤتمر العام السادس للحركة مج5 عمان، 2008/7/29 .
- 3- الحسيني، توفيق: تصاعد أسعار السلع والخدمات في فلسطين، الاسباب والاثار، القدس جامعة القدس المفتوحة، 2008/1/12.
- 4- خليفة، محمد: اللجنة الشعبية: القطاع الخاص في غزة دخل مرحلة الموت السريري، صحيفة فلسطين، 2007/11/15 .
- 5- رفيق بشر، وزارة المالية، مديرية ضريبة الدخل، قسم الجباية، رام الله، 2008 .
- 6- صندوق النقد الدولي : أداء المالية العامة، الضفة الغربية وغزة، 2006 .
- 7- صندوق النقد الدولي : التطورات الاخيرة في الموازنة والشؤون المالية، الضفة الغربية وغزة، 17 /9/ 2006م.
- 8- فلسطين الجهاز المركزي للاحصاء الفلسطيني، مسح القوى العاملة: النتائج الاساسيه 2003.
- 9- فلسطين وزارة الداخلية :دائرة الايرادات العامة، رام الله، 2000. (نشرة داخلية) .

- 10 - فلسطين وزارة المالية، مديرية ضريبة الدخل: دليل ضريبة الدخل، الاصدار الاول 1997 .
- 11 - (ماس) معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية، التقرير السنوي (2004) رام الله، 2004.
- 12 - (ماس) معهد أبحاث السياسات الاقتصادية، الفلسطينية التقرير السنوي (2006)، رام الله، 2006.
- 13 - نقابة المحامين الارديين (مجلة المحامين) عمان الملحق الاول لعام 1995.
- 14 - يونس، احمد : اعط الموظف اجره قبل جفاف عرقه صحيفة الحياة، رام الله، 2006/4/26.

القوانين

- 1 - الاردن قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لسنة 1964 .
- 2 - فلسطين قانون الخدمة المدنية الفلسطيني، رقم (4) لسنة 1998 والتعديلات التي طرأت عليه بتعديل الخدمة المدنية رقم (4) لسنة 2005.
- 3 - فلسطين قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.
- 4- فلسطين، قانون العمل الفلسطيني رقم 7 لسنة 2000 . المادة (2) .
- 5- فلسطين ، قرار مجلس الوزراء رقم (46) لسنة 2004 بلائحة تشكيل لجنة الاجور.
- 6 - فلسطين مشروع قانون الموازنه العامه للسلطه الوطنيه الفلسطينيه للعام 2008.
- 7 - فلسطين مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لسنة 1997.

مواقع الانترنت

1 - حبيب مطانيوس : الآثار الاقتصادية لاختلال العلاقة بين الاجور وتكاليف المعيشة، آفاق استراتيجية 2004 .

<http://www.arab-ency.com/index.php?module=pnencyclopedia@func=display term@=>

term@=www.aleppogate.blogspot.com

2 - محروس، أيمن : التعويضات والاجور سبيل الاداره الناجحه، 2005/6/29.

http://islamtoday.net/articles/show_articles_content.cfm?idati=d=99&artid=C:\WINXP\hinhem.scr98&c

3 - محمد، احمد اسماعيل: من الاولوية اصلاح الرواتب ام التدريب والتأهيل، 2008/6/23 -

<http://www.hrdiscussion.com/hr.html>

الم لاحق

ملحق رقم (1): الإيرادات والنفقات لسنة 2004

السلطة الوطنية الفلسطينية وزارة المالية				
خلاصة الإيرادات والنفقات لسنة 2004				
(دولار بالملليون)				
962.94				إجمالي الإيرادات
	346.34			الإيرادات المحلية
		190.83		الإيرادات الضريبية
		155.51		الإيرادات غير الضريبية
	616.60			إيرادات المقاصة
(15.63)				(ضريبية رديات)
<u>947.31</u>				صافي الإيرادات
إجمالي النفقات وصافي الإقراض				
	<u>1,354.43</u>			إجمالي النفقات
		871.22		الرواتب والأجور
		538.43		مدنيون
		332.80		عسكريون
		457.45		نفقات جارية ورأسمالية أخرى
		<u>25.76</u>		نفقات تطويرية

ملحق رقم (2): الإيرادات والنفقات لسنة 2005

السلطة الوطنية الفلسطينية وزارة المالية				
خلاصة الإيرادات والنفقات لسنة 2005				
				بالمليون دولار
1,290.64				إجمالي الإيرادات
	476.36			الإيرادات المحلية
		230.55		الإيرادات الضريبية
		245.81		الإيرادات غير الضريبية
	814.28			إيرادات المقاصة
(82.08)				رديات ضريبية
1,208.55				صافي الإيرادات
				إجمالي النفقات وصافي الإقراض
	1,649.80			إجمالي النفقات
		1,000.95		الرواتب والأجور
		613.54		مدنيون
		387.41		عسكريون
		614.20		نفقات جارية ورأسمالية أخرى
		34.66		نفقات تطويرية

ملحق رقم (3): الإيرادات والنفقات لسنة 2006

خلاصة الإيرادات والنفقات لسنة 2006 (دولار بالمليون)				
357.83				إجمالي الإيرادات
	289.15			الإيرادات المحلية
		205.26		الإيرادات الضريبية
		83.89		الإيرادات غير الضريبية
	68.68			إيرادات المقاصة
(6.23)				رديات ضريبية
351.60				صافي الإيرادات
1,728.04				إجمالي النفقات وصافي الإقراض
	1,573.62			إجمالي النفقات
		1,181.00		الرواتب والأجور
		678.19		مدنيون
		502.81		عسكريون
		384.14		نفقات جارية ورأسمالية أخرى
		8.48		نفقات تطويرية

ملحق رقم(4): التقارير المالية لسلطة الفلسطينية خلال السنوات (من 2004 2007)

الايرادات والنفقات و مصادر التمويل (المبالغ بالمليون دولار امريكي)				
2007	2006	2005	2004	البند
1,194	1,148	1,233	954	اجمالي صافي الايرادات
323	378	476	337	اجمالي الايرادات المحلية
202	221	231	191	الايرادات الضريبية
122	157	245	146	الايرادات غير الضريبية
896	771	757	617	اجمالي ايرادات المقاصة
2,544	2,310	1,994	1,528	اجمالي النفقات و صافي الاقراض
1,283	1,189	1,001	870	اجمالي الرواتب و الاجور
725	745	649	501	نفقات غير الاجور
535	376	344	157	صافي الاقراض
1,012	738	349	353	الدعم الخارجي للموازنة
338-	424-	412-	221-	الرصيد بعد الدعم الخارجي للموازنة
310	281	287	-	النفقات التطويرية
648-	705-	699-	-	الرصيد الكلي (يشمل النفقات التطويرية)
648	705	699	221	مصادر تمويل اخرى
23-	885	-	-	يضاف: متأخرات النفقات (الصافي التراكمي)
422	427-	137	97	يطرح: صافي متأخرات المقاصة(+) او التحويل من سنوات سابقة(-)
78	146	173	-	دفعات تحت الحساب من صندوق الاستثمار الفلسطيني
132-	171-	304	134	التمويل الخارجي للنفقات التطويرية
310	281	287	-	صافي التمويل من البنوك المحلية
6-	8-	202-	9-	الرصيد المتبقي

ملحق رقم (5): جباية دوائر ضريبة الدخل لمحافظة الضفة الغربية وغزه

جباية دوائر ضريبة الدخل لمحافظة الضفة الغربية وغزه للسنة المالية 2007						
موزعه حسب نوع الجباية						
جباية الضفة الغربية لعام 2007						
البيان	شركات	مهن	سيارات	اقتطاعات +خ.مصدر	رواتب م.السلطة	المجموع
كـاتون						
الثاني	4,449,242	1,499,620	570,326	4,611,858	4,150,786	15,281,832
شباط	74,054,251	1,136,671	1,040,893	7,283,997	4,344,585	87,860,397
اذار	9,668,679	1,709,839	837,206	6,468,278	4,202,646	22,886,648
نيسان	4,144,912	1,226,970	797,930	6,780,485	4,085,559	17,035,856
ايار	3,793,899	1,629,020	649,190	5,201,293	4,953,234	16,226,636
حزيران	815,180	1,036,884	551,449	6,189,910	3,866,656	12,460,079
تموز	998,708	1,211,498	564,884	3,053,914	4,217,763	10,046,767
اب	5,261,822	3,089,226	743,145	9,522,508	3,966,526	22,583,227
ايلول	1,635,550	1,785,926	484,234	7,316,583	4,105,299	15,327,592
تشرين 1	1,699,798	1,826,731	447,416	6,674,684	3,563,550	14,212,179
تشرين 2	5,058,382	3,032,690	601,315	8,401,867	3,681,491	20,775,745
كانون 1	964,699	1,570,777	582,114	5,300,218	4,216,348	12,634,156
المجموع	112,545,122	20,755,852	7,870,102	76,805,595	49,354,443	267,331,114
جباية غزة لعام 2007						
البيان	شركات	مهن	سيارات	اقتطاعات +خ.مصدر	رواتب م.السلطة	المجموع
كـاتون						
الثاني	806,788	413,876	62,820	1,280,112	2,389,996	4,953,592
شباط	4,908,697	523,073	75,489	1,720,924	2,405,086	9,633,269
اذار	-	-	-	-	2,513,176	2,513,176
نيسان	-	-	-	-	3,689,147	3,689,147
ايار	-	-	-	-	1,943,243	1,943,243
حزيران	-	-	-	-	4,017,944	4,017,944
تموز	-	-	-	-	2,676,062	2,676,062
اب	-	-	-	-	2,613,169	2,613,169
ايلول	-	-	-	-	2,648,743	2,648,743

2,488,186	2,488,186	-	-	-	-	تشرين 1
2,164,646	2,164,646	-	-	-	-	تشرين 2
2,449,835	2,449,835	-	-	-	-	كانون 1
41,791,012	31,999,233	3,001,036	138,309	936,949	5,715,484	المجموع
309,122,126	81,353,676	79,806,631	8,008,411	21,692,801	118,260,606	المجموع الكلي

ملحق رقم (6): جباية دوائر ضريبة الدخل لمحافظة الضفة الغربية وغزه للسنة المالية
2006

جباية الضفة الغربية لعام 2006						
البيان	شركات	مهن	سيارات	اقتطاعات+خ. بالمصدر	رواتب م. السلطة	المجموع
كانون الثاني	17,630,379	3,123,697	771,116	7,457,243	3,788,257	32,770,692
شباط	56,570,642	2,724,972	781,301	5,374,216	4,096,452	69,547,583
اذار	42,280,044	2,902,273	822,859	6,698,531	4,322,730	57,026,437
نيسان	3,788,328	2,359,555	552,624	5,552,250	3,610,590	15,863,347
ايار	3,397,844	2,848,745	608,378	6,094,823	3,320,854	16,270,644
حزيران	3,252,735	2,390,559	514,804	5,424,925	3,395,261	14,978,284
تموز	4,252,587	2,072,655	507,651	5,388,657	3,960,225	16,181,775
اب	2,513,146	2,223,905	481,579	5,597,460	3,794,852	14,610,942
ايلول	2,864,248	1,428,526	184,298	4,517,325	3,581,122	12,575,519
تشرين اول	480,112	724,174	16,819	2,195,296	3,569,703	6,986,104
نتشرين ثاني	2,320,102	1,246,325	27,665	2,957,679	3,619,469	10,171,240
كانون اول	2,567,071	830,866	19,411	4,444,518	3,892,077	11,753,943
المجموع	141,917,238	24,876,252	5,288,505	61,702,923	44,951,592	278,736,510
جباية غزة لعام 2006						
البيان	شركات	مهن	سيارات	اقتطاعات+خ. بالمصدر	رواتب م. السلطة	المجموع
كانون الثاني	14,373,226	476,641	53,737	1,134,083	2,569,235	18,606,921
شباط	1,188,314	824,241	55,885	1,726,981	2,608,049	6,403,470
اذار	967,687	650,214	49,203	1,287,554	2,640,530	5,595,188
نيسان	1,121,185	585,347	47,001	1,323,814	2,312,581	5,389,928
ايار	1,091,224	509,947	40,356	1,454,377	2,396,478	5,492,381
حزيران	853,206	503,989	42,181	737,006	2,376,175	4,512,557
تموز	961,426	389,882	38,408	756,100	2,435,677	4,581,493
اب	1,058,651	296,570	56,613	795,194	2,324,163	4,531,191
ايلول	505,264	253,086	43,828	730,808	2,355,240	3,888,226
تشرين اول	1,561,370	236,213	21,727	733,648	2,262,588	4,815,547
نتشرين ثاني	1,673,067	274,761	52,592	1,443,091	2,251,620	5,695,131

5,509,111	2,431,182	2,360,410	84,887	229,882	402,751	كانون اول
75,021,144	28,963,518	14,483,065	586,418	5,230,773	25,757,370	المجموع
353,757,654	73,915,110	76,185,988	5,874,923	30,107,025	167,674,608	المجموع الكللي

ملحق رقم (7): جباية دوائر ضريبة الدخل لمحافظة الضفة الغربية وغزه للسنة المالية 2005

جباية الضفة الغربية لعام 2005						
البيان	شركات	مهن	سيارات	اقتطاعات+خ.مصدر	رواتب م.السلط	المجموع
كانون الثاني	2,527,578	2,585,928	479,737	5,406,936	2,821,795	13,821,973
شباط	38,730,437	2,219,216	721,801	4,010,957	2,878,343	48,560,754
آذار	10,080,296	2,650,819	807,126	4,521,298	3,189,958	21,249,497
نيسان	3,106,497	2,452,281	766,241	5,766,171	3,114,817	15,206,007
ايار	3,419,544	2,440,349	858,654	5,814,861	2,780,751	15,314,159
حزيران	13,486,989	2,947,979	737,949	5,147,649	2,759,906	25,080,472
تموز	2,169,170	3,296,189	707,238	5,375,568	2,928,924	14,477,089
أب	5,662,692	3,467,116	676,804	5,107,865	3,656,754	18,571,231
ايلول	3,689,771	3,323,627	773,701	6,193,265	3,273,820	17,254,183
تشرين 1	4,584,304	3,356,824	550,461	4,503,025	3,210,130	16,204,744
تشرين 2	3,008,772	3,090,156	630,289	4,567,937	3,758,375	15,055,528
كانون 1	4,141,554	3,377,312	955,238	6,154,331	3,834,622	18,463,056
المجموع	94,607,604	35,207,796	8,665,239	62,569,860	38,208,194	239,258,693
جباية غزة لعام 2005						
البيان	شركات	مهن	سيارات	اقتطاعات+خ.مصدر	رواتب م.السلط	المجموع
كانون الثاني	1,490,249	577,246	59,901	1,611,048	2,207,223	5,945,667
شباط	1,668,468	622,867	81,542	940,276	2,324,674	5,637,826
آذار	5,401,825	1,050,898	108,692	-	3,964,328	10,525,743
نيسان	893,947	1,081,105	82,728	593,555	3,512,529	6,163,863
ايار	2,345,604	1,023,463	83,090	-	4,279,214	7,731,371
حزيران	2,733,452	992,044	47,592	-	3,456,171	7,229,258
تموز	2,286,455	392,171	42,995	-	3,439,040	6,160,661
أب	2,763,083	787,977	41,476	-	3,434,853	7,027,390
ايلول	1,058,416	666,631	52,183	1,143,416	4,366,550	7,287,197
تشرين 1	1,436,777	518,183	50,609	-	3,696,087	5,701,656

6,118,163	4,550,664	-	58,282	590,690	918,527	تشرين 2
6,980,897	5,144,208	-	71,017	728,901	1,036,771	كانون 1
82,509,690	44,375,539	4,288,294	780,107	9,032,176	24,033,574	المجموع
321,768,384	82,583,734	66,858,155	9,445,346	44,239,972	118,641,178	المجموع الكلي

ملحق رقم (8): جباية دوائر ضريبة الدخل لمحافظة الضفة الغربية وغزه للسنة المالية
2004

جباية الضفة الغربية لعام 2004						
البيان	قطاع الشركات	قطاع المهن	قطاع السيارات	اقتطاعات+خ. بالمصدر	رواتب م. السلطة	المجموع
كانون الثاني	2,531,311	1,823,812	553,476	3,610,099	2,315,855	10,834,553
شباط	17,805,638	1,693,703	585,744	2,816,697	2,247,665	25,149,447
اذار	19,166,041	2,129,526	766,035	4,593,988	2,546,946	29,202,536
نيسان	3,083,284	2,008,436	600,358	3,805,552	2,183,185	11,680,815
ايار	2,205,233	2,396,003	563,825	3,840,342	2,466,311	11,471,714
حزيران	2,115,961	2,097,894	657,295	4,359,650	2,736,125	11,966,925
تموز	3,035,839	2,464,636	605,910	4,687,080	2,368,199	13,161,664
اب	2,360,472	2,617,723	591,323	4,358,869	2,252,028	12,180,415
ايلول	8,059,321	2,684,752	563,235	4,458,880	2,483,261	18,249,449
تشرين 1	4,185,092	2,596,183	436,677	4,167,382	2,571,412	13,956,747
تشرين 2	2,627,956	2,445,218	315,842	3,392,315	2,691,209	11,472,541
كانون 1	3,427,871	3,051,058	681,450	4,420,832	2,820,567	14,401,777
المجموع	70,604,019	28,008,944	6,921,170	48,511,686	29,682,763	183,728,582
جباية غزة لعام 2004						
البيان	قطاع الشركات	قطاع المهن	قطاع السيارات	اقتطاعات+خ. بالمصدر	رواتب م. السلطة	المجموع
كانون الثاني	974,033	629,161	51,007	-	2,345,691	3,999,893
شباط	1,194,835	619,350	49,785	-	983,624	2,847,594
اذار	1,287,400	944,306	67,766	-	9,359,334	11,658,806
نيسان	1,098,389	892,102	81,224	-	4,016,691	6,088,406
ايار	1,103,119	763,242	89,148	-	4,639,555	6,595,064

7,436,536	4,428,873	-	88,632	827,405	2,091,627	حزيران
6,820,480	3,131,564	1,035	113,715	1,157,372	2,416,794	تموز
5,673,962	2,184,121	669,394	98,843	897,461	1,824,144	اب
5,251,056	2,922,741	-	61,129	684,202	1,582,984	ايلول
5,175,377	2,570,305	-	46,913	860,621	1,697,538	تشرين 1
4,770,476	3,001,695		62,239	560,965	1,145,577	تشرين 2
6,263,130	3,866,255	-	76,239	715,980	1,604,656	كانون 1
72,580,780	43,450,449	670,429	886,639	9,552,167	18,021,095	المجموع
256,309,362	73,133,212	49,182,115	7,807,809	37,561,111	88,625,114	المجموع الكلي

An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies

**Wages and Salary Tax and Its Impact on Palestinian Treasury
(2004-2007)**

By
Aisheh M. Salameh Amer

Advisor
Professor Tariq El-Hajj

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

2009

**Wages and Salary Tax and Its Impact on Palestinian Treasury
(2004-2007)**

**By
Aisheh M. Salameh Amer
Advisor
Professor Tariq El-Hajj**

Abstract

This study aimed at analyzing and discussing income tax imposed on wages and salary tax and its impact on the Palestinian National Authority's treasury (2004-2007), after its rate of collection had matched other Palestinian revenues and the amount of attrition of the treasury to spend on it and its contributions to public expenditures. Further, the study examined the effect of this tax on government employees and public sector's institutions as well as the private sector's employees and companies, bodies and small enterprises.

The researcher studied the wages and salary taxes and their effect in the light of the Palestinian Income Tax Laws: Draft of Income Tax Law of 1997, Law# 17 of 2004 and the Amended Law# of 2008. The researcher sought to do that in order to identify the variables which have developed in this type of tax collection and its effect on the treasury under these laws.

The significance of this study stems from the importance of this type of tax collection for the future development of Palestine through its direct effect on the two sides of Palestinian treasury. This study to deal with tax imposed on public wages in Palestine.

To complete this study, the researcher made active use of secondary sources, namely books and references, reports and publications of the Palestinian Finance Ministry. In addition, the researcher depended on primary sources. She conducted interviews with high ranking officials from the finance and labor ministries.

After data collection, the researcher used the analytical descriptive method to analyze the results. After that, the data were fed onto the computer and were statistically processed in the light of the study objectives. To test the study hypotheses and questions, the researcher used SPSS, frequencies, percentages, T-test for two independent variables and MANOVA using Lamba's and Sidak's tests.

Study Findings

1. The Palestinian tax laws had developed according to other Palestinian developments and had taken into consideration the human and social dimensions and had given them more importance and concern than the Palestinian treasury revenues. The laws focused on exemption and discounts to help and support a wide base of vulnerable classes such as the poor. The laws had expanded and narrowed the category of tax payers without paying any interest to the negative impact of such measures on the treasury. On the other hand, the laws had sought to help and support the private sector through other promotion tax laws in order to realize other revenues for the treasury. In so doing, the tax laws had wanted to strike a balance between realization of social justice and Palestinian treasury revenues.
2. The income tax on wages evolved according to the general situation in Palestine between 2004-2007. The income tax showed differences in the average of tax collection proceeds from wages/salaries in the West Bank in the governmental sector between 2004, 2005 and 2006 in favor of 2006 and between 2004, 2005 and 2007 in favor of 2007.
3. The income tax on wages evolved according to the general situation in Palestine between 2004-2007. The income tax showed differences in the average of tax collection proceeds from wages/salaries in the West Bank in the private sector between 2004 and 2005 in favor of 2005 and between 2004 and 2007 in favor of 2007.

4. There were differences in average of collection of taxes, imposed on salaries and wages in the Gaza Strip, between 2004 and 2005 in favor of 2005 and between 2005 and 2006-2007 in favor of 2005.
5. There were differences in average of collection of taxes, imposed on salaries and wages in the West Bank and Gaza Strip, between 2004 and 2005 in favor of 2005 and between 2004 and 2006 in favor of 2006.
6. There were differences in average of tax collection imposed on salaries and wages between the West Bank and the Gaza Strip, during the same years, in favor of the West bank.
7. It was found that rate of tax proceeds from the private sector's salaries and wages had decreased more dramatically during the same period (2004-2007).
8. It was also found that the rate of tax collection from both the public and private sector's salaries was higher than the overall collection from income tax. The tax collected represented about half of the total collection of income tax.
9. The rate of collection from salaries and wages of the two sectors had risen compared with tax revenues and non-tax revenues and Palestinian public revenues.
10. Pertaining to expenditures, the study revealed that spending on salaries and wages had been higher when compared with other Palestinian expenditures. Also spending on salaries and wages was at the expense of the investment sector.

In the light of the study findings, the researcher recommends the following:

1. Modification and expansion of tax categories in order to increase treasury revenues. This will include the private sector's employees; modification of exemptions in a way that suits/helps the poorest classes. In this way, the rich classes will not receive the same tax holidays, thus realizing social justice and enough revenues for the treasury in a balanced way.
2. The Palestinian lawmaker has to set up a minimum wage and link it with the general economic situation and consumer price index to guarantee positive revenue for the treasury. At the same time, the lawmaker has to pass laws to prevent exploitation of employee, by employers, and maintain a bottom line of standard of living which is above than the poverty line.
3. The Palestinian Finance Ministry has to spell out all exemptions and discounts in the form of a percentage in lieu of a financial value and in a way that considers the Palestinian economic and political developments.
4. The Palestinian government should decrease current expenditures in order to prevent inflation of the government sector and direct a significant percentage of expenditures to the development sector and the private sector as well, for the latter sector is the biggest tribute to the state treasury.
5. The Palestinian public sector and the private sector should establish an institutional partnership in order to reduce the budget deficit.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.
This page will not be added after purchasing Win2PDF.