

واقع النظام الضريبي والإصلاحات الضريبية

في الجمهورية اليمنية

The Reality of the Tax System and Tax Reforms in the Republic of Yemen

<https://aif-doi.org/AJHSS/107505>

أ.م. د/ محمد علي عوض الحرازي*

* أستاذ الاقتصاد والمالية العامة المشارك

كلية الشرطة – أكاديمية الشرطة

Email: hraz786@gmail.com

الملخص:

تتناول هذه الدراسة التي اعتمد في إعدادها على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، أهم مفاهيم النظام الضريبي وخصائصه، وواقع النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية.

وقد خلصت الدراسة إلى نتائج متعددة من أهمها ارتباط النظام الضريبي بمدى تطور النظام الاقتصادي في الدولة، وتأثير التعديلات المتكررة على القوانين الضريبية في اليمن على استقرار النظام الضريبي فيها، وتدني نسبة مساهمة الضرائب في الناتج المحلي اليمني، يدل على الخلل الذي يعاني منه النظام الضريبي فيها.

الكلمات المفتاحية: النظام الضريبي، الهيكل الضريبي، مصلحة الضرائب اليمنية، الوحدة اليمنية، الإصلاحات الضريبية.

تمثل كفاءة النظام الضريبي المتطور إحدى أهم مظاهر الاستقرار السياسي والازدهار الاقتصادي للدول، ولذلك تعمل الدول جاهدة على أن تكون أنظمتها الضريبية حديثة وملبية لمتطلبات اقتصادها، ومراعية لطبيعة وأوضاع مجتمعاتها. وليس النظام الضريبي للجمهورية اليمنية استثناءً مما سبق، حيث تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مكونات النظام الضريبي في اليمن التي عرفت حضاراتها القديمة معين وقتبان وسبأ وحضرموت وحمير العديد من الأنظمة الضريبية، وكذلك الأنظمة الضريبية التي مرت عليها في ظل الدويلات الإسلامية التي تعاقبت على حكمها أو خلال الاحتلال العثماني أو البريطاني، أو تحت حكم الإمامة، أو بعد ثورتي سبتمبر 1962م وأكتوبر 1963م، وكذا بعد إعادة تحقيق الوحدة اليمنية 1990م التي يمكن القول عنها بأنها مثلت أهم مرحلة في سلسلة إنشاء وتطوير النظام الضريبي اليمني الذي شهد خلالها تطوراً واكب كثير من الأنظمة الضريبية في الدول الأخرى.

The Reality of the Tax System and Tax Reforms in the Republic of Yemen

Dr. Mohammed Ali Al- Harazi*

*Associate Professor of Economics and Public Finance
Police College - Police Academy
Email: hraz786@gmail.com

Abstract:

The efficiency of the developed tax system is one of the most important manifestations of political stability and economic prosperity of countries. Therefore, countries work hard to ensure that their tax systems are modern and meet the demands of their economy, and take into account the nature and conditions of their societies. The tax system of the Republic of Yemen is no exception to the above, since this study aims to identify the components of the tax system in Yemen whose ancient civilizations Maeen, Qataban, Saba, Hadramout and Himyar knew many tax systems, as well that the tax systems it adopted under the Islamic states that successively ruled it or during the Ottoman or British occupation, or under the reign of the Imamate, or after the revolutions of September 1962 AD and October 1963 AD, as well as after the re-realization of Yemeni unity in 1990 AD, which can be said to have represented the most important stage in the chain of establishment and development of the

Yemeni tax system , during which she witnessed the development and accompanied many tax systems in other countries.

This study, which was prepared using a descriptive and analytical approach, deals with the most important concepts of the tax system, its characteristics and the reality of the tax system in the Republic of Yemen.

The study concluded with several findings, the most important of which is the relationship between the tax system and the development of the economic system in the country, the impact of repeated changes in tax laws in Yemen on the stability of the tax system in it, and the low percentage of tax contribution to the Yemeni GDP, which indicates the flaw in the tax system.

Keywords: tax system, tax structure, Yemen Tax Authority, Yemeni unity, tax reforms.

المقدمة:

يُعد النظام الضريبي أحد أهم الوسائل المالية والأدوات الاقتصادية في كثير من دول العالم، لذلك يحظى باهتمام خاص لدى الحكومات وأفراد المجتمع على السواء، فالحكومات يتأتى لها من خلاله ضمان إيرادات سيادية لخزيرتها العامة لتمويل بعض نفقاتها العامة، وتستخدمه كأداة لمعالجة قضايا اقتصادية أو اجتماعية أو حتى سياسية معينة، وأفراد المجتمع يتأتى لهم من خلال هذا النظام معرفة حقوقهم وواجباتهم الضريبية ويتولد لديهم شعور بالاطمئنان والأمان واستقرار مراكزهم القانونية والمالية المرتبطة بالضريبة.

وبما أن النظام الضريبي يرتبط بتطور الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بعلاقة تأثير وتأثر، فإن الضرورة تقتضي أن يكون مواكباً للتطورات المرتبطة بهذه التطورات بشكل دائم ومستمر، حتى لا يفقد دوره وتتأثر أهدافه التي وضع من أجلها.

واليمن على مر تاريخها الحضاري كانت من أولى دول العالم قديماً التي كان لها نظام ضريبي يتناسب مع كل مرحلة من مراحلها الحضارية، وفي العصر الحديث أصبح النظام الضريبي فيها يواكب متطلبات العصر ويصاهي الأنظمة الضريبية في كثير من الدول؛ وإن كان يتأثر من مرحلة لأخرى بانعكاسات السياسة وأحداثها.

أولاً: مشكلة الدراسة:

يلاحظ من يتأمل في مكونات النظام الضريبي اليمني أن هيكله يتوزع ما بين ضرائب مباشرة وغير مباشرة بما تتضمنه من ضرائب مختلفة، ويدرك من يحلل ما يرتبط بهذا النظام من إحصاءات وبيانات أن دور هذا النظام يتأثر بانعكاسات عوامل متعددة تحول دون تحقيقه لأهدافه بالشكل المطلوب، ومن ثم فإن مشكلة البحث تتلخص في محاولة الإجابة عن تساؤل رئيس يتخلص في:

ما واقع النظام الضريبي والإصلاحات الضريبية في الجمهورية اليمنية؟

ويتفرع عن هذا التساؤل بعض التساؤلات الفرعية التي يمكن حصر أهمها في الآتي:

- 1- ما هو مفهوم النظام الضريبي وأهم مزاياه؟
- 2- ما أهم خصائص النظام الضريبي في الدول المتقدمة والنامية؟
- 3- ماهي مراحل تطور النظام الضريبي في اليمن وأهم خصائصه؟
- 4- ما أهم المحاولات والجهود لتطوير وإصلاح النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية بعد إعادة تحقيق الوحدة؟

ثانياً: أهداف الدراسة:

يمكن أن تتمثل أهم أهداف هذه الدراسة في محاولة التعريف بأهم العناصر المتعلقة بالنظام الضريبي من حيث مفهومه ومزاياه وخصائصه ومحاولات اصلاحه في الجمهورية اليمنية، واستعراض أهم الإحصاءات والبيانات الدولية واليمنية ذات العلاقة.

ثالثاً: أهمية الدراسة:

يمكن استخلاص أهمية هذه الدراسة من خلال الموضوعات التي سنتناولها والمتمثلة في:

1. تحديد مفهوم النظام الضريبي وأهم مزاياه.
2. توضيح خصائص النظام الضريبي في الدول المتقدمة والنامية.
3. تشخيص أهم ما يتعلق بواقع النظام الضريبي والاصلاحات الضريبية في الجمهورية اليمنية.

رابعاً: منهج الدراسة:

أُتُمِد في إعداد هذه الدراسة على المنهج الوصفي في المقام الأول، للوصول إلى تشخيص للمشكلة بشكل مناسب، وسيتم استخدام المنهج التحليلي كلما اقتضت الضرورة ذلك.

خامساً: تقسيم الدراسة:

سنحاول العمل على إبراز الجوانب المختلفة لهذه الدراسة، وذلك من خلال الخطة الآتية:

- المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي.
- المبحث الثاني: خصائص النظام الضريبي.
- المبحث الثالث: واقع النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية.
- الخاتمة: تتضمن أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها.

المبحث الأول

ماهية النظام الضريبي

تقسيم:

سيتم من خلال هذا المبحث الذي يشتمل على ثلاثة مطالب التعريف بالمفهوم الواسع والضيق للنظام الضريبي في المطلب الأول، ومن ثم توضيح أهم المزايا التي يتسم بها في المطلب الثاني، وسيتم تخصيص المطلب الثالث لأهم مكونات النظام الضريبي، وذلك على النحو الآتي:

المطلب الأول

تعريف النظام الضريبي

تعددت التعريفات التي قيلت في النظام الضريبية، حيث يرى البعض أنه يوجد للنظام الضريبي مفهومين، مفهوم واسع ومفهوم ضيق:

أولاً: المفهوم الواسع:

يتمثل في: "مجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية الفنية التي يؤدي تركيبها إلى كيان (أو وجود) ضريبي معين"، بمعنى مجموعة الضرائب التي يلزم على مواطني الدولة والمقيمين فيها أدائها للسلطة العامة المركزية أم المحلية في زمن معين، مع مراعاة التوجهات والظروف الاقتصادية والاجتماعية التي فرضت فيها هذه الضريبة، وتؤثر هذه التوجهات والظروف في تحديد أهداف النظام الضريبي ووسائل تحقيقها⁽¹⁾.

ووفقاً للمفهوم الواسع فإن النظام الضريبي يرتكز على ركنين أساسيين هما الهدف والوسيلة⁽²⁾:

1. الهدف: حيث يسعى أي نظام ضريبي تحقيق أهداف الدولة التي تحددها اتجاهاتها وخطتها الاقتصادية والسياسية، ويعكس هذا النظام ما يطرأ على هذه الأهداف من تغييرات، وتتوزع أهداف النظام الضريبي إلى أهداف مالية واقتصادية واجتماعية، وتختلف كذلك حسب التوجه الاقتصادي والسياسي السائد في الدولة، كما أن هذه الأهداف تختلف من دولة متقدمة إلى نامية. وتتضافر هذه الأهداف لتحقيق أهداف الدولة على المختلفة، وتعكس الفلسفة السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي تنتهجها السلطة الحاكمة للدولة، حيث تختلف بحسب أولوياتها وهيكل الدولة

(1) د. يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005م، ص 19.

(2) نفس المرجع السابق، ص 19 - 29.

الاقتصادي والثقافي والعادات والمعتقدات والتقاليد ومستوى التقدم الاقتصادي والحضاري في الدولة بكل أبعاده.

2. **الوسيلة:** وهي الركن الثاني اللازم لتحقيق أهداف النظام الضريبي، وتقوم هذه الوسيلة على عنصرين هما: العنصر الفني والعنصر التنظيمي:

– العنصر الفني: ويشتمل على مجموعة الضرائب المختلفة التي تفرض في الدولة في فترة معينة، وتعمل على أن يتحقق للدولة حصيله ضريبية عالية تتصف بالثبات والمرونة.

– العنصر التنظيمي⁽³⁾: ويشتمل على التنظيم الإداري الذي يتولى الإقرار والربط والتحصيل الضريبي، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما توسعت مكونات الكيان الضريبي التي تتضمنه الإدارة الضريبية التي تقوم وتشرف على تحصيل مختلف الضرائب ومتابعة المكلفين.

ويؤدي العنصر التنظيمي دوراً مهماً في جعل النظام الضريبي وسيلة لتحقيق أهدافه، ويبرز ذلك جلياً في تحول الدولة من نظام الضريبة الواحدة على الدخل إلى نظام الضرائب المتعددة، ففي ظل تعدد الضرائب يرافقتها مجموعة من الاعتبارات كتغيير أسس الاقتطاع وتعدد الأحكام التشريعية التي تحكم كل ضريبة؛ ومن ثم تعدد اللوائح الإدارية المفسرة لهذه الأحكام، وتعدد التنظيمات الإدارية المختصة بها، وتوسع الأجهزة الإدارية المكلفة بها كلما ازداد تعقيد النظام الضريبي، وهذه الاعتبارات تتطلب من المظن أن يراعي التنسيق بين الضرائب وإلا تأثر النظام الضريبي في مجمله.

وهناك بعض الاعتبارات التي يلزم مراعاتها لضمان التنسيق بين الضرائب المختلفة التي يشتمل عليها النظام الضريبي الواحد، من أهمها تجنب احتمال سريان عدة ضرائب على نفس الوعاء الضريبي، وتجنب إحداث تصدع في كيان النظام الضريبي نتيجة لعدم التنسيق بين القواعد المختلفة للإلزام الضريبي، ومراعاة المحافظة على عدالة النظام الضريبي وعدم التأثير عليها، ومراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يشتمل عليها النظام الضريبي.

ثانياً: **المفهوم الضيق:**

يتمثل في: "مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل"⁽⁴⁾.

كما تعددت التعاريف التي قيلت في النظام الضريبي حيث عرفه البعض بأنه⁽⁵⁾: "مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبياً متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات

(3) د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 27-28.

(4) نفس المرجع السابق، ص 19.

(5) د. المرسي السيد حجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 2001، ص 7.

والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف النظام".

وعلى ضوء هذا التعريف يمكن القول بأن النظام الضريبي يتكون من مجموعة من العناصر تتلخص في: أهداف محددة - مجموعة الضرائب التي تشكل الهيكل الضريبي في الدولة - مجموعة التشريعات القانونية والضريبية التي تنظم ما يتعلق بهذا النظام الضريبي في الدولة.

كما عُرف النظام الضريبي بأنه⁽⁶⁾: "مجموعة الفرائض المالية التي تقتطعها الدولة من المكلفين في زمن معين، ويتألف هذا النظام من أنواع الضرائب على اختلافها، مباشرة وغير مباشرة، عامة ونوعية، شخصية وحقيقية، بحيث تشكل في مجملها النظام الضريبي للدولة، ويمثل أداة فعالة لتحقيق أهداف الدولة المخططة لها في المجالات المختلفة".

وعرف البعض النظام الضريبي أيضاً بأنه⁽⁷⁾: "الإطار الذي ينظم مجموعة من الضرائب المتكاملة والمتناسقة، ويتم تحديدها استناداً إلى أسس اقتصادية ومالية وفنية في ضوء اعتبارات سياسية وأيديولوجية، ويؤطره تشريع هو التشريع الضريبي، كما أنه انعكاس للنظام الاقتصادي والسياسي والاجتماعي الذي يقوم فيه بتحقيق أهدافه، إذ يكون النظام الضريبي جزءاً من النظام المالي ومن ثم جزءاً من النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي".

كما قال البعض بأن النظام الضريبي هو⁽⁸⁾: "ذلك النظام الذي يمثل إطاراً عاماً يضم هيكلًا ضريبياً متجانساً يتفق والخصائص الاقتصادية والسياسية السائدة في فترة زمنية معينة، وضمن حدود دولة معينة، يعلن عنه بصيغة تشريعية تعبر عن رغبة الدولة في تحقيق هيكل من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية، من خلال حقها في استخدام سلطتها المالية التي تمثل الوجه المالي للسلطة السياسية في فرض وجباية الضرائب".

وبناء على ما سبق من تعريفات وما تضمنته من عناصر يمكننا أن نعرف النظام الضريبي بأنه: "مجموعة الضرائب التي يتم فرضها، مع مراعاة ملائمتها للواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي في الدولة، وتشكل هيكلًا ضريبياً موحداً يعمل بصورة متكاملة في إطار مجموعة من القوانين ذات العلاقة، التي تتضافر فيما بينها لتحقيق أهدافها المحددة".

(6) مقالة بعنوان: النظام الضريبي منشورة في موقع الموسوعة العربية على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الارتباط:

<https://arab-ency.com.sy/law/details/25856/4>

(7) د. صلاح زين الدين: الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2000م، ص 46.

(8) هيثم علي محمد: علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكيف والتغير في النظام الضريبي العراقي، بحث تطبيقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد، العدد الخامس والثلاثون، 2013م، ص 289.

المطلب الثاني

مزايا النظام الضريبي

يُعد النظام الضريبي ظاهرة تتغير تبعاً لتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية في الدولة ، وعلى الرغم من تعدد التعاريف التي قيلت عنه كما لوحظ في المطلب الأول، إلا أن يمكن من خلال تلك التعريفات السابقة استخلاص أهم مزايا النظام الضريبي المتمثلة في الآتي⁽⁹⁾:

1- إن هذا النظام يتحرك في نطاق أهداف محددة مالية كانت أم اقتصادية أم اجتماعية.

2- يُستخدم في هذا النظام مجموعة من الضرائب (هيكل ضريبي) تتلاءم وظروف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ويتحدد وزن كل من هذه الضرائب إما بحجم حصيلتها إلى الحصيلة الكلية، أو بأهمية دورها في تحقيق أهداف النظام. وعند تصميم النظام الضريبي في الدولة لا بد أن تراعى فيه هذه الظروف، وأن يواكب في تطوره ما يطرأ على هذه الجوانب من تغير وتطور، وهذا الأمر يمكن أن يلاحظ في الاختلاف والتباين في النظم الضريبية بين الدول على اختلافها، أو في النظم الضريبية للدولة ذاتها في مرحلة لأخرى، وهو ما سنلاحظه عن استعراضنا لتطور النظام الضريبي اليمني.

3- إن هذا النظام تحكمه تشريعات قانونية واضحة، ويحتكم النظام الضريبي إلى مجموعة القواعد القانونية التي تحدد الأصول العملية والفنية لمجموعة الضرائب التي تشكل كياناً ضريبياً خاصاً في الدولة، حيث يتم إصدار هذه القواعد والأصول بقانون يصدر عن السلطة التشريعية الممثلة للشعب، ويراعى فيها الظروف المختلفة التي تعيشها البلاد، حيث يأتي إقرار النظام الضريبي من قبل السلطة التشريعية كحصيلة لدراسة الواقع الاجتماعي والاقتصادي والعلاقات المتبادلة بين القطاعات الاجتماعية والاقتصادية في الدولة، ودستورياً يتقرر للمشرع حرية فرض الضرائب من جهة وحرية فرض العناصر التي تتطلبها كل ضريبة من جهة أخرى. أما اختيار الوسائل الفنية لاستقطاع الضريبة فلا يختارها المشرع مباشرة، وإنما يوكل في ذلك لجهات تنفيذية تتولى تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بعمليات التحقق والربط والتحصيل، ويلزم على هذه الجهات مراعاة البيئة الضريبية والهيكل الاجتماعي وشرائح أفراد المجتمع الضريبي، ومن ثم يتم اختيار أساليب فنية تمكن الإدارة الضريبية من اقتطاع الضريبة وفقاً لذلك بحيث تنعكس في مستوى نجاح النظام الضريبي في الدولة⁽¹⁰⁾.

(9) هيثم علي محمد، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكييف والتغير في النظام الضريبي العراقي، بحث تطبيقي، مرجع سابق، ص 289.

(10) مقالة بعنوان: النظام الضريبي منشورة في موقع الموسوعة العربية على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الارتباط:

<https://arab-ency.com.sy/law/details/25856/4>

المطلب الثالث

أهم مكونات النظام الضريبي

يمكن القول بأن أهم مكونات النظام الضريبي تتلخص في العناصر الآتية:

شكل رقم (1)

أهم مكونات النظام الضريبي



المصدر: من إعداد الباحث.

أولاً: السياسة الضريبية:

يُعد النظام الضريبي ترجمة عملية للسياسة الضريبية التي تعد بدورها إحدى مكونات السياسة الاقتصادية للدولة، وتعرف السياسة الضريبية بأنها⁽¹¹⁾: "مجموعة من الاتجاهات العامة التي تعلن عنها الدولة مسبقاً بصيغة أحكام قانونية يتضمنها التشريع الضريبي، للتعبير عن نيتها في تحقيق مجموعة أو هيكل من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والمالية والسياسية لمجتمعها".

وتتعدد عناصر السياسة الضريبية إلى الآتي⁽¹²⁾:

- الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والمالية والسياسية التي تعمل الدولة على تحقيقها من خلال فرض الضرائب.
- الهيكل الضريبي: وهو الأدوات المالية التي تستخدمها السياسة الضريبية لتحقيق أهدافها، ويتمثل في أنواع الضرائب التي يتم فرضها، وضرورة أن تكون هناك ملاءمة بين أهداف السياسة الضريبية وبين أنواع هذه الضرائب.

(11) د. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 8.

(12) دراسة بعنوان: النظام الضريبي الليبي، تحدي الواقع ومتطلبات الإصلاح، صادرة عن المنظمة الليبية للسياسات والاستراتيجيات، طرابلس، يوليو 2016م، ص 2-3.

– التنظيم الفني للضرائب: وتشمل الأحكام الفنية المنظمة لمقدار العبء الضريبي لكل نوع من أنواع الضرائب التي يتضمنها الهيكل الضريبي، مثل الأحكام المتعلقة بتحديد الوعاء وأسعار الضريبة، وشرائح تطبيقها، والاعفاءات الضريبية.

ثانياً: الإدارة الضريبية:

وتتضمن مجموعة الأجهزة الإدارية المسؤولة عن تنفيذ القوانين الضريبية، ومتابعة تحصيل الضريبة من المكلفين، ويرتبط مدى كفاءتها وخبرتها في حجم نجاح تنفيذ السياسة الضريبية، وتحقيق أهدافها. وتنقسم الإدارة الضريبية إلى نوعين: إدارة مركزية تتولى إجراءات البحث والتخطيط وتقنية المعلومات، وإدارات فرعية تتولى عملية التحاسب الضريبي والتحصيل والتدقيق وفق القانون.

وتعتمد كثيراً من الدول إلى إصلاح إداراتها الضريبية لضمان رفع مستوى أنظمتها الضريبية، وذلك بالنظر على أن الإدارة الضريبية المتطورة والنزيهة هي الأساس في أي نظام ضريبي ناجح.

ثالثاً: المجتمع الضريبي⁽¹³⁾:

المجتمع الضريبي في المجال الضريبي هو كل ما يتخذ كأساس لتحديد قيمة الضريبة، أي مجموع الدخل الخاضعة للضريبة في الدولة. وتحديد الشخص المكلف بالضرائب المختلفة له أهمية بالغة في السياسة الضريبية، والمكلف هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي تقع عليه الالتزامات الضريبية المختلفة. وعملية حصر المجتمع الضريبي تمثل صعوبة للإدارة القائمة على شؤون الضريبة، خاصة في ظل وجود مؤثرات متعددة ومختلفة تعوق ذلك، تقف في مقدمتها عدم كفاءة الإدارة الضريبية أو نقشي الفساد فيها، والثقافة المجتمعية المرتبطة بالضريبة، والثقة في مؤسسات الدولة المختلفة.

(13) د. قاشي يوسف: محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة أكلبي محند أولحاج البويرة، الجزائر، السنة الجامعية 2014 – 2015م، ص 39.

المبحث الثاني خصائص النظام الضريبي

تمهيد وتقسيم:

يقاس حجم نجاح أي نظام ضريبي بمدى إمكانية تطبيقه في المجتمع، ذلك أن نجاح الدولة في تحديد نظامها الضريبي يرتبط بمعرفة أوضاع المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية وأهداف هذا النظام القابلة للتطبيق، مع معرفة كاملة بالأسس والأساليب الفنية اللازمة لتصميم النظام الضريبي، وضرورة أن يكون لدى المكلفين الوعي والمعرفة الكافية بالتزاماته الضريبية المختلفة المنصوص عليها في القوانين ذات العلاقة، وأن تتضمن هذه القوانين نصوصاً واضحة وصريحة بإجراءات عملية لمكافحة التهرب الضريبي والجرائم الضريبية على اختلافها، ومنح امتيازات وسلطات للإدارة الضريبية تكفل لها القيام بواجباتها في استيفاء دين الضريبة، مع العمل على تحسين أوضاع العاملين في الإدارة الضريبية بشكل مستمر وفي نفس الوقت تطبيق نظام الرقابة والمسائلة والمحاسبة عليهم، حتى لا يؤثر نقشي الفساد الضريبي على الالتزام الضريبي والشفافية في الدولة، يضاف لذلك أهمية وجود آليات واضحة وسريعة للفصل في المنازعات الضريبية سواء في مستواها الإداري أو القضائي، وضرورة تحديث الوسائل والأساليب الإدارية في العمل الضريبي والتي من أهمها أتمتة المعاملات الضريبية على اختلافها.

وعلى ذلك فإن النظام الضريبي في مجمله ما هو إلا انعكاساً لواقع المجتمع السياسي والاقتصادي والاجتماعي، ويشتمل على أهداف تتناسب مع الحاجات الملحة وأهداف تلبية احتياجات المستقبل للمجتمع، وتسهم في الحد من التفاوت بين شرائح المجتمع، والتخفيف من البطالة، وتحفيز الاقتصاد، وهذا الواقع يتحول ويتغير بحسب الظروف السياسية الاقتصادية والاجتماعية المحلية أو الإقليمية أو الدولية، مما يقتضي أن يتصف النظام الضريبي بالمرونة وعدم الجمود، بحيث يتحول إلى وسيلة فاعلة للحد من الانعكاسات المختلفة المترتبة على تلك الظروف والتخفيف من أثارها على المجتمع⁽¹⁴⁾.

وهذا الأمر هو أساس اختلاف أهداف الأنظمة الضريبية سواء في الدولة ذاتها من مرحلة لأخرى أو بين الدول المتقدمة والنامية على اختلافها أنظمتها السياسية والاقتصادية، فأهداف النظام الضريبي في الدول المتقدمة تتضمن تحقيق غايات اقتصادية ومالية واجتماعية وتركز بشكل رئيس على العمل لضمان وفرة في الحصيلة الضريبية للخزينة العامة وتحقيق العدالة الضريبية، وتدخّل الدولة في بعض الجوانب الاقتصادية في الدولة يتم بشكل دقيق ومحسوب، من خلال زيادة العبء الضريبي أو تخفيضه تبعاً لاعتبارات معينة أو مقتضيات محددة تتطلب ذلك. أما في الدول النامية فتركز أهداف النظام الضريبي فيها على تنمية

(14) د. محمد علي المكيدي: قياس التهرب الضريبي في اليمن وطرق علاجه للفترة (1990-2015)، مجلة الآداب، الصادرة عن كلية الآداب - جامعة ذمار، اليمن، العدد السابع، يونيو 2018م، ص 304-305.

البيئة اللازمة للنمو الاقتصادي، وتعميم مكاسب النمو الاقتصادي وفقاً للهيكل الاقتصادي المتبع، والعمل على الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة⁽¹⁵⁾.

سيتم من خلال هذا المبحث الذي يشتمل على مطلبين؛ التعريف بخصائص النظام الضريبي في الدول المتقدمة في المطلب الأول، في حين سيخصص المطلب الثاني للتعريف بخصائص النظام الضريبي في الدول النامية، وذلك على النحو الآتي:

المطلب الأول

خصائص النظام الضريبي في الدول المتقدمة

للضريبة مكانة خاصة ورئيسية في اقتصاديات الدول المتقدمة، حيث تستخدم كأداة لتنفيذ سياسات مالية واقتصادية واجتماعية معينة تتلاءم ومتطلبات ومجريات اقتصادها، وذلك بالنظر لوجود جهاز انتاجي كبير ومتطور ومستوى دخل كبير في هذه الدول، وذلك لا شك أنه ينعكس في مستوى مساهمة الضريبة في الناتج المحلي لهذه الدول بحسب ما يوضحه الجدول الآتي رقم (1):

جدول رقم (1)

إجمالي الناتج المحلي بالدولار الأمريكي لبعض الدول المتقدمة ونسبة مساهمة الضريبة فيه خلال العام 2020

الدولة	اجمالي الناتج المحلي	نسبة مساهمة الضريبة في الناتج المحلي
الولايات المتحدة	21,06 ترليون	9,9 %
المملكة المتحدة	2,70 ترليون	24,7 %
فرنسا	2,64 ترليون	24,4 %
إيطاليا	1,90 ترليون	24,8 %
كندا	1,65 ترليون	13,3 %
كوريا الجنوبية	1,64 ترليون	14,9 %
أستراليا	1,33 ترليون	22,6 %
هولندا	909,79 مليار	24,4 %
تركيا	720,29 مليار	17,6 %
النمسا	435,23 مليار	24,2 %
الدنمارك	355,22 مليار	34,1 %
سنغافورة	345,30 مليار	12,9 %

المصدر: بيانات متعددة من قاعدة بيانات البنك الدولي على شبكة المعلومات الدولية (الانترنت)، الارتباط: www.data.albankaldawli.org

(15) موقع الموسوعة العربية على شبكة المعلومات الدولية (الانترنت)، النظام الضريبي، مرجع سابق، الارتباط:

ويرجع حجم الدور الفعال للضريبة في الدول المتقدمة لعدد من العوامل التي تتميز بها اقتصاداتها من أهمها⁽¹⁶⁾:

- 1- إن جزء كبير من الدخل القومي لهذه الدول مصدره القطاع الصناعي والتجاري، وليس القطاع الزراعي.
 - 2- تتميز اليد العاملة في هذه الدول بالإنتاجية الكبيرة والتخصص الدقيق ذات دخل مرتفع، مما يمثل مصدراً ضريبياً مرتفعاً الحصيلة.
 - 3- إن الإدارة الضريبية في هذه الدول تتميز بالكفاءة والتطور، لمواجهة متطلبات القيام بعملها في الاقتصاد المتقدم في دولها، ولذلك يسعى لمواكبة كل جديد من خلال الدراسات والتقنيات والوسائل الحديثة وتدريب كوادرها عليها باستمرار.
 - 4- وجود تنسيق وتعاون كبير بين مؤسسات الدولة المختلفة في هذه الدول لضمان نجاح النظام الضريبي فيها وزيادة الحصيلة الضريبية التي تعكس على الدولة والمجتمع ككل.
- وعموماً تتلخص أهم خصائص النظم الضريبية في الدول المتقدمة في العناصر الآتية⁽¹⁷⁾:

شكل رقم (2)

أهم خصائص النظم الضريبية في الدول المتقدمة



المصدر: من إعداد الباحث.

- 1- ارتفاع المعدل الضريبي وذلك بالنظر لتطور الاقتصادية من المدرسة الكلاسيكية إلى المدرسة الكينزية إلى غيرها، والتي تطور معها دور الدول في الاقتصاد واستخدامها للضريبة كأحدى الأدوات الاقتصادية في بعض الجوانب الاقتصادية والاجتماعية.

(16) علاء حسين مونس العبودي: تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية للسنوات (1990 – 2010م)، رسالة ماجستير مقدمة لجامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2015م، ص 33 - 34.

(17) نفس المرجع السابق ص 35.

- 2- القدرة الكبيرة لاقتصاد هذه الدول على تحمل الأعباء الضريبية المختلفة، وذلك بالنظر إلى البنية الاقتصادية التي تتميز بها هذه الدول، والأنشطة الاقتصادية المتنوعة فيها، مما يسهم في تنوع الأوعية الضريبية من جهة وارتفاع القدرة على تحمل الضرائب المفروضة عليها.
- 3- تتصف الأنظمة الضريبية في هذه الدول بالمرونة في أنواع الضرائب المختلفة، بحيث تتناسب مع المتغيرات الاقتصادية المختلفة.
- 4- هناك تنسيق وتعاون مستمر بين الدول المتقدمة في المجال الضريبي، ويتم معالجة القضايا الضريبية المشتركة فيما بينها أولاً فأول على مستوى قيادات هذه الدول أو الأجهزة الاقتصادية المختصة فيها.

المطلب الثاني

خصائص النظام الضريبي في الدول النامية

يفتقر الهيكل الاقتصادي للدول النامية إلى قاعدة إنتاجية كبيرة، وتعتمد على الاستثمارات والإيرادات الريعية بشكل رئيس، كما تعاني من تزايد النفقات التي تتطلبها تطوير البنية التحتية فيها. وعلى الرغم من ذلك فإنه يتم غالباً استخدام الضريبة كإيرادات ثانوية لتمويل الخزينة العامة فيها، وذلك لعوامل متعددة تتعلق باقتصاد هذه الدول ومحدودية إيراداتها بالنظر إلى القاعدة الإنتاجية فيها والدخل المتدني لمعظم شرائح المجتمع، وتفشي الفساد بأنماطه المختلفة في مؤسساتها، مما ينعكس سلباً على دور الضريبة فيها الناتج المحلي فيها، وذلك لا شك أنه يؤدي إلى تدني الناتج المحلي لهذه الدول ونسبة مساهمة الضرائب فيه بحسب ما يوضحه الجدول الآتي رقم (2):

جدول رقم (2)

إجمالي الناتج المحلي بالدولار الأمريكي لبعض الدول النامية ونسبة مساهمة الضريبة فيه خلال العام 2020

الدولة	اجمالي الناتج المحلي	نسبة مساهمة الضريبة في الناتج المحلي
العراق	184,37 مليار	1,3 % (2019)
أثيوبيا	107,66 مليار	6,7 %
البحرين	34,72 مليار	4,2 %
اليمن	21,60 مليار	4,6 % (2018)
إيران	239,74 مليار	7,4 % (2009)
السودان	27,03 مليار	7,4 %
لبنان	31,71 مليار	8,9 %
بارغواي	35,43 مليار	9,5 %
الكامبيون	40,77 مليار	10,9 %
كوستاريكا	62,61 مليار	12,3 %
مصر	365,25 مليار	12,5 %
الأردن	44,18 مليار	15,8 %
المغرب	121,35 مليار	20,2 %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات متعددة من قاعدة بيانات البنك الدولي على شبكة المعلومات الدولية (الانترنت)، الارتباط: www.data.albankaldawli.org

وتتلخص أهم خصائص النظم الضريبية في الدول النامية في العناصر الآتية (18):

شكل رقم (3)

أهم خصائص النظم الضريبية في الدول النامية



المصدر: من إعداد الباحث.

- 1- **ضعف الحصيلة الضريبية:** ويرجع ذلك إلى انخفاض الدخل القومي في معظم الدول النامية باستثناء الدول النفطية منها، والتركيز على القطاع الزراعي فيها بدرجة كبيرة، وتوسع دور الدولة في النشاط الاقتصادي، وزيادة الاعفاءات الضريبية، وتقشي الفساد فيها بأنماطه المختلفة.
- 2- **اختلال الهياكل الضريبية:** تعاني الدول النامية من عدم التوازن بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، حيث تركز هذه الدول على الضرائب غير المباشرة بنسبة تصل إلى 60 – 70% من إجمالي الحصيلة الضريبية، وذلك لسهولة تحصيلها.
- 3- **غياب بعض عناصر العدالة الضريبية:** وذلك يظهر في عدم عدالة توزيع الأعباء الضريبية على أفراد المجتمع بحسب قدرتهم على تحمل تكاليفها، حيث تسعى تلك الدول إلى إجراءات جبائية تهدف لزيادة إيراداتها لتمويل النفقات العامة بدرجة رئيسة دون مراعاة لمقتضيات العدالة الضريبية بين المكلفين.
- 4- **ضعف الجهاز الإداري الحكومي:** وذلك ينعكس في ضعف قدرة الإدارة الضريبية في الدول النامية في الحصر والتحصيل الضريبي بشكل كفؤ وفعال.
- 5- **ضعف استخدام الضريبة كأداة اقتصادية:** حيث تركز أهداف الضرائب فيها كما سبقت لذلك الإشارة على تحصيل إيرادات لمواجهة النفقات العامة المختلفة، ولا تسهم في توجيه الاقتصاد بشكل يتناسب مع توجهات الدولة الاقتصادي، أو لمعالجة الازمات الاقتصادية المختلفة.
- 6- **ضعف مرونة نظمها الضريبية:** حيث تكون هذه النظم عاجزة عن الاستجابة للنمو الاقتصادي والمتغيرات الاقتصادية بشكل فعال.

(18) علاء حسين مؤسس العبودي: تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة مرجع سابق، ص 33-34.

7- **هياكل ضريبية معقدة وجامدة:** وذلك بالنظر لكثرة القوانين الضريبية والتعديلات المتكررة عليها مما يؤدي إلى صعوبة في فهمها من قبل المكلفين والعاملين في الإدارة الضريبية على السواء ومن ثم صعوبة تطبيقها، إضافة إلى أن عدم استقرار القوانين الضريبية وتعاقب التعديلات عليها دون مسوغ يتعارض مع مبدأ استقرار التشريع الذي يُعد من المبادئ القانونية التي تشكل إحدى الدعائم الهامة للعدالة واستقرار المراكز القانونية للأفراد⁽¹⁹⁾، على الرغم من أن بعض التعديلات التي تتم على هذه القوانين قد يكون دافعه تطوير النظام الضريبي في الدولة، والتسهيل على المتعاملين مع هذه التشريعات، إلا أن التعديلات المتكررة قد تجلب معها في بعض الأحيان اختلالات خطيرة في السياسة والنظام الضريبي في الدولة⁽²⁰⁾. وعلى النقيض من ذلك فإن جمود القوانين الضريبية وبقائها على حالها دون أي تطوير أو تحديث يمكن أن يترتب عليه تخلف تلك القوانين عن مواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية وحتى القانونية التي تشهدها دول العالم، وهو ما يترتب عليه قصور تلك القوانين عن مواجهة ما يُستجد من تطور متلاحق في المجال الضريبي.

المبحث الثالث

واقع النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية

تقسيم:

سيتم من خلال هذا المبحث الذي يشتمل على ثلاثة مطالب التعريف بمراحل نشأة وتطور النظام الضريبي اليمني في المطلب الأول، ومن ثم توضيح أهم الخصائص التي يتسم بها هذا النظام في المطلب الثاني، وسيتم تخصيص المطلب الثالث لاستعراض أهم محاولات اصلاح وتطوير النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية، وذلك على النحو الآتي:

(19) د. جميل عبد الرحمن صابوني: التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005م، ص 56، 57.

(20) U.S. Tax Foundation: The Rising Cost of Complying with the Federal Income Tax, Special Report No. 138, December 2005, Washington, DC, p. 5.

المطلب الأول

نشأة وتطور النظام الضريبي في اليمن

يمكن القول بأن النظام الضريبي اليمني مر بعدد من المراحل المرتبطة بالحضارات التي تعاقبت على الدولة اليمنية قديماً وحديثاً، إلا أن اليمن لم تعرف النظام الضريبي بشكله الحديث إلا في حقبة الستينات والسبعينات من القرن العشرين، بل يمكن القول أن النظام الضريبي في اليمن لم تتضح معالمه التي واكب بها الدول المتقدمة والنامية في هذا الجانب في العصر الحديث إلا بعد إعادة تحقيق الوحدة اليمنية في العام 1990م، سيتم تناول ذلك بإيجاز من خلال البنود الآتية:

شكل رقم (4)

مراحل نشأة وتطور النظام الضريبي في اليمن



المصدر: من إعداد الباحث.

أولاً: النظام الضريبي في الحضارات اليمنية القديمة:

عرفت الحضارات اليمنية القديمة الضرائب وتنظيمها وفق أصول وإجراءات كانت قائمة في الحضارات التي مرت عليها، ففي عصر دولة معين التي امتد تاريخها بين (1300-630) قبل الميلاد، كانت الضرائب تمثل أهم مصادر الدخل للدولة التي عرفت أنواعاً مختلفة من الضرائب التجارية والضرائب على الأراضي الزراعية والضرائب على الدخل، وقد جرى تنظيم هذه الضريبة فرضاً وتحصيلاً بقواعد محددة -تضمنتها بعض النقوش المعينية - كانت مطبقة في هذه الدولة ومنها ضريبة تسمى (فَرَعَم) أي فرع، وضريبة كانت تسمى (عَشْرَم) أي العشر، التي كانت تؤخذ من عُشر المحصول⁽²¹⁾.

وكان كباراء الدولة المعينية ووجهاؤها وسادات القبائل هم من يتولون عملية تنظيم وتحصيل هذه الضرائب من الرعية وتقديمها إلى القائمين بأمور الدولة، وذلك بعد خصم حصتهم التي كانوا يتعهدون في مقابلها بإنشاء المباني العامة، وإحكام أسوار المدن، وبناء الحصون والمعابد وهذه المعابد

(21) د. عباس علي الجنييد: النظام الضريبي اليمني وعلاقته بالنظام الاقتصادي والنظام السياسي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1994م، ص 140.

كان لها أيضاً جبايات خاصة بها ، كما كان الشخص أو القبيلة التي تستحق عليها ضريبة لهذه المعابد تقوم بتقديمها باعتبارها ديوناً للآلهة⁽²²⁾.

أما في حضارة قبتان التي امتدت فترتها بين (400 - 50) قبل الميلاد ، فقد تميزت النقوش التي تم العثور عليها بالكثير من النصوص التي تتعلق بأمور تنظيم الضرائب ، أو بتشريع قوانين أو تنظيم أمور التجارة بصورة أكثر مما عثر عليه من نقوش الحضارات اليمنية الأخرى ، حيث تضمنت بعض هذه النقوش الإشارة إلى أنه جرى سن قوانين تشتمل على قواعد محكمة تتعلق بتقدير وتحصيل الضريبة ، من ذلك نقش يتضمن قانوناً يشتمل على القواعد اللازم اتباعها عند فرض وتحصيل الضريبة⁽²³⁾ . وأما عن نوع ومقدار الضرائب التي يتم فرضها بموجب ذلك الأمر الملكي ومواعيد استحقاقها فقد حددتها بعض النقوش الأخرى التي نظمها بشكل واضح⁽²⁴⁾.

وفي حضارات سبأ وحضرموت وحمير شهد النظام الضريبي وطرق جباية الضرائب فيها تطوراً كبيراً ، ساعد في ذلك التطور الاقتصادي الذي شهدته هذه الحضارات ، حيث تُوسَّع في بناء السدود والقنوات المائية وتشبيد المدرجات الزراعية وبناء القلاع والحصون والمعابد ، وابتعاث التجارة ازدياد إيرادات الدولة من الضرائب التي كان يتم تحصيلها من ورائها؛ مما أسهم في ازدهار هذه الحضارات اليمنية القديمة وبشكل خاص في حضارة سبأ.

ثانياً: النظام الضريبي بعد دخول الإسلام إلى اليمن:

بعد أن اهتدى أهل اليمن للإسلام وانتشاره ليعم بنوره أرجاء اليمن بين العام السادس للهجرة وعام الوفود في حجة الوداع في السنة العاشرة للهجرة ، كانت الشريعة الإسلامية هي الأساس الذي ارتكزت عليه عملية تحصيل الزكاة على اختلافها ، واستمر الحال على ما هو عليه في ظل الديول الإسلامية التي تعاقبت على حكم اليمن حتى فترة الغزو العثماني بمراحله الثلاث لليمن ، وكذا الاحتلال البريطاني لمدينة عدن عام 1839م.

ثالثاً: النظام الضريبي في ظل الاحتلال العثماني والبريطاني:

مر الغزو العثماني لليمن بثلاث مراحل الأولى خلال (1538 - 1635م) ، والثانية سنة 1849م ، والثالثة والأخيرة في الفترة (1872 - 1918م) ، وقد وضع الاتراك نظاماً لفرض الضرائب على الشعب اليمني خلال

(22) د. جـواد علي: المنفصل في تاريخ العرب قبل الإسلام ، نسخة منشورة بالتعاون مع جامعة بغداد ، الطبعة الثانية ، 1993م ، الجزء الثاني ، ص 111.

(23) د. عبد العزيز السقاف: نظريات المالية العامة والنظام المالي في الجمهورية العربية اليمنية ، المعهد القومي للإدارة العامة ، صنعاء ، 1983م ، ص 248 - 250.

(24) (نفس المرجع السابق) ، ص 203 - 213.

فترة احتلالهم لليمن؛ ليوأجوها من خلالها النفقات الكبيرة للقوات العثمانية المنتشرة في اليمن، إلى جانب مواجهة مرتبات الموظفين الأتراك الذين كانوا يتولون أمور الإدارة.

أما فيما فترة الاحتلال البريطاني لمدينة عدن الذي استمر لمدة 128 عاماً من 19 يناير 1839م إلى 30 نوفمبر 1967م، فقد لجأ المستعمر البريطاني إلى وضع نظام خاص لفرض ضرائب مخفضة لتشجيع السفن المتجهة إلى شبه القارة الهندية وشرق آسيا على التوقف في ميناء عدن بهدف جعله محطة ترانزيت للتزود بالوقود والمواد اللازمة لمواصلة هذه السفن رحلاتها بين أوروبا وشرق آسيا. وقد صدر أول قانون لضريبة الدخل في مدينة عدن عام 1922م، شمل نطاق تطبيقه الهند ومستعمرات بريطانيا في شرق أفريقيا وعدن، وتضمن نطاقه الأوعية الضريبية المتعلقة بدخول الأفراد والشركات وريع العقارات، وأجريت عليه تعديلات في الأعوام 1937 – 1944 – 1947م. وفي عام 1951م صدر قانون ضرائب الدخل رقم (5) وذلك لاستيعاب بعض القضايا المتعلقة بتشطيت التجارة والأعمال، وعدل هذا القانون في الأعوام 1951 – 1954 – 1955م، كما صدر في العام 1961م قانون ضرائب الدخل رقم (8) الذي ألغى بموجبه قانون ضرائب الدخل السابق⁽²⁵⁾، وفيما يتعلق بالضرائب الجمركية صدر في العام 1936م أول قانون ينظم الضرائب الجمركية على الاستيراد برقم (1) في إحدى السلطنات التي تتكون منها محمية عدن الشرقية، ولم يتم تطبيق هذه الضريبة في مدينة عدن إلا في وقت لاحق بالنظر إلى أنها كانت تعامل كميناء حر معفي من معظم الضرائب، وصدر القانون رقم (2) لسنة 1962م الذي تم بموجبه فرض الضريبة الجمركية على بعض السلع⁽²⁶⁾، وصدرت العديد من القوانين في ظل الاستعمار البريطاني التي يمكن القول معها بأنه كان يوجد نظام ضريبي واضح في مدينة عدن وحدها اسهم في انتعاش وازدهار الحركة التجارية في نطاقها فقط، إلا أن الحصيلة الضريبية كانت تذهب إلى المستعمر البريطاني والشركات الاحتكارية⁽²⁷⁾، في حين لم يكن هناك في بقية مناطق الشطر الجنوبي من سلطنات ومشيخات نظام ضريبي يذكر، بل كان يتم جباية الضرائب فيها بصورة ارتجالية لحساب السلاطين والمشائخ⁽²⁸⁾.

رابعاً: النظام الضريبي تحت حكم النظام الإمامي:

بعد انتهاء الوجود العثماني من اليمن عام 1918م، وعلى الرغم من أن الإمام يحيى حميد الدين الذي قاد ثورة التحرر من الأتراك، كان ينتقد ويعارض بشدة قيام الأتراك بفرض ضرائب وإتاوات على الشعب اليمني من قبل العثمانيين، إلا أنه استمر بعد مغادرتهم اليمن في تحصيل هذه الضرائب التي

(25) د. مصطفى حسين المتوكل: المالية العامة، محاضرات في المالية العامة، مركز تطوير الإدارة العامة، جامعة صنعاء، 2007م، ص 11.

(26) ناشر العبسي: 20 عاماً من المسار الضريبي 1978 – 1998م، مصلحة الضرائب اليمنية، 1998م، ص 25 – 26.

(27) مصلحة الضرائب اليمنية: التشريعات الضريبية، الجزء الأول الفترة من 1962 – 1989م، الطبعة الأولى، نوفمبر 2021م، ص 616.

(28) محمد سيف حمود المخلافي: تأثير النظام الضريبي على حصيلة الإيرادات الضريبية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير مقدمة لمركز تطوير الإدارة العامة، جامعة صنعاء، 2012م، ص 44.

أصبحت من الموارد الهامة التي كان يعتمد عليها نظام حكمه⁽²⁹⁾، كما اعتمد النظام الإمامي على الزكاة كمورد رئيس في تلك الحقبة، حيث كان يجري تقدير الزكاة بطرق عديدة؛ منها الزيادة لمن يرغب في تولي مهمة الجباية -وفقاً لنظام الالتزام- بحيث يتولى هذه الوظيفة من يقدم السعر الأعلى، ويتم دعمه من قبل الدولة بعدد من الجنود الذين يقدمون له الحماية والعون في الجباية بالقوة إن تطلب الأمر ذلك⁽³⁰⁾، وقد كانت الزكاة التي كان يتم تحصيلها قبل ثورة 26 سبتمبر 1962م تمثل حوالي 84% من الإيرادات العامة للدولة في مقابل 2% فقط نسبة إيرادات الدولة منها بعد الثورة⁽³¹⁾.

خامساً: النظام الضريبي بعد قيام ثورتي سبتمبر وأكتوبر:

جاءت ثورة 26 سبتمبر 1962م في الشطر الشمالي وثورة 14 أكتوبر 1963م في الشطر الجنوبي من الوطن اليمني الواحد، لتواكبها ثورة قانونية جرى فيها إصدار دساتير تنظم سلطات الدولة في شتى الجوانب، وهي تمثل نقلة لها مدلولها الحضاري والقانوني، خاصة بعد أن كان ينظر للدستور خلال فترة نظام الإمامة على أنه نوع من الزندقة والردة عن الدين، وفي النوازل نفسه صدرت كثير من القوانين في شتى الجوانب المختلفة والتي منها الضرائب.

فقد تضمنت المادة (40) من الدستور الدائم للجمهورية العربية اليمنية لعام 1970م النص صراحة على عدم جواز فرض الضرائب أو أية جبايات عامة أخرى إلا بقانون، أما فيما يتعلق بالقوانين التي تنظم عملية فرض وتحصيل الضريبة فقد صدرت العديد من القوانين في هذا الشأن؛ منها قانون ضريبة الدمغة سنة 1963م، وقانون ضريبة كسب العمل سنة 1968م، وقانون ضريبة العقارات سنة 1968م، وقانون ضريبة الأرباح التجارية والصناعية سنة 1972م⁽³²⁾، وتم إنشاء مصلحة تتولى أمور تنظيم وتحصيل الضرائب بالقرار الجمهوري بالقانون رقم (10) لسنة 1969م⁽³³⁾، وهو ما تم بناءً عليه فصل الأمور المتعلقة بالضرائب عن تلك المتعلقة بالزكاة التي كانت تتولاها مصلحة مستقلة، وهذا الأمر ترتب عليه ارتفاع حصيلته اليمن من الضرائب لتصل إلى ما يقارب 47% من الإيرادات العامة مقابل 30% من الإيرادات النفطية⁽³⁴⁾، كما تم بموجب القانون رقم (56) لسنة 1976م إنشاء مصلحة الجمارك، وقد وصل عدد القوانين واللوائح التي صدرت في الشطر الشمالي من اليمن من بعد قيام ثورة

(29) د. عباس علي الجنيد، النظام الضريبي اليمني وعلاقته بالنظام الاقتصادي والنظام السياسي، مرجع سابق، ص 75.

(30) محمد أنعم غالب: نظام الحكم والتخلف الاقتصادي في اليمن، رسالة ماجستير، جامعة تكساس، الولايات المتحدة الأمريكية، 1960م، النسخة العربية، ص 111-113.

(31) د. مصطفى حسين المتوكل: محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن، مركز الإمارات للدراسات والبحوث، أبو ظبي، الطبعة الأولى، 2000م، ص 17.

(32) د. عبد الله حسين بركات، التشريع الضريبي في الجمهورية اليمنية، مرجع سابق، ص 23 - 26.

(33) ناشر العيسى: 20 عاماً من المسار الضريبي 1978 - 1998م، مرجع سابق، ص 29.

(34) د. مصطفى حسين المتوكل، محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن، مرجع سابق، ص 16.

26 سبتمبر 1962م وحتى 22 مايو 1990م عام إعادة تحقيق الوحدة اليمنية وتتعلق بتنظيم أمور الضرائب المباشرة وغير المباشرة ما يزيد على (63) قانوناً ولائحة وقرار.

تجدر الإشارة في هذا المقام إلى أن معظم هيكل النظام الإداري والقانوني في الشطر الشمالي من اليمن بعد الثورة ومنها النظام الضريبي أسهم في وضعه خبراء مصريون كان معظمهم يمتلك الخبرة العملية دون العلمية، مما جعل النظام الإداري والضريبي اليمني - حتى اللحظة - يشبه إلى حد كبير النظام الإداري والضريبي القائم في مصر بإيجابياته وسلبياته، وفي التطورات التي تطرأ عليه، والعثرات التي يقع فيها.

أما في الشطر الجنوبي من اليمن فإنه بعد مرحلة الاستقلال من الاستعمار البريطاني في 30 نوفمبر 1967م صدرت العديد من القوانين التي نظمت شؤون الضريبة، فقد صدر القانون رقم (9) لسنة 1968م ورقم (22) لسنة 1968م بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 1961م، وصدر القانون رقم (8) بشأن ضريبة الدمغة لسنة 1971م الذي عدل بالقانون رقم (5) لسنة 1983م، والقانون رقم (3) لسنة 1984م، وصدر القانون رقم (14) لسنة 1979م بشأن فرض ضريبة إنتاج على المواد المنتجة محلياً الذي عدل بالقانون رقم (10) لسنة 1981م، والقانون رقم (3) لسنة 1983م، والقانون رقم (2) لسنة 1984م، والقانون رقم (5) لسنة 1988م، والقانون رقم (4) لسنة 1989م، والقانون رقم (5) لسنة 1989م، وصدر القانون رقم (5) لسنة 1982م بإعفاء المؤسسات المحلية للنقل البري من الضرائب والرسوم الجمركية⁽³⁵⁾. وفيما يتعلق بالجهة القائمة على تنظيم أمور الضرائب فقد صدر القانون رقم (5) لسنة 1976م بإنشاء الإدارة العامة للضرائب بهدف توحيد الإدارات الضريبية المشابهة تحت إدارة مركزية واحدة تضم شؤون ضريبة الدخل وضريبة الدمغة، كما تضمن القانون رقم (14) لسنة 1979م بشأن ضريبة الإنتاج إنشاء إدارة لضريبة الإنتاج ضمن الإدارة العامة للضرائب⁽³⁶⁾. وقد وصل عدد القوانين واللوائح التي صدرت في الشطر الجنوبي من اليمن من بعد قيام ثورة 14 أكتوبر 1963م، وحتى 22 مايو 1990م هام إعادة تحقيق الوحدة اليمنية وتتعلق بتنظيم أمور الضرائب المباشرة وغير المباشرة ما يزيد على (20) قانوناً ولائحة وقرار.

سادساً: النظام الضريبي بعد إعادة تحقيق الوحدة اليمنية 1990م:

بإعادة تحقيق وحدة الوطن اليمني في 22 مايو سنة 1990م؛ تشكل معها كيان أعاد اليمن إلى الوضع الطبيعي لها عربياً ودولياً، وقد جرى إصدار قوانين جديدة لدولة الوحدة في شتى المجالات. وفيما يتعلق بالضريبة جاء النص في المادة (13) من دستور اليمن الموحد على أنه لا يتم إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها إلا بقانون، وعلى ضوء ذلك تم إعادة تقنين جميع ما يتعلق بالضريبة، كما صدرت

(35) مصلحة الضرائب اليمنية: التشريعات الضريبية، الجزء الأول الفترة من 1962 - 1989م، مرجع سابق، ص 623 - 681.

(36) محمد سيف حمود المخلافي، تأثير النظام الضريبي على حصيله الإيرادات الضريبية في الجمهورية اليمنية، مرجع سابق، ص 53.

العديد من القوانين واللوائح والقرارات المتعلقة بالضرائب بما يقارب عددها الـ (86) قانوناً ولائحة كان أهمها:

- قانون رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته بشأن ضرائب الدخل.

- قانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته بشأن الضريبة العامة على المبيعات.

- قانون رقم (14) لسنة 1990م بشأن الجمارك.

- قانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل.

أما فيما يتعلق بالقضاء المختص بنظر القضايا الضريبية فقد نظم جزء منها قانون ضرائب الدخل السابق رقم (31) لسنة 1991م، والقرار الجمهوري بقانون رقم (18) لسنة 2003م بشأن إنشاء محكمتين للضرائب بأمانة العاصمة ومحافظة عدن، كما نص المقتضى اليمني بعد ذلك في المادة (124) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م على تشكيل محاكم ضريبية ابتدائية مختصة ومتفرغة للفصل في قضايا الضرائب في أمانة العاصمة وعموم محافظات الجمهورية، ويكون لهذه المحاكم وحدها النظر في القضايا الضريبية المدنية والجنائية وطلبات الحجز وقضايا التنفيذ، ويتم تشكيلها وفقاً لأحكام السلطة القضائية، وعلى أن يكون أعضاؤها من ذوي الخبرة في المجال المالي والضريبي.

المطلب الثاني

خصائص النظام الضريبي اليمني

يمكن القول بأن النظام الضريبي في اليمن يركز بشكل رئيس على جباية الضريبة لتحقيق وفرة في حصيلتها للخزينة العامة، ويفتقد إلى مراعاة أهم قواعد فرض الضريبة المتعارف عليها، وذلك على حساب الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تستخدم الضريبة فيها كأداة للحد من انعكاسات الظروف التي تؤثر على هذه الأهداف.

وعموماً يتسم النظام الضريبي بعدد من الخصائص التي يمكن الإشارة إلى أهمها في الآتي:

أولاً- انخفاض الحصيلة الضريبية:

تتأثر الإيرادات العامة المختلفة في اليمن وفي مقدمتها إيرادات الضرائب والجمارك والرسوم إلى جانب الوضع الاقتصادي المتردي؛ يتأثر بسوء الإدارة والفساد المتفشى التي يعاني منها القطاع الحكومي خاصة القطاعات الإيرادية، وهو الأمر الذي يتسبب في عدم تحصيل الكثير من الإيرادات العامة، وعدم وصول نسبة كبيرة مما يتم تحصيله منها إلى الخزينة العامة.

وقد ترتب على موجة الاضطرابات السياسية التي اجتاحت اليمن منذ العام 2011م والعدوان العسكري لدول التحالف منذ العام 2015م التأثير الكبير على الإيرادات العامة للدولة، التي انخفضت بنسبة تقارب 60% نتيجة توقف إنتاج وتصدير النفط، وتوقف المساعدات الدولية، وانخفاض الإيرادات الضريبية والجمركية... الخ⁽³⁷⁾.

وعلى الرغم من أن الاحصاءات التي سيتم عرضها لاحقاً تشير إلى أن إيرادات الضرائب بشكل عام ارتفعت من عام لآخر خلال الـ (31) السنة الماضية منذ العام 1990م من (5) مليار ريال يمني إلى حوالي (500) مليار ريال يمني في العام 2020م، (غير مضاف إليها حصيلة الضرائب الجمركية) بمبلغ يزيد على (1,304) ترليون ريال يمني، أي بما يعادل سعر صرف الدولار خلال العام 2022م في مناطق حكومة الإنقاذ بصنعاء حوالي (12) مليار دولار، إلا أن هذه الزيادة سواء في حصيلة الضرائب بشكل عام، أو في حصيلة الضرائب المباشرة فقط، يرتبط بأسباب مختلفة من أهمها انهيار سعر صرف الريال اليمني من (12) ريال للريال مقابل الدولار الأمريكي الواحد في العام 1990م، إلى (600) ريال للدولار الواحد في العام 2022م في مناطق حكومة الإنقاذ بصنعاء، أما في مناطق ما يطلق عليها بحكومة الشرعية فقد وصل سعر صرف الدولار الأمريكي الواحد في العام 2022م إلى أكثر من (1200) ريال.

وهذا الانخفاض الحاد في قيمة العملة اليمنية يرجع لأسباب اقتصادية وسياسية متعددة منها الصراعات السياسية والعسكرية المتوالية مروراً بحرب العام 1994م والحروب الستة في الأعوام 2004-2010م، واندلاع ثورة التغيير في العام 2011م، والصراعات العسكرية منذ العام 2014م، والعدوان العسكري لدول التحالف منذ 26 مارس 2015م، الذي رافقه استهداف وقصف لكثير من المنشآت الاقتصادية وغير الاقتصادية، والحصار المفروض على مواني ومطارات ومنافذ اليمن.

وقد ترتب على انهيار سعر العملة المحلية والمبالغة في طباعة كمية كبيرة منها تقارب الترليونين ريال يمني من قبل حكومة الشرعية إلى زيادة التضخم وارتفاع الأسعار بشكل كبير، وهو بالطبع ما انعكس على زيادة الإيرادات الضريبية بشكل شكلي، في حين أنه لو تم احتساب حصيلة الضريبة السنوية بسعر صرف العملة المحلية بسعر العام 1990م، سنلاحظ أن هذه الزيادة غير منطقية وفعالية.

(37) وزارة التخطيط والتعاون الدولي اليمنية: (الاقتصاد اليمني في ظل الحرب والصراع)، نشرة المستجدات الاقتصادية والاجتماعية في اليمن، العدد (34)، يونيو 2018م، ص 2.

جدول رقم (3)

تطور سعر صرف الدولار مقابل العملة اليمنية (الريال) خلال الفترة 1990 – 2023م

العام	سعر صرف الريال مقابل الدولار	ملاحظات
1990	12	
1995	115	
2000	152	
2005	192	
2010	213	
2015	250	
2023	550 (في مناطق حكومة الإنقاذ بصنعاء)	1200 ريال (في مناطق حكومة الشرعية عدن)

المصدر: من تجميع الباحث من مصادر مصرفية متعددة.

ثانياً-انخفاض الناتج المحلي الإجمالي وتدني نسبة مساهمة الضرائب فيه:

وهذا الأمر يرتبط بالهيكل الاقتصادي لليمن الذي لا يختلف عن كثير من الدول الأقل نمواً، حيث تعاني اليمن من ضعف مواردها العامة، ويرجع ذلك في المقام الأول إلى انخفاض انتاجها وتدني حجم صادراتها المختلفة خاصة من النفط والغاز مقارنة بدول الخليج المجاورة لليمن، ورافق ضعف هذه الموارد أن اليمن تستورد نحو 80 - 90% من احتياجاتها من الخارج.

وتعاني اليمن من عجز دائم في ميزانياتها السنوية وتعتمد في مواجهة هذا العجز على المساعدات الدولية والقروض المحلية والخارجية، حيث بلغت حجم المنح التي حصلت عليها اليمن خلال الفترة من 2003 - 2013م حوالي (2,772) مليون دولار⁽³⁸⁾، كما أشارت دراسة رسمية إلى أن اليمن حصلت خلال الفترة من سبتمبر 2012 - ديسمبر 2014م على مساعدات خارجية تقدر بنحو (4,9) مليار دولار معظمها منح، وشكلت هذه المبالغ نسبة 14,4% من إجمالي الإيرادات العامة للدولة خلال هذه الفترة⁽³⁹⁾.

ومع بداية العام 2015م وكنتيجة مباشرة للتدخل العسكري لدول التحالف في اليمن، علق معظم المانحين المنح والمساعدات المقدمة لليمن، حيث بلغت نسبة هذا الانخفاض نحو (- 93,5)، وباجتماع ذلك مع انخفاض الإيرادات العامة للدولة إلى ما يزيد على النصف وتوقف مرتبات موظفي الدولة، ومع نقل البنك المركزي من العاصمة صنعاء إلى مدينة عدن في 18 سبتمبر 2016م، لجأت حكومة الإنقاذ في صنعاء إلى بعض الإيرادات العامة لتغطية متطلبات إدارة المؤسسات العامة إلى بعض الإيرادات الأخرى في مقدمتها الإيرادات الضريبية على اختلافها، بحصيلة من الضرائب المباشرة وغير المباشرة بما فيها الإيرادات الجمركية وصلت إلى أكثر من (535,610) مليار ريال خلال العام 2020م.

(38) الجهاز المركزي للإحصاء اليمني، تقرير الإحصاء السنوي لعام 2013م.

(39) وزارة التخطيط والتعاون الدولي اليمنية: (دعوة لاستئناف دعم المانحين لليمن)، نشرة الاقتصاد اليمني في سطور، المستجدات الاقتصادية والاجتماعية في اليمن، العدد (16)، يوليو 2016م، ص 2.

أما فيما يتعلق بالناتج المحلي الإجمالي للجمهورية اليمنية يمكن تتبع تطور هذا الناتج منذ إعادة تحقيق الوحدة اليمنية في العام 1990م وحتى العام 2018م من خلال الجدول الآتي رقم (3):

جدول رقم (3)

الناتج المحلي في اليمن خلال الفترة 1990م - 2018م، ونسبة مساهمة الضرائب فيه

العالم	الناتج المحلي	نسبة مساهمة الضرائب	العالم	الناتج المحلي	نسبة مساهمة الضرائب
1990	147,95 مليار	3,50%	2005	3,21 ترليون	4,72%
1991	176,13 مليار	3,82%	2006	3,67 ترليون	5,90%
1992	215,69 مليار	4,26%	2007	4,31 ترليون	5,87%
1993	261,06 مليار	4,27%	2008	5,38 ترليون	5,60%
1994	336,51 مليار	3,67%	2009	5,10 ترليون	6,45%
1995	518,25 مليار	4%	2010	6,79 ترليون	5,35%
1996	741,67 مليار	4,08%	2011	7,00 ترليون	4,71%
1997	884,13 مليار	4,63%	2012	7,59 ترليون	5,65%
1998	859,09 مليار	5,90%	2013	8,68 ترليون	5,60%
1999	1,19 ترليون	4,71%	2014	9,29 ترليون	5,80%
2000	1,56 ترليون	4,17%	2015	9,80 ترليون	4,51%
2001	1,66 ترليون	4,58%	2016	8,89 ترليون	4,87%
2002	1,88 ترليون	4,60%	2017	10,01 ترليون	3,32%
2003	2,16 ترليون	4,36%	2018	11,58 ترليون	3,35%
2004	2,56 ترليون	4,45%	متوسط مساهمة الضرائب مع الضرائب الجمركية 4,6%		

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات مصلحة الضرائب اليمنية، والبيانات المتاحة من قاعدة بيانات البنك الدولي المنشورة في موقع البنك على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الارتباط: <https://data.albankaldawli.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CN?locations=YE>

من خلال الجدول السابق رقم (3) المتضمن حجم الناتج المحلي للجمهورية اليمنية ونسبة مساهمة الضرائب فيه، يلاحظ بأن حجم هذا الناتج وصل في العام 2018م بحسب تقارير البنك الدولي إلى أكثر من (21,606) مليار دولار، وكان متوسط نسبة مساهمة الضرائب فيه بعد إضافة الإيرادات الجمركية حوالي 4,6%، وهي لا شك نسبة ضئيلة وتعد بالنظر إلى الهيكل الاقتصادي لليمن من الأقل على مستوى الدول النامية المقاربة لها في الظروف الاقتصادية والقاعدة الإنتاجية فيها، وهو ما يعكس بشكل واضح الخلل الواضح في عملية تحصيل الضرائب في اليمن وحجم مساهمتها في عملية التنمية.

ثالثاً- ارتفاع نسبة الضرائب المباشرة عن الضرائب غير المباشرة:

ونلاحظ من خلال الجدول الآتي رقم (5) حصيلة الضرائب المباشرة وغير المباشرة باستثناء الجمارك

منذ العام 1990 - 2020م:

جدول رقم (5)

إجمالي إيرادات الضرائب المباشرة وغير المباشرة في اليمن خلال الفترة 1990-2020

ملاحظات	إجمالي الضرائب	الضرائب غير المباشرة (بدون الجمارك)	الضرائب المباشرة	العام
	5,181,917,277	2,422,002,415	2,759,914,862	1990
	6,735,564,521	2,971,575,537	3,763,988,984	1991
	9,196,075,915	4,150,780,670	5,045,295,245	1992
	11,150,702,403	4,640,949,456	6,509,752,947	1993
	12,371,662,760	4,640,514,767	7,731,147,993	1994
	20,803,912,559	9,774,767,826	11,029,144,733	1995
	30,262,482,782	14,283,201,194	15,979,281,588	1996
	41,006,997,557	20,353,879,899	20,653,117,658	1997
	50,763,608,214	23,058,786,879	27,704,821,335	1998
	56,157,868,131	22,606,560,511	33,551,307,620	1999
	65,162,589,048	24,448,588,092	40,714,000,956	2000
	76,102,436,238	27,917,630,001	48,184,806,237	2001
	86,462,168,849	28,490,998,156	57,971,170,693	2002
	94,276,317,868	31,611,739,803	62,664,578,065	2003
	114,062,557,418	41,974,862,338	72,087,695,080	2004
	151,636,357,664	64,417,883,731	87,218,473,933	2005
	216,607,206,300	94,826,327,275	121,780,879,025	2006
	253,115,676,795	110,423,010,649	142,692,666,146	2007
	301,196,829,894	110,409,945,195	190,786,884,699	2008
	328,944,168,612	130,947,470,188	197,996,698,424	2009
	363,417,531,534	158,738,582,095	204,678,949,439	2010
	330,194,860,563	133,231,529,559	196,963,331,004	2011
	429,146,750,192	180,737,044,703	248,409,705,489	2012
	485,620,849,749	211,553,855,993	274,066,993,756	2013
	538,660,217,278	223,838,826,524	314,821,390,754	2014
	441,962,908,092	140,946,594,362	301,016,313,730	2015
إحصاءات هذا العام حتى العام 2020م تتعلق بحكومة الإنقاذ بصنعاء بعد نقل البنك المركزي من صنعاء إلى عدن في 18 سبتمبر 2016م، ولم يتأتى الحصول على تقارير ضريبية لاحقة لحكومة الشرعية	432,992,196,817	140,393,588,861	292,598,607,956	2016
	332,100,451,628	106,351,580,488	225,748,871,140	2017
	387,861,590,671	119,208,954,302	268,652,636,369	2018
	410,210,012,996	200,896,202,475	209,313,810,521	2019
	459,907,615,016	229,031,787,419	230,875,827,597	2020
	6,543,272,085,341	2,619,300,021,363	3,923,972,063,978	الإجمالي

المصدر: مصلحة الضرائب اليمنية - صنعاء

كما يتضمن الجدول التالي رقم (6) كذلك إحصاءات بإيرادات الضرائب الجمركية خلال الأعوام 2011 – 2020م، التي بإضافتها إلى إجمالي حصيلة إيرادات الضرائب غير المباشرة ستتغير حصيلة الضرائب غير المباشرة بشكل كبير:

جدول رقم (6)

إجمالي إيرادات الضرائب الجمركية خلال الأعوام 2011 – 2020م مليار ريال

الملاحظات	المبلغ	العام
	66,999	2010
	56,318	2011
	87,397	2012
	107,394	2013
	115,409	2014
	69,083	2015
إحصاءات هذا العام حتى العام 2020م تتعلق بحكومة الإنقاذ في صنعاء بعد نقل البنك المركزي من صنعاء إلى عدن في 18 سبتمبر 2016م، ولم يتأتى الحصول على تقارير جمركية لاحقة لحكومة الشرعية	87,215	2016
	41,724	2017
	48,958	2018
	64,270	2019
	75,703	2020

المصدر: الجهاز المركزي للإحصاء، صنعاء.

ويرى بعض الباحثين بأنه بتحليل بيانات هيكل الضرائب خلال الفترة 1990 – 2015م، سيلاحظ بأن هذا الهيكل يميل بصورة كبيرة لصالح الضرائب المباشرة التي وصلت نسبتها خلال هذه الفترة إلى حوالي 59% من إجمالي الحصيلة الضريبية مقابل 41% لحصيلة الضرائب غير المباشرة⁽⁴⁰⁾.
رابعا-التعديل المتكرر على القوانين الضريبية دون ضرورة تتطلب لذلك:

كما سبقت لذلك الإشارة بأن التعديل المستمر على القوانين دون ضرورة ملحة يتعارض مع مبدأ استقرار التشريع الذي يُعد من المبادئ القانونية التي تمثل إحدى الدعائم الهامة للعدالة واستقرار المراكز القانونية للأفراد، ومن ضمن الخصائص التي أثرت على النظام الضريبي اليمني عدم استقرار القوانين الضريبية وتعاقب التعديلات عليها، والمفارقة العجيبة في هذا الأمر أن بعض القوانين الضريبية تم تعديلها حتى قبل العمل بها؛ مثال ذلك تعديل المادة (70) من القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات قبل تطبيقه. تجدر الإشارة إلا أنه عدد القوانين الضريبية المختلفة ولوائحها التي تم تعديلها منذ العام 1990م حتى العام 2021م وصل إلى أكثر من (25) تعديل، وهو معدل مرتفع يؤثر على الاستقرار الضريبي

(40) د. محمد علي المكردى: قياس النهب الضريبي في اليمن وطرق علاجه للفترة (1990-2015م)، مرجع سابق، ص 315.

في الدولة، على الرغم من أنه الهدف الرئيس لتلك التعديلات بحسب تصريح الجهات المختصة هو تطوير النظام الضريبي ومواكبة المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية المحلية والدولية.

خامساً- صعوبة تحصيل الضرائب وتدني كفاءة الإدارة الضريبية:

تؤثر البيروقراطية الإدارية المتمثلة في تعقيد إجراءات المعاملات الضريبية المختلفة سلباً على العلاقة بين المكلفين والإدارة الضرائب وفروعها، وذلك يدفع الكثير من المكلفين إلى قبول التعامل ومجاراة ممارسات الفساد فيها توفيراً لوقتهم وجهدهم في متابعة الإجراءات الضريبية المختلفة والتي منها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة، وحتى يتأتى لهم الخروج من حالة عدم اليقين التي يعانون منها في عدم معرفتهم بمقدار الضريبة التي سيتقرر عليهم دفعها.

وفيما يتعلق بإجراءات تحصيل الضريبة فقد احتلت اليمن في العام 2018م الترتيب (89) من اجمالي (189) دولة من حيث التسهيلات التي تتوفر للممولين لإجراءات تقدير وربط ودفع الضرائب المقررة عليهم، ويحتاج الممول في اليمن إلى ما يزيد على (248) ساعة في السنة لإكمال إجراءاته لربط ودفع الضريبة⁽⁴¹⁾، ويرجع ذلك إلى عدم استقرار السياسة الضريبية، وعدم وجود استراتيجية واضحة للعمل الضريبي في اليمن، إضافة إلى الفساد المالي والإداري المتفشى في الجهاز الإداري الحكومي، التي تُعد من أهم الأسباب التي تؤثر على النظام الضريبي في اليمن.

وتشير إحدى الدراسات إلى أن نسبة من يسددون ضريبة الدخل في اليمن لا يتجاوز 5% فقط من جملة المكلفين على اختلافهم البالغ عددهم حوالي أربعمئة ألف مكلف، ومن هؤلاء 1% فقط يسددون الضرائب المستحقة فعلا على دخولهم الحقيقية بشكل صحيح، أما البقية ونسبتهم 99% فيأما يتهربون من الضرائب أو يقدمون إقرارات ضريبية تقل كثيراً عن دخولهم الحقيقية، كما أن عدد من يقدمون بإقراراتهم الضريبية لا يزيد على 12% من المكلفين الواجب أن يقدموا إقرارات ضريبية⁽⁴²⁾.

من جانب آخر خلصت نتائج مسح استقصائي أجرته إحدى الهيئات التابعة للبنك الدولي عن واقع المعاملة الضريبية للشركات التجارية في اليمن في العام 2008م شمل (950) شركة، إلى أن نسبة 38% من هذه الشركات اضطرت إلى التعامل بالرشوة مع موظفي الإدارة الضريبية من أجل تقديم تسهيلات ضريبية معينة لها، وقد توزعت نسب هذه الشركات بحسب حجمها وفقاً لهذا المسح إلى 68% للشركات المتوسطة و 41% للشركات الكبرى و 39% للشركات الصغرى و 37% للمشاريع الفردية، وهذه النسب لا شك بأنها تظهر بأن الشركات الكبرى والمتوسطة كانت هي الأكثر خوفاً وتعاملاً في هذه ممارسات الفساد الضريبي، وهو أمر يُظهر -بالنظر إلى حجم دخل هذه الشركات الخاضعة للضريبة -حجم المبالغ التي تهدر

41(Taxes 2018 The global picture, p. 95. PayingPrice Waterhouse Coopers (PWC), World Bank and IFC: - <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/explorer-tool.html>

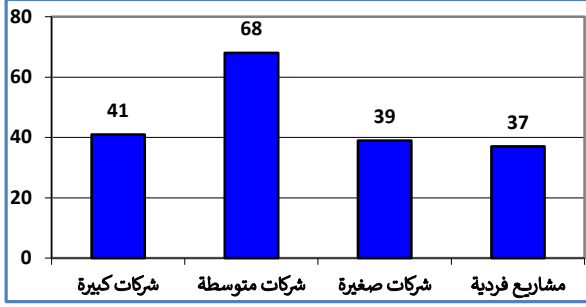
42(د. محمد علي جبران: التهرب الضريبي في اليمن، دراسة تحليلية منشورة في شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الارتباط:

<https://n9.cl/nwtrs>

على الخزينة العامة بسبب ممارسات الفساد الإداري والمالي المتفشي في الإدارات الضريبية في اليمن، والرسم البياني التالي رقم (5) يظهر هذه النسب بشكل مبسط:

شكل رقم (5)

نسبة الشركات التجارية في اليمن التي أقرت برشوة بعض موظفي الإدارة الضريبية



Source: Foreign Investment Advisory Service (FIAS)
Tax Compliance Cost Survey in Yemen,

المطلب الثالث

محاولات اصلاح وتطوير النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية

جاءت إعادة تحقيق الوحدة اليمنية ليتوحد بناء عليها النظامين الضريبيين اللذين كانا مطبقان في شطري اليمن اللذان سادا فيهما نظام الاقتصاد الرأسمالي في الشمال، ونظام الاقتصاد الاشتراكي في الجنوب، حيث شهدت الفترة التالية لقيام الوحدة وضع اصلاحات ضريبية وتطوير للنظام الضريبي في دولة الوحدة يمكن استعراض أهمها في الآتي⁽⁴³⁾:

أولاً: إعادة تأسيس النظام الضريبي خلال الفترة (1990 - 1994م):

تميزت هذه الفترة بإعادة تقنين التشريعات القانونية بصورة عامة ومنها القوانين الضريبية، وتم

بموجبها تحديد معالم النظام الضريبي في اليمن في هذه الفترة، وهذه القوانين هي:

1- قانون ضرائب الدخل رقم (31) لسنة 1991م، ومن أهم سماته:

أ- توحيد إجراءات الحصر والربط والتحصيل لضرائب الدخل على اختلافها، كما تضمن هذا القانون فرض الضريبة على التصرفات والمبيعات بواقع 3% من قيمة العقد.

(43) تم إعداد هذا البحث بالاعتماد على مراجع ومصادر متعددة منها:

-نبذة مختصرة حول مراحل تطور النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية منذ قيام الوحدة المبارك، منشورة في موقع مصلحة الضرائب اليمنية على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الارتباط:

<https://www.tax.gov.ye/index.php/taxhome/about>

- مصلحة الضرائب اليمنية: منظومة القوانين الاقتصادية، الطبعة الثانية 2013م.

-وزارة الشؤون القانونية.

-د. محمد علي الحرازي: التشريع الضريبي اليمني، مكتبة خالد بن الوليد، صنعاء، الطبعة الأولى، 2014م.

ب- إقرار التحصيل تحت حساب ضرائب الدخل، والذي طور عملية تحصيل الضرائب خلال هذه الفترة وما بعدها، وأصبح هذا النظام كذلك مصدر معلومات للإدارة الضريبية.

ج- النص على آلية مستقلة وواضحة للتقاضي الضريبي من خلال النص على إنشاء محاكم ضريبية مستقلة وشعب ضريبية متخصصة في المحاكم الاستئنافية في محافظات الجمهورية.

د- تحديد الشرائح للدخول الخاضعة للضريبة من 3% وتنتهي 36%، على أن يتوقف التصاعد في ضريبة المرتبات والأجور وضريبة العقارات المؤجرة عند نسبة 16% وللمكلف غير المقيم 22%.

هـ- تحديد نسبة للضريبة على الأرباح التجارية الصناعية بـ 28% للأفراد و32% لشركات الأموال ووحدات القطاع الاقتصادي، ونسبة 36% للشركات ذات الامتياز بجميع أنواعها (غير المقيمة)، بحيث تختلف نسبة الخضوع في ضرائب الدخل باختلاف الكيان القانوني للمنشأة.

و- وضع نظام خاص لضريبة الأرباح التجارية والصناعية للشركات النفطية بحسب الاتفاقيات المبرمة مع الدولة، وفيما يتعلق بضريبة المرتبات والأجور تم النص في القانون على أن تخضع لأحكام قانون ضرائب الدخل.

2- قانون رقم (14) لسنة 1990م بشأن الجمارك.

3- قانون الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات رقم (70) لسنة 1991م ومن أهم سماته:

أ- تحديد السلع الخاضعة والتي حصرها في حدود (34) سلعة بما فيها القات.

ب- تحديد نسبة الخضوع للضريبة والتي تتراوح معدلاتها من 5% حتى 25% مع تطبيق ضعف هذه النسب على السلع المستوردة.

ج- تحديد الضريبة على المشتقات النفطية المحلية والمستوردة بمبالغ مقطوعة منخفضة تتراوح ما بين 5 فلس للتر الواحد وحتى 25 فلساً للتر الواحد.

د- تحديد مبالغ مقطوعة للسجائر ذات العلامة المسجلة محلياً بواقع 7 ريال للعبة الواحدة، وكذلك 8 ريال للعبة من السجائر ذات العلامة المسجلة خارجياً، أما التبغ المستورد فقد حددت عليه نسبة ضريبة بواقع 60%.

هـ- أعتمد هذا القانون نفس آلية التقاضي الواردة في قانون ضرائب الدخل رقم (31) لسنة 1991م حتى يتم توحيد إجراءات التقاضي الضريبية.

4- قانون ضرائب الدمغة رقم (44) لسنة 1991م.

5- قانون الضريبة على المركبات رقم (45) لسنة 1991م.

6- القرار الجمهوري رقم (29) لسنة 1993م بشأن اللائحة التنظيمية لمصلحة الضرائب، حيث تم بموجب هذا القرار تحديد الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب وإنشاء إدارة عامة للضرائب على الشركات على اختلافها.

7- قرار مجلس الوزراء رقم (164) لسنة 1992م بشأن الرسوم القنصلية، وتم بموجب هذا القرار تنظيم عملية تحصيل الضرائب والرسوم القنصلية في البعثات الدبلوماسية اليمنية في الخارج.

ثانياً: الإصلاحات الضريبية خلال الفترة (1995-1997م):

مع بداية تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي في عام 1995م، قامت الحكومة اليمنية بإجراء تعديلات بهدف تطوير النظام الضريبي وذلك في الفترة 1995-1997م، وتتلخص أهم هذه التعديلات في الآتي:

1- تعديل قانون ضرائب الدخل رقم (31) لسنة 1991م، بموجب القرار الجمهوري بالقانون رقم

(3) لسنة 1995م، والذي أجاز بموجبه ربط الضريبة بنظام الربط المقطوع.

2- تعديل قانون ضرائب الدخل بموجب القانون رقم (13) لسنة 1996م وتم بموجبه:

أ- توحيد نسبة الضريبة على شركات الأموال وشركات الأشخاص بنسبة 35%

ب- الإبقاء على نسبة الضريبة على الأفراد بواقع 28%.

3- تعديل قانون ضرائب والاستهلاك والخدمات رقم (70) لسنة 1991م أكثر من مرة بموجب

القوانين الآتية:

أ- القرار الجمهوري بالقانون رقم (4) لسنة 95م وبموجبه تم إقرار الآتي:

- تحديد طريقة احتساب الضريبة على السلع المنتجة والمصنعة.

- تحديد نسبة الضريبة على السجائر ذات العلامة المسجلة محلياً بواقع 60% والسجائر

ذات العلامة المسجلة خارجياً بواقع 65%.

ب- القرار الجمهوري بالقانون رقم (14) لسنة 1996م والذي تم بموجبه توسيع قاعدة السلع

والخدمات الخاضعة إلى (98) سلعة وخدمة حسب الجدول المرفق بالقانون، بحيث خضعت

للضريبة بنسب متفاوتة تبدأ من 5% حتى 40% باستثناء السجائر حددت عليها الضريبة

على النحو الآتي:

- السجائر ذات العلامة المسجلة محلياً 60%.

- السجائر ذات العلامة المسجلة خارجياً 65%.

- السجائر المستوردة 80%.

ج- التعديل بموجب القانون رقم (4) لسنة 1997م، حيث تم في هذا التعديل توضيح ملامح

الإصلاحات الضريبية ومن أهمها:

- إخضاع السلع غير الواردة في الجداول المرفقة بالقانون بنسبة موحدة بواقع 10%، وبهذا

اتسع نطاق الخضوع لضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات.

- تم النص على أحكام تفصيلية في احتساب الضرائب والغرامات وتقديم الإقرارات الشهرية.
- حدد الجدول رقم (1) المرفق بالقانون (25) سلعة وخدمة الخاضعة بنسب متفاوتة لأقل أو أكثر من 10%.
- حدد الجدول رقم (2) المرفق بالقانون السلع المعفية من ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات، وذلك على خلاف القوانين السابقة التي كان يتم فيها تحديد السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وما عداها يعتبر في حكم المعفي.
- د- التعديل بموجب القانون رقم (4) لسنة 1997م، وقد تم في هذا القانون النص على بعض الإصلاحات الضريبية من أهمها:
 - إلغاء القانون السابق رقم (45) لسنة 1990م بشأن الضريبة على المركبات.
 - النص على إضافة تحصيل الضريبة على المركبات على قيمة الكمية المباعة والمسحوبة لكل لترينزين، سواء كان مستورد أو منتج محلياً بواسطة وزارة النفط والثروات المعدنية أو أحد فروعها أو مصلحة الجمارك، وتوريدها لحساب مصلحة الضرائب.
- 4- صدور القانون رقم (2) لسنة 1996م بشأن التعريف الجمركية.
- 5- صدور القانون رقم (4) لسنة 1996م بشأن إجراء بعض التخفيضات على التعريف الجمركية.
- 6- صدور القانون رقم (37) لسنة 1997م بشأن تعديل التعريف الجمركية.
- 7- فيما يتعلق بتطوير خدمات الإدارة الضريبية صدر نظام الرقم الضريبي للمكلفين، وربط تخليص البضائع المستوردة من المنافذ الجمركية به.

ثالثاً: الإصلاحات الضريبية خلال الفترة (1998-1999م):

- تضمن برنامج الإصلاحات الضريبية قيام الحكومة اليمنية بإجراء تعديلات في خلال هذه الفترة بهدف تحسين النظام الضريبي في اليمن ويمكن تلخيصها في الآتي:
- 1- تعديل قانون ضرائب الدخل رقم (31) لسنة 1991م بموجب القانون رقم (12) لسنة 1999م والذي تم بموجبه:
 - أ- تطبيق هيكل جديدة لاحتساب الضريبة بحيث تزداد الضرائب بزيادة الدخل لأكثر من 36 الف ريال.
 - ب- رفع نسبة الضريبة على المرتبات والأجور إلى 20% بالنسبة للمقيم وإلى 35% لغير المقيم.
 - ج- إعفاء ضريبة العقارات المستغلة من مالكيها في أنشطتهم المختلفة.
 - د- تطبيق نظام الربط بالمبلغ المقطوع بالنسبة لصغار المكلفين وكذلك الربط بالنسبة المقطوعة للمكلفين الذين لا يسكنون حسابات منتظمة.

ه- أدخل العديد من الإصلاحات ضرائب الدخل مثل:

- وضع حلول للمشاكل القائمة المتعلقة بالديون المدومة والمخصصات الفنية الخاصة بشركات التأمين وغيرها.
- معالجة الإشكالات القائمة وتوحيد القواعد المتعلقة بمخصصات البنوك مقابل الديون المدومة وذلك مع قانون البنك المركزي.
- سهل عملية جدولة الإهلاك وحدد نسبة الغرامات.
- حدد ضريبة العقارات المؤجرة بواقع إيجار شهر في السنة.
- حدد نسبة الخضوع في ضرائب الدخل لكافة المكلفين بواقع 35% لمختلف الكيانات القانونية.

2- تعديل قانون ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات بموجب القرار الجمهوري بالقانون رقم (23) لسنة 1999م ومن أهم سماته:

- أ- توسيع قاعدة ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات لتحتوي على كافة السلع والخدمات غير الواردة في الجدولين (1-2) المرفقة بالقانون.
- ب- إلغاء التمييز بين الضرائب على السلع المحلية والسلع المستوردة، باستثناء بعض السلع المحددة بموجب نص قانوني في ذات الجدول المرفق بالقانون مثل الفواكه والخضروات... إلخ.
- ج- النص على وضع آلية لتحديد مديونية الضرائب للتخفيف من التهرب.
- د- إقرار الضريبة من واقع سعر البيع للمستهلك لعدد من السلع مثل: (المشتقات النفطية - المشروبات الغازية - المياه المعدنية والصحية - السجائر بواقع 60% حتى 80%)، وتم لأول مرة إعفاء المواد الداخلة في صناعة السلع والمنتجات المعفية.

3- صدر القانون رقم (5) لسنة 1998م بشأن إلغاء القانون رقم (44) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدمغة

ثالثاً: الإصلاحات الضريبية خلال الفترة (2000-2004م):

في هذه الفترة تضمن برنامج الإصلاحات الضريبية قيام الحكومة اليمنية بإعادة تنظيم الضرائب غير المباشرة ومحاولة وذلك على النحو الآتي:

- 1- صدر القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضرائب العامة على المبيعات، الذي حل محل قانون ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات رقم (79) لسنة 1991م وتعديلاته، ويلاحظ في تنفيذ هذا القانون بأنها أجريت أربعة تعديلات متتالية عليه خلال أقل من أربع سنوات أي بمعدل تعديل واحد كل سنة، ونصت كلها على تعديل المادة (70) منه المتعلقة بتحديد موعد بدء العمل به، وذلك على النحو الآتي:

أ- صدر القانون رقم (36) في 31 أغسطس 2002م بتعديل تاريخ بدء العمل بهذا القانون إلى الأول من يناير 2004م.

- ب- وفي 27 ديسمبر 2003م صدر القانون رقم (42) بتأجيل بدء العمل بهذا القانون إلى الأول من يوليو 2004م.
- ج- وفي أقل من سبعة أشهر صدر القانون رقم (14) في 30 يونيو 2004م بتأجيل بدء العمل بهذا القانون إلى الأول من يوليو 2005م.
- د- كما جرى تعديل آخر لبعض مواد إضافة للنص على أن يبدأ العمل به من تاريخ صدوره المؤرخ بـ 18 يوليو 2005م وذلك بموجب القانون رقم (42) لسنة 2005م.
- 2- أدخلت إصلاحات على قانون ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات وذلك بإخضاع العديد من الخدمات مثل خدمات الهاتف السيار، وخدمات الإعلانات، خدمات البريد السريع، خدمات القنوات الفضائية المشفرة وذلك بموجب القانون رقم (14) لسنة 2004م بتعديل القانون رقم (70) لسنة 1991م وتعديل القانون رقم 19 لسنة 2001م.
- 3- تم بموجب القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضرائب العامة على المبيعات النص على العمل به في 2005/7/1م توسيع قاعدة الخضوع للضريبة وتطبيق عدد من الإصلاحات منها:
- أ- توحيد النسبة المطبقة بواقع 10%.
- ب- الحد من الإعفاءات بموجب قائمة محددة.
- ج- العمل بالمعدل الصفري للسلع المصدرة.
- 4- صدر قرار رئيس الجمهورية رئيس مجلس القضاء الأعلى رقم (19) لسنة 2003م بإنشاء المحاكم الضريبية في أمانه العاصمة ومحافظة عدن.
- 5- صدر قرار مجلس الوزراء رقم (253) لسنة 2003م بشأن الرسوم القنصلية.
- 6- تنفيذ الضريبة بنظام الربط المقطوع وفقاً للقانون رقم (12) لسنة 1999م.
- 7- تنفيذ نظام الربط الذاتي.
- 8- توجيه المكلفين بتوريد الضريبة مباشرة إلى البنوك والتسويق مع البنك المركزي بهذا الشأن.
- 9- تحديث نظام المكلفين (الرقم الضريبي الموحد) والذي بدأ من عام 1997م.
- 10- إنشاء وحدة كبار المكلفين بموجب القرار الجمهوري رقم (140) لسنة 2000م.
- 11- استحداث نظام جديد لتقرير الضرائب بحسب قاعدة المعلومات.
- 12- تبسيط الإجراءات الإدارية والعمل على رفع كفاءة الإدارة الضريبية.
- 13- الاستمرار في متابعة وتنفيذ نظام الرقابة على السجائر بنظام البندول والذي بدأ العمل فيه من عام 1997م، للحد من التهرب الضريبي تنفيذاً لقرار مجلس الوزراء رقم (166) لسنة 1999م بشأن الضرائب غير المباشرة، بالإجراءات المنظمة للمراقبة والتفتيش والحجز على السجائر المنتجة محلياً والمستوردة غير الملصق عليها طوابع البندول أو الملصق عليها طوابع مزورة أو سبق استخدامها.

رابعاً: الإصلاحات الضريبية خلال الفترة (2005-2009م):

تضمن برنامج الإصلاحات الضريبية صدور بعض التعديلات القانونية والإجراءات على النحو الآتي:

- 1- تعديل القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضرائب العامة على المبيعات بما يضمن تحقق تكافؤ الفرص ومنع الازدواجية في الضرائب العامة على المبيعات مع ضرائب الإنتاج والاستهلاك.
- 2- تعديل قانون ضرائب الدخل رقم (31) لسنة 1991م بما يتوافق والمرحلة الحالية والتطورات الاقتصادية المحلية والإقليمية والدولية في تلك المرحلة.
- 3- صدور القانون رقم (41) لسنة 2005م بشأن التعريفات الجمركية ورشد بموجبه هيكل التعريفات الجمركية وحصرها في ثلاث حزم (5% - 10% - 25%)، وكذا النص على إعفاء بعض السلع المستوردة من الرسوم الجمركية.

4- تطوير هيكل مصلحة الضرائب ليتوافق والتعديلات في النظام الضريبي الجديد.

خامساً: الإصلاحات الضريبية خلال الفترة (2010-2020م):

شهدت هذه الفترة اصلاحات فيما يتعلق بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، حيث تم إعادة تنظيم

الضرائب على الدخل وذلك على النحو الآتي:

- 1- صدر القانون رقم (12) لسنة 2010م بتعديل قانون الجمارك رقم (14) لسنة 1990م، وتم بموجب هذا التعديل إلغاء الاعفاءات الجمركية الممنوحة لبعض مؤسسات القطاع العام، وإعفاء مدخلات الانتاج للمشاريع الاستثمارية الصناعية المرخصة، وكذا التجهيزات الثابتة من المعدات التي يتم استيرادها لإقامة مشاريع استثمارية صناعية، واشتمل القانون كذلك على تعديلات تتوافق مع متطلبات انضمام اليمن إلى منظمة التجارة العالمية، ومعايير منظمة الجمارك الدولية، وبعض التعديلات الأخرى التي اقتضتها مواكبة التطور في المجال الجمركي.

2- صدر قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (17) لسنة 2010م، وقد تميز هذا القانون مقارنة بالقانون

السابق بالعديد من السمات التي تتمثل أهمها في الآتي:

أ- تخفيض سعر الضريبة:

- تخفيض سعر الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية وغير الصناعية من 35% إلى 20%.

- النص على توقف تصاعد الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها للمكلف المقيم عند نسبة 15% بدلاً عن 20%، وتحديد حد الإعفاء السنوي بـ (120) ألف ريال بدلاً من (36) ألف ريال.

- تخفيض ضريبة نقل ملكية العقارات إلى (1%) بدلاً من (3%).

ب- منح إعفاءات ضريبية للمنشآت والمشاريع الاستثمارية على النحو الآتي:

- تقديم حوافز ضريبية لبعض المشاريع الاستثمارية، بحيث حدد معدل الضريبة عليها بـ (15%) دون تنزيل حد الإعفاء من دخل المنشآت أو المشاريع الاستثمارية، وتم تحديد هذه المشاريع الاستثمارية على سبيل الحصر بالمشاريع والقطاعات والأنشطة الآتية:

• مشروعات البنية الأساسية للطاقة والطاقة الكهربائية ومياه الشرب والصرف الصحي والطرق.

• مشروعات النقل البري والبحري والجوي.

• مشروعات التنمية الصحية والمستشفيات.

• مشروعات إنتاج برامج وأنظمة الحاسبات الآلية.

• مشروعات الفنادق والمدن السياحية وأماكن الترفيه للأطفال.

• بعض مشروعات التنمية الصناعية والزراعية الإنتاجية.

- واشتراط القانون لتمتع هذه المشروعات بهذه الحوافز ما يلي:

• أن لا يقل رأس المال المستثمر عن ما يعادل ثلاثة ملايين دولار، أمريكي ولا يقل عدد العمالة المستخدمة فعلاً في المنشأة أو المشروع عن مائة عامل.

• إن تكون المنشأة أو المشروع ملتزماً بمسك حسابات منتظمة، وملتزماً بتقديم الإقرار الضريبي معمداً من محاسب قانوني وفقاً لأحكام هذا القانون.

• يجب أن يستمر المشروع في نشاطه الاستثماري المرخص له بمزاولة من الجهة المختصة، بحيث ترتبط الاستفادة من أحكام هذه المادة باستمرار المشروع أو المنشأة في ذات النشاط.

• يجب أن تكون المنشأة أو المشروع مسدداً وبصورة منتظمة لضريبة المرتبات والأجور عن كافة العمالة لديه بموجب إقرارات شهرية وفقاً للأحكام المبينة في هذا القانون.

ج- تقديم مزايا وحوافز ضريبية أخرى:

- حق المكلف الذي يقوم بتوظيف عمال أو موظفين يدخلون التوظيف (وظائف دائمة) لأول مرة من تاريخ العمل بالقانون؛ أن يطالب بخصم إضافي يُحتسب كالآتي:

• 50% من رواتب هؤلاء العمال أو الموظفين عن العام الأول من توظيفهم.

• 40% من رواتب هؤلاء العمال أو الموظفين عن العام الثاني من توظيفهم.

• 30% من رواتب هؤلاء العمال أو الموظفين عن العام الثالث من توظيفهم.

• 20% من رواتب هؤلاء العمال أو الموظفين عن العام الرابع من توظيفهم.

• 10% من رواتب هؤلاء العمال أو الموظفين عن العام الخامس من توظيفهم.

- اعتماد خصم نسبة 40% كنسبة إهلاك من تكلفة الأصول المستخدمة القابلة للاستهلاك، سواء كانت تلك الأصول جديدة أو مستعملة، وذلك في أول سنة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول ويتم احتساب الإهلاك.

- وضع نظام جديد لاحتساب الإهلاك في صلب القانون بما يضمن معالجة الكثير من المشاكل التي كانت تقع في ظل القانون السابق، وتتلخص أهم بنود هذا النظام على النحو الآتي:
 - 5% من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والسفن والطائرات وذلك عن كل سنة ضريبية.
 - 10% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بما في ذلك الشهرة وذلك عن كل سنة ضريبية.
 - يتم احتساب الإهلاك لأصول الفئتين التاليتين وفقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسب المشار إليها قرين كل فئة كما يلي:
 - أجهزة الكمبيوتر وأجهزة تخزين نظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات بنسبة 50% من أساس الإهلاك للفترة الضريبية.
 - كل الأصول الأخرى بنسبة 25% من أساس الإهلاك للفترة الضريبية.

د- بعض السمات الأخرى:

- يمكن القول بأن القانون تضمن بعض السمات الأخرى التي يمكن تلخيصها على النحو الآتي:
 - تضمن القانون قسماً خاصاً بقواعد وأسس المعاملة الضريبية الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر، وما اشتمل عليه هذا القسم من حوافز متعددة لهذه المنشآت.
 - تضمن القانون كذلك قسماً بالأحكام الخاصة بالضريبة على نشاط التعدين، وذلك في مواكبة من المشرع لإصلاح البيئة الاستثمارية المتعلقة بنشاط التعدين، وتلافي السلبات وأوجه القصور التي عانى منها القانون السابق فيما يتعلق بهذا النوع من النشاط.
 - عمد المشرع في القانون لتبسيط وتسهيل الكثير من الإجراءات والآليات والمفاهيم مما يسهم في فهمها، وعدم التضارب في تفسيرها بما يضمن الحد من الكثير من المشاكل والسلبات التي كانت تقع في الماضي بسبب عدم مراعاة ذلك.
- 2- صدر قرار وزير المالية رقم (508) لسنة 2010م بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.
- 3- صدر القانون رقم (5) لسنة 2020م بتعديل قانون الجمارك رقم (14) لسنة 1990م وتعديلاته، الذي اشتمل على (5) مواد تضمنت الإعفاء من الرسوم الجمركية لمدخلات الإنتاج للتصنيع الدوائي والمستلزمات الطبية (المواد الخام الرئيسية والمساعدة ومواد التعبئة والتغليف) لمصانع الأدوية ومصانع المستلزمات الطبية، وكذا الإعفاء من الرسوم الجمركية لمدخلات الإنتاج لتصنيع وسائل توليد الطاقة المتجددة (المواد الخام الرئيسية والمساعدة ومواد التعبئة والتغليف ومصانع وسائل توليد الطاقة المتجددة).

4- صدر القانون رقم (7) لسنة 2020م بتعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته، وقد اشتمل تعديل القانون على (5) مواد تضمنت إعفاء السلع التالية من الضريبة العامة على المبيعات المفروضة بموجب القانون وهي:

- القمح ودقيق القمح، الأرز، الأدوية، الذهب الخام، الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج، النقود الورقية والمعدنية المتداولة، مدخلات الإنتاج للتصنيع الدوائي والمستلزمات الطبية (المواد الخام الرئيسية والمساعدة ومواد التعبئة والتغليف) لمصانع الأدوية ومصانع المستلزمات الطبية.

- السيارات التي تعمل كلياً أو جزئياً بالطاقة الشمسية أو الكهربائية ووفقاً لبنود التعريف الجمركية، المعدات الزراعية التي تعمل بالطاقة المتجددة ووفقاً لبنود التعريف الجمركية، أنظمة وأجهزة الطاقة المتجددة (الألواح الشمسية - مراوح توليد الطاقة بالرياح - السخانات الشمسية - بطاريات تخزين الطاقة - المفيرات الكهربائية الساكنة (الكتروستاتيكية) - منظومات الشحن - عدادات احتساب الطاقة بالدفع المسبق والذكية لشبكات الطاقة المتجددة)، مدخلات الإنتاج لتصنيع وسائل توليد الطاقة المتجددة (المواد الخام الرئيسية والمساعدة ومواد التعبئة والتغليف) لمصانع وسائل توليد الطاقة المتجددة - السلع الرأسمالية (الآلات والمعدات) اللازمة لمشاريع إنشاء محطات إنتاج وتوليد الطاقة المتجددة للمشاريع، المستلزمات الطبية المصنعة محلياً، منظومة إنارة الشوارع بالطاقة الشمسية.

- إعفاء مُصنعي الأدوية المنتجة محلياً من أداء مبالغ الضريبة العامة على المبيعات المستحقة على مدخلات إنتاج الأدوية المصنعة محلياً وذلك عن الفترات الضريبية السابقة لتاريخ العمل بهذا القانون.

5- صدر القانون رقم (8) لسنة 2020م بتعديل القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، وقد اشتمل تعديل هذا القانون على (4) مواد، تضمنت إعفاء مكلفي المنشآت الصغيرة والأصغر ومستخدميههم وصغار مكلفي ضريبة ريع العقارات وعلى النحو الآتي:

أ- مكلفو المنشآت الصغيرة والأصغر الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي (إجمالي قيمة مبيعاته السنوية أو إجمالي إيراداته السنوية) مبلغ (20,000,000) عشرين مليون ريال، من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة الأرباح غير التجارية وغير الصناعية، باستثناء الأنشطة والمهن الآتية:

- الاستيراد، الصرافة وتحويل الأموال، التوريدات والمقاولات، الذهب والمجوهرات، الأطباء، المهندسين، المحامين، المحاسبين القانونيين الاستشاريين، المكلف الأجنبي الطبيعي والاعتباري.

ب- ضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها على الموظفين والمستخدمين لدى المنشآت الصغيرة والأصغر.

ج- صغار مكلفي ضريبة ريع العقارات الذين لا يتجاوز مقدار ريع عقاراتهم المؤجرة شهرياً مبلغ (50,000) خمسون ألف ريال.

- د- يسري الإعفاء الوارد في هذا القانون على سنوات الدخل 2019م وما قبلها.

هـ- يتوجب على مكلفي المنشآت الصغيرة ومكلفي ضريبة ريع العقارات الذين ينطبق عليهم الإعفاء

الالتزام بما يلي:

- تقديم إقرار لإدارة الضريبة المختصة عن السنة الضريبية 2019م، وفقاً للنموذج المعد لهذا الغرض، عبر البريد المسجل أو أي وسيلة أخرى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون خلال فترة ستة أشهر من تاريخ صدور هذا القانون.
- تقديم إقرار كل ثلاث سنوات بدءاً من الثلاث السنوات اللاحقة لسنة 2019م، وفقاً للنموذج المعد لهذا الغرض بما يفيد بقاءه ضمن فئات المنشآت الصغيرة عبر البريد المسجل أو أي وسيلة أخرى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون، وذلك خلال فترة (يناير - إبريل) من السنة الرابعة عن الثلاث السنوات السابقة أو جزء منها بالنسبة للمكلفين الذين مارسوا أنشطتهم خلال تلك السنوات.
- في حالة أن المكلف تجاوز رقم أعماله السنوي (إجمالي قيمة مبيعاته السنوية أو إجمالي إيراداته السنوية) مبلغ (20,000,000) عشرين مليون ريال أو تجاوز مقدار ريع العقار المؤجر الشهري مبلغ (50,000) خمسون ألف ريال فيجب عليه تقديم إقراره الضريبي عن السنة (الفترة) التي تجاوز فيها سقف الإعفاء وذلك خلال الفترة القانونية لتقديم الإقرارات (يناير - إبريل) من السنة التالية عن السنة التي تجاوز فيها سقف الإعفاء إلى الإدارة الضريبية الواقع في نطاق اختصاصها، ووفقاً للنموذج المعد لهذا الغرض، ويصبح ملزماً بتنفيذ أحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.
- و- بالنسبة لمكلفي المنشآت الصغيرة الذين يمارسوا أنشطة جديدة (لأول مرة) أو صغار مكلفي ضريبة ريع العقارات، عليهم إبلاغ الإدارة الضريبية الواقع في نطاق اختصاصها خلال ستين يوماً من تاريخ بدء النشاط أو التأجير وفقاً للنموذج المعد لهذا الغرض، عبر البريد المسجل أو أي وسيلة أخرى تحددها اللائحة التنفيذية للقانون.
- ز- لا يحق لمكلفي المنشآت الصغيرة والأصغر وصغار مكلفي ضريبة ريع العقارات المتمتعين بالإعفاء مطالبة الإدارة الضريبية باسترداد أي مبالغ سبق سدادها أو تم تحصيلها قبل صدور القانون.
- ح- يجوز لمصلحة الضرائب مراجعة الإقرار المقدم من المكلف وفي حالة توافر مستندات صحيحة تثبت عدم صحة رقم الأعمال الوارد بالإقرار وتجاوزه سقف الإعفاء تربط الضريبة، تطبق أحكام التهريب الضريبي ويكون هذا الربط قابل للاعتراض من قبل المكلف والسير في الإجراءات وفقاً لأحكام القانون.
- ي- في حالة عدم التزام مكلفي المنشآت الصغيرة وصغار مكلفي ضريبة ريع العقارات المشمولين بالإعفاء الوارد في هذا القانون بتقديم الإقرارات في المواعيد المحددة في تفرض غرامة بواقع (20,000) عشرين ألف ريال عن كل سنة تأخير أو جزء منها.

الخاتمة

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين،

ثم أما بعد...

فإنه يمكن القول في نهاية هذه الدراسة الموجزة أن أهم النتائج والتوصيات التي خلصت إليها

تتلخص في الآتي:

أولاً: النتائج:

خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

- 1- إن أي تطور في المجال الاقتصادي يرتبط بشكل كبير بنظام ضريبي حديث ومواكب للتطور الاقتصادي المضطرب في العالم.
- 2- إن النظام الضريبي يستخدم كأداة مالية ووسيلة اقتصادية من قبل الدول في مجالات متعددة.
- 3- تبين أن اليمن تعد من الدول العريقة في مجال وضع أنظمة ضريبية سواء في حضاراتها القديمة، أو الحقب اللاحقة الممتدة إلى عصرنا الحالي.
- 4- إن التعديلات التي أجريت على بعض القوانين الضريبية اليمنية كانت تتطلب دراسة وتأني للإحاطة بتأثيراتها المختلفة على الدولة وأفراد المجتمع.
- 5- إن مساهمة النظام الضريبي بالضرائب المختلفة التي يتضمنها في إجمالي الناتج المحلي في اليمن تعد ضئيلة، ولا تتناسب مع واقع الاقتصاد اليمني، ويرجع ذلك إلى خلل في الهيكل الاقتصادي والضريبي، وضعف مستوى الإدارة الضريبية، وتفشي الفساد بأنماطه المختلفة في مؤسسات الدولة ومن ضمنها المؤسسات الإيرادية، وتدني مستوى الوعي لدى أفراد المجتمع بأهمية الضريبة.
- 6- افتقاد محاولات الإصلاح على النظام الضريبي المتعاقبة في اليمن منذ العام 1990م لاستراتيجية واضحة ومستقرة.

ثانياً: التوصيات:

توصي الدراسة بالآتي:

- 1- ضرورة المبادرة إلى إعداد وتنفيذ استراتيجية واضحة المعالم ومزمنة للنظام الضريبي في اليمن، وأن تتصف هذه الاستراتيجية بالمرونة الكافية للتطبيق في ظل الظروف السياسية والاقتصادية المختلفة التي تمر بها الدولة.
- 2- عدم اللجوء إلى تعديل القوانين الضريبية إلا في حالات الضرورة، وفي إطار منظومة لسياسات اقتصادية ومالية تلبى متطلبات مواكبة التطورات الاقتصادية المحلية والعالمية.
- 3- أهمية العمل على تطوير الإدارة الضريبية في اليمن، ومعالجة الاختلالات المختلفة التي تعاني منها التي تؤثر في قدرتها على إدارة وتطوير النظام الضريبي في الدولة بشكل فعال.
- 4- العمل على الحد من حالات التهرب الضريبي بوسائل وأساليب متعددة، من أهمها تطبيق القوانين ذات العلاقة على وقائعها.
- 5- الحاجة لتطوير عملية الأتمتة في معظم المعاملات الضريبية، وتسهيل الإجراءات الضريبية واختصار دورتها المستندية، بما ييسر على المتعاملين مع الإدارة الضريبية إنجاز معاملاتهم الضريبية المختلفة.
- 6- ضرورة وضع وتنفيذ آلية دائمة ومستمرة لرفع الوعي القانوني الضريبي لدى موظفي الإدارة الضريبية وأفراد المجتمع.
- 7- تشجيع الدولة للاستثمار والإنتاج في المجال الزراعي الصناعي والتجاري، وتقديم حوافز للمستثمرين لتشجيعهم على القيام باستثمارات تجمع المجال الزراعي والصناعي والتجاري بشكل بصورة متكامل فيما بينها، وبما يساهم في توسيع القاعدة الإنتاجية في الدولة، وتنمية صادراتها، وتعزيز الإيرادات الضريبية فيها.
- 8- تشجيع الدراسات والأبحاث في مجال النظام الضريبي يراعى فيها أن تخدم الجوانب العملية والتطبيقية بشكل رئيس.
- 9- عقد مؤتمر عام لدراسة إمكانية تطبيق النظام الضريبي الإسلامي، وتشخيص علاقة الضرائب بالزكاة، بما يواكب المستجدات القانونية والاقتصادية التي تشهدها اليمن في هذا الجانب.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب العامة والمتخصصة:

- 1- جواد علي: المفصل في تاريخ العرب قبل الإسلام، نسخة منشورة بالتعاون مع جامعة بغداد، الطبعة الثانية، 1993م، الجزء الثاني.
- 2- المرسي السيد حجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 2001.
- 3- هيثم علي محمد: علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكييف والتغيير في النظام الضريبي العراقي، بحث تطبيقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد، العدد الخامس والثلاثون، 2013م.
- 4- محمد علي الحرازي: التشريع الضريبي اليمني، مكتبة خالد بن الوليد، صنعاء، الطبعة الأولى 2014م.
- 5- مصطفى حسين المتوكل: محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن، مركز الإمارات للدراسات والبحوث، أبو ظبي، الطبعة الأولى، 2000م.
- 6- مصطفى حسين المتوكل: المالية العامة، محاضرات في المالية العامة، مركز تطوير الإدارة العامة، جامعة صنعاء، 2007م.
- 7- يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005م.
- 8- ناشر العبسي: 20 عاماً من المسار الضريبي 1978 – 1998م، مصلحة الضرائب اليمنية، 1998م.
- 9- عبد العزيز السقاف: نظريات المالية العامة والنظام المالي في الجمهورية العربية اليمنية، المعهد القومي للإدارة العامة، صنعاء، 1983م.
- 10- عبدالله حسين بركات، التشريع الضريبي في الجمهورية اليمنية، مكتبة مركز الصادق، صنعاء، 2006م.
- 11- صلاح زين الدين: الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2000م.

ثانياً: الرسائل العلمية:

- 1- جميل عبد الرحمن صابوني: التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005م.
- 2- محمد أنعم غالب: نظام الحكم والتخلف الاقتصادي في اليمن، رسالة ماجستير، جامعة تكساس، الولايات المتحدة الأمريكية، 1960م، النسخة العربية.

- 3- محمد سيف حمود المخلافي: تأثير النظام الضريبي على حصيللة الإيرادات الضريبية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير مقدمة لمركز تطوير الإدارة العامة، جامعة صنعاء، 2012م.
- 4- علاء حسين مونس العبودي: تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيللة الضريبية للسنوات (1990 – 2010م)، رسالة ماجستير مقدمة لجامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2015م.
- 5- عباس علي الجعيد: النظام الضريبي اليمني وعلاقته بالنظام الاقتصادي والنظام السياسي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1994م.
- 6- قاشي يوسف: محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، السنة الجامعية 2014 – 2015م.

ثالثاً: المقالات المحكمة والتقارير الرسمية:

- 1- الجهاز المركزي للإحصاء اليمني، تقرير الإحصاء السنوي لعام 2013م.
- 2- دراسة بعنوان: النظام الضريبي الليبي، تحدي الواقع ومتطلبات الإصلاح، صادرة عن المنظمة الليبية للسياسات والاستراتيجيات، طرابلس، يوليو 2016م.
- 3- وزارة التخطيط والتعاون الدولي اليمنية: (الاقتصاد اليمني في ظل الحرب والصراع)، نشرة المستجدات الاقتصادية والاجتماعية في اليمن، العدد (34)، يونيو 2018م.
- 4- وزارة التخطيط والتعاون الدولي اليمنية: (دعوة لاستئناف دعم المانحين لليمن)، نشرة الاقتصاد اليمني في سطور، المستجدات الاقتصادية والاجتماعية في اليمن، العدد (16)، يوليو 2016م.
- 5- محمد علي المكردى: قياس التهرب الضريبي في اليمن وطرق علاجه للفترة (1990 - 2015)، مجلة الآداب، الصادرة عن كلية الآداب – جامعة ذمار، اليمن، العدد السابع، يونيو 2018م.
- 6- مصلحة الضرائب اليمنية: التشريعات الضريبية، الجزء الأول الفترة من 1962 – 1989م، الطبعة الأولى، نوفمبر 2021.
- 7- مصلحة الضرائب اليمنية: منظومة القوانين الاقتصادية، الطبعة الثانية 2013م.

رابعاً: الكتب باللغة الإنجليزية:

- 1- U.S. Tax Foundation: The Rising Cost of Complying with the Federal Income Tax, Special Report No. 138, December 2005, Washington, DC.
- 2- Price Waterhouse Coopers (PWC), World Bank and IFC: Paying Taxes 2018 The global picture.

خامساً: المقالات والبيانات من مواقع الشبكة العنكبوتية (الإنترنت):

- 1- محمد علي جبران: التهرب الضريبي في اليمن، دراسة تحليلية منشورة في شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الارتباط: <https://n9.cl/nwtrs>
- 2- نبذه مختصرة حول مراحل تطور النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية منذ قيام الوحدة المبارك، منشورة في موقع مصلحة الضرائب اليمنية على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الارتباط: <https://www.tax.gov.ye/index.php/taxhome/abou>
- 3- مقالة بعنوان: النظام الضريبي منشورة في موقع الموسوعة العربية على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الارتباط: <https://arab-ency.com.sy/law/details/25856/4>
- 4- موقع مجموعة برايس ووترهاوس كوبرز PWC على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الارتباط: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/explorer-tool.html>