



مَجَلَّةُ جَامِعَةِ شَبْرَةَ

لِلْعُلُومِ الْإِنْسَانِيَّةِ وَالتَّطْبِيقِيَّةِ

(دورية علمية مُحَكَّمة نصف سنوية)

المجلد الأول، العدد الثاني، ديسمبر 2023م



إصلاح الإدارة الضريبية كمدخل لرفع كفاءة النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية: دراسة تحليلية

أ. د. أحمد محمد سميح

قسم إدارة الأعمال

كلية العلوم الإدارية

جامعة عدن

ahsu390@gmail.com

المخلص

ركزت الدراسة على دراسة ملامح الإدارة الضريبية، وكفاءة النظام الضريبي، ودور سياسات الإصلاح الضريبي في الجمهورية اليمنية. وغطت زمنياً الفترة ما بعد عام 1990 كفترة تميزت بتغيرات كبيرة في هيكل الإدارة الضريبية. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي ومؤشر *V. Tanzi*. في تقييم كفاءة النظام الضريبي اليمني. تكمن مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات الآتية:

1- ما ملامح الإدارة الضريبية والنظام الضريبي في الجمهورية اليمنية؟

2- ما خصائص النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية؟ وما هي محددات كفاءته؟

3- ما دور الإصلاح الضريبي وأفاقه في التأثير في كفاءة النظام الضريبي في

الجمهورية اليمنية؟

أظهرت نتائج الدراسة أن النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية ما زال يعاني من

مشكلات عدة أبرزها:

1- اختلال مكونات الهيكل الضريبي بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

2- تدني كفاءة الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب.

3- عدم العدالة في توزيع العبء الضريبي مجتمعياً.

4- محدودية الوعاء الضريبي الوطني داخلياً وخارجياً.

وخرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات أبرزها:

1- ضرورة استمرار الحكومة بتبني سياسات الإصلاح الضريبي لرفع كفاءة النظام

الضريبي.

2- التركيز على تعديل الهيكل الضريبي لصالح الضرائب المباشرة.

3- الاهتمام بتطوير أساليب العمل، ورقمنه العمل الضريبي؛ لرفع أداء الإدارة

الضريبية مستقبلاً.

4- توسيع مصادر الوعاء الضريبي، وإعادة النظر بمنح الإعفاءات الضريبية.

معلومات البحث

تاريخ الاستلام: 2023/09/12

تاريخ القبول: 2023/09/28

الكلمات المفتاحية

الإدارة الضريبية، كفاءة النظام

الضريبي، الإصلاح الضريبي

المقدمة

1.1. جاءت اليمن في المرتبة الأولى عربيًا في مستوى الهشاشة المالية والاقتصادية خلال السنوات العشر الأخيرة (2011-2021)؛ إذ انكمش ناتجها المحلي الإجمالي بواقع 50%، وارتفع حجم العملة خارج التداول إلى 49.5% من إجمالي العرض النقدي المحلي عام 2021 مقارنة بـ 26% عام 2014م. وتراجعت الإيرادات العامة كنسبة من الناتج الإجمالي المحلي إلى 9.2% كمتوسط للفترة (2014-2022) مقارنة بـ 27.7% كمتوسط للفترة (2008-2013). وحصلت البلاد في عام 2021م على تقييم منخفض بلغ 2.5 درجة مقارنة بـ 2.9 درجة، مما حصلت عليه البلدان الهشة والمتأثرة بالصراعات في تصنيف تقييم السياسات والمؤسسات القطرية لكفاءة تعبئة الإيرادات. (التخطيط والتعاون الدولي، 2023م، 78).

هذا التراجع اللافت في المؤشرات المالية والاقتصادية للبلاد يمكن إرجاعه إلى جملة من الأسباب الهيكلية المرتبطة بتركيبية هيكل الاقتصاد اليمني، المعتمد بدرجة رئيسية على موارد النفط والغاز التي تراجعت بسبب الحرب. كما أن هذا التراجع يمكن إرجاع جزء منه أيضًا إلى الانقسام المالي والنقدي في البلاد، وامتناع كثير من المؤسسات وبعض المحافظات عن توريد حصصها من الإيرادات إلى الخزينة العامة. (التخطيط والتعاون الدولي، المرجع السابق)، فضلًا عن عجز الدولة على مدى عقود عن تصحيح الاختلالات في الهيكل الضريبي، وعجزها عن ضبط مستويات الإنفاق العام، والحد من ظاهرة نهب المال العام والتهرب الضريبي.

لقد أضحت مسألة تعبئة الإيرادات العامة وتميبتها في صدارة التحديات التي تواجه الحكومة، خصوصًا تلك الإيرادات المرتبطة بتحصيل الضرائب العامة، التي تعد أحد أهم المصادر المالية، التي تعتمد عليها الدولة لتحقيق أهداف التنمية الشاملة. ولمواجهة التراجع في حصة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات العامة أصبحت هناك حاجة ملحة لتحسين قدرات جهاز الضرائب، ورفع جاهزيته الفنية باعتماد أساليب عصرية حديثة لجباية الضرائب وتحصيلها، تقوم على رقمنة العمل الضريبي وميكنته كسبيل للوصول إلى أكبر قدر ممكن من المطارح الضريبية، وتقليل نسبة الفاقد الضريبي، الناتج عن بعض ممارسات الفساد والتهرب الضريبي.

كما أن تعبئة الموارد المالية والضريبية تتطلب أيضًا الاستمرار في تبني سياسة الإصلاح الضريبي وفق مبادئ الشفافية والعدالة الضريبية، كضرورة لا غنى عنها؛ لرفع كفاءة النظام الضريبي، وحجم مساهمته في إجمالي الإيرادات العامة، وإجمالي الوعاء العام للمالية العامة.

2. الدراسات السابقة.

اطلع الباحث على مجموعة من الدراسات والأبحاث العلمية ذات العلاقة بموضوع الإدارة الضريبية، والتي تم الاستفادة منها في تحديد متغيرات الدراسة الحالية، وإعداد جوانبها الفنية، وتم ترتيب عرضها زمنيًا من الأحدث إلى الأقدم على النحو الآتي:

1. أسعد. 2022: نحو استراتيجية لإصلاح ضريبي داعم للنمو الاقتصادي في العراق.

هدفت الدراسة إلى معرفة دور الإصلاح الضريبي في تعزيز النمو الاقتصادي المستدام في العراق، وركزت على تحليل مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في العراق، وأسباب ضعفها الكبير قياسًا بما تسهم به الضريبة في الدول الإقليمية والدول الأخرى.. وخلصت الدراسة إلى أن السياسة الضريبية في العراق تتميز بتدني مستوى أدائها، وعدم وجود تنسيق عال مع قطاعات الدولة، وعدم مرونة القانون الضريبي، وعدم قدرته على التفاعل

مع مبتكرات الفكر البشري في التحديث، وأوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في القوانين الضريبية، وتفعيل آليات الإصلاح الضريبي في العراق، وبذل جهد كبير بمختلف المستويات السياسية والاجتماعية والقانونية؛ لتأسيس نظام ضريبي فعال.

2. شحاته 2020. دور تفعيل آليات التحول الرقمي في تحسين كفاءة النظام الضريبي في مصر.

هدفت الدراسة إلى تحليل طبيعة تفعيل آليات التحول الرقمي وأهميتها، كمرتكز لتعزيز الشمول المالي، وبيان استراتيجيات تنفيذه، ومؤشرات قياسه بالمؤسسات الحكومية، ودوره في تطوير المنظومة الضريبية بأركانها المختلفة (التشريعية - الإدارة الضريبية والممولين). خلصت الدراسة إلى أن الإدارة الضريبية المصرية تعاني من ضعف الإمكانيات المادية والبشرية، وعدم فعالية التدريب الضريبي، وعدم انسياب المعرفة بين مختلف المستويات الإدارية، وأكدت على أهمية التحول الرقمي في تحديث الإدارة الضريبية، بما يسهم في تحفيز الاستثمار، وتشجيع المستثمرين على التوسع في مشاريعهم، وتحقيق العدالة الضريبية..

3. شاوي، بغداوي، نساب 2022: دور الإصلاحات الضريبية في تحسين الأداء الضريبي في الجزائر.

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى مساهمة الإصلاحات الضريبية في تحسين أداء نظامها الضريبي، بعد تحول اقتصاد الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق. وركزت الدراسة على إظهار أهم الإصلاحات الضريبية التي نفذتها الجزائر منذ عام 1992م، وتقييم دور الإصلاحات الضريبية في تحسين كفاءة النظام الضريبي الجزائري من خلال تحليل الثلاثة العناصر الرئيسة المكونة لهيكل النظام الضريبي: (التشريع الضريبي - الإدارة الضريبية - المكلف بدفع الضريبة). خلصت الدراسة إلى أن الإصلاح الضريبي أسهم في الرفع من فعالية ومردودية الجباية العامة من 46.36% سنة 2010 إلى 64.84% سنة 2020م.

4. عبد الكافي 2018: أثر تطبيق نظام الحوكمة على تحسين إجراءات تحصيل الإيرادات الضريبية في ليبيا.

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق الحوكمة في مصلحة الضرائب على تفعيل وسائل تحصيل الإيرادات الضريبية في ليبيا. واعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور المشكلة ووضع الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، والمنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة ذات العلاقة بالدراسة. بالإضافة إلى المنهج الوصفي التحليلي لمعرفة أثر تطبيق نظام الحوكمة في رفع كفاءة النظام الضريبي وفي تحصيل الإيرادات. اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: تطبيق نظام الحوكمة في إدارة مصلحة الضرائب يؤثر في رفع كفاءة النظام الضريبي. تطبيق نظام الحوكمة في إدارة مصلحة الضرائب يؤثر في الإجراءات المتبعة في تحصيل الإيرادات. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام الحوكمة في إدارة مصلحة الضرائب يؤثر في كفاءة النظام الضريبي، ويحقق أهدافه، ويحسن من إجراءات تحصيل الإيرادات.

5. بعلي. خديجة 2015: دور الإصلاحات الضريبية في دعم وترقية الاستثمار المحلي بالجزائر.

هدفت الدراسة إلى معرفة المدى الذي أسهمت الإصلاحات الضريبية في الجزائر في تحفيز الاستثمارات المحلية، وخلصت الدراسة إلى أن السياسات التي اتبعتها الدولة الجزائرية في الإعفاءات والتحفيزات الجبائية للمشاريع الاستثمارية حققت نجاحًا نسبيًا بالنظر إلى نسبة المشاريع المنجزة، وحددت أبرز المعوقات والمتمثلة أساسًا في الجوانب الإدارية والتنظيمية التي تحد من فعالية أداء الإدارة الضريبية. أوصت الدراسة بضرورة أن ينبثق الإصلاح الضريبي عن قوانين جبائية مستقرة، تساعد على تقليل التعديلات المتكررة، التي يصعب على المستثمرين فهمها،

وبالتالي عدم الالتزام بها، واستغلالها أحياناً في التهرب والتحايل. وأكدت الدراسة على تحديد استراتيجية دقيقة في تنظيم الامتيازات والتحفيزات الجبائية الممنوحة للمستثمرين من أجل الوصول إلى سياسة تحفيزية فعالة وناجحة تساعد في القضاء على عوائق البيروقراطية وكل أنواع الفساد.

6. برس 2015: تطوير الأداء للإدارة الضريبية المصرية من خلال تطبيقها لمبادئ الحوكمة.

هدفت الدراسة إلى أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة وحوكمة نشاط الإدارة الضريبية في مصر من خلال المبادئ الآتية: الإفصاح والشفافية، انتهاج مبدأ ديمقراطية الإدارة، التطبيق الصحيح للقانون، إدارة المخاطر الضريبية. وخلصت الدراسة إلى ضرورة حوكمة أداء الإدارة الضريبية في مصر وفقاً لمبادئ الحكم الرشيد، بالمشاركة مع المجتمع الضريبي، واعتماد الإفصاح والشفافية لتحسين الأداء، وخلق مناخ من الانضباط؛ للحفاظ على حقوق الدولة من الإيرادات السيادية، وحماية لحقوق الممولين.

3. 1. مشكلة الدراسة:

تناولت الدراسة أحد أهم موضوعات المالية العامة، المتعلقة بإصلاح الإدارة الضريبية كمدخل لرفع كفاءة النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية، انطلاقاً من أهمية الدور الذي تقوم به الإدارة الضريبية في تعبئة الموارد المالية العامة للدولة. وسعت الدراسة أيضاً إلى دراسة وضع الإدارة الضريبية في الجمهورية اليمنية وأسباب تدني كفاءة نظامها الضريبي، معبراً عنه: بتقشي ظاهرة التهرب، وعدم الامتثال الضريبي، وتطرق إلى دور سياسات الإصلاح الضريبي في رفع كفاءة النظام الضريبي. وعليه فإن مشكلة الدراسة تكمن في الإجابة عن التساؤلات الآتية:

- 1- ماهي ملامح الإدارة الضريبية والنظام الضريبي في الجمهورية اليمنية؟
 - 2- ما خصائص النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية؟ وماهي محددات كفاءته؟
 - 3- ما دور الإصلاح الضريبي وآفاقه في التأثير في كفاءة النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية؟
- 2- أهداف الدراسة:

للإجابة عن تساؤلات الدراسة تم وضع الأهداف الآتية:

- 1- التعرف على المفاهيم العامة للضريبة وأنواعها وأهدافها.
 - 2- تقييم كفاءة النظام الضريبي اليمني باستخدام مؤشر **V. Tanzi**.
 - 3- التعرف على ملامح الإدارة الضريبية في الجمهورية اليمنية بعد عام 1990م .
 - 4- توضيح أهمية الإصلاح الضريبي ومراحله في الجمهورية اليمنية، ودوره في تحسين كفاءة النظام الضريبي.
 - 5- توضيح أثر إصلاحات الضريبة في فرص تحسن أداء بعض المؤشرات الاقتصادية.
- 3- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في مسعاها تحليل وضع الإدارة الضريبية في الجمهورية اليمنية، وخصائصها ومراحل الإصلاحات الضريبية التي مرت بها، وتقييم كفاءة نظامها الضريبي، وفرص تحسين مؤشرات في ضوء الاستمرار بانتهاج سياسات الإصلاح الضريبي، وتقديم بعض التوصيات في الجانب العملي التي يمكن ان تستفيد منها سلطة الضرائب الوطنية في تحسين أداء الإدارة الضريبية والنظام الضريبي.

4- منهج الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور المشكلة وتساؤلاتها، والمنهج الاستقرائي بالاطلاع على الإصدارات والنشرات والدوريات ذات الصلة بموضوع الدراسة، والمنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة. بالإضافة إلى المنهج الوصفي والتحليلي لدراسة ملامح الإدارة الضريبية والنظام الضريبي في اليمن وتحليلهما، وتم استخدام مؤشر V. Tanzi كمؤشر عالمي لتقييم كفاءة النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية، وبناءً على نتائج التحليل توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي يمكن أن تستفيد منها سلطة الضرائب في تحسين أداء الإدارة الضريبية، ورفع كفاءة النظام الضريبي في اليمن.

5- هيكل الدراسة:

اشتمل هيكل الدراسة على ثلاثة مطالب نظرية على النحو التالي: المطلب الأول: المفاهيم العامة للضريبة وأنواعها وأهدافها. وخصص المطلب الثاني: لتقييم كفاءة النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية باستخدام مؤشر فيتو تانزي (V. Tanzi). أما المطلب الثالث: فناقش ملامح إصلاح الإدارة الضريبية وتوجهاتها في الجمهورية اليمنية.

6- حدود الدراسة:

غطت الدراسة فترة ما بعد عام 1990م، وهي الفترة التي تميزت بتغيرات كبيرة في هيكل الإدارة الضريبية والأنظمة والتشريعات والسياسات الضريبية في البلاد. الكلمات المفتاحية: الإدارة الضريبية - كفاءة النظام الضريبي - الإصلاح الضريبي.

المطلب الأول**المفاهيم العامة للضريبة أهدافها وأنواعها.****أولاً: مفهوم الضريبة وأهدافها:****1- تعريف الضريبة:**

تعرف الضريبة بأنها "مبلغ من النقود تجبر الدولة أو الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية ليس في المقابل انتفاعي بخدمة معينة وإنما لتمكينها من تحقيق منافع عامة (عوض الله، 2008م، ص 118)، وتعرف الضريبة بشكل أوسع وأعم وأشمل بأنها استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لقدراتهم التكاليفية بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة لتحقيق تدخل الدولة (عليما، 2013م، ص 113). وتعرف كذلك بأنها اقتطاع مبلغ من المال إلزامي نهائي، بدون مقابل مباشر يحصل عليه الدافع، في سبيل تأمين أعباء الدولة، وهي مورد يجب أن يجاز استيفاءه سنوياً.. والضريبة أو الجباية هي مبلغ مالي تتقاضاه الدولة من الأشخاص والمؤسسات بهدف تمويل نفقاتها. (جبران، 2012، ص 4). وعرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الضريبة بأنها مبلغ إلزامي يُدفع للحكومة بدون مقابل. أي إنه مبلغ يتعين دفعه دون الحصول على أي شيء في المقابل ليس بشكل مباشر في الأقل (مواج وآخرون، 2014م، ص 14).

2- أهداف الضريبة:

تعتبر الضريبة إحدى أدوات السياسة الاقتصادية للدولة، وتطورت أهدافها بتطور دور الدولة ذاته، واشتملت أدوارها وفقاً لذلك لتحقيق الأهداف الآتية:

1- الهدف المالي: (بوزيدة، 2007م، ص 10).

ويقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي إن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة، بصورة تضمن لها الوفاء باتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة، وعلى الاستثمارات الحكومية.

2- الهدف الاقتصادي والسياسي: (دمدوم فريد وآخرون، 2000م، ص 10).

يكن في أن استخدامها كأداة من أدوات السياسة المالية تسهم في تحقيق الاستقرار، من خلال تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق وزيادة فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية، كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين بمنحه فترة إعفاء الموارد الأولية اللازمة لهذا النشاط؛ باعتباره نشاطاً حيويًا يحقق التنمية الاقتصادية. كما أن البعد السياسي للضرائب يتمثل في أن فرض رسوم ضريبية وجمركية على بعض المنتجات وتخفيضها على البعض الآخر خصوصًا في المبادلات التجارية الخارجية يعد استعمالاً للضريبة لأهداف سياسية. فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية لتعزيز المبادلات أو للحد منها من أجل تحقيق أغراض سياسية.

3- الهدف الاجتماعي:

يتجلى تأثير هذا الهدف من خلال الآتي: (الأعسر، 2022، ص، 137-140).

أ. التأثير في نمط توزيع الدخل:

إن سياسة الإعفاءات الضريبية وانخفاض نسبة الضرائب المفروضة تساعد على تقليل الفوارق في الدخل بين فئات المجتمع المختلفة، فمثلًا الدول التي تتميز بوجود فوارق كبيرة في توزيع الدخل، فإن فرض ضرائب تصاعديّة عالية على الدخل المرتفعة وخفضها أو إلغائها على الدخل المنخفضة يساعد على الحد من هذه الفوارق الدخيلة.

ب. التأثير في حجم التشغيل والتوظيف:

تستطيع الدولة تشجيع المصانع التي تستخدم حدًا أدنى من العمال، بالتوسع في استيعاب أعداد كبيرة من العمال عن طريق تخفيض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، أو إعفاء نسبة ما تدفعه المنشأة كمساهمة في صندوق المعاشات للعاملين من الضريبة. وهذا يعني تخفيض الأعباء المالية على الشركة أو المصنع، المرتبطة بتشغيل مزيد من العمال دون أن تنخفض أجورهم النقدية.

ج. التأثير في نمط الاستهلاك:

يؤدي فرض الضرائب على السلع الكمالية أو الضارة للحد من الاستهلاك منها، فمثلًا فرض الضرائب على المشروبات الكحولية، والملاهي، والسجائر، بنسبة مرتفعة يعمل على الحد من استهلاكها، وقد يكون ذلك وسيلة لزيادة حصيلة الضريبة في حالة تميز هذه السلع بعدم مرونة الطلب النسبية عليها.

د. التأثير في حجم الاستهلاك:

إن فرض ضريبة على سلع معينة يؤدي لخفض حجم الاستهلاك منها، وتوجيه الموارد المخصصة لإنتاجها إلى إنتاج سلع أخرى، فمثلًا فرض ضرائب على المنسوجات الحريرية أو القطنية وعدم فرضها على المنسوجات ذات الألياف الصناعية يؤدي لتشجيع تحول الاستهلاك منها إلى منسوجات الألياف الصناعية، ويتوقف ذلك على مرونة الطلب والعرض. وبشكل عام فإن فرض ضريبة عامة على الاستهلاك يعمل على خفض الحجم الكلي للإنفاق الاستهلاكي، وتحويل هذا الخفض إلى الادخار، ومن ثم توفير الأموال اللازمة للاستثمار.

مما سبق يتضح أن النظام الضريبي في أي مجتمع إذا كان يسعى لتحقيق هذه الأهداف المتنوعة للضرائب، فإن أولويات هذه الأهداف في سلم التفضيل السياسي والاجتماعي لدولة معينة، ووسائل وأدوات السياسة الضريبية المطبقة لتحقيقها، تختلف باختلاف نوع النظام الاقتصادي والاجتماعي والسائد، ودرجة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدول المختلفة.

3: الجهد الضريبي أو "الطاقة الضريبية": (التوني، بدون، ص، 4-7).

تعاني معظم دول العالم النامي قصوراً في تحصيل الإيرادات الضريبية لأسباب بنيوية، ترتبط بضعف هيكل النظام الضريبي ذاته، وتدني فعالية وظائفه الأساسية من حيث: تدني الجهد الضريبي (الإيرادات الضريبية)، الذي يمكن قياسه من خلال ما يعرف بـ "الطاقة الضريبية"، التي تقيس أقصى قدر من الإيرادات، التي يمكن الحصول عليها بواسطة الضرائب في حدود الدخل القومي لهيكل الاقتصاد. ويتوقف الجهد الضريبي على عوامل عدّة، أبرزها:

- 1- انخفاض الدخل القومي ونصيب الفرد منه، مما يؤدي حكماً إلى انخفاض قيمة الضرائب الممكن تحصيلها.
- 2- سيادة نظم اقتصادية تعطي دوراً أكبر للدولة من دور قوى السوق في تخصيص الموارد.
- 3- اتساع نطاق العمليات العينية في المبادلات في الاقتصاد الريفي. عن طريق المقايضة، فكلما شكل القطاع الزراعي جزءاً أكبر في النشاط، في الاقتصاد المحلي، تسبب ذلك في ضعف الجهد الضريبي.
- 4- عدم مسك دفاتر محاسبية منظمة في قطاع الأعمال مما يؤدي إلى صعوبة تقدير نتائج نشاط المشروعات الخاصة.

5- كثرة الإعفاءات الضريبية في السياسة الضريبية، خصوصاً تلك التي يكون الهدف منها تشجيع الاستثمارات الأجنبية أو الرغبة في تنمية قطاع بذاته، كالقطاع الصناعي مثلاً.

6- ضعف الجهاز الإداري والتنظيمي للهيئة المخولة بتحصيل الضرائب؛ إذ يساعد ذلك على انتشار ظاهرة التهرب والتجنب الضريبي.

7- اتساع نشاطات القطاع غير المنظم، حيث يكون جانباً من كبيراً من المداخل غير المشروعة، وبعيداً عن رقابة الدولة، وبالتالي يصعب إخضاعه للضرائب.

4- أنواع الضرائب:

أشكال الضرائب تتعدد وهي مختلفة في هيكلها من بلد لآخر وفقاً لمستوى التطور الاقتصادي والحضاري ومن أهمها: (جبران، 2012، ص9).

أ- -الضرائب المباشرة:

وهي تلك الضرائب التي يتم تحصيلها بشكل مباشر من دافع الضريبة وتعد واجبة عليه، ولا يستطيع نقل عبء هذه الضريبة إلى غيره، ومن أمثلتها ضريبة الدخل (التي تعتبر من أهم الضرائب؛ كونها ضرائب تتسم بالديمومة والاستمرارية، وهي تحقق مبدأ وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية)، ومن أمثلتها، ضريبة الأجر، ضريبة الثروة، ضرائب الملكية، ضرائب أرباح رأس المال، ضريبة العقارات، ضريبة الميراث، وغيرها. هناك ضرائب في اليمن، مثل: ضرائب الثروة، ضرائب التراكات، ضرائب أرباح بيع الممتلكات أيًا كان نوعها، وضرائب يصعب تحصيلها، مثل ضرائب الدخل من النشاط الزراعي - السمكي، دخول العمال بالأجر اليومية.

ب. الضرائب غير المباشرة:

تشير الضرائب غير المباشرة إلى تلك المبالغ التي يتم تحصيلها من جهات مختلفة، غير أنّ مسؤوليتها تبقى على الشخص الذي يقوم بتحصيلها، بحيث يقوم الدافع المباشر بجمع المال وتحصيلها من الجهات غير المباشرة؛ ليقوم بدفعها للحكومات في نهاية الأمر، ومن الأمثلة على هذه الضرائب: ضريبة الخدمات، ضريبة المبيعات، ضريبة الجمر، ضريبة القيمة المضافة، ضريبة الإنتاج، ضريبة الرفاهية وغيرها. ويمكن التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة بأكثر من طريقة، منها:

أ. طريقة المتحمل النهائي:

من ناحية المتحمل النهائي لعبء الضريبة فالضرائب المباشرة هي التي يتحملها المكلف بالضريبة نفسه، أما الضرائب غير المباشرة هي تلك التي يمكن نقل عبئها من المكلف لأي شخص آخر. إن وجود مثل هذه الإمكانية لنقل العبء الضريبي تجعل من المفيد معرفة الآثار الاجتماعية والاقتصادية لفرض الضريبة على شرائح الدخل المختلفة من ناحية، وعلى المحددات الاقتصادية الأخرى، كالإنتاج، والاستهلاك، والادخار، والاستثمار.

ب- طريقة الوعاء الخاضع للضريبة:

من ناحية الوعاء الخاضع للضريبة، فالضرائب المباشرة تكون على الملكية أو الاكتساب، في حين تكون الضريبة غير المباشرة على الإنفاق أو الاستعمال، فالضرائب على الدخل الشخصي وعلى الأرباح التجارية والصناعية والضرائب على القيم المنقولة هي كلها ضرائب مباشرة، أما الضرائب على المبيعات والقيمة المضافة والضرائب على الواردات والصادرات والإنتاج والاستهلاك جميعها ضرائب غير مباشرة.

5- الأزواج الضريبي: (العزاوي وآخرون، 2010م، ص 8).

لا يوجد تعريف منضبط ومتفق عليه بين خبراء المالية العامة لوصف هذه الظاهرة غير أنّه نه يمكن تعريف الأزواج الضريبي بصفة عامة بأنه "فرض ضريبة على الشخص نفسه المكلف أكثر من مرة على المادة نفسها والخاضعة لضريبة وعن المدة نفسها".

6- التهرب الضريبي:

يُعرّف التهرب الضريبي في علم المالية العامة بأنه "تخلص الأفراد من الالتزام بدفع الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشأة له (الصكبان، 1972م، ص 216)، كما يعني أيضًا "تخلص المكلف كليًا أو جزئيًا من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقه". (عبد السلام، 1968م، ص 457). إنّ التشريعات الضريبية المعاصرة لم تقدّم تعريفًا للتهرب الضريبي، وإنما اقتصر على تعداد صورته وأشكاله، لأن أي تعريف لا يمكن أن يشمل أساليب التهرب كافة، ولكن يمكن وضع تعريف نسبي للتهرب الضريبي مفاده "عدم قيام المكلف بدفع الضريبة أو الوفاء بالتزامه كليًا أو جزئيًا تجاه الدوائر المالية، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة وذلك باستخدام طرق ووسائل مشروعة وغير مشروعة (المهايتي، 1996م، ص 12).

وتتم عملية التهرب الضريبي بطريقتين: إمّا بالغش الضريبي، وإمّا بالتجنب الضريبي. فالغش الضريبي هو "الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جدًا، كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات. والقصد منه التخلص من دفع الضريبة المفروضة كليًا أو جزئيًا، لذلك يطلق عليه أيضًا بالتهرب غير المشروع. أمّا التجنب الضريبي فيعرّف بأنه "فن تقادي الوقوع في مجال جاذبية

القانون الجبائي"، أي إن المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق والأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون والنصوص التشريعية، أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقّد النظام الجبائي، أو عدم إحكام صياغة قوانينه، لذا يطلق عليه (التهرب المشروع)؛ كون المكلف يتحرك في إطار قانوني ومن أمثله تقسيم ثروة التركات على الورثة في شكل هبات لتجنب دفع الضريبة، أو تجنب الشركات التصاعدية دفع الضريبة على الأرباح الزائدة باللجوء إلى تقسيم الشركات الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانوناً وبترخيص وفق القانون التجاري... إلخ. (بو زيد، بدون، ص 120).

ثانياً: تنظيم وعاء الضريبة وجبايتها:

1- مفهوم الوعاء الضريبي:

يقصد بالوعاء الضريبي الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أي المادة التي تفرض عليها الضريبة، ويمكن تعريفه أيضاً بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء، وذلك حسب الأنظمة المحددة لذلك. يتكون وعاء الضريبة من الضرائب الآتية: (حامد: 2003م، ص 4-5).

- الضرائب على الإنفاق والتداول: من أمثلتها الضرائب الجمركية، ضريبة المبيعات، وضريبة القيمة المضافة.
- الضرائب على الدخل والإنفاق/ ومن أمثلتها: ضرائب الدخل الشخصي، والضرائب على أرباح الشركات.
- الضرائب على الثروة والإرث: من أمثلتها الضرائب على العقار والتركات.

2- تقدير الوعاء الضريبي:

يتم تقدير الوعاء الضريبي بطرق عدّة، أهمها ما يأتي: (الموسوي، <https://almerja.com/aklam/indexv>)

أ- التقدير بواسطة المظاهر الخارجية:

أي على أساس عدد من المظاهر الخارجية، التي تعبر عن درجة المكلف، فيمكن مثلاً الاستدلال بالقيمة الإيجارية لسكن الممول أو محل عمله، عدد العمال، وعدد السيارات التي يملكها... إلخ.

ب- التقدير بالطريقة الجزافية:

بحسب هذه الطريقة يتم تقدير الوعاء الضريبي بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض الأدلة، لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة (ضريبة القات مثلاً). وتؤدّى بأسلوبين، هما: الجزاف القانوني: الذي يقوم على بناء الأدلة الضريبية بصورة قانونية؛ لتحديد سقف الضريبة المستحقة، مثال (تحديد سقف لأرباح الاعمال التجارية) الخاضعة للضريبة. والجزاف (الاتفاقي) أو الإداري: الذي يقوم على اتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلف على رقم معين لدفع الضريبة.

ج- التقدير المباشر:

تلجأ معظم التشريعات الحديثة إلى هذه الطرق المباشرة في تحديد وعاء الضريبة. ويمكن التمييز بين أسلوبين: أسلوب الإقرار وأسلوب التحديد الإداري المباشر.

أسلوب الإقرار: يلزم المكلف بأداء الضريبة بتقديم إقرار يبين فيه مقدار وعاء الضريبة بصورة مفصلة. فتقوم إدارة الضريبة بالتحقق من صحة الإقرار من خلال الاطلاع على ما لديها من سجلات عن المكلف. وقد يلجأ المشرع إلى إلزام الغير بتقديم إقرار عن المادة الضريبية للمكلف.

أسلوب التحديد الإداري المباشر: يتم اللجوء لهذا الأسلوب في حالة امتناع الممول عن تقديم الإقرار خلال المدة القانونية. ويحدد الوعاء بناء على ما لدى الإدارة المالية من معلومات تتعلق بدخل المكلف في سنوات سابقة أو في سنة التقدير.

3- استقرار الوعاء الضريبي

يقصد به ذلك المعيار الذي يفرق بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة على أساس استقرار الوعاء الضريبي وثباته؛ إذ يُعدّ الوعاء الضريبي الذي يتسم بالاستقرار والثبات بان الضريبة التي تفرض عليه هي ضريبة مباشرة مثل ضريبة الدخل "أما إذا كان هذا الوعاء لا يتسم بالاستمرارية والثبات فإن الضريبة التي تفرض عليه ضريبة غير مباشرة؛ حيث تفرض على تصرفات عارضة منقطعة، مثل الضرائب التي تفرض على الممول عند نقل الملكية، أو عند الإنتاج، أو الاستيراد فهي مرتبطة بحدث وليست مستمرة. (أساسيات النظام الضريبي، [/https://www.du.edu.eg/upFilesCenter](https://www.du.edu.eg/upFilesCenter)).

4- تصفية الضريبة وتحصيلها:

وهما مفهومان ضريبيان يشتملان على: (مصلحة الضرائب/: https://tax.gov.ye/observer_tax/).

1- تصفية الضريبة:

وهي عملية يقصد بها حساب قيمة الضريبة المستحقة للخزانة العامة، وذلك بعد تحديد عناصر وعاء الضريبة وتقديرها حسب الطرق التي تم ذكرها سابقاً، فبعد تحديد الوعاء الضريبي يتم حساب قيمة الضريبة الواجبة الدفع للدوائر المالية، وهذا الحساب غالباً ما يتم من قبل الدوائر المالية، وخاصة فيما يتعلق بالضرائب الموجبة بجدول، مثل الضريبة على الرواتب والأجور، وأحياناً يتم حساب الضريبة المستحقة على المكلف من قبل المكلف تقسّمه، ويتم دفع الضريبة على أقساط بعد التدقيق من قبل الدوائر المالية.

2- تحصيل الضريبة (جباية الضريبة):

يدخل العائد الضريبي إلى خزانة الدولة وفقاً للأصول والقواعد المقررة قانونياً حيث يترك للدوائر المالية أمر اتخاذ التدابير والإجراءات القانونية لجمع إيرادات الضرائب، فالتشريع الضريبي يحدّد عادةً بالإضافة إلى مطرح الضريبة، ومعدلها المدة التي يجب أن تُدفع خلالها هذه الضريبة والمؤيدات والامتيازات التي تتمتع بها الدولة تأميناً لجباية الأموال العامة، وهناك أشكال عدّة لجباية الضرائب، منها:

أ- التحصيل المنظم:

يعتمد تنفيذها باعتماد جداول مهياًة من قبل الإدارة المالية، وهي عبارة عن قوائم تبين أسماء المكلفين، ومكان الضريبة، ومبلغ الضريبة، ونوعها، والمستندات التي تقرّر بموجبه الضريبة.

ب- التحصيل الطوعي:

يتم التحصيل الضريبي وفق هذه الطريقة دون الحاجة إلى صدور جداول تحقق، فالمكلف يقوم بنفسه بتوريد الضرائب المستحقة عليه للدوائر المالية، مثل الضريبة على القيمة المضافة.

ج- التحصيل بالعودة إلى المنبع:

وبها يقوم الغير بدفع الضريبة إلى الإدارة المالية نيابة عن المكلف، وأكثر الضرائب حجراً في المنبع هي ضريبة الرواتب والأجور؛ إذ يقوم صاحب العمل بتوريد الضريبة إلى الدوائر المالية وفق القوانين والقواعد الناظمة لذلك.

د- الجباية بطريقة لصق الطابع:

حيث تستوفي الضريبة عن طريق استعمال ورقة مدفوعة من فئات مختلفة، أو إصاق طوابع خاصة منفصلة.

المطلب الثاني

تقييم كفاءة النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية باستخدام مؤشر فيتو تانزي (V. Tanzi).

أولاً: مفهوم النظام الضريبي ومحدداته:

1- تعريف النظام الضريبي:

يعرف النظام الضريبي بأنه "مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل، ويمثل "مجموعة العناصر الأيديولوجية، والاقتصادية، والفنية التي يؤدي تراكمها وتفاعلها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام التي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع متخلف اقتصادياً، وهو في الوقت نفسه أداة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها (الموسوعة القانونية. <https://arab-ency.com.sy/law>)، وتشتمل مقومات النظام الضريبي على العناصر الآتية: (المكردي، 2018م، ص 303).

1- السياسة الضريبية - "الإدارة التشريعية": التي تختص بإصدار القوانين الضريبية.

2- الإدارة التنفيذية (الإدارة الضريبية) التي تتولى تنفيذ القوانين.

3- الجهاز القضائي الذي يتولى الحكم في النزاعات التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية.

ويتميز النظام الضريبي بالفعالية والكفاءة كلما كان أكثر قابلية للتطور المستمر تبعاً للتحويلات الاقتصادية، والاجتماعية، والمالية في البلد، فأى نظام في العادة يطبق في مدة زمنية، ثم يصبح غير مناسب بعد فترة من الزمن مما يقتضي تعديله وإصلاحه، سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أو النامية.

إنَّ أهم التحديات التي تواجه النظم الضريبية خصوصاً في البلاد العربية تتلخص في: اعتمادها على نظم ضريبية تقليدية، وحاجتها إلى تعزيز الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى محدودية القاعدة الضريبية لأنظمتها الضريبية، وانخفاض مستوى الامتثال الضريبي. (صندوق النقد العربي، 2022م، ص 4).

2- محددات كفاءة النظام الضريبي:

تحدد كفاءة النظام الضريبي من خلال مجموعة من الاعتبارات التي يجب مراعاتها في أي نظام ضريبي، وتتمحور هذه الاعتبارات بمجموعة من المبادئ التي تعمل على ضبط آلية عمل النظام الضريبي، في ظل وجود تنظيم هيكلي جيد للنظام الضريبي، بالإضافة إلى وجود إدارة ضريبية تلتزم بتطبيق تشريعات ولوائح النظام الضريبي.

لقد حدد العالم الاقتصادي آدم سميث أربع قواعد أساسية لنظام الضريبة الجيد، هي: (أبو نصار وآخرون، 2000م، ص 12).

1- قاعدة المساواة أو العدالة: وتقوم على فكرة ضرورة إسهام رعايا كل دولة في نفقات الحكومة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان. وتتطلب العدالة توزيع أعباء تمويل الإنفاق العام على المواطنين بحسب مقدرتهم التكاليفية على تحمل الأعباء. وهناك مفهومان يرتبط ذكرهما بهذا المبدأ، هما:

أ- العدالة الأفقية: وتعني معاملة ذوي الدخل المتماثلة معاملة متساوية، حيث يفترض ألا يؤدي فرض ضريبة ما إلى تحميل فئة مهنية أو اجتماعية تتمتع بمستوى الدخل نفسه بتحمل عبء أكبر من فئات أخرى (أي معاملة ذوي الدخل المتساوية معاملة متساوية).

ب- العدالة الرأسية: وتتطلب الحد الأدنى من الفوارق في مستويات الدخل، عن طريق تحميل الأغنياء حصة أكبر في تمويل النفقات العامة (أي معاملة ذوي الدخل المختلفة معاملة مختلفة). بمعنى أن العبء الذي يتحمله الممولون لا يكون واحداً، إلا إذا كانت التضحية التي يتحملها كل ممول واحدة، ولذلك اتجه علماء المالية العامة إلى ترك فكرة الضريبة النسبية والأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية. والأخذ بمبدأ الضريبة التصاعدية يقتضي الأخذ أيضاً بمبدأين آخرين، هما: مبدأ عمومية الضريبة، ومبدأ شخصية الضريبة.

يقصد بعمومية الضريبة أن تفرض الضريبة على كافة المواطنين المرتبطين بالدولة برابطة الجنسية/ بصرف النظر عن موقع أموالهم، أو مكان مزاولة نشاطهم. كما تفرض الضريبة على الأجانب المقيمين في إقليم الدولة أيًا كانت جنسياتهم أو مواقع أموالهم، وكذلك على الأجانب غير المقيمين إذا وجدت لهم أموال فيه (وهو ما يعرف بالعمومية الشخصية). كما تفرض الضريبة على كافة الأموال أو الثروات الكائنة داخل حدود الدولة. (وهو ما يعرف بالعمومية المادية).

أما مبدأ شخصية الضريبة: تحقيقاً للعدالة أيضاً فإن التشريعات المالية تأخذ بالحسبان عند تقرير الضريبة الظروف الشخصية المحيطة بالممول، مثل إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول. والإعفاءات التي تقرّر للأعباء العائلية. 2- قاعدة اليقين والوضوح: إن أي ضريبة يجب أن تكون محددة في وعائها، وموعد فرضها، وتاريخها، وأسباب جبايتها.

3- قاعدة الملاءمة: على الضريبة أن تجبى في أكثر الأوقات ملاءمة للمكلف.

4- قاعدة الاقتصاد: أي أن تكون متحصلات الدولة من الضريبة أكبر من نفقات جبايتها.

5- مبدأ المرونة: يقصد بمبدأ مرونة النظام الضريبي قدرته على الاستجابة بسهولة للتغيرات الداخلية والخارجية، ويتوقف ذلك على مدى قابلية النظام الضريبي للتغيير بسرعة طبقاً للظروف الجديدة، وبالتالي يصبح النظام الضريبي أكثر ديناميكية.

ثانياً: تقييم كفاءة النظام الضريبي باستخدام مؤشر V. Tanzi

1- قياس كفاءة النظام الضريبي:

هناك علاقة طردية بين الأداء الضريبي، وكفاءة الجهاز الإداري "الإدارة الضريبية"، فكلما كان الجهاز الإداري أكثر قدرة على التكيف وارتجال الحلول التي تواجه تنفيذ قوانين الضريبة، أدى ذلك إلى زيادة الحصيلة الضريبية وتكامل النظام الضريبي. وتجنبه الظواهر السيئة، مثل: التراكم الضريبي. المنازعات الضريبية. والتهرب الضريبي. وتحدد منظمة التعاون الاقتصادي (OECD) كفاءة الإدارة الضريبية بعاملين رئيسيين، هما: (المياحي، 2007م، ص 35).

أ- زيادة الإيرادات الضريبية إلى الناتج الإجمالي المحلي.

ب- انخفاض تكلفة تحصيل الإيرادات الضريبية.

ولقياس كفاءة الأنظمة الضريبية من حيث قدرتها على تعبئة الموارد الضريبية، وتحسين فاعلية الأنشطة الضريبية، وخلق علاقات بناءة مع الممولين تمنع الفساد والتهرب الضريبي. يتم اعتماد عدد من مؤشرات التقييم للكفاءة

الضريبية، منها: مؤشر ريتشارد موسجراف، ومؤشر مجموعة العمل الأوروبية، ومؤشر V. Tanzi الذي اعتمده البنك الدولي واعتمده الدراسة الحالية كأحدث مؤشر يستخدم في تقييم كفاءة النظام الضريبي ويشتمل على 8 مؤشرات فرعية، هي: (أرزوقي، 2019م، ص 435-437).

1- مؤشر التركيز:

يشير هذا المؤشر إلى فاعلية النظام الضريبي، ويقوم على فكرة أنه كلما كانت الإيرادات الضريبية تأتي معظمها من عدد قليل من أنواع الضرائب أسهم ذلك في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، كما أنه يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة الضريبية، وتقادي خلق انطباع بأن الضرائب مُبالَغ فيها.

2- مؤشر التشتت:

يقيس هذا المؤشر انخفاض فاعلية النظام الضريبي في حالة وجود أنواع كثيرة من الضرائب ذات الإيراد المنخفض (التشتت الضريبي)، ومن أجل الوصول إلى نظام ضريبي كفاء، من الضروري إبعاد مثل هذا النوع من الضرائب كونها ذات إيراد مخفّض، وتزيد من تكاليف الإدارة الضريبية، ويمكن دمجها مع أنواع أخرى من الضرائب.

3- مؤشر التآكل:

يقيس هذا المؤشر انخفاض فاعلية النظام الضريبي من حيث ابتعاد الوعاء الضريبي المخطط عن الفعلي، فإذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة أمكن ذلك من زيادة الإيرادات، أما إذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات الضريبية فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات الضريبية طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات، ومحفزاً على التهرب الضريبي.

4- مؤشر تحصيل الضرائب:

يقيس امتثال المكلفين بدفع الضريبة المفروضة عليهم، ويتعلق بوضع آليات تمكن المكلفين من دفع المستحقات الضريبية في آجالها؛ لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لا بد من أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة، تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

5- مؤشر التحديد:

يتعلق هذا المؤشر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب، ذات المعدلات المحددة، في ظل إمكانية إحلال بعض الضرائب بخرى.

6- المؤشر الموضوعي:

يراعي هذا المؤشر ضرورة جباية الضرائب من أوعية، يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية، في ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقتضي بحسب أفكار الاقتصادي الإنجليزي آدم سميث بأن تكون الضريبة الواجب دفعها محددة على سبيل اليقين دون غموض أو تحكم.

7- مؤشر الإلزام/ التنفيذ:

يقيس هذا المؤشر كفاءة النظام الضريبي، الذي تزداد كفاءته كلما ازدادت نسبة تنفيذ الهيئة الضريبية للتشريعات الخاصة بالضريبة. ويرتبط هذا المؤشر أيضاً بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية؛

لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلاً عن مدى معقولية التشريعات، وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقعين الاقتصادي والاجتماعي.

8- مؤشر تكلفة التحصيل:

يركز هذا المؤشر على قياس كلفة تحصيل الضرائب كمؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في النفقات. فكلما كانت كلفة تحصيل الضرائب منخفضة انعكس ذلك على كفاءة نظام التحصيل وتدني تكاليفه والعكس.

2- تقييم كفاءة النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية باستخدام مؤشر V. Tanzi

أ: كفاءة النظام الضريبي في ضوء المؤشرات الثلاثة الأولى للمؤشر (التركز - التشتت - التآكل):

إن تقييم النظام الضريبي اليمني من واقع الأرقام المتاحة فيما يتعلق بالمؤشرات الثلاثة الأولى يتبين بوجود اختلال في الهيكل الضريبي للنظام الضريبي بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، ويتجلى ذلك من خلال هيمنة كل من ضرائب الدخل والأرباح والضرائب على السلع والخدمات، والتي مثلت ما بين 45.5% و37% من إجمالي الإيرادات الضريبية عام 2010م على التوالي، وارتفاع في حصة بعض الضرائب، مثل ضريبة الإنتاج والإنفاق والاستهلاك والتجارة الخارجية من إجمالي الإيرادات الضريبية. وهذه الظاهرة تسجل بشكل ملحوظ في الدول النامية والدول العربية، بخلاف الدول المتطورة، التي تعتمد أنواعاً أخرى من الضرائب، مثل ضريبة دخل العمل، وضريبة الربح من الملكية أو فائدة رأس المال أو أصول الثروة... إلخ. وفي العموم يصل حجم هذا النوع من الضرائب (الضرائب المباشرة إجمالاً) في هيكل الضرائب اليمني في حده الأدنى ما بين 25.3% و36.2% من إجمالي الضرائب، مقابل 70% للضرائب غير المباشرة (هذا النوع من الضرائب لا يدفعها الأفراد والشركات إلى الحكومة بشكل مباشر، وتفرضه الدولة على الاستهلاك والإنفاق من خلال فرضها على إنتاج السلع والخدمات وبيعها. وبالتالي لا تستند إلى مبدأ القدرة على الدفع). (المكردي، 2018، ص 315-320)

جدول (1) يوضح مسار الضريبة المباشرة وغير المباشرة للهيكل الضريبي خلال الفترة 1990-2015

الأعوام	هيكل الضريبة	الحصة من الإيرادات الضريبية الكلية	الملاحظات
1990	الضريبة المباشرة	25-30%	نتيجة تدني ضرائب الدخل، والأرباح
	الضريبة غير المباشرة	70%	
1996-2000	الضريبة المباشرة	34.8%	إصلاحات ضريبية لضرائب الدخل والأرباح
	الضريبة غير المباشرة	65%	
2002-2011	الضريبة المباشرة	50.4%	استمرار إصلاحات ضريبة لضريبة الدخل والأرباح + تطبيق الاستراتيجية العامة للأجور بمراحلها الثلاث وارتفاع الأجور وبالتالي حصة الضرائب من 52% إلى 56% من إجمالي الضرائب لمباشرة.
	الضريبة الغير مباشرة	49.6%	
2012-2015	الضريبة المباشرة	48%	تراجع مستويات الدخل والأرباح وبالتالي الضرائب المباشرة بسبب الأزمة السياسية
	الضريبة غير المباشرة	52%	

المصدر: المكردي، محمد. قياس التهرب الضريبي في اليمن وكيفية قياسه، مجلة الآداب جامعة نمار، العدد السابع، 2018م.

على مدى الفترة 1990م-2015م يلاحظ استمرار اختلال هيكل الضرائب، حيث سجلت الضرائب غير المباشرة النسبة الأعلى من مجموع الإيرادات الضريبية بنسبة 59% مقابل 41% للضرائب المباشرة. وأن تشوهات هيكل الإيرادات الضريبية واختلال التناسب بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة على مستوى المساهمة القطاعية تلحظ أيضًا بارتفاع حصة الإيرادات الضريبية لقطاع النفط على ما دونه من القطاعات؛ إذ أسهم هذا القطاع الاقتصادي خلال الفترة 1990م-2015م بنسبة 52% من جملة الإيرادات مقابل 34% للإيرادات الضريبية و14% للإيرادات من المصادر الأخرى (المكردي، 2018م، ص337).

إنَّ تركيز الإيرادات الضريبية على الضرائب غير المباشرة بدرجة رئيسة ينمُّ عن هشاشة الوعاء الضريبي ومحدوديته، وعدم كفاءة النظام في الاستفادة من المصادر الأخرى في تنويع الضريبة، وتؤكد الحاجة إلى أهمية إجراء مزيد من الإصلاحات في الهيكل الضريبي لتنويع مصادر الضرائب المباشرة، وتخفيف الاعتماد على الضرائب غير المباشرة خصوصًا ضرائب النفط التي تتأرجح بتأرجح السياسات والأوضاع في القطاع وخارجه. كذلك يسجل في إطار النظام الضريبي وجود تشتت وتآكل للوعاء الضريبي معبر عنه بتعدد أنواع الضرائب التي من أمثلتها - ضريبة الإرث، وضريبة العقار، والمقاولات. والرسوم الضريبية الخدمية متعددة الأوجه التي يمكن ضمُّها تحت تبويب ضريبي محدد للمساعدة على خفض كلفة الإدارة الضريبية، ومنع التهرب الضرائبي، المرتبط بتآكل وعاء الضريبة بسبب زيادة الإعفاءات الضريبية الممنوحة لبعض القطاعات والأعمال.

ب: كفاءة النظام الضريبي وفقًا لمؤشرات (الالتزام والجهد الضريبي):

أظهر هذا المؤشر ضعف نظام المراقبة والمتابعة الفني، الخاص بمتابعة الأفراد والشركات بشأن الالتزام بدفع الاستحقاق الضريبي، ومتابعة مواعيد الإقرارات الضريبية والسجلات الضريبية، فمثلًا نجد في الفترة 2007م-2008م أنَّ نسبة المكلفين الذين قدموا إقراراتهم في الموعد القانوني 34% من عدد المكلفين المحصورين في الإدارة العامة وفروعها، منهم 377 يسكون دفاتر فقط وبنسبة 41.3% من إجمالي المقدمين في الموعد القانوني، أما الذين يتم التحاسب الضريبي معهم طبقًا لدفاتر محاسبية منتظمة طبقًا للمواد 12، 13، 14 من قانون ضرائب الدخل رقم (31) وتعديلاته فيبلغ 492 شركة ومؤسسة في الإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين وفروعها، وبنسبة 43.7% من المقدمين إقرارات عمومًا في عام 2007م. (جبران، 2012م، ص14).

إنَّ ظاهرة التهرب من دفع الضرائب أو تأخر دفعها تمثل واحدة من أبرز سمات النظام الضريبي في اليمن، وتنتشر في نطاق واسع عند بعض المكلفين أفرادًا ومؤسسات، وهي ظاهرة تُحدث تأثيرات سلبية ملموسة في هيكل الإيرادات العامة، وفي حصة الضرائب، إلى الناتج الإجمالي المحلي (حوالي 4.7 مليارات سنويًا). إنَّ من جملة أسباب تفشي هذه الظاهرة وجود بعض الثغرات القانونية في التشريع الضريبي، التي تستغل لممارسة التهرب الضريبي، كما هو الحال مع المادة (70) من قانون ضريبة الدخل رقم 31 لعام 99م وتعديلاته، التي تسمح لكبار التجار التحاسب ضريبيًا على أساس تقديري وبدون دفاتر محاسبية، وهو ما شكَّل أحد مداخل التهرب الضريبي؛ نظرًا لتزايد حجم المكلفين الذين يتحاسبون على أساس مبلغ مقطوع من عام لآخر.

(جدول 2): العبء الضريبي المتمثل بإجمالي حصيلة الضرائب والرسوم منسوب إلى الناتج المحلي الإجمالي %

البيان	2007	2006	2005
إيرادات الضرائب	307,466	258,692	205,774

الناتج المحلي بسعر السوق	4,923,687	4,196,790	3,391,262
العبء الضريبي	6.24%	6.16%	%6.07

المصدر: جبران. التهرب الضريبي في اليمن. مرجع سابق.

تبين أرقام الجدول (2) أن نسبة الضرائب للناتج المحلي في اليمن لا تصل فعلياً في كثير من السنوات إلى مستوى 7%، وهي نسبة متواضعة إذا ما قورنت بدول أقل نمواً يصل فيها حجم المتحصلات الضريبية ما بين 15-21% من الناتج المحلي الإجمالي. مقارنةً بـ 35% في بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. وهي نسبة لا تتوافق مع ما حدده البنك الدولي للطاقة الضريبية الكامنة للبلدان الأقل نمواً التي تتشابه من حيث الظروف الاقتصادية مع اليمن حوالي (17-20%) من الناتج المحلي، واستناداً للحد الأدنى لهذا المعيار، بينت دراسة (المكردي، 2018م. مرجع سابق) أن نسبة التهرب الضريبي إلى الجهد الضريبي والجهد الضائع بلغ في اليمن حوالي 57% من إجمالي الإيرادات الضريبية. وهذه النسبة تتقارب إلى حد كبير مع دراسة أخرى (جبران)، والتي أشارت إلى أن ما يخضع للتحاسب الضريبي في اليمن يصل إلى أقل من 40% من الضرائب المستحقة في ظل وجود أكثر من 400 ألف منشأة أعمال في البلاد "قبل الحرب". وتتم ممارسة التهرب الضريبي وعدم الالتزام بأداء الواجب الضريبي بأشكالٍ عدّة. (جبران، 2012م، ص13-15)

بحسب مؤسسة "فريدريش إيبيرت" الألمانية في اليمن أن البلاد تفقد نحو 4.7 مليارات دولار ضرائب غير مدفوعة سنوياً «بسبب الفساد وسوء الإدارة»، وإن التهرب الضريبي يُعدُّ القضية الكبرى، وحالياً لا يوجد سوى 3.08% من دافعي الضرائب المسجلين، وهو رقم منخفض لبلد يضم أكثر من 25 ملايين نسمة. (أخبار اليوم. <https://akhbaralyom.net/news>). إنَّ ضعف جانب الإلزامية في النظام الضريبي، وتوسع نطاق التهرب الضريبي، يتمثل بشكل واضح في ارتفاع مستويات التهريب السلعي، حيث تصل نسبة السلع المهزبة في السوق إلى 70% مما يدخل البلاد من سلع، الأمر الذي يُفضي إلى ارتفاع مستويات الجهد الضريبي المفقود. جدول (3) مقارنة متوسط الجهد الضريبي المفقود مع حجم الجهد الضريبي المتحقق قياساً بحجم الطاقة الضريبية من الناتج الإجمالي المحلي % خلال الفترة 1990-2015 في اليمن

الفترة الزمنية	متوسط إجمالي الضرائب %	متوسط الناتج الإجمالي %	متوسط الجهد الضريبي %	متوسط الضريبة المقدره %	متوسط الجهد المفقود %	متوسط حجم التهرب الضريبي %	متوسط نسبة التهرب الضريبي %
1990-1995	21739	293538.5	7.72	49901.5	-9.28	28162.5	54.62
1996-2001	90849	1301861	7.18	221316.5	-9.82	130467.5	57.72
2002-2011	315200	4634998.3	6.8	787949.7	-10.2	472749.7	59.87
2012-2014	617930.6667	7017950	8.8	1193052	-8.2	575121	47.8
المتوسط العام للفترة 1990-2015	227253	3079049	7.35	523438	-9.65	296186	57.01

المصدر: الجهاز المركزي للإحصاء، نشرة الحسابات القومية، أعداد متفرقة للفترة (1990 - 2015م).

يوضح الجدول أعلاه أن الجهد الضريبي المفقود خلال الفترة 1990-2015م أكبر من الجهد الضريبي المتوقع عند مستوى 17% لحجم الضريبة إلى إجمالي الناتج الإجمالي المحلي، وبالتالي سجل متوسط التهرب الضريبي لكل المراحل نسبة عالية وصلت إلى 57% كمتوسط إجمالي من الإيرادات الضريبية.

الجدول (4) حجم الجهد الضريبي في اليمن مقارنة مع بلدان عربية أخرى

السنة / البلد	اليمن	مصر	الأردن	تونس	المغرب	السودان	سوريا
2000	6.3	14.6	16	23.8	-	4.8	9.8
2005	7.8	14.1	1	26.4	24.7	5.8	10.6
			9.8				
2009	6.1	15.7	17.7	25.7	23.1	7.1	4.9

المصدر: الباحث بالاعتماد على النشرة الإحصائية لصندوق النقد العربي لعام 2011م، ودراسة المكردى (2018) يبين الجدول (4) مدى ضعف الجهد الضريبي في النظام الضريبي في اليمن مقارنة ببعض الدول العربية الأخرى القريبة أوضاعها الاقتصادية من واقع الاقتصاد اليمني.

ج: كفاءة النظام الضريبي وفقاً لمؤشر "تحصيل الضرائب".

إن من أهم المعايير التي يتم بها تقييم كفاءة النظام الضريبي، قدرة الأخير على تعبئة الموارد المالية للدولة. تشير الأرقام المتاحة إلى أن إجمالي الموارد الضريبية إلى إجمالي الإيرادات العامة للدولة في الجمهورية اليمنية امتازت بتذبذب كبير على مدى الثلاثة العقود الماضية والجدول الآتي يوضح ذلك:

جدول (5) يبين حجم الموارد الضريبية الى إجمالي الموارد العامة للفترة 1990-2015

الإيرادات الضريبية	1990-1995	1996-2001	202-2011	2012-2015	1990-2015
الإيرادات الضريبية	48%	27%	26%	36%	34%
الإيرادات الأخرى	24%	8%	7%	17%	14%
الإيرادات النفطية	28%	65%	67%	47%	52%

المصدر: إعداد الباحث بناء على دراسة (المكردى، محمد، 2018)

يبين الجدول (5) أن إيرادات الدولة من الضرائب أصبحت تعتمد في العقدين الأخيرين بدرجة رئيسة على النفط (ضرائب غير مباشرة)، وبالتالي تتأثر بشكل كبير بحجم الصادرات منه من فترة زمنية لأخرى. وإذا ما تم إضافة حجم التهرب الضريبي الذي يتجاوز 50% من إيرادات الضرائب يتبين مدى ضعف كفاءة النظام الضريبي في البلاد (نسبة من يسددون ضريبة الدخل لا تزيد علي 5% فقط من جملة مستحقي سداد ضريبة الدخل والبالغ عددهم أربعمئة ألف منشأة ومن هؤلاء 1% فقط يسددون الضريبة بشكل حقيقي، أي يسددون الضرائب المستحقة فعلاً على دخولهم الحقيقية، أما الباقون ونسبتهم 99% فإما يتهربون أساساً من سداد الضرائب أو يقدمون إقرارات ضريبية تقل كثيراً من دخولهم الحقيقية. الأرقام تشير أيضاً إلى "أن الإدارة الضريبية لا ترحل المكلفين المتخلفين من سنة إلى أخرى من الذين لم يسدودوا الضرائب، فمثلاً عدد المكلفين المرشحين من عام 2004 من شركات الأموال كان (497) شركة، مع تجاهل أرصدة السنوات السابقة لعام 2004، وبعد إضافة المكلفين لعام 2005 وخصم من سدد فإن الرصيد الواجب أن يرسل إلى عام 2006 كان ينبغي أن يكون (1,128) شركة، ولكن المرسل الفعلي كرسيد افتتحي لعام 2006م في السجلات الضريبية كان (231) شركة فقط، وهنا بلغ الفارق بحدود 847 شركة، وهكذا

في عام 2007م لم ترحل الأرصد، مما يعني وجود تهرب ضريبي حتى من المكلفين الذين تم قيدهم في السجلات الضريبية. وتكاليف إضافية تهدر في متابعة توريد الاستحقاقات الضريبية. (جبران، 2012م، ص 15-17).

د: تقييم كفاءة النظام الضريبي في ضوء (الموضوعية والعدالة الضريبية وبقية المؤشرات):

النظام الضريبي في اليمن كسائر الأنظمة الضريبية في الدول النامية ما زال يعاني من اختلال في عدالة توزيع العبء الضريبي؛ حيث يتحمل أصحاب الدخول الصغيرة والمحدودة قدرًا كبيرًا من الضرائب، وتحديدًا ضرائب الدخل الشخصي (غياب العدالة الراسية)، ويتم التركيز أفقيًا من حيث محتوى الضريبة على (الأجور والمرتبات)، وضعف في تحصيل ضرائب فوائد رأس المال والدخل في قطاع الأعمال الحرة (غياب العدالة الأفقية).

بهذا الصدد يلاحظ أنه بموجب القانون رقم 17 لعام 2010 تم منح إعفاءات لبعض الشرائح المكلفة عند مستويات متدرجة للدخل، تبدأ من إعفاء كلي لك (120000) الأولى، وتحديد الضريبة بمقدار 10% للفئة الثانية من الدخل، وصولًا إلى 20% لكل دخل يزيد على 480000، وخفض ضريبة الدخل عن بيع العقار من 3% إلى 1%، وكذلك تحديد ضريبة العقار المؤجر بإيجار شهر في السنة، في حين أبقى ضريبة الدخل على الأجور والمرتبات عند سقف ضريبي ثابت 15% دون مراعاة الفروق في الحد الأدنى والأعلى للأجور مقارنة ببقية مصادر الدخل الأخرى في قطاعات الأعمال المختلفة التي يختلف حد الأجر الأدنى والأعلى فيها عن القطاعات الرسمية، وعدم استيعاب قاعدة التدرج المتبعة في تحديد الضريبة بالنسبة للدخل في القطاع الرسمي مقارنة بتدرج سقف الضريبة لبعض الأعمال الحرة. وفي هذا السياق أيضًا نجد أن القانون حدد الضريبة بنسب متفاوتة على المنشآت الصغيرة والأصغر فيما يتعلق بضرورة الدخل بحسب نوع النشاط على النحو الآتي: (المكردي، 2018م، مرجع سابق).

- 10 % من إجمالي قيمة المبيعات للأنشطة التجارية والصناعية أو من إجمالي القيمة لأعمال المقاولات.
- 20 % من إجمالي قيمة المبيعات (الإيرادات أو الدخل) للأنشطة الخدمية والمهنية.
- 5 % من إجمالي قيمة المبيعات للمواد الغذائية الأساسية (القمح، الدقيق، الأرز، السكر) شريطة أن يكون من غير المستوردين.

هذا التمايز في ضريبة الدخل دون الأخذ بعين الاعتبار فروق رقم الأعمال بين المنشآت يشكل إخلالًا بمبدأ العدالة الضريبية في توزيع العبء الضريبي الذي يسجل ارتفاعًا لبعض القطاعات وبعض المهن دون الأخرى، بغض النظر كونها جميعًا تدخل في تصنيف منشآت الأعمال بسقف أعمال سنوي 20 مليون ريال.

مستوى التفاوت في العبء الضريبي يسجل أيضًا بمنح الإعفاءات من ضريبة الدخل للأراضي المستثمرة في الزراعة والبستنة والصيد التقليدي وتربية (المواشي والدواجن والنحل) والتحريج، وإعفاء الدخول الناتجة من تصدير المنتجات الصناعية والزراعية والحرفية. كذلك يسجل في جانب عدم العدالة الضريبية اعتماد مبدأ تدرج ضريبة الدخل الخاصة بالعمال في المنشآت التي تستخدم قوة عمل بنظام التوظيف الدائم، والتي تم تحديدها وفقًا لسقوف ضريبية متباينة تختلف عن مبدأ التدرج المعتمد لضريبة الدخل الشخصي المعتمدة للقطاع الرسمي أو لضريبة الدخل للمنشآت الصغيرة والمتناهية الصغر. "تصل إلى أكثر من 30% من الدخل في سنواتها الأولى" (المكردي، 2018م، مصدر سابق)

وبناء على هذه الفروقات الضريبية أصبح من الضرورة إعادة تقييم العبء الضريبي، ومقدار الضريبة، وتدرج فئاتها بالنسبة للدخل الشخصي والدخل الناتج عن ممارسة أنشطة تجارية ومهنية وخدمية، والعمل على تقييم أشكال الحوافز الضريبية الممنوحة وسقفها الزمني، وتبني مداخل جديدة تحقق العدالة الضريبية لكل الفئات المكلفة. هناك أيضًا عدم موضوعية في توزيع الأحمال الضريبية مجتمعيًا فيما يتعلق بضرائب الدخل والأرباح. فغالب العبء الضريبي تتحمله المؤسسات الرسمية وموظفوها (الجهاز الإداري للدولة والقطاع العام والمختلط والتعاوني)، وهم من ذوي الدخل المحدود؛ إذ يساهمون بحوالي 65% من ضرائب الدخل والأرباح. وفي المقابل تتخفف نسبة مساهمة أصحاب المهن الحرة والشركات والمؤسسات الخاصة والعاملين بها، وبصورة لا تتناسب مع نسبة مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي، التي وصلت إلى حوالي 75% عام 2010م. من جهة أخرى يسهم أصحاب الشركات والمشروعات في اليمن بـ 14.7% من إجمالي الإيرادات الضريبية، ويتحمل الأفراد 31%. أما بخصوص ضريبة مبيعات القات فتعد شبه جامدة في تطورها ومحدودة جدًا في مساهمتها؛ حيث لم تتجاوز 2% من إجمالي الضرائب على السلع والخدمات. ورغم أن القانون الضريبي أقر ضريبة على مبيعات القات بمعدل 20% فإن حصيلته الفعلية تبلغ 1.5% فقط من قيمة الإنفاق على القات.¹ (جبران، 2012م، مصدر سابق).

يتبين من خلال تحليل مؤشرات كفاءة النظام الضريبي في ظروف الجمهورية اليمنية أن معظم مؤشرات كانت سلبية وتجسدت ملامحها بزيادة حجم المتأخرات والتهرب الضريبي قبل عمليات التحاسب الضريبي وأثناءها، وزيادة عدد المنازعات الضريبية المنظورة في المحاكم، وطول سلسلة الإجراءات الإدارية، وارتفاع تكاليف التحصيل، وتدني قدرات الأفراد العاملين، وهي نتائج يلخصها الجدول (6).

جدول (6) نتائج تقييم كفاءة النظام الضريبي وفقا لمؤشر V. Tanzi في الجمهورية اليمنية

نوع المؤشر	نظام الضرائب اليمني	النتيجة
التركيز	وجود تركيز لنوع من الضرائب في الهيكل الضريبي (ضرائب غير مباشرة) وتحديدًا ضرائب النفط وهي الأكبر حصة في هيكل الإيرادات الضريبية - بالإضافة إلى ضريبة الدخل التي هي الأعلى في هيكل الضرائب.	سلبية
التشتت	النظام الضريبي في اليمن يشتمل على هذا النوع من الضرائب من أمثلتها - ضريبة الإرث، وضريبة العقار، والمقاولات.	سلبية
التآكل	. يمنح نظام الضرائب إعفاءات ضريبية واسعة لقطاع الأعمال دون القيام بمراجعة أثرها الاقتصادي والتموي من حين لآخر. هذه الحوافز أصبحت في كثير من الأحيان تشكل أحد المصادر المشجعة لممارسة التهرب الضريبي وعدم الامتثال والغبن الضريبي، وينمي شعورًا لدى المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي وانحيازه في منح امتيازات لبعض المكلفين دون الآخرين ويدفع في اتجاه ممارسة الغش لضريبي أو التهرب الكامل عن دفع الضرائب.	سلبية
تحصيل الضرائب	. تتزايد حالات عدم الامتثال الضريبي وتدني حصة الضرائب المباشرة في هيكل الإيرادات الضريبية وتأخر رفع الإقرارات الضريبية، وارتفاع المديونية الضريبية وضعف تحصيل بعض الضرائب، مثل تحصيل ضريبة	سلبية

	القات ذات العائد الضريبي الكبير، وارتفاع نسبة الفاقد الضريبي " حجم التهرب الضريبي يصل سنويًا إلى قرابة 4.7 مليارات دولار. ارتفاع الملفات الضريبية المؤجلة والمديونية الضريبية.	
التحديد	اعتماد الهيكل الضريبي على أنواع محددة من الضرائب بدرجة أساسية "الضرائب غير المباشرة" ومحدودية الاستفادة من المطارح الضريبية الأخرى، وبقاء كثير من منشآت الأعمال الصغيرة ومتناهية الصغر، بالإضافة إلى مصادر ضريبية أخرى خارج النظام الضريبي الرسمي.	سلبى
الموضوعية	يتجسد في عدم موضوعية تدرج نسب ضريبة الدخل الخاصة بالأجور في القطاع الخاص، وعدم الأخذ بذلك في ضريبة دخل الأجور والمرتبات في القطاعات الأخرى. كذلك يسجل في مؤشر الموضوعية محدودية اندماج القطاع غير المنظم في النظام الضريبي وعدم الشمولية. بالإضافة إلى أن بعض الأنشطة التجارية تقديراتها الضريبية مبهمة ضمن الوعاء الضريبي (كشركات الإنترنت والاستشارات والخدمات التكنولوجية والحمامة ومراكز التدريب والاستشارات وقطاع التعليم والصحة)، وهو وضع ينتقص من موضوعية النظام الضريبي في شمولية فرض الضريبة وعدالتها.	سلبى
الإلزام/ التنفيذ	يسجل في نظام الضرائب اليمني تأخر فترات السداد وعدم الامتثال وارتفاع المديونية الضريبية التي فاقت بعد عام 2009 (220 مليار ريال)، وارتفاع عدد القضايا المرفوعة في المحاكم الضريبية لتحقيق الضرائب من المتخلفين عن السداد. والاستمرار بعدم تقديم الإقرارات الضريبية في حينها.	سلبى
تكلفة التحصيل	تكاليف الإدارة الضريبية ترتفع في النظام الضريبي اليمني نظرًا لطغيان التحصيل التقليدي للضرائب والتقدير الجزافي وتزداد تكاليف التحصيل بارتفاع المديونية الضريبية والتهرب الضريبي.	سلبى

المصدر: إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل لمؤشرات كفاءة نظام الضرائب اليمني

المطلب الثالث

ملامح إصلاح الإدارة الضريبية في الجمهورية اليمنية وتوجهاتها

أولاً: مفهوم الإدارة الضريبية وأهميتها:

1- مفهوم الإدارة الضريبية:

تعرف الإدارة الضريبية بأنها "وحدة من وحدات السلطة التنفيذية والإدارة المالية العامة للدولة، وهي جهة إدارية تابعة لوزارة المالية، وتختص بتنفيذ القانون الضريبي والتحقق من سلامة تطبيقه؛ وذلك حماية لمصالح الخزينة من جهة، وحقوق الممولين من جهة أخرى (المكلفين بالضريبة). فالتشريع الجبائي وحده لا يكفي لتحقيق أهداف السياسة الجبائية إن لم تتوفر إدارة ضريبية تتميز بدرجة عالية من الكفاءة". (اوسيرير وآخرون، 2009م، ص77)، فالإدارة الضريبية هي السلطة التنفيذية المناط بها تنفيذ التشريع الضريبي، وذلك من خلال التخطيط ورسم السياسات وإعداد برامج العمل والجدولة الزمنية للأنشطة المختلفة للعمل الضريبي. ويقع على عاتقها إكساب نظام الإدارة الضريبية المرونة المتمثلة بالمحافظة على خفض (تكلفة الإدارة) وتكلفة ممولي الضرائب (تكلفة الامتثال) إلى أدنى حد ممكن. (حجازي، 2017 م، ص22).

2- أهمية الإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية عن ذلك الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية، والذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي، هذا الجهاز يعد همزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الضريبي؛ إذ تقوم الإدارة الضريبية بتطبيق مختلف الإجراءات والتشريعات وإشعار المكلف بها. تبرز أهمية الإدارة الضريبية في مجالين أساسيين، هما: (دراز، 1994م، ص236).

- أولاً: تنفيذ القوانين الضريبية بشكل يضمن حماية حقوق الخزنة من جهة وحماية حقوق الممولين من جهة أخرى.
- ثانياً: اقتراح التعديلات اللازمة على القوانين الضريبية؛ لإيجاد قانون ضريبي عصري يلئم احتياجات المجتمع.
وبناء على ذلك يقع على عاتق الإدارة الضريبية مهام كبيرة، منها: (دراز، المصدر السابق نفسه).

1- في مجال التخطيط:

تعمل الإدارة الضريبية على تحليل الأهداف الواجب تحقيقها. ورسم السياسات الضريبية وتنسيق الأنشطة، لتحديد حصيلة الإيرادات السنوية من ضريبة الدخل حيث يساعد ذلك على وضع الخطط والبرامج دون إرهاق للميزانية.
2- في مجال التنظيم:

يقع على عاتقها تشكيل الهيكل التنظيمي للدائرة، وتحديد الوظائف والصلاحيات بموجب القوانين والأنظمة.

3- في مجال التوجيه:

تقوم الإدارة الضريبية بإصدار الأنظمة والتعليمات التي تساعد الموظفين في عملهم كأصدار الكشوفات الخاصة بالتقدير والربط والتحويل.

4- في مجال الرقابة:

تقوم الإدارة الضريبية بعمل رقابة دورية على الموظفين على كيفية إنجازهم لعملهم، بالإضافة لتقييم العمل، وتحديد العقبات التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المرجوة.

وبناء على هذه الوظائف تتحدد خصوصية الأنشطة التي تقوم بها الإدارة الضريبية التي يتم تنفيذها على مستويين تنظيميين هما: (دراز، 1994، ص 118).

1- نشاط الإدارة الضريبية المركزية:

يتركز في العادة على جوانب التخطيط الاستراتيجي للأعمال و(التخطيط والبحث والتطوير - تقديم الدعم الفني - إدارة الموارد البشرية على مستوى جهاز الضرائب - الرقابة والمتابعة والتنظيم... الخ).

2- نشاط إدارة الضريبة التنفيذية " التشغيلية":

ينحصر نشاط الإدارة الضريبية على الأعمال والأنشطة التنفيذية من قبيل (وضع الخطط قصيرة الاجل لأنشطة إدارة الضرائب - حصر المكلفين - التحقق من الضريبة وتصفياتها وحساب، أي تحديد مبلغ الضريبة الواجب على المكلف سدادها، وضع برنامج زمني للفحص والمراجعة لكل الإقرارات الضريبية، تحصيل الضريبة، الرقابة والمتابعة لتحصيل الضرائب المتأخرة ومكافحة التهرب الضريبي). وكل نشاط من هذه الأنشطة يتم تنفيذه في إطار وحدات تنظيمية مستقلة في إطار الهيكل التنظيمي لجهاز الضرائب الرسمي.

ثانياً: ملامح الإصلاح الضريبي للإدارة الضريبية في الجمهورية اليمنية:

1- مفهوم الإصلاح الضريبي:

يعرف الإصلاح الضريبي بأنه التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية، أو تحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو. ويمكن أن يكون الإصلاح الضريبي شاملاً لكل الهيكل الضريبي للدولة، أو يكون الإصلاح جزئياً لنوع معين من الضرائب، أو لبعض أحكام الضريبة بعينها، وهي عملية تتطلب دراسة متكاملة للنظام الضريبي السائد. فالإصلاح الضريبي يُعدُّ جزءاً من الإصلاح الاقتصادي؛ كونه يعمل على التنسيق بين مختلف الأهداف الاقتصادية للدولة وتحقيق التنمية. (مرزاقه وآخرون، 2017م،

ص222). والإصلاح الضريبي ليس مجرد عمليات سطحية تقوم على تبديل فقرات قانونية بأخرى، بل هو عملية معقدة وإجراءات غاية في الصعوبة، والتي يجب التخطيط لها في فترة زمنية طويلة، أي إن خطة الإصلاح الضريبي يفترض "أن تتم بعد القيام بعملية تقييم شاملة ودقيقة لجميع مستويات المالية في الدولة بما في ذلك إمكانات ترشيد بنود الإنفاق العام". (زيد الدين، 2000م، ص149). وتهدف عملية الإصلاح إلى تحقيق كفاءة للاقتصاد في بلد ما، وتحقيق العدالة الاجتماعية، وقد يمس الإصلاح الضريبي البنى الأساسية التي توطر الإدارة الضريبية وإيجاد حالة من الانسجام والاتساق بين الأهداف الاقتصادية والفعالية الإدارية. (الجوراني، 2000م، ص 128).

2- دواعي الإصلاح الضريبي في الجمهورية اليمنية:

يلاحظ في ظروف الجمهورية اليمنية أن بواعث الإصلاح الضريبي ارتبطت دومًا بعدم مقدرة النظام الضريبي على تعبئة الموارد المالية، وتساعد مستويات عجزها إلى إجمالي الإيرادات العامة، وإلى الناتج الإجمالي المحلي. فخلال الفترة 1990-1994 وصل عجز الموازنة بسبب تراجع الإيرادات الضريبية إلى ما بين 17-22% من إجمالي الناتج المحلي. وتم تمويل ذلك العجز -حينها- بشكل مباشر من البنك المركزي -، أي: من مصدر تضخمي. الأمر الذي دفع الحكومة اليمنية إلى تبني برنامج للإصلاح الضريبي في إطار برنامج للإصلاح الاقتصادي والمالي والهيكلي الشامل، الذي نفذ بدعم من صندوق النقد والبنك الدوليين وصندوق النقد العربي ومجموعة من المانحين من المؤسسات الدولية والإقليمية الأخرى. (الصفدي، 2007م، ص 8).

وكما يتبين من خلال نتائج تقييم كفاءة النظام الضريبي في اليمن أن الإدارة والنظام الضريبي ما زالت تعاني من صعوبات كثيرة أبرزها: (الطيار، 2012م، <https://althawrah.ye/archives/1673>).

- 1- ضعف أدلة الإثبات في التحاسب، وفي تقدير الضريبة المستحقة، والاعتماد على التقدير الجزافي للضرائب.
- 2- ضعف نظم الرقابة الضريبية (عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية)، ومحدودية قدراته في اكتشاف المخالفات في الوقت المناسب، خصوصًا ما يتعلق بمطابقة الإقرارات الضريبية مع تلك المبالغ المسجلة في كشوف التدقيق والتحاسب والمبالغ المتحصلة فعلا من واقع كشوف الإيرادات.
- 3- ضعف آليات تحصيل الضرائب على مستوى الإدارات المباشرة، وانتشار ممارسات الفساد الإداري، وفوضى التهرب الضريبي، وتدني حصة الإيرادات الضريبية من إجمالي الإيرادات العامة (ساهمت بحوالي 22.7% من إجمالي الإيرادات العامة كمتوسط للفترة 2006-2010، في حين تتراوح تلك النسبة بين 40-67% في دول عربية مشابهة، مثل: سوريا، ومصر، والأردن، ولبنان. وبلغ الجهد الضريبي 49.7% خلال الفترة نفسها، أي إن ما يتم تحصيله من ضرائب يصل إلى حوالي نصف إجمالي المبالغ المفترض تحصيلها.
- 4- ضعف الإجراءات الإدارية الضريبية الرادعة تجاه التهرب والتراكم وعدم سداد الضريبة. (بلغ عدد الملفات الضريبية المتراكمة لدى الإدارة الضريبية، ولم يتم الفصل فيها حوالي 166283 ملفًا ضريبياً حتى نهاية 2009)، فيما بلغت المديونية الضريبية لدى المؤسسات العامة والخاصة أكثر من 220 مليار ريال للفترة نفسها.

- 5- تضخم الهيكل التنظيمي والوظيفي للإدارة الضريبية، وسيادة الأنماط التقليدية في إدارة العمل الضريبي.
- 6- توسع نظام الإعفاءات والحوافز الضريبية وعدم مراعاة العدالة الضريبية في توزيع العبء الضريبي.

- 7- ضعف العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وضعف برامج التثقيف الضريبي القادرة على رفع الوعي الضريبي واحتواء المنازعات والخلافات التي تنشأ بين الطرفين.
- 8- ضعف قدرات الموارد البشرية العاملة بمصلحة الضرائب وانخفاض مستوى أدائها الوظيفي.
- 9- الافتقار لنظام أجور مناسب خاص بالعاملين في قطاع الضرائب.
- 10- محدودية استخدام نظام المعلومات الضريبي والتكنولوجيا الرقمية في تسيير والتحكم بالأنشطة والأعمال واقتصار ذلك على بعض الوحدات (الإدارة العامة لكبار المكلفين).
- 11- تشطي التشريعات الضريبية وتعددها على المستوى الوطني، وغموض بعضها، وتعقد تفسيرها مما يتيح مجالاً للتدخل لممارسة الفساد، وعدم الالتزام بالقانون من قبل بعض الموظفين، وتهرب المكلفين عن دفع الضريبة أو دفع مبلغ أقل من المبلغ المستحق.
- 12- ضعف تنسيق الإدارة الضريبية مع الجهات الأخرى ذات العلاقة (الغرفة التجارية / وزارة الصناعة/ هيئة الاستثمار./ الخ) بشأن مطابقة قوائم الشركات والمشروعات الاستثمارية والتجارية مع قاعدة بيانات مصلحة الضرائب. فمثلاً بلغ التفاوت بين عدد الشركات المسجلة في الإدارة العامة للضرائب (كبار المكلفين) مقارنة مع الشركات المسجلة في وزارة الصناعة والتجارة في الأعوام 2007-2008 مبلغاً كبيراً، وبنسبة تصل إلى 69.3%. كما يلاحظ أن الذين ملتزمون بتقديم إقرارات ضريبية بلغوا في الفترة نفسها ما يقارب 11.3% من إجمالي المصرح لهم بممارسة النشاط، أما الذين تم التحاسب وربط الضريبة عليهم فلم تتجاوز النسبة 7.3% من إجمالي المصرح لهم بممارسة النشاط. (جبران، 2021م، مرجع سابق).

(جدول 7) يبين التفاوت الكبير بين الشركات المصرح بها والعدد المسجل في مصلحة الضرائب

البيان	العدد في الصناعة 2008	العدد في الضرائب 2007	الانحراف بين الجهتين		نسبة المقدمين إقرارات		نسبة التحاسب والربط	
			النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد
شركات مساهمة عامة*	181	**15	91.7.	166	6.6	12	6.6	12
شركات أموال محدودة*	3755	**1065	71.6	2690	6.8	245	11	412
شركات تضامن	738	**357	51.6	381	10	74	14.6	108
الإجمالي	4674	1437	69.3.	3237	7.3	340	11.4.	532

المصدر: جبران محمد ("التهرب الضريبي في اليمن") دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهرب الضريبي في اليمن.

iefpedia.com

3- مراحل الإصلاح الضريبي في الجمهورية اليمنية:

- ركزت البدايات الأولى لعملية الإصلاح الضريبي في الجمهورية اليمنية- على جانب خفض العجز المالي للحكومة بترشيد النفقات، وتعزيز الإيرادات، وتمويل الإنفاق من مصادر حقيقية غير تضخمية. وكان من أبرز توجهات الإصلاح الضريبي حينها تحقيق الأهداف التالية: (المكردي، 2018، مرجع سابق).
- 1- إعادة بناء النظام الضريبي على أسس أكثر عدالة وشفافية.
- 2- إيجاد إدارة ضريبية حديثة، تعتمد على الكفاءة والفاعلية، وبناء القدرات البشرية والفنية والتقنية.
- 3- تبسيط الإجراءات، وتحديث آليات العمل في الجهاز الضريبي.

- 4- تحسين مستوى الخدمات المقدمة للمكلفين، وتفعيل الالتزام الضريبي.
- 5- رفع مساهمة الموارد الضريبية في الناتج المحلي.
- 6- المساهمة في تحسين بيئة الأعمال، والتهيئة لجذب الاستثمارات المحلية والأجنبية.
- 7- مجابهة ظاهرة توسع التهرب الضريبي وعدم الامتثال، وتراكم المديونية الضريبية، وضعف آليات التحصيل الضريبي، وتحقيق قدر من العدالة الضريبية للشركاء في النظام الضريبي.
- بيد أن غالب توجهات برنامج الإصلاح انصبّت في بداياتها الأولى بشكل كبير على جانب إصلاح السياسات الضريبية، ممثلةً بالتشريعات الضريبية التي مرت بعدة مراحل، أبرزها: (<https://www.tax.gov.ye>).
- المرحلة الأولى: الإصلاحات الضريبية للفترة 1994-90م:
- تم في هذه الفترة إدخال بعض التعديلات على القوانين الضريبية الثلاثة، التي تم إقرارها بعد الوحدة، والتي أدخل أحدها ضريبة على الإنتاج والاستهلاك والخدمات، والثاني هيكلًا جديدًا للجمارك، والثالث نظم الضرائب على الدخل والأرباح. وتميزت هذه الفترة بإعادة تأسيس النظام الضريبي للبلاد بعد توحيدها؛ إذ تم إصدار عدد من القوانين الضريبية، كان أبرزها القانون رقم (31) لسنة 1991م الخاص بضرائب الدخل. والقانون رقم (70) لسنة 1991م الخاص بضرائب الإنتاج والاستهلاك، والذي عُدَّ شاملاً لأغلب أنواع الضرائب غير المباشرة، التي كانت سائدة قبل دولة الوحدة، بالإضافة إلى قوانين أخرى، أبرزها:
- أ. قانون الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات رقم "70" لسنة 91م.
- ج. قانون فرض ضرائب الدمغة رقم "44" لسنة 91م.
- د. قانون الضريبة على المركبات رقم "45" لسنة 91م.
- كذلك تم إصدار قرار مجلس الوزراء رقم (164) لسنة 92م بشأن الرسوم القنصلية، وينظم هذا القرار تحصيل الرسوم القنصلية في البعثات الدبلوماسية اليمنية في الخارج.
- المرحلة الثانية: الإصلاحات الضريبية خلال الفترة 95-97م.
- مع بداية تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي في عام 95م قامت الحكومة بإجراء تعديلات وإصلاحات لعدد من القوانين (في الفترة 95-97م)؛ بهدف تحسين النظام الضريبي، يمكن تلخيصها في الآتي:
- أ- تعديل قانون ضرائب الدخل رقم "31" لسنة 91م بموجب القرار الجمهوري بالقانون رقم "3" لسنة 1995م، الذي أجاز ربط الضريبة بنظام الربط المقطوع.
- ب- تعديل قانون ضرائب الدخل بموجب القانون رقم "13" لسنة 96م، الذي تم بموجبه توحيد نسبة الضريبة على شركات الأموال وشركات الأشخاص بنسبة 35%، والإبقاء على نسبة الضريبة على الأفراد بواقع 28%، وتعديل قانون ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات، وإصدار القرار الجمهوري بالقانون رقم "4" لسنة 95م، الذي بموجبه تم إقرار تحديد كيفية احتساب الضريبة على السلع المنتجة والمصنّعة، وتحديد نسبة الضرائب للسجائر ذات العلامة المسجّلة محليًا بواقع 60%، والسجائر ذات العلامة المسجّلة خارجيًا بواقع 65%. كذلك تم إصدار القرار الجمهوري بالقانون رقم (14) لسنة 96م، الذي بموجبه تم توسيع قاعدة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة إلى 98 سلعة وخدمة، وتم إخضاعها بنسب ضريبية متفاوتة من 5% حتى 40% عدا السجائر.

في هذه الفترة أيضًا تم تعديل قانون ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات بموجب القانون رقم "4" لسنة 97م، وقد تم توضيح ملامح الإصلاحات الضريبية في هذا القانون وفقًا للآتي:

- إخضاع السلع غير الواردة في الجداول المرفقة بالقانون لضريبة بنسبة موحدة بواقع 10%، وبهذا اتسع نطاق الخضوع لضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات. كما حدّد القانون "25" سلعة وخدمة خاضعة للضرائب بنسب متفاوتة لا تقل عن 10%. والسلع المعفّية من ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات، وهذا خلافًا للقوانين السابقة التي كانت تحدّد السلع والخدمات الخاضعة، وما عدا ذلك يعدّ في حكم المعفي. كما تم تعديل قانون ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات بموجب القانون رقم "4" لسنة 97م، الذي أقرّ إلغاء القانون السابق رقم "45" لسنة 90م بشأن الضريبة على المركبات، وإضافة تحصيل هذه الضريبة على قيمة الكمية المباعة والمسحوبة لكل لتر بنزين، سواء كان مستوردًا أو منتجًا محليًا.

المرحلة الثالثة: الإصلاحات الضريبية للفترة 98-99م:

تضمن برنامج الإصلاحات الضريبية قيام الحكومة بإجراء تعديلات في الفترة 98-99م، تهدف إلى تحسين النظام الضريبي، ويمكن تلخيصها في الآتي:

أ- تعديل قانون ضرائب الدخل رقم "31" لسنة 91م بموجب القرار الجمهوري بالقانون رقم "12" لسنة 99م.

ب- تعديل قانون ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات بموجب القرار الجمهوري بالقانون رقم "23" لسنة 99م.

ج- صدور القانون رقم "5" لسنة 98م، بشأن إلغاء القانون رقم "44" لسنة 91م بشأن ضرائب الدمغة.

المرحلة الرابعة: الإصلاحات الضريبية خلال الفترة 2000-2004م:

تم إصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات ليسهم في تحسين النظام الضريبي بالقانون رقم "19" لسنة 2001م، بشأن الضرائب العامة على المبيعات، والذي حل محل قانون ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات رقم "70" لسنة 91م وتعديلاته. (تم تأجيل تنفيذ الضريبة العامة على المبيعات أكثر من مرة).

وتم إدخال إصلاحات على قانون ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات، وذلك بإخضاع عدد من الخدمات، مثل: خدمات الهاتف السيار، وخدمات الإعلانات، وخدمات البريد السريع، وخدمات القنوات الفضائية المشفرة، وذلك بموجب القانون رقم (14) لسنة 2004م، بتعديل القانون رقم "70" لسنة 91م، وتعديل القانون رقم 19 لسنة 2001م. وصدور قرار مجلس الوزراء رقم "253" لسنة 2003م بشأن الرسوم القنصلية. وتنفيذ الضريبة بنظام الربط المقطوع وفقًا للقانون رقم "12" لسنة 99م. واعتماد تنفيذ نظام الربط الذاتي، وتوجيه المكلفين بتوريد الضريبة مباشرة إلى البنوك، والتنسيق مع البنك المركزي بهذا الشأن. والاستمرار في تحديث نظام المكلفين (الرقم الضريبي الموحد) والذي بدأ من عام 97م.

المرحلة الخامسة ما بعد 2015:

وهي مرحلة يمكن توثيقها بأنها الأسوأ في تاريخ النظام الضريبي اليمني؛ نظرًا لتقنينها الفوضى الضريبية، وتشظية المجال الضريبي للدولة السائد قبل عام 2015. ففي حين استمرت الحكومة الشرعية المعترف بها في العمل بقانون الجمارك لعام 2010 وتعديلاته لعام 2012 قامت سلطة الأمر الواقع بصنعاء بإصدار قانون مخالف (القانون رقم "6" لعام 2020)، الذي تم بموجبه تعديل القانون رقم "41" لعام 2005 الخاص بالتعرفة الجمركية، وتمّ إعفاء مدخلات الطاقة المتجددة، والسيارات التي تعمل بالطاقة المتجددة من الرسوم الجمركية، كما تم تعديل القانون رقم

(14) للعام 1990 بإصدار القانون رقم (5) لعام 2020، تم بموجبه الإعفاء من الرسوم الجمركية لمدخلات الصناعة الدوائية والمستلزمات الطبية، ومدخلات تصنيع وسائل توليد الطاقة. (مركز الدراسات والإعلام الاقتصادي، 2021م، ص 4-8)

هذه الفوضى في التشريعات قادت إلى تراجع الإيرادات الضريبية، وتشظي النظام الضريبي في البلاد؛ إذ سجّلت الإيرادات الضريبية في عام 2019 تراجعًا كبيرًا في مناطق الحكومة الشرعية مقارنة بالمناطق خارج سلطتها، ووصلت إلى 140.4 مليارات ريال فقط مقابل ترليون ريال يمني في مناطق سيطرة الحوثي. (حجم الإيرادات الضريبية والجمركية قبل الحرب وصل إلى 586.4 مليار ريال للضرائب، و111.5 مليارًا للرسوم الجمركية)، وهو ما يوازي 17% من حجم الناتج المحلي الإجمالي. ومن المظاهر السيئة للحرب انتشار المجاميع المسلحة، التي أصبحت تسيطر على إيرادات ضريبية ضخمة وتتقاسمها بعيدًا عن أعين السلطات الشرعية، ولا يتم توريد إلا النزر اليسير منها، الأمر الذي انعكس سلبيًا على فعالية نظام جباية الضرائب، وشجّع على ممارسة التحايل والتهرب من دفع الضريبة.

كما تميزت هذه المرحلة بتثبيت الأزواج الضريبي بصورة رسمية؛ إذ قامت سلطة الأمر الواقع في صنعاء باستحداث 7 مراكز جمركية في وسط البلاد؛ لإعادة جمركة السلع الداخلة لمناطق سيطرتها وفرض ضرائب عليها وصلت إلى 30% في بدايتها وإلى 50% حاليًا بإصدار الحوثة في مارس 2021 قرار مضاعفة الرسوم الضريبية على كافة السلع والمنتجات من مناطق الشرعية إلى مناطق سيطرتهم، وبالتالي قادت إلى مضاعفة موجة الغلاء، وتهديد استقرار الأنشطة التجارية في البلاد. كذلك تم رفع الضرائب على كثير من السلع والخدمات، مثل (خدمات اتصال الثابت والجوال والنت بنسبة 100% من 5 إلى 10%)، وعلى مبيعات السجائر المحلية والمستوردة والمعمل بنسبة 30% من 90 إلى 120%)، إضافة إلى تعديلات أخرى، كإصدار قانون الخمس رقم 24 لعام 2020 بشأن موارد الزكاة وتحصيلاتها لصالح الهيئة الهامة للزكاة، التي تم إنشاؤها بدلًا من الإدارة العامة للزكاة، وغيرها من التعديلات. (مركز الدراسات والإعلام الاقتصادي 2021م، مرجع سابق).

رابعًا: آفاق الإصلاح الضريبي وانعكاساته على النظام الضريبي وبعض المؤشرات الاقتصادية:

ركزت عملية الإصلاح في الفترة الماضية على الجوانب المتعلقة بكيفية بناء نظام ضريبي يقوم على مبادئ: البساطة - الحيادية - العدالة الضريبية. واستيعاب رؤية الشركاء والممولين التي ما انفكت تطالب بإصلاح الإدارة الضريبية وفق قواعد واضحة، تقوم على: شفافية تقديم القرارات الضريبية، ومعالجة التراكمات، وتجسيد سيادة القانون الضريبي، وإصلاح المنظومة التشريعية الضريبية والجمركية، ومحاربة التهرب الضريبي والجمركي. وتعزيز إجراءات الإمساك الطوعي للسجلات الضريبية للمكلفين، وشفافية تقدير الاستحقاق الضريبي. وهي رؤية للأسف لم يتسنّ ترجمة كثير منها في الواقع العملي نظرًا لأوضاع الحرب، وعدم الاستقرار السياسي في البلاد. لكنها رؤية ينبغي لها أن تظل محط اهتمام الحكومة، وتوجهات السياسة الضريبية في المستقبل.

وخلال الفترة الماضية عملت الحكومة على تحسين وضع الهيكل المؤسسي للإدارة الضريبية، بإصدارها مجموعة من القرارات، أبرزها القرار الجمهوري رقم (29) لسنة 93م، بشأن تنظيم مصلحة الضرائب (اللائحة التنظيمية لمصلحة الضرائب)، الذي بموجبه تم تحديد الهيكل التنظيمي للمصلحة. كما تم بالتعاون بين وزارة المالية والمؤسسات الدولية المانحة (البنك الدولي وصندوق النقد الدولي) ضمن خطة إعادة الهيكلة إنشاء الإدارة العامة لكبار المكلفين

بأربعة فروع في كل من: عدن، وتعز، والحديدة، وحضرموت؛ بهدف تبسيط الإجراءات الخاصة بتحصيل الضرائب، وتعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، لزيادة الإيرادات من جهة، ولتحسين أداء الإدارة الضريبية من جهة أخرى. وحدد نظام التسجيل في الإدارة العامة لكبار المكلفين أن لا يقل سقف النشاط المالي عن (50 مليون ريال)، وتكليف إدارة كبار المكلفين بمراجعة ضرائب الدخل، وضرائب المبيعات، والرواتب، والأجور لكل المكلفين المنضمين لها، والخاضعين لمعاييرها. كذلك تم إعادة هيكلة إدارات مصلحة الضرائب وهيكلتها التنظيمي، على أساس فئات المكلفين (كبار، متوسطين، وصغار) (المكردي، 2018، مرجع سابق).

غير أن هذه الإصلاحات لم تكن لتكفي لتحسين أداء الإدارة الضريبية، خصوصاً فيما يتعلق بأداء إدارة كبار المكلفين. فعلى الرغم من كثرة عدد العاملين في وحدة كبار المكلفين (حوالي 605 عمال، منهم حوالي 27% متعاونون) فإن إجمالي الإيرادات الضريبية المحصلة بواسطة الوحدة لم يتجاوز 65.4% من إجمالي الإيرادات الضريبية، التي تم تحصيلها بواسطة مصلحة الضرائب عام 2010. وبوجه عام فإن المتحصلات الضريبية عبر وحدة كبار المكلفين تظل أقل مقارنة بنشاط الوحدة نفسها في دول أخرى. ويعود انخفاض نسبة مساهمة كبار المكلفين إلى عدم مسك حسابات منتظمة (نسبة من يسكون ملفات ضريبة المبيعات لم تتجاوز 42% منذ عام 2006، وأما ضريبة الدخل فتصل تلك النسبة إلى 50% من المسجلين)، وكذلك يعود الانخفاض إلى ارتفاع مستوى الإعفاءات من ضريبة الدخل. (الطيّار، 2013م، مرجع سابق)

لقد بينت نتائج تقييم كفاءة النظام الضريبي في ضوء مؤشر V.Tanzi أن اليمن ما زالت بحاجة إلى إجراء إصلاحات جذرية لنظامها الضريبي، واتباع سياسة تطويرية بأبعاد استراتيجية، تضمن تعبئة الإيرادات بصورة ذات كفاءة وفعالية، من خلال اعتماد الشفافية والحوكمة للأعمال المرتبطة بتحصيل الضرائب، وعمليات القيد الضريبي، وبناء علاقات إيجابية مع المكلفين، ورفع كفاءة الأفراد العاملين، وهي مبادئ ملهمة في حال ما تم الأخذ بها ستساعد على تحسين مستوى الامتثال الضريبي، وتقلل من الجهد الضريبي المفقود. ولتحقيق هذه الغايات التي تصب جميعها في بوتقة تعبئة الموارد الضريبية يمكن الإدارة الضريبية اتباع مسارات عدة، نوجز أبرزها في الآتي:

المسار الأول: العمل على رقمنة العمليات والأداء الضريبي.

تقوم فكرة هذا المسار على اعتماد إطار قانوني داعم للتحويل من التحصيل المادي (التقليدي) للتحصيل الإلكتروني؛ لتجنب ممارسات الفساد المشتري في نظام الجبايات الحالي، (أي اعتماد نظم تحصيل الضريبة الرقمية بدلاً من الأسلوب التقليدي)، واعتماد استراتيجية رقمنة العمل الضريبي باستخدام: نظم الدفع الإلكتروني، نظم التسجيل الضريبي، نظم الفوترة الإلكترونية. لا سيما وأن واقع نظام تحصيل الضرائب ما زال يتسم بتفشي الفساد وعدم الشفافية؛ نظراً لعدم التزام معظم المكلفين بالتقيد بمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة، مما يضطر مسؤولي الضرائب للجوء إلى أساليب أخرى؛ لتقدير المستحقات الضريبية، تتطوي على إجراءات تفاوضية مع أصحاب العمل، مما يفتح الباب للفساد. هذا التوجه الاستراتيجي في تطبيق نظام الإدارة الرقمية الضريبية ستكون له انعكاسات إيجابية على النظام الضريبي من حيث: زيادة مستويات الامتثال الضريبي، وتوسيع القاعدة الضريبية، ورفع كفاءة التحصيل الضريبي، واستخدام الموارد البشرية بصورة مثلى، بالإضافة إلى مكاسب أخرى.

المسار الثاني: تنوع مطارح الضريبة وتعزيز كفاءة النظام الضريبي.

يستند هذا المسار إلى فكرة تمكين النظام الضريبي من الوصول إلى مطارح ضريبية جديدة، تعزز من حصة الضرائب المباشرة في الهيكل الضريبي للدولة، ويمكن تحقيق ذلك من وجهة نظرنا من خلال:

1- توسعة الوعاء الضريبي خارجياً:

يمكن الاستناد في تطبيق هذا المسار على مبدأ عمومية الضريبة، وأهمية مشاركة كافة المواطنين المرتبطين بالدولة برابطة الجنسية، بصرف النظر عن موقع أموالهم، أو مكان مزاوتهم نشاطهم بدفع الضرائب المستحقة، ودمج كل شرائحهم الاقتصادية في بنية النظام الضريبي الوطني دون استثناء. من هذا المنطلق ولتحقيق هذه القاعدة الضريبية نرى من الأهمية بمكان أن تتضمن الجمهورية اليمنية إلى مبادرة (معيار الإبلاغ المشترك) للتبادل التلقائي للمعلومات المتعلقة بالحسابات المالية.

هذا الانضمام لهذه المبادرة يسمح للجمهورية اليمنية الحصول على المعلومات المالية لكثير من المكلفين، الذين يعملون على تهريب أموالهم للخارج، والاستفادة من تطبيق معايير قانون الالتزام الضريبي الأميركي للحسابات الأجنبية FATCA²، الذي يتم تطبيقه في نطاق واسع في كثير من دول العالم كنظام خاص، يجمع المعلومات الضريبية بناءً على آلية تبادل معلومات تلقائية بين الدول، تساعد على تحصيل الضرائب من أنشطة مواطني الدولة في الخارج، وحجم الضرائب المستحقة للدولة من مواطنيها ومن أعمالهم خارجياً. الانضمام إلى اتفاقية فاتكا-FATCA للامتثال الضريبي كإجراء قانوني ملزم ويساعد الجهات المعنية لأي بلد (مصلحة الضرائب) على القضاء من التهريب الضريبي، من خلال إلزام مختلف الأعمال والمشروعات لمواطني البلد بالتصريح عن دخلهم، واستقطاع الضرائب المستحقة منهم في الوقت المناسب، من خلال عملية تبادل المعلومات بين المؤسسات المصرفية المركزية للبلدان الموقعة على الاتفاق.

هامش: يعتبر قانون فاتكا للامتثال الضريبي في الولايات المتحدة من أشهر قوانين الامتثال الضريبي عالمياً؛ إذ تم إقراره من قبل الولايات المتحدة في 2010، ودخل حيز التنفيذ عام 2014، وينص على إلزام المؤسسات المالية الأجنبية غير الأمريكية على تقديم كشوفات بحسابات المواطنين الأمريكيين في بنوكها والمتهربين من دفع الضرائب إلى مصلحة الضرائب الأمريكية، ويشمل أي حساب يعود إلى شخص أمريكي (سواءً أكان شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً)، أو يعود لمؤسسة/ شركة أجنبية مملوكة من قبل شخص أمريكي بنسبة تزيد عن 10% من الأسهم أو الحصص من رأس المال، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر. ويُمثل هذا القانون تجربة مهمة لتطوير التنسيق بين الجهات القائمة على تحصيل الضرائب على مستوى العالم والسلطات الضريبية الأمريكية، وهناك توجه باعتماده كمعيار دولي جديد للتبادل الآلي للمعلومات الضريبية (معيار الإفصاح المشترك)، وهناك عدد كبير من الدول في العالم أخذت الالتزام بتطبيقه، بما في ذلك الدول الإسلامية. والتزمت 94 دولة بالموافقة على قرارات مجموعة العشرين بتطبيق نظام الإفصاح المشترك، وضمان التبادل الفاعل للمعلومات. وتقع مسألة التوقيع وإنفاذ هذا القانون على سلطات البنوك المركزية - وباعتقادنا أن اليمن تحتاج للانضمام لهذا النظام لتوسعة الوعاء الضريبي الوطني لا سيما أن هناك استثمارات يمنية ضخمة للأفراد والشركات في الخارج ممن يحملون الجنسيات المزدوجة لا تشارك في دفع الضريبة بحجة وجودها خارج الحدود. مشاركة اليمن في هذا النظام ستيح لسلطات الضرائب اليمنية الوصول إلى تلك الاستثمارات، أو تلك الأموال المهربة؛ لتحصيل الضريبة الوطنية منها وفقاً لقواعد بياناتها المسجلة رسمياً في تلك البلدان، بمساعدة سلطات البنوك المركزية ومؤسسات الامتثال الضريبي في تلك البلدان المشاركة في هذا النظام. وبالتالي حصول البلاد على مورد مالي متجدد من العملات الصعبة.

2-توسيع الوعاء الضريبي داخليًا:

تقوم فكرة توسيع الوعاء الضريبي داخليًا على إمكانية الوصول إلى شرائح لم يكن النظام الحالي يغطيها (توسعة المطارح الضريبية- خارج النظام الحالي). وذلك باستخدام تشجيعات ضريبية (وفقًا لنظام المراحل الزمنية) بما يساعد على دمج أكبر شريحة ممكنة من القطاع غير المنظم في النظام الضريبي الرسمي. مع مراعاة الجوانب الآتية:

1- اتخاذ كافة التدابير الممكنة، التي تضمن استمرارية نمو منشآت هذا القطاع، وتوسع مشاريعه؛ لما لذلك من أهمية في تعزيز دورها في توليد الناتج الإجمالي المحلي، وخلق فرص عمل، وتخفيف أعباء تنمية عن كاهل المؤسسات الرسمية في جوانب كثيرة.

2-: السعي إلى إدماج هذه المشروعات بكافة أحجامها في النظام الضريبي، ومنحها الحوافز الضريبية المشجعة، خصوصًا في مراحل التكوين الأولى، وتحديد سقف عادل للضريبة يساعدها لاحقًا على الامتثال، وتجنب التهرب الضريبي، وما يترتب عليه من عقوبات. بحيث لا يزيد سقف الضريبة عن السقف المعتمد لضريبة الدخل في القطاع الحكومي. هذه الإجراءات يمكن أن تعمل على خلق نوع من التوازن في هيكل الإيرادات الضريبية بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، الذي تميل كفتها لصالح الضرائب غير المباشرة في كثير من الأحيان (تسهم بحوالي 60-65% من إجمالي الإيرادات العامة مقابل 35-40% للضرائب المباشرة).

المسار الثالث: العمل على بناء القدرات التقنية للجهاز الضريبي:

يمكن رفع جاهزية البنية التحتية للعمليات والأنشطة الضريبية من خلال تبني:

1- نظام معلوماتي حديث يختص بتسيير الملفات الضريبية، ويربط بين كل الجهات ذات العلاقة بتحصيل الإيرادات الضريبية، مثل نظام تسيير الملفات: SGF - ، أو نظام جباية الضرائب القائم على تقنية (ERP- SAP) كنظام يساعد في التحكم بشكل أفضل بالموارد الجبائية، من خلال مراقبة نشاطات المكلفين بالضريبة وممتلكاتهم، وتقييم مدى نجاعة الإدارة الجبائية في تقليص عدد الشكاوى النزاعية للمكلفين بالضريبة.

2- تأسيس وحدة مستقلة خاصة بالامتثال والحوكمة، وضرائب التجارة الالكترونية؛ نظرًا لتسارع نمو هذا القطاع.

المسار الرابع: إصلاح قطاع الموارد البشرية:

إنَّ تحديث بنية الإدارة الضريبية لا يمكن أن يكتب له النجاح أيضًا من دون توافر كوادر بشرية متخصصة ومدربة، تمتلك خبرة واسعة في العمل الضريبي وتعقيده بمقدورها استيعاب مخاوف المكلفين، وتعمل على كسب ثقتهم وتشجيعهم على الامتثال الضريبي. في هذا الجانب نرى من المهم القيام بإجراء:

1- إصلاحات قطاع الموارد البشرية لتجمع بين متطلبات بناء هيكل تنظيمي ضريبي كفاء ونوعية الكادر الضريبي.

2- العمل على هيكلة الوظائف واستقطاب كفاءات جديدة لتغطي النقص الملحوظ في الكوادر من ذوي التخصصات النوعية (البرمجة والنظم الضريبية المحوسبة والقانون) - لا سيما أنَّ هناك حوالي 50% من العاملين في الوحدات الإدارية في مصلحة الضرائب من حيث المؤهل العلمي لا علاقة لهم بنشاط المصلحة. (جبران، 2012، مرجع سابق). وحوالي 82% من حجم قوة العمل يحملون مؤهل ثانوي فما دون، ويقع ضمن هذه الفئة من لا يحملون أي مؤهل تعليمي (حوالي 29% من إجمالي قوة العمل). والأغرب في هذا الشأن أن حوالي 20% من إجمالي قوة العمل متعاونون "متعاقدون" وليسوا موظفين رسميين. (جبران، نفس المصدر السابق).

3- خلق شراكة نوعية مع الجامعات، والعمل على توأمة برامج معهد التدريب الضريبي مع كليات الاقتصاد والإدارة والقانون؛ لرفع قدرات الكادر الضريبي، واستحداث برنامج تأهيلي خاص بالتشريع الضريبي.
3- تحسين أوضاع موظفي الإدارة الضريبية الحالية بما يمكنهم من أداء مهامهم بكفاءة عالية.
اعتماد هذه التوجهات في سياسات إصلاح نظام ضريبي متطور وعادل وبنائه، يراعي مبادئ الشفافية المالية والحوكمة في البلاد لا شك في أنه ستكون له آثار إيجابية من وجهة نظرنا على كثير من المؤشرات الاقتصادية من النواحي الآتية:

1- المساعدة في كبح التضخم، والسيطرة على ارتفاع الطلب الاستهلاكي للسلع والخدمات، وترشيد الاستهلاك، حيث يتبين أن الضرائب أداة فعالة لامتناع القوة الشرائية عند التضخم في حال ما التزمت الدولة بترشيد نفقاتها، وبالتالي تساعد على رفع كفاءة النظام الضريبي من جهة، وفي خفض العبء من جهة أخرى على ميزان المدفوعات والميزان التجاري بصورة غير مباشرة.

2- يساعد الإصلاح والتطوير والتحديث الدوري لنظام الضرائب السلطات على التحكم بمستويات البطالة في البلاد، من خلال خفض الضرائب وزيادتها على الأنشطة الاقتصادية والمشروعات، وفق متطلبات الحاجة الاقتصادية.
3- تسهم الإصلاحات في توفير إيرادات مالية للدولة؛ لسد العجز، وتمكينها من تحقيق الأهداف التنموية التي تسعى لتحقيقها.

4- يساعد إصلاح نظام الضريبة الدولية على مراعاة العدالة الضريبية عند منح الحوافز الضريبية للمشروعات الاستثمارية، ويساعدها أيضاً في تصويب خارطة الاستثمار في البلاد، وضمان العدالة الضريبية في توزيع العبء الضريبي بين المشروعات.

أخيراً من الأهمية بمكان التأكيد على أن أي عملية إصلاح ضريبي ينبغي على القائمين عليها توخي الحرص في مساراتها عند تطبيقها، بحيث لا تتفوق آثارها السلبية على التوقعات الإيجابية منها اقتصادياً ومجتمعياً.
نتائج الدراسة:

خلصت الدراسة إلى أن النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية ما زال يعاني من مشكلات مزمنة بغض النظر عن الإصلاحات الضريبية التي تمت، ويمكن تلخيصها في الآتي:

1- استمرار اختلال الهيكل الضريبي لصالح الضرائب غير المباشرة، وارتفاع حصتها مقارنة بالضرائب المباشرة والضرائب الأخرى.

2- استمرار تراجع مساهمة الإيرادات الضريبية للناتج الإجمالي المحلي (كنسبة من الناتج الإجمالي المحلي من 27% كمتوسط للفترة (2008-2013) إلى 9.2% كمتوسط للفترة (2014-2022).

3- ضعف القدرات الفنية للإدارة الضريبية في جانب تحصيل الضرائب، وتوسع نطاق ظاهرة التهرب الضريبي، وضعف الامتثال الضريبي والجهد الضريبي المستحق (ما يتم تحصيله من ضرائب يصل إلى حوالي 50% من إجمالي الضرائب المستحقة).

4- ضعف الإمساك بالسجلات الضريبية، ومتابعة الإقرارات الضريبية.

5- انعدام التخطيط الاستراتيجي لعمليات التوسع في تطوير وتعبئة الموارد الضريبية، والوصول إلى مصادر جديدة لتوسعة الوعاء الضريبي.

- 6- انعدام العدالة الضريبية فيما يتعلق بضرائب الدخل، وعدم الأخذ بمبدأ الضريبة التصاعدية.
- 7- ضعف التنظيم الضريبي في تقدير الضريبة وتحصيلها، والاعتماد على الطرق التقليدية (التقدير الجزافي للضرائب)، وتدني حصة ضريبة القات وضرائب القطاع غير المنظم، والتجاوز في تقدير الضرائب المستحقة بعيداً عن السجل الضريبي، ومحدودية استخدام نظام الضريبة الرقمية.
- 8- تدني قدرات الكادر الوظيفي، ووجود قوة عمل كبيرة غير مؤهلة. (هناك حوالي 82% من حجم قوة العمل بمصلحة الضرائب يحملون مؤهل ثانوية عامة فما دون).
- 9- ضعف نظام المتابعة والرصد الضريبي الإلكتروني الخاص بتحصيل الضرائب وضبطها، في قطاع التجارة الإلكترونية والقطاعات الخدمية الأخرى (المستشفيات، وشركات الأدوية، والمقاولات، والجامعات الأهلية، والقطاع المصرفي).
- 10- ضعف التنسيق مع الجهات الخارجية بشأن الضرائب (الغرفة التجارية والصناعية، وهيئة الاستثمار، وهيئة مكافحة الفساد، والقنصليات في السفارات).
- 11- عدم تقييم فعالية نظام الإعفاءات والتحفيز الضريبي المقدم للمستثمرين، ومراجعة آثاره الاقتصادية في تحفيز الاستثمار.
- 12- اتسام عملية الإصلاح الضريبي بالبطء وعدم الشمولية، مع بروز تعدد في التشريعات والسياسات الضريبية، وتباين نطاق تأثيرها وطنياً.

توصيات الدراسة:

- توصي الدراسة بضرورة الاستمرار بتبني برامج التطوير الإداري والتشريعي والفني للإدارة الضريبية في إطار خطة اصلاح ضريبي استراتيجية شاملة تركز على الآتي:
- إعادة النظر بتوزيع عبء الضريبة واعتماد العدالة الضريبية فيما يتعلق بضرائب الدخل، واعتماد (نظام الشرائح التصاعدي).
- تفعيل قانون القيمة المضافة واستثناء السلع الأساسية لـ"محدودي الدخل" منها، وإعادة النظر بضريبة الاستهلاك للسلع الكمالية على أن يتم تعديل قيمة الضريبة من حين لآخر، بما في ذلك الضريبة على السلع الأكثر تلويثاً للبيئة، مثل: الآليات، ومدخلات محطات توليد الطاقة، ومحطات البنزين، وغسيل السيارات، وكذا على تجارة السجائر، والقات، والأسمدة... إلخ.
- تنوع المطارح الضريبية، وإدماج قطاع منشآت الأعمال الصغيرة ومتناهية الصغر في النظام الضريبي، وإصدار قانون خاص بالنظام الضريبي المبسط للمشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر. ومنح تحفيزات مشجعة عند تحديد سقف الضريبة، والأخذ بعين الاعتبار حجم كل مشروع وموقعه ورأس ماله التشغيلي وموسمية أعماله.
- العمل على خلق توازن في الهيكل الضريبي بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، ورسم سياسات ضريبية تعمل على تنمية الإيرادات الضريبية من مصادر دائمة، تتمتع بدرجة عالية من الموثوقية.
- حصر الحوافز الضريبية على المنشآت التي تستخدم موارد خام محلية في مشروعاتها بنسبة تتجاوز 50%، وتنوع مناطق استثماراتها جغرافياً، وتحقق نسبة كبيرة في تغطية فاتورة الواردات، وتشغيل العمالة المحلية، ومراجعة نظام منح الحوافز الضريبة وفقاً لذلك.

- تبسيط قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها حتى يسهل على موظفي الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة استيعابها.
- تكييف التشريعات الضريبية؛ لتواكب طبيعة المعاملات التجارية الإلكترونية، ووضع آليات محدّدة لضرائب التجارة الإلكترونية بكل أشكالها. والاستفادة في هذا الأمر من أنظمة "Xenon" الخاص بتتبع التجارة الإلكترونية ونظام الحاسب الآلي, connect, الخاص بتحديد إجمالي دخل دافعي الضرائب واستخدامه لاحقاً في تقييم مدى دقة ما يقدمونه من معلومات. (كلا النظامين يستخدمان في فرنسا وبريطانيا).
- تطوير نظام خاص لضرائب القطاع المصرفي، والقطاع الصحي، وتجارة الأدوية و(المستشفيات الكبرى والوكالات)، وقطاع التعليم (المدارس الأهلية والجامعات الأهلية) باعتماد مسح أسعار خدماتها، وتحديد ضرائب الدخل والأرباح، بناء على نتائج تحليل القوائم المالية الفعلية لهذه القطاعات.
- تنسيق العلاقة مع البنك المركزي بشأن إمكانية توقيع اليمن على اتفاقية FATCA للامتثال الضريبي.
- وضع آليات ضريبية خاصة يُتَّفَق عليها بشأن تطبيقها مع وزارة النفط لتحصيل ضرائب النفط والمشتقات النفطية، سواء على مستوى مستحقات الدولة وفقاً للعقود النفطية المبرمة أو في نطاق مختلف مراحل تكون القيمة المضافة في العمليات اللاحقة، وكذا على مستوى عمليات الاستيراد.
- فرض ضرائب على تبديل العملة بنسبة لا تقل عن ضريبة الدخل في القطاع الحكومي، وعدّها ضريبة دخل في إطار سياسة توسيع المطارح الضريبية. (اعتبار عمليات "تبديل" العملة مصدر من مصادر الدخل للأفراد خاضعة للضريبة).
- إعادة هيكلة القوى الوظيفية، وإطلاق برامج تدريبية؛ لرفع كفاءة العاملين واحترافيتهم، واعتماد نظام توصيف الوظائف الضريبية، وتحديد شروط شغلها وأنظمة الأجور المكافئة لها.
- إصدار دليل خاص بأخلاقيات ممارسة المهنة ومعايير الجودة والكفاءة والشفافية.
- جدولة فترات سداد الضرائب المتراكمة وتزمينها، وتغليظ عقوبات التهرب الضريبي، وإعادة تقييم سعر الضريبة بمقدار تضخم العملة لكل سنة تأخير.
- حصر القطاعات التي يمكن اللجوء فيها إلى استخدام التقدير الجزاف في تقدير الضريبة.
- التنسيق مع السلطات المحلية في كل محافظة، ومع ممثلي التشكيلات العسكرية المسيطرة في بعض المناطق، بشأن تحصيل الضرائب والمكوس، وحثهم على ضمان توريدها لحساب خزينة الدولة، ومنحهم تشجيعات إضافية في هذه الظروف الاستثنائية التي تمر به البلاد؛ لضمان تحويل أكبر حصة ضريبية لمصلحة الدولة، ووقف مختلف أشكال الاستحواد على الموارد العامة خارج القانون.
- السعي لرقمنة أنشطة الإدارة الضريبية، وربط الإدارة الضريبية بمختلف الإدارات الحكومية بتقنية الربط الشبكي، وإقامة تعاون وثيق لتبادل المعلومات بينها؛ للحد من ظاهرتي الغش، والتهرب الضريبي.
- بناء هيكل تنظيمي مرحلي، يتماشى مع أهداف التطوير، ويرفع من كفاءة تحصيل الضرائب، ويقلل من تكلفة الإدارة الضريبية.
- إعادة تأهيل مباني مصلحة الضرائب ومقرّاتها وفق برنامج زمني، وتزويدها بالتكنولوجيا الحديثة والمعدات والوسائل اللازمة (أجهزة الحاسوب، طابعات، ماسحات ضوئية... إلخ) على مستوى كل مديرية، وتطبيق نظام النافذة الضريبية الواحدة.

المراجع

- 1- أبو نصار وعقلة، (2000م): التهرب من ضريبة الدخل في الأردن"، مجلة المنارة، جامعة آل البيت، الأردن.
- 2- ارزوقي ميلود. (2019م): دور المؤشرات المالية في تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري. مجلة العلوم الإنسانية المجلد 19. العدد. الثالث.
- 3- ارشيد بيان (بدون): أنواع وتقسيمات الضرائب. دليل تعلم المحاسبة. رابط: <https://almohasabah.com/k>
- 4- الأعرس خديجة (2022) اقتصاديات المالية العامة.. <https://almerja.net/more>
- 5- التوني ناجي(بدون) :، سياسات الإصلاح الضريبي. سلسلة جسر التنمية. المعهد العربي للتخطيط. الكويت.
- 6- الحوراتي عدنان. الإصلاح الضريبي: المفهوم: والأسباب والأهداف جامعة بغداد. 2000م.
- 7- الحلاق محمد. النظام الضريبي الموسعة القانونية المتخصصة. رابط: <https://arab-ency.com.sy/law/details/25856/4>
- 8- الدحلة سمر (بدون) النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي. رابط: <https://almerja.com/reading.php?idm=65772>
- 9- الصفتي احمد (2007).: مسيرة الإصلاح الاقتصادي وتهيئة البيئة الاستثمارية في اليمن. صندوق النقد العربي. ابوظبي.
- 10- الطيار احمد. (2012م). المديونيات الضريبية على الجهات والمؤسسات العامة والخاصة. صحيفة الثورة. على الرابط: <https://althawrah.ye/archives/16735>
- 11- المكردى محمد. (2018م): قياس التهرب الضريبي في اليمن وكيفية قياسه. جامعة دمار. العدد السابع.
- 12- المهاني، محمد(1996م):"تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي وعلاقتها بالتطورات الاقتصادية والدولية"، مجلة جامعة دمشق، العدد 1.
- 13- الموسوي منتظر: تقدير وعاء الضريبة وتحديد معدل الضريبة. المرجع الالكتروني للمعلوماتية. 2006م . رابط: <https://almerja.com/aklam/indexv>
- 14-المياحي عمار (2007م) : الإدارة الضريبية في العراق بين الإصلاحات واليات مكافحة التهرب الضريبي. بغداد.
- 15- أوسرير وحمو. (. 2009): جباية المؤسسات. الجزائر.
- 16-بوزيد سفيان(بدون): مجلة المالية والأسواق. جامعة مستغانمي. الجزائر.
- 17- جبران محمد. (2012م) التهرب الضريبي في اليمن. دراسة تحليلية. رابط. com.iefped
- 18- جمال حامد (2003م) سياسات الإصلاح الضريبي. المعهد العربي للتخطيط. الكويت. العدد. 4.
- 19-حجازي وفاء. (2017): المحاسبة الضريبية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.
- 20- حميد بوزيدة (2007 م) جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر، الطبعة الثانية.
- 21- دراز، حامد عبد (1994) م: النظم الضريبية، دار فاروس العلمية. 2019م
- 22- دموم فريد، وآخرون (2000م)، نظم فرض الضريبة وأثرها على التنمية الاقتصادية.
- 23- رود دو موج. مايكل كين(2014م): المبادئ الضريبية تحقيق أقصى استفادة من شر ضروري. التمويل والتنمية. البنك الدولي. .
- 24- زيد الدين صلاح (2000م): الاصلاح الضريبي. دار النهضة العربية. القاهرة.
- 25- عبد الملك عمر: (2014م) المرصد الاقتصادي للدراسات والاستشارات، اخبار اليوم. رابط <https://akhbaralyom.net/news>
- 26- عليمات، خالد نزال (2013م): التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه. المنارة. 13.

- 27- عوض الله زينب(2008م): مبادئ المالية العامة. جامعة الإسكندرية.
28-مرازقة وشلغوم. (2017): أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية". الجزائر.

التقارير

- 1- أساسيات النظام الضريبي. جامعة دمياط.. بدون. رابط. <https://www.du.edu.eg/upFilesCenter/>
2-الإصلاح الاقتصادي والخصخصة (القاهرة: 1994م): مجموعة مؤلفين. مطبعة المحروسة.
3-الراصد الضريبي: الضرائب: تعريفها، خصائصها، أنواعها وأهدافها. مصلحة الضرائب اليمنية.
https://tax.gov.ye/observer_tax/2021/12
4- المرصد الاقتصادي للدراسات والاستشارات بالتعاون مع «فريدريش إيبيرت»، صحيفة أخبار اليوم. رابط
https://akhbaralyom.net/news_details.php?sid=82065
5- وزارة التخطيط والتعاون الدولي(2023م) المستجدات الاقتصادية والاجتماعية في اليمن. العدد 78 .
6-صندوق النقد العربي: ابوظبي. (2022 م) رقمنة التحصيل الضريبي.
7- مركز الدراسات والاعلام الاقتصادي(2021م). الجبايات الضريبية والجمركية. وجه اخر للحرب في اليمن.

Reforming Tax Administration as an Approach to Raising the Efficiency of the Tax System in the Republic of Yemen: An Analytical Study

Prof. Dr. Ahmed Mohamed Sumaih

Business Administration Department

Aden University, Yemen

[ahsu390@gmail.com_email](mailto:ahsu390@gmail.com)

Abstract

The study focused on examining the features of tax administration, the efficiency of the tax system, and the role of tax reform policies in the Republic of Yemen. It covered the period after 1990 as a period characterized by major changes in the structure of tax administration. The descriptive and analytical approach and the V. Tanzi index were used. In evaluating the efficiency of the Yemeni tax system.

The problem of the study lies in answering the following questions:

- 1- What are the features of tax administration and the tax system in the Republic of Yemen?*
- 2- What are the characteristics of the tax system in the Republic of Yemen...? What are the determinants of its efficiency?*
- 3-What is the role of tax reform and its prospects in influencing the efficiency of the tax system in the Republic of Yemen?*

The results of the study showed that the tax system in the Republic of Yemen still suffers from many problems, the most prominent of which are:

- 1- Imbalance of the components of the tax structure between direct and indirect taxes.*
- 2- Low efficiency of tax administration in collecting taxes.*
- 3- Unfair distribution of the societal tax burden.*
- 4- Limited national tax base internally and externally.*

The study came out with a set of recommendations, most notably:

- 1- The need for the government to continue adopting tax reform policies to raise the efficiency of the tax system.*
- 2- Focus on amending the tax structure in favor of direct taxes.*
- 3- Paying attention to developing work methods and digitizing tax work to raise the performance of tax administration in the future.*
- 4- Expanding the sources of the tax base and reconsidering granting tax exemptions.*

Paper Information

Date received: 12/09/2023

Date accepted: 28/09/2023

Keywords

Tax administration - efficiency of the tax system - tax reform