الضوابط القانونية والفنية للضريبة على الدخل: دراسة مقارنة وتطبيقية على دول مجلس التعاون الخليجي

د. محمد إبراهيم الشافعي
أستاذ الاقتصاد والمالية العامة المشارك
رئيس قسم القانون العام- كلية القانون جامعة الشارقة

الملخص:

يتوقف نجاح السياسة الضريبية في أي دولة على مدى استيفاء التشريعات الضريبية فيها للأسس والضوابط القانونية والفنية اللازمة. على الرغم من أن العديد من دول مجلس التعاون لم تتبن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، إلا أن معظمها تطبق على نحو ما الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية. وتهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم الضوابط القانونية والفنية العامة والخاصة التي افتقدتها التشريعات الضريبية المطبقة في الوقت الراهن في دول مجلس التعاون الخليجي من أجل اقتراح بعض التوصيات في شأن تعديلها على النحو الأمثل. كما يمكن الاسترشاد بتلك الضوابط عند سن ضرائب جديدة حتى تأتي متناسقة مع التطورات الاقتصادية والمالية والاجتماعية السائدة في دول مجلس التعاون الخليجي.

عرضنا لهذه الدراسة من خلال ثلاثة مباحث، حيث ناقش المبحث التمهيدي الجانب النظري للضوابط القانونية والفنية للضريبة على الدخل، بالإضافة لعرض المنظومة الضريبية المطبقة في دول مجلس التعاون الخليجي. تناول المبحث الثاني بالدراسة والتحليل الإجابة عن التساؤل حول مدى توافر الاشتراطات القانونية والفنية العامة في التشريعات الضريبية على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي، بينما خصصنا المبحث الثالث والأخير لبيان مدى استيفاء التشريعات الضريبية الخليجية على الدخل للضوابط القانونية والفنية الخاصة.

المقدمة:

استقر الفقه المالي على ضرورة الالتزام بمجموعة من الضوابط عند سن التشريعات الضريبية كي يتيسر تحقيق الغرض منها، وذلك طالما أن النظام الضريبي السائد في أي دولة يمكن النظر إليه على أنه جزء لا يتجزأ من النظام الاجتماعي والاقتصادي و«النفسي» للمجتمع[1]. وانطلاقا من هذه القاعدة، فإنه يتعين على القانون الضريبي أن يكون منسجماً مع الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية للمجتمع.

وعلى الرغم من أن معظم دول العالم تتبنى نظماً ضريبية كثيرة ومعقدة، إلا أن دول مجلس التعاون الخليجي لازالت تتلمس خطواتها الأولى في هذا المضمار. ويأتي تأخر دول الخليج العربي في اللحاق بركب الضرائب نتيجة لظروف عديدة أهمها توافر الموارد المالية من فوائض النفط الذي تشتهر تلك الدول بتصديره. ومع ذلك، فقد شهدت هذه الدول في الآونة الأخيرة تغيرات اقتصادية ومالية كبيرة بعضها حدث بفعل الأزمة المالية العالمية التي ضربت العالم في عام 2007، وبعضها الآخر نجم عن تدهور أسعار النفط. ولقد ترتب على هذه التغيرات الاقتصادية حدوث عجز في الموازنات العامة لغالبية هذه الدول. ولقد ضاعف من هذا العجز دخول هذه الدول في تحالف عسكري لدعم الشرعية في اليمن وما ترتب على ذلك من زيادة في حجم الإنفاق العسكري.

وفي ضوء التحولات الاقتصادية السابقة وتداعياتها السلبية على اقتصاديات دول المنطقة، اندفعت هذه الدول نحو تبني سياسات وإجراءات مالية إصلاحية تستهدف معالجة العجز في الموازنة العامة. ومن أجل تحقيق هذا الهدف ارتأت هذه الدول ضرورة التحرك على محورين: الأول، يرتكز على تقليض النفقات العامة وترشيدها، والثاني يقوم على تعزيز إيراداتها العامة من خلال استحداث ضرائب جديدة كالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على دخل الشركات.

والجدير بالذكر أن نجاح وفعالية السياسة الضريبية يتوقف على مدى استيفاء

(١) انظر: Duverger, M. (1986) "Finances publiques", P U F, p. 456.
وانظر أيضا: Lajugie, J. (1988), "Les systèmes économiques", coll. "Que sais je? " 12éme ed., p 15.

التشـريعات الضريبيـة الجديدة للأسـس والضوابط القانونيـة والفنية حتى تأتي متناسـقة مع التطورات الاقتصادية والمالية والاجتماعية السـائدة في دول مجلس التعاون الخليجي.

أولاً- إشكالية وهدف الدراسة:

ونظراً لأهمية الضرائب على الدخل باعتبارها مصدراً مهماً للإيرادات الضريبية، فإن هذه الدراسـة تحاول سـاعيةً أن تبيِّن الإطار القانونـي الدقيق الذي يتعين أن تلتزم به التشـريعات الضريبية على الدخل المراد تطبيقها في دول مجلس التعاون الخليجـي لكـي يُكتب لها النجـاح، وأن تحقق الآثار الماليـة والاقتصادية المرجوة دون أن يترتـب عليها تشـوهات اقتصادية غير مرغوبة. وعلـى نحو أكثر دقة، فإن هذه الدراسة تستهدف تسليط الضوء على أهم الضوابط والأطر القانونية والفنية اللازم توافرها في التشريع الضريبي على أرباح الأشخاص الاعتبارية باعتبار أنها الأقرب إلى التطبيق في دول مجلس التعاون الخليجي.

وعلـى الرغـم من أن بعض دول مجلـس التعاون الخليجي تطبـق الضريبة على دخل الشركات (عُمان وقطر والكويت والسعودية والبحرين)، إلا أن هذه التشريعات الضريبيـة لهـذه الدول قد افتقدت إلى بعض الضوابـط القانونية والفنية التي من شـأنها أن تؤثـر على جدواها الاقتصادية والماليـة ومن ثم يتعين إعادة النظر فيها وتعديلها على النحو الذي يجعلها أكثر كفاءة وفاعلية ويعيد ضبطها من جديد وفقاً لبوصلة التشـريع الضريبي، وبما يتلاءم مع المستجدات الاقتصادية والمالية لتلك الـدول. علـى صعيد آخـر فإن دولة الإمـارات العربية المتحدة لـم تطبق بعد هذه الضريبة، وهو الأمر الذي يقتضي وضع إرشادات تتعلق بالضوابط القانونية والفنية التي يمكن أن تستعين بها عند صياغتها لتشريعاتها الضريبية على الدخل.

ثانياً- خطة الدراسة:

على هدى ما سـبق فإن تنظيم الخطة البحثية لهذه الدراسة سيكون على النحو الآتي:

مبحث تمهيدي : الضوابط القانونية والفنية للضريبة على الدخل مع الإشارة إلى المنظومة الضريبية الخليجية.

المبحث الأول: مدى توافر الاشتراطات القانونية والفنية العامة في التشريعات الضريبية على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي.

المبحث الثاني: مدى استيفاء التشريعات الضريبية الخليجية على الدخل للضوابط القانونية والفنية الخاصة.

مبحث تمهيدي
الضوابط القانونية والفنية للضريبة على الدخل
مع الإشارة إلى المنظومة الضريبية الخليجية

تعد الضريبة على الدخل من أهم التشـريعات الضريبية والتي تكتسـب أهمية كبيرة في معظم دول العالم نظراً لآثارها المالية والاقتصادية والمالية والاجتماعية، فهـي تُعـد - بحق - إحدى الأدوات الناجعة للسياسـة المالية. وتجدر الإشـارة إلى أن هنـاك مجموعة مـن الضوابط الفنية والقانونية العامة التـي يتعين الالتزام بها فـي كافة أنواع الضرائـب بما فيها الضرائب على الدخـل (الضوابط العامة)، كما أن هنـاك بعض القواعـد الفنية والقانونية التي تختص بهـا الضرائب على الدخل (الضوابط الخاصة). سـنخصص المطلب الأول من هذه الدراسـة لنعرض بإيجاز لهذين النوعين من الضوابط قبل أن نعرض في المطلب الثاني لمنظومة الضرائب على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي.

المطلب الأول
الضوابط الفنية والقانونية اللازم توافرها في الضريبة على الدخل

هناك مجموعة من الأسـس والقواعد العامة التى يتعين على المشرع مراعاتها عنـد فرض الضرائـب بصورة عامـة (الضوابط العامـة)، والضريبـة على الدخل بصـورة خاصـة (الضوابط الخاصة). سـنعرض لهذين النوعين مـن الضوابط في فرعين متتاليين.

الفرع الأول
الضوابط الفنية والقانونية العامة اللازم توافرها في الضريبة على الدخل

إن تلك الأسـس تُعدّ بمثابة ضوابط عامة أو دسـتور ضمنى تخضع له القواعد المالية الضريبية. وفى الواقع فإن مراعاة هذه القواعد عند التنظيم الفنى للضريبة يسمح بقبول الأفراد لتلك الضرائب والحد من الاعتراض عليها نظراً لما تستهدفه من تحقيق للعدالة والمسـاواة بين أفراد المجتمع في تحمل الأعباء العامة. ويميز

الفقــه المالــى بيــن عدة قواعــد وضوابط لها أهمية كبيرة عند الشــروع في سّــن الضرائب ومــن بينها: العدالة، واليقين والملائمة والاقتصاد في نفقات التحصيل. وسوف نلقى الضوء بإيجازعلى تلك القواعد.

أولا- ضابط العدالة والمساواة:

هنــاك اتفاق بيــن فقهاء الماليــة العامة على ضرورة اتســام النظــام الضريبى بالعدالة والمساواة، بمعنى تحمل كل شخص فى المجتمع بنصيب مساو وعادل فى الأعبــاء الضريبيــة. إن نجاح تطبيق الضريبة على الدخل يتوقف على مدى فرضها بصورة عادلة على أفراد المجتمع.

وتتبنــى التشــريعات الضريبية الحالية مبدأ القدرة علــى الدفع كمعيار لتحقيق العدالــة الضريبية، حيث يتــم وفقاً لهذا المبدأ فرض الضرائــب على الأفراد تبعا لمــدى قدرتهــم على الدفع، أى تبعــا لحجم دخولهم النقدية التــى يحصلون عليها. فكلما زاد دخل الفرد كلما زادت قدرته على الدفع والعكس صحيح[2]. ويرتبط مبدأ العدالة الضريبية بالســعر الضريبي المطبق: السعر النسبي أم السعر التصاعدي. إن تطبيق مبدأ تصاعدية الضريبة يضمن الأخذ في الاعتبار القدرة المالية للمكلف وظروفــه الشــخصية والاجتماعية مما يحقق عدالة أكثر بيــن الأفراد. ولا غرو إذاً أن نجد أن بعض الدول تقرر مبدأ تصاعدية الضريبة في نصوصها الدســتورية[3]. ولا يقتصر الســعي لتحقيق العدالة الضريبية في الفكر المالي الحديث على الأخذ بالضريبة التصاعدية وإنما يقتضي الأمر أن تكون الضريبة عامة تفرض على جميع الأشــخاص وعلى جميع الأمــوال، وهو ما يعرف بعموميــة الضريبة[4]. نخلص مما سبق إلى أنه يتعين على المشرع وهو بصدد صياغته لنصوص الضريبة على الدخل أن يضمن تطبيقها لمبادىء العدالة والمساواة بين المواطنين بقدر المستطاع.

(2) انظر: Musgrave, R. and Musgrave, p. (1989) " public Finance in theory and practice" 5th ed, Mc Graw Hill International, pp ; 218 – 219 .

(3) على سبيل المثال تنص المادة 38 من الدستور المصري الصادر في عام 2014 على أن « ..... ويراعى فى فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر. وتكون الضرائب علي دخول الأفراد تصاعدية متعددة الشرائح وفقا لقدراتهم التكليفية، ..»

(4) انظر: د.عادل العلى (٢٠٠٩)، «المالية العامة والقانون المالي والضريبي»، مكتبة الجامعة، اثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، ص. 129.

ثانياً- ضابط اليقين:

يقصد بقاعدة اليقين ضرورة صياغة القواعد والأحكام المنظمة للضرائب على الدخل بصورة واضحة وجلية لا لبس فيها ولا غموض. ويتعين أن يشمل هذا الوضوح كل ما يتعلق بالأحكام المنظمة للضرائب مثل سعر الضريبة ووعائها والأشخاص الخاضعين لها وحجم الإعفاءات المقررة وقواعد التحصيل والربط وكيفية تقديم الإقرارات الضريبية وطرق الطعن وغيرها من الأحكام. وهناك حاجة ضرورية إلى الاستقرار الضريبي لخلق بيئة مناسبة للاستثمار والإنتاج[5].

ثالثاً- ضابط الملاءمة:

نشير قاعدة الملاءمة إلى ضرورة فرض الضريبة فى وقت ومكان متلائمين بالنسبة لدافع الضريبة. إن قاعدة الملاءمة تقتضى أن تتم عملية تحصيل الضريبة على الدخل فى مكان وزمن وظروف تتلاءم مع ظروف الممول.

رابعاً- ضابط الاقتصاد فى نفقات التحصيل:

من الضرورى بمكان أن تقتصد الإدارات الضريبية فى نفقاتها عند قيامها بتحصيل الضرائب. فليس من المنطقى أن تكون نفقات التحصيل أكبر من الإيرادات الضريبية التى يتم تحصيلها. إن أحد أهداف الدولة من وراء فرض الضرائب هو الحصول على إيرادات مالية كبيرة تكفى لتمويل نفقاتها المتنوعة. وفى الواقع فإن ذلك يقتضى تقليل نفقات التحصيل عند أدنى حد ممكن. إن مفهوم الفعالية والاقتصاد فى النفقات ينصرف بصفة عامة إلى أن الضريبة الجيدة هى تلك التى تعطى إيرادا كبيرا للحكومة وتوفر فى نفس الوقت النفقات اللازمة للتحصيل. لهذا فإنه يتعين على الدولة أن تحسن اختيار وعاء الضريبة على الدخل الذي سيحقق لها أكبر إيرادا ضريبياَ ممكناً بأقل تكلفة تحصيل.

(5) انظر: د. محمد فؤاد إبراهيم (بلا تاريخ)، «مباديء المالية العامة»، دار النهضة العربية، القاهرة، ص. ٢٦٨.

المطلب الثاني

الضوابط القانونية والفنية الخاصة اللازم توافرها في الضريبة على الدخل

تعد الضريبة على الدخل من أهم أنواع الضرائب التي تلجأ إليها معظم دول العالم من أجل تحقيق أغراض متعددة بعضها مالي وبعضها اقتصادي وبعضها اجتماعي. لهذا فإننا سنسلط الضوء على أهم الضوابط الخاصة التي يتعين على المشرع أن يحرص على وجودها عند فرضه للضريبة على الدخل. بعض هذه الضوابط يتعلق بمفهوم الدخل الخاضع للضريبة، بينما يتعلق بعضها بوعاء الضريبة، بينما يرتبط بعضها الآخر بالسعر وبالإعفاءات الضريبية. سنسلط الضوء على هذه الضوابط بشيء من التفصيل في خمسة فروع.

الفرع الأول

ضرورة وضع تعريف دقيق للدخل محل الضريبة

إن تعريف الدخل الخاضع للضريبة على نحو دقيق ومرن يُعد من المقتضيات الأساسية لفن فرض الضريبة على الدخل ومن المقومات الأساسية لنجاحها. لهذا فإن من أهم المشاكل التى يثيرها الدخل كوعاء للضريبة هو وضع تعريف دقيق وشامل للدخل[6]. يعرف بعضهم الدخل بصورة ضيقة على أنه "القيمة النقدية أو مبلغ من النقود يحصل عليه الممول بصفة دورية من مصدر يتسم بالاستمرار والثبات"[7]. وعلى الرغم من بساطة هذا التعريف وسهولته إلا أنه لا يخلو من أوجه القصور. فمن ناحية أولى، نلاحظ أنه يغفل الدخول التى يحققها المكلف على نحو استثنائي وبصورة غير منتظمة، وهو ما يؤدي إلى فقدان الخزانة العامة لإيرادات ضريبية كبيرة.

(6) انظر فى تفصيل ذلك: Gest, G. et Tixier, G (1986) " Droit fiscal", L.G.D.J., Paris, .p. 94 et suiv

وانظر أيضا: Racine p. (1984), " Reflexions sur la notion de revenu" , Bulletin fiscal .Fr., no2, p. 67

(7) انظر: Laufenburger, H. (1950) , " Traite d'economie et de legislation financieres", T. .I., paris, p. 37

من ناحية أخرى، فإن هذا التعريف يجافي مباديء العدالة الضريبية، لا سيما مبدأ العمومية الشخصية للضريبة والذي يقتضي فرض الضريبة على جميع الأشخاص سواء المقيمين في الدولة أو خارجها إلا في حالات استثنائية لأسباب اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية. بعضهم الآخر يميل إلى تبني تعريف أكثر اتساعاً للدخل، فيعرفه بأنه مقدار الزيادة التى تطرأ على ثروة الممول سواء أكانت هذه الزيادة دورية أو عرضية أو بصرف النظر عن مصدرها أو طريقة الحصول عليها. فكل العائدات التى يحصل عليها الممول من مصدر منتظم أو غير منتظم يصدق عليها وصف الدخل مثل جوائز اليانصيب والتركة التى يحصل عليها الممول من مورثه (مصدر غير منتظم) أو مرتب أو أجر (مصدر منتظم). ويحسب لأصحاب هذه النظرية أنهم تداركوا بالتوسع في تعريف الدخل الخاضع للضريبة أوجه القصور التي انتابت تعريف الدخل وفقاً لنظرية المنبع.

وفي واقع الأمر فإن معظم التشريعات الضريبية تجمع عند تحديدها للدخل الخاضع للضريبة بين النظريتين وذلك بغية الحصول على أكبر حجم ممكن من الإيرادات الضريبية، فضلاً عن رغبة مصلحة الضرائب فى تغطية كافة مصادر الدخل بالضريبة وحرصها من ناحية أخرى على تحقيق العدالة الضريبية على جميع أفراد المجتمع.

الفرع الثانى

مراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف عند فرض الضريبة على الدخل

حتى يكون لتطبيق الضريبة على الدخل نصيب كبير من النجاح فى الواقع، ولكى تحوز على رضاء الجزء الأكبر من الشعب، فإنه يتعين على واضعى التشريع الضريبى مراعاة العديد من الاعتبارات الاجتماعية والشخصية للممول كمعدل دخله وحالته الاجتماعية، وضرورة فرض الضريبة على الدخل الصافى، والأخذ فى الحسبان معدل التضخم عند تحديد سعر الضريبة.

الفرع الثالث
تحديد نوع ووعاء الضريبة على الدخل

عنـد فـرض ضريبة علـى الدخل، فإن المشـرع يكون أمام خياريـن: إما فرض ضريبـة عامة علـى الدخل، وإما فرض ضرائب نوعية علـى الدخل. وتفضل بعض التشريعات تطبيق الضريبة العامة على الدخل لما تتسم به من مزايا متعددة. فهي تسمح بإظهار الموقف المالي العام للمكلف بدفع الضريبة. كما أنها توضح بصورة دقيقـة القدرة المالية للممول، مما يسـمح بتوزيع الأعباء المالية العامة على أفراد المجتمع بصورة أكثر عدالة، وهو ما يعد أفضل بكثير مما لو تبنت الدولة أسـلوب الضرائـب النوعيـة. وعلى الرغـم من تلك المزايـا، فإن ذلك الخيـار ينطوي على مجموعة من المثالب والعيوب.

فمن ناحية أولى، نجد أن هذا الأسلوب لا يسمح بتطبيق معاملة تمييزية حسب كل نـوع مـن أنواع الدخـل. كما أنه قد يتطلب من ناحية أخـرى إدارة ضريبية على قـدر كبير من الكفاءة والمرونة. أما بالنسـبة للخيـار الثاني، وهو تطبيق الضرائب النوعيـة على الدخل، فإن الضريبة هنا تصيب بعض الدخول الخاصة مثل الدخول المحصلة من القيم المنقولة أو الأرباح التجارية والصناعية، أو المرتبات والأجور . . .الخ. وعلى عكس الأسلوب الأول، فإن هذا النوع من الضرائب يسمح بالتنويع في المعاملـة الضريبيـة تبعاً لنوع الدخل الخاضع للضريبة. من ناحية أخرى، فإن هذا الأسلوب يسمح بتبني طرق وإجراءات تقديرية وتقويمية مختلفة يتلاءم كل منها مع الطبيعة المتميزة لكل دخل.

وعلى الرغم من تلك المزايا، فإن هذا النوع من الضرائب لا يسمح بتطبيق مبدأ شـخصية الضريبـة، وذلك لأنه لا يتضمن إلا أنواعـاً معينة من دخول المكلف، كما أنـه يختار أيضا وعاء ضريبياً منقطع الصلة عن القدرة المالية للمكلف بالدفع. زد على ذلك، أن هذا الأسـلوب لا يسـمح بتطبيق مبدأ تصاعدية سعر الضريبة نظرا لافتقاده النظرة العامة لدخل الممول[8].

(8) انظر: Gaudement, p. et Molimier, J. (1988), " Finances publiques", Tome 2, 4e .edition, Montchresties pp. 155 _ 157

ويرتبط بوعاء الضريبة على الدخل بطريقة تحديد هذا الوعاء. ومن أشهر هذه الوسائل طريقة التقدير الإداري المباشر وطريقة الإقرار الضريبي. إن على المشرع الضريبي أن يحدد بطريقة واضحة طريقة تحديد وعاء الضريبية، علماً بأن طريقة الإقرار الضريبي هى الطريقة الأكثر شيوعاً في التشريعات الضريبية المعاصرة.

الفرع الرابع

تحديد سعر ملائم للضريبة

نقصد بسعر الضريبة القيمة المالية التى يتعين على الممول دفعها إلى مصلحة الضرائب. ويتحدد سعر الضريبة فى عصرنا الحديث إما على أساس نسبى وتنعت الضريبة حينئذ بوصف الضريبة النسبية ، وإما على أساس تصاعدى ويطلق على هذه الضريبة اصطلاح « الضريبة التصاعدية».

أولا- السعر النسبى:

يكون سعر الضريبة نسبياً حينما يحدد سعر الضريبة فى صورة نسبة معينة من وعاء الضريبة كأن تفرض الضريبة بنسبة 15 ٪ من الدخل. إن السعر النسبى يتميز هنا بالثبات، أى أنه لا يتغير حسب اختلاف وعاء الضريبة أو المادة الخاضعة لها.

ثانيا- السعر التصاعدى:

على عكس السعر النسبى الذى يتميز بالثبات بغض النظر عن تغير العادة الخاضعة للضريبة، فإن السعر التصاعدى يختلف باختلاف قيمة الدخل الخاضع للضريبة. فسعر الضريبة يزيد بحسب زيادة الدخل.

وعلى الرغم من تعقيد نظام الأسعار التصاعدية وصعوبة تطبيقه، إلا أنه يتميز بأنه الأكثر اقترابا من تطبيق قاعدة العدالة الضريبية. إن السعر التصاعدى يجارى مبدأ القدرة على الدفع، فضلا عن أنه يسمح بمراعاة الفروق الضخمة بين دخول الممولين. وينظر بعضهم إلى السعر التصاعدي باعتباره الأكثر تحقيقاً

للعدالة الضريبية استناداً إلى مبدأ تناقص المنفعة الحدية[9]. وهناك صور متعددة للتصاعد الضريبي، فهناك التصاعد الإجمالي، التصاعد بالشرائح، والتصاعد عن طريق الإعفاء أو الخصم من وعاء الضريبة[10].

ويتحدد سعر الضريبة، بغض النظر عن صورته النسبية أو التصاعدية، تأسيساً على مجموعة من العوامل أهمها متوسط دخول الأفراد والتي تحدد قدرتهم التكليفية فزيادة متوسط الدخل تشجع المشرع على زيادة سعر الضريبة أو زيادة الحد الأعلى للشريحة.

الفرع الخامس
إقرار سياسة الإعفاءات الضريبية على الدخل بطريقة فعالة

تسعى الدولة إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية من وراء إقرارها لمجموعة من المزايا والإعفاءات الضريبية مثل تشجيع الاستثمار في قطاع معين وزيادة الاستهلاك بالنسبة للفئات ذات الدخل المنخفض. ومع ذلك، فإنه لا يكفى أن تقرر الدولة تشريعاً معيناً يتضمن مجموعة من الإعفاءات الضريبية لكي تضمن تحقيق أهدافها، وإنما يتعين علي المشرع الضريبي أن يتأكد من توافر بعض الشروط والإجراءات اللازمة في التشريع الضريبي لنجاح هذه الإعفاءات في القيام بالدور المنوط بها[11]. ومن بين هذه الضوابط : حسن صياغة النصوص القانونية المتضمنة للإعفاءات الضريبية، ضرورة تناسق أدوات ووسائل الإعفاءات الضريبية مع الأهداف المرجوة منها، تحقيق التوافق بين طبيعة ونوعية الإعفاءات الضريبية والحالة الاقتصادية السائدة في الدولة وضرورة متابعة سياسة الإعفاءات.

(9) انظر: فوزي عبد المنعم (1981)، «المالية العامة والسياسة المالية»، دار النهضة العربية، القاهرة، ص. 208.

(10) انظر في تفصيل ذلك : السيد عبد المولى (1978)، «المالية العامة: دراسة للاقتصاد العام»، الطبعة الثانية، دار الفكر العربي، القاهرة، ص. 283–285.

(11) انظر: د. محمد إبراهيم الشافعي (2005)، « سياسة الإعفاءات الضريبية في ظل قانون الضرائب علي الدخل رقم 91 لسنه 2005 واثرها علي التنمية الاقتصادية في مصر « ورقة بحثية منشورة في أعمال المؤتمر الضريبي الحادي عشر حول « النظام الضريبي المصري : القانون 91لسنه 2005 الخاص بالضريبة علي الدخل ، المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول «والذي نظمته الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب في الفترة من 19–22يونية 2006 بدار الدفاع الجوي بالقاهرة . ص. 10 وما بعدها.

المطلب الثاني
إطلالة على منظومة الضرائب على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي

تجدر الإشارة إلى أن معظم دول مجلس التعاون الخليجي آثرت تطبيق الضرائب على دخل الشركات مع صرف النظر عن تطبيقها على دخل الأشخاص الطبيعيين لأسباب ومبررات مختلفة. ونسوق في السطور التالية أهم ملامح الضريبة على الدخل في هذه الدول من خلال ثلاثة فروع.

الفرع الأول
عدم تطبيق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في معظم دول مجلس التعاون الخليجي

على الرغم من أهميتها، فإن معظم دول مجلس التعاون الخليجي لا تطبق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين. ومع ذلك، فإن هناك بعض الدول كالسعودية والإمارات قد شهدا تجربة تطبيق هذه الضريبة، حيث تم تطبيقها على الأجانب دون المواطنين. فقد تم تطبيق هذه الضريبة في المملكة العربية السعودية، قبل أن يتم إلغائها في عام 1975، علماً بأن تطبيقها كان قاصراً على المغتربين دون المواطنين. وعادت المملكة العربية السعودية لفرض هذه الضريبة مرة أخرى وفقاً للمرسوم الملكي رقم (م/1) في 1425/1/15هـ (2004م). لقد تم فرض هذه الضريبة على الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط في المملكة والشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة. وقد تم فرض هذه الضريبة على الأشخاص الطبيعيين بسعر 20٪ [12]. من ناحية أخرى فقد طبقت عمان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن بعض أنواع الأنشطة التجارية والصناعية والمهنية التي يمارسونها[13].

(12) انظر المواد 2-8 من للمرسوم الملكي رقم (م/1) لعام 1425هـ.
(13) انظر المرسوم السلطاني رقم 28 لسنة 2009 بإصدار قانون ضريبة الدخل في عمان.

مــن ناحية أخرى، فقد فرضت الإمــارات ضريبة اتحادية بمقتضى القانون رقم 13 لسنة 1973 على دخول الموظفين الفلسطينيين أو الذين هم من أصل فلسطيني العاملين بالحكومة الاتحادية لصالح الصندوق القومي الفلســطيني. ومع ذلك، فإن هذه الضريبة قد تم إلغاؤها بمقتضى القانون رقم 8 لسنة 1994 [14].

ويمكــن تبرير عدم لجوء معظــم دول مجلس التعاون الخليجي إلى فرض مثل هذا النــوع من الضرائب المباشــرة إلى عوامــل تاريخية وثقافية فمواطنــي تلك الدول لم يعتادوا على مثل هذه الضريبة، حيث إن فرضها كان ربما من شأنه أن تتبعه ردود فعل شعبية قد تمس بالوضع السياسي للبلاد. حتى بالنسبة لاحتمالية فرض هذه الضريبة علــى المغتربيــن الأجانــب كان يحمل في طياتــه مخاطر على حجم الاســتثمار نظراً لحاجة هذه الدول إلى العمالة الأجنبية المؤهلة لإدارة المشــروعات المتعلقة بالتنمية الاقتصادية، وهو ما جعلها تغض الطرف عن فرض ضريبة على دخل الأجانب.

يمكــن أن نضيف إلى المبررات الســابقة اكتشــاف دول الخليــج للبترول خلال الستينات من القرن العشرين واعتمادها عليه كمصدر للإيرادات العامة. لقد أحدث هــذا الأمــر تحولاً جذرياً فى توجهــات دول الخليج حيث آثــرت أن توجه فوائضها المالية الناتجة عن حصيلة البترول نحو الاســتثمارات العامة وجذب الاســتثمارات الخاصة في مشروعات اقتصادية تنموية وربحية تعود بالنفع على مواطنيها.

الفرع الثاني

تطبيق الضريبة على دخل الشركات في دول مجلس التعاون

لقد شــهدت معظــم دول مجلس التعــاون الخليجي تطبيــق الضريبة على دخل الشــركات مــا عدا الإمــارات التي لم تطبق ضريبــة اتحادية على الشــركات بينما

(14) تجدر الإشارة إلى أنه قد تم فرض ضريبة اتحادية مباشرة على السفن بمقتضى القانون الاتحادي رقم 26 لسنة 1981. وتعد هذه الضريبة بمثابة ضريبة على رأس المال، حيث أنها تفرض بواقع درهمين على كل طن من حمولة السفينة، وليس على الإيراد أو الأرباح التي تجنيها من أنشطتها. انظر: د. محمد إبراهيم الشافعي، (2014)، «التشريعات الاقتصادية والمالية: دراسة تحليلية لأحكام تشريعات الميزانية العامة والضرائب على الدخل والمنافسة في دولة الإمارات العربية المتحدة، دار النهضة العربية، ص. 112 – 213.

اقتصـر تطبيقهـا على بعـض الإمارات[15]. تبنـت بعض الـدول الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية كما يتبين لنا من الجدول رقم (1).

الجدول رقم (1): الضرائب على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي.

م	الدولة	الضريبة على دخل الشركات	الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين
1	المملكة العربية السعودية	مرسوم ملكي رقم (م/1) في 15/1/ 1425 في شأن نظام ضريبة الدخل صدور مرسوم ملكي في يناير 2017 بفرض ضريبة تصاعدية على الشركات المنتجة للنفط والمواد الهيدروكربونية	مرسوم ملكي رقم (م/1) في 15/1/ 1425 في شأن نظام ضريبة الدخل (تطبق الضريبة هنا على دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين غير السعوديين)
2	الإمارات	لا يوجد ضريبة اتحادية على دخل الشركات، وإنما يوجد بعض الضرائب مطبقة بصورة فردية على دخل شركات البترول وأرباح البنوك في أبو ظبي والشارقة ودبي	لا يوجد
3	الكويت	المرسوم بقانون ضريبة الدخل الكويتية رقم 3 لسنة 1955 والمعدل بالقانون رقم 2 لسنة 2008	لا يوجد

(15) فعلى سبيل المثال شهدت إمارة دبي فرض ضريبة على دخل الأشخاص المعنوية بمقتضى مرسوم صدر عن حاكم دبي في عام 1969، ثم خضع هذا المرسوم للعديد من التعديلات خلال السنوات 1970،1971 و1974. انظر جريدة دبي الرسمية العددين: رقم 73 لسنة 1969، ورقم 93 لسنة 1974. وتجدر الإشارة إلى أن هذه الضريبة قد فرضت فحسب في إمارة دبي وتم تطبيقها قبل نشأة دولة الإمارات ومازالت سارية حتى الآن، وإن كان يبدو أن تطبيقها فعلياً يقتصر على شركات البترول وأرباح البنوك.

م	الدولة	الضريبة على دخل الشركات	الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين
4	عمان	المرسوم السلطاني رقم 28 لسنة 2009 بإصدار قانون ضريبة الدخل	تفرض الضريبة على دخل العمانيين والأجانب من أنشطة معينة يتم ممارستها من خلال مؤسسة فردية أو منشأة مستقرة بمقتضى المرسوم السلطاني رقم 28 لسنة 2009 بإصدار قانون ضريبة الدخل
5	قطر	القانون رقم 21 لسنة 2009 بإصدار قانون الضريبة على الدخل	لا يوجد
6	البحرين	المرسوم بقانون رقم 22 لسنة 1979 بشأن تعديل أحكام المرسوم رقم 80 لسنة 1955 وتعديلاته في شأن ضريبة الدخل	لا يوجد

المصدر: تم بمعرفة الباحث من واقع التشـريعات الضريبية المختلفة في دول مجلس التعاون الخليجي.

لقد طبقت الكويت ضريبة على دخل الشـركات بنسـبة 55٪ في عام 1955 قبل أن يتم تخفيضها إلى 15٪ في عام[16]2008 .

أما في سـلطنة عمان فقد صدر قانون ضريبة الدخل على الشركات لعام 1981 بالمرسـوم السـلطاني رقـم 47/81 ليحل محـل قانون ضريبة الدخـل لعام 1971. صدر خلال العام 1989 قانون ضريبة الأرباح على المؤسسات بالمرسوم السلطاني رقم77/89 لغرض فرض الضريبة على المؤسسـات الفردية التي يمتلكها شـخص

(16) انظر المرسوم بقانون رقم 3 لسنة 1955 والمعدل بالقانون رقم 2 لسنة 2008 فى شأن ضريبة الدخل الكويتية. وتجدر الإشارة إلى أن الضريبة تفرض فحسب على الشركات الأجنبية حيث لا تخضع لها الشركات الوطنية ولا شركات دول مجلس التعاون الخليجي.

طبيعي بمفرده سواء أكان عمانياً أو أجنبياً، إلا انه لم يتم التطبيق الفعلي للمؤسسات العمانية إلا اعتباراً من السنة الضريبية 1994، وقد اقتصر تطبيقه في البداية على المؤسسات التجارية والصناعية واعتبارا من العام 2001 أضيفت إليهما المؤسسات المهنية ، وقد نص القانون على أن تسري أحكام قانون ضريبة الدخل على الشركات فيما لم يرد في نص خاص في هذا القانون ، وقد أجريت على هذا القانون العديد من التعديلات كان آخرها بالمرسوم السلطاني رقم 55 / 2003.

من أجل مواكبة التطورات المالية والاقتصادية والتجارية والاستثمارية التي شهدتها السلطنة خلال الفترة الماضية، خاصة مع دخول السلطنة في اتفاقيات تجارية متعددة كاتفاقيات التجارة الحرة وانضمامها إلى منظمة التجارة العالمية، ولإزالة الغموض الذي يسببه وجود عدة قوانين للضريبة، إضافة إلى التعديلات التي صدرت في أوقات متباعدة منذ عام 1981 ، فقد صدر قانون ضريبة الدخل الجديد بالمرسوم السلطاني 28 /2009 م – المعمول به اعتباراُ من أول يناير 2010م – ليسهم في تحقيق تلك الأهداف[17]. ويبلغ سعر الضريبة 12٪ على الأرباح الرأسمالية و55٪ على دخل شركات البترول. بالإضافة إلى هذين السعرين السابق الإشارة إليهما، فإن هناك سعرا خاصا بنسبة 10٪ يتم فرضه على أنواع معينة من الدخل[18].

وفى دولة قطر نظم القانون رقم 20 لسنة 2009 الضريبة على دخل الشركات، ودخلت حيز التنفيذ اعتبارا من أول يناير 2010. وتجدر الإشارة إلى أن سعر الضريبة هو 10٪ يزيد إلى 35٪ على دخل شركات البترول.

وفى البحرين يتم فرض ضريبة بسعر 46٪ على الدخل الذي تحققه في كل سنة ضريبية أية هيئة اعتبارية أو مؤسسة أو شركة أينما كان مكان تأسيسها وتزاول بطريق مباشر استكشاف أو إنتاج النفط الخام أو الهيدروكربونات الطبيعية الأخرى من الأرض في البحرين لحسابها الخاص، أو تكرير النفط الخام الذي

(17) انظر موقع وزارة المالية لسلطنة عمان: http://www.taxoman.gov.om/ar/tax%20_system_inoman.html#main-page

(18) ينطبق هذا السعر على الدخول الواردة في نص المادة 52 من المرسوم السلطاني رقم 28 لسنة 2009 بإصدار قانون ضريبة الدخل، وتشمل الأتاوي، مقابل إجراء البحوث أو التطوير، مقابل استخدام أو الحق في استخدام برامج الحاسب الآلي والأتعاب مقابل الإدارة.

تملكـه أو يملكـه غيرها فـي مرافقها الخاصة بها في البحريـن بصرف النظر عن مكان استخراج هذا النفط الخام [19].

أخيرا فإن المملكة العربية السـعودية قد شـهدت هي الأخرى تطبيقاً للضريبة على دخل الشركات بمقتضى المرسوم 576 لسنة 1376هـ. ولقد غاير المرسوم في السـعر الضريبي على حسـب ما إذا كان مصدر الدخل هو العمل فقط أم اشتراك عنصـري العمـل ورأس المال فهنا يتراوح السـعر بيـن 5٪ و30٪. أما في حالة ما إذا تحقق دخل الشـركة من أنشـطة رأسـمالية فهنا يتراوح السعر بين 25٪ و45٪، وتتراوح النسبة بين 30٪ و85٪ على دخل الأنشطة المتعلقة بالبترول[20].

ثم صدر المرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ. ويبلغ سعر الضريبة 20٪ لكل من شـركة الأموال المقيمة، الشـخص الطبيعي المقيم غير السـعودي الذي يمارس النشاط والشخص غير المقيم نتيجة لنشاط يمارسه في المملكة من خلال منشأة دائمة .

ويزيـد سـعر الضريبة إلـى 30٪ على الوعاء الضريبي للمكلـف الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

ويرتفع سـعر الضريبة إلى ذروته ليصل إلى 85٪ على الوعاء الضريبي للمكلف الـذي يعمل في إنتـاج الزيت والمـواد الهيدروكربونية[21]. وفـي يناير 2017، صدر أمر ملكي بفرض الضريبة بسـعر تصاعدي على الشـركات المنتجة للزيت والمواد الهيدروكربونية يتراوح بين 50٪ و 85٪ وفقاً لحجم استثمارات الشركة.

(19) انظر المادة الثانية من المرسوم بقانون رقم 22 لسنة 1979 بشأن تعديل أحكام المرسوم رقم 80 لسنة 1955 وتعديلاته في شأن ضريبة الدخل.

(20) انظر في تفصيل ذلك : عبد الحميد الحاج صالح (2005)، «الخصائص الفنية للضريبة على دخل شركات الأموال : دراسة تطبيقية للنظام في المملكة العربية السعودية»، مجلة الشريعة والقانون، العدد الثالث والعشرون، ربيع الأول، ص. 233 - 277.

(21) لمقارنة تفصيلية بين النظام الضريبي القديم والجديد في المملكة العربية السعودية انظر: د. طارق الكوشك (2004)، «تجربة المملكة العربية السعودية في تشجيع الاستثمار من مفهوم ضريبي»، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر الضريبيي الرابع حول «أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية»، عقد في مصر 25-26 سبتمبر 2004 تحت رعاية مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر.

نخلص مما سبق إلى أن الضرائب المباشرة على دخل الأشخاص المعنوية هي الضريبة الأساسية التي تبنتها العديد من دول مجلس التعاون الخليجي عدا دولة الإمارات، وإن اختلفت في تطبيقها فعلياً وأيضاً في سعرها، بينما لا يوجد حاليا تطبيق للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إلا بالنسبة للمملكة العربية السعودية وسلطنة عمان.

الفرع الثالث

ضعف مساهمة الضرائب في الإيرادات العامة لدول مجلس التعاون

تعتمد دول مجلس التعاون الخليجي في تمويل إنفاقها العام على إيراداتها الناتجة من صادراتها النفطية، بالإضافة إلى إيراداتها من المشروعات الاستثمارية العامة ومن الرسوم التي تفرضها أحيانا على الخدمات المقدمة إلى مواطنيها. ويوضح لنا الجدول رقم (2) مدى قوة اعتماد دول مجلس التعاون على الإيرادات النفطية. فخلال السنوات 2003–2015، مازال النفط هو المصدر الرئيس للإيرادات العامة في دول الخليج العربي، حيث يمثل في المتوسط أكثر من 70٪ من حجم الإيرادات العامة في دول الخليج مجتمعة. بل يمكن القول أن هناك بعض الدول التي زاد اعتمادها على الإيرادات النفطية مثل السعودية والبحرين والكويت وعمان. وعلى النقيض من ذلك، فإن بعض الدول الأخرى كالإمارات وقطر اتجهت إلى تنويع مصادر إيراداتها العامة لتقلل من اعتمادها على النفط.

جدول رقم (2): نصيب الإيرادات النفطية من إجمالي الإيرادات العامة في دول مجلس التعاون الخليجي (٪) خلال السنوات 2003-2015.

	2003	2005	2008	2011	2012	2013	2014	2015
البحرين	73	76	85	87	84.7	87.9	85.7	87
الكويت	89	94	93	94	94.5	93.6	91.3	90.2
عمان	70	70	67	77	84.7	85.7	85.6	73.7
قطر	64	67	57	63	59	57	49.9	50
السعودية	79	89	89	92	91.8	89.8	87.8	72.6
الإمارات	74	69	70	60	70.9	68.3	66.8	42.6

المصدر: الأمانة العامة لدول مجلس التعاون، سنوات مختلفة لإحصائيات السنوات 2003-2011، والتقرير الاقتصادي العربي (2016) لإحصائيات السنوات 2012-2015.

من ناحية أخرى، فإن الإيرادات الضريبية في دول المجلس تتسم بالضعف مقارنة بالإيرادات النفطية، حيث تمثل ما يقارب 3.4٪ من إجمالي الإيرادات العامة، و1.6٪ من الناتج المحلى الإجمالي في المتوسط خلال السنوات 2012-2014. وكما يوضح لنا الجدول رقم (3)، فإن حجم هذه الإيرادات أكبر نسبياً في كل من عمان والبحرين، وتأتى كل من قطر والسعودية في مرتبة ثانية، بينما تحل كل من الكويت والبحرين في مؤخرة الدول الخليجية التي تعتمد على الضريبة كمصدر للإيرادات العامة.

جدول رقم (3): الضرائب كمصدر للإيرادات العامة فى دول مجلس التعاون.

(٪ من الناتج المحلى الإجمالي)

	ضرائب الشركات	الضرائب على التجارة	الضرائب على الملكية	أخرى	الإجمالي
عمان	1.4	0.7	–	0.6	2.8
الإمارات	1	0.7	–	0.7	2.5
قطر	1.3	0.4	–	–	1.7
السعودية	–	0.9	–	0.5	1.4
الكويت	–	0.6	0.3	0.2	0.8
البحرين	–	0.6	0.3	0.3–	0.6

المصدر:

IMF (2015), Tax Policy Reform in the GCC Countries: Now and How?", Annual Meeting of Ministries of Finance and Central Bank Governors, November 10, Doha, Qatar, p. 7.

نخلص مما سبق إلى أن دول مجلس التعاون الخليجي مازالت تعتمد على البترول كمصدر أساسي لإيراداتها العامة حتى وإن كانت هناك بعض الجهود الحديثة من قبل بعضها لتعديل هيكل إيراداتها، فإنها مازالت قابعة أسيرة للنفط، وبحاجة إلى بذل المزيد من الجهد والإصلاح لإعادة صياغة هيكلها التمويلي للسنوات المقبلة.

المبحث الأول

مدى توافر الاشتراطات القانونية والفنية العامة في التشريعات الضريبية على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي

لقد عرضنا في المبحث التمهيدي من هذه الدراسة لأهم الاشتراطات والضوابط القانونيــة والفنيــة العامــة والخاصة التي يتعين على المشــرع مراعاتها عند ســنه للضريبة على الدخل. وســنخصص هذا المبحث للتطبيق على بعض دول المجلس التعاون الخليجي في محاولة منا للكشــف عما إذا كانت التشريعات الضريبية على الدخــل المطبقــة في هذه الدول تتوافق مع الضوابط الفنيــة والقانونية العامة من عدمه. وسنعرض لهذا الموضوع في ثلاثة مطالب على النحو الآتي:

المطلب الأول: العدالة والمساواة في الضرائب على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي.
المطلب الثاني: غموض بعض النصوص الواردة بالتشريعات الضريبية الخليجية.
المطلب الثالث: مدى استيفاء التشريعات الضريبية الخليجية لضابط الملائمة.

المطلب الأول

العدالة والمساواة في الضرائب على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي

يمكــن أن نقرر بصورة عامة أن التشــريعات الضريبية الخليجية قد تبنت بعض معاييــر العدالــة الضريبيــة والمســاواة بما يتوافــق مع طبيعة الضريبــة على دخل الأشــخاص الاعتباريــة مثل تطبيق الســعر النســبي وفرض الضريبــة على الدخل الصافــي. ومــع ذلك، فقــد ميّزت بعض التشــريعات فــي المعاملة بين الشــركات المملوكــة للأجانــب وبين الشــركات المملوكة للمواطنين حيــث أعفت الأخيرة من الخضوع للضريبة على دخل الأشــخاص الاعتبارية، وامتد هذا الأمر إلى الضريبة على دخل الأشــخاص الطبيعيين المقيمين غير الســعوديين التــي طبقتها المملكة العربية الســعودية، وهــو الأمر الذي يجافــي مبادئ العدالة الضريبية. وسنســلط الضوء بصورة أكبر على هذا الموضوع في السطور التالية.

الفرع الأول
تطبيق السعر النسبي

لقد استقرت التشريعات الضريبية الخليجية علي الدخل علي تطبيق السعر النسبي علي وعاء الضريبة المتمثل في أرباح الأشخاص الاعتبارية، وإن كانت قد تباينت فيما بينها بالنسبة لمعدل هذا السعر، حيث تعد دولة الكويت هي أقل دول مجلس التعاون الخليجي سعراً بالنسبة للضريبة على دخل الشركات العاملة في مجال النفط[22].

إن تطبيق السعر النسبي يتوافق مع ما استقر عليه الفقه المالي من أن تطبيق هذا السعر يتلاءم مع الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية على نقيض السعر التصاعدي الذي ينسجم أكثر مع الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين مراعاة للاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية للمكلفين وهو تطبيق لمبدأ القدرة على الدفع الذي يحقق العدالة بصورة أكبر من السعر النسبي الذي، وإن كان يحقق المساواة، إلا أنه قد لا يحقق بالضرورة العدالة، حيث تتراوح الأرباح في حجمها من مشروع إلى آخر ومن شخص اعتباري لآخر.

ومع ذلك فقد شهدت المملكة العربية السعودية تطبيقاً للضريبة التصاعدية على دخل شركات قطاع النفط، حيث صدر أمر ملكي ودخل حيز التنفيذ اعتباراً من الأول من يناير 2017. ويقضي الأمر الملكي بأن يكون سعر ضريبة الدخل على الوعاء الضريبي للمكلف الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية في المملكة العربية السعودية وفقاً لحجم الاستثمارات وذلك على النحو الآتي:

50٪ للمكلف الذي يبلغ إجمالي استثماراته الرأسمالية في المملكة مبلغاً يزيد على 375 مليار ريال.

(22) اختلفت دول مجلس التعاون الخليجي فيما بينها في شأن السعر المطبق بحسب طبيعة الدخل، حيث ارتفع هذا السعر بصورة كبيرة بالنسبة للدخل المتحقق عن أنشطة التنقيب عن البترول، حيث بلغ 15٪ في الكويت، 35٪ في قطر، 46٪ في البحرين، 55٪ في عمان و 30-85٪ في السعودية و55-85٪ في دولة الإمارات العربية المتحدة.

65٪ للمكلف الذي يبلغ إجمالي استثماراته الرأسمالية في المملكة مبلغاً يزيد على 300 مليار ريال وحتى مبلغ 375 مليار ريال.

75٪ للمكلف الذي يبلغ إجمالي استثماراته الرأسمالية في المملكة مبلغاً يزيد على 225 مليار ريال وحتى مبلغ 300 مليار ريال.

85٪ للمكلف الذي يبلغ إجمالي استثماراته الرأسمالية في المملكة مبلغاً لا يزيد على 225 مليار ريال.

ويُقصد بإجمالي الاستثمارات الرأسمالية إجمالي القيمة المتراكمة للأصول الثابتة من أملاك ومعدات وآلات وتجهيزات وغير ذلك، وللأصول غير الملموسة بما فيها تكاليف عمليات الكشف والتنقيب عن الزيت والمواد الهيدروكربونية وتطويرها، وذلك قبل حسم الاستهلاك والإطفاء.

وعلى الرغم من السعر التصاعدي الذي أتى به الأمر الملكي الجديد إلا أن السعر يظل مرتفعاً فهو يتراوح بين 50٪ في حده الأدنى في حالة زيادة إجمالي الاستثمارات الرأسمالية في المملكة عن 375 مليار ريال سعودي و85٪ بالنسبة للحد الأقصى حال بلوغ الاستثمارات مبلغاً لا يزيد عن 225 ريال سعودي. ومن الملاحظ هنا أن المشرع تبني أسلوب التصاعد العكسي (التنازلي) من خلال فرض سعر أكبر كلما انخفض حجم إجمالي الاستثمارات الرأسمالية للشركة. ويبتغي المشرع من وراء ذلك حث الشركات المستثمرة في قطاع النفط على زيادة حجم استماراتها في هذا القطاع.

الفرع الثاني

إقرار معاملة ضريبية تمييزية في بعض الدول الخليجية

من الملاحظ أن بعض التشريعات الضريبية الخليجية قد غايرت في معاملتها الضريبية بحسب جنسية المشروع فأعفت أرباح المشروعات الوطنية وأحياناً المنتمية لدول مجلس التعاون الخليجي من الخضوع للضريبة على الدخل. فعلى سبيل المثال أعفى المشرع الضريبي الكويتي الشركات الكويتية وكذلك الشركات التابعة لدول مجلس التعاون الخليجي من الخضوع للضريبة على الدخل،

واقتفى المشـرع السـعودي أثر شـقيقه الكويتي فـي هذا النطاق. عـلاوة على ما سبق، نجد أن المشرع القطري أعفى الأشخاص الطبيعيين القطريين المقيمين في الدولة وأيضاً الأشخاص المعنوية المقيمة في الدولة والمملوكة بالكامل للقطريين من الخضوع للضريبة على الدخل[23].

من ناحية أخرى، نلاحظ أن المشـرع السـعودي قد فـرض الضريبة على دخل الأشـخاص الطبيعيين بسـعر نسـبي (20٪) على الشـخص الطبيعي المقيم غير السـعودي الذي يمارس النشـاط في المملكة والشـخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة[24]. والأمر نفسه طبقه المشرع العماني الـذي فرض الضريبة علـى الدخل الناتج من بعض الأنشـطة التجارية والصناعية والمهنية بسعر 12٪ حال تجاوز الدخل مبلغ 30000 ريال عماني.

ويعـد ذلـك خروجـاً على قاعـدة العدالة والمسـاواة الضريبيـة، حيث فرضت الضريبة بسـعر نسبي واحد ومن ثم لا تأخذ في اعتبارها مبدأ القدرة على الدفع، كمـا أنهـا فرضت على غير السـعوديين فقط (بالنسـبة للضريبة علـى الدخل في السعودية) مما يخل بمبدأ المساواة.

(23) انظر البندين 8 و9 من المادة رقم (4) من القانون رقم 21 لسنة 2009 بإصدار قانون الضريبة على الدخل.

(24) انظر المادتين والثانية والسابعة من المرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ. تقضي المادة الثانية بأن الأشخاص الخاضعون للضريبة هم: أ – شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين.ب – الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط في المملكة.ج – الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة.د – الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة.هـ– الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي .و– الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية. كما تنص المادة السابعة على أن أسعار الضريبة أ – سعر الضريبة على الوعاء الضريبي هو عشرون بالمائة (20٪) لكل من :–1 شركة الأموال المقيمة –2 الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط. –3 الشخص غير المقيم نتيجة لنشاط يمارسه في المملكة من خلال منشأة دائمة.

الفرع الثالث
الضريبة تفرض على الدخل الصافي

نلاحظ أن الضرائب على الدخل المطبقة في دول مجلس التعاون الخليجي، قد فُرضت علي صافي الدخل، أي الدخل بعد خصم التكاليف الواجبة. ولقد اختلفت هذه التشريعات فيما بينها في بيان نوعية التكاليف الواجب خصمها من حيث قيمة وتفاصيل هذه التكاليف. ومع ذلك فإن بعض التشريعات الضريبية فرضت الضريبة على الدخل الإجمالي الناتج عن بعض الأنشطة.

ولاشـك أن فرض الضريبة على الدخل الصافي هو مظهر من مظاهر العدالة الضريبية حيث تفضل التشريعات الضريبية الخليجية مبدأ العدالة الضريبية على مبدأ الجباية.

الفرع الرابع
إقرار شريحة معفاة من الخضوع للضريبة على الدخل

إن إقرار المشـرع الضريبي إعفاء خضوع شـريحة من الدخل للضريبة هو أمر مرغوب، لاسـيما بالنسبة للضرائب على دخل الأشـخاص الطبيعيين ويعد تطبيقاً لمبـدأ شـخصية الضريبة ووجهاً من أوجـه العدالة الضريبية. المشـرع الضريبي العمانـي خيـر مثال على تطبيق هذا المبدأ، فهو يفرض الضريبة سـواء على دخل الشركات أو على دخل الأشخاص الطبيعيين على الدخول التي تتجاوز 30000 ألف ريال عماني[25]. ولم نجد تطبيقاً مماثلاً لذلك في التشريعات الضريبية لبقية دول مجلس التعاون الخليجي.

المطلب الثاني
غموض بعض النصوص الواردة بالتشريعات الضريبية الخليجية

لقد سبق أن ذكرنا أن الوضوح واليقينية من الضوابط الرئيسة للضريبة على الدخل. فعناصـر الضريبة يجب أن تكـون واضحة ودقيقة وبعيدة عن الغموض. إن مطالعة

(25) انظر المادة (112) من المرسوم السلطاني رقم 28 لسنة 2009 بإصدار قانون ضريبة الدخل في عمان.

نصوص التشريعات الضريبية على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي تكشف لنا عن العديد من مواطن الضعف والغموض التي انطوت عليها نصوص هذه القوانين.

الفرع الأول
عمومية بعض التشريعات الضريبية

بعض التشـريعات جاءت عامة تاركة التفاصيل للوائـح التنفيذية كما هو الحال في التشـريعين الكويتي والبحريني(26). ومن المتعـارف عليه أن الضريبة تفرض بقانون ويتعين ذكر نصوص التشريع الضريبي على نحو واضح ومفصل ويترك ذكر التفصيلات البسيطة والشكلية للائحة التنفيذية.

الفرع الثاني
افتقاد بعض التشريعات الضريبية للمنهجية القانونية في التنظيم

بعض التشريعات الضريبية الخليجية جانبها الصواب بالنسبة لترتيب العناصر الـواردة بها، وجـاءت مخالفـة للمنهجية القانونيـة التي درجت عليها التشـريعات الضريبية المعاصرة، ونسوق فيما يلي بعض الأمثلة التي تؤكد هذا الأمر:

أولاً- التشريع العماني:

لقد عرض المرسـوم السـلطاني رقم 28 لسـنة 2009 بإصـدار قانون ضريبة الدخل لمواد الإصدار ثم تلاها بباب أول يتضمن فصلاً خاصاً بالتعريفات (وحتى هنـا يعتبر ترتيباً منطقياً) وآخر للأحـكام العامة ، ثم خصص الباب الثاني للإدارة الضريبيـة، والثالث للخضوع للضريبة والرابع للازدواج الضريبي والخامس لأحكام ربط وتحصيل الضريبة، والسادس للمنازعة الضريبية، والسابع للجزاءات والعقوبات والثامـن والأخير أحكام متنوعة وانتقالية. وأحسـب أنـه كان من الملائم أن يعقب المشـرع لمواد الإصدار والتعريفات بأحـكام فرض الضريبة (الباب الثالث) ويضم الأحـكام العامـة الواردة في البـاب الثاني للأحكام الانتقاليـة والمتنوعة في الباب الثامن حتى يأتي الترتيب متماشياً مع المنهجية المتبعة في التشريعات الحديثة.

(26) يتكون التشريع الكويتي من 14 مادة بينما يتكون التشريع البحريني من 13 مادة.

ثانياً- التشريع السعودي:

لوحظ أن المرسوم الملكي السعودي رقم (م/1) في 1/15/ 1425 في شأن نظام ضريبة الدخل قد أشـار إلى التكاليف جائـزة الخصم من الدخل الإجمالي وصولاً لاحتساب الدخل الصافي قد جاءت في نصوص متفرقة (المواد 11 - 20)، كما نص علـى التكاليف التي لا يجوز خصمها في المادة 13 من المرسـوم الملكى. ونرى أن التنظيم القانوني السليم كان يقتضي تجميع هذه التكاليف جائزة الخصم في مادة واحدة، على أن تصاغ بطريقة يفهم منها صراحة أنها ذكرت على سـبيل المثال، ثم يتم بعد ذلك وضع التكاليف التي لا يجوز خصمها حصرياً بدلاً من إقحامها - كما هو قائم - بين النصوص التي تتضمن التكاليف جائزة الخصم.

ثالثا- التشريع العماني:

قرر المرسوم السلطاني رقم 28 لسنة 2009 بإصدار قانون ضريبة الدخل بأنه لا يجوز إعفاء أي نوع من أنواع الدخل الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إلا بمرسـوم سـلطاني أو قانون (م. 47). نعتقد بأن المشـرع لم يكن ملزماً بإقرار هذا النص حيث إن القواعد القانونية الراسـخة تقضي بأنه لا يجوز فرض ضريبة أو إلغائها أو تعديله إلا بقانون.

الفرع الثالث

عدم دقة بعض المصطلحات

شـابت بعض نصوص التشريعات الضريبية على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي العديد من مواطن اللبس والغموض. فعلى سبيل المثال نلاحظ أن المشرع العمانـي عنـد تعريفه للدخل ذكر بأنه " يعني الدخل من أي نوع - سـواء النقدي أو العيني – .....(م. 35). وكنا نأمل لو أن المشرع الضريبي كان أكثر دقة في صياغته للنص فبدلاً من أن يعرف الدخل بأنه الدخل كان من الأنسـب أن يعرفه بأنه يعني "القيم النقدية والعينية التي يتحصل عليها الشخص من نشاط أو حرفة.

مــن ناحيــة أخرى، نجــد أن المشــرع البحريني قد اســتخدم مصطلحات مرنة تعوزها الدقة والتحديد. فعلى ســبيل المثال، ينص المشــرع على أنه " عند حساب الدخل، يسمح بخصم المفردات المنصوص عليها في الفقرات التالية أينما حصل تكبدها[27]: أ- التكاليف المعقولة التي ينفقها دافع الضريبة .....ب- النفقــات المعقــولــة التي يدفعها دافــع الضريبة أو تترتب عليه .....ج- مبالغ معقولة عن الاندثار والقدم والاســتهلاك والاســتنفاد .....فمن الملاحظ هنا أن المشــرع لم يضــع أرقاماً محددة ليتم خصمها مــن الدخل بل اكتفى بكلمات مرنة (....معقولة) وهو مصطلح غامض غير دقيق من شأنه أن يوقع كل من الإدارة الضريبية والمكلف في مشاكل عند احتساب وتحديد وعاء الضريبة.

المطلب الثالث

مدى استيفاء التشريعات الضريبية الخليجية لضابط الملائمة

لقــد اعتنقــت التشــريعات الضريبية الخليجيــة مبدأ ســنوية الضريبة، وهو ما يتلاءم في الغالب مع حالة المكلف ســواء أكان شــخصاً معنوياً أم شــخصاً طبيعياً. فالأشــخاص الاعتبارية اعتادت على إعداد ميزانيتها على أســاس ســنوي، وهو ما ييســر لها إعداد حساباتها الضريبية وإنهاء التزاماتها قبل مصلحة الضرائب بدون مشاكل أو صعوبات. كما يحسب لبعض هذه التشريعات أيضاً أنها أجازت للمكلفين دفع الضرائب على أقساط [28].

(27) انظر المادة الرابعة من المرسوم بقانون رقم 22 لسنة 1979 بشأن تعديل أحكام المرسوم رقم 80 لسنة 1955 وتعديلاته في شأن ضريبة الدخل في البحرين.

(28) انظر على سبيل المثال المادة (8) من المرسوم بقانون رقم 2 لسنة 2008 في شأن فرض الضريبة على الدخل في الكويت، وانظر أيضاً المادة (36) من القانون القطري للضريبة على الدخل رقم 21 لسنة 2009.

المبحث الثاني
مدى استيفاء التشريعات الضريبية الخليجية على الدخل للضوابط القانونية والفنية الخاصة

بعد قراءة متأنية لنصوص التشريعات الضريبية على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي، يمكن إبداء الملاحظات الآتية في شأن مدى استيفاء هذه التشريعات للضوابط القانونية والفنية الخاصة في المطالب التالية.

المطلب الأول
طبيعة الدخل في قوانين الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي

تبنت التشريعات الضريبية على الدخل في دول مجلس التعاون المفهوم الواسع للدخل على حسب طبيعة الدخل الخاضع للضريبة ووفقا للمصادر المحددة الناتج عنها. من ناحية أخرى، قرر المشرع فرض الضريبة على الدخل الصافي وليس الدخل الإجمالي في مختلف الضرائب على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي[29]. فالمشرع تبّنى اعتبار العدالة الضريبية على حساب الاعتبار المالي. فهذا الاعتبار الأخير يقتضي فرض الضريبة على الدخل الإجمالي ليحقق قدراً أكبر من الإيرادات المالية، إلا أن المشرع فرض الضريبة على الدخل الصافي كما تقضي بذلك قواعد العدالة الضريبية ووفقاً لما تسير عليه التشريعات الضريبية المعاصرة.

وعلى الرغم من فرض الضريبة على الدخل الصافي إلا أن التشريعات الخليجية اختلفت فيما بينها من حيث تحديد التكاليف الجائز خصمها وتلك المصاريف الواجب عدم خصمها. فبعض هذه التشريعات حدد على نحو دقيق التكاليف الجائز خصمها والتكاليف التي لا يجوز خصمها على نحو واضح وجلي ودقيق كما

(29) انظر المواد التالية للدلالة على تطبيق الضريبة على الدخل الصافي: المادة (1) من التشريع الكويتي، المادة (7) من التشريع القطرى، المادة (43) من التشريع العماني، المادة (4) من القانون البحريني و المواد (8- 19) من التشريع السعودي.

هو الحال في التشريع الكويتي[30]، التشريع القطري[31] والتشريع السعودي[32].

أما بالنسبة للتشريع البحريني، فرغم تحديده للتكاليف التي يجوز خصمها من الدخل الإجمالي، إلا أنها افتقدت إلى التعريف الدقيق وأيضاً جاءت مبهمة، لاسيما حينما يقرر المشرع البحريني في المادة (4) من القانون رقم 22 لسنة 1979 بأنه: " عند حساب الدخل، يسمح بخصم المفردات المنصوص عليها في الفقرات التالية أينما حصل تكبدها:

أ- التكاليف المعقولة التي ينفقها دافع الضريبة على .....

فمن الملاحظ هنا أن المشرع البحريني حدد التكاليف الجائز خصمها على سبيل الحصر وهذا ربما يتنافى مع الصياغة التشريعية الدقيقة، على عكس ما قرره المشرعان الكويتي والقطري اللذان حددا التكاليف على سبيل المثال لا الحصر وهو الأمر الذي يتماشى مع طبيعة هذه التكاليف التي يصعب حصرها. من ناحية أخرى، نلاحظ أن المشرع الضريبي يستخدم كلمات "التكاليف المعقولة..." بينما كان من اللازم تحديد هذه التكاليف بطريقة أكثر دقة. ونفس الأمر تكرر في حالة التشريع العماني الذي حدد التكاليف الجائز خصمها على سبيل الحصر وهو الأمر الذي يتنافى مع ما ينبغي أن يتسم به التشريع من مرونة[33].

المطلب الثاني
مراعاة الضرائب على الدخل للظروف الاقتصادية في دول مجلس التعاون الخليجي

1 – من الملاحظ أن معظم الضرائب المفروضة على الدخل في دول المجلس استهدفت الإيرادات الناتجة عن الأنشطة النفطية (التنقيب والإنتاج والتكرير

(30) حددت اللائحة التنفيذية (المادة الثالثة) من القانون الكويتي للضريبة على الدخل رقم 2 لسنة 2008 مفهوم وشروط التكاليف التي يجوز خصمها من الدخل الإجمالي بصورة مفصلة ودقيقة.

(31) انظر المواد 7–9 من التشريع القطري للضريبة على الدخل.

(32) انظر المواد –11 20 من التشريع السعودي للضريبة على الدخل.

(33) انظر المادة (55) من المرسوم السلطاني العماني للضريبة على الدخل رقم 28 لسنة 2009.

والبيع وغيرها من الأنشطة المرتبطة بهذا المجال) (34). وهذا أمر منطقي طالما أن هذا النشـاط هو المصدر الرئيس للإيرادات العامة في دول المجلس وغالباً ما يسـتهدف المشـرع الضريبي الوعاء الأكثر ثراءً وشـيوعاً لضمان تحقيق أكبر قدر ممكن من الإيرادات المالية.

أما بالنسـبة لموقف بقية التشـريعات الضريبية على الدخل في دول المجلس، فقد آثرت غالبيتها فرض سـعر ضريبي أعلى على الإيرادات الناتجة عن الأنشـطة النفطية مقارنة بالدخول الناتجة من الأنشـطة غير النفطية. فالتشـريع السـعودي يفـرض الضريبية بسـعر 85٪ على إيرادات شـركات النفـط و20٪ على الإيرادات الأخرى، ويقتفي المشـرع العماني ذات الخطى فيفرض الضريبة بسـعر 55٪ علي إيرادات شـركات البترول وبسـعر 12٪ علـى الإيرادات الأخرى، ويفرض المشـرع القطـري الضريبـة بسـعر 35٪ علـى الإيـرادات البترولية و10٪ علـى الإيرادات الأخرى.

وخروجاً على الاتجاهين السـابقين، فقد سلك المشرع الكويتي مسلكاً مختلفاً، حيث فرض الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية بسعر موحد (15٪). ولا نرى مبرراً لذلك حيث كان من الملائم لو أن المشرع الكويتي غاير في المعاملة الضريبية بحسب طبيعة الدخل بحيث يفرض الضريبة بسعر مرتفع على الإيرادات المتحققة من الأنشـطة النفطية ويبقي على السـعر المنخفض على الإيرادات المتحققة من أنشـطة غير نفطية تشـجيعاً للاسـتثمار في هـذه المجالات وبغيـة التحفيز على التنويـع الاقتصـادي للدخل القومـي(35). من ناحية أخرى، فإنـه من غير المتوقع أن يؤثر فرض الضريبة بسـعر مرتفع على الإيرادات الناتجة من الأنشـطة النفطية

(34) انظر على سبيل المثال المادة (2) من التشريع البحريني رقم 22 لسنة 1979والتي تنص على أنه «تفرض ضريبة دخل نسبتها ستة وأربعون في المائة (46٪) على الدخل الذي تحققه في كل سنة ضريبية أية هيئة اعتبارية أو مؤسسة أو شركة أينما كان مكان تأسيسها وتزاول بطريق مباشر استكشاف أو إنتاج النفط الخام أو الهيدروكربونات الطبيعية الأخرى من الأرض في البحرين لحسابها الخاص، أو تكرير النفط الخام الذي تملكه أو يملكه غيرها في مرافقها الخاصة بها في البحرين بصرف النظر عن مكان استخراج هذا النفط الخام.

(35) تجدر الإشارة إلى أن السعر القديم للضريبة وفقاً للمرسوم بقانون رقم 3 لسنة 1955 كان 55٪ قبل أن يتم تعديل هذا السعر ليصبح 15٪.

سـلباً على حجم الاسـتثمار في هذا المجال نظراً لأهمية النفط وانخفاض مرونة الطلب عليه.

وربما نجد مسـلكاً اسـتثنائياً فيما يتعلق بفرض الضريبة بسـعر تصاعدي في حالتيـن: أولهما تتمثل في موقف المشـرع السـعودي بالنسـبة للضريبة على دخل الشركات المنتجة للزيت، حيث صدر الأمر الملكي السعودي في يناير 2017 بفرض سعر تصاعدي بحسب حجم الاستثمار. والحالة الثانية تتعلق بفرض ضريبة محلية علـى دخل الأشـخاص المعنوية في دولة الإمـارات العربية المتحـدة، حينما طبق المشـرع في دبي السـعر التصاعدي في الضريبة على دخل الأشـخاص المعنوية بمقتضى المرسوم بقانون الصادر في عام[36] 1969.

2 – مـن الملاحـظ أيضاً أن الضريبة أحياناً مـا تكون نوعية كما هو الحال في التشريع البحريني والتشريع الكويتي حيث تصيب نوعا معينا من الدخل، بينما تكون الضريبة عامة على الدخل في حالات أخرى كما هو الحال في الضريبة على الدخل في عمان وقطر والسعودية.

نخلص إذاً إلى القول بأن التشريعات الضريبية على الدخل تبنت صافي الدخل ليكون وعاءً للضريبة على الدخل.

المطلب الثالث

إقرار منظومة من الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار الخاص

على الرغم من اقتصار الضرائب المباشرة في دول مجلس التعاون على الضريبة على دخل الشـركات، إلا أن المشرع الضريبي راعى في الغالب إقرار بعض المزايا والإعفاءات الضريبية من أجل جذب رؤوس الأموال الأجنبية والوطنية وتشـجيعها علـى الاسـتثمار. فلقد تضمنت نصوص هذه التشـريعات الضريبيـة بعض المزايا

(36) لقد تبّنى المشرع في دبي في المرسوم بقانون الضريبة على الدخل الصادر في عام 1969 وتعديلاته المختلفة السعر التصاعدي، وذلك طبقاً لنص البند (أ) من الفقرة 19 من المادة الثانية، حيث يتكون السعر من خمسة شرائح تتراوح بين 10 وفي حدها الأدني و50٪ كحد أقصى مع وجود شريحة معفاة قدرها مليون درهم إماراتي. انظر في تفصيل ذلك د. محمد إبراهيم الشافعي (2016)، «دراسة تحليلية لقانون الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية في إمارة دبي»، مجلة الدراسات القضائية، العدد 16، السنة التاسعة، وزارة العدل، ص. 168..

كالأجازة الضريبية وترحيل الخسائر وخصم التكاليف واستهلاك الأصول.

فعلى سبيل المثال تعفى الكويت أرباح الهيئة المؤسسة والناتجة فقط عن عمليات التداول في سوق الكويت للأوراق المالية، سواء تمت مباشرة أو عن طريق محافظ أو صناديق استثمار[37]. بالإضافة إلى ذلك، فإنه يحمد للمشرع الكويتي أنه أعفى المستثمر من الخضوع لضريبة الدخل أو من أي ضرائب أخرى لمدة لا تزيد على عشر سنوات من تاريخ بدء التشغيل الفعلي في الكيان الاستثماري المرخص فيه. .كم أنه أعفى كل توسع في الكيان الاستثماري - يرخص فيه وفق أحكام هذا القانون- من نفس الضرائب المنصوص عليها سابقاً، لمدة لا تقل عن مدة الإعفاء الممنوحة للكيان الاستثماري الأصلي. وذلك من تاريخ بدء الإنتاج أو التشغيل الفعليين في هذا التوسع[38].

كما أن المشرع منح الشركات التي تتكبد خسائر ميزة ترحيل الخسائر بحد أقصى ثلاث سنوات[39].

ولقد سارت على نفس المنوال قطر، بينما توسعت عمان في ميزة ترحيل الخسائر حيث زادت المدة إلى خمس سنوات. أما بخصوص الإمارات، فكما سبق أن أوضحنا أنها لا تفرض ضريبة اتحادية على دخل الشركات، ومع ذلك فإن بعض الإمارات كإمارة دبي والتي تفرض هذه الضريبة قد تضمنت بعض المزايا الضريبية كخصم التكاليف واستهلاك الأصول وترحيل الخسائر بدون وضع حد أقصى من السنوات.

من ناحية أخرى، فإن المشروعات الاقتصادية بالمناطق الحرة تتمتع بإعفاءات جمركية وضريبية في دولة الإمارات لفترات تتراوح بين 15 و50 عاماً قابلة للتجديد. زد على ذلك فإن بعض الدول كالكويت وعمان تمنح إجازة ضريبية لبعض الشركات

(37) انظر المادة (8) من اللائحة التنفيذية من القانون رقم 2 لسنة 2008 في شأن تعديل بعض أحكام مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم 3 لسنة 1955.

(38) انظر المادة 27 من القانون الكويتي في شأن تأسيس هيئة تشجيع الاستثمار المباشر رقم 116 لسنة 2013 .

(39) انظر المادة (3) من اللائحة التنفيذية من القانون رقم 2 لسنة 2008 في شأن تعديل بعض أحكام مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم 3 لسنة 1955.

تبعاً لطبيعة النشاط الاقتصادي الذي تمارسه هذه الشركة[40].

ومع ذلك، فإن لنا بعض الملاحظات على هذه الإعفاءات والمزايا الضريبية، والتي يتعين أخذها بعين الاعتبار عند تنقيح وتطوير هذه التشريعات:

1- اقتصرت الإعفاءات الضريبية في العديد من التشريعات الخليجية على الدخول الناتجة عن التداول في سوق الأوراق المالية كما هو الحال في التشريعين الكويتي والسعودي، متجاهلة القطاعات الاقتصادية الأخرى كالقطاع الزراعي والصناعي والخدمي مما يؤثر سلباً على الاستثمار في هذه القطاعات. وعلى العكس من ذلك توسع المشرعان القطري والعماني في منح الإعفاءات الضريبية على النحو الذي يفتح الباب أمام الاستثمار في القطاعات المختلفة وتنويع مصادر الناتج القومي[41]. ومع ذلك يؤخذ على المشرع الضريبي العماني، عند تحديده للأجازة الضريبية والتي قدرها بخمس سنوات بأنها تبدأ من تاريخ البدء في الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال[42]. وهذا أمر يؤدي إلى الحيرة في التطبيق فتاريخ بدء الإنتاج يختلف عن تاريخ البدء في مزاولة النشاط وكان أجدر بالمشرع

(40) تمنح الكويت إجازة ضريبية لمدة خمس سنوات للشركات التي يؤسسها الأجانب ولشركات الاستثمار وتداول رأس المال، وتزيد مدة الإعفاء إلى عشر سنوات بالنسبة للمشروعات المؤهلة. كما تضمن التشريع الضريبي العماني نصوصاً تعفى لمدة خمس سنوات الدخل الذي تحققه الشركات او المؤسسات العمانية من ممارسه نشاط النقل البحري ، وكذلك الدخل الذي تحققه صناديق الاستثمار التي تنشأ في السلطنة وفقاً لقانون سوق راس المال، أو الصناديق النبي تنشأ في الخارج للتعامل في الأوراق المالية العمانية المقيدة في سوق مسقط للأوراق المالية. كما يعفى الدخل الذي تحققه المؤسسات أو الشركات العمانية من مباشرة نشاطها الرئيسي في مجالات الصناعة، التعدين، تصدير المنتجات المصنعة أو المعالجة محليا، تشغيل الفنادق والقرى السياحية ، أنتاج المزارع ومعالجة منتجاتها، صيد الأسماك وتصنيعها واستزراعها وتربيتها ، التعليم الجامعي أو الكليات أو المعاهد العليا أو المدارس الخاصة أو رياض الأطفال أو كليات معاهد التدريب ، الرعاية الطبية بإنشاء المستشفيات الخاصة. يجوز تجديد الإعفاء في حالة الضرورة لمدة لا تجاوز خمس سنوات وفقاً للضوابط التي أقرها مجلس الشؤون المالية وموارد الطاقة وتم تضمينها باللائحة التنفيذية للقانون. كما يعفى أخيراً الدخل الذي يحققه أي شخص أجنبي من ممارسة نشاط النقل البحري أو الجوي بشرط المعاملة بالمثل.

(41) انظر في تفصيل هذه الإعفاءات المادة (4) من القانون القطري رقم 21 لسنة 2009. وانظر أيضاً المواد 115-119 من المرسوم السلطاني العماني.

(42) انظر المادة 118 من المرسوم السلطاني العماني.

أن يحـدد تاريخ بدء الأجازة الضريبيـة بتاريخ البدء في تحقيق أرباح أو على الأقل البدء في الإنتاج باعتباره الأكثر عدالة. أما بالنسـبة للمشـرع البحريني فقد قصر فرض الضريبة على إيرادات الأنشطة النفطية، أما بالنسبة لإيرادات الشركات من الأنشطة الأخرى فلا تخضع في الأصل للضريبة.

2 – ميزت المادة الأولي من القانون الكويتي رقم 2 لسنة 2008 ولائحته التنفيذية بين الأرباح «الناتجة فقط عن عمليات التداول في سـوق الكويت للأوراق المالية»، وهي معفاة من الضريبة على الشـركات الأجنبية، وبين «الإرباح الناتجة عن مزاولة النشاط في سوق الكويت للأوراق المالية سواء كانت مباشرة أو عن طريق محافظ أو صناديق استثمار»، وهذه الأخيرة تصنفها اللائحة ضمن مصادر الدخل الخاضع للضريبـة. ويفهم من ذلك أن الشـركات الأجنبية يمكنها التـداول في البورصة من دون الخضوع للضريبة بشـرط ألا تزاول النشـاط بنفسـها، بل عن طريق شـركات الاسـتثمار وإدارة الأصـول المحليـة. وعلى الرغم من أن ذلك النص من شـأنه أن ينعش قطاع إدارة الأصول المحلية، إلا أنه من الممكن أن يقّوض من نشاط شركات الاستثمار والبنوك العالمية في السوق.

وعلى ذات منوال المشرع الكويتي غزل المشرع الضريبي السعودي الذي أعفى المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة في سوق المـال بالمملكة وفقـاً للضوابط التـي تحددها اللائحة، كما أعفى أيضاً الكسـب الناتج عن التخلص من الممتلكات من غير أصول النشاط[43] .

3 –بالنسـبة لمسـألة ترحيل الخسـائر باعتبارهـا من بين المزايـا الضريبية، فإن العديد من التشريعات الضريبية الخليجية قررت هذه الميزة. فالمشرعان الكويتي والقطري قررا مبدأ ترحيل الخسـائر بحد أقصى ثلاث سـنوات كما قرر المشـرع العمانـي ذات الميزة لكنه حدد خمس سـنوات كحد أقصى لترحيل الخسـائر [44]. ومـع ذلك يؤخذ علي بعض التشـريعات الخليجية عـدم تحديدها حد أقصى لمدة

(43) انظر المادة (10) من التشريع الضريبي السعودي.

(44) انظر المادة (7) من التشريع الكويتي رقم 2 لسنة 2008، وانظر المادة (10) من التشريع القطري والمادة 71 من المرسوم السلطاني العماني.

ترحيل الخسـائر أو ربطها باسـترداد كامل الخسـارة المتراكمة كما هو الحال في التشريع السعودي [45].

ونـرى أنـه من الضروري على التشـريعات الخليجية التي لـم تضع حداً أقصى لسـنوات ترحيل الخسـائر أن تسارع بوضع حد أقصى لترحيل الخسائر ونقترح أن تتراوح هذه المدة بين ثلاث وخمس سـنوات ، حيث إن ذلك من شـأنه أن يشـجع الشـركات الخاسرة على تلافى أسباب الخسارة لتستعيد قدرتها على تحقيق أرباح في أقرب وقت خلال فترة الاستثناء.

المطلب الرابع
تجاهل تنظيم حالات التوقف عن النشاط والتنازل عن المنشأة في بعض التشريعات الضريبية

لقد نظّمت بعض التشـريعات في دول مجلـس التعاون الخليجي أحكام التوقف عن النشـاط والتنازل عن المنشأة كما هو الحال في التشريعات الكويتية والقطرية والعمانية[46]. ومع ذلك يؤخذ على المشرع الكويتي أنه ساوي في اللائحة التنفيذية للقانـون رقـم 2 لسـنة 2008 بين التنازل والتوقف على الرغـم من اختلاف طبيعة كل منهمـا[47]. ففـي حال التنازل يجب أن يمنح المتنـازل إليه الحق في تمكينه من

(45) انظر المادة (21) من التشريع الضريبي السعودي. وعلى صعيد الضريبة على الدخل في دبي، فإن المشرع تبنى مبدأ ترحيل الخسائر. فقد قررت المادة الثامنة من المرسوم بقانون بأنه إذا تكبد الشخص المكلف خلال سنة ضريبة الدخل وأثناء ممارسته تجارة أو عملاً، خسارة (تحسب بذات الطريقة كالدخل بموجب أحكام هذا المرسوم) ولم يعوض عنها بصورة كاملة وفقاً لأحكام هذا المرسوم، فيحق للشخص المكلف أن يطالب بتدوير أي جزء من الخسارة التي لم يعوض عنها كما ذكر، وبقدر المستطاع حسمه أو إنقاصه من مقدار الدخل لسنوات ضريبة الدخل التالية.

(46) انظر المادة (137) من التشريع العماني لمزيد من التفصيل عن التوقف، وانظر المادة (13) من التشريع القطري.

(47) تنص المادة (23) من اللائحة التنفيذية للقانون الكويتي أنه في حال توقف دافع الضريبة عن القيام بنشاط خاضع للضريبة تفرض ضريبة على الدخل حتى التاريخ الذي توقف فيه النشاط. ويعتبر التنازل عن الهيئة المؤسسة أو النشاط أو احد أجزائهما في حكم التوقف ويعتبر كل من دافع الضريبة المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عن دين الضريبة المستحقة على دخل الهيئة المؤسسة من بداية الفترة الخاضعة للضريبة وحتى تاريخ التنازل.

معرفة الضرائب المربوطة والمستحقة على المؤسسة قبل شرائها حتى يضع ذلك في اعتباره عند شـرائها. من ناحية أخرى، فإن المشـرع لم يلزم صاحب النشـاط أو المتنازل بضرورة إخطار مصلحة الضرائب عند التوقف عن النشـاط أو التنازل عن المنشـأة ولم يوقع أي جزاء حال مخالفة المكلف لذلك، ومن ثم شـاب تنظيم المشرع الكويتي للتوقف والتنازل بعض القصور في التنظيم. كما يلاحظ من ناحية أخرى على المشـرع العماني بأنـه تجاهل تنظيم حالة التنازل عن المنشـأة، بينما عالج المشرع القطري حالتي التوقف والتنازل.

وعلى النقيض من هذه التشريعات، فقد تجاهل المشرعان البحريني والسعودي تنظيـم أحـكام هذين الموضوعيـن، وهي ثغرة قانونية لابد مـن علاجها من خلال تعديل تشريعي.

مـن الضروري إذا وضع أحكام دقيقة في التشـريعات السـابقة لتنظم مسـألة التوقف عن النشاط والتنازل عن المنشأة على غرار ما فعل المشرع المصري الذي وضع لها أحكاماً دقيقة. تجدر الإشارة إلى أن القانون المصري للضريبة على الدخل نظـم حالة التوقف عن النشـاط. ففي حالة توقف الممـول عن العمل توقفا كليا أو جزئيا تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه العمل. وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من التاريخ الذي توقف فيه عن العمل، وإلا حسـبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ. وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبهـا، أو إذا توفى صاحبها خـلال مدة الثلاثين يوما المحددة لتقديم الإخطار عن التوقف، التزم ورثته بالإخطار عن هذا التوقف خلال ستين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم وبتقديم الإقرار الضريبي خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ[48].

أما بالنسـبة لمسـألة التنازل عن المنشـأة، فقد نظمها المشـرع المصري في قانـون الضريبة على الدخل[49]. ففي حالة التنازل عن كل أو بعض المنشـأة، يلتزم

(48) انظر المادة (79) من القانون المصري للضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.
(49) انظر المادة (80) من القانون المصري للضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

المتنازل بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة. كما يلتزم المتنازل خلال ستين يوماً من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل، على أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل.

ويكون المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل. وللمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها، وعلى المأمورية أن توافيه بالبيان المطلوب بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وذلك خلال تسعين يوما من تاريخ الطلب. وإلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة، وتكون مسئوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة في ذلك البيان. ولا يكون للمتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب، ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها قانونا في شأن بيع المحال التجارية ورهنها. وتحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وللمتنازل إليه حق الطعن بالنسبة للضريبة المسؤول عنها.

وكما هو واضح من النص فإن المشرع قد ألزم المتنازل بضرورة إخطار مصلحة الضرائب المختصة بأمر التنازل خلال ثلاثين يوما من تاريخ حدوثه وذلك تجنبا لسريان الضريبة عن سنة مالية كاملة في حالة تقاعسه عن القيام بهذا الالتزام. من ناحية أخرى، فإنه ينبغي على المتنازل، وفقاً لأحكام النص السابق، أن يتقدم بإقرار إلى مصلحة الضرائب خلال ستين يوما من تاريخ التنازل. ويتعين على المتنازل أن يوضح في هذا الإقرار نتيجة العمليات التي حققتها المنشأة وذلك من حيث الربح والخسارة، وأن يرفق بهذا الإقرار المستندات والبيانات اللازمة لتحديد حجم ومقدار الأرباح حتى تاريخ التنازل، مع ضرورة إدراج تلك البيانات ضمن الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل. ومن الملاحظ أن المشرع قد قرر مسئولية تضامنية

بيــن المتنــازل والمتنازل عليه وذلك عن الضرائب المســتحقة على المنشــأة عنها وذلك حتى تاريخ التنازل عنها. ويهدف المشرع من وراء ذلك إلى ضمان حق الدولة في مســتحقاتها لدى الممولين. وإذا كانت أحكام المنطق تقتضى جعل مسـئولية ســداد الضرائب المستحقة عن المنشــأة المتنازل عنها قرينة المتنازل فقط، فإن المشــرع جعل المسئولية تضامنية في هذا الخصوص لكي يحث المتنازل إليه على دفع المتنازل إلى القيام بتسديد الضرائب المستحقة عن المنشأة المتنازل عنها.

وفى حالة قيام المتنازل إليه بدفع جزء أو كل الضرائب المستحقة على المنشأة، فــإن مــن حقه الرجوع على المتنازل بما دفعه من ضريبــة. ويجدر أن نذكر هنا أن المتنازل لا يســأل سوى عن الضرائب المســتحقة على المنشأة حتى تاريخ التنازل وليس بعد ذلك، وذلك بشرط قيامه بإخطار مصلحة الضرائب خلال المدة المحددة وإلا فإنــه ســيتحمل الضريبة عن ســنة مالية كاملة جزاءً لمخالفــة الإجراءات. أما بالنســبة لحــدود مســئولية المتنازل إليه، فإنهــا تتضمن أرباح المنشــأة قبل تاريخ التنــازل وتقتصر المســئولية على الأرباح التجارية والصناعية لتلك المنشــأة فقط دون غيرها من المنشــآت التي يملكها المتنازل. من ناحية أخرى، فإن المســؤولية التضامنية تشمل كل الضرائب المستحقة على المنشأة من السنوات السابقة وليس فقط الســنة التي تم خلالهــا التنازل. وأضاف إليها المشــرع أيضا الضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل.

وحتــى يتســنى للمتنــازل إليه معرفــة الموقف الضريبي للمنشــأة فــي مواجهة مصلحة الضرائب فإن المشــرع قد أجاز لــه ، وذلك بمقتضى نص المادة (80) أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة موافاته ببيان عن الضرائب المســتحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها. ويتعين حينئذ على المأمورية المختصة أن توافيه بهذا البيــان خلال مدة تســعين يوماً من تاريخ الطلــب، وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول. وفى حالة إخلال مأمورية الضرائب المختصة بهذا الالتزام وعــدم إبلاغهــا للممــول، فإن ذمــة المتنازل إليه تبرأ من مســئولية دفــع الضريبة المستحقة.

ومن جديد، فإننا نطالب المشــرع في دول مجلس التعاون الخليجي بأن يتدخل من أجل تنظيم مسألة المعاملة الضريبية لدخل الشخص المعنوي في حالة التنازل

عن المنشــأة والتوقف عن النشاط حتى يتسنى للقائمين على تطبيق القانون حسن تنفيذه، لاسيما وأن القانون الضريبي له ذاتيته الخاصة به.

المطلب الخامس
قواعد ربط وتحصيل الضريبة

يتحدد وعاء الضريبة في التشــريعات الضريبة المعاصرة إما من خلال التقدير الإداري المباشر بواسطة مصلحة الضرائب وإما بواسطة الإقرار الضريبي من قبل المكلــف. لقد قررت العديد من التشــريعات الضريبيــة الخليجية على الدخل منح المكلــف الحــق في تقدير وعاء الضريبه بنفســه وهو ما يعــرف بالإقرار الضريبي والــذي يتعين علــى المكلف تقديمه لــلإدارة الضريبية خلال فتــرة زمنية يحددها المشــرع. لقــد ألزم المشــرع العماني المكلــف تقديم إقراريــن ضريبيين أحدهما مبدئي والآخر نهائي وكذلك فعل المشرع البحريني[50]، بينما ألزم المشرع السعودي المكلف بتقديم إقرار ضريبي مرة واحدة في الموعد المحدد[51].

وعلى غرار ذلك أوجب المشــرع الكويتي على المكلف تقديم إقرار ضريبي قبل اليوم الخامس عشــر من الشــهر الرابع الذي يلي نهاية الفتــرة الخاضعة للضريبة للهيئة المؤسســة، وان يرفق بالاقرار تقرير معتمد من مراقب حســابات مسجل في وزارة التجــارة والصناعــة ومعتمد لدى وزارة الماليــة مرفقاً به مجموعة أخرى من الأوراق والمســتندات[52]. ومــع ذلك فقد منح المشــرع الكويتي لــلإدارة الضريبية الحــق فــي تصحيح الإقــرار أو تعديله، كما لها عــدم الاعتداد بــه وتحديد الدخل على أســاس تقديــري. كما أن للإدارة الضريبية الحق بربط الضريبة على أســاس تقديري في جميع الحالات التي يتعذر فيها ربط الضريبة على أساس صافي الدخل

(50) انظر المواد 134 - 142 من التشريع الضريبي العماني وانظر المادة (8) من المرسوم بقانون رقم 22 لسنة 1979 بشأن الضريبة على الدخل في البحرين. ونفس أحكام الإقرار الضريبي نجدها في المادة (9) من المرسوم بقانون في إمارة دبي الصادر في سنة 1969.

(51) انظر المادة 57 من مرسوم ملكي رقم (م/1) في 1/15/ 1425 في شأن نظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية.

(52) انظر المادة رقم (13) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 2 لسنة 2008 في شأن الضريبة على الدخل.

الحقيقــي لدافــع الضريبة كحالة عدم تقديم دافع الضريبة الاقرار الضريبي أو أي من مرفقاته أو عدم توفيره الدفاتر والســجلات والمســتندات اللازمة للفحص بعد تحديد موعدين لذلك بكتب رسمية أو إذا امتنع دافع الضريبة عن تقديم المعلومات أو المستندات او التفسيرات المطلوبة من قبل الإدارة الضريبية او قدم معلومات او مستندات لا تظهر دخله الحقيقي الخاضع للضريبة[53]. ولقد سار المشرع القطري علــى نهج المشــرع الكويتي حيث تبنى الإقرار كوســيلة لتحديد وعــاء الضريبة مع إعطاء الإدارة الحق في عدم الاعتداد بهذا الإقرار في حالات معينة[54].

ويمكــن أن نشــير هنا إلى أن المشــرعين العماني والبحرينــي، وعلى الرغم من تبنيهما لطريقة الإقرار الضريبي باعتبارها أحدث الطرق المســتخدمة في تحديد الوعــاء الضريبــي، فإنه يؤخذ عليهما تعقيدهما للإجــراءات بلا داع، حيث كان من الأفضل الاكتفاء بإقرار ضريبي واحد يتم تقديمه خلال أربعة أشهر من بداية السنة الضريبيــة الجديدة بدلاً مــن اقتضاء تقديم إقرارين أحدهما مؤقت والآخر نهائي. كما أن النظام المعمول به ينطوي على إرهاق كبير للإدارة الضريبية التي ســيتعين عليهــا دراســة الإقراريــن وحســاب الفرق بين قيمــة كل منهما ورد مبلــغ الضريبة الإضافي إلى الممول في حالة انخفاض قيمة الضريبة المربوطة بمقتضى الإقرار النهائــي عن تلك المربوطة بمقتضى الإقرار الأول، والعكس صحيح حيث ســيكون الممــول مطالباً بدفع فــارق الضريبة حال كانت القيمة المربوطة في الإقرار الأول أقل من تلك المربوطة في الإقرار النهائي. وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المصري قد ألزم الشخص الاعتباري بتقديم الإقرار الضريبي الخاص بالأرباح التي يجنيها قبل أول مايو من كل سنة أو خلال الأربعة أشهر التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية(55). لهذا فإننا ندعو المشرع للتدخل في كل من البحرين وعمان للأخذ بالإقرار الضريبي الواحد تيسيراً على الممول.

(53) انظر المادتين 18 و19 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 2 لسنة 2008 في شأن الضريبة على الدخل.

(54) انظر المواد 22-24 من التشريع الضريبي القطري21 لسنة 2009.

(55) انظر نص المادة (83) من القانون 91 لسنة 2005.

تنظيم ضمانات تحصيل الضريبة في التشريعات الضريبية لدول مجلس التعاون الخليجي:

تقــرر التشــريعات الضريبية العديد من الضمانات اللازمــة من أجل التأكد من إمكانيــة حصــول الدولة على مســتحقاتها الضريبيــة من الممولين. وتتراوح هذه الضمانات بين تقرير حق امتياز عام للدولة على كافة أموال الممول أو منح الدولة الحــق فــي التنفيذ الجبري على أموال المديــن بالضريبة أو تقرير بعض الجزاءات المدينة والجنائية من أجل حث الممول على دفع الضريبة.

لقد قررت التشريعات الضريبية في دول مجلس التعاون مجموعة من الضمانات لتحصيل الضريبة على الدخل يعد من أهمها السياسة العقابية. واختلفت الجزاءات المفروضة على المخالفين من تشريع إلى آخر. فالتشريع العماني والكويتي والقطري والبحريني اســتعانوا بالعقوبات الســالبة للحرية (السجن والحبس) جنباً إلى جنب مــع الغرامــة أو توقيع إحدى العقوبتين[56]. وتراوحت الغرامــة أحياناً بين حد أدنى وحد أقصى على حســب الجرم المقترف وفي بعــض الأحيان لا تكون مبلغاً مطلقاً وإنما يتم تحديدها كنسبة مئوية من قيمة الضريبة المربوطة. ومع ذلك، فإننا نأخذ علــى التشــريع الكويتي عدم تحديده لقيمة الغرامــة المفروضة ومن ثم يتعين على المشــرع التدخل لتحديدها على نحو يقيني[57]. لم يتبن المشرع السعودي عقوبات سالبة للحرية وإنما اكتفى بالغرامة[58].

من ناحية أخرى، فقد جاءت بعض العقوبات المالية ضعيفة في قيمتها[59]، ومن ثم يتعين على المشرع التدخل من أجل تغليظها لتتماشى مع طبيعة الجرم المرتكب الذي قد يؤدى إلى إلحاق خسائر كبيرة بالخزانة العامة.

(56) انظر المواد 40 - 47 من التشريع الضريبي القطري، المواد 179–183 من التشريع الضريبي العماني، والمادة 271 من التشريع البحريني.

(57) تنص المادة (12) من المرسوم بقانون رقم 2 لسنة 2008 على أنه « .....وعند ثبوت هذا الجرم عليه يكون عرضة للسجن لمدة لا تزيد عن سنتين أو الغرامة، أو لكل من السجن والغرامة».

(58) انظر المواد 67 - 69 من التشريع الضريبي السعودي.

(59) على سبيل المثال يقرر المشرع العماني في المادة 179 من المرسوم السلطاني رقم 28 لسنة 2009 فرض غرامة لا تقل عن 100 ريال ولا تزيد عن 1000 ريال حال عدم تقديم المكلف للإقرار المبدئي أو الإقرار النهائي.

أخيراً، فإن المشــرع قد حدد ســبل حل النزاع في المســائل الضريبية لضمان حقــوق كل من المكلف والإدارة الضريبيــة من خلال إقرار طرق للطعن على الربط الضريبي والاستئناف عليها. ولقد توسعت بعض التشريعات في تحديد وسائل فض المنازعــات الضريبية فأجاز بعضها الصلح[60] ونص بعضها على التحكيم كوســيلة حديثــة لفــض المنازعة الضريبية[61]. وفي حالات أخرى نجد أن المشــرع العماني قرر صراحة عدم جواز الصلح والتحكيم في المنازعات الضريبية[62]، بينما تجاهل المشرع البحريني الإشارة إلى هذه الوسائل في فض المنازعات.

ونحــن بدورنــا نوصي بضرورة تعديل هذه التشــريعات لتتضمــن كل من الصلح والتحكيــم علــى الأقل في بعض أنــواع المخالفات التي لا تشــكل خطراً جســيماً، وذلك حرصاً على تســوية المنازعات الضريبية على نحو سريع بعيداً عن تعقيدات وبطء إجراءات المحاكم التي قد تعوق تدفق الاستثمارات الأجنبية إلى دول مجلس التعاون الخليجي.

(60) انظر المادة (48) من التشريع الضريبي القطري.
(61) سمح المشرع الكويتي باللجوء إلى التحكيم لفض المنازعة الضريبية. انظر المادة (13) من المرسوم بقانون رقم 2 لسنة 2008.
(62) انظر المادة (171) من المرسوم السلطاني رقم 28 لسنة 2009.

الخاتمة:

لقد استهدفت هذه الدراسة تسليط الضوء على أهم الضوابط القانونية التي يتعين على التشريعات الضريبية على الدخل المراد تطبيقها في دول مجلس التعاون الخليجي الالتزام بها لكي يُكتب لها النجاح، وأن تحقق الآثار المالية والاقتصادية المرجوة دون أن يترتب عليها تشوهات اقتصادية غير مرغوبة. وعلى نحو أكثر دقة، فإن هذه الدراسة تستهدف تسليط الضوء على أهم الضوابط والأطر القانونية والفنية اللازم توافرها في التشريع الضريبي على أرباح الأشخاص الاعتبارية باعتبار أنها الأقرب إلى التطبيق في دول مجلس التعاون الخليجي. من ناحية أخرى، فإن معظم دول مجلس التعاون الخليجي تطبق حالياً الضريبة على الدخل (عُمان وقطر والكويت والسعودية والبحرين)، إلا أن هذه التشريعات الضريبية لهذه الدول قد افتقدت إلى بعض الضوابط القانونية والفنية التي من شأنها أن تؤثر على جدواها الاقتصادية والمالية ومن ثم حاولت الدراسة أن تكشف عن أهم الثغرات القانونية الموجودة في التشريعات الحالية من أجل اقتراح تعديلات مناسبة للتغلب عليها.

لقد عرضنا لهذه الدراسة من خلال مبحثين تناول أولهما الضوابط القانونية والفنية للضريبة على الدخل، أما المبحث الثاني فقد ناقش بالتحليل مدى توافر الاشتراطات القانونية والفنية في التشريعات الضريبية على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي. وتوصلت الدراسة في النهاية إلى مجموعة من النتائج والتوصيات نعرضها في السطور التالية.

نتائج الدراسة:

لقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج الآتية:

أولاً: من الضروري توافر مجموعة من الضوابط القانونية والفنية العامة في مختلف أنواع الضرائب التي تفرضها الدولة حتى يتحقق لها النجاح، ومن أهمها العدالة واليقين والملاءمة وانخفاض تكاليف تحصيل الضريبة. من ناحية أخرى، فإنه من اللازم أيضاً توافر عدد من الضوابط الفنية الخاصة في الضرائب على

الدخـل بعضهـا يتعلق بطبيعة الوعاء وبعضها يخص السـعر وبعضهـا الآخر يتعلق بسياسة الإعفاءات ووربط وتحصيل الضريبة.

ثانيـاً: تقوم فلسـفة الضريبـة على الدخل التـي اعتنقتها التشـريعات الحالية للضريبة على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي على تفضيل البعد الاقتصادي على البعد المالي فرغبة هذه الدول في الحفاظ على اسـتقرار حجم الاستثمارات بها يسـبق رغبتها في الحصول على إيرادات مالية. وهذا الأمر يؤكده الواقع حيث مازالـت تعتمد على الإيرادات النفطية كمصدر للإيـرادات العامة وتأتي الإيرادات الضريبية في مرتبة متأخرة.

ثالثاً: استوفت معظم التشريعات الضريبية على الدخل في دول مجلس التعاون لاسـيما التشـريعين القطـري والعماني أهـم الضوابـط القانونية والفنيـة العامة والخاصة من حيث حسن الصياغة وتحديد وعاء الضريبة والعدالة والملائمة.

رابعاً: بعض التشـريعات لم تفرض الضريبة بداءة على الدخل الناتج من العمل فـي القطاعـات الاقتصاديـة المختلفة باسـتثناء قطاع النفط (كما هـو الحال في التشريع البحريني والتشريع الإماراتي على المستوى المحلي)، بينما لم يعف المشرع صراحة الأشخاص المعنوية العامة من الخضوع للضريبة على الدخل في العديد من الضرائب على الدخل المطبقة في دول مجلس التعاون الخليجي، كما أن الإعفاء لم يشتمل على قطاعات حيوية مثل الزراعة والصناعة في بعض التشريعات مما يؤثر سـلباً على تشجيع الاستثمار فيها(السـعودية)،. بعض التشريعات الخليجية قررت هذه الإعفاءات في تشريعاتها للاستثمار وليس تشريعاتها الضريبية (الكويت)، في حين أعفى المشـرع الضريبي هذه الأنشطة من الخضوع للضريبة في بعض الدول الأخرى (قطر وعمان)

خامساً: لم تتضمن التشريعات الضريبية الخليجية (باستثناء قطر وعمان والكويت) تنظيماً محكماً لحالة فرض الضريبة عند التنازل عن المشـروع الاقتصادي بالبيع أو بالهبـة ومـن المسـؤول عن دفـع الضريبة قبل وبعـد التصرف القانونـي فيه. ونفس الأمرتكرر بالنسبة لحالة توقف المشروع عن النشاط سواء بصورة كلية أو جزئية.

سادساً: لم تحدد بعض التشريعات الضريبية على الدخل كالتشريع البحريني على نحو تفصيلي وواضح وعاء الضريبة وشروط خضوع بعض الأنشطة للضريبة، كما افتقد بعضها لدقة التنظيم وعابها عدم تحديد بعض المصطلحات الفنية بدقة وهو ما قد يخلق مشاكل عديدة للإدارة الضريبية عند ربط وتحصيل الضريبة..

سابعاً: اقتضى المشرع من الممول في بعض التشريعات الضريبية الخليجية (عمان والبحرين وتشريع إمارة دبي) تقديم إقرارين ضريبيين أحدهما مؤقت والآخر نهائي يفصح فيهما عن دخله الذي حققه وفي هذا الأمر إرهاق لكل من الممول ولمصلحة الضرائب في ذات الوقت. وإن كان يحمد للمشرع جواز دفع الضريبة على عدة أقساط على مدار العام.

ثامناً: اتسمت السياسة العقابية، باعتبارها إحدى ضمانات تحصيل الضريبة، بعدم التحديد في بعض التشريعات (عدم تحديد قيمة الغرامة في التشريع الكويتي) وبالضعف في البعض الآخر لاسيما في قيمة الغرامة (كما هو الحال في التشريع العماني) مما يلق بالعديد من الشكوك حول مدى فعالية هذه العقوبات.

تاسعاً: تجاهلت بعض التشريعات الضريبية في دول المجلس إقرار الصلح (جميعها ما عدا التشريع القطري) والتحكيم (جميعها ما عدا الكويتي والمشرع في إمارة دبي) كوسائل لفض المنازعات الضريبية على الرغم من أهميتهما بالنسبة للمستثمرين.

التوصيات:

نرى أنه من الضروري إجراء عدة تعديلات على التشريعات الضريبية على الدخل المطبقة حالياً في دول مجلس التعاون الخليجي، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: يتعين على المشرع (في مملكة البحرين) التدخل من أجل إعادة صياغة النصوص الخاصة بتحديد وعاء الضريبة على نحو أكثر وضوحاً ودقة على أن يتم تبيان أنواع الدخل الخاضع للضريبة بصورة تفصيلية مثل الدخل الناتج عن أنشطة المقاولات والزراعة والصناعة. كما نوصي المشرعين (في كل من السعودية وعمان) بأن يتم تقسيم التشريع الضريبي على الدخل في ذات القانون على نحو

يخصص فيه الجزء الأول لأحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين (سواء كانت تطبق على غير المواطنين فقط أم على المواطنين وغيرهم)، على أن يخصص الجزء الثاني لأحكام الضريبة على الأشخاص الاعتبارية. وهذا الاقتراح سييسر على الإدارة الضريبية وعلى الممولين حسن فهم وربط الضريبة دون صعوبة، كما أنه سيعزز من مبادئ الشفافية واليقين.

ثانياً: نوصي بأن يتم إعادة النظر في سياسة الإعفاءات التي تنطوي عليها هذه التشريعات (الكويت والسعودية وقطر وعمان) لاسيما فيما يتعلق بإعفاء إيرادات الأشخاص المتحصلة من التداول في سوق الأوراق المالية، حيث من الممكن فرض ضريبة على هذه الإيرادات ولو بسعر مخفض تحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية والمساواة. ولا يتعين القلق بخصوص تأثير ذلك سلبياً على الاستثمارات القادمة إلى هذه الدول، حيث إن المستثمر لا يعّول فحسب على معدل الإعفاء الضريبي الذي قد يتمتع به بقدر ما يهتم بمدى الاستقرار الاقتصادي والسياسي للدولة التي يستثمر فيها وكذلك مدى تطّور بنيتها الأساسية والتشريعية. فمعظم دول العالم تفرض ضرائب على الاستثمار في سوق الأوراق المالية وعلى الأرباح التجارية والصناعية دون خشية على نصيبها من الاستثمار. من اللازم أيضاً تحديد الإعفاءات الضريبية على نحو دقيق وبطريقة تتماشى مع طبيعة الأنشطة الاقتصادية المقترح إعفائها وأهمية هذه الأنشطة للاقتصاد الوطني. ونقترح في هذا الإطار إعفاء أرباح الأشخاص المعنوية عن نشاطها في مجال الاستصلاح الزراعي والإنتاج الغذائي، وإعفاء الجمعيات والمؤسسات التعليمية والخيرية التي لا تستهدف تحقيق الربح. ويتعين تحديد شروط ومدة الاستفادة من هذا الإعفاء.

ثالثاً: ينبغي تحديد التكاليف الجائز خصمها من الدخل الإجمالي بدقة في بعض التشريعات على الدخل وبصفة خاصة في التشريع البحريني، على ألا يتم تحديدها حصرياً ويكتفي فحسب بذكر أهم صورها. ويتعين أيضاً ذكر التكاليف غير الجائز خصمها على سبيل الحصر. إن فائدة العمل بهذه التوصية يتمثل في أهمية التحديد الدقيق لوعاء الضريبة على الدخل على نحو يتيسر معه أمر تطبيق هذه الضريبة سواء بالنسبة لمصلحة الضرائب أم بالنسبة للمكلف الضريبي.

رابعـاً: نقتـرح أيضـاً ضرورة إدخـال تعديل تشـريعي (التشـريعين السـعودي والبحريني) لوضع حد أقصى للسـنوات التي يتم ترحيل الخسـائر خلالها بالنسبة للتشـريعات التي لم تضع حداً أقصى، ونقترح تحديدها بخمس سـنوات على غرار التشـريعات المقارنة. ويساعد هذا التحديد على تشجيع المستثمرين على تطوير أنشـطتهم لتحقيق أرباح وفى نفس الوقت العمل علـى تجنب حرمان خزانة الدولة من الإيرادات العامة لأسباب ترجع إلى تراخي المستثمر.

خامسـاً: من الضروري إدخال تعديلات على التشريعين العماني والبحريني من أجـل تقرير الاكتفاء بإلـزام الممول بتقديم إقرار ضريبي مرة واحدة فقط بدلاً من مرتيـن كما يقرر المشـرع. ومن شـأن إعمال هـذا التعديل التسـهيل على المكلف الضريبـي وكذلك على مصلحة الضرائـب وتوفير الجهد والوقت والمال الناتج عن تكاليف طبع كميات كبيرة من الإقرارات الضريبية.

سادسـاً: نوصى بإدراج التحكيم والصلح كوسـيلتين من وسائل فض المنازعات الضريبيـة فـي التشـريعات الضريبية لدول مجلـس التعاون الخليجي (السـعودية والبحرين وعمان) على أن يقتصر اسـتخدامهما على حالات معينة لا تشـكل خطراً جسـيماً أو حينمـا لا يمثل الجرم المرتكب خرقاً كبيراً للقانون، لاسـيما بالنسـبة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

سابعاً: نرى أنه من الملائم أيضاً التدخل تشريعياً (من قبل المشرعين في عمان والكويت والبحرين) لتغليظ العقوبة المفروضة على المكلف عند مخالفته لنصوص هذا القانون لاسيما الغرامة حيث لا تتناسب قيمتها مع التطور الاقتصادي والمالي وأن يتحدد لها حداً أدنى وحداً أقصى.

المراجع:

أولاً- المراجع العربية:

1 -**السيد عبد المولى** (1978)، «المالية العامة: دراسة للاقتصاد العام»، الطبعة الثانية، دار الفكر العربي، القاهرة.

2 -**رفعت المحجوب** (1979)، "المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة.

3 -**سوزي عدلي ناشد** (2008)، "أساسيات المالية العامة"، منشورات الحلبي الحقوقية.

4 -**عادل العلى** (2009)، "المالية العامة والقانون المالي والضريبي"، الطبعة الأولى، مكتبة الجامعة، اثراء للنشر والتوزيع، الأردن.

5 -**صندوق النقد العربي** (2016)، "التقرير الاقتصادي العربي الموحد"، أبو ظبي، الإمارات العربية المتحدة.

6 -**طارق الكوشك** (2004)، "تجربة المملكة العربية السعودية في تشجيع الاستثمار من مفهوم ضريبي"، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر الضريبي الرابع حول "أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية"، 25-26 سبتمبر 2004 تحت رعاية مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر.

7 -**عبد الحميد الحاج صالح** (2005)، "الخصائص الفنية للضريبة على دخل شركات الأموال : دراسة تطبيقية للنظام في المملكة العربية السعودية"، مجلة الشريعة والقانون، العدد الثالث والعشرون، ربيع الأول.

8 -**عبد العزيز السقاف** (1984)، "نظريات المالية العامة والنظام المالي في الجمهورية العربية اليمنية"، مطبعة المدني، القاهرة.

9 - **فوزي عبد المنعم** (1981)، "المالية العامة والسياسة المالية"، دار النهضة العربية، القاهرة.

10 -**محمد إبراهيم الشافعي** (2005)، " سياسة الإعفاءات الضريبية في ظل قانون الضرائب علي الدخل رقم 91 لسنه 2005 وأثرها علي التنمية الاقتصادية في مصر " ورقة بحثية منشورة في أعمال المؤتمر الضريبي الحادي عشر حول " النظام الضريبي المصري : القانون 91لسنه 2005 الخاص بالضريبة علي الدخل ، المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول " والذي نظمته الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب في الفترة من 19-22يونية 2006 بدار الدفاع الجوي بالقاهرة .

11 -**محمد إبراهيم الشافعي**، (2014)، «التشريعات الاقتصادية والمالية: دراسة تحليلية لأحكام تشريعات الميزانية العامة والضرائب على الدخل والمنافسة في دولة الإمارات العربية المتحدة، دار النهضة العربية.

12 -**محمد فؤاد إبراهيم** (بلا تاريخ)، «مبادئ المالية العامة»، دار النهضة العربية، القاهرة.

13 -**منيس أسعد عبدالملك** (1976)، " اقتصاديات المالية العامة" ، دارالمعارف، القاهرة.

ثانياً: التشريعات:

1 -مرسوم ملكي رقم (م/1) في 1/15/ 1425 في شأن نظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية.

2 -المرسوم بقانون ضريبة الدخل الكويتية رقم 3 لسنة 1955 والمعدل بالقانون رقم 2 لسنة 2008

3 -القانون رقم 21 لسنة 2009 بإصدار قانون الضريبة على الدخل في قطر.

4 -المرسوم السلطاني رقم 28 لسنة 2009 بإصدار قانون ضريبة الدخل في سلطنة عمان.

5 -المرسوم بقانون رقم 22 لسنة 1979 بشأن تعديل أحكام المرسوم رقم 80

لسنة 1955 وتعديلاته في شأن ضريبة الدخل في البحرين.

6 –القانون رقم 91 لسنة 2005 في شأن الضريبة على الدخل في مصر.

7 –مرسوم بقانون بفرض ضريبة على دخل الأشخاص المعنوية في دبي في عام 1969.

8 – القانون الكويتي في شأن تأسيس هيئة تشجيع الاستثمار المباشر رقم 116 لسنة 2013 .

ثالثاً- المراجع الأجنبية:

1-Ardant, G. (1972), " Histoire de l'impot", Fayard.

2-Duverger, M. (1986) "Finances publiques", P U F.

3- Fontaneaum, P, (1966) " Fiscalite Europeenne", Paris, les Cahiers fiscaux europeens, no 15.

4- Gaudement, p. et Molimier, J. (1988), " Finances publiques", Tome 2, 4e edition, Montchresties.

5- Gest, G. et Tixier, G (1986) " Droit fiscal", L.G.D.J., Paris.

6- IMF (2015), Tax Policy Reform in the GCC Countries: Now and How?", Annual Meeting of Ministries of Finance and Central Bank Governors, November 10, Doha, Qatar..

7- Lajugie, J. (1988), "Les systèmes économiques", coll. "Que sais je? " 12éme ed, Paris.

8-Laufenburger, H. (1950) , " Traité d'économie et de legislation financières", T. I., Paris.

9-. Musgrave, R. and Musgrave, p. (1989) " public Finance in theory and practice" , 5th ed, Mc Graw Hill International.

10- Owens, J. and Whitehouse, E (1996) " Tax Reform", BIFD, vol. 50, no 11 12, Kluwer.

11- Racine, p. (1984), " Reflexions sur la notion de revenu" , Bulletin fiscal Fr., no2.

المحتوى

الموضوع	الصفحة
الملخص	327
المقدمة	328
أولاً- إشكالية وهدف الدراسة	329
ثانياً- خطة الدراسة	329
مبحث تمهيدي- الضوابط القانونية والفنية للضريبة على الدخل مع الإشارة إلى المنظومة الضريبية الخليجية	331
المطلب الأول- الضوابط الفنية والقانونية اللازم توافرها في الضريبة على الدخل	331
الفرع الأول- الضوابط الفنية والقانونية العامة اللازم توافرها في الضريبة على الدخل	331
المطلب الثاني- الضوابط القانونية والفنية الخاصة اللازم توافرها في الضريبة على الدخل	334
الفرع الأول- ضرورة وضع تعريف دقيق للدخل محل الضريبة	334
الفرع الثانى- مراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف عند فرض الضريبة على الدخل	335
الفرع الثالث- تحديد نوع ووعاء الضريبة على الدخل	336
الفرع الرابع- تحديد سعر ملائم للضريبة	337
الفرع الخامس- إقرار سياسة الإعفاءات الضريبية على الدخل بطريقة فعالة	338
المطلب الثاني- إطلالة على منظومة الضرائب على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي	339
الفرع الأول- عدم تطبيق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في معظم دول مجلس التعاون الخليجي	339
الفرع الثاني- تطبيق الضريبة على دخل الشركات في دول مجلس التعاون	340
الفرع الثلث- ضعف مساهمة الضرائب في الإيرادات العامة لدول مجلس التعاون	345
المبحث الأول- مدى توافر الاشتراطات القانونية والفنية العامة في التشريعات الضريبية على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي	348

المحتوى

الموضوع	الصفحة
المطلب الأول- العدالة والمساواة في الضرائب على الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي.	348
الفرع الأول- تطبيق السعر النسبي	349
الفرع الثاني- إقرار معاملة ضريبية تمييزية في بعض الدول الخليجية	350
الفرع الثالث- الضريبة تفرض على الدخل الصافي	352
الفرع الرابع- إقرار شريحة معفاة من الخضوع للضريبة على الدخل	352
المطلب الثاني- غموض بعض النصوص الواردة بالتشريعات الضريبية الخليجية	352
الفرع الأول- عمومية بعض التشريعات الضريبية	353
الفرع الثاني- افتقاد بعض التشريعات الضريبية للمنهجية القانونية في التنظيم	353
الفرع الثالث- عدم دقة بعض المصطلحات	354
المطلب الثالث- مدى استيفاء التشريعات الضريبية الخليجية لضابط الملائمة	355
المبحث الثاني- مدى استيفاء التشريعات الضريبية الخليجية على الدخل للضوابط القانونية والفنية الخاصة	356
المطلب الأول- طبيعة الدخل في قوانين الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي	356
المطلب الثاني- مراعاة الضرائب على الدخل للظروف الاقتصادية في دول مجلس التعاون الخليجي	357
المطلب الثالث- إقرار منظومة من الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار الخاص	359
المطلب الرابع- تجاهل تنظيم حالات التوقف عن النشاط والتنازل عن المنشأة في بعض التشريعات الضريبية	363
المطلب الخامس- قواعد ربط وتحصيل الضريبة	367
الخاتمة	371
نتائج الدراسة	371
التوصيات	373
المراجع	376