

ببحث بعنوان

ضريبة المرتبات ومشروعيتها في المملكة العربية السعودية

إعداد

د. فهد عمر فهد عايد

أستاذ القانون العام المساعد

كلية الحقوق - جامعة دار العلوم

الإيميل الشخصي: Dr.fahim.ayed@gmail.com

الإيميل الجامعي: F.ayed@dau.edu.sa

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

نَرْفَعُ دَرَجَاتٍ مَّنْ نَّشَاءُ ^{قُلْ} وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ

صدق الله العظيم

الآية ٧٦ من سورة يوسف

شكر وتقدير

إن الحمد والشكر لله رب العالمين الذي أعانني على القيام بهذا العمل وإخراجه بهذه الصورة
ويتقدم الباحث بالشكر لعمادة الدراسات العليا والبحث العلمي بجامعة دار العلوم على
الدعم المادي للمشروع.

(The authors extend their appreciation to the Deanship of Post Graduate and Scientific Research at Dar Al Uloom University for funding this work.)

ضريبة المرتبات ومشروعيتها في المملكة العربية السعودية

فهيم عمر فهيم عايد .

كلية الحقوق، جامعة دار العلوم، السعودية .

البريد الإلكتروني : Dr.fahim.ayed@gmail.com

الإيميل الجامعي : F.ayed@dau.edu.sa

ملخص البحث :

الأنظمة الضريبية لها أهداف عديدة أهمها الأهداف المالية التي تعمل على زيادة الإيرادات وتخفيض حدة العجز بالموازنة العامة للدولة وضريبة المرتبات هي أحد أنواع ضرائب الدخل فهي ضريبة مباشرة شخصية و قد تناول البحث في المبحث الأول ماهية ضريبة المرتبات والنظام الضريبي في المملكة العربية السعودية حيث تناول المطلب الأول تعريف ضريبة المرتبات وطبيعتها القانونية وأن الضريبة تعد عمل من أعمال السيادة للدولة وتفرض وتطبق وفقاً لمبدأ ونظرية التضامن الاجتماعي وجاء المطلب الثاني عن ضريبة المرتبات في الأنظمة المقارنة ثم المطلب الثالث الذي تناول النظام الضريبي في المملكة العربية السعودية والمبحث الثاني بعنوان مبررات فرض نظام ضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية وقد تناول المطلب الأول المبررات والضوابط الشرعية لفرض الضريبة والمطلب الثاني تناول المبررات والأسباب النظامية لفرض الضريبة مروراً بمراحلها المتتابعة انتهاءً بالمرحلة الحالية أن أساس فرض الضرائب دستوري في كل دول العالم فالنظام الضريبي يستمد جزوره الأساسية من الدستور لأن الدستور هو الذي ينظم القواعد الأساسية لفرض الضرائب والمطلب الثالث تناول المبررات الاقتصادية وهي تزايد العجز بالموازنة العامة في السعودية منذ عام ٢٠١٤ وحتى الوقت الحالي ثم تناول في المبحث الثالث التنظيم المقترح لضريبة المرتبات في المملكة وآثاره الإيجابية وذلك من خلال مطلبين وانتهى البحث إلى ضرورة وضع مشروع لتنظيم ضريبة المرتبات وفقاً للتنظيم المقترح لتحقيق زيادة في جانب الإيرادات بالموازنة العامة وخفض حدة العجز المتزايدة وزيادة وتنوع الإيرادات وعدم الاعتماد الكامل على النفط لتحقيق أهداف رؤية ٢٠٣٠ .

الكلمات المفتاحية : ضريبة ، المرتبات ، النظام الضريبي ، ضرائب الدخل ، الضرائب المعاصرة .

Payroll tax and its legality in the Kingdom of Saudi Arabia
Fahim Omar Fahim Ayed.

College of Law, University of Dar Al Uloom, Saudi Arabia.

E-mail: Dr.Fahim.ayed@gmail.com

Abstract:

Financial systems have many goals and they are financial that works on revenues and general budget details And the research in the first section dealt with what is the salary tax and the tax system in the Kingdom of Saudi Arabia, where the first requirement dealt with the definition of the salary tax and its legal nature, and that the tax is an act of state sovereignty and is imposed and applied according to the principle and theory of social solidarity. The third requirement that deals with the tax system in the Kingdom of Saudi Arabia The second topic, entitled Justifications for imposing a payroll tax system in the Kingdom of Saudi Arabia, the first requirement dealt with the legal justifications and controls for imposing the tax. The second requirement deals with the legal justifications and reasons for imposing the tax through its successive stages ending with the current phase. The basis for imposing taxes is constitutional in all countries of the world. The tax system derives its main parts from The constitution because it is the constitution that organizes the basic rules for taxation The third requirement deals with the economic justifications, which is the increasing deficit in the public budget in Saudi Arabia since ٢٠١٤ until the present time, then we deal in the third topic the proposed regulation of the salary tax in the Kingdom and its positive effects through two requests. The revenues side of the public budget, reducing the growing deficit, increasing and diversifying revenues, and not fully relying on oil to achieve the goals of Vision ٢٠٣٠.

Key words: tax, salaries, tax system, income taxes, contemporary taxes.

المقدمة:

تعد الأنظمة الضريبية أحد أهم أدوات السياسة الاقتصادية التي تساهم في تحقيق التنمية الشاملة وإزاء الأوضاع الاقتصادية الراهنة في العالم وفي منطقة الشرق الأوسط صار الوضع يشكل تحدياً كبيراً لاقتصاديات كافة الدول ، وتحل المملكة العربية السعودية مركزاً إستراتيجياً هاماً كأحد المصادر الرئيسية لاحتياجات النفط وصادراته في العالم وقد حققت المملكة تقدماً اقتصادياً كبيراً بمعايير نمو الناتج المحلي الإجمالي وفرص التشغيل وتشديد البنية الأساسية المادية وتظهر تجربة المملكة أن الاعتماد الكامل على قوى السوق والتطبيق للسياسات الاقتصادية الكلية المالية والنقدية والاستثمارية والتجارية التي أسهمت في تنوع الاقتصاد . وعلى الجانب الآخر توجد صعوبات مالية كبيرة بسبب انخفاض أسعار النفط منذ عام ٢٠١٤ مما أدى إلى التأثير على الوضع الاقتصادي وبالتالي أثر بشكل مباشر على الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية مما يتطلب معالجة هذه الصعوبات بوضع حلول عملية وسريعة بدلاً من اقتراح نماذج ونظريات. الأمر الذي يستوجب وضع نظام لضريبة المرتبات في المملكة كما هو موجود ومطبق بالفعل في دول كثيرة إقليمياً وعالمياً ووضع هذا النظام من قبل الجهات المختصة ثم تطبيقه من المتوقع أن يسهم بشكل كبير في تعظيم وزيادة الإيرادات وخفض العجز في الموازنة العامة كما يساعد على مواجهة التحديات والأوضاع الاقتصادية الراهنة الناجمة عن COVID ١٩ خاصة وأن المملكة بصدد تطبيق رؤية ٢٠٣٠ والتي تقوم على تقليل الاعتماد على النفط وتنويع مصادر الدخل.

مشكلة البحث:

جوهر المشكلة يتمثل في الوضع الاقتصادي الراهن في المنطقة الذي يؤثر بشكل مباشر على الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية كنتيجة طبيعية لزيادة المصروفات نظراً للتحديات المتزايدة بفعل الأوضاع الاقتصادية مما يتطلب تنظيم ضريبة المرتبات لزيادة الإيرادات وتنويعها بهدف التصدي لهذه التحديات.

فروض البحث:

- من المتوقع وجود تأثيرات سلبية على الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية كنتيجة طبيعية لانخفاض أسعار النفط وللوضع الاقتصادي الراهن وعدم الاستقرار الاقتصادي في المنطقة.

- من المتوقع أثراً إيجابية تتمثل في إحداث زيادة في الإيرادات العامة للدولة عند فرض وتطبيق ضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية وخاصة في ظل رؤية ٢٠٣٠.

أهداف البحث:

- ١ - وضع مشروع نظام لضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية.
- ٢ - تحقيق دعم الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية عن طريق زيادة الإيرادات كنتيجة طبيعية عند تنظيم ضريبة المرتبات بما يسهم في تنويع مصادر الدخل وتحقيق رؤية ٢٠٣٠.

٣ - مراعاة توافر شرط العدالة الضريبية عند وضع نظام لضريبة المرتبات بما يتناسب مع الظروف والأوضاع الاجتماعية والاقتصادية لجميع فئات المجتمع.

منهج البحث:

يعتمد البحث على أسلوب البحث الاقتصادي الذي يستخدم أكثر من منهج حيث سيتم استخدام المنهج الاستقرائي^١ والذي يتم من خلاله دراسة المبررات والضوابط الشرعية لفرض الضريبة وكذا ظاهرة العجز في الموازنة العامة للمملكة العربية السعودية محل البحث من ثنانيا الكتابات السابقة والبيانات والإحصائيات المتاحة المعنية بتلك الظاهرة للوقوف على حجمها ومخاطرها. إلى جانب استخدام منهج الاستنباط حيث يتم استخلاص نتائج وآثار وانعكاسات تشريع نظام لضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية على السياسة المالية خاصة عنصر الإيرادات المتوقع تزايدها مما يؤثر بشكل مباشر على الموازنة العامة ويحد من نسب العجز المستمرة والمتزايدة في تلك الفترة من عام ٢٠١٤ وحتى الوقت الراهن الذي تصادف معه آثاراً وخسائر مالية كبيرة على اقتصاديات دول العالم أجمع نتيجة انتشار فيروس كورونا COVID١٩ وكما استخدم الباحث منهج المنهج التحليلي في واستخدام الباحث أدوات التحليل الإحصائي للبيانات والجداول الإحصائية التي تتعلق بموضوع البحث.^٢

أهمية البحث:

تحدد أهمية البحث في كيفية تصدي حكومة المملكة العربية السعودية وجميع مؤسسات الدولة في مواجهة التحديات الراهنة المتمثلة في عدم الاستقرار الاقتصادي الذي يؤثر سلباً على الموازنة العامة مما تتنامى معه الحاجة إلى توفير دعائم قوية للاقتصاد الوطني تقوى أعمدته وتنوع إيراداته باستخدام إحدى أدوات السياسة المالية وذلك بفرض نظام ضريبة المرتبات مما يوفر مصدراً جديداً لزيادة إيرادات الموازنة العامة للدولة وفي ذات الوقت يشكل تطبيقاً لرؤية المملكة ٢٠٣٠ التي تقوم على تقليل الاعتماد على النفط وزيادة وتنوع مصادر الدخل في المملكة.

^١ - الاستقراء Induction- هو من قبيل الاستدلال المساعد الذي يرتقي فيه الباحث من الحالات الجزئية إلى القواعد العامة - يتيح دراسة الجزئيات التي توفرها دراسات الحالة وصولاً إلى مستوي مقبول من التعميم.

أما الاستنتاج والاستنباط Deduction - هو عملية استخلاص منطقي بمقتضاه ينتقل الباحث من العام إلى الخاص باختبار صحة المقدمات العامة التي يتوصل إليها بطريق الاستقراء والهبوط من هذه المقدمات إلى الجزئيات التي يمكن أن توفرها دراسة الحالة.

٢- أنظر: أحمد يوسف الشحات، ممارسات الشركات دولية النشاط في مجال التكنولوجيا وتطور الاقتصاديات المختلفة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، ١٩٩٠، ص ١١، ١٢

خطة البحث:

تم تقسيم البحث إلى ثلاثة مباحث رئيسية تسبقها مقدمة وتسبقها نتائج وتوصيات فقد جاء المبحث الأول بعنوان ماهية ضريبة المرتبات والنظام الضريبي في المملكة العربية السعودية وتم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب المطلب الأول بعنوان تعريف ضريبة المرتبات وطبيعتها القانونية وجاء المطلب الثاني بعنوان ضريبة المرتبات في الأنظمة المقارنة ثم المطلب الثالث الذي يتناول النظام الضريبي في المملكة العربية السعودية والمبحث الثاني بعنوان مبررات فرض نظام ضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب الأول تناول المبررات والضوابط الشرعية لفرض ضريبة المرتبات والمطلب الثاني تناول المبررات النظامية لفرض ضريبة المرتبات والمطلب الثالث تناول المبررات الاقتصادية لفرض ضريبة المرتبات. ثم نتناول في المبحث الثالث التنظيم المقترح لضريبة المرتبات في المملكة وأثاره الإيجابية وذلك من خلال مطلبين المطلب الأول بعنوان التنظيم المقترح لضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية والمطلب الثاني بعنوان الآثار الإيجابية المتوقعة لفرض ضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية.

المبحث الأول

ماهية ضريبة المرتبات والنظام الضريبي في المملكة العربية السعودية

الضرائب موجودة ومنظمة منذ قديم الزمان فقد عرفت منذ الأسرة المالكة الثانية عند الفراعنة في مصر وكذلك الإمبراطورية الرومانية وفي أوروبا الغربية في العصور الوسطى وكان الغرض من الضريبة قديماً وحديثاً تغطية النفقات العامة حيث تعد الضريبة أهم مصدر للإيرادات العامة لكثير من دول العالم في الوقت المعاصر لتحقيق مجموعة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية ويهتم هذا المبحث ببيان تعريف ضريبة المرتبات وطبيعتها القانونية في المطلب الأول كأحد أنواع الضرائب على الدخل ثم التعرف على ضريبة المرتبات في الأنظمة المقارنة في المطلب الثاني والمطلب الثالث يتناول النظام الضريبي في المملكة العربية السعودية.

المطلب الأول

تعريف ضريبة المرتبات وطبيعتها القانونية

الضريبة في اللغة لفظ مشتق من ضرب عليه الغرامة أو الخراج أو الجزية أي ألزمه بها وكلفه بتحمل عبئها وهي "ما يفرض على الملك والعمل والدخل والمشتريات والخدمات وجمعها ضرائب الدولة"^١ وتعرف الضريبة على الدخل في الفكر المالي المعاصر بتعريفات متعددة ولكنها جميعاً تتفق وتدور حول نفس المعنى وهو أنها "مبلغ نقدي تفرضه الدولة جبراً على الأشخاص بصورة نهائية دون مقابل خاص بهدف تحقيق النفع العام" وفي ضوء هذا التعريف فإن الضريبة هي عبارة عن مبلغ من النقود تفرضه الدولة جبراً على الأشخاص الطبيعي أو شخص اعتباري الذين تتوفر فيهم شروط الخضوع للضريبة طبقاً للنظام وتدفع الضريبة بصورة نهائية دون تحقيق نفع خاص يعود على دافع الضريبة وإنما بهدف تحقيق النفع العام والضريبة على الدخل تشمل أنواع كثيرة وهي (النشاط التجاري والصناعي، النشاط المهني أو غير التجاري، المرتبات وما في حكمها، الثروة العقارية) مما يعني أن الضريبة على المرتبات وما في حكمها هي ضريبة مباشرة وهي إحدى أنواع ضرائب الدخل ويمكن تعريف الراتب أو المرتب كما يلي

الراتب: هو ما يدفع عادة عن العمل الأصلي لموظفي الحكومة والهيئات العامة والقطاع الأهلي ويكون دفعة شهرياً وبصفة دورية

١ القاموس المحيط، باب الضاد، ابن الأثير، النهاية في غريب الحديث والأثر، ص ٥٤١

الأجور: هي ما يدفع للعامل على فترات متقاربة كالיום أو الأسبوع وهذا ما يميزها عن الراتب وتشمل الأجور كل ما يدفع للعامل مقابل عمله طبقاً لنصوص عقد العمل^١

الدخل: مبلغ من النقود من مصدر مستديم ويتسم بالدورية والانتظام مثل الرواتب والأجور^٢

البدلات: هي مبلغ يدفع للعامل بمناسبة مزاوله هذا العمل ولها أنواع ومسميات كثيرة تختلف حسب طبيعة العمل مثل (بدل النقل، بدل السكن، بدل العدوى، بدل طبيعة العمل، بدل غلاء معيشة) وأغلب هذه البدلات تكون معفية من ضريبة المرتبات كونها تنظم لأجل التخفيف عن العامل وتمكينه من أداء وظيفته.^٣

الضريبة على المرتبات تسري على الشخص الطبيعي عن الإيراد الناتج عن العمل ويشترط فيها التبعية لشخص آخر أي تحت إدارته وإشرافه سواء كان الإيراد بصفة دورية أو غير دورية فهي ضريبة شخصية مباشرة ومعنى شخصية أنه يراعى فيها إعفاء حد أدنى ويكون هناك أيضاً تفاوت في سعر ومعدلات ضريبة المرتبات تطبيقاً لمبدأ العدالة الضريبية ومراعاة لتفاوت الدخل من المرتبات من شخص لآخر. وبناء على ما سبق يمكننا تعريف ضريبة المرتبات كالاتي.

" الضريبة على المرتبات وما في حكمها تسري على الشخص الطبيعي وذلك على الإيراد الناتج عن العمل سواء كان ذهنياً أو فنياً أو بدنياً بشرط التبعية وليس لحسابه الشخصي أو بصفة مستقلة"^٤

ويعني ذلك أن تفرض الضريبة على المبالغ التي تستحق مقابل عمل أو خدمة أديت للغير تحت إدارته وإشرافه ووجود تبعية بين الشخص الطبيعي وصاحب العمل والتي قد يكون مصدرها عقد العمل أو القوانين واللوائح كما قد تكون التبعية بدون عقد وسواء كان الإيراد بصفة دورية أو غير دورية.

الطبيعة القانونية لضريبة المرتبات

كثرت الدراسات المالية التي تبحث في الأساس القانوني الذي تركز إليه الدولة في فرض الضريبة، ومن ثم معرفة الطبيعة القانونية للضريبة لإيضاح مفهومها بصورة أفضل، فكثيراً ما اعتبرت الضريبة عقداً بين المكلف والدولة ولكن بعد ذلك اعتبر التضامن الاجتماعي وسيادة الدولة الأساس القانوني الصحيح الذي تستمد الدولة منه سلطتها في فرض الضرائب، وتبعاً لذلك تختلف الطبيعة القانونية للضريبة بين النظرية التعاقدية ونظرية التضامن.^٤

٢ الإدارة المركزية للتدريب الضريبي، مصلحة الضرائب المصرية، الضريبة الموحدة، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٨

٢ المرجع السابق، ص ٩

٣ محمد الحلاق، التشريع الضريبي، الجامعة الافتراضية السورية، ٢٠١٨، ص ٦٢

٤ محمد الكامل، أساس حق الدولة في فرض الضريبة مجلة العلوم القانونية عدد ٧، كلية القانون، جامعة الزاوية، ليبيا.

أولاً: النظرية التعاقدية:

يعود أصل هذه النظرية إلى فكرة العقد الاجتماعي التي نادى بها فلاسفة القرن السابع عشر أمثال لوك وهوبز وبعض فلاسفة القرن الثامن عشر أمثال جان جاك روسو وتتلخص هذه النظرية في أن الأفراد في إطار حياتهم الاجتماعية عقدوا بينهم وبين الدولة عقداً ضمناً ينتازل بمقتضاه كل فرد عن جزء من حريته وعن جزء من أمواله للدولة مقابل أن تضمن له الدولة الحرية في ممارسة ما تبقى منها ومن أمواله في تحقيق أهدافه، وعلى ذلك فإن واجب دفع الضريبة يستند إلى اتفاق تعاقدي بين الفرد والدولة. غير أن أصحاب هذه النظرية اختلفوا حول طبيعة هذا العقد نتيجة اختلافهم حول طبيعة الخدمة التي تقدمها الدولة مقابل هذه الضريبة التي من الواجب عليهم دفعها، واختلفوا في وصف هذا العقد كما يلي:^١

أ - **فكرة عقد الخدمات:** فقد عبر آدم سميث عن هذا العقد بأنه عقد إيجار تقدم بموجبه الدولة للأفراد الخدمات مقابل دفع هؤلاء ثمن هذه الخدمات، إلا أن هذه النظرة سرعان ما انهارت لبعدها عن الواقع ومغايرتها للمنطق، فهي بعيدة عن الواقع لأنها تغفل استفادة جميع الناس من الخدمات التي تقدمها الدولة مقابل الضريبة وإلى كون معظم هذه الخدمات غير قابلة للتجزئة ولا يمكن قياس مدى استفادة كل منهم منها، إضافة إلى أن بعض هؤلاء يستفيدون من تلك الخدمات من دون أن يدفعوا أي مقابل، وهي مغايرة للمنطق لأنها تعد الدولة بائعة لهذه الخدمات وهذا يستلزم التساوي بين مقدار ما يدفعه الفرد مع قيمة الخدمات التي ينتفع منها؛ وهذا تنافي مع فكرة الدولة ذاتها، كما أنها تؤدي إلى حرمان غير القادرين على الدفع من رعاية الدولة لهم^٢

ب - **فكرة عقد شركة إنتاج:** ويذهب فريق من الكتاب إلى تكيف العقد على أنه عقد شركة إنتاج خدمات، فالجماعة (أفراد المجتمع) يشكلون شركة إنتاج يسهم أفرادها في رأسمالها والدولة هي مجلس إدارة هذه

الشركة التي تؤمن من خلالها الخدمات التي لا يمكن لهم الاستغناء عنها، فالأفراد يشتركون في تكوين رأسمال هذه الشركة بنسبة ما ينتفعون منها من خدمات.

وقد وجهت لهذه النظرية عدة انتقادات مفادها اعتمادها على مبدأ المنفعة الشخصية من خدمات تلك الشركة بغض النظر عن الروابط المعنوية التي تجمعهم ضمن الدولة.

ج - **فكرة عقد التأمين:** ونادى بها الفقيه جان بودين خلال القرن السادس عشر الذي قال: إن الضريبة ليست سوى قسط تأمين يؤديه المكلف مقابل الانتفاع بالجزء الباقي من دخله وثروته على اعتبار أن الدولة ليست سوى شركة تأمين يؤمن فيها الأفراد على أموالهم مقابل حمايتها لهذه الأموال، إلا أن هذه النظرية كانت بعيدة عن الواقع بسبب طبيعة

^١ المرجع السابق، ص ١١

^٢ محمد العكام ويوسف شباط، المالية العامة، جامعة دمشق، قسم الدراسات القانونية، العام الدراسي ٢٠٠٦/٢٠٠٧.

الخدمات التي تقدمها الدولة مقابل الضريبة فهي ليست خدمات أمنية فقط، فالدولة المعاصرة أصبحت لها وظائف اقتصادية واجتماعية.^١

د - فكرة عقد البيع أو المقايضة: وصف الفقيه مونتسيكو هذا العقد بأنه عقد بيع يبيع بموجبه الفرد للدولة جزءاً من أمواله مقابل حق التمتع بالجزء الآخر، وبعضهم اعتبره عقد مقايضة بين مال المكلف والمنفعة التي يحصل عليها من الدولة.

هـ - فكرة العقد المالي: نتيجة عدم اتفاق الفقهاء التقليديين على طبيعة هذا العقد، عدّ من قبل بعضهم مجرد عقد مالي بين المكلف والدولة بحيث تتحدد بموجبه التزامات وحقوق كلا الطرفين، فالدولة ملتزمة بموجبه بتوفير الأمن والخدمات الأساسية للمكلف وتحقيق العدالة، كما يلتزم الأفراد بدفع الضريبة مقابل ما ينتفعون به من الدولة.

ولكن النظرية التعاقدية لم تصمد أمام تطور الفكر السياسي والاقتصادي، فهي مستمدة من حق الملكية وحق التعاقد وهذا يتناقض مع مفهوم الدولة ذاته حتى في ظل الفكر الفردي، ولو عدّ ذلك العقد مجرد عقد إذعان تفرضه الدولة على الأفراد، فقد انتقدت هذه النظرية لأسباب واقعية تتعلق بمفهوم الدولة ومفهوم الضريبة ذاته للأسباب التالية:^٢

١ - من الصعوبة تقدير المنافع العامة التي يحصل عليها كل فرد من الدولة بالمال لإحداث التوازن بين كمية ما يدفع وكمية ما يمكن الاستفادة مقابلها من خدمات، وذلك لكون معظم هذه الخدمات غير قابلة للتجزئة.

٢ - النظرية التعاقدية تحصر وظائف الدولة في العقد والواقع يشير إلى أن وظائف الدولة لا يمكن حصرها في المحافظة على ثروة الأفراد وسلامتهم فقط.

ج - يستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة مقابل الضرائب التي يدفعها الأفراد. أفراداً لا يدفعون ضرائب أو يدفعون ضرائب أقل مما ينتفعون به من خدمات. لهذه الأسباب تم العدول عن هذا الأساس القانوني لفرض الضريبة على أساس فهم أعمق لمفهوم الدولة والضريبة معاً.

ثانياً: النظرية التضامنية:

يعد الفقيه لوفبرجر الضريبة واجباً وطنياً، فكما يحق للدولة أن تفرض التجنيد الإجباري للدفاع عن الوطن يجوز لها أن تفرض الضريبة على المكلفين حتى تتمكن بحصيلتها من تغطية النفقات العامة وتحقيق أهدافها. فالضريبة تعبر عن تضامن المواطنين ومشاركتهم في تحمّل الأعباء العامة وذلك تبعاً لمقدرتهم على الدفع المختلفة باختلاف مقدار دخولهم وثرواتهم لا مقدار ما ينتفعون به من خدمات.

وقد أخذ هذا التضامن في السابق شكلاً اختيارياً ثم أصبح إجبارياً، والإلزام الذي تحمله الضريبة مستمد من سلطة الدولة وامتيازاتها لا من العقد المفترض بين المكلف والدولة،

^١ السيد عطية عبد الواحد، مرجع سبق ذكره، دار النهضة العربية، ٢٠٠٠، ص ٥٠٤

^٢ Arab.ency.com.sy/Law/detail/١٦٥٢٣٢

فالواقع يؤكد أن لا وجود لهذا العقد المفترض، وفكرة الضريبة مستمدة من فكرة التضامن الاجتماعي الموجودة بين جميع المواطنين في الدولة التي تقتضي وجوب تضامن الأفراد فيما بينهم كل حسب مقدرته على المشاركة في الأعباء العامة حتى تتمكن الدولة من حماية المجتمع بأكمله وتوفير الخدمات اللازمة لاستمرار الحياة الاجتماعية لأفراده بصرف النظر عن مدى مساهمة كل فرد من أفراده في تحمل هذه الأعباء، وذلك لوجود مصلحة مشتركة بين جميع أفراد المجتمع في تقوية هذا التضامن تتمثل في حماية الحياة الاجتماعية ذاتها والتي لا يمكن للأفراد أن تستمر حياتهم من دونها، لذلك يتضامنون في تحمل الأعباء العامة التي تستلزم ذلك.^١

ويقصد بأفراد المجتمع في هذا المجال:

أ - رعايا الدولة الذين يتمتعون بجنسيتها ولو كانوا مقيمين في الخارج نظراً لارتباطهم بها.

ب - الأجانب الذين يرتبطون بالدولة بعلاقة إقامة أو وجود أموالهم داخلها ما دامت تضمن لهؤلاء الخدمات اللازمة.

ويعد هذا المفهوم أكثر تحقيقاً للعدالة من مفهوم الضريبة وفق النظرية السابقة وتم بموجبه فك علاقة الارتباط بين ما يستفيد منه المكلف من الضريبة وما يدفعه للدولة، فطبيعية العلاقة بين المكلف والدولة هي علاقة قانونية وليست مجرد علاقة تعاقدية^٢

ويترتب على نظرية العقد الاجتماعي النتائج التالية:

١ - إن فرض الضريبة يعد عملاً من أعمال السيادة للدولة تفرض بموجب قوانين.

٢ - يمكن أن تفرض الضريبة على المواطنين تطبيقاً لمبدأ التضامن الاجتماعي وعلى المقيمين عملاً بمبدأ التبعية الاقتصادية للدولة التي يقيم فيها ويستفيدون من الخدمات التي تقدمها الدولة.

٣ - تفرض الضريبة على الأشخاص بصرف النظر عن النفع الخاص الذي يعود على كل منهم من خدمات وذلك تبعاً لمقدرتهم على الدفع باعتبارهم أعضاء في منظمة سياسية هي الدولة تسمح لهم بالمشاركة في أعبائها العامة ويعبرون من خلالها عن انتمائهم لها.

٤ - تعتبر نظرية التضامن الاجتماعي أساساً لتفسير تحمل الأجيال الحالية بدفع ضريبة لسداد قروض استفادت منها الأجيال الماضية.

^١ الموسوعة العربية، الموسوعة القانونية المتخصصة، مرجع سبق ذكره

^٢ مفلح القحطاني، عبد الستار سلمي، الوجيز في تشريعات الزكاة والضرائب، دار الإجابة للنشر، السعودية، ٢٠١٨ م، الطبعة الأولى، ص ٧٩

المطلب الثاني

ضريبة المرتبات في الأنظمة المقارنة

الضريبة على المرتبات وما في حكمها منظمة وموجودة في تشريعات غالبية دول العالم وبطبيعة الحال فإن أسعارها تختلف وتتباين من دولة لأخرى تبعاً لاختلاف الظروف والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من دولة لأخرى.

ووفقاً للتقرير الصادر مؤخراً من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عن ضريبة الدخل التي تُفرض على الأشخاص وتقوم الدولة باقتطاع جزء معين من دخل الأشخاص إذا زاد عن الحد، وتحدد كل دولة نسبة الضريبة المفروضة على الدخل.

وفيما يلي أعلى ١٠ دول في معدلات ضرائب الدخل وفقاً لتقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية^١

العاشر: سلوفينيا

كان المركز العاشر من نصيب سلوفينيا التي تمتلك نظاماً ضريبياً تصاعدياً، فكلما زاد الدخل زاد معدل الضريبة المفروضة، وتصل ضريبة الدخل المفروضة على شريحة راتب (٧٦ ألف دولار أو أكثر) إلى ٥٠%. ويصل متوسط ضريبة الدخل المفروضة على الأفراد غير المتزوجين إلى ٤٢.٧% سنوياً، في حين تبلغ الضريبة المفروضة على الأسر ٢٣.٩%

التاسع: السويد

حجم الضرائب في السويد جعلها في المركز التاسع في هذا التقرير، إذ تبلغ ضريبة الدخل المفروضة على الأفراد غير المتزوجين ٤٢.٨%، بينما تدفع الأسر ضرائب تبلغ ٣٨%

الثامن: التشيك

تبلغ ضريبة الدخل المفروضة على الأفراد غير المتزوجين ٤٣%. وعلى الجانب الآخر تبدو الضريبة المفروضة على الأسر في التشيك أقل نوعاً ما مقارنة بالدول السابقة وتبلغ ٢٧.٢%^٢

السابع: فنلندا

يبلغ متوسط ضريبة الدخل المفروضة على الأفراد غير المتزوجين ٤٣.٨% والضريبة المفروضة على الأسر بها هي ثاني أعلى ضريبة في هذه الفئة بعد فرنسا وتبلغ ٣٩.٢%

^١ <https://www.alarabiya.net/ar/aswaq/top١٠/٢٠١٨/٠٣/١١/>

^٢ المرجع السابق

السادس: النمسا

يصل معدل ضريبة الدخل المفروضة على المواطنين غير المتزوجين إلى ٤٧.١%، في حين تبلغ الضريبة المفروضة على الأسر ذات مصدر الدخل الواحد ٣٦.٥%

الخامس: إيطاليا

يبلغ معدل ضريبة الدخل المفروضة على الأفراد غير المتزوجين في إيطاليا ٤٧.٨%، في حين تبلغ الضرائب المفروضة على الأسرة ذات المصدر الواحد للدخل ٣٨.٦%

الرابع: فرنسا

معدل ضريبة الدخل المفروضة على الأفراد غير المتزوجين إلى ٤٨.١% وتفرض فرنسا أعلى ضرائب على دخل الأسرة المكونة من زوجين وطفلين بمعدل يبلغ ٤٠%

الثالث: المجر

يبلغ إجمالي الضرائب المفروضة على الأشخاص غير المتزوجين ٤٨.٢%، في حين تصل الضرائب المفروضة على الأسرة ٣٣.٧%^١

الثاني: ألمانيا

تفرض ضريبة دخل للأفراد غير المتزوجين تصل إلى ٤٩.٤%، في حين تفرض ضريبة دخل بنسبة ٣٤% للأسر المكونة من أم وأب وطفلين ولديها مصدر دخل واحد

الأول: بلجيكا

تفرض الحكومة البلجيكية ٥٤% ضريبة دخل على الأفراد غير المتزوجين، ما يعني أن الأفراد يفقدون أكثر من نصف دخلهم بسبب الضرائب، كما تفرض ضريبة تصل إلى ٣٨.٦% على رواتب الأسر التي لديها مصدر واحد للدخل.

التقرير يشير إلى أن ضريبة الدخل (المرتبات) منظمة وموجودة في دول العالم وقد جاءت الدول العشر السالف الإشارة لها أعلى معدلات في أسعار ضريبة المرتبات التي تراوحت بين ٤٢.٦% حتى ٥٤% على الأفراد غير المتزوجين بينما كانت أسعار ضريبة المرتبات على المتزوجين بنسب تتراوح بين ٢٣.٩% حتى ٤٠%. كما يشير التقرير إلى أن أعلى سعر لضريبة المرتبات على الأفراد ٥٤% كان من نصيب بلجيكا في حين كان أعلى سعر لضريبة المرتبات على الأسرة ٤٠% كان من نصيب فرنسا.

ضريبة الراتب في بريطانيا

ضريبة الراتب في بريطانيا، تم إقرارها وفق العديد من الدراسات وضمن العديد من الشروحات التي من شأنها أن تقسم الموجودين ضمن بريطانيا إلى العديد من الشرائح سواء من خلال الجنسية البريطانية أو أجنبية أو من خلال الإقامة دائمة أو مؤقتة وتزداد

^١ المرجع السابق، ص ٥

ضريبة الراتب في بريطانيا بشكل مطرد مع ازدياد الراتب بينما نقص أيضاً بشكل مطرد مع كل نقصان في الراتب، ويذكر بأن تعدد الوظائف التي يعمل بها الشخص يعني بالضرورة زيادة مدخراته المالية وبالتالي زيادة نسب الضرائب المأخوذة من قبل هيئة ومصلة الضرائب البريطانية^١

ضريبة المرتبات في بريطانيا تدفع بشكل سنوي وأي تأخر في السداد يعرض صاحبه لغرامات مالية كبيرة وتبدأ السنة الضريبية من ٦ إبريل إلى ٥ إبريل إذا كنت موظفا فقد لا تضطر إلى تقديم اقرار ضريبي لان الضريبة تتخصم من راتبك قبل أن تقبضه من خلال نظام Pay As You Earn اختصار (PAYE) وأما عن أسعار ضريبة المرتبات فإن تنظيمها كالآتي:^٢

- الشريحة المعفاة اي الدخل الغير خاضع للضريبة هو ١٢٥٠٠ جنيه إسترليني		
- من ١٢٥٠١ حتى ٥٠٠٠٠	٢٠%	
- من ٥٠٠٠١ حتى ١٥٠٠٠٠	٤٠%	

ضريبة المرتبات في اليمن

تم تنظيم الضريبة على المرتبات وما في حكمها بموجب قانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل في اليمن حيث وردت معدلات الضريبة وأسعارها في المادة ٦٢ من ذات القانون المشار إليه ونصها "تستوفي الضريبة من المكلفين الأشخاص الطبيعيين المقيمين ومكلفي المنشآت الصغيرة المقيمة على الدخل السنوية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية أو ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية أو ضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها" على النحو الآتي^٣

- الشريحة المعفاة اي الدخل الغير خاضع للضريبة هو ١٢٠٠٠٠٠ مائة وعشرون ألف ريال يمني		
- من ١٢٠٠٠١ حتى ٢٤٠٠٠٠	١٠%	
- من ٢٤٠٠٠١ حتى ٨٤٠٠٠٠	١٥%	
- ما زاد على ٨٤٠٠٠٠ ريال	٢٠%	

ضريبة المرتبات في تونس

جاء قانون المالية لعام ٢٠١٧ في الفصل ١٤ بتنظيم جديد لضريبة المرتبات في تونس على النحو الآتي

^١ <http://investlondon.co/٢٠١٧/٠٧/١٧>

^٢ المرجع السابق

^٣ http://agoyemen.net/lib_details.php?id=١٩٨

- الشريحة المعفاة اي الدخل الغير خاضع للضريبة هو ٥٠٠٠ خمسة آلاف دينار تونسي^١

٢٦%	١- من ٥٠٠١ حتى ٢٠٠٠٠
٢٨%	٢- من ٢٠٠٠١ حتى ٣٠٠٠٠
٣٢%	٣- من ٣٠٠٠١ حتى ٥٠٠٠٠
٣٥%	٤- ما زاد عن ٥٠٠٠٠

ضريبة المرتبات في المملكة الأردنية الهاشمية

وفقاً للتعديل الأخير على ضريبة المرتبات في الأردن والذي تم إقراره في نوفمبر ٢٠١٨ ويتم تطبيقه بداية من عام ٢٠١٩ فقد جاءت التعديلات النهائية على النحو الآتي^٢

- الشريحة المعفاة للفرد ١٠٠٠٠ عشرة آلاف دينار، للأسرة ٢٠٠٠٠ عشرون ألف دينار

٥%	- من ١ واحد دينار حتى ٥٠٠٠
١٠%	- من ٥٠٠١ حتى ١٠٠٠٠
١٥%	- من ١٠٠٠١ حتى ١٥٠٠٠
٢٠%	- من ١٥٠٠١ حتى ٣٠٠٠٠٠
٢٥%	- من ٣٠٠٠٠١ حتى ١٠٠٠٠٠٠
٣٥%	- ما زاد عن مليون دينار

ضريبة المرتبات في مصر

جاء تنظيم ضريبة المرتبات وما في حكمها في مصر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالمادة التاسعة حتى المادة السادسة عشر وجرى تعديل أخير لمعدلات ضريبة المرتبات في شهر مارس ٢٠٢٠ على النحو الآتي^٣

- الشريحة المعفاة اي الدخل الغير خاضع للضريبة هو ١٥٠٠٠ خمسة عشر ألف جنيه

٢.٥%	- من ١٥٠٠١ حتى ٣٠٠٠٠ جنيه
١٠%	- من ٣٠٠٠١ حتى ٤٥٠٠٠

^١ جريدة الشروق التونسية

^٢ <http://archive.alchourouk.com/٢١٩٨٢٢/١٥١/١>

^٣ <https://royanews.tv/news/٢٠٤٣٦٦>

^٣ <https://www.youm7.com/story/٢٠٢٠/٣/١٥/٤٦٧٢٣٩١>

من ٤٥٠٠١ حتى ٦٠٠٠٠	١٥ %
من ٦٠٠٠١ حتى ٢٠٠٠٠٠	٢٠ %
ما زاد عن ٢٠٠٠٠٠٠	٢٥ %

وبعد التناول السابق لضريبة المرتبات وما في حكمها في كثير من دول العالم من مختلف أرجاء المعمورة فذلك يعد تأكيداً لتنظيم ضريبة المرتبات في النظام الضريبي لغالبية دول العالم المعاصرة الأمر الذي نرى معه ضرورة تنظيم وتطبيق ضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية.

المطلب الثالث

النظام الضريبي في المملكة العربية السعودية

تعد الهيئة العامة للزكاة والدخل هي الجهة المخولة بجباية الزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية والتي أنشأت تنفيذاً للمرسوم الملكي ٨٦٣٤/٢٨/٢/١٧ بتاريخ ١٣٧٠/٦/٩ هـ والقرار الوزاري ٣٩٤ بتاريخ ١٣٧٠/٨/٧ هـ لتكون إحدى الجهات الحكومية التابعة لوزارة المالية.

ثم صدر بعد ذلك عدد من المراسيم الملكية والقرارات الوزارية المنظمة لأعمال الهيئة انتهاء بصدر اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة بالقرار الوزاري ٢٢١٦ بتاريخ ١٤٤٠/٧/٧ هـ والتي يسرى تطبيقها من ١ يناير ٢٠١٩ لجميع المكلفين عدا المحاسبين بالأسلوب التقديري طبقاً للفصل الرابع من اللائحة فيسرى عليهم تطبيق اللائحة على إقراراتهم التي تقدم بعد ٢٠١٩/١٢/٣١ م.^١

وقد اهتمت اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة بوجه خاص ببيان أحكام الجباية في الأنشطة التجارية دون غيرها من الأموال الزكوية وتورد الحصيلة الزكوية التي تجبها الهيئة وتودع في حساب الضمان الاجتماعي طبقاً للمرسوم الملكي ١/٥/١٦ بتاريخ ١٣٨٣/١/٥ هـ ونستعرض فيما يلي الضرائب المفروضة في المملكة.

أولاً: الضريبة على الدخل في النظام السعودي:

شرعت الجهات المختصة في المملكة العربية السعودية بإجراء تعديلات على النظام الضريبي السابق تمشياً مع المستجدات الاقتصادية والتطور الذي تشهده المملكة وبما يتواءم مع التطورات الاقتصادية العالمية و نظراً للارتباط بين مكلفي الزكاة الشرعية ومكلفي الضريبة وبخاصه في الشركات المختلطة المكونة من رأس مال سعودي وغير سعودي حيث يتطلب الأمر تقديم إقرار زكوي وضريبي موحد فقد تضمن نظام ضريبة

^١ اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة بالقرار الوزاري ٢٢١٦ بتاريخ ١٤٤٠/٧/٧ هـ، ص ٧

الدخل في المملكة كثيراً من المزايا التي تساعد على تقوية دور القطاع الخاص وجذب الاستثمارات الأجنبية في ضوء المستجدات والتطورات المحلية والعالمية.

أما عن مقدار الضريبة على الدخل وأسعارها فإن النظام الحالي لضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية الصادر في عام ١٤٢٥ هـ بالمرسوم الملكي م/١ بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ الموافق ٢٠٠٤ قد أخذ بالضريبة النسبية وليس التصاعدية في هذا النظام الجديد المشار إليه وقد ورد النص على أسعار الضريبة على الشخص الطبيعي وعلى أرباح الشركات في المادة السابعة ونصها كالاتي "

(أ) - سعر الضريبة على الوعاء الضريبي هو عشرون بالمائة ٢٠% لكل من

١ - شركات الأموال المقيمة

٢ - الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط

٣ - الشخص غير المقيم نتيجة نشاط يمارسه في المملكة من خلال منشأة دائمة^١

(ب) سعر الضريبة على الوعاء الضريبي للمكلف الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي هو ٣٠%

(ج) سعر الضريبة على الوعاء الضريبي للمكلف الذي يعمل في إنتاج الزيوت والمواد الهيدروكربونية هو خمسة وثمانون بالمائة ٨٥%^٢

نلاحظ على النص السابق أن المنظم لم يفرق بين مقدار الضريبة على الشخص الطبيعي ومقدار الضريبة على دخل الشركات وكذلك عدم وجود حد إعفاء كما كان مأخوذاً به في النظام السابق وفي كثير من الأنظمة الضريبية الدولية.

ثانياً: ضريبة الاستقطاع:

نصت المادة الثامنة والستون من النظام الجديد لضريبة الدخل في المملكة على الآتي

" يجب على كل مقيم سواء كان مكلف أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية ٥% إيجار، إتاوة أو ريع ١٥%، أتعاب إدارة ٢٠%، مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري ٥%، دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية ٥%، أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على ألا يتجاوز سعر الضريبة ١٥% في حالة المبالغ المدفوعة من قبل شخص طبيعي^٣

^١ المرجع السابق، ص ٨

^٢ النظام الضريبي لضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية، ١٤٢٥ هـ، الموافق ٢٠٠٤، مادة ٧

^٣ النظام الاسترشادي المبسط لضريبة الاستقطاع (الهيئة العامة للزكاة والدخل) ٢٠١٨، ط ١، ص ٤

ثالثاً: ضريبة القيمة المضافة:

صدقت المملكة العربية السعودية على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي بموجب المرسوم الملكي م/٥١ بتاريخ ١٤٣٨/٥/٣ هـ " الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة " واستناداً لأحكام هذه الاتفاقية أصدرت المملكة اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم ٣٨٣٩ بتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤ هـ^١

تم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية منذ بداية عام ٢٠١٨م بنسبة أساسية قدرها ٥% على جميع التوريدات وعمليات الاستيراد مع استثناءات محدودة مثل التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر بالمائة والخدمات المعفاة من الضريبة وفي ١١ مايو ٢٠٢٠م، أعلنت وزارة المالية تنفيذاً للأمر الملكي الكريم رقم أ/٦٣٨ وتاريخ ١٥/١٠/١٤٤١ عن تعديل التشريعات المحلية المنظمة لضريبة القيمة المضافة بهدف زيادة النسبة الأساسية لضريبة القيمة المضافة إلى ١٥% النسبة المعدلة اعتباراً من ١/٧/٢٠٢٠، وذلك في إطار مجموعة من التدابير الضرورية المتخذة بهدف حماية اقتصاد المملكة ولمواجهة التداعيات

الضرورية المتخذة بهدف حماية اقتصاد المملكة ولمواجهة التداعيات المالية والاقتصادية غير المسبوقة لجائحة فيروس كورونا COVID١٩ بأفضل طريقة ممكنة^٢

رابعاً: الضريبة الانتقائية:

هي إحدى الأنظمة الضريبية التي فرضها النظام الضريبي السعودي وسميت انتقائية لأنها استهدفت سلعاً محددة على سبيل الحصر بغرض الحد من المستوى الاستهلاكي لهذه السلع^٣

يقصد بهذه الضريبة أنها الضريبة التي تفرض على السلع الانتقائية والواجب سدادها للهيئة وقد حدد النظام أن هذه الضريبة تفرض على كلا من

- منتجات التبغ

- المشروبات الغازية

- مشروبات الطاقة

^١ اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، قرار ٣٨٣٩، بتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤ هـ، ط ١، ص ٤

^٢ الهيئة العامة للزكاة والدخل، الدليل الإرشادي لتعديل ضريبة القيمة المضافة ص٣، يونيو ٢٠٢٠ م

^٣ اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية الصادرة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم ١٩-٢٠١٧-١ بتاريخ ١٤٣٨/٩/٥ هـ

وتتراوح أسعار هذه الضريبة بين ١٠٠%، ٥٠% على حسب رؤية المنظم في خطورة المنتج فنجد أن سعر الضريبة على منتجات التبغ هي ١٠٠% وكذلك مشروبات الطاقة أما المشروبات الغازية فإن سعر الضريبة هو ٥٠%^١

يعد هذا هو الوضع الحالي للنظام الضريبي في المملكة العربية السعودية فالهيئة العامة للزكاة والدخل في المملكة هي المناط بها جباية الزكاة من المكلفين طبقاً لأحكام الشريعة الإسلامية كما أنها أيضاً المناط بها جباية ضريبة الدخل من المكلفين طبقاً لنظام ضريبة الدخل الجديد فضلاً عن الضريبة الانتقائية وضريبة القيمة المضافة.

^١ المرجع السابق، ص ٩

المبحث الثاني

مبررات فرض نظام ضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية

سوف نتناول في هذا المبحث بعون الله مدى إمكانية فرض ضرائب في المملكة بما يتناسب مع أحكام الشريعة الإسلامية فهل توجد مبررات شرعية تجيز للحاكم فرض ضريبة بجانب قيام الدولة بجباية الزكاة والواقع أن مصارف الزكاة محددة من قبل الله عز وجل وقد لا تكفي حصيلة الزكاة لتحقيق الأهداف التي تنشدها الدولة وقد ثارت تساؤلات لدى كل من فقهاء الشريعة وعلماء التشريعات الاقتصادية والضريبية ويتحدد في الضريبة كواجب مالي وإلزامي بجانب الزكاة.

هذا من جانب الأسباب والمبررات الشرعية لفرض الضريبة ولكن كيف تفرض الضريبة وهل تجب توافر بعض الضوابط الشرعية التي تؤخذ في الحسبان عند فرض الضرائب المعاصرة والتي نتناولها في المطلب الأول بعنوان المبررات والضوابط الشرعية لفرض ضريبة المرتبات وسنتناول في المطلب الثاني المبررات والأسباب النظامية لفرض الضريبة، والمطلب الثالث نتحدث فيه عن المبررات والأسباب الاقتصادية التي تشكل دافعاً قوياً لفرض الضريبة نتيجة لظروف اقتصادية معينة تمر بها الدولة.

المطلب الأول

المبررات والضوابط الشرعية لفرض الضريبة

تعتمد السياسة المالية في الإسلام على العديد من المصادر للإيرادات ويمكن تقسيم هذه الإيرادات إلى إيرادات دورية وأخرى غير دورية وبالنسبة للإيرادات الدورية فهي (الزكاة ، الخراج ، الجزية ، عشور التجارة) و أما الإيرادات غير الدورية فهي (الفئ ، الغنائم ، القروض وموارد أخرى)^١ ورغم وجود كل هذه الموارد فإنها في حال لا تكفي حصيلتها لتغطية ما تحتاج إليه الدولة من نفقات ، جاز لحاكم الدولة أن يفرض ضرائب تغطي حاجات الدولة للنفقات وينبغي على الدولة المسلمة أن تبدأ أولاً بتحصيل الزكاة لأنها المصدر الأول والأساسي للإيرادات ولا يجوز مخالفة ما جاء به الإسلام وتحصيل بقية الإيرادات وتعد وتنظم لذلك كل الوسائل اللازمة مع الالتزام أيضاً بكل الضوابط الشرعية في إنفاق حصيلة هذه الإيرادات وعند عدم كفاية حصيلة هذه الإيرادات لتغطيه النفقات التي تحتاج إليها الدولة فيمكن أن تلجأ لفرض الضرائب مع مراعاة الشروط المطلوبة وتؤكد النصوص القرآنية والسنة النبوية بوجود حقوق أخرى في مال المسلمين غير الزكاة فعن فاطمة بنت قيس قالت سألت أو سئل النبي صلى الله عليه وسلم عن الزكاة فقال " إن في المال لحقاً سوى الزكاة ثم تلا هذه الآية من سورة البقرة " لَيْسَ الْبِرُّ أَنْ تُولُوا وَجُوهَكُمْ قِبَلَ الْمَشْرِقِ وَالْمَغْرِبِ وَلَكِنَّ الْبِرَّ مَنْ آمَنَ بِاللَّهِ وَالْيَوْمِ الْآخِرِ وَالْمَلَائِكَةِ

^١ مفلح القحطاني، مرجع سبق ذكره، ص ٤٣

وَالْكَتَابِ وَالنَّبِيِّينَ وَآتَى الْمَالَ عَلَى حُبِّهِ ذَوِي الْقُرْبَىٰ وَالْيَتَامَىٰ وَالْمَسَاكِينَ وَابْنَ السَّبِيلِ
وَالسَّائِلِينَ وَفِي الرِّقَابِ وَأَقَامَ الصَّلَاةَ وَآتَى الزَّكَاةَ وَالْمُؤْمِنِينَ بَعْدَ مَا عَاهَدُوا^١
وَالصَّابِرِينَ فِي الْبَأْسَاءِ وَالضَّرَّاءِ وَحِينَ الْبَأْسِ أُولَئِكَ الَّذِينَ صَدَقُوا^٢ وَأُولَئِكَ هُمُ الْمُتَّقُونَ^٣

^١ ونجد أن الآية الكريمة قد جعلت من عناصر البر إيتاء المال على حبه ذوى القربى واليتامى والمساكين وابن السبيل ثم عطف على ذلك إقامة الصلاة و إيتاء الزكاة والعطف كما هو معلوم يقتضى المغايرة بما يفيد على أن هناك إيتاء للمال غير إيتاء الزكاة ومما يدل على هذا أيضاً ما روى عن على رضي الله عنه قال رسول الله صلى الله عليه وسلم " إن الله فرض على أغنياء المسلمين في أموالهم بقدر الذي يسع فقرائهم ولن يجهد الفقراء إذا جاعوا وعروا إلا بما يصنع أغنياؤهم إلا و أن الله يحاسبهم حساباً شديداً أو يعذبهم عذاباً أليماً " وإن الحديث عن مبررات وأسباب تشريع الضرائب يستوجب أن يكون لذلك تأصيل في الشريعة الإسلامية كما أشرنا لاسيما إذا كان هذا التشريع في المملكة العربية السعودية التي تتخذ أحكام الشريعة الإسلامية المصدر الأول والأساسي للحكم في المملكة فضلاً عن الأسباب الأخرى لضرورات ومبررات وضع تشريع لضريبة جديدة في المملكة.

وقد ورد في الباب الأول في النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية الصادر في عام ١٤١٢ هـ " المملكة العربية السعودية دولة إسلامية ذات سيادة تامة دينها الإسلام ودستورها كتاب الله وسنه رسوله صلى الله عليه وسلم ... " ^٢ الأمر الذي يتأكد معه عدم صدور أي تشريع يخالف كتاب الله وسنه رسوله وحيث أننا بصدد تشريع ضريبة وستتناول في هذا المطلب المبررات الشرعية لفرض ضريبة من قبل الحاكم ثم الضوابط الشرعية لفرض الضريبة.

الفرع الأول: المبررات الشرعية لفرض الضريبة

أولاً: مصارف الزكاة محددة وأعباء الدولة كثيرة

تتمثل مصارف الزكاة طبقاً للشريعة الإسلامية وكما ورد في القرآن الكريم " إِنَّمَا
الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ وَالْمَسَاكِينِ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَفِي
سَبِيلِ اللَّهِ وَابْنِ السَّبِيلِ^٣ فَرِيضَةً مِنَ اللَّهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ^٤ "

الواضح أن مصارف الزكاة محددة في المصارف الثمانية التي حددها القرآن الكريم ولذلك يوجد بيت مال مستقل لها وقد أجمع الفقهاء على عدم جواز خلط مال الزكاة بأموال الموارد الأخرى للدولة وقد كان في الماضي ينفق على الطرق وبناء المساجد وشق الأنهار مما يأتي من خمس الغنائم أو مما أفاء الله على المسلمين من غير الحرب أما في الوقت الحاضر لم تعد هذه المصادر موجودة وزادت وظائف الدولة بشكل كبير

^١ الآية ١٧٧ من سورة البقرة

^٢ النظام الأساسي للحكم، ١٤١٢ هـ، الباب الأول، المادة الأولى، ص ٦

^٣ سورة التوبة، الآية رقم ٦٠

مما يتطلب البحث عن موارد مالية غير الزكاة.^١ لمواجهة تزايد النفقات العامة للدولة و بالتالي يجب على كل المسلمين القادرين أن يتحملوا المسؤولية بالتضامن لإيجاد الموارد المالية التي تتطلبها المصالح العامة للدولة.

ثانياً: قواعد الشريعة الكلية

هذا الأمر الذي أفتى به الكثير من علماء وفقهاء المسلمين في عصور متتالية بوجوب إمداد بيت المال بأموال من ضرائب يفرضها الحاكم المسلم لدرء خطر أو سد حاجة ويؤيد ذلك رأى الغزالي والشاطبي إلى جواز فرض ضريبة على الأغنياء بناء على قاعدة وجوب تحمل الضرر الخاص لدفع الضرر العام. وهي القاعدة الأولى والقاعدة الثانية رعاية المصالح الثالثة هي درء المفسد مقدم على جلب المصلحة وليس هناك شك على أن تحكيم تلك القواعد الشرعية يوجب فرض الضرائب تحقيقاً لمصالح الدولة^٢

ثالثاً: الجهاد بالمال يتطلب أموال كثيرة

يجب على المسلمين الجهاد بأموالهم في سبيل الله كما ورد في القرآن الكريم في سورة الحجرات " إِنَّمَا الْمُؤْمِنُونَ الَّذِينَ آمَنُوا بِاللَّهِ وَرَسُولِهِ ثُمَّ لَمْ يَرْتَابُوا وَجَاهَدُوا بِأَمْوَالِهِمْ وَأَنْفُسِهِمْ فِي سَبِيلِ اللَّهِ أُولَئِكَ هُمُ الصَّادِقُونَ"^٣

الأمر الذي يحق معه للحكام المسلمين أن يحددوا نصيب كل فرد قادر من عبء الجهاد بالمال ولن يكون ذلك إلا بفرض ضريبة كونها تعد نوعاً من الجهاد بالمال نظراً لحاجة الدولة للقوة العسكرية والصناعية والعلمية وغير ذلك مما يتطلب أموالاً لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال الضريبة ومن واجبات الحاكم والدولة توفير الخدمات العامة الأساسية للأفراد كالتعليم والصحة والأمن والدفاع والقضاء تحقيقاً لحفظ مقاصد الشريعة الخمسة وهي حفظ الدين والنفس والمال والعقل والعرض وتوفير كل ذلك لن يكون من أموال الزكاة لأن لها مصارف محددة وخاصة ليس من بينها تلك الخدمات مما يجعل لزاماً على الحاكم المسلم فرض ضريبة لتحقيق مقاصد الشريعة.

ولما كان من حق الحاكم المسلم وضع نظام لفرض ضريبة طبقاً لهذه المبررات الشرعية السالف الإشارة إليها فإن على المسلمين واجب تجاه الحاكم وهو الطاعة تطبيقاً لتعاليم الشريعة الإسلامية وكما ورد في كتاب الله عز وجل " يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا أَطِيعُوا اللَّهَ وَأَطِيعُوا الرَّسُولَ وَأُولِي الْأَمْرِ مِنْكُمْ"^٤

^١ السيد عطية، مرجع سبق ذكره، ص ٥٠٥، ٥٠٦.

^٢ طارق عبد العزيز، الضرائب في الإسلام

<http://naqed.info/forums/index.php?showtopic=٢٧٩٢>

^٣ سورة الحجرات، الآية رقم ١٥

^٤ سورة النساء، الآية رقم ٥٩

ولأن الضريبة اقتطاع من دخول الأفراد والشركات ونحوها لتمويل خزانة الدولة للإنفاق على الخدمات العامة، والضريبة من المنظور الإسلامي يجب أن تتوافر فيها بعض الشروط نذكرها كما يلي.^١

الفرع الثاني: الضوابط الشرعية لفرض الضرائب المعاصرة

أولاً: الحاجة الحقيقية للمال

الزكاة تأتي في المكانة الأساسية والمصدر الأول للإيرادات في المجتمع المسلم وإذا لم تكف حصيلتها توجد أنواع أخرى من الإيرادات وإذا لم تكف هي الأخرى جاز للدولة فرض الضرائب بحيث أن لا يكون هناك موارد أخرى في مقدرة الدولة لتمويل النفقات العامة اللازمة لإشباع الحاجات العامة وحالات الضرورة مثل الحاجة للأسلحة والمعدات الحربية وكان النبي صلى الله عليه وسلم يستمد من أموال الموسرين في تجهيز المجاهدين إذا أهم الأمر كما جرى في تجهيز جيش العسرة و الخلاصة أنه لا يجوز الأخذ من المال الخاص إلا للضرورة لأن الأصل في المال الحرمة ولا يجوز الاعتداء على أموال الناس بدون حق.

ثانياً: أن تؤخذ بالعدل

ذلك يعني ضرورة توزيع أعباء الضرائب بالعدل بحيث لا تتم محاباة طائفة على حساب طائفة أخرى ولا يتم مضاعفة الضريبة على البعض دون الآخر وإنما يجب مراعاة المحصل من كل شخص نظراً لتفاوت الدخول من فرد لآخر وطبقاً لقدرته على الأداء فالفكر المالي الإسلامي يجيز أن يحدث التفاوت من شخص لآخر وهذا هو منطلق العدالة الحقيقي وقد طبق عمر ابن الخطاب رضي الله عنه ذلك المنطق في أوقات الحرب حيث كان تطبيقه للعشور التي تفرض على التجار فجعل سعرها متفاوتاً حيث كانت العشر على التجار غير المسلمين وأمر بأخذ نصف العشر من تجار أهل الذمة ، ومن المسلمين ربع العشر .

الشاهد أن الإسلام يجيز التفاوت فيما يفرض على الأفراد من التزامات مالية لأسباب اقتصادية أو سياسية أو مالية حسبما يقدر ذلك أولو الأمر بما لا يتسبب بإلحاق ضرر بهؤلاء الأفراد^٢

ثالثاً: أن تنفق الضريبة بالعدل

يجب أن تصرف حصيلة الضرائب لعلاج الآثار الناتجة عن الظروف الموجودة بالدولة و أن يبرر ذلك مصلحة عامة قطعية فالغرض من الضريبة هو تحقيق النفع العام في المجتمع وليس لتحقيق نفع خاص أو لأغراض شخصية لأصحاب السلطة والنفوذ فلا يكفي أخذ الضريبة بالعدل فقط وإنما يجب أن تنفق أيضاً بطرق مشروعة وبما يحقق المصالح العامة للدولة من دفاع عن الحدود وحفظ الأمن في الداخل ونشر التعليم وتوفير

^١ مفلح القحطاني، عبد الستار سلمى، مرجع سبق ذكره، ص ٨١

^٢ السيد عطية عبد الهادي، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، ٢٠٠٠، ص ١١٢٧

الرعاية الصحية والاجتماعية وإقامة العدل من خلال القضاء وغير ذلك 'إذا تحقق هذا الشرط وهو إشباع الحاجات العامة للأفراد وتحقيق مصالح الدولة فسوف يكون ذلك دافعاً لجميع الأفراد إلى احترام التشريع وتحمل العبء من أجل تحقيق المصلحة العامة.

رابعاً: موافقة أهل الشورى والرأي في الدولة

إن فرض نظام لضريبة جديدة من قبل ولي الأمر يتطلب موافقة من أهل الشورى والرأي في الدولة وذلك إعمالاً لقوله تعالى " وشاورهم في الأمر " وقوله سبحانه وتعالى " وأمرهم شورى بينهم " فمبدأ الشورى مبدأ إسلامي عام يطبق في كل المجالات على اختلاف أنواعها اقتصادية أو مالية أو اجتماعية أو غيرها من المجالات الأخرى لضمان عدم انفراد شخص بذاته بفرض الضريبة فأهل الرأي والشورى بالدولة على معرفة تامة بمدى حاجة البلاد إلى المال ويضعون القواعد المناسبة لفرض الضريبة بما يحقق العدالة فضلاً عن وجوب الاستعانة بأهل العلم والخبراء المتخصصين والمقصود بأهل الشورى والرأي هم البرلمان أو مجلس الشعب أو مجلس النواب أو كما هو موجود بالمملكة العربية السعودية مجلس الشورى الذي يقوم باقتراح الأنظمة ثم يقوم مجلس الوزراء بالمناقشة والتصويت عليها قبل التصديق عليها من الملك ثم نفاذها.^٢

المطلب الثالث

المبررات والأسباب النظامية لفرض الضريبة

الضرائب موجودة منذ قديم الزمان وقد تطور مفهوم الضريبة والأساس الذي تفرض الضرائب بناءً عليه بتطور الأنظمة السياسية والاقتصادية والاجتماعية عبر التاريخ، فنجد أن الأساس القانوني لتسبب فرض الضريبة دائماً ما يأتي معبراً ومتلازماً مع تطور وتغير النظرة لمفهوم الضريبة من زمان لآخر حيث اختلف أساس فرض الضريبة من الخدمة الشخصية إلى أساس إلزامي في المرحلة التالية ثم في عصر الدولة الإسلامية كان أساس فرض الضريبة تنفيذاً لقواعد الشريعة الكلية وأخيراً في العصر الحديث فقد أصبح أساس فرض الضرائب دستوري وسنتناول تلك المراحل كما يلي.

المرحلة الأولى: أساس فرض الضرائب شخصي

في العصر القبلي كانت فريضة مالية يدفعها المهزوم للمنتصر، وكان المظهر الأول لها هو التضامن الشخصي بين الجماعات السياسية البدائية، كالقبيلة والعشيرة، في سبيل الدفاع عنها ضد المخاطر الخارجية التي تواجهها، وكانت أشبه بخدمة شخصية يقوم بها الفرد لتعود بالفائدة على أفراد العشيرة كافة قبل ظهور مفهوم الدولة.^٣

^١ جريدة الأهرام المسائي، مصر، ١٤ سبتمبر ٢٠١٢، ص ٦

^٢ مفلح القحطاني، مرجع سبق ذكره، ص ٨٣

^٣ محمد خير، الموسوعة القانونية المتخصصة، السعودية، ١٩٩٩، ط٢، ص ١٣٤، ١٣٥، ١٣٦.

المرحلة الثانية: أساس فرض الضرائب الإلزام من الحاكم

مع تركيز المجتمعات البشرية أخذت الضريبة شكل منحة مالية تدفعها الرعية للحاكم لمساعدته على تنفيذ متطلبات الحكم وشد أزره في الأوقات الصعبة، وبعد فترة تغير هذا المفهوم الاختياري للضريبة من خدمة شخصية إلى إلزام على الأفراد نتيجة تمركز الحياة القبلية أكثر واتساع مفهوم الحاجات العامة التي يتطلبها هذا التمركز، كشق الطرقات وتأمين الأمن الداخلي والخارجي والعدالة لمصلحة العشيرة أو الحاكم، وهذا ما جعلها تنقلب من خدمة شخصية إلى تكليف إلزامي شخصي ثم مالي مقابل ما ينتفع منه الأشخاص من تلك الخدمات على شكل رسوم يدفعها الشخص لقاء تلك الخدمات بسبب تطور الأنظمة السياسية وحاجة الأفراد وارتباطهم بالحياة الاجتماعية أكثر. وقد عرفت الحضارة الفرعونية المصرية والإمبراطورية الرومانية الضرائب على نطاق واسع فكانت تفرض من الحاكم من دون أخذ رأي المكلفين بها ولم يراع فرضها حسب المقدرة التكلفة للأفراد وكانت في حينها تعد عملاً من أعمال السيادة التي تقوم بها السلطة المركزية.

المرحلة الثالثة: أساس فرض الضرائب تنفيذ قواعد الشريعة

عند ظهور الدولة الإسلامية تطور مفهوم الضريبة وأصبح للنظام الضريبي الإسلامي خصائص وللضريبة قواعد تفرض على نحو مخصوص ومرن، فقد تنوعت الضرائب وأصبحت أكثر شمولية بمعنى أنها فرضت على الأشخاص وعلى الأموال، كالجزية والعشور التي أصبح لكل منها شروطها وقواعدها التي تختلف عن غيرها من الضرائب، كما فرّق النظام الضريبي الإسلامي بين الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وفرّق في فرضها بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، كما وضع لها ضمانات تكفل توزيع العبء الضريبي بعدالة وربط فرضها بتنفيذ أغراض قواعد الشريعة الكلية التي دائماً ما تسعى للتوفيق بين المصالح الفردية والمصلحة العامة.¹

المرحلة الرابعة: أساس فرض الضرائب دستوري

مع بدء العصور الوسطى في أوروبا تراجع مفهوم الضريبة، إذ تنازل الملك عن حقه في فرض الضرائب للإقطاعيين وأصبح ينفق من دخل الدومين العام (ممتلكات الملك) الذي أصبح المورد العادي لتمويل النفقات العامة، وبدءاً من القرن الثالث عشر زادت النفقات العامة فاسترد الملك بعض سلطاته لفرض الضرائب بإرادته الحرة بالاتفاق مع الإقطاعيين وسلطة الكنيسة، ثم أخذ يفرضها على الشعب مباشرة وكانت تعد في ذلك الحين إعانة تفرض بموافقة المجالس التي تمثل الشعوب، وهو ما تقرر في إنكلترا عام ١٢١٥ في الميثاق الكبير، وفي فرنسا عام ١٣١٤ أصبحت تلك المجالس تمنحه الموافقة على تلك الإعانات سنوياً ثم ما لبثت أن منحته إياها على نحو دائم وبذلك تخلصت الضريبة من صفة المعونة والطبيعة الاختيارية وأصبحت في القرن السادس عشر إيراداً تكميلياً، ثم أصبحت إيراداً عادياً من أجل تغطية النفقات العامة المتزايدة يدفعها الأفراد

¹ المرجع السابق، ص ١٣٠

متضامنين من دون الحصول على خدمة أو منفعة مقابلة، وقد استقر مفهومها في نهاية القرن الثامن عشر على ضرورة موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل فرضها. وكانت بريطانيا السبّاقة إلى ذلك، حيث أصدر الملك شارل الأول عام ١٦٢٨ وثيقة إعلان الحقوق التي أوجبت موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل فرضها وجبايتها، ثم أقرت الثورة الفرنسية هذا المبدأ عام ١٧٨٩، حتى أصبح ذلك مبدأً دستورياً راسخاً لدى جميع الدول.^١

كانت الضريبة في ذلك الوقت توصف بأنها حيادية، بحسبان أن هدفها المالي المتمثل في تمويل النفقات العامة في نطاقها الضيق لتأمين الحاجات العامة التي يعجز النشاط الفردي عن القيام بإشباعها في ظل الدولة الحارسة هو سبب وجودها وهدفها الأكثر وضوحاً، إلى أن أصبحت في القرن العشرين، بسبب معالجة الأزمات التي عصفت بالنظام الرأسمالي وتطور دور الدولة من حارسة إلى راعية متدخلة، أداءه مالية يمكن للدولة أن تستخدمها للتأثير في الوضع الاقتصادي والاجتماعي وأصبح لها مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية إضافة إلى هدفها المالي التقليدي، وبذلك اكتمل مفهوم الضريبة في العصر الحالي.

وأصبحت الضريبة فرضة إجبارية على أفراد المجتمع تحقيقاً للنفع العام ووفقاً للسلطة المطلقة التي تمارسها الدولة وتنفيذاً لمبدأ سيادة الدولة الذي يعطي للدولة الحق في فرض الضرائب على أفراد المجتمع ودفعها تحقيقاً للصالح العام.^٢

لذلك فإن غالبية الدول المعاصرة على اختلاف أنظمة الحكم فيها تجمع دساتيرها على ضرورة قيام المجالس التشريعية بتوزيع الأعباء العامة حتى لا يتم فرض ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون تصدره السلطة التشريعية.^٣

القانون الضريبي له ذاتية خاصة بمعنى أن له خصائص تميزه عن فروع القوانين الأخرى والقانون الضريبي هو أحد فروع القانون العام لأنه ينظم العلاقة بين الخزينة العامة للدولة وأفراد المجتمع وبمعنى آخر ينظم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بدفع الضرائب المختلفة وتوجد علاقة وثيقة بين القانون الضريبي كونه أحد فروع القانون العام وبين القانون الدستوري حيث لا يمكن فرض الضرائب بما يخالف أحكام الدستور من حيث العدالة ولا يجوز وضع نظام ضريبي أو تعديله أو إلغاؤه أو الإعفاء منه إلا بقانون.

فالنظام الضريبي يستمد جزوره الأساسية من الدستور لأن الدستور هو الذي ينظم القواعد الأساسية لفرض الضرائب.^٤

^١ محمد الحلاق، التشريع الضريبي، الجامعة الافتراضية السورية، ٢٠١٨، ص ٤٨

^٢ المرجع السابق، ص ٤٩، ٥٠

^٣ محمد خير، مرجع سبق ذكره، ص ١٤١، ١٤٠

^٤ محمد الحلاق، مرجع سبق ذكره، ص ٦٢

ونجد المبرر والسبب النظامي لفرض الضريبة في المملكة العربية السعودية كما في غالبية دول العالم المعاصرة جاء في المادة العشرين (٢٠) من النظام الأساسي للحكم حيث نصت هذه المادة على الآتي " لا تفرض الضرائب والرسوم إلا عند الحاجة ،وعلى أساس من العدل ،ولا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغائها أو الإعفاء منها إلا بموجب النظام" ^١ ويظهر جلياً من النص أن النظام الأساسي للحكم الذي يمثل هرم النظام القانوني في المملكة أجاز للدولة فرض الضرائب بكافة أنواعها المباشرة وغير المباشرة وأن تتوافر شروط محددة حتى يكون فرض الضريبة متوافقاً مع النظام الأساسي للحكم كما سبق الإشارة لذلك وهي وجود حاجة للمال وأن تفرض وتؤخذ بالعدل ثم موافقة أهل الشورى والرأي في الدولة.

الأمر الذي يؤكد وجود المبرر والأساس النظامي لفرض الضريبة في المملكة العربية السعودية بالنص على ذلك صراحة في النظام الأساسي للحكم فضلاً عن المبررات والضوابط الشرعية لفرض الضريبة في المملكة السالف الإشارة لها في المطلب السابق وعن المبررات الاقتصادية والمالية لفرض الضريبة التي دائماً ما تكون سبباً دافعاً لتشريع نظام ضريبي وهو ما نتناوله في المطلب التالي.

المطلب الثالث

المبررات والأسباب الاقتصادية لفرض الضريبة

تعد الدولة هي اللاعب الرئيس في الاقتصاد العام وذلك لأنها دائماً ما تبحث عن أفضل الطرق لإدارة الاقتصاد وهذه الطرق ليس من الضروري أن تكون مباشرة فقط وإنما أيضاً من خلال جعل الجانب التنظيمي والتشريعي على مستوى عالٍ من التحكم. والسياسة الضريبية هي البرنامج الذي تخططه وتنفذه الدولة لتمويل برامج الموازنة ورفع مستويات الكفاءة الاقتصادية و التخفيف من مشكلات عدم الاستقرار الاقتصادي وتستخدم فيه أساليب وفنون الضرائب على كافة متغيرات النشاط الاقتصادي والسياسي والاجتماعي لتحقيق الأهداف المنشودة وتعد السياسة الضريبية أحد أهم العناصر في السياسة المالية لما لها من تأثير مباشر في جانب الإيرادات حيث تتمثل أهم عناصر وأدوات السياسة المالية في الإيرادات العامة والنفقات العامة للدولة وهذه الأدوات ترتبط بشكل أو بآخر بالإدارة الأخرى وهي الموازنة العامة للدولة ^٢

وأما عن العنصر الأول من عناصر السياسة المالية وهو الإيرادات العامة والتي تمثل مجموع الأموال التي تحصل عليها الحكومة سواء بصفتها السيادية أو من أنشطتها وأملكها الذاتية أو من مصادر أخرى لتغطية الإنفاق العام خلال فترة زمنية معينة بهدف الوصول إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

^١ النظام الأساسي للحكم، الباب الرابع، مادة ٢٠

^٢ عبد المطلب عبد الحميد، السياسات الاقتصادية على مستوى الاقتصاد القومي، مجموعة النيل العربية، القاهرة، ٢٠٠٣، ط١، ص ٣٧

وتشمل الإيرادات العامة الضرائب بأنواعها المباشرة وغير المباشرة والمنح والإيرادات غير الضريبية والإيرادات الأخرى وهي المتحصلات من حيازة الأصول المالية والمتحصلات من أقساط القروض المباشرة والاقتراض وإصدار الأوراق المالية وأرباح الشركات وخلافه ، ويجدر الإشارة إلي أن الضرائب بأنواعها المباشرة وغير المباشرة هي احدي الأدوات الاقتصادية المالية الهادفة إلي توجيه النشاط الاقتصادي للقطاعات الإنتاجية المرغوبة والحد من الأنشطة التي لا تمثل أهمية للاقتصاد القومي في فترة معينة وهي من جهة أخرى أداة مالية تساهم بشكل كبير في تزايد الإيرادات العامة وتعد إحدى الأدوات الهامة في إعادة توزيع الدخل في المجتمع مما يساعد علي تحسين الأوضاع الاجتماعية بين مختلف الفئات^١

وأما عن العنصر الثالث من أدوات السياسة المالية وهو الموازنة العامة للدولة فإنه يعد مشكلة تعاني منها الكثير من الدول النامية والمتقدمة وذلك نظراً لأن الإنفاق العام يكون أكبر من الإيرادات العامة للدولة وتعجز الإيرادات العامة عن تغطية كافة النفقات العامة وتصبح مهمة السياسة المالية هي علاج عجز الموازنة العامة للدولة خاصة عندما تتجاوز حدوداً معينة من الناتج المحلي الإجمالي وفي هذا المجال تستخدم أدوات السياسة المالية المختلفة لعلاج هذا العجز والذي يختلف من دولة لأخرى وبالتالي تختلف آثارها علي الاقتصاد القومي.^٢ في كل دولة والأداة التي تستخدمها السياسة المالية لخفض نسبة عجز الموازنة العامة إلى الناتج المحلي الإجمالي تكون هي العمل بشكل مستمر علي زيادة الإيرادات العامة ويكون صانعو السياسة المالية في هذه الحالة أمام مشكلة حيث يتعين عليهم النظر بدقة في هيكل الإيرادات العامة وعلى الأخص هيكل الضرائب بأنواعها من أجل الكشف عن احتياطات ضريبية حتى يمكن تعبيتها وتنشيطها دون توليد آثار سلبية على الاستثمار.

وتشير التقديرات الحديثة للاقتصاد السعودي إلي تفاقم مشكلة العجز الكلي في الموازنة العامة للدولة وفيما يلي جدول يوضح تطور العجز الكلي للموازنة العامة في المملكة العربية السعودية خلال السنوات ٢٠١٤ حتى نهاية ٢٠١٩.

^١ فهيم عمر، الجوانب الاقتصادية والمالية للاقتصاد الخفي، رسالة دكتوراة، غير منشورة، جامعة طنطا ٢٠١٢، ص ٢٣٩

^٢ المرجع السابق، ص ٢٤٠، ٢٤١

جدول رقم (١)
العجز في الموازنة العامة للمملكة العربية السعودية
سنوات ٢٠١٩/٢٠١٤
القيمة بالمليار ريال

السنة	الإيرادات	المصروفات	العجز
٢٠١٤	١٠٤٤	١١١٠	٦٦
٢٠١٥	٦١٦	٩٧٨	٣٦٢
٢٠١٦	٥٢٨	٨٢٥	٢٩٧
٢٠١٧	٦٩٦	٩٢٦	٢٣٠
٢٠١٨	٩٠٦	١٠٧٩	١٧٤
٢٠١٩	٩١٧	١٠٤٨	١٣١

المصدر: - بالاستعانة بالبيانات والمصادر المذكورة بالهامش.

نلاحظ من بيانات الجدول السابق أن العجز في الموازنة العامة السعودية يتفاوت من سنه لأخرى^١ فقد وصل مقدار العجز ٣٦٢ ثلاثمائة وإثنين وستون مليار ريال في عام ٢٠١٥ وهو أكبر قيمة للعجز^٢ خلال السنوات ٢٠١٩/٢٠١٤ وقد توالى بعد ذلك انخفاض أرقام العجز في الموازنة إلى ٢٩٧ مليار ريال^٣ في ٢٠١٧ حتى وصل إلى ١٣١ مليار ريال في عام ٢٠١٩ نتيجة الجهود المستمرة من قبل السلطات المختصة^٤ إلا أن الثابت وجود عجز في الموازنة للدولة ونظراً للأوضاع التي يشهدها العالم أجمع فمن المتوقع زيادة العجز في الموازنة العامة للدولة في عام ٢٠٢٠ .

^١ السنوات ٢٠١٧/٢٠١٤
Mall.com/achieves/20181217/116231

^٢ بيانات سنة ٢٠١٨
<https://www.argaam.com/ar/article/articledetail>
Bbc.com/Arabic/business/50735200

^٣ بيانات سنة ٢٠١٩ موقع (الهيئة العامة للإحصاء السعودية)
<http://www.stats.gov.soz>

^٤ البيان المالي لوزارة المالية السعودية سنوات ٢٠١٨/٢٠١٤

جدول رقم (٢)
العجز في الموازنة العامة للمملكة العربية السعودية
الربع الأول والثاني عام ٢٠٢٠
القيمة بالمليار ريال

العجز	نهاية الفترة	بداية الفترة
٣٤.٠١	٢٠٢٠/٣/٣١	٢٠٢٠/١/١
١٠٩.٢	٢٠٢٠/٦/٣٠	٢٠٢٠/٤/١

المصدر: - بالاستعانة بالبيانات والمصادر المذكورة بالهامش

يتضح من الجدول السابق أن العجز في الموازنة السعودية للربع الأول من عام ٢٠٢٠ بلغ ٣٤.٠١ مليار ريال^١ في حين بلغ العجز للربع الثاني ١٠٩.٢ مليار ريال^٢ ويعني ذلك أن إجمالي العجز في النصف الأول لعام ٢٠٢٠ بلغ ١٤٣.٢١ مليار ريال أي يزيد عن مقدار العجز كاملاً عن عام ٢٠١٩ والبالغ ١٣١ مليار ريال. كما تشير تلك البيانات إلى تأكيد التوقعات بأن العجز في الموازنة السعودية بنهاية عام ٢٠٢٠ سيكون بأرقام كبيرة ومنتزيدة عن الأعوام السابقة.

Alhurra / business/٢٠٢٠/٠٤/٢٩

وزارة المالية، التقرير الربعي لأداء الميزانية العامة للدولة عام ٢٠٢٠
https://mof.gov.sa/financialreport/budget٢٠٢٠/Documents/Q١_A_٢٠٢٠.pdf

^٢ بيانات الفترة الثانية منشورة بتاريخ ٢٠٢٠/٧/٢٨ بجريدة عكاظ» (الرياض) @Oxazolone

جدول رقم (٣)

تطور العجز الكلي للموازنة العامة السعودية % للنتائج المحلي الإجمالي

سنوات ٢٠١٩/٢٠١٤

القيمة بالمليار ريال

السنة	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
العجز الكلي	٦٦	٣٦٢	٢٩٧	٢٣٠	١٧٤	١٣١
النتائج المحلي الإجمالي	٢٧٩٨.٤	٢٤٥٠	٢٥٨١	٢٥٦٨.٦	٢٦٢٥.٥	٢٦٣٩.٨١
نسبة العجز الكلي للنتائج المحلي الإجمالي	%٢.٣٥	%١٤.٧٧	%١١.٥	%٨.٩٥	%٦.٦٢	%٤.٩٦

المصدر: - بالاستعانة بالبيانات والمصادر المذكورة بالهامش

يتضح من الجدول السابق أن نسبة العجز الكلي للموازنة العامة السعودية للنتائج المحلي الإجمالي تختلف حدتها من عام لآخر^١ ولكنها وصلت أعلى مستوى في عام ٢٠١٥ بنسبة ١٤.٧٧% وفي عام ٢٠١٩ كانت نسبة العجز ٤.٩٦% للنتائج المحلي الإجمالي^٢ ومن المتوقع زيادة كبيرة في نسبة العجز مع نهاية عام ٢٠٢٠ كنتيجة طبيعية للأحداث الراهنة.

^١ جدول رقم (١) بيانات العجز الكلي للموازنة السعودية أعوام ٢٠١٩/٢٠١٤

^٢ بيانات النتائج المحلي الإجمالي عن السنوات ٢٠١٩/٢٠١٤ من المصادر الآتية

<https://www.argaam.com/ar/article/articledetail/id/٤٦٠٤٩٠>

Mall.com/achieves/٢٠١٨١٢١٧/١١٦٢٣١

https://www.stats.gov.sa/sites/default/files/gdp_report٢٠١٩_ar_٣٠.pdf

ويجب التصدي للآثار السلبية للعجز الكلي بالموازنة العامة للدولة وزيادة فعالية السياسة المالية ومراعاة الاستخدام الأمثل لأدواتها بما يحقق إصلاحات مالية لضبط الإنفاق العام بما يتسق مع الاستقرار الاقتصادي الكلي ويحقق الأهداف التنموية للبلاد والعمل على تنمية وزيادة الإيرادات العامة وتطوير المنظومة الضريبية بما يساعد في تحقيق موارد مالية متزايدة تدريجياً تساعد على خفض العجز الكلي للموازنة العامة للدولة^١

^١ فهم عمر، مرجع سبق ذكره، ص ٢٤٤

المبحث الثالث

التنظيم المقترح لضريبة المرتبات وأثاره الإيجابية

في المملكة العربية السعودية

تعتبر الضريبة بشكل عام مبلغاً من المال تفرضه الحكومة على الأفراد بشكل إجباري، لأنها أحد مصادر الإيرادات الحكوميّة، ولإعادة توزيع الدخل والثروات بين الأفراد لتحقيق المساواة والاستقرار الاقتصادي فيما بينهم ومن أنواع الضرائب ضريبة الدخل، التي يتم فرضها على الأشخاص بنسب حيث يقوم النظام المتبع في جني الضرائب على زيادة قيمة الضريبة بشكل يتناسب طردياً مع مقدار دخلهم المشتمل على أموال الأجور، والمرتبات، والاستثمارات، والعمولات والأرباح من العمل. وتختلف ضريبة الدخل الخاصة بالأشخاص عن تلك الخاصة بالشركات والمؤسسات، العاملين والمقاولين، والشركات الخاصة، بسبب وجود عدد من الاقتطاعات والخصومات غير المحتسبة، بينما تدفع الشركات ضريبة الدخل على أرباحها، بعد خصم رأس المال ومصروفات التشغيل من الدخل الكلي لها.¹

وإذا كان للدخل معناه الخاص في فروع القانون المختلفة فإن المشرع الضريبي يضع شروطاً محددة فيما يعد دخلاً من الناحية الضريبية حيث جرى الشراح على تعريف الدخل بأنه "مبلغ من النقود يأتي من مصدر مستديم ويتسم بالدورية والانتظام" مثل الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها.²

والضريبة على الدخل يكون وعاءها شاملاً لأنواع متعددة من الضرائب (النشاط التجاري والصناعي، النشاط المهني، الثروة العقارية، المرتبات وما في حكمها) ونظراً لعدم تنظيم لضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية فسوف نتناول في هذا المبحث التنظيم المقترح لضريبة المرتبات وأثاره الإيجابية في المملكة العربية السعودية وذلك من خلال مطلبين المطلب الأول بعنوان التنظيم المقترح لضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية والمطلب الثاني الآثار الإيجابية لتنظيم ضريبة المرتبات في المملكة.

¹ https://mawdoo3.com/%D9%80%D8%A7_%D9%87%D9%8A

² السيد عطية عبد الواحد، مرجع سبق ذكره، ص ٥٧٧

المطلب الأول

التنظيم المقترح لضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية

تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على الشخص الطبيعي وذلك على الإيراد الناتج عن العمل سواء كان ذهنياً أو فنياً أو بدنياً بشرط التبعية وليس لحسابه الشخصي أو بصفة مستقلة.

ويعني ذلك أن تفرض الضريبة على المبالغ التي تستحق مقابل عمل أو خدمة أدت للغير تحت إدارته وإشرافه ووجود تبعية بين الشخص الطبيعي وصاحب العمل والتي قد يكون مصدرها عقد العمل أو القوانين واللوائح كما قد تكون التبعية بدون عقد وسواء كان الإيراد بصفة دورية أو غير دورية.

توجد أهمية وضرورة لوضع تنظيم لضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية لما سبق الإشارة له من مبررات وضوابط شرعية فضلاً عن المبررات والأسباب النظامية والاقتصادية وإن وضع تنظيم لضريبة المرتبات يكون من خلال التعرف أنواع ضريبة المرتبات ونطاق تطبيق ضريبة المرتبات ثم وضع مقترح لأسعار الضريبة وتحديد الإعفاءات والاستقطاعات الخاصة بضريبة المرتبات وكذا الإيرادات غير الخاضعة لضريبة المرتبات وأخيراً قواعد احتساب ضريبة المرتبات في المملكة وفقاً للتنظيم المقترح.

أولاً: أنواع ضريبة المرتبات

يوجد نوعان من ضريبة المرتبات^١

النوع الأول : هو الضريبة سنوية الاستحقاق:

تطبق الضريبة على كل إيراد تحصل عليه ولو عن جزء من السنة بنسبه وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى سنوي.

النوع الثاني : الضريبة شهرية التحصيل:

يستقطع مبلغ تحت حساب الضريبة من المنبع عند استحقاق المرتب وما في حكمه عند صرفه ويتم توريده إلى هيئة الزكاة والدخل خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي.

ويرى الباحث أن يتم الأخذ بنظام الضريبة شهرية التحصيل باستقطاع مبلغ تحت حساب الضريبة من المنبع عند استحقاق الراتب على أن يتم إجراء التسوية في نهاية العام لحسم

^١ راجع في ذلك، السيد عطية، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، ٢٠٠٠
محمد الحلاق، التشريع الضريبي، الجامعة الافتراضية السورية، ٢٠١٨
علي شاهين، الضريبة على المرتبات، ١٩٩٤

ما لم يتم حسمه أو رد ما تم حسمه بالزيادة من قبل جهة العمل. بمعنى وجود خاصية هامة تتميز بها ضريبة المرتبات وهي خاصية أن الضريبة سنوية الحساب وشهرية السداد.

ثانياً: نطاق فرض ضريبة المرتبات وما في حكمها في المملكة العربية السعودية

تفرض الضريبة على ما يأتي:

- ١- كل ما تحصل عليه سواء كنت مواطن سعودي أو مقيماً في المملكة عن الأعمال التي تؤدي في المملكة.
- ٢- كل ما تحصل عليه نتيجة العمل لدى الغير عن الأعمال التي تؤدي في الخارج ويدفع مقابلها من خزانة المملكة العربية السعودية.
- ٣- كل ما تحصل عليه نتيجة العمل لدى الغير من خزانة أجنبية عن أعمال أدت في السعودية.

٤- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام (الحكومي) من غير المساهمين.

٥- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري.

تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي^١

ثالثاً: مقترح أسعار ضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية

الشريحة المعفاة اي الدخل الغير خاضع للضريبة هو ٦٠.٠٠٠ ستون ألف ريال سنوياً

٢.٥%	من ٦٠٠٠١ حتى ١٢٠٠٠٠
٥%	من ١٢٠٠٠١ حتى ٢٤٠٠٠٠
١٠%	من ٢٤٠٠٠١ حتى ٤٨٠٠٠٠
١٥%	من ٤٨٠٠٠١ حتى ٩٦٠٠٠٠
٢٠%	ما زاد عن ٩٦٠٠٠٠

باستعراض مقترح أسعار ومعدلات ضريبة المرتبات نجد أن الشريحة المعفاة وهي الدخل من المرتبات وما في حكمها حتى ٦٠.٠٠٠ ستون ألف ريال سنوياً لا يخصم منه

^١ راجع في ذلك على شاهين، مرجع سبق ذكره، ص ١٩

- قانون الضرائب بمصر رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

- قانون ضرائب الدخل باليمن رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠

أي شيء تحت حساب ضريبة المرتبات فالراتب الشهري الذي قيمته ٥٠٠٠ خمسة آلاف ريال لا يخضع لضريبة المرتبات وذلك مراعاة للظروف الاجتماعية

والاقتصادية لأفراد المجتمع بما يضمن توفير القدر الملائم من الحياة الكريمة. ثم الشريحة الأولى والتي تبدأ من ٦٠٠٠١ ستون ألف وواحد ريال حتى ١٢٠٠٠٠ مائة وعشرون ألف ريال وتخضع في ٢.٥ % مروراً بالشرائح الثانية والثالثة والرابعة وانتهاء بالشريحة الخامسة والأخيرة وهي ما زاد على ٩٦٠٠٠٠ تسعمائة وستون ألف ريال ويكون سعر الضريبة بها ٢٠ % فقد تم مراعاة تفاوت زيادة الدخل من المرتبات وما في حكمها بين الأفراد بما يتناسب مع القدرة على الأداء فضلاً على الإعفاءات الخاصة بضريبة المرتبات والتي سوف نتناولها على النحو الآتي

رابعاً: الإعفاءات والاستقطاعات الخاصة بضريبة المرتبات^١

١ - الإعفاءات المقررة بقوانين خاصة والعلاوات الاجتماعية والإضافية، البدلات المعفاة بقوانين خاصة. ٢ - أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش.

٣ - اشتراكات التأمين الاجتماعي و غيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين الضمان الاجتماعي السعودي أو أية نظم بديلة عنها.

٤ - المزايا العينية والنقدية الجماعية التالية:^٢

أ. الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين

ب. النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفه (بدل الانتقال)

ج. الرعاية الصحية

د - المسكن الذي يتيح رب العمل للعاملين أو ما يقابله من تكلفه (بدل السكن)

هـ. الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل

٥ - حصة العاملين من الأرباح التي تقرر توزيعها طبقاً للقانون..

٦ - ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين

١ لدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي وبشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة.

وقد حددت الإعفاءات الواجبة الخصم من إجمالي الإيرادات من المرتبات وما في حكمها التي يحصل عليها المكلف وصولاً إلى الإيراد الخاضع للضريبة^١

^١ <http://Esteshary/posts/٣٩٧٦٣٧٣٢٧٠٠٠٨٨٤>

^٢ قانون الضرائب على الدخل، مصر، رقم ٢٠٠٥/٩١، المعدل بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، الباب الثاني، ص ١٣

خامساً: الإيرادات غير الخاضعة لضريبة المرتبات^١

١ - المعاشات (راتب التقاعد)

٢ - مكافأة ترك الخدمة

٣ - مقابل الإجازات

سادساً: قواعد احتساب ضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية

يجب عند تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء ضريبة المرتبات إتباع الآتي

- تحديد إجمالي الإيرادات للمرتبات وما في حكمها.

- استبعاد الإعفاءات السالف الإشارة إليها من الفقرة رقم (١) وحتى الفقرة رقم (٦)

- حسم مبلغ الشريحة المعفاة ستون ألف ريال سنوياً أي ما يعادل خمسة آلاف ريال شهراً

- المبلغ المتبقي يعبر عنه بالوعاء الضريبي تحسب الضريبة عليه وفقاً لأسعار الضريبة السالف ذكرها.

- تلتزم جهة العمل وأصحاب الأعمال بخصم مبلغ تحت حساب الضريبة بما يتناسب مع الشريحة التي يخضع لها المكلف وتقوم بتوريدها في خلال الخمسة عشرة يوماً من الشهر التالي لهيئة الزكاة والدخل^٢

- تسدد الجهة ما يستحق من فروق الضريبة إن وجدت دون الإخلال بحق جهة العمل في الرجوع على العامل بما هو مدين به.

- إعطاء العامل بناءً على طلبه كشفاً يبين فيه اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.

- على جهة العمل تقديم إقرار ربع سنوي لهيئة الزكاة والدخل عام على النموذج المعد لذلك مبيناً به

١- عدد العاملين.

٢ - إجمالي المرتبات وما في حكمها المنصرفة خلال الثلاثة أشهر السابقة.

٣ - المبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة وما يفيد السداد.

٤- التعديلات التي طرأت على العاملين بالزيادة أو النقص بالعدد.

^١ قانون الضرائب اليمني رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠، مادة ٤٨، ٤٩

^٢ المرجع السابق، مادة ٤٩

^٣ مرجع سبق ذكره، قانون الضرائب على الدخل، مصر، ص ١٤، ١٥

المطلب الثاني

الآثار الإيجابية لتنظيم ضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية

إن التوصل للآثار الإيجابية المتوقعة عند تنظيم ضريبة المرتبات في المملكة نتيجة زيادة جانب الإيرادات في الموازنة العامة وعلى الجانب الآخر تخفيض حدة العجز المتزايد في موازنة الدولة. فجانبا الرواتب في الموازنة السعودية يطلق عليه تعويضات العاملين في الدولة والتي تمثل الرواتب والأجور والبدلات التي يحصل عليها الموظفون بالحكومة بالإضافة إلى مساهمة التأمينات الاجتماعية التي تدفعها وحده من وحدات الحكومة العامة بالإنابة عن العاملين فيها^١

نظرة على تطور بند الرواتب والأجور والبدلات في الموازنة السعودية خلال العشرة أعوام الأخيرة

جدول رقم (٤)

تطور بند الرواتب والأجور والبدلات في الموازنة السعودية % لبند المصروفات سنوات ٢٠١٩/٢٠١٠

القيمة بالمليار ريال

السنة	المصروفات	مجموع الرواتب والأجور والبدلات	نسبة إجمالي الرواتب والأجور والبدلات % للمصروفات
٢٠١٠	٦٥٤	٢٢٣,٩١٠	%٣٤.٢
٢٠١١	٨٢٧	٢٣٦,٩١٠	%٢٨.٦
٢٠١٢	٨٧٣	٢٦٨,٥٤٧	%٣٠.٦
٢٠١٣	٩٧٦	٣٠٢,٨٥٤	%٣١.٠٣

^١ <http://www.almoustahlek.com/2013/04/>

٢ السنوات ٢٠١٥/٢٠١٠ دراسة إحصائية التي قامت بها "أرقام" <https://www.argaam.com/ar/article/articledetail/id/46226>

سنة ٢٠١٦، جريدة الاقتصادية، وجريدة مال

<https://www.aleqt.com/2017/05/07/article>

السنوات ٢٠١٩/٢٠١٧ من المصادر الآتية

<https://www.maaal.com/archives/20181218/116338>

<https://gulfhouse.org/posts/3441/>

٢٠١٤	١١١٠	٣١٤,١٧٨	٢٨.٣%
٢٠١٥	٩٧٨	٣٢٢,٨٨٤	٣٣.٠١%
٢٠١٦	٨٢٥	٤٠٩	٤٩.٣%
٢٠١٧	٩٢٦	٤٢٠	٤٥.٢%
٢٠١٨	١٠٧٩	٤٧٤	٤٦%
٢٠١٩	١٠٤٨	٤٥٦	٤١.٢%

المصدر: - بالاستعانة بالبيانات والمصادر المذكورة بالهامش

تشير بيانات الجدول السابق إلى أن بند تعويضات العاملين في الدولة (موظفي الحكومة) الذي يشمل الرواتب والأجور والبدلات يمثل أرقاماً كبيرة في الموازنة حيث كانت أعلى سنه ٢٠١٨ بإجمالي ٤٧٤ أربعمائة وأربعة وسبعون مليار ريال وعام ٢٠١٩ بقيمة إجمالية لبند الرواتب ٤٥٦ أربعمائة وستة وخمسون مليار ريال فيما كانت أقل سنه لبند الرواتب في الموازنة ٢٠١٠ بإجمالي ٢٢٤ مائتان وأربعة وعشرون مليار ريال تقريباً.

كما تشير البيانات أيضاً إلى أن نسبة بند الرواتب والأجور والبدلات إلى المصروفات في الموازنة السعودية كانت بنسب مرتفعة خاصة في السنوات ٢٠١٦/٢٠١٧ حيث بلغت ٤٩.٣%، ٤٥.٢%، ٤٦%، ٤١.٢% على التوالي مما يكون له أثر على زيادة حدة العجز في الموازنة الأمر الذي يؤكد أن تنظيم ضريبة المرتبات سوف يزيد من جانب الإيرادات وحيث أكدت الدراسة التي أجرتها أرقام عن السنوات ٢٠١٥/٢٠٠٠ أن البدلات تمثل ما يعادل ٢٥% من إجمالي الرواتب^١

وقد كان بند الرواتب والأجور والبدلات لموظفي الحكومة لعام ٢٠١٩ طبقاً للإحصاءات الرسمية يقدر بمبلغ ٤٥٦ أربعمائة وستة وخمسون مليار ريال سعودي وعند استبعاد ٢٥% من هذا المبلغ باعتبارها تمثل البدلات المعفاة وغيرها فإن المبلغ المتبقي يعادل ٣٤٢ ثلاثمائة وإثنين وأربعون مليار ريال فإذا تم احتساب ضريبة المرتبات على هذا المبلغ بسعر ٥% فقط (سعر الشريحة الثانية المقترحة) فإن ضريبة المرتبات المتوقع تحصيلها من موظفي الحكومة فقط ١٧.١ سبعة عشر مليار ريال سعودي تكون في جانب الإيرادات للموازنة السعودية فضلاً عن ضريبة المرتبات التي سوف يتم تحصيلها من موظفي القطاع الأهلي والتي من المتوقع أن تكون تقارب ما يتم تحصيله من ضريبة مرتبات موظفي الحكومة تزيد أو تنقص قليلاً عنها.

الأمر الذي يترتب عليه زيادة جانب الإيرادات بالموازنة السعودية تقريباً بمبلغ يتراوح ما بين ٢٥ إلى ٣٥ خمسة وعشرون إلى خمسة وثلاثون مليار ريال سعودي تقريباً.

^١ المرجع السابق

الخاتمة

تناول البحث مشروعية ضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية. فقد جاء المبحث الأول بعنوان ماهية ضريبة المرتبات والنظام الضريبي في المملكة العربية السعودية وتم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب المطالب الأول بعنوان تعريف ضريبة المرتبات وطبيعتها القانونية وجاء المطالب الثاني بعنوان ضريبة المرتبات في الأنظمة المقارنة ثم المطالب الثالث الذي يتناول النظام الضريبي في المملكة العربية السعودية والمبحث الثاني بعنوان مبررات فرض نظام ضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب الأول تناول المبررات والضوابط الشرعية والمطلب الثاني تناول المبررات النظامية لفرض الضريبة والمطلب الثالث تناول المبررات الاقتصادية. ثم نتناول في المبحث الثالث التنظيم المقترح لضريبة المرتبات في المملكة وأثاره الإيجابية وذلك من خلال مطلبين المطالب الأول بعنوان التنظيم المقترح لضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية والمطلب الثاني بعنوان الآثار الإيجابية المتوقعة لفرض ضريبة المرتبات. وقد انتهى البحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التي نوجزها فيما يلي.

النتائج

١ - توجد العديد من المبررات الشرعية لفرض الضريبة منها أن مخارج الزكاة محددة في القرآن الكريم ولا يجوز استخدام هذه الأموال في غير ما خصصت له وكذا نفقات الدولة كثيرة وتحتاج إلى أموال طائلة للصرف على التعليم والصحة والأمن والدفاع والصناعة، وتحقيق مقاصد الشريعة الإسلامية ومنها الجهاد بالمال.

٢ - يجب عند فرض الضريبة أن تفرض بالعدل وتؤخذ بالعدل بعد موافقة أهل الشورى والاختصاص.

٣ - السند القانوني لفرض الضريبة يعد تطبيقاً لمبدأ ونظرية التضامن الاجتماعي وكما جاء في المادة العشرين (٢٠) من النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية حيث نصت هذه المادة على الآتي " لا تفرض الضرائب والرسوم إلا عند الحاجة، وعلى أساس من العدل، ولا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغائها أو الإعفاء منها إلا بموجب النظام"

٤ - يوجد عجز دائم بالموازنة السعودية منذ عام ٢٠١٤ حتى نهاية عام ٢٠١٩ تتفاوت حدته من عام لآخر ومن المتوقع زيادة حدة العجز بنهاية عام ٢٠٢٠ طبقاً للظروف الاقتصادية الراهنة وبناءً على احصائيات العجز الرسمية عن الربع الأول والثاني لعام ٢٠٢٠.

٥ - ضريبة المرتبات منظمة وموجودة بأنظمة وقوانين غالبية دول العالم.

التوصيات

حصاد النتائج سالفة الذكر على مشروعية ضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية تؤكد أن جانب الإيرادات في الموازنة السعودية سوف يزداد حين تنظم ضريبة المرتبات مما يؤدي إلى فعالية خفض حدة العجز المتواتر في الموازنة ومن ثم توجد عدة توصيات يمكن عرضها كما يلي:

- ١ - ضرورة تنظيم ضريبة المرتبات في المملكة العربية السعودية في الوقت الحالي مما يساعد على تعظيم جانب الإيرادات ويخفف من حدة العجز في الموازنة العامة.
- ٢ - الأخذ بمعدلات وأسعار الضريبة المقترحة مراعاة للظروف الاجتماعية والاقتصادية والقدرة على الأداء بما لا يثقل كاهل أفراد المجتمع.
- ٣ - مراعاة عدم خضوع راتب التقاعد ومكافأة ترك الخدمة ومقابل الإجازات لضريبة المرتبات.
- ٤ - مراعاة حسم الاستقطاعات السالف الإشارة إليها قبل احتساب ضريبة المرتبات.
- ٥ - يجب الأخذ بمبدأ أن ضريبة المرتبات سنوية الحساب شهرية التحصيل.
- ٦ - عند تنظيم ضريبة المرتبات يراعى في اللائحة التنفيذية للنظام بيان كافة الإجراءات اللازمة من كيفية التحصيل والتوريد لهيئة الزكاة والدخل، طرق ووسائل الاعتراض على الضريبة، الالتزام على جهة العمل وأصحاب الأعمال بحسم الضريبة وتوريدها والعقوبات المقررة في حال المخالفة.

المراجع

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: الكتب

- ١ - القاموس المحيط، ابن الأثير، النهاية في غريب الحديث والأثر،
 - ٢ - السيد عطية عبد الهادي، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، ٢٠٠٠،
 - ٣ - محمد الحلاق، التشريع الضريبي، الجامعة الافتراضية السورية، ٢٠١٨.
 - ٤ - محمد خير العكام ويوسف شباط، المالية العامة (جامعة دمشق، التعليم المفتوح، قسم الدراسات القانونية، العام الدراسي ٢٠٠٦/٢٠٠٧.
 - ٥- مفلح القحطاني، عبد الستار سلمى، الوجيز في تشريعات الزكاة والضرائب، دار الإجادة للنشر، السعودية، ٢٠١٨ م، الطبعة الأولى.
 - ٦ - علي شاهين، الضريبة على المرتبات، ١٩٩٤.
- ثالثاً: الرسائل العلمية والأبحاث
- ١ - أحمد يوسف الشحات، ممارسات الشركات دولية النشاط في مجال التكنولوجيا وتطور الاقتصاديات المختلفة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، ١٩٩٠.
 - ٢ - فهميم عمر " الجوانب الاقتصادية والمالية للاقتصاد الخفي" رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، ٢٠١٢.
 - ٣ - عبد المطلب عبد الحميد: " السياسات الاقتصادية على مستوى الاقتصاد القومي " بحث، مجموعة النيل العربية، القاهرة، ٢٠٠٣
 - ٥- محمد الكامل، أساس حق الدولة في فرض الضريبة، بحث، مجلة العلوم القانونية عدد ٧، كلية القانون، جامعة الزاوية، ليبيا، ٢٠١٤.
 - رابعاً: الأنظمة واللوائح والأدلة الإرشادية
 - ١- اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة بالقرار الوزاري ٢٢١٦ بتاريخ ١٤٤٠/٧/٧.
 - ٢ - النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية، ١٤١٢ هـ،
 - ٣- النظام الضريبي لضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية، ١٤٢٥ هـ، الموافق ٢٠٠٤.
 - ٤ - النظام الإرشادي المبسط لضريبة الاستقطاع (الهيئة العامة للزكاة والدخل) ٢٠١٨.
 - ٥- اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، قرار ٣٨٣٩، بتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٨ هـ.
 - ٦ - الدليل الإرشادي لتعديل ضريبة القيمة المضافة، يونيو ٢٠٢٠م
 - ٧- اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية الصادرة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم ١٤٣٨/٩/٥ بتاريخ ٢٠١٧-١-٩ هـ
 - ٨ - قانون الضرائب على الدخل، مصر، رقم ٢٠٠٥/٩١، المعدل بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.
- خامساً: مواقع الإنترنت والصحف الإلكترونية.
- ١ - الموسوعة العربية، الموسوعة القانونية المتخصصة

Arab.ency.com.sy/Law/detail/١٦٥٢٣٢

١

٢ Mall.com/achieves/٢٠١٨١٢١٧/١١٦٢٣١

٣ <https://www.argaam.com/ar/article/articledetail/id/٤٦٠٤٩٠>

٤ - طارق عبد العزيز، الضرائب في الإسلام

٤ <http://naqed:info/forums/index.php?showtopic=٢٧٩٢>

٥ - صحيفة الاقتصادية

٥ Bbc.com/Arabic/business/٥٠٧٣٥٢٠٠

٦ - الهيئة العامة للإحصاء السعودية.

٦ <http://www.stats.gov.soz>

٧ - وزارة المالية، التقرير الربعي لأداء الميزانية العامة للدولة عام ٢٠٢٠

https://mof.gov.sa/financialreport/budget٢٠٢٠/Documents/Q١_

[A_٢٠٢٠.pdf](https://mof.gov.sa/financialreport/budget٢٠٢٠/Documents/Q١_A_٢٠٢٠.pdf)

٨- Alhurra / business/٢٠٢٠/٠٤/٢٩

٩ - بيانات الناتج المحلي الإجمالي عن السنوات ٢٠١٤/٢٠١٩.

<https://www.argaam.com/ar/article/articledetail/id/٤٦٠٤٩٠>

١٠: [://www.stats.gov.sa/sites/default/files/gdp_report٢٠١٩_ar_٣_.pdf](http://www.stats.gov.sa/sites/default/files/gdp_report٢٠١٩_ar_٣_.pdf)

١١ - تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

١١ <https://www.alarabiya.net/ar/aswaq/top١٠/٢٠١٨/٠٣/١١>

١٢ <http://investlondon.co/٢٠١٧/٠٧/١٧>

١٣ http://agoyemen.net/lib_details.php?id=١٩٨

١٤ <https://royanews.tv/news/٢٠٤٣٦٦١٣>

١٥ <http://Esteshary/posts/٣٩٧٦٣٧٣٢٧٠٠٠٨٨٤>

١٦ - دراسة إحصائية التي قامت بها "أرقام" التابعة للهيئة العامة للإحصاء السعودية.

١٦ <https://www.argaam.com/ar/article/articledetail/id/٤٤٦٢٢٦>

١٧ <https://www.maaal.com/archives/٢٠١٨١٢١٨/١١٦٣٣٨>

١٨ <https://gulfhouse.org/posts/٣٤٤١/>