

المسامت الرئيسية للنظام الضريبي في الدول النفطية العربية
مع دراسة خاصة
للمملكة السعودية والكويت والعراق

دكتور أنور اسماعيل الهواري
استاذ الاقتصاد والمالية العامة
عميد كلية الحقوق
جامعة الزقازيق

١٩٨٤ — ١٩٨٣

بسم الله الرحمن الرحيم

المسائل الرئيسية للنظام الضريبي في الدول النفطية العربية

مع دراسة خاصة

للمملكة السعودية والكويت والعراق

مقدمة :

يعتبر القرن الحالي عصر التنمية بالنسبة للدول الآخذة في النمو ، والتي اهتمت في بداية الخمسينيات خاصة بعد حصولها على استقلالها السياسي على تحقيق التنمية الاقتصادية السريعة ، ورفع مستوى معيشة سكانها لتصل الى الاستقلال الاقتصادي بعد حصولها على الاقتصاد السياسي *

كذلك اهتمت حكومات هذه البلدان النامية باتخاذ سياسات اقتصادية ومالية واجتماعية الغرض منها اعادة توزيع الدخل القومي ، لا بسبب انتشار الوعي السياسي فحسب ، وانما بسبب ما تعانيه هذه الدول النامية من سوء في توزيع الدخل القومي مما أدى الى عدم العدالة بين سكان هذه البلدان *

لذلك اتسمت السياسات الاقتصادية والاجتماعية لمعظم هذه البلدان باتخاذ هذه الاجراءات الملائمة لتحقيق هذه الأهداف ومنها اختيار النظم الضريبية الملائمة لتحقيق هذه الأغراض وباعتبار أن الضرائب من أهم أدوات الدول لتحقيق أغراضها (١) المختلفة *

(١) دكتور عاطف صدقي ، مبادئ المالية العامة ، دار النهضة العربية ، ص ٤٥ ، ١٩٧٠ .

ولقد كانت النظرية الاقتصادية التلقائية تؤمن بعدم فائدة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وبتلقائية التشغيل الكامل ولذلك نادى بأن لا تكون للنظم الضريبية أى دلالة اقتصادية أو اجتماعية داخل الدولة ، وأن لا تهدف الضرائب الى أى غرض غير مالى ، وأن يترك التوزيع النسبى للدخل القومى كما لو كان فى نظام بلا ضرائب بحيث تكفى حصيلتها بالكاد لتغطية نفقات الدولة الضرورية والتي لا تتعدى نفقات الدفاع والشرطة والقضاء فالغرض الأساسى لفرض الضرائب فى النظرية التقليدية هو الغرض المالى أى الحصيلة على ألا تزيد عن تغطية نفقات سير المرافق العامة الضرورية وهى الدفاع والأمن والقضاء .

على أن تزايد وعى الأفراد وانتشار المبادئ الاشتراكية وضغط الجماهير المتزايد على الحكومات للمطالبة بالعدالة وتقليل الفوارق بين الطبقات قد اضطر الحكومات الى التوسع فى الإنفاق العام وزيادة الخدمات العامة الاجتماعية والصحية والتعليمية وتحقيق التوازن الاجتماعى والاقتصادى .

ثم أن التوسع فى الحروب قد ترتب عليه هو الآخر زيادة هائلة فى الإنفاق على الحروب أو الاستعداد لها أو معالجة آثارها . (٢)

وكان لعجز النظام الرأسمالى عن حل مشاكله وتعاقب الأزمات الاقتصادية وانتشار المبادئ الاشتراكية أن هزت الثقة فى امكان تحقيق الاستقرار الاقتصادى تلقائيا حتى اذا ما حلت الأزمة الاقتصادية العالمية ١٩٢٩ أصبح تدخل الدولة أمرا تقتضيه الضرورات العملية لضمان الاستقرار الاقتصادى والنمو المتوازن بالاضافة الى ضمان تحقيق التوازن الاجتماعى وتحسين توزيع الدخل القومى وتقريب الفوارق بين الطبقات .

ومن هنا فرضت الضرائب أهميتها كأداة من أدوات التدخل

(٢) دكتور رفعت المحجوب المالية العامة والإيرادات العامة ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٨ ، ص ٢٨ .

الاقتصادي والاجتماعي الى جانب سياسة الانفاق العام وبالتكامل معها انطلاقاً من مبدأ وحدة السياسة المالية * (٣)

والواقع أن هذا التحول لم يحدث مرة واحدة ولا في تاريخ واحد الا أن ذلك لم ينقص من الحقيقة في شيء وهو أن التفاعل الاجتماعي والسياسي والاقتصادي قد أرغم الحكومات في ظل سيادة المذهب الفردي والدولة الحارسة ، على التدخل في النشاط الاقتصادي والاجتماعي نتيجة ازدياد وعي الجماهير في الدول المختلفة لتخفيف عبء الضرائب وتحقيق العدالة الاجتماعية فتحوّلت النظم الضريبية من نظام الضرائب التناسبي الى نظام الضرائب التصاعدي ومن نظام يعتمد كلية على الضرائب على الاستهلاك الى نظام يأخذ بالضرائب على الدخل والثروة الى جانب الضرائب على الاستهلاك (٤) لتحقيق أهداف الدولة الاجتماعية والاقتصادية *

كما أدى ازدياد الحاجة الى النفقات العامة الاجتماعية الى ضرورة توفير موارد مالية جديدة لتغطيتها مما أضطر الدولة معه الى زيادة أسعار الضرائب واستبدال نظام الضرائب التناسبي بنظام الضرائب التصاعدي لزيادة الحصيلة وتحقيق العدالة *

ويلاحظ أن النظم الضريبية السائدة في الدول الرأسمالية المتقدمة تتميز باستمرار تدخلها لتحقيق العدالة الاجتماعية والتوازن والاستقرار الاقتصادي ، وازدياد نسبة الاقتطاع الضريبي من الدخل القومي ويساعدها في ذلك ما تتمتع به هذه الدول من مستوى مرتفع ومتزايد من الدخل القومي وكذلك في متوسط دخل الفرد مما يسمح باستيعاب الأعباء الضريبية وشبه الضريبية التي تفرض على الأفراد حتى تجاوزت نسبة المعدل الضريبي في الدول المتقدمة ٣٢٪ وبلغت ٤١٪ في السويد ، ٥٠٪ في إنجلترا * (٥)

(3) Seligman : Essays in Taxation 1921 P. 18.

(٤) دكتور حكمت الحارس ، السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق ، رسالة دكتوراه ، كلية حقوق القاهرة ، ١٩٧٣ .
(٥) دكتور حكمت الحارس ، المرجع السابق ، (ه) .

أما النظم الضريبية المطبقة في البلدان النامية فلها أهمية خاصة وذلك لاختلاف البنين الاقتصادي والاجتماعي واختلاف مشكلات الدول النامية عن الدول المتقدمة . وذلك لأن الدول النامية بعد حصولها على استقلالها السياسي في أواخر الخمسينيات سعت الى الوصول الى استقلالها الاقتصادي والعمل على كسر حلقة الفقر المفرغة التي نبت اليها الأذهان نيركسه في الخمسينات ، (٦) وتحسين استغلال فروع الانتاج القائمة واستغلال الموارد المعطلة البشرية والطبيعية أفضل استغلال وصولا الى رفع مستوى معيشة سكانها ورفع متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي وتحقيق العدالة الاقتصادية والاجتماعية .

ويقتضى تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية توافر موارد مالية كثيرة لتمويل (٧) مقتضيات التنمية الاقتصادية وبناء الجهاز الانتاجي اللازم لتحقيق التنمية ، كما أننا نعرف أنه ليس من السهل لجوء الدول النامية الى القروض الأجنبية ووسائل التمويل الخارجية اذ أنها غالبا ما تقترن بشروط تهدد استقلالها وحريتها مما يقتضى ذلك ضرورة الاعتماد على وسائل التمويل الداخلية بحيث لا يصير اللجوء الى التمويل الخارجى الى بعد استنفاد الامكانيات القومية . . ولذلك تبرز أهمية النظم الضريبية المطبقة في البلدان النامية لتعبئة (٨) الموارد القومية المتاحة وتوجيهها حسب السياسات الضريبية والمالية الموجودة في تلك البلدان .

ويلاحظ أن زيادة العبء الضريبي في الدول النامية يصطدم بمشكلة انخفاض الدخل القومي وانخفاض نصيب الفرد منه وكون غالبية السكان في تلك الدول تعيش عند مستوى الكفاف مما يكون له

(6) Nurkse : Problems of capital formation in underdeveloped countries.

(7) Lewis : The Theory of Economic Growth London 1956 op. 231.

(٨) انظر رسالتنا في الدكتوراه من كلية الحقوق جامعة القاهرة في الخارجية والتنمية الاقتصادية مع دراسة تطبيقية خاصة بجمهورية مصر العربية ١٩٧٣ ، ص ١٣٢ وما بعدها .

أكبر الأثر عند تعبئة المدخرات الوطنية وتوجيهها نحو الانتاج والاستثمار . لذلك يأتي هدف ضغط الاستهلاك وترشيده ، وزيادة نسبة الادخار الخاص والعام من الدخل القومي في مقدمة الأهداف التي تسعى اليها النظام الضريبي في الدول النامية . ويتبعها توجيه هذه المدخرات نحو الاستثمار في المجالات المطلوبة حتى يمكن تحقيق نمو سريع في الدخل القومي .

كذلك تعتبر مشكلة العدالة في توزيع الدخل القومي في البلدان النامية من أهم المشاكل التي تواجهها هذه البلدان ، اذ أن تحقيق التوازن الاجتماعي وتقريب الفوارق بين الطبقات لا تقل أهمية عن تحقيق التنمية الاقتصادية ، بل أن تحقيق التنمية الاقتصادية لا يعدو أن يكون هدفا في حد ذاته انما هي وسيلة لزيادة الدخل القومي ورفع مستوى نصيب الفرد منه وتحقيق التوازن الاجتماعي برفع مستوى الطبقات الفقيرة . وتعمل الدول النامية عن طريق النظم الضريبية المطبقة الى تحقيق هذه العدالة عن طريق احوال الضرائب التصاعدية محل الضرائب السلبية واذابة الفوارق بين الطبقات .

ويلاحظ أن البلدان النامية والمنتجة للنفط بها مشكلات من نوع آخر فهي لا تعاني من نقص في المدخرات وفي وسائل تمويل التنمية الاقتصادية بل أنها تعاني من سوء توجيه مدخراتها من جهة ومن عدم توافر فرص الاستثمار المحلي بالقدر الكافي (عدم القدرة على الاستيعاب) مع زيادة القوة الشرائية المحلية وضيق السوق المحلية وزيادة الاستيراد الاستهلاكي ومما يسببه من ضعف الميل للاستثمار من جهة أخرى . لذا يختلف النظام الضريبي في تلك الدول المنتجة والمصدرة للنفط عن البلدان النامية الأخرى مما تعانيه من مشاكل خاصة بها .

لذلك سنقسم هذا البحث الى قسمين :

القسم الأول :

ونبحث فيه النظم الضريبية في الدول العربية النامية المنتجة والمصدرة للنفط والخصائص المميزة لهذه النظم بمقارنتها بالنظم

الضريبية في الدول النامية الأخرى ، لنرى مما تتميز به هذه الدول النفطية من نظم ضريبية خاصة تتلائم مع ظروفها الاقتصادية ♦

القسم الثاني :

دراسة تطبيقية للنظم الضريبية المطبقة في المملكة العربية السعودية ودولة الكويت والعراق لنتعرف على الخصائص الخاصة بكل دولة فما يتعلق بنظامها الضريبي ♦

القسم الأول : النظام الضريبي (١) في الدول العربية النفطية

مقدمة :

يختلف النظام الضريبي في الدول العربية النفطية عن النظام الضريبي في الدول الآخذة في النمو الأخرى ، فإذا كانت الدول النامية تشكو من قلة الموارد المحلية اللازمة لتمويل التنمية الاقتصادية مع ضعف الادخار المحلي وزيادة الفجوة بين ما تتطلبه عملية التنمية من موارد وبين احتياجات التنمية فإن الدول النفطية لا تعاني من نقص في المدخرات أو في وسائل تمويل التنمية الاقتصادية وإنما تعاني من مشكلات سوء توجيه المدخرات من جهة وعدم توافر فرص الاستثمار المحلي بالقدر الكافي لمواجهة الفوائض النقدية المترتبة على الانتاج النفطي (القدرة على الاستيعاب) مع زيادة القوة

(١) المقصود من النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب المطبقة بالفعل في دولة معينة وتتحدد معالم النظام الضريبي بالنسب والعلاقات التي تقوم بين الضرائب المختلفة في وقت معين وهو يختلف عن السياسة الضريبية التي تعتبر من يختص بمرحلة سابقة على تكوين القاعدة الضريبية وذلك لأن القاعدة الضريبية هي السياسة الضريبية في التطبيق ، انظر في ذلك :

— الدكتور رفعت المحجوب ، محاضرات في السياسة المالية ، محاضرات القيت على قسم الدكتوراه في عام ١٩٦٠ ، كلية حقوق القاهرة .

— الدكتور عاطف صدقي ، مبادئ المالية العامة ، المرجع السابق ، ص ٣٠٦ .

— الدكتور محمد عبد الله العربي ، أصول علم المالية العامة والتشريع المالي ، ١٩٥٣ ، ص ١٨ .

— الدكتور محمد حلمي مراد ، النظم الضريبية في البلاد العربية ، ١٩٥٩ .

— Hicks : British Public Finance Oxford Univ. Press 1959 op. 101.

— Dalton : The Principles of Public Finance London 1960.

الشرائية المحلية وضيق السوق المحلية وزيادة الاستيراد الاستهلاكى وما يسببه من ضعف الميل للاستثمار •

ويلاحظ أن النظام الضربى هو انعكاس لجوهر التطور الذى لحق بالدولة وفلسفة الحكم فيها تبعا لتطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، كما أنه بالاضافة الى ذلك أداة هامة من أدوات تطوير هذه الظروف •

كما أن الدول لا تستطيع مباشرة أوجه نشاطها المختلفة الا عن طريق الايرادات العامة والنفقات العامة ، ويمثل النظام الضربى العمود الفقرى بالنسبة لايرادات الدولة فى الوقت الحديث • ففى عصر لم يكن للضرائب دور هام يذكر لخدمة دولة الاقطاع وكانت ميزانيات الاقطاعات تختلط بميزانيات حكامها •

وفى القرن الخامس عشر قويت السلطة المركزية وزادت النفقات العامة زيادة كبيرة مما أدى الى ازدياد أهمية الضرائب حتى أصبحت المورد الأول للدولة وفاقته إيرادات الدومين •

كما استخدمت الضرائب لتحقيق أهداف غير مالية أيضا ، فوجهت لتمنع أوجه النشاط الاقتصادى غير المرغوب فيه سواء فى ميدان الاستهلاك أو فى ميدان الانتاج ، فخفضت الضرائب على الأموال المعدة للتصدير ومنحت اعانات تصديرية ، وزيدت الرسوم الجمركية على الموارد الأولية المستوردة وأعفيت بعض الصناعات من الضرائب • (٢)

وقد حاولت النظرية التقليدية ضغط الميزانية الى أقل حجم ممكن والعمل على توازن الميزانية مع تفضيل الضرائب على الاستهلاك على الضرائب على الادخار باعتبار تلقائية تحول الادخار الى

(٢) الدكتور عادل الحيارى ، الضريبة على الدخل العام ، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية حقوق القاهرة ، ١٩٦٨ ، ص ٤٤ .
الدكتور عبد العال الصكبان ، الضرائب على التركات ، ص ٣١ .

استثمار • كذلك اختيار الضرائب التى لا يكون لها تأثير على الأثمان أو الدخول والثروات بحيث يترك التوزيع النسبى للدخل القومى كما لو كان فى نظام بلا ضرائب أى أن تكون الضرائب محايدة • (٣).

ويلاحظ أن الطاقة الضريبية ، بمعنى قدرة الاقتصاد القومى على تحمل الأعباء الضريبية بمقتضى النظام الضريبى ، دون الأضرار بمستوى معيشة الأفراد أو بالقدرة الانتاجية القومية ، تمثل أهمية خاصة فى الاقتصاديات الرأسمالية حيث تلعب الدولة دورا محدودا بالمقارنة مع الاقتصاديات الاشتراكية ، كذلك بالنسبة للدول الآخذة فى النمو ، فمسئولية الدولة فى الاقتصاديات الرأسمالية المتقدمة ، ورغم اتساعها الضخم فى السنوات الأخيرة ، لا يزال محدودا فى مجال الانتاج والادخار والاستثمار والخدمات العامة بالمقارنة بمسئوليتها من هذه النواحي فى الاقتصاديات الاشتراكية •

ولما كان النشاط الخاص فى الاقتصاديات الرأسمالية يتحمل المسؤولية الأساسية فى المجالات السابقة ، كان من الطبيعى أن يشترط ألا يمس الاقتطاع الضريبى قدرته على القيام بهذه المسؤولية على الوجه الأكمل • وعلى ذلك يجب أن يكون الاقتطاع الضريبى مناسبا بحيث يترك تحت تصرف الأفراد مستوى ملائم للاستهلاك ومن ناحية أخرى لضمان معدلات ملائمة لكل من الادخار والاستثمار •

ويلاحظ أن المستوى الملائم من الاستهلاك يتحدد على ضوء الحد الأدنى اللازم للمعيشة وهو يختلف من دولة الى أخرى حسب مستوى التقدم الاقتصادى والحضارى كما أن الدولة الرأسمالية لا تتحمل مسؤولية اشباع حاجات المواطنين من الخدمات العامة ولذلك كان من الضرورى أن يترك الاقتطاع الضريبى للفرد جزء كبير من دخله يكفى لاحتياجاته من هذه الخدمات •

لذلك يجب أن يعمل النظام الضريبى على أن يحدد الحصيلة

(3) Hansen (Alvin) : Fiscal Policy and Busness Cycles 1941.
Taylor : Econmics of Public Finance 1966.

المالية مراعى الطاقة الضريبية للمجتمع وهى بدورها تتوقف على مجموعة من العوامل منها :

— حجم الدخل القومى فتزيد الطاقة وبالتالي الحصيلة كقاعدة عامة مع تزايد حجم الدخل القومى •

— متوسط الدخل الفردى وهو ما يحدد لنا قدرة الممول على تحمل الأعباء العامة من خلال تحديده للحد الأدنى اللازم للمعيشة الذى لا يجوز للاقتطاع الضريبى المساس به وتتسع الطاقة الضريبية وبالتالي الحصيلة كلما ارتفع هذا المتوسط •

— كيفية توزيع الدخل القومى بين الطبقات الاجتماعية المختلفة ، فحيث يسوء توزيع الدخل القومى تزيد الطاقة الضريبية للاقتصاد القومى لأن هذا الوضع يسمح بالتوسع فى الضرائب التصاعدية ، أما حيث تكون الدخول متقاربة تضعف الطاقة الضريبية لأن الهبوط بالدخول الكبيرة تمنع التوسع فى الضرائب التصاعدية • (٤)

— دور الدولة فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية فاتساع هذا الدور يؤدى الى زيادة الحصيلة ، لأن زيادة مسئوليات الدولة فى مجال الخدمات العامة والادخار والاستثمار يخفف بنفس القدر من مسئوليات النشاط الخاص فى هذه المجالات ويسمح للدولة بالمطالبة بنصيب أكبر من الدخل القومى لمواجهة اشباع الحاجات العامة •

— الظروف الاقتصادية التى يمر بها الاقتصاد القومى ومن المعروف أن قدرة الاقتصاد القومى على تحمل الضرائب تزيد فى أوقات الرخاء والتضخم وتقل فى فترات الكساد والانكماش •

ويلاحظ أن الدول العربية النفطية تعاني من انخفاض فى حجم السكان مع الارتفاع النسبى فى الإيرادات البترولية الذى يشكل

(٤) د. عاطف صدقى ، مبادئ المالية العامة ، المرجع السابق ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٣ ، ص ٥٢٧ ، وما بعدها .

السبب الرئيسى فى ارتفاع حجم الدخل الفردى وبالتالى الدخل القومى الاجمالى •

لا يمكن أن نعتبر البلدان البترولية العربية وفقا لمعدلات الدخل القومى بلدان متقدمة لأن ذلك يفسره زيادة حجم الايرادات البترولية الناتج عن ارتفاع حجم الصادرات •

لذلك فان البلدان العربية النفطية قد جمعت بين خصائص التخلف الاقتصادى والتنمية فى آن واحد حيث ارتفاع معدل الدخل القومى وتخلف فى الهيكل الاقتصادى لهذه الدول • ولذلك ظهرت أهمية البترول كمصدر أساسى للتمويل حيث يعتمد عليه فى الميزانية العامة فى تلك الدول بنسب تتجاوز ٩٠٪ (٥) ، ففى المملكة العربية السعودية بلغت ضريبة الدخل ٥٤٪ من الدخل الحكومى فى عام ١٩٧٢ ثم ٦٨٪ فى عام ١٩٧٩ ويلاحظ أن معظمها ضريبة من الدخل على مشروعات البترول • (٦)

ثم كانت الأزمة العالمية ١٩٢٩ وما تسبب عنها من تدهور فى الانتاج وانخفاض فى الدخل القومى وانتشار البطالة بصورة لم يشهدها العالم من قبل مما دعى الى رفض النظرية التقليدية كلية ودعى الى ضرورة تدخل الدولة لضمان التوازن الاقتصادى فى المجتمع وضرورة تحقيق العدالة الاجتماعية بين الطبقات أيضا داخل المجتمع الواحد •

وعلى ذلك سندرس فى هذا القسم ملامح النظم الضريبية السائدة فى الدول النامية غير النفطية من خلال الخصائص العامة للتخلف الاقتصادى لهذه البلدان فنرى مثلا انخفاض نسبة الاقتطاع

(٥) دور البترول فى تهويل التنمية الاقتصادية فى بلدنا الشرق الأوسط .
دكتور يسرى محمد أبو العلا ، رسالة دكتوراه ، كلية حقوق القاهرة
١٩٨١ ص ١٠١ عن

Modame Gamaa nee Hassan : Formation du capital et
development economique these Paris 1917 P. 270.

(٦) التقدير السنوى لمؤسسة النقد السعودى ١٩٧٩/١٩٧٢ •

الضريبي في تلك البلدان مع سيادة الضرائب غير المباشرة مما لا يتحقق معه العدالة الضريبية بين أفراد المجتمع ، مع عدم الأخذ بالضرائب التصاعدية ثم ننتقل في فصل آخر الى الملامح الرئيسية الضريبية في الدول العربية النفطية لنرى الخصائص المميزة لهذه النظم من حيث الحصيلة وأنواع الضرائب وتطبيق التصاعد .

وعلى ذلك نقسم هذا القسم الى فصلين :

الفصل الأول : ملامح النظم الضريبية في الدول النامية العربية غير النفطية .

الفصل الثاني : ملامح النظم الضريبية في الدول النامية العربية النفطية .

الفصل الأول

« السمات الأساسية للنظم الضريبية للدول العربية غير النفطية »

مقدمة :

يمكن القول أن البلاد العربية غير النفطية بها خصائص مشتركة مع البلدان الآخذة في النمو والموصوفة بالتخلف مع اختلاف درجات هذه الخصائص من دولة إلى أخرى لاختلاف درجات التخلف وأسبابه من دولة إلى أخرى * (١)

-
- (١) يوجد الكثير من المراجع في التخلف الاقتصادي منها :
- د. رفعت المحجوب ، الاقتصاد السياسى ، الجزء الثانى ، القاهرة ١٩٦٨ .
 - د. عاطف صدقى ، مبادئ المالية العامة ، القاهرة ١٩٧٠ .
 - د. محمد زكى شافعى ، التنمية الاقتصادية ، الكتاب الأول والثانى ، ١٩٦٨ — ١٩٧٠ ، القاهرة .
 - د. محمد مبارك حجر ، السياسة المالية والنقدية لخطط التنمية ، الدار القومية للطباعة .
 - د. عبد الحميد القاضى ، تمويل التنمية الاقتصادية الطبيعية الأولى ، الاسكندرية ، ١٩٦٩ .
 - د. حمدي زهران ، مشكلات تمويل التنمية الاقتصادية في البلدان المختلفة ، رسالة دكتوراه جامعة القاهرة ، ١٩٧٠ .
 - رسالتنا في دكتوراة لجامعة القاهرة في تمويل التنمية الاقتصادية ١٩٧٣ ومن المراجع الأجنبية :
 - W. Alewis : The Theory of Economic Growth London 1956 P. 201.
 - J. F. due, Indirect Taxation in developing Economies London 1970.
 - Leibenstein, Economic Backwardness and Economic growth 1957 P. 90.
 - R. J. Chelliah, Trends in Taxation in developing Economies London 1970.

ومن الخصائص المشتركة لهذه الدول انخفاض الدخل القومي وانخفاض متوسط نصيب الفرد منه ذلك لانخفاض مستوى النشاط الاقتصادي وبقاء جزء من مصادر الثروة القومية ، المادية والبشرية في حالة بطالة جزئية أو بطالة كلية ، بالإضافة الى عدم استغلال الموارد الاقتصادية الاستغلال الأمثل * ويؤدي انخفاض الدخل القومي وانخفاض متوسط نصيب الفرد منه في تلك البلاد الى انخفاض الاستهلاك وانخفاض الادخار ويعكس انخفاض الاستهلاك انخفاض مستوى المعيشة وما يعنيه من تدهور مستوى الصحة والثقافة والتعليم وغير ذلك من المساوىء الاجتماعية ويعنى ذلك أيضا انخفاض الطلب على أموال الاستهلاك كما يعنى انخفاض الادخار انخفاض الأموال اللازمة للاستثمار *

كذلك يتميز الاقتصاد النامي بسيادة الانتاج الزراعى أو الاستخراج وتخلف الانتاج الصناعى وهو ما يعنى أن يكون اقتصاد البلاد النامية غير متكامل اذ تتخصص عادة في انتاج المواد الأولية سواء كانت زراعية أو استخراجية فبينما يزيد نصيب الزراعة في امجالى الناتج القومى لأغلب الدول النامية عن ٤٠٪ ، نجد هذه النسبة لا تزيد عن ١٤٪ الى ١٧٪ في الدول المتقدمة * وعلى العكس من ذلك فان نصيب الصناعة في الدول النامية يقل عن ٢٥٪ من امجالى الناتج القومى في مقابل نسبة تزيد عن ٥٠٪ في الدول المتقدمة * * ولذلك قيل أن البلاد النامية هى غالبا البلاد الزراعية أو الاستخراجية وأن البلاد المتقدمة هى غالبا البلاد الصناعية * (٢)

كما أن البلاد النامية تتميز بعدم توفر الجهاز الانتاجى الكافى سيطرة القطاع الواحد ويؤدي الى ظهور ثنائية الاقتصاد القومى * اختلال التوازن في الابنية الاقتصادية والاجتماعية مما يؤدي الى التمويل المحلية المتاحة لتمويل التنمية وانخفاض الميل للاستثمار مع الآلات والمواد الأولية والخبرة الفنية بالإضافة الى صناعة مصادر البلدان المتقدمة ويرجع ذلك الى تخلف الفن الانتاجى وعدم توافر

(٢) د. حكمت الحارس ، المرجع السابق ، ص ٦٦ .

وإذا كانت هذه هي أبرز الخصائص المشتركة للدول النامية العربية غير النفطية فإن انعكاس هذه الخصائص على الأنظمة الضريبية في تلك البلدان يمكن أن يؤدي إلى النتائج الآتية :

- ١ — انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي *
- ٢ — سيادة الضرائب غير المباشرة *
- ٣ — اختلاف أهداف النظام الضريبي *

أولاً : انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي :

تتميز الدول العربية غير النفطية بانخفاض نسبة المعدل الضريبي ، ويرجع ذلك إلى انخفاض الدخل القومي وبالتالي انخفاض نصيب الفرد منه مما يحول دون زيادة المعدل الضريبي خشية المساس بالحد الأدنى اللازم لمعيشة السكان في تلك الدول * (٣) وذلك أسوة بالدول النامية الأخرى *

وقد أعلن في بعض الدراسات والتي شملت خمسين بلدا ناميا أن معدل نسبة (الاقتطاع الضريبي لا تتجاوز ١٥٪ من الناتج القومي في البلدان في مقابل ٣٢٪ لستة عشر دولة من الدول المتقدمة) * (٤).

فاذا أخذنا النظام الضريبي المصري كمثال لتلك الدول نلاحظ أن الهيكل الضريبي في مصر يتميز باختلال واضح في فترة العشر سنوات السابقة وذلك باعتماده الأساسي على الضرائب غير المباشرة ويؤكد ذلك أن العبء الضريبي العام في مصر في صورة نسبة اجمالي الدخل المحلي وصلت إلى ٢٣,٣٪ كمتوسط للفترة ما بين ١٩٧٨/٧٠ (٥) وقد ساهمت الضرائب المباشرة بنسبة ٩,٢١٪ فقط من هذا العبء بينما ساهمت الضرائب المباشرة بنسبة ٧٠,٩٪ *

(3) J.F. Due : Indirect Taxation op. cit. P. 194-5.

(4) R.J. Chelliah : Trends in Taxation op. cit. P. 3-2.

(٥) دراسة تحليلية للنظام الضريبي في مصر ١٩٧٨/٧٠ ، معهد التخطيط القومي ، ص ١٣٨ .

ولقد تطور اجمالي الحصيلة الضريبية كمصدر للتمويل خلال الفترة ١٩٧٩/٧٠ فبينما بلغت الضرائب المباشرة ١٧٠٤٥٢ مليون جنيه في عام ١٩٧٠ وصلت الى ٥٧٣٣٧٩ مليون جنيه في عام ١٩٧٨ ثم ٧٠٣٨٠٢ مليون جنيه في عام ١٩٧٩ وبلغت الضرائب غير المباشرة ٤٢٥٨٥٧ مليون جنيه في عام ١٩٧٠ ووصلت ١٦١٨٦٠٥ مليون جنيه عام ١٩٧٩ بعد أن كانت ١٢١٨٦٨٢ مليون جنيه في عام ١٩٧٨ (٦)

هذا وبمقارنة الضرائب المباشرة وغير المباشرة باجمالي الموارد في مصر يتضح الآتي في العشر سنوات الأخيرة :

في عام ١٩٧٢/٧١ ، بلغ اجمالي الضرائب ٩٠٨٦٩٩ مليون جنيه (مباشرة وغير مباشرة) بينما اجمالي الموارد ٤٤٠٨٦٨٦ مليون جنيه أى أن نسبة الاقتطاع وصلت الى نسبة ٢٠٪ من الايرادات وبعبارة أخرى مثلت الضرائب خمس الايرادات في عام ١٩٧٢/٧١ .

وفي عام ١٩٧٣ وصل مجموع الضرائب الى ٦٣١٣٣٧ مليون جنيه بينما اجمالي الموارد في ذلك العام ٣٣٨٣٢٣٨ مليون جنيه أى بنسبة ١٨٪ .

وفي عام ١٩٧٦ ارتفعت النسبة الى ١٨٪ حيث بلغ اجمالي الضرائب ١١٥٠٩٨٢ مليون جنيه بينما الموارد ٦٣٣٦٢٩٨ مليون جنيه .

وفي عام ١٩٧٧ ارتفعت النسبة الى ١٩٪ حيث بلغ اجمالي الضرائب ١٤٥٠٤٤٨ مليون جنيه بينما اجمالي الموارد ٧٤٤١٦٣٨ مليون جنيه .

وقفزت هذه النسبة في عام ١٩٨٠ حيث وصلت الى ٢٨٪ حيث بلغ اجمالي الضرائب ٣١٧٠٥٠ مليون جنيه بينما جملة الموارد ١١٠٧٩٤٨ مليون جنيه أى أن نسبة الضرائب الى اجمالي الموارد زادت عن الربع . أنظر الجدول (١) ، (٢) .

(٦) الحسابات الخالية لوزارة المالية ١٩٧٩/٧١ .

أما إذا نظرنا الى العلاقة بين مجموع الضرائب والدخل المحلى
في مصر في المدة ١٩٧٩/٧٠ يمكن أن نلاحظ الآتى (أنظر الجدول ٣) •

في عام ١٩٧٠ بلغ اجمالى الدخل المحلى ٢٧٠٠٠٥ مليون جنيه
بينما بلغت الضرائب المباشرة وغير المباشرة ٥٩٦٣٠٩ مليون جنيه
أى أن نسبة اجمالى حصيلة الضرائب للدخل المحلى في عام ١٩٧٠
وصلت الى ٢١٦٪ •

وفي عام ١٩٧٢/٧١ بلغ اجمالى الدخل المحلى في مصر ٢٩٥٦٠٥
مليون جنيه بينما بلغت الضرائب بنوعيتها أى أن نسبة اجمالى حصيلة
الضرائب للدخل المحلى ٣٠٩٪ • (٧)

وفي عام ١٩٧٤ هبطت الى ١٦٪ حيث بلغ الدخل المحلى
٤١١٠٠٨ مليون جنيه وحصيلة الضرائب ٦٧٣٠٩٧ مليون جنيه •

وفي عام ١٩٧٧ بلغ اجمالى الدخل ٥٧٦٧٣٣ مليون جنيه بينما
مجموع الضرائب بلغ ١٤٥٠٤٤٨ مليون جنيه أى نسبة ٢٤٩٪ •

وفي عام ١٩٧٨ بلغ اجمالى الدخل ٦٦٠٤٤٢ مليون جنيه بينما
الضرائب بلغت ١٧٩٢٠٦١ مليون جنيه أى أن النسبة ٢٧٪ •

أما في عام ١٩٧٩ ارتفعت النسبة الى ٣٢٪ حيث بلغ اجمالى
الدخل المحلى ٧٢٣١٨ مليون جنيه بينما الضرائب ١٣٢٢٠٧ مليون
جنيه •

والجدير بالذكر أن هذه الزيادة في حصيلة الضرائب في مصر
لا ترجع الى ارتفاع أسعار الضرائب لأن هذا السعر ظل ثابتا في
معظم الضرائب منذ ١٩٥٢ ، وإنما يرجع السبب في الزيادة حجم
النشاط الاقتصادى الفردى في ظل سياسة الانفتاح الاقتصادى
والى الزيادة المستمرة في الأسعار اعتبارا من عام ١٩٧٣ وحتى الآن •

(٧) جميع هذه البيانات الحسابات الختامية لوزارة الدولة المصرية
١٩٧٩/٧٠ وزارة المالية المصرية •

جدول رقم (١)

يوضح نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة الى اجمالي الموارد
١٩٨٠/٧١

السنوات	جملة الضرائب المباشرة وغير المباشرة	امجالى الموارد	النسبة المئوية
١٩٧٢/٧١	٨٠٨٦٩٩	٤٤٠٨٦٨٦	٢٠.٥٠/
١٩٧٣	٦٣١٣٣٧	٣٣٨٣٢٣٨	١٨.٦٠/
١٩٧٤	٦٧٣٠٦٧	٤٤٢١٥٠١	١٥.٢٠/
١٩٧٥	٩٦٧٢٤٠	٦٣٢١٥١٥	١٥.٣٠/
١٩٧٦	١١٥٠٩٨٣	٦٣٣٦٢٩٨	١٨.١٠/
١٩٧٧	١٤٥٠٩٤٨	٧٤٤١٦٣٨	١٩.٤٠/
١٩٧٨	١٧٩٢٠٦١	١٠١٧٢٦٥٢	١٧.٦٠/
١٩٧٩	٢٣٢٢٤٠٧	١٢١٨٩٧٩٧	١٩.٠٠/
١٩٨٠	٣١٧٠٥٠٠	١١٠٧٩٤٠٠	٢٨.٦٠/

المصدر : الحسابات الختامية موازنة الدولة — وزارة المالية ، ١٩٨٠/٧١

ثانيا : سيادة الضرائب غير المباشرة :

يعتمد النظام الضريبي في البلدان النامية بصفة أساسية على الضرائب غير المباشرة ويرجع ذلك الى ضعف دور الضرائب على الدخل والثروة وذلك نظرا لانخفاض الدخل الفردية ولانتشار ظاهرة الاقتصاد المعيشي في أغلب الدول النامية .

والدول العربية غير النفطية يسرى عليها ما يسرى على الدول النامية الأخرى ، وأن اختلف الشكل بعض الشيء نتيجة لتغيير بعض الظروف الاقتصادية والاجتماعية مع ملاحظة أن الظروف السياسية استلزمت تفضيل الضرائب غير المباشرة وذلك لمحاباة ذوى الدخل المرتفعة والثروات الطائلة .

كذلك تؤيد الاعتبارات الفنية سيطرة الضرائب غير المباشرة في الدول النامية اذ أنها لا تحتاج ، وعلى العكس من الضرائب المباشرة ،

الى كفاءة عالية فى الأجهزة الفنية والادارية للضريبة والتي تعاني
الدول النامية من نقص كبير فيها *

كما أن الأخذ بأسلوب التنمية الاقتصادية فى الدول النامية
يقتضى ضغط الاستهلاك وتشجيع الادخار وهو ما يبرر اعتماد
النظام الضريبي فى الدول النامية على الضرائب غير المباشرة وبرغم
أن عبئها أشد على الفقراء *

وقد أظهرت دراسات حديثة (٨) أنه كلما ارتفع الدخل القومى
ومتوسط دخل الفرد، انعكس ذلك الى البنين الضريبي بصورة ازدياد
الأهمية النسبية للضرائب المباشرة وانخفاض الأهمية النسبية للضرائب
غير المباشرة من الناحية الكمية. فبينما بلغت نسبة مساهمة الضرائب غير
المباشرة فى إيرادات مجموع الضرائب معدل ٦٨٪ للدول التى لا يزيد
متوسط دخل الفرد فيها عن ١٠٠ دولار ، وتنخفض هذه النسبة الى
٦٤٪ للدول التى يتراوح متوسط دخل الفرد فيها من ١١٠ دولار
الى ٥٠٠ دولار ، ثم تنخفض الى ٥٠٪ للدول النامية التى يتراوح
متوسط دخل الفرد فيها بين ٥١٠ — ٨٥٠ دولار وذلك مقابل معدل
٣٢٪ فى الدول المتقدمة * (٩)

وتعتمد الدول النامية فى نطاق الضرائب غير المباشرة ، أساسا
على الضرائب على التجارة الخارجية وتمثل الضرائب الجمركية على
الصادرات وعلى الواردات وعلى التجارة العابرة نسبة كبيرة من
مجموع إيرادات الضرائب غير المباشرة ومن مجموع إيرادات
الضرائب أيضا * ففي مصر مثلا بلغت حصيلة الرسوم الجمركية
١٩٦٢٥ مليون جنيه فى عام ١٩٧٠ وتضاعفت الى ٣٩٩٩٤ مليون
جنيه فى عام ١٩٧٥ ثم وصلت الى ٥٨٨٢٤ مليون جنيه فى عام ١٩٧٦
ثم الى ٧٢٦٤١ مليون جنيه فى عام ١٩٧٨ ثم الى ٨٥٠٨٤٣ مليون
جنيه فى عام ١٩٧٩ هذا وتعتبر الحصيلة من الرسوم الجمركية أكبر

(٨) دكتور حكمت الحارس ، المرجع السابق ، ص ٧١ .
(٩) Due : Indirect Taxation op. cit. P. 194-5.

حصيلة من الموارد بالنسبة للضرائب غير المباشرة في مصر • أنظر
الجدول رقم (٧) •

جدول رقم (٧)
بين حصيلة الرسوم الجمركية في مصر ١٩٧٩/٧٠
بملايين الجنيهات المصرية

السنة	بملايين الجنيهات	العام
»	١٩٦٢٥	١٩٧٠
»	٢٩٠٠٦٠	١٩٧٢/١٩٧١
»	٢٠٥٠٧	١٩٧٣
»	٢٣١٤٢٠	١٩٧٤
»	٣٩٩٩٤	١٩٧٥
»	٤٦٠٠٦٠	١٩٧٦
»	٥٨٨٢٤	١٩٧٧
»	٧٢٦٤١	١٩٧٨
»	٨٥٠٨٤٣	١٩٧٩

المصدر : الحسابات الختامية لموازات الدولة المصرية وزارة المالية
المصرية — ١٩٧٩/٧٠ •

هذا وتعتبر الرسوم الجمركية على كل من الصادرات والواردات
في مصر من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة على الإطلاق إذ بلغت
هذه الرسوم حوالى ٥٢١٪ فى المتوسط فى الفترة ١٩٧٩/٧١ وقد
زادت هذه النسبة من ٤٦٧٪ فى عام ١٩٧٠ الى ٦٠٣٪ فى عام
١٩٧٨ وقد زاد اجمالى الحصيلة من ١٩٦٢٥٤ مليون جنيه فى عام
١٩٧٠ الى ٧٢٦٣١٤ مليون جنيه فى عام ١٩٧٨ ثم الى ٨٥٠٨٤٣
مليون جنيه فى عام ١٩٧٩ أى بزيادة قدرها حوالى أربعة أضعاف
ما كانت عليه فى عام ١٩٧٠ ويلاحظ أن الحصيلة من الرسوم الجمركية
على الواردات فى مصر تمثل حوالى ٧٥٪ من اجمالى الحصيلة
الجمركية • ويعتبر ذلك أمر طبيعيا اذا أخذنا فى الاعتبار أن الاقتصاد

المصرى لا يزال يعتمد على قطاع العالم الخارجى فى سد احتياجاته الأساسية للسوق المحلية من السلع الاستهلاكية والسلع الانتاجية (١٠).

ويلاحظ أن الدول النامية تلجىء إلى زيادة أسعار أوعية ضرائب الانتاج كلما تقدمت فى ضرائبها الجمركية ولذلك يمكن القول أن الضرائب على الانتاج تتناسب طرديا مع تزايد الناتج القومى * (١١)

وإذا أخذنا مصر كمثال للدول النامية العربية غير النفطية فإننا نلاحظ أن الهيكل الضريبي فى مصر يعتمد فى الأساس من حيث الحصيلة على الضرائب غير المباشرة حيث تمثل الحصيلة منه حوالى مرتين ونصف من الحصيلة من الضرائب المباشرة خلال الفترة ١٩٧٩/٧٠ ، أنظر الجداول (١) ، (٢) ، (٤) ، (٦) وهو ما يعنى تحمل أصحاب الدخل المحدودة بأعباء تمويل الخزنة العامة للدولة عن طريق دفع هذه الضرائب وذلك بصورة أكبر من أصحاب الدخل العالية وذلك استنادا الى طبيعة الضرائب غير المباشرة التى لا تفرق بين ظروف مولئها من حيث مستوى دخولهم أو أعبائهم العائلية مما يمثل فى النهاية عدم عدالة فى التكاليف العامة بين الأفراد .

ويلاحظ أنه من عام ١٩٧٦ ارتفعت حصيلة الضرائب المباشرة فى مصر رغم ثبات أسعار الضرائب المباشرة وعدم استحداث أوعية ضريبية جديدة أخرى خلال تلك الفترة فقد كانت الحصيلة فى عام ١٩٧٥ بلغت ٢٧٢٨٧١ مليون جنيه ثم ارتفعت الى ٣٤٣٤٥٠ مليون جنيه فى عام ١٩٧٦ ثم الى ٤٢٣٦٩٩ مليون جنيه فى عام ١٩٧٧ ثم الى ٥٧٣٣٧٩ مليون جنيه فى عام ١٩٧٨ ثم ٧٠٣٨٠٢ مليون جنيه فى عام ١٩٧٩ ، وترجع هذه الزيادة فى نظرنا الى الاهتمام بعمليات الحصر والربط والتحصيل الذى قام بها الجهاز الضريبي المصرى والأخذ بنظام البطاقة الضريبية والحجز من المنبع .

ويلاحظ أن متوسط حصيلة الضرائب المباشرة فى مصر ١٩٧٩/٧٠

(١٠) الحسابات الختامية لموازنة الدولة المصرية ١٩٧٩/٧٠ — وزارة المالية المصرية .

(11) Due : Indirect Taxation op. cit. 177-180.

قد بلغ ٢٩١٪/ بينما بلغ متوسط حصيللة الضرائب غير المباشرة من اجمالي حصيللة الضرائب في نفس فترة الدراسة ٧٠١٪/ مما يمكننا القول فيه أن الهيكل الضريبي المصري يتسم بالاعتماد بصفة أساسية على الضرائب غير المباشرة ، الأمر الذي يعنى أن هيكل الضرائب في مصر شأنه شأن الهيكل الضريبي في الدول النامية العربية غير النفطية لا يحقق العدالة الضريبية بين الأفراد داخل المجتمع •

ثالثا : أهداف النظام الضريبي :

تتحصر أهداف النظم الضريبية في الدول النامية (والدول العربية غير النفطية منها) أساسا في المساهمة ضمن أدوات السياسة الاقتصادية في كسر حلقة الفقر المفرغة والتخلص من الفقر والتخلف الذي تعانيه هذه البلاد ، وذلك عن طريق تحسين فروع الانتاج القائمة واستغلال الموارد المعطلة ورفع مستوى المعيشة ورفع متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي ، أى بعبارة أخرى يمكن القول أن أهداف النظم الضريبية في الدول النامية تنصرف أساسا الى تحقيق التنمية الاقتصادية السريعة ورفع متوسط دخل الفرد الى مستوى الدول المتقدمة والعمل على زيادة الاستثمار والانتاج بأسرع من زيادة الاستهلاك أى ضرورة ضغط الاستهلاك العام والخاص وتعبئة المدخرات وتوجيهها نحو الانتاج والاستثمار المرغوب • كما تنصرف أيضا الى إعادة توزيع الدخل القومي بما يحقق العدالة في التوزيع •

ويلاحظ أن الفارق الأساسي بين الدول النامية غير النفطية والدول النامية النفطية أن الدول غير النفطية تسعى الى ضغط الاستهلاك سواء الاستهلاك العام أو الخاص وذلك لتوفير مورد مالي لتمويل التنمية الاقتصادية في حين الدول النفطية العربية لا تسعى الى ضغط الاستهلاك بل على العكس من ذلك يزيد فيها الاستهلاك بنسبة كبيرة وذلك لوفرة مصادر التمويل نتيجة لانتاج النفط مما يجعل مصادر تمويل التنمية الاقتصادية ميسورة في تلك البلدان بل وتجعل مشكلة تلك البلدان عدم قدرتها على استيعاب المشروعات الانتاجية والعمرانية التي تقام فيها دفعة واحدة •

ويعتبر من أهم أهداف النظام الضريبي تعبئة الموارد لتمويل التنمية الاقتصادية في الدول النامية ، فالدول النامية تعاني من انخفاض دخلها القومي ، كما تعاني من انخفاض معدل الادخار * ولذلك يعتبر من أهم أهداف النظام الضريبي في الدول النامية الوصول الى أعلى معدل ممكن من تكوين رأس المال بدون تضخم وبعبارة أخرى البحث عن الفائض الاقتصادي المتولد وتعبئته من أجل تمويل التنمية الاقتصادية *

ويتمثل الفائض الاقتصادي المتحقق في الفرق بين الناتج الفعلي الجاري للمجتمع وبين استهلاكه الفعلي الجاري * أما الفائض الاقتصادي الممكن تحقيقه فإنه يتمثل في الفرق بين الناتج الممكن انتاجه بكمية من الموارد الانتاجية التي يمكن استخدامها في ظروف طبيعية وفن انتاجي معين ، وبين ما يمكن اعتباره استهلاكه ضروريا (١٢) ولعل طريقة الاستغلال الأمثل للفائض الاقتصادي الممكن تحقيقه هي العقبة التي تواجه النمو الاقتصادي السريع في الدول النامية ، ذلك لأن الفائض يهدر في صورة الاستهلاك المفرط للطبقات العليا أو في صورة مكتنزات غير مستغلة أو في صورة انفاق غير منتج للحكومة على بعض مؤسساتها *

هذا وقد لجأت بعض الدول النامية الى معاملة ضريبية تفضيلية لتشجيع اشتراك المواطنين في صناديق التأمين والمعاشات والادخار وذلك لتشجيع الحوافز على الادخار وزيادة الادخار المحلي ليتمكن من تمويل الجزء الأكبر من التنمية الاقتصادية *

(١٢) د. رمزي زكي ، أزمة الديون الخارجية ، رؤية من العالم الثالث ، ١٩٧٨ ، ص ١٩ .

الفصل الثاني

« السمات الأساسية للنظم الضريبية للدول النفطية »

مقدمة :

تعتبر الدول النفطية العربية على الرغم من ارتفاع الدخل القومى وعظم نصيب الفرد منه من الدول النامية ، فهي لا تزال تترشح تحت الخصائص العامة المشتركة للبلدان المتخلفة كالبطالة البنائية وتأخر الفن الانتاجى وازدواجية الاقتصاد القومى ، ولكنها تختلف عن الدول النامية الأخرى فى وجود مصدر مالى متجدد هو البترول يمول التنمية الاقتصادية ويحقق الكثير من التقدم فى هذه البلدان .

ويلاحظ أنه بمقارنة المراكز المالية والاقتصادية للبلدان العربية البترولية نلاحظ انخفاض حجم السكان مع الارتفاع النسبى للإيرادات البترولية الذى يشكل السبب المباشر فى ارتفاع حجم الدخل القومى وبالتالي حجم الدخل الفردى .

وبمقارنة الهياكل الاقتصادية لتلك البلدان بالبلدان الصناعية المتقدمة نجد أن تلك الهياكل ضعيفة ولم تستطع استيعاب الإيرادات البترولية نتيجة عدم كفاءتها .

ولا يمكن أن نعتبر البلدان العربية النفطية وفقاً لمعدلات الدخل القومى دولاً متقدمة استناداً إلى حجم الإيرادات البترولية الناتج عن ارتفاع حجم الصادرات ، ولذلك فإن الدول العربية النفطية قد جمعت ما بين خصائص التخلف الاقتصادى والتنمية الاقتصادية فهناك ارتفاع فى معدل الدخل القومى وبالتالي معدل الدخل الفردى الحقيقى وهناك بالجهة المقابلة تخلف فى الهياكل الاقتصادية وثنائية

في الاقتصاد القومي فبينما نجد صناعات البترول والصناعات الاستخراجية تتميز بالتقدم واستعمال أحدث تكنولوجيا العصر ، نجد باقى الهياكل الاقتصادية لا تزال تستخدم الطرق البدائية مما يؤدى الى ازدواجية في الاقتصاد القومي .

وعلى الرغم من وفرة المصادر المالية وزيادة حجم النفقات العامة الا أن عملية اختيار الاستثمارات ومشروعات التنمية الاقتصادية لم تستقر بعد في مجال الانتاج أو الاستهلاك .

ويلاحظ أنه بالنسبة للدول العربية النفطية أنها تعتمد في صادراتها على سلعة واحدة هي النفط في حين أن تنويع الصادرات ضرورة لوضع الجهاز الانتاجى داخل الدول في حالة مرونة وقدرة على مواجهة التقلبات الاقتصادية نتيجة تغير ظروف العرض والطلب العالمى .

ويترتب على تصدير البترول في الشكل الخام للدول المتقدمة عدم استثمار إيراداته في تدعيم القطاعات الاقتصادية ولذلك بقيت الدول البترولية العربية ضمن البلدان النامية رغم ارتفاع معدل الدخل الفردى بها الى مستويات الدول المتقدمة . ويرجع ذلك الى أن اقتصاديات الدول البترولية أدمجت في السوق الرأسمالى العالمى للبترول عن ذلك أن خضعت السلع البترولية للاحتكارات الأجنبية الغربية ، ونتيجة لذلك تخصصت هذه الدول في تصدير البترول الخام لسد احتياجات الدول المتقدمة من البترول الخام وذلك لاستهلاك الصناعة بها ، مما نتج عنه قيام أنواع من الاندماج الاقتصادى تمول بمقتضاه البلدان النفطية العربية الأسواق العالمية الرأسمالية بالمواد الأولية خصوصا السوق الأوروبية المشتركة والبلدان الصناعية الرئيسية كالولايات المتحدة الأمريكية واليابان في مقابل السلع الصناعية والمواد الغذائية لتلك البلدان مما جعل القطاعات الاقتصادية للبلدان النامية تنمو ببطء شديد وغير متوازن مع هيكل الانتاج . (١)

(١) د. يسرى محمد أبو العلا ، دور البترول في تمويل التنمية الاقتصادية في بلدان الشرق الأوسط ، رسالة دكتوراه كلية الحقوق جامعة القاهرة ، ١٩٨١ ، ص ١١٣ ، عن :

ومما سبق يتضح أن الدول العربية النفطية لا تشكو من قلة مصادر التمويل شأنها شأن باقى الدول النامية لتمويل التنمية الاقتصادية بل تشكو من وجود فوائض كبيرة فى مدخراتها مما يؤدى الى عدم القدرة الاستيعابية لهذه البلدان لتنفيذ مشروعات التنمية الاقتصادية نظرا لعدم مرونة وقدرة الجهاز الانتاجى على تحمل مشروعات التنمية . ولذا فالدول العربية النفطية لها مشكلات من نوع خاص فهى لا تعاني من نقص فى المدخرات أو فى وسائل تمويل التنمية الاقتصادية ولكنها تعاني من سوء توجيه مدخراتها من جهة ، ومن عدم توافر فرص الاستثمار المحلى بالقدر الكافى من جهة أخرى (القدرة على الاستيعاب) (٢) مع زيادة القوة الشرائية المحلية وضيق السوق المحلية وزيادة الاستيراد الاستهلاكى مما يسبب ضعف الميل للاستثمار من جهة أخرى ، لذلك يختلف النظام الضريبى فى تلك البلدان العربية المصدرة للبترول عن باقى البلدان المختلفة الأخرى .

فالنظام الضريبى للسعودية مثلا يتألف من ضريبتين رئيسيتين بالإضافة الى الزكاة الشرعية ، فهناك ضريبة الدخل وهى تحصل من الأشخاص غير السعوديين وروعى فيها أن تحصل من الدخل ولا تمس رأس المال ، كما أنه قد أعفى منها مؤخرا الدخل الشخصى الناتج عن كسب العمل للأجانب . وهناك الضريبة على الشركات المشغلة بإنتاج البترول أو المواد الهيدروكربونية الأخرى ، وقد فرضت هذه الضريبة

U. N. : Groupe d'étude des investissements étrangers dans les pays en voie de développement Tokyo 29/11/1971 p. 13.

- (٢) انظر فى مفهوم القدرة الاستيعابية :
د. عبد الفتاح قنديل : دراسة محاولات لإنشاء شركات عربية مشتركة . مجلس الوحدة الاقتصادية ، ١٩٧٤ .
د. صقر أحمد صقر : عائدات النفط وبعض سياسات التنمية فى العالم العربى مجلس التخطيط الكويت ، ابريل ١٩٧٤ .
د. محمد حلمى مراد : رؤوس الأموال العربية بين فرص الاستثمار والقدرة على الاستيعاب ، مؤتمر الاقتصاديين العرب ، بغداد ، ١٩٧٥ .
د. محمود مشعل : تشجيع وتنسيق الاستثمار الصناعى بين الدول العربية ، التنمية الصناعية ، العدد ٣٢ فى أكتوبر ١٩٧٧ .
د. يسرى محمد أبو العلا : المرجع السابق ، ص ٢٠٩ ، ١٩٨١ .

بالرسوم الصادر في ١٣٧٠هـ وبموجبه فرضت ضريبة بمعدل ٥٠٪ من صافي تشغيل هذه الشركات وذلك بعد خصم المصروفات والأعباء المسموح بها كذلك جميع الضرائب المدفوعة للحكومة (فيما عدا هذه الضريبة) ثم فرضت ضريبة اضافية على دخل هذه الشركات بنسبة ٥٪ من الصافي وذلك في عام ١٣٩٠ هـ .

وقد تعدلت هذه الضريبة لتصبح ٨٥٪ من الدخل الصافي لهذه الشركات اعتبارا من ١٧/١٠/١٣٩٤هـ وسنعود الى هذه الضرائب تفصيلا في القسم الثاني .

وعلى ذلك سندرس في هذا الفصل :

١ - نسبة الاقتطاع الضريبي في الدول العربية النفطية .

٢ - أهداف الاقتطاع الضريبي .

أولا : نسبة الاقتطاع الضريبي :

أوضحنا فيما سبق أن الدول العربية النفطية لا تشكو من قلة الموارد المالية اللازمة لتمويل التنمية الاقتصادية كما في البلدان النامية ، انما تشكو من مشكلات من نوع خاص مثل سوء المدخرات من جهة ، مع عدم توافر فرص الاستثمار المحلي بالقدر الكافي من جهة أخرى وهو ما يسمى بالقدرة على الاستيعاب ، مع زيادة القوة الشرائية المحلية وضيق السوق المحلية وزيادة الاستيراد الاستهلاكي .

لذلك كانت النظم الضريبية في تلك البلدان لا تهدف أساسا الى تحقيق الغرض المالي وهو الحصيلة ولكن تهدف الى تحقيق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة الى تحقيقها .

نفى المملكة العربية السعودية يتألف النظام الضريبي فيها من الزكاة الشرعية (وهي تجبى من كافة الأفراد السعوديين ومن الشركات السعودية التي يكون جميع الشركاء والمساهمون فيها من السعوديين ، كذلك تستوفي من الشركاء السعوديين في الشركات المؤلفة

من سعوديين وغير سعوديين ، ومن السعوديين في الشركات الأجنبية) .

ويعامل القطريون والكويتيون والبحرينيون معاملة السعوديين فيما يختص بأموالهم في الشركات الأجنبية) . ومن ضريبة الدخل والضريبة الخاصة بدخل الشركات المنتجة للبتروك

وضريبة الدخل تفرض على الأشخاص غير السعوديين من دخلهم من مهنة حرة أو من استثمار رأس المال أو أرباح تهافتت من الشركات التي يكونون شركاء فيها . وقد روعي في نظام الضرائب السعودي على أن تفرض الضريبة على الدخل ولا تمس رأس المال كما أعفى منها مؤخرًا الدخل الشخصي الناتج عن كسب العمل للأجانب من الضريبة) . (٣)

أما الضريبة على الشركات المشتغلة بإنتاج البترول أو المواد الهيدروكربونية فقد فرضت هذه الضريبة بموجب المرسوم الصادر في ١٣٧٠ هـ وبموجبه تفرض ضريبة بمعدل ٥٠٪ من صافي تشغيل هذه الشركات وذلك بعد خصم كافة الضرائب والمصروفات والأعباء المسموح بها . ثم فرضت ضريبة إضافية على دخل هذه الشركات بنسبة ٥٪ ، وذلك من الدخل الصافي وذلك اعتبارًا من عام ١٣٩٠ هـ .

وقد تعدلت هذه الضريبة لتصبح ٨٥٪ من الدخل الصافي لهذه الشركات اعتبارًا من ١٧/١٠/١٣٩٤ هـ .

ومن هذا كله يتضح أنه بعد ترايد دخل المملكة من البترول أصبحت ليست في حاجة إلى فرض ضرائب متنوعة واكتفت بالزكاة الشرعية وضريبة الدخل على الأفراد غير السعوديين والشركات المنتجة للنفط . هذا ولقد زاد دخل المملكة من النفط من ٥٧ مليون دولار في عام ١٣٧٠ هـ إلى ٣٣٤ مليون دولار في عام ١٣٨٠ هـ ثم إلى ١٢١٤ مليون دولار في

(٣) صدر المرسوم الملكي ٣٧ بتاريخ ٤/٥/١٣٩٥ بالغاء الضريبة على الدخل الشخصي للأفراد الأجانب العاملين في المملكة اعتبارًا من الدخول التي تستحق صرفها بعد صدوره .

عام ١٣٩٠ هـ ثم إلى ٤٣٤٠ مليون دولار في عام ١٤٩٣ هـ وفي عام ١٣٩٥ هـ وصل إلى ٢٥٦٧٦ مليون دولار .

كما أن الدخل الوطني للمملكة قد وصل إلى ١٢٥٤٢ بليون دولار في عام ١٣٩٥/٩٤ هـ وبلغ ٢٥١٦٣ بليون دولار عام ١٣٩٩/٩٨ هـ (٤)

أما النظام الضريبي الكويتي فهو نظام ضريبي يقوم على أساس ضريبة واحدة هي ضريبة الدخل الصادرة بالمرسوم الأميري رقم (٣) لسنة ١٩٥٥ هـ وهي تفرض على دخل كل هيئة أو مؤسسة أينما كان مكان تأسيسها تراول العمل أو التجارة في الكويت كما جعل سعر الضريبة تصاعديا على الدخل الذي يزيد عن ٥٢٥٠ دينار كويتي وحتى ١٨٧٥٠ دينار كويتي ٥٪ ، أما أقل من ٥٢٥٠ دينار فمعمفي من الضريبة وتتصاعد الضريبة حتى تصل إلى ٥٠٪ بالنسبة لمن يصل دخلهم إلى ٣٧٥٠٠٠ دينار كويتي . (٥)

ومما سبق يتضح أن نسبة الاقتطاع الضريبي في المملكة العربية السعودية نسبة زهيدة بالنسبة للسعوديين حيث ترك الدخل بالنسبة لهم إلى الزكاة الشرعية وهي تصرف في الأوجه التي حددها الشرع في انفاقها . أما الضرائب الأساسية على الدخل فهي تفرض على غير السعوديين على أرباح شركات الأموال غيرالسعودية التي تمارس عملا في المملكة كذلك على الأرباح التي توزع على أفراد غير سعوديين من شركات الأموال السعودية . . وسنعود إلى دراسة هذه الأنواع تفصيليا في القسم الثاني من هذا البحث ، أما النظام الضريبي العراقي فيقوم في الوقت الحاضر على الجمع بين الضرائب على رأس المال والدخل وهي الضرائب المباشرة والضرائب على التداول والاستهلاك وهي الضرائب غير المباشرة وسندرسها في القسم الثاني من هذا البحث .

(٤) خطة التنمية الثالثة للمملكة العربية السعودية ، وزارة التخطيط السعودي ، ص ٥٦ .

(٥) المرسوم الأميري رقم (٣) لسنة ١٩٥٥ بفرض ضريبة الدخل في الكويت المادة (٢) .

ثانيا : أهداف الاقتطاع الضريبي :

يهدف النظام الضريبي في البلدان النامية الى تحقيق التنمية الاقتصادية السريعة ورفع مستوى دخل الفرد الى مستوى الدول المتقدمة وذلك عن طريق ضغط الاستهلاك وزيادة الاستثمار والانتاج وتوفير مصدر للتمويل لسد الفجوة بين الادخار المحلي ومستوى الاستثمار المطلوب .

أما الدول العربية النفطية فتتميز بتوافر مصادر التمويل اللازمة لتمويل التنمية الاقتصادية ولكنها تشكو من زيادة الاستهلاك الترفي والكمالي مع القدرة على عدم الاستيعاب . لذا تحاول النظم الضريبية في تلك البلدان الحد من هذا الاستهلاك مع محاولة الحد من التفاوت بين الطبقات ومحاولة تقديم الخدمات الاجتماعية والثقافية والصحية الى الأفراد عن طريق توجيه الموارد الى تحقيق رفاهية الأفراد في تلك الدول .

فمن أهداف النظم الضريبية في تلك الدول دعم مدخرات قطاع الأعمال بالاضافة الى توجيهها ، فلا بد من معاملة مدخرات قطاع الأعمال معاملة تفضيلية بحيث تشجعه على زيادة أرباحه ومدخراته وتشجيع معاملة توظيفها ثانية في مشروعات جديدة . مثال ذلك ما نص عليه المرسوم الملكي الصادر بتاريخ ١١/١٠/١٤٨٣ هـ والذي نص على اعفاء المشروع الذي يستثمر فيه رأس المال الأجنبي من ضرائب الدخل والشركات في المملكة العربية السعودية مدة خمس سنوات من بدء الانتاج ويشترط لذلك أن يشترك رأس المال الوطني بنسبة لا تقل عن ٢٥٪ من رأس المال وأن يبقى مشتركا في المشروع طوال فترة الاعفاء . كذلك نص على أن يكون المشروع مستثمرا أمواله فيما يحقق التنمية الاقتصادية وذلك فيما عدا مشروعات الصناعة التعدينية والبتروولية وأن يرخص بذلك وزير التجارة والصناعة .

أما الهدف الثاني للنظام الضريبي في تلك البلدان فهو تشجيع وتوجيه المدخرات لتتجه نحو الاستثمار المرغوب حتى يمكن توجيهه

دفعه قوية لتنمية الاقتصاد القومى * وتتميز هذه الدول بتوافر قرض الاستثمار الصناعى وذلك نظرا لقللة الاستثمارات الصناعية القائمة فيها مع توافر الموارد المعطلة ولكن مشكلة البلاد العربية النفطية ليس فى انخفاض الطلب على سلع الاستهلاك بسبب انخفاض الدخل القومى بل فى ما يترتب على التنمية من عدم عدالة فى توزيع الدخل القومى بين الأفراد مما يجعل من أهم أهداف النظام الضريبي إعادة توزيع الدخل لصالح الفقراء فى تلك البلدان ومثال ذلك الأخذ بالضرائب التصاعدية فى المملكة العربية السعودية ودولة الكويت * ففى المملكة السعودية نص المرسوم ١٩ فى ١/٧/١٣٩٠هـ على أن نسبة الضرائب على الدخل الشخصى والدخل الصافى والأرباح الناتجة عن استثمار الأموال فيما زاد عن ستة آلاف ريال على النحو التالى :

٥٪ عن الجزء الذى يزيد عن ستة آلاف ريال ولا يتجاوز ١٦ ألف ريال *

١٠٪ عن الجزء الذى يزيد عن ١٦ ألف ريال ولا يتجاوز ٣٦ ألف ريال *

٢٠٪ عن الجزء الذى يزيد عن ٣٦ ألف ريال ولا يتجاوز ٦٦ ألف ريال *

٣٠٪ عن الجزء من مجموع الدخل الذى يزيد عن ٦٦ ألف ريال سعودى *

أما الضريبة على أرباح الشركات فأصبحت كالتالى :

٢٥٪ عن الجزء من الأرباح الذى يتجاوز ١٠٠ ألف ريال فى السنة الواحدة *

٣٥٪ عن الجزء من الأرباح الذى يزيد عن ١٠٠ ألف ولا يتجاوز ٥٠٠ ألف ريال *

٤٠٪ عن الجزء الذى يزيد عن خمسمائة ألف ريال ولا يتجاوز مليون ريال فى السنة •

٤٥٪ عن الجزء من الأرباح الذى يزيد عن مليون ريال فى السنة •

أما فى دولة الكويت فقد فرضت ضريبة الدخل بسعر تصاعدى فأقل من ٥٢٥٠ دينار كويتى معفى من الضرائب ومن ٥٢٥٠ الى ١٨٧٥٠ دينار كويتى ٥٪ ثم الى ٣٧٥٠٠ دينار كويتى ١٠٪ ، ثم الى ٥٦٢٥٠ دينار كويتى ١٥٪ وحتى ٣٧٥٠٠٠ دينار كويتى ٤٥٪ ثم أكثر من ذلك ٥٠٪ ، أنظر الجزء الثانى الضرائب فى الكويت •

القسم الثاني

النظام الضريبي في

المملكة العربية السعودية ودولة الكويت والمراق

مقدمة :

عرفت المملكة العربية السعودية نظام الضرائب منذ دخول الملك عبد العزيز آل سعود الحجاز في عام ١٣٤٣ هـ ، وهي ضرائب متنوعة تفرض على الأفراد ثم صدرت ضريبة الطرق في عام ١٣٤٤ هـ بواقع ٢٪ .

وبعد تزايد دخل المملكة من البترول اتجهت الدولة الى إلغاء الضرائب القديمة لصالة حصيلتها ، واكتفت بضريبة رئيسية هي ضريبة الدخل التي فرضت بالمرسوم الملكي رقم ٣٣٢١ في ٢١ محرم ١٣٧٠ هـ ، بالإضافة الى ضريبة الطرق (١) والجهاد وهي ضريبة مؤقتة . (٢)

ومن الضرائب القديمة ما كان للجهاد وتفرض على الناس نقدا أو عينا فاذا فرضت نقدا ، فانه يطلب من كل مدينة أو قرية مقدار من المال ، يقوم أمير القرية أو المدينة بتوزيع هذا المبلغ على الأفراد كل بحسب مقدرته ، وعلى أصحاب المزارع والحرف والمحلات التجارية .

وقد تأخذ الدولة الضريبة عينا فتكتفى بأن يجهز أهل المدينة أو القرية عددا من المحاربين يتناسب مع المبلغ المطلوب منهم لو حصلت هذه الضريبة نقدا .

(١) فرضت في ٢٠ شعبان ١٣٤٤ بآمر الملك عبد العزيز آل سعود .
(٢) فرضت بمرسوم ملكي رقم (٢٠) في ١/٧/١٣٩٠ هـ .

وكانت المملكة تفرض ضرائب على النقل (٣) منها ضريبة مقدارها عشرون قرشاً على كل مسافر من مكة الى جدة وبالعكس ويضاف اليها أربعة عشر قرشاً عن كل مسافر من مكة الى المدينة ذهاباً وإياباً . كما فرضت ضرائب على السيارات التي تدخل المدينة المنورة أو تخرج منها تحمل ركاباً ، وتستوفي هذه الضريبة مرة واحدة أما عند الدخول أو عند الخروج . (٤) كما فرضت هذه الضريبة على السيارات التي تنقل حجاجاً من ينبع الى داخل المملكة . (٥)

كذلك فرضت الضرائب على انتقال الأشخاص والأموال ومنها ما كان يفرض على الجمال الذاهبة الى مكة والقادمة منها ومقدارها خمسة عشر قرشاً أميرياً (٦) كما فرضت الضريبة على البضائع المنقولة من مكة الى جدة أو الطائف ، أو من الثغور الى داخل المملكة ومقدارها ٢٢ قرشاً عن كل جمل .

كما فرضت ضريبة على الصادرات مقدارها ٥٪ ثم أصبحت ١٠٪ وكانت جنيهاً عن كل رأس من الابل ونصف جنيهاً عن كل رأس من البقر ورابع جنيهاً عن كل رأس من الغنم ثم خفضت الى النصف في المواشي .

كما أنه كان هناك ضرائب على الأعمال والتصرفات القانونية منها الضرائب التي تفرض على الصكوك المتضمنة مبالغ معينة ، كذلك المبيعات والصلح على مال والحكم بمبالغ معينة وكان مقدار الضريبة ٢٥٪ كما فرض رسم تصديق على سندات المقاوله وعلى الهبة والاقزار بالدين .

كما كان يؤخذ ضريبة على القادمين الى المملكة بطريق البر والبحر باسم تأشيرة الدخول (وهي لا تزال موجودة حتى الآن) وتدفع

(٣) قرار مجلس الشورى رقم (٣) لسنة ١٣٤٧ .

(٤) قرار مجلس الشورى رقم (١٨١) لسنة ١٣٤٦ .

(٥) قرار مجلس الشورى رقم (٢٠٥) لسنة ١٣٤٦ .

(٦) مرسوم ملكي رقم (٣٤) في سنة ١٣٤٤ هـ .

للقنصليات السعودية في الخارج أو من الأفراد الأجانب حين قدومهم للمملكة .

ويمكن القول أن النظام الضريبي السعودي يقوم على أساس عدد من القواعد الأساسية يمكن إجمالها في الآتي :

- ١ - عدم ازدواج الضريبة .
- ٢ - الأخذ بالضريبة التصاعدية .
- ٣ - الأخذ بالضرائب المتعددة .
- ٤ - الأخذ بالضرائب المباشرة وغير المباشرة .
- ٥ - الأخذ بتغير سعر الضريبة بتغير الظروف .
- ٦ - الهدف المالي لغرض الضريبة .
- ٧ - الأخذ بنظام الضرائب المؤقتة - وسندرس هذه الأسس تباعاً .

١ - منع ازدواج الضريبة :

أخذت المملكة بنظام ازدواج الضريبة ، فالدولة حين تحصل الضرائب الجمركية على الدخان المستورد ، لا يحق للبلديات تقاض رسوم ضريبية أخرى على الدخان لأن البلديات ليس لها الحق في فرض ضرائب على البضائع التجارية التي جرى دفع رسومها لدوائر الجباية المالية . (٧)

كما نص المرسوم ١٩ لسنة ١٣٩٠ هـ الخاص بضريبة الدخل في م ١١ منه على عدم خضوع أرباح الشركات للضريبة التي سبق تحصيل ضريبة عنها طبقاً لهذا النظام .

(٧) مجموعة أنظمة ضريبة الدخل ، مصلحة الزكاة والدخل ، وزارة المالية والاقتصاد الوطني ، ١٩٧٧ ، ص ١٢٠ .

٢ - الأخذ بالضريبة التصاعدية :

عرف النظام الضريبي السعودي الضريبة التصاعدية حيث فرضت ضريبة تصاعدية على الماكينات التي تستخدم لتوليد الكهرباء أو لإدارة المطاحن ففرضت ضريبة ٥ جنيهاً على الماكينة ذات العشرة أحصنة فما دونها ، ١٠ جنيهاً انجليزية على الماكينة الأكثر من العشرة أحصنة دون الخمس عشر حصاناً .

كذلك ضريبة الدخل فقد صدر المرسوم الملكي رقم ١٩ بتاريخ ١٣٩٠/٧/١ (٨) الموافق ١٩٧٠/٩/٢ حيث عدل المادتين السادسة والحادية عشر من المرسوم الملكي ٥٧٦ في ١٣٧٦ هـ ونص على أن تكون نسبة الضريبة على مجموع الدخل الشخصي والدخل الصافي أو الأرباح الناتجة عن استثمار رؤوس الأموال فيما زاد عن ستة آلاف ريال على النحو التالي :

٥ .٪ عن الجزء من مجموع الدخل الذي يزيد عن حد الإعفاء ولا يتجاوز ستة عشر ألف ريال .

١٠.٪ عن الجزء من مجموع الدخل الذي يزيد عن ستة عشر ألف ريال ولا يتجاوز ستة وثلاثون ألف ريال .

٢٠.٪ عن الجزء من مجموع الدخل الذي يزيد عن ستة وثلاثون ألف ريال ولا يتجاوز ستة وستين ألف ريال .

٣٠.٪ عن الجزء من مجموع الدخل الذي يزيد عن ستة وستين ألف ريال .

كذلك أخذ النظام الضريبي السعودي بالضريبة التصاعدية على أرباح الشركات على النحو الآتي :

(٨) صدر المرسوم الملكي ٣٧١ في ١٣٩٥/٥/٤ هـ بإلغاء الضريبة على الدخل الشخصي الذي يحصل عليه الأفراد الأجانب العاملون في المملكة اعتباراً من الدخل التي تستحق صرفها بعد صدوره .

٢٥٪ عن الجزء من الأرباح الذي لا يتجاوز مائة ألف ريال في السنة .

٣٥٪ عن الجزء من الأرباح الذي يزيد عن مائة ألف ريال ولا يتجاوز خمسمائة ألف ريال في السنة .

٤٠٪ عن الجزء من الأرباح الذي يزيد عن خمسمائة ألف ريال ولا يتجاوز مليون ريال في السنة .

٤٥٪ عن الجزء من الأرباح الذي يزيد عن مليون ريال في السنة .

٣ — الأخذ بالضرائب المتعددة :

يأخذ النظام الضريبي السعودي بالضرائب المتعددة ، ولعل تعدد (٩) الضرائب وتنوعها كان يرجع الى حاجة المملكة الى المال في ذلك الوقت وذلك بدليل أنه لا يوجد في العصر الحاضر في المملكة سوى ضريبة واحدة هي ضريبة الدخل وتفرض على الشركات الأجنبية العاملة في المملكة ، وفريضة الزكاة .

٤ — الضرائب المباشرة وغير المباشرة :

أخذ النظام الضريبي السعودي بالضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ومن أمثلة الضرائب المباشرة تلك الضريبة التي كانت تفرض على العقارات في منى ، كما عرفت المملكة الضرائب غير المباشرة مثل الضرائب المفروضة على الأفراد لقيامهم بأعمال معينة كالصلح على مال أو الرهن أو الإبراء من الدين أو شراء سلعة مدفوع عنها الرسوم الجمركية (١٠) هذا وقد بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة

(٩) دكتور عبد العزيز العلي — نظام الضرائب في الاسلام وهدى تطبيقه في المملكة ١٩٧٧ ، ص ٥٢٠ .
(١٠) قرار مجلس الشورى رقم ١٣٢ لسنة ١٣٤٦ هـ .

للدخل الوطني في المملكة ٥٠ر في عام ٩٤/٩٥ ، كما بلغت ٥٠ر٦٧ في ٩٦/٩٧ ، ٩٣ر في عام ١٣٩٩ هـ (١١) .

أما الضريبة على الدخل وهي ضريبة مباشرة فقد بلغت ٥٤٪ من الدخل الحكومي في عام ١٣٨٣/٨٢ هـ، وبلغت ٥٩٪ في عام ١٣٩٠/٨٩ هـ، ثم ٧١٫٧٪ في عام ١٣٩٢/٩١ هـ ، ثم ٧٣٫٣٪ في عام ١٣٩٣/٩٢ هـ ، ثم ٦٩٫٣٪ في عام ١٣٩٧/٩٦ هـ ، ثم ٦٨٫٨٪ في عام ١٣٩٩/٩٨ هـ (١٢) من الدخل الحكومي للمملكة .

٥ - تغير سعر الضريبة بتغير الظروف :

يأخذ النظام الضريبي السعودي بمبدأ تغير سعر الضريبة حسب تغير الظروف مثل ذلك تغير سعر الضريبة على محصول الصيادين غير المأكول وجعل السعر مختلفا باختلاف ما اذا كان سيباع في الداخل ، فالضريبة ٣٠٪ أو في الخارج فالضريبة ٥٪ فقط (١٣) .

٦ - الهدف المالي من الضريبة :

يلاحظ أن الهدف من فرض الضرائب في النظام الضريبي السعودي هو هدف مالي فقط وهو جمع حصيله لتمويل نفقات الدولة وليس الهدف تحقيق أي أغراض اجتماعية واقتصادية . (١٤)

٧ - الأخذ بالضرائب المؤقتة :

كما عرف النظام الضريبي السعودي الضرائب المؤقتة ومنها ضريبة الجهاد المؤقتة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٢٠) بتاريخ ١/٧/١٣٩٠ هـ

(١١) حسابات الدخل القومي السعودي ، مصلحة الإحصاءات العامة ، وزارة التخطيط السعودي .

(١٢) التقرير السنوي لمؤسسة النقد العربي السعودي ١٣٨٣/٨٢ - ١٣٩٩/٩٨ هـ ويلاحظ أن معظمها من ضريبة الدخل على شركات الزيت

(١٣) خطاب وزير المالية في ١٣٥٨/٢/٣ هـ

(١٤) انظر : دكتور رفعت المحجوب ، المالية العامة النقابات العامة والابرادات العامة ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٩ ، ص ١٧٧ .

والتي صدرت عند اعداد مشروع ميزانية المملكة للعام المالي ١٣٩١/٩٠ هـ ، وكان الغرض منها البحث عن موارد جديدة للمملكة لدعم وتمويل الانفاق العسكري للمملكة ولاشقاؤها العرب ضد العدوان الاسرائيلي خصوصا بعد توقف خط أنابيب نقل البترول الذي كان ينقل ما مجموعه ٣٤٣ مليون طن من بترول المملكة * (١٥).

ولقد فرضت هذه الضريبة على دخول الأفراد من موظفي الحكومة وموظفي القطاع الخاص وعلى الارباح الناتجة عن النشاط التجاري او الصناعي أو العقاري أو المهني وبالنسبة للدخول المتحققة في العام المالي ١٣٩١/٩٠ هـ عن سنة كاملة عن النشاط الذي كان يمارس داخل المملكة وحتى ١٣٩٠/١٢/٣٠ هـ . ويلاحظ أن هذه الضريبة مؤقتة مدتها سنة تنتهي بنهاية عام ١٣٩٠ هـ وكانت تفرض على الدخل الصافي الذي انتج دخل المملكة وجعل سعرها تصاعديا فهي ترتفع كلما زاد الدخل ، وحدها الأعلى ٥٪ بالنسبة للموظفين كما أن حدها الأعلى ١٠٪ بالنسبة للتجار ونحوهم مهما زاد دخلهم * (١٦).

ويلاحظ أن النظام الضريبي السعودي يقول حاليا على ضريبة رئيسية واحدة هي ضريبة الدخل الصادر في عام ١٣٧٠ هـ وفريضة الزكاة ، وذلك بعد أن ترايد دخل المملكة من النفط فأصبحت المملكة لا حاجة لها في فرض ضرائب متنوعة * هذا ولقد زاد دخل المملكة من النفط من ٥٧ مليون دولار في عام ١٣٧٠ هـ الى ٣٣٤ مليون دولار في عام ١٣٨٠ هـ الى ١٢١٤ مليون دولار في عام ١٣٩٠ هـ الى ٤٣٤٠ مليون دولار في عام ١٣٩٣ هـ الى ٢٥٦٧٦ مليون دولار في عام ١٣٩٥ هـ * (١٧).

(١٥) حسين السيد ، المحاسبة الضريبية في المملكة العربية السعودية ، ص ٢٦٦ .

(١٦) المادة (٢) من ضريبة الجهاد المؤقتة الصادرة في عام ١٣٩٠ هـ .

(١٧) خطة التنمية الثالثة ، وزارة التخطيط السعودي ، ص ٥٦ .

كما أن الدخل الوطني للمملكة قد زاد من ١٢٥٤٢ بليون ريال في عام ١٣٩٥/٩٤ هـ الى ٢٥١٦٣ بليون ريال في عام ١٣٩٩/٩٨ هـ .

أما النظام الضريبي الكويتي فهو نظام ضريبي يقوم على ضريبة واحدة هي ضريبة الدخل الصادرة بالمرسوم الأميري رقم (٣) لسنة ١٩٥٥ والتي تفرض ضريبة دخل على كل هيئة أو مؤسسة أينما كان مكان تأسيسها تزاوّل العمل أو التجارة في الكويت ، كما جعل سعر الضريبة تصاعديا على الدخل الذي يزيد عن ٥٢٥٠ دينار كويتي وحتى ١٨٧٥٠ دينار كويتي ٥٪ ، أما أقل من ٥٢٥٠ فمعمفى من الضريبة وتتصاعد الضريبة حتى تصل الى ٥٪ بالنسبة لمن يصل دخلهم الى ٣٧٥٠٠٠ دينار كويتي . (١٨)

وسنحاول في هذا البحث القاء الضوء على الضرائب الرئيسية في النظام الضريبي السعودي في الوقت الحاضر وهي ضريبة الدخل ، ثم نتعرف بعد ذلك على ضريبة الدخل في دولة الكويت والعراق .

وعلى ذلك يمكن تقسيم هذا البحث الى الفصول الآتية :

الفصل الأول : النظام الضريبي في المملكة السعودية .

الفصل الثانى : النظام الضريبي في دولة الكويت .

الفصل الثالث : النظام الضريبي في العراق .

(١٨) المرسوم الأميري رقم (٣) لسنة ١٩٥٥ بفرض ضريبة الدخل في دولة الكويت مادة (٢) .

الفصل الأول

« النظام الضريبي في المملكة العربية السعودية »

مقدمة :

فرضت ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية بالمرسوم الملكي ٣٣٢١ في (١) ١٣٧٠/٢/٢١ الموافق ١٩٥٠/١١/٢م ، ثم عدلت بالمرسوم ٧٦٣٤ في ١٣٧٠/٣/١٦ بفرض ضريبة الدخل الاضافية على شركات البترول أو المواد الهيدروكربونية ثم صدر المرسوم ٨٩٥٥ في ١٣٧٠/٩/٣٠ بتعديل بعض أحكام المرسوم ٧٦٣٤ ثم المرسوم ٥٧٦ في ١٣٧٦/٣/١٤ ، ثم المرسوم ١٠٣ في ١٣٨٠/١١/١٩ الموافق ١٩٦١/٥/٤م والذي أعفى الموظفين المتعاقدين بالسفارات والقنصليات السعودية من الضرائب على أساس مبدأ المعاملة بالمثل بالنسبة للموظفين المتعاقدين من السعودية بالسفارات الأجنبية في المملكة العربية السعودية ، ثم بالمرسوم الملكي ١١١ في ١٣٨٠/١١/٢٦ الذي قضى بتعديل الفقرة (د) من المادة ١٧ من نظام ضريبة الدخل الخاصة باعفاء السلك السياسي والقنصلي الأجنبي من ضريبة الدخل بشرط المعاملة بالمثل ، ثم المرسوم ٢٧ في ١٣٨٢/٦/٢٥ والذي رفع حد الاعفاء الى ستة آلاف ريال ثم صدر المرسوم الملكي ١٩ في ١٣٩٠/٧/١ بتعديل سعر الضريبة على الدخل الشخصي وعلى أرباح الشركات ، ثم المرسوم ٢٨ في ١٣٩٠/١٠/٢٩ بفرض ضريبة اضافة على شركات انتاج المواد الهيدروكربونية ثم آخر التعديلات بالمرسوم الملكي رقم ٣٧ في

(١) مجموعة أنظمة « ضريبة الدخل وضريبة الطرق وفريضة الزكاة » مصلحة الزكاة والدخل ، وزارة المالية والاقتصاد الوطني ، المملكة العربية السعودية عام ١٣٩٧/١٩٧٧ ، ص ٦٩١ .

٤/٥/١٣٩٥ هـ وذلك باعفاء الدخل الشخصى الذى يحصل عليه
الأفراد الأجانب فى المملكة العربية السعودية .

وسندرس ضريبة الدخل فى المملكة فى ثلاثة فصول فندرس فى
الأول خصائص الضريبة ثم فى الفصل الثانى وعاء الضريبة ثم فى
الفصل الثالث سعر الضريبة ، أى أن دراستنا ستكون كالآتى :

المبحث الأول : خصائص الضريبة .

المبحث الثانى : وعاء الضريبة .

المبحث الثالث : سعر الضريبة واعفاءاتها .

المبحث الأول

« خصائص ضريبة الدخل في المملكة »

تتميز ضريبة الدخل في المملكة بعدد من الخصائص أهمها :

١ - ضريبة مباشرة :

ضريبة الدخل ضريبة مباشرة تسرى على أصحاب الدخل الشخصي من غير السعوديين من موظفي الحكومة أو الهيئات الخاصة وأصحاب المهن الحرة وأصحاب الحرف (١) كذلك أصحاب الدخول التي تدرها عليهم استثمارات رؤوس الأموال من غير السعوديين وأرباح شركات الأموال غير السعودية .

٢ - ضريبة عينية :

هي ضريبة عينية تنصب على الأموال ذاتها دون أن تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للممول .

٣ - اقلية الضريبة :

ضريبة الدخل ضريبة اقلية فلا تفرض الا على الدخل الذي يتحقق داخل المملكة أو تحقق داخل المملكة وخارجها في آن واحد كما في أرباح الشركات التي توزع على الأفراد غير السعوديين من شركات الأموال المشكلة من سعوديين وغير سعوديين (٢) .

(١) قبل إلغاء ضريبة الدخل على الدخول الشخصية لغير السعوديين السعوديين بالمرسوم ٣٧ بتاريخ ١٣٩٥/٥/٤ هـ .

(٢) حسين السيد ، المحاسبة الضريبية ، المرجع السابق ، ص ٤١ .

٤ - ضريبة سنوية :

ضريبة الدخل ضريبة سنوية ، وتسرى على الأرباح التي يحققها صاحب الدخل غير السعودي أو الشركة خلال سنة أي لا تستحق أكثر من مرة في السنة . وتستحق على أي مدة يمارس فيها الممول نشاطه على أساس الأرباح المستحقة في هذه المدة بعد درها الى سنة كاملة ، ويجب أن يطبق هذا الحكم كلما استحققت الضريبة عن جزء من السنة كما في حالة الوفاة أو انقطاع الممول عن العمل .

٥ - عمومية الضريبة :

كانت ضريبة الدخل في المملكة تفرض على الأجانب فقط ، بل أن بعض الأجانب كانوا لا يطالبون بها كأهالي البحرين وقطر والكويت وحتى صدور المرسوم الملكي ٣٧ في عام ١٣٩٥ هـ الذي أعفى الأجانب أيضا من ضريبة الدخل الشخصي . ويرجع عدم تكليف السعوديين بضريبة الدخل الى ارتفاع موارد الدولة من الزيت الخام . ولقد كان دخل الدولة يتمثل في ريع قدره ١٢.٥٪ من السعر المعلن للزيت وضريبة دخل مقدارها ٥٥٪ من أرباح الشركات المنتجة ، وقد زادت هذه النسبة الى ٢٠٪ كربح ٨٥٪ من الأرباح كضريبة دخل اعتبارا من نوفمبر ١٣٩٤ هـ / ١٩٧٤ م . (٣)

٦ - ضريبة تصاعدية :

الضريبة على الدخل ضريبة تصاعدية كما سنرى عند سعر الضريبة وترتفع كلما زاد دخل الممول وهي تحجز من المنبع بالنسبة لايرادات كسب العمل .

(٣) المرسوم الملكي رقم (٦٥) في ١٣/١١/١٣٩٤ هـ .

٧ - التميز بين مصادر الدخل :

ميز نظام ضريبة الدخل السعودي بين مصادر الدخل ، اذ ميز بين الدخل الذي مصدره العمل وسماء الدخل الشخصي ، وبين الدخل الذي مصدره العمل ورأس المال وسماء دخل استثمار رؤوس الأموال ثم الدخل الذي مصدره رأس المال فقط وسماء الضريبة على أرباح الشركات . فالنظام الضريبي السعودي أخذ بنظام الضرائب النوعية من ناحية تحديد وعاء الضريبة ، ثم تفرض الضريبة بعد ذلك على مجموع الأيراد الكلى الذى يحصل عليه الممول وذلك أخذاً بنظام الضريبة الموحدة .

المبحث الثاني

« وعاء الضريبة »

نصت المادة الاولى من المرسوم الملكي رقم ٣٣٣١ الصادر في ١٣٧٠ هـ على فرض ضريبة على مجموع ما يحصل عليه الفرد من غير السعوديين من الدخل الشخصي أو أى دخل تدره عليه استثمارات رؤوس الأموال * (١)

كما تفرض الضريبة على أرباح شركات الأموال غير السعودية التى تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها فى آن واحد.

وكذلك تفرض الضريبة على الأرباح التى توزع على أفراد غير سعوديين من شركات الأموال المشكلة من سعوديين وغير سعوديين ولا يخضع للضريبة السعودى ولا الشركات السعودية التى يكون جميع الشركاء والمساهمين فيها من السعوديين *

وعلى ذلك يمكن القول أن الخاضعون لضريبة الدخل عند صدورها هم :

١ - أصحاب الدخول الشخصية من غير السعوديين من موظفى الحكومة أو الهيئات الخاصة وأصحاب المهن الحرة وأصحاب الحرف *

٢ - أصحاب الدخول التى تدرها عليهم استثمارات رؤوس الأموال من غير السعوديين *

(١) يعامل البحرينيون والكويتيون والقطريون معاملة السعوديين وتحصل الزكاة الشريعة منهم بدلا من ضريبة الدخل . البحرينيون بالأمر ١٠٢٣٦ فى ١٤/٤/٧٦ ، والكويتيون بالأمر ٨٠٠ فى ٩/١١/٧٦ والقطريون بالأمر ٤٨٩٩ فى ٢٧/٥/١٣٧٧ هـ .

٣ - أرباح شركات الأموال غير السعودية سواء كانت تقوم بأعمالها داخل المملكة أو خارجها في وقت واحد وكذلك الأرباح التي توزع على الأفراد غير السعوديين من شركات الأموال المشكلة من سعوديين وغير سعوديين • وعلى ذلك سندرس ضريبة الدخل :

— الضريبة على الدخل الشخصي •

— الضريبة على دخل استثمار رؤوس الأموال •

— الضريبة على أرباح الشركات •

أولا : الضريبة على الدخل الشخصي :

يقصد بالدخل الشخصي فيما يتعلق بهذا النظام كل ما يتقاضاه الفرد من رواتب أو أجور أو أتعاب أو المكافآت عن أى عمل يقوم به أو أية خدمة يؤديها داخل المملكة لفرد آخر أو شركة أو هيئة ويشمل ذلك ما يتقاضاه الموظفون والمقاولون لدى الحكومة من غير السعوديين • (٢)

ويعتبر دخلا شخصيا المبالغ المقدرة تقديرا معقولا لثمن متاع أو أى شئ آخر يعطى للفرد عوضا عن الرواتب أو الأجور أو الأتعاب أو المكافأة المستحقة له مقابل عمله أو خدمة • كذلك المبالغ التي تخصم من أى رواتب أو أجور أو أتعاب أو مكافآت لتسديد ديون اربابها •

وتشمل عبارة المملكة اينما وردت في النظام إقليم المملكة الأرضي ومياهها الاقليمية ومنطقة نفوذها الجوى وما يخصها من حقوق في المنطقتين المحايدتين بينها وبين كل من العراق والكويت •

ويلاحظ أن الضريبة على الرواتب والأجور وما في حكمها ضريبة مباشرة على الايرادات الناتجة عن العمل الذي يقوم به الشخص

(٢) الغيت الضريبة على الرواتب والأجور وما في حكمها بالمرسوم الملكى ٣٧ في ١٣٩٥/٥/٤ هـ الموافق ١٥/٥/١٩٧٥م ويسرى الالغاء على الرواتب والأجور والمكافآت التي تستحق من تاريخ صدوره •

المرتبط مع غيره بعقد عمل وهي ضريبة تفرض على الأيراد الإجمالي الذي يحصل عليه الموظف أو المستخدم ولا يسمح له بخصم أي مصاريف كمصاريف الانتقال بين مسكنه ومحل عمله وهي ضريبة تصاعدية كما سنرى في سعر الضريبة وهي ضريبة تحجز من المنبع حيث يلتزم كل المدينين بدفع إيرادات كسب العمل المستحقة وتوريدها لمصلحة الزكاة والدخل على أقساط ولا تدفع مرة واحدة في السنة وهي ضريبة على نتائج العمل لغير السعوديين لدى الغير ، وهي ضريبة لا ينقل عبئها إلى رب العمل إلا نادرا وذلك لضعف مركز الأجير بالنسبة لصاحب العمل •

تحديد وعاء الضريبة :

الإيرادات الخاضعة للضريبة هي :

١ - كل المهايا والرواتب والأجور والمكافآت ومعاشات التعاقب والإيرادات المرتبة لدى الحياة التي تدفعها الحكومة السعودية والمصالح العامة ومجالس البلديات والمؤسسات فردية أو شركة أو أحد البيوت التجارية أو الصناعية أو الزراعية أو غيرها إلى أي شخص أجنبي مقيم في المملكة أو خارجها عن خدمات أدت في المملكة •

٢ - المزايا النقدية : وتشمل كل المزايا النقدية التي تمنح للممول بالإضافة إلى راتبه وهي تشمل بدل الأجازة وبدل الاغتراب وبدل الميدان وبدل التخصص وبدل السكن النقدي وبدل السكن العيني • (٣)

كذلك تعويض الفصل من الخدمة قبل نهاية مدة العقد هو بدل الراتب فيخضع للضريبة كذلك المكافآت التشجيعية والموسمية التي تلحق بالمرتب •

(٣) قرار مجلس الوزراء ٣٠٩ في ١٣٨٢ هـ •

٣ - المزايا العينية : كذلك تسرى ضريبة الدخل على كل المزايا العينية التي يحصل عليها الممول ، ويقصد بها جميع الخدمات والمنافع المادية التي يحصل عليها الممول وذلك بالإضافة الى راتبه أو ايراده الأصلي بصرف النظر عما اذا كانت هذه المزايا تمنح له مقابل عمل اضافي أو دون عمل وسواء دفعت له بصفة دورية أو عرضية مثال ذلك الاضاءة والمسكن المجاني والمياه والغذاء والكساء هذه المزايا العينية تقدر تقديرا معقولا عند اخضاعها للضريبة . (٤)

حدود ائفاء الحد الأدنى للمعيشة من ضريبة الدخل الشخصى :

كان نظام ضريبة الدخل الصادر فى ١٣٧٠ فيعفى الحد الأدنى اللازم من ضريبة الدخل الشخصى فيما لا يتجاوز عشرين ألف ريال . ثم عدل ذلك بالمرسوم ٥٧٦ فى عام ١٣٧٦ هـ فصار الحد المعفى خمسة آلاف ريال من مجموع ما يحصل عليه الفرد من الدخل الشخصى وحده أو من الدخل الشخصى مع دخل أو ربح استثمار رؤوس الأموال ثم رفع حد ائفاء الى ستة آلاف ريال بالمرسوم الملكى ٢٧ فى ١٣٨٢ هـ . أما اذا كان الدخل الشخصى ناتجا عن استثمار رؤوس الأموال وحده فيعفى من الضريبة العشرة آلاف ريال الأولى .

لا يستحق المكلف ائفاء سنويا كاملا الا اذا أقام بالمملكة سنة كاملة أو اعتبر مقيما لمدة سنة فاذا قلت المدة عن ذلك كان ائفاء الذى يمنح له متناسبا مع المدة التى أقامها بالمملكة أو التى اعتبر مقيما بها خلالها .

٢ - الضريبة على دخل استثمار رؤوس الأموال :

يقصد بالدخل الذى يدره رأس المال فيما يتعلق بهذا النظام كل ايراد صافى أو ربح يحصل عليه الفرد نتيجة أية عملية يستعمل فيها مال منقول أو غير منقول لشراء وبيع البضائع على مختلف أنواعها

(٤) قرار مجلس الوزراء ٣٥٤ فى ١٣٨٠/٨/٨ هـ

وصفاتها أو حاصلات الأراضى أو لتبادل النقود أو استئجار أو تأجير الممتلكات المنقولة وغير المنقولة ويشمل ذلك الحيوانات وسيارات النقل والمراكب ووسائل النقل الأخرى والآلات والمعدات أيا كان ، ويعتبر كذلك دخلا أو ربحا ناتجا عن استثمار رأس المال الأرباح التى يحققها الشركاء المتضامنون فى شركات الأشخاص • (٥)

ولا يعتبر رأس مال الأدوات الضرورية التى يملكها ويستعملها صاحب المهنة أو الحرفة لمزاولة مهنته أو حرفته •

وتسرى أحكام هذه الضريبة على فئتين من الممولين :

أ — الأفراد الذين يستثمرون عملهم الى جانب رأس مالهم للحصول على الربح من مزاولة المهنة التجارية والصناعية •

ب — الشركاء المتضامنون فى شركات الأشخاص التجارية والصناعية أى الشركاء المتضامنون والتوصية البسيطة يعتبرون هم تجارا طبقا للقانون التجارى منذ دخولهم هذه الشركات •

المهن والمنشآت الخاضعة للضريبة :

يخضع للضريبة على دخل استثمار رؤوس الأموال المنشآت التجارية والمنشآت الصناعية والوسطاء لشراء وبيع العقار (السماسرة) كذلك الأفراد والشركاء المتضامنون الذين يشترون عادة لحسابهم العقارات أو المحلات التجارية بغرض بيعها وأن كانوا لا يعتبرون تجارا فى نظر القانون التجارى لأن موضوع عملياتهم تتعلق بالأموال الثابتة ويكفى أن يشتري تاجر محل تجاريا ثم يبيعه ليخضع لهذه الضريبة ولو لم يكن ممن اعتادوا القيام بمثل هذه العملية •

كذلك السماسرة والوكلاء بالعمولة والممولون الذين يقومون بتقسيم أراضى البناء الممولون الذين يؤجرون المحلات التجارية والصناعية والذين يؤجرون الأراضى الزراعية من الباطن •

(٥) المادة (٣) من المرسوم ٥٧٦ لعام ١٩٧٦ م •

ويشترط لخضوع الدخل الشخصى من استثمار رأس المال للضريبة أن يحترف الشخص عمله بين الكسب وأن يعمل لحساب نفسه وأن يحقق ربحا داخل المملكة خلال السنة .

الربح الصافي :

يعتبر إيرادا صافيا أو ربحا ناتجا عن استثمار رؤوس الأموال كافة الواردات العامة للمعاملات التي تتم خلال السنة وتشمل الواردات العامة جميع المبالغ النقدية الواردة علاوة على الممتلكات والمقتنيات التي يتم الحصول عليها دون مال وذلك بعد أن يخصم منها ثمن البضاعة المباعة وتكاليف الإدارة وقيمة الاستهلاك المعقولتين، ولا تدخل ضمن ذلك المصاريف الشخصية للمكلف بدفع الضريبة (٦) .

ويعتبر إيرادا صافيا أو ربحا ناتجا عن استثمار رأس المال ١٥٪ خمس عشر في المائة من الواردات العامة الا اذا تمكن دافع الضريبة من اقناع الجهة المختصة بغير ذلك بموجب مستندات وافية وسجلات دقيقة .

ويقصد بالموارد العامة ما يحصل عليه التجار وأصحاب الصناعة والزراعة من بيع البضائع والآلات والأدوات أو التعامل فيها .

وقد نصت المادة الرابعة على أنه يعتبر إيرادا صافيا أو ربحا ناتجا عن استثمار رأس المال ١٥٪ من الواردات العامة الا اذا تمكن دافع الضريبة من اقناع الجهة المختصة بغير ذلك بموجب مستندات وافية وسجلات دقيقة .

والأصل أن يلزم كل تاجر بامساك الدفاتر التجارية التي تقررها النظم التجارية وهي طبقا للنظام السعودي : دفتر اليومية ، ودفتر الجرد ، ودفتر المراسلات ، ودفتر التوثيق ، كما يجوز للتاجر أن يمسك من الدفاتر الاختيارية ما يحتاج اليه من عمل .

(٦) المادة الرابعة من المرسوم ٣٣٢١ لسنة ١٣٧٠ هـ .

ويجب على كل تاجر في نهاية سنته المالية أن يقفل حساباته ويستخرج الحسابات الختامية من حساب متاجرة أو تشغيل إلى حساب الأرباح والخسائر إلى الميزانية العامة . ومن واقع هذه الحسابات الختامية يتقدم إلى مصلحة الزكاة والدخل باقرار يوضح به صافي أرباحه طبقا لهذه الحسابات وعليه أن يرفق بالاقرار صورة من هذه الحسابات الختامية على أن يدفع الضريبة المستحقة عليه طبقا للأرباح الصافية التي كشفت عنها حساباته .

فاذا لم يمسك التاجر هذه الدفاتر ، ويستخرج هذه الحسابات فإنه يعجز في نهاية السنة عن تقديم الاقرار الضريبي، وبالتالي يعجز عن توضيح صافي أرباحه والضريبة المستحقة عليه ، فيلجئ إلى التقدير ، وقد وضع النظام نسبة معينة من الإيرادات العامة وهي ١٥٪ تعتبر ربحا صافيا من استثمار رأس المال يخضع للضريبة إلا اذا تمكن الممول من اقناع مأمور الضرائب بأن النسبة أقل من ذلك نظرا لظروف خاصة بالمنشأة ويكون الاقتناع بموجب مستندات وسجلات وافية ، ولما كان الممول في هذه الحالة لا يمك دفاتر منتظمة ومن ثم لا يقدم حسابات دقيقة يركن إليها فإنه من الصعب أن يقدم ما يقنع به مأمور الضرائب بأن نسبة أرباحه أقل من ١٥٪ (٧)

حد الاعفاء :

يعنى الدخل الشخصى الناتج عن استثمار رأس المال من الضريبة على الدخل العشرة آلاف ريال الأولى منه ولا يستحق الممول أعفاء سنويا كاملا اذا أقام في المملكة سنة كاملة أو اعتبر مقيما فيها لمدة سنة فاذا قلت مدة الإقامة عن ذلك كان الاعفاء الذى يمنح له متناسبا مع المدة التى أقامها بالمملكة أو التى اعتبر مقيما خلالها (٨) ثم عدلت بالمرسوم ٢٧ فى ٢٥/٦/١٣٨٢ هـ حيث نصت على أنه يعفى من الضريبة على مجموع ما يحصل عليه الفرد من الدخل الشخصى أو ربح

(٧) المحاسبة الضريبية ، المرجع السابق ، ص ١٥٣ .

(٨) مادة (٥) من المرسوم ٥٧٦ فى ١٤/٣/١٣٨٦ هـ .

استثمار رؤوس الأموال الستة آلاف الأولى وبشرط الإقامة لمدة سنة كاملة في المملكة .

٣ - الضريبة على أرباح الشركات

وعاء الضريبة :

لم يحدد المرسوم الملكي ٣٣٢١ لعام ١٣٧٠ هـ والخاص بفرض ضريبة الدخل الأرباح الخاضعة لضريبة الدخل وإنما عرفت المادة (١٠) منه الشركات الخاضعة لهذه الضريبة بأنها كل شركة تسجلت أو يجب عليها أن تتسجل بموجب قانون تسجيل الشركات .

ثم صدر المرسوم الملكي ٥٧٦ لعام ١٣٧٦ وحيث حددت المادة (١٠) منه أرباح الشركات التي تخضع للضريبة كالاتي : (٩)

١ - الأرباح الصافية التي تحققها كل شركة أموال غير سعودية تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد .

٢ - مجموع حصص الشركاء غير السعوديين من الأرباح الصافية لشركات الأموال السعودية .

٣ - مجموع حصص الشركاء غير المتضامنين (الموصيين) من غير السعوديين من الأرباح الصافية لشركات التوصية .

وعلى ذلك فشركات الأموال الخاضعة للضريبة هي شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحددة، وهذه الأنواع الثلاث من الشركات هي التي تخضع أرباح الشركاء غير السعوديين فيها لضريبة الدخل ، يضاف الى ذلك مجموع الأرباح

(٩) مجموعة أنظمة ضريبة الدخل والزكاة مصلحة الزكاة والدخل ، وزارة المالية ، ص ١٧ .

الناجمة عن حصص الشركاء غير السعوديين الموصين في شركات التوصية البسيطة التي هي من شركات الأشخاص *

كما أخضع لضريبة الدخل شركات التأمين وإعادة التأمين فكل ربح تحصل عليه هذه الشركات يخضع لضريبة الدخل السعودي والمقصود من عبارة الأرباح الواردة في هذا النظام هي الأرباح التجارية والصناعية التي تحققها هذه الشركات ولا تفرض الضريبة الا على الربح الصافي *

الضريبة على الربح الصافي :

نصت المادة (١٢) من المرسوم الملكي ٥٧٦ لعام ١٣٧٦ على أن يعتبر الربح الصافي للشركات الخاضعة للضريبة كافة الواردات العمومية كما جاء تعريفها بعد حسم المبالغ التي يقررها هذا النظام *

ونصت م ١٣ على أنه « يعتبر الواردات العمومية الخاضعة للضريبة بموجب هذا النظام كل الواردات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن جميع أنواع الصناعة والتجارة من بيع وشراء وصفقات مالية أو تجارية والناتجة أيضا عن معاملات واستثمارات موارد الزيت والمعادن الأخرى والممتلكات سواء كانت منقولة أو غير منقولة بما في ذلك كافة الواردات الناتجة من العمولات وأرباح الأسهم والكفالات والضمانات أو أي أرباح أو مكاسب ناتجة عن أي صفقات تجارية غايتها الربح والمكاسب من أي مصدر كان من مصادر الثروة *

وتعتبر الواردات العمومية لأي شركة مؤلفة بموجب شرائع أي بلد غير البلاد العربية السعودية وتمارس أعمالها خارج المملكة العربية السعودية وداخلها في آن واحد كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محليا من أي مصدر كان في المملكة *

« ويضاف الى هذا ، ذلك القسم الذي يعود الى مصادر محلية من الواردات التي تحصلها الشركة من جراء أعمالها المشتركة في داخل

البلاد وخارجها وتشمل المملكة العربية السعودية كلما واينما وردت في هذا النظام وما يخصها من حقوق في المنطقتين المحايدتين بينهما وبين كل من الكويت والعراق .

ومما سبق يتضح خضوع المهن والمنشآت الآتية للضريبة على أرباح الشركات وهي :

المهن والمنشآت التجارية التي تقوم بأعمال تجارية وفقا للقانون التجاري وكذلك المهن والمنشآت الصناعية وامتيازات المناجم ومنشآتها والشركات المساهمة وشركات الأموال الأخرى وحصة التوصية في شركات التوصية البسيطة والشركات التي تقوم بالوساطة أو بالتجار في العقارات والمحال التجارية وشركات السمسرة والوكالة بالعمولة والشركات التي تقوم بتقسيم الأراضي البناء المملوكة لها ثم بيعها والشركات التي تؤجر المحال التجارية والصناعية والشركات التي تستأجر الأراضي الزراعية وتؤجرها للغير . (١٠)

المبالغ المخصومة :

نصت المادة (١٤) من نظام ضرائب الدخل على خصم المبالغ التالية لتقدير الأرباح الصافية وهي :

١ - كل ما تتطلبه التجارة أو المصلحة من المصاريف العادية والضرورية التي يجري دفعها خلال السنة بما في ذلك مبلغا معقولا لرواتب المستخدمين ولأى مكافآت تمنح لقاء أى خدمات شخصية .

٢ - مصاريف السفر التي تتعلق بالتجارة أو المصلحة .

٣ - أجور الممتلكات المتأجرة والمتعلقة بالتجارة أو المصلحة .

٤ - أى خسائر تلحق بالتجارة أو المصلحة ولم يعوض عنها بأى طريقة من الطرق .

(١٠) المحاسبة الضريبية في المملكة ، المرجع السابق ، ص ١٩٣ .

هـ — مبلغا معقولا لقاء استهلاك الممتلكات التي استعملت أو استخدمت في الأعمال .

ويلاحظ مما تقدم عدم خصم أى شيء من النفقات الشخصية للأفراد أيا كان نوعها وصفتها ، كذلك الدين الشخصى المستحق على دافع الضريبة الا اذا كان ثمن بضاعة مبيعة أو أجرة محل أو أجر لمستخدم متدخل في نفس السنة التي تدفع عنها الضريبة .

كذلك لا يجوز للمكلف خصم أى مبلغ من واردات نشاطه في المملكة باعتباره مصاريف غير مباشرة مقابل نصيب نشاطه في المملكة من المصاريف العمومية الادارية التي أنفقها مركزه الرئيسى في الخارج، حيث يجب أن لا تتأثر أرباحه الناتجة من مصدر معلق في المملكة الا بالتكالف الحاجة بهذه الأرباح مباشرة .(١١)

الاعفاء من الضريبة :

لم ينص النظام الضريبي الخاص بضريبة الدخل على أرباح الشركات على أى اعفاء بالنسبة للأرباح الشركات بل نص على خضوع جميع أرباح الشركات الصافية للضريبة دون أى اعفاء .

(١١) المنشور الدورى لمصلحة الزكاة والدخل رقم ٣ ، لعام ١٣٨٩ هـ .

المبحث الثالث

((سعر الضريبة والاعفاءات منها))

سعر الضريبة :

١ — كان سعر الضريبة على الدخل الشخصى طبقا للمرسوم ٣٣٣١ في ١٣٧٠ هـ هو ٥٪ حتى جاوز ٢٠ الف ريال ، ١٠٪ على أرباب المهن الحرة حتى جاوز الدخل ٢٠ الف ريال * أى أن الضريبة كانت نسبية ولم يأخذ النظام الضريبي في ذلك الوقت بالضريبة التصاعدية كما أخذ به الآن كما كان حد الاعفاء مرتفعا (٢٠ الف ريال) والسعر النسبي للضريبة لم يكن يتناسب مع الضريبة الموحدة التي كان يجب أن يكون سعرها تصاعديا حتى تحقق العدالة في توزيع الاعباء على المكلفين *

٢ — ثم صدر المرسوم الملكي ٥٧٦ في عام ١٣٧٦ وجعل الضريبة تصاعدية فقد جاء م (٦) منه على أن تكون نسبة الضريبة من مجموع الدخل الشخصى والدخل الصافي أو الارباح الناتجة عن استثمار رؤوس الأموال فيما زاد عن أحد حدى الاعفاء المشار اليهما في المادة الخامسة وهما خمسة الآف ريال بالنسبة للدخل الشخصى وعشرة الآف ريال بالنسبة للدخل الناتج عن استثمار رأس المال وحده وأصبحت الضريبة على النحو الآتى :

٥٪ عن الجزء من مجموع الدخل الذى يتجاوز أحد حدى الاعفاء ولا يزيد عن العشرين الف فى السنة *

١٠٪ عن الجزء من مجموع الدخل الذى يزيد عن عشرين الف ريال ولا يتعدى الخمسين الف ريال فى السنة *

٢٠٪ عن الجزء من مجموع الدخل الذى يزيد على خمسين ألف ريال فى السنة .

٣ - ثم عدلت المادة السادسة بالمرسوم ١٩ فى ١/٧/١٣٩٠ هـ وأصبحت نسبة الضريبة على مجموع الدخل الشخصى والدخل الصافى أو الارباح الناتجة عن استثمار رؤوس الاموال فيما زاد عن ستة آلاف ريال على النحو التالى :

٥٪ عن الجزء من مجموع الدخل الذى يزيد على حد الاعفاء ولا يتجاوز ستة عشر ألف ريال .

١٠٪ عن الجزء من مجموع الدخل الذى يزيد على ستة عشر ألف ريال ولا يتجاوز ستة وثلاثون ألف ريال .

٢٠٪ عن الجزء من مجموع الدخل الذى يزيد عن ستة وثلاثون ألف ريال ولا يتجاوز ستة وستين ألف ريال .

٣٠٪ عن الجزء من مجموع الدخل الذى يزيد عن ستة وستين ألف ريال .

ولا يخضع للضريبة كل دخل حصل عليه الفرد من استثمار ماله فى احدى الشركات اذا كان هذا الدخل قد أخضع من قبل للضريبة المفروضة على أرباح الشركات طبقا لهذا النظام أى أن النظام الضريبى منع ازدواج الضريبة .

ويكلف الممول بتقديم بيان بمجموع دخله الخاضع للضريبة الى مصلحة الزكاة والدخل وتسديد الضريبة المستحقة عليه وذلك خلال الخمسة عشر يوما التالية لاستكمال سنة فى المملكة . ويغرم كل من يتأخر عن تقديم البيان بدفع مبلغ اضافى قدره ١٠٪ من الضريبة المستحقة فاذا جاوز التأخير خمسة عشر يوما تصبح الغرامة ٢٥٪ من الضريبة المستحقة . (١)

(١) الغيت الضريبة على الاجور والمرتبات بالمرسوم ٣٧ فى عام ١٣٩٥ هـ .

٤ - أما الضريبة على أرباح الشركات فقد حددها المرسوم رقم ٣٣٣١ لعام ١٣٧٠ هـ بمقدار ٢٠٪ وكانت نسبية .

ثم صدر المرسوم ٥٧٦ في ١٣٧٦ هـ وأصبحت الضريبة تصاعدية وأصبحت نسبة الضريبة المفروضة على الأرباح الصافية للشركات على النحو الآتي :

٢٠٪ من الجزء من الأرباح الذي لا يتجاوز مائة ألف ريال في السنة .

٣٠٪ من الجزء من الأرباح الذي يزيد على مائة ألف ريال ولا يتعدى الخمسمائة ألف ريال في السنة .

٣٥٪ من الجزء من الأرباح الذي يزيد على ٥٠٠٠٠٠ ريال في السنة ولا يتعدى المليون ريال في السنة .

٤٠٪ من الجزء من الأرباح الذي يزيد عن المليون ريال في السنة .

تم صدر المرسوم الملكي رقم ١٩ في ١٣٩٠/٧/١ هـ بتعديل نسبة الضريبة المفروضة على أرباح الشركات على النحو التالي :

٢٥٪ عن الجزء من الأرباح الذي لا يتجاوز مائة ألف ريال في السنة .

٢٥٪ عن الجزء من الأرباح يزيد عن مائة ألف ريال ولا يتجاوز خمسمائة ألف ريال في السنة .

٤٠٪ عن الجزء من الأرباح الذي يزيد عن خمسمائة ألف ريال في السنة ولا يجاوز مليون ريال في السنة .

٤٥٪ عن الجزء من الأرباح الذي زيد على مليون ريال في السنة .

ولا تخضع للضريبة الأرباح التي تحققها أية شركة إذا كانت هذه الأرباح قد سبق تحصيل الضريبة عنها طبقاً لهذا النظام .
معنى ذلك أن ضريبة الشركات لا تسرى على حصص الشركاء المقضامين في شركات التضامن أو في شركات التوصية البسيطة لأن هذه

الحصص سبق فرض الضريبة عليها طبقا لهذا النظام على أساس الدخل الشخصى عن استثمار رأس المال .

ويلاحظ هنا أن الضريبة على الدخل الصافى أى كافة الواردات العمومية بعد خصم المبالغ التى يقررها هذا النظام .

ويلاحظ أنه صدر المرسوم الملكى رقم ٢٨ فى ٢٩/١٠/١٣٩٠ هـ الموافق ٢٨/١٢/١٩٧٠ م بفرض ضريبة اضافية قدرها ٥٪ من الدخل الصافى على شراء المواد الهيدروكربونية (٢) أو بيعها بقصد تصديرها وذلك بالاضافة الى ضرائب الدخل المختلفة وذلك اعتبارا من ١٤ رمضان ١٣٩٠ هـ الموافق ١٤ نوفمبر ١٩٧٠ م .

تم صدر المرسوم الملكى رقم ٦٥ فى ١٣/١١/١٣٩٤ هـ والذى نص على أنه اعتبارا من ١٥ رمضان ١٣٩٤ هـ الموافق ١ اكتوبر ١٩٧٤ م تكون نسبة ضريبة الدخل (٣) على شركة تعمل فى انتاج المواد الهيدروكربونية فى المملكة العربية السعودية ٦٥،٦٦٪ من صافى دخلها . واعتبارا من ١٧ شوال ١٣٩٤ هـ تعدل نسبة الضريبة على الدخل المذكورة أعلاه لتصبح ٨٥٪ على أن يلغى كل ما يتعارض مع هذا المرسوم من أنظمة وقرارات واتفاقيات .

الاعفاء من الضريبة :

الاصل فى الضريبة أنها عامة تفرض على كل ممول متى توافرت الشروط التى ينص عليها النظام . وقد نص النظام الضريبى للدخل فى المملكة على اعفاء بعض الممولين من الضريبة على الدخل ، فنص فى المادة ١٧ من المرسوم ٣٣٢١ لسنة ١٣٧٠ على اعفاء :

- ١ - العائلة المالكة .
- ٢ - ضباط ورجال القوات المسلحة والشرطة وخفر السواحل - وقد الغيت هاتان الفقرتان بالمرسوم الملكى ٥٧٦ فى عام ١٣٧٦ هـ .

(٢) المرسوم الملكى (٢٨) فى ٢٩/١٠/١٣٩٠ هـ .

(٣) المرسوم الملكى (٦٥) فى ١٣/١١/١٣٩٤ هـ .

٣ — رواتب الموظفين المدنيين بالمساجد * وقد ألغيت بالمرسوم ٥٧٦ لعام ١٣٧٦ هـ *

٤ — السفراء والوزراء المفوضين وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل الاجانب بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة ثم صدر المرسوم الملكي ١١١ في ١٣٨٠ هـ باعفاء موظفي القنصليات الاجنبية الاداريين المعيّنين من حكوماتهم بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة *

٥ — الاشخاص الذين يتجاوز دخلهم ٦ آلاف ريال في السنة *

٦ — الاعانات والتبرعات المدفوعة للحكومة والهيئات الخيرية والمؤسسات العامة *

وقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون اعفاءات أخرى هي :

١ — السعوديون المكلفون بدفع الزكاة الشرعية *

٢ — نفقات سفر الموظفين من أجل مهمة رسمية وبسبب مصلحة العمل *

٣ — علاوة غلاء المعيشة المقررة رسمياً (وقد ألغيت في عام ١٣٧١ هـ) *

ويلاحظ أن أهالي البحرين وقطر والكويت يعاملون معاملة السعوديين في الاعفاء من الضريبة على الدخل والخضوع للزكاة الشرعية *

الفصل الثاني

« النظام الضريبي في دولة الكويت »

صدر المرسوم الاميري رقم (٣) لسنة ١٩٥٥ بفرض ضريبة الدخل الكويتية • ونص في مادته الاولى على فرض ضريبة دخل على كل هيئة ، مؤسسة ، اينما كان مكان تأسيسها تراول العمل أو التجارة في الكويت أثناء مثل الفترة الخاضعة للضريبة • ثم صدر قانون ضريبة الدخل الكويتية (في المنطقة المعنية) رقم (٢٣) لسنة ١٩٦١ ، ثم القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٧ في شأن تحصيل ضريبة الدخل المستحقة على بعض شركات النفط ثم القانون ٢٤ لسنة ١٩٧٠ بشأن تحصيل ضريبة الدخل المستحقة على شركات النفط العاملة في البلاد على دفعات مسبقة ثم صدر القانون ٣٤ لسنة ١٩٧٠ ، بشأن تعديل مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم (٣) لسنة ١٩٥٥ وفرض ضريبة دخل اضافية بنسبة ٥٪ على الدخل الذي لا يجاوز خمسة ملايين روبية (٣٧٥٠٠٠ دينار كويتي) في السنة •

وسندرس ضريبة الدخل في دولة الكويت فندرس وعائها ثم سمر الضريبة •

أولا : وعاء الضريبة :

تفرض ضريبة الدخل في الكويت على كل هيئة مؤسسة اينما كان مكان تأسيسها تراول العمل أو التجارة في الكويت أثناء الفترة الخاضعة للضريبة •

فالقانون رقم (٣) لسنة ١٩٥٥ أخضع لضريبة الدخل الهيئات المؤسسة أيا كان مكان تأسيسها بدولة الكويت أم خارجها انما اشترط لخضوع هذه الهيئة لضريبة الدخل أن تراول العمل أو التجارة في الكويت أثناء الفترة الخاضعة للضريبة •

ويلاحظ أن عبارة هيئة مؤسسة ، تعنى اينما كان مكان تأسيسها (١) تزاوُل العمل أو التجارة في الكويت سواء بصورة مباشرة أو بواسطة وكيل * وأيضا أيه هيئة مؤسسة تزاوُل العمل أو التجارة في الكويت بصفتها وكيلة عن غيرها *

كما أن دولة الكويت لا تعنى المنطقة المحايدة بين المملكة العربية السعودية والكويت أو جزائر قبروقاروه أم المرادم أو المياه الإقليمية التابعة لها * (٢)

ويلاحظ أن ضريبة الدخل الكويتية لم تفرض الضريبة على الدخل الشخصى للأفراد بل على الهيئات المؤسسة التى تباشر العمل أو التجارة في دولة الكويت سواء أكانت مؤسسات أصلية أو فروع لشركات خارجية *

ويجب مراعاة أن الدخل الذى تفرض عليه ضريبة الدخل يعنى الكسب والربح لاي هيئة مؤسسة نجنيتها من مزاولة العمل أو التجارة في الكويت *

وقد نصت م (٢) من القانون على أن مزاولة العمل أو التجارة في الكويت يشملان :

١ — الشراء والبيع في الكويت للأموال أو البضائع أو الحقوق بها ، مع حفظ مكتب دائم في الكويت يجرى فيه إبرام عقود البيع والشراء *

٢ — تشغيل أى مشروع آخر صناعى أو تجارى في الكويت *

٣ — تأجير أى أملاك واقعة في الكويت *

(١) م (٢٠) من القانون ٢ لسنة ١٩٥٥ م فقرة « و » .
(٢) القانون رقم (٣) لسنة ١٩٥٥ م فقرة « ه » .

٤ - تقديم خدمات في الكويت *

ولكن لا تشملان مجرد الشراء في الكويت للاملاك أو البضائع أو الحقوق بها *

ويلاحظ أن القانون اشترط وجود مكتب دائم في الكويت يجرى فيه ابرام العقود للبيع والشراء *

ثانيا : سعر الضريبة :

تفرض ضريبة الدخل في الكويت بسعر تصاعدي بالنظام التالي :

أقل من	٥٢٥٠	دينار كويتي	لا شيء
حتى	١٨٧٥٠	دينار كويتي	٥ ٪
حتى	٣٧٥٠٠	دينار كويتي	١٠ ٪
حتى	٥٦٢٥٠	دينار كويتي	١٥ ٪
حتى	٧٥٠٠٠	دينار كويتي	٢٠ ٪
حتى	١١٢٥٠٠	دينار كويتي	٢٥ ٪
حتى	١٥٠٠٠٠	دينار كويتي	٣٠ ٪
حتى	٢٢٥٠٠٠	دينار كويتي	٣٥ ٪
حتى	٣٠٠٠٠٠	دينار كويتي	٤٠ ٪
حتى	٣٧٥٠٠٠	دينار كويتي	٤٥ ٪
ما يزيد عن ذلك			٥٠ ٪

هذا وقد صدر قانون رقم (٣٤) لسنة ١٩٧٠م والخاص بتعديل مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم (٣) لسنة ١٩٥٥م وفرض ضريبة دخل اضافية على بعض دافعي هذه الضريبة حيث نص على أنه اعتبارا من ١٤ نوفمبر ١٩٧٠م تفرض على كل مؤسسة خاضعة لضريبة الدخل الكويتية بموجب المرسوم (٣) لسنة ١٩٥٥ المعدل بالمرسوم (٢) لسنة ١٩٥٧ والقانون (٨) لسنة ١٩٦١ ضريبة دخل اضافية بنسبة ٥ ٪ على دخلها في أو بعد ذلك التاريخ * ولا تسرى ضريبة الدخل الاضافية المنصوص عليها في المادة السابقة على الدخل الذي لا يجاوز خمسة ملايين روبية ، أي ٣٧٥٠٠٠٠ دينار كويتي في السنة (٣) ، والغرض من صدور هذا القانون فرض هذه

(٢٠) م (٢٠) من القانون ٣٤ لسنة ١٩٧٠م ، دولة الكويت .

الضريبة الاضافية على شركتى نفط الكويت المحدودة وشركة جالف الكويت كما جاء في المذكرة الايضاحية للقانون *

ولما كانت الضرائب لا تفرض عادة على هيئات أو مؤسسات بالذات بل تقسم قوانين الضرائب عادة بالشمول والعموم فقد رؤى أن تتخذ الضريبة الاضافية شكل ضريبة عامة على جميع الهيئات المؤسسة العاملة في الكويت والخاضعة لضريبة الدخل الكويتية ولا سيما وأن هذه الضريبة الاضافية لا تسرى الا على الدخول التي تجاوز ٣٧٥ ٠٠٠ دينار كويتي وهو رقم لا يكاد يبلغه أو يتجاوزه الا شركات النفط العاملة في الكويت *

ثالثا : الضريبة تفرض على الدخل الصافي :

عند حساب الدخل لفرض ضريبة الدخل يسمح بخصم الاشياء التالية :

١ - التكاليف على دافع الضريبة عند بيعه البضائع أو تقديم الخدمات فيما يتعلق بمزاولة العمل أو التجارة في الكويت *

٢ - النفقات التي تتجمع لدى دافع الضريبة أو المدفوعة منه (باستثناء المبالغ المذكورة بالبند (١) والتي تستحق للحاكم أو يكون استلمها والمبالغ التي هي نفقات رأس المال) * في أثناء الفترة الخاضعة للضريبة فيما يتعلق بمزاولة العمل أو التجارة في الكويت وبدون أن يحد ذلك من عمومية الاشياء المذكورة أعلاه فانها تشمل نفقات التنقيب عن البترول أو حفره أو تحسينه هو أو أى خواص هيدروكربونية أخرى، ونفقات الادارة المؤسسة والمصاريف الطارئة والتبرعات ، والعلاوات أو المكافآت عن الخدمات التي يقدمها الآخرون سواء استحققت أو دفعت مباشرة للأشخاص المقدمين لتلك الخدمات أو لأشخاص آخرين يصدر التأمين أو التعاقد أو المشاريع الأخرى الموضوعة لفائدة الأشخاص الذين يقدمون الخدمات *

٣ - مبلغ معقول في كل فترة خاضعة للضريبة على نفاذ واستهلاك وبلى الممتلكات المستعملة في مزاولة العمل أو التجارة في الكويت أثناء الفترة الخاضعة للضريبة وفيما يتعلق بالممتلكات المذكورة فإن المبلغ المعقول على أساس ١٢ شهرا سيكون (إذا لم يثبت ما يناقضه) هو النسبة المئوية المعينة في الكشف من قيمتها حسب تحديدها في المادة (٤) فيما عدا أنه لن تجرى أية تنزيلات لمبالغ مسموح بخصمها في الفترات السابقة عن النفاذ والاستهلاك والبلى .

٤ - الخسائر المتكبدة أثناء الفترة الخاضعة للضريبة فيما يتعلق بمزاولة العمل أو التجارة في الكويت والغير المعوض عنها بواسطة التأمين أو غير ذلك وتشمل الديون المتبقية والخسائر الناشئة عن طلبات تعويض أضرار من دافع الضريبة . والخسائر الناتجة عن الحاق ضرر أو تلف أو خسارة بالمخزونات المتجر بها أو بأي أملاك مستعجلة أثناء مزاولة العمل أو التجارة في الكويت .

٥ - يكون الاستهلاك المادي كالاتي :

المباني والمساكن والمخازن والمستشفيات والنوادي	٤ ٪
الطرق والجسور	٤ ٪
الخزانات وخطوط الانابيب وأرصفت الموانئ	٥ ٪
الاثاث والمكاتب	١٥ ٪
المصانع والمكائن	١٥ ٪
السيارات والدراجات النارية	٣/٣٣ ٪
سيارات اللوري وانتلات	٢٥ ٪
سفن البحر	٧/٧١ ٪
أدوات الحفر	٣/٣٣ ٪
مكائن الخدمة العامة	٢٥ ٪
مباني وطرق محطات الخدمة	١٠ ٪
الصربات	٢٠ ٪
مكائن التصفية وخطوط الانابيب	١٠ ٪

وعند حدوث خسارة لاي مؤسسة أثناء ممارستها تجارة أو عملا في الكويت في أثناء خضوعها للضريبة وإذا لم تنل تلك الهيئة تخفيها كاملا عن الخسارة بموجب هذا المرسوم فإنه يجوز لتلك الهيئة المؤسسة أو تطالب بخصم هذه الخسارة فإنه يجوز لتلك الهيئة المؤسسة أن تطالب بخصم هذه الخسارة التي لم تنل عنها تخفيها من حساب الدخل المتعلق بتلك التجارة أو العمل في أثناء الفترات التالية الخاضعة للضريبة •

الفصل الثالث

« النظام الضريبي في العراق »

مقدمة :

يقوم النظام الضريبي في العراق في الوقت الحاضر ، على الجمع بين الضرائب على رأس المال والدخل (الضرائب المباشرة) والضرائب على التداول والاستهلاك (الضرائب غير المباشرة) •

ويتميز النظام العراقي في ضرائب الدخل في أنه لا يأخذ بنظام الضريبة العامة على الدخل ولا بالضرائب النوعية على الدخل ، ولا بنظام الضرائب النوعية ثم الضريبة العامة على الأيراد كما في مصر ، إنما يأخذ بنظام الضريبة العامة على الدخل عدا دخل المكلف من عقاراته المبنية ودخله من الأراضي الزراعية • (١)

وقبل أن ندرس ضريبة الدخل في العراق نلاحظ أن للنظام الضريبي في العراق بعض الخصائص منها زيادة حصيلة إيرادات الضرائب غير المباشرة على إيرادات الضرائب المباشرة وهي صفة موجودة في اقتصاديات الدول النامية • كذلك نلاحظ أن المشرع العراقي حاول تجنب ازدواج الضريبة أيًا كان نوعه فضريبة الاستهلاك التي ألغيت في عام ١٩٦١ فرضت على المنتجات الزراعية والحيوانية دون أن تبسط ظلها على السلع الاستهلاكية الأخرى باعتبار أن أكثر هذه السلع تخضع لضرائب الجمرک والمكوس (٢) كذلك حصيلة الضريبة على الأراضي الزراعية لا يؤلف إلا قدراً ضئيلاً من

(١) د. حكمت الحارس ، المرجع السابق ، ص ١٠١ .
(٢) د. صالح يوسف ، ضريبة الدخل في العراق ، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق جامعة القاهرة ، ١٩٦٥ .

من مجموع إيرادات الضرائب رغم أن العراق يعتبر من الدول العربية الزراعية *

وقد منح امتياز إنتاج النفط في العراق في ١٤/٣/١٩٢٥ الى شركة النفط التركية والتي كانت تمثل المصالح النفطية الانجليزية والفرنسية وانضمت اليهم فيما بعد المصالح الهولندية والامريكية والتي تغير اسمها الى شركة نفط العراق في عام ١٩٢٩ * ثم اكتشف حقل كركوك في شمال العراق في أواخر ١٩٢٧ وبدء استيفاء العراق لبعض المبالغ من شركة النفط اعتبارا من ذلك التاريخ عن ريع الارض وايجارها وقد التزم العراق في عام ١٩٢٦ بموجب المعاهدة العراقية التركية أن يدفع ١٠٪ من عوائد البترول المنتج في العراق الى الحكومة التركية ولمدة ٢٥ سنة *

وقد فرضت ضريبة الدخل في العراق لأول مرة في ١٩٢٧ بموجب القانون ٥٢ لسنة ١٩٢٧ والتي أريد بها اخضاع جميع مصادر الدخل عدا الدخل الذي مصدره الزراعة والعقارات والحيوانات لضريبة الدخل الجديدة * ولقد كانت خطوة هامة في طريق تحقيقه العدالة في توزيع الاعباء العامة وفقا للقدرة على الدفع بالاضافة الى ايجاد منبع جديد لتمويل الميزانية العامة *

ويلاحظ أن الانتاج النفطي لم يدر دخلا يذكر منذ اكتشافه في عام ١٩٢٧ وحتى في بدء تصديره في عام ١٩٣١ عدا بعض المبالغ الضئيلة التي كانت الشركات تدفعها كايجار للاراضي ومقابل الاعفاء من الرسوم والضرائب ومنذ بدء تصدير البترول وحتى عام ١٩٤٩ لم تزد عوائد البترول المستلمة من قبل الحكومة في أي سنة عن ٣ ملايين دينار ويرجع انخفاض عوائد البترول الى ضالة حصة العراق من البترول المصدر حيث كانت لا تتجاوز أربع ثلثات ذهبية عن كل طن *

وفي عام ١٩٥٢ عقدت اتفاقية بين الحكومة العراقية وشركات النفط العاملة في البلاد تقضي باقرار مبدأ المناصفة في الارباح اعتبارا من ١/١/١٩٥١ فبلغت عوائد البترول في عام ١٩٥١ أكثر من

١٣٣٩ مليون دينار بعد أن كانت ٦٧٧ مليون دينار في عام ١٩٥٠ ومنذ ذلك الوقت دخلت العراق في مرحلة جديدة متميزة للنظام الضريبي بها نتيجة تزايد عوائد البترول عام بعد آخر ولسيطرة القطاع النفطي على الاقتصاد العراقي ولقد وصلت إيرادات البترول الى ٨٦٩٩ مليون دينار في عام ١٩٥٨ وأصبحت عوائد البترول تمثل جزء هام من الدخل القومي في العراق حيث بلغت في عام ١٩٥٨ ٢٣٣٢٪ من الدخل القومي العراقي * (٣)

وسندرس في هذا الجزء أولاً : ضريبة الدخل في العراق باعتبارها من أهم الضرائب الموجودة هناك ، ثم ندرس أثر تزايد عوائد البترول على النظام الضريبي العراقي *

أولاً : ضريبة الدخل في العراق : (٤)

فرضت ضريبة الدخل في العراق بالقانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٢٧ الصادر في ١٩٢٧/٥/٢٨ وليسرى اعتباراً من ١٩٢٧/٤/١ وبهذا يكون العراق أسبق الدول العربية في تطبيق الضريبة على الدخل ، حيث فرضت هذه الضريبة في مصر في عام ١٩٣٩ *

وتتميز ضريبة الدخل في العراق عند فرضها بعدة خصائص منها أنها تتميز بأنها ضريبة عينية لأن المشرع لم يقرر أى إعفاء منها بسبب الأعباء العائلية فكان يحامل الأعزب والمتزوج والذي يعول معاملة واحدة من ناحية حد الإعفاء وهو ٣٠٠ دينار عراقي * كذلك لم يأخذ المشرع بفكرة التصاعد في فرض الضريبة بل أخذ بالسعر

(٣) التقارير السنوية لمديرية المحاسبات العامة ، بغداد ، وزارة المالية ١٩٥٨/٥٧ *

(٤) انظر في ضريبة الدخل في العراق : (١) د. عبد العال الصكبان : الميزانية والضرائب المباشرة في العراق بغداد ١٩٦٧ *

مقدمة في علم المالية العامة ، بغداد ١٩٧٢ * (ب) د. حكمت الحارس : السياسة الضريبية في العراق ، المرجع السابق ، ص ١٠٥ وما بعدها * (ج) د. صالح عجينة : ضريبة الدخل في العراق ، المرجع السابق ، ص ٧٣ *

النسبي الذي كان يساوي ٣٦٤٥ دينار بالمائة من الارباح التي تزيد عن ٣٠٠ دينار كذلك لم يفرق القانون بين الشخص الطبيعي والمعنوي في فرض الضريبة كما أن القانون أخذ بالفكرة الضيقة في معنى الدخل في فرض الضريبة ، كما أخذ المشرع العراقي بنظام الضريبة الواحدة على الدخل واستبعد الضرائب النوعية المتعددة لانه فرض الضريبة على مجموع الدخل دون تميز فيما بينهم •

وعددت المادة الخامسة منه أوعية ضريبة الدخل بالمكاسب والارباح الناجمة عن الصنائع أو الأشغال التجارية أو المهن أو الاعمال أو الخدمات وكذلك الفوائد والخصوم وحصص الارباح وكذلك الرواتب التقاعدية والتخصصيات السنوية •

كما حددت المادة الثامنة منه ما يعفى من الضريبة وأهمها الدخل الزراعي ودخل الاملاك الذي يدفع عنه ضريبة الاملاك ودخل الحيوانات الذي يدفع عنه رسم الكوده • وأعطى امتياز خاص للموظفين الانجليز الموجودين في العراق والذين يتقاضون رواتبهم من الخزينة البريطانية استثناء مما جاء في المادة الخامسة من تحديد الدخل •

وحدد القانون سعر الضريبة بسعر نسبي قدره ٣٦٤٥٪ من الدخل بعد منح اعفاء قدره ٣٠٠ دينار عراقي •

ولا تستوفي الضريبة على الدخل المتحصل خارج العراق والمستلم له الاشخاص الموجودين في العراق مؤقتا ولم يقيموا فعلا فيه مدة ستة أشهر أو أكثر من السنة السابقة على السنة التقديرية •

ولقد عدل هذا القانون خمس مرات قبل أن يلغى ويحل محله قانون ضريبة الدخل رقم (٣٦) لسنة ١٩٣٩ ولقد جاء القانون الجديد لضريبة الدخل ببعض المبادئ الجديدة وبتغيرات هامة في سعر الضريبة والاعفاء منها •

فقد تقرر اخضاع الارباح والمدخولات الناشئة في العراق والتي لا تخضع لاية ضريبة أخرى لضريبة الدخل •

كذلك أدخل القانون لأول مرة مبدأ التفريق بين المتزوج والاعزب من حيث الاعفاء ، كما قرر منح اعفاء خاص للأولاد ضمنه حد أعلى ، ويعتبر هذا المبدأ من أهم مبادئ شخصية الضريبة ، إلا أنه من الناحية الأخرى خفض حدود الاعفاء عما كان عليه القانون السابق إلى ١٥٠ دينار للمتزوج ويعول ، ١٢٥ دينار للمتزوج وليس معه أولاد و ١٠٠ دينار للاعزب والارمل .

أما بالنسبة لسعر الضريبة فقد ميز المشرع بين المقيم وغير المقيم وبين الأشخاص الطبيعية والمعنوية ، فحدد السعر للفرد المقيم كالآتي أخذاً بمبدأ التصاعد :

١ - ٦ ٪	إلى ١٥٠ دينار
٩ ٪	١٥١ دينار إلى ٥٠٠ دينار
١٢ ٪	٥٠١ دينار إلى ١٢٠٠ دينار
١٥ ٪	ما زاد عن ١٢٠٠ دينار

٢ - ١٥ ٪ على دخل الشخص غير المقيم (الذي لا يقيم ٤ شهور في العراق فأكثر خلال السنة التقديرية) .

٣ - ١٥ ٪ على دخل الهيئات المعنوية .

هذا قد عدل القانون رقم (٣٦) لسنة ١٩٣٩ سبعة تعديلات أولها القانون رقم (٦٧) لسنة ١٩٤٣ وآخرهم القانون رقم (٦٧) لسنة ١٩٥٥ .

وفي عام ١٩٥٢ صدر التعديل الثالث للقانون رقم (١٠) لسنة ١٩٥٢ وبموجبه انخفضت أرباح شركات البترول العاملة في العراق الناجمة عن بيع النفط وسائر المواد الهيدروكربونية المنتجة في العراق والمصدرة منه .

ويلاحظ أن القانون رقم (٤٤) لسنة ١٩٦٨ قد أعفى الاعزب أو الارمل إلى ٤٥٠ دينار والمتزوج أو الارمل وعنده أولاد إلى ٦٥٠ دينار بحيث لا يتجاوز الألف دينار (٧٥ دينار عن الطفل الواحد) .

ويلاحظ أن ضريبة الدخل قليلة الأهمية في العراق بسبب ضعف الوعي الضريبي وضعف الكفاءة الإدارية للجهاز الضريبي وكثرة حالات التهرب وعدم وجود حسابات منتظمة لدى الممولين . وقد ارتفعت أهميتها النسبية من ٣٦٪ من مجموع الضرائب إلى ٣٪ من مجموع إيرادات الميزانية في عام ١٩٣١ إلى ٧٣٪ ، ٦١٪ على التوالي سنة ١٩٣٩ ثم ارتفعت لتصل إلى ١٢٣٪ في عام ١٩٤٩ . وقد بلغت ضريبة الدخل ٣٢٠٨ مليون دينار في عام ١٩٧٠ وهي تبلغ ٨١٨٪ بالنسبة للضرائب المباشرة ٢٦١٪ بالنسبة لمجموع الضرائب ، ١٩٪ بالنسبة للإيرادات عدا النفط ١١٢٪ بالنسبة للإيرادات مع النفط ، ٣٤٪ بالنسبة للدخل القومي ، ويلاحظ أن مجموع الضرائب عدا النفط قد وصل في عام ١٩٧٠ إلى ١٢٢ر٧٦٣ر١٠٠ دينار وأن مجموع الإيرادات مع النفط قد وصلت إلى ٢٨٦ر٧٤٦ر٠٦٢ دينار عراقي . (٥)

وفي عام ١٩٧١ بلغت ضريبة الدخل ٢٥٦٥٠٠٠٠٠ دينار أي بنسبة ٧٦٪ من الضرائب المباشرة ٢١٤٪ من مجموع الضرائب ، ١٦٧٪ بالنسبة للإيرادات بدون النفط ، ٧٦٪ للإيرادات مع النفط ، ٢٣٪ من الدخل القومي .

وقد بلغت مجموع الضرائب عدا النفط ١١٩ر٧٢٧ر٣٢٨ دينار ، أما مجموع الإيرادات بالنفط ٣٣٢ر٧٥٥ر٥٦٠ مليون دينار عراقي .

أما في عام ١٩٧٢ فقد بلغت ضريبة الدخل ٢٥٦٥٠٠٠٠ دينار أي نسبة ٧٦٢٪ من الضرائب المباشرة ، ٢٠٧٪ من مجموع الضرائب ، ١٦٢٪ من مجموع الإيرادات بدون النفط ، ٧٧٪ بالنسبة للإيرادات مع النفط ، ٢١٪ من الدخل القومي العراقي .

أما مجموع الضرائب فقد بلغ ١٢٤ر٢٠٩ر٥٨٠ مليون دينار ومجموع الإيرادات مع النفط ٣٣١ر٤٧٥ر٥٠٠ دينار عراقي .

(٥) حكمت حارس ، المرجع السابق ، ص ٥٠ ، ٥١ ، ٥٢ .

ثانيا : أثر ترايد هوائد النفط على النظام الضريبي العراقي :

كان لتأميم البترول في ايران عام ١٩٥١ وحصول المملكة العربية السعودية على شروط أفضل مع الشركات الامريكية العاملة في أراضيها أثره في اضطرار شركات النفط العاملة في العراق الى تعديل اتفاقيتها مع الحكومة العراقية واقرار مبدأ المناصفة في الارباح بموجب الاتفاقية الجديدة المصدق عليها في ١٧/٢/١٩٥٢ .

وقد ارتفعت حصة العراق من البترول من حوالي ٣ مليون دينار وربع مليون دينار في عام ١٩٤٩ الى أن بلغت حوالي ٨٧ مليون دينار في عام ١٩٥٨ وارتفعت نسبتها الى الدخل القومي من ٢٣٪ في عام ١٩٤٩ الى ٢٣٪ في عام ١٩٥٨ .

أنظر الجدول التالي حتى عام ١٩٧٢ (٦) :

السنة	عوائد النفط بالدينار العراقي	ونسبة الايرادات بالنسبة للنفط (٪)	الدخل القومي (٪)
١٩٦٦	٦٥٣٧٢٣٧٦٣	٤١٪	٩٣٪
١٩٦٧	٩٦٦١٨٦٦٨	٤٥٪	١٣٥٪
١٩٦٨	٩٩٦٤٤٥٦٨	٤٦٪	١٢٧٪
١٩٦٩	٩٨٩٧٧٧٢٥	٣٩٪	١٢٪
١٩٧٠	١٨٨١٥٣٧٦٦	٤١٪	١٢٥٪
١٩٧١	١٧٨٧٥٠٠٠٠	٥٣٪	١٦٢٪
١٩٧٢	١٧٣٢٠٥٠٠٠	٥٢٪	١٤١٪

وقد بلغت عوائد النفط ٩٨٩ مليون دينار في عام ١٩٦٩ وهي تمثل ١٢٪ من الدخل القومي ارتفعت الى ١٦٪ في عام ١٩٧١ لتصل الى ١٨٨٧٧ ، مليون دينار ، ويتضح مما سبق أن أصبح القطاع النفطي قطاعا مهيمناً في الاقتصاد العراقي ولم تعد للضريبة

(٦) حكمت العاريس ، المرجع السابق ، ص ٥٠٧ .

المراجع الأجنبية

- (1) Seligman : Essays in Taxation 1921.
- (2) Nurkse : Problems of Capital Formation in underdeveloped Countries Oxford 1963.
- (3) W. A. Lewis : The Theory of Economic Growth London 1956.
- (4) Hicks : British Public Finance Oxford Univ. Press 1959.
- (5) Dalton : The Principles of Public Finance London 1960.
- (6) Hansen : Fiscal Policy and Business Cycles 1941.
- (7) Taylor : Economics of Public Finance 1966.
- (8) ModameGamaa nee Hassan : Formation du Capital et development economique these Paris 1971.
- (9) J.E. Due : Indirect Taxation in developing Economies London 1970.
- (10) Leibenstein : Economic Backwardness and Economic growth 1957.
- (11) R.J. Chelliah, Trends in Taxation in developing Economies London 1970.

- ١١- الدكتور يسرى محمد أبو العلا : البترول في تمويل التنمية الاقتصادية في بلدان الشرق الاوسط ، رسالة دكتوراه ، كلية حقوق القاهرة ، ١٩٨١ .
- ١٢- الدكتور محمد زكى شافعي : التنمية الاقتصادية ، الكتاب الاول والثاني ، ١٩٧٠ .
- ١٣- الدكتور محمد بيارك هجبي : السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية ، الدار القومية للطباعة ، ١٩٦٨ .
- ١٤- الدكتور عبد الحميد القاضى : تمويل التنمية الاقتصادية، الاسكندرية، ١٩٦٩ .
- ١٥- الدكتورة همدية زهران : مشكلات تمويل التنمية الاقتصادية في البلدان المتخلفة ، رسالة دكتوراه ، كلية حقوق القاهرة ١٩٧٠ .
- ١٦- الدكتور رمزي زكى : أزمة الديون الخارجية ، رؤية من العالم الثالث ، ١٩٧٨ .
- ١٧- الدكتور عبد الفتاح قنديل : دراسة محاولات انشاء شركات عربية مشتركة ، مجلس الوحدة الاقتصادية ، ١٩٧٤ .
- ١٨- الدكتور صقر أحمد مسقر : عائدات النفط وبعض سياسات التنمية في العالم العربى ، الكويت ، ١٩٧٤ .
- ١٩- محمود منسى : تشجيع وتنسيق الاستثمار الصناعى بين الدول العربية ، التنمية الصناعية ، العدد ٣٢ ، ١٩٧٧ .
- ٢٠- الدكتور صالح يوسف : خريبة الدخل في العراق ، رسالة دكتوراه ، كلية حقوق القاهرة ، ١٩٦٥ .
- ٢١- حسين السيد : المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، الرياض ، ١٩٧٢ .
- ٢٢- الحسابات الختامية لموازنة الدولة المصرية ، ١٩٧٩/٧٠ ، وزارة المالية المصرية .
- ٢٣- دراسة تحليلية للنظام الضريبي في مصر ، ١٩٧٨/٧٠ ، معهد التخطيط القومى .
- ٢٤- قرارات مجلس الشورى ، مكة المكرمة .
- ٢٥- قرارات مجلس الوكلاء ، مكة المكرمة .
- ٢٦- المراسيم واوامر لا المالية السعودية .
- ٢٧- المصوعة السعودية للضرائب والدخل والزكاة في ١٣٩٢ هـ .
- ٢٨- مجموعة انظمة ضريبة الدخل وضريبة الطرق وفريضة الزكاة ، وزارة المالية والاقتصاد السعودى .

- ٢٩ — مصلحة الزكاة والدخل ، طبعة ١٣٩٧ — ١٩٧٧ ، مطابع الحكومة — الرياض .
- ٣٠ — حسابات الدخل التقوى السعودي — مصلحة الاحصاءات العامة — وزارة التخطيط السعودي ، سنة ١٣٩٩ هـ .
- ٣١ — التقارير السنوية لمؤسسة النقد العربي السعودي ، ١٣٨٣/٨٢ — ١٣٩٩/٩٨ هـ .
- ٣٢ — خطة التنمية الثالثة — وزارة التخطيط السعودي ، ١٤٠٠ هـ .
- ٣٣ — مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم ٣ لعام ١٩٥٥ م . والتعديلات والتغيرات الملحقة به .
- ٣٤ — قانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٦١ والخاص بضريبة الدخل الكويتية في (المنطقة المعينة) .
- ٣٥ — قانون رقم ٢ لسنة ١٩٦٢ بفرض ضريبة جمركية على غاز البترول السابق في الكويت .
- ٣٦ — القانون ٢٦ لسنة ١٩٦٧ في شأن تحصيل ضريبة الدخل المستحقة على شركات النفط في الكويت .
- ٣٧ — القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٧٠م والخاص بتحصيل ضريبة الدخل المستحقة على شركات النفط العاملة في الكويت على دفعات مسبقة .
- ٣٨ — القانون رقم ٣٤ لسنة ١٩٧٠م والخاص بتعديل مرسوم ضريبة الدخل وفرض ضريبة دخل اضافية على بعض دافعي هذه الضريبة .

