

قياس التهرب الضريبي في اليمن وطرق علاجه

للفترة (1990-2015)

د. محمد علي المكردى*

الملخص:

يقوم البحث بدراسة التهرب الضريبي في اليمن، وقد تعرض لتطور النظام الضريبي في اليمن والإصلاحات التي أجريت على هذا النظام، ومدى تأثيرها في تحسين مستوى الإيرادات الضريبية من جانب، ورفع إسهاماتها النسبية إلى جملة الموارد العامة للدولة وكذلك إسهامها في الموازنة العامة للدولة من جانب آخر، باعتبار أن الإيرادات الضريبية من أهم الموارد الأكثر استقراراً ونمواً مع الزمن وغير قابلة للنضوب أو التذبذب الحاد كما هو الحال بالنسبة إلى الإيرادات النفطية أو الرسوم، وقد حاولت الدراسة قياس حجم التهرب الضريبي في الاقتصاد اليمني، والتعرف على أسبابه، وطرح بعض المقترحات التي يمكن أن تساعد على الحد منه، وقد توصلت الدراسة إلى ارتفاع حجم التهرب الضريبي في الاقتصاد اليمني إذ شكل نسبة عالية تفقد الخزينة العامة موارد جيدة فيما لو عولجت الأسباب وتم الحد من التهرب الضريبي، وقد توصلت الدراسة إلى أن أهم الأسباب التي تقف وراء ظاهرة التهرب الضريبي في الاقتصاد اليمني؛ تتمثل في الاختلالات التي تعاني منها الإدارة الضريبية من جانب، وارتفاع حجم الاقتصاد غير الرسمي إلى حجم الناتج المحلي الإجمالي مما جعل جزءاً كبيراً من أنشطة المجتمع غير خاضعة للضرائب، بالإضافة إلى بعض القصور في الجوانب التشريعية وخصوصاً في جانب

* أستاذ الاقتصاد المالي والمصرفي المساعد، كلية العلوم الإدارية، جامعة ذمار.



الردع والعقاب تجاه المتهربين عن دفع الضرائب مما جعل المكلفين يستهينون ويستسيغون من ظاهرة التهرب الضريبي، كما أن انخفاض الوعي الضريبي في المجتمع له دور مفصلي في عملية التهرب الضريبي.

المقدمة:

تعد الضريبة أداة ووسيلة في الوقت نفسه، فهي أداة من أدوات السياسة المالية، ووسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق الهدف المالي لتمويل النفقات العامة. كما تعد انعكاساً للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في أي مجتمع تفرض عليه، فهي الينبوع الرئيس الذي تستقي منه الدولة الأموال اللازمة لسد نفقاتها العامة، بل إنها تعد أكثر أهمية وديمومة من الموارد العامة بأشكالها الأخرى⁽¹⁾.

وقد كان الهدف من الضريبة حتى بداية القرن العشرين مالياً صرفاً، إذ استعملتها السلطات العامة للحصول على الإيرادات لتغطية النفقات العامة، وكان على الإيرادات الضريبية في ذلك الوقت أن تبقى في حدها الأدنى، إذ نادى الاقتصاديون في تلك الفترة بضرورة بقاء الضريبة على الحياد، وعدم استخدامها لأغراض اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية. إلا أن أهداف الضريبة قد تغيرت بتغير الظروف المحيطة بها، واختفى مبدأ حيادية الضريبة شيئاً فشيئاً وحل محله مبدأ الضريب التداخلية، حيث أصبح للضريبة أهدافاً اجتماعية، واقتصادية، وسياسية بالإضافة إلى أهدافها المالية.

ومع أن الضريبة أصبحت متعددة الأهداف إلا أن المكلف بالضريبة لم يع ذلك ويصل إلى التجرد من أنانيته بصورة كاملة بحيث ينظر إلى ضرورة الالتزام بدفع الضريبة باعتبارها واجباً وطنياً مقدساً يسهم عن طريقها - وبشكل تضامني مع مجتمعه - في تحقيق أهداف التنمية، بل إن المكلف ظل يدافع عن مصالحه الذاتية من خلال المحاولة بطريقة أو بأخرى في تفادي دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، والتقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليه أو تجنبه، ومن هنا نشأت ظاهرة "التهرب الضريبي" أو الإفلات من الضريبة⁽²⁾.

أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر التي يلجأ إليها المكلف الضريبي سواء في البلدان المتقدمة، أم النامية بغرض التخلص من العبء الضريبي بالسبل كافة. فعلى سبيل المثال فإن

نسبة الذين تقدموا ببيانات غير دقيقة إلى مصلحة الضرائب في الولايات المتحدة الأمريكية تصل إلى (واحد من كل 12 مكلف) حيث تشير الدراسات إلى أن مبلغ التهرب الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1993 بلغ ما يقارب (127) مليار دولار أمريكي⁽³⁾، وبلغ في عام 2003 (150) مليار دولار، كما قُدر التهرب الضريبي في الاتحاد الأوروبي بنسبة (16٪) من الناتج القومي حيث تراوحت هذه النسبة في دول الاتحاد بين 4٪ في فنلندا و(35٪) في اليونان، بينما يقدر التهرب الضريبي في الاقتصاد الأمريكي بحدود (10٪) من الناتج القومي الأمريكي⁽⁴⁾.

تُظهر الإحصاءات أن نسبة التهرب الضريبي في جمهورية مصر العربية بلغ حوالي (50٪) من جملة الحصيلة الضريبية بينما تراوحت في فرنسا بين (15-33٪) من جملة الحصيلة الضريبية، بينما تصل في الدول النامية إلى خمسة أضعاف الحصيلة الضريبية⁽⁵⁾.

ومع أن ظاهرة التهرب الضريبي تعد من القضايا الهامة في اقتصاديات الشعوب إلا أنها لم تحض بالاهتمام الكافي من قبل الباحثين في مجال المالية العامة بالرغم من خطورة تلك الظاهرة على الجوانب المالية والاقتصادية والاجتماعية، بل إن هذه الظاهرة أصبحت تتزايد من مدة إلى أخرى خصوصاً في البلدان النامية نتيجة لما تعانيه تلك البلدان من قصور في التشريعات الضريبية من جانب، وسوء الإدارة الضريبية من جانب آخر، ناهيك عن الخلل في الجهاز القضائي في تلك البلدان، وعدم تطبيق العقاب الرادع على المتهرب من دفع الضريبة.

تعاني اليمن مثلها مثل كثير من البلدان سواء المتقدمة أو النامية من تلك الظاهرة التي تنتشر في الاقتصاد اليمني بشكل كبير نتيجة الخلل الذي يعاني منه الجهاز الضريبي في اليمن، ونتيجة عدم الوعي الضريبي في أوساط المجتمع اليمني باعتبار أن الضريبة مساهمة من قبل المجتمع في عملية تمويل نفقات الحكومة، وتمويل عملية التنمية الاقتصادية من ناحية أخرى، ناهيك عن وجود المحسوبية، والفساد اللذين يعدان سمة أساسية للنظام الضريبي في اليمن.

مشكلة الدراسة: تتمحور مشكلة الدراسة في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في الاقتصاد اليمني، مما انعكست سلباً على حجم الإيرادات العامة من ناحية، وعلى الاختلال في هيكل الإيرادات العامة في الاقتصاد اليمني، وفقدان الخزينة العامة مبالغ كبيرة بسبب هذا التهرب من ناحية أخرى، وترتب على ذلك زيادة العجز في الموازنة العامة للدولة، واللجوء إلى تمويل هذا العجز عن طريق الدين العام، وما

لذلك من آثار سلبية على الاقتصاد اليمني فضلاً عن الآثار السلبية على الموازنة العامة للدولة، وتحملها أعباء إضافية تتمثل في ارتفاع أعباء الدين العام. ومن هنا فإن مشكلة الدراسة تتبلور في السؤال الآتي:
ما حجم التهرب الضريبي في الاقتصاد اليمني، وما هي الأسباب التي تقف وراء التهرب الضريبي، وما هي طرق معالجته؟

فروض الدراسة: تقوم هذه الدراسة على فرضية رئيسة تتمثل في ارتفاع ظاهرة التهرب الضريبي في الاقتصاد اليمني، ويتفرع عنها الفرضيات الآتية:

- 1- يشكل القطاع غير الرسمي نسبة مرتفعة من الناتج المحلي الإجمالي في الاقتصاد اليمني مما زاد من ظاهرة التهرب الضريبي في اليمن.
- 2- تمثل عملية الفساد في الإدارة الضريبية أهم العوامل الرئيسية للتهرب الضريبي.
- 3- انخفاض الطاقة الضريبية الفعلية مقارنة بالطاقة الضريبية المقدرة في الاقتصاديات المشابهة للاقتصاد اليمني.
- 4- انخفاض درجة العلاقة بين نمو الناتج المحلي الإجمالي، ومعدل نمو الإيرادات الضريبية.
- 5- تدني كفاءة الإدارة الضريبية، وعدم مواكبتها للتطورات في مجال المحاسبة، والحماية الضريبية مما حد من الإصلاحات الضريبية التي نفذتها الحكومات في الفترة الماضية.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى الآتي:

1. دراسة واقع النظام الضريبي الحالي في اليمن؛ لمعرفة مكامن الخلل فيه، ومساهمتها في التهرب الضريبي.
2. التعرف على أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في الاقتصاد اليمني، للوصول إلى الأسباب الكامنة وراء هذه الظاهرة.
3. دراسة وتحليل الإصلاحات في النظام الضريبي في اليمن وأثرها على حجم الإيرادات الضريبية وتحسين الهيكل الضريبي.
4. قياس ظاهرة التهرب الضريبي في الاقتصاد اليمني.
5. دراسة تطور الإيرادات الضريبية في الاقتصاد اليمني، ودرجة العلاقة بين نمو الناتج المحلي الإجمالي، ونمو الإيرادات الضريبية.
6. قياس القطاع غير الرسمي في اليمن للتعرف على أثره في ظاهرة التهرب الضريبي.

حدود البحث: الحدود الزمانية: يتناول هذا البحث تطور الموارد الضريبية والنظام الضريبي في الاقتصاد اليمني في الفترة من (1991-2015).

الحدود المكانية: يتناول هذا البحث التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.

محتويات الدراسة: تتكون الدراسة من أربعة مباحث وخاتمة، يركز المبحث الأول: على تطور النظام الضريبي، والإصلاحات الضريبية في اليمن، ويتناول المبحث الثاني: تقييم أثر إصلاحات النظام الضريبي على هيكل الموارد الضريبية، وأهميتها بالنسبة إلى جملة الإيرادات العامة، أما المبحث الثالث: فيتناول قياس حجم التهرب الضريبي في اليمن، ويتناول المبحث الرابع: أسباب التهرب الضريبي في اليمن، وسبل معالجتها، والخاتمة.

المبحث الأول: تطور النظام الضريبي والإصلاحات الضريبية في اليمن

يمثل النظام الضريبي مجموعة الضرائب المطبقة في إطار معين من استخدام الفن المالي في مجتمع معين، وفي لحظة معينة بما يحتويه من قواعد قانونية، وفنية للضرائب، فضلا عن العناصر الأيديولوجية والمقومات الاقتصادية والإدارية التي تتفاعل معها تلك القواعد.

ويعرّف النظام الضريبي بأنه ((مجموعة العناصر الأيديولوجية، والاقتصادية، والفنية التي يؤدي تراكمها وتفاعلها إلى كيان ضريبي معين ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام التي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف اقتصاديا))⁽⁶⁾. كما يعرف أنه ((مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل))⁽⁷⁾. ويعد النظام الضريبي أداة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها، ويتأثر النظام الضريبي بالأوضاع الاقتصادية والاجتماعية فضلا عن الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال النظام الضريبي⁽⁸⁾، وتتكون مقومات النظام الضريبي من الإدارة التشريعية التي تختص بإصدار القوانين الضريبية، والإدارة التنفيذية التي تتولى تنفيذ هذه القوانين، والجهاز القضائي الذي يتولى الحكم في النزاعات التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية⁽⁹⁾. ويتميز النظام الضريبي بالفعالية، والكفاءة كلما كان أكثر قابلية للتطور المستمر تبعاً للتحويلات الاقتصادية، والاجتماعية، والمالية



في البلد، فأى نظام في العادة يطبق في مدة زمنية ثم يصبح غير مناسب بعد فترة من الزمن مما يقتضي تعديله وإصلاحه سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أم النامية.

أدرجت عملية إصلاح النظام الضريبي اليمني ضمن برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي تبنته الحكومة اليمنية مع المنظمات الدولية ابتداءً من مارس 1995؛ بهدف تحسين الأداء الاقتصادي وتحرير الاقتصاد عن طريق انتهاج مبادئ السوق الحر، وقد هدف الإصلاح الضريبي في اليمن إلى الآتي⁽¹⁰⁾:

- إعادة بناء النظام الضريبي على أسس أكثر عدالة وشفافية.
- إيجاد إدارة ضريبية حديثة تعتمد على الكفاءة والفاعلية.
- تبسيط الإجراءات وتحديث آليات العمل في الجهاز الضريبي.
- تحسين مستوى الخدمات المقدمة للمكلفين، وتفعيل الالتزام الضريبي.
- رفع مساهمة الموارد الضريبية في الناتج المحلي.
- المساهمة في تحسين بيئة الأعمال، والتهيئة لجذب الاستثمارات المحلية والأجنبية.

ومما سبق فإن عملية إصلاح النظام الضريبي تتكون من أربعة محاور هي: المحور الأول يتمثل في إصلاح التشريعات الضريبية، والمحور الثاني يتمثل في إصلاح الإدارة الضريبية، والمحور الثالث يتمثل في رفع قدرات العنصر البشري، والمحور الرابع يتمثل في رفع القدرات الفنية والتقنية للجهاز الضريبي على النحو الآتي⁽¹¹⁾:

أولاً: إصلاح التشريعات الضريبية: اعتمد النظام الضريبي في اليمن على نظام الضرائب النوعية، وهو في هيكله العام نتاج لتشريعات عديدة وضعت موضع التنفيذ في ظروف مختلفة مر بها النظام الضريبي في اليمن، إذ يتكون النظام الضريبي الحالي من مجموعة من الضرائب النوعية (مباشرة وغير مباشرة)، تنظمها قوانين مختلفة، ومتعددة صدرت بشكل متلاحق منذ قيام الجمهورية اليمنية في العام 1990 عن طريق إصدار القوانين الضريبية، إلا أن النظام الضريبي في اليمن ظل يعاني من قصور، وعدم قدرة على خلق أوعية ضريبية جديدة ناهيك عن تدني كفاءة الجهاز الضريبي في اليمن، وعدم مقدرته على تحصيل الضرائب بالشكل المطلوب وفقاً لتلك التشريعات والقوانين الصادرة التي بدورها عانت من بعض القصور، الأمر الذي أسهم في جعل الحصيلة من الموارد الضريبية متدنية بالنسبة إلى الغاية إلى جملة الإيرادات العامة للدولة، وجعل من مسألة الإصلاحات الضريبية ضرورة حتمية تقف أمام الحكومة في

ذلك الحين. ونظراً إلى التحولات الجوهرية التي مر بها الاقتصاد اليمني على المستوى السياسي، والاقتصادي منذ العام 1990م؛ نتيجة التحول التدريجي من نظام التخطيط، وتدخل الدولة الواسع في النشاط الاقتصادي، إلى نظام اقتصاد السوق الحر فإن ذلك يتطلب ضرورة إجراء إصلاحات ضريبية تهدف إلى تحسين الموارد الضريبية، وخلق أوعية ضريبية جديدة، فضلاً عن الحد من التهرب الضريبي وتحقيق الكفاءة، والعدالة الضريبية عن طريق إصلاح التشريعات الضريبية والجهاز الضريبي من أجل تعبئة الموارد الضريبية المفقودة والكامنة فضلاً عن إجراء تعديلات ضريبية تهدف بوساطتها إلى التنسيق بين تحقيق الأهداف الاقتصادية، والكفاءة، والعدالة، والفعالية الضريبية عن طريق التفاعل بين وسائل ضريبية مختلفة يمكن أن تحقق مكاسباً في استغلال الأوعية الضريبية الكامنة بشكل أكفأ، والحد من التهرب الضريبي.

وقد تبنت الحكومة اليمنية برنامجاً للإصلاح الاقتصادي والمالي ابتداء من العام 1995م الذي هدف إلى إصلاح الأوضاع الاقتصادية، والحد من تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، والأخذ بنظام السوق الحر، وهذا الأمر اقتضى من الحكومة إجراء إصلاح ضريبي يتوافق ومتطلبات الإصلاح الاقتصادي على اعتبار أن الضريبة تمثل أداة هامة من أدوات السياسة المالية، والاقتصادية، والإصلاح الضريبي يهدف إلى التنسيق بين الأهداف الاقتصادية، والكفاءة، والعدالة، والفعالية الضريبية، ولذا فإن التفاعل بين وسائل ضريبية مختلفة يمكن أن يحقق مكاسباً في هذا المجال، كما أن الإصلاحات الضريبية تعد من الأهداف الأساسية التي تسعى بوساطتها السلطات المالية إلى تحسين مستوى التحصيل الضريبي، وزيادة نسبة الإيرادات الضريبية إلى حجم الإيرادات العامة للدولة، ومن هذا المنطلق عملت الحكومة اليمنية منذ العام 1991م على إجراء مجموعة من الإصلاحات الضريبية بهدف زيادة الحصيلة العامة للإيرادات الضريبية، وتعزيز أهميتها النسبية بالنسبة إلى الإيرادات العامة للدولة، وكان من أهم هذه الإصلاحات ما يلي:

1- أجريت بعض الإصلاحات على ضريبة الدخل والأرباح، إذ صدر القانون رقم (31) لسنة 1991، الذي شمل خمسة أوعية ضريبية على الدخل والمتمثلة في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وضريبة الدخل على المهن غير التجارية والصناعية، وضريبة المرتبات والأجور، وضريبة ريع العقارات، وضريبة مبيعات العقارات، وحدد القانون ضريبة الأرباح التجارية على الأعمال والمنشآت التجارية والصناعية، وعلى الأعمال الخدمية وعلى أرباح الوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط، وعلى

أرباح الأشخاص والشركات، والوسطاء بالعمولة، وتحددت الضريبة سنوياً على الأرباح الصافية في السنة الضريبية السابقة على النحو التالي:

(28٪) لشركات الأشخاص، و(28٪) على كل المبالغ التي تدفع على سبيل السمسرة والعمولة، (32٪) لشركات الأموال ووحدات القطاع الاقتصادي العام والمختلط، (36٪) للشركات ذوات الامتياز والشركات بجميع أنواعها غير المقيمة⁽¹²⁾. أما بالنسبة إلى ضريبة الأجور والمرتبات فقد خضعت لنظام الضريبة التصاعدية، وتم إيقاف الحد التصاعدي الأعلى عند نسبة (16٪) من الدخل. وبالنسبة إلى ضريبة العقارات فقد حددت بوعائين هما وعاء ريع العقارات، ووعاء الدخل من المبيعات والتصرفات العقارية حيث حدد الوعاء الأول على العقارات المؤجرة بواقع إيجار شهر واحد في السنة وإيجار نصف شهر على العقارات المستغلة من المالك، وأعفيت العقارات المستغلة لغرض السكن من قبل أصحابها، ولأغراض خيرية. وحدد الوعاء الثاني الخاص بمبيعات العقارات والأراضي الزراعية والتصرفات بنسبة (3٪) من القيمة التي تم بيع العقار بها، وإعفاء العقار المنقول عن طريق الإرث، والوصية، أو الناتجة عن هبة لمنشأة دينية أو خيرية التصرفات بعقارات الأوقاف والأراضي الزراعية⁽¹³⁾. أما ضريبة المهن الحرة فوعاء هذه الضريبة هو الدخل المتأتي من ممارسة المهن التي يكون العنصر الأساسي فيها هو العمل بجانب مساهمة عنصر رأس المال، وقد فرضت هذه الضريبة على هذا الوعاء وفق نظام الشرائح على أن تتوقف الشريحة التصاعدية عند (22٪)، كما نص القانون على فرض ضريبة العمل على الشركات الأجنبية العاملة في اليمن التي لا تشملها زكاة رأس المال التي تسري على الشركات، والمؤسسات الوطنية، وحددت هذه الضريبة بنسبة (2.5٪) من قيمة رأس المال.

واستجابة للمتغيرات الاقتصادية التي حدثت في اليمن تم تعديل قانون ضريبة الدخل بموجب القانون رقم (17) لسنة 2010 الذي راعى فيه المشرع الضريبي توسيع الوعاء الضريبي عن طريق إضافة بعض الأنشطة التي أغفلها القانون رقم (31) لسنة 1991، وتعديلاته فضلاً عن تفصيل جوانب الخصم، ونسب الإهلاك بشكل دقيق، وبما يجد من الاجتهادات من قبل الإدارة التنفيذية ويحد من التهرب الضريبي، كما أن هذا القانون قد جاء بنصوص وتفصيل عن المنشآت الصغيرة والأصغر، وإخضاعها للضريبة إذ فرضت عليها ضريبة بنسبة (10٪) من قيمة المبيعات

للأنشطة التجارية، والصناعية، والمقاولات بينما فرضت الضريبة بنسبة (20٪) من جملة الإيرادات الخدمية والدخل والمهنية، و (5٪) من إجمالي قيمة المبيعات للسلع الغذائية الأساسية.

وقد أخذ هذا التعديل في الحساب الظروف الاقتصادية، والحوافز الاقتصادية، ورفع نسب الإعفاء من الدخل حيث رفع الشريحة المعفاة إلى (120,000) ريال على أن تخضع الضريبة للتصاعد حيث تخضع الـ (120,000) التالية لنسبة (10٪) بينما تخضع الشريحة الثالثة (600,000) ريال لنسبة (15٪) وما زاد عن (480,000) من الأرباح يخضع لنسبة (20٪)، وحددت الضريبة على غير المقيمين بمعدل (20٪) دون تمتعهم بحد الإعفاء، وأخضعت الاتفاقيات الخاصة بالامتياز والمشاركة في الإنتاج مع الحكومة لضريبة بنسبة (35٪) دون تنزيل حد الإعفاء، وفرضت ضريبة على الشركات المبرمة عقود مع الحكومة اليمنية والخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بما يزيد عن (35٪) دون تنزيل حد الإعفاء، كما رفعت الضريبة على شركات الهاتف الجوال إلى (50٪) و (35٪) على مقدمي خدمات الهاتف الدولي، ومنتجي ومستوردي السجائر ناهيك عن رفع السقوف الخاصة بالإعفاءات، وبما يضمن مبدأ العدالة الضريبية، وإعادة توزيع الدخل.

ورفعت ضريبة الأجور والمرتبات لغير المقيمين إلى نسبة (20٪) إذ حددت الضريبة بنسبة (15٪) دون تنزيل حد الإعفاء، وحددت هذه المشاريع بمشاريع النقل البحري، والجوي ومشاريع التنمية الصحية، وقد استثنى المشرع في هذا التعديل المنشآت والمشاريع الاستشارية، ومشروعات إنتاج برامج الحاسب الآلي، والمشروعات الفندقية، والمدن السياحية وأماكن ترفيه الأطفال، ومشروعات التنمية الصناعية، والزراعية الإنتاجية؛ بهدف تشجيع تلك القطاعات ومساهمتها في عملية التنمية الاقتصادية. وحدد القانون الحد الأعلى لضريبة الأجور والمرتبات بنسبة (15٪) بدلا من (16٪) وتحديد الضريبة على الدخول الأخرى بنسبة (15٪)، وفرضت ضريبة على العمولة والسمرة العارضة بنسبة (10٪).

وفيما يتعلق بضريبة بيع العقارات فقد خُفِضت إلى (1٪) بدلا من (3٪) من قيمة العقار، وحصرت ضريبة ريع العقارات على العقارات المؤجرة فقط، وأعفيت العقارات المستغلة من قبل أصحابها للأغراض غير السكنية، كما أخضع القانون المعدل المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية، والأشخاص المقيمين للجهات الخارجية مثل العوائد، والفوائد، والإتاوات... إلخ⁽¹⁴⁾.

2- إصدار قانون ضريبة الإنتاج، والاستهلاك، والخدمات بموجب القانون رقم (70) لسنة 1991، وقد أجريت على هذا القانون تعديلات بموجب القانون رقم (4) لسنة 1997 إذ تم بموجب هذا التعديل تحديد سلع معينة تخضع لهذه الضريبة مثل السجائر، والمشتقات النفطية، والمياه الغازية إلى جانب عمولة الامتياز على الشركات النفطية، وتم تعديل هذا القانون للمرة الثانية في عام 1999 بموجب القانون رقم (13) الذي يفرض نسب غير موحدة على السلع والخدمات المستوردة والمنتجة محلياً وفقاً لجدول ملحق بالقانون، كما يحدد القانون السلع والخدمات المعفية من تلك الضريبة.

3- إصدار قانون ضريبة المبيعات بموجب القانون رقم (19) لعام 2001م كبديل لقانون ضريبة الاستهلاك والإنتاج، وتعتبر الضريبة العامة على المبيعات من الضرائب غير المباشرة التي يحددها الشخص المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة إلى الخزانة العامة، والمكلف هنا هو المنتج أو المستورد أو البائع والذين ينوبون عن الممول الفعلي الذي يتحمل العبء (المستهلك) عن طريق ظاهرة نقل العبء الضريبي. ويعد هذا النوع من الضرائب التي لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية للممولين (الأفراد، المستهلكين النهائيين) إلا من جانب واحد يتمثل في الإعفاءات التي يمنحها القانون لبعض السلع الغذائية، إضافة إلى تدرج سعر الضريبة بحسب أهمية السلعة ومدى اعتبارها من السلع الضرورية والكمالية.

وتعد هذه الضريبة حديثة من حيث الاهتمام القانوني، والمحاسبي إذ لم تحظ بالاهتمام في اليمن إلا من عام 2000م، وجاءت هذه الضريبة لتحل محل ضريبة الإنتاج، والاستهلاك، وكانت جزءاً لا يتجزأ من برنامج الإصلاح المالي. وقد حدد القانون في المادة رقم (4) باحتساب الضريبة على المبيعات من السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الإنتاج والاستهلاك عدا السلع المعفية بنسبة (10٪) من قيمة مبيعات السلع أو الخدمات (المحلية والمستوردة).

وقد لقي هذا النوع من الضرائب مقاومة شديدة من قبل القطاع التجاري، والصناعي. ومع صدور هذا القانون في العام 2001 إلا أن العمل فيه ظل معلقاً ولم يتم البدء بتطبيقه إلا في 18 يونيو 2005 بعد إجراء تعديلات عليه بموجب القانون رقم (42) لسنة 2005 إذ تم تخفيض نسبة الضريبة من (10٪) إلى (5٪) إذ نصت المادة رقم (4/أ) بأن تحتسب الضريبة بنسبة عامة بواقع (5٪) من قيمة مبيعات السلع، والخدمات المحلية، والمستوردة وتعد هذه النسبة من أقل النسب المطبقة على

مستوى المنطقة العربية، وقد حدد القانون التسجيل لأغراض هذه الضريبة بمبلغ خمسين مليون ريال على السلع الخاضعة للضريبة، وأربعين مليون ريال على الخدمات الخاضعة للضريبة. وأرسى هذا القانون مبدأ الخصم للمدخلات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة في الفترة الضريبية، ويتم حسابها على أساس المعادلة التالية:

وعاء الضريبة = (الموارد⁽¹⁵⁾) - قيمة المدخلات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة).

ثانياً: إصلاح الإدارة الضريبية

يعد إصلاح الإدارة الضريبية أحد الأهداف الرئيسة لمنظومة الإصلاح الضريبي الشامل التي تتبناها السلطات المالية في اليمن في هذه المرحلة، والقائمة أساساً على إعادة الثقة بين الممول والمصلحة من جهة، وتحديث الإدارات الضريبية من جهة أخرى، وقد أثبت الواقع العملي أن نجاح الإصلاح الضريبي يتطلب عملية تغيير شاملة في النظم الضريبية، والإدارية، والتنظيمية، خاصة وأن التشريع الضريبي مع أهميته الفصوى لا يمثل سوى ركن واحد من أركان الإصلاح الضريبي الشامل الذي تقوم به وزارة المالية منذ مدة ليست قصيرة. وفي هذا السياق قامت وزارة المالية بالتعاون مع صندوق النقد، والبنك الدوليين بإجراء مجموعة من الإصلاحات التنظيمية والإدارية لمصلحة الضرائب وإعادة هيكلتها، وكان ضمن إعادة الهيكلة إنشاء الإدارة العامة لكبار المكلفين، وقد هدفت عن طريقها إلى تبسيط الإجراءات الخاصة بتحصيل الضرائب وتعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفاً إذ ضمت الشريحة الكبرى من المكلفين خطوة أولى نحو إصلاح أوسع للإدارة الضريبية، والمجتمع الضريبي عن طريق العمل وفقاً لمبادئ تنظيمية جديدة، ونظم ودراسات إدارية ملائمة تتناسب مع طبيعة هذه الكيانات الكبرى ونمطها. وقد أثبتت هذه الخبرة العملية من واقع تجارب العديد من البلدان أن هذه الوسيلة هي إحدى الوسائل الهامة لزيادة الإيرادات من جهة، ولتحسين الإدارة الضريبية من جهة أخرى لذلك تبنت معظم البلدان المتقدمة هذه الفكرة، وقامت بدورها بتقسيم المجتمع الضريبي إلى عدة شرائح وفقاً لمستوى رقم الأعمال السنوي، أو نوع النشاط، أو إجمالي، أو صافي الربح، أو وعاء الضريبة... إلخ؛ مما يساعد على حسن المتابعة للملفات كثيرة الأهمية، وبما يؤدي إلى المزيد من الكفاءة، والفاعلية في النظام الضريبي. وقد حدد المشرع اليمني في المادة رقم (6/أ) نظام

التسجيل في الإدارة العامة لكبار المكلفين ولغرض تطبيق قانون ضريبة المبيعات للأشطة التجارية، والصناعية، والخدمية التي لا يقل حجم نشاطها (مبيعاتها) عن (50) مليون ريال⁽¹⁶⁾.

وتقدم الوحدة التنفيذية لكبار المكلفين جميع الخدمات التي يحتاجها المكلفون في الضريبة على الدخل، والضريبة العامة على المبيعات إذ صممت الإجراءات والنظم المعمول بها في تلك الإدارة العامة على أساس وظيفي، وليس طبقاً لنوع الضريبة مما يساعد على تحقيق أعلى مستوى للتكامل والكفاءة، وسرعة الإنجاز تمهيداً للدمج الكامل بين المهمتين، الأمر الذي يساعد على تقديم أفضل مستوى للأداء الضريبي، ويساعد على تأدية الواجب الضريبي بأفضل وسيلة وبأقل تكلفة ممكنة، ومن شأن ذلك مساعدة المكلف على تسوية موقفه الضريبي دون مشاكل، أو عراقيل بيروقراطية، أو إدارية إذ يتفرغ تماماً لإنجاز مهامه الاستثمارية. ومع كون الوحدة التنفيذية لكبار المكلفين ظلت جزءاً من المنظومة الضريبية ككل، إلا أنها كلفت بمراجعة ضرائب الدخل، وضرائب المبيعات، والرواتب، والأجور لكل المكلفين المنضمين لها، والخاضعين لمعاييرها مع مراجعة هذه المنظومة لمعرفة أوجه الضعف، والقصور بغية تلافيتها، وإدخال الإصلاحات المطلوبة باعتبار ذلك يشكل الخطوة الأولى في عملية التحول الشامل والمتكامل للنظام الضريبي.

وفي مجال إعادة الهيكلة عملت مصلحة الضرائب على إعادة النظر في هيكلها التنظيمي في إطار برنامج تحديث الخدمة المدنية، وتم تعديله من قبل خبراء دوليين، ومحليين وفقاً للمهام والإجراءات في الإدارات الإشرافية⁽¹⁷⁾. بالنسبة إلى الإدارات الضريبية التنفيذية وفقاً للوظائف، وعلى أساس فئات المكلفين (كباراً متوسطياً وصغاراً). وقد استهدفت عملية إعادة الهيكلة للمصلحة أن يصبح هيكلها التنظيمي متناسب مع الإصلاحات التشريعية، ويحد من الازدواج في الصلاحيات من ناحية، وييسر الإجراءات في العمل الضريبي من ناحية أخرى، وتحديث آليات العمل المختلفة وبما يحسن مستوى الخدمات المقدمة للمكلفين من قبل المصلحة وفروعها، ويقضي على سبل الفساد المستشري في الإدارة الضريبية وصورها، ومع كل تلك الإصلاحات التي أجرتها السلطات المالية في الإدارة الضريبية، إلا أن هذه الإصلاحات لم تكن بالشكل الكافي، وظل هيكل مصلحة الضرائب يعاني من بعض الاختلالات التي تتطلب إعادة النظر فيها وإصلاحها، علاوة على عدم التوافق بين الهيكل التنظيمي، والكادر الوظيفي عن طريق التوصيف الوظيفي لكل عنصر من عناصر الهيكل التنظيمي، وتعبئة هذا الهيكل وفق هذا الوصف وشروط شغل كل وظيفة داخل هذا الهيكل، بل ظلت الأمور خاضعة

للمحسوبة في التعيين للوظائف التنفيذية، والفنية لمصلحة الضرائب، وفروعها، وعدم إخضاعها لشروط شغل الوظائف، ومبدأ التوصيف الوظيفي لكل وظائف الإدارة الضريبية مما جعل عملية إعادة الهيكلة غير مجدية، ولن تحقق نجاحاً يذكر في مجال إصلاح الإدارة الضريبية ما لم تستكمل تلك الجزئية المكملة المتمثلة في العنصر البشري، والعنصر التقني المتمثل في مكنته العمل الضريبي وتبسيط الإجراءات وبما يخفف من مكامن الفساد، ويعزز من الدور الرقابي في مجال التحصيل الضريبي.

المبحث الثاني: تقييم أثر إصلاحات النظام الضريبي على هيكل الموارد الضريبية وأهميتها النسبية إلى جملة الإيرادات العامة

يعد هيكل الإيرادات الضريبية في أي بلد مقياساً لمدى تطور النظام الضريبي في هذا البلد فضلاً عن مدى تطور اقتصاد هذا البلد من عدمه، فكلما شكلت الضرائب المباشرة الوزن النسبي الأعلى من الإيرادات الضريبية الإجمالية، كلما حُكم على أن النظام الضريبي في هذا الاقتصاد متطور، والعكس هو الصحيح. كما أن الوزن النسبي للإيرادات الضريبية إلى إجمالي الموارد العامة في أي بلد، يعد مؤشراً هاماً على استقرار الموازنة العامة في هذا البلد، إذ تعد الموارد الضريبية هي الأكثر استقراراً، وديمومة خصوصاً الضرائب المباشرة، فكلما كان الوزن النسبي لهذا النوع من الضرائب هو الأعلى، استطعنا القول إن الإيرادات العامة لهذا البلد أقل تعرضاً للتذبذبات، والانتكاسات الحادة الناتجة عن التقلبات الاقتصادية.

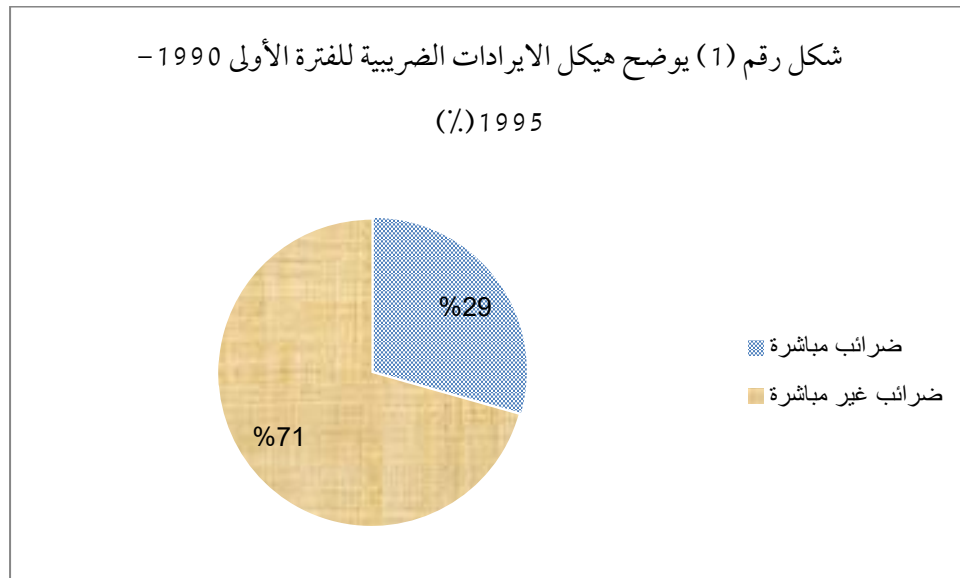
وسيركز هذا المبحث على تقييم أثر الإصلاحات في النظام الضريبي في هيكل الإيرادات الضريبية من جانب، ناهيك عن أثر تلك الإصلاحات على رفع مساهمتها بالإيرادات العامة، وتمويل الموازنة العامة للدولة عن طريق تحليل تطور هيكل الإيرادات الضريبية في اليمن وفق التوبيع الاقتصادي، فضلاً عن تحليل هيكل الإيرادات العامة ومدى مساهمة الإيرادات الضريبية فيها على النحو الآتي:

أولاً: تطور هيكل الموارد الضريبية في الفترة (1990-2015) وفقاً للتبويب الاقتصادي

بتحليل بيانات الجدول رقم (1) يتضح:

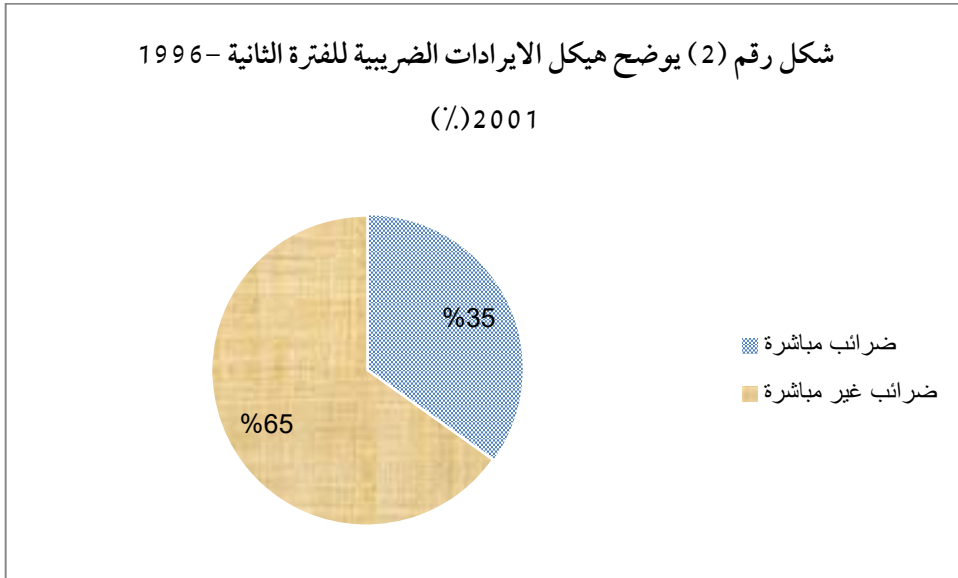
أن هيكل الضرائب في الفترة الأولى من الدراسة التي كان الوزن النسبي للضرائب المباشرة فيها متذبذباً بين (25,3%) كحد أدنى في العام 1990م و(36,2%) كحد أعلى من جملة الإيرادات الضريبية في العام 1990م، وبمتوسط (29,4%) في الفترة الأولى بينما كانت الضرائب غير المباشرة في تلك المدة تمثل الوزن النسبي الأعلى من جملة الإيرادات الضريبية إذ بلغت في المتوسط (70,6%) من

جملة الإيرادات الضريبية، وبالتدقيق في هذا التوزيع النسبي في تلك المدة يتبين أن النظام الضريبي المطبق لم يكن بالكفاءة المطلوبة، فضلا عن أن الجهاز الضريبي لم يكن عند المستوى من الكفاءة والفاعلية مما أدى إلى تدني الوزن النسبي للضرائب المباشرة في هيكل الإيرادات الضريبية، وكان ذلك نتيجة تدني ضرائب الدخل، والأرباح التي بلغت كمتوسط في تلك الفترة (26,6%) من جملة الضرائب ناهيك عن أن نسبة 56,6% * منها كان ناتج عن الضرائب من دخل موظفي القطاع العام والحكومي التي لم يكن لمصلحة الضرائب أي دور في تحصيلها باعتبار أنها تستقطع من المنبع وتتحمل الجهات الحكومية استقطاعها وتوريدها إلى مصلحة الضرائب، علاوة على أن ضريبة التجارة الخارجية (الرسوم الجمركية) التي شكلت متوسط (37,4%) وضريبة المبيعات (الانتاج والاستهلاك) التي بلغت بالمتوسط في الفترة الأولى (30,7%) وهاذين النوعين من الضرائب يتم تحصيلها من قبل مصلحة الجمارك من المنبع في المنافذ الجمركية، وهذا يعني أن نسبة 80% من جملة الإيرادات الضريبية كان يتم تحصيلها من جهات أخرى ولم يكن لمصلحة الضرائب أي دور في تحصيلها مما يؤكد الاستنتاج السابق بعدم كفاءة الجهاز الضريبي في تلك المدة وكذلك الأنظمة الضريبية التي كانت سارية فيها والشكل رقم (1) يوضح حجم هذا الخلل في هيكل الإيرادات الضريبية في الفترة الأولى.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (1)

وبتحليل بيانات الفترة الثانية من هذه الدراسة يلاحظ أن الضرائب المباشرة قد تحسنت بشكل طفيف، إذ ارتفع متوسط الوزن النسبي للضرائب المباشرة من (29,4%) في الفترة الأولى إلى متوسط (34,8%) في الفترة الثانية، وقد كانت هذه الزيادة ناتجة عن الإصلاحات التي أدخلت على ضريبة الدخل، والأرباح، التي سبق الحديث عنها في الجزء الأول من هذه الدراسة مما أدى إلى زيادة متوسط الوزن النسبي لضريبة الأرباح من (26,6%) إلى (34,4%) من جملة الضرائب المباشرة، وانخفاض الوزن النسبي لضرائب الدخل على العاملين من (56,6%) في الفترة الأولى إلى (52%) من جملة الضرائب المباشرة في الفترة الثانية، أما الضرائب غير المباشرة فبالرغم من التراجع في وزنها النسبي من (70,6%) في الفترة الأولى إلى (65%) من جملة الإيرادات الضريبية في الفترة الثانية إلا أنها ظلت تشكل الوزن النسبي الأعلى خلال تلك الفترة، كما هو موضح في الشكل رقم (2).

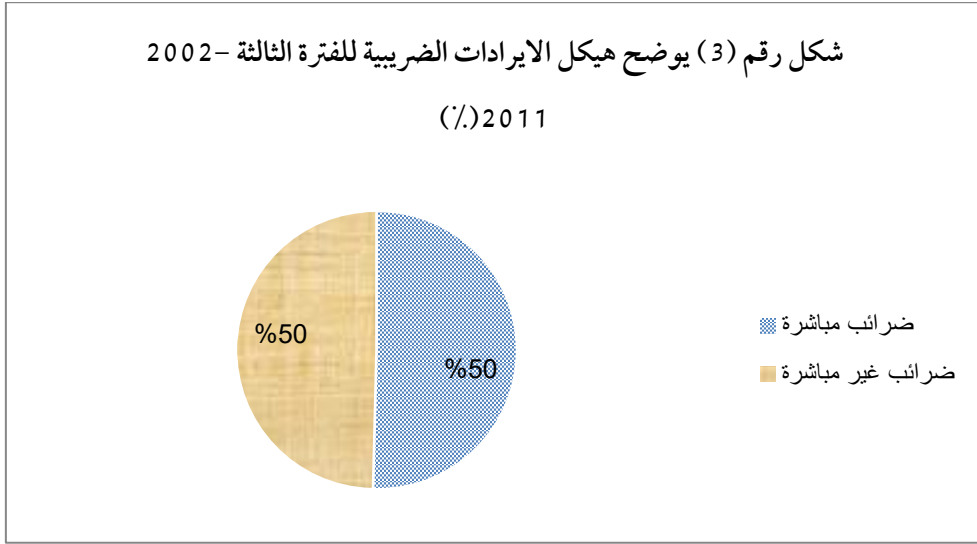


المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (1)

وبتحليل بيانات الفترة الثالثة من هذه الدراسة، يلاحظ أن الضرائب المباشرة قد تحسنت بشكل ملموس إذ ارتفع الوزن النسبي للضرائب المباشرة من (34,3%) في الفترة الثانية إلى متوسط



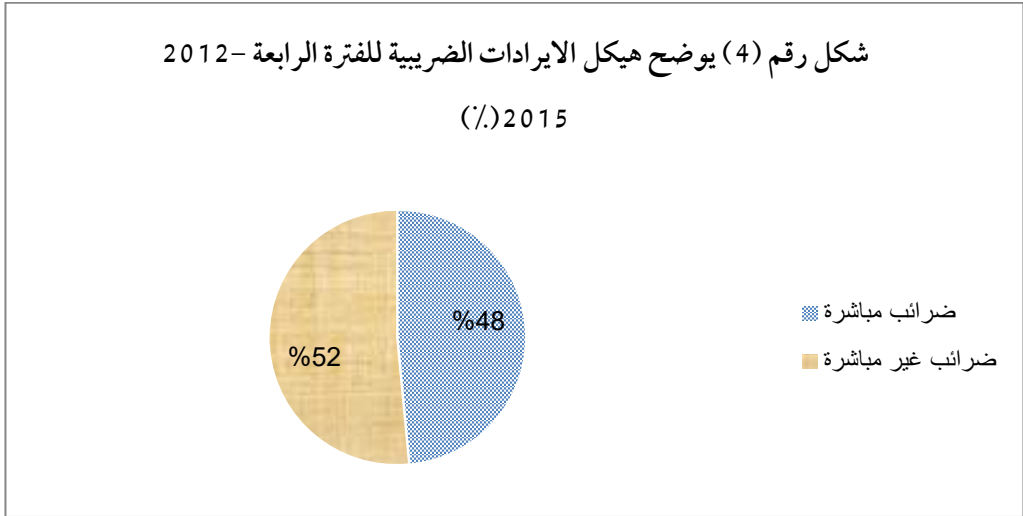
(50,4%) من جملة الإيرادات الضريبية في الفترة الثالثة، وقد كانت هذه الزيادة ناتجة عن الإصلاحات التي أدخلت للمرة الثانية على قانون ضريبة الدخل، والأرباح من جانب، ومن جانب آخر إلى تطبيق الإستراتيجية العامة للأجور، والمرتببات لموظفي الدولة، والقطاع العام بمراحلها الثلاث مما أدى إلى رفع الوزن النسبي لضريبة دخل الأفراد من (52%) من جملة الضرائب المباشرة في الفترة الثانية إلى (56,1%) من جملة الضرائب المباشرة في الفترة الثالثة، و زيادة الوزن النسبي لضريبة الأرباح من (32,4%) في الفترة الثانية إلى (43,8%) في الفترة الثالثة، أما الضرائب غير المباشرة فقد حققت تراجعاً في وزنها النسبي من (65%) من جملة الإيرادات الضريبية في الفترة الثانية إلى (49,6%) من جملة الضرائب في الفترة الثالثة كما هو موضح في الشكل رقم (3):



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (1)

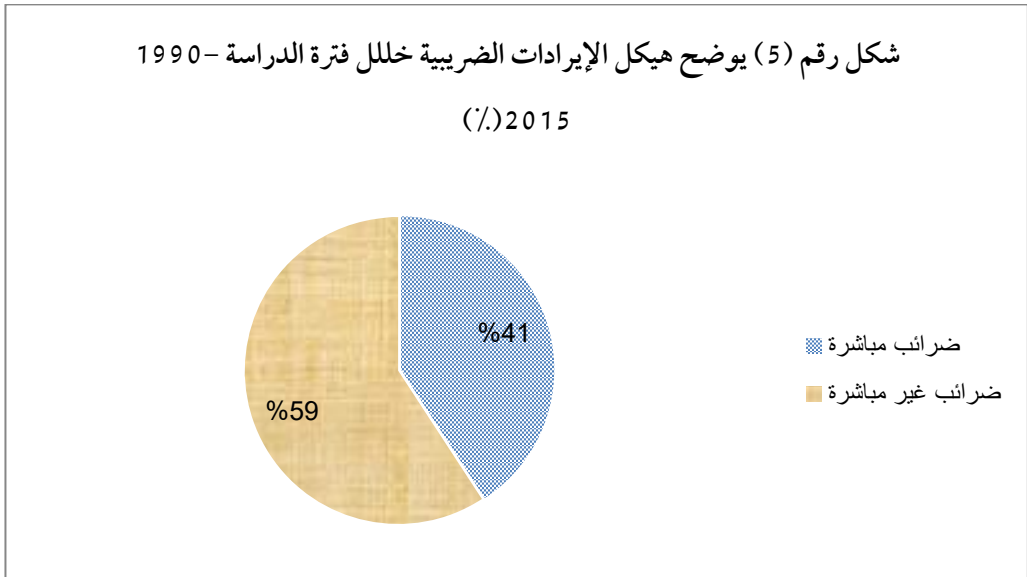
وبتحليل بيانات الفترة الرابعة من هذه الدراسة يلاحظ أن الضرائب المباشرة قد تراجعت بشكل بسيطاً إذ انخفض الوزن النسبي للضرائب المباشرة من (50,4%) في الفترة الثالثة إلى متوسط (48,6%) من جملة الإيرادات الضريبية في الفترة الرابعة وقد كان هذا الانخفاض ناتج عن تراجع مستويات الدخل، والأرباح نتيجة الأزمة السياسية التي عصفت باليمن بعد ثورات الربيع العربي مما أدى إلى تراجع ضريبة الدخل، والأرباح، وبالتالي تراجع الوزن النسبي للضرائب المباشرة، أما الضرائب

غير المباشرة، فقد حققت ارتفاع في وزنها النسبي من (49,6%) من جملة الإيرادات الضريبية في الفترة الثالثة إلى (51,5%) من جملة الضرائب في الفترة الرابعة وكما هو موضح في الشكل رقم (4):



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (1)

وبتحليل بيانات هيكل الضرائب على مستوى الفترة الإجمالية للدراسة يلاحظ أن الهيكل مختل لصالح الضرائب غير المباشرة إذ شكلت حوالي (59%) بينما مثلت الضرائب المباشرة حوالي (41%) وكما هو موضح في الشكل رقم (5):



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (1)

والخلاصة هي أن النتائج الكلية للدراسة تظهر اختلال هيكل الإيرادات الضريبية وفقاً للتبويب الاقتصادي مما يعرضه للتذبذب المستمر، وبما يعكس نفسه على الموازنة العامة للدولة نظراً إلى عدم قدرة متخذ القرار الاقتصادي السيطرة على العوامل المؤثرة على الإيرادات الضريبية غير المباشرة باعتبارها عوامل خارجية، وهذه النتائج تتطلب من السلطات الضريبية إعادة النظر في الأنظمة الضريبية، بما يحقق تصحيح الخلل الموجود في الهيكل الضريبي، ويضمن التحسن التدريجي لهيكل الإيرادات الضريبية، ويعزز من الوزن النسبي للضرائب المباشرة إلى جملة الضرائب باعتبار هذا النوع من أكثر الأنواع الإيرادية استقراراً مقارنة بالإيرادات الضريبية غير المباشرة والإيرادات الأخرى التي تعتمد بشكل أساسي على عوامل خارجية يصعب على متخذ القرار التحكم فيها، وهذا الأمر قد يؤدي إلى تذبذب حاد للإيرادات العامة للدولة، وما قد تسببه من اختلالات في الموازنة العامة للدولة، ناهيك عن أن تطور النظام الاقتصادي واستقرار الموازنة العامة للدولة في أي بلد يقاس على الوزن النسبي للإيرادات الضريبية بالنسبة إلى إجمالي الإيرادات العامة للدولة، فضلاً عن الوزن النسبي للضرائب المباشرة التي تحصلها الدولة، ونسبتها إلى جملة الإيرادات الضريبية باعتبارها الأكثر استقراراً من الأنواع الأخرى من الإيرادات العامة للدولة.

جدول رقم (1) يوضح تطور هيكل الموارد الضريبية خلال الفترة (1990-2015م) (المبالغ

بالمليار ريال).

الفترة	السنة	جملة الضرائب	نسبة الضرائب المباشرة	نسبة الضرائب غير مباشرة	نسبة الرسوم الجمركية	نسبة ضرائب الدخل والأرباح
الفترة الأولى	1990	11379	25.3	74.7	36.2	22.2
	1991	15454	25.9	74.1	39.6	22.9
	1992	17438	30.0	70.0	38.8	27.3
	1993	21090	31.8	68.2	36.4	29.3
	1994	22411	36.2	63.8	33.4	33.3
	1995	42662	27.1	72.9	39.8	24.8
متوسط الفترة	1995- 1990	21739	29.4	70.6	37.4	26.6
الفترة الثانية	1996	64898	25.7	74.3	40.4	23.6
	1997	77835	27.7	70.8	33.1	25.6
	1998	79950	36.3	63.7	30.1	33.7
	1999	89445	38.4	61.6	28.7	35.7
	2000	110990	39.0	61.0	26.9	36.7
	2001	121976	41.5	58.5	27.7	39.1
متوسط الفترة	2001- 1996	90849	34.8	65.0	31.2	32.4
	2002	137987	45.0	55.0	27.0	42.4

41.8	23.3	27.6	55.7	44.3	152918	2003		
56.9	17.6	21.6	41.0	59.0	240163	2004		
55.3	21.7	18.3	42.8	57.2	284416	2005		
46.2	34.0	13.6	51.4	48.6	266396	2006		
4.6	36.1	14.1	51.6	48.4	315414	2007		
51.9	30.6	13.2	45.4	54.6	371434	2008		
48.8	34.3	14.1	48.5	51.5	409533	2009		
48.1	36.4	12.8	49.2	50.8	455163	2010		
42.2	39.7	15.3	55.1	44.9	518576	2011		
43.8	30.2	17.8	49.6	50.4	315200	2011- 2002		توسط الفترة
45.9	35.7	16.0	54.2	45.8	546454	2012		الفترة الدراسية
44.2	36.3	17.1	55.9	44.1	626844	2013		
46.6	35.1	16.4	53.5	46.5	680494	2014		
57.7	27.7	12.8	42.3	57.7	523795	2015		
48.6	33.7	15.6	51.5	48.5	594397	2015 - 2012	توسط الفترة	
37.85	31.8	25.5	59.18	40.78	238658	2015- 1990	توسط فترة الدراسة	

المصدر: تم إعداد الجدول من قبل الباحث بالاعتماد على بيانات نشرة إحصائية مالية الحكومة أعداد مختلفة للفترة 1990-2015م.

ثانيا: تطور الهيكل النسبي للإيرادات الضريبية إلى جملة الإيرادات العامة في الفترة 1990-2015:

يظهر من الجدول رقم (2) أن:

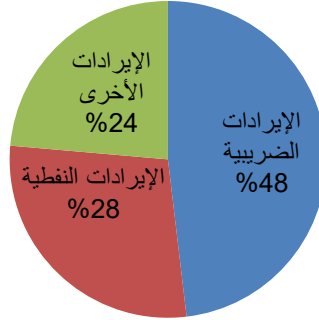
الوزن النسبي للإيرادات الضريبية قد شكل الوزن النسبي الأعلى من هيكل الإيرادات العامة للدولة في الفترة الأولى من الدراسة إذ كان الوزن النسبي للضرائب متذبذبا بين (40,7%) في العام 1991م كحد أدنى و (55,3%) عام 1993م كحد أعلى من جملة الإيرادات العامة لتمثل الوزن النسبي الأعلى من جملة الإيرادات العامة حيث بلغت في المتوسط (48,12%) في الفترة الأولى بينما كانت الإيرادات النفطية تحتل المرتبة الثانية من حيث الوزن النسبي، وتمثل نسبة (28,27%) من جملة الإيرادات العامة، وشكلت الإيرادات الأخرى (23,62%) من جملة الإيرادات العامة في تلك الفترة.

وبالتدقيق بهذا التوزيع النسبي في تلك الفترة يتبين أن الموازنة العامة للدولة في الفترة 1990-

1995م كانت تعتمد بشكل أساسي على الإيرادات الضريبية، والشكل رقم (6) يوضح هيكل

الإيرادات العامة للدولة في الفترة الأولى.

شكل بياني رقم (6) يوضح متوسط هيكل الموارد العامة والتوزيع النسبي لها
خلال الفترة الأولى 1995-1990م (%)

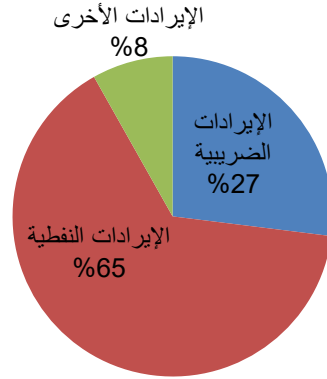


المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (2)

وبتحليل بيانات الفترة الثانية لفترة الدراسة يلاحظ أن الإيرادات الضريبية حققت نمواً في تلك الفترة بلغ بالمتوسط (20,1%) في تلك الفترة إلا أن الوزن النسبي للإيرادات العامة وشكلت الإيرادات النفطية الوزن النسبي الأعلى إذ بلغ متوسط الفترة (65%) من جملة الإيرادات العامة. وشكلت الإيرادات الأخرى (8%) من جملة الإيرادات والشكل البياني رقم (7) يوضح التحلل الهيكلي في حجم الموارد العامة للدولة في الفترة الثانية 1996-2001 لصالح الموارد النفطية ولا تعود الأسباب في زيادة الإيرادات النفطية إلى عوامل حقيقية ناتجة عن زيادة حجم الإنتاج النفطي بل يعود السبب في تلك الزيادة في الموارد النفطية والتحلل الكبير في هيكل الموارد إلى التغيرات في الأسعار العالمية للنفط من جانباً وعدم نمو الإيرادات الضريبية بالشكل المطلوب نتيجة عدم قيام مصلحة الضرائب بواجباتها في تحسين مستوى الحماية الضريبية من جانب آخر وكذلك عدم تطوير كفاءة العاملين في الجهاز الضريبي مما أدى إلى نمو الموارد الضريبية بشكل لا يتناسب مع نمو النشاط الاقتصادي وهذا بدوره أدى إلى مزيد من الاختلال في مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة إذ أصبحت تعتمد على عوامل خارجية مما عرضها في تلك الفترة للتذبذب وعدم الاستقرار نتيجة تغير أسعار النفط العالمية.

شكل بياني رقم (7) يوضح متوسط هيكل الموارد العامة والتوزيع النسبي لها

خلال الفترة الثانية 1996-2001م (%)

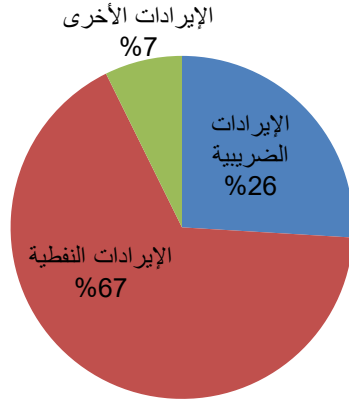


المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (2).

بتحليل بيانات الفترة الثالثة للدراسة، يلاحظ أن الإيرادات الضريبية حققت تراجعاً في معدل النمو خلال تلك الفترة مقارنة بالفترة الثانية إذ بلغ متوسط النمو في تلك الفترة (16,46%)، كما أن الوزن النسبي للإيرادات الضريبية قد تراجع إلى (26%) من جملة الإيرادات العامة بينما ارتفع الوزن النسبي للإيرادات النفطية إلى متوسط (67%) من جملة الإيرادات العامة، وشكلت الإيرادات الأخرى (7%) من جملة الإيرادات. والشكل البياني رقم (8) يوضح مدى تعاظم الخلل الهيكلي في حجم الموارد العامة للدولة في الفترة الثالثة (2002-2011) لصالح الإيرادات النفطية مما يعني تعاظم درجة المخاطر، وتعرض الموازنة العامة للدولة إلى المخاطر عدم الاستقرار وفقاً لتغيرات خارجية تتمثل في تذبذب عجز الموازنة وفق تغير الأسعار العالمية للنفط التي لا يمكن لمتخذ القرار الاقتصادي في اليمن التحكم فيها، ناهيك عن أن هذا النوع من الإيرادات معرض للنضوب، فضلاً عن أنه يعطي نوع من الاتكالية لدى السلطات المالية على هذا النوع من الموارد، ويحد من اهتمامات السلطات المالية، والضريبية في تنمية الموارد الضريبية التي تعد الأكثر استقراراً كونها تخضع لعوامل داخلية تمكن متخذ القرار من التأثير عليها.

شكل بياني رقم (8) يوضح متوسط هيكل الموارد العامة والتوزيع النسبي لها

خلال الفترة الثالثة 2011-2002م(%)

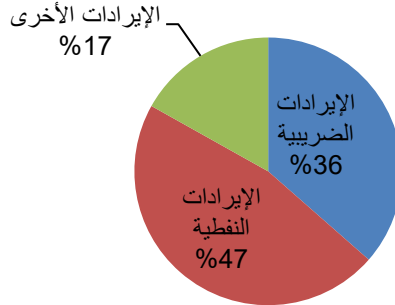


المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (2).

بتحليل بيانات الفترة الرابعة لفترة الدراسة، يلاحظ أن الإيرادات الضريبية حققت تراجعاً أكبر في معدل النمو في تلك الفترة مقارنة بالفترة الثالثة إذ بلغ متوسط النمو في تلك الفترة (1,4%) كما أن الوزن النسبي للإيرادات الضريبية ارتفع إلى (36%) من جملة الإيرادات العامة، بينما انخفض الوزن النسبي للإيرادات النفطية إلى متوسط (47%) من جملة الإيرادات العامة، وشكلت الإيرادات الأخرى (17%) من جملة الإيرادات، والشكل البياني رقم (9) يوضح تحسن هيكل الموارد العامة للدولة في الفترة الرابعة (2012-2015) لصالح الإيرادات الأخرى، ولا يعد هذا التحسن ناتجاً عن تحسن في الإيرادات الضريبية الأخرى إنما يعود إلى الأزمة السياسية التي تعرضت لها البلاد في تلك الفترة، والتي انتهت بالحرب الداخلية والعدوان الخارجي على اليمن من دول التحالف، مما زاد من درجة المخاطر وتعرض الموازنة العامة للدولة لمخاطر عدم الاستقرار وفقاً لمتغيرات خارجية تتمثل في توقف إنتاج النفط ناهيك عن تراجع النشاط التجاري بسبب الحصار الاقتصادي الذي فرضته دول العدوان على اليمن ابتداء من سبتمبر 2015.

شكل بياني رقم (9) يوضح متوسط هيكل الموارد العامة والتوزيع النسبي لها

خلال الفترة الرابعة 2012-2015م (%)

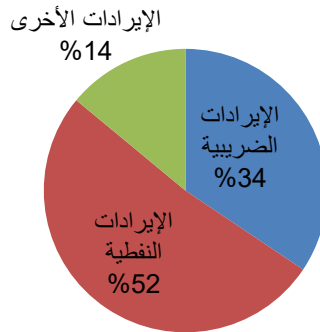


المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (2).

وبتحليل هيكل الإيرادات العامة على مستوى فترة الدراسة بالكامل، يلاحظ أن الإيرادات النفطية قد أخذت الوزن النسبي الأكبر إذ بلغت (52%) من جملة الإيرادات، بينما جاءت الإيرادات الضريبية بالمرتبة الثانية، وبنسبة (34%) وشكلت الإيرادات الأخرى (14%) من جملة الإيرادات، كما هو موضح في الشكل البياني رقم (10). وهذا الأمر يعكس الخلل الكبير في هيكل الإيرادات العامة للدولة، مما يعكس نفسه سلباً على موقف الموازنة العامة للدولة ويؤدي إلى عدم الاستقرار في مستوى عجز الموازنة.

شكل بياني رقم (10) يوضح متوسط هيكل الموارد العامة والتوزيع النسبي لها

خلال الفترة الكلية للدراسة 1990-2015م (%)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم (2)

جدول رقم (2) يوضح تطور هيكل الموارد العامة للدولة في الفترة (1990-2015) (المبالغ بالمليون ريال)

الفترة	السنة	الإيرادات الضريبية	الإيرادات النقطية	الإيرادات الأخرى	جملة الإيرادات	نسبة الإيرادات الضريبية	نسبة الإيرادات النقطية	نسبة الإيرادات الأخرى	معدل نمو الإيرادات الأخرى	معدل نمو الإيرادات النقطية	معدل نمو الإيرادات الأخرى	معدل نمو الإيرادات الإجمالية
الفترة الأولى	1990	11379	5880	8753	26012	43.70	22.60	33.60	0	0	0	0
	1991	15454	16594	5951	37999	40.70	43.70	15.70	-32.00	182.20	35.80	46.10
	1992	17438	7755	8977	34170	51.00	22.70	26.30	50.80	-53.30	12.80	-10.10
	1993	21090	9598	7436	38124	55.30	25.20	19.50	-17.20	23.80	20.90	11.60
	1994	22411	10789	9657	42857	52.30	25.20	22.50	29.90	12.40	6.30	12.40
	1995	42662	28153	22499	93314	45.70	30.20	24.10	133.00	160.90	90.40	117.70
متوسط الفترة	1990-1995	21739	13128	10546	45413	48.12	28.27	23.62	27.42	54.33	27.70	29.62
الفترة الثانية	1996	64898	133541	17617	216056	30.00	61.80	8.20	-21.70	374.30	52.10	131.50
	1997	77835	191072	18481	287388	27.10	66.50	6.40	4.90	43.10	19.90	33.00
	1998	79950	118427	23784	222161	36.00	53.30	10.70	28.70	-38.00	2.70	-22.70
	1999	89445	205900	31071	326416	27.40	63.10	9.50	30.60	73.90	11.90	46.90
	2000	110990	430759	41966	583715	19.00	73.80	7.20	35.10	109.20	24.10	78.80
	2001	121976	386345	38442	546763	22.30	70.70	7.00	-8.40	-10.30	9.90	-6.30
متوسط الفترة	1990-2001	90849	244341	28560	363750	26.97	64.87	8.17	11.53	92.03	20.10	43.53
الفترة الثالثة	2002	137987	384971	37013	559971	24.60	68.70	6.60	-3.70	-0.40	13.10	2.40
	2003	152918	473457	37583	663958	23.00	71.30	5.70	1.50	23.00	10.80	18.60
	2004	240163	516626	36682	793471	30.30	65.10	4.60	-2.40	9.10	57.10	19.50
	2005	284416	774537	38152	1097105	25.90	70.60	3.50	4.00	49.90	18.40	38.30
	2006	266396	1087059	81206	1434661	18.60	75.80	5.70	112.80	40.30	-6.30	30.80
	2007	315414	977531	121345	1414290	22.30	69.10	8.60	49.40	-10.10	18.40	-1.40
	2008	371434	1501934	105686	1979054	18.80	75.90	5.30	-12.90	53.60	17.80	39.90
	2009	409533	750532	118479	1278544	32.00	58.70	9.30	12.10	-50.00	10.30	-35.40
	2010	455163	1055047	242806	1753016	26.00	60.20	13.90	104.90	40.60	11.10	37.10
	2011	518576	711092	135858	1365526	38.00	52.10	9.90	-44.00	-32.60	13.90	-22.10
	متوسط الفترة	2002-2011	315200	823279	95481	1233960	25.95	66.75	7.31	22.17	12.34	16.46
الفترة الرابعة	2012	546454	1070338	300459	1917251	28.50	55.80	15.70	121.20	50.50	40.40	40.40
	2013	626844	1109886	290214	2026944	30.90	54.80	14.30	-3.40	3.70	5.70	5.70
	2014	680494	1039174	263511	1983179	34.30	52.40	13.30	-9.20	-6.40	-2.20	-2.20
	2015	523795	237555	243420	1004770	52.10	23.60	24.20	-7.60	-77.10	-49.30	-49.30
متوسط الفترة	2012-2015	594397	864238	274401	1733036	36.50	46.70	16.90	25.20	-7.30	-1.30	-1.30
متوسط فترة الدراسة	1990-2015	275459	582297	102497	960253	34.40	51.60	14.00	21.40	37.40	17.58	21.59

المصدر: تم إعداد الجدول من قبل الباحث بالاعتماد على بيانات نشرة إحصائية مالية الحكومة، أعداد مختلفة للفترة 1990-2015م.

وبمقارنة هيكل الإيرادات الضريبية في اليمن إلى إجمالي الإيرادات مع هيكل الإيرادات الضريبية في بعض البلدان العربية إلى إجمالي الإيرادات كما هو وارد في الجدول رقم (3)، يلاحظ أن هيكل الإيرادات

العامة للدولة في اليمن مختل للغاية حيث تشكل الإيرادات الضريبية نسبة متدنية من إجمالي الإيرادات مما جعل الموازنة العامة في اليمن أكثر عرضة لعدم الاستقرار وبذلك تتقارب مع كل من السودان، وسوريا، وهذا الأمر يتطلب من السلطات المالية مزيداً من الإصلاحات الضريبية وتحسين مستوى الإيرادات الضريبية ناهيك عن تنمية الوعي الضريبي ورفع كفاءة الجباية الضريبية، بما يعزز الوزن النسبي للإيرادات الضريبية إلى جملة الإيرادات العامة، ويحقق الاستقرار للموازنة العامة للدولة.

جدول رقم (3) مقارنة هيكل الإيرادات الضريبية في اليمن مع بعض البلدان العربية للفترة (2000-2006)

السنة / البلد	اليمن	مصر	الأردن	تونس	المغرب	السودان	سوريا
2000	19	65.8	49.4	89.4	-	47.9	36.2
2005	25.9	68.3	58.4	100	98.6	41.4	45
2006	32	57.8	64.4	88.5	88.9	23.2	26.6

المصدر: أعد من قبل الباحث بالاعتماد على النشرة الإحصائية لصندوق النقد العربي لعام 2011.

المبحث الثالث: قياس حجم التهرب الضريبي في اليمن

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي، وطرق قياسه: نظراً إلى أهمية التهرب الضريبي فإنه من الأهمية التعرف على مفهومة لكي يتسنى لنا قياس حجمة وعلى النحو الآتي:

1- مفهوم التهرب الضريبي

قبل الدخول في موضوع قياس التهرب الضريبي، فمن الأهمية بمكان أن نعرف التهرب الضريبي، فمع وجود خلاف بين الفقهاء والباحثين حول تعريف التهرب الضريبي إلا أن هذا البحث ليس في صدد سرد تلك الخلافات، وسيحاول الباحث أن يبرز التعريف الأكثر شمولاً للتهرب الضريبي، الذي لقي قبولاً من قبل الباحثين في هذا المجال. إذ يعرف التهرب الضريبي ((بأنه ظاهرة اقتصادية، وضريبية خطيرة تتمثل في محاولة المكلف التخلص كلياً، أو جزئياً من العبء الضريبي المكلف به، وذلك من خلال أساليب وأعمال تخالف روح القانون، وقد تصل إلى مخالفة نصوصه، وبالتالي عدم قيام المكلف بدفع الضريبة، أو الوفاء بالتزاماته كلياً، أو جزئياً تجاه الدوائر المالية مما يؤثر على حصيلة الخزينة العامة من الضرائب وذلك باستخدام طرق مشروعة وغير مشروعة))⁽¹⁸⁾.

كما يعرف التهرب الضريبي بأنه ((تخلص المكلف كلياً، أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة، ويضيع عليها حقها))⁽¹⁹⁾.

2- طرق قياس التهرب الضريبي

هناك عدد من الطرق لقياس التهرب الضريبي، استخدمها عدد من الدراسات المتخصصة في هذا المجال التي استخدمت منهجاً مباشراً، أو غير مباشر لقياس حجم التهرب الضريبي، إذ استخدم شنايدر (Schneider, 2000a) الطريقة غير المباشرة لتقدير التهرب الضريبي في إيطاليا عن طريق حساب الفرق بين المؤشرات الكلية المجمعة للدخل والإنفاق⁽²⁰⁾.

أما الطريقة المباشرة فتقدر التهرب من دفع الضرائب باستخدام مسح عينة صغيرة للبيانات استناداً إلى المشاركة الطوعية، أو نتائج نشاط التدقيق من السلطات الضريبية.

ومع الصعوبة التي يواجهها الباحثون في قياس التهرب الضريبي بشكل إحصائي دقيق نظراً إلى ضعف الإحصاءات المالية المتاحة سواء بالأنشطة الاقتصادية، والإنتاجية، وتوزيع الدخل في القطاعات المختلفة التي تساعد على قياس حجم التهرب الضريبي، إلا أن هناك عدد من المحاولات لقياسه عن طريق مجموعة من الأساليب، والطرق التي سيتم استعراضها بهدف اختيار الأسلوب المناسب لقياس التهرب الضريبي في اليمن، على النحو الآتي⁽²¹⁾:

الأسلوب الأول: القياس عن طريق التحقق والمراقبة الضريبية

ويعد هذا الأسلوب من الأساليب الأكثر انتشاراً وشهرة في عدد من البلدان سواء المتقدمة أم النامية، ويتمثل في إيجاد الفرق الحقيقي بين دخل المكلف، والدخل المصرح به (المقدم به إقراراً)، عن طريق التحقق من الدخل الذي قدم المكلف إقراراً به بواسطة المراقبة، والتحقق المحاسبي والتحقق المعمق.

أما التحقق المحاسبي، فيتم على السجلات المحاسبية للمكلف، ومقارنتها بالإقرار المقدم من المكلف ومعرفة مدى صحتها، ويحسب في هذا الأسلوب التهرب الضريبي وفق الصياغة الآتية:

$$\text{مقدار التهرب الضريبي} = \text{المبلغ المعدل} - \text{المبلغ المصرح به.}$$

أما التحقيق المعمق: فيتمثل في مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة الإقرارات بضرية الدخل والتأكد من انسجامها مع المظاهر الخارجية لثروة المكلف، وذلك بمقارنة الموجودات المتوفرة (أي الموارد الموجودة عند المكلف)، والموجودات التي قدم بها إقراراً ضريبياً إذ يحسب التهرب الضريبي وفق الصياغة الآتية:

مقدار التهرب الضريبي = الموجودات المتوفرة - الموجودات المسجلة في المحاسبة.

الأسلوب الثاني: القياس عن طريق قدرة الأداء الضريبية

إن قدرة الأداء الضريبية تمثل مجموعة الإيرادات التي تم تحصيلها من الممولين، ويمكن التمييز بين قدرة الأداء الضريبية الحقيقية، وقدرة الأداء الضريبية النظرية وفق الصياغة الآتية:

التهرب الضريبي = قدرة الأداء الجبائية النظرية - قدرة الأداء الضريبية الحقيقية

وتعني قدرة الأداء الضريبية النظرية مبلغ الإيرادات الضريبية التي يتم جمعها إذا دفع المكلفين ما عليهم من مستحقات لمصلحة الضرائب من دون تهرب.

أما قدرة الأداء الجبائية الحقيقية، فتعني قيمة مجموع الإيرادات التي يتم تحصيلها من طرف السلطات المختصة فعلاً.

الأسلوب الثالث: القياس عن طريق العفو الضريبي

ويقوم هذا الأسلوب على قياس التهرب الضريبي عن طريق نظام الإعفاءات الجبائية بالاعتماد على الإقرارات التي يقدمها المكلفون إلى مصلحة الضرائب، إذ تقوم السلطات الضريبية بمنع الإعفاءات الضريبية من التعرض للغرامات والعقوبات؛ لأجل تشجيع المكلفين للإقرار بدخولهم الحقيقية، وأرباحهم مقابل إعفائهم من الغرامات والعقوبات، وتطبيق نسبة ضريبية منخفضة وبالتالي يمكن حساب التهرب الضريبي وفق الصياغة الآتية:

مقدار التهرب الضريبي = مبلغ الإقرارات أثناء مدة الإعفاءات - مبلغ الإقرارات بعد فترة الإعفاء.

الأسلوب الرابع: أسلوب المقارنة بين الحصيلة الفعلية والدخل المحسوب

يقوم هذا الأسلوب على أساس المقارنة بين الحصيلة الفعلية، والدخل المحسوب لتلك الحصيلة من ناحية، مع الدخل المحسوب في الحسابات القومية للقطاعات الاقتصادية المختلفة، والضريبة التي كان يجب تحصيلها على أساسه من ناحية أخرى، والفرق بينها يمثل مؤشراً لتحقق التهرب الضريبي، وقياس مدها في صورة نسبة مئوية يتم تتبعها على مستوى كل قطاع اقتصادي، ورغم الانتقادات التي وجهت إلى هذه الطريقة إلا أن نتائجها يمكن أن تكون مؤشراً لوجود تهرب ضريبي في أي بلد.

ثانياً: قياس التهرب الضريبي في اليمن

بعد استعراض الدراسة لأهم الأساليب التي يمكن عن طريقها قياس التهرب الضريبي فإن الباحث سوف يلجأ إلى الأسلوب الرابع الذي يعد الأسلوب الأنسب لهذا البحث لاعتداده على أساليب اقتصادية في عملية التقدير، ناهيك عن توفر البيانات الخاصة بالحسابات القومية، والبيانات الفعلية للضرائب المحصلة، بينما الثلاث الطرق الأخرى تعتمد على أسس محاسبية مما يجعلها غير ذات أهمية في هذه الدراسة التي تأخذ الطابع الاقتصادي.

وللوصول إلى تقدير حجم التهرب الضريبي فسيتم أولاً: قياس الجهد الضريبي الفعلي، ومقارنة هذا الجهد الضريبي الفعلي بالطاقة الضريبية الكامنة التي قدرتها بعض المؤسسات الدولية (صندوق النقد الدولي) بحوالي (17-20%) في البلدان التي تتشابه ظروفها الاقتصادية مع ظروف الاقتصاد اليمني، ومن هنا فسوف يستخدم الباحث الحد الأدنى، والمتمثل بنسبة (17%) لقياس التهرب الضريبي في اليمن، وقبل أن نقوم بقياس التهرب الضريبي في اليمن يجب أولاً أن نتوصل إلى حجم الجهد الضريبي في اليمن، ومقارنته بالطاقة الضريبية الكامنة، وهذا الأمر يتطلب قياس الجهد الضريبي، ومقارنته بالطاقة الضريبية الكامنة التي يمكن أن ينتجها الاقتصاد اليمني التي تتراوح في البلدان الأقل نمواً التي تتشابه من حيث الظروف الاقتصادية مع اليمن وفقاً لتقديرات صندوق النقد الدولي للطاقة الضريبية الكامنة في تلك البلدان، التي تبلغ حوالي (17-20%) من الناتج المحلي، وهناك عدد من المقاييس للجهد الضريبي ومنها قياس الجهد الضريبي كنسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي، وكذلك عن طريق استعمال الأسلوب الكمي وفقاً لمعادلات كل من موسقريف، وباهل، وصندوق النقد الدولي، وسوف يحاول الباحث في هذا الجزء من الدراسة قياس الجهد الضريبي في اليمن عن طريق استخدام الأدوات السابقتين، ومقارنتها بالطاقة الضريبية الكامنة للتوصل إلى حجم التهرب الضريبي الذي يعاني منه الاقتصاد اليمني والجدول رقم (4) يوضح نتائج حساب التهرب الضريبي.

جدول رقم (4) يوضح نتائج قياس الجهد الضريبي في اليمن للفترة 1990 - 2014⁽²²⁾ (القيم بالمليون ريال)

السنة	جملة الضرائب	الناتج المحلي	الجهد الضريبي %	الضريبة المقدرة	الجهد المفقود %	حجم التهرب الضريبي	نسبة التهرب الضريبي
1990	11379	137661	8.3	23402	-8.7	12023	51.4
1991	15454	170839	9	29043	-8	13589	46.8
1992	17438	217699	8	37009	-9	19571	52.9
1993	21090	274176	7.7	46610	-9.3	25520	54.8
1994	22411	363807	6.2	61847	-10.8	39436	63.8
1995	42662	597049	7.1	101498	-9.9	58836	58
متوسط الفترة الأولى	21739	293538.5	7.72	49901.5	-9.28	28162.5	54.62
1996	64898	836377	7.8	142184	-9.2	77286	54.4
1997	77835	991866	7.8	168617	-9.2	90782	53.8
1998	79950	986097	8.1	167637	-8.9	87687	52.3
1999	89445	1343884	6.7	228460	-10.3	139015	60.8
2000	110990	1756999	6.3	298690	-10.7	187700	62.8
2001	121976	1895945	6.4	322311	-10.6	200335	62.2
متوسط الفترة الثانية	90849	1301861	7.18	221316.5	-9.82	130467.5	57.72
2002	137987	2150896	6.4	365652	-10.6	227665	62.3
2003	152918	2486733	6.1	422745	-10.9	269827	63.8
2004	240163	2885579	8.3	490548	-8.7	250385	51
2005	284416	3646556	7.8	619915	-9.2	335499	54.1
2006	266396	4495179	5.9	764180	-11.1	497784	65.1
2007	315414	5144564	6.1	874576	-10.9	559162	63.9
2008	371434	6203047	6	1054518	-11	683084	64.8
2009	409533	6069596	6.7	1031831	-10.3	622298	60.3
2010	455163	6804017	6.7	1156683	-10.3	701520	60.6
2011	518576	6463816	8	1098849	-9	580273	52.8
متوسط الفترة الثالثة	315200	4634998.3	6.8	787949.7	-10.2	472749.7	59.87
2012	546454	6687545	8.2	1136883	-8.8	590429	51.93
2013	626844	7256594	8.6	1233621	-8.4	606777	49.19
2014	680494	7109711	9.6	1208651	-7.4	528157	43.7
متوسط فترة الدراسة	617930.6667	7017950	8.8	1193052	-8.2	575121	47.8
	227253	3079049	7.35	523438	-9.65	296186	57.01

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

- وزارة المالية، نشرة إحصائية مالية الحكومة، أعداد متفرقة للفترة 1990 - 2015م.

- الجهد الضريبي والجهد الضائع حسب من قبل الباحث كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي.

وبتحليل بيانات الجدول السابق يتضح أن الجهد الضريبي في اليمن في الفترة الأولى للدراسة بلغ (7.72%) من الناتج المحلي الإجمالي، بينما الجهد المفقود بلغ (9.28%) من الناتج المحلي الإجمالي، وقد بلغ متوسط معدل التهرب الضريبي حوالي (51%) من جملة الطاقة الضريبية المقدرة إذ ظل متذبذباً من سنة إلى أخرى وبلغ الحد الأدنى للجهد الضريبي في عام 1994 نسبة (6.2%) من حجم الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية، وبلغ حده الأعلى في عام 1991 (9%) من الناتج المحلي الإجمالي، وبلغ متوسط الجهد الضريبي في فترة الدراسة حوالي (7.72%) من حجم الناتج المحلي الإجمالي، كما يلاحظ أن الجهد الضريبي في اليمن قد تراجع عما كان عليه في بداية فترة الدراسة، وظل في حالة تذبذب، وعدم استقرار من سنة إلى أخرى.

وبتحليل بيانات الجدول السابق، يتضح أن الجهد الضريبي في اليمن في الفترة الثانية للدراسة بلغ (7.18%) من حجم الناتج المحلي الإجمالي، بينما الجهد الضائع بلغ (9.82%) من الناتج المحلي الإجمالي مما أدى إلى ارتفاع نسبة التهرب الضريبي إلى (57.7%)، وقد ظل متذبذباً من سنة إلى أخرى في تلك الفترة إذ بلغ الحد الأدنى للجهد الضريبي في عام 2000 نسبة (6.3%) من حجم الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية، وبلغ حده الأعلى في عام 1998 وبنسبة (8.1%) من حجم الناتج المحلي الإجمالي، كما يلاحظ أن الجهد الضريبي في اليمن قد تراجع عما كان عليه في بداية فترة الدراسة وظل في حالة تذبذب وعدم استقرار من سنة إلى أخرى.

وبتحليل بيانات الفترة الثالثة للدراسة بلغت نسبة الجهد الضريبي (6.8%) من الناتج المحلي الإجمالي بينما نسبة الجهد الضائع بلغت (10.2%) من الناتج المحلي الإجمالي، وقد بلغ حجم التهرب الضريبي حوالي (59.9%)، وظل متذبذباً من سنة إلى أخرى إذ بلغ الحد الأدنى للجهد الضريبي في عام 2008، بنسبة (6%) من الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية، وبلغ حده الأعلى في عام 2004 إذ بلغ نسبة (8.4%) من الناتج المحلي الإجمالي.

وبتحليل بيانات الفترة الرابعة للدراسة يلاحظ تحسن في مؤشرات الجهد الضريبي مقارنة بالفترة الثالثة إذ ارتفعت نسبة الجهد الضريبي (8.8%) من الناتج المحلي الإجمالي بينما تراجعت نسبة الجهد الضائع إلى (8.2%) من الناتج المحلي الإجمالي، وقد بلغ حجم التهرب الضريبي حوالي (47.8%)، وظل متذبذباً من سنة إلى أخرى إذ بلغ الحد الأدنى للجهد الضريبي في عام 2012، بنسبة (8.2%) من الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية، وبلغ حده الأعلى في عام 2013 إذ بلغ نسبة (9.6%) من الناتج المحلي الإجمالي.

وبتحليل البيانات على مستوى الفترة الكلية للدراسة، فقد بلغ متوسط الجهد الضريبي الفعلي حوالي (7.35%) من الناتج المحلي الإجمالي، وبلغ متوسط الجهد الضريبي الضائع في فترة الدراسة حوالي (9.65%) من الناتج المحلي الإجمالي، وبلغ التهرب الضريبي حوالي (57.01%)، وخلاصة القول إن الجهد الضريبي في اليمن، قد تراجع عما كان عليه في بداية فترة الدراسة، وظل في حالة تذبذب، وعدم استقرار من سنة إلى أخرى، مما أدى إلى انخفاض نسبة التهرب الضريبي من (54%) في الفترة الأولى إلى حوالي (47.6%) في الفترة الرابعة، مما يدل على أن الإصلاحات الضريبية التي أجرتها السلطات الضريبية لم يكن لها دور واضح في الحد من التهرب الضريبي، وتراجع التهرب بشكل محدود للغاية عن ما كان عليه قبل فترة الإصلاح مما يتطلب قيام الإدارة الضريبية بمراجعة تلك الإصلاحات، وإعادة النظر فيها، وبما يحسن من أساليب الجباية الضريبية، ويجد من التهرب الضريبي.

وبمقارنة الجهد الضريبي في اليمن، والجهد الضريبي في بعض البلدان العربية، والنامية يلاحظ من الجدول رقم (5) التفاوت بين حجم الجهد الضريبي في اليمن وتلك البلدان مما يعطي مؤشراً على تدني كفاءة الجهاز الضريبي في اليمن، والسياسة الضريبية.

جدول رقم (5) يوضح نسب مقارنة للجهد الضريبي في اليمن، وبعض البلدان العربية (%) للسنين (1999 - 2009م)

السنة / البلد	اليمن	مصر	الأردن	تونس	المغرب	السودان	سوريا
2000	6.3	14.6	16	23.8	-	4.8	9.8
2005	7.8	14.1	19.8	26.4	24.7	5.8	10.6
2009	6.1	15.7	17.7	25.7	23.1	7.1	4.9

المصدر: حسب من قبل الباحث بالاعتماد على النشرة الإحصائية لصندوق النقد العربي لعام 2011م.

وفي تقدير الباحث، فإن هناك عدد من الأسباب التي تجعل الجهد الضريبي في اليمن لا يصل إلى

مستوى الطاقة الضريبية الكامنة من أهمها ما يأتي:

- أ- عدم الحصر الكامل للمجتمع الضريبي، فالمرشع اليمني أغفل في الواقع بعض الأوعية الضريبية الهامة والمستحدثة في صورة دخول كبيرة لبعض الأفراد، والفئات أو القطاعات في اليمن مثل الدخول من عمليات المقاولات، وعدم حصر العمالة، كل هذا ناتج عن انتشار القطاع غير المنظم، بشكل واسع في الاقتصاد اليمني، مما جعل صغار المقاولين لا يخضعون للحصر الضريبي، أو الضرائب.
- ب- جهود أسعار بعض الضرائب المباشرة، وخاصة الضريبة على الأرباح التجارية، والصناعية، والضريبة على أرباح المهن الحرة، التي اتسمت بالجمود لفترة طويلة بالرغم من التغيرات الجوهرية التي حدثت في الاقتصاد.
- ج- الإفراط في سياسة الإعفاءات الضريبية بقصد تشجيع الاستثمار، وتوجيهه، ناهيك عن وجود أنشطة تتمتع بإعفاءات ضريبية أكبر من أهميتها الاقتصادية والاجتماعية.
- د- سوء الإدارة الضريبية وعدم مقدرتها على أداء مهامها بشكل جيد، فمع التعديلات التشريعية في مجال الضرائب إلا أن عملية الإصلاح للإدارة الضريبية، والنظام الضريبي لم تلق اهتماماً كافياً من قبل الحكومة اليمنية.

هـ- ارتفاع حجم القطاع الخفي في الاقتصاد اليمني إلى إجمالي الناتج المحلي الإجمالي.

- و- تسرب جزء كبير من الضرائب إلى جيوب الفاسدين من مأموري الضرائب بشكل رشواوي لتخفيض حجم الربط الضريبي على المكلفين التي قد تصل إلى 50% من حجم الطاقة الضريبية.

ثالثاً: قياس الجهد الضريبي في اليمن باستخدام الأساليب الكمية

أ- فروض النموذج

1. طبقاً للنظرية الاقتصادية يُعد معامل الناتج المحلي الإجمالي (في صورته الجارية) موجباً.
2. طبقاً للنظرية الاقتصادية يُعد معامل الناتج المحلي الإجمالي من النفط (في صورته الجارية) سالباً.
3. طبقاً للنظرية الاقتصادية يُعد معامل الناتج المحلي الإجمالي من حجم التجارة الخارجية (في صورته الجارية) سالباً.
4. طبقاً للنظرية الاقتصادية يُعد معامل الناتج المحلي الإجمالي من قطاع الزراعة (في صورته الجارية) سالباً.

ب- النموذج المستخدم في الدراسة

تم تصميم النموذج بالاستفادة من الدراسات التي أجريت في عدد من البلدان، وقد أخذ في الاعتبار عند تصميم النموذج البساطة؛ كونها إحدى الصفات المرغوبة لأي نموذج اقتصادي وبما يتلاءم وظروف الاقتصاد اليمني، ناهيك عن القاعدة الرياضية والإحصائية بأنه كلما قلَّ عدد المتغيرات وكان شكله الرياضي بسيطاً ويتطابق وفروض النظرية الاقتصادية كان أكثر مقدرة على تفسير الظاهرة⁽²³⁾.

$$t / y = a_0 + a_1 y + a_2 y^o + a_3 y^t + a_4 y^z + u$$

إذ الرموز تعني:

$$t / y = \text{الجهد الضريبي.}$$

$$Y = \text{الناتج المحلي الإجمالي.}$$

$$y^o = \text{الناتج المحلي لقطاع النفط.}$$

$$Y^t = \text{الناتج المحلي لقطاع التجارة الخارجية.}$$

$$Y^z = \text{الناتج المحلي لقطاع الزراعة.}$$

$$u = \text{الخطأ العشوائي.}$$

ج- المتغيرات المستعملة في النموذج ومصادرها

سوف يتم اختيار المتغيرات المستخدمة في النموذج استناداً إلى ما تمدنا به أدبيات النظرية الاقتصادية، فضلاً عن الاستفادة من النتائج التي توصلت إليها الدراسات التطبيقية في بلدان تتشابه من حيث الظروف الاقتصادية والاجتماعية مع اليمن، وبغرض جودة الدراسة فسيراعى في اختيار المتغيرات المؤثرة على الطاقة الضريبية الجوانب التالية:

- قدرة المتغيرات على تفسير الظاهرة، وعدد محدود من تلك المتغيرات التفسيرية.
 - مدى توفر البيانات عن تلك المتغيرات بدرجة معقولة من الصحة، والدقة، ويعد هذا من أهم القيود التي يجب مراعاتها في واقع الاقتصاد اليمني، وواقع البيانات التي تتسم بالضعف الشديد، والتناقض من سنة إلى أخرى، وعدم الاتساق بين بعض البيانات وبعضها الآخر.
- سوف نركز في هذه الدراسة على حصر أهم المتغيرات التي نتوقع أنها ستكون مؤثرة على الطاقة الضريبية في اليمن، وتتمتع بنوع من الاتساق، وهي:

- 1- الطاقة الضريبية: وتم حسابها عن طريق جملة الإيرادات الضريبية من نشرة وإحصائية مالية الحكومة الصادرة عن وزارة المالية.
 - 2- الناتج المحلي الإجمالي: تم الاعتماد في بيانات الناتج المحلي الاسمي على البيانات الصادرة عن الجهاز المركزي للإحصاء على اعتبار العام 1990م سنة أساساً.
 - 3- الناتج المحلي لقطاع النفط: تم الاعتماد في بيانات الناتج المحلي لقطاع النفط على البيانات الصادرة عن الجهاز المركزي للإحصاء باعتبار العام 1990 سنة أساساً.
 - 4- الناتج المحلي لقطاع التجارة الخارجية: تم الاعتماد في بيانات الناتج المحلي لقطاع التجارة الخارجية على البيانات الصادرة عن الجهاز المركزي للإحصاء باعتبار العام 1990 سنة أساساً.
 - 5- الناتج المحلي لقطاع الزراعة: تم الاعتماد في بيانات الناتج المحلي لقطاع الزراعة على البيانات الصادرة عن الجهاز المركزي للإحصاء باعتبار العام 1990 سنة أساساً.
- د- نتائج الدراسة القياسية:

جدول رقم (6) نتائج قياس الطاقة الضريبية في اليمن للفترة (1990 - 2014)

رقم	النموذج	R	R ²	F	D.W
1	$t/y=12.89-0.395\ln y$	52%	27.20%	6.711	1.18
	T (6.016)* (-2.591)*				
2	$t/y= 18.2-1.379\ln y-0.07\ln y^0$	59.70%	35.70%	4.715	1.418
	T (4.393)* (-2.04) (1.501)				
3	$t/y=16.376-0.588\ln y+0.588\ln y^0-0.578\ln y^t$	60%	24.50%	3.06	1.453
	T (2.67)* (-0.3) (0.668) (-0.442)				
4	$\ln t/y = -2.744-0.054\ln y$	51.60%	22.50%	6.531	1.19
	T (9.2)* (-2.556)*				
5	$\ln t/y= 3.501-0.193\ln y+0.97\ln y^0$	59.20%	35.10%	4.494	1.424
	T (6.014)* (-2.022) (1.489)				
6	$\ln t/y=3.953-0.98\ln y+0.07\ln y^0-0.688\ln y^t$	59.70%	35.60%	2.953	1.453
	T (3.817)* (-0.358) (0.711) (-0.371)				

المصدر: من إعداد الباحث وفقاً لنتائج القياس ببرنامج (SPSS) الإحصائي.

ه- تحليل نتائج القياسية:

تشير النتائج في الجدول رقم (5) إلى عدم التطابق مع فروض النظرية حول الطاقة الضريبية التي تشير إلى وجود علاقة طردية بين الناتج المحلي الإجمالي، والطاقة الضريبية، إذ جاءت إشارة معامل الناتج المحلي الإجمالي إلى الطاقة الضريبية سالبة في النموذج رقم (1)، مما يعني أن أي زيادة في الناتج المحلي الإجمالي بمقدار وحدة واحدة تؤدي إلى تراجع الطاقة الضريبية بنسبة (39%) مما يعني وجود خلل في النظام

الضريبي في اليمن، ويتضح أن الاختبارات الإحصائية كانت معنوية إذ تشير قيم (t) المحسوبة إلى مستوى معنوية معقول لهذا النموذج، وتشير اختبارات (F) إلى القدرة التفسيرية للنموذج، أما قيمة (D.W) فتشير إلى أن النموذج يعاني من مشكلة ارتباط ذاتي، وتدلل قيمة معامل الارتباط (R) الذي بلغ (%.52) على وجود علاقة سالبة بين الطاقة الضريبية في اليمن، والنتائج المحلي الإجمالي، كما تشير قيمة معامل التحديد (R^2) إلى انخفاض القدرة التفسيرية للنموذج وأن الناتج ليس العامل الرئيس المحدد للطاقة الضريبية في اليمن إذ يؤثر عليه بنسبة (%.27.2) فقط، بينما (%.72.8) تعود لعوامل أخرى.

وبتحليل نتائج المعادلتين رقم (2، 3) نجد أنهما تشيران إلى عدم تطابق نتائجها مع فروض النظرية الاقتصادية، وفروض الدراسة، إذ كانت إشارة المعاملات غير مطابقة لتوقعات النظرية الاقتصادية، فضلاً عن انخفاض معنوية النموذجين الإحصائية.

وقد حاول الباحث حل تلك المشكلة من خلال استعمال الصياغة الخاصة بالمعادلة اللوغاريتمية الكاملة بدلاً من المعادلة نصف اللوغاريتمية لحل مشاكل القياس التي تعاني منها النماذج الثلاثة السابقة، إذ تشير نتائج المعادلة رقم (4) إلى عدم تطابق نتائج هذا النموذج مع فروض النظرية الاقتصادية حول الطاقة الضريبية التي تشير إلى وجود علاقة طردية بين الناتج المحلي الإجمالي، والطاقة الضريبية، إذ جاءت إشارة معامل الناتج المحلي الإجمالي إلى الطاقة الضريبية سالبة، مما يعني أن أي زيادة في الناتج المحلي الإجمالي بمقدار وحدة واحدة تؤدي إلى تراجع الطاقة الضريبية بنسبة (%.5) مما يعني تطابق الأمر مع ما تم التوصل إليه في المعادلة رقم (5) مما يؤكد على وجود خلل في النظام الضريبي في اليمن، كما يتضح أن الاختبارات الإحصائية كانت معنوية إذ تشير قيم (t) المحسوبة إلى مستوى معنوية معقول لهذا النموذج، وتشير اختبارات (F) إلى القدرة التفسيرية للنموذج، أما قيمة (D.W) فتشير إلى أن النموذج يعاني من مشكلة ارتباط ذاتي لم يتحسن، ومع التراجع الملحوظ في قيمة معامل الارتباط (R) الذي بلغ (%.51)، ومعامل التحديد (R^2)، وبإضافة المتغيرات الأخرى المتمثلة في الناتج النفطي، وحجم التجارة الخارجية إلا أن النتائج التي تم التوصل إليها كانت غير معنوية إحصائياً ولا تتطابق وفروض النظرية الاقتصادية، مما يعني عدم القدرة على الحكم على العلاقة بين الناتج المحلي الإجمالي، والطاقة الضريبية بشكل دقيق، وإنما يمكن اعتبار تلك النتائج مؤشراً على أن الطاقة الضريبية في اليمن تخضع لعوامل أخرى تتمثل في تخلف النظام الضريبي في اليمن، وتدني مستوى المحاسبة الضريبية، والتهرب الضريبي، وسوء الإدارة الضريبية والفساد المنتشر في الجهاز الضريبي، مما جعل

الضرائب غير مرتبطة بمؤشرات النمو في الناتج المحلي الإجمالي، بل إنها تشير إلى اتجاه معاكس، وهذا ما يتضح من مؤشرات الجهد الضريبي في اليمن، والموضح في الجدول رقم (4) الذي تراجع من (9٪) في بداية فترة الدراسة إلى (6.1٪) في نهاية فترة الدراسة.

رابعاً: قياس معامل المرونة للنظام الضريبي في اليمن

ويفسر هذا المعامل مدى مرونة النظام الضريبي في أي بلد، واستجابته للتغير في الناتج المحلي الإجمالي، ويقاس هذا المعامل وفق المعادلة الآتية:

$$\text{معامل المرونة للنظام الضريبي} = \frac{\text{معدل التغير النسبي في الحصيلة الضريبية}}{\text{معدل التغير النسبي في الناتج المحلي الإجمالي}}$$

معدل التغير النسبي في الناتج المحلي الإجمالي

وتشير نتائج الجدول رقم (7) إلى أن النظام الضريبي اليمني يتسم بعدم المرونة، وعدم قدرته على الاستجابة مع التغيرات في الناتج المحلي الإجمالي إذ بلغ متوسط مرونة الوحدة حوالي (0.2) ومن ثم يمكن الحكم على النظام الضريبي في اليمن بعدم الكفاءة نتيجة عدم استجابته للتغيرات في الناتج المحلي الإجمالي.

جدول رقم (7) نتائج قياس معامل المرونة للنظام الضريبي في اليمن للفترة (1995 - 2014)

السنة	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	متوسط
معدل التغير في الناتج المحلي الإجمالي	4.1	40.1	18	0.6	6.3	0.7	9	3.4	5.6	6	6.4	3.3	4.4	0.6	2.2	2.1	5	6.36	.5	2	9.5
معدل التغير في الإيرادات الضريبية	0.4	52.1	19	.9	1	3.7	4.3	6.3	1.6	3.5	8.4	6.3	8.4	7.8	.3	3.9	0.5	40.4	5.7	2.2	2.3
معامل المرونة للنظام الضريبي	.4	1.3	1	6.6	.3	.8	.1		.7	.5	.7	0.3	.3	.9	4.3	.14	.1	6.3	.67	1.1	.5

المصدر: من إعداد الباحث.

خامساً: قياس معيار الهيكل الضريبي

يقوم هذا المعيار على التفرقة بين أنواع الضرائب المختلفة، وحساب معامل المرونة لمكونات الهيكل الضريبي لتحديد مدى تجاوب كل منها مع التغير في الدخل، كما يقوم هذا المعيار على أن الحكم على مدى فعالية السياسة الضريبية تتطلب النظر إلى النظام الضريبي بأكمله، باعتبار أن بعض أنواع الضرائب قد تحدث بعض النتائج الإيجابية في مجال العدالة الضريبية، وإعادة التوزيع، التي قد تلقى أيضاً الأثر السلبي لبعض أنواع الضرائب التي تتعارض مع الأهداف الاجتماعية إذ يركز هذا المعيار على جانبين مهمين ومتوازنين هما: تمويل الموازنة العامة، والعدالة في آن واحد.

كما أن هذا المعيار يساعد على معرفة مواطن الإمكانات الضريبية، حيث يمكن للسياسة الضريبية أن تحقق أهدافها من خلالها، والتركيز عليها كما أنها تساعد في الحكم على كفاءة السياسة الضريبية في تقييم الموارد لغرض التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

يمكن حساب معامل المرونة للضرائب على مستوى الهيكل الضريبي عن طريق أسلوب الانحدار الخطي على النحو الآتي:

$$\begin{aligned} \text{Lnlt} &= \text{lna} + \text{Blny} + u \\ \text{Lndr} &= \text{lna} + \text{Blny} + u \\ \text{LN TR} &= \text{lna} + \text{Blny} + u \\ \text{LNdr} &= \text{lna} + \text{Blny} + u \\ \text{LnNt} &= \text{lna} + \text{Blny} + u \\ \text{Lnr} &= \text{lna} + \text{Blny} + u \\ \text{Lnm} &= \text{lna} + \text{Blny} + u \\ \text{Ln It} &= \text{lna} + \text{Blny} + u \end{aligned}$$

TR = تعني الضرائب الإجمالية

dr = تعني الضرائب المباشرة

Nt = تعني الضرائب غير المباشرة

r = تعني الضرائب الجمركية

m = تعني ضريبة المبيعات

It = تعني ضريبة الدخل والأرباح.

وبعد إجراء القياس تم التوصل إلى النتائج الموضحة في الجدول رقم (8) على النحو الآتي:

جدول رقم (8) نتائج قياس المرونات الضريبية في اليمن للفترة (1990 - 2014) بحسب الهيكل الضريبي

D.W	F	R	R ²	اختبار (t)	قيمة المرونة	اختبار (t)	قيمة (A)	نوع الضريبة
1.2	1981.6	99.5	99.1	44.5	0.95	-6.21	-1.86	الضريبة الإجمالية
1.24	1035.4	99.1	98	32.18	1.13	-11.07	-5.5	الضريبة المباشرة
1.113	1121.2	99.2	98.4	33.484	0.806	-1.326	-0.449	الضريبة غير المباشرة
756.0	211.8	96	92.2	14.55	0.65	1.533	0.958	الضريبة الجمركية
0.87	717.8	98.9	97.7	27.78	0.91	-5.55	-2.548	ضريبة المبيعات
2.015	93.3	91.6	83.8	9.658	1.04	-2.848	-4.3	ضريبة الدخل والأرباح

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لنتائج القياس ببرنامج (SPSS) الإحصائي.