

# مجلة جامعة الرازي للعول الإدارفة والإنسانية RUHMS

علمفة محكمة تصدر عن كلية العلوم الإدارية والإنسانية – جامعة الرازي

## أبحاث العدد:

- أثر تمكن العاملين على تحسين جودة الخدمات الصحية في مستشفيات القطاع الخاص في الجمهورية اليمنية.
- أطلس البشرية في سورة الحج.
- الديمقراطية : جذورها الفلسفية, وتطورها إلى نظام سياسي.
- مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية واثرة على جودة المراجعة الداخلية في البنوك اليمنية العاملة في امانه العاصمة.
- مدى تطبيق إستراتيجيات إدارة الأزمات في الشركات اليمنية لصناعة الأدوية.
- أثر التوجه الريادي في القدرات الديناميكية للشركات الصناعية اليمنية.
- تقييم تشريع ضريبة العقارات اليمني وفق قواعد التحاسب الضريبي.
- مسائل عقدية مستنبطة من خلال منهج النبي ﷺ في تعامله مع من وفد إليه من المسلمين والمشاركين وتطبيقاتها المعاصرة.

**جامعة الرازي**  
كلية العلوم الإدارية والإنسانية



يونيو 2021م

المجلد الثاني

العدد الأول

## الهيئة الاستشارية

| الدولة  | الجامعة             | التخصص        | الاسم                         | الرقم |
|---------|---------------------|---------------|-------------------------------|-------|
| اليمن   | جامعة صنعاء         | ادارة اعمال   | أ. د / عبدالله عبدالله السنفي | 1     |
| اليمن   | جامعة عدن           | ادارة اعمال   | أ. د / صالح حسن الحرير        | 2     |
| مصر     | جامعة المنصورة      | ادارة اعمال   | أ. د / طلعت اسعد عبد الحميد   | 3     |
| السودان | جامعة القران الكريم | ادارة اعمال   | أ. د / حسن عبد الوهاب حسن     | 4     |
| اليمن   | جامعة صنعاء         | ادارة اعمال   | أ. د / نجاة محمد جمعان        | 5     |
| اليمن   | جامعة صنعاء         | تخطيط تربوي   | أ. د / احمد علي الحاج         | 6     |
| اليمن   | جامعة ذمار          | طرائق التدريس | أ. د / محمد احمد الجلال       | 7     |

## الإشراف العام

د / طارق علي النهي  
رئيس مجلس الأمناء

## رئيس التحرير

د / محمد حسيني أحمد الحسيني  
عميد كلية العلوم الادارية والانسانية

## مدير التحرير

د / نجيب علي اسكندر

## هيئة التحرير

أ.م. د / جميل غالب الربيعي

د / عبد الفتاح على القرص  
د / أحمد محمد الحجوري

د / تركي يحيى القباني  
أ.م. د / محمد محمد القطيبي  
أ.م. د / صالح علي النهاري

رقم الايداع في دار الكتب الوطنية - صنعاء ( ) لسنة 2020م

مجلة جامعة الرازي - مجلة علمية محكمة - تهدف الى اتاحة الفرصة للباحثين لنشر بحوثهم وانتاجاتهم العلمية باللغتين العربية والانجليزية في مختلف العلوم الادارية والانسانية

## مجلة جامعة الرازي للعلوم الادارية والانسانية

مجلة علمية محكمة تعنى بنشر البحوث في مجال العلوم الادارية والانسانية

تصدر عن كلية العلوم الادارية والانسانية - جامعة الرازي - اليمن

توجه المراسلات الى رئيس التحرير على العنوان الآتي :

مجلة جامعة الرازي للعلوم الادارية والانسانية

ص.ب : ..... ، الرمز البريدي ..... اليمن

هاتف : 216923 - 774440012

فاكس : 406760

البريد الالكتروني : [ruahms@alraziuni.edu.ye](mailto:ruahms@alraziuni.edu.ye)

صفحة الانترنت : [www.alraziuni.edu.ye](http://www.alraziuni.edu.ye)

## تقييم تشريع ضريبة العقارات اليمني وفق قواعد التحاسب الضريبي

د. محمد حسيني الحسيني<sup>1,2</sup>

<sup>1</sup>قسم المحاسبة- كلية التجارة جامعة عمران- اليمن, <sup>2</sup>قسم المحاسبة- كلية العلوم الإدارية والإنسانية- جامعة الرازي، اليمن

### ملخص البحث :

هدف البحث دراسة وتقييم التنظيم القانوني لضريبة العقارات في اليمن و تحليل أهم مشاكل فرض ضريبة العقارات، ولتحقيق هذا الهدف فقد تناول البحث القواعد الأساسية لفرض وتحصيل ضريبة العقارات بما يحقق العدالة المجتمعية والمساواة وقاعدة كفاءة التحصيل الضريبي وتحليل مقارنة لفترتين زمنيتين، للتعرف على مدى تطور حجم إيرادات ضريبة العقارات في اليمن ومدى تأثير هذه الضريبة بالعدوان الجائر على اليمن، كما تم دراسة تطور عدد من المكلفين لدفع ضريبة العقارات بالتطبيق على مديريات أمانة العاصمة وتحليل مستوى التحصيل لقياس حجم التسرب من ضريبة العقارات ومدى اهتمام الإدارة الضريبية بهذا النوع من الضرائب.

وقد خرجت الدراسة بأن الأغلبية العظمى من المكلفين لم يلتزموا بسداد ضريبة العقارات لأسباب تشريعية وانخفاض الوعي الضريبي والعدالة المجتمعية كما توصلت الدراسة إلى أن مرحلة الحرب و ما تسببت به من انقطاع الموارد النفطية دفع بتكثيف الجهود لتحصيل ضرائب العقارات.

### Research Summary: -

The aim of the research is to study and evaluate the legal regulation of real estate tax in Yemen and to analyze the most important problems of imposing a real estate tax.

In addition, a comparative analysis for two time periods to identify the extent of the evolution of the volume of real estate tax revenues in Yemen and the extent to which this tax is affected by the unjust aggression against Yemen tax with this type of tax .

The study concluded that the huge majority of taxpayers are not committed to paying the real estate tax for legislative reasons, low tax awareness and societal justice. The study also concluded that the war phase and what caused the disruption of oil resources prompted the intensification of efforts to collect real estate taxes .

## الإطار العام للبحث

### 1. المقدمة:

تعاني الدول النامية من مشاكل اقتصادية واجتماعية عديدة، منها مشكلة التناقض القائم بين الحاجة الكبيرة لمصادر الدخل اللازمة لتمويل عملية التنمية، وندرة محدودة هذه المصادر الناتجة عن تخلف أساليب الإنتاج وانخفاض الناتج الوطني، وتدني حصة الادخار في هذا الناتج، ناهيك عن التضخم والبطالة والعجز المالي وتفاقم المديونية الخارجية، وندرة العملة الصعبة وبالتالي فإن الحاجة ملحة لتحقيق مستوى متين من التنمية المستدامة والمتوازنة وهذا الأمر يؤكد الدور المؤثر للدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية عن طريق توفير مصادر التمويل، فضلا إلى اتباع سياسة اقتصادية رشيدة في توجيه مسارات الإنتاج والاستهلاك وكذا إعادة توزيع الناتج المحلي، وتعتبر الضرائب أهم الأدوات الأساسية، الاقتصادية والاجتماعية والمالية التي تتمكن الدولة عن طريقها التأثير في الحياة الاقتصادية، ناهيك عن الأدوات الأخرى. ومن ثم لم يعد الهدف الوحيد للضرائب هو الحصول على أكبر حصيلة مالية فحسب، وإنما توسعت هذه الأهداف وامتدت إلى تشجيع عملية التنمية الاقتصادية، وكذا تحقيق التوازن المستهدف على المستوى المحلي في الجوانب الاقتصادية والاجتماعية و توزيع الدخل الوطني وتحقيق العدالة الضريبية المنشود .

طبيعة الوضع القائم وتبعات الظروف المالية والاجتماعية ومستلزمات الحياة للتنمية المستدامة والمتوازنة ودور الدولة في تحصيل إيرادات ضريبة العقارات وإعادة هندسة تخصيص انفاق ما تم تحصيله بما يلبي متطلبات خطة التنمية، يتم تحديث وتطوير التشريعات الضريبية بما يلئم متطلبات تنفيذ القواعد الأساسية لفرض وتحصيل ضريبة العقارات.

ولأغراض أهمية البحث تبين انها الدراسة الأولى لعدم تناول موضوع ضريبة العقارات بحثياً في اليمن، ولتحديد مشكلة البحث وتحقيق أهدافه، تطلب أولاً استعراض عدد من الدراسات السابقة المحلية والأجنبية لبيان موقع الدراسات السابقة من الدراسة الحالية وبيان أوجه الاختلاف والقصور فيها وما يفترض أن تضيفه الدراسة الحالية .

### 2. مشكلة الدراسة:

يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالأسئلة التالية:

- س1. ما مدى ملائمة تشريع ضريبة العقارات اليمني لفرض الضريبة وفق قواعد العدالة والمساواة وأسس التحاسب عليها؟
- س2. هل تم مراعاة معالجة أسباب التهرب الضريبي وفق الأطر العلمية والقواعد الاساسية لفرض الضريبة؟

### 3. الدراسات السابقة :

1. دراسة الشافعي، ( 2011م) بعنوان "الضريبة على العقارات المبنية في مصر وآثارها المالية والاجتماعية" استهدفت الدراسة تحليل الجوانب القانونية والمالية والاجتماعية لقانون ضريبة العقارات المبنية في مصر، إذ تم الاستعانة بالمنهج الوصفي فضلاً إلى المنهجين الاستقرائي والاستنباطي والتحليل المقارن للتأكد من صحة فرضيات الدراسة وذلك عن

طريق مقارنة نصوص القانون الجديد مع مثيلاتها في القانون السابق وكذلك مناظرة نصوص القانون الجديد مع قواعد وأسس فرض الضريبة.

وخلصت الدراسة إلى عرض أهم الانعكاسات المالية والاجتماعية للضريبة على العقارات، وقد توصل إلى نتائج أهمها، أن المشرع المصري للضرائب تجاهل اثار الضريبة على محدودي الدخل مما يؤدي إلى نقل عبء الضريبة على المستأجر مما يؤدي إلى رفع الايجار. ومن أهم التوصيات إعفاء السكن الخاص من الضريبة باعتباره رأس مال غير منتج. وتطبيق السعر التصاعدي بدلا من استخدام السعر النسبي .

موقع الدراسة الحالية من الدراسة السابقة اختلاف الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وبيئة العمل ناهيك عن اختلاف الاحكام والتشريعات من بلد إلى آخر كون الدراسة الحالية تختص باليمن كبلدٍ مستقلٍ ومختلفٍ عن بلد الدراسة السابقة التي تركزت في تحليل نصوص تشريع ضريبة العقارات اليميني وفق قواعد فرض الضريبة وتعد أول دراسة من هذا النوع على ضريبة وعاء ضريبة العقارات في اليمن.

2. دراسة السجيني، (2012م) بعنوان " تحليل لأحكام وأساليب المحاسبة لتحديد الوعاء الضريبي في قانون الضريبة على العقارات المبنية" في مصر خلصت الدراسة إلى قانون الضريبة على العقارات المبنية تضمن 35 مادة إلا أن القانون تجاهل الاساليب المحاسبية التي تكفل تحديد وعاء ضريبة العقارات بطريقة موضوعية .

خلصت الدراسة إلى أن حساب وعاء ضريبة الوحدات السكنية والمنشآت الصناعية لم يتسم بالملاءمة والقابلية للتطبيق والفهم، وإن الأمر يتطلب ادخال تعديلات لتحديد أساليب تحديد وعاء الضريبة قبل التطبيق .

3. دراسة (أحمد، 2017م) بعنوان "تقدير قيمة الضريبة العقارية في التشريع المصري المقارن، دراسة ميدانية " تناولت تقدير الضريبة في التشريع المصري المقارن، مع بيان أوجه الاختلاف بين قانون ضريبة العقارات المبنية المصري ومعايير المحاسبة المصرية والدولية . من أهم توصيات الدراسة "ضرورة دراسة العوامل التي تؤدي إلى جعل ضريبة العقارات عبء يزيد من تكلفة تقديم الخدمة أو المنتج فتكون أحد أسباب تضخم التكلفة والسعر. كما أوصى الباحث بالأخذ بمبدأ القيمة العادلة عند تقدير قيمة العقارات الفندقية لأغراض تحديد قيمة الضريبة العقارية. كما أوصي بتعديل تشريع أحكام القانون المصري رقم 196 لسنة 2008 م .

من نتائج الدراسة وجود اختلاف بين قانون الضريبة العقارية المصري والمعايير المحاسبية لأسباب متعلقة بتجاهل المشرع المصري بالأخذ بمبدأ القيمة العادلة للعقارات عند تقدير قيمة الايجارية وعدم الاخذ بالقيمة الايجارية الفعلية لعقود الايجار.

4. دراسة (مرقص، 2006م) بعنوان "إطار مقترح للإصلاح الضريبي الشامل للضرائب العقارية في مصر"، استخدم الباحث منهجاً تشخيصياً يبدأ بالمشكلة ويحلل جوانبها وأبعادها ومسبباتها و قد خلصت الدراسة إلى وضع إطار مقترح لحل مشاكل ضريبة العقارات كما

استخدم المنهج العلمي في تحليل المشكلة واقتراح حلها أى تشخيص المشكلة وتشخيص العلاج..

أما موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة اختلاف الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وبيئة العمل ناهيك عن اختلاف الاحكام والتشريعات من بلد إلى آخر كون الدراسة الحالية تختص باليمن كبلدٍ مستقلٍ ومختلفٍ عن بلد الدراسات السابقة التي تركزت في تحليل نصوص تشريع ضريبة العقارات اليمني وفق قواعد فرض الضريبة وتعد أول دراسة من هذا النوع على ضريبة وعاء ضريبة العقارات في اليمن.

#### 5. دراسة (الصبري، 2010م)، بعنوان " الضريبة العامة على المبيعات ومشاكل تطبيقها في اليمن "

سعت هذه الدراسة إلى الإجابة على مجموعة من الأسئلة التي تحول دون نجاح تطبيق الضريبة العامة على المبيعات في اليمن، وتتمثل بالمشاكل التشريعية المتعلقة بقانون الضريبة العامة على المبيعات عام (2001م)، المعدل بالقانون رقم (42) لسنة (2005م) والمشاكل المتعلقة بالإدارة الضريبية المتعلقة بمشاكل الأداء، والمشاكل المتعلقة بالأداء الوظيفي للعاملين (الموارد البشرية) والمشاكل المتعلقة بالحصص الضريبية، والمشاكل المتعلقة بالتهرب الضريبي، والمشاكل المتعلقة بالجهات ذات العلاقة بتطبيق الضريبة العامة على المبيعات، ولتحقيق ذلك اعتمد الباحث على أداة الاستبانة لتحقيق هدف الدراسة، إذ تم توزيع (270) استبانة تم استرجاع (210) استبانة صالحة للتحليل.

#### 4. فرضيات البحث:

**الفرضية الأولى:** عدم مراعات التشريع الضريبي لقاعدة العدالة والمساواة والمقدرة على الدفع.  
**الفرضية الثانية:** عدم تحصل ضريبة العقارات وفق قاعدة بيانات تستند الى قواعد العدالة المجتمعية والمساواة والوضوح للتحاسب الضريبي."  
**الفرضية الثالثة:** "إنخفاض إيرادات ضريبة العقارات أثناء فترة العدوان مقارنة بما قبل العدوان"

#### 5. أهداف البحث :

1. دراسة وتحليل التنظيم القانوني لضريبة العقارات في اليمن ومدى تطبيق قواعد العدالة والمساواة.
2. تحليل تطور إيرادات ضريبة العقارات في اليمن.
3. قياس مدى التزام مكلفي ضريبة العقارات بدفع الضريبة المحددة وفق التشريع .

#### 6. أهمية البحث :

**أولاً:** تستمد الدراسة أهميتها من القيمة المضافة التي يمكن أن تحققها الإصلاحات التشريعية وفق قواعد العدالة والمساواة لتحديد وعاء ضريبة العقارات بطريقة موضوعية تضمن قبول تحصيلها بكفاءة بما يحقق مصلحة الممول والدولة والمجتمع ككل.  
**ثانياً:** تعد الدراسة الأولى في اليمن التي استهدفت تحليل وتقييم تشريعات ضريبة العقارات في اليمن ووضع اطار مقترح لإصلاح ضريبة العقارات في اليمن.

**7. حدود البحث:**

لتحقيق أهداف البحث واختبار مدى صحة الفرضيات، تطلب تحديد الدراسة والبحث وتحليل البيانات من عدد (10) مديريات (مربعات) تشمل أمانة العاصمة صنعاء وذلك خلال ست سنوات إذ تم جمع بيانات احصائية فعلية تشمل عدد المكلفين بدفع ضريبة العقارات وعدد المسددين فعلا في كل عام ابتداء من عام 2015 : 2019م، وإيرادات ضريبة العقارات المحصلة فعلا في المديريات محل الدراسة لعدد ست سنوات ثلاث منها قيل العدوان (2007، 2008، 2009م) وثلاث سنوات خلال العدوان (2017، 2018/2019م) لتحري الموضوعية والعدالة وتحديد موقع ضريبة العقارات خلال ظروف مالية واجتماعية مختلفة.

**8. منهجية البحث:**

سوف يستعين الباحث في تحقيق هدف البحث بكل ما تضمنته الأدبيات الضريبية من فكر يساهم في التطوير ومنها الهندسة الضريبية نظم المعلومات التقليدية - نظم المعلومات الذكية - البيانات بحصر عدد المكلفين والمسددين لضريبة العقارات خلال ست سنوات على مستوى كل مديرية بأمانة العاصمة صنعاء، وتوفير معلومات عن الموارد المحصلة فعلا من ريع العقارات على مستوى كل مديرية محل الدراسة خلال فترتين تشمل ست سنوات، باستخدام الأسلوب الوصفي التحليلي.

**تقسيمات البحث:****الإطار العام للبحث**

- المبحث الأول : القواعد والأسس المحاسبية اللازمة لفرض الضرائب.
- المبحث الثاني: تقييم وتحليل التنظيم القانوني لضريبة العقارات في اليمن.
- المبحث الثالث : الاستنتاجات والتوصيات.

**المبحث الأول: القواعد والأسس المحاسبية اللازمة لفرض الضرائب.****مقدمة :**

ينبغي توضيح طبيعة ضريبة العقارات فهل المقصود بها الضريبة المفروضة على الملكية العقارية؟ أم الضريبة المفروضة على دخل الثروة العقارية؟

الواقع يؤكد أنها ضريبة على دخل الثروة العقارية (ريع العقارات) وليست ضريبة على ملكية هذه الثروة حيث أن أسلوب فرضها يسري سنويا على ريع العقارات المبنية والمباني الجاهزة والمتنقلة والأراضي والفضاء المؤجرة لمختلف الأغراض، وذلك حسب التشريع اليمني وهنا ظهرت صفة الشمولية لجميع الأراضي بما فيها الزراعية، كما يتم تصنيف ضرائب العقارات ضمن ضرائب الدخل في اليمن وليس الضرائب على رأس المال.

كما لا يمكن تحديد حجم وعاء ضريبة العقارات قبل استكمال اجراءات حصر العقارات وعدد المكلفين بدفعها .. كما أن كثرة الاعفاءات الارتجالية دون الرجوع إلى القواعد والأهداف الأساسية التي تمثل اساس البناء التشريعي للضريبة أفقدها دورها كضريبة على الدخل لهزالة وعدم توافق الوعاء مع القواعد الأساسية الفنية لفرض الضرائب.

ولكي نتعرف على مدى التزام التشريع بالقواعد العامة للضرائب ينبغي استعراض القواعد الأساسية لفرض الضرائب كجانب نظري ليتسنى اجراء المقارنة وتحليل وتقييم مواد القانون رقم (17) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل بما فيها ضريبة العقارات في اليمن وتعديلاته وبيان مدى استيعاب تشريعات ضريبة العقارات للقواعد التي تشكل الأساس التقليدي للضريبة وتعد بمثابة "إعلان حقوق المكلفين ، كما أن طبيعة الضريبة لا يمكن أن تتجلى إلا بعد معرفة مدى ارتباط المحاسبة الضريبية بالقوانين والتشريعات.

## أولاً : أوجه التباين بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية: (ياسين، 2014)

### 1. الأسس المحاسبية :

يتم تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة المالية لإعداد واستخراج حساباتها الختامية والميزانية , فيما تأخذ المحاسبة الضريبية بالأساس النقدي حيناً وأساس الاستحقاق حيناً آخر.

### 2. ارتباط المحاسبة الضريبية بالقوانين والتشريعات .

تحكم المحاسبة المالية قواعد وأعراف وأنظمة ومعايير دولية متعارف عليها محاسبياً ولذلك فهي تعتمد جميع المصاريف الانتاجية التي ساهمت في إنتاج الربح منها الرواتب والأجور، بينما ترتبط المحاسبة الضريبية فقط بقانون الضريبة وتلتزم بتنفيذ المواد والتشريعات الضريبية ولذلك ترفض الرواتب والأجور التي لم تدفع عنها الضرائب على سبيل المثال ، وهذا ما يؤكد أن التحاسب الضريبي يعتمد على القوانين الضريبية ومنها قانون ضريبة الدخل على ريع العقارات.

### 3. تكوين المخصصات والاحتياطات :

تأخذ المحاسبة المالية بمبدأ تكوين مخصصات (الاستهلاك، الاحتياطي ، .. الخ)، بينما المحاسبة الضريبية لا تأخذ بذلك إلا ما نص عليه القانون في الشركات المساهمة ، وهذا ما يؤكد أن فرض وتنفيذ الضرائب يعتمد على التشريعات الضريبية وليس على المبادئ والمعايير المحاسبية العامة والخاصة.

### 4. شمولية الإيرادات.

تأخذ المحاسبة المالية بمبدأ شمولية الإيرادات والمصاريف ، بينما المحاسبة الضريبية لا تطبق مبدأ الشمولية أو المقابلة حيث يتم استبعاد بعض الإيرادات المعفاة من الضرائب عند تحصيل ضريبة العقارات وذلك حسب التشريع الضريبي الذي يختلف من دولة الى أخرى.

لذلك لا مجال لتطبيق الأسس والقواعد والمبادئ المحاسبية في المحاسبة الضريبية مالم ينص على تطبيقها قانون ضريبة دخل العقارات ، ولهذا فان تحديد حجم وعاء ضريبة العقارات ومحاسبة المكلفين ضريبياً يعتمد على التشريع الضريبي وليس على المبادئ والقواعد المحاسبية ، لذلك ذهب كتاب المحاسبة المالية العامة والضريبة الى

وضع قواعد أساسية يستند إليها المشرع الضريبي في صياغة مواد قانون الضرائب. مما سبق يتطلب الأمر ضرورة تقييم الأحكام التشريعية لضريبة العقارات في اليمن استناداً إلى القواعد الأساسية لفرض ضريبة العقارات، والتي سيتم تناولها بصورة مختصرة في الفقرة التالية .

يشر بعض فقهاء المال والمحاسبة إلى قواعد لها أهمية كبيرة عند فرض الضرائب إذ أشار إليها الكاتب الانجليزي "آدم سميث منها" في كتابه الشهير ثروة الأمم ، (الشافعي، 2011) & (بوزيدة ، 2006) & : (مرقص، 2006م) أهمها تطبيق قاعدة العدالة والمساواة لتحديد الأساس المحاسبي المناسب واحتساب ما يجب على المكلف دفعةً و، واستخدام قاعدة كفاءة التحصيل الضريبي لتحديد التشريع المناسب لمستوى دخل المكلف بدفع الضريبة . ، قاعدة الوضوح و اليقين وقاعدة الملائمة والاقتصاد ، وسيتم القاء الضوء على القواعد الأساسية لفرض الضريبة كما يلي:

### 1-1. قاعدة العدالة والمساواة لفرض الضريبة .

وفقاً لهذه القاعدة فإن كل الأفراد المكلفين بدفع الضريبة ملزمون بدفعها، ولكن حسب قدرتهم التكاليفية، ومن لا دخل له فهو معفي عن ذلك، وكتب آدم سميث "يجب أن يساهم كل أفراد المجتمع في نفقات الدولة بحسب قدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة" (الشافعي، 2011).

وهناك منهجين لتعريف النصيب العادل أو المساواة : (مرقص، 2006م).

الأول يعرف بمبدأ المنفعة Benefit Principle والثاني يعرف بمبدأ القدرة على الدفع Ability to pay Principle، ويقصد بمبدأ المنفعة: أن تطبيق المساواة في النظام الضريبي يقتضي قيام أفراد المجتمع بدفع قدر من الضريبة مساوي لقيمة ما يحصلون عليه من سلع وخدمات عامة. فكل شخص يتعين عليه دفع ضريبة مساوية لما يحصل عليه من سلع وخدمات مقدمة من الدولة إليه مثل حجم الدعم الذي يحصل عليه أو استخدامه للطرق والمنزهات العامة والخدمات الطبية والتعليم وغيرها .

أما بالنسبة للمنهج الثاني، وهو مبدأ القدرة على الدفع، بمعنى مطالبة دافعي الضرائب في المجتمع بدفع هذه الضرائب تبعاً لمدى قدرتهم على الدفع، أي تبعاً لحجم دخولهم النقدية التي يحصلون عليها. فكلما زاد دخل الفرد كلما زادت قدرته على الدفع والعكس صحيح.

ويختلف هذا المنهج عن المنهج السابق في أن الأول (أي مبدأ المنفعة) يتم بالمنفعة من دفع الضريبة، بينما لا يهتم المنهج الثاني سوى بجانب دفع الضريبة فقط دون الاهتمام بجانب الإنفاق العام وهذا محل انتقاد من وجهة نظر الاقتصاديين ، وقد واجه تفسير أو تطبيق كلا المبدأين السابقين بعض المعوقات .

بالنسبة لمبدأ المنفعة، فإنه يتعين معرفة حجم الفوائد والمنافع المترتبة على الإنفاق العام والتي يحصل عليها كل فرد في المجتمع حتى يمكن مطالبة هذا الفرد بدفع ضريبة مساوية لتلك السلع والخدمات وفيما يتعلق بمبدأ القدرة على الدفع فإنه بدوره صعب التطبيق إذ يحتاج إلى معيار دقيق لقياس قدرة الفرد على الدفع فضلاً إلى ما سبق فإن هناك طبقة فقيرة من المجتمع تحصل على حجم كبير من السلع والخدمات الحكومية، ولكنها لا تدفع ضرائب على قدر هذه الخدمات، بالتالي فقد واجه

تطبيق كلا المنهجين صعوبة في التعامل مع الوظيفة العامة للسياسة الضريبية قبل تطور فكرة العدالة والمساواة.

### تطور فكرة العدالة والمساواة:

في الواقع فإن فكرة العدالة والمساواة قد مرت بعدة مراحل تاريخية مختلفة يمكن أن نوجزها فيما يلي: (بوزيدة 2006م) (غريب، 2011م).

### المرحلة الأولى: عدم التمييز بين الطبقات:

من الملاحظ أن النظام الضريبي في الدولة الأوروبية قبل قيام الثورة الفرنسية في عام 1789م قام على أساس التمييز بين الطبقات، ففي تلك الفترة كان المجتمع مقسماً إلى طبقتين طبقة النبلاء ورجال الدين وطبقة الشعب ولم تكن الطبقة الأولى تتحمل أية أعباء ضريبية، في حين كانت الطبقة الثانية هي التي تقوم بدفع الأعباء الضريبية. ومع قيام الثورة الفرنسية، أضحى من الضروري تحمل جميع أفراد المجتمع بكافة طبقاته عبء دفع الضريبة وأصبح الكل سواسية أمام الدولة فيما يتعلق بدفع الضرائب.

### المرحلة الثانية: مرحلة الضرائب النسبية:

لقد لاحظ الاقتصاديون أن إسهام جميع أفراد الشعب في تحمل عبء الضرائب لا يكفي لضمان تحقيق العدالة الضريبية نظراً لحصول بعض الأفراد على دخول منخفضة وحصول البعض الآخر على دخول مرتفعة، هذا التفاوت في الدخل يقتضي تفاوتاً في مقدار الضريبة الذي يتحمله كل فرد، ومثال ذلك أن يتناسب مقدار الضريبة الذي يتحمله كل فرد في المجتمع مع مقدار دخله ومن هنا ظهرت فكرة "الضريبة النسبية".

### المرحلة الثالثة: مرحلة الضرائب التصاعدية:

ظهرت في أواخر القرن التاسع عشر طريقة جديدة في التحليل الاقتصادي عُرفت باسم "نظرية التحليل الحدي". وقد حاول بعض الاقتصاديين تطبيق هذه الطريقة في التحليل على الضرائب النسبية، فتبين أنها لا تحقق العدالة بين الأفراد لأنها تفرض سعراً موحداً (20% مثلاً) يدفعه أصحاب الدخل المنخفضة وأصحاب الدخل المرتفعة على حد سواء مما يؤدي إلى زيادة التضحية التي يتحملها أصحاب الدخل المنخفضة عن تلك التي يتحملها أصحاب الدخل المرتفعة.

ومن أجل تلافي تلك المساوئ، نادى الفكر المالي بتطبيق فكرة الضرائب التصاعدية، إذ تفرض الضريبة بنسبة تتغير وفقاً لتغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة لها، فعلى سبيل المثال يتم تطبيق سعر ضريبي تصاعدي يبدأ بـ 5% على الدخل التي هي أقل من 50000 ريال، ويرتفع ليصل إلى 10% في حالة الدخل التي تنحصر بين خمسين ألف و مائة ألف ريال ونسبة 15% في حالة زيادة الدخل عن مائة ألف ريال.

إن هذه الطريقة تؤدي إلى تطبيق الضريبة على نحو أكثر عدالة باعتبار أن ذلك يتوافق مع مبدأ القدرة على الدفع الذي سبق أن تعرضنا له كما أنه يتماشى مع مبدأ تناقص المنفعة الحدية.

### تصنيف المكلفين تصاعدياً حسب مستوى دخل الأسرة وحجمها والخدمات المقدمة

| الفئات   | الفئة الأولى | الفئة الثانية   | الفئة الثالثة    | الفئة الرابعة |
|--|--------------|-----------------|------------------|---------------|
| القيمة الإيجارية شهرياً (في حال عدم استقرار العملة المحلية نسبياً) | دون \$200    | من \$201: \$500 | من \$501: \$1000 | \$1001 وأعلى  |
| الدخل الشهري (الإضافي)   | -            | -               | -                | -             |
| معدل الضريبة (العدالة الأفقية) نسبة من قيمة الإيجار                | معفي         | %05             | %10              | %15           |

وهنا يجب التفرقة بين شقي العدالة الضريبية وهي :

### 1. العدالة الأفقية Horizontal Equity

وتعنى المساواة في المعاملة الضريبية بين أصحاب الموارد المالية المتشابهة، بمعنى أن أفراد المجتمع الموجودين في نفس الموقف أو المركز المالي يتعين قيامهم بدفع نفس قيمة الضريبة.

### 2. العدالة الرأسية Vertical Equity

وتعنى التفاوت في المعاملة الضريبية، قيام الأشخاص ذوي الدخل المرتفعة بدفع ضريبة أعلى من الضريبة التي يقوم بدفعها الأفراد ذوي الدخل الضعيفة نظراً لاختلاف قدرات كل منهم على الدفع.

كما ارتبطت العدالة بفكرة المقدرة على الدفع في الضرائب المباشرة ومبدأ المنافع المحصلة في الرسوم والضرائب غير المباشرة.

### 2-1. قاعدة كفاءة الضريبة Tax efficiency

ويقصد بالكفاءة تحقيق أكبر قدر من المخرجات من نفس المدخلات أو تحقيق نفس المخرجات بقدر أقل من المدخلات، ولكن يقصد بالكفاءة في مجال الضرائب العقارية كفاءة تحصيل الضريبة وهي تحقيق أعلى حصيلة (مخرجات) بأقل تكلفة (مدخلات) وهذا الأمر مرتبط بكفاءة الجهاز الضريبي من ناحية وكفاءة التشريع من ناحية أخرى.

وكفاءة الضريبة مرتبطة بالكفاءة الاقتصادية للضريبة وهي كفاءة التحصيل والتخصيص الأمثل للموارد وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وهذا يرتبط بأهداف الدولة وأولوياتها .

ويرى البعض أن التخصيص الأمثل للموارد يمثل جوهر الكفاءة الاقتصادية، إذ يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، وأن هذه الظروف هي التي تحدد الأولويات المختلفة للحكومة، ولذلك يجب أن يتمتع النظام الضريبي بالمرونة الكافية ليتلاءم مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمر بها المجتمع من وقت لآخر، وكفاءة تحصيل الضريبة لتحقيق أعلى حصيلة (مخرجات) بأقل تكلفة (مدخلات) وهذا الأمر مرتبط بقاعدة بيانات الكترونية لحصر الوعاء الضريبي وتقدير القيمة الإيجارية للعقارات المبنية على أساس تقسيمها نوعياً

بحيث يتم الأخذ بعين الاعتبار مستوى البناء، والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة بها (الكهرباء، المياه والصرف الصحي، الحدائق، الخدمات الصحية والتعليم ..) وكفاءة الجهاز الإداري وانعدام التهرب الضريبي وكفاءة التشريع. (بوزيدة 2006م).

### التهرب الضريبي :

يقصد بالتهرب الضريبي عدم دفع الضريبة المستحقة من قبل المكلف، قد يتم استغلال ثغرة موجودة في النصوص القانونية الخاصة بالضريبة أو نتيجة ارتفاع العبء الضريبي على المواطنين ارتفاعاً كبيراً يؤدي إلى إرهابهم بالضرائب و شعور المكلف بانعدام المساواة والعدالة الاجتماعية. (الريبيدي & الحاج، 2014م).

إن أسباب التهرب من الضريبة كثيرة ومتعددة ولا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ومستوى الوعي العام وكفاءة الأجهزة وفعاليات الإجراءات (1) إلا أنه يمكن إجمال هذه الأسباب على النحو التالي: (بوزيدة 2006م).

- أ. اسباب تشريعية.
- ب. اسعار الضريبة.
- ج. ضعف الوعي الضريبي.

### أسباب التهرب الضريبي:

#### أولاً: الأسباب التشريعية:

من أهم أسباب التهرب الضريبي هو النقص والقصور في التشريع وعدم إحكام صياغته، واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون ليتخلصوا من دفع الضريبة وربما مرجع ذلك إلى عدم دقة التشريعات الضريبية والتي غالباً ما تصدر في الدول النامية بصورة سريعة، وتصاغ من قبل أشخاص غير أكفاء.

#### ثانياً: أسعار الضرائب:

ارتفاع معدل أو حجم الضرائب عن المبلغ المقبول يؤدي بالمكلف إلى التهرب من دفعها، وبإجراء مقارنة للأسعار الضريبية لبعض الدول يتضح أن بعضاً منها تختلف باختلاف تقسيماتها كالعقارات وكما يتضح من الجدول التالي (شعيب، السعيد، 2010م):

| نوع العقار   | صناعي | تجاري | متنوع (تعليمي خدمي) | سكني |
|--------------|-------|-------|---------------------|------|
| معدل الضريبة | 2، 94 | 2، 59 | 1، 57               | 1، 0 |

من بيانات الجدول أعلاه يلاحظ انخفاض معدل الضريبة العقارية للأفراد العاديين كما يتم إعفاء المؤسسات الخدمية (التعليم والصحة) من ضريبة العقارات.

ويمكن الاسترشاد بمعدلات (أسعار) الضرائب الواردة في الجدول التالي (للدول النامية) مع الأخذ في الاعتبار الظروف السائدة في البلد عند التطبيق ومعدلات التضخم السائدة وانقطاع المرتبات لعدة سنوات متتالية وعدم استقرار الوضع .

## (أسعار الضرائب في بعض الدول و أساس احتساب الضريبة)

| الدولة    | سعر الضريبة   | أساس الاحتساب                  |
|-----------|---|--------------------------------|
| هونج كونج | 5% من القيمة الايجارية .  | القيمة الايجارية التقديرية     |
| اليابان   | 1, 4% من نسبة العقار وتختلف حسب موقع العقار   | تكلفة العقار                   |
| المكسيك   | من 0.4% إلى 1% من نسبة العقار   | تكلفة العقار                   |
| السويد    | المسكن الصغير 1%<br>مبنى سكني 5%<br>مبنى تجاري 1%<br>منشأة صناعية 0, 5%   | 75% من القيمة السوقية للعقار   |
| مصر       | 3% من القيمة الرأسمالية تقدر ب 60% من القيمة السوقية للعقار بعد استبعاد 30% من قيمة الايجار العقاري مقابل مصاريف الصيانة. | 3% من القيمة الرأسمالية للعقار |

( شعيب، السعيد، 2010م (المهاني، 2010).

## ثالثاً: ضعف الوعي الضريبي.

يُعد ضعف الوعي الضريبي من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعف الدافع على التهرب والعكس إذا كان الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفاً كان الباعث النفسي على التهرب الضريبي قوياً وسادت كراهية الضريبة.

**طرق مكافحة التهرب.** تختلف تبعاً للنظام الضريبي في كل بلد، كما تختلف هذه الطرق باختلاف التشريعات والنظم والوعاء الضريبي ويتفق معظم الكتاب على المعالجات التالية: (بوزيدة، 2006)

## أولاً: مراجعة التشريعات الضريبية.

إن التشريع الضريبي الجيد لا بد أن يتصف بحسن الصياغة وكذا انسجامه مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي للبلد وأخذ بعين الاعتبار للظروف الشخصية للمكلف.

## ثانياً: العمل على تحقيق العدالة.

حسب هذه القاعدة فإن كل الأفراد المكلفين بدفع الضريبة ملزمون بدفعها، ولكن حسب مقدرتهم التكليفية، ومن لا دخل له فهو معفى من ذلك، وبالتالي يتطلب الأمر دراسة العوامل التي تؤدي إلى جعل ضريبة العقارات عبء يزيد من معانات المواطنين وارتفاع تكلفة تقديم الخدمة أو المنتج .

## ثالثاً: نشر الوعي الضريبي.

حفاظاً وتمسكاً بالقواعد الأساسية التي وضعها آدم سميث آنفاً، وأن آلية تسعير الضريبة تمت وفق أسس وقواعد العدالة المجتمعية وكذلك تحصيلها وتاريخ سدادها كما يجب تبليغ المكلفين باستخدامات الإيرادات الضريبية التي تنفق في مجالات خدمية تعود بالفائدة على المجتمع بأكمله منها صرف المرتبات والنفقات التشغيلية والمساهمة في تكاليف تقديم الخدمات الأساسية مثل التعليم

والصحة والكهرباء والمياه والصرف الصحي والطرق وغيرها، كما أن تطبيق قاعدة الوضوح واليقين كفيلة بنشر الوعي الضريبي.

### 3-1. تحقيق قاعدة الوضوح واليقين.

يجب أن تكون الضريبة المفروضة على المكلفين واضحة المعالم، بمعنى أن تكون القواعد والأحكام المنظمة للضرائب واضحة وجلية، يتعين أن يشمل هذا الوضوح كل ما يتعلق بالأحكام المنظمة للضرائب مثل سعر الضريبة ووعائها والأشخاص الخاضعين لها وحجم الإعفاءات المقررة وقواعد التحصيل والربط وكيفية تقديم الإقرارات الضريبية وطرق الطعن وغيرها من الأحكام، إن قاعدة اليقين تتطلب إمام دافع الضريبة بقدر هذه الضريبة وموعد دفعها وما إذا كان هناك مبالغ تدفع مقدماً تحت حساب الضريبة أم لا، وعلى الدولة أن توضح تلك القواعد والأحكام عن طريق نشر قوانين الضرائب في الجريدة الرسمية وفي وسائل الإعلام الأخرى كالإذاعة والتلفزيون والصحف.

ويضيف البعض معنى آخر لليقين وهو الاستقرار التشريعي. فكثر التعديل في النظم الضريبية يهدد الاستقرار الاقتصادي، ولا يفضل الكثير من رجال الأعمال إدخال تعديلات على نظم الضرائب الجمركية حتى ولو كان التغيير في صالحهم (د. عبيد علي أحمد الحجازي، 2005م، ص111).

### 4.1. تحقيق قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل:

المقصود بالاقتصاد هنا أن تقتصد الإدارات الضريبية في نفقاتها عند قيامها بتحصيل الضرائب. فليس من المنطقي أن تكون نفقات التحصيل أكبر من الإيرادات الضريبية التي يتم تحصيلها، إن أحد أهداف الدولة من وراء فرض الضرائب هو الحصول على إيرادات مالية كبيرة تكفي لتمويل نفقاتها المتنوعة.

إن مفهوم الفعالية والاقتصاد في النفقات ينصرف بصفة عامة إلى أن الضريبة الجيدة هي تلك التي تعطي إيراداً كبيراً للحكومة وتوفر في نفس الوقت النفقات اللازمة للتحصيل (أبو المجد، 2010م).

ومن ناحية أخرى، كما يتطلب تحقيق التوازن بين رغبة الحكومة في الحصول على أكبر قدر من الإيرادات وبين مدى قدرة الممول على دفع الضريبة حتى تؤتي أثرها الفعال في إعطاء إيرادات مناسبة للدولة.

يستفاد مما تقدم وجوب توافر هذه المقومات عند فرض الضريبة العقارية، بحيث لا تحابى أصحاب هذه العقارات على حساب بعض الفئات الأخرى في المجتمع فالمواطن يجب أن يخضع للضريبة التي تتفق مع قدرته الفعلية على دفع الضريبة.

بعد التطرق إلى القواعد الأساسية والفنية المطلوب تطبيقها للحد من ارتفاع ظاهرة عزوف المكلفين عن دفع ضريبة العقارات إلى الحد غير المقبول، يتطلب الأمر إصدار تشريعات تنظم عملية حصر وتحديد المكلفين بدفع ضريبة ريع العقارات وفق آلية تضمن تحقيق عدالة فرض الضريبة مع

الآخذ بعين الاعتبار قواعد العدالة والمساواة في المقدرة على الدفع باستخدام أسلوب الاسعار التصاعدي بما يضمن تطبيق قواعد العدالة وتحقيق كفاءة التحصيل.

### المبحث الثاني: تقييم وتحليل التنظيم القانوني لضريبة العقارات في اليمن.

صدرت التشريعات المنظمة لفرض وتحصيل الضرائب المباشرة وغير المباشرة في اليمن، حيث صدر القانون رقم (1) لسنة 1967م بشأن فرض ضريبة كسب العمل وهو أول قانون يصدر لهذا النوع من الضرائب، كما صدر القانون رقم (11) لسنة 1972م بشأن فرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

فيما يتعلق بضريبة العقار فقد صدر القانون رقم (4) لسنة 1968م بشأن فرض ضريبة العقارات وهو أول قانون يصدر لهذه الضريبة، ثم صدر قرار مجلس القيادة بالقانون رقم (21) لسنة 1976م بشأن ضريبة العقارات، ومن ثم القانون رقم (31) لسنة 1977م بشأن ضريبة المبيعات العقارية.

وبعد ذلك صدرت التشريعات الضريبية الأخرى فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة إذ صدر القانون رقم (70) لسنة 1991م والخاص بضرائب الإنتاج والاستهلاك والذي أعتبر شاملاً لأغلب أنواع الضرائب غير المباشرة التي كانت سائدة قبل دولة الوحدة، وفي الثمانينيات ظهرت حالة من التطور للنشاط التشريعي الضريبي والذي اشتمل على التحسن النوعي للنصوص وتناول مختلف القضايا المتعلقة بكافة عموم العمل الضريبي فضلاً إلى تغطيتها للعديد من الأوعية الضريبية الجديدة والتي من أهمها وأبرزها التشريع الخاص بفرض ضريبة الإنتاج والاستهلاك والخدمات والذي بدوره أحدث نقلة نوعية متقدمة على صعيد تنمية الحصيللة الإيرادية إذ شكل ذلك الوعاء الضريبي الجديد رديفاً لاحقاً لوعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

كان لا بد أن تحظى مصلحة الضرائب بإجراء تعديلات واصلاح للنظام الضريبي تماشياً مع برنامج الإصلاح المالي والإداري، لذلك صدرت خلال تلك الفترة عدداً من القرارات نوجز عدداً منها كالتالي :

- قرار جمهوري بالقانون رقم (4) لسنة 1995م بشأن تعديل القانون رقم (70) لسنة 1991م بشأن الضرائب

- قرار جمهوري بالقانون رقم (12) لسنة 1999م بشأن تعديل بعض مواد القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل

صدر القانون رقم (19) لسنة 2001م والمسمى بقانون الضريبة العامة على المبيعات والذي هو في الأساس بديلاً عن القانون رقم (70) لسنة 1991م بشأن ضرائب الإنتاج والاستهلاك.

لا مجال لسرد الأحداث والتشريعات خلال الحقبة السابقة، إذ أن منهجية الدراسة تستلزم عرض وتقييم مواد تشريع ضريبة العقارات وكما يلي:-

#### الأحكام التشريعية لضريبة العقارات اليمنية:

| المادة             | اليمن  |
|--------------------|--|
| (51) سريان الضريبة | (أ) تسري الضريبة سنويا على ريع العقارات المبنية والمباني الجاهزة والمتنقلة والاراضي والفضاء المؤجرة لمختلف الأغراض.<br>(ب) المكلف باداء هذه الضريبة هو مالك العقار او من له حق الانتفاع بالعقار المستاجر من الدولة |

| المادة                    | البيان  |
|---------------------------|---|
|                           | ويكون الممثل القانوني للمكلف ملزماً بأداء الضريبة نيابة عن من يمثله.  |
| (52) ريع العقار           | هو مجموع دخول الأيجارات السنوية من العقارات المؤجرة لمختلف الأغراض.   |
| (53) القيمة الإيجارية     | (أ) يتم تحديد الدخل الفعلي للعقارات بموجب عقود الأيجار الصحيحة. وفي حال عدم معرفة ريع العقار أو الأثبات لعدم صحة عقد الأيجار، فللمصلحة الحق في تقدير ذلك وفقاً للأسس المبنية في اللائحة التنفيذية.<br>(ب) يحدد صافي الريع العقاري الخاضع للضريبة بإجمالي الدخل السنوي وفقاً لأحكام الفقرة (أ) من هذه المادة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.<br>(ج) يراعى في تحديد صافي ريع العقار السنوي الخاضع للضريبة بالنسبة للأشخاص الاعتباريين إدراج الدخل المتأتى للمكلف الاعتباري من ريع العقارات ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وللمكلف الحق في تنزيل النفقات الضرورية المرتبطة بتحقيق هذا الدخل وفقاً لأحكام هذا القانون.  |
| (56) نقل ملكية العقار     | تفرض بموجب أحكام هذا القانون ضريبة على كامل القيمة الناتجة عن نقل ملكية العقار، ويشمل ذلك جميع الأراضي الفضاء، والعقارات المبنية أو المعدة للبناء، سواء شمل التصرف أو البيع للعقار كله أو جزءاً منه، وسواء كان التصرف أو البيع بعوض أو بأي شكل آخر.   |
| (69) معدل ضريبة العقاري   | تستوفى الضريبة على ريع العقارات للأشخاص الطبيعيين بواقع إيجار شهر واحد في السنة.  |
| <b>الإعفاءات الضريبية</b> |   |
| مادة: (54)                | تعفى من الضريبة:<br>1) العقارات المستغلة من قبل مالكيها لأي غرض كان.<br>2) العقارات المملوكة للحكومة ولا يشمل ذلك العقارات المملوكة للقطاعين العام والمختلط، بموجب ما تحدده اللائحة التنفيذية.<br>3) العقارات المخصصة مجاناً للمستشفيات والمراكز الصحية والتعليمية الحكومية والمنشآت الخيرية المجانية التعليمية والصحية وفقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية.<br>4) العقارات المخصصة مجاناً للأيتام وملاجئ العجزة.<br>5) العقارات المملوكة للأوقاف، وريع العقارات الموقوف لصالح جهة خيرية أو مقصد خيري أو هيئة عامة، والأندية والمنشآت الرياضية والشبابية، وفقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية.<br>6) العقارات المملوكة للسلك الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية بشرط المعاملة بالمثل |
| مادة: (55)                | انتهاء مسؤولية الضريبة:<br>تُلغى الضريبة على العقارات التي تتهدم أو تحرق، وبشكل عام العقارات التي تصبح غير صالحة للاستعمال لأي سبب كان ولا يُدرّ أي دخل.  |
| المادة (61)               | تعفى من أداء هذه الضريبة التصرفات الآتية:<br>1. انتقال الملكية بالميراث أو الوصية.<br>2. الهبة لمنشآت دينية أو خيرية أو تربية.<br>3. الهبة لمنشآت صحية أو رياضية وفقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية.<br>4. التصرفات لأراضي وعقارات الأوقاف العامة.<br>5. التصرف أو البيع للأراضي الزراعية متى ما كانت حجة الشراء موثقة من الجهات المختصة، وحسب ما تحدده اللائحة التنفيذية.<br>6. التصرفات للأراضي والعقارات المملوكة للدولة والتي يتم نقلها إلى جهة حكومية أو جهة مملوكة للدولة ملكية كامل.   |
| المادة (160)              | (ج) بشأن إعفاء صغار مكلفي ضريبة ريع العقار التي لا يتجاوز مقدار ريع العقار المؤجر شهرياً مبلغ (50000) خمسون ألف ريال.   |

بعد الاطلاع على مواد تشريع ضريبة العقارات، تطلب الأمر بيان الآثار المالية والاجتماعية في الوضع الحالي من العدوان والحصار وانقطاع المرتبات في فترة تجاوزت اربع سنوات .

## 2-2: تقييم وتحليل تطور إيرادات ضريبة العقارات في اليمن:

### 1-2-2. تحليل حجم ونسبة إيرادات ضريبة العقارات إلى جملة الموارد المشتركة :

لمعرفة أثر التشريعات الضريبية خلال الفترة الأولى (قبل العدوان على اليمن) وأثرها على وعاء ضريبة العقارات والفترة الثانية (خلال العدوان على اليمن) حيث يمكن تحليل تطور حجم الإيرادات من ضريبة العقارات ونسبتها إلى جملة الموارد المحلية المشتركة إذ تشير بيانات الجدول رقم (1) إلى كل من:

تطور حجم ونسبة إيرادات ضريبة العقارات إلى إجمالي الموارد المشتركة  
إيرادات ضريبة العقارات إلى إجمالي الموارد المشتركة .  
جدول رقم (1)

| البيان                                     | قبل العدوان   |       | خلال العدوان  |      | متوسط معدل التغير السنوي % |
|--|---------------|-------|---------------|------|----------------------------|
|  | عام 2008م     | %     | عام 2018م     | %    |                            |
| إيرادات الزكاة                             | ٢,٥٥٨,٠٦٩,٩٥٨ | %55   | 2,677,626,234 | %55  | 119556276                  |
| الضريبة على ربح العقارات والأراضي          | ٥٤١,٧٢٠,٠٦٢   | %12   | 1,305,754,755 | %27  | 764034693                  |
| ضرائب كسب العمل على المهن الحرة            | ١٢,٤٨٨,٩٩٦    | %003  | 24,305,462    | %005 | 11816466                   |
| الضرائب على الملكية                        | ٦,٢٠٧,٢٧٠     | %0013 | 10,016,425    | %002 | 3809155                    |
| الضرائب على السلع والخدمات                 | ٦٠٩,٩٤٤,٧٦٩   | %13   | 400,720,148   | %08  | (209224621)                |
| إيرادات دخل الملكية ومبيعات السلع والخدمات | ٨٩٤,٢١١,٢٨٦   | %19   | 458,232,014   | %09  | (435979272)                |
| الإجمالي العام للموارد المشتركة            | ٤,٦٢٢,٦٤٢,٣٤١ |       | 4.876.655.038 |      |                            |

المصدر (وزارة المالية، الحسابات الختامية 2018-2008م)

الجدول أعلاه يظهر حجم ونسبة إيرادات ضريبة العقارات إلى إجمالي الموارد المشتركة خلال فترتين الأولى قبل العدوان عام (2008م والثانية خلال العدوان عام 2018 م لاهداف التحليل واطهار النتائج.

بتحليل بيانات الجدول السابق رقم (1)، يلاحظ أن نسبة الإيرادات من ضريبة العقارات إلى إجمالي الموارد المشتركة قد ارتفعت من 12% إلى 27% خلال عشر سنوات مما يعني أن هناك توسعا ونمو لضريبة العقارات نتيجة التوسع العمراني علما أن معدل النمو والتوسع العمراني خلال الفترة بلغ (2.1%). بينما لم يحقق معدل النمو في ضرائب العقارات لنفس الفترة سوى 14% مما يدل على أن الإدارة الضريبية لم تول هذا النوع من الضرائب الأهتمام الكافي كون هذه الضريبة محلية (مخصصة لصالح السلطة المحلية) وهذا يشير إلى عدم قيام السلطة المحلية بواجبها لتحسين عملية التحصيل لهذا النوع من الضرائب الذي يعول عليه في المساهمة برفع عملية التنمية المحلية بشكل كبير كونه يعد من أهم موارد السلطة المحلية كما هو واضح من الجدول أعلاه.

## 2-2-2 : تحليل حجم ونسبة النمو في إيرادات ضريبة العقارات على مستوى أمانة العاصمة.

للتعرف على أثر العدوان على ضريبة العقارات في اليمن يمكن دراسة هذه الظاهرة في عدد (10) مديريات أمانة العاصمة لمحاولة تعميمها على بقية محافظات الجمهورية، إذ اعتمد الباحث فترتين :

الأولى: من عام 2007م إلى 2009م وهذه تمثل فترة ما قبل العدوان.  
والثانية: من عام 2017 إلى 2019م . وتمثل جزء من الفترة التي تعرضت اليمن خلالها للعدوان .

والجدول رقم ( 2 ) يشير إلى تلك المقارنة:

ايرادات ضريبة العقارات خلال ست سنوات قبل العدوان وخلال العدوان  
جدول رقم (2)

| خلال العدوان  |               |               | قبل العدوان |             |             | المديرية          |
|---------------|---------------|---------------|-------------|-------------|-------------|-------------------|
| 2019م         | 2018م         | 2017م         | 2009م       | 2008م       | 2007م       |                   |
| 96,483,565    | 59,633,673    | 23.798.871    | ١٣,٢٠٨,٤٩٦  | ١٣,١٢٩,٦٦٠  | ١١,٤٩٢,٢٥٦  | صناعات<br>القديمة |
| 43,429,965    | 25,753,644    | 12.406.025    | ٨,٨٧٩,٩٢٠   | ٧,٩١٠,٩١٢   | ٧,٠٦٣,٠٧٩   | ازال              |
| 141,169,074   | 101,373,998   | 70.876.007    | ٢٣,١٠٩,٥١٨  | ٢١,٥٣٣,١٥٥  | ١٩,٩٣٨,٧٨٦  | الصادفة           |
| 826,981,898   | 664,398,251   | 414.438.024   | ١٣٦,٨٩٩,٠٨٦ | ١١٢,٥٥٢,٦٨٦ | ٩٥,٣٠٩,٤٢٤  | السبعين           |
| 356,406,192   | 386,311,206   | 265,985,718   | ١٠٤,٥٠٦,١٠١ | ٨٥,٨١٨,٢٨٢  | ٧٥,٤١٩,٩١٦  | الوحدة            |
| 170,601,643   | 141,363,621   | 97.087.493    | ٥٦,٢٥١,٠٨٢  | ٥٣,٢١٨,٨٦٥  | ٤٦,٤٩٣,١٨٤  | التحرير           |
| 318,434,411   | 263,296,563   | 177.912.474   | ٧٠,٤٠٥,٦٤٠  | ٥٧,٤٨٣,٤٥٦  | ٤٠,٨٢٨,٣٥١  | معين              |
| 183,893,259   | 124,652,314   | 58.857.444    | ٢٧,٤٧٨,٩٠٠  | ٢٥,١٢٩,٣٠٣  | ٢٣,٢٥٠,٣٣٤  | الثورة            |
| 152,169,026   | 94,941,344    | 36.740.271    | ١٨,٠٨٨,٣٩٦  | ١٨,٧٦٩,٠٤٨  | ١٦,٦٤١,٢٤٦  | شعوب              |
| 94.527.391    | 66.091.104    | 39.260.668    | ٣,٦٢١,٠١٧   | ٣,٥٥٩,٤٤٠   | ٣,٨٥٦,٥٢٠   | بني الحارث        |
| 2,384,096,424 | 1.927.815.718 | 1.197.362.995 | ٤٦٢,٤٤٨,١٥٦ | ٣٩٩,١٠٤,٨٠٧ | ٣٤٠,٢٩٣,٠٩٦ |                   |

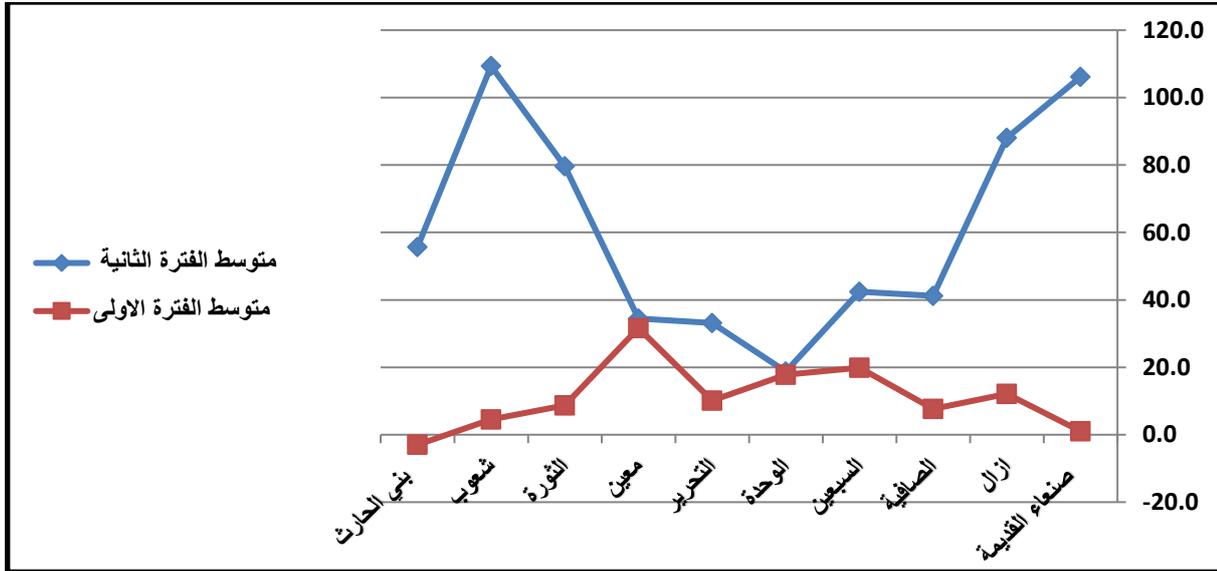
المصدر (وزارة المالية، الحسابات الختامية 2008:2018)

جدول نتائج التحليل رقم (3)

| متوسط على مستوى المديرية      | متوسط الفترة الاولى | متوسط الفترة الثانية | 2019م | 2018م | 2017م | 2009م | 2008م | 2007م | المديرية   |
|-------------------------------|---------------------|----------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|------------|
|                               | 1.0                 | 106.2                | 61.8  | 150.6 |       |       | 0.6   | 1.4   |            |
| 12.1                          | 88.1                | 68.6                 | 107.6 |       |       | 12.2  | 12.0  |       | ازال       |
| 7.7                           | 41.1                | 39.3                 | 43.0  |       |       | 7.3   | 8.0   |       | الصادفة    |
| 19.9                          | 42.4                | 24.5                 | 60.3  |       |       | 21.6  | 18.1  |       | السبعين    |
| 17.8                          | 18.7                | -7.7                 | 45.2  |       |       | 21.8  | 13.8  |       | الوحدة     |
| 10.1                          | 33.1                | 20.7                 | 45.6  |       |       | 5.7   | 14.5  |       | التحرير    |
| 31.6                          | 34.5                | 20.9                 | 48.0  |       |       | 22.5  | 40.8  |       | معين       |
| 8.7                           | 79.7                | 47.5                 | 111.8 |       |       | 9.4   | 8.1   |       | الثورة     |
| 4.6                           | 109.3               | 60.3                 | 158.4 |       |       | -3.6  | 12.8  |       | شعوب       |
| -3.0                          | 55.7                | 43.0                 | 68.3  |       |       | 1.7   | -7.7  |       | بني الحارث |
| متوسط على مستوى أمانة العاصمة | 11.0                | 60.9                 | 37.9  | 83.9  |       | 9.9   | 12.2  |       |            |

متوسط معدل نمو ايرادات ضريبة العقارات في الفترة الأولى والفترة الثانية

الشكل رقم (1)



من الجدول رقم (3) والشكل البياني (أ) الموضح أعلاه يلاحظ ما يلي :

- متوسط معدل نمو إيرادات ضريبة العقارات في الفترة الأولى (قبل العدوان) على مستوى أمانة العاصمة بلغ (11.0%).
- متوسط معدل نمو إيرادات ضريبة العقارات في الفترة الثانية (خلال العدوان) حققت أعلى مستوى نمو من الفترة الأولى قبل العدوان إذ بلغ (60.9%) على مستوى أمانة العاصمة.
- على مستوى مديريات أمانة العاصمة :
- الفترة الأولى : يلاحظ أن مديرية (معين) حققت أعلى متوسط معدل نمو بلغ (31.6%) في حين حققت مديرية (بني الحارث) أدنى متوسط معدل نمو (-3.0%) بالسالب .
- الفترة الثانية : حققت مديرية (شعوب) أعلى متوسط معدل نمو بلغ (109.3%) في حين حققت مديرية (الوحدة) أدنى متوسط معدل نمو بلغ (18.7) .

وهذا يشير إلى أن الإدارة الضريبية عمدت إلى تحسين كفاءة تحصيل ضريبة العقارات بشكل ملحوظ أثناء فترة العدوان على اليمن .

وهذا يدحض الفرضية الثالثة التي تستند على "انخفاض إيرادات ضريبة العقارات أثناء فترة العدوان مقارنة بما قبل العدوان"

### 3-2-2 : تحليل مدى استيعاب التشريعات العقارية للقواعد الأساسية لفرض

#### الضريبة.

للإجابة على التساؤلات وحل مشاكل الدراسة وتحليل البيانات للتأكد من مدى صحة الفرضيات محل الدراسة تطلب توفير بعض البيانات والمعلومات الفعلية للبيئة محل الدراسة وهي أمانة العاصمة صنعا مكاتب التحصيل الضريبي لعدد عشر مديريات تشمل :

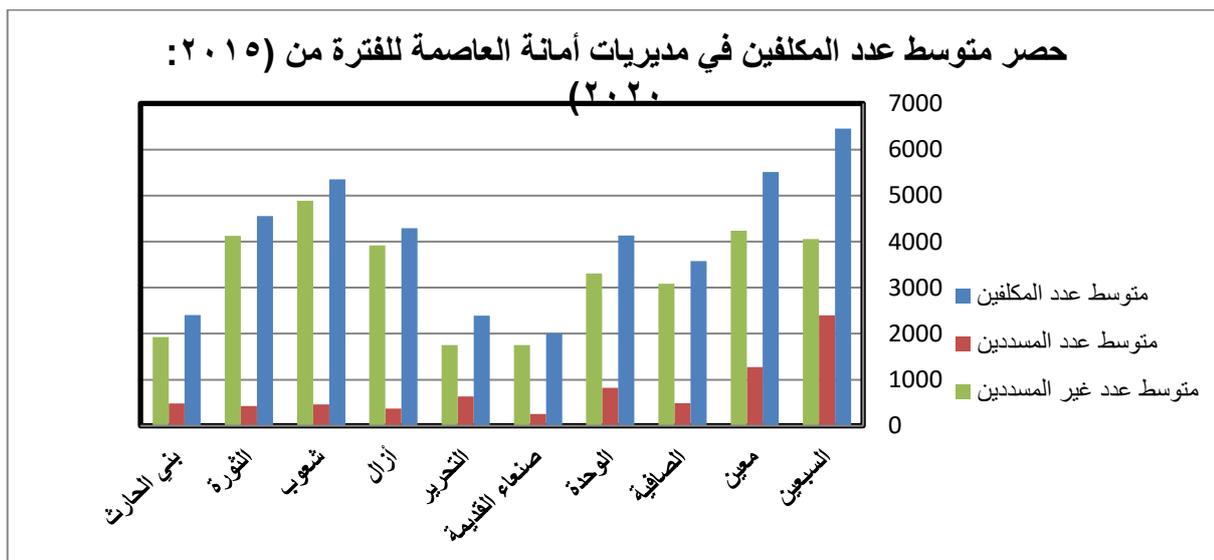
**أولاً: حصر عدد المكلفين: وكما يلي:**

1. حصر يتضمن اجمالي عدد المكلفين بدفع ضريبة ريع العقارات (الممولين) في كل مربع أو مديرية خلال فترة (6) ست سنوات ابتداء من عام 2014م : 2020م..
  2. حصر يتضمن عدد المسددين لضريبة العقارات لنفس الفترة الموضحة اعلاه محل الدراسة.
  3. حصر لعدد المكلفين غير المسددين والمخالفين لقانون فرض وتحصيل الضريبة .
- ثانياً : توفير بيانات عن حجم وكمية إيرادات ضريبة العقاري لنفس المديريات محل الدراسة بأمانة العاصمة خلال السنوات 2017م و 2018م و2020م .**
- بهدف توضيح وبيان مدى التوافق والتقارب بين كل من :
- عدد المكلفين المسددين في كل مديرية وحجم الإيرادات المحصلة من الضريبة العقارية في المديرية نفسها.

الجدول التالي رقم (4) يبين حصر للمكلفين بدفع ضريبة العقارات في العاصمة صنعاء حسب التقسيم الإداري (10 مديريات) وذلك للفترة من عام 2015م :  
عام 2020م وكانت نتائج الحصر كما هو موضح بالجدول التالي:

| نسبة<br>الانجاز<br>% | اجمالي<br>غير<br>المسددين | اجمالي   |          | عام 2020م              |                 |                 | عام 2019               |                 |                 | عام 2018م              |                 |                 | عام 2017م              |                 |                 | عام 2016م              |                 |                 | عام 2015م              |                 |                 | المديرية         |    |
|----------------------|---------------------------|----------|----------|------------------------|-----------------|-----------------|------------------------|-----------------|-----------------|------------------------|-----------------|-----------------|------------------------|-----------------|-----------------|------------------------|-----------------|-----------------|------------------------|-----------------|-----------------|------------------|----|
|                      |                           | المسددين | المكلفين | عدد<br>غير<br>المسددين | عدد<br>المسددين | عدد<br>المكلفين | المربع           | ت  |
| 32                   | 29843                     | 14380    | 38736    | 7401                   | 2172            | 9573            | 5161                   | 3618            | 8779            | 4551                   | 3034            | 7595            | 3960                   | 2450            | 6410            | 4090                   | 2000            | 6090            | 4680                   | 1106            | 5786            | السبعين          | 1  |
| 23                   | 25418                     | 7651     | 33069    | 5467                   | 981             | 6448            | 3653                   | 1882            | 5535            | 3751                   | 1646            | 5397            | 3850                   | 1410            | 5260            | 3985                   | 1235            | 5220            | 4712                   | 497             | 5209            | معين             | 2  |
| 12                   | 18521                     | 2936     | 21457    | 3347                   | 540             | 3887            | 2953                   | 640             | 3593            | 3031                   | 511             | 3542            | 3110                   | 382             | 3492            | 2764                   | 707             | 3471            | 3316                   | 156             | 3472            | الصفافية         | 3  |
| 20                   | 19867                     | 4962     | 24812    | 3467                   | 839             | 4306            | 2724                   | 1535            | 4269            | 3224                   | 928             | 4152            | 3741                   | 322             | 4036            | 3244                   | 796             | 4040            | 3467                   | 542             | 4009            | الوحدة           | 4  |
| 13                   | 10518                     | 1522     | 12040    | 1985                   | 250             | 2235            | 1594                   | 405             | 1999            | 1672                   | 300             | 1972            | 1750                   | 196             | 1946            | 1707                   | 237             | 1944            | 1810                   | 134             | 1944            | صنعاء<br>القديمة | 5  |
| 28                   | 10415                     | 3822     | 14347    | 2331                   | 403             | 2734            | 1608                   | 561             | 2169            | 1592                   | 689             | 2281            | 1575                   | 817             | 2392            | 1421                   | 965             | 2386            | 1888                   | 497             | 2385            | التحرير          | 6  |
| 09                   | 19911                     | 2246     | 25758    | 4348                   | 264             | 4612            | 3605                   | 643             | 4248            | 3751                   | 484             | 4235            | 3895                   | 326             | 4222            | 3891                   | 331             | 4222            | 421                    | 198             | 4219            | أزال             | 7  |
| 08                   | 28470                     | 2787     | 32110    | 5255                   | 551             | 5906            | 4633                   | 694             | 5327            | 4752                   | 536             | 5288            | 4871                   | 378             | 5249            | 4784                   | 391             | 5175            | 4175                   | 237             | 5165            | شعوب             | 8  |
| 09                   | 24763                     | 2577     | 27329    | 4420                   | 504             | 4924            | 4173                   | 667             | 4840            | 4104                   | 487             | 4591            | 4035                   | 308             | 4343            | 3925                   | 408             | 4333            | 4106                   | 203             | 4309            | الثورة           | 9  |
| 19                   | 11698                     | 2889     | 14446    | 2209                   | 401             | 2610            | 1767                   | 843             | 2610            | 1825                   | 647             | 2472            | 1882                   | 452             | 2334            | 1794                   | 427             | 2221            | 2221                   | 119             | 2199            | بني<br>الحارث    | 10 |
|                      | 199525                    | 45772    | 342116   | 40330                  | 6905            | 47235           | 31871                  | 11488           | 43359           | 32253                  | 9262            | 41525           | 32670                  | 7041            | 39711           | 31605                  | 7497            | 39102           | 30796                  | 3689            | 38697           | الاجمالي         |    |

## الشكل رقم (2)



الملاحظات: من الشكل البياني:

1. تتصدر مديرية السبعين قائمة كل من: متوسط عدد المكلفين خلال ست سنوات 6456 مكلف بدفع ضريبة العقارات.

متوسط عدد المكلفين غير المسددين 4059 مكلف بدفع الضريبة.

متوسط عدد المكلفين المسددين 2397 مكلف بدفع الضريبة.

2. حازت مديرية صنعاء القديمة على أقل رقم: متوسط عدد المكلفين خلال ست سنوات 2007 مكلف بدفع الضريبة.

متوسط عدد المكلفين غير المسددين 1753 مكلف بدفع الضريبة.

متوسط عدد المكلفين المسددين 254 مكلف بدفع الضريبة..

الجدير بالملاحظة أن متوسط عدد المسددين في ثمان مديريات يتراوح بين 254 و 827 مكلف بدفع الضريبة مهما بلغ عدد المكلفين إذ نلاحظ أن متوسط عدد المكلفين في مديرية شعوب بلغ (5352) مكلف كذلك بارتفاع عدد المكلفين زاد عدد غير المسددين إذ بلغ المتوسط (4887) مكلف في حين عدد المسددين (465) مكلف .

انحصار دفع الضريبة على عدد محدود يتراوح بين 254 و 827 مكلف وهم الملتزمين بدفعها خلال ست سنوات مهما بلغ عدد المكلفين زيادة ونقصان وهذا ما يدحض صحة الفرضية الثانية " التي تستند على " عدم تحصل ضريبة العقارات وفق قاعدة بيانات تستند الى قواعد العدالة المجتمعية والمساواة والوضوح للتحاسبات الضريبية."

..

عدم ارتفاع عدد المسددين خلال ست سنوات محل الدراسة ولعدد ثمان مديريات يثبت انخفاض الوعي الضريبي وعدم جدوى التشريع العقاري وغياب تطبيق قاعدة العدالة والمساواة و انحصار كفاءة التحصيل بنسبة بسيطة في مديرية السبعين، في حين نجد مديرية شعوب تجاوز عدد المكلفين بدفع الضريبة 5000 مكلف في حين أن عدد المسددين شبة ثابت يتراوح دون 500 مكلف فقط خلال ست سنوات وهذا بعيد كل البعد عن تطبيق أدنى قواعد العدالة والمساواة وكفاءة التحصيل

والتشريعات الضريبية إذ يلاحظ الثبات في عدد المكلفين خلال ست سنوات محل الدراسة، رغم أن مديرية شعوب تتوسط أمانة العاصمة وتحوز على العدد الأوفر من المجمعات التجارية والهناجر لقطع الغيار ومحلات ذهب والمجوهرات ومحلات تجارة الجملة على مستوى أمانة العاصمة .

## 2-2-2: تحليل مدي تطبيق القواعد الخاصة بالعدالة والمساواة:

وفق قاعدة العدالة والمساواة فإن كل الأفراد المكلفين بدفع الضريبة ملزمون بدفعها، ولكن حسب مقدرتهم التكاليفية، ومن نتائج تحليل البيانات يتبين عدم تحقيق قاعدة العدالة والمساواة في تحصيل ضريبة العقارات فإن وجه العدالة من تحصيل ضريبة العقارات من 18% فقط من المكلفين بدفعها حسب قانون ضريبة الدخل وتشريعات ضريبة العقارات وباستقراء قواعد ونصوص القانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية فإنه يتبين لنا من خلالها أن هذا القانون قد جافى مبادئ العدالة والمساواة التي يتعين على التشريعات الضريبية أن تستوفيها عادة، ويمكن لنا نبرز أهم ملامح تناقض هذا القانون مع مبادئ العدالة والمساواة في النقاط الآتية:

- كان على المشرع استخدام السعر التصاعدي حسب الظروف الاجتماعية للمكلف، كون السعر الثابت والموحد يخالف قاعدة العدالة والمساواة كما سبق أن أوضحنا كونه لا يضع في اعتباره التفاوت في الدخل بين المكلفين بدفع الضريبة، كما أنه لا يراعى الظروف الشخصية والاجتماعية للممول، ونتيجة لما سبق، فإنه يمكن أن نقرر بأن الضريبة على العقارات المبنية هي ضريبة عينية إذ أنها أقرب إلى استهداف الحصيلة من العدالة (د. عبدالله الصعيدي، 2009، ص. 366).
- إن اتجاه المشرع اليمني إلى تبني السعر الثابت المحدد لسقف الاعفاء رغم الانخفاض الشديد للقوة الشرائية للريال اليمني الأمر الذي أدى إلى ارتفاع الأيجارات وتجاوزه المبلغ المحدد ب 50, 000 ريال وهذا يخالف إلى حد كبير التشريعات الحديثة من فرض ضريبة تصاعدية متعددة الشرائح باعتبارها أكثر قدرة على إعادة توزيع الدخل وتحقيق العدالة الاجتماعية.
- تم التعويل على العقار – وليس مالك العقار – عند فرض الضريبة العقارية: وهذا يتناقض مع مبادئ العدالة الاجتماعية فقد تفرض الضريبة على شخص لا يمتلك سوى عقار ويعد الأيجار مصدر أساسي لإعالة أسرته ولا يكفي لتغطية نفقات 50% من الشهر، ولمجرد أن القيمة الإيجارية تجاوزت مبلغ 50, 000 ريال. بينما يمتلك مكلف آخر خمس أو ست عمارات أو شقق منفصلة. أو وحدات سكنية غير خاضعة للضريبة لمجرد أن كل وحدة منها لا تتجاوز قيمتها الإيجارية 50000 ريال حسب الظاهر والموضح لموظفي الضرائب، إنه من المتصور أيضاً تباين المعاملة الضريبية بين وحدة سكنية وأخرى داخل العقار الواحد لمجرد اختلاف مساحتها فقد يمتلك شخص دوراً بأكمله في عقار ويخضع للضريبة العقارية باعتباره وحدة سكنية واحدة (حيث لم يقسم إلى شقق) بينما يمتلك شخص وحدتين سكنيتين في دور من هذا العقار ولا يخضع للضريبة كون مبلغ الأيجار لا يتجاوز 50000 ريال.

## 4-2-2: تحليل مدى الكفاءة وانعدام التهرب الضريبي Tax efficiency

قياس مدى بكفاءة الجهاز وانعدام التهرب الضريبي وكفاءة التشريع .

الجدول التالي يبين حصر للمكلفين بدفع ضريبة العقارات في العاصمة صنعاء لعدد (10) مديريات /مربعات ) خلال عدد (6 ست) سنوات حسب التقسيم الإداري وذلك للفترة من عام 2014م : عام 2020م وكانت نتائج الحصر كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (5)

| نسبة عدد المكلفين غير المسددين إلى إجمالي المكلفين |         |      |         |        |                  |         |      |      |        |              |  |
|--|---------|------|---------|--------|------------------|---------|------|------|--------|--------------|--|
| المديرية<br>/المربع                                | السبعين | معين | الصافية | الوحدة | صنعاء<br>القديمة | التحرير | أزال | شعوب | الثورة | بني<br>الحرث | متوسط<br>نسبة<br>المكلفين<br>غير<br>المسددين |
| نسبة<br>التهرب<br>الضريبي                          | 68%     | 77%  | 88%     | 80%    | 87%              | 72%     | 91%  | 92%  | 91%    | 81%          | 82%  |

الشكل رقم (4)



من الرسم البياني الموضح أعلاه نجد أن مديرية شعوب باتت أسوأ حظاً وأكثر المكلفين غير المسددين للضرائب عدداً، إذ أن نسبة المكلفين المتهربين عن دفع الضرائب (بلغت 92%)

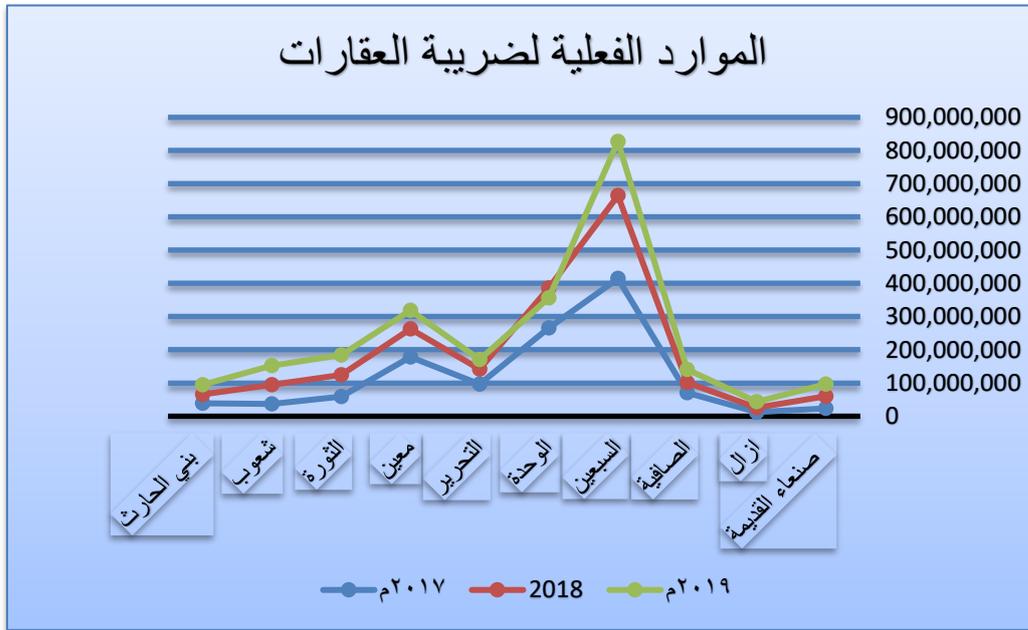
- كما أن متوسط نسبة الفاقد من وعاء ضريبة العقارات خلال سبع سنوات محل الدراسة (التهرب الضريبي) (82%) .
- متوسط نسبة الانجاز في تحصيل ضريبة العقارات في أمانة العاصمة خلال (7) سبع سنوات (18%) فقط.

الأمر الذي يظهر عدم كفاءة التشريعات مما يستلزم إعادة النظر في أحكام مواد قانون ضريبة الدخل المتعلقة بضريبة العقارات، ناهيك عن إعادة هيكلة وتنظيم آلية تحصيل الضرائب، وهذا يدحض الفرضية الأولى التي تستند على " عدم مراعات التشريع الضريبي لقاعدة العدالة والمساواة والمقدرة على الدفع"

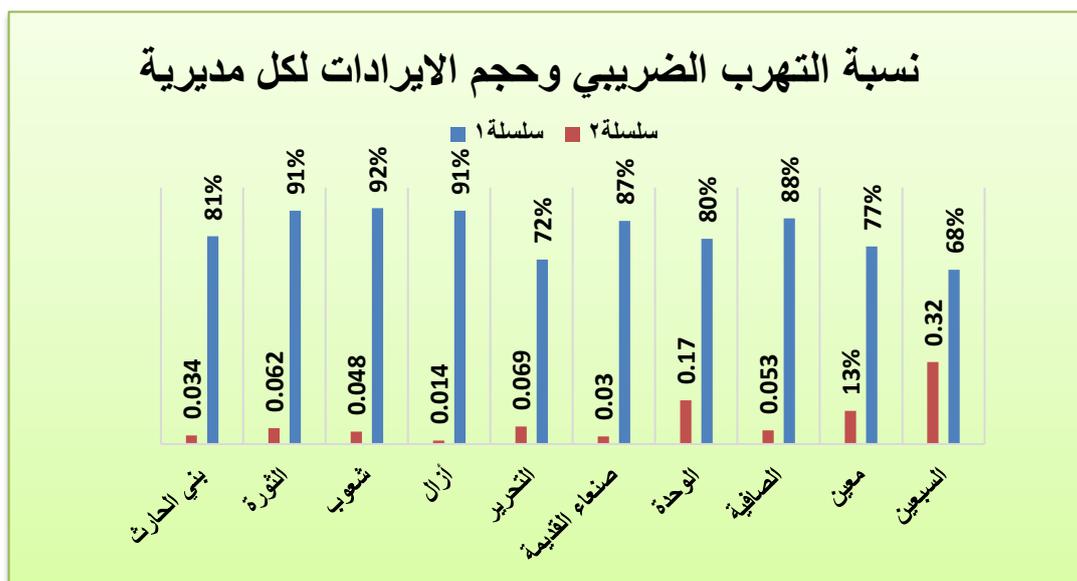
## جدول رقم (6)

| ايرادات ضريبة العقارات خلال الفترة ثلاث سنوات ( 2017- 2018- 2019م العاصمة صنعاء |               |               |               |               |               |
|---|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| نسبة  | اجمالي        | 2019م         | 2018          | 2017م         | المديرية      |
| %032  | 179,916,109   | 96,483,565    | 59,633,673    | 23,798,871    | صنعاء القديمة |
| %015  | 81,589,634    | 43,429,965    | 25,753,644    | 12,406,025    | ازال          |
| %06   | 313,419,079   | 141,169,074   | 101,373,998   | 70,876,007    | الصابية       |
| %35   | 1,905,818,173 | 826,981,898   | 664,398,251   | 414,438,024   | السبعين       |
| %18   | 1,008,703,116 | 356,406,192   | 386,311,206   | 265,985,718   | الوحدة        |
| %07   | 409,052,757   | 170,601,643   | 141,363,621   | 97,087,493    | التحرير       |
| %14   | 759,643,448   | 318,434,411   | 263,296,563   | 177,912,474   | معين          |
| %07   | 367,403,017   | 183,893,259   | 124,652,314   | 58,857,444    | الثورة        |
| %05   | 283,850,641   | 152,169,026   | 94,941,344    | 36,740,271    | شعوب          |
| %04   | 199,879,163   | 94,527,391    | 66,091,104    | 39,260,668    | بني الحارث    |
| %100  | 5,509,275,137 | 2,384,096,424 | 1,927,815,718 | 1,197,362,995 | اجمالي        |

## الشكل رقم (5)



## الشكل رقم (6)



من الواضح في الشكل البياني رقم (6) الموضح حجم إيرادات ضريبة العقارات في مديرية شعوب لا يصل إلى 5% مقارنة فقط علماً أن شعوب تعد من أكثر المديرية حظاً من حيث عدد الهناجر قطع الغيا والمحلات التجارية وتجار الجملة ومحلات الذهب والمجوهرات ومركز تجاري يتوسط العاصمة صنعاء. علماً أن الموارد فقط من قبل المكلفين المسددين بنسبة 8% من إجمالي المكلفين بمعنى أن التهرب الضريبي بلغ 92%.

ظهر مديرية السبعين في المرتبة الأولى من حيث حجم الإيرادات مع أن نسبة المسددين لا تتجاوز (32%) وانخفاض نسبة التهرب الضريبي قد يرجع ذلك إلى:

## 2-2-5. مدى تحقيق قاعدة الوضوح واليقين.

بمعنى أن تكون القواعد والأحكام المنظمة للضرائب واضحة وجلية، كما يتطلب إمام دافع الضريبة بقدر هذه الضريبة وموعد دفعها وما إذا كان هناك مبالغ تدفع مقدماً تحت حساب الضريبة أم لا، وعلى الدولة أن توضح تلك القواعد والأحكام عن طريق نشر قوانين الضرائب في الجريدة الرسمية وفي وسائل الإعلام الأخرى كالإذاعة والتلفزيون والصحف.

من نتائج التحليل متوسط نسبة الفاقد مرتفعة بل تجاوزت الحدود المعقولة من وعاء ضريبة العقارات خلال ست سنوات محل الدراسة (التهرب الضريبي) إذ أن ما نسبته 18% فقط من المكلفين استجابوا لدفع ضريبة العقارات ونسبة 82% غير معترف بضريبة العقارات.

هذا يشير إلى عدم تحقق قاعدة الوضوح واليقين في التشريع الضريبي ويؤكد دحض الفرضية الثانية التي تستند على "عدم تحصل ضريبة العقارات وفق قاعدة بيانات تستند إلى قواعد العدالة المجتمعية والمساواة والوضوح للتحاسب الضريبي".

### المبحث الثالث : الاستنتاجات والتوصيات.

#### 3-1. الاستنتاجات .

1. ارتفاع نسبة الفاقد من ضرائب العقارات .
2. عدم نمو ضريبة العقارات بشكل متوازي مع نمو قطاع البناء والتشييد .
3. عدم مراعات التشريع الضريبي لقواعد العدالة الضريبية والمساواة مما يؤدي إلى مزيد من التهرب الضريبي .
4. ايكال عملية تحصيل ضريبة العقارات للسلطة المحلية مما افقدها الادارة الجيدة في عملية التحصيل .
5. عدم الحصر الشامل بصورة مستمرة وعدم التنسيق بين مصلحة الضرائب ومكاتب الاشغال العامة مما جعل مصلحة الضرائب غير قادرة على التعرف على المنشآت الجديدة ومالكها .
6. عدم الاهتمام بتدريب وتأهيل المأمورين في مجال ضرائب العقارات .

#### 3-2. التوصيات.

##### أولاً: العامة .

1. تطبيق اسلوب الضرائب التصاعديّة وتحقيق العدالة الافقية والرأسيّة في مجال الضرائب العقارية وبما يحقق مبدأ العدالة الضريبية .
2. استكمال منظومة اصلاح ضريبة العقارات.
3. تحديث البنية التحتية لمصلحة الضرائب وبالأخص العقارية والقضاء على التقدير العشوائي لعدد العقارات واستبداله بالأساس الفعلي بناء على معلومات متكاملة عن المكلف وحجم وقيمة العقارات التي يمتلكها ومستوى الدخل.
4. تطوير قاعدة البيانات العقارية بمصلحة الضرائب عن طريق المسوحات الميدانية للتطورات العمرانية في البلد بالتنسيق مع مكاتب الاشغال العامة في المحافظات والمديريات وحوسبة تلك البيانات .
5. استكمال متطلبات الهندسة الضريبية أو هندسة اصلاح ضريبة العقارات.
6. التحول نحو نظام الغرفة الواحدة لكافة موارد الدولة وعلى مستوى المديريات مما يسهل عملية تحصيل ضريبة العقارات.
7. مراجعة التشريعات لضريبة العقارات واصلاح أوجه النقص والقصور فيها وبما يتلاءم مع القواعد الأساسية والفنية لفرض الضريبة.
8. إعادة تصنيف المناطق الضريبية إلى فئات (فئة أ، فئة ب، فئة ج، فئة د) حسب مستوى تطور المنطقة التي يقع فيها العقار وبما يحد من الاجتهاد في تقدير الوعاء الضريبي .
9. يتم تحديد نسبة ضريبة العقار وفق تقسيمات ونوع العقارات (سكني، تجاري، صناعي، ارض زراعية، منشآت خدمية).
10. الاستفادة من تجارب البلدان ذات الطبيعة المتشابهة اقتصاديا وسياسيا واجتماعيا

- مع البيئة اليمنية .
11. تشجيع روح الابتكار والإبداع والتميز وحسن الأداء و تعميق فكرة الادارة بالأهداف والتكاليف على أساس الأنشطة .
  12. تنظيم وتشجيع التحصيل المباشر والالكتروني إلى البنك المركزي والبنوك التجارية وهيئة البريد بما يوفر تكلفة التحصيل من جانب ويسهل عملية وصول المكلف إلى مراكز التحصيل من جانب آخر .
  13. الاهتمام بعملية التدريب والتأهيل للمأمورين العاملين في ضريبة العقارات .

## قائمة المراجع:

### أولاً: الكتب :

1. الريدي، محمد علي & الحاج، محمد سعيد (2014)، " المحاسبة الضريبية"، الطبعة التاسعة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن.
2. البديوي، منصور & البابلي، محمد (2004)، " محاسبة الضريبة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
3. مجلدات الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للأعوام 2005, 2006, 2007. وزارة المالية – الجمهورية اليمنية.
4. ياسين، فؤاد نعمان (2014م) المحاسبة الضريبية، عمان الأردن.

printed on 11/22/2018 4:49 PM via SAUDI DIGITAL LIBRARY AN: 943969 ; Account: ns224396.

### ثانياً: دوريات علمية ومؤتمرات علمية:

1. الشافعي، محمد إبراهيم ( 2011م) الضريبة على العقارات المبنية في مصر وآثارها المالية والاجتماعية، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، جامعة عين شمس - كلية الحقوق رابط: <https://search.mandumah.com/Record/926019>
2. السجيني، صبري عبدالحميد السيد (2012م) تحليل لأحكام وأساليب المحاسبة لتحديد الوعاء الضريبي في قانون الضريبة على العقارات المبنية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، <https://search.mandumah.com/Record/333421>
3. المهائني، محمد خالد، (2010)، " التهرب الضريبي وأساليب مكافحته " منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
4. أحمد، فراج محمود فراج (2017م) تقدير قيمة الضريبة العقارية في التشريع المصري المقارن: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالإسماعيلية الصفحات 341 - 318 .
5. مرقص، سمير سعيد (2006م)، " إطار مقترح للإصلاح الضريبي الشامل للضرائب العقارية في مصر " جمعية ادارة الاعمال العربية للنشر العدد (112) الصفحات 59-53.
6. أبو المجد، محمود جاب الله ( 2010م ) "تساؤلات حول الضريبة على العقارات المبنية" ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العملي الثالث: "الضريبة على الدخل وعلى العقارات المبنية"

- التشريع الضريبي – مشاكل التطبيق العملي والحلول المقترحة 27 - 28 فبراير 2010 /  
جامعة فاروس، الإسكندرية ص.388.
7. غريب، محمد إبراهيم (2011م) "مشكلات التحاسب الضريبي في ظل الضريبة على العقارات المبنية رقم (196) لسنة 2002 ومقترحات علاجها، بحث مقدم إلى المؤتمر السابع عشر: تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 3- 7 يوليو 2006، المجلد الرابع، ( ص 26).
8. محمد، سيد عطيتو (2010م) آليات تفعيل قانون الضريبة على العقارات الدنية رقم 196 لسنة 2008م و رقعة عمل مقدمة للمؤتمر العملي الثالث: "الضريبة على الدخل وعلى العقارات المبنية التشريع الضريبي – مشاكل التطبيق العملي والحلول المقترحة 27 - 28 فبراير 2010، جامعة فاروس، الإسكندرية، ص 365 - 366.
9. الأديمي، منصور ياسين (2000)، " دراسة مقارنة لنظام الضرائب غير المباشرة مع مشروع قانون الضريبة العامة على المبيعات في الجمهورية اليمنية"، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العدد (15) أبريل سبتمبر 2000.

### ثالثاً: رسائل علمية.

1. الصبري، حسن سعيد محمد (2010)، " الضريبة العامة على المبيعات ومشاكل تطبيقها في اليمن"، رسالة دكتوراة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سوريا.
2. بوزيدة، حميد (2006) لكبي، مليحة جبار (2008)، " الضريبة و دورها في تمويل الموازنة العامة"، رسالة ماجستير.
3. الدلعة، عارف نعوض زيدان (2000)، " الضريبة العامة على المبيعات في الأردن واثارها الاقتصادية"، رسالة ماجستير في الاقتصاد غير منشورة، جامعة ال البيت، الأردن.
4. "النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992- 2004" (أطروحة دكتوراه دولة آلية الاقتصاد، (3) جامعة الجزائر.

### رابعاً : قوانين وتشريعات :

1. الجمهورية اليمنية، وزارة الشؤون القانونية، " قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (19) لسنة 2001 وتعديلاته، الجريدة الرسمية، العدد 14.
2. الجمهورية اليمنية، وزارة الشؤون القانونية، قانون ضريبة الدخل -الجريدة الرسمية العدد (7\3) لسنة 1991م.
3. الجمهورية اليمنية، وزارة الشؤون القانونية، قانون رقم 8 بتعديل القانون رقم 3 لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.
4. الجمهورية اليمنية، وزارة المالية، قطاع الإيرادات، الإدارة العامة للإيرادات، حصر عدد المكلفين لدفع الضرائب 2014:2020م.

## سياسات وقواعد وإجراءات النشر

### سياسات النشر :

- نشر الأبحاث الأصلية باللغتين العربية والإنجليزية في أي من حقول العلوم الإدارية والإنسانية ..
- نشر الأبحاث التي من شأنها ان تعمل على تطوير النظرية الادارية والانسانية وإثراء ممارساتها .
- تعطى الأولوية للبحوث التي تقدم الحلول العلمية والعملية للمشكلات الإدارية والإنسانية
- يعتمد قرار قبول البحوث المقدمة للنشر على توصية هيئة التحرير والمحكمين، حيث يتم تحكيم البحوث تحكيماً سرياً .

### قواعد النشر :

- يقدم الباحث ثلاث نسخ للبحث مطبوعة على ورق ( A4 ) على وجه واحد وبمساقتين ومرفق معه CD، مع ذكر البرنامج الذي تم استخدامه في الطباعة.
- يقدم الباحث خطاباً مرافقاً للبحث يفيد بأن البحث لم يسبق نشره .
- يعتمد الباحث على الاصول العلمية والمنهجية المتعارف عليها في اعداد وكتابة الابحاث العلمية .
- ان يكون البحث مكتوباً بلغة سليمة ويستخدم في الكتابة خط Arabic Transparent للأبحاث العربية و Times New Roman للأبحاث الانجليزية بنط (14) للمتن (16) للعناوين (12) للهوامش (1,15) تباعد الأسطر ولا يزيد عدد الاسطر عن 25 سطر، وينبغي الا يزيد حجم البحث على عشرين صفحة بما في ذلك المراجع والهوامش والجداول والأشكال والملحق .
- ان يرفق مع البحث ملخص باللغة العربية والانجليزية في صفحة واحدة .

### إجراءات النشر والتحكيم :

- ترسل البحوث والمراسلات الي مجلة جامعة الرازي على العنوان التالي :
- الجمهورية اليمنية – صنعاء – جامعة الرازي ([www.alraziuni.edu.ye](http://www.alraziuni.edu.ye)) مجلة جامعة الرازي للعلوم الإدارية والإنسانية.
- هاتف (216923) تليفاكس (406760) البريد الإلكتروني لرئيس التحرير ([fash\\_dean@alraziuni.edu.ye](mailto:fash_dean@alraziuni.edu.ye)) .
- يرفق بالبحث السيرة الذاتية للباحث .
- في حالة قبول البحث مبدئياً يتم عرضه على محكمين من ذوي الاختصاص في مجال البحث ويتم اختيارهم بسرية ولا يعرض عليهم اسم الباحث او بياناته، وذلك لإبداء آرائهم حول مدى اصالة البحث وقيمه العلمية ومدى إلتزام الباحث بالمنهجية المتعارف عليها ويطلب من المحكم مدى صلاحية البحث للنشر في المجلة من عدمه .

- في حالة ورود ملاحظات من المحكمين، ترسل الي الباحث بهدف إجراء التعديلات اللازمة على ان تعاد في مدة اقصاها شهر .
- يخطر الباحث بقرار صلاحية بحثه للنشر خلال ثلاثة أشهر من تاريخ التسليم .

### قواعد عامة :

- تؤول جميع حقوق النشر للمجلة .
- تقدم المجلة مجاناً لكل صاحب بحث أجزى للنشر نسختين من العدد المنشور به البحث .
- المواد التي تتضمنها البحوث المنشورة تعبر عن آراء أصحابها، ولا تعبر بالضرورة عن رأي المجلة .

### ملخصات الرسائل الجامعية :

تنشر المجلة ملخصات الرسائل الجامعية (رسائل الدكتوراه والماجستير ) التي تم إجازتها بالفعل، والمتصلة بحقول المعرفة الادارية والانسانية والمجالات ذات الصلة، ويتم إعداد الملخص بمعرفة صاحب الرسالة، ولا يتجاوز عدد صفحات الملخص خمس صفحات ..

### التقارير عن المؤتمرات والندوات :

ترحب المجلة بنشر تقارير موجزة عن المؤتمرات والندوات والحلقات النقاشية الحديثة الانعقاد والتي تتصل بموضوعاتها بواحد او اكثر من مجالات اهتمام المجلة .

### التعليقات والتعليقات الانتقادية على بحوث منشورة في المجلة :

ترحب المجلة بنشر التعليقات والتعليقات على بحوث سبق ان نشرتها المجلة، ويجرى تحكيم التعليقات المقدمة للنشر بمعرفة اثنين من المحكمين أحدهما مؤلف البحث موضع التعليق، وفي حال إجازة التعليق للنشر، يدعى المؤلف للرد على التعليق اذا رغب في ذلك، وتطبق على التعليقات المقدمة الشروط الشكلية المتعلقة بالبحوث.

### رسوم التحكيم والنشر في المجلة :

تتقاضى المجلة مقابل نشر البحوث المحكمة والمقبولة الرسوم الآتية :

1. البحوث المرسلة من خارج اليمن ( \$150 ) .
2. البحوث المرسلة من داخل اليمن ( 15000 ريال ) .
3. هذه الرسوم غير قابلة للإرجاع سواء تم قبول البحث للنشر أو لم يتم النشر
4. البحوث المقدمة من باحثي جامعة الرازي مجاناً .

### قيمة الاشتراكات السنوية في المجلة :

- للأفراد (6000 ريال ) المنظمات ( 12000 ريال) داخل اليمن
- للأفراد ( \$10 ) المنظمات ( \$ 20 ) خارج اليمن .
- ( جميع حقوق الطبع محفوظة للمجلة )

رقم الأيداع في دار الكتب الوطنية - صنعاء ( ) لسنة 2020م

مجلة جامعة الرازي - مجلة علمية محكمة – تهدف الى إتاحة الفرصة للباحثين لنشر بحوثهم  
وانتاجاتهم العلمية باللغتين العربية والانجليزية في مختلف العلوم الادارية والانسانية

## المحتويات

| م | الموضوع   | الباحث                         | الصفحة |
|---|---|--------------------------------|--------|
| 1 | اثر تمكين العاملين على تحسين جودة الخدمات الصحية في مستشفيات القطاع الخاص في الجمهورية اليمنية.                     | د . نجيب على محمد إسكندر       |        |
| 2 | اطلس البشرية في سورة الحج.  | أ . م . د / حسن ناصر أحمد سرار |        |
| 3 | الديمقراطية : جذورها الفلسفية, وتطورها إلى نظام سياسي.  | د. حميد علي اسكندر             |        |
| 4 | مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية واثرة على جودة المراجعة الداخلية في البنوك اليمنية العاملة في امانه العاصمة. | د/ أمال المضواحي               |        |
| 5 | مدى تطبيق استراتيجيات إدارة الأزمات في الشركات اليمنية لصناعة الأدوية.  | د/ عبدالفتاح علي حمد القرص     |        |
| 6 | اثر التوجه الريادي في القدرات الديناميكية للشركات الصناعية اليمنية.   | د/ أحمد عبدالله أحمد المشريقي  |        |
| 7 | تقييم تشريع ضريبة العقارات اليمنى وفق قواعد فرض الضريبة.  | د/ محمد الحسيني                |        |
| 8 | مسائل عقدية مستنبطة من خلال منهج النبي r في تعامله مع من وفد إليه من المسلمين والمشركين وتطبيقاتها المعاصرة.        | أ/ ناجي هادي حسين اليزيدي      |        |