



كلية الشريعة والقانون بدمنهور



جامعة الأزهر

مجلة البحوث الفقهية والقانونية

مجلة علمية محكمة
تصدرها كلية الشريعة والقانون بدمنهور

بحث مستقل من

العدد الخامس والأربعين - "إصدار إبريل ٢٠٢٤م - ١٤٤٥هـ"

قاعدة العدالة الضريبية ومدى تطبيقها
في نظام ضريبة الدخل السعودي

Tax Justice Principle and Its Application
in the Saudi Income Tax System

الدكتور

منصور بن صالح المرشودي

الإستاذ المساعد بقسم القانون العام

كلية الحقوق - جامعة الملك خالد

مجلة البحوث الفقهية والقانونية
مجلة علمية عالمية متخصصة ومُحكّمة
من السادة أعضاء اللجنة العلمية الدائمة والقارئة
في كافة التخصصات والأقسام العلمية بجامعة الأزهر

المجلة مدرجة في الكشاف العربي للإستشهادات المرجعية ARABIC CITATION INDEX

على Clarivate Web of Science

المجلة مكشّفة في قاعدة معلومات العلوم الإسلامية والقانونية من ضمن قواعد بيانات دار المنظومة
المجلة حاصلة على تقييم ٧ من ٧ من المجلس الأعلى للجامعات
المجلة حاصلة على تصنيف Q3 في تقييم معامل "Arcif" العالمية
المجلة حاصلة على تقييم ٨ من المكتبة الرقمية لجامعة الأزهر

رقم الإيداع

٦٣٥٩

الترقيم الدولي

(ISSN-P): (1110-3779) - (ISSN-O): (2636-2805)

موقع المجلة على بنك المعرفة المصري

<https://jlr.journals.ekb.eg>

**قاعدة العدالة الضريبية ومدى تطبيقها
في نظام ضريبة الدخل السعودي**
**Tax Justice Principle and Its Application
in the Saudi Income Tax System**

الدكتور

منصور بن صالح المرشودي

الأستاذ المساعد بقسم القانون العام

كلية الحقوق - جامعة الملك خالد

قاعدة العدالة الضريبية ومدى تطبيقها في نظام ضريبة الدخل السعودي

منصور بن صالح المرشودي

قسم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الملك خالد، أبها، المملكة العربية السعودية.

البريد الإلكتروني: msalrshoodi@kku.edu.sa

ملخص البحث:

أجمع فقهاء القانون الضريبي على عدة قواعد يجب على الدولة مراعاتها عند فرضها الضريبة وسنّها الأنظمة المتعلقة بها، وهم تلك القواعد هي قاعدة: (العدالة الضريبية)، والتي من خلالها يتحقق التوازن بين مصلحة الدولة في فرض الضريبة، المتمثلة في الوفرة المالية وتغطية نفقاتها العامة، وبين مصلحة الفرد، المتمثلة بعدم الإضرار به، وزيادة عبء الضريبة عليه، إضافة إلى فرضها على جميع المكلفين على قدم المساواة دون تمييز بينهم.

ولذلك تأتي هذه الدراسة بتوضيح هذه القاعدة، والأركان التي تقوم عليها، ومدى تطبيق هذه القاعدة في نظام ضريبة الدخل السعودي، وقد انتهت في هذه الدراسة إلى عدد من النتائج والتوصيات، خصوصاً فيما يتعلق بتداخل عبء ضريبة الدخل مع العبء الزكوي بالنسبة للسعوديين، وأوجه معالجة ذلك بما يحقق العدالة بمفهومها الشامل بين الوطني والأجنبي.

الكلمات المفتاحية: ضريبة الدخل، العدالة الضريبية، عمومية الضريبة، شخصية الضريبة، النظام السعودي.

Tax Justice Principle and Its Application in the Saudi Income Tax System

Mansour bin Saleh Almarshoudi

Department of Public Law, College of Law, King Khalid University,
Abha, Kingdom of Saudi Arabia.

E-mail: msalrshoodi@kku.edu.sa

Abstract:

Legal scholars in tax law have unanimously agreed on several principles that states must consider when imposing and legislating tax-related systems. One of these principles is the principle of tax justice, through which a balance is achieved between the state's interest in imposing taxes, represented by financial abundance and covering its public expenses, and the interest of the individual, represented by not harming them or increasing the tax burden on them, in addition to imposing taxes on all taxpayers equally without discrimination.

Therefore, this study aims to clarify this principle, its pillars, and the extent of its application in the Saudi income tax system. The study has concluded several results and recommendations, especially regarding the overlap of the income tax burden with the Zakat burden for Saudis, and the ways to address this to achieve justice in its comprehensive sense between nationals and foreigners.

Keywords: Income Tax, Tax Justice, Universality Of Tax, Personal Tax, Saudi System.

المقدمة

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وعلى آله وصحبه .. أما بعد..
فحفاظاً على التوازن بين مصلحة الدولة من خلال حرصها على فرض الضريبة
وتغطية نفقاتها العامة؛ ومصلحة الفرد المتمثلة في عدم الإضرار به؛ وزيادة ثقل العبء
الضريبي عليه؛ فقد استقر الفقه الضريبي على ضرورة توافر مجموعة من القواعد التي
يجب على الدولة مراعاتها عند سنّها الأنظمة الضريبية؛ من أهمها: قاعدة العدالة،
وتسمى: (العدالة الضريبية).

لذلك سأتناول هذه القاعدة والأسس التي تقوم عليها وذلك من خلال بيان مدى
تطبيقها في نظام ضريبة الدخل السعودي.

إشكالية البحث:

مما لا شك فيه أن الضريبة تعد عبئاً على المكلفين، خصوصاً في المملكة العربية
السعودية؛ نظراً لحدائثة فرض الضرائب في المجتمع السعودي، حيث يعد من أهم
الوسائل التي تدعو المكلفين إلى الالتزام بدفع الضريبة وعدم التهرب منها؛ هو
إدراكهم تحقق العدالة في النظام الضريبي، مما يستلزم دراسة كل نظام ضريبي على
حدة، وإظهار مدى التزامه وأخذه بقاعدة العدالة الضريبية.

ولذلك جاء هذا البحث لكي يظهر المقصود بالعدالة الضريبية، وبيان عناصرها
والأركان التي تقوم عليها، ثم مدى تطبيق نظام ضريبة الدخل السعودي لهذه القاعدة.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في كونه يتناول موضوعاً من موضوعات الضرائب، بل هي
مسألة من أهم مسائله، خصوصاً مع شحّ المراجع والأبحاث العلمية التي تناولت
المسائل الضريبية المتعلقة بالنظام الضريبي السعودي.

أهداف البحث:

تتمثل أهمية البحث من خلال الآتي:

- بيان مفهوم العدالة الضريبية.
- بيان الأسس والأركان التي تقوم عليها العدالة الضريبية، التي يمكن من خلالها وصف أي نظام ضريبي بالعدالة من عدمه.
- إظهار مدى مراعاة المنظم السعودي لقاعدة العدالة عند سنّه لنظام ضريبة الدخل.

حدود البحث:

تمثلت حدود البحث بين حدين أساسيين يمكن حصرهما من خلال الآتي:

الحد الموضوعي: تناولت مفهوم العدالة الضريبية والأسس التي تقوم عليها وذلك من

خلال مدى تطبيق نظام ضريبة الدخل السعودي لهذه القاعدة والأخذ بها.

ولذلك يخرج عن النظام الموضوعي الأنظمة الضريبية الأخرى في النظام

السعودي، وقوانين ضريبة الدخل الأجنبية.

الحد الزمني: تناولت الموضوع وفقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية^(١)

وتعدلاتهما السارية وقت إعداد هذا البحث^(٢).

الدراسات السابقة:

بالبحث والتقصي في المكتبات والرسائل العلمية ومصادر البحث الإلكترونية؛ لم

أجد أي بحث تناول العدالة الضريبية في نظام ضريبة الدخل السعودي، بل ولا كذلك

(١) نظام ضريبة الدخل صدر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ والمنشور

في الجريدة الرسمية أم القرى في عددها رقم (٣٩٨٧)، وتاريخ ١٩/٢/١٤٢٥هـ.

اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل صدرت بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ

١١/٦/١٤٢٥هـ والمنشور في جريدة أم القرى في عددها (٤١٠٢)، وتاريخ ٢٧/٥/١٤٢٧هـ.

(٢) كان الانتهاء من إعداد هذا البحث في ٢٠/٧/١٤٤٥هـ.

أي نظام من الأنظمة الضريبية في المملكة، حيث كل ما وقفت عليه تمثل في دراسات تناولت دراسة العدالة الضريبية في قوانين دول أخرى أجملها في الآتي:

١ - الدراسة الأولى: العدالة الضريبية من منظور القانون رقم (٧) لسنة (٢٠١٠)، بشأن ضرائب الدخل، إعداد عبدالقادر أبو غفة، وهو بحث منشور في مجلة البحوث القانونية، جامعة المرقب الليبية، العدد (١١)، لعام ٢٠٢٠م.

والفرق بين هذه الدراسة وبحثي؛ أن تلك الدراسة تناولت العدالة الضريبية في قانون الدخل الليبي، وبحثي يتناول العدالة الضريبية في نظام ضريبة الدخل السعودي.

٢ - الدراسة الثانية: العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق، عاطف محمد موسى، وهو كتاب منشور من منشورات دار النهضة العربية، ٢٠١١م.

والفرق بين هذه الدراسة وبحثي؛ أن تلك الدراسة تناولت العدالة الضريبية في قانون الدخل المصري، وبحثي يتناول العدالة الضريبية في نظام ضريبة الدخل السعودي.

٣ - الدراسة الثالثة: العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة "دراسة مقارنة"، حسين كامل وداعه، وهو كتاب منشور من منشورات زين الحقوقية، بيروت، ط: الأولى، ٢٠١٧م.

والفرق بين هذه الدراسة وبحثي؛ أن تلك الدراسة قامت على المقارنة في العدالة الضريبية بين القانون العراقي والقانون اللبناني، أما بحثي فقد تناول العدالة الضريبية في نظام ضريبة الدخل السعودي.

٤ - الدراسة الرابعة: العدالة الضريبية "دراسة مقارنة" عبدالباسط الزبيدي، وهو كتاب منشور من منشورات المكتب الجامعي الحديث، ٢٠١٥م.

والفرق بين هذه الدراسة وبحثي؛ أن تلك الدراسة قامت على المقارنة في العدالة الضريبية بين القانون العراقي والقانون المصري، أما بحثي فقد استأثر على تناول العدالة الضريبية في نظام ضريبة الدخل السعودي فقط .

٥- الدراسة الخامسة: العدالة الضريبية وتطبيقاتها في التشريع الأردني، عمر عابد بني هاني، رسالة ماجستير، جامعة مؤتة، الأردن، ٢٠٠٥م.

والفرق بين هذه الدراسة وبحثي؛ أن تلك الدراسة قامت على دراسة تطبيق العدالة الضريبية في القانون الأردني، أما بحثي فقد تناول العدالة الضريبية في نظام ضريبة الدخل السعودي.

منهج البحث:

اعتمدت في هذا البحث على المنهج الاستنباطي؛ حيث راعيت فيه بحيث أقوم دراسة النصوص النظامية المتعلقة بموضوع الدراسة، ومن ثم التوصل من خلالها للحكم والنتيجة.

خطة البحث:

سأتناول هذا البحث من خلال تمثلت خطة البحث في المباحث الآتية:

المبحث التمهيدي: القواعد التي تقوم عليها الضريبة.

المبحث الأول: عمومية الضريبة ومدى تطبيقها في نظام ضريبة الدخل السعودي،

وذلك من خلال المطلبين الآتين:

المطلب الأول: مفهوم عمومية الضريبة.

المطلب الثاني: مدى تطبيق عمومية الضريبة في نظام ضريبة الدخل السعودي.

المبحث الثاني: شخصية الضريبة ومدى تطبيقها في نظام ضريبة الدخل السعودي،

وذلك من خلال المطلبين الآتين:

المطلب الأول: مفهوم شخصية الضريبة.

المطلب الثاني: مدى تطبيق شخصية الضريبة في نظام ضريبة الدخل السعودي.

المبحث الثالث: منع الازدواج الضريبي في نظام ضريبة الدخل السعودي، وذلك من

خلال المطلبين الآتين:.

المطلب الأول: مفهوم منع الازدواج الضريبي.

المطلب الثاني: مدى تطبيق منع الازدواج الضريبي في نظام ضريبة الدخل

السعودي.

الخاتمة: وفيها عرضت لأهم النتائج والتوصيات.

المبحث التمهيدي

القواعد التي تقوم عليها الضريبة

يقصد بقواعد الضريبة: القواعد التي يجب أن تراعيها الدولة عند فرضها الضريبة وعند سنها الأنظمة الضريبية؛ لأن هذه القواعد تستهدف تحقيق التوازن بين مصلحة الدولة في الضريبة من جهة، والمتمثلة بتحقيق الإيراد الكافي من الضريبة؛ لتغطية نفقاتها العامة، وبين حماية المكلف من تعسف الدولة وعدم إرهاقه من جهة أخرى^(١). وهذه القواعد الأربعة الشهيرة، يكاد يجمع عليها فقهاء الضرائب، وهي عندهم قواعد بالغة الأهمية، تجب مراعاتها من قبل الدولة عند فرض الضريبة^(٢) حيث أطلق عليها المختصون: "دستور الضرائب"، والتي يجب على الأنظمة الضريبية عدم مخالفتها^(٣).

وتجدر الإشارة إلى أن أول من نص على هذه القواعد وصاغها: آدم سميث، في كتابه: "ثروة الأمم"^(٤).

-
- (١) انظر: النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، د. عباس محمد نصر الله، منشورات زين الحقوقية، بيروت؛ لبنان، الطبعة الأولى، ٢٠١٧م، ص ٣٨. دراسات في علم الضرائب، عبدالمجيد قدي، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠١١-٢٠١٤هـ، ص ٣٧. الوجيز في الضرائب، كامل الخطيب، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، ٢٠١٦م، ص ١٥.
- (٢) انظر: المالية العامة، د. حسين عواضه، ود. عبدالرؤوف قطيش، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، ٢٠١٣م، ص ٣٨٤. التشريعات المالية للضريبة، د. محمد الفلاح، دار الفكر الجامعي، مصر، ٢٠١٧م، ص ١٣٧.
- (٣) انظر: نظرية الضريبة، د. عبدالهادي مقبل، الناشر: مكتبة جامعة طنطا، مصر، ٢٠٠٣م، ص ١٩.
- (٤) انظر: المالية العامة والتشريعات الضريبية، د. سالم الشوابكة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠١٥م، ص ٧٣. التشريعات المالية للضريبة، د. محمد الفلاح، مصدر سابق ص ١٣٧.

ويمكن بيان مفاهيم هذه القواعد الأربعة من خلال الآتي:

١ قاعدة اليقين:

تسمى - أيضاً: قاعدة "الوضوح"، ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة ومبيّنة بشكل يقيني في نصوص النظام، دون أي غموض أو لبس في أي حكم من أحكامها، كذلك أي وضوح وعاء الضريبة، ومقدارها، وميعاد دفعها، وكافة الإجراءات المتعلقة بها^(١).

٢ قاعدة الملائمة:

تسمى - أيضاً: قاعدة "الملائمة في الدفع" أو "الملائمة في التحصيل" ويقصد بها أن يكون الميعاد المحدد لدفع الضريبة وسدادها إضافة إلى طريقة دفعها مناسباً لظروف المكلف وطبيعة نشاطه، تفادياً لزيادة ثقل عبء الضريبة عليه^(٢).

٣ قاعدة الاقتصاد:

تسمى - أيضاً: "قاعدة الاقتصاد في التحصيل" ويقصد بها أن تكون طرق جباية الضريبة الأقل كلفة بالنسبة للمكلف والإدارة الضريبية، بحيث يُقتصد في نفقات تحصيل الضريبة مما يحقق وفرة الضريبة، وهي الغاية من فرضها ابتداءً^(٣).

وانظر - أيضاً - هذه القواعد في كتاب آدم سميث، "ثروة الأمم"، ترجمة وليد شحاته، دار الفرقد للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سوريا الطبعة الأولى، ٢٠١٦م، ج ٢، ص ٤٢٥.

(١) انظر: المالية العامة، د. حسن عواضة، مصدر سابق، ص ٣٨٤. دراسات في علم الضرائب، عبدالمجيد قدي، مصدر سابق، ص ٤٠.

(٢) انظر: المالية العامة "الإدارة العامة" د. رانيا عمارة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الأولى، ١٤٣٦هـ، ٢٠١٥م، ص ١١٣. التشريع المالي والضريبي، د. صخر الجندي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ١٤٣٨-٢٠١٧م، ص ١٤١.

(٣) انظر: الوجيز في الضرائب، كامل الخطيب، مصدر سابق، ص ١٦. المالية العامة، الشوابكة، مصدر سابق، ص ٧٦.

٤ قاعدة العدالة:

هي محل هذا البحث وموضوعه، حيث تتمثل في مدى تطبيق هذه القاعدة في نظام ضريبة الدخل السعودي.

ويقصد بهذه القاعدة: أن يقوم كل فرد بالمساهمة في التكاليف والأعباء العامة طبقاً لمقدرته النسبية، أي أن الالتزام بدفع الضريبة يجب أن يتماشى مع المقدرة على الدفع والسداد^(١).

وتجدر الإشارة إلى أن ذات المعنى السابق يتفق مع رأي من وضع هذه القواعد - "آدم سميث" - حيث قال في معنى العدالة في الضريبة: "يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة"^(٢).

من خلال ما سبق يمكن القول:

إن سبب التفاوت بين المكلفين بالضريبة - من حيث مبلغ الضريبة - هو تفاوتهم في مسألة الدخل ابتداءً، ومن ثم فإن العدالة تقتضي أن يساهم كل منهم في الضريبة بقدر ما يتمتع به دخل كل واحد منهم من حماية الدولة؛ لأنه كلما ازدادت ثروة الشخص وازداد دخله فإنه يتمتع بحماية الدولة والخدمات التي تقدمها أكثر من غيره. تجدر الإشارة إلى أن بعض الفقهاء نص في تعريفه للعدالة على ذات المفهوم السابق المتمثل في فرض الضريبة بحسب المقدرة المالية لكل مكلف، لكنه يضيف

(١) انظر: العدالة الضريبية، محمد السيد إبراهيم، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، جامعة المنوفية، كلية الحقوق، العدد ٥٠، ٢٠١٩م، ص ٥. العدالة الضريبية من منظور القانون رقم (٧) لسنة ٢٠١٠م، بشأن ضرائب الدخل، د. عبدالقادر أبو غفة، مجلة البحوث القانونية، العدد (١١)، ٢٠٢٠م. ص ٦.

(٢) "ثروة الأمم" آدم سميث، مصدر سابق، ج٢، ص ٤٢٥.

معنى آخر وهو عدم المحاباة والتفضيل بين المكلفين أصحاب المقدرة المالية الواحدة، بحيث لا يجوز أن يكون هناك إعفاء من الضريبة لبعض أصحاب الدخل المتماثلة دون البعض الآخر، إلا في حالات توفر ظروف شخصية لبعض المكلفين تؤثر في مركزهم المالي؛ فإنه يجوز تقرير إعفاءات معينة تطبق على جميع من تتوافر فيه تلك الظروف الخاصة والشخصية^(١).

وقد نص فقهاء الضرائب على ثلاثة أركان لقاعدة العدالة في الضريبة، حيث تتوافر هذه الأركان تتحقق قاعدة العدالة الضريبية، وبانعدامها هذه الأركان أو بعضها تنعدم العدالة في الضريبة، وتمثل هذه الأركان في الآتي :

الركن الأول: عمومية الضريبة.

الركن الثاني: شخصية الضريبة.

الركن الثالث: منع الازدواج الضريبي.

ويمكن تناول هذه الأركان الثلاث ومدى تطبيقها في نظام ضريبة الدخل السعودي

من خلال المباحث الآتية:

(١) انظر: نظريات وقواعد فرض الضريبة (مدخل قانوني مقارنة)، أ.د. رمضان صديق، نشر جامعة

حلوان، ٢٠٢٣-٢٠٢٤، ص ١٠٦. العدالة الضريبية رهان لتحقيق العدالة الاجتماعية" يونس مليح،

مجلة الإرشاد القانوني، العدد (٢)، ٢٠١٨م، ص ٢٨٣.

المبحث الأول

عمومية الضريبة ومدى تطبيقها في نظام ضريبة الدخل السعودي

يمكن الحديث عن عمومية الضريبة، ومدى تطبيقها في نظام ضريبة الدخل السعودي، وذلك من خلال المطلبين الآتين:

المطلب الأول: مفهوم عمومية الضريبة:

يقصد بعمومية الضريبة: أن تفرض ضريبة الدخل في الدولة على جميع الأشخاص، وجميع الأموال التي تمتد إليها سيادة الدولة، ومن ثم عدم جواز التمييز في فرض الضريبة على أساس التبعية السياسية "الجنسية"، أو التمييز على أساس الطبيعة القانونية، أو التمييز في الإعفاء من الضريبة استناداً لاعتبارات شخصية^(١).

ولذلك فإن عمومية الضريبة وفقاً لهذا المفهوم تقوم على ثلاثة أسس، يمكن بيانها في الفروع الآتية:

الفرع الأول:

عدم التفريق على أساس التبعية السياسية: "العمومية الشخصية":

يشترط لعمومية الضريبة، أن تتناول كافة الأشخاص الذين تحققت بشأنهم الواقعة المنشئة للضريبة، دون تفريق بين المواطنين والأجانب، بل حتى عدم التفريق بين المواطنين المقيمين والمواطنين غير المقيمين.

وبناءً عليه فإن أي دخل مهما كان مصدره أو صاحبه يجب أن يخضع للضريبة^(٢).

ولذلك يسمى هذا النوع من العمومية بـ "العمومية الشخصية"^(٣).

(١) انظر: العدالة الضريبية، عبدالقادر أبو غفة، مصدر سابق، ص ٦٠. نظريات وقواعد فرض

الضريبة، رمضان صديق، مصدر سابق، ص ١٠٧.

(٢) انظر: العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق "دراسة مقارنة" د.

عاطف محمد موسى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١١م، ص ٩٢. النظرية العامة للضريبة، عباس

نصر الله، مصدر سابق، ص ٣٨.

(٣) انظر: العدالة الضريبية، حسين كامل، مصدر سابق، ص ٢٩. التشريع المالي والضريبي،

الجندي، مصدر سابق، ص ١٤٠.

ويمكن إجمال القول في هذا الفرع في أن "التزام الأشخاص بدفع الضريبة لا يقتصر على المواطنين المقيمين فيها، والأجانب، بل يشمل المواطنين غير المقيمين، سواء كان الدخل متحققاً من أملاك موجودة داخل إقليم الدولة، أو من أملاك موجودة خارجها، إعمالاً لمبدأ "التبعية الاقتصادية"^(١).

الفرع الثاني:

عدم التفريق على أساس الطبيعة القانونية: "العمومية المادية":

يقصد بهذا فرض الضريبة على أي شخص تحققت بشأنه الواقعة المنشئة للضريبة، دون التفريق بين طبيعته القانونية إن كان شخصاً طبيعياً، أو شخصاً معنوياً، كما يقصد به فرض الضريبة على أي مال، دون التفريق بين طبيعة مصدره القانونية؛ إن كان منقولاً أو عقاراً^(٢).

ويسمى هذا النوع بـ "العمومية المادية"^(٣)، كما يسمى بـ "الشمول المادي للضريبة"^(٤).

(١) انظر: العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، "دراسة مقارنة" حسين كامل وداعة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، ٢٠١٧م، ص ٢٩. العدالة الضريبية، عاطف موسى، مصدر سابق، ص ٩٢.

(٢) انظر: العدالة الضريبية، عاطف موسى، مصدر سابق، ص ٩٢. العدالة الضريبية "دراسة مقارنة" د. عبدالباسط الزبيدي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، ٢٠١٥م، ص ٨٠.

(٣) انظر: العدالة الضريبية، حسين كامل، مصدر سابق، ص ٢٩. التشريع المالي الضريبي، الجندي، مصدر سابق، ص ١٤٠.

(٤) انظر: العدالة الضريبية، أبو غفة، مصدر سابق، ص ٦٠.

الفرع الثالث:

عدم التفريق في الإعفاء من الضريبة:

تتمثل ماهية هذا الفرع في أن الإعفاء من الضريبة يتمثل في: الإبراء من عبء الضريبة مع توافر موجبها؛ إما إبراءً كلياً أو جزئياً^(١).

وتجدر الإشارة إلى أن الاستثناء من مبدأ الخضوع من الضريبة أحياناً هدفه الأساسي: تحقيق أهداف سياسية؛ كإعفاء ممثلي الدول، وأعضاء السفارات، والقنصليات الأجنبية، والمنظمات الدولية، أو لتحقيق أهداف اقتصادية؛ كالإعفاء لجذب رؤوس الأموال، أو تشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية، أو الاجتماعية؛ كإعفاء المؤسسات الخيرية أو التعليمية^(٢).

كما أن الإعفاء من الضريبة لا يناقض عمومية الضريبة الشخصية، ولا عمومية الضريبة المادية – السالف بيانهما – إذا كان الإعفاء بهدف تحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية للدولة^(٣).

(١) انظر: معجم المصطلحات القانونية، إعداد جيرار كونو، ترجمة منصور القاضي، المؤسسة الجامعية للنشر، عمان، الأردن، ٢٠١٧. وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي "التباين في الأنظمة الضريبية" د. عبدالباسط الزبيدي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص ٩٢.

(٢) انظر: النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، "دراسة تحليلية مقارنة" سمر الدحلة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٤م، ص ١٧. النظام القانوني للضرائب في الكويت والأردن، علي الجفيري، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، ٢٠١٦-٢٠١٧م، ص ٧٩.

(٣) انظر: العدالة الضريبية، عارف موسى، مصدر سابق، ص ٩٣. العدالة الضريبية، حسين كامل، مصدر سابق، ص ٢٩.

ولكي يتم تحقيق عدالة الإعفاء من الضريبة؛ فإن هذا لا يكون إلا بناءً على نص قانوني؛ لأن مبدأ "قانونية الضريبة" كما يستلزم استناد فرض الضريبة إلى قانون فكذلك في حالة الإعفاء منها، ولا يجوز ترك سلطة الإعفاء للإدارة الضريبية^(١)، ولذلك تنص دساتير الدول على أن الإعفاء من الضريبة لا يكون إلا بقانون^(٢).

(١) التشريع الضريبي المصري، د. عادل حشيش، دار الجامعة الجديدة، مصر ٢٠٠٩م، ص ٧٨.

العدالة الضريبية، عارف موسى، مصدر سابق، ص ٩٣

(٢) انظر: المركز النظامي للأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية،

"دراسة مقارنة"، أسامة الموسى، رسالة دكتوراه، ١٤٣٨هـ - ١٤٣٩هـ، ص ١٦.

المطلب الثاني

مدى تطبيق عمومية الضريبة في نظام ضريبة الدخل السعودي

سبق بيان الأسس التي تقوم عليها عمومية الضريبة - في المطلب السابق - وهي العمومية الشخصية، والعمومية المادية، وعدم التفريق في الإعفاء من الضريبة. ويمكن تناول دراسة مدى انطباق تلك الأسس في نظام ضريبة الدخل السعودي من خلال الفروع الآتية:

الفرع الأول:

العمومية الشخصية في نظام ضريبة الدخل:

نصت المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل على أن المكلفين بالضريبة هم:

- أ) شركة الأموال عن حصص الشركاء غير السعوديين .
- ب) الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط في المملكة .
- ج) الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة .
- د) الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة.

هـ) الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي .

و) الشخص الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية .

وبالنظر في أشخاص المكلفين حسب نص المادة يتضح أنها فرقت بين طائفتين

اثنتين، يمكن إجمالهما من خلال الآتي:

أولهما: أشخاص مكلفون على أساس التمييز بين الوطني والأجنبي، وهم المكلفون

حسب الفقرتين (أ) و (ب) من المادة، حيث نصت على أن المكلف هو غير

السعودي.

ثانيهما: أشخاص مكلفون دون تمييز بين الوطني والأجنبي، وهم المكلفون حسب الفقرات (ج)، (د)، (هـ)، (و)، حيث حددت مناط التكليف بالضريبة دون التفريق على أساس كونهم سعوديين أو غير سعوديين، فقد جعلت الفقرتان (ج) و (د) مناط التكليف متعلقاً بعدم الإقامة، سواء كان سعودي غير مقيم، أو أجنبي غير مقيم.

وتجدر الإشارة إلى أن الفقرتين (هـ) و (و) جعلتا مناط التكليف في كل من يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي وإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية؛ سواء كان مقيماً أو غير مقيم، سعودياً أو غير سعودي.

وإذا كانت الطائفة الثانية من الأشخاص المكلفين بالضريبة لا تثير الإشكال في مدى تحقق العمومية الشخصية؛ لأنها ظاهرة بعدم تفريق المنظم السعودي بين الوطني وغيره؛ فإن الطائفة الأولى هي محل الإشكال بسبب النص على وصف خاص في المكلف وهو كونه "غير سعودي"، مما يلزم منه عدم شمول السعودي بالضريبة.

ولذلك يرى بعض القانونيين أن النظام مَيَّز السعودي على الأجنبي في الفقرتين (أ) و (ب)، من المادة المشار إليها، حيث أخضع الأجنبي للضريبة دون السعودي، ومن ثم يرى أولئك أهمية تحقيق العمومية الشخصية التي هي أحد مقومات العدالة الضريبية، وذلك عبر إخضاع السعودي للضريبة أسوة بالأجنبي^(١).

وبدراسة هذه المسألة وتحقيقها يتضح أن النظام السعودي أخضع الأجنبي لضريبة الدخل فقط، ولكنه أخضع السعودي في الفقرات (ج)، (د)، (هـ)، (و) لضريبة الدخل مع كونهم خاضعين للزكاة الشرعية، حيث نصت المادة (الثانية) من اللائحة

(١) انظر: الضوابط القانونية والفنية للضريبة على الدخل، دراسة مقارنة وتطبيقية على دول مجلس التعاون الخليجي"، محمد إبراهيم الشافعي، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، ٢٠١٧م، ج ٥،

التنفيذية لجباية الزكاة^(١) على أنه يخضع لأحكامها الأشخاص الطبيعيون السعوديون المقيمون ومن يعامل معاملتهم من مواطني دول مجلس التعاون، وحصصهم في الشركات المقيمة في المملكة إضافةً إلى المنشأة المملوكة للسعودي غير المقيم، وحصته في الشركات المقيمة في المملكة.

وتجدر الإشارة إلى أنه في ظل ما سبق فإن السعودي أصبح يقع عليه عبء فريضتين هما: (الضريبة)، و(الزكاة)، بينما الأجنبي يقع عليه عبء فريضة مالية، وهي الضريبة، ومؤدى ذلك أمران:

١ - عدم صحة الجمع بين الزكاة والضريبة على ذات الدخل؛ لأن الالتزام المالي أصبح أكثر مما هو مطلوب نظاماً.

٢ - إن إخضاع الأجنبي لضريبة الدخل دون أي التزام زكوي يستلزم إخضاع السعودي للزكاة دون أي التزام ضريبي، تحقيقاً للعدالة الشاملة بينهما^(٢).
ولذلك يتضح أن ما قام به المنظم السعودي في الفقرتين (أ) و (ب) هو تحقيق للعدالة بمعناها الشامل.

(١) الصادرة بقرار معالي وزير المالية رقم (٢٢١٦) وتاريخ ٧/٧/١٤٤٠هـ، المنشورة في جريدة أم القرى في عددها رقم (٤٧٧١) وتاريخ ١٥/٧/١٤٤٠هـ، والمعدلة بموجب قرار وزير المالية رقم (٥٨٧٠٥) وتاريخ ٢١/٩/١٤٤٤هـ.

(٢) انظر: أحكام إخضاع السعودي ومن في حكمه لضريبة الدخل، دراسة تأصيلية تطبيقية، منصور الحيدري، مجلة جامعة الملك سعود، العدد ٢، يوليو ٢٠٢٠، ج ٣٢، ص ١٩٩، يؤكد ذلك ما جاء في الأمر السامي الكريم رقم (٥/٥٠٦/٤)، وتاريخ ١٩/٣/١٤٠٥هـ، والذي نص على تسوية مواطني دول مجلس التعاون بالمواطن السعودي، وذلك بمعاملتهم بالزكاة وليست ضريبة الدخل؛ ولكن بعد صدور النظام الحالي فإن العمل جارٍ على إخضاع السعودي والخليجي لنظام ضريبة الدخل، وقد ناقش المصدر السابق المسألة بتوسع، مناقشة نظامية وفقهية.

ولكن يبدو ثمة إشكال آخر؛ وهو أن النظام السعودي لم يراعِ ذلك في الفقرات الأخرى التالية، وهي الفقرات: (ج)، (د)، (هـ)، (و) حيث جعل مناطات التكليف فيها شاملة للأجنبي والسعودي على النحو السالف بيانه، وهو ما يتعارض في حقيقته مع العلة في عدم النص على السعودي في الفقرتين الأوليين من المادة. وتجدر الإشارة إلى أن المنظم السعودي لم ينص على علة في ذلك التفريق، حيث إن اللائحة في الفقرتين الأوليين (أ) و (ب) لم تنص صراحة على السعودي بشخصه وصفته بسبب شموله في الزكاة، وبالتالي فقد وجب على المنظم أن ينص صراحة - أيضاً - على عدم شمول السعودي في الفقرات الأخرى لاتحاد العلة، وإن كان المنظم لا يرى أثراً للزكاة عند فرضه الضريبة فيجب النص على السعودي في الفقرتين الأوليين أسوةً بالفقرات الأخرى.

الفرع الثاني:

العمومية المادية في نظام ضريبة الدخل:

نصت المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل على المكلفين بالضريبة، وبالنظر في هذه المادة يتضح أن المنظم السعودي أخذ بمبدأ العمومية المادية من ناحيتين: أولهما - حيث لم يفرق بين طبيعة الأشخاص القانونية، فقد نص على الأشخاص المعنوية، كما في الفقرة (أ) المتعلقة بشركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين، ونص على الأشخاص الطبيعيين كما في الفقرة (ب) المتعلقة بالشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط في المملكة، وفي بقية الحالات وهي الفقرات (ج)، (د)، (هـ)، (و)، جعلها وصفاً عاماً للأشخاص الطبيعيين والمعنويين؛ حيث نص فيها على وصف (الشخص) دون أي تقييد بالشخصية الطبيعية أو المعنوية.

وبناءً عليه يكون النظام السعودي أخذ بمبدأ العمومية المادية، وهو خضوع الأشخاص الطبيعيين والمعنوية للضريبة، دون أي تفریق بينهما على أساس طبيعة الشخصية القانونية.

ثانيهما- لم يفرق النظام بين طبيعة الأموال القانونية، حيث لم يفرق بين أنواع الدخل بناءً على مصدره، سواء كانت حصصاً في شركة كما في الفقرة (أ)، أو أي نوع من أنواع النشاط كما في الفقرة (ب)، (ج)، و(د)، وقد نصت المادة الأولى من النظام على المقصود بالنشاط الخاضع للضريبة، وهو (النشاط التجاري بكل صورته، أو المهني، أو الحرفي، أو أي نشاط آخر مشابه يقصد منه تحقيق الربح، ويشمل استخدام المنقول وغير المنقول).

وإنصافاً للقول فإن النص واضح في شمول جميع الأموال للضريبة دون تفریق بين طبيعة الأموال من الناحية القانونية؛ سواء كانت عقاراً أو منقولاً. كما أن كل ما يصدق عليه وصف نشاط ويهدف لتحقيق الربح فهو محل للضريبة، فالعبرة بطبيعة النشاط وليس طبيعة المال محل النشاط.

الفرع الثالث:

عدم التفريق في الإعفاء من الضريبة في نظام ضريبة الدخل:

نص نظام ضريبة الدخل على حالتين تعفيان من ضريبة الدخل يتمثلان في الآتي:

الحالة الأولى: المكاسب الرأسمالية^(١): المتحققة من التخلص من الأوراق المالية

المتداولة في السوق المالية في المملكة^(٢)، بشرط أن تكون عملية البيع قد تمت وفقاً

لنظام السوق المالي في المملكة^(٣)، وألا تكون هذه الاستثمارات قائمة قبل تاريخ نفاذ

النظام^(٤).

الحالة الثانية: الكسب الناتج عن التخلص من الممتلكات من غير أصول

النشاط^(٥).

من خلال الحالتين السابقتين يمكن القول: إن الإعفاء من ضريبة الدخل في هاتين

الحالتين يتحقق فيه استناد الإعفاء إلى نص في القانون، وهو ما يتحقق فيه توافر مبدأ

(١) يقصد بها الأرباح المتحققة نتيجة للتصرف في بعض ممتلكات المنشأة، مثل: بيع الأصول

الثابتة، بيع الأوراق المالية، أرباح إعادة تقويم بعض الأصول عند التغير في الشركاء، أو في كيان

الشركة، فهذه لا تسمى إيرادات من ذات النشاط الأصلي للمنشأة، بل إيرادات ناتجة عن التصرف في

بعض ممتلكات المنشأة. انظر: نظام الضريبة الموحدة على الداخل ومدى ملائمة للتطبيق في الدول

النامية، دراسة تطبيقية للنظام الضريبي المصري، د. عبدالسلام محمد عبدالسلام، ١٩٩٥م، ص ٣٤.

المحاسبة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية، سعد الهويمل، مطبوعات معهد الإدارة

العامة، الرياض، ١٤٣٤هـ، ٢٠١٣م، ص ٣٦.

(٢) الفقرة (أ) من المادة (العاشرة) من النظام.

(٣) الفقرة (١) من المادة (السابعة) من اللائحة التنفيذية للنظام.

(٤) الفقرة (٢) من المادة (السابعة)، من اللائحة التنفيذية للنظام.

(٥) الفقرة (ب) من المادة (العاشرة)، من النظام.

"قانونية الضريبة" ولذلك لم يترك المنظم للإدارة الضريبية سلطة تقديرية في هذا الأمر، ثم أن مناط الإعفاء ومحله قد جاء في قواعد عامة مجردة، تطبق على كل من تتوافر فيه أي حالة من حالات الإعفاء، دون النظر للاعتبارات الشخصية أو أي اعتبارات أخرى، مما يتأكد معه عدم تفريق النظام في حالات الإعفاء من الضريبة، وهو ما يعد أحد أسس عمومية الضريبة، والتي هي بدورها أحد أركان العدالة الضريبية.

المبحث الثاني شخصية الضريبة ومدى تطبيقها في نظام الدخل السعودي

يمكن دراسة هذا المبحث من خلال المطلبين الآتين:

المطلب الأول: مفهوم شخصية الضريبة:

يقصد بشخصية الضريبة: مراعاة الظروف الشخصية للمكلف عند تحديد سعر الضريبة، بحيث تفرض الضريبة عليه بحسب قدرته التكليفية ومركزه المالي وظروفه الاجتماعية^(١).

وتسمى أيضاً: الطاقة الضريبية أو القدرة على الدفع^(٢).

ويقصد بسعر الضريبة: مبلغ الضريبة نسبة إلى وعائها^(٣)، أي مقدار المبلغ الذي يجب أن يدفعه المكلف من قيمة محل الضريبة ومادتها. والمراد بهذا أنه يجب عند تحديد سعر الضريبة مراعاة ظروف المكلف الشخصية، والعائلية، وقدرته المالية^(٤).

(١) انظر: العدالة الضريبية، الزبيدي، مصدر سابق، ص ٩١. انظر: المالية العامة، رانيا عمارة، مصدر سابق، ص ١١٣.

(٢) دراسات في علم الضرائب، قدي، مصدر سابق، ص ٣٩. العدالة الضريبية، الزبيدي، مصدر سابق، ص ٩١.

(٣) النظام الضريبي، سمر الدحلة، مصدر سابق، ص ٣٨. المالية العامة، رانيا عمارة، مصدر سابق، ص ١١٣.

(٤) انظر: النظرية العامة للضريبة، عباس نصر الله، مصدر سابق، ص ٣٩. والتشريعات المالية والضريبية، الفلاح، مصدر سابق، ص ١٣٧.

وباستنباط تحقيق هذه المسألة لدى من تناولها من فقهاء الضرائب اتضح أنهم متفقون في مسألتين، ومختلفون في مسألة واحدة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الآتي:

المسألتان محل الاتفاق هما:

المسألة الأولى - جواز التمييز بين المكلفين في سعر الضريبة استناداً لاختلاف مصدر الدخل.

وقد اتفق فقهاء الضرائب على أن التمييز بين المكلفين في سعر الضريبة استناداً لاختلاف مصادر دخولهم لا يُعد خروجاً على قاعدة العدالة الضريبية، ويلجأ المنظم لذلك لعدة اعتبارات^(١)، منها:

- تشجيع الاستثمار في بعض الأنشطة، كأن يفرض على شركات التعدين وشركات المقاولات سعر ضريبة أقل من شركات الفنادق والشركات السياحية؛ تشجيعاً للاستثمار في نشاط التعدين والمقاولات^(٢).

- مراعاة الفارق في الدخل، ومن ثم الاختلاف في القدرة التكلفة، كأن يفرض على البنوك والمصارف سعر ضريبة أعلى مما يفرضه على شركات التأمين^(٣)، وكان

(١) انظر: الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي وفقاً للتشريع الأردني (دراسة مقارنة)، جهاد الخصاونة، جامعة عمان الغربية للدراسات العليا، ٢٠٠٦م، ص ١١٢. العدالة الضريبية، أبو غفة، مصدر سابق، ص ١٤. العدالة الضريبية، عواطف موسى، مصدر سابق، ص ١٠٦.

(٢) انظر: الضمانات الدستورية، خصاونة، مصدر سابق، ١١٢. العدالة الضريبية، أبو غفة، مصدر سابق، ص ١٤. العدالة الضريبية، عواطف موسى، مصدر سابق، ص ١٠٦.

(٣) المصدر السابق، نفس الموضوع.

يفرض سعر الضريبة على دخل المهن الحرة أقل من سعر الضريبة على النشاط التجاري، أو سعر الضريبة على رأس المال أعلى من سعر الضريبة على العمل^(١).

(١) انظر: العدالة الضريبية، عاطف موسى، مصدر سابق، ص ١٠٦. العدالة الضريبية، أبو غفة،

المسألة الثانية: وجوب المساواة في سعر الضريبة بين أصحاب الدخل المتماثلة في مصدر الدخل:

وقد اتفق فقهاء الضرائب على وجوب المساواة في سعر الضريبة بشأن المكلفين الذين يتفقون في مصدر الدخل^(١).

المسألة محل الاختلاف:

أما المسألة التي اختلف فيها الفقهاء فهو معنى المساواة المقصودة والمرادة هنا، حيث اختلفوا على اتجاهين: أحدهما يرى أن معنى المساواة: "المساواة الحسابية" في سعر الضريبة، والبعض يرى أن معنى المساواة: "المساواة في التضحية".

ويمكن تناول هذين الاتجاهين من خلال الآتي:

الاتجاه الأول: المساواة الحسابية " الضريبة النسبية".

يرى أصحاب هذا الاتجاه وأنصاره أن المساواة المقصودة هي أن يساوى بين المكلفين بالضريبة بقدر ما حصلوا عليه من دخل، ولذلك تحقيقاً لهذا المعنى فإنه يجب أن يفرض سعر الضريبة بطريقة نسبية، وهو ما يُسمى بـ " الضريبة النسبية"^(٢).

أي أن الضريبة عند أصحاب هذا الاتجاه تقوم على حجم وعاء الضريبة دون النظر لحالة المكلف وظروفه الشخصية^(٣).

(١) انظر: قواعد في الضريبة، صديق رمضان، مصدر سابق، ص ١١٣. العدالة الضريبية، الزبيدي، مصدر سابق، ص ٧٦.

(٢) انظر: قواعد الضريبة، صديق رمضان، مصدر سابق، ص ١١٠. العدالة الضريبية، عاطف موسى، مصدر سابق، ص ١٠٥.

(٣) انظر: العدالة الضريبية، عاطف موسى، مصدر سابق، ص ١٠٥. مبدأ المساواة أمام الضريبة وتطبيقاته، د. دريد عيسى إبراهيم، دار الكتب والدراسات العربية، ٢٠٠٧م، ص ٣٥.

كما يقصد بنسبية الضريبة: أن تفرض الضريبة بنسبة ثابتة على وعاء الضريبة، مهما تغير وعاء الضريبة من حيث الحجم فتبقى النسبة ثابتة، مثل أن تفرض نسبة (١٥٪) على الدخل، فتكون هذه النسبة هي المقررة سواءً كان الدخل صغيراً أم كبيراً^(١) وبهذا تتحقق المساواة الحسابية بين المكلفين^(٢).

الاتجاه الثاني: المساواة في التضحية " الضريبة التصاعدية":

يرى أصحاب هذا الاتجاه أن معنى المساواة المرادة: المساواة في التضحية، بحيث يساهم المكلفون في تحمل الضريبة استناداً لتضحية كل واحد منهم، فعند أصحاب هذا الاتجاه يجب أن يتحمل المكلف ذو الدخل المرتفع عبئاً ضريبياً أعلى مما يتحمله المكلف ذو الدخل الأقل، حتى وإن كان الاثنان متفقون في وعاء الضريبة^(٣). وكذلك تحمل من ليس لديه أولاد عبئاً ضريبياً أعلى ممن لديه أولاد، وإن كان الاثنان يتفقان في وعاء الضريبة، وكذلك من عدد أولاده أقل بالنسبة لمن عدد أولاده أكثر، ومن ليس لديه ديون بالنسبة لمن عليه ديون^(٤)، وهكذا. وترجع حجة أصحاب هذا الاتجاه إلى أن التضحية التي يقدمها بعض المكلفين أعلى من التضحية التي يقدمها غيرهم^(٥).

(١) انظر: نظام الزكاة والضرائب، محمد الدسوقي، الناشر: مكتبة الرشد، الرياض، الطبعة الأولى،

١٤٣٧هـ، ص ١٦٩. العدالة الضريبية، عاطف موسى، مصدر سابق، ص ١٠٥

(٢) قواعد فرض الضريبة، رمضان صديق، مصدر سابق، ص ١١٠. العدالة الضريبية، عاطف

موسى، مصدر سابق، ص ١٠٥

(٣) انظر: مبدأ المساواة، دريد إبراهيم، مصدر سابق، ص ٣٥. العدالة الضريبية، عاطف موسى،

مصدر سابق، ص ١٠٥

(٤) العدالة الضريبية، عاطف موسى، مصدر سابق، ص ١٠٥.

(٥) انظر: قواعد فرض الضريبة، رمضان صديق، مصدر سابق، ص ١١٢. العدالة الضريبية، عاطف

موسى، مصدر سابق، ص ١٠٥

لذلك انتقد هؤلاء الاتجاه الأول (الضريبة النسبية) بأنها لا تحقق العدالة، لأنها نظرت إلى المساواة الحسابية وليس المساواة في التضحية، ومثال ذلك إذا كانت الضريبة مفروضة بنسبة (١٠٪) على كل من دخله لا يتجاوز (١٠٠.٠٠٠) مائة ألف ريال مثلاً فإن ذلك لا تتحقق به العدالة من وجهين:

الوجه الأول: قد يكون البعض دخله (١٠.٠٠٠) عشرة آلاف ريال والبعض الآخر دخله (١٠٠.٠٠٠) مائة ألف ريال، فوفقاً لاتجاه المساواة الحسابية يدفع الاثنان ١٠٪ من دخل كل واحد منهما، وهذا لا تتحقق به العدالة، لأن الأول دخله لا يكفي لاحتياجاته الأساسية، وكان بالإمكان أن يساهم مبلغ الضريبة في سد حاجاته الأساسية، أما الثاني فلم يتضرر لأن المتبقي له من مبلغ الضريبة كافٍ في سد احتياجاته الأساسية.

الوجه الثاني: قد يتفق الاثنان في ذات الدخل والوعاء وهو (١٠٠.٠٠٠) مائة ألف ريال، لكن الأول عليه ديون والتزامات، والثاني ليس عليه ذلك؛ مما يترتب عليه عدم العدالة في تطبيق المساواة الحسابية؛ لأن تضحية الأول في سداد العبء الضريبي أكبر من تضحية الآخر.

وكذلك الأعزب والمتزوج عند اتحادهما في الدخل ووعاء الضريبة، وغيرهما^(١). وقد أرجع أصحاب هذا الاتجاه (المساواة في التضحية) إلى وجوب كون الضريبة تصاعدية، حيث يقصد بها: تزايد سعر الضريبة كلما تزايد حجم الوعاء، والعكس صحيح، بحيث يتم تقسيم الوعاء الضريبي الواحد إلى عدة طبقات، فتفرض نسبة منخفضة على الدخل المنخفضة، وتفرض نسبة أكبر على الدخل الأعلى، حتى وإن

(١) انظر في شرح التفاوت بين النظريتين: العدالة الضريبية، عاطف موسى، مصدر سابق، ص

كان المكلفون متفقين في الوعاء الضريبي، وكذلك يتم التفريق بين أصحاب الطبقة الواحدة ذاتها؛ كأن تفرض الضريبة على من لديه ظروف معينة؛ كعدد الأولاد أو عليه ديون، بنسبة أقل من غير المتزوج، أو من ليس عليه ديون، أو من عدد أولاده أقل^(١) وكل ذلك مراعاة للقدرة التكليفية على أساس التضحية.

وتجدر الإشارة إلى أن أصحاب هذا الاتجاه أكدوا على وجوب مراعاة المقدرة المالية للمكلف عند فرض الضريبة، والنظر إلى ظروفه الشخصية وليس النظر إلى وعاء الضريبة فقط^(٢).

وبعد دراسة الاتجاهين حيال معنى المساواة المقصودة؛ فإنه يتضح بجلاء أن المساواة في التضحية هو الأقرب لمعنى العدالة.

كما أنه يجب التمييز بين المكلفين في سعر الضريبة استناداً لمقدرة المكلفين المالية، وهو ما يستلزم كون الضريبة ضريبة تصاعدية لا نسبية، مع مراعاة الظروف الشخصية لكل مكلف؛ على النحو السالف بيانه، وهو ما تأخذ به أغلب التشريعات الضريبية الحديثة^(٣).

(١) المصدر السابق، نفس الموضوع.

(٢) انظر: التشريعات الضريبية، الفلاح، مصدر سابق، ص ١٣٧. دراسات في علم الضرائب، قدي، مصدر سابق، ص ٣٩.

(٣) انظر: العدالة الضريبية، حسين كامل، مصدر سابق، ص ٣١. المحاسبة الضريبية، الهويمل، مصدر سابق، ص ٣٣.

المطلب الثاني:

مدى تطبيق شخصية الضريبة في نظام ضريبة الدخل السعودي

من خلال دراسة مسألة شخصية الضريبة في نظام ضريبة الدخل السعودي يتضح الآتي:

١- أخذ المنظم السعودي بالمسألة الأولى - محل الاتفاق -، وهي التمييز بين المكلفين في سعر الضريبة استناداً لاختلاف مصادر دخولهم، وذلك أنه فرّق في سعر الضريبة بين المكلفين استناداً إلى طبيعة مصدر الدخل.

وتجدر الإشارة إلى أنه جعل سعر الضريبة المفروض على حصص الشركاء غير السعوديين في شركة الأموال المقيمة؛ والشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط؛ والشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة هو (٢٠٪) عشرون بالمائة^(١). وجعل سعر الضريبة المفروض على من يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي هو (٨٥٪) خمسة وثمانون بالمائة^(٢)، وجعل سعر الضريبة المفروض على من يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية مختلف حسب إجمالي الدخل^(٣)، وهو ما يؤكد تفريق المنظم السعودي في سعر الضريبة بين المكلفين استناداً لاختلاف مصادر الدخل.

٢- أخذ المنظم السعودي بالمسألة الثانية محل الاتفاق أيضاً، وهي المساواة بين المكلفين المتماثلين في مصدر الدخل.

(١) الفقرة (أ) من المادة (السابعة) من النظام.

(٢) الفقرة (ب) من المادة (السابعة) من النظام.

(٣) الفقرة (ج) من المادة (السابعة) من النظام، مع تعديلاتها في الأمر الملكي رقم (أ/١٣٥)، من

تاريخ ٢٨/٦/١٤٣٨هـ، حيث جعل الأمر الملكي الضريبة تصاعدية لانسبية، كما يتضح لاحقاً في

ثنايا هذا البحث.

أما بالنسبة لمعنى المساواة التي أخذ بها المنظم، فإنه أخذ بالمعنيين كليهما، حيث أخذ بمعنى "المساواة الحسابية" ومن ثم بالضريبة النسبية في طائفة من المكلفين، كذلك حرص المنظم السعودي على الأخذ بمعنى "المساواة في التضحية" ومن ثم الضريبة التصاعدية بشأن طائفة أخرى من المكلفين.

ولتفعيل هذا فقد فرض المنظم السعودي على جميع المكلفين الضريبة النسبية عدا المكلف الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية؛ فإنه فرض عليه الضريبة التصاعدية؛ استناداً لاختلاف حجم الوعاء الضريبي، وذلك حسبما يلي:

أ- سعر الضريبة (٥٠٪) خمسون بالمائة للمكلف الذي يبلغ إجمالي استثماراته الرأسمالية في المملكة مبلغاً يزيد على (٣٧٥) ثلاثمائة وخمسة وسبعين مليار ريال^(١).

ب- سعر الضريبة (٦٥٪) خمسة وستون بالمائة للمكلف الذي يبلغ إجمالي استثماراته الرأسمالية في المملكة مبلغاً يزيد على (٣٠٠) ثلاثمائة مليار ريال وحتى مبلغ (٣٧٥) ثلاثمائة وخمسة وسبعين مليار ريال^(٢).

ج- سعر الضريبة (٧٥٪) خمسة وسبعون بالمائة للمكلف الذي يبلغ إجمالي استثماراته الرأسمالية في المملكة مبلغاً يزيد على (٢٢٥) مائتين وخمسة وعشرين مليار ريال وحتى مبلغ (٣٠٠) ثلاثمائة مليار ريال^(٣).

(١) الفقرة (١) من البند أولاً، من الأمر الملكي رقم (أ/١٣٥)، وتاريخ ٢٨/٦/١٤٣٨هـ.

(٢) الفقرة (٢) من ذات البند والأمر الملكي السابق.

(٣) الفقرة (٣) من ذات البند والأمر الملكي السابق.

د - سعر الضريبة (٨٥٪) خمسة وثمانون بالمائة للمكلف الذي يبلغ إجمالي استثماراته الرأسمالية في المملكة مبلغاً لا يزيد على (٢٢٥) مائتين وخمسة وعشرين مليار ريال^(١).

ومن خلال ما سبق يمكن القول : إنه إذا تقرر - في المطلب السابق - أن الضريبة التصاعدية هي أكثر عدالة من الضريبة النسبية فإن هذا لا يمكن أن يسري على ما أخذ به المنظم السعودي من الضريبة النسبية في غالب المكلفين، وذلك لأمرين: هما:

١ - إن ما قصده فقهاء الضرائب من عيب الضريبة النسبية المتمثل بعدم مراعاتها القدرة التكاليفية للمكلفين من أصحاب الدخل الواحد؛ هو فيما يتعلق بدخول الأفراد، ولذلك ذكروا أن الظروف الأسرية والاجتماعية والمادية تختلف من فرد إلى فرد وإن تماثلوا في مصدر الدخل، لأنهم يختلفون في مقدار التضحية ومقدار الألم والضرر الذي يرتبه العبء الضريبي استناداً لتلك الظروف الشخصية^(٢)، والنظام السعودي مختلف في ذلك عن الأنظمة الضريبية الأخرى؛ لأنه لم يفرض الضريبة على دخل الفرد بذاته إطلاقاً، بل فرض الضريبة على الدخل المتولد من نشاط معين جعله المنظم وعاء للضريبة دون غيره، حيث نص المنظم على وعاء الضريبة بأنه: (إجمالي الدخل شاملاً كافة الإيرادات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن مزاوله النشاط)^(٣)

(١) الفقرة (٤) من ذات البند والأمر الملكي السابق.

(٢) انظر: العدالة الضريبية، د. حسين كامل، مصدر سابق، ص ٣١. النظرية العامة للضريبة، د.

عباس محمد، مصدر سابق، ص ٣٩. المالية العامة، د. راتب عمارة، مصدر سابق، ص ١١٣.

(٣) المادة (الثامنة) من النظام.

وقد عرف المنظم النشاط - محل الضريبة - بأنه: "النشاط التجاري بكل صورته، أو المهني أو الحرفي، أو أي نشاط آخر مشابه يقصد منه تحقيق الربح"^(١).
وعليه فقد قَصَرَ الضريبة على الدخل المتولد عن النشاط الذي يقصد منه تحقيق الربح، ولذلك جاءت اللائحة التنفيذية للنظام بإيضاح أكبر لمصطلح النشاط الذي قصده المنظم، حيث نصت على أنه: (يقصد بالنشاط الخاضع للضريبة جميع أوجه النشاط على اختلاف أنواعها، كالنشاط التجاري، والصناعي، والزراعي، والخدمي، وأعمال البنوك، والتأمين، والاستثمارات باختلاف أنواعها، أو مجالاتها، وعمليات النقل، وتأجير الممتلكات المنقولة، وغير المنقولة، الملموسة وغير الملموسة، وكذلك النشاط المهني^(٢)، أو الحرفي^(٣)، أو نشاط مشابه يقصد منه تحقيق الربح كالوكالات وأعمال السمسرة... ونحوها).

وأما الفرد بذاته ودخله الفردي غير النشاط المنصوص عليه في النظام فغير خاضع للضريبة إطلاقاً؛ كالراتب للموظف الحكومي، والأجرة للعامل، بل حتى أصحاب المهن؛ كالمحامي، والطبيب، والمحاسب، فإنهم غير خاضعين لضريبة الدخل إذا

(١) المادة (الأولى) من النظام.

(٢) يقصد بالمهني: المهن الحرة: وهي المهن التي يكون العمل هو العنصر الأساسي فيها وتحتاج مزاولتها إلى كفاءة علمية، أو خبرة فنية، وتقوم أساساً على النشاط الذهني كالمحامي والطبيب والمهندس والمحاسب، والتي يزاولها أصحابها على وجه الاستقلال. انظر: المحاسبة الضريبية النظرية والتطبيق، د. سلطان السلطان، دار وابل للنشر، الرياض، ١٤٢٥هـ، ص ٩٩.

(٣) ويقصد بالحرفي: كل من يمارس في العادة عملاً يدوياً بصفة مستقلة، كالكهربائي والنجار.

انظر: المصدر السابق، ص ١٠٠.

كانوا يعملون لدى منشأة وليس بصفة مستقلة؛ لأن مركزهم النظامي حينها عمّال^(١)، ومن ثم فلا تفرض على أولئك الضريبة، سواء كانوا سعوديين أو غير سعوديين، مقيمين أو غير مقيمين.

وبناءً على هذا التوجه السابق فإن العلة التي نص عليها الفقهاء في تقديمهم للضريبة النسبية وتفضيلهم الضريبة التصاعدية غير متوفرة في النظام السعودي؛ لأن النظام السعودي لم يخضع دخول الأفراد بذاتها للضريبة.

وقد يثور الإشكال لدى بعض المهتمين في نص المنظم على النشاط المهني؛ كالطبيب، والمحامي، أو الحرفي، والكهربائي، والتجار، وغيرهما، ممن يمارسون عملاً يدوياً بصفة مستقلة^(٢)، وهؤلاء يعتبرون في الحقيقة أفراداً ويتفاوتون في الظروف الشخصية والاجتماعية ومراكزهم المالية؛ مما يستلزم الأخذ بالضريبة التصاعدية وليس الضريبة النسبية التي أخذ بها المنظم السعودي.

فالجواب عن ذلك: بأن المنظم السعودي لم يخضع الشخص الطبيعي السعودي المقيم لضريبة الدخل إطلاقاً، وإنما أخضع لها الشخص الطبيعي السعودي غير المقيم^(٣)، أو الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي^(٤).

فالأول؛ - "السعودي غير المقيم" -؛ نص عليه المنظم إذا كان يمارس النشاط في المملكة، ولذلك يتصور قيامه بالنشاط التجاري وغيره من الأنشطة التي نص عليها

(١) وهو ما نص عليه نظام العمل في المادة (الأولى) حيث عرف العامل بأنه: "كل شخص طبيعي يعمل لمصلحة صاحب عمل وتحت إدارته، أو إشرافه مقابل أجر".

(٢) انظر: تعريف الحرفي: المحاسبة الضريبية، السلطان، مصدر سابق، ص ١٠٠.

(٣) الفقرتان (ج) و(د) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل.

(٤) الفقرة (ب) من ذات المادة السابقة.

المنظم؛ لكن لا يتصور قيامه بالنشاط المهني أو الحرفي داخل المملكة وهو مقيم خارجها.

ومن ثم لم تتبع إلا صورة واحدة هي محل الإشكال، وهي "غير السعودي المقيم" الذي يمارس النشاط المهني، أو الحرفي، بصفة مستقلة داخل المملكة، وهذه الصورة منعدمة في الواقع؛ لأن النظام لا يسمح للأجنبي بممارسة المهنة أو الحرفة بصفة مستقلة؛ بل يجب أن يمارسها داخل منشأة، فيأخذ حينها المركز القانوني للعامل، ومن ثم فإنه غير خاضع للضريبة، أو من خلال امتلاكه منشأة، فالخاضع للضريبة حينها هي المنشأة ذاتها.

ولعل سبب ذكر النشاط المهني أو الحرفي لغير السعودي المقيم يرجع إلى أن القاعدة القانونية قد توضع ولا يكون لها تطبيقات في الواقع؛ وإنما هي غطاء تشريعي مستقبلي.

وفي حقيقة الأمر يمكن القول: إن هذه الصورة مع انعدامها في الواقع؛ فإنه على افتراض حدوثها فإنها تتضاءل فيها العلة التي نص عليها الفقهاء بتفضيل الضريبة التصاعدية على النسبية بشكل كبير، لأن العلة هي مراعاة الظروف الشخصية والأسرية، والمادية، للمكلف، حماية للأعباء الأسرية، والشخصية، من التأثير بسبب العبء الضريبي^(١)، وغير السعودي المقيم لولا مقدرته المالية وقدرته التكليفية الكافية لما قدم للمملكة وعمل فيها بصفة مستقلة، ومن ثم انعدام تأثيره أو تضرره من العبء الضريبي على النحو الذي قصده فقهاء الضرائب.

(١) انظر: قواعد فرض الضريبة، رمضان صديق، ص ١١٢. النظرية العامة للضريبة، عباس محمد،

المبحث الثالث

منع الازدواج الضريبي ومدى تطبيقه في نظام ضريبة الدخل السعودي

يمكن تناول هذا المبحث من خلال المطلبين الآتيين:

المطلب الأول:

مفهوم منع الازدواج الضريبي:

يقصد بالازدواج الضريبي: فرض الضريبة على المكلف مرتين أو أكثر عن نفس الوعاء أو المادة الخاضعة لها، وللفترة الزمنية ذاتها^(١).

ولذلك لكي نكون أمام حالة ازدواج ضريبي في ضريبة الدخل لا بد من توافر ثلاثة أمور:

١/ وحدة المكلف الخاضع للضريبة.

٢/ وحدة الوعاء الضريبي.

٣/ وحدة المدة الضريبية^(٢).

وتجدر الإشارة إلى أن الازدواج الضريبي في ضريبة الدخل يتمثل في إحدى صورتين هما:

١- الازدواج المحلي: أن تفرض الدولة الضريبة مرتين على ذات الوعاء الضريبي، وذات المكلف، عن المدة الزمنية ذاتها^(٣).

(١) انظر: أسس المالية العامة، خالد الخطيب، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط: ٢٠٠٣م، ص

٢١٢. الزكاة والضريبة، د. غازي عناية، دار إحياء العلوم، بيروت، ط ١٤١٦هـ، ص ٢٧٦.

(٢) انظر في هذه الشروط لتحقيق الازدواج الضريبي: العدالة الضريبية، عاطف موسى، مصدر سابق، ص ١٠٦. النظرية العامة للضريبة، عباس نصر الله، مصدر سابق، ص ٩٠. المالية العامة الشوابة، مصدر سابق، ص ١٢١.

(٣) النظرية العامة للضريبة، عباس نصر الله، مصدر سابق، ص ٩٣. المحاسبة الضريبية: السلطان، مصدر سابق، ص ٥٩.

٢- **الازدواج الدولي**: تكرر فرض الضريبة على نفس الدخل في دولتين أو أكثر^(١).

ويرجع سبب حصول الازدواج الضريبي الدولي إلى أن كل دولة تتمتع بالسيادة في وضع أنظمتها الضريبية، ومن ثم تختلف الدول في أساس فرض الضريبة، فبعضها تأخذ بـ "التبعية السياسية" فتفرض ضريبة الدخل على كل من يحمل جنسيتها، بغض النظر عن موقع أموالهم إن كان داخل إقليم الدولة أو خارجها، وبعض الدول تفرضها على أساس "التبعية الاقتصادية"، وهو فرض الضريبة على الدخل الذي تحقق داخل إقليمها؛ بغض النظر عن جنسية صاحب الدخل^(٢).

ومن خلال القول السابق يمكن القول: إن الازدواج الضريبي يتحقق عندما يحقق دخل الشخص في دولة غير دولته التي يحمل جنسيتها، وتكون الدولة التي يحمل جنسيتها تأخذ بفكرة التبعية السياسية في فرض الضريبة، والدولة التي تحقق فيها الدخل تأخذ بفكرة التبعية الاقتصادية^(٣)، مما يستلزم فرض الضريبة مرتين على ذات الدخل.

ولذلك فإن الازدواج الضريبي مناقض لفكرة العدالة الضريبية، لأنه يلزم منه فرض الضريبة على المكلف مرتين عن ذات الوعاء وذات المدة، خصوصاً وأنها تشكل عبئاً إضافياً عليه^(٤).

(١) انظر: السياسة الدولية في المالية العامة، يوسف أحمد البطريق، الدار الجامعية، الاسكندرية، ط١٩٩٨م، ص٧٩. العدالة الضريبية، عاطف موسى، مصدر سابق، ص١٠٨.

(٢) انظر: الضريبة من منظور دولي، د. عبدالهادي مقبل، دار النهضة العربية، القاهرة ط٢٠١١م، ص٣٧ وما بعدها. مبادئ التشريع الضريبي، عاصم عجيلة، مصدر سابق، ص٢٢. التشريع الضريبي، عادل حشيش، مصدر سابق، ص٤٨.

(٣) انظر: المالية العامة، رانيا عمارة، مصدر سابق، ص١٦٥.

(٤) انظر: أسس المالية العامة خالد الخطيب، وأحمد شامية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط١،

ولذلك تلجأ الدول لمنع حالة الازدواج الضريبي بنوعيه، "الازدواج المحلي" و"الازدواج الدولي".

كما أنه من نافلة القول إنه من السهولة مكافحة "الازدواج المحلي" لوجود سلطة عليا في الدولة يمكنها منع هذه الازدواج عن طريق فرض قواعد قانونية تمنع هذا الازدواج، ولكن الصعوبة تكمن في منع "الازدواج الدولي"؛ لأن كل دولة تتمتع بسلطتها وسيادتها^(١).

ولذلك ليس أمام الدول لمنع الازدواج الضريبي الدولي سوى إبرام الاتفاقيات الدولية الثنائية أو الجماعية^(٢).

(١) انظر: المحاسبة الضريبية، السلطان، مصدر سابق، ص ٦٠.

(٢) أسس المالية العامة، خالد الخطيب، مصدر سابق، ص ٢١٢. المالية العامة، رانيا عماره،

مصدر سابق، ص ١٧٥.

المطلب الثاني

منع الأزواج الضريبي في نظام ضريبة الدخل السعودي

تحقيقاً للعدالة بوصفها العام نص النظام الأساسي للحكم على أنه: (يقوم الحكم في المملكة العربية السعودية على أساس العدل، والشورى، والمساواة وفق الشريعة الإسلامية..)^(١).

كما نص على أنه: (لا تفرض الضرائب والرسوم إلا عند الحاجة وعلى أساس من العدل)^(٢).

وبناءً عليه فإن النظام السعودي قام بمنع الأزواج الضريبي بصورتيه "الأزواج المحلي" و "الأزواج الدولي"، وبيان ذلك في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: منع الأزواج المحلي:

نص نظام ضريبة الدخل على مبدأ السنوية للضريبة، حيث نص على أن: (السنة الضريبية هي السنة المالية للدولة)^(٣).

والسنة المالية للدولة حددها المرسوم الملكي رقم (م/٦) وتاريخ ١٢/٤/١٤٠٧هـ، والذي نص على أن: "بدء السنة المالية للدولة من اليوم العاشر من برج الجدي من كل عام"^(٤). وهو ما يوافق الأول من شهر يناير من السنة الميلادية. ويقصد بمبدأ سنوية الضريبة: الفترة الزمنية التي تفرض فيها الضريبة على الدخل محل الضريبة^(٥).

(١) المادة (الثامنة)، من النظام الأساسي للحكم.

(٢) المادة (العشرون)، من ذات النظام.

(٣) الفقرة (٣) من المادة (العشرين)، من النظام.

(٤) المنشور في جريدة أم القرى، في عددها رقم (٣١٤١) وتاريخ ٢٥/٤/١٤٠٧هـ.

(٥) انظر: التشريع الضريبي المصري، محمد إبراهيم أبو شادي، دار النهضة العربية، القاهرة

وبناءً عليه فإن نص المنظم السعودي على السنة الضريبية يلزم منه عدم الازدواج الضريبي المحلي، لأن من شروط الازدواج الضريبي شرط وحدة المدة الزمنية، وهو متعذر هنا؛ لأن الضريبة لا تفرض إلا مرة واحدة في السنة الواحدة.

الفرع الثاني: منع الازدواج الدولي:

حرصت المملكة العربية السعودية على إبراز اتفاقيات متعددة لمنع الازدواج الضريبي^(١).

بل إنه حرصاً من المنظم السعودي على منع الازدواج الضريبي الدولي بشكل صريح نص عليه في نظامه الداخلي (نظام ضريبة الدخل) حيث نص على أنه: (عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية تكون المملكة طرفاً فيها مع مواد وأحكام هذا النظام فتسري شروط المعاهدة أو الاتفاقية الدولية)^(٢).

وهو ما يؤكد تحقيق المنظم السعودي للعدالة الضريبية المتمثلة بمنع الازدواج الضريبي الدولي.

(١) انظر الاتفاقيات الضريبية التي أبرمتها المملكة مع العديد من الدول لمنع الازدواج الضريبي الدولي، "الاتفاقيات الضريبية والجمركية" والمنشورة على موقع هيئة الزكاة والضريبة والجمارك. Zatca.gov.sa

(٢) المادة الخامسة والثلاثون من نظام.

الخاتمة

وفي ختام هذا البحث يتضح أخذ النظام السعودي بقاعدة العدالة الضريبية في نظام ضريبة الدخل، وإعماله إياها عند سنّه نصوص النظام، حيث أخذ النظام بأركان العدالة الضريبية المتمثلة ب: عمومية الضريبة، وشخصية الضريبة، ومنع الازدواج الضريبي. وأوجز في ختام هذا البحث أهم النتائج التي توصل إليها الباحث، والتوصيات التي يوصي بها.

النتائج:

أولاً: إن نظام ضريبة الدخل السعودي تتجلى فيه عناصر العدالة الضريبية المتمثلة بالعمومية الضريبية، والشخصية الضريبية، ومنع الازدواج الضريبي. ثانياً: إن العدالة تقتضي النظرة الشمولية لعموم الأعباء المالية المتمثلة بـ (العبء الضريبي)، و(العبء الزكوي)، وذلك عند سن الأنظمة الضريبية، لكي تتحقق العدالة الشاملة بين الأشخاص فيما يتحملونه من أعباء مالية بغض النظر عن مصدرها إن كان ضريبياً، أو زكواً.

ثالثاً: تميز النظام السعودي عن الأنظمة الضريبية الأخرى، حيث إن تلك الأنظمة تحاول معالجة الظروف الشخصية والأسرية والمادية والاجتماعية للمكلف نظراً لثقل عبء ضريبة الدخل عليه، بينما في النظام السعودي لم يتناول تلك الظروف؛ لأنه لم يفرض ضريبة الدخل على دخول الأفراد بذاتها، سواء كانوا سعوديين أو غير سعوديين، إدراكاً من المنظم لثقل عبء ضريبة الدخل على الأفراد، بل فرضها على النشاط الذي يقصد منه تحقيق الربح.

رابعاً: يولي المنظم السعودي مسألة منع الازدواج الضريبي أهمية كبيرة؛ نظراً لأهميتها في تحقيق العدالة الضريبية.

التوصيات:

يمكن بيان أهم التوصيات من خلال الآتي:

أولاً: حيث إن من النتائج التي توصل إليها الباحث؛ هي النتيجة رقم (٢) والمتعلقة بمقتضى من مقتضيات العدالة الشاملة، وهي النظرة الشمولية للأعباء المالية المتمثلة بـ (العيب الضريبي)، و(العيب الزكوي).

لذلك توصي هذه الدراسة بأهمية تحقيق العدالة الشاملة بين السعودي وغير السعودي فيما يتحملانه من أعباء مالية؛ إعمالاً لمقتضيات الأنظمة الضريبية والزكوية على حد سواء، وذلك بتعديل مواد نظام ضريبة الدخل وفقاً للآتي:

١ / عدم إخضاع السعودي لضريبة الدخل والاكْتفاء بالعيب الزكوي؛ لكي لا تفرض عليه فريضتين ماليتين على ذات الوعاء، ومن ثم تحقيق العدالة بينه وبين الأجنبي بأن تفرض على كل منهما فريضة مالية واحدة.

٢ / أو إخضاع السعودي لضريبة الدخل مع النص على خصم العيب الزكوي من مبلغ الضريبة، ومن ثم تحقيق العدالة بينه وبين الأجنبي في مقدار ما يتحملانه من أعباء مالية.

وصلى الله وسلم على نبينا محمد.

المصادر والمراجع.

الكتب القانونية:

- أسس المالية العامة خالد الخطيب، وأحمد شامية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط١، ٢٠٠٣م.
- أسس المالية العامة، خالد الخطيب، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط: ٢٠٠٣م.
- التشريع الضريبي المصري، د. عادل حشيش، دار الجامعة الجديدة، مصر ٢٠٠٩م.
- التشريع الضريبي المصري، محمد إبراهيم أبو شادي، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠٩م، ٢٠١٠.
- التشريع المالي والضريبي، د. صخر الجندي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ١٤٣٨-٢٠١٧م.
- الزكاة والضريبة، د. غازي عناية، دار إحياء العلوم، بيروت، ط١٤١٦هـ.
- السياسة الدولية في المالية العامة، يوسف أحمد البطريق، الدار الجامعية، الاسكندرية، ط١٩٩٨م.
- الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي وفقاً للتشريع الأردني (دراسة مقارنة)، جهاد الخصاونة، جامعة عمان الغربية
- العدالة الضريبية "دراسة مقارنة" د. عبدالباسط الزبيدي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، ٢٠١٥م.
- العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق "دراسة مقارنة" د. عاطف محمد موسى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١١م.

- العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، "دراسة مقارنة" حسين كامل وداعة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، ٢٠١٧م.
- العدالة الضريبية، محمد السيد إبراهيم، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، جامعة المنوفية، كلية الحقوق، العدد ٥٠، ٢٠١٩م، ص ٥.
- اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل صدرت بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ والمنشور في جريدة أم القرى في عددها (٤١٠٢)، وتاريخ ٢٧/٥/١٤٢٧هـ.
- المالية العامة "الإدارة العامة" د. رانيا عمارة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الأولى، ١٤٣٦هـ، ٢٠١٥م.
- المالية العامة والتشريعات الضريبية، د. سالم الشوابكة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠١٥م.
- المالية العامة، د. حسين عواضه، ود. عبدالرؤوف قطيش، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، ٢٠١٣م، ص ٣٨٤. التشريعات المالية للضريبة، د. محمد الفلاح، دار الفكر الجامعي، مصر، ٢٠١٧م.
- مبدأ المساواة أمام الضريبة وتطبيقاته، د. دريد عيسى إبراهيم، دار الكتب والدراسات العربية، ٢٠٠٧م.
- المحاسبة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية، سعد الهويميل، مطبوعات معهد الإدارة العامة، الرياض، ١٤٣٤هـ، ٢٠١٣م.
- معجم المصطلحات القانونية، إعداد جيران كونو، ترجمة منصور القاضي المؤسسة الجامعية للنشر، عمان، الأردن.

- نظام الزكاة والضرائب، محمد الدسوقي، الناشر: مكتبة الرشد، الرياض، الطبعة الأولى، ١٤٣٧هـ.
- نظام الضريبة الموحدة على الداخل ومدى ملائمة للتطبيق في الدول النامية، دراسة تطبيقية للنظام الضريبي المصري، د. عبدالسلام محمد عبدالسلام، ١٩٩٥م.
- نظام ضريبة الدخل صدر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ والمنشور في الجريدة الرسمية أم القرى في عددها رقم (٣٩٨٧)، وتاريخ ١٩/٢/١٤٢٥هـ.
- نظريات وقواعد فرض الضريبة (مدخل قانوني مقارنة)، أ.د. رمضان صديق، نشر جامعة حلوان، ٢٠٢٣-٢٠٢٤.
- نظرية الضريبة، د. عبدالهادي مقبل، الناشر: مكتبة جامعة طنطا، مصر، ٢٠٠٣م.
- النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، د. عباس محمد نصر الله، منشورات زين الحقوقية، بيروت؛ لبنان، الطبعة الأولى، ٢٠١٧م، ص ٣٨. دراسات في علم الضرائب، عبدالمجيد قدي، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠١١-١٤٣٢هـ، ص ٣٧. الوجيز في الضرائب، كامل الخطيب، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، ٢٠١٦.
- "ثروة الأمم"، آدم سميث، ترجمة وليد شحاته، دار الفرقد للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سوريا الطبعة الأولى، ٢٠١٦م.
- وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي "التباين في الأنظمة الضريبية" د. عبدالباسط الزبيدي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

المجلات العلمية:

- أحكام إخضاع السعودي ومن في حكمه لضريبة الدخل، دراسة تأصيلية تطبيقية، منصور الحيدري، مجلة جامعة الملك سعود، العدد ٢، يوليو ٢٠٢٠.
- الضوابط القانونية والفنية للضريبة على الدخل، دراسة مقارنة وتطبيقية على دول مجلس التعاون الخليجي"، محمد إبراهيم الشافعي، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، ٢٠١٧م.
- العدالة الضريبية رهان لتحقيق العدالة الاجتماعية" يونس مليح، مجلة الإرشاد القانوني، العدد (٢)، ٢٠١٨م.
- مجلة البحوث القانونية، العدد (١١)، ٢٠٢٠م.

الرسائل الجامعية:

- المركز النظامي للأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية، "دراسة مقارنة"، أسامة الموسى، رسالة دكتوراه، ١٤٣٨هـ - ١٤٣٩هـ.
- النظام القانوني للضرائب في الكويت والأردن، علي الجفيري، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، ٢٠١٦-٢٠١٧م.
- النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، "دراسة تحليلية مقارنة" سمر الدحلة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٤م.

References:

alkutub alqanunia:

- asus almaliat aleamat khalid alkhatib, wa'ahmad shamiatu, dar wayil llnashri, eaman, al'urduni, ta1, 2003m .
- asus almaliat aleamati, khalid alkhatib, dar wayil llnashri, eaman, al'urduni, tu: 2003m.
- altashrie aldaribii almisrii, du. eadil hashish, dar aljamieat aljadidati, misr 2009m.
- altashrie aldaribii almisrii, muhamad 'iibrahim 'abu shadi, dar alnahdat alearabiati, alqahirat 2009m, 2010.
- altashrie almaliu waldaribiu, du. sakhar aljundiu, dar althaqafat llnashr waltawziei, eaman, al'urduni, altabeat al'uwlaa, 1438-2017m.
- alzakat waldaribati, du. ghazi einayatu, dar 'iihya' aleulumi, bayrut, ta1416h.
- alsiyasat aldawliat fi almaliat aleamati, yusif 'ahmad albatriqi, aldaar aljamieiatu, alaskandiriati, ta1998m.
- aldamanat aldusturiat lilailtizam aldaribii wfqaan liltashrie al'urduniyi (dirasat muqaranati), jihad alkhasawnat, jamieat euman algharbia
- aleadalat aldaribia "dirasat muqaranati" di. eabdalbasit alzubaydii, almaktab aljamieii alhadithi, masri, 2015m.
- aleadalat aldaribiat fi altashrie aldaribii almisrii bayn alnazariat waltatbiq "dirasat muqaranati" du. eatif muhamad musaa, dar alnahdat alearabiati, alqahirati, 2011m.
- aleadalat aldaribiat fi zili aldarayib almubashirati, "dirasat muqaranati" husayn kamil wadaeatu, manshurat zayn alhuquqiati, bayrut, lubnan, altabeat al'uwlaa, 2017m.
- aleadalat aldaribiati, muhamad alsayid 'iibrahim, majalat albuqhuth alqanuniat walaiqtisadiati, jamieat almanufiati, kuliyyat alhuquqi, aleadad 50, 2019m, s 5.
- allaayihat altanfidihiat linizam daribat aldakhl sadarat bialqarar alwizarii raqm (1535) watarikh 11/6/1425hi walmanshur fi jaridat 'umi alquraa fi eadadiha (4102), watarikh 27/5/1427h.
- almaliat aleama "al'iidarati aleamatu" da. rania eimarat, markaz aldirasat alearabiati llnashr waltawzie, masir, altabeat al'uwlaa, 1436h, 2015m.

- almaliat aleamat waltashrieat aldaribiati, du. salim alshawabikat, dar althaqafat llnashr waltawziei, eaman, al'urduni, altabeat al'uwlaa, 2015m.
- almaliat aleamati, da. husayn eawadahu, wada. eabdalrawuwf qataysh, manshurat alhalabi alhuquqiati, bayrut, lubnan, altabeat al'uwlaa, 2013m, s 384. altashrieat almaliat lildaribati, du. muhamad alfalahi, dar alfikr aljamieii, masr, 2017m.
- mabda almusawat 'amam aldaribat watatbiqatihi, du. drid eisaa 'iibrahim, dar alkutub waldirasat alearabiati, 2007m.
- almuhasabat aldaribat walzakawiat fi almamlakat alearabiat alsaediati, saed alhuimla, matbueat maehad al'iidarat aleamati, alrayad, 1434h, 2013m.
- muejam almustalahat alqanuniati, 'iiedad jirar kunu, tarjamat mansur alqadi almuasasat aljamieiat llnashri, eaman, al'urdun,.
- nizam alzakat walдарayibi, muhamad aldasuqiu,alnaashir: maktabat alrushdi, alrayadi, altabeat al'uwlaa, 1437h.
- nizam aldaribat almuahadat ealaa aldaakhil wamadaa mulayimat liltatbiq fi alduwalalnaamiati, dirasat tatbiqiat llnizam aldaribii almisrii, d. eabdalsalam muhamad eabdalsslam, 1995m0
- nizam daribat aldakhl sadar bialmarsum almalakii raqm (ma/1) watarikh 15/1/1425hi walmanshur fi aljaridat alrasmiat 'am alquraa fi eadadiha raqm (3987), watarikh 19/2/1425h.
- nazariaat waqawaeid fard aldariba (madkhal qanunayun muqarin), 'a.da. ramadan sidiyqa, nashr jamieat hulwan, 2023-2024.
- nazariat aldaribati, da. eabdalhadi muqbila,alnaashir: maktabat jamieat tanta, masr, 2003m.
- alnazariat aleamat lildaribat waltashrie aldaribiu, da. eabaas muhamad nasr allah, manshurat zayn alhuquqiati, bayrut; lubnan, altabeat al'uwlaa, 2017m, s 38. dirasat fi eilm aldarayibi, eabdalmajid qadi, dar jarir llnashr waltawziei, eaman, al'urduni, altabeat al'uwlaa, 2011-1432h, s 37. alwajiz fi aldarayibi, kamil alkhatib, manshurat zayn alhuquqiati, bayrut, lubnan, altabeat al'uwlaa, 2016.
- "tharwat al'umumi", adam sayamthi, tarjamat walid shihatihu, dar alfarqad liltibaeat walnashr waltawziei, dimashq, suria altabeat al'uwlaa, 2016m.

• wiea' daribat aldakhl fi altashrie aldaribii "altabayun fi al'anzimat aldaribiati" du. eabdalbasit alzubaydii, dar alhamid llnashr waltawziei, eaman, al'urdunn.

almajalaat aleilmia:

• 'ahkam 'iikhdae alsaeudii waman fi hukmih lidaribat aldakhli, dirasat tasiliat tatbiqiata, mansur alhaydry, majalat jamieat almalik saeud, aleadad 2, yuliu 2020.

• aldawabit alqanuniat walfaniyat lildaribat ealaa aldakhli, dirasat muqaranat watatbiqiat ealaa dual majlis altaeawun alkhaliiji", muhamad 'iibrahim alshaafieay, majalat kuliyyat alqanun alkuaytiat alealamiati, 2017m.

• aleadalat aldaribiat rihan lithahqiq aleadalat aliajtimaeiati" yunis malih, majalat al'iirshad alqanunii, aleadad (2), 2018m.

• majalat albuqhuth alqanuniati, aleadad (11), 2020m.

alrasayil aljamieia:

• almarkaz alnizamii lil'ashkhas alkhadiein lidaribat aldakhl fi almamlakat alarabiati alsaeudiati, "dirasat muqaranati", 'usamat almusaa, risalat dukturah, 1438hi - 1439h.

• alnizam alqanuniu lildarayib fi alkuayt wal'urdun, eali aljafiri, risalat majistir, jamieat al albit, 2016-2017m0

• alnuzum aldaribia bayn alfikr almali almueasir walfikr almali al'iislami, "dirasat tahliliat muqaranati" samar aldiqlat, risalat majistir, jamieat alnajah alwataniati, 2004m.

فهرس الموضوعات

١٠١٧	المقدمة
١٠١٧	إشكالية البحث:
١٠١٧	أهمية البحث:
١٠١٨	أهداف البحث:
١٠١٨	حدود البحث:
١٠١٨	الدراسات السابقة:
١٠٢٠	منهج البحث:
١٠٢٠	خطة البحث:
١٠٢٢	المبحث التمهيدي القواعد التي تقوم عليها الضريبة
١٠٢٦	المبحث الأول عمومية الضريبة ومدى تطبيقها في نظام ضريبة الدخل السعودي
١٠٢٦	المطلب الأول: مفهوم عمومية الضريبة:
١٠٢٦	الفرع الأول: عدم التفريق على أساس التبعية السياسية: "العمومية الشخصية":
١٠٢٧	الفرع الثاني: عدم التفريق على أساس الطبيعة القانونية: "العمومية المادية":
١٠٢٨	الفرع الثالث: عدم التفريق في الإعفاء من الضريبة:
١٠٣٠	المطلب الثاني مدى تطبيق عمومية الضريبة في نظام ضريبة الدخل السعودي
١٠٣٠	الفرع الأول: العمومية الشخصية في نظام ضريبة الدخل:
١٠٣٣	الفرع الثاني: العمومية المادية في نظام ضريبة الدخل:
١٠٣٥	الفرع الثالث: عدم التفريق في الإعفاء من الضريبة في نظام ضريبة الدخل:
١٠٣٧	المبحث الثاني شخصية الضريبة ومدى تطبيقها في نظام الدخل السعودي
١٠٣٧	المطلب الأول: مفهوم شخصية الضريبة:
١٠٤٤	المطلب الثاني: مدى تطبيق شخصية الضريبة في نظام ضريبة الدخل السعودي
١٠٥٠	المبحث الثالث منع الازدواج الضريبي ومدى تطبيقه في نظام ضريبة الدخل السعودي
١٠٥٠	المطلب الأول: مفهوم منع الازدواج الضريبي:
١٠٥٣	المطلب الثاني منع الازدواج الضريبي في نظام ضريبة الدخل السعودي
١٠٥٣	الفرع الأول: منع الازدواج المحلي:
١٠٥٤	الفرع الثاني: منع الازدواج الدولي:
١٠٥٥	الخاتمة
١٠٥٥	النتائج:

١٠٥٦ التوصيات:

١٠٥٧ المصادر والمراجع.

١٠٦١ REFERENCES:

١٠٦٤ فهرس الموضوعات.