

د. محمد علي عوض الحارثي

أستاذ المالية العامة والتشريع الضريبي المساعد
كلية الشرطة - أكاديمية الشرطة

التشريع الضريبي اليمني

أحكام قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م

مع الإشارة لـ:

- ▶ حقوق وواجبات المكلف بالضريبة .
- ▶ سلطات والتزامات الإدارة الضريبية .
- ▶ الوسائل الإدارية والقضائية للفصل في المنازعات الضريبية .



التشريع الطريبي اليمني

د. محمد علي عوض الحارثي

أستاذ المالية العامة والتشريع الضريبي المساعد

كلية الشرطة - أكاديمية الشرطة

التشريع الضريبي اليمني

أحكام قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م

مع الإشارة لـ:

- حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.
- سلطات والتزامات الإدارة الضريبية.
- الوسائل الإدارية والقضائية للفصل في المنازعات الضريبية.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

حقوق الطبع محفوظة للمؤلف

رقم الإيداع: ٢٠١٢/١٥

الطبعة الأولى

٢٠١٤

توزيع

دار الكتب اليمنية
للطباعة والنشر والتوزيع
ج.ي - صنعاء - الدائري الغربي
تلفون: 215243 - ص.ب. (2370)



مركز خالد بن الوليد
للتجارة والتسويق
صنعاء الدائري الغربي
أول شارع الرباط ت: 215699

للطباعة والنشر والتوزيع
الجمهورية اليمنية - صنعاء
جوار وزارة العدل ص.ب. (2370)
تلفاكس: 224694 - 227855



فرع شميلة جوار برفاستر
تلفون: 01 617661

مكتبة خالد بن الوليد للطباعة والنشر والتوزيع - فرع عدن
كريتر - جوار فندق العامر تلفون: 265706 - 269810 / 02

أي ملاحظات أو استفسارات يمكن التواصل مع المؤلف على البريد الإلكتروني:

H786@hotmail.com

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي ﴿٢٥﴾ وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي ﴿٢٦﴾ ﴾

﴿ وَأَحْلِلْ عُقْدَةَ مِنِّ لِسَانِي ﴿٢٧﴾ يَفْقَهُوا قَوْلِي ﴿٢٨﴾ ﴾

(سورة طه: من الآيات ٢٥ - ٢٨)

الإهداء

إلى أرواح أخواني طلبة كلية الشرطة:

- الشهيد/ أسامة أحمد محمد الكبسي
- الشهيد/ حميد عمري حزام جابر جخدم
- الشهيد/ زهران علي حسين قعيش
- الشهيد/ صلاح هزاع ناصر العقر
- الشهيد/ عبد الملك محمد الضبيبي
- الشهيد/ عبد الواحد منصور المشرقي
- الشهيد/ محمد أحمد العاقل
- الشهيد/ معيض أحمد معيض
- الشهيد/ وليد منصور زمام

الذين اغتالتهم أيادي الغدر والإرهاب ظهيرة يوم الأربعاء ١١ يوليو ٢٠١٢م،

وهم يغادرون مبنى كليتهم لقضاء إجازتهم الأسبوعية.

اعتزازاً بهم وتخليداً لذكراهم....

مُقَامَتَا

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد الأنبياء والمرسلين محمدٍ الصادق الأمين، وعلى آله الطيبين، وصحبه الأكرمين.

فقد سبقني أساتذة أجلاء كان لهم الريادة والفضل في رفق المكتبه اليمينية بمؤلفات قيمة في مجال التشريع الضريبي في الجمهورية اليمينية، وكان لي شرف التلمذ على يد البعض منهم في هذا المجال.

ولأن الدراسة والبحث في مجال التشريع الضريبي تتميز بالتجدد الدائم، وتُصنّف لدى الكثيرين بأنها تتدرج ضمن السهل الممتع، فقد وقع على هذا التخصص اختياري كموضوع أبحث فيه في مرحلة الدكتوراه، وذلك في جزئية تتعلق بالمنازعات الضريبية ووسائل الفصل فيها.

وقد لاحظت خلال فترة دراستي بأن البحث القانوني في بلادنا في هذا النوع من التخصص يعاني من ندرة شديدة، بحيث لا يكاد يصدر سوى كتاب واحد في هذا المجال كل عشر سنوات تقريباً، وهذه النسبة لا شك بأنها تعكس واقع البحث القانوني في مجال الضريبة والسياسة الضريبية في بلادنا بشكل عام، وما يعانيه هذا المجال من جمود وعدم اهتمام سواء من الجهات الرسمية أو الجانب الأكاديمي.

وعزز من ملاحظتي هذه أن المتخصصين في هذا النوع من التشريع يكادوا يعدون على أقل من عدد أصابع اليد الواحدة، وهو ما يمكن أن يُعزى إليه أيضاً أسباب الندرة في المؤلفات المتعلقة بالضريبة محاسبة وسياسة وتشريعاً.

لذلك فقد عكفت بعد إنفاي لمرحلة الدكتوراه مباشرة، على إعداد هذا المؤلف، مساهمة متواضعة مني في رفق المكتبه القانونية اليمينية بمؤلف يتناول التشريع الضريبي في جانب ضرائب الدخل.

حيث عملت جاهداً خلال السنتين الماضيتين في هذا الأمر، ساعدتني في ذلك ظروف أترفع عن الحديث عنها، قد تكون في ظاهرها مبعثاً للإحباط؛ إلا أنها في الواقع وفرت لي وقتاً كافياً وإرادة متحفزة للسير في هذا الطريق بكل اجتهاد، واضعاً

نصب عيني في أن لا يرى هذا المؤلف النور؛ إلا وهو يحمل بين دفتي غلافه محتوى يليق بهذا النوع من التشريع، وأن يسد ولو جزءاً يسيراً من النقص في هذا المجال، على نحو يجد فيه طلاب كليات الشريعة والقانون، والمتخصصون في المجال الضريبي والقانوني، بعض الفائدة التي يرجونها في محتوياته.

وقد راعيت في تقسيمه أن تكون البداية فيه بالتعريف ببعض الجوانب التي تُسهم في إثراء الثقافة القانونية والضريبية لدى القارئ، ثم استعرضت بشيء من التحليل أحكام قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، مبيناً بعد ذلك واجبات وحقوق أطراف العلاقة الضريبية في هذا القانون، وعمدت إلى التركيز على كل من المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، مبيناً في إطار ذلك العقوبات التي قررها المشرع في القانون على عدم الالتزام بتلك الواجبات. وخصصت في الأخير قسماً من هذا المؤلف للحديث عن الوسائل الإدارية والقضائية للفصل في الخلافات والمنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية بمناسبة تطبيق هذه القوانين.

عموماً أحمد المولى عز وجل على توفيقه لي في إخراج هذا المؤلف إلى حيز الوجود بالشكل الذي خرج به، وأسأله عز وجل أن يمنحني القدرة على تطويره والارتقاء به إلى الأفضل، مؤكداً بأنني سأعمل جاهداً على تنقيح وتطوير محتوياته بشكل مستمر، بحيث أتلافى فيه أي نقص أو قصور قد يشوبه، وأن يظل مواكباً لكل جديد يطرأ في هذا المجال.

وأرجو في الأخير من جميع الأخوة القراء والمتخصصين الذين يجدون في هذا المؤلف أي ملاحظات، أو يقترحون أي إضافات تُسهم في تطويره، أو تلافى أي خطأ أو قصور قد يكتنفه، أن يزودوني بها على إيميلي (Hv86@hotmail.com)، مؤكداً للجميع بأنني سأكون سعيداً بتلقي ملاحظاتهم واستفساراتهم واقتراحاتهم.

مع تحياتي.....

دكتور/ محمد علي الجرازي

صنعاء ٤ أكتوبر ٢٠١٣م

البَابُ الْأَوَّلُ

الأصول العلمية
للتشريع الضريبي

الباب الأول

الأصول العلمية للتشريع الضريبي



أهداف هذا الباب

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الباب تتلخص في التالي:

- ❖ توضيح ماهية الضريبة.
- ❖ بيان مفهوم قانونية الضريبة ونشأته وتطوره في الجمهورية اليمنية.
- ❖ توضيح علاقة القانون الضريبي بغيره من فروع القانون.
- ❖ استعراض وسائل وقواعد تفسير القانون الضريبي.
- ❖ توضيح ما يتعلق بنطاق تطبيق القانون الضريبي سواء من حيث المكان أو الزمان أو من حيث الأشخاص.

تمهيد وتقسيم:

للتشريع الضريبي أصول يتأتى من خلالها الإمام ببعض الجوانب التي تساعد في الإحاطة بالكثير من التفاصيل التي ترتبط به.

ومن أهم هذه الجوانب ما يتعلق بمبدأ قانونية الضريبة الذي يرتبط بنشأة وتطور الضريبة في كثير من الأنظمة الضريبية.

ولارتباط القوانين الضريبية بحقوق الأفراد وحياتهم، فإنه يتميز بخصوصية تميزه عن بقية القوانين، التي يرتبط ببعضها بعلاقة تكامل تصب في تحقيق الأهداف التي يسعى إليها المشرع.

وفي نفس هذا الاتجاه فإن القوانين الضريبية تتميز بمصادر خاصة بها، ويقواعد تفسير تختلف في بعضها عن قواعد تفسير القوانين الأخرى، يضاف لذلك أن لها نطاق تطبيق من حيث المكان والزمان والمكلفين بها، تتفرد به عن غيرها من القوانين. تلك كانت استهلالاً موجزة، ومحاولة مقتضبة للتمهيد لموضوع الأصول العلمية للتشريع الضريبي، نستعرضها من خلال الفصول التالية:

الفصل الأول: عموميات ضريبية.

الفصل الثاني: نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة في الجمهورية اليمنية.

الفصل الثالث: علاقة القانون الضريبي بفروع القانون الأخرى.

الفصل الرابع: مصادر القانون الضريبي وقواعد تفسيره.

الفصل الخامس: نطاق تطبيق القانون الضريبي.

الفصل الأول

عموميات ضريبية

الفصل الأول عموميات ضريبية



أهداف هذا الفصل

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الفصل تتلخص في التالي:

- ❖ استعراض نشأة وتطور الضريبة.
- ❖ التعريف بالضريبة والخصائص التي تتميز بها.
- ❖ بيان الأوجه التي تتميز بها الضريبة دون غيرها.
- ❖ استعراض القواعد الأساسية التي تقوم عليها الضريبة.
- ❖ التعريف بالقانون الضريبي وأهميته.

أولاً: نشأة وتطور الضريبة:

الإنسان كائن اجتماعي بطبعه، هذه مقولة يمكن أن نبدأ معها الحديث عن نشأة وتكون المجتمعات الإنسانية التي عاشت الأعراف البشرية المختلفة فيها، عبر رحلة زمنية وصلت إلى محطة عصرنا الحاضر بكل ما يحمله من مظاهر الحضارة الإنسانية بكل إيجابياتها وسلبياتها.

فبدءاً كان الإنسان مدفوعاً بغيريته الاجتماعية للعيش في أسرة ينتسب إليها، ثم تطور به هذا المحيط الاجتماعي إلى قبيلة ينتمي إليها، وأصبح لهذه القبيلة زعيم يدين له الباقون بالطاعة إما لكبر سنه، أو لحكمته، أو لشجاعته، أو لعصبته، أو للثروة التي يمتلكها. ولما كان الدفاع عن أرض القبيلة وأفرادها هو الهدف الأكبر لأفرادها، فلم تكن هناك أي احتياجات عامة للقبيلة، بل كان يتم توزيع غنائم الحرب بين أفراد القبيلة بما فيهم الزعيم الذي يتولى قيادتها.

ويتطور القبيلة بعد ذلك إلى جماعة تكونت نواة لإدارة شئونها المختلفة، وهو ما تطلب نفقات مختلفة من أجل مواجهتها، وكان السبيل لذلك هي الهدايا أو الخدمات الشخصية الطوعية، التي كان يقدمها أفراد الجماعة لزعيمهم من تلقاء أنفسهم، ولعل ذلك شكل البداية الأولى لعملية فرض الضريبة في **مرحلتها الأولى**.

وكمرحلة ثانية في هذه العملية تحولت الهدايا والخدمات التي كانت تقدم لزعيم الجماعة، من الشكل الطوعي إلى صورة مطالبة ودية من قبل إدارة الجماعة لأفرادها بتقديمها.

وتحولت المطالبة في **مرحلة ثالثة** إلى شبه إلزام تنامي في شعور أفراد الجماعة، بحيث تحولت تلك الهدايا والخدمات إلى إعانة يقدمها أفراد الجماعة مساهمة منهم في إدارة الجماعة التي ينتمون إليها. وهذا الأمر الذي يعلل تسمية كافة أنواع الضرائب "بالإعانة"، حيث لا زال هذا المصطلح معمولاً به في اللغة الإنجليزية والفرنسية حتى عصرنا الراهن. وتحولت صفة الإعانة هذه بعد ذلك **كمرحلة رابعة** لتصبح نوعاً من التضحية التي يقدمها الأفراد لصالح الجماعة التي ينتمون إليها^(١).

وفي **المرحلة الخامسة** أصبح الشعور السائد لدى أفراد الجماعة بأن الأموال والخدمات التي يقدمونها لجماعتهم، يندرج ضمن الواجب الذي يلزم عليهم أداءه تجاه جماعتهم، ولم يلبث هذا الشعور في **المرحلة السادسة** أن تحول إلى إلزام وإجبار للأفراد بأدائها للجماعة أو الدولة التي يعيشون فيها، مساهمة منهم في النفقات العامة لهم كجماعة وشعب وأمة.

ثانياً: تعريف الضريبة:

يُعد أول تعريف عصري للضريبة؛ ذلك الذي قدمه الفقيه الفرنسي (جيز JESE) في العقد الثالث من القرن العشرين، حيث عرف الضريبة بأنها: "استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية، وبلا مقابل بقصد مواجهة الأعباء العامة"^(٢). وقد أخذ بهذا التعريف بعد ذلك معظم فقهاء المالية العامة، حيث عرف البعض الضريبة بعد ذلك بأنها^(٣): فريضة نقدية يدفعها الفرد (أو الممول) جبراً إلى الدولة (أو إحدى الهيئات العامة المحلية) بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل هذا الدفع.

ثالثاً: خصائص الضريبة:

على ضوء التعريف الأخير للضريبة يمكن القول بأن الضريبة تتميز

بالخصائص التالية:

١- الصفة النقدية للضريبة:

إن القاعدة العامة في العصر الراهن تقضي بأن الضريبة تُدفع إلى الدولة نقداً، وذلك بالنظر إلى أن كل المعاملات المالية تقوم على استخدام النقود، وهذا الأمر لم يكن هو القاعدة في العصور السابقة. ففي النظم الاقطاعية التي كانت سائدة في العصور الوسطى، كانت الضريبة تُفرض وتُجبي عيناً في صورة تسليم جزء من المحصول الزراعي للدولة، أو في شكل إلزام للأفراد للقيام بعمل معين بدون أي مقابل في صورة يطلق عليها مصطلح (السُّخرة).

٢- الضريبة تدفع جبراً:

فالملكف بالضريبة ليس مخييراً في دفعها من عدمه، بل هو مجبر ومكره قانوناً بدفعها للدولة، حتى لو تعارض ذلك مع وجهة نظره أو اعتقاده في الضريبة أو ما يتعلق بها من إجراءات مختلفة.

ويمكن للدولة أن تلجأ بحسب ما سنرى لاحقاً إلى وسائل متعددة لإجبار الممول الممتع أو المتهرب من دفع الضريبة المقررة عليه، والإجبار في هذه الحالة هو إجبار قانوني وليس معنوي، كما هو الحال عليه فيما يتعلق برسوم الخدمات أو المعاملات المختلفة التي تقدمها الدولة للأفراد، فمن ذلك الإجبار لجوء الدولة إلى إجراءات الحجز التحفظي أو التنفيذ على أموال هذا الممول، أو منعه حتى من السفر في حالات معينة، كما يقرر القانون عقوبات سالبة للحرية في حالات أخرى تجاه الممول المتهرب من دفع الضريبة.

ولعل مقتضيات الممارسات الديمقراطية حتى في أعرق الدول الديمقراطية، لا تتعارض مع عنصر الإجبار في تحصيل الضريبة، وذلك مرجعه إلى أن الشعب

عبر ممثليه في المجالس النيابية المنتخبة، هو الذي يشرع فرض الضريبة ويوافق على ما يتعلق بها من إجراءات مختلفة.

وما سبق عرضه يقودنا بدوره إلى الحديث عن أن الضريبة تُفرض من حيث الأصل بقانون وليس بناءً على قانون، وهذا القانون يضم في نصوص مواده الإجراءات المتعلقة بالضريبة التي يلزم على المكلف والإدارة الضريبية الالتزام بها على السواء، وكذا الوسائل والآليات التي يمكن أن تلجأ إليها الإدارة الضريبية في فرض وتحصيل الضريبة، وكذا الوسائل التي تمكن المكلف من الدفاع عن نفسه في مواجهة أي إجراءات مخالفة للقانون قد تصدر عن الإدارة الضريبية.

٣- الضريبة تدفع بصورة نهائية:

إن المكلف الذي يقوم بدفع الضريبة يقوم بدفعها للدولة دون أن يقع على عاتق الدولة التزام بردها إليه لاحقاً، باستثناء الحالات التي يدفع فيها المكلف مبالغ تزيد عن مقدار الضريبة المقررة عليه، والتي يبين القانون الحالات والإجراءات المتعلقة باستردادها، وفي هذه الخاصية تتميز الضريبة عن القروض العامة وفوائدها التي يجب على الدولة ردها إلى من أكتتب في السندات التي تصدرها الدولة.

٤- الضريبة تدفع بدون مقابل:

وهذا معناه أن المكلف الذي يقوم بدفع الضريبة لا يحصل في مقابلها على منفعة تعود عليه بصفة خاصة، حتى لو أستطاع هذا المكلف أن يثبت بأنه لم ينتفع بأي خدمة تقدمها الدولة. وذلك أن هذا المكلف يقوم بأداء الضريبة بصفته فرداً في الجماعة التي تستفيد من الخدمات المختلفة والمرافق العامة التي تقدمها الدولة للجميع دون استثناء سواء كانوا مواطنين أو أجنب مقيمين في الدولة.

وبناء على سبق القول بأن هذه الخاصية هي من أهم ما يميز الضريبة عن غيرها من الإيرادات الأخرى التي يقوم الفرد بدفعها للدولة والتي يحصل في مقابلها الفرد على منافع أو خدمات معينة، على خلاف الضريبة التي لا يحصل في مقابلها على أي منفعة مباشرة^(٤).

٥- الضريبة مساهمة في مواجهة الأعباء والنفقات العامة:

ذلك أن الإيرادات الضريبية تصب في حصيلة الإيرادات العامة الأخرى للدولة، التي تُسهم في قدرة الدولة على مواجهة النفقات العامة المختلفة. وهذا لا يمنع من القول بأن الضريبة تُستخدم أيضاً لتحقيق أهداف أخرى غير تحقيق الإيرادات المالية للخزينة العامة، بل أنه يمكن أن تستخدم الضريبة كذلك لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية متعددة.

تجدر الإشارة إلى أن الاقتصاديين التقليديين كانوا ينظرون إلى الضريبة على أن لها غرضاً مالياً فحسب، ومن ثم فإنها يجب أن تكون محايدة فلا تستخدمها الدولة في توجيه النشاط الاقتصادي، أما الاقتصاديون المعاصرون فإن الضريبة عندهم يمكن أن تستخدم في تحقيق عدة أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية^(٥).

رابعاً: التمييز بين الضريبة وغيرها:

بناءً على ما سبق عرضه من الخصائص التي تتميز بها الضريبة، يمكن القول بأن الضريبة تتميز عن الزكاة والرسوم والإتاوات والغرامات بعدد من الأوجه التي يمكن استنباط بعضها من التعريف الخاص بالضريبة وخصائصها، نعرضها بشكل مبسط وموجز في الجدول التالي:

أوجه التشابه والاختلاف بين الضريبة وغيرها

وجه المقارنة	الضرائب	الرسوم	الزكاة	الإتاوات	الغرامة
من حيث المنفعة المرتبطة بها وسبب الالتزام بها	بدون منفعة شخصية تعود على دافعيها، وذلك مساهمة في مواجهة نفقات الدولة المختلفة، ويمكن أن تستخدم لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية أو حتى سياسية مختلفة	تدفع عند الحصول على خدمة خاصة مرتبطة بالنفع العام	ركن من أركان الإسلام، وفريضة واجبة على كل مسلم، ولها أوجه صرف محددة	تفرض الإتاوة مقابل نفع خاص يعود على ملاك العقارات من الأعمال العامة التي قامت بها الدولة. وقد عرف المشرع اليميني الإتاوات في قانون ضرائب الدخل بأنها المبالغ المدفوعة أي كان نوعها مقابل استعمال أو الحق في استعمال، كحقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي...	تدفع عند ارتكاب مخالفة معينة لإحدى القوانين، ويمكن أن تدفع في حالات معينة تجنباً للعقوبات السالبة للحرية
من حيث طبيعة الإيجار	الإيجار في دفع الضريبة يكون قانونياً	الإيجار في دفع الرسوم قد يكون قانونياً وقد يكون معنوياً وهو الغالب	تدفع جبراً إلى ولي الأمر	تشبه الضريبة في دفعها جبراً إلى الدولة	تدفع جبراً عند ارتكاب المخالفة، أو لتجنب عقوبة أشد
من حيث طريقة تجنبها	ليس من الممكن تجنبها	يمكن تجنبها في حالة تجنب طلب الخدمة من حيث الأصل	لا يمكن تجنبها، حيث يعد ذلك مخالفة لأحد أركان الدين وعدم أداء فريضة واجبة	يمكن تجنبها بتجنب الحصول على النفع الخاص من الأعمال التي نص القانون على فرض إتاوات عليها	يمكن تجنبها عند تجنب الفعل المخالف
من حيث مصدر الالتزام بها	بقانون يحدد سعرها وحالات فرضها والإعفاء منها وطرق تحصيلها	قد يصدر بفرضها قانون، إلا أن الغالب أن فرضها يتم بناءً على قانون	هي فريضة إلهية، جاءت بها الشريعة الإسلامية السمحاء	محددة بقوانين ولوائح وإجراءات تنظمها	محددة بقوانين ولوائح وإجراءات تنظمها

خامساً: القواعد الأساسية للضريبة:

كان آدم سميث من أوائل من وضعوا القواعد التي تقوم عليها الضريبة، وذلك في كتابه (ثروة الأمم)، حيث لخصها في الأربع قواعد التالية^(٦):

١ - قاعدة العدالة أو المساواة:

وتعني أن يقوم جميع الأفراد في الدولة بالإسهام في نفقات الدولة المختلفة وفقاً لمقدراتهم النسبية قدر الإمكان، أي بنسبة ما يتمتع به كل منهم من دخل في ظل حماية الدولة.

٢ - قاعدة اليقين:

ووفقاً لها يجب أن تكون الضريبة المقررة واضحة لا غموض في مقدارها ومواعيد أدائها والجزاء المترتبة على التهرب عن أدائها.

٣ - قاعدة الملاءمة في الدفع:

ومضمون هذه القاعدة أن تكون أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف الممولين من حيث مواعيد وطرق وإجراءات تحصيلها.

٤ - قاعدة الاقتصاد في التحصيل:

وتقضي هذه القاعدة أن تقوم الدولة بتحصيل الضريبة بأقل التكاليف الممكنة.

سادساً: تعريف القانون الضريبي:

عرف البعض القانون الضريبي أنه: مجموعة القواعد والأحكام المتعلقة بالاعتطاع الضريبي^(٧).

وعلى ضوء التعريف السابق يمكن القول بأن القانون الضريبي هو مجموعة القواعد التي يتحدد بناءً عليها دين الضريبة، وتُمنح الإدارة الضريبية بموجبها حقوقاً وامتيازات معينة، وتُفرض على من يخالفها مجموعة من الجزاءات التي تكفل ضمان تحصيل الضريبة في المواعيد المحددة فيها، ويتم وفقاً لها تنظيم الرقابة على تصرفات الإدارة الضريبية وضمنان مطابقتها للقانون^(٨).

سابعاً: أهمية القانون الضريبي:

إن المتتبع لتاريخ نشأة الضريبة وتطورها سيلاحظ أن الهدف الذي كان يقف وراء فرض الضريبة من حيث الأصل؛ هو توفير إيرادات مالية للدولة أو الحاكم، ثم تطور ذلك بتطور الدول وتوسع اقتصاداتها إلى أداة لتحقيق جملة من الأهداف. ولعل أهم هذه الأهداف تتبع في الأساس من تلك التي تسعى الأنظمة الضريبية المختلفة لتحقيقها من وراء هذا القانون. ويمكن تلخيص أهم هذه الأهداف في الأركان الرئيسية التالية التي يستند عليها أي نظام ضريبي مثالي^(٩):

١- العمل على تحقيق الحصيلة المالية للخزينة العامة:

حيث يتأتى من خلال الحصيلة الضريبية توفير إيرادات مالية تدعم ميزانية الدولة، وتُسهم في مواجهة نفقاتها المختلفة.

٢- الاسهام في تحقيق الكفاءة لاقتصاد الدولة:

وذلك من خلال العمل على التوجيه الفعال لاستخدام وتخصيص الموارد المتنوعة في الدولة، بواسطة التأثير على حوافز الإنتاج والنمو المرتبطة بها.

٣- تعزيز فكرة الحياد الضريبي:

ويتحقق ذلك من خلال استخدام الضريبة كأداة لإعادة توزيع الدخل بين شرائح المجتمع المختلفة، وتحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة على كافة أفراد المجتمع.



تذكر

- ❖ كان تطور الضريبة مواكباً لتطور المجتمعات الإنسانية.
- ❖ الضريبة هي: فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة بصفة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه ذلك بنفع خاص.
- ❖ توجد هناك أوجه تشابه واختلاف بين الضريبة والرسوم والزكاة والإتاوات والغرامات، من حيث:
 - المنفعة المرتبطة بها.
 - عنصر الإيجاب في دفعها.
 - إمكانية تجنب دفعها.
 - مصدر الالتزام بدفعها.
- ❖ تتلخص القواعد الأساسية للضريبة في:
 - قاعدة العدالة والمساواة.
 - قاعدة اليقين.
 - قاعدة الملاءمة.
 - قاعدة الاقتصاد في التحصيل.
- ❖ القانون الضريبي هو: مجموعة القواعد والأحكام المتعلقة بالافتتاح الضريبي.
- ❖ تتلخص عناصر أهمية القانون الضريبي في:
 - العمل على تحقيق الحصيلة المالية للخزينة العامة.
 - الإسهام في تحقيق الكفاءة لاقتصاد الدولة.
 - تعزيز فكرة الحياد الضريبي.

أسئلة تقويمية



- ← تكلم باختصار عن تعريف الضريبة وخصائصها ؟
- ← ما هي أوجه الاختلاف بين الضرائب والرسوم ؟
- ← ما هي أوجه الاختلاف بين الضريبة والزكاة ؟
- ← ما هي أوجه الاختلاف بين الضرائب والغرامات ؟
- ← ما هي أوجه الاختلاف بين الضرائب والإتاوات ؟
- ← كان آدم سميث من أوائل من وضعوا القواعد الأساسية للضريبة، إشرح هذه القواعد باختصار ؟
- ← **قَالَ تَعَالَى: ﴿وَأَتُوا حَقَّهُ يَوْمَ حَصَادِهِ وَلَا تُسْرِفُوا إِنَّهُ لَا يُحِبُّ الْمُسْرِفِينَ﴾**
صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمَ
- ← في ضوء الآية الكريمة السابقة، إشرح القاعدة التي تدرج ضمن القواعد الأساسية للضريبة التي تنطبق على هذه الآية ؟
- ← تكلم عن أهمية القانون الضريبي ؟

قائمة مراجع هذا الفصل

- (١) أحمد ممدوح يسري: الضريبة على الإيرادات علماً وعملاً، مطبعة فتح الله الياس نوري وأولاده، القاهرة، الطبعة الأولى، ١٩٤٠م، ص ١٣، ١٤.
- (٢) Jese. G., Cours de Science des finances et de legislation financiere, paris ١٩٣١, p. ١٧.
- (٣) د. عبد الله الصعيدي: التشريع الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة، منشورات أكاديمية شرطة دبي، الطبعة الثانية، ٢٠٠٢م، ص ١٣٦.
- (٤) (نفس المرجع السابق)، ص ١٣٨.
- (٥) د. عبيد علي أحمد الحجازي: أصول علم المالية العامة والتشريع المالي، الكتاب الثاني، - التشريع الضريبي - (الضريبة على الدخل في إمارة دبي)، دراسة مقارنة، منشورات أكاديمية شرطة دبي، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م، ص ١٠٣، ١٠٤.
- (٦) Adam Smith: An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations. published by Harriman House, UK, ٢٠٠٧, pp. ٥٣٥ - ٥٣٧.
- (٧) J. Trotabas: Droit Fiscal, Dalloz, ١٩٨٠, pp. ١١-١٢.
مشار إليه في د. رمضان صديق محمد: الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧م، ص ٢٦.
- (٨) د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ١٩٦٠م، ص ١٨.

(٩) د. جنات فاروق السمالوطي: الإصلاح المالي والضريبي في مصر بين اعتبارات الكفاءة الاقتصادية ومقتضيات العدل الاجتماعي، دراسة منشورة بمجلة مصر المعاصرة، الصادرة عن الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع، القاهرة، العددان ٤٣٩-٤٤٠، يوليو/أكتوبر ١٩٩٥م، ص ٢٠٣.

الفصل الثاني

**نشأة وتطور مبدأ قانونية
الضريبة في الجمهورية
اليمنية**

الفصل الثاني

نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة في الجمهورية اليمنية



أهداف هذا الفصل

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الفصل تلخص في التالي:

- ❖ التعريف بمبدأ قانونية الضريبة.
- ❖ توضيح دور مبدأ قانونية الضريبة في الارتقاء بالحقوق والحريات العامة.
- ❖ تأصيل مراحل نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة في الجمهورية اليمنية قديماً وحديثاً.

تهديد وتقسيم:

يقصد بمبدأ قانونية الضريبة: أن الضريبة لا تكتسب شرعيتها إلا بقانون يصدر عن الشعب، وذلك عبر ممثليه في المجالس النيابية الذين أنتخبهم بطريقة ديمقراطية ونزيهة تعكس إرادته وحرية ومشاركته في إدارة الشؤون العامة للدولة. وعلى ذلك، فإن السلطة التشريعية تختص منفردة بحق فرض الضرائب، وتحديد طرق جبايتها، وما يتعلق بها من إجراءات مختلفة، دون أن تتنازل عن هذا الحق للسلطة التنفيذية أو تفوضها في ذلك تفويضاً عاماً دائماً^(١).

وهذا المبدأ مما أكدت عليه السلطة القضائية بصفقتها الحكم الذي يلجأ إليه في أي خلاف أو تنازع قد ينشب بين سلطات الدولة المختلفة، من ذلك ما أكدت عليه المحكمة الدستورية العليا بمصر، التي تضمن أحد أحكامها المتعلقة بالضرائب النص على أن السلطة التشريعية هي: " التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ

تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمناً تحديد نطاقها، وعلى الأخص تحديد وعائها وأسس تقديره، وبيان مبلغها، والملتزمين أصلاً بأدائها، والمسؤولين عنها، وقواعد ربطها وكيفية أدائها، وغير ذلك مما يتصل ببيان هذه الضريبة عدا الإعفاء منها، إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون^(٢).

وقد اقتضى الوصول إلى تقرير مبدأ قانونية الضريبة الكثير من الوقت والنضال الذي خاضته الشعوب من أجل إقرار حقها في ذلك، وبالطبع فقد واكب هذا التطور تطور في الأساس الذي تبنى عليه عملية فرض وجباية هذه الضرائب، فبعد أن كانت الضريبة تفرض وتجبى بناءً على رغبة الحاكم وإرادته المفردة، فقد تطور الأمر إلى أن يتم ذلك بناءً على إرادة الشعب - دافع الضريبة -، بموجب قانون يصدر عن ممثليه في المجالس النيابية، وليس بناءً على تفويض للسلطة التنفيذية في ذلك، وهذا هو معنى أن فرض الضريبة يتم بقانون وليس بناءً على قانون.

والمتتبع لتاريخ فرض الضريبة عبر التاريخ سيلاحظ بأنها كانت منذ القدم مصدر نزاع بين الشعوب وحكامها، الذين كان بعضهم ينتهج شتى الوسائل لجني المكوس والضرائب؛ ولذلك ارتبطت الضريبة في أحيان كثيرة بالبطش والظلم، وصارت ممقوتة في السنة الشعوب في الخفاء والعلن، يتضرعون بالدعاء للوقاية منها، والتخفيف من شدتها، وتجنبيهم بطش الملتزمين بتحصيلها.

لذلك، فإنه ليس من قبيل المبالغة القول بأن عدم مراعاة الحكام لإرادة ورضا شعوبهم عند فرض وتحصيل الضريبة، كانت من أهم أسباب ثورات تلك الشعوب وتمردها عليهم، وانتزاعها المزيد من حقوقها السياسية التي تطورت بمرور الزمن لتتوج بالديمقراطية في أزهى حلها.

ولم يجانب أستاذي الدكتور عبيد الحجازي الصواب في قوله^(٣): "إذا كان ميلاد الديمقراطية قد ارتبط بظهور فكرة البرلمان، وكان ظهور البرلمان قد ارتبط بميلاد فكرة الضريبة، فإنه - وقياساً على المنطق الأرسطي - تكون الديمقراطية وليدة فكرة الضريبة".

ومنبع هذا القول يرجع إلى أن الضريبة في الحضارات القديمة كانت تُعد إحدى أعمال السيادة التي تجتمع بيد شخص الملك وحده، دون أن يرجع فيها إلى أية سلطات أخرى تمثل الشعب - الذي يتحمل في الأصل عبء دفع الضريبة -، وهو ما ترتب عليه اشتداد المظالم على أفراد الشعب نتيجة لفرض الضرائب عليه دون مراعاة لقواعد العدالة والإنصاف، وهذا الأمر دفع بالشعب الروماني في القرن الرابع عشر إلى العصيان على الملك، الذي أُجبر أمام هذا التحرك الشعبي إلى قبول مقترح الأعيان - الذين كانوا نواباً عن إقطاعياتهم - بأخذ مشورتهم في تحديد مقدار الضريبة كلما كانت هناك نية للملك في فرضها، وتطور هذا الأمر تبعاً لتتشكل معه نواة المجالس النيابية، التي توسعت صلاحياتها وازدادت قوتها إلى ما نشهده اليوم في الكثير من دول العالم^(٤).

كما أنه ليس من قبيل المبالغة القول بأن بطش المستعمر وإجحافه في فرض الضرائب على الشعوب المستعمرة، كانت من أهم الأسباب التي أذكت جذوة الثورات والسعي للحرية والتحرر لدى تلك الشعوب، وليس أدل على ذلك في هذا المقام من الإشارة إلى أن حرب الاستقلال الأمريكية قد نشبت بسبب فرض المستعمر الإنجليزي ضرائب من غير موافقة ممثلي الشعب الأمريكي^(٥). كما أن الشعب المصري قد ثار ضد جيش نابليون الفرنسي الغازي أثناء الحملة الفرنسية على مصر بسبب المبالغة في إثقال كاهل المصريين بالضرائب^(٦).

تلك كانت استهلالاً للتمهيد لموضوع نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة في

الجمهورية اليمنية في فترات زمنية مختلفة، نستعرضها في البنود التالية:

أولاً: في ظل الحضارات اليمنية القديمة:

عرفت الحضارات اليمنية القديمة العديد من الضرائب، التي جرى تنظيمها وفق أصول وإجراءات كانت قائمة في الحضارات التي تعاقبت على العربية السعيدة "Arabia Flex" كما كان يطلق عليها الرومان قديماً، ويمكن الإشارة لذلك بإيجاز فيما يلي من بنود:

(أ): في حضارة معين:

كانت الضرائب في عصر دولة معين التي امتد تاريخها في الفترة (١٣٠٠-٦٣٠) قبل الميلاد تمثل أهم مصادر الدخل للدولة، التي عرفت أنواعاً مختلفة من الضرائب التجارية والضرائب على الأراضي الزراعية والضرائب على الدخل، وقد أشارت لذلك بعض النقوش المعينية التي تضمنت تسميات لبعض الضرائب التي كانت مطبقة في هذه الدولة ومنها (فَرَعَم) أي فرع، وضريبة كانت تسمى (عَشْرَم) أي العشر، التي كانت تؤخذ من عشر المحصول^(٧).

وكان كباراء الدولة ووجهائها وسادات القبائل هم من يتولون تحصيل الضرائب من الرعية وتقديمها إلى القائمين بأمر الدولة، وذلك بعد خصم حصتهم التي كانوا يتعهدون في مقابلها بإنشاء المباني العامة وإحكام أسوار المدن وبناء الحصون والمعابد وهذه المعابد، كان لها أيضاً جبايات خاصة بها، كما كان الشخص أو القبيلة التي استحققت عليها ضريبة لهذه المعابد تقوم بتقديمها باعتبارها ديوناً للآلهة^(٨).

(ب): في حضارة قتيان:

أما في مملكة قتيان التي نشأت في الفترة (٤٠٠ - ٥٠) قبل الميلاد، فقد تميزت النقوش التي تم العثور عليها بالكثير من النصوص التي تتعلق بأمر الضرائب أو بتشريع قوانين أو تنظيم أمور التجارة، وذلك مقارنة بما عثر عليه من نقوش معينية أو حضرمية أو سبئية.

حيث تضمنت بعض هذه النقوش الإشارة إلى أنه جرى سن قوانين تشتمل على قواعد محكمة تتعلق بتقدير وتحصيل الضريبة، من ذلك نقش يتضمن قانوناً يشتمل على القواعد اللازم اتباعها عند فرض وتحصيل الضريبة، حيث كان نص هذا النقش كالتالي^(٩):

هكذا قرر (وسن) وأمر (شهر بن يدع أب) ملك قتيان والقتبانيين، في تمنع، وبرم، ومنطقة الواديين الطمويين في حوكم، وأولاد إله القمر عم ومرقب أولاد عم:

المادة الأولى:

إن كل من يتاجر في تمنع وبرم بأي نوع من البضاعة، عليه أن يدفع ضريبة السوق داخل تمنع، وأن يكون له دكان في شمر...

المادة السادسة:

إن ضريبة امتياز الحبوب لن تُفرض على أية بضاعة يتاجر بها ويشترها القتبانيون، أو على أولئك التجار الذين سبق أن قدر الضريبة عليهم شيخ سوق شمر بالنقود القتبانية.

المادة السابعة:

على كل قتباني، أو معيني، أو أحد سكان تمنع يقوم باستخدام بيته أو محل إقامته كمكان للمتاجرة، عليه أن يدفع ضريبة السوق في تمنع ملك قتبان، وذلك مما يمتلكه ومن البضاعة التي في حوزته، وفي حالة زيادة الضريبة على قيمة البضاعة الموجودة يستوفى الفارق من أمواله الأخرى.

المادة الثامنة:

يمنع على كل من يدفع ضريبة سوق تمنع من المتاجرة مع أية قبيلة أجنبية بدلاً من قتبان وسفلن، وذلك لكي تكون للقتبانيين حقوقهم العادلة بموجب المراسيم التي منحها إياهم ملوك قتبان، وكل الأنشطة التجارية التي يقوم بها القتبانيون أنفسهم من شمر، ومن الدكاكين هناك يجب أن تتم بترخيص من شيخ سوق قتبان، وبموجب قوانين (أبني) التي وضعها لهم وبأوامر الشعب القتباني".

أما عن طريقة جباية الضريبة فقد تضمنت بعض النقوش القتبانية أوامر ملكية توضح كيفية جبايتها من قبيلة (كحد ذدتت)، حيث تضمن نص أحد هذه النقوش الأمر بأن (كبر) أي (كبير قبيلة كحد) هو الذي سيتولى مهمة الجباية والإشراف على تنفيذ هذا الأمر الملكي، على كل من يخصه ويشمله من تاريخ تعيينه (كبيراً) إلى يوم انتهاء تعيينه، وأن يقدم حصيلة الضرائب التي تم جبايتها إلى الدولة سنة فسنة، ومن سيتولى هذا المنصب بعده عليه أن يقوم بنفس المهمة^(١٠).

وأما عن نوع ومقدار الضرائب التي يتم فرضها بموجب ذلك الأمر الملكي، فقد حددتها بعض النقوش الأخرى بعبارة (عشر كل هنام وموبلم وتقنتم وثرثم وكل تقطم

بثيفط)، بمعنى (عُشْر كل ربح صاف، وكل ربح يأتي من التزام أو من إرث يورث)، وقد ذكر ذلك النقش أيضاً ضريبة أخرى هي (عصم أو عصمم) وهي ضريبة خاصة تجبى للمعابد. وعن مواعيد استحقاق الضريبة على المزارعين؛ فقد جاء في إحدى النقوش بأنه في أول شهر (ذو فرعم إلى السادس من ذي فقهو) يجب أن تدفع الضرائب يوماً فيوماً وشهراً فشهراً، وشهر (ذو فرعم) هو الشهر الأول من السنة عند مزارعي قتيان، وشهر (ذو فقهو) هو الشهر الأخير من السنة^(١١).

(ج): في حضارات سبأ وحضرموت وحمير:

شهد النظام الضريبي وطرق جباية الضرائب تطوراً كبيراً في ظل حضارات سبأ وحمير وحضرموت، ساعد في ذلك التطور الاقتصادي الذي شهدته هذه الحضارات، حيث تُوسَّع في بناء السدود والقنوات المائية وتشبيد المدرجات الزراعية، إضافة لبناء القلاع والحصون والمعابد، وابتعاش التجارة ازدادت إيرادات الدولة من الضرائب التي كان يتم تحصيلها من ورائها؛ مما أسهم في ازدهار الحضارات اليمنية القديمة وبشكل خاص في حضارة سبأ.

وقد ساعد في ذلك تحكم مملكة سبأ بطريق تجارة اللبان، خاصة بعد استئناس الجمال التي كان لها دور كبير في ازدهار التجارة بقدرتها على نقل أحمال كبيرة لمسافات طويلة.

وباكتشاف البطالمة الذين كانوا يحكمون مصر أسرار الملاحة في البحر الأحمر وحركة الرياح الموسمية في المحيط الهندي، تمكنوا من نقل تجارتهم بحراً دون حاجة لوساطة اليمنيين الذين كانوا يسيطرون كما سبقت الإشارة على طريق اللبان البري؛ وترتب على ذلك تحول جزء كبير من تجارة اللبان إلى الطريق البحري، الأمر الذي أسهم في إضعاف قوة مملكة سبأ، فطمعت فيها القبائل والدول، وكان من ذلك حملة (أليوس جالوس) الرومانية سنة ٢٢٤ قبل الميلاد، والتي كان الرومان يحاولون من خلالها السيطرة على طريق اللبان البري الأهم لديهم. كما كان انهيار سد مأرب سنة ٥٧٠ - ٥٤٢ قبل الميلاد كنتيجة لضعف الدولة المركزية وانخفاض إيراداتها المركزية

التي كانت تُسهم في ازدهارها الزراعي والحضاري، وأدى كل ذلك إلى هجرة وانتشار القبائل اليمنية إلى الكثير من مناطق الجزيرة العربية وأفريقيا^(١٢).

ثانياً: بعد دخول الإسلام إلى اليمن:

بعد أن اهتدى أهل اليمن للإسلام، وانتشاره ليعم بنوره أرجاء اليمن بين العام السادس للهجرة وعام الوفود في حجة الوداع في السنة العاشرة للهجرة، كانت الشريعة الإسلامية هي الأساس الذي ارتكزت عليه عملية تحصيل الزكاة على اختلافها، واستمر الحال على ما هو عليه في ظل الدويلات الإسلامية التي تعاقبت على حكم اليمن حتى الغزو العثماني بمراحله الثلاث لليمن، وكذا الاحتلال البريطاني لمدينة عدن عام ١٨٣٩م.

ثالثاً: في ظل الاحتلال العثماني والبريطاني:

مر الغزو العثماني لليمن بثلاث مراحل الأولى خلال (١٥٣٨-١٦٣٥م)، والثانية سنة ١٨٤٩م، والثالثة والأخيرة في الفترة (١٨٧٢-١٩١٨م)، وقد فرض الأتراك على الشعب اليمني خلال فترة احتلالهم لليمن العديد من الضرائب والرسوم الجمركية؛ ليواجهوا من خلالها النفقات الكبيرة للقوات العثمانية المنتشرة في اليمن، إلى جانب مرتبات الموظفين الأتراك الذين كانوا يتولون أمور الإدارة^(١٣).

أما فيما يتعلق بالاحتلال البريطاني لمدينة عدن، فذلك يرجع إلى المزايا الطبيعية التي تتمتع بها هذه المدينة^(١٤)، بهدف استخدام مينائها كمحطة ترانزيت لأساطيله الحربية، وغيرها من السفن التجارية المتقلة بين القارة الأوروبية والمستعمرات الإنجليزية في آسيا وبخاصة في الهند وهونج كونج.

وقد لجأ المستعمر البريطاني إلى فرض ضرائب مخفضة، لتشجيع السفن المتجهة إلى شبه القارة الهندية وشرق آسيا، بهدف جعل ميناء عدن محطة ترانزيت للتزود بالوقود والمواد اللازمة لمواصلتها رحلاتها بين أوروبا وشرق آسيا.

رابعاً: تحت حكم الإمامة:

بتوقيع الإمام يحيى حميد الدين - الذي قاد الثورة ضد الغزو العثماني - (صلح دعان) عام ١٩١١م مع الأتراك، انتهى الوجود العثماني من أرض اليمن إلى غير رجعة بحلول العام ١٩١٨م، بعد مرحلة مريرة من الاحتلال العثماني، الذي أسهمت سياسته تجاه الشعب اليمني إلى التخلف عن ركب الحضارة الإنسانية في شتى مناحي الحياة.

وعلى الرغم من أنه حل عهد جديد من الاستقلال تمتع به اليمنيون، إلا أنهم وقعوا تحت حكم نظام مستبد، عزل الوطن اليمني عن العالم الخارجي لأكثر من نصف قرن، وهو ما أدى إلى استفحال مظاهر التخلف عن أبسط مظاهر الحضارة والتطور، في صور مؤلمة لا زالت بعض آثارها الأليمة ظاهرة للعيان حتى عصرنا الراهن.

أما فيما يتعلق بالضرائب موضوع دراستنا، فإن الإمام يحيى حميد الدين على الرغم من أنه كان ينتقد ويعارض بشدة قيام الأتراك بفرض ضرائب وإتاوات مخالفة للشريعة الإسلامية، إلا أنه استمر بعد خروج العثمانيين في تحصيل هذه الضرائب، التي أصبحت من الموارد المهمة التي كان يعتمد عليها نظام حكمه^(١٥).

وبالنسبة لطريقة تحصيل الزكاة على المحاصيل الزراعية (زكاة الثمار) في تلك الحقبة، فقد كان يجري تقديرها بواسطة طرق عديدة؛ منها المزايدة لمن يرغب في تولي مهمة الجباية - وفقاً لنظام الالتزام - بحيث يتولى هذه الوظيفة من يقدم السعر الأعلى، ويتم دعمه من قبل الدولة بعدد من الجنود الذين يقدمون له الحماية والعون في الجباية بالقوة إن تطلب الأمر ذلك^(١٦).

وكانت هناك طريقة أخرى تعتمد على "الخرص والتخمين" لمقدار الزكاة، يتكلف بها شخص يسمى "المخمن أو المطوف"^(١٧)، حيث يقوم هذا الشخص بتقدير الزكاة من واقع الثمار لكل قطعة أرض زراعية على حدة^(١٨).

وقد كانت تقديرات هؤلاء المخمنين لمقدار الزكاة تفتقد في أغلب الأحوال للدقة، نظراً لأن كثيراً من المحاصيل تتعرض للجفاف والصقيع والآفات الزراعية التي تتسبب في هلاكها، يضاف لذلك أن هؤلاء المخمنين كانوا يببالغون عادة في تقديراتهم

بهدف مجاملة السلطة للحصول على رضاها ليحظوا بتولي هذه الوظيفة مرات عديدة، ذلك أنه في حال لم تحظ تقديرات هذا المخمن برضا السلطة لأي سبب، كان يتم إرسال مخمن آخر على نفقة المزارعين أيضاً، الذين كانوا في حالة اعتراضهم على تقديرات أي مخمن يتحملون تكاليف إرسال مخمن آخر... وهكذا^(١٩).

وكذلك كان الحال عليه في بقية أنواع الضرائب، وهو الأمر الذي أثقل كاهل اليمنيين فجعلهم يهجرون مزارعهم إلى أعمال أخرى، أو إلى الهجرة إلى خارج البلاد، ويعود الجانب الأهم في ذلك إلى عجز النظام الاقتصادي وبخاصة فيما يتعلق بالضرائب، عن توفير المناخ المناسب لتشجيع الاستثمار نظراً لأن طرق الجباية المتبعة تلك كانت تزيد من معاناة الشعب اليمني الذي كان ولا يزال معظم أفراده يعيشون تحت خط الفقر، وهو ما أدى إلى زعزعة الثقة في الحكومة، وجعلت المواطنين يفقدون الاطمئنان، ويتنشى لديهم حيال ذلك شعور عام بأنهم يقعون تحت وطأة لصوصية مسلحة تحظى بموافقة قد تكون ضمنية من قبل الحكومة، وإن كانت - للأسف - بعض هذه المظاهر لازال الشعب اليمني يقع تحت تأثيراتها حتى وقتنا الراهن^(٢٠).

وهكذا نجد أن النظام الضريبي في ظل حكم الإمامة كان يركز نظرياً على أحكام الشريعة الإسلامية، لكنه من الناحية العملية كان يتسبب في إساءة بالغة لهذه الشريعة الغراء، حيث كانت الزكاة يتم تقديرها وربطها وجبايتها وحتى صرفها دون أساس من شرع أو وازع من دين. ومن ثم، فإن الدولة في تلك الحقبة كانت عبارة عن فارضة وجابية للضريبة ليس إلا. وعلى الرغم من أن الزكاة هي ركن من أركان ديننا الحنيف، إلا أن الدولة في ظل حكم الإمامة أولت هذا الركن اهتماماً مبالغاً فيه دون غيره من بقية الأركان التي يقوم عليها الإسلام، حتى ساد الاعتقاد لدى اليمنيين - في تلك الحقبة - بأن الدين الإسلامي لا يقوم في ظل نظام حكم الإمامة إلا على هذا الركن فحسب، أو بأن أهميته تعادل بقية الأركان الأخرى مجتمعة^(٢١).

وما سبق يمكن أن نلاحظه بصورة جلية من خلال إحصاءات إيرادات الزكاة التي كان يتم تحصيلها قبل ثورة ٢٦ سبتمبر ١٩٦٢م، حيث كانت تمثل حوالي ٨٤% من الإيرادات العامة للدولة، في مقابل ٢% فقط نسبة إيرادات الدولة منها بعد الثورة^(٢٢).

خامساً: المرحلة التالية لقيام ثورتي سبتمبر وأكتوبر وإعادة تحقيق الوحدة اليمنية:

جاءت ثورة ٢٦ سبتمبر ١٩٦٢م في الشطر الشمالي وثورة ١٤ أكتوبر ١٩٦٣م في الشطر الجنوبي من الوطن اليمني الواحد، لتواكبها ثورة تشريعية جرى فيها إصدار دساتير تنظم سلطات الدولة في شتى الجوانب، وهي تمثل نقلة لها مدلولها الحضاري والقانوني، خاصة بعد أن كان ينظر للدستور خلال فترة الإمامة على أنه نوع من الزندقة والردة عن الدين^(٢٣)، وفي المنوال نفسه صدرت كثير من القوانين في شتى الجوانب المختلفة والتي منها الضرائب، كما تضمنت تلك الدساتير النص على مبدأ قانونية الضريبة.

فقد تضمنت المادة (٤٠) من الدستور الدائم للجمهورية العربية اليمنية لعام ١٩٧٠م النص صراحة على عدم جواز فرض الضرائب أو أية واجبات عامة أخرى إلا بقانون.

أما فيما يتعلق بالقوانين التي تنظم عملية فرض وتحصيل الضريبة فقد صدر العديد من القوانين في هذا الشأن، منها قانون ضريبة الدمغة سنة ١٩٦٣م، وقانون ضريبة كسب العمل سنة ١٩٦٨م، وقانون ضريبة العقارات سنة ١٩٦٨م، وقانون ضريبة الأرباح التجارية والصناعية سنة ١٩٧٢م^(٢٤).

كما جرى إنشاء مصلحة تتولى أمور تنظيم وتحصيل الضرائب، وذلك بالقرار الجمهوري بالقانون رقم (١٠) لسنة ١٩٦٩م، وهو ما تم بناءً عليه فصل الأمور المتعلقة بالضرائب عن تلك المتعلقة بالزكاة التي تتولاها مصلحة مستقلة، وهذا الأمر ترتب عليه ارتفاع حصيلة اليمن من الضرائب لتصل إلى ما يقارب ٤٧% من الإيرادات العامة مقابل ٣٠% تمثلها الإيرادات النفطية^(٢٥).

تجدر الإشارة في هذا المقام إلى أن معظم هيكلية النظام الإداري في اليمن بعد الثورة أسهم في وضعه خبراء مصريون كان معظمهم يمتلك الخبرة العملية دون العلمية، مما جعل النظام الإداري اليمني - حتى اللحظة - يشبه إلى حد كبير

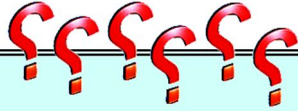
النظام الإداري القائم في مصر بإيجابياته وسلبياته، وفي التطورات التي تطرأ عليه، والعثرات التي يقع فيها .

وقد جاءت إعادة تحقيق وحدة الوطن اليمني في ٢٢ مايو سنة ١٩٩٠م، ليتشكل معها كيان أعاد اليمن إلى الوضع الطبيعي لها عربياً ودولياً، وقد جرى إصدار تشريعات جديدة لدولة الوحدة في شتى المجالات. وفيما يتعلق بالضريبة جاء النص في المادة (١٣) من دستور اليمن الموحد على أنه لا يتم إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها إلا بقانون، كما صدرت العديد من القوانين واللوائح والقرارات المتعلقة بالضرائب بما يقارب عددها الـ (٨٢) قانوناً ولائحة وقراراً لا يتسع المجال هنا لتناولها والإشارة إليها تفصيلاً، والتي كان آخرها القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م ولائحته التنفيذية.



تذكر

- ❖ يتلخص مفهوم مبدأ قانونية الضريبة في أنه لا يتم فرض أي ضريبة إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية التي تم انتخابها بواسطة الشعب (دافع الضريبة) بصورة مباشرة ونزيهة.
- ❖ كان عدم مراعاة الحكام لإرادة ورضا شعوبهم عند فرضهم للضريبة من أهم أسباب ثورات الشعوب عليهم، وانتزاعها للمزيد من الحقوق والحريات.
- ❖ كان فرض المستعمر لضرائب غير قانونية، والتعسف في تحصيلها من ضمن الأسباب التي دفعت الشعوب للثورة والتحرر من هؤلاء المستعمرين
- ❖ ارتبطت الديمقراطية بنشأة البرلمان، وارتبطت نشأة البرلمان والتوسع في صلاحياته بنشأة فكرة مبدأ قانونية الضريبة.



أسئلة تقويمية

- ← إشرح مفهوم مبدأ قانونية الضريبة ؟
- ← إشرح فيما لا يزيد عن عشرة أسطر العبارة التالية: (إذا كان ميلاد الديمقراطية قد ارتبط بظهور فكرة البرلمان، وكان ظهور البرلمان قد ارتبط بميلاد فكرة الضريبة، فإنه - وقياساً على المنطق الأرسطي - تكون الديمقراطية وليدة فكرة الضريبة) ؟
- ← هل يتم فرض الضريبة بقانون أم بناءً على قانون، علل سبب إجابتك ؟

قائمة مراجع هذا الفصل

- (١) د. رمضان صديق محمد: *الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري*، بدون ذكر جهة نشر، ١٩٩٨م، ص ٦٠.
- (٢) حكم المحكمة الدستورية العليا بمصر، في القضية رقم ١٨ لسنة ٨ قضائية دستورية، جلسة ٣ فبراير ١٩٩٦م، الجريدة الرسمية، العدد ٧ مكرر، بتاريخ ١٧ فبراير ١٩٩٦م.
- (٣) د. عبيد علي أحمد الحجازي: *أصول علم المالية العامة والتشريع المالي*، مرجع سابق، ص ١.
- (٤) (نفس المرجع السابق)، ص ١.
- (٥) ريتشارد دبليو. ران: *الاستبداد الضريبي*، بحث منشور في موقع مصباح الحرية التابع لمعهد كيتو بواشنطن، وذلك على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، ٢٠٠٨م، ص ٢، الارتباط: www.misbahalhurriyya.org/content/view/٥٦٩/٣٨
- (٦) د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار: *أصول التشريع الضريبي المصري*، دار المعارف بمصر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ١٩٥٩م، ص ١٢-١٤.
- (٧) د. عباس علي الجنيد: *النظام الضريبي اليمني وعلاقته بالنظام الاقتصادي والنظام السياسي*، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٤م، ص ١٤٠.
- (٨) د. جواد علي: *المفصل في تاريخ العرب قبل الإسلام*، نسخة منشورة بالتعاون مع جامعة بغداد، الطبعة الثانية، ١٩٩٣م، الجزء الثاني، ص ١١١.
- (٩) د. عبد العزيز السقاف: *نظريات المالية العامة والنظام المالي في الجمهورية العربية اليمنية*، المعهد القومي للإدارة العامة، صنعاء، ١٩٨٣م، ص ٢٤٨-٢٥٠.
- (١٠) د. جواد علي، *المفصل في تاريخ العرب قبل الإسلام*، مرجع سابق، ص ١١١.
- (١١) (نفس المرجع السابق)، ص ٢٠٣-٢١٣.
- (١٢) منتدى تاريخ الوطن العربي، دراسة منشورة في شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: <http://www.stop٥٥.com/vb/٨٥٩٤٣.htm>
- (١٣) كان من أهم أسباب إصرار الأتراك للسيطرة على اليمن موقعها الاستراتيجي المتميز في الجنوب الغربي للجزيرة العربية، الأمر الذي يمكنهم بواسطته التحكم في البحرين الأحمر والعربي، والحصول على موطئ قدم للوثوب على البحرية البرتغالية في البحار الشرقية، وكذا تحقيق طموحاتهم في مد سيطرتهم باتجاه الشرق إلى أقصى حدود العالم الإسلامي، وإن تم تغليب ذلك الطموح بالترويج لهدف حماية الأماكن المقدسة في الحجاز. انظر في ذلك: د. فارق عثمان أباطة: *الحكم العثماني في اليمن ١٨٧٢ - ١٩١٨م*، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، طبعة ١٩٨٦م، ص ٢١، ٢٤٨.

- (١٤) موقع مدينة عدن عبارة عن حزام يحيط بجنوب الجزيرة العربية تطل على البحر الأحمر والبحر العربي، وتتحكم بمضيق باب المندب الاستراتيجي أحد أهم المضائق العالمية، ولذلك سميت هذه المدينة قديماً بمفتاح البحر الأحمر، وذلك الأمر كان دافعاً للمستعمر الإنجليزي في الإقدام على احتلالها عام ١٨٣٩م بهدف استغلال موقعها في جوانب متعددة، منها استخدام مينائها كمحطة ترانزيت لأساطيله الحربية وغيرها من السفن التجارية المتقلة بين القارة الأوروبية والمستعمرات الإنجليزية في آسيا وبخاصة في الهند وهونغ كونج.
- (١٥) وافق الكثير من الفقهاء في تلك الحقبة الإمام يحيى حميد الدين باعتبار الضرائب بدعة مخالفة لأحكام الشريعة ومكوساً محرمة شرعاً، وساد هذا الاعتقاد لدى كثير من أفراد الشعب اليمني الذين كانوا يقومون بأدائها بعد ذلك من باب (التقية) ليس إلا.
- انظر في ذلك: د. عباس علي الجنيد، النظام الضريبي اليمني وعلاقته بالنظام الاقتصادي والنظام السياسي، مرجع سابق، ص ٧٥.
- (١٦) محمد أنعم غالب: نظام الحكم والتخلف الاقتصادي في اليمن، رسالة ماجستير، جامعة تكساس، الولايات المتحدة الأمريكية، ١٩٦٠م، النسخة العربية، ص ١١١-١١٣.
- (١٧) د. مصطفى حسين المتوكل: محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن، مركز الإمارات للدراسات والبحوث، أبو ظبي، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠م، ص ١٧.
- (١٨) د. عبد الله حسين بركات: التشريع الضريبي في الجمهورية اليمنية، مكتبة مركز الصادق، صنعاء، ٢٠٠٦م، ص ٢٦٣.
- (١٩) محمد أنعم غالب، نظام الحكم والتخلف الاقتصادي في اليمن، مرجع سابق، ص ١٥٥.
- (٢٠) د. عباس علي الجنيد، النظام الضريبي اليمني وعلاقته بالنظام الاقتصادي والنظام السياسي، مرجع سابق، ص ٧٧.
- (٢١) (نفس المرجع السابق)، ص ٧٧.
- (٢٢) د. مصطفى حسين المتوكل، محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن، مرجع سابق، ص ١٧.
- (٢٣) وتلك النظرة حاول النظام الإمامي زرعها في عقول اليمنيين عقب ثورة ١٩٤٨م، التي قُتل فيها إمام اليمن يحيى حميد الدين، والتي جاءت بدستور أطلق عليه الثوار "الميثاق الوطني المقدس"، وقد انتهت هذه الثورة بالفشل بعد ملاحقة وإعدام الثوار الذين قاموا بها.
- (٢٤) د. عبد الله حسين بركات، التشريع الضريبي في الجمهورية اليمنية، مرجع سابق، ص ٢٣ - ٢٦.
- (٢٥) د. مصطفى حسين المتوكل، محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن، مرجع سابق، ص ١٦.

الفصل الثالث

علاقة القانون الضريبي

بفروع القانون الأخرى

الفصل الثالث

علاقة القانون الضريبي بفروع القانون الأخرى



أهداف هذا الفصل

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الفصل تتلخص في التالي:

- ❖ بيان علاقة القانون الضريبي بغيره من فروع القانون.
- ❖ توضيح بعض الجوانب التي يتميز بها القانون الضريبي دون غيره من فروع القانون الأخرى.

يندرج القانون الضريبي ضمن منظومة البناء القانوني للدولة، ويرتبط بالكثير من فروع القانون بصلات وعلاقة تكامل وترابط تصب في المنظومة القانونية للدولة، وتدفع في تحقيق الأهداف التي تقف من وراء إصدارها، بل يمكن القول فيما يتعلق بحقوق الخزينة العامة في الضريبة بأن كلاً من هذه القوانين يكمل الآخر فيما يشوب غيره من نقص أو يعتريه من قصور في هذا الجانب.

إلا أنه على الرغم من ذلك، فإن القانون الضريبي يظل مستقلاً عن فروع القانون الأخرى، وله ذاتية خاصة أكسبته القدرة على تنظيم المراكز القانونية المترتبة عليه وفق مبادئه وأحكامه دون تأثر أو خضوع لأحكام القانون الأخرى.

تلك هي مواضيع هذا الفصل التي سنحاول دراستها فيه بشيء من الإيجاز، حيث سنعمل وبشكل موجز على عرض وتناول بعض جوانب العلاقة التي تربط القانون الضريبي بغيره من فروع القانون الأخرى، وذلك على النحو التالي:

أولاً: علاقة القانون الضريبي بالقانون الدستوري:

كما هو معلوم يقف الدستور في أعلى هرم النظام القانوني للدولة، ولأن القواعد الدستورية التي يتضمنها الدستور هي التي ارتضاها أفراد المجتمع لتنظيم سائر شؤونهم السياسية والاقتصادية والاجتماعية؛ فإنه يجب أن تخضع سائر القوانين الأخرى لأوامره ونواهيه ومن ضمنها القانون الضريبي، حيث يتولى الدستور غالباً النص على أهم القواعد التي تتعلق بالضريبة.

ومن هنا يمكن القول بعبارة موجزة بأن أهم جانب في علاقة القانون الضريبي بالدستور، تتمثل في أن الدستور ينص على أهم القواعد الدستورية التي تؤكد على مشروعية الضريبة، وكذا تلك المتعلقة بعملية فرض وتحصيل الضريبة، وذلك بشكل واضح لا يترك فيه المجال للسلطة التشريعية لمخالفتها عند إصدارها للقوانين الضريبية، أو أن تلتف السلطة التنفيذية على هذه القواعد بأي شكل من الأشكال. وهذه القواعد تشكل نبراساً للسلطة القضائية للاهتداء بها في أي قضية تعرض عليها وتتعلق بعدم دستورية بعض نصوص القانون الضريبي التي قد تتعارض معها.

وفي ذلك يمكن الإشارة إلى أن الدستور اليمني قد نص على بعض القواعد

والأسس المتعلقة بالضريبة ومنها:

- ١- جاء النص في المادة (١٢) على أن يُراعى في فرض الضرائب والتكاليف العامة مصلحة المجتمع وتحقيق العدالة الاجتماعية بين المواطنين.
- ٢- كما نصت المادة (١٣/أ) على أن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغائها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون.
- ٣- وتضمن نص المادة (١٥) على أن يحدد القانون القواعد الأساسية لجباية الأموال العامة وإجراءات صرفها.
- ٤- وتقرر بموجب نص المادة (٥٩) على أن أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون.

ثانياً: علاقة القانون الضريبي بالقانون الإداري:

لا خلاف بأن القانون الضريبي كان يُعد حتى وقت قريب فرعاً من فروع القانون الإداري، وذلك بالنظر إلى أن الإدارة الضريبية تُعد من حيث الأصل جزءاً من الجهاز الإداري للدولة الذي تخضع في مجموعها لقواعد القانون الإداري، بما يقرره لها من سلطات أو امتيازات ويفرضه عليها من واجبات والتزامات^(١).

إلا أن القانون الضريبي استقل بعد ذلك تدريجياً وأصبح يتمتع بذاتية خاصة جعلت منه فرعاً مستقلاً من فروع القانون العام، وهذا الأمر بالطبع لا يقلل من الروابط الخاصة التي تربطه بالقانون الإداري، الذي يُعد المرجع الرئيس في تنظيم نشاط مؤسسات الدولة المختلفة والسلطات التي تتمتع بها، وكذا في تنظيم علاقتها بالأفراد، حيث تظل الإدارة الضريبية القائمة على تطبيق القانون الضريبي هي إحدى مؤسسات الدولة التي تخضع في أعمالها وفيما يصدر عنها من قرارات لأحكام القانون الإداري، في الحالات التي لا يكون هناك نص بشأنها في القانون الضريبي^(٢).

ثالثاً: علاقة القانون الضريبي بالقانون الجنائي:

يهدف القانون الجنائي من حيث الأصل إلى حماية مصالح المجتمع في كافة مناحي الحياة، وفيما يتعلق بالضرائب نجد هنا أن القانون الجنائي يُسهم في حماية حقوق الخزينة العامة من إيرادات الضرائب، وضمان تحصيلها وفقاً للقواعد والإجراءات التي ينص عليها القانون.

وللتدليل على مدى الصلة التي تربط في الوقت الحاضر بين قانون الضرائب والقانون الجنائي، ما يمكن أن نستنبطه من تعريف الضريبة من حيث أنها فريضة مالية يلزم المكلف بأدائها للدولة جبراً. ففي ألفاظ (فريضة ويلزم وجبراً) التي وردت في التعريف ما يعبر بشكل صريح وواضح عن هذه العلاقة^(٣).

وتجدر الإشارة إلى أنه أُستحدث مؤخراً فرع جديد من فروع القانون الجنائي؛ هو القانون الجنائي الضريبي، الذي يضم مجموعة من القواعد القانونية التي تقترن بجزئات مختلفة، تهدف في مجموعها لضمان الالتزام الضريبي، وحماية حقوق

الخزينة العامة من الضرائب، والوسائل والإجراءات لمواجهة الجرائم الضريبية المختلفة، ولا يؤثر ما إذا كانت هذه القواعد منصوصاً عليها في قانون العقوبات أم في قانون الضرائب. وتقسم القواعد القانونية في القانون الجنائي الضريبي إلى نوعين هما^(٤):

أولاً: قواعد موضوعية: ويتم على ضوءها توضيح ماهية الجريمة الضريبية بصورها المختلفة والتي منها التهرب الضريبي، والأركان والعناصر التي تقوم عليها، والمسئولية الجنائية المترتبة عليها، وحالات الإعفاء من العقوبات المقررة لها، والظروف المشددة والمخففة المرتبطة بها.

ثانياً: قواعد إجرائية: ويتم بناءً عليها توضيح الإجراءات التي يجب اتخاذها في ضبط ومعاينة من يرتكب المخالفات والجرائم الضريبية، وإجراءات تحصيل الضريبة جبراً من المكلفين المتخلفين عن أدائها.

رابعاً: علاقة القانون الضريبي بالقانون الدولي العام:

إن لكل دولة سيادتها ونظامها القانوني الذي تنفرد به عن غيرها من الدول، ولها بمقتضى هذه السيادة أن تسن ما تراه من تشريعات، بما يتلاءم مع ما تنتهجه من نظام سياسي ويتوافق مع الأهداف والسياسات التي تسعى لتحقيقها، دون أن يكون للنظم القانونية للدول الأخرى أي قيود على سلطة هذه الدولة في ذلك^(٥).

وتمثل الضريبة بناءً على ما سبق مظهراً من مظاهر سيادة الدول على أقاليمها وعلى مواطنيها، ويستند حق الدولة في فرضها على الأشخاص المقيمين فيها سواء كانوا مواطنين أم أجانب إلى الروابط السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي يرتبطون بها بهذه الدولة. ومن هنا، فإن الضريبة تجب على جميع الممولين وكذا الأموال ومن ضمنها الاستثمارات المحلية والأجنبية الموجودة داخل حدود الدولة، ويمكن أن تفرض الضريبة كذلك حتى على مواطني الدولة المقيمين خارج حدودها^(٦).

ومع التطور الصناعي والاقتصادي الهائل الذي شهده العالم خاصة مع نهاية القرن الثامن عشر وبداية القرن العشرين، فقد توسع حجم التجارة الخارجية،

وانتشرت الاستثمارات الأجنبية لتشمل معظم دول العالم، خاصة مع انتهاج الكثير من الدول لسياسات تهدف من خلالها جذب الاستثمار الأجنبية. وفي ظل تباين الكثير من الدول في الأنظمة الضريبية التي تأخذ بها، فقد صار العالم يشهد الكثير من حالات التهرب الضريبي الدولي، وكذا الكثير من الحالات التي تخضع فيها الأموال أو الأشخاص لضريبة واحدة في فترة ضريبية واحدة في أكثر من دولة، وذلك في ظاهرة يطلق عليها مصطلح الازدواج الضريبي الدولي، وهذا الأمر تسبب في عوائق مختلفة ألقت بظلالها على التجارة الخارجية والتأثير على تنقل الاستثمارات بين الدول^(٧).

لذلك فقد لجأت الكثير من الدول في محاولة منها للحد من هذه الظاهرة إلى توقيع اتفاقيات ثنائية أو جماعية لتجنب حالات الازدواج الضريبي، حيث بذلت الكثير من الجهود في هذا الجانب منذ بداية القرن العشرين على يد عصبة الأمم ومن بعدها الأمم المتحدة، كما قامت منظمة التعاون الاقتصادي الأوربي (OECD) بدور في صياغة الكثير من نماذج الاتفاقيات الضريبية التي يمكن أن تسترشد بها الدول عند إبرام اتفاقيات تتعلق بذلك فيما بينها، وأسهمت التكتلات الإقليمية بدورها في إبرام الكثير من هذه الاتفاقيات بين الدول المنظمة إليها. وكل ذلك ترتب عليه أن توسع نطاق الاتفاقيات الضريبية ليشمل معظم دول العالم، وتشير احصاءات في هذا الشأن إلى أن الاتفاقيات التي عقدت بين كل من الولايات المتحدة واليابان وألمانيا وبريطانيا غطت حتى العام ١٩٩١م نسبة تكاد تصل إلى ٩٨% من الدول المتقدمة^(٨).

وعلى ضوء هذه الاتفاقيات والمعاهدات الدولية وما استقرت من مبادئ قانونية تتعلق بها، نشأ ما يسمى بالقانون الضريبي الدولي الذي يشتمل على قواعد تتضمن توضيح شروط وصور وإجراءات فرض الضرائب على عمليات التجارة الدولية^(٩).

ومن كل ما سبق عرضه يمكن استنباط العلاقة الخاصة التي ارتبطت بين القانون الضريبي والقانون الدولي العام.

خامساً: علاقة القانون الضريبي بالقانون المالي:

يتولى القانون المالي تنظيم المسائل المتعلقة بإيرادات الدولة ونفقاتها المختلفة، وما يرتبط بالموازنة العامة من أحكام وقواعد متعددة. ولما تمثله الضريبة لكثير من الدول كأهم مصدر من مصادر الإيرادات التي تعتمد عليها لتمويل موازنتها العامة، فإنه يمكننا تلمس أوجه العلاقة والارتباط القائمة بين القانون الضريبي والقانون المالي، وهو الأمر الذي دفع بكثير من فقهاء القانون والاقتصاد إلى اعتبار القانون الضريبي فرعاً من فروع القانون المالي^(١٠).

سادساً: علاقة القانون الضريبي بالقانون الخاص:

تنقسم الأعمال الصادرة عن الإدارة العامة إلى أعمال تتخذها بناءً على قرارات إدارية تصدرها بإرادتها المفردة من جانب واحد بوصفها سلطة عامة، وأعمال تتم عن طريق التعاقد بينها وبين الأفراد، ويكون مركز الإدارة في هذه الحالة مساوياً لمركز الأفراد الطرف الآخر في العلاقة التعاقدية^(١١).

وبالرغم من حالة التناظر التي قد تبدو للوهلة الأولى بين القانون الضريبي والقانون الخاص عند النظر إلى المصلحة التي يهدف إليها كلا القانونين، وذلك بحكم أن القانون الضريبي يهدف من حيث الأصل إلى تفضيل المصلحة العامة على المصالح الخاصة، من خلال العمل على صيانة حقوق الخزينة العامة من الضريبية، وتمتلك الإدارة الضريبية باعتبارها ممثلة للدولة امتيازات وسلطات بموجب القانون الضريبي لا يمتلك المكلفون بالضريبة أيّاً منها. إلا أنه على النقيض من ذلك فإن الدولة في أية علاقة أخرى قد ترتبط بينها وبين الأفراد في مسألة تكون خاضعة لأحكام وقواعد القانون الخاص كعقود المقاولات والتجارة والتوريد، يتم التعامل مع الدولة هنا باعتبارها شخصاً عادياً وعلى أساس من التكافؤ والمساواة مع الأفراد^(١٢).

إلا أن ما سبق عرضه لا يعني أن كل قواعد القانون الخاص متنافرة مع أحكام القانون الضريبي، حيث تظل المسائل المتعلقة ببعض إجراءات التقاضي والإثبات في المنازعة التي تشب بين الإدارة الضريبية والممولين، كلها مرتبطة بأحكام قانون المرافعات^(١٣).

كما يظل الارتباط قائماً بين القانون الضريبي والقانون المدني، باعتبار هذا الأخير الشريعة العامة التي يتم اللجوء إلى أحكامها عند خلو القانون الضريبي من نص ينظم مسألة معينة .

وكل ما سبق عرضه دفع البعض إلى القول بأنه على الرغم من وجود بعض أوجه الارتباط والتشابه في جوانب معينة بين القانون الخاص والقانون الضريبي، إلا أن الرجوع في حالات ضريبية معينة إلى قواعد القانون الخاص لا يرتبط بشكل صريح بالجوانب المتعلقة بفرض الضريبة أو تحديدها أو ربطها، وإنما يرتبط بالقواعد العامة التي تكفل تحصيل الضريبة، وضمان حق الخزينة العامة فيها، وبما لا يُخلّ بضمان وصيانة حقوق الممولين^(١٤).

وكذلك يوجد هناك ارتباط قائم بين القانون الضريبي والقانون التجاري، خاصة وأن النشاط التجاري في عصرنا الراهن تحكمه قواعد القانون التجاري كما تحكمه قواعد القانون الضريبي، وذلك بالنظر إلى أن المعاملة الضريبية لأي نشاط تجاري يمكن أن تؤثر سلباً أو إيجاباً على هذا النشاط، كما يلزم القانون الضريبي التجار ببعض الالتزامات الخاصة بهم دون غيرهم من المكلفين، كإمسك الدفاتر والمستندات المحاسبية، وتقرير حق الإدارة الضريبية في الاطلاع عليها في مكان وجودها، وحق تفتيش أماكن مزاوله النشاط التجاري أو الصناعي^(١٥).

وعلى الرغم من ذلك يظل القانون الضريبي أوسع نطاقاً من القانون التجاري، وذلك بالنظر إلى أن القانون الضريبي لا يقتصر على العمليات التجارية وما يتعلق بالتجار في جوانب ضريبية محددة، وإنما يتجاوز ذلك ليشمل كافة المعاملات الاقتصادية، وحتى تلك الأنشطة التي تتخذ الطابع المدني، أو التي لا يغلب على من يزاولها صفة الاعتياد في ممارستها أو الاعتراف في مزاولتها^(١٦).



تذكر

- ❖ نص دستور الجمهورية اليمنية فيما يتعلق بالضريبة على ما يلي:
 - مراعاة مصلحة المجتمع وتحقيق العدالة الاجتماعية بين المواطنين عند فرض الضريبة.
 - إنشاء الضرائب وتعديلها وإلغاؤها لا يكون إلا بقانون، (مبدأ قانونية الضريبة).
 - يحدد القانون القواعد الأساسية لجباية الأموال العامة - ومن ضمنها الضرائب - وإجراءات صرفها.
 - أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون.
- ❖ أحكام القانون المدني هي الواجبة التطبيق في المسائل التي لا يتم النص عليها صراحة في القانون الضريبي أو في القوانين الخاصة ذات العلاقة.
- ❖ تخضع الإدارة الضريبية لنصوص القانون الإداري في أعمالها وفيما يصدر عنها من قرارات، وذلك في الحالات التي لا يكون هناك نص بشأنها في القانون الضريبي.

**أسئلة تقويمية**

- ← تكلم عن علاقة القانون الضريبي بالقانون الدستوري ؟
- ← تكلم عن علاقة القانون الضريبي بالقانون الإداري ؟
- ← تكلم عن علاقة القانون الضريبي بالقانون الجنائي ؟
- ← تكلم عن علاقة القانون الضريبي بالقانون الدولي العام ؟
- ← تكلم عن علاقة القانون الضريبي بالقانون المالي ؟
- ← تكلم عن علاقة القانون الضريبي بالقانون المدني ؟
- ← تكلم عن علاقة القانون الضريبي بالقانون التجاري ؟

قائمة مراجع هذا الفصل

- (١) د. قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٣١.
- (٢) - د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٣٦.
- د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين، د. عاصم أحمد عجيلة، د. محمد رفعت عبد الوهاب، التشريع الضريبي اليمني، بدون ذكر جهة النشر، ١٩٨٧م، ص ١٧، ١٨.
- (٣) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى ٢٠٠٥-٢٠٠٦م، ص ١٧.
- (٤) (نفس المرجع سابق)، ص ١٨.
- (٥) د. سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهريب الضريبي الدولي، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٩م، ص ٤.
- (٦) د. زكريا محمد بيومي: النظام الضريبي الدولي، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٣م، ص ٣.
- (٧) (نفس المرجع السابق)، ص ٣.
- (٨) د. رمضان صديق محمد: تفسير وتطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧م، ص ٥٧ - ٥٩.
- (٩) د. زكريا محمد بيومي، النظام الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص ٦.
- (١٠) د. قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٢٣ - ٢٤.
- (١١) د. سليمان محمد الطماوي: النظرية العامة للقرارات الإدارية، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٦م، ص ١٧٥.
- (١٢) د. قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٤٧.
- (١٣) (نفس المرجع السابق)، ص ٢٦.
- (١٤) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٤٠.
- (١٥) (نفس المرجع السابق)، ص ٤١.
- (١٦) (نفس المرجع السابق)، ص ٤١.

الفصل الرابع

مصادر القانون الضريبي

وقواعد تفسيره

الفصل الرابع

مصادر القانون الضريبي وقواعد تفسيره



أهداف هذا الفصل

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الفصل تتلخص في التالي:

- ❖ توضيح مفهوم مصادر القانون الضريبي.
- ❖ بيان قواعد ووسائل تفسير القانون الضريبي.
- ❖ استعراض المدارس المختلفة في تفسير القانون.
- ❖ استعراض طرق تفسير القانون الضريبي.
- ❖ تحديد الرأي الراجح في تفسير نصوص القانون الضريبي.

تهديد وتقسيم:

هناك مصادر أصلية واستثنائية تستمد القواعد القانونية لمختلف القوانين قوتها منها، فهل هذه المصادر للقواعد القانونية الضريبية هي نفس المصادر للقواعد القانونية الأخرى؟ بمعنى أوضح هل للقانون الضريبي مصادر تختلف في قوتها عن تلك التي تتمتع بها القوانين الأخرى؟

وفي اتجاه آخر، فإن بعض النصوص القانونية قد يشوبها غموض وتضارب، أو تعاني من نقص وقصور، مما يقتضي اللجوء إلى وسائل التفسير المختلفة لمعالجة ذلك، فهل تختلف وسائل التفسير التي يمكن اللجوء إليها في النصوص الضريبية عن تلك التي يتم استخدامها في نصوص القوانين الأخرى؟ وما هي طرق ومصادر تفسير النصوص الضريبية؟

تلك هي تساؤلات هذا الفصل التي سنحاول الإجابة عليها في ثنايا المبحثين التاليين:

المبحث الأول: مصادر القانون الضريبي.

المبحث الثاني: قواعد تفسير القانون الضريبي.

المبحث الأول مصادر القانون الضريبي

يقصد بكلمة مصدر القانون: الجهة التي تعطي القواعد القانونية قوتها، ويطلق عليه المصدر الرسمي للقانون، من ذلك القول بأن المصادر الرسمية لقانون المعاملات المدنية هي التشريع وأحكام الشريعة الإسلامية والعرف، وقد يطلق على المصدر أحياناً المصادر التفسيرية أو الاستثنائية، وهي تلك التي يُستند إليها في فهم القواعد القانونية^(١).

وفيما يتعلق بمصادر القانون الضريبي فقد سبق ورأينا في استعراضنا لنشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة؛ بأن الحكام كانوا بإرادتهم المطلقة هم من يفرضون الضريبة على شعوبهم، وانتهى الأمر بالثورات الضريبية للشعوب في مواجهة ذلك، وهو ما أدى إلى التقرير من قبل الحكام بعدم فرض أي ضريبة إلا بقانون يصدر عن الشعب ممثلاً بنوابه في البرلمان.

ومن هنا فبعد أن كانت إرادة الحاكم المطلقة هي المصدر الوحيد في فرض الضريبة أصبح القانون هو المصدر الرئيس في ذلك، وصار القانون الضريبي لا يستمد قواعده وأحكامه إلا من القانون المكتوب^(٢)، وهو ما يخرج العرف بناءً على ذلك كأحد مصادر القانون الضريبي، وهي ذاتية أخرى يتميز بها هذا القانون عن فروع القانون الأخرى^(٣).

والقانون المكتوب الذي يُعد المصدر الرئيس للقانون الضريبي، ليس المقصود به التشريعات الضريبية فحسب، حيث تُعد فروع القانون الأخرى العام منها أو الخاص كالقانون الدستوري، والقانون الإداري، والقانون الدولي، والقانون الجنائي وكذا القانون

المدني، وقانون المرافعات، والقانون التجاري، التي تتصل بعض قواعدها وأحكامها بصلة بالقانون الضريبي، تُعد كلها مصادر من مصادر القانون الضريبي أيضاً^(٤). ويرى البعض بأن التشريع يُعد هو المصدر الوحيد للقانون الضريبي، وذلك في حدود النصوص الدستورية القاضية بأن إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغائها أو الإعفاء منها لا يتم إلا بقانون صادر عن السلطة التشريعية، أما في المسائل الأخرى المتعلقة بالضريبة فلا يوجد حائل دون الرجوع إلى المصادر الأخرى من تشريعات أو مبادئ الشريعة الإسلامية أو العرف، أو مبادئ القانون الطبيعي وقواعد العدالة كمصادر احتياطية، وذلك في حالة عدم وجود نص في القانون الضريبي يتعارض مع ذلك^(٥).

وبالنظر إلى أن المتغيرات الاقتصادية العالمية تتغير وتتطور باضطراد، يضاف لذلك التطورات والمتغيرات الداخلية التي تشهدها الدول في كثير من المجالات، فإن من أوجه مواكبة الدول لتلك المتغيرات تطوير وتعديل أنظمتها وتشريعاتها المختلفة والتي منها التشريعات الضريبية.

إلا أنه يؤخذ على التغيير المستمر في التشريعات وتعاقب التعديلات عليها دون مسوغ كافٍ، أن في ذلك تعارضاً مع مبدأ استقرار التشريع الذي يُعد من المبادئ القانونية التي تشكل إحدى الدعائم المهمة للعدالة واستقرار المراكز القانونية للأفراد^(٦).

كما أن ذلك أيضاً يندرج ضمن الأسباب التي تؤدي إلى عدم اليقين القانوني، وهو ما يؤثر على العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين، وينعكس سلباً على الاستثمارات المختلفة في الدولة، كنتيجة مترتبة على وقوع الممولين في حيرة وتضارب، لصعوبة تحديد ما يلزم عليهم بناءً على التشريعات الضريبية من واجبات، وما يتمتعون بموجبها من حقوق^(٧).

وعلى الرغم من أن بعض التعديلات التي تتم على هذه التشريعات قد تتم بحسن نية من قبل الجهات المختصة، ويكون الهدف من ذلك هو تطوير النظام الضريبي في الدولة، والتسهيل على المتعاملين مع هذه التشريعات، إلا أن هذه

التعديلات المتعددة قد تصاحبها في بعض الأحيان اختلالات خطيرة، تؤثر على السياسة الضريبية والنظام الضريبي في الدولة^(٨).

ومن أمثلة تعدد وكثرة التشريعات الضريبية والتعديلات التي تجرى عليها ما يمكن الإشارة إليه من أن الكود العام للضرائب العامة في فرنسا (France, Code général des impôts) يضم حوالي ستة آلاف مادة قانونية.

كما أن قانون الضريبة الأمريكي (Internal Revenue Code) يضم ما يقارب العشرة آلاف مادة، يضاف إليها اللوائح التنفيذية والنشرات الرسمية التي تصدر عن إدارة الضرائب والتي تشتمل على كل التعليمات والتوجيهات والإجابات الإدارية على بعض القضايا المهمة، بالإضافة إلى ما يصدر كل عام من النشرات والبيانات الجديدة، والتي يتم فيها تفسير النصوص التشريعية واللوائح التي تحتاج لتوضيح وتفسير.

وهذا العدد الهائل من النصوص القانونية والتعليمات تحتاج لكي تُقرأ إلى أشهر، وإلى عدة سنوات لكي تُفهم جيداً، وإلى باقي حياة الشخص ليستطيع مراجعتها، وهي معادلة لا شك أنها لا تتأتى لكثير من دافعي الضريبة الذين يحتاجون غالباً إلى فهم واجباتهم وحقوقهم الضريبية، وكذلك للإمام بالإجراءات الضريبية بشكل سهل وسريع بعيداً عن التعقيد والتطويل.

أما فيما يتعلق بالتشريعات الضريبية المصرية، فإنه منذ صدور القانون رقم (١١٣) لسنة ١٩٣٩م بشأن ضريبة الأطيان، تلاحق بعده صدور تشريعات ضريبية مختلفة بحيث وصلت حتى العام ٢٠١١م إلى حوالي (٥٤) قانوناً و(٧٤) لائحة وقرار تتعلق بتنظيم شئون الضريبة في مصر.

والحال في اليمن لم يختلف كثيراً عن الواقع الذي يعيشه التشريع الضريبي في مصر، فقد صدرت في الفترة من ١٩٩١-٢٠١٠م ما يزيد على (٨١) قانوناً ولائحة وتعليمات ونماذج تتعلق بأمور تنظيم الضرائب في شتى الجوانب، كان آخرها قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، الذي صوت عليه البرلمان اليمني في ٨ أغسطس ٢٠١٠م، كما صدرت بعده بفترة وجيزة اللائحة التنفيذية المتعلقة به.

المبحث الثاني

قواعد تفسير القانون الضريبي

تبرز أهمية التشريع الضريبي في حمايته لحقوق الخزينة العامة في الضريبة، وفي تقريره لحقوق وواجبات الممولين والتزاماتهم؛ ومن هنا فإن أي غموض يشوب نصوص ذلك التشريع يواجه بتأويلات وتفسيرات من المتعاملين به، في محاولة منهم لتوضيح ما صعب فهمه أو جهل مقصده، وهذا الأمر يُلقى بظلاله بين مد وجزر على العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين، حتى يأتي التفسير اليقين من جهة مخولة قانوناً في ذلك يوضح ما غمض واختلف فيه من تلك النصوص.

ويُعد تفسير القانون من الوسائل التي يتم اللجوء إليها في مثل هذه الحالات، ويُعنى بتوضيح ما شاب عبارات التشريع من غموض، وسد ما يكتنفه من قصور، واستيفاء ما ظهر في أجزاءه من نقص، وإزالة ما يشوب بعض أحكامه من تناقض^(٩).

إلا أنه إذا كان النص القانوني صريحاً جلي المعنى، قاطعاً في الدلالة على الغاية المتوخاة منه، فلا محل هنا للخروج عليه أو تأويله بدعوى تفسيره، استهداءً بالحكمة التي أملت وقصده المشرع منه؛ لأن ذلك لا يكون إلا عند غموض النص أو وجود لبس فيه^(١٠).

وفي ذلك جاء نص المشرع اللبناني بأنه في حال وجود نص يمكن تفسيره بأكثر من معنى، يجب الأخذ بالمعنى الذي يجعل النص متوافقاً مع هدفه ومؤمناً للتناسق بينه وبين النصوص الأخرى. وفي هذه الحالة تبادر وزارة المالية إلى إصدار قرارات وتعاميم وتعليمات لتفسير هذه النصوص وطرق تطبيقها، على أن تنشر في الجريدة الرسمية^(١١).

مدارس تفسير القانون:

فيما يتعلق بتفسير القانون، فإنه يمكن القول بأن هناك ثلاث مدارس رئيسية في تفسير القانون هي^(١٢):

أولاً: مدرسة الشرح على المتون (المدرسة التقليدية):

وقد ظهرت هذه المدرسة في فرنسا، وكان لها الغلبة طوال القرن التاسع عشر، وعلى الرغم من انكماشها في الوقت الراهن إلا أنه لا زال لها دور محدود في القانون الوضعي المعاصر، والتفسير عند أنصار هذه المدرسة يجب أن يتجه إلى العمل على كشف النية الحقيقية للمشرع في مرحلة وضع التشريع وليس في وقت تطبيقه، دون النظر إلى التغيرات التي طرأت على الظروف الاجتماعية.

وتتميز هذه المدرسة في أنها تُسهم في استقرار التشريع وثباته، إلا أن يعاب عليها أنها تصادر حرية البحث القانوني، بحيث تجعل منه مجرد عمل آلي، وهو ما يؤدي إلى جمود الفكر القانوني بل وجمود القانون وعدم مواكبته للتطورات والمتغيرات المختلفة التي تطرأ على المجتمع، وللأسف فإن تطور بعض أوجه هذه المدرسة إلى الاكتفاء بشرح القانون على علاقته مسؤولة عن تردّي الأحوال القانونية في البلدان العربية نظرياً وعملياً.

ثانياً: المدرسة التاريخية (أو الاجتماعية):

ظهرت هذه المدرسة في ألمانيا بهدف الوقوف في وجه مدرسة الشرح على المتون، وتقوم هذه المدرسة على مسايرة ما يطرأ على المجتمع من تطور اجتماعي، وليس المهم وفقاً لهذه المدرسة نية المشرع الصريحة أو المفترضة، إنما المهم هو ضروريات المجتمع ومقتضياته، فالنصوص القانونية تتفصل بمجرد وضعها عن إرادة المشرع، ويصبح لها بعد ذلك حياة مستقلة ترتبط بالحياة الاجتماعية، وتواكب ما يطرأ على المجتمع من تغير وتطور.

وعلى ذلك، فإنه يجب أن يكون تفسير النصوص القانونية مراعيًا للنية المحتملة للمشرع وقت التفسير وليس وقت وضع التشريع، وبحسب هذه المدرسة فإن المصدر الوحيد للقانون هو ضمير الشعب أو روح الأمة. أما التشريع فهو تعبير عن هذه الروح، وليس عملاً إرادياً منشأً أو صادراً عن المشرع. ومن هنا فإن تفسير

أي تشريع لا يكون تفسيراً لإرادة المشرع، بل يجب أن يستقل التشريع عن المشرع، ويخضع في تفسيره لكل التطورات التي تحدث داخل هذه الجماعة.

وتتميز هذه المدرسة في أنها تظفي مرونة على التشريع بحيث تجعله يواكب المتغيرات والظروف التي تطرأ على المجتمع، إلا أنه يعاب عليها أنها توسع في الاجتهاد الشخصي في تفسير القانون، وهو ما يتعارض مع مبدأ الاستقرار القانوني واستقرار المراكز القانونية في المجتمع.

ثالثاً: مدرسة البحث العلمي الحر (أوالمدرسة العلمية):

أسس هذه المدرسة الفقيه القانوني الفرنسي (Gény)، والغلبة في تفسير القانون في الوقت الراهن لهذه المدرسة، وتقوم فكرتها على أساس أن هناك نقصاً في التشريع ووجود تعدد في مصادر القانون.

وتتلخص أفكار هذه المدرسة على أساس أن تفسير التشريع بمعناه الحقيقي، هو تفسير لإرادة المشرع دون أي تحوير أو تعديل. فالتشريع في رؤية هذه المدرسة هو عمل إرادي يشبه التصرف القانوني الرسمي الذي يجب أن يكون معبراً عن مضمون الإرادة التي صدر عنها.

ومن هنا يجب أن يقتصر التفسير في الأساس على محاولة التعرف على إرادة المشرع، وليس العمل على إصلاحها أو تعديلها أو تطويرها أو إخضاعها وفقاً لأي ظروف اجتماعية أو أي أفكار مسبقة.

ففي حالة لم يتم التوصل من خلال النص إلى تفسير حقيقي يعكس احترام إرادة المشرع ويتطابق مع النزاع الذي يتطلب تفسير النص من أجله، فهنا يكون التسليم بعدم انطباق هذا النص، ويلزم بالتالي البحث عن قاعدة قانونية أخرى في مصدر آخر من مصادر القانون الوضعي كالعرف مثلاً.

فإذا لم توجد هذه القاعدة القانونية، فيلزم في هذه الحالة الاعتراف بالنقص في مصادر القانون الوضعي، وهنا يأتي تدخل القاضي في أن يقوم ببحث علمي حر، يرجع فيه إلى روح وجوهر القانون، أي إلى الحقائق التاريخية والطبيعية والعقلية والمثالية، ليتوصل من خلالها إلى استنباط حل عادل للنزاع المعروض أمامه.

طرق تفسير القانون الضريبي:

أولاً: طريقة التفسير الضيق لنصوص القانون الضريبي:

يرى كثير من الفقه بأنه يجب أن لا يتم تفسير القانون الضريبي شأنه في ذلك شأن القانون الجنائي؛ إلا تفسيراً ضيقاً بحيث ينحصر هذا التفسير في حدود التفسير الحرفي، حتى لو كان هذا التفسير لا يتفق مع قواعد القانون المدني أو القانون التجاري أو غير ذلك من القوانين^(١٣).

ويستند أصحاب هذا الاتجاه على بعض الحجج منها^(١٤):

- أ- إن القانون الضريبي هو قانون استثنائي من القانون المدني، الذي يُعد التشريع الواجب التطبيق فيما لم يرد بشأنه نص ضريبي صريح، ومن ثم يلزم تطبيق القانون الضريبي في حدود ما تتضمنه نصوصه تطبيقاً حرفياً واللجوء إلى تفسير هذه النصوص تفسيراً ضيقاً، ولا يجوز بأي حال من الأحوال اللجوء في تفسيرها إلى التوسع والقياس.
- ب- إن في التفسير الحرفي لنصوص القانون فيه ضمان لحماية حقوق الأفراد من أن يمتد نطاق التفسير ليفرض الضريبة على حالات لم ينص القانون على خضوعها للضريبة بشكل صريح.
- ج- بما أن القانون المكتوب وحده هو المصدر الوحيد للتشريع الضريبي، فإن ذلك يقتضي أن لا يتم تفسير النصوص الضريبية إلا تفسيراً ضيقاً، بما يتحقق معه مراعاة حقوق الأفراد والخزينة العامة على السواء، وعدم تعرض هذه الحقوق لأي ضرر يترتب على الاجتهاد في تفسير النص الضريبي.

ثانياً: طريقة التفسير العادي لنصوص القانون الضريبي^(١٥):

يرى جانب من الفقه أن القانون الضريبي يمكن أن يُفسر مثل غيره من القوانين، ولا يخضع في ذلك لأية قواعد أخرى، فإذا كان النص واضح قاطع للدلالة وجب تفسيره تفسيراً حرفياً ضيقاً ولا يجوز الخروج عنه، أما في حالة ما إذا كان النص غامضاً فيمكن اللجوء إلى القواعد العادية في التفسير التي قالت بها مدرسة البحث العلمي الحر، ومنها اللجوء إلى المصادر الحقيقية للقانون ليتم من خلالها الوصول إلى القاعدة القانونية الواجبة التطبيق من النص.

ويستند أصحاب هذا الاتجاه على الكثير من الحجج منها:

- أ- لا يُعد القانون الضريبي من قبيل القوانين الاستثنائية، التي يتم من خلالها تطبيق قواعد استثنائية من القواعد العامة، وذلك على اعتبار أن القواعد الاستثنائية لا تطبق إلا في مواجهة حالات خاصة في ظروف معينة ولا اعتبارات طارئة، وهذه القواعد الاستثنائية قابلة للزوال بانقضاء الاعتبارات التي قامت عليها^(١٦).
- ب- بما أن القانون الضريبي له ذاتية واستقلالية خاصة به بحيث أصبح يتضمن مجموعة من القواعد القانونية التي يتمتع بها دون غيره من القوانين الأخرى، فإنه بناءً على ذلك لا يمكن القول باعتبار هذه القواعد استثناءً من قواعد قانون آخر، ذلك أن القانون الضريبي أصبح قانوناً عادياً ينظم المسائل المتعلقة بتحصيل مورد هام من موارد الدولة، ومن هنا فإنه يُعد إحدى أكثر القوانين تطبيقاً على الواقع^(١٧).
- ج- إن القول بأن التفسير الحرفي فيه ضمانات لحقوق الممول والخزينة العامة فيه مجافاة للحقيقة والواقع، ذلك أنه إذا اقتضى واقع الحال اللجوء إلى تفسير القانون تفسيراً واسعاً، ففي ذلك حماية للممول من تعسف الإدارة الضريبية في حالة عملها على حرمان الممول من الإعفاء من الضريبة الذي يتمتع به بموجب القانون، كما أنه في التفسير الموسع ضمانات في عدم تهرب الممولين من أداء الضريبة المقررة عليهم، وذلك في حالة ما إذا حاول بعض الممولين الاستفادة من الثغرات التي تعتري بعض نصوص القانون الضريبي^(١٨).
- د- إن القضاء المقارن يستند في أخذه بالتفسير الواسع والقياس في بعض القضايا؛ إلى قاعدة قانونية مضمونها أن العبرة بالأصل والمعنى لا باللفظ والمبنى، بمعنى أن الجوهر يعلو على الشكل أو المظهر، حيث أن القاضي يمكن أن يلجأ إلى تفسير النص الضريبي بما يترتب عليه تحقيق هدف المشرع منه، الذي يعتمد عند صياغته للقانون الضريبي إلى تحري عدم ترك أي ثغرة في القانون تتيح للممول التهرب من أداء الضريبة المقررة عليه. ومن ثم، فليس هناك ما يقف حائلاً أمام القاضي من تفسير النص الضريبي الغامض، طالما وأن هذا التفسير يتوافق مع الهدف الذي سعى إليه المشرع عند صياغته للقانون، ولا يتعارض مع السياسة الضريبية للدولة^(١٩).

ثالثاً: الرأي المختار في تفسير نصوص القانون الضريبي:

تؤيد اتجاه الفقه القائل بتفسير القانون الضريبي وفقاً لمدرسة البحث العلمي الحر، الذي يتيح المجال أمام القاضي حرية تفسير النصوص الضريبية بما يتفق مع هدف المشرع والغرض من التشريع، مع ضرورة مراعاة التالي^(٢٠):

- أ- الالتزام الحرفي بالنص الضريبي وعدم مخالفة مضمونه، إذا كان هذا النص واضح المعنى قاطع الدلالة.
- ب- في حالة ما إذا كان النص غامضاً، فيمكن البحث عن قصد المشرع وحكمته من وراء التشريع.
- ج- إذا كان النص يشير شكاً ويحتمل أكثر من معنى، ولم يتأت الوصول منه إلى قصد المشرع وحكمته من ورائه، فيمكن أن يفسر هذا النص لصالح الممول، وذلك بالنظر إلى أنه الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية.
- د- لا يجوز استخدام القياس في المسائل الضريبية، بدعوى تطبيق النص على الحالات المشابهة له، ذلك أن المشابهة سواء من حيث الواقع أو القانون إما أن تكون متطابقة على نحو تام؛ أو أن تكون هذه المشابهة ناقصة، فإذا كانت متطابقة ففي هذه الحالة لا مجال للقياس لأن المسألة واحدة، أما في حالة عدم تطابقها فهنا لا يجوز أن يمتد النص الضريبي إلى حالات غير متطابقة، لما يترتب على ذلك من إمكانية فرض الضريبة أو تعديلها أو الإعفاء منها على حالات لم يقصدها المشرع، وهو ما يمكن أن يخالف القاعدة الدستورية التي تنص على أن تنظيم هذه المسائل لا يتم إلا بقانون.

مصادر تفسير القانون^(٢١):

تختلف مصادر تفسير التشريعات القانونية إلى أوجه متعددة ترتبط بالجهة التي تتصدى للقيام به، وهذه المصادر يمكن الإشارة إليها بإيجاز على النحو التالي:

(أ) التفسير التشريعي:

وهو التفسير الذي يصدر عن المشرع لتوضيح حكم تشريعي سابق وتناقضت الأحكام عند تطبيقه.

(ب) التفسير الفقهي:

ويعني قيام الفقه القانوني بإجراء تحليل للقوانين، واستخلاص قواعدها ومبادئها، وتحديد أوجه النقص والقصور فيها، واقتراح التفسيرات التي تتناسب معها. إلا أن هذا التفسير غالباً ما يظل حبيس الكتب وأرفف المكتبات، دون أن يكون له قوة إلزامية إلا في حدود من يعتقه من المختصين في تنفيذ القانون سواء في القضاء أو الإدارة.

(ج) التفسير القضائي:

وهو الذي يتم عن طريق القاضي في حالة إصداره لحكمه في قضية منظورة أمامه، وهذا التفسير يُعد ملزماً في نطاق الحكم الصادر في القضية، ويكون سارياً على أطراف المنازعة المنظورة فقط، لكن لا يمنع ذلك من الاستدلال بهذا التفسير في قضايا أخرى مشابهة، خاصة إن صدر هذا التفسير عن محكمة النقض باعتبارها محكمة قانون، أما في حالة صدور تفسير للقانون عن المحكمة الدستورية العليا، فهو تفسير ملزم لجميع الجهات القضائية والإدارية ذات العلاقة بتطبيق القانون.

(د) التفسير الإداري:

وهو التفسير الذي تصدره الجهة الإدارية في صورة تعليمات بمناسبة تطبيقها للقانون، وتمنح بعض البرلمانات الإدارات الضريبية صلاحية في تفسير قانون الضرائب؛ من ذلك ما قرره الكونجرس الأمريكي للإدارة الضريبية (IRS) من سلطة في تفسير قانون الضرائب من خلال مجموعة من اللوائح والتعليمات والمنشورات التي توضح إجراءات ووسائل تطبيق نصوص هذا القانون. ونتيجة للتوسع في شرح وتفسير نصوص القانون من قبل هذه الإدارة الضريبية؛ بلغ حجم هذه اللوائح والتعليمات الصادرة عنها أربعة أضعاف حجم قانون الضرائب نفسه^(٢٢).

ويرى البعض أن هذا التفسير يُعد ملزماً تجاه الإدارة الضريبية وموظفيها فحسب، دون أن يطول المتعاملين معها أو المحاكم التي يُعرض عليها نزاع بمناسبة تطبيقه، وهو ما أكدت عليه إحدى المحاكم الأمريكية برفضها معاقبة المكلفين الذين يقعون في أية أخطاء بسبب اتباعهم عن حسن نية لتفسيرات صادرة عن الإدارة الضريبية، أو فتوى خطية صادرة عن أحد موظفي الإدارة الضريبية المختصين بذلك^(٢٣).

وقد تقرر في قضاء محكمة النقض المصرية بأن خروج المذكرة الإيضاحية الصادرة من الإدارة الضريبية لإحدى مواد القانون عن مضمون نصوص القانون، وما هدف إليه المشرع في النص عليه في القانون، يجعل هذه المذكرة غير ذات قيمة ولا يُعتد بها أمام القضاء^(٢٤).

أما فيما يتعلق باللائحة التنفيذية للقانون التي تشتمل على توضيح ما شاب من غموض بعض نصوص القانون، فتكتسب قوة إلزامية أمام الجميع باعتبار أنها تُعد تفسيراً تشريعياً يستمد قوته من نصوص القانون المُفسر ذاته، إلا أن ذلك يخضع للضوابط التي تحددها المحكمة الدستورية في شأن التفسير التشريعي للقانون، حتى لا يكون من شأن ذلك فتح باب التحايل على نصوص القانون بدعوى تفسير وتوضيح ما شابها من غموض^(٢٥).

وفيما يتعلق بتفسير التشريع الضريبي، لا يخلو الأمر في آخر المطاف عند اكتسابه للقوة القانونية من الخروج بنتيجتين اثنتين هما^(٢٦):

النتيجة الأولى: أن يكون التفسير مؤيداً للإدارة الضريبية فيما اتجهت إليه من رأي؛ ومن ثم تقوم هذه الإدارة بمباشرة كافة الإجراءات والوسائل القانونية لتحصيل الضريبة المقررة من الممولين الذين دخلوا معها في نزاع في تفسير القانون، وهذا يمكن أن يؤدي كذلك في بعض الحالات إلى منازعات ضريبية أخرى قد تستمر لسنوات؛ تتحمل معها خزينة الدولة تكاليف قد تقارب أو تفوق أحياناً الضريبة المتنازع عليها إن تآتى في الأخير تحصيلها بالفعل.

كما أنه قد يكون لتأييد رأي الإدارة الضريبية فيما اتجهت إليه من تفسير للقانون، أن يبالغ موظفوها في تنفيذ نصوص القانون التي تم تفسيرها بصورة تصل إلى حد التعسف أحياناً؛ مما يترتب عليه نتائج سلبية على العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، وتؤدي إلى منازعات ضريبية يجري اختلاق أسبابها من قبل بعض الممولين بهدف المماطلة في سداد الضريبة المستحقة لخزينة الدولة.

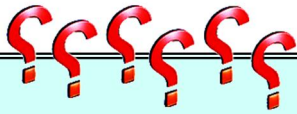
النتيجة الثانية: في هذه النتيجة قد يتمكن الممول بالوسائل القانونية والمحاسبية في أن تحظى رؤيته في تفسير النص الضريبي الغامض بتأييد الجهة المخولة قانوناً في ذلك، ومن هنا تتأتى له سبل جديدة في التخلص أو المماطلة في سداد الضريبة كلها أو بعضها، وهذا الأمر قد يترتب عليه كذلك خسارة تتحملها الخزينة العامة.

خلاصة القول في هذا الجانب يمكن الإشارة فيها إلى أن قاعدة اليقين التي تُعد إحدى قواعد فرض الضريبة تقتضي أن تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح، بحيث يستطيع جميع المكلفين الإلمام بها وفهمها، فكلما كانت نصوص تلك التشريعات تحتمل تفسيرين مختلفين، عمد المكلفون إلى اختيار التفسير الذي يصب في مصلحتهم، وهو ما يمكن أن يتسبب في الإضرار بحقوق الخزينة العامة، كما أن اللجوء إلى التفسير القضائي أو الإداري للنصوص الغامضة في تلك التشريعات يمكن أن يزرع أثراً سيئاً في نفوس المكلفين، وهو ما يمكن أن يدفعهم إلى اللجوء إلى وسائل التهرب الضريبي أو البحث عن أية أسباب لمنازعة الإدارة الضريبية بشأنها^(٢٧).



تذكر

- ❖ التشريع المكتوب الصادر عن السلطة التشريعية المنتخبة من الشعب هو المصدر الرئيس لإنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغائها أو الإعفاء منها.
- ❖ يؤدي التعديل المستمر في التشريعات الضريبية إلى حالة من عدم اليقين القانوني، والتأثير على المراكز القانونية للأفراد.
- ❖ صدر في الجمهورية اليمنية في الفترة ١٩٩١ - ٢٠١٠م ما يزيد على (٨٠) قانوناً ولائحة ونموذجاً تتعلق بتنظيم شئون الضريبة.
- ❖ تنحصر طريقة التفسير الضيق لنصوص القانون الضريبي في حدود التفسير الحرفي لهذه النصوص فقط.
- ❖ يتم تفسير القانون الضريبي وفقاً لطريقة التفسير العادي بنفس الطريقة التي يتم بموجبها تفسير نصوص القوانين الأخرى.
- ❖ تعد مدرسة البحث العلمي الحر (المدرسة العلمية) هي الأفضل في تفسير نصوص القانون الضريبي، مع ضرورة مراعاة ما يلي:
 - الالتزام الحرفي بالنص الضريبي إذا كان واضح المعنى قاطع الدلالة.
 - تحري حكمة وقصد المشرع في حال غموض النص الضريبي.
 - تفسير النص لصالح الممول الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية، إذا كان النص يحتمل أكثر من معنى، ولم يتأت معرفة قصد المشرع وحكمته من وراء هذا النص.



أسئلة تقويمية

- ← عدد مدارس تفسير القانون، وشرح بالتفصيل المدرسة التي ترى الأخذ بها في تفسير القانون الضريبي ؟
- ← تكلم عن تفسير القانون الضريبي في مدرسة البحث العلمي الحر (المدرسة العلمية) ؟
- ← تحدث عن طرق تفسير القانون الضريبي ؟
- ← اشرح طريقة التفسير الضيق لنصوص القانون الضريبي ؟
- ← اشرح طريقة التفسير العادي لنصوص القانون الضريبي ؟
- ← ماهي مصادر تفسير القانون التي يمكن الرجوع إليها في تفسير القانون الضريبي ؟

قائمة مراجع هذا الفصل

- (١) د. عبد الخالق حسن أحمد: المدخل لدراسة القانون وفقاً لقوانين دولة الإمارات، الكتاب الأول: نظرية القانون، منشورات أكاديمية شرطة دبي، ٢٠٠٣م، ص ١١٠.
- (٢) د. عادل أحمد حشيش: التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٩م، ص ١٦، ١٧.
- (٣) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ١٩.
- (٤) د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٠٣.
- (٥) د. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٨، ١٩.
- (٦) د. جميل عبد الرحمن صابوني: التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥م، ص ٥٩.
- (٧) Olivier Fouquet: Ameliorer La Securite Juridique Des Relations Entre L'administration Fiscale Et Les Contribuables: Une Nouvelle Approche, Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique. France, juin ٢٠٠٨, p.٧.
- (٨) U.S. Tax Foundation: The Rising Cost of Complying with the Federal Income Tax, Special Report No. ١٣٨, December ٢٠٠٥, Washington, DC, p. ٥.
- (٩) د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٥.
- (١٠) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٥٠٣٧ لسنة ٦٤ ق، جلسة ٢٤ يناير ٢٠٠٨م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي: أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤- إبريل ٢٠٠٩م، بدون ذكر جهة النشر، ٢٠٠٩م، ص ٣٣٩، ٣٤٠.
- (١١) المادة (٨) من القانون اللبناني رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨م بشأن الإجراءات الضريبية.
- (١٢) - د. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٢٣، ٢٤.
- د. عبد الخالق حسن أحمد: المدخل لدراسة القانون وفقاً لقوانين دولة الإمارات، مرجع سابق، ص ١٥٨-١٦١.
- (١٣) د. عبد الحكيم الرفاعي: الضرائب المباشرة، القاهرة، ١٩٤٢م، ص ٤١٤، ٤١٥. مشار إليه في: د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١١٠.
- (١٤) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٦٤.
- (١٥) (نفس المرجع السابق)، ص ٦٤.
- (١٦) (نفس المرجع السابق)، ص ٦٤.
- (١٧) د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٢١٦.

- (١٨) (نفس المرجع السابق)، ص ٢٢١.
- (١٩) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٦٩.
- (٢٠) (نفس المرجع السابق)، ص ٦٩ - ٧١.
- (٢١) - د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٦٠ - ٦٣.
- د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٢٠٦، ٢٠٧.
- (٢٢) Frederick W. Daily: Stand Up to the IRS, 9th Edition. Berkeley, California, Nolo, ٢٠٠٧. p. ١٠.
- (٢٣) Cause Druggists' supply corp. V. Commissioner .A T.C. ١٣٤٣ (١٩٤٧) ، and Cause H. fort flowers foundation Inc. v. Commissioner . ٧٢T.C. ٣٩٩. ٤١١ (١٩٧٩).
- (٢٤) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٢٠٣٢ لسنة ٦٣ ق، جلسة ٩ يوليو ٢٠٠٧م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤ - إبريل ٢٠٠٩م، مرجع سابق، ص ٢٢٣، ٢٢٤.
- (٢٥) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٦٢.
- (٢٦) د. محمد نجيب جادو: ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية، دراسة تطبيقية في مصر، رسالة دكتوراه من كلية الحقوق جامعة الزقازيق في ٢٠٠٣م، نُشرت بدار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤م، ص ٢٨٨.
- (٢٧) د. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر بجامعة الموصل، العراق، بدون تاريخ نشر، ص ١٤٢.

الفصل الخامس

نطاق تطبيق القانون

الضريبي

الفصل الخامس

نطاق تطبيق القانون الضريبي



أهداف هذا الفصل

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الفصل تتلخص في التالي:

- ❖ استعراض العناصر المرتبطة بنطاق سريان القانون الضريبي.
- ❖ شرح المعايير التي تستند إليها الدول في تطبيق القانون الضريبي من حيث المكان، وتحديد موقف المشرع اليمني من هذه المعايير.
- ❖ توضيح الجوانب المرتبطة بسريان القانون الضريبي من حيث الزمان.
- ❖ بيان أوجه نطاق تطبيق القانون الضريبي على الأشخاص من حيث الطبيعة القانونية والمقدرة المالية.
- ❖ استعراض الآراء المختلفة في قضية خضوع مؤسسات الدولة للضريبة، وتوضيح موقف المشرع اليمني من ذلك.

تمهيد وتقسيم:

لا شك أن تحديد نطاق القانون الضريبي تُعد من أهم الجوانب التي تثير الكثير من الصعوبات، سواء للمشرع عند وضع التشريعات الضريبية المختلفة، أو لإدارة الضريبة القائمة على تطبيق تلك التشريعات.

ومنبع تلك الصعوبات يكمن في تعدد أوجه نطاق تطبيق هذا القانون، حيث تتفرع إلى نطاق زمني أو مكاني أو من حيث الأشخاص وحتى الأموال.

سنحاول من خلال هذا الفصل توضيح ذلك بشيء من الإيجاز الذي لا يخل بجوهر الفكرة، مع تأكيدنا بان دراسة ذلك يحتاج للإحاطة به إلى مؤلفات مستقلة، وذلك لأهميتها أو لتشعب عناصرها .

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية التي يتفرع عنها بعض المطالب، وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: نطاق سريان القانون الضريبي من حيث المكان .

المبحث الثاني: نطاق سريان القانون الضريبي من حيث الزمان .

المبحث الثالث: نطاق سريان القانون الضريبي من حيث الأشخاص .

المبحث الأول

نطاق سريان القانون الضريبي من حيث المكان

سبقت الإشارة إلى أن إصدار التشريعات المختلفة يُعد مظهراً من مظاهر سيادة الدولة ومباشرتها لسلطانها على أقاليمها ومواطنيها، يندرج ضمن ذلك حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الأشخاص والأموال الموجودة داخل حدودها، بل أنه في حالات معينة قد يمتد سريان هذه الضريبة إلى خارج حدود هذه الدولة، ليطول أشخاصاً وأموالاً لا تقيم فيها.

وتستند الدول في بسط سلطانها الضريبي على معيارين اثنين هما:

أولاً: معيار الإقامة:

بناءً على هذا المعيار تفرض الدولة الضرائب على الدخل التي تتحقق للأشخاص الذين يحملون جنسيتها، أو يتخذون من الدولة موطناً أو محل إقامة لهم، سواء تحققت هذه الدخل داخل إقليم الدولة أو خارجه^(١).

ويقوم هذا المعيار على مبدئين اساسيين هما^(٢):

١- مبدأ التبعية السياسية: وبموجب هذا المبدأ فإن للدولة الحق في فرض الضرائب على الأشخاص الذين يحملون جنسيتها، دون غيرهم من الأشخاص الذين يحملون جنسيات دول أخرى، أيأ كان محل إقامة هؤلاء الأشخاص، أو مكان مزاولتهم لنشاطهم أو تحقق دخولهم الخاضعة للضريبة، أو مكان وجود أموالهم سواء كانت داخل الدولة أو خارجها.

٢- مبدأ التبعية الاجتماعية: بناءً على هذا المبدأ فإن للدولة الحق في فرض الضريبة على سائر الأشخاص والأموال التي تتخذ من إقليم الدولة موطناً أو مكان إقامة دائمة أو مؤقتة لها، وأياً كانت جنسيتها، وذلك استناداً إلى نظرية التضامن والتكافل الاجتماعي.

وقد نص المشرع اليمني في المادة (٣) من قانون ضرائب الدخل على أن الإقامة للأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين يتم وفقاً للآتي:

أولاً: يعتبر الشخص الطبيعي مقيماً في الجمهورية في أي من الحالات التالية:

- ١- إذا كان لديه محل إقامة دائم في الجمهورية.
 - ٢- المقيم في الجمهورية لمدة لا تقل عن مائة وثلاثة وثمانين يوماً أكانت متصلة أم متقطعة خلال اثني عشر شهراً بحيث تنتهي في تلك السنة الضريبية، ويكون ذلك في حالة عدم وجود محل إقامة دائم في الجمهورية.
 - ٣- المواطن اليمني الذي يعمل خارج اليمن ويحصل على دخله الوظيفي من الجمهورية.
- ثانياً: يعتبر الشخص الاعتباري مقيماً في الجمهورية في أي من الحالات الآتية:

- ١- إذا كان إنشأؤه قد تم وفقاً للقوانين اليمنية النافذة.
- ٢- إذا كان مركزه الرئيسي أو إدارته الفعلية في الجمهورية.
- ٣- إذا كان الشخص الاعتباري شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠% من رأسمالها.

وقد أحالت هذه المادة إلى اللائحة التنفيذية مسألة تحديد قواعد وضوابط محل الإقامة الدائم للشخص الاعتباري ومركز إدارته الفعلي^(٣).

ثالثاً: غير المقيم: كل شخص طبيعي أو اعتباري لا تتوفر فيه شروط المقيم المبينة في البندين أولاً وثانياً من هذه المادة.

ثانياً: معيار الإقليمية:

يقوم هذا المعيار على خضوع سائر الدخول التي تتحقق داخل إقليم الدولة للضريبة، بغض النظر عن جنسية أو موطن من يتحصل عليها.

ويستند هذا المعيار على مبدأ التبعية الاقتصادية الذي يُعد حديث النشأة مقارنة بمبدأي التبعية السياسية والتبعية الاجتماعية، وبموجب هذا المبدأ تقوم الدولة بفرض الضريبة على الدخول والثروات والأنشطة التي تتحقق وتتم داخل إقليمها لأشخاص لا يحملون جنسيتها، حتى ولو لم يتخذوا من هذه الدولة موطناً أو محل إقامة دائمة لهم، وذلك استناداً إلى أن كل من يسهم في النشاط الاقتصادي للدولة يجب عليه أن يتحمل جزءاً من الأعباء والتكاليف العامة لهذه الدولة حتى ولو لم يكن حاملاً لجنسيتها.

واستثناء من معيار الإقليمية قد تلجأ الدول إلى إعفاء الدخل المتحققة في أقاليم معينة من الدولة من الضريبة، إما بهدف تشجيع وجذب الاستثمار الأجنبي والوطني إلى هذه الأقاليم، أو لتحقيق أهداف مختلفة اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية معينة، من ذلك المناطق الحرة بأشكالها المتعددة التي تقوم الدول بإنشائها في أقاليم مختلفة من الدولة.

وتختلف الدول فيما بينها في الأخذ بما سبق من معايير عند فرضها للضريبة، حيث تأخذ بعض الدول بمعيار الإقامة، في حين تأخذ دولاً أخرى بمعيار الإقليمية، وتجمع بعض الدول كلا المعيارين في آن واحد، وهذا ما يمكن أن نلاحظه في تطبيقات ذلك في الأنظمة الضريبية التالية:

تطبيقات المعايير السابقة في دول مختلفة من العالم^(٤):

أ- الولايات المتحدة الأمريكية: أخذ المشرع الأمريكي بمعيار الإقامة والإقليمية، حيث يلزم على الأشخاص أداء الضريبة عن الدخل التي حصلوا عليها سواء داخل الدولة أو خارجها وذلك بمقتضى مبدأ التبعية السياسية، كما تفرض الضريبة على سائر المقيمين إقامة دائمة أو مؤقتة عن دخولهم المتحققة داخل إقليم الدولة وذلك وفقاً لمبدأ التبعية الاجتماعية، وكذلك تفرض الضريبة على سائر الدخل التي تتحقق داخل ولايات الدولة المختلفة، حتى ولو كانت هذه الدخل لأجانب غير مقيمين في الدولة بصورة دائمة وذلك وفقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية.

ب- المملكة المتحدة: تأخذ المملكة المتحدة بمعيار الإقامة والإقليمية معاً، حيث يلزم على الأشخاص والأموال التي تقيم في المملكة بصورة عادية أداء الضريبة عن الدخل التي يتم تحقيقها داخل المملكة وفقاً لمعيار الإقامة، وتخضع للضريبة كذلك الدخل التي يتم تحقيقها داخل إقليم المملكة وفقاً لمعيار الإقليمية.

ج- فرنسا: تأخذ فرنسا بمعيار الإقليمية فيما يتعلق بالضرائب النسبية، في حين تأخذ بمعيار الإقامة فيما يتعلق بالضرائب التصاعدية.

موقف المشرع اليمني:

أخذ المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م،
بمعياري الإقامة والإقليمية في آن واحد.

ففيما يتعلق بأخذه بمعيار الإقامة: فقد جاء النص في المادة (٨/أ + ب) على
أن تفرض ضرائب الدخل على دخول الأشخاص الاعتبارية المقيمة في الدولة سواء
كان مصدر هذه الدخول داخل الجمهورية أو خارجها، وكذا دخول الأشخاص
الطبيعيين المقيمين المحققة داخل الجمهورية.

أما فيما يتعلق بأخذه بمعيار الإقليمية: فقد نص المشرع في المادة (٨/ج + د)
على أن ضرائب الدخل يتم فرضها على دخول الأشخاص الطبيعيين مقيمين وغير
مقيمين من مصدر خارجي عن أعمال أو خدمات تم أداءها في الجمهورية، وكذا
دخول الأشخاص غير المقيمين "طبيعيين أو اعتباريين" المحققة داخل الجمهورية.

ونظراً لتباين الأنظمة الضريبية في أخذها بمعياري الإقامة أو الإقليمية وما
يتفرع عنهما من مبادئ عند فرض الضريبة، فإن الدخل المحقق لأشخاص أو أموال
قد يفرض عليه الضريبة ذاتها أكثر من مرة عن نفس الفترة الضريبية، ولكن في
دول مختلفة، وذلك في ظاهرة يطلق عليها مصطلح الازدواج الضريبي وقد سبق
الإشارة إليها في تناولنا لعلاقة القانون الضريبي بالقانون الدولي.

المبحث الثاني

نطاق سريان القانون الضريبي من حيث الزمان

من المبادئ الدستورية التي أستقر العمل بها أن القوانين لا تسري إلا من تاريخ صدورها، ولا يتم تطبيق أحكامها على التصرفات والوقائع التي تمت قبل نفاذها.

وللخصوصية التي تتميز بها القوانين الضريبية، وما يترتب عليها من آثار قد تطول حقوق الأشخاص، فقد أولت بعض الدساتير اهتماماً خاصاً بمبدأ عدم رجعية القوانين في المسائل المتعلقة بالضرائب.

فقد جاء النص في المادة (١٠٤) من الدستور اليمني بأن: لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ولا يترتب أثر على ما وقع قبل إصدارها. ومع ذلك يجوز في غير المواد الضريبية والجزائية النص في القانون على خلاف ذلك، وبموافقة ثلثي أعضاء المجلس.

كما استقر قضاء النقض في مصر على أن أحكام القوانين لا تسري إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ولا تتعطف آثارها على ما وقع قبلها، بما مؤداه عدم جواز انسحاب تطبيق القانون الجديد على ما يكون قد وقع قبل العمل به من تصرفات أو تحقق من أوضاع، إذ يحكم هذه وتلك القانون الذي كان معمولاً به وقت وقوعها إعمالاً لمبدأ (عدم رجعية القوانين)، إلا أن ذلك لا ينتقص من سريان أحكام القانون الجديد على ما يقع منذ العمل به من تصرفات أو يتحقق من أوضاع ولو كانت مستتدة إلى علاقات سابقة عليه إعمالاً لمبدأ الأثر المباشر للقانون^(٥).

وقد أُطلق على هذا المبدأ أيضاً بالحق في الأمان، الذي يتلخص مفهومه في حق الممول بأن يزاوّل نشاطه باستقرار وأمان بعيداً عن أي إجراء قد يفاجئه به المشرع يتمثل في إصداره تشريعات أو قرارات في المستقبل تتعلق بحالات وقعت في الماضي^(١).

الحكمة من وراء تقرير مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية:

هناك بعض المبررات التي تقف وراء تقرير عدم رجعية القوانين الضريبية، لعل أهمها ما يراه البعض متمثلاً فيما يلي^(٧):

أولاً: إن فرض ضرائب جديدة أو تعديلها بالزيادة، وسحب ذلك بأثر رجعي، يؤدي إلى مطالبة المكلفين بمبالغ إضافية عن فترات سابقة، وهو أمر لا يتوقعه المكلفون بالضريبة ولا يدرجونه ضمن ميزانياتهم وحساباتهم، وذلك لو وقع سيؤدي إلى أرباك حسابات المكلفين ويزيد من أعبائهم ويؤثر على أعمالهم.

ثانياً: ينعكس فرض الضرائب أو زيادتها بأثر رجعي على عدم استقرار المعاملات الاقتصادية في الدولة، ويؤثر سلباً على الحركة التجارية، ويضعف روح الاستثمار والادخار لدى الأفراد.

ثالثاً: تؤدي عملية فرض ضرائب جديدة أو زيادتها بأثر رجعي إلى التأثير على العدالة الضريبية في الدولة، وذلك بالنظر إلى الصعوبات العملية في تحديد الوعاء الضريبي، والضريبة المقررة على هذا الوعاء، وتحديد المكلفين بأداء الضريبة عن المرحلة السابقة.

رابعاً: إن تقرير الأثر الرجعي بناءً على قانون ضريبي بتخفيض سعر الضريبة أو إلغاؤها أو الإعفاء منها، فيه مساس بحقوق مكتسبة للخزينة العامة كانت مقررة بمقتضى قانون ضريبي سابق، وهو ما يترتب على تطبيق القانون الضريبي الجديد بأثر رجعي التأثير على موارد مالية للدولة كانت مدرجة ضمن ميزانياتها، مما قد يتسبب في إلحاق الضرر بموارد الخزينة العامة^(٨).

التاريخ المعين لنفاذ القانون الضريبي:

يرى جانب من الفقه الراجح بأنه لا يجوز الاحتجاج في مواجهة المكلفين بالتشريعات الضريبية إلا من تاريخ نشرها في الجريدة الرسمية، وذلك لما للنشر في هذه الجريدة من توفير العلم للجميع بهذه التشريعات، ومن ثم تلافي أوجه التذرع بالجهل بها^(٩).

وغالباً ما تنص التشريعات المختلفة في المواد الختامية منها على تاريخ العمل بها، من ذلك ما نص عليه المشرع اليمني في المادة (١٧١) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل، على أن يعمل بهذا القانون اعتباراً من تاريخ ٢١ ديسمبر ٢٠١٠م وأن ينشر في الجريدة الرسمية.

بل أن هذا الأمر يظهر بصورة جلية في تعامل المشرع اليمني مع تاريخ بدء تطبيق قانون الضريبة على المبيعات رقم (١٩) لسنة ٢٠٠١م، حيث يلاحظ في ذلك بأنها أجريت أربع تعديلات متتالية على هذا القانون خلال أقل من أربع سنوات، أي بمعدل تعديل واحد كل سنة، ونصت كلها على تعديل المادة (٧٠) منه المتعلقة بتحديد موعد بدء العمل بهذا القانون، وذلك على النحو التالي:

- صدر القانون رقم (٣٦) في ٣١ أغسطس ٢٠٠٢م بتعديل تاريخ بدء العمل بهذا القانون إلى الأول من يناير ٢٠٠٤م.
- وفي ٢٧ ديسمبر ٢٠٠٣م صدر أيضاً القانون رقم (٤٢) بتأجيل بدء العمل بهذا القانون إلى الأول من يوليو ٢٠٠٤م.
- وفي أقل من سبعة أشهر صدر القانون رقم (١٤) في ٣٠ يونيو ٢٠٠٤م بتأجيل بدء العمل بهذا القانون إلى الأول من يوليو ٢٠٠٥م.
- كما جرى تعديل آخر لبعض مواد إضافة للنص على أن يبدأ العمل به من تاريخ صدوره المؤرخ بـ ١٨ يوليو ٢٠٠٥م وذلك بموجب القانون رقم (٤٢) لسنة ٢٠٠٥م.

وفيما يتعلق بالوقائع التي لم تكتمل في ظل القانون السابق، فإن ولاية القانون الجديد بما يشتمل عليه من أحكام مختلفة لها أثر مباشر يبدأ من تاريخ نفاذه، ويستثنى من ذلك الأوضاع القانونية التي بدأ تكوينها في ظل القانون السابق، ولم يكتمل تمام تكوين هذه الأوضاع إلا في ظل القانون الجديد^(١٠).

وبالنسبة للمسائل المتعلقة بتطبيق القانون الأصلح للمتهم خاصة ما يرتبط منها بالأفعال التي كانت مجرمة في ظل القانون السابق، ولم يتم النص على تجريمها في القانون الجديد أو أن هذا القانون خفف من العقوبات المقررة عليها، فإنه في حالة

صدور القانون الجديد بين تاريخ وقوع الجريمة أو المخالفة وتاريخ صيرورة الحكم نهائياً، ففي هذه الحالة يعمل بالقانون الجديد ولا يعمل بالقانون السابق^(١١)، باستثناء الأوضاع المتعلقة بالإجراءات الإدارية التي تلجأ إليه الإدارة الضريبية بموجب القانون من فرض غرامات وخلافه، وفي ذلك تقرر في قضاء النقض المصري بأنه لا مجال لإعمال قاعدة القانون الأصلح للمتهم إلا في نطاق النصوص المتعلقة بالتجريم والعقاب، ولا تطبق على الأوضاع المقررة بإجراء إداري^(١٢).

وتبرير ذلك يستند على أن قاعدة القانون الأصلح للمتهم تمس القواعد الموضوعية، في حين أن القواعد الإجرائية لا تسري إلا من تاريخ نفاذها بأثر فوري على القضايا التي لم يتم الفصل فيها، ولو كانت تتعلق بجرائم ومخالفات وقعت قبل نفاذها، على أن يستثنى من ذلك الحالات التي ينص القانون صراحة على خلافها^(١٣).

متى يعتبر أن للقانون الضريبي أثراً رجعياً؟

يرى البعض بأنه يجب النظر في الواقعة المنشئة للضريبة من حيث الحالة التي يتقرر بناءً عليها دين الضريبة في ذمة المكلف، فإذا كانت هذه الواقعة قد توافرت تجاه مكلف معين، فإنه ينشأ بموجبها الالتزام الضريبي عليه وفقاً للقانون الضريبي النافذ في هذه اللحظة، سواء كان القانون السابق أو اللاحق، مثال ذلك أن ضريبة الدخل لا تتقرر في ذمة تاجر معين إلا بنهاية السنة المالية للمنشأة التابعة له، وهذا التعامل لا يتم إلا في ضوء القانون النافذ في هذا التاريخ، أي ان التزامه الضريبي لا تسري عليه أحكام القوانين اللاحقة على نهاية هذه السنة المالية^(١٤).

المبحث الثالث

نطاق سريان القانون الضريبي من حيث الأشخاص

بين مسميات الممول، والمكلف، والملتزم، والمسجل، التي وردت في التشريعات الضريبية والمؤلفات القانونية المختلفة، يمكن ملاحظة أن جميع هذه التسميات دون تفريق تصب في قالب المعنى الذي يطلق على دافع الضريبة (Taxpayer).

ويرى جانب من الفقه أنه من الأفضل إطلاق مسمى (المكلف) على دافع الضريبة طالما أن هذا الشخص لم يتم ربط الضريبة عليه بصورة نهائية، وأن يُطلق عليه مسمى (الممول) في المرحلة التي تلي ربط الضريبة عليه. ويرجع تبرير ذلك إلى أن إجراءات تقدير الضريبة قد تنتهي على أي مكلف إلى التقرير بعدم خضوعه للضريبة من حيث الأصل، أو لتمتعه بأي حالة من حالات الإعفاء المقررة في القانون^(١٥).

في حين يفضل اتجاه آخر من الفقه التفرقة بين الممول والملتزم بأداء الضريبة، حيث يرون أن الممول هو الشخص الذي قصد المشرع خضوعه للضريبة والالتزام بأدائها، في حين قد يكون الملتزم بأداء الضريبة شخصاً آخر يقع عليه التزام قانوني بحجز الضريبة والقيام بتوريدها بنفسه نيابة عن المكلف إلى الإدارة الضريبية، من ذلك ما يتم في حالة رب العمل الملزم بحجز الضريبة المستحقة على العاملين لديه من مرتباتهم وتوريدها إلى الإدارة الضريبية في مواعيدها القانونية^(١٦).

وعموماً فقد تم تعريف المكلف بالضريبة بأنه: الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد، إما نتيجة عمله أو نتيجة للأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رأس ماله، وهذا الممول يتحدد بالقانون شأنه في ذلك شأن الضريبة الملزم بدفعها والتي يحددها القانون كذلك^(١٧).

وإعمالاً للقاعدة الدستورية التي تنص بأن لا ضريبة ولا إعفاء منها إلا بنص، فإن المشرع يقوم في كثير من الحالات بتحديد المكلفين بالضريبة تحديداً دقيقاً، وذلك حتى لا تتوسع الإدارة الضريبية في إخضاع الأشخاص للضرائب من تلقاء ذاتها، وليتولد في الوقت نفسه اليقين الكافي لدى المكلفين بأنهم هم المقصودون في الأساس بأحكام التشريع الضريبي دون غيرهم^(١٨).

وبناءً على ما سبق يمكن القول بأن المكلفين بالضريبة تتنوع صورهم من حيث سريان القانون الضريبي عليهم إلى مكلف طبيعي ومكلف يتمتع بشخصية اعتبارية أو معنوية، وفي اتجاه آخر يمكن القول بتقسيم ثانٍ يستند على المقدرة المالية للمكلفين، بحيث يتوزعون بين كبار المكلفين ومتوسطيهم والصغار منهم، وسيتم استعراض ذلك فيما يلي عرضه من مطالب:

المطلب الأول: تنوع المكلفين بالضريبة من حيث الطبيعة القانونية.

المطلب الثاني: تنوع المكلفين بالضريبة من حيث المقدرة المالية.

المطلب الأول

تنوع المكلفين بالضريبة من حيث الطبيعة القانونية

يتمتع الإنسان منذ الولادة بالشخصية القانونية التي تمكنه من اكتساب الحقوق والتحمل بالالتزامات. ويتطور الحضارة الإنسانية وتشعب المصالح والالتزامات، وبالنظر إلى أن حياة الإنسان وقدراته المحدودة لم تعد تمكنه منفرداً من مواجهة المد الهائل من التطور الذي يطرأ على شتى مناحي الحياة وذلك على أساس من القدرة والاستمرارية، فقد ظهرت نظرية الشخصية المعنوية التي منح المشرع بموجبها الأهلية القانونية لأشخاص آخرين إلى جانب الشخص الطبيعي (الإنسان).

وهنا فيما يتعلق بالضريبة، فإن الشخص المعنوي شأنه شأن الإنسان الطبيعي يتحمل بعبء الضريبة والتزاماتها المختلفة، ويتمتع في مقابلها بالحقوق والضمانات التي قررها له القانون.

ذلك هو موضوع هذا المطلب الذي سيتناول تقسيم المكلفين بالضريبة من حيث الطبيعة أو الشخصية القانونية إلى مكلف شخص طبيعي ومكلف شخص معنوي وبحسب ما سيتم عرضه من بنود:

أولاً: المكاف الشخص الطبيعي:

تُفرد بعض التشريعات أجزاءً خاصةً فيها بالمعاملة الضريبية للشخص الطبيعي المكلف بالضريبة، من ذلك تخصيص المشرع الأمريكي للجزء الأول من قانون الإيرادات الداخلية (Internal Revenue Code) بالجوانب المتعلقة بفرض الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والقواعد المتعلقة بهم، وكذا الشرائح الضريبية التي يندرجون فيها. وقد سار المشرع المصري على النهج نفسه في قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، حيث خصص الكتاب الثاني من القانون للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين. أما المشرع الفرنسي فلم يخصص في قانون الضريبة العامة فصلاً مستقلاً للضريبة على الأشخاص الطبيعيين، كما هو شأنه في تخصيص الفصل الأول والثاني من الباب الأول من الكتاب الأول للضريبة على الشركات والأشخاص الاعتبارية، وهو ما سار على نهجه المشرع السوري واللبناني في قوانين ضريبة الدخل.

موقف المشرع اليمني:

انتهج المشرع اليمني القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل نفس نهج المشرع الفرنسي، حيث أخضع فيه الشخص الطبيعي للضريبة على الدخل في بعض مواد الفصل الأول من الباب الثالث من هذا القانون الخاص بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، في حين خصص الفصل الثاني للضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية. كما أنه خصص الفصل الثالث للضريبة على الأجور والمرتببات وما في حكمها، والفصل الرابع للضريبة على ريع العقارات، في حين تم تخصيص الباب الرابع للضريبة على نقل ملكية العقار. كما خصص المشرع اليمني المواد (٦٢-٧١) من الباب الخامس من القانون لمعدلات الضريبة على الدخل.

ثانياً: المكاف الشخص الاعتباري:

الشخص الاعتباري هو: مجموعة من الأشخاص أو الأموال التي تتكون بهدف تحقيق غرض معين، وتُمنح الشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض^(١٩).

وبناءً على التعريف السابق فإن الشخص الاعتباري يكتسب الصفة القانونية، إذا اتفق مجموعة من الأشخاص الطبيعيين على تكوين شركة تجمعهم، فتمتلك هذه الشركة - بعد اكتمال الإجراءات القانونية لتكوينها - الشخصية القانونية المستقلة عن شخوص مؤسسيها الطبيعيين، بحيث لا يترتب على موت أحدهم أو انسحابه منها موت الشركة أو نهايتها.

كما قد يكون الشخص الاعتباري كذلك نتاجاً عن مجموعة أموال يتم تخصيصها لتحقيق هدف اجتماعي أو ثقافي... الخ، كالجمعيات التعاونية أو المستشفيات الخيرية؛ فمثل هذه المشاريع تكتسب الشخصية الاعتبارية بما يمكنها من القيام بدورها الذي أنشئت من أجله.

أنواع الأشخاص الاعتبارية:

هناك أشخاص اعتبارية عامة وأشخاص اعتبارية خاصة، ويتم تحديدهم غالباً في صلب القوانين والتشريعات المختلفة، من ذلك ما جاء في نص المادة (٨٧) من القانون المدني اليمني بأن الأشخاص الاعتباريين هم: الدولة والمحافظات والمدن والمديريات والوزارات والمصالح وغيرها من المنشآت العامة التي يمنحها القانون الشخصية الاعتبارية، والهيئات التي تعترف لها الدولة بالشخصية الاعتبارية، الأوقاف، الشركات التجارية والمدنية، الجمعيات والمؤسسات، وكل مجموعة من الأشخاص أو الأموال التي تثبت لها الشخصية الاعتبارية بحسب القانون.

كما جاء في نص المادة (٢) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م على أنه يُعد من الأشخاص الاعتبارية ما يلي:

- شركات الأموال: وتضم شركات المساهمة، وشركات التوصية بالأسهم، والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

- شركات الأشخاص: وتضم شركات التضامن، وشركات التوصية البسيطة، وشركات المحاصة، وشركات الواقع.
- الجمعيات التعاونية والخيرية والجمعيات الأخرى الخاضعة لأحكام قانون الجمعيات والاتحادات التعاونية وكذلك الأندية.
- أجهزة الدولة المركزية واللامركزية والمؤسسات والهيئات والشركات العامة والمختلطة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة.
- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية، ولو كان مركزها الرئيس في الخارج وفروعها في اليمن.

(أ): الأشخاص الاعتبارية العامة:

ومنها الدولة وهيئاتها العامة المحلية أو المرفقية أو المهنية، ويتركز الاهتمام هنا على مؤسسات الدولة التي تنص التشريعات الضريبية على خضوعها للضريبة.

وقد أثيرت قضية خضوع الدولة للضريبة في رأيين:

الرأي الأول: يقول بأن الدولة لا تندرج ضمن الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة نظراً لأنها في الأساس هي التي تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها إلى خزintها، وهو ما يجتمع فيها في حالة خضوعها للضريبة صفة الدائن والمدين في الوقت نفسه^(٢٠)، وبالنظر إلى وحدة الشخصية الاعتبارية للدولة فإنه ليس من المتصور في هذه الحالة الجمع بين صفتها كدائن بهذه الضريبة ووصفها كمدين بها عند ربط الضريبة عليها^(٢١).

والرأي الثاني: يقول بما أن الدولة من أشخاص القانون العام، ولأن وزاراتها ووحداتها المختلفة يتمتع كل منها بشخصية اعتبارية مستقلة، فإن أي منها قد يخضع للضريبة إذا ما زاولت نشاطاً خاضعاً للضريبة، سواء زاولته بصفة أصلية أو من خلال تكليف شخص آخر ينوب عنها في ذلك، حيث أن العبرة هنا بطبيعة النشاط الخاضع للضريبة، وليس بالطبيعة القانونية لمن يزاوله^(٢٢)، وذلك ما كان قد سبق وأن أكد عليه مجلس الدولة المصري، الذي اشترط لاحقاً بأن تكون الهيئات العامة عند مزاولتها للنشاط الخاضع للضريبة متمتعة باستقلال مالي عن ميزانية الجهة التي يتم فرض الضريبة عليها^(٢٣).

ويستند رأي هذا الاتجاه إلى أن الفقه القانوني في فرنسا على سبيل المثال، يُرر خضوع الأشخاص الاعتبارية العامة للضريبة إذا زاولت نشاطاً يخضع للضريبة مماثلاً لنشاط يباشره الشخص الاعتباري الخاص؛ لأن في ذلك إعمالاً لمبدأ العدالة والمساواة للأشخاص المتساوين في المراكز القانونية والظروف المتماثلة^(٢٤).

كما أن عدم خضوع الشخص الاعتباري العام للضريبة فيه إضرار بالشخص الاعتباري الخاص الذي لا يتمتع بنفس المزية، وهو ما سيترتب عليه أن تكون المشروعات الخاصة في مركز أسوأ من مركز المشروعات العامة. إلا أن هذا لا يمنع في حالات معينة ولا اعتبارات تتعلق بالمصلحة العامة أن يُمنح الشخص الاعتباري العام إعفاءات ضريبية، شرط أن يتقرر ذلك بنص قانوني، وهو ما يتقرر أيضاً للشخص الاعتباري الخاص في بعض الحالات التي يتم النص عليها في التشريعات الضريبية^(٢٥).

وقد أيد المشرع اليمني هذا الاتجاه حيث جاء في نص المادة (٩/ل) من قانون الضرائب على الدخل اليمني على أن تسري الضريبة على أرباح الوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط والوحدات التابعة لها، متى زاولت نشاطاً خاضعاً بطبيعته لأحكام الضريبة المقررة بموجب هذا القانون وفي حدود هذا النشاط.

(ب): الأشخاص الاعتبارية الخاصة:

ويندرج ضمن الأشخاص الاعتبارية الخاصة؛ الشركات والجمعيات التعاونية والبنوك والمنشآت الأجنبية.

١- الشركات: ومن أنواع الشركات:

- شركات الأموال: وهي الشركات المساهمة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات التوصية بالأسهم.

- شركات الأشخاص: وهي شركات التوصية، وشركات التضامن، وشركات المحاصة.

- شركة الواقع: وهي الشركة التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر، فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية.

وعن موقف المشرع اليمني من خضوع هذه الشركات للضريبة:

فقد نص في المادة (٩/ج) من قانون ضريبة الدخل، بأن الضريبة تسري على أرباح الشركات ذوات الامتياز بجميع أنواعها سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة، وكذلك أرباح شركات الأشخاص وشركات الأموال مهما كان الغرض منها، سواء كانت تزاوُل نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مالياً أو عقارياً.

٢- الجمعيات الخيرية والتعاونية:

نص المشرع اليمني في المادة (٢١) من قانون ضرائب الدخل على إعفاء دخل الجمعيات والمؤسسات الأهلية ذات الأغراض الخيرية ومنظمات المجتمع المدني التي لا تهدف إلى الربح وتكون مواردها المالية والمادية جميعها من التبرعات والهبات والإعانات، وأية عوائد أخرى تحققها من تنمية تلك الموارد، ويُشترط لتحقيق الإعفاء من الضريبة لهذه الجمعيات الآتي:

١- أن تكون مرخصة وترخيصها سار وفقاً للقانون المنظم لها .

٢- أن تلتزم في أنشطتها بالأعمال الخيرية فقط .

وفي حالة تقديمها لخدمات مقابل أجر يجب أن يكون هذا الأجر رمزياً، وللمصلحة الحق في ربط الضريبة متى تأكد لها أن الجمعية تمارس نشاطاً تجارياً.

٣- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية:

فيما يتعلق بخضوع الفوائد والعمولات بما في ذلك الفوائد والخصمات وفروق العملات والعمولات التي تتقاضاها الشركات المالية وشركات الصرافة والصرافون وشركات التأمين والوساطة والبنوك على خدماتها لعملائها، أشار إليها المشرع اليمني في نص المادة (٩/ر) من قانون ضرائب الدخل، إلا أنه أكد على عدم الإخلال بما ورد في المادة (٢١/و) التي نصت على إعفاء الأشخاص الطبيعيين من العوائد عن ودائعهم في المصارف وصناديق البريد .

المطلب الثاني

تنوع المكلفين بالضريبة من حيث المقدرة المالية

يستند هذا التقسيم على حجم دخل المكلفين؛ فعند افتراض وجود هرم ضريبي للمكلفين، فإنه من حيث تعداد المكلفين بالضريبة فصغار المكلفين يحتلون قاعدته بالنظر إلى أنهم يمثلون ما يصل إلى نصف عدد المكلفين بالضريبة، ويأتي بعدهم في منتصف الهرم متوسطو المكلفين بنسبة تصل إلى الثلث من عدد المكلفين، في حين لا يمثل كبار المكلفين الذين يأتون في أعلى هذا الهرم سوى ٢٠% فقط.

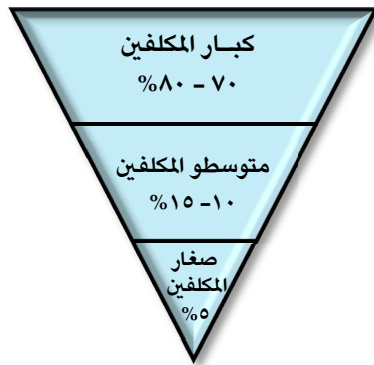
أما من حيث مقدار الضريبة التي يتم دفعها من قبل الممولين، فإنه بقراءة هذا الهرم بالمقلوب نجد أن كبار المكلفين لا يمثلون سوى نسبة تصل إلى أقل من ربع الممولين، ويدفعون مع ذلك ضرائب تصل نسبتها إلى ٨٠% من إجمالي الضريبة المدفوعة للخزانة العامة، في حين لا تمثل إيرادات متوسطي الممولين سوى ١٠-١٥% من إجمالي الضرائب المدفوعة، وتقل هذه النسبة إلى حوالي ٥% فقط بالنسبة لصغار الممولين بالرغم من أنهم يمثلون الغالبية العظمى من أعداد المكلفين.

وهذه النسب نعتقد أنها هي الموجودة على أرض الواقع في كثير من الدول النامية ومنها اليمن التي يصل تعداد كبار المكلفين فيها إلى قرابة ألفي مكلف يدفعون ما يزيد على ٨٠% من الإيرادات الضريبية التي يدفعها المكلفون من التجار والصناعيين لخزينة الدولة^(٢٦).

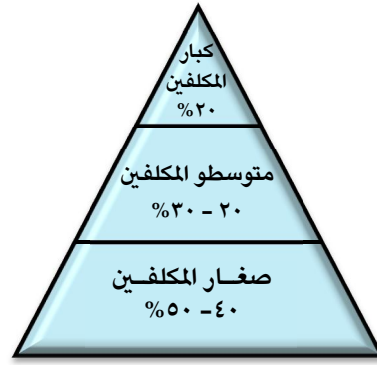
ويستند تصنيف الإدارة الضريبية للممولين في هذا التقسيم على معايير مختلفة أهمها^(٢٧):

- حجم رقم الأعمال .
- إجمالي الدخل السنوي .
- حجم الأصول وقيمتها .
- معدل الاستيراد والتصدير .
- نوع النشاط الذي يتم مزاولته .

ولأهمية كبار المكلفين في الحصيلة الضريبية؛ تعتمد الكثير من الدول إلى إنشاء وحدات إدارية خاصة بحصر وفحص وتحصيل الضريبة من هذه الشريحة المهمة من المكلفين، من ذلك على سبيل المثال ما هو معمول به في أوجواي وسريلانكا وبوليفيا وإندونيسيا واليمن^(٢٨).



تصنيف المكلفين من حيث الضريبة المتحصلة



تصنيف المكلفين من حيث العدد

المصدر: محمد خضر السيد أحمد؛ محاضرة بعنوان: (وحدة كبار المكلفين)، أقيمت في مبنى وزارة المالية السورية، مدينة دمشق، بتاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٧م.

وتهدف هذه الوحدات إلى منح اهتمام أكبر بكبار المكلفين الذين تُعد إسهاماتهم في الحصيلة الضريبية أكبر من غيرهم كما سبقت الإشارة لذلك، وهو الأمر الذي يتطلب أن يتولى التعامل معهم موظفون على درجة عالية من الكفاءة والنزاهة، نظراً لأن هؤلاء المكلفين بالإضافة إلى الحصيلة الضريبية الكبيرة المتحصلة منهم، يتأتى للإدارة الضريبية أيضاً الوصول إلى غيرهم من المكلفين الذين يرتبطون معهم بمعاملات تجارية مختلفة، والتي يوضح حجم تعاملاتهم مع كبار المكلفين حجم دخولهم الحقيقية التي يجب أن تخضع للضريبة، وهو الأمر الذي يسهم بالتالي في زيادة معدل الالتزام الضريبي في الدولة وزيادة الحصيلة الضريبية^(٢٩).

وتشير إحدى الدراسات التي أجريت لإحدى المؤسسات الدولية؛ إلى أن وحدات كبار المكلفين التي تم إنشاؤها في إدارة الضرائب الإندونيسية قد تحقق معها الكثير من الفوائد للعمل الضريبي، وتمثلت أهم هذه الفوائد في^(٣٠):

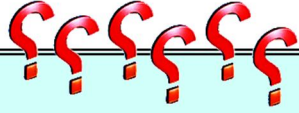
١- زيادة الإيرادات الضريبية التي تم تحصيلها، وذلك من خلال إجراءات ربط وتحصيل تعتمد على المرونة والسهولة، والرقابة المشددة في آن واحد، وذلك بالنظر إلى الأهمية الخاصة لإيرادات هذه الشريحة من المكلفين.

٢- أسهمت هذه الخطوة في تحسين مناخ الاستثمار في إندونيسيا، وذلك من خلال معالجة المشاكل وتذليل الصعوبات التي كانت تعترض كبار المكلفين بالضريبة، والذين يُعدون في الوقت نفسه كبار المستثمرين، إضافة إلى ما يقدم لهم من خدمات إدارية ضريبية عالية الجودة، وتجنبهم الإجراءات البيروقراطية والممارسات السلبية لمأموري الضرائب وموظفي الإدارة الضريبية.



تذكر

- ❖ تستند الدول إلى معيار الإقامة ومعيار الإقليمية في تحديد نطاق فرض الضريبة من حيث المكان.
- ❖ معيار الإقامة: تفرض الدولة بموجبه الضريبة على سائر الدخل التي تتحقق للأشخاص أو الأموال التي تحمل جنسيتها أو تقيم فيها بصورة دائمة أو مؤقتة.
- ❖ معيار الإقليمية: تفرض الدولة بموجبه الضريبة على سائر الدخل التي تتحقق داخل إقليمها، بغض النظر عن جنسية أو موطن من يتحصل عليها.
- ❖ أخذ المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل بكلا المعيارين.
- ❖ يتنوع المكلفين من حيث الطبيعة القانونية إلى مكلف شخص طبيعي ومكلف شخص اعتباري.
- ❖ نص المشرع اليمني على سريان الضريبة على مؤسسات الدولة متى زاولت نشاطاً خاضعاً لأحكام الضريبة المقررة بموجب القانون، وفي حدود هذا النشاط.



أسئلة تقويمية

- ← إشرح معيار الإقامة في تحديد نطاق فرض الضريبة من حيث المكان ؟
- ← إشرح معيار الإقليمية في تحديد نطاق فرض الضريبة من حيث المكان ؟
- ← ما هو المعيار الذي أخذ المشرع اليمني في تحديده لنطاق فرض الضريبة من حيث المكان ؟
- ← وضح ماهي الحكمة من تقرير مبدأ عدم تطبيق القوانين الضريبية بأثر رجعي ؟
- ← هل تخضع مؤسسات الدولة للضريبة، إشرح ذلك مع تحديد موقف المشرع اليمني من ذلك ؟

قائمة مراجع هذا الفصل

- (١) د. رمضان صديق محمد: النظام الضريبي للاستثمارات البترولية والتعدينية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٣م، نشرت بدار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٣م، ص ٨٢.
- (٢) د. عبد الباسط وفا: المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الطبيعيين، بدون جهة نشر، ٢٠٠٦م، ص ٥٣.
- (٣) نصت المادة (٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه يعتبر الشخص الاعتباري مقيماً في الجمهورية ومركزه الفعلي فيها، إذا تم التحقق أن للشخص الاعتباري داخل الجمهورية مكانين من الأماكن التالية:
- أ- مكان ممارسة الأنشطة الفعلية للإدارة اليومية.
- ب- مكان مسك الدفاتر وممارسة التعاملات.
- ج- مكان عقد اجتماعات مجلس الإدارة.
- د- مكان عقد اجتماعات المساهمين.
- هـ- مكان لإقامة المساهمين الذين لهم ٥٠% من حصة رأس المال أو حق التصويت.
- و- مكان لإقامة أغلبية أعضاء مجلس الإدارة.
- (٤) د. خالد سعد زغلول حلمي: تنازع القوانين في المجال الضريبي، مجلس النشر العلمي، لجنة التأليف والتعريب والنشر، جامعة الكويت، ٢٠٠٧م، ص ١١٥-١١٧.
- (٥) - حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٣٦٩٢ لسنة ٥٩ ق، جلسة ٢٦ يناير ١٩٩٧م، س ٤٨، ج ١، ص ١٨٩.
- حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٨٣٢ لسنة ٥٢ ق، جلسة ٢٢ مايو ١٩٩٦م، س ٤٧، ج ١، ص ٨٣٨.
- (٦) د. رمضان صديق محمد: الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥م، ص ١٠٢.
- (٧) - د. حسين خلاف: الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦م، ص ١٢٧-١٢٩.
- د. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٥٣، ٥٤.
- (٨) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٨٠، ٨١.
- (٩) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ١٠٦.
- (١٠) (نفس المرجع السابق)، ص ١١٥.
- (١١) د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ١٣٧.
- (١٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٩١ لسنة ١٢ ق، جلسة ٢٦ إبريل ١٩٦٩م.
- (١٣) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٦٧٣١ لسنة ٦٦ ق، جلسة ٤ إبريل ٢٠٠٥م.
- (١٤) د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ١٢٧-١٢٩.

- (١٥) د. محمد دويدار، د. أسامة الفولي، النظام الضريبي بين النظرية والقانون المالي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٤م، ص ٢١.
- (١٦) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٥٩.
- (١٧) د. رابع رتيب: الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١م، ص ١٠.
- (١٨) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ١٤٥.
- (١٩) د. حسن كيرة: المدخل إلى القانون، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٧٤م، ص ٦٩١.
- (٢٠) فتوى اللجنة الأولى للقسم الاستشاري للفتوى والتشريع بمجلس الدولة المصري، الملف رقم ٩٩/١/٢٨ بتاريخ ٢٨ يناير ١٩٦٩م.
- (٢١) د. محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، نُشرت بدار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨م، ص ٣١٢.
- (٢٢) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ١٤٥.
- (٢٣) - فتوى الجمعية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة المصري، برقم ٢٣٥ في مارس ١٩٥٦م، المجموعة، ص ٤٩.
- فتوى الجمعية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة المصري، بجلسة ٢٥ سبتمبر ١٩٦٣م، المجموعة، ص ٨٥٢.
- مشار إليها في د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص ٣١٥.
- (٢٤) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، المرجع السابق، ص ٣١٤.
- (٢٥) د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ٧٦، ٧٧.
- (٢٦) الوكالة الأمريكية للتنمية (USAID)، تقييم الفساد في اليمن، مرجع سابق، ص ٦٧.
- (٢٧) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٢٣٣.
- (٢٨) تجدر الإشارة إلى أنه صدر في هذا الاتجاه القرار الجمهوري رقم (١٤٠) لسنة ٢٠٠٠م بإنشاء إدارة عامة للضرائب على كبار المكلفين بمصلحة الضرائب في الجمهورية اليمنية.
- (٢٩) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٢٣٣، ٢٣٤.
- (٣٠) John Brondolo, Carlos Silvani, Eric Le Borgne, and Frank Bosch: Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment, The Case of Indonesia (٢٠٠١-٠٧). Op. Cit., p. ٢٦.

الباب الثاني

الضرائب على الدخل

(وفقاً للقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م)

الباب الثاني الضرائب على الدخل (وفقاً للقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م)



أهداف هذا الباب

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الباب تتلخص في التالي:

- ❖ بيان ماهية ضرائب الدخل من حيث تعريفها، وخصائصها، وطرق فرضها.
- ❖ استعراض أحكام قانون ضرائب الدخل اليمني الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، والأنشطة المختلفة التي نص المشرع على خضوعها لهذه الضريبة.
- ❖ توضيح معدل ضرائب الدخل، وإجراءات ربطها وتحصيلها.

تهديد وتقسيم:

فُرضت ضرائب الدخل بشكلها الحديث لأول مرة في إنجلترا عام ١٧٩٩م، وذلك لتمويل نفقات الحرب التي خاضتها إنجلترا ضد نابليون، كما تم فرض هذه الضريبة في وقت لاحق في الولايات المتحدة الأمريكية في العام ١٨٦١م وذلك خلال الحرب الأهلية الأمريكية، وتم إلغاؤها بعد ذلك قبل أن يتم فرضها مرة أخرى بموجب قانون صدر في العام ١٩١٣م.

ولا شك بأن ضرائب الدخل كضرائب مباشرة تُعد إحدى أهم أنواع الضرائب، وذلك بالنظر إلى حجم الإيرادات المتحصلة منها، وعدد المكلفين الذين يتم فرضها عليهم، وتُشير بعض الاحصاءات إلى أن إيرادات هذه الضرائب تمثل نسبة كبيرة من الناتج المحلي لكثير من الدول، وهذه ما يمكن ملاحظته في الجدول التالي:

نسبة إيرادات ضرائب الدخل من الناتج المحلي لبعض الدول لسنوات مختارة

الدولة	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م	٢٠٠٩م	الدولة	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م	٢٠٠٩م
الولايات المتحدة	١١,٩%	١٠,٣%	٨,٥%	بلغاريا	٢٣,١%	٢٣,٣%	٢١%
ألمانيا	١١,٨%	١١,٩%	١٢,٢%	البرتغال	٢١,٧%	٢١,٥%	١٩,٦%
الصين	٩,٩%	١٠,٣%	١٠,٥%	أيسلندا	٢٧,٣%	٢٤,٣%	٢١,٥%
إنجلترا	٢٧,٦%	٢٨,٨%	٢٦%	الدنمارك	٣٥,٨%	٣٤,٧%	٣٤,٣%
فرنسا	٢١,٩%	٢١,٧%	١٩,٨%	مالطا	٢٨,٨%	٢٦,٨%	٢٧,٦%
روسيا	١٦,٦%	١٥,٨%	١٣%	جنوب أفريقيا	٢٨,٩%	٢٧,٩%	٢٥,٥%
النمسا	٢٠%	٢٠,١%	١٨,٧%	مصر	١٥,٣%	١٥,٣%	١٥,٧%
كندا	١٣,٧%	١٢,٨%	١٢,٤%	الجزائر	٣٧,٢%	٤٥,٣%	٣٤,٩%
السويد	٢٢,٤%	٢١,٧%	٢١,٦%	الأردن	٢٣,٨%	١٧,١%	١٨,٨%
أستراليا	٢٤%	٢٤,١%	٢٢,١%	لبنان	١٤,٨%	١٥,٩%	١٧,٦%
البرازيل	١٦,٨%	١٦,٧%	١٥,٦%	المغرب	٢٥,١%	٢٧,٦%	٢٤%
الهند	١١,٩%	١٠,٨%	٩,٧%	الكويت	١,١%	٠,٩%	٠,٩%

Source: <http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS>

وعن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية، فقد تم فرضها لأول مرة بعد قيام ثورتي ٢٦ سبتمبر و ١٤ أكتوبر المجيدتين، وذلك بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٧٢م بشأن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، تلا ذلك صدور العديد من القوانين التي تتدرج ضمن ضرائب الدخل. أما بعد إعادة تحقيق الوحدة في ٢٢ مايو ١٩٩٠م فقد كان القانون رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م هو أول قانون ضريبي يصدر في هذا الجانب.

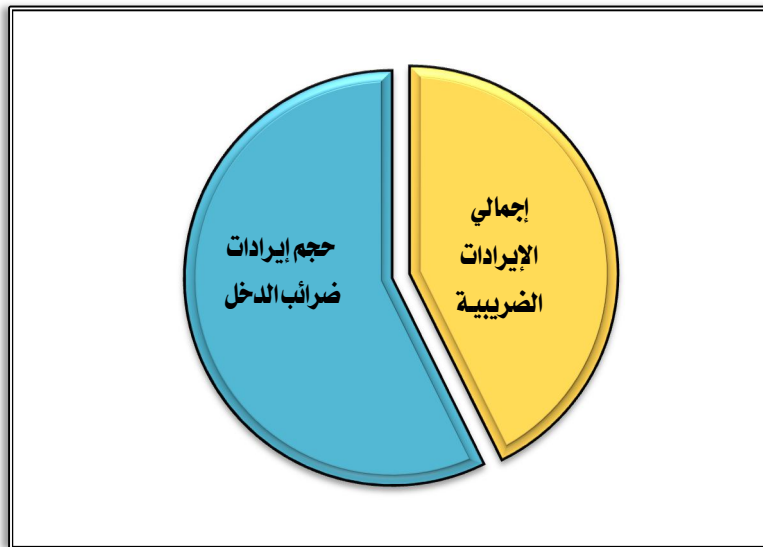
وتُعد الإيرادات الناتجة عن هذه الضريبة هي الأعلى في الإيرادات الضريبية المختلفة في الجمهورية اليمنية بنسبة بلغ متوسطها خلال العشرة الأعوام الأخيرة ٥٧,٣%، وهذا ما يمكن ملاحظته في الجدول والشكل التاليان اللذان يوضحان ذلك:

**نسبة إيرادات ضرائب الدخل من إجمالي الإيرادات الضريبية في الجمهورية اليمنية
للسنوات ٢٠٠٢-٢٠١١م**

العالم	إجمالي الإيرادات الضريبية بمختلف أنواعها	إجمالي إيرادات ضرائب الدخل	نسبة ضرائب الدخل من إجمالي الإيرادات الضريبية
م ٢٠٠٢	٩٠,٤٣٤,٥٧٦,٠١٣	٥٧,٩٧١,١٧٠,٦٩٣	%٦٤
م ٢٠٠٣	٩٩,٠١٦,٢٠٣,٢٣٣	٦٢,٦٦٤,٥٧٨,٠٦٥	%٦٣
م ٢٠٠٤	١١٩,٦٣٠,٩١٢,٤٩٩	٧٢,٠٨٧,٦٩٥,٠٨٠	%٦٠
م ٢٠٠٥	١٥٧,٢٠٩,٣٧٤,٨٨٤	٨٧,٢٢٨,٧٨٩,٦٠٨	%٥٥,٤
م ٢٠٠٦	٢٢٣,٣٨٠,١٢٤,٥٢٥	١٢١,٧٨٦,٠٩٨,٣٣٥	%٥٤,٥
م ٢٠٠٧	٢٦٢,٦٤٩,١١٧,٠٥١	١٤٢,٦٩٢,٦٦٦,١٤٦	%٥٤,٣
م ٢٠٠٨	٣١٢,٤٢٧,٤٣٦,٩٠٧	١٩٠,٦٧٠,٤٩٧,٩٣٠	%٦١
م ٢٠٠٩	٣٣٩,٩٦٢,١٠٤,١١٣	١٩٧,٩٩٦,٦٩٨,٤٢٤	%٥٨,٢
م ٢٠١٠	٣٦٩,١٦٥,٣٨٢,٨٩٤	٢٠٤,٦٧٨,٠٤٩,٤٣٩	%٥٥,٤
م ٢٠١١	٣٠٧,٨٠٧,٢٦١,٢٤٢	١٦٩,٩٦٣,٣٣١,٠٠٤	%٥٥,٢
الإجمالي	٢,٢٨١,٦٨٢,٤٩٣,٣٦١	١,٣٠٧,٧٣٩,٥٧٤,٧٢٤	%٥٧,٣

* المصدر: مصلحة الضرائب اليمنية

**شكل يوضح حجم إيرادات ضرائب الدخل إلى إجمالي الإيرادات الضريبية في
الجمهورية اليمنية للسنوات ٢٠٠٢-٢٠١١م**



ومواكبة للتطورات التي يشهدها النظام الضريبي اليمني، صدر قانون ضرائب دخل جديد وذلك بالقانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، وقد تميز هذا القانون مقارنة بالقانون السابق بالعديد من السمات التي تتمثل أهمها في التالي:

أهم السمات التي تميزها قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م:

يمكن القول بأن هذا القانون الجديد يتميز عن قانون ضرائب الدخل السابق بالسمات التالية:

أولاً: تخفيض سعر الضريبة:

- ١- تم بموجب هذا القانون تخفيض سعر الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية وغير الصناعية من ٣٥% إلى ٢٠%.
- ٢- النص على توقف تصاعد الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها للمكلف المقيم عند نسبة ١٥% بدلاً عن ٢٠%، وتحديد حد الإعفاء السنوي بـ (١٢٠) ألف ريال بدلاً من (٣٦) ألف ريال.
- ٣- تخفيض ضريبة نقل ملكية العقارات إلى (١%) بدلاً من (٣%).

ثانياً: منح إعفاءات ضريبية للمنشآت والمشاريع الاستثمارية:

تضمن القانون تقديم حوافز ضريبية لبعض المشاريع الاستثمارية، بحيث حدد معدل الضريبة عليها بـ (١٥%) دون تنزيل حد الإعفاء من دخل المنشآت أو المشاريع الاستثمارية، وتم تحديد هذه المشاريع الاستثمارية على سبيل الحصر بالمشاريع والقطاعات والأنشطة التالية:

- ١- مشروعات البنية الأساسية للطاقة والطاقة الكهربائية ومياه الشرب والصرف الصحي والطرق.
- ٢- مشروعات النقل البري والبحري والجوي.
- ٣- مشروعات التنمية الصحية والمستشفيات.
- ٤- مشروعات إنتاج برامج وأنظمة الحاسبات الآلية.
- ٥- مشروعات الفنادق والمدن السياحية وأماكن الترفيه للأطفال.
- ٦- بعض مشروعات التنمية الصناعية والزراعية الإنتاجية.

واشترط القانون لتمتع هذه المشروعات بهذه الحوافز ما يلي:

- ١- أن لا يقل رأس المال المستثمر عن ما يعادل ثلاثة ملايين دولار، أمريكي ولا يقل عدد العمالة المستخدمة فعلاً في المنشأة أو المشروع عن مائة عامل.
- ٢- أن تكون المنشأة أو المشروع ملتزماً بمسك حسابات منتظمة، وملتزماً بتقديم الإقرار الضريبي معمداً من محاسب قانوني وفقاً لأحكام هذا القانون.
- ٣- يجب أن يستمر المشروع في نشاطه الاستثماري المرخص له بمزاولته من الجهة المختصة، بحيث ترتبط الاستفادة من أحكام هذه المادة باستمرار المشروع أو المنشأة في ذات النشاط.
- ٤- يجب أن تكون المنشأة أو المشروع مسدداً وبصورة منتظمة لضريبة المرتبات والأجور عن كافة العمالة لديه بموجب إقرارات شهرية وفقاً للأحكام المبينة في هذا القانون.

ثالثاً: تقديم مزايا وحوافز ضريبية أخرى:

- أ- حق المكلف الذي يقوم بتوظيف عمال أو موظفين يدخلون التوظيف (وظائف دائمة) لأول مرة من تاريخ العمل بالقانون؛ أن يطالب بخصم إضافي يُحتسب كآتي:
 - ١- ٥٠% من رواتب هؤلاء العمال أو الموظفين عن العام الأول من توظيفهم.
 - ٢- ٤٠% من رواتب هؤلاء العمال أو الموظفين عن العام الثاني من توظيفهم.
 - ٣- ٣٠% من رواتب هؤلاء العمال أو الموظفين عن العام الثالث من توظيفهم.
 - ٤- ٢٠% من رواتب هؤلاء العمال أو الموظفين عن العام الرابع من توظيفهم.
 - ٥- ١٠% من رواتب هؤلاء العمال أو الموظفين عن العام الخامس من توظيفهم.
- ب- اعتماد خصم نسبة ٤٠% كنسبة إهلاك من تكلفة الأصول المستخدمة القابلة للاستهلاك، سواء كانت تلك الأصول جديدة أو مستعملة، وذلك في أول سنة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول ويتم احتساب الإهلاك.
- ج- وضع نظام جديد لاحتساب الإهلاك في صلب القانون بما يضمن معالجة الكثير من المشاكل التي كانت تقع في ظل القانون السابق، وتتخلص أهم بنود هذا النظام على النحو التالي:
 - ١- ٥% من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والسفن والطائرات وذلك عن كل سنة ضريبية.

- ٢- ١٠% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بما في ذلك الشهرة وذلك عن كل سنة ضريبية.
- ٣- الفئتان التاليتان للأصول يتم احتساب إهلاكها وفقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسب المشار إليها قرين كل فئة كما يلي:
- أجهزة الكمبيوتر وأجهزة تخزين نظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات بنسبة ٥٠% من أساس الإهلاك للفترة الضريبية.
 - كل الأصول الأخرى بنسبة ٢٥% من أساس الإهلاك للفترة الضريبية.

رابعاً: بعض السمات الأخرى:

يمكن القول بأن القانون تضمن بعض السمات الأخرى التي يمكن تلخيصها على النحو التالي:

- أ- تضمن القانون قسماً خاصاً بقواعد وأسس المعاملة الضريبية الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر، وما اشتمل عليه هذا القسم من حوافز متعددة لهذه المنشآت.
- ب- تضمن القانون كذلك قسماً بالأحكام الخاصة بالضريبة على نشاط التعدين، وذلك في مواكبة من المشرع لإصلاح البيئة الاستثمارية المتعلقة بنشاط التعدين، وتلافي السلبات وأوجه القصور التي عانى منها القانون السابق فيما يتعلق بهذا النوع من النشاط.
- ج- عمد المشرع في القانون إلى تبسيط وتسهيل الكثير من الإجراءات والآليات والمفاهيم مما يسهم في فهمها، وعدم التضارب في تفسيرها بما يضمن الحد من الكثير من المشاكل والسلبات التي كانت تقع في الماضي بسبب عدم مراعاة ذلك.

وعموماً وحتى لا نتوسع في مقدمة هذا الباب، نود الإشارة إلى أننا سنحاول تسليط الضوء على بعض الجوانب المتعلقة بضرائب الدخل وبهذا القانون وذلك من خلال الفصول التالية:

الفصل الأول: ماهية الضريبة على الدخل.

الفصل الثاني: الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

الفصل الثالث: الضريبة على دخل العمل.

الفصل الرابع: الضريبة على العقارات.

الفصل الخامس: معدل ضرائب الدخل وربطها على المكلفين.

الفصل الأول
ماهية الضريبة
على الدخل

الفصل الأول ماهية الضريبة على الدخل



أهداف هذا الفصل

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الفصل تتلخص في التالي:

- ❖ بيان تعريف الدخل الخاضع للضريبة، وتحديد العناصر التي يقوم عليها من منظور ضريبي.
- ❖ بيان التعريف الذي تتميز بها ضرائب الدخل.
- ❖ استعراض خصائص هذا النوع من الضرائب.
- ❖ توضيح الطرق أو الأنظمة المختلفة التي تنتهجها الدول في فرض ضرائب الدخل، وما تتميز به كل طريقة من جوانب إيجابية، وما قيل فيها من أوجه نقد، والنظام الذي أخذ به المشرع اليمني في قانون الضرائب على الدخل.

تمهيد وتقسيم:

سبق وأن عرضنا في الفصل الأول من الباب الأول من هذا الكتاب التعريف العام للضريبة وخصائصها، ويندرج في إطار ذلك التعريف كل أنواع الضرائب سواء مباشرة كانت أم غير مباشرة.

إلا أنه بالنظر إلى ما تتفرد به ضريبة الدخل من خصائص تتميز بها دون غيرها من أنواع الضرائب الأخرى، فإنه يمكن القول بتعريف وخصائص معينة لهذه الضريبة.

وفي اتجاه آخر فإن عملية فرض ضرائب الدخل لها أنظمة وطرق مختلفة تتفرد بها ويكون للمشرع الخيار في الأخذ بأي منها.

تلك هي المواضيع التي سنعمل على توضيحها في ثنايا المبحثين التاليين:

المبحث الأول: تعريف الضريبة على الدخل وخصائصها.

المبحث الثاني: طرق فرض الضريبة على الدخل.

المبحث الأول

تعريف الضريبة على الدخل وخصائصها

تهديد وتقسيم:

تتميز ضرائب الدخل بتعريف تنفرد به، ويمكن من خلال ذلك التعريف معرفة الخصائص التي تميزها دون غيرها من أنواع الضرائب. سنحاول توضيح ذلك من خلال هذا المبحث الذي تم تقسيمه إلى المطلبين التاليين:

المطلب الأول: تعريف الضريبة على الدخل.

المطلب الثاني: خصائص الضريبة على الدخل.

المطلب الأول

تعريف الضريبة على الدخل

يلزم قبل البدء بتعريف ضرائب الدخل تحديد المقصود أولاً بالدخل الخاضع لهذه الضريبة، والعناصر الرئيسية التي يقوم عليها من منظور ضريبي.

أولاً: تعريف الدخل:

عرف البعض الدخل بصورة عامة بأنه^(١): كل إضافة إلى ثروة الشخص، بغض النظر عما إذا كانت تلك الزيادة تتم بصورة منتظمة أو متقطعة، متوقعة أو غير متوقعة، ولا يهتم إلى أين سيتم توجيه هذا الدخل، سواء إلى الادخار أم إلى الاستهلاك.

ويرى الكثير من شراح القانون بأن الدخل من المنظور الضريبي هو^(٢): مبلغ

من النقود يأتي من مصدر مستديم، ويتسم بالدورية والانتظام.

ومن خلال التعريف السابق يمكن القول بأن الدخل من المنظور الضريبي يقوم

على ثلاثة عناصر رئيسية هي^(٣):

(أ): الدخل مبلغ من النقود:

بمعنى أن الدخل المتحصل عليه يجب أن يكون مبلغاً من النقود، أو على الأقل ثروة

قابلة للتحويل بصورة مباشرة إلى نقود. ومن ثم فإن الأشياء التي لا يمكن تقييمها بالنقود

كالمتعة المترتبة على التأمل والاستمتاع بمشاهدة لوحة فنية معينة، لا تُعد من قبيل الدخل الخاضع للضريبة، وذلك بالنظر إلى صعوبة تحويل هذه المتعة إلى مبالغ نقدية.

(ب): الدخل مبلغ من النقود يأتي من مصدر ثابت:

يتحقق مصدر الدخل من رأس المال الذي يملكه الشخص، من ذلك مبلغ الإيجار الذي يحصل عليه مالك العقار من عقاره المؤجر، وكذلك الفوائد المترتبة على السندات والأوراق المالية، كما قد يكون العمل الحرفي للشخص هو رأس ماله الذي يحقق له الدخل بشكل دوري، من ذلك العامل الذي يحصل على راتبه مقابل العمل الذي يقوم به، والطبيب الذي يحصل على راتبه من مهارته في مزاوله العمل الطبي.

ولا يُقصد بثبات مصدر الدخل ديمومته، إذ أنه من الممكن أن يتعرض العقار المؤجر إلى الانهيار بفعل ظرف من الظروف، فيفقد الشخص القيمة الإيجارية التي يحصل المالك منها على دخله، وكذلك من الممكن أيضاً أن يتعرض الطبيب لوعكة صحية أو حادث طارئ يوقفه عن مزاوله عمله الطبي الذي يدّر عليه دخله.

وبناءً على ما سبق يمكن القول بأن المقصود بثبات مصدر الدخل، أن الحصول عليه لا يترتب عليه استهلاك أو استنفاد المصدر الذي يأتي منه، فالدخل المتحقق من إيجار العقار لا ينبغي أن يؤدي إلى هدم هذا العقار، وكذلك لا تقلل الأتعاب التي يحصل عليها الطبيب مقابل عمله من الكفاءة والموهبة التي يتمتع بها.

(ج): يتميز الدخل بالدورية والانتظام:

وصفة الدورية هنا تعني أن الدخل النقدي الذي يتحقق للشخص يجب أن يكون مقدوراً لهذا الشخص تحقيقه مرة أخرى، فلا تكون هذه القدرة محددة في تحقيق هذا الدخل مرة واحدة فحسب، بل يجب أن يكون هذا الدخل متكرراً متحققاً بصفة دورية، مثال ذلك المرتب الذي يحصل عليه العامل نهاية كل شهر يجب أن يتأتى له الحصول عليه في الشهور التالية، وكذلك المبالغ المتحققة من العقار المؤجر يلزم أن تكون قابلة للتحقق مرة أخرى، فعلى سبيل المثال قد يتعطل العامل لفترة من الوقت دون أن يتحقق له أي دخل خلال هذه الفترة، ولكنه سرعان ما سيجد عملاً يحقق له دخلاً دورياً مرة أخرى.

وبالنظر إلى التطور الذي شهده العمل التجاري والاستثماري، فإنه يلاحظ أن صفة الدورية لم تعد من ضمن الشروط التي يجب توافرها في الدخل الخاضع للضريبة، حيث يتم فرض الضريبة على الزيادة التي تتحقق للشخص بصورة استثنائية وغير قابلة للتجديد مثال ذلك حالة الزيادة في القيمة العقارية، وإن كان هذا الاتجاه منتقداً من باب أنه يؤدي إلى المزج بين الدخل والربح، كما أنه ليس من المنطقي المساواة في المعاملة الضريبية بين الدخل العادي والإيرادات الاستثنائية.

ثانياً: تعريف ضريبة الدخل:

الضريبة على الدخل هي^(٤): عبارة عن جزء من المال يتم اقتطاعه جبراً وبصورة نهائية من دخل الشخص.

ومن هذا التعريف يتضح بأن الدخل الذي يمثل وعاء الضريبة هو الدخل الصافي المقصود به الدخل الإجمالي مخصوماً منه تكاليف ونفقات الحصول على هذا الدخل^(٥).

المطلب الثاني

خصائص الضريبة على الدخل

من خلال ما سبق وأن عرضناه من تعريف للضريبة على الدخل، يمكننا القول بأن هذه الضريبة تتميز بعدد من الخصائص يتلخص أهمها في التالي^(٦):

أولاً: ضريبة مباشرة:

تُعد الضريبة على الدخل من الضرائب المباشرة، وذلك بالنظر إلى أنه يمكن تحديد المكلف الخاضع لها بشكل مسبق، ومن ثم إلزامه بأدائها بصورة مباشرة، أو بمعنى آخر فإن هذه الضريبة يمكن فرضها على واقعة تحقق الدخل، أو تحصيلها على هذا الدخل قبل استعماله.

فالمكلفون بهذه الضريبة إما أن يكونوا أشخاصاً طبيعيين كالموظف أو العامل أو صاحب الحرفة الذي يتحقق له الدخل من نشاطه التجاري أو الصناعي الذي يزاوله، أو أن يكون المكلفون أشخاصاً اعتباريين يزاولون أنشطة خاضعة للضريبة.

وهؤلاء المكلفون بالضريبة بالنظر إلى الأنشطة التي يزاولونها يمكن للإدارة الضريبية أن تحددهم بصورة مباشرة من خلال حصرهم على الواقع من خلال أعمالهم التي يزاولونها، أو بصورة غير مباشرة من خلال إلزام من يعملون لديهم بإبلاغ الإدارة الضريبية عنهم، أو حجز الضريبة عندهم من المنبع عن الدخل التي تتحقق لهم عبرهم وتوريدها من قبلهم إلى الإدارة الضريبية، وهو ما يسهل عملية تحديدهم بدقة ومتابعة تقيدهم بالتزاماتهم الضريبية.

ثانياً: ضريبة تفرض على الدخل الصافي للمكاف:

وقد سبق وأشرنا بأن الدخل الصافي هو الدخل الإجمالي مخصوماً منه التكاليف والنفقات المختلفة، ويظهر ذلك جلياً فيما يتعلق بالأرباح والإيرادات الصافية التي تمثل وعاء الضريبة على دخل الأنشطة التجارية والصناعية والعقارية وكذلك على المرتبات.

ويحدد القانون بدقة التكاليف والنفقات التي يمكن للممول خصمها من الدخل الإجمالي، بما يمكن من فرض الضريبة على الدخل الصافي لهذا الممول.

ثالثاً: ضريبة شخصية أكثر منها عينية:

حيث يتم غالباً عند فرض هذه الضريبة مراعاة الظروف الشخصية للممول، ويتم احتساب هذه الضريبة بناءً على الدخل المتحقق لهذا الممول بحسب الشريحة التي يحددها القانون، وتزيد هذه الضريبة بحسب الزيادة التي تتحقق لكل ممول على حدة.

رابعاً: ضريبة سنوية:

حيث يتم احتساب هذه الضريبة على أساس سنوي، وذلك أن وعاءها يتحدد على ضوء ما حققه الممول من دخل صافي في نهاية السنة الضريبية التي حددها القانون.

خامساً: ضريبة عامة ربطاً وتحصيلاً:

وذلك أن هذه الضريبة يتم فرضها بقانون، ويتم تطبيقها على جميع أقاليم الدولة، وتقوم الإدارة الضريبية المركزية بالإشراف الفني على عملية ربطها وتحصيلها، والإدارة الضريبية في الجمهورية اليمنية هي مصلحة الضرائب التابعة لوزارة المالية، وتتفرع عنها مكاتب ضريبية تتوزع على عموم محافظات الجمهورية.

المبحث الثاني

الطرق المختلفة لفرض الضريبة على الدخل

تلجأ الدول عادة إلى إحدى طريقتين أو نظامين في فرض الضرائب المباشرة على الدخل هما:

أولاً: نظام الضريبة العامة أو الموحدة:

يقوم هذا النظام على فرض ضريبة واحدة على الدخل التي تتحقق للممول من مختلف المصادر، حيث تُجمَعُ الدخل المختلفة التي يحصل عليها الممول في وعاء ضريبي واحد وتُفرض عليه الضريبة بسعر واحد.

المزايا التي قيلت في هذا النظام^(٧):

أ- إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة يترتب عليه تبسيط إجراءات فرض وتحصيل الضريبة سواء على الإدارة الضريبية أو الممول، حيث لا تتطلب تلك الإجراءات من الممول سوى تقديم إقرار ضريبي واحد عن جميع عناصر دخله، مهما تعددت أنواعها أو مصادرها، ويتم تقديم هذا الإقرار عن فترة ضريبية واحدة وفي ميعاد واحد وأمام إدارة ضريبية واحدة. وفي ذلك يتميز هذا النوع من أنظمة فرض الضريبة على نظام الضرائب النوعية الذي يلزم فيه على الممول تقديم أكثر من إقرار ضريبي أمام أكثر من إدارة ضريبية في حال تعددت أنواع أو صور الدخل التي يحصل عليها هذا الممول خلال السنة، ولا شك أن في ذلك إهداراً لوقت وجهد الإدارة الضريبية والممول على السواء في متابعة إجراءات ربط وتحصيل الضريبة، إضافة لتوفير تكاليف التحصيل التي تنفقها الدولة وحتى الممول في هذه الإجراءات.

ب- يتأتى من خلال هذا النظام الوصول إلى رؤية واضحة ودقيقة للمقدرة المالية والتكليفية لكل ممول على حدة، مما يساعد في توزيع الأعباء المالية المتمثلة هنا في الضريبة على جميع أفراد المجتمع بصورة أكثر عدالة.

- ج- يترتب على الأخذ بنظام الضريبة الموحدة التيسير في الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة، وهو ما يساعد على تطبيق الإعفاءات الشخصية والعائلية بصورة أكثر عدالة.
- د- إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة يسهل إجراءات تطبيق أسلوب الضريبة التصاعدي.

أوجه النقد الموجهة لهذا النظام^(٨):

- أ- إن أسلوب الضريبة الموحدة على الدخل لا يمكن من تطبيق معاملة خاصة ضريبية بحسب كل نوع من أنواع الدخل.
- ب- إن تطبيق هذا النظام يترتب عليه أن يكون عبء الضريبة في ظله مرتفعاً على بعض المكلفين، وهو الأمر الذي قد يدفعهم إلى محاولة التهرب من أداء الضريبة أو التخفيف من عبئها بأي طريقة كانت.
- ج- إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو العامة على الدخل يتطلب وجود إدارة ضريبية على قدر كبير من الكفاءة وحسن الإدارة، وهذا للأسف ليس متاحاً في كثير من دول العالم الثالث، التي تعاني فيها الإدارات الضريبية من تفشي الفساد وسوء الإدارة.

ثانياً: نظام الضريبة النوعية:

وفي هذا النظام يتم تقسيم الدخول إلى أنواع تبعاً لمصادرها، من ذلك الدخل الناتج من رأس المال وحده، وكذا الدخل الناتج عن العمل بصفة أساسية، إضافة إلى الدخل الناتج من امتزاج رأس المال والعمل معاً.

ففي هذا النظام يتم توزيع الضريبة على الدخل إلى عدد من الضرائب بحسب نوع الدخل، فتطبق على سبيل المثال ضريبة دخل تتعلق بدخل الملكية العقارية، وأخرى تتعلق بالدخل الناتج عن المرتبات والأجور، وضريبة على الأرباح التجارية والصناعية...، وتختلف هذه الضرائب النوعية عن بعضها وفقاً لنظامها القانوني، وذلك من حيث طبيعة مصدر الدخل، وحالة الأشخاص المكلفين بها، وسعر الضريبة المقررة على الدخول المتحققة^(٩).

المزايا التي قيت في هذا النظام^(١٠):

- أ- إن الأخذ بهذا النظام يسمح بالتعامل مع الممول بحسب نوع الدخل الخاضع للضريبة الذي يتحقق له.
- ب- ارتباطاً بالمزية السابقة، فإن هذا النظام يسمح بفرض ضريبة ذات سعر منخفض على المرتبات والأجور، وبالمقابل يتم فرض ضريبة أكثر ارتفاعاً عن الدخل الناتجة من رأس المال.
- ج- يؤدي الأخذ بهذا النظام إلى تبني طرق وإجراءات تقديرية وتقويمية مختلفة تتلاءم مع الطبيعة التي يتميز بها كل دخل من الدخل الخاضعة للضريبة، فبعض هذه الدخل يمكن تقديرها عن طريق الإقرارات الضريبية، والبعض الآخر يتناسب معه التقدير بواسطة التقدير الجزافي.
- د- يتحقق من خلال هذا النظام تطبيق أكثر من طريقة لتحصيل الضريبة، وفقاً لما يتناسب مع طبيعة كل وعاء، وذلك بالنظر إلى أن طبيعة بعض الدخل تسمح بتحصيل الضريبة عنها من المنبع منها المرتبات والأجور وكذا إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، في حين أن بعض الدخل لا تسمح طبيعتها بتحصيل الضريبة عنها من المنبع، منها إيرادات النشاط التجاري والصناعي على سبيل المثال.

أوجه النقد الموجهة لهذا النظام^(١١):

- أ- يكلف هذا النظام خزينة الدولة نفقات كبيرة، ويتطلب جهداً كبيراً في عمليات ربط وتحصيل الضريبة، وذلك نظراً لتعدد مصادر الدخل الخاضع للضريبة.
- ب- حصيلة هذا النظام عادة ما تكون ضئيلة، وذلك بسبب ضيق حجم الأوعية الضريبية.
- ج- إن أسلوب الضريبة النوعية لا يسمح بتطبيق مبدأ شخصية الضريبة، وذلك بالنظر إلى أنه لا يشتمل سوى على أنواع معينة من دخول المكلف الخاضعة للضريبة.
- د- يترتب على هذا النظام اختيار وعاء ضريبي منقطع الصلة عن المقدرة المالية للمكلف.
- هـ- إن هذا النظام لا يسمح بتطبيق مبدأ الضريبة التصاعدية في سعر الضريبة، وذلك نظراً لافتقاده لنظرة عامة وشاملة على الدخل.

ثالثاً: النظام الذي أخذه المشرع اليمني:

نرى أن المشرع اليمني أخذ في قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، بطريقة أو نظام الضرائب النوعية، حيث وزع المشرع في هذا القانون الدخل الخاضعة للضريبة إلى عدد من الأنواع بحسب النشاط الذي يتم مزاولته أو المصدر الذي تحقق منه الدخل، وذلك بحسب التقسيم التالي:

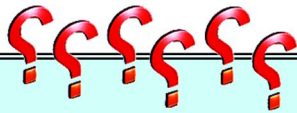
- ١- الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.
- ٢- الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية.
- ٣- الضريبة على الأجور والمرتبات وما في حكمها.
- ٤- الضريبة على ريع العقارات.
- ٥- الضريبة على نقل ملكية العقار.

وحدد المشرع لكل من هذه الأنواع أحكاماً خاصة بها من حيث سريانها، والدخول المتحصلة منها الخاضعة للضريبة، والإعفاء منها، ومعدلاتها، وإجراءات تحصيلها، والإقرارات الخاصة بكل منها، إلى آخر ذلك من إجراءات وأحكام تتعلق بهذه الدخول، وسوف نتناول ذلك بالشرح في أجزاء متقدمة من هذا المؤلف، حيث خُصت فصول مستقلة فيه ببيان وشرح الأحكام المتعلقة بكل نوع منها على حدة.



تذكر

- ❖ الدخل من منظور ضريبي هو: مبلغ نقدي يأتي من مصدر مستديم ويتسم بالدورية.
- ❖ الضريبة على الدخل هي: جزء من المال يتم اقتطاعه جبراً وبصورة نهائية من دخل الأشخاص.
- ❖ تتمتع الدولة بحق الامتياز في استيفاء الديون الضريبية.
- ❖ تتلخص خصائص الضريبة على الدخل في:
 - أنها ضريبة مباشرة.
 - أنه يتم فرضها على الدخل الصافي للممول.
 - ضريبة شخصية أكثر منها عينية.
 - ضريبة سنوية.
 - ضريبة عامة ربطاً وتحصيلاً.
- ❖ يتم فرض ضرائب الدخل وفقاً لأحد النظامين التاليين:
 - نظام الضريبة العامة أو الموحدة: وبموجبه يتم فرض ضريبة واحدة على جميع الدخول المتحققة للممول من مختلف المصادر.
 - نظام الضريبة النوعية: وبموجبه يتم تقسيم الدخول إلى أنواع بحسب مصدرها، كالدخل على رأس المال وحده، أو الدخل الناتج عن العمل، أو الدخل الناتج عن امتزاج رأس المال والعمل معاً.
- ❖ أخذ المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بنظام الضريبة النوعية.



أسئلة تقويمية

- ← عرف الدخل الخاضع للضريبة، وماهي العناصر التي يقوم عليها من منظور ضريبي ؟
- ← أذكر تعريف الضريبة على الدخل ؟
- ← ما هي الخصائص التي تتميز بها الضريبة على الدخل ؟
- ← قارن بين الطريقتين المختلفتين لفرض ضريبة الدخل، وشرح ما هي الطريقة التي ترى أن المشرع أخذ بها في قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م ؟

قائمة مراجع هذا الفصل

- (١) د. محمد إبراهيم الشافعي: محاضرات في الضريبة على الدخل، بدون جهة نشر، ٢٠٠٥م، ص ١٧.
- (٢) د. السيد عطيه عبد الواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠م، ص ٥٧٨.
- (٣) (نفس المرجع السابق)، ص ٥٧٨ - ٥٨٠.
- (٤) د. محمد إبراهيم الشافعي، محاضرات في الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ١٧.
- (٥) (نفس المرجع السابق)، ص ١٧.
- (٦) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ١٧-٢٢.
- (٧) د. رمضان صديق محمد: الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٩م، ص ٣٧٢.
- (٨) - د. محمد إبراهيم الشافعي، محاضرات في الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ١٩، ٢٠.
- د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ٣٦.
- (٩) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ٣٥.
- (١٠) - د. السيد عطيه عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص ٥٨٥.
- د. محمد إبراهيم الشافعي، محاضرات في الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ١٩.
- د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ٣٦.
- (١١) د. محمد إبراهيم الشافعي، محاضرات في الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٠.

الفصل الثاني

الضريبة على الأرباح
التجارية والصناعية

الفصل الثاني

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية



أهداف هذا الفصل

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الفصل تتلخص في التالي:

- ❖ بيان تعريف ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية والخصائص التي تتميز بها.
- ❖ استعراض الشروط التي يلزم توافرها لسريان هذا النوع من الضرائب.
- ❖ توضيح موقف المشرع اليمني فيما يتعلق بسريان هذه الضريبة والدخول الخاضعة لها.
- ❖ بيان مفهوم التكاليف القابلة للخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والشروط اللازم توافرها فيها، والتكاليف والمصروفات التي نص المشرع اليمني على خصمها من وعاء هذه الضريبة.
- ❖ استعراض الإعفاءات التي قررها المشرع اليمني من هذه الضريبة.
- ❖ بيان الأحكام التي أوردها المشرع اليمني فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية على نشاط التعدين.
- ❖ توضيح الفرق بين المنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر، والمعاملة الضريبية التي قررها المشرع اليمني لها في قانون الضرائب على الدخل.

تهديد وتقسيم:

تُعد الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من أهم الضرائب التي يتم فرضها على الدخل، سواء من حيث الإيرادات المتحصلة منها، أو من حيث الاختلافات الفقهية التي تثار بشأنها، أو من حيث المنازعات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والممولين بمناسبة فرضها وتحصيلها.

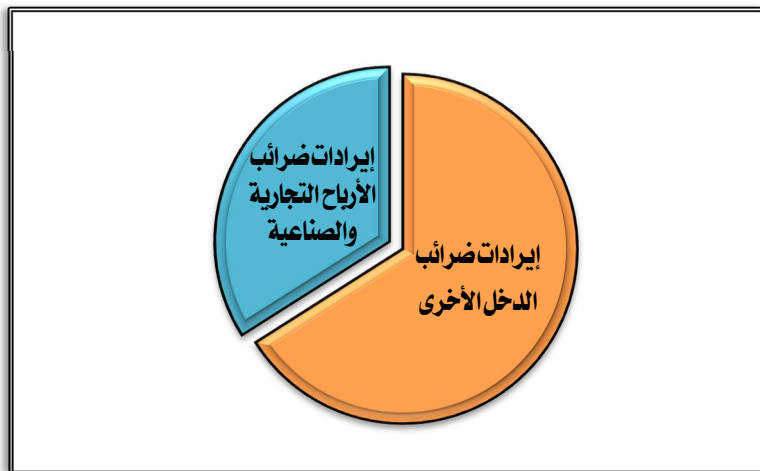
ويُظهر الجدول والرسم البياني التاليان حجم إيرادات هذا النوع من الضرائب، والنسبة التي تمثلها من إجمالي إيرادات ضرائب الدخل في اليمن، وذلك خلال العشر السنوات الماضية.

حجم إيرادات ضرائب الأرباح التجارية والصناعية ونسبتها من إجمالي إيرادات ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية للسنوات ٢٠٠٢ - ٢٠١١م

العالم	إيرادات ضرائب الدخل	إيرادات الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية	نسبة إيرادات ضرائب الأرباح التجارية والصناعية من إيرادات ضرائب الدخل
٢٠٠٢م	٥٧,٩٧١,١٧٠,٦٩٣	٢٢,٣٣٠,٨٧١,١٣٢	٣٨%
٢٠٠٣م	٦٢,٦٦٤,٥٧٨,٠٦٥	٢٦,٢٣٦,٣٢١,١٠٥	٤٢%
٢٠٠٤م	٧٢,٠٨٧,٦٩٥,٠٨٠	٢٨,٩٠٠,٩٥٠,١٢٩	٤٠%
٢٠٠٥م	٨٧,٢٢٨,٧٨٩,٦٠٨	٣١,٨٥٢,٣٤٩,٥٠٦	٣٦%
٢٠٠٦م	١٢١,٧٨٦,٠٩٨,٣٣٥	٤١,٤٦١,٧٧٢,٧٣٣	٣٤%
٢٠٠٧م	١٤٢,٦٩٢,٦٦٦,١٤٦	٤٥,٦٢٩,٠١٧,٣١٩	٣٢%
٢٠٠٨م	١٩٠,٦٧٠,٤٩٧,٩٣٠	٦١,٨٩٦,٨٦٧,٨٠٢	٣٢%
٢٠٠٩م	١٩٧,٩٩٦,٦٩٨,٤٢٤	٦١,٩٩٢,٠٩٠,٣٢٦	٣١%
٢٠١٠م	٢٠٤,٦٧٨,٠٤٩,٤٣٩	٦٦,٢٥٣,٣٧٤,٩٤١	٣٢%
٢٠١١م	١٦٩,٩٦٣,٣٣١,٠٠٤	٥٦,٧٩٤,٧٨٦,٨٥٥	٣٣%
الإجمالي	١,٣٠٧,٧٣٩,٥٧٤,٧٢٤	٤٤٣,٣٤٨,٤٠١,٨٤٨	٣٤%

* المصدر: مصلحة الضرائب اليمنية

شكل يوضح حجم إيرادات ضرائب الأرباح التجارية والصناعية إلى إجمالي إيرادات ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية للسنوات ٢٠٠٢ - ٢٠١١م



وسنتناول بعد ذلك بعض الأحكام المتعلقة بهذا النوع من ضرائب الدخل، وذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: ماهية ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية.
- المبحث الثاني: سريان الضريبة والدخول الخاضعة لها.
- المبحث الثالث: التكاليف القابلة للخصم من الدخل.
- المبحث الرابع: الإعفاءات المقررة من الضريبة.
- المبحث الخامس: الضريبة على نشاط التعدين.
- المبحث السادس: الضريبة على المنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر.

المبحث الأول

ماهية ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية

تمهيد وتقسيم:

للضرائب على الأرباح التجارية والصناعية تعريف وخصائص تتميز بها يمكن استخلاصها من التعريف الذي قيل فيها، ومن جانب آخر لهذه الضريبة شروط يلزم توافرها لتسري على الوعاء الضريبي.

تلك هي مواضع هذا المبحث التي سنعمل على شرحها من خلال المبحثين التاليين:
المطلب الأول: تعريف ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية وخصائصها.
المطلب الثاني: شروط سريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

المطلب الأول

تعريف ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية وخصائصها

تعريف هذه الضريبة:

جاء في تعريف الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بأنها^(١): ضريبة نوعية مباشرة، يتم فرضها على صافي ربح المكلف الناتج عن تضافر عنصري العمل ورأس المال، وهي ضريبة سنوية اقليمية تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف وتأخذ بأساس الاستحقاق.

خصائص هذه الضريبة:

ومن خلال مضمون التعريف السابق يمكننا استخلاص بعض الخصائص التي تتميز بها هذه الضريبة، ومن أهمها التي نعرضها في البنود التالية^(٢):

أولاً: ضريبة نوعية مباشرة تفرض على الدخل الناتج من العمل ورأس المال:
وفي خاصية فرض هذه الضريبة على الدخل الناتج عن العمل ورأس المال، يمكن القول بأن هذه الضريبة تتميز عن ضرائب الدخل الأخرى في الأوجه التالية:

- أ- الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية: يتم فرض هذه الضريبة على الدخل الذي مصدره العمل مع قدر بسيط من رأس المال في بعض الأحيان، ويحتفظ المكلف باستقلاله في العمل الذي يزاوله والذي يخضع الدخل الناتج عنه للضريبة.
- ب- الضريبة على المرتبات والأجور: ويتم فرض هذه الضريبة على الدخل الذي يكون مصدره العمل دون رأس المال.
- ج- الضريبة على ريع العقارات والضريبة على نقل ملكية العقارات: وهذه الضريبة يتم فرضها على الدخل الذي يأتي مصدره من رأس المال فقط.

ثانياً: ضريبة تجمع بين صفتي العينية والشخصية:

ويتم وصف الضريبة بالعينية في حالة فرضها على الدخل دون اعتبار للظروف الشخصية للمكلف بها، حيث يتم فيها إخضاع إجمالي دخل المكلف بالضريبة دون منحه أي إعفاءات تستند على اعتبارات شخصية تتعلق به.

أما في وصف الضريبة بالشخصية فذلك لأن القانون يسمح للمكلف أن يخضم النفقات والأعباء التي صرفها للحصول على الدخل، وذلك من إجمالي الدخل الخاضع للضريبة، وذلك ما نلاحظه في موقف المشرع اليمني الذي جاء في نص المادة (١٣) من قانون ضرائب الدخل بتحديد بعض النفقات القابلة للخصم من وعاء الضريبة، إضافة إلى ما نص عليه المشرع كذلك في المادة (٤٣) باعتبار المنشآت الأصغر التي لا يزيد رقم أعمالها عن مبلغ (مليون وخمسمائة ألف ريال) خارج نطاق الخضوع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية وغير الصناعية.

ثالثاً: ضريبة سنوية:

وذلك لأن هذه الضريبة لا تسرى سوى على صافي الأرباح التي حققتها المنشأة التجارية والصناعية خلال سنة، وقد نص المشرع اليمني على مبدأ سنوية هذه الضريبة في المادة (٩) من قانون ضرائب الدخل التي جاء فيها بأن تسري الضريبة سنوياً على كافة الدخول المتأتية من الأعمال التجارية والصناعية والخدمية، وعلى جميع الأرباح والدخول التي حددها المشرع في بنود المادة المشار إليها.

رابعاً: ضريبة اقليمية:

وهذا يعني أن هذه الضريبة لا تسري إلا على الأرباح التجارية والصناعية للمنشآت التي تعمل داخل الدولة، بغض النظر عن جنسية مالكيها، أي أنها تسري على النشاط الخاضع للضريبة الذي يتم مزاولته داخل إقليم الدولة.

المطلب الثاني

شروط سريان ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية

اتفق كثير من فقهاء القانون الضريبي على ضرورة توافر شروط معينة لسريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ومن أهم هذه الشروط ما يلي^(٣):

أولاً: مزاولته النشاط بصفة مستقلة:

والمقصود بشرط الاستقلال هنا؛ أن يزاول الشخص النشاط لحسابه الشخصي، سواء كان يزاول هذا النشاط بشكل منفرد أو بالشراكة مع غيره، بحيث يؤول إليه الربح المتحقق من هذا النشاط، ويتحمل الخسارة التي تقع بسببه. ويبنى على ذلك أن الشخص إذا كان يزاول النشاط الخاضع للضريبة لحساب غيره، أو يخضع فيه لإشراف وتوجيه الغير، وثبت أن هناك علاقة تبعية تربطه بصاحب النشاط الذي يزاوله، فإن هذا الشخص هنا يُعد أجيراً يعمل لحساب الغير، ولا يخضع بالتالي إلا للضريبة على المرتبات والأجور، سواء كانت هذه الأجور ثابتة أو متغيرة، أو كانت في صورة نسبة من الأرباح أو عمولة يتحصل عليها.

وتثير التفرقة في بعض الحالات بين ما إذا كان الشخص يعمل لحساب نفسه ومن ثم يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، أم يعمل لحساب غيره، ويخضع بناءً على ذلك للضريبة على الأجور والمرتبات، تثير هذه التفرقة الكثير من المشاكل والصعوبات العملية، خاصة في حالة ما إذا كان الشخص يتقاضى إيراداً في صورة عمولة أو في صورة نسبة محددة من الأرباح، وهي حالات تزداد فيها الصعوبة في التفرقة بين صفتي الأجير والشريك.

وكقاعدة عامة يُستند في الرجوع إلى التفرقة بين الشخص الذي يزاول النشاط لحساب نفسه، والشخص الذي يزاول النشاط لحساب غيره، إلى العلاقة التي تربط بين صاحب الإيراد وبين المنشأة أو مالكتها، فإن وجدت علاقة تبعية بين صاحب الإيراد وبين المنشأة أو مالكتها، فإن هذا الشخص يُعد أجيراً، ويخضع الإيراد الذي يحصل عليه للضريبة على الأجور والمرتبات، أي كانت الصورة التي يتحقق له منها هذا الإيراد، سواء كان أجراً ثابتاً أم غير ثابت كعمولة أو نسبة من الأرباح.

وبالمقابل فإذا كانت هذه العلاقة قائمة على أساس المشاركة في الأرباح والخسائر معاً مع عدم وجود علاقة تبعية، فإن هذا الشخص يُعد شريكاً بالعمل، ومن ثم يخضع الإيراد الذي حققه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

فربط التبعية هنا هو الذي يُستند عليه في التفرقة بين الأجير والشريك بالعمل، حيث يترتب على وجود هذه التبعية انتفاء أي دور للشخص في إدارة المنشأة، ويكون عليه بموجب هذه التبعية تنفيذ خطط وتعليمات مالك المنشأة فحسب، يضاف لذلك أن الأجير لا يتحمل النتيجة المترتبة على عمل المنشأة، ولا يشارك مالكتها في الأرباح والخسائر.

أوجه التفرقة بين الأجير والشريك:

يرى البعض أنه لمزيد من توضيح أوجه التفرقة بين الأجير والشريك، يجب أولاً الإشارة إلى أهم المميزات التي يتسم به النشاط الخاضع للضريبة الذي يزاوله كل منهما، بحيث يتم بناءً على نوع هذا النشاط تحديد نوع الضريبة التي يخضع لها كل منهما؛ من حيث كونها إما ضريبة أرباح تجارية وصناعية أو ضريبة مرتبات وأجور، ويمكن تلخيص أهم هذه المميزات على النحو التالي^(٤):

المميزات التي يتمتع بها الأجير:

- أ- إن الأجير يعمل لحساب غيره، ومن ثم فهو لا يقوم بالمخاطرة والاستثمار لحساب نفسه.
- ب- إن الأجير يقوم بتنفيذ الأوامر والتعليمات التي يصدرها مالك المنشأة أو من يقوم مقامه، سواء كان العمل داخل المنشأة أو في إطار النشاط الذي تزاوله، ولا يحق له التدخل في إدارة هذه المنشأة.
- ج- يتقاضى الأجير أجره مقابل العمل الذي يقوم به، سواء تحقق للمنشأة أرباح أم تعرضت لخسائر، ولا يتطلب الأمر أن يكون هذا الأجر ثابتاً، بل يمكن أن يزداد

هذا الأجر أو ينقص بحسب النتائج المترتبة على العمل الذي يقوم به، فقد يكون هذا الأجر كله أو بعضه في صورة عمولة على المبيعات أو الإيرادات، أو قد يكون جزءاً منه كنسبة من الربح الذي يتحقق للمنشأة.

د- لا يقدم الأجير حصة من رأس مال المنشأة التي يعمل بها.

هـ- لا يفقد الأجير أجره في حالة خسارة المنشأة التي يعمل بها، وينقطع أجره في حالة انقطاعه عن العمل بصورة نهائية.

المميزات التي يتمتع بها الشريك:

أ- قد يكون الشريك شريكاً بتقديمه حصة من رأس مال المنشأة التي يعمل بها، كما أنه قد يكون شريكاً في حالات أخرى بعمله فقط.

ب- يتمتع الشريك بحق التدخل في إدارة المنشأة ومراقبة حساباتها المختلفة.

ج- يُعد الشريك شريكاً في الربح والخسارة، وفيما يتعلق بالشريك بالعمل فإن عدم تحمله جزءاً من الخسارة؛ فلا يُعد ذلك انتفاء لصفة الشراكة عنه، وذلك بالنظر إلى أنه يخسر بدوره ووقته ومجهوده الذي بذله في عمل المنشأة، كما أنه يظل متحملاً لبعض الالتزامات المتعلقة بهذه المنشأة، سواء تلك المنصوص عليها في عقد الشراكة أو في القوانين الأخرى ذات العلاقة.

د- للشريك الحق في اقتسام موجودات المنشأة بعد تصفيتها.

ثانياً: توافر قصد تحقيق الربح:

وتعني هذه الخاصية أنه يلزم لفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على الإيراد الذي يحققه الشخص، أن تتجه إرادته لتحقيق الربح من وراء النشاط الذي يزاوله، وعلى ذلك فإن المنشآت التي لا تسعى لتحقيق الربح كالجمعيات الخيرية ومنظمات المجتمع المدني وغيرها لا تخضع لهذه الضريبة.

وفي ذلك ينص كثير من المشرعين على إعفاء نشاط المنشآت التي لا تهدف إلى الربح من الضريبة، من ذلك ما نص عليه المشرع اليمني في المادة (٢١) من قانون ضرائب الدخل من تقرير الإعفاء من أداء الضريبة لدخل الجمعيات والمؤسسات الأهلية ذات الأغراض الخيرية ومنظمات المجتمع المدني التي لا تهدف إلى الربح، والتي تكون مواردها المالية والمادية جميعها من التبرعات والهبات

والإعانات، وأية عوائد أخرى تحققها من تنمية تلك الموارد، شريطة أن تكون مرخصة وترخيصها سار، وأن تلتزم في أنشطتها بالأعمال الخيرية.

ثالثاً: مزاولة النشاط على سبيل الاحتراف:

والمقصود بالاحتراف هنا أن يزاول الشخص أو المنشأة النشاط بصفة معتادة ومستمرة، بهدف تحقيق الربح من ورائه. فلا يُكتفى بمزاولة العمل مرة واحدة ليتم القول بناءً عليه بأنه تم احتراف هذا العمل.

وعلى ذلك، فإن هذه الضريبة لا تُفرض على العمل العارض الذي يتم مرة واحدة وبدون احترافه، ففي حالة قيام شخص ببيع سيارة أو عقار على سبيل المثال، وتحقيقه ربحاً من وراء هذه العملية، فالربح الذي تحقق له هنا لا يخضع لهذه الضريبة؛ وذلك لعدم توافر شرط الاحتراف فيها، وبالمقابل فإن الشخص الذي يحترف بيع وشراء السيارات أو العقارات، فإن الأرباح التي يحققها تخضع هنا لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، حتى ولو كانت هذه العمليات تتم في فترات متباعدة^(٥).

إلا أن المشرع اليمني أستثنى في نص المادة (٩/أ) من قانون ضرائب الدخل الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة (ولو اقتصر الأمر على صفقة واحدة)... وذلك من شرط استمرار النشاط وتكراره حتى يتم إخضاعه لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

رابعاً: تحقق الربح في اليمن:

وقد سبق أن أوضحنا ذلك بالتفصيل في إطار تناولنا لمبدأ إقليمية الضريبة، وللتأكيد نورد موقف المشرع اليمني من هذا الشرط الذي عبر عنه في المادة (٨) من قانون ضرائب الدخل، التي جاء فيها بأن ضرائب الدخل تُفرض على:

- أ- دخول الأشخاص الاعتبارية المقيمة سواء كان مصدر هذه الدخل داخل الجمهورية أو خارجها.
- ب- دخول الأشخاص الطبيعيين المقيمين المحققة داخل الجمهورية.
- ج- دخول الأشخاص الطبيعيين مقيمين وغير مقيمين من مصدر خارجي عن أعمال أو خدمات تم أداءها في الجمهورية.
- د- دخول الأشخاص غير المقيمين "طبيعيين أو اعتباريين" المحققة داخل الجمهورية.

المبحث الثاني

سريان الضريبة والدخول الخاضعة لها

تمهيد وتقسيم:

تعتمد الكثير من التشريعات الضريبية إلى تحديد الوعاء الضريبي الذي يخضع للضريبة بصورة واضحة ودقيقة لا تحتمل أوجه تفسيرات متناقضة؛ قد تحمل في طياتها الكثير من الصعوبات والخلافات الضريبية.

ومن ضمن أنواع الضرائب التي يحدد المشرع وعاءها الضريبي بصورة واضحة، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، التي سنتناول الحديث عن الأحكام المتعلقة بها في هذا الجانب من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: سريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

المطلب الثاني: الدخول الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

المطلب الأول

سريان الضريبة

عمد المشرع اليمني إلى النص في صلب القانون على تحديد حالات سريان الضريبة على الدخول المتحققة من الأعمال التجارية والصناعية، من ذلك ما جاء النص عليه في المادة (٩) من قانون ضرائب الدخل من أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، تسري سنوياً على كافة الدخول المتأتية من الأعمال التجارية والصناعية والخدمية، وعلى جميع الأرباح والدخول التالية:

أ- الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة (ولو اقتصر الأمر على صفقة واحدة فقط)، وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص أو منشأة يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المالية وجميع المنقولات، أو بيع أو شراء العقارات أو المحلات التجارية.

- ب- أرباح الأشخاص الذين يشترون لحسابهم سائر الأموال المنقولة أو غير المنقولة لإيجارها أو بيعها للغير بقصد الربح، وكذلك أرباح الأشخاص الذين يمتنون استئجار هذه الأموال لإيجارها ثانية للغير، ويشمل ذلك أرباح الأشخاص الذين يقومون بتأجير العقار المجهز بالأثاث للأغراض التجارية أو السكنية أو الصناعية، مع توفير الأدوات وكل أو بعض العناصر المعنوية اللازمة لتشغيل العقار حسب طبيعة النشاط.
- ج- أرباح الشركات ذوات الامتياز بجميع أنواعها سواءً كانت مقيمة أو غير مقيمة، وكذلك أرباح شركات الأشخاص وشركات الأموال مهما كان الغرض منها سواء كانت تزاوّل نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مالياً أو عقارياً.
- د- الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف، سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأً إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.
- هـ- الأرباح الناتجة عن عمليات البناء والتشييد والمقاولات.
- و- الأرباح الرأسمالية بما فيها الناجمة عن بيع المنشأة أو أي من أصولها أو أي حصص أو أسهم فيها أو نقل ملكيتها أو تبديلها بغير طريق الإرث، سواء أثناء مزاولة النشاط أو عند نهايته، ويتحقق الدخل بانتقال ملكية الأسهم أو الحصص أو المنشأة أو الأصول من مالكها إلى شخص آخر أو بتصفيتها أو باندماجها مع شخص اعتباري آخر.
- ز- الأرباح المحققة من التعويضات بما في ذلك ما يتم الحصول عليه مقابل إخلاء المنشأة أو مخازنها (خلو رجل - نقل القدم).
- ح- أرباح أي عقد يُنفذ أو يستكمل تنفيذه في الجمهورية، سواء كان عقد مقاولات أو تعهدات أو عطاءات أو عمولات وكالات أو اتفاقيات التسجيل والوساطة التجارية، وما مائل ذلك سواء كان مصدر تمويله من داخل الجمهورية أو خارجها.
- ط- أرباح الأشخاص الطبيعيين المقيمين والتي يحصلون عليها من داخل الجمهورية.
- ي- أرباح الأشخاص الاعتباريين المقيمين والتي يحصلون عليها من الجمهورية أو خارجها.

- ك- أرباح الأشخاص غير المقيمين الناتجة عن أداء خدمة أو مزاولة أي نشاط أو مهنة أو صفقة منفردة في الجمهورية، مع عدم الإخلال باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي والتي تكون الجمهورية طرفاً فيها .
- ل- أرباح الوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط والوحدات التابعة لها متى زاولت نشاطاً خاضعاً بطبيعته لأحكام الضريبة المقررة بموجب القانون وفي حدود هذا النشاط .
- م- المبالغ المقبوضة مقابل بيع أو تأجير أو منح الامتياز للاستعمال، أو استغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق التأليف والطبع والنشر بما يتفق مع القوانين النافذة .
- ن- الدخل الناجم عن بيع أو نقل ملكية أي شخص معنوي أو تصفيته أو اندماجه مع شخص معنوي آخر .
- س- الدخل المتأتي من أعمال التأمين وإعادة التأمين بمختلف أنواعه، وكذلك الدخل المتأتي من أعمال النقل البري والبحري والجوي، بما فيها الدخل المتأتية من أعمال الشحن والتفريغ والتعبئة والتغليف والأعمال المرتبطة بها .
- ع- دخول المنشآت والشركات العاملة في مجال النفط والغاز والمعادن الأخرى .
- ف- الدخل المتأتي من المسابقات وما شابهها .
- ص- الدخل المتأتي من عقود الإيجارات التمويلية والتشغيلية .
- ق- العوائد المحققة خارج الجمهورية لأي شخص اعتباري مُرخص له بموجب القوانين اليمنية .
- ر- الفوائد والعمولات بما في ذلك الفوائد والخصميات وفروق العملة والعمولات التي تتقاضاها الشركات المالية وشركات الصرافة والصرافون وشركات التأمين والوساطة والبنوك على خدماتها لعملائها، مع عدم الإخلال بأحكام الفقرة (و) من المادة (٢١) من هذا القانون .
- ش- فروق العملات .
- ت- دخول وأرباح الشركات العاملة في مجال الاتصالات وتقنية المعلومات .
- ث- الأرباح أو الدخل غير المعفية والمتأتية من أي مصدر آخر وغير مشمولة في الفقرات من (أ) إلى (ت) من هذه المادة، وغير الخاضعة لضريبة دخل أخرى بموجب القانون .

مبدأ سنوية الضريبة:

يسوق نص المادة سالفة الذكر في إشارتها إلى سريان الضريبة سنوياً إلى الحديث عن مبدأ هام في الضريبة هو مبدأ سنوية الضريبة، الذي يتلخص في أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية يتم فرضها على نشاط المكلف لسنة مضت، بحيث لا تفرض هذه الضريبة على أرباح معينة دون فترة هذه السنة حتى ولو كان هذا الربح كبيراً.

ويُعلل ذلك بأن بعض أعمال المكلف قد تحقق له ربحاً خلال فترة معينة من السنة، في حين قد تأتي له أعمال يقوم بها في فترات لاحقة من السنة بخسارة، ومن هنا فلا يمكن الوصول إلى تحديد صافي الربح الذي تحقق له إلا بتصنيف نتائج العمليات التي يجريها المكلف خلال فترة جرى تحديدها بسنة ضريبية.

والسنة الضريبية بحسب ما تم تعريفها في المادة (٧) من قانون ضرائب الدخل هي سنة مالية تبدأ من أول يناير وتنتهي في (٣١) ديسمبر من كل عام، أو السنة المالية المتداخلة بحيث تكون مدتها اثني عشر شهراً وتتخذ أساساً لربط الضريبة.

وعموماً فإن تحديد السنة الضريبية باثني عشر شهراً يأتي لاعتبارات متعددة من أهمها^(٦):

أ- تتحقق خلال فترة الاثني عشر شهراً التدفقات المالية الداخلة في حساب المكلف، أو الزيادة في الحقوق الناتجة عن الإيرادات المتحققة له، وبالمقابل تتحدد التدفقات المالية الخارجة من حساب المكلف والالتزامات المالية التي تقع عليه بناءً عليها، وهو الأمر الذي يبني عليه ضرورة تحديد وعاء يمثل الفارق بينهما، وهذا الوعاء لن يتأتى تحديده بشكل واضح ودقيق إلا خلال فترة زمنية من نشاط المكلف الخاضع للضريبة، بحيث لا تسري هذه الضريبة إلا على الدخل الصافي المتحصل عليه والذي يتم تحديده في نهاية السنة المالية للمكلف.

ب- تساير فترة السنة الضريبية عنصر الدورية الذي يسير عليه العرف المحاسبي، والذي يتم بموجبه تقسيم أنشطة المنشأة إلى فترات مالية متساوية، بهدف تحقيق القياس المحاسبي، وإعداد الحسابات الختامية والميزانية للمنشأة. وقد جرى هذا العرف المحاسبي على تحديد هذه الفترة المالية بسنة، يُترك أمر تحديد نهايتها بحسب الظروف الخاصة بكل منشأة.

ج- ارتباط الضريبة بالموازنة العامة للدولة، باعتبار الإيرادات الضريبية تدرج ضمن أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة في تغطية النفقات العامة المختلفة للدولة. وبالنظر إلى أن الموازنة العامة يتم وضعها وتنفيذها لفترة محددة بسنة (مبدأ سنوية الميزانية)، فإنه يلزم أن يكون هناك تنسيق بين السنة الضريبية والسنة المالية للدولة، لكي يتأتى تنفيذ الموازنة بحسب البرامج المختلفة التي تشتمل عليها.

د- تُسهم سنوية الضريبة في تحقيق العدالة الضريبية لجميع المكلفين بالضريبة، ذلك أنه لو لم يتم تحديد الفترة الضريبية بسنة واحدة، لترتب عليه أن يتم فرض الضريبة على كل عملية أو دخل يتحقق للمكلف على حدة، وبالنظر إلى أن بعض العمليات يتحقق فيها ربح للمكلف والبعض الآخر قد لا يتحقق له أي ربح بل أنه قد يترتب عليها خسارة له، فإن فرض الضريبة على أرباح كل عملية على حدة يتعارض مع مبدأ العدالة، وذلك أن الخزينة العامة من خلال الإيرادات الضريبية قد تكون شريكاً في العمليات الربحية، وعند حساب الربح الصافي عند نهاية السنة قد يتضح أن المكلف لم يحقق أي ربح يخضع لهذه الضريبة من حيث الأصل.

الاستثناء من مبدأ سنوية الضريبة:

بالرغم من تحديد فترة السنة لاستحقاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، إلا أن المشرع اليمني في نص المادة (٧) من قانون ضرائب الدخل أجاز في حالات استثنائية معينة أن يتم ربط الضريبة على المكلف عن مدة تقل أو تزيد عن اثني عشر شهراً، وذلك على النحو التالي:

- أ- يجوز ربط الضريبة عن مدة تقل عن اثني عشر شهراً في الحالات التالية:
 - ١- المدة التجارية الأولى للمنشأة، سواءً انتهت هذه المدة في نهاية السنة أو في أي تاريخ آخر تتخذه المنشأة نهاية لسننها المالية.
 - ٢- حالات التوقف أو التنازل أو الوفاة أو الإفلاس التي تتم قبل نهاية السنة المالية.
 - ٣- المنشأة التي تبدأ في مسك الحسابات المنتظمة خلال السنة المالية، وفي هذه الحالة يتعين أن يُحدد الدخل الخاضع للضريبة من أول السنة المالية إلى تاريخ مسك الحسابات تحديداً مستقلاً.

٤- إذا قامت المنشأة بتعديل نهاية سنتها المالية فأقفلت حساباتها قبل التاريخ التالي لتاريخ قفل حسابات السنة المالية السابقة من خلال طلب يقدمه المكلف بأسباب التعديل.

ب- يجوز ربط الضريبة عن مدة تزيد عن اثني عشر شهراً في حالة المنشآت التي تضطر إلى إقفال حساباتها عن مدة تتجاوز السنة ولا تزيد عن ثمانية عشر شهراً، بسبب التوقف أو التنازل أو الإفلاس، أو لأي سبب قانوني آخر يقوم الدليل عليه.

مبدأ استقلال السنوات الضريبية:

إن الحديث عن خاصية سنوية الضريبة يسوق معه الحديث أيضاً عن مبدأ استقلال السنوات الضريبية، وهذا المبدأ يتلخص مضمونه في أن كل سنة مالية تشكل وحدة واحدة منفصلة ومستقلة عن الوحدات أو السنوات المالية السابقة واللاحقة بما تشتمل عليه من إيرادات ومصروفات، وهذا المبدأ يترتب عليه نتائج متعددة لعل أهمها بأنه لا يتم تحميل نفقات سنة ضريبية معينة إيرادات سنة ضريبية أخرى، وكذلك عدم قياس أرباح سنة ضريبية على سنة ضريبية أخرى...

المطلب الثاني

الدخول الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة)

بناء على نص المادة (١٠) من قانون ضرائب الدخل، فإن وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية يتحدد بناءً على صافي الربح الذي يتحقق للمكلف، بعد خصم النفقات المختلفة التي ينص القانون على خصمها. وعلى ذلك فإن صافي الربح الخاضع للضريبة (يساوي) إجمالي دخل المكلف (مخصوصاً منه) النفقات القابلة للخصم التي نص عليها القانون.

وقد عرف البعض صافي الربح بأنه^(٧): الفرق بين الإيرادات والمصروفات عن مختلف العمليات التي باشرها المكلف خلال فترة معينة من الزمن.

وهناك نظريتان يتم وفقاً لهما تحديد الربح الصافي، هما نظرية حساب الاستغلال ونظرية الميزانية^(٨):

أولاً: نظرية حساب الاستغلال:

يتم تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة وفقاً لهذه النظرية من خلال خصم تكاليف الاستغلال التي تم إنفاقها للحصول على الدخل من إجمالي الإيرادات المتحققة، ويكون فائض الإيرادات المتبقية بعد ذلك هو الدخل الصافي الذي يخضع للضريبة، فعلى سبيل المثال إذا قامت منشأة ببيع منتجات بمبلغ (١٠٠,٠٠٠) ريال، وأنفقت على الاستغلال (قيمة مواد خام - أجور ومرتبات - وإيجار - شحن - ...) مبلغ (٩٠,٠٠٠) ريال فإن الربح الذي تحقق لهذه المنشأة من عملية بيع هذه المنتجات يكون (١٠,٠٠٠) ريال، وهو الربح الصافي الذي يخضع للضريبة.

ثانياً: نظرية الميزانية:

ووفقاً لهذه النظرية، فإنه يقصد بالربح الصافي الفائض الذي يتبقى للمنشأة في حالة افتراض تصفية هذه المنشأة عند تاريخ إعداد ميزانيتها. ونطاق الأرباح التجارية والصناعية وفقاً لهذه النظرية أوسع من نطاقها بحسب نظرية حساب الاستغلال السابقة، حيث يشمل الربح الصافي وفقاً لنظرية الميزانية الزيادة والنقصان الذي يطرأ على قيمة جميع أصول وعناصر رأس المال عند وضع ميزانية المنشأة.

فلو افترض بأن المنشأة أنفقت في شراء عقاراتها (١٠) ملايين ريال، واتضح عند وضع ميزانيتها أن قيمة هذه العقارات ارتفعت إلى (١٥) مليون ريال، فإن الزيادة المقدرة بـ (٥) ملايين ريال تعتبر وفقاً لهذه النظرية ربحاً صافياً يخضع للضريبة.

وبالمقابل إذا كانت قيمة هذه العقارات قد انخفضت إلى (٨) ملايين ريال عند وضع الميزانية، فإن مبلغ الـ (٢) مليون ريال الفرق تعد خسارة يتم خصمها من الأرباح. فالأرباح التجارية والصناعية تتحدد وفقاً لهذه النظرية على أساس افتراض تصفية وهمية سنوية للمنشأة.

إلا أنه يؤخذ على هذه النظرية بناءً على الفرضيات التي تقوم عليها، بأنها تؤدي إلى احتساب وسريان الضريبة على أرباح لم تتحقق للمنشأة بالفعل، ويجعلها بالتالي تتحمل في بعض الحالات ضرائب قد تفوق الأرباح التي حققتها من النشاط الذي تزاوله، وهذا الأمر لا شك في أنه يتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية.

موقف المشرع اليمني:

جاء في نص المادة (١٠) من قانون ضرائب الدخل بأن تحديد الأرباح التجارية والصناعية الخاضعة لضريبة الأرباح يتم على أساس الإيرادات الناتجة عن جميع العمليات التجارية والصناعية والخدمية على اختلاف أنواعها التي باشرها المكلف، بما في ذلك التعويضات والإيرادات الأخرى التي حصل عليها، وكذلك الأرباح الناتجة عن التصفية التي تحققت خلال السنة الضريبية، ويُنزل منها جميع التكاليف واجبة الخصم وفقاً لأحكام هذا القانون، ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المُعدة وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة في الجمهورية، على أن يتحدد وعاء الضريبة وفقاً لأحكام القانون.

وبناءً على مضمون هذه المادة يتضح لنا بأن المشرع اليمني أعتمد في تحديد الربح الصافي على نظرية حساب الاستغلال، وذلك بحكم أنه قد قام بتحديد الأرباح التجارية والصناعية الخاضعة لضريبة الأرباح على أساس الإيرادات الناتجة عن جميع العمليات التجارية والصناعية والخدمية على اختلاف أنواعها.

وقد أشار المشرع لهذا الموقف صراحة في نص المادة (١٣/أ) من القانون، التي جاء النص فيها على أن يُحدد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الأرباح مخصوماً منها جميع التكاليف والنفقات الضرورية لتحقيق هذه الأرباح والمحافظة عليها.

أما فيما يتعلق بتحديد وعاء الضريبة على العقود طويلة الأجل، فقد نظم المشرع ما يتعلق بها من أحكام في المادة (١٢) من القانون على النحو التالي:

- أ- يتحدد وعاء الضريبة في العقود طويلة الأجل على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال السنة الضريبية، وتُحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية السنة الضريبية، منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.
- ب- يُحدّد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له، كما يُحدّد الربح المقدر للعقد خلال كل سنة ضريبية بنسبة من الربح المقدر وفقاً للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال السنة الضريبية، وعلى أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية السنة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح.
- ج- إذا أُختتم حساب السنة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها، وبما لا يتجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة، ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد المكلف ما سدده بالزيادة منها.
- د- إذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة، يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة (١٩) من القانون، شريطة أن لا يتجاوز فترة ترحيل الخسائر عن خمس سنوات، وتحدد اللائحة التنفيذية القواعد اللازمة لاحتساب صافي أرباح أو خسائر العقود طويلة الأجل.
- هـ- يقصد بالعقد طويل الأجل: عقد التصنيع أو التجهيز أو البناء والتشييد أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذي تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة.

المبحث الثالث

التكاليف القابلة للخصم من الدخل

سبق وأشرنا سابقاً إلى أن وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية يتحدد بناءً على الربح الصافي الذي يتحقق للمنشأة وذلك بعد خصم التكاليف والمصروفات المختلفة.

وهنا يتبادر تساؤل حول مفهوم التكاليف والمصروفات القابلة للخصم؟ وما هي أنواع هذه التكاليف والمصروفات؟ ذلك ما سنحاول الإجابة عليه فيما يلي من بنود:

أولاً: مفهوم التكاليف الواجبة للخصم من الدخل:

التكاليف الواجبة للخصم من وعاء الضريبة هي: المبالغ التي تنفقها المنشأة في سبيل الحصول على الربح والمحافظة عليه.

ويرى البعض أن هذا المفهوم يضيق من نطاق التكاليف بحيث يحصرها على مجرد ما هو لازم للحصول على الربح والمحافظة عليه، بالرغم من أن طبيعة النشاط الذي تزاوله المنشأة قد يترتب عليه الإنفاق على بعض التكاليف التي قد لا تكون لازمة لإنتاج الربح والمحافظة عليه، مثال ذلك الخسائر التي قد تقع على رأس المال أو السلع التي تنتجها المنشأة^(٩).

ويرى اتجاه من الفقه أنه يجب تحديد معنى التكاليف بحيث تشتمل على كل نفقة يرتبط وجودها بوجود المنشأة، ويتم إنفاقها لتحقيق مصلحتها، حتى ولو لم تكن هذه النفقة موجهة بصورة مباشرة للحصول على الدخل أو المحافظة عليه^(١٠).

وهناك اتجاهان في تحديد النفقات والمصاريف القابلة للخصم من الدخل يتلخصان في التالي^(١١):

الاتجاه الأول: ويأخذ بطريقة حصر المصاريف واجبة للخصم من مصروفات وأعباء مختلفة لها ارتباط مباشر بالدخل الذي يتحقق للمنشأة، وتكون ضرورية للحصول على هذا الدخل والمحافظة عليه.

الاتجاه الثاني: ويتوسع هذا الاتجاه في مفهوم المصاريف القابلة للخصم، بحيث تشمل جميع المصاريف والنفقات التي لها ارتباط بنشاط المنشأة واستمرارها ووجودها، ولو لم تكن هذه المصاريف ترتبط بشكل مباشر بالحصول على الربح والمحافظة عليه.

وقد أخذ المشرع اليمني بالاتجاه الثاني، وعلى الرغم من أنه لم يضع تعريفاً واضحاً ومحددأ لمفهوم المصاريف والنفقات القابلة للخصم من الدخل، إلا أنه عمد إلى تحديد النفقات واحتساب إهلاكات المنشأة القابلة للخصم من الدخل في نص المادتين (١٣، ١٦) من قانون ضرائب الدخل، بحسب ما سيتم الإشارة إليه لاحقاً.

ثانياً: شروط التكاليف الواجبة للخصم من الدخل:

تذهب بعض التشريعات وجانب من الفقه المالي إلى ضرورة توافر شروط معينة في التكاليف واجبة للخصم من الضريبة، ويمكن أن تتلخص أهم هذه الشروط فيما يلي^(١٢):

١ - أن تكون هذه التكاليف مؤكدة وغير احتمالية:

وهذا الأمر يترتب عليه اعتبار المصروفات والخسائر المحتملة غير قابلة للخصم من وعاء الضريبة، ولعل الحكمة من وراء هذا الشرط هي قطع الطريق أمام بعض الممولين للتهرب من الضريبة بحجة اقتطاع مخصصات معينة لمواجهة نفقات وخسائر محتملة.

وفي هذا الجانب نظمت المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل الأحكام المتعلقة بالاحتياطات والمخصصات القابلة للخصم من وعاء الضريبة بالنسبة لشركات التأمين ومخصصات البنوك مقابل الديون المشكوك في تحصيلها.

٢ - أن يُستحق دفع هذه التكاليف بالفعل ولو لم يتم دفعها بالفعل:

وهذا الأمر يتفق مع قواعد المحاسبة الضريبية التي تتم على ما يُستحق فعلاً من إيرادات دون اشتراط استلامها بالفعل.

٣ - أن يكون انفاق هذه التكاليف قد تم في سبيل تحقيق الربح الخاضع للضريبة:

أما ما يتم دفعه من أجل الحصول على إيرادات غير خاضعة للضريبة؛ فإنها تندرج ضمن استعمالات الدخل وليس التكاليف الواجبة للخصم من وعاء الضريبة.

٤ - أن تكون هذه التكاليف مرتبطة بنشاط المنشأة، وأن يكون قد تم أنفاقها لتيسير الاستغلال العادي (الجاري)، وليست من قبيل المصروفات الرأسمالية^(١٣).

٥ - أن تكون هذه التكاليف مثبتة بوثائق ومستندات تثبت صحتها وعلاقتها بعمل المنشأة: وذلك في حدود ما جرى عليه العرف المحاسبي والضريبي في التعامل مع هذه الوثائق والمستندات.

وقد أخرج المشرع اليمني في المادة (٢/أ/١٣) التكاليف والمصروفات التي لا تحتاج حسب العادة إلى مستندات لدعم ارتباطها بنشاط المكلف، على أن لا تتجاوز نسبة ٢% من صافي الربح وفقاً للأسس التي جاء النص عليها في المادة (١٤/أ) من اللائحة التنفيذية للقانون التي نصت على أنه يُقصد بهذه المصروفات النثرية البسيطة التي يتعذر في الغالب إثباتها بمستندات، ومن هذه المصروفات:

- مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة.
- أجور حمالة وتفرغ للأفراد.
- ما يتم صرفه مقابل النظافة مدفوعة لأفراد وليس لشركات النظافة أو متعهدي النظافة...إلخ.
- مقابل الجرائد والصحف لمسئولي المنشأة إذا كان عملهم يتطلب ذلك.
- الصدقات التي تكون مبالغها قليلة.

٦- أن يكون مقدار هذه التكاليف ضمن الحدود المعقولة بحسب ما جرى عليه العرف السائد: بحيث لا يكون هناك مبالغة في مقدارها مما يحمل على الاشتباه في عدم صحتها واستخدامها كوسيلة للتهرب من الضريبة.

٧- أن تكون هذه التكاليف مرتبطة بذات الفترة المالية التي يتم التحاسب الضريبي عنها: وذلك تطبيقاً لاستقلال السنوات الضريبية وما يقتضيه مبدأ المقابلة وأساس الاستحقاق.

ثالثاً: التكاليف الواجبة الخصم من الدخل:

نص المشرع اليمني في المادة (١٣/ب) من قانون ضرائب الدخل على أنواع التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم من الدخل الخاضع للضريبة، حيث حددت أهمها على النحو التالي:

أ- إيجارات العقارات التي تشغلها المنشأة:

تضمنت المادة (١٣/ب/١) من القانون النص على أن من التكاليف الواجبة الخصم قيمة إيجار العقارات التي يستأجرها المكلف لممارسة أنشطته المختلفة المتعلقة بعمله الخاضع للضريبة، باستثناء القيمة الإيجارية بموجب عقود التأجير التمويلي.

ومن خلال مضمون نص المادة السالفة الذكر يمكن القول بأن المشرع اليمني اشترط لاعتبار الإيجار من التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة؛ أن يتم استخدام العقار الذي تم استئجاره من قبل المكلف في ممارسة الأنشطة المتعلقة بالعمل الخاضع للضريبة الذي يزاوله.

وتثار في هذه النقطة ثلاث مسائل مختلفة تتمثل في^(١٤):

- حالة ما إذا كانت العقارات مملوكة للمكلف:

في هذه الحالة يكون تحديد القيمة الإيجارية القابلة للخصم من الدخل الخاضع للضريبة، بالقيمة الإيجارية المقدرة والمربوطة بموجبها ضريبة العقارات.

- حالة ما إذا كان العقار مستأجراً:

في هذه الحالة يتم تحديد القيمة الإيجارية الفعلية بحسب ما هو مدون في عقد الإيجار المبرم مع مالك العقار.

- حالة ما إذا كان المكلف يمتلك المباني دون الأرض المقامة عليها:

في هذه الحالة يتم تحديد وتقدير القيمة الإيجارية للمباني مجردة عن الأرض، واحتساب القيمة الإيجارية عن الأرض بحسب العقد المبرم مع مالكيها. وفيما يتعلق بتكاليف صيانة المباني والترميمات التي تجرى لها، فإنها تدرج ضمن التكاليف الواجبة الخصم أيضاً سواء كان العقار مملوكاً للمنشأة أو مستأجراً.

ب- الإهلاكات:

يقصد بالإهلاك^(١٥): النقص التدريجي الذي يصيب الأصول الثابتة أو قيمتها نتيجة لواحد أو أكثر من عوامل الاستهلاك المختلفة كالأستعمال ومرور الزمن والتقدم، بحيث تفقد هذه الأصول صلاحيتها من الناحية الفعلية والاقتصادية.

كما يندرج ضمن المفهوم السابق أيضاً النقص الذي يصيب الأصول التي تملكها المنشأة بسبب ظهور اختراعات جديدة تؤثر على الكفاءة الإنتاجية لهذه الأصول، وتنعكس سلباً على جدواها الاقتصادية.

ومن المنطقي أن الإهلاك لا تتعرض له سوى الأصول المادية للمنشأة كالمباني والآلات والأثاث، ومن ثم فإن الأرض لا تدرج ضمن هذا المفهوم وذلك بالنظر إلى أن الأرض غير قابلة بطبيعتها للإهلاك.

ويُشترط لاحتساب الإهلاك ضمن التكاليف واجبة الخصم ما يلي^(١٦):

- ١- أن يكون الاستهلاك حقيقياً، وذلك مقابل خسارة فعلية ومؤكدة لحقت بأصول المنشأة.
- ٢- أن يكون الإهلاك معادلاً لقيمة ما طرأ من نقص واستهلاك على أصول المنشأة.

٣- أن يكون معدل احتساب الإهلاك في حدود ما نصت عليه القوانين والقرارات ذات العلاقة. وقد نص المشرع اليمني على أن الإهلاك يندرج ضمن النفقات القابلة للخصم في المادة (١٣/ب/٢) من القانون، التي تم بموجبها إحالة الأحكام الخاصة باحتساب الإهلاك وأساسه إلى المادتين (١٦، ١٧) من القانون.

احتساب الإهلاك:

- فيما يتعلق باحتساب الإهلاك نصت المادة (١٦) من القانون على الأحكام التالية:
- أولاً: لأغراض تطبيق أحكام هذا القانون وبغض النظر عما يرد في أي قانون آخر، يكون احتساب الإهلاك لأصول المنشأة عند تحديد الربح الضريبي، على أساس أن يتم خصم الإهلاك بواسطة المالك للأصول، أو في حالة أن يكون الأصل مؤجراً وبموجب عقد تأجير تمويلي مسجل لدى الجهة المختصة، أن يتم خصم الإهلاك بواسطة المستأجر ويُشترط لخصم الإهلاك بواسطة المستأجر تحقق الشروط التالية:
- أ- اشتغال عقد التأجير التمويلي لخيار الشراء أو نقل ملكية الأصل للمستأجر.
 - ب- اعتبار القيمة الحالية لدفعات الإيجار بتاريخ إبرام العقد هي كلفة الأصل المؤجر بالنسبة للمستأجر.
 - ج- أن يكون الأصل المؤجر في حيازة المستأجر الأصلي ومستخدماً له وفقاً للغاية منه.
 - د- أن لا يشمل ذلك عقود التأجير التالية:
 - ١- عقد التأجير للمستأجر من الباطن.
 - ٢- عقد التأجير الفرعي والذي بموجبه يقوم المؤجر بنقل الأصل إلى مستأجر آخر.
 - ٣- عقد التأجير للمورد والمسمى البيع وإعادة التأجير، والذي بموجبه يقوم المورد ببيع الأصل للمؤجر ومن ثم يقوم المورد باستئجاره من المؤجر ويصبح المورد مستأجراً.
 - هـ- أن لا تقل فترة عقد التأجير التمويلي عن ثلاث سنوات.
- ثانياً: يتم احتساب أهلاك أصول المنشأة على النحو التالي:
- أ- ٥% من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والسفن والطائرات، وذلك عن كل سنة ضريبية.

- ب- ١٠% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بما في ذلك الشهرة، وذلك عن كل سنة ضريبية.
- ج- الفئتان التاليتان للأصول يتم إهلاكها وفقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسب المشار إليها قرين كل فئة كما يلي:
- ١- أجهزة الكمبيوتر وأجهزة تخزين نظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات بنسبة ٥٠% من أساس الإهلاك للفترة الضريبية.
 - ٢- كل الأصول الأخرى بنسبة ٢٥% من أساس الإهلاك للفترة الضريبية.
- د- لا يتم احتساب أي إهلاك للأراضي والأعمال الفنية والتذكارية والمجوهرات والأصول الأخرى غير المستهلكة بطبيعتها.
- ثالثاً: أ- تُخصم نسبة ٤٠% من تكلفة الأصول المستخدمة القابلة للاستهلاك، سواء كانت تلك الأصول جديدة أو مستعملة، وذلك في أول سنة ضريبية يتم خلالها استخدامها تلك الأصول، ويتم احتساب الإهلاك وفقاً للبند ثانياً من هذه المادة عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة ٤٠% المحددة بموجب هذه الفقرة من هذا البند، وفي كل الأحوال يجب أن يكون المكلف ملتزماً بمسك دفاتر وحسابات منتظمة.
- ب- لا يسري الخصم بنسبة ٤٠% المنصوص عليه في الفقرة (أ) من هذا البند في هذه المادة على الأصول المستخدمة لدى المنشآت والشركات العاملة في مجالات النفط والغاز والمعادن الأخرى (التعدين).

أساس الإهلاك:

- نصت المادة (١٧) من القانون على الأحكام التالية فيما يتعلق بأساس الإهلاك:
- أ- يقصد بأساس الإهلاك في تطبيق أحكام المادة (١٦) من هذا القانون التكلفة التاريخية للأصل، على أساس طريقة القسط الثابت والواجب اعتمادها كأساس لاحتساب الإهلاك ويدخل ضمن التكلفة التاريخية كل النفقات الرأسمالية التي أنفقت لتجديد الأصل أو تطويره.
 - ب- تحدد اللائحة التنفيذية أسس وقواعد احتساب الإهلاك. (وقد تضمنت المادة (١٨، ١٩) من اللائحة التنفيذية للقانون النص على الأحكام المتعلقة بتنظيم أسس وقواعد احتساب الإهلاك والإهلاك الإضافي والمعدل).

ج- الضرائب التي تدفعها المنشأة بموجب قانون ضرائب الدخل ، ما عدا ضريبة الأرباح التجارية والصناعية:

كان المشرع اليمني قد نص في المادة (٩/ج) من قانون الضريبة على الدخل السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م، باعتبار الضرائب والرسوم التي تدفعها المنشأة بموجب أحكام القانون ما عدا ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، كتكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة.

ولأن عبارة (الضرائب والرسوم) وعبارة (بموجب أحكام القانون) في نص المادة سالفة الذكر، كانت عامة تحمل على الفهم بأنه يندرج في مضمونها الضرائب الجمركية، ورخص تجديد مزاولة النشاط، والرسوم القضائية، والضرائب الأخرى المتعلقة بنشاط المنشأة، فإن ذلك كان يحمل معه أكثر من تفسير فيما يتعلق بالضرائب والرسوم التي يمكن أن تدرج ضمن التكاليف واجبة الخصم، الأمر الذي كان يثار بسببه الكثير من الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

لذلك فقد عمد المشرع إلى تلافى هذا الأمر عند صياغته لقانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، حيث جاء نصه في هذا الشأن واضحاً ومحددلاً لا يحتمل أي تفسير أو تأويل، بل أن المشرع لم تعوزه الحاجة إلى التأكيد على ذلك في اللائحة التنفيذية للقانون^(١٧)، حيث نص في المادة (١٣/ب/٣) من هذا القانون على أن تُعد من التكاليف والنفقات الواجبة الخصم: الضرائب التي تدفعها المنشأة بموجب قانون ضرائب الدخل، ما عدا ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

فتحديد المشرع في هذه المادة للضرائب التي يتم دفعها بموجب قانون ضرائب الدخل، أخرج الضرائب المباشرة وغير المباشرة وكذا الرسوم المختلفة المفروضة بقوانين أخرى من التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة، باستثناء الضرائب التي تدفعها المنشأة بموجب قانون ضرائب الدخل ما عدا ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

د- زكاة عروض التجارة والصناعة:

جاء النص في المادة (١٣/ب/٤) من القانون باعتبار زكاة عروض التجارة والصناعة التي يدفعها المكلف وفقاً لقانون الزكاة: من التكاليف والنفقات الواجبة الخصم.

ويقصد بزكاة عروض التجارة وفقاً لنص المادة (١٥/ أولاً) من اللائحة التنفيذية للقانون: الزكاة التي يدفعها المكلف عن أموال تجارية فقط، وبموجب مستندات رسمية وذلك بموجب قانون الزكاة.

ومن ثم فإنه يُشترط لاعتبار الزكاة من التكاليف واجبة الخصم أن تكون متعلقة بنشاط المكلف الخاضع للضريبة، وأن يُثبت المكلف دفعه لهذه الفريضة بوصول من الجهة الرسمية المخولة باستلامها، وهي في اليمن مصلحة الواجبات أو المكاتب التابعة لها، وأن يتم دفعها بموجب ما ينص عليه قانون الزكاة الذي ينظم الأحكام المتعلقة بها.

هـ- التبرعات والإعانات:

وقد نصت عليها المادة (١٣/ب/٥) من القانون التي تضمنت بعض الشروط لاعتبارها من التكاليف واجبة الخصم، وتتلخص هذه الشروط فيما يلي:

- أن تدفع للجمعيات والمؤسسات الأهلية والاجتماعية المسجلة لدى الجهة المختصة.
- أن يكون مركز هذه الجمعيات والمؤسسات في الجمهورية اليمنية.
- ألا تتجاوز قيمة هذه التبرعات ٥% من صافي الربح.

كما أنه يعد في حكم التكاليف الواجبة الخصم بموجب هذه المادة مهما بلغت التبرعات المدفوعة التالية:

- التبرعات المدفوعة لبناء المساجد والملاجئ أو للحكومة أو للجيش اليمني أو للمدارس والمستشفيات الحكومية والسدود والطرق العامة ومشاريع مياه الشرب.
- التبرعات والإعانات للمقاصد الخيرية أو الإنسانية المعترف بها من الحكومة.

و- أقساط التأمين:

وأقساط التأمين بناءً على نص المادة (١٣/ب/٦) من القانون هي تلك المتعاقد عليها مع شركات التأمين المحلية على أصول المنشأة، وكذا الأنشطة المتعلقة بها، وعلى عمال وموظفي المنشأة.

ووفقاً لنص المادة السابقة من القانون والمادة (١٥/ ثانياً) من اللائحة التنفيذية للقانون فإنه يندرج ضمن أقساط التأمين الواجبة الخصم ما يلي:

- أقساط التأمين التي يتم التعاقد عليها مع شركات التأمين المحلية على أصول المنشأة.

- أقساط التأمين التي يتم التعاقد عليها مع شركات التأمين المحلية على الأنشطة المتعلقة بالمنشأة.
- أقساط التأمين التي يتم التعاقد عليها مع شركات التأمين المحلية على عمال المنشأة وموظفيها.
- أقساط التأمين التي تدفعها المنشأة للتأمين على أموالها ضد الحريق أو السرقة أو الاختلاس أو التلف أو ضد حوادث العمل أو أي من الأخطار، شريطة أن تكون مرتبطة بنشاط المنشأة والمحافظة على موجوداتها ورؤوس أموالها أو على عمال وموظفي المنشأة نفسها.

ز- المرتبات والأجور وما في حكمها:

يقصد برواتب العمال والموظفين^(١٨): مبلغ الراتب المدفوع عنه أقساط التأمينات والمعاشات في ذات السنة، والمسجل فعلاً في سجلات التأمينات والمعاشات باسم الموظف أو العامل الذي تم توظيفه لدى المنشأة، وذلك في وظيفة دائمة من تاريخ العمل بالقانون.

وقد جاء النص عليها في المادة (١٣/ب/٧) من القانون، التي أضافت إليها تكاليف ومصاريف أخرى تتمثل في مصاريف العلاج المدفوعة للموظفين، والمبالغ التي يدفعها رب العمل عن العاملين لديه للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، ومساهمته في أي صندوق تقاعد أو ادخار أو أي صندوق آخر ينشئه رب العمل طبقاً للقوانين النافذة، وذلك مقابل مكافأة ترك الخدمة أو أي صناديق أخرى تنشأ للتكافل الاجتماعي والصحي.

كما نصت المادة (١٣/ب/١٣) من القانون على أنها تُعد من التكاليف الواجبة الخصم أيضاً ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها.

وفيما يتعلق بالخصم الإضافي المتعلق بالموظفين الذين يدخلون التوظيف (وظائف دائمة) لأول مرة من تاريخ العمل بهذا القانون؛ فقد جاء النص على اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم، وذلك في المادة (١٣/ج) من القانون التي نصت على أنه يحق للمكلف الذي يقوم بتوظيفهم أن يطالب بخصم إضافي يُحتسب كالاتي:

- ٥٠% من رواتب هؤلاء العمال أو الموظفين عن العام الأول من توظيفهم.
- ٤٠% من رواتب هؤلاء العمال أو الموظفين عن العام الثاني من توظيفهم.

- ٣٠% من رواتب هؤلاء العمال أو الموظفين عن العام الثالث من توظيفهم.
- ٢٠% من رواتب هؤلاء العمال أو الموظفين عن العام الرابع من توظيفهم.
- ١٠% من رواتب هؤلاء العمال أو الموظفين عن العام الخامس من توظيفهم.

ويجب أن لا ينتج عن هذا الخصم الإضافي أي خسارة ضريبية.

والمقصود بالموظف أو العامل في تطبيق أحكام هذه الفقرة من هذه المادة، كل شخص طبيعي مرتبط بالمنشأة كمستخدّم لديها سواء كان ذلك بموجب عقد أو قرار تعيين، بحيث لا تقل ساعات العمل الملزم بها في الأسبوع عن (٣٥) ساعة. ولاكتساب حق المطالبة بهذا الخصم الإضافي بحسب البند (١) من هذه الفقرة فإنه يُشترط التالي:

- أن يكون لدى المكلف دفاتر وحسابات منتظمة.
- تقديم المكلف للإقرارات الضريبية الشهرية على المرتبات والأجور وتوريد الضريبة المستحقة في المواعيد القانونية المحددة مرفقاً بها كشف بالعمال أو الموظفين الجدد والذين تم إنهاء خدمتهم مع إرفاق عقود العمل.

ولا يجوز المطالبة بالخصم الإضافي في الحالات الآتية:

- عن تشغيل أو توظيف عمال أو موظفين غير مدرجين في سجلات التأمينات والمعاشات.
- عن تشغيل أو توظيف عمال أو موظفين غير يمينيين.
- التوظيف بالشركات الأجنبية العاملة في مجال النفط والغاز ومقاوليها من الباطن، وكذلك التوظيف لدى المنشآت والشركات العاملة في مجال التعدين والخاضعة لأحكام القسم الرابع من الباب الثالث من الجزء الأول من القانون.

كما تضمنت المادة (١٥/ ثانياً) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل النص على أنه يُقصد بمكافأة ترك الخدمة المكافأة التي تحددها النظم المطبقة في الجهة أو المنشأة بمناسبة انتهاء خدمة العامل، وفي حالة عدم وجود هذه النظم أو عدم تنظيمها تُحدد مكافأة ترك الخدمة وفقاً للأحكام المبينة في قانون العمل.

وقد سكت المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م عن الإشارة إلى مرتبات وأجور الشركاء في العمل أو المنشأة، وكذا مرتبات وأجور

أقارب المكلف العاملين معه، وما إذا كانت هذه المرتبات والأجور تُعد من التكاليف واجبة الخصم من عدمه، وفي رأينا أنه إذا كانت هذه المرتبات والأجور تُمنح لهؤلاء الأشخاص مقابل عمل فعلي يقومون به، فإن هذه المرتبات والأجور شأنها شأن مرتبات وأجور بقية العاملين في المنشأة تطبق عليها الأحكام المتعلقة بالتكاليف واجبة الخصم، أما إذا كانت غير ذلك فهنا يمكن أن تتوافر فيها شبهة استخدامها كوسيلة من وسائل التهرب من الضريبة، وتختص بالتالي محكمة الموضوع في البت فيما قد ينشأ بشأنها من خلاف بين المكلف والإدارة الضريبية.

ح- مصاريف السفر المتعلقة بالمنشأة:

وقد نصت عليها المادة (١٣/ب/٨) من القانون، إلا أنه لكي تُعد هذه المصاريف من التكاليف واجبة الخصم يتوجب أن تتوافر فيها بعض الشروط، والتي منها^(١٩):

- ١- أن تكون هذه المصاريف مرتبطة بعمل المنشأة، ومن ثم تخرج بقية مصاريف السفر الأخرى من هذه التكاليف، كمصاريف السفر للسياحة أو العلاج.
- ٢- أن تتعلق هذه المصاريف بشخص المكلف دون غيره.
- ٣- أن يكون مقدار هذه المصاريف متناسب مع المركز الاجتماعي والاقتصادي للمكلف، بمعنى أن لا يكون هناك مبالغة في مقدارها.
- ٤- إذا كانت هناك مصاريف مشتركة بحيث يتعلق جزء منها بنشاط المكلف ويتعلق الجزء الآخر بمصاريف شخصية، فهذا يتم استبعاد المصاريف الشخصية واحتساب المصاريف المتعلقة بنشاط المكلف.

ط- الخسائر المترتبة عن سرقة أو اختلاس أو تلف:

نصت عليها في المادة (١٣/ب/٩) من القانون، التي جاء فيها على أنه يُعد من التكاليف والنفقات القابلة للخصم: الخسائر الناتجة عما يثبت وقوعه على نشاط المكلف من سرقة أو اختلاس أو تلف، متى تثبت جديتها، وأنه لم يُرد إلى المكلف فعلاً ما يقابلها. وبحسب نص هذه المادة فإنه يُشترط لاعتبار الخسائر المترتبة عن سرقة أو اختلاس أو تلف، من التكاليف واجبة الخصم أن يتوافر فيها الشرطان التاليان:

١- أن يثبت وقوع حالات السرقة أو الاختلاس أو التلف بأدلة جديّة صادرة من الجهات المختصة.

٢- إن المكلف لم يحصل بالفعل على تعويض مقابلها سواء من جهات حكومية أو شركات تأمين.

على أن المشرع اليميني في نص المادة سالفة الذكر لم ينص على حالات الحريق أو الغرق أو الحوادث الأخرى، وكذلك الخسائر المرتبطة بالحالة الاقتصادية أو السياسية أو حتى الاجتماعية التي قد تتعرض لها الدولة في فترة من الفترات.

وفي ذلك نرى أن هذه الخسائر يمكن أن تُعد من التكاليف واجبة الخصم، إذا توافرت فيها وسائل إثباتها بشكل قاطع، ومسألة تقدير ذلك مما يندرج ضمن سلطة الإدارة الضريبية ومحكمة الموضوع إذا عرض موضوع الخلاف بشأنها عليها.

أما عن ترحيل هذه الخسائر فقد نظم المشرع في المادة (١٩) من القانون الأحكام المتعلقة بذلك على الوجه التالي:

أ- إذا خُتم حساب إحدى السنوات الخاضعة للضريبة بخسارة لأي مكلف قدم إقراره الضريبي معتمداً من محاسب قانوني مرخص ومستنداً إلى دفاتر وحسابات منتظمة وفقاً لأحكام القانون، فإن هذه الخسارة تدخل ضمن مصروفات السنة التالية لسنة الخسارة وتُخصم من أرباحها، فإذا لم يكفِ الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي إلى السنة التي تليها وهكذا حتى السنة الخامسة من بداية الخصم، ولا يجوز بأي حال من الأحوال نقل ما تبقى من تلك الخسارة إلى السنة التي تلي السنة الخامسة.

ب- لا يسري حكم الفقرة (أ) من هذه المادة على الخسائر التي تحملتها الشركة في السنة الضريبية والسنوات السابقة، إذا طرأ تغيير في ملكية رأسمالها بنسبة ١٠٠%.

ويلزم لخصم وترحيل هذه الخسائر توافر الشروط التالية^(٢٠):

١- أن تكون الخسارة فعلية ومؤكدة ومثبتة بإقرار المكلف المقدم للإدارة الضريبية معتمداً من محاسب قانوني مرخص ومستنداً إلى حسابات منتظمة، على أن يكون الإقرار الخاص بالمحاسب القانوني عن نشاطه معتمداً من محاسب قانوني آخر.

- ٢- أن تكون الخسارة ضريبية وفقاً لأحكام القانون ناتجة عن نشاط خاضع للضريبة في السنة التي تحقق عنها، وتتسبب الخسارة إلى إجمالي قيمة رأس المال إذا كان جزء من النشاط معفياً من الضريبة، وذلك في حالة عدم الفصل في الحسابات بين النشاط الخاضع للضريبة والنشاط المعفي منها .
- ٣- يجوز ترحيل الخسارة الضريبية حتى السنة الخامسة من بداية الخصم ولا يجوز ترحيل خسارة بعد السنة الخامسة .
- ٤- أن يستفيد من ترحيل الخسارة الشخص الذي ربطت باسمه فقط، ولا يسري هذا الخصم أو الترحيل في حالة التنازل أو تغيير الكيان القانوني .
- ٥- أن لا تكون المنشأة قد عوّضت عن الخسارة بأي شكل من الأشكال .

ي- فروق العملة:

جاء النص عليها المادة (١٣/ب/١٠) من القانون، ولكن المشرع لم يذكر في صلب القانون أو اللائحة التنفيذية المقصود بفروق العملة، هل هو فارق زيادة صرف العملة الأجنبية مقابل العملة الوطنية أو العكس، بحيث يُخصم هذا الفارق في أي عمليات تبادل تجاري يقوم به المكلف، ويحدث فيها أن ينخفض سعر العملة لتي تمت بها عملية الشراء، فيتعرض المكلف هنا لخسارة غير متوقعة يتأثر معها الدخل المتحقق له .

ونرى أنه منعاً للتضارب في فهم المقصود بفروق العملة هذه أن يتم توضيح المقصود بها في تعليمات تصدر عن الجهة المخولة بذلك، خاصة في ظل التغييرات المستمرة التي تتعرض لها العملة اليمنية نتيجة لأسباب مختلفة سياسية أو اقتصادية أو أمنية، وهو ما قد يحمل معه بذور خلافات قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية بسبب ذلك التضارب في تفسير مفهوم هذه الفروق .

ك- العوائد والعمولات المدفوعة عن القروض المعقودة مع الغير:

يُقصد بهذه العوائد والعمولات^(٢١): العوائد المدينة وتشمل كل ما يتحمله المكلف من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات أيّاً كان نوعها، بما في ذلك السندات والأذون وأية صور من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير .

وقد نصت على هذه العوائد والعمولات المادة (١٣/ب/١١) من القانون التي أشترط فيها المشرع أن تكون هذه العوائد والعمولات قد عُقدت في سبيل العمل، وبما لا يتعارض مع أحكام المادة (١٥) من القانون، التي جاء النص فيها على أن تكون هذه العوائد والعمولات قابلة للخصم من التكاليف، شريطة أن لا تتجاوز العوائد والعمولات التي كانت ستُدفع في حالة إذا كان التمويل لا يتجاوز ٧٠% من القروض و ٣٠% من رأس المال^(٢٢)، مع ضرورة تقييد حق الخصم بالآتي:

أ- يجب أن يكون الخصم على أساس الفائدة أو العمولة الفعلية المدفوعة.
ب- في حالة وجود قرض للمكلف من أي طرف تابع فيجب أن لا يزيد الخصم عن فائدة القرض المحسوبة بالمعدلات الدولية السائدة في تاريخ دفع القرض، وبما لا يتجاوز ٤% إضافة إلى معدل عرض البنك المركزي اليمني في تاريخ دفع القرض، وتطبق أحكام هذه المادة على الشخص الاعتباري، ويستثنى من ذلك البنوك وشركات التأمين.
ويلزم لاعتبار العوائد والعمولات من التكاليف واجبة الخصم بحسب نص المادة (١٥/رابعاً) من اللائحة التنفيذية للقانون، أن تتوافر فيها الشروط التالية:

- ١- أن تكون العوائد مقابل قرض حقيقي محدد تلتزم به المنشأة نحو الغير.
- ٢- أن تكون عوائد القرض أو العمولات مرتبطة بنشاط المنشأة.
- ٣- أن تكون عوائد القرض أو العمولات مؤيدة بمستندات.
- ٤- أن يكون معدل الفائدة للقرض في حدود معدل الفائدة السائد في البنك المركزي، وبما لا يتعارض مع أحكام المادة (١٥) من القانون والمادة (١٧) من اللائحة التي نصت الفقرة (أ) منها على أنه يجب أن لا يزيد الخصم لفائدة القرض عن سعر الفائدة السائد بين البنوك بنسبة ٤% إضافة إلى معدل عرض البنك المركزي في تاريخ دفع القرض.
- ٥- أن لا يكون الغرض من القرض أو العمولة المدفوعة شراء أو الحصول على أصل ثابت مؤهل وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة في الجمهورية، وفي حالة عدم توافر تلك المعايير يجوز الاسترشاد بمعايير المحاسبة الدولية بما يتوافق وأحكام القانون والتشريعات النافذة في الجمهورية.

٦- أن تكون عوائد القرض أو العمولات مرتبطة بنفس الفترة المالية محل التحاسب (سنة التكلفة). وفي كل الأحوال لا تعتبر العوائد والعمولات المدفوعة للشركاء المتضامنين من النفقات والتكاليف واجبة الخصم.

ل- حصة الفرع من نفقات المركز الرئيسي المتواجد خارج الجمهورية:

نصت على هذه المصاريف المادة (١٣/ب/١٣) من القانون التي اشترطت لاعتبار هذه الحصة من التكاليف واجبة الخصم أن يتوافر فيها ما يلي:

- ١- أن لا تتضمن هذه النفقات أية مرتبات أو عوائد أو إتاوات عن أعمال تمت في اليمن.
- ٢- أن لا يتجاوز ما يُسمح بتزييله عن ٢% من الأرباح الخاضعة للضريبة المحققة في الجمهورية.

م- نفقات التدريب لموظفي المنشأة:

نصت على هذه المصاريف المادة (١٣/ب/١٤) من القانون التي أحالت الشروط المتعلقة بها إلى اللائحة التنفيذية للقانون، والتي نصت بدورها في المادة (١٥/سادساً) منها على أن يلزم لاعتماد هذه النفقات توافر الشروط التالية:

- ١- أن يكون المتدرب موظفاً رسمياً بالمنشأة.
- ٢- أن تكون المنشأة ملتزمة بتسديد ضريبة المرتبات والأجور عن ذات الشخص المتدرب، ويكون اسمه مدرجاً ضمن الكشوفات المرفقة بالإقرارات الشهرية المقدمة منها للإدارة الضريبية وتُسدد بموجبها ضريبة المرتبات والأجور شهرياً بصورة منتظمة.
- ٣- أن يكون التدريب مخصصاً في نفس المجال الذي يعمل فيه الموظف المتدرب بغرض تطوير مهارته الوظيفية والعلمية في ذات المجال الذي يعمل به.
- ٤- أن تكون النفقة المطلوب خصمها هي ما يخص فقط رسوم التدريب والمدفوعة فعلاً للجهات القائمة بالتدريب، ولا يدخل في ذلك نفقات أخرى تتعلق بسكن أو غذاء أو أي مصروفات شخصية للموظف المتدرب.
- ٥- أن يكون التدريب على نفقة منشأة، وليس مقيداً كسلفة على الموظف أو أن ذلك كان مقابل التزام سابق على المنشأة للموظف، وفي حال كانت نفقات التدريب موزعة بين المنشأة والموظف، فيتم خصم النسبة المحملة على المنشأة فقط وحسب المستندات والوثائق المؤيدة لذلك.

ن- الغرامات المتعلقة بنشاط المنشأة:

وهي تلك التي تضطر المنشأة إلى دفعها في شكل غرامات أو جزاءات مالية، وكذلك التعويضات التي تتقرر على المكلف لصالح الغير وتعلق بنشاطه الخاضع للضريبة، وقد سكت المشرع عن بيان الأحكام المتعلقة بها سواء في القانون أو اللائحة التنفيذية له، وهذا الأمر يعني أن المشرع أحال ما قد ينشب بشأنها من خلاف إلى الأحكام التي تنص عليها وتتضمنها التشريعات الأخرى ذات العلاقة، سواء في القانون المدني أو التجاري أو غيرها، ويكون الاختصاص بالبت فيما ينشب بشأنها من خلاف بين المكلف والإدارة الضريبية لمحكمة الموضوع.

س- الديون المعدومة:

نصت على الأحكام المتعلقة بهذه الديون المادة (١٨) من القانون التي جاء فيها بأن تخصم الديون المعدومة التي قام المكلف باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها، والتي ثبت انعدامها واستحالة تحصيلها بالوثائق والمستندات المعتمدة من المحاسب القانوني، مع مراعاة توافر الشروط التالية:

- ١- أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة.
- ٢- أن يكون الدين مرتبطاً بنشاط المنشأة.
- ٣- أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.
- ٤- أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لتحصيل الدين، ولم تتمكن من تحصيله خلال سنتين من تاريخ استحقاقه^(٢٣).

وبالنسبة للديون المعدومة لكبار المكلفين فيلزم التأكيد في تقرير المحاسب القانوني الذي قام بتعميد الإقرار الضريبي على توافر الشروط السابقة.

ولا يسمح بتزيل الديون المعدومة التي نتجت من قروض وتسهيلات الشركات والبنوك والمؤسسات المالية لأعضاء مجالس إدارتها أو حملة الأسهم فيها.

كما يجب أن يتم قيد المبالغ التي حصلتها المنشأة في كل حالات الدين المعدومة المشار إليها في هذه المادة عند تحصيل الدين كاملاً أو جزءاً منه في نفس السنة التي تم فيها تحصيل تلك المبالغ.

ع- المخصصات والاحتياطات القابلة للخصم:

نصت المادة (١٤) من القانون على أن يستثنى من المبالغ التي تقوم المنشآت أو الشركات بتجنيبها من أرباحها لتكوين المخصصات على اختلاف أنواعها لتغطية خسائر محتملة، والتي لا تُعد تكليفاً قابلاً للخصم على الربح، ويستثنى منها المخصصات والاحتياطات التالية:

١- المخصصات أو الاحتياطات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين، ووفقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية.

٢- مخصصات البنوك مقابل الديون المشكوك في تحصيلها المكونة وفقاً للنظم والتعليمات الصادرة عن البنك المركزي.

وتتظيماً لنص هذه المادة جاءت المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون متضمنة الأحكام المتعلقة بهذه الاحتياطات والمخصصات القابلة للخصم.

رابعاً: النفقات والعوائد غير القابلة للخصم من الدخل:

رأينا في البند السابق بأن المشرع عمد إلى تحديد النفقات القابلة للخصم من الدخل الخاضع للضريبة، وبالمقابل ومنعاً للتوسع في تفسير تلك التكاليف، وتلافياً للدخول في خلافات مع المكلفين في تحديد تلك التكاليف عمد المشرع أيضاً في المادتين (١٤، ١٥) من قانون ضرائب الدخل إلى النص على تحديد النفقات والعوائد غير القابلة للخصم، كما تضمنت المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون كذلك النص على بعض الأحكام المتعلقة بهذه العوائد.

وبمقتضى نص المادتين (١٤، ١٥) من القانون فإن النفقات والعوائد غير القابلة للخصم تتمثل في التالي:

النفقات غير القابلة للخصم:

جاء النص في المادة (١٤) من القانون بأنه لا يُعد تكليفاً على الربح ما يلي:

أ- المبالغ التي تُجنّبها المنشآت أو الشركات من أرباحها لتكوين المخصصات على اختلاف أنواعها لتغطية خسائر محتملة ويستثنى من ذلك:

- ١- المخصصات أو الاحتياطات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين، ووفقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية.
- ٢- مخصصات البنوك مقابل الديون المشكوك في تحصيلها المكونة وفقاً للنظم والتعليمات الصادرة عن البنك المركزي.
- ب- عوائد رأس المال التي قد يحتسبها المكلف الفرد على رأسماله أو المرتب الذي يقرره لنفسه أجراً على عمله بالمنشأة، وكذلك فوائد رأس المال والمرتبات وفوائد الحسابات الجارية الدائنة بالمنشأة التي يحتسبها الشركاء في شركات التضامن وشركات التوصية ولا تخضع لضريبة المرتبات والأجور.
- ج- مسحوبات صاحب المنشأة منها سواء كانت نقداً أو عيناً.
- د- عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.
- هـ- أي مبالغ يتم دفعها للمساهمين بما فيها حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة.
- و- عوائد القروض المقدمة من الشركاء المتضامنين للشركة.

العوائد غير القابلة للخصم:

- جاء النص في المادة (١٥) من القانون بأن العوائد والعمولات على القروض المتعاقد بشأنها مع الغير وفقاً للبند (١١) من الفقرة (ب) من المادة (١٣) من القانون، تكون قابلة للخصم شريطة أن لا تتجاوز العوائد والعمولات التي كانت ستدفع في حالة إذا كان التمويل لا يتجاوز ٧٠% من القروض و ٣٠% من رأس المال مع ضرورة تقييد حق الخصم بالآتي:
- أ- يجب أن يكون الخصم على أساس الفائدة أو العمولة الفعلية المدفوعة.
- ب- في حالة وجود قرض للمكلف من أي طرف تابع فيجب أن لا يزيد الخصم عن فائدة القرض المحسوبة بالمعدلات الدولية السائدة في تاريخ دفع القرض، وبما لا يتجاوز ٤% إضافة إلى معدل عرض البنك المركزي اليمني في تاريخ دفع القرض، وتطبق أحكام هذه المادة على الشخص الاعتباري، ويستثنى من ذلك البنوك وشركات التأمين.

المبحث الرابع

الإعفاءات المقررة من الضريبة

سبقَت الإشارة في أجزاء متقدمة من هذا المؤلف إلى قاعدة العدالة التي تقف في صدارة القواعد الأساسية للضريبة، ومضمون هذه القاعدة ينص على أن يسهم كل الأشخاص في الدولة في تحمل الأعباء العامة كل بحسب إمكانياته وقدراته، وفي نفس الاتجاه يقضي مبدأ عمومية الضريبة بدوره بأن يتم فرض الضرائب على جميع الأشخاص دون تمييز بعضهم في ذلك دون البعض الآخر.

بيد أن المشرع الضريبي في معظم الأنظمة الضريبية غالباً ما يخرج عن مبدأ عمومية الضريبة، وذلك تحقيقاً لأهداف قد تكون في جوانب منها أسمى من هدف فرض الضريبة ذاته، وذلك بالنظر إلى أن هذه الأهداف قد يترتب عليها فوائد متعددة تعود بالنفع العام على المجتمع بصورة تفوق ما يترتب على تطبيق مبدأ عمومية الضريبة من منافع، حيث يلجأ المشرع إلى تقرير إعفاءات من الضريبة لبعض الأشخاص والأعمال بحسب مقتضيات الظروف الشخصية أو طبيعة الأعمال التي يقدمونها لخدمة المجتمع.

ولم يكن المشرع اليمني استثناءً من هذا التوجه، فقد قرر بدوره عدداً من هذه الإعفاءات التي نعرضها على النحو التالي:

أولاً: الإعفاءات المقررة بموجب قانون ضرائب الدخل:

أ- الإعفاءات الموضوعية:

جاء النص في المادة (٢١) من قانون ضرائب الدخل، بالإعفاء من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لبعض الدخل التي تم تحديدها على النحو التالي:

- ١- دخل الجمعيات والمؤسسات الأهلية ذات الأغراض الخيرية ومنظمات المجتمع المدني التي لا تهدف إلى الربح، وتكون مواردها المالية والمادية جميعها من التبرعات والهبات والإعانات، وأية عوائد أخرى تحققها من تنمية تلك الموارد، ويُشترط لتحقيق الإعفاء لهذه الجمعيات الآتي:

- أن تكون مرخصة وترخيصها سار وفقاً للقانون المنظم لها .
- أن تلتزم في أنشطتها بالأعمال الخيرية فقط .
- وفي حالة تقديمها لخدمات مقابل أجر يجب أن يكون هذا الأجر رمزياً، ولإدارة الضريبة الحق في ربط الضريبة متى تأكد لها أن الجمعية تمارس نشاطاً تجارياً .
- ٢- الدخل المتأتي من الأراضي المستثمرة في الزراعة، والبستنة، والصيد التقليدي، وتربية (المواشي والدواجن والنحل) التقليدية أو التحريج بما في ذلك تحويل منتجاتها بطريقة العمل اليدوي البسيط .
- ٣- الدخل الناتجة من تصدير المنتجات الصناعية والزراعية والحرفية، وتحدد اللائحة التنفيذية القواعد والإجراءات المنظمة لذلك .
- ٤- التوزيعات لأرباح الأسهم أو الحصص التي تحصل عليها أشخاص اعتبارية مقابل مساهمتها لدى أشخاص اعتبارية أخرى، شريطة أن تكون تلك الأرباح للأسهم أو الحصص قد خضعت ودُفعت عنها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية قبل ذلك التوزيع، وإن كانت تلك الأشخاص معفاة من الضريبة .
- ٥- فوائد أذون الخزانة متى دفعت للأفراد المقيمين .
- ٦- دخل الأشخاص الطبيعيين من العوائد عن ودائعهم في المصارف والبنوك وصناديق البريد، ومن دخلهم عن أسهمهم وحصصهم من الشركات بمختلف كياناتها القانونية .
- وبالنظر إلى ما تضمنته المادة السابقة من أشخاص ودخول معفية من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، يمكن القول بأن المشرع اليمني سعى من وراء تقرير هذه الإعفاءات لتحقيق بعض الأهداف لعل أهمها ما يلي:

- ١- تشجيع العمل الخيري والأهلي والخدمات التي تقدمها منظمات المجتمع المدني، وتسهيل قيامها بتقديم خدماتها الخيرية والاجتماعية .
- ٢- تشجيع أعمال الزراعة والبستنة والصيد التقليدي وتربية المواشي والدواجن والنحل التقليدية، بما يساعد في تشجيع الاتجاه للعمل في هذه الأعمال، والإسهام في تعزيز دخول للفئات العاملة فيها، وزيادة الإنتاج المحلي من بعض المنتجات المتأتية من مزاوله هذه الأنشطة وبما يسهم في تحقيق أهداف متعددة مرتبطة بذلك .

٣- تشجيع التوجه للاستثمار في مجالات استثمارية معينة، وبما يحد من التوجه لمزاولة أنشطة قد تتعكس سلباً على الاقتصاد الوطني، كالمضاربة في العملة والأراضي... إلخ.

ب- الإعفاءات الاجتماعية:

نص المشرع اليمني في المادة (٦٢) من قانون ضرائب الدخل على تحديد مبلغ (١٢٠) ألف ريال عن كل سنة يتم تنزيهه من الدخل الصافي الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة الأرباح غير التجارية وغير الصناعية وضريبة المرتبات، لكل من المكلفين الطبيعيين المقيمين ومكلفي المنشآت الصغيرة المقيمة مقابل الحد الأدنى المعفي من الضريبة. والحد الأدنى المشار إليه في المادة سائلة الذكر، لا شك بأن المشرع قررها كإعفاءات تهدف إلى مساعدة المكلف بالضريبة على مواجهة نفقات المعيشة المختلفة، وتشجيع المشاريع الفردية والمشاريع الصغيرة على النجاح.

ثانياً: الإعفاءات المقررة بموجب قانون الاستثمار وقانون المناطق الحرة:

أ- الإعفاءات المقررة بموجب قانون الاستثمار:

كان المشرع قد قرر في قانون الاستثمار السابق رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٢م إعفاءات ضريبية لبعض الاستثمارات، إلا أن قانون الاستثمار الجديد رقم (١٥) لسنة ٢٠١٠م لم ينص على إعفاءات مشابهة، بل لجأ المشرع فيه إلى النص على المحافظة على المراكز القانونية التي نشأت في ظل القانون السابق، وذلك من خلال النص في المادة (٢٩) من القانون الجديد على التالي:

١- استمرار تمتع المشاريع الاستثمارية القائمة وقت صدور قانون الاستثمار الجديد بالإعفاءات الضريبية التي مُنحت لها بموجب قانون الاستثمار السابق، مع التزام هذه المشاريع بدفع الضرائب والرسوم المستحقة عليها غير المشمولة بذلك الاعفاء.

٢- المشاريع الاستثمارية التي تم تسجيلها وفقاً لقانون الاستثمار السابق ولم تبدأ مزاولة نشاطها أو إنتاجها حتى تاريخ صدور قانون الاستثمار الجديد، فيُشترط لتمتعها بالإعفاءات الضريبية التي نص عليها القانون السابق أن تبدأ مزاولة النشاط والإنتاج خلال مدة أقصاها سنتين من تاريخ صدور القانون الجديد.

ب- الإعفاءات المقررة بموجب قانون المناطق الحرة:

يهدف جذب الاستثمار إلى المناطق الحرة اليمنية، وخاصة المنطقة الحرة عدن لما تمثله من أداة تُسهم في تحقيق أهداف متعددة للدولة، كالإسهام في تنمية الصادرات، وتوفير فرص عمل للمواطنين، ونقل التكنولوجيا الحديثة، فقد نص المشرع اليمني على العديد من الحوافز للاستثمارات العاملة في هذه المناطق، ومن ضمن هذه الحوافز منحها إعفاءات ضريبية.

فقد جاء في نص المادة (١١) من القانون رقم (٤) لسنة ١٩٩٣م بشأن المناطق الحرة، على إعفاء كافة المشاريع العاملة في المنطقة الحرة من الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية وضرائب الدخل السارية في الجمهورية، وذلك لمدة خمسة عشر سنة من تاريخ منح الترخيص للمشروع، وأجاز المشرع في هذه المادة للهيئة العامة للمناطق الحرة تمديد فترة الإعفاء لمدة لا تزيد على عشر سنوات أخرى بناءً على اقتراح مجلس إدارة الهيئة وموافقة مجلس الوزراء.

المبحث الخامس الضريبة على نشاط التعدين

يقصد بنشاط التعدين^(٢٤): ذلك الذي يتمثل في أنشطة المناجم والمحاجر، وأعمال التنقيب والبحث والاستكشاف للمعادن الفلزية وغير الفلزية واستغلالها وما يرتبط بها من أعمال تجارية وصناعية.

وقد نظم المشرع اليمني الأحكام الخاصة بالضريبة على نشاط التعدين في القسم الرابع من الفصل الأول من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، حيث أشتمل القسم المشار إليه على الأحكام التالية:

أولاً: نطاق سريان الضريبة:

تحدد نطاق تطبيق هذه الضريبة وفقاً لما جاء في نص في المادة (٢٢) بأنشطة المناجم والمحاجر وأعمال التنقيب والبحث والاستكشاف واستغلال المعادن الفلزية وغير الفلزية وما يرتبط بها من أنشطة تجارية وصناعية^(٢٥)، ويستثنى من ذلك ما يتعلق بالنفط والغاز.

أما عن سريان هذه الضريبة فقد نصت المادتين (٢٣، ٢٤) من القانون على أن تسري الضريبة على كافة الدخول المتأتية من الأعمال والأنشطة المذكورة في المادة (٢٢/أ) من القانون، سواء تحققت هذه الدخول لشخص طبيعي أو شخص اعتباري، ولا يجوز بأي حال من الأحوال أن تتمتع الدخول المتأتية من هذه الأعمال والأنشطة أو أي منها بالإعفاءات الواردة في قانون الاستثمار بما فيها المشروعات الاستثمارية التعدينية الكبيرة.

ويشمل سريان هذه الضريبة أرباح الأشخاص المذكورة في المادة (٢٢/أ) وبشكل منفصل عن الأنشطة الأخرى للمكلف.

كما يشمل سريان هذه الضريبة على أرباح الأشخاص من الأموال المستثمرة بما يعادل (١٥٠) مليون دولار وأكثر في مشروع استثماري واحد، بحيث يُعد كل مشروع وعاءً ضريبياً مستقلاً ومنفصلاً عن الآخر وإن كانت لمكلف واحد.

ثانياً: الدخل الخاضعة للضريبة:

أ- تحديد الأرباح:

بحسب نص المادة (٢٥) من قانون ضرائب الدخل فإن الأرباح الخاضعة لهذه الضريبة تُحدد في أنشطة التعدين على أساس الإيراد الناتج عن جميع عمليات التنقيب والبحث والاستكشاف والاستغلال للمعادن الفلزية وغير الفلزية، وما يرتبط بها من الأنشطة التجارية والصناعية التي قام بها المكلف أو تم تحقيقها خلال السنة الضريبية، بما في ذلك أرباح التصفية التي تحققت أثناء تلك السنة بعد خصم كافة التكاليف القابلة للخصم، ويتم تحديد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، على أن يتحدد وعاء الضريبة وفقاً لأحكام القانون.

ب- النفقات القابلة للخصم من الدخل الخاضعة للضريبة على نشاط التعدين:

وفقاً لما جاء النص عليه في المادة (٢٦) من القانون فإنه يتم احتساب الأرباح الخاضعة للضريبة وفقاً للأحكام الواردة في المادة (١٣/أ، ب) والمواد (١٤، ١٥، ١٨) من القانون، والمتعلقة بخصم التكاليف اللازمة لإنتاج الربح والمحافظة عليه، ويضاف إليها التكاليف والمصروفات التالية:

- أ- الإتاوات المفروضة قانوناً على ممارسة نشاط التعدين المدفوعة إلى الدولة والأطراف الخاصة التي تنشأ عن التنقيب عن هذا النشاط.
- ب- الأتعاب والإيجارات المدفوعة للغير وتكاليف خدمات النقل، بما في ذلك الرسوم المدفوعة للدولة باستثناء القيمة الإيجارية بموجب عقود التأجير التمويلي.
- ج- نفقات تسويق المعادن والمنتجات المعدنية، على أن لا تتجاوز نسبة ٢% من قيمة مبيعات تلك المعادن والمنتجات المعدنية.
- د- تكلفة التنقيب والاستكشاف عن المعادن: ويجوز أن تُعامل وفقاً لأي من الخيارين التاليين:
 - تُعامل كمصروف في السنة التي حدثت فيها.
 - أن تُراكم وتُهلك على أساس القسط الثابت بنسبة ٢٠%، على أن يبدأ الخصم من السنة التي تم فيها أول بيع للمعادن الناتجة عن التنقيب أو الاستكشاف من قبل المكلف من منجم أو محجر، شريطة أن تكون تكاليف التنقيب والاستكشاف القابلة للخصم مرتبطة بتصريح أو ترخيص ممنوح قانوناً للمكلف بذلك.

- هـ- الإهلاك وفقاً للأحكام الواردة في البندين أولاً وثانياً من المادة (١٦) وأحكام المادة (١٧) من القانون، ويستثنى من معدلات الإهلاك المحددة في البند ثانياً من المادة (١٦) ما يلي:
- ١- إهلاك معدات التنقيب والتعدين واستخراج الصخور، ويتم الاحتساب فيها على أساس طريقة القسط الثابت بنسبة ٢٠%، على أن يبدأ الخصم من السنة التي بدأ فيها استخدام المعدات، وتحدد اللائحة التنفيذية المعدات المؤهلة القابلة للإهلاك كمعدات للاستكشاف والتعدين واستخراج الصخور.
 - ٢- تكاليف ما قبل الإنتاج بما فيها تطوير موقع المنجم أو المحجر، دراسة الجدوى، دراسة التسويق، وتكاليف الدراسة البيئية والتي تتم قبل بدء مبيعات المعادن التي يتم إهلاكها على أساس طريقة القسط الثابت بنسبة ٢٠%، على أن يبدأ الخصم من السنة التي بدأ فيها أول بيع للمعادن من قبل المكلف من المنجم أو المحجر المتصلة به هذه التكاليف. وتحدد اللائحة التنفيذية التكاليف الخاصة التي تتأهل كتكاليف ما قبل الإنتاج.
- و- المبالغ النقدية في الوقت الذي تم فيه إيداعها في حساب خاص تمت الموافقة عليه من الجهة الحكومية المعنية لغرض الحماية البيئية لموقع المنجم أو المحجر في وقت لاحق، شريطة أن يكون ذلك الإيداع النقدي نهائياً وغير قابل للاسترجاع.
- ز- تكاليف الحماية البيئية وإعادة التأهيل غير المشمولة بأحكام الفقرة (و) من هذه المادة.
- ح- التبرعات والإعانات وفقاً لأحكام البند (٥) من الفقرة (ب) من المادة (١٣) من هذا القانون لتشمل الهيئات والمساعدات المقدمة للمجتمعات التي تتأثر بأعمال التعدين واستخراج الصخور.
- ط- تكاليف الاستكشاف المرتبطة بالتمديد للمشروع التعديني الذي لا يقل الاستثمار فيه بما يعادل (١٥٠) مليون دولار أمريكي، وتعتبر تكلفة مشروع استغلال، وإن كانت تكاليف التنقيب غير مرتبطة بمساحة الأرض الممنوحة حينها للمكلف لمشروع استغلال المعادن.

ثالثاً: تثبيت نظام الضريبة:

تثبيت نظام الضريبة هو: نظام يتم بموجبه تحديد نسبة أو سعر ثابت للضريبة لمدة يحددها القانون، أو لمدة قد تشمل مدة عمل المشروع، وذلك بهدف عدم تعرض هذا المشروع لأي انعكاسات سلبية قد تترتب على تغيير السياسات أو التشريعات الضريبية في الدولة.

وقد نص المشرع اليمني في المادة (٢٧) على أنه في حالة قيام المكلف بالاستثمار في مشروع استثماري للمعادن بما يعادل (١٥٠) مليون دولار أمريكي وأكثر خلال الخمس سنوات الأولى للمشروع، وقيامه طوعاً بتقديم طلب لوزير المالية للدخول في اتفاقية تثبيت ضريبي، فإن على الوزير وبمشاركة وزير النفط والمعادن إبرام اتفاقية تثبيت ضريبي معيارية مع المكلف، تكفل للمكلف استقرار النظام الضريبي على المشروع لفترة العشر السنوات الأولى اعتباراً من السنة الأولى للإنتاج والبيع في هذا المشروع.

ويجب أن يتم في اتفاقية التثبيت الضريبي المعيارية تحديد الأسعار والنسب لكل من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة العامة على المبيعات، والرسوم الجمركية، والإتاوات، وأية ضرائب أو رسوم أخرى تشملها الاتفاقية، وفقاً للنسب والأسعار المنصوص عليها في القوانين ذات العلاقة وقت إبرام الاتفاقية المعيارية للتثبيت الضريبي.

شروط ومعايير اتفاقية التثبيت الضريبي:

تضمنت المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية للقانون عناصر اتفاقية التثبيت الضريبي بناءً على إحالة المشرع إليها في نص المادة (٢٧/ج، د) من القانون، التي جاء فيها بأن تحدد اللائحة التنفيذية عناصر اتفاقية التثبيت الضريبي وفقاً للشروط والمعايير التالية:

- ١- وجود طلب من المكلف للدخول في اتفاقية تثبيت ضريبي.
- ٢- الالتزام بتثبيت نظام الضريبة بموجب القوانين النافذة ذات العلاقة وقت إبرام الاتفاقية.
- ٣- توافق بنود اتفاقية التثبيت الضريبي مع أحكام القوانين الضريبية وقانون الجمارك وقانون التعدين النافذ وقت إبرام الاتفاقية.
- ٤- تحديد وإعفاء المكلف من أي تغييرات خلال فترة الاتفاقية في سعر ضريبة الدخل، أو الضريبة العامة على المبيعات، أو الرسوم الجمركية، أو الإتاوات، أو أية ضرائب أو رسوم أخرى على أساس استقرار احتسابها وفقاً للقوانين النافذة في تاريخ إبرام الاتفاقية.

- ٥- تحدد الاتفاقية الضرائب والرسوم الجمركية والإتاوات والرسوم الأخرى المفروضة المُلزم بها المكلف وفقاً للقوانين ذات العلاقة النافذة وقت إبرام الاتفاق.
- ٦- حق المكلف في تصدير وبيع منتجاته بأسعار السوق الدولية.
- ٧- ضمان للمكلف بحق التلقي والتصرف بدخل العملة الصعبة الناشئة عن تلك المبيعات.
- ٨- في حالة فشل المكلف في استثمار ما يعادل (١٥٠) مليون دولار أمريكي خلال الخمس السنوات الأولى للمشروع، تعتبر اتفاقية التثبيت الضريبي لاغيةً حكماً.
- ٩- التوقيع على الاتفاقية من طرفيها وهما الجانب الحكومي ممثلاً بوزير المالية ووزير النفط والمعادن من جهة، والمكلف المعني الذي طلب الدخول في اتفاقية تثبيت ضريبي من جهة أخرى.

ويجب على المكلف الذي يدخل في اتفاقية التثبيت الضريبي وفقاً لأحكام المادة (٢٧/ أ، ب، ج) من القانون أن يدفع سنوياً لحساب ضرائب الدخل مقابل التثبيت بواقع (٢%) من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية السنوي، إضافة إلى الضرائب الأخرى المتوجبة عليه بما في ذلك ضريبة الدخل والرسوم والإتاوات الأخرى، وفقاً لاتفاقية نظام تثبيت الضريبة المحسوبة.

الاستثناء من نظام التثبيت الضريبي:

نصت المادة (٢٨) من القانون بأن لا يندرج ضمن تثبيت نظام الضريبة المنصوص عليه في المادة (٢٧) من هذا القانون الأوعية الضريبية التالية:

- ١- ضرائب المرتبات والأجور.
- ٢- ضريبة الريع العقاري.
- ٣- الضريبة على نقل ملكية العقار.
- ٤- لا تسري على هذا نظام التثبيت الضريبي الأحكام والقواعد الإجرائية المتعلقة بالتحصيل والطمعون والعقوبات والمواعيد القانونية لسداد الضريبة وتقديم الإقرارات السنوية والشهرية، ويطبق في هذا الشأن أحكام القوانين الضريبية والقوانين ذات العلاقة النافذة وقت نشوء الاستحقاق القانوني.

المبحث السادس

الضريبة على المنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر

أولاً: المنشآت الصغيرة:

يقصد بالمنشآت الصغيرة^(٣٦): كل مكلف طبيعي أو اعتباري يزيد رقم أعماله السنوي (إجمالي قيمة مبيعاته السنوية أو إجمالي إيراداته السنوية) عن مليون وخمسمائة ألف ريال ولا يتجاوز عشرين مليون ريال، ولا يقل عدد العاملين لديه عن أربعة عمال ولا يزيد عن تسعة عمال.

تحديد الوعاء الضريبي للمنشآت الصغيرة:

وفقاً لنص المادة (٣٥) من القانون فإنه يتم تحديد وعاء الضريبة (صافي الربح) لمكفي المنشآت الصغيرة في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية، بواقع نسبة مئوية من رقم الأعمال حسب نوع النشاط وذلك على النحو التالي:

- ١٠% من إجمالي قيمة المبيعات للأنشطة التجارية والصناعية أو من إجمالي القيمة لأعمال المقاولات.
 - ٢٠% من إجمالي قيمة المبيعات (الإيرادات أو الدخل) للأنشطة الخدمية والمهنية.
 - ٥% من إجمالي قيمة المبيعات للمواد الغذائية الأساسية (القمح، الدقيق، الأرز، السكر)، شريطة أن يكون من غير المستوردين.
- ويتم احتساب الضريبة المستحقة من واقع وعاء الضريبة المحدد بموجب أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة، وفقاً للشرائح والفئات الضريبية المبينة بالمادة (٦٢) من القانون، ويشمل ذلك مكفي المنشآت الصغيرة الطبيعيين والاعتباريين.
- ويصدر بتصنيف الأنشطة التجارية والخدمية والمهنية قرار من وزير المالية بناءً على عرض من رئيس مصلحة الضرائب.

ربط الضريبة على المنشآت الصغيرة:

وفقاً لنص المادة (٣٦) من القانون فإنه ربط الضريبة على مكفي المنشآت الصغيرة تتم وفقاً لإحدى الطريقتين التاليتين:

- أ- من واقع الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف.
- ب- عن طريق التقدير: وذلك في حالة عدم قيام المكلف بتقديم إقراره الضريبي فلمصلحة الضرائب ربط الضريبة عليه عن طريق التقدير وفقاً للآتي:
- ١- تقدير رقم الأعمال (إجمالي قيمة المبيعات أو الإيرادات للسنة الضريبية) للمكلف، وذلك على ضوء البيانات والمعلومات المتوفرة لديها. وتتضمن اللائحة التنفيذية بيان المؤشرات وأسس التقدير.
 - ٢- تحديد وعاء الضريبة وفقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (٣٥) من القانون.
 - ٣- احتساب وتحديد الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام الفقرة (ب) من المادة (٣٥) من القانون.
 - ٤- للمكلف الحق في الاعتراض على تقديرات الإدارة الضريبية وفقاً لأحكام القانون.

ثانياً: المنشآت الأصغر:

يقصد بالمنشآت الأصغر^(٣٧): كل مكلف طبيعي لا يزيد رقم أعماله السنوي (إجمالي قيمة مبيعاته أو إيراداته السنوية) عن مليون وخمسمائة ألف ريال ولا يتجاوز عدد العاملين لديه عن ثلاثة عمال.

وعلى ذلك وبناءً على ما جاء النص عليه في المادة (٤٣) من قانون ضرائب الدخل فإن المنشآت الأصغر والتي لا يزيد رقم أعمالها السنوي عن مليون وخمسمائة ألف ريال وما دون ذلك، خارج نطاق الخضوع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية المفروضة بموجب أحكام قانون ضرائب الدخل.

معييار التفرقة بين المنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر:

بموجب نص المادة (٣٤) من القانون فإن العبرة في التصنيف بين المنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر تقوم على تغليب معيار رقم الأعمال مع مراعاة نسبة التضخم المعدلة من البنك المركزي اليمني.



تذكر

- ❖ الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية: هي ضريبة نوعية مباشرة يتم فرضها على صافي ربح المكلف الناتج عن تضافر عنصرَي العمل ورأس المال، وهي ضريبة سنوية اقليمية تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف، وتأخذ بأساس الاستحقاق.
- ❖ تتلخص شروط سريان هذا النوع من ضرائب الدخل على النحو التالي:
 - مزاولته النشاط بصفة مستقلة.
 - توفر قصد تحقيق الربح.
 - مزاولته النشاط على سبيل الاحتراف.
 - تحقق الربح في اليمن.
- ❖ مبدأ سنوية الضريبة: هو فرض الضريبة على دخل المكلف لسنة مضت، ولا يتم فرض الضريبة على أرباح معينة يحققها المكلف دون فترة هذه السنة حتى ولو كان حجم هذه الأرباح كبيراً.
- ❖ يتلخص مبدأ استقلال السنوات الضريبية: في أن كل سنة مالية تشكل وحدة واحدة منفصلة ومستقلة عن الوحدات أو السنوات المالية السابقة واللاحقة بما تشتمل عليه من إيرادات ومصروفات.
- ❖ هناك نظريتان يتم بموجبها تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة هما:
 - نظرية حساب الاستغلال: ويتم تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة وفقاً لهذه النظرية من خلال خصم تكاليف الاستغلال التي تم إنفاقها للحصول على الدخل من إجمالي الإيرادات المتحققة، ويكون فائض الإيرادات المتبقية بعد ذلك هو الدخل الصافي الذي يخضع للضريبة.
 - نظرية الميزانية: ويقصد بالربح الصافي وفقاً لها الفائض الذي يتبقى للمنشأة في حالة افتراض تصفية هذه المنشأة عند تاريخ إعداد الميزانية.
- ❖ أخذ المشرع اليمني في تحديده لصافي الربح الخاضع للضريبة بنظرية حساب الاستغلال.
- ❖ التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة: هي المبالغ التي تنفقها المنشأة في سبيل الحصول على الربح والمحافظة عليه.



تذكر

- ❖ تتلخص التكاليف والمصروفات التي نص المشرع اليمني على خصمها من الدخل الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في التالي:
 - إيجارات العقارات التي تشغلها المنشأة.
 - الإهلاكات.
 - الضرائب التي تدفعها المنشأة بموجب قانون ضرائب الدخل، ما عدا ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.
 - زكاة عروض التجارة والصناعة.
 - التبرعات والإعانات.
 - أقساط التأمين.
 - المرتبات والأجور وما في حكمها.
 - مصاريف السفر المتعلقة بالمنشأة.
 - الخسائر المترتبة عن سرقة أو اختلاس أو تلف.
 - فروق العملة.
 - العوائد والعمولات المدفوعة عن القروض المعقودة مع الغير.
 - حصة الفرع من نفقات المركز الرئيسي المتواجد خارج الجمهورية.
 - نفقات التدريب لموظفي المنشأة.
 - الغرامات المتعلقة بنشاط المنشأة.
 - الديون المعدومة.
 - المخصصات والاحتياطات القابلة للخصم.
- ❖ تتلخص الشروط الواجب توافرها في التكاليف واجبة الخصم في التالي:
 - أن تكون هذه التكاليف مؤكدة وغير احتمالية.
 - أن يستحق دفع هذه التكاليف بالفعل ولو لم يتم دفعها بالفعل.
 - أن تنفق هذه التكاليف من أجل الحصول على الدخل.
 - أن تكون هذه التكاليف مرتبطة بالنشاط الذي يتم مزاولته.
 - أن تكون هذه التكاليف مثبتة بالوثائق التي تؤكد صحتها.
 - أن يكون مقدار هذه التكاليف في الحدود المعقولة بحسب العرف السائد.
 - أن تكون مرتبطة بالسنة الضريبية التي يتم التحاسب عليها.

أسئلة تقويمية

- ← عرف الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وماهي الخصائص التي يتميز بها هذا النوع من ضرائب الدخل ؟
- ← عدد شروط سريان ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية، وشرح بالتفصيل شرط مزاوله النشاط الخاضع للضريبة بصفة مستقلة ؟
- ← تكلم عن مفهوم مبدأ سنوية الضريبة في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وما هي الحالات التي نص المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل على استثنائها من سنوية الضريبة ؟
- ← هناك نظريتان يتم وفقاً لهما تحديد الربح الصافي الذي يمثل وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، أذكر هاتين النظريتين، وأشرح النظرية التي أخذ بها المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل ؟
- ← عرف التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وما هي الشروط التي يلزم توافرها فيها ؟
- ← عدد خمسة من التكاليف والمصروفات التي نص المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل على خصمها من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ؟
- ← عرف نظام تثبيت الضريبة التي نص المشرع اليمني عليها في الأحكام المتعلقة بالضريبة على نشاط التعدين ؟

قائمة مراجع هذا الفصل

- (١) د. محمد علي الريبيدي: المحاسبة الضريبية، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، الطبعة السادسة، ٢٠٠٨م، ص ١٨١.
- (٢) - د. السيد عبد المولى، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٦٢، ١٦٣.
- د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٤٢٤-٤٢٨.
- د. محمود رياض عطية، الوسيط التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٣١٤-٣١٨.
- (٣) - د. حسين خلاف، الوجيز في تشريع الضرائب المصرية، مرجع سابق، ص ١١٢-١١٧.
- د. السيد عبد المولى، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٦٨.
- (٤) د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٤٥٤-٤٥٦.
- (٥) د. محمد علي الريبيدي، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٩٨.
- (٦) (نفس المرجع السابق)، ص ١٨٤.
- (٧) (نفس المرجع السابق)، ص ٢٢٥.
- (٨) د. محمود رياض عطية، الوسيط التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٤٠٥، ٤٠٦.
- (٩) د. محمد علي الريبيدي، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٦٥، ٢٦٦.
- (١٠) د. حسين خلاف: ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، بدون جهة نشر، القاهرة، ١٩٥٤م، ص ٢٨٨.
- (١١) د. أحمد ثابت عويضة: ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري، دراسة مقارنة، بدون جهة نشر، القاهرة، ١٩٦٧م، ص ٢٨٠.
- (١٢) - المادة (١٣/أ) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، والمادة (١٤/أ) من اللائحة التنفيذية للقانون.
- د. السيد عبد المولى، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٢٦٨.
- (١٣) تكاليف الاستغلال الجاري: هي النفقات التي تتطلبها طبيعة النشاط التجاري أو الصناعي من أجل تيسير استغلال وإدارة نشاط المنشأة.
- أما المصروفات الرأسمالية: فهي المبالغ التي يتم إنفاقها بهدف الحصول على أصول جديدة للمنشأة - لا تدخل فيها المواد الخام أو البضائع المتعلقة بإنتاج المنشأة - أو بهدف زيادة القدرة الإنتاجية للأصول القديمة. ففي حين تتصف تكاليف الاستغلال الجاري بالدورية فإن المصروفات الرأسمالية ليست كذلك، إضافة إلى أن النفقات الرأسمالية يمتد نفعها لسنوات لاحقة للسنة التي أجريت فيها، ولذلك فمن المنطقي أن لا يتم تحميل حساب السنة التي تمت فيها بإجمالي هذه النفقات بل بمقدار محدد منها، وذلك عن طريق ما جرى تسميته بحساب استهلاك الأصول. واعتبار النفقة تكليفاً على الدخل أو استعمالاً له مسألة موضوعية تختص بها محكمة الموضوع في حالة لو نشب بشأنها منازعة وصلت إليها.
- أنظر في ذلك: د. عبد الله الصعيدي: التشريع الضريبي، قانون الضريبة على الدخل في مصر (قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م)، مع الإشارة إلى دور الضرائب في التنمية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م، ص ١٤٤، ١٤٥.

- (١٤) - د. حسين خلاف، الوجيز في تشريع الضرائب المصرية، مرجع سابق، ص ١٣٨، ١٣٩.
- د. السيد عبد المولى، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٢٩٢، ٢٩٣.
- (١٥) د. السيد عطيه عبد الواحد: شرح قانون الضريبة على الدخل (القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م)، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦ م، ص ١٥٧، ١٥٨.
- (١٦) د. محمد إبراهيم أبو شادي: التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠١٠ م، ص ٢٠٩.
- (١٧) باستثناء النفقات الضرورية المرتبطة بتحقيق الدخل من ريع العقارات المؤجرة التابعة للمكلف الشخص الاعتباري حيث اشترطت في ذلك المادة (١٧/أ) من اللائحة التنفيذية للقانون أن يكون المكلف الاعتباري قد أدرج دخله من ريع العقار ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وفقاً لأحكام المادة (٥٣/ج) من القانون، ويجب على المكلف الاعتباري أن يقدم الوثائق والمستندات التي ثبت أن النفقات تم إنفاقها خلال سنة التكلفة، ومرتبطة فقط بذات العقار المدرج إيراده ضمن وعاء ضريبة الأرباح.
- (١٨) المادة (١٥/ثامناً/ب) من اللائحة التنفيذية للقانون.
- (١٩) د. محمد علي الريدي، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٠٧، ٣٠٨.
- (٢٠) المادة (٢١) من اللائحة التنفيذية للقانون.
- (٢١) المادة (١٧/أ) من اللائحة التنفيذية للقانون.
- (٢٢) وفقاً لنص المادة (١٧/ب) من اللائحة التنفيذية للقانون، فإنه المقصود بعبارة: (إذا كان التمويل لا يتجاوز ٧٠% من القروض، ٣٠% من رأس المال)، أن نسبة الديون إلى حقوق الملكية تساوي ٣٠ : ٧٠، وتحسب على أساس القوائم المالية المعدة طبقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة في الجمهورية، وفي حالة عدم توافر هذه المعايير يجوز الاسترشاد بالمعايير المحاسبية الدولية، وبما يتوافق وأحكام القانون والتشريعات المالية النافذة في الجمهورية، وفي كل الأحوال ترفض العوائد المتعلقة بالقروض الزائدة عن النسبة المحددة في هذه الفقرة، وتعد العوائد الزائدة نفقات جارية غير قابلة للخصم.
- (٢٣) نصت المادة (١٧/أ) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن تُعد من الإجراءات الجادة لتحصيل الدين ما يلي:
- ١- حصول المكلف على أمر أداء لسداد المبلغ من جهة قضائية في مواجهة المدين أو المدينين ولم يتمكن من تنفيذه.
 - ٢- صدور حكم من المحكمة (الابتدائية على الأقل) ملزم للمدين أو المدينين بسداد مبلغ الدين، ويتطابق ذلك مع دفاتر وسجلات المكلف من حيث مقدار المبلغ وبيانات وأسباب وتاريخ نشوء ذلك الدين في ذمة المدين أو المدينين.
 - ٣- قيام المدين بإجراء صلح قضائي واق من الإفلاس بناءً على طلب المدين لقاضي التفليسة مع جماعة الدائنين، ويشترط في ذلك موافقة الدائنين الحائزين على ثلثي قيمة الديون، على أن يتم الصلح الوافي من الإفلاس وفقاً لأحكام القانون التجاري النافذ في الجمهورية.
- (٢٤) المادة (٢) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ م.
- (٢٥) جاء في نص المادة (٢) من قانون ضرائب الدخل بأن المعادن الفلزية هي: المعادن التي تؤدي عملية فصلها إلى استخلاص فلز أو أكثر مثل الحديد والنحاس والنيكل والرصاص والزنك والألمنيوم والكوبالت. أما المعادن غير الفلزية فهي: المعادن التي تُستغل صناعياً بحالتها الأولية، ولا يمكن أن تُستخلص منها فلزات مثل الماغنيسيوم والصدوديوم.
- (٢٦) المادة (٣٤) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ م.
- (٢٧) المادة (٤٢) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ م.

الفصل الثالث

الضريبة على دخل

العمل

الفصل الثالث الضريبة على دخل العمل



أهداف هذا الفصل

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الفصل تتلخص في التالي:

- ❖ بيان تعريف ضريبة الدخل على المهن غير التجارية وغير الصناعية والخصائص التي تتميز بها.
- ❖ توضيح الدخل الذي تسري عليه الضريبة على دخل المهن غير التجارية وغير الصناعية، وشروط سريان هذه الضريبة عليه.
- ❖ استعراض الأنشطة التي تندرج ضمن نطاق الضريبة على دخل المهن غير التجارية وغير الصناعية.
- ❖ تحديد المقصود بالمرتبات وما في حكمها الخاضعة للضريبة على الدخل، وأوجه التفرقة فيما بينها.
- ❖ بيان تعريف الضريبة على المرتبات وما في حكمها، والخصائص التي تتميز بها، وأهم الانتقادات التي قيلت في شأنها.
- ❖ بيان نطاق سريان الضريبة على المرتبات وما في حكمها، وشروط سريانها.

تهديد وتقسيم:

تُعد الضريبة على دخل العمل إحدى أنواع الضرائب على الدخل، وتتقسم هذه الضريبة إلى نوعين هما: الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية، والضريبة على المرتبات وما في حكمها. ويجمع بين هذين النوعين رابط يتمثل في أن الضريبة يتم فرضها على الدخل الذي يكون مصدره العمل الذي يمثل العنصر الأساسي في الحصول على الدخل، حيث يكون الجهد البدني والذهني والمهارات الشخصية هي الأساس في الحصول على الدخل الخاضع لهذه الضريبة.

إلا أن ما يميز الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية أنه يتم فرض هذه الضريبة على الدخل الذي يأتي من مصدر مختلط يتمثل في تضافر رأس المال والعمل معاً، في حين لا يتم فرض الضريبة على المرتبات وما في حكمها إلا على الدخل المتحقق من العمل فحسب. وقد سبق وأن عرضنا في الفصل السابق من هذا الباب الجوانب التي يتميز بها الأجير أو العامل الذي يقوم بعمل لصالح الغير، وذلك في تناولنا لشرط مزاوله العمل بصفة مستقلة كأحد شروط سريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

وعموماً فقد تعامل المشرع اليمني مع هذين النوعين من ضرائب الدخل كل على حدة، حيث خصص في قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م فصل مستقل خاص بكل نوع منها، سيتم تناول أهم الأحكام المتعلقة بهما في مبحثين منفصلين وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية.

المبحث الثاني: الضريبة على المرتبات وما في حكمها.

المبحث الأول

الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية

تمهيد وتقسيم:

تتميز الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية بخصائص معينة، يمكن استخلاصها من التعريف الذي قاله البعض بشأنها، ومن جانب آخر هناك أنشطة تسري عليها هذه الضريبة، وشروط لا بد من توافرها لسريانها، كما أن لهذه الضريبة نطاقاً محدداً تفرض بموجبه على الأنشطة التي تدرج ضمنها .

تلك هي مواضيع هذا المبحث التي سيتم تناولها من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: ماهية الضريبة على المهن التجارية غير التجارية وغير الصناعية.

المطلب الثاني: سريان الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية.

المطلب الثالث: نطاق فرض الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية.

المطلب الأول

ماهية الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية

أولاً: تعريف هذه الضريبة:

عرف البعض هذه الضريبة بأنها⁽¹⁾: ضريبة نوعية مباشرة يتم فرضها على صافي دخل المكلف الناتج عن العمل المستقل، وهي ضريبة سنوية، إقليمية، تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف إلى حد ما .

ثانياً: خصائص هذه الضريبة:

بناءً على التعريف السابق للضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية، يمكن القول بان هذه الضريبة تتميز بالخصائص التالية:

أ- ضريبة نوعية:

وذلك بالنظر إلى أنه يتم فرضها على نوع معين من الدخل الذي مصدره العمل المستقل، الذي قد يتضافر معه بشكل غير أساسي قدر من رأس المال .

ب- ضريبة مباشرة:

وذلك لأن المكلف يتحمل عبئها ولا يتمكن من نقلها إلى شخص آخر، وتفرض على الدخل المتحقق له من العمل الذي يباشره المكلف (الدخل في مقابل الخدمة المقدمة)، يضاف لذلك أنها تُفرض على عناصر ثابتة تتميز بالاستقرار النسبي، ويمكن حصرها وتحصيلها بالاستعانة بالسجلات.

ج- ضريبة شخصية إلى حد ما:

ومنع القول بأنها شخصية إلى حد ما يرجع إلى أن المشرع أضفى عليها بعض العناصر التي تجعل منها أقرب إلى الشخصية، ومن هذه العناصر:

- ١- سمح المشرع اليمني في المادة (٤٦) من قانون ضرائب الدخل بخصم جميع التكاليف والنفقات اللازمة لمزاولة المهنة أو النشاط.
- ٢- كما سمح المشرع في المادة (٦٢) بحد إعفاء سنوي بمبلغ (١٢٠) الف ريال للمكلف الشخص الطبيعي المقيم.
- ٣- نص المشرع كذلك في المادة (٦٢) أن يكون سعر الضريبة تصاعدياً فيما يتعلق بالمكلف الشخص الطبيعي المقيم.
- ٤- يرى البعض أن المشرع لم يراع الظروف الشخصية للمكلف وذلك من حيث كونه أعزباً أو متزوجاً، لديه أولاد أم ليس لديه، وهو أمر كان يحتاج من المشرع أخذه بعين الاعتبار في قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م^(٢).

د- ضريبة سنوية:

حيث يتم فرضها على صافي الدخل الذي تحقق للمكلف عن كافة العمليات التي قام بها خلال السنة المالية، وقد نص المشرع اليمني على ذلك في المادة (٤٥) من قانون ضرائب الدخل، التي جاء فيها بأن تُحدد الدخول الخاضعة لهذه الضريبة سنوياً على أساس الإيرادات المحققة خلال السنة الضريبية.

كما نص المشرع اليمني في المادة (٧) من القانون على الحالات التي يجوز فيها ربط الضريبة عن مدة تقل أو تزيد عن اثني عشر شهراً، وقد سبق الإشارة إلى هذه الحالات في شرحنا للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

هـ- ضريبة إقليمية:

حيث وهي تُفرض على صافي الدخل الذي تحقق للمكلف عن كافة العمليات التي قام بها خلال السنة المالية، ويمكن استخلاص ذلك من نص المشرع اليمني في المادة (١/٤٤) من قانون ضرائب الدخل، التي جاء فيها بأن تسري الضريبة على صافي دخل المهن غير التجارية وغير الصناعية الخاضعة والتي يمارسها المكلف بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت هذه الإيرادات قد تحققت من مزاوله العمل في الجمهورية. ذلك أنها لا تُفرض إلا على صافي الدخل الذي حققه المكلف من مزاوله النشاط الخاضع للضريبة في اليمن بغض النظر عن جنسيته، سواء كان مواطناً أو أجنبياً، مقيماً أو غير مقيم، بمعنى أن هذه الخاصية تستند على أساس التبعية الاقتصادية التي سبق الحديث عنها في أجزاء متقدمة من هذا المؤلف.

المطلب الثاني**سريان الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية****أولاً: سريان هذه الضريبة:**

وفقاً لما نصت عليه المادة (٤٤) من القانون فإن الدخل المهني الذي تسري عليه الضريبة يتمثل في:

- ١- صافي دخل المهن غير التجارية وغير الصناعية الخاضعة للضريبة والتي يمارسها المكلف بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت هذه الإيرادات قد تحققت من مزاوله العمل في الجمهورية.
- ٢- الدخول المقبوضة من قبل أصحاب حقوق الملكية الفكرية من خلال بيع أو استخدام تلك الحقوق.
- ٣- الدخول الأخرى المتأتية من أية مهنة أو أنشطة غير خاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

ويُقصد بالدخل من المهن غير التجارية وغير الصناعية الذي تسري عليه الضريبة وفقاً لأحكام المادة (٤٤) من القانون الذي يتحقق للمكلف من^(٣):

- أ- الأتعاب التي يتقاضاها المكلف نظير الخدمات التي يؤديها للغير، وكذلك جميع المبالغ والإيرادات المحققة للمكلف والناجمة عن مزاولته للمهنة، وينتج هذا الدخل عن تضافر العمل (الذهني والبدني) بشكل أساسي مع قسط بسيط لرأس المال وضمن حدود طبيعة ممارسة المهنة.
- ب- الإيرادات التي يُحققها المكلف مقابل التزامه بتقديم خدمة أو عمل يؤديه للغير أو أي أتعاب ناتجة عن تقديم أي استشارات فنية أو مالية أو قانونية وما في حكمها من تقديم الخبرة بمختلف صورها، ويشمل ذلك أيضاً ما يحصل عليه المكلف من دخل مقابل اشتراكه في التحكيم المحلي أو الدولي وبمختلف أغراضه، وكذا أي دخل أو إيراد يتحقق للمكلف عن أي مصدر مقابل أي من الأعمال التي يؤديها بصفته المهنية ولحسابه بوصفه مستقلاً يعمل لحساب نفسه.
- ج- الدخول أو المبالغ المقبوضة التي يحصل عليها المكلف مقابل الحقوق الفكرية ويشمل ذلك:
- ١- الدخول المتأتية من استخدام أو استغلال حق الإنتاج الفكري، أو الإبداعي في مختلف المجالات وكذلك حقوق الاختراع.
- ٢- الدخول الناتجة عن بيع أي حق من الحقوق الفكرية مثل بيع براءة الاختراع أو حق المؤلف أو المبدع أو المكتشف وما في حكمها، سواء بصورة جزئية أو كلية.
- د- أي من الدخول الأخرى المتأتية من أية مهنة أو خدمة أو نشاط غير خاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وتتوافر فيه صفة العمل المهني.

ثانياً: شروط سريان هذه الضريبة:

جاء النص في المادة (٥٠) من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل، بأن المقصود بالمهن وفقاً لأحكام المادة (٤٤) من القانون، الأعمال أو المهن أو الحرف غير التجارية وغير الصناعية التي يمارسها أصحابها بصفة مستقلة، ويباشرون أعمالهم دون أن تربطهم علاقة تبعية مع من تم تأدية العمل أو الخدمة لصالحه، ويكون العنصر الأساسي في هذه الأعمال أو المهن أو الحرف هو الجهد البشري سواء الجهد الذهني أو الفكري أو الجهد البدني.

ومن خلال نص هذه المادة يمكن القول بأن شروط سريان هذه الضريبة يمكن أن تتلخص على النحو التالي:

أ- الاستقلال في مزاوله المهنة أو الحرفة:

ومعنى ذلك أن يزاول المكلف هذه المهنة بصفة مستقلة لحساب نفسه وعلى مسؤوليته، ودون أن يكون هناك علاقة تبعية تربطه مع من يؤدي العمل أو الخدمة لصالحه فإذا أنتفى ذلك، فإن العمل الذي يقوم به يندرج ضمن ما يخضع للضريبة على المرتبات.

ب- أن يكون العمل هو العنصر الأساسي في مزاوله المهنة:

ومفهوم ذلك أن يكون الجهد البشري سواء الجهد الذهني أو الفكري أو الجهد البدني هو العنصر الأساسي في مزاوله المهنة، ويمكن أن يتضافر معه قدر من رأس المال المطلوب لتوفير بعض المعدات اللازمة لممارسة المهنة كالتطبيب أو المهندس أو النجار، التي تحتاج مزاوله مهنتهم بعض الأدوات والمعدات، إلا أن دورها يظل ثانوياً، حيث تظل الخبرة والجهد هي الأساس في مزاوله هذه المهن.

ج- مزاوله المهنة أو الحرفة بشكل فعلي:

ومعنى ذلك أنه حتى في ظل حصول الشخص على رخصة لمزاوله المهنة من الجهات المختصة، وانضمامه إلى النقابات أو الهيئات المتعلقة بها، فإن ذلك لا يُعتد به في فرض الضريبة عليه، طالما وأنه لم يزاول هذه المهنة بالفعل، ويتحقق له إيرادٌ من مزاولتها.

د- مزاوله المهنة بقصد الحصول على دخل:

وبالمفهوم المخالف فإن مزاوله هذه المهنة بشكل مجاني لتحقيق أهداف خيرية أو اجتماعية يخرجها من الخضوع لهذه الضريبة، وذلك لعدم وجود دخل خاضع للضريبة من حيث الأصل.

هـ- أن يتم مزاوله هذه المهنة داخل الجمهورية:

وقد نصت على ذلك المادة (١/٤٤) من القانون التي أشارت إلى أن الإيراد المتحقق يكون ناتجاً عن مزاوله العمل في الجمهورية، وهذا ما يندرج في إطار معيار الإقليمية الذي يقوم على خضوع سائر الدخول التي تتحقق داخل إقليم الدولة للضريبة، بغض النظر عن جنسية أو موطن من يتحصل عليها.

و- الاحتراف في مزاولة المهنة أو الحرفة:

بمعنى أن يزاول الشخص المهنة بصورة متكررة ومنتظمة، ويتخذها وسيلة لتحقيق دخل شبه منتظم له، فإن كان مزاولته لها بشكل عارض وغير منتظم؛ فإنه يخرج هذا الشخص من إطار المكلفين بهذه الضريبة.

المطلب الثالث

نطاق الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية

يتحدد نطاق هذه الضريبة وفقاً لما نصت عليه المادة (٤٤) من القانون في المهن التالية:

أ- المهن غير التجارية وغير الصناعية:

وتتمثل في المهن التي يمارسها المكلف بصفة مستقلة والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل، وقد نصت المادة (٥٢) من اللائحة التنفيذية للقانون بأنها تُعد من الأعمال أو المهن أو الحرف غير التجارية وغير الصناعية ودون حصر ما يلي:

- ١- أعمال الطب في مختلف المجالات والتخصصات بما في ذلك تقديم الاستشارات الطبية.
- ٢- مختبرات التحاليل الطبية البسيطة.
- ٣- المحاماة والاستشارات القانونية وتحرير العقود وأعمال التوثيق وما ماثلها من الأعمال القضائية والقانونية.
- ٤- الهندسة بمختلف تخصصاتها.
- ٥- المحاسبة والمراجعة ومكاتب الاستشارات المحاسبية.
- ٦- الاستشارات وتقديم الخبرات الفنية والمالية والقانونية وغيرها.
- ٧- التأليف والترجمة بمختلف أنواعها.
- ٨- الحلاقة والتزيين والتجميل وتصفيف الشعر (الكوافير) وما في حكمها.
- ٩- التصوير عدا المعامل.
- ١٠- الخطاطون وسائر الأعمال والخدمات المكتبية.

- ١١- التدريس الخصوصي بالنسبة للأفراد بمختلف أنواعه .
- ١٢- إصلاح الأجهزة والآلات مثل إصلاح الدراجات وإصلاح الساعات وإصلاح آلات النسخ والتصوير، وإصلاح الأجهزة السمعية والبصرية (راديو، تلفزيون، غير ذلك من المهن المماثلة) والتي لا تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .
- ١٣- إصلاح الإطارات وتغيير وتعبئة الزيوت والبطاريات وورش السمكرة التي لا تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .
- ١٤- الخياطة عدا المشاغل والمعامل .
- ١٥- أعمال الرسم وما في حكمها من الأعمال الفنية .
- ١٦- محلات إصلاح الكمبيوترات والهواتف ومختلف الأجهزة الإلكترونية وما في حكمها .
- ١٧- أعمال الدهان والرنج .
- ١٨- أي مهنة أو حرفة أخرى يغلب عليها عنصر الجهد البشري ولا تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

ب- الأنشطة المتعلقة بالحقوق الملكية الفكرية:

- بحسب نص المادة (٥١/ج) من اللائحة التنفيذية للقانون، فإنه يندرج ضمن هذه الأنشطة ما يتحقق لأصحابها من حقوق بموجبها، ويندرج ضمنها الدخل المقبوضة التي يحصل عليها المكلف مقابل الحقوق الفكرية ويمكن أن تشمل أيضاً:
- ١- الدخل المتأتية من استخدام أو استغلال حق الانتاج الفكري أو الإبداعي في مختلف المجالات وكذلك حقوق الاختراع .
- ٢- الدخل الناتجة عن بيع حق من الحقوق الفكرية مثل بيع براءة الاختراع أو حق المؤلف أو المبدع أو المكتشف وما في حكمها سواء بصورة جزئية أو كلية .

ج- أية مهنة أو أنشطة غير خاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية:

- تخضع هذه المهن للضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية عند توافر الشروط المطلوبة لسريان هذه الضريبة .

المبحث الثاني

الضريبة على المرتبات وما في حكمها

أولاً: المقصود بالمرتبات وما في حكمها:

لم يورد المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل تعريفاً محدداً يبين ما المقصود بالمرتبات وما في حكمها، إلا أنه من خلال نص المادة (٤٨) من القانون يمكن القول بأن المشرع أورد ما يلي من مصطلحات يمكن أن تدرج ضمن ما يخضع للضريبة على المرتبات:

- أ- **المرتبات:** وهي التي تنشأ نتيجة علاقة تبعية ناتجة عن عقد عمل، ويتم دفعها عن أعمال يغلب عليها طابع الجهد الجسدي أو الذهني، ويتم دفعها بصفة دورية غالباً ما تكون شهرية.
- ب- **الأجور:** وهو مصطلح يطلق على ما يتقاضاه العامل نظير ما قام به من عمل، ويتم دفعها عادة على فترات متقاربة يومياً أو مرة في كل أسبوع أو أسبوعين إلى غير ذلك.
- ج- **المكافآت:** وهي المبالغ التي يتم دفعها للعاملين إلى جانب المرتبات أو الأجور التي يتقاضونها، وذلك عن أعمال أو خدمات يؤدونها لصالح المنشأة التي يعملون فيها.
- د- **الحوافز:** وهي المبالغ التي يحصل عليها العاملون نتيجة زيادة الإنتاج أو المبيعات أو حجم المعاملات، أو غيرها من الأسباب التي تدرج ضمن دوافع المنشأة لتقديم هذه الحوافز لمن يعملون لديها.
- هـ- **المنح والأجور الإضافية:** وهي المبالغ الإضافية التي يحصل عليها العاملون نتيجة عملهم ساعات إضافية في المنشأة.

ثانياً: ماهية الضريبة على المرتبات وما في حكمها:

أ- تعريف هذه الضريبة:

ضريبة الأجور والمرتبات هي: ضريبة مباشرة نوعية يتم فرضها على إجمالي دخل المكلف الطبيعي الناتج عن العمل لدى الغير، وهي بصفة أساسية ضريبة عينية تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف، شهرية التحصيل، سنوية الاستحقاق، وتُستقطع من المنبع^(٤).

ب- خصائص هذه الضريبة:

من خلال التعريف السابق يمكن القول بأن هذه الضريبة تتميز بالخصائص التالية^(٥):

١ - ضريبة مباشرة على الدخل:

وذلك لأن الذي يتحمل عبئها هو المكلف الذي يتحقق له الدخل وليس المنشآت أو الأشخاص الذين يعمل معهم هذا المكلف. يضاف لذلك أن هذا المكلف لا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، ويتم فرض هذه الضريبة على وعاء ثابت ومستقر، وتُفرض بمناسبة حصول المكلف على الدخل الخاضع للضريبة. ولا يخرج هذه الضريبة عن طبيعتها كضريبة مباشرة أن المنشأة أو الشخص الذي يعمل لديه المكلف بالضريبة يقوم بحجزها وتوريدها بدوره إلى الإدارة الضريبية.

٢ - ضريبة عينية وشخصية:

وذلك بالنظر إلى أنه يتم فرضها على نوع معين من الدخل الذي يكون مصدره العمل فحسب وليس الدخل الناتج عن رأس المال ولو كان متضافراً مع العمل، إلا أنه يلاحظ أنه قد يُضفى على هذه الضريبة طابع الشخصية في بعض الحالات، من ذلك ما يمكن ملاحظته في نص عليه المشرع اليمني في المادة (٦٢) من تحديد حد الإعفاء السنوي من الدخل للشخص المقيم بـ (١٢٠) ألف ريال في السنة من الخضوع لهذه الضريبة، وهذا بالطبع يندرج ضمن العناصر الشخصية التي أخذ بها المشرع باعتباره نص على تحديد الحد الأدنى من الدخل الخاضع للضريبة، يضاف لذلك ما تضمنته المادة (٥٠) من القانون من النص على حالات الإعفاء من هذه الضريبة، وهي حالات لم تخلو معظمها أيضاً من الطابع الشخصي.

٣ - ضريبة تسري على إجمالي الدخل:

وذلك بالنظر إلى أنه يتم فرضها على إجمالي الدخل الذي يتحصل عليه المكلف، ولا يُسمح بخصم بعض التكاليف كاستهلاك الأدوات والمعدات اللازمة لمباشرة العمل، أو أقساط التأمين، وإن كان بعض المشرعين كالمشرع اليمني قد استثنى في المادة (٤٩) من القانون المبالغ المقررة لحساب أقساط التقاعد، وكذا التعويضات التي يحصل عليها المكلف لقاء أعباء ونفقات الوظيفة أو بدل التمثيل أو المظهر أو الضيافة أو السفر أو الانتقال.

٤- ضريبة تسري على الدخل الناتج عن العمل فقط:

وقد رأينا سابقاً في استعراضنا لأنواع الدخول الأخرى الخاضعة لضريبة، كالضريبة على الأعمال التجارية والصناعية، والضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية، وغيرها من الأعمال التي تتدرج ضمن ما يخضع للضريبة على الدخل، بأن هذه الدخول عن هذه الأعمال قد تكون ناتجة عن رأس المال لوحده أو بالتضافر مع العمل. أما فيما يتعلق بالضريبة على المرتبات، فإن الدخل الذي مصدره العمل هو الأصل في الخضوع لهذه الضريبة.

٥- ضريبة يتم خصمها من المنبع:

وقد نص المشرع اليمني على ذلك في المادة (١٠١/أ) من قانون ضرائب الدخل في أنه يلزم على أصحاب الأعمال أن يستقطعوا من دخل موظفيهم ومستخدميههم مقدار الضريبة المستحقة طبقاً لهذا القانون، وأن يسددوها بإقرار إلى الإدارة الضريبية خلال العشرة الأيام الأولى من كل شهر عن الشهر السابق، وذلك طبقاً للنموذج المُعد من مصلحة الضرائب لهذا الغرض.

٦- إجراءات تحصيلها تتوافق وقاعدة الملاءمة:

وذلك لأن إجراءات تحصيلها تتسم بالسهولة وعدم التعقيد، وبالنظر إلى أن المكلف بها لا يقوم بتسديدها بنفسه إلى الإدارة الضريبية، بل تقوم بذلك المنشأة أو الشخص الذي يعمل لديه، وإضافة إلى أنها تُحجز من المنبع، فإن المكلف لا يشعر بعبئها بشكل مباشر.

٧- هي ضريبة تتميز بتحصيلها شهرياً:

وهذا واضح في نص المشرع اليمني في المادة (١٠١/أ) من قانون ضرائب الدخل التي ألزمت أصحاب الأعمال أن يسددوا هذه الضريبة عن دخل موظفيهم ومستخدميههم خلال العشرة الأيام الأولى من كل شهر عن الشهر السابق.

ثالثاً: ملاحظات على الضريبة على المرتبات وما في حكمها:

من خلال استعراض ما نص عليه المشرع اليمني في المادة (٦٢) من قانون ضرائب الدخل، نلاحظ بأن المشرع قد ساوى في معدل الضريبة على المكلفين (الأشخاص

الطبيعيين المقيمين ومكلفي المنشآت الصغيرة) على الدخل الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية، وذلك مع معدل الضريبة على المرتبات، بحيث دمج جميع هؤلاء المكلفين في معدل أو سعر ضريبة واحد دون مراعاة لما يتميز به المكلفون بالضريبة على المرتبات من خصوصية.

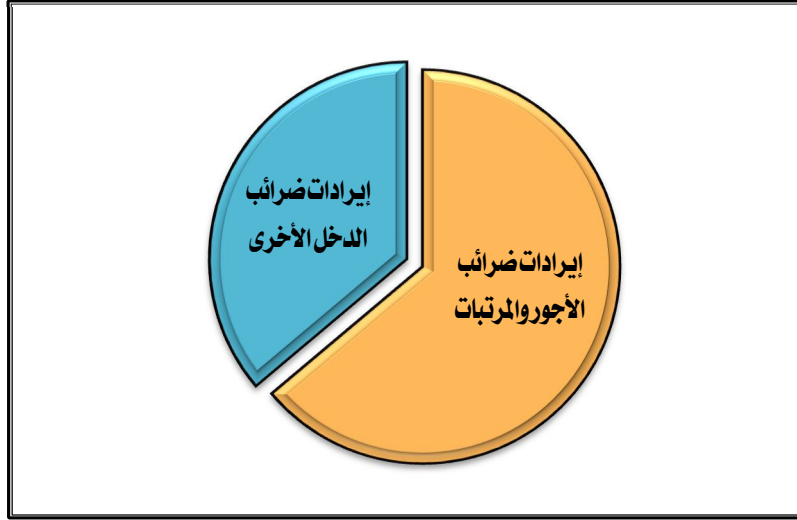
وبالنظر إلى أن الضريبة على المرتبات يتم خصمها من المنبع، فإن إمكانية التهرب منها مقارنة ببقية أنواع الضرائب الأخرى لا يتأتى للمكلفين بها. لذلك، فإن هذا الأمر خاصة في ظل تدني كفاءة الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة، وتفتشي الفساد الإداري والمالي فيها، قد ترتب عليه اختلال كبير في هيكل إيرادات الضرائب في الدولة، ونلاحظ هذا الأمر بشكل واضح في حجم الضرائب التي يتم تحصيلها على المرتبات مقارنة بـضرائب الدخل الأخرى، وهو ما يمكن قراءته من خلال الجدول والرسم البياني التاليان:

حجم إيرادات ضرائب المرتبات ونسبتها المئوية من إجمالي إيرادات ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية للسنوات ٢٠٠٢ - ٢٠١١م

العام	إيرادات ضرائب الدخل	إيرادات ضرائب المرتبات	نسبة إيرادات ضرائب المرتبات من إيرادات ضرائب الدخل
٢٠٠٢م	٥٧,٩٧١,١٧٠,٦٩٣	٣٤,٢١٤,٧١٣,٩٣٧	%٥٩
٢٠٠٣م	٦٢,٦٦٤,٥٧٨,٠٦٥	٣٤,٧٧٦,٧٧٠,٣٧٢	%٥٥
٢٠٠٤م	٧٢,٠٨٧,٦٩٥,٠٨٠	٤١,٠٢١,١٠٤,٦٨٣	%٥٧
٢٠٠٥م	٨٧,٢٢٨,٧٨٩,٦٠٨	٥٢,٨٤٤,٥٣٠,٨٢٨	%٦٠
٢٠٠٦م	١٢١,٧٨٦,٠٩٨,٣٣٥	٧٧,٩٩٥,٥٠٠,٠٠٣	%٦٤
٢٠٠٧م	١٤٢,٦٩٢,٦٦٦,١٤٦	٩٤,١٤٥,٠٠٣,٤٦٢	%٦٦
٢٠٠٨م	١٩٠,٦٧٠,٤٩٧,٩٣٠	١٢٤,٨٨٨,٢٦٩,٠٦٢	%٦٥
٢٠٠٩م	١٩٧,٩٩٦,٦٩٨,٤٢٤	١٣١,١٩٧,٧٨٣,٩١٧	%٦٦
٢٠١٠م	٢٠٤,٦٧٨,٠٤٩,٤٣٩	١٣٣,٦٩٦,١١٢,١٢٠	%٦٥
٢٠١١م	١٦٩,٩٦٣,٣٣١,٠٠٤	١١٠,٣٢٩,٣١٩,٥٤٥	%٦٥
الإجمالي	١,٣٠٧,٧٣٩,٥٧٤,٧٢٤	٨٣٥,١٠٩,١٠٧,٩٢٩	%٦٣,٨٥

* المصدر: مصلحة الضرائب اليمنية

شكل يوضح حجم إيرادات ضرائب المرتبات إلى إجمالي إيرادات ضرائب الدخل
في الجمهورية اليمنية للسنوات ٢٠٠٢-٢٠١١م



ومن خلال الجدول والرسم البياني السابقين، وبقراءة في الاحصاءات الضريبية المتوافرة يمكننا الخروج ببعض الملاحظات التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- أ- إن نسبة إيرادات ضرائب المرتبات في الجمهورية اليمنية تمثل النسبة العظمى من إجمالي إيرادات ضرائب الدخل، بنسبة بلغ متوسطها خلال العشر السنوات الماضية ٢٠٠٢ - ٢٠١١م ما يقارب ٦٤% من حجم تلك الإيرادات.
- ب- إن نسبة ضرائب المرتبات التي يتم دفعها (من قبل موظفي الجهاز الإداري للدولة)، يمثل بدوره النسبة العظمى من إجمالي إيرادات الضرائب على المرتبات، وذلك بنسبة تكاد تبلغ في متوسطها ثلثي حجم تلك الإيرادات في السنوات العشر الماضية، بل أنه في العام ٢٠١١م وصلت هذه النسبة إلى ٨٢% من حجم تلك الإيرادات، رغم أن هذا العام يُعد استثناءً وذلك بسبب الظروف التي مرت بها الدولة خلاله.

- ج- يمكن القول بأنه لو تم حساب إيرادات ضرائب الدخل بمختلف أنواعها التي يتم دفعها من قبل الدولة بمؤسساتها العامة والمختلطة، لظهر بأن الدولة هي التي تدفع النسبة العظمى من ضرائب الدخل وذلك من الخزينة العامة، وهذا الأمر لا شك بأنه يؤكد ملاحظتنا في أن هناك اختلالاً كبيراً في هيكل إيرادات الضرائب في الدولة.

د- هذه النسب لا شك بأنها تُظهر من جانب آخر بأن هناك فساداً ضريبياً كبيراً متفشياً في الإدارة الضريبية، وتهرباً ضريبياً هائلاً يكاد يشكل ثقافة ضريبية بحد ذاته في المجتمع، خاصة فيما يتعلق بالضرائب على الأرباح التجارية والصناعية، والأرباح على الضرائب غير التجارية وغير الصناعية، وحتى في الضرائب على المرتبات التي يتم دفعها من قبل الموظفين والعمال في القطاع الخاص.

الانتقادات التي قيلت فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية للموظفين والعمال:

بعد استعراض الملاحظات التي سقناها على موقف المشرع اليمني من معدل الضريبة على المرتبات وما في حكمها، نستعرض فيما يلي أهم الانتقادات التي وجهت للمعاملة الضريبية للموظفين والعمال، والتي ينحصر أهمها فيما يلي^(٦):

أ- إن من أوجه الظلم والإجحاف المساواة في معدل ضرائب الدخل المفروضة على الموظفين والعمال بمعدل الضرائب المفروضة على غيرهم من المكلفين، وذلك بالنظر إلى أن المرتبات تصنف من أضعف أنواع الدخول وذلك لضعف مصدرها، وهذا الأمر يقتضي أن يتناسب معدل الضريبة المفروضة مع قوة مصدر الدخل الخاضع لها، وهو ما يعني بشكل صريح أن تخضع المرتبات وما في حكمها لأقل سعر في معدل الضرائب على الدخل.

ب- إضافة لما سبق فإن العدالة وواقع حال اقتصاد الدولة وما يعانيه من أزمات متتالية وتضخم متفاقم، يقتضيان ضرورة تخفيف العبء الضريبي على الموظفين والعمال، ليس لأن الدخول التي تتحقق لهم تُعد من أضعف أنواع الدخول الخاضعة للضريبة على الدخل فحسب، بل لأن هذه الضريبة وآلية تحصيلها تتميز بالمزايا التالية:

١- آلية تحصيلها من المنبع يكاد ينعدم فيها حالات التهرب الضريبي كما سبقت لذلك الإشارة.

٢- إجراءات تحصيلها تتميز بالسهولة وانخفاض تكاليف تحصيلها.

٣- لا يتمتع الموظفون والعمال بخصم مصروفاتهم وتكاليف حصولهم على دخولهم الخاضعة للضريبة أسوة بغيرهم من المكلفين.

٤- لا يلجأ الموظفون والعمال إلى منازعة الإدارة الضريبية في سعر هذه الضريبة أو إجراءات تحصيلها، وهو ما يندرج في إطار توفير الوقت والجهد والتكاليف المطلوبة في تحصيلها .

رابعاً: نطاق سريان هذه الضريبة:

بحسب نص المشرع اليمني في المادة (٤٨) من قانون ضرائب الدخل فإن الضريبة على المرتبات وما في حكمها من المزايا والمنافع النقدية والعينية تسري على الدخل التالية:

- أ- جميع المبالغ المدفوعة للموظف أو العامل الناجمة عن عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المبالغ المدفوعة، وسواء دُفعت له مقابل العمل المنجز في الجمهورية أو خارجها، طالما وأن هذه المبالغ المدفوعة مصدرها الجمهورية، باستثناء المستبعد منها بموجب القانون.
 - ب- ما يُستحق للمكلف أو الموظف من مصدر أجنبي عن أعمال تم أداؤها في الجمهورية.
 - ج- المرتبات والمكافآت والبدلات التي تُمنح لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في وحدات القطاع العام والمختلط من غير المساهمين.
 - د- المرتبات والمكافآت لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة ومديري شركات الأموال.
- على أن يُستبعد من الدخل الخاضعة للضريبة بمقتضى نص المادة (٤٩) من القانون الدخل التالية:

- أ- المبالغ المقررة لحساب قسط التقاعد بموجب القوانين والأنظمة المقررة.
 - ب- التعويضات التي تمنح لقاء أعباء ونفقات الوظيفة أو بدل التمثيل أو المظهر أو الضيافة أو السفر أو الانتقال.
- وبصفة عامة جميع التعويضات التي تمنح للموظف مقابل النفقات والأعباء التي تستلزمها متطلبات الخدمة الوظيفية أو المهمة المكلف بأدائها، وفي حدود النسب والمعايير التي تحددها اللائحة للقانون التنفيذية.

شروط سريان هذه الضريبة:

من الشروط التي يلزم توافرها لسريان هذه الضريبة ما يمكن الإشارة إليه على النحو التالي^(٧):

- أ- أن يندرج الدخل المتحقق للموظف أو العامل ضمن المرتبات وما في حكمها، وذلك مقابل عمل يؤديه لحساب الغير وتحت إشرافه وتوجيهه، بمعنى أن تتوافر في المكلف بالضريبة علاقة التبعية الوظيفية بصاحب العمل، بغض النظر عن طريقة دفع هذا الدخل، سواء كان ثابتاً أو متغيراً أو في شكل عمولة أو نسبة من الربح... إلخ.
- ب- جرى العرف الضريبي على التفرقة بين المبالغ المدفوعة لموظفي الدولة من الخزينة العامة والموظفين في القطاع الخاص، وذلك على النحو التالي:
- ١- إذا كانت المرتبات يتم دفعها من خزينة الدولة؛ فإنها تخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها بشكل مطلق، سواء كان المكلف الذي يحصل عليها يحمل الجنسية اليمنية أو لا يحملها، وسواء كان المكلف مقيماً في اليمن أو في الخارج، وسواء كانت المرتبات نظير أعمال أو خدمات قدمت داخل اليمن أو خارجها.
- ٢- إذا كانت المرتبات تدفع من قبل القطاع الخاص على اختلاف أشكاله القانونية وسواء كان هذا القطاع يمينياً أو أجنبياً، ففي هذه الحالة يتم التفرقة بين حالتين:
- الحالة الأولى:** إذا كانت المرتبات يتم دفعها لمكلف مقيم في اليمن، فهنا يخضع للضريبة بغض النظر عن جنسيته سواء كان يحمل الجنسية اليمنية أم لا، وسواء حصل على هذه الأجور والمرتبات نتيجة عمل أو خدمة تم تقديمها في اليمن أو خارجها، وذلك أن مجرد إقامة المكلف في اليمن يترتب عليه استحقاق ضريبة الدخل عليه، طبقاً لمعيار التبعية الاجتماعية الذي يتم بموجبه فرض الضريبة على سائر الأشخاص والأموال التي تتخذ من إقليم الدولة موطناً أو مكان إقامة دائمة أو مؤقتة لها، وأياً كانت جنسيتها.
- الحالة الثانية:** إذا كانت المرتبات قد تحققت نتيجة لقيام شخص طبيعي بعمل أو خدمة في اليمن، فإن هذا المكلف يخضع للضريبة أياً كانت جنسيته، وسواء كانت مقيماً في اليمن أو في الخارج، وسواء تم دفع هذه المبالغ في

اليمن أو تم تحويلها له إلى الخارج، وذلك تطبيقاً لمعيار الإقليمية الذي يتم بموجبه إخضاع سائر الدخل التي تتحقق داخل إقليم الدولة للضريبة، بغض النظر عن جنسية أو موطن من يتحصل عليها .

خامساً: الإعفاءات من الضريبة على المرتبات وما في حكمها:

حدد المشرع اليمني في المادة (٥٠) من قانون ضرائب الدخل الدخول التي تندرج ضمن المرتبات وما في حكمها المعفاة من الخضوع لضرائب الدخل، وتتمثل هذه الدخول في التالي:

- أ- الدخل التي يتقاضاها سفراء وقناصل الدول الأجنبية الممثلة في الجمهورية، وأعضاء السلكين السياسي والقنصلي وموظفوهما الأجانب وذلك بشرط المعاملة بالمثل. ولا يشمل الإعفاء سوى الدخل الناتج عن الأعمال المتعلقة بممارسة وظائفهم المشار إليها أعلاه.
- ب- الدخل التي يتقاضاها الأفراد غير اليمنيين لقاء أداء واجباتهم الرسمية لدى المنظمات الدولية التي أنشئت بموجب القانون الدولي العام، والدخول التي يتقاضاها الموظفون غير اليمنيين من منظمات حكومية أو غير حكومية بموجب اتفاقيات مبرمة مع الحكومة اليمنية، وذلك مقابل تقديم خدمات الإعانة لليمن.
- ج- تعويضات حوادث وإصابات العمل بما في ذلك المخصصات لمدى الحياة التي يتقرر دفعها لضمان حوادث وإصابات العمل أو لمن يعولون بعد الوفاة، وفقاً للأنظمة واللوائح النافذة.
- د- معاشات التقاعد ومستحقات نهاية الخدمة.
- هـ- التعويضات أو المخصصات المدفوعة مقابل أعباء العمل والمعونات الطبية، والمساعدات التي تمنح بموجب تقارير طبية صادرة عن السلطات المختصة ومدعمة بالوثائق.
- و- دخل العمال من الأجر اليومي في مختلف القطاعات بموجب المعايير والأسس التي تحددها اللائحة التنفيذية.



تذكر

- ❖ الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية: هي ضريبة مباشرة يتم فرضها على صافي دخل المكلف الناتج عن العمل المستقل، وهي ضريبة سنوية، إقليمية، تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف إلى حد ما.
- ❖ تتلخص شروط سريان هذه الضريبة على النحو التالي:
 - الاستقلال في مزاولة المهنة أو الحرفة.
 - أن يكون العمل هو العنصر الأساسي في مزاولة المهنة.
 - مزاولة المهنة أو الحرفة بشكل فعلي.
 - مزاولة المهنة أو الحرفة بقصد الحصول على دخل.
 - مزاولة المهنة أو الحرفة داخل الدولة.
 - الاحتراف في مزاولة المهنة أو الحرفة.
- ❖ الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية: هي ضريبة نوعية يتم فرضها على إجمالي دخل المكلف الطبيعي الناتج عن العمل لدى الغير، وهي بصفة أساسية ضريبة عينية تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف، شهرية التحصيل، سنوية الاستحقاق، وتُستقطع من المنبع.
- ❖ وصلت نسبة إيرادات ضرائب المرتبات إلى ما يقارب ٦٤٪ من إجمالي إيرادات ضرائب الدخل بأنواعها المختلفة في الجمهورية اليمنية، وذلك خلال العشر السنوات الأخيرة.
- ❖ تصل نسبة ضرائب المرتبات التي دفعها موظفو الدولة من إجمالي إيرادات ضرائب المرتبات إلى ما يقارب الثلثين خلال العشرة الأعوام الماضية، ووصلت هذه النسبة في العام ٢٠١١م إلى ٨٢٪، وذلك بسبب الظروف التي مرت بها الدولة خلاله.
- ❖ هناك اختلال واضح في هيكل إيرادات ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية، بحيث يمكن القول في ذلك بأن النسبة العظمى من حجم إيرادات ضرائب الدخل بمختلف أنواعها تدفعها وتحصلها الدولة من الخزينة العامة وإليها.
- ❖ قرر المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل بعض الإعفاءات من الضريبة على المرتبات وما في حكمها، وحدد الحالات التي تتمتع بها على سبيل الحصر.



أسئلة تقويمية

- ← عرف الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية، وماهي الخصائص التي تتميز بها ؟
- ← ماهي شروط سريان الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية ؟
- ← عرف الضريبة على المرتبات وما في حكمها، وماهي الخصائص التي تتميز بها ؟
- ← ماهي شروط سريان الضريبة على المرتبات وما في حكمها ؟
- ← أذكر ثلاثة من الدخول التي نص المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م على إعفائها من ضريبة المرتبات وما في حكمها ؟

قائمة مراجع هذا الفصل

- (١) د. محمد علي الريبيدي، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٦١.
- (٢) (نفس المرجع السابق)، ص ٤٦٣.
- (٣) المادة (٥١) اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م.
- (٤) د. السيد عبد المولى، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٣٦٢.
- (٥) د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، ص ٦٧٧ - ٦٨١.
- (٦) د. أحمد صالح: ورقة مقدمة إلى اجتماع اللجنة الاقتصادية بحزب التجمع المصري، يناير ٢٠٠٥م، مشار إليه في: د. زكريا محمد بيومي: موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل "رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له"، توزيع مكتبة شادي، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م، ص ١٦٧، ١٦٨.
- (٧) د. محمد علي الريبيدي، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٩٣، ٩٤.

الفصل الرابع
الضريبة على
العقارات

الفصل الرابع الضريبة على العقارات



أهداف هذا الفصل

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الفصل تتلخص في التالي:

- ❖ توضيح مراحل نشأة وتطور الضرائب على العقارات في الجمهورية اليمنية.
- ❖ تحليل بعض الاحصاءات المتعلقة بهذا النوع من الضرائب، وذلك كمدخل للحديث عن الأحكام القانونية المتعلقة بها.
- ❖ تعريف الضريبة على ريع العقارات والخصائص التي تتميز بها.
- ❖ تحديد نطاق سريان الضريبة على العقارات.
- ❖ بيان الحالات التي نص القانون على إعفائها من الخضوع للضريبة على ريع العقارات والضريبة على نقل ملكيتها.

تهديد وتقسيم:

تتقسم المعاملة الضريبية على العقارات في قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م إلى قسمين، الأول: خُصص له الفصل الرابع من الباب الثالث من القانون ويتضمن الأحكام المتعلقة بالضريبة على ريع العقارات، في حين خُصص باب مستقل هو الباب الرابع وذلك للقسم الثاني المتضمن الأحكام المتعلقة بالضريبة على نقل ملكية العقار.

سنتناول أهم الأحكام المتعلقة بكل قسم على حدة، وذلك في مبحثين منفصلين على النحو التالي:

المبحث الأول: الضريبة على ريع العقارات.

المبحث الثاني: الضريبة على نقل ملكية العقارات.

المبحث الأول الضريبة على ريع العقارات

تُصنف الضرائب على ريع العقارات بأنها إحدى أقدم أنواع الضرائب في التاريخ إن لم تكن أقدمها على الإطلاق، إلا أن نشأة هذه الضريبة بشكلها الحديث يرجع إلى نظام الإقطاع الذي ساد دول أوروبا في القرون الوسطى، حيث كان المعيار الذي يتم التعامل به في فرض الضريبة يعتمد على ملكية العقار أو شغله، وعلى ضوء ذلك يتم تحديد مدى قدرة المالك على دفع الضريبة، رغم أن الضريبة كانت في الأصل تتعلق بالعقار الخاضع للضريبة، وقد طورت إنجلترا بعد ذلك هذه الضريبة لتعتمد في الأساس على القيمة الإيجارية السنوية للعقار كأساس يتم الاستناد عليه في فرض الضريبة^(١).

ومن الطرائف المتعلقة بهذا النوع من الضرائب أنه جرى في إنجلترا وفرنسا ولفترة من الزمن منذ العام ١٦٩٥م، تطبيق ما كان يسمى (بضريبة النوافذ) أو (ضريبة الزجاج)، حيث كان يتم فرض الضريبة على أساس عدد النوافذ الموجودة بكل عقار، وذلك لما لهذه النوافذ والزجاج من دلالة على إمكانية المالك المالية وقدرته على تحمل الضريبة، لذلك لجأ معظم ملاك العقارات إلى إغلاق الكثير من نوافذ عقاراتهم بالطوب تجنباً لهذه الضريبة أو تخفيفاً منها.

وبالنسبة لنشأة هذا النوع من الضرائب في الجمهورية اليمنية، فإنه كما هو معلوم أن اليمن لم تعرف النظام الضريبي بشكله الحديث إلا بعد قيام ثورة ٢٦ سبتمبر ١٩٦٢م، باستثناء أنواع محدودة من الضرائب كان يتم فرضها إلى جانب الزكاة، ومنها ضريبة كان يطلق عليها (ضريبة المسقفات)، وكانت هذه الضريبة تفرض على المباني المؤجرة فقط، وبواقع إيجار شهر واحد في السنة، وبعد قيام الثورة استمر العمل بهذه الضريبة بموجب القانون رقم (٤) لسنة ١٩٦٨م، حيث ألغي بعد ذلك بالقانون رقم (٢١) لسنة ١٩٧٦م الذي تم بموجبه أيضاً إلغاء قانون ضرائب المسقفات الذي كان معمولاً به حتى صدور هذا القانون^(٢).

وجاء قيام الوحدة اليمنية في ٢٢ مايو ١٩٩٠م ليتم معها إصدار تشريعات تنظم جميع المجالات في دولة الوحدة، وفيما يتعلق بالضرائب العقارية فقد تضمن القانون رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م أحكاماً تتعلق بهذا النوع من الضرائب، وظل معمولاً بأحكام هذا القانون حتى تم إلغاؤه بالقانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، الذي تضمن بدوره أحكاماً مستقلة تتعلق بالضريبة على العقارات ريعاً وبيعاً.

وبقراءة سريعة في احصاءات الإيرادات المتعلقة بهذا النوع من الضرائب، يمكننا القول بأن هذه الضريبة لم تأخذ حقها من الاهتمام الكافي، ندلل على ذلك من واقع تدني إيرادات الضريبة على الريع العقاري، على الرغم من التوسع الكبير في حجم العقارات المؤجرة، خاصة المؤجرة منها للشركات والجهات الأجنبية، والتي قد يصل ريعها السنوي إلى مبالغ كبيرة قد تفوق في حصيلتها إيرادات بعض ضرائب الدخل الأخرى، لو تم ضبط عملية تحصيلها بصورة أكثر دقة وشفافية.

وفي تصورنا أن من أهم أسباب عدم قدرة الجهة المختصة في ضبط إيرادات هذا النوع من الضرائب، يعود إلى أن الكثير من ملاك العقارات المؤجرة يصنفون ضمن مراكز النفوذ المختلفة في الدولة، ونسبة كبيرة من هذه الفئة لم تتمكن الحكومة حتى الآن من تحصيل حتى رسوم الكهرباء والمياه منها بصورة كاملة.

والجدول التالي يوضح إجمالي إيرادات هذا النوع من الضرائب خلال العشر

السنوات الأخيرة:

**إجمالي إيرادات ضرائب الريع العقاري
في الجمهورية اليمنية للسنوات ٢٠٠٢-٢٠١١م**

العالم	إيرادات ضرائب الريع العقاري
م ٢٠٠٢	٨٨,٨٣٥,٩٤٣
م ٢٠٠٣	٤٧,٥٤٤,٦٩٤
م ٢٠٠٤	١٤,١١٤,٨٩٣
م ٢٠٠٥	٩,٣٦٦,٣٣٠
م ٢٠٠٦	٤,٢٢٨,٤٧٠
م ٢٠٠٧	
م ٢٠٠٨	لم يتم إضافة هذه الإيرادات في
م ٢٠٠٩	تقارير إيرادات مصلحة
م ٢٠١٠	الضرائب منذ العام ٢٠٠٧م
م ٢٠١١	
الإجمالي	١٦٤,٠٩٠,٣٣٠

* المصدر: مصلحة الضرائب اليمنية

من خلال الاحصاءات التي تضمنها الجدول السابق، يمكن الخروج ببعض الملاحظات على إيرادات هذه الضريبة تتلخص أهمها في التالي:

- أ- إن نسبة إيرادات ضرائب الربح العقاري قد تناقصت بشكل كبير منذ العام ٢٠٠٢م، التي بلغت فيه هذه الإيرادات ما يقارب الـ (٩٠) مليون ريال، وانخفضت هذه الحصيلة بعد ذلك بشكل تدريجي وكبير لتصل في العام ٢٠٠٦م إلى ما يزيد قليلاً عن (٤) ملايين ريال، واختفت بعد ذلك الاحصاءات المتعلقة بهذا النوع من الإيرادات الضريبية من تقارير مصلحة الضرائب منذ العام ٢٠٠٧م وحتى العام ٢٠١١م.
- ب- إن إيرادات هذا النوع من ضرائب الدخل تتناقض مع المنطق والواقع، ففي الوقت الذي تتوسع فيه أعداد العقارات المؤجرة في الدولة، وترتفع أسعار إيجاراتها، تتناقص فيه إيرادات الضرائب عليها، وهذا يثير الكثير من الأسئلة المتعلقة بهذا النوع من الضرائب.
- ج- إن هذه الاحصاءات تُظهر أن الضرورة أصبحت ملحة وعاجلة لإصدار قانون خاص بالضرائب العقارية في الدولة، وأن يرافق ذلك إنشاء جهة مختصة ومستقلة بتحصيل إيراداتها، على أن يراعى عند صياغة هذا القانون وتشكيل تلك الجهة، أن لا يكون هذا القانون عرضة بدوره أيضاً للظروف والمؤثرات التي رافقت قانون ضرائب المبيعات، والتي لا زال هذا القانون بسببها حبيس الأدراج، وموضع خلاف متفاقم بين الإدارة الضريبية والتجار حتى الآن، رغم صدوره منذ أكثر من عشر سنوات مضت، وأن تكون الجهة المقترح إنشاؤها بعيدة بدورها عن مؤثرات الفساد المالي والإداري الذي تعاني منه الإدارة الضريبية.

وعموماً وحتى لا نخرج عن إطار دراستنا لأحكام هذا النوع من الضرائب، إلى مواضيع أخرى يغلب فيها دراسة وتحليل النظام الضريبي في الدولة، سنعمل على تركيز اهتمامنا في هذا المبحث على عرض الأحكام التي تضمنها قانون ضرائب الدخل فيما يتعلق بهذا النوع من الضرائب، والتي سنحاول الإشارة إلى أهمها فيما يلي من مطالب:

المطلب الأول: ماهية الضريبة على ربح العقارات.

المطلب الثاني: نطاق سريان الضريبة على ربح العقارات والدخول الخاضعة لها.

المطلب الثالث: الإعفاءات من الضريبة على ربح العقارات.

المطلب الأول

ماهية الضريبة على ريع العقارات

للإحاطة بمعرفة العناصر التي يتضمنها تعريف هذا النوع من ضرائب الدخل، يجب أولاً استعراض التعاريف الخاصة ببعض المصطلحات المتعلقة بهذه الضريبة، والتي تمت الإشارة إليها في المادة (٥٢) من قانون ضرائب الدخل، والمادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية للقانون، وهذه المصطلحات على النحو التالي:

أ- العقارات المبنية:

هي جميع المباني المعدة للاستعمال على اختلاف أشكالها وصورها أو مواد البناء التي شُيدت بها، (أبنية ذات أدوار وشقق، فيلات، مبان من الحجر، مبان من الإسمنت، مبان من الطين، مبان من الخشب،... إلخ)، مع المساحات المجانية والأحواش الملحقة بها، ومهما كان الغرض الذي خُصصت من أجله، أو الصورة التي يتم فيها الاستعمال (دور للسكن، محلات تجارية، مصانع، معامل، صالات، دور سينما ومسارح، مطاعم أو شركات،... إلخ)، ويدخل في ذلك كافة الإنشاءات كالهناجر والأكشاك والمباني الجاهزة وما ماثل ذلك.

ب- الأراضي الفضاء:

هي جميع الأراضي المخصصة للاستعمال التجاري أو الصناعي، كأماكن مزاد وبيع وشراء السيارات وغيرها، ومعامل تحضير البلك والبلاط ومناشير قص الأحجار أو كمخازن مكشوفة... إلخ، أو الأراضي المستعملة لأغراض خدمية كمبيت السيارات أو المستعملة كأسواق أو كمواقع أو ورش مكشوفة، وما شابه ذلك.

ج- ريع العقار:

هو مجموع دخول الإيجارات السنوية من العقارات المؤجرة لمختلف الأغراض.

أولاً: تعريف الضريبة على ريع العقارات:

لم يتصدى الكثير من الفقه والتشريعات الضريبية لتعريف هذا النوع من الضرائب، وذلك إما لإحالة ذلك إلى التعريف العام للضريبة، أو لصعوبة وضع تعريف جامع مانع للعناصر التي يجب أن يشتمل عليها .

إلا أن البعض عرف هذه الضريبة بأنها^(٣): الضريبة التي يتم فرضها على الإيراد السنوي الناجم للمكلف من عقاراته المستغلة في الدولة عدا دار السكن .

ولأن هذا التعريف يفتقد إلى بعض العناصر التي يلزم توافرها فيه، وبناءً على ما جاء في نص المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل من أحكام تتعلق بهذه الضريبة، فإننا بدورنا يمكن نعرف الضريبة على ريع العقارات بأنها: ضريبة نوعية مباشرة، يتم فرضها على دخل الملكية العقارية، وهي ضريبة عينية سنوية اقليمية.

ثانياً: خصائص الضريبة على ريع العقارات:

ومن خلال التعريف السابق يمكننا استخلاص بعض الخصائص التي يتميز بها هذا النوع من ضرائب الدخل، والتي يمكن تلخيصها على النحو التالي:

أ- ضريبة نوعية:

وذلك بالنظر إلى أنه يتم فرضها على نوع معين من الدخل، وهو ذلك الدخل المتحقق من إيرادات الملكية العقارية، كما تخضع لنظام مستقل في تقديرها .

ب- ضريبة مباشرة:

حيث أن المكلف مالك العقار يتحمل عبئها ولا يمكنه نقلها إلى أي شخص آخر، وتفرض على الدخل المتحقق له من استغلال الملكية العقارية، وذلك على عناصر ثابتة تتميز بالاستقرار النسبي، ويمكن حصر هذه الضريبة وتحصيلها بالاستعانة بالسجلات والوثائق ذات العلاقة، سواء تلك المتوفرة لدى الإدارة الضريبية أو لدى الجهات الأخرى ذات العلاقة .

ج- ضريبة عينية:

وذلك أنه يتم فرضها على الدخل المتحقق من العقار عينه، ودون الالتفات أو مراعاة الظروف الشخصية والأعباء العائلية لمالك هذا العقار . إلا أن المشرع اليمني

أعفى في قانون ضرائب العقارات التي يتم استغلالها من قبل مالكيها لأي غرض كان، مع خضوعهم بالطبع لضرائب الدخل الأخرى في حالة ما إذا كانوا يمارسون نشاطاً يخضع لهذه الضرائب، كالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة على الأرباح غير التجارية وغير الصناعية.

د- ضريبة سنوية:

وذلك أنها تفرض على الدخل الذي تحقق للمكلف مالك العقار بواقع إيجار شهر واحد في السنة، وقد نص المشرع اليمني في المادة (٦٩) من قانون ضرائب الدخل، بأن تستوفي الضريبة على ريع العقارات للأشخاص الطبيعيين بواقع إيجار شهر واحد في السنة.

هـ- ضريبة إقليمية:

حيث تفرض على دخل الملكية العقارية الذي تحقق للمكلف مالك العقار عن عقار مملوك له في الدولة، وذلك بغض النظر عن جنسيته، سواء كان مواطناً أو أجنبياً، وسواء كان مقيماً في الدولة أو غير مقيم فيها.

المطلب الثاني

نطاق سريان الضريبة على ريع العقارات والدخول الخاضعة لها

أولاً: نطاق سريان هذه الضريبة:

وفقاً لما نصت عليه المادة (٥١/أ) من القانون، فإن نطاق الدخل على ريع العقارات الذي تسري عليه الضريبة؛ يتمثل في الدخل المتحقق من إيجار العقارات التالية في أي من مختلف الأغراض:

- أ- العقارات المبنية.
- ب- المباني الجاهزة.
- ج- المباني المتحركة.
- د- الأراضي الفضاء.

وقد سبق في تمهيدنا لهذا المبحث الإشارة إلى تعريف اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل لبعض هذه الأنواع من العقارات الخاضعة للضريبة.

أما عن المكلفين بأداء هذه الضريبة، فقد حددهم القانون في المادة (٥١/ب) من القانون، والمادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية بالأشخاص التاليين:

- أ- مالك العقار.
- ب- من له حق الانتفاع بالعقار المستأجر من الدولة، وهو الشخص الذي أصبح له حق الانتفاع بالعقار، كما هو الحال في العقارات المملوكة للأوقاف، والتي تمنح حق الانتفاع للغير بموجب وثائق صادرة عن وزارة الأوقاف (مستأجر من الدولة).
- ج- الممثل القانوني للمكلف بأداء الضريبة نيابة عن من يمثله، سواء كان هذا المكلف مالكاً للعقار أو منتفعاً.

ثانياً: الدخل الخاضعة لهذه الضريبة:

أ- تحديد الدخل الخاضع للضريبة (الريع العقاري):

جاء في نص المادة (٥٣/أ) من قانون ضرائب الدخل على أنه يتم تحديد الدخل الفعلي للعقارات بموجب عقود الإيجار الصحيحة، وفي حالة عدم معرفة ريع العقار أو الإثبات بعدم صحة عقد الإيجار، فلإدارة الضريبة الحق في تقدير ذلك وفقاً للأسس المبينة في اللائحة التنفيذية للقانون.

وبدورها نصت المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية على أنه يتحدد ريع العقارات المبنية والأراضي الفضاء المؤجرة لمختلف الأغراض؛ على أساس مجموع الدخل الصحيحة والمقدرة سنوياً ووفقاً لما يلي:

١- من واقع عقود الإيجار المستوفية لجميع أركانها وشروطها الشكلية والموضوعية، طبقاً للقوانين النافذة والمعمدة من الجهات المعنية، والتي لا يشوب الشك أو الصورية صحتها.

٢- على أساس تقدير القيمة الإيجارية: في حالة إثبات الإدارة الضريبية عدم صحة عقد الإيجار أو حالة عدم وجود عقد إيجار؛ يتم تقدير القيمة الإيجارية استناداً لحالات المثل والبيانات والمعلومات المتوفرة لإدارة الضريبة، مع مراعاة أن يكون التقدير على أساس وجود تقارب في حالات المثل وفي المستوى والموقع والمساحة والتقسيمات الداخلية للعقار، ونوع ومستوى البناء والتشييد، وسائر المنافع والمزايا المتوفرة في العقار.

ب- الشخص المكلف بالضريبة:

فرق القانون بين المكلف مالك العقار الشخص الطبيعي والمكلف الشخص الاعتباري، وذلك على النحو التالي:

١- المكلف الشخص الطبيعي: نص المشرع في المادة (٥٣/ب) من القانون على أن يُحدد صافي الريع العقاري الخاضع للضريبة بإجمالي الدخل السنوي.

٢- المكلف الشخص الاعتباري: نص المشرع في المادة (٥٣/ج) من القانون على أن يراعى في تحديد صافي ريع العقار السنوي الخاضع للضريبة بالنسبة للأشخاص الاعتباريين، إدراج الدخل المتأتي للمكلف الاعتباري من ريع العقارات ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وللمكلف الحق في تنزيل النفقات الضرورية المرتبطة بتحقيق هذا الدخل وفقاً لأحكام القانون. وقد جاء في المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية للقانون توضيحاً لما ورد في هذه المادة، وذلك بحسب التالي:

- ١- إن المكلف (الشخص الاعتباري) الذي له عقار مؤجر من الغير، يقوم بسداد الضريبة على ريع العقار بواقع إيجار شهر في السنة لدى الإدارة الضريبية الواقع العقار في نطاق اختصاصها.
- ٢- إن إجمالي الإيراد السنوي المحقق لهذا الشخص الاعتباري في نفس السنة الضريبية من هذا العقار، يتم إدراجه ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لتلك السنة، ويكون جزءاً من الإيرادات الفرعية أو العرضية التي حققها المكلف (الشخص الاعتباري) في ذات الفترة الضريبية، ويشملها إقراره الضريبي السنوي عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.
- ٣- حق المكلف (الشخص الاعتباري) في احتساب النفقات التي يتم انفاقها على ذات العقار خلال نفس السنة الضريبية، ضمن النفقات والتكاليف القابلة للخصم لتحديد صافي وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.
- ٤- حق المكلف (الشخص الاعتباري) في خصم الضريبة على ريع العقار الذي قام بتسديدها بواقع إيجار شهر واحد عن تلك السنة، وذلك من إجمالي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية المستحقة عن نفس السنة.

المطلب الثالث

الإعفاءات من الضريبة على ريع العقارات

قرر المشرع اليمني في المادة (٥٤) من قانون ضرائب الدخل إعفاء بعض العقارات من الضريبة على ريع العقارات، وحصر المشرع هذا الإعفاء في العقارات التالية:

- أ- العقارات المستغلة من قبل مالكيها لأي غرض كان .
- ب- العقارات المملوكة للحكومة، ولا يشمل ذلك العقارات المملوكة للقطاعين العام والمختلط بموجب ما تحدده اللائحة التنفيذية .
- ج- العقارات المخصصة مجاناً للمستشفيات والمراكز الصحية والتعليمية الحكومية، والمنشآت الخيرية المجانية التعليمية والصحية وفقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية .

وقد نصت المادة (٧١/ج) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن هذه الشروط تتمثل فيما يلي:

- ١- تقديم وثيقة التخصيص للعقار باسم أي من الجهات المذكورة، صادرة من مالك العقار أو الجهة التي تملك العقار، ويجب أن تكون هذه الوثيقة معتمدة من الجهات المختصة، ومن المحكمة الواقعة في نطاق اختصاص ذلك العقار .
- ٢- يجب أن تكون وثيقة التخصيص محدداً بها أن العقار محل التخصيص مقدم مجاناً للمستشفى أو المركز الصحي أو التعليمي الحكومي، موضحاً بالاسم وكافة التفاصيل للموقع والمساحة وكل البيانات، مع تحديد مسمى وكيان المنشأة الخيرية أو التعليمية أو الصحية المقدم لها العقار مجاناً .
- ٣- يجب أن يكون هذا التخصيص مجاناً، ولا يُدرّ أي دخل أو منفعة مادية للمالك، سواء كان في شكل إيجار أو تعويض، أو في شكل منفعة مادية أخرى .
- ٤- يجب التحقق من حقيقة المنشأة الخيرية التعليمية أو الصحية بأنها من المنشآت التي تقوم بالأعمال الخيرية، وتقدم الخدمات الصحية أو التعليمية للجمهور مجاناً أو مقابل أجور رمزية، وهي في نشاطها لا تهدف إلى الربح .

- ٥- لا يسري الإعفاء على العقارات المخصصة لمراكز السياحة أو الفنادق أو المنتجعات السياحية، أو المحلات أو المنشآت التي تقوم بتقديم خدمات المساج حتى وإن كانت تقوم بتقديم خدمات تعليمية أو صحية.
- د- العقارات المخصصة مجاناً للأيتام وملاجئ العجزة.
- هـ- 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.
- وقد نصت المادة (٧٢) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه يُشترط لاستحقاق هذه العقارات للإعفاء من الضريبة ما يلي:
- ١- أن تكون وثيقة الوقفية بالريع العقاري محررة وفقاً للأصول الشرعية، ومستكملة شروطها وإجراءاتها الشرعية والقانونية مثل:
 - أن يكون الواقف هو مالك العقار.
 - أن يكون العقار الموقوف معلوماً ومبيناً في وثيقة الوقفية (موقع العقار، ونوعه، وحدوده، وكذلك مكوناته، ومساحته)، وفي حالة أن تكون عقارات متعددة يجب تحديد بياناتها بالتفصيل.
 - أن يتم تسجيل الوقفية في وزارة الأوقاف والإرشاد، وتعميدها من المحكمة المختصة.
 - ٢- أن يحدد في وثيقة الوقفية الجهة المستفيدة من الريع العقاري الموقوف، والتي يجب أن تكون من المقاصد المنصوص عليها في البند أولاً من هذه المادة.
 - ٣- أن تكون الوقفية مفتوحة ولها صفة الدوام، ولا يسري الإعفاء لأية وقفية مؤقتة وتنتهي بفترة زمنية أو بتاريخ محدد.
 - ٤- تقديم البيانات المالية المتكاملة المتعلقة بإيرادات ونفقات الريع العقاري الموقوف، مع تحديد أوجه الصرف ومطابقة ذلك مع ما جاء في الوقفية، وأن تكون هذه البيانات معتمدة من وزارة الأوقاف، ومصادق على صحة البيانات الواردة فيها من المحكمة الواقع العقار الموقوف ريعه في نطاق اختصاصها.
 - ٥- أية شروط أخرى يتم العمل بها بمقتضى النظام في وزارة الأوقاف والإرشاد.
 - ٦- العقارات المملوكة للسلك الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية بشرط المعاملة بالمثل.
- كما جاء النص في المادة (٥٥) من القانون على أنه تلغى الضريبة على العقارات التي تتهدم أو تحرق، وبشكل عام العقارات التي تصبح غير صالحة للاستعمال لأي سبب كان ولا تُدر أي دخل.

المبحث الثاني

الضريبة على نقل ملكية العقارات

على الرغم من أن إجراءات تحصيل هذه الضريبة تتسم باليسر والسهولة، وذلك بالنظر إلى أنها تتم عند عملية توثيق عقود البيع والشراء الخاصة بالعقارات المختلفة، أو عند الحصول على رخص البناء المتعلقة بها من الجهات المختصة، أو خلال غير ذلك من الإجراءات الأخرى التي نص عليها القانون.

إلا أن حجم إيرادات هذا النوع من الضرائب يُظهر بأن هناك تهريباً كبيراً فيها، إما من خلال عدم تضمين عقود البيع والشراء الخاصة بالعقارات السعر الحقيقي الذي تمت به عملية البيع، أو بعدم تسجيل وتعميد هذه العقود لدى الجهات المختصة، التي نص القانون على عدم مباشرتها لإجراءاتها إلا بعد أداء هذه الضريبة، أو بعدم التزام الجهات الأخرى بعدم استكمال إجراءاتها المتعلقة بهذه العقارات إلا بعد تسجيل وتعميد عقود شرائها وأداء الضريبة المقررة عليها.

ونتأج ذلك يمكن ملاحظتها في تدني إيرادات هذه الضريبة، بحسب ما تُظهره البيانات التي يتضمنها الجدول التالي:

**إجمالي إيرادات ضرائب المبيعات العقارية
في الجمهورية اليمنية للسنوات ٢٠٠٢ - ٢٠١١ م**

إيرادات ضرائب المبيعات العقارية	العام
٩٢٤,٥٣٥,٣١٨	م ٢٠٠٢
١,٣٥٨,٩٧٣,١٦٦	م ٢٠٠٣
١,٩٧٧,٢٠٠,٩٨٠	م ٢٠٠٤
٢,٣٤٠,٥٥٩,٢٥٥	م ٢٠٠٥
٢,١١٠,٨٦٦,٩١٦	م ٢٠٠٦
٢,٥٩٥,٤٤٧,٨٦٤	م ٢٠٠٧
٣,١٩٠,٤٨٧,٨٢٢	م ٢٠٠٨
٣,١٩٩,٩٨٦,٩٦٨	م ٢٠٠٩
٣,٣٠٧,٧٩٣,٩٥٥	م ٢٠١٠
١,٧٩٧,٣٠٦,٤١٩	م ٢٠١١
٢٢,٨٠٣,١٥٨,٦٦٣	الإجمالي

* المصدر: مصلحة الضرائب اليمنية

من خلال الجدول السابق، وبقراءة سريعة في البيانات التي تضمنها، يمكن القول بأن حجم إيرادات هذا النوع من الضرائب على نقيض حجم إيرادات الضرائب على ريع العقارات، حيث تُظهر حصيلتها ارتفاعاً في إيرادات هذه الضريبة سنوياً، ولكن بشكل لا يتوافق مع واقع التوسع في عمليات بيع وشراء العقارات وبناء المنازل والمنشآت المختلفة، ومع التوسع العمراني المضطرد الذي تشهده عموم محافظات الجمهورية.

أما عن الأحكام التي تضمنها قانون ضرائب الدخل فيما يتعلق بهذا النوع من الضرائب، فيمكننا الإشارة إلى أهمها فيما يلي من بنود:

أولاً: فرض الضريبة ومسئولية دافعها:

جاء في نص المادة (٥٦) من قانون ضرائب الدخل بأن تُفرض 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.

وتطبق ضريبة واحدة فقط بالنسبة للتعاملات في شراء وبيع العقارات والأراضي بنظام بيع المرابحة والإجارة المنتهية بالتملك والمشاركة.

وقد وضحت المادة (٦٢) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن المقصود بالتصرف أو البيع بعوض أو بأي شيء آخر التالي:

- ١- حالة مبادلة عقار أو جزء منه مقابل عقار أو جزءاً منه.
 - ٢- حالة مبادلة عقار أو جزء منه مقابل أصل أو أصول مادية أو معنوية أخرى أو جزءاً منها.
 - ٣- حالة انتقال الملكية عن طريق الهبة.
 - ٤- حالة انتقال الملكية أو انتقال الحيازة بأي صورة من صور التصرفات أو بأي شكل آخر.
- كما وضحت المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية للقانون كذلك بأنه يُستثنى من قاعدة تعدد الضريبة بتعدد التصرفات، التعاملات في شراء وبيع العقارات والأراضي بنظام بيع المرابحة والإجارة المنتهية بالتملك والمشاركة، وبما لا يتعارض مع أحكام المادة (٥٨/أ) من القانون.

وفيما يتعلق بمسئولية دافع الضريبة نصت المادة (٥٧) من القانون على أن عبء دفع الضريبة يقع على البائع أو المتصرف بالعقار، ويكون المشتري أو المتصرف إليه، أو من جرت معاملة التوثيق، أو نقل الملكية لمصلحته مسؤولاً بالتضامن عن سداد الضريبة. ولا يجوز بأي حال من الأحوال توثيق أو تسجيل انتقال ملكية أي عقار من قبل الجهة المختصة، ما لم تكن ضريبة نقل الملكية المفروضة بموجب القانون قد دُفعت بالكامل، وتتعدد الضريبة بتعدد التصرفات في العقار الواحد.

ثانياً: سريان هذه الضريبة:

وفقاً لما نصت عليه المادة (٥٨) من القانون فإن الضريبة على نقل ملكية العقار تسري على الدخول التالية:

أ- المبالغ الناتجة عن نقل ملكية العقار بالبيع أو التصرف في الأراضي الفضاء، والعقارات المبنية أو المعدة للبناء، سواء شمل البيع أو التصرف العقار كله أو جزءاً منه، وسواء كان ثمن البيع أو التصرف بعوض أو بأي شكل آخر بما في ذلك نقل ملكية العقار بموجب عقود التأجير التمويلي.

ب- الثمن المتعارف عليه في العقد (الاتفاق أو البصيرة أو الحجة)، وفي حالة عدم تحديد الثمن فلإدارة الضريبة الحق في تقدير ذلك وبحسب سعر الزمان والمكان. ويُقصد بالتصرف في العقار بحسب نص المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية للقانون: انتقال ملكية العقار من شخص إلى شخص آخر، يكتسب بموجبه المشتري أو المتصرف إليه حق الملكية أو الحيازة في العقار. وتنتقل الملكية بإحدى الصور التالية:

- ١- البيع أو التنازل.
- ٢- المبادلة مقابل عقار آخر أو منقولات.
- ٣- الهبة أو غير ذلك.
- ٤- انتقال ملكية العقار بموجب عقد تأجير تمويلي، والذي يصبح المستأجر هو المتصرف الفعلي في العقار.

ثالثاً: وسائل ضمان دفع هذه الضريبة:

جاء النص في المادة (٥٩) من القانون على أن يجب تقديم ما يفيد سداد الضرائب عند اتخاذ الإجراءات الآتية:

- أ- قيد وتسجيل عمليات التصرف أو البيع أو نقل ملكية العقارات الخاضعة للضريبة من قبل الجهة المختصة.
- ب- منح رخصة البناء من قبل الجهة المختصة.
- ج- توثيق أو تعميم أي عقد أو اتفاق أو وثيقة ملكية العقار من قبل الجهات المختصة، بما في ذلك الجهات القضائية.

وأضافت المادة (٦٦/ب) من اللائحة التنفيذية للقانون بأنه على البنوك والمصارف عند قيامها بالإقراض وقبول رهينة عقود أو بصائر العقار، عدم قبول الرهينة ما لم تكن مستكملة إجراءات توثيقها وتسديد الضريبة عنها.

كما نصت المادة (٦٠) من القانون بأن على السلطات المختصة موافاة الإدارة الضريبية ببيان شهري عن وثائق التصرف أو البيع للعقارات المبنية أو المعدة للبناء، والأراضي الفضاء التي تمت من واقع سجلاتها، وتوضيح اسم البائع أو المتصرف والمشتري وعنوانهما، والمساحة وموقعها، والقيمة وتاريخ التصرف أو البيع.

وجاء في المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية للقانون حصراً للسلطات المختصة المذكورة في المادة السابقة وذلك على النحو التالي:

- ١- وزارة الأشغال والطرق.
- ٢- وزارة العدل ومكاتبها وفروعها.
- ٣- وزارة الأوقاف ومكاتبها وفروعها.
- ٤- الهيئة العامة للأراضي والمساحة والتخطيط العمراني (السجل العقاري).
- ٥- سكرتارية اللجنة العليا للتعويضات.

رابعاً: الإعفاءات من هذه الضريبة:

جاء النص في المادة (٦١) من القانون بأن تعفى من أداء هذه الضريبة التصرفات التالية:

- أ- انتقال الملكية بالميراث أو الوصية.
 - ب- الهبة لمنشآت دينية أو خيرية أو تربية.
 - ج- الهبة لمنشآت صحية أو رياضية وفقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية.
- وقد نصت المادة (٧٣/ج) من اللائحة التنفيذية للقانون بأنه يشترط في هذه الهبة ما يلي:
- ١- أن يكون المالك هو الواهب للعقار.
 - ٢- أن تكون وثيقة نقل الملكية محدداً بها الجهة أو المنشأة الموهوب لها العقار، ونشاطها محصوراً في العمل الصحي أو الرياضي، شريطة أن لا تكون الهبة لمركز أو منتج سياحي، أو لتقديم خدمات المساج، أو لأي من الفنادق للقيام بمثل هذه الأنشطة.
 - ٣- أن تكون وثيقة الملكية معتمدة من المحكمة الواقع فيها العقار الموهوب.
 - ٤- أن يكون العقار الموهوب معلوماً ومبيناً في وثيقة نقل الملكية موقعه ونوعه وحدوده ومكوناته ومساحته.
 - ٥- أن تكون الهبة نهائية وغير محددة بفترة زمنية معينة، ويصبح العقار بموجبها ملكاً للمنشأة الموهوب لها، سواء كانت تعمل في المجال الصحي أو في المجال الرياضي.
 - ٦- في حال قيام الموهوب له خلال خمس سنوات من تاريخ الهبة بتغيير النشاط إلى نشاط آخر غير مشمول بهذا الإعفاء، يلتزم بسداد الضريبة على نقل ملكية العقار حسب سعر الزمان والمكان.
- د- التصرفات لأراضي وعقارات الأوقاف العامة.
 - هـ- التصرف أو البيع للأراضي الزراعية متى ما كانت حجة الشراء موثقة من الجهات المختصة، وحسب ما تحدده اللائحة التنفيذية.
 - و- ويشترط لتمتع الأراضي الزراعية بالإعفاء من الضريبة بحسب نص المادة (٧٣/هـ) من اللائحة التنفيذية للقانون ما يلي:

- ١- أن تتضمن حجة الشراء الموثقة من المحكمة ما يثبت أن الأرض الزراعية مشتراه بغرض الاستغلال الزراعي.
- ٢- أن يقدم المكلف الشهادة من وزارة الزراعة بما يؤكد أن الأرض موضع التصرف سوف تُستخدم فقط للاستغلال الزراعي دون سواه.
- ٣- أن يلتزم ويتعهد المكلف ويُقرُّ بأداء الضريبة إذا تبين أن التصرف أو البيع لغرض غير زراعي، مع الغرامات والإجراءات المترتبة على التأخير، ويلتزم بسداد الضريبة في حالة استغلال العقار لغرض الزراعي.



تذكر

- ❖ الضريبة على ريع العقارات هي: ضريبة نوعية مباشرة، يتم فرضها على دخل الملكية العقارية، وهي ضريبة عينية سنوية اقليمية.
- ❖ تسري الضريبة على ريع العقارات على: (العقارات المبنية، المباني الجاهزة، المباني المتنقلة، الأراضي الفضاء).
- ❖ العقارات المعفية من الخضوع للضريبة على ريع العقارات وفقاً لقانون ضرائب الدخل هي:
 - العقارات المستغلة من قبل مالكيها لأي غرض كان.
 - العقارات المملوكة للحكومة، ولا يشمل ذلك العقارات المملوكة للقطاعين العام والمختلط.
 - العقارات المخصصة مجاناً للمستشفيات والمراكز الصحية والتعليمية الحكومية والمنشآت الخيرية المجانية التعليمية والصحية وفقاً لشروط معينة.
 - العقارات المخصصة مجاناً للأيتام وملاجئ العجزة.
 - العقارات المملوكة للأوقاف، وريع العقارات الموقوف لصالح جهة خيرية أو مقصد خيري أو هيئة عامة، والأندية والمنشآت الرياضية والشبابية، وفقاً لشروط معينة.
 - العقارات المملوكة للسلك الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية بشرط المعاملة بالمثل.
- ❖ لا تُفرض الضريبة على العقارات التي تتهدم أو تتعرض لحريق، وبشكل عام العقارات التي تصبح غير صالحة للاستعمال لأي سبب كان ولا تُدرأ دخل.
- ❖ تُعد التصرفات التالية الناقلة للملكية العقار، مما يخضع للضريبة على المبيعات العقارية وفقاً لقانون ضرائب الدخل:
 - البيع أو التنازل.
 - المبادلة مقابل عقار آخر أو منقولات.
 - الهبة أو غير ذلك.
 - انتقال ملكية العقار بموجب عقد تأجير تمويلي، والذي يصبح المستأجر هو المتصرف الفعلي في العقار.



تذكر

- ❖ يجب تقديم ما يفيد سداد الضرائب عند اتخاذ الإجراءات الآتية:
 - قيد وتسجيل عمليات التصرف أو البيع أو نقل ملكية العقارات الخاضعة للضريبة من قبل الجهة المختصة.
 - منح رخصة البناء من قبل الجهة المختصة.
 - توثيق أو تعميم أي عقد أو اتفاق أو وثيقة ملكية العقار من قبل الجهات المختصة، بما في ذلك الجهات القضائية.
- ❖ العقارات المعفية من الخضوع للضريبة على المبيعات العقارية وفقاً لقانون ضرائب الدخل هي:
 - انتقال الملكية بالميراث أو الوصية.
 - الهبة لمنشآت دينية أو خيرية أو تربية.
 - الهبة لمنشآت صحية أو رياضية وفقاً لشروط معينة.
 - التصرفات لأراضي وعقارات الأوقاف العامة.
 - التصرف أو البيع للأراضي الزراعية، ووفقاً لشروط معينة.

أسئلة تقويمية



- ← أذكر تعريف الضريبة على ريع العقارات، وما هي الخصائص التي تتميز بها ؟
- ← عدد أنواع العقارات التي نص المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل على اعفائها من الضريبة على ريع العقارات ؟
- ← هل تُفرض ضريبة نقل ملكية العقارات على العقارات التي تتهدم أو تتعرض للحريق، أو تلك التي تصبح غير صالحة للاستعمال لأي سبب كان ؟
- ← ماهي أنواع التصرفات الناقلة لملكية العقار التي نص المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل على خضوعها للضريبة على نقل ملكية العقارات ؟
- ← ماهي أنواع التصرفات الناقلة لملكية العقار التي نص المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل على اعفائها من الضريبة على نقل ملكية العقارات ؟

قائمة مراجع هذا الفصل

- (١) د. رمضان صديق محمد: *الضرائب على العقارات المبنية في التشريع المقارن والمصري*، بدون ذكر جهة نشر، الطبعة الأولى، ٢٠١٠م، ص ١٩، ٣٠.
- (٢) د. عبد الله حسين بركات، *التشريع الضريبي في الجمهورية اليمنية*، مرجع سابق، ص ٢٢٨.
- (٣) د. طاهر الجنابي، *علم المالية العامة والتشريع المالي*، مرجع سابق، ص ١٤٢.

الفصل الخامس

معدل ضرائب الدخل

وربطها على المكلفين

الفصل الخامس

معدل الضرائب على الدخل وربطها على المكلفين



أهداف هذا الفصل

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الفصل تتلخص في التالي:

- ❖ توضيح معدل الضرائب على الدخل المختلفة التي حددها المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل.
- ❖ بيان الحالات والشروط والأحكام المختلفة المتعلقة بمعدل ضرائب الدخل.
- ❖ التعريف بربط الضريبة، وأحكام وحالات الربط الأصلي والربط الإضافي التي جاء النص عليها في قانون ضرائب الدخل.

تهديد وتقسيم:

يتم النص في صلب القوانين الضريبية على مقدار الضريبة التي يخضع لها المكلفون، بحيث يتم تحديد معدل الضريبة على كل وعاء ضريبي نص المشرع على خضوعه للضريبة، وذلك وفق شروط وأحكام مختلفة تنظمها .

وعلى ضوء ذلك يتم ربط الضريبة على المكلفين بناءً على إجراءات يتم النص عليها في هذه التشريعات. وتتوزع طرق ربط الضريبة في التشريع اليمني إلى ربط أصلي يتم إما عن طريق الربط الذاتي من قبل المكلف من خلال الإقرار الضريبي المقدم منه للإدارة الضريبية، أو عن طريق ربط تقديري يتم بواسطة الإدارة الضريبية في حالات معينة، كما يحق للإدارة الضريبية كذلك القيام بربط إضافي في حالات نص عليها القانون ومنح لها صلاحيات اللجوء إليه بشأنها .

تلك هي المواضيع التي سيتم تناولها من خلال هذه الفصل، مع الإشارة إلى أننا سنوضح في فصل مستقل ما يتعلق بواجبات المكلف وحقوقه والأحكام المتعلقة بالإقرارات الضريبية التي يلزم على المكلف تقديمها إلى الإدارة الضريبية، ومواعيد وإجراءات دفعه للضريبة، إضافة إلى بعض الواجبات الأخرى التي ينص عليها القانون.

وعموماً ينقسم فصلنا هذا إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: معدل الضرائب على الدخل.

المبحث الثاني: ربط الضريبة على المكلفين.

المبحث الأول معدل الضرائب على الدخل

أخذ المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل في تحديده لمعدل الضريبة على بعض الدخل بنظام الضرائب التصاعدية، وذلك بتوزيعه للدخل الخاضعة للضريبة إلى شرائح متعددة، وطبق على كل شريحة سعر خاص بها، بحيث يرتفع هذا السعر كلما زاد دخل الشريحة.

كما أخذ المشرع اليمني كذلك في تحديده لمعدل الضريبة على الدخل الأخرى بنظام الضرائب النسبية، وهو نظام تُفرض الضريبة بموجبه بسعر ثابت لكل دخل من الدخل التي يتم تحديدها مع نسبة الضريبة المفروضة عليها.

وقد قسم المشرع اليمني في نص المواد (٦٢-٧١) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م معدلات الضريبة على الدخل على النحو التالي:

أولاً: معدل الضريبة على الشخص الطبيعي المقيم (الأشخاص الطبيعيين المقيمين ومكافئ المنشآت الصغيرة المقيمة):

وتشمل الضريبة على الدخل السنوية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، أو ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية، أو ضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها، وذلك على النحو الآتي:

معدل الضريبة	حجم الدخل
حد الإعفاء السنوي	١٢٠,٠٠٠ ريال
١٠%	التالية ١٢٠,٠٠٠ ريال
١٥%	التالية ٦٠٠,٠٠٠ ريال
٢٠%	ما زاد على ٨٤٠,٠٠٠ ريال

ثانياً: معدل الضريبة على الشخص الاعتباري والشخص الطبيعي غير المقيم:

- أ- نص المشرع على تحديد الضريبة على الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية بمعدل ٢٠% دون تنزيل حد الإعفاء، من دخول الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين، ودخول الأشخاص الاعتباريين، باستثناء من تسري عليهم أحكام الفقرات (ب، ج، د، هـ، و) من المادة (٦٣) من القانون، وكذلك المنشآت الصغيرة المشمولة بأحكام المادة (٦٢) من القانون.
- ب- كما حدد المشرع معدل ٣٥% من الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، دون تنزيل حد الإعفاء من دخول الشركات العاملة في مجال النفط والغاز وفي مجال التعدين والمعادن الأخرى، وأرباح الشركات ذوات الامتياز بجميع أنواعها المقيمة وغير المقيمة، وذلك مع عدم الإخلال بأحكام الاتفاقيات الخاصة بمنح الامتياز واتفاقيات المشاركة في الإنتاج المبرمة مع الحكومة اليمنية والمستكملة إجراءاتها الدستورية والمصادق عليها بموجب القانون.
- ج- وتم تحديد معدل يزيد على ٣٥% من الضريبة على الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، دون تنزيل حد الإعفاء من دخول المنشآت الخاضعة للضريبة، بموجب اتفاقيات أو عقود مبرمة مع الحكومة اليمنية، ويطبق في شأنها المعدل الضريبي الأعلى المحدد بموجب الاتفاقية أو العقد.
- د- وكذلك معدل ٥٠% من الضريبة على الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، دون تنزيل حد الإعفاء من دخول مقدمي خدمات الهاتف السيار، ويُقصد بذلك مشغلي اتصالات الهاتف السيار أو النقل بغض النظر عن نوعية التكنولوجيا أو النظام الذي يستخدمه المشغل لتقديم الخدمة، سواء كان ذلك بمسمى نظام (جي . أس . إم) أو مسمى نظام (سي . دي . إم . إيه) أو غيرها من البدائل التكنولوجية والأنظمة التي تستخدم أو سوف تستخدم لتقديم خدمات الهاتف السيار أو النقل في الجمهورية.
- هـ- معدل ٣٥% من الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية دون تنزيل حد الإعفاء من دخول الأشخاص والأنشطة والمنشآت التالية:

- ١- خدمات الاتصالات الدولية .
- ٢- إنتاج واستيراد السيارات والسجائر بمختلف الأنواع والمسميات .
- و- جرى تحديد ضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها على الشخص الطبيعي غير المقيم بمعدل ٢٠% .

ثالثاً: معدل الضريبة على المنشآت والمشاريع الاستثمارية:

- أ- حُدِّد سعر الضريبة على الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بمعدل ١٥%، دون تنزيل حد الإعفاء من دخل المنشآت أو المشاريع الاستثمارية، استثناءً من أحكام المادتين (٦٢، ٦٣) من القانون، ووفقاً للشروط التالية:
 - ١- أن لا يقل رأس المال المستثمر عن ما يعادل ثلاثة ملايين دولار أمريكي، ولا يقل عدد العمالة المستخدمة فعلاً في المنشأة أو المشروع عن مائة عامل .
 - ٢- أن تكون المنشأة أو المشروع ملتزماً بمسك حسابات منتظمة، وملتزماً بتقديم الإقرار الضريبي معتمداً من محاسب قانوني وفقاً لأحكام هذا القانون .
 - ٣- يجب أن يستمر المشروع في نشاطه الاستثماري المرخص له بمزاولته من الجهة المختصة، بحيث ترتبط الاستفادة من أحكام هذه المادة باستمرار المشروع أو المنشأة في ذات النشاط .
 - ٤- يجب أن تكون المنشأة أو المشروع مسدداً وبصورة منتظمة لضريبة المرتبات والأجور عن كافة العمالة لديه، بموجب إقرارات شهرية وفقاً للأحكام المبينة في القانون .
- ب- وتم النص على أن تُحدد المشاريع الاستثمارية الخاضعة للضريبة بمعدل ١٥% على سبيل الحصر بالمشاريع أو القطاعات أو الأنشطة التالية:
 - ١- مشروعات البنية الأساسية للطاقة والطاقة الكهربائية ومياه الشرب والصرف الصحي والطرق .
 - ٢- مشروعات النقل البري والبحري والجوي .
 - ٣- مشروعات التنمية الصحية والمستشفيات .
 - ٤- مشروعات إنتاج برامج وأنظمة الحاسبات الآلية .

- ٥- مشروعات الفنادق والمدن السياحية وأماكن الترفيه للأطفال .
- ٦- مشروعات التنمية الصناعية والزراعية الإنتاجية، فيما عدا المشاريع والقطاعات والأنشطة المشار إليها في الفقرة (ج) .
- ج- لا يسري معدل الضريبة بنسبة ١٥% المنصوص عليه في الفقرة (أ) على أي من المشاريع أو القطاعات أو الأنشطة التي لم ترد ولم يتم تسميتها ضمن المشاريع المحصورة في الفقرة (ب) . ويشمل عدم الخضوع لمعدل الضريبة بالنسبة المذكورة ما يلي:
- ١- المشروعات العاملة في مجال النفط والغاز ونشاط التعدين .
 - ٢- المشروعات المنفذة بموجب اتفاقيات خاصة مبرمة مع الحكومة اليمنية، بما في ذلك الشركات ذوات الامتياز بجميع أنواعها المقيمة وغير المقيمة .
 - ٣- القطاعين العام والمختلط .
 - ٤- صناعة الأسلحة والمواد التدميرية .
 - ٥- صناعات السجائر والتبغ والصناعات التي تؤدي إلى الإضرار بالبيئة والصحة .
 - ٦- المؤسسات والمنشآت المالية وأعمال المصارف والبنوك بمختلف مسمياتها، وكافة الخدمات المالية والمصرفية وما يرتبط بها وخدمات التأمين .
 - ٧- تجارة الاستيراد والجملة والتجزئة .
 - ٨- خدمات الاتصالات .

رابعاً: معدل الضريبة على المرتبات والأجور:

نص المشرع في ذلك على ما يلي:

- أ- يتوقف تصاعد الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها للمكلف المقيم عند نسبة ١٥% .
- ب- إذا كان المكلف يخضع لعدة ضرائب نوعية مباشرة وفقاً للقانون، فإنه لا يتمتع إلا بإعفاء سنوي واحد فقط .
- ج- ينسب حد الإعفاء السنوي للأشخاص الطبيعيين المقيمين والبالغ (١٢٠) ألف ريال والذي يجب أن يُنزل من الدخل الخاضع للضريبة، إذا كانت مدة ربط الضريبة أقل من (١٢) شهراً .

خامساً: معدل الضريبة على الدخل الأخرى للمكاف:

نص المشرع على أنه مع عدم الإخلال بأحكام المادة (٦٥) من القانون، تستوفى الضريبة على الدخل أو المستحقات الأخرى التي يحصل عليها مكلفو ضريبة المرتبات والأجور (الموظف أو العامل) بمعدل ١٥% دون تنزيل حد الإعفاء، ويشمل ذلك المزايا والمكافآت الخاضعة بمختلف مسمياتها بما فيها المكافآت والبدلات التي تمنح لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة، والحوافز وبدلات الجلسات والعمولات والمنح، ومقابل العمل الإضافي والأتعاب وما في حكمها.

وفي جميع الأحوال تسري هذه الأحكام على ما يحصل عليه الموظف أو العامل من مزايا خاضعة ومبالغ خاضعة بخلاف الراتب الشهري الكامل والشامل للبدلات القانونية.

سادساً: ملازمة ضريبة المرتبات والأجور لدخل المكاف:

نص المشرع على أن تُحدد الضريبة شهرياً على مجموع الدخل الصافي الشهري لمكفي ضريبة المرتبات والأجور بنسبة ١٢/١ من الشرائح الموضحة في المادة (٦٢) من القانون.

سابعاً: الضريبة على العمولة والسمسرة:

فيما يتعلق بمعدل الضريبة على العمولة والسمسرة نص المشرع على أن:

أ- تستوفى الضريبة بواقع ١٠% عن كل مبلغ يُدفع على سبيل العمولة أو السمسرة العارضة، يقوم الدافع باستقطاعها من المبلغ المستحق للمستفيد بالعمولة، ومن حق متلقي العمولة أو السمسرة خصم المبلغ المستقطع من الضريبة المستحقة عليه عند التحاسب عن المدة الضريبية التي تم فيها الاستقطاع.

ب- على دافع العمولة أو السمسرة توريد المبلغ المستقطع للإدارة الضريبية خلال ١٥ يوماً.

ثامناً: معدل الضريبة على الربح العقاري:

جاء في نص المادة (٦٩) من قانون ضرائب الدخل على أن تستوفى الضريبة على ربح العقارات للأشخاص الطبيعيين بواقع إيجار شهر واحد في السنة.

أما فيما يتعلق بضريبة الربح العقاري على دخل الشخص الاعتباري فقد نص المشرع في المادة (٥٣/ج) من القانون على أن يراعى في تحديد صافي ربح العقار السنوي

الخاضع للضريبة بالنسبة للأشخاص الاعتباريين، إدراج الدخل المتأتي للمكلف الاعتراري من ريع العقارات ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وللمكلف الحق في تنزيل النفقات الضرورية المرتبطة بتحقيق هذا الدخل وفقاً لأحكام هذا القانون.

وقد جاء في المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية للقانون توضيحاً لما ورد في هذه المادة، وذلك على النحو التالي:

١- إن المكلف (الشخص الاعتراري) الذي له عقار مؤجر من الغير، يقوم بسداد الضريبة على ريع العقار بواقع إيجار شهر في السنة لدى الإدارة الضريبية الواقع العقار في نطاق اختصاصها.

٢- إن إجمالي الإيراد السنوي المحقق لهذا الشخص الاعتراري في نفس السنة الضريبية من هذا العقار، يتم إدراجه ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لتلك السنة، ويكون جزءاً من الإيرادات الفرعية أو العرضية التي حققها المكلف (الشخص الاعتراري) في ذات الفترة الضريبية، ويشملها إقراره الضريبي السنوي عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

٣- حق المكلف (الشخص الاعتراري) في احتساب النفقات التي يتم انفاقها على ذات العقار خلال نفس السنة الضريبية ضمن النفقات والتكاليف القابلة للخصم لتحديد صافي وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

٤- حق المكلف (الشخص الاعتراري) في خصم الضريبة على ريع العقار الذي قام بتسديدها بواقع إيجار شهر واحد عن تلك السنة، وذلك من إجمالي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية المستحقة عن نفس السنة.

تاسعاً: معدل الضريبة على نقل ملكية العقارات:

نص المشرع على تحديد الضريبة على نقل ملكية العقار وذلك بواقع ١% من إجمالي قيمة أو ثمن العقار.

عاشراً: الضريبة المستقطعة من المنبع:

أ- أخضع المشرع للضريبة بواقع ١٠% دون خصم أية تكاليف، المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعترارية المقيمة وكذلك أي

شخص غير مقيم له منشأة دائمة في الجمهورية، لجهة خارجية أو لأي شخص غير مقيم، ومن هذه المبالغ على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- ١- العوائد .
 - ٢- فوائد القروض الأجنبية باستثناء فوائد القروض الممنوحة من مؤسسات مالية دولية أو بنوك خارجية معتمدة .
 - ٣- الإتاوات .
 - ٤- مقابل الخدمات بكافة أنواعها .
وقد نص المشرع على أنها لا تُعد مقابل خدمات ما يلي:
 - حصة المنشأة الدائمة العاملة في الجمهورية من نفقات المركز الرئيسي المتواجد خارج الجمهورية .
 - النقل أو النولون .
 - الشحن .
 - التأمين على السلع المستوردة .
 - الاشتراك في المعارض والمؤتمرات .
 - القيد في البورصات العالمية .
 - ٥- مقابل نقل أو استخدام التكنولوجيا أو حقوق الانتفاع من تراخيص استخدام التكنولوجيا .
 - ٦- مقابل نشاط الرياضي أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو بواسطة أي جهة .
 - ٧- حقوق الانتفاع من تراخيص العلامات التجارية .
 - ٨- حقوق الانتفاع من تراخيص براءات الاختراع .
 - ٩- حقوق الانتفاع من المعرفة الفنية .
 - ١٠- حقوق الانتفاع من المعرفة الإدارية والخدمات الأخرى التي تؤدي داخل الجمهورية .
- ب- وقد أعطى المشرع من الضريبة المنصوص عليها في الفقرة (أ)؛ فوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات السلطة المحلية من مصادر خارجية .

- ج- وألزم المشرع المنشآت والأشخاص المقيمين وغير المقيمين المشار إليهم في الفقرة (أ)، بالاستقطاع وحجز مقدار الضريبة المستحقة والقيام بالآتي:
- ١- إعداد بيان يوضح فيه مقدار المبلغ المدفوع والمبلغ المخصوم، وإبلاغ كل من الإدارة الضريبية والشخص الذي تم الخصم عليه بنسخة من هذا البيان.
 - ٢- توريد الضريبة المستقطعة المستحقة بموجب أحكام هذه المادة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الخصم، إلى خزانة مصلحة الضرائب أو لحسابها لدى البنك المركزي أو أحد فروعها أو خزانة الإدارة الضريبية المختصة.

المبحث الثاني

ربط الضريبة على المكلفين

أولاً: معنى ربط الضريبة:

يُقصد بربط الضريبة بصورة عامة: تحديد وإثبات دين الضريبة المستحق على المكلف، وقيده لدى الإدارة الضريبية عن فترة ضريبية معينة، وعن نوع ضريبة محددة^(١).

ثانياً: حالات ربط الضريبة:

يتم ربط الضريبة إما من واقع الإقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف إلى الإدارة الضريبية، وفي حالة عدم تقديم المكلف هذا الإقرار^(٢)؛ يتم ربط الضريبة من قبل الإدارة الضريبية عن طريق التقدير، وذلك على أساس ما يتوفر لدى هذه الإدارة من بيانات ومعلومات وأسس التقدير التي يحددها القانون، وفي جانب آخر تقوم الإدارة الضريبية بربط إضافي في حالات معينة عند توافر المسوغ القانوني لذلك^(٣).

وبناءً عليه يمكن القول بأن حالات ربط الضريبة تتوزع على النحو التالي:

(أ): حالات الربط الأصلي:

وتتوزع بدورها إلى الربط الذاتي والربط التقديري:

(١): الربط الذاتي:

يُقصد بالربط الذاتي: قيام المكلف بتحديد وعاء الضريبة واحتساب الضريبة المستحقة عليه وفقاً لأحكام هذا القانون، ويلتزم المكلف بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار الضريبي المقدم منه في ذات يوم تقديمه لهذا الإقرار ودون حاجة إلى مطالبته بدين الضريبة من قبل الإدارة الضريبية^(٤).

ويتميز هذا النوع من ربط الضريبة بأنه يساعد في معرفة وعاء الضريبة على وجه الدقة، وذلك بالنظر إلى أن المكلف هو أعلم بظروفه الشخصية وأعرف بدخله الخاضع للضريبة. ويترتب على ربط الضريبة بهذه الطريقة تخفيف العبء بصورة كبيرة على موظفي الإدارة الضريبية، ويوفر الكثير من النفقات التي تصرف

في ربط الضريبة من قبل الإدارة الضريبية، خاصة في إجراءات التحري والمتابعة للحصول على البيانات التي تمكنها من ربط الضريبة، يضاف لذلك أن هذه الطريقة توطن الثقة والتعاون بين الإدارة الضريبية والمكلفين^(٥).

إلا أن ما يعيب نظام الربط الذاتي للضريبة إمكانية استخدام المكلفين الغش والتدليس في البيانات التي تتضمنها الإقرارات الضريبية المقدمة من قبلهم، وهو ما قد يؤدي إلى تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، خاصة في ظل تدني كفاءة الإدارة الضريبية أو تفشي الفساد المالي والإداري فيها، وعدم وجود آلية مناسبة وقادرة على فحص الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين والتأكد من صحة البيانات التي تتضمنها^(٦).

وقد جاء في قانون ضرائب الدخل ولائحته التنفيذية بأن الربط الذاتي للضريبة على بعض الدخول الخاضعة للضرائب على الدخل، يتم على النحو التالي^(٧):

الربط الذاتي للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والأرباح غير التجارية وغير الصناعية:

يتم ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والأرباح غير التجارية وغير الصناعية على فئة كبار المكلفين، من واقع الإقرار الضريبي للمكلف المقدم منه في الموعد القانوني والمستوفى لشروطه القانونية والمصادق عليه من محاسب قانوني وفقاً لنص القانون.

أما ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والأرباح غير التجارية وغير الصناعية على الفئات الأخرى من المكلفين، فيتم من واقع ما توفر لدى الإدارة الضريبية من بيانات ومعلومات في حالة موافقتها على الدخل المحدد في الإقرار الضريبي المقدم من المكلف، والمستند إلى حسابات منتظمة، وتسري عليه أحكام الربط الذاتي.

في حين يتم ربط الضريبة على الأوعية الخاضعة، والإيرادات الأخرى غير المشمولة بالإعفاء على كبار ومتوسطي المكلفين المعفيين من واقع إقرار المكلف المقدم في الموعد القانوني.

ولا تسري أحكام الربط الذاتي على المكلفين الذين لا يمسون حسابات منتظمة.

وفيما يتعلق بربط الضريبة على المنشآت الصغيرة، فإنه يتم ربطها كذلك من واقع الإقرار الضريبي المقدم من المكلف.

الربط الذاتي للضريبة على الأجور والمرتبات وما في حكمها:

ألزم القانون أصحاب المنشآت الصغيرة أن يستقطعوا من دخل موظفيهم ومستخدميهم مقدار الضريبة المستحقة عليهم طبقاً للقانون، وأن يقوموا بسدادها بإقرار ضريبي إلى الإدارة الضريبية، أو إلى البنك المركزي أو أي بنك مخول بذلك، كل ثلاثة أشهر وذلك خلال العشرة الأيام الأولى من الشهر الرابع من الثلاثة الأشهر السابقة، وعلى النموذج المعد من الإدارة الضريبية لهذا الغرض، ويلزم على الإدارة الضريبية قبول الإقرارات المقدمة من المكلف وعلى مسؤوليته.

ويتم ربط الضريبة باسم صاحب الدخل الخاضع لها في حالات معينة تم حصرها في اللائحة التنفيذية للقانون في التالي:

- إذا كان المُستخدَم هو المُستول عن توريد الضريبة، وحدد القانون مسؤوليته في ذلك في المادتين (١٠١/ب) (١٠٢) بحالة عمل المُستخدَم لدى أكثر من رب عمل في آن واحد، أو إذا كان المُستخدَم يعمل لدى صاحب عمل أو كان الملتزم بدفع المبلغ الخاضع للضريبة غير مقيم في الدولة، أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة، ففي هذه الحالة يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق الحاصل على الدخل الخاضع للضريبة.
- الحالات التي تحددها الإدارة الضريبية بموجب تعليمات تصدر في ذلك من قبل رئيس مصلحة الضرائب.

الربط الذاتي للضريبة على ريع العقارات والضريبة على نقل ملكيتها:

يتم ربط الضريبة على ريع العقارات من واقع الإقرار الضريبي المقدم من المكلف، مؤيداً بعقد الإيجار.

أما ربط الضريبة على نقل ملكية العقارات، فيتم استناداً إلى الإقرار الضريبي المقدم من المكلف، من واقع قيمة أو ثمن البيع للعقار المبين في العقد أو البصيرة، وتتعدد الضريبة بتعدد التصرفات في العقار الواحد، ويكون المشتري مسؤولاً بالتضامن مع البائع عن أداء الضريبة، ويكون لوثيقة نقل ملكية العقار حجيتها، عدا الحالات التي تثبت الإدارة الضريبية عدم صحتها ويقع عليها في هذه الحالة عبء إثبات ذلك.

ربط الضريبة بغرض رقابي على الجهات والدخول المعفاة من الضريبة:

جاء في اللائحة التنفيذية للقانون بأن ربط الضريبة بغرض رقابي على المكلفين والمنشآت المعفية، وفيما يخص الأوعية المعفاة من الضريبة بموجب القانون أو بموجب قانون الاستثمار يتم من واقع الآتي:

- الإقرار الضريبي المقدم من كبار المكلفين المصادق عليه من محاسب قانوني.
- الميزانية السنوية والحسابات الختامية المعتمدة والمستندة إلى حسابات منتظمة.
- دفاتر الحسابات والمستندات إن كان هناك سبب.

(٢): الربط التقديري:

ويتم الربط التقديري للضريبة على المكلف من قبل الإدارة الضريبية في الحالات التالية:

ربط الضريبة في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلف:

جاء النص في المادة (١١٤) من القانون بأن للإدارة الضريبية الحق بإجراء ربط تقديري للضريبة في حالة عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي في الموعد المحدد وفقاً لأحكام القانون، ويتم التقدير من واقع البيانات والمعلومات المتاحة، ووفقاً للقواعد والأسس التي تحددها اللائحة التنفيذية، بما يتفق مع طبيعة كل نشاط أو مهنة.

ربط الضريبة على المكلفين الذين لا يمسون حسابات منتظمة:

وتلجأ الإدارة الضريبية إلى هذا الإجراء في الحالات التي حددتها المادة (١٥٣) من اللائحة التنفيذية للقانون والمتمثلة في التالي:

- أ- مكلفي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، ومكلفي ضريبة الأرباح غير التجارية وغير الصناعية، الذين لا يمسون حسابات منتظمة، وهم ملزمون بذلك بموجب القانون، بناءً على المعلومات والبيانات المتاحة، ووفقاً لأسس وقواعد التقدير المبينة في اللائحة، ولرئيس مصلحة الضرائب إصدار تعليمات تحدد أسس المحاسبة التقديرية على مستوى كل نشاط.
- ب- الأوعية الخاضعة والإيرادات الأخرى غير المشمولة بالإعفاء على المكلفين المعفيين، من واقع البيانات والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة الضريبية على تلك الأوعية والإيرادات الخاضعة، ووفقاً للأسس والقواعد المبينة في اللائحة وتعليمات رئيس مصلحة الضرائب.

- ج- مكلفي ضريبة الريع العقاري في حالة إثبات الإدارة الضريبية عدم صحة عقد الإيجار، ففي هذه الحالة تربط الضريبة على ريع العقار عن طريق تقدير القيمة الإيجارية والاسترشاد بموقع العقار ونوعيته ووفقاً لحالات المثل.
- د- مكلفي ضريبة نقل ملكية العقار في حالة عدم تحديد القيمة أو الثمن، ففي هذه الحالة تربط الضريبة على نقل ملكية العقار عن طريق تقدير الثمن بما يتناسب مع القيمة السائدة في السوق وقت التصرف، وبصفة خاصة حالات المثل.

ربط الضريبة عند التنازل أو التوقف عن النشاط الخاضع للضريبة:

ويتم ربط الضريبة في حالة التنازل على المتنازل وفقاً لما جاء النص عليه في المادة (١٥٤) من اللائحة التنفيذية للقانون، باعتبار المتنازل هو المسئول أصلاً عن الضريبة، ويُعتبر المتنازل إليه مسئولاً بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على المتنازل وفقاً لأحكام المادة (٨١) من القانون، وأحكام المادة (١٠١/هـ) من اللائحة التنفيذية للقانون.

أما في حالة التوقف الكلي أو الجزئي فإنه يتم ربط الضريبة على المكلف المتوقف عن العمل أو النشاط كلياً أو جزئياً حتى تاريخ التوقف، إذا قام المكلف بإبلاغ الإدارة الضريبية عن توقفه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف، وفي حالة التأخير عن الإبلاغ خلال هذه المدة فُتربط عليه الضريبة عن المدة التي تأخر فيها وبما لا يزيد عن فترة سنة من تاريخ التوقف.

(ب): حالات الربط الإضافي:

ويتم الربط الإضافي للضريبة على المكلف من قبل الإدارة الضريبية في الحالات التي نصت عليها المادة (١١٥) من القانون والمادة (١٥٦) من اللائحة التنفيذية، والمتمثلة في الحالات التالية:

- أ- الربط الإضافي الذي تجرته الإدارة الضريبية بناءً على نتائج مراجعة الإقرار الضريبي المقدم من المكلف، ويترتب على ذلك:
- ١- الربط الإضافي بالضريبة فقط في حالة عدم ثبوت أي فعل من أفعال التهرب الضريبي.

- ٢- الربط الإضافي الناتج عن فعل من أفعال التهرب الضريبي، وتوجيه الطلب إلى النيابة لتحريك الدعوى الجزائية.
- ب- الربط الإضافي الناتج عن إعادة المراجعة بناءً على ورود معلومات وبيانات موثقة.
- ج- الربط الإضافي الناتج عن:
- ١- إخفاء المكلف مبالغ أو نشاط أو مستندات كان لها تأثير في تحديد ربط الضريبة ومقدارها.
 - ٢- تقديم المكلف بيانات غير صحيحة أو تقديم مستندات غير سليمة لا تُظهر حقيقة دخله أو جميع أوجه نشاطه ودخوله.
 - ٣- استعمال المكلف طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.
 - ٤- علم الإدارة الضريبية المختصة بمبالغ أو دخول أو أنشطة تسري عليها الضريبة لم تكن تعلمها الإدارة وقت الربط، لم يشملها التقدير عند إجراء الربط الأصلي.
 - ٥- اكتشاف الإدارة الضريبية المختصة بأن المكلف أدلى ببيانات غير صحيحة، أو قدم مستندات غير سليمة لا تتضمن حقيقة أوجه نشاطه عند إجراء الربط الأصلي.
- وعلى الإدارة الضريبية أن تقوم بالربط الإضافي للضريبة خلال فترة لا تتجاوز ثلاث سنوات من تاريخ إبلاغها بواقعة التهرب أو علمها بالبيانات والمعلومات المخفية.
- ومع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها في القانون، يجب على الإدارة الضريبية إخطار المكلف بالربط الإضافي وتحديد مبلغ الضريبة المستحقة عليه، ويكون ربط الضريبة الإضافي قابل للطعن فيه كالربط الأصلي.



تذكر

- ❖ أخذ المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل في تحديده لمعدل الضريبة بالنظامين التاليين:
 - نظام الضرائب التصاعديّة: وذلك من خلال توزيعه للدخول الخاضعة للضريبة إلى شرائح متعددة، وطبق على كل شريحة سعر خاص بها، بحيث يرتفع هذا السعر كلما زاد دخل الشريحة.
 - نظام الضرائب النسبية: وذلك من خلال فرضه للضريبة على بعض الدخل بسعر ثابت ونسبة ضريبة ثابتة لكل منها.
- ❖ ربط الضريبة بصورة عامة: هو تحديد وإثبات دين الضريبة المستحق على المكلف، وقيده لدى الإدارة الضريبية عن فترة ضريبية معينة، وعن نوع ضريبة محددة.
- ❖ الربط الأصلي للضريبة يتوزع في قانون ضرائب الدخل اليمني إلى:
 - الربط الذاتي: وبموجبه يتم ربط الضريبة على المكلف من واقع الإقرار الضريبي المقدم من قبله.
 - الربط التقديري: وبموجبه يتم ربط الضريبة من قبل الإدارة الضريبية في حالات معينة يحددها القانون على سبيل الحصر.
- ❖ الربط الإضافي للضريبة: هو ربط يتم عن طريق الإدارة الضريبية في حالات معينة، يتعلق بعضها بعدم صحة البيانات التي تضمنها الإقرار الضريبي المقدم من المكلف، وثبوت ذلك لدى الإدارة الضريبية.



أسئلة تقويمية

- ← ما هو الحد الأدنى من دخل المكلف المعفي من الخضوع للضريبة الذي جاء النص عليها قانون ضرائب الدخل ؟
- ← أذكر معدل ضريبة الدخل السنوية على ريع العقارات الذي جاء النص عليه في قانون ضرائب الدخل ؟
- ← أذكر معدل الضريبة على نقل ملكية العقار المنصوص عليه في قانون ضرائب الدخل ؟
- ← ما هو المقصود بربط الضريبة على المكلف ؟
- ← من حالات الربط الأصلي للضريبة التي جاء النص عليها في قانون ضرائب الدخل، الربط الذاتي والربط التقديري، أشرحهما فيما لا يزيد على عشرة أسطر ؟
- ← تكلم عن الربط الإضافي للضريبة ؟
- ← ربط الضريبة الذي يتم بناءً على الإقرار الضريبي المقدم من المكلف، هو:
 - الربط الذاتي.
 - الربط التقديري.
 - الربط الإضافي.
- ← ربط الضريبة الذي يتم من قبل الإدارة الضريبية إما لعدم تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلف، أو لعدم إمساك حسابات منتظمة، هو:
 - ربط ذاتي للضريبة.
 - ربط تقديري للضريبة.
 - ربط إضافي للضريبة.

**أسئلة تقويمية**

- ← ربط الضريبة الذي يتم من قبل الإدارة الضريبية بسبب عدم صحة البيانات التي أوردتها المكلف في إقراره الضريبي، أو استخدامه لأساليب احتيالية في التهرب من أداء الضريبة كلها أو بعضها، هو:
- ربط ذاتي للضريبة.
 - ربط تقديري للضريبة.
 - ربط إضافي للضريبة.

قائمة مراجع هذا الفصل

- (١) المادة (١٤٥) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل.
- (٢) كما سبقت الإشارة لذلك سنتناول في الفصل الخاص بحقوق وواجبات المكلف شرحاً مفصلاً للإقرار الضريبي وما يتعلق به من أحكام وتفصيلات مختلفة.
- (٣) المادة (١٤٥) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل.
- (٤) المادة (١١٢) من قانون ضرائب الدخل.
- (٥) د. السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص ٧٣٨، ٧٨٤.
- (٦) (نفس المرجع السابق)، ص ٧٨٤.
- (٧) المواد (٣٨/أ) (٤٠) (١١٢) من قانون ضرائب الدخل، والمواد (١٤٧ - ١٥١) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل.

الباب الثالث

المكلف والإدارة الضريبية

(الحقوق والواجبات)

الباب الثالث

المكلف والإدارة الضريبية

(الواجبات و الحقوق)



أهداف هذا الباب

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الباب تتلخص في التالي:

- ❖ استعراض بعض الواجبات المختلفة الملقاة على عاتق المكلفين بالضريبة، سواء ما تضمنته الدراسات الصادرة عن منظمات دولية، أو ما نصت عليه بعض التشريعات الضريبية لدول مختلفة، مع شرح تفصيلي لبعض الواجبات التي جاء النص عليها في التشريعات الضريبية اليمنية.
- ❖ بيان الحقوق التي يتمتع بها المكلفون بالضريبة، سواء تلك التي أتفق عليها فقهاء القانون، أو التشريعات المختلفة، مع إشارة خاصة لما نصت عليه في هذا الجانب التشريعات القانونية اليمنية.

تمهيد وتقسيم:

الإدارة الضريبية والمكلف هما الطرفان الرئيسيان في العلاقة الضريبية، ويمكن أن يدخل في هذه العلاقة طرف ثالث لا يكون ممولاً أو مكلفاً بالضريبة، إنما له مصلحة يمكن أن يترتب عليه بموجبها التزامات ضريبية معينة، مثال ذلك صاحب العمل الملزم قانوناً باستقطاع ضريبة المرتبات من العاملين لديه وتوريدها في مواعيد محددة إلى الخزينة العامة.

وكذلك ما نص عليه المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل بشأن نسبة الـ ١٠% التي يلزم خصمها وتوريدها إلى الإدارة الضريبية من قبل أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة، وأي شخص غير مقيم له منشأة دائمة في الجمهورية، وذلك من المبالغ التي يتم دفعها لجهة خارجية أو لأي شخص غير مقيم.

والمكلف الذي نقصده كطرف في العلاقة الضريبية هو المكلف بالضريبة الذي يقع على عاتقه الالتزام بالعديد من الواجبات الضريبية التي ينص عليها القانون، سواء كان ذلك قبل مزاولته للنشاط الخاضع للضريبة، أو قبل أدائه للضريبة، أو حتى بعد أدائه لها، كما أن له كذلك حقوق أخرى قررها له القانون يتأتى له بموجبها معرفة التزاماته وواجباته الضريبية، والضمانات المختلفة التي تمكنه من مقاومة أي ظلم قد يقع عليه بمناسبة تطبيق الإدارة الضريبية لإجراءاتها الضريبية تجاهه.

والإدارة الضريبية الطرف الآخر في العلاقة الضريبية بالنظر إلى وظيفتها الهامة في تحصيل الضريبة وضمان الالتزام بالقانون الضريبي وضبط المخالفين له، فقد قرر لها القانون سلطات وصلاحيات تمكنها من أداء تلك الوظيفة، كما فرض عليها بالمقابل واجبات مختلفة، وكل ذلك بهدف ضمان تحقيق الغاية الأهم من وظيفتها والمتمثلة في ضمان حصيلة الخزينة العامة من الضريبة مع مراعاة الحقوق والحريات القانونية للمكلفين.

ولأن المكلف والإدارة الضريبية هما الطرفان الرئيسيان في العلاقة الضريبية المتمثلة في موضوع دراستنا هذه بالضريبة على الدخل، فسنعمل على حصر شرحنا لهما بشيءٍ من التفصيل في هذا الباب، الذي تم تقسيمه إلى فصلين اثنين يتفرع عنهما العديد من المباحث والمطالب والفروع، وذلك على النحو التالي:

الفصل الأول: واجبات وحقوق المكلفين والضمانات المقررة لهم.

الفصل الثاني: سلطات الإدارة الضريبية والتزاماتها القانونية.

الفصل الأول

واجبات وحقوق المكلفين

والضمانات المقررة لهم

الفصل الأول

واجبات وحقوق المكلفين والضمانات المقررة لهم



أهداف هذا الفصل

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الفصل تتلخص في التالي:

- ❖ توضيح الجوانب المختلفة للالتزامات القانونية الملقاة على المكلف، وما يترتب على عدم التقيد بها من عقوبات في التشريع الضريبي اليمني.
- ❖ شرح وتوضيح عدد من الالتزامات ذات الأهمية الخاصة.
- ❖ بيان الحقوق والضمانات المقررة للمكلف في مقابل السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية، وعرض العقوبات القانونية المقررة على حالات انتهاك هذه الحقوق والضمانات.

تهديد وتقسيم:

المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يفرض عليه القانون التزامات ضريبية متعددة، ويقرر له حقوقاً وضمانات مختلفة في مقابل السلطات والصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية.

سنحاول من خلال هذا الفصل وبشيء من الإيجاز بيان الواجبات الملقاة على المكلفين بالضريبة، والحقوق والضمانات المقررة لهم في قانون ضريبة الدخل، وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: واجبات المكلف بالضريبة.

المبحث الثاني: الحقوق والضمانات القانونية للمكلف بالضريبة.

المبحث الأول واجبات المكلفين بالضريبة

تمهيد وتقسيم:

خلصت دراسة حديثة صادرة عن إحدى المنظمات الدولية إلى أن أهم الالتزامات الضريبية التي تقع على المكلف يمكن أن تتمثل في التالي^(١):

- ١- التزام المكلف بأن يكون صادقاً في تعامله مع الإدارة الضريبية.
 - ٢- الالتزام بأن يتعاون في تقديم المعلومات اللازمة إلى الإدارة الضريبية في المراحل المختلفة لربط وتحصيل الضريبة.
 - ٣- الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات الخاصة بنشاطه الخاضع للضريبة، والاحتفاظ بها حتى انتهاء المدة التي يحددها القانون لذلك.
 - ٤- وأخيراً يأتي التزامه بدفع الضريبة المقررة عليه كأهم التزام ضريبي يقع عليه. وفي ذلك يعتمد بعض المشرعين إلى تخصيص فصول معينة في صلب التشريعات الضريبية تتضمن الحقوق والواجبات المقررة على المكلفين^(٢).
- وعموماً سنعمل في هذا المبحث على شرح وتحليل لأهم هذه الالتزامات وذلك فيما يلي من مطالب:

المطلب الأول: الالتزام بإخطار الإدارة الضريبية ببدء أو توقف النشاط الخاضع للضريبة أو عند التنازل عنه.

المطلب الثاني: الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية والمحافظة عليها.

المطلب الثالث: الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي إلى الإدارة الضريبية.

المطلب الرابع: الالتزام بدفع الضريبة في موعدها.

المطلب الأول

الالتزام بإخطار الإدارة الضريبية ببدء أو توقف النشاط الخاضع للضريبة أو عند التنازل عنه

تتضمن التشريعات الضريبية نصوصاً واضحة عن وجوب أن يقوم المكلف عند بدء مزاولته لنشاطه الخاضع للضريبة؛ بإخطار الإدارة الضريبية والمبادرة إلى إكمال الإجراءات المتعلقة بتسجيله في سجلات المكلفين، والحصول على رقم ضريبي وبطاقة ضريبية تفيد بذلك.

فقد نص المشرع اليمني في المادة (٧٢) من قانون ضرائب الدخل بأن على كل من يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً أو أي نشاط؛ أن يقدم إلى الإدارة الضريبية إخطاراً خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة هذا النشاط، وبالنسبة للشركات يقع واجب الإخطار على مديرها أو رئيس مجلس إدارتها أو الشخص المسئول عن إدارتها بحسب الأحوال، وعليه أن يُقدم الإخطار المذكور عند إنشاء فرع أو مكتب توكيل لها، أو نقل مقرها من مكان إلى آخر، وتُحدد اللائحة التنفيذية بيانات الإخطار والمستندات المؤيدة له.

كما تُلزم التشريعات الضريبية المكلف كذلك بإخطار الإدارة الضريبية عند توقفه عن مزاولة النشاط الخاضع للضريبة، ومبادرته لدفع الضريبة المقررة عليه حتى تاريخ التوقف، وكذلك يلزم عليه أيضاً إخطار الإدارة الضريبية عند تنازله عن هذا النشاط سواء تم ذلك بشكل كلي أو جزئي.

وقد نص المشرع اليمني على ذلك في المادة (٨١) من قانون ضرائب الدخل بأنه إذا توقف النشاط الذي تؤدي الضريبة عنه توقفاً كلياً أو جزئياً أو في حالة خلو العقار بالنسبة لضريبة العقارات، فتُحصّل الضريبة حتى تاريخ التوقف أو الإخلاء. ولأجل الانتفاع بهذا الحكم يجب على المكلف خلال الثلاثين يوماً من التاريخ الذي وقف فيه العمل أو تاريخ الإخلاء حتى ولو كان التوقف أو الإخلاء خارج عن إرادته

أن يُبلِّغ مصلحة الضرائب وأن يقدم إليها الوثائق والبيانات اللازمة لإثبات حالة التوقف أو الإخلاء، وإلا أُلزم بدفع الضريبة عن سنة كاملة.

كما تضمنت المادة (٨٢) من القانون النص على أن التنازل الكلي أو الجزئي عن المنشأة أو التصرف في العقار، يكون حكمه - فيما يتعلق بتحديد الضريبة - حكم التوقف والإخلاء، وتطبق عليه أحكام المادة (٨١) من القانون التي سبقت الإشارة إليها في الفقرة السابقة، ويجب على المتنازل والمتنازل إليه أو البائع أو المتصرف تبليغ الإدارة الضريبية عن ذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التنازل الكلي أو الجزئي أو البيع أو التصرف، ويكون كل من المتنازل والمتنازل إليه بالنسبة للمنشأة أو البائع أو المتصرف أو المشتري والمتصرف له مسئولين بالتضامن عما أُستحق من ضرائب حتى ذلك التاريخ.

المطلب الثاني

الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية والمحافظة عليها

تُلزم التشريعات الضريبية والتشريعات ذات العلاقة بالأعمال التجارية بعض المكلفين الذين تبلغ رءوس أموالهم مقداراً معيناً، إمساك دفاتر وسجلات محددة عند مزاولتهم لأنشطتهم الخاضعة للضريبة، ويندرج ضمنها الحسابات التي يتم استخدام أجهزة الحاسب الآلي (الكمبيوتر) وبرامجه في تسجيلها وتنظيمها .

من ذلك ما نص عليه المشرع اليمني في المادة (٣٠) من القانون التجاري من أن على التاجر أن يمساك الدفاتر التجارية التي تستلزمها طبيعة تجارته وأهميتها، بطريقة تكفل بيان مركزه المالي بالدقة وبيان ما له وما عليه من الديون المتعلقة بتجارته. كما جاء النص في المادة (٣١) من القانون نفسه بأن دفتر اليومية الأصلي ودفتر الجرد، هما الدفتران اللذان يجب أن يمساكهما التاجر على الأقل، ويعفى من الالتزام بإمسك هذه الدفاتر الأفراد الذين يزاولون حرفة بسيطة أو تجارة صغيرة المنصوص عليهم في المادة (٢٢) من القانون، والتجار الذين لا يزيد رأس مالهم على خمسين ألف ريال.

كما تنص هذه التشريعات بأن تكون بيانات هذه الدفاتر والسجلات منتظمة ومعبرة عن حقيقة النشاط الذي يزاوله المكلف، بحيث يُعتد بها كأدلة إثبات أمام الإدارة الضريبية والقضاء على السواء، بل أن بعض المشرعين فرض عقوبات على عدم الاحتفاظ بهذه السجلات والدفاتر للمدة التي ينص عليها القانون أو إخفائها أو التزوير في بياناتها .

وفي ذلك جاء نص المشرع اليمني في المادة (١٤١/أ، ٨، ٩)، (ب/١، ٢)) من قانون ضرائب الدخل، على أن يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تزيد على سنة وبغرامة لا تقل عن ١٠٠% ولا تزيد على ١٥٠% من الضريبة المتهرب منها عن أي سنة ضريبية أو جزء منها، أو بإحدى هاتين العقوبتين، بالإضافة إلى دفع الضريبة المستحقة والغرامات والمبالغ الإضافية، وتضاعف هذه

العقوبة في حالة العود والتكرار، مع اعتبارها من جرائم التهرب الضريبي التي صنفاها القانون من الجرائم الجسيمة؛ كل مكلف يرتكب إحدى الأفعال التالية:

١- أعد أو حفظ أو سمح بإعداد أية دفاتر أو حسابات أو قيود صورية أو مزورة، أو زور أو سمح بتزوير أية دفاتر أو حسابات أو قيود أو أخفاها بقصد تهريب أي دخل خاضع للضريبة....

٢- قدم سجلات أو دفاتر أو حسابات أو مستندات أو وثائق مزورة أو صورية أو بيانات غير صحيحة، للتهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً.

٣- عدم الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أو إتلافها كلياً أو جزئياً بصورة متعمدة، قبل انقضاء المدة التي حددها القانون للاحتفاظ بها.

وقد جرى العرف المحاسبي في المجال الضريبي على أن أهم الدفاتر والسجلات المحاسبية التي يجب أن يمسكها المكلف تتمثل في^(٢):

١- دفتر اليومية العامة: وهو الذي يجري فيه قيد العمليات اليومية للمنشأة، وذلك بحسب تواريخ وقوعها بشكل إجمالي أو تفصيلي حسب النظام المحاسبي المعمول به.

٢- دفاتر اليومية المساعدة: وهي التي تُستخدم لقيد العمليات المتكررة الكثيرة، بحيث تستدعي طبيعة عمل المنشأة تخصيص دفتر مستقل لكل منها؛ من ذلك دفتر يومية المقبوضات، ودفتر يومية المدفوعات، ودفتر يومية المشتريات، ودفتر يومية مردودات المشتريات، ودفتر يومية المبيعات، ودفتر يومية مردودات المبيعات، ودفتر يومية الإيرادات... إلخ.

٣- دفاتر الأستاذ العام: وهي السجل الرئيس للمحاسبة الذي تُرحل إليها جميع القيود الإجمالية إلى الحسابات المختصة بها، إضافة إلى ترحيل بعض القيود للعمليات غير المتكررة والتي لا يكون لها دفتر أستاذ مساعد خاص بها.

٤- دفاتر الأستاذ المساعدة: وهي التي تُحدد وفقاً لطبيعة ونوع وحجم المنشأة، من ذلك دفتر أستاذ مساعد المدينين، ودفتر أستاذ مساعد الدائنين، ودفتر أستاذ المخازن، ودفتر أستاذ الأصول الثابتة.

٥- دفتر الجرد: وهو السجل الذي توثق فيه محاضر جرد المخزون والأصول الثابتة. ولم يكتف المشرع اليميني بما جاء النص عليه في بعض التشريعات ذات العلاقة، أو بما هو جار العمل به في العرف المحاسبي، بل عمد إلى النص على تحديد بعض الدفاتر والسجلات التي يجب على المكلفين مسكها لأغراض الضريبة في صلب التشريعات الضريبية؛ من ذلك ما ورد في المادة (١٠٨) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل، التي تم فيها تحديد هذه الدفاتر والسجلات على النحو التالي:

- ١- دفتر اليومية العامة.
- ٢- دفتر الأستاذ العام.
- ٣- دفتر الجرد والميزانية.
- ٤- دفتر الصنف.
- ٥- دفتر أو سجل الموظفين.

ويلزم القانون الإدارة الضريبية الاعتراف بهذه الدفاتر وعدم إهدارها عند تقدير الضريبة على المكلف باستثناء حالة ثبوت عدم صحتها. وفي هذا الأمر ورد نص المادة (٨٩) من قانون ضرائب الدخل بأنه يجب على الإدارة الضريبية أن تعتد بالحسابات المنتظمة والمسوكة من المكلف وفقاً للمادة (٨٦) من القانون واللائحة التنفيذية، وعدم إهدارها إلا إذا ثبت للإدارة بموجب مستندات ووثائق عدم صحتها.

وعن أسباب إهدار الإدارة الضريبية للدفاتر والسجلات التي يمسكها المكلف: فقد حددت المادة (١١٠/ب) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل هذه الأسباب بالتالي:

- ١- عدم مطابقة البيانات التي أمكن الحصول عليها عن تعاملات المكلف مع الغير، مع القيود في الدفاتر والسجلات التي يمسكها.
- ٢- تكرار الأسباب التي أهدرت بسببها دفاتر وسجلات المنشأة في سنوات سابقة.
- ٣- ثبوت ضعف وعدم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

- ٤- عدم سلامة الجرد .
- ٥- عدم وجود العدد الكافي من فواتير البيع والشراء .
- ٦- عدم انتظام القيد وتكرار الشطب والكتابة بين السطور ومخالفة القيود كما هو وارد بالمستندات .
- ٧- أن تُسفر المراجعة لكشوف البنك وحساب الصندوق عن وجود اختلاف عما هو مقيد بالدفاتر .

كما جاء في المادة (١١٠/أ) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل بعض الشروط التي يجب توافرها في دفاتر وسجلات المكلفين لكي يتم اعتمادها من قبل الإدارة الضريبية، ومن ضمن هذه الشروط:

- ١- يجب أن تكون جميع الدفاتر والسجلات التي يمسكها المكلف منظمة في قيودها المحاسبية، وخالية من أي فراغ أو تحشير فيما بينها، وأن ترقم صفحاتها بأرقام متتابعة .
- ٢- أن تتضمن الدفاتر والسجلات جميع العمليات التي قام بها المكلف خلال المدة الضريبية، وبشكل تفصيلي، ومرتبة حسب تاريخ حدوثها .
- ٣- أن تكون القيود المحاسبية المثبتة بالدفاتر مؤيدة بالمستندات التي تؤكد أنها مرتبطة بالعمليات الخاصة بالمكلف، ولفترة نفسها محل التحاسب، كما يجب أن تكون هذه المستندات محفوظة بطريقة منتظمة يسهل الرجوع إليها .
- ٤- أن يؤكد الفحص والتدقيق الذي تقوم به الإدارة الضريبية سلامة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وبأن هذا النظام يساعدها على إدارة أعمالها بشكل صحيح .
- ٥- أن تكون المراجعة قد أظهرت أمانة الجرد كمية وقيمة .
- ٦- أن تؤكد المراجعة التي تجريها الإدارة الضريبية بأن البيانات التي أمكن الحصول عليها من معاملات المكلف مع الغير مطابقة للقيد بالدفاتر، وبأن القيود الدفترية في الشهور محل المراجعة قد أثبتت انتظام وأمانة القيد بالدفاتر .
- ٧- أن يتبين عند مراجعة كشوف البنك، وحساب الصندوق في مدة معينة، بأن هذه القيود مطابقة لحركة المكلف من المشتريات والمقبوضات وباقي العمليات .

٨- إذا كان قد سبق إهدار الدفاتر التي يمسكها المكلف في سنوات سابقة؛ فيتعين التحقق من أن الأسباب التي أهدرت بسببها الدفاتر لم تعد موجودة في سنوات التدقيق أو المحاسبة أو المراجعة التالية.

كما نص المشرع اليمني في أكثر من مادة من مواد قانون ضرائب الدخل بوجود أن يمسك المكلفون حسابات منتظمة ودفاتر وسجلات تتعلق بالنشاط الخاضع للضريبة الذي يزاولونه، حيث جاء النص في المادة (٣١) على وجوب أن يمسك المكلفون الذين يمارسون نشاط التعدين حسابات منتظمة، بحيث يتم فيها تبويب جميع الإيرادات والتكاليف المتعلقة بنشاط التعدين، وما يرتبط بها من أنشطة تجارية وصناعية، وفقاً للأصول المحاسبية والإفصاح عنها لأغراض ضريبة الدخل. وتضمنت هذه المادة النص كذلك على عدم الإخلال بأحكام المادة (٣٢) من القانون المتعلقة بالاستثمار في التعدين بأكثر مما يعادل (١٥٠) مليون دولار، حيث ألزم المشرع فيها المكلف بأن يمسك حسابات منتظمة ويؤسس كياناً مستقلاً يتم فيه تبويب الدخول والتكاليف الخاضعة للضريبة في هذا المشروع.

وجاء في المادة (٣٦) النص بأن على مكلفي المنشآت الصغيرة مسك الدفاتر والسجلات وفقاً للممارسات المحاسبية المقبولة بشكل عام.

ونصت المادة (٨٦) على أن يلتزم كبار ومتوسطو المكلفين بمسك حسابات منتظمة، وحسبما تقتضيه طبيعة نشاط كل منهم. وترك المشرع للأئحة التنفيذية أمر تحديد نوعية الدفاتر والسجلات.

وكان المشرع في المادة (٣٦) من القانون قد أوجب على مكلفي المنشآت الصغيرة مسك الدفاتر والسجلات وفقاً للممارسات المحاسبية المقبولة بشكل عام.

وفيما يتعلق بالمدة التي يلزم على المكلف الاحتفاظ فيها بالدفاتر والسجلات: فقد جاء النص في المادة (٨٨) على أنه مع عدم الإخلال بأحكام القانون التجاري، يلزم على المكلف الاحتفاظ بالفواتير والمستندات والسجلات التي تتصل بنشاطه لمدة لا تقل عن خمس سنوات، أما السجلات والدفاتر التي جاء النص

عليها في المادة (٨٦) من القانون فإنه يجب على المكلف الاحتفاظ بها لمدة عشر سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي أجري فيها القيد بالسجلات.

كما نص المشرع اليمني في المادة (٩٠) من القانون على أنه في حالة استخدام المكلف لأنظمة الحاسب الآلي، فإن هذه الأنظمة أو النظام يُعد مصدراً بديلاً للحسابات الكتابية، ويجب أن تكون هذه الأنظمة باللغة العربية، وموجودة في مقر المنشأة بالجمهورية.

إلا أنه يجب أن يتحقق في هذا النظام الآلي الشروط التالية^(٤):

- ١- سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة التابعة للمكلف.
 - ٢- اطلاع الإدارة الضريبية وبشكل مفصل على برنامج المحاسبة الآلي لدى المنشأة.
 - ٣- قابلية النظام للتحقق والمراجعة بما يكفل قيام موظف الإدارة الضريبية المختص بالمراجعة والتدقيق في مختلف حسابات المكلف، لتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي له.
 - ٤- الالتزام بالمعايير المحاسبية المقررة في الدولة، وفي حالة عدم توافر هذه المعايير يجوز الاسترشاد بالمعايير المحاسبية الدولية.
- كما ألزم المشرع اليمني كذلك المكلفين الذين يتمتعون بإعفاء ضريبي بموجب قانون الاستثمار أو أي قوانين أخرى، أو جب عليهم كذلك في المادة (٩١) من قانون ضرائب الدخل بأن يمسكوا حسابات ودفاتر منتظمة مستقلة بتلك المشاريع المعفاة، ولا يجوز بأي حال من الأحوال الخلط بين الدخول المعفاة ونفقاتها وبين الدخول غير المعفاة ونفقاتها.

المطلب الثالث

الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي إلى الإدارة الضريبية

أولاً: تعريف الإقرار الضريبي:

الإقرار الضريبي هو: عبارة عن كشف أو بيان يقدمه المكلف في نهاية مدة معينة إلى الإدارة الضريبية، يوضح فيه الإيرادات والتكاليف وصافي الأرباح والخسائر عن مدة معينة من النشاط الخاضع للضريبة طبقاً للقانون^(٥).

كما تم تعريف الإقرار الضريبي: بأنه تصرف قانوني تسري عليه الأحكام العامة للتصرفات القانونية؛ فهو اعتراف مكتوب موقع عليه من المكلف أو وكيله، موضح به إجمالي الإيرادات والمصروفات وصافي إيراده المتحقق من مزاولته نشاطه، وما تحقق من ربح أو خسارة خلال السنة الضريبية^(٦).

ثانياً: أوجه تمييز الإقرار الضريبي عن الإقرار بوجه عام:

يتميز الإقرار الضريبي عن الإقرار بوجه عام في أن المكلف يقدم إقراره الضريبي بموجب ما يلزمه به نص قانوني متضمناً بيانات محددة، ملتزماً بالدقة والصدق في تلك البيانات ومؤيداً لتلك البيانات بالوثائق والمستندات التي تؤكدتها، في حين أن الإقرار في القانون العام يصدر عن المقرّ بناءً على تقديره المطلق، دون أن يؤيد صحته وصدقه فيه بوثائق ومستندات تؤيده.

ثالثاً: أوجه تمييز الإقرار الضريبي عن الإخطار:

يتميز الإقرار الضريبي عن الإخطار في أن الإقرار يصدر من المكلف أساساً، في حين يصدر الإخطار من المكلف أو غيره، كما أن الإقرار يشتمل على البيانات التي يتحدد على ضوئها مدى خضوعه للضريبة وربطها عليه، في حين أن الإخطار لا يتعلق سوى بواقعة معينة يلزم القانون إحاطة الإدارة الضريبية بها في حينه^(٧).

رابعاً: أهمية الإقرار الضريبي:

يقول البعض في أهمية الإقرار الضريبي بأنه يجعل من المكلف طرفاً إيجابياً في تقدير الضريبة الواجبة عليه، من خلال إسهامه في تسجيل وتقديم البيانات المختلفة التي يُضمّنُها المكلف الإقرار الذي يقدمه للإدارة الضريبية، ويجنبه بالتالي الخضوع لتقدير الضريبة عليه الذي تقوم به الإدارة منفردة عند عدم تقديم هذا الإقرار أصلاً أو عدم صحة البيانات التي تضمنته^(٨).

خامساً: الشروط الواجب توافرها في الإقرار الضريبي^(٩):

١- أن يكون الإقرار موقفاً عليه من المكلف أو من ينوب عنه قانوناً، وأن يكون هذا الإقرار مشتملاً على البيانات الأساسية للمكلف والمحددة مسبقاً من قبل الإدارة الضريبية.

٢- أن يكون الإقرار مشتملاً على كافة التفاصيل المتعلقة بإجمالي الدخل السنوي للمكلف، والنفقات والأعباء والاستقطاعات التي حددها القانون، مع بيان صافي الدخل الخاضع للضريبة أو الخسائر المحققة إن وجدت، وإرفاق جميع الوثائق والمستندات المؤيدة لما تم تضمينه في الإقرار، ووفقاً لما هو محدد في نماذج الإقرارات المعتمدة سلفاً من قبل الإدارة الضريبية.

٣- أن يكون الإقرار المقدم من الوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط والوحدات التابعة لها مصادقاً عليه من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

٤- أن يكون الإقرار المقدم من كبار المكلفين مصادقاً عليه من قبل محاسب قانوني معتمد.

٥- أن يكون الإقرار المقدم من متوسطي المكلفين مرفقاً بقائمة الدخل ومستنداً إلى حسابات منتظمة.

٦- يجب أن تكون جميع الوثائق والمستندات المرفقة بالإقرار الضريبي موقعة من قبل المكلف، وفيما يتعلق بكبار المكلفين يجب أن يصادق عليها المحاسب القانوني إلى جانب توقيع المكلف.

٧- أن يرفق المكلف بالإقرار كافة الوثائق والمستندات والبيانات المطلوب إرفاقها بحسب ما يتم النص عليه في نماذج الإقرارات المعتمدة.

- ٨- أن يتم التوقيع على شهادة المصادقة الواردة في نماذج الإقرارات الضريبية من قبل المكلف والمحاسب القانوني كل فيما يتعلق به .
- ٩- أن يرفق بالإقرارات المقدمة من البنوك موافقة البنك المركزي على تعيين المحاسب القانوني الذي قام بمراجعة حسابات البنك صاحب الإقرار .
- ١٠- يجب أن يكون الإقرار المقدم من المحاسب القانوني عن نشاطه الخاضع للضريبة معتمداً من قبل محاسب قانوني آخر .

سادساً: الملزمون بتقديم الإقرار الضريبي:

وفقاً لما يتم النص عليه في التشريعات الضريبية فإنه يتم تقسيم الأشخاص الخاضعين للضريبة إلى شرائح مختلفة، ويلزمهم وفقاً لنماذج معينة وفي مواعيد محددة تقديم إقراراتهم الضريبية إلى الإدارات الضريبية .

فقد خصص المشرع اليمني الباب الثالث المواد (٩٥- ١١١) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م للإقرارات الضريبية والأحكام المتعلقة بها، حيث تضمن الفصل الأول منه الإقرارات الضريبية الخاصة بضريبة الأرباح التجارية والصناعية، والفصل الثاني للإقرارات الضريبية على الأرباح غير التجارية وغير الصناعية، والفصل الثالث لإقرارات ضريبة المرتبات والأجور، والفصل الرابع لإقرارات الضريبة على ريع العقارات، والفصل الخامس لإقرارات الضريبة على نقل ملكية العقار، في حين تناول الفصل السادس والأخير من هذا الباب أحكاماً عامة في الإقرارات الضريبية .

سابعاً: موعد تقديم الإقرار الضريبي:

تُلزم التشريعات الضريبية المكلفين الخاضعين للضريبة بتقديم إقراراتهم الضريبية في مواعيد محددة سلفاً . وتختلف هذه المواعيد من قانون لآخر، إلا أن هذه المواعيد غالباً ما تكون بعد انتهاء السنة المالية بمدة تتراوح بين شهر وأربعة أشهر .

أما عن المشرع اليمني فقد نص في قانون ضرائب الدخل على تحديد موعد

أقصاه (٣٠) أبريل من كل سنة لمعظم المكلفين لتقديم إقراراتهم الضريبية .

حيث نص المادة (٩٥) من القانون فيما يتعلق بموعد تقديم إقرارات ضريبية الأرباح التجارية والصناعية، بأنه يلزم على كل مكلف بأن يقدم إلى الإدارة الضريبية إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج المُعد لهذا الغرض، في موعد أقصاه ثلاثون أبريل من كل سنة عن السنة الضريبية السابقة، ويقوم في ذات الوقت بتسديد الضريبة المستحقة عليه، وتقبل الإدارة الضريبية هذا الإقرار الضريبي على مسئولية المكلف.

وفيما يتعلق بالمكلفين الملتزمين بالسنة المالية المتداخلة، فمع مراعاة عموم ما جاء النص عليه في الفقرة السابقة، يجب على المكلفين الملتزمين بنظام السنة المالية المتداخلة أن يقدموا للإدارة الضريبية إقراراتهم الضريبية في موعد أقصاه نهاية الشهر الرابع من تاريخ انتهاء السنة المالية المتداخلة للمكلف.

كما تضمنت المادة (٩٧) من القانون فيما يتعلق بموعد تقديم إقرارات ضريبية الأرباح غير التجارية وغير الصناعية، بأن يلتزم كل مكلف بأن يقدم إلى الإدارة الضريبية إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج المُعد لهذا الغرض، في موعد أقصاه ثلاثون أبريل من كل سنة عن السنة الضريبية السابقة، على أن يتم تسديد الضريبة المستحقة على صافي الدخل في ذات الموعد المحدد لتقديم الإقرار.

وفيما يتعلق بالإقرارات الضريبية على ضريبة المرتبات والأجور، نصت المادة (١٠١/أ) من القانون على إلزام أصحاب الأعمال أن يسددوا الضريبة المستحقة التي يستقطعونها من موظفيهم ومستخدميههم طبقاً للقانون، وذلك بإقرار ضريبي طبقاً للنموذج المعتمد لذلك خلال العشرة الأيام الأولى من كل شهر عن الشهر السابق.

وقد نصت المادة (١٢٢) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه في حالة ما إذا كان الموظف أو العامل يعمل لدى أكثر من رب عمل في آن واحد، أو إذا كان يعمل لدى صاحب عمل أو كان الملتزم بدفع المبلغ الخاضع للضريبة غير مقيم في الدولة، أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة، ففي هذه الحالة يلزم على هذا الموظف أو العامل أن يقدم إقراراً شهرياً شاملاً، مبيناً به مقدار الدخل التي حصل عليها من هذه الجهات، ومقدار الضريبة المستحقة، وما سبق سداده منها، وعليه سداد فروق الضريبة، وذلك إلى الإدارة الضريبية على النموذج المعد من المصلحة لهذا الغرض

خلال العشرة الأيام الأولى من الشهر التالي عن الشهر السابق، مع عدم الإخلال بمسئولية رب العمل في استقطاع الضريبة المستحقة وتوريدها.

وعن إقرارات الضريبة على ريع العقارات نص المشرع في المادة (١٠٣) بأن على مكلفي الضريبة على ريع العقارات تقديم إقراراتهم الضريبية السنوية على النموذج المعتمد، مصحوباً بنسخة من عقد الإيجار في موعد أقصاه الثلاثون من إبريل من كل سنة عن السنة الضريبية السابقة.

وفي حالة نقل ملكية العقار نصت المادتان (١٠٤، ١٠٥) من القانون على أنه يلزم على سائر مكلفي هذه الضريبة تقديم إقراراتهم الضريبية خلال مدة لا تتجاوز أربعة أشهر من تاريخ التصرف أو البيع للعقار، وسداد الضريبة في ذات الموعد. وتقع مسؤولية تقديم الإقرار الضريبي في هذه الحالة على البائع أو المتصرف بالعقار.

ويلزم بموجب نص المادة (١٠٦) من القانون على المكلف الأجنبي الذي يقرر المغادرة وإنهاء إقامته في الدولة أن يقدم الإقرار الضريبي قبل مغادرته، أو قبل انقطاعه عن هذه الإقامة بستين يوماً على الأقل، ما لم يكن هذا الانقطاع أو المغادرة لسبب مفاجئ خارج عن إرادته، وعليه أن يسدد الضريبة المستحقة عليه من واقع إقراره في ذات الموعد.

وفي حالة وفاة المكلف يلزم على الورثة أو وصي التركة أو المصفي بحسب المادة (١٠٧) من القانون أن يقدم الإقرار الضريبي عن المدة السابقة للوفاة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة،....، وتُحسب المدة الأصلح للمكلف في حال الوفاة خلال المدة القانونية لتقديم الإقرار.

وأجاز المشرع في المادة (١٠٨) من القانون لرئيس المصلحة أو من يفوضه أن يمد الموعد المحدد لتقديم الإقرارات الضريبية السنوية مدة (٣٠) يوماً إذا طلب المكلف كتابياً ذلك قبل انتهاء الموعد القانوني لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوماً، شريطة أن يكون لديه أسباب كافية تقبلها الإدارة الضريبية...

وفي حالة توقف المكلف عن مزاولة النشاط الخاضع للضريبة أو التنازل عن المنشأة أو تصفيتها، ألزمه القانون بموجب المادة (١١١) من القانون بأن يقدم الإقرار الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف أو التنازل أو التصفية.

ثامناً: الآثار المترتبة على تقديم المكلف لإقراره الضريبي في موعده ومطابقته للحقيقة:

يترتب على تقديم المكلف لإقراره الضريبي في المواعيد التي حددها القانون وصحة ومطابقة بيانات هذا الإقرار للواقع جملة من الآثار من أهمها^(١٠):

أ- يؤدي تقديم المكلف لإقراره الضريبي في المواعيد القانونية ومطابقته للحقيقة إلى تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وعكس نظرة إيجابية عن مدى الالتزام الضريبي للمكلف وتعاونه مع الإدارة الضريبية.

ب- وفقاً لما يتم النص عليه في بعض التشريعات الضريبية يترتب على تقديم المكلف لإقراره الضريبي مستوفياً للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها في التشريعات الضريبية، قبول الإدارة الضريبية لهذا الإقرار كما هو على مسؤولية المكلف ويتم ربط الضريبة بموجبه^(١١).

ج- كما يترتب على مطابقة الإقرار الضريبي للمكلف للشروط الشكلية والموضوعية، عدم جواز تعديله من قبل الإدارة الضريبية لمجرد الشك في صحة بياناته، ويُشترط أن يكون التعديل الذي تجريه الإدارة الضريبية مستنداً إلى بيانات ومعلومات مؤكدة يثبت معها عدم مطابقة إقرار المكلف للحقيقة.

د- يتأتى للمكلف أداء الضريبة بموجب الإقرار المقدم من قبله، في المدة القانونية المحددة، ومن ثم تجنيه التعرض للإجراءات والعقوبات التي تنص عليها التشريعات الضريبية في حق من يتأخر عن تقديم إقراره الضريبي وأداء الضريبة خلال تلك المدة.

هـ- تنص بعض التشريعات الضريبية على أن يتم فحص الإقرارات الضريبية من خلال عينات يتم تحديدها بناءً على معايير يتم وضعها من قبل الإدارة الضريبية، وهو ما يترتب عليه عدم فحص جميع الإقرارات الضريبية لكافة المكلفين بالضريبة، ويوفر بالتالي الوقت والجهد والإمكانات للإدارة الضريبية أو المكلفين على السواء.

موقف المشرع اليمني:

يُفهم من نص المشرع في المادة (١١٢) من قانون ضرائب الدخل بأن تقديم المكلف لإقراره الضريبي في موعده القانوني ومطابقته للحقيقة، يترتب عليه أن يتم ربط الضريبة عليه ذاتياً من واقع هذا الإقرار، الذي حدد فيه المكلف وعاء الضريبة المستحقة عليه من تلقاء نفسه، وأن يقوم بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع هذا الإقرار في ذات يوم تقديمه، ودون حاجة إلى مطالبة من الإدارة الضريبية، ويكون هذا المكلف مسئولاً عن صحة إقراره الضريبي.

تاسعاً: الآثار المترتبة على عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي في موعده أو عدم مطابقته للحقيقة:

إن امتناع المكلف عن تقديم إقراره الضريبي في المواعيد المحددة قانوناً، أو مخالفة البيانات التي تضمنها هذا الإقرار للواقع، يؤدي إلى عدم تمكن الإدارة الضريبية من تحديد مقدار الضريبة المقررة على المكلف، ومن ثم التأخير في عملية ربطها عليه، وهذا الأمر لا شك في أنه يؤثر في مستوى تحصيل الضريبة، وإلقاء أعباء إضافية على الإدارة الضريبية في متابعة المكلفين غير الملتزمين، والدخول معهم في منازعات ضريبية يُهدر معها الكثير من الوقت والجهد والتكاليف التي تؤثر في عمل الإدارة الضريبية.

ولذلك وفي سبيل الحد من تلك المخالفات المرتبطة بالإقرارات الضريبية يتم النص في التشريعات الضريبية على توقيع جزاءات معينة تجاه المكلفين الذين يثبت مخالفتهم للالتزامات القانونية المتعلقة بالإقرارات الضريبية.

موقف المشرع اليمني:**١ - حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي في موعده:**

جاء في نص المادة (١١٤) من قانون ضرائب الدخل بأنه مع عدم الإخلال بالغرامات والجزاءات المنصوص عليها في القانون، للإدارة الضريبية الحق بإجراء ربط تقديري للضريبة في حالة عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي في الموعد المحدد وفقاً لأحكام القانون، ويتم التقدير من واقع البيانات والمعلومات المتاحة، ووفقاً للقواعد والأسس التي تحددها اللائحة التنفيذية، بما يتفق مع طبيعة كل نشاط أو مهنة.

٢- حالة عدم مطابقة بيانات الإقرار الضريبي للواقع:

جاء في نص المادة (١١٣/أ) من قانون ضرائب الدخل على أنه يحق لمصلحة الضرائب مراجعة وتدقيق الإقرارات المقدمة من المكلفين خلال الموعد القانوني، وذلك من خلال عينات مختارة سنوياً من تلك الإقرارات، على أساس تقييم المخاطر، ويصدر بقواعد ومعايير تحديد المخاطر واختيار العينة قرار من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة.

كما جاء في نص المادة (١١٥/أ، ب، ج، د، هـ) من القانون على أنه لا يجوز لإدارة الضريبة القيام بإعادة المراجعة وربط الضريبة لفترة ضريبية سبق مراجعتها وربط الضريبة عليها، إلا في حالة ورود معلومات وبيانات جديدة معززة بالوثائق الثبوتية، ويكون لها أثر على احتساب قيمة الضريبة المستحقة، ويجب التدقيق والمراجعة وربط الضريبة ضمن نطاق هذه المعلومات فقط.

ويكون التنبه الكتابي على المكلف بالدفع نهائياً، ومع ذلك فلإدارة الضريبة أن تجري ربطاً إضافياً إذا تحققت من أن المكلف لم يقدم بيانات صحيحة، أو امتنع عن تقديم المستندات والمعلومات والبيانات المطلوبة لإثبات صحة إقراره، أو قام بإتلاف السجلات والدفاتر قبل انقضاء المدة المحددة لذلك، أو استعمل أياً من طرق الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، وللمصلحة كذلك أن تجري ربطاً إضافياً إذا لم يقدم المكلف الإقرار وربطت الإدارة الضريبة الضريبة على أساس تقديرها ثم تحققت أن هناك أنشطة خاضعة أو مبالغ خاضعة لم تكن تعلمها وقت الربط ولم يشملها التقدير، بأن يكون المكلف قد أدلى ببيانات غير صحيحة، أو استعمل طرقاً احتيالية، أو قدم مستندات لا تتضمن حقيقة جميع أوجه نشاطه، أو امتنع عن تقديم الدفاتر والسجلات الملزم بمسكها.

وعلى الإدارة الضريبة أن تقوم بالربط الإضافي للضريبة وفقاً للفقرتين السابقتين خلال مدة لا تتجاوز ثلاث سنوات من تاريخ إبلاغها بواقعة التهرب أو علمها بالبيانات والمعلومات المخفية.

كما يجوز للإدارة الضريبية وخلال سنتين من تاريخ تقديم الإقرار، في حالة توافر مستندات صحيحة تثبت بالدليل القاطع عدم صحة الإقرار المقدم من المكلف وثبوت مخالفة الإقرار لقاعدة الربط الذاتي، أن تقوم بالتدقيق والمراجعة الميدانية وتحديد الوعاء الضريبي الذي تعمد المكلف عدم إدراجه ضمن إقراره وإجراء الربط الإضافي بالضريبة المستحقة، وإخطار المكلف بها وفقاً لأحكام هذا القانون.

وفي جميع الأحوال المشار إليها سابقاً، ومع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها في القانون، على الإدارة الضريبية إخطار المكلف بالربط الإضافي وتحديد مبلغ الضريبة المستحقة عليه، ويكون ربط الضريبة الإضافي قابلاً للطعن فيه كالربط الأصلي.

أما عن العقوبات المترتبة على تأخير المكلف تقديم إقراره الضريبي في الفترة القانونية، فقد نص المشرع في المادة (١٣٥) من القانون على العقوبات التالية:

(أ) غرامة تأخير بواقع ٢% من الضريبة المستحقة عن كل شهر أو جزء منه يتأخر فيه المكلف عن تقديم الإقرار بعد انقضاء المدة القانونية، على أن لا تتجاوز هذه الغرامة مقدار الضريبة المستحقة.

(ج) في جميع الأحوال، إذا أظهرت الإقرارات المقدمة (بعد الموعد القانوني) نتيجة العمليات خسارة، تُفرض غرامة عدم تقديم الإقرار الضريبي في الموعد القانوني وفقاً للآتي:

١- غرامة تأخير بمبلغ وقدره خمسة ملايين ريال، بالنسبة للمصارف والبنوك والمؤسسات المالية بمختلف مسمياتها، وشركات التأمين والشركات العاملة في مجال التعدين والغاز والنفط، والشركات المتعاقدة مع الدولة لتقديم خدمات الاتصالات (الهاتف السيار أو المحمول)، وكذلك العاملة في مجال الاتصالات الدولية وخدمات القنوات الفضائية.

٢- غرامة تأخير مبلغ وقدره مليون ريال، بالنسبة لكبار المكلفين الآخرين غير المحددين في البند (١) من هذه الفقرة.

٣- غرامة تأخير مبلغ وقدره مائتا ألف ريال بالنسبة لمتوسطي المكلفين.

كما جاء النص في المادة (١٣٦) على أن تسري غرامة التأخير المحددة في الفقرة (أ) من المادة (١٣٥) من القانون على المكلفين المنصوص عليهم في الفقرة (ب) من المادة (٩٦) من القانون كذلك في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد المحدد قانوناً، وتحتسب الغرامة من مقدار الضريبة المعفاة، وفي حالة عدم تحقق ربح، أو عندما تكون نتيجة حسابات النشاط المعفي في نهاية السنة خسارة، تُطبَّق أحكام الفقرة (ب) من المادة (١٣٥) من القانون.

وفيما يتعلق بالعقوبة التي نص عليها المشرع اليميني على المكلف الذي يتقدم بإقراره الضريبي مع وجود نقص في بياناته أو كانت غير مكتملة، فقد جاء في المادة (١٣٧) من قانون ضرائب الدخل على أنه مع عدم الإخلال بأحكام المادة (١٤١) من القانون، إذا قدم المكلف الإقرار الضريبي وكان مبلغ الضريبة فيه أقل من مبلغ الضريبة التي أصبحت مستحقة على المكلف بشكل نهائي وغير قابل للطعن عن ذات السنة الضريبية، وكانت تلك المبالغ ناتجة عن فعل من أفعال التهرب الضريبي، تُفرض على المكلف غرامة بحسب نسبة ومقدار الفارق في إقراره على الضريبة التي أصبحت مستحقة، وعلى النحو التالي:

- (أ) ٢٠ % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل من ١٠ % إلى ٢٠ % من الضريبة المستحقة قانوناً.
- (ب) ٥٠ % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل أكثر من ٢٠ % إلى ٥٠ % من الضريبة المستحقة قانوناً.
- (ج) ١٠٠ % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل أكثر من ٥٠ % من الضريبة المستحقة قانوناً.

المطلب الرابع

الالتزام بدفع الضريبة في موعدها

بعد إنهاء الإدارة الضريبية لإجراءات ربط الضريبة على المكلف وتحديد دين الضريبة اللازم عليه أداؤه إلى الخزينة العامة، يأتي هنا دور المكلف للمبادرة إلى دفع هذه الضريبة في المواعيد والأماكن المحددة، ووفقاً للضوابط والإجراءات التي تنظمها التشريعات الضريبية المختلفة.

والأصل في دين الضريبة أنه واجب الأداء تلقائياً من قبل المكلف إلى الخزينة العامة، حيث يلزم عليه أن يسارع إلى أداء الضريبة المقررة عليه خلال المدة القانونية المحددة وذلك في مقر الإدارة الضريبية، أو بأي وسيلة دفع أخرى معتمدة لذلك، دون حاجة إلى مطالبة الإدارة الضريبية له في مقر سكنه أو عمله، بحيث يتجنب الغرامات والعقوبات والإجراءات التي يمكن أن تلجأ إلى مباشرتها الإدارة الضريبية لضمان تحصيل الضريبة منه، بحسب الامتيازات التي قررها لها القانون من أجل ضمان حقوق الخزينة العامة في الضريبة.

وتثير عملية التزام المكلف بدفع الضريبة عدداً من المسائل المتعلقة بمكان وزمان ووسائل أداء الضريبة أو جواز تقسيطها، إضافة للآثار المترتبة على التظلم أو الاعتراض على دفع الضريبة. وهذه المسائل سيتم تناولها بالشرح من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول موعد ومكان دفع الضريبة

تُعد قاعدة الملاءمة في الدفع إحدى القواعد الأساسية التي تقوم عليها الضريبة. ومن ضمن ما تقتضيه هذه القاعدة أن يتلاءم موعد دفع الضريبة مع الأوقات التي تتحقق معها دخول وأرباح المكلفين بالضريبة.

وتنص العديد من التشريعات بأن يرافق تقديم الإقرارات الضريبية أداء المكلف للضريبة المقررة عليه. ومن ثم، فإن المواعيد النهائية لتقديم الإقرارات الضريبية هي المواعيد نفسها التي يلزم على المكلف أداء الضريبة خلالها. ففي كندا وبلغاريا وبولندا واليمن يُعد نهاية شهر أبريل من كل عام هو آخر موعد لتقديم هذه الإقرارات، وفي الولايات المتحدة الأمريكية وكندا منتصف شهر أبريل، وفي مصر قبل حلول شهر أبريل بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وقبل أول مايو بالنسبة للأشخاص الاعتبارية.

ولعل الحكمة من اختيار الفترة التي تلي السنة المالية المنتهية، وقبل منتصف السنة المالية اللاحقة، هو مراعاة أن هذه الفترة من السنة تأتي بعد نهاية الفترة التي تلي نهاية السنة المالية من كل عام، وهو ما يتأتى للممولين خلالها معرفة الجوانب المتعلقة بحساباتهم وأرباحهم المتحققة خلال السنة الخاضعة للضريبة، كما أن هذه الفترة من السنة غالباً ما تأتي بعد المواسم التجارية والزراعية في كثير من الدول.

أما عن مكان دفع الضريبة، فنرى بأن عبارة "دين الضريبة محمول لا مطلوب" وواجب الدفع بمعناه الشكلي المتمثل في تسليم مبلغ الضريبة في مقر الإدارة الضريبية، أصبحت في جزءٍ منها من الماضي، حيث صارت التطورات التكنولوجية كفيلة بنقل المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية، ونقل الموظف المختص إلى مقر المكلف دون أن يتحرك الاثنان من مكانهما.

فقد عملت وسائل الاتصال الحديثة والتطورات التقنية التي رافقتها على تقريب المسافات واختصار الوقت والجهد، فبالضغط على زر واحد على الحاسب الآلي أو الهاتف المحمول أو أي وسيلة تكنولوجية أخرى مشابهة من قبل المكلف أو من يمثله كفيلة بدفع الضريبة المقررة عليه إلى حساب الخزينة العامة، وبإشعار

إلكتروني من قبل الموظف المختص في الإدارة الضريبية كفيل بإخطار المكلف بموعد سداد الضريبة الواجبة عليه أو أي إجراءات أو إخطارات ضريبية أخرى.

وفيما يتعلق بإجراءات دفع الضريبة في اليمن، فإنه وفقاً لتقرير دولي صدر حديثاً فقد احتلت اليمن في العام ٢٠١٠م الترتيب (١٤٦) من إجمالي (١٨٣) دولة، وذلك من حيث سهولة دفع الضريبة، والتسهيلات التي تتوفر للممولين في إجراءات تقدير وربط ودفع الضرائب المقررة عليهم، كما أشار هذا التقرير أيضاً بأن المكلف في اليمن يحتاج إلى ما يزيد على (٢٤٨) ساعة في السنة لإكمال إجراءاته في دفع الضريبة. وبهذه النتيجة احتلت اليمن المركز (١٠٠) في ترتيب الدول التي شملها التقرير من حيث الوقت الذي يهدره المكلف في دفع الضريبة^(١٢).

ونرى أن عدم استقرار السياسة الضريبية، وعدم وجود استراتيجية واضحة للعمل الضريبي في اليمن، إضافة إلى الفساد المالي والإداري المتفشي في الجهاز الإداري الحكومي، تُعد من أهم الأسباب التي تؤثر في مستوى العمل الضريبي في اليمن.

أما عن موعد دفع الضريبة فقد نص المشرع اليمني في المادة (١٤٩/أ + ب) من قانون ضرائب الدخل على أن يتم تحصيل الضريبة المستحقة من واقع ربط الضريبة النهائي في موعد لا يتجاوز عشرين يوماً من تاريخ تبليغ المكلف بالسداد.

وفي حالة ثبوت سداد المكلف لمبالغ أكثر من مقدار الضريبة المستحقة عليه، فإن له الحق باسترداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أُديت بدون وجه حق، وتلتزم الإدارة الضريبية برد تلك الضرائب والمبالغ من الإيرادات المحصلة خلال (٤٠) يوماً من تاريخ تقديم الطلب من المكلف بالاسترداد، ما لم يتم تسويته من مستحقات ضريبية أخرى على المكلف نفسه.

كما نص المشرع اليمني في بعض مواد قانون ضريبة الدخل على ما يتعلق بالإقرار الضريبي وما يرافق ذلك من وجوب أداء المكلف للضريبة، حيث تضمنت نصوص المواد (٩٥، ٩٧، ١٠٣) من هذا القانون بأن الموعد المحدد لتقديم الإقرارات الضريبية أقصاه ثلاثون أبريل من كل سنة عن السنة الضريبية السابقة، بحيث يقوم المكلف في الوقت نفسه بتسديد الضريبة المستحقة عليه.

واستثنى المشرع في المادة (٩٥/ب) المكلفين الملتزمين بنظام السنة المالية المتداخلة بأن يقدموا للإدارة الضريبية إقراراتهم في موعد أقصاه نهاية الشهر الرابع من تاريخ انتهاء السنة المالية المتداخلة للمكلف.

وقد قدم المشرع في المادة (٩٥/ج) من القانون حوافز للمكلفين الذين يقدمون إقراراتهم الضريبية ويبادرون إلى دفع ضرائبهم في مواعيد تسبق المدة التي حددها القانون، وتتمثل هذه الحوافز في:

- ١,٥% في حال تقديم الإقرار وسداد الضريبة خلال شهر يناير.
- ١% في حال تقديم الإقرار وسداد الضريبة خلال شهر فبراير.
- ٠,٥% في حال تقديم الإقرار وسداد الضريبة خلال شهر مارس.

إلا أننا نرى أن هذه الحوافز المتمثلة في نسب الخصم التشجيعية السالفة الذكر تُعد متدنية جداً، ولا تحقق الغاية التي قصدها المشرع عندما نص عليها، وذلك بالنظر إلى أن المكلف يمكنه تأخير مبلغ الضريبة حتى الوقت المحدد واستثمار هذا المبلغ في بعض الأوجه، كأذون الخزينة والمضاربة في العملات والعقارات على سبيل المثال، والتي تضمن له عوائد تفوق بكثير ما سيحصل عليه من وراء ذلك الخصم.

ويمكن العمل على ضمان ذلك من خلال تشجيع المكلفين بنسب خصم معقولة، تشكل تشجيعاً حقيقياً يحفز المكلفين إلى المبادرة في استعجال تقديم إقراراتهم الضريبية وأدائهم للضرائب المقررة عليهم قبل مواعيدها القانونية؛ ففي الأخير الخزينة العامة هي المستفيدة من وراء ذلك بتوفير تكاليف المطالبة والمتابعة أو حتى المنازعة في تلك الضرائب، والمكلف بدوره سيستفيد أيضاً في الحصول على ذلك الخصم، وهو ما يمكن أن يشجع الكثير من المكلفين على المبادرة للاستفادة من الحوافز المتمثلة في الخصم من الضريبة التي سيحصلون عليها.

وفيما يتعلق بالضريبة على المرتبات فقد ألزم المشرع في المادة (٢/٩٩) من قانون ضرائب الدخل صاحب العمل تجميع المبالغ الضريبية التي تم استقطاعها من رواتب العاملين لديه، وإدراجها ضمن إقراره الشهري الذي يقدمه إلى الإدارة الضريبية نهاية كل شهر عن دخل العاملين لديه بحسب نص المادة (١٠١) من القانون.

أما عن الضريبة على نقل ملكية العقارات، فقد نصت المادة (١٠٤) من القانون على أنه يلزم على مكلفي هذه الضريبة أن يبادروا إلى سداد الضريبة المقررة على ذلك خلال أربعة أشهر من تاريخ التصرف بالعقار، وتقع مسؤولية تقديم الإقرار على البائع أو المتصرف بالعقار.

وبموجب نص المادة (١٠٦) من القانون يلزم على المكلف الأجنبي الذي ينوي المغادرة أو قطع إقامته في الدولة، أن يبادر إلى سداد الضريبة المستحقة عليه من واقع إقراره الذي يجب عليه أن يقدمه قبل المغادرة وإنهاء إقامته في الدولة بستين يوماً على الأقل، ما لم يكن هذا الانقطاع أو المغادرة لسبب مفاجئ خارج عن إرادته.

وفي حالة وفاة المكلف يلزم على الورثة أو وصي التركة أو المصفي بموجب المادة (١٠٧) من القانون أن يقدم الإقرار الضريبي عن المدة السابقة للوفاة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة، وأن يؤدي الضريبة المستحقة في ذات الموعد، وتحسب المدة الأصلح للمكلف في حال الوفاة خلال المدة القانونية لتقديم الإقرار.

وعند توقف المكلف عن مزاولة النشاط الخاضع للضريبة أو التنازل عن المنشأة، أو تصفيتها، ألزمه القانون بموجب المادة (١١١) من القانون بأن يقدم الإقرار الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف أو التنازل أو التصفية، مع سداد الضريبة المستحقة من واقعه في ذات الموعد.

الفرع الثاني

تقسيم دفع الضريبة

ينص بعض المشرعين على حق الإدارة الضريبية في عقد اتفاق مع المكلفين على تقسيم الضريبة المقررة عليهم إلى أقساط محددة يلزمهم أدائها في مواعيد معينة، وهذا الأمر يترتب عليه تحقيق غايتين اثنتين في آن واحد، الأولى ضمان حصول الخزينة العامة على موارد ضريبية في مواعيد محددة، والغاية الثانية تتمثل في تجنيب المكلف الغرامات والعقوبات المترتبة على تأخره في دفع الضريبة المقررة عليه.

فقد أجاز المشرع اليمني في المادة (١٥٠) من قانون ضرائب الدخل لرئيس مصلحة الضرائب الموافقة على تقسيط الضريبة المستحقة أو جزء منها بناءً على طلب خطي ومبرر من المكلف، يبين فيه الأسباب التي تمنعه من دفع الضريبة المستحقة عليه في المدة القانونية المحددة.

ونصت المادة (١٥١) من القانون بفقراتها المتعددة على أن يجري تنفيذ تقسيط الضريبة بناءً على جدولة يتم وضعها من قبل مصلحة الضرائب، ويوقع عليها المكلف ملتزماً بالتنفيذ وعدم الإخلال بالمواعيد الواردة في هذه الجدولة.

ويتم تقسيط الضريبة لمدة تساوي مدة استحقاقها. وفي كل الأحوال، لا يجوز أن تزيد على ثلاث سنوات ولا يمكن إعادة جدولة التقسيط.

وفي حالة إخلال المكلف بجدولة التقسيط المُلزم بتنفيذها، أو في حالة إعلان إفلاسه أو تصفية أعماله، على المصلحة القيام باتخاذ إجراءات تحصيل الضريبة المتبقية على المكلف وفقاً لأحكام القانون وقانون تحصيل الأموال العامة والقوانين النافذة.

أما في حالة تأخير تسديد القسط المستحق، فتطبق أحكام المادة (١٥٢) من هذا القانون، ويتم احتساب المدة الزمنية المحددة على المبالغ المقسطة اعتباراً من تاريخ استحقاق دفعها، وفقاً لأحكام قانون ضرائب الدخل وقانون تحصيل الأموال العامة والقوانين النافذة.

وقد استثنى المشرع من أحكام تقسيط الضريبة الضرائب المحصلة في المنبع كضريبة المرتبات والأجور، والمبالغ التي سبق تحصيلها من الغير تحت حساب ضرائب الدخل.

وفي حال رفض رئيس المصلحة طلب التقسيط، لا يحق للمكلف أن يقدم طلباً جديداً بتقسيط الضريبة، إلا إذا تضمن الطلب الجديد شرحاً لأسباب وظروف جديدة تُبرر إعادة النظر فيه.

الفرع الثالث

دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة فيه

يلزم على المكلف دفع الضريبة المقررة عليه أو النسبة التي يحددها القانون منها رغم اعتراضه على صحتها أو مقدارها، وذلك وفقاً لما تقتضيه قاعدة "الدفع ثم المعارضة" أو "الدفع ثم الاسترداد". وهذا الأمر مرده إلى العمل على ضمان تحصيل الضريبة إلى الخزينة العامة، دون أن يشكل تظلم أو اعتراض المكلف حجة يبرر من خلالها تخلفه عن أدائه للضريبة^(١٣).

ونحن نؤيد ما سبق حيث نرى أنه من المحبذ النص في التشريعات الضريبية على وجوب قيام الممول بدفع الضريبة المُعترض على صحتها أو مقدارها كاملة أو جزءاً منها، ثم المعارضة فيها بحسب الإجراءات القانونية المتبعة، وذلك حتى لا يندرج استخدام بعض الممولين للتظلم والاعتراض كوسائل لتحقيق غاياتهم في التحايل على القانون، والمماطلة أو الالتفاف على دفع الضريبة، أو التهرب من أدائها كلها أو بعضها.

وفيما يتعلق بالعقوبة المقررة على الممولين الذين يلجئون إلى المنازعة الضريبية كوسيلة للمماطلة في دفع الضريبة، فقد سبق للمشرع اليمني النص على ذلك صراحة في المادة (٨٠/ج) من قانون الضرائب السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م، التي جاء فيها على أنه: إذا تبين للمحكمة بأن الطعن المقدم من قبل المكلف الغرض منه التهرب من دفع الضريبة والتحايل على القانون، وأن دعواه لم تكن جدية، فللمحكمة أن تحكم عليه إلى جانب الضريبة وفقاً لقرار لجنة الطعن بعقوبة رادعة لأحكام هذا القانون، أو بعقوبة أشد حسبما تراه المحكمة مناسباً.

ونلاحظ أنه كان قد سبق النص في المادة (٧٨) من قانون ضريبة الدخل السابق بأنه يكون لكل من مصلحة الضرائب والمكلف الطعن في قرارات لجان الطعن أمام محكمة قضايا ضرائب الدخل، وذلك خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ استلام قرار لجنة الطعن، ولا يُعد الطعن المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية إلا بعد التحقق من قيام الطاعن بالآتي:

- أ- سداد مبلغ الضريبة التي يوافق عليها من واقع قرار لجنة الطعن.
ب- سداد مبلغ (٥٠%) من الضريبة المعترض عليها.

ونص هذه المادة من وجهة نظرنا يُعد مثالياً من حيث أنه يضمن حقوق الخزينة العامة في الضريبة، ويقطع الطريق أمام الممولين الذين يمكن أن تكون غايتهم من وراء التظلم والاعتراض على الضريبة المماثلة في دفعها، وفي الوقت نفسه لم يهدر نص هذه المادة حق الإدارة الضريبية والمكلف في التظلم والاعتراض. إلا أن المشرع اليمني لم يأخذ بذلك في قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، حيث جاء في نص المادة (١٢٠/ب) بأن على الممول الذي يتقدم بطعنه أمام لجنة الطعن أن يقوم بسداد الضريبة التي (يقرر) بها في عريضة طعنه، ولا يُنظر في الطعن ما لم يكن مقروناً بسداد السداد.

وفي المادة (١٢٣) التي جاء النص فيها أيضاً على أنه لا يُعد الطعن المقدم من المكلف على قرار لجنة الطعن مقبولاً من الناحية الشكلية، إلا بعد التحقق من قيام الطاعن بسداد مبلغ الضريبة التي (وافق عليها) من واقع قرار لجنة الطعن.

ونحن نتساءل عن التكييف الذي ينطبق على حالة لو لم يكن الممول عند طعنه أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة المختصة من حيث الأصل (مقراً أو موافقاً) على الضريبة التي تم ربطها عليه من قبل الإدارة الضريبية؟ أليس منطوق نص المادتين السابقتين يُظهر بمفهوم المخالفة بأنه في حالة عدم (إقرار) الممول أو عدم (موافقته) على الضريبة، فإنه يمكن للجنة الطعن أو للمحكمة المختصة النظر في الطعن المقدم منه؟

ونرى بأنه كان الأولى بالمشرع الأخذ في قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بنص المادة (٧٨) من القانون السابق التي نصت على تحصيل (٥٠%) من الضريبة المعترض عليها عند الطعن فيها، وذلك لما سبق عرضه من إيجابيات يتميز بها نص هذه المادة.

المبحث الثاني

الحقوق والضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة

تهديد وتقسيم:

من مقتضى العدل والإنصاف أنه مثلما هو مقرر للإدارات الضريبية في مواجهة الأفراد العديد من الحقوق والسلطات الضريبية المختلفة التي تنص عليها التشريعات المختلفة، فمن المنطقي أن يكون للأفراد بالمثل حقوقاً وضمائناً في مقابل الواجبات الملقاة على عواتقهم. وهذه الحقوق لا شك بأنها تتدرج ضمن حقوق أوسع، بحيث يمكن القول بأن بعضها يندرج في الإطار العام لحقوق الإنسان التي كفلتها الدساتير والتشريعات وحتى الاتفاقيات الدولية.

وقد حددت بعض الدراسات الدولية الحقوق التي يلزم أن يتمتع بها المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية على النحو التالي^(١٤):

- ١- الحق أن يكون لدى المكلف المعلومات الكافية عن حقوقه وواجباته، والإجراءات الضريبية التي سيخضع لها، والاستماع إلى استفساراته المتعلقة بذلك.
 - ٢- الحق في التظلم والاستئناف ضد أي قرار يصدر عن الإدارة الضريبية بشأن تطبيق وتفسير الوقائع والقانون والتعليمات الإدارية التي يتم تطبيقها عليه.
 - ٣- الحق في دفع مقدار الضريبة المقررة عليه لا أكثر ولا أقل.
 - ٤- الحق في أن يكون على يقين بشأن المعاملة الضريبية التي ستخضع لها الأعمال التي سيقوم بمزاولةها.
 - ٥- الحق في الخصوصية وبأن الإدارة الضريبية بما لها من سلطات قانونية بالفحص والاطلاع والتفتيش والحجز، لن تباشر هذه السلطات بدون مسوغات أو أسباب قانونية كافية.
 - ٦- الحق في سرية المعلومات والبيانات التي يقدمها المكلف للإدارة الضريبية، وبأن لا تُستخدم هذه المعلومات سوى في الأغراض الضريبية التي حددها القانون.
- وبالرغم من اختلاف توجهات الدول وأيدولوجياتها، فإنها تعمل على مراعاة تلك الحقوق والمحافظة عليها، حيث ينص بعض المشرعين في صلب التشريعات الضريبية على بعض الحقوق التي يتمتع بها المكلفون والواجبات التي عليهم^(١٥).

ولعل هدف المشرع من وراء ذلك هو الوصول إلى مقدار معين من التوازن بين الواجبات الملقاة على عاتق المكلفين والحقوق التي يتمتعون بها، والتوازن أيضاً بين السلطات والصلاحيات الواسعة للإدارة الضريبية والواجبات التي عليها، بحيث يمكن للمكلفين من خلال ذلك مقاومة حالات الظلم والتعسف ومخالفة القانون التي قد يتعرضون لها بمناسبة تطبيق القانون الضريبي والإجراءات الضريبية المختلفة تجاههم.

ويقول البعض بالترقية بين نوعين من الدول من حيث النص في تشريعاتها المختلفة على حقوق المكلفين بالضريبة، ويدللون على ذلك بقولهم بأن بعض الدول تنص على تلك الحقوق ضمن نصوص قانونها المدني، بحيث تضي عليها حماية خاصة تدرج ضمن الحقوق المدنية الأخرى التي تنص عليها تشريعاتها ذات العلاقة، ومن هذه الدول فرنسا وبلجيكا وألمانيا واليابان وإسبانيا ولكسمبورج والسويد وسويسرا وهنغاريا والدنمارك والنمسا، وفي المقابل هناك دول أخرى تنص على حماية هذه الحقوق في إطار قانونها العام والتي منها التشريعات الضريبية تأتي في مقدمة هذه الدول الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وكندا وأستراليا ونيوزلندا وجنوب أفريقيا^(١٦).

إلا أننا نرى أنه مهما اختلفت تلك الدول في النص على حقوق المكلفين بالضريبة في تشريعاتها المختلفة، يظل هذا الأمر مرهوناً بمدى احترام الحكومات لقوانينها، ومراعاتها لحقوق مواطنيها في شتى الجوانب، أما الحقوق والضمانات الضريبية للمكلفين فإنها في مجملها وفي معظم الدول لا تختلف في مضمونها من دولة لأخرى، والتي لن تخرج أهمها عما سنحاول شرحها فيما يلي من مطالب:

المطلب الأول: الحق في الاستعلام الضريبي.

المطلب الثاني: الحق في التطبيق السليم لنصوص القانون.

المطلب الثالث: الحق في المعاملة العادلة والمتساوية مع باقي المكلفين.

المطلب الرابع: حق الممول في استرداد المبالغ التي دفعها بالزيادة على مقدار الضريبة المستحقة عليه.

المطلب الخامس: الحق في الخصوصية والحفاظ على سرية البيانات الشخصية.

المطلب السادس: الحق في الاعتراض والتظلم.

المطلب الأول

الحق في الاستعلام الضريبي

تتبع أهمية حق المكلف في الحصول على المعلومات الضريبية من أهمية الالتزامات الضريبية التي يقع على كاهله عبء الالتزام بها .

وهذا الأمر لا شك بأنه يندرج في إطار قاعدة اليقين التي تُعد إحدى القواعد التي يلزم على المشرع مراعاتها عند فرض الضرائب . وتتقضي هذه القاعدة ضرورة أن يكون المكلف على علم كامل بالالتزامات الضريبية الملقاة على عاتقه، بحيث يتمكن على ضوء ذلك من تحديد موقفه المالي، وبالضريبة التي ستستحق عليه من حيث مقدارها وأحكام فرضها وتحصيلها، وكذا حقوقه وواجباته المختلفة تجاهها، وغير ذلك من الجوانب المتعلقة بالتنظيم الفني للضريبة. وهو ما يلزم على الدولة أن تجعل المعلومات المرتبطة بها في متناول جميع المكلفين عن طريق أي وسائل اتصال إعلامية وغير إعلامية ممكنة^(١٧).

ويندرج في ذلك حالة قيام الإدارة الضريبية بإصدار ما يُعرف بالقرارات المسبقة؛ التي تتضمن فتوى الإدارة بناءً على طلب من المكلف في إطار استفساره عن المعاملة الضريبية لصفقة سبيرمها أو نشاط معين سيُقدم على مزاولته، بحيث يتأتى له من خلال ذلك إدراجها ضمن دراسة الجدوى للصفقة أو المشروع ومن ثم اتخاذ قراره بشأنها^(١٨).

حيث يحق لأي شخص يرغب في مزاوله عمل معين أو عقد صفقة ما الاستفسار من الإدارة الضريبية المختصة، عن المعاملة الضريبية لهذا العمل أو الصفقة، شريطة أن لا يكون هذا العمل أو الصفقة قد اكتمل قبل تاريخ تقديم طلب الاستيضاح، ويجب أن يكون طلب الاستفسار مرتكزاً على عملية واقعية وليس افتراضية، وأن يذكر فيه كافة تفاصيل الموضوع والعملية المراد الاستفسار عنها، والنقاط التي يطلب المكلف إيضاحات عنها، ولاسيما الوقائع والأدلة والمستندات وكل المعلومات الخاصة بهذا العمل أو الصفقة، ويمكن للإدارة الضريبية أن تطلب أية معلومات إضافية تراها مناسبة. ومن ثم، يستوجب عليها أن تجيب المكلف خطياً على طلبه في مهلة محددة من تاريخ اكتمال المعلومات لديها^(١٩).

والفتاوى الصادرة عن الإدارة الضريبية لها قيمة قانونية كبيرة في هذا الجانب، وذلك بالنظر إلى أن هذه الإدارة هي التي تختص بتطبيق التشريع الضريبي، ومن ثم فإنها ستعمل على أن تكون الفتاوى الصادرة عنها موافقة لنصوص القانون الضريبي، إذ أنه ليس من المتصور أن تقوم هذه الإدارة بإصدار فتوى ضد نفسها إلا في إطار القانون^(٢٠).

ومن البديهي أن الاستعلام الضريبي يلبي جانباً من حاجة المكلف إلى معلومات ضريبية عامة حول علاقته مع الإدارة الضريبية، أو معلومات دقيقة تتعلق بتفاصيل النشاط الذي يزاوله أو سيزاوله، وما سيترتب على ذلك من التزامات ضريبية مختلفة. وهناك بعض الوسائل التي يمكن للإدارة الضريبية بواسطتها تزويد المكلف بالمعلومات الضريبية ومنها^(٢١):

- فيما يتعلق بالمعلومات الضريبية العامة المعمول بها في فرنسا على سبيل المثال، يتم تلبية حاجة المكلفين إليها من خلال الوثائق الرسمية المتمثلة في التعليمات والقرارات الإدارية، أو ما يطلق عليه تسمية المرشد أو الدليل الضريبي، أو قد يكون ذلك من خلال ملخص للقوانين الضريبية المعمول بها. أما الوثائق غير الرسمية فهي متنوعة وكثيرة كالكتب الفقهية والمؤلفات الجامعية والمجلات المحكمة، أو البروشورات والمجلات الضريبية الصادرة عن الجمعيات والنقابات الضريبية.
- أما فيما يتعلق بالمعلومات الضريبية الدقيقة التي ينصب اهتمام المكلف على معرفتها، فتتلخص في المعلومات الضريبية المتعلقة بالنشاط الذي يزاوله أو سيقوم بمزاويلته، بحيث يصبح من حقه الحصول على معلومات من الإدارة الضريبية بصورة فردية وبشكل رسمي، وبما يمكنه من الإلمام بشتى المعلومات الضريبية التي تنطبق على حالته.

بيد أنه لا يقتصر الحق في الاستعلام الضريبي على الإخطارات أو الإعلانات أو الأدلة الضريبية التي تصدرها الإدارة الضريبية، وتزود بها دافعي الضريبة في المراحل المختلفة لربط وتحصيل الضريبة فحسب، إنما يتجاوز ذلك إلى المعلومات المتعلقة بالجوانب المتعلقة بالضريبة في شتى جوانبها، وهو ما يندرج في إطار نشر الوعي

الضريبي والثقافة الضريبية التي يُعدها البعض محصلة للنظام الضريبي القائم في الدولة، ولا يفصلونها عن العادات والتفاعلات السائدة في المجتمع^(٢٢). ومن خلال نشر هذه الثقافة يمكن الوصول إلى مجتمع واعٍ بأهمية الضريبة ودورها الاقتصادي، والارتقاء بمستوى الالتزام الضريبي الذي يُسهم بلا شك في تطور وازدهار الدولة.

وفي حالة تنفيذ المكلف العمل أو إبرامه للصفقة بحسب التفاصيل التي تضمنتها إجابة الإدارة الضريبية على الاستفسار المقدم منه، يصبح هذا التنفيذ ملزماً للإدارة الضريبية وللمكلف على السواء في حدود العمل المنفذ حصراً، دون أن يمنع ذلك المكلف من حق الطعن بالتكاليف الضريبية الناتجة عن هذا العمل وفقاً لأحكام القانون^(٢٣).

إلا أن ما سبق لا يتعارض مع حق الإدارة الضريبية في منع وإخفاء بعض المعلومات والبيانات عن المكلفين، وذلك بهدف منع الاستغلال الخاطئ لها والتي يقوم بعض المكلفين باستغلالها في تجنب الضريبة بما يتعارض مع الغاية التي قصدها المشرع، كما يندرج ضمن ذلك لجوء الإدارة الضريبية إلى اتخاذ إجراءات معينة دون الالتزام بإخطار مسبق للمكلف بالضريبة، خشية أن يقوم بإتلاف الأدلة أو الوثائق التي تثبت مخالفته للقانون^(٢٤).

المطلب الثاني

الحق في التطبيق السليم لنصوص القانون

من الحقوق التي يجب أن يتمتع بها المكلف أن لا يتم ربط الضريبة عليه بأكثر أو أقل مما يستوجب عليه أدائه منها، ومن ثم فإن ذلك يتطلب أن تطبق على حالاته نصوص القانون الضريبي بما تشتمل عليه من التزامات وواجبات، وما تمنحه لها من حقوق و ضمانات.

ومن الضمانات التي تدرج ضمن حقوق المكلف أن تمتد إليه الإدارة الضريبية يد المساعدة، ليتأتى له الوفاء بالالتزامات الضريبية الملقاة على عاتقه دون أي ظلم أو تعسف^(٢٥).

بل إن هذا الحق يمكن أن يتضمن قيام الإدارة الضريبية من تلقاء نفسها برد المبالغ التي تم تحصيلها منه بالزيادة على مبلغ الضريبة المستحقة عليه^(٢٦).

وفي مقابل حق المكلف في التطبيق السليم لنصوص القانون الضريبي على حالته، يسوقنا ذلك للحديث عن مدى مشروعية قيام المكلف بالإقدام على أعمال يمكن له من خلالها تجنب دفع الضريبة، أو أن يلجأ إلى أساليب يتأتى له معها دفع الحد الأدنى لمقدار الضريبة المقررة عليه مستفيداً في ذلك من الثغرات التي تكتنف التشريع الضريبي والاستفادة من الإعفاءات المقررة بموجبه.

وقد تم تعريف تجنب الضريبة: بأنه امتناع المكلف عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة، أو محاولة الاستفادة من الثغرات القائمة في صياغة القانون لتجنب خضوعه للضريبة^(٢٧).

ومن الصور التي يمكن أن تندرج ضمن التجنب الضريبي^(٢٨):

أ- امتناع المكلف عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة، بحيث لا يدخل المكلف ضمن حالة أو واقعة قد يترتب عليها خضوعه للضريبة. ومن صور ذلك امتناعه عن استهلاك بعض السلع الخاضعة لضريبة الاستهلاك، أو عدم إقدامه على استيراد أو تصدير سلع خاضعة للرسوم الجمركية، أو عدم مزاولته لأي نشاط يخضع لضريبة مرتفعة.

ويمكن أن يتحقق تجنب الضريبة كذلك باستفادة المكلف من الثغرات وأوجه القصور في نصوص القانون الضريبي، مثال ذلك عدم وجود نص في القانون تخضع بموجبه الهيئات للضريبة، فيلجأ أحد الأشخاص إلى توزيع ممتلكاته على الورثة خلال حياته عن طريق الهبة تجنباً لضريبة التركات، وهو في هذه الحالة لم يخالف القانون من حيث الأصل، إنما استفاد من ثغرة في التشريع أهمل أو لم يتنبه لها المشرع عند صياغته للقانون.

ب- وقد يندرج في إطار التجنب الضريبي ما يوجهه أو يقصده المشرع من تضمينه لثغرات معينة ضمن القانون، بهدف توجيه المكلفين لمزاولة نشاط معين، أو توفير الاستهلاك سلع معينة، أو تشجيع للتصنيع والتصدير والحد من الاستيراد، أو لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية أو سياسة مختلفة.

ج- من أوجه التجنب الضريبي كذلك استفادة المكلف من الحوافز الضريبية الممنوحة بموجب القانون، سواء كان ذلك داخل الدولة كتلك المقدمة في المناطق الحرة، أو خارج الدولة في دول تمنح حوافز وإعفاءات ضريبية لتشجيع جذب الاستثمارات الأجنبية إليها.

المطلب الثالث الحق في المعاملة العادلة والمتساوية مع باقي المكلفين

يُعد مبدأ المعاملة العادلة والمتساوية من المبادئ التي جرى العرف القانوني على مراعاته في جميع التشريعات القانونية على اختلافها والتي منها التشريعات الضريبية. ويرتبط هذا المبدأ ارتباطاً وثيقاً بقاعدة العمومية والتجريد الذي يلزم وفقاً لها أن تطبق جميع القواعد والنصوص القانونية على سائر الأشخاص الذين تتطابق حالتهم وظروفهم ودون أي استثناء أو تمييز^(٢٩).

كما يرتبط هذا المبدأ بالعدالة الضريبية التي تقتضي المعاملة المتساوية للمكلفين ذوي المراكز المتساوية، وأن لا يتم التمييز بينهم في أي معاملة ضريبية كانت على أي أساس أو مبرر أو استثناء غير قانوني، وأن لا تُفرض عليهم عقوبات متفاوتة عن أفعال متماثلة يرتكبونها^(٣٠).

ومن مقتضيات العدالة الضريبية كذلك أن يكون نبراس الإدارة الضريبية في تعاملها مع دافعي الضريبة هو الوصول إلى الحقيقة المجردة من أي غاية، الخالية من أي مصلحة، البعيدة عن أي غرض أو دوافع حسية أو ذاتية قابلة للتغيير والتبديل في أي وقت تشاء؛ وفقاً لهوى طارئ أو مصلحة قادمة، بحيث يختل معها ميزان التعامل مع كافة دافعي الضريبة على أساس من العدالة والمساواة^(٣١).

ويسوقنا الحديث عن العدالة الضريبية إلى التطرق لموضوع الحوكمة الضريبية، التي هي عبارة عن مجموعة القواعد والضوابط والإجراءات التي تضمن سير العمل في إدارة الضرائب، وبما يتحقق معها الأهداف التي تسعى إليها الإدارة الضريبية على أساس من الشفافية والمصداقية، التي تتوطد معها الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين^(٣٢).

وهنا تجدر الإشارة إلى سعي الكثير من المشرعين لتحقيق هذه الغاية بوسائل وطرق متنوعة، من ذلك ما قرره المشرع المصري في المواد (١٣٩-١٤٦) من قانون

الضريبة على الدخل التي نص فيها على إنشاء مجلس أعلى للضرائب، من ضمن أهدافه ضمان حقوق دافعي الضرائب والتزام الإدارات الضريبية بأحكام القانون، وأن تتم إجراءات ربط وتحصيل الضريبة في إطار من التعاون وحسن النية، وكذلك توجيه وتعريف المكلفين بالإجراءات القانونية التي تكفل حصولهم على حقوقهم المكفولة بموجب القانون، ويندرج ضمن اختصاص هذا المجلس وفقاً لنص المادة (١٤١) الكثير من الاختصاصات التي تمكن المجلس من تحقيق الأهداف المرجوة من وراء إنشائه^(٣٣).

المطلب الرابع

حق الممول استرداد المبالغ التي دفعها بالزيادة على مقدار الضريبة المستحقة عليه

تنص معظم التشريعات الضريبية على حق الممول في استرداد الأموال التي حصلتها الإدارة الضريبية منه بالزيادة عن مقدار الضريبة المستحقة عليه، سواء كان ذلك من تلقاء الإدارة الضريبية ذاتها أو بمطالبة الممول بذلك.

بل إنه في إطار تحقيق العدالة الضريبية يرى البعض أنه يجب أن تراعي التشريعات الضريبية الظروف الاقتصادية المتعلقة بالتضخم في حالة قيام الإدارة الضريبية برد الضريبة التي دفعها الممول بدون وجه حق، وذلك من خلال طريقة تصحيح ربط ضريبة الدخل التي تركز على مراعاة مستوى التضخم عند احتساب الخصومات التي يتم خصمها من الدخل الإجمالي ولتخفيض حدود الشرائح العليا لمعدل الضريبة، أو إضافة سعر فائدة معينة على مبلغ الضريبة التي قام الممول بدفعها بالزيادة على مقدار الضريبة المقررة عليه^(٣٤).

وباختلاف غير جوهري، تضمنت بعض التشريعات الضريبية في كثير من الدول النص على معالجة موضوع استرداد الضريبة.

وفي ذلك قرر المشرع اليمني في المادة (١٤٩/أ، د) من قانون ضرائب، على أنه في حالة ثبوت سداد المكلف لمبالغ أكثر من مقدار الضريبة المستحقة عليه، فله الحق باسترداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أُديت بدون وجه حق، وتلتزم الإدارة الضريبية برد تلك الضرائب والمبالغ من الإيرادات المحصلة خلال (٤٠) يوماً من تاريخ تقديم الطلب من المكلف بالاسترداد، ما لم يتم تسويته من مستحقات ضريبية أخرى على المكلف نفسه.

وتحدد اللائحة التنفيذية نموذج طلب استرداد الضريبة، وفي كل الأحوال يجب أن يُقدم طلب الاسترداد في غضون خمس سنوات من تاريخ دفع الضريبة الزائدة، على أن يتم الاسترداد للمبالغ المقرر ردها من الإيرادات المحصلة، وفقاً للإجراءات والأسس التي تحددها اللائحة التنفيذية.

المطلب الخامس

الحق في الخصوصية والحفاظ على سرية البيانات الشخصية

يكفل الدستور والقوانين حماية الحريات الشخصية للأشخاص، ويفرض عقوبات مختلفة على من ينتهكها^(٣٥).

وتتعلق المعلومات الضريبية الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي يتأتى للإدارة الضريبية الحصول عليها بحكم عملها بالحقوق الأساسية التي تنص عليها الدساتير والقوانين، لا يكتفي بعض المشرعين في بعض الدول المتقدمة بما تنص عليه هذه التشريعات، بل يلجئون إلى التأكيد عليها في صلب التشريعات الضريبية، من ذلك ما ينص عليه المشرع الأمريكي في قانون الإيرادات الداخلية الذي حدد فيه الحالات التي يجوز فيها إفشاء المعلومات المتعلقة بإيرادات وأرباح المكلفين، وكذا الجهات التي يمكن تزويدها بتلك المعلومات، والاستثناءات الواردة على هذا النص، وحتى الحالات المفترضة التي ترتبط ببعض الجوانب ذات الصبغة الأمنية أو السياسية المتعلقة بهذا الجانب^(٣٦).

كما جاء في نص المادة (٩٤) من قانون ضرائب الدخل اليمني على اعتبار كافة المعلومات والبيانات المتعلقة بدخل المكلف وتعاملاته أسراراً يجب على كل شخص أطلع عليها بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله في ربط وتحصيل الضريبة أو الفصل فيها مراعاة سر المهنة طبقاً لما يقضي به القانون، فإذا أفشى سراً يعاقب بالحبس لمدة لا تزيد على سنة، أو بغرامة لا تزيد على ثلاثمائة ألف ريال.

وهذا الأمر يدفع في اتجاه أن تباشر الإدارة الضريبية سلطاتها وصلاحياتها التي قررها لها القانون كحق الاطلاع والتفتيش والحجز وغير ذلك في حدود ما خولها القانون في ذلك، بحيث لا تتعداه إلى انتهاك الحقوق والحريات العامة للمكلفين.

ففي حالة أن تتطلب بعض الإجراءات الضريبية الحصول والتأكد من بيانات معينة خاصة بالمكلف وثروته وممتلكاته، فإن ذلك لا يكون مبرراً للإدارة الضريبية للتدخل أو التجسس على الحياة الشخصية للمكلف، كسلوكه الشخصي وطريقة معيشته وأوجه إنفاقه على أسرته، بل أنه يلزم على الإدارة الضريبية عندما تقوم بطلب إفادات أو مستندات معينة من المكلف أن يكون ذلك في حدود ما قرره لها القانون، وأن لا تتجاوز ذلك إلى طلب وثائق وإفادات لا تمت بصلة بنشاطه الخاضع للضريبة، أو أن يشكل ذلك اعتداءً غير مشروع على حرية المكلف وخصوصيته^(٣٧)، وللممول في حالة مخالفة الإدارة الضريبية لذلك أن يلجأ إلى الضمانات التي كفلها له القانون لوقف هذا الاعتداء، مع حقه في المطالبة بالتعويض عما لحقه من أضرار بسبب ذلك^(٣٨).

وحتى في الجوانب المرتبطة بالفحص والتحري عن بعض المعلومات الضريبية المتعلقة بالمكلف، فإنه يلزم على الإدارة الضريبية عند مباشرتها لهذه الإجراءات أن تقوم بإبلاغ المكلف بها قبل اتصالها بأطراف أخرى كالجيران أو البنوك أو أرباب العمل أو العاملين لدى المكلف، حتى لا يترتب على إجراءاتها تلك التأثير على سمعة المكلف أو التشهير به، ويستثنى من ذلك حالة إجراء تحقيق جنائي حول جريمة أو مخالفة ضريبية مرتكبة، أو أن يترتب على إبلاغ المكلف تعريض مصادر تلك المعلومات للخطر، كما يندرج ضمن هذا الاستثناء حالة الموافقة المسبقة من قبل المكلف^(٣٩).

إلا أنه بالرغم من النصوص الدستورية والقانونية المختلفة التي تنص على حماية الخصوصية والسرية التي يلزم أن تُحاط بها البيانات والمعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة والمتعاملين مع الإدارات الضريبية، فإن ذلك لا يمنع من أن هناك بعض الحالات التي ثبت فيها ارتكاب بعض موظفي إدارة الضرائب أفعالاً تمثل انتهاكاً لخصوصية وسرية بعض المكلفين، حتى في الولايات المتحدة التي تفاخر بأنها راعية للحقوق والحريات العامة على مستوى العالم^(٤٠)، وهذا الأمر يدفع في اتجاه القول بأن الحال هو أسوأ من ذلك في الكثير من الدول الأخرى خاصة النامية منها.

ويندرج ضمن الحقوق الشخصية للممول حقه في الحركة والانتقال من مكان لآخر في حدود الضوابط والأطر القانونية. ومن ثم، فإنه لا يحق للإدارة الضريبية أن تقرر من تلقاء ذاتها تقييد حرية المكلف أو حقه في الانتقال من مكان لآخر، أو حتى القيام بسحب جواز سفره، وقد أكدت على ذلك العديد من أحكام القضاء، من ذلك ما قضت به محكمة النقض الفرنسية في ٢٨ نوفمبر سنة ١٩٨٤م بالتأكيد على حق المكلف في الانتقال، واستتكار الممارسات الصادرة من الإدارة الضريبية التي تخل بهذا الحق^(٤١).

ومع هذا، فإن بعض المشرعين يقررون حق الإدارة الضريبية في منع المكلف من السفر إذا كانت الإدارة تطالبه بدفع الضريبة أو مبالغ أخرى تزيد على مقدار معين، وذلك في حالة ما إذا توافرت لدى الإدارة دلائل كافية بأن المكلف قد يقوم بتهرب أمواله أو التصرف بها، مع خضوع قرار منع السفر هذا لمصادقة الوزير المختص وقابليته للطعن لدى المحكمة المختصة^(٤٢).

كما يقرر بعض المشرعين في هذا الاتجاه وجوب أن يقوم المكلف الأجنبي المقيم في الدولة في حالة عزمه على السفر بصورة نهائية من الدولة التي يقيم فيها، بالحصول قبل سفره على شهادة من الإدارة الضريبية تفيد قيامه بسداد كافة الضرائب المستحقة عليه، أو تقديم ضمانات كافية تقبلها الإدارة الضريبية^(٤٣).

المطلب السادس

الحق في الاعتراض والتظلم

قد يقع ظلم أو تعسف ما على المكلف بمناسبة مباشرة الإدارة الضريبية لسلطاتها وإجراءاتها التي قررها لها القانون، سواء كان ذلك عند بدء مزاولة المكلف لنشاطه الخاضع للضريبة، أو في مرحلة تقدير الضريبة على هذا النشاط، أو حتى عند تحصيل الضريبة منه، أو عند مطالبته للإدارة الضريبية باسترداد المبالغ المتحصلة منه بالزيادة على الضريبة المستحقة عليه، وكذلك عند مباشرة هذه الإدارة لأي من الإجراءات الضريبية المقررة لها بموجب القانون، كمباشرتها لحق الاطلاع على أماكن ووثائق المكلف، أو التفتيش، أو الحجز الإداري على أموال المكلف.

وأمام هذه السلطات والصلاحيات الواسعة للإدارة الضريبية؛ يقف المكلف كطرف أضعف في العلاقة الضريبية، وهو أمر حاول المشرع تقديره بأن قرر للمكلف بعض الحقوق والضمانات التي تمكنه من دفع الظلم أو التعسف الواقع عليه، كتقرير حقه في الاعتراض والتظلم أمام الجهات المختصة، بالرغم من أن هذا الحق مكفول له من حيث الأصل بموجب الدستور والقانون^(٤٤).

ويُعد حق لجوء المكلف إلى القضاء للفصل في أي منازعة تشب بينه وبين الإدارة الضريبية من الحقوق التي يلزم أن يتم النص عليها في التشريعات الضريبية، إضافة إلى أهمية النص كذلك على الحد من السلطات الواسعة للإدارة الضريبية في تطبيق بعض الجزاءات المترتبة على المخالفات الضريبية^(٤٥)، وذلك لضمان عدم المبالغة في استخدام هذه السلطات من قبل الإدارة الضريبية كوسيلة يمكن أن تلجأ إليها للضغط على الممولين لإجبارهم على إنهاء أي منازعات ضريبية في مراحلها الإدارية، قبل أن تصل إلى القضاء للفصل فيها.

ويتدرج حق المكلف في الاعتراض والتظلم الضريبي إلى مراحل تتمثل في رفع اعتراضه أمام الإدارة الضريبية ابتداءً وذلك مراعاة للعلاقة المستمرة بين الطرفين، ولإتاحة المجال أمام هذه الإدارة لتصحيح موقفها وتلافي أخطائها من تلقاء ذاتها، ولتوفير الوقت والجهد والنفقات التي تتطلبها الدعاوى القضائية

للإدارة الضريبية أو المكلف على السواء، يضاف لذلك ضمان تحصيل الضريبة في المواعيد المحددة لها بما يترتب عليه توريد الحصيلة الضريبية إلى الخزينة العامة وفقاً لبرنامج الميزانية العامة للدولة ومواجهة النفقات العامة المختلفة.

ولضمان تحقيق ذلك تقوم بعض الدول بتشكيل لجان في الإدارات الضريبية، تختص بتلقي اعتراضات وتظلمات المكلفين عن الخطأ الذي وقع عليهم بمناسبة تطبيق القانون الضريبي، وليس بمناسبة الاعتراض على هذا القانون من حيث الأصل، بحيث لا يخل ذلك في حق المكلف في رفع تظلمه في دعوى أمام القضاء، ويلزم لكي تحقق هذه اللجان الغرض من إنشائها أن يكون لها استقلال في إصدار قراراتها في المنازعة المعروضة أمامها، وأن يراعى في أعضائها الخبرة والنزاهة والحياد^(٤٦).

ولأن الدعاوى الضريبية تتطلب السرعة في الفصل فيها والخبرة في تفاصيلها خاصة في بعض الجوانب المالية والإدارية والتجارية المتعلقة بها، فإن بعض الدول تلجأ إلى تشكيل محاكم خاصة للنظر في مثل هذه الدعاوى، فقد جاء النص في المادة (١٢٤/أ + ب) من قانون ضرائب الدخل اليمني على إنشاء محاكم ابتدائية متخصصة ومتفرغة للنظر والفصل في القضايا الضريبية في أمانة العاصمة والمحافظات، ويكون لها وحدها الولاية بالنظر في جميع القضايا الضريبية المدنية والجنائية وطلبات الحجز وقضايا التنفيذ، ويتم تشكيلها وفقاً لأحكام قانون السلطة القضائية على أن يراعى في هيئة الحكم توافر الخبرة في المجالين الضريبي والمالي.

وكان قد صدر القرار الجمهوري رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣م بشأن إنشاء محكمتي ضرائب في أمانة العاصمة ومحافظة عدن بالجمهورية اليمنية، وتضمن هذا القرار النص على اختصاص هذه المحاكم بنظر الطعون الضريبية والدعاوى المتعلقة بالمخالفات الضريبية والتهرب الضريبي.

ولمزيد من التحري في التخصص القضائي في الفصل في المنازعات الضريبية، يقرر بعض المشرعين إلى جانب إنشاء محكمة ابتدائية للنظر في قضايا الضرائب النص على إنشاء محكمة استئناف ضريبية تختص بالفصل في مثل هذه القضايا^(٤٧)، في حين يقرر غالبية المشرعين أن تختص المحاكم العادية بالنظر في هذه القضايا إذا رفعت إليها بحسب الشروط والإجراءات القانونية المتبعة في ذلك.



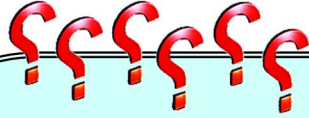
تذكر

❖ تتلخص أهم الالتزامات الضريبية التي يجب على المكلف التقيد بها على النحو التالي:

- الالتزام بإخطار الإدارة الضريبية عند بدء أو توقف مزاولته للنشاط الخاضع للضريبة، أو عند تنازله عنه.
- التزامه بإمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية المتعلقة بنشاطه الخاضع للضريبة، والمحافظة عليها للمدة التي حددها القانون.
- التزامه بتقديم إقرار ضريبي عن نشاطه الخاضع للضريبة، وذلك وفق للنموذج المحدد من قبل الإدارة الضريبية، وفي المواعيد التي نص عليها القانون.
- التزامه بدفع الضريبة التي تم ربطها عليه، وذلك في المواعيد والأماكن التي حددها القانون.

❖ تتلخص أهم الحقوق والضمانات التي كفلها القانون للمكلفين بالضريبة في التالي:

- الحق في أن يكون لدى المكلف المعلومات الكافية عن التزاماته وحقوقه الضريبية المختلفة.
- الحق في التطبيق السليم لنصوص القانون عليه دون أي تعسف أو مخالفة للقانون.
- الحق في أن تُراعى الإدارة الضريبية خصوصيته، وأن تحافظ على سرية بياناته الشخصية، أو تلك المتعلقة بنشاطه الخاضع للضريبة، والتي حصلت عليها بمناسبة مباشرتها لسلطاتها الضريبية المختلفة.
- الحق في أن يتظلم أو يعترض لدى الإدارة الضريبية أو أمام القضاء عن أي إجراء أُتخذ في حقه لا يتوافق مع نصوص القانون.



أسئلة تقويمية

- ← عدد أربعة من الالتزامات الضريبية التي يجب على المكلف التقيد بها، وأشرح فيما لا يزيد عن عشرة أسطر إحدى هذه الالتزامات ؟
- ← عدد أربعة من الحقوق والضمانات التي كفلها القانون للمكلفين بالضريبة، وأشرح فيما لا يزيد عن عشرة أسطر إحداها ؟
- ← عرف الإقرار الضريبي، وما هو الموعد القانوني الذي حدده المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل لمعظم المكلفين لتقديم إقراراتهم الضريبية فيه ؟
- ← إشرح بإيجاز الآثار المترتبة على تقديم الإقرار الضريبي في مواعده ومطابقته للحقيقة، مبيناً موقف المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل من ذلك ؟
- ← إشرح بإيجاز الآثار المترتبة على عدم تقديم الإقرار الضريبي في مواعده وعدم مطابقته للحقيقة، مبيناً موقف المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل من ذلك ؟
- ← هل يجوز للإدارة الضريبية تقسيط الضريبة على المكلف، وما هو موقف المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل من ذلك ؟
- ← إشرح معنى أن دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة فيه ؟
- ← إشرح باختصار حق المكلف في استرداد المبالغ التي دفعها بالزيادة على مقدار الضريبة المستحقة عليه، موضحاً موقف المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل من ذلك ؟

قائمة مراجع هذا الفصل

- (١) Organisation For Economic Co- Operation And Development (OECD), Center for Tax Policy and Administration: Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. pp. ٥ – ٦.
- (٢) من ذلك المشرع اللبناني الذي خصص الفصل الخامس من القانون رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨م بشأن الإجراءات الضريبية لحقوق وواجبات المكلفين، حيث حددت المادة (٣٧) من هذا القانون واجبات المكلفين على النحو التالي:
- أ- مسك السجلات والمستندات المحاسبية.
- ب- تأدية الضرائب والرسوم وتقديم التصاريح ضمن المهل المحددة لها.
- ج- تنفيذ طلبات الإدارة الضريبية في إطار قيامها بمهامها، وخاصة بإياداعها معلومات عن نشاطه أو عن الأشخاص الذين يتعامل معهم وذلك مع مراعاة أحكام قانون السرية المصرفية والسرية المهنية.
- د- تسهيل مهمة موظفي الإدارة الضريبية المولجين بالتدقيق.
- (٣) د. محمد علي الريدي، المحاسبية الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٨١، ٣٨٢.
- (٤) المادة (١١١/أ) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل اليمني.
- (٥) د. أمين السيد أحمد لطفي: الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥م، ص ١٢١.
- (٦) د. سنية أحمد يوسف: الإطار القانوني للملف الضريبي، دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٤م، ص ١٤.
- (٧) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠م، ص ٣٦٣، ٣٦٤.
- (٨) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٠٧.
- (٩) المادة (١١١/أ) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل اليمني.
- (١٠) مقالة بعنوان: الإقرار الضريبي وثيقة الممول في مواجهة مصلحة الضرائب، منشورة في موقع شبكة المحاسبين العرب على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:
- <http://www.acc4arab.com/acc//showthread.php?t=٤٧٢٢>
- (١١) المادة (٨٩) من قانون ضريبة الدخل المصري.
- (١٢) Price Waterhouse Coopers (PWC), World Bank and IFC: Paying Taxes ٢٠١١ The global picture, pp. ٩١, ٩٧.
- (١٣) د. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، مرجع سابق، ص ٦٧٩.
- د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ١٦٩، ١٧٠.

(١٤) Organisation For Economic Co- Operation And Development (OECD), Center for Tax Policy and Administration: Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Op. Cit., pp. ٣ - ٥.

(١٥) من ذلك ما نص عليه المشرع اللبناني في القانون رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨م بشأن الإجراءات الضريبية، حيث حددت المادة (٣٦) من هذا القانون حقوق المكلفين على النحو التالي:

- أ- الاستفادة من التزيلات الضريبية المنصوص عليها قانوناً ومن حق حسم الضريبة ومن تخفيض الغرامات عند توافر الشروط القانونية.
- ب- حضور عمليات التدقيق الميداني وتبلغ نتائج التدقيق مع بيان الأسباب والمواد القانونية الموجبة لفرض ضرائب إضافية.
- ج- الطلب من الإدارة الضريبية أن تطلع على مضمون المعلومات والمستندات التي بنت الإدارة على أساسها التكاليف بالضريبة.
- د- التوضيح للإدارة الضريبية عن احتساب الضريبة ودفعها.
- هـ- الطعن في قرارات الإدارة الضريبية وفقاً للقانون.
- و- الحصول مجاناً على نماذج التصاريح والمطبوعات الضريبية.
- ز- تعديل التصاريح التي تقدم بها ضمن الشروط القانونية التي تجيز هذا التعديل.
- ح- أن تتعامل مع الإدارة الضريبية باحترام وموضوعية.
- ط- أن تحافظ الإدارة الضريبية على سرية المعلومات التي يدلي بها.
- ي- أن يطلب إلى الموظفين المختصين إبراز بطاقة التعريف بأنفسهم وأمر المهمة قبل الشروع بأي كشف أو تدقيق.
- ك- الاطلاع على نتائج التدقيق وطلب إفادات أو خلاصات تتعلق فقط بالتصاريح والمستندات التي سبق للمكلف تقديمها.

(١٦) Adrian J. Sawyer: A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries - Have New Zealand Taxpayers Been "Short-Changed"? Vanderbilt Journal of Transnational Law, TN South | Nashville, USA, Volume ٣٢, Number ٥: November ١٩٩٩, pp. ٧- ٤.

- (١٧) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص ١٤٢.
- (١٨) د. رمضان صديق محمد: هل على الإدارة الضريبية واجب الإفصاح كالممولين، بحث مقدم في مؤتمر جمعية الضرائب العربية الذي عُقد في القاهرة تحت شعار: "الإفصاح في التشريعات الضريبية"، بتاريخ ٥ مايو ٢٠٠٧م، ص ٦.
- (١٩) المادة (٢٦/١، ٢) من القانون اللبناني رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨م بشأن الإجراءات الضريبية.
- (٢٠) حكم محكمة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (٥)، الصادر بتاريخ ٢٣ إبريل ٢٠٠٧م، في القضية الضريبية رقم (١) لسنة ١٤٢٨ هـ.
- (٢١) د. رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٤، ٣٥.

(٢٢) Birger Nerré: Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics, Economic Analysis & Policy, Vol. ٣٨ No. ١, March ٢٠٠٨, Op. Cit., pp. ١٢-١٣.

- (٢٣) المادة (٣/٢٦) من القانون اللبناني رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨م بشأن الإجراءات الضريبية.
 (٢٤) د. رمضان صديق محمد، هل على الإدارة الضريبية واجب الإفصاح كالممولين، مرجع سابق، ص ٦.
 (٢٥) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٩٦.
 (٢٦) د. رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٧.
 (٢٧) د. رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة سنة ١٩٧٥م، ص ٣١٨.
 (٢٨) د. سيد حسن عبد الله: تحجب الضريبة في ميزان الفقه الإسلامي، بحث منشور في مجلة الشريعة والقانون الصادرة عن كلية الشريعة والقانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة، العدد التاسع والعشرون، يونيو ٢٠٠٧م، ص ٣٠١، ٣٠٢.

(٢٩) Frans Vanistendael: Legal Framework for Taxation. Tax Law Design and Drafting (volume ١; International Monetary Fund: ١٩٩٦; Victor Thuronyi, ed.), Chapter ٢, Legal Framework for Taxation, p. ٥.

- (٣٠) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٠٤، ١٠٥.
 (٣١) حكم محكمة المنصورة المصرية في القضية رقم ١١٥ لسنة ٧١ق، مجموعة الجرف، جزء ٣، ص ٤٧٢.
 (٣٢) مجلة منبر التجاريين الصادرة في القاهرة، العدد ٥٢، السنة ١٥، أكتوبر ٢٠٠٠م، ص ٧-٥.
 (٣٣) من ضمن اختصاصات المجلس الأعلى للضرائب في مصر وفقاً لما نصت عليه المادة (١٤١) من قانون ضريبة الدخل ما يلي:

- ١- دراسة وإقرار وثيقة حقوق دافعي الضرائب ومتابعة الالتزام بها.
- ٢- دراسة القوانين واللوائح المنظمة لشؤون الضرائب على اختلاف أنواعها، واقتراح تعديلها وذلك بالتعاون مع الحكومة والجهات الإدارية المختصة. ويجب عرض مشروعات القوانين واللوائح التي تقترحها بالنسبة للضرائب بمختلف أنواعها على المجلس لمراجعتها وأخذ رأيه فيها قبل عرضها على مجلس الشعب.
- ٣- دراسة التعليمات الصادرة من الجهات الإدارية المختصة بشؤون الضرائب على اختلاف أنواعها والتدخل لدى جهات الاختصاص والسلطات المختصة لإلغاء التعليمات التي لا تتفق وأحكام القوانين واللوائح أو وثيقة حقوق دافعي الضرائب، وكذلك العمل على أن تكون هذه التعليمات غير متعارضة وتكفل ربط الضريبة وتحصيلها في يسر ودون عنق.
- ٤- متابعة ممارسة المصالح الضريبية لاختصاصها لضمان التزامها بحقوق دافعي الضرائب.
- ٥- مراجعة أدلة العمل الضريبية وإبداء الرأي فيها قبل إقرارها ونشرها وعلى الأخص:
 - أدلة عمل الإدارة الضريبية.
 - دليل القواعد الأساسية للفحص.
 - دليل إجراءات الفحص.
 - دليل الفحص بالعينة.
- ٦- دراسة مدى الكفاءة الفنية والمالية للجهات الإدارية القائمة على شؤون الضرائب، بما يضمن جودة مستوى الخدمات الفنية والإدارية التي تؤديها، والسعي لدى الجهات المختصة وتقديم المقترحات لإزالة أي قصور في هذا الشأن.

- ٧- نشر المعلومات والتقارير والتوصيات التي تساعد الممولين في التعرف على حقوقهم والتزاماتهم.
- ٨- دراسة ما يقدم للمجلس من شكاوى الممولين والسعي لدى جهات الاختصاص لإزالة أسباب الصحيح منها، واقتراح قواعد عامة تكفل إزالة أسبابها في المستقبل. وتلتزم الجهات الإدارية المختصة بالتعاون مع المجلس في دراسة ما يحال إليها من شكاوى وتزود المجلس بالبيانات والتقارير والبحوث التي يطلبها مما يتصل بأعماله.
- (٣٤) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٢٢.
- (٣٥) تنص المادة (٤٧/أ) من الدستور اليمني على أن: "تكفل الدولة للمواطنين حريتهم الشخصية وتحافظ على كرامتهم وأمنهم، ويحدد القانون الحالات التي تُقيد فيها حرية المواطنين ولا يجوز تقييد حرية أحد إلا بحكم من محكمة مختصة".
- (٣٦) Internal Revenue Code (IRC), Sec ٦١٠٣.
- (٣٧) د. رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٥٢.
- (٣٨) المادة (٤٧) من القانون المدني اليمني.
- (٣٩) Internal Revenue Service (IRS) USA, Publication (٥٥٦) (Rev. May ٢٠٠٨) p.٣.
- (٤٠) Elli Androulaki, Binh Vo and Steven Bellovin: Privacy - Preserving, Taxable Bank Accounts. Lecture Notes in Computer Science, ٢٠١٠, Volume ٦٣٤٥, Computer Security - ESORICS ٢٠١٠, Springer - Verlag Berlin Heidelberg ٢٠١٠, p. ٣٧.
- (٤١) Jean. Claude Martinez, Pierre di Malta "Droit fiscal contemporain" ١- l'impôt, le fisc, le contribuable, Paris, ١٩٨٦. p. ٤٠٧.
- مشار إليه في د. رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٨.
- (٤٢) المادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت لسنة ٢٠٠٩م.
- (٤٣) المادة (١٦٢) من قانون ضرائب الدخل اليمني.
- (٤٤) جاء في نص المادة (٥٠) من الدستور اليمني بأنه: "يحق للمواطن أن يلجأ إلى القضاء لحماية حقوقه ومصالحه المشروعة ...".
- (٤٥) Richard K. Gordon: Law of Tax Administration and Procedure. volume ١; International Monetary Fund: ١٩٩٦; Victor Thuronyi, ed. Chapter ٤, p. ١٠.
- (٤٦) Richard K. Gordon: Law of Tax Administration and Procedure., Op. Cit., pp. ١٠ - ١١.
- (٤٧) فقد نص المشرع الأردني في المادة (٤٢) من القانون المؤقت رقم (٢٨) الصادر لسنة ٢٠٠٩م بشأن ضريبة الدخل النص على إنشاء محكمة بداية ضريبية تختص بنظر جميع الدعاوى والخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام القانون الضريبي والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أو حقوقية أو إدارية، وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة أو التعويض أو غرامة التأخير أو أي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو اقتطاعها أو توريدها أو ردها. كما تضمنت هذه المادة السالفة الذكر نفسها النص كذلك على إنشاء محكمة استئناف تسمى محكمة الاستئناف الضريبية.

الفصل الثاني

سلطات الإدارة الضريبية

وواجباتها القانونية

الفصل الثاني

سلطات الإدارة الضريبية وواجباتها القانونية



أهداف هذا الفصل

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الفصل تتلخص في التالي:

- ❖ تحديد وبيان السلطات المتعددة المقررة قانوناً للإدارة الضريبية في المراحل المختلفة لربط وتحصيل الضريبة.
- ❖ شرح وتوضيح الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية أمام القضاء عند نظر المنازعات الضريبية.
- ❖ تحديد وعرض الواجبات القانونية التي تقع على الإدارة الضريبية في مقابل السلطات والامتيازات المتعددة المقررة لها بموجب القانون.

تهديد وتقسيم:

الإدارة الضريبية هي الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية. منيع هذا القول مرجعه إلى السلطات والصلاحيات الواسعة التي منحها لها القانون في مقابل الأطراف الأخرى، والتي لا شك بأن القانون قررها لهذه الإدارة مراعاة للمصلحة العامة - الأولى بالرعاية - لضمان الالتزام الضريبي بمختلف عناصره والتي تشكل عملية تحصيل الضريبة أهم تلك العناصر، وذلك لما للحصيلة الضريبية من دور في رفق الخزينة العامة بإيرادات تمثل لكثير من الدول عماد موازنتها .

وتتعدد هذه السلطات والصلاحيات باختلاف المراحل المختلفة للضريبة، فمنها ما يندرج ضمن مرحلة تحديد وعاء الضريبة؛ كحق الإدارة الضريبية في الاطلاع الضريبي والتفتيش، ومنها ما يأتي في مرحلة تحصيل الضريبة ولضمان

الدين الضريبي؛ كحق الحجز التحفظي أو التنفيذ وامتياز الدين الضريبي على الديون العادية، وعدم جواز المقاصة في هذا الدين إلا في أضيق الحدود، وكذا عدم خضوع دين الضريبة لأحكام التقادم التي تخضع لها الديون الأخرى.

كما قرر المشرع للإدارة الضريبية كذلك امتيازات مختلفة في المنازعات الضريبية التي تُعرض أمام القضاء، كحق الإدارة في عرض تظلم الممول أمامها ابتداءً، ليتأتى لها تصحيح موقفها من تلقاء نفسها إذا اتضح لها بأن إجراءاتها الضريبية شابها بعض القصور أو الخطأ، كما أنه يتم نظر هذه المنازعات الضريبية أمام محاكم خاصة بها، ويتم عند الفصل فيها تطبيق قانون وإجراءات ووسائل إثبات خاصة بها.

وفي مقابل تلك السلطات والصلاحيات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، فرض عليها المشرع التزامات وواجبات مختلفة، منها التزامات عامة كمرعاة تقيدها بالتطبيق السليم لنصوص القانون، وعدم التعسف في ممارسة سلطاتها وصلاحياتها. ويندرج ضمن الالتزامات الخاصة للإدارة الضريبية التزامها بسر المهنة وعدم إفشائها لأسرار الممولين، وعبء الإثبات في بعض الحالات، إضافة لالتزامات أخرى منها الالتزام بإخطار المكلف ببعض الإجراءات الضريبية، ومرعاة تعريف الممول بواجباته وحقوقه الضريبية، والتزامها برد المبالغ التي حصلتها من الممول بدون وجه حق.

تلك كانت مقدمة موجزة لهذا الفصل، ومحاولة للتمهيد من خلالها لموضوع سلطات وواجبات الإدارة الضريبية التي سيتم عرضها فيما يلي من مباحث:

المبحث الأول: سلطات الإدارة الضريبية في مرحلة تحديد وعاء الضريبة.

المبحث الثاني: سلطات الإدارة الضريبية في مرحلة تحصيل دين الضريبة.

المبحث الثالث: امتيازات الإدارة الضريبية أمام القضاء.

المبحث الرابع: واجبات والتزامات الإدارة الضريبية.

المبحث الأول سلطات الإدارة الضريبية في مرحلة تحديد وعاء الضريبة

تهديد وتقليص:

من أصعب الأمور على الشخص أن يُضطر إلى إطلاع غيره على أسراره وخفائيه، والتي من ضمنها مقدار إيراداته ومصروفاته ومستنداته ووثائقه الدالة على ذلك، وهذا الأمر مرجعه إلى ما يترتب عليه من انتقاص لحرية الشخصية وانتهاك لخصوصيته^(١).

إلا أنه في سبيل ضمان حق الخزينة العامة في تحديد المادة الخاضعة للضريبة بشكل دقيق، ومواجهة الوسائل والطرق التي يلجأ إليها بعض المكلفين للتهرب من الضريبة، أو إخفاء المقدار الحقيقي لدخولهم الخاضعة للضريبة، تنص بعض التشريعات الضريبية على منح سلطات محددة للإدارة الضريبية لتيسر عليها القيام بواجباتها في تحديد وعاء الضريبة.

سيتم التطرق في المطلبين التاليين إلى سلطتين من هذه السلطات، الأولى تتدرج ضمن إجراءات الاستدلال التي تهدف في الجانب الضريبي إلى التأكد من الالتزام بنصوص القانون الضريبي، من ذلك حق الإدارة الضريبية في الاطلاع على دفاتر وسجلات ووثائق الممول وفقاً لضوابط وإجراءات معينة، أما السلطة الثانية فهي حق الإدارة الضريبية في تفتيش الوثائق والأدوات والسجلات كإجراء من إجراءات التحقيق الابتدائي في الجرائم الضريبية.

المطلب الأول: حق الإدارة الضريبية في الاطلاع.

المطلب الثاني: حق الإدارة الضريبية في التفتيش.

المطلب الأول

حق الإدارة الضريبية في الاطلاع

حق الاطلاع الضريبي: هو السلطة المخولة لمأموري الضبط القضائي ذوي الاختصاص الضريبي الخاص في الاطلاع على الدفاتر والمستندات والأوراق الأخرى للتحقق من الالتزام بأحكام القانون الضريبي^(٢).

وبالرغم من أن حق الاطلاع يتشابه مع التفتيش في طبيعته، إلا أن يختلف عنه في مداه ونطاقه، فهو لا يطال سوى الوثائق والمستندات التي يقدمها الممول لموظف الإدارة الضريبية الذي يقوم بالاطلاع، ولا يجوز لهذا الموظف أن يقوم من تلقاء نفسه بالبحث عن تلك الوثائق والمستندات^(٣).

بمعنى أوضح فإنه لا يجوز استخدام حق الاطلاع كوسيلة لتفتيش محل أو منزل الممول لضبط وثائق أو مستندات معينة؛ بهدف إثبات ارتكاب الممول لطرق احتيالية أو التهرب من الضريبة بالاستناد إلى بلاغات مسبقة بذلك، ويلزم في هذه الحالة التحقق من هذه البلاغات والحصول على إذن من النيابة العامة بالتفتيش، كما أنه لا يجوز استخدام حق الاطلاع إلا في تنفيذ القانون الضريبي بهدف الوصول إلى البيانات المتعلقة بربط وتقدير الضريبة^(٤).

ومن هنا، فإنه يجب عدم الخلط بينهما؛ فالاطلاع يُعد من إجراءات الاستدلال التي يراد بها التحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي، بخلاف التفتيش الذي هو من إجراءات التحقيق التي لا يجوز مباشرتها إلا بعد وقوع الجريمة بقصد ضبط أدلتها^(٥).

وحق الاطلاع ذو مضمون واسع لا يقتصر على الدفاتر والمستندات التي بحوزة الممول فحسب؛ بل يمكن أن يطال المستندات والوثائق التي تقي بغرض الاطلاع والموجودة لدى جهات أخرى كالمحاكم والبنوك والنيابة العامة^(٦).

وفي المقابل لا يشمل حق الاطلاع مستندات ووثائق الممول الخاصة غير المتعلقة بنشاطه الخاضع للضريبة؛ فليس لموظف الإدارة الضريبية الذي يباشر الاطلاع إجبار الممول على اطلاعه على كشوف حساباته الشخصية الجارية في البنوك، ولا على

المستندات والوثائق المتعلقة بإيرادات مالية لا تخضع للضريبة، وإن كان يجوز ذلك إذا قام الممول باطلاعه عليها طواعية واختياراً منه إثباتاً لحجته وتأكيداً لصحة دعواه^(٧).

كما أنه في بعض الحالات لا يكفي اطلاع موظف إدارة الضرائب على المستندات والوثائق فحسب للتيقن من حقيقة نشاط الممول وأرباحه، ولكن يتطلب الأمر معاينته لمكان عمل الممول وفروعه ومخازنه على الواقع، واطلاعه على جوانب الرواج والكساد في ذلك النشاط من واقع عدد العمال والعملاء وغير ذلك^(٨).

الفرع الأول

موظفو الإدارة الضريبية الذين لهم حق الاطلاع

نص المشرع اليمني على إحالة هذا الأمر إلى اللائحة التنفيذية للقانون أو إلى قرار وزاري، حيث نص في المادة (١٦٥) من قانون ضرائب الدخل على أنه يتم تحديد موظفي الإدارة الضريبية الذين يُمنحون صفة الضبطية القضائية بقرار من النائب العام بناءً على طلب الوزير.

وكذلك ما تضمنه قرار وزير المالية رقم (٢٠٣) لسنة ١٩٩٢م بشأن ربط ضرائب الدخل والحسابات والدفاتر التجارية وحق الاطلاع وسر المهنة، تم النص فيه على تحديد المختصين بالإدارة الضريبية الذين يحق لهم الاطلاع والذين اشترط أن يكونوا ممن يحملون صفة مأموري الضبط القضائي.

وبمناسبة الحديث عن حق الإدارة الضريبية في الاطلاع تلزم الإشارة إلى ما يمكن أن تشهده عملية منح هذا الحق لموظفي الإدارة الضريبية دون ضوابط من آثار مختلفة سواء على المكلفين أو الإدارة الضريبية.

ذلك أن عدم قصر حق الاطلاع على فئة معينة من موظفي الإدارة الضريبية الذين يحملون صفة الضبطية القضائية، يفتح الباب واسعاً أمام الفساد الضريبي وتسليم زمام المكلفين بالضريبة لموظفين لا تتوافر لديهم الكفاءة والنزاهة، مما يخلق الكثير من المشاكل والمنازعات الضريبية التي يمكن تلافيها في قصر حق الاطلاع على فئات معينة من الموظفين، تكون لديهم المعرفة والكفاءة والنزاهة ووفقاً لضوابط محددة سلفاً.

تعريف الضبط القضائي:

تم تعريف الضبط القضائي بأنه: مجموعة الإجراءات السابقة على الخصومة الجنائية والتي تهدف إلى الكشف عن الجريمة، وجمع الاستدلالات اللازمة لمعرفة مرتكبيها وتقديمهم للنيابة العامة، وبموجب ذلك يتم تحريك الدعوى الجنائية^(١).

ويندرج اختصاص من يتم منحه صفة الضبطية القضائية من موظفي الإدارة الضريبية ضمن الاختصاص النوعي المحدد، الذي ينحصر في الجرائم الضريبية ويتعلق بطبيعة عمل الإدارة الضريبية فحسب، ولا يطال غيرها من الجرائم الأخرى مهما كانت درجة خطورتها.

وهناك طريقتان في منح صفة الضبطية القضائية^(١٠):

الطريقة الأولى: أن يتم تحديد الأشخاص الذين تثبت لهم هذه الصفة في صلب القانون.
الطريقة الثانية: أن يخول القانون وزير العدل بالاتفاق مع الوزير المختص إضفاء هذه الصفة على بعض الموظفين بالنسبة للجرائم المرتبطة بوظائفهم.

شروط منح العاملين في الإدارة الضريبية صفة الضبطية القضائية^(١١):

- ١- أن يكون من يتم منحه صفة الضبطية القضائية موظفاً عاماً، بمعنى أن يُعهد إليه بعمل ثابت في مرفق عام مملوك للدولة أو أحد أشخاص القانون العام الأخرى.
- ٢- أن يُحدد القرار الوزاري المانح لصفة الضبطية القضائية النطاق المكاني الذي يجري فيه مباشرة أعمال الضبط القضائي، بمعنى عدم جواز منح اختصاص مكاني غير محدد أو شامل.

الفرع الثاني إجراءات الاطلاع

لم تُحدد الكثير من التشريعات الضريبية إجراءات معينة للاطلاع الضريبي^(١٢)، وعلى خلاف ذلك يُلزم المشرع الفرنسي الموظف المخول له سلطة الاطلاع إرسال إخطار مرور رقم (٣٩٢٥) إلى الممول، يُحدد فيه طبيعة الاطلاع الذي سيباشره، وذلك بهدف تلافي سوء الفهم من قبل الممولين والخلط بين حق الإدارة الضريبية في الاطلاع وبين الحق في فحص ومراجعة حسابات الممولين^(١٣).

ولا يُشترط حضور الممول نفسه عملية الاطلاع، كما أن غيابه لا يبطل صحة الاطلاع ولا يمنع من مباشرته كذلك، ويمكن للممول في حال عدم حضوره أن يوكل عنه من يشاء من الموظفين أو المحامين أو الخبراء أو المحاسبين أو غيرهم، وذلك للحضور نيابة عنه أثناء مباشرة موظف الإدارة الضريبية للاطلاع^(١٤).

ويلزم على موظف الإدارة الضريبية الذي يباشر الاطلاع أن يحضر محضر اطلاع على المستندات والوثائق والبيانات التي يتم الاطلاع عليها، وأن يستوفي في هذا المحضر كافة الشروط الشكلية والموضوعية اللازم توافرها في المحضر.

ومن الشروط الشكلية للمحضر: الإشارة إلى تاريخ ومكان مباشرته وتوقيع الموظف الذي قام بالاطلاع. **ومن الشروط الموضوعية للمحضر:** ضرورة الإشارة إلى المستندات والوثائق والبيانات التي تم الاطلاع عليها، وكذا بيانات الممول الشخصية، وعقود الإيجار والتمليك، والمستندات الخاصة بالنشاط السابق للممول^(١٥).

الفرع الثالث مكان الاطلاع ووقت مباشرته

يجب أن يكون اطلاع موظفي الإدارة الضريبية الذين يمتلكون هذا الحق في نفس موقع عمل المكلف بالضريبة هذا بالنسبة للمكلف الشخص الطبيعي، أما فيما يتعلق بالشخص المعنوي كالشركات والمؤسسات، فإن المقصود هنا هو مقر الإدارة العامة لهذا الشخص، وعلى وجه التحديد ينبغي أن يباشر حق الاطلاع في المكان الفعلي الذي تتوافر فيه الوثائق والمستندات التي يلزم أن تخضع للاطلاع^(١٦).

أما عن وقت مباشرة حق الاطلاع فقد نص المشرع اليمني في المادة (١٤٧/ب) من قانون ضرائب الدخل على عقوبات معينة لموظفي الإدارة الضريبية، الذين يتعمدون دخول منشأة أي مكلف خارج أوقات الدوام الرسمي، واستثنى من ذلك المنشآت التي يكون لها نظام خاص بالدوام فيها.

وفيما يتعلق بالمدة المحددة لمباشرة الاطلاع، فإن هذه المدة يمكن أن تتجاوز ساعات الدوام العادية، إذا بُدئ الاطلاع خلاله وكان هناك مبرر لاستمراره بعد انتهاء الدوام، كحالات الضرورة والاستعجال أو اكتشاف ما يثير الشبهة في ارتكاب جريمة ضريبية ويُخشى إذا تُرك مكان الاطلاع بانتهاء ساعات العمل أن تخفي آثار هذه الجريمة^(١٧).

الفرع الرابع محل الاطلاع

لتحقيق الهدف من منح الإدارة الضريبية حق الاطلاع، فإنه يجب أن يشتمل هذا الاطلاع على الدفاتر والمستندات التي يمكن من خلالها الوصول إلى المعلومات الكافية، التي تفيّد الإدارة في عملية ربط الضريبة وضمان تحصيلها بصورة سليمة، وذلك على أساس من العدل والحفاظ على حقوق الممول والخزينة العامة على السواء.

الوثائق والمستندات التي يمكن أن يشملها حق الاطلاع^(١٨):

- ١- الدفاتر والأوراق الإلزامية: وهي التي يفرض القانون التجاري على كل تاجر أن يمسكها، وتشمل دفاتر اليومية، ودفتر الجرد، ودفتر الكوبيا، ويمكن أن يندرج ضمنها ما يقوم مقام هذه الدفاتر.
- ٢- الدفاتر والأوراق الاختيارية: وهي التي جرى العرف التجاري على إمساكها إلى جانب الدفاتر الإلزامية، ويندرج ضمنها دفتر التسوية، ودفتر الأسناد، ودفتر الصندوق والنقدية، ودفاتر البيع التي تتضمن صور فواتير البيع، وملف فواتير الشراء ودفتر المخزن ودفتر الصنف أو دفتر البضائع، ودفاتر أوراق القبض والاستلام ومستندات الدفع والسداد.
- ٣- كل الوثائق والمستندات التي تؤكد القيود الواردة في الدفاتر كمستندات الإيرادات والمصروفات وقسائم البيع وأذون الاستلام... إلخ.
- ٤- كشوفات حسابات البنوك.
- ٥- أشرطة بجميع الإيرادات في الخزن المسجلة.
- ٦- دفاتر الأسناد الخاصة أو السرية التي تشمل حسابات رءوس الأموال والحسابات الشخصية الأخرى.
- ٧- محاضر جلسات الإدارة والجمعية العمومية في شركات المساهمة ومجالس الرقابة في شركات التوصية بالأسهم وتقارير مراجعي الحسابات.

٨- الدفاتر التي تنص قوانين خاصة بإمسائها، كدفاتر قيد النزلاء في الفنادق، ودفاتر قيد التذاكر الطبية في المستشفيات والصيدليات... إلخ.

٩- الصحف التي تسجل يومياً كل العمليات التي تخص التجار، إضافة لسجلات الإحصاءات التي توضح الميزانية أو حساب الأرباح والخسائر، وسجلات تحويل الأسهم، وكذا الدفاتر والوثائق الملحقة التي تحوي أسماء العملاء الذين يتم التعامل معهم^(١٩).

١٠- برامج الحاسوب التي تنظم العمليات التي تقوم بها كل الدفاتر والوثائق والمستندات بصورة أكثر دقة وسرعة، وهو ما يتطلب أن يكون موظفو الإدارة الضريبية الذين يقومون بالاطلاع عليها على قدر كبير من الخبرة والمعرفة بأساليب التعامل مع هذه البرامج، لضمان وصولهم إلى المعلومات المطلوبة.

وإضافة إلى الدفاتر والوثائق السابقة تنص بعض التشريعات الضريبية على حق الإدارة الضريبية في الاطلاع على المستندات التي تتوافر لدى بعض الجهات الإدارية أو القضائية بحكم عملها، والتي يمكن أن يكون لها دور في الوصول إلى معلومات تُسهم في ربط الضريبة على المكلف، أو الكشف عن جرائم أو مخالفات ينص عليها القانون الضريبي^(٢٠).

حق الاطلاع على الحسابات المصرفية:

لا شك أن العولمة والتطورات التكنولوجية التي شهدتها العالم خلال العقد الأخير، رافقتها توسع في أساليب التجارة وانتقال الأموال عبر أساليب ووسائل فتحت أبواباً واسعة لتهرب الكثير من المكلفين من تقدير وتحصيل الضرائب عليهم؛ حيث أسهمت السرية المصرفية والحماية المقررة والموسعة لها في كثير من الدول في تسهيل مهمة غسيل الأموال والتهرب الضريبي على مستوى العالم.

وقد بدأت بوادر القلق من هذه الآثار السلبية لهذه التطورات تنتشر لدى الكثير من حكومات الدول أكثر من أي وقت مضى، وذلك بسبب عجز هذه الدول عن التخفيف من القيود التي تحول دون وصولها إلى المعلومات المصرفية التي يمكن أن تُسهم في الحد من التهرب والمخالفات الضريبية، ولعل أهم دوافع قلق هذه الدول في الجانب الضريبي منه يعود إلى الأسباب التالية^(٢١):

- ١- ما أسهمت به هذه الوسائل في الحد من قدرة الإدارات الضريبية في تحديد مقدار الضرائب المقررة على المكلفين، ومن ثم عدم تحصيلها بحسب ما هو منصوص عليه في التشريعات الداخلية المختلفة، أو الاتفاقيات الخارجية المبرمة مع بعض الدول.
 - ٢- ما ترتب على هذه الوسائل من زيادة التفاوت بين المكلفين الذين يتأتى لهم استخدام هذه الوسائل في التهرب من الضرائب، والمكلفين الذين لا يستخدمون هذه الوسائل في أنشطتهم، وهو أمر يخل بمبدأ المساواة والعدالة في فرض وتحصيل الضرائب.
 - ٣- يحول استخدام هذه الوسائل دون وصول الإدارات الضريبية إلى المعلومات الضريبية الكافية لتحديد مقدار الضرائب المقررة على دخول رءوس الأموال المتقلة، وهو ما لا تحظى به الدخول الناتجة عن العمل أو العقارات أو غيرها التي يتم تحصيل الضرائب المقررة عليها من المنبع مباشرة، ويلزم المكلفون فيها بتقديم إقرارات ضريبية في مواعيد محددة.
 - ٤- تؤثر هذه الوسائل في الامتثال الطوعي بالالتزامات الضريبية المنصوص عليها في التشريعات ذات العلاقة.
 - ٥- تسهم هذه الوسائل في زيادة تكاليف متابعة الإدارات الضريبية لتحديد مقدار الضرائب المقررة على المكلفين وتحصيلها منهم.
 - ٦- تؤثر هذه الوسائل في بعض جوانبها في تشويه الاستثمارات الدولية.
 - ٧- تؤثر هذه الوسائل على مستوى التعاون الدولي بين الدول في مجال الضرائب.
- وفي تطور كبير في موقف حكومات الدول المتقدمة فيما يتعلق بالتهرب الضريبي من خلال استخدام الملاذات الضريبية وما توفره مصارفها من سرية على الحسابات المصرفية فيها، خرج أعضاء دول مجموعة العشرين (G-٢٠) في قمتهم التي عقدت في لندن في شهر أبريل ٢٠٠٩م، بقرارات كان من أهمها تلك المتعلقة بالسرية المصرفية التي فسرت بأنها إنهاء لعصر السرية المصرفية في العالم، من حيث الحد من هذه

السرية خاصة في الملاذات الضريبية التي يستخدمها بعض كبار الممولين في إخفاء أرصدهم وحساباتهم التي تثبت دخولهم الحقيقية التي يلزم أن تخضع للضريبة.

وعلى الرغم من كل جهود الدول في هذا الجانب إلا أن الواقع العملي، وما يُستجد في الأعمال المصرفية من تطورات على إدارتها والتسهيلات المختلفة التي تقدم للمتعاملين معها، يترتب عليها وضع معوقات أخرى متجددة تحول دون الوصول إلى المعلومات والبيانات التي يمكن أن تُسهم في العمل الضريبي؛ من ذلك أن بعض الأفراد يلجئون إلى فتح حساباتهم بأسماء مستعارة غير أسمائهم الأصلية بهدف ضمان سرية حساباتهم، وهو الأمر الذي يحول دون الربط بين أنشطتهم المختلفة، ويزيد من صعوبة اطلاع الجهات الرسمية على مكنون تلك الحسابات والمعلومات المتعلقة بها^(٢٢).

أما عن معالجة بعض التشريعات الضريبية لحق الاطلاع على الحسابات المصرفية، فقد توزعت مواقف المشرعين بين النص على جواز الاطلاع على هذه الحسابات في حدود وإجراءات معينة، وبين النص على عدم جواز ذلك من حيث الأصل.

موقف المشرع اليمني:

يمكن استخلاص موقف المشرع اليمني من مضمون نص المادة (٨٤/أ) من قانون ضرائب الدخل، التي جاء فيها بأنه يتعين على المختصين في جميع وحدات الجهاز الإداري للدولة، والمجالس المحلية، والوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط، وشركات القطاع الخاص، وجميع المنشآت المملوكة للأفراد، وفروع الشركات الأجنبية، تمكين موظفي المصلحة (المخولين رسمياً) من الحصول على أية معلومات أو بيانات أو عمليات لمكلفي الضرائب، عند كل طلب بغرض الاستفادة منها في تحديد وربط الضريبة على المنشأة نفسها أو المتعاملين معها، ولا يجوز لهذه الجهات الامتناع في أية حالة عن موافاة المصلحة وتمكين موظفيها من الحصول على البيانات والمعلومات والسجلات والمستندات والعمليات المتعلقة بربط الضريبة، بأي حال من الأحوال أو تحت مبرر سر المهنة.

إلا أننا نرى بأن نص المادة السابقة، فيما يتعلق بحق الإدارة الضريبية في الاطلاع على الحسابات البنكية والودائع والخزائن المحفوظة في البنوك الخاصة بالمكلفين بالضريبة، يشوبه الإبهام وعدم الوضوح ويحتمل تأويل موافقة المشرع على ذلك من عدمه، كما أن نص المادة (١٠٥) من اللائحة التنفيذية للقانون لم تتضمن بدورها توضيحاً لهذه المسألة، وهو ما يتطلب أن يصدر تفسير معتمد حول ما إذا كانت البنوك تدرج ضمن المنشآت التي يمكن الحصول منها على معلومات أو بيانات أو عمليات تتعلق بالمكلفين بالضريبة، خاصة أن نص نهاية الفقرة من هذه المادة يقرر بأنه لا يجوز للجهات التي جاء النص عليها في المادة المشار إليها، الامتناع في أية حالة عن موافاة الإدارة الضريبية وتمكين موظفيها من الحصول على البيانات والمعلومات... بأي حال من الأحوال أو تحت مبرر سر المهنة، وهو ما يحمل معه إشارة ضمنية إلى سرية التعاملات المصرفية المختلفة.

المطلب الثاني

حق الإدارة الضريبية في التفتيش

التفتيش هو: "إجراء من إجراءات التحقيق يهدف إلى التوصل إلى أدلة جريمة ارتكبت فعلاً، وذلك بالبحث عن هذه الأدلة في مستودع السر سواء أُجري على شخص المتهم أو منزله دون توقف على إرادته" (٢٣).

ويظهر من خلال هذا التعريف أن التفتيش يُعد من إجراءات التحقيق التي يُهدف من خلالها التوصل إلى أدلة جريمة تم ارتكابها. ومن ثم فلا يجوز اللجوء إليه إلا بناءً على تهمة موجهة إلى شخص بارتكابه تلك الجريمة أو الاشتراك فيها وله علاقة بالمكان المراد تفتيشه، أو في حالة وجود قرائن قوية على حيازته لأشياء تتعلق بالجريمة المرتكبة. وعلى هذا فإن التفتيش يختلف عن الاطلاع الذي لا يعدو أن يكون إجراءً من إجراءات الاستدلال التي تشتمل على التحري عن ارتكاب جريمة من عدمه (٢٤).

والتفتيش يُعد من أخطر إجراءات التحقيق لما ينطوي عليه - بصفة عامة - من المساس بحرمة الشخص وحقوقه في الحفاظ على أسراره، وهو ما يبنى عليه بأنه لا يجوز اللجوء إليه إلا بإذن من النيابة المختصة أو القاضي الجزائي (٢٥).

الفرع الأول

الغرض من التفتيش

يتلخص الغرض من التفتيش فيما يتعلق بالجرائم الضريبية في البحث عن أدلة على نسبة هذه الجرائم إلى مرتكبيها، والتي يتطلب لإثباتها وتوافر أركانها تجاه المتهم ضبط أداة الجريمة المتمثلة في الوثائق والمستندات التي يمكن أن تفيد الإدارة الضريبية في التقدير الحقيقي لإيرادات الممول وأرباحه التي يتم على أساسها ربط الضريبة، والتي لم يذكرها المكلف في إقراره الضريبي الذي قدمه للإدارة الضريبية، بحيث لم يتم محاسبته على ضوئها عند تقدير وربط الضريبة عليه، بالإضافة إلى ما يباشره المكلف من نشاط خاضع للضريبة ولم يُخطر به الإدارة الضريبية من تاريخ بدء مزاولته لهذا النشاط (٢٦).

وبهذا فإن التفتيش يؤدي إلى تحقق غرضه الأصلي كإجراء من إجراءات التحقيق، ويؤدي من جانب آخر إلى تحقق غرض فرعي له يتمثل في تقدير الضريبة اللازم على الممول دفعها^(٢٧).

الفرع الثاني شروط التفتيش

يُشترط لقيام الإدارة الضريبية بتفتيش المكلف أو محل عمله أو مسكنه خضوعه لبعض الشروط والقواعد الخاصة به باعتباره إجراء من إجراءات التحقيق، وعدم التزام الإدارة الضريبية بهذه الشروط والقواعد أثره بطلان هذا التفتيش وبطلان الربط المستمد مما أسفر عنه^(٢٨)، ومن ضمن هذه الشروط والقواعد ما يلي:

١- إذن من السلطة القضائية بإجراء التفتيش:

تشتترط التشريعات المالية والضريبية الحصول على إذن مسبق من النيابة أو القضاء لإجراء التفتيش؛ من ذلك ما نصت عليه المادة (٩٤) من القانون المالي لعام ١٩٨٥م في فرنسا، التي قررت بأن ممارسة حق التفتيش لمسكن الممول يجب أن يصدر به إذن من رئيس المحكمة الابتدائية التي تقع في دائرة اختصاصها الأماكن التي تنوي الإدارة الضريبية تفتيشها^(٢٩).

٢- وجود قرائن أو دلائل قوية:

يجب أن يتم التفتيش بعد تحريات كاملة وجدية يتمخض عنها في النهاية قرائن قوية على ارتكاب جريمة ضريبية معينة.

ووجود هذا الشرط يغلِق الأبواب أمام موظفي الإدارة الضريبية في الزعم بوجود جريمة ضريبية يسعون للوصول إلى دلائل تمكنهم من الكشف عنها، ومن ثم استخدام هذا التفتيش كذريعة لانتهاك حقوق وحرّيات المكلفين بقرائن ودلائل واهية^(٣٠).

٣- تحديد الهدف أو الغرض من التفتيش:

مثلما سبقت لذلك الإشارة فإن الغرض من التفتيش هو الوصول إلى وثائق ومستندات تثبت وقوع جريمة ضريبية معينة يجرى التحقيق بشأنها؛ ومن ثم فإذا تجاوز التفتيش هذا الغرض إلى ما سواه يترتب عليه البطلان^(٣١).

الفرع الثالث

المدة المحددة للتفتيش

يلزم في الأصل أن يتم تحديد أجل محدد يتم فيه تنفيذ الإذن بالتفتيش، على أن يُراعى فيه الملاءمة والحرص على حماية الحقوق والحريات والمصالح الخاصة بالمول، بحيث لا يظل تحت تهديد إجراء هذا التفتيش دون تحديد موعد للبدء به وإنهائه.

فإذا ما تم النص في إذن التفتيش على إجراءاته في وقت معين فيلزم على الموظف المكلف به إجراؤه في الوقت المحدد له، فإذا انقضى هذا الوقت دون إجراء التفتيش فلا يجوز إجراؤه دون تجديد الإذن من الجهة التي أصدرته. والتأخير في إجراء التفتيش خلال مدة الإذن وإن كان لا يترتب عليه البطلان إلا أنه يؤثر في القيمة المستمدة من الأدلة التي يتم ضبطها خلاله، وأمر ذلك متروك لمحكمة الموضوع. أما في حالة صدور إذن التفتيش دون تحديد وقت لإجرائه، فإنه يظل صحيحاً من الناحية القانونية طالما أن الظروف التي صدر الإذن بناءً عليها لا زالت قائمة كما هي^(٣٢).

أما عن الوقت الذي يجب أن يجرى فيه التفتيش، فقد أثارته المادة (٩٤) من القانون الضريبي الفرنسي الصادر سنة ١٩٨٥م ذلك؛ حيث تضمنت الفقرة الثالثة من هذه المادة النص أن لا يتم إجراء التفتيش إلا ابتداءً من الساعة (٦) صباحاً وليس بعد الساعة (١١) مساءً. وبالرغم من عدم تحديد القانون بدقة للوقت الذي يجب أن يتم فيه التفتيش إلا أنه يلزم أن يتم نهاراً ما لم يكن قد بُدئ به في النهار واستمر بعد ذلك حتى دخول الليل، ويستثنى من ذلك حالة الضرورة والاستعجال، هذا فيما يتعلق بمسكن الممول، أما بالنسبة للأماكن الأخرى كمكان العمل وخلافه، فيمكن لموظفي الإدارة الضريبية الذين منحهم القانون صفة الضبطية القضائية ويحملون إذنًا بالتفتيش تفتيش هذه الأماكن في ساعات الليل^(٣٣).

المبحث الثاني

سلطات الإدارة الضريبية في مرحلة تحصيل دين الضريبة

تهديد وتقسيم:

بعد الانتهاء من مرحلة تحديد وعاء الضريبة وربطها على الممول، تأتي مرحلة تحصيل الضريبة إلى الخزينة العامة في موعد استحقاقها، ووجوب قيام الممول بتوريدها من تلقاء نفسه دون أن يقع على عاتق الإدارة الضريبية عبء مطالبتة بأدائها، وذلك وفقاً لمبدأ أن دين الضريبة هو دين محمول لا مطلوب. ويهدف المشرع من وراء ذلك إلى ضمان تحصيل الضرائب في المواعيد المحددة قانوناً لمواجهة النفقات العامة المختلفة^(٣٤).

وهنا يقف الممول أمام مفترق طريقتين، الأول قبوله بما تم ربطه عليه من ضريبة ومبادرته من تلقاء نفسه بتوريدها إلى الخزينة العامة، أو اعتراضه على هذا الربط وبالتالي لجوئه إلى الطريق الثاني المتمثل في منازعة الإدارة الضريبية بمراحلها الإدارية المتمثلة في التظلم أمام هذه الإدارة، أو بعد ذلك اللجوء إلى القضاء المختص للفصل في دعواه.

وفي مواجهة موقف الممول الممتنع عن أداء الضريبة، ولضمان حقوق الخزينة العامة، تلجأ الإدارة الضريبية بما لديها من سلطات وصلاحيات إلى إجراءات إدارية تتميز عن الإجراءات القضائية بالسرعة والبساطة لتحصيل الضريبة جبراً من الممول، ومن هذه السلطات سلطة الحجز على أموال الممول المدين بالضريبة بأي من صور الحجز القانونية، أو التنفيذ جبراً على هذه الأموال، أو تتبعها تحت أي يد كانت استيفاءً لدين الضريبة.

وبالنظر إلى هذه السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة، يتبين الاختلاف الجوهرى بين هذا الدين وغيره من الديون العادية، من حيث إن دين الضريبة يتم تحصيله بطرق إدارية وبصورة جبرية من الممول الممتنع عن أدائه، أما الديون العادية، فيتم تحصيلها بإجراءات قضائية معينة، كما أن الأفراد في تحصيل الديون التي لهم لدى الدولة لا يمتلكون في مواجهتها وسائل لإجبارها على أداء هذه الديون بمقتضى القاعدة القانونية القائلة بعدم جواز الحجز على أموال الدولة^(٣٥).

وسيتم في المطالب التالية التطرق لهذه السلطات بشيء من الإيجاز وذلك على النحو التالي:

المطلب الأول: سلطة الإدارة الضريبية في توقيع الحجز على أموال المدين بالضريبة.
المطلب الثاني: امتياز الدين الضريبي.
المطلب الثالث: عدم جواز اللجوء إلى المقاصة بين الدين الضريبي وغيره من الديون.

المطلب الأول

سلطة الإدارة الضريبية

في توقيع الحجز على أموال المدين بالضريبة

تيسيراً من المشرع على الدولة والأشخاص المعنوية العامة في استيفاء حقوق الخزينة العامة بسرعة وسهولة، فقد منحها سلطة اللجوء إلى التنفيذ الإداري واقتضاء ما لها من مستحقات جبراً عن المدين الممتنع عن الوفاء بها، وذلك دون حاجة لاستصدار حكم قضائي بهذه الحقوق^(٣٦).

من ذلك ما خوله المشرع للإدارة الضريبية في توقيع الحجز الإداري على أموال الممول المدين بالضريبة، ضماناً لحقوق الخزينة العامة من الضريبة.

والحجز الإداري هو: "مجموعة من القرارات والأوامر الإدارية التي تصدر من جهة الإدارة بغرض الحجز على أموال مدينيها، وبيعها استيفاءً لحقوقها التي يجيز القانون اقتضاءه بهذا الطريق الاختياري بدلاً من طريق الحجز القضائي"^(٣٧).

وقد استقر رأي الفقه والقضاء على أن الحجوز الإدارية وما يرافقها من إجراءات، لا تُعد من صور الأعمال الإدارية التي لا يحق للقضاء إلغاؤها أو تأويلها أو وقف تنفيذها، بل إن هذه الحجوز مجرد نظام خاص أقره المشرع للحكومة وبعض الهيئات العامة بموجب تشريعات خاصة بوصفها دائنة، وذلك في تحصيل

أموال عامة لدى الأفراد كالضرائب والرسوم والديون، وتختص المحاكم العادية بناءً على ذلك بنظر المنازعات المتعلقة بإجراءات هذه الحجوز أو إلغائها أو وقف إجراءات البيع المترتبة عليها، كما تختص هذه المحاكم كذلك بنظر دعاوى المسؤولية عن الأخطاء المرتكبة خلال إجراء التنفيذ الجبري على أموال المدين^(٣٨).

خصائص حق الحجز الإداري^(٣٩)؛

- ١- جواز لجوء جهة الإدارة إلى طريق الحجز الإداري لاستيفاء الديون المستحقة، فلها أن تلجأ إلى هذا الطريق، أو أن تسلك طريق الحجز القضائي وفقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية.
 - ٢- إن جهة الإدارة في الحجز الإداري تُعد خصماً وحكماً في آن واحد، بحكم أنها المسؤولة عن تحصيل ديون الخزينة العامة، وفي أنها السلطة التي تقوم بإجراء هذا التنفيذ.
 - ٣- الحجز الإداري ينصب على أموال المدين بهدف تحصيل مستحقات الخزينة العامة، ومن ثم فهو لا يستهدف التنفيذ على شخص المدين.
 - ٤- لا تلجأ جهة الإدارة إلى الحجز الإداري إلا في حالة تخلف المدين عن الوفاء الاختياري لحقوق الخزينة العامة في المواعيد القانونية المحددة.
 - ٥- الحجز الإداري هو وسيلة قانونية لاقتضاء الديون التي حددها القانون جبراً من الممولين الذين استحققت في ذمتهم تلك الديون.
 - ٦- يُعد الحجز الإداري مظهراً من مظاهر سيادة الدولة، ويتجلى هذا المظهر في فرضها للضرائب والرسوم، ووضعها للإجراءات والآليات الكفيلة بتحصيلها جبراً من المدين في حالة تخلفه عن الوفاء بها بشكل اختياري.
 - ٧- تتميز أحكام الحجز الإداري بصفة العمومية، حيث إنها تطال جميع الدائنين، وتطبق على جميع المواطنين والمقيمين في الدولة.
- والحجز الإداري على أموال المدين بالضريبة إما أن يكون حجزاً تحفظياً أو حجزاً تنفيذياً، كما أن هناك حجزاً آخر قرره المشرع للإدارة الضريبية يتمثل في إمكانية أن تُستقطع الضريبة من المنبع.

الفرع الأول الحجز التحفظي

الحجز التحفظي هو: "ضبط المال ووضعه تحت يد القضاء لمجرد منع المحجوز عليه من التصرف فيه تصرفاً يضر بحق الحاجز، ولا يؤدي بذاته إلى بيع المال المحجوز واستيفاء دين الحاجز منه"^(٤٠).

وقد نص المشرع اليمني في المادة (١٥٣/أ، ب) من قانون ضرائب الدخل على حق الإدارة الضريبية وفي حدود المستحقات الضريبية التي على المكلف، في أن تطلب من المحكمة إصدار قرار بالحجز الفوري المؤقت على أموال المكلف المدين وأمواله لدى الغير دون إنذار مسبق، وذلك في حالة وجود أسباب جدية يتوقع معها تهريب المكلف لأمواله أو إخفاؤها بما في ذلك التنازل للغير، أو إذا لم يكن للمكلف موطن مستقر في الدولة، أو في حالة مواجهة المستأجر عند رفض أو تخلف المؤجر عن تسديد الضريبة المستحقة عليه من ريع العقارات المؤجرة لفترة ضريبية واحدة، وعلى وجه الخصوص إذا تبين للإدارة الضريبية وبشكل جدي وملحوس أن حقوق الخزينة العامة معرضة للضياع. وتُعد الأموال المحجوزة بموجب قرار المحكمة محجوزة حجزاً تحفظياً ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا تم رفع الحجز بقرار من المحكمة التي أصدرت الحجز.

ويرى البعض بأن الحجز التحفظي لا يقع في القضايا الضريبية إلا في الحالات التي تكون فيها الضريبة غير واجبة الأداء، نظراً لأن هذا الحجز قرر في الأساس للمحافظة على أموال المدين حتى يستصدر الدائن سنداً تنفيذياً يخوله التنفيذ على هذه الأموال، أما في الحالة التي تكون فيها الضريبة واجبة الأداء فإن الحجز التنفيذي هو الطريق الذي قرره القانون للتنفيذ على أموال الممول المدين بها^(٤١)، بمعنى أنه لا يترتب على الحجز التحفظي بيع أموال الممول إلا بعد توقيع حجز تنفيذي يحل محله عند توافر الشروط والأحكام القانونية المنظمة لمثل هذه الحجزات.

ويتم الحجز التحفظي على العقار أولاً ثم الأموال المنقولة بما يساوي حقوق الخزينة العامة من الضريبة، ويُعد الحجز على العقار حجزاً تحفظياً استثناءً من القواعد الواردة في قانون المرافعات الذي لا يعرف مثل هذا النوع من الحجز^(٤٢).

وفي حالة عدم وجود أموال للممول تكفي لسداد حقوق الخزينة العامة من الضريبة المهددة بالضياح، وامتلاك هذا الممول أموالاً سائلة مودعة في البنوك، فإن بعض التشريعات الضريبية تجيز توقيع الحجز على تلك الأموال بطلب من وزير المالية^(٤٣).

ولا يجوز في كل الأحوال توقيع الحجز التحفظي إذا لم يوجد سبب وجيه وحقيقي يهدد تحصيل الضريبة، ولإدارة الضريبة في حالة وجود مثل هذه الأسباب سلطة الاختيار بين توقيع الحجز من عدمه، وذلك بما لها من سلطات منحها لها التشريعات الضريبية وغيرها من التشريعات ذات العلاقة كقانون الحجز الإداري وقانون المرافعات^(٤٤).

الحالات التي يجوز للإدارة الضريبية اللجوء فيها لإجراء حجز تحفظي على أموال الممول^(٤٥):

- ١- تصفية الممول لمنشأته أو تنازله عنها أو وقف نشاطه أو قيامه بإشهار إفلاسه.
- ٢- تصرف الممول في أمواله أو قيامه بتهربها ومباشرة إجراءات نقل ملكيتها.
- ٣- ورود معلومات أكيدة مستتدة على تحريات موثقة للإدارة الضريبية بنية الممول الهجرة خارج البلاد أو مغادرتها بصفة نهائية.

أهم الأوجه التي يختلف فيها الحجز التحفظي في القضايا الضريبية عن الحجز التحفظي في القضايا المدنية^(٤٦):

- ١- إن الحق في توقيع الحجز التحفظي في القضايا الضريبية يكون للإدارة الضريبية دون أن يتطلب الأمر استصدار حكم من القضاء بذلك، وهذا يعد استثناءً من الحجز التحفظي في القضايا المدنية الأخرى التي يقع فيها الحجز التحفظي بقرار من قاضي الأمور المستعجلة.
- ٢- تتميز إجراءات توقيع الحجز التحفظي في القضايا الضريبية بالسرعة والمرونة.
- ٣- تقوم الإدارة الضريبية في الحجز التحفظي بدور طالب التنفيذ ودور ممثل السلطة في إجراءات تنفيذه.
- ٤- يتطلب تنفيذ الحجز التحفظي في القضايا المدنية الأخرى وجود كفيل يكفل الدائن طالب الحجز للرجوع عليه في حالة ما إذا كان الدين الذي وقع الحجز بموجبه غير صحيح، وهذا لا يتأتى في القضايا الضريبية.

٥- تتسم إجراءات حجز التحفظي في القضايا الضريبية بالسرعة والمرونة التي يُراعى فيها تغليب مصلحة الدائن - المصلحة العامة - ممثلة في الخزينة العامة على مصلحة الممول المدين بالضريبة^(٤٧).

ويتم رفع الحجز التحفظي الإداري في الحالات التالية^(٤٨):

١- إذا أصدر قاضي الأمور الوقتية حكماً برفع هذا الحجز أو إذا صدر قرار بذلك من رئيس الإدارة الضريبية.

٢- إذا ثبت أن الحجز وقع على أموال لم ترد في أمر الحجز، أو إذا تبين للقاضي بأن حقوق الخزينة العامة غير معرضة للخطر مع إصداره قراراً بذلك.

٣- إذا مضى على الحجز التحفظي (٦٠) يوماً من تاريخ توقيعه دون إخطار الممول بالضريبة المستحقة عليه وفقاً لما تحدده الإدارة الضريبية المختصة، ولا يجوز توقيع حجز تحفظي جديد بمجرد انقضاء مدة الشهرين قبل ربط الضريبة؛ لأن في ذلك تفويتاً للحكمة التي يهدف إليها المشرع؛ لأن من شأن ذلك أن يجعل هذا القيد في الحجز التحفظي عبثاً لا جدوى منه^(٤٩).

إلا أنه في حالة إخطار الإدارة الضريبية للممول بالضريبة المستحقة عليه وعدم مبادرته بأدائها في المواعيد القانونية المحددة، فنرى هنا أنه يجوز للإدارة الضريبية تحويل هذا الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي يتم بموجبه استيفاء دين الضريبة المستحقة من أموال المدين التي سبق أن وقع عليها حجز تحفظي.

الفرع الثاني الحجز التنفيذي

الحجز التنفيذي هو: الحجز المقترن بالتنفيذ، والذي يتم بناءً عليه تحريك إجراءات نزع ملكية الأموال المحجوزة ومن ثم بيعها جبراً وفاءً للدين المحجوزة من أجله. ولا يقع هذا النوع من الحجز إلا في حالة ما إذا أصبح دين الضريبة محددًا ومستحق الأداء ومعلومًا للممول وتم مطالبته به، إما بإلزامه بالدفع من واقع الإقرار الضريبي المقدم منه، أو بناءً على أساس الربط التقديري والإضافي الذي تم من قبل الإدارة الضريبية^(٥٠).

وقد نص المشرع اليمني في المادة (١٥٤) من قانون ضرائب الدخل، على أنه في حالة ما إذا أصبح الدين الضريبي واجب الأداء، وتخلّف المكلّف عن أدائه بعد انتهاء مدة الإنذار بالدفع، فللمحكمة بناءً على طلب من الإدارة الضريبية، أن تصدر أمراً بالحجز التنفيذي على أموال المكلّف المدين بما يساوي المبالغ والضرائب المستحقة عليه، ويشمل الحجز ما يكون للمحجوز عليه من أموال لدى الغير من النقود أو الأوراق المالية أو غير ذلك، سواء كانت مستحقة في الحال أو في المستقبل. كما تحدد بعض التشريعات الضريبية مدة معينة من تاريخ تلقي الممول إعلاناً من الإدارة الضريبية بأداء دين الضريبة، ما لم فيحق للإدارة بعد انقضاء هذه المدة الطلب من النيابة توقيع حجز تنفيذي على أموال الممول بما يساوي المبلغ المستحق، وعلى ما يكون لهذا الممول من أموال لدى الغير من نقود أو أوراق مالية أو غيرها سواء كانت مستحقة في الحال أو في المستقبل^(٥١).

وتكون الإجراءات التي يتم بناءً عليها توقيع الحجز التنفيذي على أموال الممول مستندات تنفيذية تدل بذاتها على دين الممول بمقدار المستحقات الضريبية الواجبة الأداء^(٥٢).

ولا يختلف الحجز التنفيذي عن الحجز التحفظي في الآثار المترتبة عليهما، إلا أن أساس التفرقة بينهما تستند على أن الحجز التنفيذي يُعد ابتداءً إجراءً تحفظياً وتنفيذياً في ذات الوقت، في حين أن الحجز التحفظي يكون ابتداءً تحفظياً ولا يتحول إلى حجز تنفيذي إلا وفقاً لشروط معينة^(٥٣).

ويجب أن يتضمن قرار الحجز بعض البيانات اللازمة المتعلقة بالجهة التي أصدرته، ومقرها، وتاريخ صدور القرار، واسم وصفة الشخص الذي وقع عليه، وختم الجهة الصادر عنها، وأن يتضمن كذلك اسم الممول المدين الذي يتم التنفيذ عليه، ووظيفته، وعنوانه، ومقدار الدين الذي يتم التنفيذ من أجله، وميعاد استحقاقه^(٥٤).

ويقع الحجز التنفيذي على كافة أموال الممول المنقولة وغير المنقولة، وكذا أمواله لدى الغير بما يساوي دين الضريبة المستحقة عليه، ويظل قرار الحجز سارياً حتى تحصيل دين الضريبة سواء تم التحصيل بقيام الممول بالوفاء به أو من خلال بيع ما تم الحجز عليه من أمواله. ولا يحق للإدارة الضريبية كما سبقت الإشارة لذلك توقيع الحجز التنفيذي على أموال الممول إلا بعد أن تطالبه بأداء دين الضريبة سواء تم ذلك بإبلاغه بقرار تقدير وربط الضريبة، أو من خلال إلزامه بالدفع من واقع الإقرار الضريبي الذي قام بتقديمه للإدارة الضريبية^(٥٥).

ولا يجوز توقيع الحجز على بعض أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة كمنزله المخصص لسكنه مع أفراد عائلته، وكذا الوسائل الضرورية المخصصة لمنامه ومعيشتة اليومية الأساسية مع أفراد عائلته المقيمين معه^(٥٦).

المطلب الثاني امتياز الدين الضريبي

الامتياز في تحصيل الديون هو: أولوية يمنحها القانون لحقوق معينة مراعاة منه لصفحتها . ولا يكون للحق امتياز إلا بناءً على نص في القانون^(٥٧)، ووفقاً لهذا الامتياز يستوفي الدائنون الذين لهم حقوق ممتازة ديونهم من أموال المدين قبل غيرهم من الدائنين، كما قرر لهم القانون كذلك حق تتبع هذه الأموال تحت يد الغير.

وفيما يتعلق بحق الامتياز المقرر للخزينة العامة لاستيفاء الديون الضريبية، فهذا الحق تتمتع به الدولة لتأمين تحصيل الضرائب المختلفة كضرائب الدخل والمبيعات والضرائب على العقارات، وتخضع إجراءات وشروط هذا الحق لنصوص القانون سواء تلك الواردة في صلب التشريع الضريبي، أو المنصوص عليها في التشريعات ذات العلاقة^(٥٨).

ويمكن أن تباشر الإدارة الضريبية إجراءات هذا الحق على أموال المدين بالضريبة بصورة تلقائية دون الحاجة إلى إجراءات معينة، إنما في حالات أخرى يستوجب الأمر أن تبادر الإدارة الضريبية إلى اتخاذ بعض الإجراءات، كالحصول على أمر من المحكمة المختصة بالحجز أولاً على أموال المدين ومن ثم التنفيذ عليها^(٥٩).

الفرع الأول خصائص حق الامتياز

من خلال التعريف الذي سبق ذكره يمكن القول بأن حق الامتياز يتمتع ببعض الخصائص، من ضمنها^(٦٠):

أ- الامتياز حق مصدره إرادة المشرع:

ويلزم لثبوت هذا الحق أن تقضي به القوانين والأوامر الخاصة بالضريبة وفقاً للشروط والقيود التي تقررها^(٦١)؛ من ذلك ما قرره المشرع الأمريكي من تقريره لحق

الامتياز والحجز على أموال الممول المنقولة وغير المنقولة الذي يهمل أو يمتنع عن دفع أي ضريبة مقررة عليه بعد مطالبته بها، ويشمل ذلك جميع الفوائد المترتبة على تأخير دفع هذه الضريبة أو أي ضرائب أخرى أو غرامات متوقعة أو تكاليف أخرى تتراكم عليه^(٦٢).

واشترط أن تنص على هذا الامتياز التشريعات ذات العلاقة؛ دفع بجانب من الفقه إلى القول بضرورة أن يكون للديون الضريبية امتياز مستقل بذاته عن حقوق الامتياز العامة والخاصة، نظراً للخصوصية التي تتمتع بها حقوق الخزينة العامة المتمثلة هنا بالضريبة عن حقوق الامتياز العامة الأخرى التي ينظمها القانون المدني، وهو ما يتطلب أن يُفرد لها باب خاص بها في التشريعات الضريبية توضح أحكامها وتزيل ما يشوب النصوص المتعلقة بها في هذه التشريعات من لبس وغموض^(٦٣).

إلا أننا نرى أن ديون الضريبة لا تخرج عن إطار حقوق الامتياز العامة، بالرغم من الخصائص التي تتميز بها والتي تنص عليها التشريعات الضريبية، والقول بإفرد باب خاص لها في التشريعات الضريبية بحجة إزالة الغموض واللبس الذي قد يشوبها، يفتح الباب إلى النص بإفرد أبواب خاصة بالديون العامة الأخرى لهذا الهدف نفسه، وذلك فيه تفريع غير لازم لحقوق الامتياز العامة التي تنظمها القواعد العامة المتمثلة في القانون المدني، وإن كان الأمر لا يمنع من تنظيم وسائل استيفاء الديون العامة في التشريعات التي تنظمها وبما يتوافق مع أحكام القواعد العامة، وذلك ما هو معمول به في الكثير من التشريعات الضريبية.

وقد نص المشرع اليمني على حق الامتياز للديون الضريبية في المادة (١٥٩) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، والمواد (٣٧٥، ٣٧٦، ٣٧٩) من القانون المدني.

ب- الامتياز حق عيني تبعي:

فهو يوجد في الأساس لضمان الوفاء بالدين المضمون به، ويلزم الدين نشوءً وانتقالاً وانقضاءً.

ج- الامتياز حق غير قابل للتجزئة:

فهو يبقى كاملاً على أموال المدين حتى ينقضي الدين المضمون به.

د- الامتياز حق يتقرر لصفة في الدين:

فالمشرع عندما يقرر الامتياز لدين معين إنما يراعي فيه أن صفة الدين تكون جديرة بأفضلية تكفل للدائن استيفاءه مقدماً على غيره من الدائنين، والمشرع في تقديره لصفة الدين ينطلق من عدة اعتبارات مختلفة، منها:

١- **المصلحة العامة:** ومثال ذلك امتياز الديون المستحقة للخزينة العامة والتي منها

الديون الضريبية، وحق الامتياز الذي تتمتع به الديون الضريبية يشمل كذلك سائر الحقوق القانونية الأخرى المستحقة للخزينة العامة المتعلقة بها، من ذلك مقابل التأخير الذي تنص عليه التشريعات الضريبية في حال تأخر الممول عن سداد الضريبة المستحقة عليه، وكذلك الغرامات والتعويضات المترتبة عليها. ويكون لهذه الحقوق امتياز على ما سواها من الديون المحملة بها ذمة الممول، باستثناء ما ينص عليه القانون من حقوق أخرى كالمصروفات القضائية^(٦٤).

ويجب لتمتع دين الضريبة بحق الامتياز أن تكون الضريبة مستحقة الأداء واستكملت إجراءات ربطها، بحيث يُعد مباشرة الإدارة الضريبية لهذا الحق وتتبع أموال الممول المدين بالضريبة من إجراءات التحصيل جبراً لها في حال عدم التزام الممول بأدائها من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية^(٦٥).

٢- **اعتبارات إنسانية:** ومنها امتياز المبالغ المستحقة للخدم والكتابة والعمال، حيث تقضي مراعاة هذه الفئات بأن يكون لهم أقدمية في استيفاء ديونهم اللازمة لمعيشتهم على غيرهم من الدائنين.

٣- **العدالة:** من ذلك امتياز البائع حيث يقتضي العدل والإنصاف تمكين البائع الذي أدخل مالا في ملك المشتري من استيفاء دينه من ثمن المبيع قبل غيره من الدائنين.

٤- **الرهن الضمني:** ومنه امتياز دين المؤجر وصاحب الفندق، اللذين يتمتعان بامتياز على أمتعة المستأجر أو النزيل الموجودة في العين المؤجرة.

الفرع الثاني

مزايا حق الامتياز المقرر لدين الضريبة

يترتب على حق الامتياز مزايا يتمتع بها من يحوز هذا الحق، أهمها حق التقدم بالأولوية على غيره من الدائنين العاديين والدائنين التاليين له في المرتبة، وكذا حق تتبع أموال المدين في أي يد كانت.

ويقع حق الامتياز المقرر للدولة لاستيفاء دين الضريبة في بعض الدول على جميع أموال المدين دون تفرقة، في حين يستثنى المشرع في دول أخرى ما يتعلق بالضرائب العقارية، حيث يقع الامتياز على العقارات الخاضعة للضريبة فحسب^(٦٦).

أولاً: حق التقدم في تحصيل الديون الضريبية:

بمقتضى مزية التقدم يُرجح استيفاء الدين الضريبي الممتاز في حدود وعاء الامتياز على جميع دائني المدين العاديين، وفي حالة تزامن حقوق عامة لها الامتياز نفسه كالديون الضريبية والمبالغ المستحقة للتأمينات الاجتماعية، وقامت الجهات القائمة على هذه الحقوق بتوقيع الحجز على إحدى العقارات مقابل الحقوق المستحقة لها، فإن المبالغ المتحصلة من بيع هذا العقار يوزع بين هذه الجهات قسمة غرماء بحسب النسبة المستحقة لكل جهة، وذلك نظراً لعدم وجود نص في القانون يقدم امتياز إحدى هذه المؤسسات العامة على غيرها^(٦٧).

ثانياً: حق تتبع أموال المدين في أي يد استيفاءً لدين الضريبة:

لا يحق للإدارة الضريبية تتبع أموال الممول المدين إلا بعد توقيع الحجز عليها في وقت سابق للوقت الذي تصرف فيه الممول المدين بتلك الأموال، حتى لا تفقد الإدارة حقها في امتياز حقوقها وفي تتبع تلك الأموال لدى الغير^(٦٨).

وتشترط بعض التشريعات في حق الامتياز أن يتم الحجز على المنقولات ابتداءً، وعند عدم كفايتها يتم الحجز على العقارات، كما يمتد الحجز في بعض التشريعات ليشمل الأموال المملوكة للممول التي يمتلكها في ذات الوقت أو التي سيمتلکها في المستقبل، وتستثنى من ذلك الأموال التي يقرر القانون عدم قابليتها للحجز^(٦٩).

المطلب الثالث

عدم جواز المقاصة بين الدين الضريبي وغيره من الديون

المقاصة هي: إسقاط المدين حقاً له في مقابل دين عليه عند مطالبته بالدين...^(٧٠). ومن هذا التعريف يتضح بأن المقاصة هي من طرق انقضاء الديون، حيث يُفترض فيها وجود شخصين يدين كل منهما بدين، وبدلاً من أن يقوم كل طرف منهما بأداء دينه للآخر، ينقضي دين كل منهما بقدر الأقل منهما.

وفيما يتعلق بالديون الضريبية يبرز بشأنها تساؤل حول إمكانية تمسك الممول بأن تكون المقاصة من وسائل انقضاء الديون الضريبية التي عليه في مقابل الديون التي على الخزينة العامة له، سواء تلك التي دفعها بالزيادة على مقدار الضريبة المستحقة عليه، أو أي حقوق أخرى له على الخزينة العامة، وفي المقابل مدى جواز لجوء الدولة إلى المقاصة لتحصيل الديون الضريبية التي لها في مقابل الديون التي للممول على الخزينة العامة.

ففي إطار الجدل القائم للإجابة على هذا التساؤل وجد اتجاهان بين معارض ومؤيد للجوء إلى المقاصة في الديون الضريبية، وقد أيد المشرع اليمني بشكل ضمنى الرأي القائل بعدم جواز اللجوء إلى المقاصة في الدين الذي للمكلف على الدولة وبين الضرائب التي للخزينة العامة عليه، حيث نص المشرع في المادة (٧) من قانون تحصيل الأموال العامة على أنه لا يحول كون الممول أو المدين دائناً في آن واحد للدولة أو لإحدى الهيئات الرسمية أو الجهات المنصوص عليها قانوناً، دون تسديد ما هو مترتب عليه من الضرائب والإتاوات والرسوم وغيرها من سائر المستحقات الأخرى في موعد استحقاقها دون تأخير.

إلا أن المشرع اليمني خالف هذا التوجه بشكل صريح فيما يتعلق بالديون الضريبية التي لدى الأشخاص الاعتبارية العامة، حيث نص في المادة (١٥٦) قانون ضرائب الدخل على أن للوزير بناءً على طلب مُسبب من رئيس مصلحة الضرائب أن يقتطع من مستحقات الأشخاص الاعتبارية العامة لدى وزارة المالية، ما هو مترتب عليهم من الضرائب والغرامات والمبالغ الأخرى المُقررة قانوناً، ولها تنفيذ ذلك مباشرة أو عن طريق البنك المركزي، ولا يجوز للبنوك التجارية الاستقطاع إلا بحكم قضائي.

المبحث الثالث

امتيازات الإدارة الضريبية أمام القضاء

تختلف الدعاوى الضريبية عن الدعاوى المدنية المنظورة أمام المحاكم المدنية من عدة أوجه، من أهمها طبيعة الأطراف في الدعوى الضريبية التي يتمتع فيها أحد أطرافها المتمثلة هنا بالإدارة الضريبية بسلطات وامتيازات عامة يقررها لها القانون بهدف ضمان الالتزام الضريبي بجوانبه المختلفة، وهي سلطات يقف الطرف الآخر في هذه الدعوى في مواجهتها في موقف غير متكافئ، وهنا يتولى القاضي النظر في الدعوى الضريبية ووضعاُ نصب عينيه تحقيق العدالة بين طرفين غير متساويين؛ المكلف بالضريبة والدولة ممثلة بالإدارة الضريبية^(٧١).

وبما أن القانون الضريبي يهدف في الأساس إلى ضمان حقوق الخزينة العامة، فإنه يبنى على ذلك القول بأن المنازعات الضريبية هي منازعة موضوعية تمس أموال الممولين وليست في الأساس خصومة شخصية.

فالممول يقف في هذه الخصومة أمام القضاء في مركز موضوعي لا شخصي تبرز فيه علاقة المدين بالدائن، ويختص القضاء في منازعات الضرائب برقابة أوجه ممارسة الإدارة الضريبية لسلطاتها وامتيازاتها واحترامها لمبدأ المشروعية، حيث يقتصر دور القاضي الضريبي في هذه المنازعة على البحث عما إذا كان القانون الضريبي قد جرى تطبيقه بشكل سليم على موضوع المنازعة المعروضة أمامه، كما أن طلب الممول تعديل ريبط الضريبة لا يُبرر إلا على أساس أن هذا الريبط كان مخالفاً للقانون الموضوعي الذي تم بناءً عليه تحديد هذه الضريبة، وحتى في حالة استناد الممول في طلبه إلى أن ذلك كان لاعتبارات شخصية، فإن هذا الأمر يتم عادة بحسب القواعد التي يحكمها القانون الموضوعي، رغم أن بعض المشرعين يقررون حق القاضي الضريبي في أن يتجاوز هذا الدور أحياناً كما هو الحال في فرنسا التي يمتلك فيها هذا القاضي سلطات واسعة تصل إلى حد إلغاء قرارات ريبط الضريبة غير المشروعة، وتعديل التقديرات التي أجرتها الإدارة الضريبية بتخفيض أو زيادة الضريبة التي سبق أن تم ريبطها على الممول^(٧٢).

ويترتب على اعتبار أن المنازعة الضريبية هي منازعة موضوعية لا شخصية آثار مختلفة منها أن الإدارة الضريبية تتمتع بصلاحيات متعددة فيها، من أهم هذه الصلاحيات:

أولاً: حق الإدارة الضريبية في تصحيح موقفها من تلقاء ذاتها:

بما أن الخلاف في المنازعة الضريبية لا يدور في الأصل حول خصومة شخصية بين مصالح فردية متساوية، وإنما هو خلاف موضوعي بين مصلحة عامة تمثلها الإدارة الضريبية ومصلحة خاصة هي مصلحة الممول، فإن التشريعات الضريبية تقرر غالباً ترك أمر الفصل في هذه الخصومة في بدايتها للإدارة الضريبية، وذلك عن طريق تظلم إداري يجب أن يقدمه الممول إليها، بحيث يتاح لهذه الإدارة مراجعة موقفها وإجراءاتها، فلا تتمسك بما ليس موافقاً منها للقانون، وتبادر إلى تصحيح ما وقعت فيه من أخطاء، حتى تتجنب الدخول في منازعات قضائية مع الممولين تتطلب الكثير من الجهد والوقت والنفقات^(٧٣).

ثانياً: المنازعات الضريبية تختص بالفصل فيها محاكم خاصة:

سبقت الإشارة إلى أن المنازعة الضريبية هي منازعة موضوعية لا شخصية، وتتولى الفصل فيها محاكم خاصة تمتلك خبرة قضائية وفنية في موضوع الخصومة، يضاف لذلك ما تقتضيه هذه المنازعات من سهولة في إجراءاتها وسرعة في الفصل فيها، وهي ميزة أخرى يتمتع بها هذا النوع من المحاكم^(٧٤).

ثالثاً: المنازعات الضريبية يحكمها قانون خاص:

من خصائص المنازعات الضريبية التي سبق الإشارة إليها، أنه بالرغم من ارتباط القانون الضريبي بفروع القانون الأخرى، إلا أنه مستقل عنها وله ذاتية خاصة أكسبته القدرة على تنظيم المراكز القانونية المترتبة عليه وفق مبادئه وأحكامه، دون تأثر أو خضوع لأحكام القانون الأخرى^(٧٥).

ولأن معظم المشرعين يلجئون إلى إصدار تشريعات تنظم أمور الضريبة وما يتعلق بها من إجراءات مختلفة تبدأ قبل ربط الضريبة وحتى تحصيلها وكذا المنازعات الضريبية المتعلقة بها، والقاضي الضريبي في هذه المنازعات يقوم بتطبيق ما نص عليه التشريع الضريبي في المنازعة المعروضة أمامه، باستثناء حالة خلو القانون الضريبي كقانون خاص من النص على إجراءات خاصة لرفع الدعاوى في المسائل الضريبية، ففي هذه الحالة يتم الرجوع إلى قواعد القانون العام الإجرائي (قانون المرافعات)^(٧٦).

إلا أن الرجوع في حالات ضريبة معينة إلى قواعد القانون المدني، لا يرتبط بشكل صريح بالجوانب المتعلقة بفرض الضريبة أو تقديرها أو ربطها، وإنما يرتبط هنا بالقواعد العامة التي تكفل تحصيل هذه الضريبة، وضمن حقوق الخزينة العامة فيها، وبما لا يُخل في الوقت نفسه بضمن حقوق وحرية الممولين^(٧٧).

المبحث الرابع

واجبات والتزامات الإدارة الضريبية

تهديد وتقسيم:

بالرغم من السلطات والامتيازات الواسعة المقررة للإدارة الضريبية، إلا أنها تقع عليها في مقابلها واجبات والتزامات مختلفة.

من ضمن هذه الالتزامات التزامات عامة تتعلق بوجود التزامها بالقانون في ممارسة صلاحياتها، والتطبيق السليم للقانون على جميع المتعاملين معها بعيداً عن التعسف أو الاستثناء.

كما تقع عليها التزامات خاصة تتعلق بالجوانب الشخصية للممولين، منها عدم إفشاء أسرارهم التي تأتي لها الحصول عليها بمناسبة مباشرتها لإجراءاتها الضريبية المختلفة، وكذا تحمل الإدارة عبء الإثبات في بعض الإجراءات أو المنازعات الضريبية، والتزامها بإخطار المكلف ببعض الإجراءات الضريبية وتعريفه بحقوقه وواجباته المختلفة، وقيامها برد المبالغ التي حصلتها من الممول بدون وجه حق.

سيتم استعراض هذه الالتزامات بشيء من الإيجاز فيما يلي من مطالب:

المطلب الأول: الالتزامات العامة للإدارة الضريبية.

المطلب الثاني: الالتزامات الخاصة للإدارة الضريبية.

المطلب الأول

الالتزامات العامة لإدارة الضريبة

سبق القول بأن الإدارة الضريبية في سبيل ضمان حقوق الخزينة العامة تمتلك سلطات وامتيازات متعددة؛ منها الحق في الاطلاع على وثائق ومستندات الممول التي تمكنها من تحديد وعاء الضريبة المستحقة على المكلف بشكل دقيق، وكذا حقها في تفتيش الأماكن المتعلقة بالمول للبحث عن أدلة ترتبط بإثبات جريمة أو مخالفة ضريبية معينة.

كما يندرج ضمن سلطات الإدارة الضريبية في هذا الجانب تلك المتعلقة بتحصيل الضريبة المفروضة على الممول، والتي منها حق هذه الإدارة في إجراء حجز تحفظي أو تنفيذي على أموال الممول في حال توافر الشروط القانونية لذلك، وغير ذلك من الإجراءات التي نص عليها القانون.

وبالنظر إلى حجم هذه السلطات التي تمتلكها الإدارة الضريبية، يقف الطرف الآخر في العلاقة الضريبية والمتمثل في الممول في وضع غير متكافئ مع هذه الإدارة، وتكون حقوقه وحرياته التي كفلها له الدستور والقانون أمام خطر رفيع من المشروعية وغير المشروعية.

ولهذا يتم النص في التشريعات الضريبية بأنه يجب على الإدارة الضريبية أن تلتزم بالتشريعات المختلفة، وتمارس صلاحياتها وسلطاتها تجاه المكلفين في حدود هذه التشريعات دون إساءة أو تعسف أو تجاوز، ودون تفريط في حقوق الخزينة العامة^(٧٨).

وقد تقرر في قضاء محكمة النقض المصرية بأن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة، هي من القواعد القانونية الآمرة المتعلقة بالنظام العام، فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها، ويجب على الإدارة الضريبية الالتزام بها واتباعها، ويكون البطلان هو المترتب على الإجراءات التي تتم بالمخالفة لها^(٧٩).

وفي سبيل ضمان ذلك تقرر التشريعات الضريبية المختلفة أمام تلك السلطات الواسعة للإدارة الضريبية والتجاوزات التي قد تصدر عنها، حقوقاً مختلفة للممول تضمن عدم تعسف هذه الإدارة في استخدامها لتلك السلطات

تجاهه، وحقه في التطبيق السليم للقانون وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة حيال حالته، وكذا احترام حقوقه وحرياته الشخصية.

وتتعدد الصور التي تدرج ضمن مفهوم التعسف الضريبي الذي يمكن أن يصدر عن الإدارة الضريبية عند مباشرة سلطاتها، إلى صور مختلفة من ضمنها تقدير وربط الضريبة وتحصيلها بدون وجه حق أو بمقدار يزيد عن المقدار المستحق تحصيله، واستخدام الإدارة الضريبية سلطاتها في التشهير أو النكايه أو الكيد بالمول، وكذا مباشرتها لإجراءات معينة تجاه بعض الممولين دون غيرهم من الممولين الآخرين لاعتبارات سياسية أو مناطقية أو شخصية، وكذا تدخلها في الجوانب الشخصية والعائلية للممول دون أي مسوغ قانوني أو ضرورة تستدعي ذلك، أو عدم احترام وقت الممول بتنفيذ إجراءاته تجاهه في غير الأوقات المناسبة التي ينص عليها القانون^(٨٠).

العقوبات القانونية لممارسات التعسف الضريبي ومخالفة القانون:

نظراً لما يتسبب فيه التعسف الضريبي ومخالفة القانون من انتهاك للحريات العامة للأفراد، والتأثير في قناعاتهم وتعاونهم في الالتزامات الضريبية المختلفة، فقد لجأ المشرع في كثير من الدول إلى النص على عقوبات مختلفة تجاه موظفي الإدارات الضريبية التي يثبت تعسفهم ومخالفتهم للقانون.

فمن المشرعين من نص على عقوبات خاصة بموظفي الإدارات الضريبية الذين يثبت فسادهم أو تعسفهم ومخالفتهم للقانون وذلك في صلب القانون الضريبي نفسه؛ من ذلك ما قرره المشرع الأمريكي من توقيع عقوبة الفصل من العمل إضافة إلى السجن لمدة لا تقل عن خمس سنوات أو الغرامة التي لا تقل عن عشرة آلاف دولار أو بالعقوبتين معاً، على موظفي إدارة الضريبة الذين يثبت ارتكابهم أفعالاً حصرها المشرع في حالات تدرج تحت تصنيف الفساد والتعسف الضريبي أو مخالفة القانون^(٨١).

في حين اكتفى بعض المشرعين بما تضمنته نصوص قوانين العقوبات من جزاءات تجاه من يثبت تعسفهم أو فسادهم من موظفي الإدارات الضريبية أو موظفي الدولة الآخرين، من ذلك ما قرره المشرع الفرنسي في قانون العقوبات بعقوبة السجن لمدة

خمس سنوات أو الغرامة المالية بـ (٧٥) ألف يورو، على كل موظف عام طلب أو أمر بدفع رسوم أو مصاريف عامة أو ضرائب بدون وجه حق أو بالتجاوز عما هو مستحق^(٨٢).

وقد سار على نهج المشرع الفرنسي معظم المشرعين في الدول العربية ومن ضمنهم المشرع اليمني الذي نص في قانون العقوبات على عقوبة الحبس لمدة لا تزيد على ثلاث سنوات لكل موظف عام له شأن في تحصيل الرسوم والغرامات أو العوائد أو الضرائب أو نحوها، طلب أو أخذ ما ليس مستحقاً أو ما يزيد على المستحق مع علمه وإدراكه بذلك^(٨٣).

وأكد المشرع اليمني على ذلك أيضاً في المادة (١٤٧) من قانون ضرائب الدخل التي جاء النص فيها على عقوبات مختلفة تتعلق بجرائم الإخلال بالوظيفة العامة، والتي منها استغلال الوظيفة العامة، والتهديد، والابتزاز، والإكراه، أو تلقي رشوة نقدية أو عينية، أو تعطيل تنفيذ القوانين واللوائح والأنظمة الضريبية والأحكام الضريبية النهائية الواجبة التطبيق، أو تعمد دخول منشأة أي ممول بغرض القيام بمهام الحصر والمحاسبة أو جمع البيانات، أو تحصيل الضريبة دون أي تكليف رسمي بذلك.

وهذه العقوبات التي قررها المشرعون في كثير من دول العالم، تؤكد اهتمام الدول على اختلاف توجهاتها، بالعمل على تحسين العلاقة بين الإدارات الضريبية والممولين، والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في الإدارة الضريبية، بما يضمن للدولة زيادة حصيلة إيراداتها من الضرائب، وتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية تسعى إليها من وراء انتهاج سياسات ضريبية معينة.

بيد أنه بالرغم من كل تلك العقوبات المنصوص عليها في القوانين الضريبية أو قوانين العقوبات، فإنه يمكن القول بأن الإدارات الضريبية في معظم دول العالم وخاصة النامية منها لا تزال مترعاً خصباً للفساد المالي والإداري، ويرجع ذلك لأسباب مختلفة أكثرها تأثيراً أن هذه العقوبات نادراً ما تطبق على موظفي الإدارات الضريبية وغيرهم من موظفي الدولة الذين يثبت تعسفهم أو مخالفتهم للقانون، أو إقدامهم على أي ممارسات تدرج في إطار الفساد المالي والإداري؛ وذلك لأسباب مختلفة لعل أهمها عدم وجود إرادة سياسية حقيقية لمحاربة الفساد في مؤسسات الدولة؛ وذلك لارتباط هذا الفساد بمنظومة متجذرة حزبية أو سياسية معينة تقف حائلاً دون تحقيق ذلك.

المطلب الثاني

الالتزامات الخاصة لإدارة الضريبة

بعد الحديث عن الالتزامات العامة للإدارة الضريبية، يأتي الدور هنا لاستعراض بعض الالتزامات الخاصة تجاه المكلفين التي يجب على هذه الإدارة التقيد بها، والتي نصت عليها الكثير من التشريعات بهدف حماية وضمان حقوق وحرية الممولين، وتحسين مستوى العلاقة والتعاون بين الإدارة الضريبية وسائر المتعاملين معها، بما يضمن تعزيز الالتزام الضريبي في الدولة، وزيادة الحصيلة الضريبية للخزينة العامة، مع عدم الإخلال في الوقت نفسه بما ينص عليه القانون، ويندرج ضمن هذه الالتزامات الخاصة ما يلي:

أولاً: الالتزام بسرا المنة:

الالتزام بكتمان الأسرار واجب ديني وأخلاقي ومن مقتضى الشرف والأمانة، وتعود أهمية الأسرار لارتباطها الوثيق بالحرية الشخصية للأشخاص وخصوصيتهم التي لا يرغبون في أن يطلع على مكنوناتها الآخرون.

وبالرغم من أن كتم الأسرار قاعدة لا يحبذ الأشخاص مخالفتها، إلا أن مقتضيات العلاقات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والإدارية تدفع أحياناً بالأشخاص إلى البوح ببعض أسرارهم؛ إما بدافع الضرورة كما هو الحال مع الأطباء أو المحامين، أو بدافع الإكراه والإلزام كما هو الحال في التعامل مع بعض مؤسسات الدولة كالإدارة الضريبية التي يمنحها القانون هذا الحق في جوانب معينة.

وكقاعدة عامة يلزم أن تستخدم الإدارة الضريبية المعلومات والبيانات المتعلقة بالممول التي تأتي لها الحصول عليها بموجب سلطاتها الضريبية في حدود ما ينص عليه القانون وفي الأغراض الضريبية المحددة، كما يلزم أن تكون الاستثناءات الواردة على هذه القاعدة محددة بموجب القانون بناءً على أسباب جوهرية وفي أضيق الحدود^(٨٤).

ويترتب على وجوب التزام الإدارة الضريبية بسر المهنة ما يلي^(٨٥):

١- عدم جواز إفشاء الإدارة الضريبية أو موظفيها لأي بيانات خاصة بالمول لأي

جهة حكومية أو غير حكومية إذا تم طلب ذلك منها:

من ذلك عدم جواز إعطاء شهادات من سجلات الحصر الضريبي إلى المحاكم لإثبات عدم مزاوله شخص لأعمال تجارية معينة، أو للاستفسار عن أرباح الممولين أو ريع أموالهم أو غير ذلك من البيانات التي يمكن أن تطلبها المحاكم من الإدارة الضريبية للاستشهاد بها في قضايا الأحوال الشخصية، كما لا يجوز بالمقابل أن يستخدم الممول هذه السجلات في خصومة مع الغير؛ وذلك لأن استخدام هذه السجلات يقتصر في الأصل على الإدارة الضريبية فيما يتعلق بتنفيذ أحكام القانون الضريبي.

واستثناءً من ذلك يجوز للإدارة الضريبية إفشاء بعض البيانات المتوفرة لديها عن الممول في أحوال معينة ينص عليها بعض المشرعين في صلب التشريعات الضريبية^(٨٦).

٢- عدم جواز إفشاء البيانات الخاصة بالمول إلى ممول آخر:

من الأمور المترتبة على التزام الإدارة الضريبية بالمحافظة على سر المهنة، عدم جواز استعمالها لحق الاطلاع في مراقبة أو إجراء تحريات عن أعمال ممول آخر إلا بأمر قضائي؛ فلا يجوز إلزام أي منشأة بتسليم مندوبيها أي بيانات من سجلاتها عن أي ممول آخر يتعامل معها إلا بأمر من المحكمة في دعوى قضائية مقامة.

٣- يجوز للإدارة الضريبية إفشاء البيانات الضريبية للممول بناءً على طلب

مكتوب من قبله:

وذلك لأن الممول هو صاحب السر الذي قرر له القانون الحماية، ومن ثم فإنه بموافقة على إفشاء سره يرتفع الالتزام عن الشخص المحمل بعبء الحفاظ عليه.

إلا أن القانون مثلما قرر حق الإدارة الضريبية في الاطلاع على بعض أسرار الممولين، لم يغفل كذلك النص على مراعاة الحفاظ على هذه الأسرار حماية لمصالح الممولين وخصوصياتهم، بل إن بعض المشرعين فرض عقوبات معينة في حق أي شخص أحاط بسر من أسرار الممولين بحكم وظيفته أو اختصاصه في ربط

وتحصيل الضريبة، أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات يثبت إفشاؤه سراً من هذه الأسرار، من ذلك ما قرره المشرع اليمني في نص المادة (٩٤) من قانون ضرائب الدخل بعقوبة السجن لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن سنة، أو بغرامة لا تقل عن ألف ريال ولا تزيد على خمسين ألف ريال.

ثانياً: عبء الإثبات في بعض الحالات:

يقع عبء الإثبات في بعض الحالات الضريبية على الممول، وفي المقابل يلقي هذا العبء على عاتق الإدارة الضريبية في حالات أخرى يقررها المشرع، كما هو شأن المشرع المصري في المادة (١٢٩) من قانون ضريبة الدخل التي نصت على أن عبء الإثبات يقع على الإدارة الضريبية في الحالات التالية:

- ١- حالة تصحيح الإقرار الضريبي للممول أو تعديله أو عدم الاعتداد به، إذا تم تقديمه من قبل الممول مستوفياً الشروط والأوضاع المنصوص عليها في القانون ومستنداً إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو مبادئ محاسبية مبسطة منبثقة عنها، مع مراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن.
- ٢- تعديل الربط خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء المدة القانونية لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتزداد المدة إلى ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة.
- ٣- عدم اعتداد الإدارة الضريبية بالإقرار الضريبي للممول إذا كان معتمداً من أحد المحاسبين ومستنداً إلى دفاتر وفقاً لما ينص عليه القانون.

ثالثاً: الالتزام بإخطار المكلف:

الإخطار هو الوسيلة الرسمية لإعلان المكلف أو الجهة بكافة الأعمال الإجرائية المنصوص عليها في قانون الضريبة^(٨٧).

ويتم النص في بعض التشريعات الضريبية على وجوب أن تُخطر الإدارة الضريبية المكلفين ببعض الالتزامات الواجبة عليهم، من ذلك مقدار الضريبة المستحقة عليهم ومواعيد وإجراءات توريدها، وغير ذلك من الإخطارات المتعلقة بالالتزامات معينة عليهم أو إجراءات ضريبية تتخذها الإدارة الضريبية تجاههم^(٨٨).

ويترتب على عدم مراعاة هذا الالتزام بطلان إجراءات معينة يتم اتخاذها تجاه الممول؛ من ذلك ما نص عليه المشرع الفرنسي في المادة (ل٤٧) من سجل الإجراءات الضريبية الفرنسي من وجوب أن يسبق الفحص الضريبي الدقيق إرسال إخطار للممول عن هذا الفحص، وأن يُحدّد فيه السنوات الخاضعة لهذا الفحص وطبيعته، والإجراءات التي يحق للممول اتخاذها في مواجهة ذلك سواء عن طريق مكتب استشاري أو غيره، كما نصت المادة (ل٢٦٠) من هذا السجل كذلك على أنه في حالة تطبيق الزيادة في الربط أو الغرامات عن تأخر الممول في تقديم إقراره الضريبي أو حالة ما إذا كان إقراره غير متضمن لكامل دخله، فيلزم على الإدارة الضريبية إخطار الممول بإشعار رسمي بأداء الضريبة المستحقة عليه مع تلك الغرامات^(٨٩).

وقد حدد المشرع اليمني في المادة (١٣٠) من قانون ضرائب الدخل طرق إبلاغ المكلف بالإخطارات الصادرة عن الإدارة الضريبية في الطريقتين التاليتين:

- ١- إرسال الإخطار إلى المكلف أو الجهة عن طريق التبليغ الإداري وذلك على مقر المنشأة، أو محل إقامة المكلف الثابت، أو محله المختار الذي يحدده، أو من يمثله قانوناً.
- ٢- إرسال الإخطار إلى المكلف أو الجهة عن طريق البريد المسجل مصحوباً بعلم الوصول إلى آخر عنوان معروف ومسجل بالمصلحة أو عن طريق البريد الإلكتروني للمكلف.

رابعاً: الالتزام بتعريف المكلف بحقوقه وواجباته:

ترجع أهمية هذا الالتزام إلى أنه يحقق فوائد متعددة للممول أو الإدارة الضريبية على السواء، وتتلخص أهم هذه الفوائد فيما يلي^(٩٠):

- ١- يترتب على هذا الالتزام تعريف الممول بحقوقه وواجباته القانونية، بحيث يكون تعامله مع الإدارة الضريبية على أساس من المعرفة بتلك الحقوق والواجبات والإلمام بالإجراءات الضريبية المختلفة.

- ٢- كما يترتب على هذا الالتزام أيضاً فوائد للإدارة الضريبية تتمثل في أن معرفة وإلمام المتعاملين مع الإدارة الضريبية بحقوقهم وواجباتهم، وكذا بالإجراءات

الضريبية المختلفة، ينعكس في تسهيل الإجراءات الضريبية وتوفير الوقت والجهد وتلافي المشاكل والتعقيدات المترتبة على الجهل بتلك الحقوق والواجبات والإجراءات المختلفة، وهو ما يترتب عليه تجنّب الإدارة الضريبية الدخول مع الممولين في منازعات ضريبية يكون الجهل بالالتزامات والإجراءات الضريبية من أهم أسبابها .

٣- وفي الاتجاه نفسه يمكن أن يندرج ضمن ذلك إمكانية أن تتشاور الإدارة الضريبية مع الممولين والمتعاملين مع الإدارة الضريبية، فيما يتعلق بالتغييرات التي تنوي إجراؤها على بعض نصوص التشريعات الضريبية أو الإجراءات الإدارية المهمة التي تنوي اتخاذها، بحيث تسترشد بأرائهم حول ذلك، وحول أفضل وأيسر الطرق لتطبيقها، وهذا الأمر يترتب عليه فوائد في اتجاهين هما^(٩١):
الأول: مشاركة المتعاملين مع الإدارة الضريبية في وضع السياسة الضريبية للدولة.
والثاني: ضمان امتثالهم وتعاونهم في التطبيق الأمثل لتلك السياسات، وهو ما يسهم في تحقيق الأهداف التي ينشدها واضعو تلك السياسات.

خامساً: الالتزام برد المبالغ التي حُصّلت من الممول بدون وجه حق :

سبق الحديث عن حق الممول في استرداد الأموال التي حُصّلتها منه الإدارة الضريبية بالزيادة عن الضريبة المستحقة عليه، سواء بقيام الإدارة بذلك من تلقاء نفسها أو بمطالبة الممول ومتابعته لذلك .

وقد عالج المشرع في كثير من الدول هذا الأمر في صلب التشريعات الضريبية: من ذلك ما نص المشرع اليمني في المادة (١٤٩/ب) من قانون ضرائب الدخل .



تذكر

- ❖ من السلطات التي منحها القانون للإدارة الضريبية في مرحلة تحديد وعاء الضريبة:
 - حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات المتعلقة بنشاط المكلف الخاضع للضريبة، للتأكد من التزامه بأحكام القانون.
 - حق التفتيش بحثاً عن أدلة تتعلق بالتحري عن ارتكاب مخالفات أو جرائم ضريبية معينة.
- ❖ من السلطات التي منحها القانون للإدارة الضريبية في مرحلة تحصيل دين الضريبة:
 - سلطة توقيع الحجز والتنفيذ على أموال المدين بالضريبة.
 - حق الامتياز الذي يتمتع به دين الضريبة في أموال المدين به.
 - عدم جواز اللجوء إلى المقاصة بين الدين الضريبي وغيره من الديون إلا في حالات معينة حددها القانون على سبيل الحصر.
- ❖ تتلخص أهم مزايا حق الامتياز الذي يتمتع به دين الضريبة في:
 - حق التقدم في تحصيل الديون الضريبية.
 - حق تتبع أموال المدين بالضريبة في أي يد كانت استيفاءً لدين الضريبة.
- ❖ من أهم الالتزامات العامة التي يجب على الإدارة الضريبية التقيد بها الالتزام بالتطبيق السليم لنصوص القانون، وعدم التعسف في ممارسة سلطاتها وصلاحياتها.
- ❖ من أهم الالتزامات الخاصة التي يجب على الإدارة الضريبية التقيد بها:
 - الالتزام بسر المهنة.
 - تحمل عبء الإثبات في بعض الحالات التي ينص عليها القانون.
 - الالتزام بإخطار المكلف بإجراءاتها الضريبية المختلفة تجاهه.
 - الالتزام بتعريف المكلف بحقوقه وواجباته المختلفة.

أسئلة تقويمية

- ← عدد السلطات التي منحها القانون للإدارة الضريبية في مرحلة تحديد وعاء الضريبة ؟
- ← عدد السلطات التي منحها القانون للإدارة الضريبية في مرحلة تحصيل وعاء الضريبة ؟
- ← هل يتمتع جميع موظفي الإدارة الضريبية بحق الاطلاع على سجلات ومستندات المكلف بالضريبة ؟ اشرح ذلك مبيناً موقف المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل من منح صفة الضبطية القضائية لموظفي الإدارة الضريبية ؟
- ← ما هي شروط التفتيش التي يجب توافرها لقيام الإدارة الضريبية بإجراءات التفتيش تجاه المكلف بالضريبة أو محل عمله أو سكنه ؟
- ← ما هي الحالات التي يجوز للإدارة الضريبية اللجوء فيها لإجراء الحجز التحفظي على أموال الممول المدين بالضريبة ؟
- ← تكلم عن مزايا حق الامتياز المقرر لدين الضريبة ؟
- ← تكلم فيما لا يزيد على خمسة أسطر عن الالتزامات العامة للإدارة الضريبية تجاه المكلفين ؟
- ← عدد الالتزامات الخاصة للإدارة الضريبية تجاه المكلفين، و اشرح إحداها بالتفصيل ؟

قائمة مراجع هذا الفصل

- (١) محمد حمدي النشار: الدفاتر المنتظمة من الوجة الضريبية، الطبعة الأولى ١٩٥٠م، ص ٣٤.
- (٢) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٣٥.
- (٣) د. حسن صادق المرصفاوي: التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، فرع الإسكندرية، الطبعة الأولى ١٩٦٣م، ص ٢٦٥.
- (٤) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٤٨٥، ٤٨٦.
- (٥) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٣٥.
- (٦) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، مرجع سابق، ص ٢١٥، ٢١٦.
- (٧) محمد حمدي النشار، الدفاتر المنتظمة من الوجة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٤.
- (٨) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٢٠.
- (٩) د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، ص ٣٣٢.
- (١٠) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦م، ص ٢٣٤.
- (١١) (نفس المرجع السابق)، ص ٢٣٢.
- (١٢) من ذلك عدم اشتراط قانون ضريبة الدخل المصري إرسال موظف الإدارة الضريبية إخطاراً للمكلف يحدد فيه موعد مباشرته للاطلاع، بل ترك القانون أمر ذلك للموظف يباشره متى شاء.
- (١٣) د. رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٢٧.
- (١٤) توفيق أبو علم، محمد أنور عبد المعطي: المحاسبة أمام القضاء في منازعات الضرائب، شركة فن الطباعة، القاهرة، ١٩٥٠-١٩٥١م، ص ٣١٢، ٣١٣.
- (١٥) د. نشأت إدوارد ناشد: ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨م، ص ١٢٥.
- (١٦) د. رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٢٧.
- (١٧) د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مرجع سابق، ص ٢٦٢.
- (١٨) توفيق أبو علم، محمد أنور عبد المعطي، المحاسبة أمام القضاء في منازعات الضرائب، مرجع سابق، ص ٣١٤، ٣١٥.
- (١٩) د. رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٢٥.
- (٢٠) المادة (٩٨) من قانون ضريبة الدخل المصري، والمادة (١٠٢) من قانون ضريبة الدخل اللبناني.
- (٢١) Organisation For Economic Co- Operation And Development (OECD): Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, March ٢٠٠٠, p. ١١.

- (٢٢) Elli Androulaki, Binh Vo and Steven Bellovin: Privacy – Preserving, Taxable Bank Accounts. Lecture Notes in Computer Science, Op. Cit., p. ٣٧.
- (٢٣) د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٦م، ص ٢٧٨، ٢٧٩.
- (٢٤) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٤٢ - ٢٤٤.
- (٢٥) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٢١٩.
- (٢٦) د. مجدي محمد علي الخولي: جريمة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٥م، ص ٣٢٥.
- (٢٧) توفيق أبو علم، محمد أنور عبد المعطي، المحاسبة أمام القضاء في منازعات الضرائب، مرجع سابق، ص ٣١٨.
- (٢٨) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٥٩٨ لسنة ٤٨ ق، جلسة ١٥ نوفمبر ١٩٨٢م، س ٩٢٥، ص ٣٣.
- (٢٩) د. رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٣١.
- (٣٠) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٢٥٩.
- (٣١) د. مجدي محمد علي الخولي، جريمة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص ٣٢٧.
- (٣٢) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٢٦١، ٢٦٢.
- (٣٣) (نفس المرجع السابق)، ص ٢٥٥، ٢٥٦.
- (٣٤) د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ١٦٦.
- (٣٥) Absence de moyens de contrainte contre l'Etat E. Allix "Traité èlèm. des Fin. et de Légis. Fin. Franc." ١٩٣١ p. ٢٨٩.
- مشار إليه في د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي، مرجع سابق، ص ١٤٩.
- (٣٦) د. السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٤٧٣.
- (٣٧) محمد محيي الدين علي الجالي: موسوعة الجالي في الحجز الإداري، بدون ذكر جهة نشر، ٢٠٠٢م، ص ٦.
- (٣٨) د. زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ضريبة المبيعات، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، ١٩٩٣م، ص ٥.
- (٣٩) د. رمضان صديق محمد: الحجز الإداري بين التشريع والتطبيق، مجلة التشريع المالي والضريبي، مصر، العدد ٣٠٩-٣١٠، مايو/أغسطس، ١٩٩٧م، ص ١٩.
- (٤٠) د. أحمد أبو الوفا: إجراءات التنفيذ الجبري في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة العاشرة ١٩٩٠م، ص ٨٣٢.
- (٤١) د. السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل (القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م)، مرجع سابق، ص ٧٥١، ٧٦٠.
- (٤٢) د. زكريا محمد بيومي: موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل، توزيع مكتبة شادي، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م، ص ٧٥١، ٧٦٠.
- (٤٣) المادة (١٠٧) من قانون الضريبة على الدخل المصري.
- (٤٤) د. نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص ١٣٦، ١٣٧.

- (٤٥) سيد محمود أحمد عوض: شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، كتاب صادر عن مصلحة الضرائب المصرية، بدون ذكر تاريخ النشر، ص ٥٦٠.
- (٤٦) مجدي نبيل محمود شرعب: امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، مرجع سابق، ص ٧١، ٧٢.
- (٤٧) سيد محمود أحمد عوض: شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، مرجع سابق، ص ٥٦٠.
- (٤٨) د. زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق ص ٧٦٠.
- (٤٩) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٢٢١ لسنة ٢٢ ق، جلسة ٢ أبريل ١٩٥٤م.
- (٥٠) د. بشندي عبد العظيم أحمد: قواعد التنفيذ الجبري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩م، ص ٢١، ٢٥.
- (٥١) حدد المشرع اليمني هذه المدة بعشرين يوماً وذلك في نص المادة (١٤٩/أ) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، أما المشرع المصري فقد منح الممول وفقاً لنص المادة (١٠٤) من قانون ضريبة الدخل مدة ستين يوماً شريطة إنذار الممول بالسداد بكتاب موسى يعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد تحصيل الضريبة، أما المشرع الأمريكي فقد حدد هذه المدة وفقاً للمادة (٦٣٣٠-٢) من قانون الإيرادات الداخلية (IRC) بثلاثين يوماً فيما يتعلق بالضريبة غير المسددة عن المدة الخاضعة للضريبة.
- (٥٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٤٩٣ لسنة ٤٢ ق، جلسة ١٣ يناير ١٩٨٦م. مشار إليه في د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٥٥١.
- (٥٣) د. فتحي والي: التنفيذ الجبري وفقاً لمجموعة المرافعات المدنية والتجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٩م، ص ٢٥٨.
- (٥٤) د. زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق ص ٧٥٩.
- (٥٥) مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، مرجع سابق، ص ٦٩.
- (٥٦) المادة (١٢) من قانون تحصيل الأموال العامة اليمني.
- (٥٧) المادة (١١٣٠) من القانون المدني المصري.
- (٥٨) Grant W. Newton and Robert Liquerman: Bankruptcy & Insolvency Taxation. Op. Cit., p. ٦٥٣.
- (٥٩) Ibid, p. ٦٥٣.
- (٦٠) بحث بعنوان: حق الامتياز، منشور في موقع الموسوعة العربية على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: http://www.arab-ency.com/index.php?module=pnEncyclopedia&func=display_term&id=١٤٩٠٧
- (٦١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٧٤ لسنة ٢٦ ق، جلسة ٢٧ يونيو ١٩٧٣م، ص ٢٤، ٩٧٦.
- (٦٢) Internal Revenue Code (IRC), Sec ٦٣٢١.

- (٦٣) د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ١٦٤، ١٦٥.
- (٦٤) فتوى الجمعية العمومية لتسمي الفتوى والتشريع رقم ٣٥٩ بجلسة ٢ إبريل ٢٠٠٥م، الملف رقم ٣٢٢/٢/٢٤١٥، مشار إليها في د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٣٠٣، ٣٠٤.
- (٦٥) د. السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل (القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م)، مرجع سابق، ص ٤٦٤.
- (٦٦) Grant W. Newton and Robert Liquerman: Bankruptcy & Insolvency Taxation, Op. Cit., p. ٦٥٣
- (٦٧) د. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، مرجع سابق، ص ٦٤٦.
- (٦٨) سيد محمود أحمد عوض، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، مرجع سابق، ص ٥٣٩، ٥٤٠.
- (٦٩) Code General Des Impots. Article ١٩٢٠, (Modifié par) LOI n° ٢٠٠٨-١٤٢٥ du ٢٧ décembre ٢٠٠٨ de finances pour ٢٠٠٩.
- (٧٠) المادة (٤٢٩) من القانون المدني اليمني.
- (٧١) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٧.
- (٧٢) (نفس المرجع السابق)، ص ١٥، ١٦.
- (٧٣) د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٨١، ٨٢.
- (٧٤) مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، مرجع سابق، ص ٨٦.
- (٧٥) د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٥.
- (٧٦) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٣٢٨ لسنة ٦٨ ق، جلسة ٢٢ مايو ٢٠٠٦م.
- (٧٧) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٤٠.
- (٧٨) المادة (٣/١٠) من القانون اللبناني رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨م بشأن الإجراءات الضريبية.
- (٧٩) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٦٦١٨ لسنة ٦٣ ق، جلسة ٤ يوليو ١٩٩٦م، ص ٤٧، ج ٢، ص ١٠٨٦.
- (٨٠) د. رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٥٠-١٥٣.
- (٨١) Internal Revenue Code (IRC), Sec ٧٢١٤.
- (٨٢) France, Code pénal, Article ٤٣٢-١٠.
- (٨٣) المادة (١٦٤) من قانون العقوبات اليمني.
- (٨٤) Centre for Tax Policy and Administration, OECD: Tax guidance series General Administrative Principles - GAP٠٠١ Principles of Good Tax Administration, Principles of Good Tax Administration - Practice Note Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management, Issued: ٢٥ June ١٩٩٩, Amended: ٢ May, ٢٠٠١.p.٤.
- (٨٥) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٤٨٢-٤٨٥.

(٨٦) من ذلك ما نص عليه المشرع اللبناني في المادة (٢٥/١، ٢، ٣) من القانون رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨م بشأن الإجراءات الضريبية، من وجوب أن يلتزم العاملون لدى الإدارة الضريبية الحاليون أو السابقون بالسرية المهنية، فيما يتعلق بالمعلومات التي حصلوا عليها بصفاتهم موظفين، ولا يمكن البوح بهذه المعلومات إلا للجهات التالية:

- أ- لموظفي الإدارة الضريبية ومدير المالية العام ووزير المالية في سياق قيامهم بمهامهم الرسمية.
- ب- للنيابة العامة وديوان المحاسبة أو المحاكم في حال ملاحقة شخص ارتكب مخالفات مالية بناءً على قرارات صادرة عنها.
- ج- للإدارات الضريبية التابعة لدول أجنبية تنفيذاً لمعاهدات دولية.
- د- لدوائر مراقبة التحقق أو التحصيل في وزارة المالية أو التفتيش المالي في سياق قيام هذه الدوائر بمهامهم الرسمية.
- هـ- للمكلفين بناءً على طلبهم فيما يتعلق بملفاتهم وبالضرائب والرسوم المتوجبة عليهم.
- و- لأية جهة شرط وجود موافقة مسبقة خطية من المكلف.

كما نص المشرع العماني في المادة (٢٩) من المرسوم السلطاني العماني رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩م بشأن قانون ضريبة الدخل على أنه لا يُعد من قبيل إفشاء سر المهنة الحالات التالية:

- ١- موافقة صاحب الشأن الصريحة على الإفشاء.
- ٢- تنفيذ قرار صادر من لجنة الطعن الضريبي.
- ٣- تنفيذ قرار أو حكم صادر من المحكمة.
- ٤- تنفيذ طلب أو قرار صادر من الجهات الرسمية المختصة قانوناً بتفسير أحكام هذا القانون تفسيراً ملزماً.
- ٥- الحالات التي تنص فيها قوانين الدول الأجنبية على خصم الضريبة المدفوعة في السلطنة من الضريبة الأجنبية، على أن يتم الإفشاء للموظفين المصرح لهم قانوناً وبالقدر اللازم لتطبيق أحكام تلك القوانين.
- ٦- تطبيق القانون الإحصائي.

ويلزم على الموظفين التابعين للأشخاص المذكورين في الفقرات السابقة عدم إفشاء أو استعمال المعلومات إلا للغاية التي من أجلها حصلوا عليها. ويترتب على مخالفة السرية المهنية المنصوص عليها في هذه المادة مسؤولية إدارية ومدنية وجنائية وفقاً للقوانين المرعية الإجراء.

(٨٧) المادة (١٢٩) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م.

(٨٨) المادة (٧٠) من قانون ضرائب الدخل اليمني السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م.

(٨٩) د. رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٥٥، ١٥٦.

(٩٠) (نفس المرجع السابق)، ص ١٥٦، ١٥٧.

(٩١) Centre for Tax Policy and Administration, OECD: Tax guidance series General Administrative Principles – GAP٠٠١ Principles of Good Tax Administration, Principles of Good Tax Administration – Practice Note Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management. Op. Cit., p.٤.



الباب الرابع

طرق الفصل

في المنازعات الضريبية

الباب الرابع

طرق الفصل في المنازعات الضريبية



أهداف هذا الباب

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الباب تتلخص في التالي:

- ❖ التعريف بالوسائل الإدارية التي يمكن أن يلجأ إليها الممول للتظلم والاعتراض على أي من إجراءات فرض وتحصيل الضريبة.
- ❖ شرح وبيان إجراءات التقاضي بمراحلها المختلفة في القضايا والخلافات التي قد تنشأ بين الممول والإدارة الضريبية، بمناسبة فرض وتحصيل الضريبة.

تهديد وتقسيم:

تتدرج وسائل ومراحل الفصل في المنازعات الضريبية إلى وسائل إدارية تتمثل في محاولة إنهاء هذه المنازعة في الإدارة الضريبية، وذلك من خلال اتفاق يمكن أن ينهي الخلاف مع الممول، مالم فيحَال النزاع إلى لجان طعن إدارية لتتولى إصدار قرارها فيه.

ووسيلة أخرى شبه قضائية يمكن أن يتمخض عنها الوصول إلى تصالح مع الممول في موضوع الخلاف في أية مرحلة تكون عليها المنازعة، وهناك الطريق القضائي الذي يتم الرجوع إليه إذا لم يتم التوصل إلى نتيجة من خلال الوسائل الإدارية، حيث تكون ساحات القضاء بدرجاته هي الميدان الذي تنتقل إليه المنازعة للفصل فيها.

سيتم في هذا الباب شرح ذلك من خلال الفصلين التاليين وما يتفرع عنهما من مباحث ومطالب؛ وذلك على النحو التالي:

الفصل الأول: الوسائل الإدارية للفصل في المنازعات الضريبية.

الفصل الثاني: القضاء الضريبي في النظام الضريبي اليمني.

الفصل الأول

الوسائل الإدارية للفصل

في المنازعات الضريبية

الفصل الأول

الوسائل الإدارية لإنهاء المنازعات الضريبية



أهداف هذا الفصل

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الفصل تتلخص في التالي:

- ❖ بيان أهمية الوسائل الإدارية في إنهاء الخلافات التي قد تنشأ بين الإدارة الضريبية والممولين بشأن فرض وتحصيل الضريبة.
- ❖ استعراض الإجراءات القانونية للتظلم والاعتراض أمام لجان التسوية ولجان الطعن الضريبي.
- ❖ شرح وتوضيح ما يتعلق بالتصالح الضريبي من أحكام وآثار مختلفة.

تهديد وتقسيم:

تطلق المنازعات الضريبية من الإدارة الضريبية لينتهي بها المطاف في ساحات القضاء. هذه مقولة يمكن نلخص فيها مراحل الفصل في المنازعات الضريبية بصورة مختصرة، حيث تبدأ هذه المنازعات في أية مرحلة تتعلق بإجراءات ربط وتحصيل الضريبة وحتى الإجراءات التي تسبقها.

ولكي لا تصل مراحل المنازعة الضريبية لتستكمل دورة الفصل فيها قضاءً، وتوخياً لتحقيق أهداف متعددة، ينص الكثير من المشرعين على حق الإدارة الضريبية في أن يعرض الممول اعتراضه عليها ابتداءً، من خلال التظلم أمامها للوصول إلى اتفاق مباشر معها حول أوجه اعتراضه، وعند عدم التوصل إلى اتفاق يحال هذا الخلاف إلى لجان طعن في الإدارة الضريبية تتمتع إلى حدٍ ما باستقلالية في إصدار قراراتها في الطعون المعروضة أمامها.

وهذا الأمر يبنى على أساس إتاحة الفرصة أمام الإدارة الضريبية لتصحيح موقفها بنفسها في الإجراءات الصادرة عنها، والتي تُعد في مجملها من القواعد الآمرة التي يترتب على مخالفتها البطلان لتعلقها بقاعدة أساسية تحكم إجراءات السلطات العامة، تتمثل في وجوب اتصافها بالشرعية وحسن السلوك، وهو ما يلزم على الإدارة الضريبية مراعاتها عند مباشرتها ومراجعتها لقراراتها المختلفة^(١).

واعتبار الطريق الإداري من النظام العام يقتضي عدم جواز الاتفاق على خلافه وللجوء إلى القضاء مباشرة، حيث إن الطعن أمام الإدارة الضريبية في قراراتها يُعد شرطاً لقبول الطعن بالطريق القضائي، وهو ما يقتضي كذلك عدم جواز أن تنظر المحكمة المختصة نزاعاً ضريبياً لم يسبق عرضه على لجنة الطعن الإداري^(٢).

تعريف الوسائل الإدارية للفصل في المنازعات الضريبية:

تم تعريف هذا الوسائل الإدارية بأنها: مجموعة القواعد القانونية التي تنظم نظر المنازعة الضريبية خلال مرحلتها الإدارية أمام الإدارة الضريبية وإجراءات الفصل فيها. فلا يكفي المشرع بإلزام الممول بأن يعرض منازعته على الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء فحسب، وإنما يضع القواعد القانونية المنظمة لذلك سواء من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم أو ميعاد وإجراءات تقديمه والفصل فيه، وهي كما سبقت الإشارة لذلك من القواعد الآمرة التي يترتب على مخالفتها عدم قبول التظلم^(٣).

أهمية الوسائل الإدارية للفصل في المنازعات الضريبية:

١ - من الناحية القانونية:

تُسهّم الوسائل الإدارية في ضمان تحقيق استقرار المراكز القانونية للمكلفين في وقت قصير، وذلك دون تحمل عبء اللجوء إلى القضاء من أجل تحقيق ذلك^(٤). ويمثل الطريق الإداري وسيلة قانونية قررها المشرع إتاحةً للفرصة أمام الإدارة الضريبية والممول لتبادل وجهات النظر بعد صدور قرار ربط الضريبة، بحيث يترتب على ذلك تعزيز القناعة لدى الممول بأن مقدار الضريبة التي تم ربطها عليه هي تلك التي خضع لها دخله بشكل عادل ومطابق للقانون؛ ومن ثم يتولد لديه الثقة والقبول والتقليل من الشعور بالغبين والإجبار المرافق لفرض الضريبة^(٥)، أو أن تتعزز قناعاته بصحة اعتراضه فيستطيع أن يوصل وجهة نظره إلى الإدارة الضريبية ليتأتى لها في حالة ثبوت صحتها تصحيح وضعه.

٢- من الناحية الإدارية:

تتيح الوسائل الإدارية كما سبقت الإشارة لذلك فرصة للإدارة الضريبية لإعادة النظر في قراراتها وإجراءاتها قبل وصول الخلاف بينها وبين الممول إلى ساحة القضاء، بمعنى أن الإدارة الضريبية تمارس بذلك رقابة ذاتية على أعمالها بحيث تعمل على تصويبها إن كانت غير صحيحة^(١)، يضاف لذلك أنه من خلال هذا الطريق يتأتى للممول مناقشة المنشورات والتعليمات الإدارية الصادرة عن الإدارة الضريبية، وهذا الأمر يكاد يكون غير ممكن في الدعاوى المرفوعة أمام القضاء. كما يسهم هذا الطريق كذلك في تخفيف العبء عن القضاء والتقليل من المنازعات التي تكتظ بها أروقة المحاكم، وذلك بالنظر إلى أن غالبية المنازعات الضريبية يتم الفصل فيها في المرحلة الإدارية^(٧).

٣- من الناحية الاقتصادية:

تُسهم الوسائل الإدارية في التقليل من عدد المنازعات الضريبية التي تصل إلى ساحات القضاء، وما يترتب على ذلك من إجراءات قضائية مختلفة تتسبب في هدر الكثير من الوقت والجهد والتكاليف التي تؤثر في عمل الإدارة الضريبية والممولين على حد سواء، وذلك بالنظر إلى أن إجراءات الوسائل الإدارية لا تتطلب أية تكاليف تذكر، إضافة إلى سرعة وسهولة إجراءاتها^(٨).

بناءً على ما سبق سنحاول من خلال هذا الفصل الذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث استعراض مرحلة تظلم الممول أمام الإدارة الضريبية، وكذا مرحلة عرض التظلم أمام لجان الطعن الضريبي وتطبيقات ذلك في قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، إضافة إلى تخصيص مبحث لتناول إنهاء المنازعات الضريبية عن طريق التصالح الذي يتم بين الإدارة الضريبية والممول، وبحسب ما يلي من مباحث:

المبحث الأول: التظلم أمام الإدارة الضريبية.

المبحث الثاني: لجان الطعن الضريبي.

المبحث الثالث: التصالح الضريبي.

المبحث الأول التظلم أمام الإدارة الضريبية

توجب معظم التشريعات الضريبية على الممول التظلم إلى الإدارة الضريبية ابتداءً قبل رفع دعوى قضائية بشأن اعتراضه على أي قرار أو إجراء تقوم به هذه الإدارة، وذلك لما لهذا التظلم من أهمية في تقريب وجهات النظر بين الإدارة الضريبية والممول، لعل وعسى أن يتمخض عن ذلك اتفاق مباشر يئد المنازعة الضريبية في مهدها، ويوفر الوقت والجهد والنفقات التي تتطلبها الدعاوى القضائية على الدولة والممول على السواء^(٩).

والتظلم الإداري عموماً: هو التماس أو طلب يقدمه صاحب الشأن إلى الجهة الإدارية، بهدف مراجعتها لإلغاء أو تعديل قرارها الإداري الذي اتخذته تجاهه، بما يضمن إصلاح الضرر الذي لحق بمركزه القانوني نتيجة لذلك.

أما التظلم الإداري فيما يتعلق بالضريبة: فيُعنى به تقديم الممول تظلاً إلى الإدارة الضريبية بشأن اعتراضه على قرار تقدير وربط الضريبة عليه، أو أي إجراء ضريبي آخر اتخذته الإدارة تجاهه.

ولما للاتفاق المباشر بين الإدارة الضريبية والممول من دور في تقدير وعاء الضريبة، فإن البعض يصنّفه من حيث الأهمية تالياً للأحكام القانونية العامة للضريبة، باعتبار أن هذا الاتفاق يتصل اتصالاً وثيقاً بعملية تقدير وربط الضريبة، التي تُعد بدورها من أهم المراحل التي تواجه الإدارة الضريبية في طريقها لتطبيق القانون الضريبي، وذلك لما يكتنف هذه المرحلة من صعوبات جمة وخلافات متعددة مع المكلفين بالضريبة، التي قد يتطور بعضها إلى منازعات ضريبية تحتل الصدارة في نسبة المنازعات المماثلة التي قد تصل في نهاية المطاف إلى دهاليز القضاء^(١٠).

وتتعدد صور التظلم الضريبي التي يتقدم بها الممول إلى الإدارة الضريبية إلى تظلمات تتعلق بربط الضريبة وما يتفرع عنها من تظلمات تتعلق بتصحيح ربط الضريبة سواء بإلغاء هذا الربط أو تخفيضه، أو التظلم المرتبط باسترداد المبالغ

التي دفعها الممول بدون وجه حق، أو التظلمات المتعلقة بتطبيق الحقوق والإعفاءات المقررة للممول في القانون، ومن صور هذه التظلمات أيضاً تلك المتعلقة بصفة أساسية بالإجراءات التي تلجأ إليها الإدارة الضريبية لتحصيل الضريبة والتي منها إجراءات التنفيذ الجبري للتحصيل^(١١).

موقف المشرع اليمني:

منح المشرع اليمني الحق للإدارة الضريبية في مراجعة وتدقيق الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين؛ في المدة المسموح بها وذلك من خلال عينات مختارة سنوياً من تلك الإقرارات...^(١٢)، ويحق للمكلف الذي ربطت عليه الضريبة أن يعترض على ربط الضريبة خطأً خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالإخطار، وإذا قدم الاعتراض بعد انقضاء هذه المدة واقتتعت الإدارة الضريبية بأن المكلف المعترض لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال المدة المذكورة من جراء غيابه في الخارج، أو لأي سبب آخر مقبول، جاز أن تمدد تلك المدة بمدة أخرى قدرها (١٥) يوماً من تاريخ انتهاء المدة الأولى^(١٣).

وقد قضت محكمة استئناف أمانة العاصمة بأن الإقرار الإضافي الصادر من الإدارة الضريبية، مثلما هو ملزم للممول الذي سبق وأن وافق عليه، فإنه ملزم كذلك للإدارة الضريبية التي أصدرته، ولا يجوز لها إصدار ربط إضافي آخر بعد هذا الربط، وذلك بهدف ضمان استقرار المراكز القانونية للمكلفين، وحتى تتحرى الإدارة الدقة في مراجعتها وتدقيقها للإقرارات المختارة^(١٤).

أولاً: ميعاد تقديم التظلم:

يجب على الممول تقديم تظلمه خلال (٣٠) يوماً من تاريخ تبليغه بإخطار ربط الضريبة، فإذا تم تقديم هذا التظلم من الممول بعد انقضاء هذه المدة واقتتعت الإدارة الضريبية بأن المكلف المعترض لم يتمكن من تقديم الاعتراض بعد انقضاء هذه المدة بسبب غيابه خارج الدولة، أو لأي سبب آخر مقبول، جاز للإدارة أن تمدد تلك المدة بمدة أخرى قدرها (١٥) يوماً من تاريخ انتهاء المدة الأولى^(١٥).

ثانياً؛ لجان التسوية الضريبية:

في ظل قانون ضرائب الدخل اليمني السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م وفي نظام أقرب إلى نظام اللجان الداخلية في بعض الأنظمة الضريبية الأخرى، تم بموجب قرار وزير المالية رقم (٤٧٢) لسنة ١٩٩١م، إنشاء مجموعات في الإدارة الضريبية وفروعها بالمحافظات تتشكل من مأموري ضرائب الدخل والمراجعين وتنقسم إلى فئتين:

الفئة الأولى: تتكون من ثلاثة أعضاء أحدهما مأمور ضرائب الدخل، واثنان من المراجعين، وتختص هذه الفئة بمكلفي ضرائب الدخل فئة (أ، ب) بالإضافة إلى جميع الممولين الذين يمسكون حسابات نظامية.

الفئة الثانية: تتكون من عضوين أحدهما مأمور ضرائب الدخل، والآخر مراجع أو رئيس القسم المعني في حالة عدم وجود مراجع، وتختص هذه الفئة بمكلفي ضرائب الدخل فئة (ج، د).

وكانت هذه المجموعات تتولى إعادة النظر في تدقيق وتصحيح الإقرارات الضريبية، وفي تقدير وربط الضريبة التي تجريها الإدارة الضريبية لمكلفي ضرائب الدخل، ولا يجوز الاشتراك في هذه المجموعات لمن قام بالمحاسبة والتدقيق أو تقدير الدخل، أو كانت له مصلحة خاصة في الملف المعروض أمام المجموعة أو له أي مصلحة في النزاع، تجدر الإشارة إلى أن هذه المجموعات أسهمت في إنهاء ما يزيد على (٩٦٣٧) منازعة ضريبية خلال الفترة ٢٠٠٦-٢٠١٠م^(١٦).

وإن كنا نرى أنه كان الأجدر بالمشروع النص على هذه المجموعات من حيث اختصاصاتها وصلاحياتها وتشكيلها في صلب القانون، لما كان لها من دور يضاها دور اللجان الداخلية في الأنظمة الضريبية الأخرى، بحيث تستمد هذه المجموعات قوتها من القانون، وهو أمر كان يمكن أن يسهم في قدرتها على معالجة وحل الكثير من الخلافات الضريبية مع الممولين.

وهذا الأمر نرى أنه جرى تداركه من قبل المشروع اليمني في قانون ضريبة الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م؛ حيث تضمنت المادة (١١٨) النص على إنشاء لجان للتسوية الضريبية بالإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين وفروعها ومكتب

الضرائب بأمانة العاصمة والمحافظات وفروعها وإدارة مكافحة التهرب الضريبي، ويصدر بتشكيلها وتسمية أعضائها قرار من رئيس مصلحة الضرائب.

وتختص هذه اللجان بالآتي:

- ١- بحث ودراسة أوجه الخلاف والاعتراضات المقدمة من المكلفين والمحالة عليها.
 - ٢- اعتراض المكلف على ربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية بناءً على نتائج مراجعتها للإقرار الضريبي المقدم من المكلف.
 - ٣- اعتراض المكلف على ربط الضريبة الذي قامت به الإدارة الضريبية بناءً على تقديراتها.
 - ٤- اعتراض المكلف على الربط الإضافي للضريبة الصادر من الإدارة الضريبية تطبيقاً لأي من حالات الربط الإضافي بموجب القانون.
- ويكون للجان التسوية الحق في تعديل قرارات الربط على ضوء ما يتبين لها من وقائع وما يُقدم إليها من مستندات ووثائق، وتكون قراراتها نهائية وملزمة للإدارة الضريبية وللمكلف وذلك في حال قبول التسوية من قبل المكلف.

أ- ميعاد وإجراءات التظلم أمام لجان التسوية الضريبية:

بحسب نص المادة (١١٧) من قانون ضرائب الدخل فإنه يحق للمكلف الذي ربطت عليه الضريبة، أن يعترض على هذا الربط خلال (٣٠) يوماً من تاريخ تبليغه بالإخطار، وإذا قُدم الاعتراض بعد انقضاء هذه المدة واقتتعت الإدارة الضريبية بأن المكلف المعترض لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال المدة المذكورة من جراء غيابه في الخارج أو لأي سبب آخر مقبول، جاز لها أن تمدد هذه المدة إلى (١٥) يوماً من تاريخ إنهاء المدة الأولى.

ويتم إحالة اعتراض المكلف على ربط الضريبة المقدم في الموعد المحدد إلى لجنة التسوية، التي تقوم بدورها باستدعاء المكلف المعترض لحضور مناقشة الاعتراض المقدم منه، وله الحق في تقديم كافة الإثباتات والمستندات المؤيدة لاعتراضه، كما يحق للجنة طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية وطلب إبراز السجلات والمستندات اللازمة.

ب- قرارات لجان التسوية في التظلم:

يجب على لجنة التسوية وفقاً لنص المادة (١١٨/ج، د) من قانون ضرائب الدخل إصدار قرارها في الاعتراض المقدم من المكلف خلال مدة أقصاها (٣٠) يوماً من تاريخ تقديم الاعتراض، ما لم تكن هناك مبررات استدعت التأخير، ويصدر قرار اللجنة بالإجماع موقفاً عليه من رئيس اللجنة والأعضاء.

ووفقاً لما نصت عليه المادة (١٧) من قانون ضرائب الدخل فإنه إذا تم التوصل مع المكلف إلى اتفاق يكون قرار لجنة التسوية بموجب المحضر الموقع من الطرفين نهائياً، ويلزم على المكلف أداء الضريبة بموجبه فوراً.

أما في حالة عدم الاتفاق بين الطرفين، أو لم يوافق المكلف على التسوية التي توصلت إليها اللجنة بموجب المستندات والبيانات المعروضة أمامها، أو إذا غاب المكلف عن الحضور بدون عذر بعد استدعائه خطياً من قبل اللجنة مرتين متتاليتين، فيتم في هذه الحالة ربط الضريبة وفقاً لما تقرره اللجنة بما لا يتجاوز ربط الإدارة الضريبية ولا يقل عن حدود اعتراض المكلف.

ويكون قرار اللجنة قابلاً للطعن أمام لجنة الطعون الضريبية خلال (٣٠) يوماً من تاريخ إبلاغ المكلف بالقرار، وفي حالة عدم الاعتراض في الموعد المحدد يصبح ذلك الربط نهائياً وغير قابل للطعن وتؤدي الضريبة بموجبه فوراً.

ويجوز للمكلف بموجب نص المادة (١١٨/هـ) من القانون في حالة عدم رغبته في الاعتراض أو الحضور أمام لجنة التسوية، أن يتقدم بالطعن على ربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية مباشرة أمام لجنة الطعن، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ استلامه للإخطار بربط الضريبة، ولا يُعَدُّ عدم اعتراض المكلف على ربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية خلال مدة الـ (٣٠) يوماً المنصوص عليها في المادة (١١٧/أ) إقراراً منه بالربط وسقوطاً لحقه في الطعن المباشر أمام لجنة الطعن الضريبية.

المبحث الثاني

لجان الطعن الضريبي

لجان الطعن الضريبي: هي هيئات إدارية منحها القانون ولاية القضاء في خصومة بين الإدارة الضريبية والممول، ولا تُعد مرحلة تقاض وإنما هي مرحلة إعادة نظر في الخلاف بين الطرفين قبل اللجوء إلى القضاء، وتحوز القرارات التي تصدرها هذه اللجان قوة الأمر المقضي متى تحققت شروطها القانونية^(١٧).

ويتدرج نظام اللجان الإدارية للنظر في الاعتراضات الضريبية في بعض الأنظمة الضريبية إلى مرحلتين الأولى: لجان الاعتراض الابتدائية، والثانية: لجان الاعتراض الاستئنافية^(١٨).

ويمكن القول بأن غاية المشرعين من هذا التدرج هو إتاحة المجال أمام إنهاء المنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية منها، من خلال محاولة غريبة اعتراضات الممولين والفصل فيها في هذه المرحلة، بحيث لا يصل من هذه الاعتراضات إلى ساحات القضاء إلا تلك التي وقفت أمامها الوسائل الإدارية عاجزة عن الفصل فيها، فلم تجد سوى اللجوء إلى القضاء لقول كلمته للفصل فيها.

وقد أسهمت لجان الطعن أو الاعتراض الضريبي في مصلحة الضرائب اليمنية في إنهاء ما يزيد على (٨٦٤) منازعة ضريبية خلال الفترة ٢٠٠٦-٢٠١٠م^(١٩)، تجدر الإشارة إلى أن المشرع اليمني خصص الفصل الثاني من الباب الخامس من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م لهذه اللجان وما يتعلق بتشكيلها وإجراءات فصلها في الاعتراضات الضريبية المقدمة إليها.

أولاً: تشكيل هذه اللجان:

بحسب نص المادة (٧٣) من قانون ضرائب الدخل اليمني السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م، كانت لجان الطعون الضريبية تتشكل من خمسة أعضاء يضاف إليهم أمين للسر، ويصدر قرار بتشكيلها من وزير المالية موضحاً به مقر ونطاق عملها الجغرافي، وذلك على النحو التالي:

- ١- مسئول مالي لا تقل درجته عن مدير عام
رئيساً
- ٢- موظفان فنيان من مصلحة الضرائب
عضواً
- ٣- ممثلان عن الغرفة التجارية والصناعية أو النقابات المهنية
عضوان
- ٤- أمين للسرا لا يحق له التصويت

إلا أن هذا التشكيل كان يعاب عليه أن القانون السابق لم يُحدد ما إذا كان رئيس اللجنة (المسئول المالي الذي لا تقل درجته عن مدير عام) من موظفي الإدارة الضريبية أو من أي مؤسسة حكومية أخرى، يضاف لذلك أن هذه اللجنة بذلك التشكيل كانت تفتقد إلى الحياد الذي يشجع الممولين على اللجوء إليها للفصل في اعتراضاتهم، بالنظر إلى أن أغلبية أعضائها ينتمون إلى الإدارة الضريبية أو غيرها من المؤسسات الحكومية، وهذا ما يجعل الغلبة لهم في أي تصويت يتم على أي من قرارات اللجنة.

وقد تنبه المشرع اليمني لهذا الأمر في قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، الذي نص فيه على إعادة تشكيل هذه اللجان، بحيث روعي فيه إيلاء الجانب المهني أو التخصصي البعيد عن التأثير الوظيفي دوراً أكبر في الفصل في الخلافات التي تشب بين الممولين والإدارة الضريبية، إضافة إلى عدم ترك نتيجة التصويت على قرارات هذه اللجان في أيدي موظفين عموميين كما كان معمولاً به في ظل القانون السابق؛ فقد جاء النص في المادة (١١٩/أ) من القانون على إعادة تشكيل هذه اللجان على النحو التالي:

- ١- محاسب قانوني من جمعية المحاسبين القانونيين
رئيساً
- ٢- موظفان فنيان من مصلحة الضرائب
عضوان
- ٣- ممثلان عن الغرفة التجارية الصناعية
عضوان
- ٤- أمين للسرا لا يحق له التصويت

إلا أنه يؤخذ كذلك على هذا التشكيل أن أغلبية أعضاء هذه اللجان هم من خارج الإدارة الضريبية، وهو أمر يترتب عليه ترجيح كفتهم عند التصويت على قرارات هذه اللجان، يضاف لذلك أنه قد يصادف عند نظر اللجان لطعون تتعلق ببعض التجار أو الصناعيين منافسين في السوق لأعضاء اللجان من الممثلين لغرفة التجارة والصناعية، وهذا قد يخل بالحياد الذي هدف إليه المشرع في تشكيله لهذه اللجان، حيث يمكن أن

يترتب عند نظر الطعون المعروضة أمام اللجان اطلاع هؤلاء الأعضاء على بعض الأسرار المتعلقة بعمل الممولين الذين تنظر هذه اللجان الطعون المتعلقة بهم، وهو ما يؤثر في مبدأ السرية التي نص عليها المشرع، مما يخل بمبدأ المنافسة المتكافئة في السوق.

وعلى الرغم من أن المشرع اليمني أدرج أعضاء هذه اللجان في نص في المادة (٩٤) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، التي جاء فيها بأن على كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون، أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات، مراعاة سر المهنة طبقاً لما يقضي به القانون، فإذا أفشى سراً عُوقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة، أو بغرامة مالية لا تزيد على (٣٠٠) ألف ريال.

إلا أننا نرى أنه كان يمكن التأكيد على ذلك بالنص على تقرير حق الممولين بالتقدم بطلب مسبب بتتحية أي من أعضاء لجان الطعن من الممثلين للغرفة التجارية والصناعية وذلك وفقاً لضوابط معينة وإجراءات محددة، أو أن يترك أمر اختيار هؤلاء الأعضاء سواء أحدهما أو كلاهما للممولين أنفسهم، وذلك في نظام أقرب ما يكون إلى اختيار المحكمين في لجان التحكيم، وهذا الأمر سيعزز من اطمئنان الممولين في قرارات هذه اللجان، ويسهم في الفصل في معظم المنازعات الضريبية في هذه المرحلة، ولن يخل أيضاً بحياد أعضاء هذه اللجان، بالنظر إلى أن اتخاذ القرارات في الطعون المعروضة عليها يتم بأغلبية أصوات الأعضاء، وفي حالة تعادل هذه الأصوات يرجح بحسب ما سنرى الجانب الذي منه رئيس اللجنة الذي ليس ممثلاً لغرفة التجارة والصناعة.

ثانياً: اختصاص هذه اللجان:

تختص هذه اللجان بالنظر في الطعون الضريبية المقدمة من المكلفين طعنًا في قرارات الربط الصادرة من لجان التسوية أو قرارات الربط الصادرة من الإدارة الضريبية، وتصدر اللجنة قراراتها بتأييد الضريبة المربوطة أو تعديلها وفقاً للوثائق والمستندات المعروضة عليها، بما لا يتجاوز ربط المصلحة ولا يقل عن حدود طعن المكلف، ولا ينعقد اجتماع اللجنة لنظر الطعون المقدمة إليها إلا بحضور الرئيس وأغلبية أعضاء اللجنة وفقاً لأحكام القانون^(٢٠).

ثالثاً: ميعاد الطعن أمام هذه اللجان:

تقرر في قانون الضرائب على الدخل بأنه في حالة عدم الاتفاق بين الطرفين ولم يوافق المكلف على التسوية التي توصلت إليها لجنة التسوية الضريبية بموجب المستندات والبيانات المعروضة أمامها، أو غاب عن الحضور بدون عذر بعد استدعائه خطياً من قبل اللجنة مرتين متتاليتين، فتربط الضريبة وفقاً لما تقره اللجنة بما لا يتجاوز ربط المصلحة ولا يقل عن حدود اعتراض المكلف، ويكون هذا القرار قابلاً للطعن أمام لجنة الطعون الضريبية خلال (٣٠) يوماً من تاريخ إبلاغ المكلف بالقرار، وفي حالة عدم الاعتراض في الموعد المحدد يصبح ذلك الربط نهائياً وغير قابل للطعن وتؤدي الضريبة بموجبه فوراً^(٢١).

كما يجوز للمكلف في حالة عدم رغبته في الاعتراض أو الحضور أمام لجنة التسوية الضريبية، أن يتقدم بالطعن على ربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية مباشرة أمام لجنة الطعن، وذلك خلال (٦٠) يوماً من تاريخ استلامه للإخطار بربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية^(٢٢).

رابعاً: إجراءات الطعن أمام هذه اللجان:

يجب على المكلف الطاعن أن يوضح في عريضة الطعن مقدار الضريبة التي يُقر بها، كما يجب عليه تحديد أوجه الخلاف في طعنه وإقامة الدليل الذي يؤيد ذلك، وأن يبادر إلى دفع الضريبة التي يُقر بها في عريضة طعنه، ولا يتم النظر في الطعن ما لم يكن مقروناً بسند السداد^(٢٣)، كما يجب عليه أن يُضمّن عريضة دعواه جميع دفعه وأوجه اعتراضه^(٢٤).

وتتلخص إجراءات نظر لجان الطعن للاعتراضات المرفوعة إليها بحسب ما تضمنته المادة (١٢١) من قانون ضرائب الدخل بالإجراءات التالية^(٢٥):

١- تخطر لجنة الطعن كلاً من المكلف والمصلحة في ميعاد غايته سبعة أيام قبل انعقاد الجلسة، وعليهما أو من يمثلهما الحضور أمامها، أو أن يبينا اكتفاءهما بالبيانات التحريرية التي قدماها، وإذا لم يحضر المكلف يُحدد له موعد آخر مدته سبعة أيام، وللجنة الحق في نظر الطعن إذا لم يحضر في الموعد المحدد بدون عذر أو تأجيل النظر في الطعن ولمدة لا تزيد على سبعة أيام أخرى لمرة واحدة فقط.

- ٢- على المكلف تقديم الإثباتات والمستندات المؤيدة لطعنه، وللجنة الحق في طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية، وطلب إبراز السجلات والمستندات اللازمة.
- ٣- تناقش اللجنة أوجه الخلاف الواردة في طعن المكلف وتتنظر فيه بموجب الوثائق المقدمة لها.
- ٤- على اللجنة أن تُعد محاضر اجتماعاتها لجلساتها ومحضراً نهائياً، يتضمن جميع أوجه الخلاف والأسس التي استندت إليها اللجنة في قرارها، على أن تكون موقعة من رئيس اللجنة وأعضائها وأمين السر.

خامساً: قرارات هذه اللجان في الطعن المقدم:

نصت المادة (١٢١/هـ) من قانون ضرائب الدخل على أن تصدر اللجنة قرارها خلال مدة أقصاها شهران من تاريخ تقديم الطعن ما لم تكن هناك مبررات استدعت التأخير، وتصدر اللجنة قراراتها في القضية بأغلبية أعضائها شريطة حضور عضو عن كل طرف من الأطراف على الأقل، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح الجانب الذي منه الرئيس، ويوقع على القرارات رئيس اللجنة وأمين السر.

سادساً: الطعن في قرارات هذه اللجان:

للإدارة الضريبية والمكلف الطعن في قرار لجنة الطعن أمام محكمة الضرائب الابتدائية المشكلة بموجب المادة (١٢٤) من القانون وذلك خلال (٣٠) يوماً من تاريخ التبليغ به، وفي حالة عدم الطعن في الموعد المحدد يُصبح ربط الضريبة نهائياً بموجب قرار لجنة الطعن ويلزم على الممول دفع الضريبة المستحقة بموجبه فوراً^(٣١).

المبحث الثالث التصالح الضريبي

تهديد وتقسيم:

يُعد الصلح أو التصالح الضريبي أحد الوسائل التي تنتهي بها المنازعات الضريبية في أية مرحلة من مراحل التقاضي، وهي من القواعد العامة التي تنص عليها قوانين المرافعات، من ذلك ما جاء في نص المادة (٢١٤) من قانون المرافعات والتنفيذ المدني اليمني التي نصت على أنه: يجوز للخصوم في أية حالة تكون عليها الخصومة أن يتصالحوا فيها ويقدموا ما اتفقوا عليه مكتوباً وموقعاً عليه منهم أو من وكلائهم المفوضين بالصلح. كما تقرر قضاءً بأن تلحق المحكمة هذا الصلح بمحضر الجلسة للتصديق عليه واعتباره في قوة السند الواجب التنفيذ^(٢٧).

وتنص بعض التشريعات الضريبية على عدم جواز الصلح في المنازعات الضريبية^(٢٨)، وفي المقابل يرى بعض المشرعين جواز أن يتصالح الممول مع الإدارة الضريبية على إنهاء المنازعة القضائية بينهما^(٢٩)، سواء تعلق موضوع هذه المنازعة بربط الضريبة وتحصيلها مما يندرج ضمن اختصاص المحاكم العادية أو الإدارية، أو كان النزاع متعلقاً بجريمة ضريبية تختص بها المحاكم الجنائية^(٣٠).

ولا يتم التصالح الضريبي إلا إذا توافرت فيه شروط معينة، ويترتب على تخلف إحداها بطلان هذا التصالح.

وباكتمال إجراءات وشروط التصالح وعقده بين الإدارة الضريبية والممول، فإنه تترتب عليه آثار مختلفة يتعلق بعضها بالدعوى الجنائية أو الدعوى المدنية.

تلك هي مواضيع هذا المبحث الذي تم تقسيمه إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: ماهية التصالح الضريبي.

المطلب الثاني: آثار التصالح الضريبي

المطلب الأول:

ماهية التصالح الضريبي

سيتم في هذا المطلب تناول موضوع ماهية التصالح الضريبي من حيث بيان تعريفه، وأهميته، وخصائصه، وكذا شروط وقوعه وصحته، وذلك بحسب البنود التالية:

أولاً: تعريف الصلح:

الصلح لغة: الصلح ضد الفساد، والإصلاح نقيض الإفساد، والاستصلاح نقيض الاستفساد، وأصلح الشيء بعد فساده أقامه، والصلح السلم، والصلح بكسر الصاد مصدر المصالحة^(٣١).

واصطلاحاً: عرفه المشرع الفرنسي في القانون المدني بأنه: عقد يحسم به المتعاقدان نزاعاً قائماً، أو يتوقيان به نزاعاً محتملاً^(٣٢).

كما عرفه المشرع اليمني في القانون المدني بأنه: عقد يرفع النزاع ويقطع الخصومة، يحسم به الطرفان نزاعاً قائماً، أو يتوقيان به نزاعاً محتملاً، وذلك بأن يتنازل كل منهما عن جزء من ادعائه^(٣٣).

تعريف التصالح:

يفرق جانب من الفقه بين الصلح والتصالح، حيث يرى البعض بأن الصلح هو عقد رضائي بين طرفين: النيابة العامة - ممثلة الحق العام - من جهة والمتهم أو الطرف الآخر في الخصومة من جهة أخرى^(٣٤)، في حين يرى البعض أن التصالح هو إجراء صادر عن الإرادة المنفردة للمتهم^(٣٥).

وعرفت محكمة النقض المصرية التصالح بأنه: نزول من الهيئة الاجتماعية عن حقها في الدعوى الجنائية مقابل الجعل الذي يقوم عليه الصلح، ويحدث أثره بقوة القانون^(٣٦).

وعرف الفقه التصالح بأنه^(٣٧): اتفاق بين إحدى السلطات العامة في الدولة بوصفها مجنياً عليها وبين المتهم بارتكاب الجريمة، يترتب عليه وقف السير في الدعوى العمومية مقابل التزام المتهم بدفع تعويض لهذه الجهة.

ونعرف بدورنا التصالح الضريبي بأنه:

تصرف رضائي يتم بين ممثل الإدارة الضريبية المخول قانوناً وبين الممول؛ وذلك وفقاً للشروط والإجراءات التي ينص عليها القانون، يتم بموجبه توقيف إجراءات الدعوى القضائية المرفوعة ضد الممول، أو إسقاطها إذا كانت إجراءات تحريكها قد أُتخذت، وذلك مقابل أداء الممول المبالغ المقررة عليه والغرامات المترتبة عليها للخزينة العامة بحسب القانون ووفقاً للإجراءات المتبعة في ذلك.

ثانياً: أهمية التصالح الضريبي:

تصب أهمية التصالح الضريبي في تحقيقه فوائد مزدوجة يجنيها الممول والإدارة الضريبية على السواء.

فالممول يجني ثمار هذا التصالح في صورة إنهاء للدعوى الجنائية المرفوعة ضده أمام القضاء، وما يمكن أن يترتب عليها تجاهه من عقوبات قد تصل إلى حد الحبس الذي يفصله عن أسرته، ويعطل مصالحه، ويشوه سمعته بين أوساط أفراد مجتمعه. يضاف لذلك أن بعض الجرائم الضريبية تدرج ضمن الجرائم المخلة بالشرف التي يحرم من ارتكبتها من بعض الحقوق العامة، كحقه للترشح في الانتخابات، أو تولي بعض الوظائف عامة^(٣٨).

أما الإدارة الضريبية فإن التصالح يخفف الكثير من التكاليف على الخزينة العامة التي تواجه التكاليف المختلفة للإجراءات القضائية والمحاكمات وتنفيذ الأحكام. ويسهم التصالح في سرعة الفصل في القضايا الجنائية، وتعزيز فكرة الردع، والتقليل من عدد أفراد المجتمع الذين يصدر تجاههم عقوبات سالبة للحرية، وهو ما يخفف الضغط على السجون ويقلل من تكاليف إيواء المساجين^(٣٩).

ومن هذا المنطلق فإن التصالح الضريبي في نظر البعض لا يخرج عن كونه اتفاقاً بين إرادتين لتحقيق منافع للطرفين من خلال حسم النزاع القائم، حيث يتم بمقتضاه تنازل الدولة عن حقها في محاكمة وعقاب المتهم، مقابل تنازل هذا المتهم عن حقه في التمسك ببراءته والاستمرار في القضية، وذلك مقابل الجُعل أو المقابل المقرر، وهو ما يترتب عليه تحقق النتيجة المبتغاة في هذه الحالة المتمثلة في ضمان حقوق الخزينة العامة في الضريبة^(٤٠).

وهذا الأمر لا شك بأنه يتوافق مع سياسة التجريم الضريبي التي وإن كانت تقوم على فكرة العدالة؛ إلا أنها لا تخلو من استنادها على أساس من النفعية التي لا يهتم الدولة فيها عقاب الجاني، وإنما تنظر في المقام الأول إلى تحقيق مصلحة الخزينة العامة التي يمكن ضمانها في مثل هذه الحالة عن طريق التصالح الذي تعقده مع الممول^(٤١).

ثالثاً: الشروط الواجب توافرها في التصالح الضريبي:

هناك بعض الشروط التي يلزم توافرها لعقد التصالح الضريبي بين الإدارة الضريبية والممول في بعض الجرائم والمخالفات الضريبية التي أجاز بعض المشرعين التصالح فيها، من ضمن هذه الشروط ما يلي:

أ- اتفاق الإدارة الضريبية والممول على التصالح:

يُعد الإيجاب والقبول والتقاء إرادة الإدارة الضريبية والممول أو المتهم على التصالح شرطاً أساسياً في إبرام التصالح الضريبي، فالإدارة الضريبية لا يحق لها إجبار الطرف الآخر على التصالح معها دون موافقة منه، وبالمقابل فإن التصالح كذلك ليس حقاً للطرف الآخر بحيث يلزم على الإدارة الضريبية الموافقة عليه^(٤٢).

ب- أن يكون التصالح مع الجهة المخولة قانوناً في ذلك:

يلزم أن يتم التصالح مع الجهة أو الشخص المخول قانوناً في ذلك، وقد جرى العرف القانوني في أن المشرع يحدد في صلب التشريعات ذات العلاقة هذه الجهات أو الأشخاص على سبيل الحصر.

من ذلك ما قرره المشرع اليمني في المادة (١٣٩) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م التي جاء النص فيها على حق رئيس مصلحة الضرائب أو من يفوضه المصالحة في غرامة المخالفات المنصوص عليها في المادتين (١٣٤، ١٣٧) من القانون، وذلك بالتخفيض بما لا يتجاوز ٥٠% من الغرامة المفروضة وسداد الضريبة المستحقة، وكذلك المصالحة في تخفيض الغرامات المفروضة بموجب أحكام المادتين (١٣٥، ١٣٦) من القانون بناءً على طلب خطي مسبب من المكلف، وبما لا يتجاوز ٥٠% من الغرامة المفروضة.

وتم بموجب نص المادة (١٤٣) من القانون حصر التصالح في جرائم التهريب من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة في يد وزير المالية أو من يفوضه، على أن يتم ذلك قبل صدور حكم بات في الدعوى الجزائية مقابل سداد الضريبة المستحقة والغرامات والمبالغ الإضافية، بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الضريبة التي لم يتم أدائها في الجرائم المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة (١٤١) من القانون، وتقديم تعويض يعادل نصف مبلغ الغرامة المفروضة بموجب المادة (١٤٢) من القانون. ويترتب على التصالح سقوط الدعوى الجزائية ووقف السير بإجراءاتها وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار .

ج- أن يكون التصالح في حدود ما يسمح به القانون:

كان المشرع اليمني قد أجاز في نص المادة (٩٥) من قانون الضرائب على الدخل السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م التصالح على الغرامات المترتبة على التخلف عن تقديم الإقرارات الضريبية وذلك بالتخفيض أو الإعفاء منها، لكن المشرع عاد وألغى نص هذه المادة في التعديل الذي أجري على القانون بموجب القانون رقم (١٢) لسنة ١٩٩٩م.

وهذا الأمر نرى بأن المشرع وضعه في الحسبان عند صياغة قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م:

ففيما يتعلق بالغرامات الضريبية تضمنت المادة (١٣٩) من قانون الضرائب على الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م النص على حق رئيس مصلحة الضرائب أو من يفوضه المصالحة في غرامة المخالفات المنصوص عليها في المادتين (١٣٤، ١٣٧) من القانون، بالتخفيض بما لا يتجاوز ٥٠% من الغرامة المفروضة وسداد الضريبة المستحقة، وكذلك المصالحة في تخفيض الغرامات المفروضة بموجب أحكام المادتين (١٣٥، ١٣٦) من القانون بناءً على طلب خطي مسبب من المكلف، وبما لا يتجاوز ٥٠% من الغرامة المفروضة.

ومن ثم فإن نص هذه المادة ربط التصالح بمطالبة المكلف، وأجاز لرئيس مصلحة الضرائب أو من يفوضه في ذلك التصالح وفقاً لمقتضيات الظروف، ومدى حجية الأسباب المقدمة من قبل المكلف، وإن كنا نؤكد على ضرورة تحديد تلك الظروف

والأسباب بدقة، ووضع ضوابط مُحكمة لتخفيض تلك الغرامات، حتى لا يترتب على نص هذه المادة فتح أبوابٍ للفساد بمبرر التسهيل والتخفيف على المكلفين.

وفي جانب جرائم التهرب الضريبي تم بموجب نص المادة (١٤٣) من القانون رقم (١٧) سالف الذكر، حصر التصالح في جرائم التهرب من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة، في يد وزير المالية أو من يفوضه، وذلك قبل صدور حكم بات في الدعوى الجزائية...

وهذه الجرائم الضريبية وفقاً لنص المادة السابقة، هي تلك التي جرى النص عليها في المواد (١٤١، ١٤٢) من القانون، وتتعلق بجرائم مرتبطة بالإقرارات الضريبية من حيث عدم الالتزام بموعد تقديمها، أو عدم صحتها، أو التعديل فيها، أو الاستناد في إعدادها إلى وثائق وسجلات صورية... إلخ. بالإضافة للجرائم المتعلقة بالمحاسبين القانونيين.

د- أن يتم التصالح في الميعاد القانوني:

تشترب بعض التشريعات الضريبية التي أجازت التصالح في بعض الجرائم الضريبية، أن يتم هذا التصالح قبل صدور حكم بات في الدعوى الجنائية.

والحكم البات هنا هو الحكم الذي لا يقبل الطعن فيه بطرق الطعن العادية وهي المعارضة والاستئناف، أو طرق الطعن غير العادية وهي التماس إعادة النظر^(٤٣).

وفي ذلك نص المشرع اليمني في المادة (١٤٣) من قانون الضرائب على الدخل على أن للوزير أو من يفوضه التصالح في جرائم التهرب من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة، وذلك قبل صدور حكم نهائي بات في الدعوى الجزائية.

هـ- أن يتم التصالح مقابل أداء ما حدده القانون:

بالطبع إن المقابل الذي يتم في مقابله التصالح هو الأساس في عقد التصالح، فالمصلحة التي كان يسعى إليها الممول من وراء مخالفته هي سبب ارتكابه لتلك المخالفة؛ ومن ثم فليس أقل من عقاب له على مخالفته إلا بدفع ما كان سيحققه من وراء تلك المخالفة من فائدة، إضافة إلى تعويض يتناسب مع حجم المخالفة التي

ارتكبتها، وذلك يحل محل العقوبة التي كان القضاء سيصدرها في حقه، والتي قد تصل إلى سلبه لحريته مدة العقوبة التي يحددها القانون.

وقد نص بعض المشرعين على أن التصالح الذي يتم مع المخالفين للقوانين الضريبية، يجب أن يكون في مقابل أداء ما كان سيترتب على المخالفة المرتكبة من فائدة إضافة إلى تعويض معين.

وفي ذلك نص المشرع اليمني في المادة (١٤٣) من قانون ضرائب الدخل على أن التصالح في جرائم التهرب من الضريبة يتم في مقابل سداد:

أ- الضريبة المستحقة والغرامات والمبالغ الإضافية بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الضريبة التي لم يتم أدائها في الجرائم المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة (١٤١) من القانون.

ب- تعويض يُعادل نصف مبلغ الغرامة المفروضة بموجب المادة (١٤٢) من القانون.

المطلب الثاني

آثار التصالح الضريبي

يترتب على التصالح في بعض الجرائم والمخالفات الضريبية آثار مختلفة بعضها يطول الدعوى الجنائية، والبعض يتعلق بالعقوبات المترتبة عليها، كما أن منها ما يتعلق بالدعوى المدنية.

أولاً: أثر التصالح الضريبي على الدعوى الجنائية:

يترتب على التصالح سقوط الدعوى الجزائية، ووقف السير بإجراءاتها، وإلغاء ما يترتب عليها من آثار^(٤٤)، وتتقسم الآثار المترتبة على التصالح على الدعوى الجنائية، بحسب المراحل التي تم فيها التصالح، سواء تم هذا التصالح قبل تحريك الدعوى الجنائية، أو بعد تحريكها وقبل صدور حكم بات، أو تم ذلك بعد صدور حكم بات فيها.

أ- قبل تحريك الدعوى الجنائية:

في هذه المرحلة يلزم على النيابة أن ترسل القضايا التي تم التصالح فيها ولم يتم التصرف فيها إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب - عن طريق النيابة الكلية - مشفوعة بمذكرة باقتراح حفظها قطعياً أو التقرير فيها بأن لا وجه لإقامة الدعوى الجنائية - بحسب الأحوال - لانقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح^(٤٥).

ب- بعد تحريك الدعوى الجنائية:

إذا تم تحريك الدعوى الجنائية، وتم رفعها إلى المحكمة، وجرى التصالح فيها في هذه المرحلة، فهنا يلزم التفرقة بين حالتين:

١- إذا كانت النيابة قد أمرت بإحالة الأوراق إلى محكمة الجناح الجزئية، ولم يكن المتهم قد أعلن بورقة التكليف بالحضور، فيتم العدول عن الإحالة وترسل إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب - عن طريق النيابة الكلية - مشفوعة بمذكرة باقتراح حفظها قطعياً أو التقرير فيها بأن لا وجه لإقامة الدعوى الجنائية - بحسب الأحوال - لانقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح.

٢- إذا تم إعلان المكلف بورقة بإشعار التكليف بالحضور أمام المحكمة المختصة، وكان قد تم التصالح بعد إحالة الدعوى إلى المحكمة أو أثناء نظر الدعوى في أية مرحلة، فهنا يمكن للمتهم الدفع بسبق التصالح في الدعوى الجنائية، كما يمكن هنا أيضاً أن يطلب عضو النيابة المائل بالجلسة من المحكمة الحكم بانقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح.

ويترتب على انقضاء الدعوى الجنائية في هذه المرحلة الإفراج بشكل فوري عن المتهم إذا كان قد تم حبسه احتياطياً، كما تسقط عنه الالتزامات والتعهدات الواقعة عليه بسبب التهمة الموجهة إليه، ويتم إعادة ما تم ضبطه معه أثناء توجيه التهمة إليه مما يندرج في إطار ما يجوز التعامل به، ولا يجوز رفع الدعوى الجنائية مرة أخرى ضد الممول نفسه بشأن الوقائع التي استتدت عليها الواقعة التي تم التصالح بشأنها^(٤٦).

وعلى الرغم من أن التصالح الذي يتم بين الإدارة الضريبية والممول قبل تحريك إجراءات الدعوى الجنائية يترتب عليه إنهاء النزاع القائم في شأن الواقعة المتعلقة بالدعوى، إلا أنه لا يترتب على هذا التصالح إنهاء كل نزاع قائم بين الإدارة الضريبية وهذا الممول في حالة ما إذا رفعت ضده أكثر من دعوى عمومية، حيث إن التصالح الذي تم في إحداها لا ينصرف أثره إلى دعاوى الأخرى، وفي هذا الاتجاه أيضاً لا ينتج التصالح أثره إلا فيما يتعلق بسنوات النزاع الذي تم بشأنها التصالح، ولا يؤثر على سنوات أخرى يرتكب فيها الممول الواقعة نفسها المعاقب عليها^(٤٧).

كما أنه يترتب على اكتشاف نشاط آخر يمارسه هذا الممول ويندرج في إطار ما ينص القانون على معاقبته، رفع دعوى جنائية جديدة عن هذا النشاط، أو حتى إجراء تصالح جديد عنه مع هذا الممول نفسه^(٤٨)، مع مراعاة ما ينص عليه القانون فيما يتعلق بالعود إلى ارتكاب الجرم نفسه المعاقب عليه في القانون.

ج- بعد صدور حكم في الدعوى:

يرتب الصلح أثره في وقف تنفيذ العقوبة المحكوم بها بقوة القانون^(٤٩)، وقد نص المشرع المصري في ذلك بأنه يترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية

والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تمّ التصالح أثناء تنفيذها^(٥٠)، حيث يجب على أعضاء النيابة أن يبادروا إلى إرسال ملفات القضايا مرفقاً بها الطلبات والأوراق والمستندات المتعلقة بالتصالح إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب - عن طريق النيابة الكلية المختصة - للأمر بوقف تنفيذ العقوبة المقضي بها والإفراج فوراً عن المتهمين المحبوسين تنفيذاً لهذه الأحكام، وذلك بعد التحقق من تمام التصالح وفقاً للقواعد المقررة قانوناً^(٥١).

ويمتد أثر التصالح إلى الحكم الجنائي غير النهائي حيث يترتب عليه محو كافة الآثار المترتبة على هذا الحكم، بحيث لا يدرج كسابقة على الممول في حالة العود لأنه يلزم لكي تعتبر الواقعة التي تمّ بشأنها التصالح سابقة في العود أن يصدر بشأنها حكم بات؛ ومن ثمّ فإنه لا يتمّ قيد هذه الواقعة في صحيفة السوابق الجنائية للمتهم أو لغيره من الأطراف الذين شملهم التصالح^(٥٢).

ثانياً: أثر التصالح الضريبي على الدعوى المدنية؛

في جانب الدعوى المدنية يترتب على انقضاء الدعوى بالتصالح انحسار ولاية المحكمة على الدعوى لانتهائها، وهذا هو الأثر المترتب على انقضاء الدعوى بالتصالح، ولا يجوز هنا للمحكمة الاستمرار في نظر القضية أو بحث أدلتها المقدمة من الخصوم فيها بعد حسم الخصومة والنزاع بالتصالح^(٥٣).

أما فيما يتعلق بالدعوى الجنائية فقد جاء في نص المادة (١٣٨) من قانون ضريبة الدخل المصري، بأن التصالح الذي يتمّ عقده مع المتهم في الدعوى الجنائية لا يؤثر في الدعوى المدنية، سواء كانت هذه الدعوى منظورة مع الدعوى الجنائية بطريق التبعية، أم منظورة أمام القضاء المدني بصورة مستقلة؛ ومن ثمّ يحقّ للإدارة الضريبية المطالبة بحقوقها المترتبة على الجريمة المرتكبة، ويلزم على المحكمة الاستمرار في نظر الدعوى المدنية المرفوعة إليها^(٥٤).

ويعلّل هذا الأمر بأن الدعوى المدنية في حالة تحريكها بالاستقلال عن الدعوى الجنائية لا تتأثر بالأسباب التي تنقضي بها الدعوى الجنائية، في حين أن

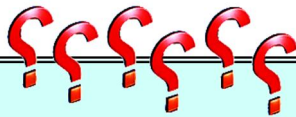
الدعوى المدنية التي يتم تحريكها بالتبعية للدعوى الجنائية، يحكمها الاستثناء الذي تقرره الفقرة الثانية من المادة (٢٥٩) من قانون الإجراءات الجنائية المصري، التي تنص على أنه في حالة انقضاء الدعوى بعد رفعها لسبب من الأسباب الخاصة بها، فلا تأثير لذلك في سير الدعوى المدنية المرفوعة^(٥٥).

وفي هذا المقام يثار تساؤل حول الجدوى من الحديث عن الدعوى المدنية في هذه الحالة، طالما وأن التصالح الضريبي لا يتم إلا بأداء المقابل المنصوص عليه في القانون، حيث إن هذا المقابل يجمع بين المبالغ المستحقة كتعويض أو غرامة عن الواقعة المرتكبة بالإضافة إلى مبلغ الضريبة المتهرب من أدائها؛ والإجابة على هذا التساؤل تتوقف على بيان طبيعة التصالح، من حيث كونه عقداً مدنياً يخضع لأحكام العقود المدنية، أو من حيث إنه عمل ذو طبيعة عقدية وعقابية في الوقت نفسه، فالمتهم يؤدي التعويض عن الواقعة المرتكبة إلى جانب الضريبة المستحقة وهدفه من وراء ذلك أن يتجنب العقوبة التي ينص عليها القانون، ويتحقق للخزينة العامة في الوقت ذاته من خلال مبلغ التعويض أو الغرامة ما فات على الخزينة العامة من كسب وما لحقها من خسارة بسبب الجريمة أو المخالفة الضريبية المرتكبة^(٥٦).



تذكر

- ❖ تنقسم الوسائل الإدارية لإنهاء الخلافات التي قد تنشأ بين الإدارة الضريبية والممول بمناسبة فرض وتحصيل الضريبة إلى:
 - التظلم أمام لجان التسوية.
 - الاعتراض أمام لجان الطعن الضريبي.
- ❖ التصالح الضريبي: هو تصرف رضائي يتم بين ممثل الإدارة الضريبية المخول قانوناً وبين الممول؛ وذلك وفقاً للشروط والإجراءات التي ينص عليها القانون، يتم بموجبه توقيف إجراءات الدعوى القضائية المرفوعة ضد الممول، أو إسقاطها إذا كانت إجراءات تحريكها قد اتخذت، وذلك مقابل أداء الممول للمبالغ المقررة عليه والغرامات المترتبة عليها للخزينة العامة بحسب القانون ووفقاً للإجراءات المتبعة في ذلك.
- ❖ تتخلص الشروط الواجب توافرها في التصالح الضريبي على النحو التالي:
 - اتفاق الإدارة الضريبية والممول على التصالح.
 - أن يكون التصالح مع الجهة المخولة قانوناً في ذلك.
 - أن يكون التصالح في حدود ما يسمح به القانون.
 - أن يتم التصالح في الميعاد القانوني.
 - أن يتم التصالح مقابل أداء ما حدده القانون.



أسئلة تقويمية

- ← تكلم عن لجان الطعن الضريبي مبيناً موقف المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل اليمني فيما يتعلق:
 - بتشكيلها.
 - اختصاصاتها.
 - ميعاد الطعن أمامها.
 - إجراءات الطعن المتبعة فيها.
 - القرارات الصادرة عنها.
 - الطعن في القرارات الصادرة عنها.
- ← تكلم عن الشروط الواجب توافرها في التصالح الضريبي ؟
- ← تكلم عن آثار التصالح الضريبي على الدعوى الجنائية ؟
- ← تكلم عن آثار التصالح الضريبي على الدعوى المدنية ؟

قائمة مراجع هذا الفصل

- (١) Trotabas (L.), La nature juridique du contentieux fiscal en droit français, in Mélanges offerts à Maurice Hauriou, Paris, Sirey, ١٩٢٩, p.٧١٢.
- مشار إليه في: د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٥.
- (٢) د. عبد الباسط وفا محمد: فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١م، ص ١١٩، ١٢٠.
- (٣) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص ٦٤٧.
- (٤) د. إبراهيم عبد العزيز النجار: نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨م، ص ١٨.
- (٥) Richard K. Gordon: Law of Tax Administration and Procedure. Op. Cit., p. ١٠.
- (٦) د. حمدي سليمان القبيلات: الطعن بقرار ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته "دراسة تحليلية وتطبيقية"، دراسة منشورة بمجلة الحقوق الصادرة عن مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد ١، السنة ٣٢، مارس ٢٠٠٨م، ص ٤٣٠.
- (٧) سمير سعد مرقص: المرحلة الإدارية في نظر المنازعات الضريبية، دراسة منشورة بمجلة التشريع المالي والضريبي الصادرة عن رابطة مأموري الضرائب المصرية، القاهرة، العدد ٢٧٧، يناير - فبراير ١٩٩٢م، ص ١٢.
- (٨) د. حمدي سليمان القبيلات، الطعن بقرار ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته "دراسة تحليلية وتطبيقية"، مرجع سابق، ص ٤٣١.
- (٩) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٩٢.
- (١٠) د. محمد وديع بدوي: الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة "دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٦٤م، نشرت بدار مطابع الشعب، القاهرة، ١٩٦٤م، ص ٤.
- (١١) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص ٦٥٧، ٦٥٦، ٣٧١.
- (١٢) المادة (١١٣/أ) من قانون ضرائب الدخل.
- (١٣) المادة (١١٧/أ) من قانون ضرائب الدخل.
- (١٤) حكم محكمة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (٣٤)، الصادر بتاريخ ١ يونيو ٢٠٠٢م، في القضية الضريبية رقم (٣٤) لسنة ١٤٢٣هـ.
- (١٥) المادة (١١٣/أ) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م.
- (١٦) المصدر: مصلحة الضرائب اليمنية.

- (١٧) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٠٣٩٣ لسنة ٧٧ ق، جلسة ٩ مارس ٢٠٠٩م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤- أبريل ٢٠٠٩م، مرجع سابق، ص ٣٢٧، ٣٣٩.
- (١٨) من ذلك ما يشترطه نظام ضريبة الدخل السعودي الجديد من تدرج نظر الاعتراضات الضريبية أمام لجان اعتراض ابتدائية ولجان اعتراض استئنافية.
- (١٩) المصدر: مصلحة الضرائب اليمنية.
- (٢٠) المادة (١١٩/ب) من قانون ضرائب الدخل.
- (٢١) المادة (١١٧/ب/٢) من قانون ضرائب الدخل.
- (٢٢) المادة (١١٨/هـ) من قانون ضرائب الدخل.
- (٢٣) المادة (١٢٠) من قانون ضرائب الدخل.
- (٢٤) أكدت على ذلك محكمة استئناف أمانة العاصمة اليمنية في قرارها في القضية رقم ١١ الصادر بتاريخ ٧ مارس ٢٠٠٥م.
- (٢٥) المادة (١٢١/أ، ب، ج، د) من قانون ضرائب الدخل.
- (٢٦) المادة (١٢٢/أ) من قانون ضرائب الدخل.
- (٢٧) حكم محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (١٥) الصادر في ١٤ نوفمبر ٢٠٠٦م، في القضية الضريبية رقم (٤) لسنة ١٤٢٧ هـ.
- (٢٨) المادة (١٧٤) من قانون ضريبة الدخل العماني الجديد الصادر بالمرسوم السلطاني رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩م.
- (٢٩) من ذلك ما نص عليه المشرع اليمني في المادة (١٤٣) من قانون ضرائب الدخل، والمشرع المصري في المادة (١٣٨) من قانون الضرائب على الدخل، والمشرع التونسي في الفصل (٧٨) من مجلة الإجراءات الجبائية.
- (٣٠) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ١١١.
- (٣١) ابن منظور: لسان العرب، طبعة دار المعارف، القاهرة، ١٩٨١م، ص ٢٤٩٧.
- (٣٢) Code Civil - Article ٢٠٤٤ (٣٢).
- (٣٣) نص المادة (٦٦٨) من القانون المدني اليمني.
- (٣٤) د. جلال ثروت: نظم الإجراءات الجنائية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٣م، ص ٢١٣.
- (٣٥) د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: الصلح والتصالح في قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى ٢٠٠٤م، ص ٣٣.
- (٣٦) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٣٦٤ لسنة ٥١ ق، جلسة ١٨ نوفمبر ١٩٨٢م، س ٣٣، ص ٨٩٦.
- (٣٧) د. إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٧٧.
- (٣٨) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ١١٢.
- (٣٩) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٢٩٠.
- (٤٠) أبو بكر الصديق محمد عامر، أحكام التجريم في قانون الضريبة على المبيعات، مرجع سابق، ص ١٢٧.
- (٤١) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٥٦.
- (٤٢) (نفس المرجع السابق)، ص ٢٥٩.

- (٤٣) د. مجدي محمد علي الخولي وآخرون، الموسوعة في جريمة التهرب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٢٨.
- (٤٤) المادة (١٤٣/ج) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م.
- (٤٥) الكتاب الدوري رقم (٧) لسنة ٢٠٠٥م، الصادر عن النائب العام المصري في ٤ يوليو ٢٠٠٥م، بشأن قانون الضرائب الجديد.
- (٤٦) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٢٩٩.
- (٤٧) د. مجدي محمد علي الخولي، جريمة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص ٤١٧، ٤١٨.
- (٤٨) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٢٩٩.
- (٤٩) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن الجنائي رقم ٦٢٤ لسنة ٤٥ ق، جلسة ٢٧ إبريل ١٩٧٥م، س ٢٦، ص ٣٥٨.
- (٥٠) المادة (١٣٨) من قانون ضريبة الدخل المصري.
- (٥١) الكتاب الدوري رقم (٧) لسنة ٢٠٠٥م، الصادر عن النائب العام المصري في ٤ يوليو ٢٠٠٥م، بشأن قانون الضرائب الجديد.
- (٥٢) د. إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٨٤، ٢٨٥.
- (٥٣) حكم النقض الصادر من الدائرة التجارية بالمحكمة العليا اليمنية في الطعن رقم (٢٢٠٩٦) لسنة ١٤٢٦هـ (تجاري)، الصادر في جلسة ٢٦ مارس ٢٠٠٥م.
- (٥٤) د. إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٨٥.
- (٥٥) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٣٠٠، ٣٠١.
- (٥٦) (نفس المرجع السابق)، ص ٣٠١.

الفصل الثاني
القضاء الضريبي في
النظام الضريبي اليمني

الفصل الثاني

القضاء الضريبي في النظام الضريبي اليمني



أهداف هذا الفصل

يمكن القول عزيزي القارئ الكريم بأن أهم أهداف هذا الفصل تتلخص في التالي:

- ❖ بيان الاتجاهات المختلفة في الأخذ بالقضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية.
- ❖ توضيح أهمية القضاء الضريبي المتخصص في النظام القضائي.
- ❖ استعراض إجراءات الفصل في المنازعات الضريبية أمام القضاء بدرجاته المختلفة في الجمهورية اليمنية.

تهديد وتقسيم:

هناك عبارة شهيرة للفقير الفرنسي أناتول فرانس " Anatale france " يقول فيها: "بأن القانون ميت ولكن القاضي حي". وهذا المعنى يسوق بدوره إلى القول بأن نصوص القانون التي تصدر عن السلطة التشريعية تظل جامدة بلا روح، قد تحيد عن العدل أحياناً فيكتوي بنار ظلمها الأبرياء، وقد يستفيد من ثغراتها المخالفون فيفلتون من العقاب مستغلين نصوصها الصماء، وهنا يأتي دور القضاء العادل في هذا المقام كالروح التي تدب معها الحياة في هذه التشريعات.

وعلى الرغم من أن اللجوء إلى القضاء يمثل ضماناً للممولين في مواجهة التعسف والظلم الذي قد يتعرضون له من قبل الإدارة الضريبية، إلا أن اللجوء إلى القضاء في المنازعات الضريبية دون ضوابط معينة، قد يترتب عليه مساعدة الممولين المماطلين في دفع الضريبة في إطالة مماطلتهم؛ ومن ثم تأخير حصول الخزينة العامة على حقوقها من الضريبة^(١).

والأدهى من ذلك أنه في بعض الأنظمة القضائية التي ترافق محاكمها هيئات محلفين، يمكن أن تتعاطف هذه الهيئات مع هؤلاء الممولين لدوافع سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية أو حتى نفسية معينة؛ مما يسهم في إهدار حقوق الخزينة العامة في الضريبة، ومساعدة الممولين المتهربين من دفع الضريبة في تحقيق أهدافهم^(٢).

ويرى البعض أن القضاء الضريبي على الرغم من أنه يقوم بدور كبير في الفصل في المنازعات الضريبية، إلا أن ضعف مستوى النظام القضائي في الدولة قد يؤثر سلباً بشكل أو بآخر على هذه العملية خاصة في بعض الدول النامية، وهذا الأمر لا شك بأنه يعوق القضاء الضريبي عن تحقيق أهدافه، ويؤثر كذلك في تطبيق سيادة القانون في الدولة، وهو ما قد يدفع بعض الممولين إلى اللجوء إلى أساليب أخرى تمكنهم من التعبير عن تظلمهم من التعسف والظلم الذي قد يتعرضون له من قبل الإدارة الضريبية، طالما أنه لم يتأت لهم الوصول إلى إنصافهم من خلال القضاء^(٣).

سنحاول هذا الفصل تناول ماهية الطریق القضائي في إنهاء المنازعات الضريبية، وذلك من حيث القضاء المختص، وأهمية القضاء الضريبي، كما سيتم الحديث من خلال مبحث مستقل عن القضاء الضريبي المختص في النظام الضريبي اليمني، وبحسب ما سيلي عرضه في المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية القضاء الضريبي.

المبحث الثاني: المراحل والإجراءات القضائية للفصل في المنازعات الضريبية في

القانون اليمني.

المبحث الأول ماهية القضاء الضريبي

تعددت توجهات الأنظمة الضريبية في تحديد القضاء المختص بالفصل في المنازعات الضريبية، وكذلك كان الأمر عليه بين أوساط بعض الفقه القانوني، حيث توزعت تلك التوجهات بين من يجعل القضاء العادي هو المختص بالفصل في هذه المنازعات، أو من يرى اختصاص ذلك للقضاء الإداري، وبين توجه ثالث يقول بأن المحاكم الضريبية هي صاحبة هذا الاختصاص في ذلك.

ولعل تلك التوجهات والاختلافات نابعة من الأهمية التي يتميز بها الطريق القضائي في الفصل في منازعات يكون طرفها الدولة، ممثلة هنا بالإدارة الضريبية والأفراد المكلفين بواجبات عامة تتجسد هنا في الضريبة، وهو ما يجعل التقاضي في الضريبة يتميز بخصائص معينة دون غيرها من الدعاوى الأخرى.

تلك هي مواضع هذا المبحث الذي تم تقسيمه إلى المطلبين التاليين:

المطلب الأول: القضاء المختص بالفصل في المنازعات الضريبية.

المطلب الثاني: أهمية القضاء الضريبي.

المطلب الأول

القضاء المختص بالفصل في المنازعات الضريبية

للأنظمة الضريبية في تحديد القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية اتجاهات مختلفة، وكذلك كان الأمر عليه لدى فقهاء القانون الذين اختلفت آراؤهم وتعددت أقوالهم حول القضاء المختص بنظر هذه المنازعات، وكل يدافع عن قوله بحجج شتى ومبررات مختلفة، وقد توزعت تلك التوجهات والآراء في الأقوال التي سيتم توزيعها على الفروع التالية:

الفرع الأول

القول باختصاص المحاكم العادية

ويندرج ضمن هذا الرأي توجه المشرع في مصر في قانون ضرائب الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، وكذا ما سار عليه النظامان الضريبيان التونسي والسوداني، وغير ذلك من الأنظمة الضريبية، إلى جانب تأييد بعض الفقهاء القانوني لذلك.

- مصر:

جاء في نص المادة (١٢٣) من قانون ضرائب الدخل بأن لكل من الإدارة الضريبية والممول الطعن في قرار لجنة الطعن الضريبي أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال (٣٠) يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار، وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيس للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة، وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية، ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أيّاً كانت قيمته.

وبناءً على نص المادة السابقة الذكر، فإن الاختصاص بنظر الدعاوى المتعلقة بضرائب الدخل ينعقد للمحكمة الابتدائية أيّاً كان مقدار الضريبة محل النزاع، أو مقدار الضريبة المختلف عليه، بل أنه ينعقد الاختصاص لها حتى في بعض الحالات

التي لا يتحقق فيها ربح وينحصر النزاع فيها على تقدير الخسائر الجائز ترحيلها إلى خمس سنوات لاحقة، حتى ولو كان نصاب الدعوى من اختصاص المحكمة الجزئية^(٤).

والمحكمة التي تختص بمنازعات الضرائب هي المحكمة التجارية، وتتولى في المحاكم الابتدائية دوائر معينة للفصل في الطعون الضريبية، وذلك بهدف أن يتوافر لهذه الدوائر التخصص الذي يمكنها من الفصل في الدعاوى الضريبية المعروضة أمامها بشكل سريع وبما لا يخل بمبدأ تحقيق العدل والإنصاف^(٥).

٢- تونس:

وفقاً لما نص عليه الفصل (٥٤) من مجلة الإجراءات الجبائية فإن المحاكم الابتدائية تختص بالنظر في الدعاوى المتعلقة بالاعتراض على قرارات التوظيف الإجباري للأداء والمتعلقة كذلك باسترداد الضريبة.

أما عن الاختصاص المكاني للمحكمة، فقد نص الفصل (٥٥) من المجلة كذلك على أن تُرفع الدعوى ضد مصالح الجباية لدى المحكمة الابتدائية التي توجد بدائرتها المصلحة الجبائية المتهددة بالملف...

٣- السودان:

جاء في نص المادة (٢٠١/٩٥) من قانون ضريبة الدخل الصادر سنة ١٩٨٦م، أنه يجوز لأي شخص أبلغ إليه إعلان يقتضي أحكام المادة (٥٨/ز) من القانون، أو لوكيل الديوان (مسئول الإدارة الضريبية) في حالة عدم اقتناعه بقرار لجنة الضرائب؛ أن يطعن في ذلك أمام المحكمة المختصة، بإعلان مكتوب إلى المحكمة المختصة، مع تسليم صورة منه إلى الطرف الآخر، وذلك خلال (٤٥) يوماً من تاريخ الإبلاغ بالإعلان.

وكان قد جاء في نص المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل، في تعريف المحكمة المختصة بأنها تلك التي تختص بالطعون الإدارية بحسب قانون الإجراءات المدنية لسنة ١٩٨٣م أو أي قانون آخر يحل محله.

والمحكمة المختصة بحسب نص المادة (١٨) من قانون الإجراءات المدنية، هي المحكمة المدنية العامة، التي تختص بالفصل في الطعون والقرارات الإدارية، التي يندرج ضمنها المنازعات الضريبية.

رأي الفقه:

طالب جانب من الفقه القانوني الفرنسي بإسناد الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية إلى القاضي المدني؛ وذلك لأن القضاء المدني هو المختص بتطبيق القانون المدني الذي يُعد الشريعة العامة لفروع القانون الوضعي؛ فيجب تطبيق أحكامه فيما لم يرد بشأنه نص خاص. ومن ثم يكون هذا القضاء هو الأولي بتطبيق نصوص القانون الضريبي، التي تُعد في الأصل استثناءً من أحكام القانون العام؛ لأن ذلك يندرج في إطار رعاية مصالح الأفراد، وذلك بالنظر إلى أن القضاء المدني يلتزم بالأحكام العامة التي تصب في حماية حقوقهم، وهو أمر لا يتوافر في القاضي الإداري الذي قد يميل هوأه أحياناً إلى الدفاع عن مصالح الإدارة والخزينة العامة^(١).

الفرع الثاني

القول باختصاص المحاكم الإدارية

يتولى القضاء الإداري الفصل في منازعات الضرائب في بعض الدول، منها فرنسا وفنلندا وبولندا وكذا السعودية والمغرب ولبنان، نستعرض ذلك في بعض هذه الدول، إضافة إلى استعراض رأي الفقه المؤيد لهذا الاتجاه.

١- فرنسا:

تتميز فرنسا بنظام قضائي مزدوج، حيث تتولى محاكم القضاء العادي المسؤولية عن النظر في دعاوى القانون الخاص، وتخضع أحكامها الابتدائية والاستئنافية لرقابة محكمة النقض باعتبارها محكمة قانون، وفي المقابل هناك محاكم القضاء الإداري التي تتولى النظر في الدعاوى المتعلقة بالقانون العام، وتخضع أحكامها الابتدائية والاستئنافية لرقابة مجلس الدولة الذي يُعد أعلى سلطة قضائية إدارية في الدولة، ويقابل هذا المجلس محكمة النقض أو المحكمة العليا في القضاء العادي.

وتختلف الولاية القضائية في القضاء العادي والقضاء الإداري في نظر المنازعات الضريبية بحسب نوع الضريبة موضوع المنازعة، فالمحاكم الإدارية تختص بمنازعات الضرائب المتعلقة بضرائب الدخل، وضرائب الشركات، وضرائب المبيعات، وضرائب العقارات، في حين تختص المحاكم القضائية بالنظر في المنازعات المتعلقة بضرائب الدمغة على العقارات، أو الهيئات أو المبيعات^(٧).

وعلى كل نرى بحسب ما هو سائد في النظام القضائي الفرنسي بأن المحاكم الإدارية على اختلاف درجاتها في فرنسا هي صاحبة الولاية الأصلية بنظر المنازعات الضريبية، سواء ما يتعلق منها بربط هذه الضريبة، أو استردادها، وما يدور بين ذلك من منازعات مختلفة.

٢- السعودية:

جاء في نص المادة (٦٦/و) من نظام ضريبة الدخل الجديد على أن قرار لجنة الاستئناف الضريبي يصبح نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال ستين يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وديوان المظالم هو هيئة قضائية إدارية مستقلة، يرتبط مباشرة بالملك، ويتكون من المحكمة الإدارية العليا، ومحاكم الاستئناف، والمحاكم الإدارية^(٨).

٣- المغرب:

جاء في نص المادة (٨) من قانون المحاكم الإدارية على أنه يندرج ضمن اختصاص المحاكم الإدارية نظر المنازعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب، وبالبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة.

واستثني من عموم نص المادة السابقة ما جاءت به المادة (٩) من القانون نفسه، بأن يظل المجلس الأعلى مختصاً بالبت ابتدائياً ونهائياً في طلبات الإلغاء، بسبب تجاوز السلطة المتعلقة بالقرارات التنظيمية والفردية الصادرة عن الوزير الأول (رئيس الوزراء)، وكذا قرارات السلطة التي يتعدى نطاق تنفيذها دائرة الاختصاص المحلي لمحكمة إدارية.

وقد تضمنت المادة (٣٣) من القانون السالف الذكر حصراً بأنواع الضرائب التي تختص المحاكم الإدارية بالنظر في منازعاتها، يضاف لذلك ما ورد في نص المادة (٣٤) من القانون نفسه التي نصت على أن تختص المحكمة الإدارية الواقع في دائرة اختصاصها العقار المفروضة عليه الضريبة بالنظر في الطعون المتعلقة بقرارات لجنة التحكيم المحدثه بالمادة (٢٠) من القانون رقم (٨٩ - ٣٧) المتعلق بالضريبة الحضريه، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم (٢٢٨ - ٨٩ - ١) بتاريخ فاتح جمادى الآخرة ١٤١٠هـ (٣٠ ديسمبر ١٩٨٩).

والحصر للمنازعات الضريبية التي وردت في نص المادتين السابقتين غالباً ما يكون محل لبس، حيث تثور بمناسبتها العديد من التساؤلات عما إذا كانت المحاكم الإدارية لا تختص بمنازعات الضرائب التي لم يرد ذكرها في نص هاتين المادتين، إلا أن الرأي الراجح يميل إلى المبدأ العام القائل بأن الاختصاص النوعي لهذه المحاكم يشمل جميع منازعات الضرائب والديون المستحقة للدولة بصفة عامة، والسرد لأنواع الضرائب مضمون المادتين السابق ذكرهما إنما جاء من المشرع على سبيل المثال فقط وليس الحصر^(٩).

٤- لبنان:

جاء في نص المادة (٩٦) من قانون ضريبة الدخل اللبناني رقم (١٤٤) لسنة ١٩٥٩م، على أنه يحق لكل من الدائرة المالية والمكلف استئناف قرار اللجنة الابتدائية المختصة بدراسة الاعتراضات الضريبية والفصل فيها، وذلك لدى مجلس شورى الدولة^(١٠)، خلال عشرين يوماً من تاريخ التبليغ.

رأي الفقه:

يرى جانب من الفقه أن القضاء الإداري هو الذي يجب أن يختص بالبث في المنازعات الضريبية، ومرجع ذلك يعود إلى أن عملية ربط وتحصيل الضريبة يندرج أساساً تحت إطار القرارات الإدارية التي تصدر عن السلطة العامة ممثلة في الإدارة الضريبية؛ ومن ثم فإن من المنطقي أن يختص القضاء الإداري بنظر المنازعات المتعلقة بها^(١١).

الفرع الثالث

القول باختصاص محاكم ضريبية متخصصة

نظراً للخصوصية التي تتميز بها المنازعات الضريبية، فقد قامت بعض الدول بتشكيل محاكم متخصصة بنظر هذه المنازعات، من ذلك ما هو جاري العمل به في النظام الضريبي الأمريكي واليمني والأردني، إضافة إلى تأييد جانب من الفقه لإنشاء محاكم ضريبية متخصصة بنظر هذا النوع من المنازعات.

١- الولايات المتحدة الأمريكية^(١٢):

يعود تاريخ القضاء الضريبي في الولايات المتحدة إلى العقد الثالث من القرن العشرين وتحديدًا إلى العام ١٩٢٤م، حينما نص الكونجرس في قانون ضريبة الدخل الصادر في العام نفسه والذي كان يطلق عليه قانون "The Mellon Tax Bill" على إنشاء "مجلس للطعون الضريبية" "US Board of Tax Appeals"، وذلك من أجل زيادة وسائل الفصل في المنازعات الضريبية التي تشب خلال عملية ربط وتحصيل الضريبة على الممولين.

وفي العام ١٩٤٢م أصدر الكونجرس قانوناً للإيرادات، وأعاد تشكيل وتسمية مجلس الطعون السابق إلى محكمة ضريبية باسم "محكمة الضرائب في الولايات المتحدة" "Tax Court of the United States".

وفي العام ١٩٦٩م صدر قانون للإصلاح الضريبي في الولايات المتحدة تم بموجبه تغيير اسم هذه المحكمة إلى اسمها الحالي "محكمة ضرائب الولايات المتحدة" "United States Tax Court"، وقد جرى افتتاح مبنى خاص بهذه المحكمة في ٢٢ نوفمبر ١٩٧٤م بمناسبة الذكرى الخمسين لإصدار قانون الإيرادات الداخلية.

ويندرج إنشاء وتسمية هذه المحكمة تحت إطار المادة الأولى من الدستور الأمريكي، وبناءً على قانون الإيرادات الداخلية^(١٣)، ومن أهم أهداف إنشاء هذه المحكمة تركيز الاختصاص القضائي والإداري في الجانب الضريبي بما يضمن

حقوق الخزينة العامة، وتقليل تكاليف التقاضي، وتسهيل إجراءاته، إضافة لضمان حقوق الممولين. وتتولى نظر المنازعات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية (IRS) والمكاتب التابعة لها والممولين بمناسبة تطبيق التشريعات الضريبية.

وتتكون هذه المحكمة من (١٩) قاضياً يصدر بتعيينهم قرار من رئيس الولايات المتحدة بعد مشاورة وموافقة مجلس الشيوخ، ويشترط أن يكون القضاة المعينون على درجة عالية من الكفاءة والخبرة والقدرة على أداء المهام الموكلة إليهم، وتكون عضوية القاضي في المحكمة لمدة (١٥) سنة، ويمكن عزله من قبل الرئيس قبل انتهاء تلك الفترة إذا ثبت إهماله في واجبه أو سوء تصرفه، وذلك بعد مناقشته والاستماع إليه حول التهم المنسوبة إليه^(١٤)، كما يتم تعيين قاضٍ كل سنتين على رأس المحكمة يكون بمثابة رئيس للقضاة في المحكمة^(١٥).

ويقع المكتب الرئيسي للمحكمة في العاصمة الأمريكية واشنطن دي سي "Washington, D.C" بمقاطعة كولومبيا "District of Columbia"، ويجوز للقضاة عقد أية جلسة لهم في أية مدينة في الولايات المتحدة، بحيث يسافر القضاة إلى مدن محددة سلفاً بعد إجراء الترتيبات اللازمة لذلك^(١٦)، وتعد المحكمة جلساتها في الوقت الراهن في أكثر من (٧٤) مدينة منتشرة في معظم الولايات الأمريكية^(١٧).

ويتحدد زمان ومكان عقد جلسات هذه المحكمة والشعب التابعة لها من قبل رئيس المحكمة، وذلك بهدف تأمين فرص وأوقات مناسبة للممولين لتجهيز إثباتاتهم وأوجه دفاعهم قبل المثول أمام المحكمة^(١٨).

كما يمكن للممول اللجوء إلى المحكمة الابتدائية (U.S. District Court)، وذلك في دعاوى ضريبية تتعلق باسترداد الضريبة التي دفعها الممول بالزيادة عن الضريبة المستحقة عليه، وتشكل هذه المحكمة من قاضٍ واحد، ويتبع فيها نظام المحلفين، ولذلك تصنف على أنها أكثر عدالة بالنسبة للممولين الذين يجذبون اللجوء إليها. ويتم الطعن في أحكام هذه المحكمة أمام محكمة الاستئناف الدائرة الإقليمية (U.S. Court of Appeals (Regional Circuit))^(١٩).

وهناك أيضا محكمة المطالبات الاتحادية (U.S. Court of Federal Claims)، التي تختص كذلك بنظر الدعاوى الخاصة باسترداد الضرائب التي دفعها الممول بالزيادة على الضريبة المستحقة عليه، إلا أنه لا يُتبع في هذه المحكمة نظام المحلفين، كما يجوز استئناف أحكامها أمام محكمة الاستئناف الدائرة الاتحادية (U.S. Court of Appeals (Federal Circuit))^(٢٠).

٢- الأردن:

شهدت نهاية العام ٢٠٠٩م صدور القانون المؤقت رقم (٨٢) بشأن قانون ضريبة الدخل، والذي نصت المادة الأولى منه على تسميته (قانون ضريبة الدخل لسنة ٢٠٠٩)، وبأن يتم البدء بالعمل به من أول يناير ٢٠١٠م.

وقد جاء في المادة (٤٢/أ) من هذا القانون النص على إنشاء محكمة بداية تسمى محكمة البداية الضريبية، وتتألف من رئيس وعدد من القضاة يتم تعيينهم من المجلس القضائي.

وتختص هذه المحكمة بنظر جميع الدعاوى والخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه. مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها، جزائية كانت أو حقوقية أو إدارية، وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة، أو التعويض القانوني، أو غرامة التأخير، أو أية مبالغ أخرى يتعين دفعها أو اقتطاعها أو توريدها أو ردها بحسب أحكام هذا القانون بما في ذلك الدعاوى التالية:

- ١- الدعاوى المقامة للطعن في القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض وفق أحكام البند (٢) من الفقرة (ز) من المادة (٣٢) من هذا القانون.
- ٢- القرارات المعدلة لقرارات التدقيق أو لقرارات التقدير الإداري، أو للقرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض والقابلة للطعن وفق أحكام هذا القانون.
- ٣- الجرائم التي ترتكب خلافاً لأحكام هذا القانون.
- ٤- الطلبات المقدمة للطعن في قرارات إلقاء الحجز التحفظي أو المنع من السفر.

كما تضمنت المادة (٤٢/ب) من هذا القانون النص كذلك على إنشاء محكمة استئناف تسمى (محكمة الاستئناف الضريبية) تتألف من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي.

وجاء في نص المادة (٤٢/ن) من هذا القانون بأن تحال جميع الدعاوى المقيدة بتاريخ سريان أحكام هذا القانون لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل المشكلة بناءً على أحكام قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ إلى محكمة الاستئناف الضريبية للنظر ومتابعة السير فيها من النقطة التي وصلت إليها. ومع مراعاة ما ورد في الفقرة السابقة تختص محكمة البداية الضريبية بالنظر في جميع الدعاوى التي تقام بعد نفاذ أحكام هذا القانون، والتي كانت تدخل قبل نفاذه ضمن اختصاص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بناءً على أحكام قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ أو قانون منطقة العقبة الاقتصادية الخاصة النافذ.

٣- الجمهورية اليمنية:

عند استعراض القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية في اليمن في ظل قانون ضرائب الدخل السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م، والقرار الجمهوري بقانون رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣م بشأن إنشاء محكمتين للضرائب بأمانة العاصمة ومحافظة عدن، سنلاحظ بأن القضاء الضريبي في اليمن ما هو إلا خليط تجتمع فيه محاكم ضريبية في أمانة العاصمة ومحافظة عدن، ومحاكم أموال عامة في المحافظات التي لا توجد فيها محاكم ضريبية، ومحاكم ابتدائية في المحافظات التي لا توجد فيها محاكم ضريبية أو محاكم أموال عامة، وكل هذه المحاكم تختص في أن واحد بنظر القضايا الضريبية، مع اختلاف أن كلاً منها ينظر هذه القضايا في حدود اختصاصها المكاني، ونرى أن السبب الذي يقف وراء ذلك هو عدم توفر الإمكانيات المادية والبشرية، التي حالت دون إنشاء محاكم ضريبية متخصصة في عموم محافظات الجمهورية.

وقد حاول المشرع اليمني معالجة ذلك في المادة (١٢٤) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م التي جاء النص فيها على تشكيل محاكم ضريبية

ابتدائية مختصة ومتفرغة للفصل في قضايا الضرائب في أمانة العاصمة وعموم محافظات الجمهورية، ويكون لهذه المحاكم وحدها النظر في القضايا الضريبية المدنية والجنائية وطلبات الحجز وقضايا التنفيذ، ويتم تشكيلها وفقاً لأحكام السلطة القضائية، وعلى أن يكون أعضاؤها من ذوي الخبرة في المجال المالي والضريبي.

ونرى كذلك أن هذه المعالجة التشريعية تعكس النية الجادة لدى المشرع اليمني في إيجاد قضاء ضريبي متخصص في القضايا الضريبية المختلفة، التي نتوقع أن تتضاعف خلال السنوات المقبلة بسبب الظروف والسياسات الاقتصادية التي تمر بها الدولة، والتي تدفع الحكومة اليمنية إلى السعي والعمل على إيجاد موارد مالية للدولة في ظل تناقص الموارد النفطية المتاحة.

وعموماً، فإن البعض يرى بأن عملية إنشاء محاكم ضريبية متخصصة في اليمن بعد إعادة تحقيق الوحدة اليمنية عام ١٩٩٠م مرت بثلاث مراحل^(٢١)، ونضيف إليها مرحلة رابعة، وذلك بحسب ما سيتم عرضه:

المرحلة الأولى:

كانت هذه المرحلة مرافقة لصدور قانون الضرائب على الدخل رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م، حيث نصت المادة (٧٩) منه على تشكيل محاكم قضائية مختصة ومتفرغة للفصل في قضايا ضرائب الدخل في أمانة العاصمة والمحافظات، ويكون لها وحدها النظر في الطعون في القضايا الضريبية والمخالفات، ويكون تشكيلها وفقاً لأحكام قانون السلطة القضائية على أن يكون أعضاؤها من ذوي الخبرة في المجالين المالي والضريبي، كما تضمن نص المادة (٨٠) على أن تختص محكمة قضايا ضرائب الدخل النظر في الطعون المقدمة من المصلحة أو المكلف طعناً في قرارات لجان الطعن، وكذا النظر في الدعاوى المتعلقة بالمخالفات الضريبية وجرائم التهرب الضريبي.

المرحلة الثانية:

بدأت مع صدور القرار الجمهوري رقم (٣) لسنة ١٩٩٦م بشأن إنشاء محاكم للأموال العامة في بعض المحافظات الرئيسية، ويندرج ضمن اختصاصاتها الفصل في القضايا المتعلقة بالضرائب والجمارك.

المرحلة الثالثة:

تمثلت بصدور القرار الجمهوري رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣م، بإنشاء محاكم للضرائب وتحديد اختصاصاتها، حيث تضمن هذا القرار النص على إنشاء محكمتين ابتدائيتين للضرائب في كل من أمانة العاصمة ومحافظة عدن.

وتختص هاتان المحكمتان بالفصل في الطعون المقدمة من الإدارة الضريبية أو المكلف في قرارات لجان الطعون الضريبية، إضافة للدعاوى المتعلقة بالمخالفات الضريبية والتهرب الضريبي.

وفي غير أمانة العاصمة ومحافظة عدن يظل الاختصاص بنظر الدعاوى الضريبية لمحاكم الأموال العامة ضمن دائرة اختصاصها، وفي المدن التي لا توجد فيها محاكم للأموال العامة يبقى الاختصاص بنظر هذه القضايا للمحاكم الابتدائية ذات الولاية العامة، وعلى أن يتولى الفصل فيها القاضي المختص في المحكمة؛ فإن لم يوجد فرئيس المحكمة^(٢٢).

وتتألف محكمتا الضرائب الابتدائية من قاض واحد، ويجوز عند توفر العدد الكافي من القضاة أن تتألف من ثلاثة قضاة، على أن يراعى عند تشكيل هذه المحاكم أن يكون قضاتها من ذوي الخبرة في المجالين المالي والضريبي.

وتُستأنف أحكام وقرارات محاكم الضرائب، ومحاكم الأموال العامة، والمحاكم الابتدائية ذات الولاية العامة في قضايا الضرائب، أمام محاكم الاستئناف في أمانة العاصمة والمحافظات.

المرحلة الرابعة:

يمكن إضافة مرحلة رابعة للمراحل الثلاث السابقة، وتتلخص هذه المرحلة فيما نص عليه قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م من إضافات على هيكل القضاء الضريبي في اليمن، فقد نصت المادة (١٢٤) على أن تُنشأ محاكم ابتدائية متخصصة ومتفرغة للنظر والفصل في القضايا الضريبية في أمانة العاصمة والمحافظات، ويكون لها وحدها الولاية بالنظر في جميع القضايا الضريبية المدنية والجنائية وطلبات

الحجز وقضايا التنفيذ، ويتم تشكيلها وفقاً لأحكام قانون السلطة القضائية، على أن يراعى في هيئة الحكم توافر الخبرة في المجالين الضريبي والمالي. ويُحدد الاختصاص النوعي لمحاكم الضرائب الابتدائية بالنظر في الطعون المقدمة من المصلحة والمكلف في قرارات لجان الطعن لضرائب الدخل والضريبة العامة على المبيعات، وكذا النظر في الدعاوى المتعلقة بالمخالفات الضريبية وجرائم التهرب الضريبي المرفوعة من المصلحة أو من النيابة بناءً على طلب من رئيس المصلحة، وبما لا يتعارض مع القوانين النافذة. وكذلك النظر في طلبات ودعاوى الحجز المتعلقة بالاستحقاقات الضريبية المرفوعة إليها بموجب أحكام هذا القانون وقانون الضريبة العامة على المبيعات وقانون تحصيل الأموال العامة وتنفيذ الأحكام الضريبية النهائية.

كما تم النص في المادة (١٢٥) والمادة (١٢٦) من هذا القانون على تشكيل شُعب استئنافية متخصصة ومتفرغة بالقضايا الضريبية في مختلف المحاكم الاستئنافية بأمانة العاصمة والمحافظات، وكذا النص على إنشاء دائرة متخصصة ومتفرغة بالمحكمة العليا تتولى الفصل في الطعون الجائز رفعها إليها طعناً في الأحكام الصادرة من الشُعب الضريبية الاستئنافية. وذلك في مجمله لا شك في أنه برأينا يُعد تدشيناً لمرحلة جديدة في القضاء الضريبي في اليمن.

رأي الفقه:

يؤيد جانب من الفقه إنشاء محاكم ضريبية متخصصة ومستقلة عن كل من المحاكم العادية أو الإدارية، وذلك نظراً للخصوصية التي يميز بها القانون الضريبي عن القوانين الأخرى، حيث إن هذه المحاكم تُسهم في تأصيل مبادئ القانون الضريبي المتشعبة والمعقدة نتيجة للتطورات الاقتصادية والقانونية المتعاقبة، وبما يُسهم في تلافي أوجه التناقض والتعارض الذي قد يشوب أحكام المحاكم العادية نتيجة لتأثرها بقواعد القانون الخاص، أو تلك الصادرة عن القضاء الإداري بسبب تأثرها بأحكام وقواعد القانون العام^(٣٣).

المطلب الثاني

أهمية القضاء الضريبي

سبق وأن عرضنا للوسائل الإدارية لإنهاء المنازعات الضريبية من اتفاق مباشر يتم التوصل من خلاله إلى إنهاء أوجه اعتراض الممول على قرار اتخذته الإدارة الضريبية تجاهه، أو من خلال لجان الطعن الضريبي التي يتوافر لها بعض الصلاحيات والحياد في إصدار قراراتها بشأن موضوع هذا الخلاف.

إلا أن عجز الوسائل الإدارية بمراحلها المختلفة عن إنهاء الخلاف، وقطع الخصومة، يدفع بهذا الخلاف إلى السير في دروب القضاء، لتقول المحاكم كلمتها للفصل فيه. وطريق القضاء طريق يطمئن إليه الممول، حيث يجد فيه الحكم الذي يركن إلى عدله، ويثق في حياده، وتتوافر لديه وسائل إنصافه، وحماية حقوقه، أمام سطوة وسلطان الإدارة الضريبية، التي يوفر لها القضاء أيضاً طريقاً للطعن في قرارات لجان الطعن الضريبي التي لا توافق هواها، أو تحقق غايتها، وبما يضمن حماية ورعاية حقوق الخزينة العامة في الضريبة.

ومن ثم وبناءً على ما سبق، فإنه يمكن القول بأن الطريق القضائي في إنهاء النزاع الضريبي له أهمية قصوى تتحقق معها أهداف عدة، منها تفعيل مبدأ قانونية الضريبة، وتحقيق مبدأ العدل والإنصاف، وفرض نوع من الرقابة على أعمال الإدارة، وسيتم فيما يلي الإشارة إلى بعض هذه الأهداف في البنود التالية:

أولاً: حماية حقوق وحرريات المكلفين بالضريبة:

إن الطريق القضائي لإنهاء المنازعة الضريبية بما يشتمل عليه من إجراءات ومراحل يُعد ضماناً ناجحة لحقوق وحرريات المكلفين، ضد ما تكتنفه بعض قرارات الإدارة الضريبية من أوجه تعسف أو خطأ، والقضاء هنا يمثل لأطراف المنازعة الضريبية حكماً تتوفر فيه صفات الاستقلال والحياد، وتختفي معه بعض أوجه الاعتراض والتوجس الموجودة في نفوس المكلفين تجاه الوسائل الإدارية، والتي تكون ناتجة أحياناً عن شعورهم بأنهم أمام خصم وحكم في آن واحد، وهو ما قد يجعل القرارات الصادرة في مراحل الطريق الإداري محل شك وريبة لديهم^(٢٤).

وما سبق يسوق إلى الحديث حول حق الأفراد في اللجوء إلى القضاء لحماية حقوقهم وحررياتهم، وهو حق تنص عليه دساتير الدول والعديد من المواثيق الدولية^(٢٥).

كما يسوقنا ذلك أيضاً للإشارة إلى ضمانات مهمة تُعد من أهم الضمانات التي تتمتع بها السلطة القضائية، وتتمثل في مبدأ استقلال القضاء عن سائر سلطات الدولة التشريعية والتنفيذية، فالقضاء مستقل لا سلطان عليه، ولا يحق لأية سلطة أو جهة التدخل أو التأثير في أحكامه، وهذا مبدأ تؤكده دساتير الدول والمواثيق الدولية ذات العلاقة^(٢٦).

ثانياً: تحقيق رقابة على أعمال الإدارة الضريبية:

تتمتع بعض المحاكم المختصة بنظر المنازعات الضريبية بسلطات واسعة في الفصل في الخلاف موضوع النزاع، فلا يقتصر دورها في الدعوى الضريبية على مجرد تطبيق وتفسير قرارات ربط الضريبة فحسب، بل إن هذا الاختصاص قد يمتد إلى فحص مشروعية هذه القرارات من حيث الأصل، وذلك على خلاف ما هو معمول به في مجال القانون العام، الذي يختص فيه قاضي الإلغاء فقط بتقدير وتفسير مشروعية القرارات الإدارية، بل إن سلطة المحكمة في المنازعات الضريبية قد تمتد في بعض الحالات إلى الرقابة على مشروعية القرار الذي يحدد النفقة العامة التي تكون الضريبة ضرورية لتمويلها، ويمكن أيضاً أن يصل اختصاص هذه المحكمة إلى أن تقوم هي بتقدير الضريبة من قبلها^(٢٧).

ومن أمثلة ما تنص عليه التشريعات الضريبية في اختصاص المحاكم الضريبية، ما جاء في نص المادة (٤٢/أ + ط) من قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت لسنة ٢٠٠٩م، التي نصت على أن تختص المحاكم الضريبية بالنظر في جميع الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام القانون والأنظمة والتعليمات مهما كانت قيمتها، وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أو حقوقية أو إدارية، وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة أو التعويض القانوني أو غرامة التأخير أو أي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو اقتطاعها أو توريدها أو ردها، ويندرج في اختصاص هذه المحاكم أيضاً تأييد ما ورد في القرار المطعون فيه، أو تخفض أو تزيد أو تلغي الضريبة والمبالغ الأخرى المقررة بموجبها، كما لها أن تعيد القضية إلى مصدر القرار المطعون فيه لإعادة النظر فيه.

ثالثاً: ضمان استقرار المراكز القانونية والمالية للمكلفين:

يترتب على صدور حكم قضائي بات في الخلاف موضوع المنازعة الضريبية، إنهاء هذه المنازعة، ومعرفة الممول بحقوق الخزينة العامة من الضريبة التي يجب عليه أدائها، والواجبات الأخرى الملقاة على عاتقه بشكل دقيق على أساس من الثقة واليقين؛ ومن ثم فإن قيام المكلف بتنفيذ حكم المحكمة في الخلاف يجعله بمأمن من أية إجراءات أخرى غير متوقعة من الإدارة الضريبية في الخلاف الذي نشأ معها بسببه، وهو ما يجعله يركن إلى ممارسة أنشطته المالية والقانونية الأخرى بثقة لا يعكس صفوها أي تعسف أو يؤثر عليها أي إجراء ضريبي قد يتخذ ضده بسبب هذه المنازعة.

أما بالنسبة للإدارة الضريبية، فإنها بموجب الحكم القضائي البات في موضوع الخلاف مع المكلف، يتأتى لها معرفة ما لها وما عليها تجاه هذا المكلف؛ ومن ثم فإن إجراءاتها الأخرى تنصب في اتجاه تنفيذ هذا الحكم تحديداً دون زيادة أو نقصان، بحيث تُعد إجراءاتها خارج هذا الحكم مخالفة للقانون.

رابعاً: العمل على استقرار المبادئ القانونية في المنازعات الضريبية:

إن من أسباب المنازعات الضريبية هو غموض النصوص الضريبية وتعدد تفسيراتها، وهناك كما سبق الإشارة تفسير قضائي يتم عن طريق القاضي في حالة إصداره لحكمه في قضية منظورة أمامه، وهذا التفسير يُعد ملزماً فقط في نطاق الحكم الصادر في القضية، ويكون سارياً على أطراف المنازعة المنظورة فحسب، إلا أن ذلك لا يمنع من الاستدلال بهذا التفسير في قضايا أخرى مشابهة، خاصة إن صدر التفسير عن محكمة النقض باعتبارها محكمة قانون، أما في حالة صدور تفسير للقانون عن المحكمة الدستورية العليا، فهو تفسير ملزم لجميع الجهات القضائية والإدارية ذات العلاقة بتطبيق القانون^(٢٨).

ومن ثم فإن التفسير القضائي للنصوص الضريبية التي يشوبها الغموض وتعتبرها التأويلات المتضاربة، يُسهم في استقرار المبادئ القانونية في الخلافات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلفين نتيجة التفسيرات المتعددة لتلك النصوص.

المبحث الثاني

المراحل والإجراءات القضائية للفصل في المنازعات الضريبية في القانون اليمني

وفقاً لما نص عليه المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، فإن المحاكم الضريبية هي صاحبة الولاية الأصلية بنظر المنازعات الضريبية، كما تتولى الشُعب الضريبية في المحاكم الاستئنافية النظر في الطعون على أحكام المحاكم الابتدائية، وأخيراً تختص الدائرة الضريبية في المحكمة العليا بنظر الطعون على قرارات محاكم الاستئناف، وذلك ما سيتم توضيحه فيما يلي من مطالب:

المطلب الأول: المحاكم الابتدائية.

المطلب الثاني: الشُعب المختصة بالمحاكم الاستئنافية.

المطلب الثالث: الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا.

المطلب الأول المحاكم الابتدائية

أولاً: المحكمة المختصة:

وفقاً لنص المادة (١٢٤/أ) من قانون ضرائب الدخل، فإن محاكم الضرائب الابتدائية هي المختصة بنظر القضايا الضريبية والفصل فيها في أمانة العاصمة والمحافظات، ولها وحدها الولاية بالنظر في جميع القضايا الضريبية المدنية والجنائية وطلبات الحجز وقضايا التنفيذ .

واستثناءً من تلك الولاية (مؤقتاً) نص المشرع في المادة (١٦١/أ) على أن تتولى وبصورة استثنائية محاكم الأموال العامة الابتدائية في بقية محافظات الجمهورية - التي لا يوجد فيها محكمة ضرائب حتى صدور هذا القانون - ... النظر والفصل في القضايا الضريبية حتى يتم إنشاء وتشكيل محاكم الضرائب الابتدائية في تلك المحافظات ...

ووفقاً لنص المادة (١٢٢/ب) من القانون، فإن رئيس مصلحة الضرائب هو الذي يمثل المصلحة وفروعها أمام القضاء بمختلف هيئاته ودرجاته، وفي كل ما يُقدم أو يُرفع للقضاء من المصلحة أو عليها، وله تفويض من يراه من موظفي المصلحة المختصين وفقاً للإجراءات المبينة في اللائحة التنفيذية.

وقد حاول المشرع اليمني من خلال نص هذه المادة معالجة قضية كانت تتأثر في بعض القضايا الضريبية المنظورة أمام القضاء في السابق، تتعلق بتمثيل الدولة في المنازعات الضريبية.

حيث كان يصادف في بعض القضايا وجود ممثل لوزارة الشؤون القانونية، التي فوضها المشرع بموجب نص المادة (٣) من قانون قضايا الدولة رقم (٣٠) لسنة ١٩٩٦م، في أن تنوب عن الدولة بكافة شخصياتها الاعتبارية العامة، فيما يُرفع منها أو عليها من قضايا لدى المحاكم اليمنية والأجنبية، ولدى الجهات الأخرى التي خولها القانون اختصاصاً قضائياً .

وممثل آخر لمصلحة الضرائب يمثل الدولة في نفس القضية، وهي الحالة التي وصفها أحد الأحكام الصادرة عن محكمة استئناف أمانة العاصمة، بأن هذا الخلاف في تمثيل الدولة هو خلاف في الرؤى والمنحى والتفرد والاستثثار بتمثيل الدولة في هذه المنازعات، وبأن وزارة الشؤون القانونية ومصصلحة الضرائب ظهرت في القضية كمدين تتعارض بينهما المصلحة والغاية طيلة أمد الخصومة، وقد خلصت المحكمة في القضية إلى انعدام صفة ممثل مصلحة الضرائب في الالتماس المقدم منه في هذه القضية^(٢٩).

وبالمقابل فإنه في حالة توكيل أحد الغير من قبل الممول الطبيعي أو الاعتباري كممثل له في إجراءات التقاضي، فيلزم هنا أن يتوافر في هذا التوكيل الشروط القانونية اللازمة، حتى لا يترتب على جود أي خلل قد يشوب هذا التوكيل خسارة الممول القضية برمتها نتيجة لذلك^(٣٠).

أما فيما يتعلق بالمحاكم المختصة بنظر هذه المنازعات، فقد كان المشرع قد نص في المادة (٧٩) من قانون الضرائب على الدخل السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م على تشكيل محاكم قضائية مختصة ومتفرغة للفصل في قضايا ضرائب الدخل في أمانة العاصمة والمحافظات، ويكون لها وحدها النظر في الطعون في القضايا الضريبية والمخالفات، وأن يكون تشكيلها وفقاً لأحكام السلطة القضائية، على أن يكون أعضاؤها من ذوي الخبرة في المجالين المالي والضريبي.

وبناءً على نص هذه المادة صدر القرار الجمهوري بقانون رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣م بإنشاء محكمتين للضرائب في كل من أمانة العاصمة "صنعاء" ومحافظة عدن.

ويتحدد الاختصاص المكاني لهاتين المحكمتين في حدود أمانة العاصمة ومحافظة عدن، وفيما عداهما يكون الاختصاص بنظر قضايا الضرائب لمحاكم الأموال العامة في المحافظات التي تقع ضمن اختصاصها، وفي المحافظات التي لا توجد فيها محاكم للأموال العامة فيبقى الاختصاص للمحاكم الابتدائية ذات الولاية العامة، على أن يتولى الفصل فيها القاضي المختص في المحكمة، فإن لم يوجد فرئيس المحكمة^(٣١).

وعن هيئة الحكم في المحكمتين الضريبتين المذكورتين فقد نص القانون على أن تتألف هذه الهيئة من قاض فرد، ويجوز عند توفر عدد كاف من القضاة أن تؤلف من ثلاثة قضاة، على أن يُراعى عند تشكيل هذه المحاكم أن يكون قضاتها من ذوي الخبرة في المجالين المالي والضريبي^(٣٢).

وينص المشرع في المادة (١٢٤) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م على إنشاء محاكم الضرائب الابتدائية في عموم محافظات الجمهورية؛ نرى أنه تلافى حالات الازدواج القضائي الذي كان يقع سابقاً بين محاكم الضرائب والأموال العامة، وذلك من خلال تأكيد المشرع على أن لمحاكم الضرائب الولاية على جميع القضايا الضريبية المدنية أو الجنائية، وبصورة مؤقتة لمحاكم الأموال الابتدائية في بقية محافظات الجمهورية التي لا يوجد فيها محاكم ضرائب ابتدائية حتى استكمال إنشائها وتشكيلها.

ثانياً: اختصاص المحكمة الابتدائية:

حدد المشرع اليمني الاختصاص النوعي لمحاكم الضرائب الابتدائية على النحو التالي^(٣٣):

١- النظر في الطعون المقدمة من المصلحة والمكلف في قرارات لجان الطعن لضرائب الدخل والضريبة العامة على المبيعات، وعلى الطاعن إقامة الدليل والإثبات على صحة طعنه.

٢- النظر في الدعاوى المتعلقة بالمخالفات الضريبية وجرائم التهرب الضريبي المرفوعة من المصلحة أو من النيابة بناءً على طلب من رئيس المصلحة، وبما لا يتعارض مع القوانين النافذة.

٣- النظر في طلبات ودعاوى الحجز المتعلقة بالاستحقاقات الضريبية المرفوعة إليها بموجب أحكام هذا القانون وقانون الضريبة العامة على المبيعات وقانون تحصيل الأموال العامة.

٤- تنفيذ الأحكام الضريبية النهائية.

في حين أن المشرع كان قد حصر اختصاص محاكم الضرائب الابتدائية بحسب نص القانون السابق في الفصل في الدعاوى الضريبية التالية^(٣٤):

١- الطعون المقدمة من مصلحة الضرائب أو المكلف في قرارات لجان الطعون الضريبية.

٢- الدعاوى المتعلقة بالمخالفات الضريبية والتهرب الضريبي.

وبالمقارنة بين اختصاصات هذه المحكمة في ظل القانون الجديد والقانون السابق، نجد أن المشرع قد منح المحاكم التي تنظر القضايا الضريبية صلاحيات أوسع مما كانت في ظل قانون الضرائب السابق، حيث جعل لها ولاية الفصل في طلبات الحجز المتعلقة بالاستحقاقات الضريبية، وكذلك تنفيذ الأحكام الضريبية النهائية، وهي اختصاصات كانت تتولاها المحاكم الابتدائية الأخرى ومحاكم الأموال العامة.

ثالثاً: إجراءات المحكمة الابتدائية في الدعاوى المرفوعة إليها:

تبدأ إجراءات المحكمة بتقديم المكلف أو الإدارة الضريبية بالطعن في قرار لجنة الطعن خلال (٣٠) يوماً من تاريخ التبليغ به^(٣٥)، ويترتب على تقديم طلب الطعن بعد انقضاء هذه المدة عدم قبول المحكمة لهذا الطلب، كما لا يحق للممول تقديم أي دفوع أو اعتراضات أمام المحكمة لم يسبق عرضها أو إثارتها أمام لجنة الطعن الضريبي^(٣٦).

إلا أنه فيما يتعلق بالطعن المقدم من المكلف فقد اشترط المشرع في المادة (١٢٣) قانون ضرائب الدخل؛ أنه لا يُعد مقبولاً من الناحية الشكلية إلا بعد التحقق من قيام الطاعن بسداد مبلغ الضريبة التي وافق عليها من واقع قرار لجنة الطعن.

ونص هذه المادة يثير تساؤلاً يدور حول جملة وردت في نص المادة هي: (إلا بعد التحقق من قيام الطاعن بسداد الضريبة التي وافق عليها)، بحيث لا يقبل طعنه إلا بعد السداد. ومضمون هذا التساؤل ما موقف المحكمة في حالة ما إذا كان المكلف لم يوافق هنا على سداد أية ضريبة؟ هل سيتم قبول طعنه في هذه الحالة، بحيث يتم الفصل في إنكاره للضريبة المقررة عليه من حيث الأصل، وهذه الحالة يمكن أن تتكرر كثيراً أمام المحكمة^(٣٧)؟

خاصة أن بعض الممولين يعمدون إلى المماطلة في دفع الضريبة، ويكون إنكار هذه الضريبة أو جزء منها من ضمن الوسائل التي يلجئون إليها، بحيث إذا وصل إنكارهم للنتيجة التي يسعون لها استفادوا من عدم دفع كل أو جزء من هذه الضريبة، ويمكن أن يساعدهم في ذلك تقصير المختصين القانونيين الذين يمثلون الإدارة الضريبية في إجراءات القضية لدى هذه المحاكم، وإن لم يتحقق لهؤلاء المكلفين غايتهم تلك؛ تحقق لهم كسب بعض الوقت لصالحهم قبل دفعهم لتلك الضريبة، التي يمكن أن يستثمرونها خلال ذلك الوقت على استثمارات ومضاربات تدر عليهم فوائد معينة ما كان سيأتى لهم الحصول عليها لو سدوا تلك الضريبة في موعدها.

ونؤكد مرة أخرى هنا على الحاجة إلى إعادة صياغة هذه المادة، بحيث يتم الأخذ بما كان قد نص عليه المشرع في المادة (٧٨) من القانون السابق التي كانت تشترط سداد نسبة (٥٠%) من الضرائب المعترض عليها قبل نظر المحكمة للدعوى.

وبالعودة إلى إجراءات هذه المحكمة، فقد نصت المادة (١٢٤/ج) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل على أن تكون جلسات هذه المحكمة سرية إلا إذا رأت المحكمة غير ذلك، ويكون الحكم الذي تصدره في القضايا الضريبية على وجه الاستعجال.

وتصدر المحكمة قرارها بعد شهرين من أول جلسة لنظر الدعوى أو الطعن في القضية، ما لم تكن هناك مبررات تستدعي التأخير، ويكون حكم المحكمة بما لا يتجاوز مبلغ الضريبة المربوطة من الإدارة الضريبية، ولا يقل عن حدود اعتراض أو طعن المكلف، ويُعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار المحكمة^(٣٨).

وكان المشرع فيما يتعلق بما تضمنته الفقرة السابقة قد نص في قانون إنشاء محاكم الضرائب في ظل قانون ضرائب الدخل السابق، على أن تُتبع في إجراءات نظر قضايا الضرائب والفصل فيها القواعد والإجراءات المستعجلة التي نص عليها في قانون ضرائب الدخل وقانون الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات^(٣٩).

وللمحكمة إحالة الدعوى أو الطعن المنظور أمامها إلى النيابة العامة لتحقيقها والتصرف فيها وفقاً لأحكام الفصل الثاني من الباب السادس من القانون والقوانين النافذة، وذلك عند اكتشافها لأية حالة من حالات التهرب، وقد ذكر المشرع منها على سبيل المثال وليس الحصر ما يلي^(٤٠):

- ١- إذا تبين للمحكمة أن الطعن يتضمن وقائع خاضعة للضريبة وتهرب المكلف من أدائها أو يطالب باسترداد مبالغ من الخزينة العامة من خلال استعمال بيانات أو وثائق غير صحيحة أو مزورة أو استعمال طرقٍ للتحايل على القانون.
- ٢- اكتشاف المحكمة أن الطعن أو الدعوى يرتبط بها مكلفون آخرون مشاركون في عملية تهرب ضريبي.
- ٣- التأكد من وجود تواطؤ بين المكلف وأي من موظفي الإدارة الضريبية ترتب عليه تهرب ضريبي.

أما فيما يتعلق بمسئولية الإثبات أمام المحكمة فقد نص المشرع في المادة (١٢٨) من قانون ضرائب الدخل على أن عبء الإثبات يقع على الإدارة الضريبية في حالة قيامها بربط إضافي على المكلف، أو أن أسلوب الإثبات يتم على أساس علامات ومؤشرات التهرب الضريبي، وكذا في حالة عدم الموافقة على الإقرار الضريبي المقدم من المكلف. في حين قرر المشرع في المادة السابقة نفسها أن واجب الإثبات يقع على المكلف عند تطبيق الإدارة الضريبية ربطاً تقديرياً، أو عند طلب المكلف إجراء تصحيح خطأ غير مقصود في الإقرار الضريبي، وفي حالة اعتراض المكلف على محتوى الإخطار بالضريبة.

وتُصدر المحكمة حكمها في القضية في جلسة علنية، ولا يترتب على عدم حضور أحد أطراف المنازعة جلسة النطق بالحكم بطلان هذا الحكم^(٤١)، ويحق للمكلف والإدارة الضريبية استئناف حكم هذه المحكمة أمام الشُعبة الاستئنافية الضريبية المتخصصة بمحكمة استئناف المحافظة، وذلك خلال (٣٠) يوماً من تاريخ استلام الحكم^(٤٢).

المطلب الثاني

الشعب المختصة بالمحاكم الاستئنافية

أولاً: الشعب المختصة:

تُعدُّ الشُّعبُ الاستئنافية الضريبية التي تم النص على إنشائها في مختلف المحاكم الاستئنافية في أمانة العاصمة ومحافظات الجمهورية بموجب نص المادة (١٢٥) من قانون ضرائب الدخل؛ هي المختصة بالنظر والفصل في الطعون ضد الأحكام والقرارات الصادرة من محاكم الضرائب الواقعة في دائرة اختصاصاتها ونطاقها الجغرافي.

إلا أنه بصورة استثنائية مؤقتة قرر المشرع في المادة (١٦١/أ) من القانون بأن تتولى شُعبُ الأموال العامة والشُعبُ التجارية بمحاكم الاستئناف بأمانة العاصمة والمحافظات النظر والفصل في القضايا الضريبية، وذلك حتى يتم استكمال الترتيبات القانونية والقضائية والإدارية لإنشاء الشُّعبِ الضريبية الاستئنافية.

وكان المشرع اليمني في القانون رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣م بشأن إنشاء محكمتين للضرائب في أمانة العاصمة ومحافظة عدن، قد نص في المادة (٥) منه على أن تختص محاكم الاستئناف في كل من أمانة العاصمة والمحافظات بالفصل استئنافاً في الأحكام والقرارات الصادرة من محاكم الضرائب ومحاكم الأموال العامة والمحاكم الابتدائية ذات الولاية العامة في قضايا الضرائب.

ونص المشرع في الفقرة الثانية من هذه المادة على أنه يجوز تشكيل شُعبٍ مختصة بنظر قضايا الضرائب المستأنفة عند توفر عدد كافٍ من القضاة ووجود ضرورة لذلك.

كما أن المشرع اليمني كان قد نص كذلك في المادة (٨١) من قانون ضرائب الدخل السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م على حق المكلف والإدارة الضريبية استئناف أحكام محكمة قضايا الضرائب أمام شُعبٍ نوعية من شُعبِ الاستئناف بعواصم المحافظات.

ثانياً: اختصاص شعبة الاستئناف الضريبية:

تختص الشُّعب الاستئنافية - وشُعب الأموال العامة والشُّعب التجارية (مؤقتاً) - بالنظر والفصل في الطعون ضد الأحكام والقرارات الصادرة من محاكم الضرائب الابتدائية أو محاكم الأموال العامة في المحافظات التي تفصل مؤقتاً في القضايا الضريبية حتى إنشاء محاكم الضرائب الابتدائية، ويراعى أن تكون هذه المحاكم الابتدائية واقعة في دائرة الاختصاص المكاني والنطاق الجغرافي لهذه المحاكم الاستئنافية المتفرعة عنها تلك الشُّعب^(٤٣).

ثالثاً: إجراءات شعب الاستئناف الضريبية في الدعاوى المرفوعة إليها:

نص القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل على بعض الإجراءات التي تمر بها القضايا الضريبية عند الفصل فيها من قبل الشُّعب الاستئنافية المختصة بنظر الطعون الضريبية.

وتبدأ إجراءات هذه الشُّعب الاستئنافية بتقديم المكلف أو الإدارة الضريبية بطلب استئناف حكم محكمة الضرائب الابتدائية أو محاكم الأموال العامة، وذلك خلال (٣٠) يوماً من تاريخ استلام الحكم (مادة ١٢٤/و)، ويترتب على تقديم طلب الاستئناف بعد انقضاء هذه المدة عدم قبول المحكمة لهذا الطلب^(٤٤).

ولا يجوز للطاعن سواء كان المكلف أو الإدارة الضريبية تقديم أية طلبات جديدة أمام الشُّعب الاستئنافية المتخصصة لم يقدمها أمام محكمة الضرائب الابتدائية، حيث تحكم الشُّعب الاستئنافية من تلقاء نفسها بعدم قبول تلك الطلبات (مادة ١٢٥/ج).

ويحق للمحكمة إحالة الدعوى أو الطعن المنظور أمامها إلى النيابة العامة لتحقيقها والتصرف فيها وفقاً لأحكام الفصل الثاني من الباب السادس من قانون ضرائب الدخل والقوانين النافذة، وذلك عند اكتشافها لأي من حالات التهرب الضريبي (مادة ١٢٧).

وتُصدر الشُّعب الاستئنافية حكمها خلال شهرين من تاريخ أول جلسة للنظر بالطعن بالاستئناف في القضية، ما لم تكن هناك مبررات جادة تستدعي التأخير

(مادة ١٢٦/ب)، ونص القانون بأن تُصدر المحكمة حكمها في القضية خلال هذه المدة، الهدف منه من حيث الأصل هو حث المحاكم المختصة بنظر القضايا الضريبية على الإسراع في إنجاز الفصل في هذه القضايا، وهذا الأمر يُعد إجراءً تنظيمياً لا يترتب على مخالفته بطلان حكم المحكمة إذا صدر بعد مضي تلك المدة^(٤٥).

ويحق للمكلف أو الإدارة الضريبية الطعن في الحكم أمام الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا في حالات معينة سيتم تناولها في المطلب التالي.

المطلب الثالث

الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا

أولاً: الدائرة المختصة بالمحكمة العليا:

نص المشرع في المادة (١٢٦/أ) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل على إنشاء دائرة متخصصة ومتفرغة بالمحكمة العليا، تتولى الفصل في الطعون الجائز رفعها إليها طعناً في الأحكام الصادرة من الشُّعب الضريبية الاستئنافية.

وحتى استكمال الإجراءات الخاصة بإنشاء هذه الدائرة الضريبية؛ نص المشرع على أن تتولى الدائرة التجارية بالمحكمة العليا النظر والفصل في القضايا الضريبية التي ترفع إليها (مادة ١٦١/أ من القانون).

ثانياً: إجراءات الدائرة الضريبية في الدعاوى المرفوعة إليها:

عن اختصاصات هذه الدائرة الضريبية أو الدائرة التجارية التي تتولى نظر القضايا الضريبية (مؤقتاً)، نص المشرع في المادة (١٢٦/ب) قانون ضرائب الدخل على أنه يجوز لكل من المكلف والإدارة الضريبية الطعن أمام الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا خلال (٣٠) يوماً من تاريخ استلام الحكم؛ وذلك في أي من الأحوال التالية:

- ١- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة واضحة للقانون أو خطأ في تطبيقه.
- ٢- إذا وقع بطلان في الحكم أو كان منطوق الحكم يناقض حيثياته.
- ٣- إذا كان الحكم يتضمن أشياء لم يطلبها الخصوم أو بأكثر مما طلبوا.
- ٤- إذا تعارض حكمان ضريبيان نهائيان في دعويين أتحد فيهما الخصوم والموضوع والسبب.

هيكل القضاء الضريبي في اليمن وفقاً لقانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م



دورة اعتراض الممول على ربط الضريبة وفقاً لقانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م

الاعتراض أمام الإدارة الضريبية

إذا لم يرغب الممول في تقديم اعتراضه أمام لجنة التسوية بالإدارة الضريبية؛ فله الحق في تقديم اعتراضه إلى لجنة الطعن الضريبية خلال (١٠) يوماً من تاريخ استلامه إخطار ربط الضريبة.

يحق للمكلف تقديم اعتراضه على ربط الضريبة إلى الإدارة الضريبية خلال (٣٠) يوماً من تاريخ ربط الضريبة عليه، ويجوز للإدارة أن تمدد هذه المدة إلى (١٥) يوماً إضافية.

أمام لجنة الطعن الضريبية

- يحق للممول الاعتراض على قرار لجنة التسوية أمام لجنة الطعن الضريبية خلال (٣٠) يوماً من تاريخ إبلاغه بالقرار.
- في حالة عدم اعتراض الممول على هذا القرار أمام لجنة الطعن في الموعد المحدد، يصبح قرار الربط نهائياً وغير قابل للطعن، ويلزم عليه أداء الضريبة فوراً، (باستثناء حالة تقديمه لاعتراضه مباشرة إلى لجنة الطعن دون المرور على لجنة التسوية).
- يجب على الممول أن يوضح في عريضة طعنه مقدار الضريبة التي يقر بها، وسداد هذه الضريبة، وإرفاق سند السداد، مع تحديد أوجه الخلاف في طعنه في قرار ربط الضريبة.
- يلزم على اللجنة إصدار قرارها في مدة أقصاها شهران من تاريخ تقديم الطعن، مالم تكن هناك مبررات استدعت التأخير.
- في حالة موافقة الإدارة الضريبية والممول على قرار لجنة الطعن، أو لم يتم الطعن أمامها خلال الـ (٣٠) يوماً والـ (١٠) يوماً المحددة، يصبح ربط الضريبة نهائياً وتؤدي الضريبة فوراً.
- في حالة عدم موافقة الممول أو الإدارة الضريبية على قرار لجنة الطعن، يحق لهما الطعن أمام محكمة الضرائب الابتدائية.

أمام لجنة التسوية بالإدارة الضريبية

- تحيل الإدارة الضريبية اعتراض الممول إلى لجنة التسوية، التي تستدعيه لمناقشة اعتراضه.
- إذا تم الاتفاق مع لجنة التسوية، يتم توقيع محضر الاتفاق من الطرفين، ويكون هذا الاتفاق نهائياً.
- في حالة عدم الاتفاق مع الممول أو غيابه عن الحضور أمام اللجنة بدون سبب بعد استدعائه لمرتين متتاليتين، تربط الضريبة وفقاً لما تقرره اللجنة، بما لا يتجاوز ربط الإدارة الضريبية ولا يقل عن حدود اعتراض الممول، الذي يحق له الاعتراض أمام لجنة الطعن الضريبية.
- تصدر لجنة التسوية قرارها في الاعتراض خلال مدة أقصاها (٣٠) يوماً من تاريخ تقديم الاعتراض.

الاعتراض أمام القضاء

الاعتراض أمام محكمة الضرائب الابتدائية

- يحق للإدارة الضريبية والممول الاعتراض على قرار لجنة الطعن الضريبية خلال (٣٠) يوماً من تاريخ إبلاغه بقرار اللجنة. لا يقبل طعن الممول من الناحية الشكلية إلا بعد سداد الضريبة التي وافق عليها من واقع قرار لجنة الطعن.
- تكون جلسات المحكمة سرية إلا إذا رأت المحكمة غير ذلك.
- يكون حكم المحكمة في القضايا الضريبية على وجه الاستعجال.
- تصدر المحكمة حكمها في الدعوى خلال شهرين من تاريخ أول جلسة لنظر الدعوى مالم يكن هناك مبررات تستدعي التأخير.
- يكون حكم المحكمة بما لا يتجاوز مبلغ الضريبة المربوطة من الإدارة الضريبية ولا يقل عن حدود اعتراض الممول.
- للإدارة الضريبية والممول استئناف حكم المحكمة أمام الشعبة الاستئنافية الضريبية المتخصصة بمحكمة استئناف المحافظة.

الاعتراض أمام الشعبة الاستئنافية الضريبية المتخصصة بالمحافظة

- يحق للإدارة الضريبية والممول استئناف حكم المحكمة الابتدائية أمام الشعبة الاستئنافية الضريبية المتخصصة بمحكمة استئناف المحافظة خلال (٣٠) يوماً من تاريخ استلام الحكم.
- لا يجوز للممول تقديم أية طلبات جديدة أمام الشعبة الاستئنافية لم يقدمها أمام محكمة الضرائب الابتدائية، وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها بعدم قبول هذه الطلبات.
- تصدر الشعبة حكمها خلال شهرين من تاريخ أول جلسة للنظر في الاستئناف مالم يكن هناك مبررات جادة تستدعي التأخير.
- للإدارة الضريبية والممول استئناف حكم المحكمة أمام الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا في حالات معينة.

الاعتراض أمام الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا

- يحق للإدارة الضريبية والممول استئناف حكم المحكمة الابتدائية أمام الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا في الحالات التالية:
١- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة واضحة للقانون أو خطأ في تطبيقه.
٢- إذا وقع بطلان في الحكم أو كان منطوق الحكم يناقض حيثياته.
٣- إذا كان الحكم يتضمن أشياء لم يطلبها الخصوم أو بأكثر مما طلبوا.
٤- إذا تعارض حكمان ضريبيان نهائيان في دعويين اتحد فيهما الخصوم والموضوع والسبب.



تذكر

- ❖ تتوزع الاتجاهات في الأخذ بالقضاء المختص بالفصل في المنازعات الضريبية على النحو التالي:
 - اتجاه يقول باختصاص المحاكم العادية.
 - اتجاه يقول باختصاص المحاكم الإدارية.
 - اتجاه يقول باختصاص المحاكم الضريبية.
- ❖ تتلخص أهمية القضاء الضريبي المتخصص في التالي:
 - حماية حقوق وحريات المكلفين بالضريبة.
 - تحقيق رقابة على أعمال الإدارة الضريبية.
 - ضمان استقرار المراكز القانونية والمالية للمكلفين.
 - العمل على استقرار المبادئ القانونية في المنازعات الضريبية.
- ❖ يتلخص هيكل القضاء الضريبي في اليمن وفقاً لقانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، على النحو التالي:
 - محاكم الضرائب الابتدائية.
 - محاكم الأموال العامة في المحافظات التي لا توجد فيها محاكم ضرائب، وذلك حتى يتم إنشاء محاكم ضرائب ابتدائية فيها.
 - شعب الاستئناف الضريبية في محاكم الاستئناف، وبصورة مؤقتة شعب الأموال العامة والشعب التجارية، حتى يتم إنشاء الشعب الضريبية بمحاكم الاستئناف.
 - الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا، وبصورة مؤقتة الدائرة التجارية بالمحكمة العليا، حتى يتم إنشاء الدائرة الضريبية.

أسئلة تقويمية



- ← تكلم عن مراحل تطور نظام القضاء الضريبي في الجمهورية اليمنية ؟
- ← تكلم عن أهمية القضاء الضريبي المتخصص ؟
- ← حدد في أربع نقاط هيكل القضاء الضريبي في الجمهورية اليمنية، وفقاً لقانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ م ؟
- ← تكلم عن إجراءات نظر المنازعة الضريبية أمام المحاكم الابتدائية ؟
- ← تكلم عن إجراءات نظر المنازعة الضريبية أمام الشعب المختصة بمحاكم الاستئناف ؟
- ← تكلم عن إجراءات نظر المنازعة الضريبية أمام الدائرة المختصة بالمحكمة العليا ؟

قائمة مراجع هذا الفصل

- (١) Danshera Cords: Administrative Law And Judicial Review Of Tax Collection Decisions. Saint Louis University Law Journal, USA, Vol. ٥٢: ٤٢٩, September, ٢٠٠٨. p. ٤٣٣.
- (٢) Ibid. p. ٤٣٣.
- (٣) Frans Vanistendael: Legal Framework for Taxation. Tax Law Design and Drafting , Op. Cit., pp. ١٥ - ١٦.
- (٤) د. نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص ٢٧٤، ٢٧٥.
- (٥) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٢٥٢.
- (٦) Trotabas (L.), Précis de science et de législation financière, ١٩٥٣, p.٣٢٢٢ No ٣٤٣. مشار إليه في: د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ١٥٢، ١٥٣.
- (٧) موقع (easydroit.fr) الفرنسي على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: <http://www.easydroit.fr/justice/Les-voies-de-recours/L-appel.htm>
- (٨) المادتان (١، ٨) من نظام ديوان المظالم السعودي الصادر في ١٤٢٨ هـ.
- (٩) د. محمد السماحي: مسطرة المنازعة في الضريبة، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الرباط، المغرب، الطبعة الثانية، ٢٠٠٣م، ص ١٨٥، ١٨٦.
- (١٠) مجلس شوري الدولة: هو المحكمة الإدارية العليا في لبنان ويعتمد نظام القضاء المزدوج: القضاء العدلي للبت في المنازعات المدنية والجزائية، والقضاء الإداري للبت في المنازعات الإدارية التي يكون أحد أطرافها شخص من أشخاص القانون العام (الدولة - المؤسسات العامة - البلديات) عند ممارسته سلطة عامة وفي سائر الأمور الخاضعة لمبادئ القانون العام. انظر في تعريف هذا المجلس، موقع المجلس على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: <http://www.statecouncil.gov.lb/taʿrif.htm>
- (١١) د. محمد فؤاد إبراهيم: الضريبة على إيراد القيم المنقولة، ١٩٥٥م، ص ٣٥٧.
- (١٢) - موقع محكمة الضرائب الاتحادية الأمريكية (United States Tax Court) على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: <http://www.ustaxcourt.gov/about.htm>
- وموقع ويكيبيديا الموسوعة الحرة (wikipedia) على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Tax_Court
- (١٣) Internal Revenue Code (IRC), Sec ٧٤٤١.
- (١٤) Internal Revenue Code (IRC), Sec ٧٤٤٢.

- (١٥) Internal Revenue Code (IRC), Sec ٧٤٤٤.
- (١٦) Internal Revenue Code (IRC), Sec ٧٤٤٥.
- (١٧) Thomas D. Greenaway: Choice of Forum in Federal Civil Tax Litigation The Journal Tax Lawyer, Vol. ٦٢, No. ٢, Winter ٢٠٠٩, USA, p ٣١١.
- (١٨) Internal Revenue Code (IRC), Sec ٧٤٤٦.
- (١٩) Internal Revenue Service (IRS) USA, Publication (٥٥٦) (Rev. May-٢٠٠٨) Catalog Number ١٥١٠٤N: " Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund".
- (٢٠) Ibid.
- (٢١) د. يوسف هزاع مهيب الوافي: الوافي في المالية العامة والتشريع الضريبي اليمني، مكتبة ومركز الصادق، صنعاء، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م، ص ٣٨٤، ٣٨٥.
- (٢٢) وهنا يظهر ما نقصده من وجود خليط تجتمع فيه محاكم عدة تختص في آن واحد بنظر القضايا الضريبية، مع اختلاف يتمثل في أن كلاً منها ينظر هذه القضايا في حدود اختصاص مكاني معين.
- (٢٣) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٣٠، ٣١.
- (٢٤) د. شريف مصباح أبو كرش: إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، دار المنهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤م، ص ٢٨.
- (٢٥) من ذلك ما نص عليه الدستور اليمني في المادة (١٥) التي جاء النص فيها بأنه: "يحق للمواطن أن يلجأ إلى القضاء لحماية حقوقه ومصالحه المشروعة..."، وكذا ما نص عليه الدستور المصري الجديد في المادة (٧٥) التي جاء فيها بأن: "التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة، وتلتزم الدولة بتقريب جهات التقاضي وسرعة الفصل في القضايا، ويحظر تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء، ولا يحاكم شخص إلا أمام قاضيه الطبيعي؛ والمحاكم الاستثنائية محظورة". كما أكد على هذا المبدأ كذلك الإعلان العالمي لحقوق الإنسان في نص المادة (٨) منه التي جاء فيها بأن: "لكل شخص الحق في أن يلجأ إلى المحاكم الوطنية لإنصافه من أعمال فيها اعتداء على الحقوق الأساسية التي يمنحها له القانون".
- (٢٦) أكد على ذلك الدستور اليمني في المادة (١٤٩) التي جاء النص فيها بأن: "القضاء سلطة مستقلة قضائياً ومالياً وإدارياً والنيابة العامة هيئة من هيئاته، وتتولى المحاكم الفصل في جميع المنازعات والجرائم، والقضاة مستقلون لا سلطان عليهم في قضائهم لغير القانون ولا يجوز لأية جهة وبأية صورة التدخل في القضايا أو في شأن من شؤون العدالة ويعتبر مثل هذا التدخل جريمة يعاقب عليها القانون، ولا تسقط الدعوى فيها بالتقادم"، وكذا ما أكد عليه الدستور المصري الجديد في المادة (٧٤) في أن: "سيادة القانون أساس الحكم في الدولة، واستقلال القضاء وحصانة القضاة ضمانتان أساسيتان لحماية الحقوق والحريات".
- (٢٧) GAUDEMET PM, *Finances publiques*, T ٢, Ed. Montchrestien, ١٩٧٠, p ٣٣٦.
- مشار إليه في: د. زكريا محمد بيومي: الطعون القضائية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبوعات جامعة القاهرة بالخرطوم، طبعة سنة ١٩٧٢-١٩٧٤م، ص ١٠٣.
- (٢٨) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٦٢، ٦٣.
- (٢٩) حكم محكمة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (١٢٢)، الصادر بتاريخ ٢٦ أغسطس ٢٠٠٣م، في القضية الضريبية رقم (٣١٣) لسنة ١٤٢٣هـ.

- (٣٠) حكم محكمة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (٦)، الصادر بتاريخ ٢٩ إبريل ٢٠٠٧م، في القضية الضريبية رقم (٣) لسنة ١٤٢٧هـ.
- (٣١) المادة (٣) من القرار الجمهوري بقانون رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣م بشأن إنشاء محكمتين للضرائب وتحديد اختصاصاتهما.
- (٣٢) المادة (٤) من القرار الجمهوري بقانون رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣م.
- (٣٣) المادة (١٢٤/ب) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل.
- (٣٤) المادة (٨٠) من القانون السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م بشأن ضرائب الدخل، والمادتين (٢، ٣) من القرار الجمهوري بقانون رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣م بشأن إنشاء محاكم الضرائب وتحديد اختصاصاتها.
- (٣٥) المادة (١٢٢/أ) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل.
- (٣٦) قرار محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (٣)، الصادر بتاريخ ٧ مارس ٢٠٠٥م، في القضية الضريبية رقم (١١) لسنة ١٤٢٥هـ.
- (٣٧) من ذلك القضية الضريبية رقم (١١) لسنة ١٤٢٥هـ، التي صدر فيها حكم محكمة الضرائب الابتدائية اليمنية رقم (٣) لسنة ١٤٢٦هـ، بتاريخ ٧ مارس ٢٠٠٥م، التي لم يكن قد تم فيها مطالبة الممول بدفع الضريبة عند نظر لجنة الطعن بالإدارة الضريبية لمبلغ الضريبة بمقتضى المادة (٧٨) من قانون ضرائب الدخل السابق، ونظرت المحكمة الدعوى أيضاً قبل سداد أية ضريبة.
- (٣٨) المادة (١٢٤/هـ) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل.
- (٣٩) المادة (٦/ب) من القرار الجمهوري بقانون بشأن إنشاء محاكم الضرائب وتحديد اختصاصاتها.
- (٤٠) المادة (١٢٧) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل.
- (٤١) حكم محكمة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (٧٨)، الصادر بتاريخ ٥ نوفمبر ٢٠٠٧م، في القضية الضريبية رقم (٢١) لسنة ١٤٢٨هـ.
- (٤٢) المادة (١٢٤/و) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل.
- (٤٣) المادة (١٢٥/أ، ب) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل.
- (٤٤) - حكم محكمة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (٧٩)، الصادر بتاريخ ٥ نوفمبر ٢٠٠٧م، في القضية الضريبية رقم (٢١) لسنة ١٤٢٨هـ.
- حكم محكمة استئناف أمانة العاصمة، الشعبة الجزائية، في الجمهورية اليمنية، رقم (٢٥)، الصادر بتاريخ ١٩ يونيو ٢٠٠٢م، في القضية الضريبية رقم (٣٤٧) لسنة ١٤٢٢هـ.
- (٤٥) حكم محكمة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (٧٨)، الصادر بتاريخ ٥ نوفمبر ٢٠٠٧م، في القضية الضريبية رقم (٢١) لسنة ١٤٢٨هـ.



I المقدمة

الباب الأول الأصول العلمية للتشريع الضريبي

- ٥ **الفصل الأول: عموميات ضريبية**
- ٧ أولاً: نشأة وتطور الضريبة
- ٨ ثانياً: تعريف الضريبة
- ٩ ثانياً: خصائص الضريبة
- ١١ رابعاً: التمييز بين الضريبة وغيرها
- ١٣ خامساً: القواعد الأساسية للضريبة
- ١٣ سادساً: تعريف القانون الضريبي
- ١٤ سابعاً: أهمية القانون الضريبي
- ١٩ **الفصل الثاني: نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة في الجمهورية اليمنية**
- ٢٣ أولاً: في ظل الحضارات اليمنية القديمة
- ٢٧ ثانياً: بعد دخول الإسلام إلى اليمن
- ٢٧ ثالثاً: في ظل الاحتلال العثماني والبريطاني
- ٢٨ رابعاً: تحت حكم الإمامة
- ٣٠ خامساً: المرحلة التالية لقيام ثورتي سبتمبر وأكتوبر وإعادة تحقيق الوحدة
- ٣٥ **الفصل الثالث: علاقة القانون الضريبي بفروع القانون الأخرى**
- ٣٨ أولاً: علاقة القانون الضريبي بالقانون الدستوري
- ٣٩ ثانياً: علاقة القانون الضريبي بالقانون الإداري
- ٣٩ ثالثاً: علاقة القانون الضريبي بالقانون الجنائي
- ٤٠ رابعاً: علاقة القانون الضريبي بالقانون الدولي العام
- ٤٢ خامساً: علاقة القانون الضريبي بالقانون المالي
- ٤٢ سادساً: علاقة القانون الضريبي بالقانون الخاص
- ٤٧ **الفصل الرابع: مصادر القانون الضريبي وقواعد تفسيره**
- ٥٠ **المبحث الأول: مصادر القانون الضريبي**
- ٥٣ **المبحث الثاني: قواعد تفسير القانون الضريبي**

٥٤	– مدارس تفسير القانون
٥٦	– طرق تفسير القانون الضريبي
٥٨	– مصادر تفسير القانون الضريبي
٦٥	الفصل الخامس: نطاق تطبيق القانون الضريبي
٦٩	المبحث الأول: نطاق سريان القانون الضريبي من حيث المكان
٦٩	أولاً: معيار الإقامة
٧٠	ثانياً: معيار الاقليمية
٧٣	المبحث الثاني: نطاق سريان القانون الضريبي من حيث الزمان
٧٤	– الحكمة من وراء تقرير مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية
٧٤	– التاريخ المعين لنهاج القانون الضريبي
٧٧	المبحث الثالث: نطاق سريان القانون الضريبي من حيث الأشخاص
٧٨	المطلب الأول: تنوع المكلفين بالضريبة من حيث الأشخاص
٨٤	المطلب الثاني: تنوع المكلفين بالضريبة من حيث المقدرة المالية

الباب الثاني

الضرائب على الدخل

(وفقاً للقانون رقم 17 لسنة 2010م)

٦٩	أهم السمات التي تميزها قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م
٦٩	أولاً: تخفيض سعر الضريبة
٦٩	ثانياً: منح إعفاءات ضريبية للمنشآت والمشاريع الاستثمارية
٩٧	ثالثاً: تقديم حوافز ضريبية لبعض المكلفين
٩٨	رابعاً: بعض السمات الأخرى
٩٩	الفصل الأول: ماهية الضريبة على الدخل
١٠٣	المبحث الأول: تعريف الضريبة على الدخل وخصائصها
١٠٣	المطلب الأول: تعريف الضريبة على الدخل
١٠٣	أولاً: تعريف الدخل
١٠٥	ثانياً: تعريف ضريبة الدخل
١٠٥	المطلب الثاني: خصائص الضريبة على الدخل
١٠٥	أولاً: أنها ضريبة مباشرة
١٠٦	ثانياً: ضريبة تُفرض على الدخل الصافي للمكلف

١٠٦	.....	ثالثاً : ضريبة شخصية أكثر منها عينية.....
١٠٦	.....	رابعاً : ضريبة سنوية.....
١٠٦	.....	خامساً : ضريبة عامتوبطاً وتحصيلاً.....
١٠٧	.....	المبحث الثاني: الطرق المختلفة لفرض الضريبة على الدخل
١٠٧	.....	أولاً: نظام الضريبة العامة أو الموحدة.....
١٠٨	.....	ثانياً: نظام الضريبة النوعية.....
١١٠	.....	ثالثاً: النظام الذي أخذ به المشرع اليمني.....
١١٣	.....	الفصل الثاني: الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.....
١١٨	.....	المبحث الأول: ماهية ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية
١١٨	.....	المطلب الأول: تعريف ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية وخصائصها
١١٨	.....	أولاً: تعريف هذه الضريبة.....
١١٨	.....	ثانياً: خصائص هذه الضريبة.....
١٢٠	.....	المطلب الثاني: شروط سريان ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية
١٢٠	.....	أولاً: مزاولة النشاط بصفة مستقلة.....
١٢٢	.....	ثانياً: توافر قصد تحقيق الربح.....
١٢٢	.....	ثالثاً: مزاولة النشاط على سبيل الاحتراف.....
١٢٣	.....	رابعاً: تحقيق الربح في اليمن.....
١٢٤	.....	المبحث الثاني: سريان الضريبة والدخول الخاضعة لها
١٢٤	.....	المطلب الأول: سريان الضريبة
١٢٧	.....	- مبدأ سنوية الضريبة.....
١٢٨	.....	- الاستثناء من مبدأ سنوية الضريبة.....
١٢٩	.....	- مبدأ استقلال السنوات الضريبية.....
١٣٠	.....	المطلب الثاني: الدخول الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة)
١٣٠	.....	- نظرية حساب الاستغلال.....
١٣٠	.....	- نظرية الميزانية.....
١٣١	.....	- موقف المشرع اليمني.....
١٣٣	.....	المبحث الثالث: التكاليف القابلة للخصم من الدخل
١٣٣	.....	أولاً: مفهوم التكاليف الواجبة الخصم من الدخل.....
١٣٤	.....	ثانياً: شروط التكاليف الواجبة الخصم من الدخل.....
١٣٥	.....	ثالثاً: التكاليف الواجبة الخصم من الدخل.....
١٤٩	.....	رابعاً: النفقات والعوائد غير القابلة للخصم من الدخل.....

١٥١	المبحث الرابع: الإعفاءات المقررة من الضريبة
١٥١	أولاً: الإعفاءات المقررة بموجب قانون ضرائب الدخل
١٥١	أ- الإعفاءات الموضوعية
١٥٣	ب- الإعفاءات الاجتماعية
١٥٣	ثانياً: الإعفاءات المقررة بموجب قانون الاستثمار وقانون المناطق الحرة
١٥٣	أ- الإعفاءات بموجب قانون الاستثمار
١٥٤	ب- الإعفاءات بموجب قانون المناطق الحرة
١٥٥	المبحث الخامس: الضريبة على نشاط التعدين
١٥٥	أولاً: نطاق سريان الضريبة
١٥٦	ثانياً: الدخول الخاضعة للضريبة
١٥٨	ثالثاً: تثبيت نظام الضريبة
١٦٠	المبحث السادس: الضريبة على المنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر
١٦٠	أولاً: المنشآت الصغيرة
١٦١	ثانياً: المنشآت الأصغر
١٦٧	الفصل الثالث: الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية
١٧١	المبحث الأول: الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية
١٧١	المطلب الأول: ماهية الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية
١٧١	أولاً: تعريف هذه الضريبة
١٧١	ثانياً: خصائص هذه الضريبة
١٧٣	المطلب الثاني: سريان الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية
١٧٣	أولاً: سريان هذه الضريبة
١٧٤	ثانياً: شروط سريان هذه الضريبة
١٧٦	المطلب الثالث: نطاق الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية
١٧٨	المبحث الثاني: الضريبة على المرتبات وما في حكمها
١٧٨	أولاً: المقصود بالمرتبات وما في حكمها
١٧٨	ثانياً: ماهية الضريبة على المرتبات وما في حكمها
١٧٨	أ- تعريف هذه الضريبة
١٧٩	ب- خصائص هذه الضريبة
١٨٠	ثالثاً: ملاحظات على الضريبة على المرتبات وما في حكمها

١٨٤	رابعاً : نطاق سريان الضريبة على المرتبات وما في حكمها
١٨٦	خامساً : الإعفاءات من الضريبة على المرتبات وما في حكمها
١٨٩	الفصل الرابع: الضريبة على العقارات
١٩٢	المبحث الأول: الضريبة على ريع العقارات
١٩٥	المطلب الأول: ماهية الضريبة على ريع العقارات
١٩٦	أولاً: تعريف هذه الضريبة
١٩٦	ثانياً: خصائص هذه الضريبة
١٩٨	المطلب الثاني: نطاق سريان الضريبة على ريع العقارات والدخول الخاضعة لها
١٩٨	أولاً: نطاق سريان هذه الضريبة
١٩٨	ثانياً: الدخول الخاضعة لهذه الضريبة
٢٠١	المطلب الثالث: الإعفاءات من الضريبة على ريع العقارات
٢٠٣	المبحث الثاني: الضريبة على نقل ملكية العقارات
٢٠٤	أولاً: فرض الضريبة ومسئولية دافعها
٢٠٥	ثانياً: سريان هذه الضريبة
٢٠٦	ثالثاً : وسائل ضمان دفع هذه الضريبة
٢٠٧	رابعاً : الإعفاءات من هذه الضريبة
٢١٣	الفصل الخامس: معدل ضرائب الدخل وربطها على المكلفين
٢١٧	المبحث الأول: معدل الضرائب على الدخل
	أولاً: معدل الضريبة على الشخص الطبيعي المقيم (الأشخاص الطبيعيين المقيمين ومكلفي المنشآت الصغيرة المقيمة)
٢١٧	ثانياً: معدل الضريبة على الشخص الاعتباري والشخص الطبيعي غير المقيم ...
٢١٨	ثالثاً : معدل الضريبة على المنشآت والمشاريع الاستثمارية
٢١٩	رابعاً : معدل الضريبة على المرتبات والأجور
٢٢٠	خامساً : معدل الضريبة على الدخول الأخرى للمكلف
٢٢١	سادساً: ملازمة الضريبة على المرتبات والأجور لدخل المكلف
٢٢١	سابعاً : الضريبة على العمولة والسمسرة
٢٢١	ثامناً : معدل الضريبة على الريع العقاري
٢٢٢	تاسعاً : معدل الضريبة على نقل ملكية العقارات
٢٢٢	عاشراً : الضريبة المستقطعة من المنبع
٢٢٥	المبحث الثاني: ربط الضريبة على المكلفين
٢٢٥	أولاً : معنى ربط الضريبة
٢٢٥	ثانياً : حالات ربط الضريبة

- أ- حالات الربط الأصلي ٢٢٥
 ١ - الربط الذاتي ٢٢٥
 ٢ - الربط التقديري ٢٢٨
 ب- حالات الربط الإضافي ٢٢٩

الباب الثالث

المكلف وإدارة الضريبة (الواجبات والحقوق)

- الفصل الأول: واجبات وحقوق المكلفين والضمانات المقررة لهم** ٢٣٩
المبحث الأول: واجبات المكلفين بالضريبة ٢٤٢
المطلب الأول: الالتزام بإخطار الإدارة الضريبية ببدء أو توقف النشاط الخاضع للضريبة
 أو عند التنازل عنه ٢٤٣
المطلب الثاني: الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية والمحافظة عليها ٢٤٥
المطلب الثالث: الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي ٢٥١
 أولاً: تعريف الإقرار الضريبي ٢٥١
 ثانياً: أوجه تميز الإقرار عن الإقرار بوجه عام ٢٥١
 ثالثاً: أوجه تميز الإقرار عن الإخطار ٢٥١
 رابعاً: أهمية الإقرار الضريبي ٢٥١
 خامساً: الشروط الواجب توافرها في الإقرار الضريبي ٢٥٢
 سادساً: الملزمون بتقديم الإقرار الضريبي ٢٥٣
 سابعاً: موعد تقديم الإقرار الضريبي ٢٥٣
 ثامناً: الآثار المترتبة على تقديم المكلف الإقرار الضريبي في مواعده
 ومطابقته للحقيقة ٢٥٥
 تاسعاً: الآثار المترتبة على عدم تقديم المكلف الإقرار الضريبي في مواعده
 أو عدم مطابقته للحقيقة ٢٥٧
المطلب الرابع: الالتزام بدفع الضريبة ٢٦١
الفرع الأول: موعد ومكان دفع الضريبة ٢٦٢
الفرع الثاني: تقسيط دفع الضريبة ٢٦٥
الفرع الثالث: دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة فيه ٢٦٧
المبحث الثاني: الحقوق والضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة ٢٦٩
المطلب الأول: الحق في الاستعلام الضريبي ٢٧١
المطلب الثاني: الحق في التطبيق السليم لنصوص القانون ٢٧٤
المطلب الثالث: الحق في المعاملة العادلة والمتساوية مع باقي المكلفين ٢٧٦

المطلب الرابع: حق الممول في استرداد المبالغ التي دفعها بالزيادة على مقدار الضريبة المستحقة عليه.....	٢٧٧
المطلب الخامس: الحق في الخصوصية والحفاظ على سرية البيانات الشخصية.....	٢٧٨
المطلب السادس: الحق في الاعتراض والتظلم.....	٢٨١
الفصل الثاني: سلطة الإدارة الضريبية وواجباتها القانونية.....	٢٨٩
المبحث الأول: سلطات الإدارة الضريبية في مرحلة تحديد وعاء الضريبة.....	٢٩٣
المطلب الأول: حق الإدارة الضريبية في الاطلاع.....	٢٩٤
المطلب الثاني: حق الإدارة الضريبية في التفتيش.....	٣٠٤
المبحث الثاني: سلطات الإدارة الضريبية في مرحلة تحصيل دين الضريبة.....	٣٠٧
المطلب الأول: سلطة الإدارة الضريبية في توقيع الحجز على أموال المدين بالضريبة.....	٣٠٨
المطلب الثاني: امتياز الدين الضريبي.....	٣١٥
المطلب الثالث: عدم جواز المقاصة بين الدين الضريبي وغيره من الديون.....	٣١٩
المبحث الثالث: امتيازات الإدارة الضريبية أمام القضاء.....	٣٢٠
المبحث الرابع: واجبات والتزامات الإدارة الضريبية.....	٣٢٣
المطلب الأول: الالتزامات العامة للإدارة الضريبية.....	٣٢٤
المطلب الثاني: الالتزامات الخاصة للإدارة الضريبية.....	٣٢٧

الباب الرابع

طرق الفصل في المنازعات الضريبة

الفصل الأول: الوسائل الإدارية للفصل في المنازعات الضريبية.....	٣٤٣
المبحث الأول: التظلم أمام الإدارة الضريبية.....	٣٤٨
أولاً: ميعاد تقديم التظلم.....	٣٤٩
ثانياً: لجان التسوية الضريبية.....	٣٥٠
المبحث الثاني: لجان الطعن الضريبي.....	٣٥٣
أولاً: تشكيل هذه اللجان.....	٣٥٣
ثانياً: اختصاص هذه اللجان.....	٣٥٥
ثالثاً: ميعاد الطعن أمام هذه اللجان.....	٣٥٦
رابعاً: إجراءات الطعن أمام هذه اللجان.....	٣٥٦

٣٥٧	خامساً: قرارات هذه اللجان في الطعن المقدم.....
٣٥٧	سادساً: الطعن في قرارات هذه اللجان
٣٥٨	المبحث الثالث: التصالح الضريبي.....
٣٥٩	المطلب الأول: ماهية التصالح الضريبي.....
٣٦٥	المطلب الثاني: آثار التصالح الضريبي.....
٣٧٣	الفصل الثاني: القضاء الضريبي في النظام الضريبي اليمني.....
٣٧٧	المبحث الأول: ماهية القضاء الضريبي.....
٣٧٨	المطلب الأول: القضاء المختص بالفصل في المنازعات الضريبية.....
٣٧٨	الفرع الأول: القول باختصاص المحاكم العادية.....
٣٨٠	الفرع الثاني: القول باختصاص المحاكم الإدارية.....
٣٨٣	الفرع الثالث: القول باختصاص محاكم ضريبية متخصصة.....
٣٩٠	المطلب الثاني: أهمية القضاء الضريبي.....
	المبحث الثاني: المراحل والإجراءات القضائية للفصل في المنازعات الضريبية في
٣٩٣	القانون اليمني.....
٣٩٤	المطلب الأول: المحاكم الابتدائية.....
٣٩٤	أولاً: المحكمة المختصة.....
٣٩٦	ثانياً: اختصاص المحكمة الابتدائية.....
٣٩٧	ثالثاً: إجراءات نظر المحكمة الابتدائية في الدعاوى المرفوعة إليها.....
٤٠٠	المطلب الثاني: الشعب المختصة بالمحاكم الاستئنافية.....
٤٠٠	أولاً: الشعبة المختصة.....
٤٠١	ثانياً: اختصاص الشعبة الاستئنافية الضريبية.....
٤٠١	ثالثاً: إجراءات الشعبة الاستئنافية في الدعاوى المرفوعة إليها.....
٤٠٣	المطلب الثالث: الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا.....
٤٠٣	أولاً: الدائرة المختصة.....
٤٠٣	ثانياً: إجراءات الدائرة الضريبية في الدعاوى المرفوعة إليها.....

قائمة الجداول والأشكال

١٢	أوجه التشابه والاختلاف بين الضريبة وغيرها
٨٥	هرم تصنيف المكلفين من حيث العدد ومن حيث الضريبة المتحصلة
٩٤	نسبة إيرادات ضرائب الدخل من الناتج المحلي لبعض الدول لسنوات مختارة
٩٥	نسبة إيرادات ضرائب الدخل من إجمالي الإيرادات الضريبية في اليمن للسنوات ٢٠١١ - ٢٠٠٢
٩٥	شكل يوضح حجم إيرادات ضرائب الدخل إلى إجمالي الإيرادات الضريبية في اليمن للسنوات ٢٠١١ - ٢٠٠٢
١١٦	حجم إيرادات ضرائب الأرباح التجارية والصناعية ونسبتها من إجمالي إيرادات ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية للسنوات ٢٠١١ - ٢٠٠٢ م
١١٦	شكل يوضح حجم إيرادات ضرائب الأرباح التجارية والصناعية إلى إجمالي إيرادات ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية للسنوات ٢٠١١ - ٢٠٠٢ م
١٨١	حجم إيرادات ضرائب المرتبات ونسبتها من إجمالي إيرادات ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية للسنوات ٢٠١١ - ٢٠٠٢ م
١٨٢	شكل يوضح حجم إيرادات ضرائب المرتبات إلى إجمالي إيرادات ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية للسنوات ٢٠١١ - ٢٠٠٢ م
١٩٣	حجم إيرادات ضرائب الريع العقاري في الجمهورية اليمنية للسنوات ٢٠١١ - ٢٠٠٢ م
٢٠٣	حجم إيرادات ضرائب المبيعات العقارية في الجمهورية اليمنية للسنوات ٢٠١١ - ٢٠٠٢ م
٣٠٤	ميكل القضاء الضريبي في اليمن وفقاً لقانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ م
٣٠٥	بورة اعتراض الممول على ربط الضريبة وفقاً لقانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ