

السهل

في التشريع الضريبي اليمني

وفقا لقانون ضريبة الدخل رقم (١٧) لعام ٢٠١٠

د. يحيى قاسم علي سهل

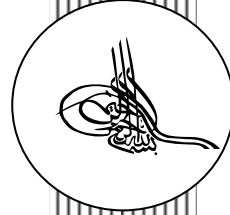
استاذ القانون العام المشارك

كلية الحقوق – جامعة عدن

٢٠٢٠

حقوق الطبع محفوظة

© يمنع طبع هذا الكتاب أو جزء منه بأي طريقة من طرق الطبع والتصوير والنقل والترجمة والتسجيل المرئي والمسموع والحاسوبي وغيرها من الحقوق إلا بإذن خطي من المؤلف.



مكتبة مركز الصافي للطباعة والنشر والتوزيع
جوليت الجامعة الجديدة - صنعاء - الجمهورية اليمنية
تلفون: ٢٥٣ ٣٦٠ - ٧١١ ٧٤٣ ٨٥٦ - ٧٧٧ ٢٥٣ ٣٦٠

إهداء

إلى روح معاذ يحيى السهل وفاء لذكراه العطرة



مقدمة

بدأت العمل على هذا الكتاب منذ ١٩٩١م أي بميلاد الجمهورية اليمنية في مجموعة محاضرات جمعت نهاية العام الدراسي تحت عنوان (محاضرات في التشريع الضريبي)

وكان الغرض منها تدريس أو تعريف الطلاب آنذاك على التشريعات الضريبية الصادرة وبالذات قانون ضرائب الدخل رقم ٣١ لسنة ١٩٩١ والقانون رقم ١٣ لسنة ١٩٩٠ بشأن تحصيل الأموال العامة وغيرها من التشريعات الضريبية الصادرة في ١٩٩١.

وكانت المحاضرات كل عام تتفح ويتم تزويدها بالجديد حتى قيض الله لها أن تطبع في كتاب صدرت طبعته الأولى ٢٠٠٧م. وافر قسم القانون العام في كلية الحقوق جامعة عدن، أن يتم تغيير المساق من (القانون المالي) إلى المالية العامة وتدرس في الفصل الأول لطلاب السنة الرابعة، والتشريع الضريبي في الفصل الثاني واستمر الحال علما أن قانون ضرائب الدخل تم تعديله عدة مرات. ثم أخيرا صدر قانون ضريبة الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م وهذا اقتضى بالضرورة مواكبة هذا الجديد، وبدأت بذلك منذ عام ٢٠١٣ وحتى ٢٠١٤م غير أنني لم استطع طباعة الكتاب والذي ظل عبارة عن (ملزمة) تم تصويرها كل عام من قبل الطلاب.

وفي هذا العام ٢٠١٩ سنحت الفرصة أن يصدر الكتاب وفقا لقانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠.

وتضمن دراسة الأحكام العامة في التشريع الضريبي في الباب الأول وخصص الباب الثاني لدراسة النظام الضريبي اليمني من خلال العناوين الآتية:

الفصل الأول: نطاق فرض ضرائب الدخل بحسب القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠.

الفصل الثاني: الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية.

الفصل الثالث: الضريبة على الرواتب والأجور.

الفصل الرابع: الضريبة على أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية.

الفصل الخامس: الأحكام الخاصة بالضريبة على نشاط التعدين.

الفصل السادس: الضريبة على العقارات.

الفصل السابع: المنازعات الضريبية.

الفصل الثامن: الضرائب غير المباشرة.

الفصل التاسع: الزكاة.

الباب الأول
الأحكام العامة في التشريع الضريبي

مبحث تمهيدي

أولاً : لمحة تاريخية عن التشريع الضريبي في اليمن

من الصعوبة إعطاء صورة متكاملة وواضحة عن تاريخ الضرائب في اليمن، ومع ذلك لا بأس من إبراز بعض الملامح أو المفاصل الرئيسية لتطور الضرائب في اليمن.

لقد اتفق الباحثون في تاريخ اليمن القديم، على أن الممالك اليمنية كانت سباقة في سن التشريعات في العالم القديم، ومن أمثلة هذه التشريعات في اليمن القديم قانون قنبان التجاري، والذي تضمن نصوص بشأن تنظيم الضرائب في سوق شمر. ليس هذا فحسب، بل أن الحضارة اليمنية عرفت ضريبة العشر وبالتالي لم تفاجئ اليمن بزكاة العشر على الأرض الذي فرضته الدولة الإسلامية^(١) إذ أن الضرائب في اليمن بعد الإسلام أخذت أصولها من مبادئ القرآن الكريم، أما من الناحية العملية فقد انخرفت الدولة وفرضت قوانين جديدة وحدثت عدة تجاوزات للشريعة الإسلامية^(٢)، وذلك تم خدمة لمصالح الحكام، ولذا فقد كانت اليمن تن من وطأة الضرائب وأساليب تحصيلها، وهذه الأساليب كانت تعكس الطبيعة الاجتماعية للسلطات المتعاقبة على الحكم.

وبعد رحيل الأتراك وتسلم الإمام يحيى مقاليد السلطة استعان ببعض الاختصاصيين الأتراك في وضع نظام للماليات وجباية الضرائب بما يتمشى

(١) راجع حسن محمد الكحلاني، النظام الضريبي وعلاقته بالجوانب الاقتصادية والسياسية في عهد ما قبل الثورة، مجلة دراسات يمنية، مركز البحوث والدراسات، صنعاء، العدد (٣٠) أكتوبر - نوفمبر - ديسمبر ١٩٨٧م، ص ١٣٨.

(٢) محمد سعيد العطار، التخلف الاقتصادي والاجتماعي في اليمن، ط١، سلسلة العالم الثالث، المطبوعات الوطنية الجزائرية، ١٩٦٥م، ص ١٣٩. حسن محمد الكحلاني، مرجع سابق، ص ١٤٠. محمد أنعم غالب، اليمن، الطبعة الثانية، دار الكتاب العربي، بيروت، ١٩٦٦، ص ١٠٥.

والشريعة الإسلامية والتي للأسف استخدمت كستار لأفعال الإمام والأتراك من قبله، فبالإضافة إلى ما تفرضه الشريعة الإسلامية فرضت عدة ضرائب بموجب أوامر إدارية ولا أساس لها في الشريعة الإسلامية^(١) ولم يقتصر الأمر على التعسف والجور في ابتداع الضرائب بالشكل والصورة التي تخدم مصلحة الإمام بل تجاوز ذلك، في غياب مصلحة حكومية تقوم بتحصيل الضرائب من المواطنين، وإنما كانت دولة الإمام بكامل أجهزتها التي كانت محصورة في يد الإمام تعتبر أن وظيفتها الأولى والأخيرة هي فرض الضرائب وتحصيلها، وقد كان للنظام الضريبي في عهد الإمام آثار سيئة للغاية، ولا يمكن حصرها وإن كان أكثرها بروزاً هو هجرة الشعب هرباً من جور الضرائب^(٢). أما بالنسبة لما كان يعرف بالإمارات والسلطنات فقد عرفت الضرائب الجمركية بدليل كثرة الحواجز الجمركية، إضافة إلى الكثير من الضرائب المأخوذة من مبادئ القرآن الكريم وغيرها من الضرائب التي كانت تفرض لمصلحة الحاكم وتلبية لحاجاته، وفي أواخر الخمسينات من القرن العشرين عرفت الكثير من هذه المناطق قوانين ضريبية حديثة مثل القعيطي والفضلي والعبدي ودثينة. أما المستعمرة عدن فقد كانت سارية فيها قوانين الضرائب النافذة في الهند كقانون ضريبة الدخل الصادر سنة ١٩٢٢ ثم صدر قانون خاص بالمستعمرة عدن في ٢٦ مايو ١٩٣٧م رقم ٤ سنة ١٩٣٧م بشأن ضرائب الدخل^(٣).

وبعد انتصار الإرادة اليمنية وميلاد جمهورية سبتمبر ١٩٦٢م في صنعاء ورحيل الإنجليز من عدن في ٣٠ نوفمبر ١٩٦٧م، بدأت الدولة الوطنية مرحلة

(١) لمزيد من التفصيل راجع حسن محمد الكلاني، مرجع سابق، ص ١٤٠.

(٢) راجع حسن محمد الكلاني، مرجع سابق، ص ١٤٥. محمد أنعم غالب، اليمن، ط٢، دار الكتاب العربي، بيروت، ١٩٦٦م، ص ١١٢.

(٣) لمزيد من التفصيل إن شئت راجع د. محمد عمر الحبشي، اليمن الجنوبي سياسياً واقتصادياً واجتماعياً، الطبعة الأولى، دار الطليعة، بيروت، ١٩٦٨م، ص ٤٤٢-٤٥١.

جديدة تمثلت في ميلاد الحياة الدستورية وسن القوانين والتشريعات الوطنية في كافة ميادين الحياة، وظلت هذه الوضعية الدستورية السياسية إلى أن تم رد الاعتبار للتاريخ يوم ٢٢ يونيو ١٩٩٠م وذلك بإعادة تحقيق وحدة الشعب والأرض اليمنية وبدأ يتشكل وضع سياسي ودستوري جديد أرسى لبنته الأولى الجماهير اليمنية باستفتاءها على دستور الجمهورية اليمنية. وقد أولى المشرع اليمني التشريعات المالية اهتمام يتناسب وأهميتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية. وكان من نتائج ذلك الاهتمام صدور العديد من القوانين لتنظيم كافة الشؤون المالية للدولة الفتية ومن هذه القوانين جملة من التشريعات الضريبية، من أهمها^(١):

القانون رقم ١٣ لسنة ٩٠ بشأن تحصيل الأموال العامة.

القانون رقم ١٤ لسنة ٩٠ بشأن الجمارك.

القانون رقم ٣١ لسنة ٩١ بشأن ضرائب الدخل.

القانون رقم ٤٥ لسنة ٩١ بشأن الضريبة على المركبات.

القانون رقم ٤٣ لسنة ٩١ بشأن الرسوم القضائية.

القانون رقم ٢٧ لسنة ٩٥ بشأن الضريبة على استخدام المركبات

والآليات.

ثانياً : القانون الضريبي والقانون العام

يعد القانون الضريبي أحد فروع القانون العام، وينظم القانون العام علاقة الدولة بالأفراد من مختلف نواحيها. وينظم القانون الضريبي علاقة الدولة بالأفراد من زاوية مساهمتهم في تمويل نشاط الدولة. وهذه المساهمة إجبارية

(١) القانون رقم ٤٤ لسنة ٩٩١م بشأن فرض الضرائب دمغة إلغاء القانون رقم ٥ لسنة ٩٩٨م، والقوانين الأخرى تم تعديل بعضها. وسنأتي لذكر تلك التعديلات عند استعراض الضرائب المفروضة وفقاً لتلك القوانين كلما تطلب الأمر ذلك.

وترتبط بالانتماء السياسي والاقتصادي. ومن ثم يفترض أن يتحقق ذلك أما بالموافقة الصريحة أو الضمنية من جانبهم. وتتم هذه الموافقة في النظم الديمقراطية المعاصرة بالموافقة من خلال نظام التصويت.

والقاعدة ((لا ضريبة إلا بقانون أو بناء على قانون)) وهذه قاعدة دستورية مستقرة في غالبية الدساتير في العالم. والجهة التي تصدر القانون هي السلطة التشريعية بوصفها الممثل للشعب، وهذا ما تنص عليه المادة ((٦٢)) من الدستور اليمني بقولها: ((مجلس النواب هو السلطة التشريعية للدولة وهو الذي يقر القوانين...)).

وتأسيساً على ذلك، فأى تنظيم آخر يتضمن إصدار ضرائب أو تقرير أعباء مالية على الأفراد، بأية صورة كانت يعد غير شرعي، إذا صدر عن السلطة التنفيذية وحدها، سواء من خلال قرار إداري أو لائحة تنظيمية أو تعليمات وزارية أو إدارية.

وبالمقابل فإن أي محاولة لإعفاء أي فرد أو مؤسسة عن طريق القانون وإجراءاته، تعد هي الأخرى محاولة غير شرعية. ولا يجوز الاعتماد هنا على قرار أو تفسير أو تعليمات للسلطة الإدارية، وإلا عُدَّ ذلك إخلالاً بمبدأ المساواة بين الأفراد أمام الأعباء المالية.

أن المشرع عندما يفرض ضريبة أو يقرر الإعفاء منها، فإنه يراعي في ذلك المبادئ الدستورية، والأهداف الاقتصادية والاجتماعية. وهذا ما تنص عليه المادة ١٣ من الدستور اليمني، فقرة ((أ)) ((إنشاء الضريبة العامة وتعديلها وإلغاؤها 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 والتكاليف العامة إلا بقانون. ب - إنشاء الرسوم وجبايتها وأوجه صرفها وتعديلها والإعفاء منها لا يكون إلا بقانون)).

ثالثا: القانون الضريبي والقانون المالي

تعد الضرائب أهم الموارد التي تكون الإيرادات العامة للدولة والتي تمول نفقاتها العامة. وكل من الإيرادات العامة والنفقات العامة تشكل ميزانية الدولة. والميزانية تحدد بقانون. فالقانون هو الذي يحكم ويقدر الإيرادات وكيفية التحصيل وكيفية الإنفاق وأوجه الإنفاق، وقواعده وضوابطه والرقابة عليه. ويطلق على هذا القانون ((قانون الميزانية)) أو ((الموازنة)) أو ((القانون المالي)).

يرتبط القانون المالي، بالقانون الضريبي ارتباطا وثيقا، بوصفهما من فروع القانون العام، إلى جانب أن تحديد الضرائب أو تعديلها أو تغيير أسعارها أو تقرير الإعفاء منها أو زيادتها يتم عند إصدار قانون الموازنة.

ويتطور القانون الضريبي وفقا للتطور الاقتصادي والاجتماعي. ويتوقف بصورة خاصة على حالة الصراع الاقتصادي في المجتمع. فالقانون الضريبي يرتب في الواقع أعباء على كافة طوائف المجتمع. ويقوم بتوزيع هذه الأعباء عليها.

رابعا: القانون الضريبي والسياسة الضريبية

تعاني اقتصاديات الدول النامية ومنها الاقتصاد اليمني من المشاكل الاقتصادية والاجتماعية، والتي تؤثر وتتأثر بمختلف أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة. فاليمن تشكو من انخفاض وتباطؤ معدلات الناتج الإجمالي، وانخفاض مستوى الإنتاجية، وتناقص القدرة التنافسية في غالبية القطاعات، كما تعاني اليمن أيضا من الثالث الخطير: البطالة، التضخم، الفقر، ويسكن الاقتصاد العجز المالي المزمن المتمثل في عجز الموازنة العامة وزيادة الإنفاق العام، وغياب الترشيح والضبط، واستئثار الفساد في أجهزة الدولة بوجه عام،

وتفاقم المديونية الداخلية والخارجية وعجز الميزان التجاري وندرة الموارد الخارجية. يضاف إلى ذلك، سوء توزيع الدخل والثروات، وانخفاض مستوى الدخل القومي، وتدهور مستوى الحياة والبيئة، وندرة العملة الصعبة^(١).

ويمكن قياس كفاءة التنظيم القانوني للضرائب ((النظام الضريبي)) من خلال مدى مساهمته في حل تلك المشاكل أو على الأقل لا يشكل أسباب في زيادة تعقيدها واستفحالها، وهذا أضعف الإيمان. ويبدو أن السياسة الضريبية (والتي هي جزء من السياسة الاقتصادية والاجتماعية) في مختلف مراحلها لم تستطع القيام بتلك المهمة نتيجة غياب الفكر أو وضوح الأهداف التي يمكن أن تركز إليها أو نتيجة اختيارات خاطئة في تحديد الأولويات.

ومن نافل القول، أن للضريبة ((أيا كانت نوعيتها)) ثلاثة أهداف رئيسية، الهدف الأول هدف مالي (الحصول على أكبر حصيلة ممكنة) والهدف الثاني اجتماعي (المساهمة في تحقيق العدالة الاجتماعية) الهدف الثالث اقتصادي (دفع التنمية الاقتصادية)، ولا يزال الهدف المالي أو الحسابي ((الحصيلة)) يطغى على الأهداف الأخرى عند فرض الضرائب بمختلف أنواعها. وتقود هذه السياسة غالبا إلى نتائج سلبية على جميع الأصعدة.

أن السياسة الضريبية التي لا هدف لها سوى الهدف المالي، لا شك تؤدي إلى عرقلة النمو الصناعي والزراعي وأوجه النشاط الإنتاجي الأخرى، وتضعف من الاستثمار وحوافزه، كما أنها تجرد الأفراد من جزء من دخولهم وتخفيض من مستوى الاستهلاك والرفاهية الفردية. وتؤدي من ناحية أخرى إلى زيادة مستوى الأسعار والمعدلات التضخمية. والأخطر من هذا أن البعض سوف يتحمل أعباء

(١) د. صباح نعوض، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، الدار البيضاء، ١٩٨٧م، ص ٨. و د. مصطفى رشدي شيحة، عادل أحمد حشيشي، د. مجدي محمود شهاب، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ١٠٦.

ضريبية شديدة ((أصحاب الدخل الثابتة والمنخفضة)) في حين أن البعض الآخر سوف يعفى من الضريبة (بحجة تحفيز التنمية الاقتصادية)، مما يخل بالمساواة العامة، ويخل أيضا بالتوازن الاقتصادي والاجتماعي.

ولذلك ينبغي إتباع سياسة ضريبية متوازنة وواضحة وهذه السياسة هي التي تجمع في التنظيم القانوني للضرائب بين الأهداف الثلاثة للضرائب، أي تأخذ في الحسبان اعتبارات العدالة الاجتماعي واعتبارات الكفاءة الاقتصادية معا. أي أنها تقلل من عوامل عدم المساواة والفروق بين الدخل وأن تحرر الدخل لأجل مزيد من الاستهلاك والرفاهية من جانب، وأن تعمل على تحرير الإنتاج ونموه وتخفيض التكاليف وتحفيز الاستثمار وزيادة القدرة التنافسية واستقرار الأسعار وزيادة معدلات التشغيل من جانب آخر^(١).

(١) لمزيد من التفصيل راجع د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٠٨-١٠٩.

الفصل الأول

الخصائص العامة للقانون الضريبي

يمثل النظام القانوني الاتجاهات المختلفة في المجتمع والتي تتغير على مر الزمن لمواجهة الاحتياجات التي يقتضيها تطور الحياة، وتتبلور هذه الاتجاهات المختلفة في نصوص قانونية مختلفة، فينشأ عن ذلك تعدد القوانين واختلافها وتميز كل منها عن الآخر وتمتعه بالاستقلالية والذاتية. وتتحدد ذاتية القانون أو استقلاليته بالنظر إلى ثلاث جهات: علمية وتشريعية وقاعدية^(١).

فمن الوجهة العلمية يتحدد القانون بالنظر إلى الموضوع العلمي الذي يعالجه - كالقانون المدني والقانون التجاري والقانون الإداري. ومن الوجهة التشريعية يتحدد القانون بالنظر إلى البناء المادي الذي يحتويه، فيعتبر قانوناً متميزاً بذاته كمجموعة من النصوص التي يحتويها قانون معين كقانون العقوبات وقانون الإجراءات الجنائية. ومن الوجهة القاعدية يتحدد القانون بالنظر إلى المبادئ الخاصة التي تسود قواعده القانونية كالقانون المدني والقانون التجاري وقانون العقوبات.

ومن نافل القول، أن الاستقلال القانوني لكل من فروع القانون لا يعني أن النظام القانوني مفكك الأوصال لا تربط بين فروعه رابطة ما، بل أن وحدة النظام القانوني تحول دون الانفصال التام بين هذه الفروع، أي أن الاستقلال القانوني لا يخفي حقيقة واقعة وهي أن كلا من القواعد التي تتضمنها مختلف القوانين تكون جزءاً لا يتجزأ من النظام القانوني^(٢).

(١) فتحي أحمد سررو، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، ١٩٩٠م، ص ٥.

(٢) فتحي أحمد سررو، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، ١٩٩٠م، ص ٧.

المبحث الأول

استقلال القانون الضريبي

يتناول القانون الضريبي دراسة القواعد والمبادئ التي تحكم نظام الضرائب في وقت معين وفي بلد معين، وبعبارة أخرى يتناول دراسة القواعد العامة للضرائب من ناحية والقواعد التفصيلية لكل ضريبة من ناحية أخرى.

ويعد القانون الضريبي الذي ينظم جانباً من جوانب العلاقات المالية للدولة بالأفراد ذلك الجانب الذي يتمثل في حقوق الخزنة العامة وامتيازها في التنفيذ، أحد فروع القانون العام.

وذلك باعتبار أن القانون العام يضم مجموعة من القواعد المنظمة للعلاقات بين الأشخاص العامة أو بينها وبين الأفراد.

ويرتبط القانون الضريبي بفروع القانون العام، كالقانون الدستوري والقانون الإداري بعلاقات وثيقة، انعكست في انتشار قواعد القانون الإداري بصفة خاصة في كثير من أحكام القانون الضريبي.

ويرجع تميز القانون الضريبي عن غيره من فروع القانون العام، إلى التطور الذي أصابه أولاً، وثانياً إلى الاختلافات في مركز الفرد كمكلف بالضريبة عن مركزه كمواطن خاضع للضريبة.

أن استقلالية القانون الضريبي بوصفه فرع من فروع القانون العام، لا يعني مطلقاً إنكار الوشائج التي تربطه بغيره من فروع القانون العام.

فالقانون الضريبي يرتبط بفروع القانون العام الأخرى بعلاقات وثيقة، كالقانون الإداري الذي ينظم المرافق والمصالح العامة بما في ذلك القضاء الإداري الذي ينظر في الكثير من المنازعات الإدارية. كما أن القانون الإداري يعنى بالمواطنين جميعاً والمكلفين بالضريبة جزء من المواطنين والقانون

الضريبي يعنى بالمولين فقط. ومن ثم فإن المحكومين بالقانون الضريبي يدخلون في دائرة المحكومين بالقانون الإداري^(١).

ويرتبط القانون الضريبي بالقانون الدستوري الذي ينظم توزيع اختصاصات فرض الضرائب والرسوم بين مختلف سلطات الدولة، وبالقانون الجنائي الذي يكفل تنفيذ قوانين الضرائب ولوائحها.

ولم يقتصر القانون الضريبي في علاقته بفروع القانون العام الداخلي بل تعداه لفروع القانون العام الخارجي، فالقانون الدولي يتضمن العديد من المسائل ذات الصبغة الدولية، كما هو الأمر فيما يتعلق بالتنافس الدولي في الاختصاص الضريبي والذي اكتسب أهمية كبيرة واختص بعناية الدولة فعقدت المؤتمرات وأبرمت الاتفاقيات التي تمخض عنها مجموعة القواعد الاتفاقية الخاصة بالقانون الضريبي^(٢).

ومن المسلم به القول باستقلال القانون الضريبي عن القانون المدني، طالما قبلنا باستقلاليتته عن فروع القانون العام. فالقانون الضريبي كثيرا ما يعتبر عناصر الدخل الخاضعة للضريبة ما يعد من بين عناصر رأس المال طبقا للقانون المدني، كما يحدد مفهوما للموطن والجنسية فيما يختص بسريان القانون الضريبي يختلف عن مفهومها في ظل القوانين الأخرى.

وتتجلى استقلالية القانون الضريبي عن القانون المدني، في كون القواعد القانونية التي يتضمنها القانون الضريبي ينبغي تطبيقها حتى لو تعارضت وأحكام القانون الخاص، أما إذا لم يتضمن القانون الضريبي القواعد الواجبة

(١) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين، د. عصام أحمد عجيبة، د. محمد رفعت عبد الوهاب، التشريع اليمني الضريبي، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، ١٩٨٧م، ص١٧، د. عصام بشور، د. نور الله نور الله، د. يونس البطريق، التشريع الضريبي، ط٥، مطبعة جامعة دمشق، ١٩٩٥-١٩٩٦م، ص١٤٩.

(٢) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وزميله، مرجع سابق، ص١٨.

التطبيق، فإنه يجب بحث كل حالة على حدة في ضوء نية الشارع الضريبي مع الرجوع إلى قواعد القانون الخاص التي تستجيب وهذه النية. كما ينبغي إتباع الإجراءات التي ينظمها القانون الضريبي بصدد تقديم الطعون أمام المحاكم بالنسبة لتقديرات الضرائب وكذا قواعد الحجز والتنفيذ بالنسبة للضرائب حتى لو تعارض وما يقرره قانون المرافعات في هذا الشأن. أما بالنسبة للإجراءات التي يتضمنها القانون الضريبي فإنه يرجع إلى قانون المرافعات بوصفه القانون العام فيما يخص الإجراءات.

ونلخص ما سبق إلى أن العلاقة الوطيدة بين القانون الضريبي وفروع القانون العام والقانون الخاص، لم يفقده استقلاليته واستقلاله التي أوضحت واقعا يؤكد كلاً من الفقه والتشريع والقضاء في معظم الدول^(١).

المطلب الأول

تعريف القانون الضريبي ومدى استقلاله

بتناول القانون الضريبي، ودراسة المبادئ والقواعد والإجراءات التي تحكم قانون الضرائب، في وقت معين وفي إقليم معين، وهو بهذا الشكل يتناول دراسة القواعد العامة للضرائب من ناحية، والقواعد التفصيلية لكل ضريبة من ناحية أخرى.

وتنقسم القواعد التي تحكم ((الضرائب)) إلى قواعد موضوعية وقواعد إجرائية، ويقصد بالقواعد الموضوعية، القواعد التي تحكم فرض الضريبة أو تحديد الالتزام بها. أما القواعد الإجرائية فتشمل دفع الضريبة أو اقتضاء الالتزام وحل منازعاته.

(١) د. عصام بشور وآخرون، مرجع سابق، ص ١٥٠. د. يونس أحمد البطريق، د. حامد عبد الحميد درانتز، د. محمد أحمد عبد الله، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٨٩م، ص ١٧٧-١٧٩.

وتهدف هذه القواعد بنوعيتها، إلى تحقيق التوازن بين حماية حقوق الفرد وضمناته وتحمل الأعباء المالية على أساس من العدل والمساواة، وحماية الدولة في اقتضاء الضريبة وتكوين الحصيلة لمواجهة النفقات العامة، وإذا كانت قواعد القانون الضريبي تتناول الخصائص العامة للضريبة من الناحية القانونية أو الشرعية، فإن ذلك لا يمنع من أن نظرية الضريبة تتناول جوانب أخرى اقتصادية واجتماعية وسياسية. وتناقش هذه الجوانب الأخرى عادة مع دراسة النظرية المالية للمالية العامة. ومن البداهة القول أن قواعد القانون الضريبي لا تنطبق إلا بصدد العلاقات التي تثار بمناسبة الضرائب. ولذلك يجب أن تكون التفرقة واضحة بين الضريبة وغيرها من الأعباء والالتزامات المالية التي قد يتحملها الفرد وتجبها السلطة العامة. وقد أحاطت معظم الدساتير الضرائب - نظرا لأهميتها وخطورتها - بحماية خاصة عند تنظيمها.

هذا، وتدق التفرقة أحيانا بين ما تفرضه الدولة على الأفراد وبين ما تستطيع الحصول عليه منهم بوسائل أخرى. ويظهر ذلك جليا في الأحوال التي يزداد فيها تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية سواء عند قيامها بالإنتاج مباشرة أو عند تنظيم التوزيع وتحديد الأسعار. وفي هذه الأحوال قد صعب التفرقة بين الضريبة وبين الثمن العام أو بينها وبين الرسوم. ولذلك فأن التأكد من وجود ضريبة أمر جوهري لتطبيق القانون الضريبي^(١).

واستقر قضاء محكمة النقض المصرية على أن زيادة ثمن السلعة وتحصيل هذه الفروق لمصلحة الدولة، يعد من قبيل الضرائب ومن ثم أن يراعى في فرضها القواعد المنصوص عليها في الدساتير.

(١) د. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، ص ١٧.

والخلاصة في أن القانون الضريبي ينطبق في جميع الأحوال التي تشير إلى علاقة تقوم بصدد ضريبة من الضرائب، ولو كانت هذه الضريبة قد تسترت تحت أسماء أخرى. ففي جميع الأحوال التي تفرض فيها السلطة العامة أعباء على الأفراد دون نفع خاص يعود عليهم نكون بصدد ضريبة توجب تطبيق القانون الضريبي.

والقانون الضريبي هو أحد فروع القانون العام، ومن ثم تغلب عليه اعتبارات القانون العام في التوفيق بين المصلحة العامة واستخدام وسائل السلطة والقهر من ناحية وبين حماية حقوق الأفراد ومصالحهم من ناحية أخرى. فالضريبة كما درسنا هي عبء مالي يفرض جبرا على الأفراد بما للدولة من سيادة وسلطة عامة. وتستخدم حصيلتها لتمويل النفقات العامة ومن ثم تحقيق أهداف الدولة. ولكن الضريبة أيضا عبء على الأفراد ومن ثم تعد قيда على حقوقهم. والقانون الضريبي - بوصفه فرعاً من فروع القانون العام - يهدف إلى التوفيق بين هذه الاعتبارات^(١).

وينظم القانون الضريبي جانباً من جوانب العلاقات المالية للدول والأفراد، ذاك الجانب المتمثل في حقوق الخزانة العامة وامتيازاتها في التنفيذ، وذلك بوصفه أحد فروع القانون العام، الذي يضم مجموعة من القواعد المنظمة للعلاقات بين الأشخاص العامة أو بينها وبين الأفراد.



(١) د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي المصري، المرجع السابق، ص ٦.

المطلب الثاني

قواعد الضريبة قواعد أمره متعلقة بالنظام العام

لم تظهر فكرة النظام العام إلا مع ظهور تنازع القوانين، وارتبط هذا المفهوم الحقيقي باسم الفقيه الإيطالي ((بارتول)) زعيم المدرسة الإيطالية التي تعد أول مدرسة وضعت النواة الأولى لفكرة النظام العام^(١).

إن تعريف النظام العام ليس بالأمر السهل، بوصفها فكرة دقيقة، وقد اشير إليها صراحة في بعض نصوص القانون المدني الفرنسي، وعلى الأخص في المواد (٦، ٦٦٨، ١١٣٢). ثم تواترت التشريعات في كافة الدول الى الإشارة فكرة النظام العام ومنها القانون المدني اليمني رقم ١٤ لسنة ٢٠٠٢م في المادتين (١، ١٨٦).

وعلى الرغم من صعوبة تعريف النظام العام، إلا أنه يمكن القول بأنها فكرة قانونية يراد بها مجموعة من القواعد التي تهدف في دولة معينة إلى المحافظة على النظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي في تلك الدولة^(٢).

والقواعد الضريبية من القواعد الآمرة التي تتعلق بالنظام العام يحددها القانون ولا تعد اتفاقاً تعاقدياً بين الممول ومصلحة الضرائب. ولذا لا يجوز الاتفاق على ما يخالفها، سواء بين المتعاقدين أو بين الدولة والفرد. فإذا اتفق طرفان، بمناسبة عمل معين على أن يتحمل أحد الأطراف من غير المكلفين بمقتضى القانون عبئاً، فإن هذا لا يعد عبئاً للضريبة أو تهرباً منها لا يلزم مصلحة الضرائب أو الأطراف المعنية، لأنه يعد خروجاً على المبدأ الدستوري: ((لا فرض للضريبة إلا بقانون، ولا يعفى أحد منها إلا في الأحوال المبينة في

(١) لمزيد التفصيل انظر يحيى قاسم علي، المدخل لدراسة العلوم القانونية، ط١، كوميث للتوزيع، القاهرة، ١٩٩٧م، ص ١٠٥.

(٢) ذكر ذلك ((بيلون Pilon)) راجع د. حسين خلاف، الأحكام العامة، مرجع سابق، ص ٤١.

القانون)). ويظل الممول الأصلي ملتزماً بها ولا يعد أمام المصلحة الضريبية كفيلاً أو ضامناً تطبيق عليه قواعد الكفالة. إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك في بعض الحالات مثال ذلك ما نص عليه المشرع اليمني في المادة ((٢١)) من قانون ضريبة الدخل رقم ١٣ لسنة ١٩٩١م المعدل بالقانون رقم ١٢ لسنة ١٩٩٩م والتي تنص على أن: ((تستحق الضريبة أصلاً على صاحب الدخل الخاضع لها إلا أن أرباب العمل هم المكلفين باستقطاعها وتوريدها إلى مصلحة الضرائب وإن لم تستقطع الضريبة من صاحب الدخل^(١)).

ولما كانت القواعد الضريبية من القواعد الآمرة، فإن تدارك الخطأ في حسابها، ممكناً في أي مرحلة من مراحل المنازعة الضريبية، وذلك ما قضت به محكمة النقض المصرية بقولها ((بأن الضريبة - على ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة - لا ترتكن في أساسها على رباط عقدي بين مصلحة الضرائب والممول. وإنما تحددها القوانين التي تفرضها. وليس في هذه القوانين ولا القانون العام - ما يحول دون تدارك الخطأ الذي يقع فيها، فالممول أن يسترد ما دفعه بغير حق، وللمصلحة أن تطالب بما هو مستحق زيادة على ما دفع. ما لم يكن هذا الحق قد سقط بالتقادم. ولما كان ذلك وكان المحكم المطعون فيه قد خالف هذا النظر، وأنتهى إلى أن الطاعنة أخطرت بالربط، ولم تطعن أمام اللجنة في الميعاد دفعا نهائياً ورتب على ذلك أن المبالغ موضوع النزاع - أصبحت مستحقة لمصلحة الضرائب ولا يحق للطاعنة استردادها، فإن يكون قد أخطأت في تطبيق القانون^(٢)).

(١) راجع أيضاً المادة ٩٤/ب من القانون.

(٢) طعن رقم ٧٥ س ١٩٣٨ اق جلسة ٦٨٩/١٩٧٤، ص ١٠٨٧ مجموعة أحكام النقض أشار إليه انظر د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي المصري، المرجع السابق، ص ١٤.

ولا يقتصر هذا الأمر على القواعد الموضوعية للضريبة، بل أن القواعد الإجرائية تعد أيضا من القواعد الأمرة المتعلقة بالنظام العام لارتباطها بالحقوق والحريات الفردية من جانب، وبمصالح المجتمع من جانب آخر. ولذلك قررت محكمة النقض المصرية بأن: ((التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة هي - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - من القواعد القانونية الأمرة المتعلقة بالنظام العام. فلا يجوز مخالفتها والنزول عنها. وهي إجراءات ومواعيد حتمية أوجب المشرع على مصلحة الضرائب الالتزام بها. وقد وجد من المصلحة في إتباعها ورتب البطلان على مخالفتها ومنها قواعد الربط (الحكمي...)) فيتعين تطبيقها في جميع الحالات - متى توافرت شروطها - ولو لم يتمسك أصحاب الشأن بأعمالها أمام لجنة الطعن أو محكمة الموضوع...^(١).

المطلب الثالث

مدى دستورية القواعد الضريبية

سبق القول أن القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام، والقانون العام ينظم علاقة الدولة بالأفراد من زاوية مساهمتهم في تمويل نشاط الدولة، وهذه المساهمة تعد واجبا وترتبط بالانتماء السياسي والاقتصادي، ومن ثم يفترض أن يتحقق ذلك، إما بالموافقة الصريحة أو الضمنية من جانبهم. وتتم هذه الموافقة في النظم الديمقراطية من خلال التصويت.

وعلى هذا الأساس تبرز أهمية الخصائص الدستورية للقواعد الضريبية ومدى اتفاق أو عدم اتفاق هذه القواعد الدستورية، سواء كانت قواعد شكلية أو موضوعية.

(١) طعن رقم ٥٢٦ لسنة ٥٥٥ ق - جلسة ١٩٩٢/٧/١٣ م مجموعة الفكاهي، ص ٥٢٨-٥٢٩. أشار إليه انظر د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي المصري، المرجع السابق، ص ١٦.

القاعدة الدستورية الأساسية ((مبدأ قانونية الضريبة)) :

لا ضريبة إلا بقانون أو بناء على قانون ((قاعدة قانونية الضريبة)). تنص على هذه القاعدة الدستورية غالبية الدساتير في العالم. والقانون يصدر من السلطة التشريعية بوصفها الممثلة للشعب. وعليه فإن أي تنظيم آخر يتضمن فرض ضرائب أو تقرير أعباء مالية بأي صورة كانت غير شرعي إذا صدر عن السلطة التنفيذية وحدها، سواء صدر من خلال قرار إداري أو لائحة تنظيمية^(١).

وبالمثل فإن أي محاولة لإعفاء فرد أو مؤسسة عن غير طريق القانون، يعد عملاً غير مشروع. ولا يجوز الاعتماد هنا على قرار أو تفسير أو تعليمات للسلطة الإدارية، وإلا كان ذلك خلافاً لمبدأ المساواة بين الأفراد أمام الأعباء المالية، فعندما يفرض القانون الضريبة أو يقرر الإعفاء منها، فإنه يراعي في ذلك المبادئ الدستورية، والأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

وهذا ما تنص عليه المادة ((١٣/أ)) من الدستور اليمني بقولها: ((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 والتكاليف العامة إلا بقانون)) وتنص الفقرة ((ب)) على أن: ((إنشاء الرسوم وجبايتها وأوجه صرفها وتعديلها والإعفاء منها لا يكون إلا بقانون)).

ويذهب الفقيه إلى أن: ((مبدأ قانونية الضريبة)) كقاعدة دستورية يرتبط بالتوجهات الديمقراطية للدولة، ذلك أن التناول العلني لموضوعات الفرض أو التعديل، أو الإعفاء من الضريبة من قبل ممثليه المنتخبين - السلطة التشريعية - التي يفترض أن يكون وجودها وفقاً للأسس الديمقراطية - يتيح للمجتمع من

(١) انظر د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي اليمني.....، المرجع السابق،

خلال ممثليه المنتخبين، مناقشة، وإقرار، أو تعديل بالرفع أو التخفيض أية أعباء ضريبية، وفقا لاعتبارات الموازنة بين حاجة الدولة لموارد المالية أو حماية اقتصادية، وقدرة الأشخاص على تحمل الأعباء الضريبية^(١).

وتعد النصوص الدستورية السابقة، الإطار العام للتشريعات الضريبية، التي يترك لها أمر تحديد نوع الضريبة وسعرها ووعائها وإجراءات جبايتها.

المطلب الرابع

النطاق الدستوري للقاعدة الضريبية

تثير القاعدة الدستورية ((لا ضريبة إلا بقانون)) أي قانونية الضريبة قضية التفرقة بين عناصر ومكونات الضريبة الأساسية ((القواعد الموضوعية والإجرائية)) والتي يجب أن تصدر بقانون والعناصر الأخرى الإضافية التي تكون لازمة لتطبيق القانون، والتي يمكن أن تقررها اللوائح والقرارات الوزارية أو التعليمات الإدارية.

ومما سبق، يتضح أنه من الضروري أن تحدد عناصر الضريبة في القانون. فالعناصر الأساسية فقط هي التي تكون بنیان الضريبة والذي يحرص المشرع على إبرازها وتحديدها ضمانا لحقوق الأفراد وتحديدا للالتزاماتهم المالية. أما العناصر الثانوية والتي تتعلق بتطبيق الضريبة وبعض الإجراءات والتفسيرات التكميلية والتي لا تؤثر في الأسس الموضوعية والشكلية للضريبة. فيكتفي في تحديدها بلوائح أو قرارات إدارية^(٢).

دون شك، فإن هذه التفرقة ضرورية، ونتيجة لطبيعة موضوع القاعدة القانونية في القوانين الاقتصادية (ومن بينها القوانين الضريبية) كونها قواعد

(١) انظر د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي المصري، المرجع السابق، ص ٤٠.

(٢) انظر د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي المصري، المرجع السابق، ص ٤١.

مركبة وشاملة، وموضوعها يواجه أمورا ووقائع عملية ومتغيرة. ولا يمكن الإغراق في التفاصيل مع التعميم. وعليه فإنها تستلزم لوائح وقرارات تفسيرية أو تكميلية أو إجرائية أو إعداد نماذج لإمكانية تنفيذ القانون وتطبيقه. وفي هذه الحالة لابد من مواجهة أمرين:

تحديد العناصر والقواعد المنظمة للضريبة والتي يجب أن تصدر بقانون. المادة ((١٣)) من الدستور اليمني فقرة ((أ)).

شرعية القواعد المتعلقة بالضريبة التي تصدر بقانون أو لائحة أو قرار. إذ أن النص الأدنى من المرتبة يجب أن يتقيد بالنص الأعلى ((مبدأ تدرج القواعد القانونية)). بمعنى أن النص الأدنى في المرتبة لا يجب عليه الخروج أو تجاوز أو إضافة إلى النص القانوني الأعلى أو مفهومه أو مقصده أو بنيانه التنظيمي.

والعناصر الأساسية في القاعدة الضريبية هي فقط التي تكون محلا لعدم الدستورية - إذا لم تصدر بقانون، لمخالفتها لمبدأ قانونية الضريبة ((إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها 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 والتكاليف العامة إلا بقانون، م ((١٣)) فقرة ((أ)) من الدستور. وهذا لا يمنع أن يكون نفس هذه العناصر ((الصادرة بقانون)) مخالفة لنصوص دستورية أخرى.

وأما العناصر الثانوية ((التفسيرية - الإجرائية - أو التكميلية)) فقد تكون محلا لعدم الدستورية مثلها مثل العناصر الأساسية. إذا خالفت أي قاعدة دستورية. فالمادة ((١٢)) من قانون السلطة القضائية لسنة ١٩٩١م تنص على اختصاص المحكمة العليا دون غيرها في الرقابة على دستورية القوانين واللوائح والأنظمة والقرارات. والعناصر الأساسية التي تكون بنیان الضريبة هي تلك

المستمدة من تعريف الضريبة ذاتها وخصائصها. فالضريبة فريضة مالية تجبها الدولة من المواطنين والمقيمين فيها، بما لها من ولاية على إقليمها ((مبدأ السيادة)) تقودها في جمعها غرض ((الحصيلة)) وفي إنفاقها ((ضوابط الإنفاق العام والتخصص ومبدأ المنفعة العامة)) فالضريبة تمثل علاقة قانونية واقتصادية بين الملتزم بالضريبة من جهة وبين الدولة التي تفرضها من جهة أخرى. وهذه العلاقة لا تكتمل إلا بعناصرها. وهذه العناصر هي^(١):

الأشخاص الخاضعين لها.

الأموال التي تسري عليها.

سعر الضريبة.

أحوال الإعفاء منها.

كيفية تحصيلها.

الجزاءات على مخالفة أحكامها.

طرق حل المنازعات والطعن فيها.

وواضح أن العناصر المذكورة تشمل النواحي الموضوعية والنواحي الإجرائية. ومعيارها التوازن بين حماية الأفراد وحرياتهم والتزامهم بتحمل الأعباء العامة على أساس المساواة والعدل، وحق الدولة في جبايتها لتغذية الإنفاق العام والخدمات الاجتماعية. وهذه العناصر غير اتفاقية أي أنها من القواعد الآمرة، المتعلقة بالنظام العام ولا يجوز الاتفاق على مخالفتها. وتصدر عن الدولة في شكل قوانين تستمدّها من الدستور بوصفه النظام الأساسي للمجتمع.

وقد حددت المحكمة الدستور العليا في مصر، في أحد أحكامها القواعد الرئيسية في الضريبة التي يجب أن تصدر بقانون، وذلك بقولها أن: ((الأصل

(١) د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي المصري، المرجع السابق، ص ٤٢.

في الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبرا بما لها من ولاية على إقليمها، وأن قانونها يبين العلاقة بين الملتزم بالضريبة من ناحية، وبين الدولة التي تفرضها من ناحية أخرى، سواء في مجال تحديد الأشخاص الخاضعة لها، أو الأموال التي تسري عليها، وشروط سريانها وسعر الضريبة وكيفية تحديد وعائها وقواعد تحصيلها، وأحوال الإعفاء منها، والجزاء على مخالفة أحكامها. وكان قانون الضريبة إذا صدر على هذا النحو فإنه ينظم رابطتها تنظيمًا شاملاً يدخل في مجال القانون العام^(١).

ويتعلق الجزء الثاني من النطاق الدستوري للقاعدة الضريبية بمدى شرعية القواعد والنصوص في شكل لائحة أو قرارات إدارية أو حتى مجرد تعليمات تفسيرية وعلاقتها بالقواعد الضريبية الأصلية من قانون السلطة القضائية التي تمثل بنیان الضريبة ويجب أن تصدر بقانون.

والواقع أن ذلك يثير قاعدة دستورية هامة تتعلق بضرورة سيادة وسمو قواعد القانون الضريبي عند تنفيذه أو تطبيقه بالنسبة لأعمال الإدارة (من اللوائح، القرارات الإدارية، التعليمات أو التفسيرات الإدارية).

والحقيقة أن اللوائح التنفيذية عادة ما تصدر تنفيذا للقانون وتنظيم عملية تنفيذه، وهي من صميم اختصاصات السلطة التنفيذية طبقاً للدستور المادة ((١٢٠)). والأصل أن اللوائح لا تنظم موضوعاً جديداً ولكنها تكتفي بتفصيل أحكام القانون وكيفية تنفيذه وتطبيقه. وهي على قدر كبير من الأهمية بالنسبة لقوانين المالية العامة والقوانين الضريبية بصفة خاصة لاعتبارات محلية خاصة بالكثير من التفصيل والإجراءات وقواعد التطبيق التي تشير إليها القوانين الضريبية، وتحتاج إلى مرونة في الإصدار والتعديل ومواجهة التغييرات

(١) حكمها في القضية رقم ٣٥ لسنة ١٣١٣ ق - دستورية جلسة ١١/٧/١٩٩٢ م. أشار إليها د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي المصري، المرجع السابق، ص ٤٣.

الاقتصادية، دون أن تمس بالقواعد الأساسية للضريبة. غير أنه من الصعوبة
بمكان تحديد المقصود من تنفيذ القوانين وبيان اختصاص السلطة التنفيذية
بشأنها. والأمر واضح لا صعوبة فيه إذا نص القانون على الموضوعات التي
يجب أن تتناولها اللائحة. وفي هذه الحالة يجب أن تقتصر مهمة الإدارة على
الحدود التي يبينها القانون.

ويمكن الإشارة إلى أن التشريع في الكثير من الأحيان لا يشير إلى صدور
لائحة تنفيذية أو يكتفي بالإشارة إليها دون تحديد الموضوعات التي عالجها، أو
يتبع أسلوباً مزدوجاً حيث يشير في بعض النصوص إلى موضوعات محددة
تحددها اللائحة، ثم يشير في نهاية القانون إلى صدور لائحة تنفيذية عامة
للقانون. وهذا الأسلوب أتبعه المشرع اليمني في قانون ضريبة الدخل حيث أحال
في بعض الأحيان مواد القانون إلى أحكام تفصيلية في اللائحة ((المواد ٦، ٩،
١٨، ٢٦، ٣٣، ٣٨)). ثم قرر في نهاية القانون المادة (١٤) على أن يصدر
وزير المالية ما يقتضيه العمل بهذا القانون من القرارات والأنظمة واللوائح
التنفيذية^(١).



(١) انظر على سبيل المثال أيضاً المادتين (٦، ١٠) من قانون الضريبة على استخدام المركبات
والآليات رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٥م.

المبحث الثاني

مصادر القانون الضريبي

وفقا للنظرية العامة للقانون فإن مصادر القانون متعددة، ومصادر القانون في اليمن هي التشريع ومبادئ الشريعة الإسلامية والعرف مبادئ العدالة^(١).

وخلافا لفروع القانون الأخرى فإن التشريع هو المصدر الوحيد للقانون الضريبي، فالقانون الضريبي يجد أحكامه ضمن القانون المكتوب. وأهم مصادر القانون الضريبي هي التشريعات الضريبية ثم بقية فروع القانون الوضعي الأخرى فيما يتضمنه من قواعد وأحكام تتصل بالقانون الضريبي. ومن بين مصادر القانون الضريبي المعاهدات التي تعقد في شؤون الضرائب، ثنائية كانت هذه المعاهدات أو جماعية.

والسؤال هو: هل هناك محل للمصادر الأخرى للقانون مثل مبادئ الشريعة الإسلامية والعرف ومبادئ العدالة.

وللإجابة على السؤال المطروح، فإننا نرى بأنه لا محل لهذه العناصر الأخرى، إذ أن للقانون الضريبي من مصدر وحيد هو التشريع، والقول بغير ذلك، يصطدم بالقانون أو المبدأ الدستوري المستقر منذ قرون، وهذا المبدأ (لا ضريبة بدون قانون) أي قاعدة (قانونية الضريبة) ومقتضى هذه القاعدة أن فرض الضرائب وتعديلها وإلغاءها والإعفاء منها لا يتم إلا بقانون أي لا بد أن يكون مصدرها التشريع، بل التشريع من السلطة التشريعية ذاتها (مجلس النواب) وفقا للدستور.



(١) انظر مؤلفنا المدخل لدراسة العلوم القانونية، مرجع سابق، ص ١١٣.

المبحث الثالث

تفسير القانون الضريبي

الغاية من سن القوانين هي تنظيم العلاقات والروابط الاجتماعية التي تنشأ بين الأفراد من جهة وبين السلطة من جهة أخرى، وبعد سن القوانين تبدأ وظيفة القاضي بتطبيقه على الخصومات التي ترفع إليه بغية الفصل فيها. غير أن علم القاضي لا يكون عادة على مثل هذا القدر من السهولة، فالقواعد القانونية تتصف بالعموم والتجريد، كما يكتنفها الغموض والإبهام لأنها تأتي في عبارات وجيزة مركزة، مما يؤدي في كثير من الحالات إلى صعوبة الوقوف على معناها، سواء من حيث ما تتضمنه من شروط لإعمال حكمها أو من حيث تحديد مضمون هذا الحكم ولذلك فإن تطبيق القاعدة القانونية يقتضي تفسيراً أولاً، غير أن هذه الآراء تعددت واختلفت فيما يتفق بكيفية التفسير، وكان من نتيجة ذلك بروز ثلاث مدارس في تفسير القانون^(١).

وبالنسبة للقانون الضريبي يذهب البعض إلى القول بضرورة تفسيره تفسيراً ضيقاً كما هو الشأن في التفسير حسب مدرسة الشرح على المتن. وهذا هو اتجاه الكتاب التقليديين الذين كانوا يرون أن التشريع وحده هو مصدر القواعد القانونية عموماً، وإن مهمة المفسر تنحصر في لأخذ بالمعنى الذي قصده الشارع عند وضعه النصوص^(٢).

ويبرز هذا الأسلوب في التفسير، بالقول تارة بأن القانون الضريبي قانون استثنائي وهو مثل القانون الجنائي يقرر مكروهاً على الفرد، وتارة يمثل قيداً على حقوق الأفراد وأنه يتضمن تدخلاً تحكيمياً على السلطة العامة في أموالهم،

(١) لمزيد التفصيل عن خصائص القاعدة القانونية، أيضاً طرق التفسير وأنواعه ومدارسه، راجع مؤلفنا المدل لدراسة العلوم القانونية سبقت الإشارة إليه ص ٢٤-٢٧، ص ١٩٧ ما بعدها.

(٢) راجع د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، ١٩٦٦م، ص ٨٤.

كذلك يرى الكثيرون أن الشك في قانون الضريبة، لا يجب أن يفسر في صالح الممول وضد صالح الخزينة^(١).

ولا يمكن القول بأن القانون الضريبي قانون استثنائي، وإلا ما الأصل الذي يمد هذا القانون استثناء عليه؟

وعلى خلاف ما ذهب عليه التقليديون فإن الكتاب المحدثون يرون بأن القول الضريبي ينبغي أن يفسر كما يفسر غير من القوانين وذلك مع مراعاة المبدأ الذي يقوم عليه قانون الضرائب، كقاعدة لا ضريبة إلا بنص ومدى الضريبة إلى واقعة أخرى غير تلك التي فرضت عليها، ويبدو لي أن القضايا التي أثارها القانون الضريبي تجد ومبررا في اختلاف مصادر القانون الضريبي عن مصادر بقية فروع القانون العام والقانون الخاص.

وعلى أي حال، فإن التفسير ينبغي أن يقوم على أساس موضوعي لأنه وسيلة إلى غاية، وهي الكشف عن إرادة المشروع وتطبيق القانون بطريقة سليمة دون تحيز للخزانة أو الجور عليها وقد أيد أنصار المذهب الحديث رأيهم بالقول "أن التقيد في التفسير لا يرجع إلى مبدأ عام يقضي بتفسير الضرائب تفسيراً ضيقاً أو حرفياً، بل يرجع إلى قاعدة التفسير العادية بالبحث عن روح التشريع والتعرف على النية الحقيقية للمشروع"^(٢) وقد أيد القضاء المصري هذا الاتجاه، مثل ما تضمنته حيثيات حكم محكمة الإسكندرية الابتدائية نوفمبر ١٩٥٠، فالمفسر لا يملك إلا أن يحمل النصوص أولاً فيما يتناوله لفظها وفحواها وأن يستلهم روح المشرع وقصده، وطبيعي أن يرجع في ذلك بداءة إلى

(١) راجع د. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية،

بدون سنة نشر، ص ٣٥. د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص ٢٠.

(٢) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص ٢٠. د. حسين خلاف، مرجع

سابق، ص ٩٠.

منبع النص ومصدره التاريخي كما قضت محكمة القاهرة الابتدائية في حكم لها في يونيو ١٩٥١ (وحيث أنه متى كانت نصوص القانون صريحة جلية فلا داعي للاجتهاد والتأويل والجري وراء حكمة التشريع بل تطبيق النص بحسب مدلوله الصريح)^(١).

ونخلص من ذلك أن القضاء يطبق القانون حرفيا عند وضع النص، ويسعى إلى بيان إرادة المشرع عند غموض النص، مستعينا بالأعمال التمهيدية والغاية التي يهدف إليها النص والمبادئ العامة التي تركز عليه التشريع^(٢).

المبحث الرابع

نطاق سريان القانون الضريبي

القانون المنظم لضريبة معينة أو مجموعة من الضرائب يطبق في مكان معين وزمان معين شأنه في ذلك شأن القوانين الأخرى. ومعنى هذا أن للقانون الضريبي نطاقا مكانيا وزمانيا. وهذا ما سنبينه على النحو الآتي:

المطلب الأول

النطاق المكاني لسريان القانون الضريبي

أن قانون الضريبة، كغيره من القوانين، يكون نافذا في إقليم الدولة التي أصدرته، والأصل أن يطبق القانون في هذا الإقليم كله، وأن لا يتعداه إلى أقاليم الدول الأخرى، إذ ليس لدولة ما سلطان يمكنها من إنفاذ قوانينها في إقليم دولة أخرى وإلا كان ذلك اعتداء على سيادة الدول الأخرى. ووفقا لذلك ينشئ القانون الضريبي التزاما معيناً على جميع الأشخاص المقيمين في إقليم الدولة وعلى

(١) راجع د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ١٨٨.

(٢) راجع مؤلفنا، المدخل لدراسة العلوم القانونية، مرجع سابق، ص ٢٠٧.

جميع الأموال والأنشطة الواقعة في هذا الإقليم وهو ما يعبر عنه بمبدأ إقليمية القانون الضريبي، بحيث يتعين على كل من الإدارة الضريبية وسلطة القضائية مراعاته في كل ما يتصل بتطبيق هذا القانون الضريبي وكل ما قد يثار بصدد من تنازع^(١).

ومع ذلك فقد تأخذ بعض الدول بترتيبات وتنظيمات تقتضي بعدم سريان القانون الضريبي في مجموعة أو أجزاء منه على نطاق من إقليم الدولة، كما هو الحال بالنسبة للمناطق الحرة. كذلك قد تبرم الدول معاهدات مع دول أخرى تمنحها بمقتضاها إعفاءات ضريبية كما هو الحال في مجالات الهيئات الدبلوماسية والقنصلية^(٢).

وتجدر الإشارة إلى أن قوانين الضريبة في العصر الحديث تتراوح بين الأخذ بمبادئ مختلفة يمكن ردها إلى مبدئين أساسيين^(٣):

الأول: مبدأ التبعية السياسية.

الثاني: مبدأ التبعية الاقتصادية.

ومفاد المبدأ الأول، أن تفرض الدولة الضريبة على مواطنيها جميعاً، وذلك حتى إذا كانوا في الخارج، أو كانت ثرواتهم ودخولهم مستمدة من دول أخرى.

أما التبعية الاقتصادية، فمعناها أن تفرض الدولة الضريبة على الأشخاص التابعين للبلد من الناحية الاقتصادية. وتتخذ التبعية الاقتصادية مظهرين:

(١) راجع د. عصام بشور، التشريع الضريبي، ط٥، مطبعة جامعة دمشق، ٩٥-١٩٩٦م، ص ١٥٠.

د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٤٣. د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص ٢١.

(٢) راجع المادة (٢٦) من القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٩١م، بشأن ضرائب الدخل.

(٣) د. حسين خلاف، مرجع سابق، ص ١١٣. د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص ٢٢.

الأول: إعمال مبدأ الموطن فيخضع الممول لضريبة الدولة التي يقع فيها موطنه.

الثاني: مبدأ إقليمية المصدر، وهو يركز على مجرد وجود الأموال أو إنتاجها أو مجرد تقديم الخدمات على أرض دولة لإخضاعها للضريبة. وتختلف الدول فيما بينها من حيث تغليبها بعض هذه المبادئ على البعض الآخر، إضافة إلى أن التشريع في أي بلد لا يقتصر على الأخذ بأحد هذه المبادئ دون سواه، حيث تتحدد المبادئ التي يعتنقها كل مشروع بتعدد الضرائب التي يفرضها، بل كثيرا ما يصدر قانون الضريبة الواحدة عن أكثر من مبدأ واحد^(١).

وقد أصبحت اليوم، الأولوية للتبعية الاقتصادية في تحديد الاختصاص الضريبي، على التبعية السياسية، حيث لا تعد الخيرة تتلاءم مع التقدم الاقتصادي والاجتماعي في العالم، ولا سيما تلك العلاقة التي كانت تربط الدول بمواطنيها، لم تعد لها نفس الأهمية كما كانت من قبل، بل أصبحت للأشخاص جنسية اقتصادية عالمية، ترتبط ارتباطا وثيقا بمصالحها وبالأقاليم التي تزاوّل فيها أنشطتها ثم أن الاختصار على ضابط الجنسية دون سواه لتحديد الاختصاص الضريبي يؤدي إلى مطالبة مواطني الدول بأداء الالتزام الضريبي عن كافة دخولهم، ولو انعدمت الصلة الاقتصادية بينهم وبينها. وذلك اتجاها نظريا بحث لم ولن يحدث تطبيقه، إذ يصعب على الإدارة الضريبية أن تخضع للضريبة ما هو خارج عن إقليمها، وتقوم بتحصيل الضريبة المفروضة على المواطنين المقيمين خارج البلاد والذين فقدوا كل صلة بها^(٢).

(١) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص ٢٢.

(٢) د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٥٤.

المطلب الثاني

النطاق الزمني لسريان القانون الضريبي

تنص المادة (١٠٣) من دستور اليمن المعدل لسنة ١٩٩٤م على أنه:

"لا تسري أحكام القوانين إلا ما يقع على تاريخ العمل بها ولا يترتب على ما وقع قبل إصداره، ومع ذلك يجوز في غير المواد الضريبية والجزائية النص في القانون على خلاف ذلك، وبموافقة ثلثي أعضاء المجلس^(١).

ويتضح من النص الدستور، بأن الأصل هو عدم سريان القانون على الماضي إلا إذا وجد نص صريح يقرر خلاف ذلك، باستثناء القواعد الضريبية والجزائية.

ويترتب على ذلك أن القواعد القانونية الضريبية التي يقرر لها الشارع أثراً رجعياً قواعد غير دستورية. وذلك أمر طبيعي، فالدستور وإن أجاز للسلطة التشريعية الخروج عن مبدأ عدم رجعية القوانين في غير القوانين الضريبية والجزائية نجده لا يجيز ذلك في القوانين الضريبية والجزائية.



(١) نصت المادة (٦٧) من دستور العراق على استثناء القوانين الجزائية وقوانين الضرائب والرسوم المالية من مبدأ الرجعية وذلك على عكس دستور مصر والكويت اللذان لم يستثنيا إلا القوانين الجزائية فقط انظر م ١٨٧ دستور مصر والمادة (١٧٩) من دستور الكويت.

المبحث الخامس

الخصائص العامة للنظم الضريبية في الدول النامية

يتأثر النظام الضريبي في أي بلد بالأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة، والحال كذلك، بالنسبة للأنظمة الضريبية في الدول النامية، فالنظام الضريبي في الدول النامية يتميز بعدة خصائص تميزه على النظام الضريبي في الدول المتقدمة.

وأهم الخصائص أو السمات التي تميز النظم الضريبية في الدول النامية، هي^(١):

١ - قلة الحصيلة الضريبية، والتي لا تتجاوز ١٥% من الدخل القومي بالمتوسط، بينما في الدول المتقدمة تتجاوز ٣٠% من الدخل القومي بالمتوسط.

وتعود للأسباب التالية:

- أ - انخفاض الدخل بسبب انخفاض الإنتاج، واقتراب دخول الأفراد من الحد الأدنى وخضوع نسبة كبيرة منها للإعفاءات.
- ب - سيادة القطاع الزراعي والوحدات الصغيرة.
- ج - محدودية القطاع الصناعي التي تسيطر عليه الشركات الأجنبية والتي تحصل غالباً على إعفاءات ضريبية بغية تشجيع الاستثمار.
- ٢ - تتصف النظم الضريبية في الدول المتخلفة بأنها غير متوازنة، حيث نجد أن الضرائب غير المباشرة هي السائدة غير أن نسبة حصيلتها تبلغ ٦٠-٨٠% من الحصيلة العامة للضريبة.

(١) راجع د. مصطفى حسين مصطفى سلمان، المالية العامة، دار المستقبل للنشر، عمان، ٩٠م، ص ١٠٥. إبراهيم علي عبد الله، أنور المعجامة، مبادئ المالية العامة، دار صفاء للنشر، عمّان، بدون سنة نشر، ص ١٣٥. يحيى قاسم علي، محاضرات في التشريع المالي، ١٩٩١م، ص ٢٢.

- ٣- ضآلة أهمة الضرائب المباشرة (ضرائب الدخل ورأس المال) بسبب الفقر وتدني الدخل، وغباب المشاريع الاستثمارية الكبرى التي تتحمل الاقطاع الضريبي.
- ٤- صعوبة التحصيل واستشراء التهرب الضريبي وقلة الوعي الضريبي وانخفاض كفاءة الإدارة الضريبية لحدائتها.
- ٥- تتصف الضرائب في الدول النامية بعدم الثبات وذلك لعدم استقرار الأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية وخضوع بعض الدول لتوجيهات صندوق النقد الدولي.

الفصل الثاني

المشاكل التي تواجه التشريع الضريبي

أن تطبيق أي تشريع من التشريعات الوضعية يواجه مشاكل معينة كالقصور وعدم الإحاطة بأمور لم تكن في الحسبان عند سن التشريع، وأهم مشكلتين تواجهان المشرع الضريبي هما ظاهرة الازدواج الضريبي ومشكلة التهرب من الضريبة. ونخصص هذا الفصل لتناول هاتين المشكلتين، على النحو التالي:

المبحث الأول

الازدواج الضريبي

تعريف الازدواج:

يعرف الازدواج الضريبي أو التعدد الضريبي بأنه "فرض نسبة الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعن نفس المال على المدة ذاتها"^(١). وفي ضوء هذا التعريف يشترط أن نكون بصدد ازدواج ضريبي تحقق الشروط الآتية:

الشرط الأول: وحدة الممول أو المكلف: ويقصد به خضوع نفس الشخص للضريبة مرتين أو أكثر. وليس هناك صعوبة فيما يتعلق بهذا الشرط بالنسبة

(١) د. طاهر الجباني، دراسات في المالية العامة، الجامعة المستنصرية، بغداد، ص ١٨٥. د. حسين محمد العزباوي، مرجع سابق، ص ١١٢. د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٦٥. د. ميثم صاحب عجام، مرجع سابق، ص ٢٦٥. د. حسين خلاف، مرجع سابق، ص ١٢٠.

للأشخاص الطبيعيين، وتثور المشكلة بالنسبة للأشخاص الاعتباريين كالشركات فلا يوجد الازدواج من وجهة النظر القانونية إذا فرضت الضريبة على أرباح الشركة ثم على نصيب الشركاء في الأرباح لاختلاف شخص المساهم عن شخصية الشركة، ولكن الواقع أن المتحمل لها هو المساهم بالشركة أي مجموعة المساهمين ولذلك يمكن القول أن هناك ازدواج اقتصادي^(١).

الشرط الثاني: وحدة الضريبة المفروضة: لكي يتحقق الازدواج يشترط أن الضريبتان المزدوجتان أو الضرائب المتعددة التي يدفعها المكلف عن نفس الأموال هي نفس الضرائب. كأن تكون الضريبتان على الدخل أو على رأس المال أي أن تكون من نوع واحد. كأن يتم إخضاع المواطن اليميني الذي يحقق دخلا من عمله في الولايات المتحدة الأمريكية، لضريبة الدخل الأمريكية ثم إخضاعه مرة أخرى لضريبة مماثلة عن الدخل في اليمن.

ولا يعد ازدواج ضريبي إذا فرضت ضريبة على الدخل على رأس المال لاختلاف إحدى الضريبتين عن الأخرى.

الشرط الثالث: وحدة المادة الخاضعة للضريبة: ويتطلب الازدواج الضريبي أن يلتزم الممول بأداء أكثر من ضريبة عن نفس الوعاء في نفس الفترة الزمنية، فإذا اختلف وعاء الضريبة فلا تكتمل عناصر الازدواج الضريبي. ومثال ذلك خضوع الممول لضريبة على الأرباح التجارية وخضوعه لضريبة أخرى مثل ضريبة أرباح المهن الحرة في نفس الوقت.

الشرط الرابع: وحدة المدة التي تدفع عنها الضريبة: الشروط الثلاثة السابقة الذكر لا تكفي لوحدة الازدواج الضريبة، بل يشترط كذلك أن تكون المدة التي تدفع عنها الضريبة واحدة. مثال ذلك قيام المكلف بأداء الضريبة عن دخله

(١) انظر د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص ٦٢.

لعام ١٩٩٥م لدولة معينة ثم قام بأداء نفس الضريبة عن الدخل لدولة أخرى عن دخله لعام ١٩٩٦م فلا يعد ذلك ازدواجا ضريبيا لعدم وحدة الفترة الزمنية التي تدفع عنها النفس الضريبية.

أنواع الازدواج الضريبي:

قد يكون الازدواج الضريبي داخليا أو دوليا وقد يكون مقصودا أو غير مقصود وذلك على النحو الآتي:

أولا الازدواج الداخلي:

يكون الازدواج داخليا عندما يفرض داخل الدولة ضريبة متكررة على نفس المكلف وعن مادة التكاليف ذاتها أي عندما تتوفر عناصر الازدواج داخل الحدود الإقليمية للدولة.

ويحصل الازدواج الضريبي في الدولة الواحدة بفعل السلطة الواحدة أو سلطتين مختلفتين داخل الدولة: سلطة مركزية وسلطة محلية. والسلطة الواحدة يمكن أن تفرض أكثر من ضريبة واحدة على المكلف الواحد ومادة التكاليف الواحدة المناسبة واقعة منشأة واحدة.

والسلطتان المركزية والمحلية تفرضان أيضا، نتيجة ممارسة كل منها لحقها في فرض الضرائب على نفس الإقليم، الضريبة نفسها مرتين في حال توفر العناصر كما هي الحال في الدول الاتحادية حيث تفرض الحكومية الاتحادية ضريبة معينة وتفرض حكومات الولايات نفس الضريبة. وكما هي الحال أيضا عندما تفرض الحكومة المركزية في الدولة الموحدة ضريبة معينة ثم تلجأ الهيئات المحلية إلى فرض الضريبة ذاتها على نفس مادة التكاليف^(١).

(١) د. حسين سلوم، المالية العامة (القانون المالي والضريبي - دراسة مقارنة)، ط١، دار الفكر اللبناني، بيروت، ١٩٩٠م، ص ١٢٤.

ثانياً: الازدواج الدولي:

ينشأ هذا النوع من الازدواج بسنن أن كل دولة بما لها من سيادة تضع نظامها الضريبي وفقاً لحاجاتها وظروفها دون مراعاة للتشريعات الضريبية غيرها من الدول مما يؤدي أحياناً إلى خضوع نفس الشخص لضرائب أكثر من دولة نتيجة لإقامته أو لوجود نشاطه التجاري في دولة غير دولة الموطن. فالدولة لها الحق في فرض الضرائب على الأموال الواقعة بها والدخول المحققة فوق إقليمها وعلى الأشخاص المقيمين بها من وطنيين وأجانب، كما لها الحق في فرض الضرائب على رعاياها المقيمين في الخارج^(١).

ثالثاً الازدواج المقصود غير المقصود:

يكون الازدواج مقصوداً إذا أراده المشرع بغية تحقيق عدة أغراض مالية أو اقتصادية أو اجتماعية. مثل زيادة الحصيلة الضريبية لمواجهة الزيادة المستمرة في الإنفاق العام مثل فرض الضرائب الإضافية (علاوة على الضرائب الأصلية) أو لتحقيق نوع من العدالة الضريبية وذلك بزيادة العبء الضريبي على ذوي الدخل المرتفعة. كفرض ضريبة عامة على الدخل بالإضافة إلى الضرائب النوعية على فروعه، بغية التوصل إلى التناسب بين العبء الضريبي والمقدرة التكاليفية للمكلفين^(٢). مما تقدم نخلص إلى أن الازدواج المقصود يكون نتيجة تعند المشرع إحداثه مع علمه المسبق بنتائجه وآثاره.

أما الازدواج غير المقصود فيحدث نتيجة للقصور في التشريع أو لعدم توزيع الاختصاص في فرض الضريبة بصورة دقيقة واضحة بين السلطتين المركزية والسلطات المحلية.

(١) د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، ط١، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ١٩٩١م ص ١٧٩.

(٢) انظر د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٧٠. د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص ١٩٥.

وتجدر الإشارة إلى أن الازدواج الدولي يكون غالبا غير مقصود إذ أن الدول لا تلتفت، عند سن تشريعاتها الضريبية، إلى ما تنطوي عليه تشريعات البلدان الأخرى ولا إلى ظروف هذه البلدان بل تتطلع إلى مصلحتها وظروفها فقط دون النظر إلى أي اعتبار خارجي.

ويجب التأكيد إلى أن الازدواج الدولي قد يكون مقصودا ولغايات متعددة مثل فرض ضريبة مرتفعة على رؤوس الأموال الموظفة خارج وذلك للحد من توظيفها في الخارج للحاجة إليها في الداخل، وقد يكون الهدف القصاص من الدولة التي لا تعامل الرعايا الأجانب بمثل المعاملة التي يلقاها رعاياها في الدولة صاحبة ضريبة القصاص^(١).

تفادي الازدواج الضريبي:

أن للازدواج الضريبي آثاره السيئة، فمن الناحية الاجتماعية يؤدي الازدواج الضريبي إلى عدم تطبيق مبدأ العدالة الضريبية وذلك بتحميل المكلف أكثر من طاقته ويجعل المساواة في التضيحية مجرد شعار نظري. ومن الناحية المالية يؤدي إلى التهرب من الضريبة والقضاء على حصيلتها، أما اقتصاديا فيؤدي الازدواج إلى تهريب رؤوس الأموال الوطنية^(٢) ولذا تعمل الدول على القضاء على الازدواج الضريبي بواسطة التشريع الداخلي أو عن طريق الاتفاقيات الدولية.

وفي الواقع أن علاج الازدواج الضريبي أكثر سهولة من الازدواج الدولي، لأن التشريع داخل الدولة، سواء كانت دولة موحدة أو دولة مركبة، كفيل بتحديد أسس ووسائل فرض الضريبة على المستوى المركزي وكذلك على

(١) د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص ١٢٧. د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٧١.

(٢) راجع د. ميثم صاحب عجام، مرجع سابق، ص ٢٦٧. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص ٢٣٦.

المستويات المحلية، بحيث لا يكون هناك ازدواج وعلى العكس من الازدواج الداخلي فإن مكافحة الازدواج الدولي يثير صعوبات عديدة أهمها غياب السلطة العليا التي تستطيع التنسيق بين تشريعات الدول بشكل يحد من الازدواج الضريبي^(١).

وبغية تجاوز الصعوبات التي تحول دون مكافحة الازدواج الدولي، كما سبقت الإشارة، فقد أتبعت الدول طريقتين لتفادي الازدواج الدولي، الطريقة الأولى ترتبط بالتشريع الداخلي والأخرى بالاتفاقيات الدولية.

فالنسبة للتشريع الداخلي، يمكن للدولة أن تتفادى الازدواج قدر الإمكان، إذا ما اتخذت الحيطة بعدم فرض الضرائب الأعلى ما يقع على أراضيها من أموال وما يتحقق داخل حدودها من أرباح، أو أن تقرر في حالة امتداد سلطانها الضريبي إلى الخارج أن تحسم ضرائبها ما يدفع من ضرائب على نفس الأموال والأرباح في الخارج.

وأما في نطاق الاتفاقيات الدولية، فقد حققت وبالذات الاتفاقيات الثنائية نجاحا ملحوظا في هذا المجال، أما نتيجة إمكانيات التفاوض بين الدول المعنية لتقريب وجهات النظر والوصول إلى حلول مقبولة تناسب طبيعة المشكلات الضريبية القائمة بينها.

وفي هذا السياق، ينبغي الإشارة للجهود التي بذلتها الهيئات والمنظمات الدولية وفي طليعتها معهد القانون الدولي وغرفة التجارة الدولية وعصبة الأمم المتحدة والأمم المتحدة، ولعل أبرز هذه الجهود، تلك الدراسات التي بدأتها الأمم عندما شكلت لجنتين لبحث مشكلات الازدواج الضريبي الدولي الأول عام ١٩٢١م من خبراء الدول المستوردة لرؤوس الأموال سميت بلجنة الخبراء

(١) د. عبد الأمير شمس الدين، الضرائب (أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، دراسة مقارنة، ط١، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، ١٩٨٧م، ص ٥١.

الاقتصاديين، والثانية غالبية أعضائها من خبراء الدول المستوردة لرؤوس الأموال سميت بلجنة الخبراء الفنيين وذلك عام ١٩٢٢م وقد تابعت عصابة الأمم اهتمامها بازدياد الضرائب أثناء الحرب العالمية الثانية فعقدت لجنة الضرائب مؤتمر سنة ١٩٤٣م كما اهتمت به هيئة الأمم المتحدة^(١).

المبحث الثاني

التهرب الضريبي

يبدو أنني لست بحاجة إلى الحديث عن أهمية الضرائب والدور الذي تنهض به اقتصاديات الدول، سيان المتطورة منها أم المتخلفة وإن كانت في الأخيرة يتطلب منها أن تقوم بدور الممول الرئيسي للعملية الاقتصادية. ولما كان الأمر كذلك، يلحظ اليوم اهتمام متزايد من قبل الدول لدراسة الضريبة أكان ذلك من المنظور الاقتصادي أم القانوني، ليس هذا فحسب بل أصبح التشريع الضريبي علم مستقل بذاته وإن كان حديث العهد، وفي هذا المبحث نحاول التطرق إلى إحدى الظواهر المتعلقة بالضريبة وهي ظاهرة (التهرب الضريبي).

المطلب الأول

التهرب الضريبي

تعد ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية، ولا تقتصر على بلد دون آخر، وإنما يختلف مداها من دولة إلى أخرى، ولذا تهم الدول المتقدمة أو

(١) لمزيد من التفصيل د. ميراندا زغلول رزق، "علم المالية العامة والإدارات العامة"، ط٢، أولاد عثمان للكمبيوتر، ١٩٩٧م، ص٢٠٢. د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص٥٧٢. د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص١١٢٧. د. ميثم صاحب عجام، مرجع سابق، ص٢٦٨. د. حسين محمد العزباوي، مبادئ الأصول العلمية للضرائب، ط١، مطبعة المليجي، ١٩٧٤م، ص١٣١.

المتخلفة وخاصة بعد تحول معظم دول العالم للأخذ بنظام الانفتاح الاقتصادي وآليات السوق والعودة إلى القطاع الخاص بمشكلة التهرب الضريبي لتأثيرها على الحصيلة الاقتصادية وبالتالي على حجم الإنفاق على الخدمات العامة وبرامج التنمية فضلا عن أهميتها بالنسبة لتحقيق العدالة الاجتماعية. وبالنسبة للجمهورية اليمنية فلا يختلف عاقلان على أن التهرب الضريبي يعد ظاهرة مستفحلة وتشكل عائقا كبيرا بالنسبة لعملية التنمية، وقد يكون ذلك موضوعا لبحث مستقل.

اختلف الباحثون حول مفهوم التهرب الضريبي حيث يعرفه أحد الباحثين بأنه: "ينطوي على الغش والالتجاء إلى وسائل غير مشروعة من شأنه ضياع حق الدولة في الضريبة". ويرى باحث آخر بأنه: "هو تلك العمليات التي يقوم بها الممول تخلصا من الضريبة مما يخالف القانون والتشريعات الضريبية". ويرى باحث آخر بأنه: "كل وسيلة يلجأ إليها الممول في التخلص من أي عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه". ويذهب البعض الآخر للقول أن التهرب الضريبي يقصد به: "أن يحاول الشخص الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا متبعا في ذلك طرقا وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طياتها طابع الغش".

وبغض الطرف عن اختلاف الباحثين وتعريفهم للتهرب الضريبي فإن التهرب الضريبي ترتب آثارا خطيرة على النواحي المالية والاقتصادية والاجتماعية وهذا ما يجمع عليه كافة الباحثين في التشريع الضريبي والمالية العامة، فمن الناحية المالية يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بتوازن المالية كون تقدير الإيرادات يدخل في الضرائب ويسفر عن التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية الإخلال بقاعدة المنافسة فالإنتاج الذي يتهرب من الضريبة كلها أو جزء منها تنخفض مصروفاته وتبعاً لذلك أسعاره، ويسيطر على السوق

بمنافسة غيره من المنتجات التي تعمل حكم القانون بتسديد الضريبة المفروضة عليها، أما من الناحية الاجتماعية فلا ريب بأن للتهرب الضريبي آثاراً خطيرة أبرزها سريان عدوى التهرب من الضرائب من ممول إلى ممول آخر، فضلاً عن هذا فإن التهرب الضريبي من شأنه أن يمس بقاعدة العدالة الضريبية ومساواة الجميع أمامها مما يترك أسوأ الأثر في نفوس الممولين.

وعليه فإن تهرب الغالبية العظمى من الضرائب يؤدي إلى عجز الدولة عن تحقيق أهدافها المنشودة ناهيك عن أن التهرب من الضريبة يترتب عليه تعرض المكلف للعقوبات التي ينص عليها القانون عن اكتشاف التهرب.

المطلب الثاني

صور التهرب الضريبي

يميل بعض كتاب المالية العامة إلى تقسيم التهرب الضريبي إلى تهرب مشروع وآخر غير مشروع، وآخرون يفضلون تقسيمه إلى تهرب الواقع وهو يقابل التهرب غير المشروع لأنه مخالف للقانون، وتهرب النية الذي يعتمد على وسائل غير مجافية للقانون وهو يقابل التهرب غير المشروع، ويطلق الكتاب الإنجليز والفرنسيون على هذه الحالة الأخيرة مصطلح "التجنب" بينما يعتبر عنها الكتاب الإيطاليين بـ "إبعاد الضريبة". والتهرب المشروع يتمثل في محاولة المكلفين الاستفادة من ثغرات التشريع الضريبي للتخلص من دفع الضريبة، أما الثاني فيتمثل في مخالفة القوانين الضريبية بأي طريقة من طرق الغش المالي.

ويرى أحد الباحثين أن تجنب الضريبة يتحقق بعد قيام الممول بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي حدوث الواقعة المنشئة للضريبة، أي أنه يرى أن التهرب الضريبي يقتصر فقط في التجنب غير المشروع أما تجنب الضريبة المشروع فلا يعتبر تهرباً لأن الممول لا يخالف القوانين واللوائح. غير أن باحثاً

آخر يقسم صور التهرب إلى "التجنب الضريبي"، "التهرب الضريبي" فالتهرب الضريبي يتم بإحدى الوسيلتين: الوسيلة السلبية: "وهي تتم غالبا بتحاشي الفعل أو الامتناع عن التصرف الموجب للخضوع للضريبة أو النشاط الخاضع لها ومن ثم لا يتحقق للممول الواقعة المنشئة للضريبة" والوسيلة الإيجابية: "وتتحقق من محاولة الاستفادة من ثغرات في القانون للتخلص من ضريبة على أساس عدم التهرب، بالإدلاء ببيانات غير صحيحة عن حقيقة نشاطه وإيراده وذلك بقصد التهرب من أداء كل أو بعض الضرائب المستحقة عليه.

أن تنوع التهرب إلى التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع لا يتفق معه بعض الباحثين، نظرا لأن اصطلاح التهرب في حد ذاته يجب أن لا ينصب على قانون أو مشروعية أو قاعدة تجعله مشروعاً. ونحن نؤيد ذلك.

أما بصدد مجال التهرب الضريبي فإنه يقع في الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وهو في الأخير أكثر اتساعاً وتنوعاً كون طبيعة الضريبة المباشرة لا تساعد على التهرب إلا في أضيق الحدود. ويقسم بعض الباحثون التهرب الضريبي على أساس إقليم الدولة، أي تهرب داخل الإقليم وتهرب خارج الإقليم، ولهذا التقسيم آثار غاية في الخطورة، ذلك كون التهرب الداخلي وإن أضر بالخزينة بصفة مؤقتة فإن مصدر الضريبة أو وعائها ما يزال موجوداً في إقليم الدولة ويكون جزءاً من ثروتها وهذا النوع من التهرب تملك الدولة بعض الوسائل لمكافحته.

أما التهرب الخارجي فإنه يضر بثروة البلاد القومية إذ يترتب عليه خروج جزء من الثروة إلى البلاد الأجنبية حيث تكون الظروف الضريبية في بعض الأحوال أفضل للممول منها في دولته الأصلية. كما يقسم التهرب الضريبي من حيث قدره إلى تهرب كلي وتهرب جزئي.

المطلب الثالث

أسباب التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي أسباب عديدة، كما أن أسباب التهرب تختلف من بلد إلى آخر ومن مكلف إلى آخر، وبالنسبة إلى ضريبة معينة دون أخرى ويمكن إجمال أسباب التهرب إلى الآتي:

الفرع الأول

الأسباب التاريخية

مرت الشعوب بعهود كانت تفرض فيها الضريبة خزايا ودون مراعاة للمساواة العدالة أمام الواجب الضريبي ليس هذا فحسب، بل ارتبطت أساليب تحصيل الضرائب بالتعسف والغبن والاضطهاد، ناهيك عن أن عبء الضرائب كان يثقل كاهل الطبقات الفقيرة والمتوسطة فيعفى من الضرائب الطبقات العليا كالنبلاء والشيوخ وغيرهم علاوة على ما سلف قوله فحصيله الضرائب كانت هي تذهب هي الأخرى إلى خزانة الملك. ويذكر التاريخ أن الكثير من الانتفاضات والثورات كان الإصلاح الضريبي من أول أهدافها. وعلى صعيد التاريخ اليمني الحديث فقد عانى الشعب كثيرا من جور وتعسف الضرائب التي كانت تفرضها الأنظمة الاستبدادية. وهكذا فالشعور بعبء الضريبة الظالم، والكره لها كان من أسباب التهرب الضريبي ثم انتقل هذا الشعور من السلف إلى الخلف تتوارثه الأجيال جيلا إثر جيل آخر إلى يومنا هذا.

الفرع الثاني

الأسباب السياسية

لا مناص من القول، أن سياسة الإنفاق تلعب دورا أساسيا في هذا الخصوص، فكلما أحسن الحكام استخدام الأموال العامة قل ميل أعضاء الجماعة نحو التهرب، وقد يرى البعض أن التهرب من الضرائب هو الوسيلة الوحيدة

لمقاومة التلاعب بالمال العام واستخدامه في غير أغراضه الاقتصادية والاجتماعية ولاشك في خطورة وجهة النظر هذه لما فيها من مساس بفكرة النظام العام وسيادة الدولة، وتكمن خطورة هذا الموقف في أن تقدير الظلم مسألة شخصية بالدرجة الأولى، حيث لا توجد معايير موضوعية متفق عليها في هذا الشأن.

الفرع الثالث

الأسباب الاقتصادية

ليس جديدا القول أن الظروف الاقتصادية تؤثر في المكلف سيات أكانت الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف أو الظروف الاقتصادية العامة، وهذه الظروف الاقتصادية مجتمعة تؤثر على التهرب الضريبي وعلى نطاقه. وفيما يتعلق بالظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف فقد تكون الضرائب لا تلاءم قدرته على الدفع وأن المكلف يجد نفسه يحمل عبئا من الضرائب يجعله يشعر من الضروري أن يتهرب من هذا العبء كي يحافظ على وجوده الاقتصادي. وبالنسبة للظروف الاقتصادية العامة كنشوء أزمة اقتصادية عقب رواج اقتصادي حيث يجد المكلف نفسه يحمل عبئا من الالتزامات "بما في ذلك الضرائب" وعجزا في موجوداته السائلة. وفي حالات كهذه أما أن نظام الضرائب هو الآخر يحتاج إلى إصلاح على أساس المقدرة للدفع وإما أنه يجب إعطاء نوع من التفريغ في الحالات المستحقة، ووفقا لذلك، نجد أن قوانين الضرائب في بعض الدول تتضمن نصوصا يمكن بموجبها في حالات مخصوصة تخفيض الضرائب المقدرة إذا كان تحصيلها تحصيلًا إجباريًا يعرض وجود المكلفين الاقتصادي للخطر.

ويذهب بعض الباحثين إلى القول، بأن انعدام الاستقرار الاقتصادي في الدول يؤدي بدوره إلى زيادة حالات التهرب الضريبي، نظرا لأنه يؤدي إلى

إحساس الأفراد بضعف السلطة العامة، وعدم قدرتها على إلزامها بأداء واجباتهم تجاه المجتمع، علاوة على عجزهم عن توفير الخدمات العامة بذاتها.

الفرع الرابع

أسباب التهرب التشريعية

يتصف التشريع الضريبي بخصائص تختلف عما تمتاز به التشريعات الوضعية العامة، فالقانون الضريبي غير مستقر أي أنه أكثر التشريعات تعرضاً للتعديل المتواصل تبعاً للسياسة المالية والوضع الاقتصادي، أية أسباب أخرى وهذا بدوره يؤدي إلى عدم استقرار القانون الضريبي، علماً أن التعديلات كثيراً ما يكون موضوعها رفع نسبة الضريبة إلا ما ندر، وبالطبع فإن مثل هذه التعديلات من شأنها أن المساعدة على التهرب من أداء الضريبة. إضافة إلى ذلك أن تعدد وتشتت الأحكام الضريبية في قوانين مختلفة، وما تلجأ إليه الدولة في فرض ضرائب جديدة، في سبيل مواجهة تزايد أعباء الدولة، نتيجة التطور والتقدم السريع الأمر الذي يمنع الإحاطة الكاملة بالأحكام الضريبية، وبالتالي فإنه يؤدي إلى الخروج عن الأحكام.

هذا فضلاً عن ارتفاع الضرائب، أو المغالاة في معدل الضريبة والتفاوت في الشرائح الاقتصادية، الأمر الذي يدعو المكلف إلى تخفيض وعاء الضريبة، للانتقال من شريحة إلى أخرى للتهرب من الضريبة. ويمكن القول أيضاً أن غموض النصوص القانونية، قد يؤدي إلى خلافات بين المكلف والإدارة الضريبية، وقد يصل إلى القضاء، يعد سبباً من أسباب التهرب من الضريبة أضف إلى ذلك الازدواج الضريبي أن (تفرض الضريبة على المكلف الواحد أكثر من مرة واحدة على المال الواحد أو الوعاء الواحد).

فإذا ما حدث ذلك فإنه يمكن القول بأنه قد حدث ازدواج ضريبي الأمر الذي لا يزيد من الأعباء الضريبية على المكلف، مما يدفعه مرة أخرى إلى التهرب من سداد التزاماته الضريبية.

أضف إلى ما سلف، فإن القانون الضريبي لا يحقق توازنا بين الإدارة والمكلف في بعض الأحيان، وذلك بأن علاقة المكلف بالإدارة هي علاقة الضعيف بالقوي، فاعتراضاته مثلا على التقدير تقدم إلى الإدارة الضريبية التي هي نفسها الخصم والحكم في نفس الوقت.

وأخير قد تكون للجزاء الذي تفرضه الدولة على التهرب من الضريبة دور للتهرب الضريبي حيث أن الممول توازن بين مبلغ الضريبة المرتب عليه وبين الجزاء الذي ستعرض له إذا تهرب من الضريبة ثم افترض أمره، فإذا كان الجزاء أكبر عدل عن التهرب، والعكس صحيح.

الفرع الخامس

أسباب التهرب الإدارية والفنية

من البديهي القول أن التنظيم السيئ في الإدارات الضريبية وعجز العاملين فيها عن ملاحقة الخاضعين للضريبة وفرضها عليهم، وتحصيلها منهم، يؤدي بطبيعة الحال أخرى تشجيع المتعاملين معها، على التهرب من واجباتهم الضريبية.

الفرع السادس

أسباب التهرب النفسية

تلعب العوامل النفسية دورها في التهرب من الضرائب ومن هذه العوامل الوعي الضريبي (الإدراك الكامل من قبل الأفراد لمسئولياتهم إزاء المجتمع والدولة).

فإذا ارتفع الوعي الضريبي ضعف الباعث على التهرب، وبالعكس كلما ضعف الوعي الضريبي، كان الباعث على التهرب من الضريبة، قويا وملموسا إضافة إلى ذلك فإن سيادة الشعور بانعدام العدالة في توزيع الأعباء المالية، كثيرا ما يؤدي إلى دفع الأفراد نحو التهرب، وعدم أداء الضرائب المستحقة

عليهم، ولا شك أن المساواة في الظلم عدالة، فإذا تصورنا أن المكلف يشعر في فرض الضريبة عليه واقتطاع جزء من ثروته، بنوع من الظلم فإنه مما يخفف عليه وقع الأمر، إحساسه بأن العبء يقع عليه وعلى غيره من المكلفين.

الفرع السابع

أسباب التهرب الأخلاقية

يرى عديد من الباحثين في المالية العامة بأن المستوى الأخلاقي للجماعة يعد من أهم العوامل المحددة لنطاق التهرب الأخلاقي. فكلما كان المستوى مرتفعاً لدى أفراد الدولة، كلما تشبع هؤلاء بحب المصلحة العامة، أحسوا بواجباتهم نحو الجماعة وتقبلوا أداء الضرائب اللازمة للمحافظة على كيانها ورعاية تقدمها وتطورها لاجتماعي والاقتصادي.

المطلب الرابع

آثار التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي مساوئ عديدة، وإذا كان الباحثون في المالية العامة لم يققوا على مفهوم التهرب الضريبي فإنهم يجمعون إجماعاً على أن للتهرب من الضرائب آثار ضارة بالدولة والمجتمع من الناحية المالية والاجتماعية والاقتصادية.

الفرع الأول

الآثار المالية

يترتب على التهرب الضريبي الإخلال بتوازن الميزانية، من خلال حرمان الخزانة من بعض حقوقها الأمر الذي يؤدي إلى إرباك سياسة الإنفاق، وتعطيل المشروعات التي كان مقرراً القيام بها في السنة المالية التي نقصت فيها إيرادات الموازنة. وهنا تلجأ الدولة إلى سياسة التقشف وإجراءات رفع العبء

الضريبي لتغطية العجز المالي، عند عدم كفاية هذه السياسة، وتضطر الحكومة إلى الاعتماد على مصادر تمويلية إضافية خاصة القروض الخارجية والإصدارات النقدية إلا أن هذه الإجراءات قد تؤدي إلى أزمة جديدة تتعلق بالتسديد نتيجة الإقراض الخالي أو إلى ارتفاع الأسعار بسبب الإصدارات النقدية، وتتفاعل هذين العاملين فتتعطل عملية التنمية وتتناقص القيمة الحقيقية للدخل. كذلك هناك أضرار بمصلحة المكلفين الأمناء يتمثل في عدم توزيع أعباء الضرائب بين كافة المواطنين القادرين عليها، إذ يتحمل بعضهم العبء المقرر عليه ويتهرب البعض الآخر، الأمر الذي يمس بالعدالة الضريبية، ويحل مبدأ المساواة بين المكلفين.

الفرع الثاني

الآثار الاقتصادية

يسفر عن التهرب الضريبي الإخلال بقاعدة حرية المنافسة، لأن الإنتاج الذي يتهرب من الضريبة كلها أو بعض منها تتخفف مصروفاته وتبعاً لذلك أسعاره ويسيطر على السوق بمنافسة غيره من المنتجات التي تعمل بحكم القانون بتسديد الضريبة المفروضة عليها. كما يؤدي التهرب من الضريبة إلى نتائج خطيرة للغاية، من حيث المساس بإنتاجية الاقتصاد القومي... إلخ.

الفرع الثالث

الآثار الاجتماعية

من الناحية الاجتماعية يؤدي التهرب الضريبي إلى سريان عدوى التهرب الضريبي من مكلف إلى آخر، لاسيما عندما يشعر المكلف أنه إنما يدفع الضريبة بغير وجه حق نتيجة تهرب غيره من المكلفين، وفضلاً عن هذا فإن التهرب الضريبي من شأنه أن يمس بقاعدة عدالة الضريبة ومساواة الجميع أمامها مما يترك أسوأ الأثر في نفوس المكلفين. ويجب الإشارة إلى أن المساواة المطلقة في

الضرائب لا تحقق العدالة لكن تساوي الضريبة على الأشخاص المتساويين واختلافها على الأشخاص المختلفين هو الذي يحقق العدالة.

وإذا كان التهرب الضريبي يؤدي إلى عجز الدولة عن تحقيق أهدافها فإنه من زاوية قانونية يعرض المتهربين إلى العقوبات التي نص عليها القانون.

المطلب الخامس

وسائل مكافحة التهرب الضريبي

ليس من السهولة القضاء على التهرب الضريبي لكن هناك إمكانية لتلافيه ومعالجة أسبابه وبالطبع تختلف نوع المعالجة باختلاف نوع التهرب أي وسائل المكافحة والحد من التهرب الداخلي ليس هي ذاتها بالنسبة للتهرب الخارجي.

وتلجأ الدول إلى عدة طرق لمكافحة التهرب الضريبي أهمها:

١- إصلاح النظام الضريبي وهذا يتطلب النظر في النظام الضريبي بشكل عام كالجهاز الإداري والتشريعات الضريبية مثل الحد من تعدد الضرائب وسد الثغرات فيها عن طريق دقة الصياغة ومعالجة جميع الحالات وتخفيض معدلات الضرائب المرتفعة.

٢- تعميق ركن العدالة في الضريبة وذلك عن طريق تدعيم مبدأ الشخصية الذي من وسائله إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول وأخذ الحالة العائلية في الحسبان ومراعاة أعبائه...إلخ.

٣- زيادة الوعي الضريبي لدى المواطنين وتحسين العلاقة بين المكلفين ومصلحة الضرائب وزيادة الشعور لدى المكلفين وتوضيح أوجه الإنفاق العام.

٤- الاعتماد على تبليغات الغير ومنح مكافآت مالية من يقوم بهذا التبليغ وهذا التبليغ يفيد من مراقبة البيان المقدم من المكلف واكتشاف الغش.

٥- وبالنسبة للتهرب الخارجي فإن المكافحة تكون عن طريق عقد الاتفاقيات الثنائية أو متعددة الأطراف تلتزم كل دولة موقعة على الاتفاقية بأن تنقل إلى الدول الأخرى في الاتفاقية ما لديها من معلومات تفيد في الكشف عن الحالة المالية للممول وقد عقدت مثل هذه الاتفاقيات منذ عصابة الأمم وقد ازدادت في الاتساع اليوم كذلك منع الأجانب من السفر قبل تصفية الضرائب المستحقة وتصفياتها... إلخ.



الباب الثاني

النظام الضريبي اليمني

يشير الإطار التشريعي إلى وجود فريضة الزكاة الشرعية إلى جانب الضرائب التقليدية (الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة).

وتتمثل الضرائب المباشرة في ضرائب الدخل كضريبة الأرباح التجارية والضريبة على نشاط التعدين، والضريبة على المنشآت الصغيرة والمنشأة الأصغر والضريبة على المرتبات وما في حكمها والضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية والضريبة على ريع العقارات والضريبة على نقل ملكية العقار وقد فرضت هذه الأنواع من ضرائب الدخل بالقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م. أما الضرائب غير المباشرة فتضم كل من الضرائب الجمركية وضرائب المبيعات والرسوم القضائية وغيرها من رسوم الخدمات.

ويجب الإشارة إلى أن ضرائب الدخل في اليمن عرفت للمرة الأولى في مستعمرة عدن بصدور قانون ضريبة الدخل الهندي سنة ١٩٢٢م وتم تعديله في السنوات المتتالية ١٩٢٣، ١٩٢٤، ١٩٢٦، ١٩٢٧، ١٩٣٣، ١٩٣٤، ١٩٤٠، ١٩٤٢، ١٩٤٤، ١٩٤٧، ١٩٤٨م... إلخ ثم صدر قانون^(١) ضريبة الدخل لسنة ١٩٦١م المقرر من المجلس التشريعي لمستعمرة عدن في اليوم الثاني والعشرين

(١) انظر د. يحيى قاسم علي سهل، المجتمع المدني في عدن ١٨٣٩-١٩٦٧، الصادر للطباعة والنشر والتوزيع، صنعاء، ٢٠١٤م، ص ١١٤ وما بعدها.

من شهر مايو ١٩٦١م^(١) وبعد الاستقلال الوطني ٣٠ نوفمبر ١٩٦٧م، صدر في ٤ مايو ١٩٦٨م تعديل لقانون ١٩٦١م بالقانون رقم ٩ لسنة ١٩٦٨م كما تعدل بقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٠م الصادر في ٨ سبتمبر ١٩٨٠م وتعدل بموجب قانون رقم ٨ لسنة ١٩٨٧م والذي استمر العمل به إلى قيام الجمهورية اليمنية ١٩٩٠م وبالنسبة لضرائب الدخل في المحميات الشرقية والغربية فإننا نجد إشارات لذلك النوع من الضرائب بدأت تصدر في السلطنات منذ خمسينات القرن المنصرم في سلطنة القعيطي والفضلي... إلخ^(٢).

وبعد ميلاد الجمهورية اليمنية في ٢٢ مايو ١٩٩٠م كان قانون ضرائب الدخل من بين القوانين التي سارعت الجمهورية الفتية على إصدارها وصدر قانون ضرائب الدخل رقم ٣١ لسنة ١٩٩٠م وتمت عليه عدة تعديلات^(٣) حتى صدر القانون قيد الدراسة وهو قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م الذي سنتناوله في الفصل الأول.

(١) مستعمرة عدن، قانون ضريبة الدخل ١٩٦١م، دار الطباعة الحديثة.

(٢) انظر د. يحيى قاسم سهل، النظام القانوني والقضائي في عدن والمحميات واتحاد الجنوب العربي

(١٩٦٧-١٨٣٩)، الصادر للطباعة والنشر والتوزيع، صنعاء، ٢٠٠٨م

(٣)

الفصل الأول

نطاق فرض الضرائب على الدخل

خصص القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل الباب الثاني لتحديد نطاق فرض الضريبة على الدخل، فقد نصت المادة (٨) على أنه: (تفرض ضرائب الدخل الواردة في هذا القانون على:

- أ - دخول الأشخاص الطبيعيين المقيمين المحققة داخل الجمهورية.
- ب - دخول الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين من مصدر خارجي عن أعمال أو خدمات تم أدائها في الجمهورية.
- ج - دخول الأشخاص غير المقيمين (طبيعيين أو اعتباريين) المحققة داخل الجمهورية.

ولأغراض تطبيق ضريبة الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م تحدد الإقامة للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا للآتي:

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

- ١ - إذا كان لديه محل إقامة دائم في الجمهورية.
- ٢ - المقيم في الجمهورية لمدة لا تقل من مائة وثلاثة وثلاثين يوماً إذا كانت متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً بحيث تنتهي في تلك السنة الضريبية، ويكون ذلك في حالة عدم وجود محل إقامة دائم في الجمهورية.

٣- اليمني الذي يعمل في خارج اليمن ويحصل على دخله الوظيفي من الجمهورية.

ثانيا: يعتبر الشخص الاعتباري مقيما في الجمهورية اليمنية في أي من الحالات التالية:

- ١- إذا كان إنشاؤه قديم وفقا 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% في رأسمالها.
- وتحدد اللائحة التنفيذية قواعد وضوابط محل الإقامة للشخص الاعتباري ومركز إدارته الفعلي.

ثالثا: غير المقيم: كل شخص طبيعي او اعتباري لا تتوفر فيه شروط المقيم المبينة في البندين أولا وثانيا السابق الإشارة إليهما^(١).

(١) انظر المادة (٣) من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.

الفصل الثاني

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

يتضمن الفصل الثاني من الباب الأول من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م الأحكام المتعلقة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وتعد هذه الضريبة من أهم الضرائب المباشرة في اليمن سواء من ناحية مردودها بالنسبة للخرانة العامة أو ما تثيره من قضايا فنية وقانونية^(١).

المبحث الأول

خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

البحث في خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لن يتأتى إلا بإيراد تعريف لها.

وقد عرفت هذه الضريبة بأنها ضريبة نوعية تفرض على صافي ربح المكلّف الناتجة عن تضافر عنصرى العمل ورأس المال، وهى ضريبة سنوية إقليمية تأخذ فى الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف^(٢).

ومن التعريف السابق يتبين لنا أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تتميز بالخصائص التالية^(٣):

-
- (١) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ٧٧.
 - (٢) راجع د. محمد علي الربيدى، المحاسبة الضريبية (١-٢)، ط١، مكتبة الجيل الجديد، صنعاء، ١٩٩٦م، ص ١٩١.
 - (٣) راجع فى ذلك د. عبد الكريم صادق بركات، يونس أحمد البطريق، د. حامد عبد المجيد درواز، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٣٨. د. محمد علي الربيدى، مرجع سابق، ص ١٩١. د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ٧٩.

١ - ضريبة مباشرة

تعد ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ضريبة مباشرة كون المكلف يتحمل هذه الضريبة ولا يستطيع نقل عبئها للآخرين.

٢ - ضريبة تجمع بين صفتي العينية والشخصية

سبق القول أن الضريبة العينية هي تلك الضريبة التي تفرض على الدخل دون مراعاة لظروف المكلف الشخصية، فيخضع إجمالي الدخل للضريبة ولا يمنح المكلفة أية إعفاءات متعلقة به لاعتبارات شخصية.

أما الضريبة الشخصية فهي تأخذ في الحسبان ظروف المكلفة الشخصية كأن يكون متزوجا ويعيل أو أن يكون متزوجا ولا يعيل أو أن يكون عازبا.

وتعد الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ضريبة عينية لأنه تفرض على الإيرادات في محلة قياس الربح الخاضع للضريبة دون مراعاة لظروف المكلف. وهي ضريبة شخصية عند ربط الضريبة، فيسمح المشرع للمكلف بأن يخصم من الإيرادات التي تسري عليها الضريبة النفقات والأعباء التي يتكبدها في سبيل تحقيق هذه الإيرادات. راجع المادة (١٠) والباب الخامس من قانون ضريبة الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.

٣ - ضريبة تسري على نتائج رأس المال والعمل معا

تفرض هذه الضريبة على الإيرادات الناشئة عن تضافر نتائج رأس المال والعمل معا. بمعنى أن هذه الضريبة تقتضي تضافر هذين العنصرين معا (رأس المال والعمل) وبذلك تختلف عن ضريبة المهن غير التجارية والتي أساسها العمل فقط.

٤ - ضرائب سنوية

أي أنها تسري على صافي الأرباح المحققة في بحر السنة السابقة أو في فترة اثني عشر شهرا والتي اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية.

ويترتب على إتباع مبدأ سنوية الضريبة الأخذ بمبدأ استقلالية السنوات السابقة وإن كانت هناك بعض الحالات التي تسري فيها الضريبة عن مدة أقل من ذلك، كحالات التوقف أو التنازل أو الوفاة أو المغادرة فيؤخذ المدة الفعلية لمزاولة النشاط مادة (٧) من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م ومن ناحية أخرى يسمح القانون (مادة ١٩) بترحيل الخسارة التي تتحقق في سنة معينة إلى سنوات لاحقة حتى السنة الخامسة.

٥ - ضريبة إقليمية

ويترتب على هذه الخاصية أو السمة سريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الأرباح التجارية والصناعية المحققة في اليمن، بصرف النظر عن جنسية أصحابها وذلك استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية فاليمني الذي يمتلك منشأة تجارية أو صناعية في الخارج لا تخضع أرباحه لتلك الضريبة في اليمن. والعكس صحيح أي أن الأجنبي الذي يمتلك منشأة تعمل في اليمن تخضع أرباحها للضريبة في اليمن، أي أن الضريبة تفرض على النشاط الذي يمارس داخل إقليم الدولة.



المبحث الثاني

شروط سريان الضريبة

يتطلب سريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية توافر الشروط الآتية:

١ - الاحتراف

ويقصد به اشتغال المكلف بصفة مستمرة ومنتظمة في نشاط معين بقصد الكسب، ولا يعني الاحتراف بهذا المعنى ضرورة توافر جميع الشروط التي يتطلبها القانون التجاري في الممول (كشروط الحصول على سجل تجاري) أو اتخاذه من التجارة نشاطا رئيسيا له يباشره في محل خاص ثابت أو أعمال متكررة ومتواصلة.

ولا يمكن القول بوجود معيارا عاما للاحتراف، إذ أن شروط الاحتراف متروك لكل حالة على حدة، فيمكن أن يتخذ قرينة على الاحتراف مزاوله عمليات متفاوتة قليلة العدد، غير أنها تتم في مواعيد موسمية مما يجعلها تأخذ صبغة الاعتياد، فالعبرة إذن بتوافر ركن الاعتياد وبطبيعة النشاط لا بطبيعة القائم على النشاط^(١).

إضافة إلى ذلك فإن المشرع الضريبي لم يشترط الاحتراف بالنسبة لعمليات السمسرة والعمولة العارضة في إخضاعها للضريبة المادة (١٩) من القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٩١م.

٢ - ممارسة المهنة على وجه الاستقلال

وهذا الشرط يعتبر ضروريا للتفرقة بين الممول الذي يعمل استقلالا ويخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والممول الذي يعمل من

(١) راجع د. محمد علي الريدي، مرجع سابق، ص ٢١٠. عصام بشور وآخرون، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٢٩. د. مصطفى رشدي شيحة، مرجع سابق، ص ٦٩-٧٧.

خلال علاقة تبعية (عقد عمل) ويعد ما يحصل عليه دخلا خاضعا لضريبة الأجور والمرتببات.

والاستقلال يقصد به أن يكون الممول صاحب منشأة أو شريكا فيها. وفي كل الأحوال فإن تطبيق هذا الشرط لا يخلو من صعوبات، فهناك حالات لا يدق فيها تحديد طبيعة المشاركة وهل هي علاقة عمل أم علاقة شراكة، غير أنه يمكن الاستدلال بمختلف القرائن القانونية والواقعية.

ومن المقرر في هذا الصدد أنه يجب فحص نصوص العقد بدقة، فإن كانت صلة المكلف بالمنشأة التجارية التي يرتبط بها ليست صلة أجير بصاحب عمل وإنما شريك في الربح أو الخسارة أو وكيل بالعمولة في تصريف المنتجات فإن ما يتقاضاه من المنشأة يعتبر ربحا يخضع للضريبة، والعكس إذا وجدت علاقة تبعية بين صاحب الإيراد وبين المنشأة التي يعمل بها خضع النشاط للضريبة على كسب العمل^(١).

٣- نية الكسب

لا يكفي لسريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أن يزاول الشخص نشاطا معيناً بصفة متكررة ومستمرة وبصفة مستقلة، بل يجب توافر نية الكسب لديه، أي أن يكون الهدف الرئيسي من العمل أو النشاط هو تحقيق الربح، وعلى أساس ذلك، فإنه إذا كان الهدف من ممارسة النشاط ليس تحقيق الربح أساساً فإن النشاط الذي يمارسه الشخص لا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية أو الصناعية ومن أمثلة ذلك نشاط الجمعيات الخيرية والهيئات والمنظمات الدينية الاجتماعية والأندية الرياضية.

(١) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ١٠٤.
د. محمد يحيى العاصي، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في التشريع اليمني، صنعاء، ٩٨٢م، ص ٢٧.

٤ - تحقق الربح في الجمهورية اليمنية (مبدأ الإقليمية)

سبقت الإشارة إلى ذلك عند تناولنا لخصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ومبدأ الإقليمية نابع من السيادة الاقتصادية للدولة داخل حدودها.

المبحث الثالث

سريان الضريبة

تسري الضريبة سنويا على كافة الدخول المتأتية من الأعمال التجارية والصناعية والخدمية وعلى جميع الأرباح والدخول التالية^(١):

أ - الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة (ولو اقتصر الأمر على صفقة واحدة فقط)، وبصفة 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 وغير المنقولة لإيجارها أو بيعها للغير بقصد الربح، وكذلك أرباح الأشخاص الذين يمتهنون استئجار هذه الأموال لإيجارها ثانية للغير، ويشمل ذلك أرباح الأشخاص الذين يقومون بتأجير العقار المجهز بالأثاث للأغراض التجارية أو السكنية أو الصناعية مع توفر الأدوات مع كل أو بعض الأدوات المعنوية اللازمة لتشغيل العقار حسب طبيعة النشاط.

ج - أرباح الشركات ذوات الامتيازات بجميع أنواعها سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة، وكذلك أرباح الأشخاص وشركات الأموال مهما كان الغرض منها سواء كانت تزاوّل نشاطا تجاريا أو صناعيا أو ماليا أو عقاريا.

(١) المادة (٩) من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠.

د- الأرباح التي حققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزئاً إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.

هـ - الأرباح الناتجة عن عمليات البناء أو التشييد أو المقاولات.

و - الأرباح الرأسمالية بما فيها الناجمة عن بيع المنشأة أو أي من أصولها أو أي حصص أو أسهم أو نقل ملكيتها أو تبديلها بغير طريق الإرث، سواء أثناء مزاوله النشاط أو عند نهايته، ويتحقق الدخل بانتقال ملكية الأسهم أو الحصص أو المنشأة أو الأصول من مالكها إلى شخص آخر أو بتصفيتها أو باندماجها من شخص اعتباري آخر.

ز - الأرباح المحققة من التعويضات بما في ذلك ما يتم الحصول عليه مقابل إخلاء المنشأة أو مخازنها (خلو رجل - نقل قدم)

ح - أرباح أي عقد ينفذ أو يستكمل تنفيذه الجمهورية، سواء كان عقد مقاولات أو تعهدات أو عطاءات أو عمولات أو وكالات أو اتفاقيات التسجيل والوساطة التجارية، وما ماثل ذلك سواء كان مصدر تمويله من داخل الجمهورية أو خارجها.

ط - أرباح الأشخاص الطبيعيين المقيمين والتي يحصلون عليها من الجمهورية أو خارجها.

ي - أرباح الأشخاص الاعتباريين المقيمين والتي يحصلون عليها من الجمهورية أو خارجها.

ك - أرباح الأشخاص غير المقيمين الناتجة عن أداء الخدمة أو مزاوله 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 نشاطا خاضعا بطبيعته لأحكام الضريبة المقررة بموجب هذا القانون وفي حدود هذا النشاط.

م - المبالغ المقبوضة مقابل أو بيع أو تأجير أو منح الامتياز للاستعمال، أو استغلال علامة تجارية، أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق التأليف أو الطبع والنشر ما يتفق مع القوانين النافذة.

ن - الدخل الناجم عن بيع أو نقل ملكية أي شخص معنوي أو تصفية 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 الدخول المتأتية من أعمال الشحن والتفريغ والتعبئة والتغليف والأعمال المرتبطة بها.

ع - دخول المنشآت الشركات العاملة في مجال النفط والغاز والمعاداة الأخرى.

ف - الدخل المتأتي من المسابقات وما شابهها.

ص - الدخل المتأتي من عقود الإيجارات التمويلية والتشغيلية.

ق - العوائد المحققة خارج الجمهورية لأي شخص اعتباري مرخص له بموجب القوانين اليمنية.

ر - الفوائد والعمولات بما في ذلك الفوائد والخصميات وفروق العملة والعمولات التي يتقاضاها 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 والدخول غير المعفية والمتأتية من أي مصدر آخر وغير مشمولة في الفقرات من (أ) إلى (ت) من هذه المادة، وغير خاضعة لضريبة دخل أخرى بموجب هذا القانون.

المبحث الرابع

وعاء الضريبة

تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في الربح الصافي الذي يحققه الممول في ختام السنة المالية. فعلى أساس نتيجة الحسابات الختامية. وهي حساب التشغيل وحساب المتاجرة وحساب الربح والخسارة توضع قائمة المركز المالي للمنشأة التجارية أو الصناعية موضحة ما حققه الممول من ربح أو خسارة^(١).

ويقتضي دراسة وعاء الضريبة تحديد الربح الخاضع للضريبة وكذلك مبدأ سنوية الأرباح وأخيراً التكاليف التي تخصم من وعاء الضريبة.

المطلب الأول

الدخول الخاضعة للضريبة

لا تفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية إلا على الأرباح السنوية الصافية التي يحققها الممول في بحر السنة المالية التي اعتبرت نتيجتها أساساً لوضع آخر ميزانية. والسنة المالية في كافة التشريعات المقارنة لا بد أن تكون اثني عشر شهراً.

(١) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ١٠٩.

وقد نصت على ذلك المادتين (٧، ١٠) من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م ويشترط في الأرباح الخاضعة للضريبة التجارية والصناعية الآتي:

١- أن تكون الأرباح سنوية.

٢- أن يكون الربح صافيا.

٣- أن يكون الربح محققا.

وقد نصت المادة (١٠) من القانون على أن تحدد الأرباح التجارية الصناعية الخاصة لضريبة الأرباح 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، وينزل منها جميع التكاليف واجبة الخصم وفقا لأحكام هذا القانون، ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقا للمعايير المحاسبية المعتمدة في الجمهورية، على أن يتحدد وعاء الضريبة وفقا لأحكام هذا القانون.

المطلب الثاني

مبدأ سنوية الأرباح

سبق القول أن خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أنها ((ضريبة سنوية)) أي أن الأرباح التي تتخذ وعاء للضريبة هي الأرباح التي تتحقق للمنشأة في ختام السنة المالية والتي حددها المشرع بصفة عامة بإثنى عشر شهرا.

ونصت على هذا المبدأ المادة السابعة بقولها: (السنة الضريبة هي سنة مالية تبدأ في الأول من يناير وتنتهي في (٣١) ديسمبر من كل عام) ويترتب على ذلك عدم سريان الضريبة على أرباح كل عملية على حدة من عمليات

وصفقات المنشأة، وإنما لابد من الانتظار حتى نهاية السنة المالية وحتى تعد المنشأة حساباتها الختامية الميزانية ليتسنى الوقوف على حجم معاملات خلال السنة وفرض الضريبة وبالتالي على نتيجة هذه العمليات كلها التي تمت خلال السنة المالية إذا ما حققت المنشأة ربحاً ذلك أن الواقعة المنشئة للضريبة هي تحقق الربح، ولا يعد الربح متحققاً إلا في تاريخ انتهاء السنة المالية للمنشأة.

وبناء على ما تقدم لا يكون المكلف ملزماً بأن يقدم لمصلحة الضرائب بيانات عن عملياته التجارية والصناعية الخاصة بسنة مالية لم تنته بعد. باعتبار أن الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة تحقق الربح في ختام السنة المالية، سواء أكانت سنة ميلادية أم سنة حسابية أخرى مدتها اثني عشر شهراً. وإذا كان هذا هو المبدأ العام فلا يغير منه الاستثناءات التي أوردها المشرع.

الفرع الأول

الاستثناءات من مبدأ سنوية الأرباح

أجاز المشرع ربط الضريبة عن مدة لا تقل أو تزيد عن سنة استثناء من مبدأ سنوية الضريبة وذلك في المادة السابعة والتي تنص على أن: (... لا يجوز ربط الضريبة عن مدة لا تقل أو تزيد عن اثني عشر شهراً....).

أولاً: لا يجوز ربط الضريبة عن مدة لا تقل أو تزيد عن اثني عشر شهراً في الحالات

الآتية:

- ١- المدة التجارية الأولى للمنشأة سواء انتهت هذه المدة في نهاية السنة أو في أي تاريخ آخر تتخذه المنشأة نهاية سنتها المالية. ويعني ذلك إذا بدأت المنشأة نشاطها التجاري أو الصناعي في الأول مارس مثلاً ورغبت في أن تكون سنتها تقويمية أي تنتهي في ٣١ ديسمبر ففي هذه الحالة يكون ربط الضريبة في الفترة من أول مارس حتى نهاية ديسمبر أي عن مدة أقل من سنة.

٢- حالة توقف المنشأة عن العمل: طبقاً للمادة ((٧)) إذا توقفت المنشأة عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً تحصل الأرباح الضريبية حتى تاريخ التوقف، أي أن الأرباح التي تدخل في وعاء الضريبة هي الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف منه العمل.

ويقصد بالتوقف الجزئي إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو الفرع أو كثير من الفروع التي تزاوَل منها نشاطه. وعلى الممول أن يخطر مكتب الضرائب المختص خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه العمل وعليه أيضاً تقديم الوثائق والبيانات اللازمة لإثبات حالة التوقف، وإلا حسبت الأرباح عن سنة كاملة وتعد وفاة الممول في حكم التوقف عن العمل إذا لم يَقم الورثة في متابعة نشاط مورثهم. فلا يحاسبون إلا عن فترة السنة من تاريخ التوقف.

تصفية المنشأة:

اتفق الفقه^(١) والقضاء^(٢) على أن فترة التصفية لا تعد من قبيل التوقف عن العمل سواء كانت التصفية اختيارية أو إجبارية، وفي هذه الحالة فإن تاريخ التصفية هو تاريخ التوقف عن العمل، وهذا ما قرره محكمة النقض المصرية واعتبارها (فترة تصفية المنشأة هي فترة عمل ومن ثم يخضع النشاط فيها للضريبة المستحقة).

الجزاءات: رتب المشرع جزاء على عدم التبليغ عن توقف المنشأة وذلك في المادة (٨١) والجزاء هو إلزام الممول بدفع الضريبة عن سنة كاملة. ولا عبرة بأسباب التوقف ودواعيه.

(١) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ١٢٠.

د. عبد الله حسين بركات، التشريع الضريبي، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص ٨٤.

(٢) حكمها في الطعن المدني ١٩٧٩/٢/٢٠م الطعن رقم ٤٧٩ لسنة ٣٩ق. أشار إليه د. أحمد

عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ١٢٠.

٣- التنازل عن المنشأة: ويقصد بالتنازل عن المنشأة هو انتقال ملكية المنشأة كلها أو بعضها من الممول إلى آخر لبيع أو هبة أو قسمة. وكذلك انضمام المنشأة إلى منشأة أخرى أو استقلال أحد الشركاء بالمحل التجاري أو المنشأة يدخل في معنى التنازل، كذلك ما قضت به محكمة الإسكندرية الابتدائية^(١) والتنازل نوعان:

١. التنازل الكلي: يقصد به انتقال جميع مكونات المنشأة من يد إلى يد.
٢. التنازل الجزئي: ويقتصر على جزء من مكونات المنشأة مع صلاحيتها للاستمرار في نشاطها كالتنازل عن حق احتكار ممنوح للشركة في صناعة بعض المنتجات.

وتنص المادة ((٨٢)) من القانون على أن: (التنازل الكلي أو الجزئي عن المنشأة يكون حكمه فيما يتعلق بتحديد الضريبة حكم التوقف وتطبق عليه أحكام المادة ((٨١)) من القانون.

ويجب على المتنازل والمتنازل إليه تبليغ مصلحة الضرائب عن ذلك خلال ثلاثين يوما من التنازل الكلي أو الجزئي ويكون كلا من المتنازل أو المتنازل إليه بالنسبة للمنشأة أو البالغ أو المتصرف أو المشتري والمتصرف له مسئولين بالتضامن عما استحق من ضرائب حتى ذلك التاريخ).

هذا، ويترتب على التنازل بنوعيه الكلي والجزئي ما يترتب على التوقف عن العمل، أي أن الممول يحاسب ضريبيا حتى تاريخ التنازل وليس عن سنة ضريبية كاملة، كما هو الأصل في المحاسبة الضريبية عن ضرائب الأرباح. وتجد الإشارة إلى أن المشرع اشترط لإعمال هذا الحكم أن يقوم كل من المتنازل والمتنازل إليه في بحر ثلاثين يوما بتبليغ مصلحة الضرائب بالتنازل الذي تم وإلا فالطرفين ملزمين بدفع الضريبة عن سنة كاملة.

(١) حكمها في ١٢ ديسمبر ١٩٨٥م أشار إليه د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ١٢٢.

وفضلاً عن هذا فإن المتنازل يعرض نفسه لجزاء جنائي وفقاً لما نصت عليه المادة ((١٣٤)) من هذا القانون.

المسئولية التضامنية:

بغية الحد من التهرب الضريبي وحتى لا يكون التنازل وسيلة لضياع حق الخزانة قرر المشرع مسؤولية المتنازل إليه بالتضامن مع المتنازل عن كافة الضرائب والرسوم المستحقة على المنشأة عن سنوات استغلاله للمنشأة حتى تاريخ التنازل، أي أن المسؤولية التضامنية لا تقتصر على الضرائب المستحقة عن السنة التي تم فيها التنازل. ولا يسأل المتنازل عن الضرائب المستحقة على المنشأة بعد تاريخ التنازل بشرط قيامه بإخطار مصلحة الضرائب عن التنازل في الميعاد، فإن لم يتم الإخطار يدفع الضريبة عن سنة كاملة كجزاء. إضافة إلى ذلك فإن مسؤولية المتنازل له التضامنية تقتصر على الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها ولا تمتد إلى غيرها من المنشآت التي يمتلكها المتنازل. ومن المهم الإشارة إلى أن المسؤولية التضامنية عن سداد الضريبة التي تقع على عاتق المتنازل إليه لا تحول دون رجوعه إلى المتنازل بما يكون سدده عنه من ضرائب، باعتباره المسؤول الأول والمدين الأصلي بدين الضريبة، وتقع عليه ابتداء عبئها^(١).

ثانياً: يجوز ربط الضريبة عن مدة لا تقل عن اثني عشر شهراً.

وإذا كان المشرع قد أجاز ربط الضريبة عن مدة لا تقل عن اثني عشر شهراً في المادة السابعة من القانون. كما سبقت الإشارة، فإنه أجاز ربطها عن مدة تزيد عن اثني عشر شهراً في الحالتين الآتيتين:

(١) انظر د. محمد يحيى العاصي، ضريبة الأرباح التجارية....، مرجع سابق، ص ١٩٣. د. عبد الله

حسين بركات، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٨٨.

أ - شركات المساهمة التي تقفل حساباتها عن مدة تتجاوز السنة تنفيذا لما ينص عليه نظامها الأساسي.

ب - المنشأة التي تضطر إلى إقفال حساباتها عن مدة تتجاوز السنة بحيث لا تتجاوز السنتين بسبب التوقف أو التنازل أو لأي سبب قانوني آخر يقدم الدليل عليه.

الفرع الثاني

مبدأ استقلالية السنوات الضريبية

يعد مبدأ استقلالية سنوات الضريبة نتيجة لمبدأ سنوية الأرباح مكملا له ويعني هذا المبدأ النظر إلى كل سنة مالية بوصفها وحدة قائمة بذاتها مستقلة عن غيرها. وكل سنة تقدر أرباحها على حدة ولا صلة بين أرباح سنة معينة وأرباح سنة أخرى لاحقة عليها أو سابقة، فكل سنة ضريبة ظروفها المستقلة.

وتطبيقا لهذا المبدأ عدم جواز التمسك بمقدار الضريبة التي فرضت في السنوات السابقة بالخطأ أو المغالاة في تقدير أرباح المكلف. كما لا يجوز الاحتجاج بسلامة دفاتر كانت صحيحة في سنة مالية معينة عن سنة مالية لاحقة لها. ومن تطبيقات هذا المبدأ كذلك أن اتفاق مصلحة الضريبة مع المكلف على تقدير الأرباح عن سنة معينة لا تأثير له على سنوات أخرى لم يتم الاتفاق بشأنها.

وتطبيقا لهذا المبدأ أيضا أن الحكم الذي يفصل بين مصلحة الضرائب والممول في مسألة معينة كانت محل نزاع بينهما عن سنة مالية سنة مالية معينة ليس له حجية بين ذات الخصوم إذا ثار النزاع بين الخصمين عن أرباح سنة أخرى^(١).

(١) انظر د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ١٢٥. د. عبد الله حسين بركات، التشريع الضريبي، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص ٨٩. د. محمد يحيى العاضي، ضريبة الأرباح التجارية....، مرجع سابق، ص ١٥٧-١٥٨.

ترحيل الخسائر:

استثناء من مبدأ استقلالية سنوات الضريبة أباح المشروع ترحيل أي خسارة على الممول إلى سنوات مالية فقد نصت المادة ((١٩)) على أنه: (إذا ختم حساب إحدى السنوات الخاضعة للضريبة بخسارة لأي مكلف قدم إقراره الضريبي معتمداً من محتسب قانوني مرخص ومستندا إلى دفاتر وحسابات منتظمة وفقاً لأحكام هذا القانون فإن الخسارة تدخل ضمن مصروفات السنة المالية التالية لسنة الخسارة وتخصم من أرباحها فإن لم يكن لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي إلى السنة التي تليها وهذا حتى السنة الخامسة من بداية الخصم، ولا يجوز بأي حال من الأحوال نقل ما تبقى من تلك الخسارة إلى السنة التي تلي السنة الخامسة).

وبحسب الفقرة (ب) من نفس المادة، لا يسري حكم الفقرة (ب) من المادة (١٩) على الخسائر التي تحملتها الشركة في السنة الضريبة والسنوات السابقة إذا طرأ تغيير في ملكية رأسمالها بنسبة (١٠٠%).

المطلب الثالث

النفقات القابلة للخصم

سبقت الإشارة إلى أن الضريبة تفرض على صافي الربح وليس على الأرباح الإجمالية. وللوصول إلى صافي الربح يجب خصم النفقات التي أنفقت في سبيل الوصول إلى الربح. ولم يضع المشرع تعريفاً للنفقات التي تخصم من الأرباح الإجمالية لكنه حدد في المادة ١٣ من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م أنواعاً مختلفة من التكاليف والنفقات على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر، ولذلك حاول الفقه إيجاد مفهوم أو تعريف للتكاليف وشروطها القانونية.

الفرع الأول

مفهوم التكاليف وشروطها القانونية

سبق القول أن المشرع لم يضع تعريفاً للتكاليف، لذلك حاول الفقه البحث عن مفهوم للتكاليف. فذهب البعض إلى القول: (أن ما يعد تكليفاً على الربح ما ينفقه الممول ويتصل بمباشرة المهنة، ويكون لازماً لاستثمارات المنشأة والحصول على الربح دون مبالغة أو إسراف)^(١). وهناك من يعرف التكاليف بأنها (المبالغ التي تنفقها المنشأة وتكون لازمة للحصول على الربح). ويؤخذ على هذا الرأي قصره للتكاليف على ما يلزم فقط لإنتاج الربح مع أن هناك من التكاليف ما لا يدخل في معنى إنتاج الربح كالخسائر ومع ذلك تعد من التكاليف. وتعرف التكاليف أيضاً بأنها: (كل نفقة يرتبط وجودها بوجود المنشأة وتنفق في سبيل مصلحتها حتى ولو لم تكن موجهة للحصول على الربح). وهذا الاتجاه انتقد كونه توسع في معنى التكاليف توسعة تؤدي إلى الإجحاف في حق الخزانة وتضعف الحصيلة الضريبية^(٢).

أما المعايير الأساسية والشروط الواجب توافرها في التكاليف واجبة الخصم فتتمثل في الآتي:

- ١- أن تكون النفقة حقيقة ومؤكدة.
- ٢- أن ترتبط النفقة بنشاط الممول.
- ٣- أن النفقة من نفقات الاستغلال العادية.



(١) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ١٢٦.

(٢) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ١٢٦.

الفرع الثاني

أنواع النفقات الواجبة الخصم

سبق القول أن المشرع أورد أنواع معينة من التكاليف الواجبة الخصم على سبيل المثال لا الحصر. والقاعدة بالنسبة إلى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أنه يكفي استحقاق الإيراد لتسري عليه الضريبة دون اشتراط قبضه فعلا فكذا يمكن السماح بخصم التكاليف متى استحققت فعلا دون انتظار دفعها ولو تم سدادها في تاريخ لاحق^(١).

ولا يشترط لخصم التكاليف أن يكون دائما في صورة مبالغ نقدية تتفق من إيرادات المنشأة إذ يعد من التكاليف ما يلحقها من خسائر نتيجة فقد بعض الأصول كالسرقة أو الحريق مثلا.

وقد أشارت المادة ((١٣)) فقرة (أ) من القانون: (يحدد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الأرباح مخصوما منها جميع التكاليف والنفقات الضرورية لتحقيق هذه الأرباح والمحافظة عليها، ويشترط في التكاليف والنفقات القابلة للخصم ما يلي:

١. أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي أو الخدمي وأن لا تكون منفصلة عن ذلك النشاط.
٢. أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات.

(١) د. محمد يحيى العاضي، ضريبة الأرباح التجارية....، مرجع سابق، ص ٦١.

المبحث الخامس

الإعفاء الضريبي

لم يعد الهدف المالي (الحصول على أكبر حصيلة ممكنة) هو الهدف الأصلي - الفكر المالي الكلاسيكي - للضريبة، بمعنى أن الضريبة لم تعد مجرد أداة أو وسيلة لتغطية النفقات العامة، لذلك غلب المشرع بعض الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية على الاعتبار المالي وذلك بإعفاء بعض الأنشطة من الخضوع للضريبة وبذلك يكون المشرع قد أخذ في الاعتبار الهدف الاجتماعي (المساهمة في تحقيق العدالة الاجتماعية) والهدف الاقتصادي (دفع التنمية الاقتصادية).

ويمكن أن نميز في هذا الخصوص بين نوعين من الإعفاءات الضريبية^(١):
إعفاءات شخصية: وتتعلق بظروف وشخص المكلف.
إعفاءات موضوعية: تتعلق بطبيعة النشاط المولد للربح.
وفي ضوء ذلك نقسم المبحث إلى مطلبين على النحو الآتي:

المطلب الأول

الإعفاءات الاجتماعية

الإعفاءات الاجتماعية هي الإعفاءات التي يقررها المشرع اليمني لمواجهة نفقات المعيشة للممول بوصفه مواطناً في المجتمع. وأظهر صورة الإعفاء هو ما يسمى بإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة^(٢).

(١) د. أحمد بديع بليح، التشريع الضريبي (الضرائب على الدخل)، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٩٨٧م، ص ١١٢.

(٢) د. عصام بشور وآخرون التشريع الضريبي...، مرجع سابق، ص ٢٥٩-٢٦٣. د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ١٨١.

ونص القانون في المادة رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠ في المادة (٦٢) على أن حد الإعفاء السنوي من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (١٢٠٠٠٠) ريال يمني ونصت المادة (٥٢) من القانون نفسه على أن: (ينسب الإعفاء السنوي والبالغ ١٢٠٠٠٠) ريال والذي ويستتزل من الدخل الخاضع للضريبة وفقا للمادة (٦٢) من هذا القانون إذا كانت فترة ربط الضريبة أقل من اثني عشر شهرا. ووضح من نص المادة (٦٢) أن الإعفاء من الضريبة إعفاء مطلق تتمتع به المنشأة مهما بلغت أرباحها الصافية لأن هذا الإعفاء قد شرع أصلا رعاية للأعباء العائلية للممولين، وتوفير للحد الأدنى اللازم للمعيشة لكل منهم، وبالتالي فهو خاص بالمكلفين المقيمين الذين تربط عليهم الضريبة^(١).

المطلب الثاني

الإعفاءات الموضوعية

سبق الإشارة إلى أن المشرع غلب الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية على الاعتبار المالي وذلك بإعفاء الأنشطة من الخضوع للضريبة.

وقد نصت على هذه الإعفاءات المادة (٢١) من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م، ونشير إلى هذه المنشآت المعفاة بإيجاز:

- ١- الجمعيات الخيرية: وهي الجمعيات التي تمارس الأعمال الإنسانية ولا تهدف في نشاطه إلى الربح، وأن تكون خدماتها مقابل أجور رمزية.
- ٢- الجمعيات التعاونية الزراعية والسمكية والجمعيات الأخرى الخاضعة لقانون الجمعيات والاتحادات التعاونية بشرط:
 - أ - أن تكون مرخصة وترخيصها سار وفقا للقانون المنظم لها.
 - ب - أن تلتزم في أنشطتها بالأعمال الخيرية فقط.

(١) د. عبد الكريم صادق بركات وآخرون، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ١١٢.

٣- منظمات المجتمع المدني التي لا تهدف إلى الربح:

وتعد الجمعيات التعاونية من مكونات المجتمع المدني تنشأ بالاختيار الحر والطوعي من قبل أعضائها وتهدف إلى تحسين أحوالهم من خلال تضافر جهودهم وتعاونهم... تشجيعاً لهذه الجهود الاجتماعية من قبل أعضاء المجتمع، ولما تنهض به من دور فعال ولما لها من آثار اقتصادية واجتماعية، منح المشرع هذا النوع من الجمعيات إعفاءات ضريبية كون نشاطها لا يهدف إلى الربح والكسب، ولم يقيد المشرع هذا الإعفاء بمدة معينة وإنما أطلقه.

٤- أرباح الاستثمار في الزراعة والبستنة وتربية المواشي أو النحل أو الأسماك: والهدف من إعفاء هذه الأنشطة من الضريبة واضح، إذ أن المجتمع اليمني مجتمع زراعي في الأصل ولذا يقتضي تشجيع الاستثمار في الزراعة لتغطية حاجة الناس المتزايدة، والاستغناء على الاستيراد وبالتالي توفير العملات الأجنبية التي يمكن الاستفادة منها لتغطية أنشطة أخرى تحتاج إلى قدرات وتقنية عالية. ناهيك عن أن هذه الأنشطة تستوعب قطاعات كبيرة من المجتمع المدني وبالتالي توفر فرض عمل من جانب، ومن جانب آخر ينتج عنها تطور المهارات كما هو حاصل في مجال تربية النحل على سبيل المثال.

٥- الدخول الناتجة من تصدير المنتجات الصناعية والزراعية والحرفية، وتحدد اللائحة التنفيذية القواعد والإجراءات المنظمة لذلك.

٦- التوزيعات لأرباح الحصص أو الأسهم التي تحصل عليها أشخاص اعتبارية مقابل مساهمتها لدى أشخاص اعتبارية أخرى، شريطة أن تكون تلك الأرباح للأسهم أو الحصص قد خضعت ودفعت عنها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية قبل ذلك التوزيع وإن كانت تلك الأشخاص معفاة من الضريبة.

٧- فوائد أدون الخزانة متى دفعت للأفراد المعنيين.

٨- دخل الأشخاص الطبيعيين من الفوائد عن ودائعهم في المصارف والبنوك وصناديق البريد ومن دخلهم عن أسهمهم وحصصهم من الشركات بمختلف كياناتها القانونية.

ثانياً: الإعفاءات المقررة بموجب قانون الاستثمار وقانون المناطق الحرة:

أ - الإعفاءات المقررة بموجب قانون الاستثمار:

قرر المشرع في قانون الاستثمار السابق رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٢م إعفاءات ضريبية لبعض الاستثمارات، إلا أن قانون الاستثمار الجديدة 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 منحت لها بموجب قانون الاستثمار السابق، مع التزام هذه المشاريع بدفع الضريبة والرسوم المستحقة عليها غير المشمولة بذلك بالإعفاء.

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

ب - الإعفاءات المقررة بموجب قانون المناطق الحرة:

لجذب الاستثمار في المناطق الحرة اليمنية، وخاصة المنطقة الحرة عدن لما تمثله من أداة تسهم في تحقيق أهداف متعددة للدولة، كالإسهام في تنمية

الصادرات، وتوفير فرص عمل للمواطنين، ونقل التكنولوجيا الحديثة، فقد نص
المشرع اليمني على العديد من الحوافز والاستثمارات العاملة في هذه المناطق،
ومن ضمن هذه الحوافز منحها الإعفاءات الضريبية.

وقد نصت المادة رقم (١١) من القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٣م بشأن
المنطقة الحرة، على إعفاء كافة المشاريع العاملة في المنطقة الحرة من
الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية وضرائب الدخل السارية في
الجمهورية، وأجاز المشرع في هذه المادة للهيئة العامة للمناطق الحرة تمديد
فترة الإعفاءات لمدة لا تزيد عن عشر سنوات أخرى بناء على اقتراح مجلس
إدارة الهيئة وموافقة مجلس الوزراء.

الفصل الثالث

الضريبة على الرواتب والأجور

نظم المشرع الضريبي اليمني هذه الضريبة في الفصل الثالث من الباب الأول من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن ضرائب الدخل.

وقد قسم القانون هذا الفصل الخاص بالضريبة على الرواتب والأجور على النحو التالي:

القسم الأول: نطاق فرض الضريبة.

القسم الثاني: الدخول التي تسري عليها الضريبة.

القسم الثالث: الإقرارات الضريبية.

القسم الرابع: الإعفاءات

المبحث الأول

خصائص الضريبة على الرواتب والأجور

الضريبة على الرواتب والأجور (ضريبة نوعية تفرض على إجمالي دخل المكلف الطبيعي الناتج عن العمل، وهي ضريبة شهرية التحصيل سنوية الاستحقاق تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف).^(١)

(١) راجع د. محمد علي الربيعي، مرجع سابق، ص ١٠١-١٠٥. د. عبد العزيز ياسين السقاف، مرجع سابق، ص ٢٠٠. د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ٢١٢. د. عبد الكريم صادق بركات وآخرون، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٦٩. د. مصطفى رشدي شريحة، مرجع سابق، ص ٢٦٢.

ووفقا للتعريف السابق يمكن إبراز الخصائص التالية:

١ - ضريبة نوعية مباشرة

تعد الضريبة على الرواتب والأجور ضريبة نوعية لأنها تفرض على نوع من معين من الدخل الذي مصدره العمل، وهي ضريبة مباشرة لأن المكلف بها قانونا هو الممول الفعلي لها. وتتميز بالثبات والدورية في التحصيل.

٢ - ضريبة على الدخل الإجمالي

بمعنى أنها تسري على إجمالي المرتب أو الأجر دون خصم أي عناصر تعد من قبيل تكاليف إنتاج كمصاريف الانتقال من محل السكن إلى محل العمل أو مقابل استهلاك أدوات العمل.

٣ - ضريبة تفرض على الدخل الناتج من العمل

ذكرنا سابقا بأن مصادر الدخل هي العمل، رأس المال، العمل ورأس المال معا. وتفرض الضريبة على الرواتب والأجور على الدخل المستمد من العمل فقط، علما أن المشرع الضريبي قد يورد بعض الاستثناءات على ذلك، كما هو حال المشرع اليمني الذي أخضع بعض الدخول التي مصادرهما العمل كالعمولة والسمسرة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المشرع المصري الذي أخضع (الإيرادات المرتبة لمدى الحياة، والتبرعات والإعانات التي تدفع بصورة دورية والاستحقاق في الوقف متى كان يدفع لمستحقه بصفة دورية) للضريبة على الرواتب والأجور^(١).

٤ - ضريبة شخصية

بمعنى أنها تأخذ في الاعتبار حال الممول الشخصية كإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة وكذلك السماح بخصم قسط التقاعد كما أنها ذات معدل تصاعدي يجعل المشاركة بالأعباء العامة يتناسب مع قدرة المكلف على الدفع^(٢).

(١) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ٢١٤.

(٢) راجع عصام بشور وآخرو، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٧٩.

٥ - ضريبة شهرية التحصيل

بمعنى أنها تحصل شهريا إذ يتم تحويل حد الإعفاء اللازم وأسعار الضريبة التي حددت على أساس سنوي إلى حد إعفاء على أساس شهري.

٦ - ضريبة تحصل بأسلوب الحجز من المنبع

وهذا ما تنص عليه المادة (١٤٨ فقرة ب) من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م بأنه (على كل صاحب عمل مسئول عد دفع راتب، أو أجر أو علاوة أو مكافأة أو إكرامية أو أي مبلغ غير معفي من الضريبة، أن يخصم منها عند دفعها الضريبة المقررة، وأن يقوم بتوريدها شهريا إلى حساب المصلحة لدى البنك المركزي أو أحد فروع أو الجهات المخولة أو لدى خزانة المصلحة، وإذا تخلف رب العمل عن توريد الضريبة المستحقة عن المبالغ التي قام بدفعها، تتولى المصلحة بإلزامه بتسديد الضريبة دون الإخلال بالغرامات والعقوبات المبينة في هذا القانون.

المبحث الثاني

الدخول الخاضعة للضريبة

تسري الضريبة على الرواتب والأجور وما في حكمها من المزايا والمنافع النقدية والعينية وكما يلي^١:

أ - جميع المبالغ المدفوعة للموظف أو العامل الناجمة عن عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد وأيا كانت مسميات أو صور أو أساليب هذه المبالغ المدفوعة وسواء دفعت له مقابل العمل المنجز داخل الجمهورية أو خارجها طالما وأن هذه المبالغ المدفوعة مصدرها الجمهورية، باستثناء المستبعد منها بموجب هذا القانون.

(١) انظر المادة (٤٨) من قانون ضرائب الدخل.

ب - ما يستحق للمكلف أو الموظف من مصدر أجنبي عن أعمال تم أدائها في الجمهورية.

ج - المرتبات والمكافآت والبدلات التي تمنح لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في وحدات القطاع العام والمختلط من غير المساهمين.

د - المرتبات والمكافآت لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة ومديري شركات الأموال.

ويستبعد من الدخل الخاضعة للضريبة ما يلي:

- أ) المبالغ المقررة لحساب قسط التقاعد بموجب القوانين والأنظمة المقررة.
- ب) التعويضات التي تمنح لقاء أعباء أو نفقات الوظيفة أو بدل التمثيل أو المظهر أو الضيافة أو السفر أو الانتقال.

وبصفة خاصة جميع التعويضات التي تمنح للموظف مقابل النفقات والأعباء التي تستلزمها متطلبات الخدمة الوظيفية أو المهمة المكلف بأدائها وفي حدود النسب والمعايير التي تحددها اللائحة التنفيذية.

المبحث الثالث

الإعفاء من الضريبة

تنص المادة (٥٠) من القانون على تعفي من الضريبة:

- أ) الدخل التي يتقاضاها سفراء وقناصل الدول الأجنبية الممثلة في الجمهورية وأعضاء السلكين السياسي والقنصلي وموظفيهم الأجانب وذلك بشرط المعاملة بالمثل. ولا يشمل الإعفاء سوى الدخل الناتج عن الأعمال المتعلقة بممارسة وظائفهم المشار إليها أعلاه.

ب) الدخول التي يتقاضاها الأفراد غير اليمنيين لقاء أداء واجباتهم الرسمية لدى المنظمات الدولية التي أنشئت بموجب القانون الدولي، 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 والمخصصات المدفوعة مقابل أعباء العمل والمعونات الطبية والمساعدات التي تمنح بموجب تقارير طبية تمنح من السلطات المختصة ومدعمة بالوثائق.

و) دخل العمال من الأجر اليومي في مختلف القطاعات بموجب المعايير والأسس التي تحددها اللائحة.

الفصل الرابع

الضريبة على أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعة

أورد المشرع اليمني الأحكام المنظمة للضريبة على أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية في الفصل الثاني من الباب الثالث في المواد (٤٤-٤٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠.

المبحث الأول

تعريف ضريبة أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية

تعريف ضريبة أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية بوصفها ضريبة نوعية على صافي الربح، ولذلك ضريبة على صافي الربح لكل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى، وهي ضريبة شخصية سنوية إقليمية.

خصائصها:

يتضح من التعريف السابق، أن ضريبة أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية تتميز بالخصائص الآتية:

١- ضريبة نوعية: تعد ضريبة نوعية لأنها تفرض على نوع معين من الدخل الذي مصدره العمل المستقل، الذي قد يتضافر معه بشكل غير أساسي قدر من رأس المال.

٢- ضريبة مباشرة وهي الضريبة التي يتحمل المكلف عبئها ولا يتمكن من نقلها إلى شخص آخر، وتفرض على الدخل المتحقق له من العمل الذي يباشره المكلف (الدخل مقابل الخدمة المقدمة)، يضاف لذلك أنها تفرض على عناصر ثابتة تتميز بالاستمرار النسبي ويمكن حصرها وتحصيلها بالاستعانة بالسجلات.

٣- ضريبة شخصية إلى حد ما والقول بأنها ضريبة شخصية إلى حد ما، يرجع إلى أن المشرع أضفى عليها بعض العناصر التي يجعل منها أقرب إلى الشخصية، ومن هذه العناصر:

- أوجب القانون في المادة (٤٦) بأن يتم احتساب وخصم جميع التكاليف والنفقات اللازمة لمزاولة المهنة أو النشاط.
- كما منح القانون كذلك في المادة (٦٢) حد إعفاء سنوي بمبلغ (١٢٠) ألف ريال للمكلف الشخص الطبيعي المقيم.
- نصت المادة (٦٢) على أن تكون الضريبة تصاعدية فيما يتعلق بالمكلف الشخص الطبيعي المقيم.

هذا، وقد أخذ البعض على المشرع اليمني عدم مراعاته للظروف الشخصية للمكلف من حيث كونه أعزبا أو متزوجا، ولديه أولاد أم ليس لديه أولاد.

٤- ضريبة سنوية: وذلك بوصفها تفرض على صافي الدخل الذي تحقق للمكلف عن كافة العمليات التي قام بها خلال السنة المالية. وذلك ما نصت عليه المادة (٤٥) من قانون ضريبة الدخل، بقولها (الإيرادات المحققة خلال السنة الضريبة، وتشمل الإيرادات من المهن غير التجارية وغير الصناعية....) وبحسب المادة (٧) من القانون يجوز ربط الضريبة على مدة لا تقل أو تزيد عن اثني عشر شهرا.

٥- ضريبة إقليمية: وذلك ما نصت عليه المادة (٤٤/أ) من قانون ضريبة الدخل، بقولها: (تسري الضريبة على صافي الدخل المهني غير التجاري وغير الصناعي والتي يمارسها المكلف بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل إذا كانت هذه الإيرادات قد تحققت من العمل داخل الجمهورية). وذلك بصرف النظر عن جنسية أصحابها وذلك استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية، أي أن الأجنبي الذي يمارس أحد المهن غير

التجارية وغير الصناعية تخضع أرباحه للضريبة في اليمن، بمعنى أن هذه الضريبة تفرض على النشاط الذي يمارس في إقليم الدولة.

المبحث الثاني

سريان ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية

نتناول في هذا المبحث شروط سريان الضريبة ونطاقه وذلك على النحو الآتي:

لا يكفي لسريان الضريبة على أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية أن تكون بصدد مهنة حرة أو غير تجارية وغير صناعية، أو مهنة أو نشاط لا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعة، وإنما يلزم أن تتوافر الشروط الآتية:

١ - مزاوله المهنة بصفة مستقلة

يشترط لفرض الضريبة أن يزاول صاحب المهنة مهنته بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته ولحسابه الخاص، فإن زاولها مرتبطاً بعلاقة تبعية وخصص كل وقته للأعمال وظيفته خضع للضريبة على المرتبات.

وتعد مزاوله المهنة بصفة مستقلة هي المعيار الذي يفرق بين إيراد المهن غير التجارية وإيراد المرتبات والأجور والتي تتحقق من قيام علاقة تبعية بين الأجير ورب العمل بحيث يعمل الأول لحساب وتحت مسؤولية الثاني. ويمكن الإشارة إلى أن الشخص الواحد قد يحصل على إيرادين مختلفين أحدهما نتيجة عمله بصفة مستقلة، والآخر نتيجة الارتباط بعقد عمل فيكون الإيراد الأول إيرادا على المهن الحرة بينما يكون الثاني إيرادا على المرتبات وما في حكمها مثال ذلك عضو هيئة التدريس بكلية الطب والذي يمارس مهنته في عيادته الخاصة، ونفس الأمر بالنسبة لأستاذ في كلية الحقوق والذي يمارس مهنة المحاماة.

٢ - قصد تحقيق الربح:

يجب توافر الكسب لكي يخضع الممول للضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية، أما إذا لم يكن للممول قصد تحقيق الربح انتفى سريان الضريبة لأنها لا تفرض إلا على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية.

٣ - احترام المهنة:

لكي تسري الضريبة يجب أن تتكرر العمليات اللازمة لمزاولة المهنة أو النشاط، أما الأرباح الناتجة عن الأعمال العارضة فلا تخضع لضريبة المهن غير التجارية فكلمة (مهنة أو امتهان) تعني احترام الشخص لمهنة بصفة مستمرة وعلى وجه الاعتياد متخذاً من هذا الاحتراف مصدراً للرزق، والكسب، وكلمة (نشاط) تؤدي نفس المعنى ولكن هي أقل من الامتهان لأنها تتطلب قدر أقل من التكرار أو الاعتياد ويلاحظ أن تحديد عدد المرات التي تتكرر فيها العمليات حتى تتخذ طابع النشاط أمر تقديري يختلف باختلاف ظروف طبيعة كل عمل.

وفقاً لذلك قد يزاول الممول عمله لمرة واحدة ومع ذلك تتوافر شروط الاحتراف للمهنة، وقد ذهبت مصلحة الضرائب المصرية بحق إلى أن العبرة من خضوع المؤلف للضريبة هي بتوافر أركان الامتهان، وبتوافر ركن الاعتياد وبالتالي الامتهان بتكرر عملية التأليف، أما الأعمال العارضة فلا تخضع للضريبة، ويلاحظ أن المؤلف الأول فلا يعد عملاً عرضياً طالما توافرت القرائن والنية نحو مباشرة أعمال أخرى في المستقبل.

٤ - عدم استخدام عدد كبير من العمال

يطلب من ممارسة المهن غير التجارية وغير الصناعية عنصر العمل البشري بمعنى أن صاحب المهنة ذاته كعنصر أساسي، فإذا استعان الطبيب في عيادته أو المحامي في مكتبه بجهود أشخاص آخرين مما يخرج عن المؤلف لطبيعة المهنة فتأخذ المهنة في هذه الحالة طبيعة المشروع التجاري، ويخضع بالتالي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

٥ - مزاولة المهنة في اليمن :

تعد الضريبة على أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية ضريبة مكانية، ومن ثم فلا تستحق إلا إذا زاول صاحب المهنة مهنته في اليمن، لا فرق بين ما إذا كان صاحب المهنة يمنيا أو أجنبيا. وفقا لذلك يخرج من الخضوع للضريبة الأشخاص الذين يزاولون المهن في الخارج.

المبحث الثالث

سريان الضريبة على أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية

نصت المادة (٤٤) من القانون ضريبة الدخل (ضريبة الدخل اليمني الذي تسري عليه الضريبة هو :

- ١- صافي دخل المهن غير التجارية وغير الصناعية الخاضعة والتي يمارسها المكلف بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيه العمل إذا كانت هذه الإيرادات قد تحققت من مزاولة العمل الجمهورية.
 - ٢- الدخل المقبوضة من قبل أصحاب حقوق الملكية الفكرية من خلال بيع أو استخدام تلك الحقوق.
 - ٣- الدخل الأخرى المتأتية من أية مهنة أو أنشطة غير خاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.
- وقد أوضحت المادة (٥١) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل، المقصود بالدخل من المهن غير التجارية وغير الصناعية الذي تسري عليه الضريبة وهو الدخل الذي يتحقق للمكلف من :
- أ - الأتعاب التي يتقاضاها المكلف نظير الخدمات التي يؤديها للغير، وكذلك جميع المبالغ والإيرادات المحققة للمكلف والناجمة عن مزاولته للمهنة، وينتج هذا الدخل من تضافر العمل (الذهني والبدني) بشكل أساسي مع قسط بسيط لرأس المال وضمن حدود طبيعة ممارسة المهنة.

ب - الإيرادات التي يحققها المكلف مقابل التزامه بتقديم خدمة أو عمل يؤديه للغير أو أي أتعاب ناتجة عن تقديم أي استشارة فنية أو مالية أو قانونية وما في حكمها من تقديم الخبرة بمختلف صورها، ويشمل ذلك ما يحصل عليه المكلف من مقابل اشتراكه في التحكيم المحلي أو الدولي وبمختلف أغراضه، كذا أي دخل أو إيراد يتحقق للمكلف عن أي مصدر مقابل أي أعمال يؤديها بصفته المهنية ولحسابه بوصفه مستقلاً يعمل لحساب نفسه.

ج - الدخل أو المبالغ المقبوضة التي يحصل عليها المكلف مقابل الحقوق الفكرية ويشمل ذلك:

- ١- الدخل المتأتية من استخدام أو استغلال حق الإنتاج الفكري، أو الإبداعي في مختلف المجالات وكذا حقوق الاختراع.
- ٢- الدخل الناتجة عن بيع أي حق من حقوق الملكية الفكرية مثل بيع براءة الاختراع أو حق المؤلف أو المبدع أو المكتشف وما في حكمها، سواء بصورة كلية أو جزئية.
- ٣- أي من الدخل الأخرى المتأتية من مهنة أو خدمة أو نشاط غير خاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وتتوافر فيها صفة العمل المهني.



المبحث الرابع

نطاق الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية

وفقا للمادة (٤٤) من القانون يتمثل نطاق هذه الضريبة في المهن الآتية:

المطلب الأول

المهن غير التجارية وغير الصناعية

وهي المهن التي يمارسها المكلف بصفة مستقلة والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل، ونصت المادة (٥٢) من اللائحة التنفيذية للقانون بأنها تعد من الأعمال أو المهن أو الحرف غير التجارية وغير الصناعية دون 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 وقديم الخبرة 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- التدريب الخصوصي بالنسبة للأفراد بمختلف أنواعه.
- ١٢- إصلاح الأجهزة والآلات مثل إصلاح الدراجات وإصلاح الساعات وإصلاح آلات النسخ والتصوير، وإصلاح الأجهزة السمعية والبصرية

(راديو، تلفزيون وغيرها 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.

المطلب الثاني

الأنشطة المتعلقة بحقوق الملكية الفكرية

بحسب المادة (٥١/ج) من اللائحة التنفيذية للقانون، فإنه يندرج ضمن هذه الأنشطة ما يحقق لأصحابها من حقوق بموجبها ويندرج من ضمنها الحقوق المقبوضة التي يحصل عليها المكلف مقابل الحقوق الفكرية ويمكن أن يشمل ذلك أيضا:

١- الدخول المتأتية من استخدام أو استغلال حق الإنتاج الفكري أو

الإبداعي في مختلف المجالات وذلك حقوق الاختراع.

الدخول 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 المهنة للضريبة على المهن غير التجارية وغير

الصناعية عند توافر الشروط المطلوبة لسريان هذه الضريبة.

الفصل الخامس

الأحكام الخاصة بالضرائب على نشاط التعدين

أفرد القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن الضريبة، عند تنظيمه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، أحكام خاصة بالضريبة على نشاط التعدين والمتمثل في أنشطة المناجم والمحاجر، وأعمال التنقيب والبحث والاستكشاف للمعادن الفلزية وغير الفلزية واستغلالها وما يرتبط بها من أعمال تجارية وصناعية وهذا ما نبهته على النحو الآتي:

المبحث الأول

نطاق سريان الضريبة

ينص للقانون في المادة (٢٢) على أنه: (مع عدم الإخلال بأحكام هذا القانون، تطبق أحكام هذا القسم على أنشطة المناجم والمحاجر، وأعمال التنقيب والبحث والاستكشاف واستغلال المعادن الفلزية وغير الفلزية وما يرتبط بها من أعمال تجارية وصناعية ويستثنى من ذلك ما يتعلق بالنفط والغاز.

وتسري الضريبة سنويا على كافة الدخول المتأتية من الأعمال والأنشطة السابق ذكرها سواء تحققت تلك الدخول لشخص طبيعي أو شخص اعتباري، ولا يجوز بأي حال من الأحوال أن تتمتع تلك الدخول المتأتية من هذه الأعمال والأنشطة أو منها بالإعفاءات الواردة في قانون الاستثمار بما في ذلك المشروعات الاستثمارية التعدينية الكبرى. وتستوفي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على مكلف نشاط التعدين (٣٥%) خمسة وثلاثين في المائة دون تنزيل حد الإعفاء من دخول الشركات في مجال التعدين سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة.

ويشم سريان الضريبة (أرباح الأشخاص الناجمة من أنشطة المناجم والمحاجر، وأعمال التنقيب والبحث والاستكشاف، واستغلال المعادن الفلزية وغير الفلزية وما يرتبط بها من أعمال تجارية وصناعية، وبشكل منفصل عن الأنشطة الأخرى للمكلف.

المبحث الثاني

الدخول الخاضعة للضريبة

بحسب المادة (٣٥) من القانون تحدد الأرباح 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 وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، على أن يتحدد وعاء الضريبة وفقا لأحكام هذا القانون. ونصت المادة (٢٦) على كيفية احتساب صافي الأرباح الخاضعة للضريبة بحسب أحكام القانون المتعلقة بخصم التكاليف اللازمة لإنتاج الربح والمحافظة عليه، مضافا إلى ذلك:

أ - الإتاوات المفروضة قانونا 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 وباستثناء القيمة الإيجارية بموجب عقود التأجير التمويلي.

ج - نفقات تسويق المعادة والمنتجات المعدنية.

د - تكلفة التنقيب والاستكشاف عن المعادن، وغيرها من المصروفات كالإهلاك وغيرها من تكاليف ما قبل الإنتاج وتكاليف حماية البيئة... إلخ

هذا وقد نصت المواد (٢٩-٣٢) على ما يتصل بإقرارات مكلفي نشاط

التعدين من حيث تقديم الإقرار ومرفقاته والحسابات المنتظمة... إلخ

الفصل السادس

الضريبة على المنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر

خص القانون كذلك المنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر بقواعد وأسس خاصة بمعاملتها الضريبية وتطبق هذه القواعد والإجراءات المنصوص عليها في القسم الخامس من الفصل الأول (الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية) على أنشطة مكلفي المنشآت الصغيرة ومكلفي المنشآت الأصغر الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية وضريبة المرتبات والأجور وفقا لأحكام قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م واستثنى القانون تطبيق تلك القواعد والإجراءات على المكلفين غير المقيمين وفروع والوكالات والشركات والبيوت الأجنبية.

وفيما لم يرد بشأنه نص في هذا القسم تطبق على أنشطة مكلفي المنشآت الصغيرة ومكلفي المنشآت الأصغر القواعد والأحكام والإجراءات المشمولة بهذا القانون. و

وسنتناول قواعد المعاملة الضريبية الخاصة بالمنشآت الصغيرة والأصغر على الوجه الآتي:

المبحث الأول

الضريبة على المنشآت الصغيرة

يقصد بالمنشآت الصغيرة في تطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل كل مكلف طبيعي أو اعتباري، يزيد رقم أعماله السنوية (إجمالي قيمة مبيعاته السنوية

وإجمالي إيراداته السنوية (١٥٠٠٠٠٠) مليون وخمسمائة ألف ريال ولا يتجاوز (٢٠٠٠٠٠٠) عشرين مليون ريال، ولا يقل عدد العاملين لديه عن أربعة عمال ولا يزيد عن تسعة عمال، وفي كل الأحوال فإن العبرة في التصنيف لهذه المنشآت، والمنشآت الأصغر تقوم على تغليب معيار رقم العمال مع مراعاة نسبة التضخم المعدلة من البنك المركزي.

المطلب الأول

وعاء الضريبة

يتم تحديد وعاء الضريبة (صافي الربح) لمكفلي المنشآت الصغيرة في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية بواقع نسبة مئوية من رقم العمال حسب نوع النشاط وعلى 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 الرئيسية (القمح، الدقيق، الأرز، السكر) شريطة أن يكون من غير المستوردين.

المطلب الثاني

ربط الضريبة

ألزم القانون المنشآت الصغيرة مسك الدفاتر وفقا للممارسات الحسابية المقبولة بشكل عام، وتعد سجلات الحسابات الموثقة للإيرادات كافية لتحديد مبيعات النشاط للأغراض الضريبية.

ونصت المادة (٣٧) على أنه: (يلزم مكلفو المنشآت الصغيرة بتقديم إقراراتهم الضريبية سنويا إلى مصلحة الضرائب أو أحد فروعها وتسديد الضريبة من واقع الإقرار وذلك في موعد أقصاه ٣٠ من شهر أبريل من كل سنة عن السنة الضريبية السابقة ويجب أن يقدم الإقرار على النموذج المعد من المصلحة لهذا الغرض مضمنا ما يلي:

- أ - إجمالي قيمة المبيعات أو الإيرادات أو قيمة المقاولات المنفذة خلال السنة الضريبية استنادا إلى الدفاتر والسجلات الملتزم المكلف بمسكها.
- ب - تحديد وعاء الضريبة وفقا للأسس المبينة في الفقرة (أ) من المادة (٣٥) من قانون ضرائب الدخل.
- ج - احتساب وتحديد الضريبة المستحقة وفقا للفقرة (ب) من المادة (٣٥) من قانون ضرائب الدخل.
- د - وتقبل المصلحة الإقرار الضريبي المقدم إليها وعلى مسئولية المكلف. وترتبط الضريبة على مكلفي المنشآت الصغير وفقا لإحدى الحالتين التاليتين:

- أ (من واقع إقرار المكلف.
- ب (عن طريق التقدير: في حالة عدم قيام المكلف بتقديم إقراره الضريبي فللمصلحة ربط الضريبة عن طريق التقدير وفقا للآتي:
 - ١ - تقديم الأعمال (إجمالي قيمة المبيعات أو الإيرادات عن السنة الضريبية) للمكلف وذلك على ضوء البيانات والمعلومات التي لديها وتتضمن اللائحة التنفيذية بيان المؤشرات وأسس التقدير.
 - ٢ - تحديد وعاء الضريبة (صافي الربح) بواقع نسبة مئوية من رقم الأعمال حسب نوع النشاط.

- ٣- احتساب وتحديد الضريبة المستحقة لأحكام الفقرة (ب) من المادة (٣٥) من قانون ضريبة الدخل.
- ٤- للمكلف الحق في الاعتراض على تقديرات الإدارة الضريبية وفقا لأحكام القانون.

المبحث الثاني

الضريبة على المنشآت الأصغر

عرف القانون المنشآت الأصغر، بالقول، (يقصد بالمنشآت الأصغر في تطبيق أحكام هذا القانون كل مكلف طبيعي لا يزيد رقم أعماله السنوي (إجمالي قيمة مبيعاته أو إيراداته السنوية) عن (١٥٠٠٠٠٠) مليون وخمسمائة ألف ريال ولا يتجاوز عدد العاملين لديه عن ثلاثة عمال مع الأخذ في أحكام المادة (٣٥) من هذا القانون، والأحكام التي تتمثل في الفقرة الأخيرة من المادة، وتنص على(وفي كل الأحوال فإن العبرة في التصنيف لهذه المنشآت، والمنشآت الأصغر تقوم على تغليب معيار رقم الأعمال مع مراعاة نسبة الضخم المعدلة من البنك المركزي).

وقد اعتبر القانون المنشآت الأصغر والتي لا يزيد رقم أعمالها السنوي عن مبلغ (١٥٠٠٠٠٠) مليون وخمسمائة ألف ريال وما دون ذلك، خارج نطاق الخضوع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية المفروضة بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل.

الفصل السابع

الضريبة على العقارات

قسم قانون ضريبة الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م المعاملة الضريبية على العقارات إلى قسمين، خصص للأول الفصل الرابع من الباب الثالث ويتضمن الضريبة على ريع العقارات، وخصص الباب الرابع من القانون للضريبة على نقل ملكية العقار ونتناول ذلك على النحو الآتي:

المبحث الأول

الضريبة على ريع العقارات

تعد الضرائب على العقارات من أقدم أنواع الضرائب، غير أنها لم تأخذ مكانتها من الاهتمام في اليمن، وما يدل على ذلك تدني إيراداتها، على الرغم من التوسع المتسارع في حجم العقارات، وبالذات العقارات المؤجرة للدولة وللشركات والمؤسسات الأجنبية ولعل السبب في ذلك غياب الدولة وحلول المؤسسة القبلية محلها تمارس نفوذها بأجهزة الدولة ذاتها، وهذا النفوذ الذي تمارسه القبيلة لا يتمثل فقط في عدم دفع الضريبة المستحقة، بل وعدم تحصيل الفواتير المستحقة مقابل خدمات الكهرباء والمياه والاتصالات وتقتضي دراسة الضريبة على ريع العقارات البحث في تعريفها ونطاق سريانها والدخول الخاضعة لها والعقارات المعفية منها.

المطلب الأول

تعريف الضريبة على ريع العقارات

الضريبة على ريع العقارات هي الضريبة التي يتم فرضها على الإيراد السنوي الناجم للمكلف من عقاراته المستغلة في الدولة عدا دار السكن.

كما عرفت استنادا إلى قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بأنها: (ضريبة نوعية مباشرة، يتم فرضها على دخل الملكية العقارية، وهي ضريبة عينية سنوية إقليمية).

خصائص الضريبة على ريع العقارات: تبين من التعريف السابق أن الضريبة على ريع العقارات تتميز بالخصائص الآتية:
أ - ضريبة نوعية:

وذلك بالنظر إلى أنه يتم فرضها على نوع معين من الدخل المتحقق من إيرادات الملكية العقارية، وكذلك خضوعها لنظام مستقل عند تقديرها.
ب - ضريبة مباشرة:

تعد الضريبة على ريع العقارات من الضرائب المباشرة لكون المكلف يتحمل هذه الضريبة ولا يستطيع نقل عبئها للآخرين.
ج - ضريبة عينية:

سبق القول أن الضريبة العينية هي تلك الضريبة التي يمكن فرضها على الدخل دون مراعاة لظروف المكلف الشخصية، فيخضع إجمالي الدخل للضريبة ولا يمنح المكلف أية إعفاءات متعلقة به لاعتبارات شخصية، إلا أن الفقرة (أ) من المادة (٥٤) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م أعفى العقارات المستغلة من قبل مالكيها لأي غرض كان.
د - ضريبة سنوية:

أي أنها تفرض على الدخل الذي تحقق للمكلف مالك العقار بواقع إيجار شهر واحد في السنة وذلك ما نصت عليه المادة (٦٩) من القانون بقولها: (تستوفى الضريبة على ريع العقار للأشخاص الطبيعيين بواقع إيجار شهر واحد في السنة).

ه - ضريبة إقليمية:

ويترتب على هذه الخاصية أو السمة سريان ريع العقار على دخل الملكية العقارية التي تحقق مالك العقار عن عقار له في اليمن، بصرف النظر عن جنسية أصحابها سواء كانوا يمنيين أو أجانب، وسواء كانوا مقيمين في اليمن أو غير مقيمين فيها.

المطلب الثاني

نطاق سريان الضريبة على ريع العقارات

بحسب المادة (٥١/أ) من قانون ضرائب الدخل فإن نطاق الدخل على ريع العقارات الذي تسري عليه الضريبة، يتمثل في الدخل المتحقق من إيجار العقارات الآتية:

- أ - العقارات المبنية.
 - ب - المباني الجاهزة.
 - ج - المباني المتحركة.
 - د - الأراضي الفضاء.
- وقد حدد المادة (٥١/ب) المكلفين بأداء الضريبة على ريع العقارات والمادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية للقانون بالأشخاص التاليين:
- أ - مالك العقار.
 - ب - من له الانتفاع بالعقار المستأجر من الدولة.
 - ج - الممثل القانوني للمكلف بأداء الضريبة عمن يمثله، سواء كان هذا المكلف مالكا للعقار أو منتفعا.

المطلب الثالث

الدخول الخاضعة لضريبة ريع العقار

بحسب المادة (٥٢) من القانون يقصد بـ(ريـع العقار) مجموع دخول الإيجارات السنوية من العقارات المؤجرة لمختلف الأغراض.

ونتناول فيما يلي مسألتين هما:

أولاً: تحديد الدخل الخاضعة للضريبة (الريع العقاري):

نصت المادة (٥٣/أ) من القانون على أنه: (يتم تحديد الدخل الفعلي للعقارات بموجب عقود الإيجار الصحيحة وفي حالة عدم معرفة ريع العقار أو الإثبات بعدم صحة عقد الإيجار، فللمصلحة الحق في تقدير ذلك وفقاً للأسس المبينة في اللائحة التنفيذية وعلى وفق المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية على أنه يتحدد ريع العقارات المبنية والأراضي والفضاء المؤجرة لمختلف الأغراض على أساس مجموعة الدخول الصحيحة والمقدرة سنوياً وفقاً لما يلي:

- ١- من واقع عقود الإيجارات المستوفية جميع أركانها وشروطها الشكلية والموضوعية وفقاً للقوانين النافذة والمعتمدة 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 للإدارة الضريبية، مع مراعاة أن يكون التقدير على أساس وجود تقارب في حالات المثل وفي المستوى والموقع والمساحة والتقسيمات الداخلية للعقار، ونوع ومستوى البناء والتشييد وسائر المزايا والمنافع المتوفرة في العقار.

ثانياً: الشخص المكلف بالضريبة:

فرق القانون بين نوعين من المكلفين وذلك على النحو الآتي:

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

٢- المكلف الشخص الاعتباري: بحسب المادة (٥٣/ج) راعى في تحديد صافي ريع العقار السنوي الخاضع للضريبة بالنسبة للأشخاص الاعتباريين إدراج الدخل المتأتي للمكلف الاعتباري من ريع العقار ضمن وعاء ضريبة الأرباح على التجارية والصناعية وللمكلف الحق في تنزيل النفقات الضرورية المرتبطة بتحقيق هذا الدخل وفقا لأحكام هذا القانون.

وقد أوضحت المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية للقانون ما ورد في المادة (٥٣/ج) على النحو الآتي:

(١) أن المكلف (الشخص الاعتباري) الذي له حق مؤجر من الغير، يقوم بسداد الضريبة على ريع العقار بواقع إيجار شهر في السنة لدى الإدارة الضريبة الواقع العقار في نطاق اختصاصها.

(٢) إن إجمالي الإيراد السنوي المحقق لهذا الشخص الاعتباري في نفس السنة الضريبية لهذا العقار، يتم إدراجه ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لتلك السنة، ويكون جزءا 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 إنفاقها على ذات العقار خلال ذات 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 الرابع

الإعفاءات من الضريبة على ريع العقارات

أعفى قانون ضرائب الدخل بعض العقارات من الضريبة على ريع العقارات والعقارات المعفية من الضريبة هي:

- أ - العقارات المستغلة من قبل مالكيها لأي غرض كان.
- ب - العقارات المملوكة للدولة، 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.

وبحسب المادة (٧١/ج) من اللائحة التنفيذية للقانون تتمثل هذه الشروط في الآتي:

١. تقديم وثيقة التخصيص للعقار باسم أي من الجهات المذكورة صادر عن 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 الحكومية، موضحاً بالاسم بما فيه 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 يدر أي دخل أو منفعة مادية للمالك، سواء كانت في شكل إيجار أو تعويض، أو في شكل منفعة مادية أخرى.
٤. يجب التحقق من طبيعة المنشأة الخيرية أو التعليمية أو الصحية بأنها من المنشآت التي تقوم بالأعمال الخيرية وتقدم الخدمات الصحية والتعليمية مجاناً أو مقابل أجور رمزية وهي في نشاطها لا تهدف إلى الربح.

٥. لا يسري الإعفاء على العقارات المخصصة للسياحة أو الفنادق أو المنتجعات السياحية، أو المنشآت التي تقوم بتقديم خدمات المساج حتى وإن كانت تقوم بتقديم خدمات تعليمية أو صحية.
٦. العقارات المخصصة مجاناً للأيتام وملاجئ العجزة.
٧. العقارات المملوكة للأوقاف، وريع العقارات الموقوفة لصالح جهة خيرية أو مقصد خيري أو هيئة عامة، وللأندية والمنشآت الشبابية والرياضية، وفقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية.
- وفقاً للمادة (٧٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه يشترط لاستحقاق هذه العقارات للإعفاء من الضريبة ما يلي:
- ١- أن تكون وثيقة الوقفية بالريع العقاري محررة وفقاً للأصول الشرعية، ومستكملة شروطها وإجراءاتها الشرعية والقانونية.
- أن يكون الواقف هو مالك العقار.
- أن يكون العقار الموقوف معلوماً ومبيناً في وثيقة الوقفية (مع العقار، ونوعه، وحدوده، وكذلك مكونات ومساحته) وفي حالة أن تكون العقارات متعددة يتم 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 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 تاريخ 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 قبل وزارة الأوقاف، ومصادق على صحة البيانات الواردة فيها من المحكمة الواقع العقار في 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 المادة (٥٥) من القانون على أنه تلغى الضريبة على العقارات التي تهدم أو تحرق بشكل عام والعقارات التي تصبح غير صالحة ...

المبحث الثاني

الضريبة على نقل الملكية

نظمت الأحكام المنظمة للضريبة على نقل ملكية العقار في الباب الرابع من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل، وذلك على النحو الآتي:

المطلب الأول

فرض الضريبة

نصت المادة (٥٦/أ) على أن (تفرض بموجب أحكام هذا القانون ضريبة على كامل القيمة الناتجة عن نقل ملكية العقار، ويشمل ذلك جميع الأراضي الفضاء، والعقارات المبينة أو المعدة للسكن سواء شمل التصرف أو البيع للعقار كله أو جزءا منه، وسواء كان التصرف أو البيع بعوض أو بأي شكل آخر.

وتطبق ضريبة واحدة فقط بالنسبة للتعاملات في شراء وبيع العقارات والأراضي بنظام بيع المrabحة والإجارة المنتهية بالتمليك والمشاركة المادة (٥٦/ب) والمقصود بالتصرف أو البيع بعوض أو أي شيء آخر، كما نصت المادة (٦٢) من اللائحة التنفيذية الآتي:

- (١) حالة مبادلة عقار أو جزء منه بعقار 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 من طريق الهبة.
- (٤) حالة انتقال الملكية أو الحيازة بأي صورة من صور التصرف أو بأي شكل آخر.

كما نصت المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية للقانون كذلك بأن يستثنى من قاعدة تعدد الضريبة بتعدد التصرفات، المعاملات في شراء وبيع العقارات والأراضي بنظام المrabحة والإجارة المنتهية بالتمليك والمشاركة ، وبما لا يتعارض مع المادة (٥٨/أ) من القانون.

وفيما يتعلق بمسؤولية 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 لصالحه مسئولاً بالتضامن عن سداد الضريبة. ولا يجوز بأي حال من الأحوال توثيق أو تسجيل انتقال ملكية أو عقار من قبل الجهة المختصة، ما لم تكون ضريبة نقل الملكية مفروضة بموجب القانون قد دفعت بالكامل، وتتعد الضريبة بتعدد التصرفات في العقار.

سريان هذه الضريبة :

ووفقاً لما نصت المادة (٥٨) من القانون فإن الضريبة على انتقال 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 بعوض أو بأي شكل آخر بما في ذلك نقل ملكية العقار بموجب عقود التأجير التمويلي.
- ب- الثمن المتعارف عليه في العقد (الاتفاق أو البصرية أو الحجة) وفي حالة عدم تحديد الثمن فالإدارة الضريبة الحق في تقدير ذلك وبحسب سعر الزمان والمكان وبقصد بالتصرف في العقار بحسب نص المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لقانون: انتقال ملكية العقار من شخص إلى شخص آخر، يكتسب بموجبه المشتري أو المتصرف إليه أو 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 فيه هو المتصرف الفعلي في العقار.

المطلب الثاني

وسائل ضمان دفع الضريبة

- أوجب القانون تقديم ما يفيد سداد الضرائب عند اتخاذ الإجراءات الآتية:
- أ - قيد وتسجيل عمليات البيع أو الشراء أو ملكية العقارات الخاضعة للضريبة من قبل الجهات المختصة.
 - ب - منح رخص البناء من قبل الجهات المختصة.
 - ج - توثيق أو تعميم أي عقد أو اتفاق أو وثيقة ملكية العقار من قبل الجهات المختصة بما في ذلك الجهات القضائية.

وعلى البنوك والمصارف عند قيامها بالإقراض وقبول رهينة عقود أو بصائر العقار، عدم قبول رهينة ما لم تكن مستكملة إجراءات توثيقها وتسديد الضريبة عنها.

وكذلك على السلطات المختصة موافاة الإدارة بالضريبة 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 بالقانون حصرا وتتمثل السلطات المختصة المذكورة في المادة السابقة في الآتي:

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

المطلب الثالث

الإعفاءات من هذه الضريبة

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

- أ - انتقال الملكية بالميراث والوصية.
- ب - الهبة لمنشآت دينية أو خيرية أو تربية.
- ج - الهبة لمنشآت صحية أو رياضية وفقا للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية.
- د - التصرفات لأراضي وعقارات الأوقاف العامة.

هـ- التصرفات أو البيع للأراضي الزراعية متى ما كانت حجة الشراء موثقة من الجهات المختصة، وحسب ما تحدده اللائحة التنفيذية.

و - التصرف للأراضي والعقارات المملوكة للدولة والتي يتم نقلها إلى جهة حكومية مملوكة ملكية كاملة.

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 محددا بها الجهة أو المنشأة الموهوب لها العقار، ونشاطها محصورا في العمل الصحي أو لرياضي شريطة أن لا تكون الهبة لمركز أو منتجع سياحي، أو لتقديم خدمات للسياح، أو لأي من الفنادق للقيام بمثل هذه الأنشطة.

الفصل الثامن

المنازعات الضريبية

المبحث الأول

الطعن الضريبي

نظم المشرع الضريبي اليمني إجراءات الاعتراض والطعن والاستئناف في الباب الخامس من القانون^(١). وبحسب القانون هناك لجان للتظلم أو لجان للطعن كما جاءت في القانون، إلى جانب محاكم الضرائب الابتدائية.

المطلب الأول

التسوية الضريبية

منح القانون للمكلف الذي ربطت عليه الضريبة بموجب أحكام قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م الحق في أن يعترض على ربط الضريبة خطياً خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالإخطار، كما أجاز القانون أن تمتد تلك المدة بمدة أخرى قدرها (١٥) يوماً من تاريخ انتهاء المدة الأولى، وذلك إذا قدم الاعتراض بعد انقضاء هذه المدة واقتنعت المصلحة بأن المكلف المعترض لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال المدة المذكورة من جراء غيابه في الخارج، أو لأي سبب آخر مقبول.

ويحال الاعتراض على ربط الضريبة المقدم خلال الموعد المحدد إلى لجنة التسوية^(٢).

(١) قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.

(٢) المادة (١١٧).

الفرع الأول

تشكيل لجان التسوية واختصاصها

تشكل لجان التسوية بالإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين وفروعها ومكتب الضرائب بأمانة العاصمة والمحافظات وفروعها وإدارة مكافحة التهريب الضريبي، ويصدر بتشكيلها وتسمية أعضائها قرار من رئيس مصلحة الضرائب.

اختصاص لجان التسوية الضريبية:

تختص اللجان التسوية بالآتي:

- ١- ودراسة أوجه الاختلاف والاعتراض المقدمة من المكلفين والمحالة إليها.
 - ٢- اعتراض المكلف على ربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية بناء على نتائج مراجعتها للإقرار الضريبي المقدم من المكلف.
 - ٣- اعتراض المكلف على ربط الضريبة الصادرة من الإدارة الضريبية بناء على تقديراتها.
 - ٤- اعتراض المكلف على الربط الإضافي الصادر من الإدارة الضريبية تطبيقاً لأي من حالات الربط الإضافي بموجب هذا القانون.
- ويكون للجان التسوية الحق في تعديل قرارات الربط بناء على ضوء ما تبين لها من وقائع وما يقدم إليها من مستندات ووثائق، وتكون قراراتها نهائية وملزمة للمصلحة وللمكلف في حال قبول التسوية ممن قبل المكلف.

الفرع الثاني

الإجراءات أمام لجان التسوية

سبق الإشارة إلى المادة (١١٧) من قانون ضرائب الدخل^(١) التي منحت الحق للمكلف الذي ربطت عليه الضريبة، أن يعترض على هذا الربط خلال

(١) رقم ١٧ لسنة ٢٠١٣م.

(٣٠) يوما من تاريخ تبليغه بالإخطار، وإذا قدم الاعتراض بعد انقضاء هذه المدة واقتنعت الإدارة الضريبية بأن المكلف المعارض لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال المدة المذكورة لغيابه في الخارج أو لأي سبب آخر مقبول، جاز لها أن تمدد هذه المدة إلى (١٥) يوما من تاريخ انتهاء المدة الأولى.

ويتم إحالة اعتراض المكلف على ربط الضريبة إلى لجنة التسوية وتقوم اللجنة بدورها باستدعاء المكلف لحضور مناقشة اعتراضه، وله الحق في تقديم كافة الإثباتات والمستندات المؤدية لاعتراضه، وللجنة الحق في طلب المعلومات والتفصيل الضرورية وطلب إبراز السجلات والمستندات اللازمة.

الفرع الثالث

قرارات لجنة التسوية

أوجب القانون على لجنة التسوية إصدار قرارها في الاعتراض المقدم من المكلف خلال مدة أقصاها ثلاثين يوما من تاريخ تقديم الاعتراض، ما لم تكن هناك مبررات استدعت التأخير^(١).

وتصدر لجنة التسوية قراراتها موقعا من قبل رئيس اللجنة والأعضاء، وقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون قواعد وإجراءات عمل هذه اللجان^(٢).

وتنص المادة (١١٧) من الفقرة (ب) البند (١): (إذا تم التوصل إلى اتفاق مع المكلف يكون قرارها - اللجنة - بموجب المحضر الموقع من الطرفين نهائيا وتؤدي الضريبة بموجبه فورا).

وفي حالة عدم الاتفاق بين الطرفين ولم يوافق المكلف على التسوية التي توصلت إليها اللجنة بموجب المستندات والبيانات المعروضة أمامها، أو غاب عن الحضور بدون عذر بعد استدعائه خطيا من قبل اللجنة مرتين متتاليتين،

(١) المادة (١١٨) فقرة (ج).

(٢) انظر المواد ١٦ إلى ١٦٥ من اللائحة التنفيذية بقرار وزير المالية رقم (٥٠٨) لسنة ٢٠١٠م.

فتربط الضريبة وفقا لما تقره اللجنة بما لا يتجاوز ربط المصلحة ولا يقل عن حدود اعتراض المكلف، ويكون قرار قابلا للطعن أمام لجنة الطعون الضريبية خلال ثلاثين يوما من تاريخ إبلاغ المكلف بالقرار، وفي حالة عدم الاعتراض في الموعد المحدد يصبح ذلك الربط نهائيا وغير قابل للطعن وتؤدي الضريبة بموجبه فوراً^(١).

وأجاز القانون للمكلف في حالة عدم رغبته في الاعتراض أو الحضور أمام لجنة التسوية، أن يتقدم بالطعن على ربط الضريبة الصادرة من الإدارة الضريبية مباشرة أمام لجنة الطعن وذلك خلال ستين يوما من استلامه للإخطار بربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية.

ولا يعتبر عدم اعتراض المكلف على ربط الضريبة الصادرة من الإدارة الضريبية خلال الفترة المحددة في المادة (١١٧) فقرة (أ) إقرارا بالربط أو سقوطا لحقه في الطعن أمام لجنة الطعن^(٢).

المطلب الثاني

لجان التظلم الضريبي

تعد لجان التظلم الضريبي هيئات إدارية منحها القانون ولاية قضائية في خصومة بين الإدارة الضريبية والممول، ولا تعد 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^(٣).

(١) البند (٢) فقرة (ب) البند (١) من المادة (١١٧) من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.

(٢) المادة (١١٨) فقرة (هـ) من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.

(٣) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم (١٠٣٩٣) لسنة ٧٧ق. جلسة ٩ مارس ٢٠٠٩م أشار إلي د. عبد الكريم محمد السروري، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات من ٢٠٠٤ إبريل ٢٠٠٩م ص ٣٣٧، ٣٣٩ نقلا عن د. محمد علي عوض الحرازي، التشريع الضريبي اليمني، الطبعة الأولى، دار الكتب اليمني، صنعاء، ٢٠١٤، ص ٣٥٣.

وقد خصص المشرع اليمني الفصل الثاني من الباب الخامس من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ سنة ٢٠١٠م للجان الطعن الضريبي وما يتعلق بتشكيلها وتحديد اختصاصها وتنظيم إجراءاتها ومهامها...إلخ.

الفرع الأول

تشكيل لجان التظلم الضريبي واختصاصها

ينص قانون ضرائب الدخل في المادة (١١٩) على تشكيل لجان للنظر في الطعون الضريبية وهذه اللجان - كما سبق القول - هي لجان إدارية ذات ولاية قضائية تختص بالفصل في المنازعات الضريبية التي قد تقع بين مصلحة الضرائب والمكلفين.

أولاً: تشكيل لجان التظلم

على وفق المادة (١١٩) من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م تشكل لجان طعن للنظر في الطعون الضريبية، بموجب قرار من الوزير موضحاً به مقرر ونطاق اختصاصها المكاني لكل لجنة وتشكل على النحو الآتي:

- ١- محاسب قانوني مزاوول للمهنة من جمعية المحاسبين القانونيين رئيساً.
- ٢- موظفان فنيان من مصلحة الضرائب
- ٣- ممثلان عن الغرفة التجارية والصناعية
- ٤- أمين سر اللجنة ولا يحق له التصويت.

ثانياً: اختصاص لجان التظلم

سبق القول، أن لجان الطعن الضريبي لجان إدارية ذات ولاية قضائية، أي أنها ذات ولاية قضائية مستمدة من القانون وهي لا تعمل باسم أحد الطرفين (مصلحة الضرائب أو المكلف) بل فحص أسباب الخلاف وتصدر القرار بعد بحث وتقصي وتحري، ولا يعد نظرها للطعن مرحلة من مراحل التقاضي، إنما يعد إعادة نظر في النزاع قبل اللجوء للقضاء المختص.

وتملك لجان الطعن سلطة البت في كل أوجه الخلاف بين المكلف ومصلحة الضرائب، أي أن عملها لا يقتصر على مجرد إعادة النظر في تقدير الضريبة، بمعنى أن للجنة الطعن الفصل في كافة المسائل مثار الخلاف سواء كانت قانونية أو حسابية ولها في سبيل الوصول إلى الحقيقة أن تدعو ممثل كل منهما للحضور أمامها وللمكلف أن يوكل من يشاء لتمثيله أمام اللجنة، وتخطر اللجنة كلا من المكلف والمصلحة بميعاد الجلسة.

وبحسب المادة (١١٩) فقرة (ب) من القانون (تختص هذه اللجنة بالنظر في الطعون الضريبة والمقدمة من المكلفين طعنا في قرارات الربط الصادر من لجان التسوية أو قرارات الربط الصادرة من الإدارة الضريبية وتصدر قراراتها بتأييد الضريبة المربوطة أو تعديلها وفقا للوثائق والمستندات المعروضة عليها، بما يتجاوز ربط المصلحة ولا يقل عن حدود طعن المكلف، ولا ينعقد الاجتماع إلا بحضور الرئيس وأغلبية أعضاء اللجنة وفقا لأحكام هذا القانون).

الفرع الثاني

إجراءات الطعن

أوجب القانون على الطاعن أن يوضح في عريضة الطعن ما يلي:

أ- مقدار الضريبة التي يقر بها، كما يجب عليه تحديد أوجه الخلاف في طعنه وإقامة الدليل الذي يؤدي إلى ذلك.

ب- سداد الضريبة التي يقر بها في عريضة طعنه ولا ينظر في الطعن ما لم يكون مقرونا بسداد الضريبة.

وتتمثل إجراءات لجان الطعن في الاعتراضات المقدمة إليها بالإجراءات الآتية^(١):

١- تخطر لجنة الطعن كلا من المكلف والمصلحة في ميعاد غايته سبع أيام قبل انعقاد الجلسة، وعليها أو من يمثلها الحضور أمامها، أو أن اكتفاؤهما

(١) المادة (١٢١) من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ سنة ٢٠١٠م.

بالبينات التحريية التي قدامها، وإذا لم يحضر المكلف حدد 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 عن سبعة أيام أخرى لمرة أخرى فقط.

٢- على المكلف تقديم الإثباتات والمستندات المؤيدة لطعنه، وللجنة الحق في طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية، وطلب إبراز السجلات والسندات اللازمة.

٣- تناقش اللجنة أوجه الخلاف الواردة في طعن المكلف وتتنظر فيه بموجب الوثائق المقدمة لها.

٤- على اللجنة أن تعد محاضر اجتماعاتها لجلساتها ومحضرا نهائيا، يتضمن جميع أوجه الخلاف والأسس التي استندت إليها اللجنة في قرارها على أن تكون موقعة من رئيس اللجنة وأعضائها وأمين السر.

وألزم القانون اللجنة إصدار قرارها في القضية خلال مدة أقصاها شهرين من تاريخ تقديم الطعن، ما لم يكن هناك مبررات استدعت التأخير، وتصدر قراراتها في القضية بأغلبية أعضاء اللجنة 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.

الفرع الثالث

الطعن في قرار لجنة التظلم الضريبي

منح القانون لكل من المصلحة والمكلف الطعن في قرار لجنة الطعن، أمام محكمة الضرائب الابتدائية المشكلة بموجب المادة (١٢٤) من هذا القانون خلال ثلاثين يوما من تاريخ التبليغ به، وفي حالة عدم الطعن في الموعد المحدد يصبح

ربط الضريبة نهائيا بموجب قرار لجنة الطعن وتؤدى الضريبة المستحقة بموجبه فوراً^(١).

المبحث الثاني

القضاء الضريبي

بموجب الفصل الثالث من الباب الخامس من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م، فإن محاكم الضرائب الابتدائية هي صاحبة الولاية في نظر المنازعات الضريبية، وتتولى الشعب الضريبية في محاكم الاستئناف النظر في الطعون على أحكام المحاكم الابتدائية كما تختص الدائرة الضريبية في المحكمة العليا بنظر الطعون على قرارات محاكم الاستئناف وفيما يلي نتناول تشكيل هذه المحاكم واختصاصاتها وإجراءاتها في الدعاوى المرفوعة إليها.

المطلب الأول

محاكم الضرائب الابتدائية

نصت المادة (١٢٤) من قانون ضرائب الدخل على أن: (تتشأ بموجب هذا القانون محاكم ابتدائية متخصصة ومتفرغة للنظر والفصل في القضايا الضريبية في أمانة العاصمة والمحافظات، ويكون لها وحدها الولاية بالنظر في جميع القضايا المدنية والجنائية وطلبات الحجز وقضايا التنفيذ، ويتم تشكيلها وفقا لأحكام قانون السلطة القضائية على أن يراعى في هيئة الحكم توافر الخبرة في المجالين الضريبي والمالي. ويهدف المشرع من إنشاء محاكم ابتدائية متخصصة ومتفرغة للنظر والفصل في القضايا الضريبية إلى ترقية وتعزيز الضمانات للمنازعات الضريبية، ناهيك عن توفير الشعور لدى أطراف الخلاف

(١) المادة (١٢٢) من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.

بالاطمئنان، فضلا عن استقلال القضاء وخضوعه للقانون يبعث الثقة في الأحكام التي يتوصل إليها، وأنها تتفق في مضمونها مع أحكام القانون، وتتحقق بذلك أهداف المشرع المتمثلة في حماية واحترام مبدأ المشروعية^(١).

واستثناء من تلك الولاية (مؤقتا) نص القانون في المادة (١٦١/أ) على أن تتولى وبصورة استثنائية محاكم الأموال العامة الابتدائية في بقية المحافظات الجمهورية التي لا توجد فيها محكمة ضرائب حتى صدور هذا القانون.... النظر والفصل في القضايا الضريبية حتى يتم إنشاء وتشكيل محاكم الضرائب الابتدائية في ذلك وبموجب المادة (١٢٢/ب) من القانون (رئيس المصلحة هو الممثل القانوني للمصلحة وفروعها أمام القضاء بمختلف درجاته وفي كل ما يقدم أو يرفع للقضاء من المصلحة أو عليها، ولرئيس المصلحة تفويض من يراه من موظفي المصلحة المختصين وفقا للإجراءات المبينة في اللائحة التنفيذية.

الفرع الأول

اختصاص محاكم الضرائب الابتدائية

حدد القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل الاختصاص الفرعي لمحاكم الضرائب الابتدائية بالآتي:

(١) النظر في الطعون المقدمة من المصلحة والمكلف في قرارات لجنة 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 بناء على طلب من رئيس المصلحة، وبما لا يتعارض مع القانون النافذة.

(١) انظر د. يحيى قاسم علي سهل، السهل في التشريع الضريبي، مطبعة ومركز الصدق، صنعاء، ٢٠٠٧م، ص ١١٨، كذلك د. محمد علي عضو الحرازي، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ٣٩٠.

- (٣) النظر في طلبات دعاوى الحجز المتعلقة بالاستحقاقات الضريبية المرفوعة إليها بموجب أحكام هذا القانون وقانون الضريبة العامة على المبيعات وقانون تحصيل الأموال العامة.
- (٤) تنفيذ الأحكام الضريبية النهائية.

الفرع الثاني

إجراءات محكمة الضرائب الابتدائية في نظر الدعاوى

- منح القانون لكل من مصلحة الضرائب والمكلف الطعن في قرار لجنة الطعن أمام محكمة الضرائب الابتدائية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ بالقرار، وفي حالة عدم الطعن في الموعد المحدد يصبح ربط الضريبة نهائياً بموجب قرار لجنة الطعن وتؤدي الضريبة المستحقة بموجبه فوراً^(١).
- ولا يعد الطعن المقدم من المكلف على قرار لجنة الطعن مقبولا من الناحية الشكلية، إلا بعد التحقق من قيام الطاعن بسداد مبلغ الضريبة التي وافق عليها من واقع قرار لجنة الطعن^(٢).
- وبالنسبة لجلسات المحكمة، تعقد المحكمة جلساتها شهرياً، إلا إذا رأت غير ذلك، ويكون الحكم في القضايا الضريبية على وجه الاستعجال وتكون النيابة العامة ممثلة في الدعاوى الضريبية الجنائية ويعاونها في ذلك عند الطلب مندوب من الإدارة الضريبية المتخصصة^(٣).
- وللمحكمة الاستعانة بمن تراه من ذوي الخبرة في أي من المجالين الضريبي والمالي أو كلاهما على أن يكون من جهة محايدة^(٤).

(١) انظر المادة (١٢١/أ) من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.

(٢) انظر المادة (١٢٣/أ) من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.

(٣) انظر المادة (١٢٤/أ) من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.

(٤) انظر المادة (١٢٤/أ) من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.

وبحسب القانون^(١) للمحكمة إحالة الدعوى أو الطعن المنظور أمامها إلى النيابة عامة لتحقيقها والتصرف فيها وفقا لأحكام الفصل الثاني من الباب السادس من هذا القانون والقوانين النافذة، وذلك عند اكتشافها لأي من حالات التهرب الضريبي ومنها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

١- إذا تبين لمحكمة أن الطعن يتضمن وقائع خاضعة للضريبة وتهرب المكلف من أدائها أو يطلب باسترداد مبالغ مالية من الخزانة العامة من خلال استعمال بيانات أو وثائق غير صحيحة أو مزورة أو استعمال طرقا للتحايل على القانون.

٢- اكتشاف المحكمة أن الطعن أو الدعوى يرتبط بها مكلفين آخرين مشاركين في عملية تهريب الضريبي.

٣- التأكيد من وجود تواطؤ بين المكلف وأي من موظفي الإدارة الضريبية ترتب على تهرب ضريبي.

وأناط القانون مسئولية الإثبات على المصلحة وذلك بالنص في المادة (١٢٨) على أنه:

أ - تقع عبء الإثبات على المصلحة عند تطبيق الآتي:

- (١) الربط الإضافي.
- (٢) أسلوب الإثبات على أساس علامات ومؤشرات التهرب الضريبي.
- (٣) عدم الموافقة على الإقرار الضريبي للمقدم من المكلف.

ب - يقع واجب الإثبات على المكلف عند:

- (١) تطبيق المصلحة ربطا تقديريا.
- (٢) طلب المكلف إجراء تصحيح خطأ غير مقصودا في الإقرار الضريبي.

(١) انظر المادة (١٢٧) من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.

٣) اعتراض المكلف على محتوى الإخطار بالضريبة.

وتصدر المحكمة حكمها خلال شهرين من تاريخ أول جلسة لنظر الدعوى أو الطعن في القضية ما لم تكن هناك مبررات تستدعي التأخير.

الفرع الثالث

استئناف أحكام محاكم الضرائب الابتدائية

بحسب المادة (١٢٥/أ) من القانون يحق للمكلف من الإدارة الضريبية استئناف حكم محكمة الضرائب الابتدائية أمام الشعبة الاستئنافية الضريبية المتخصصة بمحكمة استئناف المحافظة، وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ استلام الحكم.

المطلب الثاني

الشعب الضريبية في محاكم الاستئناف

سبق القول بأن الشعب الضريبية في محاكم الاستئناف تتولى النظر في الطعون على أحكام وقرارات محاكم الضرائب الابتدائية الواقعة في دائرة اختصاصها.

واستثناء من تلك الولاية (مؤقتا نصت المادة (١٦١/أ) على ان تتولى شعب الأموال العامة والشعب التجارية بمحاكم الاستئناف بأمانة العاصمة والمحافظات النظر والفصل في القضايا الضريبية، وذلك حتى يتم استكمال الترتيبات القانونية والقضائية والإدارية لإنشاء الشعب الضريبية الاستئنافية.

الفرع الأول

اختصاص الشعبة الضريبية في محكمة الاستئناف

تختص الشعب الاستئنافية بالنظر والفصل في الطعون ضد الأحكام والقرارات الصادرة من محاكم الضرائب الابتدائية الواقعة في دائرة اختصاصها ونطاقها الجغرافي.

الفرع الثاني

إجراءات الشعب الاستئنافية الضريبية في نظر الدعوى

منح القانون في المادة (١٤٤/و) لكل من الإدارة الضريبية والمكلف استئناف حكم الضرائب الابتدائية أمام الشعب الاستئنافية الضريبية المتخصصة بمحكمة الاستئناف خلال ثلاثين يوما من تاريخ استلام الحكم.

ولا يجوز للطاعن تقديم أية طلبات جديدة أمام محكمة الشعبة الاستئنافية المتخصصة لم يقدمها أمام محكمة الضرائب الابتدائية وتحكم الشعبة من تلقاء نفسها بعدم قبول تلك الطلبات.

وحسب المادة (١٢٧) من القانون يحق للمحكمة إحالة الدعوى أو الطعن المنظور أمامها إلى النيابة العامة لتحقيقها والتصرف فيها وفقا لأحكام الفصل الثاني من الباب السادس من قانون ضرائب الدخل والقوانين النافذة، وذلك عند اكتشافه لأي من حالات التهرب الضريبي.

وتصدر الشعبة الاستئنافية حكمها خلال شهرين من تاريخ أول جلسة للنظر بالطعن بالاستئناف في القضية ما لم تكن هناك مبررات جادة تستدعي التأخير وتعد الأحكام الصادرة من شعب الضرائب الاستئنافية نهائية وغير قابلة للطعن فيما عدا الحالات المبينة في الفقرة (ب) من المادة (١٢٦) من قانون ضرائب الدخل.

المطلب الثالث

الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا

نص القانون على أن تنشأ دائرة متخصصة ومتفرغة بالمحكمة العليا تتولى الفصل في الطعون الجائز رفعها إليها طعنا في الأحكام الصادرة من

الشعب الضريبية الاستثنائية^(١)، وإلى أن تنشأ هذه الدائرة، نص القانون على أن تتولى الدائرة التجارية بالمحكمة العليا النظر والفصل في القضايا الضريبية التي ترفع إليها^(٢).

الإجراءات أمام الدائرة الضريبية في المحكمة العليا :

أجاز القانون لكل من المكلف والإدارة الضريبية الطعن أمام الدائرة الضريبية للمحكمة العليا في الأحكام الصادرة من الشعب الاستثنائية خلال ثلاثين يوما من تاريخ استلام الحكم وذلك في أي من الأحوال التالية:

١- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنيًا 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 نهائيا في دعوتين أتحدهما الخصوم والموضوع والسبب.

وقد أكد القانون على مراعاة (تأجيل ذاتية ووحدة القانون الضريبي) في نظر الطعون والدعاوى الضريبية ومن مختلف درجات التقاضي^(٣).



(١) انظر المادة (١٢٦) من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م

(٢) انظر المادة (١٦١/ج) من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م

(٣) انظر المادة (١٦١/ج) من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.

المبحث الثالث

التصالح الضريبي

أجاز المشرع الضريبي اليمني التصالح في الجرائم الضريبية^(١)، وذلك حتى يترك للإدارة الضريبية فرصة التفاهم مع المخالفين للقانون الضريبي تقديراً من المشرع لما تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم واقتناع في عدالة الالتزامات الضريبية المفروضة عليهم، وعلى هذا الأساس فإنه لا يهم الدولة مدى ما سيتحمله الجاني من عقاب بارتكاب الجريمة، بل يكفي تحقيق مصلحتها العامة في صورة الصلح الذي تجريه الإدارة مع الممول^(٢).

ويفسح التصالح في المنازعة الضريبية المجال أمام الإدارة في تحقيق غرضها الحقيقي في الردع إذ يلزم المخالف بتنفيذ شروط الصلح بمحض إرادته، ويستند نظام التصالح من الوجهة السياسية إلى اعتبار الملائمة وذلك من خلال عدم جدوى في إضاعة الوقت والجهد والمصاريف مقابل من يعلن بمحض إرادته تحمل مسئولية لما صدر عنه من أفعال مخالفة للقانون^(٣). وبسبب ما تستغرقه المنازعات من وقت طويل إلى حين صدور أحكام نهائية فيها حيث تظل خلال هذه الفترة المراكز الضريبية للممولين غير مستقرة لذا أجاز التصالح في المنازعات الضريبية أمام المحاكم بين مصلحة الضرائب والممولين^(٤).

(١) انظر المادتين (١٣٩، ١٤٣) من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.

(٢) انظر المستشار أبو بكر الصديق محمد عامر، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، لم يشر إلى مكان النشر وتاريخه، ص ١١٩. أشار إليه مشير قائد محمد العفوري، الخصومة الضريبية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة عدن، ٢٠٠٨م، ص ٩١.

(٣) انظر عبد الحميد الشواري، الطعون الضريبية، منشأة المعارف، الإسكندرية، لم يشر لسنة النشر، ص ٢٣٧.

(٤) انظر محمد مرسى فهمي، سيد لطفي عبدالله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، الطبعة الأولى، ١٩٩٠، ص ٢٨٣.

وينتهي التصالح الضريبي المنازعات الضريبية في أية مرحلة من مراحل النقاضي، وهو من القواعد العامة التي نصت عليها قوانين المرافعات مثل المادة (٢١٤) من قانون المرافعات والتنفيذ اليمني التي نصت بأنه: (يجوز للخصوم في أية حالة تكون عليها الخصومة أن يتصالحوا فيها وقدموا ما اتفقوا عليه مكتوباً وموقعاً عليه منهم أو من وكلائهم المفوضين بالصلح وتقرر المحكمة إلحاقه بمحضر الجلسة للتصديق عليه واعتباره في قوة السند الواجب التنفيذ^(١)).

ومن نافل القول بأن التصالح الضريبي لا يتم إلا إذا توافرت فيه شروط معينة، ويترتب على تخلف أحدها بطلانه.

وسنبحث فيما يلي ماهية التصالح في المنازعات الضريبية وآثاره .

المطلب الأول

مفهوم التصالح الضريبي

الصلح لغة واصطلاحاً:

صلح - صلاحاً وصلوحاً وصلاحيّة: ضد فسد - زال عنه الفساد ويقال (صلحت حال فلان) أي زال عنه الفساد. وللصلح السلم وهو اسم من المصالحة. وأصلح الشيء: ضد أفسده. واستصلح الشيء: ضد أفسده. واستصلح الشيء: ضد أفسد... الخ^(٢) ذلك من الناحية اللغوية.

أما اصطلاحاً: فقد عرف القانون المدني الصلح 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)^(٣).

(١) انظر د. محمد علي عوض الحرازي، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ٣٥٨.

(٢) انظر المنجد في اللغة والأعلام، الطبعة (٢٨)، دار المشرق، بيروت، ١٩٨٦م، ص ٤٣٢.

(٣) انظر المادة (٦٦٨) من القانون المدني اليمني رقم ١٤ لسنة ٢٠٠٢م.

تعريف التصالح:

يرى البعض من الفقه فرقا بين الصلح والتصالح، فقال البعض بأن الصلح هو عقد رضائي بين طرفين: النيابة العامة (ممثلة الحق العام) من جهة المتهم أو الطرف الآخر في الخصومة من جهة أخرى، بينما يرى آخرون أن التصالح هو إجراء صادر عن الإرادة المنفردة للمتهم^(١).

والتصالح فقها (اتفاق بين إحدى السلطات العامة في الدولة بوصفها مجنبا عليها وبين المتهم بارتكاب الجريمة، يترتب عليه وقف السير في الدعوى العامة مقابل التزام المتهم بدفع تعويض لهذه الجهة).

وعرف القضاء التصالح بأنه: (تنازل من الهيئة الاجتماعية عن حقها في الدعوى الجنائية مقابل الجعل الذي يقوم عليه الصلح، وبحدث أثره بقوة القانون)^(٢).

ويجب الإشارة إلى أن المشرع الضريبي اليمني استحدث الأحكام المنظمة للتصالح في المنازعات الضريبية القائمة بين مصلحة الضرائب وبين الممولين لأول مرة بموجب القانون النافذ بشأن ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.

المطلب الثاني

شروط التصالح

يتميز التصالح الضريبي بأنه يصدر في حدود السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، ولكي ينعقد صحيحا يجب أن يتفق الطرفان عليه، وأن يصدر من

(١) انظر د. محمد علي عوض الحرازي، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ٣٥٩.

(٢) انظر محمد النقض المصرية أشار إليه د. محمد علي عوض الحرازي، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، نفس الصفحة.

جهة مختصة، وأن يكون التصالح في حدود ما يسمح به القانون وأن يتم في ميعاده القانوني^(١).

أولاً: اتفاق الطرفين على التصالح

ليس للإدارة الضريبية فرض التصالح على المكلف المتهم بقرار منها لأنه لا يتحقق إلا بتلافي إرادة طرفيه على انعقاده، سواء تم الإيجاب من المتهم أو من الإدارة الضريبية ما دام هذا الإيجاب قد قابله قبول من الطرف الآخر، كما أن التصالح ليس حقا للمتهم فلا تلزم الإدارة الضريبية بالاستجابة إليه إذا طلبه.

ثانياً: أن يصدر من هيئة مختصة

ولذلك أسند المشرع الاختصاص لرئيس المصلحة أو من يفوضه في المصالحة في غرامة المخالفات المنصوص عليها في المادتين (١٢٤، ١٣٧) من قانون ضرائب الدخل، بالتخفيض بما لا يتجاوز (٥٠%) من الغرامة المفوضة وسداد الضريبة المستحقة.

وحصر الاختصاص في التصالح في جرائم التهرب في يد وزير المالية أو من يفوضه. وذلك في المادة (١٤٣) التي تنص على : (لوزير أو من يفوضه التصالح في جرائم التهرب من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة قبل صدور حكم بات في الدعوى الجزائية وذلك مقابل سداد:

أ - الضريبة المستحقة والغرامات والمبالغ الإضافية إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الضريبة التي لم يتم أدائها في الجرائم المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة (١٤٤) من هذا القانون.

(١) انظر د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠م، ص ٢٥٨-٢٥٩.

ب - تعويض يعادل نص مبلغ الغرامة المفروضة بموجب المادة (١٤٢) من هذا القانون.

ج - يترتب على التصالح سقوط الدعوى الجزائية ووقف السير بإجراءاتها وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار.

ثانيا: لا يتم التصالح إلا بعد تقديم طلب كتابي ويعد سداد الضريبة المستحقة والغرامات والمبالغ الإضافية فيه تعويض يعادل نصف مبلغ الغرامة التي لم يتم أدائها في الجرائم المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة (١٤١) من قانون ضريبة الدخل.

رابعا: أن يتم التصالح في ميعاده القانوني.

نصت على ذلك المادة (١٤٣) من القانون (لوزير أو من يفوضه التصالح في جرائم التهرب من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة قبل صدور حكم بات في الدعوى الجزائية... الخ)

آثار التصالح الضريبي

سبق الإشارة إلى أن القانون منح الوزير أو من يفوضه التصالح في جرائم التهرب من الضريبة، ودون شك تنتج عن هذا التصالح آثار تلخصها على النحو الآتي:

أ- أداء الضريبة المستحقة والغرامات والمبالغ الإضافية والتعويض الذي قرره القانون .

ب- انقضاء الدعوى الجنائية ووقف السير في إجراءات التقاضي وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار^(١).

(١) انظر مشير قائد محمد الغفوري، الخصومة الضريبة، مرجع سابق، ص ٩٤ ولمزيد من التفصيل انظر د. محمد علي عوض الحرازي، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ٣٦٥-٣٦٨ وكذلك د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبة، مرجع سابق، ص ٢٦٥-٢٦٩.

الفصل التاسع

الضرائب غير المباشرة

سبق الإشارة إلى أن الضرائب غير المباشرة تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه أو استعماله وعلى المال بمناسبة انتقاله أي تداوله. وأشرنا أيضا إلى أن الضرائب غير المباشرة هي تلك الضرائب التي ينتقل فيها عبء الضريبة من المكلف بها قانونا إلى شخص آخر هو الممول لها، وحددنا أنواعها وما يرتبط بها من أحكام وغير ذلك.

ويتكون هيكل الضرائب غير المباشرة في الجمهورية اليمنية من الضرائب التالية:

الضرائب الجمركية.

الضرائب العامة على المبيعات^(١).

المبحث الأول

الضرائب الجمركية

ترتبط الضرائب الجمركية التجارة الخارجية سواء أكانت متعلقة بالصادرات أو الواردات، وهي لذلك ذات آثار مالية لأنها تمثل جزءا من ميزانية الدول، وآثار اجتماعية لأنها تساعد على تشغيل الكثير من الأيدي العاملة

(١) حلت ضريبة المبيعات محل ضريبة الإنتاج والاستهلاك حيث نصت المادة (٦٩) من القانون رقم ٤٢ لسنة ٢٠٠٥م بإلغاء القانون رقم (٧٠) لسنة ١٩٩١م وتعديلاته كما ألغت ضريبة الدمغة الصادرة بالقرار الجمهوري رقم (٤٤) لسنة ١٩٩١م بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٩٨م وتمثل ضريبة الدمغة الضريبة على التداول والتي تفرض على انتقال الثروة وتشمل رسوم التسجيل.

والحد من البطالة، وآثار اقتصادية وذلك بالتأثير على استهلاك الفرد للسلع الخاضعة للرسوم والضرائب الجمركية، إذ يتأثر استهلاك كل منهم لهذه السلع بحسب دخله، وآثار سياسية في أنها تساعد الدولة على حماية الصناعة الوطنية والموازنة بين صادراتها ووارداتها لتنظيم ميزانها الحسابي والعمل على وجود فائض في النقد الأجنبي لاستخدامه في متطلبات التنمية^(١).

وينبغي الإشارة إلى أن القانون الجمركي، يعد فرعاً قانونياً له ذاتيته شأنه شأن القانون الضريبي، فالقانون الجمركي له قدر من الاستقلالية حيث اتضحت معالمه وأصبحت له دراساته وتقسيماته العلمية وأحكامه الخاصة. فالقانون الجمركي هو قانون ينظم الضرائب المفروضة على السلع لدى عبورها لحدود الدولة خروجاً ودخولاً وهو الذي يحدد سعر الضريبة والإجراءات اللازمة لتنفيذ النظم الجمركية المختلفة ويخول الإدارة الجمركية سلطات وامتيازات لازمة أداء واجباتها، كما يفرض عدداً من الجزاءات لكفالة تحصيل الدين الضريبي ويوفر إمكانيات تطبيق السياسة المرسومة^(٢).

وتتجلى أهمية القانون الجمركي أي قانون الجمارك في الجمهورية اليمنية كان من بين القوانين التي صدرت في السنة الأولى لميلاد الجمهورية وهو قانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

ويقتضي دراسة الضرائب الجمركية تحديد نطاق سريانها وأنواعها والإعفاءات المقررة لها، وكيفية تحصيلها وضماناته... الخ

(١) د. أبو اليزيد المتيت، الضرائب غير المباشرة، مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٧٥م، ص ١٥٤. فتحي حسن سلامة، النظم الجمركية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٤م، ص ٣٦.

(٢) فتحي حسن سلامة، النظم الجمركية، مرجع سابق، ص ٦٧.

المطلب الأول

نطاق سريان الضرائب الجمركية

حدد القانون نطاق سريان الضريبة الجمركية حيث نصت المادة (٨) على أن تخضع البضائع التي تدخل أراضي الجمهورية أو تخرج منها بأية صورة للرسوم الجمركية المقررة في التعريفة والرسوم والضرائب الأخرى إلا إذا ما ستثنى بموجب أحكام هذا القانون أو بموجب اتفاقيات أو نصوص قانونية أخرى^(١).

والضرائب الجمركية نوعان:

ضرائب قيمية: أي على أساس نسبة مئوية من قيمة السلعة.

ضرائب نوعية: أي على أساس نوع السلعة ووزنها وحجمها.

وهذا واضح من المادة (٢١) من القانون الجمركي رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م التي تنص على أن تطبق التعريفة النافذة على البضائع لرسم نسبي ((قيمي)) وفق الحالة التي تكون عليها أما البضائع الخاضعة لرسم نوعي ((مقطوع)) فيستوفى عنها نتيجة الرسم كاملاً بصرف النظر عن حالتها ما لم تتحقق الجمارك من أن تلفاً أصابها - قوة قاهرة أو حادث طارئ - فيخفض مقدار الرسم النوعي بحسب ما لحق بالبضاعة من تلف.

الفرع الأول

الإجراءات الجمركية

كل بضاعة واردة بطريق البحر ولو كانت مرسلة الى المناطق الحرة يجب أن تسجل في بيان الحمولة (المانيفست) Le Manifest ويجب أن توقع هذه الحمولة من الریان وأن تذكر فيها اسم السفينة وجنسيته وأنواع البضائع

(١) المادة (١٦٠) من القانون تعفى الهبات والتبرعات الواردة لصالح الدولة، والبلديات، والمنظمات الجماهيرية والخيرية والاجتماعية من الرسوم الجمركية.

وعدد طرودها وعلاماتها وأرقامها واسم الشاحن واسم المرسل إليه والمرافئ التي شحنت منها البضائع.

وعلى ربان السفينة عند دخولها النطاق الجمركي، أن يبرز لدى أول طلب من موظف الجمارك بيان الحمولة الأصلي لتأشيرة، وأن يسلم نسخة منه^(١)، كما يجب أن يقدم عن البضائع المنقولة في الطائرات قوائم شحن من قبل قائد الطائرة فور وصول الطائرة.

ولا يجوز مبدئياً تفريغ حمولة السفن وجميع وسائل النقل المائية الأخرى إلا في حرم المرافئ التي توجد فيها مراكز جمركية، ولا يجوز تفريغ أية بضاعة أو نقلها من سفينة إلى أخرى إلا بموافقة من دائرة الجمارك وبحضور موظفيها.

وإذا تحقق نقص في عدد القطع أو الطرود عما هو مدرج في بيان الحمولة أو إذا تحقق نقص في مقدار البضائع أو المنفرطة تجاوز النسبة المتسامح بها وفق قرار رئيس المصلحة. وجب على ربان السفينة أو من يمثله تبرير هذا النقص وتأييده بمستندات ثابتة الأدلة، وعند تعذر تقديم هذه المستندات في الحال، جاز إعطاء مهلة لا تتجاوز ستة أشهر لتقديمها بعد أخذ ضمان يكفل حقوق دائرة الجمارك^(٢).

وما سلف يدور حول الضرائب الجمركية المستحقة على الاستيراد، وهذا يرجع إلى أن الضرائب الجمركية تفرض أصلاً على الاستيراد أما الضرائب على الصادرات فهي لا تفرض إلا بصفة استثنائية في حالات معينة وعلى بعض السلع كما إذا كانت الدولة تعاني عجزاً في السلعة المصدرة أو تفضل أولوية استهلاكها محلياً أو سوقاً رائجا لمثل هذه السلعة في الخارج^(٣).

(١) انظر المواد (٣٣٩، ٤٦، ٤٧) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م

(٢) راجع المادة (٤٣) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م

(٣) د. أبو اليزيد المتيت، الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص ١٦٧.

مدى مسؤولية ربان السفينة أو ممثليهم عن الضريبة الجمركية المستحقة
عن العجز في الشحنة:

تنص المادة (٤٢) من قانون الجمرك على أن: يكون ربان السفن أو من
يمثلهم مسئولين عن النقص في القطع أو الطرود أو في محتوياتها أو في مقدار
البضائع المنفرطة إلى حين استلام البضائع في المخازن الجمركية أو في
المستودعات أو من قبل أصحابها عندما يسمح لهم بذلك^(١). وتحدد اللائحة
التنفيذية نسبة التسامح في البضائع المنفرطة زيادة ونقصا. وكذلك نسبة النقص
الجزئي في البضاعة الناشئ عن عوامل طبيعة أو نتيجة لضعف الغلافات
وانسياب محتوياتها.

يتضح من المادة (٤٣) سالفه الذكر أنها تحمل ربان السفن أو ممثليهم
مسئولية النقص في الشحنة التي لم يتم تفريغها في ميناء الوصول. ويكون هذا
النقص إما في عدد الطرود المدرج في المانيست أو في محتوياتها، وإما في
مقدار البضائع الواردة ((المنفرطة)) أي تلك التي ترد غير معبأة في طرود
بكميات كبيرة الأمر الذي يؤدي إلى نقصان في وزنها نتيجة العوامل الجوية أو
لطول الرحلة البحرية، خاصة وأن معظمها يشحن على ظهر الباخرة كالأخشاب
أو في ناقلات البترول. فالبضائع الواردة صبا قد تتأثر بالعوامل الجوية
كالحرارة أو الرطوبة خلال الرحلة البحرية... إلخ فإذا ما تبين وجود عجز في
مقدار البضائع أو عدد الطرود المفرغة، يجب على القبطان أو وكيله إيضاح هذا
العجز بمستندات حقيقية تؤكد الواقع، وإلا عد عجزه عن تقديم البراهين قرينة
على دخول هذا النقص الأراضي اليمنية دون سداد الرسوم والضرائب المستحقة
عليه، الأمر الذي يستدعي مسألته بسداد هذه الرسوم والضرائب، فضلا عن

(١) راجع المادتين (٤٣، ٦٥) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

الغرامة الجمركية المقررة في المادة ((٢٦٠)) من القانون كجزاء لأنظمة الإجراءات الجمركية.

ويجب الإشارة إلى أن تقديم المستندات التي تبرر أسباب النقص عند طلبها أثناء تفريغ الشحنة، كثيرا ما يتعذر على القبطان أو من يمثله تقديمها لأن الباخرة عادة تمر الموانئ أثناء رحلتها البحرية بموانئ عديدة، وقد تكون فرغت هذا العجز خطأ في أحد الموانئ التي مرت بها وأمتنع ميناء الشحن بعد تحرير المانيفست وقبل قيام الباخرة من شحن العجز المنوه عنه وغير ذلك من الأسباب^(١). لذلك جاء بآخر المادة من القانون (...) وإذا تعذر تقديم هذه المستندات في الحال، جاز إعطاء مهلة لا تتجاوز ستة أشهر لتقديمها بعد أخذ ضمان يكفل حقوق دائرة الجمارك).

مسئولية القبطان أو ممثله عن الزيادة أو النقصان في الشحنة:

غير مستبعد أن يتبين عند تفريغ الشحنة في ميناء الوصول أن بها زيادة عما هو مدرج في المانيفست، كأن يكون مسجل في البيان الجمركي أن الشحنة التي ستفرغ هي مائة طرد وتبين عند التفريغ أنها مائة وعشرون طردا أو سيارة أو مضخة ماء ليست مدرجة في المانيفست.

ووفقا للقانون الجمركي يجب أن تكون البضاعة والطرود التي تفرغ من السفينة مطابقة للبيانات الواردة في البيان الجمركي ، وأن كل عجز أو زيادة يكون قرينة على نية التهرب . وهذا ما نصت عليه المادة ٤٢ من القانون: (...). وتحدد اللائحة التنفيذية نسبة التسامح في البضاعة المنفرطة زيادة أو نقصا. وكذلك نسبة النقص الجزئي في البضاعة الناشئ عن عوامل طبيعية أو نتيجة لضعف الغلافات وانسياب محتوياتها).

(١) انظر د. أبو اليزيد المتيت، الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص ١٦٨.

وتعد الزيادة غير المبررة عما جاء في بيان الحمولة مخالفة يعاقب عليها القانون بالغرامة من مثل إلى ثلاثة أمثال الرسوم على ألا تقل عن (٥٠%) من قيمة البضاعة^(١).

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا، هو هل يجب تبرير وجود زيادة في الشحن بمستندات حقيقية أو جدية كما هو الحال بالنسبة للنقص كما ينص القانون الجمركي^(٢).

الواقع أن المشرع في قانون في قانون الجمارك لم يقيد نفي القرينة في حالة الزيادة بطريق معين من طرق الإثبات. لذلك يكون القبطان أو من يمثله تبرير الزيادة بطريق الإثبات كافة حسبما تقتضي القواعد العامة في قانون الإثبات^(٣).

وتأسيساً على ما سبق، ينتفي التهريب إذا تقدم القبطان طواعية وبحسن نية إلى مصلحة الجمارك وأبلغها عن الزيادة بالشحنة قبل ضبطها بمعرفة الجمارك. أما إقرار القبطان بالزيادة بعد كشفها فإنه لا ينفي الواقعة الموجبة للغرامة، والقول بغير ذلك يؤدي إلى انهيار أحكام الرقابة المقررة على التجارة الخارجية، وفتح باب التهريب على مصرعيه أمام القبطان كان في وسعه دفع مسؤوليته بالإقرار بالزيادة عند اكتشافها^(٤).

(١) انظر المادة (٢٦٠) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) ارجع المادة (٤٣) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٣) حكم محكمة النقض المصرية ١٩٦٨/١١/٢٨م مجموعة المكتب الفني لأحكام النقض لسنة ١٩٦٦م رقم ٣١٧ أشار إليه د. أبو اليزيد المتيت، الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص ١٧٢.

(٤) الحكم السابق لمحكمة النقض المصرية، د. أبو اليزيد المتيت، الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق، نفس الصفحة.

الفرع الثاني

أنواع الرسوم الجمركية

تفرض الرسوم الجمركية وفقا للقانون على الاستيراد والتصدير وبعض البضائع العابرة والمناطق الحرة والإدخال المؤقت، وإعادة التصدير.

كل بضاعة ترد بطريق البحر أو البر أو الجو ولو كانت مرسلّة من المناطق الحرة يجب تسجيلها في بيان (المانيفست). وتشمل الرسوم الضرائب القيمة، وهي التي تفرض على أساس نسبة مئوية تحدد بالنسبة للقيمة السلعة، وتنقسم الرسوم إلى فئات، ويحدد الرسم حسب هذه الفئات فمثلا يفرض على المنتجات النباتية كالشاي والبهارات والتوابل ٥% وعلى السكر والمصنوعات السكرية ٥% وعلى العنب طازج أو مجفف ٥% وعلى التبغ ٢٥٥% ورسوم المنتجات الكيميائية غير العضوية ... إلخ رسومها ٥% ومعظم هذه المنتجات مثل (أمونيوم، وكالسيوم، ماغنسيوم، صوديوم، كوبالت، نيكل، بوتاسيوم) وغيرها تستخدم لأغراض صناعية الدوا رسومها ٥%.

ويتضح أن المشرع راعى نوع البضاعة وحاجة الناس لها كالأرز بكافة أصنافه معفي من الرسوم الجمركية وبعض أنواع الحبوب كذلك تم إعفائها أو تخفيض سعر الضريبة عليها^(١).

ثانياً: رسوم التصدير

تخضع البضائع المصرح بها للوضع في الاستهلاك أو التصدير لتعريف الرسوم النافذة في تاريخ تسجيل بياناتها التفصيلية، فيجب التوجه بالبضاعة إلى أقرب دائرة جمركية للتصريح عنها.

(١) انظر القانون رقم ٤١ لسنة ٢٠٠٥م بشأن التعريف الجمركية المعدل للقرار الجمهوري بالقانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٩٧م الصادر بتاريخ ١٨ يونيو ٢٠٠٥م.

ويحظر على كل سفينة أو قطار أو سيارة أو طائرة أو أية وسيلة نقل أخرى محملة أو فارغة مغادرة الجمهورية دون أن تقدم إلى دائرة الجمارك بيان حمولتها، وجميع الوثائق الأخرى، والحصول على ترخيص بالمغادرة ما لم يكن ثمة استثناء^(١).

ثالثاً: نقل البضائع العابرة (الترانزيت)

يجوز نقل البضائع ذات المنشأ الأجنبي وفق نظام العبور (الترانزيت) سواء أدخلت هذه البضاعة الحدود لتخرج من حدود غيرها أو كانت مرسلّة من مركز جمركي إلى مركز جمركي آخر. على أن لا يتم النقل الأخير عن طريق البحر إلا بضمانة تكفل حقوق الجمارك، ولا تخضع البضائع المارة وفق نظام العبور للتقييد والمنع إلا إذا نص على خلاف ذلك في القوانين والأنظمة الصادرة على السلطات ذات الاختصاص^(٢).

ولا يسمح بإجراء عمليات العبور إلا في المراكز الجمركية المرخصة لذلك. وقد حدد المشرع أنظمة العبور وهي^(٣):

- ١- نظام العبور العادي.
- ٢- نظام العبور الخاص.
- ٣- العبور بمستندات دولية.
- ٤- النقل من مركز أول إلى مركز ثان.

رابعاً: المناطق الحرة

يمكن تعريف المنطقة الحرة بأنها جزء من إقليم الدولة يتحدد نطاقه المكاني وتقام فيه مشروعات اقتصادية ويأخذ حكم الأرض الأجنبية فيما يتعلق

(١) راجع المواد (٣٩، ٥٠، ٥١) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) راجع المواد (٨٨-٩٠) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٣) راجع المواد (٩١-١٠١) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

بحركة صادراته ووارداته وأحكام ما تمارس فيه من أنشطة^(١)، وتنشأ المناطق الحرة ويتحدد نطاقها واستثمارها بقانون، ويسمح بإدخال البضائع الأجنبية من أي نوع كانت وأيًا كان منشؤها أو مصدرها إلى المناطق الحرة وإخراجها منها إلا غير المنطقة الجمركية ودون أن تخضع لقيود الاستيراد أو قيود التصدير أو القطع أو المنع أو توجب الرسوم أو الضرائب غير ما تفرض لمصلحة الهيئة القائمة على الاستثمار، كما يجوز إدخال البضائع الوطنية أو التي اكتسب هذه الصفة بوضعها للاستهلاك المحلي إلى المنطقة الحرة، غير أنها عندئذ تخضع لقيود التصدير أو المنع والنقد الأجنبي، والرسوم الجمركية والضرائب مما يفرض عند التصدير إلى البلاد الخارجية.

كما أن البضائع في المنطقة الحرة لا تخضع لأي قيد من قيود المهلة وتؤدي رسوم الخدمات دوريا في دائرة الجمارك عندما تقوم هي بالاستثمار وفق شروط هذا الاستثمار، وفي حال تأخر أصحاب البضائع عن تسديد هذه الرسوم لدائرة الجمارك أن تقوم ببيع البضائع واقتطاع ما يتوجب لها من حاصل البيع، ويودع الباقي في البنك المركزي لتسليمه لأصحاب العلاقة.

أما رسوم الخدمات العائدة لهيئات الاستثمار غير مصلحة الجمارك فتستوفى وفق أنظمة هذه الهيئات^(٢).

خامسا: الإدخال المؤقت

أجاز القانون تأدية الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم الضريبية بصفة مؤقتة ولمدة ستة أشهر قابلة للتمديد عن البضائع الأجنبية المستوردة بقصد تصنيعها أو إكمال صنعها، على أن يتعهد أصحابها بإعادة تصديرها أو بوضعها في المخازن الجمركية أو المستودعات أو المنطقة الحرة وتحدد بقرار من الجهة

(١) انظر فتحي حسن سلامة، النظم الجمركية، مرجع سابق، ص ٣٣١.

(٢) راجع المواد (١٢٦-١٤٠) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

المختصة البضائع التي تتمتع بها الوضع والعمليات الصناعية التي يمكن أن تجرى عليها وغير ذلك من الشروط . كما أجاز القانون لمصلحة الجمارك أن تمنع الإدخال المؤقت للأشياء الآتية^(١):

- ١- الآلات والأجهزة والمعدات والسيارات اللازمة لإنجاز المشاريع الحكومية والقطاع العام والإجراء التجارب العلمية والعملية.
- ٢- المستورد مؤقتا للملاعب والمسارح والمعارض أو ما يشملها.
- ٣- الآلات والأجهزة ووسائل النقل وغيرها من الأصناف التي ترد بصدد إصلاحها.
- ٤- الأوعية والغلافات الواردة لمثلها.
- ٥- البضائع المطلوبة مؤقتا لاستصناعها أو إكمال صنعها بصورة استثنائية والتي هي من الأنواع غير المشمولة بأحكام الفقرة السابقة.
- ٦- الحيوانات القادمة للرعي.
- ٧- العينات التجارية.
- ٨- ما يصدر به قرار من الوزير.

ويطلق الإدخال المؤقت على سيارات القادمين إلى الجمهورية للإقامة المؤقتة سواء وردت بصحبته أو كانت مشتري من المخازن الجمركية أو المستودعات أو المناطق الحرة وفقا للنظام الذي يصدره وزير المالية.

وتستفيد السيارات المسجلة في الدول العربية والدول الأجنبية التي تقوم بنقل المسافرين والبضائع بينها وبين الجمهورية أو غيرها من الدول من الإدخال المؤقت، شرط المعاملة بالمثل وإعادة التصدير ويعاد تصدير الأشياء الواردة في البنود السابقة خلال ستة أشهر قابلة للتمديد وفقا لما تقدره مصلحة الجمارك. نظام الدروباك قريب الشبة من نظام السماح المؤقت (الإدخال المؤقت)، وأن

(١) راجع المواد (١٤١-١٥١) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

كان يختلف عنه في طبيعته. ففي نظام الدروباك تستخدم مادة أولية أجنبية في سلعة محلية، أي أن المادة الأولية الأجنبية تستورد أصلاً لغرض استخدامها في الصناعة المحلية، بينما في نظام السماح المؤقت تبقى السلعة الأجنبية كما هي عند إعادة تصديرها لأن استيرادها لم يكن إلا لتصنيعها أو تكملة صنعها أو إصلاحها وذلك لمدة معينة، وتظل محتفظة بطابعها الأجنبي.

هذا، ويسمح النظام المؤقت لا تدفع الضرائب الجمركية عند دخول البضائع بينما في نظام الدروباك تدفع الضرائب الجمركية ثم تسترد عند إعادة التصدير^(١). ولا يسري نظام إعادة التصدير إلا على البضائع الداخلة إلى الجمهورية التي لم توضع في الاستهلاك كما يطبق وضع إعادة التصدير على ما يلي^(٢):

- ١- البضائع الموجودة في المخازن الجمركية.
- ٢- البضائع المقبولة في أحد أوضاع المستودع أو الإدخال المؤقت.
- ٣- البضائع الموضوعة في الاستهلاك معفاة من الضرائب والرسوم كلها، وبعضها وذلك عند زوال الإعفاء لسبب ما.

وتعين المواد الخاضعة لنظام إعادة التصدير بقرار يصدره وزير المالية بناء على اقتراح من رئيس المصلحة الجمارك، وبعد أخذ رأي وزير الصناعة والتجارة.

وتحدد في هذا القرار المهل والشروط الواجب توافرها لرد الرسوم وأنواع الرسوم الواجب ردها النسبة التي يجوز ردها بالنسبة لكل مادة^(٣).

(١) د. أبو اليزيد المتيت، الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص ١٨٨.

(٢) راجع المادة (١٥٢) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٣) راجع المواد (١٥٤-١٥٧) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

الفرع الثالث

الإعفاءات الجمركية

الأصل في قانون الجمارك أن تخضع البضائع التي تدخل أراضي الجمهورية لضرائب الواردات المقررة في التعريفة الجمركية^(١)، علاوة على الضرائب الأخرى المقررة، إلا ما يستثنى بنص خاص.

فالإعفاءات الجمركية هي استثناء على هذا الأصل إذ تعني عدم خضوع البضائع المعفاة للضريبة الجمركية على أن تتم الإجراءات الجمركية عليها ولكن يتم الإفراج عنها دون سداد الضرائب الجمركية المقررة. ويتضح من نصوص الدستور والقانون أن الإعفاء لا يكون إلا بقانون فلا يجوز أن يتم الإعفاء بقرار أو لائحة.

ويعني إعفاء سلعة أو إعفاء واردات أو صادرات جهة معينة انتقاص جزء من إيرادات الخزينة العامة بقدر الإعفاء الذي تقرر ولذلك فإنه يجب أن يراعى في الإعفاء الجمركي أن يكون الهدف منه اقتصاديا أو اجتماعيا أو أن يكون تحقيق الهدف يعود على المجتمع بفوائد تزيد عن المقدار المالي الذي ضحت به الدولة.

ويتضمن قانون الجمارك رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م الإعفاءات الآتية:

أولا: إعفاء الدولة ومنظمات المجتمع المدني

يعفى من الرسوم الجمركية ومن الرسوم والضرائب الأخرى الهبات والتبرعات الواردة لمصالح الدولة والبلديات والمنظمات^(٢) الجماهيرية والخيرية والاجتماعية^(٣).

(١) راجع القرار الجمهورية بالقرار رقم ٣٧ لسنة ١٩٩٣م بشأن التعريفة الجمركية المعدل بالقانون رقم (٤١) لسنة ٢٠٠٥م.

(٢) محمد فتحي سلامة، النظم الجمركية، مرجع سابق، ص ٤٢٣.

(٣) انظر المادة (١٦٠) من قانون الجمارك رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

ما يرد للاستعمال الشخصي إلى رؤساء وأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي العرب غير الموظفين والأجانب العاملين في الجمهورية وغير الفخريين الواردة أسمائهم في الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية وكذلك ما يرد الى أزواجهم وأولادهم القاصرين^(١).

ما تستورده السفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي على المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة. شرط تناسب المستورد مع الحاجة الفعلية وفي حدود المعقول.

ما يرد للاستعمال من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية للموظفين الإداريين ((غير المواطنين)) العاملين في البعثات الدبلوماسية أو القنصلية وبالكميات المناسبة والإجراءات المتبعة، ويمنحوا الإدخال المؤقت لسياراتهم، ولا يجوز التصرف في المواد المعفاة إلا بعد إعلام مصلحة الجمارك.

ثالثا: الإعفاءات الشخصية

- تحدد بقرار من مجلس الوزراء بناء على عرض وزير المالية ما يلي^(٢):
- ١- الكميات المسموح بإدخالها الى الجمهورية من أمتعة، وهدايا، وأثاث وأدوات منزلية .
 - ٢- مدى الإعفاء من الضرائب والرسوم الجمركية للأمتعة الشخصية والهدايا، والأثاث والأدوات المنزلية.
 - ٣- تقديم تسهيلات للمغتربين فيما يتعلق بمعدات الورش والآلات والمعدات الإنتاجية.
 - ٤- ينظم قرار مجلس الوزراء التسهيلات التي تمنح للكفاءات العلمية شريطة أن تكون لمرة واحدة.

(١) انظر المادة (١٦١) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) انظر المادة (١٦٧) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

بناء على التنسيق بين وزيرى المالية والخارجية يحدد بقرار من مجلس الوزراء الأشياء الشخصية المسموح بإدخالها لموظفى الدولة العاملين فى الخارج.

رابعاً : إعفاء البضائع المعادة

تعفى من الرسوم الجمركية ومن الرسوم والضرائب وعلى ان تسترد الضرائب والرسوم التى سبق عند التصدير .

البضائع المعادة التى يثبت بصورة صحيحة منشؤها المحلى والثابت تصديرها السابق.

البضائع والغلافات التى اكتسبت الصفة المحلية لتأدية الرسوم والضرائب التى تصدر مؤقتاً ثم يعاد استيرادها، أما البضائع التى صدرت مؤقتاً لإكمال صنعها أو إصلاحها أو لأي عمل آخر فتؤدى عنها الرسوم الجمركية بواقع (٢٥%) عن الزيادة التى لحقت بقيمتها من جراء ذلك^(١).

خامساً : إعفاءات مختلفة

تعفى من الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم والضرائب ضمن الشروط والتحفيزات والتى تحددها مصلحة الجمارك ما يلى^(٢):

١. العينات التجارية.
٢. المؤن ومواد الوقود وزيوت التشحيم وقطع الغيار والمهمات اللازمة لسفن أعالي البحار والطائرات، وكذلك ما يلزم لاستعمال ركابها وملاحيها فى الرحلات الخارجية، كل ذلك فى حدود المعاملة بالمثل.
٣. الأشياء الشخصية المجردة من أية صفة تجارية كالأوسمة والجوائز الرياضية والعلمية.

(١) انظر المادة (١٦٨) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) انظر المادة (١٦٩) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

٤. الأدوات والأجهزة والمستلزمات التي تستوردها المستشفيات العامة.
٥. الأدوات والأجهزة والمستلزمات التي تستوردها المستشفيات الخاصة في مرحلة تأسيسها فقط ويشترط أن يزيد عدد أسرتها عن عشرة.
٦. الأصناف المنتجات التي تستوردها دور الأيتام لتأمين معيشة وتشغيل الأيتام الذين هم بعهدتها.
٧. المواد الأولية التي تستوردها مأوى العميان لإنجاز أعمال خاصة يقوم بها الآوون إليها.
٨. الأصناف والمنتجات التي تستوردها وزارة التربية والتعليم ومؤسسات التدريب العام والفني والمهني التابعة لها، وكذلك ما تستورده المعاهد الخاصة والجامعات والمدارس ورياض الأطفال ودور الحضانة من هذه الأشياء بموافقة هذه الوزارة.
٩. الأصناف والمنتجات التي تستوردها للجوامع من قبل وزارة الأوقاف أو جهة أخرى مختصة.
١٠. الآلات والأجهزة والأدوات والمواد والمنتجات المستوردة من قبل وزارة الزراعة للاستعمال الزراعي في المشاريع الحكومية ومدخلات الإنتاج الزراعي والسمكي وكل المعدات والآلات وقطع الغيار المستخدمة في الزراعة والأسمك.
١١. ما تستورده بعثات الآثار القديمة العربية والأجنبية لاستهلاكه في أعمالها كلوازم التصوير والجص....إلخ
١٢. البضائع التي ترد من الخارج بغير مقابل تعويضا عن تلف أو نقص أصاب بضائع سبق توريدها وحصلت عنها في حينه الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى كاملة، ويشترط أن تحقق دائرة الجمارك من صحة ذلك.

١٣. وسائل تأهيل وتنقل المشلولين والمقعدين وغيرهم من المعوقين التي يقرر الوزير إعفائها بناء على اقتراح رئيس المصلحة مؤيد بتقرير طبي معتمد من وزارة الصحة.

١٤. ما يستورد الجيش، وقوى الأمن الداخلي (شرطة، أمن عام، ضابطة جمركية) من ذخائر وأسلحة وألبسة عسكرية وأية تجهيزات عسكرية أخرى^(١).

المطلب الثاني

السلطات القانونية لمصلحة الجمارك

يعطي القانون لمصلحة الجمارك سلطات واسعة في مجال التحري عن التهريب، وتحصيل الضريبة الجمركية والرسوم الضرائب الأخرى.

الفرع الأول

التحري عن التهريب

تعريف التهريب: التهريب وفقا للقانون: (هو إدخال البضائع الى البلد أو اخراجها منها خلافا للأحكام القانون والنصوص النافذة من غير طريق الدوائر الجمركية)^(٢).

ومن أجل تطبيق القانون ومكافحة التهريب منح القانون لموظفي الجمارك ورجال ضابطتها الحق في القيام بالكشف على البضائع ووسائل النقل وذلك ضمن الحدود النظامية التي ترسمها مصلحة الجمارك وفقا لأحكام القانون الجمارك رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م والقوانين النافذة الأخرى، وتتمثل سلطات رجال الجمارك في مجال التحري عن التهريب في التالي^(٣):

(١) انظر المادة (١٦٦) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) انظر المادة (٢٦٨) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٣) انظر المواد (١٨٦-١٨٨) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

- ١- تحري (تفتيش) الأشخاص على الحدود في حالة الدخول والخروج، ولا يجوز تحري الأشخاص جسدياً إلا في حالة الجرم المشهود أو الإخبار المثبت بمحضر أولي.
- ٢- استعمال جميع الوسائل اللازمة في حالة عدم خضوع سائقي وسائل النقل للأوامر التي تعطى لهم من قبل موظفي الجمارك ورجال ضابطتها.
- ٣- الحق في الصعود إلى جميع السفن الموجودة في المرافئ المحلية والداخلية إليها والخارجة منها، وأن يبقوا فيها حتى تفرغ كامل حمولتها، وأن يأمرؤا بفتح كور السفينة وغرفها وخزائنها والطرود المحمولة فيها وأن يضعوا تحت أختام الرصاص البضائع المحصورة والممنوعة والبضائع الخاصة لرسم باهظة وغيرها... إلخ.
- ٤- الصعود إلى السفن داخل النطاق الجمركي لتفتيشها أو المطالبة بتقديم بيان الحمولة ((المانيفست)) وغيرها من المستندات المتوجبة وفق احكام القانون، ولهم الحق في حالة الامتناع عن تقديم المستندات أو عدم وجود الأشياء بوجود بضائع مهربة أو ممنوعة أن يتخذوا جميع التدابير اللازمة بما في ذلك استعمال القوة لضبط البضائع واقتياد السفينة إلى أقرب مرفأ جمركي.
- ٥- يمكن لموظفي الجمارك ورجال ضابطتها اجراء التحري عن التهريب وحجز البضائع وتحقيق المخالفات الجمركية بشأن جميع البضائع وذلك في النطاقيين الجمركي البري والبحري وفيء الحرم الجمركي وفي المرافئ والمطارات وي جميع الاماكن الخاضعة للرقابة الجمركية، وخارج النطاقيين الجمركيين البري والبحري عند متابعة البضائع المهربة ومطاردتها...^(١).

(١) انظر المادة (١٨٩) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

٦- التحقيق في جرائم التهريب والمخالفات الجمركية بمحضر ضبط يحرر وفق الاصول المحددة في هذا القانون^(١).

الفرع الثاني

بيع البضائع

رخص القانون لمصلحة الجمارك بيع البضائع المحجوزة من حيوانات وبضائع قابلة للتلف أو التسرب أو كانت في حالة توتر في سلامة البضائع الأخرى أو المنشآت الموجودة فيها. وذلك بمضي مدة معينة من تاريخ حجزها تحدد بقرار من وزير المالية.

وكذلك أجاز القانون بيع البضائع التي مضت عليها مهلة الحفاظ النظامية في المخازن أو في ساحات الحرم الجمركي وأرصفتها. وكذلك الودائع المتروكة في الدوائر الجمركية، ولدائرة الجمارك أيضا بيع البضائع والأشياء ووسائل النقل التي أصبحت ملكا نهائيا لمصلحة الجمارك وكذلك البضائع التي لم تسحب من المستودعات^(٢).

حدد القانون الحالات التي يجوز فيها بيع البضائع، وعلى أن تجرى البيوع بالمزاد العلني ووفقا للشروط والقواعد التي يحددها وزير المالية، وأن تباع البضائع خالصة الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم عدا رسم الدلالة الذي يتحمله المشتري^(٣).

ويوزع حاصل البيع (المبلغ) وفقا للترتيب الآتي^(٤):

(١) انظر المواد (١٩١-١٨٧) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) انظر المادتين (٢٧٤-٢٧٥) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٣) انظر المادتين (٢٧٦-٢٧٨) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٤) انظر المادة (٢٧٩) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

١. نفقات عملية البيع.
٢. النفقات التي صرفتها مصلحة الجمارك من أي نوع كان.
٣. الرسوم ((الضرائب)) الجمركية.
٤. الرسوم والضرائب الأخرى وفق أسبقيتها في تاريخ صدور التشريع الخاص بها.
٥. رسم الحفظ في المخازن الجمركية والمستودعات من فتح وتغليق ونقل وعتالة وغيرها.
٦. رسم الخزن.
٧. أجور النقل (الخارجي) عند الاقتضاء.

الفرع الثالث

تحصيل الضريبة

خول القانون مصلحة الجمارك تنفيذ قرارات التحصيل والتغريم وتنفيذ الأحكام الصادرة في القضايا الجمركية بعد اكتسابها الدرجة القطعية بجميع وسائل التنفيذ على أموال المكلفين المنقولة وغير المنقولة وفقا للأصول القانونية النافذة.

و ضمانا لحقوق الخزينة العامة لمصلحة الجمارك اتخاذ التدابير الآتية^(١):

أولا: الحجز الاحتياطي

منح القانون لمحرري الضبط حق حجز البضائع موضوع المخالفة أو جرم التهريب والأشياء التي استعملت إخفائها. وكذلك النقل على أن تبقى الأشياء المحجوزة في الدائرة الجمركية، وحجز جميع المستندات وحجز ما يكفي من أموال المخالفين والمسئولية عن التهريب المنقولة وغير المنقولة ضمانا للرسوم والضرائب والغرامات والمصدرات حتى يتم البت في القضية، وكذلك أجاز

(١) انظر المادة (٢٣٥) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

القانون فرض تأميناً جبرياً على أموال المكلفين أو كفلائهم ضماناً لحقوق الخزينة^(١).

ثانياً: التوقيف الاحتياطي

أجاز القانون التوقيف الاحتياطي في الحالات الآتية^(٢):

- ١- في حالة التهرب المشهود أو ما هو معتبر كذلك.
- ٢- عند القيام بأعمال الممانعة التي تعيق تحقيق المخالفة أو جريمة التهريب.
- ٣- عندما يخشى فرار الأشخاص أو تواريتهم تخلصاً من العقوبات والغرامات والتعويضات التي يمكن أن يحكم بها عليهم.

ويصدر قرار التوقيف من رئيس المصلحة أو رئيس الدائرة الجمركية، وتبلغ الجهات العامة المختصة، ويقدم الموقوف للنيابة خلال ٤٨ ساعة.

وتقرر المحكمة توقيف المجال إليها أو إخلاء سبيله بقاء كفالة لا تقل عن المبالغ المحددة في القانون، أو بدون كفالة بقرار مسبب، قابل للاستئناف من قبل مصلحة الجمارك خلال ٤٨ ساعة من تاريخ التبليغ، ولا يخلو سبيل الموقوف قبل اكتساب الحكم الاستثنائي الدرجة القطعية.

ويحق للسلطة التي قررت التوقيف احتياطياً إنهاؤه قبل التقديم إلى المحكمة المختصة لقاء كفالة لا يتجاوز المبالغ التي قد يحكم بها أو بدونها بقرار معلل.

أعطى القانون لرئيس مصلحة الجمارك أو من يفوضه الحق في منع المخالفين والمسؤولين عن التهريب من مغادرة البلاد في حالة عدم كفاية الأشياء المحتجزة لتغطية الرسوم والضرائب والغرامات، وذلك بطلب يقدم إلى السلطات

(١) انظر المادتين (١٨٩-١٩٩) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) انظر المادة (٢٠٠) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

القضائية، ويلغى هذا الطلب إذا قدم المخالف أو المسؤولين عن التهريب كفالة تعادل قيمة المبالغ التي قد يطالب بها أو تبين فيما بعد أن الأموال المحتجزة تكفي لتغطية هذه المبالغ^(١).

رابعاً: الملاحقة الإدارية

يحق للمصلحة أن تتخذ قرار التحصيل بالطرق الإدارية لاستيفاء الرسوم والضرائب والغرامات، ويشترط لإصدار قرارات التحصيل أن يكون الدين:

- ١- ثابت المقدار مستحق الأداء بتعهدات أو بصكوك تسوية.
- ٢- أن يقصر المكلف عن أدائه بعد إنذار بالدفع خلال مدة عشرة أيام.

ويجوز لرئيس المصلحة إصدار قرار تغريم ومصادرة وفق دليل التسويات فيما يتعلق بالمخالفات الجمركية التي لا تستوجب عقوبة الحبس، وللمكلف الاعتراض على قرارات التحصيل أمام المحاكم المختصة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ^(٢).

خامساً: الملاحقة القضائية

لا يجوز رفع الدعوى في المخالفات الجمركية وجرائم التهريب إلا بناء على طلب خطي من رئيس المصلحة أو من يفوضه بذلك^(٣).

سادساً: حق الامتياز

تتمتع مصلحة الجمارك من أجل تحصيل جميع الرسوم والضرائب الأخرى، والتعويضات والمصادرات، والاستردادات، بامتياز عام على أموال المكلفين المنقولة وغير المنقولة^(٤).

(١) المادة (٢٠١) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) المواد (٢٠٥-٢٢٠) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٣) المادة (٢٠٦) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٤) المادة (٢٨٢) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

المطلب الثالث

المخالفات الجمركية

يقتضي البحث في المخالفات الجمركية تعريفها وبيان أحكامها وأنواعها وذلك على الوجه الآتي:

الفرع الأول

تعريف المخالفة الجمركية وأحكامها

يمكن تعريف المخالفة الجمركية بأنها: (كل فعل أو امتناع عن فعل خلافا لأحكام قانون الجمارك رقم ١٤ لسنة ١٩٩٩م والأنظمة والقرارات الصادرة بمقتضاه)^(١).

وتقسم المخالفات الجمركية إلى نوعين:

- ١- المخالفات الشكلية: ومن هذه المخالفات ما يعد خروج على النظم التي حددها القانون بحيث تعتبر نوع من العبث والاستهتار بهذه النظم دون أن تؤدي إلى ضياع ضرائب جمركية.
 - ٢- المخالفات الموضوعية: وهي المخالفات التي لا تقتصر على مجرد العبث والاستهتار وإنما تتجاوز ذلك إلى ما فيه من ضياع لقدرة من الضرائب الجمركية ولذلك سميت بالمخالفات الموضوعية أو المالية وهي بطبيعتها الحال أخطر من النوع الأول ولذلك يلقي مرتكبها عقوبة أشد.
- وأيا كانت المخالفات الجمركية شكلية أو موضوعية ويفترض ارتكابها بحسب ودون قصد وهذا ما يفرقها عن التهريب الجمركي الذي يتعين أن يتوافر فيه القصد الجنائي^(٢).

(١) المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) انظر فتحي حسن سلامة، النظم الجمركية، مرجع سابق، ص ٤٤٧.

وينص القانون على أنه (عند تعدد المخالفات تتوجب الغرامات عن كل مخالفة على حدة ويكتفي بالغرامة الأشد إذا كانت المخالفات مرتبطة بعضها ببعض بشكل لا يحتمل التجزئة)^(١).

وتحديد المخالفات الجمركية والعقوبات المقررة عنها أمر يكفل احترام القواعد والنظم الجمركية والالتزام بما رسمه القانون من خطوات لتنفيذها حتى لا تسود الفوضى أو عدم الالتزام بالمجال الجمركي الذي يتسم بالأهمية.

وتعد الغرامة الجمركية جزاء ضد المسئول عن المخالفة، وليس معنى ذلك أنها جزاء جنائي بل تعد بمثابة تعويض عن الأضرار التي لحقت بالخزانة العامة، لذلك ينص القانون على أن: (تعتبر الغرامات الجمركية والصادرات المنصوص عليها في هذا القانون تعويضا مدنيا لمصلحة الجمارك ولا تشملها أحكام قوانين العفو)^(٢). وفي هذا المعنى قضت محكمة النقض المصرية بتاريخ ١٦ ديسمبر ١٩٥٦م بأن: (... ما تقضي به اللجان الجمركية في مواد التهريب من الغرامة والمصادرة لا تعتبر من العقوبات الجنائية بالمعنى المقصود في قانون العقوبات بل هو من قبيل التعويضات المدنية لصالح الخزنة)^(٣). وعلى ذلك اجتمعت دوائر محكمة النقض الفرنسية، حيث اعتبرت الغرامة الجمركية ليست عقوبة بالمعنى المعروف ولكنها بمثابة الحكم بوقف مدني، لذلك قد تتعدد الغرامة الجمركية مع الغرامة الجنائية، ولا يجوز الحكم بوقف تنفيذها كما أنها لا تتأثر بالظروف المخففة كصغر السن والدفاع الشرعي، أو الظروف المشددة كحالات العود وظروف الليل... إلخ وهذا لأنها تحمل طابع التعويض المدني^(٤).

(١) المادة (٢٤٣) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) المادة (٢٤١) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٣) أشار لهذا الحكم د. أبو اليزيد المتيت، الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص ١٧٥.

(٤) د. أبو اليزيد المتيت، المرجع السابق، ص ١٧٦.

الفرع الثاني

أنواع المخالفات الجمركية

تتوجب الغرامات عن كل مخالفة على حدة عند تعدد المخالفات الآتية:

أولاً: مخالفات بيانات الوضع في الاستهلاك

- تنص المادة (٢٤٥) على أن: (تفرض غرامة من مثل الرسوم إلى ثلاثة أمثال الرسوم عن المخالفات التالية لبيانات الوضع في الاستهلاك للبضائع.
- ١- البيان المخالف في النوع أو المنشأ أو المصدر.
 - ٢- البيان المخالف في القيمة الذي ينطوي على زيادة تتجاوز (١٠%) على ما هو مصرح به أو (٥%) من الوزن أو العدد أو المقاس.
 - ٣- تفرض غرامة من (٧٨٠ إلى ٣،٣١٥) ريال عن كل المخالفات الأخرى لبيانات الوضع في الاستهلاك غير المشمولة للمادة السابقة^(١).

ثانياً: مخالفات بيانات المصدر

١. تفرض غرامة من نصف قيمة البضائع إلى مثل قيمة البضاعة عن مخالفات بيانات التصدير، إذا كان البيان مخالفاً في النوع، وكذلك البيان المخالف في القيمة والذي ينطوي على زيادة تتجاوز (١٠%) على ما هو مصرح به أو (٥%) من الوزن أو العدد أو المقاس^(٢).
٢. تفرض غرامة من نصف قيمة البضائع إلى مثل القيمة عن مخالفات التصدير التي من شأنها أن تؤدي إلى التخلص من قيد إجازة التصدير وإعادة القطع وذلك في حالة البيانات المخالفة في النوع، البيان المخالف في القيمة والذي ينطوي على زيادة تتجاوز (١٠%) على ما هو مصرح به أو (٥%) من الوزن أو العدد أو المقاس.

(١) المادة (٢٤٦) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) المادة (٢٤٧) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

٣. تفرض غرامة من مثل القيمة إلى مثل القيمة عن مخالفات التصدير التي من شأنها أن تؤدي إلى الاستفادة من استرداد رسوم دون حق يتجاوز مبلغها (١٣٠٠) ريال. كذلك تفرض غرامة من (٧٨٠) ريال إلى (٣,٣١٥) ريال عن كل من مخالفات بيانات التصدير غير المشمولة للمادتين السابقتين^(١).

ثالثاً: مخالفات الأوضاع المعلقة للرسوم^(٢) :

- ١- تفرض غرامة من مثل إلى ثلاثة أمثال الرسوم على ألا تقل عن نصف القيمة عن مخالفات بيع البضائع المقبولة في وضع معلق لرسوم، أو استعمالها خارج الأماكن المسموح بها أو في غير الوجهة الخاضعة التي أدخلت من أجلها، أو تخصيصها لغير الغاية المعدة لها، أو إبدالها أو التصرف بها بصورة غير نظامية، وقبل إعلام مصلحة الجمارك وتقديم المعاملات المتوجبة^(٣).
- ٢- تفرض غرامة من (١٧٥٥) ريال إلى (١٠١٤٠) ريال عن نقل المسافرين أو البضائع داخل البلاد بالسيارات المقبولة في وضع ومعلق للرسوم بصورة مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة النافذة.

رابعاً: مخالفات البضائع العابرة (الترانزيت)^(٤) :

- ١- تفرض على مخالفات التأخير في تقديم البضائع المرسلّة بالترانزيت إلى جمر ك الدخول والخروج بعد انقضاء المهل المحددة لها في البيانات

(١) انظر المواد (٢٤٧، ٢٤٨، ٢٤٩) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) يقصد بها النظم الجمركية الخاصة التي تسمح بالإفراج عن البضاعة الواردة (دخولها) دون أداء الضرائب الجمركية، وهذه النظم الجمركية الخاصة هي نظم البضائع العابرة (الترانزيت، نظام المستودعات، المناطق الحرة، الدخول المؤقت وإعادة التصدير..)

(٣) انظر المادة (٢٥) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٤) انظر المواد (٢٥٣-٢٥٤) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

غرامة من (٣٩٠) ريال إلى (٥٨٥) ريال عن كل يوم تأخير على ألا تتجاوز الغرامة قيمة البضاعة.

٢- تفرض غرامة من (٧٨٠) ريال إلى (٣،٣١٥) ريال عن مخالفات العبور الآتية:

أ - تقديم الشهادات المحددة (اللزامة) لإبراء وتسديد بيانات العبور بعد مضي المهل المحددة لذلك.

ب - قطع الرصاص والأزرار ونزع الأختام الجمركية عن البضائع العابرة بالترانزيت.

ج - تغيير المسلك المحدد في بيان للعبور دون موافقة إدارة الجمارك.

د - الإخلال بأي من أحكام وشروط العبور القانونية أو الواردة في الأنظمة الجمركية.

خامساً: مخالفات المستودعات والمناطق الحرة والإدخال المؤقت وإعادة التصدير^(١):

١- تفرض غرامة عن مخالفات أحكام المستودعات الحقيقية والخاصة والوهمية من (٧٨٠) ريال إلى (٣،٣١٥) ريال وتحصيل هذه الغرامة من أصحاب أو مستثمري المستودعات.

٢- تفرض غرامة عن مخالفات القوانين والأنظمة الجمركية الخاصة بالمناطق الحرة من (٧٨٠) ريال إلى (٣،٣١٥) ريال.

٣- تفرض غرامة على المخالفات التالية من مثل إلى ثلاثة أمثال الرسوم على ألا تقل عن نصف القيمة.

أ - إبدال البضائع المدخلة مؤقتاً أو المعاد تصديرها كلياً أو جزئياً ببضائع أخرى.

(١) راجع المواد (٢٥٤-٢٥٩) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

ب - عدم تقديم البضائع المقبولة في وضع الإدخال المؤقت لدى كل طلب من مصلحة الجمارك.

ج - الحصول على الإدخال المؤقت دون وجه حق.

٤- تفرض غرامة عن مخالفات التأخير في إعادة تصدير البضائع المدخلة مؤقتاً بما فيها السيارات السياحية، وكذلك مخالفات التأخير في الوصول لبيانات إعادة التصدير بعد انقضاء المهل لها من (١٩٥) ريال إلى (٥٨٥) ريال عن كل أسبوع تأخير أو جزئه، على أن لا تتجاوز الغرامة قيمة البضاعة.

٥- تفرض غرامة من (٧٨٠) ريال إلى (٣،٣١٥) ريال عن مخالفات الإدخال المؤقت التالية:

أ - تقديم الشهادات المحددة اللازمة لبراءة وتسديد تعهدات الإدخال المؤقت أو إعادة التصدير بعد مضي المهل النظامية.

ب - قطع الرصاص أو الأزرار أو نزع الأختام الجمركية للبضائع المرسلة في بيانات إعادة التصدير.

ج - تغيير الأماكن المحددة لوجود بضائع الإدخال المؤقت دون موافقة الجمارك.

د - تغيير المسالك المحددة في بيان إعادة التصدير دون موافقة الجمارك.

هـ - الإخلال بأي شرط من شروط الإدخال المؤقت أو إعادة التصدير غير ما ذكر.

سادساً: مخالفات بيان الحمولة (المانيفست)^(١) :

١- تفرض غرامة من مثل إلى ثلاثة أمثال الرسوم على ألا تقل عن (٥٠%) من قيمة البضاعة عن المخالفات الآتية:

(١) راجع المواد (٢٦٠-٢٦١) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

أ - النقص غير المبرر عما أدرج في بيان الحمولة أو ما يقوم مقامه سواء في عدد الطرود أو في محتوياتها أو في كميات البضائع المنفرطة وفي الحالات التي يتعذر فيها تحديد القيمة والرسوم تفرض عن غرامة لا تقل عن (٧٨٠) ريال إلى (١٠،١٤٠) ريال.

ب - الزيادة غير المبررة عما أدرج في بيان الحمولة أو ما يقوم مقامه وإذا ظهر في الزيادة طرود تحمل العلامات والأرقام ذاتها الموضوع على طرود أخرى فتعتبر الطرود الزائدة تلك تضع لرسوم أعلى أو تلك التي تتناولها أحكام المنع.

ج - تسري على بيان الحمولة أو ما يقوم مقامه فيما يتعلق بالقيمة (عند الوضع في الاستهلاك المنصوص عليها في المادة (٢٤٥) وهي الغرامة من مثل الرسوم إلى ثلاثة أمثال الرسوم بالنسبة للنوع، وفي البيان المخالف في القيمة الذي ينطوي على زيادة تتجاوز (١٠%) على ما هو مصرح به أو (٥%) من وزن أو العدد أو المقاس.

٢ - تفرض غرامة من (٧٨٠) إلى (٣،٣١٤) ريال عن مخالفات بيان الحمولة الآتية^(١):

أ - ذكر عدد طرود مقفلة بأي طريقة كانت، سواء ببيان الحمولة أو ما يقوم مقامه على أنها طرد واحد مع مراعاة المادة (٥٤) من هذا القانون بشأن المستودعات والطبليات والمقطورات.

ب - عدم تقديم بيان الحمولة أو ما يقوم مقامه والمستندات المشار إليها في المادة (٣٩) التي توجب تسجيل كل حمولة في (المانيفست) عند الإدخال والإخراج. وكذلك التأخير في تقديم بيان الحمولة عن المدة المحددة وهي ستة وثلاثين ساعة.

(١) انظر المادة (٢٦٢) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

ج - عدم وجود بيان الحمولة أو ما يقوم مقامه أو وجود بيان حمولة مغاير لحقيقة الحمولة.

د - إغفال ما يجب إدراجه في بيان الحمولة أو ما يقوم مقامه غير ما ذكر في المادتين (٢٦٠، ٢٦١).

هـ - الاستيراد عن طريق البريد لرزم مقفلة أو علب لا تحمل البطاقات النظامية خلافا لأحكام الاتفاقيات البريدية العربية أو الدولية والنصوص القانونية الداخلية النافذة.

و - مخالفات بيان الحمولة الأخرى غير المذكورة في المواد السابقة.

سابعا: مخالفات التجول الحيازة

تفرض غرامة من (٣،٣١٥) ريال إلى (١٦،٩٦٥) ريال عن المخالفات الآتية^(١):

أ - الحيازة أو النقل ضمن النطاق الجمركي للبضاعة الخاضعة لضابطة هذا النطاق بصورة غير نظامية أو بشكل يخالف مضمون سند النقل.

ب - قيام السفن التي تنقل حيازتها عن (٢٠٠) طن بحري بنقل البضائع المحصورة أو الممنوعة أو الخاضعة لرسوم باهظة أو الممنوعة المعينة ضمن النطاق الجمركي البحري سواء ذكرت في بيان الحمولة أو لم تذكر أو تبديل وجهة سيرها داخل ذلك النطاق في غير الظروف الناشئة طوارئ بحرية أو قوة القاهرة.

ج - رسو السفن أو هبوط الطائرات أووقوف وسائل النقل الأخرى في غير الأماكن المحددة لها والتي ترخص بها الجمارك.

د - مغادرة السفن أو الطائرات أو وسائل النقل الأخرى للمرفأ أو الحرم الجمركي دون ترخيص من دائرة الجمارك.

(١) انظر المادة (٢٦٣) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

ه - رسوم السفن أيا حملة كانت أو هبوط الطائرات في غير المرافئ أو المطارات المعدة لذلك وفي غير حالات الطوارئ البحرية أو القوة القاهرة في هذه الظروف دون أن يصار إلى إعلام أقرب مركز جمركي بذلك.

ثامنا: مخالفات متفرقة

١. تفرض غرامة من (٧٨٠) ريال إلى (٣،٣١٥) ريال عن المخالفات الآتية^(١):

أ - عدم تقديم الفاتورة الأصلية (الخاصة بالمنشأة وصحة الأسعار المصدق عليها)^(٢).

ب - نقل بضاعة من واسطة نقل إلى أخرى أو إعادة تصديرها دون بيان أو ترخيص نظامي.

ج - تحميل الشاحنات أو السيارات أو غيرها من وسائل النقل عدا السفن والطائرات أو تفريغها أو سحب البضائع دون ترخيص من مصلحة الجمارك أو بغياب موظفيها أو خارج الساعات المحددة نظاميا أو خلافا للشروط التي تحددها مصلحة الجمارك أو تفريغها في غير الأماكن المخصصة لذلك إذا كانت هذه الأفعال داخل الحرم الجمركي.

د - عدم مسح السجلات والوثائق والمستندات وما في حكمها أو الامتناع عن تقديمها.

ه - عدم إتباع المخلصين الجمركيين الأنظمة التي تحدد واجباتهم.

و - النقص المتحقق منه في البضائع الموجودة في المخازن الجمركية.

ز - البضاعة الناتجة من الحجز التي يتعذر تحديد قيمتها أو كميتها أو نوعها دون أن يمنع ذلك من الملاحقة بجرم التهريب.

(١) انظر المواد (٢٦٤-٢٦٧) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) انظر المادة (٣٧) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

٢. تفرض غرامة من (٨٣٨٥) إلى (٣٣،٧٣٥) ريال عن مخالفة تحميل السفن والطائرات أو تفريغها أو سحب البضائع منها دون ترخيص.
٣. تفرض غرامة من مثل إلى ثلاثة أمثال الرسوم على ألا تقل عن نصف القيمة وفقا للشروط والتحفظات التي تحددها مصلحة الضرائب على:
- أ - مخالفة استعمال الأشياء المشمولة بالإعفاء أو استعمال تعريفه مخفضة في غير الهدف المسموح به.
- ب - تغيير مواصفات السيارات بأية طريقة.
- ج - استيراد قطع بديلة أو أجزاء لأصناف من بضائع تشكل بمجملها أصنافا كاملة أو بحكم الكاملة سواء وردت باسم مستورد واحد أو باسم عدة مستوردين.
٤. تفرض غرامة على مثل القيمة إلى مثلي القيمة في حالة الاستيراد للرسوم والضرائب الجمركية دون وجه حق.
٥. تفرض غرامة من (٧٨٠) ريال إلى (٣،١٥) ريال عن المخالفات الآتية إذا لم يكن مشمولة بالمواد السابقة (الفصل السابع) ((المخالفات الجمركية و غراماتها)).
- أ - التهرب أو الشروع في التهرب من إجراء المعاملات الجمركية.
- ب- عدم المحافظة على الأختام أو الأضرار أو الرصاص الموضوع على الطرود أو وسائط النقل أو المستودعات دون أن يؤدي ذلك إلى النقص في البضاعة أو تغيير فيها.
- ج- عدم التزام أصحاب العلاقة بتنفيذ تعهداتهم أو كفالاتهم المقدمة من قبلهم إلى مصلحة الجمارك.
- د - كل مخالفة لأحكام هذا القانون والأنظمة والقرارات المنفذة لذلك.

المطلب الرابع

التهريب الجمركي

تستهدف جريمة التهريب الاعتداء على مصلحة مالية لمجتمع إذ الهدف من ارتكابها عادة بقصد الإفلات عن كل أو بعض الضرائب الجمركية المستحقة. كما تستهدف أيضا الاعتداء على مصالح اقتصادية أو اجتماعية أو صحية أو ثقافية... إلخ وذلك بإدخال أو إخراج سلع بطريق غير مشروعة من المحظور استيرادها أو تصديرها والمقيدة بالعرض على جهات معينة^(١).

ونتناول في هذا المطلب كل من التهريب وأنواعه وعقوباته على النحو الآتي:

الفرع الأول

تعريف التهريب

بصر النظر عن اختلاف تشريعات الدول بصدد تعريف التهريب^(٢)، فقد عرفه المشرع اليمني على هذا النحو: (التهريب هو إدخال أو إخراج البضائع إلى البلاد أو إخراجها منها خلافا لأحكام هذا القانون والنصوص النافذة من غير طريق الدوائر الجمركية)^(٣).

أنواع التهريب^(٤):

ينقسم التهريب الجمركي من جهة محله إلى نوعين^(٥):

(١) راجع مجدي محب حافظ، جريمة التهريب الجمركي، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ١٩٩٢م،

ص ٤٥. فتحي حسن سلامة، النظم الجمركية، مرجع سابق، ص ٤٥٥.

(٢) راجع مجدي محب حافظ، جريمة التهريب الجمركي، مرجع سابق، ص ٣.

(٣) ارجع المادة (٢٦٨) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٤) فتحي حسن سلامة، النظم الجمركية، مرجع سابق، ص ٤٥٨. د. مجدي محب حافظ، جريمة

التهريب الجمركي، مرجع سابق، ص ٩٢-١١٢.

(٥) ارجع المادة (٢٦٩) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

- ١- التهريب الضريبي: ويرد على الضريبة الجمركية المفروضة على البضائع ويؤدي إلى التخلص من أدائها كلها أو بعضها.
- ٢- التهريب غير الضريبي: ويرد على بعض السلع التي لا يجوز استيرادها أو تصديرها بقصد خرق الحظر المطلق الذي يفرضه القانون. كما ينقسم التهريب من حيث أركانه إلى نوعين:
 - ١- التهريب الضريبي الحقيقي: ويتحقق بتمام إدخال أو إخراج السلعة باجتيازها الدائرة الجمركية بطريقة غير مشروعة دون أداء الضريبة الجمركية المستحقة أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في البضائع الممنوعة.
 - ٢- التهريب الضريبي الحكمي: وهذا النوع من التهريب لا يندرج ضمن النموذج العام لجريمة التهريب الجمركي، لأن البضاعة تدخل أو تخرج عن طريق الجمارك، ولا تجتاز الدائرة الجمركية خلسة أو خفية بل يقدم عنها بيان جمركي وتخضع للإجراءات الجمركية إلا أن جلبها أو إخراجها يقتزن بأفعال أو مستندات تؤدي إلى ذات النتيجة التي تنتهي إليها التهريب الحقيقي، لذلك الحق المشرع هذا الأفعال اعتبار بجريمة التهريب، وحظرها ابتداء، وأجرى عليها حكم الجريمة التامة ولو لم يتم للمهرب ما أراده، لأن من شأن الأفعال المذكورة أن تجعل إدخال وإخراج البضائع وشيك الوقوع في الأغلب الأعم من الأحوال^(١). ويعد تهريباً يعاقب عليه القانون ما يلي^(٢):
 - (١) عدم التوجيه بالبضائع عند الإدخال إلى مركز أو جائرة جمركية.
 - (٢) عدم إتباع الطرف المحددة بالنصوص القانونية والنظامية في إدخال البضائع وإخراجها وعبورها.
 - (٣) تفريغ البضائع من السفن أو تحميلها بصورة مغايرة للأنظمة على الشواطئ حيث لا توجد مراكز أو دوائر جمركية أو في النطاق ٢٢٢ الجمركي البحري.

(١) فتحي حسن سلامة، النظم الجمركية، المرجع السابق، ص ٤٥٩.

(٢) ارجع المادة (٢٦٩) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

- (٤) تفريغ البضائع من الطائرات أو تحميلها عليها بصورة غير مشروعة خارج المطارات النظامية أو إلقاء البضائع أثناء النقل الجوي مع مراعاة أحكام المادة (٥٩) من هذا القانون، وكذلك تفريغ البضائع من وسائل النقل الأخرى خارج المراكز والدوائر الجمركية بصورة مغيرة لأحكام هذا القانون واللائحة التنفيذية.
- (٥) عدم التصريح في جمرك الإدخال أو الإخراج عن البضائع الواردة والصادرة دون بيان حمولة ويدخل في ذلك ما يصحبه المسافرون مع مراعاة أحكام المادة (١٢٢).
- (٦) تجاوز البضائع في الإدخال أو الإخراج للدوائر والمراكز الجمركية دون التصريح عنها.
- (٧) اكتشاف بضائع غير مصرح بها في المراكز والدوائر الجمركية موضوعة في مخابئ مهيأة لإحفاؤها أو في فجوات أو فراغات لا تكون مخصصة عادة لاحتواء مثل هذه البضائع.
- (٨) الزيادة أو النقصان أو التبديل دون مبرر قانوني في الطرود أو في محتوياتها المقبولة في وضع معلق للرسوم موضوع الباب الثامن من هذا القانون المكتشفة بعد مغادرة البضاعة دائرة أو مركز جمركي، ويشمل هذا الحكم البضائع التي عبرت البلاد تهريباً أو دون معاملة.
- (٩) عدم تقديم الإثباتات التي تحددها مصلحة للجمارك لإبراء بيانات الأوضاع المعلقة للرسوم موضوع الباب الثامن من هذا القانون.
- (١٠) إخراج البضائع من المناطق الحرة أو المخازن الجمركية أو المستودعات إلى المنطقة الجمركية دون معاملة جمركية.
- (١١) البيانات المخالفة التي قصد منها استيراد أو تصدير بضائع معينة أو ممنوعة أو محصورة بواسطة مستندات مزورة أو مصطنعة أو التي قصد منها استيراد بضائع بطريقة التلاعب بالقيمة لتجاوز مقادير المخصصات

النقدية المحددة في النصوص الصادرة بواسطة مستندات مزورة أو مصطنعة.

- (١٢) تقديم مستندات أو قوائم مخالفة مزورة أو مصطنعة أو وضع علامات مخالفة بقصد التخلص من تأدية الرسوم الجمركية أو الرسوم والضرائب الأخرى كلياً أو جزئياً أو قصد تجاوز أحكام المنع أو الحصر.
- (١٣) نقل وحياسة البضاعة المعينة أو الممنوعة أو المحصورة دون تقديم الإثباتات تؤيد استيرادها بصورة نظامية.
- (١٤) نقل وحياسة البضائع الخاضعة لضابطة النطاق الجمركي ضمن هذا النطاق دون مستند نظامي.
- (١٥) عدم إعادة استيراد البضائع الممنوع تصديرها والمصدرة مؤقتاً لأية غاية كانت.
- (١٦) البضائع الممنوعة المصرح عنها بتسميتها الحقيقية قبل الحصول على الترخيص بإدخالها أو إخراجها.
- (١٧) الزيادة عما هو مصرح به في بيانات إعادة التصدير التي من شأنها أن تؤدي إلى غير حقيقية في بيانات الأوضاع المتعلقة للرسوم.
- (١٨) عدم إعادة تصدير (إخراج) السيارات التي تيم إدخالها أو استيرادها مؤقتاً بانقضاء سنة من تاريخ انتهاء مدة صلاحية المستند الجمركي الذي أدخلت مؤقتاً بموجبه.

الفرع الثاني

عقوبات التهريب

سبق القول أن ما يميز أو يفرق المخالفة الجمركية عن التهريب هو توافر القصد الجنائي في التهريب. وهذا ما أكدته المادة (٢٧٠) من القانون، التي تنص على أنه: (يشترط في المسؤولية الجزائية في جرم التهريب توفر القصد وتراعى في تحديد المسؤولية النصوص الجزائية النافذة ويعتبر مسئولاً جنائياً بصورة

خاصة الفاعلون الأصليون، والشركاء بالجرم، والمتدخلون والمحرضون، وحائزو المواد المهربة، وسائقي النقل التي استخدمت في التهريب، ومستأجرو المحلات والأماكن التي أودعت فيها المواد المهربة أو المنتفعون بها، وأصحاب وسائل النقل والمحلات والأماكن المذكورة إذا ثبت علمهم بذلك).

العقوبات المقررة في القانون^(١) :

مع عدم الإخلال بأية عقوبة يقضي بها قانون آخر، فإن قانون الجمارك يعاقب على التهريب بالغرامات الآتية:

- ١- غرامة جمركية تكون بمثابة تعويض مدني لمصلحة الجمارك كما يلي:
 - أ - من مثلي القيمة إلى أربعة أمثال عن البضائع الممنوعة المعينة.
 - ب - من مثل القيمة والرسوم إلى ثلاثة أمثال القيمة والرسوم معا عن البضائع الممنوعة أو المحصورة.
 - ج - من مثل الرسوم إلى ثلاثة أمثال الرسم عن البضائع الخاضعة للرسوم إذا لم تكن ممنوعة أو محصورة على أن لا تقل عن مثل قيمتها.
 - د - من (٢٠) إلى (٨٥) دينار عربي حسابي عن البضائع غير الخاضعة للرسوم والتي لا تكون ممنوعة أو محصورة.

٢- مصادرة البضائع موضوع التهريب أو الحكم بما يعادل قيمتها عند عدم حجزها أو نجاتها من الحجز، وللمحكمة المختصة الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب وذلك فيما عدا السفن والطائرات ما لم تكن قد أعدت أو استؤجرت لهذا الغرض أو الحكم بما يعادل قيمتها عند حجزها أو نجاتها من الحجز. ولرئيس المصلحة أو من يفوضه أن يقرر مصادرة البضائع ووسائل النقل المحجوزة في حالة فرار

(١) ارجع المادة (٢٧١) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

المهربين وعدم الاستدلال عليهم إذا لم يتجاوز (٦٧،٦٦٥) ريال. فإذا تجاوزت قيمة البضاعة هذا المقدار تقرر المحكمة الجمركية على وجه الاستعجال مصادرة البضائع المحجوزة في هذه الحالة^(١).

الفرع الثالث

المحاكمة في دعوى التهريب الجمركي

ينص القانون على أنه: (لا يجوز رفع دعوى في المخالفات الجمركية وجرائم التهريب بناء على طلب خطي من رئيس المصلحة أو من يفوضه بذلك)^(٢). وأتضح من النص القانوني عدم جواز تحريك الدعوى الجنائية أو مباشرة أي إجراء من إجراءات بدء تسييرها أمام جهات التحقيق أو المحاكم قبل صدور الطلب بذلك من مدير عام مصلحة الجمارك أو من ينوبه، وأنه إذا ما اتخذت إجراءات من هذا القبيل قبل صدور طلب من الجهة التي أناطها القانون به وقعت تلك الإجراءات باطلة بطلاناً متعلقاً بالنظام العام لاتصاله بشرط أصل لازم لتحريك الدعوى الجنائية ولصحة اتصال المحكمة بالواقعة. ويتعين على المحكمة القضاء به من تلقاء نفسها^(٣).

ولرئيس المصلحة أو من يفوضه وفقاً لدليل التسويات أن يجري التصالح عن المخالفات وقضايا التهريب قبل إقامة الدعوى أو أثناء النظر فيها أو بعد صدور الحكم وقبل اكتسابه الصفة المبرمة مقابل غرامة نقدية لا تقل عن (٢٥%) من الحد الأدنى لمجموع الغرامات الجمركية المنصوص عليها في المادتين (٢٦٨، ٢٦٩) من هذا القانون. أما المخالفات الأخرى فيمكن تخفيض

(١) ارجع المواد (٢٧١-٢٧٣) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) ارجع المادة (٢٠٦) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٣) نقض جنائي مصري ١٨/٤/١٩٦٧م الطعن رقم ٨٩ لسنة ٣٧ ق... إلخ أشار إليه د. أبو اليزيد

علي المتيت، الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص ٢١٦.

غرامتها عن الحد الأدنى المذكور حسب ظروف المخالفة وفي جميع الأحوال تؤدي هذه الغرامات بالإضافة إلى مبلغ الرسوم والضرائب المترتبة.

ويجوز أن يتضمن عقد التسوية إعادة البضائع المحجوزة ووسائل النقل والأشياء التي استخدمت لإخفاء المخالفة كلا أو جزءا... إلخ^(١).

والتصالح في مواد التهريب الجمركي أمر جوازي لمصلحة الجمارك يخضع لسلطتها التقديرية. ويترتب على التصالح مع المتهم أثناء نظر الدعوى وقف السير فيها.

وكذلك لرئيس المصلحة أو من يفوضه بذلك أن يتجاوز عن المخالفات الجمركية أو الاتهام بذلك عند وجود أسباب مبررة وفي كل الأحوال يكون ذلك قبل أن تصل القضية إلى القضاء^(٢).

أولاً : المحكمة المختصة بنظر دعوى التهريب الجمركي :

نصت المادة (٢٢٠) من قانون الجمارك على أن: (تتولى محاكم مختصة النظر في القضايا المتعلقة بالمخالفات الجمركية وجرائم التهريب وتنشأ هذه المحاكم ويحدد شكلها ومكانها والمحاكم التي تستأنف أحكامها أمامها طبقاً لأحكام قانون السلطة القضائية).

ثانياً : اختصاص المحكمة

حدد قانون الجمارك رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م في المادة (٢٢١) اختصاص المحكمة بما يلي:

١- النظر في الدعوى المتعلقة بالمخالفات الجمركية وجرائم التهريب المنصوص عليها في هذا القانون.

(١) راجع المواد (٢٠٧-٢٠٩) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) راجع المادة (٢١٠) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

- ٢- النظر في الدعوى الناجمة عن تطبيق هذا القانون.
- ٣- النظر في الدعوى التي تقيمها مصلحة الجمارك من أجل تحصيل الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب والتكاليف الأخرى التي تستوفيها وغراماتها والمصادرات المتعلقة بها.
- ٤- النظر في الاعتراضات على قرار التحصيل.
- ٥- النظر في الاعتراضات المقدمة على قرارات التجريم.
- هذا، ويحدد قرار إنشاء المحكمة اختصاصها المكاني، وللمحكمة وحدها صلاحية النظر في الأمور المستعجلة التي تتصل بالقضايا الجمركية وفق أحكام القوانين النافذة.

ويحظر القانون على المحاكم الأخرى ولأي سبب كان أن تنتظر في القضايا المعروضة على المحكمة المختصة (بالنظر في القضايا المتعلقة بالمخالفات الجمركية وجرائم التهريب)^(١).

وتنتظر المحكمة المختصة على وجه السرعة في القضايا التي تدخل في اختصاصها والتي ينص هذا القانون على صدور الأحكام فيها بالنفاذ المعجل.

والحالات التي تحكم فيها المحكمة بالنفاذ المعجل هي^(٢):

- (١) إذا ضبط مرتكب التهريب بالجرم المشهود وكانت قيمة البضاعة تزيد على (٥،٤٦٠) ريالاً.
- (٢) إذا كانت البضاعة المهربة مخدرات أو أسلحة أو ذخائر وبضائع إسرائيلية أو مقاطعة عربية وغيرها من البضائع الممنوعة مهما بلغت قيمتها.
- (٣) إذا كانت البضاعة المهربة حيوانات حية أو سريعة العطب.

(١) راجع المادة (٢٢٢) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) راجع المادة (٢٢٣) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

٤) بناء على طلب من رئيس المصلحة أو من يفوض إليه ذلك في الحالات التي يخشى فيها فرار الأشخاص أو تهريب أموالهم أو عند عدم وجود إقامة ثابتة لهم.

ومنح القانون للمحكوم عليه بالنفاذ المعجل الحق في الطعن أمام محكمة الاستئناف من أجل وقف النفاذ المعجل شرط تقديم كفالة تضمن تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة.

ثالثا: الطعن في الحكم

أجاز القانون استئناف القرارات الصادرة من المحكمة المختصة أمام محاكم الاستئناف ومحكمة النقض (التمييز) ووفق الشروط المحددة في قانون أصول المحاكمات ((الإجراءات الجزائية)) وإذا لم يقدم الطعن خلال هذه المهل يصبح حكم المحكمة قطعيا وغير قابل لأي من طرق الطعن أو وقف التنفيذ^(١).

وأحكام المحكمة غير قابلة للطعن إذا لم تتجاوز المبالغ المحكوم بها (أي الغرامة وقيمة البضائع المصادرة في المخالفات الجمركية أو جريمة التهريب مبلغ (١٦،٩٦٥) ريالاً. ولا يجوز للمسؤولين عن المخالفات والتهريب الطعن في الأحكام الصادرة عن المحكمة إذا كانت تتعلق بالمواد الممنوعة المعينة أو الممنوعة إلا بعد إيداع تأمين يعادل ربع قيمة البضائع موضوع المخالفة أو التهريب على ألا يتجاوز مبلغ التأمين (١٣٦،٥٠٠)^(٢).

والأحكام الصادرة عن محكمة الاستئناف في الطعن المقدم إليها، تعتبر دائما حضورية إذا كان الطعن مقدما من قبل المخالف أو المسؤول عن التهريب ويجوز الطعن في هذه الأحكام أمام محكمة النقض ((التمييز))^(٣).

(١) راجع المادة (٢٢٥) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) انظر المادتين (٢٢٦، ٢٢٧) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٣) المادة (٢٢٨) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

وقد أَعفى القانون مصلحة الجمارك من جميع الرسوم والنفقات القضائية الأخرى المترتبة على الدعوى، إلا أنه يترتب على مصلحة الجمارك إذا خسرت الدعوى تحمل النفقات والمصاريف المحكوم بها لصالح الفريق الآخر^(١).

كما تعفى مصلحة الجمارك من تقديم الكفالة أو التأمين أو دفع السلف لضمان النفقات المتوجبة على التقاضي بموجب النصوص النافذة^(٢).

المبحث الثاني

الضريبة العامة على المبيعات

الضريبة العامة على المبيعات أو ما يعرف بضريبة القيمة المضافة عبارة عن ضريبة على الاستهلاك أو الإنفاق تفرض على السلع المتداولة بالبيع أو على إنتاج واستهلاك الخدمات وتستوفى من المشتري في كل مرحلة من مراحل التوزيع. وقد طبقت هذه الضريبة لأول مرة عام ١٩٥٥ من قبل (٥٥) دولة اليوم تطبق على (٧٠) دولة من دول العالم^(٣). من بينها الجمهورية اليمنية حيث صدر قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١٩ بتاريخ ٢٩ ديسمبر ٢٠٠١م.

وقد حلت الضريبة العامة على المبيعات محل ضريبة الإنتاج والاستهلاك المفروضة بالقانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٩١م^(٤).

(١) المادة (٢٢٩) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٢) المادة (٢٣٠) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م.

(٣) د. علي الفقيه، الضريبة العامة على المبيعات... تأثيرات وانعكاسات، المركز العربي للدراسات الاستراتيجية (أوراق يمانية)) العدد ٣٤، يوليو ٢٠٠٥م، ص ٧.

(٤) ألغى قانون ضريبة الإنتاج والاستهلاك رقم ٧٠ لعام ١٩٩٠م بالمادة ٦٩ من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ٤٢ لسنة ٢٠٠٥م.

المطلب الأول

نطاق سريان ضريبة المبيعات

تفرض الضريبة العامة على المبيعات على قيمة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة في اليمن التي يقوم بها المكلف من خلال مزاولته نشاطا تجاريا وذلك في الوقت الذي يتم فيه عمليه البيع، وتستحق الضريبة على الآتي^(١):

- ١- بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة يتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة في أي شكل من أشكاله.
- ٢- بيع السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المتمثلة للضريبة الجمركية في زمن تسجيل البيان الجمركي، وتحصل بنفس طريقة تحصيل الرسوم الجمركية.
- ٣- ما يستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة بمقتضى هذا القانون من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي.

الفرع الأول

سعر الضريبة

يتم احتساب سعر الضريبة على النحو الآتي:

١. تحتسب الضريبة بنسبة عامة بواقع (٥%) من قيمة مبيعات السلع والخدمات (المحلية والمستوردة).
٢. تحتسب الضريبة على البنزين، والسولار، الكيروسين، المازوت، وغاز بوتان بواقع (٥%) من سعر البيع للمستهلك.
٣. تحتسب الضريبة بمعدل (صفر%) على السلع والخدمات الواردة في الجدول رقم (٢) الملحق بالقانون.

(١) المادتين (٣، ٥) من القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١م المعدل بالقانون رقم ٤٢ لسنة ٢٠٠٥م.

جدول رقم (٢): السلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات
بمعدل (صفر %) المرفق بالقانون:

م	البيان
١	السلع والخدمات المصدرة
٢	خدمات الملاحة الجوية الدولية وأية خدمات مرتبطة بخدمات الطيران المدني الجوية وخدمات الملاحة البحرية الدولية وخدمات الموانئ وخدمات النقل البري الدولي.
٣	حليب الأطفال

٤. تحتسب الضريبة على اسلع والخدمات الخاضعة للضريبة بنسب محددة
قرين كل منها والموضحة في الجدول رقم (٣) الملحق بالقانون.

جدول رقم (٣): الخاص بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة بنسب محددة قرين
كل منها

م	البيان	نسبة الضريبة
١	السجائر بجميع أنواعها	٩٠% من سعر البيع للمستهلك
٢	السيجار	٩٠%
٣	القات	٢٠% من سعر البيع للمستهلك
٤	الأسلحة والذخائر	٩٠%
٥	معادن ثمينة من ذهب ومعادن عادية مكسوة بقشرة من الذهب: أ- نصف مشغولة ب- حلي ومجوهرات ومصوغات صياغة ومصنوعات أخرى، وفقا لقواعد القيمة المبينة في القانون	٩٠%
٦	خدمات الهاتف السيار	١٠%
٧	خدمات الهاتف الدولي	١٠%

٥. وتكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساسا لربط الضريبة، بالنسبة للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة، هي القيمة الحقيقية الثابتة بفاتورة البيع والتي تمثل سعر البيع الفعلي للسلعة أو السعر المدفوع فعلا مقابل الخدمة. وفي حالة قيام الشخص ببيع السلعة الخاضعة للضريبة عبر أي قنوات وسيطة أو أي شخص يرتبط معه بعلاقة تكون القيمة المتخذة أساسا لربط الضريبة هي القيمة الحقيقية الثابتة بفاتورة البيع وبما لا يقل عن سعر البيع الفعلي للسلعة السائدة في السوق لتاجر الجملة^(١).

٦. وتكون قيمة السلعة المستوردة الخاضعة للضريبة عبارة عن مجموع القيمة المتخذة أساسا لتحديد الرسوم الجمركية مضافا إليه الرسوم الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة. وتكون قيمة الخدمة المستوردة وفقا للقيمة الواردة بالعقود أو مستندات الدفع، وإذا لم يتم تحديد مبلغ مستقل من السعر لسلع أو خدمات ما كضريبة فيتكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساسا لربط الضريبة وفقا للمعادلة التالية^(٢):

قيمة السلع شاملة الضريبة × نسبة الضريبة

الضريبة = -----

نسبة الضريبة × ١٠٠

القيمة = قيمة السلعة شاملة الضريبة - الضريبة

(١) المادة (٨) من القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١م.

(٢) المادتين (٩، ١٠) من القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١م.

الفرع الثاني تحصيل الضريبة

الأصل أن سداد الضريبة يتم من واقع الإقرارات المقدمة الى المصلحة عن السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بعد احتسابها. وإذا كانت الضريبة المستحقة من قبل شخص مسجل في فترة معينة تزيد عن المبلغ الإجمالي لضريبة المدخلات التي يحق له خصما وفقا لهذا القانون فعليه سداد تلك الزيادة إلى المصلحة أما إذا كانت الضريبة تساوي أو تقل عن المبلغ الإجمالي لضريبة المدخلات التي يحق له خصمها، فلا يكون الشخص المسجل ملزما بتوريد أي ضريبة إلى المصلحة عن تلك الفترة الضريبة^(١). وإلى جانب تحصيل الضريبة من واقع الإقرارات، يتم تحصيلها بالطرق الآتية:

١ - تحصيل الضريبة من واقع تعديل الإقرارات أو تقدير الضريبة^(٢):

وفقا للقانون، تحصل الضريبة من واقع تعديلات الإقرارات أو تقدير الضريبة للسلع أو الخدمات المحلية في المواعيد المنصوص عليها في القانون. ويعاقب على النحو الآتي:

أ - في حالة إخلال المسجل بمواعيد تقديم الإقرارات في المدة المحددة (٢١ يوما) تستوفى منه غرامة بواقع (٢٠%) من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر يتأخر فيه المكلف أو جزء منه بما لا يتجاوز (٢٠%) من الضريبة المستحقة، وتحسب الغرامة حسب عدد الأشهر التي تأخرت فيها الضريبة لدى المسجل.

ب - إذا لم تدفع الغرامة المستحق من واقع الاجراءات الناتجة عن تعديل الإقرارات او من وقع تقدير الضريبة النهائي خلال المدة والمواعيد يضاف

(١) انظر المادتين (٣٠، ٣١) من القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١ م.

(٢) المادة (٣٣) من القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١ م.

إلى الضريبة مبلغ يساوي (١%) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير أو جزء منه.

٢- تحصيل الضريبة على السلع والخدمات^(١):

تؤدي الضريبة على السلع المستوردة قبل الإفراج عنها من الجمارك وفقا للإجراءات المقررة لتحصيل الرسوم الجمركية وعلى مصلحة الجمارك أن لا تفرج عن هذه السلع إلا بعد سداد الضريبة المستحقة عليها. وتؤدي الضريبة على الخدمات المستوردة وقت سداد قيمتها ويلزم بالإقرار عنها واستقطاع وتوريد الضريبة الى مصلحة المستفيد من أداء الخدمة.

الفرع الثالث

الإعفاء من الضريبة

١- تعفى من الضريبة العامة على المبيعات بعض السلع والخدمات، أما بمقتضى أحكام القانون أو الاتفاقيات الدولية التي أبرمتها الحكومة اليمنية، وذلك على النحو الآتي:

تعفى من الضريبة الخدمات المنصوص عليها في الجدول رقم (١) المرفق بالقانون رقم ٤٢ لسنة ٢٠٠٥ م :

م	البيان
١	الخدمات المالية والمصرفية
٢	خدمات التأمين
٣	الخدمات الصحية والعلاجية
٤	الخدمات التعليمية بمختلف أنواعها
٥	كافة الخدمات التي تقوم بها الهيئات والجمعيات والمنظمات غير الحكومية

(١) المادة (٣٤) من القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١ م.

	المعترف بها من قبل الجهات المختصة غير الهادفة للربح
٦	خدمات النقل البري الداخلي الآتية:
	أ - خدمات نقل البضائع عدا خدمات النقل السريع
	ب - خدمات نقل الركاب
	ج - خدمات صيانة الطرق
٧	خدمات تأجير أو تشغيل أو استغلال الأراضي والعقارات لأغراض السكن الخاص
٨	خدمات المياه (عدا المياه المعدنية والصحية) والمجاري والكهرباء
٩	خدمات نظافة المنازل والشوارع وخدمات مكافحة التلوث المتعلق بالبيئة بما فيها جمع النفايات والقمامة
١٠	خدمات ترسيم المآثر التاريخية
١١	خدمات الحجاج (وكالات الحج والعمرة)
١٢	خدمات الفنادق ذات النجمة واحدة فما فوق

٢- تعفى من الضريبة العامة على المبيعات بموجب الفقرة ب من المادة (٤٠)* السلع الآتية:

القمح ودقيق القمح

الأرز

الأدوية

الذهب الخام

الأمثلة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج

النقود الورقية والمعدنية المتداولة

إعفاءات مقررّة بمقتضى الاتفاقيات الدولية المصادق عليها بقانون خاص بها وفقاً للإجراءات الدستورية.

إعفاءات ضريبية بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها محليا السفارات والمفوضيات غير الفخرية للاستعمال الرسمي عدا الغذائية والأدخنة. وكذلك السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها محليا المنظمات الدولية والإقليمية في الجمهورية وموظفوها غير اليمنيين الذي يتمتعون بالصفة الدبلوماسية وذلك للاستخدام الخاص بشرط معرفة وزارة الخارجية وبنفس الإجراءات والشروط الواردة بقانون الجمارك^(١).

المطلب الثاني

خصم الضريبة وردها

يتناول الباب السادس من القانون خصم الضريبة وردها على النحو الآتي:

الفرع الأول

خصم الضريبة

تنص المادة (١٤) على أن: (للمسجل عند حساب الضريبة الواجب أدائها عن الفترة الضريبة أن يخصم من إجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع أو قيمة الخدمات ما يلي^(٢):

- (١) ضريبة المدخلات المدفوعة بالنسبة للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية.
- (٢) ضريبة المدخلات بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة الخاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية.
- (٣) ضريبة المدخلات المسموح بخضمتها والتي تنظمها اللائحة التنفيذية بخصوص الحالات التي يحق للمسجل التعديل في القيمة المحددة بقانون البيع بعد إتمام البيع للسلعة أو أداء الخدمة.

(١) راجع المادة (٤٢) من القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١م المعدل بالقانون رقم ٤٢ لسنة ٢٠٠٥م.

(٢) المادة ١٤ (فقرة (أ)) بند (٣)، المادة ١١ فقرة (و) من القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١م.

(٤) ضريبة المدخلات التي لم يسمح بخصمها وفقا للفقرة ب من هذه المادة حالة حصول الشخص المسجل على فاتورة بيع تتعلق بالسلع المباعة أو الخدمات المقدمة.

(٥) ضريبة المدخلات المدفوعة على الفاقد والتالف من السلع المنتجة محليا والمستوردة وفقا للأسس والمعايير التي تحددها اللائحة التنفيذية.

(٦) ما سبق للمسجل سداده من ضريبة على المرتجع من مبيعاته.

أولاً: شروط خصم ضريبة المدخلات

يشترط لخصم الضريبة المدخلات عند حساب الضريبة المستحقة من جانب شخص مسجل تقديم ما يلي^(١):

١- بيان فواتير البيع المحرر التي يحوزها الشخص المسجل الذي يطالب بالخصم وقت تقديم الإقرار الضريبي.

٢- نسخة من البيان الجمركي للسلع المستوردة للضريبة بالنسبة للمشتريات المستوردة.

هذا، وأجاز القانون للمسجل في الفترة الضريبية الأولى التي كان غير مسجلاً فيها خصم ضريبة المدخلات المدفوعة أو الواجبة من الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام هذا القانون قبل أن يصبح مسجلاً وذلك بقدر استخدام هذا الشخص لتلك المدخلات بالنسبة للسلع الخاضعة للضريبة بعد التسجيل وبشرط ما يلي:

أ- أن تكون المشتريات من السوق المحلية أو المستوردة قد تمت قبل تاريخ التسجيل بما لا يزيد عن (سنة).

ب- أن تكون تحت تصرف الشخص في تاريخ التسجيل لتصريفها (بالبيع أو وسيلة أخرى) أو للاستعمال من جانب الشخص المسجل.

(١) المادة (١٤) فقرة ب) من القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١م.

ثانياً : قيود خصم الضريبة

نصت المادة (١٥) من القانون على أن يراعى عند خصم ضريبة المدخلات ما يلي^(١):

إذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات تزيد عن الضريبة المستحقة خلال الفترة الضريبة يتم الآتي:

للمسجل خصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات من الضريبة المستحقة المحددة بإقراره الشهري للأشهر التالية حتى يتم استنفادها.

يحق للمسجل أن يقدم بعد انتهاء أي سنة ميلادية لم يتمكن خلالها من خصم كامل الضريبة المدفوعة على المدخلات طلب استرداد الرصيد المتبقي عند نهاية السنة.

إذا كانت بعض المنتجات وليس كلها خلال الفترة الضريبة تخضع للضريبة فيتم الخصم على الوجه التالي:

أ - يخصم إجمالي الضريبة على المدخلات التي تستخدم فقط في صناعة المنتجات الخاضعة للضريبة سواء تمت عملية التصنيع في الفترة الضريبة أو بعدها.

ب - تخصم الضريبة على المدخلات التي تستخدم في منتجات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفي منها تبعاً لنسبة المنتجات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المنتجات.

ج - يحرر البائع إشعار إضافة بالضريبة على مدخلات السلع المعفاة إذا قام بخصمها بإقرارات سابقة.

(١) راجع المادة (١٥) من القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١م.

٣- لا يجوز خصم ضريبة المدخلات على المعاملات المحلية أو المستوردة التي تتعلق بالمنتجات البترولية وشراء السيارات أو الرسوم المدفوعة لقاء العضوية في الأندية الرياضية والاجتماعية والترفيهية.

الفرع الثاني

رد الضريبة

ترد الضريبة طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية في موعد لا يتجاوز شهراً واحداً من تاريخ تقيد طلب الاسترداد وذلك في الحالات الآتية^(١):

(١) الضريبة المدفوعة على السلع والخدمات الخاضعة بمعدل (صفر%) الواردة في الجدول رقم (٢).

(٢) رصد ضريبة المدخلات حسب الفقرة (أ) من المادة (١٥).

(٣) رصد ضريبة المدخلات حسب الفقرة (أ) من المادة (١٥) فيما يتعلق بمدخلات الإنتاج الأخرى (السلع الإنتاجية) وذلك حين تتجاوز الضريبة على المدخلات الضريبة على المخرجات.

(٤) الضريبة التي دخلت بطريق الخطأ وذلك بناء على طلب كتابي يقدمه صاحب الشأن.

تقديم طلب الاسترداد^(٢)

في كل الأحوال يجب أن يقدم طلب الاسترداد في غضون خمس سنوات من تاريخ دفع الضريبة الزائدة، على أن لا يتم الاسترداد للمبالغ المقرر ردها من الإيرادات المحصلة وفقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون.

(١) راجع المادة (١٦) من القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١م.

(٢) راجع الفقرتين (ب، ج) من القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١م.

كما ينص القانون على أنه: (يحق للمصدرين أن يقدموا بعد نهاية أي فترة احتساب للضريبة طلب استرجاع رصيد فائض الضريبة المحتسب عن تلك الفترة، وفقا لما تحدده اللائحة التنفيذية للقانون).

المطلب الثالث

المخالفات والتهرب من الضريبة

نتناول هذا المطلب كل من المخالفات وجرائم التهريب وعقوباتها وذلك على النحو الآتي:

الفرع الأول

المخالفات

يعاقب بواقع (١٠%) من قيمة الضريبة المستحقة، وذلك بالإضافة إلى دفع الضريبة والغرامات المستحقة، ما لم تكن هناك عقوبة أشد في قانون آخر، كل من ارتكب أحد الأفعال الآتية^(١):

- ١- تقديم بيانات غير صحيحة عن المبيعات من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهرت فيها زيادة لا تتجاوز (١٠%) عما ورد في إقراره.
- ٢- مخالفة الأحكام المتعلقة (بفاتورة البيع ((المادة ١١)) من القانون).
- ٣- ظهور نقص أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة تزيد عن (٥%) ولكنها لا تتجاوز (١٠%).
- ٤- أي شخص يتخلف عن تقديم إخطار إلى المصلحة بتنفيذ بيانات طلب التسجيل أو تخلف عن تقديم إخطار بالتوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط خلال الموعد القانوني.
- ٥- عدم تمكين موظف المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمراجعة وطلب المستندات أو الاطلاع عليها.

(١) المادة (٤٣) من القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١ م.

- ٦- عدم إخطار المصلحة بالبدء في تشغيل المصانع والمعامل وإنتاج السلع الخاضعة للضريبة.
- ٧- عدم قيام المسجل بموافاة المصلحة بنسخة من التراخيص خلال المدة القانونية.
- ٨- عدم إقرار المسجل عن السلع والخدمات التي استعملها أو استفاد منها في أغراض خاصة أو شخصية بقيمة لا تتجاوز مائتين ألف ريال.
- ٩- عدم تقديم المحجوز عليه إقرارا لما في ذمته من أموال للمسجل على أمواله أو تقديم إقرارات تتضمن بيانات غير صحيحة.
- ١٠- تحرير فاتورة بيع تختلف بياناتها بالنقص عن فاتورة البيع المقررة وفقا لهذا القانون.
- ١١- استخدام رقم تسجيل غير صحيح أو رقم ضريبي في إقرار ضريبي أو أي وثيقة مطلوبة أو مستخدمة لأغراض هذا القانون.
- ١٢- تخلف عن العمل بمقتضيات أي إخطار صدر إليه أو تخلف عن الحضور تلبية لإخطار صدر إليه تحقيقا لأي غرض من هذا القانون.
- ١٣- إقدام المسجل أو المكلف على استيفاء ضريبة غير مستحقة، ويعتبر المبلغ المستوفى بالمخالفة لأحكام هذا القانون من حق الشخص المستوفى منه.

المصالحة في المخالفة :

للمصلحة إجراء المصالحة في المخالفات السابق ذكرها قبل صدور حكم قطعي من المحكمة ذلك مقابل أداء ما يلي:

- ١- سداد الضريبة المستحقة
 - ٢- أداء تعويض عادل للمصلحة حسب ما تحدده اللائحة.
- ويترتب على المصالحة سقوط الدعوى الجزائية ووقف السير بإجراءاتها وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار.

الفرع الثاني جرائم التهريب

أولاً: عقوبة جرائم التهريب^(١)

مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يقضي بها قانون آخر يعاقب على التهريب من الضريبة وذلك بما يلي:

أ- غرامة لا تقل عن (٥%) ولا تزيد عن ثلاثة أمثال ما لم يؤدي من الضريبة للمرة الأولى.

ب- في حالة تكرار الفعل للمرة الثانية تضاعف الغرامة المحكوم بها وإذا تكرر ارتكاب الفعل بعد ذلك خلال سنة واحدة فللمحكمة أن تحكم إما بالغرامة بحدّها الأعلى أو بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ستة أشهر أو بكليتا العقوبتين.

ثانياً: الأفعال المعتبرة جرائم تهريب^(٢)

يعد تهرباً من الضريبة يعاقب عليها بالعقوبات السابق ذكرها كل من أتى بالأفعال الآتية:

- ١- عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة.
- ٢- بيع السلعة أو الخدمات الخاضعة لضريبة دون الإقرار عنها وأداء الضريبة المستحقة عليها أو تقديم الإقرار مع إغفال أو إخفاء بعض الوقائع.
- ٣- خصم الضريبة كلياً أو جزئياً بصورة مخالفة لأحكام هذا القانون.
- ٤- تقديم مستندات أو وثائق أو سجلات مزورة أو مصطنعة أو بيانات غير صحيحة للتهرب من دفع الضريبة أو استردادها كلياً أو جزئياً دون وجه حق.

(١) راجع المادة (٤٦) من القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١ م.

(٢) راجع المادة (٤٥) من القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١ م.

- ٥- تقديم إقرارات بالمبيعات وتبين أن فيها نقص يتجاوز (١٠%) عشرة في المائة من القيمة الحقيقية للمبيعات.
- ٦- ظهور نقص أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة لا يتجاوز (١٠%) عشرة في المائة.
- ٧- عدم مسك السجلات المحاسبية أو عدم تقديمها أو عدم إصدار المسجل فواتير بيع عن مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة أو إصدار فواتير غير حقيقية.
- ٨- عدم إقرار المسجل عن السلع والخدمات التي استفاد منها في أغراض خاصة أو شخصية بقيمة تتجاوز مائتين ألف ريال.
- ٩- إصدار غير المسجل لفواتير بيع محملة بالضريبة.
- ١٠- حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار مع علمه بأنها مهربة من الضريبة.



الفصل العاشر

الزكاة

دعت الشرائع السماوية قبل الإسلام إلى البر بالفقراء وإخراج الزكاة إلا أنه لم يكن للزكاة صيغة الجبر والإلزام، هذا إلى جانب أن الأديان السابقة لم تحدد مقدار ونوع المال الواجب الزكاة وشروطه، مما يؤكد أنها لم تكن حقاً معلوماً للسائل والمحروم وإنما تركت لإرادة الأفراد.

تعريف الزكاة:

الزكاة لغة تعني الطهارة والنماء والبركة والصلاح^(١). فتأتي بمعنى الطهارة كقوله سبحانه وتعالى ((قد أفلح من زكاها)) أي طهرها من الذنوب، وبمعنى النماء، زكى، و زكاء نما وزاد. والمتصفح لكتاب الله عز وجل يجد أنه تعالى استعمل لفظ (الصدقة) مرتين بمعنى الزكاة المفروضة، وذلك قوله : ((خذ من أموالهم صدقة تطهرهم وتزكيهم بها وصل عليهم...)) التوبة: (١٠٣). وقوله في نفس السورة ((إنما الصدقات للفقراء والمساكين العاملين عليه...)) التوبة: (٦٠). وورد اللفظ بمعنى يشمل الزكاة والإحسان مرة أخرى وفي نفس السورة، وذلك قوله تعالى: ((ألم يعلموا أن الله هو يقبل التوبة عن عباده ويأخذ الصدقات...)) (١٠٤:٦) ، فيما عدا ذلك ورد اللفظ شاملاً لعموم معنى الإحسان وإنفاق المال على المحتاجين لوجه الله تعالى وهذا يتضمن الزكاة المفروضة. أما لفظ الزكاة فقد ورد في زكاء ثلاثين آية قرآنية وكلها مخصص المعنى هي معرفة ومقصود بها الحق المقرر في مال المسلم إذا بلغ النصاب كما بينه الرسول (ص).

(١) المعجم الوسيط/ ج ١-٢، دار الدعوة، ص ١٩٦.

والزكاة أحد أركان الإسلام الخمسة، وقرنت بالصلاة في اثنين وثمانين آية^(١). والزكاة وإن كانت عبادة هي نظام حكومي، تتولى الدولة المسلمة الإشراف على تنفيذه، وينظم الزكاة في الجمهورية اليمنية القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٩م

الخاضعون للزكاة:

تجب الزكاة على كل شخص طبيعي أو اعتباري، م ٣ من القانون، أما شروط الخضوع للزكاة وفقا للقانون هي:

أن يكون مسلما يملك داخل الجمهورية أو خارجها ما يجب فيه الزكاة مع مراعاة عدم الازدواج في دفع الزكاة.

امتلاك النصاب الشرعي ملكا تاما ولو تغيرت صفة المال خلال الحول.

أن يحول الحول في الأموال التي تشترط فيها حولان الحول.

أن يكون المال غير متعلق بالاستعمال الشخصي.

أن لا يكون مستغرقا بدين يفقده النصاب، ويعتبر مال الشركاء مالا واحدا لغرض تكملة النصاب، وينطبق ذلك على الشركات والشركات الملكية الشائعة.

الأموال التي يجب فيها الزكاة في الأموال الآتية:

ينص القانون على وجوب الزكاة في الأموال الآتية^(٢):

أولا: زكاة الأنعام

نصت الفقرة (أ) من المادة الرابعة من القانون على أن يجب الزكاة في الأنعام ((الإبل والبقر ولغنم)) ولا تجب في غيرها بالشروط الآتية:

١. أن تبلغ النصاب.

(١) محمود أبو السعود، فقه الزكاة المعاصر، دار القلم، الكويت، ١٩٩٢م، ص ١١. السيد سابق، فقه السنة، مجلد ١، ط ٨، دار الكتاب العربي، ١٩٨٧م، ص ٢٨٧.

(٢) راجع المادة الرابعة.

٢. أن يحول عليها الحول.
 ٣. أن تكون سائمة^(١).
 ٤. أن لا تكون عاملة أي حرث الأرض أو سقي الزرع أو حمل الأنتقال أو الر كوبي وهذا بالنسبة للإبل والبقر.
- والنصاب الذي يوجب الزكاة في هذه الأصناف الثلاثة والمجمع عليه القانون ما يلي:
١. نصاب الإبل: إذا بلغت الإبل خمسا وجب فيها الزكاة.
 ٢. نصاب البقر: أنه إذا بلغ البقر ثلاثين بقرة وجب فيها الزكاة.
 ٣. نصاب الغنم: إذا بلغت أربعين وجبت الزكاة فيها.

ثانيا : زكاة الذهب والفضة

أوجبت المادة السادسة من القانون الزكاة في الفضة وما في حكمها إذا حال عليها الحول.

وحددت نصاب الذهب إذا بلغ وزنه (٨٥) جراما من عيار الذهب. أما الفضة فنصابها إذا بلغ وزنها (٥٩٥) جراما من الفضة الصافية وما دون ذلك لا يجوز فيه الزكاة.

ثالثا : زكاة النقود وما يقوم مقامها

وفقا للمادة السابعة من القانون، تجب الزكاة في أوراق النقد الوطنية والأجنبية والأسهم والحصص في الشركات والسندات والصكوك وسائر الأوراق التي تقوم مقام النقود والأموال المدخرة منها والودائع النقدية لدى المصارف بشرط ألا تكون لمنشأة تجارية أو صناعية سبق وأن دخلت في وعائها الزكوي

(١) راجع المادة الثانية من القانون حيث أوردت معاني الألفاظ والسائمة هي الأنعام التي تكفي وترعى الكلاً المباح معظم أيام الحول.

الخاضع للزكاة المستحقة عليها. كما يشترط لوجوب الزكاة في هذه الاموال المذكورة أن يبلغ المال النصاب المحدد وأن يحول الحول.

وقد حددت المادة السابعة من الفقرة (ج) نصاب الزكاة في النقود بقيمة ما وزنه (٨٥) جراما من الذهب عيار (٢١) ويقدر بعملة الجمهورية.

رابعا: زكاة عروض التجارة والصناعة

تنص المادة الثامنة من القانون على أنه تجب الزكاة في العروض التجارية -بما في ذلك الأراضي والعقارات ومنافعها والزرع والثمار والأنعام والدواجن - المعدة للبيع بقصد التجارة بالشروط التالية:

- ١- توافر النصاب.
- ٢- مرور الحول.
- ٣- توافر نية التجارة.

وقد أوضح القانون كيفية احتساب الزكاة في عروض التجارة وذلك بجرد التجارة وتقديم البضاعة وتضاف إليها النقود والمدخرات المخصصة للتجارة وديونها المتوقع تحصيلها وي طرح من كل ذلك الديون التي تضاف إليها والنفقات ويزكى عما تبقى. وينص القانون على أن تتولى اللائحة التنفيذية للقانون^(١) تحديد عروض التجارة وما في حكمها ونطاق سريانها، واستثنى القانون من عروض التجارة آلاتها كالدكان والموازين وآلة الحساب والسفينة وسيارة تنقل البضاعة ونحوها مما يستخدم لعروض التجارة لا للتجار فيه.

ونص الفقرة (ج) من ذات المادة على أن نصاب الزكاة في عروض التجارة هو قيمة ما وزنه (٨٥) جراما من الذهب عيار (٢١) بالريال اليمني كل حول.

(١) راجع المادة (٤٩) من القانون.

أما الفقرة (هـ) فتتص على أن يكون مبيعات زكاة عروض التجارة وما يلحق بها مرور الحول ما عدا العقارات ونحوها المهداة للتجارة فتزكى مرة واحدة عند بيعها مع اعتبار مرور الحول.

ووفقا للمادة التاسعة من القانون فإن أحكام زكاة عروض التجارة على كل مال صار للتجارة ويعامل معاملتها من حيث الخضوع وتحديد الوعاء الزكوي وكذا النصاب. وبالنسبة للمنتجات الصناعية فالمادة العاشرة تنص على أن تجب الزكاة في المنتجات الصناعية إذا توافرت فيها الشروط المنصوص عليها في المادة (٨) أي توافر النصاب ومرار الحول توافر نية الصناعة.

وتحسب الزكاة في المنتجات الصناعية عند جردها وتقويمها آخر الحول ويضاف إليها الديون المتولدة منها المرجو تحصيلها ويطرح منها كل الديون التي عليها ويزكى عما تبقى بعد خصم التكاليف والنفقات.

خامسا: زكاة الزروع والثمار

أوجبت المادة (١١) الزكاة في الزروع والثمار بأنواعها المختلفة ويكون مبيعات إخراج زكاة الزروع عند طيها أو حصادها.

ووفقا للمادة (١٢) تجب الزكاة على مالك الأرض الزراع لها، وأما لو قام بتأجيرها فتجب عليه الزكاة على المستأجر باعتباره مالكا لوعاء الزكاة.

سادسا: زكاة المستغلات

نصت المادة (١٤) على أن تجب الزكاة في المستغلات من الأراضي والعمارات والسيارات والطائرات ووسائل النقل الأخرى مع خصم المدفوع من الزكاة مما تفرضه الدولة من مدفوع آخر باسم الضريبة. ونصاب زكاة المستغلات هو ب الذهب أي ماقيمته تعادل قيمة (٨٥) جراما من الذهب عيار (٢١).

سابعاً: زكاة عسل النحل والمنتجات الحيوانية والمائية

أوجبت المادة (١٦) الزكاة في عسل النحل إذا بلغ نصابه (٧٠) كيلوجراماً. كما نصت المادة (١٧) على وجوب الزكاة في المنتجات الحيوانية المعدة للتجارة كالألبان ومشتقاتها وبيض الدجاج وحرير دورة القز وغيرها على أن تعامل هذه المنتجات معاملة عروض النجارة بعد خصم التكاليف والنفقات شريطة أن تكون معدة للتجارة. أما المادة (١٨) فقد نصت على أن تجب الزكاة في كل ما استخرج من البحر السمك واللؤلؤ والعنبر وغيرها.

ثامناً: زكاة الدخل

تنص المادة (١٩) على أن تثبت الزكاة على دخول أصحاب الشرائح

الآتية:

١. المستشفيات الخاصة.
٢. المستوصفات الخاصة.
٣. العيادات الخاصة.
٤. الورش الصناعية.
٥. مكاتب المحامين.
٦. المكاتب الهندسية.
٧. مكاتب المحاسبين القانونيين.
٨. المدارس والمعاهد والجامعات الخاصة.

ويتم احتساب الزكاة على ما اجتمع من دخولهم في نهاية العام بعد أن تخصم التكاليف والنفقات الخاصة بها، وعلى أن تخصم الزكاة من الضريبة المطلوبة منهم مع توفر النصاب قيمة ما وزنه (٨٥) جراماً من الذهب عيار (٢١) بالريال اليمني كل حول. ٨م فقرة ج.

تاسعا: زكاة الركاز والمعادن

نصت المادة (٢٠) على وجوب الزكاة على الركاز والمعادن المستخرجة من باطن الأرض أو البحر أيًا كانت حالتها الطبيعية جامدة أو سائلة إذا خرجت تلقائيا من باطن الأرض أو عثر عليها بسهولة أو إجراءات بحث وتقيب.

عاشرا: زكاة الفطر

وأحالت المادة (٢١) تحديد ماهية الركاز وأنواعه إلى اللائحة التنفيذية شريطة أن يتفق وأحكام الشريعة الإسلامية نوعا مصرفا. على وفق المادة (٢٢) تجب زكاة الفطر على كل مسلم ومسلمة كبيرا أو صغيرا يدفعها الشخص عن نفسه وعن من يعولهم ممن تلزمه نفقته ويجوز تحصيلها خلال النصف الأخير من شهر رمضان على أن يكون نهاية صرفها على الفقراء قبل صلاة العيد. وتشترط المادة (٢٣) لوجوب زكاة الفطر على الشخص المسلم أن يملك معها قوت يومه وليلته وقوت من تلومه نفقته كذلك.

وتجدر الإشارة في ان زكاة الفطر زكاة الأبدان وليست زكاة للمال مثل الأنواع السابق الذكر.

مقدار الزكاة (سعرها)

بعد أن بينا الأشخاص الخاضعين لزكاة المال وزكاة الفطر ووعائهما كما حددها القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٩م بشأن الزكاة، يبقى لنا أن نوضح المقدار أو الأسعار الخاص بكل نوع من أنواع الأموال السابقة:

١) مقدار زكاة الأنعام (الإبل والبقر والغنم)

إن مقدار زكاة الأنعام أو ما يجب تحصيله على الأنعام إذا بلغت مقدار (سعر) تصاعدي الشرائح حيث يطبق على كل منها مقدار معين يرتفع بالانتقال من شريحة إلى أخرى. وذلك وفقا لنص المادة (٤) والتي أوردت ثلاثة جداول على النحو الآتي:

النصاب من الإبل	المقدار الواجب فيه	
	من	إلى
٥	٩	شاة جدع من الضان أو مثني من المعز
١٠	١٤	شأتان جدع من الضان أو مثني من المعز
١٥	١٩	ثلاث شياه جدع من الضان أو مثني من المعز
٢٠	٢٤	أربع شياه جدع من الضان أو مثني من المعز
٢٥	٣٥	بنت مخاض ذات حول أو عام
٣٦	٤٥	بنت لبون ذات حولين
٤٦	٦٠	حقة ذات الثلاثة الأحوال
٦١	٧٥	جدعة ذات أربعة أحوال
٧٦	٩٠	بنا لبون كل واحدة ذات حولين
٩١	١٢٠	حقتان كل واحدة ذات ثلاثة أحوال

النصاب من البقر	المقدار الواجب فيه	
	من	إلى
٣٠	٣٩	تبيع ذو حول أي عام
٤٠	٥٩	مسنة ذات حولين
٦٠	٦٩	تبيعان كل واحد منهما حول
٧٠	٧٩	مسنة ذات حولين وتبيع ذو حول
٨٠	٨٩	مستتان كل واحد ذات حولين
٩٠	٩٩	ثلاثة أتبعة
١٠٠	١٩٩	مسنة من تبعيين
١٢٠		ففيها ثلاث مسنات أو أربع أتبعه

النصاب من الغنم	المقدار الواجب فيه	
	إلى	من
٤٠	١٢٠	شاه واحدة تمت السنة أو مثني من المعز
١٢١	٢٠٠	شأتان
٢٠١	٣٩٩	ثلاث شياه
٤٠٠	٤٩٩	أربع شياه
٥٠٠	٥٩٩	خمس شياه

- (٢) مقدار زكاة الذهب والفضة^(١) وزكاة النقود وما يقوم مقامها وزكاة عروض التجارة والصناعة وزكاة المستغلات وزكاة عسل النحل والمنتجات الحيوانية والمائية وزكاة الدخل ربع العشر (٢,٥%).
- (٣) أما مقدار زكاة الزرع والثمار هو العشر (١٠%) إذا سقيت بالري الطبيعي ونصف العشر (٥%) إذا سقيت بالري الصناعي^(٢).
- (٤) مقدار الزكاة في الركاز والمعادن الخمس (٢٠%)^(٣).
- (٥) حدد القانون مقدار زكاة الفطر (صاع) من غالب قوت أهل البلد ويجوز دفع القيمة نقداً. وتحدد المصلحة سعر الصاع حسب السوق في حينه^(٤).

تحصيل الزكاة

نصت المادة (٢٥) في الفقرة (أ) على أن تتولى مصلحة الواجبات تحصيل الزكاة وتجعلها في حساب خاص وتقوم الدولة بصرفها في مصارفها الثمانية.

(١) راجع المواد (٦ فقرة ج) (٧ فقرة د) (٨ فقرة) (١٥) (١٨) (١٩) من قانون الزكاة رقم ٢ لسنة ١٩٩٩م.

(٢) المادة (١٣) من القانون.

(٣) المادة (٢٠) من القانون.

(٤) المادة (٢٤) من القانون.

ووفقا للمادة (٢٧) تقوم المصلحة بتحصيل الزكاة في مواقيت وجوبها ويراعى في تحصيلها الرفق والترغيب وللمزكي شخصا كان أو اعتباري توزيع ٢٥% من مجمع الزكاة على الفقراء والمساكين وخاصة المزكي الشخصي في جيرانه وأقاربه الذين لا يلزمهم نفقتهم.

وللمصلحة أخذ مقدار الزكاة الواجب كله وصرفها في مصارفها إذا تبين لها أن المكلف بأداء الزكاة المستحقة عليه لم يوزع ما ترك له من الزكاة على مستحقيها أما بإقراره أو بنكوله عن اليمين ((المادة ٨)).

مصارف الزكاة:

مصارف الزكاة هي الجهات التي أوجب لها الإسلام نصيبا من الزكاة وجاء النص القرآني لتبينها وذلك في قوله تعالى: ((إنما الصدقات للفقراء والمساكين والعاملين عليها والمؤلفة قلوبهم وفي الرقاب والغارمين وفي سبيل الله وابن السبيل)) وقد نصت على مصارف الزكاة الثمانية المذكورة الفقرة (ب) من المادة (٢٥) من القانون.

وقد أحال القانون في المادة (٢٦) إلى اللائحة التنفيذية تحديد نسب الصرف الخاصة بكل نوع من هذه المصارف في إطار الشريعة الإسلامية مع مراعاة الوضع الخاص بزكاة الفطر بتهيئة صرفها في يوم العيد ولو بالإذن لمن وجبت عليه صرفها يوم العيد.

وقد تضمن الباب الخامس من القانون، العقوبات على مخالفة أحكام القانون، أما الباب السادس فقد خصص للإقرارات والتظلمات والباب السابع للأحكام العامة^(١).



(١) راجع قانون ضرائب الدخل رقم ٣١ لسنة ١٩٩١م، المواد ٢٩-٥١.

المراجع:

- ١- د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠م.
- ٢- أحمد بديع مليح، التشريع الضريبي، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٧م.
- ٣- أحمد المزيني، الزكاة والضرائب في الكويت قديما وحديثا، ط١، منشورات دار السلاسل، الكويت، ١٩٨٦م.
- ٤- السيد سابق، فقه السنة، المجلد الأول، ط٨، دار الكتاب العربي، ١٩٨٧م.
- ٥- د. إبراهيم علي عبد الله، أنور العجارمة، مبادئ المالية العامة، دار صناعة للطباعة والنشر، عمان، بدون سنة نشر.
- ٦- د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين، د. عصام أحمد عجيلة، د. محمد رفعت عبد الوهاب، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، ١٩٨٧م.
- ٧- د. أبو اليزيد علي المتيت، الضرائب غير المباشرة، مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٧٥م.
- ٨- د. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الثالثة، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٠م. ر
- ٩- د. باهر محمد عتلم، المالية العامة مبادئ الاقتصاد المالي، المطبعة النموذجية، بدون سنة نشر.
- ١٠- د. باهر محمد عتلم، المالية العامة، مطبعة مركز التعليم المفتوح، جامعة القاهرة، بدون سنة نشر.
- ١١- ١. حمزة محمد شاهر حمود الأنسي، المالية العامة، الجزء الأول، النفقات العامة، دار المجد، صنعاء، ١٩٩٧م.
- ١٢- حسن سعيد العزباوي، مبادئ الأصول العلمية للضرائب، ط١، نطبعة المليجي، ١٩٧٤م.
- ١٣- د. حسين سلوم، المالية العامة (القانون المالي والضريبي - دراسة مقارنة)، ط١، دار الفرق اللبناني، بيروت، ١٩٩٢م.

- ١٤- د. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، بدون سنة نشر.
- ١٥- حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، بدون سنة نشر.
- ١٦- د. حسن أحمد غلاب، دراسات في النظام الضريبي وضرائب الدخل في التشريع الضريبي المصري، مكتبة عين شمس، ١٩٨٨م.
- ١٧- د. حسين صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، ط١، ١٩٦٣م.
- ١٨- د. خالد الخطيب، الضريبة على الدخل، زهران للتوزيع والنشر، عمان، بدون سنة نشر.
- ١٩- د. رشيد محمد الدقر، المالية العامة وتشريعات الضرائب، مطبعة جامعة دمشق، ١٩٦٢م.
- ٢٠- المحامية رنا إبراهيم عطور، التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، ط١، مطابع الشمس، عمان، ١٩٩٣م.
- ٢١- د. شريف رمسيس تكلا، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة - دار الفكر العربي، ١٩٧٨-١٩٧٩م.
- ٢٢- د. صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، ط١، المركز الثقافي العربي، الدار البيضاء، ١٩٨٧م.
- ٢٣- د. طاهر الجنابي، دراسات المالية العامة، الجامعة المستنصرية، بغداد، ١٩٩٠م.
- ٢٤- د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة جامع دمشق، ١٩٨٤-١٩٨٥م.
- ٢٥- د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الخامسة، مطبعة جامع دمشق، ١٩٩٤-١٩٩٥م.
- ٢٦- د. عصام بشور، د. نور الله نور الله ، د. يونس البطريق، التشريع الضريبي، الطبعة الخامسة، مطبعة جامع دمشق، ١٩٨٥-١٩٩٦م.
- ٢٧- د. عاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، ١٩٧٢م.

- ٢٨- د. عادل أحمد حشيش، اقتصاديات المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، بدون نشر.
- ٢٩- د. عادل أحمد حشيش، ٦١ أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، بدون نشر.
- ٣٠- د. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، بدون نشر.
- ٣١- د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، بدون نشر.
- ٣٢- د. عادل أحمد الحيارى، الضريبة على الدخل العام، مؤسسة الأهرام، ١٩٦٨م.
- ٣٣- د. عاطف صدقي، د. محمد أحمد الرزاز، المالية العامة، بدون دار ومكان نشر.
- ٣٤- د. عبد الكريم صادق بركات، د. يونس أحمد البطريق، د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، ١٩٨٦م.
- ٣٥- عبد الكاظم فارس المالكي، جبار صابر طه، المدخل لدراسة القانون، مؤسسة المعاهد الفنية، بغداد، ١٩٨٦م.
- ٣٦- د. عبد المجيد عمر القاضي، اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، بدون مكان وسنة نشر.
- ٣٧- د. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة في العراق، ج ١، ط ٢، مطبعة مؤسسة دار الكتاب، جامعة الموصل، ١٩٧٦م.
- ٣٨- د. عاجل فيح العلي، طلال محمود كداوي، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، جامعة الموصل، العراق، ١٩٨٩م.
- ٣٩- د. عبد الأمير شمس الدين، الضرائب (أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية)، دراسة مقارنة، ط ١، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، ١٩٨٧م.
- ٤٠- د. عبد الله حسين بركات، الوجيز للمالية العامة (النظرية والتطبيق في الجمهورية العربية اليمنية)، مطبوع على الآلة الكاتبة، ١٩٩١م.

- ٤١- د. عبد الله حسين بركات، المالية والتشريع الضريبي اليمني، الجزء الثاني، مركز الصادق، صنعاء، ٢٠٠٣، ٢٠٠٤م.
- ٤٢- د. عبد العزيز ياسين السقاف، نظريات المالية العامة والنظام المالي في الجمهورية اليمنية، مطبعة المدني، بدون سنة نشر ٢١.
- ٤٣- د. علي أحمد سلمان، الضرائب في السودان، ط٢، دار جامعة الخرطوم، ١٩٧٨م.
- ٤٤- د. غالب عمرو عرفات، اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، دار الكتب، بدون سنة نشر.
- ٤٥- د. فاروق عبد الحليم غندور، المحاسبة الضريبية للأرباح التجارية والصناعية، ١٩٨٨م.
- ٤٦- د. فضل شاكر الواسطي، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة دار المعارف، بغداد، ١٩٧٣م.
- ٤٧- د. فتحي حسن سلامة، النظم الجمركية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٤م.
- ٤٨- فهمي محمود شكري، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها، ط١، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، ١٩٩٠م.
- ٤٩- فلادلين أ. جوساروف، أدهم سيف الملكوف، ترجمة د. أحمد علي سلطان، اقتصاد الجمهورية العربية اليمنية، الطبعة الأولى، مركز الدراسات والبحوث، صنعاء، ١٩٨٨م.
- ٥٠- د. كمال الجنزوري، دراسة تحليلية للنظام الضريبي في مصر، معهد التخطيط القومي، ١٩٨٠م.
- ٥١- د. ماهر صالح علاوي الجبوري، القانون الإداري "دراسة مقارنة". دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٩٦م.
- ٥٢- د. محمد علي جواد، مبادئ القانون الإداري، جامعة بابل، بدون سنة نشر.
- ٥٣- د. محمد سعيد فرهود، علم المالية العامة مع دراسات تطبيقية من المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، ١٤٠٣هـ.

- ٥٤- د. محمد سعيد فرهود، د. كمال حسين إبراهيم، نظام الزكاة وضريبة الدخل، دراسة نظامية - محاسبة مقارنة، معهد الإدارة العامة، الرياض، ١٩٨٦م.
- ٥٥- د. محمد سعيد عبد السلام، دراسة في مقدمة علم الضريبة، ط٢، دار المعارف بمصر، ١٩٦٨م.
- ٥٦- محمد أنعم غالب، اليمن، ط٢، دار الكتاب العربي، بيروت، ١٩٦٦م.
- ٥٧- د. مجدي محب حافظ، جريمة التهريب الجمركي، دار الفكر الجامعي، ١٩٩٢م.
- ٥٨- د. محمد علي الربيدي، المحاسبة الضريبية، ١-٢، ط١، مكتبة الجيل الجديد، صنعاء، ١٩٩٦م.
- ٥٩- محمد راشد عبد المولى، تطور التشريع والقضاء في الجمهورية العربية اليمنية، وزارة الإعلام والثقافة، ١٩٨٥م.
- ٦٠- د. محمد عمر الحبشي، اليمن الجنوبي سياسيا واجتماعيا، ط١، دار الطليعة بيروت، ١٩٦٨م.
- ٦١- محمد سعيد العطار، التخلف الاقتصادي والاجتماعي في اليمن، الطبعة الأولى، سلسلة العالم الثالث، المطبوعات الوطنية الجزائرية، نوفمبر ١٩٦٥م.
- ٦٢- محمود أبو السعود، فقه الزكاة المعاصر، ط٢، دار القلم، الكويت، ١٩٩٢م.
- ٦٣- د. محمد علي عوض الحرازي، التشريع الضريبي اليمني، الطبعة الأولى، دار الكتب اليمنية، صنعاء، ٢٠١٤م.
- ٦٤- د. محمد السعيد وهبة، صور التهريب الضريبي، ط١، ١٩٦٦م.
- ٦٥- منيس عبد الملك، اقتصاديات في المالية العامة، ط٢ن دار المعارف لمصر، ١٩٦٨م.
- ٦٦- د. مبارك حجير، الضرائب وتطور اقتصاديات الدول العربية، معهد البحوث والدراسات العربية، ١٩٦٥-١٩٦٦م.

- ٦٧- د. مجدي محمود شهاب، الاقتصاد المالي "نظرية مالية الدولة السياسات المالية للنظام الرأسمالي"، الدار الجامعية، ١٩٨٨م.
- ٦٨- د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، ط١، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ١٩٩١م.
- ٦٩- د. مختار أبو زريدة، المحاسبة الضريبية وفقا للتشريع الليبي مع مقدمة في النظرية العامة للضريبة منشورات المعهد العالي للإدارة والأعمال المصرفية، طرابلس، ١٩٨٥م.
- ٧٠- د. ميثم صاحب عجام، "المالية العامة" دراسة تطبيقية على الاقتصاد الليبي، ط١، معهد الانماء العربي، بيروت، ١٩٩٢م.
- ٧١- د. ميرندا زغلول رزق، علم المالية العامة "الإيرادات العامة"، ط٢، أولاد عثمان للكمبيوتر، ١٩٩٧م.
- ٧٢- يحيى قاسم علي، محاضرات في التشريع المالي، مطبوعة على الآلة الكاتبة، عدن، ١٩٩١م.
- ٧٣- يحيى قاسم علي، المدخل لدراسة العلوم القانونية، ط١، كوميث للتوزيع، القاهرة، ١٩٩٧م.
- ٧٤- د. يونس أحمد البطريق، د. حامد عبد المجيد دراز، د. محمد أحمد عبد الله، النظم الضريبية، الدار الجامعية، ١٩٧٨م.
- ٧٥- د. يونس أحمد البطريق، المالية العامة، النهضة العربية، ١٩٨٤م.
- ٧٦- د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، ١٩٨٧م.
- ٧٧- د. يوسف إبراهيم يوسف، النفقات العامة في الإسلام، دراسة مقارنة، ط٢، دار الثقافة قطر، ١٩٨٨م.
- ٧٨- د. يوسف هزام مهيوب الوافي، الوافي في المالية العامة والتشريع الضريبي اليمني، الطبعة الأولى، مكتبة مركز الصادق، صنعاء، ٢٠٠٦م.
- الرسائل الجامعية:

- ١- محسن حسين صالح، السياسة الضريبية، ودورها في التوازن الاقتصادي والاجتماعي في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة عدن، كلية الاقتصاد والإدارة، ١٩٩٧م.

البحوث والمقالات:

- ١- د. أحمد علي البشاري، الموازنة العامة للدولة وتطويرها مع التطبيق على الجمهورية اليمنية، مجلة الثوابت، يوليو - سبتمبر، العدد (١٧)، ١٩٩٩م.
- ٢- د. صفاء محمد سرور السيد، دراسة مقارنة عن التهرب من الضرائب والزكاة، المجلة العلمية لكلية التجارة، فرع جامعة الأزهر للبنات، العدد التاسع، يناير، ١٩٩٢م.
- ٣- د. توفيق صبري المراياتي، عوامل ضعف الوعي الضريبي في العراق وبعض السبل لمعالجته، مجلة البحوث الاقتصادية والإدارية، السنة السابقة، العدد الثالث، تشرين الثاني، ١٩٧٩م.
- ٤- حسن محمد الكحلاني، النظام الضريبي وعلاقته بالجوانب الاقتصادية والسياسية في عهد ما قبل الثورة، مجلة دراسات يمنية، مركز البحوث والدراسات، صنعاء، العدد (٣٠) أكتوبر - نوفمبر - ديسمبر، ١٩٨٧م.

الوثائق القانونية:

- ١- دستور الجمهورية اليمنية المعدل، ١٩٩٤م.
- ٢- القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٠م بشأن القانون المالي.
- ٣- القانون رقم ١٣ لسنة ١٩٩٠م بشأن تحصيل الأموال العامة.
- ٤- القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠م بشأن الجمارك.
- ٥- القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٩١م بشأن ضريبة الدخل.
- ٦- القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٩١م بشأن الرسوم القضائية.
- ٧- القانون رقم ٤٥ لسنة ١٩٩١م بشأن الضريبة على المركبات.
- ٨- القانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٩١م بشأن الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات.
- ٩- القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٩١م بشأن التأمينات والمعاشات.

- ١٠- القانون التجاري رقم ٣٢ لسنة ١٩٩١م.
- ١١- القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته.
- ١٢- القرار الجمهوري بالقانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٩٧م بشأن التعريف الجمركية المعدل بالقانون رقم ٤١ لسنة ٢٠٠٥م.
- ١٣- قرار رئيس الجمهورية رقم ١٨ لسنة ٢٠٠٣م بإنشاء محكمتين للضرائب وتحديد اختصاصاتها.
- ١٤- قرارات وزير المالية رقم (٥٩٤ - ٥٩٥ - ٥٩٦) بشأن تشكيل لجان الطعن في طعون ضرائب الدخل في الحديدة وأمانة العاصمة.

الفهرس

الصفحة	الموضوع
٥	مقدمة
٧	الباب الأول الأحكام العامة في التشريع الضريبي
٨	مبحث تمهيدي أولاً: لمحة تاريخية عن التشريع الضريبي في اليمن
١٠	ثانياً: القانون الضريبي والقانون العام
١٢	ثالثاً: القانون الضريبي والقانون المالي
١٢	رابعاً: القانون الضريبي والسياسة الضريبية
١٥	الفصل الأول الخصائص العامة للقانون الضريبي
١٦	المبحث الأول: استقلال القانون الضريبي
١٨	المطلب الأول: تعريف القانون الضريبي ومدى استقلاله
٢١	المطلب الثاني: قواعد الضريبة قواعد أمره متعلقة بالنظام العام
٢٣	المطلب الثالث: مدى دستورية القواعد الضريبية
٢٥	المطلب الرابع: النطاق الدستوري للقاعدة الضريبية
٣٠	المبحث الثاني: مصادر القانون الضريبي
٣١	المبحث الثالث: تفسير القانون الضريبي
٣٣	المبحث الرابع: نطاق سريان القانون الضريبي
٣٣	المطلب الأول: النطاق المكاني لسريان القانون الضريبي
٣٦	المطلب الثاني: النطاق الزمني لسريان القانون الضريبي
٣٧	المبحث الخامس: الخصائص العامة للنظم الضريبية في الدول النامية

	الفصل الثاني
٣٩	المشاكل التي تواجه التشريع الضريبي
٣٩	المبحث الأول: الازدواج الضريبي
٤٥	المبحث الثاني: التهرب الضريبي
٤٥	المطلب الأول: التهرب الضريبي
٤٧	المطلب الثاني: صور التهرب الضريبي
٤٩	المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي
٤٩	الفرع الأول: الأسباب التاريخية
٤٩	الفرع الثاني: الأسباب السياسية
٥٠	الفرع الثالث: الأسباب الاقتصادية
٥١	الفرع الرابع: أسباب التهرب التشريعية
٥٢	الفرع الخامس: أسباب التهرب الإدارية والفنية
٥٢	الفرع السادس: أسباب التهرب النفسية
٥٣	الفرع السابع: أسباب التهرب الأخلاقية
٥٣	المطلب الرابع: آثار التهرب الضريبي
٥٣	الفرع الأول: الآثار المالية
٥٤	الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية
٥٤	الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية
٥٥	المطلب الخامس: وسائل مكافحة التهرب الضريبي
	الباب الثاني
٥٧	النظام الضريبي اليمني
	الفصل الأول
٥٩	نطاق فرض الضرائب على الدخل
	الفصل الثاني
٦١	الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

٦١	المبحث الأول: خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
٦٤	المبحث الثاني: شروط سريان الضريبة
٦٦	المبحث الثالث: سريان الضريبة
٦٩	المبحث الرابع: وعاء الضريبة
٦٩	المطلب الأول: الدخول الخاضعة للضريبة
٧٠	المطلب الثاني: مبدأ سنوية الأرباح
٧١	الفرع الأول: الاستثناءات من مبدأ سنوية الأرباح
٧٥	الفرع الثاني: مبدأ استقلالية السنوات الضريبية
٧٦	المطلب الثالث: النفقات القابلة للخصم
٧٧	الفرع الأول: مفهوم التكاليف وشروطها القانونية
٧٨	الفرع الثاني: أنواع النفقات الواجبة للخصم
٧٩	المبحث الخامس: الإعفاء الضريبي
٧٩	المطلب الأول: الإعفاءات الاجتماعية
٨٠	المطلب الثاني: الإعفاءات الموضوعية
	الفصل الثالث
٨٤	الضريبة على الرواتب والأجور
٨٤	المبحث الأول: خصائص الضريبة على الرواتب والأجور
٨٦	المبحث الثاني: الدخول الخاضعة للضريبة
٨٧	المبحث الثالث: الإعفاء من الضريبة
	الفصل الرابع
٨٩	الضريبة على أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعة
٨٩	المبحث الأول: تعريف ضريبة أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية
٩١	المبحث الثاني: سريان ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية
٩٣	المبحث الثالث: سريان الضريبة على أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية

٩٥	المبحث الرابع: نطاق الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية
٩٥	المطلب الأول: المهن غير التجارية وغير الصناعية
٩٦	المطلب الثاني: الأنشطة المتعلقة بحقوق الملكية الفكرية
الفصل الخامس	
٩٧	الأحكام الخاصة بالضرائب على نشاط التعدين
٩٧	المبحث الأول: نطاق سريان الضريبة
٩٨	المبحث الثاني: الدخول الخاضعة للضريبة
الفصل السادس	
٩٩	الضريبة على المنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر
٩٩	المبحث الأول: الضريبة على المنشآت الصغيرة
١٠٠	المطلب الأول: وعاء الضريبة
١٠٠	المطلب الثاني: ربط الضريبة
١٠٢	المبحث الثاني: الضريبة على المنشآت الأصغر
الفصل السابع	
١٠٣	الضريبة على العقارات
١٠٣	المبحث الأول: الضريبة على ريع العقارات
١٠٣	المطلب الأول: تعريف الضريبة على ريع العقارات
١٠٥	المطلب الثاني: نطاق سريان الضريبة على ريع العقارات
١٠٥	المطلب الثالث: الدخول الخاضعة لضريبة ريع العقار
١٠٨	المطلب الرابع: الإعفاءات من الضريبة على ريع العقارات
١١٠	المبحث الثاني: الضريبة على نقل الملكية
١١٠	المطلب الأول: فرض الضريبة

١١٢	المطلب الثاني: وسائل ضمان دفع الضريبة
١١٣	المطلب الثالث: الإعفاءات من هذه الضريبة
	الفصل الثامن
١١٥	المنازعات الضريبية
١١٥	المبحث الأول: الطعن الضريبي
١١٥	المطلب الأول: التسوية الضريبية
١١٦	الفرع الأول: تشكيل لجان التسوية واختصاصها
١١٦	الفرع الثاني: الإجراءات أمام لجان التسوية
١١٧	الفرع الثالث: قرارات لجنة التسوية
١١٨	المطلب الثاني: لجان التظلم الضريبي
١١٩	الفرع الأول: تشكيل لجان التظلم الضريبي واختصاصها
١٢٠	الفرع الثاني: إجراءات الطعن
١٢١	الفرع الثالث: الطعن في قرار لجنة التظلم الضريبي
١٢٢	المبحث الثاني: القضاء الضريبي
١٢٢	المطلب الأول: محاكم الضرائب الابتدائية
١٢٣	الفرع الأول: اختصاص محاكم الضرائب الابتدائية
١٢٤	الفرع الثاني: إجراءات محكمة الضرائب الابتدائية في نظر الدعاوى
١٢٦	الفرع الثالث: استئناف أحكام محاكم الضرائب الابتدائية
١٢٦	المطلب الثاني: الشعب الضريبية في محاكم الاستئناف
١٢٦	الفرع الأول: اختصاص الشعبة الضريبية في محكمة الاستئناف
١٢٧	الفرع الثاني: إجراءات الشعب الاستئنافية الضريبية في نظر الدعاوى
١٢٧	المطلب الثالث: الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا
١٢٩	المبحث الثالث: التصالح الضريبي

١٣٠	المطلب الأول: مفهوم التصالح الضريبي
١٣١	المطلب الثاني: شروط التصالح
	الفصل التاسع
١٣٤	الضرائب غير المباشرة
١٣٤	المبحث الأول: الضرائب الجمركية
١٣٦	المطلب الأول: نطاق سريان الضرائب الجمركية
١٣٦	الفرع الأول: الإجراءات الجمركية
١٤١	الفرع الثاني: أنواع الرسوم الجمركية
١٤٦	الفرع الثالث: الإعفاءات الجمركية
١٥٠	المطلب الثاني: السلطات القانونية لمصلحة الجمارك
١٥٠	الفرع الأول: التحري عن التهريب
١٥٢	الفرع الثاني: بيع البضائع
١٥٣	الفرع الثالث: تحصيل الضريبة
١٥٦	المطلب الثالث: المخالفات الجمركية
١٥٦	الفرع الأول: تعريف المخالفة الجمركية وأحكامها
١٥٨	الفرع الثاني: أنواع المخالفات الجمركية
١٦٦	المطلب الرابع: التهريب الجمركي
١٦٦	الفرع الأول: تعريف التهريب
١٦٩	الفرع الثاني: عقوبات التهريب
١٧١	الفرع الثالث: المحاكمة في دعوى التهريب الجمركي
١٧٥	المبحث الثاني: الضريبة العامة على المبيعات
١٧٦	المطلب الأول: نطاق سريان ضريبة المبيعات
١٧٦	الفرع الأول: سعر الضريبة
١٧٩	الفرع الثاني: تحصيل الضريبة

١٨٠	الفرع الثالث: الإعفاء من الضريبة
١٨٢	المطلب الثاني: خصم الضريبة وردّها
١٨٢	الفرع الأول: خصم الضريبة
١٨٥	الفرع الثاني: رد الضريبة
١٨٦	المطلب الثالث: المخالفات والتهرب من الضريبة
١٨٦	الفرع الأول: المخالفات
١٨٨	الفرع الثاني: جرائم التهريب
الفصل العاشر	
١٩٠	الزكاة
١٩٠	تعريف الزكاة
١٩١	الخاضعون للزكاة
١٩٦	مقدار الزكاة (سعرها)
١٩٨	تحصيل الزكاة
١٩٩	مصارف الزكاة
٢٠٠	المراجع:
٢٠٩	الفهرس