

السَّهْل

في

التشريع الضريبي

تأليف

د / يحيى قاسم علي سهل

أستاذ القانون العام المساعد

كلية الحقوق □ جامعة عدن

2006م

حقوق الطبع محفوظة للمؤلف

الطبعة الأولى
1427 هـ □ 2006 م

رقم الإيداع بدار الكتب بصنعاء
(2006/ م)



جولة الجامعة الجديدة - صنعاء - الجمهورية اليمنية

تلفون: 253360 - 71743856

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿قُلْ أَعُوذُ بِرَبِّ الْفَلَقِ ﴿١﴾ مِنْ شَرِّ مَا خَلَقَ ﴿٢﴾ وَمِنْ شَرِّ
غَاسِقٍ إِذَا وَقَبَ ﴿٣﴾ وَمِنْ شَرِّ النَّفَّاثَاتِ فِي الْعُقَدِ ﴿٤﴾ وَمِنْ
شَرِّ حَاسِدٍ إِذَا حَسَدَ ﴿٥﴾﴾

صدق الله العظيم

سورة الفلق

إهداء

إلى أبي الذي مات واقفاً كالشجرة

يحيى

كلمة المؤلف

يعد كتاب (السهل في التشريع الضريبي اليمني) حصيلة سنوات من الاشتغال في البحث والتدريس لهذا الفرع القانوني الحيوي. وبوصف أن الجمهورية اليمنية، تسعى إلى إحداث تنمية شاملة للنهوض بالمجتمع ومواكبة إيقاع العصر، فدون شك، فإن الضرائب تحتل مكانة جد هامة وخطيرة، فالضريبة إلى جانب ردها الخزنة العامة بالمال، فهي أداة للتأثير في كافة مجالات الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

وقد أهتم المشرع اليمني، وفي وقت مبكر بالتنظيم القانوني للضرائب، وتمثل ذلك بإصدار حزمة من التشريعات الضريبية وذلك بين عامي 1990 □ 1991م. ويعد القانون الضريبي أحد المساقات التي تدرس في كلية الحقوق □ جامعة عدن، ويدرس القانون الضريبي □ بوصفه فرعاً من فروع القانون العام □ المبادئ والقواعد والإجراءات التي تحكم نظام الضرائب، في وقت معين، وفي إقليم معين، بمعنى آخر، يتناول القانون الضريبي دراسة القواعد العامة للضرائب (أصول القانون الضريبي) من ناحية، والقواعد التفصيلية لكل ضريبة من ناحية أخرى.

ويقتضي دراسة التشريع الضريبي اليمني، إعطاء لمحة تاريخية عن التشريع الضريبي في اليمن، وكذلك بيان العلاقة بين القانون الضريبي والقانون العام وكذلك القانون المالي، والعلاقة بين القانون الضريبي والسياسة الضريبية. ذلك من ناحية، ومن ناحية أخرى، دراسة الخصائص العامة للقانون الضريبي، والتمثلة في ذاتيته واستقلالته ومصادره، وطرق تفسيره ونطاق سريانه...إلخ.

ودراسة التشريع الضريبي اليمني، بوصفه مساق علمي، يتطلب التعريف بالقوانين الضريبية اليمنية، وتحديد خصائص وسمات النظام الضريبي في اليمن.

وفي ضوء ما تقدم قسمت خطة الكتاب إلى بابين ، تناول الباب الأول الأحكام العامة في التشريع الضريبي ، وخصص الباب الثاني لدراسة النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية.

وأروم لفت النظر إلى أنني قد توخيت الإيجاز في العرض متحاشياً إقحام الطلاب في تفاصيل وجزئيات ، كما حرصت من ناحية أخرى في كل بحث على بيان المصادر التي اعتمدت عليها لتكون عوناً للباحثين.

والله يوفقنا ويهدينا سواء السبيل .

المنصورة ((ريمي))

في 14 أكتوبر 2006

د. يحيى قاسم علي سهل

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 تفاجأ 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 للشرعية الإسلامية^(٢)، وذلك تم خدمة لمصالح الحكام، ولذا فقد كانت اليمن تئن من وطأة الضرائب وأساليب تحصيلها، وهذه الأساليب كانت تعكس الطبيعة الاجتماعية للسلطات المتعاقبة على الحكم.

(1) راجع حسن محمد الكحلاني، النظام الضرائبي وعلاقته بالجوانب الاقتصادية والسياسية في عهد ما قبل الثورة، مجلة دراسات يمنية، مركز البحوث والدراسات، صنعاء، العدد (30) أكتوبر □ نوفمبر □ ديسمبر 1987م، ص 138.

(2) محمد سعيد العطار، مرجع سابق، ص 139. حسن محمد الكحلاني، مرجع سابق، ص 140. محمد منعم غالب، مرجع سابق، ص 105.

وبعد رحيل الأتراك وتسليم الإمام يحيى مقاليد السلطة استعان ببعض الأخصائيين الأتراك في وضع نظام للماليات وجباية الضرائب بما يتمشى 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^(١٢) ولم يفتصر 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 المحصورة في يد الإمام تعتبر أن وظيفتها الأولى والأخيرة هي فرض الضرائب وتحصيلها، وقد كان للنظام الضرائبي في عهد الإمام آثاراً سيئة للغاية، ولا يمكن حصرها وإن كان أكثرها بروزاً هو هجرة الشعب هرباً من غول الضرائب^(١٣). 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 والعدلي ودثينة. أما المستعمرة عدن فقد كانت سارية فيها قوانين الضرائب النافذة في الهند كقانون ضرائب الدخل الصادر سنة 1922 ثم صدر قانون خاص بالمستعمرة عدن في 26 مايو 1937م رقم 4 سنة 1937م بشأن ضرائب الدخل^(١٤).

(1) لمزيد من التفصيل راجع حسن محمد الكحلاني، مرجع سابق، ص 140.

(2) راجع حسن محمد الكحلاني، مرجع سابق، ص 145. محمد أنعم غالب، مرجع سابق، ص 112.

(3) لمزيد من التفصيل إن شئت راجع د. محمد عمر الحبيشي، اليمن الجنوبي سياسياً واقتصادياً واجتماعياً، الطبعة الأولى، دار الطليعة، بيروت، 1968م، ص 442 □ 451.

وبعد انه صارت الإرادة اليمنية و ميلاد جمهورية سبتمبر 1962م في صنعاء ورحيل الإنجليز من عدن في 30 نوفمبر 1967م ، بدأت الدولة الوطنية مرحلة جديدة تمثلت في ميلاد الحياة الدستورية و سن القوانين والتشريعات الوطنية في كافة ميادين الحياة ، وظلت هذه الوضعية الدستورية والسياسية إلى أن تم رد الاعتبار للتاريخ يوم 22 مايو 1990م وذلك بإعادة تحقيق وحدة الشعب والأرض اليمنية وبدأ يتشكل وضع سياسي ودستوري جديد أرسى لبناته الأولى الجماهير اليمنية باستفتاءها على دستور الجمهورية اليمنية. وقد أولى المشرع اليمني التشريعات المالية اهتماماً متناسباً 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⁽¹⁾ :

القانون رقم 13 لسنة 90 بشأن تحصيل الأموال العامة.

القانون رقم 14 لسنة 90 بشأن الجمارك.

القانون رقم 31 لسنة 91 بشأن ضرائب الدخل.

القانون رقم 45 لسنة 91 بشأن الضريبة على المركبات.

القانون رقم 43 لسنة 91 بشأن الرسوم القضائية.

القانون رقم 27 لسنة 95 بشأن الضريبة على استخدام المركبات والآليات.

ثانياً: القانون الضريبي والقانون العام

(1) القانون رقم 44 لسنة 1991م بشأن فرض الضرائب دمغة إلغاء القانون رقم 5 لسنة 1998م ، والقوانين الأخرى تم تعديل بعضها. وسنأتي لذكر تلك التعديلات عند استعراض الضرائب المفروضة وفقاً لتلك القوانين كلما تطلب الأمر ذلك.

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 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 هي ((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 ((62)) من الدستور اليمني بقولها: (مجلس النواب هو السلطة التشريعية للدولة وهو الذي يقرر القوانين.....).

وتأسيساً على ذلك، فأى تنظيم آخرية ضمن 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 فرد أو مؤسسة عن غير طريق القانون وإجراءاته، تعد هي الأخرى محاولة غير شرعية. ولا يجوز الاعتماد هنا على قرار أو تفسير أو تعليمات للسلطة الإدارية، وإلا عد 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 13 من الدستور اليمني، فقرة ((أ)) ((إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها لا يمكن 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)).

ثالثاً: القانون الضريبي والقانون المالي

تعد الضرائب أهم الموارد التي تكوّن 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)).

ويرتبط القانون المالي، بالقانون الضريبي ارتباطاً وثيقاً، باعتبارهما من فروع القانون العام، إلي جانب أن تحديد الضرائب أو تعديلها أو تغيير أسعارها أو تقرير الإعفاء منها أو زيادتها يتم عند إصدار قانون الموازنة.

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

رابعاً: القانون الضريبي والسياسة الضريبية

تعاني اقتصاديات الدول النامية ومنها الاقتصاد اليمني العديد 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 أيضاً من الثلاث الخطير: البطالة، التضخم، الفقر، ويسكن الاقتصاد العجز المالي المزمناً المتمثل في عجز الموازنة العامة وزيادة الإنفاق العام، وغياب الترشيد

والضبط ، واستشراء 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 الفردي ، وتدهور مستوى الحياة والبيئة ، وندرة العملة الصعبة^(١).

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

ومن نافل القول ، أن للضريبة ((أيًا 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 بمخلف أنواعها. وتقوم هذه السياسة الضريبية غالباً 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

(1) د. صباح نعوض ، الضرائب في الدول العربية ، المركز الثقافي العربي ، الدار البيضاء ، 1987م ، ص 8. ود. مصطفى رشدي شبيحة ، د. عادل أحمد حشيشي ، د. مجدي محمود شهاب ، التشريع الضريبي المصري ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2000 ، ص 106.

الاستهلاك والرفاهية الفردية. وتؤدي من ناحية أخرى إلى زيادة مستوى الأسعار والمعدلات التضخمية. والأخطر من كل هذا أن البعض سوف يتحمل أعباء ضريبية شديدة ((أصحاب الدخل الثابتة والمنخفضة)) في حين أن البعض الآخر سوف يعفى من الضريبة بحجة (تحفيز التنمية الاقتصادية)، مما يخل بالمساواة العامة، ويخل أيضاً 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 الاجتماعية واعتبارات الكفاءة الاقتصادية معاً. 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⁽¹⁾.

(1) لمزيد من التفصيل راجع د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص 108 □ 109.

الفصل الأول

الخصائص العامة للقانون الضريبي

يمثل النظام القانوني الاتجاهات المختلفة في المجتمع والتي تتغير على مر الزمن لمواجهة الاحتياجات التي يقتضيها تطور الحياة. وتبلمر هذه الاتجاهات المختلفة في نصوص قانونية معينة، 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 (خ).

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، فيع تبر قانوناً متميزاً بذاته مجموعة النصوص التي يحتويها تقنين 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 رابطه ما، بل أن وحدة النظام

(1) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، 1990م، ص 5.

القانوني تحول دون الانفصال التام بين هذه الفروع ، أي أن الاستقلال القانوني لا يخفي حقيقة واقعة وهي أن كلاً من القواعد التي تتضمنها مختلف القوانين تكون جزءاً لا يتجزأ من النظام القانوني⁽¹⁾.

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 الخزانة العامة وامتيازها في التنفيذ ، أحد فروع القانون العام. وذلك باعتباره أن القانون العام يضم مجموعة 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 الاختلاف في مركز الفرد كمكلف بالضريبة عن مركزه كمواطن خاضع للضريبة.

(1) د. أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990م ، ص 7.

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 في حين القانون الضريبي يعنى بالممولين 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 على القانون العام الداخلي بل تعداه لفروع القانون العام الخارجي، فالقانون الدولي يتضمن العديد من المسائل ذات الصبغة الدولية، كما هو الأمر فيما يتعلق بالنزع الدولي في الاختصاص الضريبي والذي اكتسب أهمية كبيرة واختص بعناية الدول 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 باستقلاله عن فروع القانون العام. فالقانون الضريبي كثيراً ما يعتبر عناصراً للدخل

(1) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وزميله، مرجع سابق، ص 17. د. عصام بشور، د. نور الله نور الله،

د. يونس البطريق، التشريع الضريبي، ط5، مطبعة جامعة دمشق، 1995 - 1996م، ص 149.

(2) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وزميله، مرجع سابق، ص 18.

الخاضع للضريبة ما يعد من بين عناصر رأس المال طبقاً للقانون المدني، كما يحدد مفهوماً 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 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 اتباع الإجراءات التي ينظمها القانون الضريبي بصدد تقديم الطعون أمام المحاكم بالنسبة لتقديرات الضرائب وكذا قواعد الحجز والتنفيذ بالنسبة للضرائب حتى لو تعارضت وما يقرره قانون المرافعات في هذا الشأن. أما بالنسبة للإجراءات التي لا يتضمنها القانون الضريبي فإنه يرجع إلى قانون المرافعات بوصفه القانون العام فيما يخص الإجراءات.

ونخلص مما سبق إلى أن العلاقة الوطيدة بين القانون الضريبي وفروع القانون العام والقانون الخاص، لم يفقده ذاتيته واستقلاله التي أو ضحت واقعاً يؤكده كل من الفقه والتشريع والقضاء في معظم الدول⁽¹⁾.

المطلب الأول

تعريف القانون الضريبي ومدى استقلاله

(1) د. عصام بشور وآخرون، مرجع سابق، ص 150. د. يونس أحمد البطريق، د. حامد عبد الحميد دراتز،

د. محمد أحمد عبد الله، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1987م، ص 177 □

يتناول القانون الضريبي ، دراسة المبادئ والقواعد والإجراءات التي تحكم نظام 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 وتحديد الالتزام. أما القواعد الإجرائية فتشمل دفع الضريبة أو اقتضاء الالتزام و حل منازعاته.

وتهدف هذه القواعد بنوعها ، إلى تحقيق التوازن بين حماية حقوق الفرد و ضماناته 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 البدهة القول أن قواعد القانون الضريبي لا تنطبق إلا بصدد العلاقات التي تثور بمناسبة الضرائب. ولذلك يجب أن تكون التفرقة واضحة بين الضريبة وبين غيرها من الأعباء والالتزامات المالية التي قد يتحملها الفرد وتجيها السلطة العامة. وقد أحاطت معظم الدساتير بالضرائب □ نظراً لأهميتها وخطورتها □ بحماية خاصة عند تنظيمها.

هذا ، وتذكر التفرقة أحياناً بين ما تفرضه الدولة على الأفراد وبين ما تستطيع الحصول عليه منهم بوسائل أخرى. ويظهر ذلك جلياً في الأحوال التي يتزايد فيها تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية سواء عند قيامها بالإنتاج مباشرة أو عند تنظيم التوزيع وتحديد الأسعار. ففي هذه الأحوال قد تصعب التفرقة بين الضريبة وبين

الضمن العام أو بينها وبين الرسوم. ولذلك فإن التأكد من وجود ضريبة أمر جوهري لتطبيق القانون الضريبي^(١٧).

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.

والخلاصة هي 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 السلطات العامة أعباء على الأفراد دون دفع 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 جبراً على الأفراد بما للدولة من سيادة وسلطة عامة. وتستخدم حصيلتها لتمويل النفقات العامة ومن ثم تحقيق أهداف الدولة. ولكن الضريبة أيضاً عبء على الأفراد ومن ثم تعد قيداً على حقوقهم. والقانون الضريبي □ بوصفه فرعاً من فروع القانون العام □ يهدف إلى التوفيق بين هذه الاعتبارات^(١٨).

وينظم القانون الضريبي جانباً من جوانب العلاقات المالية للدولة والأفراد، ذلك الجانب المتمثل في حقوق الخزنة العامة وامتيازاتها في التنفيذ، وذلك بوصفه

(1) د. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص 17.

(2) د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي المصري، المرجع السابق، ص 6.

أحد فروع القانون العام، الذي يضم مجموعة من القواعد المنظمة للعلاقات بين الأشخاص العامة أو بينها وبين الأفراد.

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⁽¹⁾.

إن تعريف النظام العام ليس بالأمر السهل ، بوصفها فكرة دقيقة ، وقد أشير إليها صراحة في بعض نصوص القانون المدني الفرنسي ، وعلى الأخص في المواد (6، 668، 1133) . ثم تواترت التشريعات في كافة الدول على الإشارة إلى فكرة النظام العام ومنها القانون المدني اليمني رقم 14 لسنة 2002م في المادتين ((1، 186)).

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⁽²⁾.

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 ، وبمناصفة عمل معين على أن يتحمل أحد الأطراف من غير المكلفين بمقتضى القانون ، عبثاً ، فإن هذا يعد نقلاً للضريبة أو تهرباً منها لا يلزم مصلحة الضرائب أو الأطراف المعنية ، لأنه يعد خروجاً على المبدأ الدستوري : لا فرض لضريبة إلا بقانون ، ولا يعفى أحد منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ويظل الممول الأصلي ملتزماً بها ولا يعد أمام

(1) لمزيد من التفصيل انظر يحيى قاسم علي ، المدخل لدراسة العلوم القانونية ، مرجع سابق ، ص 105 ،

(2) ذكر ذلك ((بيلون Pilon)) راجع د. حسين خلاف ، الأحكام العامة.....، مرجع سابق ، ص 41.

مصلحة الضرائب كفيلاً أو ضامناً تطبق عليه قواعد الكفالة، إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك في بعض الحالات مثال ذلك ما نص عليه المشرع اليمني في المادة ((21)) من قانون ضريبة الدخل رقم 31 لسنة 1991م المعدل بالقانون 12 لسنة 1999م والتي تنص على أن : ((تستحق الضريبة أصلاً على صاحب الدخل الخاضع لها إلا أن أرباب الأعمال هم المكلفين باستقطاعها وتوريدها إلى مصلحة الضرائب وإن لم تستقطع الضريبة من صاحب الدخل⁽¹⁾)).

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 في القانون العام ☐ ما يحول دون تدارك الخطأ الذي يقع فيها، فللممول أن يسترد ما دفعة بغير حق، وللمصلحة أن تطالب بما هو مستحق زيادة على ما دفع. ما لم يكن هذا الحق قد سقط بالتقادم. ولما كان ذلك وكان الحكم المطعون فيه قد خالف هذا النظر، وانتهى إلى أن الطاعة أخطرت بالربط، ولم تطعن أمام اللجنة في الميعاد دفعاً نهائياً. ورتب على ذلك أن المبالغ موضوع النزاع ☐ أصبحت مستحقة لمصلحة الضرائب ولا يحق للطاعة استردادها، ثم قضى برفض دعواها، فإن يكون قد أخطأ في تطبيق القانون⁽²⁾)).

ولا يفتقر هذا الأمر على القواعد الموضوعية للضريبة، بل أن القواعد الإجرائية تعد أيضاً من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام لارتباطها بالحقوق والحريات الفردية من جانب، وبمصالح المجتمع من جانب آخر. ولذلك قررت محكمة

(1) راجع أيضاً المادة 94/ب من القانون.

(2) طعن رقم 75 س 1938 ق جلسة 1974/ 689، ص 1087 مجموعة أحكام النقض أشار إليه انظر د.

مصطفى رشدي شبيحة وآخرون، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص 14

النقض المصرية بأن: ((التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة هي □ وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة □ من القواعد القانونية الآمرة المتعلقة بالنظام العام. فلا يجوز مخالفتها والنزول عنها. وهي إجراءات ومواعيد حتمية أو يجب المشرع على مصلحة الضرائب الالتزام بها. وقد وجد من المصلحة في اتباعها 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... (خ).

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 واجباً 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 أو مدى اتفاق أو عدم اتفاق هذه القواعد الدستورية، سواء كانت قواعد شكلية أو موضوعية.

(1) طعن رقم 826 لسنة 55 ق □ جلسة 1992/7/13 م مجموعة الفكهاني ص 528 □ 529. أشار إليه انظر د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي المصري، نفس مرجع، ص 16.

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 على الأفراد بأي صورة كانت غير شرعي إذا صدر عن السلطة التنفيذية وحدها، سواء صدر من خلال قرار إداري أو لائحة تنظيمية^(خ).

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 إخلالاً بمبدأ المساواة بين الأفراد وأمام الأعباء المالية، فعندما يفرض القانون الضريبة أو يقرر الإعفاء منها، فإنه يراعي في ذلك المبادئ الدستورية، والأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

وهذا ما تنص عليه المادة ((13/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 إن: ((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 العلمي لموضوعات الفرض أو التعديل، أو الإعفاء من الضرائب من قبل ممثليه المنتخبين □ السلطة التشريعية □ التي يفترض أن يكون وجودها وفقاً للأسس الديمقراطية □ يتيح للمجتمع من خلال ممثليه المنتخبين، مناقشة وإقرار، أو تعديل بالرفع أو التخفيض أية أعباء

(1) انظر د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي اليمني.....، مرجع سابق، ص 17.

ضريبية، وفقاً لاعتبارات الموازنة بين حاجة الدولة لموارد مالية أو حماية اقتصادية، وقدرة الأشخاص على تحمل الأعباء الضريبية^(خ).

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

تشير القواعد 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 والقارات الوزارية أو التعليمات الإدارية.

ومما سبق، يتضح أنه ليس من الضروري أن تحدد عناصر الضريبة في القانون. فالعناصر الأساسية فقط هي التي تكون بنیان الضريبة والذي يحرص المشرع على إبرازها وتحديدها ضمناً لحقوق الأفراد وتحديداً لالتزاماتهم المالية. أما العناصر الثانوية والتي تتعلق بتطبيق الضريبة وبعض التفسيرات والإجراءات التكميلية والتي لا تؤثر في الأسس الموضوعية والشكلية للضريبة. فيكتفي في تحديدها بملوائح أو قرارات إدارية^(ب).

ودون شك، فإن هذه التفرقة ضرورية، ونتيجة لطبيعة موضوع القاعدة القانونية في القوانين الاقتصادية (ومن بينها القوانين الضريبية) كونها قواعد مركبة وشاملة، وموضوعها يواجه أموراً وقائع عملية ومتغيرة. ولا يمكن الإغراق في

(1) انظر د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي المصري، المرجع السابق، ص 40.

(2) انظر د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي المصري، المرجع السابق، ص 41.

التفاصيل مع التعميم. وعليه فإنها تستلزم لوائح وقرارات تفسيرية أو تكميلية أو إجرائية أو إعداد نماذج لإمكانية تنفيذ القانون وتطبيقه. وفي هذه الحالة لا بد من مواجهة أمرين :

تحديد العناصر والقواعد المنظمة للضريبة والتي يجب أن تصدر بقانون . المادة ((13)) من الدستور اليمني فقرة ((أ)).

شرعية القواعد المتعلقة بالضريبة التي تصدر بقانون أو لائحة أو قرار. إذ أن النص الأدنى في 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 محلاً 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 ((13)) 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 محلاً لعدم الدستورية مثلها مثل العناصر الأساسية ، إذا خالفت أي قاعدة دستورية . فامادة ((12)) من قانون السلطة القضائية رقم (1) لسنة 1991م تنص على اختصاص المحكمة العليا دون غيرها في الرقابة على دستورية القوانين واللوائح والأنظمة والقرارات. والعناصر الأساسية التي تكون بنيان الضريبة ، هي تملك المستمدة من تعريف الضريبة ذاتها وخصائصها. فالضريبة فريضة مالية تقضىها 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⁽¹⁾:

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 من المساواة والعدل، وحق الدولة في الاقتضاء لتغطية 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 بوصفها النظام الأساسي للمجتمع.

وقد حددت المحكمة الدستورية العليا في مصر، في أحد أحكامها القواعد الرئيسية في الضريبة التي يجب أن تصدر بقانون، وذلك بقولها أن: ((الأصل في الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً بما لها من ولاية على إقليمها، وأن

(1) د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي المصري، المرجع السابق، ص 42.

قانونها يبين حدود 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 ، و شروط سريانها و سعر الضريبة وكيفية تحديد وعائها وقوا عد تحصيلها ، وأحوال الإعفاء منها ، والجزاء على مخالفة أحكامها. وكان قانون الضريبة إذ يصدر على هذا النحو فإنه ينظم رابطة لها تنظيمًا شاملاً يدخل في مجال القانون العام⁽¹⁾)).

ويتعلق الجزء الثاني من النطاق الدستوري للقاعدة الضريبية بمدى شرعية القواعد والنصوص في شكل لائحة أو قرارات إدارية وحتى مجرد تعليمات تفسيرية وعلاقتها بالقواعد الضريبية الأصلية والتي تمثل بزيان الضريبة ويجب أن تصدر بقانون.

والواقع أن ذلك يثير قاعدة دستورية هامة تتعلق بضرورة سيادة و سمو قوا عد القانون الضريبي عند تنفيذه أو تطبيقه بالنسبة لأعمال الإدارة (من الموائح ، القرارات الإدارية ، التعليمات أو التفسيرات الإدارية).

والحقيقة أن اللوائح التنفيذية عادة ما تصدر تنفيذًا للقانون وتنظيم عملية تنفيذه. وهي من صميم اختصاص السلطة التنفيذية طبقاً للدستور المادة (120). والأصل أن اللوائح لا تنظم موضوعاً جديداً ولكنها تكتفي بتفصيل أحكام القانون وكيفية تنفيذه وتطبيقه. وهي على قدر كبير من الأهمية بالنسبة للقوانين المالية عامة والقوانين الضريبية بصفة خاصة لاعتبارات محلية خاصة بالكثير من التفاصيل والإجراءات وقواعد التطبيق التي تشير إليها القوانين الضريبية ، وتحتاج إلى مرونة في الإصدار والتعديل ومواجهة التغيرات الاقتصادية ، دون أن تمس بالقواعد الأساسية للضريبة.

(1) حكمها في القضية رقم 35 لسنة 13 ق □ دستورية جلسة 1992/11/7 م. أشار إليه د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون ، التشريع الضريبي المصري ، المرجع السابق ، ص 43.

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 يعينها القانون.

ويمكن الإشارة إلى أن التشريع في الكثير من الأحيان لا يشير إلى صدور لائحة تنفيذية أو يكتفي بالإشارة إليها دون تحديد الموضوعات التي يعالجها، أو يتبع أسلوباً مزدوجاً حيث يشير في بعض النصوص إلى موضوعات محددة تحدها اللائحة، ثم يشير في نهاية القانون إلى صدور لائحة تنفيذية عامة للقانون. وهذا الأسلوب اتبعه المشرع اليمني في قانون ضريبة الدخل حيث أحال في بعض مواد القانون إلى أحكام تفصيلية في اللائحة ((المواد 6، 9، 18، 26، 33، 38)). ثم قرر في نهاية القانون المادة (14) على أن يصدر وزير المالية ما يقتضيه العمل بهذا القانون من القرارات والأنظمة واللوائح التنفيذية^(٤).

(1) انظر على سبيل المثال أيضاً المادتين (6، 10) من قانون الضريبة على استخدام المركبات والآليات رقم 27 لسنة 1995م.

المبحث الثاني مصادر القانون الضريبي

وفقاً للنظرية العامة للقانون فإن مصادر القانون متعددة، ومصادر القانون في اليمن هي التشريع ومبادئ الشريعة الإسلامية والعرف ومبادئ العدالة⁽¹⁾.

وخلافاً 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 المصادر الأخرى، إذ أن للقانون الضريبي مصدر وحيد هو التشريع، والقول بغير ذلك، يصطدم بالقاعدة أو المبدأ الدستوري المستقر منذ قرون، وهذا المبدأ (لا ضريبة بدون قانون) أي قاعدة (قانونية الضريبة) ومقتضى هذه القاعدة أن فرض الضرائب وتعديلها وإلغاؤها والإعفاء منها لا يتم إلا بقانون أي لا بد أن يكون مصدرها التشريع، بل التشريع من السلطة التشريعية ذاتها (مجلس النواب) وفقاً للدستور.

(1) راجع مؤلفنا، المدخل لدراسة العلوم القانونية، مرجع سابق، ص 113.

المبحث الثالث

تفسير القانون الضريبي

الغاية من سن القوانين هي تنظيم الروابط والعلاقات الاجتماعية التي تنشأ بين الأفراد من جهة وبينهم وبين السلطة من جهة أخرى ، وبعد سن القانون 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 ، فalcوا عد القانونية تتصف بالعموم والتجريد ، كما يكتنفها الغموض والإبهام لأنها تأتي في عبارات وجيزة ومركزة ، 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 تفسيرها أولاً ، غير أن الآراء تعددت واختلفت فيما يتعلق بكيفية التفسير ، وكان من نتاج ذلك بروز ثلاث مدارس في تفسير القانون^(خ).

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

و يبرر هذا الأسلوب في التفسير ، بالقول تارة بأن القانون الضريبي قانون استثنائي وهو مثل القانون الجنائي يقرر مكروهاً على الأفراد ، وتارة يمثل قيداً على

(1) لمزيد من التفصيل عن خصائص القاعدة القانونية وأيضاً طرق التفسير وأنواعه ومدارسه ، راجع مؤلفنا ، المدخل لدراسة العلوم القانونية سبقت لإشارة إليه ، ص 24 □ 27 ، ص 197 وما بعدها.

(2) رادع د. حسين خلاف ، الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، 1966م ، ص 84.

حقوق الأفراد وأنه يتضمن تدخلاً تحكمياً على السلطة العامة في أموالهم. كذلك يرى الكثيرون أن الشك في قانون الضرائب، يجب أن يفسر في صالح الممول و ضد صالح الخزنة^(٤).

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

وعلى خلاف ما ذهب إليه التقليديون فإن الكتاب المحدثون يرون بأن القانون الضريبي ينبغي أن يفسر كما يفسر غيره من القوانين، وذلك مع مراعاة المبادئ التي يقوم عليها قانون الضرائب، كقاعدة لا ضريبة إلا بنص، وعدم مد الضريبة إلى واقعة أخرى غير تلك التي فرضت عليها. ويبدو لي أن القضايا التي أثارها تفسير القانون الضريبي تجد مبررها 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 المشرع وتطبيق القانون بطريقة سليمة دون تحيز للخزنة 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 للمشرع"^(٥) وقد أيد القضاء المصري هذا الاتجاه، مثل ما تضمنته حيثيات حكم محكمة الإسكندرية الابتدائية نوفمبر 1950م، فالمرسر لا يملك إلا أن يحمل

(1) راجع د. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص 35. د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص 20..

(2) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص 20. د. حسين خلاف، مرجع سابق، ص 90.

النصوص أولاً فيما يتناو له لفظها وفحواها وأن يستلهم روح المشرع ومقاصده ،
وطبيعي أن يرجع في ذلك بداءة إلى منبع النص ومصدره التاريخي كما قضت محكمة
القاهرة الابتدائية في حكم لها في يونيو 1951 (وحيث أنه متى كانت نصوص
القانون صريحة جلية فلا محل للاجتهاد والتأويل والجري وراء حكمة التشريع بل
تطبيق النص بحسب مدلوله الصريح^(١)).

ونخلص من ذلك أن القضاء يطبق القانون حرفياً عند وضوح النص ، ويسعى
إلى بيان إرادة المشرع عند غموض النص ، مستعيناً بالأعمال التمهيدية والغاية التي
يهدف إليها النص والمبادئ العامة التي ارتكز عليها التشريع^(٢).

(1) راجع د. يونس أحمد ابطريق وآخرون ، النظم الضريبية ، مرجع سابق ، ص 188.

(2) راجع مؤلفنا ، المدخل للدراسة العلوم القانونية ، مرجع سابق ، ص 207.

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 نطاقاً مكانياً وزمانياً. وهذا ما سنبينه على النحو الآتي :

المطلب الأول النطاق المكاني لسريان القانون الضريبي

أن قانون الضريبة، كغيره من القوانين، يكون نافذاً في إقليم الدولة التي أصدرته، والأصل أن يطبق القانون في هذا الإقليم كله، وألا يتعداه إلى أقاليم الدول الأخرى، إذ ليس لدولة ما سلطان يكتسبها من إنفاذ قوانينها في إقليم دولة أخرى وإلا كان في ذلك اعتداء على سيادة الدول الأخرى. ووفقاً لذلك ينشئ القانون الضريبي التزاماً عاماً على جميع الأشخاص المقيمين في إقليم الدولة وعلى جميع الأموال والأنشطة الواقعة في هذا الإقليم وهو ما يعبر عنه بمبدأ الإقليمية القانون الضريبي، بحيث يتعين على كل من الإدارة الضريبية والسلطة القضائية مراعاته في كل ما يتصل بتطبيق هذا القانون الضريبي وكل ما قد يثار بصدد من تنازع⁽¹⁾.

ومع ذلك فقد تأخذ بعض الدول بترتيبات وتنظيمات تقضي بعدم سريان القانون الضريبي في مجموعة أو أجزاء منه على مناطق من إقليم الدولة، كما هو الحال بالنسبة للمناطق الحرة. كذلك قد تبرم الدول معاهدات مع دول أخرى تمنحها

(1) راجع د. عصام بشور وآخرون، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 150. د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 243. د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 21.

بمقتضاها إعفاءات ضريبية كما هو الحال في مجالات الهيئات الدبلوماسية والقنصلية^(خ).

وتجدر الإشارة إلى أن قوانين الضرائب في العصر الحديث تتراوح بين الأخذ بمبادئ مختلفة يمكن ردها إلى مبادئ أساسيين^(ب):

الأول : مبدأ التبعية السياسية.

الثاني : مبدأ التبعية الاقتصادية.

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

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

الأول : أعمال المبدأ الموطن فيخضع الممول لضريبة الدولة التي يقع فيها موطنه.

الثاني : مبدأ إقليمية المصدر، وهو يركز إلى مجرد وجود الأموال أو إنتاجها أو مجرد تقديم الخدمات على أرض الدولة 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 تتعدد المبادئ التي يعتنقها كل مشروع بتعدد الضرائب التي يفرضها، بل كثيراً ما يصدر قانون الضريبة الواحدة عن أكثر من مبدأ واحد^(ج).

(1) راجع المادة (26) من قانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل.

(2) د. حسين خلاف، مرجع سابق، ص 113. د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص 22.

(3) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص 22.

و قد أصبحت اليوم ، الأولوية للتبعية الاقتصادية في تحديد الاختصاص الضريبي ، على التبعية السياسية ، حيث لم تعد الأخيرة تتلاءم والتقدم الاقتصادي والاجتماعي في العالم ، ولا سيما أن تلك العلاقة التي كانت تربط الدولة بمواطنيها ، لم تعد لها نفس الأهمية التي كانت عليها من قبل ، بل أصبحت للأشخاص جنسية اقتصادية عالمية ، ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمصالحها وبالأقاليم التي تزاوّل فيها أنشطتها ثم أن الاختصاص على ضابط الجنسية دون سواه لتحديد الاختصاص الضريبي يؤدي إلى مطالبة مواطني الدولة بأداء الالتزام الضريبي عن كافة دخولهم ، ولو أنعدمت الصلة الاقتصادية بينهم وبينها. وذلك اتجاهاً نظرياً 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^(١).

المطلب الثاني

النطاق الزمني لسريان القانون الضريبي

تنص المادة (103) من دستور اليمن المعدل لسنة 1994م على أنه :

"لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ولا يترتب أثر على ما وقع قبل إصداره ، ومع ذلك يجوز في غير المواد الضريبية والجزائية النص في القانون على خلاف ذلك ، وبموافقة ثلثي أعضاء المجلس^(٢)".

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

(1) د. يونس أحمد البطريق ، النظم الضريبية ، مرجع سابق ، ص 254.

(2) نصت المادة (67) من دستور العراق على استثناء القوانين الجزائية وقوانين الضرائب والرسوم المالية من مبدأ الرجعية وذلك على عكس دستورا مصر والكويت اللذان لم يستثنيا إلا القوانين الجزائية فقط. انظر م 187 دستور مصر والمادة (179) من دستور الكويت.

ويترتب على ذلك أن القواعد القانونية الضريبية التي يقرر لها الشارع أثراً رجعيّاً قوا عد غير دستورية. وذلك أمر طبيعى، فالدستور وإن أجاز للسلطة التشريعية الخروج عن مبدأ عدم رجعية القوانين في غير القوانين الضريبية والجزائية نجده لا يجوز لها ذلك في القوانين الضريبية والجزائية.

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⁽¹⁾:

1 □ قلة الحصيلة الضريبية، والتي لا تتجاوز 15٪ من الدخل القومي بالمتوسط، بينما في الدول المتقدمة فإنها تتجاوز 30٪ من الدخل القومي بالمتوسط.

وتعود قلة الحصيلة الضريبية للأسباب التالية:

أ □ انخفاض الدخل بسبب انخفاض الإنتاج، واقترب دخول الأفراد من الحد الأدنى وخضوع نسبة كبيرة منها للإعفاءات.

ب □ سيادة القطاع الزراعي والوحدات الصغيرة.

(1) راجع د. مصطفى حسين مصطفى سلمان، المالية العامة، دار المستقبل للنشر، عمان، 90م، ص 105.

إبراهيم علي عبد الله، أنوار المعجزة، مبادئ المالية العامة، دار صفاء للطباعة والنشر، عمان، بدون سنة نشر، ص 135. يحيى قاسم علي، محاضرات في التشريع المالي، 1991م، ص 22.

- ج □ محدودية القطاع الصناعي الذي تسيطر عليه الشركات الأجنبية والتي تحصل غالباً على إعفاءات ضريبية بغية تشجيع الاستثمار.
- 2 □ تتصف النظم الضريبية في الدول المتخلفة بأنها غير متوازنة، حيث نجد أن الضرائب غير المباشرة هي السائدة بل أن نسبة حصيلتها تبلغ 60 □ 80٪ من الحصيلة العامة للضريبة.
- 3 □ ضآلة أهمية الضرائب المباشرة (ضرائب الدخل ورأس المال) بسبب الفقر وتدني الدخل، وغياب المشاريع الاستثمارية الكبرى التي تتحمل الاقتطاع الضريبي.
- 4 □ صعوبة التحصيل واسعة شراء التهرب الضريبي وقلة الوعي الضريبي وانخفاض كفاءة الإدارة الضريبية لحداتها.
- 5 □ تتصف الضرائب في الدول النامية أيضاً 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 أو عدم 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 نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعن نفس المال في المدة ذاتها" (١).

وفي ضوء هذا التعريف يشترط لكي نكون بصدد ازدواج ضريبي تحقق الشروط التالية :

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

(1) د. طاهر الجنابي ، دراسات في المالية العامة ، الجامعة المستنصرية ، بغداد ، 1990م ، ص 185. د. حسين محمد العزباوي ، مرجع سابق ، ص 112. د. يونس أحمد البطريق ، النظم الضريبية ، مرجع سابق ، ص 565. د. ميثم صاحب عجم ، مرجع سابق ، ص 265. د. حسين خلاف ، مرجع سابق ، ص 120.

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 هذه الأرباح وذلك لاختلاف شخص المساهم عن شخصية الشركة، ولكن الواقع أن المتحمل لها هو المساهم بالشركة أي مجموع المساهمين ولذلك يمكن القول أن هناك ازدواج اقتصادي^(٦٢).

الشرط الثاني : وحدة الضريبة المفروضة : لكي يتحقق الازدواج يشترط أن تكون الضريبتان المزدوجتان أو الضرائب المتعددة التي يدفعها المكلف عن نفس المال هي نفس الضرائب. كأن تكون الضريبتان على الدخل أو على رأس المال أي أن تكون من نوع واحد. كأن يتم إخضاع المواطن اليمني الذي يحقق دخلاً 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 وضريبة 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 لوجود الازدواج الضريبي، بل يشترط كذلك أن تكون المدة التي

(1) انظر د. أ.؛ مد عبد الرحمن شرف الدين. آخرون، مرجع سابق، ص 62.

تدفع عنها الضريبة واحدة. مثال ذلك قيام المكلف بأداء الضريبة عن دخله لعام 1995م لدولة معينة ثم قام هذا المكلف بأداء نفس الضريبة عن الدخل للدولة أخرى عن دخله لعام 1996م فلا يعد ذلك ازدواجاً ضريبياً لعدم وحدة الفترة الزمنية التي تدفع عنها نفس الضريبة.

أنواع الازدواج الضريبي:

قد يكون الازدواج الضريبي داخلياً أو دولياً وقد يكون مقصوداً أو غير مقصود وذلك على النحو الآتي:

أولاً : الازدواج الداخلي:

يكون الازدواج داخلياً عندما تفرض داخل حدود الدولة ضريبة متكررة على نفس المكلف وعن مادة التكليف ذاتها أي عندما تتوافر عناصر الازدواج داخل الحدود الإقليمية للدولة.

ويحصل الازدواج الضريبي في الدولة الواحدة بفعل السلطة الواحدة أو سلطتين مختلفتين داخل الدولة: سلطة مركزية وسلطة محلية.

فالسلطة الواحدة يمكن أن تفرض أكثر من ضريبة واحدة على المكلف الواحد ومادة التكليف الواحدة لمناسبة واقعة منشئة واحدة.

والسلطتان المركزية والمحلية تفرضان أيضاً، 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 الحكومة الاتحادية ضريبة معينة وتفرض حكومات الولايات نفس الضريبة. وكما هي الحال أيضاً عندما تفرض الحكومة

المركزية في الدولة الموحدة ضريبة معية ثم تلجأ الهيئات المحلية إلى فرض الضريبة ذاتها على نفس مادة التكليف^(١٤).

ثانيًا: الازدواج الدولي :

ينشأ هذا النوع من الازدواج بسبب 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^(١٥).

ثالثًا: الازدواج المقصود وغير المقصود :

يكون الازدواج مقصوداً إذا أرادته المشرع بغية تحقيق عدة أغراض مالية أو اقتصادية أو اجتماعية. مثل زياد الحصيلة الضريبة 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 التكليفية للمكلفين^(١٦). مما تقدم

(1) د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص 124. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 334.

(2) د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص 179. د. ميرندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص 198.

(3) انظر د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 570. د. ميرندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص 195.

نخلص إلى أن الازدواج المقصود يكون نتيجة تعمد 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.

وتجدر الإشارة إلى أن الازدواج الدولي يكون غالباً 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 مقصوداً ولغايات متعددة مثل فرض ضريبة مرتفعة على رؤوس الأموال الموظفة في الخارج وذلك للحد من توظيفها في الخارج الحاجة إليها في الداخل، وقد يكن الهدف القصاص من الدولة التي لا تعامل الرعايا الأجانب بمثل المعاملة التي يلقاها رعاياها في الدولة صاحبة ضريبة القصاص^(خ).

تفادي الازدواج الضريبي:

من المسلم به أن للازدواج الضريبي آثاره السيئة، فمن الناحية الاجتماعية يؤدي الازدواج إلى عدم تطبيق مبدأ العدالة الضريبية وذلك بتحميل المكلف أكثر من طاقته ويجعل المساواة في التضحية مجرد شعار نظري. ومن الناحية المالية يؤدي إلى التهرب من الضريبة والقضاء على حصيلتها، أما اقتصادياً فيؤدي الازدواج إلى

(1) د. عبد الأمير شمس الدين، مرجع سابق، ص 52. د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص 127. د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 571.

تهريب رؤوس الأموال الوطنية^(١٤) ولذا تعمل الدول على القضاء على الازدواج الضريبي بواسطة التشريع الداخلي أو عن طريق الاتفاقيات الدولية.

وفي الواقع فإن علاج الازدواج الضريبي أكثر سهولة من الازدواج الدولي، لأن التشريع داخل الدولة، سواء أكانت دولة موحدة أو دولة مركبة، كفيل بتحديد أسس ووسائل فرض الضريبة على المستوى المركزي وكذلك على المستويات المحلية، بحيث لا يكون هناك ازدواج وعلى العكس من الازدواج الداخلي فإن مكافحة الازدواج الدولي تثير صعوبات عديدة أهمها غياب السلطة العليا التي تستطيع التنسيق بين تشريعات الدول بشكل يحد من الازدواج الضريبي^(١٥).

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

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

وأما في نطاق الاتفاقيات الدولية، فقد حققت وبالذات الاتفاقيات الثنائية نجاحاً ملحوظاً في هذا المجال، أما نتيجة من إمكانيات التفاوض بين الدول المعينة لتقريب

(1) راجع د. ميثم صاحب عجام، مرجع سابق، ص 267. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 236.

(2) د. عبد الأمير شمس الدين، مرجع سابق، ص 51. د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص 127.

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 ابرز هذه الجهود، تلك الدراسات التي بدأتها الأمم عندما شكلت لجنتين لبحث مشكلات الازدواج الضريبي الدولي الأول عام 1921م من خبراء الدول المصدرة لرؤوس الأموال سميت بلجنة الخبراء الاقتصاديين، والثانية غالبية أعضائها من خبراء الدول المستوردة لرؤوس الأموال سميت بلجنة الخبراء الفنيين وذلك عام 1922م وقد تابعت عصبة الأمم اهتمامها بازدواج الضرائب أثناء الحرب العالمية الثانية فعقدت لجنة الضرائب مؤتمر سنة 1943م كما اهتمت به هيئة الأمم المتحدة^(١).

(1) لمزيد من التفصيل د. ميرندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص 202. د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 572. د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص 127. د. ميثم صاحب عجم، مرجع سابق، ص 268. د. حسين محمد العزباوي، مرجع سابق، ص 131.

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، يلاحظ اليوم اهتمام متزايد من قبل الدول بدراسة الضريبة أكان ذلك من المنظور الاقتصادي أم القانوني، ليس هذا فحسب بل أصبح التشريع الضريبي علم مستقل بذاته وإن كان حديث عهد، وفي هذا المبحث نحاول التطرق إلى إحدى الظواهر المتعلقة بالضريبة وهي ظاهرة (التهرب الضريبي).

المطلب الأول

مفهوم التهرب الضريبي

تعد ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية، ولا تقتصر على بلد دون آخر، وإنما يختلف مداها من دولة إلى أخرى، ولذا تهتم الدول المتقدمة أو المتخلفة وخاصة بعد تحول معظم دول العالم للأخذ بنظام الانفتاح الاقتصادي وآليات السوق والعودة إلى القطاع الخاص بمشكلة التهرب الضريبي لتأثيرها على الحصيللة الضريبية وبالتالي على حجم الإنفاق على الخدمات العامة وبرامج التنمية فضلاً عن أهميتها بالنسبة لتحقيق العدالة الاجتماعية. وبالنسبة للجمهورية اليمنية فلا يختلف عاقلان على أن التهرب الضريبي يعدّ ظاهرة مستفحلة وتشكل عائقاً كبيراً بالنسبة لعملية التنمية، وقد يكون ذلك موضوعاً لبحث مستقل.

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

وبغض الطرف عن اختلاف الباحثين في تعريفهم للتهرب الضريبي فإن التهرب
الضريبي يرتب آثاراً خطيرة من النواحي المالية والاقتصادية والاجتماعية وهذا ما
يجمع عليه كافة الباحثين في التشريع الضريبي والمالية العامة ، فمن الناحية المالية
يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بتوازن الميزانية كون تقدير الإيرادات يدخل فيها
الضرائب ويسفر عن التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية إخلال بقاعدة المنافسة
فالإنتاج الذي يتهرب من الضريبة كلها أو جزء منها تنخفض مصروفاته وتبعاً لذلك
أسعاره ، ويسيطر على السوق بمنافسة غير منصفة 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 عدالة الضريبة
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 عند 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 الإنكليز والفرنسيون على هذه الحالة الأخيرة مصطلح "التجنب" بينما يعبر عنها الكتاب الإيطاليين بـ "إبعاد الضريبة". والتهرب المشروع يتمثل في محاولة المكلفين الاستفادة من ثغرات التشريع الضريبي لمتخلص من دفع الضريبة، أما الثاني فيتمثل في تعمد 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 إلى 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 لم يخالف القوانين والمواثيق. غير أن باحثاً آخر يسم صور التهرب إلى "التجنب الضريبي"، "التهرب الضريبي" فالتجنب الضريبي يتم بإحدى الوسيلتين: الوسيلة السلبية: "وهي تتم غالباً بتحاشي الفعل أو الامتناع عن التصرف الموجب للخضوع للضريبة أو النشاط الخاضع لها ومن ثم لا يتحقق للممول الواقعة المنشئة للضريبة" والوسيلة الإيجابية: "وتتحقق بمحاولة 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، نظراً لأن اصطلاح التهرب في حد ذاته يجب ألا ينصب على قانون أو مشروعية أو قاعدة تجعله مشروعاً. ونحن نؤيد ذلك.

أما بصدد مجال التهرب الضريبي فإنه يقع على الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وهو في الأخيرة أكثر اتساعاً وتنوعاً كون طبيعة الضرائب 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 منها 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

للهرب 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 التالي :

الفرع الأول الأسباب التاريخية

مرت الشعوب بعهود كانت تفرض فيها الضرائب جزافاً ودون مراعاة المساواة والعدالة أمام الواجب الضريبي ليس هذا فحسب، بل ارتبطت أساليب تحصيل الضرائب بالعسف والغبن والاضطهاد، ناهيك عن أن عبء الضرائب كان يثقل كاهل الطبقات الفقيرة والمتوسطة في حين تعفى من الضرائب الطبقات العليا كالنبلاء والسيوخ وغيرهم علاوة على كل ما سلف قوله فحصيلته الضرائب كانت تذهب هي الأخرى إلى خزينة الملك. ويذكر التاريخ أن العديد من الانتفاضات والثورات كان الإصلاح الضريبي من أول أهدافها. وعلى صعيد التاريخ اليمني الحديث فقد عانى الشعب في اليمن كثيراً من جور وعسف الضرائب التي كانت تفرضها الأنظمة الاستبدادية. وهكذا فالشعور بعبء الضريبة الظالم، والكراهة لها كان من أكبر أسباب التهرب الضريبي ثم انتقل هذا الشعور من السلف إلى الخلف تتوارثه الأجيال جيلاً إثر جيل آخر إلى يومنا هذا.

الفرع الثاني الأسباب السياسية

لا مناص من القول، بأن سياسة الإنفاق العام تلعب دوراً أساسياً في هذا الخصوص، فكلما أحسن الحكام استخدام الأموال العامة قل ميل أعضاء الجماعة نحو التهرب، وقد يرى البعض بأن التهرب من الضرائب هو الوسيلة الوحيدة لمقاومة التلاعب بالمال العام واستخدامه في غير أغراضه الاجتماعية والاقتصادية ولا شك 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 جد يداً القول بأن الظروف الاقتصادية تؤثر في المكلف سيان 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 مقدرته على الدفع وأن المكلف يجد نفسه يحمل عبئاً من الضرائب يجعله يشعر بأنه من الضروري أن يتهرب من هذا العبء كي يحافظ على وجوده الاقتصادي. وبالنسبة للظروف الاقتصادية العامة كمنشوء أزمة اقتصادية عقب رواج اقتصادي حيث يجد المكلف نفسه يحمل عبئاً من الالتزامات "بما في ذلك الضرائب" وعجزاً في موجوداته السائلة. في حالات كهذه أما أن نظام الضرائب يحتاج هو الآخر إلى إصلاح على أساس المقدرة على الدفع وإما أنه يجب إعطاء نوع من التفريع في الحالات المستحقة ، ووفقاً لذلك ، نجد أن قوانين الضرائب في بعض الدول تتضمن نصوصاً يمكن بموجبها في حالات مخصوصة تخفيض الضرائب المقدرة إذا كان تحصيلها تحصيلاً إجبارياً يعرض وجود المكلفين الاقتصادي للخطر.

ويذهب بعض الباحثين إلى القول ، بأن انعدام الاستقرار الاقتصادي في الدولة يؤدي بدوره إلى زيادة حالات التهرب الضريبي ، نظراً إلى أنه يؤدي إلى إحساس الأفراد بضعف السلطات العامة ، وعدم قدرتها على إلزامها بأداء واجباتهم تجاه المجتمع ، علاوة على عجزها عن توفير الخدمات العامة بها ذاتها.

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، أو 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 هذه التعديلات من شأنها المساعدة على التهرب من أداء الضريبة. إضافة إلى ذلك، أن تعدد وتشتت الأحكام الضريبية في قوانين مختلفة، وما تلجأ إليه الدولة من 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 على أحكامها.

هذا فضلاً عن ارتفاع الضرائب، أو المغالاة في معدل الضريبة والتفاوت في الشرائح الاقتصادية، الأمر الذي يدعو المكلف إلى تخفيض وعاء الضريبة، لانتقال 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، أضاف إلى ذلك الازدواج الضريبي قد يكون سبباً من أسباب التهرب من الضريبة، والمقصود بالازدواج 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 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 توازناً بين الإدارة والمكلف في بعض الأحيان ، وذلك لأن علاقة المكلف بالإدارة هي علاقة الضعيف بالقوي ، فاعتراضاته مثلاً على التقدير تقدم إلى الإدارة الضريبية التي هي نفسها الخصم والحكم في نفس الوقت.

وأخيراً قد يكون للجزاء الذي تفرضه الدولة على التهرب من الضريبة دور في التهرب الضريبي حيث أن الممول يوازن بين مبلغ الضريبة المترتب عليه وبين الجزاء الذي سيتعرض 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 بها عن ملاحقة الخاضعين للضريبة وربطها 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 لمسؤولياتهم المالية إزاء المجتمع والدولة).

فإذا ارتفع الوعي الضريبي ضعف الباعث على التهرب ، وبالعكس كلما ضعف الوعي الضريبي ، كان الباعث على التهرب من الضريبة ، قوياً وملموساً إضافة إلى ذلك فإن سيادة الشعور بانعدام العدالة في توزيع الأعباء العامة ، كثيراً 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 عنه 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 ظاهرة التهرب الضريبي على الإطلاق. فكلما كان هذا 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 الاجتماعي والاقتصادي.

المطلب الرابع

آثار التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي مساوئ عدة ، وإذا كان الباحثون في المالية العامة لم يقفوا على مفهوم التهرب الضريبي فإنهم يجمعون إجماعاً مانعاً 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 بالسديد نتيجة الاقتراض الخارجي أو إلى ارتفاع الأسعار بسبب الإصدارات النقدية، وبتفاعل هذين العاملين تتعطل عملية التنمية وتنخفض القيمة الحقيقية للمدخل. كذلك هناك أضرار بصلة المكلفين الأمناء يتمثل في عدم توزيع أعباء الضرائب بين كافة المواطنين القادرين عليها، إذ يتحمل بعضهم العبء المقرر عليه ويتهرب البعض الآخر منهم، الأمر الذي يمس بالعدالة الضريبية، ويحل بمبدأ المساواة بين المكلفين.

الفرع الثاني

الآثار الاقتصادية

يسفر عن التهرب الضريبي الإخلال بقاعدة حرية المنافسة، لأن الإنتاج الذي يتهرب من الضريبة كلها أو جزء منها تنخفض مصروفاته وتبعاً لذلك أسعاره وسيطر على السوق بمنافسة غيره من المنتجات التي تعمل حكم القانون بسديد الضريبة المفروضة عليها. كما يؤدي التهرب من الضريبة أخرى نتائج خطيرة للغاية، من حيث المساس بإنتاجية الاقتصاد القومي... إلخ.

الفرع الثالث

الآثار الاجتماعية

من الناحية الاجتماعية يؤدي التهرب الضريبي إلى سريان العدوى أي عدوى التهرب الضريبي من مكلف إلى آخر، لا سيما عندما يشعر المكلف أنه إنما يدفع الضريبة بغير وجه حق نتيجة لتهرب 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 للعقوبات التي نص عليها القانون.

المطلب الخامس

وسائل مكافحة التهرب الضريبي

ليس من السهولة القضاء على التهرب الضريبي ولكن هناك إمكانيات لتلافيه ومعالجة أسبابه وبالطبع تختلف 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 :

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

2 □ 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.

3 □ زيادة الوعي الضريبي لدى المواطنين وتحسين العلاقة بين المكلفين ومصلحة الضرائب وزيادة الشعور بالمسؤولية لدى المكلفين وتوضيح أوجه الإنفاق العام.

4 □ الاعتماد على تبليغات الغير ومنح مكافآت مالية لمن يقوم بهذا التبليغ وهذا التبليغ يفيد في مراقبة البيان المقدم من المكلف واكتشاف الغش.

5 □ وبالنسبة للتهرب الخارجي فإن المكافحة تكون عن طريق عقد الاتفاقيات الثنائية أو متعددة الأطراف تلتزم بمقتضاها 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 عصبة الأمم وقد ازدادت في الاتساع اليوم كذلك منع الأجانب من مغادرة البلاد قبل تصفية الضرائب المستحقة وتحصيلها... 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 والصناعية والضريبة على الأجور والمرتبات والضريبة على الدخل الصافي للمهنيين غير التجارية وغير الصناعية والضريبة على ريع العقارات والضريبة على الدخل من التصرفات والمبيعات العقارية. وقد فرضت هذه الأنواع من ضرائب الدخل بالقانون رقم 31 لسنة 1991م.

أما الضرائب غير المباشرة فتتضمن كل من الضرائب الجمركية وضرائب المبيعات والرسوم القضائية وغيرها من رسوم الخدمات.

الفصل الأول

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

يتضمن الفصل الثاني من الباب الأول من القانون رقم 31 لسنة 1991م الأحكام المتعلقة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وتعد هذه الضريبة من أهم الضرائب النوعية المباشرة في اليمن سواء من ناحية مردودها بالنسبة للخزانة العامة أو ما تثيره من قضايا فنية وقانونية⁽¹⁾.

المبحث الأول

خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

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

وقد عُرفت هذه الضريبة بأنها ضريبة نوعية مباشرة تفرض على صافي ربح المكلف الناتج من تضافر عنصري العمل ورأس المال، وهي ضريبة سنوية إقليمية تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف⁽²⁾.

ومن التعريف السابق يتبين لنا أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تتميز بالخصائص التالية⁽³⁾:

- (1) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 77.
- (2) راجع د. محمد علي الريدي، المحاسبة الضريبية (1 □ 2)، ط 1، مكتبة الجيل الجديد، صنعاء، 1996م، ص 191.
- (3) راجع في ذلك د. عبد الكريم صادق بركات، يونس أحمد البطريق، د. حامد عبد المجيد درواز، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 538. د. محمد علي الريدي، مرجع سابق، ص 191. د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، للتشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 79.

1 □ ضريبة مباشرة:

تعد ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من الضرائب المباشرة لكون المكلف يتحمل هذه الضريبة ولا يستطيع نقل عبئها للآخرين.

2 □ ضريبة تجمع بين صفتي العينية والشخصية:

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

أما الضريبة الشخصية فإنها تأخذ في الحسبان ظروف المكلف الشخصية كأن يكون متزوجاً ويعيل أو أن يكون متزوجاً ولا يعيل أو أن يكون عازباً.

وتعد الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ضريبة عينية لأنها تفرض على الإيرادات في مرحلة 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 المادتين (52/9) من قانون ضريبة الدخل 31 لسنة 1991م.

3 □ ضريبة تسري على نتاج رأس المال والعمل معاً:

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

4 □ ضريبة سنوية:

أي أنها تسري على صافي الأرباح المحققة في بحر السنة السابقة أو في فترة الاثني عشر شهراً والتي اعتبرت نتيجتها أساساً لوضع آخر ميزانية.

ويترتب على اتباع مبدأ سنوية الضريبة الأخذ بمبدأ استقلال السنوات السابقة وإن كانت هناك بعض الحالات التي تسري فيها الضريبة عن مدة أقل من ذلك، كحالات التوقف أو التنازل أو الوفاة أو المغادرة فتؤخذ المدة الفعلية لمزاولة النشاط مادة (8) من القانون 1991/31م ومن ناحية أخرى يسمح القانون (مادة عشرة) بترحيل الخسارة التي تتحقق في سنة معينة إلى سنوات لاحقة حتى السنة الرابعة. راجع المواد (3، 8، 12، 13، 14) من القانون رقم 31 لسنة 1991م.

5 □ 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 استناداً إلى مبدأ التبعية الاقتصادية فاليمني الذي يمتلك منشأة تجارية أو صناعية تعمل في الخارج لا تخضع أرباحه لتلك الضريبة في اليمن. والعكس صحيح، أي أن الأجنبي الذي يملك منشأة تعمل في اليمن تخضع أرباحها للضريبة في اليمن، أي أن هذه الضريبة تفرض على النشاط الذي يمارس داخل إقليم الدولة.

المبحث الثاني شروط سريان الضريبة

يتطلب لسريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية توافر الشروط التالية :

1 □ الاحتراف :

ويقصد به اشتغال المكلف بصفة مستمرة ومنتظمة في نشاط معين بقصد الكسب ، ولا ينطوي الاحتراف في هذا المعنى على ضرورة توافر جميع الشروط التي يتطلبها القانون التجاري في الممول (كشروط الحصول على سجل تجاري) أو اتخاذ من التجارة نشاطاً رئيساً له يباشره في محل خاص ثابت أو تكون أعماله متكررة ومتصلة. ولا يمكن القول بوجود معياراً عاماً للاحتراف ، إذ أن شرط 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 صيغة الاعتياد ، فالعبرة إذن بتوافر ركن الاعتياد وبطبيعة النشاط لا بطبيعة القائم على النشاط^(خ). إضافة إلى ذلك فإن المشرع الضريبي لم يشترط الاحتراف بالنسبة لعمليات السمسرة والعمولة العارضة في إخضاعها للضريبة المادة (6) من القانون رقم 31 لسنة 1991م.

2 □ ممارسة المهنة على وجه الاستقلال

وهذا الشرط ضروري للتفرقة بين الممول الذي عمل استقلالاً ويخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، والممول الذي يعمل من خلال علاقة تبعية (عقد عمل) ويعد ما يحصل عليه دخلاً خاضعاً لضريبة الأجور والمرتبات.

(1) راجع د. محمد علي الريدي ، مرجع سابق ، ص 210. عصام بشور وآخرون ، التشريع الضريبي ، مرجع سابق ، ص 229. د. مصطفى رشدي شيحة ، مرجع سابق ، ص 69 □ 77.

والاستقلال يقصد به أن يكون الممول صاحب منشأة أو شريكاً فيها. وفي كل الأحوال فإن تطبيق هذا الشرط في الواقع لا يخلو من صعوبات، فهناك حالات 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 ربحاً يخضع للضريبة، وبالعكس إذا وجدت علاقة تبعية بين صاحب الإيراد وبين المنشأة التي يعمل بها خضع النشاط للضريبة على كسب العمل⁽¹⁾.

3 □ نية الكسب

لا يكفي لسريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أن يزاول الشخص نشاطاً 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 والاجتماعية والأندية الرياضية.

4 □ 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.

(1) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 104. د. محمد يحيى العاصي، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في التشريع اليمني، صنعاء، 1982م، ص 27.

المبحث الثالث الأعمال والمهن الخاضعة للضريبة

حدد المشرع في المواد 3، 4، 5، 6 من القانون رقم (31) لسنة 1991 المنشآت والأعمال الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وذلك على النحو التالي :

أولاً: الأعمال والمنشآت التجارية والصناعية

الأعمال التجارية وفقاً لنص المادة (8) من القانون التجاري رقم 32 لسنة 1991 م (هي الأعمال التي يقوم بها الشخص بقصد تحقيق الربح ولو كان غير تاجر).

وقد حددت المادة (9) من القانون الأعمال التي تعد أعمالاً تجارية على النحو الآتي :

- 1 □ شراء السلع وغيرها من المنقولات المادية وغير المادية بقصد بيعها بربح سواء قصد بيعها بحالتها أو بعد تحويلها وتصنيعها.
- 2 □ شراء السلع وغيرها من المنقولات المادية وغير المادية بقصد تأجيرها أو استئجارها لغرض تأجيرها من الباطن.
- 3 □ البيع أو التأجير من الباطن للأشياء المشتراة أو المستأجرة على الوجه المبين فيما تقدم.
- 4 □ استئجار الشخص أجيئاً بقصد إيجار عمله أو إيجاره عمل أجيئاً الذي استأجره بهذا القصد.
- 5 □ أعمال التوريد.

6 □ شراء الشخص أرضاً أو عقاراً بقصد الربح من بيعه بحالته الأصلية أو بعد تجزئته وبيع الأرض أو العقار الذي اشترى بهذا القصد.

7 □ الأعمال التي يمكن اعتبارها مجازسة للأعمال المتقدمة لتشابه صافتها وغاياتها.

ونصت المادة (10) على أنه (تعد أعمالاً تجارية الأعمال المتعلقة بالأمور التالية، بغض النظر عن صفة القائم بها أو نيته :

1 □ معاملات البنوك.

2 □ الحساب التجاري.

3 □ الصرف والمبادلات التجارية.

4 □ السمسرة والسندات والوكالة بالعمولة.

5 □ الكمبيالات والسندات لأمر والشيكات.

6 □ تأسيس الشركات التجارية وبيع أو شراء أسهمها أو سنداتها.

7 □ المخازن العامة والرهون المترتبة على الأموال المودعة بها.

8 □ التأمين بأنواعه المختلفة.

9 □ المحلات المعدة للجمههور كالملاعب العامة ودور السينما والفنادق والمطاعم ومحلات البيع بالمزايدة.

10 □ توزيع الماء والكهرباء والغاز.

11 □ النقل برّاً وبحراً وجواً.

12 □ وكالات الأعمال ومكاتب السياحة والتصدير والاستيراد.

13 □ الطبع والنشر والصحافة ونقل الأخبار أو الصور أو الإعلانات وبيع الكتب.

14 □ المصانع وإن كانت مقترنة باستثمار زراعي والتعهد بالإزشاء (المقاولات) والتصنيع.

15 □ مقاولات بناء العقارات وتعديلها وترميمها وهدمها متى تعهد المقاول بتقديم المواد الأولية أو بتوريد العمال.

أما المادة (11) فقد نصت على أنه (يعد عملاً تجارياً جميع الأعمال المتعلقة بالملاحة البحرية وبوجه خاص):

1 □ بناء السفن وبيعها وشراؤها وإيجارها واستئجارها وإصلاحها.

2 □ العقود المتعلقة بأجور ورواتب ربان السفينة وملاحيها وسائر المستخدمين فيها.

3 □ الإقراض والاستقراض البحري.

4 □ النقل والإرساليات البحرية وكل عملية تتعلق بها ك شراء أو بيع لوازمها من مهمات وأدوات وذخائر ووقود وحبال وأشرعة ومؤن.

5 □ التأمين البحري بأنواعه المختلفة.

نصت كذلك المادة (12) على أنه (يعد عملاً تجارياً جميع الأعمال المتعلقة بالملاحة الجوية وبوجه خاص):

1 □ إنشاء الطائرات وبيعها وشراؤها وإيجارها واستئجارها وإصلاحها.

2 □ العقود المتعلقة بأجور ورواتب الملاحين وسائر المستخدمين.

3 □ الإقراض والاستقراض.

4 □ النقل والإرساليات الجوية و كل عملية تتعلق بها ك شراء أو بيع أدوات و مواد تموين الطائرات.

5 □ التأمين الجوي بأنواعه المختلفة.

هذا وتنص المادة (13) على أن (الأعمال المرتبطة بالمعاملات التجارية المذكورة في المواد السابقة أو المسهلة لها وجميع الأعمال التي يقوم بها التاجر لحاجات تجارية تعتبر أيضاً أعمالاً تجارية).

ثانياً : الأعمال والمنشآت الصناعية

ينصرف النشاط الصناعي إلى طريقة تحويل المواد وإنتاج السلع المادية أو استخراج المواد الأولية من باطن الأرض (الصناعات الاستخراجية).

ثالثاً : المؤسسات العامة والشركات المختلطة

تنص المادة (4) من القانون رقم 31 لسنة 1991م على سريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح الوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط والوحدات التابعة لها متى زاولت نشاطاً خاضعاً بطبيعته لأحكام الضريبة المقررة بموجب هذا القانون وفي حدود هذا النشاط.

ويتضح من ذلك أن المشرع أخضع الهيئات والمؤسسات العامة والوحدات الاقتصادية التابعة لها والشركات المختلطة للضريبة متى زاولت نشاطاً خاضعاً بطبيعته لأحكام الضريبة وفي حدود هذا النشاط.

وقد عرف القانون رقم 35 لسنة 1991م بشأن الهيئات والمؤسسات العامة والشركات العامة ، وذلك في المادة (2) على النحو التالي :

1 □ المؤسسة العامة : كل وحدة اقتصادية تمارس نشاطاً إنتاجياً أو خدمات مرتبطة بالإنتاج السلعي وتملكها الدولة ملكية كاملة.

2 □ الشركة المختلطة العامة : كل شركة يساهم فيها شخص عام أو أكثر مع القطاع الخاص.

3 □ الهيئة أو الهيئة العامة : كل وحدة خدمية تملكها الدولة ملكية كاملة.

رابعاً : الأشخاص والشركات أيًا كان نوعها وغرضها

أخضعت المادة (5) من القانون رقم (31) لسنة 1991م للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (أرباح الأشخاص وشركات الأشخاص وشركات الأموال مهما يكن الغرض منها سواء كانت تزاوّل نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مالياً أو عقارياً.

ويتضح من المادة أن المشرع أخضع أرباح الأشخاص الذين يمارسون الحرف أي العمل الفردي أو المجهود الفردي ويستقلون في نشاطهم ويعملون لحسابهم الخاص وإن كانوا لا يعدون من بين التجار وفقاً لأحكام القانون التجاري نتيجة لابتعادهم عن المضاربة ولاعتمادهم على العمل كعنصر أساسي في نشاطهم.

وتخضع للضريبة وفقاً للمادة (5) من القانون أيضاً كافة أنواع الشركات سواء كانت شركات أشخاص تقوم على الاعتبار الشخصي والثقة المتبادلة بين الشركاء مثل شركات التضامن والتوصية البسيطة أو المحاصة وشركات الأموال التي تقوم على الاعتبار المالي لا الاعتبار الشخصي ولا تنقيد بشخصية الشريك وإنما بما يقدمه من مال مثل شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

ولا يهم في تطبيق الضريبة غرض الشركة. فالشركة قد تكون تجارية أو مدنية. فإذا كان الغرض من الشركة هو القيام بالأعمال التجارية مثل الشراء لأجل البيع أو عمليات البنوك أو النقل أو التأمين أو الصناعة فإن الشركة تكون تجارية. أما إذا كان الغرض من الشركة هو احترام القيام بالأعمال المدنية مثل الشراء وتقسيم العقارات أو الاستغلال الزراعي فإنها تكون شركة مدنية. وفي الحالتين الشركة المدنية والشركة التجارية، تنطبق الضريبة عليهما.

خامساً: الوسطاء بالعمولة والسماسة

تنص المادة (6) من القانون على أن تشمل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أرباح الوسطاء بالعمولة والسماسة و كل شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أي نوع من البضائع أو السلع والخدمات أو القيم المالية. وكذلك سائر المنقولات أو لشراء العقارات أو المحال التجارية.

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 الأرباح والخسائر توضع قائمة المركز المالي للمنشأة التجارية أو الصناعية موضحة ما حققه الممول من ربح أو خسارة⁽¹⁾.

(1) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 109.

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

المطلب الأول

الربح الخاضع 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.

وقد نصت على ذلك المادة ((8)) من القانون رقم 31 لسنة 1991م بقولها :
(تحدد الضريبة سنوياً على مقدار الأرباح الصافية خلال السنة الضريبية السابقة أو في فترة الاثني عشر شهراً التي اعتبرت نتيجتها أساساً لوضع آخر ميزانية....).

ووفقاً للنص فإن الأرباح الخاضعة للضريبة يشترط فيها الآتي :

1 ☐ أن تكون الأرباح سنوية.

2 ☐ أن يكون الربح صافياً.

3 ☐ أن يكون الربح محققاً.

المطلب الثاني

الإيرادات التي تدر الربح

ينص القانون في المادة ((9)) على أن : (يكون تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي باشرها المكلف ويدخل في ذلك ما ينتج عن بيع أي شيء من الممتلكات أثناء قيام المنشأة أو عند

انتهاء عملها... وللتوصل إلى الأرباح الصافية يراعى خصم جميع التكاليف اللازمة لإنتاج الربح والمحافظة عليه^(١).

وواضح من النص السابق أن المشرع اليمني أدخل في مدلول الربح التجاري والصناعي الأنواع الآتية^(٢):

1 □ أرباح الاستغلال : أي الأرباح الناشئة من الاستغلال والمتاجرة من خلال حساب الأرباح والخسائر.

2 □ الأرباح الفرعية أو العرضية : وهي الأرباح الناتجة من عمليات عارضة تتعلق بعناصر ومفردات المنشأة ، ولكن ليست من بين أغراض المنشأة القيام بها كالربح الناتج من قيام شركة الغزل بعملية مضاربة في البورصة.

3 □ الأرباح الرأسمالية : وهي الأرباح الناتجة عن بيع بعض أصول المنشأة. وفيما يلي نوضح كل نوع من هذه الأنواع بإيجاز:

1 □ الأرباح الناتجة عن عمليات الاستغلال العادي

ويقصد بها الأرباح الدورية الناتجة عن مباشرة المشروع لنشاطه الطبيعي الذي تخصص فيه. ولذلك سميت الأرباح الناتجة من هذه العمليات أرباح الاستغلال العادي. وتختلف طبيعة هذه العمليات من مهنة إلى أخرى أو من نشاط إلى آخر.

فالأرباح الناتجة من الاستغلال العادي لمنشأة تجارية تحدد بالفرق بين مجموع قيمة المبيعات خلال السنة بالإضافة إلى قيمة البضائع المتبقية لديها في نهاية العام (المخزون في نهاية المدة) وبين قيمة البضائع خلال العام بالإضافة إلى قيمة البضائع التي كانت

(1) قانون رقم 31 لسنة 1991م.

(2) د. محمد يحيى العاضي ، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في التشريع اليمني ، صنعاء ، 1980م ، ص 55. د. عبد الله حسين ، المالية العامة ((التشريع الضريبي في الجمهورية اليمنية ، الجزء الثاني ، مركز الصادق ، صنعاء ، 2003 □ 2004م ، ص 93.

لدى المنشأة في بداية العام (المخزون في بداية المدة)، وتتخذ الأرباح السابقة وفقاً لحساب يطلق عليه حساب المتاجرة.

وتحدد أرباح المنشأة الصناعية بالفرق بين مجموع قيمة المبيعات خلال السنة بالإضافة إلى قيمة المخزون في آخر السنة (المخزون من المواد الأولية والسلع التي في طور التصنيع والسلع التامة الصنع)، وبين قيمة المشتريات خلال السنة بالإضافة إلى قيمة المخزون في بداية السنة، وكذلك بالإضافة إلى قيمة النفقات المباشرة التي استلزمها عملية صنع السلع التي أنتجتها المنشأة خلال السنة (أجور الأيدي العاملة وتكاليف الطاقة وتكاليف الصناعة... إلخ) ويطلق على هذا الحساب حساب التشغيل والمتاجرة^(١٤).

أما أرباح الاستغلال العادي للمنشأة الخدمات كالبنوك وشركات التأمين، فتحدد بالفرق بين المبالغ التي تحصلها والمصروفات التي أنفقتها لتأدية خدماتها ويطلق على هذا ((حساب الإيراد)).

2 □ الأرباح العرضية أو الفرعية

ويطلق عليها أيضاً ((أرباح ثانوية^(١٥))) وهي أرباح ليست ناتجة عن النشاط الرئيسي للمنشأة لكنها متصلة بأعمالها ولو بشكل غير مباشر مثل الإيرادات الناتجة من ممتلكات المنشأة كإيرادات الأوراق المالية أو العقار المملوك للشركة، أو الأرباح التي تحصل عليها المنشأة من تأجير آلاتها وأدواتها للغير كتأجير حائط المنشأة للصق الإعلانات عليه، وكذلك ما تحصل عليه المنشأة من التعويضات أو المنح أو الإعانات وفوائد التأخير.

(1) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 112، د. عبد الله حسين بركات، المالية العامة، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 93. د. محمد يحيى العاضي، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، مرجع سابق، ص 55.

(2) د. محمد يحيى العاضي، ضريبة الأرباح التجارية...، مرجع سابق، ص 56.

3 □ الأرباح الرأسمالية

وتنتج عن بيع بعض الأصول الثابتة للمنشأة سواء أثناء قيامها أو عند انتهاء عملها ولا فرق في ذلك بين الأصول المادية كالمباني والأراضي والآلات والسيارات والأثاث أو المصنوعة كبراءات الاختراع وحقوق الامتياز وشهرة المحل.

ويتم تحديد الربح الرأسمالي على أساس الفرق بين ثمن بيع الأصل الثابت وقيمه الدفترية بعد خصم الاستهلاكات التي أجريت عليه من بدء استخدامه حتى تاريخ التصرف فيه بالبيع.

فإذا باعت المنشأة بعض أصولها الثابتة كالمكائن أو استعاضت عنها بأخرى لتحديث المنشأة .. فإذا زاد الثمن عند بيع بعض تلك الأصول على قيمته الدفترية (ثمن التكلفة بعد خصم الاستهلاك حتى وقت البيع) تعدّ هذه الزيادة ربحاً رأسمالياً يخضع للضريبة ولا عبء □ كما تقول محكمة النقض المصرية في حكمها الصادر في 12/2/1959م □ بأن تكون المنشأة قد استعاضت عن هذا العنصر بأخر ذو كفاية إنتاجية أكبر، فإن ذلك إنما يكون استعمالاً للمربح بعد تحققه فعلاً وخضوعه للضريبة، وقد كانت وقائع الدعوى في القضية المذكورة تتعلق بأحد الممولين و كان مالك مراكب شراعية ويباشر أعمال النقل إلى الأقطار المجاورة وحقق ربحاً عندما باع أحد المراكب القديمة ثم اشترى آخر مكانه⁽¹⁾.

وتجب الإشارة إلى أن الضريبة على الأرباح الرأسمالية لا تسري إذا أعادت المنشأة تقييم أصولها لإظهار ما آلت إليه قيمتها دون أن يترتب على ذلك تصرف فيها، حتى وإن أظهرت إعادة التقييم أرباح، إذ أن الأرباح ليست إلا أرباح ورقية لا يمكن عدّها جزء من وعاء الضريبة طالما لم يكن هناك بيع.

(1) أشار لهذا الفقيه د.د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق،

وذلك يختلف عند إعادة تقييم أصول المنشأة بسبب تغيير شخصية الشركة لأي سبب من الأسباب ، مثل انفصال شريك عنها أو انضمام شريك جديد لها أو لدمجها في شركة أخرى ، فإذا ترتب على إعادة التقييم زيادة في أصول الشركة عدت تلك الزيادة ربحاً رأسمالياً تسري عليه الضريبة^(١).

المطلب الثالث

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 باثني عشر شهراً.

وقد نصت على هذا المبدأ المادة الثامنة بقولها: (تحدد الضريبة سنوياً على مقدار الأرباح الصافية خلال السنة الضريبية السابقة أو في فترة الاثني عشر شهراً التي اعتبرت نتيجةها أساساً لو ضع آخر ميزانية....). ويترتب على ذلك عدم سريان الضريبة على أرباح كل عملية على حدة من عمليات و صفقات المنشأة، وإنما لا بد من الانتظار حتى نهاية السنة المالية وحتى تعد المنشأة حساباتها الختامية والميزانية ليتسنى الوقوف على حجم معاملاتها خلال السنة وفرض الضريبة وبالتالي على نتيجة هذه العمليات كلها التي تمت خلال السنة المالية إذا ما حققت المنشأة ربحاً ذلك أن الواقعة المنشأة للضريبة هي تحقيق الربح ، ولا يعد الربح متحققاً إلا في تاريخ انتهاء السنة المالية للمنشأة.

وبناء على ما تقدم لا يكون المكلف ملزماً بأن يقدم لمصلحة الضرائب أية بيانات عن عملياته التجارية والصناعية الخاصة بسنة مالية لم تنته بعد. باعتبار أن الواقعة المنشأة للضريبة هي واقعة تحقق الربح في ختام السنة المالية ، سواء أكانت سنة ميلادية

(1) د. محمد يحيى العاضي ، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية...، مرجع سابق ، ص 85.

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

أولاً: يجوز ربط الضريبة عن مدة تقل أو تزيد عن اثني عشر شهر في الحالات الآتية :

1 □ المدة التجارية الأولى للمنشأة سواء انتهت هذه المدة في نهاية السنة أو في أي تاريخ آخر تتخذه المنشأة نهاية سنتها المالية. ويعني ذلك أنه إذا بدأت منشأة نشاطها التجاري والصناعي خلال السنة في أول مارس مثلاً ورغبت أن تكون سنتها تقويمية أي تنتهي في 31 ديسمبر ففي هذه الحالة يكون ربط الضريبة في الفترة من أول مارس حتى نهاية ديسمبر أي عن مدة أقل من سنة.

2 □ حالة توقف المنشأة عن العمل : طبقاً للمادة ((13)) 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.

ويصد بالتوقف الجزئي إنهاء الممول لبعض أو جه النشاط أو الفرع أو كثير من الفروع التي يزاوّل فيها 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 ضريبية كاملة وتعد وفاة الممول في حكم التوقف عن العمل إذا لم يتم الورثة بمتابعة نشاط مورثهم. فلا يحاسبون إلا عن فترة السنة من تاريخ التوقف.

تصفية المنشأة:

أنفق الفقه^(خ) والقضاء^(ب) على أن فترة التصفية لا تعد من قبيل التوقف عن العمل سواء كانت التصفية اختيارية أو إجبارية، وفي هذه الحالة فإن تاريخ انتهاء 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 ((83)) والجزاء هو إلزام الممول بدفع الضريبة عن سنة كاملة. ولا عبرة بأسباب التوقف ودواعيه.

3 □ التنازل عن المنشأة: ويقصد بالتنازل عن المنشأة 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 بوجه

(1) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 120. د. عبد الله حسين بركات، التشريع الضريبي، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 84.

(2) حكمها في الطعن المدني 1979/2/20م الطعن رقم 479 لسنة 39 ق. أشار إليه د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 120.

عام يدخل في معنى التنازل، ذلك ما قضت به محكمة الإسكندرية الابتدائية^(١) والتنازل نوعان:

1 □ التنازل الكلي: يقصد به انتقال جميع مقومات المنشأة من يد إلى يد.

2 □ التنازل الجزئي: ويقتصر على جزء من مقومات المنشأة مع صلاحيتها للاستمرار في نشاطها كالتنازل عن حق احتكار ممنوح للشركة في صناعة بعض المنتجات.

وتنص المادة ((84)) من القانون على أن: (التنازل الكلي أو الجزئي عن المنشأة يكون حكمه فيما يتعلق بتحديد الضريبة حكم التوقف وتطبق عليه أحكام المادة ((83)) من القانون.

ويجب على المتنازل والمتنازل له تبليغ مصلحة الضرائب عن ذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التنازل الكلي أو الجزئي ويكون كلاً من المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضمن عما استحق من ضرائب حتى ذلك التاريخ).

هذا، ويترتب على التنازل بنوعيه الكلي والجزئي ما يترتب على التوقف عن العمل، أي أن الممول يحاسب ضريبياً فقط حتى تاريخ التنازل وليس عن سنة ضريبية كاملة، كما هو الأصل في المحاسبة الضريبية عن ضريبة الأرباح.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع اشترط لإعمال هذا الحكم أن يقوم كل من الطرفين المتنازل والمتنازل إليه في بحر ثلاثين يوماً بتبليغ مصلحة الضرائب بالتنازل الذي تم وإلا فالطرفين ملزمين بدفع الضريبة عن سنة كاملة.

(1) حكمها في 12 ديسمبر 1985م أشار إليه د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 122.

وفضلاً عن هذا الجزاء فإن المتنازل يعرض نفسه لجزاء جنائي وفقاً لما نصت عليه
فقرة ((أ)) من المادة ((91)) من القانون والتي تنص: (يعاقب بغرامة لا تقل عن
(2,000) ريال ولا تزيد عن (50,000) ريال كل من (تخلف عن العمل
بمقتضيات أي إخطار أو طلب صُدر إليه بموجب هذا القانون).

المسئولية التضامنية:

بغية الحد من التهرب الضريبي وحتى لا يكون التنازل وسيلة لضياع حق الخزنة
العامة قرر المشرع مسئولية المتنازل إليه بالتضامن مع المتنازل عن كافة الضرائب
والرسوم المستحقة على المنشأة عن سنوات استغلاله للمنشأة حتى تاريخ التنازل،
أي أن المسئولية 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 يقم بالإخطار
يدفع الضريبة عن سنة كاملة كجزء. وإضافة لذلك فإن مسئولية المتنازل له
التضامنية تقتصر على الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها ولا تمتد إلى غيرها
من المنشآت التي يملكها المتنازل. ومن المهم الإشارة إلى أن المسئولية التضامنية عن
سداد الضريبة التي تقع على عاتق المتنازل إليه لا تحول دون رجوعه على المتنازل بما
يكون سدده عنه من ضرائب، باعتباره المسئول الأول والمدين الأصلي بدين الضريبة
ويقع عليه ابتداءً عبئها^(خ).

ثانياً: يجوز ربط الضريبة عن مدة تزيد عن اثني عشر شهراً.

(1) انظر د. محمد يحيى العاضي، ضريبة الأرباح التجارية...، مرجع سابق، ص 193. د. عبد الله حسين
بركات، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 88.

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

أ ☐ شركات المساهمة التي تقفل حساباتها عن مدة تتجاوز السنة تنفيذاً لما تنص عليه نظامها الأساسي.

ب ☐ المنشأة التي يضطر إلى قفل 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 الضريبة نتيجة لمبدأ سنوية الأرباح ومكماً 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، فلكل سنة ضريبة ظروفها المستقلة.

وتطبيقاً لهذا المبدأ عدم جواز التمسك بمقدار الضريبة التي فرضت في السنوات السابقة بالخطأ أو بالمغالاة 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 الضرائب مع المكلف على تقدير الأرباح لسنة معينة لا تأثير له على سنوات أخرى لم يتم الاتفاق بشأنها.

وتطبيقاً لهذا المبدأ أيضاً أن الحكم الذي يفصل في نزاع بين مصلحة الضرائب والممول في مسألة معينة كانت محل نزاع بينهما عن سنة مالية معينة ليس له حجية بين ذات الخصوم إذا ثار النزاع بين الخصمين عن أرباح سنة أخرى^(١٤).

ترحيل الخسائر:

استثناءً من مبدأ استقلالية السنوات الضريبية أباح المشرع ترحيل أي خسائر على الممول إلى سنوات مالية فقد نصت المادة العاشرة من القانون على أنه: (إذا ختم حساب إحدى السنوات الخاضعة للضريبة بخسارة معتمدة من مصلحة الضرائب فإن هذه الخسارة تدخل ضمن مصروفات السنة التالية وتخصم من أرباحها، فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي إلى السنة التالية. فإذا بقي جزء من الخسارة نقل هذا الجزء إلى السنة التالية لسنة الخسارة وهكذا حتى السنة الرابعة التي لا يجوز نقل أي شيء من خسارتها إلى السنة التي تليها).

وواضح من النص أنه يشترط أن يكون هناك خسارة محددة متعلقة بالنشاط الذي يمارسه الممول، وأن تكون هذه الخسارة معتمدة من مصلحة الضرائب، وفي هذه الحالة يسمح بخصمها من الربح الضريبي للسنة التالية لها فإذا بقي منها شيء فينقل للسنة الثانية وهكذا إلى السنة الرابعة كحد أقصى في حالة تحقق خسارة في سنوات متتالية فإنه يتم ترحيل الخسارة الأقدم فالأحدث بحيث لا يتجاوز ترحيل خسارة سنة معينة مدة الأربع سنوات التالية لها^(١٥).

(1) انظر د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 125.

د. عبد الله حسين بركات، التشريع الضريبي، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 89. د. محمد يحيى العاصي، ضريبة الأرباح التجارية...، مرجع سابق، ص 157 □ 158.

(2) د. مصطفى رشدي شيحة وآخرون، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص 195.

المطلب الرابع

التكاليف واجبة الخصم من الأرباح الإجمالية

سبقت الإشارة إلى أن الضريبة تفرض على صافي الربح وليس على الأرباح الإجمالية. وللو صول لصافي الربح يجب خصم التكاليف التي أنفقت في سبيل الحصول على الربح. ولم يضع المشرع تعريفاً للتكاليف التي تخصم من الأرباح الإجمالية لكنه حدد في المادة التاسعة من القانون رقم 31 لسنة 1991م أنواعاً مختلفة من التكاليف 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 هو ما ينفقه الممول ويتصل بمباشرة المهنة، ويكون لازماً لاستثمارات المنشأة والحصول على الربح دون مبالغة أو إسراف⁽¹⁾). وهناك من يعرف التكاليف بأنها (المبالغ التي تنفقها المنشأة وتكون لازمة للحصول على الربح). ويأخذ على هذا الرأي قصره التكاليف على ما يلزم فقط لإنتاج الربح مع أن هناك من التكاليف ما لا يدخل في معنى إنتاج الربح كالحسائر ومع ذلك تعدّ 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

(1) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 126.

لكونه يوسّع من معنى التكاليف توسعة تؤدي إلى الإجحاف في حق الخزينة العامة وتضعف الحصيلة الضريبية^(خ).

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

1 □ أن تكون النفقة حقيقية ومؤكدة.

2 □ أن ترتبط النفقة بنشاط الممول.

3 □ أن تكون النفقة من نفقات الاستغلال العادية.

الفرع الثاني

أنواع التكاليف الواجبة الخصم

سبق القول أن المشرع أورد أنواع معينة من التكاليف الواجبة على سبيل المثال وليس الحصر. والقاعدة بالنسبة إلى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أنه يكفي استحقاق الإيراد لتسري عليه الضريبة دون اشتراط قبضة فعلاً فكذا يُسمح بخصم التكاليف متى استحققت فعلاً دون انتظار دفعها ولم تم سدادهما في تاريخ لاحق^(ب).

ولا يشترط لخصم التكاليف أن تكون دائماً في صورة مبالغ نقدية تنفق من إيرادات المنشأة إذ يعد من التكاليف ما يلحقها من خسائر نتيجة فقد بعض الأصول كالسرقة أو الحريق مثلاً.

(1) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين ، التشريع الضريبي اليمني، المرجع السابق، ص 126.

(2) د. محمد يحيى العاضي، ضريبة الأرباح التجارية، مرجع سابق، ص 61.

وقد أشارت المادة ((9)) من القانون : (للتوصل إلى الأرباح الصافية يراعى خصم جميع التكاليف اللازمة لإنتاج الربح والمحافظة عليه....) ثم أوردت التكاليف الواجبة الخصم ، وهي :

- ☐1 قيمة إيجار العقارات التي يستأجرها المكلف لممارسة أنشطته المختلفة.
- ☐2 الإهلاك.
- ☐3 الضرائب والرسوم.
- ☐4 زكاة الباطن التي يدفعها المكلف عن أموال تجارية فقط.
- ☐5 التبرعات والإعانات.
- ☐6 المرتبات والأجور ومصاريف العلاج المدفوعة.
- ☐7 مصاريف سفر صاحب المنشأة.
- ☐8 الديون المدومة.
- ☐9 الخسائر الناتجة عن سرقة أو اختلاس.
- ☐10 الفوائد والعمولات المدفوعة عن القروض المعقودة مع الغير في سبيل العمل.
- ☐11 النفقات العامة المألوفة المرتبطة إنتاج الدخل.
- ☐12 حصة الفرع من نفقات المركز الرئيسي.
- ☐13 احتياطات ومخصصات البنوك مقابل الديون المدومة المكونة وفقاً للنظم والتعليمات الصادرة عن البنك المركزي.

هذا، وأوردت المادة ((9)) من القانون أيضًا الحالات التي لا يسمح القانون للمنشأة التجارية والصناعية بعدها من تكاليف الربح^(خ).

المبحث الخامس ربط الضريبة وتحصيلها

فيما سبق أوضحنا كيفية تحديد وعاء الضريبة من خلال تحديد الربح الإجمالي ثم تحديد الربح الصافي، حتى يتسنى تحديد مقدار الضريبة من خلال فرضها على الربح الصافي الذي يحققه المكلف في ختام سنته المالية ويستكمل ذلك بالحديث عن ربط الضريبة والذي يعني تحديد المكلف بدفعها ومبلغ الضريبة الواجب سدادها.

المطلب الأول قواعد ربط الضريبة

لدراسة قواعد ربط الضريبة يجب معرفة الأشخاص الذين تربط الضريبة باسمهم وكذلك المبدأ المسمى بـ (مبدأ وحدة الربط).

الفرع الأول الأشخاص الذين تُربط الضريبة باسمهم (تحديد المكلف بالضريبة^(ب))

لا تربط الضريبة إلا على الشخص ((طبيعي أو معنوي)) الذي يضع نشاطه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ويحقق ربحاً وهو ما يسمى بالمكلف أو الممول.

(1) راجع المادة ((19)) من القانون رقم 31 لسنة 1991م.
(2) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 151.

فإذا كان المكلف شخصاً طبيعياً ربطت الضريبة باسمه حتى ولو كان قاصراً أو عديم الأهلية ، وفي حالة وفاة المكلف تربط الضريبة باسمه عن فترة استغلاله للنشاط على أن يطالب بها الورثة بوصفهم خلفاؤه^(١٤).

وتربط الضريبة على الممول الذي يملك أكثر من منشأة باسمه عن مجموع عمليات هذه المنشآت مجتمعة تطبيقاً لمبدأ وحدة الربط ، بصرف النظر عن خسارة أو ربح هذه المنشأة أو تلك إذ أن الخسائر تخصم من إجمالي الربح.

أما المكلف المعنوي كالمشركات بمختلِف أنواعها ((شركات الأشخاص وشركات الأموال)) فتربط الضريبة باسم الشركة على مجموع الأرباح الصافية قبل توزيعها ، وكذلك الحال بالنسبة لأي شخص معنوي آخر.

الفرع الثاني

مبدأ وحدة الربط

ينص القانون في المادة (7) على أن : ((تفرض الضريبة باسم المكلف الطبيعي أو الاعتباري على مجموع المنشأة التي يستثمرها في الجمهورية في المركز الرئيسي لهذه المنشآت وفي حالة عدم تعيين هذا المركز ففي الفرع الواقع في العاصمة أو في موقع الفرع الأوسع عملاً)).

وقد نص القانون على هذا المبدأ ((مبدأ وحدة الربط)) لمواجهة الحالات التي يتعدد فيها نشاط الممول الواحد. ويقضي هذا المبدأ أو يوجب (أن تفرض الضريبة على مجموع الأرباح التي يحققها الممول من كل منشأة ، وليس على أرباح كل منشأة على حدة). ويحقق هذا المبدأ مزايا عديدة أهمها^(١٥) :

(1) د. محمد يحيى العاضي ، ضريبة الأرباح...، مرجع سابق ، ص 178.

(2) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون ، التشريع الضريبي اليمني ، مرجع سابق ، ص 153.

يؤدي إلى خصم الخسارة التي تتعرض لها إحدى المنشآت التابعة للممول في سنة معينة من أرباح إحدى منشآته الأخرى في نفس السنة.

لا يتمتع الممول إلا بإعفاء واحد عن كل منشآته وهذا لصالح الخزنة العامة.

وفي حالة اختلاف السنوات المالية للمنشآت التي يملكها نفس الممول، فقد استقر الفقه^(١) على وجوب الأخذ بمبدأ وحدة الربط. والذي يعني ربط الضريبة مرة واحدة على الممول الذي يملك منشآت عديدة. وذلك بعد انقضاء الفترة المحددة لتقديم الإقرار السنوي للمنشأة التي تنتهي سنتها المالية في أبعد تاريخ.

الفرع الثالث

أنواع الربط

الأصل أن تربط الضريبة من واقع الإقرار المقدم من المكلف إذا قبلته مصلحة الضرائب، كما تربط بطريقة التقدير إذا امتنع المكلف عن تقديم الإقرار^(٢). غير أنه إذا أتضح للمصلحة عدم صحة وشمول إقرار المكلف جاز لها أن تتحرى ربطاً إضافياً. وهذا ما نتناوله على النحو الآتي:

أولاً: الربط الأصلي:

وهو الربط الأساسي بالنسبة للممول. وقد نظمته أحكام المادة ((6)) من القانون والتي تنص على أن: (تربط الضريبة من واقع الإقرار المقدم من المكلف بعد استكمال إجراءات المراجعة والتدقيق لبيانات الإقرار). وتجدر الإشارة إلى أن

(1) أشار لذلك د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 154.

(2) المادتين (66 و68) من القانون رقم 31 لسنة 1991م.

الأحكام الخاصة بإجراءات ربط الضريبة تتعلق بالنظام العام فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها^(١).

ووفقاً للمادة (11) من القانون (تحتسب ضريبة الإقرار لجميع المكلفين الذين يسكون الدفاتر التجارية من واقع ميزانياتهم وحساباتهم الختامية بشرط أن تكون معتمدة من محاسب قانوني). ويلزم القانون كذلك في المادة (12) شركات الأموال أن تقدم إلى مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إقرار الجمعية العمومية للحساب السنوي أو خلال ثلاثين يوماً من آخر تاريخ يقضي قانون الشركات بضرورة تصديق الجمعية العمومية عليه وعلى أن لا يتجاوز ذلك نهاية شهر إبريل من السنة التالية إقراراً مبيئاً به مقدار أرباحها أو خسائرها ومعتمداً من أحد المحاسبين القانونيين وعلى أن يكون مصحوباً بصورة من الحسابات الختامية والميزانية وكشف بيان الإهلاكات التي أجرتها المنشأة وبيان المبادئ المحاسبية التي بنيت عليها جميع الأرقام الواردة بالإقرار ويجب أن تكون هذه المستندات والأوراق موقعة من المحاسب القانوني بما يفيد أنها تمثل المركز المالي الحقيقي للمنشأة.

وتنص المادة ((13)) من القانون: (على جميع المكلفين الذين يسكون دفاتر تجارية أن يقدموا إلى مصلحة الضرائب في ميعاد غايته الثلاثون من إبريل من كل عام إقراراً مبيئاً به مقدار أرباحهم أو خسائرها ومعتمداً من أحد المحاسبين القانونيين وعلى أن يكون مصحوباً بصورة من الحسابات الختامية والميزانية وكشف بيان الإهلاك التي أجرتها المنشأة وبيان المبادئ المحاسبية التي بنيت عليها جميع الأرقام الواردة بالإقرار ويجب أن تكون هذه المستندات والأوراق موقعة من المحاسب القانوني بما يفيد أنها تمثل المركز المالي الحقيقي للمنشأة).

(1) حكم محكمة النقض المصرية في النقض المدني 19 يناير 1972م الطعن رقم 226 لسنة 33 ق أشار إليه د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 155.

وفي المادة ((14)) يقضي القانون على أنه : (على سائر بقية المكلفين غير شركات الأموال أن يقدموا إلى مصلحة الضرائب في ميعاد غايته الثلاثون من إبريل من كل عام إقراراً مبيّناً به مقدار أرباحهم أو خسائرهم مع جميع الوثائق والمستندات المؤدية ويظل المكلف ملزماً بتقديم هذا الإقرار ولو كان تحديد الأرباح حاصلًا بطريق التقدير وعليه أن يحدد بنفسه ما يقدره هو لأرباحه في السنة السابقة وكذلك ما يستند عليه هذا التقدير.

ولمصلحة الضرائب الحق في مراجعة وتدقيق وتصحيح الإقرار وإذا ظهر من خلال ذلك أن الإقرار لا يشمل ما أشارت إليه المادة (66) من القانون أعدت إخطاراً بذلك مع دعوة المكلف لحضور جلسة لمناقشة ما توصلت إليه ليتم ما يلي :

1 □ إذا وافق المكلف على تعديل الإقرار على ضوء ما ورد في إخطار مصلحة الضرائب ربطت الضريبة عليه وبلغ بإخطار آخر.

2 □ إذا رفض المكلف ما ورد في إخطار مصلحة الضرائب فإن المصلحة تقدر ذلك في ضوء المعلومات المتوفرة والإخطار السابق وتربط الضريبة وبلغ المكلف ويكون هذا الإقرار قابلاً للطعن.

و يجب أن يقدم الاعتراض في المدة المحددة ((ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالإخطار)) يكون الربط نهائياً وتؤدي الضريبة بموجبه فوراً^(خ).

ومما تقدم يتبين أن الربط الأصلي يفرق بين نوعين من المكلفين^(ب) :

1 □ المكلفين الذين يقومون بتقديم إقرارات ضريبية.

(1) راجع المادة (69) من القانون رقم 31 لسنة 1991م.

(2) انظر د. محمد يحيى العاصي، ضريبة الأرباح التجارية....، مرجع سابق، ص 184. د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 155.

2 □ المكلفين الذين لا يقومون بتقديم إقرارات ضريبية.

بمعنى أن ربط الضريبة أما أن يتم من واقع إقرار المكلف أو بطريقة التقدير.

1 □ تحديد الأرباح من واقع إقرار المكلف

سبق القول أن لمصلحة الضرائب بعد تقديم الإقرار الحق في مراجعته وتدقيقه أي أن لها حق الإطلاع على دفاتر المكلف وكافة بيانات الإقرار، فإذا قبلت إقراره، ربطت الضريبة على الأرباح المبينة به. وللمصلحة الحق في تصحيح الإقرار وتعديله. وعليها في هذا الحالة إخطاره، وإذا وافق على التقدير المبلغ به بعد التعديل يكون الربط نهائياً غير قابل للطعن فيه وتكون الضريبة واجبة الأداء فوراً. أما إذا لم يوافق المكلف ولم تقتنع مصلحة الضرائب بملاحظاته المرسله وفقاً للميعاد المحدد قانوناً ربطت المصلحة الضريبة بقرار معلل قابلاً للطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغ المكلف به.

2 □ تحديد الأرباح بطريقة التقدير:

ويتحقق هذا النوع من الربط في حالة امتناع المكلف عن تقديم الإقرار أو المستندات أو البيانات المنصوص عليها في القانون في الموعد المحدد، ففي حالة الامتناع هذه تقوم المصلحة بتقدير وربط الضريبة على المكلف في ضوء المعلومات المتوفرة لديها وتقديراتها وإبلاغه بإخطار الضريبة المستحقة عليه^(ح).

ويجب على مصلحة الضرائب عند قيامها بالتقدير عدم المغالاة في هذا التقدير والتعسف لعدم تقديم الممول لإقراره، بل يجب عليها أن تبني تقديرها دائماً على أسس حقيقية متينة^(ب).

(1) المادة (68) من القانون رقم 31 لسنة 1991م المعدل.

(2) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 158.

ثانيًا: الربط الإضافي

الأصل أن لقرار الربط متى أصبح نهائيًا حجية، ويكتسب هذه الحجية سواء كان مطابقًا للقانون أو مخالفًا له، حتى تستقر المراكز القانونية للممولين بعد مضي فترة معينة من الوقت. وهذا ما أفتت به الجمعية العمومية لقسم الرأي بمجلس الدولة المصري^(١).

ويستفاد مما سبق أن يكون ربط الضريبة غير قابل لأية تعديلات، ولكن قد تستجد بعض الظروف وتستدعي إعادة النظر في ربط الضريبة، ووفقًا لذلك تقوم مصلحة الضرائب بإجراء ربط تكميلي للربط الأصلي وتخطر به الممول موصحة له الأسس التي يُبنى عليها هذا الربط التكميلي.

أما الشروط التي يجب توافرها للقيام بالربط الإضافي فقد أوردتها المادة ((73)) من القانون، وهي^(٢):

- 1 □ إذا تحققت المصلحة من أن الجهة أو المكلف لم يقدم إقرارًا صحيحًا بأن أخفى مبالغ تسري عليها الضريبة أو نشاطًا أو مستندات أو غيرها.
- 2 □ تقديم المكلف بيانات غير صحيحة أو استعمال طرقًا احتيالية للمتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.
- 3 □ إذا لم يقدم المكلف الإقرار، وربطت المصلحة الضريبة على أساس تقديرها ثم تحققت أن هناك أوجه أخرى أو مبالغ لم تكن تعلمها، وقت الربط، ولم يشملها التقدير، بأن يكون المكلف أدلى ببيانات غير صحيحة أو

(1) أشار لذلك د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص 159.

(2) قانون رقم 31 لسنة 1991م المعدل.

استعمل طرقاً احتيالية أو قدم مستندات لا تتضمن حقيقة جميع أوجه نشاطه.

ووفقاً للمادة ((73)) التي أوردت تلك الشروط فإن الربط الإضافي يكون قابلاً للطعن فيه كالربط الأصلي.

ثالثاً: تعديل الربط أو تخفيضه أو إلغائه

قد تجب ظروف تتطلب زيادة الربط الأصلي أو تخفيضه أو إلغائه

1 □ زيادة الربط : إضافة إلى الربط الإضافي أو التكميلي السابق ذكره ، يحق لمصلحة الضرائب أن تجري ربطاً بالزيادة على المكلف إذا كانت لجنة الطعن الضريبي قد أصدرت قرارها ، ثم استأنفت مصلحة الضرائب ذلك القرار أمام محكمة قضايا ضرائب الدخل ، وقضى لصالحها بالزيادة عما قرره لجنة الطعن (لخ).

2 □ تخفيف الربط

يحدث هذا في حالات معينة مثل السهو في التقدير الذي يترتب عليه عدم إجراء خصم حد الإعفاء المصرح به للمكلف أو الخطأ من قبل مصلحة الضرائب في تطبيقها شرائح الضريبة على أرباح المكلف كأن تطبق شريحة أعلى خلاف المقرر في القانون.

3 □ إلغاء الربط : ويكون إلغاء الربط في الحالات الآتية (ب) :

أ □ ربط الضريبة على المكلف مرتين من قبيل الخطأ.

(1) المادة (75) من القانون رقم 31 لسنة 1991م المعدل.

(2) د. محمد يحيى العاضي ، ضريبة الأرباح....، مرجع سابق ، ص 189. د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون ، التفسير الضريبي اليميني ، مرجع سابق ، ص 162. د. عبد الله حسين بركات ، التفسير الضريبي ، مرجع سابق ، ص 134.

ب □ إجراء الربط باسم شخص غير المكلف أصلاً بالضريبة ، كأن تفرض الضريبة على الزوج من قبيل الخطأ في حين أن الممول الحقيقي هي زوجته.

ج □ إذا تم الربط بمعرفة مكتب الضرائب الذي يقع في دائرته المركز الرئيسي لنشاط المكلف ثم قامت الإدارة الضريبية التابع لها فرع المكلف بإجراء ربط آخر برغم اشتغال الربط الأول على أرباح النشاط الفرعي.

د □ إذا كان المكلف قد أصيب بخسائر في إحدى السنوات تزيد على أرباح السنة التالية لها وكانت الضريبة قد ربطت على أرباح السنة الأخيرة دون تحيل تلك الخسائر إعمالاً لحكم القانون ، على النحو السابق ذكره.

رابعاً: الربط المقطوع

ويطلق عليه كذلك الربط المقدم أو الربط الحكمي ، ومعناه أن يتم تحديد أرباح المكلف على أساس الأرباح المحققة في سنة أو سنوات سابقة وليس على أساس الربح الحقيقي في السنة التي تجرى فيها المحاسبة مع إضافة نسبة نمو سنوية في بداية كل عام. ويعد الربط الحكمي خروجاً عن الأصل إذ أن الأصل في الضريبة أن يتم ربطها على المكلف على أساس الأرباح الحقيقية التي حصلها خلال سنة كاملة مقدارها اثني عشر شهراً ، إضافة إلى أن مبدأ استقلال السنوات الضريبية يقضي بأن تستقل كل سنة عن الأخرى استقلالاً تاماً تحقيقاً للعدالة الضريبية.

وهناك عدة اعتبارات دفعت المشروع للخروج عن الأصل منها أن محاسبة المكلفين عن أرباحهم سنوياً فيه ضياع للجهود ، وتعجيز للعاملين عن ملاحقة حالات صغار المكلفين الذين لا يستطيعون تحمل تكاليف إمساك دفاتر حسابية منتظمة تستطيع المصلحة من خلالها التأكد من صحة الأرباح والخسائر السنوية⁽¹⁾.

(1) د. عبد الله حسين بركات ، التشريع الضريبي اليمني.....، مرجع سابق ، ص 135.

ولا يتوقف نظام الربط المقطوع على مشيئة الإدارة الضريبية ، بل ينص عليه في القانون كما هو عليه الحال في القانون رقم 31 لسنة 1991م والذي ينص في المادة (70) على أنه : (مع الأخذ في الاعتبار عدم وجود ازدواج ضريبي يجوز لمصلحة الضرائب ربط وتحصيل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية وغير الصناعية بشكل مقطوع على جميع المكلفين وعلى النحو الآتي :

أ □ للذين لا تتوافر أي بيانات عن حجم أنشطتهم بمبلغ سنوي مقطوع باتخاذ الضريبة النهائية للسنة التي تسبق سنة الدخل المعينة الخاضعة للضريبة أساساً لربط الضريبة مع إضافة نسبة نمو سنوية في بداية كل عام⁽¹⁾ وفقاً للأسس والمعايير التي تحددها اللائحة التنفيذية مع الأخذ في الاعتبار نوع النشاط وحجمه والموقع الجغرافي ومراعاة إعادة النظر في ربط الضريبة بالمبلغ المقطوع في الحالات التالية :

- إذا استحدث نشاطاً أو فرعاً جديداً لم تشمله المحاسبة.
- في حالة التوقف أو التنازل الكلي أو الجزئي.
- في حالة وقوع كوارث أو أية حالة عارضة تقع على منشأة المكلف.
- في حالة طلب المكلف إعادة النظر في الضريبة نتيجة مسكه حسابات منتظمة أو وجد أن نسبة النمو المحددة في هذا القانون لا تتناسب مع دخله.

ب □ للذين تتوفر بيانات عن حجم أنشطتهم بنسبة مقطوعة على النحو التالي :

(1) حددت النسبة (10٪) وفقاً للمادة الأولى من قرار رئيس مصلحة الضرائب رقم 423 لسنة 1999م والصادر تنفيذاً لقرار وزير المالية رقم (946) لسنة 1999م بشأن قواعد وإجراءات نظام الربط المقطوع لضربتي الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية وغير الصناعية.

1 ☐ 3٪ من إجمالي رقم الأعمال أو قيمة المبيعات للأنشطة التجارية والصناعية.

2 ☐ 10٪ من إجمالي الإيرادات أو الدخل للأنشطة السياحية والخدمية.

3 ☐ 10٪ من إجمالي إيرادات المهن غير التجارية وغير الصناعية.

4 ☐ 1٪ من إجمالي رقم الأعمال أو قيمة المبيعات للمواد الغذائية الأساسية (القمح، الدقيق، الأرز، السكر) وللأنشطة التجارية التي تقوم بصريف المنتجات الصناعية المحلية بشرط أن يكون من غير المصنعين.

ج ☐ على مصلحة الضرائب إخطار المكلفين بمقدار الضريبة المستحقة عليهم ورقم الحساب في البنك المركزي أو أي بنك مخول يجب أن تورد إليه الضريبة.

د ☐ يجوز للمصلحة تقسيط الضريبة متى ما استدعت الضرورة على أقساط أسبوعية أو شهرية أو أربع سنوية وبحسب الحالة المعروضة، على أن لا تنتهي السنة المالية دون سداد الضريبة المستحقة وفي حالة تخلف المكلف يتم تطبيق حكم المادة (98) من القانون وقد نصت المادة (98) بأنه: (أ- إذا لم تدفع الضريبة في الموعد المحدد بموجب أحكام هذا القانون يضاف إلى الضريبة مبلغ يساوي (1.5٪) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير وتطبق على تحصيل هذا المبلغ أحكام القانون الخاص بتحصيل الأموال العامة.

ب ☐ لا يعتبر المبلغ المضاف إلى الضريبة بمقتضى هذه المادة جزءاً منها).

نطاق الخضوع لنظام الربط المقطوع:

وفقاً للمادة (70) من القانون يخضع جميع المكلفين بضريبي الأرباح التجارية والصناعية والمهنة غير التجارية وغير الصناعية لنظام الربط المقطوع إلا أن المادة الرابعة من قرار وزير المالية (946) لسنة 1999م استثنت فئات المكلفين التالية :

- أ ☐ وحدات الجهاز الإداري للدولة.
- ب ☐ وحدات القطاع الاقتصادي (عام ، مختلط ، تعاوني).
- ج ☐ شركات الأموال .
- د ☐ الشركات ذوات الامتياز.
- هـ ☐ شركات الأشخاص التي صدر بتكوينها قرار من الجهة المختصة.
- و ☐ المكلفين غير المقيمين والأفراد الأجانب.
- ز ☐ المكلفين الذين يمارسون نشاط الصرافة والأعمال المصرفية.
- ح ☐ المحاسبين القانونيين.
- ط ☐ سائر المكلفين الذين يسكون دفاتر وحسابات منتظمة قانوناً ويجوز لرئيس مصلحة الضرائب استثناء فئات وأنشطة أخرى.

وقد قضت محكمة النقض المصرية : (أن إجراءات ربط الضريبة من القواعد الأمرة المتعلقة بالنظام العام ، فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها ، وهي إجراءات ومواعيد حتمية ألزم المشرع مصلحة الضرائب بالتزامها ، وقدر وجهاً من المصلحة في إتباعها ، ورتب البطلان على مخالفتها ، ومن ثم يتحتم على محكمة الموضوع في أية

مرحلة من مراحل الدعوى أن تقضي و من تلقاء نفسها ببطالان إجراءات ربط
الضريبة في حالة عدم مطابقتها للقانون^(١).

(1) حكم محكمة النقض المصرية الصادر في 9 إبريل 1977م أشار إليه د. أحمد بديع بليح، التشريع
الضريبي...، مرجع سابق، ص 126.

المطلب الثاني ميعاد ربط الضريبة وسعرها

تناولنا في المطلب الأول قواعد ربط الضريبة وفي هذا المطلب نتناول ميعاد ربط الضريبة وسعرها وكيفية تحصيلها وضمانات التحصيل.

الفرع الأول موعد ربط الضريبة

تكون الضريبة مستحقة وواجبة الأداء على الممول بمجرد انتهاء السنة المالية التي جرت المحاسبة عليها. غير أن ما يحدث هو أن يتم الربط بعد انتهاء السنة المالية المذكورة. وبعد انتهاء المهلة التي يسمح بها المشرع للممولين بتقديم إقراراتهم خلالها، فالربط إذا كان يتم عن سنة معينة جرت المحاسبة عنها إلا أن الممول عادة في السنة التالية لها^(خ).

وقد نصت على ذلك المادة الثامنة من القانون بقولها: (تحدد الضريبة سنوياً على مقدار الأرباح الصافية خلال السنة الضريبية السابقة أو في الاثني عشر شهراً التي اعتبرت نتيجتها أساساً لوضع آخر ميزانية...^(ب)).

سعر الضريبة:

سعر الضريبة هو المبلغ الذي يدفعه المكلف، وهناك نوعان أساسيان لأسعار الضرائب، وهما^(ت):

(1) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 174.

(2) القانون رقم (31) لسنة 1991م المعدل.

(3) د. أعاد حمد القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الثالثة، دار الثقافة، عمان، 2000م، ص 142.

1 □ سعر نسبي: يتمثل في فرض الضريبة بنسبة مئوية واحدة من الإيراد أيًا كانت قيمته.

2 □ سعر تصاعدي: يقوم على أساس يتدرج السعر بالزيادة كلما زاد حجم الإيراد الخاضع للضريبة.

وقد أخذ المشرع اليمني بالنوع الثاني بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية إذ أن السعر التصاعدي للضريبة يحقق العدالة الضريبية بتساوي المكلفين في التضحية وتناسب الضريبة مع المقدرة التكلفة للمكلف.

فالمادة (48) من القانون تنص على أن (تستوفي الضريبة على المكلفين من الدخل السنوية الخاضعة لضرائب الدخل من الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية وغير الصناعية والأجور والمرتبات وما في حكمها على النحو التالي:

36,000 ريال	التالية	حد الإعفاء السنوي
48,000 ريال	التالية	10%
180,000 ريال	التالية	15%
180,000 ريال	التالية	20%
180,000 ريال	التالية	25%
180,000 ريال	التالية	30%
ما زاد على 804,001 ريال		35%

وتنص المادة (49) على أن: (تستوفي الضريبة على الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية وغير الصناعية بنسبة (35) من الشركات الوحدات التالية:

أ □ شركات الأموال وشركات الأشخاص.

- ب □ وحدات القطاع الاقتصادي (العام والمختلط).
- ج □ الشركات ذوات الامتياز بجميع أنواعها المقيمة وغير المقيمة.
- ماعداء النسب الأعلى الواردة في الاتفاقيات المصادق عليها بقانون.

الفرع الثاني تحصيل الضريبة

تحصيل الضريبة يعني القيام بالعمليات التي تؤدي إلى استيفائها من المكلفين بها ثم توريدها إلى خزانة الدولة^(١).

ويتم تحصيل الضريبة بناء على الإقرار المقدم من المكلف أو بعد فحص نشاطه وتقدير أرباحه.

أولاً: تحصيل الضريبة من واقع الإقرار

سبق وأوضحنا بأن القانون يلزم المكلفين على اختلاف أنواعهم بتقديم إقرارات ضريبية سنوية مبيناً بها مقدار أرباحهم أو خسائرهم في ميعاد نهايته الثلاثون من إبريل من كل عام^(٢) وألزم القانون جميع المكلفين أن يقوموا بتسديد الضريبة من واقع الإقرارات المقدمة.

والأصل أن يتم تحصيل الضريبة دفعة واحدة إلا أن القانون أعطى لمصلحة الضرائب الحق في تقسيطها على أقساط شهرية أو ربع سنوية على أن لا يتجاوز سنة وإذا طرأت ظروف عامة أو خاصة بالمكلف دون تحصيل الضريبة جاز لرئيس المصلحة أو من يفوضه تقسيطها بحسب ما تحدده اللائحة.

(1) د. عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية ((دراسة مقارنة))، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1987م/ ص 210.

(2) المواد 12، 13، 14 من القانون رقم 31 لسنة 1991م المعدل.

ثانيًا: تحصيل الضريبة من واقع الفحص

تقوم مصلحة الضرائب بتقدير أرباح المكلف وإخطار بالضريبة المستحقة عليه في حالتين:

أ ☐ إذا لم يقدم إقراره في الأجل الذي حدده القانون^(خ).

ب ☐ إذا رفض المكلف التصحيح أو التعديل الوارد في إخطار المصلحة^(ي).

هذا، وأعطى القانون للمكلف حق الطعن في قرار المصلحة وذلك بعد سداد الضريبة التي يقر بها في عريضة طعنه ولا يجوز النظر في الطعن ما لم يكن مقرونًا بسند السداد^(ز) وذلك تطبيقاً لمبدأ هام في القانون الضريبي هو أن الطعن في الضريبة لا يوقف تحصيلها^(ح).

الفرع الثالث

ضمانات تحصيل الضريبة

لكي تضمن الدولة حصولها على الموارد اللازمة لنفقاتها في الأوقات المحددة بما يكفل لها تنفيذ خططها الاقتصادية والاجتماعية تحيط التشريعات الضريبية تحصيل الضريبة بضمانات تكفل ذلك منها:

أ ☐ عدّ دين الضرائب دين ممتاز وواجب الأداء لمصلحة الضرائب دون حاجة إلى مطالبة. (م 103) من القانون.

(1) المادة (68) من القانون رقم 31 لسنة 1991م المعدل.

(2) المادة (67) فقرة أ) من القانون رقم 31 لسنة 1991م المعدل.

(3) المادة (76) فقرة ب) من القانون السابق.

(4) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص 177.

ب □ منح رئيس مصلحة الضرائب أو من يفوضه أن يطلب من النيابة العامة الأمر بالحجز التحفظي في حالة تعرض حقوق الخزنة العامة للضياع. (م 99) من القانون.

ج □ منح مصلحة الضرائب حق توقيع الحجز التنفيذي إذ تنص المادة (100) على أنه : (متى أصبح الدين الضريبي قطعياً فالنيابة العامة بناءً على طلب المصلحة حق توقيع حجز تنفيذي على أموال المدين بما يساوي المبلغ المستحق وعلى ما يكون له من أموال لدى الغير من النقود أو الأوراق المالية أو غيرها سواء كانت مستحقة في الحال أو في المستقبل.

وعلى المحجوز لديه أن يقوم بتوريد ما في ذمته لخزنة مصلحة الضرائب أو بالإقرار بما في ذمته للمصلحة المذكورة مبيناً أسباب الدين وكل ما لديه من الأوراق الأصلية المؤيدة لصحة بياناته وذلك في خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تلقيه إعلاناً إدارياً بذلك عن طريق التبليغ الإداري من مصلحة الضرائب.

المبحث السادس 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 اليمني 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 الشخصية

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

(1) د. أحمد بديع بليح، التشريع الضريبي ((الضرائب على الدخل))، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1987م، ص 112.

(2) د. عصام بشور وآخرون، التشريع الضريبي....، مرجع سابق، ص 259 □ 263. د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 181.

وقد نص القانون رقم 31 لسنة 1991م المعدل في المادة ((48)) على أن حد الإعفاء السنوي من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية (36,000) ريال ونصت كذلك المادة ((52)) من القانون نفسه على أن : (ينسب الإعفاء السنوي والبالغ (36,000) ريال والذي يستنزل من الدخل الخاضع للضريبة وفقاً لحكم المادة (48) من هذا القانون إذا كانت فترة ربط الضريبة أقل من 12 شهراً.

وواضح من نص المادة ((48)) أن الإعفاء من الضريبة إعفاء مطلق تتمتع به المنشأة مهما بلغت أرباحها الصافية لأن هذا الإعفاء قد شُرع أصلاً رعاية للأعباء العائلية للممولين، وتوفيراً للحد الأدنى اللازم للمعيشة لكل منهم، وبالتالي فهو خاص بالمكلفين المقيمين الذين تربط عليهم الضريبة⁽¹⁾.

ولا يخضع للإعفاء من ضريبة الأرباح وفقاً للمادة (49) من القانون الآتي :

- أ ☐ شركات الأموال وشركات الأشخاص.
- ب ☐ وحدات القطاع الاقتصادي (العام والمختلط).
- ج ☐ الشركات ذوات الامتياز بجميع أنواعها المقيمة وغير المقيمة.

ودون شك فإن الحكمة واضحة في عدم سريان نصوص الإعفاء على الشركات السابق ذكرها، فالمشرع يرى أنه ليس بصدد ممول شخص جدير بالرعاية الاجتماعية والتخفيف عنه توفيراً للحد الأدنى اللازم للمعيشة.

وقد راعى المشرع أن هناك حالات معينة يكون فيها الإعفاء جزئياً أي في حالة ما تكون المدة أقل من سنة، لذلك أوجبت المادة ((52)) أن يكون الإعفاء السنوي البالغ (36,000) ريال بنسبة المدة التي يتم الربط فيها إذا كانت فترة ربط الضريبة أقل من 12 شهراً.

(1) د. عبد الله حسين بركات، التشريع الضريبي، جزء 2، مرجع سابق، ص 112.

الاستثناءات من الإعفاء الضريبي :

استثنى القانون في المادة ((53)) من الإعفاء من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الآتي :

أ ☐ إذا كان المكلف يخضع لعدة ضرائب نوعية مباشرة بهذا القانون فإنه لا يتم تع إلا بإعفاء سنوي واحد ، أي أنه لا يجوز الجمع بين الإعفاءات الشخصية لأكثر من ضريبة.

ب ☐ إذا كان المكلف يتقاضى فوق رابته أو أجره الشهري مبالغ أخرى غير ثابتة المقدار كأن تكون نسبة مئوية من الراتب أو في صورة أتعاب أو هبات أو مكافآت دورية أو كان يتقاضى أجراً عرضياً تستوفي الضريبة المستحقة على هذه المبالغ بنسبة (15٪) دون أي تخفيض.

ج ☐ الربح المتولد عن العمولة والسمسرة العارضين وذلك وفقاً للمادة ((6)) من القانون فقرة (أ) تنص على أن : (تسري الضريبة كذلك وبدون تنزيل أي مصروفات على كل مبلغ يدفع على سبيل العمولة والسمسرة لأي شخص طبيعي أو معنوي ولو كان دفعة عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة).

المطلب الثاني

الإعفاءات الموضوعية

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

وقد نصت على هذه الإعفاءات المادة (15) من القانون رقم 31 لسنة

1991م . ونشير إلى هذه المنشآت المعفاة بإيجاز :

الجمعيات الخيرية : وهي الجمعيات التي تمارس الأعمال الإنسانية ولا تهدف في نشاطها إلى الربح. وأن تكون خدماتها بمقابل أجور رمزية.

الجمعيات التعاونية الزراعية والسمكية والجمعيات الأخرى الخاضعة لقانون الجمعيات والاتحادات التعاونية بشرط :

أ ☐ أن تكون مرخصة وترخيصها سار وفقاً للقانون.

ب ☐ ألا تمارس التجارة أو تقوم بعملية الاستيراد والتصدير لحسابها أو للغير.

ج ☐ أن يقتصر نشاطها على أعضائها فقط.

وتعد الجمعيات التعاونية من مكونات المجتمع المدني تنشأ بالاختيار الحر والطوعي من قبل أعضائها وتهدف إلى تحسين أحوالهم من خلال تضافر جهودهم وتعاونهم... وتشجيعاً 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^(خ).

3 ☐ أرباح الاستثمار في الزراعة والبنية التحتية أو الموانئ أو حل أو

الأسماك^(ب) : والهدف من إعفاء هذه الأنشطة من الضريبة واضح ، إذ أن

المجتمع اليمني مجتمع زراعي في الأصل ولذا يقتضي تشجيع الاستثمار في

مجال الزراعة لتغطية حاجات الناس المتزايدة ، والاستغناء عن الاستيراد ،

وبالتالي توفير العملات الأجنبية التي يمكن الاستفادة منها في تمويل أنشطة

أخرى تحتاج قدرات وتقنيات عالية. ناهيك عن أن هذه الأنشطة تستوعب

(1) راجع المادة (15) من القانون رقم 31 لسنة 1991م المعدل بشأن ضرائب الدخل.

(2) راجع المادة (15) المرجع السابق ، فقرة (ب).

قطاعات كبيرة من المجتمع وبالتالي توفر فرص عمل من جانب ، ومن جانب آخر ينجر عنها تطور المهارات كما هو حاصل في مجال تربية النحل على سبيل المثال.

4 □ المعاهد العلمية : أن المعاهد العلمية بمختلف أنواعها فنية أو مهنية أو معاهد متخصصة في التعليم وإن كانت تحقق أرباحاً فإن الغرض الأساسي لها هو نشر التعليم وهذا العائد أكثر نفعاً مما لو فرضت الضريبة على النشاط التعليمي ، إضافة إلى أن المجتمع اليمني أحوج ما يكون للتعليم من أية أرباح مهما كانت حصيلتها^(١٥).

5 □ فوائد سندات الخزنة : أعفت أرباح سندات الخزنة التي تدفع للأفراد تشجيعاً لهم للاقتراض حتى تتمكن الدولة من امتصاص السيولة الموجودة في السوق للحد من التضخم وارتفاع الأسعار والحاجة الدولة إلى الأموال^(١٦).

6 □ الأرباح الناجمة عن تصدير المنتجات الزراعية والسمكية والحرفية اليمنية المنشأة : يتجلى في هذا الإعفاء دور الضريبة وأهدافها ، فالهدف المالي بوصفه الهدف الكلاسيكية للضريبة ، يتحقق من خلال ردد الموازنة بالعملية الصعبة وبالتالي تدعيم ميزان النقد الأجنبي ، كذلك يتحقق الهدف الاقتصادي للضريبة المتمثل في تشجيع التصدير في آن واحد^(١٧).

7 □ منشآت الطيران والمنشأة المحددة بموجب اتفاقية تبادل الإعفاء الضريبي المقررة من مجلس الوزراء بشرط المعاملة بالمثل^(١٨).

(1) راجع المادة (15) المرجع السابق ، فقرة (ج).

(2) راجع المادة (15) المرجع السابق ، فقرة (د).

(3) راجع المادة (15) المرجع السابق ، فقرة (هـ).

(4) راجع المادة (15) المرجع السابق ، فقرة (ز).

8 □ دخل الأشخاص الطبيعيين : بغية حث وتشجيع المواطنين على الادخار

الخاص والمساهمة في الشركات العامة والمساهمة أعفى المشرع دخول الأشخاص الطبيعيين من الفوائد عن ودائعهم في المصارف و صناديق البريد وكذلك دخلهم عن أسهمهم و حصصهم في الشركات العامة والمساهمة^(خ).

9 □ أعفى المشرع كذلك أرباح الأسهم أو الحصص التي تحصل عليها

الشركات العامة والمساهمة من مساهماتها في شركات مساهمة أخرى وذلك بمقدار مجموع هذه الإيرادات بعد خصم (10%) من قيمتها مقابل نصيبها في مصاريف وتكاليف الاستثمار وبشرط أن تكون الشركات المساهمة الأخرى قد دفعت عن أرباحها الضريبة المستحقة أو أن تكون معفاة منها^(ب).

وواضح أن هذا الإعفاء يهدف إلى تشجيع الشركات المساهمة والعامة على المساهمة في الشركات المساهمة في الاستثمار وأن تستخدم الفائض من مدخراتها مع الشركات المستثمرة في المجال التنموي^(ت).

10 □ المنشأة المعفية بموجب قانون تشجيع الاستثمار وفي حدود ذلك الإعفاء^(ي):

صدر قانون الاستثمار رقم 22 لسنة 1991م وهو أول قانون ينظم الاستثمار في الجمهورية اليمنية ويهدف قانون الاستثمار إلى تشجيع وتنظيم الاستثمارات لرؤوس الأموال اليمنية والعربية والأجنبية وذلك في إطار السياسة العامة للدولة، وأهداف وأولويات الخطة الوطنية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية^(سم).

(1) راجع المادة (15) المرجع السابق، فقرة (ح) بند (1) من المرجع السابق..

(2) راجع المادة (15) المرجع السابق، فقرة (ح) بند (2) من المرجع السابق..

(3) د. عبد الله حسين بركات، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 118.

(4) ارجع المادة (15) فقرة (و) قانون رقم 31 لسنة 1991م سبق الإشارة إليه.

(5) عدل قانون الاستثمار رقم 22 لسنة 1991م بالقانون رقم 14 لسنة 95م ثم القانون رقم 29 لسنة 1997م ثم حل القانون رقم 22 لسنة 2002م محل القانون رقم 22 لسنة 1991م.

وقد أطلق القانون الحرية للمستثمر في اختيار أي مجال من مجالات النشاط الاقتصادية صادي والاجة ماعى والث قافى للا سثمار فى به با سثناء مجال النفط والغاز والمعادن... إلخ^(١).

مزايا الاستثمار:

أحاط القانون المشاريع والأنشطة الاستثمارية بعدة تسهيلات بهدف جذب الاستثمارات وتعزيز ثقة المستثمر وتوفير الأمان والاستقرار للمشروعات والأنشطة الاستثمارية ويمكن حصر هذه المزايا^(٢):

- 1 □ حرية الاستثمار للمستثمر اليمني والعربي والأجنبي.
- 2 □ المساواة بين رأس المال العربي والأجنبي والمستثمرين العرب والأجانب مع رأس المال اليمني، والمستثمرين اليمنيين في الحقوق والالتزامات والقواعد والإجراءات.
- 3 □ منح القانون للمستثمرين شراء أو استئجار الأراضي والمباني من القطاع الخاص والدولة.
- 4 □ أجاز للمشاريع الزراعية والصناعية فتح محلات تجارية... إلخ.
- 5 □ أعطيت الأفضلية في مشتريات الحكومة والمؤسسات العامة لمنتجات المشاريع الزراعية والصناعية المحلية عن الواردات المماثلة في حدود زيادة (15٪) في سعر المنتج المحلي، شريطة توافق الجودة من المنتجات المستوردة.
- 6 □ منح المستثمرين حق إدارة مشاريعهم.

(1) راجع المادة الأولى من القانون رقم 22 لسنة 1991م.

(2) راجع الباب الثاني من القانون رقم 22 لسنة 2002م.

7 □ أعفى كافة منتجات المشاريع الاستثمارية من التسعير الإلزامي وتحديد الأرباح شريطة عدم ممارسة الاحتكار أو تثبيت الأسعار بالاتفاق صراحة أو ضمناً مع منتجين أو باعة آخرين لمنتجات أو خدمات مماثلة.

8 □ منح المستثمر الأجنبي الحق في تحويل أمواله أو أرباحه إلى الخارج بأي عملة قابلة للتحويل.

9 □ منح المشاريع حرة الاستيراد والتوظيف والتأديب والإلغاء المؤقت للعاملين شريطة التقيد بالقوانين النافذة.

الضمانات القانونية: خص القانون النشاط الاستثماري بالعديد من الضمانات القانونية، تمثلت في الآتي⁽¹⁾:

- 1 □ عدم جواز تأميم المشروعات أو الاستيلاء عليها.
- 2 □ عدم جواز الحجز على أموالها أو مصادرتها أو تجميدها أو التحفظ أو فرض الحراسة عليها عن غير طريق القضاء.
- 3 □ عدم جواز نزع ملكية المشروعات وموجوداتها الثابتة وأراضيها ومبانيها كلياً أو بعضها إلا للمنفعة العامة وفقاً للقانون وبحكم قضائي بات ومقابل تعويض عادل على أساس قيمة السوق للمشروع عند صدور الحكم.
- 4 □ أوجب القانون في حالة الحكم بالتعويض عن نزع الملكية للمنفعة العامة ألا يتأخر السداد عن ثلاثة أشهر من تاريخ صدور الحكم البات، وفي حالة تأخير السداد عن هذه المدة يحق للمستثمر طلب إعادة النظر في قيمة التعويض بسعر الزمان والمكان.

(1) راجع المادتين (13، 71) من القانون رقم 22 لسنة 2002م.

- 5 □ لا يجوز إلغاء تسجيل أي مشروع من مشاريع الاستثمار أو سحب أي حق أو إعفاء ممنوح طبقاً لقانون الاستثمار إلا بموجب حكم قضائي.
- 6 □ يجب ألا يمس أي تعديلات للقانون الضمانات والإعفاءات والحقوق المقررة بموجبه ، كما لا يجوز السحب بأثر رجعي لأي ضمانات أو إعفاء يكون قد منح لأي مشروع مسجل وفقاً لأحكام هذا القانون قبل سريان التعديل (خ).

الإعفاءات الجمركية والضريبة في قانون الاستثمار:

أولاً: الإعفاءات الجمركية: أعفى القانون الموجودات الثابتة المستوردة لإقامة المشروع من الرسوم والضرائب الجمركية أيًا كان نوعها. وينص القانون على أن: (يكتفي بتقديم ترخيص المشروع أو قوائم احتياجاته من الموجودات الثابتة المستوردة للحصول على الإعفاء عند النقطة الجمركية... إلخ) (ب).

ثانياً: الإعفاءات الضريبة:

يعني الإعفاء انتقاص جزء من إيرادات الخزنة العامة بقدر الإعفاء الذي يقرر، والدولة تقبل هذه التضحية لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية كما سبق وأوضحنا، ولا شك أن الهدف من الإعفاء الضريبي في مجال الاستثمار يعود على المجتمع بفوائد تزيد عن المقدار المالي الذي ضحت به الدولة (ج).

-
- (1) انظر يحيى قاسم سهل، المزايا والضمانات القانونية في قانون الاستثمار رقم 22 لسنة 2002م ، صحيفة 14 أكتوبر الاقتصادي، ملف أسبوعي، العدد 31 ، الاثنين 7 □ 13 أكتوبر، 2002م، ص 7.
- (2) المادة (18) من القانون رقم 22 لسنة 2002م.
- (3) يحيى قاسم سهل، المزايا والضمانات القانونية في قانون الاستثمار...، مرجع سابق، ص 7.

وفي ضوء ذلك ، ينص قانون الاستثمار في المادة (20) فقرة أ) على أنه : (مع عدم الإخلال بأي إعفاءات ضريبية أفضل مقررّة أو تقرّر في أي قانون آخر تتمتع كافة المشروعات بالإعفاءات الضريبية وذلك على النحو التالي :

1 □ تعفى المشروعات من ضرائب الأرباح لمدة سبع سنوات ، كما تعفى توسعات المشاريع الاستثمارية الصادرة عن الهيئة بموجب هذا القانون من ضريبة الأرباح لمدة سبع سنوات ، ويبدأ احتساب هذه الفترات من تاريخ بداية الإنتاج أو النشاط لهذه المشاريع بحسب الأحوال وتكون الهيئة هي الجهة المختصة بتحديد تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط والمجلس الوزراء بناء على عرض مجلس إدارة الهيئة أن يحدد مشاريع أو مجالات معينة يكون لها حق التمتع بالإعفاء المنصوص عليه أعلاه لمدة تتراوح ما بين (7) إلى (10) سنوات ، وذلك حسبما يراه المجلس وفقاً لمقتضيات الصالح العام وتصدر الهيئة لهذا الغرض قوائم دورية بالمشاريع التي تخضع لأحكام هذا البند.

2 □ تعفى المشروعات من ضريبة العقارات.

3 □ تعفى من رسوم التوثيق عقود تأسيس المشروعات وكذلك جميع العقود المرتبطة بالمشروع حتى تمام تنفيذه وتحدد الهيئة ما يعتبر من العقود مرتبطاً بالمشروع وكذلك تاريخ تمام تنفيذه.

4 □ تعفى المشروعات لمدة خمس سنوات من تاريخ بداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال من كافة الضرائب والرسوم المقررة بموجب أحكام المادة (64) من هذا القانون مقابل عوائد ترخيص استخدام التكنولوجيا المستوردة التي تستخدم في المشروع.

5 □ تعفى فوائد القروض الممنوحة من البنوك المحلية والأجنبية العاملة في اليمن لتمويل إقامة المشروعات أو توسيعها أو تطويرها بنسبة 50٪ من الضرائب المفروضة عليها.

6 □ تعفى الأرباح التي توزعها المشروعات التي تنشأ وفقاً لهذا القانون من الضريبة على الدخل.

7 □ على الجهات الضريبية المختصة تنفيذ الإعفاءات سائلة الذكر بمجرد تقديم شهادة الإعفاء الضريبي للمشروع.

ووفقاً للمادة ((21)) من القانون تزداد مدة الإعفاء لسنتين إضافيتين ، في الأحوال الآتية :

أ □ إذا أقيم المشروع في المنطقة الاستثمارية (ب) المشار إليها في المادة (22) من⁽¹⁾ هذا القانون أو أقيم في هذه المنطقة ما لا يقل عن (50٪) من إجمالي مكونات المشروع.

ب □ إذا كان المشروع مملوكاً لشركة مساهمة لا تقل نسبة الاكتتاب العام من قبل المواطنين اليمنيين عن (25٪) من رأسمالها المدفوع.

ج □ إذا زادت نسبة المكون المحلي من الموجودات الثابتة عن (25٪) من إجمالي قيمة الموجودات الثابتة الخاصة بالمشروع وتكون الهيئة هي الجهة المختصة بزيادة هذه النسبة. وفي جميع الأحوال يجب ألا يتجاوز إجمالي مدة الإعفاء الممنوح وفقاً لأحكام هذه المادة عن ستة عشر سنة من تاريخ بدء

(1) قسم القانون في المادة (22) الجمهورية إلى منطقتين استثماريتين (أ، ب) حسب المعايير التي يحددها مجلس الوزراء ، ويحدد قرار مجلس الوزراء حدود كل منهما ، كما لمجلس الوزراء تعديل تلك الحدود كل خمس سنوات حسب حاجات ومتطلبات التنمية فيهما.

الإنتاج أو مزاولة النشاط في المشروع. وهناك امتيازات وتسهيلات ضريبية أخرى نص عليها القانون^(خ).

المبحث السابع الطعن الضريبي

نظم المشرع الضريبي اليمني إجراءات الطعن في الضريبة على الأرباح التجارية وال صناعية في الف صل الرابع من قانون رقم 31 لسنة 1991م المعدل للمواد (74 □ 82).

وعلى وفق القانون هناك جهتين أنيط بهما البت في المنازعات الضريبية وهي لجان النظر في الطعون الضريبية ومحكمة قضايا ضرائب الدخل. ونبحث في إجراءات الطعن الضريبي واختصاصات كل من اللجان والمحكمة..

المطلب الأول لجان الطعن الضريبي

وفقاً للمادة (74) من القانون بشأن تشكيل لجان للنظر في الطعون الضريبية صدر قرار^(ب) وزير المالية رقم (447) لسنة 1991م بشأن لجان الطعن الضريبي وتحديد اختصاصاتها وتنظيم إجراءاتها ومهامها. ونتناول ذلك على النحو الآتي:

الفرع الأول تشكيل لجان الطعن الضريبي واختصاصاتها

(1) المادة (21 بند 1 ، 2) قانون الاستثمار رقم 22 لسنة 2002م.

(2) صدر القرار بتاريخ 1991/11/25م.

ينص قانون ضرائب الدخل في المادة ((74))^(خ) على تشكيل لجان للنظر في الطعون الضريبية، ولجان الطعن هي لجان إدارية ذات ولاية قضائية تختص بالفصل في المنازعات الضريبية التي قد تقع بين مصلحة الضرائب والمكلفين.

أولاً: تشكيل لجان الطعن

على وفق المادة (47) من القانون رقم 31 لسنة 1991م والمادة الأولى من قرار وزير المالية رقم (447) لسنة 1991م تشكل لجان الطعن الضريبي على النحو التالي:

- 1- مسئول مالي لا تقل درجته عن مدير عام رئيساً
- 2- موظفان فنيان من مصلح الضرائب عضوان
- 3- ممثلان عن الغرفة التجارية والنقابات المهنية عضوان
- 4- أمين سر اللجنة

وتصدر قرارات من وزير المالية بتسمية أعضاء كل لجنة وتحديد مقرها ونطاق عملها الجغرافي^(ب).

وينص القانون على أن تجتمع اللجنة بأغلبية أعضائها، وتصدر قراراتها بأغلبية الحاضرين وتكون جلساتها سرية إلا إذا رأت خلاف ذلك^(ج).

(1) القانون رقم 31 لسنة 1991م المعدل.

(2) انظر قرار وزير المالية رقم (594) لسنة 1992م بشأن تشكيل لجنة الطعن الأولى للنظر في طعون ضرائب الدخل بمكتب ضرائب الحديدة. وقرار رقم (595) لسنة 1992م بشأن إعادة تشكيل لجنة الطعن الثالثة للنظر في طعون ضرائب الدخل لمكتب ضرائب أمانة العاصمة. وكذلك قراره (596) بشأن الطعن الأول للنظر في طعون ضرائب الدخل بمكتب ضرائب تعز.

(3) المادة (77 الفقرة ج، هـ) من القانون رقم 31 لسنة 1991م المعدل.

ثانياً: اختصاصات لجان الطعن

سبق القول ، أن لجان الطعن الضريبي لجان إدارية ذات اختصاص قضائي ، أي أنها ذات ولاية قضائية مستمدة من القانون. وهي لا تعمل باسم أحد الطرفين (مصلحة الضرائب أو المكلف). بل تفحص 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⁽¹⁾ المختص.

وتملك لجنة 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 أم حسابية ولها في سبيل الوصول إلى الحقيقة أن تدعوا مثل كل منهما للحضور أمامها وللمكلف أن يوكل من يشاء لتمثيله أمام اللجنة ، وتحظر اللجنة كلاً من المكلف والمصلحة بميعاد الجلسة.

ووفقاً للمادة (75) من القانون فإن اللجان تختص بالنظر في الطعون الضريبية من قرارات الربط وإعادة النظر فيها ولها الحق في تأييد الضريبة المربوطة أو تعديلها بالزيادة أو النقص أو الإلغاء وفقاً لأحكام هذا القانون⁽²⁾.

الفرع الثاني

شروط قبول الطعن

بعد إخطار المكلف بربط الضريبة حدد القانون مدة ثلاثين يوماً للطعن ، فإذا طعن المكلف في المدة القانونية أحيل طعنه إلى لجنة الطعن المختصة للفصل فيه.

(1) د. عبد الله حسين بركات ، التشريع الضريبي...، مرجع سابق ، ص 158.

(2) القانون رقم 31 لسنة 1991م المعدل.

ويشترط القانون في المادة (76) على الطاعن أن يوضح في عريضة الطعن ما يلي :

أ ☐ تحديد الضريبة التي يقر بها عن كل سنة ، كما يجب عليه تحديد أوجه اعتراضه وإقامة الدليل الذي يؤيد ما أقر به من ضريبة وما يعترض عليه منها.

ب ☐ سداد الضريبة التي يقر بها في عريضة طعنه ولا يجوز النظر في الطعن ما لم يكن مقروناً بسند السداد.

ج ☐ تستحق رسوم طعن بنسبة (0.5٪) من الضريبة المعترض عليها المكلف عن كل سنة ضريبية على أن لا تزيد الرسوم المقررة في كل الأحوال عن خمسين ألف ريال.

وبحسب القانون على لجنة الطعن إخطار كلاً من المكلف والمصلحة في ميعاد غايته سبعة أيام قبل انعقاد الجلسة ، وعلى الطرفين الحضور أمام اللجنة أو من يوكلهما ، أو أن يبيننا اكتفاؤهما بالبيانات التحريرية التي قدماها.

وفي حالة عدم حضور المكلف جدد له موعد آخر مدته سبعة أيام ، وفي حالة عدم حضورهما في الموعد المحدد بدون عذر للجنة الحق في نظر الطعن أو تأجيل النظر في الطعن للمدة التي تراها مناسبة.

وألزم القانون اللجنة إصدار قرارها في القضية خلال مدة أقصاها شهرين من تاريخ تقديم الطعن موقعاً عليه من رئيس اللجنة وأمين السر^(١).

المطلب الثاني

الطعن أمام محكمة قضايا ضرائب الدخل

(1) المادة (77) من القانون رقم 31 لسنة 1991م المعدل.

منح المشرع لكل من مصلحة الضرائب والمكلف حق الطعن في قرارات لجان الطعن أمام محكمة قضايا ضرائب الدخل ، وأجاز أيضاً لكل من مصلحة الضرائب والمكلف استئناف أحكام محاكم ضرائب الدخل أمام شعبة نوعية من شعب الاستئناف بعواصم المحافظات. وفيما يأتي نتناول تشكيل واختصاصات هذه المحاكم.

الفرع الأول

تشكيل محاكم قضايا ضرائب الدخل

أوجد المشرع اليمني محاكم قضائية مختصة ومتفرعة للفصل في قضايا ضرائب الدخل في أمانة العاصمة والمحافظات ويكون لها وحدها النظر في الطعون في القضايا الضريبية والمخالفات ويكون تشكيلها وفقاً لأحكام قانون السلطة القضائية على أن يكون أعضاؤها من ذوي الخبرة في المجالين المالي والضريبي^(١).

ويهدف المشرع من تشكيل محاكم مختصة ومتفرعة للبت في قضايا ضرائب الدخل ترقية وتعزيز الضمانات للمنازعات الضريبية ، ناهيك عن توفير الشعور لدى أطراف الخلاف بالاطمئنان ، فضلاً عن أن استقلال القضاء وخضوعه للقانون بشقيه الموضوعي والشكلي يبعث الثقة العامة في الأحكام التي يتوصل إليها ، لأنها تتفق في مضمونها مع أحكام القانون ، وتحقق بذلك أهداف المشرع ، المتمثلة في حماية واحترام مبدأ المشروعية.

الفرع الثاني

اختصاص محكمة قضايا ضرائب الدخل

(١) المادة (٧٩) من القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٩١م المعدل.

حدد القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل اختصاص محكمة قضايا ضرائب الدخل على النحو الآتي^(خ):

أ ☐ النظر في الطعون المقدمة من المصلحة أو المكلف طعنًا في قرارات لجان الطعن وعلى الطاعن إقامة الدليل والإثبات على صحة طعنه.

ب ☐ النظر في الدعاوى المتعلقة بالمخالفات الضريبية وجرائم التهرب الضريبي.

ج ☐ إذا تبين للمحكمة أن الطعن المقدم من قبل المكلف الغرض منه التهرب من دفع الضريبة والتحايل على القانون وأن دعواه لم تكن جدية، فعليها أن تحكم عليه إلى جانب الضريبة وفقًا لقرار لجنة الطعن بعقوبة رادعة طبقًا لأحكام هذا القانون أو بعقوبة أشد حسبما تراه المحكمة مناسبًا.

ونلاحظ مما سبق أن المشرع لم يقصر اختصاص المحكمة على نظر الطعون فحسب، بل منحها اختصاص واسع بغية الحد من التلاعب بحقوق الخزنة العامة.

ومحكمة قضايا ضرائب الدخل شأنها شأن أية محكمة أخرى من حيث سرية جلساتها ما لم تقرر المحكمة غير ذلك، وأوجب القانون أن تصدر المحكمة حكمها خلال شهرين على الأكثر من تاريخ استلام الدعوى أو الطعن ما لم تكن هناك ظروف قاهرة وذلك بتأييد قرار لجنة الطعن أو تعديله مبينة فيه الحثييات والأسانيد القانونية التي استندت عليها المحكمة.

ويجب أن يصدر الحكم بأغلبية الآراء موقعًا عليه من رئيس المحكمة وأعضائها وأمين السر وتحظر طرفي التقاضي به فور صدوره. وللمحكمة الاستعانة بمن تراه من ذوي الخبرة^(ي).

(1) المادة (80) فقرة أ) من القانون المذكور.

(2) المادة (80) الفقرات (د، هـ، و، ز) قانون رقم 31 لسنة 1991م المعدل.

استئناف أحكام محكمة قضايا ضرائب الدخل :

بحسب المادة (81) من القانون^(١) يحق لكل من المكلف ومصلحة الضرائب استئناف أحكام محكمة قضايا ضرائب الدخل أمام شعبة نوعية من شعب الاستئناف بعواصم المحافظات ويكون حكم المحكمة الاستئنافية نهائياً وغير قابل للطعن بأي طريق من طرق الطعن على أن تتسم إجراءاتها بطابع الاستعجال.

ويحظر القانون على أي محكمة أخرى ولأي سبب كان أن تنظر في القضايا والمنازعات الضريبية.

ويتضح مما سبق، أن المشرع اليمني عقد الاختصاص في المنازعات الضريبية، أولاً للجان الطعن الضريبي، ثم محاكم قضايا ضرائب الدخل، ثم محكمة الاستئناف أي أن المشرع منح منازعات ضرائب الدخل درجات ثلاث للتقاضي. وبذلك يكون المشرع اليمني قد منح هذا الاختصاص للقضاء حيث مناح الحيدة والاستقلال وتوافر كافة الضمانات القانونية التي لا تتوافر لأي جهة أخرى.

ودون شك فقد حقق المشرع اليمني مآلتين: الأولى، أخضع المنازعات الضريبية للقضاء للأسباب السابق ذكرها. والمسألة الثانية، أنه استبعد جهة الإدارة بوصفها طرفاً في القضية، إذ أنه لا يجوز ولا يصح مطلقاً أن تكون الإدارة هي الخصم والحكم في آن واحد^(٢).

(1) قانون رقم 31 لسنة 1991م المعدل.

(2) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 201.

الفصل الثاني

الضريبة على الرواتب والأجور

نظم المشرع الضريبي اليمني هذه الضريبة في الفصل الثالث من الباب الأول من القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل.

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

القسم الأول : نطاق فرض الضريبة

القسم الثاني : الدخل التي تسري عليها الضريبة

القسم الثالث : الإقرارات الضريبية

القسم الرابع : الإعفاءات

المبحث الأول

خصائص الضريبة على الرواتب والأجور

الضريبة على الرواتب والأجور (ضريبة نوعية مباشرة تفرض على إجمالي دخل المكلف الطبيعي الناتج عن العمل ، وهي ضريبة شهرية التحصيل سنوية الاستحقاق تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف)⁽¹⁾.

(1) راجع د. محمد علي الريدي ، مرجع سابق ، ص 101 □ 105. د. عبد العزيز ياسين السقاف ، مرجع سابق ، ص 200. د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون ، التشريع الضريبي اليمني ، مرجع سابق ، ص 212. د. عبد الكريم صادق بركات وآخرون ، النظم الضريبية ، مرجع سابق ، ص 569. د. مصطفى رشدي شبيحة ، مرجع سابق ، ص 262.

ووفقاً للتعريف السابق يمكن إبراز الخصائص التالية :

1 □ ضريبة نوعية مباشرة

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

2 □ ضريبة على الدخل الإجمالي

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

3 □ ضريبة تفرض على الدخل الناتج من العمل

ذكرنا سابقاً بأن مصادر الدخل هي العمل، رأس المال، العمل ورأس المال معاً. وتفرض الضريبة على الرواتب والأجور على الدخل المستمد من العمل فقط، علماً أن المشرع الضريبي قد يورد بعض الاستثناءات على ذلك، كما هو حال المشرع اليمني الذي أخضع بعض الدخول التي مصدرها العمل كالعمولة والسمسرة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو المشرع المصري الذي أخضع (الإيرادات المرتبة لمدى الحياة، والتبرعات والإعانات التي تدفع بصفة دورية والاستحقاق في الوقف متى كان يدفع لمستحقه بصفة دورية) للضريبة على الرواتب والأجور⁽¹⁾.

(1) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 214.

□4 ضريبة شخصية

بمعنى أنها تأخذ في الاعتبار حالة الممول الشخصية كإعفاء الحد الأدنى الملائم للمعيشة وكذلك السماح بخصم قسط التقاعد كما أنها ذات معدل تصاعدي يجعل المشاركة بالأعباء العامة يتناسب مع قدرة المكلف على الدفع⁽¹⁾.

□5 ضريبة شهرية التحصيل

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

□6 ضريبة تحصيل بأسلوب الحجز في المنبع

وهذا ما تنص عليه المادة (20) من القانون رقم 31 لسنة 1991م على أنه (تستقطع الضريبة شهرياً من قبل رب العمل عند أداء الدخل إلى المكلف مع مراعاة المدة التي يعود إليها الدخل على أساس الشهر الذي تم فيه أداء الخدمة). وأيضاً تنص المادة (21) على أنه (تستحق الضريبة أصلاً على صاحب الدخل الخاضع لها، إلا أن أرباب الأعمال هم المكلفون باستقطاعها وتوريدها إلى مصلحة الضرائب وإن لم تستقطع الضريبة من صاحب الدخل).

(1) راجع عصام بشور وآخرون، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 279.

المبحث الثاني

نطاق فرض الضريبة والدخول الخاضعة لها

أولاً: نطاق فرض الضريبة:

تقضي المادة (16) من القانون رقم 31 لسنة 1991م على أنه (تفرض ضريبة على دخول جميع الأشخاص الطبيعيين المقيمين و غير المقيمين المتأتية في الجمهورية أو تحصل منها (من الرواتب والأجور وما في حكمها والعلاوات والبدلات والمكافآت) المذصرة لجمع الأشخاص نتيجة قيامهم بأية أعمال أو مهام أو وظائف).

ومن خلال هذا النص يتضح أن المشرع حدد نطاق الضريبة في مجموعتين⁽¹⁾:

الأولى: الدخول المتأتية (المستحقة) في الجمهورية

وتشمل هذه المجموعة جميع الدخول المحققة في الجمهورية بصفة مرتبات وأجور وما في حكمها بصرف النظر عن شخصية الدافع (وزارة، هيئة عامة، مؤسسة عامة، شركة مختلطة، قطاع خاص، شركة أجنبية، جهة حكومية خارجية) وكذلك بصرف النظر عن الشخص الطبيعي الذي يتحصل على هذا الدخل (يمني أو أجنبي، مقيم أو غير مقيم) باعتبار أن أساس فرض الضريبة في هذه الحالة هو دخل الشخص الطبيعي المحقق في الجمهورية.

الثانية: الدخول التي تحصل من الجمهورية

وتشمل هذه المجموعة جميع المرتبات والأجور وما في حكمها المحققة للشخص الطبيعي عن عمله خارج الجمهورية وحصل على هذا الدخل من الجمهورية،

(1) د. محمد علي الربيدي، مرجع سابق، ص 106 □ 107.

باعتبار أن أساس فرض الضريبة في هذه الحالة هو الحصول على الدخل من الحكومة اليمنية، أو المؤسسات العامة أو الهيئات العامة أو الشركات المختلفة أو القطاع الخاص. وعلى هذا الأساس تخضع المرتبات والأجور وما في حكمها التي تصرف من الحكومة اليمنية أو من المنشآت العامة أو الخاصة للعاملين في الخارج للضريبة على المرتبات والأجور مقابل قيامهم بأعمال موكله لهم من قبل الحكومة أو إدارة المنشآت.

ثانياً: الدخول الخاضعة للضريبة

تقرر المادة (17) من القانون رقم 31 لسنة 1991م على أنه (يقصد بالدخول الخاضعة للضريبة مجموع ما يحصل عليه المكلف من مرتبات وأجور ومخصصات وبدلات ومكافآت إكراميات ويضاف إلى ذلك ما قد يمنح من المنافع والمزايا النقدية والعينية ويعتبر من المنافع والمزايا الآتية دون حصر:

- أ ☐ المكافآت التشجيعية ويستثنى منها ما قد يصرف مقابل عمل إبداعي أو اختراع ولمرة واحدة في السنة.
- ب ☐ المكافآت السنوية والإكراميات.
- ج ☐ بدلات الوظيفة أو طبيعة العمل.
- د ☐ العمولة على المبيعات.
- هـ ☐ بدل حضور الجلسات وما شابه ذلك.
- و ☐ السكن العيني وبحيث لا يدخل في ذلك السكن المقدم للمكلف تمكيناً له من أداء واجبات عمله.

وفيما يلي سنعطي فكرة موجزة عن تملك الدخول الخاضعة للضريبة على الأجور والمرتبات.

أولاً: الأجور والمرتبات : وهي دخول دورية ومتجددة تدفع من صاحب العمل إلى الموظف أو المستخدم أو العامل لقاء عمل أو خدمة تم أدائها لحساب الغير بمقتضى رابطة استخدام.

وقد جرت العادة تسمية ((المرتب)) على الدخل الذي يحصل عليه الموظف ، والذي يؤدي عملاً عقلياً أو مهنيّاً أو إدارياً أو فنياً ويدفع هذا الدخل عادة شهريّاً. أما الأجور فهي التي تدفع للعمال أو المستخدمين في القطاع الخاص وقد تدفع يومياً أو أسبوعياً أو شهريّاً.

ثانياً: المكافآت : ويقصد بها تلك المبالغ النقدية التي تدفع للعاملين علاوة على مرتباتهم وأجورهم مقابل الأعمال أو الخدمات التي يقومون بها باعتبارها مكاملة لعملهم الأصلي مثل مكافآت ساعات العمل الإضافي ، أو المكافآت التشجيعية وغيرها من المكافآت باستثناء المكافآت المعفية من الضريبة بنص القانون مثل مكافآت ترك الخدمة ومكافآت الاستغناء ومكافآت الأعمال الإبداعية والاختراعية.

ثالثاً: الإكراميات : ويقصد بها تلك المبالغ التي تدفع للعاملين والموظفين علاوة على مرتباتهم وأجورهم في بعض المناسبات ومنها إكرامية رمضان والإكراميات التي تصرف في المناسبات الوطنية.

رابعاً: المزايا النقدية والعينية : وهي مبلغ من المال النقدي أو العيني يحصل عليها الموظف أو المستخدم إضافة إلى الرواتب أو الأجور بصفة تبعية^(١). ومن أمثلة المزايا النقدية بدل التمثيل وبدل المخاطر وبدل التطبيب وبدل الملا بس وبدل السكن وبدل الانتقال وبدل طبيعة العمل ، وبدل غلاء المعيشة. أما المزايا العينية فتتمثل في السكن المجاني والغذاء والتذاكر المجانية والإنارة المجانية.

(1) لمزيد من التفصيل راجع د. محمد علي الربيعي ، مرجع سابق ، ص 118 □ 125.

التنزيلات والإعفاءات من الضريبة

1 □ التنزيلات

منح القانون بعض التنزيلات من الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة بغية الوصول إلى الدخل الصافي الشهري الخاضع للضريبة. وتتمثل هذه التنزيلات في التالي :

أ □ المبالغ المقررة لحساب قسط التقاعد، بموجب القوانين والأنظمة المقررة⁽¹⁾.

ب □ تعويضات نفقات الوظيفة ونفقات التمثيل وبدل المظهر أو الضيافة أو السفر أو الانتقال وبصورة عامة كل تعويض عن نفقة تصرف بمناسبة القيام بعمل تتطلبه الخدمة. المادة (18) من القانون رقم 31 لسنة 1991م⁽²⁾.

2- الإعفاءات

حددت المادة (26) من القانون سالف الذكر حالات الإعفاء من الضريبة على النحو الآتي :

أ □ للدخول التي يتقاضاها سفراء أو قناصل لدول الأجنبية الممثلة في الجمهورية اليمنية ورجال السلكين السياسيين والقنصلي وموظفونهم

(1) راجع إن شئت القانون رقم (25) لسنة 1991م بشأن التأمينات والمعاشات.
(2) الفقرة ج من المادة (18) أشارت المستأجرة قيمة ضريبة الدمغة باعتبارها من المبالغ التي تستبعد عند احتساب الدخل وتجدر الإشارة المستأجرة أن قانون الدمغة رقم (44) لسنة 1991م ألغى بالقانون رقم (15) لسنة 1998م.

الأجانب وذلك بمنا سبة المعاملة بالمثل. ولا يشمل الإعفاء سوى الدخل الناتج من الأعمال المتعلقة بممارسة وظائفهم المشار إليها.

ب ☐ الدخل التي يتقاضاها خبراء منظمة الأمم المتحدة ووكالاتها المتخصصة وخبراء المعونات الأجنبية من غير اليمنيين لقاء خبراتهم المقدمة للدولة في الجمهورية اليمنية.

ج ☐ معاشات التقاعد وتعويضات ترك الخدمة.

د ☐ التعويضات أو المخصصات لمدى الحياة التي تدفع لضحايا حوادث العمل.

هـ ☐ أجور اليد العاملة اليمنية في الزراعة وفي الاصطياد السمكي والخدمة المنزلية.

و ☐ الدخل الذي يتقرر إعفاؤه من الضريبة طبقاً لاتفاقيات دولية مصادق عليها طبقاً للدستور مع دول أخرى أو هيئات أو منظمات دولية مراعاة لقواعد المجاملات الدولية أو لتجنب الازدواج الضريبي.

ز ☐ دخل العمال بالأجر اليومي بموجب الأسس والمعايير التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

المبحث الثالث

الواقعة المنشئة للضريبة

تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة على الأجور والمرتبات بالحصول الفعلي على الدخل من جانب الموظف أو العامل أو من وقت وضع هذا الدخل تحت تصرفه بحيث يصبح في استطاعته الحصول عليه في أي وقت يشاء كأن يكون قد قُيد المرتب في الحساب الجاري للعامل أو الموظف لدى أحد البنوك ... ففي هذه الحالة يكون المرتب تحت تصرف الممول، وتتحقق بهذا القيد في الحساب، الواقعة المنشئة للضريبة على الأجور والمرتبات.

وعلى ضوء ما سبق تستحق الضريبة بالنسبة للموظفين والعاملين في الحكومة ذوي المرتبات الشهرية في اليوم الأول من الشهر، وتعد ضريبة عن الشهر السابق لأنهم يستحقون مرتباتهم مؤخراً في نهاية كل شهر.

تحديد الواقعة المنشئة للضريبة في حالة الوفاة والتنازل عن المرتب :

1 □ حالة وفاة الموظف قبل استلام راتبه :

اختلف الفقه في مصر حول مدى خضوع مرتب الموظف المتوفى للضريبة على المرتبات في حالة حصول الوفاة قبل انتهاء الشهر، وقبل استلامه مرتبه التالي. وقد انقسم الفقه إلى فريقين :

الفريق الأول : يرى خضوع المبلغ المستحق للضريبة على المرتبات ويسري عليه السعر الساري وقت الوفاة، وقد أبدت مصلحة الضرائب المصرية هذا الرأي ويستند هذا الفريق إلى أنه لا يجوز إعطاء الورثة أكثر مما يملكه مورثهم، ولأن المورث كان سيقبض نفس المبلغ مخصوماً منه الضريبة، لذلك فإن المبلغ الصافي هو وحده الذي يؤول إلى الورثة، وليس أكثر من ذلك.

والفريق الثاني: يذهب على العكس، أي عدم خضوع هذا المرتب للضريبة ويستند هذا الفريق إلى حجتين:

الأولى: هي أن مرتب الموظف المتوفى قبل انتهاء الشهر تتحول طبيعته بمجرد الوفاة من مرتب إلى رأس مال يؤول إلى ورثة الموظف، مع باقي عنا صر التركة كعنصر من عناصرها ولا يخضع لضريبة الأجور والمرتبات.

والحجة الثانية: أن المرتب محل الخلاف لم يستلمه صاحبه ولم يوضع تحت تصرفه بسبب وفاته، فلم تتحقق بالتالي الواقعة المنشئة لضريبة المرتبات، فلا تطبق إذن هذه الضريبة⁽¹⁾.

2 □ تنازل الموظف عن راتبه:

ليس هناك ما يمنع الموظف أو العامل عن التنازل عن مرتبه بعد أن يتأكد استحقاقه ويوضع تحت تصرفه، ولا يحول هذا التنازل عن سريان الضريبة على المرتب المتنازل عنه، لأن هذا التنازل هو تصرف في الإراد، ولا يمكن للشخص أن يتنازل عن شيء لا يملكه، والموظف المتنازل لا يملك سوى المرتب الصافي بعد خصم الضريبة، والحقيقة أن عملية التنازل تتم على خطوتين:

الأولى: هي استلام المرتب أو وضعه تحت تصرف الموظف.

الثانية: هي منحه أو التنازل عنه للغير، وواضح هنا أن الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت وبالتالي أصبحت الضريبة واجبة الأداء.

(1) د. أحمد شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص 288. د. عبد الله حسين بركات، المالية التشريع الضريبي في الجمهورية اليمنية، مركز الصادق، صنعاء، 2003، 2004م، ص 189.

المبحث الرابع

ربط وتحصيل ضريبة الأجور والمرتبات وضماناته

نظم القانون رقم 31 لسنة 1991م أحكام ربط وتحصيل ضريبة الأجور والمرتبات وذلك في المادة (19) التي تنص على أن: (تحتسب الضريبة من واقع الإقرارات المقدمة من رب العمل أو الموظف أو المستخدم حالة كونه مسئولاً عن أداء الضريبة).

يلاحظ أن هذه المادة ألزمت رب العمل بتقديم الإقرارات لمصلحة الضرائب، أي أن رب العمل هو الملزم الأساسي بتقديم هذا الإقرار، إلا أن المشرع ألزم المستخدم بتقديم الإقرار الضريبي في حالة ما إذا عمل في جهتين مختلفتين، وتستحق الضريبة على صاحب الدخل إلا أن أرباب الأعمال هم المكلفون باستقطاعها وتوريدها إلى مصلحة الضرائب، ويعد هذا الإجراء ضماناً للوفاء بدين الضريبة، ناهيك عن الضمانات العامة المنصوص عليها في القوانين مثل إمكانية الحصول على دين الضريبة عن طريق الحجز الإداري، إضافة إلى الضمانات الخاصة التي قررها القانون لتحصيل الضريبة على المرتبات والأجور، وتتمثل هذه الضمانات في واجبات أرباب الأعمال في مسك سجلات للموظفين وواجبهم في تقديم الإقرارات لمصلحة الضرائب عن مستخدميهم ومرتباتهم وإبلاغ المصلحة عن أي تغيير في أوضاعهم والإبلاغ عن بيع المنشآت أو التنازل عنها، ومن ضمن الواجبات إلزام أرباب الأعمال بالاستقطاع الضريبي لحزينة مصلحة الضرائب، ويضاف لذلك الواجبات الملقاة على عاتق الموظفين والمستخدمين بتقديم إقرار بالضريبة في حالة إلزام القانون لهم بذلك⁽¹⁾. كما منح المشرع لمصلحة الضرائب حق الإطلاع والفحص والرقابة تعزيزاً للضمانات السابقة، وفيما يلي نتناول هذه الضمانات:

(1) د. عبد الله حسين بركات، المالية العامة (التشريع الضريبي في ج.ي)، مرجع سابق، ص 197.

أولاً: واجبات أرباب الأعمال في مسك سجلات مستخدميهم:

لضمان ربط وتحصيل الضريبة أو جب القانون رقم 31 لسنة 1991م على أرباب الأعمال ما يأتي:

1 □ إمساك سجل للموظفين والمستخدمين:

نصت المادة 22 (على جميع المكلفين الذين يستخدمون موظفين أو مستخدمي أو عمالاً أو صناعاً أو مساعدين وما مثلهم في حدود ثمانية أو ما يزيد على ذلك بمرتب أو أجر أو مكافأة أو تعويض أن يسكوا سجلاً بموظفيهم ومستخدميهم وتحدد اللائحة التنفيذية شكل وبيانات هذا السجل).

2 □ التزام أرباب العمل بتقديم إقرارات الضريبة لمصلحة الضرائب: تنص المادة (25) في الفقرة ((أ)) (على أرباب العمل أن يستقطعوا من دخل موظفيهم ومستخدميهم مقدار الضريبة المستحقة طبقاً لهذا القانون، وأن يسددوها بإقرار يحدد شكله وبياناته في اللائحة التنفيذية إلى مصلحة الضرائب خلال العشرة الأيام الأولى من كل شهر عن الشهر السابق). ويستند إلزام المشرع لرب العمل بتقديم الإقرار إلى تبعية الموظف أو العامل لرب العمل، ولأن الضريبة تجبى في هذه الحالات من المنبع، ولذلك ألزم القانون رب العمل باستقطاع مقدار الضريبة وأن يسدها مصحوبة بالإقرار، ويجب أن يتضمن الإقرار^(خ):

أ □ أسماء وألقاب الموظفين والمستخدمين الدائمين لديهم، ونوع عمل لكل منهم.

ب □ مقدار مرتباتهم وأجورهم وكافة مخصصاتهم.

ج □ تاريخ استخدام كل منهم، وغير ذلك من البيانات الضرورية.

(1) د. عبد الله حسين بركات، المالية العامة (التشريع الضريبي في ج.ي)، مرجع سابق، ص 198.

□3 واجبات أرباب العمل الذين يتوقفون عن مباشرة نشاطهم:

تنص المادة (23) من القانون (على أرباب العمل الذين يتوقفون عن مباشرة نشاطهم أو يتنازلون عن منشآتهم للغير أن يبلغوا مصلحة الضرائب كتابة بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ توقفهم أو تنازلهم عن منشآتهم).

استثناء الجهات الإدارية العامة من تقديم إقرارات أو مسك سجلات:

استثنى القانون الجهات الإدارية العامة وكذلك الوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط من تقديم الإقرارات ، ومسك السجلات التي يلتزم بها أرباب الأعمال الخاصة ، وكذلك استثنت هذه الجهات من إبلاغ مصلحة الضرائب عند توقف نشاطهم أو التنازل عن المنشأة ، واستثناء أو إعفاء هذه الجهات يقوم على أساس أن لها سجلاتها الخاصة وملفاتها وأرشيفها المنظم على عكس أرباب الأعمال الخاصة.

□4 إلزام أرباب العمل بتوريد الضريبة لمصلحة الضرائب:

الأصل أن ضريبة الأجور والمرتبات تستحق على صاحب الدخل ، إلا أن القانون ألزم أرباب العمل باستقطاعها وتوريدها إلى مصلحة الضرائب خلال العشرة الأيام الأولى من كل شهر عن الشهر السابق.

وتستقطع الضريبة شهرياً من قبل رب العمل عند أداء الدخل إلى المكلف مع مراعاة المدة التي يعود إليها الدخل على أساس الشهر الذي تم فيه أداء الخدمة.

ثانياً: واجبات الموظفين والمستخدمين :

أوضح القانون واجبات الموظفين والمستخدمين وذلك في المادة 25 فقرة (ب) والتي تنص على أنه : (في حالة قيام الموظف أو المستخدم بالعمل لدى أكثر من رب عمل واحد في آن واحد فيقع عليه شخصياً واجب سداد فروق الضريبة وذلك خلال

المهلة ذاتها المحددة في هذه المادة مع عدم الإخلال بمسؤولية رب العمل في استقطاع الضريبة المستحقة وتوريدها.

ثالثاً: حق مصلحة الضرائب في الرقابة والفحص:

تعد الرقابة والفحص من الضمانات المقررة لمصلحة الضرائب وموظفيها، لتحصيل الضريبة على الأجور والمرتبات، وقد نصت على ذلك المادة 62 فقرة (أ) من القانون (يتعين على المختصين في جميع وحدات الجهاز الإداري للدولة والوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط والبنوك على اختلاف أنواعها وشركات القطاع الخاص وجميع المنشآت المملوكة للأفراد وفروع الشركات الأجنبية تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الحصول على أية معلومات أو بيانات أو عمليات لمكلفي الضرائب تمت معها عند كل طلب لغرض الاستفادة منها في تحديد وربط الضريبة على المنشأة نفسها أو على المتعاملين معها ولا يجوز لهذه الجهات الامتناع في أية حالة عن تمكين موظفي المصلحة من الحصول على البيانات والمعلومات والسجلات والمستندات والعمليات المتعلقة بربط الضريبة بأي حال من الأحوال).

وعند عدم الخضوع لما قرره المادة ((62)) فقرة ((أ)) السابق ذكرها ينذر المكلف بخطاب رسمي مسجل مصحوب بعلم الوصول بالخضوع للقانون خلال مدة ثلاثين يوماً، وإذا لم يتقيد المكلف بعد ذلك تفرض عليه غرامة مالية قدرها (1%) من قيمة البيانات المقدرة ويلزم بدفعها فور إبلاغه بربط الغرامة المالية المستحقة. ((فقرة ج)) من نفس المادة.

الفصل الثالث

الضريبة على أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية

وردت الأحكام المنظمة للضريبة على أرباح المهن غير التجارية و غير الصناعية في الباب الأول، الفصل الرابع، المواد (27 □ 31) من القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل.

وضريبة أرباح المهن الحرة غير التجارية و غير الصناعية، هي ضريبة مباشرة نوعية على صافي الربح، وكذلك على صافي الربح لكل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى، وهي ضريبة شخصية سنوية إقليمية^(١). وندرس هذه الضريبة على النحو الآتي:

المبحث الأول

نطاق الضريبة ووعائها

المطلب الأول

شروط انطباق الضريبة

(1) لمزيد من التفصيل انظر د. عبد الله حسين بركات، المالية العامة (التشريع الضريبي في ج.ي.)، مرجع سابق، ص 205.

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

1 □ مزاولة المهنة بصفة مستقلة:

يشترط لغرض الضريبة أن يزاول صاحب المهنة مهنته بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته وحسابه الخاص، فإن زوالها مرتبطاً بعلاقة تبعية وخصص كل وقته لأعمال وظيفته خضع للضريبة على المرتبات.

وتعد مزاولة المهنة بصفة مستقلة هي المعيار الذي يفرق بين إيراد المهن غير التجارية وإيراد المرتبات والأجور والتي يتحقق 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 لعمله بصفة مستقلة، والآخر نتيجة الارتباط بعقد عمل فيكون الإيراد الأول إيراداً في المهن الحرة بينما يكون الإيراد الثاني إيراداً من المرتبات وما في حكمها ومثال ذلك عضو هيئة التدريس بكلية الطب والذي يمارس مهنته كذلك في عيادته الخاصة، فهو يخضع لضريبة المرتبات وما في حكمها عن مرتبه الذي يتقاضاه من الجامعة ويخضع لضريبة المهن الحرة عن إيراده من عيادته الخاصة، ونفس الأمر بالنسبة لأستاذ بكلية الحقوق والذي يمارس مهنة المحاماة.

2 □ قصد تحقيق الربح:

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

3 □ احتراف 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 احتراف الشخص لعمل ما بصفة مستمرة وعلمى وجه الاعتياد ومتخذاً من هذا الاحتراف مصدراً للرزق والكسب ، وكلمة (نشاط) تؤدي نفس المعنى ولكن هي أقل من الامتهان لأنها تتطلب قدراً أقل من التكرار أو الاعتياد ، ويلاحظ أن تحديد عدد المرات التي تتكرر فيها العمليات حتى تتخذ طابع النشاط أمر تقديري يختلف باختلاف الظروف وطبيعة كل عمل⁽¹⁾.

ووفقاً لذلك قد يزاول الممول عمله مرة واحدة ومع ذلك يتوافر فيه شرط الاحتراف للمهنة ، وقد ذهبت مصلحة الضرائب المصرية بحق إلى أن العبارة في خضوع المؤلف للضريبة هي بتوافر أركان الامتهان ، ويتوافر ركن الاعتياد وبالتالي الامتهان بتكرار عملية التأليف ، أما الأعمال العارضة فلا تخضع للضريبة ، ويلاحظ أن المؤلف الأول لا يعد عملاً عرضياً طالما توافرت القرائن والنية نحو مباشرة أعمال أخرى في المستقبل.

□4 عدم استخدام عدد كبير من العمال :

يطلب من ممارسة المهن غير التجارية وغير الصناعية عنصر العمل البشري بمعنى عمل 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.

□5 مزاولة المهنة في اليمن :

(1) انظر د. مصطفى رشدي شحبة وآخرون ، التشريع الضريبي المصري ، مرجع سابق ، ص 240.

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

المطلب الثاني

نطاق سريان الضريبة

نصت المادة 27 من قانون ضرائب الدخل رقم 31 لسنة 1991م على أن :
(تفرض ضريبة سنوية على :

أ ☐ دخل المهن غير التجارية و غير الصناعية والتي يمارسها المكلفون بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل ولا يخضع أصحابها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

ب ☐ لدخول الناجمة عن أي التزام أو أي أعقاب تقديم الاستشارات والخبرة والاشتراك في التحكيم وما شابه ذلك من أعمال.

مفهوم المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية : لم يتضمن القانون تعريف للمهن غير التجارية وغير الصناعية ، كما لم يتفق الفقه على تعريف جامع مانع لهما ، إلا أن محكمة النقض المصرية أوردت في حكمها بتاريخ 13 / إبريل 1961م هذا التعريف .. (المهن غير التجارية هي المهن التي يباشرها الممول بصفة مستقلة ، والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل ، وتقوم على الممارسة الشخصية

لبعض العلوم والفنون ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو مصدره الأول والغالب^(١).

وتشمل المهن الحرة العديد من المهن كالطب والمحاماة والهندسة، وينسجم تعريف محكمة النقض المصرية مع المشرع اليمني الذين عرف المهن غير التجارية وغير الصناعية في المادة ((27)) السابق ذكرها، بأنها المهن التي تمارس بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل والتي لا يخضع أصحابها لضريبة الأرباح التجارية والصناعة.

المطلب الثالث

وعاء الضريبة

نصت المادة (28) من القانون رقم 31 لسنة 1991م على أن تحدد الضريبة سنوياً على أساس صافي الأرباح خلال السنة السابقة.

وتحديد صافي الأرباح يكون على أساس المتحصل فعلاً من العمليات على اختلاف أنواعها التي باشرها الممول بعد خصم جميع التكاليف التي دفعها الممول خلال السنة، واللازمة لمباشرة المهنة ومنها رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم المهنة والضرائب ماعدا الضريبة على أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية التي يؤديها الممول على وفق القانون.

و يجب لحساب صافي الأرباح البحث باختر صار في إجمالي الأرباح ثم في التكاليف على وفق القانون :

(1) أشار لهذا الحكم د. عبد الله حسين بركات، المالية العامة (التشريع الضريبي في ج.ي.)، مرجع سابق، ص 208. د. مصطفى رشدي شبيحة وآخرون، مرجع سابق، ص 231.

1 □ الإيرادات الإجمالية:

وتتمثل في كل الإيرادات التي يحصل عليها المكلف من مهنة حرة أو أعمال غير تجارية وغير صناعية نتيجة العمليات باختلاف أنواعها التي باشرها الممول خلال سنة ميلادية ويكون قد (قبضه فعلاً) فلا يكفي استحقاق الربح لإدخاله في الحساب وهذا على عكس ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، حيث يكفي استحقاق الربح لسريان الضريبة عليه.

ويرى الفقه أن المشرع قد راعى في ذلك أصحاب المهن الحرة، لوضعهم الخاص المختلف عن أصحاب المهن التجارية والصناعية، فقد يغتثوا إذا حوسبوا على أساس الأرباح المستحقة من جراء فرض ضريبة على أرباح لم يحصلوا عليها فعلاً^(خ).

2 □ التكاليف واجبة الخصم:

سبق القول، أن المادة (28) من القانون تقضي بأن الضريبة لا تفرض إلا على صافي الدخل من مجموع إيرادات المكلف التي حصل عليها، بمعنى أن النفقات الفعلية والضرورية للحصول على الدخل يتم خصمها، أي أن وعاء الضريبة هو الدخل الصافي والذي تطبق عليه سعر الضريبة.

هذا، وقد أحالت المادة (29) من القانون رقم 31 لسنة 1991م فيما يتعلق بالدخول التي تسري عليها الضريبة إلى أحكام الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

(1) د. محمود رياض عطية، الوسيط في التشريع الضريبي، دار العارف، مصر، 1969م، أشار إليه د. عبد الله حسين بركات، المالية العامة (التشريع الضريبي.....)، مرجع سابق، ص 217 □ 218. د. أحمد بديع مليح، التشريع الضريبي (الضرائب على الدخل)، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1987م، ص 164.

وبحسب القسم الثاني المحال إليه ، تحدد الضريبة سنوياً على صافي الأرباح ، وأجاز ربط الضريبة على أقل من سنة أو أكثر من سنة ، وربط الضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي باشرها المكلف ، بما فيها ما ينتج عن بيع أي شيء من الممتلكات أثناء قيام المنشأة أو عند انتهاء عملها.

أما التكاليف التي يجب خصمها ، كما حددتها المادة (9) هي :

1 □ إيجار الأماكن المخصصة لمزاولة المهنة ، وإذا كانت ملكاً لصاحب المهنة

فتخصم قيمتها التجارية المتخذة أساساً لربط ضريبة المباني.

2 □ مصاريف المياه والإضاءة وأعمال التنظيف.

3 □ مبالغ اشتراك النقابة المنتمي إليها الممول واشتراك المجلات العلمية.

4 □ مصاريف انتقال الممول وموظفيه في أعمال المهنة ومصاريف السيارة

المخصصة للمهنة.

5 □ مصاريف البريد والتلغراف والتلفون.

6 □ الأجور والمرتبات والعمولة التي يدفعها الممول بما في ذلك مرتب الزوجة

أو الابن إذا ثبت أنه يدفع فعلاً عن عمل يؤدي بالفعل ، وفي حدود أجر

المثل.

7 □ الضرائب والرسوم المفروضة على مزاولة المهنة ، ماعداً أرباح المهنة ذاتها.

8 □ أقساط الإهلاك للأجهزة والآلات وغيرها من الأصول المادية.

9 □ أقساط التأمين.

10 □ وغير ذلك مما أورده المادة (9) من قانون ضرائب الدخل رقم 31

لسنة 1991م.

المطلب الرابع

ربط الضريبة وأداؤها

تربط الضريبة من واقع الإقرار المقدم من المكلف بعدما استكمال إجراءات المراجعة والتدقيق لبيانات الأفراد^(١). ولذلك أوجب القانون في المادة (30) على المكلفين أن يقدموا إلى مصلحة الضرائب في ميعاد غايته نهاية شهر إبريل من كل عام إقراراً مبيناً فيه الدخل والنفقات والأعباء وصافي الدخل أو الخسائر التي يحدثونها عن السنة السابقة وأن يسددوا الضريبة المستحقة على صافي دخل المهنة من واقع الإقرار في ذات الموعد.

ويلزم القانون كل من يبدأ بممارسة مهنة من المهن غير التجارية و غير الصناعية أن يقدم إلى مصلحة الضرائب إخطاراً بتاريخ بدء ممارسة العمل خلال ثلاثين يوماً من هذا التاريخ، كما عليه أن يقدم نفس الإخطار عند إنشاء فرع أو الانتقال من مكان إلى آخر^(٢). هذا وتسري الأحكام الخاصة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على ضريبة أرباح المهن الحرة (غير التجارية و غير الصناعية) كإجراءات الربط وحق الإطلاع وسر المهنة، والظعن وغير ذلك^(٣).

(1) انظر المادة (66) من القانون رقم 31 لسنة 1991م

(2) انظر المادة (57) من القانون رقم 31 لسنة 1991م.

(3) انظر المواد (66، 67، 68، 69، 70، 74 إلى 82) من القانون رقم 32 لسنة 1991م.

الفصل الرابع

الضرائب غير المباشرة

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

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

الضرائب الجمركية.

الضرائب العامة على المبيعات^(١).

المبحث الأول

الضرائب الجمركية

ترتبط الضرائب الجمركية بالتجارة الخارجية سواء أكانت متعلقة بالصادرات أو الواردات، وهي لذلك ذات آثار مالية لأنها تمثل جزءاً من ميزانية الدولة، وآثار اجتماعية لأنها تساعد على تشغيل الكثير من الأيدي العاملة والحد من البطالة، وآثار اقتصادية وذلك بالتأثير على استهلاك الفرد للسلع الخاضعة للرسوم والضرائب

(1) حلت ضريبة المبيعات محل ضريبة الإنتاج والاستهلاك حيث نصت المادة (69) من القانون رقم 42 لسنة 2005م بإلغاء القانون رقم (70) لسنة 1991م وتعديلاته كما ألغيت ضريبة الدمغة الصادرة بالقرار الجمهوري رقم (44) لسنة 1991م بالقانون رقم 5 لسنة 1998م وتمثل ضريبة الدمغة الضريبة على التداول والتي تفرض على انتقال الثروة وتشمل رسوم التسجيل.

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 لا استخدامه في متطلبات التنمية^(خ).

وينبغي الإشارة إلى إن القانون الجمركي ، يعدّ 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 ويُخوّل الإدارة الجمركية سلطات وامتيازات لازمة لأداء واجباتها ، كما يفرض عدداً من الجزاءات لكفالة تحصيل الدين الضريبي ويوفر إمكانيات تطبيق السياسة المرسومة^(ب).

وتتجلى أهمية القانون الجمركي في أن قانون الجمارك في الجمهورية اليمنية كان من بين القوانين التي صدرت في السنة الأولى لميلاد الجمهورية وهو قانون رقم 14 لسنة 1990م.

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

(1) د. أبو اليزيد علي المتيت ، الضرائب غير المباشرة ، مؤسسة شباب الجامعة ، 1975م ، ص 145. فتحي

حسن سلامة ، النظم الجمركية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 1994م ، ص 36.

(2) فتحي حسن سلامة ، النظم الجمركية ، مرجع سابق ، ص 76.

المطلب الأول

نطاق سريان الضرائب الجمركية

حدد القانون نطاق سريان الضريبة الجمركية حيث نصت المادة (8) على أن تخضع البضائع التي تدخل أراضي الجمهورية أو تخرج منها بأية صورة للرسوم الجمركية المقررة في التعريفة والرسوم والضرائب الأخرى إلا ما استثنى 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 (21) من القانون الجمركي رقم 14 لسنة 1990م التي تنص على أن تطبق التعريفة النافذة على البضائع الخاضعة 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 البضاعة من تلف.

الفرع الأول

الإجراءات الجمركية

كل بضاعة واردة بطريق البحر ولو كانت مرسلة إلى المناطق الحرة يجب أن تسجل في بيان الحمولة (المانيفست) Le Manifeste ويجب أن توقع هذه الحمولة من الربان وأن يذكر فيها اسم السفينة وجنسيته وأنواع البضائع

(1) المادة (160) من القانون تعفى الهبات والتبرعات الواردة لمصالح 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 لتأشيريه ، وأن يسلم نسخة منه^(خ) ، كما يجب أن يقدم عن البضائع المنقولة في الطائرات قوائم شحن من قبل قائد الطائرة ، فور وصول الطائرة.

ولا يجوز مبدئيًا تفريغ حمولة السفن وجميع وسائط النقل المائية الأخرى إلا في حرم المرافئ التي يوجد فيها مراكز جمركية ، ولا يجوز تفريغ أية بضاعة أو نقلها من سفينة إلى أخرى إلا بموافقة خطية 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 المنفرطة يتجاوز النسبة المتسامح بها وفق قرار رئيس المصلحة. وجب على ربان السفينة أو من يمثله تبرير هذا النقص وتأييده بمستندات ثابتة الدلالة ، وإذا تعذر تقديم هذه المستندات في الحال ، جاز إعطاء مهلة لا تتجاوز ستة أشهر لتقديمها بعد أخذ ضمان يكفل حقوق دائرة الجمارك^(ب).

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 ترى سوقاً رائجاً لمثل هذه السلعة في الخارج^(ج).

(1) انظر المواد (39 ، 46 ، 47) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) راجع المادة (43) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(3) د. أبو اليزيد علي المتيت ، الضرائب غير المباشرة ، ... ، مرجع سابق ، ص 167.

مدى مسئولية ربانة السفن أو من يمثلهم عن الضريبة الجمركية المستحقة عن العجز في الشحنة :

تنص المادة (42) من قانون الجمارك على أن : يكون ربانة 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 أو نقصاً. وكذلك نسبة النقص الجزئي في البضاعة الناشئ عن عوامل طبيعية أو نتيجة لضعف الغلافات وانسياب محتوياتها.

يتضح من المادة (43) سالف الذكر أنها تحمل ربانة السفن أو من يمثلهم مسئولية النقص في الشحنة التي لم تفرغ في ميناء الوصول. ويكون هذا النقص إما في عدد الطرود المدرج في المانيفستو 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 للعوامل الجوية أو لطول الرحلة البحرية، خاصة وأن معظمها يشحن على ظهر الباخرة كالأخشاب أو في ناقلات البترول. فالبضائع الواردة صلباً 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 أسباب هذا العجز بمستندات حقيقية تؤكد الواقع، وإلا عدّ عجزه عن تقديم البراهين قرينة على دخول هذا النقص الأراضي اليمنية دون سداد الرسوم والضرائب المستحقة عليه، الأمر الذي يستدعي مساءلته بسداد هذه الرسوم والضرائب، فضلاً عن الغرامة الجمركية المقررة في المادة ((260)) من القانون كجزاء للأنظمة والإجراءات الجمركية.

(1) راجع المادتين (43 ، 65) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

ويجب الإشارة، إلى أن تقديم المستندات التي تبرر أسباب النقص عند طلبها أثناء تفريغ الشحنة، كثيراً ما يتعذر على القبطان أو من يمثله، لأن الباخرة عادة تمر أثناء رحلتها البحرية بموانئ عديدة، وقد تكون فرغت هذا العجز خطأ في أحد الموانئ التي مرت بها و أمتنع ميناء الشحن بعد تحرير المانيفستو وقبل قيام الباخرة من شحن العجز المنوه عنه وغير ذلك من الأسباب^(١)، لذلك جاء بآخر المادة 43 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 من يمثله عن الزيادة الواردة في الشحنة :

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

ووفقاً للقانون الجمركي يجب أن تكون البضائع والطرود التي تفرغ من السفينة مطابقة للبيانات الواردة في البيان الجمركي، وأن كل عجز أو زيادة يكون قرينة على نية التهريب. وهذا ما نصت عليه المادة 42 من القانون : (...وتحدد اللائحة التنفيذية نسبة التسامح في البضائع المنفرطة زيادةً أو نقصاً. وكذلك نسبة النقص الجزئي في البضاعة الناشئ عن عوامل طبيعية أو نتيجة لضعف الغلافات وانسياب محتوياتها).

وتعد الزيادة غير المبررة عما أدرج في بيان الحمولة مخالفة يعاقب عليها بالغرامة من مثل إلى ثلاثة أمثال الرسوم على ألا تقل عن (50٪) من قيمة البضاعة^(٢).

(1) انظر د. أبو اليزيد علي المتيت، الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص 168.

(2) انظر المادة (260) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا ، هو هل يجب تبرير وجود زيادة في الشحنة
بمستندات حقيقية أو جدية كما هو الحال بالنسبة للمنقص كما ينص القانون
الجمركي^(١).

الواقع أن المشرع في قانون الجمارك لم يقيد نفي القرينة في حالة الزيادة بطريق
معين من طرق الإثبات. لذلك يكون للقبطان أو من يمثله تبرير الزيادة بطرق الإثبات
كافة حسبما تقضي القواعد العامة في قانون الإثبات^(٢).

وتأسيساً على ما سبق ، ينتفي التهريب إذا تقدم القبطان طواعية وبحسن نية إلى
مصلحة الجمارك وأبلغها عن الزيادة الواردة 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 مصراعيه أمام القبطان طالما كان في وسعه دفع مسؤوليته بالإقرار
بالزيادة عند كشفها^(٣).

الفرع الثاني

أنواع الرسوم الجمركية

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

(1) ارجع المادة (43) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) حكم محكمة النقض المصرية 1968/11/28م مجموعة المكتب الفني لأحكام النقض السنة 19 ص
1426 رقم 317. أشار إليه د. أبو اليزيد علي المتيت ، الضرائب غير المباشرة ، مرجع سابق ، ص 172.

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

أولاً: رسوم الاستيراد:

كل بضاعة ترد بطريق البحر أو البر أو الجو ولو كانت مرسله من المناطق الحرة، يجب أن تسجل في بيان (المانيفست). وتشمل الرسوم الضرائب القيمة، وهي التي تفرض على أساس نسبة مئوية تحدد بالنسبة لقيمة السلعة، وتقسم الرسوم إلى فئات، ويحدد الرسم حسب هذه الفئات فمثلاً يفرض على منتجات المملكة النباتية كالشاي والبهارات والتوابل 5٪ وعلى السكر والمصنوعات السكرية 5٪، وعلى العنب طازج أو مجفف 25٪ وعلى التبغ 25٪، ورسوم المنتجات الكيميائية غير العضوية... إلخ رسومها 5٪ ومعظم هذه المنتجات مثل (أمونيوم وكالسيوم، ماغنسيوم، صوديوم، كوبالت، نيكل، بوتاسيوم) وغيرها تستخدم لأغراض صناعة الدواء، رسومها 5٪.

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

ثانياً: رسوم التصدير:

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

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^(٢).

(1) انظر قانون رقم 41 لسنة 2005م بشأن التعريفات الجمركية المعدل للقرار الجمهوري بالقانون رقم 37 لسنة 1997م الصادر بتاريخ 18 يوليو 2005م.

(2) ارجع المواد (39، 50، 51) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

ثالثاً: البضائع العابرة (الترانزيت):

يجوز نقل البضائع ذات المنشأ الأجنبي وفق نظام العبور (الترانزيت) سواء أدخلت هذه البضائع الحدود لتخرج من حدود غيرها أو كانت مرسلّة من مركز جمركي إلى مركز جمركي آخر. على أن لا يتم النقل الأخير عن طريق البحر إلاّ بضمانة تكفل حقوق الجمارك، ولا تخضع البضائع المارة وفق نظام العبور للتقييد والمنع إلاّ إذا نص على خلاف ذلك في القوانين والأنظمة الصادرة عن السلطات ذات الاختصاص^(١).

ولا يسمح بإجراء عمليات العبور إلاّ من المراكز الجمركية المرخصة بذلك. وقد حدد المشرع أنظمة العبور وهي^(٢):

- 1 ☐ نظام العبور العادي.
- 2 ☐ نظام العبور الخاص.
- 3 ☐ العبور بمستندات دولية.
- 4 ☐ 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 بحركة صادراته و وارداته وأحكام ما تمارس فيه من أنشطة^(٣)، وتنشأ المناطق الحرة ويتحدد نطاقها واستثمارها بقانون، ويسمح بإدخال البضائع الأجنبية من أي نوع كانت وأياً كان منشؤها أو مصدرها إلى المناطق الحرة وإخراجها منها إلى غير المنطقة الجمركية ودون

(1) انظر المواد (88 - 90) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) المواد (91 - 101) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(3) انظر فتحي حسن سلامة، النظم الجمركية، مرجع سابق، ص 331.

أن تخضع لقيود الاستيراد أو قيود التصدير أو القطع أو المنع أو توجب الرسوم أو الضرائب غير ما يفرض لمصلحة الهيئة القائمة على الاستثمار، كما يجوز إدخال البضائع الوطنية أو التي اكتسبت هذه الصفة بوضعها للاستهلاك المحلي إلى المنطقة الحرة، غير أنها تخضع عندئذ لقيود التصدير والمنع والنقد الأجنبي، والرسوم الجمركية والضرائب مما يفرض عند التصدير إلى البلاد الخارجية.

كما أن البضائع الموجودة في المنطقة الحرة لا تخضع لأي قيد من حيث المهلة وتؤدي رسوم الخدمات دورياً إلى 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 (خ).

خامساً: الإدخال المؤقت:

أجاز القانون تعليق تأدية الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم والضرائب 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 المختصة بالبضائع التي تتمتع بهذا الوضع والعمليات الصناعية التي يمكن أن تجري عليها وغير ذلك من الشروط. كما أجاز القانون لمصلحة الجمارك أن تمنح الإدخال المؤقت للأشياء الآتية (ب):

(1) راجع المادة (126 □ 140) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) راجع المواد (141 - 151) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

- 1 □ الآلات والأجهزة والمعدات والسيارات اللازمة لإنجاز مشاريع الحكومة والقطاع العام ولإجراء التجارب العلمية والعملية.
- 2 □ ما يستورد مؤقتًا للملاعب والمسارح والمعارض أو ما يماثلها.
- 3 □ الآلات والأجهزة ووسائل النقل وغيرها من الأصناف التي ترد بقصد إصلاحها.
- 4 □ الأوعية والغلافات الواردة للملئها.
- 5 □ البضائع المطلوب إدخالها مؤقتًا لاستصناعها أو إكمال صنعها بصورة استثنائية والتي هي من الأنواع غير المشمولة بأحكام الفقرة السابقة.
- 6 □ الحيوانات القادمة للرعي.
- 7 □ العينات التجارية.
- 8 □ ما يصدر به قرار من الوزير.

ويطلق الإدخال المؤقت على سيارات القادمين إلى الجمهورية للإقامة المؤقتة سواء وردت بصحبتهم أو كانت مشتراة من المخازن الجمركية أو المستودعات أو المناطق الحرة وفقًا 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 وبيعاد تصدير الأشياء الواردة في البنود السابقة خلال ستة أشهر قابلة للتجديد ووفقًا لما تقدره مصلحة الجمارك.

سادسًا: إعادة التصدير (الدروباك):

نظام الدروباك قريب الشبه من نظام السماح المؤقت (الإدخال المؤقت)، وإن 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، وفي نظام السماح المؤقت لا تدفع الضرائب الجمركية عند دخول البضائع بينما في نظام الدروبك 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):

1 □ البضائع الموجودة في المخازن الجمركية.

2 □ البضائع المقبولة في أحد أوضاع المستودع أو الإدخال المؤقت.

3 □ البضائع الموضوعة في الاستهلاك معفاة من الضرائب والرسوم كلها أو بعضها وذلك عند زوال الإعفاء لسبب ما.

وتعين المواد الخاضعة لنظام إعادة التصدير بقرار يصدره وزير المالية بناء على اقتراح من رئيس مصلحة الجمارك وبعد أخذ رأي وزير الصناعة والتجارة. وتحدد في هذا القرار المهل والشروط الواجب توافرها لرد الرسوم، وأنواع الرسوم الواجب ردها والنسبة التي يجوز ردها بالنسبة لكل مادة^(٣).

(1) د. أبو اليزيد علي المتيت، الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص 188.

(2) ارجع المادة (152) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(3) ارجع المواد (154 □ 157) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

الفرع الثالث الإعفاءات الجمركية

الأصل في قانون الجمارك أن تخضع البضائع التي تدخل أراضي الجمهورية لضرائب الواردات المقررة في التعريفات 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 معينة 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 اقتصادياً أو اجتماعياً أو أن يكون تحقيق الهدف يعود على المجتمع بفوائد تزيد عن المقدار المالي الذي ضحت به الدولة^(٢).

ويتضمن قانون الجمارك رقم 14 لسنة 1990م الإعفاءات الآتية:

أولاً: إعفاء الدولة ومنظمات المجتمع المدني:

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

(1) راجع القرار الجمهوري بالقانون رقم 37 لسنة 1997م بشأن التعريفات الجمركية المعدل بالقانون رقم (41) لسنة 2005م.

(2) فتحي حسن سلامة، النظم الجمركية، مرجع سابق، ص 423.

(3) المادة (160) من قانون الجمارك رقم 14 لسنة 1990م.

ثانيًا : الإعفاءات الدبلوماسية :

تعفى من الرسوم الجمركية ومن الرسوم والضرائب الأخرى شرط المعاملة بالمثل وفي حدود هذه المعاملة ومع الإخضاع للمعاينة عند الاقتضاء بمعرفة وزارة الخارجية.

ما يرد للا استعمال الشخص صبي إلى رؤ ساء وأع ضاء ال سلكية الدبلوما سي والقنصلي العرب غيرا المواطنين والأجانب العاملين في الجمهورية و غير الفخريين الواردة أ سماءهم في الجدول التي تصدرها وزارة الخارجية وملك ما يرد إلى أزواجهم وأولادهم القاصرين^(١).

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

ما يرد للا استعمال الشخص صبي 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.

ثالثًا : الإعفاءات الشخصية :

تحدد بقرار من مجلس الوزراء بناء على عرض وزير المالية ما يلي^(٢):

1 □ الكميات المسموح بإدخالها إلى الجمهورية من أمتعة ، وهدايا ، وأثاث وأدوات المنزلية.

(1) راجع المادة (161) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) انظر المادة (167) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

2 □ مدى الإعفاء من الضرائب والرسوم الجمركية للأمتعة الشخصية والهدايا، والأثاث والأدوات المنزلية.

3 □ تقدم تسهيلات للمغتربين فيما يتعلق بمعدات الورش والآلات والمعدات الإنتاجية.

4 □ ينظم قرار مجلس الوزراء التسهيلات التي تمنح للكفاءات العلمية شريطة أن تكون لمرة واحدة.

وبناء 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 أن تسترد الضرائب والرسوم التي سبق عند التصدير.

البضائع المعادة التي يثبت بصورة صحيحة منشؤها المحلي والثابت تصديرها السابق.

البضائع والغلافات التي اكتسبت الصفة المحلية لتأدية الرسوم والضرائب التي تصور مؤقتاً ثم يعاد استيرادها، أما البضائع التي صدرت مؤقتاً لإكمال صنعها أو إصلاحها أو لأي عمل لآخر فتؤدى عنها الرسوم الجمركية بواقع (25%) عن الزيادة التي لحقت بقيمتها من جراء ذلك⁽¹⁾.

(1) انظر المادة (168) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

خامساً: إعفاءات مختلفة:

تعفى من الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم والضرائب ضمن الشروط والتحفظات التي تحددها مصلحة الجمارك ما يلي (١):

- 1 □ العينات التجارية.
- 2 □ المؤن ومواد الوقود وزيوت التشحيم وقطع الغيار والمهمات اللازمة لسفن أعالي البحار والطائرات، وكذلك ما يلزم لا استعمال ركابها وملاحيها في رحلاتها الخارجية، كل ذلك في حدود المعاملة بالمثل.
- 3 □ الأشياء الشخصية المجردة من أية صفة تجارية كالأوسمة والجوائز الرياضية والعلمية.
- 4 □ الأدوات والأجهزة والمستلزمات التي تستوردها المستشفيات العامة.
- 5 □ الأدوات والأجهزة والمستلزمات التي تستوردها المستشفيات الخاصة في مرحلة تأسيسها فقط ويشترط أن يزيد عدد أسرتها عن عشرة.
- 6 □ الأصناف والمنتجات التي تستوردها دور الأيتام لتأمين معيشة وتشغيل الأيتام الذين هم بعهدتها.
- 7 □ المواد الأولية التي تستوردها مآوى العميان لإنجاز أعمال خاصة يقوم بها الآوون إليها.
- 8 □ 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.

(1) انظر المادة (169) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

9 □ الأصناف والمنتجات التي تستورد للجوامع من قبل وزارة الأوقاف أو جهة أخرى مختصة.

10 □ الآلات والأجهزة والأدوات والمواد والمنتجات المستوردة من قبل وزارة الزراعة للاستعمال الزراعي في المشاريع الحكومية و مدخلات الإنتاج الزراعي والسمكي و كل المعدات والآلات وقطع الغيار المستخدمة في الزراعة والأسماك.

11 □ ما تستورده بعثات الآثار القديمة العربية والأجنبية لاستهلاكه في أعمالها كالأزما التصوير والجص...إلخ.

12 □ البضائع التي ترد من الخارجي بغير مقابل تعويضاً 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.

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

14 □ ما يستورده الجيش ، وقوى الأمن الداخلي (شرطة ، أمن عام ، ضابطة جمركية) من ذخائر وأسلحة وألبسة عسكرية وأية تجهيزات عسكرية أخرى (لخ).

(1) انظر المادة (166) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

المطلب الثاني السلطات القانونية لمصلحة الجمارك

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

الفرع الأول التحري عن التهريب

تعريف التهريب: التهريب وفقاً للقانون: (هو إدخال البضائع إلى البلاد أو إخراجها منها خلافاً لأحكام القانون وللنصوص النافذة من غير طريق الدوائر الجمركية)⁽¹⁾.

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 وفقاً لأحكام قانون الجمارك رقم 14 لسنة 1990م والقوانين النافذة الأخرى. وتتمثل سلطات رجال الجمارك في مجال التحري عن التهريب في التالي⁽²⁾:

1 □ تحري (تفتيش) الأشخاص على الحدود في حالة الدخول والخروج، ولا يجوز تحري الأشخاص جسدياً إلا في حالة الجرم المشهود، أو الإخبار المثبت بمحضر أولي.

2 □ استعمال جميع الوسائل اللازمة في حالة عدم خضوع سائقي وسائل النقل للأوامر التي تعطى لهم من قبل موظفي الجمارك ورجال ضابطتها.

(1) انظر المادة (268) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) انظر المواد (186 - 188) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

3 □ الحق في الصعود إلى جميع السفن الموجودة في المرافئ المحلية والداخلية إليها والخارجة منها، وأن يبقوا فيها حتى تفرغ كامل حمولتها، وأن يأمرُوا بفتح كور السفينة وغرفها وخزائنها والطرود المحملة فيها وأن يضعوا تحت أختام الرصاص البضائع المحصورة والممنوعة المعينة والبضائع الخاضعة لرسوم باهظة وغيرها... إلخ.

4 □ الصعود إلى السفن داخل النطاق الجمركي لتفتيشها أو المطالبة بتقديم بيان الحمولة ((المانيفست)) وغيره من المستندات المتوجبة وفق أحكام القانون، ولهم الحق في حالة الامتناع عن تقديم المستندات أو عدم وجود الأشياء بوجود بضائع مهربة أو ممنوعة معينة أن يتخذوا جميع التدابير اللازمة بما في ذلك استعمال القوة لضبط البضائع واقتياد السفينة إلى أقرب مرفأ جمركي.

5 □ يمكن لموظفي الجمارك ورجال ضابطتها إجراء التحري عن التهريب وحجز البضائع وتحقيق المخالفات الجمركية بشأن جميع البضائع وذلك في النطاقين الجمركي البري والبحري وفي الحرم الجمركي وفي المرافئ والمطارات وفي جميع الأماكن الخاضعة للرقابة الجمركية، وخارج النطاقين الجمركيين البري والبحري عند متابعة البضائع المهربة ومطاردتها...^(ج)

6 □ التحقيق في جرائم التهريب والمخالفات الجمركية بمحضر ضبط محرر وفق الأصول المحددة في هذا القانون^(ب).

(1) انظر المادة (189) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) انظر المواد (191 - 197) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

الفرع الثاني

بيع البضائع

رخص القانون لمصلحة الجمارك بيع البضائع المحجوزة من حيوانات وبضائع قابلة للتلف أو التسرب أو كانت في حالة تؤثر 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 أيضاً بيع البضائع والأشياء ووسائل النقل التي أصبحت ملكاً نهائياً لمصلحة الجمارك وكذلك البضائع التي لم تسحب من المستودعات^(١).

وحدد القانون الحالات التي يجوز فيها بيع البضائع، وعلى أن تجرى البيوع بالمزاد العلني ووفقاً للشروط والقواعد التي يحددها وزير المالية، وأن تباع البضائع خالصة الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم عدا رسم الدلالة الذي يتحمله المشتري^(٢).

ويوزع حاصل البيع (المبلغ) وفقاً للترتيب الآتي^(٣):

- 1 □ نفقات عملية البيع.
- 2 □ النفقات التي صرفتها مصلحة الجمارك من أي نوع كان.
- 3 □ الرسوم ((الضرائب)) الجمركية.

(1) انظر المواد (274 - 275) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) انظر المواد (276 - 278) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(3) انظر المادة (279) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

4 □ الرسوم والضرائب الأخرى وفق أسبقيتها في تاريخ صدور التشريع الخاص بها.

5 □ رسم الحفظ في المخازن الجمركية والمستودعات من فتح وتغليق ونقل وعتالة وغيرها.

6 □ رسم الخزن.

7 □ أجور النقل (الخارجي) عند الاقتضاء.

الفرع الثالث

تحصيل الضريبة

حوّل 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 وفقاً للأصول القانونية النافذة⁽¹⁾.
و ضمناً لحقوق الخزينة العامة لمصلحة الجمارك اتخاذ التدابير الآتية :

أولاً: الحجز الاحتياطي :

منح القانون لمحري محضر الضبط حق حجز البضائع موضوع المخالفة أو حرم التهريب والأشياء التي استعملت لإخفائها. وكذلك وسائل النقل على أن تبقى الأشياء المحجوزة للمخالفة في الدائرة الجمركية، وحجز جميع المستندات وحجز ما يكفي من أموال المخالفين والمسؤولين عن التهريب المنقولة وغير المنقولة ضمناً

(1) انظر المادة (235) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

لـلرـسـوم والضرائب والغرامات والمصادرات حتى يتم البت في القضية ، وكذلك أجاز القانون فرض تأميناً جبرياً على أموال المكلفين أو كفلائهم ضماناً لحقوق الخزينة^(١).

(١) انظر المادتين (198 - 199) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

ثانيًا: التوقيف الاحتياطي:

أجاز القانون التوقيف الاحتياطي في الحالات الآتية^(١):

- 1 □ في حالة جرم التهريب المشهود أو ما هو معتبر كذلك.
 - 2 □ عند القيام بأعمال الممانعة التي تعيق تحقيق المخالفة أو جريمة التهريب.
 - 3 □ عندما يخشى فرار الأشخاص أو تواريتهم تخلصًا من العقوبات والغرامات والتعويضات التي يمكن أن يحكم بها عليهم.
- ويصدر قرار التوقيف من رئيس المصلحة أو رئيس الدائرة الجمركية، وتبلغ النيابة العامة المختصة، ويقدم الموقوف للنيابة خلال 48 ساعة.
- وتقرر المحكمة توقيف المحال إليها أو إخلاء سبيله لقاء كفالة لا تقل عن المبالغ المحددة في القانون، أو بدون كفالة بقرار مسبب، قابل للاستئناف من قبل مصلحة الجمارك خلال 48 ساعة من تاريخ التبليغ، ولا يخلو سبيل الموقوف قبل اكتساب الحكم الاستثنائي الدرجة القطعية.
- ويحق للسلطة التي قررت التوقيف احتياطيًا إنهائه قبل التقديم إلى المحكمة المختصة لقاء كفالة لا تتجاوز المبالغ التي قد يحكم بها أو بدونها بقرار معلل.

ثالثًا: المنع من السفر:

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

(1) انظر المادة (200) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

هذا الطلب إذا قدم المخالف أو المسئولين 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 تنفذ قرار التحصيل بالطرق الإدارية لا ستيفاء الرسوم والضرائب والغرامات، ويشترط لإصدار قرارات التحصيل أن يكون الدين:

1 □ ثابت المقدار مستحق الأداء بتعهدات أو بصكوك تسوية.

2 □ أن يقصر المكلف عن أدائه بعد إنذاره 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 عشرة 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).

(1) المادة (2001) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) المواد (220 - 205) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(3) المادة (206) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(4) المادة (282) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

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 المخالفات الجمركية بأنها : (كل فعل أو امتناع عن فعل خلافاً لأحكام قانون الجمارك رقم 14 لسنة 1990م والأنظمة والقرارات الصادرة بمقتضاه)^(١).

وتقسم المخالفات الجمركية إلى نوعين :

1 □ المخالفات الشكلية : ومن هذه المخالفات ما يُعد خروج على النظم التي حددها القانون بحيث تعتبر نوع من العبث والا ستهتار بهذه النظم دون أن تؤدي إلى ضياع ضرائب جمركية.

2 □ المخالفات الموضوعية : وهي المخالفات التي لا تقتصر على مجرد العبث والا ستهتار وإنما تتجاوز ذلك إلى ما فيه من ضياع لقدرة من الضرائب الجمركية ولذلك سميت بالمخالفات الموضوعية أو المالية وهي بطبيعة الحال أخطر من النوع الأول ولذلك يلقي مرتكبها عقوبة أشد.

وأيًا كانت المخالفات الجمركية شكلية أو موضوعية يفترض ارتكابها بحسن ودون قصد وهذا ما يفرقها عن التهريب الجمركي الذي يتعين أن يتوافر فيه القصد الجنائي^(٢).

(1) المادة الأولى من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) انظر فتحي حسن سلامة، النظم الجمركية، مرجع سابق، ص 447.

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

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 المستول 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 تعويضاً مدنياً لمصلحة الجمارك ولا تشملها أحكام قوانين العفو)^(ز). وفي هذا المعنى قضت محكمة النقض المصرية بتاريخ 16 ديسمبر 1956م بأن: (... ما تضي به اللجان الجمركية في مواد التهريب من الغرامة والمصادرة لا يعتبر من العقوبات الجنائية بالمعنى المقتضود في قانون العقوبات بل هو من قبيل التعويضات المدنية لصالح الخزنة)^(ح). وعلى ذلك اجتمعت دوائر محكمة النقض الفرنسية، حيث اعتبرت الغرامة الجمركية ليست عقوبة بالمعنى المعروف ولكنها بمثابة تعويض مدني، لذلك قد تعدد 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^(ط).

(1) المادة (243) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) المادة (241) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(3) أشار لهذا الحكم د. أبو اليزيد علي المتيت، الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص 175.

(4) د. أبو اليزيد علي المتيت، المرجع السابق، ص 176.

الفرع الثاني أنواع المخالفات الجمركية

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

أولاً: مخالفات بيانات الوضع في الاستهلاك:

تنص المادة (245) على أن: (تفرض غرامة من مثل الرسوم إلى ثلاثة أمثال الرسوم عن المخالفات التالية لبيانات الوضع في الاستهلاك للبضائع.

1 □ البيان المخالف في النوع أو المنشأ أو المصدر.

2 □ البيان المخالف في القيمة الذي ينطوي على زيادة تتجاوز (10٪) على ما هو مصرح به أو (5٪) من الوزن أو العدد أو المقاس.

3 □ تفرض غرامة من (780 إلى 3,315) ريال عن كل المخالفات الأخرى لبيانات الوضع في الاستهلاك غير المشمولة للمادة السابقة⁽¹⁾.

ثانياً: مخالفات بيانات التصدير:

1 □ 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 (10٪) على ما هو مصرح به أو (5٪) من الوزن أو العدد أو المقاس^(ب).

2 □ تفرض غرامة من نصف قيمة البضاعة إلى مثل القيمة عن مخالفات التصدير التي من شأنها أن تؤدي إلى التخلص من قيد إجازة التصدير وإعادة

(1) المادة (246) من القانون رقم 14 لسنة 1990 م.

(2) المادة (247) من القانون رقم 14 لسنة 1990 م.

القطع وذلك في حالة البيانات المخالفة في النوع ، والبيان المخالف في القيمة الذي ينطوي على زيادة تتجاوز (10٪) على ما هو مصرح به أو (5٪) من الوزن أو العدد أو المقاس.

3 □ تفرض غرامة من مثل القيمة إلى مثل القيمة عن مخالفات بيانات التصدير التي من شأنها أن تؤدي إلى الاستفادة من استرداد رسوم دون حق يتجاوز مبلغها (1300) ريال. وكذلك تفرض غرامة من (780) ريال إلى (3,315) ريال عن كل من مخالفات بيانات التصدير غير المشمولة بأحكام المادتين السابقتين^(خ).

ثالثاً: مخالفات الأوضاع المتعلقة للرسوم^(ب):

1 □ تفرض غرامة من مثل إلى ثلاثة أمثال الرسوم على ألا تقل عن نصف القيمة عن مخالفات بيع البضائع المقبولة في وضع معلق للرسوم، 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 أو قانونية، وقبل إعلام مصلحة الجمارك وتقديم المعاملات المتوجبة^(ز).

2 □ تفرض غرامة من (1755) ريال إلى (10140) ريال عن نقل المسافرين أو البضائع داخل البلاد بالسيارات المقبولة في وضع معلق للرسوم بصورة مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة النافذة.

(1) انظر المواد (247، 248، 249) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

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

(3) انظر المادة (25) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

رابعاً: مخالفات البضائع العابرة (الترانزيت)^(١):

1 □ تفرض على مخالفات التأخير في تقديم البضائع المرسلة بالترانزيت إلى جمرك الدخول أو الخروج بعد انقضاء المهل المحددة لها في البيانات غرامة من (390) ريال إلى (585) ريال عن كل يوم تأخير على ألا تتجاوز الغرامة قيمة البضاعة.

2 □ تفرض غرامة من (780) ريال إلى (3,315) ريال عن مخالفات العبور الآتية:

أ □ تقديم الشهادات المحددة (اللازمة) 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 العبور 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^(٢):

1 □ تفرض غرامة عن مخالفات أحكام المستودعات الحقيقية والخاصة والوهمية من (780) ريال إلى (3,315) ريال وتحصيل هذه الغرامة من أصحاب أو مستثمري المستودعات.

(1) انظر المواد (253 - 254) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) راجع المواد (254 □ 259) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

2 □ تفرض غرامة عن مخالفات القوانين والأنظمة الجمركية الخاصة بالمناطق الحرة من (780) ريال إلى (3,315) ريال.

3 □ تفرض 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.

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

ج □ الحصول على الإدخال المؤقت دون وجه حق.

4 □ 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 (195) ريال إلى (585) ريال عن كل أسبوع تأخير أو جزئه، على أن لا تتجاوز الغرامة قيمة البضاعة.

5 □ تفرض غرامة من (780) ريال إلى (3,315) ريال عن مخالفات الإدخال المؤقت التالية:

أ □ تقديم الشهادات المحددة اللازمة لبراء وتسديد وتعهدات 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 مصلحة الجمارك.

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

سادسًا: مخالفات بيان الحمولة (المانيفست)⁽¹⁾:

1 ☐ تفرض غرامة من مثل إلى ثلاثة أمثال الرسوم على ألا تقل عن (50%) من قيمة البضاعة عن المخالفات الآتية:

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 كل طرد غرامة لا تقل عن (780) ريال إلى (10,140) ريال.

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

ج ☐ تسري على مخالفات بيان الحمولة أو ما يقوم مقامه فيما يتعلق بالقيمة (عند وجودها) أو بالنوع أو بمكان الشحن الأحكام المطبقة على مخالفات بيانات الوضع في الاستهلاك المنصوص عليها في المادة (245) وهي الغرامة من مثل الرسوم إلى ثلاثة أمثال الرسوم بالنسبة للنوع، وفي البيان المخالف في القيمة الذي ينطوي على زيادة تتجاوز (10%) على ما هو مصرح به أو (5%) من الوزن أو العدد أو المقاس.

(1) راجع المواد (260 - 261) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

2 □ تفرض غرامة من (780) ريال إلى (3,315) ريال عن مخالفات بيان الحمولة الآتية^(خ) :

أ □ ذكر عدة طرود مقفلة مجموعة بأي طريقة كانت ، في بيان الحمولة أو ما يقوم مقامه على أنها طرد واحد مع مراعاة المادة (54) من هذا القانون بشأن المستودعات والطبليات والمقطورات.

ب □ عدم تقديم بيان الحمولة أو ما يقوم مقامه والمستندات المشار إليها في المادة (39) التي توجب تسجيل كل حمولة في (المانيفست) عند الإدخال والإخراج. وكذلك التأخير في تقديم بيان الحمولة عن المدة المحددة وهي ستة وثلاثين ساعة.

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 (260 ، 261).

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

و □ مخالفات بيانات الحمولة الأخرى غير المذكورة في المواد السابقة.

سابعاً: مخالفات التجول والحياسة:

تفرض غرامة من (3,315) ريال إلى (16,965) ريال عن المخالفات الآتية^(خ) :

(1) انظر المادة (262) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

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 تقل حيازتها عن (200) 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 عن طوارئ بحرية أو قوة قاهرة.

ج ☐ رسو السفن أو هبوط الطائرات أو وقوف وسائل النقل الأخرى في غير الأماكن المحددة لها والتي ترخص بها الجمارك.

د ☐ مغادرة السفن أو الطائرات أو وسائل النقل الأخرى للمرفأ أو للبحر الجمركي دون ترخيص من دائرة الجمارك.

هـ ☐ رسو السفن من أية حمولة 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.

ثامناً: مخالفات متفرقة:

1 ☐ تفرض غرامة من (780) ريال إلى (3,315) ريال عن المخالفات الآتية^(ب):

أ ☐ عدم تقديم الفاتورة الأصلية (الخاصة بالمنشأ وصحة الأسعار المصدق عليها)^(ج). أو تقديم أي مستندات مخالفة شكلاً.

(1) انظر المادة (263) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) انظر المواد (264 ☐ 267) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

ب ☐ نقل بضاعة من واسطة نقل إلى أخرى أو عادة 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 نظامياً أو خلافاً للشروط التي تحددها مصلحة الجمارك أو تفريغها في غير الأماكن المخصصة لذلك إذا تمت هذه الأفعال داخل الحرم الجمركي.

د ☐ عدم مسك السجلات والوثائق والمستندات وما في حكمها أو الامتناع عن تقديمها.

هـ ☐ عدم اتباع المخلصين الجمركيين الأنظمة التي تحدد واجباتهم.

و ☐ النقص المتحقق منه في البضائع الموجودة في المخازن الجمركية.

ز ☐ البضاعة الناجية من الحجز التي يتهرب من تحديد قيمتها أو كميتها أو نوعها دون أن يمنع ذلك من الملاحقة بجرم التهريب.

2 ☐ تفرض غرامة من (8385) ريال إلى (33,735) ريال عن مخالفة تحميل السفن والطائرات أو تفريغها أو سحب البضائع منها دون ترخيص.

3 ☐ تفرض غرامة من مثل إلى ثلاثة أمثال الرسوم على ألا تقل عن نصف القيمة وفقاً للشروط والتحفيزات التي تحددها مصلحة الجمارك على:

أ ☐ مخالفة استعمال الأشياء المشمولة بالإعفاء أو استعمال تعريفه مخفضة في غير الهدف المسموح به.

ب ☐ تغيير مواصفات السيارات بأية طريقة.

(1) انظر المادة (37) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

ج ☐ استيراد قطع تبديلية أو أجزاء لأصناف من بضائع تشكل بمجموعها أصنافاً كاملة أو بحكم الكاملة سواء وردت باسم مستورد واحد أو باسم عدة مستوردين.

4 ☐ تفرض غرامة من مثل القيمة إلى مثلي القيمة في حالة الاستيراد للرسوم والضرائب الجمركية دون وجه حق.

5 ☐ تفرض غرامة من (780) ريال إلى (3,315) ريال عن المخالفات الآتية إذا لم تكن مشمولة بالمواد السابقة (الفصل السابع) ((المخالفات الجمركية وغراماتها)).

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 المستوعبات دون أن يؤدي ذلك إلى النقص في البضائع أو تغيير فيها.

ج ☐ عدم التزام أصحاب العلاقة بتنفيذ تعهداتهم أو كفالاتهم المقدمة من قبلهم إلى مصلحة الجمارك.

د ☐ كل مخالفة أخرى لأحكام هذا القانون والأنظمة والقرارات المنفذة لذلك.

المطلب الرابع

التهريب الجمركي

تستهدف جريمة التهريب الاعتداء على مصلحة مالية للمجتع مع إذ الهدف من ارتكابها عادة يكون بقصد الإفلات عن كل أو بعض الضرائب الجمركية المستحقة.

كما تستهدف أيضاً الاعتداء على مصالح اقتصادية واجتماعية أو أمنية أو صحية أو ثقافية... إلخ وذلك بإدخال أو إخراج سلع بطرق غير مشروعة من المحظور استيرادها أو تصديرها والمقيدة بالعرض على جهات معينة^(خ).

ونتناول في هذا المطلب كل من التهريب وأنواعه وعقوباته على النحو الآتي :

الفرع الأول

تعريف التهريب

بصرف النظر عن اختلاف تشريعات الدول بصدد تعريف التهريب^(ب)، فقد عرفه المشرع اليمني على هذا النحو: (التهريب هو إدخال البضائع إلى البلاد أو إخراجها منها خلافاً لأحكام هذا القانون وللنصوص النافذة من غير طريق الدوائر الجمركية)^(ز).

أنواع التهريب^(ح):

ينقسم التهريب الجمركي من جهة محله إلى نوعين^(سم):

1 □ التهريب الضريبي: ويرد على الضريبة الجمركية المفروضة على البضائع ويؤدي إلى التخلص من أدائها كلها أو بعضها.

-
- (1) راجع د. مجدي محب حافظ، جريمة التهريب الجمركي، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 1992م، ص 4. فتحي حسن سلامة، النظم الجمركية، مرجع سابق، ص 455.
 - (2) راجع د. مجدي محب حافظ، جريمة التهريب الجمركي، مرجع سابق، ص 3.
 - (3) ارجع المادة (268) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.
 - (4) فتحي حسن سلامة، النظم الجمركية، مرجع سابق، ص 458. د. مجدي محب حافظ، جريمة التهريب الجمركي، مرجع سابق، ص 92 □ 112.
 - (5) ارجع المادة (269) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

2 □ 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:

1 □ التهريب الضريبي الحقيقي: ويتحقق بهام إدخال أو إخراج السلعة باجتيازها الدائرة الجمركية بطريقة غير مشروعة دون أداء الضريبة الجمركية المستحقة أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في البضائع الممنوعة.

2 □ 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 خلاصة أو خفية بل يقدم عنها بيان جمركي وتخضع للإجراءات الجمركية إلا أن جلبها أو إخراجها يقترن بأفعال أو مستندات تؤدي إلى ذات النتيجة التي ينته بها التهريب الحقيقي، لذلك الحق المشرع هذه الأفعال اعتباراً بجريمة التهريب، وحظرها ابتداءً، وأجرى عليها حكم الجريمة التامة ولو لم يتم للمهرب ما أراده، لأن من شأن الأفعال المؤثمة المذكورة أن تجعل إدخال وإخراج البضائع وشيك الوقوع في الأغلب الأعم من الأحوال⁽¹⁾. ويعد تهريباً يعاقب عليه القانون ما يلي⁽²⁾:

1. عدم التوجيه بالبضائع عند الإدخال إلى مركز أو دائرة جمركية.
2. عدم اتباع الطرق المحددة بالنصوص القانونية والنظامية في إدخال البضائع وإخراجها وعبورها.

(1) فتحي حسن سلامة، النظم الجمركية، المرجع السابق، ص 459.

(2) ارجع المادة (269) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

3. تفريغ البضائع من السفن أو تحميلها عليها بصورة مغايرة للأنظمة على الشواطئ حيث لا توجد مراكز أو دوائر جمركية أو في النطاق الجمركي البحري.
4. تفريغ البضائع من الطائرات أو تحميلها عليها بصورة غير مشروعة خارج المطارات النظامية أو إلقاء البضائع أثناء النقل الجوي مع مراعاة أحكام المادة (59) من هذا القانون، وكذلك تفريغ البضائع من وسائط النقل الأخرى خارج المراكز والدوائر الجمركية بصورة مغايرة لأحكام هذا القانون واللائحة التنفيذية.
5. عدم التصريح في جمرك الإدخال أو الإخراج عن البضائع الواردة والصادرة دون بيان حمولة ويدخل في ذلك ما يصحبه المسافرون مع مراعاة أحكام المادة (244).
6. تجاوز البضائع في الإدخال أو الإخراج للدوائر والمراكز الجمركية دون التصريح عنها.
7. اكتشاف بضائع غير مصرح بها في المراكز والدوائر الجمركية موضوعة في مخابئ مهياة خصيصاً لإخفائها أو في فجوات أو فراغات لا تكون مخصصة عادة لاحتواء مثل هذه البضائع.
8. الزيادة أو النقص 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 الإدخال الجمركي. ويشمل هذا الحكم البضائع التي عبرت البلاد تهرباً أو دون معاملة.

9. عدم تقديم الإثباتات التي تحددها مصلحة الجمارك لإبراء بيانات الأوضاع المتعلقة للرسوم موضوع الباب الثامن من هذا القانون.
10. إخراج البضائع من المناطق الحرة أو المخازن الجمركية أو المستودعات إلى المنطقة الجمركية دون معاملة جمركية.
11. البيانات المخالفة التي قصد منها استيراد أو تصدير بضائع ممنوعة معينة أو ممنوعة أو محصورة بواسطة مستندات مزورة أو مصطنعة أو التي قصد منها استيراد بضائع بطريق التلاعب بالقيمة لتجاوز مقادير المخصصات النقدية المحددة في النصوص الصادرة بهذا الشأن بواسطة مستندات مزورة أو مصطنعة.
12. 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 بقصد تجاوز أحكام المنع أو الحصر.
13. نقل وحياسة البضائع الممنوعة المعينة أو الممنوعة أو المحصورة دون تقديم إثباتات تؤيد استيرادها بصورة نظامية.
14. نقل وحياسة البضائع الخاضعة لضابطة النطاق الجمركي ضمن هذا النطاق دون مستند نظامي.
15. عدم إعادة استيراد البضائع الممنوع تصديرها والمصدرة مؤقتاً لأية غاية كانت.
16. البضائع الممنوعة المصرع عنها بتسميتها الحقيقية قبل الحصول على الترخيص بإدخالها أو إخراجها.

17. الزيادة عما هو مصرح به في بيانات إعادة التصدير التي من شأنها أن تؤدي إلى غير حقيقية في بيانات الأوضاع المعلقة للرسوم.
18. عدم إعادة تصدير (إخراج) السيارات التي يتم 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 (270) من القانون، التي تنص على أنه: (يشترط في المسؤولية الجزائية في جرم التهريب توفر القصد وتراعى في تحديد المسؤولية النصوص الجزائية النافذة ويعتبر مسئولاً جزائياً بصورة خاصة الفاعلون الأصليون، والشركاء بالجرم، والمتدخلون والمحرضون، وحائزو المواد المهربة، وسائقو النقل التي استخدمت في التهريب، ومستأجرو المحلات والأماكن التي أودعت فيها المواد المخربة أو المنتفعون بها، وأصحاب وسائل النقل والمحلات والأماكن المذكورة إذا ثبت علمهم بذلك).

العقوبات المقررة في القانون⁽¹⁾:

مع عدم الإخلال بأية عقوبة يقضي بها قانون آخر، فإن قانون الجمارك يعاقب على التهريب بالغرامات الآتية:

1 □ غرامة جمركية تكون بمثابة تعويض مدني لمصلحة الجمارك كما يلي:

(1) ارجع المادة (271) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

- أ ☐ من مثلي القيمة إلى أربعة أمثال القيمة عن البضائع الممنوعة المعينة.
- ب ☐ من مثل القيمة والرسوم إلى ثلاثة أمثال القيمة والرسوم معاً عن البضائع الممنوعة أو المحصورة.
- ج ☐ من مثل الرسوم إلى ثلاثة أمثال الرسوم عن البضائع الخاضعة للرسوم إذا لم تكن ممنوعة أو محصورة على أن لا تقل عن مثل قيمتها.
- د ☐ من (20) إلى (85) دينار عربي حسابي عن البضائع غير الخاضعة للرسوم والتي لا تكون ممنوعة أو محصورة.

2 ☐ مصادرة البضائع موضوع التهريب أو الحكم بما يعادل قيمتها عند عدم حجزها أو نجاتها من الحجز، وللمحكمة المختصة الحكم بمصادرة وسائط النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب وذلك فيما عدا السفن والطائرات ما لم تكون قد أعدت أو استؤجرت لهذا الغرض أو الحكم بما يعادل قيمتها عند عدم حجزها أو نجاتها من الحجز. ولرئيس المصلحة أو من يفوضه أن يقرر مصادرة البضائع ووسائط النقل المحجوزة في حالة فرار المهربين وهدم الاستدلال عليهم إذا لم تتجاوز (67,665) ريال. فإذا تجاوزت قيمة البضائع هذا المقدار تقرر المحكمة الجمركية على وجه الاستعجال مصادرة البضائع المحجوزة في هذه الحالة^(خ).

الفرع الثالث

المحاكمة في دعوى التهريب الجمركي

(1) انظر المواد (271 - 273) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

ينص القانون على أنه: (لا يجوز رفع دعوى في المخالفات الجمركية و جرائم التهريب إلا بناء على طلب خطي من رئيس المصلحة أو من يفوضه بذلك) (لخ). وأضح 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 ينيبه، 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 (ب).

ولرئيس المصلحة أو من يفوضه وفقاً للدليل 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 (25%) من الحد الأدنى لمجموع الغرامات الجمركية المنصوص عليها في المادتين (268 ، 269) من هذا القانون. أما المخالفات الأخرى فيمكن تخفيض 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 كلاً أو جزءاً... إلخ (ت).

(1) ارجع المادة (206) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) نقض جنائي مصري 1967/4/18م الطعن رقم 89 لسنة 37 ق... إلخ أشار إليه د. أبو اليزيد علي

المتيت ، الضرائب غير المباشرة ، مرجع سابق ، ص 216.

(3) ارجع المواد (207 - 209) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

والصالح في مواد التهريب الجمركي أمر جوازي لمصلحة الجمارك يخضع
لسلطتها التقديرية. ويترتب على التصالح مع المتهم أثناء نظر الدعوى وقف السير
فيها.

و كذلك 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^(١).

(١) ارجع المادة (210) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

أولاً : المحكمة المختصة بنظر دعوى التهريب الجمركي :

نصت المادة (220) من قانون الجمارك على أن : (تتولى محاكم مختصة النظر في القضايا المتعلقة بالمخالفات الجمركية و جرائم التهريب وتنشأ هذه المحاكم ويحدد تشكيلها ومكانها والمحاكم التي تستأنف أحكامها أمامها طبقاً لأحكام قانون السلطة القضائية).

ثانياً : اختصاص المحكمة :

حدد قانون الجمارك رقم 14 لسنة 1990م في المادة (221) اختصاص المحكمة بما يلي :

1 □ النظر في الدعوى المتعلقة بالمخالفات الجمركية و جرائم التهريب المنصوص عليها في هذا القانون.

2 □ النظر في الدعوى الناجمة عن تطبيق هذا القانون.

3 □ النظر في الدعوى التي تقيمها مصلحة الجمارك من أجل تحصيل الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب والتكاليف الأخرى التي تستوفيها وغراماتها والمصادرات المتعلقة بها.

4 □ النظر في الاعتراضات على قرارات التحصيل.

5 □ النظر في الاعتراضات المقدمة على قرارات الترخيم.

هذا ، ويحدد في 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 تنظر في القضايا المعروضة على المحكمة المختصة (بالنظر في القضايا المتعلقة بالمخالفات الجمركية وجرائم التهريب)^(خ).

وتنظر المحكمة المختصة على وجه السرعة في القضايا التي تدخل في اختصاصاتها والتي ينص هذا القانون على صدور الأحكام فيها بالنفاذ المعجل. والحالات التي تحكم فيها المحكمة بالنفاذ المعجل هي^(ب):

1 □ إذا ضبط مرتكب التهريب بالجرم المشهود وكانت قيمة البضاعة تزيد على (5,460) ريالاً.

2 □ إذا كانت البضاعة المهربة مخدرات أو أسلحة حربية أو ذخائر وبضائع إسرائيلية أو مقاطعة عربياً وغيرها من البضائع الممنوعة مهما بلغت قيمتها.

3 □ إذا كانت البضاعة المهربة حيوانات حية أو سريعة العطب.

4 □ 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.

و منح 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.

(1) ارجع المادة (222) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) ارجع المادة (233) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

ثالثاً: الطعن في الحكم:

أجاز القانون استئناف القرارات الصادرة من المحكمة المختصة أمام محاكم الاستئناف ومحكمة النقض (التمييز) ضمن المهل ووفق الشروط المحددة في قانون أصول المحاكمات ((الإجراءات الجزائية)) وإذا لم يقدم الطعن خلال هذه المهل يصبح حكم المحكمة قطعياً وغير قابلاً لأي طريق من طرق الطعن أو وقف التنفيذ^(خ).

وأحكام المحكمة غير قابلة للطعن إذا لم تتجاوز المبالغ المحكوم بها (أي الغرامة وقيمة البضائع المصادرة في المخالفات الجمركية أو جريمة التهريب مبالغ (16,965) ريالاً. ولا يجوز للمستولين 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 (136,500)^(ب).

والأحكام الصادرة عن محكمة الاستئناف في الطعن المقدم إليها، تعتبر دائماً حضورية إذا كان الطعن مقدماً من قبل المخالف أو المسئول عن التهريب ويجوز الطعن في هذه الأحكام أمام محكمة النقض ((التمييز))^(ج).

وقد أعفى 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^(د).

(1) ارجع المادة (225) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) انظر المادتين (226 ، 227) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(3) المادة (228) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(4) المادة (229) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

كما تعفى مصلحة الجمارك من تقديم الكفالة أو التأمين أو دفع السلف لضمان النفقات المتوجبة على المتقاضي بموجب النصوص النافذة^(خ).

المبحث الثاني

الضريبة العامة على المبيعات

الضريبة العامة على المبيعات أو ما يعرف بالضريبة القيمة المضافة عبارة عن ضريبة على الاستهلاك أو الإنفاق تفرض على السلع المتداولة بالبيع أو على إنتاج واستهلاك الخدمات وتستوفى من المشتريين في كل مرحلة من مراحل التوزيع. وقد طبقت هذه الضريبة لأول مرة عام 1955 من قبل (55) دولة واليوم تطبق على (70) دولة من دول العالم^(ب). من بينها الجمهورية اليمنية حيث صدر قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 19 بتاريخ 29 ديسمبر 2001م.

وقد حلت الضريبة العامة على المبيعات محل ضريبة الإنتاج والاستهلاك المفروضة بالقانون رقم 70 لسنة 1991م^(ج).

(1) المادة (230) من القانون رقم 14 لسنة 1990م.

(2) د. علي الفقيه، الضريبة العامة على المبيعات... تأثيرات وانعكاسات، المركز العربي للدراسات الاستراتيجية ((أوراق يمانية)) العدد 34، يوليو 2005م، ص 7.

(3) ألغي قانون ضريبة الإنتاج والاستهلاك رقم 70 لعام 1990م بالمادة 69 من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 42 لسنة 2005م.

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 مزاويلته نشاطاً تجارياً وذلك في الوقت الذي تتم فيه عملية البيع. وتستحق الضريبة على الآتي^(خ):

1 □ بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة في أي شكل من أشكاله.

2 □ بيع السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية في زمن تسجيل البيان الجمركي، وتحصل بنفس طريقة تحصيل الرسوم الجمركية.

3 □ 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:

1 □ تحتسب الضريبة بنسبة عامة بواقع (5٪) من قيمة مبيعات السلع والخدمات (المحلية والمستوردة).

2 □ تحتسب الضريبة على البنزين، والسولار، الكيروسين، المازوت، وغاز بوتان بواقع (5٪) من سعر البيع للمستهلك.

(1) المادتين (3 ، 5) من القانون رقم 19 لسنة 2001م المعدل بالقانون رقم 42 لسنة 2005م..

3 ☐ تحت سبب الضريبة بمعدل (صفر٪) على السلع والخدمات الواردة في الجدول رقم (2) الملحق بالقانون.

الجدول رقم (2) : السلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات بمعدل (صفر٪)
المرفق بالقانون

م	البيان
1	السلع والخدمات المصدرة
2	خدمات الملاحة الجوية الدولية وأية خدمات مرتبطة بخدمات الطيران المدني الدولية وخدمات الملاحة البحرية الدولية وخدمات الموانئ وخدمات النقل البري الدولي.
3	حليب الأطفال

4 ☐ تحتسب الضريبة على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بنسب محددة قرين كل منها والموضحة في الجدول رقم (3) الملحق بالقانون.

الجدول رقم (3) : الخاص بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة بنسب محددة قرين كل منها

م	البيان	نسبة الضريبة
1	السجائر بجميع أنواعها	90٪ من سعر البيع للمستهلك
2	السيجار	90٪
3	القات	20٪ من سعر البيع للمستهلك
4	الأسلحة والذخائر	90٪
5	معادن ثمينة من ذهب ومعادن عادية مكسوة بقشرة من ذهب: أ ☐ نصف مشغول ب ☐ لمي ومجوهرات ومصوغات صياغة ومصنوعات أخرى وفما لقاو عد القيمة المينة في القانون.	2٪ 3٪
6	خدمات الهاتف السيار	10٪
7	خدمات الهاتف الدولي	10٪

5 □ وتكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة ، بالنسبة للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة ، هي القيمة الحقيقية الثابتة بفاتورة البيع والتي تمثل سعر البيع الفعلي للسلعة أو السعر المدفوع فعلاً مقابل الخدمة. وفي حالة قيام الشخص المسجل ببيع السلعة الخاضعة للضريبة عبر أي قنوات وسيطة أو أي شخص يرتبط معه بعلاقة تكون القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة هي القيمة الحقيقية الثابتة بفاتورة البيع وبما لا يقل عن سعر البيع الفعلي للسلعة السائد في السوق لتاجر الجملة^(خ).

6 □ وتكون قيمة السلع المستوردة الخاضعة للضريبة عبارة عن مجموع القيمة المتخذة أساساً لتحديد الرسوم الجمركية مضافاً إليها الرسوم الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة. وتكون قيمة الخدمة المستوردة وفقاً للقيمة الواردة بالعقود أو بالفواتير أو مستندات الدفع ، وإذا لم يتم تحديد مبلغ مستقل من السعر لسلع أو خدمات ما كضريبة فتكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة وفقاً للمعادلة التالية^(ب):

$$\text{القيمة} = \frac{\text{قيمة السلع شاملة الضريبة} \times \text{نسبة الضريبة}}{\text{نسبة الضريبة} \times 100}$$

القيمة = قيمة السلعة شاملة الضريبة □ الضريبة

(1) ارجع المادة (8) من القانون رقم 19 لسنة 2001م.
(2) المادتين (9 ، 10) من القانون رقم 19 لسنة 2001م.

الفرع الثاني تحصيل الضريبة

الأصل أن سداد الضريبة يتم من واقع الإقرارات المقدمة إلى المصلحة عن السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة بعد احتسابها. وإذا كانت الضريبة المستحقة من قبل شخص مسجل في فترة ضريبية تزيد عن المبلغ الإجمالي لضريبة المدخلات التي يحق له خصمها وفقاً 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 ملزماً بتوريد أي ضريبة إلى المصلحة عن تلك الفترة الضريبية⁽¹⁾. وإلى جانب تحصيل الضريبة من واقع الإقرارات، يتم تحصيلها بالطرق الآتية:

1 □ تحصيل الضريبة من واقع تعديل الإقرارات أو تقدير الضريبة⁽²⁾:

وفقاً للقانون، تحصل الضريبة من واقع تعديل الإقرارات أو تقدير الضريبة للسلع أو الخدمات المحلية في المواعيد المنصوص عليها في القانون. ويعاقب على التأخير بفرض غرامة على النحو الآتي:

أ □ في حالة إخلال المسجل بمواعيد تقديم الإقرار في المدة المحددة (21 يوماً) تستوفى منه غرامة بواقع (20٪) من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر يتأخر فيه المكلف أو جزء منه وبما لا يتجاوز (20٪) من الضريبة المستحقة، وتحسب الغرامة حسب عدد الأشهر التي تأخرت فيها الضريبة لدى المسجل.

(1) انظر المادتين (30 ، 31) من القانون رقم 19 لسنة 2001م.

(2) المادة (33) من القانون رقم 19 لسنة 2001م.

ب □ إذا لم تدفع الغرامة المستحقة من واقع الإقرارات الناتجة عن تعديل الإقرارات أو من واقع تقدير الضريبة النهائي خلال المدة والمواعيد يضاف إلى الضريبة مبلغ يساوي (1٪) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير أو جزء منه.

2 □ تحصيل الضريبة على السلع والخدمات⁽¹⁾:

تؤدي الضريبة على السلع المستوردة قبل الإفراج عنها من الجمارك وفقاً 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 إلى مصلحة المستفيد من أداء الخدمة.

الفرع الثالث

الإعفاء من الضريبة

1 □ تعفى من الضريبة العامة على المبيعات بعض السلع والخدمات، أما بمقتضى أحكام القانون أو الاتفاقيات الدولية التي أبرمتها الحكومة اليمنية، وذلك على النحو الآتي:

2 □ تعفى من الضريبة الخدمات المنصوص عليها في الجدول رقم (1) المرفق بالقانون رقم 42 لسنة 2005م.

(1) المادة (34) من القانون رقم 19 لسنة 2001م.

م	البيان
1	الخدمات المالية والمصرفية.
2	خدمات التأمين.
3	الخدمات الصحية والعلاجية.
4	الخدمات التعليمية بمختلف أنواعها.
5	كافة الخدمات التي تقوم بها الهيئات والجمعيات والمنظمات غير الحكومية المعترف بها من قبل الجهات المختصة غير الهادفة للربح.
6	خدمات النقل البري الداخلي التالية :
	أ ☐ خدمات نقل البضائع عدا خدمات النقل السريع.
	ب ☐ خدمات نقل الركاب.
	ج ☐ خدمات صيانة الطرق.
7	خدمات تأجير أو تشغيل أو استغلال الأراضي والعقارات لأغراض السكن الخاص.
8	خدمات المياه (عدا المياه المعدنية والصحية) والمجاري والكهرباء.
9	خدمات نظافة المنازل والشوارع وخدمات مكافحة التلوث المتعلقة بالبيئة بما فيها جمع النفايات والقمامة.
10	خدمات ترسيم المآثر التاريخية.
11	خدمات الحجاج (وكالات الحج والعمرة).
12	خدمات الفنادق ذات النجمة واحدة فما دون.

3 ☐ تعفى من الضريبة العامة على المبيعات بموجب الفقرة ب من المادة (40)

السلع الآتية :

القمح ودقيق القمح.

الأرز.

الأدوية.

الذهب الخام.

الأمته الشخصلية الخاصة بالمسافرن القامرن من الخارج.
النقود الورقفة والمعدنفة المتداولفة.

إعفاءات مقررة بمقتضى الاتفاقرات الدولفة المصادق علفها بقانون خاص بها
وفقاً للإجراءات الدستورفة.

إعفاءات ضررففة بشرط المعاملة بالمثل وفى حدودها للسلع والخدماء اللف
تستوردها أو تشتربها محلياً السفارات والمفوضفاء غير الفخرفة للا استعمال
الرسمف عدا الغاءفة والأءنة. وكذلك السلع والخدماء اللف تستوردها أو
تشتربها. محلياً المنظماء الدولفة والإقلفمفة فى الجمهورفة وموظفوها غير اللفنفن
الذفن فتمتمعون بالصفة الدبلوما سفة وذلك للا استخدام الخاص بشرط معرفة
وزارة الخارجفة وبنفس الإجراءاء والشروط الوارءة بقانون الجمارك^(خ).

المطلب الثانف

خضم الضررففة وردها

فناول الباب السادس من القانون خضم الضررففة وردها على النحو الآف :

الفرع الأول

خضم الضررففة

تنص الماءة (14) على أن : (للمسجل عند حساب الضررففة الواجب أءاؤها عن
الفرءة الضررففة أن فخصم من إجمالف الضررففة المسءقة على قفمة مفعاءة من السلع
أو قفمة الخءماء المؤءاة ما فلفى^(ب) :

(1) ارجع الماءة (42) من القانون رقم 19 لسنة 2001م المعدل بالقانون 42 لسنة 2005م .

(2) الماءة 14 فقرءة (أ) بند (3) الماءة 11 فقرءة (و) من القانون رقم 19 لسنة 2001م.

1 □ ضريبة المدخلات المدفوعة بالنسبة للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية.

2 □ ضريبة المدخلات بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة الخاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية.

3 □ ضريبة المدخلات المسموح بخصمها والتي تنظمها اللائحة التنفيذية بخصوص الحالات التي يحق فيها للمسجل التعديل في القيمة المحددة بقانون البيع بعد إتمام البيع للسلعة أو أداء الخدمة.

4 □ ضريبة المدخلات التي لم يسمح بخصمها وفقاً للفقرة ب من هذه المادة في حالة حصول الشخص المسجل على فاتورة بيع تتعلق بالسلع المباعة أو الخدمات المقدمة.

5 □ ضريبة المدخلات المدفوعة على الفاقد والتالف من السلع المنتجة محلياً والمستوردة وفقاً للأسس والمعايير التي تحددها اللائحة التنفيذية.

6 □ ما سبق للمسجل سداده من ضريبة على المرتجع من مبيعاته.

أولاً: شروط خصم ضريبة المدخلات:

يشترط لخصم ضريبة المدخلات عند حساب الضريبة المستحقة من جانب شخص مسجل تقديم ما يلي^(خ):

1 □ بيان بفواتير البيع المحررة التي يحوزها الشخص المسجل الذي يطالب بالخصم وقت تقديم الإقرار الضريبي.

(1) المادة (14) فقرة ب) القانون رقم 19 لسنة 2001م.

2 □ نسخة من البيان الجمركي للسلع المستوردة الخاضعة 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 لملك 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 لتصرفها (بالباع أو وسيلة أخرى) أو للاستعمال من جانب الشخص المسجل.

ثانياً: قيود خصم الضريبة :

نصت المادة (15) من القانون على أن يراعى عند خصم ضريبة المدخلات ما يلي^(١) :
إذا كانت الضريبة السابقة تحميلها على المدخلات تزيد عن الضريبة المستحقة خلال الفترة الضريبية يتم الآتي :

1 □ للمسجل خصم الضريبة السابقة سدادها على المدخلات من الضريبة المستحقة المحددة بإقراره الشهري للأشهر التالية حتى يتم استنفادها.

2 □ 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.

(1) ارجع المادة (15) من القانون رقم 19 لسنة 2001م.

إذا كانت بعض المنتجات وليس كلها خلال الفترة الضريبية 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 الضريبية 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 ☐ يحذر البائع إشعار إضافة بالضريبة على مدخلات السلع المعفاة إذا قام بخصمها بإقرارات سابقة.

3 ☐ لا يجوز خصم ضريبة المدخلات على المعاملات المحلية والمستوردة 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 تقديم طلب الاسترداد وذلك في الحالات الآتية (ح):

1. الضريبة المدفوعة على السلع والخدمات الخاضعة بمعدل (صفر٪) الواردة في الجدول رقم (2).

(1) ارجع المادة (16) من القانون رقم 19 لسنة 2001م.

2. رصيد ضريبة المدخلات حسب الفقرة (أ) من المادة (15).
3. رصيد ضريبة المدخلات حسب الفقرة (أ) من المادة (15) فيما يتعلق بمدخلات الإنتاج الأخرى (السلع الإنتاجية) وذلك حين تتجاوز الضريبة على المدخلات الضريبة على المخرجات.
4. الضريبة التي دخلت بطريق الخطأ وذلك بناءً على طلب كتابي يقدمه صاحب الشأن.

تقديم طلب الاسترداد⁽¹⁾:

في كل الأحوال يجب أن يقدم طلب الاسترداد في غضون خمس سنوات من تاريخ دفع الضريبة الزائدة، على أن يتم الاسترداد للمبالغ المقرر ردها من الإيرادات المحصلة وفقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون.

كما ينص القانون على أنه: (يحق للمصدرين أن يقدموا بعد نهاية أي فترة احتساب للضريبة طلب استرجاع رصيد فائض الضريبة المحتسب عن تلك الفترة، وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية للقانون.

المطلب الثالث

المخالفات والتهرب من الضريبة

نتناول في هذا المطلب كل من المخالفات وجرائم التهريب وعقوباتها وذلك على النحو الآتي:

(1) ارجع الفقرتين (ب، ج من المادة 16) من القانون رقم 19 لسنة 2001م.

الفرع الأول المخالفات

يعاقب بواقع (10٪) 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⁽¹⁾ :

1. تقديم بيانات غير صحيحة عن المبيعات من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهرت فيها زيادة لا تتجاوز (10٪) عما ورد بإقراره.
2. مخالفة الأحكام المتعلقة (بفاتورة البيع) (المادة 11) من القانون.
3. ظهور نقص أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة تزيد عن (5٪) ولكنها لا تتجاوز (10٪).
4. 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.
5. عدم تمكن موظف المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمراجعة وطلب المستندات أو الإطلاع عليها.
6. عدم إخطار المصلحة بالبدء في تشغيل المصانع والمعامل وإنتاج السلع الخاضعة للضريبة.
7. عدم قيام المسجل بموافاة المصلحة بنسخة من التراخيص خلال المدة القانونية.

(1) المادة (43) من القانون رقم 19 لسنة 2001م.

8. عدم إقرار المسجل عن السلع والخدمات التي استعملها أو استفاد منها في أغراض خاصة أو شخصية بقيمة لا تتجاوز مائتين ألف ريال.
9. عدم تقديم المحجوز عليه إقرار لما في ذمته من أموال للمسجل المحجوز على أمواله أو تقديم إقرارات تتضمن بيانات غير صحيحة.
10. تحرير فاتورة بيع تختلف بياناتها بالنقص عن فاتورة البيع المقررة وفقاً لهذا القانون.
11. استخدام رقم تسجيل غير صحيح أو رقم ضريبي في إقرار ضريبي أو أي وثيقة مطلوبة أو مستخدمة لأغراض هذا القانون.
12. تخلف عن العمل بمقتضيات أي إخطار أو طلب صدر إليه أو تخلف عن الحضور تلبية لإخطار صدر إليه تحقيقاً لأي غرض من هذا القانون.
13. إقدام المسجل أو المكلف على استيفاء ضريبة غير مستحقة، ويعتبر المبلغ المستوفى بالمخالفة لأحكام هذا القانون من حق الشخص المستوفى منه.

المصالحة في المخالفات :

للمصلحة إجراء المصالحة في المخالفات السابق ذكرها قبل صدور حكم قطعي من المحكمة وذلك مقابل أداء ما يلي :

1 □ سداد الضريبة المستحقة.

2 □ 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 التهرب

أولاً: عقوبة جرائم التهرب^(خ):

مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يقضي بها قانون آخر يعاقب على التهرب من الضريبة وذلك بما يلي:

أ ☐ غرامة لا تقل عن (5٪) ولا تزيد عن ثلاثة أمثال ما لم يؤدي من الضريبة للمرة الأولى.

ب ☐ في حالة تكرار الفعل للمرة الثانية تضاعف الغرامة المحكوم بها وإذا تكرار ارتكاب الفعل بعد ذلك خلال سنة واحدة فللمحكمة أن تحكم إما بالغرامة بجدها الأعلى أو بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ستة أشهر أو بكلا العقوبتين.

ثانياً: الأفعال المعتبرة جرائم تهريب^(ب):

يعد تهريباً من الضريبة يعاقب عليها بالعقوبات السابق ذكرها كل من أتى بالأفعال الآتية:

1. عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة.
2. بيع السلعة أو الخدمات الخاضعة للضريبة دون الإقرار عندها وأداء الضريبة المستحقة عليها أو تقديم الإقرار مع إغفال أو إخفاء بعض الوقائع.
3. خصم الضريبة كلياً أو جزئياً بصورة مخالفة لأحكام هذا القانون.

(1) ارجع المادة (46) من القانون رقم 19 لسنة 2001م.

(2) ارجع المادة (45) من القانون رقم 19 لسنة 2001م.

4. 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.
5. تقديم إقرارات بالمبيعات وتبين أن فيها نقص يتجاوز (10%) عشرة في المائة من القيمة الحقيقية للمبيعات.
6. ظهور نقص أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة لا يتجاوز (10%) عشرة في المائة.
7. 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.
8. عدم إقرار المسجل عن السلع والخدمات التي استفاد منها في أغراض خاصة أو شخصية بقيمة تتجاوز مائتين ألف ريال.
9. إصدار غير المسجل لفواتير بيع محملة بالضريبة.
10. حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار مع علامه بأذنها مهربة من الضريبة.
11. وضع أو استعمال علامات أو بندول أو أختام مصطنعة للتهرب من الضريبة أو باع أي طابع بندول سبق استعماله.
12. التصرف في أي من السلع المعفاة من الضريبة أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله بصورة مخالفة لأحكام هذا القانون.
13. عدم الاحتفاظ بالفواتير والسجلات المحاسبية.
14. إتلاف الفواتير والسجلات المحاسبية بصورة متعمدة قبل انقضاء المدة المحددة.

15. أعطى خطأً أي جواب كاذب على أي سؤال أو طلب وجه إليه بقصد التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.

16. كل من ثبت أنه حرض أو اتفق أو ساعد أي مكلف أو مسجل على التخلص من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً.

ثالثاً: التصرف في المضبوطات والمصادرة^(١٤):

منح القانون لمصلحة الضرائب حق التصرف في المضبوطات وأدوات التهرب ووسائل النقل التي يحكم بمصادرتها وذلك وفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية، ويجوز للمصلحة بعد إذن من المحكمة المختصة أن تتصرف قبل صدور الحكم في المضبوطات القابلة للتلف أو النقصان أو الفقد.

رابعاً: المصالحة في جرائم التهريب^(١٥):

أجاز القانون للوزير أو من يفوضه عقد المصالحة في جرائم التهرب من الضريبة وذلك قبل صدور حكم قطعي في الدعوى ويترتب على المصلحة سقوط الدعوى الجزائية ووقف السير بإجراءاتها وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار، كما يجوز للوزير أو من يفوضه التصالح بعد صدور الحكم وقبل صيرورته باتاً.

ويسأل عن أفعال التهرب من الضريبة الواقعة من أحد الأشخاص المعنوية، الشريك أو المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية^(١٦).

(1) ارجع المادة (51) من القانون رقم 19 لسنة 2001م.

(2) ارجع المادة (48) من القانون رقم 19 لسنة 2001م.

(3) ارجع المادة (49) من القانون رقم 19 لسنة 2001م.

خامساً: محاربة جرائم التهريب^(١):

بغية الحد من جرائم التهريب الضريبي منح المشرع نوعين من الحوافز:

الأولى: حوافز تشجيعية:

تمنح حوافز تشجيعية لكل من يدلي بمعلومات أو بيانات تؤدي إلى إظهار الطرق الاحتيالية التي استعملت للمتخلص من أداء الضريبة أو لإخفاء حقيقة الكميات المنتجة أو المصنعة الخاضعة للضريبة وثبوت صحتها يكن له الحق في الحصول على مكافأة قدرها (5٪) من قيمة الضريبة المستحقة على الكمية المخفأة أو التهريب من أداء الضريبة عليها أما إذا ثبت أن تلك المعلومات والبيانات كاذبة فيعاقب من أدلى بها بعقوبة البلاغ الكاذب.

الثانية: حوافز العاملين:

منح حوافز لجميع العاملين ورؤساءهم في مجال تطبيق هذا القانون من موظفي المصلحة بما نسبته (1٪) من إجمال الإيرادات المحصلة.

(1) ارجع المادتين (66 □ 67) من القانون رقم 19 لسنة 2001م.

الفصل الخامس 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⁽¹⁾.

فتأتي بمعنى الطهارة كقوله سبحانه وتعالى «قد افلح من زكاها» أي طهرها من الذنوب، وبمعنى النماء، زكى، وزكاء 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: (103). وقوله في نفس السورة «إنما الصدقات للفقراء والمساكين العاملين عليها...» التوبة: (60). 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...» (9 : 104)، فيما عدا ذلك ورد اللفظ شاملاً لعموم معنى الإحسان وإنفاق المال على المحتاجين لوجه الله تعالى وهذا يتضمن الزكاة المفروضة.

(1) المعجم الوسيط، ج 1 □ 2، دار الدعوة، ص 396.

أما لفظ الزكاة فقد ورد في زهاء ثلاثين آية قرآنية وكلها مخصص المعنى إذ هي معرفة ومقصود بها الحق المقرر في مال المسلم إذا بلغ النصاب كما بينه الرسول (ص).
والزكاة أحد أركان الإسلام الخمسة، وقرنت بالصلاة في اثنين وثمانين آية (لخ).
والزكاة وإن كانت عبادة هي نظام حكومي، تتولى الدولة المسلمة الإشراف على تنفيذه. وينظم الزكاة في الجمهورية اليمنية القانون رقم 2 لسنة 1999م.

الخاضعون للزكاة:

تجب الزكاة على كل شخص طبيعي أو اعتباري. م 3 من القانون. أما شروط الخضوع للزكاة وفقاً للقانون هي:
أن يكون مسلماً يملك داخل الجمهورية أو خارجها ما تجب فيه الزكاة مع مراعاة عدم الازدواج في دفع الزكاة.

امتلاك النصاب الشرعي ملكاً تاماً ولو تغيرت صفة المال خلال الحول.

أن يحول الحول في الأموال التي يشترط فيها حولان الحول.

أن يكون المال غير متعلق بالاستعمال الشخصي.

أن لا يكون المال مستغرقاً بدين يفقده النصاب، ويعتبر مال الشركاء مالاً واحداً لغرض تكملة النصاب، وينطبق ذلك على الشركات والشراكات والملكية الشائعة.

الأموال التي تجب فيها الزكاة (وعاء الزكاة):

ينص القانون على وجوب الزكاة في الأموال الآتية (ب):

(1) محمود أبو السعود، فقه الزكاة المعاصر، ط2، دار اللقم، الكويت، 1992م، ص 11. السيد سابق، فقه السنة، مجلد1، ط8، دار الكتاب العربي، 1987م، ص 287.
(2) راجع المادة الرابعة.

أولاً : زكاة الأنعام :

نصت الفقرة ((أ)) من المادة الرابعة من القانون على أن تجب الزكاة في الأنعام ((الإبل والبقر والغنم)) ولا تجب في غيرها بالشروط الآتية :

- 1 ☐ أن تبلغ النصاب.
- 2 ☐ أن يحول عليها الحول.
- 3 ☐ أن تكون سائمة (خ).
- 4 ☐ أن لا تكون عاملة في حرث الأرض أو سقي الزرع أو حمل الأثقال أو الركوب وهذا بالنسبة للإبل والبقر.

والنصاب الذي يوجب الزكاة في هذه الأصناف الثلاثة والمجمع عليها بين الفقهاء ونص عليه القانون ما يلي :

- 1 ☐ نصاب الإبل : إذا بلغت الإبل خمساً وجب فيها الزكاة.
- 2 ☐ نصاب البقر : أنه إذا بلغ البقر ثلاثين بقرة وجب فيها الزكاة.
- 3 ☐ نصاب الغنم : إذا بلغت أربعين وجبت الزكاة فيها.

ثانياً : زكاة الذهب والفضة :

أوجبت المادة السادسة من القانون الزكاة في الفضة وما في حكمها إذا حال عليها الحول. وحددت نصاب الذهب إذا بلغ وزنه (85) جراماً من عيار الذهب. أما الفضة فنصابها إذا بلغ وزنها (595) جراماً من الفضة الصافية وما دون ذلك لا يجوز فيه الزكاة.

(1) راجع المادة الثانية من القانون حيث أورد معاني الألفاظ والسائمة هي الأنعام التي تكتفي وترعى الكلاً المباح معظم أيام الحول.

ثالثاً: زكاة النقود وما يقوم مقامها:

وفقاً 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 الخاضع للزكاة المستحقة عليها. كما يشترط لوجوب الزكاة في هذه الأموال المذكورة أن يبلغ المال النصاب المحدد وأن يحول عليه الحول.

وقد حددت المادة السابعة من الفقرة (ج) نصاب الزكاة في النقود بقيمة ما وزنه (85) جراماً من الذهب عيار (21) ويقدر بعملة الجمهورية.

رابعاً: زكاة عروض التجارة والصناعة:

تنص المادة الثامنة من القانون على أنه تجب الزكاة في العروض التجارية ☐ بما في ذلك الأراضى والعقارات ومنافعها والزروع والثمار والأزعم والدواجن ☐ المعدة للبيع بقصد التجارة بالشروط التالية:

1 ☐ توافر النصاب.

2 ☐ مرور الحول.

3 ☐ توافر نية التجارة.

وقد أوضح القانون كيفية احتساب الزكاة في عروض التجارة وذلك بجرد التجارة وتقويم البضاعة وتضاف إليها النقود والمدخرات المخصصة للتجارة وديونها المتوقع تحصيلها وي طرح من كل ذلك الديون التي عليها والنفقات ويزكى عما تبقى. وينص القانون على أن تتولى اللائحة التنفيذية للقانون⁽¹⁾ تحديد عروض التجارة

(1) راجع المادة (49) من القانون.

وما في حكمها ونطاق سريانها ، واستثنى القانون من عروض التجارة آلاتها كالدكان والموازين وآلة الحساب والسفينة وسيارة نقل البضاعة ونحوها مما يستخدم لعروض التجارة لا للتجار فيه.

ونصت الفقرة (ج) من ذات المادة على أن نصاب الزكاة في عروض التجارة هو قيمة ما وزنه (85) جراماً من الذهب عيار (21) بالريال اليمني كل حول.

أما الفقرة (هـ) فتتص على أن يكون مبيعات زكاة عروض التجارة وما يلحق بها مرور الحول ما عدا العقارات ونحوها المعدة للتجارة فتزكى مرة واحدة عند بيعها مع اعتبار مرور الحول.

ووفقاً 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 (8) أي توافر النصاب ومرار الحول وتوافر نية الصناعة.

وتحسب الزكاة في المنتجات الصناعية عند جردها وتقويمها آخر الحول ويضاف إليها الديون المتولدة منها المرجو تحصيلها وي طرح منها كل الديون التي عليها ويزكي عما تبقى بعد خصم التكاليف والنفقات.

خامساً: زكاة الزروع والثمار:

أوجبت المادة (11) الزكاة في الزروع والثمار بأنواعها المختلفة ويكون مبيعات إخراج زكاة الزروع عند طيها أو حصادها.

ووفقاً للمادة (12) تجب الزكاة على مالك الأرض الزراع لها، أما لو قام بتأجيرها فتجب الزكاة على المستأجر باعتباره مالكاً لوعاء الزكاة.

سادساً: زكاة المستغلات :

نصت المادة (14) على أن تجب الزكاة في المستغلات من الأراضي والعمارات والسيارات والطائرات والسفن التجارية ووسائل النقل الأخرى مع خصم المدفوع من الزكاة مما تفرضه الدولة من مدفوع آخر باسم الضريبة. ونصاب زكاة المستغلات هو نصاب الذهب أي ما قيمته تعادل قيمة (85) جراماً من الذهب عيار (21).

سابعاً: زكاة عسل النحل والمنتجات الحيوانية والمائية :

أوجبت المادة (16) الزكاة في عسل النحل إذا بلغ نصابه (70) كيلوجراماً. كما نصت المادة (17) على وجوب الزكاة في المنتجات الحيوانية المعدة للتجارة كالألبان ومشتقاتها وبيض الدجاج وحرير دودة القز وغيرها على أن تعامل هذه المنتجات معاملة عروض التجارة بعد خصم التكاليف والنفقات شريطة أن تكون معدة للتجارة. أما المادة (18) فقد نصت على أن تجب الزكاة في كل ما استخرج من البحر كالسمك واللؤلؤ والعنبر وغيره.

ثامناً: زكاة الدخل

تنص المادة (19) على أن تثبت الزكاة على دخول أصحاب الشرائح الآتية :

1. المستشفيات الخاصة.
2. المستوصفات الخاصة.
3. العيادات الخاصة.
4. الورش المصنعة.
5. مكاتب المحامين.
6. المكاتب الهندسية.
7. مكاتب المحاسبين القانونيين.
8. 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 (85) جراماً من الذهب عيار (21) بالريال اليمني كل حول. م 8 فقرة ج.

تاسعاً: زكاة الركاز والمعادن:

نصت المادة (20) على وجوب الزكاة في الركاز والمعادن المستخرجة من باطن الأرض أو البحر أيًا كانت حالتها الطبيعية جامدة أو سائلة إذا خرجت تلقائياً من باطن الأرض أو عثر عليها بسهولة دون إجراءات بحث وتنقيب.

عاشراً : زكاة الفطر:

وأحالت المادة (21) تحديد ماهية الركاز وأنواعه إلى اللائحة التنفيذية شريطة أن يتفق وأحكام الشريعة الإسلامية نوعاً ومصرفاً. على وفق المادة (22) تجب زكاة الفطر على كل مسلم ومسلمة كبيراً أو صغيراً يدفعها الشخص عن نفسه وعن من يعولهم ممن تلزمه نفقته ويجوز تحصيلها خلال النصف الأخير من شهر رمضان على أن يكون نهاية صرفها للفقراء قبل صلاة العيد. وتشترط المادة (23) لوجوب زكاة الفطر على الشخص المسلم أن يملك معها قوت يومه وليلته وقوت من تلزمه نفقته كذلك.

وتجدر الإشارة إلى أن زكاة الفطر زكاة للأبدان وليست زكاة للمال مثل الأنواع السالفة الذكر.

مقدار الزكاة (سعرها)

بعد أن بينا الأشخاص الخاضعين لزكاة المال وزكاة الفطر ووعائهما كما حددها القانون رقم 2 لسنة 1999م بشأن الزكاة ، يبقى لنا أن نوضح المقدار أو السعر الخاص بكل نوع من أنواع الأموال السابقة :

1 □ مقدار زكاة الأنعام (الإبل والبقر والغنم) :

إن مقدار زكاة الأنعام أو ما يجب تحصيله على الأنعام إذا بلغت مقدار (سعر) تصاعدي بالشرائح حيث يطبق على كل منها مقدار معين يرتفع بالانتقال من شريحة إلى أخرى. وذلك وفقاً لنص المادة (4) والتي أوردت ثلاثة جداول على النحو الآتي :

النصاب من الإبل	المقدار الواجب فيه	
	من	إلى
5	9	شاة جذع من الضان أو مثنى من المعز
10	14	شأتان جذع من الضان أو مثنى من المعز
15	19	ثلاث شياه جذع من الضان أو مثنى من المعز
20	24	أربع شياه جذع من الضان أو مثنى من المعز
25	35	بنت مخاض ذات حول أى عام
36	45	بنت لبون ذات حولين
46	60	حقة ذات الثلاثة أحوال
61	75	جذعة ذات أربعة أحوال
76	90	بنا لبون كل واحدة ذات حولين
91	120	حقتان كل واحدة ذات ثلاثة أحوال

النصاب من البقر	المقدار الواجب فيه	
	من	إلى
30	39	تبيع ذو حول أى عام
40	59	مسنة ذات حولين
60	69	تبيعان لكل واحد منهما حول
70	79	مسنة ذات حولين وتبيع ذو حول
80	89	مستتان كل واحدة ذات حولين
90	99	ثلاث أتبعه
100	199	مسنة مع تبعين
120		ففيها ثلاث مسنات أو أربع أتبعه

النصاب من الغنم	المقدار الواجب فيه	
	من	إلى
40	120	شاه واحدة أتمت السنة أو مثني من المعز
121	200	شأتان
201	399	ثلاث شياه
400	499	أربع شياه
500	599	خمس شياه

2 □ مقدار زكاة الذهب والفضة^(لح) وزكاة النقود و ما يقوم مقامها وزكاة عروض التجارة والصناعة وزكاة المستغلات وزكاة عسل النحل والمنتجات الحيوانية والمائية وزكاة الدخل ربع العشر (2.5%).

3 □ أما مقدار زكاة الزرع والثمار هو العشر (10%) إذا سقيت بالري الطبيعي ونصف العشر (5%) إذا سقيت بالري الصناعي^(بر)

4 □ مقدار الزكاة في الركاز والمعادن الخمس (20%)^(ت).

5 □ حدد القانون مقدار زكاة الفطر (صاع) من غالب قوت أهل البلد ويجوز دفع القيمة نقدًا. وتحدد المصلحة سعر الصاع حسب السوق في حينه^(بر).

تحصيل الزكاة:

نصت المادة (25) في الفقرة (أ) على أن تتولى مصلحة الواجبات تحصيل الزكاة وتجعلها في حساب خاص وتقوم الدولة بصرفها في مصارفها الثمانية.

-
- (1) راجع المواد (6 فقرة ج) (7 فقرة د) (8 فقرة) (15) (18) (19) من قانون الزكاة رقم 2 لسنة 1999م.
(2) المادة (13) من القانون.
(3) المادة (20) من القانون.
(4) المادة (24) من القانون.

ووفقاً للمادة (27) تقوم المصلحة بتحصيل الزكاة في مواقيت وجودها ويراعى في تحصيلها الفرق والترغيب وللمزكي شخصياً كان أو اعتبارياً توزيع 25٪ 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 8)).

مصارف الزكاة:

مصارف الزكاة هي الجهات التي أوجب لها الإسلام نصيباً من الزكاة وجاء النص القرآني لتبianaها وذلك في قوله تعالى: ﴿إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ وَالْمَسْكِينِ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَفِي سَبِيلِ اللَّهِ وَابْنِ السَّبِيلِ﴾ وقد نصت على مصارف الزكاة الثمانية المذكورة الفقرة (ب) من المادة (25) من القانون.

وقد أحال القانون في المادة (26) 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 في يوم العيد.

وقد تضمن الباب الخامس من القانون، العقوبات على مخالفة أحكام القانون، أما الباب السادس فقد خصص للإقرارات والتظلمات والباب السابع للأحكام العامة (خ).

(1) راجع قانون ضرائب الدخل رقم 31 لسنة 1991م، المواد 29 □ 51.

المراجع:

1. د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990م.
2. أحمد بديع مليح، التشريع الضريبي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1987م.
3. أحمد المزيني، الزكاة والضرائب في الكويت قديماً وحديثاً، ط1، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1986م.
4. السيد سابق، فقه السنة، المجلد الأول، ط8، دار الكتاب العربي، 1987م.
5. د. إبراهيم علمي عبد الله، أنور العجارمة، مبادئ المالية العامة، دار صناعة للطباعة والنشر، عمان، بدون سنة نشر.
6. د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين، د. عصام أحمد عجيلة، د. محمد رفعت عبد الوهاب، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1987م.
7. د. أبو اليزيد علمي المتيت، الضرائب غير المباشرة، مؤسسة شباب الجامعة، 1975م.
8. د. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الثالثة، دار الثقافة، عمان، 2000م.
9. د. باهر محمد عتلم، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، المطبعة النموذجية، بدون سنة نشر.
10. د. باهر محمد عتلم، المالية العامة، مطبعة مركز التعليم المفتوح، جامعة القاهرة، بدون سنة نشر.
11. د. حمزة محمد شاهر حمود الأنسي، المالية العامة، الجزء الأول، النفقات العامة، دار المجد، صنعاء، 1997م.

12. حسن محمد العز باوي، مبادئ الأصول العلمية للضرائب، ط 1، مطبعة المليجي، 1974م.
13. د. حسين سلوم، المالية العامة (القانون المالي والضريبي □ دراسة مقارنة)، ط 1، دار الفكر اللبناني، بيروت، 1990م.
14. د. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، بدون سنة نشر.
15. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، بدون سنة نشر.
16. د. حسن أحمد غلاب، دراسات في النظام الضريبي و ضرائب الدخل في التشريع الضريبي المصري، مكتبة عين شمس، 1988م.
17. د. حسين صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، ط 1، 1963م.
18. د. خالد الخطيب، الضريبة على الدخل، زهران للتوزيع والنشر، عمان، بدون سنة نشر.
19. د. رشيد محمد الدقر، المالية العامة وتشريعات الضرائب، مطبعة جامعة دمشق، 1962م.
20. المحامية رنا إبراهيم عطور، التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، ط 1، مطابع الشمس، عمان، 1993م.
21. د. شريف رمسيس تكللا، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، دار الفكر العربي، 1978 □ 1979م.
22. د. صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، ط 1، المركز الثقافي العربي، الدار البيضاء، 1987م.

23. د. طاهر الجناحي، دراسات في المالية العامة، الجامعة المستنصرية، بغداد، 1990م.
24. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة جامعة دمشق، 1984 □ 1985م
25. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الخامسة، مطبعة جامعة دمشق، 1994 □ 1995م.
26. د. عصام بشور، د. نور الله نور الله، د. يونس البطريق، التشريع الضريبي، الطبعة الخامسة، مطبعة جامعة دمشق، 1995 □ 1996.
27. د. عاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، 1972
28. د. عادل أحمد حشيش، اقتصاديات المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، 1983م.
29. د. عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة نشر.
30. د. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، بدون سنة نشر.
31. د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، بدون سنة نشر.
32. د. عادل أحمد الحياوي، الضريبة على الدخل العام، مؤسسة الأهرام، 1968م.
33. د. عاطف صدقي، د. محمد أحمد الرزاز، المالية العامة، بدون دار ومكان وسنة نشر.

34. د. عبد الكريم صادق بركات ، د. يونس أحمد البطريق ، د. حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، 1986م.
35. عبد الكاظم فارس المالكي ، جبار صابر طه ، المدخل لدراسة القانون ، مؤسسة المعاهد الفنية ، بغداد ، 1986م.
36. د. عبد الحميد عمر القا ضني ، اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام ، بدون مكان وسنة نشر.
37. د. عبد العال الصكبان ، مقدمة في علم المالية العامة في العراق ، ج 1 ، ط 2 ، مطبعة مؤسسة دار الكتب ، جامعة الموصل ، 1976م.
38. د. عادل فليح العلي ، طلال محمود كداوي ، اقتصاديات المالية العامة ، الكتاب الثاني ، جامعة الموصل ، العراق ، 1989م.
39. د. عبد الأمير شمس الدين ، الضرائب (أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية) دراسة مقارنة ، ط 1 ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر ، 1987م.
40. د. عبد الله حسين بركات ، لوجيز للمالية العامة (النظرية والتطبيق في الجمهورية العربية اليمنية) ، مطبوع على الآلة الكاتبة ، 1991م.
41. د. عبد الله حسين بركات ، المالية والتشريع الضريبي اليمني ، الجزء الثاني ، مركز الصادق ، صنعاء ، 2003 ، 2004م.
42. د. عبد العزيز ياسين السقاف ، نظريات المالية العامة والنظام المالي في الجمهورية اليمنية ، مطبعة المدني ، بدون سنة نشر 21.
43. د. علي أحمد سلمان ، الضرائب في السودان ، ط 2 ، دار جامعة الخرطوم ، 1978م.

44. د. غالب عمرو عرفات ، اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل في الأردن ، دار الكتب ، بدون سنة نشر.
45. د. فاروق عبد الحليم غندور ، المحاسبة الضريبية للأرباح التجارية والصناعية ، 1988م.
46. د. فاضل شاكروا سطي ، اقتصاديات المالية العامة ، مطبعة دار المعارف ، بغداد ، 1973م.
47. د. فتحي حسن سلامة ، النظم الجمركية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 1994م.
48. فهمي محمود شكري ، الموازنة العامة □ ماضيها وحاضرها ومستقبلها ، ط 1 ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر ، 1990م.
49. فلادلين أ. جوساروف ، أدهم سيف المالكوف ترجمة د. أحمد علمي سلطان ، اقتصاد الجمهورية العربية اليمنية ، الطبعة الأولى ، مركز الدراسات والبحوث ، صنعاء ، 1988م.
50. د. كمال الجنزوري ، دراسة تحليلية للنظام الضريبي في مصر ، معهد التخطيط القومي ، 1980م.
51. د. ماهر صالح علاوي الجبوري ، القانون الإداري "دراسة مقارنة". دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، 1996م.
52. د. محمد علي جواد ، مبادئ القانون الإداري ، جامعة بابل ، بدون سنة نشر.
53. د. محمد سعيد فرهود ، علم المالية العامة مع دراسات تطبيقية من المملكة العربية السعودية ، معهد الإدارة العامة ، الرياض ، 1403هـ.
54. د. محمد سعيد فرهود ، د. كمال حسين إبراهيم ، نظام الزكاة و ضريبة الدخل ، دراسة نظامية □ محاسبة مقارنة ، معهد الإدارة العامة ، الرياض ، 1986م.

55. د. محمد سعيد عبد السلام، دراسة في مقدمة علم الضريبة، ط2، دار المعارف بمصر، 1968م.
56. محمد أنعم غالب، اليمن، ط2، دار الكاتب العربي، بيروت، 1966م.
57. د. مجدي محب حافظ، جريمة التهريب الجمركي، دار الفكر الجامعي، 1992م.
58. د. محمد علي الرديدي، المحاسبة الضريبية، 1 □ 2، ط1، مكتبة الجيل الجديد، صنعاء، 1996م.
59. محمد راشد عبد المولى، تطور التشريع والقضاء في الجمهورية العربية اليمنية، وزارة الإعلام والثقافة، 1985م.
60. د. محمد عمر الحبشي، اليمن الجنوبي سياسياً واجتماعياً، ط1، دار الطليعة، بيروت، 1968م.
61. محمد سعيد العطار، التخلف الاقتصادي والاجتماعي في اليمن، الطبعة الأولى، سلسلة العالم الثالث، المطبوعات الوطنية الجزائرية، نوفمبر 1965م.
62. محمود أبو السعود، فقه الزكاة المعاصر، ط2، دار القلم، الكويت، 1992م.
63. د. محمد السعيد وهبة، صور التهريب الضريبي، ط1، 1966م.
64. منيس عبد الملك، اقتصاديات في المالية العامة، ط2، دار المعارف بمصر، 1968م.
65. د. محمد مبارك حجير، الضرائب وتطور اقتصاديات الدول العربية، معهد البحوث والدراسات العربية، 1965 □ 1966م.
66. د. مجدي محمود شهاب، الاقتصاد المالي "نظرية مالية الدولة السياسات المالية للنظام الرأسمالي"، الدار الجامعية، 1988م.

67. د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، ط1، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1991م.
68. د. مختار أبو زريدة، المحاسبة الضريبية وفقاً للتشريع الليبي مع مقدمة في النظرية العامة للضريبة، منشورات المعهد العالي للإدارة والأعمال المصرفية، طرابلس، 1985م.
69. د. ميثم صاحب عجام، "المالية العامة" دراسة تطبيقية على الاقتصاد الليبي، ط1، معهد الإنماء العربي، بيروت، 1992م.
70. د. ميرندا زغلول رزق، علم المالية العامة "الإيرادات العامة"، ط2، أولاد عثمان للكمبيوتر، 1997م.
71. يحيى قاسم علي، محاضرات في التشريع المالي، مطبوعة على الآلة الكاتبة، عدن، 1991م.
72. يحيى قاسم علي، المدخل لدراسة العلوم القانونية، ط1، كومييت للتوزيع، القاهرة، 1997م.
73. د. يونس أحمد البطريق، د. حامد عبد المجيد دراز، د. محمد أحمد عبد الله، النظم الضريبية، الدار الجامعية، 1978م.
74. د. يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، 1984
75. د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، 1987م.
76. د. يوسف إبراهيم يوسف، النفقات العامة في الإسلام، دراسة مقارنة، ط2، دار الثقافة، قطر، 1988م.
77. د. يوسف هزام مهيوب الوافي، الوافي في المالية العامة والتشريع الضريبي اليمني، الطبعة الأولى، مكتبة مركز الصادق، صنعاء، 2006م.

الرسائل الجامعية:

- 1 □ محسن ح سين صالح، السياسة الضريبية ودورها في التوازن الاقتصادي والاجتماعي في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة عدن، كلية الاقتصاد والإدارة، 1997م.

البحوث والمقالات:

- 1 □ د. أحمد علي البشاري، الموازنة العامة للدولة وتطورها مع التطبيق على الجمهورية اليمنية، مجلة الثوابت، يوليو □ سبتمبر، العدد (17)، 1999م.
- 2 □ د. صفاء محمد سرور السيد، دراسة مقارنة عن التهرب من الضرائب والزكاة، المجلة العلمية لكلية التجارة، فرع جامعة الأزهر للبنات، العدد التاسع، يناير، 1992م.
- 3 □ د. توفيق صبري المراياتي، عوامل ضعف الوعي الضريبي في العراق وبعض السبل لمعالجته، مجلة البحوث الاقتصادية والإدارية، السنة السابقة، لعدد الثالث، تشرين الثاني، 1979م.
- 4 □ ح سن محمد الكحلاني، النظام الضرائبي وعلاقته بالجوانب الاقتصادية والسياسية في عهد ما قبل الثورة، مجلة دراسات يمنية، مركز البحوث والدراسات، صنعاء، العدد (30) أكتوبر □ نوفمبر □ ديسمبر، 1987م.

الوثائق القانونية:

1. دستور الجمهورية اليمنية المعدل، 1994م.
2. القانون رقم 8 لسنة 1990 بشأن القانون المالي.
3. القانون رقم 13 لسنة 1990م بشأن تحصيل الأموال العامة.

4. القانون رقم 14 لسنة 1990 م بشأن الجمارك.
5. القانون رقم 31 لسنة 1991 م بشأن ضرائب الدخل.
6. القانون رقم 43 لسنة 1991 م بشأن الرسوم القضائية.
7. القانون رقم 45 لسنة 1991 م بشأن الضريبة على المركبات.
8. القانون رقم 70 لسنة 1991 م بشأن الضرائب على الإنتاج والا استهلاك والخدمات.
9. القانون رقم 25 لسنة 1991 م بشأن التأمينات والمعاشات.
10. القانون التجاري رقم 32 لسنة 1991 م.
11. القانون رقم 19 لسنة 2001 م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته.
12. القرار الجمهوري بالقانون رقم 37 لسنة 1997 م بشأن التعريفة الجمركية المعدل بالقانون رقم 41 لسنة 2005 م.
13. قرار رئيس الجمهورية رقم 18 لسنة 2003 م بإنشاء محكمتين للضرائب وتحديد اختصاصاتها.
14. قرارات وزير المالية رقم (594 □ 595 □ 596) بشأن تشكيل لجان الطعن في طعون ضرائب الدخل في الحديدة وأمانة العاصمة وتعز.

الفهرست

الصفحة	الموضوع
7	كلمة المؤلف
9	الباب الأول الأحكام العامة في التشريع الضريبي
10	مبحث تمهيدي
10	أولاً: لمحة تاريخية عن التشريع الضريبي في اليمن .
13	ثانياً: القانون الضريبي والقانون العام.
14	ثالثاً: القانون الضريبي والقانون المالي.
14	رابعاً: القانون الضريبي والسياسة الضريبية.
17	الفصل الأول الخصائص العامة للقانون الضريبي
18	المبحث الأول : استقلال القانون الضريبي
20	المطلب الأول: تعريف القانون الضريبي ومدى استقلاله
23	المطلب الثاني: قواعد الضريبة قواعد أمرة متعلقة بالنظام العام
25	المطلب الثالث: مدى دستورية القواعد الضريبية
27	المطلب الرابع: النطاق الدستوري للقاعدة الضريبية
32	المبحث الثاني: مصادر القانون الضريبي
33	المبحث الثالث: تفسير القانون الضريبي
36	المبحث الرابع: نطاق سريان القانون الضريبي
36	المطلب الأول: النطاق المكاني لسريان القانون الضريبي

38	المطلب الثاني : النطاق الزمني لسريان القانون الضريبي
39	المبحث الخامس : الخصائص العامة للنظم الضريبية في الدول النامية
41	الفصل الثاني المشاكل التي تواجه التشريع الضريبي
41	المبحث الأول : الازدواج الضريبي
48	المبحث الثاني : التهرب الضريبي
48	المطلب الأول : مفهوم التهريب الضريبي
50	المطلب الثاني : صور التهريب الضريبي
51	المطلب الثالث : أسباب التهريب الضريبي
52	الفرع الأول : الأسباب التاريخية
52	الفرع الثاني : الأسباب السياسية
53	الفرع الثالث : الأسباب الاقتصادية
54	الفرع الرابع : أسباب التهريب التشريعية
55	الفرع الخامس : أسباب التهريب الإدارية والفنية
55	الفرع السادس : أسباب التهريب النفسية
56	الفرع السابع : أسباب التهريب الأخلاقية
56	المطلب الرابع : آثار التهريب الضريبي
56	الفرع الأول : الآثار المالية
57	الفرع الثاني : الآثار الاقتصادية
57	الفرع الثالث : الآثار الاجتماعية
58	المطلب الخامس : وسائل مكافحة التهرب الضريبي

61	الباب الثاني النظام الضريبي اليمني
62	الفصل الأول الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
62	المبحث الأول: خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
65	المبحث الثاني: شروط شريان الضريبة
67	المبحث الثالث: الأعمال والمهن الخاضعة للضريبة
72	المبحث الرابع: وعاء الضريبة
72	المطلب الأول: الربح الخاضع للضريبة
73	المطلب الثاني: الإيرادات التي تدر الربح
76	المطلب الثالث: مبدأ سنوية الأرباح
77	الفرع الأول: الاستثناءات من مبدأ سنوية الأرباح
81	الفرع الثاني: مبدأ استقلالية السنوية الضريبية
83	المطلب الرابع: التكاليف واجبة الخصم من الأرباح الإجمالية
83	الفرع الأول: مفهوم التكاليف وشروطها القانونية
84	الفرع الثاني: أنواع التكاليف الواجبة الخصم
86	المبحث الخامس: ربط الضريبة وتحصيلها
86	المطلب الأول: قواعد ربط الضريبة
86	الفرع الأول: الأشخاص الذين تربط الضريبة باسمهم (تحديد المكلف بالضريبة)
87	الفرع الثاني: مبدأ وحدة الربط

88	الفرع الثالث : أنواع الربط
98	المطلب الثاني : ميعاد ربط الضريبة وسعرها
98	الفرع الأول : موعد ربط الضريبة
100	الفرع الثاني : تحصيل الضريبة
101	الفرع الثالث : ضمانات تحصيل الضريبة
103	المبحث السادس : الإعفاء الضريبي
103	المطلب الأول : الإعفاءات الشخصية
105	المطلب الثاني : الإعفاءات الموضوعية
114	المبحث السابع : الطعن الضريبي
114	المطلب الأول : لجان الطعن الضريبي
114	الفرع الأول : تشكيل الطعن الضريبي واختصاصاتها
116	الفرع الثاني : شروط قبول الطعن
117	المطلب الثاني : الطعن أمام محكمة ضرائب الدخل
118	الفرع الأول : تشكيل محاكم قضايا ضرائب الدخل
118	الفرع الثاني : اختصاصات محكمة قضايا ضرائب الدخل
	الفصل الثاني
121	الضريبة على الرواتب والأجور
121	المبحث الأول : خصائص الضريبة على الرواتب والأجور
124	المبحث الثاني : نطاق فرض الضريبة والدخول الخاضعة لها
129	المبحث الثالث : الواقعة المنشئة للضريبة
131	المبحث الرابع : ربط وتحصيل ضريبة الأجور والمرتبات و ضماناته

	الفصل الثالث
135	الضريبة على أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية
135	المبحث الأول : نطاق الضريبة ووعائها
135	المطلب الأول : شروط انطباق الضريبة
138	المطلب الثاني : نطاق سريان الضريبة
139	المطلب الثالث : وعاء الضريبة
141	المطلب الرابع : ربط الضريبة وأداؤها
	الفصل الرابع
143	الضرائب غير المباشرة
143	المبحث الأول : الضرائب الجمركية
145	المطلب الأول : نطاق سريان الضرائب الجمركية
145	الفرع الأول : الإجراءات الجمركية
149	الفرع الثاني : أنواع الرسوم الجمركية
155	الفرع الثالث : الإعفاءات الجمركية
160	المطلب الثاني : السلطات القانونية لمصلحة الجمارك
160	الفرع الأول : التحري عن التهريب
162	الفرع الثاني : بيع البضائع
163	الفرع الثالث : تحصيل الضريبة
166	المطلب الثالث : المخالفات الجمركية
166	الفرع الأول : تعريف المخالفات الجمركية وأحكامها

168	الفرع الثاني : أنواع المخالفات الجمركية
176	المطلب الرابع : التهريب الجمركي
177	الفرع الأول : تعريف التهريب
181	الفرع الثاني : عقوبات التهريب
182	الفرع الثالث : المحاكمة في دعوى التهريب الجمركي
187	المبحث الثاني : الضريبة العامة على المبيعات
188	المطلب الأول : نطاق سريان ضريبة المبيعات
188	الفرع الأول : سعر الضريبة
191	الفرع الثاني : تحصيل الضريبة
192	الفرع الثالث : الإعفاءات من الضريبة
194	المطلب الثاني : خصم الضريبة وردها
194	الفرع الأول : خصم الضريبة
197	الفرع الثاني : رد الضريبة
198	المطلب الثالث : المخالفات والتهرب من الضريبة
199	الفرع الأول : المخالفات
201	الفرع الثاني : جرائم التهرب
	الفصل الخامس
205	الزكاة
215	المراجع
225	فهرست المحتويات

للمؤلف

أولاً: الكتب

- المدخل لدراسة العلوم القانونية، دار كوميت، القاهرة، 1997م.
- ضمان تأديب الموظف العام في تشريعات اليمن، العراق، مصر، فرنسا، مركز عبادي للدراسات والنشر، صنعاء، 1999م.
- السهل في المالية والتشريع الضريبي اليمني، دار الشوكاني، صنعاء، 2000م.
- السهل في تاريخ القانون، دار جامعة عدن، عدن، 2001م.
- السهل في تاريخ القانون اليمني، دار جامعة عدن، عدن، 2003م.
- فصل الموظف العام دراسة مقارنة، مكتبة مركز الصادق، صنعاء، 2006م.

ثانياً: الدراسات والبحوث

- القضاء الدولي والقضاء الداخلي، مجلة دروب، يصدرها مركز الكناري، صنعاء، العدد الأول يوليو 1999م.
- الحقوق والحريات العامة في الدستور اليمني، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، تصدرها جامعة عدن، المجلد الثالث، العدد السادس، يوليو □ ديسمبر 2000م.
- رد الاعتبار في القانون الجنائي، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة عدن، المجلد الرابع العدد السابع، يناير □ يونيو، 2001م.
- التفويض الإداري، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة عدن، المجلد السادس العدد 11، يناير □ يونيو 2003م.

- النظام القضائي في مستعمرة عدن، مجلة اليمن، يصدرها مركز البحوث والدراسات اليمنية، جامعة عدن، العدد التاسع عشر، مايو 2004م.
- تسليم المجرمين بين القانون الداخلي والقانون الدولي ((قضية لوكربي)) أنموذجا، مجلة القسطاس، صنعاء.
- مفهوم الأحكام الجزائية في التشريع اليمني ((دراسة مقارنة)) مجلة القسطاس، صنعاء.
- مسؤولية المحامي المدنية والجزائية التأديبية، مجل القسطاس، صنعاء.
- الحماية القانونية لحق المؤلف، مجلة القسطاس، صنعاء.
- حقوق الموظف، دليل حقوق المواطن، ملتقى المجتمع المدني، ومؤسسة فريد ريش أيرت، صنعاء، 2002م.
- المزايا والضمانات القانونية في قانون الاستثمار الجديد رقم 22 لسنة 2002م، صحيفة 14 أكتوبر، الملحق الاقتصادي، العدد 31 الاثنين 7 □ 13 أكتوبر 2002م.
- محاكمة طه حسين قراءة جديدة، دراسة قُدمت في جمعية تنمية الثقافة في عدن، نشرت في صحيفة 14 أكتوبر، العدد 13281 الاثنين 9 يناير 2006م.
- حقوق الأجنبي في التشريع اليمني، صحيفة الثورة، الأحد 18 يونيو 2006م.
- قانون الانتخابات والاستفتاء ((مقاربة قانونية))، صحيفة الثورة، صنعاء، الثلاثاء، 15 أغسطس 2006م.
- هذا إلى جانب العديد من المقالات القانونية والأدبية المنشورة في صحيفة الأيام، الثورة، 14 أكتوبر، الجمهورية.