

# المنازعات الضريبية ووسائل إن حلها

(دراسة مقارنة)

مع إشارة خاصة للتشريع الضريبي اليمني والمصري  
والأمريكي والفرنسي



الدكتور

محمد علي عوض الحرازي

دار النهضة العربية

2012

**المنازعات الضريبية  
ووسائل إنهاؤها**

الناشر

## دار النهضة العربية

32 شارع عبد الخالق ثروت - وسط البلد - القاهرة

جمهورية مصر العربية

هاتف: +202 3926931

فاكس: +202 3956150

البريد الإلكتروني:

[sales@daralnahda.com](mailto:sales@daralnahda.com)

[gm@daralnahda.com](mailto:gm@daralnahda.com)

[info@daralnahda.com](mailto:info@daralnahda.com)

---

### جميع الحقوق محفوظة للمؤلف

رقم الإيداع: 2011/17381

الترقيم الدولي: 9-978-04-6852-977

الطبعة الأولى

2012

---

هذا الكتاب عبارة عن أطروحة حصل بموجبها المؤلف على درجة الدكتوراه في القانون تخصص مالية عامة وتشريع ضريبي، بتقدير ممتاز مع مرتبة الشرف، وذلك من كلية الحقوق جامعة حلون بجمهورية مصر العربية سنة 2011م.

أي ملاحظات أو استفسارات يمكن التواصل مع المؤلف على البريد الإلكتروني:  
[h786@hotmail.com](mailto:h786@hotmail.com)

# المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها

(دراسة مقارنة)

مع إشارة خاصة للتشريع الضريبي اليمني والمصري  
والأمريكي والفرنسي

الدكتور

محمد علي عوض الحرازي

دار النهضة العربية



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَمَنْ يَتَّقِ اللَّهَ يَجْعَلْ لَهُ مَخْرَجًا ۚ ﴿٢﴾

وَيَرْزُقْهُ مِنْ حَيْثُ لَا يَحْتَسِبُ ۚ وَمَنْ يَتَوَكَّلْ عَلَى

اللَّهِ فَهُوَ حَسْبُهُ ۚ إِنَّ اللَّهَ بَلِغُ أَمْرِهِ ۚ قَدْ

جَعَلَ اللَّهُ لِكُلِّ شَيْءٍ قَدْرًا ۚ ﴿٣﴾

قُلْ اللَّهُ عَزَّ وَجَلَّ

(سورة الطلاق: من الآيتين ٢-٣)



## من الأثر

من ضمن ما عهد به الإمام علي بن أبي طالب رضي الله عنه  
وكرم الله وجهه للأشتر النخعي لما ولاه على مصر<sup>(١)</sup> :

( وتفقّد أمر الخراج بما يصلح أهله؛ فإن في صلاحه  
وصلاحهم صلاحاً لمن سواهم، ولا صلاح لمن سواهم  
إلا بهم؛ لأن الناس كلهم عيال على الخراج وأهله.  
وليكن نظرك في عمارة الأرض أبلغ من نظرك في  
استجلاب الخراج؛ لأن ذلك لا يدرك إلا بالعمارة،  
ومن طلب الخراج بغير عمارة أخرج البلاد وأهلك  
العباد، ولم يستقم أمره إلا قليلاً...

(١) نهج البلاغة، شرح الشيخ محمد عبده، دار الحديث، القاهرة، ٢٠٠٣م، ص ٣٨٠.



## إهداء وعهد

لليمن السعيد، البلدة الطيبة <sup>(١)</sup>، من نفس الرحمن من قبلها <sup>(٢)</sup>، ودار هجرة رسوله الكريم صلى الله عليه وآله وسلم بين أهلها <sup>(٣)</sup>، لرقّة قلوبهم، ولين أفئدتهم، وقوة إيمانهم، ورجاحة حكمتهم <sup>(٤)</sup>.

من أفخر بماضيها، وأعاش تحديات حاضرها، وأحلم بمستقبلها.

أهدي خلاصة فكري، وما أجود به من جهدي... وعهداً مني بأن لا أتردد لحظة في التضحية من أجلها بدمي...

(١) ذلك من قوله تعالى في الآية (١٥) من سورة سبأ: ﴿لَقَدْ كَانَ لِسَبَإٍ فِي مَسْكَنِهِمْ آيَةٌ جَنَّتَانِ عَنْ يَمِينٍ وَشِمَالٍ كُلُوا مِنْ رِزْقِ رَبِّكُمْ وَاشْكُرُوا لَهُ بَلَدٌ طَيِّبٌ وَرَبٌّ غَفُورٌ﴾.

(٢) عن أبي هريرة رضي الله عنه قال: قال رسول الله صلى الله عليه وآله: (ألا إن الإيمان يمان والحكمة يمانية وأجد نفس ربكم من قبل اليمن) مسند أحمد.

(٣) كانت هجرة الرسول صلى الله عليه وآله وسلم من مكة إلى المدينة المنورة التي كان سكانها الأنصار ترجع أصولهم إلى اليمن.

(٤) عن أبي هريرة رضي الله عنه قال: قال رسول الله صلى الله عليه وآله وسلم: (أتاكم أهل اليمن هم أرق قلوباً وألين أفئدة، الإيمان يمان والحكمة يمانية، والفقّه يمان ...) رواه البخاري.



## شكر

أتوجه في الابتداء والانتهاء للمولى عز وجل بالحمد  
والشكر والثناء على ما أنعم به علي من نعم كثيرة لا تُعد  
ولا تُحصى.

ومن لا يشكر أصحاب المعروف لا يشكر الله، فإن  
الكلمات والألفاظ تنفذ، والمعاني والأقوال تعجز، في  
التعبير عن جزيل الشكر والعرفان، لكل من مد لي يد  
العون والمساعدة، خلال مرحلة البحث والدراسة، سواء في  
جمهورية مصر العربية أو الجمهورية اليمنية، سائلاً  
المولى تعالى لهم الصحة الدائمة والسعادة الكاملة، وأن  
يجعل ذلك في ميزان حسناتهم.



## تقديم بقلم

الأستاذ الدكتور

رَمْضَانُ صَدِيقُ مُحَمَّدٍ

وكيل الدراسات العليا والبحوث بكلية الحقوق جامعة حلوان  
وأستاذ الاقتصاد والمالية العامة بالكلية  
مستشار رئيس مصلحة الضرائب بجمهورية مصر العربية

قليلة في زمننا هذا البحوث العربية التي تتسم بطابع الجدية والتعمق، ولعل مرجع ذلك إلى طبيعة العصر الذي نعيشه، وما يتسم به من سرعة لاهثة وعجلة للوصول إلى الهدف دون تبصر أو أناة، مما يجعل نتيجة هذه العجلة والرعونة وقوعاً في المحذور. إذ تخرج الأبحاث غالباً مسخاً مشوهاً، أو مولوداً مبسترأ ناقص النمو، أو حتى في أفضل الأحوال مشروعاً لبحث يحتاج أن ينضج ويستوي على عوده.

لذلك نفرح كثيراً نحن المشرفون على الرسائل العلمية، عندما نعثر على باحث جاد، يسعى إلى الجودة مع الإنجاز، يصبر على معلمه، ويشاركه الرأي دون نفاق بغية أن ينال رضاه، ولا يتصلب في رأيته لمجرد إثبات الذات، غايته الحقيقة ولا شيء غيرها.

وخلال اتصالي بالباحث / د. محمد الحرازي اكتشفت فيه خصال الباحث الجاد منذ الوهلة الأولى، فكانت سعادتي بالإشراف عليه لا تقل عن سعادته بحصوله على درجة الدكتوراه التي حصل عليها بامتياز، لما يتسم به من جد ونشاط ومثابرة واجتهاد. ومما زاد من سعادتي أنه ابن من اليمن الشقيق الذي نكن له حباً عميقاً في قلوبنا، وأملأ كبيراً في أن يعود سعيداً كما كان.

وأما عن موضوع الكتاب: المنازعات الضريبية، فإن أهميته ليست محل جدل، وذلك لأن العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية على مر الأزمنة والعصور، ينازعها حب فطري للمال، تجعل الممول حريصاً عليه؛ لا يعطيه هكذا دون أن يلمس نتيجة مباشرة لدفعه له، وريبة في صدور العاملين بالإدارة الضريبية تجعلهم لا يصدقون ما يُقر به الممول ولو كان أميناً.

ومن هنا تنبع المنازعة الضريبية من عقيدة راسخة لطرفين كليهما يتوجس شك وخيفة من صاحبه. وإذا كان الممول متحصناً بالقانون، فإن الإدارة الضريبية تقف خلف قلاع من تشريعات تحميها، أولها القانون ذاته الذي يحتمي به الممول، وتأتي بعده ترسانة من القرارات واللوائح والتعاميم التي تصدرها بين الحين والآخر، فلا يجد كلاً منهما طريقاً لإنهاء الجدل والخلاف إلا بعرض النزاع على جهات مختلفة تبدأ بالإدارة الضريبية وتنتهي بالقضاء.

ولقد عرض د. محمد الحرازي لموضوع المنازعة الضريبية عرضاً شاملاً ومفيداً، بأسلوب مقارن ركز فيه على اليمن، معرفاً بنظامه الضريبي، ومبيناً درجة تطوره في حل المنازعات الضريبية، مقدماً له العديد من التوصيات التي تساعد في تطويره.

مُقَرَّبَات



الحمد لله الذي أكمل لنا دينه، وأجزل علينا نعمه، وهدانا إلى العلم والحكمة ﴿وَمَا كُنَّا لِنَهْتَدِيَ لَوْلَا أَنْ هَدَانَا اللَّهُ﴾ [من الآية (٤٣) من سورة الأعراف]، وأشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له، وأشهد أن محمداً عبده ورسوله، صلى الله عليه وعلى آله الطيبين، وصحبه الأكرمين، الغر الميامين، نجوم الدجى وبدور الهدى في كل عصر وحين.

اسمك يا الله أول اسم عرفته الدنيا، وخشعت له الخليفة، وباسمك يا باسط الكون ويا رافع السماء، سبّح آدم ومن بعده الأنبياء والرسل. وبأسمائك كلها التي علمتها آدم قدّرت لنا أن نلّم بما اتّسعت له عقولنا وما امتدّت إليه أبصارنا. فلك الحمد، ولك الشكر، يا من نورّت بصائرنا، ويا من جعلتنا نسمو على بقية مخلوقاتك بالعقل الراجح والفكر السابح.

إن الخلاف بين الحكومات والأفراد على الضرائب قديم قدم نشأة الدول وفرضها للضرائب، التي تمثل أهم دخل لخزائنها، وأسهل وسيلة لتمويل نفقاتها وديمومة سلطتها، ويسرد لنا التاريخ ذلك في كثير من صحفه وروايات شهوده، من ذلك ما أشار إليه الفيلسوف الشهير أفلاطون في مؤلفاته، وما حوته نقوش قديمة وجدت في حفريات القصر الملكي في فينيسيا، التي تضمنت إعلاماً للشعب بتفشي ظاهرة عدم الالتزام بأداء الضريبة التي كانت الحكومة تعاني منها<sup>(١)</sup>.

كما يذكر التاريخ بأن جزءاً كبيراً من أشكال الضرائب والمكوس في الحضارات القديمة كبلاد فارس واليونان وروما والصين ومصر، كان دفعها يتم عن طريق السخرة. وفي ذلك تُشير ملاحظة جديرة بالذكر بأن كلمة (ضرائب) مرادفة في اللغة المصرية القديمة (الهيروغليفية) لكلمة (عمل)<sup>(٢)</sup>.

(١) Vito Tanzi and Parthasarathi Shome: A Primer on Tax Evasion, International Monetary Fund, Published by, Palgrave Macmillan Journals on behalf of the International Monetary Fund Stable, Vol. 40, No.4 (Dec., 1993), p. 807.

(٢) David F.Burg: A World History Of Tax Rebellions, An Encyclopedia Of Tax Rebels, Revolts, And Riots From Antiquity To The Present, Routledge An Imprint Of Taylor & Francis Books, Inc. New York London, Published In 2004 By Routledge New York, p. 14.

وبالانتقال إلى الحضارات الحديثة، فلا شك بأن الحروب التي خاضتها الدول ترتب عليها نفقات إضافية على ميزانية هذه الدول، وتمخض عن ذلك ضرائب جديدة لم تكن موجودة في السابق بالشكل الذي نعرفه اليوم، وليس أدل على ذلك القول من أن فكرة الضريبة على الدخل بمفهومها الحديث لم تظهر سوى في العام ١٧٩٩م كنتيجة للحروب النابليونية المتعددة، كما أنه تمخض عن الحربين العالميتين الأولى والثانية التي خاضها العالم في حقبة لاحقة من القرن العشرين ضرائب جديدة مختلفة أسهمت في ربع الإيرادات الضريبية في تلك الحقبة<sup>(١)</sup>، وجرى تطبيق ضريبة القيمة المضافة لأول مرة في العام ١٩٥٠م، ولم يتم التوسع في تطبيقها إلا في عقد السبعينيات من القرن العشرين<sup>(٢)</sup>.

وقد أسهم كل ذلك في تطور النظام الضريبي الحديث ووسائل الفصل في المنازعات الضريبية بالشكل الذي وصل إليه في عصرنا الراهن، خاصة في الفترة ١٩٣٠ - ١٩٦٠م، وهي الفترة التي خاض فيها العالم معركتين اثنتين في وقت متقارب؛ الأولى اقتصادية تمثلت في الكساد الأعظم الذي وقع في الفترة ١٩٢٩ - ١٩٣٩م، والمعركة الثانية عسكرية تمثلت في الحرب العالمية الثانية ١٩٣٩ - ١٩٤٥م<sup>(٣)</sup>.

ومروراً بأزمة الديون العالمية التي وقعت في العام ١٩٨٠م، وكذا انهيار المنظومة الاشتراكية في العقد الأخير من القرن العشرين، إضافة إلى سعي كثير من الدول لاستيفاء شروط الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، من خلال إجراءات مختلفة تجريها على اقتصاداتها، من ذلك تخفيض معدل التعريفات الجمركية فيها، وانتهاءً بالأزمة المالية العالمية التي هزت العالم في نهاية العقد الأول من القرن الواحد والعشرين.

(١) Philip Ridd: Excess Profits Tax Litigation. John Tiley: Studies In The History Of Tax Law, Volume 2. Oxford And Portland, Oregon. UK, 2007, P. 137.

(٢) Vito Tanzi: Taxation And The Architecture Of The International Economic System. Financial Globalization And The Emerging Economies, Editors José Antonio Ocampo Stefano Zamagni Ricardo Ffrench-Davis Carlo Pietrobelli. Economic Commission For Latin America And The Caribbean, International Jacques Maritain Institute, Santiago, Chile, 2000. p. 141.

(٣) Ibid. p. 141.

وما سبق ذكره لا شك في أنه دفع بكثير من الدول إلى التوسع في فرض الضرائب والتشدد في تحصيلها كوسيلة سهلة تساعدها على تغطية العجز الذي تأثرت به ميزانياتها. وكل ذلك ترتب عليه ارتفاع في عدد المنازعات الضريبية في العصر الحديث، كنتيجة منطقية للأزمات والظروف الاقتصادية والسياسية التي مر بها العالم، إضافة إلى التطور في الضمانات الدستورية والقانونية لحقوق الإنسان، والتي من ضمنها حقه في اللجوء إلى القضاء لإنصافه من أي انتهاك لحقوقه الخاصة أو العامة.

إلا أن ذلك لا يمنع من القول بأن الخلاف بين الدولة والمكلفين على فرض الضريبة وتحصيلها في عصرنا الراهن لم يخرج عن إطار القانون واللجوء إلى القضاء، بل إنه في حالات استثنائية وصل الأمر إلى أن يُلبس بعض المكلفين غضبهم رداء العنف وسيلة للتعبير عن اعتراضهم على إجراءات الإدارة الضريبية تجاههم، ندلل على ذلك بما أقدم عليه المواطن الأمريكي (جوزيف أندرو ستاك)، من الارتطام بطائرة كان يقودها بمبنى إدارة الضرائب بمدينة (هيوستن) عاصمة ولاية تكساس الأمريكية في (١٨) فبراير من العام ٢٠١٠م، وهو ما أوقع أضراراً مادية كبيرة بالمبنى، وتسبب في مقتل وإصابة عدد من الأشخاص<sup>(١)</sup>.

وبناءً على ما سبق عرضه يمكن القول بأن المنازعات الضريبية هي ظاهرة مستمرة عبر حقب زمنية متعددة، ومشكلة عانت وتعاني وستعاني منها كل المجتمعات القديمة والحديثة على اختلاف طبقاتها السياسية والاجتماعية، وستظل آثارها تطول كثيراً من مناحي الحياة للدول المتقدمة والنامية على السواء.

(١) موقع (wikipedia) ويكيبيديا الموسوعة الحرة على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: [http://en.wikipedia.org/wiki/2010\\_Austin\\_suicide\\_attack](http://en.wikipedia.org/wiki/2010_Austin_suicide_attack)

## \* الإطار العام للبحث:

## أولاً: مشكلة البحث:

عن مشكلة البحث التي يحاول الباحث من خلال بحثه دراستها، فإنه يمكن القول بأن ازدياد اعتماد الحكومة اليمنية على الضرائب في إيراداتها خاصة بعد قيامها بتخفيض الضرائب الجمركية لاستيفاء شروط الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، إضافة لتدني الإيرادات النفطية وغير النفطية للدولة، وعدم وجود بدائل اقتصادية متاحة، وفي ظل توسع أعمال القطاع الخاص في اليمن وتعدد الأنشطة التي يمارسها، ومع توجه الحكومة اليمنية لخصخصة الكثير من المشاريع العامة. رافق كل ذلك زيادة كبيرة في أعداد المنازعات الضريبية في اليمن، حيث وصل عدد هذه المنازعات خلال الفترة ٢٠٠٦ - ٢٠١٠م ما يزيد على (١٠٧٤٥) منازعة، منها (١٠٥٠١) منازعة تم إنهاؤها أمام مجموعات الإدارة الضريبية ولجان الطعن الضريبي بالإدارة الضريبية<sup>(١)</sup>، في حين لم تصل إلى القضاء في الفترة ٢٠٠٦ - ٢٠٠٩م سوى (٢٤٤) منازعة<sup>(٢)</sup>.

إلا أنه يمكن القول بأن أعداد هذه المنازعات التي سبق الإشارة إليها، لا تعبر في الواقع عن أعداد الخلافات والمنازعات الضريبية التي تنشب بالفعل بين المكلفين والإدارة الضريبية في اليمن، ويرجع ذلك في رأي الباحث إلى عوامل مختلفة تتأثر بها بيئة العمل الضريبي في اليمن، لعل أهمها تدني الوعي القانوني والضريبي لدى المتعاملين مع الإدارة الضريبية، وعدم إلمام معظم المكلفين بحقوقهم الضريبية المختلفة، والتي منها حق الاعتراض والتظلم من أية إجراءات غير قانونية قد يتعرضون لها عند مباشرة الإدارة الضريبية تنفيذها تجاههم.

يعزز من ذلك تفشي الفساد الإداري والمالي في مؤسسات الدولة المختلفة خاصة الإيرادية منها، والاختلالات التي يعاني منها الجهاز القضائي اليمني، وكذا طول إجراءات

(١) المصدر: مصلحة الضرائب اليمنية.

(٢) تقرير أداء وزارة العدل اليمنية لعام ٢٠٠٦م، ص ٦٧، والتقارير الإحصائية الصادرة عن الوزارة لعام ٢٠٠٧م، ص ١٤، وعام ٢٠٠٨م، ص ١٦، وعام ٢٠٠٩م، ص ١٤.

التظلم والطعن الإداري ومراحل التقاضي المختلفة، والتي قد تتحقق معها لأطراف المنازعة أحياناً عدالة بطيئة قد يكون وصفها بالظلم والإجحاف غير مناسب للحقيقة.

ولا شك في أن ما سبق ذكره يلقي بظلاله على ثقة المكلفين في الوسائل الإدارية والقضائية التي يمكن أن يلجئوا إليها لرفع تظلماتهم واعتراضاتهم، وهو ما يدفع الكثير منهم إلى مسaire ممارسات الفساد المالي والإداري المتفشية في الإدارة الضريبية، سواء لتجنب التعسف وممارسات الفساد المالي والإداري الذي قد يتعرضون له من قبل موظفي هذه الإدارة، أو للحصول على تخفيضات وإعفاءات وتسهيلات ضريبية مختلفة غير متوافقة مع القانون.

### ثانياً: أهمية البحث:

أصبحت أعداد المنازعات الضريبية في اليمن في تزايد مستمر، وصارت تكلفتها الاقتصادية المباشرة وغير المباشرة تؤثر سلباً على بعض الجوانب المختلفة في الدولة.

ونظراً لأن وسائل إنهاء تلك المنازعات في التشريع الضريبي اليمني لم تأخذ حقها من الدراسة والبحث، سواء عند صياغة التشريعات التي تنظمها، أو عند بروز المشاكل العملية التي ظهرت عند تطبيق تلك التشريعات، خاصة مع قيام المشرع اليمني بتعديل الكثير من التشريعات الضريبية أكثر من مرة وفي فترات زمنية متقاربة.

فإن أهمية هذا البحث تتمثل في محاولة تسليط الضوء على وسائل الفصل في هذه المنازعات، والوصول إلى توصيات تصب في معالجة هذه المنازعات والتخفيف من الآثار المترتبة عليها.

ويزيد من أهمية هذا البحث أنه يُعد من أوائل البحوث القانونية المتخصصة على مستوى الجمهورية اليمنية التي تتناول المنازعات الضريبية ووسائل الفصل فيها، ولعل ذلك يشكل إسهاماً متواضعاً من قبل الباحث في نشر الثقافة الضريبية والقانونية بين أوساط المكلفين والمتعاملين مع الإدارة الضريبية في اليمن.

**ثالثاً: أهداف البحث:**

يمكن إرجاع أهم أهداف هذا البحث إلى عدة نقاط، منها:

- ١- تسليط الضوء على وسائل إنهاء المنازعات الضريبية في بعض التشريعات الضريبية، خاصة التشريعات المتعلقة بضرائب الدخل.
- ٢- محاولة استجلاء واقع التشريعات الضريبية في اليمن نصاً وتطبيقاً، وصولاً إلى تحديد الأوجه الإيجابية التي تضمنتها تلك التشريعات، والجوانب السلبية التي يمكن أن تكون قد شابتها، وما يمكن أن يسفر عنه البحث في اقتراح الحلول والمعالجات لبعض الجوانب التي لم يسبق تناولها بالبحث والدراسة.
- ٣- السعي لعقد مقارنة بين التشريع الضريبي اليمني وبعض التشريعات الضريبية الأخرى، لتلمُّس وتحديد الجوانب الإيجابية في تلك التشريعات، والاستفادة منها في الارتقاء بواقع التشريعات الضريبية والعمل الضريبي في اليمن نظرياً وعملياً.

**رابعاً: حدود البحث:**

يمكن القول بأن حدود موضوع هذا البحث تتضمن دراسة المنازعات الضريبية في ضرائب الدخل وما يتعلق بها من أوجه قانونية مختلفة، سواء في التشريع الضريبي اليمني أو التشريعات الضريبية المقارنة التي تأتي للباحث الحصول عليها وعلى الدراسات السابقة التي تناولتها.

**خامساً: منهج البحث:**

لعل من الملائم أن يركز هذا البحث على أسلوب الاستقراء والاستنباط، فكلهما يتفقان مع البحث العلمي في مجال المالية العامة والتشريع الضريبي.

هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى لجأ الباحث إلى استخدام المنهج التاريخي لاستعراض مراحل التطور التاريخي لمبدأ قانونية الضريبة، وكذلك التطورات المختلفة

التي طرأت على التشريعات الضريبية وغيرها من التشريعات ذات العلاقة والتي كان لها تأثيرات مختلفة على المنازعات الضريبية وطرق الفصل فيها.

كما أن الباحث حاول استخدام المنهج المقارن لإجراء مقارنة بين التشريع الضريبي اليمني وبعض التشريعات الضريبية الأخرى، وذلك في مجمل ما يتعلق بالمنازعات الضريبية من جوانب مختلفة.

### سادساً: معوقات البحث:

إن الباحث لا يقول بأنه قد سلك طريقاً لم تطأه قدم من قبله، أو لم يسبقه باحث في طريقه. لكن الباحث يجزم بأن طريق البحث الجاد في التشريع الضريبي متشعب ومجهد؛ لأن من يسعى إلى الإتيان بجديد في المجال الضريبي يجب أن يكون يدنه البحث عن كل جديد دون كلل أو ملل. وذلك ما استشعره الباحث مسؤوليته، وسعى له بكل طاقته وقضي من أجله معظم وقته خلال مدة إعداد هذا البحث.

ويُعد أهم معوق خلال إعداد هذا البحث ما يمكن الإشارة إليه بشيء من الطرافة، حيث والباحث في مراحل هذا البحث كلما عمل على تطبيق بعض جوانب دراسته على تشريع ضريبي معين، يفاجأ بعد فترة يسيرة بتغيير هذا التشريع، فيُضطر إلى إعادة تنقيح ما كان قد أنهى كتابته ليواكب ما تضمنه هذا التشريع من جديد.

فقد جرى خلال العام ٢٠٠٩ - ٢٠١٠ م تغيير لقوانين ضرائب الدخل اليمني والأردني والقطري والعماني والليبي وكذا التشيلي...، كما صدر نظام جديد لأصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية في الأردن... إلخ، وهذا الأمر لا شك بأنه يصنف ضمن معوقات الدراسة؛ نظراً لأنه يكون أحياناً على حساب وقت وجهد الباحث وقدراته وإمكانياته المحدودة، على الرغم من أنه كان في نفس الوقت يزيد من متعة البحث وتتبع كل جديد.

**سابعاً: خطة البحث:**

حتى يتسنى الإلمام بالجوانب المختلفة لموضوع البحث، فقد عمد الباحث إلى تقسيمه إلى ثلاثة أبواب، مسبقة بمقدمة، ومتبوعة بخاتمة.

فمن خلال **الباب التمهيدي** حاول الباحث فيه توضيح ماهية المنازعات الضريبية من جانب ارتباطها بنشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة، والخصائص المتعلقة التي تتميز بها هذه المنازعات عن غيرها من المنازعات الأخرى، وكذلك الأسباب التي يمكن أن تقف وراء نشوب هذه المنازعات.

أما في **الباب الأول** فتناول الباحث فيه دراسة أطراف المنازعة الضريبية، وتم التركيز فيه على ما يتعلق بالمول والإدارة الضريبية من حيث الحقوق والواجبات المقررة لهم وعليهم بموجب القانون.

في حين حاول الباحث من خلال **الباب الثاني** دراسة الطريق الإداري والقضائي وغيرهما من الطرق التي يتم من خلالها الفصل في المنازعات الضريبية، إضافة إلى وسائل الإثبات المختلفة في هذه المنازعات.

الباب التمهيدي

# ماهية المنازعات الضريبية

الفصل الأول

نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة

الفصل الثاني

خصائص المنازعات الضريبية

الفصل الثالث

أسباب المنازعات الضريبية



## الباب التمهيدي

### ماهية المنازعات الضريبية

#### تمهيد وتقسيم:

المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تكون الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية طرفاً فيها، إذا تعلقت هذه المنازعة بحصر دافعي الضريبة وربط الضريبة عليهم وتحصيلها منهم، وذلك بحسب ما ينص عليه التشريع الضريبي<sup>(١)</sup>.

وترتبط المنازعات الضريبية بمبدأ قانونية الضريبة ارتباطاً وثيقاً. فالتزام الدولة بهذا المبدأ لا شك بأنه يعكس التزامها بالمشروعية في شتى الجوانب، والتي يندرج ضمنها اللجوء إلى الوسائل الإدارية والقضائية للفصل في المنازعات التي قد تنشأ بمناسبة تطبيقها للقانون الضريبي.

وتتميز المنازعات الضريبية بخصائص معينة دون سواها، من جانب أن الدولة تدخل طرفاً فيها بصفتها سلطة عامة تمتلك صلاحيات واسعة؛ ومن ثم فإن المراكز القانونية لأطراف هذه المنازعة غير متكافئة أو متساوية.

كما تخضع هذه المنازعات للفصل فيها لأحكام قانون خاص بها هو التشريع الضريبي، ويلزم أن تكون متعلقة بعمل من أعمال الضريبة، وتتميز إجراءات الفصل في هذه المنازعات بالسرعة والسرية وبوسائل الإثبات الخاصة بها.

(١) د. رمضان صديق محمد: إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦م، ص ٢٢.

وتنشأ هذه المنازعات لأسباب مختلفة منها؛ ما يتعلق بالتشريع الضريبي من غموض قد يكتنفه، أو عدم تنسيق أو تعارض بينه وبين نصوص التشريعات ذات العلاقة، أو جمود هذا التشريع وعدم مواكبته للتطورات المختلفة محلياً ودولياً.

كما أن من هذه الأسباب ما يرجع إلى الإدارة الضريبية من تعسف أو مخالفة للقانون يشوب إجراءاتها، أو فساد إداري يشوه عملها، ويؤثر في ثقة المتعاملين معها.

ومن هذه الأسباب كذلك ما يتعلق بدفعي الضريبة، من أسباب نفسية أو اجتماعية أو اقتصادية، تدفعهم لارتكاب المخالفات الضريبية المختلفة، والسعي للتهرب من دفع الضريبة بشتى الوسائل، والتي منها منازعتهم للإدارة الضريبية فيها.

تلك هي مواضيع هذا الباب التمهيدي الذي سيحاول الباحث دراستها فيه بشيء من الإيجاز وذلك من خلال الفصول الثلاثة التالية:

**الفصل الأول: نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة.**

**الفصل الثاني: خصائص المنازعات الضريبية.**

**الفصل الثالث: أسباب المنازعات الضريبية.**

## الفصل الأول

# نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة

### المبحث الأول

نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة  
في بعض الدول محل المقارنة

### المبحث الثاني

نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة في اليمن



## الفصل الأول نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة

### تمهيد وتقسيم:

لا يمكننا الولوج إلى ميدان الحديث عن المنازعات الضريبية، دون أن نخرج على الدهاليز التي سارت فيها الضريبة، وانتقلت منها عبر حقب زمنية مختلفة إلى أوجه متعددة من التطور لدى الكثير من الأمم والشعوب.

فالضريبة كانت منذ القدم مصدر نزاع بين الشعوب وحكامها، الذين كان بعضهم ينتهجون شتى الوسائل لجني المكوس والضرائب؛ ولذلك ارتبطت الضريبة في أحيان كثيرة بالبطش والظلم، وصارت ممقوتة في ألسنة الشعوب في الخفاء والعلن، يتضرعون بالدعاء للوقاية منها، والتخفيف من شدتها، وتجنّبهم بطش الملتزمين بتحصيلها.

وليس من قبيل المبالغة القول بأن عدم مراعاة الحكام لإرادة ورضا شعوبهم عند فرض وتحصيل الضريبة، كانت من أهم أسباب ثورات تلك الشعوب وتمردا عليها، وانتزاعها المزيد من حقوقها السياسية التي تطورت بمرور الزمن لتتوج بالديمقراطية في أزهى حللها.

ولم يجانب البعض الصواب في قولهم<sup>(١)</sup>: "إذا كان ميلاد الديمقراطية قد ارتبط بظهور فكرة البرلمان، وكان ظهور البرلمان قد ارتبط بميلاد فكرة الضريبة، فإنه - وقياساً على المنطق الأرسطي - تكون الديمقراطية وليدة فكرة الضريبة".

(١) د. عبيد علي أحمد الحجازي: أصول علم المالية العامة والتشريع المالي، الكتاب الثاني، - التشريع الضريبي - (الضريبة على الدخل في إمارة دبي)، دراسة مقارنة، منشورات أكاديمية شرطة دبي، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م، ص ١.

ومنبع هذا القول يرجع إلى أن الضريبة في الحضارات القديمة كانت تُعد إحدى أعمال السيادة التي تجتمع بيد شخص الملك وحده، دون أن يرجع فيها إلى أية سلطات أخرى تمثل الشعب - الذي يتحمل في الأصل عبء دفع الضريبة -، وهو ما ترتب عليه اشتداد المظالم على أفراد الشعب نتيجة لفرض الضرائب دون مراعاة لقواعد العدالة والإنصاف، وهذا الأمر دفع بالشعب الروماني في القرن الرابع عشر إلى العصيان على الملك، الذي أجبر أمام هذا التحرك الشعبي إلى قبول مقترح الأعيان - الذين كانوا نواباً عن إقطاعياتهم - بأخذ مشورتهم في تحديد مقادير الضريبة كلما كان هناك نية للملك في فرضها، وتطور هذا الأمر تبعاً لتتشكل معه نواة المجالس النيابية، التي توسعت صلاحياتها وازدادت قوتها إلى ما نشهده اليوم في الكثير من دول العالم<sup>(١)</sup>.

كما أنه ليس من قبيل المبالغة القول بأن بطش المستعمر وإجحافه في فرض الضرائب على الشعوب المستعمرة، كانت من أهم الأسباب التي أذكت جذوة الثورات والسعي للحرية والتحرر لدى تلك الشعوب، وليس أدل على ذلك في هذا المقام من أن حرب الاستقلال الأمريكية قد نشبت بسبب فرض المستعمر الإنجليزي ضريبة من غير موافقة ممثلي الشعب الأمريكي<sup>(٢)</sup>. كما أن الشعب المصري قد ثار ضد جيش نابليون الفرنسي الغازي أثناء الحملة الفرنسية على مصر بسبب المبالغة في إثقال كاهل المصريين بالضرائب<sup>(٣)</sup>.

تلك كانت استهلاله موجزة، ومحاولة مقتضبة للتمهيد لموضوع مشروعية الضريبة لدى بعض الشعوب في فترات زمنية مختلفة، نستعرضها فيما يلي من مباحث:

**المبحث الأول: نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة في بعض الدول محل المقارنة.**

**المبحث الثاني: نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة في الجمهورية اليمنية.**

(١) د. عبيد علي أحمد الحجازي، أصول علم المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص ١.

(٢) ريتشارد دبليو. ران: الاستبداد الضريبي، بحث منشور في موقع مصباح الحرية التابع لمعهد كيتو بواشنطن، وذلك على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، ٢٠٠٨م، ص ٢، الارتباط:

[www.misbahalhurriyya.org/content/view/full/569/38](http://www.misbahalhurriyya.org/content/view/full/569/38)

(٣) د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار: أصول التشريع الضريبي المصري، دار المعارف بمصر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ١٩٥٩م، ص ١٢-١٤.

## المبحث الأول

## نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة في بعض الدول محل المقارنة

## أولاً: المملكة المتحدة:

كان للمبدأ القائل بوجوب الحصول على رضا ممثلي دافعي الضريبة دور كبير في نشأة وتطور البرلمان الإنجليزي الذي يُعد أعرق المجالس النيابية في العالم. فقد توالى جهود الشعب الإنجليزي للمحافظة على حقوقه وحرياته، وتُوج ذلك بتوقيع الوثيقة العظمى (Magna Carta) وهي الدستور الذي أُجبر الملك (جون) على منحه للشعب الإنجليزي في يونيو من العام ١٢١٥م<sup>(١)</sup>، وليتعزيز بعد ذلك حق البرلمان الإنجليزي وصلاحياته في عدم قيام الملك بفرض أية ضرائب إلا بعد العرض على البرلمان وأخذ مشورته في ذلك<sup>(٢)</sup>.

وعلى الرغم من أن الملك تشارلز الأول أصدر لاحقاً وثيقة إعلان الحقوق (Petition of Rights) سنة ١٦٢٨م، التي جاء النص فيها على ضرورة الحصول على رضا ممثلي دافعي الضريبة قبل فرض أية ضريبة، إلا أنه كان قد نشب نزاع بين الملك والبرلمان بشأن احتفاظ البرلمان باختصاصه في الجوانب المالية للمملكة<sup>(٣)</sup>.

فقد أقر الملك احتكارات وامتيازات ضريبية دون الرجوع إلى البرلمان، الذي واجه ذلك بإصدار وثيقة اختصاص (Acted Appropriation) في نهاية دورته عام ١٦٢٦م قيدت بموجبها صلاحية الملك، الذي رد بالمقابل محاولاً التخلص من رقابة البرلمان بإقراره قروضاً وضرائب إجبارية، إلا أنه ووجه باحتجاجات عامة أُطلق عليها إضرابات من أجل الضرائب، كما قام الملك كذلك في توجهه للحد من صلاحيات البرلمان، بفرض ضرائب على الشحن البري في هولندا التي كانت مستعمرة بريطانية في تلك الحقبة، وأصر عليها

(١) David F. Burg, A World History Of Tax Rebellions, Op. Cit., p. 85.

(٢) د. يونس أحمد البطريق: أصول النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، ١٩٧١م، ص ١٨.

(٣) د. محمد محمد عبد اللطيف: الأسس الدستورية لقوانين الميزانية، مجلس النشر العلمي بجامعة الكويت، ٢٠٠٧م، ص ٥.

على الرغم من أن القضاء قرر عدم قانونيتها، وهو ما أدى إلى تفاقم النزاع بين الملك والبرلمان، ليتحول في نهاية المطاف إلى حرب أهلية انتهت بمقتل الملك وانتصار البرلمان الذي احتفظ بحقوقه التي اكتسبها في وثيقة إعلان الحقوق<sup>(١)</sup>.

وقد تأكد للبرلمان هذا الحق بإصدار الملك وليم الثالث في سنة ١٦٨٨ م دستور الحقوق (Bill of Rights) والذي حرّم فيه فرض أية ضريبة إلا في الحدود التي يقرها البرلمان، الذي تعزز له هذا الحق وتوسعت صلاحياته في القرن الثامن عشر بالإقرار بضرورة تقديم الموازنة العامة للدولة إليه للموافقة عليها<sup>(٢)</sup>.

### ثانياً: فرنسا:

كان مبدأ قانونية الضريبة هو السائد في فرنسا حتى نهاية القرن الرابع عشر، وبتوجه النظام السياسي بعد ذلك ليتحول إلى نظام ملكي مطلق؛ ضعف هذا المبدأ وانكمش، حتى أصبح الملك يفرض الضريبة على هواه دون مراعاة لموافقة ممثلي الشعب الفرنسي؛ من ذلك إقرار الملك فرنسوا الأول ضرائب دون الرجوع إلى مجلس طبقات الأمة، بعد أن كان ملوك فرنسا السابقون يطلبون موافقة البرلمان على أية ضريبة جديدة يريدون فرضها<sup>(٣)</sup>.

واستمر هذا الحال بين مد وجزر بين الملك وممثلي الشعب، حتى قيام الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩ م لتبعث مبدأ رضا الشعب بالضريبة من مرقدته؛ بإعلان الجمعية الوطنية التأسيسية في ١٧ يونيو سنة ١٧٨٩ م عدم فرض أية ضريبة دون موافقة ممثلي الأمة<sup>(٤)</sup>.

كما جاء النص في وثيقة إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصادرة في ٢٧ أغسطس سنة ١٧٨٩ م - والتي أصبحت جزءاً من الدستور الفرنسي الصادر سنة

(١) Charles I and Parliament, 1625-1629,

<http://www.british-civil-wars.co.uk/glossary/parliament-1625-29.htm>

(٢) د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٢.

(٣) (نفس المرجع السابق)، ص ٢.

(٤) د. رمضان صديق محمد: الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، بدون ذكر جهة نشر، ١٩٩٨ م، ص ٥.

١٧٩١م - في المادة (١٤) على أن: " للمواطنين الحق في أن يقرروا بأنفسهم أو بواسطة ممثليهم ضرورة الضريبة العامة، وأن يوافقوا على فرضها بحرية، وأن يراقبوا إنفاق حصيلتها، وأن يحددوا قدرها ووعاءها، وكيفية تحصيلها، ومدتها "، وهذا النص من ثم يضع بصورة واضحة وصريحة الأساس الدستوري لمبدأ مشروعية الضريبة<sup>(١)</sup>.

وقد توالى الدساتير الفرنسية التي جاءت بعد ذلك لتحافظ على هذا المبدأ؛ من ذلك ما جاء في نص المادة (٣٤) من الدستور الفرنسي الصادر في ١٩٨٥م بأن: " يحدد التشريع القواعد المتعلقة بالوعاء، وبالسعر، وبكيفية تحصيل الفرائض الضريبية أيًا كانت طبيعتها".

### ثالثاً: مصر<sup>(٢)</sup>:

#### (أ): في العصر الفرعوني:

عرفت مصر الضرائب منذ عصور موعلة في القدم، فقد شهد العصر الفرعوني نظام ضرائب مباشرة - في عهد الأسرة الثانية - على الدخل من الثروات العقارية

(١) د. عبيد علي أحمد الحجازي، أصول علم المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص ٢٤.

(٢) تم إعداد هذا المطلب بالاستناد على المراجع التالية:

- د. السيد عبد المولى: التشريع الضريبي المصري، ضرائب الحكومة المركزية على الدخل والثروة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٦ - ١٩٧٧م، ص ٣ - ١٢.
- د. حسين خلاف: الوجيز في تشريع الضرائب المصرية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦م، ص ١ - ٩.
- د. رمضان صديق محمد، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، مرجع سابق، ص ٦.
- د. عادل أحمد حشيش: التشريع الضريبي، بدون ذكر الناشر أو تاريخ النشر، ص ٣ - ٥.
- د. عاطف صدقي، د. محمد أحمد الرزاز: التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦م، ص ٥ - ١٥.
- د. عبيد علي أحمد الحجازي، أصول علم المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص ٢٨ - ٣٣.
- د. محمد دويدار، د. أسامة الفولي: النظام الضريبي بين النظرية والقانون المالي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٤م، ص ٨٤ - ١٣٤.
- د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٣ - ١٦.
- د. محمود رياض عطية: الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف بمصر، الإسكندرية، ١٩٦٥م، ص ٣ - ٦١.
- Tax world Information for Inheritance Tax, Income Tax and All Other Forms of Taxation. <http://www.taxworld.org>

والمنقولة، وذلك بالاستناد إلى إحصاء للسكان والأموال يتم كل سنتين أطلق عليه "حساب الذهب والحقول".

وقد كانت الضريبة المباشرة تُفرض على الدخل من حيث أهميتها ومقدار رءوس الأموال، كما كانت عبارة عن شكل جزية رءوس أو بصورة سخرة كان يعفى منها الكهنة والموظفون وأملاك المعابد.

أما الضرائب غير المباشرة فقد كانت في صورة رسوم جمركية تجبى عيناً أو نقداً على الحاصلات التي تأتي من الخارج وبنسب تتراوح بين ٥-١٠%.

وكان تقدير الضرائب يتم وفقاً لقوائم تُعد للمكلفين يتم فيه حصر وعاء الضريبة عن طريق السلطة المركزية أحياناً، وفي أحياناً أخرى كان يجري عن طريق السلطات المحلية - بحسب قوة أو ضعف أيٍّ منها-، وغالباً ما كانت السلطة المركزية هي التي تُصدر الأمر بإعداد وتنفيذ قوائم الضرائب وجبايتها، بناءً على آلية إدارية وقانونية مُحكمة كانت تفوق أي نظام ضريبي موجود في ذلك العصر وحتى في عصرنا الحالي.

#### (ب): في العصر الإغريقي:

أما في العصر الإغريقي الذي بدأ من سنة ٣٢٣ قبل الميلاد بعد غزو الإسكندر الأكبر لمصر، ونظراً لازدياد النفقات العامة بالنظر إلى حجم المخصصات المالية للأسرة المالكة الجديدة ومرتببات الموظفين اليونانيين الكبيرة، فقد فرض الغزاة ضرائب باهظة على الكروم والحدائق، كما فرضت رسوم جمركية ورسوم الدخولية على انتقال السلع من إقليم لآخر.

واحتكرت الدولة كذلك إنتاج بعض السلع وبيعها بأسعار عالية، وهو الأمر الذي أثقل كاهل المصريين وزاد من معاناتهم، خاصة عندما رفع الغزاة الضرائب عن الرعايا اليونانيين ومضاعفتها على المواطنين المصريين، وهو ما كان يستنفذ الجزء الأكبر من دخولهم.

#### (ج): في العصر الروماني:

عند احتلال الرومان لمصر سنة ٣١ قبل الميلاد، احتفظوا بنظام الضرائب الذي كان موجوداً في العصر اليوناني، بل إنهم تأثروا به؛ فنقلوا بعضه إلى النظام الضريبي الروماني، الذي أخذ الكثير من مبادئه التي تأثر بها بعد ذلك العديد من النظم الضريبية الحديثة.

#### (د): في العصر الإسلامي:

عند دخول الفتح الإسلامي إلى مصر بين ١٨-٢٠ هـ ٦٣٩-٦٤١ م، جرى فيها تطبيق نظام الضرائب الإسلامي المتمثل في الجزية التي كانت تُفرض على غير المسلمين، إضافة إلى خراج الأرض والزكاة والضريبة على الحوانيت - المحلات التجارية في عصرنا الراهن- والتي كان أول من فرضها أبو جعفر المنصور الخليفة العباسي.

#### (هـ): في عصر المماليك:

في هذا العصر استطاع بعض المماليك امتلاك ما يقارب ثلثي الأراضي الزراعية في مصر، في حين كان الباقي من تلك الأراضي مرهوناً بدفع الضرائب والإتاوات التي كان يفرضها عليها الملتزمون الذين كانت الدولة تنوبهم عنها في جبي الضرائب نظير مقاسمتهم لما يتم تحصيله منها.

وبالنظر إلى السلطة المطلقة التي كان يتمتع بها هؤلاء الملتزمون في جبايتهم للضرائب، فقد كانوا يذيقون الرعية ألواناً من صنوف الظلم والاستبداد، ويفرضون ما يشاؤون من الضرائب والإتاوات دون رقيب أو حسيب، بل إن بعض الملتزمين بما يمتلكون من سلطة كانوا ينزعون الأرض من أصحابها عند عجزهم عن دفع ما عليهم من ضريبة أو إتاوة.

#### (و): في ظل الاحتلال العثماني:

بعد الغزو العثماني لمصر سنة ١٥١٧ م فرض الوالي العثماني ضرائب "الميري" على العقارات المبنية والأراضي الزراعية، كما كانت الضريبة تجبى بطريق الالتزام وما رافق هذا النظام من ظلم وتعسف.

ونظراً لتبعية مصر للدولة العثمانية، وما صاحب الامتيازات الأجنبية من آثار سلبية على الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية<sup>(١)</sup>، حيث قيدت هذه المعاهدة حرية الدولة المصرية في كثير من الجوانب السيادية والتي منها فرض الضرائب، إلى جانب منح امتيازات كبيرة للأجانب في جوانب متعددة.

### (ز): أثناء الحملة الفرنسية على مصر:

جاءت الحملة الفرنسية لغزو مصر سنة ١٧٧٨م، وعندما دخل نابليون القاهرة أصدر أمراً بأن تُحكم مصر بديوان يتألف من تسعة أعضاء من المشايخ، كما ألغى الفرنسيون نظام الالتزام الذي كان قائماً في تحصيل الضرائب والمكوس، وجعلوا مهمة ذلك للدولة، ويُعتقد بأنه كان من أهم أهدافهم من وراء ذلك ضمان وصول الأموال المحصلة إلى أيديهم بسهولة ويسر وبأكبر حصيلة ممكنة.

وباشتداد حاجة الجيش الفرنسي للأموال لجأ إلى إثقال كاهل الناس بالضرائب، وهو الأمر الذي كان من ضمن أهم أسباب ثورات القاهرة في وجه المحتل الفرنسي، الذي رحل في الأخير عن أرض مصر، ليتولى الحكم بعد ذلك محمد علي باشا الذي يُعد بحق مؤسس مصر الحديثة، والذي سنشير إلى تطور الضريبة في عهده في البند التالي.

(١) تعود أصل الامتيازات الأجنبية إلى معاهدين: الأولى: عقدت سنة ١٥٣٥م بين ملك فرنسا فرنسوا الأول وبين السلطان العثماني سليمان القانوني، وأعطيت بموجب هذه المعاهدة للفرنسيين والأتراك الحق في ممارسة التجارة في البلدين، كما تضمنت هذه المعاهدة النص على ضمان الحريات وعلى تعيين قناصل يكون لهم اختصاص قضائي، وتميزت هذه المعاهدة بأن الامتيازات التي تضمنتها كانت مؤقتة ويتم تجديدها كلما تولى سلطان جديد العرش. أما المعاهدة الثانية: وأطلق عليها تسمية (الامتياز الأكبر)، تم فيها تثبيت الامتيازات التي اشتملت عليها المعاهدة الأولى مع التوسع فيها، وجُعلت نهائية دون الحاجة لتجديدها. كما أبرمت تركيا بعد ذلك اتفاقيات أخرى مع دول أوروبية أخرى ومع الولايات المتحدة جرى النص فيها على مزايا الدولة الأكثر رعاية. وبضعف الدولة العثمانية توسع الأجانب في الامتيازات التي مُنحت لهم بموجب تلك المعاهدات خاصة في النواحي المالية والقضائية، وقد قيدت هذه المعاهدات سلطة الدولة في فرض الضرائب وفي جوانب سيادية أخرى كالقضاء، واستمرت تلك الامتيازات حتى سنة ١٩٣٧م بعد عقد مؤتمر مونترو بسويسرا في ٨ مايو ١٩٣٧م الذي تقرر فيه إلغاء نظام الامتيازات.

## (ح): في عهد محمد علي:

منذ تولي محمد علي حكم مصر عام ١٨٠٥م شهدت الدولة في عهده نهضة كبيرة في شتى مناحي الحياة التعليمية والسياسية والصناعية والتجارية... إلخ، وقد كانت أهم الضرائب في عهده خراج الأرض، وضريبة المباني، والرسوم الجمركية، ورسم الدمغة على أوراق التعامل، كما تقرر للدولة عدد من الاحتكارات المالية لبعض السلع الاستهلاكية.

وقد كان محمد علي يتابع بنفسه كثيراً من شئون حياة الشعب المصري، ويعمل على معالجة أوجه الاختلال التي تشوب المؤسسات الإدارية، وتروى عنه الكثير من القصص في هذا الجانب، منها ما يتعلق بتحصيل وجباية الضرائب التي وقعت في عهده، وتُظهر توجيهاته لحكام الولايات في أهمية أن تكون الضريبة التي يتم جبايتها من الشعب معقولة وتناسب مع الدخل حتى يتأتى لهم دفعها بدون عناء وبدون منازعة عليها<sup>(١)</sup>.

(١) من القصص الضريبة الظرفية والمعبرة في نفس الوقت تلك التي وقعت في عهد محمد علي باشا وتتلخص في أن أحد الفلاحين تأخر عن دفع الضريبة بسبب أزمة مالية وقع فيها، فاستحضره حاكم المديرية إلى مكتبه وأخذ يوبخه ويعنفه، والفلاح يعتذر منه محاولاً استعطافه، لكن المدير أمر بزجه في السجن، فهاج أقارب الرجل وأرسلوا شكوى إلى والي مصر محمد علي يشكون فيها ظلم المدير وتعسفه، وعندما اطلع محمد علي على هذه الشكوى استشاط غضباً وأرسل بطلب المدير حالاً إلى القاهرة لمقابلته.

وفي السراي الكبير حيث يقيم محمد علي مثل المدير بين يديه الذي طلب منه الاقتراب ففعل؛ وفجأة هجم محمد علي على ذقن هذا المدير وانتزع منها خصلة كبيرة من الشعر، فصرخ المدير صرخة كبيرة لشدة ما أصابه من الألم، لكن محمد علي لم يعبأ بألمه، وأمره بالاقتراب ثانية، ففعل ذلك طائعاً مستسلماً، وما إن اقترب حتى انتزع من ذقنه شعرة واحدة لم يشعر بألمها، ثم انتزع ثانية وثالثة ثم قال له: (أرأيت إن انتزع خصلة كبيرة من شعر لحيتك ألمك وجعلك تصرخ، بينما سهل عليك انتزع الشعر من لحيتك واحدة واحدة ولم تشعر بشيء!! إن هذا الأمر أشبه بجباية الضرائب فإذا فُرضت دفعة واحدة منها في وقت واحد ألم ذلك المعوزين وأرهقهم، ولكن إذا جمعتها شيئاً فشيئاً استراح الناس إلى القائمين بالأمر وبذلوا لهم كل ما يريدون). انظر في ذلك موقع صحيفة الثورة السورية، العدد الصادر يوم الجمعة الموافق ١٩ يناير ٢٠٠٧م، على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

[http://thawra.alwehda.gov.sy/\\_archive.asp?FileName=103673871920070118202317](http://thawra.alwehda.gov.sy/_archive.asp?FileName=103673871920070118202317)

وعلى الرغم من استقرار نظام الضرائب وازدهاره في عهد محمد علي، إلا أنه شاب هذا النظام بعض العيوب، كتلك المتعلقة بالاحتكارات المالية لعدد من السلع الاستهلاكية، بالإضافة للعيوب المتعلقة بطريقة تحصيل الضريبة عينا.

#### (ط): المرحلة من بداية القرن التاسع عشر وحتى ١٩٣٧م:

شهدت الفترة اللاحقة على عهد محمد علي فرض العديد من الضرائب التي وصلت إلى (١٣) ضريبة ورسم دون قانون ينظمها أو إرادة شعبية توافق عليها، وقد شابت الغرابة بعضاً منها خاصة في عهد الخديوي إسماعيل الذي تولى حكم مصر في الفترة (١٨٦٣-١٨٧٩م)، حيث ساء في عهده نظام الإدارة، وتفاقم العجز في موازنة الدولة، في الوقت الذي كان فيه هذا الخديوي في موقف المتفرج ولم يتخذ أية إجراءات في سبيل إصلاح نظام الضرائب الفاسد أو الإدارة المتهاكلة، بل ظل يُثقل كاهل الرعية بفرضه كثير من الضرائب الجديدة الشاذة والغريبة.

وأمام سوء الأحوال المالية، وبضغط الدول الأجنبية التي سعت للحفاظ على مصالحها ومصالح رعاياها المقيمين في مصر، فقد تم تشكيل لجنة عليا للنظر في مالية الدولة المصرية، واقتراح إصلاحات تكفل معالجة المشاكل التي تعاني منها.

وباقتراح هذه اللجنة لكثير من الإصلاحات، يمكن القول بأن عجلة الإصلاح المالي بدأت في الدولة، حيث تمثلت أهم خطوات هذا الإصلاح بالنص على عدم فرض أي ضريبة إلا بقانون، وأن يطبق القانون على كافة السكان باستثناء الأجانب الذين كانت القوانين المصرية لا تطبق عليهم لتمتعهم بنظام الامتيازات الأجنبية، وقد ألغي كثير من الضرائب والرسوم بحيث لم يتبق منها في عام ١٩٢٠م سوى ضريبتين فقط هما ضريبة الأتليان وضريبة المباني إلى جانب الرسوم الجمركية وبعض الرسوم الأخرى.

وعموماً فإن هذه المرحلة شهدت تطورات مهمة فيما يتعلق بمبدأ قانونية الضريبة، فبعد أن كان فرض الضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها يتم في مصر عبر حقب زمنية مختلفة وفقاً لإرادة الحاكم أو الخديوي، فإنه بين عامي ١٨٨٣ -

١٩١٣م تقرر للمجالس النيابية حق مناقشة قوانين الضرائب، وتم النص على هذا الحق بعد ذلك في دستور ١٩٢٣م التي جاء النص في المادة (١٣٤) منه على عدم جواز إنشاء ضريبة ولا تعديلها أو إلغائها إلا بقانون، وبعدم جواز تكليف الأهالي بتأدية شيء من الأموال أو الرسوم إلا في حدود القانون.

#### (ي): المرحلة التالية لسنة ١٩٣٧م:

بعد توقيع معاهدة مونترو بسويسرا في ١٩٣٧م، استردت مصر بموجبها سيادتها واستقلالها المالي بإلغاء الامتيازات الأجنبية، حيث صدرت بعد هذه المعاهدة ثلاثة قوانين ضريبية هي القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩م بفرض ضريبة على إيرادات رعوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل، والقانون رقم (٤٤) لسنة ١٩٣٩م برسم الدمغة، والقانون رقم (١٤٢) لسنة ١٩٤٤م بفرض رسم أيلولة على التركات الذي كان قد تأخر بعد أن قد لقي معارضة شديدة من قبل مجلس الشيوخ، كما صدر بعد ذلك القانون رقم (٩٩) لسنة ١٩٤٩م بفرض ضريبة تكميلية على جميع أنواع الإيرادات، بحسب ما هو معمول به في التشريعات الفرنسية والبلجيكية.

وعندما صدر الدستور المؤقت في ١٠ فبراير سنة ١٩٥٣م جاء في نص المادة السادسة منه النص على عدم جواز إنشاء ضريبة إلا بقانون، وهو ما أكد عليه القضاء المصري، حيث كان من أقوى الأحكام التي صدرت في هذا الشأن حكم محكمة العطارين الجزئية الصادر في ١٧ سبتمبر ١٩٤٢م الذي تقرر فيه عدم جواز تكليف الأهالي بأداء شيء من الأموال أو الرسوم إلا في حدود القانون، وهو الأمر الذي يصدر متوجاً باسم (جلالة الملك) بعد موافقة البرلمان طبقاً للمادة (١٣٤) من الدستور ما لم فتعتبر باطلة<sup>(١)</sup>.

كما أكد الدستور الصادر سنة ١٩٧١م في المادة (١١٩) منه على أن إنشاء الضرائب وتعديلها وإلغائها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا في حدود القانون.

(١) د. حسين خلاف، الوجيز في تشريع الضرائب المصرية، مرجع سابق، ص ٥٣.

وعلى ضوء هذا الدستور صدرت العديد من القوانين التي تنظم الضريبة؛ والتي منها القانون رقم (٤٦) لسنة ١٩٧٨م بشأن العدالة الضريبية. وقد كان من آخر القوانين التي صدرت في هذا الشأن القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م بشأن ضريبة الدخل الذي جاء مختلفاً عن القوانين السابقة من حيث الاسم والتقسيم والسعر وآلية التعامل مع دافعي الضريبة، بالإضافة إلى تقريره انقضاء الخصومة في جميع الدعاوى الضريبية التي كانت مقيدة لدى المحاكم قبل الأول من أكتوبر ٢٠٠٤م، متى كان موضوعها الخلاف في تقدير الضريبة التي لم تتجاوز فيها قيمة الدعوى عشرة آلاف جنيه، كما صدر في ذات السياق القانون رقم (١٩٦) بشأن الضريبة على العقارات المبنية في ٢٣ يونيو من العام ٢٠٠٨م.

## المبحث الثاني

## نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة في اليمن

## أولاً: في ظل الحضارات اليمنية القديمة:

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

## (أ): في حضارة معين:

كانت الضرائب في عصر دولة معين التي امتد تاريخها في الفترة (١٣٠٠-٦٣٠) قبل الميلاد تمثل أهم مصادر الدخل للدولة، التي عرفت أنواعاً مختلفة من الضرائب التجارية والضرائب على الأراضي الزراعية والضرائب على الدخل، وقد أشارت لذلك بعض النقوش المعينية التي تضمنت تسميات لبعض الضرائب التي كانت مطبقة في هذه الدولة ومنها (فَرَعَم) أي فرع، وضريبة كانت تسمى (عَشْرَم) أي العشر، التي كانت تؤخذ من عُشر المحصول<sup>(١)</sup>.

وكان كبراء الدولة ووجهائها وسادات القبائل هم من يتولون تحصيل الضرائب من الرعية وتقديمها إلى القائمين بأمور الدولة، وذلك بعد خصم حصتهم التي كانوا يتعهدون في مقابلها بإنشاء المباني العامة وإحكام أسوار المدن وبناء الحصون والمعابد وهذه المعابد كان لها أيضاً جبايات خاصة بها، كما كان الشخص أو القبيلة التي استحققت عليها ضريبة لهذه المعابد تقوم بتقديمها باعتبارها ديوناً للآلهة عليها<sup>(٢)</sup>.

(١) د. عباس علي الجنيد: النظام الضريبي اليمني وعلاقته بالنظام الاقتصادي والنظام السياسي،

رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٤م، ص ١٤٠.

(٢) د. جواد علي: المفصل في تاريخ العرب قبل الإسلام، نسخة منشورة بالتعاون مع جامعة بغداد،

الطبعة الثانية، ١٩٩٣م، الجزء الثاني، ص ١١١.

## (ب): في حضارة قتبان:

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

حيث تضمنت بعض هذه النقوش الإشارة إلى أنه جرى سن قوانين تشتمل على قواعد محكمة تتعلق بتقدير وتحصيل الضريبة، من ذلك نقش يتضمن قانون يشتمل على القواعد اللازم اتباعها عند فرض وتحصيل الضريبة، حيث كان نص هذا النقش كالتالي<sup>(١)</sup>:

" هكذا قرر (وسن) وأمر (شهر بن يدع آب) ملك قتبان والقتبانين، في تمنع، وبرم، ومنطقة الوادين الطمويين في حوكم، وأولاد إله القمر "عم" ومرقب أولاد عم:

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

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

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

(١) د. عبد العزيز السقاف: نظريات المالية العامة والنظام المالي في الجمهورية العربية اليمنية، المعهد القومي للإدارة العامة، صنعاء، ١٩٨٣م، ص ٢٤٨، ٢٥٠.

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

وعن طريقة جباية الضريبة فقد اشتملت بعض النقوش القتبانية على أوامر ملكية تتضمن كيفية جبايتها من قبيلة (كحد ن دتنت)، حيث تضمن نص هذا الأمر بأن (كبر) أي (كبير قبيلة كحد) هو الذي سيتولى مهمة الجباية والإشراف على تنفيذ هذا الأمر الملكي، على كل من يخصه ويشمله من تاريخ تعيينه (كبيراً) إلى يوم انتهاء تعيينه، وأن يقدم حصيلة الضرائب التي تم جبايتها إلى الدولة سنة فسنة، ومن سيتولى هذا المنصب بعده عليه أن يقوم بنفس المهمة<sup>(١)</sup>.

وأما عن نوع ومقدار الضرائب التي يتم فرضها بموجب ذلك الأمر الملكي، فقد حددتها بعض النقوش الأخرى بعبارة (عشر كل هنام وموبلم وتقنتم وثرثم وكل تفطم بثيفط)، بمعنى (عشر كل ربح صاف، وكل ربح يأتي من التزام أو من إرث يورث)، وقد ذكر ذلك النقش أيضاً ضريبة أخرى هي (عصم أو عصمم) وهي ضريبة خاصة تجبى للمعابد. وعن مواعيد استحقاق الضريبة على المزارعين؛ فقد جاء في إحدى النقوش بأنه في أول شهر (ذو فرعم إلى السادس من ذي فقهو) يجب أن تدفع الضرائب يوماً فيوماً وشهراً فشهرًا، وشهر (ذو فرعم) هو الشهر الأول من السنة عند مزارعي قتبان، وشهر (ذو فقهو) هو الشهر الأخير من السنة<sup>(٢)</sup>.

(١) د. جواد علي، المفصل في تاريخ العرب قبل الإسلام، مرجع سابق، ص ١١١.

(٢) (نفس المرجع السابق)، ص ٢٠٣-٢١٣.

## (ج): في حضارات سبأ وحضرموت وحمير:

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

وقد ساعد في ذلك تحكم مملكة سبأ بطريق تجارة اللبان، خاصة بعد استئناس الجمال التي كان لها دور كبير في ازدهار التجارة بقدرتها على نقل أحمال كبيرة لمسافات طويلة<sup>(١)</sup>.

وباكتشاف البطالمة الذين كانوا يحكمون مصر أسرار الملاحة في البحر الأحمر وحركة الرياح الموسمية في المحيط الهندي، تمكنوا من نقل تجارتهم بحراً دون حاجة لوساطة اليمنيين الذين كانوا يسيطرون كما سبقت الإشارة على طريق اللبان البري؛ ومن ثم تحول جزء كبير من تجارة اللبان إلى الطريق البحري، الأمر الذي أسهم في إضعاف قوة مملكة سبأ، فطمعت فيها القبائل والدول، فكان من ذلك حملة (أليوس جالوس) الرومانية سنة ٢٢٤ قبل الميلاد، والتي كان الرومان يحاولون من خلالها السيطرة على طريق اللبان البري الأهم لديهم. كما كان انهيار سد مأرب سنة ٥٧٠ - ٥٤٢ قبل الميلاد كنتيجة لضعف الدولة المركزية وانخفاض إيراداتها المركزية التي كانت تُسهم في ازدهارها الزراعي والحضاري، وأدى ذلك إلى هجرة وانتشار القبائل اليمنية بعد ذلك في الكثير من مناطق الجزيرة العربية وأفريقيا<sup>(٢)</sup>.

(١) طريق اللبان: كان طريقاً تجارياً مهماً ينقل من خلاله مادة اللبان الذي كان يتم إنتاجه من أشجار توجد في جنوب الجزيرة العربية، وكان يمتد من ميناء قنا في مصب وادي ميفعة على بحر العرب وصولاً إلى ميناء غزة في فلسطين المطل على البحر الأبيض المتوسط، ويمر خلالها بمدن شبيهة ومأرب ووادي الجوف ونجران اليمنية، ثم يتفرع بعد ذلك إلى اتجاهين الأول: فرعي ويمر عبر قرية ألفا ومنه إلى منطقة هجر في الخليج ويصل إلى جنوب وادي الرافدين. والطريق الثاني: رئيسي ويمتد من منطقة نجران شمالاً ويمر بمدينة يثرب ثم ددان شمال الحجاز إلى مدينة البتراء، وصولاً عبر الطريق الرئيسي إلى ميناء غزة كذلك، ويتفرع منه طريق آخر يصل إلى دمشق وإلى مدن الساحل الأفريقي. انظر: الدول اليمنية القديمة، منتدى تاريخ الوطن العربي، دراسة منشورة في شبكة المعلومات الدولية "الانترنت"، الارتباط: <http://www.stop55.com/vb/85943.htm>

(٢) (نفس المرجع السابق).

### ثانياً: بعد دخول الإسلام إلى اليمن:

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

### ثالثاً: في ظل الاحتلال العثماني والبريطاني:

مر الغزو العثماني لليمن بثلاث مراحل الأولى خلال (١٥٣٨ - ١٦٣٥ م)، والثانية سنة ١٨٤٩ م، والثالثة والأخيرة في الفترة (١٨٧٢ - ١٩١٨ م)، وقد فرض الأتراك على الشعب اليمني خلال فترة احتلالهم لليمن العديد من الضرائب والرسوم الجمركية؛ ليواجهوا من خلالها النفقات الكبيرة للقوات العثمانية المنتشرة في اليمن، إلى جانب مرتبات الموظفين الأتراك الذين كانوا يتولون أمور الإدارة<sup>(١)</sup>.

أما فيما يتعلق بالاحتلال البريطاني لمدينة عدن، فذلك يرجع إلى المزايا الطبيعية التي تتمتع بها هذه المدينة<sup>(٢)</sup>، بهدف استخدام مينائها كمحطة ترانزيت لأساطيله

(١) كان من أهم أسباب إصرار الأتراك للسيطرة على اليمن موقعها الاستراتيجي المتميز في الجنوب الغربي للجزيرة العربية، الأمر الذي يمكنهم بواسطته التحكم في البحرين الأحمر والعربي، والحصول على موطئ قدم للوثوب على البحرية البرتغالية في البحار الشرقية، وكذا تحقيق طموحاتهم في مد سيطرتهم باتجاه الشرق إلى أقصى حدود العالم الإسلامي، وإن تم تغليف ذلك الطموح بالترويج لهدف حماية الأماكن المقدسة في الحجاز. انظر في ذلك: د. فارق عثمان أباطة: الحكم العثماني في اليمن ١٨٧٢ - ١٩١٨ م، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، طبعة ١٩٨٦ م، ص ٢١، ٢٤٨.

(٢) موقع مدينة عدن عبارة عن حزام يحيط بجنوب الجزيرة العربية تطل على البحر الأحمر والبحر العربي، وتتحكم بمضيق باب المندب الاستراتيجي أحد أهم المضائق العالمية، ولذلك سميت هذه المدينة قديماً بمفتاح البحر الأحمر، وذلك الأمر كان دافعاً للمستعمر الإنجليزي في الإقدام على احتلالها عام ١٨٣٩ م بهدف استغلال موقعها في جوانب متعددة، منها استخدام مينائها كمحطة ترانزيت لأساطيله الحربية وغيرها من السفن التجارية المتنقلة بين القارة الأوروبية والمستعمرات الإنجليزية في آسيا وبخاصة في الهند وهونغ كونج.

انظر في ذلك: د. سلطان بن محمد القاسمي: الاحتلال البريطاني لعدن، دار الغرير للطباعة والنشر، دبي دولة الإمارات العربية المتحدة، الطبعة الثانية ١٩٩٢ م، ص ١٠، محمد عمر بامشموس: مناخ الاستثمار وعوامل =

الحربية، وغيرها من السفن التجارية المتنقلة بين القارة الأوروبية والمستعمرات الإنجليزية في آسيا وبخاصة في الهند وهونج كونج.

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

#### رابعاً: تحت حكم الإمامة:

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

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

أما فيما يتعلق بالضرائب موضوع دراستنا، فإن الإمام يحيى حميد الدين على الرغم من أنه كان ينتقد ويعارض بشدة قيام الأتراك بفرض ضرائب وإتاوات مخالفة للشريعة الإسلامية، إلا أنه استمر بعد خروج العثمانيين في تحصيل هذه الضرائب، التي أصبحت من الموارد المهمة التي كان يعتمد عليها نظام حكمه<sup>(١)</sup>.

= نجاح المنطقة الحرة في عدن، ورقة عمل مقدمة في ندوة: (تقييم وتحسين السياسات الاقتصادية في مجال الاستثمار وعوامل نجاح المناطق الحرة في اليمن)، التي عقدتها مجلة دراسات اقتصادية الصادرة عن حزب المؤتمر الشعبي العام بالتعاون مع جامعة عدن، وذلك بمدينة عدن في الفترة من ١٧، ١٨ يونيو ٢٠٠٣م.

(١) وافق الكثير من الفقهاء في تلك الحقبة الإمام يحيى حميد الدين باعتبار الضرائب بدعة مخالفة لأحكام الشريعة ومكوساً محرمة شرعاً، وساد هذا الاعتقاد لدى كثير من أفراد الشعب اليمني الذين كانوا يقومون بأدائها بعد ذلك من باب (التقية) ليس إلا. انظر في ذلك: د. عباس علي الجنيد، النظام الضريبي اليمني وعلاقته بالنظام الاقتصادي والنظام السياسي، مرجع سابق، ص ٧٥.

وبالنسبة لطريقة تحصيل الزكاة على الحاصلات الزراعية (زكاة الثمار) في تلك الحقبة، فقد كان يجري تقديرها بواسطة طرق عديدة؛ منها المزايدة لمن يرغب في تولي مهمة الجباية - وفقاً لنظام الالتزام المعروف - بحيث يتولى هذه الوظيفة من يقدم السعر الأعلى، ويتم دعمه من قبل الدولة بعدد من الجنود الذين يقدمون له الحماية والعون في الجباية بالقوة إن تطلب الأمر ذلك<sup>(١)</sup>.

وكانت هناك طريقة أخرى تعتمد على "الخرص والتخمين" لمقدار الزكاة، يتكلف بها شخص يسمى "المخمن أو المطوف"<sup>(٢)</sup>، حيث يقوم هذا الشخص بتقدير الزكاة من واقع الثمار لكل قطعة أرض زراعية على حدة<sup>(٣)</sup>.

وكانت تقديرات هؤلاء المخمنين لمقدار الزكاة تفتقد في أغلب الأحوال للدقة، نظراً لأن كثيراً من المحاصيل تتعرض للجفاف والصقيع والآفات الزراعية التي تتسبب في هلاكها، يضاف لذلك أن هؤلاء المخمنين كانوا يبالغون عادة في تقديراتهم بهدف مجاملة السلطة للحصول على رضاها ليحفظوا بتولي هذه الوظيفة مرات عديدة، ذلك أنه في حالة لم تحظ تقديرات المخمن برضا السلطة لأي سبب كان، فقد كان يتم إرسال مخمن آخر على نفقة المزارعين أيضاً، الذين كانوا في حالة اعتراضهم على تقديرات أي مخمن يتحملون تكاليف إرسال مخمن آخر... وهكذا<sup>(٤)</sup>.

وكذلك كان الحال في بقية أنواع الضرائب، وهو الأمر الذي أثقل كاهل اليمنيين فجعلهم يهجرون مزارعهم إلى أعمال أخرى، أو إلى الهجرة إلى خارج البلاد، ويعود الجانب الأهم في ذلك إلى عجز النظام الاقتصادي وبخاصة فيما يتعلق بالضرائب، في

(١) محمد أنعم غالب: نظام الحكم والتخلف الاقتصادي في اليمن، رسالة ماجستير، جامعة تكساس، الولايات المتحدة الأمريكية، ١٩٦٠م، النسخة العربية، ص ١١١-١١٣.

(٢) د. مصطفى حسين المتوكل: محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن، مركز الإمارات للدراسات والبحوث، أبو ظبي، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠م، ص ١٧.

(٣) د. عبد الله حسين بركات: التشريع الضريبي في الجمهورية اليمنية، مكتبة مركز الصادق، صنعاء، ٢٠٠٦م، ص ٢٦٣.

(٤) محمد أنعم غالب، نظام الحكم والتخلف الاقتصادي في اليمن، مرجع سابق، ص ١٥٥.

توفير المناخ المناسب لتشجيع الاستثمار نظراً لأن طرق الجباية المتبعة تلك كانت تزيد من معاناة الشعب اليمني الذي كان ولا يزال معظم أفراده يعيشون تحت خط الفقر، وهو ما أدى إلى زعزعة الثقة في الحكومة، وجعلت المواطنين يفقدون الاطمئنان، ويتفشى لديهم حيال ذلك شعور عام بأنهم يقعون تحت وطأة لصوصية مسلحة تحظى بموافقة قد تكون ضمنية من قبل الحكومة، وإن كانت - للأسف - بعض هذه المظاهر لازال الشعب اليمني يقع تحت تأثيراتها حتى وقتنا الراهن<sup>(١)</sup>.

وهكذا نجد أن النظام الضريبي في ظل حكم الإمامة كان يرتكز نظرياً على أحكام الشريعة الإسلامية، لكنه من الناحية العملية كان يتسبب في إساءة بالغة لهذه الشريعة الغراء، حيث كانت الزكاة يتم تقديرها وربطها وجبايتها وحتى صرفها دون أساس من شرع أو وازع من دين؛ ومن ثم فإن الدولة في تلك الحقبة كانت عبارة عن فارضة وجابية للضريبة ليس إلا. وعلى الرغم من أن الزكاة هي ركن من أركان ديننا الحنيف، إلا أن الدولة في ظل حكم الإمامة أولت هذا الركن اهتماماً مبالغاً فيه دون غيره من بقية الأركان التي يقوم عليها الإسلام، حتى ساد الاعتقاد لدى اليمنيين - آنذاك - بأن الدين الإسلامي لا يقوم في ظل نظام حكم الإمامة إلا على هذا الركن فحسب، أو بأن أهميته تعادل بقية الأركان الأخرى مجتمعة<sup>(٢)</sup>.

وما سبق يمكن أن نلاحظه بصورة جلية من خلال إحصاءات إيرادات الزكاة التي كان يتم تحصيلها قبل ثورة ٢٦ سبتمبر ١٩٦٢م، حيث كانت تمثل حوالي ٨٤% من الإيرادات العامة للدولة، في مقابل ٢% فقط نسبة إيرادات الدولة منها بعد الثورة<sup>(٣)</sup>.

(١) د. عباس علي الجنيد، النظام الضريبي اليمني وعلاقته بالنظام الاقتصادي والنظام السياسي، مرجع سابق، ص ٧٧.

(٢) (نفس المرجع السابق)، ص ٧٧.

(٣) د. مصطفى حسين المتوكل، محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن، مرجع سابق، ص ١٧.

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

جاءت ثورة ٢٦ سبتمبر ١٩٦٢م في الشطر الشمالي وثورة ١٤ أكتوبر ١٩٦٣م في الشطر الجنوبي من الوطن اليمني الواحد، لتواكبها ثورة تشريعية جرى فيها إصدار دساتير تنظم سلطات الدولة في شتى الجوانب، وهي تمثل نقلة لها مدلولها الحضاري والقانوني، خاصة بعد أن كان ينظر للدستور خلال فترة الإمامة على أنه نوع من الزندقة والردة عن الدين<sup>(١)</sup>، وفي المنوال نفسه صدر كثير من القوانين في شتى الجوانب المختلفة والتي منها الضرائب، كما تضمنت تلك الدساتير النص على مبدأ قانونية الضرائب.

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

أما فيما يتعلق بالقوانين التي تنظم عملية فرض وتحصيل الضريبة فقد صدر العديد من القوانين في هذا الشأن، منها قانون ضريبة الدمغة سنة ١٩٦٣م، وقانون ضريبة كسب العمل سنة ١٩٦٨م، وقانون ضريبة العقارات سنة ١٩٦٨م، وقانون ضريبة الأرباح التجارية والصناعية سنة ١٩٧٢م<sup>(٢)</sup>.

كما كان قد تم إنشاء مصلحة تتولى أمور تنظيم وتحصيل الضرائب، وذلك بالقرار الجمهوري بالقانون رقم (١٠) لسنة ١٩٦٩م، وهو ما تم بناءً عليه فصل الأمور المتعلقة بالضرائب عن تلك المتعلقة بالزكاة التي تتولاها مصلحة مستقلة، وهذا الأمر ترتب عليه ارتفاع حصة اليمن من الضرائب لتصل إلى ما يقارب ٤٧% من الإيرادات العامة مقابل ٣٠% تمثلها الإيرادات النفطية<sup>(٣)</sup>.

(١) وتلك النظرة حاول النظام الإمامي زرعها في عقول اليمنيين عقب ثورة ١٩٤٨م، التي قُتل فيها إمام اليمن يحيى حميد الدين، والتي جاءت بدستور أطلق عليه "الميثاق الوطني المقدس"، وقد انتهت هذه الثورة بالفشل بعد ملاحقة وإعدام الثوار الذين قاموا بها.

(٢) د. عبد الله حسين بركات، التشريع الضريبي في الجمهورية اليمنية، مرجع سابق، ص ٢٣ - ٢٦.

(٣) د. مصطفى حسين المتوكل، محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن، مرجع سابق، ص ١٦.

وتجدر الإشارة في هذا المقام إلى أن معظم هيكلية النظام الإداري في اليمن بعد الثورة أسهم في وضعه خبراء مصريين كان معظمهم يمتلك الخبرة العملية دون العلمية، مما جعل النظام الإداري اليمني - حتى اللحظة - يشبه إلى حد كبير النظام الإداري القائم في مصر بإيجابياته وسلبياته، وفي التطورات التي تطرأ عليه، والعثرات التي يقع فيها.

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

## الفصل الثاني

# خصائص المنازعات الضريبية

### المبحث الأول

عدم تساوي المراكز القانونية للخصوم فيها

### المبحث الثاني

خضوع المنازعات الضريبية لأحكام القانون الضريبي

### المبحث الثالث

تعلق المنازعات الضريبية بعمل من أعمال الضريبة

### المبحث الرابع

السرعة والسرية في إجراءات الفصل فيها

### المبحث الخامس

الوسائل الخاصة للإثبات فيها

### المبحث السادس

مواكبة إجراءات ووسائل الفصل فيها للتطورات الضريبية  
في الإدارة والتشريع والقضاء



## الفصل الثاني

### خصائص المنازعات الضريبية

#### تمهيد وتقسيم:

للمنازعة القانونية دلالة معينة تسوق معها الإشارة إلى أن هناك نزاعاً قائماً يثور تجاه إثبات حق أو نفي تهمة. وعلى الرغم من أن المنازعة الضريبية تخضع في بعض إجراءاتها لقواعد القانون العام للفصل فيها شأنها في ذلك شأن أية منازعات أخرى، إلا أنها تتميز بخصائص معينة تنفرد بها دون غيرها من المنازعات التي تخضع لقواعد وأحكام القانون بشقيه العام والخاص.

تلك هي مواضيع هذا البحث، الذي سيتناول الباحث فيه شرحاً موجزاً لبعض خصائص هذه المنازعات فيما يلي من مباحث:

**المبحث الأول:** عدم تساوي المراكز القانونية للخصوم فيها.

**المبحث الثاني:** خضوع المنازعات الضريبية لأحكام القانون الضريبي.

**المبحث الثالث:** تعلق المنازعات الضريبية بعمل من أعمال الضريبة.

**المبحث الرابع:** السرعة والسرية في إجراءات الفصل فيها.

**المبحث الخامس:** الوسائل الخاصة للإثبات فيها.

**المبحث السادس:** مواكبة إجراءات ووسائل الفصل فيها للتطورات الضريبية في الإدارة والتشريع والقضاء.

### المبحث الأول

### عدم تساوي المراكز القانونية للخصوم فيها

تنقسم الأعمال الصادرة عن الإدارة العامة إلى أعمال تتخذها بناءً على قرارات إدارية تُصدرها بإرادتها المفردة من جانب واحد بوصفها سلطة عامة، وأعمال تتم عن طريق التعاقد بينها وبين الأفراد، ويكون مركز الإدارة في هذه الحالة مساوياً لمركز الفرد الطرف الآخر في العلاقة التعاقدية<sup>(١)</sup>.

ومن هنا فإن وجود الدولة أو إحدى هيئاتها بوصفها سلطة عامة طرفاً في المنازعة الضريبية، يجعل هذه المنازعة خاضعة لأحكام القانون الضريبي الذي يُعد أحد فروع القانون العام الذي يقوم بتنظيم ومعالجة مراكز قانونية لا يُشترط بالضرورة أن تتساوى فيها مصالح أطرافها، حيث إن المصلحة العامة هنا هي الأولى بالرعاية والمحافظة عليها، وعلى النقيض من ذلك فإن الدولة في أية منازعة أخرى قد تنشأ بينها وبين الأفراد في علاقة تكون خاضعة لأحكام وقواعد القانون الخاص كعقود المقاولات والتجارة والتوريد، يتم التعامل معها هنا باعتبارها شخصاً عادياً وعلى أساس من التكافؤ والمساواة مع الأفراد<sup>(٢)</sup>.

وعلى ذلك ومن خلال ما سبق يمكن القول بأن الدولة في المنازعة الضريبية كسلطة عامة تجعلها تمتلك امتيازات وسلطات لا يمتلك المكلفون بالضريبة الذين يمثلون الطرف الآخر في هذه المنازعة أياً منها. ويندرج ضمن هذه الامتيازات ما يلي<sup>(٣)</sup>:

(١) د. سليمان محمد الطماوي: النظرية العامة للقرارات الإدارية، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٦م، ص ١٧٥.

(٢) د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ١٩٦٠م، ص ٤٧.

(٣) د. زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، ١٩٨٩م، ص ٧.

**أولاً: الحق في الاطلاع على كافة المستندات والبيانات الخاصة بدافعي الضريبة ، والتجري عن صحة وسلامة إقراراتهم الضريبية ، وتحديد أرباحهم الحقيقية ، بما يكتل تحديد الضرائب المستحقة عليهم بوضوح ودقة ، وإثبات صحة دعواها في أية منازعة ضريبية:**

نص المشرع المصري في قانون الضريبة على الدخل على حق موظفي مصلحة الضرائب الذين تتوافر فيهم صفة الضبطية القضائية في الاطلاع على دفاتر الممولين وغيرها من الوثائق، وذلك في أماكن وجودها وفي أثناء ساعات العمل العادية ودون أي إخطار مسبق<sup>(١)</sup>.

وقد قضت محكمة النقض المصرية بحق موظفي مصلحة الضرائب في الاطلاع على دفاتر الممول، إلا أنها أكدت في ذات القضية بأن تفتيش مسكن الممول ومركز نشاطه يجب أن يخضع للقواعد الخاصة التي ينص عليها قانون الإجراءات الجزائية، وبأن عدم الالتزام بهذه القواعد يترتب عليه بطلان التفتيش ونتائجه<sup>(٢)</sup>.

أما عن موقف المشرع في اليمن فقد صرح به في قانون ضرائب الدخل الجديد، حيث نص على أنه يتعين على المختصين في جميع وحدات الجهاز الإداري للدولة، والمجالس المحلية، والوحدات الاقتصادية للقطاع العام والمختلط، وشركات القطاع الخاص، وجميع المنشآت المملوكة للأفراد، وفروع الشركات الأجنبية؛ تمكين موظفي المصلحة (المخولين رسمياً) من الحصول على أية معلومات أو بيانات أو عمليات لمكفي الضرائب عند كل طلب بغرض الاستفادة منها في تحديد وربط الضريبة على المنشأة نفسها أو المتعاملين معها، ولا يجوز لهذه الجهات الامتناع في أية حالة عن موافاة المصلحة وتمكين موظفيها من الحصول على البيانات والمعلومات والسجلات والمستندات والعمليات المتعلقة بربط الضريبة بأي حال من الأحوال أو تحت مبرر سر المهنة<sup>(٣)</sup>.

(١) المادة (٩٩) من قانون الضريبة على الدخل المصري.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٥٩٨ لسنة ٤٨ ق، جلسة ١٥ نوفمبر ١٩٨٢م.

(٣) المادة (٨٤/أ) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م.

ثانياً: لا يترتب على رفع دعاوى قضائية إيقاف استحقاق دين الضريبة ، ويلزم على الممول أداء الضريبة المقررة عليه أولاً؛ ومن ثم المنازعة فيها لاحقاً:

وغاية ذلك بأن لا يترتب على اللجوء إلى القضاء التطويل في إجراءات المنازعات الضريبية لتحقيق أهداف ومنافع خفية لبعض الممولين يتأتى لهم تحقيقها من خلال التأجيل والمماطلة في أداء الضريبة، وهو أمر يترتب عليه الإضرار بمصلحة الخزنة العامة<sup>(١)</sup>. وفي هذا الصدد نص المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل على أنه لا يُعد الطعن المقدم من المكلف على قرار لجنة الطعن مقبولاً من الناحية الشكلية، إلا بعد التحقق من قيام الطاعن بسداد مبلغ الضريبة التي وافق عليها من واقع قرار لجنة الطعن الضريبي<sup>(٢)</sup>.

ثالثاً: توقيع جزاءات مالية وجنائية تجاه الممول المتهرب من دفع الضريبة ومن يقدم له المساعدة في ذلك :

في ذلك نص المشرع الأمريكي في المواد (7201 - 7217) من قانون الإيرادات الداخلية (IRC) على عقوبات مختلفة لمن يرتكب مخالفات وجرائم ضريبية معينة، سواء من دافعي الضريبة أو من يقدم لهم المساعدة في ارتكابها، أو من موظفي الإدارة الضريبية الذين يثبت ارتكابهم لمخالفات وجرائم تتعلق بوظيفتهم.

كما نص المشرع المصري على هذه الجزاءات وما يتعلق بها من أحكام في المواد (١٣١- ١٣٦) من قانون الضريبة على الدخل، وكذا المشرع اليمني في الباب السادس من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م على العقوبات المترتبة على بعض الجرائم الضريبية.

(١) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص ٢٩٨.  
(٢) المادة (١٢٣) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م.

رابعاً: امتياز الدولة على أموال المتحملين بدين الضريبة في حدود الضريبة المقررة عليهم:

نص العديد من المشرعين على تقرير هذا الحق في صلب التشريعات الضريبية، من ذلك ما تضمنته المواد (6321 - 6327) من قانون الإيرادات الداخلية الأمريكي (IRC) على تنظيم لحق الامتياز المقرر للحكومة الأمريكية على أموال الأشخاص الذين يهملون أو يرفضون دفع الضريبة المقررة عليهم.

كما نص المشرع الفرنسي على تقرير هذا الحق للدين الضريبي في المواد (1920 - 1929) من قانون الضريبة الموحدة (Code Général Des Impôts).

ونص المشرع المصري في المادة (١٠٢) من قانون الضريبة على الدخل؛ بأن الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بموجب القانون تُعد ديناً ممتازاً تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية، وذلك في جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها، وأكدت محكمة النقض المصرية على حق الدولة في الامتياز على الأموال المملوكة للمدين بالضريبة<sup>(١)</sup>، إلا أنها قررت أن ثبوت الامتياز لها شرطه أن تقضي بذلك القوانين والأوامر الخاصة بالشروط والقيود التي تقرره<sup>(٢)</sup>.

ولم يخالف هذا التوجه المشرع اليمني الذي نص في المادة (١٥٩/أ) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م على أن دين الضرائب دين ممتاز وواجب الأداء لمصلحة الضرائب من دون الحاجة إلى المطالبة به.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٣٩ لسنة ٣٥ ق، جلسة ١٥ يونيو ١٩٧٣م، حكم النقض في الطعن رقم ٣١٨ لسنة ٤٢ ق، جلسة ١٦ ديسمبر ١٩٨١م.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٧٤ لسنة ٣٦ ق، جلسة ٢٧ يونيو ١٩٧٣م.

خامساً: قيام الدولة في حالات معينة بإجراء الحجز الإداري والتنفيذ على من يتخلف في أداء الضريبة، وذلك عن طريق إجراءات وطرق إدارية سريعة:

في ذلك نص المشرع المصري على حق مصلحة الضرائب في توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من ضريبة، إذا لم يتم أداؤها في موعدها القانوني<sup>(١)</sup>، ونص المشرع اليمني على أنه متى أصبح الدين الضريبي واجب الأداء، وتخلف المكلف عن التسديد بعد انتهاء فترة الإنذار بالدفع، فللمحكمة بناءً على طلب من رئيس مصلحة الضرائب أو من يفوضه أن تصدر أمراً بالحجز التنفيذي على أموال المكلف المدين بما يساوي المبالغ والضرائب المستحقة عليه، ويشمل الحجز ما يكون للمحجوز عليه من أموال لدى الغير من النقود والأوراق المالية أو غيره سواء كانت مستحقة في الحال أو في المستقبل<sup>(٢)</sup>.

(١) المادة (١٠٤) من قانون الضريبة على الدخل المصري.

(٢) المادة (١٥٤) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ م.

## المبحث الثاني

### خضوع المنازعات الضريبية لأحكام القانون الضريبي

سبقت الإشارة إلى أنه على الرغم من ارتباط القانون الضريبي بفروع القانون الأخرى إلا أنه مستقل عنها، وله ذاتية خاصة أكسبته القدرة على تنظيم المراكز القانونية المترتبة عليه وفق مبادئه وأحكامه دون تأثر أو خضوع لأحكام القانون الأخرى<sup>(١)</sup>.

وتقودنا الإشارة إلى موضوع ذاتية القانون الضريبي واستقلاله عن فروع القانون الأخرى - في تناول الباحث لخصائص المنازعات الضريبية - إلى مفترقي طريق حول القانون الواجب التطبيق في منازعات الضرائب التي تُعرض أمام القضاء.

**الطريق الأول:** في حالة وجود نص صريح في القانون الضريبي، فمن البديهي أنه ليس هناك خلاف حول أن نصوص هذا القانون تطبق كما جاءت على موضوع النزاع.

**أما الطريق الآخر:** والمتمثل في الحالة التي تحمل في طياتها التساؤل عن خلو القانون الضريبي من حكم يفصل في موضوع النزاع، خاصة أن القانون المدني هو الواجب التطبيق عند غياب النص في أحكام القانون الأخرى<sup>(٢)</sup>.

ففي هذه الحالة يرى جانب من الفقه بأن القانون الخاص هو الواجب التطبيق، وما القانون الضريبي إلا الاستثناء الذي لا يطبق إلا على الحالات التي يتم النص عليها ضمنه؛ ومن ثم فإن سكوت المشرع الضريبي يجعلنا نرجع إلى الأصل المتمثل في الشريعة العامة (القانون المدني) كونه الواجب التطبيق في مثل هذه الحالة<sup>(٣)</sup>.

ويعارض هذا الرأي آخرون بقولهم بأن القانون الضريبي له هدفه وطبيعته وقواعده التي تختلف عن القانون المدني، فإن طرأت حالة صمت فيها القانون الضريبي؛ فليس من الواجب تطبيق أحكام القانون المدني ما لم يكن هناك إحالة صريحة أو

(١) د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٥.

(٢) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين، د. عاصم أحمد عجيلة، د. محمد رفعت عبد الوهاب: التشريع

الضريبي اليمني، بدون ذكر جهة نشر، ١٩٨٧م، ص ١٩.

(٣) د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٠١.

ضمنية على ذلك<sup>(١)</sup>، وفي حالة لم يوجد بشأنها نص ضريبي يعالج موضوع المنازعة؛ فإنه يلزم مراعاة روح القانون الضريبي وما هدف إليه المشرع عند إصداره، حتى ولو ترتب على ذلك مخالفة لأحكام القانون العام<sup>(٢)</sup>.

وفي رأي يجمع بين الاتجاهين؛ يرى جانب من الفقه بأنه يجب أن تُبحث كل حالة بشكل منفرد في ضوء الظروف الضريبية المحيطة بها، بحيث لا يكون الرجوع إلى القواعد العامة التي يتم النص عليها في القانون المدني أو التجاري أو المرافعات في المسائل الموضوعية التي لم يتعرض لها القانون الضريبي صراحة، إلا بالقدر الذي يتفق مع طبيعة القانون الضريبي وينسجم مع القواعد المحددة في القانون، ويُشترط أن لا يكون الرجوع إلى هذه القواعد العامة إلا في إطار اتفاقها مع طبيعة الضريبة المفروضة، وفي إطار التنظيم الذي يحدده المشرع لها<sup>(٣)</sup>.

وهذا الاتجاه أيده قضاء النقض المصري الذي قرر اعتبار أحكام القانون المدني هي الواجبة التطبيق في المسائل التي لم يتم النص عليها صراحة في القانون الضريبي<sup>(٤)</sup>، ومنها الحالات المتعلقة ببيان الأثر الرجعي للقانون الضريبي<sup>(٥)</sup>، أو أحكام التقادم<sup>(٦)</sup>، أو بعض القواعد المرتبطة بالضريبة على الشركات<sup>(٧)</sup>.

وجاء في حكم آخر للمحكمة بأنه في حالة خلو القانون الضريبي من النص على إجراءات خاصة لرفع الدعاوى في المسائل الضريبية، فإنه يتم الرجوع في هذه الإجراءات إلى قواعد القانون العام<sup>(٨)</sup>.

(١) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص ١٩.

(٢) د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٥٢.

(٣) د. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٥.

(٤) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١١٢ لسنة ١٢ ق، جلسة ٢٥ يونيو ١٩٥٣ م.

(٥) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٤٦٦ لسنة ٤٧ ق، جلسة ٣٠ يناير ١٩٧٩ م.

(٦) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٦٦٦ لسنة ٤٥ ق، جلسة ١٠ يناير ١٩٧٩ م.

(٧) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٦٨ لسنة ٣٠ ق، جلسة ١٦ يونيو ١٩٦٥ م.

(٨) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٢٢٤ لسنة ٢٢ ق، جلسة ٢٨ إبريل ١٩٥٥ م.

وكل ما سبق عرضه دفع البعض إلى القول بأنه على الرغم من وجود بعض أوجه الارتباط والتشابه في جوانب معينة بين القانون المدني والقانون الضريبي، إلا أن الرجوع في حالات ضريبية معينة إلى قواعد القانون المدني لا يرتبط بشكل صريح بالجوانب المتعلقة بفرض الضريبة أو تحديدها أو ربطها، وإنما يرتبط بالقواعد العامة التي تكفل تحصيل الضريبة، وضمان حق الخزنة العامة فيها، وبما لا يُخلّ بضمان وصيانة حقوق الممولين<sup>(١)</sup>.

---

(١) د. رمضان صديق محمد: الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧م، ص ٤٠.

### المبحث الثالث

### تعلق المنازعات الضريبية بعمل من أعمال الضريبة

تعددت الآراء حول مفهوم المنازعات الضريبية وذلك إلى آراء على الرغم من تشعبها إلا أنها تحصر هذه المنازعات في تلك التي تنشأ عند مباشرة الإدارة الضريبية لسلطاتها في ربط وتحصيل الضريبة فحسب، وآراء تتجه للتوسع في مفهوم هذه المنازعات ليشمل جميع الخلافات المترتبة على أعمال وتصرفات الإدارة الضريبية اللازمة لتطبيق القانون<sup>(١)</sup>.

وخلاصة هذه الآراء يتركز في رأي يضيق في عمل الإدارة الضريبية بحيث يحصره فقط في ربط وتحصيل الضريبة، ورأي موسع لمفهوم عمل هذه الإدارة ليشمل جميع الإجراءات والتصرفات اللازمة لتطبيق نصوص القانون الضريبي.

وإذا كان ذلك اتجاه الفقه، فقد انحاز القضاء إلى الرأي الثاني، حيث قضت محكمة النقض المصرية باعتبار المنازعة الضريبية هي تلك التي تنشأ عن تطبيق أحكام القانون الضريبي<sup>(٢)</sup>، وهي بذلك وسعت في مفهوم أعمال الإدارة الضريبية ولم تضيقها في مجرد ربط وتحصيل الضريبة.

وكل ما سبق يعود بنا إلى موضوع الخاصية الأولى، التي تم الإشارة فيها إلى أن وجود الدولة بوصفها سلطة عامة طرفاً في المنازعة الضريبية، لا يُشترط بالضرورة أن

(١) - CASTAGNÉDE (B.), Remarques sur La nature Juridique du Contentieux Fiscal. R.S.F. 1970 p. 10.

- MARTINEZ (J.CL.), Le statut du contribuable. Thèse Université de Montpellier I., 1976 T.I. pp. 423, 424.

مشار إليهما في د. محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، نُشرت بدار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨م، ص ٢٣، ٢٤.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٣٩ لسنة ٣٠ ق، جلسة ٢١ إبريل ١٩٦٥م.

تتساوى المراكز القانونية بين أطرافها، وذلك لأن الإدارة الضريبية في هذه الحالة تمارس اختصاصها في تطبيق القانون الضريبي.

وعلى النقيض من ذلك فإن الدولة يتم التعامل معها باعتبارها شخصاً عادياً وعلى أساس من المساواة في منازعات أخرى تنشأ بينها وبين الأفراد، وذلك فيما يتعلق على سبيل المثال بعقود المقاولات والتجارة والتوريد... إلخ<sup>(١)</sup>.

---

(١) د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٤٧.

## المبحث الرابع

### السرعة والسرية في إجراءات الفصل فيها

يترتب على التطويل في إجراءات المنازعات الضريبية أضرار متعددة وآثار مختلفة سواء على المصلحة العامة أو مصلحة المكلف بأداء الضريبة.

فالخزانة العامة تتحمل تكاليف إضافية لمواجهة النفقات المختلفة التي تتطلبها الإجراءات المختلفة للمنازعات الضريبية، يضاف لذلك أن التأخير في تحصيل الضريبة قد ينطوي على تخفيض في القيمة الحقيقية للضريبة خاصة إذا كان اقتصاد الدولة يعاني من مشاكل تضخم، أو كان سعر الفائدة على الودائع النقدية يفوق غرامات التأخير التي ينص عليها القانون الضريبي. وهو ما يمكن أن يدفع بعض الممولين لمنازعة الدولة في الضريبة تحت أي مبرر لتحقيق إثراء غير مشروع من وراء الضريبة المستحقة عليهم<sup>(١)</sup>.

وكل ذلك لا شك في أنه يتعارض مع قاعدة الاقتصاد في تحصيل الضريبة، التي تعد إحدى القواعد التي يسترشد بها المشرع عند صياغته للنظام الضريبي في الدولة<sup>(٢)</sup>.

(١) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٣٤.

(٢) من المعروف أن آدم سميث كان من أوائل من وضعوا القواعد التي تقوم عليها الضريبة وذلك في كتابه: (ثروة الأمم)، حيث لخصها في أربع قواعد هي:

١ - قاعدة العدالة أو المساواة: وتعني أن يقوم رعايا الدولة بالإسهام في نفقات الدولة وفقاً لمقدراتهم وحجم دخولهم.

٢ - قاعدة اليقين: ووفقاً لها يجب أن تكون الضريبة المقررة واضحة لا غموض في مقدارها ومواعيد أدائها والجزاءات المترتبة على عدم أدائها.

٣ - قاعدة الملاءمة في الدفع: وتقضي هذه القاعدة بأن تكون أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف الممولين من حيث مواعيد وطرق وإجراءات تحصيلها.

٤ - قاعدة الاقتصاد في التحصيل: وتقضي بأن تقوم الدولة بتحصيل الضريبة بأقل التكاليف الممكنة.

لمزيد من التفصيل حول هذه القواعد انظر:

- Adam Smith: An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations. published by Harriman House, UK, 2007, pp. 535 - 537 .

- د. عبد الأمير شمس الدين: الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية ( دراسة مقارنة)، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، الطبعة الأولى ١٩٨٧م، ص ٤٤ - ٥٠.

والمكلف بأداء الضريبة يظل مركزه القانوني والمالي غير مستقر نتيجة التطويل في هذه الإجراءات، يضاف لذلك ما يهدره الممول من وقت في متابعة إجراءات الفصل فيها، وما يخسره من نفقات تستقطعها هذه الإجراءات، إضافة للآثار النفسية والاقتصادية المترتبة على عدم معرفته بمقدار الضريبة التي سيقوم بأدائها عند انقضاء هذه المنازعة، وما يلحق بسمعته التجارية من آثار تترتب على طول مدة هذه الإجراءات.

وفي اتجاه مختلف، تتميز المنازعات الضريبية بأن جلسات الفصل فيها تكون سرية، وذلك بهدف حماية أسرار الممولين الشخصية وبياناتهم المالية، إضافة إلى ما تستلزمه طبيعة الأعمال التجارية والصناعية بالنسبة للممولين من التجار والصناع، وذلك حتى لا يترتب على علنية هذه الجلسات التأثير على أعمال هؤلاء الممولين، وكشف بعض أسرار أعمالهم التجارية والصناعية، أو تشويه سمعتهم وهز ثقة المتعاملين معهم، خاصة أن السمعة التجارية لبعض الممولين تُعد من أهم ما يعتمدون عليه في نجاح أنشطتهم التجارية ومشاريعهم الصناعية.

وعلى الرغم من أن مبدأ علانية الجلسات يُعد من المبادئ العامة في التقاضي التي يتم النص والتأكيد عليها في قوانين المرافعات<sup>(١)</sup>، إلا أن استثناء المنازعات الضريبية من هذا المبدأ يُظهر ما تتميز به هذه المنازعات من خصائص معينة دون غيرها من المنازعات والدعاوى الأخرى.

وقد قضت محكمة النقض المصرية بأن عدم مراعاة نظر الدعاوى المتعلقة بهذه المنازعات في جلسات سرية يترتب على مخالفته بطلان الأحكام الصادرة في هذه الدعاوى؛ نظراً لأن هذا الإجراء يتعلق بنظم التقاضي الأساسية المتصلة بالنظام العام<sup>(٢)</sup>، إلا أن بعض المشرعين يتركون الخيار للمحكمة إذا رأت غير ذلك<sup>(٣)</sup>.

(١) تنص المادة (٢٢) من قانون المرافعات والتنفيذ اليمني على أن "جلسات المحاكم علنية إلا ما استثني بنص خاص".

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٦٦٨ لسنة ٤١ ق، جلسة ٥ مايو ١٩٧٧م، ص ٣٨٠.

(٣) تنص المادة (١٢٤/ج) من قانون ضرائب الدخل اليمني الجديد بأن "تعقد المحكمة جلساتها سرية إلا إذا رأت غير ذلك".

كما استقر قضاء محكمة النقض المصرية على جواز أن يتم نظر الدعاوى التي ترفع من الممول أو عليه في جلسات سرية، إلا أنه يجب أن يكون النطق بالحكم في جلسة علنية وإلا كان الحكم باطلاً، باعتبار أن قانون المرافعات هو الشريعة العامة لإجراءات التقاضي الذي يجب الرجوع إليه كلما شاب القوانين الأخرى - فيما عرضت له من هذه الإجراءات - من نقص أو غموض<sup>(١)</sup>.

كما نص العديد من المشرعين في بعض التشريعات الضريبية على سرعة الفصل في المنازعات الضريبية، وبأن تُعقد جلسات الفصل فيها سواء أمام اللجان الإدارية المختلفة، أو المحاكم القضائية بصورة سرية بحيث يقتصر الحضور فيها على أطرافها والمختصين بالفصل فيها، ومن ترى تلك الجهات ضرورة حضوره فيها.

ففيما يتعلق بسرعة الفصل في هذه المنازعات جاء النص في المادة (١٧٤) من قانون الضريبة على الدخل العماني رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩م، بأن على المحاكم أن تفصل في الدعاوى الضريبية على وجه الاستعجال.

ونص المشرع المصري في المادة (١٢٢) من قانون الضريبة على الدخل بأن تكون جلسات لجان الطعن الضريبي سرية. أما فيما يتعلق بسرية جلسات نظر هذه المنازعات فقد جاء في نص المادة (١٢٥) بأنه في الدعاوى التي ترفع من الممول أو عليه يجوز للمحكمة نظرها في جلسة سرية ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة.

وذلك نفس ما نص عليه المشرع اليمني في قانون ضرائب رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، حيث جاء في نص المادة (١٢٤/ج) منه على أن تكون جلسات محكمة الضرائب سرية إلا إذا رأت المحكمة غير ذلك، ويكون الحكم في القضايا الضريبية على وجه الاستعجال.

(١) أحكام محكمة النقض المصرية في الطعون التالية:

- الطعن رقم ٨٥٠ لسنة ٦٠ ق، جلسة ٥ ديسمبر ١٩٩٦م، س ٤٧، ج ٢، ص ١٤٦٧.
- الطعن رقم ٢٢٧ لسنة ٥٩ ق، جلسة ١٦ نوفمبر ١٩٩٥م، س ٤٦، ج ٢، ص ١١٥٢.
- الطعن رقم ١١٥٤ لسنة ٥٨ ق، جلسة ١١ يناير ١٩٩٣م، س ٤٤، ج ١، ص ١٨٧.
- الطعن رقم ٤٤٥ لسنة ٣٨ ق، جلسة ٥ فبراير ١٩٧٥م، س ٢٦، ص ٣٣١.

كما نص المشرع اليمني كذلك في المادة (٩٤) من القانون فيما يتعلق بالالتزام بسر المهنة؛ بأن على كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون، أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات، ملزم بمراعاة سر المهنة طبقاً لما يقضي به القانون، فإذا أفشى سراً عُوقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة، أو بغرامة مالية لا تزيد عن ثلاثمائة ألف ريال.

وكان المشرع اليمني قد سبق أن نص في قانون الضريبة على الدخل السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م، على مبدأ سرية جلسات نظر هذه القضايا في المادة (٧٧/ج) التي جاء فيها بأن تكون جلسات لجان الطعن سرية إلا إذا رأت غير ذلك، وفي المادة (٨٠/د) التي جاء النص فيها كذلك على أن تعقد محكمة قضايا الضرائب جلساتها سرية إلا إذا رأت غير ذلك، والمادة (٨١) التي جاء النص فيها على أن تتسم إجراءات شعب الاستئناف في قضايا الضرائب بطابع الاستعجال.

وهذه الأحكام التي وردت في المواد السالفة الذكر لم يضمن المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م أحكاماً مشابهة لها، تؤكد على مبدأ السرية في جلسات لجان التسوية أو لجان الطعن في الإدارة الضريبية.

ويرى الباحث بأنه كان من الأولى التأكيد على وجه الخصوص بضرورة النص في قانون ضرائب الدخل الجديد على سرية جلسات لجان الطعن الضريبي، وما يصل إلى أعضائها من معلومات وبيانات خاصة بالممولين، وذلك بالنظر إلى أن بعض أعضاء لجنة الطعن الضريبي من أعضاء الغرف التجارية والصناعية، وهم تجار وصناعيون قبل أن يكونوا ممثلين عن الغرف التجارية والصناعية.

حيث إن فرضية مصادفة اشتراكهم كأعضاء في لجنة الطعن الضريبي في نظر قضية تخص أحد التجار أو الصناعيين المنافسين لهم في السوق فرضية قائمة وغير مستبعدة، وهو ما يمكن أن يترتب عليه انتهاك لسرية وبيانات الممول الذي يعرض طعنه على هذه اللجان، ويُخل أيضاً بمبدأ الحياد الذي سعى إليه المشرع عند تشكيله للجان

الطعن، وفي مبدأ السرية في جلسات نظر المنازعات الضريبية التي ينص عليها الكثير من المشرعين، ومن ضمنهم المشرع اليمني<sup>(١)</sup>.

وهذا الأمر بتصور الباحث يحتاج إلى وضع آلية معينة في عمل لجان الطعن الضريبي تكفل سرية إجراءاتها عند نظرها للطعون الضريبية، وبما يضمن سرية بيانات الممولين التي يطلع عليها أعضاء هذه اللجان بحكم اختصاصهم في الفصل في نظر هذه الطعون، وتقرير الحق للممولين في طلب تغيير أو استبعاد أحد أعضاء اللجان من أعضاء الغرف التجارية والصناعية في نظر الطعون المقدمة منهم إلى هذه اللجان في حال توافرت أسباب معقولة لذلك.

وفيما يتعلق بالسرعة في الفصل في المنازعات الضريبية سواء أمام لجان الطعن الضريبي أو أمام القضاء، فيتساءل الباحث عما يمنع من أن ينص المشرع في صلب التشريعات الضريبية على مدة زمنية محددة تصدر فيها لجان الطعن الضريبي أو المحاكم القضائية قراراتها في هذه المنازعات، بحيث يُحدد على سبيل المثال أقصى مدة لذلك سنتين أو ثلاث سنوات من تاريخ أول جلسة لنظر المنازعة، وذلك بنظر الباحث يتوافق مع الذاتية الخاصة التي يتمتع بها التشريع الضريبي وطبيعة المنازعات التي تنشأ بمناسبة تطبيقه، والتي تتطلب السرعة والاستعجال في فصلها للأسباب التي سبق الإشارة إليها.

(١) جاء في نص المادة (١١٩/أ) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، بأن تُشكل لجان طعن للنظر في الطعون الضريبية، بموجب قرار من وزير المالية موضحاً به مقر ونطاق اختصاصها المكاني لكل لجنة، وتُشكل على النحو الآتي:

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

### المبحث الخامس الوسائل الخاصة للإثبات فيها

تتميز المنازعات الضريبية بوسائل إثبات تختلف عن غيرها من المنازعات الأخرى، حيث تتطلب طبيعة الإجراءات الضريبية وما ينشأ بشأنها من منازعات ضريبية مختلفة بأن تكون إجراءاتها كتابية في معظم مراحلها؛ وهو ما يترتب عليه عدم اللجوء للإثبات في هذه المنازعات بالشهادة أو اليمين إلا في أضيق الحدود على خلاف ما هو قائم في المنازعات الأخرى. ويُرجع البعض ذلك إلى ما للمنازعة الضريبية من خصوصية يأخذ الطابع الكتابي فيها الدور الأكبر<sup>(١)</sup>.

ويمكن القول بأن وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية تتدرج بحسب قوتها القانونية إلى عدد من الوسائل التي سيتم الإشارة لبعضها في البنود التالية<sup>(٢)</sup>، مع الإشارة إلى أنه سيتم تناول وسائل الإثبات هذه بشيء من التفصيل في المبحث الأخير من هذا البحث والخاص بوسائل الإثبات في المنازعات الضريبية:

#### (أ): الأدلة المحاسبية:

وهي من الأدلة الكتابية من حيث الأصل، حيث تلزم التشريعات الضريبية الممول إمساك دفاتر وسجلات يضمنها بياناته المحاسبية المتعلقة بدخله الخاضع للضريبة، ويُشترط لكي تمتلك الأدلة المحاسبية حجية الإثبات شرطان أساسيان هما:

- (١) د. سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة: وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، دراسة منشورة بمجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الثاني، ٢٠٠٦م، ص ٣٠٩، ٣١٠.
- (٢) انظر في ذلك:
  - د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٤٢٦-٥٢٥.
  - د. سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٩٧، ٣٣٧.
  - د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص ٨٠٩-٨١٧.
  - أبو بكر الصديق محمد عامر: أحكام التجريم في قانون الضريبة على المبيعات، مكتبة غريب، القاهرة، بدون ذكر تاريخ النشر، ص ١٦٧-١٧٠.

**الشرط الأول:** يرتبط بالشكل الذي يتم فيه القيد في السجلات التي يلزم على الممول إمسакها، حيث يجب أن تخلو هذه السجلات من الفراغات والكشط والتعديل غير المبرر، وأن يتم القيد فيها بصورة منتظمة من واقع المستندات والوثائق، ووفقاً للأصول الفنية والمحاسبية المتبعة.

**الشرط الثاني:** يرتبط بالموضوع، حيث يلزم أن تتوافر في السجلات التي يتم القيد فيها عناصر الأمانة، وأن تعبر بشكل صريح وواضح عن الوضع المالي للممول.

#### (ب) : الأدلة الكتابية:

وتشمل إلى جانب الأدلة المحاسبية - التي سبق تناولها في البند (أ) السابق - وكذا المحررات التي تنظم العلاقة بين الإدارة الضريبية والممول، كالإقرارات الضريبية والوثائق الأخرى ذات العلاقة، وتُعد الكتابة كما سبقت لذلك الإشارة من أهم وسائل الإثبات لما توفره من ضمانات للخصوم لا تتوافر في غيرها.

#### (ج) : القرائن:

وهي ما يتم من خلالها استنباط أمر معلوم للدلالة على أمر آخر مجهول، وتنقسم صور القرائن إلى **قرائن قانونية** وهي التي يمكن من خلالها استنباط واقعة ثابتة من واقعة محددة وواضحة ينص عليها المشرع، و**قرائن قضائية** وهي: التي يتم من خلالها استنباط واقعة ثابتة يختارها القاضي من الوقائع التي تجري في الدعوى، أو من وقائع أو مستندات خارج القضية؛ كتحقيق جنائي أو إداري أو خلافه.

#### (د) : قوة الأمر المقضي:

وهو يعني أن الحكم في موضوع النزاع الضريبي اكتسب صفة الحكم النهائي غير القابل للطعن، وحجية الأمر المقضي يترتب عليها إمكانية المحكوم له التنفيذ جبراً على المحكوم عليه.

**(هـ): الإقرار:**

ويعني الإقرار في منازعات الضرائب اعتراف الممول بدين الضريبة للدولة، ويمكن أن يكون الإقرار شفوياً أو مكتوباً صريحاً أو ضمنياً.

**(و): تقارير الخبراء:**

وتشمل تقارير الخبراء والمحاسبين الذين يتم انتدابهم من المحكمة لفحص ومراجعة الوثائق والمستندات المتعلقة بالقضية المنظورة أمامها.

**(ز): المعاينة:**

وتُعد المعاينة من إجراءات التحقيق التي يمكن أن تلجأ إليها المحكمة عند تيقنها بأن الانتقال للمعاينة يمكن أن يكون له جدوى في الوصول إلى أدلة في المنازعة المنظورة أمامها، وهذا الإجراء نادراً ما يتم اللجوء إليه في المنازعات الضريبية.

## المبحث السادس

### مواكبة إجراءات ووسائل الفصل فيها للتطورات الضريبية في الإدارة والتشريع والقضاء

إن الباحث في المجال الضريبي أو من تربطه علاقة إدارية أو قانونية أو قضائية بهذا المجال سيتأتى له معرفة ما وراء هذه الميزة من جوانب متعددة وعناصر مختلفة، والتي لا يُلَم بها كثير من الأشخاص غير المتخصصين في المجال الضريبي عملياً أو نظرياً.

فالمجال الضريبي بجوانبه الإدارية والتشريعية والقضائية، هو مجال متجدد ودائم التغيير، وذلك مرجعه إلى ضرورة أن يكون مواكباً لكل جديد، وما يطرأ من تغيير أو تعديل في شتى المجالات التي تتعلق بالضريبة بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

وليس أدل على ذلك في هذا المقام مما يمكن ملاحظته في التعديل والتغيير الدائم الذي يتم على التشريعات والإجراءات الضريبية المختلفة من حين لآخر بل وفي أوقات متقاربة. وذلك ليس معناه - في جزء منه - عدم الاستقرار الإداري أو القانوني بمعناه العام، إنما هذا الأمر يرجع إلى ضرورة مواكبة هذه التشريعات والإجراءات للتطورات الإدارية والاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية السائدة في الدولة أو في المحيط الإقليمي والدولي، والتي تسوق معها تطورات يلزم النص عليها في كثير من التشريعات، وإن كانت التشريعات الضريبية برأي الباحث تعد من أكثر هذه التشريعات تأثراً بذلك وهو ما يستوجب بالضرورة أن تواكب تلك الإدارات الضريبية وجهات الفصل في المنازعات الضريبية في إجراءاتها وقراراتها الإدارية أو القضائية.

وفي الجانب الاقتصادي ليس ببعيد عن هذا الموضوع الحديث عن منظمة التجارة العالمية وشروط الانضمام إليها، والتي دفعت بكثير من الدول إلى تغيير سياساتها وتشريعاتها المختلفة والتي منها التشريعات الضريبية حتى تتوافق مع شروط الانضمام إلى هذه المنظمة العالمية.

وفي الاتجاه نفسه فإن الأزمة المالية العالمية التي اجتاحت العالم في العام ٢٠٠٩م قد ترتب عليها آثاراً مختلفة طالت اقتصادات كثير من دول العالم، التي لجأ بعضها إلى إجراء تغييرات على سياساتها الضريبية كوسيلة من وسائل معالجة آثار هذه الأزمة.

أما في جانب مواكبة التطورات في مجال التكنولوجيا والاتصالات فسنرى لاحقاً بعض أوجه التطور الذي طرأ على العمل الضريبي في بعض جوانب الإجراءات والإخطارات الضريبية، وكذلك في تقديم الإقرارات الضريبية، وحتى في عملية دفع الضريبة التي أصبح كثير منها يتم عن طريق وسائل الإلكترونية لم يكن معمولاً بها في السابق.

فعملية دفع الضريبة نقداً في مقر الإدارة الضريبية الذي يتم النص عليه بعض التشريعات يمكن أن يصبح جزءاً من الماضي، وذلك بالنظر إلى أن الواقع العملي في الوقت الراهن يُظهر بأنه يمكن دفع هذه الضريبة من قبل الممولين دون حاجة للانتقال من مقر أعمالهم أو منازلهم إلى مقر الإدارات الضريبية، وكذلك هو الحال بالنسبة للإقرارات الضريبية التي يتم تقديمها بالطريقة نفسها، إلى جانب الإخطارات الضريبية التي لم يعد تسليمها باليد هو الأساس بعد أن أتاحت التقنيات الإلكترونية ووسائل الاتصال الحديثة عمليات تكاد تكون مؤكدة في هذه العملية.

وهذه التطورات في التكنولوجيا والاتصالات بتصور الباحث إذا استمرت بنفس هذا الزخم الجاري في الوقت الراهن، تنبئ بأنه يمكن الوصول معها في المستقبل القريب إلى إدارات ضريبية إلكترونية، تتولى المهام نفسها التي تقوم بها الإدارات الضريبية القائمة حالياً، باستثناء أن هذه الإدارات الإلكترونية ستكون بعيدة عن مؤثرات الفساد الإداري والمالي، أو الإجراءات البيروقراطية المنفرة، على الرغم من أنه قد تكون قريبة من بعض الآثار السلبية التي قد ترافقها وتحد من نجاحها كأعمال القرصنة الإلكترونية، وفيروسات الحاسوب.

أما في جانب إجراءات الفصل في المنازعات على اختلافها، فيمكن من خلال هذه الوسائل أن نشهد في المستقبل القريب مجالس قضاء لا يتقابل فيها الخصوم والقضاة

وجهاً لوجه، حيث يمكن من خلال استخدام التقنيات ووسائل الاتصال الحديثة أن تكون مجالس القضاء واحدة، في حين يكون أطرافها وقضاتها في أماكن متفرقة، تجمعهم وتواجه بينهم هذه التقنيات وكأنهم في مجلس قضاء واحد يحاكي نفس مجالس القضاء التقليدية في الوقت الراهن.

والتطورات السابقة التي تم المرور على بعضها مروراً عابراً، لا يعلم سوى المولى تعالى إلى ما ستنتهي إليه. إنها العولمة التي أصبحت تطرق بإيجابياتها وسلبياتها أبواب ونوافذ شتى مجالات الحياة لمعظم الشعوب والدول، ومن لا يجاريها ويواكب تطوراتها دون استراتيجية واضحة تعتمد على الحنكة والسعي لمصلحة الشعوب ومستقبل الدول؛ يمكن أن يتخلف عن قطار الزمن والحضارة بمراحل متعددة، أو أن ينزلق نتيجة آثارها السلبية في مآهات ومشاكل متعددة.

### الفصل الثالث

# أسباب المنازعات الضريبية

### المبحث الأول

الأسباب المتعلقة بالتشريع الضريبي

### المبحث الثاني

الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

### المبحث الثالث

الأسباب المتعلقة بالممول



## الفصل الثالث

### أسباب المنازعات الضريبية

#### تمهيد وتقسيم:

تتعدد أسباب المنازعات الضريبية، وتختلف باختلاف العوامل التي أدت إليها. فقد يرجع سبب هذه المنازعة إلى أسباب تتعلق بالتشريع الضريبي، من غموض أو تعقيد قد يشوب نصوصه، أو جمود يعوق مواكبته للتطور التشريعي أو الاقتصادي الذي تشهده الدولة أو العالم في مجمله، أو على النقيض من ذلك عدم استقرار نصوص هذا التشريع، وتعاقب تعديل مواده بصورة تتعارض مع مبدأ استقرار التشريع، الذي يمثل إحدى الدعامات المهمة للعدالة واستقرار المراكز القانونية للأفراد.

كما أن هناك أسباباً لهذه المنازعات قد تتعلق بالفساد المالي والإداري الذي قد يصيب الإدارة الضريبية، ويؤثر في مدى ثقة المتعاملين معها. يضاف لذلك أسباب تتعلق بالتعسف الذي يصدر عن هذه الإدارة عند مباشرتها لسلطاتها وصلاحياتها المختلفة.

وفي المقابل قد ترجع بعض أسباب المنازعات الضريبية إلى عوامل اجتماعية أو اقتصادية أو نفسية تتعلق بالمولين، وهي عوامل قد تلقي بظلالها بصورة مباشرة أو غير مباشرة على مستوى الالتزام الضريبي لأفراد المجتمع، وفي منازعتهم للإدارة الضريبية في أي من إجراءاتها.

يتناول هذا الفصل ما سبق طرحه في الفقرة السابقة من أسباب قد تؤدي بعضها بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى نشوب المنازعات الضريبية، التي تشمل عليها المباحث التالية التي جرى تقسيمها على النحو التالي:

**المبحث الأول:** الأسباب المتعلقة بالتشريع الضريبي.

**المبحث الثاني:** الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية.

**المبحث الثالث:** الأسباب المتعلقة بالممول.



## المبحث الأول

# الأسباب المتعلقة بالتشريع الضريبي

## المطلب الأول

غموض وتعقيد بعض نصوص التشريع الضريبي

## المطلب الثاني

عدم التنسيق بين التشريعات المتعلقة بالضريبة  
أو تعارضها في أحيان أخرى

## المطلب الثالث

جمود التشريع الضريبي أو عدم استقراره



## المبحث الأول

### أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالتشريع الضريبي

#### تمهيد وتقسيم:

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

وليس ببعيد عن ذلك فإن عدم التنسيق بين التشريعات ذات العلاقة بالضريبة بل والتعارض فيما بينها أحياناً، يؤدي إلى ما يشبه النتائج السلبية المترتبة على ما سبق الإشارة إليه في الفقرة السابقة، والتي يمكن أن تؤدي كذلك إلى منازعات ضريبية تعاني منها الإدارة الضريبية والممولون على السواء.

كما أن جمود التشريع الضريبي أو على النقيض من ذلك عدم استقراره وتعاقب تعديلاته، ينعكس سلباً على هذا التشريع في أوجه متعددة، تؤثر بعضها في عمل الإدارة الضريبية صاحبة الاختصاص في تطبيق هذا التشريع، وكذلك في مواكبة هذا التشريع للتطورات التشريعية والاقتصادية المختلفة، وهو ما يؤدي في بعض الحالات إلى نشوب منازعات ضريبية متعددة.

تلك هي مواضيع هذا المبحث، الذي تم تقسيمه إلى المطالب الثلاثة التالية:

**المطلب الأول:** غموض وتعقيد بعض نصوص التشريع الضريبي.

**المطلب الثاني:** عدم التنسيق بين التشريعات المتعلقة بالضريبة وتعارضها في أحيان أخرى.

**المطلب الثالث:** جمود التشريع الضريبي أو عدم استقراره.

### المطلب الأول

### غموض وتعقيد بعض نصوص التشريع الضريبي

يُنسب إلى العالم الشهير "ألبرت أينشتاين" مخترع نظرية النسبية قوله بأن "أصعب شيء في العالم هو أن نفهم ضريبة الدخل!!"<sup>(١)</sup>، وهذا القول يدفع الباحث إلى التساؤل بدوره: إذا كان هذا هو حال أحد عباقرة العالم وأكثرهم شهرة في القرن العشرين مع فهم ضرائب الدخل وإجراءاتها ونصوصها، فكيف سيكون الحال عليه بالنسبة لغيره من الناس الذين يتمتعون بذكاء عادي؟

وهذا الأمر يسوقنا بدوره إلى الحديث عن غموض بعض نصوص التشريع الضريبي، حيث يؤدي هذا الأمر إلى اللبس وعدم الفهم إلى ما رام إليه المشرع عند صياغته لهذا التشريع؛ ومن ثم يدفع الإدارة الضريبية والمتعاملين معها إلى تفسير ما شاب ذلك التشريع من غموض كل بحسب ما يعتقد صوابه أو تدفعه إليه مصلحته؛ مما يؤدي إلى تعارض المصالح واختلاف الرؤى والتفسيرات، ويكون للنزاع الضريبي ووسائل الفصل فيه في نهاية المطاف الكلمة الفصل في ترجيح ما يراه في هذا الخلاف.

والغموض في صياغة التشريع الضريبي لا يُسهم فقط في التأثير على مبادرة المكلفين للامتثال الطوعي لمتطلبات النظام الضريبي في الدولة فحسب، بل إن الأمر قد يصل إلى التأثير على عملية صناعة القرار الاقتصادي للدولة، من خلال الآثار المترتبة على عدم الالتزام الضريبي، والصعوبة في تحديد الإيرادات الضريبية المتوقعة للخزانة العامة<sup>(٢)</sup>.

وغموض التشريعات الضريبية وتعقيدها يؤثر سلباً في تشجيع المستثمرين المحليين والأجانب على التوسع في مشروعاتهم الاستثمارية في الدولة، من ذلك ما يدل

(١) موقع (Us Business Services) الأمريكي على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت، الارتباط:

<http://www.usbussserv.com/eng/our-services/taxes/>

(٢) Simon James: Tax Simplification Is Not A Simple Issue, The Reasons For Difficulty And A Possible Strategy. University of Exeter, UK, Discussion Papers in Management, Paper number 07/18, ISSN 1472-2939, 2007, p. 7.

الباحث عليه بنتائج خرج بها استبيان تم إجراؤه عام ٢٠٠٥م وشاركت فيه ألف شركة من عشر دول أوروبية، حيث خلصت نتائج هذا الاستبيان إلى أن فرنسا تحتل المرتبة الثالثة في تعقيد أنظمتها الضريبية بعد بولندا وألمانيا<sup>(١)</sup>.

كما يترتب على غموض التشريع الضريبي التأثير في مبدأ العدالة الضريبية، من خلال الظلم الذي قد يقع على بعض المكلفين الذين لا يتأتى لهم الاستفادة على قدم المساواة من أوجه الغموض والتعقيدات والثغرات التي تشوب هذا التشريع والتي يستفيد منها بعض الممولين دون غيرهم<sup>(٢)</sup>.

ويرى البعض أن بعض أوجه غموض التشريع الضريبي تتجسد في الخلط بين الضريبة والرسم حتى من قبل المشرع نفسه أحياناً، ففي حالات يتم النص فيها على ضريبة معينة والمقصود بها في الواقع إحدى الرسوم، أو قد يقع العكس من ذلك. ويضرب مثلاً لما سبق استخدام المشرع في بعض الدول لفظ الرسوم الجمركية للدلالة على الضرائب الجمركية، أو لفظ رسوم الدمغة، والمقصود بها في الواقع ضريبة الدمغة<sup>(٣)</sup>.

وتعود بعض الأسباب التي تؤدي إلى غموض القانون الضريبي إلى تسرع المشرع في إصدار التشريعات الضريبية دون تركيزه على سياسات وأهداف محددة يسعى لتحقيقها من وراء تلك التشريعات، أو عدم مراعاته للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في الدولة، وما ستشهده تلك الجوانب من تطورات

(١) Olivier Fouquet: Ameliorer La Securite Juridique Des Relations Entre L'administration Fiscale Et Les Contribuables: Une Nouvelle Approche, Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique. France, juin 2008, p.10.

تجدر الإشارة إلى أن ترتيب الدول الأوروبية من حيث تعقيد أنظمتها الضريبية بحسب الاستبيان المشار إليه كان كالتالي: بولندا ٩١%، ألمانيا ٩٠%، فرنسا ٨٩%، بريطانيا ٥٦%، هولندا ٤٣%، السويد ٣٨%.

(٢) Simon James: Tax Simplification Is Not A Simple Issue, The Reasons For Difficulty And A Possible Strategy. Op. Cit., p. 7.

(٣) د. رابح رتيب: الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١م، ص ١٧٣.

مستقبلية. ويقع ذلك غالباً لعدم أخذ المشرع مشورة الخبراء المختصين وموظفي الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب قبل إصداره تلك التشريعات<sup>(١)</sup>.

كما تصنف الصياغة السيئة للتشريع الضريبي كأهم أسباب غموض هذا التشريع، ويفاقم من ذلك عدم تلافي المشرع هذا الأمر بإصداره تفسيراً دقيقاً وواضحاً للقانون، وهو ما يترتب عليه تطبيق بعض نصوص ذلك التشريع على بعض الممولين دون بعضهم الآخر الذين يتساوون معهم في نفس المراكز القانونية والحالات الضريبية<sup>(٢)</sup>.

ولأنه لا يتأتى لأي دولة كانت الارتقاء بسياساتها الضريبية وتبسيط الإجراءات الضريبية المختلفة، دون أن تبادر إلى إزالة الغموض الذي يكتنف تشريعاتها الضريبية، وتسهيل فهمها لسائر المتعاملين معها، فقد لجأت مؤخراً كثير من الدول؛ منها على سبيل المثال أستراليا وكندا ونيوزلندا والمملكة المتحدة؛ إلى إجراءات واسعة بهدف تبسيط تشريعاتها الضريبية وإزالة الغموض الذي يكتنفها<sup>(٣)</sup>.

ويُعد تفسير القانون من الوسائل التي يتم اللجوء إليها في مثل هذه الحالات ويُعنى بتوضيح ما شاب عبارات التشريع من غموض، وسد ما يكتنفه من قصور، واستيفاء ما ظهر في أجزائه من نقص، وإزالة ما يشوب بعض أحكامه من تناقض<sup>(٤)</sup>.

إلا أنه إذا كان النص القانوني صريحاً جلي المعنى، قاطعاً في الدلالة على الغاية المتوخاة منه، فلا محل هنا للخروج عليه أو تأويله بدعوى تفسيره، استهداءً بالحكمة التي أملت وقصده المشرع منه؛ لأن ذلك لا يكون إلا عند غموض النص أو وجود لبس فيه<sup>(٥)</sup>.

(١) د. محمد نجيب جادو: ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية، دراسة تطبيقية في مصر، رسالة دكتوراه من كلية الحقوق جامعة الزقازيق في ٢٠٠٣م، نُشرت بدار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤م، ص ٢٩١.

(٢) د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٧٤، ١٧٥.

(٣) Henry J. Aaron Joel Slemrod: The Crisis in Tax Administration. brookings institution press, Washington, D.C, 2004, p. 150.

(٤) د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٥.

(٥) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٥٠٣٧ لسنة ٦٤ ق، جلسة ٢٤ يناير ٢٠٠٨م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي: أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤- إبريل ٢٠٠٩م، بدون ذكر جهة النشر، ٢٠٠٩م، ص ٣٣٩، ٣٤٠.

وفي ذلك جاء نص المشرع اللبناني بأنه في حال وجود نص يمكن تفسيره بأكثر من معنى، يجب الأخذ بالمعنى الذي يجعل النص متوافقاً مع هدفه ومؤمناً التناسق بينه وبين النصوص الأخرى. وفي هذه الحالة تبادر وزارة المالية إلى إصدار قرارات وتعاميم وتعليمات لتفسير هذه النصوص وطرق تطبيقها، على أن تنشر في الجريدة الرسمية<sup>(١)</sup>.

### مصادر تفسير القانون<sup>(٢)</sup>:

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

(أ): **التفسير التشريعي**: وهو التفسير الذي يصدر عن المشرع لتوضيح حكم تشريعي سابق وتناقضت الأحكام عند تطبيقه.

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

(ج): **التفسير القضائي**: وهو الذي يتم عن طريق القاضي في حالة إصداره لحكمه في قضية منظورة أمامه، وهذا التفسير يُعد ملزماً في نطاق الحكم الصادر في القضية، ويكون سارياً على أطراف المنازعة المنظورة فحسب، لكن لا يمنع ذلك من الاستدلال بهذا التفسير في قضايا أخرى مشابهة، خاصة إن صدر هذا التفسير عن محكمة النقض باعتبارها محكمة قانون، أما في حالة صدور تفسير للقانون عن

(١) المادة (٨) من القانون اللبناني رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨م بشأن الإجراءات الضريبية.  
(٢) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٦٠-٦٣، د. قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٢٠٦، ٢٠٧.

المحكمة الدستورية العليا، فهو تفسير ملزم لجميع الجهات القضائية والإدارية ذات العلاقة بتطبيق القانون.

(د): **التفسير الإداري**: وهو التفسير الذي تصدره الجهة الإدارية في صورة تعليمات بمناسبة تطبيقها للقانون، وتمنح بعض البرلمانات الإدارات الضريبية صلاحية في تفسير قانون الضرائب؛ من ذلك ما قرره الكونجرس الأمريكي للإدارة الضريبية (IRS) من سلطة في تفسير قانون الضرائب من خلال مجموعة من اللوائح والتعليمات والمنشورات التي توضح إجراءات ووسائل تطبيق نصوص هذا القانون. ونتيجة للتوسع في شرح وتفسير نصوص القانون من قبل الإدارة الضريبية؛ بلغ حجم هذه اللوائح والتعليمات الصادرة عنها أربعة أضعاف حجم قانون الضرائب نفسه<sup>(١)</sup>.

ويرى البعض أن هذا التفسير يُعد ملزماً تجاه الإدارة الضريبية وموظفيها فحسب، دون أن يطول المتعاملين معها أو المحاكم التي يُعرض عليها نزاع بمناسبة تطبيقه، وهو ما قررته إحدى المحاكم الأمريكية برفضها معاقبة المكلفين الذين يقعون في أية أخطاء بسبب اتباعهم عن حسن نية لتفسيرات صادرة عن الإدارة الضريبية، أو فتوى خطية صادرة عن أحد موظفي الإدارة الضريبية المختصين بذلك<sup>(٢)</sup>.

وقد تقرر في قضاء محكمة النقض المصرية بأن خروج المذكرة الإيضاحية الصادرة من الإدارة الضريبية لإحدى مواد القانون عن مضمون نصوص القانون، وما هدف إليه المشرع في النص عليه في القانون، يجعل هذه المذكرة غير ذات قيمة ولا يُعتمد بها أمام القضاء<sup>(٣)</sup>.

(١) Frederick W. Daily: Stand Up to the IRS, 9th Edition. Berkeley, California, Nolo, 2007. p. 10.

(٢) Cause Druggists' supply corp. V. Commissioner .8 T.C. 1343 (1947) ، and Cause H. fort flowers foundation Inc. v. Commissioner . 72T.C.399. 411 (1979).

(٣) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٢٠٣٢ لسنة ٦٣ ق، جلسة ٩ يوليو ٢٠٠٧ م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤ - إبريل ٢٠٠٩ م، مرجع سابق، ص ٢٢٣، ٢٢٤.

أما فيما يتعلق باللائحة التنفيذية للقانون التي تشتمل على توضيح ما شاب من غموض في بعض نصوص القانون، فتكتسب قوة إلزامية أمام الجميع باعتبار أنها تُعد تفسيراً تشريعياً يستمد قوته من نصوص القانون المُفسر، إلا أن ذلك يخضع للضوابط التي تحددها المحكمة الدستورية في شأن التفسير التشريعي للقانون، حتى لا يكون من شأن ذلك فتح باب التحايل على نصوص القانون بدعوى تفسير وتوضيح ما شابها من غموض<sup>(١)</sup>.

وفيما يتعلق بتفسير التشريع الضريبي، لا يخلو الأمر في آخر المطاف عند اكتسابه للقوة القانونية من الخروج بنتيجتين اثنتين هما<sup>(٢)</sup>:

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

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

**النتيجة الثانية:** في هذه النتيجة قد يتمكن الممول بالوسائل القانونية والمحاسبية في أن تحظى رؤيته في تفسير النص الضريبي الغامض بتأييد الجهة المخولة قانوناً في

(١) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٦٢.

(٢) د. محمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية، مرجع سابق، ص ٢٨٨.

ذلك، ومن هنا تتأتى له سبل جديدة في التخلص أو المماطلة في سداد الضريبة كلها أو بعضها، وهذا الأمر يترتب عليه كذلك خسارة تتحملها الخزنة العامة.

خلاصة القول في هذا الجانب يمكن الإشارة فيها إلى أن قاعدة اليقين التي تُعد إحدى قواعد فرض الضريبة تقتضي أن تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح، بحيث يستطيع جميع المكلفين الإلمام بها وفهمها، فكلما كانت نصوص تلك التشريعات تحتمل تفسيرين مختلفين، عمد المكلفون إلى اختيار التفسير الذي يصب في مصلحتهم، وهو ما يمكن أن يتسبب في الإضرار بحقوق الخزنة العامة، كما أن اللجوء إلى التفسير القضائي أو الإداري للنصوص الغامضة في تلك التشريعات يمكن أن يزرع أثراً سيئاً في نفوس المكلفين، وهو ما يمكن أن يدفعهم إلى اللجوء إلى وسائل التهرب الضريبي أو البحث عن أية أسباب لمنازعة الإدارة الضريبية بشأنها<sup>(١)</sup>.

(١) د. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر بجامعة الموصل، العراق، بدون تاريخ نشر، ص ١٤٢.

## المطلب الثاني عدم التنسيق بين التشريعات المتعلقة بالضريبة أو تعارضها في أحيان أخرى

تلجأ الدول في شئون الضريبة إلى إصدار أكثر من تشريع ينظمها، ويوضح حالات فرضها، وطرق تحصيلها، وإجراءات التظلم منها. وفي سياق ليس ببعيد؛ تلجأ الدول في سبيل تنظيم شئون اقتصادية معينة إلى إصدار تشريعات مستقلة تتناول مسائل تنظيمها وما يتعلق بها من أمور تتميز بخصوصية معينة.

وترتبط التشريعات الضريبية ارتباطاً وثيقاً بكثير من التشريعات الأخرى بما فيها دستور الدولة ذاته، فالقوانين التي تنظم عمل المؤسسات الحكومية على سبيل المثال قد تؤثر بشكل أو بآخر على إدارة ومباشرة الإدارة الضريبية لبعض صلاحياتها وسلطاتها التي يتم النص عليها في صلب التشريعات الضريبية<sup>(١)</sup>.

كما أن قواعد وإجراءات الفصل في المنازعات الضريبية سواء أمام لجان الطعن الضريبي أو أمام المحاكم المختصة، يجب أن تخضع لقواعد نظر المنازعات المنصوص عليها في قوانين المرافعات، وهو ما ينطبق كذلك عند مباشرة الإدارة الضريبية لسلطاتها في تقدير وتحصيل الديون الضريبية، كحق الاطلاع والتفتيش والحجز، وكذا الامتيازات المقررة للدولة في تحصيل الديون الضريبية، وإجراءات تنفيذ الجزاءات والعقوبات الضريبية المختلفة، التي تنظم كثيراً من إجراءاتها تشريعات أخرى غير التشريعات الضريبية<sup>(٢)</sup>.

وعلى الرغم من أن التشريعات الضريبية هي قوانين خاصة ولها ذاتية خاصة، بحيث تطبق نصوصها على ما يرد فيها من حالات، إلا أن هذه التشريعات لا يمكن بأي حال أن تشمل كل تلك الإجراءات المنصوص عليها في تشريعات خاصة بها، وعلى الرغم

(١) Richard K. Gordon: Law of Tax Administration and Procedure. volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed. Chapter 4. pp. 4 - 5.

(٢) Ibid. pp. 4 - 5.

من أن بعض الدول تفرد تشريعات مستقلة بذاتها للإجراءات الضريبية، تضمنها كثيراً من الإجراءات التي سبق الإشارة إليها.

إلا أنه على الرغم من ذلك فإنه نظراً لافتقار التنسيق اللازم عند صياغة التشريعات الضريبية وغيرها من التشريعات ذات العلاقة، يقع أحياناً تضاد وتعارض فيما بينها، حيث يكون هذا التعارض إما داخلياً أو خارجياً<sup>(١)</sup>:

**- فالتعارض الداخلي:** هو الذي ينشأ بين نص ضريبي ونص ضريبي آخر، وهذه الصورة من التعارض غالباً ما تعاني منها التشريعات الضريبية في كثير من دول العالم.

وفي سعيها لإزالة هذا التعارض قامت بعض الدول المتقدمة كالولايات المتحدة وفرنسا بتقنين وتجميع أحكام التشريعات الضريبية في قانون واحد، كما هو الحال عليه فيما يتعلق بالقانون التجاري أو المدني<sup>(٢)</sup>. وهنا يرى الباحث ضرورة أن يحذو المشرع في مصر واليمن هذا النهج نفسه، أو أن يتم العمل على إصدار قانون للإجراءات الضريبية يشتمل على نصوص تنظم جميع الجوانب المرتبطة بالعلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين في مراحلها المختلفة، بحيث لا يترك أمر الكثير من ذلك كما هو قائم حالياً للتعليمات الصادرة عن الإدارة الضريبية.

**- والتعارض الخارجي:** ينشأ غالباً بين نص ضريبي ونص تشريعي غير ضريبي، وعادة ما يتعلق هذا التشريع الأخير بأمور اقتصادية أو مالية، كقانون الاستثمار، أو قانون المناطق الحرة، أو قانون سوق المال، وغير ذلك من القوانين.

وينص بعض المشرعين صراحة على وسائل معالجة التعارض الذي قد يقع بين التشريعات الضريبية والتشريعات الأخرى أو المعاهدات الدولية ذات العلاقة، حيث نص المشرع اللبناني في قانون الإجراءات الضريبية، على أنه عند تعارض أحكام هذا القانون وكذلك أحكام القوانين الضريبية المعمول بها في لبنان مع أحكام المعاهدات الدولية،

(١) د. جميل عبد الرحمن صابوني: التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، دراسة مقارنة،

رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥م، ص ٥٦، ٥٧.

(٢) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٣٠.

تطبق أحكام هذه الأخيرة، وتخضع الشؤون الضريبية لأحكام هذا القانون عند تعارضها مع أحكام التشريعات الأخرى سواء كانت ذات طابع عام أو خاص<sup>(١)</sup>.

كما قضت إحدى محاكم الاستئناف اليمنية بأنه في حالة وقوع تعارض بين قانون ضرائب الدخل وقانون الإشراف والرقابة على التأمين، فإن القانون الأخير باعتباره قانون خاص يقيد ما يرد في قانون ضرائب الدخل، حيث تضمن قرار المحكمة عدم جواز فرض الضريبة على نسبة الـ ٤٠% التي ينص قانون الإشراف والرقابة على التأمين بأن تخصصها شركات التأمين كاحتياطي لمواجهة التعويضات تحت التسوية<sup>(٢)</sup>.

وفي اتجاه آخر قد يترتب على عدم التنسيق أو التعارض بين التشريعات الضريبية ظاهرة ضريبية تتمثل في الازدواج الضريبي الذي جرى تعريفه بأنه: فرض الضريبة نفسها، أو ضريبة من النوع نفسه أكثر من مرة على الشخص نفسه، وعلى المال نفسه، في مدة واحدة<sup>(٣)</sup>.

### أسباب الازدواج الضريبي:

تعود بعض أسباب ظاهرة الازدواج الضريبي، إلى عدم صياغة التشريعات الضريبية بصورة محكمة، كما أن من أسباب الازدواج الضريبي كذلك رغبة الدولة في زيادة الحصيلة الضريبية، فتلجأ لتنفيذ ذلك من خلال فرض الضريبة أكثر من مرة على نفس المال<sup>(٤)</sup>. وقد يعود السبب كذلك لرغبة الدولة في إخفاء الارتفاع الحقيقي في سعر الضرائب، فتلجأ لتقسيم وتوزيع هذا السعر على أكثر من ضريبة من نفس النوع<sup>(٥)</sup>.

(١) المادة (٣، ٢/٣) من القانون اللبناني رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨م بشأن الإجراءات الضريبية.

(٢) حكم محكمة الأموال العامة بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (١٢٩)، الصادر بتاريخ ٦ أكتوبر ٢٠٠١م، في القضية الضريبية رقم (١٥) لسنة ١٤٢١هـ.

(٣) د. رفعت المحجوب: **المالية العامة، دار النهضة العربية**، القاهرة، طبعة سنة ١٩٧٥م، ص ٣٠٩.

(٤) د. السيد عطية عبد الواحد: **مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية**، القاهرة، ٢٠٠٠م، ص ٧٧٦.

(٥) د. رفعت المحجوب، **المالية العامة**، المرجع السابق، ص ٣١٥.

### صور الازدواج الضريبي:

تتعدد صور الازدواج الضريبي إلى عدة أوجه؛ فمن حيث نطاقه: ينقسم إلى ازدواج داخلي وازدواج دولي. ومن حيث قصد المشرع: ينقسم إلى ازدواج مقصود وازدواج غير مقصود. ومن حيث توافر شروطه: ينقسم إلى ازدواج قانوني وازدواج اقتصادي، وسيتم الإشارة لذلك بشكل موجز على النحو التالي<sup>(١)</sup>:

#### أولاً: الازدواج القانوني والازدواج الاقتصادي:

**الازدواج القانوني:** هو الازدواج الذي تتوافر فيه شروط الازدواج الضريبي كاملة، بحيث إذا تخلف إحداها كان ازدواجاً اقتصادياً، وهذه الشروط باختصار هي:

- أ- فرض أكثر من ضريبة ذات نوع واحد.
- ب- أن يكون الشخص الذي خضع للضريبة واحداً.
- ج- وحدة المال الخاضع للضريبة.
- د- وحدة الفترة الضريبية.

**أما الازدواج الاقتصادي:** فهو الذي يقع لكن يتخلف فيه شرط من الشروط التي سبقت الإشارة إليها.

#### ثانياً: الازدواج الداخلي والازدواج الدولي:

**الازدواج الداخلي:** هو الذي تتحقق شروطه داخل الدولة ذاتها؛ كأن يقع في دولة اتحادية - كالولايات المتحدة الأمريكية ودولة الإمارات -، ويتحقق ذلك بأن تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة معينة، وتقوم إحدى الولايات في الدولة أيضاً بفرض هذه الضريبة نفسها على ذات المادة عينها. كما قد يتحقق هذا النوع من الازدواج في الدولة الموحدة البسيطة، وذلك عندما تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة على مادة

(١) د. رمضان صديق محمد: تفسير وتطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧م، ص ٢٣-٢٢، د. محمد دويدار، د. أسامة الفولي، النظام الضريبي بين النظرية والقانون المالي، مرجع سابق، ص ٤٥-٤٦، د. رفعت المحجوب، المالية العامة، مرجع سابق، ص ٣١٢-٣١٤.

معينة، وتقوم إحدى السلطات المحلية كذلك بفرض الضريبة ذاتها على نفس المادة التي سبق أن خضعت للضريبة المركزية.

**الازدواج الدولي:** هو الذي يتحقق في حالة أن تقوم دولتان أو أكثر بفرض ضريبة واحدة أو ضرائب متشابهة على المادة نفسها، ويكلف بها الشخص ذاته، في فترة زمنية واحدة. ومثال ذلك ما يتعلق بالضريبة على إيرادات الأسهم والسندات في حالة قيام شخص بالاستثمار فيها، فتقوم الدولة التي يحمل جنسيتها بفرض ضريبة عليه وفقاً لمبدأ عالمية الإيراد الذي يخول لها حق فرض الضريبة على دخول الأشخاص الذين يحملون جنسيتها في أي مكان يحققونها داخل الدولة أو خارجها، وفي نفس المدة تقوم الدولة الثانية التي تحقق فيها الدخل بفرض ضريبة كذلك على نفس هذا الإيراد وفقاً لمبدأ الإقليمية الذي يخول لها فرض الضريبة على أي دخل يتحقق عن أي نشاط تم داخل إقليمها.

### ثالثاً: الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود:

**الازدواج المقصود:** هو الذي تتجه إرادة المشرع إلى إحداثه، ويلجأ المشرع من خلاله لتنفيذ بعض الأهداف المتعلقة بزيادة حصيلة الدولة من الإيرادات الضريبية، أو للرغبة في عدم مواجهة الأفراد برفع سعر الضريبة، وذلك بتوزيعها على أكثر من ضريبة، وقد سبقت الإشارة لذلك في أسباب الازدواج الضريبي.

**الازدواج غير المقصود:** يكون الازدواج الضريبي غير المقصود غالباً اقتصادياً وليس قانونياً، حيث يتمكن فيه المكلف بالضريبة في الأصل من نقل عبئها إلى الغير الذي سبق له أن دفع نفس الضريبة عن المادة ذاتها عن الفترة ذاتها. ويُعد الازدواج الضريبي الدولي عادة ازدواجاً غير مقصود، وذلك بالنظر إلى عدم وجود سلطة تشريعية تتولى أمور التشريع الضريبي على المستوى الدولي، وإن كان كثير من الدول يتلافى هذا النوع من الازدواج الضريبي في العصر الراهن من خلال توقيع اتفاقيات مشتركة لتجنب الازدواج الضريبي بين مواطنيها.

### المطلب الثالث

### جمود التشريع الضريبي أو عدم استقراره

تتوالى المتغيرات الاقتصادية العالمية وتتطور باضطراب، وهو ما يستلزم على الدول في إطار منظومة العولة - التي أصبحت آثارها تطول كثيراً من مناحي الحياة المعاصرة للأفراد والدول على السواء - بأن تواكب تلك المتغيرات لتظل محتفظة بمقعدها على قطار الاقتصاد العالمي المتسارع الذي لا يعترف بمحطات توقف أو انتظار.

ومن أوجه مواكبة الدول لتلك المتغيرات، التطوير المستمر لسياساتها في شتى المجالات، وانتهاجها لأساليب حديثة للارتقاء باقتصاداتها، وكذا تطوير وتعديل أنظمتها وتشريعاتها المختلفة والتي منها التشريعات الضريبية، بما يكفل لها مجاراة تلك المتغيرات، والتخفيف من بعض الآثار والمظاهر السلبية التي قد ترافقها.

كما أن هناك بعض التطورات والمتغيرات الداخلية التي تشهدها الدول في كثير من المجالات، وهي تطورات تستلزم أن تواكبها الدول بانتهاج بعض الأساليب التي تضمن لها ذلك، والتي منها في الجانب التشريعي تطوير وتعديل أنظمتها وقوانينها.

ومن ثم يمكن القول بناءً على ما سبق، بأن جمود التشريعات القانونية المختلفة والتي منها التشريعات الضريبية، وبقائها على حالها دون أي تطوير أو تحديث، يمكن أن يترتب عليه تخلف تلك التشريعات عن التطورات التشريعية التي يشهدها كثير من دول العالم، وهو ما يترتب عليه قصور تلك التشريعات عن مواجهة ما يُستجد من تطور وتغير في المجالات التي تنظمها.

وعلى النقيض من ذلك فإن عدم استقرار التشريعات وتعاقب التعديلات عليها دون مسوغ يستلزم ذلك، يتعارض مع مبدأ استقرار التشريع الذي يُعد من المبادئ القانونية التي تشكل إحدى الدعامات المهمة للعدالة واستقرار المراكز القانونية للأفراد<sup>(١)</sup>.

(١) د. جميل عبد الرحمن صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، مرجع سابق، ص ٥٩.

وهنا يمكن القول بأن تعدد التشريعات الضريبية، وتعاقب التعديلات عليها، هو من ضمن الأسباب التي تؤدي إلى عدم اليقين القانوني، وهو ما يؤثر أيضاً على العلاقة بين الإدارة الضريبية ودافعي الضريبة، إضافة للانعكاسات السلبية التي تلقى بظلالها على مشروعاتهم الاستثمارية، كنتيجة مترتبة على وقوع الممول الضريبي في حيرة وتضارب يجد معها صعوبة في تحديد ما يلزم عليه بناءً على التشريعات الضريبية من واجبات، وما يمتلكه بناءً عليها من حقوق<sup>(١)</sup>.

كما أنه على الرغم من أن بعض التعديلات التي تتم على هذه التشريعات قد تتم بحسن نية من قبل الجهات المختصة، ويكون دافعها هو تطوير النظام الضريبي في الدولة، والتسهيل على المتعاملين مع هذه التشريعات، إلا أن هذه التعديلات المتعددة قد تصاحبها أيضاً في بعض الأحيان اختلالات خطيرة، تؤثر على السياسة الضريبية والنظام الضريبي في الدولة<sup>(٢)</sup>.

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

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

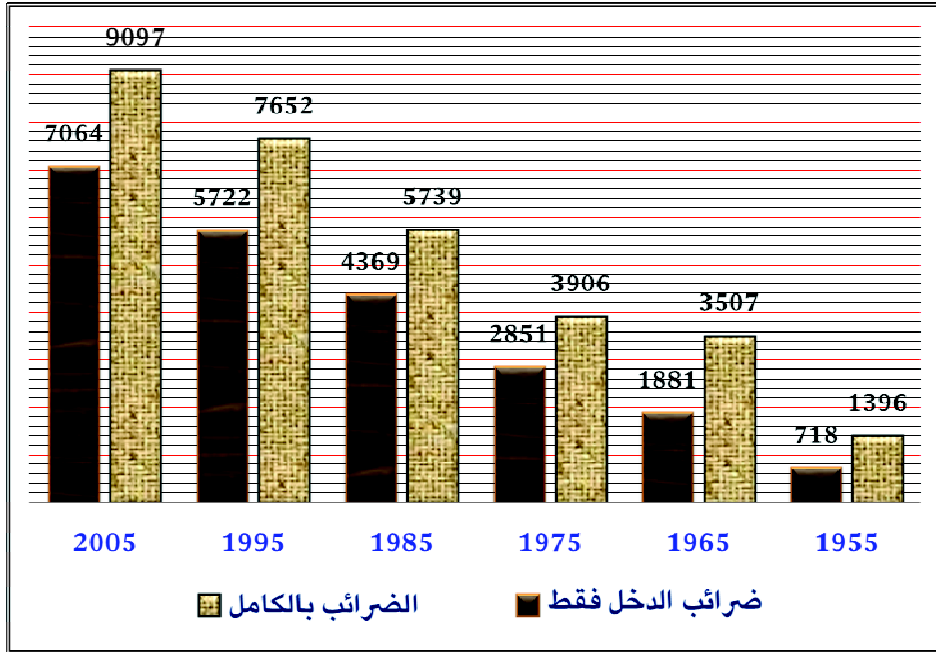
(١) Olivier Fouquet: Ameliorer La Securite Juridique Des Relations Entre L'administration Fiscale Et Les Contribuables: Une Nouvelle Approche, Op. Cit., p.7.

(٢) U.S. Tax Foundation: The Rising Cost of Complying with the Federal Income Tax, Special Report No. 138, December 2005, Washington, DC, p. 5.

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

والجدول التالي يدل على ما سبق عرضه، ويُظهر تزايد أعداد الكلمات التي يتضمنها قانون الضرائب الأمريكي واللوائح المتعلقة به خلال فترات زمنية متعاقبة.

تزايد عدد الكلمات في قانون الضرائب الأمريكي واللوائح الصادرة بشأنه خلال الفترة ١٩٥٥-٢٠٠٥ م  
بالآلاف كلمة



Source: U.S. Tax Foundation: The Rising Cost of Complying with the Federal Income Tax, , Op. Cit., p.4.

ويظهر الجدول السابق والبيانات المرتبطة به بأن عدد كلمات قانون الضرائب الأمريكي (IRC) واللوائح المختلفة المتعلقة به فيما يتصل بـضرائب الدخل فقط، كانت في العام ١٩٥٥ م ما يزيد على (٧٠٠) ألف كلمة فقط، ووصلت في العام ٢٠٠٥ م إلى ما

يزيد على (٧) مليون كلمة، في حين كان إجمالي الكلمات المتعلقة بقانون الضرائب ككل واللوائح المتعلقة به في العام ١٩٥٥ م حوالي (١,٤) مليون كلمة، ووصلت في العام ٢٠٠٥ م إلى ما يزيد على (٩) مليون كلمة.

أما فيما يتعلق بالتشريعات الضريبية المصرية، فإنه منذ صدور القانون رقم (١١٣) لسنة ١٩٣٩ م بشأن ضريبة الأطنان، تلاحق بعده صدور تشريعات ضريبية مختلفة بحيث وصلت إلى حوالي (٥٣) قانوناً و (٧٤) لائحة وقرار تتعلق بتنظيم شئون الضريبة في مصر.

ففي الجانب المتعلق بضريبة الدخل، كان آخر قانون صدر في شأنها هو القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م الذي جرى عليه أكثر من تعديل، الأول بموجب القرار بالقانون رقم (١٨١) بتعديل البند (٩) من المادة (٥٠) من هذا القانون، أما التعديل الثاني فكان بموجب القانون رقم (١) لسنة ٢٠٠٧ م، كما تضمنت المادة (٣) من القانون رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨ م بشأن الضريبة على العقارات المبنية؛ النص على استبدال نصوص المواد رقم (٣٧، ٣٩، ٤٥، ٤٦) من هذا القانون، كما أصدر المجلس الأعلى للقوات المسلحة المرسوم بقانون رقم (٨) لسنة ٢٠١١ م بشأن تقسيط ضريبة الدخل المستحقة عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠١٠ م، كما تضمن المرسوم العسكري بقانون رقم (٥١) لسنة ٢٠١١ م بربط الموازنة العامة للدولة للسنة ٢٠١١/٢٠١٢ م تعديلاً على المادتين رقم (٨، ٩) من القانون، بحيث أضاف سعر جديد للضريبة بواقع ٥٢% للشريحة التي يزيد دخلها عن ١٠ مليون جنيه.

أما فيما يتعلق بضريبة المبيعات، فقد صدر بشأنها القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ م الذي شهد كذلك العديد من التعديلات، حيث صدر القانون رقم (٩١) لسنة ١٩٩٦ م بتعديل بعض أحكام هذا القانون، وصدر كذلك القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ م بتعديل بعض أحكامه، كما صدر القانون رقم (١٦٣) لسنة ١٩٩٨ م بتعديل بعض الأحكام الخاصة به أيضاً، وصدر القانون (١٧) لسنة ٢٠٠١ م بتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من هذا القانون، كما صدر القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ م بشأن تفسير بعض

الأحكام المتعلقة به، وجرى تعديله كذلك بموجب القانون رقم (١٦٤) لسنة ٢٠٠٢م، كما عدل أيضاً بموجب القانون رقم (٨٩) لسنة ٢٠٠٤م، وأجري عليه تعديل آخر بموجب القانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥م.

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

ويلاحظ فيما يتعلق بالتعديلات التي طرأت على قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١٩) لسنة ٢٠٠١م، بأنها أجريت خلال أقل من أربع سنوات أربعة تعديلات على هذا القانون<sup>(١)</sup>، أي بمعدل تعديل واحد كل سنة، منها ثلاثة قوانين بتعديل المادة (٧٠) منه والمتعلقة بتحديد موعد بدء العمل به، حيث صدر القانون رقم (٣٦) في ٣١ أغسطس ٢٠٠٢م بتعديل تاريخ بدء العمل بهذا القانون إلى الأول من يناير ٢٠٠٤م، وفي ٢٧ ديسمبر صدر أيضاً القانون رقم (٣٦) بتأجيل بدء العمل بهذا القانون إلى ١ يوليو ٢٠٠٤م، وفي أقل من سبعة أشهر صدر القانون رقم (١٤) في ٣٠ يونيو ٢٠٠٤م بتأجيل بدء العمل بهذا القانون إلى ١ يوليو ٢٠٠٥م، كما جرى تعديل آخر لبعض مواده إضافة للنص على أن يبدأ العمل به من تاريخ صدوره المؤرخ بـ ١٨ يوليو ٢٠٠٥م وذلك بموجب القانون رقم (٤٢) لسنة ٢٠٠٥م.

وكل هذه التعديلات خاصة تلك المتعلقة بتاريخ بدء العمل بهذا القانون، يعكس حجم التردد الذي كانت عليه الحكومة اليمنية فيما يتعلق بتطبيق قانون ضريبة المبيعات، خاصة مع الاعتراض الكبير للتجار على آليات تنفيذه الذين لجئوا إلى رفع قضية أمام المحكمة الدستورية العليا حول عدم دستورية بعض مواده والتي أصدرت قرارها في ذلك في الحادي عشر من شهر يناير من العام ٢٠١١م.

(١) مصلحة الضرائب اليمنية: التشريعات الضريبية اليمنية ١٩٩١ - ٢٠٠٥م.

وذلك بنظر الباحث يُعد نتيجة تخطيط الحكومة اليمنية في سياساتها الاقتصادية والضريبية، وتسرع المشرع عند صياغته للقوانين الضريبية، خاصة بعد إعادة تحقيق الوحدة اليمنية في ٢٢ مايو ١٩٩٠م، التي واكبتها تشريعات جديدة لدولة الوحدة في شتى الجوانب. وهذا الأمر لا شك بأنه قد يندرج ضمن أهم أسباب عدم الصياغة المحكمة لنصوص التشريعات الضريبية وغيرها من التشريعات.

وكل ذلك يتطلب دراسات متأنية وكافية لتقويم النظام الضريبي في اليمن، وعلى وجه الخصوص فيما يتعلق بضريبة المبيعات، حيث وبوادر المستقبل تحمل في طياتها بذور الكثير من القضايا والمنازعات الضريبية التي ستؤثر حتماً على النظام الضريبي اليمني.

ويتبادر هنا في هذا المقام إلى ذهن الباحث قول الفيلسوف والحكيم الصيني "لاو تسو" بأنه: "كلما سنت قوانين وضرائب أكثر؛ كلما زاد عدد الخارجين عن القانون والمتهربين من الضرائب". وهذه المقولة يحيلها الباحث بدوره إلى القائمين على السياسة الضريبية في اليمن، فرغم ما يترتب على سن التشريعات والقوانين من تنظيم ومواكبة لكل جديد، إلا أن ذلك يحمل معه أيضاً عدم استقرار قانوني ويقين لدى الأفراد المتعاملين مع تلك القوانين، وهو أمر يدفع باتجاه مخالفة تلك التشريعات أو تجنب الخضوع لها بشتى الوسائل الممكنة.



## المبحث الثاني

# الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

### المطلب الأول

تعسف الإدارة الضريبية ومخالفتها للقانون

### المطلب الثاني

فساد الإدارة الضريبية



## المبحث الثاني

### أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالإدارة الضريبية

#### تمهيد وتقسيم:

الإدارة الضريبية هي الجهة أو السلطة المخولة قانوناً بربط وتحصيل الضريبة، وتباشر مهامها وصلاحياتها بحسب ما قرره لها القانون من سلطات وصلاحيات، ومن هنا فإنه بمناسبة مباشرة هذه الإدارة لبعض سلطاتها وإجراءاتها الضريبية قد يقع بسببها خلافات ومنازعات مع المكلفين التي تطبق عليهم تلك الإجراءات .

وقد يرجع بعض أسباب ذلك النزاع إلى تعسف الإدارة الضريبية ومخالفتها للقانون عند مباشرتها لسلطاتها، وهو ما قد يدفع أيضاً في اتجاه نشوب منازعات متعددة مع الممولين، الذين قد يكون لجوئهم إلى هذه المنازعات لتجنب تعسف هذه الإدارة، والهروب من الإجراءات غير القانونية التي قد تطالهم.

كما أن تعرض الممولين لبعض ممارسات الفساد التي تتفشى بين موظفي هذه الإدارة قد يؤثر في ثقة الممولين فيها، خاصة الممولين الذين لا يقبلون الخضوع لابتزاز هؤلاء الموظفين أو الخوض معهم في ممارساتهم الفاسدة.

تلك هي مواضيع هذا المبحث الذي سيتم تقسيمه إلى المطلبين التاليين:

**المطلب الأول:** تعسف الإدارة الضريبية ومخالفتها للقانون.

**المطلب الثاني:** فساد الإدارة الضريبية.

## المطلب الأول

### تعسف الإدارة الضريبية ومخالفتها للقانون

"الضرائب هي ما ندفعه لقيام مجتمع متمدن"، هذا الشعار يحتل مساحة في واجهة مدخل دائرة ضرائب الدخل الأمريكية في واشنطن (IRS)، وهو قول مشهور رده عضو محكمة العدل الأمريكية (Oliver Homes)، وخالفه فيه (John Marshall) رئيس المحكمة بقول أقرب إلى الواقع بأن "السلطة على فرض الضريبة هي السلطة على التدمير"<sup>(١)</sup>.

ومنع الإشارة إلى أن القول الأخير هو أقرب إلى الواقع، يؤكد ما اشتملت عليه العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية عبر حقب زمنية مختلفة من أدلة دامغة على ظلم هذه الإدارة وتعسفها بما تملكه من سلطات وصلاحيات واسعة، وهو الأمر الذي تكون معه شعور لدى الكثير من الممولين بأن هذه الإدارة لا يهتمها الممول كفرد له حقوق كما عليه واجبات، بل إن نظرتها تتركز في الأساس على أمواله، وما تستطيع أن تحصل عليه منها دون اكتراث أو مراعاة لظروفه<sup>(٢)</sup>.

والتعسف في تحصيل الضريبة أو عدم عدالتها من حيث الأصل يجعل المكلفين يلجئون إلى التهرب من أدائها وتجنبها بشتى الطرق والأساليب، ولو تطلب ذلك أن يتظاهروا بالفقر والحاجة، وإخفاء دخولهم الحقيقية حتى عن أقرب المقربين لهم<sup>(٣)</sup>.

(١) ريتشارد دبليو. ران، الاستبداد الضريبي، مرجع سابق، ص ٢.

(٢) د. رمضان صديق محمد: الإدارة الضريبية الحديثة "دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالممولين ووسائلها الحديثة في دعم الالتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاصة بمصر"، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥م، ص ٣٠.

(٣) يسوق الباحث للدلالة على ذلك قصة الفيلسوف الفرنسي روسو أحد منظري الثورة الفرنسية عندما مر على صاحب كوخ وكان جائعاً فأطعمه صاحبه خبزاً جافاً ولم يشبع روسو، فشعر صاحب الكوخ بجوع ضيفه وغاب قليلاً وأحضر قطعة خبز ومعهما قطعة لحم، فأكل روسو وأراد أن يدفع الثمن، إلا أن الفلاح رفض وقال لروسو: نحن نتظاهر بالفقر خوفاً من الضرائب الثقيلة، فتأثر روسو بهذه الحادثة وشعر بأن الظلم يخفي حقائق الناس ويشوهها، فهذا الفلاح الذي يكسب خبزه بعرق جبينه لم يستطع أن يظهر على حقيقته، وعاش في خوف دائم من ظلم الضريبة وتعسف الجباة. وكان لهذه القصة أثر في بعض أفكار هذا الفيلسوف الشهير الذي كان من أشهر منظري الثورة الفرنسية.

انظر في ذلك: موقع اجتماعي على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

<http://www.ejtemay.com/showthread.php?p=74829>

يسوق ما سبق عرضه للإشارة إلى ما تضمنه المطلب الخاص بخصائص المنازعات الضريبية من أن الإدارة الضريبية كمؤسسة تابعة للدولة تتمتع بسلطات وصلاحيات متعددة، لا يمتلك أبسطها المكلف بالضريبة الطرف الآخر في هذه المنازعة.

ومن ثم وبالنظر إلى حجم تلك السلطات، وفي ظل عدم فاعلية الرقابة على أعمال الإدارات الحكومية خاصة في بعض دول العالم الثالث، فإننا نشهد حالات معينة لبعض المنازعات الضريبية يرجع السبب الرئيس فيها إلى تعسف الإدارة الضريبية في مباشرتها لصلاحياتها وسلطاتها، بل إن هذا التعسف قد يصل أحياناً إلى حد مخالفة القانون، وانتهاك حقوق وحريات الممول المكفولة بموجب الدستور والقانون.

#### ويندرج ضمن صور تعسف الإدارة الضريبية ومخالفاتها للقانون<sup>(١)</sup> :

- أ- تقدير وربط الضريبة وتحصيلها بدون وجه حق، أو بمقدار يزيد على المقدار المستحق تحصيله من الممول.
- ب- استخدام الإدارة الضريبية سلطاتها في التشهير أو النكاية أو الكيد بأحد الممولين.
- ج- استخدام الإدارة الضريبية لسلطاتها تجاه بعض الممولين دون غيرهم، لاعتبارات سياسية أو مناطقية أو شخصية.
- د- التدخل في الجوانب الشخصية والعائلية للممول دون أي مسوغ قانوني أو ضرورة تستدعي ذلك.
- هـ- عدم احترام وقت الممول، وذلك بقيام الإدارة الضريبية بتنفيذ بعض إجراءاتها تجاهه في غير الأوقات المناسبة التي ينص عليها القانون.

(١) د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٥٠-١٥٣.

## المطلب الثاني

### فساد الإدارة الضريبية

لا يمكن لأي دولة كانت أن تدفع المكلفين بالضريبة إلى الامتثال الطوعي للالتزامات الضريبية المختلفة طالما أن هؤلاء المكلفين يعتبرون أن هذه الالتزامات غير عادلة، أو بأن الضرائب التي يدفعونها لا تحسن الحكومة صرفها في مواضعها الصحيحة، أو بأن جزءاً من هذه المبالغ تذهب هدرًا نتيجة لممارسات الفساد المالي والإداري المتفشى في الدولة<sup>(١)</sup>.

وبالمناسبة فإن تعريف الفساد لا يخلو من معان مختلفة تتعدد وتتنوع بتعدد الصور التي يتشكل منها، إلا أنه يمكن القول في عبارة عامة بأن الفساد يتركز في سوء استخدام المنصب العام لغايات شخصية. وتمثل الرشوة والابتزاز التي يشترك فيها طرفان أو أكثر إحدى صور الفساد الواضحة للعيان، والمتفشية في كثير من المؤسسات العامة في العديد من الدول خصوصاً النامية منها، كما أن من صور الفساد التي من طرف واحد اختلاس المال العام أو المحسوبة أو استغلال النفوذ...الخ<sup>(٢)</sup>.

وقد قدرت وزارة التجارة الأمريكية المبالغ التي تدفع كرشوة للموظفين الحكوميين سنوياً في جميع أنحاء العالم بـ (٨٠) مليار دولار، كما قدرت الوزارة أيضاً بأن الشركات الأمريكية فقدت ما لا يقل عن (١٠٠) عقد في الخارج بين عامي ١٩٩٤ - ١٩٩٦م تبلغ قيمتها (٤٥) مليار دولار وذلك بسبب الرشوة<sup>(٣)</sup>، كما أشار تقرير صادر عن البنك الدولي إلى أن حيلة الأموال الناتجة عن الأنشطة الإجرامية والفساد

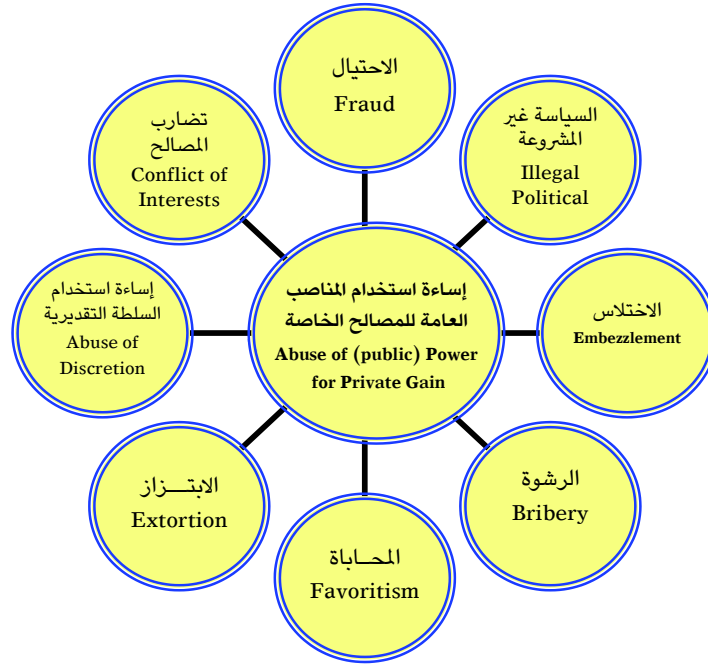
(١) Richard Miller Bird: International Administrative Dimensions Of Tax Reform. Asia-Pacific Tax Bulletin, March 2004, P.141.

(٢) Cheryl W. Gray and Daniel Kaufmann: Corruption and Development, Finance and Development, magazine of the International Monetary Fund, March 1998, p.7.

(٣) Harvard Business School: Corruption in International Business (A). 9-701-128, March 29, 2001, p. 3.

والتهرب الضريبي في العالم، تتراوح سنوياً ما بين تريليون إلى (١,٦) تريليون دولار، يأتي نصف هذا المبلغ من الدول النامية والدول المتحولة حديثاً إلى اقتصاد السوق<sup>(١)</sup>.

### أشكال الفساد الإداري



Source: United Nations Office for Drug Control and Crime Prevention, Centre for International Crime Prevention (UN ODCCP): Global Dynamics of Corruption, The Role of the United Nations Helping Member States Build Integrity to Curb Corruption, CICP-3, Vienna, October 2002.p.5.

(١) البنك الدولي، منشور إعلامي بعنوان: البنك الدولي ومكتب الأمم المتحدة المعني بالمخدرات والجريمة يواصلان استعادة الأصول المسروقة، صادر بتاريخ ١٧ سبتمبر ٢٠٠٦م، منشور على موقع البنك الدولي على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

[http://siteresources.worldbank.org/NEWSARABIC/PressRelease/21475740/061P-REM\(STAR\)Arabic.doc](http://siteresources.worldbank.org/NEWSARABIC/PressRelease/21475740/061P-REM(STAR)Arabic.doc)

ويرتبط الفساد الضريبي بالتهرب الضريبي بأوجه متعددة من حيث إن كلاً منهما يقع نتيجة ارتكاب أفعال مخالفة للقانون، كما أنه يترتب عليهما في المجال الضريبي التأثير على مستوى الالتزام الضريبي والإيرادات الضريبية في الدولة، إلا أنهما يختلفان من حيث إن التهرب الضريبي يقع في معظم حالاته من جانب واحد هو المكلف بدفع الضريبة، في حين أن الفساد الضريبي لا يقع إلا من طرفين اثنين هما المكلف بالضريبة أو من يمثله إلى جانب الموظف في الإدارة الضريبية<sup>(١)</sup>.

وقد خلصت إحدى الدراسات التي أجريت مؤخراً على ثلاثين دولة متقدمة ونامية إلى أن الالتزام الضريبي يُعد أعلى في الدول التي تتميز بتدني معدل الفساد الإداري والمالي وانخفاض نسبة البيروقراطية الإدارية في مؤسساتها المختلفة<sup>(٢)</sup>، وبالمقابل كان العكس هو الصحيح في الدول التي لديها مستويات عالية من الفساد، حيث تعاني هذه الدول من تدني حصيلتها الضريبية في الناتج المحلي، ويرجع ذلك إلى أن نسبة لا بأس بها من هذه الحصيلة تذهب إلى حساب القائمين على الحكومة والإدارات الضريبية في هذه الدول<sup>(٣)</sup>.

وفي تفسير لمضمون النتيجة التي خرجت بها الدراسة السابقة، يقول أحد علماء الاقتصاد بأن تطوير الممارسات الإدارية الضريبية في الدول المتقدمة استغرق للوصول إليه قرناً من الزمن حتى تؤتي ثمارها في صورة امتثال ضريبي طوعي؛ ولذلك فإنه يلزم على دول العالم الثالث أن تستفيد من تجارب الدول المتقدمة حتى لا يتطلب الأمر منها أيضاً قرناً أو عقوداً كثيرة من الزمن للوصول إلى ما وصلت إليه تلك الدول في هذا المجال<sup>(٤)</sup>.

(١) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٥٠.

(٢) Ahmed Riahi - Belkaoui: Bureaucracy, Corruption and Tax Compliance. Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies, Edited by Robert W. McGee, Florida International University, Miami, USA. Springer Science + Business Media, LLC, 2008, p. 8.

(٣) Vito Tanzi and Parthasarathi Shome: Corruption, Growth, and Public Finances. International Monetary Fund, WP/001182, 2000, p.15.

(٤) Richard Miller Bird: International Administrative Dimensions Of Tax Reform. Op. Cit., p.141.

ويُعزى تفشي الفساد بصوره المختلفة في بيئة العمل الضريبي في الدول النامية على وجه الخصوص إلى ارتباط هذا العمل بإحدى أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، حيث تُعد الإدارات الضريبية في الغالب من المؤسسات الحكومية المستهدفة من قبل آليات الفساد التي تسعى لأن تجد لها موطئ قدم دائمة في هذه المؤسسة الإيرادية.

يعزز من الدفع في طريق الفساد في الإدارات الضريبية حجم السلطات التقديرية الواسعة التي يتمتع بها موظفو هذه الإدارة في ربط وتحصيل الضريبة، وهو ما يؤدي أحياناً إلى تلاعبهم في تخفيض مقدار الضرائب بطرق غير شرعية، أو قيامهم بابتزاز المولين، أو التعامل معهم بالرشوة<sup>(١)</sup>.

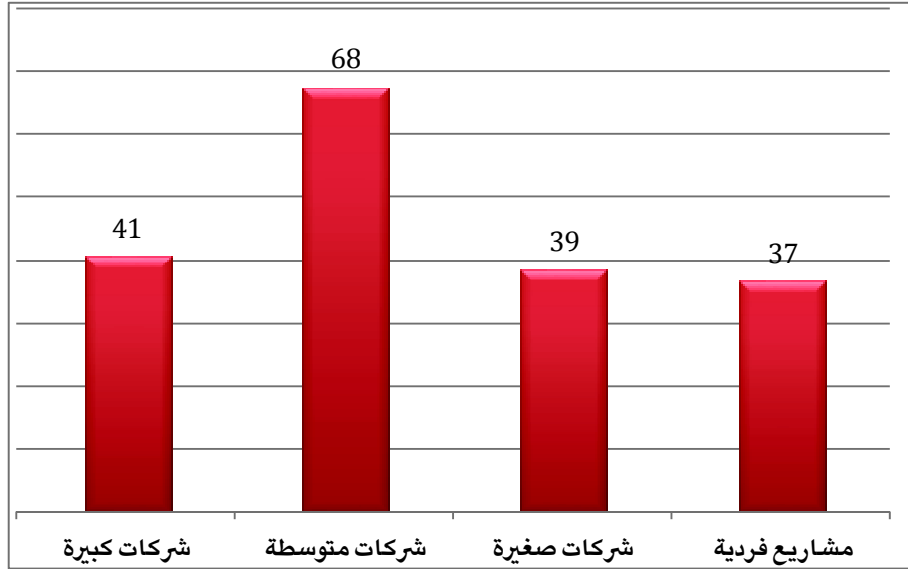
ولبيان أثر الفساد على حجم الإيرادات الضريبية فقد أشار تقرير دولي عن تقييم الفساد في اليمن إلى أن الفساد المالي والإداري الذي يعاني منه الجهاز الحكومي في اليمن ترتب عليه عدم وصول ما يزيد على ٦٠% من الإيرادات الضريبية إلى الخزينة العامة<sup>(٢)</sup>.

أما فيما يتعلق برشوة موظفي الإدارة الضريبية فقد خلصت نتائج مسح استقصائي أجرته إحدى الهيئات التابعة للبنك الدولي عن واقع المعاملة الضريبية للشركات التجارية في اليمن في العام ٢٠٠٨م، وشمل (٩٥٠) شركة، خلص إلى أن نسبة ٣٨% من هذه الشركات لجأت إلى التعامل بالرشوة مع موظفي الإدارة الضريبية من أجل تقديم تسهيلات ضريبية معينة لها، وقد توزعت نسب هذه الشركات بحسب حجمها وفقاً لهذا المسح إلى ٦٨% للشركات المتوسطة و ٤١% للشركات الكبرى و ٣٩% للشركات الصغرى و ٣٧% للمشاريع الفردية. وهذه النسب لا شك بأنها تُظهر بأن الشركات الكبرى والمتوسطة كانت هي الأكثر خوضاً وتعاملاً في ممارسات الفساد الضريبي هذه، وهو أمر يُظهر - بالنظر إلى حجم دخل هذه الشركات الخاضع للضريبة - حجم المبالغ التي تهدر على الخزينة العامة بسبب ممارسات الفساد الإداري والمالي المتفشي في الإدارات الضريبية في اليمن، والرسم البياني التالي يظهر هذه النسب بشكل واضح.

(١) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٢٤٠.

(٢) الوكالة الأمريكية للتنمية (USAID) تقرير باللغة العربية بعنوان: (تقييم الفساد في اليمن)، صادر في ٢٥ سبتمبر ٢٠٠٦م، ص ٨١.

## نسبة الشركات التجارية في اليمن التي أقرت برشوة بعض موظفي الإدارة الضريبية



Source: Foreign Investment Advisory Service (FIAS) Tax Compliance Cost Survey in Yemen, 2008.

ويؤكد من صحة ما ورد في التقرير السابق ملاحظة جديرة بالإشارة، حيث لم تمثل الإيرادات الضريبية التي تم تحصيلها من القطاع الخاص خلال الأعوام القليلة الماضية سوى ١٨% من إجمالي الإيرادات الضريبية للدولة، في الوقت الذي بلغت فيه إيرادات الضرائب على مرتبات وأجور موظفي القطاع العام والحكومة لنفس الفترة حوالي ٨٢%، بل إن البعض يرى بأن الخزانة العامة تخسر سنوياً ما يزيد على ٨٠% من الإيرادات الضريبية، نتيجة للتهرب الضريبي والفساد في معاملات القطاع الخاص مع مصلحتي الضرائب والجمارك في اليمن<sup>(١)</sup>.

(١) د. يحيى صالح محسن: خارطة الفساد في اليمن، أطرافه النافذة، المرصد اليمني لحقوق الإنسان، صنعاء، ٢٠١٠م، ص ٨٦.

### أسباب الفساد الضريبي:

هناك أسباب متعددة تقف وراء انتشار الفساد الإداري في الإدارات الضريبية، وغالباً ما ترتبط تلك الأسباب بأسباب انتشار الفساد في مؤسسات الدولة المختلفة، إلا أن هناك بعض الأسباب التي تؤدي إلى تفشي الفساد في الإدارات الضريبية على وجه الخصوص، ولعل أهم هذه الأسباب ما يمكن إيجازها على النحو التالي:

#### أولاً: غموض النظام الضريبي وعدم شفافية الإجراءات الضريبية:

وهو الأمر الذي يؤدي إلى جهل ومعاناة المتعاملين مع الإدارات الضريبية، ويدفع في اتجاه إقدام موظفي الإدارات الضريبية على قبول الرشاوى أو ابتزاز الممولين، بل إن تلك الممارسات تتفاقم مع ما يتمتع به هؤلاء الموظفون من صلاحيات واسعة في ربط وتحصيل الضريبة خاصة في ظل غياب الرقابة اللازمة عليهم أو محاسبتهم. وهذا الأمر دفع بعض حكومات الدول في أمريكا الجنوبية إلى المبادرة بإلغاء أجهزة تحصيل الضرائب القائمة واستبدال أخرى حديثة بها بسبب تفشي الفساد فيها<sup>(١)</sup>.

#### ثانياً: صعوبة وتعقيد إجراءات تقدير ودفع الضريبة:

وهو ما يدفع الممول إلى قبول التعامل ومجاراة ممارسات الفساد في الإدارات الضريبية، وذلك توفيراً لوقته وجهده في الإجراءات الضريبية المختلفة والتي منها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة، وحتى يتأتى له الخروج من حالة عدم اليقين التي يعاني منها في عدم معرفته بمقدار الضريبة التي سيتقرر عليه دفعها<sup>(٢)</sup>.

(١) المؤسسة العربية لضمان الاستثمار: الفساد، آثاره الاجتماعية والاقتصادية وسبل مكافحته، سلسلة الخلاصات المركزة، السنة الثانية ١٩٩٩م، الكويت، ص ٢.

(٢) Patrick A. Imam And Davina F. Jacobs: Effect Of Corruption On Tax Revenues In The Middle East, International Monetary Fund, Working Paper, November 2007, p.7.

وقد يعود ذلك في جزء منه إلى النظام الضريبي الجائر، والمستوى المرتفع لمعدل الضريبة وخاصة الضرائب الجمركية، التي قد يلجأ فيها كبار الممولين إلى رشوة موظفي الإدارة الضريبية لتخفيض نسبة الضرائب المستحقة عليهم<sup>(١)</sup>.

#### ثالثاً: تدني مستوى الثقافة الضريبية لدى دافعي الضرائب:

يؤدي الجهل بالواجبات والحقوق الضريبية لدى المكلفين في اتجاه عدم التقيد بالالتزامات الضريبية الملقاة على عاتقهم، إضافة إلى الجهل بطرق وإجراءات التعامل مع الإدارة الضريبية فيما يتعلق بالضريبة في مراحلها المختلفة من إجراءات تقدير وربط وتحصيل، كما أن عدم معرفة الحقوق الضريبية المختلفة يصب في النتيجة السابقة نفسها، وهو ما قد يؤدي إلى منازعات ضريبية يكون العامل الرئيس فيها تدني الوعي الضريبي لدى المكلفين، وعدم اطلاعهم المستمر على الالتزامات الضريبية المتجددة أولاً بأول، وهو ما يجعلهم يرتكبون مخالفات ضريبية كان يمكن لهم تجنبها لو توافر لهم مقدار من الإلمام بالإجراءات الضريبية المختلفة.

#### رابعاً: تدني مستوى دخل العاملين في إدارات الضرائب بالمقارنة مع مرتبات العاملين في القطاع الخاص:

وهذا الأمر قد يدفع بعض هؤلاء الموظفين للعمل من أجل تحسين دخولهم من خلال الإقدام على أي من ممارسات الفساد المالي والإداري. وتشير بعض المقارنات في هذا الجانب إلى أن المتوسط العام لمرتبات العاملين في إدارات الضرائب يصل في بعض الدول أحياناً إلى ٢٠% من مرتبات العاملين في القطاع الخاص، بل إن مرتبات العاملين غير المؤهلين في هذه الإدارات قد يصل إلى ٥% فقط من متوسط مرتبات العاملين في القطاع الخاص<sup>(٢)</sup>.

(١) Odd-Helge Fjeldstad: Tax Evasion And Fiscal Corruption Essays On Compliance And Tax Administrative Practices In East And South Africa, A Dissertation Submitted For The Degree Of Dr. Oecon Norwegian School Of Economics And Business Administration (NHH), Bergen, Norway, July 2006, p.97.

(٢) Ibid. p. 98.

#### خامساً: الاحتمال الضعيف لكشف ومعاقبة الموظفين الفاسدين في الإدارات الضريبية:

وذلك نتيجة لضعف مستوى الإدارة، وعدم توفر المعلومات الكافية والمؤكدة عما يدور في أروقة هذه الإدارة من ممارسات فساد مالي وإداري، مما يصب في اتجاه عدم ضبط حالات الفساد فيها<sup>(١)</sup>، ويعزز من ذلك عدم اتخاذ إجراءات عقابية رادعة تجاه موظفي الإدارة الضريبية الذين يثبت تورطهم في بعض ممارسات الفساد المالي والإداري، وهو الأمر الذي يصب في تفاقم وتفشي الفساد في المؤسسات الحكومية في الدولة، كنتيجة منطقية لعدم الأخذ على يد الموظفين الفاسدين، وعدم ردع غيرهم ممن يحاول الإقدام على مثل ممارسات الفساد المختلفة.

ومن أجل ضمان الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في الإدارات الإيرادية للدولة ومنها الإدارة الضريبية، لجأت بعض الدول إلى إنشاء وحدات خاصة للتحقيق والرقابة لضبط مثل هذه الممارسات؛ فقد قامت إندونيسيا في العام ٢٠٠٣م بإنشاء وحدة رقابة وتحقيق داخلي في وزارة المالية، تتولى التحقيق في ممارسات سوء السلوك الوظيفي وتلقى شكاوى المتعاملين مع الإدارات الضريبية، وذلك من أجل ضبط ومعاقبة من يثبت تورطه في هذه الممارسات من الموظفين ومأموري الضرائب، وضمان نزاهة العمل الضريبي، وتعزيز الثقة بين المكلفين والإدارات الضريبية، وتحسين مناخ الاستثمار العام في الدولة<sup>(٢)</sup>.

(١) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٢٤١.

(٢) John Brondolo, Carlos Silvani, Eric Le Borgne, and Frank Bosch: Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment, The Case of Indonesia (2001-07). International Monetary Fund (IMF), May 2008, p. 35.

### صور الفساد الضريبي:

يتوزع الفساد الضريبي في عدد من الممارسات والصور، بعضها قد يكون ظاهراً للعيان، والبعض الآخر متسترأ في أشكال مختلفة، ومن صور الفساد الضريبي التي عرضتها إحدى الدراسات<sup>(١)</sup>:

- أ- منح أو اعتماد شهادات الإعفاء من الضريبة بصورة تتعارض مع الشروط والضوابط التي يحددها القانون.
- ب- حذف أو إلغاء أو نقل سجلات الممول الضريبية من بيانات ونظم تسجيل وإقرارات ضريبية، أو اتخاذ إجراء يؤدي لإحالة الملف الضريبي للحفظ دون أي مسوغ قانوني.
- ج- إفشاء بعض بيانات الممولين التي تنسم بطابع السرية إلى منافسيهم في النشاط نفسه الذي يزاولونه، مما يتسبب في الإضرار بهم وتعزيز مركز هؤلاء المنافسين في مواجهتهم.
- د- منح بعض الممولين بطاقات ضريبية أو أرقام تسجيل لدى الإدارة الضريبية غير حقيقية، وذلك بهدف استغلال الممولين لها في تعاملاتهم مع الجهات التي تشترط توافرها.
- هـ- تسهيل عملية إلغاء الديون الضريبية على الممول بدون وجه حق، أو اتخاذ أي إجراء أو منحه أي وثائق تفيد بعدم استحقاق الضريبة عليه على خلاف الواقع.
- و- المشاركة بما يُعد تواطؤاً من قبل موظفي الإدارة الضريبية مع محاسبي الممولين، باعتماد الإقرارات الضريبية دون مراجعتها والتأكد من صحة بياناتها، أو التغاضي عما تحتويه من مخالفات أو مغالطات.
- ز- التلاعب في فحص ومراجعة حسابات الإقرارات الضريبية.

(١) Vito Tanzi: Corruption in the Public Finances. Available at International Anti-Corruption Conference Website, <http://www.8iacc.org/papers/vtanzi.html>.

- ح- المساعدة في التهرب من دفع الضريبة الجمركية في الصالات الجمركية الواقعة في محطات الدخول إلى الدولة، الجوية منها أو البرية أو البحرية، وذلك بتيسير المرور من الأماكن المخصصة للمواد غير الخاضعة لهذه الضريبة دون إجراء التفتيش اللازم لها.
- ط- قبول أو اعتماد الفواتير والبيانات الجمركية التي تتضمن مبالغ أقل لقيمة السلع الخاضعة للضريبة الجمركية، بهدف تسهيل عملية التهرب من دفع كل أو جزء من مقدار الضريبة الحقيقية.
- ي- تسهيل إجراءات الإفراج عن السلع الموجودة في المخازن الجمركية دون تحصيل ما هو مستحق عليها من ضريبة.
- ك- إنجاز إجراءات غير حقيقية لرد الضريبة الجمركية عن سلع لم يتم تصديرها أو إنتاجها بالفعل، وذلك وفقاً لما هو معمول به في نظام (الدروباك)<sup>(١)</sup>.
- ل- إخفاء دخول أو سلع خاضعة للضريبة، واستغلال سلطة وصلاحيات الوظيفة العامة في تعطيل التشريعات والأنظمة الضريبية، أو الرفض بدون وجه حق تنفيذ القرارات والأحكام الضريبية النهائية الواجبة التطبيق.

(١) نظام الدروباك: هو نظام يتمكن بموجبه المصنعون في الدولة من استرداد الضريبة الجمركية التي سبق تحصيلها على المواد الأولية أو نصف المصنعة، التي تم استعمالها في إنتاج سلع معينة داخل الدولة بهدف إعادة تصديرها إلى الخارج. انظر في ذلك: د. عبد الباسط وفا محمد: **النظم الجمركية، دراسة في فكر التعريف الجمركية ومستقبلها في ظل الجات**، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩م، ص ١٧٢.



المبحث الثالث

# الأسباب المتعلقة بالممول

المطلب الأول

الأسباب النفسية

المطلب الثاني

الأسباب الاجتماعية

المطلب الثالث

الأسباب الاقتصادية



### المبحث الثالث

## أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالمول

### تمهيد وتقسيم:

يتأثر الممول الضريبي سلباً وإيجاباً بالبيئة المحيطة به، حيث تلعب الجوانب الاجتماعية والسياسية والاقتصادية دوراً كبيراً في تكوين شخصيته وتحديد توجهاته النفسية والأخلاقية وحتى السياسية منها.

وهنا لا بد من الإشارة إلى تأثير السياسات الداخلية والخارجية للدولة، ومدى ما يتميز به النظام الضريبي فيها من إجراءات وسياسات في تكوين تلك التوجهات أو التأثير فيها، كما أنه ليس ببعيد في هذا الاتجاه ظاهرة العولة وما تأتي به من تأثيرات تحمل معها أحياناً بذور إصلاح وتغيير أو معاول هدم وتدمير.

ونظراً لتأثير ذلك في حجم الامتثال الضريبي للممولين، أو محاولتهم التهرب من أداء الضريبة أو تجنبها، أو حتى منازعة الدولة فيها بأي حجج أو أسباب يمكن اللجوء إليها، كل ذلك دفع بعض الباحثين إلى وضع تقسيم وضع فيه تصنيف للممولين الفعليين والمحتملين للضريبة إلى الأربع المجموعات التالية<sup>(١)</sup>:

**المجموعة الأولى:** الممولون الذين يتوافر لديهم فهم بالقانون وتتوافر لديهم كذلك الرغبة في الالتزام به.

**المجموعة الثانية:** الممولون الذين لا يتوافر لديهم فهم بالقانون ولكن تتوافر لديهم الرغبة في الالتزام به.

**المجموعة الثالثة:** الممولون الذين ليس لديهم فهم بالقانون ولا تتوافر لديهم كذلك الرغبة في الالتزام به.

**المجموعة الرابعة:** الممولون الذين يعتمدون عدم الالتزام بالقانون.

(١) Richard Miller Bird, Milka Casanegra de Jantscher: Improving tax administration in developing countries, International Monetary Fund, Washington D.C, 1992, p. 308.

إلا أن هذا التصنيف يظل قاصراً في توضيح الأسس التي استند عليها في تقسيمه لدافعي الضريبة، بمعنى أوضح أن أي سياسة تهدف إلى تعزيز الامتثال الضريبي أو تصنيف حجم هذا الامتثال يجب أن تنبع من الإجابة عن أهم أسباب الامتثال الضريبي من عدمه، وهو ما يمكن أن يبنى على ذلك تقسيماً أو تصنيفاً لاحقاً، إضافة لتحديد الوسائل الكفيلة بالوصول بهذا الامتثال إلى المستوى الذي يطمح إليه واضعو السياسة الضريبية.

إن الحديث عن هذا الموضوع يحمل في طياته شئناً وشجوناً؛ التفاعل معها سيدفع في اتجاه الحديث عن جوانب أخرى قد تكون في الظاهر قريبة من موضوع هذا البحث، لكنها حتماً تحتاج إلى أن تُفرد لها دراسات أخرى مستقلة بذاتها، ميدانها علم الاجتماع أو النفس أو السياسة والاقتصاد.

ومن هنا فإن الباحث تجنباً للتطويل سيحصر الحديث في هذا الجانب على مجرد المرور على بعض الجوانب النفسية والاجتماعية والاقتصادية، التي قد يكون لبعضها تأثير مباشر أو غير مباشر في دفع الممول في اتجاه منازعة الإدارة الضريبية، لأسباب وحجج قد يكون ظاهرها الاعتراض على الضريبة أو إجراءات ربطها وتحصيلها، في حين قد يكون الدافع الحقيقي وراء ذلك أسباباً نفسية أو اجتماعية أو اقتصادية تؤثر في نظرته وقناعاته تجاه السياسة العامة للدولة عموماً، أو تجاه السياسة الضريبية وإجراءات الإدارة الضريبية على وجه الخصوص.

سيتم شرح ذلك بشكل موجز في الأسباب التالية التي تم توزيعها على ما يلي من مطالب:

**المطلب الأول: الأسباب النفسية.**

**المطلب الثاني: الأسباب الاجتماعية.**

**المطلب الثالث: الأسباب الاقتصادية.**

## المطلب الأول الأسباب النفسية

بعث مواطن أسترالي ذات مرة برسالة إلى مكتب الضرائب الأسترالي يقول فيها: " لأنني لا أستطيع النوم لشعوري بأنني أخادع بلدي في مقدار الضريبة التي يجب علي أدائها، فأني أرفق لكم مع هذه الرسالة شيكاً بمبلغ ١٥٠٠ دولار، وإذا ما زلت لا أتمكن من النوم سأبعث لكم بمبلغ إضافي آخر"<sup>(١)</sup>.

بالرغم من طرافة هذه القصة، وبغض النظر عن صحتها من عدمه، فإنها تسوق معها تساؤلات حول مدى تأثير القيم والأخلاق والجانب النفسي في توجيه سلوك الأفراد في اتجاه عملية الامتثال الضريبي، وما يكتنف ذلك من معوقات تُعد المنازعات الضريبية إحدى صورها التي تظهر إلى العلن.

وقد حاول بعض علماء النفس الإجابة عن هذه التساؤلات بقولهم بأن الممارسات الاقتصادية التي يجسدها سلوك أفراد المجتمع، تعكس بشكل تلقائي ما يدور في حياتهم اليومية دون توقعات أو تنبؤات مسبقة.

وعلى الرغم من أن هؤلاء العلماء يميلون كعلماء الاقتصاد لتفسير سلوك الأفراد بحسب المتغيرات التي تتصل بهم، إلا أنهم يقولون بتصنيف أكثر تعقيداً من الاقتصاديين لهذا السلوك، وهو تصنيف لا يعتمد على المثالية والقيم الاجتماعية مع وجود المنفعة إلى أقصى مدى فحسب، بل يستندون في تصنيفهم على افتراض أن الأفراد يتمتعون بقيم أخلاقية يمتلكونها من الأسرة التي ينشئون معها، والمجتمع الذي يعيشون فيه، وتلك القيم والأخلاق تؤثر في مدى امتثالهم الضريبي، مع إقرار هؤلاء العلماء بما للعقوبات المختلفة من تأثير في توجيه وبلورة الامتثال الضريبي للأفراد<sup>(٢)</sup>.

(١) Benno Torger: Introduction to the Special Issue on Tax Compliance and Tax Policy, Journal Of The Economic Society Of Australia (Queensland) Inc, Economic Analysis And Policy Volume 38, Number 1. March 2008, p. 31.

(٢) Neil Brook: Key Issues In Income Tax: Challenges of Tax Administration and Compliance, Asian Development Bank, 2000 Tax Conference, 8 Sep 2001, pp. 19-20.

وقد تناولت بعض النظريات النفسية تأثير القيم والأخلاق في توجيه السلوك الاجتماعي للأفراد في اتجاه تعزيز التزامهم الضريبي، إلا أن معظم هذه النظريات شابها المثالية التي لا تعبر بالضرورة عن الواقع، إضافة إلى أنها لم تهتم بالدور الذي تلعبه الإجراءات التي تتخذها الدولة في توجيه سلوك مواطنيها في اتجاه يكفل التزامهم بالأنظمة والقوانين في الدولة، ومن ضمن هذه النظريات<sup>(١)</sup>:

**النظرية الأولى:** وتعزو الامتثال الضريبي إلى "النظرة الإيثارية" لدافع الضريبة، ومن القائلين بها (Chung)، وتفترض هذه النظرية بأن هناك شعوراً داخلياً لدى دافعي الضريبة يجعلهم لا يهتمون برفاهيتهم الشخصية فحسب، بل يولد لديهم القلق بشأن الرفاهية العامة للمجتمع الذي يعيشون فيه، ومن ثم فإن أي قرار يتخذه بعدم الامتثال الضريبي سيولد لديهم شعوراً بأن ذلك يسهم في الحد من الموارد المتاحة لرفاهية مجتمعهم.

**النظرية الثانية:** وتستند على مبادئ الفلسفة الأخلاقية للفيلسوف الألماني (Kant)، وتفترض هذه النظرية بأن الضريبة العادلة هي تلك التي يؤمن بعدالتها دافعوا الضرائب، ومن ثم فإن أي تصرف يصدر عن دافعي الضرائب يؤثر في مسار العدالة الضريبة التي تسود المجتمع يولد لديهم شعوراً بالقلق والذنب، إلا أنه في مقابل ذلك فإن شعورهم بعدم العدالة الضريبية في مجتمعهم يؤثر كذلك في مدى الامتثال الضريبي الذاتي لديهم، ويُعد عدم الامتثال في هذه الحالة شكلاً من أشكال الدفاع عن النفس تجاه هذا الأمر.

---

(١) Benno Torgler: Theory And Empirical Analysis Of Tax Compliance, Dissertation der Universität Basel zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften, 2003, p. 84.

## المطلب الثاني الأسباب الاجتماعية

لأن الأفراد في الدولة الواحدة وحتى في العائلة الواحدة يختلفون في البيئة الأسرية أو الاجتماعية التي يعيشون فيها، وفي سلوكهم وتصرفاتهم وقدراتهم، فلا شك في أن ذلك يلقي بظلاله على مدى التزامهم بالقوانين والأنظمة في الدولة، ومن هنا يمكن القول بأن الناس أبناء بيئتهم، يتأثرون بعاداتها وتقاليدها، وتنبع تصرفاتهم من النهج والأسلوب السائد فيها.

والسلوك الضريبي ليس ببعيد عما سبق طرحه؛ فسلوك الأفراد الضريبي يتأثر بنظرة المجتمع تجاه النظام الضريبي في الدولة، حيث يعكس سلوكهم هذه النظرة إما في صورة التزام وإذعان، أو كُره وعدم امتثال قد يكون دافعهم فيه شعوراً بغرم الضريبة وعدم عدالتها، أو اعتقاداً بعدم شرعيتها من حيث الأصل، أو مسايرة للسلوك السائد بين أفراد المجتمع من باب القول بأن لا يشقى الممتثلون وحدهم بحمل عبء الضريبة ويسعد غيرهم بالتهرب منها.

إضافة لما سبق يمكن الإشارة هنا أيضاً إلى أن العلاقة التي تربط بين الممول والإدارة الضريبية هي علاقة قانونية حتمية بحسب القانون الضريبي، وليست علاقة اختيارية يمكن أن يتجنبها الممول، الذي لو ترك له أمر ذلك لما اختار أن يرتبط مع الإدارة الضريبية بأي علاقة كانت، ولكان وفر على نفسه مشقة وألم دفع أمواله أداءً لتلك الضريبة.

ويُظهر علم النفس الاجتماعي للضريبة، بأن هناك آثاراً نفسية كبيرة لدى المولين تجاه الضريبة، والإدارة الضريبية القائمة على تحصيلها، وحتى تجاه السياسة العامة للدولة<sup>(١)</sup>.

وفي هذا الاتجاه أظهر استطلاع قامت بإجرائه مؤسسة (GlobeScan/PIPA)، وتم إعلان نتائجه نهاية شهر سبتمبر من عام ٢٠١٠م، أظهر بأن نسبة ٥٢% من

(١) د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

إجمالي (٢٢) ألف شخص في (٢٢) دولة تتوزع على أنحاء متفرقة من العالم، يرون بأن أموال الضرائب التي يتم تحصيلها إلى الخزنة العامة لا يتم استخدامها من قبل حكوماتهم في الصالح العام ورفاهية الشعب<sup>(١)</sup>.

وتفسيراً لذلك يرى علماء الاجتماع بأن سبب التباين في السلوك البشري منبعه تركيبة النظام الاجتماعي، وتأثر الأفراد بالقوى الاجتماعية المحيطة بهم كالعائلة والأصدقاء وزملاء العمل، وهذه القوى تمتلك تجاه السلوكيات الاجتماعية المختلفة للأفراد حوافز وعقوبات تدعم الحوافز والعقوبات المنصوص عليها في القوانين المختلفة. وفي ذلك يرى علماء الاجتماع بأن البيئة الاجتماعية المحيطة بالفرد هي صاحبة التأثير الأكبر في مدى التزامه بالنظام الضريبي في الدولة، إلا أن ذلك لا يمنع من التأثير المترتب على عدالة ذلك النظام، والعلاقة الحسنة والثقة المتبادلة بين الممول والإدارة الضريبية، إضافة للتأثير العام بمستوى سيادة وتطبيق القانون والنظام وحجم التحضر في الدولة<sup>(٢)</sup>.

ورداً على التبريرات التي قالت بها النظريات الاجتماعية حول عدم الامتثال الضريبي، يمكن القول بأنه حتى في مجتمعات تشتهر بسيادة القانون فيها، وفي مستوى الوعي والالتزام الضريبي والقانوني لدى أفرادها، والنظرة السلبية لغير الملتزمين بالضريبة فيها، نجد هناك من يحاول بشتى الوسائل التهرب من أداء الضريبة، ومرجع ذلك منبعه اقتناع بعض أفراد تلك المجتمعات بأن هذه الممارسات لا تندرج ضمن العيب الاجتماعي، أو لأن العائد من تلك الممارسات يُعد بحسب اعتقادهم أكبر من العقوبات الاجتماعية أو القانونية المترتبة عليها<sup>(٣)</sup>.

وفي اتجاه ليس ببعيد لا يمكن هنا إغفال الدور الذي تقوم به الثقافة القانونية والضريبية في توجيه سلوك أفراد المجتمع تجاه تعزيز الامتثال الضريبي، والحد من

(١) موقع مؤسسة (GlobeScan/PIPA) على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

[http://www.globescan.com/news\\_archives/bbc2010\\_economics/](http://www.globescan.com/news_archives/bbc2010_economics/)

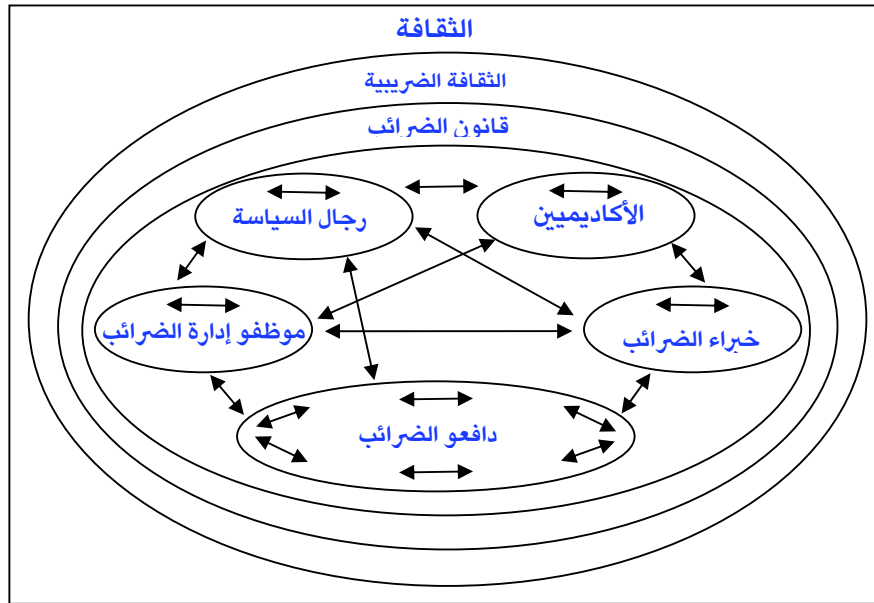
(٢) Neil Brook: Key Issues In Income Tax: Challenges of Tax Administration and Compliance, Op. Cit., pp. 19-20.

(٣) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٦٠.

حالات التهرب الضريبي أو منازعة الإدارة الضريبية في كثير من الإجراءات الضريبية؛ وذلك لأن بعض ذلك قد يكون ناتجاً عن تدني مستوى الوعي بالحقوق والواجبات الضريبية التي كفلتها التشريعات ذات العلاقة.

وقد عرف البعض الثقافة الضريبية بأنها<sup>(١)</sup>: ثقافة تندرج في إطار منظومة متكاملة في المجتمع سواء في المجالات الرسمية وغير الرسمية ذات العلاقة بالنظام الضريبي الوطني وعملية تنفيذه في الدولة، ومن ثم فإنها جزء لا يتجزأ من الثقافة السائدة في المجتمع، لا تنفصل عنها العادات والتقاليد والتفاعلات المختلفة في المجتمع. والشكل التالي يوضح عملية بناء وتعزيز الثقافة الضريبية في أي مجتمع من المجتمعات:

### وسائل تعميق الثقافة الضريبية في المجتمع



Source: Birger Nerré. Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics. Op. Cit., pp.156 -157.

(١) Birger Nerré: Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics, Economic Analysis & Policy, Vol. 38 No. 1, March 2008, p. 155.

ونستنتج من الشكل السابق أن الثقافة الضريبية ما هي إلا محصلة للنظام الضريبي القائم في الدولة، وتفاعل الجهات الفاعلة في المجتمع أو ذات علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالنظام الضريبي في الدولة، كالسياسيين والأكاديميين وخبراء الضرائب وموظفي إدارة الضرائب ودافعي الضرائب، إضافة إلى تأثير القيم والتقاليد السائدة في المجتمع التي تشجع على النزاهة والعدل والإحساس بالواجب والانتماء للوطن... الخ.

ويمكن للدول أن تعمل على نشر الثقافة والوعي الضريبي في أوساط أفراد المجتمع من خلال عدة وسائل، لعل أهمها وسائل الاتصال الجماهيري المتمثلة في الأجهزة الإعلامية كالقنوات التلفزيونية والإذاعية والصحف ومواقع الإنترنت والمنشورات، بحيث يمكن من خلال هذه الوسائل إشراك أفراد المجتمع والمختصين في مناقشة القضايا والمشاكل الضريبية المختلفة واقتراح الحلول لمعالجتها، كما تفيد هذه الوسائل في تنبيه المكلفين بالالتزامات الضريبية المختلفة كمواعيد تقديم الإقرارات الضريبية، ومواعيد دفع الضريبة، وأي تغييرات قد تطرأ على التشريعات الضريبية، وما يترتب عليها من تغيير على الالتزامات الضريبية الملقاة على المكلفين، كما تسهم هذه الوسائل كذلك في تواصل المسؤولين في الإدارات الضريبية مع أفراد المجتمع من خلال إجاباتهم على استفساراتهم الضريبية المختلفة، وتزويدهم بالنصائح والإرشادات الضريبية<sup>(١)</sup>.

ولا يفوت هنا الإشارة إلى دور المؤسسات التعليمية في نشر الثقافة والوعي الضريبي لدى شريحة الطلاب في مراحل تعليمية معينة، حيث يمكن نشر وتعزيز الثقافة الضريبية لديهم من خلال وسائل علمية وتربوية مدروسة في هذا الجانب<sup>(٢)</sup>.

كما يمكن أن يتعزز ذلك أيضاً من خلال عقد دورات ضريبية خاصة في الشركات والجمعيات والمنظمات المختلفة، خاصة عند إجراء أي تغيير أو تعديل على التشريعات

(١) Tapen K. Sakar : Improving Tax Compliance in Developing Countries via Self Assessment Systems, What could Bangladesh learn from Japan?. Aisa-Pacific Tax Bulletin Vol. 9, No. 6 June 2003. International Bureau of fiscal Documentation (IBDF), Amesterdam. pp. 21- 22.

(٢) Ibid. pp. 22 -32.

الضريبية، وذلك بهدف التعريف بالتعديلات الجديدة في هذه التشريعات، إضافة إلى نشر معارف ومعلومات ضريبية مختلفة تتعلق بطرق مسك الدفاتر والسجلات الضريبية المختلفة، وبوسائل إعداد الإقرارات الضريبية، وبالحقوق والواجبات المنصوص عليها في التشريعات الضريبية. وكل ذلك يمكن أن يسهم في نشر الثقافة والوعي الضريبي بين أوساط أفراد المجتمع، ويسهم كذلك في الارتقاء بالالتزام الضريبي بين المكلفين، بل وفي تحسين العمل الضريبي والسياسة الضريبية في الدولة ككل<sup>(١)</sup>.

### المطلب الثالث الأسباب الاقتصادية

جُبِلَ الإنسان على حب المال والاستزادة منه، وبغض أوجه صرفه وإنفاقه، وليس أدل على ذلك في هذا المقام من الاستدلال بقول المولى عز وجل في محكم كتابه: ﴿وَحُبُّونَ الْمَالَ حُبًّا جَمًّا﴾ [سورة الفجر الآية ٢٠].

وفي جانب الضريبة التي جرى تعريفها بأنها<sup>(٢)</sup>: "فريضة نقدية يدفعها الفرد (أو الممول) جبراً إلى الدولة (أو إحدى الهيئات العامة المحلية) بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل هذا الدفع".

فإن حصيلة هذه الضريبة تصب في موارد الدولة لمواجهة نفقات مختلفة مردودها لا يعود على الممول بصورة مباشرة، ولا يشعر بعائدها عليه بشكل شخصي، وذلك يولد لدى الكثير من دافعي الضرائب شعوراً بعدم جدواها، أو بتدني مستوى الخدمات التي يتوقعون الحصول عليها في مقابل أدائها.

(١) Tapen K. Sakar : Improving Tax Compliance in Developing Countries via Self Assessment Systems, What could Bangladesh learn from Japan?. Op. Cit., pp. 22 – 23 – 24.

(٢) د. عبد الله الصعيدي: التشريع الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة، منشورات أكاديمية شرطة دبي، الطبعة الثانية، ٢٠٠٢م، ص ١٣٦.

وقد تعزز هذا الشعور لدى الكثير من دافعي الضرائب في العالم خلال العقود الثلاثة الأخيرة، بسبب دخول الكثير من حكومات الدول في منازعات ضريبية مع مؤسسات تجارية كبرى، حيث وجهت لتلك الحكومات من قبل هذه المؤسسات ومن قبل منظري اتجاه اليمين اتهامات بالإسراف في النفقات العامة، وعدم الكفاءة والإضرار بإدارة الموارد العامة، وروجت لتلك الاتهامات وسائل الإعلام المختلفة التي ازداد نفوذها، وتوسع انتشارها وحجم تأثيرها خاصة في ظل منظومة العولة والتطورات التكنولوجية الهائلة التي تحول معها العالم إلى ما يشبه القرية الصغيرة<sup>(١)</sup>.

وهذه الاتهامات عززتها الأزمات الاقتصادية العالمية، خاصة الأزمة المالية التي عانى منها العالم في نهاية العقد الأول من القرن الحادي والعشرين، والتي يُعتقد بأن من ضمن أسبابها المغامرات غير المحسوبة وإسراف الإدارة الأمريكية في إنفاقها على ما يسمى بالحرب على الإرهاب، إضافة إلى أسباب أخرى ترتبط بالاستثمار العقاري والديون العقارية.

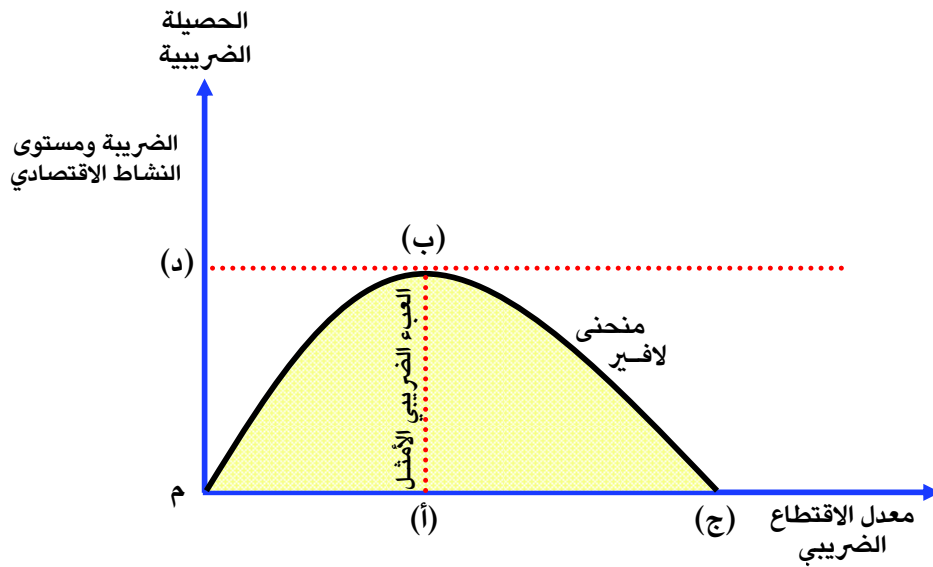
وتفسيراً لذلك الشعور لدى دافعي الضرائب في الشق الاقتصادي منه، يرى علماء الاقتصاد بأن السلوك الإنساني يلجأ إلى احتساب الربح والخسارة قبل الإقدام على اختيار أي نشاط اقتصادي، وبالنظر إلى عملية دفع الضرائب فإن الأفراد يقفون عندها أمام خيارين اثنين، إما دفع ما تقرر عليهم من ضريبة يدفعهم في ذلك شعور بأن في ذلك منفعة لهم تفوق ما سيتعرضون له من عقوبة عند عدم امتثالهم، أو خيار الإقدام على أي ممارسة يمكن أن تؤدي إلى التملص من أدائها، إذا ترتب على ذلك منفعة أكبر ومردود أعلى من العقوبة التي سيتعرضون لها<sup>(٢)</sup>.

كما أن الضغط الضريبي ومعدل الضريبة المرتفع يصب في هذا الاتجاه، وهو أمر فسره أحد الاقتصاديين بمقولة مختصرة بأن "الضريبة تقتل الضريبة"، وذلك هو

(١) Neil Brook: Key Issues In Income Tax: Challenges of Tax Administration and Compliance, Op. Cit., p. 15.

(٢) Ibid. p. 19.

مضمون منحنى لافير "Laffer Curve" الذي أعده اقتصادي يدعى لافير، وتوصل فيه إلى فكرة أن معدل الضرائب المتصاعدة عندما يصل إلى حد معين، فإنه يؤدي إلى التأثير على النشاط الاقتصادي في الدولة، وفي تدني معدل الحصيلة الضريبية، وذلك نظراً لأن الأفراد يعزفون عن مزاولة الأنشطة الخاضعة للضريبة المرتفعة، بل ويحاولون تجنب تلك الضريبة بالوسائل المشروعة وغير المشروعة<sup>(١)</sup>.



### (منحنى لافير "Laffer Curve")

العلاقة بين معدل الاقتطاع الضريبي والحصيلة الضريبية ومستوى النشاط الاقتصادي

(١) "لافير Laffer": اقتصادي أمريكي، يقال بأن فكرة هذا المنحنى الاقتصادي المشهور المسمى باسمه جاءتته وهو يتناول طعامه في إحدى المطاعم عام ١٩٧٤م، فاضطر إلى رسمه على منشفة حتى لا تضيع منه الفكرة، انظر ذلك في دراسة بعنوان: دور الدولة في النشاط الاقتصادي، منشورة في النشرة الاقتصادية الصادرة عن وزارة المالية الكويتية، الكويت، العدد الثالث، ٢٠٠٠م، ص ٧.

ومضمون منحنى لافير السابق يمكن اختصاره على النحو التالي<sup>(١)</sup>:

- ١- في الحالة التي يكون معدل الضريبة في المستوى (م)، كما هو موضح في الشكل، فإنه لا يكون هناك أي حصيله ضريبية.
- ٢- أما في حالة ما إذا تم تجاوز هذا المعدل وتم الانتقال من المعدل (م) إلى المعدل الأكبر (ج)، فالحصيله الضريبية هنا ثقيلة للغاية ١٠٠٪، بصورة لم يعد يتوافر معها أي حافز للعمل.
- ٣- أما المعدل (م ب) من منحنى لافير، فإنه يوضح بأن زيادة العبء الضريبي يصاحبه زيادة في النشاط الاقتصادي مما يسهم في زيادة الحصيله الضريبية.
- ٤- المعدل (ب ج) يوضح بأنه يترتب على زيادة العبء الضريبي التأثير سلباً على النشاط الاقتصادي، ومن ثم التقليل من الوعاء الضريبي والحصيله الضريبية.
- ٥- خلاصة منحنى لافير تصل إلى نتيجة مضمونها بأن العبء المثالي للضريبة هو الذي يقع بين المعدل (أ ب).

وحاصل ما تم تناوله من أسباب للمنازعات الضريبية تتعلق بالمول، يسوقنا إلى التأكيد على الأهمية التي تقوم بها العقوبات المختلفة من تأثير في توجيه سلوك الأفراد، بحيث يمكن القول بأن أي انتهاك لأي معايير اجتماعية أو قانونية في المجتمع يترتب عليه أيضاً عقوبات مختلفة إما داخلية نفسية كالشعور بالذنب والندم، أو عقوبات خارجية اجتماعية كالسمعة السيئة والنبد، أو عقوبات قانونية وهي تلك التي تنص عليها القوانين المختلفة في الدولة.

كما أنه يجب أن لا يُغض الطرف هنا عن دور العلاقة الحسنة بين الممول والإدارة الضريبية، ومعدل الضريبة المفروضة، ومستوى الثقافة الضريبية في المجتمع، والعمل على القضاء والحد من ممارسات الفساد والتعسف الضريبي. وكل ذلك لا شك بأنه ينصهر في بوتقة واحدة ينتج عنها مستوى عالٍ من الامتثال الضريبي في الدولة، والتقليل من عدد المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين الممولين والإدارة الضريبية.

(١) د. محمود الطنطاوي الباز: **المالية العامة والضرائب**، مكتبة عين شمس، القاهرة، طبعة سنة ٢٠٠٩/٢٠١٠م، ص ٢٤٩.

الباب الأول

# أطراف المنازعة الضريبية

الفصل الأول

المكلف بالضريبة

الفصل الثاني

الإدارة الضريبية



## الباب الأول أطراف المنازعة الضريبية

### تمهيد وتقسيم:

الإدارة الضريبية والممول هما الطرفان الرئيسيان في العلاقة الضريبية، ويمكن أن يدخل في هذه العلاقة أو المنازعات الناجمة عنها طرف ثالث لا يكون ممولاً أو مكلفاً بالضريبة، إنما له مصلحة يمكن أن يترتب عليه بموجبها التزامات ضريبية معينة، مثال ذلك صاحب العمل الملزم قانوناً باستقطاع ضريبة المرتبات من العاملين لديه وتوريدها في مواعيد محددة إلى الخزنة العامة.

والممول الذي نقصده كطرف في المنازعة الضريبية هو المكلف بالضريبة الذي يقع على عاتقه الالتزام بالعديد من الواجبات الضريبية التي ينص عليها القانون، سواء كان ذلك قبل مزاولته للنشاط الخاضع للضريبة، أو قبل أدائه للضريبة، أو حتى بعد أدائه لها، كما أن له كذلك حقوق أخرى قررها له القانون يتأتى له بموجبها معرفة التزاماته وواجباته الضريبية، والضمانات المختلفة التي تمكنه من مقاومة أي ظلم قد يقع عليه بمناسبة تطبيق الإدارة الضريبية لإجراءاتها الضريبية تجاهه.

والإدارة الضريبية الطرف الآخر في هذه العلاقة بالنظر إلى وظيفتها الهامة في تحصيل الضريبة وضمان الالتزام بالقانون الضريبي وضبط المخالفين له، فقد قرر لها القانون سلطات وصلاحيات تمكنها من أداء تلك الوظيفة، كما فرض عليها بالمقابل واجبات، وكل ذلك بهدف ضمان تحقيق الغاية الأهم من وظيفتها والمتمثلة في ضمان حصيلة الخزنة العامة من الضريبة مع مراعاة الحقوق والحريات القانونية للمكلفين.

ولأن الممول والإدارة الضريبية هما الطرفين الرئيسيين في العلاقة الضريبية، فسيحاول الباحث حصر شرحه لهما بشيء من التفصيل في هذا الباب، الذي تم تقسيمه إلى فصلين أثنين يتفرع عنهما العديد من المباحث والمطالب، وذلك على النحو التالي:

**الفصل الأول: المكلف بالضريبة.**

**الفصل الثاني: الإدارة الضريبية.**

## الفصل الأول

# المكلف بالضريبة

## المبحث الأول

مفهوم المكلف بالضريبة وتقسيماتهم

## المبحث الثاني

واجبات المكلف بالضريبة

## المبحث الثالث

الحقوق والضمانات القانونية للمكلف بالضريبة



## الفصل الأول المكلف بالضريبة

### تمهيد وتقسيم:

المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يفرض عليه القانون التزامات ضريبية متعددة، ويقرر له حقوقاً وضمائنات مختلفة في مقابل السلطات والصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية.

سيحاول الباحث من خلال هذا الفصل وبشيء من الإيجاز التعريف بالمكلفين بالضريبة، وتقسيماتهم المختلفة، وكذا الواجبات الملقاة عليهم، والحقوق والضمانات المكفولة لهم، وذلك على النحو التالي:

**المبحث الأول:** مفهوم المكلفين بالضريبة وتقسيماتهم.

**المبحث الثاني:** واجبات المكلفين.

**المبحث الثالث:** الحقوق والضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة.

## المبحث الأول

### مفهوم المكافين بالضريبة وتقسيماتهم

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

ويرى جانب من الفقه أنه من الأفضل إطلاق مسمى (المكلف) على دافع الضريبة طالما أن هذا الشخص لم يتم ربط الضريبة عليه بصورة نهائية، وأن يُطلق عليه مسمى (الممول) في المرحلة التي تلي ربط الضريبة عليه. ويرجع تبرير ذلك إلى أن إجراءات تقدير الضريبة قد تنتهي على أي مكلف إلى التقرير بعدم خضوعه للضريبة من حيث الأصل، أو لتمتعه بأي حالة من حالات الإعفاء المقررة في القانون<sup>(١)</sup>.

في حين يفضل اتجاه آخر من الفقه التفرقة بين الممول والملتزم بأداء الضريبة، حيث يرون أن الممول هو الشخص الذي قصد المشرع خضوعه للضريبة والالتزام بأدائها، في حين قد يكون الملتزم بأداء الضريبة شخصاً آخر يقع عليه التزام قانوني بحجز الضريبة والقيام بتوريدها بنفسه نيابة عن المكلف إلى الإدارة الضريبية، من ذلك ما يتم في حالة رب العمل الملزم بحجز الضريبة المستحقة على العاملين لديه من مرتباتهم وتوريدها إلى الإدارة الضريبية في مواعيدها القانونية<sup>(٢)</sup>.

وعموماً فقد تم تعريف المكلف بالضريبة بأنه: الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد، إما نتيجة عمله أو نتيجة للأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رأس ماله، وهذا الممول يتحدد بالقانون شأنه في ذلك شأن الضريبة الملزم بدفعها والتي يحددها القانون كذلك<sup>(٣)</sup>.

(١) د. محمد دويدار، د. أسامة الفولي، النظام الضريبي بين النظرية والقانون المالي، مرجع سابق، ص ٢١.

(٢) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية

والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٥٩.

(٣) د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٠.

وإعمالاً للقاعدة الدستورية التي تنص بأن لا ضريبة ولا إعفاء منها إلا بنص، فإن المشرع يقوم في كثير من الحالات بتحديد المكلفين بالضريبة تحديداً دقيقاً، وذلك حتى لا تتوسع الإدارة الضريبية في إخضاع الأشخاص للضرائب من تلقاء ذاتها، ولتولد في الوقت نفسه اليقين الكافي لدى المكلفين بأنهم هم المقصودون في الأساس بأحكام التشريع الضريبي دون غيرهم<sup>(١)</sup>.

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

**المطلب الأول: تنوع المكلفين بالضريبة من حيث الطبيعة القانونية.**

**المطلب الثاني: تنوع المكلفين بالضريبة من حيث المقدرة المالية.**

(١) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ١٤٥.

### المطلب الأول

### تنوع المكافين بالضريبة من حيث الطبيعة القانونية

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

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

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

## الفرع الأول المكلف الشخص الطبيعي

تُفرد بعض التشريعات أجزاءً خاصة فيها بالمعاملة الضريبية للشخص الطبيعي المكلف بالضريبة، من ذلك تخصيص المشرع الأمريكي للجزء الأول من قانون الإيرادات الداخلية (Internal Revenue Code) بالجوانب المتعلقة بفرض الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والقواعد المتعلقة بهم، وكذا الشرائح الضريبية التي يندرجون فيها.

وقد سار المشرع المصري على النهج نفسه في قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، حيث خصص الكتاب الثاني من القانون للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

أما المشرع الفرنسي فلم يخصص في قانون الضريبة العامة فصلاً مستقلاً للضريبة على الأشخاص الطبيعيين، كما هو شأنه في تخصيص الفصل الأول والثاني من الباب الأول من الكتاب الأول للضريبة على الشركات والأشخاص الاعتبارية، وهو ما سار على نهجه المشرع السوري واللبناني في قوانين ضريبة الدخل.

إلا أن إدارة الضرائب الفرنسية تقوم بالاستناد على قانون ضريبة الدخل بتقسيم المكلفين بالضريبة إلى شرائح بحسب مستويات دخولهم الخاضعة للضريبة التصاعدية، حيث تم تحديد هذه الشرائح للعام ٢٠٠٩-٢٠١٠م بناءً على الدخل السنوي للمكلفين على النحو التالي<sup>(١)</sup>:

٠ %	- ما دون ٥٨٧٥ يورو
٥,٥ %	- ٥٨٧٥ - ١١٧٢٠ يورو

(١) موقع إدارة الضرائب الفرنسية على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

[http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public;jsessionid=QSSDE5GPKLR3ZQFIEMRCFFOAVARXAIV1?paf\\_dm=popup&paf\\_gm=content&pageId=particuliers&espId=1&typePage=cpr02&paf\\_gear\\_id=500018&docOid=documentstandard\\_5598](http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public;jsessionid=QSSDE5GPKLR3ZQFIEMRCFFOAVARXAIV1?paf_dm=popup&paf_gm=content&pageId=particuliers&espId=1&typePage=cpr02&paf_gear_id=500018&docOid=documentstandard_5598)

- ١١٧٢٠ - ٢٦٠٣٠ يورو ١٤%
- ٢٦٠٣٠ - ٦٩٧٨٣ يورو ٣٠%
- أكثر من ٦٩٧٨٣ يورو ٤٠%

وانتهج نفس هذا النهج كذلك **المشرع اليمني** في القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل، الذي أخضع فيه الشخص الطبيعي للضريبة على الدخل في بعض مواد الفصل الأول من الباب الثالث من هذا القانون الخاص بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، في حين خصص الفصل الثاني للضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية.

كما أنه خصص الفصل الثالث للضريبة على الأجور والمرتبات وما في حكمها، والفصل الرابع للضريبة على ريع العقارات والتصرفات، في حين تم تخصيص الباب الرابع للضريبة على نقل ملكية العقار.

وقسم المشرع اليمني في نص المواد (٦٢-٧١) من الباب الخامس من قانون ضرائب الدخل الصادر في العام ٢٠١٠م معدلات الضريبة على الدخل على النحو التالي:

**أولاً: معدل الضريبة على الشخص الطبيعي المقيم:** (الأشخاص الطبيعيين المقيمين ومكلفي المنشآت الصغيرة المقيمة)، وتشمل الضريبة على دخولهم السنوية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، أو ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية، أو ضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها على النحو الآتي:

- ١٢٠,٠٠٠ ريال (حد الإعفاء السنوي)
- ١٢٠,٠٠٠ ريال التالية ١٠%
- ٦٠٠,٠٠٠ ريال التالية ١٥%
- ما زاد على ٨٤٠,٠٠٠ ريال ٢٠%

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

(أ): تُستوفى الضريبة على الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية بمعدل ٢٠% دون تنزيل حد الإعفاء، من دخول الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين، ودخول الأشخاص الاعتباريين، باستثناء من تسري عليهم أحكام الفقرات (ب، ج، د، هـ، و) من المادة (٦٣) من القانون وكذلك المنشآت الصغيرة المشمولة بأحكام المادة (٦٢) من القانون.

(ب): معدل ٣٥% من الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، دون تنزيل حد الإعفاء من دخول الشركات العاملة في مجال النفط والغاز وفي مجال التعدين والمعادن الأخرى وأرباح الشركات ذوات الامتياز بجميع أنواعها المقيمة وغير المقيمة، وذلك مع عدم الإخلال بأحكام الاتفاقيات الخاصة بمنح الامتياز واتفاقيات المشاركة في الإنتاج المبرمة مع الحكومة اليمنية والمستكملة إجراءاتها الدستورية والمصادق عليها بموجب القانون.

(ج): معدل يزيد على ٣٥% من الضريبة على الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، دون تنزيل حد الإعفاء من دخول المنشآت الخاضعة للضريبة، بموجب اتفاقيات أو عقود مبرمة مع الحكومة اليمنية، ويطبق في شأنها المعدل الضريبي الأعلى المحدد بموجب الاتفاقية أو العقد.

(د): معدل ٥٠% من الضريبة على الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، دون تنزيل حد الإعفاء من دخول مقدمي خدمات الهاتف السيار، ويقصد بذلك مشغلي اتصالات الهاتف السيار أو النقل بغض النظر عن نوعية التكنولوجيا أو النظام الذي يستخدمه المشغل لتقديم الخدمة، سواء كان ذلك بمسمى نظام (جي . أس . إم) أو مسمى نظام (سي . دي . إم . إيه) أو غيرها من البدائل التكنولوجية والأنظمة التي تستخدم أو سوف تستخدم لتقديم خدمات الهاتف السيار أو النقل في الجمهورية.

(هـ): معدل ٣٥% من الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية دون تنزيل حد الإعفاء من دخول الأشخاص والأنشطة والمنشآت التالية:

١- خدمات الاتصالات الدولية.

٢- إنتاج واستيراد السيارات والسجائر بمختلف الأنواع والمسميات.

(و): تُستوفي ضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها على الشخص الطبيعي غير المقيم بمعدل ٢٠%.

### ثالثاً: معدل الضريبة للمنشآت والمشاريع الاستثمارية:

(أ): استثناء من أحكام المادتين (٦٢ ، ٦٣) من القانون، تستوفي الضريبة على الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بمعدل ١٥%، دون تنزيل حد الإعفاء من دخل المنشآت أو المشاريع الاستثمارية، وفقاً للشروط التالية:

١- أن لا يقل رأس المال المستثمر عما يعادل ثلاثة ملايين دولار أمريكي ولا يقل عدد العمالة المستخدمة فعلاً في المنشأة أو المشروع عن مائة عامل.

٢- أن تكون المنشأة أو المشروع ملتزماً بمسك حسابات منتظمة، وملتزماً بتقديم الإقرار الضريبي معتمداً من محاسب قانوني وفقاً لأحكام هذا القانون.

٣- يجب أن يستمر المشروع في نشاطه الاستثماري المرخص له بمزاويلته من الجهة المختصة، بحيث ترتبط الاستفادة من أحكام هذه المادة باستمرار المشروع أو المنشأة في ذات النشاط.

٤- يجب أن تكون المنشأة أو المشروع مسدداً وبصورة منتظمة لضريبة المرتبات والأجور عن كافة العمالة لديه بموجب إقرارات شهرية وفقاً للأحكام المبينة في هذا القانون.

(ب): تُحدد المشاريع الاستثمارية الخاضعة للضريبة بمعدل ١٥% على سبيل الحصر بالمشاريع أو القطاعات أو الأنشطة التالية:

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

**رابعاً: معدل ضريبة المرتبات والأجور:**

(أ) يتوقف تصاعد الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها للمكلف المقيم عند نسبة ١٥ %.

(ب) إذا كان المكلف يخضع لعدة ضرائب نوعية مباشرة وفقاً للقانون فإنه لا يتمتع إلا بإعفاء سنوي واحد فقط.

(ج) ينسب حد الإعفاء السنوي للأشخاص الطبيعيين المقيمين والبالغ (١٢٠) ألف ريال والذي يجب أن يُنزل من الدخل الخاضع للضريبة، إذا كانت مدة ربط الضريبة أقل من (١٢) شهراً.

**خامساً: معدل الضريبة على الدخل الأخرى للمكلف:**

مع عدم الإخلال بأحكام المادة (٦٥) من القانون، تستوفي الضريبة على الدخل أو المستحقات الأخرى التي يحصل عليها مكلفو ضريبة المرتبات والأجور (الموظف أو العامل) بمعدل ١٥ % دون تنزيل حد الإعفاء، ويشمل ذلك المزايا والمكافآت الخاضعة بمختلف مسمياتها بما فيها المكافآت والبدلات التي تمنح لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة، والحوافز وبدلات الجلسات والعمولات والمنح، ومقابل العمل الإضافي والأتعاب وما في حكمها. وفي جميع الأحوال تسري هذه الأحكام على ما يحصل عليه الموظف أو العامل من مزايا خاضعة ومبالغ خاضعة بخلاف الراتب الشهري الكامل والشامل للبدلات القانونية.

**سادساً: ملازمة ضريبة المرتبات والأجور لدخل المكلف:** تُحدد الضريبة شهرياً على مجموع الدخل الصافي الشهري لمكلفي ضريبة المرتبات والأجور بنسبة ١٢/١ من الشرائح الموضحة في المادة (٦٢) من القانون.

**سابعاً: العمولة والسمسرة:**

(أ) تستوفي الضريبة بواقع ١٠ % عن كل مبلغ يُدفع على سبيل العمولة أو السمسرة العارضة، يقوم الدافع باستقطاعها من المبلغ المستحق للمستفيد بالعمولة، ومن

حق متلقي العمولة أو السمسرة خصم المبلغ المستقطع من الضريبة المستحقة عليه عند التحاسب عن المدة الضريبية التي تم فيها الاستقطاع.

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

**ثامناً: معدل ضريبة الريع العقاري:** تستوفي الضريبة على ريع العقارات للأشخاص الطبيعيين بواقع إيجار شهر واحد في السنة.

**تاسعاً: معدل ضريبة نقل ملكية العقار:** تُستوفي الضريبة على نقل ملكية العقار بواقع ١% من إجمالي قيمة أو ثمن العقار.

**عاشراً: الضريبة المستقطعة من المنبع:**

(أ) تخضع للضريبة بواقع ١٠% دون خصم أي تكاليف، المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة وكذلك أي شخص غير مقيم له منشأة دائمة في الجمهورية، لجهة خارجية أو لأي شخص غير مقيم ومن هذه المبالغ على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- ١- العوائد.
- ٢- فوائد القروض الأجنبية باستثناء فوائد القروض الممنوحة من مؤسسات مالية دولية أو بنوك خارجية معتمدة.
- ٣- الإتاوات.
- ٤- مقابل الخدمات بكافة أنواعها. ولا يُعد مقابل خدمات ما يلي:
  - حصة المنشأة الدائمة العاملة في الجمهورية من نفقات المركز الرئيسي المتواجد خارج الجمهورية.
  - النقل أو النولون.
  - الشحن.
  - التأمين على السلع المستوردة.
  - الاشتراك في المعارض والمؤتمرات.
  - القيد في البورصات العالمية.

- ٥- مقابل نقل أو استخدام التكنولوجيا أو حقوق الانتفاع من تراخيص استخدام التكنولوجيا.
  - ٦- مقابل نشاط الرياضي أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو بواسطة أي جهة.
  - ٧- حقوق الانتفاع من تراخيص العلامات التجارية.
  - ٨- حقوق الانتفاع من تراخيص براءات الاختراع.
  - ٩- حقوق الانتفاع من المعرفة الفنية.
  - ١٠- حقوق الانتفاع من المعرفة الإدارية والخدمات الأخرى التي تؤدي داخل الجمهورية.
- (ب) يعفى من الضريبة المنصوص عليها في الفقرة (أ)؛ فوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات السلطة المحلية من مصادر خارجية.
- (ج) تلتزم المنشآت والأشخاص المقيمون وغير المقيمين المشار إليهم في الفقرة (أ)، بالاستقطاع وحجز مقدار الضريبة المستحقة والقيام بالآتي:
- ١- إعداد بيان يوضح فيه مقدار المبلغ المدفوع والمبلغ المخصوم، وإبلاغ كل من الإدارة الضريبية والشخص الذي تم الخصم عليه بنسخة من هذا البيان.
  - ٢- توريد الضريبة المستقطعة المستحقة بموجب أحكام هذه المادة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الخصم إلى خزانة مصلحة الضرائب أو لحسابها لدى البنك المركزي أو أحد فروع أو خزانة الإدارة الضريبية المختصة.

## الفرع الثاني

### المكلف الشخص الاعتباري

**الشخص الاعتباري هو:** مجموعة من الأشخاص أو الأموال التي تتكون بهدف تحقيق غرض معين، وتُمنح الشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض<sup>(١)</sup>. وبناءً على التعريف السابق فإن الشخص الاعتباري يكتسب الصفة القانونية، إذا اتفق مجموعة من الأشخاص الطبيعيين على تكوين شركة تجمعهم، فتمتلك هذه الشركة - بعد اكتمال الإجراءات القانونية لتكوينها - الشخصية القانونية المستقلة عن شخوص مؤسسيها الطبيعيين، بحيث لا يترتب على موت أحدهم أو انسحابه منها موت الشركة أو نهايتها.

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

### أنواع الأشخاص الاعتبارية:

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

(١) د. حسن كيرة: المدخل إلى القانون، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٧٤م، ص ٦٩١.

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

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

وكان ذلك نفس ما كان قد سبق للمشرع المصري النص عليه في المادة (٤٨) من قانون ضريبة الدخل التي جاء النص فيها على أن تُعد من الأشخاص الاعتبارية:

- شركات الأموال وشركات الأشخاص.
- الجمعيات التعاونية واتحاداتها مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون.
- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين إنشائها.
- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيس في الخارج وفروعها في مصر.
- الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

### (أ): الأشخاص الاعتبارية العامة:

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

#### وقد أثيرت قضية خضوع الدولة للضريبة في رأيين:

**الرأي الأول:** يقول بأن الدولة لا تندرج ضمن الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة نظراً لأنها في الأساس هي التي تقوم بفرض الضريبة وبتحصيلها إلى خزيتها، وهو ما يجتمع فيها في حالة خضوعها للضريبة صفة الدائن والمدين في الوقت نفسه<sup>(١)</sup>، وبالنظر إلى وحدة الشخصية الاعتبارية للدولة فإنه ليس من المتصور في هذه الحالة الجمع بين صفتها كدائن بهذه الضريبة ووصفها كمدين بها عند ربط الضريبة عليها<sup>(٢)</sup>.

**والرأي الثاني:** يقول بما أن الدولة من أشخاص القانون العام، ولأن وزاراتها ووحداتها المختلفة يتمتع كل منها بشخصية اعتبارية مستقلة، فإن أيّاً منها قد يخضع للضريبة إذا ما زاولت نشاطاً خاضعاً للضريبة، سواء زاولته بصفة أصلية أو من خلال تكليف شخص آخر ينوب عنها في ذلك، حيث إن العبرة هنا بطبيعة النشاط الخاضع للضريبة، وليس بالطبيعة القانونية لمن يزاوله<sup>(٣)</sup>، وذلك ما كان قد سبق وأن أكد عليه مجلس الدولة المصري، الذي اشترط لاحقاً بأن تكون الهيئات العامة عند مزاولتها للنشاط الخاضع للضريبة متمتعة باستقلال مالي عن ميزانية الجهة التي يتم فرض الضريبة عليها<sup>(٤)</sup>.

(١) فتوى اللجنة الأولى للقسم الاستشاري للفتوى والتشريع بمجلس الدولة المصري، الملف رقم ٢٨/١/٩٩ بتاريخ ٢٨ يناير ١٩٦٩م.

(٢) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص ٣١٢.

(٣) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ١٤٥.

(٤) - فتوى الجمعية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة المصري، برقم ٢٣٥ في مارس ١٩٥٦م، المجموعة، ص ٤٩.

- فتوى الجمعية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة المصري، بجلسة ٢٥ سبتمبر ١٩٦٣م، المجموعة، ص ٨٥٢.

مشار إليهما في د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص ٣١٥.

ويستند رأي هذا الاتجاه إلى أن الفقه القانوني في فرنسا على سبيل المثال، يُبرر خضوع الأشخاص الاعتبارية العامة للضريبة إذا زاولت نشاطاً يخضع للضريبة مماثلاً لنشاط يباشره الشخص الاعتباري الخاص؛ لأن في ذلك إعمالاً لمبدأ العدالة والمساواة للأشخاص المتساوين في المراكز القانونية والظروف المتماثلة<sup>(١)</sup>.

كما أن عدم خضوع الشخص الاعتباري العام للضريبة فيه إضرار بالشخص الاعتباري الخاص الذي لا يتمتع بنفس المزية، وهو ما سيترتب عليه أن تكون المشروعات الخاصة في مركز أسوأ من مركز المشروعات العامة. إلا أن هذا لا يمنع في حالات معينة ولاعتبارات تتعلق بالمصلحة العامة أن يُمنح الشخص الاعتباري العام إعفاءات ضريبية، شرط أن يتقرر ذلك بنص قانوني، وهو ما يتقرر أيضاً للشخص الاعتباري الخاص في بعض الحالات التي يتم النص عليها في التشريعات الضريبية<sup>(٢)</sup>.

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

أما المشرع المصري، فقد نص في المادة (٤٧) من قانون الضرائب على الدخل على أن تفرض الضريبة على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيّاً كان غرضها، واستدرك المشرع فيما يتعلق بالضريبة على الأشخاص الاعتبارية العامة بالنص في المادة (٣/٤٨) على أن الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة، مع تمتعها بالإعفاءات المقررة لها في قوانين تأسيسها.

(١) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، المرجع السابق، ص ٣١٤.

(٢) د. حسين خلاف: الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦ م، ص ٧٦، ٧٧.

(ب): الأشخاص الاعتبارية الخاصة:

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

١ - الشركات: ومن أنواع الشركات:

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

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

- شركة الواقع: وهي الشركة التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر، فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية<sup>(١)</sup>.

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

كما اعترف المشرع المصري في المادة (٤٨) من قانون الضرائب على الدخل لبعض الشركات بامتلاك الشخصية الاعتبارية ومن ثم خضوعها للضريبة، حيث اعتبر أن شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كان القانون الذي تخضع له، وكذلك شركات الواقع تُعد من الأشخاص الاعتبارية.

(١) نص المادة (١) من قانون ضريبة الدخل المصري.

## ٢- الجمعيات الخيرية والتعاونية:

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

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

٢- أن تلتزم في أنشطتها بالأعمال الخيرية فقط .

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

أما المشرع المصري فقد نص في قانون ضريبة الدخل كذلك على اعتبار الجمعيات التعاونية واتحاداتها من الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها قانوناً (مادة ٤٨/٢)، وهو ما أكدته في نص المادة (٥٠) على إعفاء بعض الأشخاص الاعتبارية من الضريبة، ومنها الجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة وفقاً لقانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية، وذلك في حدود الغرض الذي تأسست من أجله، وكذا الجهات التي لا تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية، في حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية.

## ٣- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية:

فيما يتعلق بخضوع الفوائد والعمولات بما في ذلك الفوائد والخصميات وفروق العملات والعمولات التي تتقاضاها الشركات المالية وشركات الصرافة والصرافون وشركات التأمين والوساطة والبنوك على خدماتها لعملائها، أشار إليها المشرع اليمني في نص المادة (٩/ر) من قانون ضرائب الدخل الجديد، إلا أنه أكد على عدم الإخلال

بما ورد في المادة (٢١/و) التي نصت على إعفاء الأشخاص الطبيعيين من العوائد عن ودائعهم في المصارف وصناديق البريد.

وجاء في نص المادة (٤٨/٤) من قانون ضريبة الدخل المصري على أن البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية تُعد من الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة ولو كان مركزها الرئيس في الخارج وفروعها في مصر.

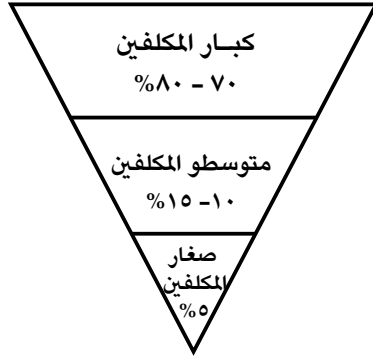
أما المشرع السعودي فقد حصر الأشخاص الخاضعين للضريبة في المادة الثانية من نظام ضرائب الدخل الصادر في ١٤٢٥هـ وذلك في الأشخاص التالية:

- ١- الشركة المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين ومواطني دول مجلس التعاون الخليجي.
- ٢- الشخص المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط في المملكة.
- ٣- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة.
- ٤- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة.
- ٥- الشخص الذي يعمل في مجالي استثمار الغاز الطبيعي وإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.

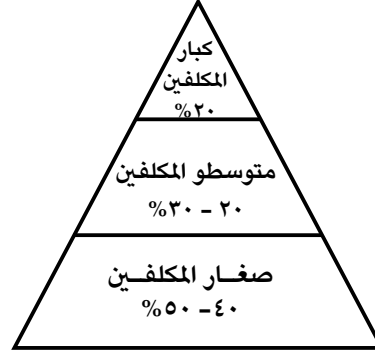
## المطلب الثاني

## تنوع المكلفين بالضريبة من حيث المقدرة المالية

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



تصنيف المكلفين من حيث الضريبة المتحصلة



تصنيف المكلفين من حيث العدد

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

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

وهذه النسب يعتقد الباحث بأنها هي الموجودة على أرض الواقع في كثير من الدول النامية ومنها اليمن التي يصل تعداد كبار المكلفين فيها إلى قرابة ألفي مكلف يدفعون ما يزيد على ٨٠% من الإيرادات الضريبية التي يدفعها المكلفين من التجار والصناعيين لخزينة الدولة<sup>(١)</sup>.

ويستند تصنيف الإدارة الضريبية للممولين في هذا التقسيم على معايير مختلفة أهمها<sup>(٢)</sup>:

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

ولأهمية كبار المكلفين في الحصيلة الضريبية؛ تعتمد الكثير من الدول إلى إنشاء وحدات إدارية خاصة بحصر وفحص وتحصيل الضريبة من هذه الشريحة المهمة من المكلفين، من ذلك على سبيل المثال ما هو معمول به في أوروغواي وسريلانكا وبوليفيا وإندونيسيا واليمن<sup>(٣)</sup>.

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

(١) الوكالة الأمريكية للتنمية (USAID)، تقييم الفساد في اليمن، مرجع سابق، ص ٦٧.

(٢) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٢٣٣.

(٣) تجدر الإشارة إلى أنه صدر في هذا الاتجاه القرار الجمهوري رقم (١٤٠) لسنة ٢٠٠٠م بإنشاء إدارة عامة للضرائب على كبار المكلفين بمصلحة الضرائب في الجمهورية اليمنية.

تخضع للضريبة، وهو الأمر الذي يُسهم بالتالي في زيادة معدل الالتزام الضريبي في الدولة وزيادة الحصيلة الضريبية<sup>(١)</sup>.

وتشير إحدى الدراسات التي أجريت لإحدى المؤسسات الدولية إلى أن وحدات كبار المكلفين التي تم إنشاؤها في إدارة الضرائب الإندونيسية قد تحقق معها الكثير من الفوائد للعمل الضريبي، حيث تمثلت أهم هذه الفوائد في<sup>(٢)</sup>:

- ١- زيادة الإيرادات الضريبية التي تم تحصيلها، وذلك من خلال إجراءات ربط وتحصيل تعتمد على المرونة والسهولة، والرقابة المشددة في آن واحد، وذلك بالنظر إلى الأهمية الخاصة لإيرادات هذه الشريحة من المكلفين.
- ٢- أسهمت هذه الخطوة في تحسين مناخ الاستثمار في إندونيسيا، وذلك من خلال معالجة المشاكل وتذليل الصعوبات التي كانت تعترض كبار المكلفين بالضريبة، والذين يُعدون في الوقت نفسه كبار المستثمرين، إضافة إلى ما يقدم لهم من خدمات إدارية ضريبية عالية الجودة، وتجنيبهم الإجراءات البيروقراطية والممارسات السلبية لمأموري الضرائب وموظفي الإدارة الضريبية.

(١) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٢٣٣، ٢٣٤.

(٢) John Brondolo, Carlos Silvani, Eric Le Borgne, and Frank Bosch: Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment, The Case of Indonesia (2001-07). Op. Cit., p. 26.

## المبحث الثاني واجبات المكلفين بالضريبة

### تمهيد وتقسيم:

بعد أن سبق توضيح أهم التقسيمات المختلفة للمكلفين بالضريبة، وموقف بعض المشرعين منها، سيحاول الباحث من خلال هذا المبحث استعراض أهم الواجبات والالتزامات المقررة قانوناً على هؤلاء المكلفين.

فقد خلصت دراسة حديثة صادرة عن إحدى المنظمات الدولية إلى أن أهم الالتزامات الضريبية التي تقع على المكلف يمكن أن تتمثل في التالي<sup>(١)</sup>:

- ١- التزام المكلف بأن يكون صادقاً في تعامله مع الإدارة الضريبية.
- ٢- الالتزام بأن يتعاون في تقديم المعلومات اللازمة إلى الإدارة الضريبية في المراحل المختلفة لفرض وتحصيل الضريبة.
- ٣- الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات الخاصة بنشاطه الخاضع للضريبة، والاحتفاظ بها حتى انتهاء المدة التي يحددها القانون لذلك.
- ٤- وأخيراً يأتي التزامه بدفع الضريبة المقررة عليه كأهم التزام ضريبي يقع عليه. وفي ذلك لجأ بعض المشرعين إلى تخصيص فصول معينة في صلب التشريعات الضريبية تتضمن الحقوق والواجبات المقررة على المكلفين<sup>(٢)</sup>.

(١) Organisation For Economic Co- Operation And Development (OECD), Center for Tax Policy and Administration: Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. pp. 5 – 6.

(٢) من ذلك ما نص عليه المشرع اللبناني الذي خصص الفصل الخامس من القانون رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨م بشأن الإجراءات الضريبية لحقوق وواجبات المكلفين، حيث حددت المادة (٣٧) من هذا القانون واجبات المكلفين في الآتي:

- أ- مسك السجلات والمستندات المحاسبية.
- ب- تأدية الضرائب والرسوم وتقديم التصاريح ضمن المهل المحددة لها.
- ج- تنفيذ طلبات الإدارة الضريبية في إطار قيامها بمهامها، وخاصة بإيداعها معلومات عن نشاطه أو عن الأشخاص الذين يتعامل معهم وذلك مع مراعاة أحكام قانون السرية المصرفية والسرية المهنية.
- د- تسهيل مهمة موظفي الإدارة الضريبية المولجين بالتدقيق.

وعموماً سيحاول الباحث الإشارة لأهم هذه الالتزامات في المطالب التالية:

**المطلب الأول:** الالتزام بإخطار الإدارة الضريبية ببدء أو توقف النشاط الخاضع للضريبة أو عند التنازل عنه.

**المطلب الثاني:** الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية والمحافظة عليها.

**المطلب الثالث:** الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي.

**المطلب الرابع:** الالتزام بدفع الضريبة في موعدها.

### المطلب الأول

## الالتزام بإخطار الإدارة الضريبية ببدء أو توقف النشاط الخاضع للضريبة أو عند التنازل عنه

تتضمن التشريعات الضريبية نصوصاً واضحة عن وجوب أن يقوم المكلف عند بدء مزاولته لنشاطه الخاضع للضريبة بإخطار الإدارة الضريبية والمبادرة إلى إكمال الإجراءات المتعلقة بتسجيله في سجلات المكلفين، والحصول على رقم ضريبي وبطاقة ضريبية تفيد بذلك.

وقد نص المشرع المصري في المادة (٧٤) من قانون ضريبة الدخل على أنه يلزم على كل من يزاوّل نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً أو نشاطاً غير تجاري، أن يقدم إلى الإدارة الضريبية إخطاراً بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة هذا النشاط.

كما نصت المادة (٧٥) على أن يلتزم كل ممول يزاوّل نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو نشاطاً غير تجاري وكذلك كل من يمارس نشاطاً مهنيّاً بصفة مستقلة، أن يتقدم بطلب للإدارة الضريبية لاستخراج البطاقة الضريبية، على أن تكون هذه البطاقة لمن تقدم ذكرهم ضمن إجراءات التأسيس أو الترخيص بمزاولة المهنة أو النشاط أو تجديده، وعلى الإدارة الضريبية أن تصدر له البطاقة الضريبية.

وفي الاتجاه نفسه نص المشرع اليمني في المادة (٧٢) من قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بأن على كل من يزاوّل نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنيّاً أو أي نشاط؛ أن يقدم إلى الإدارة الضريبية إخطاراً خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة هذا النشاط، وبالنسبة للشركات يقع واجب الإخطار على مديرها أو رئيس مجلس إدارتها أو الشخص المسئول عن إدارتها بحسب الأحوال، وعليه أن يُقدم الإخطار المذكور عند إنشاء فرع أو مكتب توكيل لها، أو نقل مقرها من مكان إلى آخر، وتحدد اللائحة التنفيذية بيانات الإخطار والمستندات المؤيدة له.

كما تلزم التشريعات الضريبية الممول كذلك بإخطار الإدارة الضريبية عند توقفه عن مزاولة النشاط الخاضع للضريبة، ومبادرته لدفع الضريبة المقررة عليه حتى تاريخ التوقف، وبالمثل يلزم عليه كذلك إخطار الإدارة الضريبية عند تنازله عن هذا النشاط سواء بشكل كلي أو جزئي؛ حيث نص المشرع اليمني في ذلك في المادة (٨١) من قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م على أنه إذا توقف النشاط الذي تؤدي الضريبة عنه توقفاً كلياً أو جزئياً أو في حالة خلو العقار بالنسبة لضريبة العقارات فتُحصل الضريبة حتى تاريخ التوقف أو الإخلاء، ولأجل الانتفاع بهذا الحكم يجب على المكلف خلال الثلاثين يوماً من التاريخ الذي وقف فيه العمل أو تاريخ الإخلاء حتى ولو كان التوقف أو الإخلاء خارج عن إرادته أن يُبلغ مصلحة الضرائب وأن يقدم إليها الوثائق والبيانات اللازمة لإثبات حالة التوقف أو الإخلاء، وإلا ألزم بدفع الضريبة عن سنة كاملة. ونص هذه المادة يتطابق حرفياً مع نفس نص المادة (٨٣) التي كان المشرع اليمني قد نص عليها في قانون الضرائب السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م.

كما تضمنت المادة (٨٢) النص على أن التنازل الكلي أو الجزئي عن المنشأة أو التصرف في العقار يكون حكمه - فيما يتعلق بتحديد الضريبة - حكم التوقف والإخلاء، وتطبق عليه أحكام المادة (٨١) من القانون التي سبقت الإشارة إليها في الفقرة السابقة، ويجب على المتنازل والمتنازل إليه أو البائع أو المتصرف تبليغ الإدارة الضريبية عن ذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التنازل الكلي أو الجزئي أو البيع أو التصرف، ويكون كل من المتنازل والمتنازل إليه بالنسبة للمنشأة أو البائع أو المتصرف أو المشتري والمتصرف له مسئولين بالتضامن عما استحق من ضرائب حتى ذلك التاريخ.

وهذا التوجه تقرر في قضاء محكمة النقض المصرية في أنه يلزم من المكلف خلال المدة التي حددها القانون بأن يقوم بإبلاغ الإدارة الضريبية عند توقفه عن العمل، وتقديم الوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة، ويترتب على إغفال ذلك أن ألزمت بعض التشريعات المكلف بدفع الضريبة عن سنة كاملة، ولا يغير من ذلك علم الإدارة

الضريبة بالتوقف أو بثبوت حصوله بوجه جازم؛ وذلك لانقطاع الصلة بين أسباب التوقف ودوافعه وبين واقعة التبليغ<sup>(١)</sup>.

وفي ذلك ألزم المشرع المصري في المادة (٧٩) من قانون ضريبة الدخل المصري الممول الذي يتوقف عن مزاولة النشاط الخاضع للضريبة جزئياً أو كلياً بأن يخطر الإدارة الضريبية المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه عن العمل مالم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ، وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة الممول أو توفي الممول خلال مدة الثلاثين يوماً المذكورة التزم ورثته بالإخطار عن هذا التوقف خلال ستين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم وبتقديم الإقرار الضريبي خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ.

وفيما يتعلق بالتنازل عن النشاط الخاضع للضريبة نص المشرع المصري في المادة (٨٠) من قانون ضريبة الدخل على أنه في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة، يلتزم المتنازل بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٥٧٥ لسنة ٧٣ ق، جلسة ٢٨ يناير ٢٠٠٨ م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤ - إبريل ٢٠٠٩ م، مرجع سابق، ص ٢٩٨، ٢٩٩، حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٧٠ لسنة ٣٩ ق، جلسة ٢٦ فبراير ١٩٧٥ م، س ٢٦، ص ٤٩٥.

## المطلب الثاني

## الالتزام بإمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية والمحافظة عليها

تُلزم التشريعات الضريبية والتشريعات ذات العلاقة بالأعمال التجارية بعض المكلفين الذين تبلغ رءوس أموالهم مقداراً معيناً بإمساك دفاتر وسجلات محددة عند مزاولتهم لأنشطتهم الخاضعة للضريبة، ويندرج ضمنها الحسابات التي يتم استخدام أجهزة الحاسب الآلي (الكمبيوتر) وبرامجه في تسجيلها وتنظيمها<sup>(١)</sup>.

كما تنص هذه التشريعات بأن تكون بيانات هذه الدفاتر والسجلات منتظمة ومعبرة عن حقيقة النشاط الذي يزاوله المكلف، بحيث يُعتمد بها كأدلة إثبات أمام الإدارة الضريبية والقضاء على السوء، بل إن بعض المشرعين فرض عقوبات على عدم الاحتفاظ بهذه السجلات والدفاتر للمدة التي ينص عليها القانون أو إخفائها أو التزوير في بياناتها.

(١) من ذلك ما نص عليه المشرع اليمني في المادة (٣٠) من القانون التجاري من أن على التاجر أن يمسك الدفاتر التجارية التي تستلزمها طبيعة تجارته وأهميتها بطريقة تكفل بيان مركزه المالي بالدقة وبيان ما له وما عليه من الديون المتعلقة بتجارته، كما جاء النص في المادة (٣١) من القانون نفسه بأن دفتر اليومية الأصلي ودفتر الجرد، هما الدفتران اللذان يجب أن يمسكهما التاجر على الأقل، ويعفى من الالتزام بإمساك هذه الدفاتر الأفراد الذين يزاولون حرفة بسيطة أو تجارة صغيرة المنصوص عليهم في المادة (٢٢) والتجار الذين لا يزيد رأس مالهم على خمسين ألف ريال.

كما نص المشرع الأمريكي على ذلك في المادة (6001) من قانون الإيرادات الداخلية (IRC) التي جاء نصها كالتالي:

Every person liable for any tax imposed by this title, or for the collection thereof, shall keep such records, render such statements, make such returns, and comply with such rules and regulations as the Secretary may from time to time prescribe. Whenever in the judgment of the Secretary it is necessary, he may require any person, by notice served upon such person or by regulations, to make such returns, render such statements, or keep such records, as the Secretary deems sufficient to show whether or not such person is liable for tax under this title. The only records which an employer shall be required to keep under this section in connection with charged tips shall be charge receipts, records necessary to comply with section 6053 (c), and copies of statements furnished by employees under section 6053 (a).

وفي ذلك جاء نص المشرع اليمني في المادة (١٤١/أ، ٨، ٩)، (ب/١، ٢)، من قانون ضرائب الدخل الجديد على أن يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تزيد على سنة وبغرامة لا تقل عن ١٠٠% ولا تزيد على ١٥٠% من الضريبة المتهرب منها عن أي سنة ضريبية أو جزء منها، أو بإحدى هاتين العقوبتين، بالإضافة إلى دفع الضريبة المستحقة والغرامات والمبالغ الإضافية، وتضاعف هذه العقوبة في حالة العود والتكرار، مع اعتبارها من جرائم التهرب الضريبي التي صنفها القانون من الجرائم الجسيمة؛ كل مكلّف يرتكب إحدى الأفعال التالية:

- ١- أعد أو حفظ أو سمح بإعداد أية دفاتر أو حسابات أو قيود صورية أو مزورة، أو زور أو سمح بتزوير أية دفاتر أو حسابات أو قيود أو أخفاها بقصد تهريب أي دخل خاضع للضريبة....
  - ٢- قدم سجلات أو دفاتر أو حسابات أو مستندات أو وثائق مزورة أو صورية أو بيانات غير صحيحة، للتهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً.
  - ٤- عدم الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أو إتلافها كلياً أو جزئياً بصورة متعمدة، قبل انقضاء المدة التي حددها القانون للاحتفاظ بها.
- وقد جرى العرف المحاسبي في المجال الضريبي على أن أهم الدفاتر والسجلات المحاسبية التي يجب أن يمسكها المكلّف تتمثل في<sup>(١)</sup>:

- ١- دفتر اليومية العامة الذي يجري فيه قيد العمليات اليومية للمنشأة، وذلك بحسب تواريخ وقوعها بشكل إجمالي أو تفصيلي حسب النظام المحاسبي المعمول به.
- ٢- دفاتر اليومية المساعدة التي تستخدم لقيد العمليات المتكررة الكثيرة، بحيث تستدعي طبيعة عمل المنشأة تخصيص دفتر مستقل لكل منها؛ من ذلك

(١) د. محمد علي الربيعي: المحاسبية الضريبية، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، الطبعة السادسة، ٢٠٠٨م، ص ٣٨١، ٣٨٢.

- دفتر يومية المقبوضات، ودفتر يومية المدفوعات، ودفتر يومية المشتريات، ودفتر يومية مردودات المشتريات، ودفتر يومية المبيعات، ودفتر يومية مردودات المبيعات، ودفتر يومية المصروفات، ودفتر يومية الإيرادات... إلخ.
- ٣- دفاتر الأستاذ العام هي السجل الرئيس للمحاسبة الذي ترحل إليها جميع القيود الإجمالية إلى الحسابات المختصة بها، إضافة إلى ترحيل بعض القيود للعمليات غير المتكررة والتي لا يكون لها دفتر أستاذ مساعد خاص بها.
- ٤- دفاتر الأستاذ المساعدة التي تُحدد وفقاً لطبيعة ونوع وحجم المنشأة، من ذلك دفتر أستاذ مساعد المدينين، ودفتر أستاذ مساعد الدائنين، ودفتر أستاذ المخازن، ودفتر أستاذ الأصول الثابتة.
- ٥- دفتر الجرد، وهو السجل الذي توثق فيه محاضر جرد المخزون والأصول الثابتة.

إلا أن بعض المشرعين الضريبيين لم يكتف بما جاء النص عليه في بعض التشريعات ذات العلاقة، أو بما هو جار العمل به في العرف المحاسبي، بل عمد إلى النص على تحديد بعض الدفاتر والسجلات التي يجب على المكلفين مسكها لأغراض الضريبة في صلب التشريعات الضريبية؛ من ذلك ما ورد في المادة (١٠٨) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، التي تم فيها تحديد هذه الدفاتر والسجلات على النحو التالي:

- ١- دفتر اليومية العامة.
- ٢- دفتر الأستاذ العام.
- ٣- دفتر الجرد والميزانية.
- ٤- دفتر الصنف.
- ٥- دفتر أو سجل الموظفين.

ويُلزم القانون الإدارة الضريبية الاعتداد بهذه الدفاتر وعدم إهدارها عند تقدير الضريبة على المكلف باستثناء حالة ثبوت عدم صحتها. وفي هذا ورد نص المادة (٨٩) من قانون ضرائب الدخل اليمني الجديد بأنه يجب على الإدارة الضريبية أن تعتد بالحسابات المنتظمة والممسوكة من المكلف وفقاً للمادة (٨٦) من القانون واللائحة التنفيذية للقانون، وعدم إهدارها إلا إذا ثبت للإدارة بموجب مستندات ووثائق عدم صحتها. وعن أسباب إهدار الإدارة الضريبية للدفاتر والسجلات التي يمسكها المكلف، حددت المادة (١١٠/ب) من اللائحة التنفيذية للقانون هذه الأسباب بالتالي:

- ١- عدم مطابقة البيانات التي أمكن الحصول عليها عن تعاملات المكلف مع الغير مع القيود في الدفاتر والسجلات التي يمسكها.
- ٢- تكرار الأسباب التي أهدرت بسببها دفاتر وسجلات المنشأة في سنوات سابقة.
- ٣- ثبوت ضعف وعدم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- ٤- عدم سلامة الجرد.
- ٥- عدم وجود العدد الكافي من فواتير البيع والشراء.
- ٦- عدم انتظام القيد وتكرار الشطب والكتابة بين السطور ومخالفة القيود كما هو وارد بالمستندات.
- ٧- أن تسفر المراجعة لكشوف البنك وحساب الصندوق عن وجود اختلاف عما هو مقيد بالدفاتر.

كما جاء في المادة (١١٠/أ) من اللائحة التنفيذية للقانون بعض الشروط التي يجب توافرها في دفاتر وسجلات المكلفين لكي يتم اعتمادها من قبل الإدارة الضريبية، ومن ضمن هذه الشروط:

- ١- يجب أن تكون جميع الدفاتر والسجلات التي يمسكها المكلف منظمة في قيودها المحاسبية، وخالية من أي فراغ أو تحشير فيما بينها، وأن ترقم صفحاتها بأرقام متتابعة.

٢- أن تتضمن الدفاتر والسجلات جميع العمليات التي قام بها المكلف خلال المدة الضريبية، وبشكل تفصيلي، ومرتببة حسب تاريخ حدوثها.

٣- أن تكون القيود المحاسبية المثبتة بالدفاتر مؤيدة بالمستندات التي تؤكد أنها مرتبطة بالعمليات الخاصة بالمكلف، وللفترة نفسها محل التحاسب، كما يجب أن تكون هذه المستندات محفوظة بطريقة منتظمة يسهل الرجوع إليها.

٤- أن يؤكد الفحص والتدقيق الذي تقوم به الإدارة الضريبية سلامة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وبأن هذا النظام يساعدها على إدارة أعمالها بشكل صحيح.

٥- أن تكون المراجعة قد أظهرت أمانة الجرد كمية وقيمة.

٦- أن تؤكد المراجعة التي تجريها الإدارة الضريبية بأن البيانات التي أمكن الحصول عليها من معاملات المكلف مع الغير مطابقة للقيود بالدفاتر، وبأن القيود الدفترية في الشهور محل المراجعة قد أثبتت انتظام وأمانة القيد بالدفاتر.

٧- أن يتبين عند مراجعة كشوف البنك، وحساب الصندوق في مدة معينة، بأن هذه القيود مطابقة لحركة المكلف من المشتريات والمقبوضات وباقي العمليات.

٨- إذا كان قد سبق إهدار الدفاتر التي يمسكها المكلف في سنوات سابقة؛ فيتعين التحقق من أن الأسباب التي أهدرت بسببها الدفاتر لم تعد موجودة في سنوات التدقيق أو المحاسبة أو المراجعة التالية.

كما نص المشرع اليمني في أكثر من مادة من مواد قانون ضرائب الدخل الجديد بوجوب أن يُمسك المكلفون حسابات منتظمة ودفاتر وسجلات تتعلق بالنشاط الذي يزاولونه والخاضع للضريبة، حيث جاء النص في المادة (٣١) على وجوب أن يمسك المكلفون الذين يمارسون نشاط التعدين حسابات منتظمة، بحيث يتم فيها

تبويب جميع الإيرادات والتكاليف المتعلقة بنشاط التعدين، وما يرتبط بها من أنشطة تجارية وصناعية وفقاً للأصول المحاسبية والإفصاح عنها لأغراض ضريبة الدخل، وتضمنت هذه المادة النص على عدم الإخلال بأحكام المادة (٣٢) من القانون المتعلقة بالاستثمار في التعدين بأكثر مما يعادل (١٥٠) مليون دولار، حيث ألزم المشرع فيها المكلف بأن يمسك حسابات منتظمة ويؤسس كياناً مستقلاً يتم فيه تبويب الدخل والتكاليف الخاضعة للضريبة في هذا المشروع.

وجاء في المادة (٣٦) النص بأنه على مكلفي المنشآت الصغيرة مسك الدفاتر والسجلات وفقاً للممارسات الحسابية المقبولة بشكل عام.

كما نصت المادة (٨٦) على أن يلتزم كبار ومتوسطو المكلفين بـمسك حسابات منتظمة، وحسبما تقتضيه طبيعة نشاط كل منهم، وترك المشرع لائحة التنفيذية أمر تحديد نوعية الدفاتر والسجلات.

وكان المشرع في المادة (٣٦) من القانون قد أوجب على مكلفي المنشآت الصغيرة مسك الدفاتر والسجلات وفقاً للممارسات الحسابية المقبولة بشكل عام<sup>(١)</sup>.

وفيما يتعلق بالمدة التي يلزم على المكلف الاحتفاظ خلالها بالدفاتر والسجلات؛ فقد جاء النص في المادة (٨٨) على أنه مع عدم الإخلال بأحكام القانون التجاري، يلزم على المكلف الاحتفاظ بالفواتير والمستندات والسجلات التي تتصل بنشاطه لمدة لا تقل عن خمس سنوات، أما السجلات والدفاتر التي جاء النص عليها في المادة (٨٦) من القانون فإنه يجب على المكلف الاحتفاظ بها لمدة عشر سنوات تالية لانتهاج السنة المالية التي أجري فيها القيد بالسجلات.

(١) عرف المشرع اليمني في المادة (٣٤) من قانون ضرائب الدخل الجديد المنشآت الصغيرة بأنها: كل مكلف طبيعي أو اعتباري يزيد رقم أعماله السنوي (إجمالي قيمة مبيعاته السنوية أو إجمالي إيراداته السنوية) عن مليون وخمسمائة ألف ريال ولا يتجاوز عشرين مليون ريال، ولا يقل عدد العاملين لديه عن أربعة عمال ولا يزيد على تسعة عمال، واستدرك المشرع في المادة (٤٢) من القانون نفسه فعرف المنشآت الأصغر بأنها كل مكلف طبيعي لا يزيد رقم أعماله السنوي عن مليون وخمسمائة ألف ريال، ولا يتجاوز عدد العاملين لديه عن ثلاثة عمال.

كما نص المشرع اليمني في المادة (٩٠) من القانون على أنه في حالة استخدام المكلف لأنظمة الحاسب الآلي فإن هذه الأنظمة أو النظام يُعد مصدراً بديلاً للحسابات الكتابية، ويجب أن تكون هذه الأنظمة باللغة العربية، وموجودة في مقر المنشأة بالجمهورية.

ويجب أن يتحقق في هذا النظام الآلي الشروط التالية<sup>(١)</sup>:

- ١- سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة التابعة للمكلف.
  - ٢- اطلاع الإدارة الضريبية وبشكل مفصل على برنامج الحاسبة الآلي لدى المنشأة.
  - ٣- قابلية النظام للتحقق والمراجعة بما يكفل قيام موظف الإدارة الضريبية المختص بالمراجعة والتدقيق في مختلف حسابات المكلف، لتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي له.
  - ٤- الالتزام بالمعايير المحاسبية المقررة في الدولة، وفي حالة عدم توافر هذه المعايير يجوز الاسترشاد بالمعايير المحاسبية الدولية.
- كما ألزم المشرع اليمني كذلك المكلفين الذين يتمتعون بإعفاء ضريبي بموجب قانون الاستثمار أو أي قوانين أخرى، أوجب عليهم القانون كذلك في المادة (٩١) بأن يمسكوا حسابات ودفاتر منتظمة مستقلة بتلك المشاريع المعفاة، ولا يجوز بأي حال من الأحوال الخلط بين الدخول المعفاة ونفقاتها وبين الدخول غير المعفاة ونفقاتها.
- وكان ذلك نفس موقف المشرع المصري الذي نص في المادة (٧٨) من قانون ضريبة الدخل على أنه يلزم على بعض الممولين المحددين في نص هذه المادة بإمسك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة كل منهم، ووفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية للقانون، وهؤلاء الممولون على النحو التالي:
- ١- الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الثاني من قانون الضريبة على الدخل، الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً

(١) المادة (١١١/أ) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م.

أو حرفياً أو مهنيّاً، إذا تجاوز رأس ماله المستثمر في هذا النشاط مبلغ خمسين ألف جنيه، أو تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه، أو تجاوز صافي ربحه السنوي وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي مبلغ عشرين ألف جنيه.

٢- الشخص الاعتباري الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من قانون الضريبة على الدخل.

ويلتزم الممول بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة، والمستندات المؤيدة لها في مقره طوال المدة المنصوص عليها في المادة (٩١) من القانون.

كما يلتزم الممول من أصحاب المهن غير التجارية بأن يسلم كل من يدفع إليه مبلغاً مستحقاً له بسبب ممارسته المهنة أو النشاط، كأتعاب أو عمولة أو مكافأة، أو أي مبلغ آخر خاضع لهذه الضريبة، إيصالاً موقعاً عليه منه موضحاً به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل، ويلتزم الممول بتقديم سند التحصيل إلى المصلحة عند كل طلب.

وللممولين إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية ويصدر وزير المالية قراراً بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الإلكترونية.

## المطلب الثالث

## الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي

تنص التشريعات الضريبية عادة على تحديد المكلفين بالضريبة؛ سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين؛ الذين يجب عليهم تقديم إقراراتهم الضريبية في مواعيد معينة، وذلك عن دخولهم ومصروفاتهم وصافي أرباحهم المتحققة خلال السنة الضريبية، وتفرض هذه التشريعات في سبيل ضمان ذلك عقوبات معينة تعزز الالتزام الضريبي وتحد من المخالفات الضريبية والتهرب الضريبي.

## الفرع الأول

## تعريف الإقرار الضريبي

**الإقرار الضريبي (Tax declaration) هو:** تصرف قانوني تسري عليه الأحكام العامة للتصرفات القانونية؛ فهو اعتراف مكتوب موقع عليه من الممول أو وكيله، موضح به إجمالي الإيرادات والمصروفات وصافي إيراده المتحقق من مزاولته نشاطه وما تحقق من ربح أو خسارة خلال السنة الضريبية<sup>(١)</sup>.

**كما تم تعريف الإقرار الضريبي:** بأنه عبارة عن كشف أو بيان يقدمه الممول في نهاية مدة معينة إلى الإدارة الضريبية، يوضح فيه الإيرادات والتكاليف وصافي الأرباح والخسائر عن مدة معينة من النشاط الخاضع للضريبة طبقاً للقانون<sup>(٢)</sup>.

**ويتميز الإقرار الضريبي عن الإقرار بوجه عام:** في أن الممول يقدم إقراره الضريبي بموجب ما يلزمه به نص قانوني متضمناً بيانات محددة، ملتزماً الدقة والصدق في تلك البيانات ومؤيداً لتلك البيانات بالوثائق والمستندات التي تؤكدتها، في حين أن الإقرار

(١) د. سنية أحمد يوسف: الإطار القانوني للملف الضريبي، دراسة تأصيلية لمستندات الملف

الضريبي وإجراءاته، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٤م، ص ١٤.

(٢) د. أمين السيد أحمد لطفي: الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥م، ص ١٢١.

في القانون العام يصدر عن المقرّ بناءً على تقديره المطلق، دون أن يؤيد صحته وصدقه فيه بوثائق ومستندات تؤيده، كما يتميز الإقرار الضريبي عن الإخطار في أن الإقرار يصدر من الممول أساساً، في حين يصدر الإخطار من الممول أو غيره، كما أن الإقرار يشتمل على البيانات التي يتحدد على ضوءها مدى خضوعه للضريبة وربطها عليه، في حين أن الإخطار لا يتعلق سوى بواقعة معينة يلزم القانون إحاطة الإدارة الضريبية بها في حينه<sup>(١)</sup>.

**ويقول البعض في أهمية الإقرار الضريبي:** بأنه يجعل من الممول طرفاً إيجابياً في تقدير الضريبة الواجبة عليه، من خلال إسهامه في تسجيل وتقديم البيانات المختلفة التي يُضمّنُها الإقرار الذي يقدمه للإدارة الضريبية، ويجنبه بالتالي الخضوع للتقدير الذي تقوم به هذه الإدارة منفردة عند عدم تقديم هذا الإقرار أصلاً أو عدم صحة البيانات التي تضمنته<sup>(٢)</sup>.

#### ومن الشروط التي يجب توافرها في الإقرار الضريبي<sup>(٣)</sup>:

- ١- أن يكون الإقرار موقعاً من المكلف أو من ينوب عنه قانوناً، وأن يكون هذا الإقرار مشتملاً على البيانات الأساسية للمكلف والمحددة مسبقاً من قبل الإدارة الضريبية.
- ٢- أن يكون الإقرار مشتملاً على كافة التفاصيل المتعلقة بإجمالي الدخل السنوي للمكلف، والنفقات والأعباء والاستقطاعات التي حددها القانون، مع بيان بصافي الدخل الخاضع للضريبة أو الخسائر المحققة إن وجدت، وإرفاق جميع الوثائق والمستندات المؤيدة لما تم تضمينه في الإقرار، ووفقاً لما هو محدد في نماذج الإقرارات المعتمدة سلفاً.

(١) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠م، ص ٣٦٣، ٣٦٤.

(٢) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٠٧.

(٣) المادة (١١١/أ) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م.

- ٣- أن يكون الإقرار المقدم من الوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط والوحدات التابعة لها مصادقاً عليه من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.
- ٤- أن يكون الإقرار المقدم من كبار المكلفين مصادقاً عليه من قبل محاسب قانوني معتمد.
- ٥- أن يكون الإقرار المقدم من متوسطي المكلفين مرفقاً بقائمة الدخل ومستنداً إلى حسابات منتظمة.
- ٦- يجب أن تكون جميع الوثائق والمستندات المرفقة بالإقرار الضريبي موقعة من قبل المكلف، وفيما يتعلق بكبار المكلفين يجب أن يصادق عليها المحاسب القانوني إلى جانب توقيع المكلف.
- ٧- أن يرفق المكلف بالإقرار كافة الوثائق والمستندات والبيانات المطلوب إرفاقها بحسب ما يتم النص عليه في نماذج الإقرارات المعتمدة.
- ٨- أن يتم التوقيع على شهادة المصادقة الواردة في نماذج الإقرارات الضريبية من قبل المكلف والمحاسب القانوني كل فيما يتعلق به.
- ٩- أن يرفق بالإقرارات المقدمة من البنوك موافقة البنك المركزي على تعيين المحاسب القانوني الذي قام بمراجعة حسابات البنك صاحب الإقرار.
- ١٠- يكون الإقرار المقدم من المحاسب القانوني عن نشاطه الخاضع للضريبة معتمداً من قبل محاسب قانوني آخر.

## الفرع الثاني

### المزمون بتقديم الإقرار الضريبي

وفقاً لما يتم النص عليه في التشريعات الضريبية فإنه يتم تقسيم الأشخاص الخاضعين للضريبة إلى شرائح مختلفة، ويلزمهم وفقاً لنماذج معينة وفي مواعيد محددة تقديم إقراراتهم الضريبية إلى الإدارات الضريبية.

من ذلك ما يتم العمل به في إدارة الضرائب الأمريكية (IRS) التي يتم فيها استخدام العديد من نماذج الإقرارات الضريبية تصل إلى أكثر من (٧٠) نموذجاً، تشمل سائر أوجه الأنشطة الخاضعة للضريبة، وكذا تلك التي تتمتع بخصومات أو إعفاءات ضريبية معينة. وهذه الإقرارات الضريبية يلزم على كل المكلفين تقديمها إلى إدارة الضرائب كل بحسب ما ينطبق على حالته منها. ولعل أهم نماذج هذه الإقرارات هو النموذج (1040) بأشكاله المختلفة الذي يشتمل على الكثير من أهم أوجه الدخل الخاضعة للضريبة، ويتميز هذا النموذج بأنه أكثر تفصيلاً في بياناته، وأيسر استعمالاً، وأوسع انتشاراً بين أوساط المكلفين<sup>(١)</sup>.

أما في فرنسا فيلزم على سائر المكلفين بالضريبة تقديم إقراراتهم الضريبية قبل نهاية نصف العام، وذلك على نماذج معتمدة لذلك لعل أهمها وأكثرها استخداماً هو النموذج (2042)<sup>(٢)</sup>.

وفي مصر ألزم المشرع في قانون ضريبة الدخل كافة المكلفين من الأشخاص الاعتبارية أياً كان شكلها القانوني، وكذا كافة الأشخاص الطبيعيين الذين يزاولون نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو يمارسون مهناً حرة أو لهم دخل من ثروة عقارية أو لهم مرتبات ثابتة، تقديم إقراراتهم الضريبية السنوية إلى مأمورية الضرائب المختصة في

(١) موقع (money-zine) الأمريكي على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

<http://www.money-zine.com/Financial-Planning/Tax-Shelter/Federal-Income-Tax-Forms/>

(٢) Julie Weiwer: La charge de la preuve des actes anormaux de gestion. Diplôme d'études approfondies. Droit des Affaires Année 2003-2004, (Université Robert Schuman à Strasbourg), 2003 – 2004. p. 12.

الفترة القانونية، وذلك على النماذج التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون، على أن يكون مصحوباً بالمستندات التي تحددها اللائحة، وحدد القانون كذلك حالات المكلفين المعفيين من تقديم الإقرار الضريبي على النحو التالي<sup>(١)</sup>:

أ- الممول الذي يقتصر دخله على الإيرادات من المرتبات وما في حكمها فقط، حيث إن جهة العمل ملزمة وفقاً للقانون بإعداد إقرار ضريبة العمل المخصوصة من الموظفين.

ب- إذا اقتصر دخل الممول على الإيرادات من الثروة العقارية، ولم يتجاوز صافي دخله منها قيمة الشريحة المعفاة من الضريبة المحددة في نص المادة (٧) من القانون بمبلغ وقدره خمسة آلاف جنيه سنوياً.

ج- الممول الذي يقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها، وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منهما معاً المبلغ المحدد في نص المادة (٧) من القانون كذلك المقدرة بخمسة آلاف جنيه سنوياً.

أما في اليمن فقد خصص المشرع اليمني الباب الثالث المواد (٩٥ - ١١١) من قانون ضرائب الدخل الجديد للإقرارات الضريبية والأحكام المتعلقة بها، حيث تضمن الفصل الأول منه الإقرارات الضريبية الخاصة بضريبة الأرباح التجارية والصناعية، والفصل الثاني للإقرارات الضريبية على الأرباح غير التجارية وغير الصناعية، والفصل الثالث لإقرارات ضريبة المرتبات والأجور، والفصل الرابع لإقرارات الضريبة على ريع العقارات، والفصل الخامس لإقرارات الضريبة على نقل ملكية العقار، في حين تناول الفصل السادس والأخير من هذا الباب أحكاماً عامة في الإقرارات الضريبية.

في حين حدد المشرع السعودي في نظام ضريبة الدخل الملزمين بتقديم إقراراتهم الضريبية على النحو التالي<sup>(٢)</sup>:

- أ- شركة أموال مقيمة.
- ب- غير مقيم له منشأة دائمة في المملكة.
- ج- شخص غير طبيعي غير سعودي يمارس النشاط.

(١) المادة (٨٢) من قانون ضريبة الدخل المصري.

(٢) المادة (٦٠/ج) من نظام ضريبة الدخل السعودي.

### الفرع الثالث

### موعد تقديم الإقرار الضريبي

تُلزم التشريعات الضريبية المكلفين الخاضعين للضريبة بتقديم إقراراتهم الضريبية في مواعيد محددة سلفاً. وتختلف هذه المواعيد من قانون لآخر، إلا أن هذه المواعيد غالباً ما تكون بعد انتهاء السنة المالية بمدة تتراوح بين شهر وأربعة أشهر.

وسيتّم فيما يلي استعراض موقف المشرعين في بعض الدول من تحديد مواعيد تقديم المكلفين لإقراراتهم الضريبية، مع الاستدلال على ذلك بنصوص المواد القانونية المتعلقة بذلك، وبحسب ما يلي:

#### (أ): الولايات المتحدة الأمريكية وكندا:

ألزم المشرع الأمريكي المكلفين المقيمين في الولايات المتحدة بتقديم إقراراتهم الضريبية في موعد أقصاه الخامس عشر من شهر إبريل من كل عام. أما المكفون غير المقيمين في الدولة فتُمنح لهم مدة إضافية لمدة شهرين بحيث يصبح الموعد النهائي لهم هو الخامس عشر من شهر يونيو، شريطة أن يرفق المكلف ما يثبت أنه كان خارج الدولة خلال تلك المدة. وفيما يتعلق بالعاملين في جبهات القتال أو الطوارئ في الخارج، أو المصابين جراء تلك المهام والتي تستدعي ظروف إصابتهم المكوث في المستشفيات للعلاج، فيمكنهم تقديم إقراراتهم الضريبية في مدة لا تقل عن (١٨٠) يوماً بعد مغادرتهم تلك الأماكن<sup>(١)</sup>.

وقد جرى منذ العام ١٩٩٠م العمل بنظام (FREE FILE) وهو نظام إلكتروني يتم استخدامه من خلال شبكة المعلومات الدولية الإنترنت، ويهدف إلى التيسير على الممولين في تقديم إقراراتهم الضريبية بصورة إلكترونية عبر الإنترنت، كما يسمح هذا النظام للممولين بالحصول على سائر النماذج والاستمارات المتعلقة بالإجراءات

(١) موقع دائرة الإيرادات الداخلية "الضرائب" الأمريكية (IRS) على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباطان:

- <http://www.irs.gov/taxtopics/tc301.html>

- <http://www.irs.gov/efile/index.html>

الضريبية المختلفة، وتعبئتها وتسليمها من خلال هذا النظام، والسماح للممول بالاحتفاظ بنسخ منها ومن سائر المعلومات والإجراءات الضريبية المرتبطة به الموجودة لدى الإدارة الضريبية، وقد قدر عدد المكلفين الذين استخدموا هذا النظام في تقديم إقراراتهم الضريبية حتى العام ٢٠١٠م بأكثر من (١٠٠) مليون مكلف أمريكي<sup>(١)</sup>.

وهذا النظام شبيه بنظام (NETFILE) الذي تستخدمه إدارة الضرائب الكندية، والذي يمكن من خلاله للمواطنين الكنديين والمقيمين في كندا تقديم إقراراتهم الضريبية عن طريق الإنترنت في المدة الممتدة من شهر فبراير وحتى شهر سبتمبر من كل عام، ويمكن للممولين أيضاً تقديم بياناتهم الضريبية عن طريق التليفون عبر نظام (TELEFILE) الذي يرتبط بنظام رد إلكتروني يمكن بواسطته تزويد الإدارة الضريبية بالبيانات المطلوبة للإقرار الضريبي للممول<sup>(٢)</sup>.

كما أن هنا بعض برامج الحاسوب التي تقوم بعض الشركات المشهورة بإنتاجها، وتعمل على مساعدة المكلف في إعداد وتقديم إقراره الضريبي إلى الإدارة الضريبية بشكل دقيق، بحيث يتجنب من خلاله الوقوع في أي أخطاء، ويرى البعض بأن هذه البرامج الحاسوبية قد يترتب عليها فوائد مختلفة سواء للمكلف أو للإدارة الضريبية على السواء، ويمكن أن تتمثل أهم هذه الفوائد في التالي<sup>(٣)</sup>:

١ - تسهم هذه البرامج في جمع وتدوين المعلومات والبيانات الضريبية المختلفة عن المكلف، بحيث يتأتى له من خلالها تقديم إقراره إلى الإدارة الضريبية إلكترونياً.

(١) موقع دائرة الإيرادات الداخلية "الضرائب" الأمريكية (IRS) على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: <http://www.irs.gov/efile/article/0,,id=202705,00.html>

(٢) موقع إدارة الضرائب الكندية على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباطان:  
- [http://www.netfile.gc.ca/fq\\_gnrl-eng.html](http://www.netfile.gc.ca/fq_gnrl-eng.html)  
- <http://www.cra-arc.gc.ca/esrvc-srvce/tx/ndvdl/fl-nd/menu-eng.html?slnk#faq1>

(٣) Barbara Weltman: J.K. Lasser's, Online Taxes. John Wiley and Sons, Inc., New York, 2002. pp. 16 - 17.

- ٢- تمكن هذه البرامج من احتساب الضريبة التي يلزم على المكلف دفعها بشكل دقيق ودون زيادة أو نقصان، كما تمكنه هذه البرامج من تعديل معلوماته وبياناته الضريبية أولاً بأول، حيث يتم بموجب ذلك إعادة احتساب ضرائبه تلقائياً بناءً على ما يُستجد من بيانات ومعلومات.
- ٣- تتيح هذه البرامج - التي يتم تحديثها بشكل دوري - للمكلف المعرفة والاطلاع على كل جديد يتعلق بالتشريعات والإجراءات الضريبية المختلفة خاصة تلك التي تنطبق على حالته، بحيث يتأتى له مواكبة تعديل معلوماته وبياناته بناءً على ما يُستجد من تعديلات.
- ٤- تمكن هذه البرامج المكلف من ضبط وتصيد الإخطاء التي قد تشوب معلوماته وبياناته الضريبية، بحيث يتم بواسطة هذه البرامج تنبيه المكلف عنها أولاً بأول، وهو ما يجنبه أي إجراءات عقابية قد يتعرض لها فيما لو كان قد تم موافاة الإدارة الضريبية بها.
- ٥- تتيح هذه البرامج للمكلف بأن يكون على اطلاع دائم بوضعه الضريبي، وأن تكون إجاباته عن أي استفسارات قد توجه إليه من قبل الإدارة الضريبية جاهزة وفي متناول اليد بصورة دائمة، وتمكن الممول من الدفاع عنها عن ثقة بصحتها وعدم احتمال أي نسبة من الأخطاء قد تشوبها.

#### (ب): فرنسا وألمانيا:

- يُعد نهاية شهر مايو من كل عام هو موعد تقديم الإقرارات الضريبية عن ضرائب الدخل في فرنسا وألمانيا.
- إلا أنه في فرنسا خلال عام ٢٠١٠م جرى تقسيم الدولة إلى ثلاث مناطق رئيسية، بحيث يلزم على المكلفين في كل منطقة تقديم إقراراتهم في مواعيد تتوزع على (١٠، ١٧، ٢٤) من شهر يونيو من العام المشار إليه<sup>(١)</sup>.

(١) موقع إدارة الضرائب الفرنسية على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

<http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/home?pageId=home&sfid=00>

أما في ألمانيا فيمكن للمكلفين تقديم إقراراتهم الضريبية إما مباشرة إلى الإدارات الضريبية في الولايات الألمانية أو عبر الإنترنت، وتشير بعض المعلومات بأن عدد الإقرارات الضريبية التي جرى تقديمها عن طريق الإنترنت خلال عام ٢٠٠٩ م بواسطة نظام (ELSTER) قارب (٨,٥) مليون إقرار ضريبي<sup>(١)</sup>.

### (ج): مصر:

تشير بعض الدراسات إلى أن ما يزيد على ٧٠% من المكلفين المسجلين لدى الإدارة الضريبية في مصر لا يتقدمون بإقراراتهم الضريبية في المواعيد التي ينص عليها القانون<sup>(٢)</sup>.

وقد نص المشرع المصري في قانون ضريبة الدخل على أنه يجب تقديم هذه الإقرارات من المكلفين خلال المواعيد التالية<sup>(٣)</sup>:

- ١ - بالنسبة للأشخاص الطبيعيين: قبل أول أبريل من كل سنة تالية لانتهاؤ المدة الضريبية عن السنة السابقة لها.
- ٢ - بالنسبة للأشخاص الاعتبارية: قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية.

وإذا توفي الممول خلال السنة؛ فيجب على الورثة أو وصي التركة أو المصفي أن يقدموا الإقرار الضريبي عن المدة السابقة على الوفاة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة، وأن تدفع الضريبة المستحقة على الممول المتوفى من مال التركة.

وأما الممول الذي تنقطع إقامته بمصر، فقد ألزمه القانون بأن يقدم الإقرار الضريبي قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل، ما لم يكن انقطاعه بسبب مفاجئ خارج عن إرادته.

(١) موقع جمعية تقنية المعلومات والاتصالات والإعلام الجديد الألمانية (BITKOM) على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: [http://www.bitkom.org/de/presse/8477\\_63903.aspx](http://www.bitkom.org/de/presse/8477_63903.aspx)

(٢) د. سحر تهامي: إدارة الضرائب وتكلفة تعامل الممولين مع الجهاز الضريبي في مصر، ورقة مقدمة بمنتدى التنمية لدول البحر المتوسط، فبراير ١٩٩٨ م، مراكش، المغرب، ص ١.

(٣) المادة (٨٣) من قانون ضريبة الدخل المصري.

وألزم القانون المكلف الذي يتوقف عن مزاولة نشاطه بمصر توقيفاً كلياً، أن يقدم الإقرار الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف. وهو ما قد سبق لمحكمة النقض أن أكدت عليه في أحد أحكامها الذي جاء فيه بأن عدم الالتزام بإخطار الإدارة بالتوقف عن النشاط يترتب عليه دفع الضريبة عن سنة سابقة<sup>(١)</sup>.

وفي حالة طلب الممول مد ميعاد تقديمه لإقراره الضريبي إلى ما قبل انتهاء المدة المحددة بخمسة عشر يوماً على الأقل، وسدد في تاريخ تقديم الطلب مبلغ الضريبة من واقع تقديره الوارد فيه، فإن القانون مَدَّدَ ميعاد تقديم الإقرار ستين يوماً، ولا يكون لامتداد الميعاد أثر على سداد الضريبة، ولا على ميعاد استحقاق مقابل التأخير عن أي مبلغ لم يتم تسديده منه (مادة ٨٥ من القانون).

وفي حالة اكتشاف الممول خطأ أو سهواً في إقراره الضريبي الذي قدمه إلى مأمورية الضرائب المختصة، وذلك خلال مدة تقادم دين الضريبة، فإنه يلزم عليه فوراً تقديم إقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ، وإذا قدم الممول الإقرار الضريبي المعدل خلال ثلاثين يوماً من الموعد القانوني لتقديم الإقرار يُعد الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي. كما أجاز القانون للبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات الأعمال العامة والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية لحساباتها، على أن تؤدي فروق الضريبة بين الإقرار الأولي المقدم في الميعاد الأصلي والإقرار النهائي المقدم بعد اعتماد الجمعية العمومية (مادة ٨٧ من القانون).

وقد بدأت إدارة الضرائب المصرية في العام ٢٠١٠م بنظام استقبال الإقرارات الضريبية من الممولين بصورة إلكترونية، وذلك بعد إدخال خدمة التوقيع الإلكتروني والسداد الإلكتروني، حيث يمكن للممولين من خلال هذا النظام إعداد وتعبئة وتقديم إقراراتهم الضريبية عبر موقع بوابة الحكومة الإلكترونية المصرية في المواعيد القانونية المحددة لتقديمها، من خلال اتباع الخطوات التي تم شرحها بالتفصيل في موقع مصلحة

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٨١٧ لسنة ٥٩ ق، جلسة ١٧ فبراير ١٩٩٧م.

الضرائب المصرية. وبعد انتهاء تلك الخطوات واستكمالها للبيانات والشروط المطلوبة، يُعد ذلك تقديمًا من الممول لإقراره الضريبي، ويحل هذا الإقرار الإلكتروني محل الإقرار الضريبي الورقي الذي كان يتم تقديمه من قبل الممول في السابق<sup>(١)</sup>.

وكانت اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل قد نصت في المادة (١٠٤) على أنه يجوز للممول إرسال الإقرار الضريبي من خلال بوابة الحكومة الإلكترونية (خدمة ممولي ضريبة الدخل)، أو من خلال أية قناة إلكترونية أخرى تحددها وزارة المالية، على أن يقوم الممول بتسجيل نفسه والحصول على كلمة المرور السرية، ويكون الممول مسئولاً عما يقدمه مسئولية كاملة إما من خلال توقيع إقرار بذلك عند طلبه الاستفادة من هذه الخدمة أو أن يقدم توقيعاً إلكترونياً مجازاً من مصلحة الضرائب.

#### (ج): الأردن:

نص المشرع الأردني في قانون ضريبة الدخل على أنه يلزم على كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة أن يقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لنهاية سنته المالية، إلى مكتب تقدير ضريبة الدخل المختص كشفاً يتضمن التفاصيل المتعلقة بدخله الإجمالي ودخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه عن سنته المالية السابقة<sup>(٢)</sup>.

#### (د): السعودية:

نص المشرع السعودي في نظام ضريبة الدخل بوجوب تقديم الإقرار الضريبي خلال مائة وعشرين يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار، كما يجب على المكلف الذي يتوقف عن النشاط إشعار مصلحة الضرائب بذلك، وتقديم إقرار ضريبي عن المدة الضريبية القصيرة التي تنتهي بتاريخ توقفه عن مزاولة النشاط، وذلك خلال

(١) موقع مصلحة الضرائب المصرية على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

<http://www.incometax.gov.eg/register.asp>

(٢) المادة (١٧/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت لسنة ٢٠٠٩ م.

ستين يوماً من تاريخ التوقف. كما ألزم المشرع شركات الأشخاص أن تقدم إقرار معلومات وفقاً للمادة (٣٦) من نظام ضريبة الدخل في اليوم الستين من نهاية سنتها الضريبية أو قبله<sup>(١)</sup>.

#### (هـ): اليمن:

حدد المشرع اليمني في القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م موعداً أقصاه (٣٠) أبريل من كل سنة لمعظم المكلفين لتقديم إقراراتهم الضريبية، وهو الموعد نفسه الذي تم تحديده في نص قانون ضرائب الدخل رقم (٣١) السابق بحسب ما سيتم عرضه.

فقد جاء في نص المادة (٩٥) من القانون الجديد فيما يتعلق بموعد تقديم إقرارات ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، بأنه يلزم على كل مكلف بأن يقدم إلى الإدارة الضريبية إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج المُعد لهذا الغرض، في موعد أقصاه ثلاثون أبريل من كل سنة عن السنة الضريبية السابقة، ويقوم في ذات الوقت بتسديد الضريبة المستحقة عليه، وتقبل الإدارة الضريبية هذا الإقرار الضريبي على مسئولية المكلف.

وفيما يتعلق بالمكلفين الملتزمين بالسنة المالية المتداخلة، فمع مراعاة عموم ما جاء النص عليه في الفقرة السابقة، يجب على المكلفين الملتزمين بنظام السنة المالية المتداخلة أن يقدموا للإدارة الضريبية إقراراتهم الضريبية في موعد أقصاه نهاية الشهر الرابع من تاريخ انتهاء السنة المالية المتداخلة للمكلف.

وقد قدم المشرع حوافز للمكلفين الذين يقدمون إقراراتهم الضريبية ويؤدون الضريبة قبل موعدها، بحيث يحصل المكلف الذي يقوم بتقديم الإقرار وسداد الضريبة قبل الموعد المحدد على خصم نسب محددة من الضريبة المستحقة عليه.

كما تضمنت المادة (٩٧) من القانون الجديد فيما يتعلق بموعد تقديم إقرارات ضريبة الأرباح غير التجارية وغير الصناعية، بأن يلتزم كل مكلف بأن يقدم إلى الإدارة الضريبية إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج المُعد لهذا الغرض، في موعد أقصاه ثلاثون

(١) المادة (٦٠/ب، د، و) من نظام ضريبة الدخل السعودي.

أبريل من كل سنة عن السنة الضريبية السابقة، على أن يتم تسديد الضريبة المستحقة على صافي الدخل في ذات الموعد المحدد لتقديم الإقرار.

وفيما يتعلق بالإقرارات الضريبية على ضريبة المرتبات والأجور، نصت المادة (١٠١/أ) من القانون الجديد على إلزام أصحاب الأعمال أن يسددوا الضريبة المستحقة التي يستقطعونها من موظفيهم ومستخدميههم طبقاً للقانون، وذلك بإقرار ضريبي طبقاً للنموذج المعتمد لذلك خلال العشرة الأيام الأولى من كل شهر عن الشهر السابق.

وعن إقرارات الضريبة على ريع العقارات نص المشرع في المادة (١٠٣) بأن على مكلفي الضريبة على ريع العقارات تقديم إقراراتهم الضريبية السنوية على النموذج المعتمد، مصحوباً بنسخة من عقد الإيجار في موعد أقصاه الثلاثون من إبريل من كل سنة عن السنة الضريبية السابقة.

وفي حالة نقل ملكية العقار نصت المادتان (١٠٤، ١٠٥) من القانون على أنه يلزم على سائر مكلفي هذه الضريبة تقديم إقراراتهم الضريبية خلال مدة لا تتجاوز أربعة أشهر من تاريخ التصرف أو البيع للعقار، وسداد الضريبة في ذات الموعد. وتقع مسئولية تقديم الإقرار الضريبي في هذه الحالة على البائع أو المتصرف بالعقار.

ويلزم بموجب نص المادة (١٠٦) من القانون على المكلف الأجنبي الذي يقرر المغادرة وإنهاء إقامته في الدولة أن يقدم الإقرار الضريبي قبل مغادرته، أو قبل انقطاعه عن هذه الإقامة بستين يوماً على الأقل، ما لم يكن هذا الانقطاع أو المغادرة لسبب مفاجئ خارج عن إرادته، وعليه أن يسدد الضريبة المستحقة عليه من واقع إقراره في ذات الموعد.

وفي حالة وفاة المكلف يلزم على الورثة أو وصي التركة أو المصفي بحسب المادة (١٠٧) من القانون أن يقدم الإقرار الضريبي عن المدة السابقة للوفاة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة، ....، وتحسب المدة الأصلح للمكلف في حال الوفاة خلال المدة القانونية لتقديم الإقرار.

وأجاز المشرع في المادة (١٠٨) من القانون لرئيس المصلحة أو من يفوضه أن يمد الموعد المحدد لتقديم الإقرارات الضريبية السنوية مدة (٣٠) يوماً إذا طلب المكلف كتابياً ذلك قبل انتهاء الموعد القانوني لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوماً، شريطة أن يكون لديه أسباب كافية تقبلها الإدارة الضريبية...

وفي حالة توقف المكلف عن مزاولة النشاط الخاضع للضريبة أو التنازل عن المنشأة أو تصفيتها، ألزمه القانون بموجب المادة (١١١) من القانون بأن يقدم الإقرار الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف أو التنازل أو التصفية...

### الفرع الرابع الآثار المترتبة على تقديم المكلف للإقرار الضريبي في موعده ومطابقته للحقيقة

يترتب على تقديم المكلف لإقراره الضريبي في المواعيد التي حددها القانون وصحة ومطابقة بيانات هذا الإقرار للواقع جملة من الآثار من أهمها<sup>(١)</sup>:

- أ- يؤدي تقديم المكلف لإقراره الضريبي في المواعيد القانونية ومطابقته للحقيقة إلى تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وعكس نظرة إيجابية عن مدى الالتزام الضريبي للمكلف وتعاونيه مع الإدارة الضريبية.
- ب- وفقاً لما يتم النص عليه في بعض التشريعات الضريبية يترتب على تقديم المكلف للإقرار الضريبي مستوفياً للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها في التشريعات الضريبية، يترتب عليه قبول الإدارة الضريبية لهذا الإقرار كما هو على مسئولية المكلف ويتم ربط الضريبة بموجبه<sup>(٢)</sup>.
- ج- كما يترتب على مطابقة الإقرار الضريبي للمكلف للشروط الشكلية والموضوعية، عدم جواز تعديله من قبل الإدارة الضريبية لمجرد الشك في صحة بياناته، ويُشترط أن يكون التعديل الذي تجريه الإدارة الضريبية مستنداً إلى بيانات ومعلومات مؤكدة يثبت معها عدم مطابقة إقرار المكلف للحقيقة.
- د- يتأتى للمكلف أداء الضريبة بموجب الإقرار المقدم من قبله، في المدة القانونية المحددة، ومن ثم تجنبه التعرض للإجراءات والعقوبات التي

(١) مقالة بعنوان: الإقرار الضريبي وثيقة الممول في مواجهة مصلحة الضرائب، منشورة في موقع شبكة المحاسبين العرب على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=4722>

(٢) المادة (٨٩) من قانون ضريبة الدخل المصري.

تنص عليها التشريعات الضريبية في حق من يتأخر عن تقديم إقراره الضريبي وأداء الضريبة خلال تلك المدة.

هـ- تنص بعض التشريعات الضريبية على أنه يتم فحص الإقرارات الضريبية من خلال عينات يتم تحديدها بناءً على معايير يتم وضعها من قبل الإدارة الضريبية، وهو ما يترتب عليه عدم فحص جميع الإقرارات الضريبية لكافة المكلفين بالضريبة، ويوفر بالتالي الوقت والجهد والإمكانيات للإدارة الضريبية أو المكلفين.

### الفرع الخامس

## الآثار المترتبة على عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي في موعده أو عدم مطابقة الإقرار للحقيقة

إن امتناع المكلف عن تقديم إقراره الضريبي في المواعيد المحددة قانوناً، أو مخالفة البيانات التي تضمنها هذا الإقرار للواقع، يؤدي إلى عدم تمكن الإدارة الضريبية من تحديد مقدار الضريبة المقررة على المكلف، ومن ثم التأثير في عملية ربطها عليه، وهذا الأمر لا شك في أنه يؤثر في مستوى تحصيل الضريبة، وإلقاء أعباء إضافية على الإدارة الضريبية في متابعة الممولين غير الملتزمين، والدخول معهم في منازعات ضريبية يُهدر معها الكثير من الوقت والجهد والتكاليف التي تؤثر في عمل الإدارة الضريبية.

ولذلك وفي سبيل الحد من تلك المخالفات المرتبطة بالإقرارات الضريبية يتم النص في التشريعات الضريبية على توقيع جزاءات معينة تجاه الممولين الذين يثبت مخالفتهم للالتزامات القانونية المتعلقة بالإقرارات الضريبية، ومن هذه التشريعات التي نعرض لبعضها كأمثلة توضح بعض العقوبات التي يتم توقيعها تجاه مثل هذه المخالفات ما يلي:

### (أ): موقف المشرع الأمريكي:

في حالة عدم صحة البيانات التي ضمنها المكلف إقراره الضريبي، بحيث قدر الضريبة المستحقة عليه بأقل من قيمتها الفعلية بنسبة تزيد على ١٠% من قيمة الضريبة المستحقة عليه فعلياً، فإنه يتعرض لغرامة تعادل ٢٠% من القيمة المقدرة والتي هي أقل من القيمة الحقيقية، وقد كانت هذه الغرامة قبل التعديل الذي أجري على القانون عام ١٩٨٦ م تعادل ١٠% من مقدار الضريبة المقدرة<sup>(١)</sup>.

(١) د. يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٢ م، ص ٢٢٨.

(ب): موقف المشرع الفرنسي<sup>(١)</sup>:

نص المشرع الفرنسي في قانون الضريبة الموحدة على أنه في حالة قيام شخص طبيعي أو معنوي بالتوقيع على إقرار ضريبي، أو تقديم مستند يتضمن إخلالاً بأحد العناصر المؤثرة في وعاء الضريبة أو معدلها، أو امتنع عن توقيع هذا الإقرار أو تقديمه في موعده القانوني، فتفرض على هذا الممول الغرامات التالية:

- ١- غرامة تأخير بـ ٤٠ ٪ عن كل شهر.
- ٢- زيادة في ربط الضريبة بمقدار ١٠ ٪، مع إمكانية وصول هذه الغرامة إلى ٤٠ ٪ وحتى ٨٠ ٪.
- ٣- في حالة عدم مطابقة بيانات الإقرار للواقع أو الإهمال فيها، فتطبق الجزاءات التي نصت عليها المادة (٢/٣) من قانون ٨ يوليو ١٩٨٧ م وهي:
  - غرامة تأخير بـ ٤٠ ٪ عن كل شهر.
  - زيادة الربط بمقدار ٤٠ ٪ إذا ثبت أن الممول كان سيئ النية، و ٨٠ ٪ إذا كان الممول قد ارتكب عملاً من أعمال الغش أو التهرب بحسب المفهوم الذي نصت عليه المادة (٦٤ ل) من قانون الإجراءات الضريبية.

## (ب): موقف المشرع المصري:

## ١- حالة عدم تقديم الإقرار في موعده:

نص المشرع المصري في هذه الحالة على عقوبة الغرامة التي لا تقل عن ألفي جنيه ولا تتجاوز عشرة آلاف جنيه، وتضاعف هذه الغرامة في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات<sup>(٢)</sup>، وقد قررت محكمة النقض بأن الجزاء المالي

(١) France, Code général des impôts. Articles 1927- 1928- 1929.

(٢) المادة (١٣٥) من قانون ضريبة الدخل المصري.

المنصوص عليه في القانون يطبق على الممول الذي لم يقدم إقراراه الضريبي في الموعد القانوني، سواء كان هذا الممول لديه دفاتر ومستندات أم لا<sup>(١)</sup>.

وبالنظر إلى حجم هذه العقوبة، ووفقاً لما نص عليه المشرع المصري في المادة (١١) من قانون العقوبات رقم (٥٨) لسنة ١٩٣٧م وتعديلاته التي تنص على أن الجرح هي الجرائم المعاقب عليها بالحبس أو الغرامة التي يزيد أقصى مقدارها على مائة جنيه، فإن جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي تُعد في حكم القانون جنحة، وهي كما هو معلوم أعلى من المخالفة ودون الجنائية<sup>(٢)</sup>.

#### ١ - حالة عدم مطابقة بيانات الإقرار الضريبي للحقيقة:

تضمن نص المادة (١٣٣/١) من قانون الضريبة على الدخل أن المكلف الذي يقوم بتقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك، أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها، وكذا تقديم الإقرار السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها، فإن المكلف في هاتين الحالتين يُعد متهرباً من أداء الضريبة وتطبق عليه عقوبة الحبس لمدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات، وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها، وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.

وهذا ما أيدته محكمة النقض التي قضت بأن تقديم الممول إقراراً دون أن يستند إلى حسابات، يُعد مساوياً للممول الذي لم يقدم إقراراً ضريبياً من الأساس<sup>(٣)</sup>.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٢٥٢ لسنة ٧٤ ق، جلسة ١٣ ديسمبر ٢٠٠٧م.

(٢) د. مجدي محمد علي الخولي وآخرون: الموسوعة في جريمة التهرب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل، بدون جهة نشر، طبعة سنة ٢٠٠٨م، ص ٩٥.

(٣) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٧١٩ لسنة ٤٦ ق، جلسة ٦ يناير ١٩٧٩م.

ويُسأل وفقاً للمادة (١٣٤) الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها، والغرامات المقررة بها في شأنها.

أما فيما يتعلق بتضمين المكلف مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً، فقد نص المشرع في المادة (١٣٦) على أن يعاقب بالغرامات المبينة نسبتها قرين كل من الحالات التالية:

- ١- ٥% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه إذا كان هذا المبلغ يعادل ١٠% إلى ٢٠% من الضريبة المستحقة قانوناً.
- ٢- ١٥% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه إذا كان يعادل أكثر من ٢٠% إلى ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً.
- ٣- ٨٠% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه إذا كان يُعادل أكثر من ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً.

وفي هذا الاتجاه قضت محكمة النقض بأن عدم مطابقة الإقرار المقدم من الممول لمصلحة الضرائب والمبين به تقديره لأرباحه أو خسائره، أثر ذلك مجازاته بإلزامه بأداء المبلغ الإضافي الذي نص عليه القانون، سواء استند في إقراره الضريبي إلى الدفاتر أو السجلات أو المستندات أو لم يستند إليها<sup>(١)</sup>.

كما تضمنت المادة (١٣٨) من القانون النص على جواز قيام وزير المالية أو من ينيبه عنه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة، في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها، وذلك مقابل أداء الغرامات المنصوص عليها في نص المواد (١٣٢-١٣٦) من القانون.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٢٧٩٩ لسنة ٦٠ ق، جلسة ٩ فبراير ١٩٩٨م.

## (ج): موقف المشرع اليمني:

## ١ - حالة عدم تقديم الإقرار في موعده:

جاء في نص المادة (١١٤) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل بأنه مع عدم الإخلال بالغرامات والجزاءات المنصوص عليها في القانون، للمصلحة الحق بإجراء ربط تقديري للضريبة في حالة عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي في الموعد المحدد وفقاً لأحكام القانون، ويتم التقدير من واقع البيانات والمعلومات المتاحة، ووفقاً للقواعد والأسس التي تحددها اللائحة التنفيذية، بما يتفق مع طبيعة كل نشاط أو مهنة.

## ٢ - حالة عدم مطابقة بيانات الإقرار الضريبي للواقع:

جاء في نص المادة (١١٥/أ، ب، ج، د، هـ) من القانون على أنه لا يجوز للإدارة الضريبية القيام بإعادة المراجعة وربط الضريبة لفترة ضريبية سبق مراجعتها وربط الضريبة عليها، إلا في حالة ورود معلومات وبيانات جديدة معززة بالوثائق الثبوتية، ويكون لها أثر على احتساب قيمة الضريبة المستحقة، ويجب التدقيق والمراجعة وربط الضريبة ضمن نطاق هذه المعلومات فقط.

ويكون التنبيه الكتابي على المكلف بالدفع نهائياً، ومع ذلك فللإدارة الضريبية أن تجري ربطاً إضافياً إذا تحققت من أن المكلف لم يقدم بيانات صحيحة، أو امتنع عن تقديم المستندات والمعلومات والبيانات المطلوبة لإثبات صحة إقراره، أو قام بإتلاف السجلات والدفاتر قبل انقضاء المدة المحددة لذلك، أو استعمل أياً من طرق الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، وللمصلحة كذلك أن تجري ربطاً إضافياً إذا لم يقدم المكلف الإقرار وربطت الإدارة الضريبية الضريبة على أساس تقديرها ثم تحققت أن هناك أنشطة خاضعة أو مبالغ خاضعة لم تكن تعلمها وقت الربط ولم يشملها التقدير، بأن يكون المكلف قد أدلى ببيانات غير صحيحة، أو استعمل طرقاً احتيالية، أو قدم مستندات لا تتضمن حقيقة جميع أوجه نشاطه، أو امتنع عن تقديم الدفاتر والسجلات الملزم بمسكها.

وعلى الإدارة الضريبية أن تقوم بالربط الإضافي للضريبة وفقاً للفقرتين السابقتين خلال مدة لا تتجاوز ثلاث سنوات من تاريخ إبلاغها بواقعة التهرب أو علمها بالبيانات والمعلومات المخفية.

كما يجوز للإدارة الضريبية وخلال سنتين من تاريخ تقديم الإقرار، في حالة توافر مستندات صحيحة تثبت بالدليل القاطع عدم صحة الإقرار المقدم من المكلف وثبوت مخالفة الإقرار لقاعدة الربط الذاتي، أن تقوم بالتدقيق والمراجعة الميدانية وتحديد الوعاء الضريبي الذي تعتمد المكلف عدم إدراجه ضمن إقراره وإجراء الربط الإضافي بالضريبة المستحقة، وإخطار المكلف بها وفقاً لأحكام هذا القانون.

وفي جميع الأحوال المشار إليها سابقاً، ومع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها في القانون، على الإدارة الضريبية إخطار المكلف بالربط الإضافي وتحديد مبلغ الضريبة المستحقة عليه، ويكون ربط الضريبة الإضافي قابلاً للطعن فيه كالربط الأصلي. وعن العقوبات المترتبة على تأخير المكلف تقديم إقراره الضريبي، نص المشرع في المادة (١٣٥) من القانون على العقوبات التالية:

(أ) غرامة تأخير بواقع ٢% من الضريبة المستحقة عن كل شهر أو جزء منه يتأخر فيه المكلف عن تقديم الإقرار بعد انقضاء المدة القانونية، على أن لا تتجاوز هذه الغرامة مقدار الضريبة المستحقة.

(ج) في جميع الأحوال، إذا أظهرت الإقرارات المقدمة (بعد الموعد القانوني) نتيجة العمليات خسارة، تُفرض غرامة عدم تقديم الإقرار الضريبي في الموعد القانوني وفقاً للآتي:

١- غرامة تأخير بمبلغ وقدره خمسة مليون ريال، بالنسبة للمصارف والبنوك والمؤسسات المالية بمختلف مسمياتها، وشركات التأمين والشركات العاملة في مجال التعدين والغاز والنفط، والشركات المتعاقدة مع الدولة لتقديم خدمات الاتصالات (الهاتف السيار أو المحمول)، وكذلك العاملة في مجال الاتصالات الدولية وخدمات القنوات الفضائية.

٢- غرامة تأخير مبلغ وقدره مليون ريال، بالنسبة لكبار المكلفين الآخرين غير المحددين في البند (١) من هذه الفقرة.

٣- غرامة تأخير مبلغ وقدره مائتا ألف ريال بالنسبة لمتوسطي المكلفين.

كما جاء النص في المادة (١٣٦) على أن تسري غرامة التأخير المحددة في الفقرة (أ) من المادة (١٣٥) من القانون على المكلفين المنصوص عليهم في الفقرة (ب) من المادة (٩٦) من القانون كذلك في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد المحدد قانوناً، وتحسب الغرامة من مقدار الضريبة المعفاة، وفي حالة عدم تحقق ربح، أو عندما تكون نتيجة حسابات النشاط المعفي في نهاية السنة خسارة، تُطبّق أحكام الفقرة (ب) من المادة (١٣٥) من القانون.

وفيما يتعلق بالعقوبة التي نص عليها المشرع اليمني على المكلف الذي يتقدم بإقراره الضريبي ناقصاً لبياناته أو غير مكتمل، فقد جاء في المادة (١٣٧) على أنه مع عدم الإخلال بأحكام المادة (١٤١) من القانون، إذا قدم المكلف الإقرار الضريبي وكان مبلغ الضريبة فيه أقل من مبلغ الضريبة التي أصبحت مستحقة على المكلف بشكل نهائي وغير قابل للطعن عن ذات السنة الضريبية، وكانت تلك المبالغ ناتجة عن فعل من أفعال التهرب الضريبي، تُفرض على المكلف غرامة بحسب نسبة ومقدار الفارق في إقراره على الضريبة التي أصبحت مستحقة، وعلى النحو التالي:

- (أ) ٢٠ % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل من ١٠ % إلى ٢٠ % من الضريبة المستحقة قانوناً.
- (ب) ٥٠ % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل أكثر من ٢٠ % إلى ٥٠ % من الضريبة المستحقة قانوناً.
- (ج) ١٠٠ % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل أكثر من ٥٠ % من الضريبة المستحقة قانوناً.

### المطلب الرابع

### الالتزام بدفع الضريبة في موعدها

بعد إنهاء الإدارة الضريبية لإجراءات ربط الضريبة على الممول وتحديد مبلغ الضريبة اللازم عليه أدائه إلى الخزنة العامة، يأتي هنا دور الممول للمبادرة إلى دفع هذه الضريبة في المواعيد والأماكن المحددة ووفقاً للضوابط والإجراءات التي تنظمها التشريعات الضريبية المختلفة.

والأصل في دين الضريبة أنه واجب الأداء تلقائياً من قبل الممول إلى الخزنة العامة، حيث يلزم عليه أن يسارع إلى أداء الضريبة المقررة عليه خلال المدة القانونية المحددة وذلك في مقر الإدارة الضريبية<sup>(١)</sup>، أو بأي وسيلة دفع أخرى معتمدة لذلك، دون حاجة إلى مطالبة الإدارة الضريبية له في مقر سكنه أو عمله، بحيث يتجنب الغرامات والعقوبات والإجراءات التي يمكن أن تلجأ إلى مباشرتها الإدارة الضريبية لضمان تحصيل الضريبة، بحسب الامتيازات التي قررها لها القانون من أجل ضمان حقوق الخزنة العامة في الضريبة.

وتثير عملية التزام الممول بدفع الضريبة عدداً من المسائل المتعلقة بمكان وزمان ووسائل أداء الضريبة أو جواز تقسيطها، إضافة للآثار المترتبة على التظلم أو الاعتراض على دفع الضريبة. وهذه المسائل سيتم تناولها من خلال الفروع التالية:

---

(١) سيد محمود أحمد عوض: شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م، كتاب صادر عن مصلحة الضرائب المصرية، بدون ذكر تاريخ النشر، ص ٥٤٠.

## الفرع الأول موعد ومكان دفع الضريبة

تُعد قاعدة الملاءمة في الدفع إحدى القواعد الأساسية التي تقوم عليها الضريبة. ومن ضمن ما تقتضيه هذه القاعدة أن يتلاءم موعد دفع الضريبة مع الأوقات التي تتحقق معها دخول وأرباح المكلفين بالضريبة.

وينص العديد من التشريعات بأن يرافق تقديم الإقرارات الضريبية أداء المكلف للضريبة المقررة عليه، ومن ثم فإن المواعيد النهائية لتقديم الإقرارات الضريبية هي المواعيد نفسها التي يلزم على المكلف أداء الضريبة خلالها. ففي كندا وبلغاريا وبولندا واليمن يُعد نهاية شهر أبريل من كل عام هو آخر موعد لتقديم هذه الإقرارات، وفي الولايات المتحدة الأمريكية وكندا منتصف شهر أبريل، وفي مصر قبل حلول شهر أبريل بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وقبل أول مايو بالنسبة للأشخاص الاعتبارية.

ولعل الحكمة من اختيار الفترة التي تلي السنة المالية المنتهية، وقبل منتصف السنة المالية اللاحقة، هو مراعاة أن هذه الفترة من السنة تأتي بعد نهاية الفترة التي تلي نهاية السنة المالية من كل عام، وهو ما يتأتى للممولين خلالها معرفة الجوانب المتعلقة بحساباتهم وأرباحهم المتحققة خلال السنة الخاضعة للضريبة، كما أن هذه الفترة من السنة غالباً ما تأتي بعد المواسم التجارية والزراعية في كثير من الدول.

أما عن مكان دفع الضريبة، فيعتقد الباحث بأن عبارة "دين الضريبة محمول لا مطلوب" وواجب الدفع بمعناه الشكلي المتمثل في تسليم مبلغ الضريبة في مقر الإدارة الضريبية، أصبحت في جزءاً منها من الماضي، فقد صارت التطورات التكنولوجية - بحسب ما سيتم عرضه لاحقاً - كفيلة بنقل المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية، ونقل الموظف المختص إلى مقر المكلف دون أن يتحرك الاثنان من مكانهما، فقد عملت وسائل الاتصال الحديثة والتطورات التقنية التي رافقتها على تقريب المسافات واختصار الوقت والجهد، فبالضغط على زر واحد على الحاسب الآلي أو الهاتف المحمول أو أي وسيلة تكنولوجية أخرى تؤدي الغرض نفسه من قبل الممول أو من يحل

محله كفيلة بدفع الضريبة المقررة عليه إلى حساب الخزانة العامة، وإشعار إلكتروني من قبل الموظف المختص كفيلة بإخطار المكلف بموعد سداد الضريبة الواجبة عليه أو أي إجراءات أو إخطارات ضريبية أخرى.

وعموماً فإن الإدارات الضريبية في بعض الدول تحدد وسائل مختلفة لدفع الضريبة تعرض لبعضها فيما يلي، مع الإشارة إلى أنه سيتم تخصيص الفرع الثاني من هذا المطلب لتناول وسائل الدفع الإلكترونية للضريبة في بعض الدول محل المقارنة:

### الولايات المتحدة الأمريكية:

وفقاً لتقرير دولي صدر حديثاً فقد احتلت الولايات المتحدة في العام ٢٠١٠ م الترتيب (٦٢) من إجمالي (١٨٣) دولة، وذلك من حيث سهولة دفع الضريبة، والتسهيلات التي تتوفر للممولين في إجراءات تقدير وربط ودفع الضرائب المقررة عليهم، كما أشار هذا التقرير أيضاً بأن الممول في الولايات المتحدة يحتاج إلى ما يزيد على (١٨٧) ساعة في السنة لإكمال إجراءاته في دفع الضريبة. وبهذه النتيجة احتلت الولايات المتحدة المركز (٦٦) في ترتيب الدول التي شملها التقرير من حيث الوقت الذي يهدره الممول في دفع الضريبة، وهذا الترتيب لا شك بأنه يُعد متأخراً لدولة متقدمة كالولايات المتحدة التي تتوافر لها كافة الإمكانيات المالية والإدارية لتحل مرتبة أفضل في هذا الجانب<sup>(١)</sup>.

ويعتمد أسلوب تحصيل ضريبة الدخل الفيدرالية في الولايات المتحدة على العديد من طرق التحصيل، وتُعد طريقتا الحجز من المنبع والدفوعات المقدمة من أشهرها، حيث تسهم هاتان الطريقتان في تحصيل نسبة تكاد تصل إلى ٩٠% من إجمالي الضريبة المستحقة على الأشخاص الطبيعيين<sup>(٢)</sup>.

وتتيح الإدارة الضريبية الأمريكية (IRS) خيارات متعددة للمكلف لأداء الضريبة المقررة عليه قبل فرض الغرامات المترتبة على تأخير الدفع، حيث يمكن للممول اللجوء

(١) Price Waterhouse Coopers ( PWC), World Bank and IFC: Paying Taxes 2011 The global picture, pp. 91, 97.

(٢) د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارن، مرجع سابق، ص ٢٢٧، ٢٢٨.

إلى إحدى الوسائل التالية لسداد هذه الضريبة إلى حساب وزارة الخزانة الأمريكية، إما على دفعات متعددة أو دفعة واحدة، وذلك عن طريق<sup>(١)</sup>:

- الخصم المباشر من حسابه المصرفي.
- الخصم من مرتبه من جهة العمل (الخصم من المنبع).
- الدفع عن طريق شيك أو حوالة.
- الدفع من خلال نظام الدفع الإلكتروني (EFTPS).
- الدفع بواسطة بطاقات الائتمان.
- الدفع المباشر عن طريق الإنترنت.

## فرنسا<sup>(٢)</sup>:

يشير أحد التقارير الدولية الحديثة إلى أن فرنسا احتلت في العام ٢٠١٠م الترتيب (٥٥) من إجمالي (١٨٣) دولة من حيث التسهيلات التي توفرها الإدارة الضريبية للممولين لإجراءات تقدير وربط ودفع الضرائب المقررة عليهم، وتضمن هذا التقرير الإشارة إلى أن الممول في فرنسا يحتاج إلى ما يزيد على (١٣٢) ساعة في السنة لإكمال الإجراءات المختلفة لربط ودفع الضريبة، وبهذه النتيجة احتلت فرنسا المركز (٣٦) في ترتيب الدول التي شملها التقرير من حيث الوقت الذي يهدره الممول في دفع الضريبة<sup>(٣)</sup>.

أما عن موعد دفع الضريبة فإن تاريخ (١٥) سبتمبر من كل عام يُعد هو الموعد النهائي لقيام الممولين في فرنسا بأداء الضرائب المقررة عليهم، حيث يمكن للممول دفع

(١) موقع دائرة الإيرادات الداخلية "الضرائب" الأمريكية (IRS) على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: <http://www.irs.gov/taxtopics/tc202.html>

(٢) موقع (pratique.fr) الفرنسي على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: <http://www.pratique.fr/paiement-impot-revenu.html>

وموقع إدارة الضرائب الفرنسية على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: <http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/particuliers;jsessionid=IRWGID4K4DULLQFIEMRCFE4AVARW4IV1?espId=1&pageId=particuliers&sfid=10>

(٣) Price Waterhouse Coopers ( PWC), World Bank and IFC: Paying Taxes 2011 The global picture, Op. Cit., pp. 89, 95.

الضريبة عن طريق وسائل الدفع الإلكترونية التي سيتم الحديث عنها لاحقاً، كما يمكنه الدفع بالطرق التقليدية نقداً لمن لا يتجاوز مبلغ الضريبة المستحقة عليه (٣) ألف يورو، أو عن طريق الشيكات للمبالغ التي تصل إلى (٥٠) ألف يورو، أو عن طريق الحوالات إلى حساب الخزينة العامة للمبالغ التي تتجاوز (٥٠) ألف يورو.

أما بالنسبة لمن يقوم بدفع الضريبة على دفعات شهرية، فتتوزع هذه الدفع على الشهور التالية من كل عام:

- الدفعة الأولى: قبل منتصف شهر فبراير.
- الدفعة الثانية: قبل منتصف شهر مايو.
- الدفعة الثالثة: قبل منتصف شهر سبتمبر، ويمكن الخصم من رصيد الممول من فائض الدفعتين السابقتين.

#### مصر:

احتلت مصر في العام ٢٠١٠م الترتيب (١٣٦) من إجمالي (١٨٣) دولة من حيث التسهيلات التي تتوفر للممولين في إجراءات تقدير وربط ودفع الضرائب المقررة عليهم، كما أشار التقرير الذي تضمنته هذه النتائج بأن الممول في مصر يحتاج إلى ما يزيد على (٤٣٣) ساعة في السنة لإكمال إجراءاته لربط ودفع الضريبة، وبهذه النتيجة احتلت مصر المركز (١٦٠) في ترتيب الدول التي شملها التقرير من حيث الوقت الذي يهدره الممول في دفع الضريبة<sup>(١)</sup>، وهو مركز لا شك بأنه متأخر في ترتيب عدد الدول المشار إليها.

ويرى الباحث أن السبب الرئيس في ذلك يعود إلى تأثير الإدارة الضريبية في مصر بالبيروقراطية التي يشتهر بها الجهاز الإداري العام في مصر، على الرغم من التطور الكبير الذي شهدته الإدارة الضريبية خاصة في جانب دفع الضريبة واستلام إقرارات المكلفين، حيث صارت تعتمد على الوسائل التكنولوجية في هذه الإجراءات، وهو الأمر الذي يُتوقع أن تؤتي ثماره في المستقبل القريب.

(١) Price Waterhouse Coopers ( PWC), World Bank and IFC: Paying Taxes 2011 The global picture, Op. Cit., pp. 89, 95.

وقد جاء في نص المادة (٥) من قانون الضريبة على الدخل بأن الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام، أو أي مدة قدرها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة.

ويجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على اثني عشر شهراً، وتحدد اللائحة التنفيذية للقانون إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة.

وتستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية، كما تستحق لوفاء الممول أو بانقطاع إقامته أو توقفه كلياً عن مزاولة النشاط.

كما تضمن القانون أيضاً نصوصاً متعددة ومتفرعة حول واجب المكلف بأداء الضريبة التي يلزمه القانون بتوريدها إلى الخزنة العامة، سواء ما يتعلق منها بالضريبة الواجب اقتطاعها من المنبع على بعض المبالغ المالية التي يتعامل بها، أو الضريبة التي يتم أدائها في إطار نظام الخصم والدفعات المقدمة، أو التحصيل تحت حساب الضريبة.

ولأن هناك الكثير من التفاصيل المتعلقة بهذا الموضوع، فإن الباحث يتجنب الخوض فيها بالتفصيل حتى لا يخرج عن موضوع هذا الفرع، ولن أراد الاطلاع عليها يمكنه الرجوع إلى نصوص قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، ولائحته التنفيذية المتعلقة بذلك.

أما عن مكان أداء الضريبة فقد جاء في نص المادة (١٠٢) من قانون الضريبة على الدخل، على أن دين الضريبة يكون واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين.

إلا أن ذلك لا يمنع بحسب ما سنرى في الفرع الخاص بالدفع الإلكتروني للضريبة من أن يقوم الممول بدفع الضريبة دون الحاجة للانتقال إلى مقر الإدارة الضريبية، وذلك من خلال الاعتماد على وسائل إلكترونية متعددة.

## اليمن:

احتلت اليمن في العام ٢٠١٠م الترتيب (١٤٦) من إجمالي (١٨٣) من حيث التسهيلات التي تتوفر للممولين لإجراءات تقدير وربط ودفع الضرائب المقررة عليهم، وأشار التقرير الذي تضمنته هذه النتائج بأن الممول في اليمن يحتاج إلى ما يزيد على (٢٤٨) ساعة في السنة لإكمال إجراءاته لربط ودفع الضريبة، وبهذه النتيجة احتلت اليمن المركز (١٠٠) في ترتيب الدول التي شملها التقرير من حيث الوقت الذي يهدره الممول في دفع الضريبة<sup>(١)</sup>.

ويرى الباحث أن عدم استقرار السياسة الضريبية، وعدم وجود استراتيجية واضحة للعمل الضريبي في اليمن، إضافة إلى الفساد المالي والإداري المتفشي في الجهاز الإداري الحكومي، تُعد من أهم الأسباب التي تؤثر في مستوى العمل الضريبي في اليمن.

وفيما يتعلق بموعد دفع الضريبة فقد نص المشرع اليمني في المادة (١٤٩/أ) + (ب) قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م على أن تُحصل الضريبة المستحقة من واقع ربط الضريبة النهائي في موعد لا يتجاوز عشرين يوماً من تاريخ تبليغ المكلف بالسداد.

وفي حالة ثبوت سداد المكلف لمبالغ أكثر من مقدار الضريبة المستحقة عليه، فله الحق باسترداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أُديت بدون وجه حق، وتلتزم الإدارة الضريبية برد تلك الضرائب والمبالغ من الإيرادات المحصلة خلال (٤٠) يوماً من تاريخ تقديم الطلب من المكلف بالاسترداد، ما لم يتم تسويته من مستحقات ضريبية أخرى على المكلف نفسه.

كما نص المشرع اليمني في بعض مواد قانون ضريبة الدخل أيضاً على ما يتعلق بالإقرار الضريبي وما يرافق ذلك من وجوب أداء المكلف للضريبة، حيث تضمنت نصوص المواد (٩٥، ٩٧، ١٠٣) من هذا القانون بأن الموعد المحدد لتقديم الإقرارات

(١) Price Waterhouse Coopers ( PWC), World Bank and IFC: Paying Taxes 2011 The global picture, Op. Cit., pp. 91, 97.

الضريبية أقصاه ثلاثون أبريل من كل سنة عن السنة الضريبية السابقة، بحيث يقوم الممول في الوقت نفسه بتسديد الضريبة المستحقة عليه، وتضمنت المادة (١٠٤) من القانون على أنه يلزم على مكلفي الضريبة الذين يقومون بنقل ملكية العقار، أن يبادروا إلى سداد الضريبة المقررة عليهم خلال أربعة أشهر من تاريخ التصرف بالعقار.

واستثنى المشرع في المادة (٩٥/ب) المكلفين الملتزمين بنظام السنة المالية المتداخلة بأن يقدموا للإدارة الضريبية إقراراتهم في موعد أقصاه نهاية الشهر الرابع من تاريخ انتهاء السنة المالية المتداخلة للمكلف.

وقد قدم المشرع في المادة (٩٥/ج) من القانون حوافز للمكلفين الذين يقدمون إقراراتهم الضريبية ويبادرون إلى دفع ضرائبهم في مواعيد تسبق المدة التي حددها القانون، وتتمثل هذه الحوافز في:

- ١,٥ % في حال تقديم الإقرار وسداد الضريبة خلال شهر يناير.
- ١ % في حال تقديم الإقرار وسداد الضريبة خلال شهر فبراير.
- ٠,٥ % في حال تقديم الإقرار وسداد الضريبة خلال شهر مارس.

ويرى الباحث أن هذه الحوافز المتمثلة في نسب الخصم التشجيعية السالفة الذكر تُعد متدنية جداً، ولا تحقق الغاية التي قصدها المشرع عندما نص عليها، وذلك بالنظر إلى أن المكلف يمكنه تأخير مبلغ الضريبة حتى الوقت المحدد واستثمار هذا المبلغ في بعض الأوجه كأذون الخزانة والمضاربة في العملات والعقارات على سبيل المثال، والتي تضمن له عوائد تفوق بكثير ما سيحصل عليه من وراء ذلك الخصم.

ويمكن العمل على ضمان ذلك من خلال تشجيع المكلفين بنسب خصم معقولة، تمثل تشجيعاً حقيقياً يحفز المكلفين إلى المبادرة في استعجال تقديم إقراراتهم الضريبية وأدائهم للضرائب المقررة عليهم قبل مواعييدها القانونية؛ ففي الأخير الخزانة العامة هي المستفيدة من وراء ذلك بتوفير تكاليف المطالبة والمتابعة أو حتى المنازعة في تلك الضرائب، والمكلف سيستفيد أيضاً في الحصول على ذلك الخصم، وهو ما يمكن أن

يشجع الكثير من المكلفين على المبادرة للاستفادة من الحوافز المتمثلة في الخصم من الضريبة التي سيحصلون عليها.

أما فيما يتعلق بالضريبة على المرتبات فقد ألزم المشرع في المادة (٢/٩٩) من قانون ضرائب الدخل بأن على صاحب العمل تجميع المبالغ الضريبية التي تم استقطاعها من رواتب العاملين لديه، وإدراجها ضمن إقراره الشهري الذي يقدمه إلى الإدارة الضريبية نهاية كل شهر عن دخل العاملين لديه بحسب نص المادة (١٠١) من القانون.

أما عن الضريبة المترتبة على نقل ملكية العقارات، فقد نصت المادة (١٠٤) من القانون على أنه يلزم على مكلفي هذه الضريبة أن يبادروا إلى سداد الضريبة المقررة على ذلك خلال أربعة أشهر من تاريخ التصرف بالعقار، وتقع مسؤولية تقديم الإقرار على البائع أو المتصرف بالعقار.

وبموجب نص المادة (١٠٦) من القانون يلزم على المكلف الأجنبي الذي ينوي المغادرة أو قطع إقامته في الدولة، أن يبادر إلى سداد الضريبة المستحقة عليه من واقع إقراره الذي يجب عليه أن يقدمه قبل المغادرة وإنهاء إقامته في الدولة بستين يوماً على الأقل، ما لم يكن هذا الانقطاع أو المغادرة لسبب مفاجئ خارج عن إرادته.

وفي حالة وفاة المكلف يلزم على الورثة أو وصي التركة أو المصفي بموجب المادة (١٠٧) من القانون أن يقدم الإقرار الضريبي عن المدة السابقة للوفاة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة، وأن يؤدي الضريبة المستحقة في ذات الموعد، وتحسب المدة الأصلح للمكلف في حال الوفاة خلال المدة القانونية لتقديم الإقرار.

وعند توقف المكلف عن مزاولة النشاط الخاضع للضريبة أو التنازل عن المنشأة، أو تصفيتها، ألزمه القانون بموجب المادة (١١١) من القانون بأن يقدم الإقرار الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف أو التنازل أو التصفية، مع سداد الضريبة المستحقة من واقعه في ذات الموعد.

## الفرع الثاني الدفع الإلكتروني للضريبة

مواكبة للطفرة الإلكترونية والتقنية التي يشهدها العالم في عصرنا الراهن، وبالرغم من أنه لم تنقض سوى مدة لا تزيد على الأربعين عاماً منذ اختراع الإنترنت، إلا أن العالم تحول مع هذه الشبكة العنكبوتية ليس إلى مجرد قرية صغيرة كما كان يطلق على ذلك سابقاً؛ وإنما إلى نافذة مشرعة عبر شاشة حاسب آلي (كمبيوتر) أو هاتف محمول، تتيح لمستخدمها الوصول إلى الكثير من التفاصيل الدقيقة في أقاليم العالم، والإلمام بكل جديد وقت حدوثه، إضافة إلى إبرام الصفقات المالية وممارسة البيع والشراء مع أشخاص يتواجدون في قارات مختلفة، وكذا تحويل الأموال ونقلها عبر الدول في ثوان معدودة، في عصر أصبح للوقت بثوانيه ودقائقه ثمن غالي يحسب حسابه في التعاملات المالية المحلية والعالمية.

كل ذلك دفع بالإدارات الضريبية في كثير من الدول المتقدمة إلى استحداث وسائل تستفيد بواسطتها من هذا الزخم الهائل من التقدم في هذا الجانب وذلك في كثير من إجراءاتهم الضريبية، كالإخطارات الضريبية المختلفة، وتقديم الإقرارات الضريبية، إضافة إلى دفع الممولين للضرائب المستحقة عليهم دون أن يتحملوا عناء الانتقال إلى مقر الإدارات الضريبية، وذلك لما يترتب على هذه الوسائل من توفير للوقت والجهد، وتجنب الوقوع في مآهات الإجراءات البيروقراطية، أو التعرض لتعسف الموظفين أو ممارسات الفساد المالي والإداري التي تُعد من أهم العقبات الكبرى التي تؤثر سلباً في طريق توطيد العلاقة والتعاون بين الممول والإدارة الضريبية.

ومن هنا يمكن القول بأن استخدام التكنولوجيا في تقديم في العمل الضريبي يمكن أن يسهم في تحسين مستوى الخدمات المقدمة للممولين، والارتقاء بواقع العمل الضريبي، وضمان مستوى عالٍ من الالتزام الضريبي لدى الممولين.

وتتمتع عملية الدفع الإلكتروني بعدد من المزايا أهمها<sup>(١)</sup>:

- ١ - سهولة وتيسير عملية دفع الضريبة: حيث لا تتطلب هذه العملية إجراءات كتلك التي تتطلبها عملية الدفع التي تتم في مقر الإدارة الضريبية، يضاف لذلك عدم تطلب هذه العملية استخدام نماذج ورقية تتعلق بتلك الإجراءات التي تتطلب تأشير الموظفين عليها إلى جانب الإجراءات البيروقراطية الأخرى.
- ٢ - السرعة والمرونة في عملية الدفع: حيث يتأتى للممول إنجاز هذه العملية في دقائق معدودة، مقارنة مع الوقت الذي يهدره في إجراءات الدفع الإدارية، كما أن عملية الدفع الإلكتروني لا ترتبط بوقت دوام وظيفي شأن العمل الإداري، حيث يمكن للممول إجراؤها في أي وقت من أوقات اليوم وعلى مدار أيام الأسبوع، كما لا تؤثر فيها الإجازات الاعتيادية أو الطارئة، أو غير ذلك من الظروف.
- ٣ - الدقة: يتم إجراء هذه العملية بواسطة برامج حاسوبية مخصصة لذلك تنتجها شركات معتمدة، حيث يتم من خلال هذه البرامج تحديد الضريبة المقررة على المكلف بدقة ويكون هامش الخطأ في هذه العملية شبه معدوم، كما أن هذه الشركات هي المسؤولة عن أي خطأ قد يقع بسبب هذه البرامج، وغالباً ما تتم هذه العملية من خلال فراغات في نماذج الإلكترونية يقوم الممول بتعبئة بياناتها، وتقوم هذه البرامج بعد ذلك بمطابقتها والتأكد من صحتها ومن ثم إكمال عملية الدفع.
- ٤ - المرونة والسرعة في استرداد المبالغ التي دفعها الممول بالزيادة عن الضريبة المقررة عليه: ويمكن أن يتحقق ذلك من خلال تقديم الممول طلباً على نموذج إلكتروني إلى الإدارة الضريبية، التي تكمل إجراءاتها في الطلب بصورة إلكترونية أيضاً، وتشير بعض التقديرات إلى أن عملية

(١) Barbara Weltman: J.K. Lasser's, Online Taxes. John Wiley and Sons, Op. Cit., pp. 4 - 6.

الاسترداد الإلكتروني هذه يتم إنهاؤها في الولايات المتحدة من أسبوع إلى أسبوعين في المتوسط، بالمقارنة مع ٦ - ٨ أسابيع في المتوسط في الإجراءات التي تتم بالشكل الإداري التقليدي.

كما يمكن أن تسهم التكنولوجيا في جانب فحص وتدقيق الإقرارات والبيانات الضريبية، بحيث يمكن استبدال عملية الفحص بالعينة إلى فحص شامل لجميع الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين، وذلك بالاستفادة من الوسائل التكنولوجية في هذه المهمة، بحيث يترتب على ذلك ضمان الدقة والسرعة والتقليل من التكاليف.

وإسهام التكنولوجيا في عملية الفحص والتدقيق الضريبي تعتمد هنا على البيانات والمعلومات التي ترد إلى الإدارة الضريبية من خلال الإقرارات الضريبية، والبيانات والسجلات التي يوافي بها الممولون أو الغير الإدارة الضريبية، إلى جانب قدرة الإدارة الضريبية في تدقيق ومراجعة هذه البيانات، وهو ما يلزم هنا أن تواكب ذلك آلية مناسبة للوصول إلى البيانات الصحيحة للممولين لضمان دقة النتائج من هذه العملية<sup>(١)</sup>.

ويرى البعض أنه بالرغم من تلك المزايا تظل الاستفادة من التكنولوجيا في العمل الضريبي مرهونة بإرادة سياسية لإجازتها وتطويرها خاصة في الدول النامية<sup>(٢)</sup>، حيث تقف شبكات الفساد المالي والإداري عائقاً أمام التوسع في ذلك، حتى لا يترتب عليه التأثير على مصالحها والفوائد التي تجنيها من استمرار الاختلالات التي يعاني منها العمل الضريبي خاصة في عملية تقدير وتحصيل الضريبة.

(١) Richard Miller Bird : Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse. 2008, p.21.

[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1086853](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1086853).

(٢) Ibid, p.12.

سيحاول الباحث الحديث فيما يلي عن بعض الجوانب المتعلقة بعملية الدفع الإلكتروني للضريبة في بعض الدول محل المقارنة، وذلك على النحو التالي:

### الولايات المتحدة الأمريكية<sup>(١)</sup>:

كان التحصيل الإلكتروني من ضمن ما تم استحداثه في إدارة الضرائب الأمريكية منذ العام ١٩٩٦م، حيث جرى العمل بنظام (EFTPS) الذي يُعد اختصاراً لعبارة (Electronic Federal Tax Payment System) وترجمتها: (نظام الدفع الإلكتروني للضريبة)، وقد تم إعداد هذا النظام من قبل وزارة الخزانة الأمريكية بحيث يمكن للممولين من الأفراد والشركات من خلال شبكة الإنترنت أو خط الهاتف دفع الضرائب الاتحادية بمختلف أنواعها وعلى مدار ساعات اليوم، شريطة أن يكون لدى الممول حساب مصرفي في أحد البنوك المعتمدة في الدولة. ويتم تحويل مبالغ الضريبة من حسابات الممولين في البنوك إلى حساب وزارة الخزانة في الوقت نفسه أو في المواعيد المحددة سلفاً لأداء الضريبة. وبموجب هذا النظام تمنح الإدارة الضريبية لكل ممول رقم سري يستطيع من خلاله الدخول إلى بياناته الضريبية، وإجراء العمليات المتعلقة بأداء الضريبة أو تعبئة الإقرارات والنماذج الضريبية المتعلقة به.

كما يمكن للممولين جدولة الضريبة المقررة عليهم على شكل دفعات أسبوعية أو شهرية أو فصلية موزعة على أيام السنة، ويمكن للشركات أيضاً جدولة ضرائبها على (١٢٠) يوماً على الأقل، بحيث يتم خصم تلك الدفعات من الحسابات البنكية لهذه الشركات تلقائياً بحسب ما يتم تحديده سلفاً، ويمكن إعادة هذه الجدولة قبل يومين من تاريخ إجرائها.

وقد وصل عدد الممولين الذين يستخدمون هذا النظام في دفع ضرائبهم حتى العام ٢٠١٠م ما يقارب (١٠) مليون ممول، وقد أجريت منذ بدأ العمل به ما يقارب

(١) موقع دائرة الإيرادات الداخلية "الضرائب" الأمريكية (IRS) على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: <http://www.irs.gov/efile/article/0,,id=98005,00.html>

(١٠٠) مليون عملية إلكترونية لدفع الضريبة، تم من خلالها دفع ما يزيد على (٢٢) مليار دولار من إيرادات الضرائب إلى حساب الخزنة العامة.

وتشير إحدى الدراسات المستندة إلى احصاءات السكان والمعلومات الصادرة عن إدارة الضرائب الأمريكية، إلى أنه يمكن من خلال استخدام وسائل الدفع الإلكتروني للضريبة من قبل (١٨) مليون مكلف في الولايات المتحدة - يتوقع بلوغهم هذا العدد -، يمكن أن يسهم في الحد من المشاكل الإدارية التي تؤثر في مدى التزام المكلفين، والأهم من ذلك أنه يمكن أن يترتب على استخدام وسائل الدفع الإلكتروني للضريبة توفير ما بين (١-٢) مليار دولار في السنة كمبلغ يترتب على الخسائر المترتبة على الوقت الذي يتم إهداره في إجراءات الدفع التقليدية، إضافة إلى توفير ما يصل إلى (٢) مليار دولار في المصاريف التي يتم إنفاقها في إجراءات دفع الضريبة بالصورة التقليدية سواء من قبل المكلفين أو الإدارة الضريبية<sup>(١)</sup>.

### فرنسا<sup>(٢)</sup>:

وفي فرنسا هناك نظام قريب من النظام المعمول به في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث يمكن للممول دفع الضريبة المقررة عليه عن طريق الإنترنت عبر موقع الإدارة الضريبية، بحيث يجري تحويل مبلغ الضريبة من الحساب المصرفي للمكلف إلى حساب الإدارة الضريبية، ويشترط أن يتم ذلك قبل انتهاء مدة السماح المحددة بعشرة أيام قبل الموعد النهائي لدفع الضريبة.

ويمكن للممول وفقاً لهذا النظام الاختيار بين نوعين من الخصم الذي يجري على حسابه المصرفي أداءً للضريبة:

**الأول:** أن يتم خصم مبلغ الضريبة دفعة واحدة في الموعد المحدد لأدائها.

(١) Henry J. Aaron Joel Slemrod: The Crisis in Tax Administration. Op. Cit., p. 125.

(٢) موقع إدارة الضرائب الفرنسية على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

<http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/home?pageId=home&sfid=00>

**الثاني:** أن يتم الخصم من حساب الممول على دفعات موزعة على عشرة أشهر، تبدأ من شهر يناير وحتى شهر أكتوبر من كل عام، ويمكن إعادة جدولة ذلك الدفع على مواعيد ومبالغ محددة قبل حلول نهاية شهر يونيو من كل عام، طالما أنه سيتأتى أداء مبلغ الضريبة كاملاً قبل حلول شهر أكتوبر.

كما يمكن للممول في هذا النظام إيقاف الدفعات الشهرية إذا توقع بأن المبالغ التي سيتم تحويلها إلى نهاية المدة تزيد على مقدار الضريبة التي سيتقرر عليه دفعها في نهاية السنة الضريبية.

ونظراً للإيجابيات التي لمسها الممولون الفرنسيون والمقيمون في فرنسا من وراء التسهيلات المقدمة من خلال هذا النظام، فقد ارتفعت نسبة المسجلين فيه إلى قرابة (١٠,٥) مليون ممول حتى شهر يونيو من العام ٢٠١٠م، بالمقارنة مع (٩,٧) مليون ممول في العام ٢٠٠٩م، و (٧,٤) مليون ممول في العام ٢٠٠٨م.

## مصر:

كان من ضمن ما استعد به المشرع المصري لمواكبة التطورات المرافقة للتجارة الإلكترونية إصداره للقانون رقم (١٥) لسنة ٢٠٠٤م بشأن تنظيم التوقيع الإلكتروني<sup>(١)</sup>، وقد عملت الإدارة الضريبية في مصر على مواكبة ما وصلت إليه الإدارات الضريبية في كثير من دول العالم المتقدمة في هذا المجال، حيث بدأت إدارة الضرائب المصرية منذ العام ٢٠١٠م العمل بنظام تحصيل الضرائب عن طريق الإنترنت، وذلك عبر موقع الحكومة الإلكترونية المصرية على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، ويتم من خلال هذا الموقع أيضاً تقديم خدمات ضريبية إلكترونية متعددة يتعلق بعضها بتقديم الإقرارات الضريبية إلكترونياً وكذا بالإخطارات الضريبية المختلفة وبالطعون الضريبية،

(١) يجري العمل حالياً على إعداد عدد من مشاريع القوانين المتعلقة بذلك، منها قانون خاص بالتجارة الإلكترونية، وقانون لحماية البيانات الشخصية وتأمين الفضاء الإلكتروني، وقانون الجرائم الإلكترونية وإجراءاتها الجنائية.

وكذا بطلب إجراء دفع الضريبة بنظام الدفعات المقدمة، والاستعلام عن الأقساط الضريبية... إلخ<sup>(١)</sup>.

وعند إصدار لائحة قانون الضريبة على الدخل عام ٢٠٠٥م، تم الإشارة لطرق الدفع الإلكترونية ضمن هذه اللائحة، وهي خطوة تحسب للإدارة الضريبية التي تنبعت لهذه الطرق في وقت مبكر؛ فقد جاء النص في المادة (٨٢) بأن تُعد طرق الدفع التالية من وسائل الدفع الإلكترونية:

١ - تحويلات بنكية للممولين الذين لديهم حسابات بالبنوك، مع إخطار المصلحة بإشعار إضافة بالاتفاق مع هذه البنوك، والربط على شبكة معلومات المصلحة باستخدامها في الإخطار.

٢ - استخدام الكروت الذكية في إدراج مدفوعات الممول/الجهة على الكروت على أن يتم تسليم القيمة إما لمندوب المصلحة أو بتوفير القارئ وبرنامج التحويل المالي لدى الجهة أو الممول، وأن يتم السداد من خلاله ثم تفريغ محتوياته بعد ذلك.

٣ - استخدام شبكة بنك أو بنوك معينة أو الهيئة القومية للبريد التي تتفق معها المصلحة على السماح للممول بالسداد لدى منافذها، ويتم إدراج التعامل على الكارت الذكي ويفرغ محتواه بالمأمورية المختصة لكل مدة طبقاً لأحكام القانون.

وتُخطر المصلحة من خلال شبكة المعلومات بالسداد فوراً، ويقوم الممول بقراءة محتويات الكارت للمطابقة.

وفي جميع الأحوال تُعد الوسائل السابقة قنوات للدفع بشرط توافر اتفاق تجيزه وزارة المالية مع الجهات السابقة.

(١) موقع الحكومة الإلكترونية المصرية على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

<http://www.egypt.gov.eg/services/LoadxtrServices.aspx?PgURL=63853&section=business>

وقد قُدرت المستحقات الضريبية المتحصلة من خلال وسائل التحصيل الإلكتروني خلال العام ٢٠١٠م بقرابة المليار ومائتي مليون جنيه، ويتوقع أن يرتفع عدد الممولين المتعاملين بواسطة هذه الخدمة، وذلك بالنظر إلى الدعم الذي تحظى به من قبل الحكومة المصرية، إضافة إلى أن هذه الطريقة توفر للممول الوقت والجهد والتكاليف المترتبة على التعامل مع الإدارة الضريبية بالطريقة التقليدية، وما ستسهم به في الحد من الفساد المالي والإداري الذي يعاني منه العمل الضريبي، والتخفيف من البيروقراطية التي يشتهر بها الجهاز الإداري الحكومي في مصر.

إلا أنه بالرغم من الفوائد الكثيرة المترتبة على طريقة الدفع الإلكتروني للضريبة، فإن التعامل عبر هذه الطريقة لا يخلو من المخاطر التي بدأت تظهر إلى العلن، خاصة تلك المتعلقة منها بدفع الضريبة عن طريق الإنترنت، التي أصبحت تتعرض لعمليات احتيال ونصب من قبل قراصنة يتصيدون حسابات الممولين، ويقومون بنهب أرصدة الممولين أو تحويل مبالغ الضريبة التي يرسلها الممول إلى حساب الخزانة العامة وذلك إلى حسابات خاصة بهم، عبر مواقع وهمية تحمل نفس اسم وشكل المواقع التي يتم دفع الضريبة من خلالها، أو من خلال عمليات قرصنة تستهدف المواقع الرسمية المعتمدة، أو بواسطة برامج وفيروسات تستهدف أجهزة الحاسوب الخاصة بالمولين.

وهذا الأمر دفع بالإدارات الضريبية في كثير من الدول إلى توجيه نصائح وإرشادات للممولين، لأخذ الحيطة والحذر عند تعاملاتهم المالية مع مواقع دفع الضريبة بالوسائل الإلكترونية، وتعريفهم بالطرق الكفيلة بحماية أنفسهم من الوقوع ضحايا لعمليات النصب والاحتيال، حيث يتم من حين لآخر عرض أمثلة لحالات نصب واحتيال وقعت بالفعل لتوعية الممولين بطرق وأساليب الجرائم الإلكترونية، وقد تم إعداد تقرير في الولايات المتحدة الأمريكية تم رفعه إلى الكونجرس الأمريكي من قبل مكتب المحاسبة العامة للدولة حول أمن المعلومات في نظام دفع الضريبة الإلكتروني، حيث اشتمل هذا

التقرير على بعض المقترحات لتعزيز هذا النظام، ودور البرلمان في دعم إنجاح هذه الطريقة والإبقاء على مستوى النجاح الذي تمتعت به<sup>(١)</sup>.

والباحث يوصي المشرع اليمني بالمبادرة إلى إصدار قانون للجرائم الإلكترونية وعقوباتها، كما يوصي المشرع المصري كذلك باستعجال إصدار مشروع هذا القانون الذي لا شك بأنه سيشكل مرجعاً لبقية المشرعين في الدول العربية للاستشهاد به عند صياغة تشريعات مماثلة.

---

(١) United States General Accounting Office, Information Security IRS Electronic Filing Systems, Report to the Chairman, Committee on Governmental Affairs, U.S. Senate, Washington, D.C., February 2001.

### الفرع الثالث تقسيت دفع الضريبة

ينص بعض المشرعين على حق الإدارة الضريبية في عقد اتفاق مع المكلفين على تقسيت الضريبة المقررة عليهم إلى أقساط محددة يلزمهم أدائها في مواعيد معينة، وهذا الأمر يترتب عليه تحقيق غايتين اثنتين في آن واحد، الأولى ضمان حصول الخزانة العامة على موارد ضريبية في مواعيد محددة، والغاية الثانية تتمثل في تجنب الممول الغرامات والعقوبات المترتبة على تأخره في دفع الضريبة المقررة عليه. ويمكن استعراض مواقف بعض المشرعين حول تقسيت الضريبة على الممولين على النحو التالي:

#### الولايات المتحدة الأمريكية<sup>(١)</sup>:

يسمح قانون ضريبة الدخل الأمريكي للإدارة الضريبية بالدخول في اتفاق مكتوب مع الممول الغير القادر على دفع الضريبة المقررة عليه دفعة واحدة، يتم بموجبه توزيع هذه الضريبة على أقساط لمدة زمنية معينة.

فعلى سبيل المثال إذا كان المكلف مديناً بضريبة مقدارها (١٠) ألف دولار فأقل فيمكن تقسيت مبلغ هذه الضريبة لمدة ثلاث سنوات، في حين أن المكلف بضريبة تصل إلى (٥٠) ألف دولار أو أقل يتم تقسيت الضريبة عليه لمدة خمس سنوات.

ويمكن للمكلف تقديم طلب تقسيت الضريبة عليه إلى الإدارة الضريبية على النموذج (9465)، وإذا كان مبلغ الضريبة يقل عن (٥٠) ألف دولار يمكن للمكلف تقديم الطلب عبر موقع الإدارة في شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت". وفي كل الأحوال تلتزم الإدارة الضريبية بالرد على طلب الممول بالموافقة أو الرفض خلال (٣٠) يوماً من تاريخ تقديم الطلب.

(١) - Internal Revenue Code (IRC), Sec 6159.

- Internal Revenue Service (IRS) USA, Publication (594) (Rev7 2007) pp.5-6.

ويجوز للإدارة الضريبية بعد الموافقة وتنفيذ اتفاق تقسيط الضريبة، تعديل أو إلغاء هذا الاتفاق إذا ثبت أن ظروف المكلف التي تم على ضوءها الموافقة على تقسيط الضريبة قد تغيرت، كما يجوز للإدارة الضريبية تعديل هذا الاتفاق أو تغييره في الحالات التالية:

- ١- عدم التزام المكلف بدفع الأقساط الضريبية في موعدها.
- ٢- عدم الالتزام بدفع ضرائب أخرى تتقرر عليه بعد توقيع الاتفاق.
- ٣- عدم تحديث البيانات المتعلقة بوضعه المالي بحسب طلب الإدارة الضريبية.

#### مصر:

جاء في نص المادة (١٠٥) من قانون الضريبة على الدخل بأن الضريبة يتم تحصيلها دفعة واحدة أو على أقساط لا تتجاوز عدد السنوات الضريبية التي أُستحقت عنها الضريبة، وإذا طرأت ظروف عامة أو خاصة تحول دون تحصيل الضريبة، فإنه يجوز للإدارة الضريبية تقسيط الضريبة على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية، ويسقط الحق في التقسيط عند التأخير في الوفاء بأي قسط، كما يجوز بناءً على طلب الممول الموافقة على تجديد التقسيط في حالات معينة.

وقد نظمت المادة (١٢٥) من لائحة القانون ما يتعلق بتحديد أقساط الضريبة، ومدة التقسيط، وذلك على النحو التالي:

- ١- حجم تعاملات الممول طبقاً لبيانات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة.
- ٢- صافي الأرباح النهائية في السنوات الثلاث الأخيرة.
- ٣- قيمة المحجوزات المنقولة أو العقارية.
- ٤- مدى انتظام الممول في السداد إذا كان قد سبق صدور قرارات تقسيط له.

**اليمن:**

أجاز المشرع اليمني في المادة (١٥٠) من قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م لرئيس مصلحة الضرائب الموافقة على تقسيط الضريبة المستحقة أو جزء منها بناءً على طلب خطي ومبرر من المكلف، يبين فيه الأسباب التي تمنعه من دفع الضريبة المستحقة عليه في المدة القانونية المحددة.

ونصت المادة (١٥١) من القانون بفقراتها المتعددة على أن يجري تنفيذ تقسيط الضريبة بناءً على جدولة يتم وضعها من قبل مصلحة الضرائب، ويوقع عليها المكلف ملتزماً بالتنفيذ وعدم الإخلال بالمواعيد الواردة في هذه الجدولة.

ويتم تقسيط الضريبة لمدة تساوي مدة استحقاقها. وفي كل الأحوال، لا يجوز أن تزيد على ثلاث سنوات ولا يمكن إعادة جدولة التقسيط.

وفي حالة إخلال المكلف بجدولة التقسيط المُلزم بتنفيذها، أو في حالة إعلان إفلاسه أو تصفية أعماله، على المصلحة القيام باتخاذ إجراءات تحصيل الضريبة المتبقية على المكلف وفقاً لأحكام القانون وقانون تحصيل الأموال العامة والقوانين النافذة.

أما في حالة تأخير تسديد القسط المستحق، فتطبق أحكام المادة (١٥٢) من هذا القانون، ويتم احتساب المدة الزمنية المحددة على المبالغ المقسطة اعتباراً من تاريخ استحقاق دفعها، وفقاً لأحكام قانون ضرائب الدخل وقانون تحصيل الأموال العامة والقوانين النافذة.

وقد استثنى المشرع من أحكام تقسيط الضريبة الضرائب المحصلة في المنبع كضريبة المرتبات والأجور، والمبالغ التي سبق تحصيلها من الغير تحت حساب ضرائب الدخل.

في حال رفض رئيس المصلحة طلب التقسيط، لا يحق للمكلف أن يقدم طلباً جديداً بتقسيط الضريبة، إلا إذا تضمن الطلب الجديد شرحاً لأسباب وظروف جديدة تُبرر إعادة النظر فيه.

### الفرع الرابع

### دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة فيه

يلزم على الممول دفع الضريبة المقررة عليه أو النسبة التي يحددها القانون منها رغم اعتراضه على صحتها أو مقدارها، وذلك وفقاً لما تقتضيه قاعدة "الدفع ثم المعارضة" أو "الدفع ثم الاسترداد". وهذا الأمر مرده إلى العمل على ضمان تحصيل الضريبة إلى الخزانة العامة، دون أن يشكل تظلم أو اعتراض الممول حجة يبرر من خلالها تخلفه عن أدائه للضريبة<sup>(١)</sup>.

وبالبحث يؤيد ما سبق حيث يرى أنه من المحبذ النص في التشريعات الضريبية على وجوب قيام الممول بدفع الضريبة المُعترض على صحتها أو مقدارها كاملة أو جزءاً منها، ثم المعارضة فيها وفقاً للإجراءات القانونية، وذلك حتى لا يندرج استخدام بعض الممولين للتظلم والاعتراض كوسائل لتحقيق غاياتهم في التحايل على القانون والمماطلة أو الالتفاف على دفع الضريبة أو التهرب من أدائها.

وفيما يتعلق بالعقوبة المقررة على الممولين الذين يلجئون إلى المنازعة الضريبية كوسيلة للمماطلة في دفع الضريبة، فقد سبق للمشرع اليمني النص على ذلك صراحة في المادة (٨٠/ج) من قانون الضرائب السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م، التي جاء فيها أنه: إذا تبين للمحكمة بأن الطعن المقدم من قبل المكلف الغرض منه التهرب من دفع الضريبة والتحايل على القانون، وأن دعواه لم تكن جدية، فللمحكمة أن تحكم عليه إلى جانب الضريبة وفقاً لقرار لجنة الطعن بعقوبة رادعة لأحكام هذا القانون، أو بعقوبة أشد حسبما تراه المحكمة مناسباً.

وكان المشرع المصري قد نص في المادة (٦٥) من قانون ضريبة الدخل السابق رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١م على أن للممول خلال شهر من تاريخ تسليم الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ربط الضريبة بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بخصم الضريبة.

(١) د. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، مرجع سابق، ص ٦٧٩، د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ١٦٩، ١٧٠.

ولم يتضمن قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، الذي تم بموجبه إلغاء القانون السابق نصاً مشابهاً للمادة سالفه الذكر، باستثناء ما تضمنه نص المادة (١٢٢) من أن الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة.

وبالعودة إلى المشرع اليمني نلاحظ أن قانون ضريبة الدخل السابق كان قد نص في المادة (٧٨) بأنه يكون لكل من مصلحة الضرائب والمكلف الطعن في قرارات لجان الطعن أمام محكمة قضايا ضرائب الدخل، وذلك خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ استلام قرار لجنة الطعن، ولا يُعد الطعن المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية إلا بعد التحقق من قيام الطاعن بالآتي:

أ- سداد مبلغ الضريبة التي يوافق عليها من واقع قرار لجنة الطعن.

ب- سداد مبلغ (٥٠%) من الضريبة المعترض عليها.

ونص هذه المادة من وجهة نظر الباحث يُعد مثالياً من حيث إنه يضمن حقوق الخزانة العامة في الضريبة، ويقطع الطريق أمام الممولين الذين يمكن أن تكون غايتهم من وراء التظلم والاعتراض على الضريبة الماطلة في دفعها، وفي الوقت نفسه لم يهدر نص هذه المادة حق الإدارة الضريبية والمكلف في التظلم والاعتراض.

وهذا النص لم يأخذ به المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل الجديد، حيث جاء في نص المادة (١٢٠/ب) بأن على الممول الذي يتقدم بطعنه أمام لجنة الطعن أن يقوم بسداد الضريبة التي يُقر بها في عريضة طعنه، ولا يُنظر في الطعن ما لم يكن مقروناً بسند السداد.

وفي المادة (١٢٣) التي جاء النص فيها أيضاً على أنه لا يُعد الطعن المقدم من المكلف على قرار لجنة الطعن مقبولاً من الناحية الشكلية، إلا بعد التحقق من قيام الطاعن بسداد مبلغ الضريبة التي وافق عليها من واقع قرار لجنة الطعن.

وتعليق الباحث على نص هذه المادة يأتي هنا على شكل تساؤل يتلخص عن التكييف الذي ينطبق على حالة لو لم يكن الممول عند طعنه أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة المختصة من حيث الأصل مُقرراً أو موافقاً على الضريبة التي تم ربطها عليه من قبل الإدارة الضريبية؟ أليس منطوق نص المادتين السابقتين يُظهر بالمفهوم المخالف بأنه في حالة عدم إقرار الممول أو موافقته على الضريبة فإنه يمكن للجنة الطعن أو المحكمة المختصة النظر في الطعن المقدم منه؟ بالرغم من أن المشرع حاول تلافي هذا الأمر باشتراطه في المادة (١٢٠) من القانون بأن على الممول أن يوضح في عريضة دعواه مقدار الضريبة التي يُقر بها ومبادرته إلى سدادها، ولا يتم النظر في طعنه ما لم يكن مقروناً بسند السداد، وهو ما يرجع بنا إلى دائرة التساؤل السابق.

ويرى الباحث بأنه كان يمكن للمشرع الأخذ بنص المادة (٧٨) من القانون السابق التي نصت على تحصيل (٥٠%) من الضريبة المعترض عليها عند الطعن فيها، عند صياغته للقانون الجديد، وذلك لما سبق عرضه من إيجابيات يتميز بها نص هذه المادة.

## المبحث الثالث

## الحقوق والضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة

## تمهيد وتقسيم:

من مقتضى العدل والإنصاف أنه مثلما هو مقرر للإدارات الضريبية في مواجهة الأفراد العديد من الحقوق والسلطات الضريبية المختلفة التي تنص عليها التشريعات المختلفة، فمن المنطقي أن يكون للأفراد بالمثل حقوق وضمانات في مقابل الواجبات الملقاة على عواتقهم. وهذه الحقوق لا شك بأنها تندرج ضمن حقوق أوسع بحيث يمكن القول بأن بعضها يندرج في الإطار العام لحقوق الإنسان التي كفلتها الدساتير والتشريعات وحتى الاتفاقيات الدولية.

وقد حددت بعض الدراسات الدولية الحقوق التي يلزم أن يتمتع بها المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية على النحو التالي<sup>(١)</sup>:

- ١- الحق أن يكون لدى المكلف المعلومات الكافية عن حقوقه وواجباته، والإجراءات الضريبية التي سيخضع لها، والاستماع إلى استفساراته المتعلقة بذلك.
- ٢- الحق في التظلم والاستئناف ضد أي قرار يصدر عن الإدارة الضريبية بشأن تطبيق وتفسير الوقائع والقانون والتعليمات الإدارية التي يتم تطبيقها عليه.
- ٣- الحق في دفع مقدار الضريبة المقررة عليه لا أكثر ولا أقل.
- ٤- الحق في أن يكون على يقين بشأن المعاملة الضريبية التي ستخضع لها الأعمال التي سيقوم بمزاولةها.
- ٥- الحق في الخصوصية وبأن الإدارة الضريبية بما لها من سلطات قانونية بالفحص والاطلاع والتفتيش والحجز، لن تبشر هذه السلطات بدون مسوغات أو أسباب قانونية كافية.

(١) Organisation For Economic Co- Operation And Development (OECD), Center for Tax Policy and Administration: Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Op. Cit., pp. 3 – 5.

٦- الحق في سرية المعلومات والبيانات التي يقدمها المكلف للإدارة الضريبية، وبأن لا تستخدم هذه المعلومات سوى في الأغراض الضريبية التي حددها القانون.

وبالرغم من اختلاف توجهات الدول وأيدلوجياتها، فإنها تعمل على مراعاة تلك الحقوق والمحافظة عليها، حيث ينص بعض المشرعين في صلب التشريعات الضريبية على بعض الحقوق التي يتمتع بها المكلفون والواجبات التي عليهم<sup>(١)</sup>.

ولعل هدف المشرع من وراء ذلك هو الوصول إلى مقدار معين من التوازن بين الواجبات الملقة على عاتق المكلفين والحقوق التي يتمتعون بها، والتوازن أيضاً بين السلطات والصلاحيات الواسعة للإدارة الضريبية والواجبات التي عليها، بحيث يمكن للمكلفين من خلال ذلك مقاومة حالات الظلم والتعسف ومخالفة القانون التي قد يتعرضون لها بمناسبة تطبيق القانون الضريبي والإجراءات الضريبية المختلفة تجاههم.

(١) من ذلك ما نص عليه المشرع اللبناني في القانون رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨ م بشأن الإجراءات الضريبية،

حيث حددت المادة (٣٦) من هذا القانون حقوق المكلفين فيما يلي:

- أ- الاستفادة من التنزيلات الضريبية المنصوص عليها قانوناً ومن حق حسم الضريبة ومن تخفيض الغرامات عند توافر الشروط القانونية.
- ب- حضور عمليات التدقيق الميداني وتبلغ نتائج التدقيق مع بيان الأسباب والمواد القانونية الموجبة لفرض ضرائب إضافية.
- ج- الطلب من الإدارة الضريبية أن تطلع على مضمون المعلومات والمستندات التي بنت الإدارة على أساسها التكاليف بالضريبة.
- د- التوضيح للإدارة الضريبية عن احتساب الضريبة ودفعها.
- هـ- الطعن في قرارات الإدارة الضريبية وفقاً للقانون.
- و- الحصول مجاناً على نماذج التصاريح والمطبوعات الضريبية.
- ز- تعديل التصاريح التي تقدم بها ضمن الشروط القانونية التي تجيز هذا التعديل.
- ح- أن تتعامل معه الإدارة الضريبية باحترام وموضوعية.
- ط- أن تحافظ الإدارة الضريبية على سرية المعلومات التي يدلي بها.
- ي- أن يطلب إلى الموظفين المختصين إبراز بطاقة التعريف بأنفسهم وأمر المهمة قبل الشروع بأي كشف أو تدقيق.
- ك- الاطلاع على نتائج التدقيق وطلب إفادات أو خلاصات تتعلق فقط بالتصاريح والمستندات التي سبق للمكلف تقديمها.

ويقول البعض بالتفرقة بين نوعين من الدول من حيث النص في تشريعاتها المختلفة على حقوق المكلفين بالضريبة، ويدللون على ذلك بقولهم بأن بعض الدول تنص على تلك الحقوق ضمن نصوص قانونها المدني، بحيث تضيف عليها حماية خاصة تندرج ضمن الحقوق المدنية الأخرى التي تنص عليها تشريعاتها ذات العلاقة، ومن هذه الدول فرنسا وبلجيكا وألمانيا واليابان وأستراليا وكسمبورج والسويد وسويسرا وهنغاريا والدنمارك والنمسا، وفي المقابل هناك دول أخرى تنص على حماية هذه الحقوق في إطار قانونها العام والتي منها التشريعات الضريبية تأتي في مقدمة هذه الدول الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وكندا وأستراليا ونيوزلندا وجنوب أفريقيا<sup>(١)</sup>.

إلا أن الباحث يرى أنه مهما اختلفت تلك الدول في النص على حقوق المكلفين بالضريبة في تشريعاتها المختلفة، يظل هذا الأمر مرهوناً بمدى احترام الحكومات لقوانينها، ومراعاتها لحقوق المواطنين في شتى الجوانب، أما الحقوق والضمانات الضريبية للمكلفين فإنها في مجملها وفي معظم الدول لا تختلف في مضمونها من دولة لأخرى، والتي لن تخرج أهمها عما سيحاول الباحث الإشارة إليه فيما يلي من مطالب:

**المطلب الأول: الحق في الاستعلام الضريبي.**

**المطلب الثاني: الحق في التطبيق السليم لنصوص القانون.**

**المطلب الثالث: الحق في المعاملة العادلة والمتساوية مع باقي المكلفين.**

**المطلب الرابع: حق الممول في استرداد المبالغ التي دفعها بالزيادة على مقدار الضريبة المستحقة عليه.**

**المطلب الخامس: الحق في الخصوصية والحفاظ على سرية البيانات الشخصية.**

**المطلب السادس: الحق في الاعتراض والتظلم.**

(١) Adrian J. Sawyer: A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries – Have New Zealand Taxpayers Been "Short-Changed"? . Vanderbilt Journal of Transnational Law, TN South | Nashville, USA, Volume 32, Number 5: November 1999, pp. 7- 4.

## المطلب الأول الحق في الاستعلام الضريبي

تنبع أهمية حق المكلف في الحصول على المعلومات الضريبية من أهمية الالتزامات الضريبية التي يقع على كاهله عبء الالتزام بها.

وهذا الأمر لا شك بأنه يندرج في إطار قاعدة اليقين التي تُعد إحدى القواعد التي يلزم على المشرع مراعاتها عند فرض الضرائب. وتقتضي هذه القاعدة ضرورة أن يكون المكلف على علم كامل بالالتزامات الضريبية الملقاة على عاتقه، بحيث يتمكن على ضوء ذلك من تحديد موقفه المالي، وبالضريبة التي ستستحق عليه من حيث مقدارها وأحكام فرضها وتحصيلها، وكذا حقوقه وواجباته المختلفة تجاهها، وغير ذلك من الجوانب المتعلقة بالتنظيم الفني للضريبة، وهو ما يلزم على الدولة أن تجعل المعلومات المرتبطة بها في متناول جميع المكلفين عن طريق أي وسائل اتصال إعلامية ممكنة<sup>(١)</sup>.

ويندرج في ذلك حالة قيام الإدارة الضريبية بإصدار ما يُعرف بالقرارات المسبقة؛ التي تتضمن فتوى الإدارة بناءً على طلب من المكلف في إطار استفساره عن المعاملة الضريبية لصفقة سيرمها أو نشاط معين سيُقدم على مزاولته، بحيث يتأتى له من خلال ذلك إدراجها ضمن دراسة الجدوى للصفقة أو المشروع ومن ثم اتخاذ قراره فيها<sup>(٢)</sup>.

حيث يحق لأي شخص يرغب مزاوله عمل معين أو عقد صفقة ما الاستفسار من الإدارة الضريبية المختصة عن المعاملة الضريبية لهذا العمل أو الصفقة، شرط أن لا يكون هذا العمل أو الصفقة قد اكتمل قبل تاريخ تقديم طلب الاستيضاح، ويجب أن يكون طلب الاستفسار مرتكزاً على عملية واقعية وليس افتراضية، ويذكر فيه كافة تفاصيل الموضوع والعملية المراد الاستفسار عنها، والنقاط التي يطلب المكلف إيضاحات عنها، ولاسيما الوقائع والأدلة والمستندات وكل المعلومات الخاصة بهذا العمل

(١) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص ١٤٢.

(٢) د. رمضان صديق محمد: هل على الإدارة الضريبية واجب الإفصاح كالممولين، بحث مقدم في مؤتمر جمعية الضرائب العربية الذي عُقد في القاهرة تحت شعار: "الإفصاح في التشريعات الضريبية"، بتاريخ ٥ مايو ٢٠٠٧م، ص ٦.

أو الصفقة، ويمكن للإدارة الضريبية أن تطلب أية معلومات إضافية تراها مناسبة، ومن ثم يستوجب عليها أن تجيب المكلف خطياً على طلبه في مهلة محددة من تاريخ اكتمال المعلومات لديها<sup>(١)</sup>.

والفتاوى الصادرة عن الإدارة الضريبية لها قيمة قانونية كبيرة، وذلك بالنظر إلى أن هذه الإدارة هي التي تختص بتطبيق التشريع الضريبي، ومن ثم فإنها تعمل على أن تكون الفتاوى الصادرة عنها موافقة لنصوص القانون الضريبي، إذ أنه ليس من المتصور أن تقوم هذه الإدارة بإصدار فتوى ضد نفسها إلا في إطار القانون<sup>(٢)</sup>.

ومن البدهي أن الاستعلام الضريبي يلبي جانباً من حاجة المكلف في معلومات ضريبية عامة حول علاقته مع الإدارة الضريبية، أو معلومات دقيقة تتعلق بتفاصيل النشاط الذي يزاوله أو سيزاوله، وما سترتب على ذلك من التزامات ضريبية مختلفة.

وهناك بعض الوسائل التي يمكن للإدارة الضريبية بواسطتها تزويد المكلف بالمعلومات الضريبية ومنها<sup>(٣)</sup>:

- فيما يتعلق بالمعلومات الضريبية العامة المعمول بها في فرنسا على سبيل المثال، يتم تلبية حاجة المكلفين إليها من خلال الوثائق الرسمية المتمثلة في التعليمات والقرارات الإدارية، أو ما يطلق عليه تسمية المرشد أو الدليل الضريبي، أو قد يكون ذلك من خلال ملخص للقوانين الضريبية المعمول بها. أما الوثائق غير الرسمية فهي متنوعة وكثيرة كالكتب الفقهية والمؤلفات الجامعية والمجلات المحكمة، أو البروشورات والمجلات الضريبية الصادرة عن الجمعيات والنقابات الضريبية.

- أما فيما يتعلق بالمعلومات الضريبية الدقيقة التي ينصب اهتمام المكلف على معرفتها، فتتلخص في المعلومات الضريبية المتعلقة بالنشاط الذي

(١) المادة (٢٦/٢٠١) من القانون اللبناني رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨م بشأن الإجراءات الضريبية.

(٢) حكم محكمة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (٥)، الصادر بتاريخ

٢٣ إبريل ٢٠٠٧م، في القضية الضريبية رقم (١) لسنة ١٤٢٨هـ.

(٣) د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٤، ٣٥.

يزاوله أو سيقوم بمزاولته، بحيث يصبح من حقه الحصول على معلومات من الإدارة الضريبية بصورة فردية وبشكل رسمي، وبما يمكنه من الإلمام بشتى المعلومات الضريبية التي تنطبق على حالته.

بيد أنه لا يقتصر الحق في الاستعلام الضريبي على الإخطارات أو الإعلانات أو الأدلة الضريبية التي تصدرها الإدارة الضريبية، وتزود بها دافعي الضريبة في المراحل المختلفة لربط وتحصيل الضريبة فحسب، إنما يتجاوز ذلك إلى المعلومات المتعلقة بالجوانب المرتبطة بالضريبة في شتى جوانبها، وهو ما يندرج في إطار نشر الوعي الضريبي والثقافة الضريبية التي تُعد محصلة للنظام الضريبي القائم في الدولة، ولا تنفصل عن العادات والتفاعلات السائدة في المجتمع<sup>(١)</sup>، ومن خلال نشر هذه الثقافة يمكن الوصول إلى مجتمع واعٍ بأهمية الضريبة ودورها الاقتصادي، والارتقاء بمستوى الالتزام الضريبي الذي يُسهم بلا شك في تطور وازدهار الدولة.

وفي حالة تنفيذ المكلف العمل أو إبرامه للصفقة بحسب التفاصيل التي تضمنتها إجابة الإدارة الضريبية على استفساره، يصبح هذا التنفيذ ملزماً للإدارة الضريبية وللمكلف على السواء في حدود العمل المنفذ حصراً، دون أن يمنع ذلك المكلف من حق الطعن بالتكاليف الضريبية الناتجة عن هذا العمل وفقاً لأحكام القانون<sup>(٢)</sup>.

إلا أن ما سبق لا يتعارض مع حق الإدارة الضريبية في منع وإخفاء بعض المعلومات والبيانات عن المكلفين، وذلك بهدف منع الاستغلال الخاطئ لها، والتي يقوم بعض المكلفين باستغلالها في تجنب الضريبة بما يتعارض مع الغاية التي قصدها المشرع، كما يندرج ضمن ذلك لجوء الإدارة الضريبية إلى اتخاذ إجراءات معينة دون الالتزام بإخطار مسبق للممول، خشية أن يقوم بإتلاف الأدلة أو الوثائق التي تثبت مخالفته للقانون<sup>(٣)</sup>.

(١) Birger Nerré: The Concept of Tax Culture, Paper prepared for the Annual Meeting, of the National Tax Association, Op. Cit., pp. 12-13.

(٢) المادة (٢٦/٣) من القانون اللبناني رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨ م بشأن الإجراءات الضريبية.

(٣) د. رمضان صديق محمد، هل على الإدارة الضريبية واجب الإفصاح كالممولين، مرجع سابق، ص ٦.

## المطلب الثاني

## الحق في التطبيق السليم لنصوص القانون

من الحقوق التي يجب أن يتمتع بها المكلف أن لا يتم ربط الضريبة عليه بأكثر أو أقل مما يستوجب عليه أدائه منها، ومن ثم فإن ذلك يتطلب أن تطبق على حالاته نصوص القانون الضريبي بما تشتمل عليه من التزامات وواجبات وما تمنحه من حقوق و ضمانات.

ومن الضمانات التي تدرج ضمن حقوق المكلف أن تمد إليه الإدارة الضريبية يد المساعدة ليتأتى له الوفاء بالالتزامات الضريبية الملقاة على عاتقه دون أي ظلم أو تعسف<sup>(١)</sup>.

بل إن هذا الحق يمكن أن يتضمن قيام الإدارة الضريبية من تلقاء نفسها برد المبالغ التي تم تحصيلها منه بالزيادة على مبلغ الضريبة المستحقة عليه<sup>(٢)</sup>.

وفي مقابل حق الممول في التطبيق السليم لنصوص القانون الضريبي على حالته، يسوقنا ذلك للتساؤل عن مدى مشروعية قيام المكلف بالإقدام على أعمال يمكن له من خلالها تجنب دفع الضريبة، أو أن يلجأ إلى أساليب يتأتى له معها دفع الحد الأدنى لمقدار الضريبة المقررة عليه مستفيداً في ذلك من الثغرات التي تكتنف التشريع الضريبي والاستفادة من الإعفاءات المقررة بموجبه.

**وقد تم تعريف تجنب الضريبة:** بأنه امتناع المكلف عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة، أو محاولة الاستفادة من الثغرات القائمة في صياغة القانون لتجنب خضوعه للضريبة<sup>(٣)</sup>.

(١) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٩٦.

(٢) د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٧.

(٣) د. رفعت المحجوب، المالية العامة، مرجع سابق، ص ٣١٨.

ومن الصور التي يمكن أن تندرج ضمن التجنب الضريبي<sup>(١)</sup>:

أ- امتناع المكلف عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة، بحيث لا يدخل المكلف ضمن حالة أو واقعة قد يترتب عليها خضوعه للضريبة، ومن صور ذلك امتناعه عن استهلاك بعض السلع الخاضعة لضريبة الاستهلاك، أو عدم إقدامه على استيراد أو تصدير سلع خاضعة للرسوم الجمركية، أو عدم مزاولته لأي نشاط يخضع لضريبة مرتفعة.

ويمكن أن يتحقق تجنب الضريبة كذلك باستفادة المكلف من الثغرات وأوجه القصور في نصوص القانون الضريبي، مثال ذلك عدم وجود نص في القانون تخضع بموجبه الهبات للضريبة، فيلجأ أحد الأشخاص إلى توزيع ممتلكاته على الورثة خلال حياته عن طريق الهبة تجنباً لضريبة التركات، وهو في هذه الحالة لم يخالف القانون من حيث الأصل، إنما استفاد من ثغرة في التشريع أهمل أو لم ينتبه لها المشرع عند صياغته للقانون.

ب- وقد يندرج في إطار التجنب الضريبي ما يوجهه أو يقصده المشرع من تضمينه لثغرات معينة ضمن القانون، بهدف توجيه المكلفين لمزاولة نشاط معين، أو توفير للاستهلاك، أو تشجيع للتصنيع والتصدير والحد من الاستيراد، أو لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية أو سياسة معينة.

ج- من أوجه التجنب الضريبي كذلك استفادة المكلف من الحوافز الضريبية الممنوحة بموجب القانون، سواء كان ذلك داخل الدولة كتلك المقدمة في المناطق الحرة، أو خارجها في دول تمنح حوافز وإعفاءات ضريبية لتشجيع جذب الاستثمارات الأجنبية إليها.

(١) د. سيد حسن عبد الله: تجنب الضريبة في ميزان الفقه الإسلامي، بحث منشور في مجلة الشريعة والقانون الصادرة عن كلية الشريعة والقانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة، العدد التاسع والعشرون، يونيو ٢٠٠٧م، ص ٣٠١، ٣٠٢.

## المطلب الثالث

## الحق في المعاملة العادلة والمتساوية مع باقي المكلفين

يُعد مبدأ المعاملة العادلة والمتساوية من المبادئ التي جرى العرف القانوني على مراعاته في جميع التشريعات القانونية على اختلافها والتي منها التشريعات الضريبية. ويرتبط هذا المبدأ ارتباطاً وثيقاً بقاعدة العمومية والتجريد الذي يلزم وفقاً لها أن تطبق جميع القواعد والنصوص القانونية على سائر الأشخاص الذين تتطابق حالتهم وظروفهم ودون أي استثناء أو تمييز<sup>(١)</sup>.

كما يرتبط هذا المبدأ بالعدالة الضريبية التي تقتضي بالمعاملة المتساوية للمكلفين ذوي المراكز المتساوية، وأن لا يتم التمييز بينهم في أي معاملة ضريبية كانت على أي أساس أو مبرر أو استثناء غير قانوني، وأن لا تُفرض عليهم عقوبات متفاوتة عن أفعال متماثلة يرتكبونها<sup>(٢)</sup>.

ومن مقتضيات العدالة الضريبية كذلك أن يكون نبراس الإدارة الضريبية في تعاملها مع دافعي الضريبة هو الوصول إلى الحقيقة المجردة من أي غاية، الخالية من أي مصلحة، البعيدة عن أي غرض أو دوافع حسية أو ذاتية قابلة للتغيير والتبديل في أي وقت تشاء؛ وفقاً لهوى طارئ أو مصلحة قادمة، بحيث يختل معها ميزان التعامل مع كافة دافعي الضريبة على أساس من العدالة والمساواة<sup>(٣)</sup>.

ويسوقنا الحديث عن العدالة الضريبية إلى التطرق لموضوع الحوكمة الضريبية التي هي عبارة عن مجموعة القواعد والضوابط والإجراءات التي تضمن سير العمل في إدارة الضرائب، وبما يتحقق معها الأهداف التي تسعى إليها الإدارة الضريبية على أسس من الشفافية والمصادقية، التي تتوطد معها الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين<sup>(٤)</sup>.

(١) Frans Vanistendael: Legal Framework for Taxation. Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.), Chapter 2, Legal Framework for Taxation, p. 5.

(٢) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٠٤، ١٠٥.

(٣) حكم محكمة المنصورة المصرية في القضية رقم ١١٥ لسنة ٧١ ق، مجموعة الجرف، جزء ٣، ص ٤٧٢.

(٤) مجلة منبر التجارئين الصادرة في القاهرة، العدد ٥٣، السنة ١٥، أكتوبر ٢٠٠٠م، ص ٧-٥.

وهنا تجدر الإشارة إلى سعي الكثير من المشرعين لتحقيق هذه الغاية بوسائل وطرق متنوعة، من ذلك ما قرره المشرع المصري في المواد (١٣٩-١٤٦) من قانون الضريبة على الدخل التي نص فيها على إنشاء مجلس أعلى للضرائب، من ضمن أهدافه ضمان حقوق دافعي الضرائب والتزام الإدارات الضريبية بأحكام القانون، وأن تتم إجراءات ربط وتحصيل الضريبة في إطار من التعاون وحسن النية، وكذلك توجيه وتعريف الممولين بالإجراءات القانونية التي تكفل حصولهم على حقوقهم المكفولة بموجب القانون، ويندرج ضمن اختصاص هذا المجلس وفقاً لنص المادة (١٤١) الكثير من الاختصاصات التي تمكن المجلس من تحقيق الأهداف المرجوة من وراء إنشائه<sup>(١)</sup>.

(١) من ضمن اختصاصات المجلس الأعلى للضرائب في مصر وفقاً لما نصت عليه المادة (١٤١) من قانون ضريبة الدخل ما يلي:

- ١- دراسة وإقرار وثيقة حقوق دافعي الضرائب ومتابعة الالتزام بها.
- ٢- دراسة القوانين واللوائح المنظمة لشئون الضرائب على اختلاف أنواعها، واقتراح تعديلها وذلك بالتعاون مع الحكومة والجهات الإدارية المختصة. ويجب عرض مشروعات القوانين واللوائح التي تقترحها بالنسبة للضرائب بمختلف أنواعها على المجلس لمراجعتها وأخذ رأيه فيها قبل عرضها على مجلس الشعب.
- ٣- دراسة التعليمات الصادرة من الجهات الإدارية المختصة بشئون الضرائب على اختلاف أنواعها والتدخل لدى جهات الاختصاص والسلطات المختصة لإلغاء التعليمات التي لا تتفق وأحكام القوانين واللوائح أو وثيقة حقوق دافعي الضرائب، وكذلك العمل على أن تكون هذه التعليمات غير متعارضة وتكفل ربط الضريبة وتحصيلها في سر ودون عنت.
- ٤- متابعة ممارسة المصالح الضريبية لاختصاصها لضمان التزامها بحقوق دافعي الضرائب.
- ٥- مراجعة أدلة العمل الضريبية وإبداء الرأي فيها قبل إقرارها ونشرها وعلى الأخص:
  - أدلة عمل الإدارة الضريبية.
  - دليل القواعد الأساسية للفحص.
  - دليل إجراءات الفحص.
  - دليل الفحص بالعينة.
- ٦- دراسة مدى الكفاءة الفنية والمالية للجهات الإدارية القائمة على شئون الضرائب، بما يضمن جودة مستوى الخدمات الفنية والإدارية التي تؤديها، والسعي لدى الجهات المختصة وتقديم المقترحات لإزالة أي قصور في هذا الشأن.
- ٧- نشر المعلومات والتقارير والتوصيات التي تساعد الممولين في التعرف على حقوقهم والتزاماتهم.
- ٨- دراسة ما يقدم للمجلس من شكاوى الممولين والسعي لدى جهات الاختصاص لإزالة أسباب الصحيح منها، واقتراح قواعد عامة تكفل إزالة أسبابها في المستقبل. وتلتزم الجهات الإدارية المختصة بالتعاون مع المجلس في دراسة ما يحال إليها من شكاوى وتزود المجلس بالبيانات والتقارير والبحوث التي يطلبها مما يتصل بأعماله.

وبالرغم من الاختصاصات المتميزة التي يحظى بها هذا المجلس في القانون، والتي يمكن أن تُسهم في الارتقاء بمستوى العمل الضريبي في مصر، ومعالجة الكثير من المشاكل الضريبية، إلا أن المجلس للأسف لا زال حبيس نصوص القانون، ولم ير تشكليه ومباشرته النور حتى الآن، وهو ما يدفع الباحث إلى الدعوة إلى الإسراع في إنشائه، خاصة وأن مصر تمثل للدول العربية في الكثير من المجالات علماً يقتدى به، ومن ثم فإن هذه الدول ستحذو حذو مصر في هذا الإجراء، مما يسهم بالارتقاء بواقع العمل الضريبي في الدول العربية على أساس من الحوكمة والحد من العشوائية وتكرار الوقوع في العثرات والأخطاء المتشابهة.

## المطلب الرابع

## حق الممول في استرداد المبالغ التي دفعها بالزيادة على مقدار الضريبة المستحقة عليه

تنص معظم التشريعات الضريبية على حق الممول في استرداد الأموال التي حصلت عليها الإدارة الضريبية منه بالزيادة عن مقدار الضريبة المستحقة عليه، سواء كان ذلك من تلقاء الإدارة الضريبية ذاتها أو بمطالبة الممول بذلك.

بل إنه في إطار تحقيق العدالة الضريبية يرى البعض أنه يجب أن تراعى التشريعات الضريبية الظروف الاقتصادية المتعلقة بالتضخم في حالة قيام الإدارة الضريبية برد الضريبة التي دفعها الممول بدون وجه حق، وذلك من خلال طريقة تصحيح ربط ضريبة الدخل التي ترتكز على مراعاة مستوى التضخم عند احتساب الخصومات التي يتم خصمها من الدخل الإجمالي ولتخفيض حدود الشرائح العليا لمعدل الضريبة، أو إضافة سعر فائدة معينة على مبلغ الضريبة التي قام الممول بدفعها بالزيادة على مقدار الضريبة المقررة عليه<sup>(١)</sup>.

وعلى اختلاف ليس بجوهري، تضمنت بعض التشريعات الضريبية في كثير من الدول النص على معالجة لموضوع استرداد الضريبة.

فقد أجاز المشرع الأمريكي للممول مطالبة الإدارة الضريبية باسترداد المبالغ المدفوعة منه بالزيادة على الضريبة المستحقة عليه، أو المبالغ والغرامات التي تم تحصيلها منه بدون وجه حق أو عن طريق الخطأ، وذلك باتباع الممول للإجراءات القانونية المنظمة لذلك، وفي حالة عدم توصله إلى نتيجة في ذلك مع الإدارة الضريبية يجيز له القانون رفع دعوى أمام المحكمة المختصة، وتُعد الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية طرفاً في الدعاوى والإجراءات المتعلقة بها وفي كافة مراحلها، حتى ولو كانت تلك الدعاوى مقدمة من الممول ضد موظف مختص أو موظف سابق لديها<sup>(٢)</sup>.

(١) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٣٢.

(٢) Internal Revenue Code (IRC), Sec 7422.

كما نص المشرع المصري في العديد من مواد قانون ضريبة الدخل، على بعض الحالات التي يحق فيها للممول استرداد المبالغ التي تم تحصيلها منه بالزيادة على مقدار الضريبة المقررة عليه.

حيث جاء النص في المادة (٢١) من القانون على أنه يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل، على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية، وأجاز المشرع بموجب هذه المادة استرداد الممول لما سدده بالزيادة من الضريبة إذا ما اختتم حساب الضريبة التي انتهى فيها تنفيذ العقد بخسارة، فإن هذه الخسارة تخصم من أرباح الفترة أو الفترات الماضية المحدد تنفيذ العقد فيها، وبما لا يتجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة.

وجاء في المادة (٨٤) من القانون النص كذلك على حق الممول في استخدام زيادة مبالغ الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة على مبلغ الضريبة المستحقة، في تسوية المستحقات الضريبية السابقة، وفي حالة عدم وجود مثل هذه المستحقات فيلزم على مصلحة الضرائب رد هذه الزيادة ما لم يطلب الممول كتابة استخدامهما لسداد مستحقات ضريبية في المستقبل.

كما تقرر بموجب المادة (٩١) من القانون حق الممول في استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد.

وجاء النص في المادة (١١٣) كذلك على أن تقع المقاصة بقوة القانون بين المبالغ التي أداها الممول بالزيادة، في أي ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه مصلحة الضرائب.

أما المشرع اليمني فقد قرر في المادة (١٤٩/أ، د) من قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، على أنه في حالة ثبوت سداد المكلف لمبالغ أكثر من مقدار الضريبة المستحقة عليه، فله الحق باسترداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أُديت بدون وجه حق، وتلتزم الإدارة الضريبية برد تلك الضرائب

والمبالغ من الإيرادات المحصلة خلال (٤٠) يوماً من تاريخ تقديم الطلب من المكلف بالاسترداد، ما لم يتم تسويته من مستحقات ضريبية أخرى على المكلف نفسه.

وتحدد اللائحة التنفيذية نموذج طلب استرداد الضريبة، وفي كل الأحوال يجب أن يُقدم طلب الاسترداد في غضون خمس سنوات من تاريخ دفع الضريبة الزائدة، على أن يتم الاسترداد للمبالغ المقرر ردها من الإيرادات المحصلة، وفقاً للإجراءات والأسس التي تحددها اللائحة التنفيذية.

أما المشرع المغربي فقد نص في المادة (٣/١٠٤) من قانون ضريبة الدخل على أنه إذا تجاوز مجموع المبالغ التي قام بحجزها في المنبع ودفعها للخزينة رب العمل أو المدين بالإيراد أو الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون، إذا تجاوزت مبلغ الضريبة المستحقة على مجموع الدخل السنوي الخاضع للضريبة، رد إليه تلقائياً المبلغ الزائد على مبلغ الضريبة المستحقة عليه، ويجب أن يتم الرد قبل نهاية السنة المقدم الإقرار الضريبي في شأنها.

في حين نص المشرع الأردني في المادة (٤١/أ) من قانون ضريبة الدخل المؤقت لسنة ٢٠٠٩م على أنه إذا ثبت أن المكلف قد دفع مبلغاً يزيد على المبالغ المستحقة عليه، فعلى الإدارة الضريبية تحويل الرصيد الزائد لتسديد أي مبالغ أخرى مستحقة عليه للإدارة بناءً على أحكام التشريعات النافذة، وإذا بقي أي مبلغ من هذا الرصيد، فيلزم على الإدارة رده إلى المكلف خلال مدة لا تزيد على ستين يوماً من تاريخ تسلمها طلباً خطياً بذلك، وفي حالة لم ترد الدائرة الرصيد الزائد في الموعد المحدد من هذه المادة فتلزم بدفع فائدة بنسبة (٩%) سنوياً.

## المطلب الخامس

## الحق في الخصوصية والحفاظ على سرية البيانات الشخصية

يكفل الدستور والقوانين حماية الحريات الشخصية للأشخاص، ويفرض عقوبات مختلفة على من ينتهكها<sup>(١)</sup>.

ولتعلق المعلومات الضريبية الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي يتأتى للإدارة الضريبية الحصول عليها بحكم عملها بالحقوق الأساسية التي تنص عليها الدساتير والقوانين، لا يكفي بعض المشرعين في بعض الدول المتقدمة بما تنص عليه هذه التشريعات، بل يلجئون إلى التأكيد عليها في صلب التشريعات الضريبية، من ذلك ما ينص عليه المشرع الأمريكي في قانون الإيرادات الداخلية الذي حدد فيه الحالات التي يجوز فيها إفشاء المعلومات المتعلقة بإيرادات وأرباح الممولين، وكذا الجهات التي يمكن تزويدها بتلك المعلومات، والاستثناءات الواردة على هذا النص، وحتى الحالات المفترضة التي ترتبط ببعض الجوانب ذات الصبغة الأمنية أو السياسية المتعلقة بهذا الجانب<sup>(٢)</sup>.

كما جاء في نص المادة (٩٤) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م على اعتبار كافة المعلومات والبيانات المتعلقة بدخل المكلف وتعاملاته أسراراً يجب على كل شخص أطلع عليها بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله في ربط وتحصيل الضريبة أو الفصل فيها ملزم بمراعاة سر المهنة طبقاً لما يقضي به القانون، فإذا أفشى سراً يعاقب بالحبس لمدة لا تزيد على سنة، أو بغرامة لا تزيد على ثلاثمائة ألف ريال.

وهذا الأمر يدفع في اتجاه أن تباشر الإدارة الضريبية سلطاتها وصلاحياتها التي قرر لها القانون كحق الاطلاع والتفتيش والحجز وغير ذلك في حدود ما خولها القانون في ذلك، بحيث لا تتعداه إلى انتهاك الحقوق والحريات العامة للمكلفين.

(١) تنص المادة (٤٧/أ) من الدستور اليمني على أن: "تكفل الدولة للمواطنين حريتهم الشخصية وتحافظ على كرامتهم وأمنهم، ويحدد القانون الحالات التي تُقيد فيها حرية المواطنين ولا يجوز تقييد حرية أحد إلا بحكم من محكمة مختصة".

(٢) Internal Revenue Code (IRC), Sec 6103.

ففي حالة أن تتطلب بعض الإجراءات الضريبية الحصول والتأكد من بيانات معينة خاصة بالمول وثروته وممتلكاته، فإن ذلك لا يكون مبرراً للإدارة الضريبية للتدخل أو التجسس على الحياة الشخصية للممول، كسلوكه الشخصي وطريقة معيشته وأوجه إنفاقه على أسرته، بل إنه يلزم على الإدارة الضريبية عندما تقوم بطلب إفادات أو مستندات معينة من الممول أن يكون ذلك في حدود ما قرره لها القانون، وأن لا تتجاوز ذلك إلى طلب وثائق وإفادات لا تمت بصلة بنشاطه الخاضع للضريبة، أو أن يشكل ذلك اعتداءً غير مشروع على حرية الممول وخصوصيته<sup>(١)</sup>، وللممول في حالة مخالفة الإدارة الضريبية لذلك أن يلجأ إلى الضمانات التي كفلها له القانون لوقف هذا الاعتداء مع حقه في المطالبة بالتعويض عما لحقه من أضرار بسبب ذلك<sup>(٢)</sup>.

وحتى في الجوانب المرتبطة بالفحص والتحري عن بعض المعلومات الضريبية المتعلقة بالمول، فإنه يلزم على الإدارة الضريبية عند مباشرتها لهذه الإجراءات أن تقوم بإبلاغ الممول بها قبل اتصالها بأطراف أخرى كالجيران أو البنوك أو أرباب العمل أو العاملين لدى الممول، حتى لا يترتب على إجراءاتها تلك التأثير في سمعة الممول أو التشهير به، ويستثنى من ذلك حالة إجراء تحقيق جنائي حول جريمة أو مخالفة ضريبية مرتكبة، أو أن يترتب على إبلاغ الممول تعريض مصادر تلك المعلومات للخطر، كما يندرج ضمن هذا الاستثناء حالة الموافقة المسبقة من قبل الممول<sup>(٣)</sup>.

إلا أنه بالرغم من النصوص الدستورية والقانونية المختلفة التي تنص على حماية الخصوصية والسرية التي يلزم أن تحاط بها البيانات والمعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة والمتعاملين مع الإدارات الضريبية، فإن ذلك لا يمنع من أن هناك بعض الحالات التي ثبت فيها ارتكاب بعض موظفي إدارة الضرائب أفعالاً تمثل انتهاكاً لخصوصية وسرية بعض المكلفين حتى في الولايات المتحدة التي تفاخر بأنها راعية

(١) د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٥٢.

(٢) المادة (٤٧) من القانون المدني اليمني.

(٣) Internal Revenue Service (IRS) USA, Publication (556) (Rev. May 2008) p.3.

للحقوق والحريات العامة على مستوى العالم <sup>(١)</sup>، وهذا الأمر يدفع في اتجاه القول بأن الحال أسوأ من ذلك في الكثير من الدول الأخرى خاصة النامية منها.

ويندرج ضمن الحقوق الشخصية للممول حقه في الحركة والانتقال من مكان لآخر في حدود الضوابط والأطر القانونية، ومن ثم فإنه لا يحق للإدارة الضريبية أن تقرر من تلقاء ذاتها تقييد حرية الممول أو حقه في الانتقال من مكان لآخر، أو حتى القيام بسحب جواز سفره. وقد أكدت على ذلك العديد من أحكام القضاء، من ذلك ما قضت به محكمة النقض الفرنسية في ٢٨ نوفمبر سنة ١٩٨٤م بالتأكيد على حق الممول في الانتقال، واستنكار الممارسات الصادرة من الإدارة الضريبية التي تخل بهذا الحق <sup>(٢)</sup>.

وإن كان بعض المشرعين يقررون حق الإدارة الضريبية في منع الممول من السفر إذا كانت الإدارة تطالبه بدفع الضريبة أو مبالغ أخرى تزيد على مقدار معين، وذلك في حالة ما إذا توافرت لدى الإدارة دلائل كافية بأن المكلف قد يقوم بتهريب أمواله أو التصرف بها، مع خضوع قرار منع السفر هذا لمصادقة الوزير المختص وقابليته للطعن لدى المحكمة المختصة <sup>(٣)</sup>.

كما يقرر بعض المشرعين في هذا الاتجاه وجوب أن يقوم الممول الأجنبي المقيم في الدولة في حالة عزمه على السفر بصورة نهائية من الدولة التي يقيم فيها، بالحصول قبل سفره على شهادة من الإدارة الضريبية تفيد قيامه بسداد كافة الضرائب المستحقة عليه، أو تقديم ضمانات كافية تقبلها الإدارة الضريبية <sup>(٤)</sup>.

(١) Elli Androulaki, Binh Vo and Steven Bellovin: Privacy - Preserving, Taxable Bank Accounts. Lecture Notes in Computer Science, 2010, Volume 6345, Computer Security - ESORICS 2010, Springer - Verlag Berlin Heidelberg 2010, p. 37.

(٢) Jean. Claude Martinez, Pierre di Malta "Droit fiscal contemporain" 1- l'impôt, le fisc, le contribuable, Paris, 1986. p. 407.

مشار إليه في د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٨.

(٣) المادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت لسنة ٢٠٠٩م.

(٤) المادة (١٦٣) من قانون ضرائب الدخل اليمني الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م.

## المطلب السادس

### الحق في الاعتراض والتظلم

قد يقع ظلم أو تعسف ما على الممول بمناسبة مباشرة الإدارة الضريبية لسلطاتها وإجراءاتها التي قررها لها القانون، سواء كان ذلك عند بدء مزاولة الممول لنشاطه الخاضع للضريبة، أو في مرحلة تقدير الضريبة على هذا النشاط، أو حتى عند تحصيل الضريبة منه، أو عند مطالبته للإدارة الضريبية باسترداد المبالغ المتحصلة منه بالزيادة على الضريبة المستحقة عليه، وكذلك عند مباشرة هذه الإدارة لأي من الإجراءات الضريبية المقررة لها بموجب القانون، كمباشرتها للاطلاع على أماكن ووثائق الممول، أو التفتيش، أو الحجز الإداري على أموال الممول.

وأمام هذه السلطات والصلاحيات الواسعة للإدارة الضريبية؛ يقف الممول كطرف أضعف في العلاقة الضريبية، وهو أمر حاول المشرع تقديره بأن قرر للممول بعض الحقوق والضمانات التي تمكنه من دفع الظلم أو التعسف الواقع عليه، كتقرير حقه في الاعتراض والتظلم أمام الجهات المختصة، بالرغم من أن هذا الحق مكفول له من حيث الأصل بموجب الدستور والقانون<sup>(١)</sup>.

ويُعد حق لجوء المكلف إلى القضاء للفصل في أي منازعة تنشعب بينه وبين الإدارة الضريبية من الحقوق التي يلزم أن يتم النص عليها في التشريعات الضريبية، إضافة إلى أهمية النص كذلك على الحد من السلطات الواسعة للإدارة الضريبية في تطبيق بعض الجزاءات المترتبة على المخالفات الضريبية<sup>(٢)</sup>، وذلك لضمان عدم المبالغة في استخدام هذه السلطات من قبل الإدارة الضريبية كوسيلة يمكن أن تلجأ إليها للضغط على الممولين لإجبارهم على إنهاء أي منازعات ضريبية في مراحلها الإدارية، وذلك قبل أن تصل إلى القضاء للفصل فيها.

(١) جاء في نص المادة (٥٠) من الدستور اليمني بأنه: "يحق للمواطن أن يلجأ إلى القضاء لحماية حقوقه ومصالحه المشروعة ...".

(٢) Richard K. Gordon: Law of Tax Administration and Procedure. Op. Cit.,p. 10.

ويتدرج حق الممول في الاعتراض والتظلم الضريبي تتمثل في رفع اعتراضه أمام الإدارة الضريبية ابتداءً وذلك مراعاة للعلاقة المستمرة بين الطرفين، وإتاحة المجال أمام هذه الإدارة لتصحيح موقفها وتلافي أخطائها من تلقاء ذاتها، ولتوفير الوقت والجهد والنفقات التي تتطلبها الدعاوى القضائية للإدارة الضريبية أو المكلف على السواء، يضاف لذلك ضمان تحصيل الضريبة في المواعيد المحددة لها بما يترتب عليه توريد الحصيلة الضريبية إلى الخزانة العامة وفقاً لبرنامج الميزانية العامة للدولة ومواجهة النفقات العامة المختلفة.

ولضمان تحقيق ذلك تقوم بعض الدول بتشكيل لجان في الإدارات الضريبية، تختص بتلقي اعتراضات وتظلمات الممولين عن الخطأ الذي وقع عليهم بمناسبة تطبيق القانون الضريبي، وليس بمناسبة الاعتراض على هذا القانون من حيث الأصل، بحيث لا يخل ذلك في حق الممول في رفع تظلمه في دعوى أمام القضاء، ويلزم لكي تحقق هذه اللجان الغرض من إنشائها أن يكون لها استقلال في إصدار قراراتها في المنازعة المعروضة أمامها، وأن يراعى في أعضائها الخبرة والنزاهة والحياد<sup>(١)</sup>.

ولأن الدعاوى الضريبية تتطلب السرعة في فصلها والخبرة في تفاصيلها خاصة في بعض الجوانب المالية والإدارية والتجارية المتعلقة بها، فإن بعض الدول تلجأ إلى تشكيل محاكم خاصة للنظر في هذه الدعاوى الضريبية<sup>(٢)</sup>، بل إن بعض المشرعين لمزيد

(١) Richard K. Gordon: Law of Tax Administration and Procedure. , Op. Cit., pp. 10 - 11.

(٢) نصت المادة (١٢٤/أ + ب) من قانون ضرائب الدخل اليمني الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م على إنشاء محاكم ابتدائية متخصصة ومتفرغة للنظر والفصل في القضايا الضريبية في أمانة العاصمة والمحافظات، ويكون لها وحدها الولاية بالنظر في جميع القضايا الضريبية المدنية والجنائية وطلبات الحجز وقضايا التنفيذ، ويتم تشكيلها وفقاً لأحكام قانون السلطة القضائية على أن يراعى في هيئة الحكم توافر الخبرة في المجالين الضريبي والمالي.

وتم تحديد الاختصاص النوعي لمحاكم الضرائب الابتدائية بالآتي:

١- النظر في الطعون المقدمة من المصلحة والمكلف في قرارات لجان الطعن لضرائب الدخل والضريبة العامة على المبيعات، وعلى الطاعن إقامة الدليل والإثبات على صحة طعنه.

=

من التحري يقرر إلى جانب إنشاء محكمة ابتدائية للنظر في قضايا الضرائب النص على إنشاء محكمة استئناف ضريبية تختص بالفصل في مثل هذه القضايا<sup>(١)</sup>، في حين يقرر غالبية المشرعين أن تختص المحاكم العادية بالنظر في هذه القضايا إذا رفعت إليها بحسب الشروط والإجراءات القانونية المتبعة في ذلك.

- = ٢- النظر في الدعاوى المتعلقة بالمخالفات الضريبية وجرائم التهرب الضريبي المرفوعة من المصلحة أو من النيابة بناءً على طلب من رئيس المصلحة، وبما لا يتعارض مع القوانين النافذة.
- ٣- النظر في طلبات ودعاوى الحجز المتعلقة بالاستحقاقات الضريبية المرفوعة إليها بموجب أحكام هذا القانون وقانون الضريبة العامة على المبيعات وقانون تحصيل الأموال العامة.
- ٤- تنفيذ الأحكام الضريبية النهائية.
- وكان قد صدر القرار الجمهوري رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣م بشأن إنشاء محكمتي ضرائب في أمانة العاصمة ومحافظة عدن بالجمهورية اليمنية، وتضمن هذا القرار النص على اختصاص هذه المحاكم بنظر الطعون الضريبية والدعاوى المتعلقة بالمخالفات الضريبية والتهرب الضريبي.
- (١) تضمنت المادة (٤٢) من القانون المؤقت الأردني رقم (٢٨) الصادر لسنة ٢٠٠٩م بشأن ضريبة الدخل النص على إنشاء محكمة بداية ضريبية تختص بنظر جميع الدعاوى والخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام القانون الضريبي والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أو حقوقية أو إدارية، وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة أو التعويض أو غرامة التأخير أو أي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو اقتطاعها أو توريدها أو ردها. كما تضمنت هذه المادة السالفة الذكر نفسها النص كذلك على إنشاء محكمة استئناف تسمى محكمة الاستئناف الضريبية.

## الفصل الثاني

# الإدارة الضريبية

### المبحث الأول

سلطات الإدارة الضريبية في مرحلة تحديد وعاء الضريبة

### المبحث الثاني

سلطات الإدارة الضريبية في مرحلة تحصيل الضريبة

### المبحث الثالث

امتيازات الإدارة الضريبية أمام القضاء

### المبحث الرابع

التزامات الإدارة الضريبية



## الفصل الأول الإدارة الضريبية

### تمهيد وتقسيم:

الإدارة الضريبية هي الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية. منبع هذا القول مرجعه إلى السلطات والصلاحيات الواسعة التي منحها لها القانون في مقابل الأطراف الأخرى، والتي لا شك بأن القانون قررها لهذه الإدارة مراعاة للمصلحة العامة - الأولى بالرعاية - لضمان الالتزام الضريبي بمختلف عناصره والتي تشكل عملية تحصيل الضريبة أهم تلك العناصر، وذلك لما للحصيلة الضريبية من دور في رفد الخزنة العامة بإيرادات تمثل لكثير من الدول عماد موازنتها.

وتتعدد هذه السلطات والصلاحيات باختلاف المراحل المختلفة للضريبة، فمنها ما يندرج ضمن مرحلة تحديد وعاء الضريبة؛ كحق الإدارة الضريبية في الاطلاع الضريبي والتفتيش، ومنها ما يأتي في مرحلة تحصيل الضريبة ولضمان الدين الضريبي؛ كحق الحجز التحفظي أو التنفيذي وامتياز الدين الضريبي على الديون العادية، وعدم جواز المقاصة في هذا الدين إلا في أضيق الحدود، وكذا عدم خضوع دين الضريبة لأحكام التقادم التي تخضع لها الديون الأخرى.

كما قرر المشرع للإدارة الضريبية كذلك التزامات مختلفة في المنازعات الضريبية التي تُعرض أمام القضاء، كحق الإدارة في عرض تظلم الممول أمامها ابتداءً، ليتأتى لها تصحيح موقفها من تلقاء نفسها إذا اتضح لها بأن إجراءاتها الضريبية شابها بعض القصور أو الخطأ، كما أنه يتم نظر هذه المنازعات الضريبية أمام محاكم خاصة بها، ويتم عند الفصل فيها تطبيق قانون وإجراءات ووسائل إثبات خاصة بها.

وفي مقابل تلك السلطات والصلاحيات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، فرض عليها المشرع التزامات وواجبات مختلفة، منها التزامات عامة كمراعاة تقيدها بالتطبيق السليم لنصوص القانون، وعدم التعسف في ممارسة سلطاتها وصلاحياتها. ويندرج ضمن الالتزامات الخاصة للإدارة الضريبية التزامها بسر المهنة وعدم إفشائها لأسرار الممولين، وعبء الإثبات في بعض الحالات، إضافة لالتزامات أخرى منها الالتزام بإخطار المكلف ببعض الإجراءات الضريبية، ومراعاة تعريف الممول بواجباته وحقوقه الضريبية، والتزامها برد المبالغ التي حصلتها من الممول بدون وجه حق.

تلك كانت مقدمة موجزة لهذا الفصل، ومحاولة للتمهيد من خلالها لموضوع سلطات والتزامات الإدارة الضريبية التي سيتم عرضها فيما يلي من مباحث:

**المبحث الأول:** سلطات الإدارة الضريبية في مرحلة تحديد وعاء الضريبة.

**المبحث الثاني:** سلطات الإدارة الضريبية في مرحلة تحصيل دين الضريبة.

**المبحث الثالث:** امتيازات الإدارة الضريبية أمام القضاء.

**المبحث الرابع:** التزامات الإدارة الضريبية.

### المبحث الأول

## سلطات الإدارة الضريبية في مرحلة تحديد وعاء الضريبة

### تمهيد وتقسيم:

من أصعب الأمور على الشخص أن يُضطر إلى إطلاع غيره على أسراره وخفاياه، والتي من ضمنها مقدار إيراداته ومصروفاته ومستنداته ووثائقه الدالة على ذلك، وهذا الأمر مرجعه إلى ما يترتب عليه من انتقاص لحريته الشخصية وانتهاك لخصوصيته<sup>(١)</sup>.

إلا أنه في سبيل ضمان حق الخزنة العامة في تحديد المادة الخاضعة للضريبة بشكل دقيق، ومواجهة الوسائل والطرق التي يلجأ إليها بعض المكلفين للتهرب من الضريبة، أو إخفاء المقدار الحقيقي لدخولهم الخاضعة للضريبة، تنص بعض التشريعات الضريبية على إقرار بعض السلطات للإدارة الضريبية لتسهيل عليها القيام بواجباتها في تحديد وعاء الضريبة.

سيتم التطرق في المطلبين التاليين إلى سلطتين من هذه السلطات، الأولى تدرج ضمن إجراءات الاستدلال التي تهدف في الجانب الضريبي إلى التأكد من الالتزام بنصوص القانون الضريبي، من ذلك حق الإدارة الضريبية في الاطلاع على دفاتر وسجلات ووثائق الممول وفقاً لضوابط وإجراءات معينة، أما السلطة الثانية فهي حق الإدارة الضريبية في تفتيش الوثائق والأدوات والسجلات كإجراء من إجراءات التحقيق الابتدائي في الجرائم الضريبية.

**المطلب الأول: حق الإدارة الضريبية في الاطلاع.**

**المطلب الثاني: الحق في التفتيش.**

(١) محمد حمدي النشار: الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية، الطبعة الأولى ١٩٥٠م، ص ٣٤.

## المطلب الأول حق الإدارة الضريبية في الاطلاع

**حق الاطلاع الضريبي:** هو السلطة المخولة لمأموري الضبط القضائي ذوي الاختصاص الضريبي الخاص في الاطلاع على الدفاتر والمستندات والأوراق الأخرى للتحقق من الالتزام بأحكام القانون الضريبي<sup>(١)</sup>.

وبالرغم من أن حق الاطلاع يتشابه مع التفتيش في طبيعته، إلا أن يختلف عنه في مده ونطاقه، فهو لا يطال سوى الوثائق والمستندات التي يقدمها الممول لموظف الإدارة الضريبية الذي يقوم بالاطلاع، ولا يجوز لهذا الموظف أن يقوم من تلقاء نفسه بالبحث عن تلك الوثائق والمستندات<sup>(٢)</sup>.

بمعنى أوضح فإنه لا يجوز استخدام حق الاطلاع كوسيلة لتفتيش محل أو منزل الممول لضبط وثائق أو مستندات معينة بهدف إثبات ارتكاب الممول لطرق احتيالية أو التهرب من الضريبة بالاستناد إلى بلاغات مسبقة بذلك، ويلزم في هذه الحالة التحقق من هذه البلاغات والحصول على إذن النيابة العامة بالتفتيش، كما أنه لا يجوز استخدام حق الاطلاع إلا في تنفيذ القانون الضريبي بهدف الوصول إلى البيانات المتعلقة بربط وتقدير الضريبة<sup>(٣)</sup>.

ومن هنا فإنه يجب عدم الخلط بينهما؛ فالأول يُعد من إجراءات الاستدلال التي يراد بها التحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي، بخلاف الثاني الذي هو من إجراءات التحقيق التي لا يجوز مباشرتها إلا بعد وقوع الجريمة بقصد ضبط أدلتها<sup>(٤)</sup>.

(١) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٣٥.

(٢) د. حسن صادق المرصفاوي: التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، فرع الإسكندرية، الطبعة الأولى ١٩٦٣م، ص ٢٦٥.

(٣) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٤٨٥، ٤٨٦.

(٤) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٣٥.

وحق الاطلاع ذو مضمون واسع لا يقتصر على الدفاتر والمستندات التي بحوزة الممول فحسب؛ بل يمكن أن يطال المستندات والوثائق التي تفي بغرض الاطلاع والموجودة لدى جهات أخرى كالمحاكم والبنوك والنيابة العامة<sup>(١)</sup>، وفي المقابل لا يشمل حق الاطلاع مستندات ووثائق الممول الخاصة غير المتعلقة بنشاطه الخاضع للضريبة؛ فليس لموظف الإدارة الضريبية الذي يباشر الاطلاع إجبار الممول على إطلاع على كشوف حساباته الشخصية الجارية في البنوك ولا على المستندات والوثائق المتعلقة بإيرادات مالية لا تخضع للضريبة، وإن كان يجوز ذلك إذا قام الممول بإطلاعها طواعية واختياراً منه إثباتاً لحجته وصحة دعواه<sup>(٢)</sup>.

كما أنه في بعض الحالات لا يكفي اطلاع موظف إدارة الضرائب على المستندات والوثائق فحسب للتيقن من حقيقة نشاط الممول وأرباحه، ولكن يتطلب الأمر معاينته لمكان عمل الممول وفروعه ومخازنه على الواقع، وإطلاعاً على جوانب الرواج والكساد في ذلك النشاط من واقع عدد العمال والعملاء وغير ذلك<sup>(٣)</sup>.

(١) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى ٢٠٠٥-٢٠٠٦ م، ص ٢١٥، ٢١٦.

(٢) محمد حمدي النشار، الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٤.

(٣) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٢٠.

## الفرع الأول

## موظفو الإدارة الضريبية الذين لهم حق الاطلاع

يقصر بعض المشرعين حق الاطلاع في فئات أو درجات معينة من الموظفين، من ذلك ما نص عليه المشرع الفرنسي في المرسوم (٧١ - ٢٩) الصادر في ١٤ أبريل ١٩٧١م، الذي حول إلى المادة (٨١/١) من سجل الإجراءات الضريبية، والذي تم فيه قصر حق الاطلاع على موظفين ذوي مناصب معينة ينتمون للفئة (أ) كالمفتشين والمفتشين الرئيسيين، وكذلك الفئة (ب) كالمراقبين ومراقبي القطاعات<sup>(١)</sup>.

في حين ينص بعض المشرعين على قصر حق الاطلاع في قانون ضريبة الدخل في موظفي الإدارة الضريبية ممن يحملون صفة الضبطية القضائية<sup>(٢)</sup>، أو النص في القانون على أن منح صفة الضبطية القضائية للموظفين الذين يندبهم الوزير المختص بقرار منه<sup>(٣)</sup>.

في حين لم يشر بعض المشرعين صراحة في صلب القانون إلى من يحق لهم الاطلاع من موظفي الإدارة الضريبية<sup>(٤)</sup>، وإن كان بعضهم ينص على إحالة ذلك إلى اللائحة التنفيذية للقانون أو إلى قرار وزاري<sup>(٥)</sup>.

وهنا تلزم الإشارة إلى ما يمكن أن تثيره عملية منح حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية دون ضوابط من آثار مختلفة سواء على المكلفين أو الإدارة الضريبية.

(١) د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٢٦.

(٢) المواد (٣-٢/٩٥، ٩٧، ٣/٩٩، ١٠٠) من قانون ضريبة الدخل المصري.

(٣) المادة (٥٠) من قانون ضريبة الدخل القطري.

(٤) المشرعون اللبناني والمغربي والسوري في قوانين ضريبة الدخل، والمشرع السعودي في نظام ضريبة الدخل وغيرهم من المشرعين في دول أخرى.

(٥) من ذلك المشرع اليمني الذي نص في المادة (١٦٥) من قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م على أنه يتم تحديد موظفي الإدارة الضريبية الذين يُمنحون صفة الضبطية القضائية بقرار من النائب العام بناءً على طلب الوزير، وكذلك ما تضمنه قرار وزير المالية اليمني رقم (٢٠٣) لسنة ١٩٩٢م بشأن ربط ضرائب الدخل والحسابات والدفاتر التجارية وحق الاطلاع وسر المهنة، تم النص فيه على تحديد المختصين بالإدارة الضريبية الذين يحق لهم الاطلاع والذين اشترط أن يكونوا ممن يحملون صفة مأموري الضبط القضائي.

ذلك أن عدم قصر حق الاطلاع على فئة معينة من موظفي الإدارة الضريبية الذين يحملون صفة الضبطية القضائية، يفتح الباب واسعاً أمام الفساد الضريبي وتسليم زمام المكلفين بالضريبة لموظفين لا تتوافر لديهم الكفاءة والنزاهة، مما يخلق الكثير من المشاكل والمنازعات الضريبية التي يمكن تلافيها في قصر حق الاطلاع في فئات معينة من الموظفين، تكون لديهم المعرفة والكفاءة والنزاهة ووفقاً لضوابط محددة سلفاً.

**وقد تم تعريف الضبط القضائي بأنه:** مجموعة الإجراءات السابقة على الخصومة الجنائية والتي تهدف إلى الكشف عن الجريمة، وجمع الاستدلالات اللازمة لمعرفة مرتكبيها وتقديمهم للنياحة العامة، وبموجب ذلك يتم تحريك الدعوى الجنائية<sup>(١)</sup>.

ويندرج اختصاص من يتم منحه صفة الضبطية القضائية من موظفي الإدارة الضريبية ضمن الاختصاص النوعي المحدد، الذي ينحصر في الجرائم الضريبية ويتعلق بطبيعة عمل الإدارة الضريبية فحسب، ولا يطال غيرها من الجرائم الأخرى مهما كانت خطورتها.

وهناك طريقتان في منح صفة الضبطية القضائية، الأولى أن يتم تحديد الأشخاص الذين تثبت لهم هذه الصفة في صلب القانون، والطريقة الثانية أن يخول القانون وزير العدل بالاتفاق مع الوزير المختص إضفاء هذه الصفة على بعض الموظفين بالنسبة للجرائم المرتبطة بوظائفهم<sup>(٢)</sup>.

(١) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة السابعة، ١٩٩٣م، ص ٣٣٢.

(٢) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦م، ص ٢٣٤.

كما أن هناك بعض الشروط لمنح العاملين في الإدارة الضريبية صفة الضبطية القضائية منها<sup>(١)</sup>:

- ١- أن يكون من يتم منحه صفة الضبطية القضائية موظفاً عاماً، بمعنى أن يُعهد إليه بعمل ثابت في مرفق عام مملوك للدولة أو أحد أشخاص القانون العام الأخرى.
- ٢- أن يُحدد القرار الوزاري المانح لصفة الضبطية القضائية النطاق المكاني الذي يجري فيه مباشرة أعمال الضبط القضائي، بمعنى عدم جواز منح اختصاص مكاني غير محدد أو شامل.

---

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٣٢.

## الفرع الثاني إجراءات الاطلاع

لم تُحدد الكثير من التشريعات الضريبية إجراءات معينة للاطلاع الضريبي<sup>(١)</sup>، وعلى خلاف ذلك يُلزم التشريع الفرنسي الموظف المخول له سلطة الاطلاع إرسال إخطار مرور رقم (٣٩٢٥) إلى الممول يُحدد فيه طبيعة الاطلاع الذي سيباشره، وذلك بهدف تلافي سوء الفهم من قبل الممولين والخلط بين حق الإدارة الضريبية في الاطلاع وبين الحق في فحص ومراجعة حسابات الممولين<sup>(٢)</sup>.

ولا يُشترط حضور الممول نفسه عملية الاطلاع، كما أن غيابه لا يبطل صحة الاطلاع ولا يمنع من مباشرته كذلك، ويمكن للممول في حال عدم حضوره أن يوكل عنه من يشاء من الموظفين أو المحامين أو الخبراء أو المحاسبين أو غيرهم، وذلك للحضور نيابة عنه أثناء مباشرة موظف الإدارة الضريبية للاطلاع<sup>(٣)</sup>.

ويلزم على موظف الإدارة الضريبية الذي يباشر الاطلاع أن يحرر محضر اطلاع على المستندات والوثائق والبيانات التي يتم الاطلاع عليها، وأن يستوفي في هذا المحضر كافة الشروط الشكلية والموضوعية اللازم توافرها في المحضر، **ومن الشروط الشكلية للمحضر الإشارة إلى تاريخ ومكان مباشرته وتوقيع الموظف الذي قام بالاطلاع، كما أن من الشروط الموضوعية للمحضر ضرورة الإشارة إلى المستندات والوثائق والبيانات التي تم الاطلاع عليها، وكذا بيانات الممول الشخصية، وعقود الإيجار والتمليك، والمستندات الخاصة بالنشاط السابق للممول<sup>(٤)</sup>.**

(١) من ذلك عدم اشتراط قانون ضريبة الدخل المصري إرسال موظف الإدارة الضريبية إخطاراً للمكلف يحدد فيه موعد مباشرته للاطلاع، بل ترك القانون أمر ذلك للموظف يباشره متى شاء.

(٢) د. رابح رتيب، **الممول والإدارة الضريبية**، مرجع سابق، ص ١٢٧.

(٣) توفيق أبو علم، محمد أنور عبد المعطي: **المحاسبة أمام القضاء في منازعات الضرائب**، شركة فن الطباعة، القاهرة، ١٩٥٠-١٩٥١م، ص ٣١٢، ٣١٣.

(٤) د. نشأت إدوارد ناشد: **ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨م، ص ١٢٥.

### الفرع الثالث مكان الاطلاع ووقت مباشرته

يجب أن يكون اطلاع موظفي الإدارة الضريبية الذين يمتلكون هذا الحق في نفس موقع عمل المكلف بالضريبة هذا بالنسبة للمكلف الشخص الطبيعي، أما فيما يتعلق بالشخص المعنوي كالشركات والمؤسسات فإن المقصود هنا هو مقر الإدارة العامة لهذا الشخص، وعلى وجه التحديد ينبغي أن يباشر حق الاطلاع في المكان الفعلي الذي تتوفر فيه الوثائق والمستندات التي يلزم أن تخضع للاطلاع<sup>(١)</sup>.

أما عن وقت مباشرة حق الاطلاع فتشترط التشريعات الضريبية أن يكون ذلك في أوقات الدوام العادية لهؤلاء المكلفين<sup>(٢)</sup>، بل إن بعض المشرعين ينص على عقوبات معينة لموظفي الإدارة الضريبية الذين يتعمدون دخول منشأة أي مكلف خارج أوقات الدوام الرسمي، واستثنى من ذلك المنشآت التي يكون لها نظام خاص بالدوام فيها<sup>(٣)</sup>.

وفيما يتعلق بالمدة المحددة لمباشرة الاطلاع، فإن هذه المدة يمكن أن تتجاوز ساعات الدوام العادية، إذا بُدئ الاطلاع خلاله وكان هناك مبرر لاستمراره بعد انتهاء الدوام، كحالات الضرورة والاستعجال أو اكتشاف ما يثير الشبهة في ارتكاب جريمة ضريبية ويخشى إذا ترك مكان الاطلاع بانتهاء ساعات العمل أن تختفي آثار تلك الجريمة<sup>(٤)</sup>.

وعن مباشرة الاطلاع في الأعياد والعطلات الرسمية، فقد ذهب جانب من الفقه إلى عدم جواز ذلك، وبأنه يجب على موظفي الإدارة الضريبية مراعاة الأوقات التي لا تعمل فيها الأماكن المطلوب خضوعها للاطلاع، فلا يباشرون الاطلاع فيها وإلا شاب إجراءات اطلاعهم البطلان. واستثنى هذا الرأي حالة ما إذا كان هناك إذن من جهة رسمية، أو وجود رضا من المكلف أو مدير المنشأة بذلك، مع ضرورة أن تتوفر شروط

(١) د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٢٧.

(٢) المادة (٩٥، ٩٩) من قانون ضريبة الدخل المصري.

(٣) المادة (١٤٧/ب) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م.

(٤) د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مرجع سابق، ص ٢٦٢.

صحة هذا الرضا التي يكون أمر تقدير توافرها يندرج ضمن اختصاص محكمة الموضوع تستخلصه من ظروف ووقائع القضية المعروضة أمامها<sup>(١)</sup>.

وخالف ذلك جانب آخر من الفقه بقوله إن الحصول على إذن جهة رسمية هو قول صحيح، إلا أنه يحتاج إلى توضيح بأنه يجب أن يقتصر على الإذن الصادر من وزير المالية، ما دام أن المنشأة مغلقة بسبب عطلة رسمية، وذلك ما نص عليه قانون ضريبة الدخل المصري في المادة (٩٩) التي أجاز فيها المشرع دخول المنشأة خلال أوقات العمل العادية، وهو بالمفهوم المخالف يُفسر أنه عند عمل المنشأة في العطلات والأعياد الرسمية، فيحق خلالها لموظفي الإدارة الضريبة الذين لهم سلطة الاطلاع الدخول إلى المنشأة، ويكون ذلك صحيحاً سواء توافر رضا صاحب المنشأة أو مديرها أو لم يتوافر، استناداً إلى إطلاق مضمون نص المادة (٩٥) من قانون ضريبة الدخل المصري التي أجازت الدخول خلال ساعات عمل المكلف دون تقييد ذلك بالعطلات والإجازات الرسمية، وما دام أن هذه المنشأة في حالة عمل فيحق مباشرة حق الاطلاع فيها دون الاكتراث باليوم الذي سيتم الاطلاع فيه<sup>(٢)</sup>.

(١) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٢٠٥، ٢٠٦.  
(٢) د. إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٣٦.

## الفرع الرابع محل الاطلاع

لتحقيق الهدف من منح الإدارة الضريبية حق الاطلاع، فإنه يجب أن يشتمل هذا الاطلاع على الدفاتر والمستندات والمحركات التي يمكن من خلالها الوصول إلى المعلومات الكافية، التي تفيّد الإدارة في عملية ربط الضريبة وضمان تحصيلها بصورة سليمة، وذلك على أساس من العدل والحفاظ على حقوق الممول والخزانة العامة على السواء.

**ومن الوثائق والمستندات التي يمكن أن يشملها حق الاطلاع<sup>(١)</sup>:**

- ١- الدفاتر والأوراق الإلزامية: وهي التي يفرض القانون التجاري على كل تاجر أن يمسكها، وتشمل دفاتر اليومية، ودفتر الجرد، ودفتر الكوبيا، ويمكن أن يندرج ضمن ما سبق ما يقوم مقام هذه الدفاتر.
- ٢- الدفاتر والأوراق الاختيارية: وهي التي جرى العرف التجاري على إمساكها إلى جانب الدفاتر الإلزامية، ويندرج ضمنها دفتر التسوية، ودفتر الأسناد، ودفتر الصندوق والنقدية، ودفاتر البيع التي تتضمن صور فواتير البيع، وملف فواتير الشراء ودفتر المخزن ودفتر الصنف أو دفتر البضائع، ودفاتر أوراق القبض والاستلام ومستندات الدفع والسداد.
- ٣- كل الوثائق والمستندات التي تؤكد القيود الواردة في الدفاتر كمستندات الإيرادات والمصروفات وقسائم البيع وأذون الاستلام...إلخ.
- ٤- كشوفات حسابات البنوك.
- ٥- أشرطة بجميع الإيرادات في الخزن المسجلة.
- ٦- دفاتر الأسناد الخاصة أو السرية التي تشمل حسابات رءوس الأموال والحسابات الشخصية الأخرى.

---

(١) توفيق أبو علم، محمد أنور عبد المعطي، المحاسبة أمام القضاء في منازعات الضرائب، مرجع سابق، ص ٣١٤، ٣١٥.

٧- محاضر جلسات الإدارة والجمعية العمومية في شركات المساهمة ومجالس الرقابة في شركات التوصية بالأسهم وتقارير مراجعي الحسابات.

٨- الدفاتر التي تنص قوانين خاصة بإمسакها، كدفاتر قيد النزلاء في الفنادق، ودفاتر قيد التذاكر الطبية في المستشفيات والصيديات...إلخ.

٩- الصحف التي تسجل يومياً كل العمليات التي تخص التجار، إضافة لسجلات الإحصاءات التي توضح الميزانية أو حساب الأرباح والخسائر، وسجلات تحويل الأسهم، وكذا الدفاتر والوثائق الملحقه التي تحوي أسماء العملاء الذين يتم التعامل معهم<sup>(١)</sup>.

١٠- برامج الحاسوب التي تنظم العمليات التي تقوم بها كل الدفاتر والوثائق والمستندات بصورة أكثر دقة وأفضل سرعة، وهو ما يتطلب أن يكون موظفو الإدارة الذين يقومون بالاطلاع عليها، على قدر كبير من الخبرة والمعرفة بأساليب التعامل مع هذه البرامج لضمان وصولهم إلى المعلومات المطلوبة.

وإضافة إلى الدفاتر والوثائق السابقة تنص بعض التشريعات الضريبية على حق الإدارة الضريبية في الاطلاع على المستندات التي تتوافر لدى بعض الجهات الإدارية أو القضائية بحكم عملها، والتي يمكن أن يكون لها دور في الوصول إلى معلومات تُسهم في ربط الضريبة على المكلف، أو الكشف عن جرائم أو مخالفات ينص عليها القانون الضريبي<sup>(٢)</sup>.

#### حق الاطلاع على الحسابات المصرفية:

فيما يتعلق بالاطلاع على الحسابات البنكية والودائع والخزائن المحفوظة في البنوك والخاصة بالمكلفين بالضريبة، فلا شك بأن العولمة والتطورات التكنولوجية التي شهدتها العالم خلال العقد الأخير، رافقها توسع في أساليب التجارة وانتقال الأموال عبر أساليب ووسائل فتحت أبواباً واسعة لتهرب الكثير من المكلفين من تقدير وتحصيل

(١) د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٢٥.

(٢) المادة (٩٨) من قانون ضريبة الدخل المصري، والمادة (١٠٢) من قانون ضريبة الدخل اللبناني.

الضرائب عليهم؛ حيث أسهمت السرية المصرفية والحماية المقررة والموسعة لها في كثير من الدول في تسهيل مهمة غسيل الأموال والتهرب الضريبي على مستوى العالم.

وقد بدأت بوادر القلق من هذه الآثار السلبية لهذه التطورات تنتشر لدى الكثير من حكومات الدول أكثر من أي وقت مضى، وذلك بسبب عجز هذه الدول عن التخفيف من القيود التي تحول دون وصولها إلى المعلومات المصرفية التي يمكن أن تسهم في الحد من التهرب والمخالفات الضريبية، ولعل أهم دوافع قلق هذه الدول في الجانب الضريبي منه يعود إلى الأسباب التالية<sup>(١)</sup>:

١- ما أسهمت به هذه الوسائل في الحد من قدرت الإدارات الضريبية في تحديد مقدار الضرائب المقررة على المكلفين، ومن ثم عدم تحصيلها بحسب ما هو منصوص عليه في التشريعات الداخلية المختلفة، أو الاتفاقيات الخارجية المبرمة مع بعض الدول.

٢- ما ترتب على هذه الوسائل من زيادة التفاوت بين المكلفين الذين يتأتى لهم استخدام هذه الوسائل في التهرب من الضرائب، والمكلفين الذين لا يستخدمون هذه الوسائل في أنشطتهم، وهو أمر يخل بمبدأ المساواة والعدالة في فرض وتحصيل الضرائب.

٣- يحول استخدام هذه الوسائل دون وصول الإدارات الضريبية إلى المعلومات الضريبية الكافية لتحديد مقدار الضرائب المقررة على دخول رءوس الأموال المتنقلة، وهو ما لا تحظى به الدخول الناتجة عن العمل أو العقارات أو غيرها التي يتم تحصيل الضرائب المقررة عليها من المنبع مباشرة، ويلزم المكلفون فيها بتقديم إقرارات ضريبية في مواعيد محددة.

٤- تؤثر هذه الوسائل في الامتثال الطوعي بالالتزامات الضريبية المنصوص عليها في التشريعات ذات العلاقة.

(١) Organisation For Economic Co- Operation And Development (OECD):  
Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, March 2000, p. 11.

٥- تُسهم هذه الوسائل في زيادة تكاليف متابعة الإدارات الضريبية لتحديد مقدار الضرائب المقررة على المكلفين وتحصيلها منهم.

٦- تؤثر هذه الوسائل في بعض جوانبها في تشويه الاستثمارات الدولية.

٧- تؤثر هذه الوسائل على مستوى التعاون الدولي بين الدول في مجال الضرائب.

ولأهمية مضمون هذه البيانات في الوصول إلى الوعاء الخاضع للضريبة، وبما يمكن من تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المكلفين، وضبط المخالفات الضريبية وحالات التهرب الضريبي، فقد لجأت بعض الدول كفرنسا وهنغاريا وكوريا والنرويج وأسبانيا إلى إنشاء مراكز معلومات خاصة بالبنوك ومعلومات الحسابات البنكية.

ففي فرنسا يلزم على كل مؤسسة مالية تعمل في إدارة الأوراق المالية رفع تقرير شهري عن الحسابات لديها بجميع أنواعها من تاريخ إنشائها وحتى إغلاقها، وتخزن هذه المعلومات في قاعدة بيانات خاصة بواسطة أجهزة الحاسوب، ويتم استخدامها من قبل إدارة الضرائب الفرنسية لأغراض جمع المعلومات ومقارنة المعلومات الضريبية المختلفة<sup>(١)</sup>.

أما في كوريا الجنوبية فهناك قاعدة بيانات تابعة للإدارة الضريبية تضم البيانات والمعلومات التي يتم تلقيها من البنوك بشكل آلي أولاً بأول، خاصة تلك البيانات التي تتعلق بمدفوعات الفائدة والضرائب التي يتم خصمها عليها من المنبع، كما تُستخدم قاعدة البيانات هذه أيضاً للتحقق من ضرائب الدخل وضرائب التركات<sup>(٢)</sup>.

وبالمثل هناك قاعدة بيانات مقارنة لها في إسبانيا، يتم فيها تمييز الحسابات البنكية للمكلفين في حالة وجود حجب عليها من المصدر، بحيث يتم ربطها بما تم جمعه

(١) Organisation For Economic Co- Operation And Development (OECD):  
Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, Op. Cit., p. 36 .

(٢) Ibid. p. 36.

من المعلومات والبيانات المتعلقة بتلك الحسابات، خاصة الحسابات الجارية التي يزيد مقدارها على (٥٠٠) ألف بيزيتا<sup>(١)</sup>.

وفي تطور كبير في موقف حكومات الدول المتقدمة فيما يتعلق بالتهرب الضريبي من خلال استخدام الملاذات الضريبية وما توفره مصارفها من سرية على الحسابات المصرفية فيها، وفي موقف يُعتقد بأنه إنهاء لعصر السرية المصرفية في العالم، خرج أعضاء دول مجموعة العشرين (G-20) في قمتهم التي عقدت في لندن في شهر أبريل ٢٠٠٩م، بقرارات كان من أهمها تلك المتعلقة بالسرية المصرفية التي فُسرت بأنها إنهاء لعصر السرية المصرفية، من حيث الحد من هذه السرية خاصة في الملاذات الضريبية التي يستخدمها بعض كبار الممولين في إخفاء أرصدتهم وحساباتهم التي تثبت دخولهم الحقيقية التي يلزم أن تخضع للضريبة.

وقد فسر البعض ذلك بأنه نتيجة لموقف تبنته الولايات المتحدة، التي أصرت على الخروج بهذه القرارات، خاصة بعد قضايا التهرب الضريبي التي أثارها المصرفي السويسري (برادلي) (Bradley Birkenfeld)، من خلال كشفه عن فضائح التهرب الضريبي لعدد كبير من كبار الممولين الأمريكيين، بواسطة حسابات مصرفية في مصرف (UBS) السويسري، وقد سعى هذا المصرف لإنهاء هذه القضية مع الحكومة الأمريكية من خلال تسوية بمبلغ (٧٨٠) مليون دولار إضافة إلى التزامه بتزويد الحكومة الأمريكية بأسماء وبيانات عدد من الممولين الأمريكيين الذين لديهم حسابات لدى هذا البنك<sup>(٢)</sup>. وبالرغم من الخدمة الكبيرة التي قدمها (برادلي) للحكومة الأمريكية، فإن ذلك لم يحميه من ملاحقة الممولين الأمريكيين الذين أفشى أسرارهم المصرفية؛ حيث قضت محكمة اتحادية أمريكية عليه بالسجن لمدة ثلاث سنوات وأربعة أشهر، ولم يشفع له حتى طلب الرئيس الأمريكي من المحكمة بتخفيف هذه العقوبة عنه.

(١) Organisation For Economic Co- Operation And Development (OECD): Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, Op. Cit., p. 37 .

(٢) Jean-Rodolphe W. Fiechter: Exchange of Tax Information, The End of Banking Secrecy in Switzerland and Singapore?. International Tax Journal, New York, November-December 2010, p. 64.

وبالرغم من كل جهود الدول في هذا الجانب إلا أن الواقع العملي وما يُستجد في الأعمال المصرفية من تطورات على إدارتها والتسهيلات المختلفة التي تقدم للمتعاملين معها، يترتب عليها وضع معوقات أخرى متجددة تحول دون الوصول إلى المعلومات والبيانات التي يمكن أن تُسهم في العمل الضريبي؛ من ذلك أن بعض الأفراد يلجئون إلى فتح حساباتهم بأسماء مستعارة غير أسمائهم الأصلية بهدف ضمان سرية حساباتهم، وهو الأمر الذي يحول دون الربط بين أنشطتهم المختلفة، ويزيد من صعوبة اطلاع الجهات الرسمية على مكنون تلك الحسابات والمعلومات المتعلقة بها<sup>(١)</sup>.

أما عن معالجة بعض التشريعات الضريبية لحق الاطلاع على الحسابات المصرفية، فقد توزعت مواقف المشرعين بين النص على جواز الاطلاع على هذه الحسابات في حدود وإجراءات معينة، وبين النص على عدم جواز ذلك من حيث الأصل.

**ومن المشرعين الذين أجازوا الاطلاع على الحسابات والودائع البنكية والخزائن المحفوظة في البنوك في حدود وإجراءات معينة، المشرع المصري في المادة (٩٩) من قانون ضريبة الدخل التي أجاز فيها الاطلاع على البيانات المتعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنهم، وذلك بموجب طلب من وزير المالية لرئيس محكمة استئناف القاهرة.**

إلا أنه يلاحظ على مضمون نص هذه المادة بأنه بالرغم من أن هدف المشرع فيها هو ضمان السرية المصرفية وعدم الاستثناء منها إلا في أضيق الحدود، وتقبيده ذلك بموجب بموافقة من رئيس محكمة استئناف عاصمة الدولة (القاهرة)، التي تتواجد فيها الإدارات الرئيسية للبنوك العاملة في الدولة، فإن ذلك لا يخلو من تساؤل حول مصير الإجراءات المشابهة التي تقوم بها فروع مصلحة الضرائب في المحافظات البعيدة عن القاهرة، والتي يمكن أن تستقطع إجراءاتها وقتاً أطول خاصة في ظل الروتين والبيروقراطية الإدارية، وهو ما يمكن أن يترتب عليه خلال هذا الوقت في بعض الحالات فقدان المعلومات التي كانت فروع مصلحة الضرائب تسعى للحصول عليها في حينه.

(١) Elli Androulaki, Binh Vo and Steven Bellovin: Privacy – Preserving, Taxable Bank Accounts. Lecture Notes in Computer Science, Op. Cit., p. 37.

أما المشرع اليمني فقد نص في المادة (٨٤/أ) من قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، بأنه يتعين على المختصين في جميع وحدات الجهاز الإداري للدولة، والمجالس المحلية، والوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط، وشركات القطاع الخاص، وجميع المنشآت المملوكة للأفراد، وفروع الشركات الأجنبية، تمكين موظفي المصلحة (المخولين رسمياً) من الحصول على أية معلومات أو بيانات أو عمليات مكلفي الضرائب عند كل طلب بغرض الاستفادة منها في تحديد وربط الضريبة على المنشأة نفسها أو المتعاملين معها، ولا يجوز لهذه الجهات الامتناع في أية حالة عن موافاة المصلحة وتمكين موظفيها من الحصول على البيانات والمعلومات والسجلات والمستندات والعمليات المتعلقة بربط الضريبة بأي حال من الأحوال أو تحت مبرر سر المهنة.

إلا أن الباحث يرى بأن نص المادة السابقة فيما يتعلق بحق الإدارة الضريبية في الاطلاع على الحسابات البنكية والودائع والخزائن المحفوظة في البنوك الخاصة بالمكلفين بالضريبة، هذا النص في هذا الجانب يشوبه الإبهام وعدم الوضوح ويحتمل تأويل ذلك الأمر من عدمه، كما أن نص المادة (١٠٥) من اللائحة التنفيذية للقانون لم تتضمن كذلك توضيحاً لهذه المسألة وهو ما يتطلب أن يصدر تفسير معتمد حول ما إذا كانت البنوك تندرج ضمن المنشآت التي يمكن الحصول منها على معلومات أو بيانات أو عمليات تتعلق بالمكلفين بالضريبة، خاصة أن نص نهاية الفقرة من هذه المادة يتضمن بأنه لا يجوز للجهات التي جاء النص عليها في المادة الامتناع في أية حالة عن موافاة الإدارة الضريبية وتمكين موظفيها من الحصول على البيانات والمعلومات... بأي حال من الأحوال أو تحت مبرر سر المهنة، وهو ما يحمل معه إشارة ضمنية إلى سرية التعاملات البنكية.

**أما عن الاتجاه الآخر من المشرعين الذي لا يجيز الاطلاع على حسابات المكلفين المصرفية والتعاملات المختلفة التي تتم مع البنوك؛ فقد نص بعض هؤلاء المشرعين في صلب التشريعات الضريبية على عدم جواز المساس بالسرية المتعلقة بالمصارف، والتأكيد على عدم خضوعها لإجراءات الاطلاع الذي تقوم به الإدارة الضريبية في أي حالة من الحالات وتحت أي ظرف<sup>(١)</sup>.**

(١) من ذلك المشرع اللبناني في المادة (١٠٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ١٤٤ لسنة ١٩٥٩م.

## المطلب الثاني

### حق الإدارة الضريبية في التفتيش

**التفتيش هو:** "إجراء من إجراءات التحقيق يهدف إلى التوصل إلى أدلة جريمة ارتكبت فعلاً، وذلك بالبحث عن هذه الأدلة في مستودع السر سواء أُجري على شخص المتهم أو منزله دون توقف على إرادته"<sup>(١)</sup>.

ويظهر من خلال هذا التعريف أن التفتيش يُعد من إجراءات التحقيق التي يُهدف من خلالها التوصل إلى أدلة جريمة تم ارتكابها، ومن ثم لا يجوز اللجوء إليه إلا بناءً على تهمة موجهة إلى شخص بارتكابه تلك الجريمة أو الاشتراك فيها وله علاقة بالمكان المراد تفتيشه، أو في حالة وجود قرائن قوية على حيازته لأشياء تتعلق بالجريمة المرتكبة. وبهذا فإن التفتيش يختلف عن الاطلاع الذي لا يعدو أن يكون من إجراءات الاستدلال التي تشتمل على التحري عن ارتكاب جريمة من عدمه<sup>(٢)</sup>.

والتفتيش يُعد من أخطر إجراءات التحقيق لما ينطوي عليه - بصفة عامة - من المساس بحرمة الشخص وحقوقه في الحفاظ على أسراره، وهو ما يبني عليه بأنه لا يجوز اللجوء إليه إلا بإذن من النيابة المختصة أو القاضي الجزائي<sup>(٣)</sup>.

## الفرع الأول

### الغرض من التفتيش

يتلخص الغرض من التفتيش فيما يتعلق بالجرائم الضريبية في البحث عن أدلة على نسبة هذه الجرائم إلى مرتكبيها، والتي يتطلب لإثباتها وتوافر أركانها تجاه المتهم ضبط أدلة الجريمة المتمثلة في الوثائق والمستندات التي يمكن أن تفيد الإدارة الضريبية في التقدير الحقيقي لإيرادات الممول وأرباحه التي يتم على أساسها ربط الضريبة، والتي

(١) د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٦م، ص ٢٧٨، ٢٧٩.

(٢) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٤٢، ٢٤٤.

(٣) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٢١٩.

لم يذكرها المكلف في إقراره الضريبي الذي قدمه للإدارة الضريبية، بحيث لم يتم محاسبته على ضوئها عند تقدير وربط الضريبة عليه، بالإضافة إلى ما يباشره المكلف من نشاط خاضع للضريبة ولم يخطر به الإدارة الضريبية من تاريخ بدء مزاولته<sup>(١)</sup>.

وبهذا فإن التفتيش يؤدي إلى تحقق غرضه الأصلي كإجراء من إجراءات التحقيق، ويؤدي من جانب آخر إلى تحقق غرض فرعي له يتمثل في تقدير الضريبة اللازم على الممول دفعها<sup>(٢)</sup>.

## الفرع الثاني شروط التفتيش

يشترط لقيام الإدارة الضريبية بتفتيش المكلف أو محل عمله أو مسكنه خضوعه لبعض الشروط والقواعد الخاصة به باعتباره إجراء من إجراءات التحقيق، وعدم التزام الإدارة الضريبية بهذه الشروط والقواعد أثره بطلان هذا التفتيش وبطلان الربط المستمد مما أسفر عنه<sup>(٣)</sup>، ومن ضمن هذه الشروط والقواعد:

### ١ - إذن من السلطة القضائية بإجراء التفتيش:

تشتترط التشريعات المالية والضريبية الحصول على إذن مسبق من النيابة أو القضاء لإجراء التفتيش؛ من ذلك ما نصت عليه المادة (٩٤) من القانون المالي لعام ١٩٨٥م في فرنسا، التي قررت بأن ممارسة حق التفتيش لمسكن الممول يجب أن يصدر به إذن من رئيس المحكمة الابتدائية التي تقع في دائرة اختصاصها الأماكن التي تنوي الإدارة الضريبية تفتيشها<sup>(٤)</sup>.

(١) د. مجدي محمد علي الخولي: جريمة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٥م، ص ٣٢٥.

(٢) توفيق أبو علم، محمد أنور عبد المعطي، المحاسبة أمام القضاء في منازعات الضرائب، مرجع سابق، ص ٣١٨.

(٣) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٥٩٨ لسنة ٤٨ ق، جلسة ١٥ نوفمبر ١٩٨٢م، س ٩٢٥، ص ٣٣.

(٤) د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٣١.

**٢ - وجود قرائن أو دلائل قوية:**

يجب أن يتم التفتيش بعد تحريرات كاملة وجدية يتمخض عنها في النهاية قرائن قوية على ارتكاب جريمة ضريبية معينة.

وجود هذا الشرط يغلق الأبواب أمام موظفي الإدارة الضريبية في الزعم بوجود جريمة ضريبية يسعون للوصول إلى دلائل تمكنهم من الكشف عنها، ومن ثم استخدام هذا التفتيش كذريعة لانتهاك حقوق وحريات المكلفين بقرائن ودلائل واهية<sup>(١)</sup>.

**٣ - تحديد الهدف أو الغرض من التفتيش:**

مثلما سبقت لذلك الإشارة فإن الغرض من التفتيش هو الوصول إلى وثائق ومستندات تثبت وقوع جريمة ضريبية معينة يجرى التحقيق بشأنها؛ ومن ثم فإذا تجاوز التفتيش هذا الغرض إلى ما سواه يترتب عليه البطلان<sup>(٢)</sup>.

(١) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٢٥٩.

(٢) د. مجدي محمد علي الخولي، جريمة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص ٣٢٧.

### الفرع الثالث المدة المحددة للتفتيش

يستلزم في الأصل أن يتم تحديد أجل محدد يتم فيه تنفيذ الإذن بالتفتيش، على أن يراعى فيه الملاءمة والحرص على حماية الحقوق والحريات والمصالح الخاصة بالممول بحيث لا يظل تحت تهديد إجراء هذا التفتيش دون تحديد موعد للبدء به وإنهائه.

فإذا ما تم النص في إذن التفتيش على إجراءاته في وقت معين فيلزم على الموظف المكلف به إجراؤه في الوقت المحدد له، فإذا انقضى هذا الوقت دون إجراء التفتيش فلا يجوز إجراؤه دون تجديد الإذن من الجهة التي أصدرته. والتأخير في إجراء التفتيش خلال مدة الإذن وإن كان لا يترتب عليه البطلان إلا أنه يؤثر في القيمة المستمدة من الأدلة التي يتم ضبطها خلاله، وأمر ذلك متروك لمحكمة الموضوع، أما في حالة صدور إذن التفتيش دون تحديد وقت لإجرائه، فإنه يظل صحيحاً من الناحية القانونية طالما أن الظروف التي صدر الإذن بناءً عليها لا زالت قائمة كما هي<sup>(١)</sup>.

أما عن الوقت الذي يجب أن يجرى فيه التفتيش فقد أثارت المادة (٩٤) من القانون الضريبي الفرنسي الصادر سنة ١٩٨٥ م ذلك؛ حيث تضمنت الفقرة الثالثة من هذه المادة النص بأن لا يتم إجراء التفتيش إلا ابتداءً من الساعة (٦) صباحاً وليس بعد الساعة (١١) مساءً. وبالرغم من عدم تحديد القانون بدقة للوقت الذي يجب أن يتم فيه التفتيش إلا أنه يلزم أن يتم نهائياً ما لم يكن قد بُدئ به في النهار واستمر بعد ذلك حتى دخول الليل، ويستثنى من ذلك حالة الضرورة والاستعجال. هذا فيما يتعلق بمسكن الممول، أما بالنسبة للأماكن الأخرى كمكان العمل وخلافه، فيمكن لموظفي الإدارة الضريبية الذين منحهم القانون صفة الضبطية القضائية ويحملون إذناً بالتفتيش يمكنهم تفتيش هذه الأماكن في ساعات الليل<sup>(٢)</sup>.

(١) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٢٦١، ٢٦٢.  
(٢) (نفس المرجع السابق)، ص ٢٥٥، ٢٥٦.

## المبحث الثاني

## سلطات الإدارة الضريبية في مرحلة تحصيل دين الضريبة

## تمهيد وتقسيم:

بعد الانتهاء من مرحلة تحديد وعاء الضريبة وربطها على الممول، تأتي مرحلة تحصيل الضريبة إلى الخزانة العامة في موعد استحقاقها، ووجوب قيام الممول بتوريدها من تلقاء ذاته دون أن يقع على عاتق الإدارة الضريبية عبء مطالبته بأدائها، وذلك وفقاً لمبدأ أن دين الضريبة هو دين محمول لا مطلوب. ويهدف المشرع من وراء ذلك إلى ضمان تحصيل الضرائب في المواعيد المحددة قانوناً لمواجهة النفقات العامة المختلفة<sup>(١)</sup>.

وهنا يقف الممول أمام مفترق طريقين الأول قبوله بما تم ربطه عليه من ضريبة ومبادرته من تلقاء نفسه بتوريدها إلى الخزانة العامة، أو اعتراضه على هذا الربط وبالتالي لجوئه إلى الطريق الثاني المتمثل في منازعة الإدارة الضريبية بمرحلتها الإدارية المتمثلة في التظلم أمام هذه الإدارة، أو بعد ذلك اللجوء إلى القضاء المختص للفصل في دعواه.

وفي مواجهة موقف الممول الممتنع عن أداء الضريبة، ولضمان حقوق الخزانة العامة، تلجأ الإدارة الضريبية بما لديها من سلطات وصلاحيات إلى إجراءات إدارية تتميز عن الإجراءات القضائية بالسرعة والبساطة لتحصيل الضريبة جبراً من الممول، من هذه السلطات سلطة الحجز على أموال الممول المدين بالضريبة بأي من صور الحجز القانونية، أو التنفيذ جبراً على هذه الأموال، أو تتبعها تحت أي يد كانت استيفاءً لدين الضريبة.

وبالنظر إلى هذه السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة، يتبين الاختلاف الجوهرى بين هذا الدين وغيره من الديون العادية، من حيث إن دين الضريبة يتم تحصيله بطرق إدارية وبصورة جبرية من الممول الممتنع عن أدائه، أما الديون العادية فيتم تحصيلها بإجراءات قضائية معينة، كما أن الأفراد في تحصيل

(١) د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ١٦٦.

الديون التي لدى الدولة لهم لا يمتلكون في مواجهتها وسائل لإجبارها على أداء هذه الديون بمقتضى القاعدة القانونية القائلة بعدم جواز الحجز على أموال الدولة<sup>(١)</sup>.

سيتم في المطالب التالية التطرق لهذه السلطات بشيء من الإيجاز وذلك على النحو التالي:

**المطلب الأول:** سلطة الإدارة الضريبية في توقيع الحجز على أموال المدين بالضريبة.

**المطلب الثاني:** امتياز الدين الضريبي.

**المطلب الثالث:** عدم جواز اللجوء إلى المقاصة بين الدين الضريبي وغيره من الديون إلا في حالات معينة.

**المطلب الرابع:** خضوع الدين الضريبي لأحكام تقادم خاصة به.

(١) Absence de moyens de contrainte contre l'Etat E. Allix "Traité èlèm. des Fin. et de Légis. Fin. Franc." 1931 p. 289.

مشار إليه في د. قدرتي نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي، مرجع سابق، ص ١٤٩.

### المطلب الأول

### سلطة الإدارة الضريبية في توقيع الحجز على أموال المدين بالضريبة

تيسيراً من المشرع على الدولة والأشخاص المعنوية العامة في استيفاء حقوق الخزنة العامة بسرعة وسهولة، فقد منحها سلطة اللجوء إلى التنفيذ الإداري واقتضاء ما لها من مستحقات جبراً عن المدين الممتنع عن الوفاء بها، وذلك دون حاجة لاستصدار حكم قضائي بهذه الحقوق<sup>(١)</sup>.

من ذلك ما خوله المشرع للإدارة الضريبية في توقيع الحجز الإداري على أموال الممول المدين بالضريبة، ضماناً لحقوق الخزنة العامة من الضريبة.

**والحجز الإداري هو:** "مجموعة من القرارات والأوامر الإدارية التي تصدر من جهة الإدارة بغرض الحجز على أموال مدينيها، وبيعها استيفاءً لحقوقها التي يجيز القانون اقتضاءه بهذا الطريق الاختياري بدلاً من طريق الحجز القضائي"<sup>(٢)</sup>.

وقد استقر رأي الفقه والقضاء على أن الحجز الإداري وما يرافقها من إجراءات لا تُعد من صور الأعمال الإدارية التي لا يحق للقضاء إلغاؤها أو تأويلها أو وقف تنفيذها، بل إن هذه الحجز مجرد نظام خاص أقره المشرع للحكومة وبعض الهيئات العامة بموجب تشريعات خاصة بوصفها دائنة، وذلك في تحصيل أموال عامة لدى الأفراد كالضرائب والرسوم والديون، وتختص المحاكم العادية بناءً على ذلك بنظر المنازعات المتعلقة بإجراءات هذه الحجز أو إلغاؤها أو وقف إجراءات البيع المترتبة عليها، كما تختص هذه المحاكم كذلك بنظر دعاوى المسؤولية عن الأخطاء المرتكبة خلال إجراء التنفيذ الجبري على أموال المدين<sup>(٣)</sup>.

(١) د. السيد عطية عبد الواحد: شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل (القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م)، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م، ص ٤٧٣.

(٢) محمد محيى الدين علي الجالي: موسوعة الجالي في الحجز الإداري، بدون ذكر جهة نشر، ٢٠٠٢م، ص ٦.

(٣) د. زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ضريبة المبيعات، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، ١٩٩٣م، ص ٥.

خصائص حق الحجز الإداري<sup>(١)</sup>:

- ١- جواز لجوء جهة الإدارة إلى طريق الحجز الإداري لاستيفاء الديون المستحقة، فلها أن تلجأ إلى هذا الطريق، أو أن تسلك طريق الحجز القضائي وفقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية.
  - ٢- إن جهة الإدارة في الحجز الإداري تُعد خصماً وحكماً في آن واحد، بحكم أنها المسئولة عن تحصيل ديون الخزنة العامة، وفي أنها السلطة التي تقوم بإجراء هذا التنفيذ.
  - ٣- الحجز الإداري ينصب على أموال المدين بهدف تحصيل مستحقات الخزنة العامة، ومن ثم فهو لا يستهدف التنفيذ على شخص المدين.
  - ٤- لا تلجأ جهة الإدارة إلى الحجز الإداري إلا في حالة تخلف المدين عن الوفاء الاختياري لحقوق الخزنة العامة في المواعيد المحددة وفقاً للقانون.
  - ٥- الحجز الإداري هو وسيلة قانونية لاقتضاء الديون التي حددها القانون جبراً ممن استحققت في ذمتهم تلك الديون.
  - ٦- يُعد الحجز الإداري مظهراً من مظاهر سيادة الدولة، ويتجلى هذا المظهر في فرضها للضرائب والرسوم، ووضعها للإجراءات والآليات الكفيلة بتحصيلها جبراً من المدين في حالة تخلفه عن الوفاء بها بشكل اختياري.
  - ٧- تتميز أحكام الحجز الإداري بصفة العمومية، حيث إنها تطال جميع الدائنين، وتطبق على جميع المواطنين والمقيمين في الدولة.
- والحجز الإداري على أموال المدين بالضريبة إما أن يكون حجزاً تحفظياً أو حجزاً تنفيذياً، كما أن هناك حجزاً آخر قرره المشرع للإدارة الضريبية يتمثل في إمكانية أن تستقطع الضريبة من المنبع.

(١) د. رمضان صديق محمد: الحجز الإداري بين التشريع والتطبيق، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٣٠٩-٣١٠، مايو/أغسطس، ١٩٩٧م، ص ١٩.

## الفرع الأول الحجز التحفظي

**الحجز التحفظي هو:** "ضبط المال ووضعه تحت يد القضاء لمجرد منع المحجوز عليه من التصرف فيه تصرفاً يضر بحق الحاجز، ولا يؤدي بذاته إلى بيع المال المحجوز واستيفاء دين الحاجز منه"<sup>(١)</sup>.

وتنص بعض التشريعات الضريبية على حق الإدارة الضريبية وفي حدود المستحقات الضريبية التي على المكلف، في أن تطلب من المحكمة إصدار قرار بالحجز الفوري المؤقت على أموال المكلف المدين وأمواله لدى الغير دون إنذار مسبق، وذلك في حالة وجود أسباب جدية يتوقع معها تهريب المكلف لأمواله أو إخفاءها بما في ذلك التنازل للغير، أو إذا لم يكن للمكلف موطن مستقر في الدولة، أو في حالة مواجهة المستأجر عند رفض أو تخلف المؤجر تسديد الضريبة المستحقة عليه من ريع العقارات المؤجرة لفترة ضريبية واحدة، وعلى وجه الخصوص إذا تبين للإدارة الضريبية وبشكل جدي وملح أن حقوق الخزنة العامة معرضة للضياع. وتُعد الأموال المحجوزة بموجب قرار المحكمة محجوزة حجزاً تحفظياً ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا تم رفع الحجز بقرار من المحكمة التي أصدرت الحجز<sup>(٢)</sup>.

ولا يقع الحجز التحفظي في القضايا الضريبية إلا في الحالات التي تكون فيها الضريبة غير واجبة الأداء، نظراً لأن هذا الحجز قرر في الأساس للمحافظة على أموال المدين حتى يستصدر الدائن سنداً تنفيذياً يخوله التنفيذ على هذه الأموال، أما في الحالة التي تكون فيها الضريبة واجبة الأداء فإن الحجز التنفيذي هو الطريق الذي قرره القانون للتنفيذ على أموال الممول المدين بها<sup>(٣)</sup>، بمعنى أنه لا يترتب على الحجز التحفظي

(١) د. أحمد أبو الوفا: إجراءات التنفيذ الجبري في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة العاشرة ١٩٩٠م، ص ٨٣٢.

(٢) المادة (١٥٣/أ، ب) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م.

(٣) د. السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل (القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م)، مرجع سابق، ص ٧٥١، ٧٦٠.

بيع أموال الممول إلا بعد توقيع حجز تنفيذي يحل محله عند توافر الشروط والأحكام القانونية المنظمة لمثل هذه الحجزات.

ويتم الحجز التحفظي على العقار أولاً ثم الأموال المنقولة بما يساوي حقوق الخزنة العامة من الضريبة، ويُعد الحجز على العقار حجزاً تحفظياً استثناءً من القواعد الواردة في قانون المرافعات الذي لا يعرف مثل هذا النوع من الحجز<sup>(١)</sup>.

وفي حالة عدم وجود أموال للممول تكفي لسداد حقوق الخزنة العامة من الضريبة المهددة بالضياح، وامتلاك هذا الممول أموالاً سائلة مودعة في البنوك، فإن بعض التشريعات الضريبية تجيز توقيع الحجز على تلك الأموال بطلب من وزير المالية<sup>(٢)</sup>.

ولا يجوز في كل الأحوال توقيع الحجز التحفظي إذا لم يوجد سبب وجيه وحقيقي يهدف تحصيل الضريبة، وللإدارة الضريبية في حالة وجود مثل هذه الأسباب سلطة الاختيار بين توقيع الحجز من عدمه، وذلك بما لها من سلطات منحتها لها التشريعات الضريبية وغيرها من التشريعات ذات العلاقة كقانون الحجز الإداري وقانون المرافعات<sup>(٣)</sup>.

**وقد جرى تحديد بعض الحالات التي يجوز للإدارة الضريبية اللجوء فيها لإجراء حجز تحفظي على أموال الممول، ومنها<sup>(٤)</sup>:**

- ١ - تصفية الممول لمنشأته أو تنازله عنها أو وقف نشاطه أو قيامه بإشهار إفلاسه.
- ٢ - تصرف الممول في أمواله أو قيامه بتهريبها ومباشرة إجراءات نقل ملكيتها.

(١) د. زكريا محمد بيومي: موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل "رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له"، توزيع مكتبة شادي، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦ م، ص ٧٥١، ٧٦٠.

(٢) المادة (١٠٧) من قانون الضريبة على الدخل المصري.

(٣) د. نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص ١٣٦، ١٣٧.

(٤) سيد محمود أحمد عوض: شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م، مرجع سابق، ص ٥٦٠.

٣- ورود معلومات أكيدة مستندة على تحريات موثقة للإدارة الضريبية بنية الممول الهجرة خارج البلاد أو مغادرتها بصفة نهائية.

**وعن الأوجه التي يختلف فيها العجز التحفظي في القضايا الضريبية عن العجز التحفظي في القضايا المدنية فإن أهم أوجه الاختلاف يمكن أن تتلخص فيما يلي<sup>(١)</sup>:**

- ١- إن الحق في توقيع العجز التحفظي في القضايا الضريبية يكون للإدارة الضريبية دون أن يتطلب الأمر استصدار حكم من القضاء بذلك، وهذا يُعد استثناءً من العجز التحفظي في القضايا المدنية الأخرى التي يقع فيها العجز التحفظي بقرار من قاضي الأمور المستعجلة.
- ٢- تتميز إجراءات توقيع العجز التحفظي في القضايا الضريبية بالسرعة والمرونة.
- ٣- تقوم الإدارة الضريبية في العجز التحفظي بدور طالب التنفيذ ودور ممثل السلطة في إجراءات تنفيذه.
- ٤- يتطلب تنفيذ العجز التحفظي في القضايا المدنية الأخرى وجود كفيل يكفل الدائن طالب العجز للرجوع عليه في حالة ما إذا كان الدين الذي وقع العجز بموجبه غير صحيح، وهذا لا يتأتى في القضايا الضريبية.
- ٥- تتسم إجراءات العجز التحفظي في القضايا الضريبية بالسرعة والمرونة التي يُراعى فيها تغليب مصلحة الدائن - المصلحة العامة - ممثلة في الإدارة الضريبية على مصلحة الممول المدين بالضريبة<sup>(٢)</sup>.

(١) مجدي نبيل محمود شرعب: امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، أطروحة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس فلسطين، ٢٠٠٦م، ص ٧١، ٧٢.

(٢) د. السيد عبد المولى: الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥م، ص ٤٠٨.

### ويتم رفع الحجز التحفظي الإداري في الحالات التالية<sup>(١)</sup>:

- ١- إذا أصدر قاضي الأمور الوقتية حكماً برفع هذا الحجز أو إذا صدر قرار بذلك من رئيس الإدارة الضريبية.
  - ٢- إذا ثبت أن الحجز وقع على أموال لم ترد في أمر الحجز، أو إذا تبين للقاضي بأن حقوق الخزانة العامة غير معرضة للخطر مع إصداره قراراً بذلك.
  - ٣- إذا مضى على الحجز التحفظي ستون يوماً من تاريخ توقيعه دون إخطار الممول بالضريبة المستحقة عليه وفقاً لما تحدده الإدارة الضريبية المختصة، ولا يجوز توقيع حجز تحفظي جديد بمجرد انقضاء مدة الشهرين قبل ربط الضريبة؛ لأن في ذلك تفويتاً للحكمة التي يهدف إليها المشرع؛ حيث إن من شأن ذلك أن يجعل هذا القيد في الحجز التحفظي عبثاً لا جدوى منه<sup>(٢)</sup>.
- إلا أنه في حالة إخطار الإدارة الضريبية للممول بالضريبة المستحقة عليه وعدم مبادرته بأدائها في المواعيد القانونية المحددة، فيرى الباحث هنا أنه يجوز للإدارة الضريبية تحويل هذا الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي يتم بموجبه استيفاء دين الضريبة المستحقة من أموال المدين التي سبق أن وقع عليها حجز تحفظي.

(١) د. زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل "رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له"، مرجع سابق ص ٧٦٠.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٢٢١ لسنة ٢٢ ق، جلسة ٢ أبريل ١٩٥٤م.

## الفرع الثاني الحجز التنفيذي

**الحجز التنفيذي هو:** الحجز المقترن بالتنفيذ، والذي يتم بناءً عليه تحريك إجراءات نزع ملكية الأموال المحجوزة ومن ثم بيعها جبراً وفاءً للدين المحجوزة من أجله. ولا يقع هذا النوع من الحجز إلا في حالة ما إذا أصبح دين الضريبة محدداً ومستحق الأداء ومعلوماً للممول وتم مطالبته به، إما بإلزامه بالدفع من واقع الإقرار الضريبي المقدم منه، أو بناءً على أساس التقدير والربط الذي تم من قبل الإدارة الضريبية<sup>(١)</sup>.

وتنص بعض التشريعات الضريبية على أنه في حالة ما إذا أصبح الدين الضريبي واجب الأداء، وتخلّف المكلف عن أدائه بعد انتهاء مدة الإنذار بالدفع، فللمحكمة بناءً على طلب من الإدارة الضريبية، أن تصدر أمراً بالحجز التنفيذي على أموال المكلف المدين بما يساوي المبالغ والضرائب المستحقة عليه، ويشمل الحجز ما يكون للمحجوز عليه من أموال لدى الغير من النقود أو الأوراق المالية أو غيره، سواء كانت مستحقة في الحال أو في المستقبل<sup>(٢)</sup>.

كما تحدد بعض التشريعات الضريبية مدة معينة من تاريخ تلقي الممول إعلاناً من الإدارة الضريبية بأداء دين الضريبة، ما لم فيحق للإدارة بعد انقضاء هذه المدة الطلب من النيابة توقيع حجز تنفيذي على أموال الممول بما يساوي المبلغ المستحق، وعلى ما يكون لهذا الممول من أموال لدى الغير من نقود أو أوراق مالية أو غيرها سواء كانت مستحقة في الحال أو في المستقبل<sup>(٣)</sup>.

(١) د. بشندي عبد العظيم أحمد: **قواعد التنفيذ الجبري**، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩م، ص ٢١، ٢٥.

(٢) المادة (١٥٤) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م.

(٣) المادة (١٤٩/أ) من قانون ضرائب الدخل اليمني الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م حددت هذه المدة بعشرين يوماً، أما المشرع المصري فقد منح الممول وفقاً لنص المادة (١٠٤) من قانون ضريبة الدخل مدة ستين يوماً شريطة إنذار الممول بالسداد بكتاب موصى بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يتهدد تحصيل الضريبة، أما المشرع الأمريكي فقد حدد هذه المدة وفقاً للمادة (2-6330) من قانون الإيرادات الداخلية (IRC) بثلاثين يوماً فيما يتعلق بالضريبة غير المسددة عن المدة الخاضعة للضريبة.

وتكون الإجراءات التي يتم بناءً عليها توقيع الحجز التنفيذي على أموال الممول مستندات تنفيذية تدل بذاتها على دين الممول بمقدار المستحقات الضريبية الواجبة الأداء<sup>(١)</sup>.

ولا يختلف الحجز التنفيذي عن الحجز التحفظي في الآثار المترتبة عليهما، إلا أن أساس التفرقة بينهما تستند على أن الحجز التنفيذي يُعد ابتداءً إجراءً تحفظياً وتنفيذياً في ذات الوقت، في حين أن الحجز التحفظي يكون ابتداءً تحفظياً ولا يتحول إلى حجز تنفيذي إلا وفقاً لشروط معينة<sup>(٢)</sup>.

ويجب أن يتضمن قرار الحجز بعض البيانات اللازمة المتعلقة بالجهة التي أصدرته، ومقرها، وتاريخ صدور القرار، واسم وصفة الشخص الذي وقع عليه، وختم الجهة الصادر عنها، وأن يتضمن كذلك اسم الممول المدين الذي يتم التنفيذ عليه، ووظيفته، وعنوانه، ومقدار الدين الذي يتم التنفيذ من أجله، وميعاد استحقاقه<sup>(٣)</sup>.

ويقع الحجز التنفيذي على كافة أموال الممول المنقولة وغير المنقولة، وكذا أمواله لدى الغير بما يساوي دين الضريبة المستحقة عليه، ويظل قرار الحجز سارياً حتى تحصيل دين الضريبة سواء تم التحصيل بقيام الممول بالوفاء به أو من خلال بيع ما تم الحجز عليه من أمواله. والإدارة الضريبية كما سبقت الإشارة لذلك لا يحق لها توقيع الحجز التنفيذي على أموال الممول إلا بعد أن تطالبه بأداء دين الضريبة سواء تم ذلك بإبلاغه بقرار تقدير وربط الضريبة، أو من خلال إلزامه بالدفع من واقع الإقرار الضريبي الذي قام بتقديمه للإدارة الضريبية<sup>(٤)</sup>.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٤٩٣ لسنة ٤٢ ق، جلسة ١٢ يناير ١٩٨٦م. مشار إليه في د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٥٥١.

(٢) د. فتحي والي: التنفيذ الجبري وفقاً لمجموعة المرافعات المدنية والتجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٩م، ص ٢٥٨.

(٣) د. زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل "رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م ولأئحته التنفيذية والقرارات المكملة له"، مرجع سابق ص ٧٥٩.

(٤) مجدي نبيل محمود شرع، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، مرجع سابق، ص ٦٩.

ولا يجوز توقيع الحجز على بعض أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة كمنزله المخصص لسكنه مع أفراد عائلته، وكذا الوسائل الضرورية المخصصة لمناحه ومعيشته اليومية الأساسية مع أفراد عائلته المقيمين معه<sup>(١)</sup>.

### الفرع الثالث الحجز من المنبع

تتميز هذه الطريقة عن غيرها من طرق تحصيل الضريبة في أن الإدارة الضريبية تحصل على الضريبة المستحقة في الوقت نفسه الذي يتحقق فيه دخل الممول دون أي انتظار، وهو ما يترتب عليه الحصول تبعاً على حصيلة ضريبية مستمرة للخرينة العامة وفي مواعيد محددة.

وهذه الطريقة تنطوي على تكليف شخص ثالث تربطه بالمول الحقيقي علاقة يمر بموجبها الدخل الذي يحصل عليه الممول الخاضع للضريبة عن طريق هذا الشخص، الذي يلزمه القانون حجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها بدوره إلى الإدارة الضريبية، وتكون هذه العلاقة إما علاقة دين كما في حالة إيرادات القيم المنقولة (الصكوك المالية)، حيث تُعد الشركة التي تتولى توزيع أرباح الأسهم بمثابة مدين للممول، أو قد تكون هذه العلاقة علاقة تبعية كما في حالة استحقاق الممولين للأجور والمرتبات بحكم عملهم لدى هذا الشخص الثالث. ومن ثم فإن الإدارة الضريبية في هذه الطريقة تتعامل مع شخصين اثنين الأول الممول الحقيقي الخاضع للضريبة، والشخص الثاني المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية نيابة عن الممول<sup>(٢)</sup>، وهذا الشخص الثاني في هذه الحالة لا يُعد ممولاً ضريبياً من حيث الأصل؛ وذلك لأن التزامه هنا بتوريد الضريبة يختلف عن الالتزام الأصلي للممول الحقيقي دافع الضريبة في الأساس<sup>(٣)</sup>.

(١) المادة (١٢) من قانون تحصيل الأموال العامة اليمني.

(٢) د. يونس أحمد البطريق: **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٥م، ص ٢٢٩، ٢٣٠.

(٣) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٣٥٧٢ لسنة ٥٩ ق، جلسة ٩ ديسمبر ١٩٩٦م، ص ٤٧، ج ٢، ص ١٤٨٤.

وقد جرى تطبيق هذه الطريقة في الولايات المتحدة الأمريكية فيما يتعلق بالأجور والمرتبات وعلى وجه الخصوص منذ نشأة ضرائب الدخل الحديثة بعد التعديل الذي تم على الدستور الأمريكي سنة ١٩١٣م، وتم التوسع في استخدام هذه الطريقة منذ العام ١٩٤٣م وفقاً للقاعدة التي نادى بها المشرع الضريبي في تلك الحقبة (pay as you go plan) التي تشجع على الدفع التدريجي للضريبة<sup>(١)</sup>.

ويلزم على العامل وفقاً للطريقة السابقة تقديم بيان إلى صاحب العمل يوضح حالته الاجتماعية وما يتمتع به من إعفاءات ضريبية، ومن خلال هذا البيان يقوم صاحب العمل وفقاً لشروط معينة تحددها الإدارة الضريبية بتقدير الضريبة المستحقة على هذا العامل واستقطاعها من مرتبه وتوريدها إلى الخزنة العامة، كما يقوم بتقديم بيان إلى إدارة الضرائب يوضح إجمالي الضريبة التي حجزها وتوريدها من أجر العامل طوال السنة المالية، وإرفاق هذا البيان بإقراره الضريبي السنوي، ويلزم على العامل (الممول الحقيقي) إجراء تسوية ضريبية يدفع خلالها فارق الضريبة المستحقة عليه أو استرداد الفارق الذي تم دفعه بالزيادة عنها أو خصم هذه الزيادة من الضريبة التي ستتقرر عليه في السنة الضريبية التالية<sup>(٢)</sup>.

وتتلقى إدارة الضرائب الأمريكية (IRS) سنوياً ما يزيد على (٢٠٠) مليون إقرار ضريبي على نماذج تزيد أشكالها على (٧٠) نموذجاً تتعلق بالمرتبات المدفوعة

(١) استبعد المشرع الأمريكي هذه الطريقة في تحصيل الضريبة مدة من الزمن واستبدل بها طريقة الاستعلام من المنبع التي لا تتطلب من الشخص الثالث حساب قيمة الضريبة وحجزها وتوريدها إلى الخزنة العامة، وإنما تقضي بقيام دافعي المرتبات والأجور بتزويد الإدارة الضريبية بالمعلومات والبيانات التي يتم بموجبها مقارنتها بالإقرارات التي يقدمها أصحاب الدخول ويدفعون الضريبة المستحقة عنهم بموجبها، وكان لهذه الطريقة آثار سلبية في إهدار الكثير من الحقوق الضريبية على الخزنة العامة وتشجيع التهرب الضريبي، ويرى الباحث أن سبب لجوء المشرع الأمريكي إلى هذه الطريقة وتشجيعه لها في بداية حقبة الأربعينيات من القرن العشرين هو توفير الموارد الكافية التي تمكن الدولة من مواجهة تكاليف الحرب العالمية الثانية.

انظر في ذلك: د. يونس أحمد البطريق، **النظم الضريبية**، مرجع سابق، ص ٢٢٩.

(٢) (نفس المرجع السابق)، ص ٢٢٩، ٢٣٠.

ومقدار الضريبة التي يتم حجزها منها، وكذلك المتعلق منها بالفوائد، وسائر دخل الأشخاص والخصومات والإعفاءات التي يحصلون عليها<sup>(١)</sup>.

وهذه الطريقة يترتب عليها فوائد في جانبين الأول: تيسير أداء الضريبة والالتزام بها دون أن يتحمل الممول عبء التعامل مباشرة مع الإدارة الضريبية، والجانب الثاني: تخفيف العبء على الإدارة الضريبية في تلقي إقرارات الممولين الذين تُؤدَّى ضرائبهم وفقاً لهذه الطريقة، ومتابعة تحصيلها على دخول قد أنفقت كلها أو معظمها قبل نهاية السنة المالية، إضافة لما يترتب على ذلك من زيادة في حصة الضريبة والحيولة دون التهرب من أدائها والدخول في منازعة مع الممولين بشأنها<sup>(٢)</sup>.

وتعتمد الإدارات الضريبية في معظم دول العالم على هذه الطريقة في تحصيل الضرائب على الموظفين والعمال، والتي يُطلق عليها مصطلح (ادفع عندما تكسب) ("PAYE" pay-as-you-earn) وهناك ثلاث طرق أساسية لتطبيق هذا النظام هي<sup>(٣)</sup>:

#### أولاً: الطريقة المبسطة:

وفي هذه الطريقة تقوم الإدارة الضريبية بوضع جدول للحجز من الأجور الشهرية، ويراعى في مقدار الضريبة التغير والاختلاف في شرائح الأجور والمرتبات، ولا يلزم على الإدارة الضريبية تسوية إجمالي الضريبة نهاية السنة وحساب الفارق بين الضريبة المحصلة شهرياً والضريبة المستحقة على المرتب السنوي، والهدف من ذلك الحفاظ على بساطة وسهولة هذا النظام والحيولة دون أي اختلالات قد تؤثر فيه.

(١) موقع (money-zine) الأمريكي على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

<http://www.money-zine.com/Financial-Planning/Tax-Shelter/Federal-Income-Tax-Forms/>

(٢) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٢١٨.

(٣) International Monetary Fund, Legal Department: Tax Law Note: What are the General Options for Withholding Taxes on Employment Income?, December 02, 2004.

<http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2004/notes/eng/options.htm>

إلا أن هذه الطريقة لا تخلو من عيوب أهمها عدم تحقيقها للعدالة في حساب الضريبة، وذلك بالنظر أنه لا يُسمح بالتسوية النهائية إذا كان قد تم خلال السنة المالية حجز مبالغ على الممول تزيد على مقدار الضريبة المستحقة عليه فعلاً، وهو ما قد يحرمه من حق استرداد هذه المبالغ من الإدارة الضريبية أو ترحيلها إلى سنة قادمة، وفي المقابل قد يترتب على هذه الطريقة الإضرار بحقوق الخزنة العامة في حالة ما إذا كان إجمالي الضريبة التي تم حجزها من الممول خلال السنة المالية تقل عن مقدار الضريبة المستحقة عليه فعلاً. كما يعاب على هذه الطريقة كذلك أنها لا تتناسب مع الأجور والمرتبات التي يحصل عليها الممول في مدد متقطعة<sup>(١)</sup>، ولا ينطبق عليها كذلك صفة الدورية مما يجعل ما يتم اقتطاعه على الممولين من هذه الدخول غير موافق للقانون وهو ما يخل بالتالي بحق الممولين في استرجاعها<sup>(٢)</sup>.

#### ثانياً: الطريقة التراكمية:

وفقاً لهذه الطريقة يتم على مدد متقاربة إعادة مراجعة حساب الضريبة التي تم حجزها من أجر العامل أو الموظف، وذلك بهدف الوصول إلى مطابقة ما تم اقتطاعه من أجر العامل كضريبة مع ما هو مستحق من هذه الضريبة عند إجراء هذه المراجعة، ومن ثم حجز الفارق من مرتبات شهور قادمة إذا كان المبلغ أقل من الضريبة المستحقة، أو ترحيل الفائض من المبلغ إلى شهور قادمة إذا كان ذلك بالزيادة.

وبالرغم من أن هذه الطريقة يتم فيها حساب الضريبة المستحقة بشكل عادل، فإنها لا تخلو من بعض التعقيدات المرافقة لها، تتمثل في العبء الإداري والمالي الذي يقع على الإدارة الضريبية في مراجعة التسويات الضريبية للممولين في مدد متعددة ومتقاربة في السنة الواحدة، إضافة إلى ما يترتب على الممول من مبالغ إضافية قد تخرج بها تلك التسويات<sup>(٣)</sup>.

(١) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٢١٩.

(٢) حكم المحكمة الإدارية بالرباط (المغرب) رقم ١١٢٩، بتاريخ ٢٤ مايو ٢٠٠٧م، ملف رقم (٧٦-٢٠٦ غ).

(٣) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٢٢٠.

### ثالثاً: طريقة التسوية نهاية السنة:

وفي هذه الطريقة يتم حجز الضريبة من المنبع عند استلام العامل أو الموظف لمرتبه كل مرة، ومن ثم إعادة حساب الضريبة وتسويتها مرة واحدة نهاية السنة، وبذلك تجمع هذه الطريقة بين إيجابيات الطريقتين السابقتين من حيث تحقيق العدالة في حساب الضريبة، وتخفيف العبء الإداري والمالي على الإدارة الضريبية.

ويرى الباحث أنه وإن كانت طريقة تحصيل الضريبة من المنبع مثالية من حيث الحصيلة الضريبية وتوفيرها الكثير من العبء المالي والإداري على الإدارة الضريبية، وتجنب هذه الإدارة الكثير من المنازعات الضريبية التي قد تقع بمناسبة تحصيل ضرائب أخرى، إلا أن هذه الضريبة في دول العالم الثالث على وجه الخصوص تستهدف في الأساس شريحة مهمة في المجتمع ممثلة في العمال والموظفين، الذين يقع عليهم في كثير من الأحيان عبء ضريبي يفوق ما تحصله هذه الدول من أنواع أخرى من الضرائب، خاصة في ظل قيام بعض الدول بإجراء تخفيضات جمركية لاستيفاء شروط انضمامها لمنظمة التجارة العالمية، حيث تلجأ بعض الدول إلى الالتفاف على هذه الشروط من خلال فرض ضرائب ورسوم مختلفة؛ وهنا لا تجد بعض الدول غضاضة في رفع الضرائب على دخل العمال والموظفين، وهو ما يجعل هذه الشريحة تعاني أكثر من غيرها من جراء الممارسات الضريبية التي تلجأ إليها تلك الدول، وهو الأمر الذي يسهم في ارتفاع معدل الفقر وتفاقم المشاكل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في هذه الدول.

## المطلب الثاني

### امتياز الدين الضريبي

**الامتياز في تحصيل الديون هو:** أولوية يمنحها القانون لحقوق معينة مراعاة منه لصفته. ولا يكون للحق امتياز إلا بناءً على نص في القانون<sup>(١)</sup>، ووفقاً لهذا الامتياز يستوفي الدائنون الذين لهم حقوق ممتازة ديونهم من أموال المدين قبل غيرهم من الدائنين، كما قرر لهم القانون كذلك حق تتبع هذه الأموال تحت يد الغير.

وفيما يتعلق بحق الامتياز المقرر للخزانة العامة لاستيفاء الديون الضريبية، فهذا الحق تتمتع به الدولة لتأمين تحصيل الضرائب المختلفة كضرائب الدخل والمبيعات والضرائب على العقارات، وتخضع إجراءات وشروط هذا الحق لنصوص القانون سواء تلك الواردة في صلب التشريع الضريبي، أو المنصوص عليها في التشريعات ذات العلاقة<sup>(٢)</sup>.

ويمكن أن تباشر الإدارة الضريبية إجراءات هذا الحق على أموال المدين بالضريبة بصورة تلقائية دون الحاجة إلى إجراءات معينة، إنما في حالات أخرى يستوجب الأمر أن تبادر الإدارة الضريبية إلى اتخاذ بعض الإجراءات، كالحصول على أمر من المحكمة المختصة بالحجز أولاً على أموال المدين ومن ثم التنفيذ عليها<sup>(٣)</sup>.

(١) المادة (١١٣٠) من القانون المدني المصري.

(٢) Grant W. Newton and Robert Liquerman: Bankruptcy & Insolvency Taxation. JOHN WILEY & SONS, INC, Printed in the USA, Third Edition, 2005, p. 653.

(٣) Ibid, p. 653.

## الفرع الأول

### خصائص حق الامتياز

من خلال التعريف الذي سبق ذكره يمكن القول بأن حق الامتياز يتمتع ببعض الخصائص، منها<sup>(١)</sup>:

أ- إن الامتياز حق مصدره إرادة المشرع: ويلزم لثبوت هذا الحق أن تقضي به القوانين والأوامر الخاصة بالضريبة وفقاً للشروط والقيود التي تقررها<sup>(٢)</sup>؛ من ذلك ما قرره المشرع الأمريكي من تقريره لحق الامتياز والحجز على أموال الممول المنقولة وغير المنقولة الذي يهمل أو يمتنع عن دفع أي ضريبة مقررة عليه بعد مطالبته بها، ويشمل ذلك جميع الفوائد المترتبة على تأخير دفع هذه الضريبة أو أي ضرائب أخرى، أو غرامات متوقعة أو تكاليف أخرى تتراكم عليه<sup>(٣)</sup>.

واشترط أن تنص على هذا الامتياز التشريعات ذات العلاقة؛ دفع بجانب من الفقه إلى القول بضرورة أن يكون للديون الضريبية امتياز مستقل بذاته عن حقوق الامتياز العامة والخاصة، نظراً للخصوصية التي تتمتع بها حقوق الخزنة العامة عن حقوق الامتياز العامة الأخرى التي ينظمها القانون المدني، وهو ما يتطلب أن يُفرد لها باب خاص بها في التشريعات الضريبية توضح أحكامها وتزيل ما يشوب النصوص المتعلقة بها في هذه التشريعات من غموض ولبس<sup>(٤)</sup>.

وإن كان الباحث يرى أن ديون الضريبة لا تخرج عن إطار حقوق الامتياز العامة، بالرغم من الخصائص التي تتميز بها والتي تنص عليها التشريعات الضريبية، والقول بإفراء باب خاص لها في القانون بحجة إزالة الغموض واللبس الذي يشوبها، يفتح الباب إلى النص بإفراء أبواب خاصة بالديون العامة الأخرى لهذا الهدف نفسه،

(١) بحث بعنوان: حق الامتياز، منشور في موقع الموسوعة العربية على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: [http://www.arab-ency.com/index.php?module=pnEncyclopedia&func=display\\_term&id=14907](http://www.arab-ency.com/index.php?module=pnEncyclopedia&func=display_term&id=14907)

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٧٤ لسنة ٣٦ ق، جلسة ٢٧ يونيو ١٩٧٣ م، س ٢٤، ص ٩٧٦.

(٣) Internal Revenue Code (IRC), Sec 6321.

(٤) د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ١٦٤، ١٦٥.

وذلك فيه تفريع غير لازم لحقوق الامتياز العامة التي تنظمها قواعد القانون العام المتمثلة في القانون المدني، وإن كان الأمر لا يمنع من تنظيم وسائل استيفاء الديون العامة في التشريعات التي تنظمها وبما يتوافق مع أحكام القواعد العامة، وذلك ما هو معمول به في الكثير من التشريعات الضريبية.

حيث نظم العديد من المشرعين حق الامتياز المقرر للإدارة الضريبية على أموال المكلفين بالضريبة في صلب التشريعات الضريبية؛ فقد اشتملت المواد (6321 - 6327) من قانون الإيرادات الداخلية الأمريكي (IRC) على تنظيم لحق الامتياز المقرر للحكومة الأمريكية على أموال الأشخاص الذين يهملون أو يرفضون دفع الضريبة المقررة عليهم. كما نظم المشرع الفرنسي هذا الحق كذلك في المواد (1920 - 1929) من قانون الضريبة الموحدة (Code Général Des Impôts).

ونص المشرع المصري على المسائل المتعلقة بهذا الحق في المواد (١٠٢) من قانون الضريبة على الدخل، إضافة لما تضمنته نصوص المواد (١١٣٤، ١١٣٩) من القانون المدني المصري.

وكذلك كان حال المشرع اليمني الذي نص على حق الامتياز للديون الضريبية في المادة (١٥٩) من قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، والمواد (٣٧٥، ٣٧٦، ٣٧٩) من القانون المدني.

**ب- الامتياز حق عيني تباعي:** فهو يوجد في الأساس لضمان الوفاء بالدين المضمون به، ويلزم الدين نشوءاً وانتقالاً وانقضاءً.

**ج- الامتياز حق غير قابل للتجزئة:** فهو يبقى كاملاً على أموال المدين حتى ينقضي الدين المضمون به.

**د- الامتياز حق يتقرر لصفة في الدين:** فالمشرع عندما يقرر الامتياز لدين معين إنما يراعي فيه أن صفة الدين تكون جديرة بأفضلية تكفل للدائن استيفاءه مقدماً على غيره من الدائنين، والمشرع في تقديره لصفة الدين ينطلق من عدة اعتبارات مختلفة، منها:

#### ١- المصلحة العامة: ومثال ذلك امتياز الديون المستحقة للخزانة العامة والتي

منها الديون الضريبية، وحق الامتياز الذي تتمتع به الديون الضريبية يشمل كذلك سائر الحقوق القانونية الأخرى المستحقة للخزانة العامة المتعلقة بها، من ذلك مقابل التأخير الذي تنص عليه التشريعات الضريبية في حال تأخر الممول عن سداد الضريبة المستحقة عليه، وكذلك الغرامات والتعويضات المترتبة عليها. ويكون لهذه الحقوق امتياز على ما سواها من الديون المحملة بها ذمة الممول، باستثناء ما ينص عليه القانون من حقوق أخرى كالمصروفات القضائية<sup>(١)</sup>.

ويجب لتمتع دين الضريبة بحق الامتياز أن تكون الضريبة مستحقة الأداء واستكملت إجراءات ربطها، بحيث يُعد مباشرة الإدارة الضريبية لهذا الحق وتتبع أموال الممول المدين بالضريبة من إجراءات التحصيل جبراً لها في حال عدم التزام الممول بأدائها من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية<sup>(٢)</sup>.

#### ٢- اعتبارات إنسانية: ومنها امتياز المبالغ المستحقة للخدم والكتابة والعمال، حيث تقضي مراعاة هذه الفئات بأن يكون لهم أقدمية في استيفاء ديونهم اللازمة لمعيشتهم على غيرهم من الدائنين.

#### ٣- العدالة: من ذلك امتياز البائع حيث يقتضي العدل والإنصاف تمكين البائع الذي أدخل مالا في ملك المشتري من استيفاء دينه من ثمن المبيع قبل غيره من الدائنين.

#### ٤- الرهن الضمني: ويندرج في ذلك امتياز دين المؤجر وصاحب الفندق، اللذين يتمتعان بامتياز على أمتعة المستأجر أو النزول الموجودة في العين المؤجرة.

(١) فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع رقم ٣٥٩ بجلسة ٢ إبريل ٢٠٠٥م، الملف رقم ٣٢/٢/٣٤١٥، مشار إليها في د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٣٠٣، ٣٠٤.

(٢) د. السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل (القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م)، مرجع سابق، ٢٠٠٦م، ص ٤٦٤.

## الفرع الثاني

## مزايا حق الامتياز المقرر للدين الضريبية

يترتب على حق الامتياز مزايا يتمتع بها من يحوز هذا الحق، أهمها حق التقدم بالأولوية على غيره من الدائنين العاديين والدائنين التاليين له في المرتبة، وكذا حق تتبع أموال المدين في أي يد كانت.

ويقع حق الامتياز المقرر للدولة لاستيفاء دين الضريبة في بعض الدول على جميع أموال المدين دون تفرقة، في حين يستثنى المشرع في دول أخرى ما يتعلق بالضرائب العقارية، حيث يقع الامتياز على العقارات الخاضعة للضريبة فحسب<sup>(١)</sup>.  
أولاً: حق التقدم في تحصيل الديون الضريبية:

بمقتضى مزية التقدم يُرجَّح استيفاء الدين الضريبي الممتاز في حدود وعاء الامتياز على جميع دائني المدين العاديين، وفي حالة تزامن حقوق عامة لها الامتياز نفسه كالديون الضريبية والمبالغ المستحقة للتأمينات الاجتماعية، وقامت الجهات القائمة على هذه الحقوق بتوقيع الحجز على إحدى العقارات مقابل الحقوق المستحقة لها، فإن المبالغ المتحصلة من بيع هذا العقار يوزع بين هذه الجهات قسمة غرماء بحسب النسبة المستحقة لكل جهة، وذلك نظراً لعدم وجود نص في القانون يقدم امتياز إحدى هذه المؤسسات العامة على غيرها<sup>(٢)</sup>.

## ثانياً: حق تتبع أموال المدين في أي يد استيفاءً للدين الضريبية:

لا يحق للإدارة الضريبية تتبع أموال الممول المدين إلا بعد توقيع الحجز عليها في وقت سابق للوقت الذي تصرف فيه الممول المدين بتلك الأموال، حتى لا تفقد الإدارة حقها في امتياز حقوقها وفي تتبع تلك الأموال لدى الغير<sup>(٣)</sup>.

(١) Grant W. Newton and Robert Liqueran: Bankruptcy & Insolvency Taxation, Op. Cit., p. 653.

(٢) د. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، مرجع سابق، ص ٦٤٦.

(٣) سيد محمود أحمد عوض، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، مرجع سابق، ص ٥٣٩، ٥٤٠.

وتشترط بعض التشريعات في حق الامتياز أن يتم الحجز على المنقولات ابتداءً، وعند عدم كفايتها يتم الحجز على العقارات، كما يمتد الحجز في بعض التشريعات ليشمل الأموال المملوكة للممول التي يمتلكها في ذات الوقت أو التي سيمتلکها في المستقبل، وتستثنى من ذلك الأموال التي يقرر القانون عدم قابليتها للحجز<sup>(١)</sup>.

---

(١) Code General Des Impots. Article 1920, (Modifié par) LOI n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009, LOI n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009.

### المطلب الثالث

## عدم جواز اللجوء إلى المقاصة بين الدين الضريبي وغيره من الديون إلا في حالات معينة

**المقاصة هي:** إسقاط المدين حقاً له في مقابل دين عليه عند مطالبته بالدين...<sup>(١)</sup>، ومن التعريف السابق يتضح أن المقاصة هي من طرق انقضاء الديون، حيث يفترض فيها وجود شخصين يدين كل منهما بدين، وبدلاً من أن يقوم كل طرف منهما بأداء دينه للآخر، ينقضي دين كل منهما بقدر الأقل منهما.

وفيما يتعلق بالديون الضريبية يبرز تساؤل حول إمكانية تمسك الممول بأن تكون هذه الوسيلة من وسائل انقضاء الديون الضريبية التي عليه في مقابل الديون التي على الخزنة العامة له، سواء تلك التي دفعها بالزيادة على مقدار الضريبة المستحقة عليه، أو أي حقوق أخرى له على الخزنة العامة، وفي المقابل مدى جواز لجوء الدولة إلى المقاصة لتحصيل الديون الضريبية التي لها في مقابل الديون التي للممول على الخزنة العامة.

ففي إطار الجدل القائم للإجابة على هذا التساؤل وجد اتجاهان بين معارض ومؤيد للجوء إلى المقاصة في الديون الضريبية، وذلك على النحو التالي:

### أولاً: القائلون بعدم جواز المقاصة:

يستند القائلون بعدم جواز اللجوء إلى المقاصة في الديون الضريبية والديون التي للممول على ذمة الخزنة العامة باستثناء وجود نص صريح على خلاف ذلك، يستندون في رأيهم هذا على حجج ومبررات مختلفة أهمها<sup>(٢)</sup>:

١ - اختلاف طبيعة دين الضريبة عن غيره من الديون الأخرى، من حيث إن دين الضريبة مصدره القانون ويتعلق بالنظام العام، ومن ثم لا يجوز التنازل عنه أو المقاصة فيه.

(١) المادة (٤٢٩) من القانون المدني اليمني.

(٢) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٩١ - ٩٦.

- ٢- يحظى دين الضريبة بميزة التقدم على غيره من الديون، ويمكن أن تلجأ الدولة في سبيل تحصيله إلى الحجز الإداري، وهذه المزية لا يتمتع بها دين الممول الذي له على الخزنة العامة، وهنا لا يتوافر أحد أهم شروط المقاصة وهو أن يكون كلا الدينين قابلاً للحجز. وبما أن المقاصة طريق إجباري للوفاء بالديون، فلا يتأتى في هذه الحالة إجبار الدولة على المقاصة أو الحجز على أموالها، ومن ثم فإن المقاصة إن وقعت في هذه الحالة تكون اختيارية لا قانونية؛ لأن موافقة الإدارة الضريبية على إجراءاتها يُعد تنازلاً عن الحق المقرر لرعاية مصلحتها التي تدرج في إطار ضمان وصيانة الأموال العامة.
- ٣- لا تقع المقاصة إلا في الديون التي تتحد في النوع والصفة؛ ولذلك فإنه لا يمكن اللجوء إلى المقاصة في الديون الضريبية أو تلك التي على الدولة للأفراد، يضاف لذلك أن دين الضريبة يتميز بطبيعة سياسية عن غيره من الديون، حيث لا يمكن أن تختص المحاكم الوطنية بالفصل في المنازعات التي تتعلق بالضرائب التي تستحق لدولة أجنبية، كما لا يمكن أيضاً اللجوء إلى طريق التنفيذ المباشر على أموال أي ممول في إقليم دولة أجنبية لتحصيل دين الضريبة منه.
- ٤- تُعد الضريبة من أهم إيرادات الخزنة العامة، ويلزم على الحكومة تحصيل الضرائب وفقاً لما تقتضيه ميزانية الدولة، واللجوء إلى المقاصة في تحصيل الضريبة لا شك بأنه يؤثر في إيرادات الدولة ونفقاتها المختلفة<sup>(١)</sup>.
- ٥- تستند الدولة في إجراءاتها المالية وسداد ديونها إلى إجراءات تنظمها القوانين واللوائح والتعليمات ذات العلاقة، ومن ثم فإن اللجوء إلى المقاصة في الديون الضريبية يمكن أن يتعارض في بعض جوانبه مع تلك الإجراءات القانونية.

(١) د. أحمد جامع: علم المالية العامة (الجزء الأول: فن المالية العامة)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠م، ص ٢٥٧.

٦- إن اللجوء إلى المقاصة في الديون العادية يترتب عليه أن الدائن يضمن استيفاء دينه قبل غيره من الدائنين حتى ولو أعسر المدين أو أعلن إفلاسه، وهذا لا ينطبق في الديون التي للأفراد على الدولة، إذ إنه ليس من المتصور إعسار الدولة أو إعلان إفلاسها، ومن ثم فإن المقاصة تكون في هذه الحالة غير مجدية للدائنين الآخرين.

وفي الجانب المؤيد لهذا الاتجاه القاضي بعدم جواز المقاصة في الضريبة، أكد مجلس الدولة الفرنسي في أحكام متعددة له خلصت كلها إلى عدم الاعتراف بالمقاصة في تحصيل الديون الضريبية، كما وجد شبه إجماع في فرنسا على عدم جواز المقاصة في تحصيل الضريبة إلا إذا كان هناك نص صريح يسمح بذلك<sup>(١)</sup>.

كما أيد المشرع اليمني بشكل ضمني الرأي القائل بعدم جواز اللجوء إلى المقاصة في الدين الذي للمكلف على الدولة وبين الضرائب التي للخزانة العامة عليه، حيث نص المشرع في المادة (٧) من قانون تحصيل الأموال العامة على أن لا يحول كون الممول أو المدين دائناً في آن واحد للدولة أو لإحدى الهيئات الرسمية أو الجهات المنصوص عليها قانوناً، دون تسديد ما هو مترتب عليه من الضرائب والإتاوات والرسوم وغيرها من سائر المستحقات الأخرى في موعد استحقاقها دون تأخير.

إلا أن المشرع اليمني خالف هذا التوجه بشكل صريح فيما يتعلق بالديون الضريبية التي لدى الأشخاص الاعتبارية العامة، حيث نص في المادة (١٥٦) قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م على أن للوزير بناءً على طلب مُسبب من رئيس مصلحة الضرائب أن يقتطع من مستحقات الأشخاص الاعتبارية العامة لدى وزارة المالية، ما هو مترتب عليهم من الضرائب والغرامات والمبالغ الأخرى المقررة قانوناً، ولها تنفيذ ذلك مباشرة أو عن طريق البنك المركزي، ولا يجوز للبنوك التجارية الاستقطاع إلا بحكم قضائي.

(١) د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ٢٥٨.

## ثانياً: القائلون بجواز المقاصة:

أما القائلون بجواز المقاصة في دين الضريبة فيرون بأنه متى توافرت شروط المقاصة<sup>(١)</sup>، فلا يوجد هناك حائل من وقوعها بين دين الضريبة وغير ذلك من الديون، ويستندون في ذلك على الحجج التالية<sup>(٢)</sup>:

- ١- لا يعتقدون أن في عَدَّ دين الضريبة من النظام العام، أو في الاعتراف بأن مصدره القانون ما يحول دون وقوع هذه المقاصة.
- ٢- لا يترتب على المقاصة التأثير في تقدير الإيرادات في ميزانية الدولة؛ لأن ما يترتب على هذه المقاصة هو النتيجة نفسها المتمثلة في تحصيل الضريبة وسداد الديون التي على الدولة للممول.
- ٣- فيما يتعلق بإجراءات سداد الدولة لديونها المستحقة للخزانة العامة، فالواقع أنه لا تراعى تلك الإجراءات دائماً؛ ففي بعض الحالات والتي منها انقضاء الدين المستحق عن طريق اتحاد الذمة والمتمثلة هنا في حالة ما إذا قامت الدولة بشراء بعض السندات العامة، فإن الالتزام الذي عليها بقيمة هذه السندات ينقضي؛ لأن الدولة في هذه الحالة تجمع هنا بين صفتي الدائن والمدين.

وتأييداً لهذا الاتجاه وفي سبيل ضمان مصلحة الخزانة العامة في تحصيل دين الضريبة، جاء النص في بعض التشريعات الضريبية على أن تقع المقاصة بقوة القانون

(١) حددت المادة (١٢٨) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري بعض الشروط اللازم توافرها

لوقوع المقاصة في الضريبة، وذلك على النحو التالي:

١ - أن تكون المقاصة بين المبالغ التي أداها الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها القانون وبين المبالغ المستحقة عليه وواجبة الأداء يفرضها القانون ذاته.

٢ - أن تكون المقاصة بين مبالغ مؤداه بالزيادة وفقاً للقانون ومبالغ أخرى مستحقة وفقاً لأي قانون ضريبي آخر تطبقه المصلحة.

٣ - أن تكون المبالغ المطلوب إجراء المقاصة بشأنها نهائية وخالية من أي نزاع.

(٢) د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ٢٦٠، د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٩٢، ٩٣.

بين ما أداه الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها القانون، وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي آخر تطبقه الإدارة الضريبية<sup>(١)</sup>.

وفي هذا الاتجاه نفسه جاء النص في تشريعات ضريبية أخرى على أنه إذا طلب أحد الممولين الخاضعين للضريبة العامة على الدخل وضع ضريبة عنه أو تخفيض مقدارها، جاز للإدارة الضريبية خلال إجراءات بحث الطلب أن تقرر إجراء مقاصة بين المبالغ التي ثبت أن للطالب الحق في وضعها عنه، وبين المبالغ التي لا يزال مديناً بها بسبب أوجه النقص أو الإغفالات غير المنازع فيها الملاحظة في تحديد وعاء أو حساب الضرائب المستحقة عليه التي لم يلحقها التقادم<sup>(٢)</sup>.

---

(١) المادة (١١٣) من قانون الضريبة على الدخل المصري، وتجدر الإشارة إلى أن بعض التشريعات الضريبية الأخرى والتي منها قانون ضرائب الدخل اليمني خلت من أي إشارة إلى المقاصة في نصوص مواده.

(٢) المادة (١١٥) من قانون الضريبة على الدخل المغربي.

## المطلب الرابع

## خضوع الدين الضريبي لأحكام تقادم خاصة به

**التقادم هو:** مرور مدة زمنية محددة قانوناً يترتب عليها انقضاء الحقوق المالية وأيلولة حقوق الأفراد والشركات والمؤسسات الخاصة إلى خزانة الدولة، وكذا انقضاء الحقوق المالية بالنسبة للدولة<sup>(١)</sup>.

ويستند التقادم على اعتبارات ترتبط بالمصلحة العامة التي تبني على أن استقرار الكثير من التعاملات تقوم على فكرة التقادم، التي لا تقوم في الأساس على قرينة الوفاء أكثر من قيامها على وجوب احترام الأوضاع التي استقرت ومضت عليها مدة زمنية للاطمئنان إليها والثقة بها<sup>(٢)</sup>. وفي الديون الضريبية تقوم فكرة التقادم على عدم إرهاق المدين وإثقال كاهله بتراكم الديون الضريبية عليه رغم المنازعة في الالتزام بها والامتناع عن دفعها<sup>(٣)</sup>.

وذلك ينطبق أيضاً على ما يتعلق بالضريبة التي يتعذر فيها ابتناء فكرة التقادم على تلك القرينة، بالنظر إلى أن الإدارة الضريبية تمسك سجلات منتظمة يثبت فيها تحصيل دين الضريبة من عدمه، ومن ثم فلا محل هنا لافتراض وفاء الممول بالضريبة. حيث إن تلك السجلات تثبت العكس، وهذا يسوقنا إلى القول بأن الغرض من تقرير فكرة التقادم في المجال الضريبي يهدف في الأساس إلى منع تراكم الديون الضريبية على الممول في ظل وجود إهمال من الإدارة الضريبية في المطالبة بدين الضريبة لمدة زمنية معينة<sup>(٤)</sup>، وكذا إهمال الممول في المطالبة باسترداد ما حصلته الإدارة الضريبية منه بدون وجه حق.

(١) المادة (٢) من القانون المالي اليمني.

(٢) د. عبد الرزاق السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الثالث "نظرية الالتزام بوجه عام"، المجلد الثاني: انقضاء الالتزام، تنقيح المستشار مصطفى محمد الفقي، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ١٩٨٤م، ص ١١٦٤، ١١٦٥.

(٣) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١١١ لسنة ٢٥ق، جلسة ٣ ديسمبر ١٩٥٩م، س ١٠، ص ٧٢٢.

(٤) د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ٢٦٥، ٢٦٩.

ونظراً للخصوصية التي تتميز بها الديون الضريبية فإنه يتم النص في كثير من التشريعات الضريبية بأحكام تقادم خاصة بها تختلف عن تلك التي تخضع لها أحكام التقادم المدنية، وذلك نظراً لأن طبيعة الديون الضريبية التي تسقط بمضي مدد زمنية تختلف عن تلك التي تسقط خلالها الديون العادية التي يكون مصدر معظمها الالتزام التعاقدي<sup>(١)</sup>.

وإذا خلت التشريعات ذات العلاقة بأحكام خاصة بالديون الضريبية فإن تنظيمها بالتالي يخضع للقواعد التي ينص عليها القانون المدني، خاصة أن بعض نصوص هذا القانون تشمل أحكام التقادم الخاصة بالديون الضريبية والديون الأخرى التي للخرانة العامة<sup>(٢)</sup>.

وتختلف التشريعات في النص على تحديد المدة التي تسقط فيها الديون الضريبية أو المبالغ التي للممول على الخرانة العامة وذلك ما بين مدد تقادم طويلة أو قصيرة الأجل.

**ومن أمثلة التشريعات التي نصت على مدة التقادم قصيرة الأجل:** ما تضمنته المادة (٩١) من قانون ضريبة الدخل المصري التي حددت فيها مدة خمس سنوات يسقط بعدها كقاعدة عامة حق الإدارة الضريبية في المطالبة بدين الضريبة، وتبدأ مدة التقادم من المدة المحددة لتقديم الإقرار الضريبي من الممول، إذا لم يكن متهرباً من أداء الضريبة ما لم فترفع هذه المدة إلى ست سنوات. كما تضمن نص هذه المادة كذلك في أنه يحق للممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد.

ونص المشرع القطري في المادة (٤٠٦) من القانون المدني على تحديد مدة خمس سنوات يسقط فيها حق مطالبة الإدارة الضريبية بالديون الضريبية، وكذا حق الممول في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعها بدون وجه حق، واكتفى المشرع

(١) مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، مرجع سابق، ص ٦١.

(٢) د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ٢٦٦، ٢٦٧.

اللبناني في المادة (٤٢) من قانون المحاسبة العمومية بمدة أربع سنوات تسقط فيها الضرائب والرسوم عن المكلفين.

**وبالمقابل فإن من أمثلة التشريعات التي نصت على المدد الطويلة:** لسقوط حقوق الدولة من الضرائب والرسوم والأموال العامة ما نص عليه المشرع السوري في المادة (٢٨) من القانون المالي الأساسي، التي جاء النص فيها على عدم سقوط تلك الحقوق إلا بعد مرور خمس عشرة سنة من تاريخ تبليغ المكلف بالوثيقة المشعرة له بوجوب الدفع، وهو ما أكدت عليه محكمة النقض السورية بتقريرها بأن جميع الضرائب والرسوم تخضع للتقادم الطويل اعتباراً من تاريخ ترتيبها وتحديدها بصورة نهائية<sup>(١)</sup>.

**وينقطع التقادم المسقط لهذه الحقوق بأي سبب من الأسباب العامة لقطع التقادم:** ومن هذه الأسباب تلك التي تنص عليها التشريعات ذات العلاقة، ومنها المطالبة القضائية أو التنبيه أو الحجز أو بطلب الدائن لقبول حقه في تفليس أو في توزيع، أو بأي عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه في مرحلة السير في إحدى الدعاوى<sup>(٢)</sup>.

**كما ينقطع التقادم كذلك بأي سبب من الأسباب الخاصة:** التي تنص عليها التشريعات الضريبية والتي منها الملاحقات الفردية كالإحالة إلى لجان الطعن. كما يُعد الإنذار أو الإخطار كذلك شروعاً في الملاحقة بشرط أن يتم وفقاً للإجراءات القانونية<sup>(٣)</sup>.

وتُعد أورااد الضرائب والرسوم وإعلانات المطالبة والإخطارات وكذا الإحالة إلى لجنة الطعن الضريبي تنبيهات قاطعة للتقادم الضريبي<sup>(٤)</sup>.

(١) حكم محكمة النقض السورية في الطعن رقم ١٨٩٠ أساس ٣١٩٤/١٩٨٠، تاريخ ١٦ أكتوبر ١٩٨٢م، مشار إليه في مجلة المحامين السورية، ص ٤١٦، سنة ١٩٨٣م.

(٢) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٣٠١.

(٣) المادة (٤٢) من قانون المحاسبة العمومية اللبناني، والمادة (٩١) من قانون الضريبة على الدخل المصري.

(٤) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٠٣٠ لسنة ٧٣ ق، جلسة ٢٢ يناير ٢٠٠٨م، وكذا حكم محكمة النقض السورية في الطعن رقم ١٦٠٤ أساس ٧٠٢، تاريخ ٢٥ يوليو ١٩٨٢م.

## المبحث الثالث

## امتيازات الإدارة الضريبية أمام القضاء

تختلف الدعاوى الضريبية عن الدعاوى المدنية المنظورة أمام المحاكم المدنية من عدة أوجه، من أهمها طبيعة الأطراف في الدعوى الضريبية التي يتمتع فيها أحد أطرافها المتمثلة هنا بالإدارة الضريبية بسلطات وامتيازات عامة يقررها لها القانون بهدف ضمان الالتزام الضريبي بجوانبه المختلفة، وهي سلطات يقف الطرف الآخر في هذه الدعوى في مواجهتها في موقف غير متكافئ، وهنا يتولى القاضي النظر في الدعوى الضريبية واضعاً نصب عينيه تحقيق العدالة بين طرفين غير متساويين؛ المكلف بالضريبة والدولة ممثلة بالإدارة الضريبية<sup>(١)</sup>.

وبما أن القانون الضريبي يهدف في الأساس إلى ضمان حقوق الخزنة العامة، فإنه يبني على ذلك القول بأن المنازعات الضريبية هي منازعة موضوعية تمس أموال الممولين وليست في الأساس خصومة شخصية.

فالممول يقف في هذه الخصومة أمام القضاء في مركز موضوعي لا شخصي تبرز فيه علاقة المدين بالدائن. ويختص القضاء في منازعات الضرائب برقابة أوجه ممارسة الإدارة الضريبية لسلطاتها وامتيازاتها واحترامها لمبدأ المشروعية، حيث يقتصر دور القاضي الضريبي في هذه المنازعة في البحث عما إذا كان القانون الضريبي قد جرى تطبيقه بشكل سليم على موضوع المنازعة المعروضة أمامه، كما أن طلب الممول تعديل ربط الضريبة لا يُبرّر إلا على أساس أن هذا الربط كان مخالفاً للقانون الموضوعي الذي تم بناءً عليه تحديد هذه الضريبة، وحتى في حالة استناد الممول في طلبه إلى أن ذلك كان لاعتبارات شخصية، فإن هذا الأمر يتم عادة بحسب القواعد التي يحكمها القانون الموضوعي، رغم أن بعض المشرعين يقررون حق القاضي الضريبي في أن يتجاوز هذا الدور أحياناً كما هو الحال في فرنسا التي يمتلك فيها هذا القاضي سلطات واسعة تصل

(١) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٧.

إلى حد إلغاء قرارات ربط الضريبة غير المشروعة، وتعديل التقديرات التي أجرتها الإدارة الضريبية، وتخفيض أو زيادة الضريبة التي سبق أن تم ربطها على الممول<sup>(١)</sup>.

ويترتب على اعتبار أن المنازعة الضريبية هي منازعة موضوعية لا شخصية آثاراً مختلفة منها أن الإدارة الضريبية تتمتع بصلاحيات متعددة فيها، من أهم هذه الصلاحيات:

#### أولاً: حق الإدارة الضريبية في تصحيح موقفها من تلقاء ذاتها:

بما أن الخلاف في المنازعة الضريبية لا يدور في الأصل حول خصومة شخصية بين مصالح فردية متساوية، وإنما هو خلاف موضوعي بين مصلحة عامة تمثلها الإدارة الضريبية ومصلحة خاصة هي مصلحة الممول، فإن التشريعات الضريبية تقر غالباً ترك أمر الفصل في هذه الخصومة في بدايتها للإدارة الضريبية، وذلك عن طريق تظلم إداري يجب أن يقدمه الممول إليها، بحيث يتاح لهذه الإدارة مراجعة موقفها وإجراءاتها، فلا تتمسك بما ليس موافقاً للقانون، وتبادر إلى تصحيح ما وقعت فيه من أخطاء، حتى تتجنب الدخول في منازعات قضائية مع الممولين تتطلب الكثير من الجهد والوقت والنفقات<sup>(٢)</sup>.

#### ثانياً: المنازعات الضريبية تختص بالفصل فيها محاكم خاصة:

سبقت الإشارة إلى أن المنازعة الضريبية هي منازعة موضوعية لا شخصية، حيث تتولى الفصل فيها محاكم خاصة تمتلك خبرة قضائية وفنية خاصة في موضوع الخصومة، يضاف لذلك ما تقتضيه هذه المنازعات من سهولة في إجراءاتها وسرعة في الفصل فيها، وهي ميزة أخرى يتمتع بها هذا النوع من المحاكم<sup>(٣)</sup>.

(١) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ١٥، ١٦.

(٢) د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٨١، ٨٣.

(٣) مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، مرجع سابق، ص ٨٦.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه تم إنشاء محكمتي ضرائب في أمانة العاصمة ومحافظة عدن بالجمهورية اليمنية، بموجب القرار الجمهوري رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣م، والذي تضمن أيضاً النص على اختصاص هذه المحاكم بنظر الطعون الضريبية والدعاوى المتعلقة بالمخالفات الضريبية والتهرب الضريبي، كما =

## ثالثاً: المنازعات الضريبية يحكمها قانون خاص:

من خصائص المنازعات الضريبية التي سبق الإشارة إليها أنه بالرغم من ارتباط القانون الضريبي بفروع القانون الأخرى فإنه مستقل عنها وله ذاتية خاصة أكسبته القدرة على تنظيم المراكز القانونية المترتبة عليه وفق مبادئه وأحكامه دون تأثر أو خضوع لأحكام القانون الأخرى<sup>(١)</sup>.

ولأن معظم المشرعين يلجئون إلى إصدار تشريعات تنظم أمور الضريبة وما يتعلق بها من إجراءات مختلفة تبدأ قبل ربط الضريبة وحتى تحصيلها وكذا المنازعات الضريبية المتعلقة بها، والقاضي الضريبي في هذه المنازعات يقوم بتطبيق ما نص عليه التشريع الضريبي في المنازعة المعروضة أمامه، باستثناء حالة خلو القانون الضريبي كقانون خاص من النص على إجراءات خاصة لرفع الدعاوى في المسائل الضريبية، ففي هذه الحالة يتم الرجوع إلى قواعد القانون العام الإجرائي (قانون المرافعات)<sup>(٢)</sup>.

إلا أن الرجوع في حالات ضريبة معينة إلى قواعد القانون المدني، لا يرتبط بشكل صريح بالجوانب المتعلقة بفرض الضريبة أو تقديرها أو ربطها، وإنما يرتبط هنا بالقواعد العامة التي تكفل تحصيل هذه الضريبة، وضمان حقوق الخزنة العامة فيها، وبما لا يُخل في الوقت نفسه بضمان حقوق وحريات الممولين<sup>(٣)</sup>.

= تضمنت المادة (٤٢) من القانون المؤقت الأردني رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩م بشأن ضريبة الدخل النص على إنشاء محكمة بداية ضريبية تختص بنظر جميع الدعاوى والخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام القانون الضريبي والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أو حقوقية أو إدارية، وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة أو التعويض أو غرامة التأخير أو أي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو اقتطاعها أو توريدها أو ردها، كما تضمنت هذه المادة السالفة الذكر نفسها النص كذلك على إنشاء محكمة استئناف تسمى محكمة الاستئناف الضريبية.

(١) د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٥.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٣٣٨ لسنة ٦٨ ق، جلسة ٢٢ مايو ٢٠٠٦م.

(٣) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٤٠.

## المبحث الرابع التزامات الإدارة الضريبية

### تمهيد وتقسيم:

بالرغم من السلطات والصلاحيات الواسعة المقررة للإدارة الضريبية، فإنه في مقابلها تقع عليها واجبات والتزامات مختلفة.

من ضمن هذه الالتزامات التزامات عامة تتعلق بوجوب التزامها بالقانون في ممارسة صلاحياتها، والتطبيق السليم للقانون على جميع المتعاملين معها بعيداً عن التعسف أو الاستثناء.

كما تقع عليها التزامات خاصة تتعلق بالجوانب الشخصية للممولين، منها عدم إفشاء أسرارهم التي تأتي لها الحصول عليها بمناسبة مباشرتها لإجراءاتها الضريبية، وكذا تحمل الإدارة عبء الإثبات في بعض الإجراءات أو المنازعات الضريبية، والتزامها بإخطار المكلف ببعض الإجراءات الضريبية وتعريفه بحقوقه وواجباته المختلفة، وقيامها برد المبالغ التي حصلتها من الممول بدون وجه حق.

سيتم استعراض هذه الالتزامات بشيء من الإيجاز فيما يلي من مطالب:

**المطلب الأول:** الالتزامات العامة للإدارة الضريبية.

**المطلب الثاني:** الالتزامات الخاصة للإدارة الضريبية.

## المطلب الأول

### الالتزامات العامة للإدارة الضريبية

سبق القول بأن الإدارة الضريبية في سبيل ضمان حقوق الخزنة العامة تمتلك سلطات وامتيازات متعددة؛ منها الحق في الاطلاع على وثائق ومستندات الممول التي تمكنها من تحديد وعاء الضريبة المستحقة على المكلف بشكل دقيق، وكذا حقها في تفتيش الأماكن المتعلقة بالمول للبحث عن أدلة ترتبط بإثبات جريمة أو مخالفة ضريبية معينة.

كما يندرج ضمن سلطات الإدارة الضريبية في هذا الجانب تلك المتعلقة بتحصيل الضريبة المفروضة على الممول، والتي منها حق هذه الإدارة في إجراء حجز تحفظي أو تنفيذي على أموال الممول في حال توافر الشروط القانونية لذلك، وغير ذلك من الإجراءات التي نص عليها القانون.

وبالنظر إلى حجم هذه السلطات التي تمتلكها الإدارة الضريبية، يقف الطرف الآخر في العلاقة الضريبية والمتمثل في الممول في وضع غير متكافئ مع هذه الإدارة، وتكون حقوقه وحرياته التي كفلها له الدستور والقانون أمام خط رفيع من المشروعية وغير المشروعية.

ولهذا يتم النص في التشريعات الضريبية بأنه يجب على الإدارة الضريبية أن تلتزم بالقوانين والتشريعات الضريبية المختلفة، وتمارس صلاحياتها وسلطاتها في حدود هذه التشريعات دون إساءة أو تعسف أو تجاوز، ودون تفريط في حقوق الخزنة العامة<sup>(١)</sup>.

وقد تقرر في قضاء محكمة النقض المصرية بأن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة، هي من القواعد القانونية الآمرة المتعلقة بالنظام العام،

(١) المادة (٣/١٠) من القانون اللبناني رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨م بشأن الإجراءات الضريبية.

فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها، ويجب على الإدارة الضريبية الالتزام بها واتباعها، ويكون البطлан هو المترتب على الإجراءات التي تتم بالمخالفة لها<sup>(١)</sup>.

وفي سبيل ضمان ذلك تقرر التشريعات الضريبية المختلفة أمام تلك السلطات الواسعة للإدارة الضريبية والتجاوزات التي قد تصدر عنها حقوقاً مختلفة للممول تضمن عدم تعسف هذه الإدارة في استخدام تلك السلطات تجاهه، وحقه في التطبيق السليم للقانون وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة حيال حالته، وكذا احترام حقوقه وحياته الشخصية.

وتتعدد الصور التي تندرج ضمن مفهوم التعسف الضريبي الذي يمكن أن يصدر عن الإدارة الضريبية عند مباشرة سلطاتها، إلى صور مختلفة من ضمنها تقدير وربط الضريبة وتحصيلها بدون وجه حق أو بمقدار يزيد عن المقدار المستحق تحصيله، واستخدام الإدارة الضريبية سلطاتها في التشهير أو النكاي أو الكيد بالمول، وكذا مباشرتها لإجراءات معينة تجاه بعض الممولين دون غيرهم من الممولين الآخرين لاعتبارات سياسية أو مناطقية أو شخصية، وكذا تدخلها في الجوانب الشخصية والعائلية للممول دون أي مسوغ قانوني أو ضرورة تستدعي ذلك، أو عدم احترام وقت الممول بتنفيذ إجراءاتها تجاهه في غير الأوقات المناسبة التي ينص عليها القانون<sup>(٢)</sup>.

### العقوبات القانونية لممارسات التعسف الضريبي ومخالفة القانون:

نظراً لما يتسبب فيه التعسف الضريبي ومخالفة القانون من انتهاك للحريات العامة للأفراد، والتأثير في قناعاتهم وتعاونهم في الالتزامات الضريبية المختلفة، فقد لجأ المشرع في كثير من الدول إلى النص على عقوبات مختلفة تجاه موظفي الإدارات الضريبية التي يثبت تعسفهم ومخالفتهم للقانون.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٦٦١٨ لسنة ٦٣ ق، جلسة ٤ يوليو ١٩٩٦ م، س ٤٧، ج ٢، ص ١٠٨٦.

(٢) د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٥٠-١٥٣.

فمن المشرعين من نص على عقوبات خاصة بموظفي الإدارات الضريبية الذين يثبت فسادهم أو تعسفهم ومخالفتهم للقانون وذلك في صلب القانون الضريبي نفسه؛ من ذلك ما قرره المشرع الأمريكي من توقيع عقوبة الفصل من العمل إضافة إلى السجن لمدة لا تقل عن خمس سنوات أو الغرامة التي لا تقل عن عشرة آلاف دولار أو بالعقوبتين معاً، على موظفي إدارة الضريبة الذين يثبت ارتكابهم أفعالاً حصرها المشرع في حالات تندرج تحت تصنيف الفساد والتعسف الضريبي أو مخالفة القانون<sup>(١)</sup>.

في حين اكتفى بعض المشرعين بما تضمنته نصوص قوانين العقوبات من جزاءات تجاه من يثبت تعسفهم أو فسادهم من موظفي الإدارات الضريبية أو موظفي الدولة الآخرين، من ذلك ما قرره المشرع الفرنسي في قانون العقوبات بعقوبة السجن لمدة خمس سنوات أو الغرامة المالية بـ (٧٥) ألف يورو، على كل موظف عام طلب أو أمر بدفع رسوم أو مصاريف عامة أو ضرائب بدون وجه حق أو بالتجاوز عما هو مستحق<sup>(٢)</sup>.

وقد سار على نهج المشرع الفرنسي معظم المشرعين في الدول العربية؛ حيث قرر المشرع المصري بأن يعاقب بالأشغال الشاقة المؤقتة أو السجن كل موظف عام له شأن في تحصيل الضرائب والرسوم والعوائد أو الغرامات أو نحوها، طلب أو أخذ ما ليس مستحقاً أو ما يزيد على المستحق مع علمه بذلك<sup>(٣)</sup>.

كما نص المشرع اليمني في قانون العقوبات على عقوبة الحبس لمدة لا تزيد على ثلاث سنوات لكل موظف عام له شأن في تحصيل الرسوم والغرامات أو العوائد أو الضرائب أو نحوها، طلب أو أخذ ما ليس مستحقاً أو ما يزيد على المستحق مع علمه وإدراكه بذلك<sup>(٤)</sup>، وهو ما أكد عليه نص المادة (١٤٧) من قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م؛ حيث نصت هذه المادة على عقوبات مختلفة تتعلق بجرائم الإخلال بالوظيفة العامة، والتي منها استغلال الوظيفة العامة، والتهديد، والابتزاز،

(١) Internal Revenue Code (IRC), Sec 7214.

(٢) France, Code pénal, Article 432-10

(٣) المادة (١١٤) من قانون العقوبات المصري.

(٤) المادة (١٦٤) من قانون العقوبات اليمني.

والإكراه، أو تلقي رشوة نقدية أو عينية، أو تعطيل تنفيذ القوانين واللوائح والأنظمة الضريبية والأحكام الضريبية النهائية الواجبة التطبيق، أو تعمد دخول منشأة أي ممول بغرض القيام بمهام الحصر والمحاسبة أو جمع البيانات، أو تحصيل الضريبة دون أي تكليف رسمي بذلك.

أما المشرع الإماراتي فقد نص على عقوبة الحبس لمدة لا تزيد على خمس سنوات، للموظف العام الذي له شأن في تحصيل الضريبة الذي طلب أو أخذ ما ليس مستحقاً أو ما يزيد على المستحق مع علمه بذلك<sup>(١)</sup>.

في حين قرر المشرع القطري عقوبة الحبس لمدة لا تتجاوز عشر سنوات، للموظف الذي له شأن في تحصيل الغرامات والرسوم والضرائب إذا طلب أو أخذ ما ليس مستحقاً، أو يزيد على المستحق مع علمه بذلك<sup>(٢)</sup>.

ونص المشرع الجزائري على عقوبة الحبس من سنتين إلى عشر سنوات أو بالغرامة من ٥٠٠ إلى ١٠,٠٠٠ دينار جزائري، لكل صاحب سلطة عمومية أمر بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة غير تلك التي حددها القانون<sup>(٣)</sup>.

وهذه العقوبات التي قررها المشرعين في كثير من دول العالم، تؤكد اهتمام الدول على اختلاف توجهاتها، في العمل على تحسين العلاقة بين الإدارات الضريبية والممولين، والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في الإدارة الضريبية، بما يضمن للدولة زيادة حصيلة إيراداتها من الضرائب، وتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية تسعى إليها من وراء انتهاج سياسات ضريبية معينة.

بيد أنه بالرغم من كل تلك العقوبات المنصوص عليها في القوانين الضريبية أو قوانين العقوبات، فإنه يمكن القول بأن الإدارات الضريبية في معظم دول العالم وخاصة النامية منها لا تزال مترعاً خصباً للفساد المالي والإداري، ويرجع ذلك لأسباب مختلفة

(١) المادة (٢٢٦) من قانون العقوبات الاتحادي الإماراتي.

(٢) المادة (١٥٦) من قانون العقوبات القطري.

(٣) المادتان (١٢١، ١٢٢) من قانون العقوبات الجزائري.

أشدها تأثيراً أن تلك العقوبات نادراً ما تطبق على موظفي الإدارات الضريبية وغيرهم من موظفي الدولة الذين يثبت تعسفهم أو مخالفتهم للقانون أو إقدامهم على أي ممارسات تدرج في إطار الفساد المالي والإداري؛ وذلك لأسباب مختلفة لعل أهمها عدم وجود إرادة سياسية حقيقية لمحاربة الفساد في مؤسسات الدولة؛ لارتباط هذا الفساد بمنظومة متجذرة حزبية أو سياسية معينة تقف حائلاً دون تحقيق ذلك.

## المطلب الثاني

### الالتزامات الخاصة للإدارة الضريبية

بعد الحديث عن الالتزامات العامة للإدارة الضريبية، يأتي الدور هنا لاستعراض بعض الالتزامات الخاصة التي يجب على هذه الإدارة التقيد بها، والتي نصت عليها الكثير من التشريعات بهدف حماية وضمان حقوق وحريات الممولين، وتحسين مستوى العلاقة والتعاون بين الإدارة الضريبية وسائر المتعاملين معها، بما يضمن تعزيز الالتزام الضريبي في الدولة، وزيادة الحصيلة الضريبية للخزانة العامة، مع عدم الإخلال في الوقت نفسه بما ينص عليه القانون، ويندرج ضمن هذه الالتزامات الخاصة ما يلي:

#### أولاً: الالتزام بسرا المنة:

الالتزام بكتمان الأسرار واجب ديني وأخلاقي ومن مقتضى الشرف والأمانة، وتعود أهمية الأسرار لارتباطها الوثيق بالحرية الشخصية للأشخاص وخصوصيتهم التي لا يرغبون في أن يطلع على مكنوناتها الآخرون.

وبالرغم من أن كتم الأسرار قاعدة لا يحبذ الأشخاص مخالفتها، إلا أن مقتضيات العلاقات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والإدارية تدفع أحياناً بالأشخاص إلى البوح ببعض أسرارهم؛ إما بدافع الضرورة كما هو الحال مع الأطباء أو المحامين، أو بدافع الإكبار والإلزام كما هو الحال في التعامل مع بعض مؤسسات الدولة كإدارة الضريبة التي يمنحها القانون هذا الحق في جوانب معينة.

وكقاعدة عامة يلزم أن تستخدم الإدارة الضريبية المعلومات والبيانات المتعلقة بالمول التي تأتي لها الحصول عليها بموجب سلطاتها الضريبية في حدود ما ينص عليه القانون وفي الأغراض الضريبية المحددة، كما يلزم أن تكون الاستثناءات الواردة على هذه القاعدة محددة بموجب القانون بناءً على أسباب جوهريّة وفي أضيق الحدود<sup>(١)</sup>.

(١) Centre for Tax Policy and Administration, OECD: Tax guidance series  
General Administrative Principles – GAP001 Principles of Good Tax  
Administration, Principles of Good Tax Administration – Practice Note  
Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic  
Management, Issued: 25 June 1999, Amended: 2 May, 2001.p.4.

ويترتب على وجوب التزام الإدارة الضريبية بسر المهنة ما يلي<sup>(١)</sup>:

١- عدم جواز إفشاء الإدارة الضريبية أو موظفيها لأي بيانات خاصة بالمولد لأي جهة حكومية أو غير حكومية إذا تم طلب ذلك منها:

من ذلك عدم جواز إعطاء شهادات من سجلات الحصر الضريبي إلى المحاكم الشرعية لإثبات عدم مزاوله شخص لأعمال تجارية معينة، أو للاستفسار عن أرباح الممولين أو رءوس أموالهم أو غير ذلك من البيانات التي يمكن أن تطلبها المحاكم من الإدارة الضريبية للاستشهاد بها في قضايا الأحوال الشخصية، كما لا يجوز بالمقابل أن يستخدم الممول هذه السجلات في خصومة مع الغير؛ وذلك لأن استخدام هذه السجلات يقتصر في الأصل على الإدارة الضريبية فيما يتعلق بتنفيذ أحكام القانون الضريبي.

واستثناءً من ذلك يجوز للإدارة الضريبية إفشاء بعض البيانات المتوفرة لديها عن الممول في أحوال معينة ينص عليها بعض المشرعين في صلب التشريعات الضريبية<sup>(٢)</sup>.

- (١) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٤٨٣-٤٨٥.
- (٢) من ذلك ما نص عليه المشرع اللبناني في المادة (٣٠١/٢٥) من القانون رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨م بشأن الإجراءات الضريبية، من وجوب أن يلتزم العاملون لدى الإدارة الضريبية الحاليون أو السابقون بالسرية المهنية، فيما يتعلق بالمعلومات التي حصلوا عليها بصفقتهم موظفين، ولا يمكن البوح بهذه المعلومات إلا للجهات التالية:
- أ- لموظفي الإدارة الضريبية ومدير المالية العام ووزير المالية في سياق قيامهم بمهامهم الرسمية.
  - ب- للنيابة العامة وديوان المحاسبة أو المحاكم في حال ملاحقة شخص ارتكب مخالفات مالية بناءً على قرارات صادرة عنها.
  - ج- للإدارات الضريبية التابعة لدول أجنبية تنفيذاً لمعاهدات دولية.
  - د- لدوائر مراقبة التحقق أو التحصيل في وزارة المالية أو التفتيش المالي في سياق قيام هذه الدوائر بمهامها الرسمية.
  - هـ- للمكلفين بناءً على طلبهم فيما يتعلق بملفاتهم وبالضرائب والرسوم المتوجبة عليهم.
  - و- لأية جهة شرط وجود موافقة مسبقة خطية من المكلف.
- كما نص المشرع العماني في المادة (٢٩) من المرسوم السلطاني العماني رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩م بشأن قانون ضريبة الدخل على أنه لا يُعد من قبيل إفشاء سر المهنة الحالات التالية:
- ١- موافقة صاحب الشأن الصريحة على الإفشاء.
  - ٢- تنفيذ قرار صادر من لجنة الطعن الضريبي.
  - ٣- تنفيذ قرار أو حكم صادر من المحكمة.
  - ٤- تنفيذ طلب أو قرار صادر من الجهات الرسمية المختصة قانوناً بتفسير أحكام هذا القانون تفسيراً ملزماً.
  - ٥- الحالات التي تنص فيها قوانين الدول الأجنبية على خصم الضريبة المدفوعة في السلطنة من الضريبة الأجنبية، على أن يتم الإفشاء للموظفين المصرح لهم قانوناً وبالقدر اللازم لتطبيق أحكام تلك القوانين.
  - ٦- تطبيق القانون الإحصائي.

## ٢- عدم جواز إفشاء البيانات الخاصة بالمول إلى مول آخر:

من الأمور المترتبة على التزام الإدارة الضريبية بالمحافظة على سر المهنة، عدم جواز استعمالها لحق الاطلاع في مراقبة أو إجراء تحريات عن أعمال مول آخر إلا بأمر قضائي؛ فلا يجوز إلزام أي منشأة بتسليم مندوبيها أي بيانات من سجلاتها عن أي مول آخر يتعامل معها إلا بأمر من المحكمة في دعوى قضائية مقامة.

## ٣- يجوز للإدارة الضريبية إفشاء البيانات الضريبية للممول بناءً على طلب مكتوب من قبله:

وذلك لأن الممول هو صاحب السر الذي قرر له القانون الحماية، ومن ثم فإنه بموافقته على إفشاء سره يرتفع الالتزام عن الشخص المحمل بعبء الحفاظ عليه.

إلا أن القانون مثلما قرر حق الإدارة الضريبية في الاطلاع على بعض أسرار المولين لم يغفل كذلك النص على مراعاة الحفاظ على هذه الأسرار حماية لمصالح المولين وخصوصياتهم، بل إن بعض المشرعين فرض عقوبات معينة تجاه أي شخص أحاط بسر من أسرار المولين بحكم وظيفته أو اختصاصه في ربط وتحصيل الضريبة، أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات يثبت إفشاؤه سراً من هذه الأسرار<sup>(١)</sup>.

ويلزم على الإدارة الضريبية قصر استخدامها لسر المهنة الخاصة بالمول على الأغراض المتصلة بربط الضريبة وتحصيلها فحسب، وأن لا تطالها إجراءات لا ترتبط باختصاصاتها الضريبية<sup>(٢)</sup>.

= ويلزم على الموظفين التابعين للأشخاص المذكورين في الفقرات السابقة عدم إفشاء أو استعمال المعلومات إلا للغاية التي من أجلها حصلوا عليها. ويترب على مخالفة السرية المهنية المنصوص عليها في هذه المادة مسئولية إدارية ومدنية وجنائية وفقاً للقوانين المرعية الإجراء.

(١) من ذلك ما قرره المشرع اليمني في نص المادة (٩٤) من قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بعقوبة السجن لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن سنة، أو بغرامة لا تقل عن ألف ريال ولا تزيد على خمسين ألف ريال.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٦٧٤ لسنة ٤٦ ق، جلسة ٢٨ فبراير ١٩٧٩م.

**ثانياً: عبء الإثبات في بعض الحالات:**

يقع عبء الإثبات في بعض الحالات الضريبية على الممول، وفي المقابل يلقي هذا العبء على عاتق الإدارة الضريبية في حالات أخرى يقررها المشرع، كما هو شأن المشرع المصري في المادة (١٢٩) من قانون ضريبة الدخل التي نصت على أن عبء الإثبات يقع على الإدارة الضريبية في الحالات التالية:

- ١ - حالة تصحيح الإقرار الضريبي للممول أو تعديله أو عدم الاعتداد به، إذا تم تقديمه من قبل الممول مستوفياً الشروط والأوضاع المنصوص عليها في القانون ومستنداً إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو مبادئ محاسبية مبسطة منبثقة عنها، مع مراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن.
- ٢ - تعديل الربط خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء المدة القانونية لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتزداد المدة إلى ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة.
- ٣ - عدم اعتداد الإدارة الضريبية بالإقرار الضريبي للممول إذا كان معتمداً من أحد المحاسبين ومستنداً إلى دفاتر وفقاً لما ينص عليه القانون.

**ثالثاً: الالتزام بإخطار المكلف:**

الإخطار هو الوسيلة الرسمية لإعلان المكلف أو الجهة بكافة الأعمال الإجرائية المنصوص عليها في قانون الضريبة<sup>(١)</sup>.

ويتم النص في بعض التشريعات الضريبية على وجوب أن تخطر الإدارة الضريبية المكلفين ببعض الالتزامات الواجبة عليهم، ومن ذلك مقدار الضريبة المستحقة عليهم ومواعيد وإجراءات توريدها، وغير ذلك من الإخطارات المتعلقة بالتزامات معينة عليهم أو إجراءات ضريبية تتخذها الإدارة الضريبية تجاههم<sup>(٢)</sup>.

(١) المادة (١٢٩) من قانون ضرائب الدخل اليمني الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ م.

(٢) المادة (٧٠) من قانون ضرائب الدخل اليمني السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ م.

ويترتب على عدم مراعاة هذا الالتزام بطلان إجراءات معينة يتم اتخاذها حيال الممول؛ من ذلك ما نص عليه المشرع الفرنسي في المادة (٤٧ل) من سجل الإجراءات الضريبية الفرنسي من وجوب أن يسبق الفحص الضريبي الدقيق إرسال إخطار للممول عن هذا الفحص، وأن يُحدد فيه السنوات الخاضعة لهذا الفحص وطبيعته، والإجراءات التي يحق للممول اتخاذها في مواجهة ذلك سواء عن طريق مكتب استشاري أو غيره، كما نصت المادة (٢٦٠ل) من هذا السجل كذلك على أنه في حالة تطبيق الزيادة في الربط أو الغرامات عن تأخر الممول في تقديم إقراره الضريبي أو حالة ما إذا كان إقراره غير متضمن لكامل دخله، فيلزم على الإدارة الضريبية إخطار الممول بإشعار رسمي بأداء الضريبة المستحقة عليه مع تلك الغرامات<sup>(١)</sup>.

وقد حدد المشرع اليمني في المادة (١٣٠) من قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م طرق إبلاغ المكلف بالإخطارات الصادرة عن الإدارة الضريبية في الطريقتين التاليتين:

- ١- إرسال الإخطار إلى المكلف أو الجهة عن طريق التبليغ الإداري وذلك على مقر المنشأة، أو محل إقامة المكلف الثابت، أو محله المختار الذي يحدده، أو من يمثله قانوناً.
- ٢- إرسال الإخطار إلى المكلف أو الجهة عن طريق البريد المسجل مصحوباً بعلم الوصول إلى آخر عنوان معروف ومسجل بالمصلحة أو عن طريق البريد الإلكتروني للمكلف.

(١) د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٥٥، ١٥٦.

## رابعاً: الالتزام بتعريف المكاف بحقوقه وواجباته:

ترجع أهمية هذا الالتزام إلى أنه يحقق فوائد متعددة للممول أو الإدارة الضريبية على السواء، وتتلخص أهم هذه الفوائد فيما يلي<sup>(١)</sup>:

١- يترتب على هذا الالتزام تعريف الممول بحقوقه وواجباته القانونية، بحيث يكون تعامله مع الإدارة الضريبية على أساس من المعرفة بتلك الحقوق والواجبات والإلمام بالإجراءات الضريبية المختلفة.

٢- كما يترتب على هذا الالتزام أيضاً فوائد للإدارة الضريبية تتمثل في أن معرفة وإلمام المتعاملين مع الإدارة الضريبية بحقوقهم وواجباتهم، وكذا بالإجراءات الضريبية المختلفة، ينعكس في تسهيل الإجراءات الضريبية وتوفير الوقت والجهد وتلافي المشاكل والتعقيدات المترتبة على الجهل بتلك الحقوق والواجبات والإجراءات المختلفة، وهو ما يترتب عليه تجنب الإدارة الضريبية الدخول مع الممولين في منازعات ضريبية يكون الجهل بالالتزامات والإجراءات الضريبية من أهم أسبابها.

٣- وفي الاتجاه نفسه يمكن أن يندرج ضمن ذلك إمكانية أن تتشاور الإدارة الضريبية مع الممولين والمتعاملين مع الإدارة الضريبية، فيما يتعلق بالتغييرات التي تنوي إجراؤها على بعض نصوص التشريعات الضريبية أو الإجراءات الإدارية المهمة التي تنوي اتخاذها، بحيث تسترشد بأرائهم حول ذلك، وحول أفضل وأيسر الطرق لتطبيقها، وهذا الأمر يترتب عليه فوائد في اتجاهين هما<sup>(٢)</sup>: الأول: مشاركة المتعاملين مع الإدارة الضريبية في وضع السياسة الضريبية للدولة. والثاني: ضمان امتثالهم وتعاونهم في التطبيق الأمثل لتلك السياسات، وهو ما يساهم في تحقيق الأهداف التي ينشدها واضعو تلك السياسات.

(١) د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٥٦، ١٥٧.

(٢) Centre for Tax Policy and Administration, OECD: Tax guidance series General Administrative Principles – GAP001 Principles of Good Tax Administration, Principles of Good Tax Administration – Practice Note Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management. Op. Cit., p.4.

**ميثاق حقوق الممولين:**

تلجأ دول كثيرة إلى تعريف المتعاملين مع الإدارة الضريبية بحقوقهم القانونية من خلال ميثاق لحقوق الممولين، يوضح بشكل سهل ومختصر حقوق الممولين وواجباتهم الضريبية وكذا الإجراءات الضريبية المختلفة. وعلى اختلاف بين هذه الدول يتخذ ميثاق حقوق المكلفين في بعضها شكل بيان عام للمبادئ التي يجب أن تحكم العلاقة بين الإدارات الضريبية والمكلفين، في حين تكون في دول أخرى أكثر تفصيلاً لهذه الحقوق وتشمل كافة المراحل والإجراءات الضريبية المختلفة<sup>(١)</sup>.

ويندرج ضمن هذه الوثائق ما أصدره الكونجرس الأمريكي عام ١٩٨٨ م لـ (جامع إعلان حقوق الممولين)، الذي كانت قد صدرت قبله موثائق مشابهة في نيوزلندا عام ١٩٨٦ م، وفي كندا عام ١٩٨٤ م، وفي بلجيكا عام ١٩٨٦ م، وفي فرنسا عام ١٩٧٥ م<sup>(٢)</sup>.

وفي السياق نفسه يصدر عن إدارة الضرائب الأسترالية سنوياً منشور بعنوان "ماذا ينبغي أن تعرف عن ميثاق دافعي الضرائب"، وذلك بعدة لغات منها العربية، والهدف من هذا الميثاق تعريف المواطنين والمقيمين في أستراليا بحقوقهم وواجباتهم الضريبية المختلفة.

كما تقوم بعض الدول بإنشاء هيئات متخصصة تتولى التخطيط للسياسة الضريبية في الدولة، ومتابعة التزام الإدارة الضريبية بالقانون، وكذلك نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع وتعريفهم بواجباتهم وحقوقهم الضريبية المختلفة؛ من ذلك ما قرره المشرع المصري في المواد (١٣٩ - ١٤٦) من قانون ضريبة الدخل التي نص فيها على إنشاء مجلس أعلى للضرائب، من أهدافه ضمان حقوق دافعي الضرائب والتزام الإدارات

(١) Organisation For Economic Co- Operation And Development (OECD), Center for Tax Policy and Administration: Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Op. Cit. p. 3.

(٢) Frans Vanistendael: Legal Framework for Taxation. Tax Law Design and Drafting , Op. Cit., pp. 15 -16.

الضريبية بأحكام القانون، وكذلك توجيه وتعريف الممولين بالإجراءات القانونية التي تكفل حصولهم على حقوقهم المكفولة بموجب القانون.

#### خامساً: الالتزام برد المبالغ التي حُصِّلَت من الممول بدون وجه حق:

سبق الحديث عن حق الممول في استرداد الأموال التي حَصَّلَتَهَا منه الإدارة الضريبية بالزيادة عن الضريبة المستحقة عليه، سواء بقيام الإدارة بذلك من تلقاء نفسها أو بمطالبة الممول ومتابعته لذلك<sup>(١)</sup>.

وقد عالج المشرع في كثير من الدول هذا الأمر في صلب التشريعات الضريبية؛ من ذلك ما نص عليه المشرع المصري في المواد (٢١، ٨٤، ٩١، ١١٣) من قانون الضريبة على الدخل، وكذلك المشرع اليمني في المادة (١٤٩/ب) من قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م.

(١) وذلك في المطلب الرابع من المبحث الثالث من الفصل الأول من هذا الباب، وتلافياً للتكرار يمكن الرجوع إلى هذا المطلب للاطلاع على تفاصيل تتناول شرح هذا الالتزام.

الباب الثاني

# طرق الفصل في المنازعات الضريبية

الفصل الأول

الطريق الإداري

الفصل الثاني

الطريق القضائي



## الباب الثاني

### طرق الفصل في المنازعات الضريبية

#### تمهيد وتقسيم:

تتدرج طرق ومراحل الفصل في المنازعات الضريبية إلى طريق إداري يتمثل في محاولة إنهاء هذه المنازعة في الإدارة الضريبية، وذلك من خلال اتفاق يمكن أن ينهي الخلاف مع الممول، مالم فيُحال النزاع إلى لجان طعن إدارية لتتولى إصدار قرارها فيه.

وطريق آخر شبه قضائي يمكن أن يتمخض عنه الوصول إلى تصالح مع الممول في موضوع الخلاف في أية مرحلة تكون عليها المنازعة، وهناك الطريق القضائي الذي يتم الرجوع إليه إذا لم يتم التوصل إلى نتيجة في مراحل الطريق الإداري، حيث تكون ساحات القضاء بدرجاتها هي الميدان الذي تنتقل إليه المنازعة للفصل فيها.

وفي كل هذه الطرق للفصل في المنازعات الضريبية، هناك وسائل إثبات يمكن أن تُسهم في تقوية حجج هذا الطرف أو ذاك، وإثبات حججه في أوجه اعتراضه، وتعزيز موقفه في المراحل المختلفة لهذه المنازعة.

سيتم في هذا الباب شرح ذلك من خلال فصلين اثنين يتفرع عنهما عدد من المباحث والمطالب؛ وذلك على النحو التالي:

الفصل الأول: الطريق الإداري.

الفصل الثاني: الطريق القضائي.



## الفصل الأول

# الطريق الإداري

## المبحث الأول

التظلم أمام الإدارة الضريبية

## المبحث الثاني

لجان الطعن الضريبي

## المبحث الثالث

التصالح الضريبي



## الفصل الأول الطريق الإداري

### تمهيد وتقسيم:

تنطلق المنازعات الضريبية من الإدارة الضريبية لينتهي بها المطاف في ساحات القضاء. هذه مقولة تتلخص فيها مراحل الفصل في المنازعات الضريبية بصورة مختصرة، حيث تبدأ هذه المنازعات في أية مرحلة تتعلق بإجراءات ربط وتحصيل الضريبة وحتى الإجراءات التي تسبقها.

ولكي لا تصل مراحل المنازعة الضريبية لتستكمل دورة الفصل فيها قضاءً، وتوخياً لتحقيق أهداف متعددة، ينص كثير من المشرعين على حق الإدارة الضريبية في أن يعرض الممول اعتراضه عليها ابتداءً، سواء من خلال التظلم أمامها للوصول إلى اتفاق مباشر معها حول أوجه اعتراضه، وعند عدم التوصل إلى اتفاق يحال هذا الخلاف إلى لجان طعن في الإدارة الضريبية تتمتع إلى حدٍّ ما باستقلالية في إصدار قراراتها في الطعون المعروضة أمامها.

وهذا الأمر يبنى على أساس إتاحة الفرصة أمام الإدارة الضريبية لتصحيح موقفها بنفسها في الإجراءات الصادرة عنها، والتي تُعد في مجملها من القواعد الآمرة التي يترتب على مخالفتها البطلان لتعلقها بقاعدة أساسية تحكم إجراءات السلطات العامة، تتمثل في وجوب اتصافها بالشرعية وحسن السلوك، وهو ما يلزم على الإدارة الضريبية مراعاتها عند مباشرتها ومراجعتها لقراراتها المختلفة<sup>(١)</sup>.

(١) Trotabas (L.), La nature juridique du contentieux fiscal en droit français, in Mélanges offerts à Maurice Hauriou, Paris, Sirey, 1929, p.713.

مشار إليه في: د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ٥.

واعتبار الطريق الإداري من النظام العام يقتضي عدم جواز الاتفاق على خلافه واللجوء إلى القضاء مباشرة، حيث إن الطعن أمام الإدارة الضريبية في قراراتها يُعد شرطاً لقبول الطعن بالطريق القضائي، وهو ما يقتضي كذلك عدم جواز أن تنظر المحكمة المختصة نزاعاً ضريبياً لم يسبق عرضه على لجنة الطعن الإداري<sup>(١)</sup>.

وقد تقرر في قضاء النقض في مصر بأن المرحلة التي تحاول فيها الإدارة الضريبية الاتفاق مع الممول قبل إحالة النزاع على لجنة التقدير، بأنها مرحلة واجبة وإلزامية يترتب على إغفالها عدم جواز طرح النزاع على لجنة التقدير، كما أن عدم اتخاذ إجراءات إعلان الممول بالنماذج القانونية المعتمدة، وفي المواعيد المنصوص عليها قبل إحالته على لجنة التقدير يترتب عليه بطلان إجراءات تلك الإحالة كذلك<sup>(٢)</sup>.

### تعريف الطريق الإداري للفصل في المنازعات الضريبية:

تم تعريف هذا الطريق بأنه مجموعة القواعد القانونية التي تنظم نظر المنازعة الضريبية خلال مرحلتها الإدارية أمام الإدارة الضريبية وإجراءات الفصل فيها، فلا يكتفي المشرع بإلزام الممول بأن يعرض منازعته على الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء فحسب، وإنما يضع القواعد القانونية المنظمة لذلك سواء من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم أو ميعاد وإجراءات تقديمه والفصل فيه، وهي كما سبقت الإشارة لذلك من القواعد الآمرة التي يترتب على مخالفتها عدم قبول التظلم<sup>(٣)</sup>.

(١) د. عبد الباسط وفا محمد: فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية،

القاهرة، ٢٠٠١م، ص ١١٩، ١٢٠.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٢٢٥ لسنة ٢٥ق، جلسة ٢٦ نوفمبر ١٩٩٥م، س ١٠، ص ١٦.

(٣) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص ٦٤٧.

## أهمية الطريق الإداري:

## ١ - من الناحية القانونية:

يُسهم الطريق الإداري في ضمان تحقيق استقرار المراكز القانونية للمكلفين في وقت قصير، وذلك دون تحمل عبء اللجوء إلى القضاء من أجل تحقيق ذلك<sup>(١)</sup>. ويمثل الطريق الإداري وسيلة قانونية قررها المشرع إتاحة للفرصة أمام الإدارة الضريبية والممول لتبادل وجهات النظر بعد صدور قرار ربط الضريبة، بحيث يترتب على ذلك تعزيز القناعة لدى الممول بأن مقدار الضريبة التي تم ربطها عليه هي تلك التي خضع لها دخله بشكل عادل ومطابق للقانون؛ ومن ثم يتولد لديه الثقة والقبول والتقليل من الشعور بالغبن والإجبار المرافق لفرض الضريبة<sup>(٢)</sup>، أو أن تتعزز قناعته بصحة اعتراضه فيستطيع أن يوصل وجهة نظره إلى الإدارة الضريبية ليتأتى لها في حالة ثبوت صحتها تصحيح وضعه.

## ٢ - من الناحية الإدارية:

يتيح الطريق الإداري كما سبقت لذلك الإشارة فرصة للإدارة الضريبية لإعادة النظر في قراراتها وإجراءاتها قبل وصول الخلاف بينها وبين الممول إلى ساحة القضاء؛ بمعنى أن الإدارة الضريبية تمارس بذلك رقابة ذاتية على أعمالها بحيث تعمل على تصويبها إن كانت غير صحيحة<sup>(٣)</sup>، يضاف لذلك أنه من خلال هذا الطريق يتأتى للممول مناقشة المنشورات والتعليمات الإدارية الصادرة عن الإدارة الضريبية، وهذا الأمر يكاد يكون غير ممكن في الدعاوى المرفوعة أمام القضاء. كما يُسهم هذا الطريق

(١) د. إبراهيم عبد العزيز النجار، نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨م، ص ١٨.

(٢) Richard K. Gordon: Law of Tax Administration and Procedure. Op. Cit., p. 10.

(٣) د. حمدي سليمان القبيلات: الطعن بقرار ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته "دراسة تحليلية وتطبيقية"، دراسة منشورة بمجلة الحقوق الصادرة عن مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد ١، السنة ٣٢، مارس ٢٠٠٨م، ص ٤٣٠.

كذلك في تخفيف العبء عن القضاء والتقليل من المنازعات التي تكتظ بها أروقة المحاكم، وذلك بالنظر إلى أن غالبية المنازعات الضريبية يتم الفصل فيها في المرحلة الإدارية<sup>(١)</sup>.

### ٣ - من الناحية الاقتصادية:

يسهم الطريق الإداري في التقليل من عدد المنازعات الضريبية التي تصل إلى ساحات القضاء، وما يترتب على ذلك من إجراءات قضائية مختلفة تتسبب في هدر الكثير من الوقت والجهد والتكاليف التي تؤثر في عمل الإدارة الضريبية والممولين على حد سواء، وذلك بالنظر إلى أن إجراءات الطريق الإداري لا تتطلب أية تكاليف تذكر، إضافة إلى سرعة وسهولة إجراءاتها<sup>(٢)</sup>.

بناءً على ما سبق سيحاول الباحث من خلال هذا الفصل الذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث استعراض مرحلة تظلم الممول أمام الإدارة الضريبية، وكذا مرحلة عرض التظلم أمام لجان الطعن الضريبي وتطبيقات ذلك في بعض الأنظمة الضريبية، إضافة إلى تخصيص مبحث لتناول إنهاء المنازعات الضريبية عن طريق التصالح الذي يتم بين الإدارة الضريبية والممول، وبحسب ما يلي من مباحث:

#### المبحث الأول: التظلم أمام الإدارة الضريبية.

#### المبحث الثاني: لجان الطعن الضريبي.

#### المبحث الثالث: التصالح الضريبي.

(١) سمير سعد مرقص: المرحلة الإدارية في نظر المنازعات الضريبية، دراسة منشورة بمجلة التشريع المالي والضريبي الصادرة عن رابطة مأموري الضرائب المصرية، القاهرة، العدد ٢٧٧، يناير - فبراير ١٩٩٢م، ص ١٢.

(٢) د. حمدي سليمان القبيلات، الطعن بقرار ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته "دراسة تحليلية وتطبيقية"، مرجع سابق، ص ٤٣١.

## المبحث الأول التظلم أمام الإدارة الضريبية

توجب معظم التشريعات الضريبية على الممول التظلم إلى الإدارة الضريبية ابتداءً قبل رفع دعوى قضائية بشأن اعتراضه على أي قرار أو إجراء تقوم به هذه الإدارة، وذلك لما لهذا التظلم من أهمية في تقريب وجهات النظر بين الإدارة الضريبية والممول، لعل وعسى أن يتمخض عن ذلك اتفاق مباشر يئد المنازعة الضريبية في مهدها، ويوفر الوقت والجهد والنفقات التي تتطلبها الدعاوى القضائية على الدولة والممول على السواء<sup>(١)</sup>.

والتظلم الإداري عموماً هو التماس أو طلب يقدمه صاحب الشأن إلى الجهة الإدارية، بهدف مراجعتها لإلغاء أو تعديل قرارها الإداري الذي اتخذته تجاهه، بما يضمن إصلاح الضرر الذي لحق بمركزه القانوني نتيجة لذلك.

أما التظلم الإداري في الجانب الضريبي فيُعنى به تقديم الممول تظلاً إلى الإدارة الضريبية بشأن اعتراضه على قرار تقدير وربط الضريبة عليه، أو أي إجراء ضريبي آخر اتخذته الإدارة تجاهه.

ولما للاتفاق المباشر بين الإدارة الضريبية والممول من دور في تقدير وعاء الضريبة، فإن بعض الباحثين يصنفه من حيث الأهمية تالياً للأحكام القانونية العامة للضريبة، باعتبار أن هذا الاتفاق يتصل اتصالاً وثيقاً بعملية تقدير وربط الضريبة، التي تُعد بدورها من أهم المراحل التي تواجه الإدارة الضريبية في طريقها لتطبيق القانون الضريبي، وذلك لما يكتنف هذه المرحلة من صعوبات جمة ومشاكل متعددة مع المكلفين بالضريبة، والتي يمكن أن يتطور بعضها إلى منازعات ضريبية تحتل الصدارة في نسبة المنازعات المماثلة التي قد تصل في نهاية المطاف إلى دهاليز القضاء<sup>(٢)</sup>.

(١) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٩٢.

(٢) د. محمد وديع بدوي: الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة "دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٦٤م، نشرت بدار مطابع الشعب، القاهرة، ١٩٦٤م، ص ٤.

وتتعدد صور التظلم الضريبي التي يتقدم بها الممول إلى الإدارة الضريبية إلى تظلمات تتعلق بربط الضريبة وما يتفرع عنها من تظلمات تتعلق بتصحيح ربط الضريبة سواء بإلغاء هذا الربط أو تخفيضه، أو التظلم المرتبط باسترداد المبالغ التي دفعها الممول بدون وجه حق، أو التظلمات المتعلقة بتطبيق الحقوق والإعفاءات المقررة للممول في القانون، ومن صور هذه التظلمات أيضاً تلك المتعلقة بصفة أساسية بالإجراءات التي تلجأ إليها الإدارة الضريبية لتحصيل الضريبة والتي منها إجراءات التنفيذ الجبري للتحصيل<sup>(١)</sup>.

بناءً على ما سبق سيحاول الباحث من خلال هذا المبحث عرض وتحليل بعض مواقف الأنظمة الضريبية من التظلم الإداري في الفصل في المنازعات التي قد تنشأ بين الإدارة الضريبية والممول، وذلك بحسب ما يلي من مطالب:

**المطلب الأول:** التظلم أمام الإدارة الضريبية في النظام الضريبي الأمريكي.

**المطلب الثاني:** التظلم أمام الإدارة الضريبية في النظام الضريبي المصري.

**المطلب الثالث:** التظلم أمام الإدارة الضريبية في النظام الضريبي السعودي.

**المطلب الرابع:** التظلم أمام الإدارة الضريبية في النظام الضريبي اليمني.

(١) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص ٣٧١، ٦٥٦، ٦٥٧.

## المطلب الأول

### التظلم أمام الإدارة الضريبية في النظام الضريبي الأمريكي

يعتمد النظام الضريبي الأمريكي في تقدير ضريبة الدخل على الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين. وقد ترتب على ذلك لجوء بعض الممولين أصحاب الدخل المرتفعة إلى عدم التصريح بدخولهم الحقيقية الخاضعة للضريبة، وذلك في ظاهرة يطلق عليها مصطلح الفجوة الضريبية (Tax Gab)<sup>(١)</sup>.

وقد قدرت إدارة الضرائب الأمريكية (IRS) المبالغ غير المصرح بها خلال سنة ٢٠٠١م ما بين (٣١٢ - ٣٥٣) مليار دولار<sup>(٢)</sup>، يتوزع هذا المبلغ على ما يقدر بنسبة ٢٥% من مجموع الإقرارات الضريبية المقدمة. ويُرجع الخبراء ذلك إلى عدة أسباب؛ منها تفسير بعض الممولين للقوانين والإجراءات الضريبية تفسيراً غير صحيح، إما لتعقيدها أو عدم وضوحها، أو لمحاولة بعض الممولين التهرب من دفع جزء من الضريبة المستحقة عليهم من خلال لجوئهم إلى عدم إدراج بعض دخولهم في الإقرارات الضريبية المقدمة منهم للإدارة الضريبية. وهذه الممارسات تتركز غالباً بين أوساط الممولين ذوي

(١) ظاهرة الفجوة الضريبية (Tax Gab) تعني: الفرق بين الضرائب التي يقوم المكلفون بسدادها فعلاً وتتضمنها إقراراتهم الضريبية، ودخولهم الحقيقية التي يجب أن تخضع للضريبة بموجب القانون. ومن ثم فإن الفرق هنا يكون بين ضرائب فعلية تم تحصيلها، وضرائب محتملة لم يتم تحصيلها نتيجة عدم التزام المكلفين بدفعها، وتكون الفجوة الضريبية ناتجة من حيث الأصل عن ثلاثة عناصر رئيسية هي:

- ١- عدم الإبلاغ عن الدخل الخاضع للضريبة من حيث الأصل.
- ٢- دفع الضريبة إلى الخزنة العامة بأقل مما هو مقرر على المكلف.
- ٣- عدم دفع الضريبة المقررة إلى الخزنة العامة، أو الإهمال في دفعها.

انظر في ذلك:

John Brondolo, Carlos Silvani, Eric Le Borgne, and Frank Bosch: Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment, The Case of Indonesia (2001-07). Op. Cit., pp.16 - 17.

(٢) موقع دائرة الإيرادات الداخلية "الضرائب" الأمريكية (IRS) على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: [http://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax\\_gap\\_facts-figures.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_gap_facts-figures.pdf)

الدخل المرتفعة الذين لا يخضعون لطريقة الخصم من المنبع التي يجري تطبيقها على أصحاب الدخل المنخفضة من الموظفين والعمال<sup>(١)</sup>.

وهذه الظاهرة دفعت بالمشعر الأمريكي في قانون الإيرادات الداخلية (IRC) إلى أن يقرر للإدارة الضريبية (IRS) سلطة اللجوء إلى نظام فحص ومراجعة الإقرارات الضريبية من خلال نظام الفحص بالعينة، حيث يتم من خلال الحاسوب انتقاء إقرارات ضريبية تخضع للفحص من خلال أسلوب الفحص التمييزي (Discriminate Analysis) عليها<sup>(٢)</sup>.

وقد نظم المشعر الأمريكي إجراءات المراجعة والفحص في قانون الضرائب الفيدرالي<sup>(٣)</sup>، وبعض التعليمات الفيدرالية المتعلقة بهذا الجانب<sup>(٤)</sup>، كما تضمنت بعض المنشورات التي تصدرها إدارة الضرائب الأمريكية شرح تلك الإجراءات وتعريف دافعي الضرائب بحقوقهم في التظلم والاعتراض على إجراءات وقرارات الإدارة الضريبية، ومن هذه الإجراءات ما سيتم عرضه بالاستناد إلى تلك المنشورات؛ وذلك على النحو التالي<sup>(٥)</sup>:

(١) د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٣١.

(٢) د. أمين السيد أحمد لطفي: الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة، مرجع سابق، ص ١٤٨.

(٣) Internal Revenue Code (IRC), Sec 7602.

(٤) Internal Revenue Service, Code of Federal Regulations – Title 26: Internal Revenue (December 2005), 26 CFR 601.105 – Examination of returns and claims for refund, credit or abatement; determination of correct tax liability.

(٥) – Internal Revenue Service (IRS) USA, Publication (5) (Rev. 01-1999) Catalog Number 46074I: "Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest If You Don't Agree".

– Internal Revenue Service (IRS) USA, Publication (556) (Rev. May 2008) Catalog Number (15104N): "Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund".

– Internal Revenue Service (IRS) USA, Publication (3498) (Rev. 11-2004) Catalog Number (73074S): "The Examination Process".

– Internal Revenue Service (IRS) USA, Publication (1) (Rev. May 2005) Catalog Number (64731W): "Your Rights as a Taxpayer".

**أولاً: الفحص المكتبي (Office Examination):**

وهذا الفحص يمكن أن يتم في مكتب الفحص المركزي، أو في مكتب الفحص في المقاطعة:

**١- الفحص في مكتب الفحص المركزي (Office Examination Division at service center):**

في هذا المكتب يتم فحص بعض الإقرارات الضريبية والبيانات المتعلقة بها، ويمكن أن يتمخض عن هذا الفحص الخروج باقتراح تعديلات معينة على أي إقرار ضريبي بحسب النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الفحص، ويتم إبلاغ الممول بهذه التعديلات، ويحق له طلب مقابلة شخصية لمناقشة هذه التعديلات، وفي حالة عدم موافقته عليها تستكمل إجراءات الاستئناف العادية في اعتراضه.

**٢- الفحص في مكتب المقاطعة (Examinations at district office):**

وفي الاتجاه السابق نفسه يمكن أن تخضع بعض الإقرارات الضريبية للفحص في مكاتب المقاطعات، وعلى وجه التحديد تلك المتعلقة بالإقرارات الضريبية المتعلقة بالدخل على الأرباح التجارية، إضافة إلى بعض الإقرارات الضريبية المتعلقة بالدخل الفردي، ويعتمد فحص مكتب المقاطعة في المقام الأول على إجراء المقابلات الشخصية مع الممول، إلا أنه يمكن إجراء الفحص كذلك عن طريق المراسلة في حالة تطلب طبيعة عناصر وبيانات الفحص ذلك، ويمكن للممول المطالبة بتصحيح مصادر دخل أدرجها ضمن إقراره الضريبي دون أن تكون خاضعة في الأساس للضريبة، أو أن يطالب كذلك في الحصول على الامتيازات والإعفاءات الضريبية التي تنطبق على حالته بحسب القانون ولم يتنبه إلى إدراجها ضمن إقراره الضريبي.

**ثانياً: الفحص الميداني (Field Examination):**

ويتم هذا الفحص غالباً في مكان عمل الممول بعد موافقته على ذلك، حيث يمكن للموظف الفاحص فحص وتدقيق جميع الوثائق والسجلات والدفاتر والفواتير

وسائر الوثائق والمستندات التي يمكن أن تفيد في عملية الفحص، ويمكن في هذا الفحص الاستعانة بمتخصصين لديهم الخبرة في بعض الجوانب التي لا تتوافر في الفاحصين، من ذلك على سبيل المثال ما يتعلق بالجوانب الهندسية كتحديد معدل الإهلاك للآلات والمعدات، وكذا الخسائر المترتبة عن بيع وتبادل الممتلكات المنقولة وغير المنقولة، أو تلك المتعلقة بتحديد تقادم بعض المنشآت والمعدات...إلخ.

وبعد استكمال هذا الفحص تقوم الإدارة الضريبية بإبلاغ الممول بالتغييرات المقترحة على إقراره الضريبي، مع توضيح وتفسير الأسباب التي أدت إلى تلك التغييرات، حتى يمكن للممول الإلمام بها وبالجوانب التي اختلفت عليها، ويحق للممول طرح أي أسئلة أو استفسارات حولها.

والإدارة الضريبية في إجراءاتها هذه ملتزمة بالتقيد بالإجراءات التي نصت عليها التشريعات المختلفة ذات العلاقة بالعمل الضريبي.

ونتيجة هذا الفحص والمقترحات التي توصل إليها الفاحصون غالباً ما تحظى بموافقة معظم الممولين على ما تضمنتها، كما يحق للممولين الذين لا يوافقون عليها التظلم منها والاعتراض عليها وفقاً للإجراءات والوسائل القانونية المتبعة.

#### في حالة موافقة الممول على التعديلات المقترحة بحسب الفحص:

يلزم على الممول في حالة موافقته على التغييرات المقترحة بحسب الفحص التوقيع على اتفاق مع الإدارة الضريبية على النموذج رقم (870) المخصص لذلك، مع دفعه بشكل فوري للضريبة الإضافية المقترحة بحسب التعديل الذي تم بموجب الفحص، وإذا لم يتأت له الدفع فوراً فيحق له تأخير الدفع لمدة عشرة أيام دون أن تحتسب عليه أية غرامة، كما يمكن تمديد هذه الفترة إلى (٢١) يوماً في حالات معينة.

#### في حالة عدم موافقة الممول على التعديلات المقترحة بحسب الفحص:

في حالة عدم موافقة الممول على التغييرات المقترحة بحسب الفحص، يقوم مأمور الفحص (Examining Agent) الذي قام بإجراء الفحص، بشرح حقوق الممول في

الاعتراض على نتائج الفحص وطرق التظلم منه واستئنافه، وفي حالة ما إذا تم الفحص في القسم المختص في مقر الإدارة الضريبية يحق للممول طلب عقد اجتماع فوري مع المشرف على المأمور الفاحص وشرح أوجه اعتراضه، وإذا تم التوصل مع هذا المشرف على اتفاق يتم إغلاق ملف الفحص وإنهاء إجراءاته ودفع الضريبة المقررة فوراً.

أما إذا لم يتأت للممول التوصل مع المشرف في جلسة المناقشة إلى اتفاق، أو إذا كان ذلك الفحص قد تم خارج مقر الإدارة الضريبية، فيتعين على مأمور الفحص تدوين أوجه اعتراض الممول على التعديلات المقترحة بموجب الفحص مع تدوين موقفه منها؛ ومن ثم يتم إعداد ملف قضيته للمراحل المتقدمة من وسائل التظلم والاعتراض.

#### المسار السريع للتسوية الضريبية مع الممول:

بهدف تقليل المنازعات الضريبية والدعاوى القضائية المترتبة عليها؛ تعتمد إدارة الضرائب الأمريكية إلى اقتراح وتقديم مسار سريع للتسوية الضريبية مع الممولين، وذلك حول المسائل التالية:

- ١- نتائج الفحص والتدقيق الضريبي.
- ٢- عروض تسوية الخلافات الضريبية.
- ٣- غرامات صناديق الجمعيات.
- ٤- أية دعاوى ضريبية أخرى.

ومعظم أوجه اعتراضات الممولين والمنازعات الضريبية المترتبة عليها يمكن أن تُدرج ضمن مسار التسوية الضريبية هذا؛ على شرط أن لا تكون الدعاوى المتعلقة بها قد رفعت إلى أي محكمة مختصة، ويمكن للممول الاستفادة من هذه التسوية الضريبية من خلال طلب لقاء آخر مع مشرف الفحص.

**إخطار الـ (٣٠) يوماً (30-day letter):**

بعد الانتهاء من اللقاء الختامي مع المشرف على الفحص، يتلقى الممول صفقة تسوية من الإدارة الضريبية مرفقاً بها:

١- الإخطار المعروف بإخطار الثلاثين يوماً (known as a 30-day letter) يتم فيه إبلاغ الممول بحقه في الاستئناف على نتائج الفحص والتغييرات المقترحة بموجبه.

٢- نسخة من تقرير الفحص الذي يوضح التغييرات المقترحة على الإقرار الضريبي للممول.

٣- نموذج تنازل أو اتفاق.

٤- نسخة من المنشور رقم (5) الصادر عن الإدارة الضريبية المتضمن توضيح إجراءات الاعتراض والاستئناف لنتائج الفحص.

ويلزم على الممول الرد على الإدارة الضريبية خلال مدة الثلاثين يوماً، وما إذا كان سيقبل التغييرات المقترحة أو يطعن فيها، كما يتضمن هذا الإخطار كذلك شرح الخطوات والإجراءات التي يلزم على الممول السير فيها.

**إخطار الـ (٩٠) يوماً (90-day letter):**

إذا لم يصل رد الممول إلى الإدارة الضريبية على إخطار التسوية السابق خلال مدة الثلاثين يوماً، تلجأ الإدارة الضريبية إلى إرسال إخطار جديد له يسمى إخطار الـ ٩٠ يوماً (90-day letter)، ويجب على الممول الرد عليه خلال فترة التسعين يوماً إذا كان داخل الولايات المتحدة أو خلال (١٥٠) يوماً إذا كان خارج البلاد من تاريخ الإخطار، ما لم تكن الضريبة بموجب التغييرات المقترحة بناءً على الفحص بالعينة نهائية، ويلزم على الممول دفع الضريبة فوراً. ويمكن أن تلجأ الإدارة الضريبية إلى التحصيل جبراً إذا لم يبادر الممول إلى دفعها خلال عشرة أيام.

## المطلب الثاني

## التظلم أمام الإدارة الضريبية في النظام الضريبي المصري

تقوم الإدارة الضريبية بفحص الإقرارات الضريبية من خلال نظام الفحص بالعينة الذي يرجع العهد به في النظام الضريبي المصري إلى عام ١٩٨٠م، عندما قامت إدارة الضرائب المصرية بناءً على تعليمات وزارية بتنفيذ فحص بالعينة أو "الفحص بالجشني" الذي تم فيه فحص ما نسبته ٢٠% من الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين، والتي اشترط فيها أن تكون معتمدة من قبل أحد المحاسبين القانونيين المعتمدين الذين مضى على مزاولتهم لمهنة المحاسبة مدة لا تقل عن عشر سنوات، وجرى افتراض أن نسبة ٨٠% من باقي الإقرارات صحيحة، بحيث يتم استكمال عملية ربط الضريبة بموجبها بصورة نهائية<sup>(١)</sup>.

ونظراً لتوسع التذمر بين أوساط الممولين الذين يعتمدون على أنفسهم في مسك دفاترهم وحساباتهم وإعداد إقراراتهم الضريبية، وذلك بسبب قيام الإدارة الضريبية بهدر دفاترهم وعدم الاعتراف بها، ولجوء بعض مأموري الضرائب إلى تقدير الضريبة وربطها من قبلهم لأسباب واهية أو حتى بدون أسباب، إضافة لعدم التزامهم بتعليمات الإدارة الضريبية التي توضح أسباب هدر هذه الدفاتر<sup>(٢)</sup>؛ فقد نص المشرع المصري في المادة (٨٩) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، على استحداث نظام للربط الذاتي يعتمد فيه الممول على نفسه في إعداد إقراره الضريبي الذي يجب أن يشمل جميع أرباحه الحقيقية، وذلك دون تدخل من الإدارة الضريبية، بحيث يتم بموجب هذا الإقرار ربط الضريبة عليه.

(١) قرار نائب وزير المالية رقم ٨٤ لسنة ١٩٨٠م بالقواعد التنفيذية للمنشور رقم ٢١ لسنة ١٩٨٠م، الصادر في ٧ ديسمبر ١٩٨٠م، مشار إليه في د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٧٨.

(٢) تعليمات تنفيذية للفحص صادرة عن مصلحة ضرائب الدخل المصرية رقم (٢١) لسنة ١٩٨٧م ملحق للتعليمات التنفيذية رقم (٥٨) لسنة ١٩٨٦م بشأن أسباب إهدار الدفاتر، تعليمات تنفيذية رقم ٦ لسنة ١٩٨٩م الصادرة في ١٥ مارس ١٩٨٩م، بشأن أسباب إهدار الدفاتر.

وحتى يتأتى لهذا النظام تحقيق أهدافه المرجوة، عمد المشرع من أجل إنجاحه إلى استحداث نظام موازٍ له يتم بموجبه إجراء فحص بالعينة لنسبة من الإقرارات الضريبية، بحيث يتم فحصها والتأكد من صحة بياناتها، وذلك من خلال أسس ومعايير يتم تحديدها مسبقاً من الإدارة الضريبية واعتمادها من قبل وزير المالية (المادة ٩٤ من القانون)<sup>(١)</sup>.

ويلزم على الإدارة الضريبية المختصة بحسب القانون إخطار الممول الذي تم اختيار إقراره الضريبي لإجراء هذا الفحص عليه بكتاب موصى ومصحوب بعلم الوصول، وبالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له، وذلك قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ (المادة ٩٥).

كما يلزم بالمقابل على الممول بحسب نص (المادة ٩٥) من القانون توفير البيانات التي تطلبها الإدارة الضريبية منه كتابياً خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ استلام الممول لنموذج طلب هذه البيانات. كما نظم المشرع في نص المواد (٩٧، ٩٨، ١٠٠) من هذا القانون حق الاطلاع المقرر لموظفي الإدارة الضريبية الذين يتمتعون بصفة الضبطية القضائية على ما يريدون من وثائق ومستندات وبيانات يمكن أن تسهم في ربط الضريبة والتثبت من الالتزام بالقانون. وقد سبق الإشارة لذلك بشيء من التفصيل في جزء سابق من هذا البحث.

وقد جاء في مضمون المادة (١١٦) من القانون أنه في حالة عدم استلام الممول إعلان الربط الناتج عن تقديرات إدارة الضرائب المختصة أو قرار لجنة الطعن، وذلك من خلال لوحة إعلانات الإدارة الضريبية أو لجنة الطعن، أو عبر موقع إدارة الضرائب على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، إضافة لحالة الإخطار في مواجهة النيابة؛ فقد أتاح القانون للمكلف فرصة أخرى للطعن في هذا الربط، وذلك خلال ستين يوماً من

(١) صدر قرار وزير المالية المصري رقم ٢٧٢ لسنة ٢٠٠٧ م بقواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين عن سنة ٢٠٠٥ م.

تاريخ توقيع الحجز عليه، واعتبار هذا التاريخ أول علم له بتقديرات الإدارة الضريبية أو لجنة الطعن، ما لم فيُعد ربط الضريبة أو قرار لجنة الطعن نهائياً<sup>(١)</sup>.

وفي ذلك قررت محكمة النقض أنه في حالة عدم إعلان الممول بربط الضريبة عليه على النحو المقرر في القانون، أثر ذلك أن يظل باب الطعن مفتوحاً له أمام لجنة الطعن المختصة<sup>(٢)</sup>، خلال المدة المقررة بموجب القانون تبدأ من تاريخ إخطاره بالربط.

---

(١) سيد محمود أحمد عوض، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م، مرجع سابق، ص ٥٨٥.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٢٨٩١ لسنة ٥٨ ق، جلسة ٣٠ أكتوبر ١٩٩٥ م.

## الفرع الأول

### ميعاد تقديم التظلم

جاء في مضمون نص المادة (١١٧) من القانون أنه في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من الإدارة الضريبية بمعرفتها<sup>(١)</sup>، يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة رقم (١٩) خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه، وإذا لم يطعن على هذا الربط خلال هذه المدة يصبح الربط نهائياً، وهو ما أيدته محكمة النقض في تقريرها بأنه يتعين على لجان الطعن بالإدارة الضريبية أن تصدر قرارها بعدم قبول هذا الطعن شكلاً لتقديمه بعد انقضاء الميعاد<sup>(٢)</sup>.

وبحسب مضمون نص المادة (١١٨) من القانون فإنه يحق للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه عليه من ضرائب، وذلك من خلال طلب يقدمه إلى الجهة التي قامت بالخصم.

ويلزم على الجهة التي قامت بالخصم بدورها أن ترسل هذا الطلب مشفوعاً بردها إلى الإدارة الضريبية المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه، كما يحق لهذه الجهة كذلك أن تعترض على ما تُخطر به من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإخطار.

(١) الحالات التي يجوز للإدارة الضريبية ربط الضريبة بمعرفتها هي:

- ١- تعديل الربط من واقع البيانات والمستندات المرفقة بالإقرار الضريبي للممول.
- ٢- حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي من قبل الممول.
- ٣- عدم تقديم الممول للبيانات والمستندات المؤيدة لإقراره الضريبي.
- ٤- فحص الإقرار بالعينة.

انظر في ذلك: سيد محمود أحمد عوض، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة

٢٠٠٥م، مرجع سابق، ص ٥٨٥.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٦٣٣ لسنة ٧٢ ق، جلسة ٦ أكتوبر ٢٠٠٦م.

## الفرع الثاني إجراءات التظلم

تضمنت المواد (١١٧، ١١٨، ١١٩) من القانون النص على مواعيد وإجراءات

الطعن المقدم من الممول والتي يمكن الإشارة إليها بإيجاز على النحو التالي:

١- تقديم الطعن على نموذج (١٩) ضريبية، من ثلاث صور وذلك إلى الإدارة الضريبية المختصة، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه إخطار ربط الضريبة عليه.

٢- يتسلم الممول إحدى هذه الصور مؤشراً عليها من الإدارة الضريبية بتاريخ إيداعها.

٣- تقوم الإدارة الضريبية بتثبيت وقيد الطعن وبياناته وملخص بأوجه الخلاف في سجل خاص بقيد الطعون.

٤- فحص الطلب والاعتراض المقدم من الجهة أو الممول.

٥- إذا اتضح للإدارة الضريبية صحة الاعتراض تقوم بإخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتنع بصحته ففي هذه الحالة يجب عليها إحالته إلى لجنة الطعن.

٦- إخطار الجهة أو صاحب الشأن بإحالة الاعتراض إلى لجنة الطعن بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة.

وإذا لم يكن للممول جهة يمكن أن يتقدم لها بالطلب المشار إليه؛ يحق له التقدم بهذا الطلب إلى الإدارة الضريبية المختصة أو إلى لجنة الطعن بحسب الأحوال، وذلك كما في حالة حصول الممول على إيراد من مصدر أجنبي عن أعمال جرى تنفيذها في مصر.

### الفرع الثالث اللجنة الداخلية

بناءً على نص المادة (١١٩) من القانون، تقوم الإدارة الضريبية بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية<sup>(١)</sup>، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن، فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائياً.

وقد أسهمت هذه اللجان في التوصل إلى اتفاق مباشر مع الممولين في ما يزيد على (٨٥٩٢٣) طعن، تم بموجبها سداد ما يقارب الـ (٣٠٠) مليون جنيهاً، وذلك خلال الفترة الممتدة من الأول من شهر يوليو ٢٠٠٧ م وحتى نهاية شهر يونيو ٢٠٠٨ م<sup>(٢)</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن المادة (١٥٣) من اللائحة التنفيذية للقانون قصرت اختصاص هذه اللجنة بالفصل في الطعون المقدمة من الممول للإدارة الضريبية المختصة، وذلك فيما يتعلق بربط الضريبة بالنسبة للنشاط التجاري والصناعي والمهني والضريبة على أرباح شركات الأموال والضريبة المستقطعة من المنبع.

وهذا يعني بأن هذه اللجنة لا تختص بالفصل في الطعون الأخرى المتعلقة بالضريبة على المرتبات، وهذا فيه تقييد من اللائحة لعموم النص الذي تضمنه القانون في المادة (١١٩) منه، الذي لم يحدد فيه أوجه الخلاف التي تختص هذه اللجان بالفصل فيها، وهو ما قد يُلبس نص اللائحة هذا رداء عيب عدم المشروعية<sup>(٣)</sup>.

(١) يتم تشكيل اللجنة الداخلية بقرار من رئيس مصلحة ضرائب الدخل أو من يفوضه برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام وعضوية اثنين من العاملين بها، (المادة ١٣١ من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م).

(٢) المصدر: مصلحة الضرائب المصرية، الإدارة العامة للجان الداخلية.

(٣) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٢٧٥، ٢٧٦.

**أولاً: إجراءات وقرارات اللجنة الداخلية في اعتراض الممول:**

تقوم اللجنة بإخطار الممول بكتاب موسى مصحوباً بعلم الوصول بتاريخ الجلسة للنظر في اعتراضه، وفي حالة عدم حضوره أو من يمثله قانوناً في التاريخ المحدد يتم إخطاره بكتاب ثان، وفي حالة عدم حضوره أو من يمثله في الموعد الثاني، تقوم هذه اللجنة بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة وتخطر الممول بذلك<sup>(١)</sup>.

وتكون جلسات اللجنة الداخلية سرية، ويتم إثبات ما يتم تداوله في الجلسة في محضر مؤيد بالمستندات المقدمة من الممول والإدارة الضريبية، وعلى اللجنة مناقشة جميع بنود الخلاف وأوجه الدفاع التي يقدمها الممول، وأن ترد على كل بند من هذه البنود.

**ثانياً: أثر الاعتراض أمام اللجنة الداخلية:**

بناءً على نص المادة (١١٩) من القانون فإنه في حالة الاتفاق بين الإدارة الضريبية والممول على أوجه اعتراضه، يصبح هذا الاتفاق ملزماً للإدارة الضريبية والممول على السواء<sup>(٢)</sup>، متى خلا هذا الاتفاق من شوائب الرضا ولم يثبت العدول عنه بدليل جائز القبول قانوناً<sup>(٣)</sup>، ويصدر قرار اللجنة بما تم الاتفاق عليه، ويصبح نهائياً ولا يجوز الطعن فيه، ويكون لكل من الإدارة الضريبية والممول الحق في التمسك به، ويقع عبء الإثبات على الطرف الذي يتمسك به، ولا يجوز للإدارة الضريبية أن تتحلل من هذا الاتفاق إلا في حالات الخطأ المادي أو الغش أو التدليس أو استعمال طرق احتيالية تم استخدامها في التوصل إليه<sup>(٤)</sup>.

أما في حالة عدم الاتفاق مع الممول فتقوم اللجنة بتحديد أوجه الخلاف ورأي اللجنة بشأنها، وتُحيل أوجه هذا الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في اعتراض الممول من قبل اللجنة مع إخطار الممول بذلك.

(١) وفقاً لنص المادة ١١٩ من قانون الضريبة على الدخل والمادة ١٣٤ من اللائحة التنفيذية للقانون.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٤٠٨ لسنة ٢٩ ق، جلسة ٦ يناير ١٩٦٥ م، س ١٦، ص ٤٠.

(٣) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٦٥ لسنة ٢٠ ق، جلسة ٢٥ ديسمبر ١٩٥٢ م، س ٤، ص ٢٢٨.

(٤) د. زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل "رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له"، مرجع سابق ص ٧٩٧.

ويتم توقيع محضر اللجنة من قبل رئيس اللجنة وأعضائها والممول أو من يمثله قانوناً، ويحق للممول الحصول على نسخة من هذا المحضر.

وفي حالة تأخر الإدارة الضريبية المختصة في إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن بعد مرور الثلاثين يوماً من تاريخ عقد اللجنة الداخلية لجلستها، يجوز للممول عرض الأمر على رئيس لجنة الطعن المختصة بطلب كتابي سواء بطريق مباشر أو عن طريق البريد المسجل بعلم الوصول، وعلى رئيس لجنة الطعن بموجب ذلك أن يطلب ضم الملف ويحدد جلسة لنظر النزاع خلال (١٥) يوماً من تاريخ العرض عليه أو من تاريخ وصول طلب الممول إليه. كما يمكن اتخاذ أي من الإجراءات السابقة بأي وسيلة إلكترونية يحددها وزير المالية.

### المطلب الثالث

### التظلم أمام الإدارة الضريبية في النظام الضريبي السعودي

قرر المشرع السعودي في المادة (٦٢) من نظام ضريبة الدخل الجديد الصادر في ١٥ محرم ١٤٢٥هـ الحق للإدارة الضريبية في تصحيح وتعديل الضريبة التي تم ربطها بموجب الإقرار الضريبي المقدم من الممول، بما يجعل هذه الضريبة متوافقة مع أحكام القانون. وللإدارة الحق كذلك في إجراء ربط الضريبة إذا لم يقدم الممول إقراره الضريبي في المدة المحددة، ويلزم على الإدارة الضريبية إشعار الممول بهذا الربط بالضريبة الواجبة عليه بخطاب رسمي أو بأي وسيلة أخرى تثبت استلامه للإشعار.

كما تقرر كذلك بأنه إذا اتضح للإدارة الضريبية بأن الضريبة التي سبق أن قبلتها في وقت سابق غير صحيحة، فيجوز للإدارة إجراء ربط إضافي على الممول، وتقوم بإشعار الممول بهذا الربط الإضافي ومبرراته، ويحق للممول الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد الاعتراض.

وقد تضمن نص المادة (٦٥) من هذا النظام كذلك حق الإدارة الضريبية بإشعار مسبب أن تقوم بإجراء أو تعديل الربط على الضريبة الذي قامت به، وذلك خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق الممول على ذلك خطياً.

ويحق للإدارة الضريبية إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم الممول إقراره الضريبي، أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليه.

من خلال ما سبق عرضه يتضح أن التصحيح أو التعديل الذي تجريه الإدارة الضريبية على الإقرار الضريبي المقدم من الممول أو الربط الضريبي الذي تقوم به؛ يبني على فحص وتحريات تجريها الإدارة على الإقرارات الضريبية المقدمة إليها، وقد تضمنت

المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل إجراءات وآليات هذا الفحص على النحو التالي:

- ١- يحق للإدارة الضريبية إجراء الفحص الميداني للتحقق من وفاء الممول بالالتزامات المفروضة عليه بموجب النظام الضريبي.
- ٢- مع مراعاة الأحكام الواردة في الأنظمة الأخرى، يجوز القيام بفحص ميداني لمكلف ما بهدف تجميع معلومات عن مكلف آخر.
- ويتم القيام بالفحص الميداني أثناء ساعات العمل الخاصة بالشخص الخاضع للفحص، والممول ملزم بتقديم المعلومات التي تطلبها المصلحة، كما يحق للمصلحة إجراء الفحص الميداني لكافة دفاتر وسجلات الممول دون إشعار مسبق.
- ٣- يتم الفحص الميداني في موقع الممول أو في مكاتب الإدارة الضريبية، بموجب خطاب رسمي من الإدارة، وفي حالة نقل أي دفاتر أو سجلات أو مستندات من موقع الممول يعطى سنداً بها، ويجوز لفاحص المصلحة الشخص لموقع الممول بهدف التحقق من طبيعة عمل الممول.
- ٤- إذا مسك الممول دفاتره وسجلاته على وسائط إلكترونية، يجب عليه تزويد فاحصي المصلحة بالمعلومات التي يطلبونها على نسخ ورقية عند طلبهم ذلك.
- ٥- إذا لم يتعاون الممول الخاضع للفحص في تأمين المعلومات المطلوبة، يجوز للفاحص اتخاذ الإجراءات التي تمكنه من الحصول على الحسابات والسجلات والمستندات الأخرى ذات الصلة التي توفر هذه المعلومات، ويجوز له التحفظ عليها مؤقتاً إذا كان هناك سبب يجعله يعتقد أن الممول قد يحاول إخفاءها أو إتلافها أو التلاعب بها.
- ٦- عند الانتهاء من الفحص تعاد المستندات إلى صاحبها خلال خمسة عشر يوماً من انتهاء الفحص، وللمصلحة أن تحتفظ بصورة عن أي مستندات أو قيود عند الحاجة.

- ٧- إذا لم توافق المصلحة على إقرار الممول، تشعره بالتعديلات التي أجرتها على إقراره الضريبي، وأسباب التعديل، ومقدار الضريبة، والغرامات المترتبة على ذلك، وحقه في الاعتراض، والمدة النظامية المحددة للاعتراض، ويكون الإشعار بالبريد المسجل أو بأي وسيلة أخرى تثبت استلامه للإشعار.
- ٨- مع عدم الإخلال بنص الفقرة (ب) من المادة (٦٥) من النظام، يُعد الإقرار مقبولاً من المصلحة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي الممول إشعاراً من الإدارة الضريبية بشأنه.
- ٩- يجوز للمصلحة تصحيح الأخطاء الحسابية والمادية خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية بناءً على طلب الممول، أو إذا تم اكتشافها من المصلحة أو الجهات الرقابية.
- ويقصد بالأخطاء الحسابية والمادية، الأخطاء الناتجة عن إحدى العمليات الحسابية مثل (الجمع، الطرح، الضرب، القسمة)، أو الناتجة عن وضع رقم خطأ مكان الرقم الصحيح أو ما شابه ذلك.
- ١٠- يجوز للمصلحة تصحيح الخطأ في تطبيق النظام والتعليمات خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية بناءً على طلب الممول، أو إذا تم اكتشاف الخطأ من الإدارة أو من الجهات الرقابية.
- وقد نظمت المادتان (٦٦، ٦٧) من نظام ضريبة الدخل الجديد الجوانب المتعلقة بالاعتراض والاستئناف على قرارات إدارة الضرائب في المملكة، وكذا تشكيل لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية.
- واشتملت المواد (٦٠، ٦١، ٦٢) من اللائحة التنظيمية لهذا النظام على تنظيم بعض الجوانب المتعلقة بالاعتراض على الضريبة التي أحالها عليها المشرع في نظام ضريبة الدخل.
- تجدر الإشارة إلى أن حصيلة الزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية تقدر بـ (٢٣,٤ - ٣٣,٨) مليار ريال سعودي سنوياً، وهي نسبة تمثل نحو (٢,٥ - ٣,٦)

من إيرادات المملكة<sup>(١)</sup>، التي تُعد أكبر منتج للنفط في العالم، وهذه النسبة مع ذلك لا شك بأنها مرتفعة في ظل العوائد الأخرى النفطية وغير النفطية للمملكة.

وعموماً فقد أجاز المشرع السعودي للممول التظلم والاعتراض على ربط الإدارة الضريبية للضريبة أمام هذه الإدارة ابتداءً، وبعد ذلك أمام لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية، كما قرر المشرع كذلك حق الممول في اللجوء إلى ديوان المظالم للاستئناف على القرار الصادر عن اللجنة الاستئنافية.

#### أولاً: ميعاد تقديم التظلم:

يجوز للمكلف وفقاً لما حدده نظام ضرائب الدخل تقديم اعتراضه على ربط الإدارة الضريبية للضريبة خلال ستين يوماً من تاريخ تسلمه إخطار ربط الضريبة، ويصبح هذا الربط نهائياً وتكون الضريبة واجبة السداد إذا وافق الممول على الربط أو لم يعترض عليه خلال المدة المذكورة (المادة ٦٦/أ).

وإذا انتهت المدة المحددة لتقديم الاعتراض خلال إجازة رسمية، يكون الاعتراض مقبولاً بحسب ما نصت عليه لائحة نظام ضريبة الدخل إذا تم تقديمه إلى الإدارة الضريبية المختصة في أول يوم عمل يلي الإجازة مباشرة (المادة ٦٠/١).

#### ثانياً: شروط وإجراءات التظلم:

جاء النص في لائحة نظام ضرائب الدخل على وجوب أن يكون التظلم أو الاعتراض المقدم من الممول بموجب مذكرة مسببة يقدمها إلى الإدارة الضريبية التي أخطرت به بالربط (المادة ٦٠/١).

ولا يُعد الاعتراض مقبولاً بحسب ما جاء النص عليه في نظام ضرائب الدخل ما لم يسدد الممول عن البنود غير المعترض عليها أثناء الفترة المحددة للاعتراض، أو

(١) د. يحيى على الجبر، د. محمد سلطان السهلي: منهجية عمل لجان الاعتراض الزكوية والضريبية في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد ٢٠، العدد ٢، ٢٠٠٦م، ص ٢٥٠.

ما لم يحصل على الموافقة من إدارة الضرائب على تقسيط الضريبة بحسب ما نصت عليه المادة (٧١) من النظام (المادة ٦٦/ب).

### ثالثاً: نتائج التظلم أو الاعتراض أمام الإدارة الضريبية:

تقوم الإدارة الضريبية بدراسة الاعتراض المقدم من الممول، ويمكن أن يتمخض عن هذه الدراسة الخروج بالنتائج التالية<sup>(١)</sup>:

- ١- في حالة اقتناع الإدارة الضريبية بصحة الاعتراض المقدم من الممول وما تضمنه من مبررات وما أكدته المستندات التي تقدم بها الممول، فللإدارة الضريبية في هذه الحالة إما أن تقبل هذا الاعتراض أو جزءاً منه، وتخطر الممول بالربط الجديد المعدل الذي توصلت إليه.
- ٢- أما إذا استمر الخلاف بين الإدارة والممول، فتقوم الإدارة هنا برفع الاعتراض إلى لجنة نظر الاعتراضات الابتدائية.

وقد تضمنت إحدى الدراسات الإشارة إلى أن الإدارة الضريبية تستغرق ما متوسطه (٨٤٤) يوماً للبت في اعتراض الممول المقدم إليها، وهذه المدة لا شك بأنها طويلة وتؤدي إلى تراكم الاعتراضات الضريبية، إضافة إلى السلبات الأخرى المترتبة على ذلك التأخير<sup>(٢)</sup>.

(١) نص المادة (٦٠) من لائحة نظام ضرائب الدخل.

(٢) د. محمد بن سلطان القباني السهلي، د. يحيى بن علي الجبر: الاعتراضات الزكوية والضريبية في المملكة العربية السعودية "نظرة تحليلية"، دراسة منشورة بمجلة جامعة الملك سعود م (١٩)، العلوم الإدارية (١)، الرياض، ٢٠٠٦م، ص ٢٥.

### المطلب الرابع

### التظلم أمام الإدارة الضريبية في النظام الضريبي اليمني

منح المشرع اليمني الحق للإدارة الضريبية في مراجعة وتدقيق الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين، في المدة المسموح بها وذلك من خلال عينات مختارة سنوياً من تلك الإقرارات...<sup>(١)</sup>، فإذا وافق الممول على نتائج هذه المراجعة والتعديلات المقترحة تم ربط الضريبة عليه وصار ملزماً بأدائها في المواعيد المحددة وفقاً للقانون. وبالمقابل يحق للمكلف الذي ربطت عليه الضريبة أن يعترض على هذا الربط أمام الإدارة الضريبية خلال (٣٠) يوماً من تاريخ تبليغه بالإخطار...<sup>(٢)</sup>.

وقد قضت محكمة استئناف أمانة العاصمة بأن الإقرار الإضافي الصادر من الإدارة الضريبية، مثلما هو ملزم للممول الذي سبق وأن وافق عليه، فإنه ملزم كذلك للإدارة الضريبية التي أصدرته، ولا يجوز لها إصدار ربط إضافي آخر بعد هذا الربط، وذلك بهدف ضمان استقرار المراكز القانونية للمكلفين، وحتى تتحرى الإدارة الدقة في مراجعتها وتدقيقها للإقرارات المختارة<sup>(٣)</sup>.

### الفرع الأول

### ميعاد تقديم التظلم

يجب على الممول تقديم تظلمه خلال (٣٠) يوماً من تاريخ تبليغه بإخطار ربط الضريبة، فإذا تم تقديم هذا التظلم من الممول بعد انقضاء هذه المدة واقتنعت الإدارة الضريبية بأن المكلف المعارض لم يتمكن من تقديم الاعتراض بعد انقضاء هذه المدة بسبب غيابه خارج الدولة، أو لأي سبب آخر مقبول، جاز للإدارة أن تمدد تلك المدة بمدة أخرى قدرها (١٥) يوماً من تاريخ انتهاء المدة الأولى<sup>(٤)</sup>.

(١) المادة (١١٣/أ) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ م.

(٢) المادة (١١٧/أ) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ م.

(٣) حكم محكمة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (٣٤)، الصادر بتاريخ

١ يونيو ٢٠٠٢ م، في القضية الضريبية رقم (٣٤) لسنة ١٤٢٣ هـ.

(٤) المادة (١١٧/أ) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ م.

## الفرع الثاني لجان التسوية الضريبية

في ظل قانون ضرائب الدخل اليمني السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م وفي نظام أقرب إلى نظام اللجان الداخلية في بعض الأنظمة الضريبية الأخرى، تم بموجب قرار وزير المالية رقم (٤٧٢) لسنة ١٩٩١م، إنشاء مجموعات في الإدارة الضريبية وفروعها بالمحافظات تتشكل من مأموري ضرائب الدخل والمراجعين وتنقسم إلى فئتين:

**الفئة الأولى:** تتكون من ثلاثة أعضاء أحدهما مأمور ضرائب الدخل، واثنان من المراجعين، وتختص هذه الفئة بمكلفي ضرائب الدخل فئة (أ، ب) بالإضافة إلى جميع الممولين الذين يمسون حسابات نظامية.

**الفئة الثانية:** تتكون من عضوين أحدهما مأمور ضرائب الدخل، والآخر مراجع أو رئيس القسم المعني في حالة عدم وجود مراجع، وتختص هذه الفئة بمكلفي ضرائب الدخل فئة (ج، د).

وكانت هذه المجموعات تتولى إعادة النظر في تدقيق وتصحيح الإقرارات الضريبية، وفي تقدير وربط الضريبة التي تجريها الإدارة الضريبية لمكلفي ضرائب الدخل، ولا يجوز الاشتراك في هذه المجموعات لمن قام بالحاسبة والتدقيق أو تقدير الدخل، أو كانت له مصلحة خاصة في الملف المعروض أمام المجموعة أو له أي مصلحة في النزاع، تجدر الإشارة إلى أن هذه المجموعات أسهمت في إنهاء ما يزيد على (٩٦٣٧) منازعة ضريبية خلال الفترة ٢٠٠٦-٢٠١٠م<sup>(١)</sup>.

وكان الأجدد بالمشروع النص على هذه المجموعات من حيث اختصاصاتها وصلاحياتها وتشكيلها في صلب القانون، لما كان لها من دور يضاوي دور اللجان الداخلية في الأنظمة الضريبية الأخرى، بحيث تستمد هذه المجموعات قوتها من القانون، وهو أمر كان يمكن أن يسهم في قدرتها على معالجة وحل الكثير من الخلافات الضريبية مع الممولين.

(١) المصدر: مصلحة الضرائب اليمنية.

وهذا الأمر يرى الباحث أنه جرى تداركه من قبل المشرع اليمني في قانون ضريبة الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م؛ حيث تضمنت المادة (١١٨) النص على إنشاء لجان للتسوية الضريبية بالإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين وفروعها ومكتب الضرائب بأمانة العاصمة والمحافظات وفروعها وإدارة مكافحة التهرب الضريبي، ويصدر بتشكيلها وتسمية أعضائها قرار من رئيس مصلحة الضرائب.

وتختص هذه اللجان بالآتي:

- ١- بحث ودراسة أوجه الخلاف والاعتراضات المقدمة من المكلفين والمحالة عليها.
- ٢- اعتراض المكلف على ربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية بناءً على نتائج مراجعتها للإقرار الضريبي المقدم من المكلف.
- ٣- اعتراض المكلف على ربط الضريبة الذي قامت به الإدارة الضريبية بناءً على تقديراتها.
- ٤- اعتراض المكلف على الربط الإضافي للضريبة الصادر من الإدارة الضريبية تطبيقاً لأي من حالات الربط الإضافي بموجب القانون.

ويكون للجان التسوية الحق في تعديل قرارات الربط على ضوء ما يتبين لها من وقائع وما يُقدم إليها من مستندات ووثائق، وتكون قراراتها نهائية وملزمة للإدارة الضريبية وللمكلف وذلك في حال قبول التسوية من قبل المكلف.

#### أولاً: ميعاد وإجراءات التظلم أمام لجان التسوية الضريبية:

بحسب نص المادة (١١٧) من القانون الجديد فإنه يحق للمكلف الذي ربطت عليه الضريبة، أن يعترض على هذا الربط خلال (٣٠) يوماً من تاريخ تبليغه بالإخطار، وإذا قُدم الاعتراض بعد انقضاء هذه المدة واقتنعت الإدارة الضريبية بأن المكلف المعترض لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال المدة المذكورة من جراء غيابه في الخارج أو لأي سبب آخر مقبول، جاز لها أن تمدد هذه المدة بمدة (١٥) يوماً من تاريخ إنهاء المدة الأولى.

ويتم إحالة اعتراض المكلف على ربط الضريبة المقدم في الموعد المحدد إلى لجنة التسوية، التي تقوم بدورها باستدعاء المكلف المعترض لحضور مناقشة الاعتراض

المقدم منه، وله الحق في تقديم كافة الإثباتات والمستندات المؤيدة لاعتراضه، كما يحق للجنة طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية وطلب إبراز السجلات والمستندات اللازمة.

### ثانياً: قرارات لجان التسوية في التظلم:

يجب على لجنة التسوية وفقاً لنص المادة (١١٨/ج،د) من قانون ضرائب الدخل إصدار قرارها في الاعتراض المقدم من المكلف خلال مدة أقصاها (٣٠) يوماً من تاريخ تقديم الاعتراض، ما لم تكن هناك مبررات استدعت التأخير، ويصدر قرار اللجنة بالإجماع موقعاً عليه من رئيس اللجنة والأعضاء.

ووفقاً لما نصت عليه المادة (١٧) من قانون ضرائب الدخل فإنه إذا تم التوصل مع المكلف إلى اتفاق يكون قرار لجنة التسوية بموجب المحضر الموقع من الطرفين نهائياً، ويلزم على المكلف أداء الضريبة بموجبه فوراً.

أما في حالة عدم الاتفاق بين الطرفين، أو لم يوافق المكلف على التسوية التي توصلت إليها اللجنة بموجب المستندات والبيانات المعروضة أمامها، أو إذا غاب المكلف عن الحضور بدون عذر بعد استدعائه خطياً من قبل اللجنة مرتين متتاليتين، فيتم في هذه الحالة ربط الضريبة وفقاً لما تقررره اللجنة بما لا يتجاوز ربط الإدارة الضريبية ولا يقل عن حدود اعتراض المكلف.

ويكون قرار اللجنة قابلاً للطعن أمام لجنة الطعون الضريبية خلال (٣٠) يوماً من تاريخ إبلاغ المكلف بالقرار، وفي حالة عدم الاعتراض في الموعد المحدد يصبح ذلك الربط نهائياً وغير قابل للطعن وتؤدى الضريبة بموجبه فوراً.

ويجوز للمكلف بموجب نص المادة (١١٨/هـ) من القانون في حالة عدم رغبته في الاعتراض أو الحضور أمام لجنة التسوية، أن يتقدم بالطعن على ربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية مباشرة أمام لجنة الطعن، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ استلامه للإخطار بربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية، ولا يُعُد عدم اعتراض المكلف على ربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية خلال مدة الـ (٣٠) يوماً المنصوص عليها في المادة (١١٧/أ) إقراراً منه بالربط وسقوطاً لحقه في الطعن المباشر أمام لجنة الطعن الضريبية.

## المبحث الثاني

### لجان الطعن الضريبي

**لجان الطعن الضريبي هي:** هيئات إدارية منحها القانون ولاية القضاء في خصومة بين الإدارة الضريبية والممول، ولا تُعدُّ مرحلة تقاضٍ وإنما هي مرحلة إعادة نظر في الخلاف بين الطرفين قبل اللجوء إلى القضاء، وتحوز القرارات التي تصدرها هذه اللجان قوة الأمر المقضي متى تحققت شروطها القانونية<sup>(١)</sup>.

ويتدرج نظام اللجان الإدارية للنظر في الاعتراضات الضريبية في بعض الأنظمة الضريبية إلى مرحلتين الأولى: لجان الاعتراض الابتدائية، والثانية: لجان الاعتراض الاستئنافية<sup>(٢)</sup>.

ويمكن القول بأن غاية المشرعين من هذا التدرج هو إتاحة المجال أمام إنهاء المنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية منها، من خلال محاولة غلبة اعتراضات الممولين والفصل فيها في هذه المرحلة، بحيث لا يصل من هذه الاعتراضات إلى ساحات القضاء إلا تلك التي وقفت أمامها وسائل الطريق الإداري عاجزة عن الفصل فيها، فلم تجد سوى اللجوء إلى القضاء لقول كلمته الفصل فيها.

وبناءً على ما سبق سيحاول الباحث من خلال هذا المبحث عرض وتحليل نظام لجان الطعن الضريبي في بعض الأنظمة الضريبية، وذلك بحسب ما يلي من مطالب:

**المطلب الأول:** لجان الطعن في النظام الضريبي الأمريكي.

**المطلب الثاني:** لجان الطعن في النظام الضريبي المصري.

**المطلب الثالث:** لجان الطعن في النظام الضريبي السعودي.

**المطلب الرابع:** لجان الطعن في النظام الضريبي اليمني.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٠٣٩٣ لسنة ٧٧ ق، جلسة ٩ مارس ٢٠٠٩ م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤ - أبريل ٢٠٠٩ م، مرجع سابق، ص ٣٣٧، ٣٣٩.

(٢) من ذلك ما يشترطه نظام ضريبة الدخل السعودي الجديد من تدرج نظر الاعتراضات الضريبية أمام لجان اعتراض ابتدائية ولجان اعتراض استئنافية.

## المطلب الأول

### لجان الطعن في النظام الضريبي الأمريكي

تضمنت بعض المنشورات الصادرة عن إدارة الضرائب الأمريكية (IRS)، إضافة إلى التعليمات التي يتم نشرها على موقع هذه الإدارة على شبكة الإنترنت، الإجراءات القانونية التي يلزم على الممول اتباعها إذا لم يقتنع بنتائج اجتماعه مع المأمور الفاحص أو المشرف على الفحص، ولم يصل إلى تسوية مع الإدارة الضريبية بشأن أوجه اعتراضه على نتائج الفحص وذلك على النحو التالي<sup>(١)</sup>:

يحق للممول الاعتراض أمام مكتب خاص بالطعون في إدارة الضرائب (Appeals office IRS)، وهذا المكتب هو الوحيد المختص في المرحلة الإدارية بنظر التظلمات والاعتراضات الضريبية المقدمة إليه من الممولين، ونظام هذا المكتب يشبه إلى حد كبير نظام لجان الطعون في الأنظمة الضريبية في الدول الأخرى، ويتمتع هذا المكتب باستقلالية كبيرة في اتخاذ قراراته في الطعون المقدمة من الممولين، ويسهم المكتب في الفصل بما يقارب (١٠٠) ألف طعن سنوياً.

ويستثنى المكتب من نظر بعض الطعون خاصة تلك المرتبطة بتوجهات المكلفين وآرائهم ومعتقداتهم الدينية والأخلاقية وحتى السياسية في الضريبة وإجراءاتها المختلفة.

(١) - Internal Revenue Service (IRS) USA, Publication (5) (Rev. 01-1999) Catalog Number 46074I: "Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest If You Don't Agree".

- Internal Revenue Service (IRS) USA, Publication (3498) (Rev. 11-2004) Catalog Number (73074S): "The Examination Process".

- موقع إدارة الضرائب الأمريكية على شبكة المعلومات الدولية " الإنترنت"، الارتباط: <http://www.irs.gov/individuals/content/0,,id%3D98196,00.html>

## إجراءات الاعتراض أمام مكتب الطعون (Appeals office IRS):

يمكن للممول التقدم إلى هذا المكتب بأوجه اعتراضه بالتفصيل، موثقاً ذلك بالمستندات والوثائق، سواء من خلال مقابلته للموظف المختص بنظر الطعون شخصياً أو عن طريق الهاتف أو المراسلة.

كما أنه ليس بالضرورة أن يمثل أو ينوب عن الممول أي شخص في جلسات سماع الاعتراض، بالرغم من أنه يمكن للممول توكيل ممثل عنه في هذه الجلسات.

ويلزم على الممول مراعاة تقديم اعتراضه خلال المدة القانونية، وأن يستوفي كافة الشروط الشكلية في الاعتراض الذي يقدمه والتي يتمثل أهمها في التالي:

- ١- اسم الممول ورقم هاتفه وتاريخ تقديمه طلب الاعتراض.
- ٢- قرار لإدارة الضريبة الذي يعترض عليه الممول.
- ٣- نسخة من إخطار الإدارة الضريبية الذي يتضمن التغييرات المقترحة والنتائج التي تم التوصل إليها من خلال الفحص.
- ٤- تحديد التغييرات التي لا يوافق عليها الممول، وأسباب عدم الموافقة عليها.
- ٥- الوثائق والحقائق التي يدعم بها الممول وجهة نظره في الاعتراض المقدم منه.
- ٦- نصوص القوانين واللوائح والتعليمات التي اعتمد عليها الممول في اعتراضه، والتي يمكن أن تدعم وجهة نظره في هذا الاعتراض.
- ٧- تقديم الاعتراض كتابياً، والتعهد بصحته، وبأن الممول يقع تحت طائلة عقوبة الحنث باليمين في حالة عدم صحة ما تضمنه اعتراضه. وصيغة هذا التعهد الذي يلزم على الممول أن يرفقه بمستندات الاعتراض كالتالي:

“Under the penalties of perjury, I declare that I examined the facts stated in this protest, including any accompanying documents, and, to the best of my knowledge and belief, they are true, correct, and complete.”

"تحت عقوبة الحنث باليمين، أقر بأنني تأكدت من كافة الحقائق التي تضمنها هذا الاعتراض، بما فيها الوثائق والمستندات المرفقة، وعلى حد علمي واعتقادي فهي حقيقية وصحيحة وكاملة".

وإذا كان مبلغ الاعتراض يقل عن (٥٠) ألف دولار، فيلزم على الممول تقديم اعتراض رسمي على نموذج قضية صغرى (Small Case)، متضمن الزيادة أو النقصان في الضرائب المقترحة من الإدارة الضريبية، بما في ذلك الضرائب غير المسددة والعقوبات والغرامات الضريبية (including penalties).

وفي حالة عدم رغبة الممول رفع اعتراضه إلى مكتب الطعون هذا، أو عدم توصله معه إلى نتائج مقنعة له بشأن اعتراضه، فيحق له في كل الحالات رفع هذا الاعتراض إلى المحكمة الضريبية المختصة خلال ثلاثين يوماً أو التسعين يوماً التي سبق الإشارة إليها في الاتفاق مع الإدارة الضريبية، ما لم يُعَد ربط الضريبة عليه نهائياً ويمكن للإدارة الضريبية تحريك إجراءات تحصيلها جبراً منه بحسب الصلاحيات التي خولها لها القانون، وذلك إذا لم يبادر الممول إلى دفعها خلال عشرة أيام من انتهاء المدة التي يحق له الاعتراض فيها أمام محكمة الضرائب.

## المطلب الثاني

## لجان الطعن في النظام الضريبي المصري

تشير بعض الإحصاءات إلى أن عدد الطعون الضريبية المعروضة أمام لجان الطعن الضريبي في مصر للفصل فيها عام ٢٠٠٥ م وصلت إلى ما يزيد على (٤٣٠) ألف طعن، وكان على هذه اللجان بالموakبة مع قانون ضريبة الدخل الجديد الصادر في العام نفسه الفصل في حوالي (٤٥) ألف طعن منها شهرياً<sup>(١)</sup>، كما تشير إحصاءات أخرى إلى أن عدد القضايا الضريبية التي عرضت أمام هذه اللجان للفصل فيها خلال الفترة من ٢٠٠٧/٧/١ م - ٢٠١٠/٦/٣٠ م، وصلت إلى ما يزيد على (٣١٥) ألف قضية تتعلق بضرائب الدخل فقط، فصلت هذه اللجان التي وصل عددها في نهاية عام ٢٠١٠ م إلى (٤٧) لجنة في أكثر من (١٠٨) ألف طعن منها<sup>(٢)</sup>.

وهذه الأرقام الكبيرة من المنازعات الضريبية المنظورة أمام لجان الطعن لا شك بأنها تظهر الدور الكبير الذي تقوم به هذه اللجان في الفصل في العدد الكبير من هذه المنازعات التي تنشب بين الإدارة الضريبية والممول.

وتلك الأهمية تُعد من العوامل التي تقف وراء حرص المشرع المصري على النص على لجان الطعن الضريبي في القوانين الضريبية المتلاحقة، حيث يظهر ذلك جلياً ابتداءً من نص المشرع عليها في المادة (٥٢) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ م، الذي أطلق فيه تسمية "لجان التقدير" على هذه اللجان، وكان تشكيلها بحسب نص المادة (٥٠) من هذا القانون يتكون من ثلاثة أعضاء من موظفي الحكومة، إضافة لعضوين يختارهما الممول ممن يؤدون ضرائب لا يقل مجموعها عن خمسة جنيهاً، وكان هذان العضوان يتم اختيارهما من موظفي الإدارة الضريبية ومن السجل التجاري ونواب ومحامين ومن إدارة قضايا الدولة.

(١) جاء ذلك في تصريح لوزير المالية الأسبق يوسف بطرس غالي تم نشره على موقع الجمهورية أونلاين على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

<http://www.gom.com.eg/algomhuria/2005/02/03/secret/detail00.shtml>

(٢) المصدر: مصلحة الضرائب المصرية، المكتب الفني للجان الطعن الضريبي.

تلا ذلك صدور القانون رقم (١٤٦) لسنة ١٩٥٠م، الذي تم بموجبه تعديل المادة (٥٠) من القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩م، حيث تم تغيير تسمية هذه اللجان من لجان تقدير إلى لجان طعن، إضافة إلى إجراء تغيير على تشكيل هذه اللجان بحيث يرأسها أحد القضاة الذين يتم انتدابهم بقرار من وزير العدل وعضوية موظفين اثنين من العاملين في الإدارة الضريبية، وهو أمر جرى تغييره لاحقاً بالقانون رقم (٩٧) لسنة ١٩٥٢م، الذي تقرر فيه أن يكون جميع أعضاء هذه اللجان من موظفي الإدارة الضريبية، في حين يكون العضوين المختارين ممن يدفعون ضرائب مباشرة لا يقل مجموعهما عن عشرة جنيهاً في السنة<sup>(١)</sup>.

ويُبرر توجه المشرع المصري في ذلك إلى أن موظفي الإدارة الضريبية بحكم وظيفتهم هم أكثر دراية وخبرة بأعمال الضريبة وما يرتبط بها من شئون، كما أنهم أكثر إلماماً بالإجراءات الضريبية وبطبيعة الخلافات والمنازعات الضريبية مع الممولين<sup>(٢)</sup>.

### الفرع الأول تشكيل لجان الطعن

على خلاف القوانين الضريبية السابقة جاء قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م بتشكيل جديد للجان الطعن الضريبي على نحو يكفل حيادها وقدرتها على أداء دورها في الفصل في المنازعات التي تحال عليها. فقد تضمنت المادة (١٢٠) من هذا القانون أن تشكيل هذه اللجان يتم بقرار من وزير المالية، وذلك على النحو التالي:

- ١- رئيس للجنة من غير العاملين بالإدارة الضريبية.
- ٢- عضوان من موظفي الإدارة الضريبية يختارهما الوزير.

(١) د. عبد الباسط وفا محمد، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، مرجع سابق، ص ١١٩، د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٢٧٨.

(٢) د. عبد الباسط وفا محمد، المرجع السابق، ص ١١٩.

٣- عضوان من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة.

ويجوز للوزير وفقاً للمادة السالفة الذكر تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي الإدارة الضريبية بلجان الطعن في المدن التي بها لجنة واحدة، وتعيين الأعضاء الأصليين أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون ندبهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه.

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضر رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل، ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة.

وبالرغم من أن أغلبية أعضاء هذه اللجنة هم من خارج الإدارة الضريبية، بحيث يترتب عند التصويت على القرارات ترجيح كفتهم، فإن البعض يرى بأن حياد هذه اللجنة لا يتحقق لمجرد أن يكون رئيسها أو بعض أعضائها غير عاملين في الإدارة الضريبية، خاصة وأن عمل هذه اللجان يعتمد على خبرات إدارية وفنية لا تتوافر في أعضاء اللجنة العاملين خارج الإدارة الضريبية، بحيث يترتب على ذلك أن يتحول أعضاء اللجنة إلى مجرد حضور شكلي، وهذا الأمر يجعل من تشكيل هذه اللجان وفقاً لما نص عليه هذا القانون يعاب عليه بعض المآخذ، منها<sup>(١)</sup>:

١- إن القانون أسند رئاسة لجنة الطعن إلى رئيس من غير العاملين بالإدارة الضريبية، دون أن يحدد الجهة التي يمكن أن يكون منها الرئيس، وهذا يمكن أن يترتب عليه أن يكون هذا الرئيس موظفاً سابقاً بالإدارة الضريبية، أو محاسباً حراً، أو خبيراً ضريبياً، ويمكن أن يكون لديه مصالح تتعارض مع كونه حكماً محايداً في القضايا التي تُعرض على هذه اللجنة.

(١) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٢٧٣.

٢- يمكن أن يترتب على وجود عضوين من ذوي الخبرة من التجار أو رجال الصناعة ضمن التشكيل الدائم للجنة الإخلال أحياناً بالحياد الذي هدف إليه المشرع، وذلك في حالة تولى اللجنة الفصل في نزاع يتعلق بتاجر أو صانع منافس لهذين العضوين في السوق، وهو أمر قد يترتب عليه اطلاعهما على بيانات أو معلومات سرية تتعلق بأعمال هذا الممول، ويمكن أن يستفيدا منها في أعمالهما التجارية أو الصناعية، وهو أمر يُخل بمبدأ حماية أسرار الممولين من ناحية، ويُخل بمبدأ المنافسة في السوق من ناحية أخرى. وهذا الأمر كان يمكن تداركه بالتقرير بأن يكون هذان العضوان غير دائمين، بحيث يتم ترشيحهما عند نظر كل منازعة على حده.

٣- إن حصر تمثيل الممولين بعضوين من التجار والصناع فيه تجاهل لفئة من الممولين كالمهنيين وأصحاب المراتب، وهذا أمر يمكن أن يترتب عليه أن يشوب نص تشكيل اللجنة بعيب عدم الدستورية.

## الفرع الثاني

### اختصاص لجان الطعن

قرر المشرع المصري في المادة (١٢١) من قانون الضريبة على الدخل بأن لجان الطعن الضريبية تختص بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والإدارة الضريبية في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل، وفي قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠م، وفي القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤م بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

ويُبنى على ما سبق القول بأن المشرع منح هذه اللجان ولاية الفصل بين الممول والإدارة الضريبية أيّاً كان سبب الخلاف بينهما، سواء ما تعلق منها بالأرقام أو بمبدأ فرض الضريبة ذاته، كما أن لهذه اللجان أيضاً سلطة تقدير الأرباح في حالة عدم الاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية.

ولأن هذه اللجان لا تُعد مرحلة تقاضٍ وإنما هي مرحلة لإعادة النظر في الخلاف قبل اللجوء إلى القضاء للفصل في النزاع؛ فإن مقتضى ذلك أنها إذا فصلت في النزاع من الناحية الموضوعية سواء في أساس فرض الضريبة أو مقدار الأرباح وأساس احتسابها، فإنه يلزم عليها أيضاً أن تحسم المنازعة وتنهيها أمامها دون أن يتطلب الأمر إعادتها إلى الإدارة الضريبية، وذلك تحقيقاً للهدف المنشود من عمل هذه اللجان<sup>(١)</sup>.

ويكون اختصاص لجنة الطعن محصوراً فيما قدرته الإدارة الضريبية من أرباح وما يطلبه الممولون من طلبات، وبالتالي فلا يندرج ضمن اختصاصها تخفيض تقدير الضريبة عما أقر به الممول، أو زيادة هذا المقدار عما قدرته الإدارة الضريبية<sup>(٢)</sup>.

ويُمنع على هذه اللجان أن تتعرض في قرارها من تلقاء نفسها للفصل في الأوجه التي لم تكن محل خلاف بين الممول والإدارة الضريبية، وإلا فإنها تُعَدُّ في هذه الحالة متجاوزة لاختصاصاتها<sup>(٣)</sup>.

إلا أن ما سبق طرحه لا يُخل بحق لجان الطعن في تصحيح ما يقع في تقديرات الإدارة الضريبية من أخطاء مادية بحتة كتابية أو حسابية، وأن تُصدر قرارها على موجب الوجه الصحيح، ولا يحول دون ذلك أن يكون فيه إساءة لمركز الممول، وذلك بناءً على أن الأخطاء المادية لا تحوز أية حجية حيث أجاز الشارع تصحيحها في أي وقت<sup>(٤)</sup>.

وبالمفهوم المخالف لما ورد في الفقرة السابقة فإن أي جوانب لا تكون محل خلاف بين الإدارة الضريبية والممول، لا تكون بالتالي معروضة على اللجنة التزاماً بمبدأ

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٣١٨١ لسنة ٦١ ق، جلسة ٢٣ فبراير ٢٠٠٤ م، مشار إليه: في مجموعة أحكام النقض الصادرة خلال السنوات ٢٠٠٢ - ٢٠٠٤ م، إعداد المكتب الفني لهيئة قضايا الدولة، طبعة ٢٠٠٥ م، ص ٣٧١، ٣٧٢، ق ٢٠٧.

(٢) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٢٨٤.

(٣) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٧٥٧ لسنة ٤٠ ق، جلسة ١٧ مارس ١٩٧٩ م، س ٣٠، ع ٢، ص ١٣٩.

(٤) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٢٨٨ لسنة ٥٠ ق، جلسة ٣٠ إبريل ١٩٨٤ م، غير منشور، مشار إليه في د. أحمد محمود حسني: قضاء النقض الضريبي، المبادئ التي قررتها محكمة النقض في خمسة وخمسين عاماً ١٩٣١ - ١٩٨٩ م، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٩٣ م، ص ٥٦٩.

أن لا تتعرض لجنة الطعن لنزاع غير معروض عليها وهذا يندرج في إطار القواعد العامة للتقاضي، وهو الأمر الذي يمتد أثره بالضرورة إلى اختصاص المحاكم بنظر الطعون الضريبية التي يُحظر عليها أن تفصل في أمر لم يسبق عرضه على لجان الطعن أو يخرج عن نطاق ولايتها<sup>(١)</sup>.

يضاف لما سبق أن لجان الطعن لا تفصل في المنازعات المتعلقة بالتحصيل كالمقاصة والاسترداد وحساب مقابل التأخير أو التعويض عن الأضرار التي تنشأ عن خطأ الإدارة الضريبية استناداً إلى المسؤولية التقصيرية<sup>(٢)</sup>.

### الفرع الثالث

#### ميعاد الطعن أمام هذه اللجان

بحسب ما نصت عليه المادة (١١٩) من قانون الضريبة على الدخل فإنه إذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف بين الإدارة الضريبية والممول في اللجنة الداخلية، فإنه يجب على الإدارة الضريبية إخطار الممول بعدم الاتفاق، وتقوم بإحالة أوجه الخلاف بينهما إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في هذه الأوجه، مع إخطار الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.

وإذا انقضت مدة الثلاثين يوماً دون قيام الإدارة الضريبية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة، فإنه يحق للممول أن يعرض الأمر كتابة على رئيس لجنة الطعن مباشرة أو بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، وعلى رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف الممول.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٧٣ لسنة ٦١ ق، جلسة ١٦ إبريل ١٩٩٩ م.

(٢) د. نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص ٢٤٩.

### الفرع الرابع

#### إجراءات الطعن أمام هذه اللجان

وفقاً لنص المادة (١٢١) من قانون الضريبة على الدخل فإنه يجب على لجنة الطعن إخطار كل من الممول والإدارة الضريبية بميعاد جلسة نظر الطعن قبل عشرة أيام من انعقادها على الأقل، وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول.

ويترتب على تخلف إعلان الممول والإدارة الضريبية بهذا الميعاد قبل مدة العشرة الأيام على الأقل بكتاب مسجل بعلم الوصول، بطلان قرار لجنة الطعن، ولا يصح ذلك حضور الخصم الذي لم يُعلن بتلك الجلسة أمام المحكمة التي تنظر في إجراءات الطعن في القرار وعدم تمسكه بهذا البطلان؛ لأن حضوره يقتصر أثره على إجراءات نظر الدعوى الماثلة فيها دون أن ينسحب على ما سبقها من إجراءات في مرحلة الطعن أمام اللجنة، لاختلاف كل منهما واستقلال كل جهة بإجراءاتها عن الأخرى<sup>(١)</sup>.

ويحق للجنة أن تطلب من كل من الإدارة الضريبية والممول تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق، وعلى الممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه، وإلا فيحق للجنة الفصل في الطعن في ضوء المستندات المقدمة إليها.

ووفقاً لهذه المادة وبحسب ما تضمنته المادة (١٤٠) من اللائحة التنفيذية للقانون، فإن إجراءات نظر اللجنة للطعن المعروض أمامها تتلخص في التالي<sup>(٢)</sup>:

١- تقوم اللجنة ابتداءً بإخطار الممول والإدارة الضريبية بميعاد نظر جلسة الطعن، على النموذج رقم (٣٩ لجان) قبل موعد الجلسة بعشرة أيام على الأقل، وذلك بواسطة كتاب موصى عليه بعلم الوصول.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٣٩٢٠ لسنة ٦٥ ق، جلسة ٨ نوفمبر ٢٠٠٧م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤- أبريل ٢٠٠٩م، مرجع سابق، ص ٣٣٩، ٣٤٠.

(٢) سيد محمود أحمد عوض، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، مرجع سابق، ص ٥٩٥.

- ٢- للجنة أن تطلب من كل من الإدارة الضريبية والممول تقديم البيانات والمستندات التي ترى اللجنة أنها ضرورية للفصل في النزاع.
- ٣- يجب على الممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه في موعد الجلسة، وإذا لم يحضر أي منهما تحجز اللجنة الطعن للقرار بعد أسبوعين على الأقل من تاريخ الجلسة المحددة.
- ٤- يتم إخطار الممول بحجز الطعن للقرار وذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.
- ٥- إذا تقدم الممول بعذر مقبول لعدم حضوره في أول جلسة فيحق للجنة أن تفتح باب المرافعة وتحدد جلسة لنظر الطعن، وإذا لم تقبل اللجنة هذا العذر تقوم بالفصل في النزاع في ضوء المستندات المقدمة، وتصدر قراراً مسبباً بذلك.
- ٦- يلزم على اللجنة في جميع إجراءاتها السالفة الذكر أن تتحرى من أن إخطار الممول يتم بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.

### الفرع الخامس

### قرارات هذه اللجان في الطعن

جاء في نص المادة (١٢٢) من قانون ضرائب الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م أن تكون جلسات لجنة الطعن سرية، وتصدر اللجنة قراراتها مسببة بأغلبية أصوات الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يُرجح الجانب الذي منه الرئيس، ويوقع قرارات اللجنة كل من الرئيس وأمين السر خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ صدورها. ويرجع عدم اشتراط نطق اللجنة بقرارها بشكل علني إلى أن قراراتها لا تُعد من حيث الأصل أحكاماً، كما أن هذه اللجان لا تُعدُّ مرحلة تقاضٍ وإنما هي مرحلة إعادة نظر في الخلاف بين الإدارة الضريبية والممول قبل اللجوء إلى القضاء<sup>(١)</sup>.

وهذا الأمر يدل على نص المادة (١٦٩) من الدستور التي تنص على أن تكون جلسات المحاكم علنية إلا إذا قررت المحكمة جعلها سرية مراعاة للنظام العام أو الآداب، وفي جميع الأحوال يكون النطق بالحكم في جلسة علنية. إضافة إلى ما نصت عليه المادة (١٧٤) من قانون المرافعات من أن يكون النطق بالحكم علنية وإلا كان باطلاً. وكذا نص المادة (١٨) من قانون السلطة القضائية التي تقضي بأن تكون جلسات المحاكم علنية ويكون النطق في جميع الأحوال في جلسة علنية.

ومن ثم فإن نطق الأحكام في جلسات علنية يقتصر في معناه الضيق على المحاكم دون سواها من الهيئات القضائية أو غير القضائية التي خولها القانون اختصاصات قضائية بالفصل في أنواع معينة من الخصومات، ولو جرى وصف ما تصدره في شأنها من قرارات بالأحكام<sup>(٢)</sup>.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٧٧٥٣ لسنة ٦٣ ق، جلسة ٢٢ نوفمبر ٢٠٠٧ م، والحكم في الطعن رقم ٥٨٣٢ لسنة ٦٢ ق، جلسة ٢٤ ديسمبر ٢٠٠٧ م، مشار إليهما في، د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤ - أبريل ٢٠٠٩ م، مرجع سابق، ص ٣٣٢، ٣٣٣.

(٢) إبراهيم المنجي: الطعن بالنقض الضريبي، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦ م، ص ١٣٥، د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٢٨٤.

إلا أن ذلك لا يغير من ضرورة أن تراعي هذه اللجان الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي، والالتزام بالمبادئ الأساسية العامة التي يتعين على أي جهة يناط بها الفصل في أي خصومة مراعاتها<sup>(١)</sup>؛ من ذلك المواجهة بين الخصوم وتمكينهم من إبداء دفاعهم والتقيد بالطلب والمصلحة فيه<sup>(٢)</sup>.

ووفقاً لنص المادة (١٢١) من قانون الضرائب على الدخل، فإن اللجنة تصدر قرارها في حدود تقدير الإدارة الضريبية وطلبات الممول، ويُعدل الربط وفقاً لقرار اللجنة، فإذا لم تكن الضريبة قد تم تحصيلها فيتم ذلك بمقتضى هذا القرار.

وبحسب نص المادة (١٢٢) من القانون، والمادة (١٤٠) من اللائحة التنفيذية للقانون، يجب على اللجنة أن تلتزم بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي، ويُعلن كل من الممول والإدارة الضريبية بالقرار الذي تصدره اللجنة بكتاب موصى عليه ومصحوب بعلم الوصول على النموذج رقم (٤٠ لجان)، وهذا الإجراء لازم ولا يغني عنه أي إجراء آخر، وبغيره لا ينفتح ميعاد الطعن أمام القضاء.

واشترط الإعلان بكتاب موصى عليه بعلم الوصول إنما هو ضمان وصول الإعلان للإدارة الضريبية والممول، بحيث إذا لم يتم إعلانهما بهذه الطريقة فإنه يُفترض عدم العلم بالقرار من حيث الأصل<sup>(٣)</sup>، وبالتالي يترتب على عدم الإخطار بعلم الوصول وارتداده دون إعلان ترك ميعاد الطعن أمام القضاء مفتوحاً دون تحديد<sup>(٤)</sup>.

(١) الفقرة رقم (١) من حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٣٤١ لسنة ٦١ ق، جلسة ٢٨ ديسمبر ١٩٩٢ م.

(٢) إبراهيم المنجي، الطعن بالنقض الضريبي، مرجع سابق، ٢٠٠٦ م، ص ١٣٥.

(٣) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٨٨٤ لسنة ٦٧ ق، جلسة ٧ يناير ٢٠٠٥ م مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤ - أبريل ٢٠٠٩ م، مرجع سابق، ٣٤٧، ٣٤٨.

(٤) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٦٠١٥ لسنة ٦٤ ق، جلسة ٨ مايو ٢٠٠٧ م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، المرجع السابق، ٣٥٠، ٣٥١.

وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة.

وللجنة الحق في تصحيح ما يقع في منطوق قرارها من أخطاء مادية بحتة كتابية كانت أو حسابية، سواء بقرار تصدره اللجنة من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب من الممول أو الإدارة الضريبية، ولا يحول دون إجراء ذلك صيرورة الربط نهائياً، ويستند هذا الأمر إلى أن القانون لا يحول أو يمنع دون تدارك الخطأ وتصحيحه، وهو ما يترتب عليه حق الممول في استرداد ما دفعه بغير حق، وحق الإدارة الضريبية في أن تطالب بما هو مستحق من الضريبة زيادة على ما دفعه الممول ما لم يكن هذا الحق قد سقط بالتقادم، ولا يجوز الطعن في قرار التصحيح هذا إذا كانت لجنة الطعن لم تتجاوز سلطاتها القانونية في تصحيح الخطأ المادي في قرارها<sup>(١)</sup>.

---

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٦٧ لسنة ٣٦ ق، جلسة ٢٨ نوفمبر ١٩٧٣ م، مشار إليه في: د. أحمد محمود حسني، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ١٩٣١ - ١٩٨٩ م، مرجع سابق، ص ٥٧٧.

## الفرع السادس

### الطعن في قرارات هذه اللجان

بحسب نص المادة (١٢٣) من قانون الضريبة على الدخل فإنه يحق لكل من الإدارة الضريبية والممول الطعن في قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية، منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار.

وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيس للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية، ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أيضاً كانت قيمة النزاع.

كما أنه بموجب المادة (١٢٢) من القانون تكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة. وقد تقرر في حكم محكمة النقض بأن لا يترتب على هذا الطعن فقدان القرار لقوته التنفيذية؛ لأن قرار اللجنة يندرج ضمن القرارات الجائز تنفيذها مؤقتاً ولو جرى الطعن فيها أمام القضاء<sup>(١)</sup>.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٣٤٣ لسنة ٣٣ ق، جلسة ٢٥ مارس ١٩٧٨ م، مشار إليه في: د. أحمد محمود حسني، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ١٩٣١ - ١٩٨٩ م، مرجع سابق، ص ٥٨٧.

## المطلب الثالث

## لجان الطعن في النظام الضريبي السعودي

تتدرج لجان الاعتراض الضريبي والزكوي في النظام الضريبي السعودي إلى مرحلتين، الأولى لجان الاعتراض الابتدائية، والثانية لجان الاعتراض الاستئنافية.

وقد نص المشرع السعودي في نظام ضريبة الدخل الجديد على هذه اللجان، من حيث تنظيم تشكيلها واختصاصاتها وطرق عملها وإجراءات فصلها في الطعون المرفوعة إليها.

ولا يقبل اعتراض الممول أمام هذه اللجان ما لم يبادر إلى تسديد المبالغ المستحقة عن البنود التي لا يُعترض عليها، وذلك خلال المدة المحددة للاعتراض، ويستثنى من ذلك حصوله على موافقة على تقسيط الضريبة بناءً على نظام ضريبة الدخل<sup>(١)</sup>.

## أولاً: لجان الاعتراض الابتدائية:

وفقاً لنص المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، فإنه في حالة عدم التوصل إلى اتفاق مباشر بين الإدارة الضريبية والممول حول الاعتراض على أي بند من بنود الضريبة المقررة عليه، تقوم الإدارة الضريبية برفع الاعتراض إلى لجان الاعتراض الابتدائية.

وقد جرى إنشاء العديد من هذه اللجان في مدن متفرقة من المملكة، منها ثلاث لجان في العاصمة الرياض واثنان في مدينة جدة وواحدة في مدينة الدمام<sup>(٢)</sup>.

## (أ): تشكيل لجان الاعتراض الابتدائية:

يتم تشكيل هذه اللجان بقرار من وزير المالية (مادة ٦٧/أ من نظام ضريبة الدخل)، وتتكون كل لجنة من هذه اللجان من رئيس وثلاثة أعضاء على الأقل، ويجب

(١) نص المادة (٦٦/ب) من نظام ضرائب الدخل.

(٢) د. محمد بن سلطان القباني السهلي، د. يحيى بن علي الجبر: الاعتراضات الزكوية والضريبية في المملكة العربية السعودية "نظرة تحليلية"، مرجع سابق، ص ٦.

أن يكون أعضاء اللجنة من المتخصصين في مجال المحاسبة والأنظمة والضرائب، على أن يكون أحدهم من موظفي الإدارة الضريبية، ولا تقل مرتبة أي منهم عن العاشرة أو ما يعادلها بحسب نظام الخدمة المدنية في المملكة، ويعاد تشكيل اللجان كل أربع سنوات، مع مراعاة استمرار واحد أو أكثر من الأعضاء في اللجنة لفترة أو لفترات أخرى (مادة ٦١/١، ٢ من اللائحة).

#### (ب): إجراءات نظر اللجنة الابتدائية للاعتراض:

تبدأ إجراءات نظر اللجنة الابتدائية للاعتراض بإخطار رئيس اللجنة كلاً من الإدارة الضريبية والممول بالموعد الذي تحدده اللجنة لسماع مبرراتهما وحججهما وتقديم ما لديهما من مستندات تؤكدها، ويرفق مع الإخطار الموجه للمكلف نسخة من مذكرة الإدارة الضريبية المرفوعة إلى اللجنة حول اعتراضه، وإذا كان الممول المعارض جهة أجنبية ليس لها ممثل في المملكة يتم إخطاره عن طريق وزارة الخارجية قبل موعد الجلسة بوقت لا يقل عن تسعين يوماً (مادة ٦١/٣ من اللائحة).

ويحق للجنة إذا تخلف أحد الطرفين عن الحضور، أن تصدر قرارها استناداً إلى الوقائع والمستندات المعروضة عليها، كما يجوز للجنة تأجيل الجلسة لأسباب تقتنع بها ولمرتتين كحد أقصى، ولا يُعد انعقاد اللجنة صحيحاً إلا بحضور الأغلبية من أعضائها، على أن يكون بينهم رئيس اللجنة أو نائبه (مادة ٦١/٤، ٥ من اللائحة).

وتنظر اللجنة ابتداءً في سلامة الاعتراض من الناحية الشكلية، من حيث تقديمه في الموعد المحدد<sup>(١)</sup>، أو مدى قانونية التمثيل لكل من الإدارة الضريبية والممول، أو من حيث سداد الممول للضريبة المستحقة عليه عن البنود غير المعارض عليها، وذلك قبل نظر اللجنة في الاعتراض من الناحية الموضوعية (مادة ٦١/٦ من اللائحة).

(١) تم تحديد هذه المدة بـ (٦٠) يوماً بموجب أحكام المادة (٦٦/أ) من نظام ضرائب الدخل.

## (ج): قرار اللجنة الابتدائية في الاعتراض:

تُصدر اللجنة قرارها في الاعتراض بأغلبية أصوات أعضائها، وإذا تساوت الأصوات يتم تغليب الرأي الذي يصوت معه رئيس اللجنة، ولا يجوز أن يقل ربط الضريبة في قرار اللجنة عما أقر به الممول أو ممثله، ولا أن يتجاوز هذا الربط ذلك الربط الذي قامت به الإدارة الضريبية (مادة ٦١/٧، ٨ من اللائحة).

وتقوم اللجنة بإخطار الإدارة الضريبية والموّل بقرارها في الاعتراض بخطاب رسمي مسجل أو بأي وسيلة أخرى تُثبت تسليمه، ويُعد قرار اللجنة هذا نهائياً ما لم يتم استئنافه أمام لجنة الاعتراض الاستئنافية من قبل أحد طرفي الخصومة خلال ستين يوماً من تاريخ استلامه (مادة ٦١/٩ من اللائحة).

وتقوم الإدارة الضريبية بتنفيذ قرار اللجنة وتعديل الربط الضريبي على الممول بموجبها، وإخطار الممول بذلك حتى ولو تم استئناف هذا القرار (مادة ٦١/١٠ من اللائحة).

وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن اللجان الابتدائية تستغرق ما بين (٣١٧ - ٤١٨) يوماً للبت في الاعتراضات المحالة إليها، وهذه المدة لا شك بأنها طويلة نسبياً ويترتب عليها سلبيات متعددة، وهنا تبرز الحاجة ماثلة إلى دراسة متعمقة للوصول إلى الأسباب التي تقف وراء ذلك، وتقضي الحلول الكفيلة بمعالجتها والحد منها، والتي قد يندرج ضمنها زيادة عدد هذه اللجان أو عدد أعضائها، لتتناسب مع عدد الاعتراضات المتزايدة، وبما يكفل الارتقاء بدور هذه اللجان في الفصل في الاعتراضات الضريبية المحالة إليها<sup>(١)</sup>.

(١) د. محمد بن سلطان القباني السهلي، د. يحيى بن علي الجبر: الاعتراضات الزكوية والضريبية في المملكة العربية السعودية "نظرة تحليلية"، مرجع سابق، ص ٢٨ - ٣٠.

**ثانياً: لجنة الاعتراض الاستئنافية:**

يحق للمكلف أو الإدارة الضريبية استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية خلال ستين يوماً من استلام القرار، وإذا لم يتم استئناف هذا القرار خلال تلك المدة يصبح قرار اللجنة الابتدائية نهائياً، وتكون الضريبة المربوطة على الممول واجبة السداد (مادة ٩/٦١ من نظام ضريبة الدخل).

**(أ): تشكيل لجنة الاعتراض الاستئنافية:**

يتم تشكيل هذه اللجنة بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية (مادة ٦٧/ب من نظام ضريبة الدخل)، وتتكون اللجنة الاستئنافية من رئيس وأربعة أعضاء على الأقل من ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والأنظمة والضرائب (مادة ١/٦٢ من اللائحة).

**(ب): شروط قبول اعتراض الممول أمام لجنة الاعتراض الاستئنافية:**

إذا رغب الممول استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية أمام لجنة الاعتراض الاستئنافية يجب عليه اتباع الإجراءات التالية<sup>(١)</sup>:

- ١ - تقديم اعتراضه خلال ستين يوماً من تاريخ استلام قرار اللجنة الابتدائية.
- ٢ - دفع الضريبة المستحقة عليه للإدارة الضريبية بموجب قرار اللجنة الابتدائية، أو تقديم ضمان بنكي بكامل هذه الضريبة ساري المفعول لمدة لا تقل عن سنة قابل للتجديد تلقائياً أو قابل للمصادرة بعد صدور القرار النهائي بناءً على طلب من الإدارة الضريبية دون حاجة لموافقة أي طرف آخر، وأن تكون صيغة هذا الضمان البنكي موافقة للصيغة المعتمدة من مؤسسة النقد العربي السعودي (البنك المركزي) وذلك كشرط لقبول استئناف الممول من الناحية الشكلية.

(١) المادة (١١/٦١) من لائحة نظام ضرائب الدخل السعودي.

٣- تقديم الممول عريضة استئنافية مسببة مع أي مستندات أو وثائق إضافية، مع إرفاق إيصال تسديد الضريبة المستحقة عليه أو صورة من الضمان البنكي المشار إليه في البند السابق، وذلك إلى اللجنة الاستئنافية لقيد هذا الاستئناف في سجل اللجنة.

٤- لا يتم الإفراج عن الضمان البنكي أو رد المبالغ المسددة نقداً إلا بعد صدور قرار نهائي في الخلاف.

#### (ج): إجراءات نظر اللجنة الاستئنافية للاعتراض:

تنظر اللجنة الاستئنافية ابتداءً في سلامة الاعتراض من الناحية الشكلية من حيث تقديمه في الموعد المحدد، أو مدى قانونية التمثيل لكل من الإدارة الضريبية والممول، أو من حيث سداد الممول للضريبة المستحقة عليه عن البنود غير المستأنف عليها، وتقديم ضمان بنكي وفقاً للصيغة المعتمدة عن البنود المستأنف عليها، وذلك قبل نظر اللجنة في الاستئناف من الناحية الموضوعية (مادة ٦٢/٣ من اللائحة)<sup>(١)</sup>.

ولا يُعد انعقاد اللجنة صحيحاً إلا بحضور الأغلبية من أعضائها على أن يكون من بينهم الرئيس أو نائبه، ويجوز للجنة عند الحاجة أن تستعين بمن تراه من أصحاب الخبرة والمستشارين بمقابل يُحدد حسب الحالة، على أن يتم تحديد المقابل في خطاب التكليف (مادة ٦٢/٢، ٥ من اللائحة).

(١) يرى الباحث أن مضمون هذه المادة المتعلق بسداد الضريبة أو تقديم الضمان البنكي فيه شيء من التعارض مع نص المادة (١١/٦١/أ) من لائحة نظام ضرائب الدخل السعودي، التي تنص على تسديد الالتزام الضريبي المستحق للإدارة الضريبية بموجب قرار لجنة الاعتراض الابتدائية، أو تقديم ضمان بنكي بكامل مبلغ الضريبة ساري المفعول لمدة لا تقل عن سنة قابلاً للتجديد تلقائياً...، في حين أن المادة (٣/٦٢) من اللائحة تشترط فقط سداد الضريبة عن البنود غير المستأنف عليها، وتقديم ضمان بنكي عن البنود المستأنف عليها قبل نظر لجنة الاستئناف في الاستئناف من الناحية الموضوعية.

## (د): قرار اللجنة الاستئنافية في الاعتراض:

تُصدر اللجنة قرارها في الاستئناف بعد سماع آراء الإدارة الضريبية والممول ودراسة حججهما وأسانيدهما، وفي حالة اختلاف آراء أعضاء اللجنة يصدر القرار بأغلبية الأصوات، على أن لا يزيد على ربط الإدارة الضريبية ولا يقل عن إقرار الممول (مادة ٦٢/٤ من اللائحة).

وتقوم اللجنة بتزويد الإدارة الضريبية والممول بنسخة من قرارها بموجب خطاب رسمي مسجل أو بأي وسيلة أخرى تثبت تسليمه، ويكون قرار اللجنة نهائياً وملزماً للطرفين، ما لم يتم التظلم منه أمام ديوان المظالم (مادة ٦٢/٦، ٧ من اللائحة)، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ إبلاغ قرار اللجنة (مادة ٦٦/و من نظام ضريبة الدخل).

## المطلب الرابع

## لجان الطعن في النظام الضريبي اليمني

أسهمت هذه لجان الطعن أو الاعتراض الضريبي في إنهاء ما يزيد على (٨٦٤) منازعة ضريبية خلال الفترة ٢٠٠٦-٢٠١٠م<sup>(١)</sup>، وقد خصص المشرع اليمني الفصل الثاني من الباب الخامس من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م لهذه اللجان وما يتعلق بتشكيلها وإجراءات فصلها في الاعتراضات الضريبية المقدمة إليها.

## أولاً: تشكيل هذه اللجان:

بحسب نص المادة (٧٣) من قانون ضرائب الدخل السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م، كانت لجان الطعون الضريبية تتشكل من خمسة أعضاء يضاف إليهم أمين السر، ويصدر قرار بتشكيلها من وزير المالية موضحاً به مقر ونطاق عملها الجغرافي، وذلك على النحو التالي:

- ١- مسئول مالي لا تقل درجته عن مدير عام رئيساً
- ٢- موظفان فنيان من مصلحة الضرائب عضوان
- ٣- ممثلان عن الغرفة التجارية والصناعية أو النقابات المهنية عضوان
- ٤- أمين للسر لا يحق له التصويت.

إلا أن هذا التشكيل كان يعاب عليه أن القانون السابق لم يُحدد ما إذا كان رئيس اللجنة (المسئول المالي الذي لا تقل درجته عن مدير عام) من موظفي الإدارة الضريبية أو أي مؤسسة حكومية أخرى، يضاف لذلك أن هذه اللجنة بذلك التشكيل كانت تفتقد إلى الحياد الذي يشجع الممولين على اللجوء إليها للفصل في اعتراضاتهم، بالنظر إلى أن أغلبية أعضائها ينتمون إلى الإدارة الضريبية أو غيرها من المؤسسات الحكومية، وهذا ما يجعل الغلبة لهم في أي تصويت يتم على أي من قرارات اللجنة.

(١) المصدر: مصلحة الضرائب اليمنية.

وقد تنبه المشرع اليمني لهذا الأمر في قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، الذي نص فيه على إعادة تشكيل هذه اللجان، بحيث روعي فيه إيلاء الجانب المهني أو التخصصي البعيد عن التأثير الوظيفي دوراً أكبر في الفصل في الخلافات التي تنشأ بين الممولين والإدارة الضريبية، إضافة إلى عدم ترك نتيجة التصويت على قرارات هذه اللجان في أيدي موظفين عموميين كما كان معمولاً به في ظل القانون السابق؛ فقد جاء النص في المادة (١١٩/أ) من القانون الجديد على إعادة تشكيل هذه اللجان على النحو التالي:

- ١- محاسب قانوني من جمعية المحاسبين القانونيين رئيساً.
- ٢- موظفان فنيان من مصلحة الضرائب عضوان.
- ٣- ممثلان عن الغرفة التجارية الصناعية عضوان.
- ٤- أمين للسرا لا يحق له التصويت.

ويؤخذ كذلك على هذا التشكيل المأخذ نفسها التي قيلت عن تشكيل لجان الطعن الضريبي في مصر الذي نصت عليه المادة (١٢٠) من قانون ضرائب الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، وذلك من حيث إن أغلبية أعضاء هذه اللجان من خارج الإدارة الضريبية، وهو أمر يترتب عليه ترجيح كفتهم عند التصويت على قرارات هذه اللجان.

يضاف لذلك أنه قد يصادف عند نظر اللجان لطعون تتعلق ببعض التجار أو الصناعيين المنافسين في السوق لأعضاء اللجان من أعضاء الغرفة التجارية والصناعية، وهذا يخل بالحياد الذي هدف إليه المشرع في تشكيله لهذه اللجان، حيث يمكن أن يترتب عند نظر الطعون المعروضة أمام اللجان اطلاع هؤلاء الأعضاء على بعض الأسرار المتعلقة بعمل الممولين الذين تنظر هذه اللجان الطعون المتعلقة بهم، وهو ما يؤثر في مبدأ السرية التي نص عليها المشرع، مما يخل بمبدأ المنافسة المتكافئة في السوق.

بالرغم من أن المشرع اليمني أدرج أعضاء هذه اللجان في نص في المادة (٩٤) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، التي جاء فيها بأن على كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب

المنصوص عليها في هذا القانون، أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات، مُلزم بمراعاة سر المهنة طبقاً لما يقضي به القانون، فإذا أفشى سراً عُوقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة، أو بغرامة مالية لا تزيد على (٣٠٠) ألف ريال.

إلا أن الباحث يرى أنه كان يمكن التأكيد على ذلك بالنص على تقرير حق الممولين بالتقدم بطلب مسبب بتنحية أيٍّ من أعضاء لجان الطعن من الممثلين للغرفة التجارية والصناعية وذلك وفقاً لضوابط معينة وإجراءات محددة، أو أن يترك أمر اختيار هؤلاء الأعضاء سواء أحدهما أو كلاهما للممولين أنفسهم، وذلك في نظام أقرب ما يكون في اختيار المحكمين في لجان التحكيم، وهذا الأمر سيعزز من اطمئنان الممولين في قرارات هذه اللجان، ويسهم في الفصل في معظم المنازعات الضريبية في هذه المرحلة، ولن يخل أيضاً بحياد أعضاء هذه اللجان، بالنظر إلى أن اتخاذ القرارات في الطعون المعروضة عليها يتم بأغلبية أصوات الأعضاء، وفي حالة تعادل هذه الأصوات يرجح بحسب ما سنرى الجانب الذي منه رئيس اللجنة الذي ليس عضواً في غرفة التجارة والصناعة.

#### ثانياً: اختصاص هذه اللجان:

تختص هذه اللجان بالنظر في الطعون الضريبية المقدمة من المكلفين طعناً في قرارات الربط الصادرة من لجان التسوية أو قرارات الربط الصادرة من الإدارة الضريبية، وتصدر اللجنة قراراتها بتأييد الضريبة المربوطة أو تعديلها وفقاً للوثائق والمستندات المعروضة عليها، بما لا يتجاوز ربط المصلحة ولا يقل عن حدود طعن المكلف، ولا ينعقد اجتماع اللجنة لنظر الطعون المقدمة إليها إلا بحضور الرئيس وأغلبية أعضاء اللجنة وفقاً لأحكام هذا القانون<sup>(١)</sup>.

#### ثالثاً: ميعاد الطعن أمام هذه اللجان:

تقرر في قانون الضرائب على الدخل بأنه في حالة عدم الاتفاق بين الطرفين ولم يوافق المكلف على التسوية التي توصلت إليها لجنة التسوية الضريبية بموجب المستندات

(١) المادة (١١٩/ب) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ م.

والبيانات المعروضة أمامها، أو غاب عن الحضور بدون عذر بعد استدعائه خطياً من قبل اللجنة مرتين متتاليتين، فتربط الضريبة وفقاً لما تقره اللجنة بما لا يتجاوز ربط المصلحة ولا يقل عن حدود اعتراض المكلف، ويكون هذا القرار قابلاً للطعن أمام لجنة الطعون الضريبية خلال (٣٠) يوماً من تاريخ إبلاغ المكلف بالقرار، وفي حالة عدم الاعتراض في الموعد المحدد يصبح ذلك الربط نهائياً وغير قابل للطعن وتؤدي الضريبة بموجبه فوراً<sup>(١)</sup>.

كما يجوز للمكلف في حالة عدم رغبته في الاعتراض أو الحضور أمام لجنة التسوية الضريبية، أن يتقدم بالطعن على ربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية مباشرة أمام لجنة الطعن، وذلك خلال (٦٠) يوماً من تاريخ استلامه للإخطار بربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية<sup>(٢)</sup>.

#### رابعاً: إجراءات الطعن أمام هذه اللجان:

يجب على المكلف الطاعن أن يوضح في عريضة الطعن مقدار الضريبة التي يُقر بها، كما يجب عليه تحديد أوجه الخلاف في طعنه وإقامة الدليل الذي يؤيد ذلك، وأن يبادر إلى دفع الضريبة التي يُقر بها في عريضة طعنه، ولا يتم النظر في الطعن ما لم يكن مقروناً بسند السداد<sup>(٣)</sup>، كما يجب عليه أن يضمن عريضة دعواه جميع دفعاته وأوجه اعتراضه<sup>(٤)</sup>.

وتتلخص إجراءات نظر لجان الطعن للاعتراضات المرفوعة إليها بحسب ما تضمنته المادة (١٢١) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بالإجراءات التالية<sup>(٥)</sup>:

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

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

(٣) المادة (١٢٠) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م.

(٤) أكدت على ذلك محكمة استئناف أمانة العاصمة اليمنية في قرارها في القضية رقم ١١ الصادر بتاريخ

٧ مارس ٢٠٠٥م.

(٥) المادة (١٢١/أ، ب، ج، د) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م.

- ١- تخطر لجنة الطعن كلاً من المكلف والمصلحة في ميعاد غايته سبعة أيام قبل انعقاد الجلسة، وعليهما أو من يمثلهما الحضور أمامها، أو أن يبينَا اكتفاءهما بالبيانات التحريرية التي قدماها، وإذا لم يحضر المكلف يحدد له موعد آخر مدته سبعة أيام، وللجنة الحق في نظر الطعن إذا لم يحضر في الموعد المحدد بدون عذر أو تأجيل النظر في الطعن ولمدة لا تزيد على سبعة أيام أخرى لمرة واحدة فقط.
- ٢- على المكلف تقديم الإثباتات والمستندات المؤيدة لطعنه، وللجنة الحق في طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية، وطلب إبراز السجلات والمستندات اللازمة.
- ٣- تناقش اللجنة أوجه الخلاف الواردة في طعن المكلف وتنظر فيه بموجب الوثائق المقدمة لها.
- ٤- على اللجنة أن تُعد محاضر اجتماعاتها لجلساتها ومحضرًا نهائيًا، يتضمن جميع أوجه الخلاف والأسس التي استندت إليها اللجنة في قرارها، على أن تكون موقعة من رئيس اللجنة وأعضائها وأمين السر.

#### خامساً: قرارات هذه اللجان في الطعن:

نصت المادة (١٢١/هـ) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م على أن تصدر اللجنة قرارها خلال مده أقصاها شهران من تاريخ تقديم الطعن ما لم تكن هناك مبررات استدعت التأخير، وتصدر اللجنة قراراتها في القضية بأغلبية أعضائها شريطة حضور عضو عن كل طرف من الأطراف على الأقل، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح الجانب الذي منه الرئيس، ويوقع على القرارات رئيس اللجنة وأمين السر.

#### سادساً: الطعن في قرارات هذه اللجان:

للإدارة الضريبية والمكلف الطعن في قرار لجنة الطعن أمام محكمة الضرائب الابتدائية المُشكلة بموجب المادة (١٢٤) من القانون وذلك خلال (٣٠) يوماً من تاريخ التبليغ به، وفي حالة عدم الطعن في الموعد المحدد يُصبح ربط الضريبة نهائياً بموجب قرار لجنة الطعن ويلزم على الممول دفع الضريبة المستحقة بموجبه فوراً<sup>(١)</sup>.

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

## المبحث الثالث التصالح الضريبي

### تمهيد وتقسيم:

يُعد الصلح أو التصالح الضريبي أحد الوسائل التي تنتهي بها المنازعات الضريبية في أية مرحلة من مراحل التقاضي، وهي من القواعد العامة التي تنص عليها قوانين المرافعات، من ذلك ما جاء في نص المادة (٢١٤) من قانون المرافعات والتنفيذ المدني اليمني التي نصت على أنه: يجوز للخصوم في أية حالة تكون عليها الخصومة أن يتصالحوا فيها ويقدموا ما اتفقوا عليه مكتوباً وموقعاً عليه منهم أو من وكلائهم المفوضين بالصلح. كما تقرر قضاءً بأن تلحق المحكمة هذا الصلح بمحضر الجلسة للتصديق عليه واعتباره في قوة السند الواجب التنفيذ<sup>(١)</sup>.

وتنص بعض التشريعات الضريبية على عدم جواز الصلح في المنازعات الضريبية<sup>(٢)</sup>، وفي المقابل يرى بعض المشرعين جواز أن يتصالح الممول مع الإدارة الضريبية على إنهاء المنازعة القضائية بينهما<sup>(٣)</sup>، سواء تعلق موضوع هذه المنازعة بربط الضريبة وتحصيلها مما يندرج ضمن اختصاص المحاكم العادية أو الإدارية، أو كان النزاع متعلقاً بجريمة ضريبية تختص بها المحاكم الجنائية<sup>(٤)</sup>.

ولا يتم التصالح الضريبي إلا إذا توافرت فيه شروط معينة، ويترتب على تخلف أحدها بطلان هذا التصالح.

(١) حكم محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (١٥) الصادر في ١٤ نوفمبر ٢٠٠٦م، في القضية الضريبية رقم (٤) لسنة ١٤٢٧هـ.

(٢) المادة (١٧٤) من قانون ضريبة الدخل العماني الجديد الصادر بالمرسوم السلطاني رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩م.

(٣) من ذلك ما نص عليه المشرع اليمني في المادتين (٤٤، ٤٥) من قانون ضريبة المبيعات، والمشرع المصري في المادة (١٣٨) من قانون الضرائب على الدخل، والمشرع التونسي في الفصل (٧٨) من مجلة الإجراءات الجبائية.

(٤) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ١١١.

وباكتمال إجراءات وشروط التصالح وعقده بين الإدارة الضريبية والممول، فإنه تترتب عليه آثار مختلفة يتعلق بعضها بالدعوى الجنائية أو الدعوى المدنية.

تلك هي مواضيع هذا المبحث الذي تم تقسيمه إلى المطالب التالية:

**المطلب الأول:** ماهية التصالح الضريبي.

**المطلب الثاني:** الطبيعة القانونية للتصالح الضريبي.

**المطلب الثالث:** آثار التصالح الضريبي.

## المطلب الأول

### ماهية التصالح الضريبي

سيتم في هذا المطلب تناول موضوع ماهية التصالح الضريبي من حيث بيان تعريفه، وأهميته، وخصائصه، وتميزه عن غيره من التصرفات القانونية المشابهة، وكذا شروط وقوعه وصحته، وذلك بحسب الفروع التالية:

### الفرع الأول

#### تعريف الصلح

**الصلح لغة:** الصَّلَاح ضدُّ الفساد، والإِصْلَاح نقيضُ الإِفْسَاد، والاستِصْلَاح نقيضُ الاستِفْسَاد، وأَصْلَحَ الشيءُ بعدَ فساده أَقامه، والصُّلْحُ السُّلْمُ، والصَّلَاحُ بكسر الصاد مصدر المُصَالِحَة<sup>(١)</sup>.

**واصطلاحاً:** عرفه المشرع الفرنسي في القانون المدني بأنه عقد يحسم به المتعاقدان نزاعاً قائماً، أو يتوقيان به نزاعاً محتملاً<sup>(٢)</sup>.

وهو نفس ما سارت عليه معظم التشريعات العربية، حيث عرفه المشرع المصري بأنه عقد يحسم به الطرفان نزاعاً قائماً أو يتوقيان نزاعاً محتملاً، وذلك بأن ينزل كل منهما على وجه التقابل عن جزء من ادعائه<sup>(٣)</sup>.

كما عرفه المشرع اليمني بأنه عقد يرفع النزاع ويقطع الخصومة، يحسم به الطرفان نزاعاً قائماً، أو يتوقيان به نزاعاً محتملاً، وذلك بأن يتنازل كل منهما عن جزء من ادعائه<sup>(٤)</sup>.

(١) ابن منظور: لسان العرب، طبعة دار المعارف، القاهرة، ١٩٨١م، ص ٢٤٩٧.

(٢) Code Civil – Article 2044.

(٣) نص المادة (٥٤٩) من القانون المدني المصري.

(٤) نص المادة (٦٦٨) من القانون المدني اليمني.

**تعريف التصالح:**

يفرق جانب من الفقه بين الصلح والتصالح، حيث يرى البعض بأن الصلح هو عقد رضائي بين طرفين: النيابة العامة - ممثلة الحق العام - من جهة والمتهم أو الطرف الآخر في الخصومة من جهة أخرى<sup>(١)</sup>، في حين يرى البعض أن التصالح هو إجراء صادر عن الإرادة المنفردة للمتهم<sup>(٢)</sup>.

وعرفت محكمة النقض المصرية التصالح بأنه نزول من الهيئة الاجتماعية عن حقها في الدعوى الجنائية مقابل الجُعل الذي يقوم عليه الصلح، ويُحدث أثره بقوة القانون<sup>(٣)</sup>.

وعرف الفقه التصالح بأنه<sup>(٤)</sup>: اتفاق بين إحدى السلطات العامة في الدولة بوصفها مجنياً عليها وبين المتهم بارتكاب الجريمة، يترتب عليه وقف السير في الدعوى العمومية مقابل التزام المتهم بدفع تعويض لهذه الجهة.

**ويُعرف الباحث التصالح الضريبي بأنه:**

تصرف رضائي يتم بين ممثل الإدارة الضريبية المخول قانوناً وبين الممول؛ وذلك وفقاً للشروط والإجراءات التي ينص عليها القانون، يتم بموجبه توقيف إجراءات الدعوى القضائية المرفوعة ضد الممول، أو إسقاطها إذا كانت إجراءات تحريكها قد اتُخذت، وذلك مقابل أداء الممول المبالغ المقررة عليه والغرامات المترتبة عليها للخرانة العامة بحسب القانون ووفقاً للإجراءات المتبعة في ذلك.

(١) د. جلال ثروت: نظم الإجراءات الجنائية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٣م، ص ٢١٣.

(٢) د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: الصلح والتصالح في قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى ٢٠٠٤م، ص ٣٣.

(٣) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٣٦٤ لسنة ٥١ ق، جلسة ١٨ نوفمبر ١٩٨٢م، س ٣٣، ص ٨٩٦.

(٤) د. إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٧٧.

وقد قال البعض بجوانب يتميز بها الصلح عن التصالح؛ منها<sup>(١)</sup>:

- ١- يُعد التصالح من حيث الأصل إجراء إرادياً يصدر عن الإرادة المنفردة للمتهم، في حين أن الصلح هو إجراء إرادي صادر عن إرادتين متقابلتين؛ هما إرادة المجني عليه وإرادة المتهم.
- ٢- لا يرتب التصالح أثره بمجرد قبول المتهم له، بل يلزم عليه أن يبادر إلى الوفاء بالالتزامات المالية المتمثلة في الغرامة المقررة بموجب القانون، أما الصلح فإنه يكون صحيحاً سواء تم بمقابل أو بدون مقابل.
- ٣- التصالح جائز طالما أنه لم يصدر في الدعوى الجنائية حكم بات، أما الصلح فيجوز ولو صدر في الدعوى حكم بات، ويقتصر ذلك على الحالات المنصوص عليها في القانون.
- ٤- التصالح يجوز بشكل عام في المخالفات، وبالنسبة للجنح فيجوز إذا كانت العقوبة المقررة عليها هي الغرامة فحسب، أما الصلح فيقتصر على أنواع معينة من الجنح، وهذه الجنح تتفاوت عقوباتها بين الحبس وجوباً أو التخيير بين الحبس والغرامة.

كما أن هناك أوجهاً يتميز بها التصالح المدني عن الصلح الجنائي؛ منها<sup>(٢)</sup>:

يختلف التصالح المدني عن الصلح الجنائي في أن التصالح المدني هو عبارة عن اتفاق يتم بين طرفين في عقد معين، بحيث ينزل كل منهما بالتبادل عن جزء من ادعاءاته لصالح الطرف الآخر، في حين أن الصلح الجنائي هو اتفاق يتم بين الجاني والمجني عليه على أن ينزل المجني عليه عن دعواه الجنائية قبل الجاني لقاء مبلغ

(١) د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم، الصلح والتصالح في قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، ص ٣٣.

(٢) د. محمد السيد عرفه: التحكيم والصلح وتطبيقاتهما في المجال الجنائي، منشورات جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م، ص ٨٢، ٨٣.

مالي يدفعه الأخير له، على الرغم من أن الصلحين يتفقان من حيث التقاء إرادتي طرفي الخصومة على الصلح إلا أنهما يختلفان من عدة أوجه:

**الوجه الأول:** أن التصالح المدني ينصب على المصالح الخاصة لطرفي العقد، أي أن موضوعه أو محله مصلحة خاصة لا مصلحة عامة، أما الصلح الجنائي فهو نظام من نظم انقضاء هذه الدعوى.

**والوجه الثاني:** أن التصالح المدني يُعد تصرفاً قانونياً يُشترط لتحقيقه أن تتجه الإرادة لتحقيقه، وإلى تحقق آثاره، بحيث يكون لها سلطة تعديل تلك الآثار، أما الصلح الجنائي فيُعد عملاً قانونياً بالمعنى الضيق، وذلك لأن القانون هو الذي يرتب عليه أثره، سواء اتجهت الإرادة إلى ترتيب هذا الأثر أو لم تتجه، حيث إن العبرة هنا فقط هي اتجاه الإرادة إلى الواقعة المكونة للفعل.

وبمعنى أوضح فإن التصالح المدني يرتب آثاره حسب رغبة الطرفين المتعاقدين، بما يتمتعان به من سلطة في التصرف تجاه مصالحهما الخاصة، في حين أن الصلح الجنائي يرتب أثره بمجرد إتمامه حتى ولو لم تتجه إرادة الطرفين إلى تحقيق الأثر.

وحتى لا يدخل الباحث في متاهة الاختلاف بين اصطلاح الصلح والتصالح، فسيعمد إلى التركيز على ما يتعلق بهما في الجانب الضريبي، ويترك مسألة البحث للفرقة بينهما لبحوث مستقبلية ينوى البحث فيها بإذن الله تعالى.

## الفرع الثاني

### الفرق بين الصلح وغيره من التصرفات القانونية المشابهة

يلتقي الصلح مع بعض التصرفات القانونية بأوجه شبه في جوانب معينة، إلا أنه يختلف عنها باختلافات تميزه عنها، ومن هذه الأنظمة: التحكيم، والتنازل، والعفو:

- ١- **الصلح والتحكيم**: يتفق الصلح والتحكيم في أن كلا منهما ينهي النزاع بين الخصمين دون الحاجة إلى اللجوء إلى القضاء، ويختلفان في أن الصلح يقوم على النزول المتبادل بين الأطراف المتنازعة، بخلاف التحكيم فهو نزول على حكم المحكمين، حيث إن المحكمين كالقضاة يصدرُونَ أحكامهم التي يرون صحتها. وفي الصلح أطراف المنازعة هم من يبتون في موضوع النزاع، على عكس التحكيم الذي يبت في النزاع المحكومون دون تدخل من أطراف النزاع<sup>(١)</sup>.
- ٢- **الصلح والتنازل**: التنازل هو التخلي أو الترك، ويرد على الحقوق الخاصة، ويختلف التصالح عن التنازل في أن الأول يتم بموافقة طرفي النزاع، بينما يتم التنازل من طرف واحد في المنازعة، ويرتب آثاره بقوة القانون حال صدوره دون توقف على إرادة الطرف الآخر، كما لا يُشترط في التنازل أن يكون بمقابل، بينما يكون الأساس في التصالح المقابل الذي يدفعه طرف للطرف الآخر المتنازل، وهذا ما يمكن ملاحظته في الدعاوى الضريبية التي تنتهي بقيام الممول بدفع المقابل الذي نص عليه القانون كشرط لإنهاء القضية المرفوعة ضده من الدولة<sup>(٢)</sup>؛ ومن ثم فإن كل صلح ينطوي على تنازل، في حين لا يتطلب أي تنازل أن يسبقه صلح<sup>(٣)</sup>.

(١) د. سالم محمد الشوابكة، د. جعفر محمود المغربي: عقد الصلح وتطبيقاته في التشريعات الجمركية، دراسة منشورة بمجلة الحقوق الصادرة عن مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد ١، السنة ٣١، مارس ٢٠٠٧م، ص ٣٠٦.

(٢) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٢٩٠، ٢٩١.

(٣) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٥٢.

**الصلح والعفو:** يُعد العفو تنازلاً من المجتمع عن حقه في عقاب الجاني، وقد يكون العفو شاملاً بحيث يتم بموجبه تجريد الفعل من مخالفته للقانون، أو قد يكون مقتصرًا على إسقاط العقوبة المحكوم بها كلها أو بعضها، أو إبدال هذه العقوبة بعقوبة أخف منها، ويختلف العفو عن التصالح في أن الأول هو إجراء يصدر من طرف واحد، ولا يتوقف على إرادة الطرف الآخر أو أية جهة أخرى، بينما لا يتم التصالح إلا بموافقة طرفي المنازعة<sup>(١)</sup>.

### الفرع الثالث خصائص الصلح

- للصلح خصائص معينة يتميز بها، ومن أهم هذه الخصائص ما يلي<sup>(٢)</sup>:
- ١- يُعد الصلح من العقود الرضائية، حيث يكفي فيه توافق الإيجاب والقبول لإتمامه.
  - ٢- اتفاق الصلح ملزم لطرفيه، ولا يجوز فسخه أو العدول عنه إلا بتراضي الطرفين.
  - ٣- عقد الصلح يُعد من عقود المعاوضة، حيث يتنازل كل طرف عن جزء من ادعائه بمقابل، وهنا في التصالح الضريبي تتنازل الإدارة الضريبية عن حقها في عقوبة الطرف الآخر (الممول) مقابل أدائه الضريبة المقررة عليه إضافة إلى الغرامات القانونية الأخرى.
  - ٤- عقد الصلح في أكثر حالاته من العقود المحددة، حيث يعرف فيه كل طرف ماله وما عليه وقت إبرامه، إلا أن ذلك لا يمنع أنه في بعض الحالات قد يكون هذا العقد من العقود الاحتمالية<sup>(٣)</sup>.

(١) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٢٩١.  
 (٢) د. سالم محمد الشوابكة، د. جعفر محمود المغربي، عقد الصلح وتطبيقاته في التشريعات الجمركية، مرجع سابق، ص ٣٠٤، ٣٠٥.  
 (٣) **العقد الاحتمالي:** هو العقد الذي لا يستطيع فيه المتعاقدان أن يحددا عند إبرام العقد مقدار الفائدة أو الخسارة المترتبة على العقد، وإنما يتحدد ذلك في وقت لاحق على إبرام العقد، ومن أنواع هذا العقد عقود التأمين، وعقود بيع الثمار على الشجر بثمن جزافي.

## الفرع الرابع

### أهمية التصالح الضريبي

تصب أهمية التصالح الضريبي في تحقيقه فوائد مزدوجة يجنيها الممول والإدارة الضريبية على السواء.

**فالممول** يجني ثمار هذا التصالح في صورة إنهاء للدعوى الجنائية المرفوعة ضده أمام القضاء، وما يمكن أن يترتب عليها تجاهه من عقوبات قد تصل إلى حد الحبس الذي يفصله عن أسرته، ويعطل مصالحه، ويشوه سمعته بين أوساط أفراد مجتمعه. يضاف لذلك أن بعض الجرائم الضريبية تندرج ضمن الجرائم المخلة بالشرف التي يحرم من ارتكبتها من بعض الحقوق العامة، كحقه للترشح في الانتخابات، أو تولي بعض الوظائف عامة<sup>(١)</sup>.

و التصالح في كل الأحوال لا يُعد حقاً للممول، إنما هو أمر جوازي، أمر تقديره متروك بيد الشخص أو الجهة التي خولها القانون ذلك وفقاً لشروط وإجراءات معينة<sup>(٢)</sup>، كما أن التصالح كذلك لا يعتبر من النظام العام فلا تقوم المحكمة التي تقوم بالفصل في الدعوى بالحكم فيه من تلقاء نفسها<sup>(٣)</sup>.

**أما الإدارة الضريبية** فإن التصالح يخفف الكثير من التكاليف على الخزانة العامة التي تواجه التكاليف المختلفة للإجراءات القضائية والمحاكمات وتنفيذ الأحكام، ويُسهّم التصالح في سرعة الفصل في القضايا الجنائية، وتدعيم فكرة الردع، والتقليل من عدد أفراد المجتمع الذين يصدر تجاههم عقوبات سالبة للحرية، وهو ما يخفف الضغط على السجون ويقلل من تكاليف إيواء المساجين<sup>(٤)</sup>.

(١) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ١١٢.

(٢) د. كمال حمدي: جريمة التهرب الجمركي، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠٠٤م، ص ٩٤.

(٣) حكم المحكمة العليا اليمنية في الطعن رقم ٢٢ لسنة ١٤٢٢هـ، جلسة ١٩ سبتمبر ٢٠٠١م، مشار إليه في: مجموعة المبادئ والقواعد القضائية المستخلصة من الأحكام الصادرة عن المحكمة العليا، جمع وإعداد المكتب الفني بالمحكمة العليا، العدد الأول، ٢٠٠٥م، ص ٦٤٧.

(٤) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٢٩٠.

ومن هذا المنطلق فإن التصالح الضريبي في نظر البعض لا يخرج عن كونه اتفاقاً بين إرادتين لتحقيق منافع للطرفين من خلال حسم النزاع القائم، حيث يتم بمقتضاه تنازل الدولة عن حقها في محاكمة وعقاب المتهم، مقابل تنازل هذا المتهم عن حقه في التمسك ببراءته والاستمرار في القضية، وذلك مقابل الجُعل أو المقابل المقرر، وهو ما يترتب عليه تحقق النتيجة المبتغاة في هذه الحالة المتمثلة في ضمان حقوق الخزنة العامة في الضريبة<sup>(١)</sup>.

وهذا الأمر لا شك بأنه يتوافق مع سياسة التجريم الضريبي التي وإن كانت تقوم على فكرة العدالة؛ إلا أنها لا تخلو من استنادها على أساس من النفعية التي لا يهتم الدولة فيها عقاب الجاني، وإنما تنظر في المقام الأول إلى تحقيق مصلحة الخزنة العامة التي يمكن ضمانها في مثل هذه الحالة عن طريق التصالح الذي تعقده مع الممول<sup>(٢)</sup>.

وعلى الرغم من أهمية التصالح الضريبي، إلا أن البعض يرى أنه يوفر للممول المخالف فرصة للإفلات من العقاب، ويشجعه وغيره من الممولين على التماهي في مخالفة القانون، إلا أن البعض يرد على هذا النقد بأن التشريعات الضريبية تحظر التصالح في حالات العود، كما أن بعض هذه التشريعات لا يجيز التصالح في جرائم ضريبية معينة لخطورتها وتأثيرها على المجتمع<sup>(٣)</sup>.

وفي الاتجاه السابق نفسه يؤخذ على نظام التصالح مع الممول مقابل التنازل عن سلطة الدولة في العقاب، بأنه يبعث على الشك في سلامته، وذلك بالنظر إلى أن هذا النظام يقتضي أن يدفع الممول مقابلاً حتى يتجنب عقوبة السجن؛ ومن ثم فإن هذا النظام لا تتحقق فيه العدالة والمساواة أمام القانون بين جميع أفراد المجتمع، بالنظر إلى أن الأثرياء يدفعون مقابل حريتهم، في حين لا يكون أمام الفقراء وفقاً لهذا النظام إلا السجن،

(١) أبو بكر الصديق محمد عامر، أحكام التجريم في قانون الضريبة على المبيعات، مرجع سابق، ص ١٢٧.

(٢) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٥٦.

(٣) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ١١٣.

وهو أمر يجتمع فيه عليهم معاناة الفقر والحاجة ومعاناة عقوبة السجن السالبة لحريتهم، وذلك لا شك بأنه يؤثر في مستوى احترام أفراد المجتمع للتشريعات الضريبية والنظام الضريبي للدولة في مجمله، كما أن الردع الخاص يقتضي أن يقف المتهم علناً في موقف الاتهام، وأن يصدر عليه حكم يُسجل في صحيفة سوابقه، وهذا ما لا يتحقق في نظام التصالح الضريبي، كما أن الردع العام لا يتحقق كذلك إذا انقضت الدعوى ولم ينتشر صدى العقوبة المستحقة على الجاني بين أفراد مجتمعه<sup>(١)</sup>.

وفي اتجاه قريب مما سبق ثار تساؤل لدى الباحث حول تكييف ما يتمخض عن هذا التصالح من آثار تجاه الممول، من حيث اعتباره تخفيفاً من المشرع للعقوبات التي كانت ستترتب على الجريمة أو المخالفة المرتكبة من الممول؛ أم أنه يحل أصلاً محل الحكم الذي كان يمكن أن يصدر من القضاء في الجريمة أو المخالفة المرتكبة؟

وإن كان الباحث يرى هنا أن تكييفه يأتي كتخفيف من المشرع مقابل الغرامة التي يتم دفعها من قبل الممول، بحيث يتحقق في آن واحد مصلحة الممول في تجنبه للعقوبة التي نص عليها القانون، وتحقيق مصلحة الخزنة العامة المتمثلة في تحصيل الضريبة، والباحث يتمنى أن يتم إثراء مضمون هذه الموضوع ضمن دراسات متعلقة بقانون العقوبات والغرامات الأخرى المترتبة على الجريمة أو المخالفة الضريبية.

(١) د. محمود محمود مصطفى: الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الجزء الأول، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية، الطبعة الثانية، ١٩٧٩م، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، ص ٢٢٠.

### الفرع الخامس

### الشروط الواجب توافرها في التصالح الضريبي

هناك بعض الشروط التي يلزم توافرها لعقد التصالح الضريبي بين الإدارة الضريبية والممول في بعض الجرائم والمخالفات الضريبية التي أجاز بعض المشرعين التصالح فيها، من ضمن هذه الشروط ما يلي:

#### (أ): اتفاق الطرفين على التصالح:

يُعد الإيجاب والقبول والتقاء إرادة الإدارة الضريبية والممول أو المتهم على التصالح شرطاً أساسياً في إبرام التصالح الضريبي، فالإدارة الضريبية لا يحق لها إجبار الطرف الآخر على التصالح معها دون موافقة منه، وبالمقابل فإن التصالح كذلك ليس حقاً للطرف الآخر بحيث يلزم على الإدارة الضريبية الموافقة عليه<sup>(١)</sup>.

#### (ب): أن يكون التصالح مع الجهة المخولة قانوناً في ذلك:

يلزم أن يتم التصالح مع الجهة أو الشخص المخول قانوناً في ذلك، وقد جرى العرف القانوني في أن المشرع يحدد في صلب التشريعات ذات العلاقة هذه الجهات أو الأشخاص على سبيل الحصر.

من ذلك ما نص عليه المشرع المصري في المادة (١٣٨) من قانون ضرائب الدخل على أن لوزير المالية أو من ينيبه الحق في إجراء التصالح في الجرائم المنصوص عليها في المواد (١٣٢ - ١٣٦) من القانون.

وبذلك فإن المشرع المصري قصر أمر إجراء التصالح بيد وزير المالية ومن ينيبه أو يفوضه في ذلك، فأمر ذلك معلق على إرادته إن شاء أعمله، وإن شاء رفضه وقرر المضي في إجراءات الدعوى بحسب ما تقتضيه ظروف كل حالة على حده<sup>(٢)</sup>.

(١) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٥٩.

(٢) د. رمضان صديق محمد: الضرائب على العقارات المبنية في التشريع المقارن والمصري، الطبعة الأولى ٢٠١٠م، ص ٣٠٤.

كما أن المشرع اليمني كان قد قرر في نص المادة (٩٥) من قانون الضرائب على الدخل السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م منح الإدارة الضريبية الحق في التصالح عن الغرامات المترتبة على التخلف عن تقديم الإقرارات الضريبية، وذلك بالتخفيض أو الإعفاء منها. ومصطلح مصلحة الضرائب هنا هو مفهوم واسع يندرج في إطاره رئاسة المصلحة والفروع في المحافظات والمديريات والأقسام الضريبية التابعة لها.

لكن المشرع عاد وألغى نص هذه المادة في التعديل الذي أجري على القانون السابق بموجب القانون رقم (١٢) لسنة ١٩٩٩م، ويرى الباحث بأن هدف المشرع اليمني من وراء ذلك التعديل كان إغلاق باب الفساد والتلاعب المترتب على تطبيق هذه المادة، خاصة في ظل عدم وجود ضوابط للتخفيض أو الإعفاء من تلك الغرامات، على الرغم من نص المشرع على أن يتم تحديد تلك الضوابط في اللائحة التنفيذية للقانون، يضاف لذلك أن مصطلح مصلحة الضرائب الوارد في هذه المادة كان مفهوماً واسعاً يندرج ضمنه رئاسة المصلحة وفروعها في المحافظات، والمديريات والأقسام الضريبية التابعة لها كما سبقت لذلك الإشارة.

أما في قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م فقد نص المشرع اليمني في المادة (١٣٩) على حق رئيس مصلحة الضرائب أو من يفوضه المصالحة في غرامة المخالفات المنصوص عليها في المادتين (١٣٤، ١٣٧) من القانون، وذلك بالتخفيض بما لا يتجاوز ٥٠% من الغرامة المفروضة وسداد الضريبة المستحقة، وكذلك المصالحة في تخفيض الغرامات المفروضة بموجب أحكام المادتين (١٣٥، ١٣٦) من القانون بناءً على طلب خطي مسبب من المكلف، وبما لا يتجاوز ٥٠% من الغرامة المفروضة.

وتم بموجب نص المادة (١٤٣) من القانون الجديد سالف الذكر حصر التصالح في جرائم التهرب من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة في يد وزير المالية أو من يفوضه، على أن يتم ذلك قبل صدور حكم بات في الدعوى الجزائية مقابل سداد الضريبة المستحقة والغرامات والمبالغ الإضافية، بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الضريبة التي لم يتم أدائها في الجرائم المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة (١٤١) من

القانون، وتقديم تعويض يُعادل نصف مبلغ الغرامة المفروضة بموجب المادة (١٤٢) من القانون.

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

وكذلك كان موقف **المشرع التونسي** في نص الفصل (٧٨) من مجلة الإجراءات الجبائية، حيث قرر جواز مصالح الجبائية - الإدارة الضريبية - إبرام الصلح بشأن المخالفات التي يرجع لها بالنظر في معاينتها أو تتبعها، وذلك قبل صدور حكم بات بشأنها، باستثناء المخالفات المشار إليها بالفصل (١٠٢) من مجلة الإجراءات الجبائية، وفي الفصلين (١٨٠، ١٨١) من المجلة الجنائية.

ولم يختلف موقف **المشرع الأردني** عن ذلك، حيث نص في المادة (٦٠) من قانون ضريبة الدخل المؤقت الصادر سنة ٢٠٠٩م، بأن لمدير عام دائرة الضريبة عقد المصالحة في جرائم التهرب من الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون، مقابل دفع الضريبة وغرامات التأخير المستحقة، وما يُستحق من التعويض القانوني وفق أحكام القانون...

وقرر **المشرع الأردني** كذلك على أن لمدير عام دائرة الضرائب بناءً على تنسيب (عرض أو مقترح) أي عضو من أعضاء النيابة العامة الضريبية؛ إجراء المصالحة في أية قضية أقامها المكلف لدى المحكمة، وذلك قبل صدور الحكم القطعي بها...

## (ج): أن يكون التصالح في حدود ما يسمح به القانون:

تنص بعض التشريعات الضريبية على تحديد وحصر المخالفات والجرائم الضريبية التي يمكن للإدارة الضريبية التصالح فيها، من ذلك ما نوردته فيما يلي:

## ١- موقف المشرع المصري:

جاء في نص المادة (١٣٨) من قانون ضرائب الدخل على أنه يجوز إجراء التصالح في الجرائم المنصوص عليها في المواد (١٣٢-١٣٦) من القانون، وهذه الجرائم يمكن أن حصرها فيما يلي:

- ١- جرائم المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين.
- ٢- جرائم تهرب الممول من أداء الضريبة.
- ٣- جرائم الشريك في جرائم التهرب الضريبي.
- ٤- جرائم الامتناع الواردة في نص المادة (١٣٥) من القانون.
- ٥- جريمة امتناع الممول عن توفير البيانات وصور الدفاتر وغيرها مما تطلبه منه الإدارة الضريبية.
- ٦- جريمة عدم إمساك المكلف للدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة النشاط الخاضع للضريبة الذي يزاوله.
- ٧- جريمة عدم تقديم إقرار ضريبي موقع من محاسب مقيم بجدول المحاسبين.
- ٨- جريمة إدراج الممول لمبالغ أقل في إقراره الضريبي.

وأجاز المشرع التصالح في كافة الجرائم الواردة في قانون ضريبة الدخل، ولم يتقيد بالعقوبة المقررة للجريمة في إجازته للتصالح، فالتصالح جائز بحسب ما أجازته المشرع في الجرائم المعاقب عليها بالسجن أو تلك المعاقب عليها بالغرامة. كما لم يعتد المشرع بحالة المتهم الذي يتم معه التصالح، سواء كان قد ارتكب هذه الجريمة للمرة الأولى أم لعدة مرات، وهذا الأمر كان يتطلب من المشرع أن يتشدد في شروط التصالح والغرامات المترتبة عليه فيما يتعلق بالمتهم الذي يثبت عوده، حيث لا مدعاة للمساواة

بين المتهم الذي يرتكب الجريمة لأول مرة، والمتهم الذي يقدم على العود لارتكابها مرة أخرى، فهذا الأخير مُصّر على ارتكابه لتلك الجرائم، غير آبه بالعقوبات التي نص عليها القانون، وهو ما يتطلب مضاعفة العقوبة عليه<sup>(١)</sup>، وفي ذلك إعمال للعدالة، وتفعيل للردع الخاص، الذي لا شك بأنه سيكون له تأثير على الردع العام، وفي مستوى الالتزام الضريبي في الدولة.

## ٢- موقف المشرع اليمني:

كان المشرع اليمني قد أجاز في نص المادة (٩٥) من قانون الضرائب على الدخل السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م التصالح على الغرامات المترتبة على التخلف عن تقديم الإقرارات الضريبية وذلك بالتخفيض أو الإعفاء منها، لكن المشرع عاد وألغى نص هذه المادة في التعديل الذي أجري على القانون بموجب القانون رقم (١٢) لسنة ١٩٩٩م، بحسب ما سبقت لذلك الإشارة.

وهذا الأمر يرى الباحث بأن المشرع وضعه في الحسابان عند صياغة قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م:

**ففيما يتعلق بالغرامات الضريبية** تضمنت المادة (١٣٩) من قانون الضرائب على الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م النص على حق رئيس مصلحة الضرائب أو من يفوضه المصالحة في غرامة المخالفات المنصوص عليها في المادتين (١٣٧، ١٣٤) من القانون، بالتخفيض بما لا يتجاوز ٥٠% من الغرامة المفروضة وصادد الضريبة المستحقة، وكذلك المصالحة في تخفيض الغرامات المفروضة بموجب أحكام المادتين (١٣٦، ١٣٥) من القانون بناءً على طلب خطي مسبب من المكلف، وبما لا يتجاوز ٥٠% من الغرامة المفروضة.

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٨٠، ٢٨١.

ومن ثم فإن نص هذه المادة ربط التصالح بمطالبة المكلف، وأجاز لرئيس مصلحة الضرائب أو من يفوضه في ذلك التصالح وفقاً لمقتضيات الظروف، ومدى حجية الأسباب المقدمة من قبل المكلف، وإن كان الباحث يؤكد على ضرورة تحديد تلك الظروف والأسباب بدقة، ووضع ضوابط مُحكمة لتخفيض تلك الغرامات، حتى لا يترتب على نص هذه المادة فتح أبواب للفساد بمبرر التسهيل والتخفيف على المكلفين.

**وفي جانب جرائم التهرب الضريبي** تم بموجب نص المادة (١٤٣) من القانون الجديد رقم (١٧) سالف الذكر، حصر التصالح في جرائم التهرب من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة، في يد وزير المالية أو من يفوضه، وذلك قبل صدور حكم بات في الدعوى الجزائية...

**وهذه الجرائم الضريبية** وفقاً لنص المادة السابقة، هي تلك التي جرى النص عليها في المواد (١٤١، ١٤٢) من القانون الجديد، وتتعلق بجرائم مرتبطة بالإقرارات الضريبية من حيث عدم الالتزام بموعد تقديمها، أو عدم صحتها، أو التعديل فيها، أو الاستناد في إعدادها إلى وثائق وسجلات صورية... إلخ. بالإضافة للجرائم المتعلقة بالمحاسبين القانونيين.

### ٣- موقف المشرع التونسي:

نص المشرع التونسي في نص الفصل (٧٨) من مجلة الإجراءات الجبائية، على جواز مصالح الجبائية - الإدارة الضريبية - إبرام الصلح بشأن المخالفات التي يرجع لها بالنظر في معاينتها أو تتبعها، وذلك قبل صدور حكم بات بشأنها باستثناء المخالفات المشار إليها بالفصل (١٠٢) من مجلة الإجراءات الجبائية، وبالفصلين (١٨٠، ١٨١) من المجلة الجنائية. ويرى البعض أن هذا الاستثناء يستند إلى مبرر أن هذه الجرائم التي تم استثنائها ليست في الواقع مخالفات جبائية جزائية؛ إنما هي جرائم حق عام غير قابلة للتسوية، ولا تخضع بالتالي لأحكام المجلة الجبائية<sup>(١)</sup>.

(١) التوفيق شبشوب، الصلح في المخالفات الجبائية الجزائية، ورقة عمل مقدمة في ملتقى القاضي الجبائي الذي نظّمته الجمعية التونسية للقانون الجبائي، تونس، ٢٠٠٢م، ص ٤.

كما تتعلق العقوبات المنصوص عليها بالفصل (١٠٢) من مجلة الإجراءات الجبائية بتطبيق العقوبات المنصوص عليها بالفصل (٢٥٤) من المجلة الجنائية، على كل من يُخل بواجب المحافظة على السر المهني المنصوص عليه بالفصل (١٥) من مجلة الإجراءات الجنائية.

#### ٤- موقف المشرع الأردني:

جاء في نص المادة (٦٠) من قانون ضريبة الدخل المؤقت الصادر سنة ٢٠٠٩م، بأن لمدير عام دائرة الضريبة عقد المصالحة في جرائم التهرب من الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون، مقابل دفع الضريبة وغرامات التأخير المستحقة، وما يستحق من التعويض القانوني وفق أحكام القانون...، ومن تلك الجرائم على سبيل المثال ما وردت عقوباتها في نصوص المواد (٥٥، ٥٦)، وكذا المواد (٣٥، ٣٨، ٣٧، ٥١/ج، ٥٣) من القانون.

وقرر المشرع كذلك بموجب نص المادة (٦١) إجراء المصالحة في أية قضية أقامها المكلف لدى المحكمة، وذلك قبل صدور الحكم القطعي بها...

#### (د): أن يتم التصالح في الميعاد القانوني:

تشترط بعض التشريعات الضريبية التي أجازت التصالح في بعض الجرائم الضريبية، أن يتم هذا التصالح قبل صدور حكم بات في الدعوى الجنائية.

والحكم البات هنا المعنى به ذلك الحكم الذي لا يقبل الطعن فيه بطرق الطعن العادية وهي المعارضة والاستئناف، أو طرق الطعن غير العادية وهي التماس إعادة النظر<sup>(١)</sup>.

(١) د. مجدي محمد علي الخولي وآخرون، الموسوعة في جريمة التهرب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٢٨.

وفي ذلك نص **المشرع المصري** في المادة (١٣٨) من قانون ضرائب الدخل على حق الوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة، في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها.

فإذا كانت الدعوى لدى سلطة التحقيق وتم التصالح فيها، فيتعين على سلطة التحقيق هذه إصدار قرار بأن لا وجه لإقامة الدعوى الجنائية، أما إذا تم إحالة الدعوى إلى المحكمة على الرغم من التصالح فيها، فللمحكمة في هذه الحالة أن تحكم بانقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح، وذلك الأمر يسري أثناء نظر الدعوى في أية درجة من درجات التقاضي، سواء كان ذلك في مرحلة الاستئناف أو حتى النقض<sup>(١)</sup>.

أما في التصالح الذي يتم بعد صدور حكم بات في الدعوى الجنائية، فلا يمنع ذلك من جواز أن يقدم المحكوم عليه إشكالاً في تنفيذ الحكم الصادر بإدانته، ويلزم على النيابة في هذه الحالة إعمال نص المادة (٣/٥) من قانون العقوبات، كما يجب - بناءً على تعليمات النائب العام - القيام بإرسال ملفات الدعوى المحكوم فيها إلى المكتب الفني للنائب العام - بواسطة المحامي للنيابة المختصة - وذلك للنظر في موضوع وقف تنفيذ العقوبة التي حُكم بها<sup>(٢)</sup>.

وإن كان جانب من الفقه يرى بأنه إذا أصبح الحكم النهائي باتاً فلا يجوز التصالح، وإذا تم هذا التصالح فليس له أثر على إنهاء الدعوى الجنائية أو وقف تنفيذ العقوبة<sup>(٣)</sup>.

وموقف المشرع المصري من ميعاد التصالح الضريبي الذي سبق عرضه، تم الأخذ به في **قانون الضرائب على الدخل اليمني الجديد**، حيث تضمن نص المادة (١٤٣) من هذا القانون على أن للوزير أو من يفوضه التصالح في جرائم التهرب من

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٨١.

(٢) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٢٩٦.

(٣) د. إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٨٣.

الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة، وذلك قبل صدور حكم نهائي بات في الدعوى الجزائية.

وهو نفس ما نص عليه **المشرع التونسي** في الفصل (٧٨) من مجلة الإجراءات الجبائية، التي تضمنت إمكانية مصالح الجبائية - الإدارة الضريبية - إبرام الصلح بخصوص المخالفات الجبائية الجزائية التي يرجع بالنظر معاينتها قبل أن يصدر في شأنها حكم نهائي، ويستثنى من ذلك المخالفات المشار إليها بالفصل (١٠٢) من مجلة الإجراءات الجبائية، وتتعلق هذه الجريمة بإفشاء السر المهني من قبل موظف الإدارة الضريبية، وكذا المخالفات المنصوص عليها بالفصلين (١٨٠، ١٨١) من المجلة الجنائية والتي تتعلق بتزوير علامات الدولة والطوابع الرسمية.

ولم يشترط **المشرع الأردني** في المادة (٦٠) من قانون ضريبة الدخل المؤقت الصادر في ٢٠٠٩م، على ضرورة أن يتم التصالح في جرائم التهرب الضريبي قبل صدور حكم نهائي بات، حيث تضمن هذا النص على أنه يترتب على المصالحة سقوط الدعوى الجزائية، ووقف السير بإجراءاتها، وإلغاء جميع ما يترتب عليها من آثار.

#### (هـ): أن يتم التصالح مقابل أداء ما حدده القانون:

بالطبع إن المقابل الذي يتم في مقابله التصالح هو الأساس في عقد التصالح، فالمصلحة التي كان يسعى إليها الممول من وراء مخالفته هي سبب ارتكابه لتلك المخالفة؛ ومن ثم فليس أقل من عقاب له على مخالفته إلا بدفع ما كان سيحققه من وراء تلك المخالفة من فائدة، إضافة إلى تعويض يتناسب مع حجم المخالفة التي ارتكبتها، وذلك يحل محل العقوبة التي كان القضاء سيصدرها في حقه، والتي قد تصل إلى سلبه لحريته مدة العقوبة التي يحددها القانون.

وقد نص بعض المشرعين على أن التصالح الذي يتم مع المخالفين للقوانين الضريبية، يجب أن يكون في مقابل أداء ما كان سياترّب على المخالفة المرتكبة من فائدة إضافة إلى تعويض معين.

من ذلك ما نص عليه **المشرع المصري** في المادة (١٣٨) من قانون الضرائب على الدخل من أن التصالح الذي يحق لوزير المالية أو من ينيبه في عقده في بعض الجرائم الضريبية، يجب أن يتم مقابل أداء المخالف بعض المبالغ للخرانة العامة؛ والتي منها:

١- المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة (١٣٥) من هذا القانون، بالإضافة إلى تعويض مقداره ألفا جنيه. وتتعلق هذه الجرائم بامتناع المكلف عن تقديم إخطار مزاوله نشاط، أو امتناع عن تقديم إقراره الضريبي، أو الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخضم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية، وكذا مخالفة أحكام المادة (١/٩٦) المتعلقة بضرورة التزام الممول بتوفير بعض البيانات الضريبية للإدارة الضريبية، وكذا مخالفة أحكام المادة (١/٧٨) والمادة (٣/٨٣).

٢- المبالغ المستحقة على المخالف بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الغرامة المقررة في المادة (١٣٦) والتي تتعلق بإدراج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقررة عليه.

٣- المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين (١٣٢)، (١٣٤) وتتعلق بمخالفات المحاسبين في إخفاء وقائع ضريبية معينة علموا بها بمناسبة اعتماد إقرارات ضريبية، وكذا جرائم الشريك في جرائم ضريبية معينة مع الممول.

٤- تعويض عادل يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة (١٣٢) التي سبقت الإشارة لضمونها.

إلا أنه على الرغم من أن المشرع اشترط أن يكون التصالح بمقابل، إلا أنه في الوقت نفسه لم يشترط دفع هذا المقابل كاملاً أو فوراً، وهو ما يعني جواز أن يتم هذا التصالح مع السماح للممول دفع جزء من المقابل أو تقسيطه مراعاة لظروف كل حالة بشكل منفرد<sup>(١)</sup>.

(١) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٣٥٢.

وفي قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م نصت المادة (١٤٣) على أن التصالح في جرائم التهرب من الضريبة يتم في مقابل سداد:

- (أ): الضريبة المستحقة والغرامات والمبالغ الإضافية بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الضريبة التي لم يتم أدائها في الجرائم المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة (١٤١) من القانون.
- (ب): تعويض يُعادل نصف مبلغ الغرامة المفروضة بموجب المادة (١٤٢) من القانون.

في حين نص **المشرع التونسي** في المادة (٧٩) من مجلة الإجراءات الجبائية على أن الصلح المنصوص عليه في الفصل (٧٨) من هذه المجلة، يجب أن يتم على أساس تعريفه تُضبط بقرار من وزير المالية وبعد تسوية المخالف لوضعيته الجبائية.

وبذلك فإن المشرع التونسي فوض بموجب نص هذه المادة وزير المالية في إعداد تعريفية موحدة للغرامات المترتبة على الجرائم الضريبية، وهذا الأمر وإن كان يسهل على الدولة في عملية مواكبة تطورات الجرائم الضريبية المختلفة، وعمل ضوابط متجددة للحد منها من حين لآخر، وذلك بالاعتماد على هذه التعريفية التي تصدر من قبل وزير المالية، إلا أن هذا الأمر يجعل المكلف في الوقت نفسه رهناً لتلك التغييرات التي قد تجري على هذه التعريفات، وذلك بالنظر إلى أن الدولة قد تلجأ في ظل ظروف اقتصادية واجتماعية وحتى سياسية معينة إلى تغيير هذه التعريفات من حين لآخر دون أن تخضع لرقابة البرلمان في مدى مشروعيتها وملاءمتها للجرائم والمخالفات التي تقع من المكلفين، وهو أمر قد يشوب هذه المادة بعيب عدم الدستورية.

أما **المشرع الأردني** فقد نص على ذلك في المادة (٦٠) من قانون ضريبة الدخل المؤقت الصادر في ٢٠٠٩م، التي جاء فيها أن المصالحة التي يحق لمدير عام دائرة الضرائب عقدها في جرائم التهرب الضريبي المنصوص عليها في هذا القانون، يلزم أن تتم في مقابل دفع الضريبة وغرامات التأخير المستحقة وما يُستحق من التعويض القانوني وفق أحكام هذا القانون.

## المطلب الثاني

### آثار التصالح الضريبي

يترتب على التصالح في بعض الجرائم والمخالفات الضريبية آثار بعضها يطول الدعوى الجنائية، والبعض يتعلق بالعقوبات المترتبة عليها، كما أن منها ما يتعلق بالدعوى المدنية.

### الفرع الأول

#### أثر التصالح على الدعوى الجنائية

يترتب على التصالح سقوط الدعوى الجنائية، ووقف السير بإجراءاتها، وإلغاء ما يترتب عليها من آثار<sup>(١)</sup>، وتنقسم الآثار المترتبة على التصالح على الدعوى الجنائية، بحسب المراحل التي تم فيها التصالح، سواء تم هذا التصالح قبل تحريك الدعوى الجنائية، أو بعد تحريكها وقبل صدور حكم بات، أو تم بعد صدور حكم بات فيها.

#### (أ): قبل تحريك الدعوى الجنائية:

في هذه المرحلة يلزم على النيابة أن ترسل القضايا التي تم التصالح فيها ولم يتم التصرف فيها إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب - عن طريق النيابة الكلية - مشفوعة بمذكرة باقتراح حفظها قطعياً أو التقرير فيها بأن لا وجه لإقامة الدعوى الجنائية - بحسب الأحوال - لانقضاء الدعوى الجنائية التصالح<sup>(٢)</sup>.

#### (ب): بعد تحريك الدعوى الجنائية:

إذا تم تحريك الدعوى الجنائية، وتم رفعها إلى المحكمة، وجرى التصالح فيها في هذه المرحلة، فهنا تضمن نص النائب العام في المنشور سالف الذكر في البند السابق على التفرقة بين حالتين:

(١) المادة (١٤٣/ج) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م.

(٢) الكتاب الدوري رقم (٧) لسنة ٢٠٠٥م، الصادر عن النائب العام المصري في ٤ يوليو ٢٠٠٥م، بشأن قانون الضرائب الجديد.

- ١- إذا كانت النيابة قد أمرت بإحالة الأوراق إلى محكمة الجناح الجزئية، ولم يكن المتهم قد أعلن بورقة التكليف بالحضور، فيتم العدول عن الإحالة وترسل إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب - عن طريق النيابة الكلية - مشفوعة بمذكرة باقتراح حفظها قطعياً أو التقرير فيها بأن لا وجه لإقامة الدعوى الجنائية - بحسب الأحوال - لانقضاء الدعوى الجنائية التصالح.
- ٢- إذا تم إعلان المكلف بورقة بإشعار التكليف بالحضور أمام المحكمة المختصة، وكان قد تم التصالح بعد إحالة الدعوى إلى المحكمة أو أثناء نظر الدعوى في أية مرحلة، فهنا يمكن للمتهم الدفع بسبق التصالح في الدعوى الجنائية، كما يمكن هنا أيضاً أن يطلب عضو النيابة المائل بالجلسة من المحكمة الحكم بانقضاء الدعوى الجنائية التصالح.

ويترتب على انقضاء الدعوى الجنائية في هذه المرحلة الإفراج بشكل فوري عن المتهم إذا كان قد تم حبسه احتياطياً، كما تسقط عنه الالتزامات والتعهدات الواقعة عليه بسبب التهمة الموجهة إليه، ويتم إعادة ما تم ضبطه معه أثناء توجيه التهمة إليه مما يندرج في إطار ما يجوز التعامل به، ولا يجوز رفع الدعوى الجنائية مرة أخرى ضد الممول نفسه بشأن الوقائع التي استندت عليها الواقعة التي تم التصالح بشأنها<sup>(١)</sup>.

وعلى الرغم من أن التصالح الذي يتم بين الإدارة الضريبية والممول قبل تحريك إجراءات الدعوى الجنائية يترتب عليه إنهاء النزاع القائم في شأن الواقعة المتعلقة بالدعوى، إلا أنه لا يترتب على هذا التصالح إنهاء كل نزاع قائم بين الإدارة الضريبية وهذا الممول في حالة ما إذا رفعت ضده أكثر من دعوى عمومية، حيث إن التصالح الذي تم في إحداها لا ينصرف أثره إلى الدعاوى الأخرى، وفي هذا الاتجاه أيضاً لا ينتج التصالح أثره إلا فيما يتعلق بسنوات النزاع الذي تم بشأنها التصالح، ولا يؤثر على سنوات أخرى يرتكب فيها الممول الواقعة نفسها المعاقب عليها<sup>(٢)</sup>.

(١) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٢٩٩.

(٢) د. مجدي محمد علي الخولي، جريمة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص ٤١٧، ٤١٨.

كما أنه يترتب على اكتشاف نشاط آخر يمارسه هذا الممول ويندرج في إطار ما ينص القانون على معاقبته، رفع دعوى جنائية جديدة عن هذا النشاط، أو حتى إجراء تصالح جديد عنه مع هذا الممول نفسه<sup>(١)</sup>، مع مراعاة ما ينص عليه القانون فيما يتعلق بالعود إلى ارتكاب الجرم نفسه المعاقب عليه في القانون.

#### (ج): بعد صدور حكم في الدعوى:

يرتب الصلح أثره في وقف تنفيذ العقوبة المحكوم به بقوة القانون<sup>(٢)</sup>، وقد نص المشرع المصري في ذلك بأنه يترتب على التصلح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصلح أثناء تنفيذها<sup>(٣)</sup>، حيث يجب على أعضاء النيابة أن يبادروا إلى إرسال ملفات القضايا مرفقاً بها الطلبات والأوراق والمستندات المتعلقة بالتصلح إلى نيابة مكافحة التهريب من الضرائب - عن طريق النيابة الكلية المختصة - للأمر بوقف تنفيذ العقوبة المقضي بها والإفراج فوراً عن المتهمين المحبوسين تنفيذاً لهذه الأحكام، وذلك بعد التحقق من تمام التصلح وفقاً للقواعد المقررة قانوناً<sup>(٤)</sup>.

ويمتد أثر التصلح إلى الحكم الجنائي غير النهائي حيث يترتب عليه محو كافة الآثار المترتبة على هذا الحكم، بحيث لا يدرج كسابقة على الممول في حالة العود لأنه يلزم لكي تعتبر الواقعة التي تم بشأنها التصلح سابقة في العود أن يصدر بشأنها حكم بات؛ ومن ثم فإنه لا يتم قيد هذه الواقعة في صحيفة السوابق الجنائية للمتهم أو لغيره من الأطراف الذين شملهم التصلح<sup>(٥)</sup>.

(١) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٢٩٩.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن الجنائي رقم ٦٢٤ لسنة ٤٥ ق، جلسة ٢٧ إبريل ١٩٧٥ م، س ٢٦، ص ٣٥٨.

(٣) المادة (١٣٨) من قانون ضريبة الدخل المصري.

(٤) الكتاب الدوري رقم (٧) لسنة ٢٠٠٥ م، الصادر عن النائب العام المصري في ٤ يوليو ٢٠٠٥ م، بشأن قانون الضرائب الجديد.

(٥) د. إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٨٤، ٢٨٥.

## الفرع الثاني

### أثر التصالح على الدعوى المدنية

في جانب الدعوى المدنية يترتب على انقضاء الدعوى بالتصالح انحسار ولاية المحكمة على الدعوى لانتهائها، وهذا هو الأثر المترتب على انقضاء الدعوى بالتصالح، ولا يجوز هنا للمحكمة بالاستمرار في نظر القضية أو بحث أدلتها المقدمة من الخصوم فيها بعد حسم الخصومة والنزاع بالتصالح<sup>(١)</sup>.

أما فيما يتعلق بالدعوى الجنائية فقد جاء في نص المادة (١٣٨) من قانون ضريبة الدخل المصري، بأن التصالح الذي يتم عقده مع المتهم في الدعوى الجنائية لا يؤثر في الدعوى المدنية، سواء كانت هذه الدعوى منظورة مع الدعوى الجنائية بطريق التبعية، أم منظورة أمام القضاء المدني بصورة مستقلة؛ ومن ثم يحق للإدارة الضريبية المطالبة بحقوقها المترتبة على الجريمة المرتكبة، ويلزم على المحكمة الاستمرار في نظر الدعوى المدنية المرفوعة إليها<sup>(٢)</sup>.

ويعمل هذا الأمر بأن الدعوى المدنية في حالة تحريكها بالاستقلال عن الدعوى الجنائية لا تتأثر بالأسباب التي تنقضي بها الدعوى الجنائية، في حين أن الدعوى المدنية التي يتم تحريكها بالتبعية للدعوى الجنائية، يحكمها الاستثناء الذي تقرره الفقرة الثانية من المادة (٢٥٩) من قانون الإجراءات الجنائية المصري، التي تنص على أنه في حالة انقضاء الدعوى بعد رفعها لسبب من الأسباب الخاصة بها، فلا تأثير لذلك في سير الدعوى المدنية المرفوعة<sup>(٣)</sup>.

(١) حكم النقض الصادر من الدائرة التجارية بالمحكمة العليا اليمنية في الطعن رقم (٢٢٠٩٦) لسنة ١٤٢٦هـ (تجاري)، الصادر في جلسة ٢٦ مارس ٢٠٠٥م.

(٢) د. إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٨٥.

(٣) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٣٠٠، ٣٠١.

وفي هذا المقام يثار تساؤل حول أنه لا مجال للحديث عن الدعوى المدنية في هذه الحالة، بالنظر إلى أن التصالح الضريبي لا يتم إلا بأداء المقابل المنصوص عليه في القانون، حيث إن هذا المقابل يجمع بين المبالغ المستحقة كتعويض أو غرامة عن الواقعة المرتكبة بالإضافة إلى مبلغ الضريبة المتهرب من أدائها؛ ومن هنا فالإجابة على هذا التساؤل تتوقف على بيان طبيعة التصالح، من حيث كونه عقداً مدنياً يخضع لأحكام العقود المدنية، أو من حيث إنه عمل ذو طبيعة عقدية وعقابية في الوقت نفسه، فالمتهم يؤدي التعويض عن الواقعة المرتكبة إلى جانب الضريبة المستحقة وهدفه من وراء ذلك أن يتجنب العقوبة التي ينص عليها القانون، ويتحقق للخرانة العامة في الوقت ذاته من خلال مبلغ التعويض أو الغرامة ما فات على الخرانة العامة من كسب وما لحقها من خسارة بسبب الجريمة أو المخالفة الضريبية المرتكبة<sup>(١)</sup>.

(١) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، مرجع سابق، ص ٣٠١.



## الفصل الثاني

# الطريق القضائي

### المبحث الأول

ماهية الطريق القضائي في إنهاء المنازعات الضريبية

### المبحث الثاني

القضاء الضريبي في النظام الضريبي اليمني والمقارن

### المبحث الثالث

وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية



## الفصل الثاني الطريق القضائي

### تمهيد وتقسيم:

هناك عبارة شهيرة للفقيه الفرنسي أناتول فرانس " Anatole France " يقول فيها: " بأن القانون ميت ولكن القاضي حي"<sup>(١)</sup>. وهذا المعنى يسوق بدوره إلى القول بأن نصوص القانون التي تصدر عن السلطة التشريعية تظل جامدة بلا روح، قد تحيد عن العدل أحياناً فيكتوي بنار ظلمها الأبرياء، وقد يستفيد من ثغراتها المخالفون فيفلتون من العقاب مستغلين نصوصها الصماء، وهنا يأتي دور القضاء العادل في هذا المقام كالروح التي تدب معها الحياة في هذه التشريعات.

وكما سبقت لذلك الإشارة فالمنازعات الضريبية تبدأ في الإدارة الضريبية، وينتهي المطاف ببعضها إلى دهاeliz القضاء وأروقة المحاكم، وذلك حينما تقف الوسائل الإدارية عاجزة عن تسويتها في مراحلها المختلفة.

وعلى الرغم من أن اللجوء إلى القضاء يمثل ضماناً للممولين في مواجهة التعسف والظلم الذي قد يتعرضون له من الإدارة الضريبية، إلا أن اللجوء إلى القضاء في المنازعات الضريبية دون ضوابط معينة، قد يترتب عليه مساعدة الممولين المماطلين في دفع الضريبة في إطالة مماطلتهم؛ ومن ثم تأخير حصول الخزنة العامة على حقوقها من الضريبة<sup>(٢)</sup>.

(١) عبارة منشورة على موقع صحيفة الوطن الكويتية شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، العدد الصادر بتاريخ ٢٠ أكتوبر ٢٠٠٩م، الارتباط:

<http://www2.alwatan.com.kw/Default.aspx?MgDid=806753&pageId=35>

(٢) Danshera Cords: Administrative Law And Judicial Review Of Tax Collection Decisions. Saint Louis University Law Journal, USA, Vol. 52:429, September, 2008. p. 433.

والأدهى من ذلك أنه في بعض الأنظمة القضائية التي ترافق محاكمها هيئات محلفين، يمكن أن تتعاطف هذه الهيئات مع هؤلاء الممولين لدوافع سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية أو حتى نفسية معينة؛ مما يُسهم في إهدار حق الخزنة العامة في الضريبة، ومساعدة الممولين المتهربين من دفع الضريبة في تحقيق أهدافهم<sup>(١)</sup>.

ويرى البعض بأن القضاء الضريبي على الرغم من أنه يقوم بدور كبير في الفصل في المنازعات الضريبية، إلا أن ضعف مستوى النظام القضائي في الدولة قد يؤثر سلباً بشكل أو بآخر على هذه العملية خاصة في بعض الدول النامية، وهذا الأمر لا شك بأنه يعوق القضاء الضريبي في تحقيق أهدافه، ويؤثر كذلك في تطبيق سيادة القانون في الدولة، وهو ما قد يدفع بعض الممولين إلى اللجوء إلى أساليب أخرى تمكنهم من التعبير عن تظلمهم من التعسف والظلم الذي قد يتعرضون له من قبل الإدارة الضريبية، طالما أنه لم يتأت لهم الوصول إلى حقهم من خلال القضاء<sup>(٢)</sup>.

من خلال هذا الفصل سيحاول الباحث تناول ماهية الطريق القضائي في إنهاء المنازعات الضريبية، وذلك من حيث القضاء المختص، وأهمية القضاء الضريبي، كما سيتم الحديث من خلال مبحث مستقل عن القضاء الضريبي المختص في النظام الضريبي اليمني وبعض الأنظمة المقارنة، وسيختتم هذا الفصل بسرد وسائل الإثبات المختلفة في المنازعات الضريبية، وبحسب ما سيأتي عرضه من المباحث التالية:

**المبحث الأول: ماهية الطريق القضائي في إنهاء المنازعات الضريبية.**

**المبحث الثاني: القضاء الضريبي في النظام الضريبي اليمني والمقارن.**

**المبحث الثالث: وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية.**

(١) Danshera Cords, Administrative Law And Judicial Review Of Tax Collection Decisions. , Op. Cit., p. 433.

(٢) Frans Vanistendael: Legal Framework for Taxation. Tax Law Design and Drafting , Op. Cit., pp. 15 – 16.

### المبحث الأول

### ماهية الطريق القضائي في إنهاء المنازعات الضريبية

تعددت توجهات الأنظمة الضريبية في تحديد القضاء المختص بالفصل في المنازعات الضريبية، وكذلك كان الأمر عليه بين أوساط بعض الفقه القانوني، حيث توزعت تلك التوجهات بين من يجعل القضاء العادي هو المختص بالفصل في هذه المنازعات، أو من يرى اختصاص ذلك للقضاء الإداري، وبين توجه ثالث يقول بأن المحاكم الضريبية هي صاحبة هذا الاختصاص في ذلك.

ولعل تلك التوجهات والاختلافات نابعة من الأهمية التي يتميز بها الطريق القضائي في الفصل في منازعات يكون طرفاها الدولة ممثلة هنا بالإدارة الضريبية، والأفراد المكلفين بواجبات عامة تتجسد هنا في الضريبة، وهو ما يجعل التقاضي في الضريبة يتميز بخصائص معينة دون غيرها من الدعاوى.

تلك هي مواضيع مبحثنا هذا الذي تم تقسيمه إلى المطلبين التاليين:

**المطلب الأول:** القضاء المختص بالفصل في المنازعات الضريبية.

**المطلب الثاني:** أهمية القضاء الضريبي.

### المطلب الأول

## القضاء المختص بالفصل في المنازعات الضريبية

للأنظمة الضريبية في تحديد القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية اتجاهات مختلفة، وكذلك كان الأمر عليه لدى فقهاء القانون الذين اختلفت آراؤهم وتعددت أقوالهم حول القضاء المختص بنظر هذه المنازعات، وكل يدافع عن قوله بحجج شتى ومبررات مختلفة، وقد توزعت تلك التوجهات والآراء في الأقوال التي سيتم توزيعها على الفروع التالية:

### الفرع الأول

## القول باختصاص المحاكم العادية

ويندرج ضمن هذا الرأي توجه المشرع في مصر في قانون ضرائب الدخل الصادر رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م، وكذا ما سار عليه النظامان الضريبيان التونسي والسوداني، وغير ذلك من الأنظمة الضريبية إلى جانب تأييد بعض الفقه القانوني لذلك.

#### ١- مصر:

جاء في نص المادة (١٢٣) من قانون ضرائب الدخل بأن لكل من الإدارة الضريبية والممول الطعن في قرار لجنة الطعن الضريبي أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال (٣٠) يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار، وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيس للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة، وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية، ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أيّاً كانت قيمته.

وبناءً على نص المادة السابقة الذكر فإن الاختصاص بنظر الدعاوى المتعلقة بضرائب الدخل ينعقد للمحكمة الابتدائية أيّاً كان مقدار الضريبة محل النزاع، أو مقدار الضريبة المختلف عليه، بل إنه حتى في بعض الحالات التي لا يتحقق فيها ربح

وينحصر النزاع فيها على تقدير الخسائر الجائز ترحيلها إلى خمس سنوات لاحقة، حتى ولو كان نصاب الدعوى من اختصاص المحكمة الجزئية<sup>(١)</sup>.

والمحكمة التي تختص بمنازعات الضرائب هي المحكمة التجارية، وتتولى في المحاكم الابتدائية دوائر معينة للفصل في الطعون الضريبية، وذلك بهدف أن يتوافر لهذه الدوائر التخصص الذي يمكنها من الفصل في الدعاوى الضريبية المعروضة أمامها بشكل سريع وبما لا يخل بمبدأ تحقيق العدل والإنصاف<sup>(٢)</sup>.

## ٢- تونس:

وفقاً لما نص عليه الفصل (٥٤) من مجلة الإجراءات الجبائية فإن المحاكم الابتدائية تختص بالنظر في الدعاوى المتعلقة بالاعتراض على قرارات التوظيف الإجباري للأداء والمتعلقة كذلك باسترداد الضريبة.

أما عن الاختصاص المكاني للمحكمة فقد نص الفصل (٥٥) من المجلة كذلك على أن تُرفع الدعوى ضد مصالح الجباية لدى المحكمة الابتدائية التي توجد بدائرتها المصلحة الجبائية المتعهدة بالملف...

## ٣- السودان:

جاء في نص المادة (٢٠١/٩٥) من قانون ضريبة الدخل الصادر سنة ١٩٨٦م، بأنه يجوز لأي شخص أبلغ إليه إعلان يقتضي أحكام المادة (٥٨/ز) من القانون، أو لوكيل الديوان (مسئول الإدارة الضريبية) في حالة عدم اقتناعه بقرار لجنة الضرائب؛ أن يطعن في ذلك أمام المحكمة المختصة، بإعلان مكتوب إلى المحكمة المختصة، مع تسليم صورة منه إلى الطرف الآخر، وذلك خلال (٤٥) يوماً من تاريخ الإبلاغ بالإعلان.

(١) د. نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص ٢٧٤، ٢٧٥.

(٢) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٢٥٢.

وكان قد جاء في نص المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل، في تعريف المحكمة المختصة بأنها تلك التي تختص بالطعون الإدارية بحسب قانون الإجراءات المدنية لسنة ١٩٨٣م أو أي قانون آخر يحل محله.

والمحكمة المختصة بحسب نص المادة (١٨) من قانون الإجراءات المدنية، هي المحكمة المدنية العامة، التي تختص بالفصل في الطعون والقرارات الإدارية، التي يندرج ضمنها المنازعات الضريبية.

#### رأي الفقه:

طالب جانب من الفقه القانوني الفرنسي بإسناد الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية إلى القاضي المدني؛ وذلك لأن القضاء المدني هو المختص بتطبيق القانون المدني الذي يُعد الشريعة العامة لفروع القانون الوضعي؛ فيجب تطبيق أحكامه فيما لم يرد بشأنه نص خاص. ومن ثم يكون هذا القضاء هو الأول بتطبيق نصوص القانون الضريبي، التي تُعد في الأصل استثناءً من أحكام القانون العام؛ لأن ذلك يندرج في إطار رعاية مصالح الأفراد، وذلك بالنظر إلى أن القضاء المدني يلتزم بالأحكام العامة التي تصب في حماية حقوقهم، وهو أمر لا يتوافر في القاضي الإداري الذي يميل هوأه أحياناً إلى الدفاع عن مصالح الإدارة والخزانة العامة<sup>(١)</sup>.

(١) Trotabas (L.), Précis de science et de législation financière, 1953, p.322 No 343. مشار إليه في: د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ١٥٢، ١٥٣.

## الفرع الثاني

### القول باختصاص المحاكم الإدارية

يتولى القضاء الإداري الفصل في منازعات الضرائب في بعض الدول، منها فرنسا وفنلندا وبولندا وكذا في السعودية والمغرب ولبنان، نستعرض ذلك في بعض هذه الدول، إضافة إلى استعراض رأي الفقه المؤيد لهذا الاتجاه.

#### ١- فرنسا:

تتميز فرنسا بنظام قضائي مزدوج، حيث تتولى محاكم القضاء العادي المسؤولية عن النظر في دعاوى القانون الخاص، وتخضع أحكامها الابتدائية والاستئنافية لرقابة محكمة النقض باعتبارها محكمة قانون، وفي المقابل هناك محاكم القضاء الإداري التي تتولى النظر في الدعاوى المتعلقة بالقانون العام، وتخضع أحكامها الابتدائية والاستئنافية لرقابة مجلس الدولة الذي يُعد أعلى سلطة قضائية إدارية في الدولة، ويقابل هذا المجلس محكمة النقض أو المحكمة العليا في القضاء العادي.

وتختلف الولاية القضائية في القضاء العادي والقضاء الإداري في نظر المنازعات الضريبية بحسب نوع الضريبة موضوع المنازعة، فالمحاكم الإدارية تختص بمنازعات الضرائب المتعلقة بضرائب الدخل وضرائب الشركات وضرائب المبيعات وضرائب العقارات، في حين تختص المحاكم القضائية بالنظر في المنازعات المتعلقة بضرائب الدمغة على العقارات أو الهبات أو المبيعات<sup>(١)</sup>.

وعلى كل يرى الباحث بحسب ما هو سائد في النظام القضائي الفرنسي بأن المحاكم الإدارية على اختلاف درجاتها في فرنسا هي صاحبة الولاية الأصلية بنظر المنازعات الضريبية، سواء ما يتعلق منها بربط هذه الضريبة أو استردادها وما يدور بين ذلك من منازعات مختلفة.

(١) موقع (easydroit.fr) الفرنسي على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت، الارتباط:

<http://www.easydroit.fr/justice/Les-voies-de-recours/L-appel.htm>

## ٢- السعودية:

جاء في نص المادة (٦٦/و) من نظام ضريبة الدخل الجديد على أن قرار لجنة الاستئناف الضريبي يصبح نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال ستين يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وديوان المظالم هو هيئة قضائية إدارية مستقلة، يرتبط مباشرة بالملك، ويتكون من المحكمة الإدارية العليا، ومحاكم الاستئناف، والمحاكم الإدارية<sup>(١)</sup>.

## ٣- المغرب:

جاء في نص المادة (٨) من قانون المحاكم الإدارية على أنه يندرج ضمن اختصاص المحاكم الإدارية نظر المنازعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب، وبالبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزانة العامة.

واستثني من عموم نص المادة السابقة ما جاءت به المادة (٩) من القانون نفسه، بأن يظل المجلس الأعلى مختصاً بالبت ابتدائياً ونهائياً في طلبات الإلغاء بسبب تجاوز السلطة المتعلقة بالقرارات التنظيمية والفردية الصادرة عن الوزير الأول (رئيس الوزراء)، وكذا قرارات السلطة التي يتعدى نطاق تنفيذها دائرة الاختصاص المحلي لمحكمة إدارية.

وقد تضمنت المادة (٣٣) من القانون السالف الذكر حصراً بأنواع الضرائب التي تختص المحاكم الإدارية بالنظر في منازعاتها، حيث نصت هذه المادة على أن ترفع إلى المحاكم الإدارية النزاعات التي تختص السلطة القضائية بالبت فيها بموجب:

- ١- المادة (٤٦) من القانون رقم (٨٥-٣٠) المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم (٣٤٧-٨٥-١) بتاريخ ٧ ربيع الآخر ١٤٠٦هـ (٢٠ ديسمبر ١٩٨٥م).

(١) المادتان (٨، ١) من نظام ديوان المظالم السعودي الصادر في ١٤٢٨هـ.

٢- المادة (٤١) من القانون رقم (٨٦ - ٢٤) المحدثه بموجبه ضريبة على الشركات، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم (٢٣٩ - ٨٦ - ١) بتاريخ ٢٨ من ربيع الآخر ١٤٠٧هـ (٣١ ديسمبر ١٩٨٦م).

٣- المادة (١٠٧) من القانون رقم (٨٩ - ١٧) المتعلق بالضريبة العامة على الدخل، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم (١١٦ - ٨٩ - ١) بتاريخ ٢١ من ربيع الآخر ١٤١٠هـ (٢١ نوفمبر ١٩٨٩م).

٤- الفصول (١٣ مكرر، ٣٨، ٥٠، ٥١، ٥٢) من الكتاب الأول من المرسوم رقم (١١٥١ - ٨٥ - ٢) الصادر في ١٢ جمادى الآخرة ١٣٧٨هـ (٢٤ ديسمبر ١٩٥٨) بتدوين النصوص المتعلقة بالتسجيل والدمغة.

يضاف لذلك ما ورد في نص المادة (٣٤) من القانون نفسه التي نصت على أن تختص المحكمة الإدارية الواقع في دائرة اختصاصها العقار المفروضة عليه الضريبة بالنظر في الطعون المتعلقة بقرارات لجنة التحكيم المحدثه بالمادة (٢٠) من القانون رقم (٨٩ - ٣٧) المتعلق بالضريبة الحضرية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم (٢٢٨ - ٨٩ - ١) بتاريخ فاتح جمادى الآخرة ١٤١٠هـ (٣٠ ديسمبر ١٩٨٩م).

والحصر للمنازعات الضريبية التي وردت في نص المادتين السابقتين غالباً ما يكون محل لبس، حيث تثور بمناسبتها العديد من التساؤلات عما إذا كانت المحاكم الإدارية لا تختص بمنازعات الضرائب التي لم يرد ذكرها في نص هاتين المادتين، إلا أن الرأي الراجح يميل إلى المبدأ العام القائل بأن الاختصاص النوعي لهذه المحاكم يشمل جميع منازعات الضرائب والديون المستحقة للدولة بصفة عامة، والسرد لأنواع الضرائب مضمون المادتين السابق ذكرهما إنما جاء من المشرع على سبيل المثال فقط وليس الحصر<sup>(١)</sup>.

(١) د. محمد السماحي: **مسطرة المنازعة في الضريبة**، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الرباط، المغرب، الطبعة الثانية، ٢٠٠٣م، ص ١٨٥، ١٨٦.

## ٤- لبنان:

جاء في نص المادة (٩٦) من قانون ضريبة الدخل اللبناني رقم (١٤٤) لسنة ١٩٥٩م، على أن يحق لكل من الدائرة المالية والمكلف استئناف قرار اللجنة الابتدائية المختصة بدراسة الاعتراضات الضريبية والفصل فيها، وذلك لدى مجلس شورى الدولة<sup>(١)</sup>، خلال عشرين يوماً من تاريخ التبليغ.

## رأي الفقه:

يرى جانب من الفقه أن القضاء الإداري هو الذي يجب أن يختص بالبت في المنازعات الضريبية، ومرجع ذلك يعود إلى أن عملية ربط وتحصيل الضريبة يندرج أساساً تحت إطار القرارات الإدارية التي تصدر عن السلطة العامة ممثلة في الإدارة الضريبية؛ ومن ثم فإن من المنطقي أن يختص القضاء الإداري بنظر المنازعات المتعلقة بها<sup>(٢)</sup>.

(١) مجلس شورى الدولة: هو المحكمة الإدارية العليا في لبنان ويعتمد نظام القضاء المزدوج: القضاء العدلي للبت في المنازعات المدنية والجزائية، والقضاء الإداري للبت في المنازعات الإدارية التي يكون أحد أطرافها شخص من أشخاص القانون العام (الدولة - المؤسسات العامة - البلديات) عند ممارسته سلطة عامة وفي سائر الأمور الخاضعة لمبادئ القانون العام.

انظر في تعريف هذا المجلس، موقع المجلس على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

<http://www.statecouncil.gov.lb/ta3rif.htm>

(٢) د. محمد فؤاد إبراهيم، الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، ١٩٥٥م، ص ٣٥٧.

### الفرع الثالث

### القول باختصاص محاكم ضريبية متخصصة

نظراً للخصوصية التي تتميز بها المنازعات الضريبية، فقد قامت بعض الدول بتشكيل محاكم متخصصة بنظر هذه المنازعات، من ذلك ما هو جاري العمل به في النظام الضريبي الأمريكي والتشيلي واليمن والأردن، إضافة إلى تأييد جانب من الفقه لإنشاء محاكم ضريبية متخصصة بنظر هذا النوع من المنازعات.

#### ١ - الولايات المتحدة الأمريكية<sup>(١)</sup>:

يعود تاريخ القضاء الضريبي في الولايات المتحدة إلى العقد الثالث من القرن العشرين وتحديداً إلى العام ١٩٢٤م، حينما نص الكونجرس في قانون ضريبة الدخل الصادر في العام نفسه والذي كان يطلق عليه قانون "The Mellon Tax Bill" على إنشاء "مجلس للطعون الضريبية" "US Board of Tax Appeals"، وذلك من أجل زيادة وسائل الفصل في المنازعات الضريبية التي تطرأ خلال عملية ربط وتحصيل الضريبة على الممولين.

وفي العام ١٩٤٢م أصدر الكونجرس قانوناً للإيرادات، وأعاد تشكيل وتسمية مجلس الطعون السابق إلى محكمة ضريبية باسم "محكمة الضرائب في الولايات المتحدة" "Tax Court of the United States".

وفي العام ١٩٦٩م صدر قانون للإصلاح الضريبي في الولايات المتحدة تم بموجبه تغيير اسم هذه المحكمة إلى اسمها الحالي "محكمة ضرائب الولايات المتحدة" "United States Tax Court"، وقد جرى افتتاح مبنى خاص بهذه المحكمة في ٢٢ نوفمبر ١٩٧٤م بمناسبة الذكرى الخمسين لإصدار قانون الإيرادات الداخلية.

(١) موقع محكمة الضرائب الاتحادية الأمريكية (United States Tax Court) على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت، الارتباط: <http://www.ustaxcourt.gov/about.htm> وموقع ويكيبيديا الموسوعة الحرة (wikipedia) على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: [http://en.wikipedia.org/wiki/United\\_States\\_Tax\\_Court](http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Tax_Court)

ويندرج إنشاء وتسمية هذه المحكمة تحت إطار المادة الأولى من الدستور الأمريكي، وبناءً على قانون الإيرادات الداخلية<sup>(١)</sup>، ومن أهم أهداف إنشاء هذه المحكمة تركيز الاختصاص القضائي والإداري في الجانب الضريبي بما يضمن حقوق الخزنة العامة، وتقليل تكاليف التقاضي، وتسهيل إجراءاته، إضافة لضمان حقوق الممولين. وتتولى نظر المنازعات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية (IRS) والمكاتب التابعة لها والممولين بمناسبة تطبيق التشريعات الضريبية.

وتتكون هذه المحكمة من (١٩) قاضياً يصدر بتعيينهم قرار من رئيس الولايات المتحدة بعد مشاورة وموافقة مجلس الشيوخ، ويُشترط أن يكون القضاة المعينون على درجة عالية من الكفاءة والخبرة والقدرة على أداء المهام الموكلة إليهم، وتكون عضوية القاضي في المحكمة لمدة (١٥) سنة، ويمكن عزله من قبل الرئيس قبل انتهاء تلك الفترة إذا ثبت إهماله في واجبه أو سوء تصرفه، وذلك بعد مناقشته والاستماع إليه حول التهم المنسوبة إليه<sup>(٢)</sup>، كما يتم تعيين قاضٍ كل سنتين على رأس المحكمة يكون بمثابة رئيس للقضاة في المحكمة<sup>(٣)</sup>.

ويقع المكتب الرئيسي للمحكمة في العاصمة الأمريكية واشنطن دي سي "Washington, D.C" بمقاطعة كولومبيا "District of Columbia"، ويجوز للقضاة عقد أية جلسة لهم في أية مدينة في الولايات المتحدة، بحيث يسافر القضاة إلى مدن محددة سلفاً بعد إجراء الترتيبات اللازمة لذلك<sup>(٤)</sup>، وتعد المحكمة جلساتها في الوقت الراهن في أكثر من (٧٤) مدينة منتشرة في معظم الولايات الأمريكية<sup>(٥)</sup>.

(١) Internal Revenue Code (IRC), Sec 7441.

(٢) Internal Revenue Code (IRC), Sec 7443.

(٣) Internal Revenue Code (IRC), Sec 7444.

(٤) Internal Revenue Code (IRC), Sec 7445.

(٥) Thomas D. Greenaway: Choice of Forum in Federal Civil Tax Litigation  
The Journal Tax Lawyer, Vol. 62, No. 2, Winter 2009, USA, p 311.

ويتحدد زمان ومكان عقد جلسات هذه المحكمة والشعب التابعة لها من قبل رئيس المحكمة، وذلك بهدف تأمين فرص وأوقات مناسبة للممولين لتجهيز إثباتاتهم وأوجه دفاعهم قبل المثول أمام المحكمة<sup>(١)</sup>.

**كما يمكن للممول اللجوء إلى المحكمة الابتدائية (U.S. District Court)،** وذلك في دعاوى ضريبية تتعلق باسترداد الضريبة التي دفعها الممول بالزيادة عن الضريبة المستحقة عليه، وتتشكل هذه المحكمة من قاض واحد، ويُتبع فيها نظام المحلفين، ولذلك تصنف على أنها أكثر عدالة بالنسبة للمولين الذين يحبذون اللجوء إليها. ويتم الطعن في أحكام هذه المحكمة أمام محكمة الاستئناف الدائرة الإقليمية (U.S. Court of Appeals (Regional Circuit))<sup>(٢)</sup>.

**وهناك أيضا محكمة المطالبات الاتحادية (U.S. Court of Federal Claims)،** التي تختص كذلك بنظر الدعاوى الخاصة باسترداد الضرائب التي دفعها الممول بالزيادة على الضريبة المستحقة عليه، إلا أنه لا يُتبع في هذه المحكمة نظام المحلفين، كما يجوز استئناف أحكامها أمام محكمة الاستئناف الدائرة الاتحادية (U.S. Court of Appeals (Federal Circuit))<sup>(٣)</sup>.

## ٢- تشيلي<sup>(٤)</sup>:

بدأت تشيلي في بداية العام ٢٠١٠م تطبيق نظام جديد يتضمن استحداث محاكم ضريبية وجمركية، وذلك بموجب القانون رقم (٢٠,٣٢٢) الذي نشر في الجريدة الرسمية بعد موافقة الكونغرس التشيلي عليه ومصادقة المحكمة الدستورية العليا،

(١) Internal Revenue Code (IRC), Sec 7446.

(٢) Internal Revenue Service (IRS) USA, Publication (556) (Rev. May-2008) Catalog Number 15104N: "Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund".

(٣) Ibid.

(٤) Miguel A. Zamora: Current Tax Developments In Chile – 2010, 11th Annual Latin American Tax Conference, The Biltmore Hotel, Coral Gables, FL March 10-11, 2010, pp.11- 12.

وبموجب هذا النظام ستتولى محاكم ضريبية متخصصة الفصل في القضايا الضريبية والجمركية على اختلافها.

وقد دخل هذا القانون واقع التطبيق اعتباراً من ٤ فبراير ٢٠١٠م في مختلف ولايات الدولة، وقد جرى تطبيقه ابتداءً في منطقتي أنتوفاجاستا وكوبيابو (Antofagasta and Copiapo) اعتباراً من بداية العام ٢٠١٠م، وسيتم تطبيقه بعد ذلك ليشمل جميع ولايات تشيلي مع نهاية العام ٢٠١٤م، حيث تم في إطار منظومة إصلاح النظام الضريبي في الدولة إجراء تعديلات دستورية معينة تصب في إطار هذه الإصلاحات.

ومن السمات الرئيسية لهذا النظام، أن هذه المحاكم ستكون مستقلة تماماً عن الإدارة الضريبية، وتتألف كل محكمة من قاض واحد في معظم مناطق الدولة، باستثناء العاصمة سانتياغو (Santiago) التي ستنشأ فيها أربع محاكم تتوزع على مناطقها المختلفة، إحداها في شرق سانتياغو، التي ستتألف من قاضيين اثنين، وستختص هذه المحاكم إضافة إلى القضايا الضريبية بنظر القضايا المتعلقة بالجمارك.

ويلزم قبل اللجوء إلى هذه المحاكم استكمال إجراءات التظلم والطعن الضريبي أمام الإدارة الضريبية، وذلك بهدف الحد والتقليل من المنازعات الضريبية غير الضرورية التي ستعرض على المحكمة للفصل فيها، إلا أنه على الرغم من ذلك يمكن للمكلفين عرض دعوهم على المحكمة مباشرة وفقاً لتقديراتهم الخاصة ووفقاً لشروط معينة، وذلك بهدف حماية المكلفين من أوجه التعسف والقصور التي قد تلحقهم بسبب الإجراءات التي تصدر عن الإدارة الضريبية تجاههم.

ونظام الضرائب الجديد هذا يشبه النظام السابق في كثير من جوانبه، باستثناء المدة المحددة لرفع الدعاوى الضريبية التي جرى تحديدها بـ (٩٠) يوماً من تاريخ إبلاغ قرار ربط الضريبة أو انتهاء بإجراءات الاعتراض الإداري، إضافة لتمديد مدة تقديم الأدلة في الدعاوى المرفوعة إلى (٢٠) يوماً. كما أن أحكام وقرارات هذه المحاكم قابلة للاستئناف أمام محاكم الاستئناف في الدولة.

## ٣- الأردن:

شهدت نهاية العام ٢٠٠٩م صدور القانون المؤقت رقم (٨٢) بشأن قانون ضريبة الدخل، والذي نصت المادة الأولى منه على تسميته (قانون ضريبة الدخل لسنة ٢٠٠٩)، وبأن يتم البدء بالعمل به من أول يناير ٢٠١٠م.

وقد جاء في المادة (٤٢/أ) من هذا القانون النص على إنشاء محكمة بداية تسمى محكمة البداية الضريبية، وتتألف من رئيس وعدد من القضاة يتم تعيينهم من المجلس القضائي.

وتختص هذه المحكمة بنظر جميع الدعاوى والخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه. مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها، جزائية كانت أو حقوقية أو إدارية، وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة، أو التعويض القانوني، أو غرامة التأخير، أو أية مبالغ أخرى يتعين دفعها أو اقتطاعها أو توريدها أو ردها بحسب أحكام هذا القانون بما في ذلك الدعاوى التالية:

١- الدعاوى المقامة للطعن في القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض وفق أحكام البند (٢) من الفقرة (ز) من المادة (٣٢) من هذا القانون.

٢- القرارات المعدلة لقرارات التدقيق أو لقرارات التقدير الإداري، أو للقرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض والقابلة للطعن وفق أحكام هذا القانون.

٣- الجرائم التي ترتكب خلافاً لأحكام هذا القانون.

٤- الطلبات المقدمة للطعن في قرارات إلقاء الحجز التحفظي أو المنع من السفر.

كما تضمنت المادة (٤٢/ب) من هذا القانون النص كذلك على إنشاء محكمة استئناف تسمى (محكمة الاستئناف الضريبية) تتألف من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي.

وجاء في نص المادة (٤٢/ن) من هذا القانون بأن تحال جميع الدعاوى المقيدة بتاريخ سريان أحكام هذا القانون لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل المشكلة بناءً على أحكام قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ إلى محكمة الاستئناف الضريبية للنظر ومتابعة السير فيها من النقطة التي وصلت إليها.

ومع مراعاة ما ورد في الفقرة السابقة تختص محكمة البداية الضريبية بالنظر في جميع الدعاوى التي تقام بعد نفاذ أحكام هذا القانون، والتي كانت تدخل قبل نفاذه ضمن اختصاص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بناءً على أحكام قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ أو قانون منطقة العقبة الاقتصادية الخاصة النافذ.

#### ٤- اليمن:

عند استعراض القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية في اليمن في ظل قانون ضرائب الدخل السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ م، والقرار الجمهوري بقانون رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣ م بشأن إنشاء محكمتين للضرائب بأمانة العاصمة ومحافظة عدن، سلاحظ بأن القضاء الضريبي في اليمن ما هو إلا خليط تجتمع فيه محاكم ضريبية في أمانة العاصمة ومحافظة عدن، ومحاكم أموال عامة في المحافظات التي لا توجد فيها محاكم ضريبية، ومحاكم ابتدائية في المحافظات التي لا توجد فيها محاكم أموال عامة، وكل هذه المحاكم تختص في آن واحد بنظر القضايا الضريبية، مع اختلاف أن كلاً منها ينظر هذه القضايا في حدود اختصاصها المكاني، ويرى الباحث أن السبب الذي يقف وراء ذلك هو عدم توفر الإمكانيات المادية والبشرية، التي حالت دون إنشاء محاكم ضريبية متخصصة في عموم محافظات الجمهورية.

وقد حاول المشرع اليمني معالجة ذلك في المادة (١٢٤) من قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ م التي جاء النص فيها على تشكيل محاكم ضريبية ابتدائية مختصة ومتفرغة للفصل في قضايا الضرائب في أمانة العاصمة وعموم محافظات الجمهورية، ويكون لهذه المحاكم وحدها النظر في القضايا الضريبية المدنية والجنائية

وطلبات الحجز وقضايا التنفيذ، ويتم تشكيلها وفقاً لأحكام السلطة القضائية، وعلى أن يكون أعضاؤها من ذوي الخبرة في المجال المالي والضريبي.

ويرى الباحث كذلك أن هذه المعالجة التشريعية تعكس النية الجادة لدى المشرع اليمني في إيجاد قضاء ضريبي متخصص في القضايا الضريبية المختلفة، التي يتوقع الباحث أن تتضاعف خلال السنوات المقبلة بسبب الظروف والسياسات الاقتصادية التي تمر بها الدولة، والتي تدفع الحكومة اليمنية إلى السعي والعمل على إيجاد موارد مالية للدولة في ظل تناقص الموارد النفطية المتاحة.

وعموماً فإن البعض يرى بأن عملية إنشاء محاكم ضريبية متخصصة في اليمن بعد إعادة تحقيق الوحدة اليمنية عام ١٩٩٠م مرت بثلاث مراحل<sup>(١)</sup>، ويضيف إليها الباحث مرحلة رابعة، وذلك بحسب ما سيتم عرضه:

**المرحلة الأولى:** كانت هذه المرحلة مرافقة لصدور قانون الضرائب على الدخل رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م، حيث نصت المادة (٧٩) منه على تشكيل محاكم قضائية مختصة ومتفرغة للفصل في قضايا ضرائب الدخل في أمانة العاصمة والمحافظات، ويكون لها وحدها النظر في الطعون في القضايا الضريبية والمخالفات، ويكون تشكيلها وفقاً لأحكام قانون السلطة القضائية على أن يكون أعضاؤها من ذوي الخبرة في المجالين المالي والضريبي، كما تضمن نص المادة (٨٠) على أن تختص محكمة قضايا ضرائب الدخل النظر في الطعون المقدمة من المصلحة أو المكلف طعناً في قرارات لجان الطعن، وكذا النظر في الدعاوي المتعلقة بالمخالفات الضريبية وجرائم التهرب الضريبي.

**المرحلة الثانية:** بدأت مع صدور القرار الجمهوري رقم (٣) لسنة ١٩٩٦م بشأن إنشاء محاكم للأموال العامة في بعض المحافظات الرئيسية، ويندرج ضمن اختصاصاتها الفصل في القضايا المتعلقة بالضرائب والجمارك.

(١) د. يوسف هزاع مهيوب الوافي: الوافي في المالية العامة والتشريع الضريبي اليمني، مكتبة ومركز الصديق، صنعاء، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م، ص ٣٨٤، ٣٨٥.

**المرحلة الثالثة:** تمثلت بصدور القرار الجمهوري رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣م، بإنشاء محاكم للضرائب وتحديد اختصاصاتها، حيث تضمن هذا القرار النص على إنشاء محكمتين ابتدائيتين للضرائب في كل من أمانة العاصمة ومحافظة عدن.

وتختص هاتان المحكمتان بالفصل في الطعون المقدمة من الإدارة الضريبية أو المكلف في قرارات لجان الطعون الضريبية، إضافة للدعوى المتعلقة بالمخالفات الضريبية والتهرب الضريبي.

وفي غير أمانة العاصمة ومحافظة عدن يظل الاختصاص بنظر الدعاوى الضريبية لمحاكم الأموال العامة ضمن دائرة اختصاصها، وفي المدن التي لا توجد فيها محاكم للأموال العامة يبقى الاختصاص بنظر هذه القضايا للمحاكم الابتدائية ذات الولاية العامة، وعلى أن يتولى الفصل فيها القاضي المختص في المحكمة؛ فإن لم يوجد فرئيس المحكمة<sup>(١)</sup>.

وتتألف محكمتا الضرائب الابتدائية من قاض واحد، ويجوز عند توفر العدد الكافي من القضاة أن تتألف من ثلاثة قضاة، على أن يراعى عند تشكيل هذه المحاكم أن يكون قضاتها من ذوي الخبرة في المجالين المالي والضريبي.

وتستأنف أحكام وقرارات محاكم الضرائب، ومحاكم الأموال العامة، والمحاكم الابتدائية ذات الولاية العامة في قضايا الضرائب، أمام محاكم الاستئناف في أمانة العاصمة والمحافظات.

**المرحلة الرابعة:** يمكن إضافة مرحلة رابعة للمراحل الثلاث السابقة، وتتلخص هذه المرحلة فيما نص عليه قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م من إضافات على هيكله القضاء الضريبي في اليمن، فقد نصت المادة (١٢٤) على أن تنشأ محاكم ابتدائية متخصصة ومتفرغة للنظر والفصل في القضايا الضريبية في أمانة العاصمة والمحافظات، ويكون لها وحدها الولاية بالنظر في جميع القضايا الضريبية المدنية والجنائية وطلبات الحجز وقضايا التنفيذ، ويتم تشكيلها وفقاً لأحكام قانون السلطة القضائية، على أن يراعى في هيئة الحكم توافر الخبرة في المجالين الضريبي والمالي.

(١) وهنا يظهر ما قصده الباحث من وجود خليط تجتمع فيه محاكم عدة تختص في آن واحد بنظر القضايا الضريبية، مع اختلاف يتمثل في أن كلاً منها ينظر هذه القضايا في حدود اختصاص مكاني معين.

ويُحدد الاختصاص النوعي لمحاكم الضرائب الابتدائية بالنظر في الطعون المقدمة من المصلحة والمكلف في قرارات لجان الطعن لضرائب الدخل والضريبة العامة على المبيعات، وعلى الطاعن إقامة الدليل والإثبات على صحة طعنه. وكذا النظر في الدعاوي المتعلقة بالمخالفات الضريبية وجرائم التهرب الضريبي المرفوعة من المصلحة أو من النيابة بناءً على طلب من رئيس المصلحة، وبما لا يتعارض مع القوانين النافذة. وكذلك النظر في طلبات ودعاوي الحجز المتعلقة بالاستحقاقات الضريبية المرفوعة إليها بموجب أحكام هذا القانون وقانون الضريبة العامة على المبيعات وقانون تحصيل الأموال العامة وتنفيذ الأحكام الضريبية النهائية.

كما تم النص في المادة (١٢٥) والمادة (١٢٦) من هذا القانون على تشكيل شعب استئنافية متخصصة ومتفرغة بالقضايا الضريبية في مختلف المحاكم الاستئنافية بأمانة العاصمة والمحافظات، وكذا النص على إنشاء دائرة متخصصة ومتفرغة بالمحكمة العليا تتولى الفصل في الطعون الجائز رفعها إليها طعنًا في الأحكام الصادرة من الشعب الضريبية الاستئنافية. وذلك في مجمله لا شك في أنه يُعد تدشيناً لمرحلة جديدة في القضاء الضريبي في اليمن.

#### رأي الفقه:

يؤيد جانب من الفقه إنشاء محاكم ضريبية متخصصة ومستقلة عن كل من المحاكم العادية أو الإدارية، وذلك نظراً للخصوصية التي يميز بها القانون الضريبي عن القوانين الأخرى، حيث إن هذه المحاكم تُسهم في تأصيل مبادئ القانون الضريبي المتشعبة والمعقدة نتيجة للتطورات الاقتصادية والقانونية المتعاقبة، وبما يُسهم في تلافي أوجه التناقض والتعارض الذي قد يشوب أحكام المحاكم العادية نتيجة لتأثرها بقواعد القانون الخاص، أو تلك الصادرة عن القضاء الإداري بسبب تأثرها بأحكام وقواعد القانون العام<sup>(١)</sup>.

(١) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٣٠، ٣١.

## المطلب الثاني أهمية القضاء الضريبي

سبق وأن عرض الباحث في الفصل السابق الوسائل الإدارية لإنهاء المنازعات الضريبية من اتفاق مباشر يتم التوصل من خلاله إلى إنهاء أوجه اعتراض الممول على قرار اتخذته الإدارة الضريبية تجاهه، أو من خلال لجان الطعن الضريبي التي يتوافر لها بعض الصلاحيات والحياد في إصدار قراراتها بشأن موضوع هذا الخلاف.

إلا أن عجز الوسائل الإدارية بمراحلها المختلفة عن إنهاء الخلاف، وقطع الخصومة، يدفع بهذا الخلاف إلى السير في دروب القضاء، لتقول المحاكم كلمتها للفصل فيها. وطريق القضاء طريق يطمئن إليه الممول، حيث يجد فيه الحكم الذي يركن إلى عدله، ويثق في حياده، وتتوافر لديه وسائل إنصافه، وحماية حقوقه، أمام سطوة وسلطان الإدارة الضريبية، التي يوفر لها القضاء أيضاً طريقاً للطعن في قرارات لجان الطعن الضريبي التي لا توافق هواها، أو تحقق غايتها، وبما يضمن حماية ورعاية حقوق الخزانة العامة في الضريبة.

ومن ثم وبناءً على ما سبق، يمكن القول بأن الطريق القضائي في إنهاء النزاع الضريبي له أهمية قصوى تتحقق معها أهداف عدة، منها تفعيل مبدأ قانونية الضريبة، وتحقيق مبدأ العدل والإنصاف، وفرض نوع من الرقابة على أعمال الإدارة، وسيتم فيما يلي الإشارة إلى بعض هذه الأهداف في البنود التالية:

### أولاً: حماية حقوق وحرريات المكلفين:

إن الطريق القضائي لإنهاء المنازعة الضريبية بما يشتمل عليه من إجراءات ومراحل يُعد ضماناً ناجحة لحقوق المكلفين، ضد ما تكتنفه بعض قرارات الإدارة الضريبية من أوجه تعسف أو خطأ، والقضاء هنا يمثل لأطراف المنازعة الضريبية حكماً تتوفر فيه صفات الاستقلال والحياد، وتختفي معه بعض أوجه الاعتراض والتوجس الموجودة في نفوس المكلفين تجاه الوسائل الإدارية، والتي تكون ناتجة أحياناً

عن شعورهم بأنهم أمام خصم وحكم في آن واحد، وهو ما يجعل القرارات الصادرة في مراحل الطريق الإداري محل شك وريبة لديهم<sup>(١)</sup>.

وما سبق يسوق إلى الحديث حول حق الأفراد في اللجوء إلى القضاء لحماية حقوقهم وحرياتهم، وهو حق تنص عليه دساتير الدول والعديد من المواثيق الدولية<sup>(٢)</sup>.

كما يسوقنا ذلك أيضاً للإشارة إلى ضمانات مهمة تُعد من أهم الضمانات التي تتمتع بها السلطة القضائية، وتتمثل في مبدأ استقلال القضاء عن سائر سلطات الدولة التشريعية والتنفيذية، فالقضاء مستقل لا سلطان عليه، ولا يحق لأية سلطة أو جهة التدخل أو التأثير في أحكامه، وهذا مبدأ تؤكد دساتير الدول والمواثيق الدولية ذات العلاقة<sup>(٣)</sup>.

### ثانياً: تحقيق رقابة على أعمال الإدارة:

تتمتع بعض المحاكم المختصة بنظر المنازعات الضريبية بسلطات واسعة في الفصل في الخلاف موضوع النزاع، فلا يقتصر دورها في الدعوى الضريبية على مجرد تطبيق وتفسير قرارات ربط الضريبة فحسب، بل إن هذا الاختصاص قد يمتد إلى فحص مشروعية هذه القرارات من حيث الأصل، وذلك على خلاف ما هو معمول به في مجال

(١) د. شريف مصباح أبو كرش: إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، دار المنهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤م، ص ٣٨.

(٢) من ذلك ما نص عليه الدستور اليمني في المادة (١٥) التي جاء النص فيها بأنه: "يحق للمواطن أن يلجأ إلى القضاء لحماية حقوقه ومصالحه المشروعة..."، وكذا ما نص عليه الدستور المصري في المادة (٦٨) التي جاء فيها بأن: "التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة، ولكل مواطن حق اللجوء إلى قاضيه الطبيعي، وتكفل الدولة تقريب جهات القضاء من المتقاضين وسرعة الفصل في القضايا. ويحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء"، كما أكد على هذا المبدأ كذلك الإعلان العالمي لحقوق الإنسان في نص المادة (٨) منه التي جاء فيها بأن: "لكل شخص الحق في أن يلجأ إلى المحاكم الوطنية لإنصافه من أعمال فيها اعتداء على الحقوق الأساسية التي يمنحها له القانون".

(٣) أكد على ذلك الدستور اليمني في المادة (١٤٩) التي جاء النص فيها بأن: "القضاء سلطة مستقلة قضائياً ومالياً وإدارياً والنيابة العامة هيئة من هيئاته، وتتولى المحاكم الفصل في جميع المنازعات والجرائم، والقضاة مستقلون لا سلطان عليهم في قضائهم لغير القانون ولا يجوز لأية جهة وبأية صورة التدخل في القضايا أو في شأن من شئون العدالة ويعتبر مثل هذا التدخل جريمة يعاقب عليها القانون، ولا تسقط الدعوى فيها بالتقدم"، وكذا ما أكد عليه الدستور المصري في المادة (٦٥) في أن: "تخضع الدولة للقانون، واستقلال القضاء وحصانته ضمانان أساسيان لحماية الحقوق والحريات".

القانون العام، الذي يختص فيه قاضي الإلغاء فقط بتقدير وتفسير مشروعية القرارات الإدارية، بل إن سلطة المحكمة في المنازعات الضريبية قد تمتد في بعض الحالات إلى الرقابة على مشروعية القرار الذي يقرر النفقة التي تكون الضريبة ضرورية لتمويلها، ويمكن أيضاً أن يصل اختصاص هذه المحكمة إلى أن تقوم هي بتقدير الضريبة من قبلها<sup>(١)</sup>.

ومن أمثلة ما تنص عليه التشريعات الضريبية في اختصاص المحاكم الضريبية، ما جاء في نص المادة (٤٢/أ + ط) من قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت لسنة ٢٠٠٩م، التي نصت على أن تختص المحاكم الضريبية بالنظر في جميع الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام القانون والأنظمة والتعليمات مهما كانت قيمتها، وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أو حقوقية أو إدارية، وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة أو التعويض القانوني أو غرامة التأخير أو أي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو اقتطاعها أو توريدها أو ردها، ويندرج في اختصاص هذه المحاكم أيضاً تأييد ما ورد في القرار المطعون فيه، أو تخفض أو تزيد أو تلغي الضريبة والمبالغ الأخرى المقررة بموجبها، كما لها أن تعيد القضية إلى مصدر القرار المطعون فيه لإعادة النظر فيه.

### ثالثاً: ضمان استقرار المراكز القانونية والمالية للمكلفين:

يترتب على صدور حكم قضائي بات في الخلاف موضوع المنازعة الضريبية، إنهاء هذه المنازعة، ومعرفة الممول بحقوق الخزانة العامة من الضريبة التي يجب عليه أدائها، والواجبات الأخرى الملقاة على عاتقه بشكل دقيق على أساس من الثقة واليقين؛ ومن ثم فإن قيام المكلف بتنفيذ حكم المحكمة في الخلاف يجعله بمأمن من أية إجراءات أخرى غير متوقعة من الإدارة الضريبية في الخلاف الذي نشأ معها بسببه، وهو ما يجعله يركن إلى ممارسة أنشطته المالية والقانونية الأخرى بثقة لا يعكر صفوها أي تعسف أو يؤثر عليها أي إجراء ضريبي قد يتخذ ضده بسبب هذه المنازعة.

(١) GAUDEMET PM, *Finances publiques*, T 2, Ed. Montchrestien, 1970, p 336.

مشار إليه في: د. زكريا محمد بيومي: الطعون القضائية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبوعات جامعة القاهرة بالخرطوم، طبعة سنة ١٩٧٣ - ١٩٧٤م، ص ١٠٣.

أما بالنسبة للإدارة الضريبية فإنها بموجب الحكم القضائي البات في موضوع الخلاف مع المكلف، يتأتى لها معرفة ما لها وما عليها تجاه هذا المكلف؛ ومن ثم فإن إجراءاتها الأخرى تنصب في اتجاه تنفيذ هذا الحكم تحديداً دون زيادة أو نقصان، وتعد إجراءاتها خارج هذا الحكم مخالفة للقانون.

#### رابعاً: العمل على استقرار المبادئ القانونية في المنازعات الضريبية:

سبق الحديث عن أن من أسباب المنازعات الضريبية غموض النصوص الضريبية وتعدد تفسيراتها، وبأن هناك تفسيراً قضائياً يتم عن طريق القاضي في حالة إصداره لحكمه في قضية منظورة أمامه، وبأن هذا التفسير يُعد ملزماً فقط في نطاق الحكم الصادر في القضية، ويكون سارياً على أطراف المنازعة المنظورة فحسب، إلا أن ذلك لا يمنع من الاستدلال بهذا التفسير في قضايا أخرى مشابهة، خاصة إن صدر التفسير عن محكمة النقض باعتبارها محكمة قانون، أما في حالة صدور تفسير للقانون عن المحكمة الدستورية العليا، فهو تفسير ملزم لجميع الجهات القضائية والإدارية ذات العلاقة بتطبيق القانون<sup>(١)</sup>.

ومن ثم فإن التفسير القضائي للنصوص الضريبية التي يشوبها الغموض وتعتريها التأويلات المتضاربة، يُسهم في استقرار المبادئ القانونية في الخلافات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلفين نتيجة التفسيرات المتعددة لتلك النصوص.

(١) د. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٦٢، ٦٣.

### المبحث الثاني

### القضاء الضريبي في النظام الضريبي اليمني والمقارن

من خلال هذا المبحث سيحاول الباحث انتقاء بعض الأنظمة الضريبية التي تختلف توجهاتها في الأخذ بأنظمة قضائية تتولى الفصل في المنازعات الضريبية، فمن النظام القضائي الأمريكي الذي يأخذ بنظام مزدوج يتوزع بين محكمة الضرائب المتخصصة والمحاكم العادية، إلى النظام القضائي الفرنسي الذي يأخذ بالقضاء الإداري، إلى النظام القضائي المصري الذي تتولى فيه المحاكم الابتدائية بهيئة تجارية الفصل في هذه المنازعات، وانتهاءً بالنظام القضائي اليمني الذي نص في صلب قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م باختصاص المحاكم الضريبية الابتدائية والشعب الضريبية في محاكم الاستئناف والدائرة الضريبية في المحكمة العليا بتولي الفصل في المنازعات المترتبة على تطبيق القانون الضريبي.

وقد تم تقسيم هذا المبحث بناءً على ما سبق عرضه إلى المطلبين التاليين :

**المطلب الأول:** القضاء الضريبي في بعض الأنظمة الضريبية.

**المطلب الثاني:** القضاء الضريبي في النظام الضريبي اليمني.

## المطلب الأول

### القضاء الضريبي في بعض الأنظمة الضريبية

كما سبقت الإشارة في مقدمة هذا المبحث سيحاول الباحث من خلال انتقاء أنظمة قضائية مختلفة التوجهات في الأخذ بالقضاء المختص بالفصل في المنازعات الضريبية، وبناءً عليه سيتم تقسيم هذا المطلب إلى ثلاثة فروع، يتضمن الفرع الأول استعراض النظام القضائي الأمريكي، وفي الفرع الثاني النظام القضائي الفرنسي، وفي الفرع الثالث النظام القضائي المصري، وهي أنظمة تختلف في أخذها بالقضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية، بحسب ما سبق عرضه عند الإشارة للقضاء الضريبي المختص، وما سيتم تناوله في الفروع التالية:

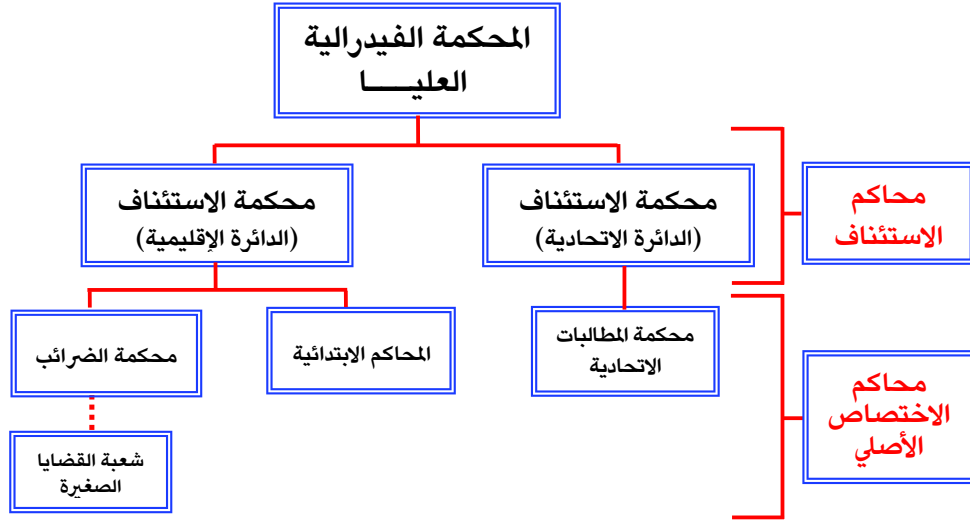
## الفرع الأول

### القضاء الضريبي في النظام الضريبي الأمريكي

يتدرج النظام القضائي الأمريكي بحسب ما هو موضح في الشكل الذي سيتم عرضه لاحقاً إلى المحكمة العليا الفيدرالية "U.S. Supreme Court" في أعلى الهرم القضائي، وتُعد هذه المحكمة محكمة نقض وفقاً لما هو متبع في الأنظمة القضائية الأخرى، وفي مرحلة الاستئناف توجد محكمتان استئنائيتان الأولى هي "محكمة الاستئناف - الدائرة الاتحادية" "U.S. Court of Appeals (Federal Circuit)"، وتتولى نظر الطعون في قرارات المحاكم الابتدائية الخاصة بالدعاوى الاتحادية "U.S. Court of Federal Claims"، وكذا "محكمة الاستئناف - الدائرة الإقليمية" "U.S. Court of Appeals (Regional Circuit)"، وتتولى نظر الطعون في قرارات المحاكم الابتدائية والمحاكم الخاصة، ومنها قرارات محكمة الضرائب<sup>(١)</sup>.

(١) William H. Hoffman, James E. Smith, and Eugene Willis: West Federal Taxation: Individual Income Taxes, 2007 Edition, Thomson Southwestern, USA, 2007, Part I, pp. 2/14.

## الهيكل القضائي الاتحادي للولايات المتحدة الأمريكية



**Source:** William H. Hoffman, James E. Smith, and Eugene Willis: West Federal Taxation: Individual Income Taxes, 2007 Edition, Op. Cit., Part I, p. 2/12.

أولاً: الطعن أمام المحكمة الابتدائية:

(أ): محكمة الضرائب الاتحادية (United States Tax Court):

إذا لم يصل رد الممول إلى الإدارة الضريبية على إخطار التسوية السابق خلال مدة الثلاثين يوماً، تلجأ الإدارة الضريبية إلى إرسال إخطار جديد له يسمى إخطار الـ (٩٠) يوماً (90-day letter)، ويجب على الممول الرد عليه خلال فترة التسعين يوماً إذا كان داخل الولايات المتحدة أو خلال (١٥٠) إذا كان خارج البلاد، وذلك من تاريخ الإخطار، ما لم تكون الضريبة بموجب التغييرات المقترحة بناءً على الفحص بالعينة النهائية ويلزم على الممول دفع الضريبة فوراً حتى لا يتعرض لإجراءات التحصيل جبراً المنصوص عليها في القانون، ويمكن للممول خلال هذه الفترة تقديم التماسه إلى محكمة الضرائب الاتحادية "United States Tax Court"، وإذا كان مبلغ الضريبة

المختلف بشأنه يقل عن (٥٠) ألف دولار فيمكنه تقديم التماسه إلى شعبة القضايا الصغيرة "Small Cases Division" <sup>(١)</sup>.

وبعد حوالي ٤ - ١٠ أشهر من رفع الممول دعواه إلى محكمة الضرائب يتلقى من المحكمة الإخطارات التالية <sup>(٢)</sup>:

١- **إشعار إعداد القضية للمحاكمة:** وهو عبارة عن نموذج خطاب من محكمة الضرائب يتضمن تحديد مكان وتاريخ ووقت المحاكمة المتعلقة بقضية الممول، كما يشتمل أيضاً على تعليمات من المحكمة للممول بأن يتعاون مع الإدارة الضريبية في بعض المسائل قبل بدء هذه المحاكمة، والتنبيه في هذا الخطاب بأن عدم تقيده بالمواعيد المحددة سيترتب عليه حذف دعواه من برنامج المحكمة.

٢- **ترتيبات وقف طلب الدعوى قبل المحاكمة:** وهو إشعار من القاضي المكلف بنظر القضية يستحث فيه الممول والإدارة الضريبية لمناقشة تسوية معينة لإنهاء النزاع القائم، أو إعداد شروط ومطالبات كل طرف في حالة عدم التوصل إلى تسوية، كما ينصح فيه عدم تأجيل موعد نظر القضية، وبوجوب أن تبادر الإدارة الضريبية والممول إلى تبادل قائمة الشهود لدى كل طرف.

٣- **مذكرة محاكمة:** وهو نموذج يلزم على الممول تعبئته وإرساله إلى المحكمة قبل (١٥) يوماً على الأقل من بدء نظر القضية، ويتضمن المسائل التي تم تسويتها مع الإدارة الضريبية، وأسماء شهود الإثبات، مع ملخص بشهادتهم، وتحديد لوقت تقريبي أو متوقع للفصل في القضية.

ويجب أن ترفع الدعوى من الممول ضد حكومة الولايات المتحدة وليس ضد وزير الخزانة أو رئيس دائرة الإيرادات الداخلية شخصياً، وذلك بعد أن يدفع الممول رسوم

(١) Internal Revenue Code (IRC), Sec 6113.

(٢) Frederick W. Daily, Stand Up to the IRS, Op. Cit., pp. 143- 144.

قضائية قدرها (٦٠) دولاراً، ويتم تأجيل دفع الضريبة الأساسية عادة حتى يتم البت في الطعن من قبل المحكمة، ويدرج الطعن ضمن برنامج المحكمة، بحيث يُحدد زمان ومكان معين لعقد جلسات المحاكمة أمام قاض واحد ودون هيئة محلفين، وللممولين تمثيل أنفسهم أمام المحكمة إذا رغبوا في ذلك، كما يمكن تمثيلهم من خلال محامين<sup>(١)</sup>.

وجلسات محكمة الضرائب مفتوحة للجمهور، ويمكن للممول دعوة بعض أقاربه وأصدقائه خلال جلسات المحاكمة لمؤازرته ودعمه، ولكن يلزم قبل ذلك الحصول على إذن من القاضي الذي يقوم بنظر القضية<sup>(٢)</sup>.

وقد بلغ المتوسط السنوي لإجمالي الطعون المقدمة من الممولين إلى المحكمة العقد الأخير ما يزيد على (٣٠) ألف طعن، تم تسوية ٩٠% من القضايا المتعلقة بها قبل صدور حكم المحكمة<sup>(٣)</sup>.

#### (ب): المحكمة الابتدائية (U.S. District Court)<sup>(٤)</sup>:

تختص هذه المحاكم في المنازعات الضريبية بسلطة قضائية في نظر أية دعوى مدنية تدرج تحت أي تشريع أصدره الكونجرس يتعلق بالإيرادات الداخلية أو العوائد وغيرها، باستثناء المسائل التي تدرج ضمن اختصاص محكمة التجارة الدولية<sup>(٥)</sup>.

ويمكن للممولين رفع دعاوى ضريبية أمام المحكمة الابتدائية في المقاطعات تتعلق باسترداد الضريبة التي دفعها الممول بالزيادة عن الضريبة المقررة عليه، أو تلك التي دفعها لتجنب فرض غرامات أو فوائد معينة تترتب على تأخيره في دفع الضريبة، وتتشكل هذه المحكمة من قاض واحد، ويتم الأخذ فيها بنظام المحلفين، ولذلك تصنف على أنها أكثر عدالة بالنسبة للممولين الذين يفضلون اللجوء إليها.

(١) وموقع ويكيبيديا الموسوعة الحرة (wikipedia) على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

[http://en.wikipedia.org/wiki/United\\_States\\_Tax\\_Court](http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Tax_Court)

(٢) Frederick W. Daily, Stand Up to the IRS, Op. Cit., p. 149.

(٣) Ibid. p. 136.

(٤) Internal Revenue Service (IRS) USA, Publication (556) Op. Cit.

(٥) Internal Revenue Code (IRC), Sec 1340.

ويُشترط لرفع هذه الدعوى أمام هذه المحكمة أن يكون قد سبق مطالبة الإدارة الضريبية (IRS) بطلب الاسترداد، وأن تكون قد انتهت فترة (٦) أشهر على تلك المطالبة دون أن يتلقى الممول رداً من الإدارة الضريبية على مطالبته، كما يُشترط أيضاً أن لا يتأخر رفع الدعوى عن سنتين من تاريخ انتهاء فترة الـ (٦) السالفة الأشهر، ويمكن الطعن في أحكام هذه المحكمة أمام محكمة الاستئناف الدائرة الإقليمية (U.S. Court of Appeals (Regional Circuit)).

(ج): محكمة الدعاوى أو المطالبات الاتحادية (U.S. Court of Federal Claims) <sup>(١)</sup>:

يمكن كذلك رفع دعاوى أمام محاكم الدعاوى أو المطالبات الاتحادية، التي تختص بنظر الدعاوى الخاصة بالإفلاس، وكذا باسترداد الضرائب التي دفعها الممول بالزيادة على الضريبة المستحقة عليه، أو تلك التي دفعها لتجنب فرض غرامات أو فوائد معينة تترتب على تأخيره في دفعها، إلا أنه لا يؤخذ في هذه المحكمة بنظام المحلفين، كما يجوز استئناف أحكامها أمام محكمة الاستئناف الدائرة الاتحادية (U.S. Court of Appeals (Federal Circuit)).

تجدر الإشارة إلى أنه إذا ثبت أن هدف الممول من اللجوء إلى الطعن أمام أيّاً من المحاكم السابق الإشارة إليها كان المماطلة وتأخير دفع الضريبة المقررة عليه، فللمحكمة الحكم عليه بغرامة قد تصل إلى (٢٥) ألف دولار <sup>(٢)</sup>.

(١) Internal Revenue Service (IRS) USA, Publication (5) (Rev. 01-1999), Op. Cit.

(٢) Internal Revenue Service (IRS) USA, Publication (556), Op. Cit. p. 9.

## ثانياً: الطعن أمام محكمة الاستئناف:

مثلاً سبقت لذلك الإشارة يمكن للممول استئناف قرارات المحكمة الابتدائية، ومحكمة الضرائب الاتحادية، أمام محكمة الاستئناف الدائرة الإقليمية، أما الأحكام الصادرة عن محكمة الدعاوى أو المطالبات الاتحادية، فيمكن رفع الاستئناف في قراراتها أمام محكمة الاستئناف الدائرة الاتحادية.

وتُعد محاكم الاستئناف هذه من حيث الأصل محاكم موضوع، ولها أهمية كبيرة في النظام القضائي الأمريكي، ويمكن لهذه المحاكم تأييد الأحكام الابتدائية أو تعديلها أو إلغائها وإعادة القضية إلى المحكمة الابتدائية لإعادة النظر فيها<sup>(١)</sup>.

ويتركز دور محاكم الاستئناف هذه في مراجعة أحكام المحاكم الابتدائية وتحديد ما إذا كانت هذه المحاكم قد التزمت بالقانون في أحكامها، وفيما يتعلق بمحكمة الضرائب - بحكم تخصصها وخبرتها في مجال الضريبة - فغالباً ما تلتزم محاكم الاستئناف بمراجعة الحقائق التي توصلت إليها هذه المحكمة في أحكامها<sup>(٢)</sup>.

وفي حالات معينة قد تفضل الإدارة الضريبية عدم استئناف بعض الأحكام الصادرة عن المحاكم الابتدائية؛ وذلك لعدة أسباب من أهمها<sup>(٣)</sup>:

١ - إذا كانت مصاريف التقاضي والاستئناف باهظة قد تقارب أو تزيد على مقدار الضريبة التي يتم التقاضي بشأنها؛ ومن ثم فإنها تفضل توجيه تلك المصاريف وجهود متابعتها إلى قضايا أهم وأكبر من حيث مبالغها.

(١) موقع محاكم الولايات المتحدة (United States courts) على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط التالي: <http://www.uscourts.gov/FederalCourts/UnderstandingtheFederalCourts/CourtOfAppeals.aspx>

(٢) William H. Hoffman, James E. Smith, and Eugene Willis: West Federal Taxation: Individual Income Taxes, 2007 Edition, Op. Cit., Part I, pp. 2/16.

(٣) Ibid, pp. 2/15.

٢- عندما تشير دلائل القضية إلى أن القرار الذي سيصدر عن محكمة الاستئناف لن يكون في صالح الإدارة الضريبية، بحيث يكون الممول في القضية في موقف أقوى من موقف هذه الإدارة.

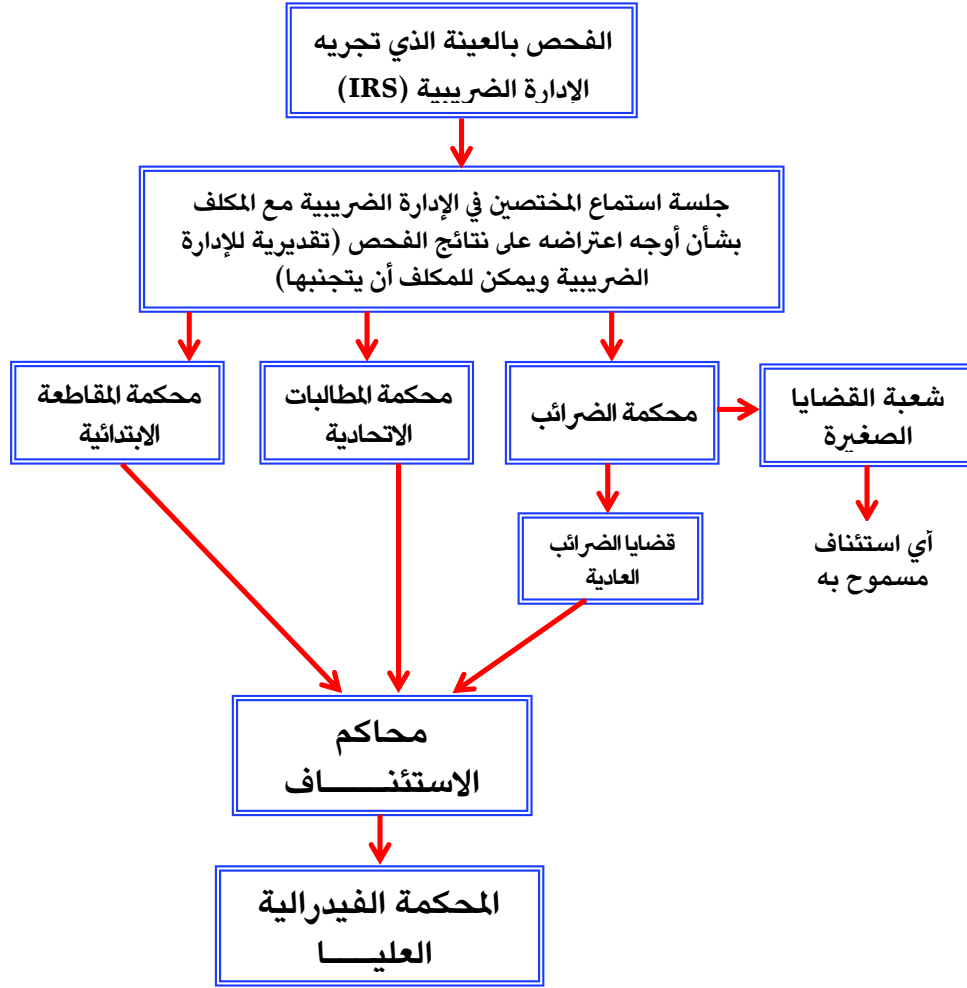
٣- إذا كانت الإدارة الضريبية ترى بأن هناك قضايا معينة لم تصدر بشأنها سوابق قضائية من محكمة الاستئناف، ولذلك تفضل الانتظار لحين صدور أحكام في قضايا مقاربة لها غير ضريبية، بحيث تبني الإدارة على ضوء ذلك قرارها في الاستئناف من عدمه.

#### ثالثاً: الطعن أمام المحكمة الفيدرالية العليا (U.S. Supreme Court):

تصدر المحكمة الفيدرالية العليا رأس الهرم القضائي في الولايات المتحدة، وهي كشأن محاكم النقض في الأنظمة القضائية في الدول الأخرى تُعد محكمة قانون، وتتولى النظر في القضايا ذات الأهمية الخاصة على مستوى الدولة الاتحادية، وفيما يتعلق بالقرارات الصادرة من محاكم الاستئناف سواء في الدائرة الإقليمية أو الاتحادية، فإن المحكمة العليا تنظر في الاجتهادات القضائية التي تصدر عن هذه المحاكم، أو الاجتهادات التي تتعلق بدستورية بعض مواد التشريعات الضريبية<sup>(١)</sup>.

(١) موقع المحكمة الفيدرالية العليا في الولايات المتحدة الأمريكية (Supreme Court of the United States)، على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط التالي: <http://www.supremecourt.gov>

## المنازعة الضريبية في المرحلتين الإدارية والقضائية في الولايات المتحدة الأمريكية



**Source:** Janene R. Finley: An Empirical Study Of The Effect Of The Change In The Burden Of Proof In The Internal Revenue Service Restructuring And Reform Act Of 1998 On The United States Tax Court, A Dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Doctor of Philosophy School of Accountancy in the Graduate School Southern Illinois University Carbondale, USA, May 2007, p15.

## الفرع الثاني القضاء الضريبي في النظام الضريبي الفرنسي

أولاً: الطعن أمام المحكمة الإدارية الابتدائية:

أنشئت هذه المحاكم بموجب المرسوم (53-934) الصادر في ٣٠ سبتمبر عام ١٩٥٣ م، وقد وصل عدد المحاكم الإدارية الابتدائية حتى العام ٢٠١٠ م إلى (٤٢) محكمة منها (٣١) داخل فرنسا و(١١) محكمة في بعض الجزر أو المناطق التي تخضع للسيادة الفرنسية<sup>(١)</sup>.

وتختص المحاكم الإدارية الابتدائية بنظر الطعون الضريبية التي تُقدم إليها من الممولين أو الإدارة الضريبية في المنازعات التي تنشأ بمناسبة ربط وتحصيل الضريبة، أو استرداد ما دفعه الممول بالزيادة على مقدار الضريبة المقررة عليه، أو تلك التي دفعها لتجنب العقوبات المتمثلة في الغرامات والفوائد المترتبة على تأخير دفع الضريبة خلال الفترة المحددة في القانون<sup>(٢)</sup>.

وفيما يتعلق بموعد تقديم الطعن على قرار الإدارة الضريبية، فإنه يلزم التقدم إلى المحكمة خلال شهرين من تاريخ الإخطار بربط الضريبة، ويتم تمديد هذه المدة إلى ثلاثة أشهر بالنسبة للمقيمين في مناطق تقع خارج الدولة وتخضع للسيادة الفرنسية، وإلى أربعة أشهر بالنسبة للمسافرين خارج حدود الدولة<sup>(٣)</sup>.

(١) موقع (wikipedia) ويكيبيديا الموسوعة الحرة على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

[http://fr.wikipedia.org/wiki/Tribunal\\_administratif\\_\(France\)](http://fr.wikipedia.org/wiki/Tribunal_administratif_(France))

(٢) موقع (easydroit.fr) الفرنسي على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

<http://www.easydroit.fr/justice/Les-voies-de-recours/L-appel.htm>

(٣) موقع إدارة الضرائب الفرنسية على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

[http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public;jsessionid=SMJQMALLVKXZXQFIE\\_MRCFFOAVARXAIV1?paf\\_dm=popup&paf\\_gm=content&paf\\_gear\\_id=500018&typePage=cpr02&docOid=documentstandard\\_500&espId=0&temNvlPopUp=true&hlquer y=Tribunal+administratif+](http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public;jsessionid=SMJQMALLVKXZXQFIE_MRCFFOAVARXAIV1?paf_dm=popup&paf_gm=content&paf_gear_id=500018&typePage=cpr02&docOid=documentstandard_500&espId=0&temNvlPopUp=true&hlquer y=Tribunal+administratif+)

والقواعد التي تحكم سير المحاكمة في المنازعة الضريبية هي القواعد نفسها المتبعة في بقية الدعاوى الأخرى، سواء تلك المنظورة أمام المحاكم الإدارية أو المحاكم العادية، ويجب أن لا يزيد مبلغ الضريبة في القرار الصادر عن المحكمة في موضوع المنازعة عما تم ربطه في قرار الإدارة الضريبية، وأن لا يقل كذلك عما يطالب به الممول في الطعن المقدم منه إلى المحكمة<sup>(١)</sup>.

ويمكن استئناف أحكام هذه المحكمة أمام محكمة الاستئناف الإدارية خلال شهرين من تاريخ الإخطار بالحكم<sup>(٢)</sup>.

#### ثانياً: الطعن أمام محكمة الاستئناف الإدارية:

أنشئت هذه المحاكم بموجب القانون الصادر في ٣١ ديسمبر عام ١٩٨٧م بشأن إصلاح القضاء الإداري في فرنسا، وقد جاء إنشاؤها بهدف تخفيف العبء على مجلس الدولة فيما يتعلق بأحكام المحاكم الإدارية التي يتم الطعن فيها أمام المجلس، وقد وصل عدد محاكم الاستئناف الإدارية في فرنسا خلال الفترة ١٩٨٩ - ٢٠٠٤م إلى ثماني محاكم استئناف، ابتداءً بمحكمة (بورديو) في العام ١٩٨٩م، وانتهاءً بمحكمة الاستئناف الإدارية في (فرساي) في العام ٢٠٠٤م<sup>(٣)</sup>.

وتختص هذه المحاكم في الجانب القضائي بالنظر في بعض أوجه مشروعية التشريعات القانونية، أو الطعون الانتخابية، وكذا بعض الطعون المقدمة ضد القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية الابتدائية، والتي منها الأحكام المتعلقة بالرسوم والضرائب

(١) موقع (easydroit.fr) الفرنسي على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

<http://www.easydroit.fr/justice/Les-voies-de-recours/L-appel.htm>

(٢) موقع إدارة الضرائب الفرنسية على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

[http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public;jsessionid=SMJQMALLVKXZXQFIEMRCFFOAVARXAI1?paf\\_dm=popup&paf\\_gm=content&paf\\_gear\\_id=500018&typePage=cpr02&docOid=documentstandard\\_500&espId=0&temNvlPopUp=true&hlquery=Tribunal+administratif+](http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public;jsessionid=SMJQMALLVKXZXQFIEMRCFFOAVARXAI1?paf_dm=popup&paf_gm=content&paf_gear_id=500018&typePage=cpr02&docOid=documentstandard_500&espId=0&temNvlPopUp=true&hlquery=Tribunal+administratif+)

(٣) موقع (wikipedia) ويكيبيديا الموسوعة الحرة على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

[http://fr.wikipedia.org/wiki/Cour\\_administrative\\_d'appel\\_\(France\)](http://fr.wikipedia.org/wiki/Cour_administrative_d'appel_(France))

المحلية والتجارية، وكذا تلك الصادرة في المنازعات المتعلقة ببعض الإجراءات والمنازعات الضريبية الأخرى<sup>(١)</sup>.

ويمكن الطعن في أحكام هذه المحكمة أمام مجلس الدولة في بعض الجوانب المتعلقة بعدم مراعاة هذه المحاكم للقواعد الإجرائية، أو عدم التطبيق السليم لنصوص القانون، وذلك خلال شهرين من تاريخ صدور الحكم<sup>(٢)</sup>.

### ثالثاً: الطعن أمام مجلس الدولة الفرنسي (Le Conseil d'État):

يُعد هذا المجلس كما سبقت لذلك الإشارة أعلى سلطة قضائية في سلم القضاء الإداري في فرنسا، ويعود تاريخ إنشاء هذا المجلس إلى نشأة القضاء الإداري في فرنسا في العام ١٨٧٥م، وبموجب التعديل الدستوري الذي أجري في العام ٢٠٠٨م فإن هذا المجلس يختص إضافة إلى النظر في قضايا المنازعات الإدارية التي ترفع إليه باعتباره محكمة قانون يتحرى امتثال المحاكم الإدارية بدرجتها الابتدائية والاستئنافية للقواعد القانونية وتطبيقها الصحيح للنصوص القانونية، فإنه يقوم أيضاً بتقديم المشورة للحكومة في جوانب معينة، إضافة إلى دراسة القوانين والمراسيم وإبداء رأيه - غير الملزم للحكومة - فيها قبل عرضها على المؤسسات الدستورية لمناقشتها وإقرارها<sup>(٣)</sup>.

ويمكن استئناف القرارات الصادرة من محاكم الاستئناف الإداري أمام مجلس الدولة خلال شهرين من تاريخ الإخطار بقرار المحكمة، وذلك في بعض الجوانب التي يتضح فيها أن تلك المحاكم لم تُعْطِ الدعاوى المنظورة أمامها قدراً كافياً من الاهتمام من حيث الوقائع والقانون الواجب التطبيق<sup>(٤)</sup>.

(١) موقع (neo-finance) الفرنسي على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت، الارتباط:

[http://www.neo-finance.com/fiscalite/recours\\_devant\\_tribunal.html](http://www.neo-finance.com/fiscalite/recours_devant_tribunal.html)

(٢) موقع (wikipedia) ويكيبيديا الموسوعة الحرة على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

[http://fr.wikipedia.org/wiki/Cour\\_administrative\\_d'appel\\_\(France\)](http://fr.wikipedia.org/wiki/Cour_administrative_d'appel_(France))

(٣) موقع (wikipedia) ويكيبيديا الموسوعة الحرة على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

[http://fr.wikipedia.org/wiki/Syst%C3%A8me\\_fiscal\\_fran%C3%A7ais](http://fr.wikipedia.org/wiki/Syst%C3%A8me_fiscal_fran%C3%A7ais)

(٤) موقع مجلس الدولة الفرنسي (Le Conseil d'État) على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

<http://www.conseil-etat.fr/cde/>

### الفرع الثالث

## القضاء الضريبي في النظام الضريبي المصري

أولاً: الطعن أمام المحكمة الابتدائية:

(أ): المحكمة المختصة:

جاء في نص المادة (١٢٣) من قانون الضريبة على الدخل بأنه يحق لكل من الإدارة الضريبية والمكلف الطعن في قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال (٣٠) يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار.

وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيس للممول أو محل إقامته المعتاد، أو مقر المنشأة، وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية. ويكون الطعن الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أيّاً كانت قيمة النزاع.

ومن خلال نص المادة السالفة الذكر، يتضح بأن المحكمة الابتدائية المختصة هنا هي إحدى المحاكم الابتدائية التالية:

- المحكمة التي يقع فيها المركز الرئيس للممول.
- المحكمة التي يقع فيها محل الإقامة المعتاد للممول.
- المحكمة التي يقع فيها مقر المنشأة التابعة له.

وذلك الأمر يُعد من حيث الأصل استثناءً من قواعد الاختصاص المحلي الذي نصت عليه المادة (٤٩) من قانون المرافعات، التي جاء فيها بأن يكون الاختصاص للمحكمة التي يقع في دائرتها موطن المدعى عليه ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، وفي ذلك رعاية من المشرع لصالح الممول وتيسير عليه في عملية التقاضي، بحيث لا يجبر على اللجوء إلى محكمة غير التي يقيم في دائرة اختصاصها المكاني، خاصة أن الممول يقف في كثير من الأحيان في موقف المدعي، وهو موقف نادر ما تقف فيه الإدارة الضريبية

بالنظر إلى ما تتمتع به من امتيازات وسلطات تخولها تحصيل دين الضريبة عن طريق الحجز الإداري، دون حاجة إلى أن ترفع دعوى أمام القضاء للمطالبة بذلك<sup>(١)</sup>.

إلا أن الباحث يرى أنه لا يمنع من أن يتم إضافة المحكمة الابتدائية التي تقع الإدارة الضريبية المختصة في نطاق اختصاصها المكاني، كمحكمة تختص أيضاً بالفصل في القضايا الضريبية، وذلك بالنظر إلى أن الإدارة الضريبية يمكن أن تكون في بعض الحالات في موقف المدعي، وهو أمر يتحقق معه العدالة والمساواة أمام القضاء بين أطراف الخصومة الضريبية.

وتُعد المحكمة الابتدائية التجارية هي المحكمة المختصة بمنازعات الضرائب، حيث تخصص في هذه المحاكم الابتدائية دوائر معينة تتولى الفصل في الطعون الضريبية، وهذا الأمر يأتي بهدف توفير نوع من التخصص في الفصل في القضايا الضريبية لدى تلك الدوائر، مما يسهم في سرعة الفصل في هذه القضايا، ويعزز من تحقيق العدالة والإنصاف<sup>(٢)</sup>.

#### (ب): اختصاص المحكمة الابتدائية:

ينحصر اختصاص المحكمة في نظر الطعون التي تُقدم إليها من الإدارة الضريبية أو الممول، في حدود ما سبق للجنة الطعن أن أصدرت قرارها فيه، ولا يجوز للمحكمة أن تعرض للفصل في أمور لم يسبق أن طرحت على اللجنة<sup>(٣)</sup>.

ومن ثم فإنه يلزم على المحكمة أن تفصل في أوجه اعتراضات الممول على تقديرات الإدارة الضريبية التي سبق أن تم تقديمها إلى لجنة الطعن وأصدرت قرارها فيه، ولا يندرج ضمن اختصاص المحكمة تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة ابتداءً، إنما

(١) د. زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل "رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له"، مرجع سابق ص ٨٣٦، ٨٣٧.

(٢) (نفس المرجع السابق)، ص ٨٣٥.

(٣) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٠٣٩٣ لسنة ٧٧ ق، جلسة ٩ مارس ٢٠٠٩م، وكذا في الطعن رقم ٨١٢ لسنة ٧١ ق، جلسة ١٢ يناير ٢٠٠٩م، مشار إليهما في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤ - إبريل ٢٠٠٩م، مرجع سابق، ص ٣٣٧، ٢٣٩.

يتركز اختصاصها على النظر في الطعن على قرار لجنة الطعن، بحيث لا يتعدى دورها النظر فيما إذا كان قرار هذه اللجنة موافقاً لأحكام القانون من عدمه<sup>(١)</sup>.

ويرى البعض أن المحكمة الابتدائية تتولى الفصل في كافة الدعاوى أيّاً كان مقدار أو وعاء الضريبة محل الخلاف، بل يمكن أن تلحق هذه الولاية الحالات التي لا يتحقق معها أرباح للممول وينحصر الخلاف فيها على تحديد مقدار الخسائر الجائز ترحيلها إلى خمس سنوات لاحقة، حتى ولو كان نصاب الدعوى المتعلقة بها يدخل ضمن اختصاص المحكمة الجزئية<sup>(٢)</sup>.

#### (ب): إجراءات نظر المحكمة للدعاوى المرفوعة إليها:

بناءً على نص المادة (١٢٣) من القانون، فإنه يلزم على الإدارة الضريبية أو الممول الطعن في قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية المختصة خلال (٣٠) يوماً من تاريخ الإعلان بقرار اللجنة.

ومخالفة هذا الموعد يترتب عليه أن يتحول قرار لجنة الطعن إلى قرار نهائي غير قابل للطعن فيه بالاستئناف، والمحكمة تقضي في حالة فوات هذا الموعد بعدم قبول الحكم شكلاً<sup>(٣)</sup>.

وقد نصت المادة (١٢٥) من القانون على أن للمحكمة أن تنظر في الدعاوى المرفوعة من الممول أو عليه في جلسات سرية، كما يلزم على المحكمة أن تحكم في هذه الدعاوى على وجه السرعة، وذلك نظراً للخصوصية التي تتميز بها الدعاوى الضريبية والتي لا

(١) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٢٩٤، ٢٩٥.

(٢) د. زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل "رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م ولأحكامه التنفيذية والقرارات المكملة له"، مرجع سابق ص ٨٣٤.

(٣) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٢٠٢٨ لسنة ٧٤ ق، جلسة ١٠ إبريل ٢٠٠٨ م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤ - إبريل ٢٠٠٩ م، مرجع سابق، ص ٢٥٥، ٢٥٦.

تحتل التأخير في الفصل فيها، وتكون النيابة العامة ممثلة في الدعوى يعاونها في ذلك مندوب من الإدارة الضريبية<sup>(١)</sup>.

ويتم تكليف مندوب الإدارة الضريبية أو من يمثل الإدارة الضريبية في الدعوى المرفوعة أمام المحكمة بقرار من وزير المالية؛ لكونه هو صاحب الصفة في تمثيل الإدارة الضريبية في هذه المنازعات<sup>(٢)</sup>.

وتُعد القواعد العامة المنصوص عليها في قانون المرافعات هي الأساس التي تعتمد عليه المحكمة في إجراءاتها، بدءاً بتلقي الطعن من الخصوم، ومروراً بإبلاغهم بالجلسات، وتلقي ردودهم وطلباتهم، ووسائل إثباتهم على ما يدعونه، وغير ذلك من الإجراءات القضائية المتبعة.

ويصدر حكم المحكمة في جلسة علنية، على الرغم من أن جلساتها في نظر الدعوى كانت سرية، وعدم النطق بالحكم في جلسة علنية قد يترتب عليه بطلان هذا الحكم<sup>(٣)</sup>.

#### ثانياً: الطعن أمام محكمة الاستئناف<sup>(٤)</sup>:

بحسب نص الفقرة الثالثة من المادة (١٢٣) من قانون الضريبة على الدخل، يحق للممول أو الإدارة الضريبية الطعن في الحكم الصادر من المحكمة الابتدائية بطريق الاستئناف أياً كانت قيمة مبلغ الضريبة موضوع النزاع.

(١) المادة (٢٥) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م، بشأن الضريبة على الدخل.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٨٥٧ لسنة ٧٣ ق، جلسة ٢٥ ديسمبر ٢٠٠٧ م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤ - إبريل ٢٠٠٩ م، مرجع سابق، ص ٢٢٧.

(٣) أحكام محكمة النقض المصرية في الطعن التالين:

- الطعن رقم ٨٥٠ لسنة ٦٠ ق، جلسة ٥ ديسمبر ١٩٩٦ م، س ٤٧، ج ٢، ص ١٤٦٧.

- الطعن رقم ٢٢٧ لسنة ٥٩ ق، جلسة ١٦ نوفمبر ١٩٩٥ م، س ٤٦، ج ٢، ص ١١٥٢.

(٤) تشير إحصائية حديثة إلى أن عدد الدعاوى الضريبية والتجارية التي تم عرضها أمام محاكم الاستئناف في المحافظات المصرية المختلفة خلال الفترة من ١ مايو ٢٠٠٥ - ١٩ أغسطس ٢٠٠٨ م، وصلت إلى ما يزيد على (١٢٨) ألف قضية، إلا أنه يعيب هذه الإحصائية في نظر الباحث أنها لم تحدد أو تفرز القضايا الضريبية عن التجارية، بحيث يتأتى للمختصين الاستفادة منها بالشكل المطلوب.

أنظر: موقع مركز المعلومات القضائي المصري على شبكة المعلومات الدولي "الإنترنت" الارتباط:

<http://www.jic.gov.eg/DesktopModules/EnhancedArticles/Templates/view/ArticlesHome.aspx?tabID=401&ItemID=329&mid=3549>

وبسكوت المشرع في قانون ضريبة الدخل عن التفاصيل المتعلقة بالاستئناف في الأحكام الضريبية الابتدائية، وإجراءات الاستئناف وشروطه، فإنه بذلك أرجع الأمر إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون المرافعات.

وبناءً عليه يلزم على الممول أو الإدارة الضريبية الطعن أمام محكمة الاستئناف خلال أربعين يوماً من تاريخ صدور حكم المحكمة الابتدائية<sup>(١)</sup>.

وفي إجراءات وسلطات محكمة الاستئناف في الفصل في الدعوى المرفوعة إليها، تضمن الفصل الثاني من الباب الثاني عشر من قانون المرافعات المدنية والتجارية الأحكام المتعلقة بذلك، يستعرض الباحث منها ما يتعلق بموضوع هذا الفرع، ويمكن لمن أراد الاطلاع على التفاصيل الرجوع إلى نص القانون.

فالدعوى تنقل إلى محكمة الاستئناف بحالتها التي كانت قبل صدور حكم محكمة الدرجة الأولى (مادة ٢٣٢)، وتجاوز المحكمة حدود الطعن بتعرضها لسنوات ضريبية غير المحددة في الطعن، يترتب عليه تجاوز المحكمة لنطاق الاستئناف المعروض عليها؛ مما يوجب نقض هذا الحكم من قبل محكمة النقض<sup>(٢)</sup>.

ويلزم على المحكمة أن تنظر في الاستئناف على أساس ما يقدم إليها من أدلة إثبات ودفع وأوجه دفاع جديدة، إضافة إلى ما كان قد قدم من ذلك إلى محكمة الدرجة الأولى (مادة ٢٣٣).

وعلى المحكمة أيضاً أن تحصر نظرها في الدعوى في حدود طلبات المستأنف، ولا تقبل الطلبات الجديدة في الاستئناف، وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها بعدم قبولها (مادة ٢٣٥).

(١) نصت المادة (٢٢٧) من قانون المرافعات المدنية والتجارية على أن "ميعاد الاستئناف أربعون يوماً ما لم ينص القانون على غير ذلك"

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٦٥٩ لسنة ٦٧ ق، جلسة ١٢ مارس ٢٠٠٧م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤- إبريل ٢٠٠٩م، مرجع سابق، ص ١٧٦، ١٧٧.

ويسري على الاستئناف القواعد المقررة أمام محكمة الدرجة الأولى، سواء ما يتعلق منها بالإجراءات أو بالأحكام، ما لم يقض القانون بغير ذلك (مادة ٢٤٠).

ومن ضمن تلك الإجراءات لزوم أن تمثل النيابة أمام المحكمة إلى جانب مندوب الإدارة الضريبية الذي يتم تخويله في ذلك من قبل وزير المالية، وعدم تمثيل النيابة أمام المحكمة يترتب عليه بطلان الحكم ونقضه<sup>(١)</sup>.

### ثالثاً: الطعن أمام محكمة النقض:

يُعد الطعن بالنقض طريقاً غير عادي لا تُطرح فيه الدعوى التي صدر الحكم فيها للفصل فيها من جديد، بعناصرها الواقعية والقانونية، وإنما يطرح فقط الحكم الذي انتهت به هذه الدعوى مع التسليم بالوقائع التي قررها الحكم المطعون فيه<sup>(٢)</sup>.  
وقد حدد قانون المرافعات بعض الأحكام المتعلقة بالحكم في النقض؛ من ضمن هذه الأحكام ما يلي:

ما جاء النص في المادة (٢٥٢) بتحديد ميعاد الطعن بطريق النقض بستين يوماً من تاريخ صدور حكم محكمة الاستئناف، ويترتب على عدم تقديم الطعن خلال هذه المدة عدم قبوله من المحكمة من الناحية الشكلية<sup>(٣)</sup>.

كما أنه بمقتضى نص المادة (٢٤٨)، فإن للخصوم أن يطعنوا أمام محكمة النقض في الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف في الأحوال التالية:

- ١- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة للقانون أو خطأ في تطبيقه أو في تأويله.
- ٢- إذا وقع بطلان في الحكم أو بطلان في الإجراءات أثر في الحكم.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٦٧٤ لسنة ٦٨ ق، جلسة ٢٤ نوفمبر ٢٠٠٨ م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤- إبريل ٢٠٠٩ م، مرجع سابق، ص ٢٣٠.

(٢) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٣٠١.

(٣) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٢٥ لسنة ١٢ ق، جلسة ٢٥ ديسمبر ٢٠٠٨ م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤- إبريل ٢٠٠٩ م، مرجع سابق، ص ٢٤٢.

وللخصوم أيضاً أن يطعنوا أمام محكمة النقض في أي حكم انتهائي - أيأ كانت المحكمة التي أصدرته - فصل في نزاع خلافاً لحكم آخر سبق أن صدر بين الخصوم أنفسهم وحاز قوة الأمر المقضي مادة (٢٤٩).

وتحكم المحكمة في الطعن بغير مرافعة بعد أن يتلو المستشار المقرر تقريراً يلخص فيه أسباب الطعن والرد عليها. ويحصر نقط الخلاف التي تنازعها الخصوم دون إبداء الرأي فيها مادة (٢٦٥).

وإذا قضت محكمة النقض بعدم قبول الطعن أو بفرضه أو بعدم جواز نظره حكمت على رافعه بالمصاريف فضلاً عن مصادرة الكفالة كلها أو بعضها، وإذا رأت أن الطعن أريد به الكيد فلها أن تحكم بالتعويض للمدعى عليه في الطعن (مادة ٢٧٠).

ويترتب على نقض الحكم إلغاء جميع الأحكام، أيأ كانت الجهة التي أصدرتها والأعمال اللاحقة للحكم المنقوض متى كان ذلك الحكم أساساً لها، وإذا كان الحكم لم ينقض إلا في جزء منه بقي نافذاً فيما يتعلق بالأجزاء الأخرى ما لم تكن مترتبة على الجزء المنقوض (مادة ٢٧١).

وتسرى على قضايا الطعون أمام محكمة النقض القواعد والإجراءات الخاصة بنظام الجلسات، كما تسرى عليها القواعد الخاصة بالأحكام فيما لا يتعارض مع نصوص هذا الفصل (مادة ٢٧٣).

ولا يجوز الطعن في الحكم الذي تصدره محكمة النقض في الدعوى بأي طريق من طرق الطعن (مادة ٢٧٢).

## المطلب الثاني

## القضاء الضريبي في النظام الضريبي اليمني

وفقاً لما نص عليه المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، فإن المحاكم الضريبية هي صاحبة الولاية الأصلية بنظر المنازعات الضريبية، كما تتولى الشعب الضريبية في المحاكم الاستئنافية النظر في الطعون على أحكام المحاكم الابتدائية، وأخيراً تختص الدائرة الضريبية في المحكمة العليا بنظر الطعون على قرارات محاكم الاستئناف، والشكل التالي يوضح ذلك بحسب ما سيتم عرضه في الفروع التالية:

## هيكل القضاء الضريبي في اليمن وفقاً لقانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م



## الفرع الأول نظر المنازعات أمام المحاكم الابتدائية

### أولاً: المحكمة المختصة:

وفقاً لنص المادة (١٢٤/أ) من قانون ضرائب الدخل اليمني الجديد، فإن محاكم الضرائب الابتدائية هي المختصة بنظر القضايا الضريبية والفصل فيها في أمانة العاصمة والمحافظات، ولها وحدها الولاية بالنظر في جميع القضايا الضريبية المدنية والجنائية وطلبات الحجز وقضايا التنفيذ.

واستثناءً من تلك الولاية (مؤقتاً) نص المشرع في المادة (١٦١/أ) على أن تتولى وبصورة استثنائية محاكم الأموال العامة الابتدائية في بقية محافظات الجمهورية - التي لا يوجد فيها محكمة ضرائب حتى صدور هذا القانون - ... النظر والفصل في القضايا الضريبية حتى يتم إنشاء وتشكيل محاكم الضرائب الابتدائية في تلك المحافظات...

ووفقاً لنص المادة (١٢٢/ب) من القانون فإن رئيس مصلحة الضرائب هو الذي يمثل المصلحة وفروعها أمام القضاء بمختلف هيئاته ودرجاته، وفي كل ما يُقدم أو يُرفع للقضاء من المصلحة أو عليها، وله تفويض من يراه من موظفي المصلحة المختصين وفقاً للإجراءات المبينة في اللائحة التنفيذية.

وقد حاول المشرع اليمني من خلال نص هذه المادة معالجة قضية كانت تتأثر بها القضايا الضريبية المنظورة أمام القضاء في السابق، تتعلق بتمثيل الدولة في المنازعات الضريبية.

حيث كان يصادف في بعض القضايا وجود ممثل لوزارة الشؤون القانونية، التي فوضها المشرع بموجب نص المادة (٣) من قانون قضايا الدولة رقم (٣٠) لسنة ١٩٩٦م، في أن تنوب عن الدولة بكافة شخصياتها الاعتبارية العامة، فيما يُرفع منها أو عليها من قضايا لدى المحاكم اليمنية والأجنبية، ولدى الجهات الأخرى التي خولها القانون اختصاصاً قضائياً.

وممثل آخر لمصلحة الضرائب يمثل الدولة في نفس القضية، وهي الحالة التي وصفها أحد الأحكام الصادرة عن محكمة استئناف أمانة العاصمة، بأن هذا الخلاف في تمثيل الدولة هو خلاف في الرؤى والمنحى والتفرد والاستئثار بتمثيل الدولة في هذه المنازعات، وبأن وزارة الشؤون القانونية ومصلحة الضرائب ظهرت في القضية كنديين تتعارض بينهما المصلحة والغاية طيلة أمد الخصومة، وقد خلصت المحكمة في القضية إلى انعدام صفة ممثل مصلحة الضرائب في الالتماس المقدم منه في هذه القضية<sup>(١)</sup>.

وبالمقابل فإنه في حالة توكيل أحد الغير من قبل الممول الطبيعي أو الاعتباري كتمثل له في إجراءات التقاضي، فيلزم هنا أن يتوافر في هذا التوكيل الشروط القانونية اللازمة، حتى لا يترتب على جود أي خلل قد يشوب هذا التوكيل خسارة الممول القضية برمتها نتيجة لذلك<sup>(٢)</sup>.

أما فيما يتعلق بالمحاكم المختصة بنظر هذه المنازعات، فقد كان المشرع اليمني قد نص في المادة (٧٩) من قانون الضرائب على الدخل السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م على تشكيل محاكم قضائية مختصة ومتفرغة للفصل في قضايا ضرائب الدخل في أمانة العاصمة والمحافظات، ويكون لها وحدها النظر في الطعون في القضايا الضريبية والمخالفات، وبأن يكون تشكيلها وفقاً لأحكام السلطة القضائية، على أن يكون أعضاؤها من ذوي الخبرة في المجالين المالي والضريبي.

وبناءً على نص هذه المادة صدر القرار الجمهوري بقانون رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣م بإنشاء محكمتين للضرائب في كل من أمانة العاصمة "صنعاء" ومحافظة عدن. ويتحدد الاختصاص المكاني لهاتين المحكمتين في حدود أمانة العاصمة ومحافظة عدن، وفيما عداهما يكون الاختصاص بنظر قضايا الضرائب لمحاكم الأموال العامة في

(١) حكم محكمة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (١٢٢)، الصادر بتاريخ ٢٦ أغسطس ٢٠٠٣م، في القضية الضريبية رقم (٣١٣) لسنة ١٤٢٣هـ.

(٢) حكم محكمة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (٦)، الصادر بتاريخ ٢٩ إبريل ٢٠٠٧م، في القضية الضريبية رقم (٣) لسنة ١٤٢٧هـ.

المحافظات التي تقع ضمن اختصاصها، وفي المحافظات التي لا توجد فيها محاكم للأموال العامة فيبقى الاختصاص للمحاكم الابتدائية ذات الولاية العامة، على أن يتولى الفصل فيها القاضي المختص في المحكمة، فإن لم يوجد فرئيس المحكمة<sup>(١)</sup>.

وعن هيئة الحكم في المحكمتين الضريبتين المذكورتين فقد نص القانون على أن تتألف هذه الهيئة من قاض فرد، ويجوز عند توفر عدد كاف من القضاة أن تؤلف من ثلاثة قضاة، على أن يُراعى عند تشكيل هذه المحاكم أن يكون قضاتها من ذوي الخبرة في المجالين المالي والضريبي<sup>(٢)</sup>.

وبنص المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م على إنشاء محاكم الضرائب الابتدائية في عموم محافظات الجمهورية؛ يرى الباحث أنه تلافياً لحالات الازدواج القضائي الذي كان يقع سابقاً بين محاكم الضرائب والأموال العامة، وذلك من خلال تأكيد المشرع على أن لمحاكم الضرائب الولاية على جميع القضايا الضريبية المدنية أو الجنائية، وبصورة مؤقتة لمحاكم الأموال الابتدائية في بقية محافظات الجمهورية التي لا يوجد فيها محاكم ضرائب ابتدائية حتى استكمال إنشائها وتشكيلها.

#### ثانياً: اختصاص المحكمة الابتدائية:

حدد المشرع اليمني الاختصاص النوعي لمحاكم الضرائب الابتدائية فيما يلي<sup>(٣)</sup>:

١- النظر في الطعون المقدمة من المصلحة والمكلف في قرارات لجان الطعن لضرائب الدخل والضريبة العامة على المبيعات، وعلى الطاعن إقامة الدليل والإثبات على صحة طعنه.

٢- النظر في الدعاوي المتعلقة بالمخالفات الضريبية وجرائم التهرب الضريبي المرفوعة من المصلحة أو من النيابة بناءً على طلب من رئيس المصلحة، وبما لا يتعارض مع القوانين النافذة.

(١) المادة (٣) من القرار الجمهوري بقانون رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣م بشأن إنشاء محكمتين للضرائب وتحديد اختصاصاتهما.

(٢) المادة (٤) من القرار الجمهوري بقانون رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣م.

(٣) المادة (١٢٤/ب) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل.

٣- النظر في طلبات ودعاوى الحجز المتعلقة بالاستحقاقات الضريبية المرفوعة إليها بموجب أحكام هذا القانون وقانون الضريبة العامة على المبيعات وقانون تحصيل الأموال العامة .

٤- تنفيذ الأحكام الضريبية النهائية.

في حين أن المشرع كان قد حصر اختصاص محاكم الضرائب الابتدائية بحسب نص القانون السابق في الفصل في الدعاوى الضريبية التالية<sup>(١)</sup>:

١- الطعون المقدمة من مصلحة الضرائب أو المكلف في قرارات لجان الطعون الضريبية.

٢- الدعاوى المتعلقة بالمخالفات الضريبية والتهرب الضريبي.

وبالمقارنة بين اختصاصات هذه المحكمة في ظل القانون الجديد والقانون السابق، نجد بأن المشرع قد منح المحاكم التي تنتظر القضايا الضريبية صلاحيات أوسع مما كانت في ظل قانون الضرائب السابق، حيث جعل لها ولاية الفصل في طلبات الحجز المتعلقة بالاستحقاقات الضريبية، وكذلك تنفيذ الأحكام الضريبية النهائية، وهي اختصاصات كانت تتولاها المحاكم الابتدائية الأخرى ومحاكم الأموال العامة.

### ثالثاً: إجراءات نظر المحكمة للدعاوى المرفوعة إليها:

تبدأ إجراءات المحكمة بتقديم المكلف أو الإدارة الضريبية بالطعن في قرار لجنة الطعن خلال (٣٠) يوماً من تاريخ التبليغ به<sup>(٢)</sup>، ويترتب على تقديم طلب الطعن بعد انقضاء هذه المدة عدم قبول المحكمة لهذا الطلب، كما لا يحق للممول تقديم أي دفع أو اعتراضات أمام المحكمة لم يسبق عرضها أو إثارتها أمام لجنة الطعن الضريبي<sup>(٣)</sup>.

(١) المادة (٨٠) من القانون السابق رقم (٣١) بشأن ضرائب الدخل، والمادتين (٢، ٣) من القرار الجمهوري بقانون رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣م بشأن إنشاء محاكم الضرائب وتحديد اختصاصاتها.

(٢) المادة (١٢٢/أ) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل.

(٣) قرار محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (٣)، الصادر بتاريخ ٧ مارس ٢٠٠٥م، في القضية الضريبية رقم (١١) لسنة ١٤٢٥هـ.

إلا أنه فيما يتعلق بالطعن المقدم من المكلف فقد اشترط المشرع في المادة (١٢٣) قانون ضرائب الدخل الجديد؛ أنه لا يُعد مقبولاً من الناحية الشكلية إلا بعد التحقق من قيام الطاعن بسداد مبلغ الضريبة التي وافق عليها من واقع قرار لجنة الطعن.

ونص هذه المادة يثير تساؤلاً - سبق المرور عليه - يدور حول عبارة (قيام الطاعن بسداد الضريبة التي وافق عليها)، بحيث لا يقبل طعنه إلا بعد السداد، والتساؤل هنا هو حول موقف المحكمة في حالة ما إذا كان المكلف لا يقر هنا بأية ضريبة، هل سيتم قبول طعنه، بحيث يتم الفصل في إنكاره للضريبة المقررة عليه من حيث الأصل، وهذه الحالة يمكن أن تتكرر كثيراً أمام المحكمة<sup>(١)</sup>؟.

خاصة أن بعض الممولين يعمدون إلى المماطلة في دفع الضريبة، ويكون إنكار هذه الضريبة أو جزء منها من ضمن الوسائل التي يلجئون إليها، بحيث إذا وصل إنكارهم للنتيجة التي يسعون لها استفادوا من عدم دفع كل أو جزء من هذه الضريبة، ويمكن أن يساعدهم في ذلك تقصير المختصين القانونيين الذين يمثلون الإدارة الضريبية في إجراءات القضية لدى هذه المحاكم، وإن لم يتحقق لهؤلاء المكلفين غايتهم تلك؛ تحقق لهم كسب بعض الوقت لصالحهم قبل دفعهم لتلك الضريبة، التي يمكن أن يستثمرونها خلال ذلك الوقت على استثمارات ومضاربات تدر عليهم فوائد معينة ما كان سيتأتى لهم الحصول عليها لو سددوا تلك الضريبة في موعدها.

ويؤكد الباحث مرة أخرى هنا على الحاجة إلى إعادة صياغة هذه المادة، بحيث يتم الأخذ بما كان قد نص عليه المشرع في المادة (٧٨) من القانون السابق التي كانت تشترط سداد نسبة (٥٠%) من الضرائب المعترض عليها قبل نظر المحكمة للدعوى.

وبالعودة إلى إجراءات هذه المحكمة، فقد نصت المادة (١٢٤/ج) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل على أن تكون جلسات هذه المحكمة

(١) من ذلك القضية الضريبية رقم (١١) لسنة ١٤٢٥هـ، التي صدر فيها حكم محكمة الضرائب الابتدائية اليمنية رقم (٣) لسنة ١٤٢٦هـ، بتاريخ ٧ مارس ٢٠٠٥م، التي لم يكن قد تم فيها مطالبة الممول بدفع الضريبة عند نظر لجنة الطعن الإدارة لمبلغ الضريبة بمقتضى المادة (٧٨) من قانون ضرائب الدخل السابق، ونظرت المحكمة الدعوى قبل سداد أية ضريبة.

سرية إلا إذا رأت المحكمة غير ذلك، ويكون الحكم الذي تصدره في القضايا الضريبية على وجه الاستعجال<sup>(١)</sup>.

وتصدر المحكمة قرارها بعد شهرين من أول جلسة لنظر الدعوى أو الطعن في القضية، ما لم تكن هناك مبررات تستدعي التأخير، ويكون حكم المحكمة بما لا يتجاوز مبلغ الضريبة المربوطة من الإدارة الضريبية، ولا يقل عن حدود اعتراض أو طعن المكلف، ويُعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار المحكمة<sup>(٢)</sup>.

وكان المشرع فيما يتعلق بما تضمنته الفقرة السابقة قد نص في قانون إنشاء محاكم الضرائب في ظل قانون ضرائب الدخل السابق، على أن تُتبع في إجراءات نظر قضايا الضرائب والفصل فيها القواعد والإجراءات المستعجلة التي نص عليها في قانون ضرائب الدخل وقانون الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات<sup>(٣)</sup>.

وللمحكمة إحالة الدعوى أو الطعن المنظور أمامها إلى النيابة العامة لتحقيقها والتصرف فيها وفقاً لأحكام الفصل الثاني من الباب السادس من القانون والقوانين النافذة، وذلك عند اكتشافها لأية حالة من حالات التهرب، وقد ذكر المشرع منها على سبيل المثال وليس الحصر ما يلي<sup>(٤)</sup>:

١- إذا تبين للمحكمة أن الطعن يتضمن وقائع خاضعة للضريبة وتهرب المكلف من أدائها أو يطالب باسترداد مبالغ من الخزينة العامة من خلال استعمال بيانات أو وثائق غير صحيحة أو مزورة أو استعمال طرقٍ للتحايل على القانون.

(١) يكرر الباحث هنا تساؤله الذي سبق أن طرحه في المبحث الرابع من الفصل الثاني من الباب التمهيدي المتعلق بخاصية السرية والسرعة في الفصل في المنازعات الضريبية، حول ماذا يمنع من أن يضمن المشرع القانون مدة محددة يلزم على المحاكم التي تنتظر في المنازعات الضريبية في أن تفصل خلالها في المنازعات المعروضة أمامها، وذلك للخصوصية والذاتية التي يتميز بها التشريع الضريبي والمنازعات المتعلقة بتطبيقه، وهو ما سيسهم في الحد من تراكم الطعون المعروضة أمام هذه المحاكم، ويحقق أهدافاً وفوائد متعددة للدولة أو الممولين على السواء.

(٢) المادة (١٢٤/هـ) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل.

(٣) المادة (٦/ب) من القرار الجمهوري بقانون بشأن إنشاء محاكم الضرائب وتحديد اختصاصاتها.

(٤) المادة (١٢٧) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل.

٢- اكتشاف المحكمة أن الطعن أو الدعوى يرتبط بها مكلفون آخرون مشاركون في عملية تهرب ضريبي.

٣- التأكد من وجود تواطؤ بين المكلف وأي من موظفي الإدارة الضريبية ترتب عليه تهرب ضريبي.

أما فيما يتعلق بمسئولية الإثبات أمام المحكمة فقد نص المشرع في المادة (١٢٨) من قانون ضرائب الدخل الجديد على أن عبء الإثبات يقع على الإدارة الضريبية في حالة قيامها بربط إضافي على المكلف، أو أن أسلوب الإثبات يتم على أساس علامات ومؤشرات التهرب الضريبي، وكذا في حالة عدم الموافقة على الإقرار الضريبي المقدم من المكلف. في حين قرر المشرع في المادة السابقة نفسها أن واجب الإثبات يقع على المكلف عند تطبيق الإدارة الضريبية ربطاً تقديرياً، أو عند طلب المكلف إجراء تصحيح خطأ غير مقصود في الإقرار الضريبي، وفي حالة اعتراض المكلف على محتوى الإخطار بالضريبة.

وتُصدر المحكمة حكمها في القضية في جلسة علنية، ولا يترتب على عدم حضور أحد أطراف المنازعة جلسة النطق بالحكم بطلان هذا الحكم<sup>(١)</sup>، ويحق للمكلف والإدارة الضريبية استئناف حكم هذه المحكمة أمام الشعبة الاستئنافية الضريبية المتخصصة بمحكمة استئناف المحافظة، وذلك خلال (٣٠) يوماً من تاريخ استلام الحكم<sup>(٢)</sup>.

(١) حكم محكمة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (٧٨)، الصادر بتاريخ ٥ نوفمبر ٢٠٠٧م، في القضية الضريبية رقم (٢١) لسنة ١٤٢٨هـ.  
(٢) المادة (١٢٤/و) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل.

## الفرع الثاني نظر المنازعات أمام محاكم الاستئناف

### أولاً: المحكمة المختصة:

تُعدُّ الشُّعب الاستئنافية الضريبية التي تم النص على إنشائها في مختلف المحاكم الاستئنافية في أمانة العاصمة ومحافظات الجمهورية بموجب نص المادة (١٢٥) من قانون ضرائب الدخل الجديد؛ تُعدُّ هي المختصة بالنظر والفصل في الطعون ضد الأحكام والقرارات الصادرة من محاكم الضرائب الواقعة في دائرة اختصاصاتها ونطاقها الجغرافي.

إلا أنه بصورة استثنائية مؤقتة قرر المشرع في المادة (١٦١/أ) من القانون بأن تتولى شُعب الأموال العامة والشُّعب التجارية بمحاكم الاستئناف بأمانة العاصمة والمحافظات النظر والفصل في القضايا الضريبية، وذلك حتى يتم استكمال الترتيبات القانونية والقضائية والإدارية لإنشاء الشُّعب الضريبية الاستئنافية.

وكان المشرع اليمني في القانون رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣ م بشأن إنشاء محكمتين للضرائب في أمانة العاصمة ومحافظة عدن، قد نص في المادة (٥) منه على أن تختص محاكم الاستئناف في كل من أمانة العاصمة والمحافظات بالفصل استئنافاً في الأحكام والقرارات الصادرة من محاكم الضرائب ومحاكم الأموال العامة والمحاكم الابتدائية ذات الولاية العامة في قضايا الضرائب.

ونص المشرع في نص الفقرة الثانية من هذه المادة على أنه يجوز تشكيل شُعب مختصة بنظر قضايا الضرائب المستأنفة عند توفر عدد كاف من القضاة ووجود ضرورة لذلك.

كما أن المشرع اليمني كان قد نص كذلك في المادة (٨١) من قانون ضرائب الدخل السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ م على حق المكلف والإدارة الضريبية استئناف أحكام محكمة قضايا الضرائب أمام شُعب نوعية من شُعب الاستئناف بعواصم المحافظات.

**ثانياً: اختصاص محكمة الاستئناف:**

تختص الشُّعب الاستئنافية - وشُعَب الأموال العامة والشُّعب التجارية (مؤقتاً) - بالنظر والفصل في الطعون ضد الأحكام والقرارات الصادرة من محاكم الضرائب الابتدائية أو محاكم الأموال العامة في المحافظات التي تفصل مؤقتاً في القضايا الضريبية حتى إنشاء محاكم الضرائب الابتدائية، ويراعى أن تكون هذه المحاكم الابتدائية واقعة في دائرة الاختصاص المكاني والنطاق الجغرافي لهذه المحاكم الاستئنافية المتفرعة عنها تلك الشُّعب<sup>(١)</sup>.

**ثالثاً: إجراءات نظر المحكمة للدعوى المرفوعة إليها:**

نص القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل على بعض الإجراءات التي تمر بها القضايا الضريبية عند الفصل فيها من قبل الشُّعب الاستئنافية المختصة بنظر الطعون الضريبية.

وتبدأ إجراءات هذه الشُّعب الاستئنافية بتقديم المكلف أو الإدارة الضريبية بطلب استئناف حكم محكمة الضرائب الابتدائية أو محاكم الأموال العامة، وذلك خلال (٣٠) يوماً من تاريخ استلام الحكم (مادة ١٢٤/و)، ويترتب على تقديم طلب الاستئناف بعد انقضاء هذه المدة عدم قبول المحكمة لهذا الطلب<sup>(٢)</sup>.

ولا يجوز للطاعن سواء كان المكلف أو الإدارة الضريبية تقديم أية طلبات جديدة أمام الشُّعب الاستئنافية المتخصصة لم يقدمها أمام محكمة الضرائب الابتدائية، حيث تحكم الشُّعبة الاستئنافية من تلقاء نفسها بعدم قبول تلك الطلبات (مادة ١٢٥/ج).

ويحق للمحكمة إحالة الدعوى أو الطعن المنظور أمامها إلى النيابة العامة لتحقيقها والتصرف فيها وفقاً لأحكام الفصل الثاني من الباب السادس من قانون ضرائب الدخل والقوانين النافذة، وذلك عند اكتشافها لأي من حالات التهرب الضريبي (مادة ١٢٧).

(١) المادة (١٢٥/أ، ب) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل.

(٢) - حكم محكمة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (٧٩)، الصادر

بتاريخ ٥ نوفمبر ٢٠٠٧م، في القضية الضريبية رقم (٢١) لسنة ١٤٢٨هـ.

- حكم محكمة استئناف أمانة العاصمة، الشُّعبة الجزائية، في الجمهورية اليمنية، رقم (٢٥)، الصادر

بتاريخ ١٩ يونيو ٢٠٠٢م، في القضية الضريبية رقم (٣٤٧) لسنة ١٤٢٢هـ.

وتُصدرُ الشُّعبُ الاستئنافية حكمها خلال شهرين من تاريخ أول جلسة للنظر بالظعن بالاستئناف في القضية، ما لم تكن هناك مبررات جادة تستدعي التأخير (مادة ١٢٦/ب)، ونص القانون بأن تُصدر المحكمة حكمها في القضية خلال هذه المدة، الهدف منه من حيث الأصل هو حث المحاكم المختصة بنظر القضايا الضريبية على الإسراع في إنجاز الفصل في هذه القضايا، وهذا الأمر يُعد إجراء تنظيمي لا يترتب على مخالفته بطلان حكم المحكمة إذا صدر بعد مضي تلك المدة<sup>(١)</sup>.

ويحق للمكلف أو الإدارة الضريبية الطعن في الحكم أمام الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا في حالات معينة سيتم تناولها في الفرع التالي.

### الفرع الثالث

### نظر المنازعات أمام الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا

#### أولاً: المحكمة المختصة:

نص المشرع اليمني في المادة (١٢٦/أ) من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل على إنشاء دائرة متخصصة ومتفرغة بالمحكمة العليا، تتولى الفصل في الطعون الجائز رفعها إليها طعنًا في الأحكام الصادرة من الشُّعب الضريبية الاستئنافية.

وحتى استكمال الإجراءات الخاصة بإنشاء هذه الدائرة الضريبية؛ نص المشرع على أن تتولى الدائرة التجارية بالمحكمة العليا النظر والفصل في القضايا الضريبية التي ترفع إليها (مادة ١٦١/أ من القانون).

#### ثالثاً: إجراءات نظر المحكمة للدعاوى المرفوعة إليها:

عن اختصاصات هذه الدائرة الضريبية أو الدائرة التجارية التي تتولى نظر القضايا الضريبية (مؤقتاً)، نص المشرع في المادة (١٢٦/ب) قانون ضرائب الدخل الجديد

(١) حكم محكمة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (٧٨)، الصادر بتاريخ ٥ نوفمبر ٢٠٠٧م، في القضية الضريبية رقم (٢١) لسنة ١٤٢٨هـ.

على أنه يجوز لكل من المكلف والإدارة الضريبية الطعن أمام الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا خلال (٣٠) يوماً من تاريخ استلام الحكم؛ وذلك في أي من الأحوال التالية:

- ١- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة واضحة للقانون أو خطأ في تطبيقه.
- ٢- إذا وقع بطلان في الحكم أو كان منطوق الحكم يناقض حيثياته.
- ٣- إذا كان الحكم يتضمن أشياء لم يطلبها الخصوم أو بأكثر مما طلبوا.
- ٤- إذا تعارض حكمان ضريبيان نهائيان في دعويين أتحد فيهما الخصوم والموضوع والسبب.

## دورة اعتراض الممول على ربط الضريبة وفقاً لقانون ضرائب الدخل اليمني الجديد

## الاعتراض أمام الإدارة الضريبية

إذا لم يرغب الممول في تقديم اعتراضه أمام لجنة التسوية بالإدارة الضريبية؛ فله الحق في تقديم اعتراضه إلى لجنة الطعن الضريبي خلال (٦٠) يوماً من تاريخ استلامه إخطار ربط الضريبة.

يحق للمكلف تقديم الممول اعتراضه على ربط الضريبة إلى الإدارة الضريبية خلال (٣٠) يوماً من تاريخ ربط الضريبة عليه، ويجوز للإدارة أن تمدد هذه المدة إلى (١٥) يوماً إضافية.

## أمام لجنة الطعن الضريبي

- يحق للممول الاعتراض على قرار لجنة التسوية أمام لجنة الطعون الضريبية خلال (٣٠) يوماً من تاريخ إبلاغه بالقرار.
- في حالة عدم اعتراض الممول على هذا القرار أمام لجنة الطعن في الموعد المحدد، يصبح قرار الربط نهائياً وغير قابل للطعن، ويلزم عليه أداء الضريبة فوراً، (باستثناء حالة تقديمه لاعتراضه مباشرة إلى لجنة الطعن دون المرور على لجنة التسوية).
- يجب على الممول أن يوضح في عريضة طعنه مقدار الضريبة التي يقر بها، وسداد هذه الضريبة، وإرفاق سند السداد، مع تحديد أوجه الخلاف في طعنه في قرار ربط الضريبة.
- يلزم على اللجنة إصدار قرارها في مدة أقصاها شهران من تاريخ تقديم الطعن، مالم تكن هناك مبررات استدعت التأخير.
- في حالة موافقة الإدارة الضريبية والممول على قرار لجنة الطعن، أو لم يتم الطعن أمامها خلال الـ (٣٠) يوماً والـ (٦٠) يوماً المحددة، يصبح ربط الضريبة نهائياً وتؤدي الضريبة فوراً.
- في حالة عدم موافقة الممول أو الإدارة الضريبية على قرار لجنة الطعن، يحق لهما الطعن أمام محكمة الضرائب الابتدائية.

## أمام لجنة التسوية بالإدارة الضريبية

- تحيل الإدارة الضريبية اعتراض الممول إلى لجنة التسوية، التي تستدعيه لمناقشة اعتراضه.
- إذا تم الاتفاق مع لجنة التسوية، يتم توقيع محضر الاتفاق من الطرفين، ويكون هذا الاتفاق نهائياً.
- في حالة عدم الاتفاق مع الممول أو غيابه عن الحضور أمام اللجنة بدون سبب بعد استدعائه لمرتين متتاليتين، تربط الضريبة وفقاً لما تقررته اللجنة، بما لا يتجاوز ربط الإدارة الضريبية ولا يقل عن حدود اعتراض الممول، الذي يحق له الاعتراض أمام لجنة الطعن الضريبي.
- تصدر لجنة التسوية قرارها في الاعتراض خلال مدة أقصاها (٣٠) يوماً من تاريخ تقديم الاعتراض.

## الاعتراض أمام القضاء

## الاعتراض أمام محكمة الضرائب الابتدائية

- يحق للإدارة الضريبية والممول الاعتراض على قرار لجنة الطعون الضريبية خلال (٣٠) يوماً من تاريخ إبلاغه بقرار اللجنة.
- لا يقبل طعن الممول من الناحية الشكلية إلا بعد سداد الضريبة التي وافق عليها من واقع قرار لجنة الطعن.
- تكون جلسات المحكمة سرية إلا إذا رأت المحكمة غير ذلك.
- يكون حكم المحكمة في القضايا الضريبية على وجه الاستعجال.
- تصدر المحكمة حكمها في الدعوى خلال شهرين من تاريخ أول جلسة لنظر الدعوى مالم يكن هناك مبررات تستدعي التأخير.
- يكون حكم المحكمة بما لا يتجاوز مبلغ الضريبة المربوطة من الإدارة الضريبية ولا يقل عن حدود اعتراض الممول.
- للإدارة الضريبية والممول استئناف حكم المحكمة أمام الشعبة الاستئنافية الضريبية المتخصصة بمحكمة استئناف المحافظة.

## الاعتراض أمام الشعبة الاستئنافية الضريبية المتخصصة بالمحافظة

- يحق للإدارة الضريبية والممول استئناف حكم المحكمة الابتدائية أمام الشعبة الاستئنافية الضريبية المتخصصة بمحكمة استئناف المحافظة خلال (٣٠) يوماً من تاريخ استلام الحكم.
- لا يجوز للممول تقديم أية طلبات جديدة أمام الشعبة الاستئنافية لم يقدمها أمام محكمة الضرائب الابتدائية، وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها بعدم قبول هذه الطلبات.
- تصدر الشعبة حكمها خلال شهرين من تاريخ أول جلسة للنظر في الاستئناف مالم يكن هناك مبررات جادة تستدعي التأخير.
- للإدارة الضريبية والمكلف استئناف حكم المحكمة أمام الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا في حالات معينة.

## الاعتراض أمام الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا

- يحق للإدارة الضريبية والممول استئناف حكم المحكمة الابتدائية أمام الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا في الحالات التالية:
- ١- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة واضحة للقانون أو خطأ في تطبيقه.
- ٢- إذا وقع بطلان في الحكم أو كان منطوق الحكم يناقض حيثياته.
- ٣- إذا كان الحكم يتضمن أشياء لم يطلبها الخصوم أو باكثر مما طلبوا.
- ٤- إذا تعارض حكمان ضريبيان نهائيان في دعوتين أتحد فيهما الخصوم والموضوع والسبب.

### المبحث الثالث

### الإثبات في المنازعات الضريبية

**الإثبات في معناه القانوني هو:** إقامة الدليل بالطرق القانونية لإثبات الحق المتنازع عليه أو نفيه<sup>(١)</sup>.

**وفي أهمية الإثبات** يمكن القول بعبارة موجزة بأنه في الجانب القانوني هو وسيلة غايتها الوصول إلى تطابق الحقيقة القضائية مع الحقيقة الواقعية، بما يتمخض عنه تشكل جوهر العدل والإنصاف. وعلى ذلك فإن الإثبات في القانون يرتقي من شكل من أشكال المعرفة إلى وسيلة من وسائل تحقيق العدالة؛ ومن ثم فإن قصور الإثبات القانوني عن الوصول إلى إدراك الحقيقة؛ يعني العجز عن تحقيق العدالة، وهو ما يمكن القول بناءً عليه بأن أزمة القانون في الإثبات تكمن أساساً في عجز القضاء عن الوصول إلى المطابقة بين الحقيقة القضائية والحقيقة الواقعية<sup>(٢)</sup>، وقيل في ذلك بأن الحق دون إثبات كالحق المعدم من حيث الأصل، فلا فرق في هذه الحالة بين انعدام الحق أو العجز عن الوصول إليه، فالنتيجة النهائية في الحالتين واحدة<sup>(٣)</sup>.

وما سبق يقود إلى الحديث عن نظرية الإثبات التي لا شك بأنها تُعد إحدى أهم النظريات القانونية في العمل القضائي والقانوني، بل إنه يمكن وصفها بأنها النظرية التي لا تغيب شمسها عن قاعات المحاكم، ولا تفارق وسائلها جميع القضايا على اختلافها مدنية كانت أم تجارية أم جزائية، فهي ملازمة للقضاة لمساعدتهم للوصول إلى الحقيقة والعدالة التي ينشدونها في أحكامهم، وهي كذلك سلاح بيد الأفراد للدفاع عن حقوقهم والمحافظة عليها.

(١) المادة (١) من قانون الإثبات اليمني.

(٢) كمال العياري: ورقة عمل بعنوان: **الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري**، قدمت في ملتقى القانون الجبائي الذي عقد بالعاصمة التونسية، في الفترة من ٣-٤ يناير ٢٠٠٣ م.

(٣) سفيان البرجي: ورقة عمل بعنوان: **معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري**، قدمت في ملتقى القانون الجبائي الذي عقد بالعاصمة التونسية، في الفترة من ٣-٤ يناير ٢٠٠٣ م.

وتنبع أهمية الإثبات في المنازعات الضريبية من أنه يتحدد على ضوءه مصير المنازعة الضريبية التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والممول. فبناءً على الإثبات يتحدد مصير الدعوى الضريبية، إما إلى تأكيد صحة إجراءات الإدارة الضريبية في تقدير وتحصيل الضريبة ودرء شبهة تعسفها أو مخالفتها للقانون عند مباشرتها لتلك الإجراءات؛ وبالتالي الوصول إلى الغاية الأسمى من وراء وظيفتها المتمثلة في ضمان وحماية حقوق الخزانة العامة. وإما أن يتأتى للممول من خلال الإثبات تأكيد صحة اعتراضه وطعنه ضد الإجراءات التي اتخذتها الإدارة الضريبية تجاهه، ويصبح الإثبات بالتالي أحد الوسائل التي يستعين بها الممول في مواجهة الظلم أو التعسف الذي قد يتعرض له.

ويثير الحديث عن الإثبات في المجال الضريبي العديد من النقاط التي تحتاج لدراسات متعمقة مستقلة بذاتها لإعطائها حقها من الدراسة والبحث، إلا أن الباحث سيحاول من خلال مطلبي هذا البحث تناول بعض هذه النقاط بشكل مقتضب؛ وذلك على النحو التالي:

**المطلب الأول:** توزيع عبء الإثبات في المنازعات الضريبية.

**المطلب الثاني:** وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية.

## المطلب الأول

### توزيع عبء الإثبات في المنازعات الضريبية

إن إلقاء عبء الإثبات على أحد أطراف الدعوى يضعه البعض في خانة تصديق القاضي الضمني للطرف الآخر في الخصومة المنظورة أمامه، ذلك أن المكلف إذا تعذر عليه إقامة الحجة على دعواه أو قدم دليلاً غير مقنع يثبت حقه، ترتب عليه خسارته لهذا الحق مع احتمال صدقه وصحة دعواه<sup>(١)</sup>.

وفي المنازعة الضريبية تقف الإدارة الضريبية بما لها من سلطان الدولة ونفوذها، أمام المكلف بالضريبة الذي قد يكون لجوؤه إلى القضاء لعجزه عن الوقوف أمام هذه الإدارة بالوسائل القانونية الأخرى، أو قد يكون ذلك وسيلة تلجأ إليها الإدارة الضريبية نفسها لضمان حقوق الخزنة العامة ترى أن الوسائل الأخرى لم تراعى حق المحافظة عليها.

وقد انقسم الرأي حول تحديد المتحمل بعبء الإثبات في الدعاوى الضريبية، بين من يرى أن هذا العبء يقع على الدولة، وذلك بالنظر إلى ما تمتلكه من وسائل تمكنها من إثبات حجتها في فرض الضريبة وما يرافقها من إجراءات عبر مراحلها المختلفة، وهذا الأمر يجعل من الدولة ممثلة بالإدارة الضريبية تقف في موقف المدعى، ويقع عليها عبء الإثبات؛ استناداً إلى الحجج التالية<sup>(٢)</sup>:

**أولاً:** ما تقتضيه طبيعة العلاقة بين الممول والدولة، بالنظر إلى أن الالتزام الضريبي يترتب عليه نشوء علاقة بين الدولة والممول تندرج في إطار علاقات القانون العام، فالدولة في هذه العلاقة ليست من حيث الأصل دائنة بالمعنى المقصود في القانون

(١) د. محمد مصطفى الزحيلي: وسائل الإثبات في الشريعة الإسلامية، مكتبة دار البيان، دمشق، الطبعة الأولى، ١٩٨٢م، ص ٦٤٦.

(٢) DERUEL (François -Patrice) : « La Preuve En Matière Fiscale », Thèse Paris 1962, p. 17 Et Suiv.

مشار إليه في: د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٤١٧، ٤١٨.

الخاص، كما أن الممول بمقتضى رابطة القانون العام يتحول إلى شريك في الأعباء العامة ويسهم في تنظيمها من خلال ممثله في البرلمان الذي يصدر عنه القانون الضريبي؛ ومن ثم وبمقتضى ذلك يجوز للسلطة التنفيذية تطبيق القانون الضريبي والعمل على تحصيل الإيرادات العامة والتي منها الضرائب وفقاً للقانون.

**ثانياً:** إن مقتضى الفن المالي يستلزم اعتبار الدولة في موقع المدعي الحقيقي؛ إذ إنه حيثما توجد المادة الخاضعة للضريبة يوجد الدين الضريبي، وتتحقق بناءً على ذلك الواقعة المنشئة للضريبة، وبالمفهوم المعاكس فإنه حيث لا توجد الواقعة المنشئة للضريبة لا يتحقق معها فرض الإدارة الضريبية للضريبة والمطالبة بها؛ ومن ثم فإذا قامت الإدارة الضريبية بربط الضريبة دون أن تكون لديها القدرة على إثبات وجود المادة الخاضعة للضريبة والواقعة التي تقرررت الضريبة وفقاً لها، ففي هذه الحالة يقع على الممول عبء الإثبات العكسي في عدم وجود التزام ضريبي عليه.

وحتى لا تلجأ الإدارة الضريبية إلى فرض الضريبة على الرغم من عدم وجود واقعة منشئة لها، وقبل القاضي بالاعتراف بعدم أحقية الإدارة الضريبية في ذلك ما لم يكن هناك دليل عكسي، فهنا تكون الطريقة الوحيدة لمعالجة ذلك هي أن يقع عبء الإثبات في الأصل على الدولة ممثلة بالإدارة الضريبية.

**ثالثاً:** إن اعتبار الدولة هي المدعي الحقيقي، ووقوع عبء الإثبات الضريبي عليها من حيث الأصل، يترتب عليه سيادة القانون وزرع الأمن والطمأنينة في نفوس الممولين، وحمايتهم من أي تعسف أو ظلم قد يتعرضون له من قبل الإدارة الضريبية.

ومثال ذلك إذا نسبت الإدارة الضريبية إلى الممول ممارسة نشاط معين خاضع للضريبة، فإنه يقع عليها في هذه الحالة تقديم الدليل والبرهان الذي يثبت دعواها، وذلك أن الإدارة الضريبية تقف هنا في مركز الدائن؛ مما يترتب عليه أنها إذا ادعت على الممول بمزاولة ذلك النشاط الخاضع للضريبة من قبل الممول، فإن عبء الإثبات هنا يقع عليها

استناداً إلى قاعدة أن البينة على من ادعى، يضاف لذلك أن نشاط الممول الذي تدعي الإدارة الضريبية مزاولته يُعد واقعة مادية ليس من الصعوبة إثباتها<sup>(١)</sup>.

ويخالف اتجاه آخر الرأي السابق<sup>(٢)</sup>، حيث يرى أن اختلاف الدعوى الضريبية عن غيرها من الدعاوى الأخرى، خاصة في ظل ما تتمتع به الإدارة الضريبية من سلطات وامتيازات منحها لها القانون من أجل أدائها لواجبها في الحفاظ على حقوق الخزنة العامة في الضريبة، وهي امتيازات لا يتمتع بها الممول الطرف الآخر في الدعوى، وذلك يجعل الإدارة الضريبية في كثير من الحالات في موقف المدعى عليه، وفي المقابل يقف الممول في موقف المدعي وهو موقف يُعد الأصعب من حيث عبء الإثبات، خاصة أن الإدارة الضريبية هي الطرف الأقوى الذي يمتلك معظم أدلة الإثبات التي تم بموجبها فرض الضريبة، وهو موقف أسهل وأخف من موقف الممول.

في حين يرى البعض الآخر أن عبء الإثبات في المنازعات الضريبية يجب أن يكون على المكلف بالضريبة لإثبات صحة دعواه أو نفي ما تدعيه عليه الإدارة الضريبية، إلا أنه يمكن استثناءً من ذلك أن يلقي عبء الإثبات على الإدارة الضريبية في بعض المسائل، كتحديد نسب الدخل الإجمالي للمكلف والأرباح الخاضعة للضريبة، وإذا لم يتحقق ذلك فيلزم افتراض صحة تقدير الضريبة الذي تصدره الإدارة الضريبية على المكلف، الذي يعود عليه هنا عبء إثبات عدم صحة هذا التقدير بأي وسيلة من وسائل الإثبات المقررة<sup>(٣)</sup>.

(١) د. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، مرجع سابق، ص ٦٧٦.

(٢) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٤١٨، ٤١٩.  
(٣) Richard K. Gordon: Law of Tax Administration and Procedure, Op. Cit., pp. 12 - 13.

### وقد نظمت بعض التشريعات الضريبية الحالات التي يتوزع فيها عبء الإثبات على طرفي المنازعة الضريبية.

من ذلك ما نص عليه المشرع الأمريكي في قانون ضرائب الدخل، من أن عبء الإثبات في الضريبة ينتقل إلى الإدارة الضريبية إذا قدم الممول في أي إجراء من إجراءات المحكمة أدلة موثقة تتعلق بالقضية وبما يتعلق بدخله الخاضع للضريبة بموجب القانون، مع محافظته على جميع الوثائق والسجلات المطلوبة وفقاً للقانون، وتطابق بياناتها مع الشروط المعقولة من قبل أمين السر وشهادة الشهود والوثائق والاجتماعات والمقابلات<sup>(١)</sup>.

أما المشرع الفرنسي فقد نص في قانون الإجراءات الضريبية على أن الإدارة الضريبية هي التي تتحمل عبء الإثبات في أية دعوى، إلا أنه يقع هذا العبء على الممول في حالة ما إذا كان هناك مخالفات كبيرة في إقراره الضريبي الذي تم بموجبه تحديد الضريبة المقررة عليه<sup>(٢)</sup>.

ونص المشرع المصري في المادة (١٢٩) من قانون الضريبة على الدخل من أن عبء الإثبات يقع على عاتق الإدارة الضريبية في الحالات التالية:

- ١ - تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها في المادتين (٨٣ ، ٨٤) من هذا القانون، ومستنداً إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو مبادئ محاسبية مبسطة منبثقة منها، وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن.
- ٢ - تعديل الربط وفقاً للمادة (٩١) من هذا القانون.
- ٣ - عدم الاعتداد بالإقرار إذا كان مُعتمداً من أحد المحاسبين ومستنداً إلى دفاتر وفقاً لأحكام المادة (٧٨) من هذا القانون.

(١) Internal Revenue Code (IRC), Sec 7491.

(٢) l'article L (192) du livre des procédures fiscales

كما جاء النص في المادة (١٣٠) من القانون على أن يقع عبء الإثبات على الممول في الحالات التالية:

- ١- قيام المصلحة بإجراء ربط تقديري للضريبة وفقاً للمادة (٩٠) من هذا القانون.
- ٢- قيام الممول بتصحيح خطأ في إقراره الضريبي.
- ٣- اعتراض الممول على محتوى محضر محرر بمعرفة مأمور المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية.

ونصت المادة (٨٨) على أنه لا يجوز لمصلحة الضرائب عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول وفقاً لنص المادة (٧٨) من القانون أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها.

في حين حدد المشرع اللبناني متى يكون هذا العبء على الإدارة الضريبية ومتى يكون على المكلف، وذلك في نص المادة (٥) من قانون الإجراءات الضريبية الصادر في نهاية ٢٠٠٨م، التي جاء فيها على أن يقع عبء إثبات صحة التصريح بالضريبة على المكلف، ويقع هذا العبء على الإدارة الضريبية لإثبات صحة التكاليف الإضافية في حال أجرت تعديلات على التصريح.

أما عن المشرع اليمني فقد نص في المادة (١٢٨) من قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م على أن يتوزع عبء الإثبات على الإدارة الضريبية والممول وفقاً لما يلي:

- أ- يقع عبء الإثبات على الإدارة الضريبية عند تطبيق الآتي:
  - ١- إجراء ربط إضافي على الممول.
  - ٢- في حالة ما إذا كان أسلوب الإثبات يعتمد على أساس علامات ومؤشرات التهرب الضريبي.
  - ٣- في حالة عدم موافقة الإدارة على الإقرار الضريبي المقدم من المكلف.

ب- ويقع واجب الإثبات على المكلف في الحالات التالية:

- ١- تطبيق المصلحة ربطاً بتقديرياً.
- ٢- طلب المكلف إجراء تصحيح خطأ غير مقصود في الإقرار الضريبي.
- ٣- اعتراض المكلف على محتوى الإخطار بالضريبة.

وبذلك يكون المشرع اليمني قد تلافي أوجه النقص الذي شاب قانون ضريبة الدخل السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ م، الذي لم ينص فيه المشرع بشكل صريح ومحدد على الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الممول أو الإدارة الضريبية، وإن كان قد نص على بعض الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الممول ضمن مواد تنظم شئون أخرى، من ذلك ما تم النص عليه في المادة (٨٠/أ) المتعلقة بإحدى اختصاصات محكمة قضايا الضرائب، حيث تضمن هذا النص بأنه "... وعلى الطاعن إقامة الدليل والإثبات على صحة طعنه"، وكذلك كان الحال عليه في المادة (٦٩/ج) التي تضمن نصها الإشارة إلى حق المكلف عند مناقشته أمام الإدارة الضريبية حول اعتراضه تقديم كافة الإثباتات والمستندات المؤيدة لاعتراضه.

أما المشرع الليبي فقد أكد في قانون ضرائب الدخل الجديد الصادر في العام ٢٠١٠ م على مبدأ البيئة على من ادعى في التظلمات والطعون الضريبية المنظورة أمام اللجان الابتدائية والاستئنافية التي نص القانون على تشكيلها للفصل في التظلمات والاعتراضات الضريبية، حيث تضمنت المادة (١٦) من هذا القانون النص على أن عبء الإثبات أمام هذه اللجان يكون على عاتق المتظلم أو الطاعن، وهو ما يفهم منه أن هذا العبء مثلما يقع على المكلف عند تظلمه يقع على الإدارة الضريبية، وذلك أمام اللجنة الاستئنافية عند اعتراض الإدارة على قرار اللجنة الابتدائية.

## المطلب الثاني

### وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية

تتدرج وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية من حيث أهميتها إلى وسائل تمتلك حجية كبرى أمام القضاء، كالأدلة الكتابية بأنواعها المختلفة، والإقرار، إضافة إلى بعض وسائل الإثبات الأخرى المتفاوتة في حجيتها كالخبرة والقرائن وحجة الأمر المقضي وغيرها من وسائل الإثبات التي سيحاول الباحث من خلال هذا المبحث استعراض بعضها، خاصة تلك التي لها أهمية خاصة في دعاوى الضريبة، وبحسب ما يلي من فروع:

## الفرع الأول

### وسائل الإثبات الكتابية

تُعد الكتابة في الجانب الضريبي إحدى أهم وسائل الإثبات، كما أنها في المنازعات الضريبية تعتمد عليها صحة وقوة بقية وسائل الإثبات الأخرى، بل إن البعض من المشرعين ينص صراحة على عدم الأخذ بأي أدلة تتعارض مع الطابع الكتابي للإجراءات الضريبية<sup>(١)</sup>.

وتتميز وسائل الإثبات الكتابية عن غيرها من الأدلة الأخرى بعدد من المزايا أهمها:

١- إن الكتابة ترافق الواقعة التي تم فرض الضريبة بموجبها منذ نشأتها وقبل نشوب المنازعة المتعلقة بها<sup>(٢)</sup>.

٢- يضاف لذلك أن الكتابة يرافقها عدة ضمانات للأطراف سواء قبل النزاع أو خلاله أو بعده، وذلك بالنظر إلى صعوبة تغيير البيانات التي تتضمنها المحررات الكتابية<sup>(٣)</sup>.

(١) من ذلك ما نصت عليه المادة (١٧٢/٣) من قانون ضريبة الدخل العماني الجديد الصادر بالمرسوم السلطاني رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩م.

(٢) د. أحمد شرف الدين: أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، طبعة نادي القضاة، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤م، ص ٣٥.

(٣) المستشار/ عاصم عبد الجبار سعد: الإثبات في قانون المعاملات الإلكترونية وقانون المعاملات المدنية والتجارية، دراسة منشورة في موقع منتديات القانون العماني، على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط: <http://www.omanlegal.net/vb/showthread.php?t=2120>

٣- إن المحررات الكتابية قابلة للحفظ والاسترجاع في أي وقت، ولا تتأثر بعامل الزمن الذي يشوب وسائل الإثبات الأخرى كالنسيان الذي يطرأ على الشهود في الشهادة، أو تلك البيانات المخزنة في الوسائل الإلكترونية الحديثة التي يمكن أن تؤثر عليها عوامل مرتبطة بالطاقة التي تشغلها أو الفيروسات التي يمكن أن تصيبها، أو التغييرات التي يمكن أن يجريها عليها قرصنة الكمبيوتر والمعلومات دون إرادة من المسؤولين عنها.

٤- إن معظم المعاملات التجارية والإجراءات الإدارية سواء المدنية منها أو الرسمية تستند في الأساس إلى وثائق كتابية، ويرجع ذلك إلى ما يقتضيه عامل الاستقرار القانوني للمعاملات والإجراءات المختلفة<sup>(١)</sup>.

٥- إن معظم التشريعات التجارية والضريبية تلزم التجار مسك دفاتر تجارية ومحاسبية لتنظيم أعمالهم، وللاعتداد بها كأدلة إثبات سواء في الخلافات التي تنشأ بينهم وبين عملائهم أو بينهم وبين الإدارة الضريبية، أو ما يقتضيه حق الاطلاع المقرر للإدارة على هذه الدفاتر في إجراءاتها الهادفة للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة.

### وقد قسم قانون المشرع اليمني الأدلة الكتابية إلى نوعين<sup>(٢)</sup>:

**النوع الأول:** المحررات الرسمية وهي التي يُثبت فيها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة ما تم من قبله في حدود اختصاصه أو ما تلقاه من ذوي الشأن، وذلك طبقاً للأوضاع القانونية وفي حدود سلطته واختصاصه.

**النوع الثاني:** المحررات العرفية وهي التي تصدر من الأشخاص العاديين فيما بينهم، ويجوز لهم تميمها لدى الجهة المختصة في حضورهم وبعد التأكد من أشخاصهم وموافقتهم على ما جاء فيها؛ فتأخذ حكم المحررات الرسمية.

(١) كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، مجمع الأطرش للكتاب المتخصص، تونس، الطبعة الثانية، ٢٠٠٩م، ص ٢٠٢.

(٢) المواد (٩٧، ٩٨، ٩٩) من قانون الإثبات اليمني.

وتشمل الكتابة كوسيلة من وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية الوثائق والمستندات والمحركات والدفاتر والسجلات والدفاتر المنزلية والأوراق الخصوصية وصور العقود والرسائل.

وتتعدد أوجه وصور الكتابة التي يمكن أن تكون وسائل إثبات في المجال الضريبي، وذلك إلى أدلة كتابية صادرة عن الممول، أو أدلة كتابية صادرة عن الإدارة الضريبية؛ بمعنى أوضح محركات تنشأ في إطار الإجراءات الضريبية التي تتم بين الإدارة الضريبية والممول، أو محركات تنشأ من قبل الممول دون تدخل الإدارة الضريبية، ويلزمه القانون سواء الضريبي أو غيره إنشاءها والمحافظة عليها:

#### الأدلة الكتابية التي يلزم القانون المكلف إنشاءها والمحافظة عليها:

تُلزم التشريعات الضريبية الممول بإنشاء بعض المحركات الكتابية والمحافظة عليها وتحري صحتها ودقة البيانات التي تتضمنها، من هذه المحركات في المجال الضريبي الإقرار الضريبي، وكشف التقدير الذاتي، وغير ذلك من الوثائق والمحركات التي ترتبط بالعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية.

وفي الاتجاه نفسه تلزم بعض التشريعات الأخرى الممول بإنشاء بعض المحركات المتعلقة بالنشاط الذي يزاوله والمحافظة عليها، من ذلك ما تنص عليه التشريعات التجارية من إلزام التجار بإمسك بعض السجلات والدفاتر المحاسبية.

#### ١- المحركات الكتابية ذات العلاقة بالمجال الضريبي:

##### (أ): الإقرار الضريبي:

تلزم التشريعات الضريبية المكلفين بالضريبة بتقديم إقراراتهم الضريبية في مواعيد معينة عن إجمالي دخولهم ومصروفاتهم وصافي أرباحهم المتحققة خلال السنة الضريبية، وتعود أهمية الإقرار الضريبي إلى أنه يجعل من الممول طرفاً في تقدير الضريبة المستحقة عليه، وتجنبيه الخضوع للتقدير الذي يمكن أن تلجأ إليه الإدارة الضريبية بشكل منفرد عند عدم تقديم هذا الإقرار من قبله، كما أن هذا الإقرار يمكن

أن يكون وسيلة إثبات على الممول لتضمنه بيانات ومعلومات أدرجها الممول من تلقاء نفسه؛ وتُعد من ثم دليل إثبات عليه. ومن جانب آخر تلزم التشريعات الضريبية الإدارة الضريبية قبول هذه الإقرارات إذا توافرت فيها الشروط الشكلية والموضوعية التي حددها القانون.

والإقرار الضريبي المقدم من الممول لا يستمد قوة إثباته من طبيعته الكتابية فحسب، وذلك بالنظر إلى أن الإدارة الضريبية لها الحق في تصحيحه أو تعديله أو عدم الاعتداد به من حيث الأصل وتحديد أرباح الممول بطريق التقدير، ويلزم على الإدارة الضريبية في هذه الحالات إخطار الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بما تم اتخاذه من إجراءات، ودعوته إلى موافاتها بملاحظاته عليها، ويحق للممول تقديم ملاحظاته على التصحيح أو التعديل أو التقدير الذي تم بجميع طرق الإثبات التي كفلها له القانون<sup>(١)</sup>.

#### (ب): محاضر التقدير الإداري للضريبة:

تقرر بعض التشريعات الضريبية حق الإدارة الضريبية في ربط الضريبة على الممول في حالات معينة؛ من ذلك حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي في موعده القانوني<sup>(٢)</sup>، حيث تلجأ الإدارة الضريبية في هذا الربط إلى تقدير دخل الممول بطريقة مباشرة بالوسائل الإدارية التي حددها القانون، أو أن تقوم بذلك التقدير بطريقة غير مباشرة من خلال استنادها إلى مؤشرات معينة؛ كالمظاهر الخارجية التي تعكس مستوى دخل الممول، كسكنه الذي يقيم فيه، وعدد الموظفين والعاملين لديه، أو من خلال التقدير الجزافي الذي يعتمد على بعض القرائن التي تدل على المقدرة المالية للممول<sup>(٣)</sup>.

(١) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٤٢٧.

(٢) من ذلك ما نص عليه المشرع اليمني في المادة (١١٤) من قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م على حق الإدارة الضريبية في إجراء ربط تقديري للضريبة في حالة عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي في الموعد المحدد وفقاً لأحكام القانون، وعلى أن يتم التقدير من واقع البيانات والمعلومات المتاحة...

(٣) د. محمود الطنطاوي الباز: المالية العامة والضرائب، مرجع سابق، ص ١٩٤.

وهذه الطريقة يتم العمل بها على وجه الخصوص في حالة عدم إمساك الممول لدفاتر تجارية وسجلات يمكن الاستناد إليها في تقدير الضريبة على الممول<sup>(١)</sup>.

### (ج): الوثائق والمحركات الضريبية المختلفة:

في إطار العلاقة الضريبية بين الممول والإدارة الضريبية وما تقتضيه الإجراءات الضريبية المختلفة سواء قبل مزاولة الممول للنشاط الخاضع للضريبة، أو في مراحل تقدير وربط وتحصيل الضريبة، أو حتى في مرحلة توقف الممول عن مزاولة هذا النشاط، تصدر عن الإدارة الضريبية أو المكلف العديد من المحركات الضريبية التي تتمتع على اختلاف فيما بينها بحجية في الإثبات الضريبي، وذلك بحسب ما ينطبق عليها من شروط الإثبات، وما يتوافق منها مع قناعة المحكمة المنظورة أمامها القضية.

ففي المرحلة التي تسبق مزاولة الممول للنشاط الخاضع للضريبة، يندرج ضمنها الاستفسارات التي يتقدم بها الممول إلى الإدارة الضريبية بطلبه معلومات مختلفة تتعلق بالمعاملة الضريبية للنشاط الذي يسعى لمزاويلته والردود التي تصدر عن الإدارة الضريبية على هذه الاستفسارات، إضافة إلى التعليمات والنشرات والأدلة الضريبية الصادرة عن الإدارة الضريبية. وهذه المحركات يرى الباحث أنها تندرج ضمن أدلة الإثبات التي تصب في مصلحة الممول، حيث إن الإدارة الضريبية مسئولة عما يصدر عنها من ردود وفتاوى مختلفة.

أما الفترة التي تتعلق ببدء الممول لنشاطه الخاضع للضريبة، فُتلتزم التشريعات الضريبية الممول بإخطار الإدارة الضريبية ببدء مزاويلته لهذا النشاط، والحصول على رقم ضريبي وبطاقة ضريبية تؤكد تسجيله في سجلات الخاضعين للضريبة، وقد قضت محكمة النقض المصرية في أحد أحكامها الحديثة<sup>(٢)</sup>، بأن الإدارة الضريبية التي لم تقدم

(١) ثائر زهير خليل: ماهية ضريبة الدخل والنظام القانوني الذي ينظمها في فلسطين، دراسة منشورة في موقع المستشار الراحل زهير خليل على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:

[www.zuheirkhalil.com/book/abhath/thai.doc](http://www.zuheirkhalil.com/book/abhath/thai.doc)

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٩٥٩ لسنة ٧٣ ق، جلسة ٢٤ إبريل ٢٠٠٧ م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤ - إبريل ٢٠٠٩ م، مرجع سابق، ص ٤.

دليلاً على مزاولة الممول لنشاط خاضع للضريبة، يقع عليها عبء الإثبات لمزاولته هذا النشاط. ويندرج ضمن هذه المرحلة أيضاً المحررات والإخطارات الضريبية الأخرى سواء كانت الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلف، أو المحاضر الضريبية المختلفة كمحاضر التقدير الإداري الذي تجريه الإدارة الضريبية من قبلها، أو محاضر الاطلاع أو التفتيش التي تقوم بها، أو محاضر المناقشة التي تتم مع الممول...إلخ، كما يندرج ضمن ذلك أيضاً الإخطارات الضريبية.

أما عن المرحلة التي تلي توقف الممول عن مزاولة نشاطه الخاضع للضريبة أو تنازله عن النشاط الخاضع للضريبة جزئياً أو كلياً، فتُلزم التشريعات الضريبية الممول كذلك بإخطار الإدارة الضريبية بذلك التوقف أو التنازل، وقد تقرر في قضاء محكمة النقض المصرية بتوقيع جزاء على الممول عند عدم تقديمه هذا الإخطار خلال المدة القانونية؛ وذلك بفرض ضريبة سنة كاملة عليه<sup>(١)</sup>، وإخطار مزاولة النشاط والتوقف عنه والبطاقة الضريبية تُعد أدلة إثبات للممول أو عليه فيما يتعلق بتحديد نوع وتاريخ بدء مزاولة نشاطه أو توقفه، وما يترتب على ذلك من معاملة أو إجراءات ضريبية تجاهه.

## ٢- المحررات الكتابية الخاصة بنشاط المكاف كالدفاتر والسجلات والوثائق المحاسبية:

تُلزم التشريعات الضريبية والتشريعات ذات العلاقة بالأعمال التجارية بعض المكلفين الذين تبلغ رؤوس أموالهم مقدار معين بإمسك دفاتر وسجلات محددة عند مزاولة أنشطة خاضعة للضريبة، ويندرج ضمنها الحسابات التي يتم استخدام أجهزة الحاسب الآلي (الكمبيوتر) وبرامجه في تسجيلها وتنظيمها. وتنص هذه التشريعات على أن تكون بيانات هذه الوثائق والمحررات معبرة عن حقيقة النشاط الذي يزاوله المكلف، بحيث يُعتمد بها كأدلة إثبات أمام الإدارة الضريبية أو لجان الطعن الضريبي والمحاكم على السواء، بل إن بعض المشرعين فرض عقوبات على عدم الاحتفاظ بهذه السجلات

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٥٧٥ لسنة ٧٢ ق، جلسة ٢٨ يناير ٢٠٠٨ م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤ - إبريل ٢٠٠٩ م، مرجع سابق، ص ٢٩٨، ٢٩٩.

والدفاتر للمدة التي ينص عليها القانون أو إخفاءها أو التزوير في بياناتها، وألزم الإدارة الضريبية بالاعتداد بها وعدم إهدارها عند تقدير الضريبة على المكلف إلا في حالة ثبوت عدم صحتها<sup>(١)</sup>.

ولكي يكون للسجلات والدفاتر الحسابية دور في الإثبات الضريبي سواء أمام الإدارة الضريبية أو أمام القضاء المختص في أية منازعة قد تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية؛ فإن البعض يرى أنه يلزم أن تتوفر في هذه السجلات والدفاتر بعض الشروط حتى يُعتمد بها في الإثبات أو في الإجراءات الضريبية المختلفة، من ضمن هذه الشروط<sup>(٢)</sup>:

- ١- أن تكون السجلات والدفاتر مستوفية لكافة الشروط الشكلية، من حيث خلوها من أية فراغات أو تحشير أو كشط، وأن تكون جميع صفحاتها متضمنة لأرقامها التسلسلية.
- ٢- أن تكون البيانات المحاسبية المقيمة والمثبتة في الدفاتر والسجلات موثقة بالمستندات التي تؤكد ارتباطها بالعمليات المتعلقة بالمنشأة، وأنها تخص الفترة الضريبية ذاتها موضوع الفحص أو المنازعة، ويلزم أن تكون هذه الوثائق والمستندات محفوظة بطريقة منتظمة بحيث يسهل الاطلاع عليها ومراجعتها وفحصها.
- ٣- أن تكون الدفاتر التي يتم مسكها بحسب الأصول والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.
- ٤- أن تكون الدفاتر والسجلات متضمنة لجميع العمليات التي قام بها المكلف، وبشكل تفصيلي، ومرتببة بحسب تواريخ وقوعها.
- ٥- ضرورة وجود نظام رقابة للمنشأة، يؤدي على سبيل المثال فيما يتعلق بالمخزون إلى تحقيق الرقابة على المواد الواردة والمنصرفة؛ مما يعمل على

(١) جاء في نص المادة (٨٩) من قانون ضرائب الدخل اليمني الجديد على أنه يجب على الإدارة الضريبية أن تعمد بالحسابات المنتظمة والمسوكة من المكلف وفقاً للمادة (٨٦) من القانون واللائحة التنفيذية للقانون، وعدم إهدارها إلا إذا ثبت للإدارة عدم صحتها.

(٢) د. محمد علي الربيعي، المحاسبية الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٨٣، ٣٨٤.

التحكم في نسبة التلف، ويحد من احتمال التلاعب في الأسعار، وفي الاتجاه نفسه فإن وجود نظام للرقابة الداخلية على الإيرادات والمصروفات يعمل على الحيلولة دون التلاعب الذي يمكن أن يقوم به المكلف أو مستخدموه، وكذلك فإن وجود نظام رقابة داخلية على بند الأجور والمرتبات يسهم في منع التلاعب في هذا البند.

إلا أنه حتى في حالة التزام الممول بإمسك الدفاتر بحسب القواعد المحاسبية المعتمدة وإقرار الإدارة الضريبية بذلك، فللمحكمة الاعتداد بها أو عدم الاعتداد بها كلياً أو جزئياً ووفقاً لما تطمئن إليه، وفي ذلك استقر قضاء محكمة النقض المصرية بأن لمحكمة الموضوع السلطة في تقدير دفاتر الممول، سواء باعتمادها أو طرحها كلياً أو جزئياً بحسب ما يستبين لها في القضية المنظورة أمامها<sup>(١)</sup>.

(١) أحكام محكمة النقض المصرية في الطعون التالية:

- الطعن رقم ١٨٨١ لسنة ٤٩ ق، جلسة ٢٦ ديسمبر ١٩٨٣ م، س ٣٤.
- الطعن رقم ٣٢ لسنة ٣٥ ق، جلسة ٣٠ نوفمبر ١٩٨١ م، س ٣٢، ص ٢١٨٤.
- الطعن رقم ٣١٠ لسنة ٣٥ ق، جلسة ١٤ فبراير ١٩٧٣ م، س ٢٤، ص ٢٤٢.
- الطعن رقم ١٣٢ لسنة ٢٩ ق، جلسة ١١ إبريل ١٩٦٤ م، س ١٥، ص ٣١٩.
- الطعن رقم ٣٩١ لسنة ٤٢ ق، جلسة ٢٦ إبريل ١٩٥٩ م، س ١٠، ص ٢٥٩.

## الإثبات بالكتابة والمحركات الإلكترونية:

**الكتابة الإلكترونية<sup>(١)</sup>:** هي كل حروف أو أرقام أو رموز أو علامات أخرى تثبت على دعامة الكترونية أو رقمية أو ضوئية أو بأية وسيلة أخرى مشابهة.

**أما المحرر الإلكتروني<sup>(٢)</sup>:** فهو رسالة بيانات تتضمن معلومات تنشأ أو تدمج أو تخزن أو ترسل أو تستقبل كلياً أو جزئياً بوسيلة الكترونية أو رقمية أو ضوئية أو بأية وسيلة أخرى مشابهة.

ولا تتمتع المحررات الإلكترونية في الوقت الراهن بالحجية الكاملة فيما يتعلق بالإثبات بواسطتها، خاصة في الدول التي لم ينص فيها المشرع صراحة على تنظيم عملية الأخذ بها كوسائل إثبات، وقد يرجع ذلك في جانب منه إلى عدم مواكبة كثير من المشرعين للتطورات التي يشهدها العالم، خاصة فيما يتعلق بالتجارة الإلكترونية، على الرغم من أن هذا النوع من التجارة أصبح يحتل مساحة كبيرة على خارطة التجارة العالمية.

وقد كان ذلك هو موقف محكمة التمييز اللبنانية التي رفضت الاعتداد ومساواة المحررات الإلكترونية بالمحررات الكتابية الورقية كالدفاتر التجارية، حيث اعتبرت هذه المحكمة أنه لا يمكن الاستغناء عن القواعد المتعلقة بتنظيم ومسك الدفاتر التجارية بأي عرف مخالف قائم على البرمجة الإلكترونية، خاصة أن الواقع التشريعي لم يأخذ بعد بالوسائل الحديثة القائمة على البرمجة الإلكترونية كوسائل إثبات كاملة، كما أن العرف التجاري القائم على اعتماد البرمجة الإلكترونية لا يُرجح القواعد القانونية المفروضة<sup>(٣)</sup>.

وذلك كان الرأي الراجح من الفقه الذي قال بأن البيانات الإلكترونية لا يكون لها نفس حجية الدليل الكتابي الكامل، خاصة في الحالات التي يستلزم فيها القانون

(١) المادة (١/أ) من القانون المصري رقم (١٥) لسنة ٢٠٠٤م بتنظيم التوقيع الإلكتروني.

(٢) المادة (١/ب) من القانون المصري رقم (١٥) لسنة ٢٠٠٤م بتنظيم التوقيع الإلكتروني.

(٣) حكم محكمة التمييز اللبنانية رقم (٤/٢٠٠١م، الصادر بتاريخ ٦ فبراير ٢٠٠١م، بشأن قضية تفليسة الغزاوي، مشار إليه في د. نادر عبد العزيز: **الإثبات الإلكتروني بين الواقع والقانون**، بحث منشور في مجلة الجيش اللبناني، العدد ٢٣٣، الصادر في نوفمبر ٢٠٠٤م.

الإثبات بالكتابة، إلا إذا كان هناك نص صريح من القانون باعتبارها دليلاً كتابياً كاملاً أو إذا استخدم القاضي سلطته في تفسيره لنصوص القانون بشكل يتأتى معه توسيع مفهوم الدليل الكتابي<sup>(١)</sup>، على الرغم من الفكرة السائدة لدى القضاء تجاه هذا النوع من الأدلة من أنها عرضة للتغيير والتعديل أو التلفيق، وهو ما يؤثر في ثقة القضاة في الأخذ بها بنفس مستوى الأخذ بالأدلة الكتابية الورقية<sup>(٢)</sup>.

إلا أن ما سبق طرحه لا يتعارض مع القول بأن الأخذ بهذه الأدلة الإلكترونية كوسائل إثبات يرتبط بالتطور النسبي الذي يتمتع به المجال القضائي والقانوني في الدولة، الذي يؤثر في إضفاء الثقة والمصادقة اللازمة على مثل هذا النوع من الأدلة، كما يسهم في هذا الجانب ما يتمتع به المشرع في الدولة من مواكبة للأخذ بكل جديد في جميع مناحي الحياة التي يعمل على التقنين لها<sup>(٣)</sup>.

وقد تنبه المشرع المصري لذلك في وقت مبكر، فبادر إلى إصدار القانون رقم (١٥) لسنة ٢٠٠٤م الخاص بتنظيم التوقيع الإلكتروني، الذي تضمن نصوصاً تعالج مثل هذه الجوانب، وقد سبق أن رأينا عند استعراض التزامات المكلف بدفع الضريبة، كيف أن الإدارة الضريبية المصرية واكبت التطورات الإلكترونية والتقنية على مستوى العالم، بحيث أصبحت تستقبل الإقرارات الضريبية للمكلفين وتقوم بتحصيل الضريبة المقررة عليهم إلكترونياً، حيث استفادت هذه الإدارة من نصوص القانون المشار إليه في أعمالها المواكبة لتلك التطورات المضطردة.

وإلى جانب ذلك نظم المشرع المصري في القانون السالف الذكر حجية الإثبات بالمحركات الإلكترونية، حيث نص في المادة (١٥) منه على أن للكتابة الإلكترونية وللمحركات الإلكترونية، في نطاق المعاملات المدنية والتجارية والإدارية؛ الحجية ذاتها

(١) د. أحمد شرف الدين، أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، مرجع سابق، ص ١٠٥.

(٢) Scott M. Giordano: Electronic Evidence and the Law. Information Systems Frontiers 6:2, 161–174, 2004, Kluwer Academic Publishers. Manufactured in The Netherlands, p. 162.

(٣) Ibid. p. 162.

المقررة للكتابة والمحركات الرسمية والعرفية في أحكام قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية، متى استوفت الشروط المنصوص عليها في هذا القانون، وفقاً للضوابط الفنية والتقنية التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

وتضمنت المادة (١٧) من القانون ذاته النص على أن تسري في شأن إثبات صحة المحركات الإلكترونية الرسمية والعرفية والتوقيع الإلكتروني والكتابة الإلكترونية، فيما لم يرد بشأنه نص في هذا القانون أو في لائحته التنفيذية الأحكام المنصوص عليها في قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية.

ونصت المادة (١٨) من القانون على أن شروط تمتع التوقيع الإلكتروني والكتابة الإلكترونية والمحركات الإلكترونية بالحجية في الإثبات تتمثل في:

- أ- ارتباط التوقيع الإلكتروني بالموقع وحده دون غيره.
  - ب- سيطرة الموقع وحده دون غيره على الوسيط الإلكتروني.
  - ج- إمكانية كشف أي تعديل أو تبديل في بيانات المحرر الإلكتروني أو التوقيع الإلكتروني.
- وفي السياق ذاته نصت المادة (٨) من اللائحة التنفيذية للقانون المتعلق بتنظيم التوقيع الإلكتروني على أنه مع عدم الإخلال بالشروط المنصوص عليها في القانون، تتحقق حجية الإثبات المقررة للكتابة الإلكترونية والمحركات الرسمية أو العرفية لمنشئها، إذا توافرت الضوابط الفنية والتقنية الآتية:

أ- أن يكون متاحاً فنياً وقت وتاريخ إنشاء الكتابة الإلكترونية أو المحركات الإلكترونية الرسمية أو العرفية، وأن تتم هذه الإتاحة من خلال نظام حفظ إلكتروني مستقل وغير خاضع لسيطرة منشئ هذه الكتابة أو تلك المحركات أو لسيطرة المعني بها.

ب- أن يكون متاحاً فنياً تحديد مصدر إنشاء الكتابة الإلكترونية أو المحركات الإلكترونية الرسمية أو العرفية ودرجة سيطرة منشئها على هذا المصدر وعلى الوسائل المستخدمة في إنشائها.

ج- في حالة إنشاء وصدور الكتابة الإلكترونية أو المحررات الإلكترونية الرسمية أو العرفية بدون تدخل بشري جزئي أو كلي، فإن حجيتها تكون متحققة متى أمكن التحقق من وقت وتاريخ إنشائها ومن عدم العبث بهذه أو تلك المحررات. أما المشرع اليمني فقد نص في القانون رقم (٤٠) لسنة ٢٠٠٦م بشأن أنظمة الدفع والعمليات المالية والمصرفية الإلكترونية - الذي يُعد بمثابة قانون للمعاملات الإلكترونية في اليمن - نص على تنظيم الجوانب المتعلقة بالإثبات للمحررات الإلكترونية، حيث جاء في المادة (١٠) من هذا القانون على أن يكون للسجل الإلكتروني والعقد الإلكتروني ورسالة البيانات والمعلومات الإلكترونية والتوقيع الإلكتروني لآثار نفسها القانونية المترتبة على الوثائق والمستندات والتوقيعات الخطية من حيث إلزامها لأطرافها أو حجيتها في الإثبات.

كما جاء النص في المادة (١١) من هذا القانون على أن يعتبر السجل الإلكتروني سجلاً قانونياً، ويكون له صفة النسخة الأصلية إذا توافرت فيه الشروط التالية:

(أ) أن تكون البيانات والمعلومات الواردة في ذلك السجل قابلة للاحتفاظ بها وتخزينه بحيث يمكن في أي وقت الرجوع إليها.

(ب) إمكانية الاحتفاظ بالسجل الإلكتروني بالشكل الذي تم به إنشاؤه أو إرساله أو تسلمه أو بأي شكل يسهل به إثبات دقة البيانات والمعلومات التي وردت فيه عند إنشائه أو إرساله أو تسلمه.

(ج) دلالة البيانات والمعلومات الواردة في السجل على من ينشؤه أو يتسلمه وتاريخ ووقت إرساله وتسلمه.

## الفرع الثاني الإقرار

**الإقرار:** هو اعتراف شخص بحق عليه لآخر توصلاً إلى ثبوت هذا الحق في ذمة الأول، وإعفاء الآخر من عبء إقامة الدليل على صحته<sup>(١)</sup>.

وقد عرف القانون الإقرار بأنه اعتراف الإنسان بحق عليه للآخر. ويكون الإقرار قضائياً إذا اعترف الخصم أمام القضاء بواقعة قانونية مدعى بها عليه وذلك أثناء السير في الدعوى المتعلقة بهذه الواقعة، وبالمقابل قد يكون الإقرار غير قضائي إذا وقع في غير مجلس القضاء أو بصدد نزاع أثير في دعوى أخرى<sup>(٢)</sup>.

والإقرار المقصود به هنا في هذا الفرع هو إقرار الممول خارج إطار إقراره الضريبي الذي يجب عليه تقديمه إلى الإدارة الضريبية، والذي يمكن أن يندرج ضمن الأدلة الكتابية في الإثبات، كما يمكن أن يُعامل كإقرار للممول على نفسه وما يرتب القانون على ذلك من آثار قانونية سبق عرضها.

وإقرار الممول في هذا الفرع هو دليل الإثبات الذي يتم أمام القضاء أو غير القضاء والذي عرفه المشرع اليمني بأنه<sup>(٣)</sup>: إخبار الإنسان شفاهة أو كتابة عن ثبوت حق لغيره على نفسه.

ويندرج ضمن هذا الإقرار إقرار الممول في محاضر التقدير الذي تجريه الإدارة الضريبية، أو عند مناقشة الممول حول موضوع القضية الضريبية المنظورة، أو عند مباشرة الإدارة الضريبية للاطلاع أو التفتيش أو المعاينة التي تنفذها في إطار ما يمنحها لها القانون من امتيازات وصلاحيات، أو أي إقرار بأيّة صورة كانت تتطابق مع قواعد وشروط الإثبات التي تنص عليها التشريعات ذات العلاقة.

(١) د. أحمد شرف الدين، أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، مرجع سابق، ص ١١٤.

(٢) المادة (٥١) من قانون الإثبات في المعاملات المدنية والتجارية الإماراتي.

(٣) المادة (٧٨) من قانون الإثبات اليمني.

وتعتبر بعض التشريعات أن إقرار الممول في محاضر المناقشة التي تقوم بها الإدارة الضريبية ضمن الإجراءات وفي حدود الصلاحيات التي قرر لها القانون؛ يعتبر إقراراً قضائياً رغم أنه تم في محاضر أجريت عن طريق الإدارة الضريبية بوصفها سلطة تنفيذية، وذلك للأسباب التالية<sup>(١)</sup>:

- ١- بصفة أن هذه المحاضر تتضمن إقراراً بصحة وصدق ما جاء فيها من اعتراف للممول بمصادر دخله.
- ٢- لأن هذه المحاضر التي تضمنها إقرار الممول تُعد محررات رسمية تمت عن طريق موظفي الإدارة الضريبية ممن يحملون صفة الضبطية القضائية، وهو ما لا يجوز الرجوع عنه أو الطعن فيه إلا بالتزوير.
- ٣- استيفاء هذه المحاضر لجميع الشروط الشكلية والموضوعية.
- ٤- اقتصار دور موظفي الإدارة الضريبية على تحرير هذه المحاضر، ومسئولية الممول عما تتضمنه من بيانات واعترافات.

وأهم صور هذا الإقرار ذلك الذي يصدر عن الممول أمام القضاء في دعوى متعلقة بالواقعة التي حصل عنها الإقرار، وهذا الإقرار يُعد حجة على المقر، ويلزم على القاضي الأخذ به وبحكم مقتضاه. أما الإقرار الذي يصدر في دعوى أخرى لا تتعلق بموضوع الإقرار، فلا يُعد إقراراً قضائياً ويخضع لتقدير القاضي الذي يجوز له تجزئته وتقدير الظروف التي صدر فيها؛ وذلك بأن يعتبره دليلاً كاملاً أو مجرد قرينة، أو أن لا يأخذ به من حيث الأصل<sup>(٢)</sup>.

والإقرار القضائي قد يرد في صحيفة الدعوى أو في مذكرة يقدمها الخصم للمحكمة، إلا أنه يُشترط فيه ما يُشترط في الأعمال القانونية من اتجاه الإرادة لذلك،

(١) د. سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة: وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مرجع سابق، ص ٣٠٨، ٣٠٩.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٦٠ لسنة ٥٥ ق، جلسة ٢٧ مايو ١٩٨٦ م، س ٣٧، ج ١، ص ٥٩٥.

بمعنى أنه يجب أن يدرك المقر مرمى إقراره، وأن القصد به إلزام نفسه بمقتضاه، وبأن هذا الإقرار سيكون حجة عليه، وأن خصمه سيعفى بموجبه من عبء الإثبات في القضية<sup>(١)</sup>.

والإقرار الوارد بإحدى الشكاوى الإدارية يُعد إقراراً غير قضائي، ولا يُعَدُّ حجة قاطعة على المقر، بل يخضع لتقدير محكمة الموضوع، حيث إن للمحكمة هنا بعد تقديرها للظروف التي صدر فيها هذا الإقرار إضافة إلى ملابسات الدعوى أن تعدد دليلاً مكتوباً أو مبدأً ثبوت بالكتابة أو مجرد قرينة، أو أن لا تعتد به من حيث الأصل<sup>(٢)</sup>.

ويرى البعض بأن الإقرار لا يُعد ذا حجية كاملة ثابتة الدلالة في الإثبات الضريبي إلا إذا توافرت فيه عدة شروط - كما هو شأن أي إثبات آخر - ومن أهم هذه الشروط ما يلي<sup>(٣)</sup>:

- ١ - أن تكون إرادة المقر خالية من أي عيب من عيوب الإرادة.
- ٢ - أن تتجه إرادة المقر لإحداث الأثر القانوني للإقرار.
- ٣ - أن يتمتع الإقرار بالوضوح والصراحة، وأن يكون صادراً بإرادة المقر منفردة لا يشوبها شائبة من شوائب الخطأ أو الغش...إلخ.
- ٤ - أما عن شروط إقرار الممول في المجال الضريبي فمنها:
  - أن يكون الإقرار صادراً عن الممول أو من يمثله.
  - وأن ينصب على الواقعة المتعلقة بنشاطه الخاضع للضريبة.
  - وأن يكون هذا الإقرار صادراً أمام الإدارة الضريبية أو القضاء المختص خلال السنة الضريبية المعنية.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٧٣ لسنة ٥٧ ق، جلسة ٩ إبريل ١٩٩٢ م، س ٤٣، ع ١، ص ٥٥٠.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٨١٠ لسنة ٥٥ ق، جلسة ٧ نوفمبر ١٩٩١ م، س ٤٢، ج ٢، ص ١٦١٦.

(٣) د. سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة: وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مرجع سابق، ص ٣٠٤.

## الفرع الثالث القرائن

عرف المشرع الفرنسي القرائن بأنها: النتائج التي يتوصل إليها القانون أو القاضي من وقائع معروفة إلى وقائع غير معروفة<sup>(١)</sup>.

وقد نصت المادة (١٧٤٠) من مجلة الأحكام العدلية بأن القرينة القاطعة تعد أحد أسباب الحكم أيضاً، وعرفت المادة (١٧٤١) من المجلة بأنها الأمانة البالغة حد اليقين.

كما عرف المشرع اليمني القرينة القاطعة بأنها: ما عُلم من الأمارات ودلائل الحال المصاحبة للواقعة المراد إثباتها فتدل بطريقة القطع لا يقبل الاحتمال أصلاً على ثبوتها<sup>(٢)</sup>.

وقد قسم المشرع اليمني القرائن القاطعة إلى نوعين؛ الأولى: قرائن قاطعة قانونية وهي التي لا تقبل إثبات العكس، فهي تغني من قررت لمصلحته عن أي دليل آخر. والثانية: هي القرائن القاطعة القضائية التي تستنبطها المحكمة من الأمور الواقعية والمقالية التي تدل على صور الحال<sup>(٣)</sup>.

وتقوم القرائن القضائية على عنصرين<sup>(٤)</sup>:

**العنصر المادي:** وهو الذي يتكون من وقائع يتحقق القاضي من ثبوتها ليفسرها ويستنبط منها الأدلة على ما يسعى لإثباته.

**العنصر المعنوي:** وهو الاستنباط والاستخلاص الذي يقوم به القاضي للوصول إلى الدلائل والأمارات، ويستند فيه إلى أعمال الفطنة والفراسة.

(١) Code Civil - Article 1349.

(٢) المادة (١٥٤) من قانون الإثبات اليمني.

(٣) المادة (١٥٥) من قانون الإثبات اليمني.

(٤) د. محمد مصطفى الزحيلي، وسائل الإثبات في الشريعة الإسلامية، مرجع سابق، ص ٦٤٦.

ونص المشرع اليمني بأن كل قرينة قاطعة قانونية لا يجوز نقضها، ويتعين الأخذ بها والحكم بمقتضاها<sup>(١)</sup>، أما القرائن القانونية غير القاطعة وهي التي تقبل إثبات ما ينقضها، ولا يُؤخذ بها إلا حيث يُؤخذ بشهادة الشهود، فإن للقاضي الحرية الكاملة في استثنائها، ولا يقيده القانون بأي قيد أو شرط عند الأخذ بها، حيث ترك الأمر لذكاء القاضي وفراسته<sup>(٢)</sup>.

### ومن أمثلة القرائن التي تضمنتها بعض التشريعات الضريبية:

ما نص عليه قانون ضرائب الدخل اليمني الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م في المادة (١١) التي جاء فيها بأنه في حالة قيام الأشخاص المرتبطين بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين، من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى شخص آخر معفي منها أو غير خاضع لها، فيجوز للإدارة الضريبية تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد الذي تنص اللائحة التنفيذية للقانون على طرق تحديده.

فقد جعل المشرع اليمني في نص المادة السابقة من قرينة قيام الأشخاص المرتبطين بوضع شروط تجارية أو مالية بينهم تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين؛ قرينة على العمل على خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها إلى شخص آخر غير المقصود بها، ومن ثم قرر للإدارة الضريبية على ضوء تلك القرينة القانونية الحق في تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد.

ومن القرائن القانونية أيضاً ما نص عليه المشرع التونسي في الفصل (٢٩/٢) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، التي جاء النص فيها على أنها تُعتبر بهذا العنوان مداخل موزعة ما يلي<sup>(٣)</sup>:

(١) المادة (١٥٦) من قانون الإثبات اليمني.

(٢) الشيخ أحمد إبراهيم بك: طرق الإثبات الشرعية، إعداد المستشار علاء الدين أحمد إبراهيم، الطبعة الرابعة، طبعة نادي القضاة المصري، القاهرة، ٢٠٠٣م، ص ١٥٨.

(٣) كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص ٢١٤، ٢١٥.

- أ- كل الأرباح أو المحاصيل غير المرصودة بالاحتياطي وغير المدمجة برأس المال.
- ب- كل المبالغ أو القيم الموضوعة على ذمة الشركاء والمساهمين وحاملي المناوبات غير المخصوصة من الأرباح.
- ج- الأرباح المحققة بالبلاد التونسية من قبل المؤسسات المشار إليها بالفقرة الفرعية الثالثة من الفقرة الأولى من هذا الفصل التي تُعَدُّ موزعة لفائدة الشركاء غير المقيمين بالبلاد التونسية.
- وتضمن الفصل (٣٠) من ذات المجلة قرينة قانونية أخرى في الاتجاه نفسه، حيث جاء النص فيه على أن يُعَدُّ مداخل موزعة:
- ١- ما لم يقع إثبات ما يخالف ذلك، المبالغ التي توضع على ذمة الشركاء مباشرة أو بواسطة الغير بعنوان تسبقات أو قروض أو أقساط باستثناء تلك التي تسند بين الشركة الأم وشركاتها الفرعية...
- ٢- المكافآت والامتيازات والأرباح الخفية.
- والقرائن السابقة تدرج ضمن القرائن القانونية الفاعلة في حالة صعوبة إقامة الدليل فيها، وتُشكل القرائن المذكورة في الفصل (٢/٢٩) والفصل (٢/٣٠) قرائن قانونية قاطعة لا يجوز دحضها بالحجة المخالفة، حيث لم ينص المشرع التونسي على أنها قرائن يمكن نفيها.
- وقد قرر المشرع اليمني بأن للمحكمة أن تأخذ بالقرينة القاطعة القضائية التي يمكن استنباطها من وقائع الحال، وأن تُعَدُّها دليلاً كاملاً على الواقعة المراد إثباتها في الأحوال التي يجوز فيها ذلك، وهي الأموال والحقوق، ويجوز للخصم أن يثبت أنها غير صحيحة بالبينة القانونية<sup>(١)</sup>.

(١) المادة (١٥٧) من قانون الإثبات اليمني.

ويتعين على محكمة الموضوع أن يكون استخلاصها للقرائن التي أخذت بها مؤدياً عقلاً إلى النتيجة التي انتهت إليها، على الرغم من أن تقدير هذه القرائن وكفايتها هي مما تستقل به هذه المحكمة<sup>(١)</sup>.

ولا يجوز مناقشة كل قرينة على حدة للتدليل على عدم كفايتها في الأدلة إذا كان من شأن القرائن التي اعتمدت عليها المحكمة في حكمها متساندة فيما بينها تؤدي إلى النتيجة التي انتهى إليها الحكم<sup>(٢)</sup>.

أما عن القرينة البسيطة غير القاطعة فهي التي لا تقطع بثبوت الواقعة المراد إثباتها، وإنما ترشح لثبوتها وقد تحتل ذلك وغيره، ولا تُعدّ دليلاً قاطعاً يغني عن المطالبة بإقامة البيئة القانونية على ما يدعيه، وإنما يجوز للمحكمة أن تستأنس وتستكمل الدليل على أساسها<sup>(٣)</sup>.

ويُعد الحكم الحائز لقوة الأمر المقضي به حجة على أطرافه وفي موضوعه وسببه (أصله) قرينة قاطعة (قانونية) لا تقبل إثبات العكس<sup>(٤)</sup>.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٣٨١٨ لسنة ٦١ ق، جلسة ٢٣ إبريل ١٩٩٧ م، س ٤٨، ج ١، ص ٦٦٧، ٦٦٨.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٨٦ لسنة ٦٣ ق، جلسة ١٥ يناير ١٩٩٧ م، س ٤٨، ج ١، ص ١٢٨.

(٣) المادة (١٥٨) من قانون الإثبات اليمني.

(٤) المادة (١٥٩) من قانون الإثبات اليمني.

## الفرع الرابع الخبرة

الخبرة في ساحات القضاء هي تحقيق قضائي اختياري طارئ، في مسائل فنية معينة تُعَدُّ من الوقائع في موضوع النزاع المعروض أمام القضاء للبت فيه<sup>(١)</sup>.

وفي المنازعات الضريبية تُعدُّ الخبرة من إجراءات التحقيق في حالة تعذر على المحكمة في حالات معينة أن تحقق بنفسها في وقائع الدعوى كلها أو بعضها، إذا كان تحقيقها يتطلب الإلمام بمعرفة أو دراية خاصة لا تتوافر لديها؛ كالجوانب المحاسبية والاقتصادية والإدارية على سبيل المثال<sup>(٢)</sup>.

وتتلخص أهم الخصائص التي تتميز بها الخبرة في المجال القضائي في التالي<sup>(٣)</sup>:

- ١- تُعدُّ الخبرة قضائية إذا تقرر من قبل المحكمة المتولية الفصل في الدعوى المعروضة أمامها، سواء كان تقرير الخبرة من قبل القاضي من تلقاء نفسه أو بناءً على طلب الخصوم.
- ٢- يمكن للقضاء اللجوء للخبرة أمام محاكم الموضوع سواء في المحاكم الابتدائية أو محاكم الأحوال الشخصية أو محاكم الاستئناف، أو من قبل قاضي الأمور المستعجلة، ولا تقررها محاكم النقض إلا في حالة تحولها إلى محكمة موضوع.
- ٣- الخبرة تُعَدُّ تحقيقاً فنياً يتناول الوقائع المادية دون المسائل القانونية التي تُعَدُّ من اختصاص القاضي وحده.
- ٤- تقتصر الخبرة الفنية على الوقائع المختلف عليها في ملف الدعوى، ولا تطول الوقائع التي يمكن إثباتها بوسائل إثبات أخرى؛ كالأدلة الكتابية.

(١) القاضي حسين بن علي الهلالي، والقاضي الدكتور محمد واصل: الخبرة الفنية أمام القضاء، دراسة مقارنة، إصدارات المكتب الفني بالمحكمة العليا بسلطنة عُمان، مسقط، ٢٠٠٤م، ص ٢٣.

(٢) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٤٨٧.

(٣) القاضي حسين بن علي الهلالي، والقاضي الدكتور محمد واصل: الخبرة الفنية أمام القضاء، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص ٢٣-٢٦.

٥- تُعد الخبرة وتقريرها من عناصر الإثبات، وتخضع لتقدير القاضي إن شاء أخذ بها وإن شاء تركها أو أخذ ببعض ما توصلت إليه، حيث إن القاضي لا يقضي إلا بما يطمئن إليه<sup>(١)</sup>.

٦- لا تقوم الخبرة كطلب أصلي في دعوى مستقلة عن الدعوى الأصلية، بل إنها ذات صفة طارئة يتم إقرارها في إطار الدعوى المرتبطة بموضوعها.

وترتكز أهمية لجوء القضاء إلى الخبرة بالنظر إلى التطور المضطرب الذي يشهده العالم في شتى مناحي الحياة، بحيث أصبحت الخبرة في كثير من التخصصات تحتل مكاناً مرموقاً في المجال القضائي والقانوني، بل يمكن وصفها بأنها تمثل مزجاً بين ما هو تقني وعلمي، وما هو قانوني وإجرائي، ليتم الوصول من خلالها إلى حقائق ووقائع معينة لا يتأتى معرفتها والإلمام بمكوناتها إلا لمن يملك ناصية العلم والمعرفة والتخصص الدقيق.

وذلك ما نراه جلياً في التطور الذي تشهده الجريمة ومرتكبوها، وفي كثير من القضايا التي لا يمكن مجاراتها ومعرفة أسرارها وفك طلاسمها إلا من قبل أهل المعرفة من المتخصصين.

وفي جانب المنازعات الضريبية المنظورة أمام المحاكم، لا يستغني القضاء عن المتخصصين في مجال المحاسبة وفي بعض الجوانب التقنية التي يستخدمها بعض الممولين من برامج حاسوبية تنظم أعمالهم، وتكاد في كثير من الأحيان تحل محل الدفاتر والسجلات والوثائق المحاسبية التي يلزم على التجار إمساكها.

يضاف لما سبق عمليات البيع والشراء التي تجري عن طريق شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت" فيما يطلق عليه حالياً مصطلح التجارة الإلكترونية.

ويندرج ضمن الخبرة في هذا الجانب أهل الخبرة المتخصصون في الترجمة بين اللغات المختلفة، وذلك في قيامهم بترجمة الوثائق والمستندات والفواتير والحسابات التي يمكن أن تفيد القاضي في القضية، خاصة في ظل عدم إلمام كثير من القضاة باللغات الأجنبية المختلفة.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٤٢٤ لسنة ٥٢ ق، جلسة ١٥ مايو ١٩٨٦ م، س ٣٧، ج ١، ص ٥٦٧.

وكل ذلك لا شك في أنه يوضح جزءاً يسيراً من الدور الذي تقوم به الخبرة في مساعدة القضاة، وتزويدهم بالبيانات والوقائع التي تُسهم في توصلهم إلى حيثيات الحكم الذي سيصدر عنهم في المنازعات الضريبية المنظورة أمامهم.

ولأهمية الخبرة في مد يد العون للقضاء في الوصول إلى الوقائع التي تستند إليها بعض أحكام المحاكم، تجيز كثير من التشريعات للمحاكم اللجوء إلى الخبرة كلما اقتضت الحاجة لذلك وفقاً لشروط وضوابط محددة؛ من ذلك ما نص عليه المشرع اليمني في المادة (١٢٤/د) من قانون ضرائب الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، التي جاء النص فيها بأن للمحكمة أن تستعين بمن تراه من ذوي الخبرة في أي من المجالين الضريبي والمالي أو كليهما، على أن يكون من جهة محايدة، وهو نص يكاد يتطابق مع ما نص عليه المشرع اليمني في المادة (٨٠/ز) من قانون ضريبة الدخل السابق رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م، باستثناء حصر الخبرة التي يتطلب الاستعانة بها في نص القانون الجديد بأن تكون من أهل الخبرة المتخصصين في المجال الضريبي والمالي.

كما أجاز المشرع المصري للمحكمة في المادة (١٣٥) من قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية بأن تندب خبيراً واحداً أو ثلاثة، ونصت المادة (١٣٦) كذلك على أنه إذا اتفق الخصوم على اختيار خبير أو ثلاثة خبراء أقرت المحكمة اتفاقهم، وفيما عدا هذه الحالة تختار المحكمة الخبراء من بين المقبولين أمامها إلا إذا قضت بغير ذلك ظروف خاصة؛ وعليها حينئذ أن تبين هذه الظروف في الحكم.

وسار على النهج نفسه المشرع الإماراتي في المادة (٦٩) من قانون الإثبات في المعاملات المدنية والتجارية، التي جاء النص فيها على أن للمحكمة أن تحكم بندب خبير أو أكثر من موظفي الدولة أو من بين الخبراء المقيدين في جدول الخبراء، للاستشارة برأيهم في المسائل التي يستلزمها الفصل في الدعوى...، كما نصت المادة (٧٠) من نفس القانون على أنه إذا اتفق الخصوم على اختيار خبير أو أكثر، أقرت المحكمة اتفاقهم، وفيما عدا هذه الحالة تختار المحكمة الخبير من بين الخبراء المقبولين أمامها...

ويجب تمكين الخبراء من الاطلاع على كافة الأوراق والسجلات المتعلقة بالدعوى، ومن ضمنها الملف السري للممول لدى الإدارة الضريبية، حتى يمكنهم التوصل إلى النتائج التي تفيد في القضية والتي كانت الغاية من وراء تكليفهم في هذه المهمة، على أن يراعوا في ذلك سر المهنة، إلا إذا رأت المحكمة أنه لا ضرورة للاطلاع على مستندات بعينها<sup>(١)</sup>.

ويرى البعض بأن اطلاع الخبراء على الوثائق والسجلات سواء لدى الإدارة الضريبية أو الممول يتعارض مع ما فرضه القانون من سرية المعلومات والبيانات الضريبية، يضاف لذلك أنه ليس من المنطقي إجبار الإدارة الضريبية - من خلال إطلاع الخبراء على وثائقها وسجلاتها - أن تقدم دليلاً ضد نفسها، خاصة أن معاينة الخبراء تتركز غالباً على وثائق الممول وسجلاته، وإذا قدم الممول وثائق وبيانات في معاينة الخبرة لم يعرضها للإدارة الضريبية، فإنه في هذه الحالة كمن يصنع لنفسه دليلاً لا يجوز الاعتداد به، وهو ما يلزم على الخبير في معاينته أن يلتزم الحياد؛ خاصة أنه يستمد صلاحياته من المحكمة التي كلفته بذلك<sup>(٢)</sup>.

ولا يتفق الباحث مع الرأي السابق حيث يراه متعارضاً مع نفسه؛ ففي الوقت الذي يطالب صاحب هذا الرأي بأن يراعي الخبير الحياد عند معاينته، إلا أنه يقول لاحقاً بأنه لا يجوز إجبار الإدارة الضريبية على أن يطلع الخبير على وثائقها وسجلاتها المتعلقة بالقضية، وإلا ستكون كمن يقدم دليلاً على نفسه، في حين يقول هذا الرأي بأن معاينة الخبرة هي التي تجري على وثائق وسجلات الممول، وهنا يتساءل الباحث: أليس في ذلك تعارض مع ما تفرضه مقتضيات الحياد والمساواة بين الخصوم، خاصة أن الإدارة الضريبية في الدعوى القضائية تعامل كخصم وليس كدولة، وهي تقف أمام القضاء في مجلس تتساوى فيه مع الممول، وقد يصدر ضدها حكم قضائي بناءً على تقرير الخبرة الذي تم رفعه للمحكمة، وتكون ملزمة به أسوة بالمولد الذي قد يصدر الحكم ضده في القضية نفسها؟.

(١) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٤٥١، ٤٥٢.

(٢) د. سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مرجع سابق، ص ٣٣٤.

وبشكل أوضح يرى الباحث أنه يجب أن تخضع الإدارة الضريبية لنفس الإجراء الذي يخضع له الممول، من اطلاع الخبير المكلف من المحكمة على الوثائق والسجلات وسائر المحررات التي تمكنه من الوصول إلى كافة البيانات والمعلومات التي يمكن أن تساعد المحكمة على استنباط الحق والعدل في الحكم الذي ستصدره في القضية المنظورة أمامها.

ويجب أن يراعي الخبراء في معاينتهم الشروط القانونية، وأن يكون تقريرهم مستوفياً للجوانب الشكلية والموضوعية التي تنص عليها التشريعات ذات العلاقة؛ لأن ذلك يتعلق بالنظام العام، ويجوز للمحكمة إذا تبين لها مخالفة إجراءات وتقرير الخبرة لذلك أن تحكم ببطلان الخبرة من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب الخصوم<sup>(١)</sup>.

وتقدير الأدلة وتقارير الخبرة واستخلاص الواقع منها يدخل في صلب السلطة التقديرية لمحكمة الموضوع متى كان استخلاصها سائغاً، حيث تقرر قضاءً بأن حسب المحكمة أن تبين الحقيقة التي اقتنعت بها، وأن تقيم قضاها على أسباب سائغة تكفي لحمله، وليس عليها أن تستجيب لطلب ندب خبير آخر متى وجدت في تقرير الخبير السابق ندبه وفي أوراق الدعوى ما يكفي لتكوين عقيدتها للفصل فيها<sup>(٢)</sup>.

كما أن محكمة الموضوع لا تكون ملزمة بالرد على الطعون التي توجه إلى تقرير الخبير المنتدب في الدعوى ما دام أنها أخذت بما جاء في هذا التقرير؛ لأن في أخذها به

(١) قرار المجلس الأعلى في المغرب رقم ٥٢٧ بتاريخ ١٩٩٦/٧/٤ ملف إداري عدد ٩٥/١/٥/١١٠، مشار إليه في: نجيب البقالي: **منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري**، بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا، مقدم لكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، المغرب، ٢٠٠٧-٢٠٠٨ م، ص ٤١.

(٢) أحكام محكمة النقض المصرية في الطعون التالية:  
- الطعن رقم ٧٠١ لسنة ٦٨ ق، جلسة ٢٣ فبراير ٢٠٠٩ م.  
- الطعن رقم ٤٦٧ لسنة ٧٤ ق، جلسة ١٤ فبراير ٢٠٠٨ م.  
- الطعن رقم ٦٧٢٤ لسنة ٦٦ ق، جلسة ١٤ يناير ٢٠٠٨ م.  
مشار إليها في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، **أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤- إبريل ٢٠٠٩ م**، مرجع سابق، ص ١٩-٢١.  
وكذا الطعن رقم ٧٢٨ لسنة ٥٨ ق، جلسة ٢٨ إبريل ١٩٩١ م، س ٤٢، ج ١، ص ٩٢٧.

محمولاً على أسبابه ما يفيد أنها لم تجد في تلك الطعون ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنه التقرير، حيث إن الأخذ به هو مما تستقل به محكمة الموضوع، ولها متى رأت في حدود سلطتها التقديرية الأخذ به لصحة أسبابه<sup>(١)</sup>.

### الفرع الخامس

### المعاينة

تُعد المعاينة من إجراءات التحقيق التي يجوز لمحكمة الموضوع أن تجريها من تلقاء نفسها أو بطلب من أحد الخصوم، إذا تبين لها أن ذلك يمكن أن يكون له جدوى في وصول المحكمة إلى أدلة في النزاع المعروض أمامها. وتلجأ المحكمة للمعاينة إذا تبين أنه لا محل للاستعانة بالخبرة، أو إذا لم تتضمن تقارير الخبرة البيانات والمعلومات التي تفيد في توصل المحكمة إلى قناعات معينة. والمعاينة عموماً نادراً ما تلجأ إليها المحاكم في المنازعات الضريبية؛ نظراً للطبيعة التي تتميز بها هذه المنازعات والتي تركز فيها المحاكم غالباً إلى الأدلة الكتابية<sup>(٢)</sup>.

وفي الأخذ بالمعاينة كوسيلة إثبات نص المشرع اليمني في المادة (١٦٠) من قانون الإثبات على أن للمحكمة أو من تنبيهه من قضاتها أو قضاة المحاكم الأخرى أن تجري معاينة بأن تنظر في الأشياء التي تفيد في إثبات الدعوى، وتطلع عليها وتفحصها لكي تصل إلى الحقيقة في شأنها، كما يجوز للمحكمة أن تستعين بخبير (عدل) أو أكثر أثناء قيامها بالمعاينة.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٧٢٧ لسنة ٧٤ ق، جلسة ٢٤ يناير ٢٠٠٨ م، مشار إليه في: د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤- إبريل ٢٠٠٩ م، المرجع السابق، ص ٢١، ٢٢، حكم محكمة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية رقم (٧٨)، الصادر بتاريخ ٥ نوفمبر ٢٠٠٧ م، في القضية الضريبية رقم (٢١) لسنة ١٤٢٨ هـ.

(٢) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٥٢٣.

وقد تشابهت مواقف كثير من المشرعين المتعلقة بحق المحكمة في الأخذ بالمعاينة كوسيلة إثبات، بحيث يمكن القول بتقارب وحتى تطابق نصوص المواد التي تضمنتها قوانين الإثبات في المواد المدنية والتجارية في مصر في المادة (١٣١)، وفي الكويت في المادة (٧١)، وفي الإمارات العربية المتحدة في المادة (٦٧)، وفي البحرين في المادة (١٢٩).

وقد استقر قضاء النقض المصري على أن إجراء المعاينة يُعد من سلطة محكمة الموضوع، كما أن للمحكمة الحق في عدم إجرائه بناءً على طلب أحد الخصوم، متى وجدت المحكمة في وسائل الإثبات التي لديها ما يكفي لتكوين عقيدتها<sup>(١)</sup>.

وفي ذلك تتشابه المعاينة مع الخبرة من حيث إنها اختيارية للمحكمة؛ إذ يجوز لها أن ترفض إجرائها ولو طلبها أحد الخصوم إذا اتضح لها أنها غير مجدية في النزاع أو كانت الأدلة لدى المحكمة في القضية كافية، إلا أن المعاينة تختلف عن الخبرة في أن المعاينة تُعد وسيلة إثبات تهدف لجمع الأدلة المادية، بخلاف الخبرة التي تُعد استشارة فنية للقاضي لمساعدته على الوصول إلى معلومات وأدلة تُسهم في تكوين عقيدته في القضية<sup>(٢)</sup>.

(١) أحكام محكمة النقض المصرية في الطعون التالية:

- الطعن رقم ٢٧ لسنة ٤٨ ق، جلسة ٧ إبريل ١٩٨٢ م، ص ٣٨١.
  - الطعن رقم ٥٣٨ لسنة ٤٣ ق، جلسة ١ مارس ١٩٧٧ م، ص ٥٩١.
  - الطعن رقم ٨ لسنة ٣٦ ق، جلسة ١٦ إبريل ١٩٧٠ م، ص ٦٥٣.
  - الطعن رقم ١٤٣ لسنة ٢٩ ق، جلسة ١٥ مارس ١٩٦٧ م، العدد الثاني.
- (٢) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٥٢٤.

## الفرع السادس

### قوة الأمر المقضي

**قوة الأمر المقضي هي الأثر الذي يخلعه القانون على منطوق الحكم، ويكون من مقتضاه عدم جواز إعادة النظر فيما حُكم فيه نهائياً.** وهذه الحجية قد تكون نسبية وقد تكون مطلقة، فتكون نسبية بحيث لا تسري إلا فيما بين الخصوم أنفسهم، وبالنسبة إلى نفس السبب ونفس الموضوع، كما تكون الحجية مطلقة إذا كانت تسري في مواجهة الناس كافة دون اشتراط وحدة الخصوم أو السبب أو الموضوع، وهذه هي حجية يتمتع بها الحكم الجنائي بالنسبة للقاضي المدني، حيث يلزم على القاضي المدني أن يرتبط بالحكم الجنائي في الوقائع التي فصل فيها وكان فصله فيها ضرورياً وذات أهمية خاصة<sup>(١)</sup>.

ويقول البعض بضرورة التفرقة بين عبارة "حجية الشيء المقضي به" ومصطلح "قوة الأمر المقضي به"، حيث إن الأولى تتقرر لكل حكم قطعي سواء كان يفصل في موضوع المنازعة أو جزءاً منها، أو يتعلق بمسألة فرعية، وسواء كان هذا الحكم نهائياً أو ابتدائياً، حضورياً أو غيابياً، حيث تظل حجيته قائمة حتى يزول، فإذا كان هذا الحكم غيابياً فيزول بإلغائه من خلال المعارضة فيه، وإن كان ابتدائياً حضورياً فيزول باستئنافه، وإن كان نهائياً فيزول بنقضه أو قبول التماس إعادة النظر فيه، وبناءً عليه فإن حجية الأمر المقضي به تستقر للأحكام القطعية دون الأحكام التحضيرية أو التمهيدية أو الوقتية، حيث تقتصر هذه الحجية على الأحكام التي تفصل في الخصومة بشكل كلي أو جزئي، موضوعي أو شكلي، من ذلك الحكم بعدم الاختصاص، أو بعدم قبول الدعوى أو بعدم جواز نظر الدعوى أو ببطلان صحيفة الدعوى، أو الحكم بسقوط الخصومة أو انقضائها بمضي المدة، أو باعتبار الدعوى كأن لم تكن<sup>(٢)</sup>.

(١) مقالة منشورة على موقع المحامون العرب على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت" بعنوان: حجية الشيء

المقضي في مواد المسؤولية، الارتباط: <http://arabadvocates.4t.com/journal-sec-001.htm>

(٢) د. حسن السيد بسيوني: دور القضاء في المنازعة الإدارية، دراسة تطبيقية مقارنة للنظم القضائية في مصر وفرنسا والجزائر، عالم الكتب، القاهرة، ١٩٨١م، ص ٤٠٨.

أما "قوة الأمر المقضي" فهي مرتبة يصل إليها الحكم إذا أصبح أثره الملزم نهائياً، غير قابل للطعن فيه بطريق من طرق الطعن الاعتيادية؛ كالتماس إعادة النظر أو الطعن بالنقض، وإن ظل الحكم قابلاً للطعن فيه بطريق عادي كالمعارضة والاستئناف<sup>(١)</sup>.

والحكمة من وراء منح المشرع الأمر المقضي به الحجية اللازمة كوسيلة إثبات أمام القضاء، يُعد تسليمًا من المشرع بما تضمنته الأحكام القضائية النهائية من صحة وسلامة فيها وفي إجراءاتها، وضمناً من المشرع في عدم العودة لنظر منازعات سبق النظر فيها والفصل في موضوعها<sup>(٢)</sup>.

وقد نص المشرع اليمني على أن الأحكام الحائزة لقوة الأمر المقضي به حجة على أطرافه، وفي موضوعه وسببه قرينة قانونية لا تقبل الإثبات بالعكس<sup>(٣)</sup>.

كما قرر المشرع اليمني في المادة (١٢٦/ب/٤) من قانون ضريبة الدخل الجديد بأنه يجوز للمكلف وللإدارة الضريبية الطعن أمام الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا في الأحكام الصادرة من الشعب الضريبية الاستئنافية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الحكم، وذلك في حالة تعارض حكمين ضريبيين نهائيين في دعويين اتحد فيهما الخصوم والموضوع والسبب.

كما قرر المشرعون الإماراتي في المادة (٤٩) والبحريني في المادة (٩٩) والكويتي في المادة (٥٣) من قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية<sup>(٤)</sup>، وكذا المشرع المصري في المادة (١٠١) من قانون الإثبات، والمشرع اللبناني في المادة (٣٠٣) من قانون أصول المحاكمات المدنية؛ على أن الأحكام التي حازت حجية الأمر المقضي تكون حجة فيما فصلت فيه من الخصومة، ولا يجوز قبول دليل ينقض هذه القرينة، ولكن لا تكون لتلك الأحكام هذه الحجية إلا في نزاع قام بين الخصوم أنفسهم، وتعلق بذات الحق محلاً

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٧٧٠ لسنة ٤٤ ق، جلسة ٢ فبراير ١٩٧٧م، س ٢٨، ص ٣٥٩.

(٢) إبراهيم المنجي: **الطعن بالنقض الضريبي**، مرجع سابق، ص ٤١١.

(٣) المادة (١٥٩) من قانون الإثبات اليمني.

(٤) نص هذه المواد الثلاث متطابق تماماً.

وسبباً، وتقضي المحكمة بهذه الحجية من تلقاء نفسها، كما نص المشرع السوداني في المادة (٥١) من قانون الإثبات على أن تعتبر الأحكام نهائية قاطعة على الخصوم فيما فصلت فيه.

وقوة الأمر المقضي التي تلحق بالأحكام النهائية تقوم على اعتبارات النظام العام، ويجب أن تلتزم المحكمة بها وتقضي بذلك من تلقاء ذاتها<sup>(١)</sup>.

وهناك بعض الشروط اللازمة لكي تتمتع الأحكام القضائية بقوة الأمر المقضي، منها ما يراه البعض في أن يُشترط في الدعوى الضريبية الأولى أن يكون الحكم صادراً فيها من جهة قضائية كالمحاكم، وأن يفصل الحكم في خصومة قضائية بين الممول والإدارة الضريبية، وأن يكون هذا الحكم قطعياً باتاً ينهي النزاع موضوع الخصومة بشكل كامل أو جزء منه، أو في مسألة متفرعة عنه بفصل نهائي لا يتأتى الرجوع فيه من القاضي الضريبي الذي نظر في الخصومة وأصدر حكمه فيها؛ ومن ثم فالأحكام غير القطعية لا تحوز حجية الأمر المقضي، ومنها على سبيل المثال الأحكام الصادرة قبل الفصل في موضوع الخصومة؛ كأحكام ندب الخبراء<sup>(٢)</sup>.

إلا أن محكمة النقض المصرية في أحد أحكامها كانت قد خالفت ما ورد في الفقرة الأولى من الرأي السابق، حيث قضت بأن فوات ميعاد الطعن في قرار لجان الطعن الضريبي أثره صيرورة التقدير نهائياً، وتصبح الضريبة واجبة الأداء، حيث إن قرارات هذه اللجان تحوز في هذا الشأن قوة الأمر المقضي متى أصبحت غير قابلة للطعن، على الرغم من أن هذه اللجان لا تُعدُّ من حيث الأصل مرحلة تقاضي وإنما هي مرحلة إعادة نظر في الخلاف قبل الالتجاء إلى القضاء<sup>(٣)</sup>.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٥٦٧٠ لسنة ٦٦ ق، جلسة ٢٦ نوفمبر ٢٠٠٧م، مشار إليه في:

د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي، أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من

٢٠٠٤-٢٠٠٩ إبريل ٢٠٠٩م، مرجع سابق، ص ٢١، ٢٢.

(٢) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص ٨١٤.

(٣) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٤٤٤٦ لسنة ٦١ ق، جلسة ٥ يوليو ١٩٩٧م، س ٤٨، ج ٢، ص ١٠٥٦.

**شروط تمتع الحكم بقوة الأمر المقضي:**

من خلال مواقف المشرعين التي سبق عرضها، إضافة إلى ما تضمنته بعض أحكام النقض القاضية بأن لا تحوز الأحكام السابقة قوة الأمر المقضي به إلا إذا اتحد الموضوع والسبب والخصوم<sup>(١)</sup>، فإنه يمكن استخلاص الشروط التالية اللازم توافرها لكي تتمتع الأحكام القضائية بقوة الأمر المقضي:

**أولاً: وحدة الخصوم واتحاد صفاتهم في المنازعة التي صدر بشأنها الحكم في الدعوى الأولى:**

وفي المنازعة الضريبية يلزم لكي يكسب الحكم حجتيه أن يكون الممول هو الشخص ذاته بصفته المائل أمام المحكمة في الدعوى الجديدة.

ولا يتمتع الحكم بقوة الأمر المقضي به إلا في مواجهة الخصوم الذين صدر بشأنهم هذا الحكم، وليس لذلك أثر بالنسبة للغير<sup>(٢)</sup>.

**ثانياً: وحدة الموضوع أو محل الحق:**

ومحل الدعوى هنا هو الحق الذي يطالب به الخصوم أو المصلحة التي يسعون إليها من خلال الدعوى، ولكي يحظى الحكم بقوة الأمر المقضي به يلزم أن تكون الواقعة أو الدعوى الثانية هي ذاتها موضوع الواقعة أو الخصومة التي سبق الحكم فيها، والحكم في الدعوى السابقة يسري على ما يتفرع عنها من مسائل أخرى تندرج ضمن الخصومة ذاتها<sup>(٣)</sup>.

وشرط وحدة المحل في المنازعات الضريبية تتطلب توافر أربعة عناصر لتحظى بقوة الأمر المقضي به في دعاوى الضريبة، وتتلخص هذه العناصر في التالي<sup>(٤)</sup>:

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١١٩٧ لسنة ٦١ ق، جلسة ١٠ مارس ١٩٩٦ م، س ٤٧، ج ١، ص ٤٣٩.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٧ لسنة ٥٠ ق، جلسة ٢٨ أكتوبر ١٩٨٤ م، س ٣٥، ص ٢٧٦٧.

(٣) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٤٥٧.

(٤) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص ٨١٤، ٨١٥.

**العنصر الأول: وحدة موضوع الطلب:** وهو ما يتضمنه طلب الخصوم في الدعوى الضريبية من إلغاء لربط الضريبة الذي تم أو تخفيضه أو بطلان الإجراءات بشأنه أو تقرير المزايا والإعفاءات التي نص عليها القانون، وهنا فإن الحكم الصادر برفض دعوى الإلغاء يُعد حجة كأمر مقضي به في حالة تقدم الممول بدعوى طلب تخفيض الربط ما لم يكن الطلب من وراء إقامة هذه الدعوى يستند إلى سبب قانوني جديد لم يسبق طرحه على المحكمة عند نظر دعوى إلغاء ربط الضريبة.

ويرى الباحث أن ما تضمنه الرأي السابق يتعارض مع ما استقر عليه قضاء النقض في مصر في أن الحكم النهائي يكتسب قوة الأمر المقضي فيما فصل فيه بين الخصوم، وأثر ذلك امتناع عودة الخصوم في الدعوى التي صدر فيها إلى مناقشة المسألة التي فصل فيها ولو بأدلة قانونية أو واقعية لم يسبق إثارتها، أو أثرت ولم يبحث الحكم الصادر فيها<sup>(١)</sup>، ولا شك هنا في أن إقامة الممول دعوى لتخفيض الربط بعد الحكم بعدم قبول الإلغاء يندرج في اتجاه التخفيض ذاته، حيث يمكن أن يكون قصد الممول من وراء دعوى التخفيض الجديدة هو الالتفاف على دعوى الإلغاء التي سبق رفضها من المحكمة، وهذا الموضوع يرى الباحث أنه يمكن أن يندرج ضمن ما نصت عليه المحكمة في الحكم السابق الإشارة إليه.

**العنصر الثاني: وحدة الضريبة:** ويجب وفقاً لهذا العنصر أن يكون موضوع الضريبة في الدعوى الثانية المقامة من الممول مختلفة عن الضريبة التي صدر الحكم بشأنها، بمعنى أن لا تكون الضريبة واحدة في كلا الدعويين، حتى تمتع الدعوى الأولى بقوة الأمر المقضي به.

**العنصر الثالث: وحدة السنة الضريبية:** ومقتضى هذا العنصر أنه لا تتحقق وحدة المحل أو موضوع الدعوى إلا بين ضريبتين تتعلقان بسنة ضريبية واحدة.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٢٦٤٤ لسنة ٦٢ ق، جلسة ١٣ مارس ١٩٩٦ م، س ٤٧، ج ١، ص ٤٨٠.

**العنصر الرابع: وحدة الطابع الفني والشخصي للضريبة:** ومرجع هذا العنصر يعود إلى أن العناصر التي يتم تحديد وفرض الضريبة بناءً عليها متغيرة وغير ثابتة من سنة لأخرى، وهو ما يترتب عليه اختلاف مركز الممول من سنة ضريبية لأخرى، وهنا يرى الباحث أن العبرة هي بالسنة الضريبية محل الدعوى، وليس بمقدرة المكلف في السنة السابقة أو التالية للسنة الضريبية، بحيث يمكن أن تقام دعاوى من الممول نفسه أو عليه عن الضريبة نفسها مع اختلاف السنة الضريبية محل المنازعة.

وهذا الأمر بنظر الباحث يثير تساؤلاً عما إذا أقيمت أكثر من دعوى أحد أطرافها الممول نفسه، وعن النوع نفسه من الضريبة، ولدى المحكمة نفسها، ويتصادف أن تكون الدعوى الجديدة في الوقت نفسه أو أن تقام في وقت لاحق على بدء المحكمة بنظر دعوى سابقة؟

ففي هذه الحالة هل يمكن دمج هذه الدعاوى في قضية واحدة إذا أقيمت دعوى وظهرت بعدها قضية أخرى عن سنة ضريبية مختلفة، بحيث تقوم المحكمة بنظر الدعوى الجديدة من البداية؛ ومن ثم إصدار حكم واحد في الدعويين؟ أو أن المحكمة تفصل في كل دعوى على حدة؟

يعتقد الباحث هنا أنه في ظل التأخير في الفصل في بعض قضايا الضرائب المنظورة أمام المحاكم يمكن أن نصادف بعضاً من هذه القضايا، وهو أمر يحتاج إلى دراسة مستقلة لتوضيح الجوانب المتعلقة بهذه المسألة.

### ثالثاً: وحدة السبب:

ويقصد بالسبب هنا الأساس القانوني الذي بني عليه الحق أو نشأ بموجبه أو نتج عنه، ويلزم لكي تتحقق قوة الأمر المقضي به في الحكم أن يكون هذا السبب متحداً في الدعوى السالفة واللاحقة، فإذا اختلفت هذه الأسباب فلا مجال لإعمال هذه الحجية ولو اتحد الخصوم والموضوع في الدعوى ذاتها.

### الأثار المترتبة على حجية الأمر المقضي:

يؤدي اكتساب الحكم لقوة الأمر المقضي به وتوافر الشروط والعناصر اللازمة لاكتسابه هذه الحجية؛ أن تقرر المحكمة عدم نظر الدعوى الجديدة لسبق الفصل في موضوعها. وقد تقرر في قضاء محكمة النقض أن الحكم النهائي باكتسابه قوة الأمر المقضي فيما فصل فيه، أثر ذلك امتناع عودة الخصوم في الدعوى التي صدر فيها إلى مناقشة المسألة التي تم الفصل فيها، ولو ظهرت أدلة قانونية وواقعية لم يسبق إثارتها، أو أثرت ولم يبحث الحكم الصادر فيها، ويلقي الحكم الصادر الذي تتوافر فيه شروط تمتع الحكم بقوة الأمر المقضي به بآثاره على الدعاوى الأخرى المرفوعة أمام المحكمة نفسها أو المحاكم الأخرى، وفقاً لما تقررته التشريعات المتعلقة بهذا الجانب، وبحسب الضوابط والإجراءات التي تنص عليها هذه التشريعات<sup>(١)</sup>.

### الفرع السابع وسائل الإثبات الأخرى

يندر الأخذ بشهادة الشهود واليمين في منازعات الضرائب، ويقول البعض تعليقاً على عدم الأخذ بهاتين الوسيطتين من وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية بأنه ليس من المنطوق أن يرتبط حق الخزنة العامة على يمين يصدر عن الممول إنكاراً للضريبة أو شهادة تثبتتها أو تنفيها<sup>(٢)</sup>.

و يرجع ندرة اللجوء إلى الشهادة في المنازعات الضريبية مقارنة بما هو قائم في المنازعات القضائية الأخرى، إلى ما للمنازعة الضريبية من خصوصية يأخذ الطابع الفني فيها الدور الأكبر، يضاف إلى ذلك أن الإثبات في المنازعات الضريبية تعتمد في معظم الحالات على الأدلة المكتوبة الرسمية منها أو غير الرسمية<sup>(٣)</sup>.

(١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٥٩١ لسنة ٦٦ ق، جلسة ١٠ نوفمبر ١٩٩٧ م، س ٤٨، ج ٢، ص ١٢٢٠.

(٢) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٣٧.

(٣) د. سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مرجع سابق، ص ٣٠٩، ٣١٠.

وفي هذا الصدد جاء نص لمشرع ضريبي يرى الباحث بأن فيه تفصيلاً لوسائل الإثبات التي يمكن الأخذ بها في المنازعات الضريبية، حيث تضمنت المادة (٣/١٧٢) من قانون ضريبة الدخل العماني الجديد الصادر بالمرسوم السلطاني رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩م، النص على أنه يجوز الإثبات بجميع أدلة الإثبات بما فيها الأدلة الكتابية والمحاسبية والخبرة والمعاينة والقرائن والإقرار، فيما عدا اليمين وشهادة الشهود وغيرها من الأدلة التي تتعارض مع الطابع الكتابي للإجراءات الضريبية.

وذلك لأن الشهادة واليمين يُعدان من الإجراءات الشفوية التي لا يقبل القانون الضريبي الأخذ بها، حيث إن الشهادة دليل شفوي يتم تأييده باليمين في مجلس القضاء عن واقعة معينة، ويترتب عليها حق قانوني للغير أو عليه، أما اليمين فالأخذ به غير قائم مادياً؛ لأن النظام العام يحظر توجيه اليمين إلى الدولة بأية صورة من صورته، ومن جانب آخر فإن الاعتراف للدولة بأخذ اليمين من الممول يترتب عليه بالمقابل الاعتراف له بجواز نقل عبء الإثبات الذي هو ملزم به قانوناً؛ وذلك بالنظر إلى أن قواعد الإثبات في النظام الضريبي هي في الأساس من النظام العام<sup>(١)</sup>.

بيد أنه في حالات معينة يمكن اللجوء في بعض المنازعات الضريبية إلى شهادة الشهود للاستدلال بها في القضية؛ كالاستعانة بشهادات الخبراء والمختصين وفقاً لضوابط وشروط معينة يحددها القانون؛ مثلما سبقت لذلك الإشارة<sup>(٢)</sup>.

(١) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٤٢٤، ٤٢٥.

(٢) د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٣٧.



المختارة



الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، وأصلي وأسلم على رسوله الكريم صاحب المعجزات، وعلى آله وأصحابه أولي الفضل والمفخرات.

ثم أما بعد.....

فإن اقتصار خاتمة أي بحث على مجرد التلخيص لموضوعات هذا البحث فيه تعارض مع المنهج الأكاديمي، الذي يقتضي أن تنصرف الخاتمة في الأصل لعرض أهم النتائج التي توصل إليها الباحث من خلال بحثه، والتوصيات التي يقترحها لمعالجة إشكاليات البحث.

ومن هنا فإن الباحث سيعرض لخاتمة بحثه هذا في بندين؛ يخصص أولهما للنتائج، ويفرد ثانيهما للتوصيات؛ وذلك على النحو التالي:

### أولاً: نتائج البحث:

\* إن المنازعات الضريبية كانت ولم تزل وستظل إحدى مصادر الخلافات التي تنشعب بين الحكومات والأفراد، فهي قديمة قدم نشأة الدول وفرضها للضرائب، وستستمر على المدى القريب والبعيد مواكبة للضريبة، وما ينشعب بشأن إجراءات فرضها وتحصيلها من خلافات.

\* ارتباطاً بالنتيجة السابقة يتوقع الباحث أن الأزمات الاقتصادية الحالية والمستقبلية وما سترتب عليها من آثار مختلفة في شتى الجوانب، ستجبر الحكومات كوسيلة من وسائل مواجهة آثار هذه الأزمات إلى زيادة اعتمادها على الضرائب في إيراداتها، وما سيرافق ذلك من توسع في فرض هذه الضرائب والتشدد في إجراءات تحصيلها. وفيما يتعلق بالجمهورية اليمنية فبالإضافة إلى ما سبق فإن تدني الإيرادات النفطية وغير النفطية للدولة، وتخفيض الضرائب الجمركية لاستيفاء شروط الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، وعدم وجود بدائل اقتصادية متاحة، ستدفع الحكومة اليمنية إلى محاولة تعويض جزء من تلك الإيرادات من خلال الضرائب، وهو ما

سيدفع كثيراً من المكلفين إلى مقاومة هذا الأمر بعدة وسائل؛ قد يكون منها اللجوء إلى المنازعات الضريبية.

\* إن بؤادر تحول عمل الإدارة الضريبية في كثير من جوانبه من النمط التقليدي السائد إلى نمط إلكتروني؛ أصبحت ماثلة للعيان في كثير من دول العالم، التي صارت تعتمد في العصر الراهن على الوسائل الالكترونية الحديثة وشبكة المعلومات الدولية "الإنترنت" في كثير من الإجراءات والإخطارات الضريبية، وكذا في تقديم الإقرارات الضريبية، وفي دفع الضريبة إلكترونياً، وحتى في إجراءات التظلم والطعن الضريبي، وكل ذلك يُعد مؤشراً إيجابياً إلى تحول عمل الإدارات الضريبية في المستقبل إلى إدارات تعتمد في معظم أعمالها على الوسائل الالكترونية، وما سيواكب ذلك من إيجابيات مختلفة لا تخلو بالطبع من بعض المشاكل والمعوقات التي سترافقها.

\* إن الفساد المالي والإداري الذي يعاني منه الجهاز الإداري الحكومي في اليمن، وعدم تطبيق إجراءات جدية وحازمة في مكافحته، إضافة إلى تدني دخول العاملين في الإدارات الضريبية، وعدم معاقبة من يثبت فسادهم وتعسفهم منهم، يُعد من أهم العوائق التي تحول دون توطيد العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، والحد من نجاح هذه الإدارات في الأعمال الموكلة إليها، بل وفي منازعة الممولين لها في بعض الإجراءات الضريبية التي تباشرها، وقد تعود بعض أسباب ذلك إلى عدم قناعة هؤلاء الممولين بمصداقية الدولة في محاربة الفساد المالي والإداري الذي تهدر نتيجة له الكثير من إيرادات الدولة.

\* ارتباطاً بالنتيجة السابقة فإن عدم ثقة الممولين بوسائل إنهاء المنازعات الضريبية سواء الإدارية منها أو القضائية، لأسباب تتعلق باختلالات مزمنة تعاني منها بيئة العمل الإداري والقضائي في اليمن، يدفع هؤلاء الممولين إلى مسايرة موظفي الإدارات الضريبية في بعض ممارسات الفساد المالي والإداري المتفشية في الإدارة الضريبية، وذلك توفيراً لوقتهم وجهدهم وأموالهم، وتجنباً لتعسف هؤلاء الموظفين التي يمكن أن تطالهم.

\* إن تدني الثقافة الضريبية لدى معظم أفراد المجتمع، وحتى لدى كثير من موظفي الإدارات الضريبية في اليمن، يتسبب في كثير من المشاكل التي يعاني منها العمل الضريبي، وفي التأثير على العلاقة بين الإدارات الضريبية والمكلفين، وهو أمر ينعكس في أن تكون هذه العلاقة في الوقت الراهن علاقة تنافر وتخاصم أكثر منها علاقة تعاون وتفاهم.

\* إن الوسائل الإدارية لإنهاء المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والممولين سواء من خلال اتفاق مباشر، أو من خلال لجان الطعن الضريبي، تُسهم في تحقيق فوائد متعددة للدولة والمكلفين على السواء، تتمثل في ضمان الاستقرار المالي والقانوني للمكلفين، وتتيح للإدارة الضريبية مراجعة قراراتها قبل خضوعها لرقابة القضاء، وفي التقليل من المنازعات الضريبية التي تصل إلى القضاء، وما يترتب على ذلك من إجراءات قضائية مختلفة يُهدر خلالها كثير من الوقت والجهد والمال سواء على الدولة أو الممولين، الذين قد يتحقق لهم معها أحياناً عدالة بطيئة قد يكون وصفها في هذه الحالة بالظلم غير مجانب للحقيقة، خاصة في ظل السلبيات والاختلالات التي يعاني منها العمل القضائي في اليمن.

\* إن الإثبات بالكتابة في المحررات والتعاملات الإلكترونية سواء ما يتم منها بين المكلف وغيره من المكلفين، أو من توثيق لبيانات ووثائق المكلف، أو لتلك التي تتم بينه وبين الإدارة الضريبية من إجراءات وإخطارات أو دفع للضريبة، ستثور بشأن كل ذلك كثيراً من المشاكل والخلافات، التي سيحاول المشرعون والفقهاء مجاراتها ومواكبتها للوصول إلى معالجات مثالية لها وللجرائم والآثار الأخرى المرتبطة بها.

## ثانياً: التوصيات:

- \* يوصي الباحث الحكومة اليمنية بالعمل الجاد والصادق لمحاربة الفساد المالي والإداري في مؤسسات الدولة المختلفة وخاصة المؤسسات الإيرادية، وهو أمر يمكن أن يدفع في اتجاه تعزيز الثقة بين الأفراد ومؤسسات الدولة المختلفة والتي منها الإدارات الضريبية، ويسهم في الارتقاء بمستوى الالتزام الضريبي في الدولة.
- \* يدعو الباحث كذلك القائمين على شئون الضرائب في مصر إلى الإسراع في اتخاذ الإجراءات اللازمة لإنشاء المجلس الأعلى للضرائب في جمهورية مصر العربية الذي نصت عليه المادة (١٣٩) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م بشأن الضريبة على الدخل، ونظمت صلاحياته واختصاصاته وآليات عمله المواد (١٤٠ - ١٤٦) من القانون، وذلك لما يمكن أن يسهم به هذا المجلس في الارتقاء بمستوى العمل الضريبي، إلى جانب أن إنشاء هذا المجلس في مصر ونجاح تجربته فيها سيدفع في أن تحذو كثير من الدول العربية حذوها في ذلك، وهو ما سيسهم في الارتقاء بالعمل الضريبي في تلك الدول.
- \* يوصي الباحث القائمين على شئون الضرائب في اليمن للمبادرة إلى إنشاء مجلس أعلى للضرائب يتولى مهام التخطيط للسياسة الضريبية، والسعي للوصول إلى آلية دائمة للتنسيق بين الجهات ذات العلاقة بشئون الضريبة في الدولة، بما يضمن الوصول إلى استراتيجية ضريبية واضحة ومستقرة تتحقق معها أهداف فرض الضرائب كأداة اقتصادية واجتماعية وسياسية، ويسهم في الحد من المشاكل والاختلالات المزمنة التي يعاني منها العمل الضريبي في الدولة، وفي توطيد علاقة الإدارة الضريبية بالملكفين.
- \* يوصي الباحث بضرورة إنشاء مباحث للضرائب بالجمهورية اليمنية تتولى عملية التحري وجمع الاستدلالات وإجراء التحقيقات المتعلقة بضبط ومكافحة الجرائم والمخالفات الضريبية وحالات الفساد المالي والإداري في الإدارات الضريبية، وبما

يُسهم في تطبيق القانون الضريبي والقوانين ذات العلاقة، ومكافحة تلك الجرائم والمخالفات والممارسات، وتعزيز الالتزام الضريبي في شتى جوانبه.

\* يوصي الباحث القائمين على شئون العمل الضريبي في اليمن بالاستفادة من تجارب الدول الأخرى في مجال إدارة الضرائب الإلكترونية، بما يُسهم في الارتقاء بالعمل الضريبي، والإسراع بإنجاز الإجراءات الضريبية المختلفة، والحد من الممارسات التي تؤثر في مستوى العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

\* يوصي الباحث المشرع اليمني إلى مواكبة التطورات التكنولوجية التي يشهدها العالم، من خلال إصدار قانون للمعاملات الإلكترونية وقانون للجرائم الإلكترونية وعقوباتها، بما يضمن تنظيم أمور التجارة والمعاملات المالية الإلكترونية، خاصة ما يتعلق منها بشئون الضريبة.

\* يوصي الباحث المشرع في مصر واليمن بالمبادرة إلى إصدار قانون للإجراءات الضريبية، يتولى تنظيم جميع الجوانب والإجراءات المتعلقة بالتعامل مع المكلفين في المراحل المختلفة لفرض وربط وتحصيل الضريبة، بحيث لا يترك أمر كثير من ذلك - كما هو الحال عليه في الوقت الراهن - للتعليمات والقرارات الصادرة عن وزارة المالية ورئيس مصلحة الضرائب.

\* يوصي الباحث المشرع اليمني بتضمين القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل، نصوصاً واضحة وصريحة بوجوب قيام الممول المعارض على ربط الضريبة بسداد نسبة معينة من الضريبة قبل نظر اعتراضه أمام لجنة الطعن الضريبي أو أمام القضاء، وذلك على النحو التالي:

(أ) تعديل نص المادة (١٢٠/ب) من القانون بحيث يكون نصها هو:  
(سداد مبلغ الضريبة التي يُقر بها الممول، إضافة إلى سداد نسبة ٥٠% من الضريبة التي يعترض عليها. ولا يتم النظر في الطعن من قبل اللجنة ما لم يكن مقروناً بسداد السداد).

(ب) تعديل نص المادة (١٢٣) من القانون بحيث يكون نصها هو: (لا يُعد الطعن المقدم من الممول على قرار لجنة الطعن مقبولاً من الناحية الشكلية إلا بعد التحقق من قيام الطاعن بسداد ٥٠% من الضريبة التي نص عليها قرار لجنة الطعن).

\* يوصي الباحث المشرع في الجمهورية اليمنية بالنص في التشريعات الضريبية على مدة محددة، يلزم على لجان الطعن الضريبي والمحاكم القضائية إصدار قراراتها خلالها في المنازعات الضريبية المعروضة أمامها، بحيث تُحدد تلك المدة على سبيل المثال بستة أشهر إلى سنة واحدة بالنسبة للجان الطعن الضريبي، ومن سنة إلى سنتين بالنسبة للمحاكم الضريبية، وذلك من تاريخ أول جلسة لنظر المنازعة؛ نظراً لما للتشريعات الضريبية من ذاتية وخصوصية تتميز بها والتي تتطلب الفصل في المنازعات المتعلقة بها على وجه الاستعجال.

\* يوصي الباحث المشرع اليمني بضرورة النص في قانون ضرائب الدخل بالتأكيد على سرية المداولات التي تتم أثناء نظر لجان الطعن الضريبي للطعون المعروضة أمامها، وكذلك ما يصل إلى أعضائها من معلومات وبيانات خاصة بالمولين بحكم عضويتهم في تلك اللجان.

\* يوصي الباحث بضرورة مراعاة ما قصده المشرع عند إعادة تشكيله للجان الطعن الضريبي بموجب قانون ضريبة الدخل الجديد رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠م، بالنص في هذا القانون على تقرير حق الممولين بالتقدم بطلب مسبب بتنحية أي من أعضاء هذه اللجان، من الممثلين للغرفة التجارية والصناعية، وذلك وفقاً لضوابط معينة وإجراءات محددة، أو أن يترك أمر اختيار عضوي لجنة الطعن سواء أحدهما أو كلاهما للممولين أنفسهم قبل نظر الطعون المتعلقة بهم، وذلك في نظام أقرب إلى اختيار المحكمين في لجان التحكيم، وهذا الأمر سيعزز من اطمئنان الممولين في قرارات هذه اللجان، ويُسهّم في الفصل في كثير من المنازعات الضريبية في هذه المرحلة، وهو أمر لن يُخل بحياد أعضاء هذه اللجان بالنظر إلى

أن اتخاذ القرارات في الطعون المعروضة عليها يتم بأغلبية أصوات الأعضاء، وفي حالة تعادل هذه الأصوات يرجح الجانب الذي منه رئيس اللجنة الذي ليس عضواً في غرفة التجارة والصناعة.

\* يوصي الباحث القائمين على شئون الضريبة في اليمن بالمبادرة إلى الاستفادة من الوسائل الإعلامية المختلفة، وأية وسائل اتصال أخرى في نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع، وتعريف المكلفين بحقوقهم وواجباتهم الضريبية المنصوص عليها في التشريعات المختلفة، وبما يساهم في التقليل من المشاكل والمنازعات الضريبية التي تقع نتيجة لتدني مستوى الثقافة الضريبية في المجتمع، والجهل بالالتزامات والإجراءات الضريبية المختلفة.

وفي الختام يود الباحث التأكيد على أن هذا البحث هو عبارة عن مجهود شخصي ومحاولة للتعلم والاستفادة واكتساب الخبرة، فإن وفق الباحث فيما بذل فيه جهده وأولاه اهتمامه وعنايته؛ فذلك بتوفيق من المولى عز وجل وحده، وإن شاب هذا الجهد المتواضع خطأ أو قصور - شأنه شأن أي عمل إنساني - فمرجعه إلى تقصير الباحث وعجزه فحسب، وحسبه في ذلك شرف المحاولة، وبالله الاستعانة في جميع الأمور.

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين  
وآله وصحبه الخ والميامين

تسليم



قائمة المراجع



## المراجع باللغة العربية

### أولاً: الكتب:

#### (أ) الكتب العامة:

- (١) ابن منظور: لسان العرب، طبعة دار المعارف، القاهرة، ١٩٨١ م.
- (٢) الشيخ. أحمد إبراهيم بك: طرق الإثبات الشرعية، إعداد المستشار علاء الدين أحمد إبراهيم، الطبعة الرابعة، طبعة نادي القضاة المصري، القاهرة، ٢٠٠٣ م.
- (٣) د. أحمد أبو الوفا: إجراءات التنفيذ الجبري في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة العاشرة، ١٩٩٠ م.
- (٤) د. أحمد جامع: علم المالية العامة (الجزء الأول: فن المالية العامة)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠ م.
- (٥) د. أحمد شرف الدين: أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، طبعة نادي القضاة، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤ م.
- (٦) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة السابعة، ١٩٩٣ م.
- (٧) د. السيد عطية عبد الواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠ م.
- (٨) المكتب الفني لهيئة قضايا الدولة: مجموعة أحكام النقض الصادرة خلال السنوات ٢٠٠٢ - ٢٠٠٤ م، طبعة ٢٠٠٥ م.
- (٩) د. بشندي عبد العظيم أحمد: قواعد التنفيذ الجبري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩ م.
- (١٠) د. جلال ثروت: نظم الإجراءات الجنائية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٣ م.
- (١١) د. جواد علي: المفصل في تاريخ العرب قبل الإسلام، نسخة منشورة بالتعاون مع جامعة بغداد، الطبعة الثانية، ١٩٩٣ م.

- (١٢) د. حسن السيد بسيوني: دور القضاء في المنازعة الإدارية، دراسة تطبيقية مقارنة للنظم القضائية في مصر وفرنسا والجزائر، عالم الكتب، القاهرة، ١٩٨١م.
- (١٣) د. حسن كـيرة: المدخل إلى القانون، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٧٤م.
- (١٤) القاضي حسين بن علي الهلالي، والقاضي الدكتور محمد واصل: الخبرة الفنية أمام القضاء، دراسة مقارنة، إصدارات المكتب الفني بالمحكمة العليا بسلطنة عُمان، مسقط، ٢٠٠٤م.
- (١٥) د. رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة سنة ١٩٧٥م.
- (١٦) د. سلطان بن محمد القاسمي: الاحتلال البريطاني لعدن، دار الغرير للطباعة والنشر، دبي، دولة الإمارات العربية المتحدة، الطبعة الثانية، ١٩٩٢م.
- (١٧) د. سليمان محمد الطماوي: النظرية العامة للقرارات الإدارية، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٦م.
- (١٨) د. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر بجامعة الموصل، العراق، بدون تاريخ نشر.
- (١٩) د. عبد الباسط وفا محمد: النظم الجمركية، دراسة في فكر التعريف الجمركية ومستقبلها في ظل الجات، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩م.
- (٢٠) د. عبد الرزاق السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الثالث "نظرية الالتزام بوجه عام"، المجلد الثاني: انقضاء الالتزام، الطبعة الثانية، ١٩٨٤م، تنقيح المستشار مصطفى محمد الفقي، دار النهضة العربية، القاهرة.
- (٢١) د. عبد العزيز السقاف: نظريات المالية العامة والنظام المالي في الجمهورية العربية اليمنية، المعهد القومي للإدارة العامة، صنعاء، ١٩٨٣م.

- (٢٢) د. عبيد علي أحمد الحجازي: أصول علم المالية العامة والتشريع المالي، الكتاب الثاني، - التشريع الضريبي - (الضريبة على الدخل في إمارة دبي)، دراسة مقارنة، منشورات أكاديمية شرطة دبي، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م.
- (٢٣) د. فارق عثمان أباطة: الحكم العثماني في اليمن ١٨٧٢ - ١٩١٨م، الهيئة المصرية العامة للكتاب، مصر، طبعة ١٩٨٦م.
- (٢٤) د. فتحي والي: التنفيذ الجبري وفقاً لمجموعة المرافعات المدنية والتجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٩م.
- (٢٥) د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٦م.
- (٢٦) د. كمال حمدي: جريمة التهرب الجمركي، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠٠٤م.
- (٢٧) د. محمد السيد عرفه: التحكيم والصلح وتطبيقاتهما في المجال الجنائي، منشورات جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، ٢٠٠٦م.
- (٢٨) د. محمد محمد عبد اللطيف: الأسس الدستورية لقوانين الميزانية، مجلس النشر العلمي بجامعة الكويت، ٢٠٠٧م.
- (٢٩) محمد محيي الدين علي الجالي: موسوعة الجالي في الحجز الإداري، بدون ذكر جهة نشر، ٢٠٠٢م.
- (٣٠) د. محمد مصطفى الزحيلي: وسائل الإثبات في الشريعة الإسلامية، مكتبة دار البيان، دمشق، الطبعة الأولى، ١٩٨٢م.
- (٣١) د. محمود محمود مصطفى: الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الجزء الأول، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، الطبعة الثانية، ١٩٧٩م.
- (٣٢) د. يوسف هزاع مهيب الوافي: الوافي في المالية العامة والتشريع الضريبي اليمني، مكتبة ومركز الصادق، صنعاء، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م.

(٣٣) د. يحيى صالح محسن: خارطة الفساد في اليمن، أطرافه النافذة، المرصد اليمني لحقوق الإنسان، صنعاء، ٢٠١٠ م.

### (ب): الكتب المتخصصة:

(١) إبراهيم المنجي: الطعن بالنقض الضريبي، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦ م.

(٢) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦ م.

(٣) د. إبراهيم عبد العزيز النجار: نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨ م.

(٤) أبو بكر الصديق محمد عامر: أحكام التجريم في قانون الضريبة على المبيعات، مكتبة غريب، القاهرة، بدون ذكر تاريخ النشر.

(٥) د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين، د. عاصم أحمد عجيلة، د. محمد رفعت عبد الوهاب، التشريع الضريبي اليمني، بدون ذكر جهة النشر، ١٩٨٧ م.

(٦) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠ م.

(٧) أحمد محمود حسني: قضاء النقض الضريبي، المبادئ التي قررتها محكمة النقض في خمسة وخمسين عاماً ١٩٣١ - ١٩٨٩ م، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٩٣ م.

(٨) د. السيد عبد المولى: الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥ م.

(٩) \_\_\_\_\_: التشريع الضريبي المصري، ضرائب الحكومة المركزية على الدخل والثروة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٦ - ١٩٧٧ م.

- (١٠) د. السيد عطية عبد الواحد: شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل، (القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م)، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م.
- (١١) د. أمين السيد أحمد لطفي: الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥م.
- (١٢) توفيق أبو علم، محمد أنور عبد المعطي: المحاسبة أمام القضاء في منازعات الضرائب، شركة فن الطباعة، القاهرة، ١٩٥٠-١٩٥١م.
- (١٣) د. حسن صادق المرصفاوي: التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، فرع الإسكندرية، الطبعة الأولى، ١٩٦٣م.
- (١٤) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي (الجزء الأول)، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى ٢٠٠٥-٢٠٠٦م.
- (١٥) د. حسين خلاف: الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦م.
- (١٦) \_\_\_\_\_: الوجيز في تشريع الضرائب المصرية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦م.
- (١٧) د. رابح رتيب: الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١م.
- (١٨) د. رمضان صديق محمد: الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧م.
- (١٩) \_\_\_\_\_: الإدارة الضريبية الحديثة "دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالمولين ووسائلها الحديثة في دعم الالتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاصة بمصر"، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥م.
- (٢٠) \_\_\_\_\_: الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، بدون ذكر جهة نشر، ١٩٩٨م.
- (٢١) \_\_\_\_\_: الضرائب على العقارات المبنية في التشريع المقارن والمصري، الطبعة الأولى، ٢٠١٠م.

- (٢٢) \_\_\_\_\_: إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦ م
- (٢٣) \_\_\_\_\_: تفسير وتطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧ م.
- (٢٤) د. زكريا محمد بيومي: الطعون القضائية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبوعات جامعة القاهرة بالخرطوم، طبعة سنة ١٩٧٣ - ١٩٧٤ م.
- (٢٥) \_\_\_\_\_: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، ١٩٨٩ م.
- (٢٦) \_\_\_\_\_: المنازعات الضريبية في ضريبة المبيعات، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، ١٩٩٣ م.
- (٢٧) \_\_\_\_\_: موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل "رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له"، توزيع مكتبة شادي، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦ م.
- (٢٨) د. سنية أحمد يوسف: الإطار القانوني للملف الضريبي، دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٤ م.
- (٢٩) سيد محمود أحمد عوض: شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م، كتاب صادر عن مصلحة الضرائب المصرية، بدون ذكر تاريخ النشر.
- (٣٠) د. شريف مصباح أبو كرش: إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، دار المنهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤ م.
- (٣١) د. عادل أحمد حشيش: التشريع الضريبي، بدون ذكر الناشر أو تاريخ النشر.

- (٣٢) \_\_\_\_\_: **التشريع الضريبي المصري**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٩م.
- (٣٣) د. عاطف صدقي، د. محمد أحمد الرزاز: **التشريع الضريبي المصري**، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦م.
- (٣٤) د. عبد الأمير شمس الدين: **الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية (دراسة مقارنة)**، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، الطبعة الأولى، ١٩٨٧م.
- (٣٥) د. عبد الباسط وفا محمد: **فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري**، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١م.
- (٣٦) د. عبد الكريم محمد السروي، أحمد محمد البلتاجي: **أحكام النقض الضريبي في خمس سنوات، من ٢٠٠٤-إبريل ٢٠٠٩م**، بدون ذكر جهة النشر، ٢٠٠٩م.
- (٣٧) د. عبد الله الصعيدي: **التشريع الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة**، منشورات أكاديمية شرطة دبي، الطبعة الثانية، ٢٠٠٢م.
- (٣٨) د. عبد الله حسين بركات: **التشريع الضريبي في الجمهورية اليمنية**، مكتبة مركز الصادق، صنعاء، ٢٠٠٦م.
- (٣٩) كمال العياري: **إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية**، مجمع الأطرش للكتاب المتخصص، تونس، الطبعة الثانية، ٢٠٠٩م.
- (٤٠) د. مجدي محمد علي الخولي وآخرون: **الموسوعة في جريمة التهرب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل**، بدون جهة نشر، طبعة سنة ٢٠٠٨م.
- (٤١) د. محمد السماحي: **مسطرة المنازعة في الضريبة**، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الرباط، المغرب، الطبعة الثانية، ٢٠٠٣م.
- (٤٢) د. محمد دويدار، د. أسامة الفولي: **النظام الضريبي بين النظرية والقانون المالي**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٤م.

- (٤٣) د. محمد علي الربيدي: **المحاسبة الضريبية**، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، الطبعة السادسة، ٢٠٠٨م.
- (٤٤) د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار: **أصول التشريع الضريبي المصري**، دار المعارف بمصر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ١٩٥٩م.
- (٤٥) د. محمود الطنطاوي الباز: **المالية العامة والضرائب**، مكتبة عين شمس، القاهرة، ٢٠٠٩-٢٠١٠م.
- (٤٦) د. محمود رياض عطية: **الوسيط في تشريع الضرائب**، دار المعارف بمصر، الإسكندرية، ١٩٦٥م.
- (٤٧) د. محمد فؤاد إبراهيم: **الضريبة على إيراد القيم المنقولة**، القاهرة، ١٩٥٥م.
- (٤٨) د. مصطفى حسين المتوكل: **محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن**، مركز الإمارات للدراسات والبحوث، أبو ظبي، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠م.
- (٤٩) مصلحة الضرائب اليمنية: **التشريعات الضريبية اليمنية ١٩٩١ - ٢٠٠٥م**.
- (٥٠) د. نشأت إدوارد ناشد: **ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨م.
- (٥١) د. يونس أحمد البطريق: **أصول النظم الضريبية**، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، ١٩٧١م.
- (٥٢) \_\_\_\_\_: **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٥م.

ثانياً: الرسائل العلمية:

- (١) د. جميل عبد الرحمن صابوني: **التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، دراسة مقارنة**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥ م.
- (٢) د. عباس علي الجنيد: **النظام الضريبي اليمني وعلاقته بالنظام الاقتصادي والنظام السياسي**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٤ م.
- (٣) د. قدرى نقولا عطية: **ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ١٩٦٠ م.
- (٤) د. مجدي محمد علي الخولي: **جريمة التهرب الضريبي**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٥ م.
- (٥) د. مجدي نبيل محمود شرع: **امتيازات الإدارة الضريبية**، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، أطروحة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس فلسطين، ٢٠٠٦ م.
- (٦) د. محمد أحمد عبد الرؤوف: **المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، نُشرت بدار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨ م.
- (٧) محمد أنعم غالب: **نظام الحكم والتخلف الاقتصادي في اليمن**، رسالة ماجستير، جامعة تكساس، الولايات المتحدة الأمريكية، ١٩٦٠ م، النسخة العربية.
- (٨) د. محمد نجيب جادو: **ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية**، دراسة تطبيقية في مصر، رسالة دكتوراه من كلية الحقوق جامعة الزقازيق في ٢٠٠٣ م، نُشرت بدار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤ م.

(٩) د. محمد وديع بدوي: الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة "دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٦٤م، نشرت بدار مطابع الشعب، القاهرة، ١٩٦٤م.

(١٠) نجيب البقالي: منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري، بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا، مقدم لكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، المغرب، ٢٠٠٧-٢٠٠٨م.

### ثالثاً: الأبحاث والمقالات والتقارير والمحاضرات:

(١) التوفيق شبشوب: الصلح في المخالفات الجبائية الجزائية، ورقة عمل مقدمة في ملتقى القاضي الجبائي الذي نظمته الجمعية التونسية للقانون الجبائي، تونس، ٢٠٠٢م.

(٢) المؤسسة العربية لضمان الاستثمار: الفساد، آثاره الاجتماعية والاقتصادية وسبل مكافحته، سلسلة الخلاصات المركزة، السنة الثانية، ١٩٩٩م، الكويت.

(٣) الوكالة الأمريكية للتنمية (USAID) تقرير باللغة العربية بعنوان: (تقييم الفساد في اليمن)، صادر في ٢٥ سبتمبر ٢٠٠٦م.

(٤) د. حمدي سليمان القبيلات: الطعن بقرار ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته "دراسة تحليلية وتطبيقية"، دراسة منشورة بمجلة الحقوق الصادرة عن مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد ١، السنة ٣٢، مارس ٢٠٠٨م.

(٥) د. رمضان صديق محمد: هل على الإدارة الضريبية واجب الإفصاح كالممولين، بحث مقدم في مؤتمر جمعية الضرائب العربية الذي عُقد في القاهرة تحت شعار: "الإفصاح في التشريعات الضريبية"، بتاريخ ٥ مايو ٢٠٠٧م.

- (٦) \_\_\_\_\_: **الحجز الإداري بين التشريع والتطبيق**، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٣٠٩-٣١٠، مايو/أغسطس، ١٩٩٧ م.
- (٧) د. سالم محمد الشوابكة، د. جعفر محمود المغربي: **عقد الصلح وتطبيقاته في التشريعات الجمركية**، دراسة منشورة بمجلة الحقوق الصادرة عن مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد ١، السنة ٣١، مارس ٢٠٠٧ م.
- (٨) د. سالم محمد الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة: **وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي**، دراسة منشورة بمجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الثاني، ٢٠٠٦ م.
- (٩) سفيان البرجي: **معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري**، ورقة عمل قدمت في ملتقى القاضي الجبائي الذي عقد بالعاصمة التونسية في الفترة من ٣-٤ يناير ٢٠٠٤ م.
- (١٠) سمير سعد مرقص: **المرحلة الإدارية في نظر المنازعات الضريبية**، دراسة منشورة بمجلة التشريع المالي والضريبي الصادرة عن رابطة مأموري الضرائب المصرية، القاهرة، العدد ٢٧٧، يناير - فبراير ١٩٩٢ م.
- (١١) د. سيد حسن عبد الله: **تجنب الضريبة في ميزان الفقه الإسلامي**، بحث منشور في مجلة الشريعة والقانون الصادرة عن كلية الشريعة والقانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة، العدد ٢٩، يونيو ٢٠٠٧ م.
- (١٢) كمال العياري: **الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري**، ورقة عمل قدمت في ملتقى القاضي الجبائي الذي عقد بالعاصمة التونسية في الفترة من ٣-٤ يناير ٢٠٠٤ م.
- (١٣) محمد خضر السيد أحمد: **محاضرة بعنوان: (وحدة كبار المكلفين)**، أُلقيت في مبنى وزارة المالية السورية، مدينة دمشق، بتاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٧ م.

(١٤) د. محمد بن سلطان القباني السهلي، د. يحيى بن علي الجبر: الاعتراضات الزكوية والضريبية في المملكة العربية السعودية "نظرة تحليلية"، دراسة منشورة بمجلة جامعة الملك سعود م (١٩)، العلوم الإدارية (١)، الرياض، ٢٠٠٦ م.

(١٥) محمد عمر بامشموس: مناخ الاستثمار وعوامل نجاح المنطقة الحرة في عدن، ورقة عمل مقدمة في ندوة: (تقييم وتحسين السياسات الاقتصادية في مجال الاستثمار وعوامل نجاح المناطق الحرة في اليمن)، التي عقدتها مجلة دراسات اقتصادية الصادرة عن حزب المؤتمر الشعبي العام بالتعاون مع جامعة عدن، وذلك بمدينة عدن في الفترة من ١٧-١٨ يونيو ٢٠٠٣ م.

(١٦) د. نادر عبد العزيز: الإثبات الإلكتروني بين الواقع والقانون، بحث منشور في مجلة الجيش اللبناني، العدد ٢٣٣، الصادر في نوفمبر ٢٠٠٤ م.

(١٧) د. يحيى علي الجبر، د. محمد سلطان السهلي: منهجية عمل لجان الاعتراض الزكوية والضريبية في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد ٢٠، العدد ٢، ٢٠٠٦ م.

المراجع الأجنبية:أولاً: الكتب (Books):

- (1) **Adam Smith:** An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations. published by Harriman House, UK, 2007.
- (2) **Ahmed Riahi – Belkaoui:** Bureaucracy, Corruption and Tax Compliance. Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies, Edited by Robert W. McGee, Florida International University, Miami, USA . Springer Science + Business Media, LLC, 2008.
- (3) **Barbara Weltman:** J.K. LASSER'S, ONLINE TAXES. John Wiley and Sons, Inc., New York, 2002.
- (4) **David F.Burg:** A World History Of Tax Rebellions, An Encyclopedia Of Tax Rebels, Revolts, And Riots From Antiquity To The Present, Routledge An Imprint Of Taylor & Francis Books, Inc. New York London, Published In 2004 By Routledge New York.
- (5) **Frederick W. Daily:** Stand Up to the IRS, 9th Edition. Berkeley, California, Nolo, 2007.
- (6) **Henry J. Aaron Joel Slemrod:** The Crisis in Tax Administration. brookings institution press, Washington, D.C, 2004.
- (7) **Grant W. Newton and Robert Liquerman:** Bankruptcy & Insolvency Taxation. John Wiley & Sons, Inc, Printed in the USA, Third Edition, 2005.
- (8) **Philip Ridd: Excess Profits Tax Litigation. John Tiley:** Studies In The History Of Tax Law, Volume 2. Oxford And Portland, Oregon. UK, 2007.

- (9) **William H. Hoffman, James E. Smith, and Eugene Willis:** West Federal Taxation: Individual Income Taxes, 2007 Edition, Thomson Southwestern, USA, 2007.

ثانياً: الرسائل العلمية (Theses):

- (1) **Janene R. Finley:** An Empirical Study Of The Effect Of The Change In The Burden Of Proof In The Internal Revenue Service Restructuring And Reform Act Of 1998 On The United States Tax Court, A Dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Doctor of Philosophy School of Accountancy in the Graduate School Southern Illinois University Carbondale, USA, May 2007.
- (2) **Odd-Helge Fjeldstad:** Tax Evasion And Fiscal Corruption Essays On Compliance And Tax Administrative Practices In East And South Africa, A Dissertation Submitted For The Degree Of Dr. Oecon Norwegian School Of Economics And Business Administration (NHH), Bergen, Norway, July 2006.

ثالثاً: الدوريات والمقالات وأوراق العمل (Articles, Periodicals and Working Paper):

- (1) **Adrian J. Sawyer:** A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries – Have New Zealand Taxpayers Been "Short-Changed"? . Vanderbilt Journal of Transnational Law, TN South | Nashville, USA, Volume 32, Number 5: November 1999.
- (2) **Benno Torgler:** Introduction to the Special Issue on Tax Compliance and Tax Policy, Journal Of The Economic Society Of Australia (Queenslad) Inc, Economic Analysis And Policy Volume 38, Number 1. March 2008.
- (3) **Birger Nerré:** Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics, Economic Analysis & Policy, Vol. 38 No. 1, March 2008.
- (4) **Cheryl W. Gray and Daniel Kaufmann:** Corruption and Development, Finance and Development, magazine of the International Monetary Fund, March 1998.
- (5) **Danshera Cords:** Administrative Law And Judicial Review Of Tax Collection Decisions. Saint Louis University Law Journal, USA, Vol. 52:429, September, 2008.
- (6) **Elli Androulaki, Binh Vo and Steven Bellovin:** Privacy – Preserving, Taxable Bank Accounts. Lecture Notes in Computer Science, 2010, Volume 6345, Computer Security – ESORICS 2010, Springer – Verlag Berlin Heidelberg 2010.
- (7) **Frans Vanistendael:** Legal Framework for Taxation. Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.), Chapter 2, Legal Framework for Taxation.

- (8) **Harvard Business School:** Corruption in International Business (A). 9-701-128, March 29, 2001.
- (9) **Jean-Rodolphe W. Fiechter:** Exchange of Tax Information, The End of Banking Secrecy in Switzerland and Singapore?. International Tax Journal, New York.
- (10) **Miguel A. Zamora:** Current Tax Developments In Chile - 2010, 11th Annual Latin American Tax Conference, The Biltmore Hotel, Coral Gables, FL March 10-11, 2010.
- (11) **Neil Brook:** Key Issues In Income Tax: Challenges of Tax Administration and Compliance, Asian Development Bank, 2000 Tax Conference, 8 Sep 2001.
- (12) **Patrick A. Imam And Davina F. Jacobs:** Effect Of Corruption On Tax Revenues In The Middle East, International Monetary Fund, Working Paper, November 2007.
- (13) **Richard K. Gordon:** Law of Tax Administration and Procedure. volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed. Chapter 4.
- (14) **Richard Miller Bird, Milka Casanegra de Jantscher:** Improving tax administration in developing countries, International Monetary Fund, Washington D.C, 1992.
- (15) **Richard Miller Bird:** International Administrative Dimensions Of Tax Reform. Asia-Pacific Tax Bulletin, March 2004.
- (16) **Richard Miller Bird:** Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse. 2008.  
[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1086853](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1086853).

- (17) **Scott M. Giordano:** Electronic Evidence and the Law. Information Systems Frontiers 6:2, 161–174, 2004, Kluwer Academic Publishers. Manufactured in The Netherlands.
- (18) **Simon James:** Tax Simplification Is Not A Simple Issue, The Reasons For Difficulty And A Possible Strategy. University of Exeter, UK, Discussion Papers in Management, Paper number 07/18, ISSN 1472–2939, 2007.
- (19) **Tapen K. Sakar:** Improving Tax Compliance in Developing Countries via Self Assesment Systems, What could Bangladesh learn from Japan?. Aisa-Pacific Tax Bulletin Vol. 9, No. 6 June 2003. International Bureau of fiscal Documentation (IBDF), Amesterdam.
- (20) **Thomas D. Greenaway:** Choice of Forum in Federal Civil Tax Litigation The Journal Tax Lawyer, Vol. 62, No. 2, Winter 2009, USA.
- (21) **Vito Tanzi and Parthasarathi Shome:** A Primer on Tax Evasion, International Monetary Fund, Published by, Palgrave Macmillan Journals on behalf of the International Monetary Fund Stable, Vol. 40, No.4, Dec., 1993.
- (22) **Vito Tanzi:** Taxation And The Architecture Of The International Economic System. Financial Globalization And The Emerging Economies, Editors José Antonio Ocampo Stefano Zamagni Ricardo Ffrench-Davis Carlo Pietrobelli. Economic Commission For Latin America And The Caribbean, International Jacques Maritain Institute, Santiago, Chile, 2000.

- (23) **Vito Tanzi and Parthasarathi Shome:** Corruption, Growth, and Public Finances. International Monetary Fund, WP/001182, 2000.

**ثالثاً: التقارير والمنشورات (Reports and Publication):**

- (1) **Centre for Tax Policy and Administration, OECD:** Tax guidance series General Administrative Principles – GAP001 Principles of Good Tax Administration, Principles of Good Tax Administration – Practice Note Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management, Issued: 25 June 1999, Amended: 2 May, 2001.
- (2) **Foreign Investment Advisory Service (FIAS):** Tax Compliance Cost Survey in Yemen, 2008.
- (3) **United Nations Office for Drug Control and Crime Prevention, Centre for International Crime Prevention (UN ODCCP):** Global Dynamics of Corruption, The Role of the United Nations Helping Member States Build Integrity to Curb Corruption, , CICP-3, Vienna, October 2002.
- (4) **International Monetary Fund, Legal Department: Tax Law Note:** What are the General Options for Withholding Taxes on Employment Income?, December 02, 2004.  
<http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2004/notes/eng/options.htm>
- (5) **United States General Accounting Office, Information Security IRS Electronic Filing Systems:** Report to the Chairman, Committee on Governmental Affairs, U.S. Senate, Washington, D.C., February 2001.

- (6) **Organisation For Economic Co- Operation And Development (OECD):**  
Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, March 2000.
- (7) **Internal Revenue Service (IRS) USA:** Publication (5) (Rev. 01-1999)  
Catalog Number 46074I: "Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest If You Don't Agree".
- (8) **Internal Revenue Service (IRS) USA:** Publication (3498) (Rev. 11-2004) Catalog Number (73074S): "The Examination Process".
- (9) **Internal Revenue Service (IRS) USA:** Publication (1) (Rev. May 2005) Catalog Number (64731W): "Your Rights as a Taxpayer".
- (10) **Internal Revenue Service (IRS) USA:** Publication (594) (Rev7 2007).
- (11) **Internal Revenue Service (IRS) USA:** Publication (556) (Rev. May-2008) Catalog Number 15104N: "Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund".
- (12) **Internal Revenue Service:** Code of Federal Regulations – Title 26: Internal Revenue (December 2005), 26 CFR 601.105 – Examination of returns and claims for refund, credit or abatement; determination of correct tax liability.
- (13) **John Brondolo, Carlos Silvani, Eric Le Borgne, and Frank Bosch:**  
Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment, The Case of Indonesia (2001-07).  
International Monetary Fund (IMF), May 2008
- (14) **Organisation For Economic Co- Operation And Development (OECD), Center for Tax Policy and Administration:**  
Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note  
Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs  
Forum on Tax Administration.

- (15) **Price Waterhouse Coopers ( PWC), World Bank and IFC:** Paying Taxes 2011 The global picture.
- (16) **U.S. Tax Foundation:** The **Rising** Cost of Complying with the Federal Income Tax, Special Report No. 138, December 2005, Washington, DC.

مراجع باللغة الفرنسية والألمانية:

- (1) **Benno Torgler:** Theory And Empirical Analysis Of Tax Compliance, Dissertation der Universität Basel zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften, 2003.
- (2) **Julie Weiwer:** La charge de la preuve des actes anormaux de gestion. Diplôme d'études approfondies. Droit des Affaires Année 2003-2004, (Université Robert Schuman à Strasbourg), 2003 – 2004.
- (3) **Olivier Fouquet:** Améliorer La Sécurité Juridique Des Relations Entre L'administration Fiscale Et Les Contribuables: Une Nouvelle Approche, Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique. France, juin 2008.

## المراجع من شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت):

### أولاً: المواقع باللغة العربية:

- (١) موقع اجتماعي، الارتباط:  
<http://www.ejtemay.com/showthread.php?p=7482>
- (٢) موقع الموسوعة العربية، الارتباط:  
<http://www.arab-ency.com/index.php?module=pnEncyclopedia&func=displayterm&id=14907>
- (٣) موقع البنك الدولي الارتباط:  
[http://siteresources.worldbank.org/NEWSARABIC/PressRelease/21475740/061PREM\(STAR\)Arabic.doc](http://siteresources.worldbank.org/NEWSARABIC/PressRelease/21475740/061PREM(STAR)Arabic.doc)
- (٤) موقع المجلس الأعلى بالمغرب، الارتباط:  
<http://www.coursupreme.ma/ar/default.asp>
- (٥) موقع المحامون العرب، الارتباط:  
<http://arabadvocates.4t.com>
- (٦) موقع المستشار الراحل زهير خليل، الارتباط:  
[www.zuheirkhalil.com/book/abhath/thai.doc](http://www.zuheirkhalil.com/book/abhath/thai.doc)
- (٧) موقع شبكة المحاسبين العرب، الارتباط:  
<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=4722>
- (٨) موقع قاعدة الاجتهادات والتشريعات المصرية، الارتباط:  
<http://www.arablegalportal.org/egyptverdicts/home.aspx>
- (٩) موقع مجلس شورى الدولة اللبناني، الارتباط:  
<http://www.statecouncil.gov.lb/ta3rif.htm>
- (١٠) موقع مصباح الحرية التابع لمعهد كيتو بواشنطن، الارتباط:  
[www.misbahalhurriyya.org/content/view/569/38](http://www.misbahalhurriyya.org/content/view/569/38)
- (١١) موقع مصلحة الضرائب المصرية، الارتباط:  
<http://www.incometax.gov.eg>
- (١٢) موقع مصلحة الضرائب اليمنية، الارتباط:  
<http://www.tax.gov.ye>

- (١٣) موقع مركز المعلومات القضائي المصري على شبكة المعلومات الدولي "الإنترنت" الارتباط:  
<http://www.jic.gov.eg/DesktopModules/EnhancedArticles/Templates/view/ArticlesHome.aspx?tabID=401&ItemID=329&mid=3549>
- (١٤) منتدى تاريخ الوطن العربي، الارتباط:  
<http://www.stop55.com/vb/85943.htm>
- (١٥) موقع منتديات القانون العماني، الارتباط:  
<http://www.omanlegal.net/vb/showthread.php?t=2120>

### ثانياً: المواقع باللغة الإنجليزية:

- (١٦) موقع إدارة الضرائب الكندية، الارتباط:  
<http://www.netfile.gc.ca>
- (١٧) موقع المحكمة الفيدرالية العليا الأمريكية (Supreme Court of the United States)، الارتباط:  
<http://www.supremecourt.gov>
- (١٨) موقع دائرة الإيرادات الداخلية "الضرائب" الأمريكية (IRS)، الارتباط:  
<http://www.irs.gov>
- (١٩) موقع ويكيبيديا الموسوعة الحرة (wikipedia)، (إنجليزي)، الارتباط:  
<http://en.wikipedia.org>
- (٢٠) موقع محاكم الولايات المتحدة (United States courts)، الارتباط:  
<http://www.uscourts.gov>
- (٢١) موقع محكمة الضرائب الاتحادية الأمريكية (United States Tax Court)، الارتباط:  
<http://www.ustaxcourt.gov/about.htm>
- (٢٢) موقع (Us Business Services) الأمريكي على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، الارتباط:  
<http://www.usbusserv.com/eng/our-services/taxes/>
- (٢٣) موقع (taxworld)، الارتباط:  
<http://www.taxworld.org>
- (٢٤) موقع (british - civil-wars)، الارتباط:  
<http://www.british-civil-wars.co.uk/glossary/parliament-1625-29.htm>
- (٢٥) موقع مؤسسة (GlobeScan/PIPA)، الارتباط:  
[http://www.globescan.com/news\\_archives/bbc2010\\_economics/](http://www.globescan.com/news_archives/bbc2010_economics/)

## ثالثاً: المواقع باللغة الفرنسية والألمانية:

(٢٦) موقع إدارة الضرائب الفرنسية، الارتباط: <http://www.impots.gouv.fr>

(٢٧) موقع جمعية تقنية المعلومات والاتصالات والإعلام الجديد الألمانية (BITKOM)، الارتباط: [http://www.bitkom.org/de/presse/8477\\_63903.aspx](http://www.bitkom.org/de/presse/8477_63903.aspx)

(٢٨) موقع (wikipedia) ويكيبيديا الموسوعة الحرة، (فرنسي)، الارتباط: <http://fr.wikipedia.org>

(٢٩) موقع مجلس الدولة الفرنسي (Le Conseil d'État)، الارتباط: <http://www.conseil-etat.fr/cde/>

(٣٠) موقع (money-zine)، الارتباط: <http://www.money-zine.com/Financial-Planning/Tax-Shelter/Federal-Income-Tax-Forms/>

(٣١) موقع (pratique.fr)، الارتباط: <http://www.pratique.fr/paiement-impot-revenu.html>

(٣٢) موقع (easydroit.fr)، الارتباط: <http://www.easydroit.fr/justice/Les-voies-de-recours/L-appel.htm>

(٣٣) موقع (neo-finance)، الارتباط: [http://www.neo-finance.com/fiscalite/recours\\_devant\\_tribunal.html](http://www.neo-finance.com/fiscalite/recours_devant_tribunal.html)



الحقین است



المقدمة.....	أ
الإطار العام للبحث.....	و
أولاً: مشكلة البحث.....	و
ثانياً: أهمية البحث.....	ز
ثالثاً: أهداف البحث.....	ح
رابعاً: حدود البحث.....	ح
خامساً: منهج البحث.....	ح
سادساً: معوقات البحث.....	ط
سابعاً: خطة البحث.....	ي

## الباب التمهيدي

### ماهية المنازعات الضريبية

الفصل الأول: نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة.....	٥
المبحث الأول: نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة في بعض الدول محل المقارنة.....	٩
أولاً: المملكة المتحدة.....	٩
ثانياً: فرنسا.....	١٠
ثالثاً: مصر.....	١١
أ - في العصر الفرعوني.....	١١
ب - في العصر الإغريقي.....	١٢
ج - في العصر الروماني.....	١٣
د - في العصر الإسلامي.....	١٣
هـ - في عصر المماليك.....	١٣
و - في ظل الاحتلال العثماني.....	١٣
ز - أثناء الحملة الفرنسية على مصر.....	١٤
ح - في عهد محمد علي.....	١٥
ط - المرحلة من بداية القرن التاسع عشر وحتى ١٩٣٧ م.....	١٦
ي - المرحلة التالية لسنة ١٩٣٧ م.....	١٧

المبحث الثاني: نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة في اليمن .....	١٩
أولاً: في ظل الحضارات اليمنية القديمة .....	١٩
أ - في حضارة معين .....	١٩
ب - في حضارة قتبان .....	٢٠
ج - في حضارة سبأ وحضرموت وحمير .....	٢٢
ثانياً: بعد دخول الإسلام إلى اليمن .....	٢٣
ثالثاً: في ظل الاحتلال العثماني والبريطاني .....	٢٣
رابعاً: تحت حكم الإمامة .....	٢٤
خامساً: المرحلة التالية لقيام ثورتي سبتمبر وأكتوبر وإعادة تحقيق الوحدة .....	٢٧
<b>الفصل الثاني: خصائص المنازعات الضريبية .....</b>	<b>٢٩</b>
المبحث الأول: عدم تساوي المراكز القانونية للخصوم فيها .....	٣٢
المبحث الثاني: خضوع المنازعات الضريبية لأحكام القانون الضريبي .....	٣٧
المبحث الثالث: تعلق المنازعة الضريبية بعمل من أعمال الضريبة .....	٤٠
المبحث الرابع: السرعة والسرية في إجراءات الفصل فيها .....	٤٢
المبحث الخامس: الوسائل الخاصة للإثبات فيها .....	٤٧
المبحث السادس: مواكبة إجراءات ووسائل الفصل فيها للتطورات الضريبية في الإدارة والتشريع والقضاء .....	٥٠
<b>الفصل الثاني: أسباب المنازعات الضريبية .....</b>	<b>٥٣</b>
المبحث الأول: الأسباب المتعلقة بالتشريع الضريبي .....	٥٧
المطلب الأول: غموض وتعقيد بعض نصوص التشريع الضريبي .....	٦٠
المطلب الثاني: عدم التنسيق بين التشريعات المتعلقة بالضريبة أو تعارضها في أحيان أخرى ....	٦٧
المطلب الثالث: جمود التشريع الضريبي أو عدم استقراره .....	٧٢
المبحث الثاني: أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالإدارة الضريبية .....	٧٩
المطلب الأول: تعسف الإدارة الضريبية ومخالفتها للقانون .....	٨٢
المطلب الثاني: فساد الإدارة الضريبية .....	٨٤
المبحث الثالث: الأسباب المتعلقة بالمول .....	٩٥

المطلب الأول: الأسباب النفسية .....	٩٩
المطلب الثاني: الأسباب الاجتماعية .....	١٠١
المطلب الثالث: الأسباب الاقتصادية .....	١٠٥

## الباب الأول

### أطراف المنازعات الضريبية

الفصل الأول: المكلف بالضريبة .....	١١٣
المبحث الأول: مفهوم المكلفين بالضريبة وتقسيماتهم .....	١١٦
المطلب الأول: تنوع المكلفين بالضريبة من حيث الطبيعة القانونية .....	١١٨
الفرع الأول: المكلف الشخص الطبيعي .....	١١٩
الفرع الثاني: المكلف الشخص الاعتباري .....	١٢٧
- أنواع الأشخاص الاعتبارية .....	١٢٧
أ - الأشخاص الاعتبارية العامة .....	١٢٩
ب - الأشخاص الاعتبارية الخاصة .....	١٣١
١- الشركات .....	١٣١
٢- الجمعيات الخيرية والتعاونية .....	١٣٢
٣- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية .....	١٣٢
المطلب الثاني: تنوع المكلفين بالضريبة من حيث المقدرة المالية .....	١٣٤
المبحث الثاني: واجبات المكلفين .....	١٣٧
المطلب الأول: الالتزام بإخطار الإدارة الضريبية ببدء أو توقف النشاط الخاضع للضريبة أو عند التنازل عنه .....	١٣٩
المطلب الثاني: الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية والمحافظة عليها .....	١٤٢
المطلب الثالث: الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي .....	١٥٠
الفرع الأول: تعريف الإقرار الضريبي .....	١٥٠
الفرع الثاني: الملزمون بتقديم الإقرار الضريبي .....	١٥٣
الفرع الثالث: موعد تقديم الإقرار الضريبي .....	١٥٥

أ - الولايات المتحدة الأمريكية وكندا .....	١٥٥
ب - فرنسا وألمانيا .....	١٥٧
ج - مصر .....	١٥٨
د - الأردن .....	١٦٠
هـ - السعودية .....	١٦٠
و - اليمن .....	١٦١
الفرع الرابع: الآثار المترتبة على تقديم المكلف للإقرار الضريبي في موعده ومطابقته للحقيقة .....	١٦٤
الفرع الخامس: الآثار المترتبة على عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي في موعده أو عدم ومطابقته للحقيقة .....	١٦٦
أ - موقف المشرع الأمريكي .....	١٦٦
ب - موقف المشرع الفرنسي .....	١٦٧
ج - موقف المشرع المصري .....	١٦٧
د - موقف المشرع اليمني .....	١٧٠
<b>المطلب الرابع: الالتزام بدفع الضريبة في موعدها .....</b>	<b>١٧٣</b>
الفرع الأول: موعد ومكان دفع الضريبة .....	١٧٤
أ - الولايات المتحدة الأمريكية .....	١٧٥
ب - فرنسا .....	١٧٦
ج - مصر .....	١٧٧
د - اليمن .....	١٧٩
الفرع الثاني: الدفع الإلكتروني للضريبة .....	١٨٢
أ - الولايات المتحدة الأمريكية .....	١٨٥
ب - فرنسا .....	١٧٦
ج - مصر .....	١٨٧
الفرع الثاني: تقسيط دفع الضريبة .....	١٩١
أ - الولايات المتحدة الأمريكية .....	١٩١
ب - مصر .....	١٩٢
ج - اليمن .....	١٩٣
الفرع الرابع: دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة فيه .....	١٩٤

المبحث الثالث: الحقوق والضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة .....	١٩٧
المطلب الأول: الحق في الاستعلام الضريبي .....	٢٠٠
المطلب الثاني: الحق في التطبيق السليم لنصوص القانون .....	٢٠٣
المطلب الثالث: الحق في المعاملة العادلة والمتساوية مع باقي المكلفين .....	٢٠٥
المطلب الرابع: حق الممول في استرداد المبالغ التي دفعها بالزيادة على مقدار الضريبة .....	٢٠٨
المطلب الخامس: الحق في الخصوصية والحفاظ على سرية البيانات الشخصية .....	٢١١
المطلب السادس: الحق في الاعتراض والتظلم .....	٢١٤
<b>الفصل الثاني: الإدارة الضريبية .....</b>	<b>٢١٧</b>
المبحث الأول: سلطات الإدارة الضريبية في تحديد وعاء الضريبة .....	٢٢١
المطلب الأول: حق الإدارة الضريبية في الاطلاع .....	٢٢٢
الفرع الأول: موظفو الإدارة الضريبية الذين لهم حق الاطلاع .....	٢٢٤
الفرع الثاني: إجراءات الاطلاع .....	٢٢٧
الفرع الثالث: مكان الاطلاع ووقت مباشرته .....	٢٢٨
الفرع الرابع: محل الاطلاع .....	٢٣٠
المطلب الثاني: حق الإدارة الضريبية في التفتيش .....	٢٣٧
الفرع الأول: الغرض من التفتيش .....	٢٣٧
الفرع الثاني: شروط التفتيش .....	٢٣٨
الفرع الثالث: المدة المحددة للتفتيش .....	٢٤٠
المبحث الثاني: سلطات الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة .....	٢٤١
المطلب الأول: سلطة الإدارة الضريبية في توقيع الحجز على أموال المدين بالضريبة .....	٢٤٣
الفرع الأول: الحجز التحفظي .....	٢٤٥
الفرع الثاني: الحجز التنفيذي .....	٢٤٩
الفرع الثالث: الحجز من المنبع .....	٢٥١
المطلب الثاني: امتياز الدين الضريبي .....	٢٥٦
الفرع الأول: خصائص حق الامتياز .....	٢٥٧
الفرع الثاني: مزايا حق الامتياز المقرر لدين الضريبة .....	٢٦٠

أولاً: حق التقدم في تحصيل الديون الضريبية .....	٢٦٠
ثانياً: حق تتبع أموال المدين في أي يد استيفاء لدين الضريبة .....	٢٦١
<b>المطلب الثالث: عدم جواز اللجوء إلى المقاصة بين الدين الضريبي وغيره من الديون</b>	
إلا في حالات معينة .....	٢٦٢
أولاً: القائلون بعدم جواز المقاصة .....	٢٦٢
ثانياً: القائلون بجواز المقاصة .....	٢٦٥
<b>المطلب الرابع: خضوع الدين الضريبي لأحكام تقادم خاصة به .....</b>	٢٦٧
<b>المبحث الثالث: امتيازات الإدارة أمام القضاء .....</b>	٢٧٠
أولاً: حق الإدارة الضريبية في تصحيح موقفها من تلقاء ذاتها .....	٢٧١
ثانياً: المنازعة الضريبية تختص بالفصل فيها محاكم خاصة .....	٢٧١
ثالثاً: المنازعات الضريبية يحكمها قانون خاص .....	٢٧١
<b>المبحث الرابع: التزامات الإدارة الضريبية .....</b>	٢٧٣
<b>المطلب الأول: الالتزامات العامة للإدارة الضريبية .....</b>	٢٧٤
<b>المطلب الثاني: الالتزامات الخاصة للإدارة الضريبية .....</b>	٢٧٩
أولاً: الالتزام بسر المهنة .....	٢٧٩
ثانياً: عبء الإثبات في بعض الحالات .....	٢٨٢
ثالثاً: الالتزام بإخطار المكلف .....	٢٨٢
رابعاً: الالتزام بتعريف المكلف بحقوقه وواجباته .....	٢٨٤
- ميثاق حقوق الممولين .....	٢٨٥
خامساً: الالتزام برد المبالغ التي حُصلت من الممول بدون وجه حق .....	٢٨٦

## الباب الثاني

### طرق الفصل في المنازعات الضريبية

٢٩١	الفصل الأول: الطريق الإداري .....
٢٩٧	المبحث الأول: التظلم أمام الإدارة الضريبية .....
٢٩٩	المطلب الأول: التظلم أمام الإدارة الضريبية في النظام الضريبي الأمريكي .....
٣٠٥	المطلب الثاني: التظلم أمام الإدارة الضريبية في النظام الضريبي المصري .....
٣٠٨	الفرع الأول: ميعاد تقديم التظلم .....
٣٠٩	الفرع الثاني: إجراءات التظلم .....
٣١٠	الفرع الثالث: اللجنة الداخلية .....
٣١٣	المطلب الثالث: التظلم أمام الإدارة الضريبية في النظام الضريبي السعودي .....
٣١٦	الفرع الأول: ميعاد تقديم التظلم .....
٣١٦	الفرع الثاني: شروط وإجراءات التظلم .....
٣١٧	الفرع الثالث: نتائج التظلم أو الاعتراض أمام الإدارة الضريبية .....
٣١٨	المطلب الرابع: التظلم أمام الإدارة الضريبية في النظام الضريبي اليمني .....
٣١٨	الفرع الأول: ميعاد تقديم التظلم .....
٣١٩	الفرع الثاني: لجان التسوية الإدارية .....
٣٢٠	أولاً: ميعاد وإجراءات التظلم أمام لجان التسوية الضريبية .....
٣٢١	ثانياً: قرارات لجان التسوية في التظلم .....
٣٢٢	المبحث الثاني: لجان الطعن الضريبي .....
٣٢٣	المطلب الأول: لجان الطعن في النظام الضريبي الأمريكي .....
٣٢٦	المطلب الثاني: لجان الطعن في النظام الضريبي المصري .....
٣٢٧	الفرع الأول: تشكيل لجان الطعن .....
٣٢٩	الفرع الثاني: اختصاص لجان الطعن .....
٣٣١	الفرع الثالث: ميعاد الطعن أمام هذه اللجان .....
٣٣٢	الفرع الرابع: إجراءات الطعن أمام هذه اللجان .....
٣٣٤	الفرع الخامس: قرارات هذه اللجان في الطعن .....
٣٣٧	الفرع السادس: الطعن في قرارات هذه اللجان .....

المطلب الثالث: لجان الطعن في النظام الضريبي السعودي .....	٣٣٨
أولاً: لجان الاعتراض الابتدائية.....	٣٣٨
أ - تشكيل لجان الاعتراض الابتدائية.....	٣٣٨
ب - إجراءات نظر اللجنة الابتدائية للاعتراض.....	٣٣٩
ج - قرار اللجنة الابتدائية في الاعتراض .....	٣٤٠
ثانياً: لجان الاعتراض الاستئنافية .....	٣٤١
أ - تشكيل لجان الاعتراض الاستئنافية.....	٣٤١
ب - شروط قبول اعتراض الممول أمام لجنة الاعتراض الاستئنافية .....	٣٤١
ج - إجراءات نظر اللجنة الاستئنافية للاعتراض .....	٣٤٢
د - قرار اللجنة الاستئنافية في الاعتراض.....	٣٤٣
المطلب الرابع: لجان الطعن في النظام الضريبي اليمني .....	٣٤٤
أولاً: تشكيل هذه اللجان.....	٣٤٤
ثانياً: اختصاص هذه اللجان.....	٣٤٦
ثالثاً: ميعاد الطعن أمام هذه اللجان .....	٣٤٦
رابعاً: إجراءات الطعن أمام هذه اللجان .....	٣٤٧
خامساً: قرارات هذه اللجان في الطعن .....	٣٤٨
سادساً: الطعن في قرارات هذه اللجان .....	٣٤٨
المبحث الثالث: التصالح الضريبي .....	٣٤٩
المطلب الأول: ماهية التصالح الضريبي.....	٣٥١
الفرع الأول: تعريف الصلح .....	٣٥١
الفرع الثاني: الفرق بين الصلح وغيره من التصرفات القانونية المشابهة.....	٣٥٥
الفرع الثالث: خصائص الصلح .....	٣٥٦
الفرع الرابع: أهمية التصالح الضريبي .....	٣٥٧
الفرع الخامس: الشروط الواجب توافرها في التصالح الضريبي.....	٣٦٠
المطلب الثاني: آثار التصالح الضريبي .....	٣٧١
الفرع الأول: أثر التصالح على الدعوى الجنائية .....	٣٧١
الفرع الثاني: أثر التصالح على الدعوى المدنية .....	٣٧٤

**الفصل الثاني: الطريق القضائي ..... ٣٧٧**

المبحث الأول: ماهية الطريق القضائي في إنهاء المنازعات الضريبية ..... ٣٨١

المطلب الأول: القضاء المختص بالفصل في المنازعات الضريبية ..... ٣٨٢

الفرع الأول: القول باختصاص المحاكم العادية ..... ٣٨٢

١ - مصر ..... ٣٨٢

٢ - تونس ..... ٣٨٣

٣ - السودان ..... ٣٨٣

- رأي الفقه ..... ٣٨٤

الفرع الثاني: القول باختصاص المحاكم الإدارية ..... ٣٨٥

١ - فرنسا ..... ٣٨٥

٢ - السعودية ..... ٣٨٦

٣ - المغرب ..... ٣٨٦

٤ - لبنان ..... ٣٨٨

- رأي الفقه ..... ٣٨٨

الفرع الثالث: القول باختصاص محاكم ضريبية متخصصة ..... ٣٨٩

١ - الولايات المتحدة الأمريكية ..... ٣٨٩

٢ - تشيلي ..... ٣٩١

٣ - الأردن ..... ٣٩٣

٤ - اليمن ..... ٣٩٤

- رأي الفقه ..... ٣٩٧

**المطلب الثاني: أهمية القضاء الضريبي ..... ٣٩٨**

أولاً: حماية حقوق وحرريات المكلفين ..... ٣٩٨

ثانياً: تحقيق رقابة على أعمال الإدارة ..... ٣٩٩

ثالثاً: ضمان استقرار المراكز القانونية والمالية للمكلفين ..... ٤٠٠

رابعاً: العمل على استقرار المبادئ القانونية في المنازعات الضريبية ..... ٤٠١

**المبحث الثاني: القضاء الضريبي في النظام الضريبي المقارن ..... ٤٠٢**

**المطلب الأول: القضاء الضريبي في بعض الأنظمة الضريبية ..... ٤٠٣**

الفرع الأول: القضاء الضريبي في النظام الضريبي الأمريكي.....	٤٠٣
أولاً: الطعن أمام المحكمة الابتدائية.....	٤٠٤
أ - محكمة الضرائب الاتحادية.....	٤٠٤
ب - المحكمة الابتدائية.....	٤٠٦
ج - محكمة الدعاوى أو المطالبات الاتحادية.....	٤٠٧
ثانياً: الطعن أمام محكمة الاستئناف.....	٤٠٨
ثالثاً: الطعن أمام المحكمة الفيدرالية العليا.....	٤٠٩
الفرع الثاني: القضاء الضريبي في النظام الضريبي الفرنسي.....	٤١١
أولاً: الطعن أمام المحكمة الإدارية الابتدائية.....	٤١١
ثانياً: الطعن أمام محكمة الاستئناف الإدارية.....	٤١٢
ثالثاً: الطعن أمام مجلس الدولة الفرنسي.....	٤١٣
الفرع الثالث: القضاء الضريبي في النظام الضريبي المصري.....	٤١٤
أولاً: الطعن أمام المحكمة الابتدائية.....	٤١٤
أ - المحكمة المختصة.....	٤١٤
ب - اختصاص المحكمة الابتدائية.....	٤١٥
ج - إجراءات نظر المحكمة للدعاوى المرفوعة إليها.....	٤١٦
ثانياً: الطعن أمام محكمة الاستئناف.....	٤١٧
ثالثاً: الطعن أمام محكمة النقض.....	٤١٩
<b>المطلب الثاني: القضاء الضريبي في النظام الضريبي اليمني.....</b>	٤٢١
الفرع الأول: نظر المنازعة أمام المحاكم الابتدائية.....	٤٢٢
أولاً: المحكمة المختصة.....	٤٢٢
ثانياً: اختصاص المحكمة الابتدائية.....	٤٢٤
ثالثاً: إجراءات نظر المحكمة للدعاوى المرفوعة إليها.....	٤٢٥
الفرع الثاني: نظر المنازعة أمام محاكم الاستئناف.....	٤٢٩
أولاً: المحكمة المختصة.....	٤٢٩
ثانياً: اختصاص محكمة الاستئناف.....	٤٣٠
ثالثاً: إجراءات نظر المحكمة للدعاوى المرفوعة إليها.....	٤٣٠

٤٣١	الفرع الثالث: نظر المنازعة أمام الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا .....
٤٣١	أولاً: المحكمة المختصة .....
٤٣١	ثانياً: إجراءات نظر المحكمة للدعوى المرفوعة إليها .....
٤٣٤	المبحث الثالث: الإثبات في المنازعات الضريبية .....
٤٣٦	المطلب الأول: توزيع عبء الإثبات في المنازعات الضريبية .....
٤٤٢	المطلب الثاني: وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية .....
٤٤٢	الفرع الأول: وسائل الإثبات الكتابية .....
٤٤٤	- الأدلة الكتابية التي يُلزم القانون المكلف إنشائها والمحافظة عليها .....
٤٤٤	١ - المحررات ذات العلاقة بالمجال الضريبي .....
	٢ - المحررات الكتابية الخاصة بنشاط المكلف كالدفاتر والسجلات
٤٤٧	والوثائق المحاسبية .....
٤٥٠	- الإثبات بالكتابة والمحررات الإلكترونية .....
٤٥٤	الفرع الثاني: الإقرار .....
٤٥٧	الفرع الثالث: القرائن .....
٤٦١	الفرع الرابع: الخبرة .....
٤٦٦	الفرع الخامس: المعاينة .....
٤٦٨	الفرع السادس: قوة الأمر المقضي به .....
٤٧٤	الفرع السابع: وسائل الإثبات الأخرى .....
٤٧٧	<b>الخاتمة</b> .....
٤٧٩	أولاً: النتائج .....
٤٨٢	ثانياً: التوصيات .....
٤٨٧	<b>قائمة المراجع</b> .....

## قائمة الأشكال

٧٤	تزايد عدد الكلمات في قانون الضرائب الأمريكي واللوائح الصادرة بشأنه خلال الفترة ١٩٥٥ - ٢٠٠٥ م
٨٥	أشكال الفساد الإداري
٨٨	نسبة الشركات التجارية في اليمن التي أقرت برشوة بعض موظفي الإدارة الضريبية
١٠٣	وسائل تعميق الثقافة الضريبية في المجتمع
١٠٧	منحنى لافير "Laffer Curve"
١٣٤	هرم تصنيف المكلفين من حيث العدد ومن حيث الضريبة المتحصلة
٤٠٤	الهيكل القضائي الاتحادي للولايات المتحدة الأمريكية
٤١٠	المنازعة الضريبية في المرحلتين الإدارية والقضائية في الولايات المتحدة الأمريكية
٤٢١	هيكل القضاء الضريبي في اليمن وفقاً لقانون ضرائب الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ م
٤٣٣	دورة اعتراض الممول على ربط الضريبة وفقاً لقانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ م