

# الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ربط ضرائب الدخل في القانون اليمني رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ وتعديلاته (دراسة تحليلية)

الدكتور/ يوسف هزاع الوافي  
كلية الشريعة والقانون  
جامعة الحديدة - الجمهورية اليمنية

## ملخص:

تتمثل هذه الدراسة والمتعلقة بالمنازعات الضريبية في ربط ضرائب الدخل على المكلفين في القانون اليمني (الطعون الضريبية)، على دراسة الطبيعة القانونية للطعون الإدارية الضريبية بقرارات الإدارة الضريبية في ربط ضرائب الدخل على المكلفين بأحد أساليب الربط المتبعة من طرف الإدارة الضريبية الذاتية أو الإضافية أو المقطوعة أمام مجموعات الاعتراض، وأمام لجان الطعون الضريبية في المبحث الأول. والطبيعة القانونية للطعون القضائية في ربط ضرائب الدخل أمام المحكمة الابتدائية المختص بقضايا ضرائب الدخل، وأمام المحكمة الاستئنافية في المبحث الثاني. مع التطرق إلى إشكاليات تعيين وطبيعة اللجان الإدارية الضريبية، ومسألة تحديد المحكمة المختصة بضرائب الدخل وقواعد وإجراءات الطعون.

## المقدمة:

تعنى المنازعات الضريبية بالحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين المكلف وبين الإدارة الضريبية، بمناسبة قيام هذه الأخيرة بإحدى العمليات المتعاقبة التي تشارك في ربط الضريبة أو تحصيلها<sup>(١)</sup>. وتشكل العمليات المرتبطة بإجراءات تحديد الوعاء الضريبي وتقدير وربط الضريبة على الدخل نزاعاً ضريبياً بين المكلف والإدارة الضريبية، وخاصة في حالة عدم إمام موظفي الإدارة الضريبية بالإجراءات القانونية والالتزام بها في مرحلة ربط الضريبة أو في مرحلة المنازعات الضريبية<sup>(٢)</sup>. وعلى ذلك تنشأ من تشكيل مرحلة ربط الضريبة على المكلف المنازعة الرئيسية في الطعون الضريبية عموماً، ويهدف المكلف غالباً من وراء الطعن في قرار ربط الضريبة التطبيق السليم للقانون، وإصلاح الأخطاء المرتكبة في حقه من طرف الإدارة الضريبية.

تثير قرارات ربط ضرائب الدخل على المكلف بإحدى طرق الربط الذاتي أو الربط الإضافي أو الربط المقطوع المتبعة في ربط الضرائب في اليمن منازعات بين المكلف ومصالحة الضرائب، ومن أجل تحقيق العدالة في فرض الضرائب أعطى المشرع الضريبي للمكلف الحق في الاعتراض على قرارات الإدارة الضريبية في ربط الضريبة، وبموجب وسيلتين إما الاعتراض أو الطعن أمام الإدارة الضريبية المختصة قبل أن يلجأ إلى ساحة القضاء، أو عن طريق الطعن أمام القضاء حتى يتمكن من حل هذا النزاع إدارياً عن طريق ما يسمى بالطعون الإدارية، وذلك من أجل حث الإدارة الضريبية على إعادة النظر في قراراتها في ربط الضريبة والعمل على إنهاء النزاع في مراحله الأولى، وعند عدم شعور المكلف بالاطمئنان على حقه عند ترك أمر البت فيها لصاحب القرار، وعند عدم اعتراف الإدارة الضريبية

(١) د/ زكريا محمود بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٩٠، ص ١٠.

(٢) د. شريف مصباح أبو كرش: إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط١، عمان - الاردن ٢٠٠٤، ص ٣٩.

بخطئها والرجوع إلى الصواب، فإنه يلجأ إلى طريقة الطعن أمام القضاء لأنها تعتبر من أنجح الضمانات له ضد قرارات الإدارة الضريبية.

ومما تقدم فإننا سنقوم بدراسة تحليلية للطبيعة القانونية للطعون الإدارية في ربط ضرائب الدخل (مبحث أول)، وللطبيعة القانونية للطعون القضائية (مبحث ثاني).

## ١ - أهمية البحث:

إن دراسة موضوع الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ربط ضرائب الدخل له أهمية من الناحية النظرية والعملية، لأن القوانين الضريبية وعلى الأخص ضرائب الدخل تتميز عن غيرها من القوانين بأنها من القوانين التي تخضع للتعديل والتبديل المستمر، مما يؤدي إلى تعدد النصوص وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها، وهو ما يفسح المجال أمام الإدارة الضريبية لإصدار تعليمات تفسيرية ليست لها قوة قانونية من أجل تفسير النصوص حسبما يترأى لها في قواعد تقدير وربط الضريبة على المكلفين، الشيء الذي يؤدي إلى مقاومتها، ومن ثم قيام المنازعات بينهم وبين الإدارة الضريبية.

## ٢ - إشكالية البحث:

تكمن إشكالية البحث في المنازعات الضريبية في ربط الضريبة على الدخل في اليمن في عدم معرفة المكلف بمختلف القواعد والمراحل المختلفة التي تمر بها عملية تقدير وربط الضرائب على الدخل؛ بسبب عدم قدرة المكلف على فهم الجوانب الفنية في عملية ربط الضريبة، ومعرفة مدى السلطة التقديرية للإدارة الضريبية عند إصدار قرار الربط، ومعرفة المراحل التي تمر بها الطعون الضريبية، خاصة وأن العدد الكبير من المكلفين ليس لديهم الاطلاع الكافي الذي يمكنهم من الاستفادة من الضمانات التي خولها القانون لهم للوقوف ضد تعسف وإجحاف الإدارة الضريبية عن طريق الطعون الإدارية والطعون القضائية. كما تكمن المشكلة أيضاً في عدم ثقة المكلف بالقضاء الضريبي بسبب طول

وتعقيد الإجراءات أمام المحاكم، وعدم وجود قضاة متخصصين في الفصل في الطعون الضريبية؛ مما يؤدي بالقضاة إلى الاستعانة بالخبراء المتخصصين في المجال المالي.

### ٣ - الهدف من البحث:

إذا كان الهدف من الطعون الإدارية الضريبية هو إلزام الإدارة الضريبية بإعادة النظر في قرار ربط الضريبة على المكلف، وتحقيق العدالة والمساواة أمام القانون بين المكلف والإدارة الضريبية في الطعون القضائية في كل مراحل التقاضي، فإن الهدف من هذه الدراسة هو البحث في الجوانب القانونية والقضائية لهذا الموضوع، ومعالجة الثغرات القانونية في قانون ضرائب الدخل وقانون المرافعات من أجل الوصول إلى تبسيط وتوحيد إجراءات الطعون الضريبية الإدارية والقضائية، والارتقاء بوسائل الطعون والعمل على تعزيز دور القضاء الضريبي في تحقيق العدالة الضريبية.

### ٤ - منهج البحث:

لقد استخدمنا في دراسة هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي؛ لتحليل كل من الطبيعة القانونية للطعون الإدارية والطعون القضائية في قرار ربط الضرائب على الدخل، وذلك من خلال تقسيم هذه الدراسة إلى مبحثين على النحو التالي:

**المبحث الأول: الطبيعة القانونية للطعون الإدارية في ربط ضرائب الدخل.**  
المطلب الأول: التنظيم القانوني للاعتراض أمام مجموعات الاعتراض الضريبية.

أولاً: أسلوب ربط الضريبة.

ثانياً: الهدف من تقديم الاعتراض.

ثالثاً: تشكيل مجموعات الاعتراض وإجراءات الاعتراض.

المطلب الثاني: التنظيم القانوني للطعن أمام لجان الطعون الضريبية.

أولاً: الطبيعة القانونية للجان الطعون الضريبية.

ثانياً: إجراءات الطعون.

**المبحث الثاني: الطبيعة القانونية للطعون القضائية في ربط ضرائب الدخل.**

المطلب الأول: التنظيم القانوني للطعن أمام المحكمة الابتدائية المختصة  
أولاً: إشكالية تعيين المحكمة المختصة بقضايا ضرائب الدخل  
واختصاصاتها.

ثانياً: قواعد وشروط التقاضي في الطعون الضريبية.

ثالثاً: إجراءات النظر بالطعون الضريبية.

رابعاً: إصدار الحكم.

المطلب الثاني: التنظيم القانوني للطعن أمام المحكمة الاستئنافية:

أولاً: شروط قبول الطعن أمام المحكمة الاستئنافية.

ثانياً: إجراءات الطعن أمام المحكمة الاستئنافية.

ثالثاً: إصدار الحكم وآثاره.

## المبحث الأول

### الطبعة القانونية للطعون الإدارية في ربط ضرائب الدخل

لقد أُلزم المشرع الضريبي اليمني كل المكلفين بضرائب الدخل تقديم إقراراتهم إلى مصلحة الضرائب في ميعاد غايته نهاية إبريل من كل عام، إقراراً مبيناً فيه الدخل والنفقات والأعباء وصافي الدخل أو الخسائر التي يحددونها عن السنة السابقة، ومعتمداً من أحد المحاسبين القانونيين، كما أعطى الحق لمصلحة الضرائب في مراجعة وتدقيق وتصحيح هذه الإقرارات، واستدعاء المكلف لمناقشة ما توصلت إليه بعد استكمال إجراءات التصحيح والتدقيق، وتصدر قراراً بربط الضريبة عليه إذا وافق على التعديلات، وإذا لم يوافق على ربط الضريبة تربط الضريبة عليه ويكون هذا القرار قابلاً للطعن وفقاً للمادتين (٦٦)، (٦٧) من قانون ضرائب الدخل<sup>(١)</sup>. وبناء على ذلك حرص المشرع اليمني، كما هو في التشريعات المختلفة، على إعطاء المكلف حق اللجوء إلى الاعتراض أو الطعون الإدارية إلى الإدارة بشرط أن يكون ذلك قبل اللجوء إلى القضاء، وتعتبر الطعون الإدارية الضريبية من الطرق اليسيرة والسهلة والسريعة لحل المنازعات الضريبية وهي لازالت في مهدها، إلى جانب كونها تمكن الإدارة من إعادة النظر في قراراتها بخصوص ربط الضريبة، وهذا يوفر للمكلف والإدارة الوقت والجهد والنفقات، كما أنها وسيلة لتخفيف العبء على القضاء.

وتمر الطعون الإدارية في ربط ضرائب الدخل على المكلف في اليمن بمرحلتين: مرحلة الاعتراض أمام مجموعات الاعتراض الضريبية، (مطلب أول)، ومرحلة الطعن أمام لجان الطعون الضريبية، (مطلب ثاني)

(١) تتألف ضرائب الدخل في اليمن وفقاً للقانون رقم (٣١) لسنة ١٩٩١، والمعدل بالقانون رقم (١٢) لسنة ١٩٩٩: من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، الضريبة على الأجور والمرتبات، الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية، الضريبة على ريع العقارات، الضريبة على الدخل من التصرفات والمبيعات العقارية.

## المطلب الأول التنظيم القانوني للاعتراض أمام مجموعات الاعتراض الضريبية

ظهر أسلوب الاعتراض الضريبي، كأسلوب لتسوية المنازعات الإدارية، كنتيجة حتمية لانعدام المساواة بين الإدارة والأفراد في المراكز والسلطات، فالإدارة الضريبية تتمتع بمركز أقوى من مركز الأفراد، مما جعلها تتعسف في كثير من الأحيان في مواجهتهم سواء باتخاذ قرارات جائرة أو بعدم الأخذ بعين الاعتبار لظروفهم الخاصة؛ لذلك حاول المشرع الضريبي، بالخصوص، حماية المكلفين بالضريبة، من خلال وضع ضمانات عامة عند الاعتراض على قرارات الإدارة الضريبية، وبالتالي تمكينهم من فتح حوار ديمقراطي مع الإدارة الضريبية<sup>(١)</sup>. وعلى ذلك فاللجوء إلى الاعتراض أو التظلم أمام مجموعات الاعتراض الضريبية يجب أن يسبقه أولاً تقدير وربط الضريبة على المكلف من طرف الإدارة الضريبية، وتوجيه إخطار إليه بتقدير وربط الضريبة، ومن ثم إلزامه بدفعها في الموعد المحدد، وفي حالة عدم موافقته على قرار الإدارة بربط الضريبة، عليه أن يلجأ إلى إحدى الوسيلتين المحددتين بالقانون، ومنها تقديم تظلم أو الاعتراض إلى مجموعات الاعتراض الضريبية خلال ثلاثين (٣٠) يوماً من تاريخ إبلاغه. وقبل الكلام عن إجراءات ذلك نوضح الطرق المتبعة وأساس ذلك الربط.

### أولاً - أسلوب ربط الضريبة:

تقوم الإدارات المالية المختلفة بربط الضرائب وهي عادة تتبع وزارة المالية، ولكل إدارة اختصاص بضريبة معينة، فلا يجوز أن تربط أو تحصل من غيرها من الضرائب وإلا كان هذا الإجراء باطلاً، وإذا قامت مصلحة غير

(١) د. محمد مرزاق وآخرون: النظام القانوني للمنازعات الجبائية المغربية، مطبعة الأمنية، الرباط، ١٩٩٦، ص ٨٧.

مختصة بهذه الإجراءات يكون الربط باطلاً، سواء من حيث الاختصاص النوعي أوالمكاني. فمصلحة الضرائب في اليمن هي المختصة بربط وتحصيل الضرائب، وتوجد داخل المصلحة إدارات ضريبية مختصة بكل ضريبة معينة، فعملية ربط الضرائب على الدخل من الموضوعات المهمة التي تثير المنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، فربط الضرائب لا تشكل صعوبة بالنسبة للدول المتقدمة نتيجة للوعي الضريبي لدى شعوبها، إنما المشكلة هي بالنسبة للدول النامية، فشعوبها ينقصها الوعي الضريبي<sup>(١)</sup>، كما هو حال اليمن، وفي المقابل نجد الإدارة الضريبية لا تثق بالمكلف والعكس.

تتم عملية ربط الضريبة إما عن طريق أسلوب التقدير غير المباشر القائم على أساس المظاهر والعلاقات الخارجية المحيطة بالمكلف والتي تشكل عناصر خارجية عن المادة الضريبية ويقرها المشرع بطريقة تحكيمية ليستنتج من خلالها مقدار الضريبة، أو عن طريق الربط الجزافي المعتمد على قرينة أو أكثر وثيقة الصلة بوعاء الضريبة يحددها المشرع أو يتفق عليها المكلف مع الإدارة الضريبية<sup>(٢)</sup> ويسمى بالتقدير الجزافي الاتفاقي، وإما عن طريق أسلوب التقدير المباشر المتمثل بالإقرار المباشر أو التصريح، حيث يقوم المكلف بتقديم إقرار يوضح فيه مقدار وعاء الضريبة بصورة مفصلة للإدارة الضريبية داخل أجل محدد، أو إقرار الغير، حيث تلجأ الإدارة الضريبية بمطالبة ذوي العلاقة بالمكلف بتقديم إقرار عن أحوال المكلف، أو الربط الإداري المباشر وذلك بلجوء الإدارة الضريبية بنفسها بتحديد وحصر عناصر وعاء الضريبة بشكل مباشر، وهذا الأسلوب التقديري المباشر هو المتبع في التشريعات الضريبية المعاصرة بعد فشل الأسلوب التقديري غير المباشر في تحقيق العدالة في فرض الضريبة، وقد أخذ المشرع الضريبي اليمني بالأسلوب المباشر في ربط الضريبة وذلك عن

(١) د. سالم الشوابكة: قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، مجلة الحقوق الكويتية،

العدد الثاني، السنة الرابعة والعشرون، يونيو ٢٠٠٠م، ص ١٨٧.

(٢) د. عاطف صدقي: مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٧٣م، ص ١٧.

طريق الربط الذاتي وفقاً لإقرار المكلف، وعن طريق الربط الإضافي وفقاً للربط الإداري المباشر، وعن طريق الربط المقطوع في حالة عدم توفر الإدارة الضريبية على أي بيانات أو معلومات عن حجم نشاط المكلف، وذلك كما يلي:

## ١ - الربط الذاتي:

الإقرار عبارة عن بيان كتابي بنتيجة أعمال المكلف أو المنشأة الخاضعة للضريبة خلال السنة المقدمة عنها، مرفق مع هذا الإقرار الوثائق والمستندات الضرورية لمصلحة الضرائب، ويتطلب نجاح هذا الربط توافر الوعي الضريبي لدى المكلفين والذي يرتبط بعوامل نفسية وثقافية، كما يتطلب إدارة ضريبية قادرة على الرقابة والتدقيق<sup>(١)</sup>. كما يتخذ الإقرار وسيلة لحصر المكلفين وحصر أنشطتهم وتحديد وعاء الضريبة لكل منهم، بما يكفل للدولة الحصول على الضريبة المستحقة غير منقوصة، ويأخذ حكم الإقرار قانوناً ووفقاً للشروط الشكلية والموضوعية<sup>(٢)</sup>، ما يدلي به المكلف كتابة من بيانات أثناء مناقشته لتحديد تقدير ربط الضريبة المستحقة عليه، ويحدد قانون ضرائب الدخل ولائحته التنفيذية بيانات الإقرار، وما يرفق به من وثائق ومستندات، والشخص الذي يحمل توقيعه وموعد تقديمه إلى مصلحة الضرائب<sup>(٣)</sup>.

وعلى ذلك ألزم قانون ضرائب الدخل المكلفين بأن يقدموا إلى مصلحة الضرائب في ميعاد غايته نهاية شهر إبريل إقراراً يوضح فيه مقدار وعاء الضريبة بصورة مفصلة للإدارة الضريبية، مشفوعاً بكل الوثائق والبيانات

(١) د. محمد وديع بدوي: دراسات في المالية العامة، دار المعارف المصرية، ١٩٩٦م، ص ٢٠٠.

(٢) د. عبدالله بركات: التشريع الضريبي في الجمهورية اليمنية، مكتبة ومركز الصادق، صنعاء ٢٠٠٥، ص ١٣٤.

(٣) د. أحمد عمر بامشموس: الإقرار بالدخل المحقق من ممارسة نشاط تجاري أو صناعي وقواعد ربط الضريبة على الدخل، مجلة الوعي الضريبي، عدد (١٠) مارس ٢٠٠١ م صنعاء، ص ٥٤.

والمستندات عن دخوله، والنفقات والأعباء وصافي الدخل أو الخسائر التي يحددها عن السنة السابقة<sup>(١)</sup>. وتقوم الإدارة الضريبية بالتحقق من صحة المعلومات الواردة في الإقرار بجميع الوسائل كمراجعة وتدقيق وتصحيح الإقرار وفقاً للمادة (٦٧)، وإذا ظهر من خلال ذلك أن الإقرار غير مطابق للحقيقة وأنه لا يحتوي على البيانات والمستندات والوثائق الضرورية اللازمة، تقوم بإخطاره بالنقص أو المطلوب منه على وجه التحديد وتدعوه لحضور جلسة لمناقشة ما توصلت إليه، فإذا وافق المكلف على تعديل الإقرار على ضوء ما ورد في إخطار مصلحة الضرائب ربطت الضريبة عليه ويبلغ بذلك بإخطار آخر، وإذا رفض المكلف ما ورد في إخطار مصلحة الضرائب السابق وترتبط الضريبة ويبلغ المكلف، ضوء المعلومات المتوفرة والإخطار السابق وترتبط الضريبة ويبلغ المكلف، ويكون هذا القرار قابلاً للطعن، كما تربط الضريبة في حالة عدم تقديم المكلف الإقرار والمستندات والبيانات المنصوص عليها في هذا القانون في الموعد المحدد، حيث تقوم مصلحة الضرائب بتقدير وربط الضريبة على المكلف على ضوء المعلومات المتوفرة لديها وتقديراتها، وإبلاغه بإخطار الضريبة المستحقة عليه وفقاً للمادة (٦٨)<sup>(٢)</sup>.

والملاحظ أن المشرع اليمني لم يعطِ حوافز تشجيعية للمكلف الذي يقدم إقراراً صحيحاً، ويدفع الضريبة المستحقة من تلقاء نفسه، كما هو الحال في بعض التشريعات مثل القانون الأردني الذي منح المكلف حق تنزيل نسبة ٦٪ إذا كان الدفع خلال السنة أو الشهر الأول التالي<sup>(٣)</sup>.

- (١) المادة (٣٠) من قانون ضرائب الدخل رقم (١٢) لسنة ١٩٩٩.
- (٢) إذا لم تقم مصلحة الضرائب بإخطار المكلف بعدم قبول إقراره خلال سنة من تاريخ استلام الإقرار، يعتبر الإقرار موافقاً عليه إلا في حالة أعدم اهتداء المصلحة إلى عنوانه، أو طرأت ظروف عامة أو خاصة أدت إلى التأخير.
- (٣) المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والمعدل بالقانون رقم (١٤) سنة ١٩٩٥.

## ٢ - الربط الإضافي أو الإداري:

الربط الذاتي للضريبة هو القاعدة العامة لربط الضريبة، وبموجبه يكون الدين الضريبي قطعياً ونهائياً، واستثناء من تلك القاعدة يجيز القانون لمصلحة الضرائب - وفقاً لشروط محددة - أن تقوم بإجراء الربط الإضافي ضد أي مكلف ثبت لديها بعد استكمال البحث في موضوع الضريبة المستحقة عليه وربطها عليه، وتم التنبه بها بشكل نهائي، عدم صحة إقرار هذا المكلف، أو تكتشف مستجدات تغاير تقديراتها السابقة التي بنيت على أساسها الضريبة السابقة<sup>(١)</sup>. أي أن المشرع اليمني قد فرق في إجراء الربط الإضافي ضد مكلف سبق وأن تم ربط الضريبة عليه بعد أن تقدم للمصلحة بالإقرار الضريبي، وبين مكلف آخر تم ربط الضريبة عليه لعدم تقديمه الإقرار، وذلك وفقاً للمادة (٧٣) كما يلي<sup>(٢)</sup>:

أ - الربط الإضافي على مكلف تم ربط الضريبة عليه بعد تقديمه لإقرار غير صحيح، أو بناء على معلومات كاذبة أو مخفية، أو نشاط أو مستندات غير صحيحة، أو استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة.

ب - الربط الإضافي على مكلف لم يقدم إقراره الضريبي وتم الربط عليه من طرف المصلحة على أساس تقديرها، ثم اتضح للإدارة من خلال التحقيق أن هناك أوجهاً أخرى أو مبالغ لم تكن تعلمها وقت الربط ولم يشملها التقدير، كما هو الحال عندما يقوم المكلف بالإدلاء ببيانات غير صحيحة، أو استعمل طرقاً احتيالية، أو قدم مستندات لا تتضمن حقيقة جميع أوجه نشاطه.

إذا تحققت الحالات السابقة وكان المكلف هو السبب يتم الربط الإضافي عليه، أي زيادة الربط، أما إذا كانت الأسباب نتيجة لإغفال الإدارة الضريبة عن بعض البيانات الموجودة لديها، أو نتيجة لعدم التطبيق الصحيح للقرارات أو

(١) يحيى محمد الأسطى: أحكام الربط الإضافي في ضرائب الدخل، مجلة الوعي الضريبي، العددان (١٦، ١٧) سبتمبر - ديسمبر ٢٠٠٢، مصلحة الضرائب، صنعاء، ص ٥٧.

(٢) المادة (٧٣) من قانون ضرائب الدخل لسنة ١٩٩١ والمعدل سنة ١٩٩٩.

التعليمات المعمول بها عند المحاسبة، فإنه لا يجوز لمصلحة الضرائب القيام بإجراءات الربط الإضافي على المكلف<sup>(١)</sup>. مع ملاحظة أنه بالإضافة للربط الإضافي يجوز توقيع الجزاءات المنصوص عليها في قانون ضرائب الدخل<sup>(٢)</sup>، وعلى ذلك يجب إخطار المكلف أو الجهة بالربط الإضافي والأسس التي بني عليها، وأوجه النشاط أو المبالغ التي سبق الربط عليها، ويكون الربط الإضافي قابلاً للطعن وفقاً للمادة (٧٣) من قانون ضرائب الدخل.

### ٣ - الربط المقطوع (الجزائي):

يقوم الربط المقطوع أو الجزائي على قواعد يقرها المشرع، ويقتصر دور الإدارة الضريبية على تطبيقه، ويسمى هذا بالربط الجزائي القانوني، وقد لا يحدد المشرع أية قواعد للأخذ به عند الربط، وبالتالي ترك الأمر للحوار بين المكلف والإدارة الضريبية، ويسمى هذا الربط الإضافي أو الجزائي بالربط الاتفاقي<sup>(٣)</sup>. وفكرة الربط المقطوع أقرت في التشريع الضريبي لأسباب ومشاكل متعددة كانت تواجه الإدارة الضريبية عند محاسبة مكلفي ضرائب الدخل وفقاً لتقديرات تستند أغلبها إلى الاجتهاد الشخصي، خصوصاً للمكلفين الذين لا تتوافر لدى الإدارة الضريبية أي بيانات أو معلومات توضح حجم أنشطتهم، أو المكلفين الذين لا يسكون حسابات منتظمة<sup>(٤)</sup>.

(١) يحيى الأسطى: مجلة الوعي الضريبي، مرجع سابق، ص ٥٩، د. عبدالله بركات:

التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٤٢.

(٢) عاقب قانون ضرائب الدخل المكلف بربط إضافي وفقاً للمادة (٧٣) بالعقوبات المنصوص عليها في المادة (٩٠) من هذا القانون، بعقوبة مالية لا تقل عن خمسين (٥٠٪) بالمائة ولا تزيد عن مائة وخمسين (١٥٠٪) بالمائة، وعقوبة حبسية مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة، وتضاعف في حالة العودة.

(٣) د. عبدالله بركات: المالية العامة بين النظرية والتطبيق في اليمن، مركز الصادق، صنعاء، ٢٠٠٠، ص ١١٠، د. عبدالمنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف بالإسكندرية، بدون دار نشر، ص ١٧٢.

(٤) نظام الربط المقطوع، هل يحقق العدالة الضريبية، مجلة الوعي الضريبي، ملف العدد

(٦) مارس ٢٠٠٠، صنعاء، ص ١٩.

أعطى القانون للإدارة الضريبية الحق في إجراء الربط المقطوع من أجل ربط وتحصيل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والمهن غير التجارية والصناعية بشكل مقطوع على جميع المكلفين، وذلك وفقاً للمادة (٧٠) من قانون ضرائب الدخل على النحو التالي:

أ - للذين لا تتوافر أي بيانات عن حجم أنشطتهم بمبلغ سنوي مقطوع باتخاذ الضريبة النهائية للسنة التي تسبق سنة الدخل المعنية الخاضعة للضريبة أساساً لربط الضريبة، مع إضافة نسبة نمو سنوي في بداية كل عام<sup>(١)</sup>، مع الأخذ بعين الاعتبار نوع النشاط وحجمه والموقع الجغرافي، ومراعاة إعادة النظر في ربط الضريبة بالمبلغ المقطوع في حالة إذا استحدث نشاطاً أو فرعاً جديداً تشمله المحاسبة في حالة التوقف أو التنازل الكلي أو الجزئي، وفي حالة وقوع كوارث أو أية حالة عارضة على منشأة المكلف، وفي حالة طلب المكلف إعادة النظر في الضريبة نتيجة مسكه حسابات منتظمة أو أنه وجد أن نسبة النمو المحددة في هذا القانون لا تتناسب مع دخله، وفي حالة ورود بيانات جديدة للإدارة الضريبية لم تشملها المحاسبة.

ب - للذين تتوافر بيانات عن حجم أنشطتهم بنسبة مقطوعة على النحو التالي<sup>(٢)</sup>:  
٣٪ من إجمالي رقم الأعمال أو قيمة المبيعات للأنشطة التجارية أو الصناعية، ١٠٪ من إجمالي الإيرادات أو الدخل للأنشطة السياحية أو الخدمية والمهن غير التجارية وغير الصناعية، ١٪ من إجمالي رقم الأعمال أو قيمة المبيعات للمواد الغذائية الأساسية (القمح، الدقيق، الأرز، السكر) والأنشطة التجارية التي تقوم بتصريف المنتجات الصناعية المحلية بشرط أن يكون من غير المصنعين.

(١) يصدر رئيس مصلحة الضرائب قراراً بتحديد نسبة النمو، وعادة تكون (١٠٪)، المادة

(٩) من قرار وزير المالية رقم (٩٤٦) لسنة ١٩٩٩، مجلد التشريعات الضريبية.

(٢) د. عبدالله بركات: التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ١٤٤.

تقوم الإدارة الضريبية بمراجعة بيانات الإقرار، والتحقق والتأكد من صحة وسلامة البيانات والأسس الضريبية، فإذا ثبت عدم صحة وسلامة البيانات في الإقرار يتم محاسبة المكلف وفقاً للبيانات المتوافرة لدى الإدارة الضريبية، وترتبط الضريبة بشكل مقطوع وفقاً لذلك<sup>(١)</sup>. ويتم تحصيل غرامة عن عدم تقديم الإقرار بواقع (٢٪) عن كل شهر يتأخر فيه المكلف عن تقديم إقراره بعد انقضاء المدة القانونية، وكذلك غرامة بواقع (١,٥٪) من مقدار الضريبة المستحقة وغير المدفوعة عن كل شهر يتأخر فيها عن السداد<sup>(٢)</sup>. أما حق المكلف في مواجهة قيام مصلحة الضرائب بإجراء الربط الإضافي وإبلاغه بذلك، فقد منحه القانون الحق الكامل في اتباع إجراءات الطعون في قرار الإدارة الضريبية في هذا الربط بالطرق والإجراءات نفسها المتبعة في الربط الذاتي أمام مجموعات الاعتراض ثم أمام لجان الطعون.

## ثانياً - الهدف من تقديم الاعتراض:

إن أكثرية الخلافات مع المكلفين غالباً ما تسوى عن طريق الحوار المباشر مع الإدارة الضريبية؛ بسبب طبيعة أغلبية الاعتراضات المقدمة من طرف المكلفين والتي تتعلق بمعظمها بطلبات تصحيح الأخطاء المرتكبة في تقدير وربط الضريبي أو تحديد مبلغ الضريبة، وتفضل الإدارة الضريبية بشكل كبير أن تقوم بالفصل بالطعون وحل مشاكل المكلفين بعيداً عن القضاء، لاسيما فيما يتعلق بالمكلفين الملتزمين بتقديم الإقرارات الصحيحة في الموعد المحدد<sup>(٣)</sup>، باعتبار أن أسلوب الاعتراض الإداري يمكن الإدارة الضريبية من تدارك أخطائها إن

(١) المادة (٥) الفقرة (الثانية) البند (٢) من قواعد وإجراءات نظام الربط المقطوع،

التشريعات الضريبية اليمنية لعام ١٩٩١م-٢٠٠٥.

(٢) المادتين (٩٥، ٩٨) من قانون ضرائب الدخل.

(٣) د. سليمان محمد العلوي: القضاء الإداري، قضاة التعويض وطرق الطعن، دون دار

نشر، القاهرة، ١٩٨٦، ص ١٠٨.

وجدت والعدول عنها، ومن تخفيف العبء عن القضاء وتوفير الوقت والنفقات التي يتحملها المكلف في سبيل رفع دعواه<sup>(١)</sup>.

لذلك يستهدف المكلفون من تقديم الاعتراضات الإدارية - كما قلنا - التطبيق السليم للقانون، وإصلاح الأخطاء المرتكبة في حقهم من طرف الإدارة الضريبية الناتجة عن ضعف التقنيات المستعملة، واستخدام النظام اليدوي في إدارة البيانات والذي لا يستطيع معالجة العدد المتزايد من المكلفين، وأيضاً متابعة التسجيل السريع لمعلومات دافعي الضرائب المتكونة في التقدير والتعديل، وفي حساب مبلغ الضريبة<sup>(٢)</sup>، إضافة إلى أن أسلوب الربط الضريبي من جانب واحد، وخاصة الربط الإضافي والربط المقطوع والذي لا تعتمد فيه الإدارة الضريبية على وسائل دقيقة بالمكلفين، غالباً ما يؤدي بالمكلفين إلى الطعن بعدم صحة الربط الضريبي إما كلياً أو جزئياً، خاصة وأن هذا الأسلوب يعتبر بمثابة جزاء تفرضه الإدارة الضريبية على المكلفين الذين يتهاونون في القيام بواجباتهم الضريبية.

### ثالثاً - تشكيل مجموعات الاعتراض وإجراءات الاعتراض:

تعتبر هذه المرحلة أهم إجراء في إجراءات الطعون الضريبية في جانبها الإداري على وجه التحديد، وتهتم أساساً عملية التحقيق في الاعتراض وإصدار قرار الإدارة الضريبية بشأنها. لهذا نتحدث عن كيفية تشكيل مجموعات الاعتراض وإجراءات الاعتراض.

#### ١ - تشكيل مجموعات الاعتراض الضريبية:

اختلفت التشريعات الضريبية في تحديد الجهة التي توجه إليها الاعتراضات أو التظلمات والتي يعود إليها اختصاص البت فيها، فهناك من التشريعات من ترى ضرورة توجيه عريضة أو طلب الاعتراض إلى السلطة مصدر القرار، باعتبار أن

(١) د. محمد مرزاق وآخرون: مرجع سابق، ص ١٦٣.

(٢) مجلة الوعي الضريبي، عدد (٢٤) سبتمبر ٢٠٠٤م، صنعاء، صادر عن مصلحة الضرائب، ص ٤١.

هذه السلطة أصلح من غيرها لنظر الاعتراض المباشر على قرارها، لمعرفة الكاملة بظروف الموضوع (القانون العراقي)، ويأخذ البعض الآخر بنظام التظلم الرأسي وهو موقف غلبة التشريعات الضريبية المعاصرة، ومنها التشريع الفرنسي<sup>(١)</sup>، ومن التشريعات من تعهد إلى لجان ضريبية خاصة بهذه المهمة<sup>(٢)</sup>.

أما المشرع اليمني فقد أنشأ مجموعات الإدارة الضريبية في مصلحة الضرائب ومكاتبها وفروعها بالمحافظات من مأموري ضرائب الدخل والمراجعين. وتقسم هذه المجموعات إلى فئتين، ويحدد عضوية ونطاق كل فئة من هذه المجموعات بقرار من رئيس مصلحة الضرائب<sup>(٣)</sup>، الفئة الأولى: من ثلاثة أعضاء أحدهم مأمور ضرائب الدخل واثنين من المراجعين، وتختص بمكلفي ضرائب الدخل فئة (أ، ب) وهم: مكلفو وحدات القطاع الخاص، وحدات القطاع الاقتصادي والتعاوني، بالإضافة إلى جميع المكلفين الذين يسكون حسابات نظامية، والفئة الثانية: وتتكون من عضوين أحدهم مأمور ضرائب الدخل والآخر مراجع أو رئيس القسم المعني في حالة عدم وجود المراجع، وتختص هذه الفئة بمكلفي ضرائب الدخل فئة (ج، د) وهم: مكلفو الجمعيات والمنظمات المهنية، فرع الشركات الأجنبية ومكاتب التمثيل والارتباط، وتختص مجموعات الإدارة

- (١) المشرع الفرنسي يميز بين الطعون في ربط الضريبة التي توجه إلى مدير الضرائب والطعون في تحصيل الضريبة التي يجب أن توجه إلى الخازن العام.
- (٢) قانون الضرائب المباشرة الجزائري لعام ١٩٨٦، وقانون الضرائب العام على الدخل المغربي (١١٦) لسنة ١٩٨٩. انظر: د. محمد مرزاق وآخرون: مرجع سابق، ص ١٤٣.
- (٣) قسم وزير المالية جميع مكلفي ضرائب الدخل إلى: فئة (أ) وهي، وحدات القطاع الخاص، مثل الأفراد الذين يزاولون مختلف الأنشطة، والمؤسسات التي تعمل باسم المكلف الفرد، وجميع أنواع الشركات، الفئة (ب) وهي، وحدات القطاع الاقتصادي والتعاوني، مثل الهيئات والمؤسسات والشركات العامة، وشركات القطاع المختلط، ووحدات القطاع التعاوني، الفئة (ج) وهي، الجمعيات والمنظمات المهنية، الفئة (د) وهي، فرع الشركات الأجنبية ومكاتب التمثيل والارتباط. التشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٦.

الضريبية، بإعادة النظر في تدقيق وتصحيح الإقرارات، النظر في تقدير وربط الضريبة التي تجريها الإدارة الضريبية لمكفي ضرائب الدخل<sup>(١)</sup>.

## ٢ - إجراءات الاعتراض:

تقوم هذه المجموعة الإدارية الضريبية بالنظر في الاعتراضات المقدمة من المكلف وفقاً للإجراءات التالية:

### أ - توجيه إخطار إلى المكلف:

الإخطار هو الوسيلة الرسمية لإعلان المكلف أو الجهة بكافة الأعمال الإجرائية المنصوص عليها في قانون ضرائب الدخل، ويبلغ المكلف بالإخطارات عن طريق التبليغ الإداري إلى مقر المنشأة أو محل إقامة المكلف الثابت أو محله المختار الذي يحدده، أو عن طريق البريد المسجل إلى آخر عنوان معروف ومقيد بمصلحة الضرائب<sup>(٢)</sup>. ويتم إبلاغ المكلف بإخطار يشتمل على قرر مصلحة الضرائب بربط الضريبة من واقع الإقرار المقدم منه بعد استكمال إجراءات المراجعة والتدقيق للبيانات والوثائق والمستندات، كما يشتمل على إلزامه بأداء دين الضريبة أو تكليفه بالوفاء أودفع الضريبة في موعد أقصاه (٢١) يوماً إذا وافق على هذا الربط، مع الإشارة إلى حق المكلف بالاعتراض على ذلك في حالة عدم الموافقة على الربط<sup>(٣)</sup>.

### ب - مدة الاعتراض:

يحق للمكلف الذي ربطت عليه الضريبة (الربط الذاتي أو الإضافي أو المقطوع) الاعتراض خطياً خلال ثلاثين (٣٠) يوماً من تاريخ تبليغه بالإخطار، ويمكن تمديد المدة إلى خمسة عشر (١٥) يوماً إذا اقتنعت المصلحة بأن

(١) المادتين (٢، ٤) من قرار وزير المالية رقم (٤٧٢) لسنة ١٩٩١م، بشأن مجموعات

الإدارة الضريبية، التشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٣.

(٢) المادة (٦٦) من قانون ضرائب الدخل.

(٣) المادتين (٨٥، ٨٦) من قانون ضرائب الدخل.

المكلف لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال المدة المذكورة بسبب غيابه خارج اليمن أو لأي سبب آخر مقبول، وإذا لم يقدم الاعتراض خلال هذه المدة يكون الربط نهائياً وتؤدى الضريبة بموجبه فوراً<sup>(١)</sup>.

### ج - حضور المكلف أو وكيله:

على مجموعات الإدارة الضريبية بعد إحالة وتسلم الملف في الموعد الذي حدد للمكلف، وهو نفس موعد يوم الإحالة وتسلم الملف من طرف رئيس القسم المعني ومدير الإدارة، التحقق من صحة الاعتراض، وأنه قدم من ذي صفة (المكلف أو وكيله)، وأنه مستوفٍ للشروط القانونية. إعادة دعوة المكلف مرة أخرى في حالة عدم حضوره هو أو وكيله أمام المجموعة في الموعد المحدد الجديد أو أنه لم يقدم المستندات المطلوبة منه، وعلى مجموعات الاعتراض التحقق من صحة الوكالة عند عدم حضور المكلف بنفسه أمامها، وإثبات ملخص التوكيل في محضر جلسات المجموعة<sup>(٢)</sup>.

### د - مناقشة الاعتراض:

قلنا أنه عندما تتسلم مجموعة الإدارة الضريبية طلب الاعتراض من المكلف تستدعيه إلى الحضور لمناقشة اعتراضه، ولها أن تطلب منه تزويدها بالتفاصيل التي يراها ضرورية عن دخله الذي جرى تقدير وربط الضريبة عليه، وتقديم كافة الإثباتات والمستندات المؤيدة لاعتراضه والتي لها علاقة بدخله، ويحق له أن يبين أسباب الاعتراض، وحق إضافة أي أسباب تفيد الاعتراض، ويحق للمكلف الاطلاع على الملف الخاص بالاعتراض في مقر الإدارة قبل الجلسة بوقت كافٍ وبتصريح من مدير الإدارة، كما تقوم المجموعات الإدارية الضريبية بالآتي<sup>(٣)</sup>:

- (١) المادة (٦٩) الفقرات (أ، ب) من قانون ضرائب الدخل.
- (٢) المادة (٦) من قرار وزير المالية بشأن مجموعات الإدارة الضريبية. انظر إلى: التشريعات الضريبية، مرجع سابق ص ٥٣.
- (٣) المادة (٨) من قرار تنظيم مجموعات الإدارة الضريبية، التشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٤.

- مناقشة المكلف في اعتراضاته على التصحيحات والتعديلات التي أجرتها الإدارة الضريبية، فإذا تم التوصل مع المكلف على الموافقة عليها، يتم إبلاغ المكلف بقرار الربط النهائي، ويكون هذا القرار غير قابل للطعن فيه.
- إذا تم التأكد من صحة وسلامة الإخطارات والمعلومات والمستندات المتوفرة لدى الإدارة الضريبية المقدمة من المكلف، يتم إعادة التقدير على ضوءها، وإذا لم يتم التوصل مع المكلف إلى اتفاق كلي أو جزئي يتم ربط الضريبية وإبلاغ المكلف بقرار الربط النهائي، ويكون هذا القرار قابلاً للطعن فيه<sup>(١)</sup>.
- الاحتكام إلى مدير الإدارة والمدير العام في حالة الاختلاف في الرأي بين المجموعة على ضوء القوانين والقرارات والتعليمات التنفيذية.
- زيادة التقديرات من خلال ما يتكشف لها من الوثائق والمستندات المقدمة وبقرار معلل بالربط الإضافي.

#### ه - إصدار القرار:

تكون عملية إصدار القرار من طرف مجموعة الاعتراض بكامل أعضائها في جلسة سرية وخلال أسبوع من تاريخ إحالة الاعتراض إليها بالأغلبية إذا كان من الفئة الأولى (أ، ب)، وبالإجماع إذا كان من الفئة الثانية (ج، د). كما يجب على مجموعة الاعتراض الانتهاء من كل ملف يحال إليها خلال أسبوع واحد من تاريخ إحالة وتسليم ملف الاعتراض ما لم يكن هناك أسباب مقنعة تستدعي التأخير، وفي هذه الحالة عليها التبرير والعرض على الإدارة الضريبية المعينة، ولا يجوز الاشتراك في هذه المجموعات لمن قام بالمحاسبة أو التدقيق أو تقدير الدخل، أو كانت له مصلحة خاصة في الملف أمام المجموعة أو له مصلحة بالنزاع، ولرئيس مصلحة الضرائب أو من يفوضه إعادة النظر في سقوط الدخل لحالات فئات المكلفين التي يصادق عليها<sup>(٢)</sup>.

(١) المادة (٦٩) الفقرات (ج، د) من قانون ضرائب الدخل.

(٢) المواد (٩، ١٠، ١٤) من قرار وزير المالية لسنة ١٩٩١م بشأن مجموعات الإدارة الضريبية، التشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٥.

## المطلب الثاني

### التنظيم القانوني للطعن أمام لجان الطعون الضريبية

الطعن الإداري هو اعتراض المكلف على أي قرار يصدر من مصلحة الضرائب يقدم إلى الإدارة الضريبية، أو إلى لجان خاصة شكلت للفصل بهذه الطعون قبل اللجوء إلى القضاء، والطعن الإداري أياً كان نوعه يكون اختيارياً، إلا أنه واستثناء من هذه القاعدة تنص أغلبية التشريعات الضريبية المعاصرة على إلزامية الطعون الإدارية الأولى في كل منازعة ضريبية قبل مراجعة القضاء في الشأن نفسه<sup>(١)</sup>. وإضافة إلى المزايا الموضوعية التي تحققها إجبارية الإجراء، فإنه من الناحية الإجرائية يعمل على ربط المرحلة الإدارية بالمرحلة القضائية في المنازعات الضريبية، كما تلعب الطعون الإدارية الأولى دور قاضي الصلح في الإجراءات القضائية، خاصة إذا عملت الإدارة الضريبية على توسيع دائرة حوارها مع المكلفين<sup>(٢)</sup>، أي ضرورة اللجوء إلى الطعون الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء، وهذا الشرط يعتبر شرط قبول دعوى الإلغاء في تلك التشريعات، أما بالنسبة للتشريع الضريبي اليمني فلم ينص صراحة على إلزامية الطعون الضريبية أمام لجان الطعون قبل اللجوء إلى القضاء، بل نص في المادة (٦٩) من ضرائب الدخل على أنه إذا لم تقتنع مصلحة الضرائب بالاعتراض والمستندات المقدمة وتمسك المكلف باعتراضه يتم ربط الضريبة، وإصدار قرار معلل بذلك، ويكون هذا الربط قابلاً للطعن فيه خلال ثلاثين (٣٠) يوماً من تاريخ إبلاغ المكلف بذلك أمام لجان الطعون<sup>(٣)</sup>. وأيضاً لا يجوز تخطي لجان الطعون رأسياً أمام محاكم قضايا ضرائب الدخل<sup>(٤)</sup>. لذلك سوف نقوم بالتطرق إلى الطبيعة القانونية لهذه اللجان وكيفية تشكيلها.

(١) د. محمد مرزاق وآخرون: مرجع سابق، ص ١١٦.

(٢) د. عصام بشور: التشريع الضريبي، دمشق ١٩٨٢، بدون دار نشر، ص ٦٧٣.

(٣) المادة (٦٩) الفقرة (٣) من قانون ضرائب الدخل.

(٤) المادة (١٦) من قرار وزير المالية بتنظيم إجراءات الطعون الضريبية، التشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٢.

## أولاً - الطبيعة القانونية للجان الطعون الضريبية:

كثيراً ما يثير تحديد الطبيعة القانونية للجان الطعون الضريبية المحدثه لفض المنازعات التي تنشأ بين الإدارة والمكلف في إطار القانون الضريبي عدة مشاكل على مستوى العاملين القضائي والفقهي، والناجئة أساساً عن سكوت المشرع عن الحسم في المسألة بنص صريح، وقد حدا هذا بالاجتهاد القضائي إلى وضع معايير يمكن الاعتماد عليها للتمييز في إطار هذه اللجان بين تلك التي تعتبر من قبيل الهيئات الإدارية وتلك التي تشكل هيئة قضائية، إلا أن تطبيق هذه المعايير لا يفيد - في غالب الأحيان - في تحديد طبيعة اللجان، ليبقى حل المسألة مرهوناً بالأراء الخاصة لكل جانب، ولتحديد هذه الطبيعة القانونية لهذه اللجان أهمية قصوى، من حيث معرفة القواعد الإجرائية الواجب التطبيق أمامها والمتعلقة بالإجراءات وحقوق الدفاع، وأيضاً تحديد القرار الصادر منها، بمعنى آخر هل هو قرار إداري أو حكم قضائي؟ وطرق الطعن الواجبة الاتباع، وطرق التنفيذ، كما أن تحديد طبيعة هذه اللجان سيمكن من معرفة وسائلها وعملها، ووسائل إقناعها<sup>(١)</sup>.

### ١ - مسألة تشكيل لجان الطعون:

وفي إطار هذا الخلاف السابق ذهب رأي إلى اعتبار لجان الطعون الإدارية في المادة الضريبية من قبيل المحاكم الإدارية، ويستند هذا الرأي إلى أن الإدارة الضريبية والمكلف يقف كل منهما أمام اللجان للدفاع عن وجهة نظره، ويكون قرارها ملزماً لكليهما في الحدود التي قررها القانون، كما يستند هذا الجانب من الفقه إلى أنه ليس للإدارة الضريبية أن تصدر إلى اللجان أوامر أو تعليمات في شأن القيام بمهمتها، وإذا أرسلت إليها المنشورات والتعليمات التي تصدرها فإنما يكون ذلك من سبيل الإحاطة والعلم، ولكي تستأنس اللجان بها عند الاقتضاء<sup>(٢)</sup>، ونستطيع إجمال هذا الخلاف بما يلي:

(١) د. محمد مرزاق وآخرون، مرجع سابق، ص ١١٢.

(٢) د. عصام بشور: مرجع سابق، ص ٦٧٣.

أ - يذهب الاتجاه الأول إلى أنها لجان إدارية لمجموعة من الاعتبارات كعدم توفر عنصر الحيادة الذي يشترط توفره في العمل القضائي، باعتبارها تشكل من موظفين تابعين للإدارة الضريبية، وأنها غير مقيدة بالقواعد الشكلية في قانون المرافعات، ويترتب على ذلك أنه إذا اشترك في إصدار قرارها عضو لم يسبق أن حضر جلسة سمعت فيها أقوال المكلف فلا يبطل قرارها، إذ اللجنة تصدر قرارها بناء على ما قدمه المكلف إلى الإدارة الضريبية من ملاحظات وبيانات، أما حضور المكلف بنفسه أو بوكيل عنه أمامها لإبداء أقواله فإنه ليس لازماً لصحة قرار اللجنة، وإنها لجان إدارية لا تتوفر سوى على سلطة تحديد أسس الضريبة وليس لها اختصاص الفصل في مسائل قانونية. كما أنها لجان إدارية تتكون من موظفين إداريين يشكلون الأغلبية، ومن ثم تعد قراراتها قرارات إدارية وليست أحكاماً<sup>(١)</sup>.

ب - وذهب رأي ثانٍ إلى أنها لجان إدارية ذات صبغة قضائية، ويتضح ذلك من خلال وجود قاضٍ على رأس هذه اللجان، فوجوده يعتبر من أهم المؤشرات التي تكشف عن تدرج هذه اللجان نحو الطابع القضائي، كذلك اتباع إجراءات أمام هذه اللجان شبيهة إلى حد ما بتلك المتبعة أمام الهيئات القضائية من حيث احترام حقوق الدفاع كما هو الشأن في تقديم الطعن في شكل عريضة، وما يتعلق بالآجال وإمكانية الاستماع إلى المكلف إذا ما طلب ذلك، أو في إطار إجراءات حضورية وجهاً لوجه مع الإدارة التي أنجزت التصحيح، ومن خلال إلزام القانون الضريبي لجان الطعون بسبب قراراتها، وهذا ما يؤكد ميل مؤيدات هذه اللجان نحو الطابع القضائي<sup>(٢)</sup>.

ج - ذهب رأي ثالث إلى أن هذه اللجان تتصرف كجهاز تكميلي لإدارة الضرائب وليس كهيئات قضائية فهي تعمل على إتمام عمل إدارة الضرائب فيما يخص

(١) د. زكريا محمود بيومي: الطعون القضائية في ربط الضريبة، الاتحاد العربي للطباعة، الخرطوم، ١٩٧٤، ص ٢٥٧.

(٢) د. محمد مرزاق وآخرون: مرجع سابق، ص ١١٥، د. شريف مصباح: مرجع سابق، ص ٢٤٥.

تحديد أساس الضريبة، إذاً فهي مثل مأمور أو مفتش الضرائب مكلفة بمهمة إدارية<sup>(١)</sup>.

إن الإبقاء على الطابع الإداري للجان الطعون الضريبية كما يعتقد بعض الفقه قد يتلاءم مع مصالح المكلف؛ لأنه يوفر له ضمانات إضافية لتلك التي توفرها الصبغة القضائية لهذه اللجان، هذا إضافة إلى أن وجود هذه الصبغة القضائية تجعل من الإجراءات المعمول بها قريبة جداً من تلك المعمول بها أمام القضاء؛ مما يعزز حيادها أمام هذه اللجان، ويدعم استقلالها عن الإدارية الضريبية<sup>(٢)</sup>. خاصة إذا قام المشرع اليمني بجعل رئاسة لجان الطعون من طرف قاضٍ كما كان عليه في نص المادة (٢٤) من قانون ضريبة المبيعات قبل أن يعدل عام ٢٠٠٥م، حيث كانت تشكل لجان الطعون الضريبية في ضريبة المبيعات بشكل متساوي، ثلاثة يمثلون مصلحة الضرائب وثلاثة يمثلون المكلف برئاسة قاضٍ ابتدائي محايد.

## ٢ - تشكيل لجان الطعون الضريبية:

نص المشرع الضريبي اليمني على تشكيل لجان لنظر الطعون في قرارات ربط الضريبة، وذلك حتى يتمكن المكلف من الطعن بقرار الإدارة الضريبية أمامها، ويختلف تشكيل لجان الطعون الضريبية من ضريبة إلى أخرى<sup>(٣)</sup>. فقد نص قانون ضرائب الدخل على تشكيل واختصاصات لجان الطعون بقرار من وزير المالية موضحاً به مقر ونطاق عملها الجغرافي من: مسؤول مالي

(١) فتحي إبراهيم: طبيعة لجان التحكيم العامة وانعكاساتها على تدعيم ضمانات المكلف، دبلوم السلك العالي (ماجستير)، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية، الرباط، غير منشورة، ١٩٩٢م، ص ١٣٤.

(٢) فتحي إبراهيم: مرجع سابق، ص ١٣٥.

(٣) تشكل لجان الطعن في الضريبة على المبيعات بقرار من وزير المالية من: محاسب قانوني من جمعية المحاسبين يختار بالتوافق من قبل ممثلي مصلحة الضرائب والغرفة التجارية والصناعية رئيساً، وموظفين فنيين من مصلحة الضرائب، وممثلين عن الغرفة التجارية والصناعية يتم اختيارهما من الاتحاد العام للغرفة.

لا تقل درجته عن مدير عام رئيساً، موظفين فنيين من مصلحة الضرائب وممثلين عن الغرفة التجارية والصناعية أو النقابات المهنية أعضاء، وأمين للسمر مقرر<sup>(١)</sup>.

ويتميز هذا التشكيل بنوع من التوازن للجان الطعون الضريبية ضمن إطار خلق نوع من التوازن بين أطراف المنازعة الضريبية وهما، المكلف والإدارة الضريبية، من خلال ضمانات حياد الجهة المكلفة بتسوية هذا النزاع وأعضائها الممثلين للغرف التجارية والصناعية والنقابات المهنية، وتعتبر العناصر التي تشكل منها هذه اللجان من أهم ضمانات هذا الحياد، ولذلك لم يخرج المشرع الضريبي اليمني عن غيره من بقية التشريعات المعاصرة في تشكيل لجان الطعون، حيث أقر إشراك ممثلين للمكلف جنباً إلى جنب مع ممثلي المصلحة الضريبية في تشكيل هذه اللجان، إلا أنه يختلف معها في مسألة تعيين رئيس لهذه اللجان، والذي يتم اختياره من رجال السلطة القضائية المعروف بحيادها واستقلالها في التشريع المغربي مثلاً<sup>(٢)</sup>. أما في التشريع اليمني فيتم تعيين رئيس اللجان من طرف وزير المالية، إضافة إلى أن هذه اللجان غير متوازنة من حيث أن الرئيس والموظفين الفنيين هم من موظفي الإدارة الضريبية، ويشكلان الأغلبية في تشكيل لجانها.

وعلى ذلك يعتبر وجود ممثلين للمكلف ضمن تشكيلة لجان الطعون لضمان عدالة مواجهة كل القرارات التي تتخذها لجان الطعون في حالة غياب ممثلي المكلف بالضريبة، يتضح ذلك من نص القانون الذي اشترط حضور صحة اجتماعاتها، خاصة وأن الأغلبية من موظفي الإدارة. أما الشروط الواجب توفرها

(١) المادة (٧٤) من قانون ضرائب الدخل.

(٢) تشكل اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة في المغرب من رئيس يختار من السلك القضائي إلى جانب ممثلين عن الإدارة الضريبية، وآخرين عن المكلفين (قانون الضريبة على الدخل لسنة ١٩٨٩)، إضافة إلى خمسة قضاة آخرين يتولون رئاسة اللجان الفرعية الخمسة، القانون المالي المغربي لسنة ١٩٩٣.

في أعضاء هذه اللجان فقد اشترطت كما في بعض التشريعات الضريبية<sup>(١)</sup> عدم الجواز لرئيس اللجنة أو أحد أعضائها الحضور أو الاشتراك في جلسات اللجنة إذا كان ذا صلة قرابة مع الطاعن حتى الدرجة الرابعة، أو له مصلحة خاصة بالنزاع<sup>(٢)</sup>.

### ٣ - اختصاصات لجان الطعون:

أقر المشرع اليمني ضمانات مهمة للمكلف بالطعن أمام لجان الطعون للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة تفوق ما نص عليه من قواعد عند الاعتراض أمام مجموعة الاعتراض الإدارية لتقدير وربط الضريبة، ويعتبر نطاق اختصاصها أحد أهم الأمور التي شملها هذا الاهتمام؛ حيث نصت المادة (٧٤) على تشكيل لجان للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، التي ترفع إليها الطعون في المقررات الصادرة عن مجموعات الاعتراض الإدارية بخصوص الاعتراض على تقدير وربط الضريبة من المكلف، وتختص هذه اللجان في البت في المسائل الواقعية، أي في تحديد العناصر المكونة للأساس الضريبي الذي على ضوءه يتم ربط الضريبة المفروضة، دون المسائل القانونية.

يشكل حصر اختصاص هذه اللجان في المسائل الواقعية ضماناً مهمة للمكلف على اعتبار أنه قد سيتعصي على هذه اللجان حل المسائل القانونية بسبب طبيعة التكوين المهني للجان الطعون، وأنه ليس من الضرورة أن يكون أعضاؤها أو بعضهم من الملمين بالقانون أو تفسيره أو تطبيقه<sup>(٣)</sup>. وينطبق هذا

(١) اشترطت المادة (١٥٧) من القانون المصري لضرائب الدخل لسنة ١٩٨٣ في عضو لجان الطعون أن يكون ممن يؤدي الضرائب المباشرة والتي لا يقل مجموعها عن مائة جنيه في السنة، وأيضاً أن لا يكون ممن سبق وأبدى رأيه في أرباح السنة موضوع الاعتراض د. سالم الشوابكة: مرجع سابق، ص ١٩٧.

(٢) المادة (١٧) من قرار وزير المالية لسنة ١٩٩١، بشأن لجان الطعون الضريبية، التشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٤٩.

(٣) القاضي جعفر حسون: الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الرباط ١٩٩٦، ص ٣٥.

على التشريعات التي تشكل فيها اللجان برئاسة قاضٍ، كما كان الشأن في لجان الطعون في الضريبة على المبيعات الذي تم تعديله سنة ٢٠٠٥، ومن الأمثلة التي تميز بين المسائل الواقعية في تحديد الأساس الضريبي، وتلك المتعلقة بالمسائل القانونية، مثلاً: إن تقدير المصاريف الحقيقية القابلة للخصم هي مسألة واقع، ولكن البحث عن أساس هذه المصاريف الحقيقية في التشريع الذي يحدد المصاريف، مبلغها، طريقة حسابها، هي مسألة قانونية، وأيضاً معرفة ما إذا كان دخل ما يدخل أو لا يدخل في تقدير الأساس الضريبي يقتضي معرفة ما إذا كان المشرع قد أدخله أم لم يدخله ضمن العناصر المكونة لهذا الأساس، وبالتالي فإن الأمر يتعلق بتفسير نصوص قانونية<sup>(١)</sup>.

وقد حدد التشريع الضريبي اليمني اختصاص لجان الطعون<sup>(٢)</sup> في المسائل الواقعية من خلال تحديد الأساس الضريبي الذي على أساسه تم تقدير وربط الضريبة، وذلك في المادة (٧٥) حيث نصت على أن تختص لجان الطعون في النظر في الطعون الضريبية من قرارات الربط وإعادة النظر فيها، ولها الحق في تأييد الضريبة المربوطة أو تعديلها بالزيادة أو النقص أو الإلغاء وفقاً لأحكام هذا القانون<sup>(٣)</sup>، إلا أن إصدار قراراتها مسببة تعتبر من المسائل القانونية.

## ثانياً - إجراءات الطعون:

يرجع سبب رفض الإدارة الضريبية لعدد كبير من الطعون التي تصل إليها لعدم التزام المكلف المعني بالأمر بالبيانات الأساسية التي نص القانون الضريبي على ضرورة توافرها في عريضة الطعن، وهي شروط وإجراءات دقيقة جداً إلى حد لا يستطيع مكلف عادي ذو ثقافة ضريبية بسيطة إلى حد الجهل عند البعض، الإلمام بها، مما يعرض حقوق نسبة كبيرة من المكلفين المشتكين

(١) د. محمد مرزاق وآخرون: مرجع سابق، ص ٦٧.

(٢) د. عبدالله بركات: التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٦٨.

(٣) المادة (٧٥) من قانون ضرائب الدخل.

للضياح، وهو ما جعل الإدارة الضريبية تبدي نوعاً من المرونة تجاه طعون المكلفين، وتراعي - تحقيقاً للعدالة الضريبية - الظروف الاجتماعية لكل مكلف، خاصة أمام التعقيدات التي يتميز بها القانون الضريبي<sup>(١)</sup>؛ لذلك نظم المشرع الضريبي اليمني إجراءات الطعن في قرارات مجموعة الاعتراض بخصوص اعتراض المكلف على ربط الضريبة عليه بالطعن أمام لجان الطعون وفقاً للإجراءات التالية:

#### ١ - شروط قبول الطعون:

تتنوع الشروط الضرورية المتطلبة لتقديم الطعون أمام لجان الطعون بين الشروط الشكلية والموضوعية وذلك كما يلي:

##### أ - الشروط الشكلية:

- يلزم أن يكون الطعن فردياً: من المعروف أن المكلف المعني مباشرة بالضريبة هو الذي يتقدم بالطعن أمام لجان الطعون، وكل مكلف يقدم طلباً فردياً، ومن ثم فلا يقبل الطلب الجماعي المقدم من عدة مكلفين مقيدين بصورة فردية في الجداول، وقد لا يقوم المكلف بالضريبة بنفسه برفع الطعن إلى لجان الطعون المختصة، وإنما قد ينوب عنه شخص آخر في القيام بهذه المهمة، قد يكون محامياً أو أي شخص آخر، وعلى غرار ما يقع في إجراءات التقاضي أمام المحاكم، فإن على كل من يحل محله المكلف في الطعن أمام لجان الطعون أو أمام الإدارة الضريبية تقديم إثبات أو وكالة - تحدد الصفة أو من ينوب عن الطاعن - رسمية معتمدة وفقاً لقانون المرافعات<sup>(٢)</sup>.

- ميعاد تقديم الطعن: حددت كافة التشريعات الضريبية أجلاً معيناً يتم فيه تقديم الطعون الضريبية إلى الإدارة الضريبية أو إلى لجان الطعون، وهي

(١) د. محمد مرزاق وآخرون: مرجع سابق، ص ١٣٢.

(٢) المادة (١١٧) من قانون المرافعات رقم (٤٠) لسنة ٢٠٠٢.

مدة ثلاثين (٣٠) يوماً في التشريع الأردني والمصري<sup>(١)</sup> من تاريخ إخطار المكلف بربط الضريبة، ويترتب على عدم احترام هذا الأجل أو الميعاد القانوني من طرف المكلف المعني بالأمر عدم قبول طعنه، ويعتبر عدم القبول لرفع الطعن بعد الميعاد متعلقاً بالنظام العام<sup>(٢)</sup>، أي تأمر اللجنة من تلقاء نفسها بعدم قبوله، وهو نفس الميعاد في التشريع الضريبي اليمني، حيث أعطى للمكلف الذي ربطت عليه الضريبة بناء على قرار المصلحة لعدم الاقتناع بالاعتراض المقدم منه الطعن خلال ثلاثين (٣٠) يوماً أمام لجان الطعون من تاريخ إبلاغه<sup>(٣)</sup>.

- تقديم الطلب كتابياً: إن الإجراءات الكتابية إحدى الضمانات الأساسية التي تقرها جل التشريعات الضريبية، إذ أنها كفيلة بتفادي عدة مشاكل تقع بين الأطراف المعنيين، ولا سيما التأخيرات وعدم تطابق وجهات النظر حول نقط جوهرية في بعض الحالات، وعدم قبول الطعون الشفوي، ويرجع سبب إلزام التشريعات الضريبية الصيغة الكتابية في طلب الطعن إلى وجود مجموعة من البيانات الأساسية التي استلزم القانون توافرها في الطلب<sup>(٤)</sup>. فالقانون الضريبي اليمني اشترط على الطاعن أن يقدم عريضة الطعن خطياً من أصل ونسختين، يقدم الأصل مع العريضة للجنة الطعون ويحتفظ بالنسخة الأولى لديه بعد التأشير عليه من أمين سر اللجنة بما يفيد استلامه لأصل العريضة، وكذلك إثبات تاريخ الاستلام أو ختمها بالختم، وتسلم النسخة الثانية من قبل المكلف إلى الإدارية الضريبية المعنية<sup>(٥)</sup>.

- (١) المادة (٣١) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥، والمادة (١٥٧) من قانون ضرائب الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨٣.
- (٢) د. زكريا محمود بيومي: الطعون القضائية، مرجع سابق، ص ٤٠.
- (٣) المادة (٦٩) الفقرة (٣) من قانون ضرائب الدخل.
- (٤) د. محمد مرزاق وآخرون: مرجع سابق، ص ١٤١.
- (٥) المادة (٥) الفقرة (١) من قرار وزير المالية رقم (٤٧٧) لسنة ١٩٩١، التشريعات الضريبية، ص ٤٩.

## ب - الشروط الموضوعية:

إلى جانب الشروط السابقة هناك شروط موضوعية نص عليها القانون في المادة (٧٦)، والتي يجب على الطاعن أن يوضحها حتى يتم قبول طعنه وهي<sup>(١)</sup>:

- تحديد الضريبة التي يقر بها عن كل سنة، وتحديد أوجه اعتراضه أو الخلاف، وإقامة الدليل الذي يؤيد ما أقر به من ضريبة، وما يعترض عليه منها.
- سداد الضريبة التي يقر بها في عريضة طعنه (وفقاً لتقدير الإدارة الضريبية)، وإرفاق سند السداد معها.
- دفع رسوم طعن بنسبة (٥,٠٪) من الضريبة المعترض عليها المكلف عن كل سنة ضريبية على ألا تزيد الرسوم المقررة في كل الأحوال عن خمسين (٥٠) ألف ريال.

## ٢ - إجراءات النظر في الطعون<sup>(٢)</sup>:

بعد التأكد من استكمال الملف وفقاً للشروط السابقة، تقوم لجنة الطعون بإخطار كل من المكلف والإدارة الضريبية بموعد الجلسة كتابياً في ميعاد غايته سبعة أيام قبل انعقاد الجلسة، وعليهما الحضور أمامها أو أن يحضر عنهما من يوكله أو أن يبيننا اكتفاءهما بالبيانات التحريرية التي قدماها، وإذا لم يحضر المكلف جدد له موعد آخر مدته سبعة أيام، وإذا لم يحضر في الموعد الثاني يحق للجنة النظر في الطعن أو تأجيل النظر في الطعن للمدة التي تراها مناسبة، وتكون إجراءاتها على الشكل التالي<sup>(٣)</sup>:

- (١) المادة (٧٦) من قانون ضرائب الدخل.
- (٢) لمزيد عن إجراءات الطعن أمام لجان الطعون يمكن النظر إلى قرار وزير المالية لسنة ١٩٩١ بشأن لجان الطعون الضريبية وتحديد اختصاصاتها وتنظيم إجراءاتها ومهامها، التشريعات الضريبية، ص ٤٩.
- (٣) المادة (٧٧) من قانون ضرائب الدخل.

- أ - تجتمع اللجنة بأغلبية أعضائها وتكون جلساتها سرية إلا إذا رأت خلاف ذلك، وتقوم بدراسة الملفات والأوراق والمستندات المعروضة عليها، ولها الحق في طلب أي بيانات إضافية من كل من الإدارة الضريبية أو المكلف أو أي جهة أخرى، ويحق للمكلف والإدارة الضريبية الاطلاع على ملف الطعن.
- ب - تعد لجنة الطعون محاضر اجتماع لجلساتها ومحضراً نهائياً يتضمن جميع أوجه الخلاف والأسس التي استندت إليها اللجنة في قرارها، من سنوات الطعن ومحل الخلاف واعتراضات الطاعن وما يؤيدها، ورد الإدارة الضريبية عليها في القضية محل الطعن، وتصدر قرارها إما بتأييد قرارات الربط النهائية أو تعديلها بالزيادة أو النقص أو الإلغاء وفقاً لأحكام القانون<sup>(١)</sup>، وذلك بأغلبية أعضائه الحاضرين، وموقع عليها من رئيس اللجنة وأمين السر خلال مدة أقصاها شهرين من تاريخ تقديم الطعن.
- ج - يكون لكل من المصلحة والمكلف، الطعن في قرارات لجان الطعون أمام محكمة قضايا ضرائب الدخل خلال واحد وعشرين (٢١) يوماً من تاريخ استلام قرار لجنة الطعون<sup>(٢)</sup>.

(١) المادة (٧٥) من قانون ضرائب الدخل.

(٢) المادة (٧٨) من قانون ضرائب الدخل.

## المبحث الثاني الطبيعة القانونية للطعون القضائية في ربط ضرائب الدخل

يعتبر القضاء من أهم السلطات لأي دولة، وهو الملاذ الذي يلجأ إليه الأفراد والجماعات والدول من أجل حل مشاكلهم، وحتى يؤدي القضاء دوره على الوجه الأكمل لا بد أن يكون مستقلاً وبعيداً عن الأهواء والنزوات، ويجب أن يتمتع بالحيادية، وذلك في سبيل تحقيق العدالة والاستقرار داخل المجتمعات<sup>(١)</sup>. فالقضاء له أهمية كبيرة في مجال الرقابة على تصرفات الإدارة وأعمالها المادية، وتعد الرقابة القضائية مفضلة على غيرها من الرقابات بسبب أن القائمين بمهام رجال السلطة القضائية مستقلون عن الإدارة بما يتوفر فيهم من ضمانات الحياد، فضلاً عن الإلمام القانوني والتخصص، وأيضاً بسبب أن الأحكام التي تصدرها المحاكم - بما لها من حجية الأمر المقضي فيه - تعتبر عنواناً للحقيقة، وتصبح حداً فاصلاً للنزاع، وتمنع من إثارة الجدل حولها بعد ذلك.

مهمة القاضي في مجال الرقابة على المنازعات الضريبية ليست بالأمر الهين، فهو مدعو للتوفيق بين ضمان حقوق الأفراد تجاه إدارة الضرائب، وبين ما تقتضيه المصلحة العامة من تمويل موازنة الدولة بمجموعة من الضرائب، كما يتحمل مسؤولية حماية المكلف الذي لم تنصفه الإدارة الضريبية في مرحلة الطعون الإدارية أمام لجان الطعون الضريبية<sup>(٢)</sup>. وأمام هذه الأهمية للقضاء في النظر في المنازعات الضريبية، تثار مسألة أو إشكالية تعيين المحكمة المختصة بالنظر في قضايا الطعون الضريبية (مطلب أول)، وهل يجوز الاستئناف في الأحكام الصادرة عن المحكمة المختصة بالطعون الضريبية (مطلب ثان).

(١) د. شريف مصباح: مرجع سابق، ص ٢٤٣.

(٢) د. ملكة صروخ: القانون الإداري "دراسة مقارنة" مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، ١٩٩٨، ص ٤٦٦.

## المطلب الأول

### التنظيم القانوني للطعن أمام المحكمة الابتدائية المختصة

على أثر صدور قرار لجان الطعون الضريبية بتأييد قرار الربط أو تعديله بالزيادة أو النقص أو الإلغاء، فإن القرار يكون واجب الاتباع، فيتم الربط على أساسه، وإذا لم تكن الضريبة قد حصلت يجب تحصيلها وفقاً للقرار، وإذا لم يوافق المكلف أو المصلحة أو كلاهما معاً على هذا القرار فإن المشرع اليمني الضريبي - على غرار بقية التشريعات الضريبية - قد منحهما الحق بالطعن بقرار هذه اللجان أمام المحكمة المختصة بقضايا ضرائب الدخل<sup>(١)</sup>. لكن ما هي المحكمة المختصة؟ وما الإجراءات المتبعة في الطعون الضريبية؟

### أولاً - إشكالية تعيين المحكمة المختصة بقضايا ضرائب الدخل واختصاصاتها:

القضاء في اليمن يقوم على وحدة القضاء وازدواجية القانون، أي لا يوجد قضاء إداري مستقل كما هو في بعض الدول، لذلك أوكل مسألة الطعون بقرارات للجان الطعون الضريبية إلى محاكم مختصة بقضايا ضرائب الدخل.

#### ١ - مراحل تعيين المحكمة المختصة واختصاصاتها:

أ - لقد مرت عمليات إنشاء محاكم مختصة للضرائب في اليمن بعدة مراحل<sup>(٢)</sup>:

أولها: كانت المحاكم الابتدائية تختص بالنظر في جميع القضايا الضريبية، وذلك ضمن القضاء الشامل، حيث كان القاضي يتمتع في إطاره بسلطات واسعة، حيث يمكنه إلغاء المقررات الإدارية الضريبية المعروضة عليه والتي

(١) د. يوسف هزاع الوافي: الوافي في المالية العامة والتشريع الضريبي اليمني، مكتبة الصادق، الطبعة الأولى، صنعاء ٢٠٠٦، ص ٣٨٣.

(٢) د. يوسف الوافي: مرجع سابق، ص ٣٨٤.

فرضت بها الضريبة، كما يمكنه تغيير أو تعديل هذه المقررات بتخفيض مبلغ الضريبة أو الإعفاء منه، وقد يطلب من الإدارة إرجاع المبلغ الذي قامت باستخلاصه من المكلف، وعلى هذا الأساس يتحدد اختصاص المحاكم الابتدائية في مادة المنازعات الضريبية..

ثانيها: لقد نص قانون ضرائب الدخل لسنة ١٩٩١ في المادة (٧٩) على تشكيل محاكم قضائية مختصة ومتفرعة للفصل في القضايا الضريبية والمخالفات، ولم يصدر قرار بتشكيل هذه المحاكم إلى سنة ١٩٩٦، حيث صدر قرار جمهوري بإنشاء محاكم ابتدائية نوعية متخصصة في بعض المحافظات الرئيسية تسمى (محاكم الأموال العامة) ، تختص في البت في القضايا المتعلقة بالضرائب والجمارك، والاختصاصات الأخرى<sup>(١)</sup>.

ثالثها: صدور قرار بإنشاء محكمتين ابتدائيتين للضرائب سنة ٢٠٠٣ في كل من أمانة العاصمة ومحافظة عدن فقط، تختص المحكمتان في الطعون المقدمة من مصلحة الضرائب أو المكلف في قرارات لجان الطعون الضريبية، وفي الدعاوى المتعلقة بالمخالفات الضريبية والتهرب الضريبي<sup>(٢)</sup>.

والملاحظ أن المشرع الضريبي اليمني قد أوكل حق النظر في المنازعات الضريبية إلى أكثر من محكمة مختصة، إلى محكمة الضرائب المختصة في أمانة العاصمة ومحافظة عدن فقط، وإلى محاكم الأموال العامة في بقية المحافظات، على أن يكون مقر محاكم الأموال في كل من محافظات أمانة العاصمة، محافظات (صنعاء، عدن، تعز، حضرموت، الحديدة)، وإلى المحاكم

(١) المادة (١) من القرار الجمهوري بشأن إنشاء محاكم للأموال العامة رقم (٣) لسنة ١٩٩٦ والمعدل سنة ٢٠٠١.

(٢) تختص محاكم الأموال العامة إلى جانب البت في القضايا المتعلقة بالضرائب والجمارك، بكافة الجرائم الماسة بالمال العام وما في حكمها، وأموال الأوقاف، والجرائم الماسة بالثقة العامة كالتزيف وترويج العملات، والجرائم المرتبطة بما سبق والجرائم المنصوص عليها في قانون مكافحة الفساد لسنة ٢٠٠٦ وفقاً للمادة (٣) من قرار المجلس الأعلى للقضاء ٢٠٠٨.

الابتدائية ذات الولاية العامة في عواصم المحافظات والمديريات التي لا يوجد بها محاكم أموال عامة، على أن يتولى الفصل فيها القاضي المختص بقضايا الأموال العامة في المحكمة الابتدائية، فإن لم يوجد فرئيس المحكمة.

#### ب - اختصاصاتها:

تعتبر محكمة قضايا ضرائب الدخل بمثابة جهة أعلى يطعن أمامها في قرارات لجان الطعون، وهو ما يوفر للمكلف ضمانات أخرى في المنازعات الضريبية<sup>(١)</sup>. وقد حدد القانون في المادة (٨٠) اختصاصها في الطعون بقرارات لجان الطعون الضريبية من قبل المكلف والإدارة الضريبية، من أجل إعادة النظر في مقررات لجان الطعون بخصوص ربط وتقدير الضريبة بالتخفيض أو التعديل أو الإعفاء من الضريبة، كما تنظر في الدعاوي المتعلقة بالمخالفات الضريبية والتهرب الضريبي. ولا يجوز لأي محكمة أخرى ولأي سبب كان أن تنظر في القضايا والمنازعات الضريبية<sup>(٢)</sup>. وتتبع في إجراءات نظر قضايا الضرائب والفصل فيها القواعد والإجراءات المستعجلة المنصوص عليها في قانون ضرائب الدخل<sup>(٣)</sup>.

#### ٢ - إشكالية تعيين المحكمة المختصة:

إذا كان الإجماع بين القوانين المعاصرة قد وقع على إلزامية المرحلة الإدارية الأولية، فإن الخلاف قد وقع - أساساً - حول تنظيم الاختصاص في المرحلة القضائية، فمن الفقهاء من ذهب إلى وجوب أن يعهد بالاختصاص إلى القضاء العادي على اعتبار أنه القضاء الذي يطبق القانون المدني، والذي يعتبر في نظرهم الشريعة العامة لشتى فروع القانون الوضعي<sup>(٤)</sup>، وهناك من الفقهاء من ذهب إلى أن المنازعات الضريبية يجب أن تختص بها المحاكم الإدارية

(١) د. يوسف الوافي: مرجع سابق، ص ٣٨٥.

(٢) المادة (٨٠) من قانون ضرائب الدخل، والمادة (٢) من قرار إنشاء محكمتي الضرائب.

(٣) المادة (٦) من قرار إنشاء محكمتي الضرائب لسنة ٢٠٠٣.

(٤) د. زكريا محمود بيومي: مرجع سابق، ص ١٤.

باعتبار أنها منازعات إدارية بطبيعتها وتتضمن طعناً في قرارات إدارية نهائية تدخل في اختصاص القضاء الإداري، مصر وسورية والمملكة المغربية مثلاً<sup>(١)</sup>.

ولكن أغلبية الفقه يرى أن المنازعات الضريبية يجب أن تختص بها محاكم ضريبية مستقلة عن المحاكم العادية والإدارية الأخرى، التي قد يتكون منها النظام القضائي في الدولة، ويستندون في رأيهم إلى أن الطبيعة الفنية التي يتميز بها القانون الضريبي وذاتية هذا القانون تدعو إلى أن يختص بنظر المنازعات الضريبية قضاة متخصصون يعملون على تأصيل مبادئ القانون الضريبي وتوحيد أحكامه<sup>(٢)</sup>. وهناك دول أخذت بالمحاكم المختصة الاستئنافية كالقانون الضريبي الفلسطيني والأردني، وهي محاكم استئنافية خاصة تختص بالنظر في الاستئنافات المقدمة للطعن في قرارات التقدير وإعادة النظر في التقدير في ضريبة الدخل<sup>(٣)</sup>.

أما في اليمن فقد اتجه المشرع اليمني إلى الاتجاه الذي يرى أن تختص محاكم ضريبة مستقلة للفصل في المنازعات الضريبية، وقد أنشأ محاكم ضريبية ابتدائية مختصة بقضايا ضرائب الدخل، والهدف من ذلك هو مراعاة الطبيعة الخاصة التي تتصف بها هذه القضايا والتي تحتاج إلى خبرة وكفاءة فنية من الناحية المالية والمحاسبية، إضافة إلى أن هذه القضايا تتعلق بأهم موارد الخزينة العامة للدولة، وبالتالي لا تحتمل التأخير والبطء في الإجراءات المتبعة أمام المحاكم العادية.

## ثانياً - قواعد وشروط التقاضي في الطعون الضريبية:

إن المنازعات الضريبية تنفرد بذاتية متميزة واستقلالية خاصة، الأمر الذي يجعل من الضرورة إقرار مجموعة من القواعد التي تستجيب لهذه الخاصية.

(١) د. مرزاق وآخرون: مرجع سابق، ص ١٠.

(٢) د. زكريا محمود بيومي: الطعون القضائية، مرجع سابق، ص ١٢.

(٣) د. شريف مصباح: مرجع سابق، ص ١٤٤ ص ١٤٨.

وتكون قواعد الإجراءات في الطعون الضريبية أمام السلطة القضائية من أهم الجوانب التي يجب الاهتمام بها، وتمييزها عن القواعد العامة المعمول بها في قانون المرافعات بقصد طبع الإجراءات الضريبية بطابع السرعة، وذلك رعاية لمصالح الخزينة العامة من جهة، ومن جهة أخرى حتى تتحدد وضعية المكلف من الناحية الضريبية<sup>(١)</sup>.

## ١ - قواعد التقاضي أمام المحكمة:

الواقع أن هناك مجموعة من التشريعات الضريبية المعاصرة عملت على إقرار مبدأ قواعد التقاضي في إجراءات البت في الطعون الضريبية، بحيث نصت على إجراءات قضائية متميزة عن الإجراءات المدنية والإدارية، مثل التشريع الأردني الذي حرص على إيجاد نظام خاص يتولى تنظيم أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، ويتم تطبيق قانون أصول المحاكمات المدنية في الأمور التي لم يرد بها نص في ضريبة الدخل<sup>(٢)</sup>. ومن التشريعات الضريبية الأخرى من أدرجت الدعاوي الضريبية في نطاق المنازعات التي تخضع لقواعد الإجراءات الإدارية، بينما أبقت تشريعات أخرى، خاصة تلك التي تعمل في إطار مبدأ وحدة القضاء، على الإجراءات المدنية كقاعدة أساسية، يتم وفقها البت في الطعون الضريبية أمام القضاء، ومنها المغرب ومصر حتى مع إحداث المحاكم الإدارية<sup>(٣)</sup>. أما التشريع اليمني لم ينص قانون ضرائب الدخل على إجراءات المرافعات أمام المحكمة الابتدائية المختصة بقضايا ضرائب الدخل، مما يعني أنه يتم تطبيق قانون المرافعات المدنية عليها، مما يثير التساؤل عن طبيعة الحماية التي توفرها نصوص قانون المرافعات للمكلف.

(١) د. محمد مرزاق وآخرون: مرجع سابق، ص ٢٠٦.

(٢) د. سالم الشوابكة: مرجع سابق، ص ٢١٢.

(٣) د. شريف مصباح: مرجع سابق، ص ١٤٩، د. محمد مرزاق وآخرون: مرجع سابق،

ص ٢٠٧.

## ٢ - شروط قبول الطعون الضريبية:

لكل شخص مطلق الحرية في الالتجاء إلى المحكمة، ولكن طلبه لن يلقى قبولاً لدى القاضي إلا إذا توافرت شروط معينة في الدعوى التي تباشر بواسطة هذا الطلب، فيقصد بشروط قبول دعوى الطعون الضريبية الشروط الشكلية والموضوعية التي ينبغي للقاضي التحقق من توافرها في العناصر المختلفة للدعوى قبل الانتقال إلى فحص موضوعها، فالشروط الشكلية لا تختلف عن الشروط الشكلية التي يجب توافرها عموماً في دعوى الطعون الضريبية في أي نظام من الأنظمة<sup>(١)</sup>. أما الشروط الموضوعية فهي تختلف عن الشروط الموضوعية في أي دعوى طعون ضريبية؛ لذلك نص قانون المرافعات على بعض الشروط لقبول الدعوى أمام المحاكم، وقانون ضرائب الدخل على شروط خاصة لقبول الطعون الضريبية أمام محكمة قضايا ضرائب الدخل الابتدائية وهي:

### أ - الشروط الشكلية:

نص قانون المرافعات وقانون ضرائب الدخل على عدة شروط شكلية لقبول الطعون الضريبية أمام المحكمة الابتدائية وهي:

- إجراء كتابي: الأصل في المرافعات الشفوية وفقاً لقانون المرافعات<sup>(٢)</sup> إلا أنها كتابية في الطعون الضريبية، وذلك بشكل عريضة يتم تقديمها إلى المحكمة، فشرط الكتابة<sup>(٣)</sup> يعتبر ضماناً أساسياً للمتقاضين؛ إذ يمكن هيئة المحكمة من دراسة ملف الدعوى (الطعن) بشكل جدي وبتعمق كبير، كما ستمكن الطرفين خاصة جانب المكلف من طرح وجهة نظره بكل تفصيل وتركيز، وقد ترتب على الصفة الكتابية للإجراءات أن أصبحت

(١) د. ملكة صروخ: مرجع سابق، ص ٥٠٦.

(٢) المادة (٢٣) الفقرة (ب) من قانون المرافعات.

(٣) د. نجيب أحمد الجبلي: شرح قانون المرافعات اليمني، مكتبة ومركز الصادق، صنعاء

٢٠٠٨، ص ٤٤٩.

الأوراق والمستندات الكتابية الوسيلة الرئيسية في الإثبات في المادة الضريبية، ومع ذلك فإن القضاء لا يمانع من تقديم ملاحظات شفوية متى طلب منه أحد المتقاضين ذلك<sup>(١)</sup>.

كما يجب أن تتضمن العريضة البيانات المنصوص عليها في المادة (١٠٤) من قانون المرافعات، اسم المدعي ولقبه ومهنته وموطنه، واسم المدعى عليه وموطنه، وتاريخ تقديم العريضة، واسم المحكمة التي ترفع أمامها الدعوى، وتوقيع المدعي أو وكيله، مع ذكر الوكالة، وبياناً وافياً عن موضوع الدعوى وأدلتها إجمالاً وطلبات المدعي محددة نوعاً وصفتها وهل يطلبها بصفة مستعجلة أم عادية، وترفق بها المستندات التي ينوي المدعي استعمالها عند الاقتضاء<sup>(٢)</sup>.

إجراء حضوري: تكون عملية الترافع أمام المحكمة حضورياً، ويتجسد في عملية تبادل المذكرات بين المتقاضين التي تتم في جميع مراحل المحاكمة إلى أن يقفل باب المرافعة، فجعل إجراءات التقاضي في الطعون الضريبية، إجراءً حضورياً هو ضماناً إضافية للمكلف الذي يوجد في وضعية غير متوازنة مع الإدارة الضريبية، والتي تستأثر بقوة القانون بامتيازات متعددة أمام القضاء<sup>(٣)</sup>، وهي أيضاً مناسبة للاطلاع على المستندات أو الأوراق التي يتكون منها ملف الدعوى أو الطعن؛ بحيث إن القانون يجيز للمتقاضين الاطلاع على مستندات الدعوى حتى يتمكنوا من إعداد وسائل دفاعهم<sup>(٤)</sup>. ولا يقتصر حق الاطلاع على المكلف المعني مباشرة بملف الطعن، بل أيضاً وكيله، إذا أثبت وجود وكالة مكتوبة ومعتمدة رسمياً من لدى المحكمة، وفقاً لقانون المرافعات<sup>(٥)</sup>.

(١) د. محمد مرزاق وآخرون: مرجع سابق ص ٢٠٧.

(٢) د. نجيب الجبلي: مرجع سابق، ص ٤٤٨، ص ٤٥٢.

(٣) د. نجيب الجبلي: مرجع سابق، ص ٤٤٣ - ص ٤٤٦.

(٤) د. زكريا بيومي: الطعون القضائية، مرجع سابق، ص ٩٠.

(٥) المادة (٦٤) من قانون المرافعات.

- ميعاد الطعن: اشترط المشرع اليمني في قبول دعوى الطعون في قرارات لجان الطعون شرط يتعلق بميعاد رفع الدعوى، وهو شرط آخر من الشروط الشكلية المتعلقة بالإجراءات الواجب اتباعها عموماً في الطعون القضائية، فقد أعطى للمكلف ولمصلحة الضرائب حق الطعن بقرارات لجان الطعون خلال واحد وعشرين (٢١) يوماً من تاريخ استلام قرار لجان الطعون<sup>(١)</sup>.

- الصفة والمصلحة: لقد اختلفت التشريعات الضريبية المعاصرة فيمن يحق له الطعن أمام المحكمة الضريبية، المكلف فقط أم المكلف والمصلحة معاً، المشرع الأردني جعل حق الاستئناف في قرار التقدير محصوراً بالمكلف فقط، أما الإدارة الضريبية أو المصلحة فلا يحق لها الطعن باعتبارها مصدرة القرار<sup>(٢)</sup>. أما المشرع الضريبي المصري<sup>(٣)</sup> واليمني فقد جعل حق الطعن للمكلف الذي فرضت عليه الضريبة سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً أو من طرف وكيل عنه موقِعاً ومعتمداً من جهة رسمية، وأيضاً للمصلحة أو الإدارة الضريبية حق الطعن بقرار لجان الطعون أمام المحكمة المختصة، حيث نصت المادة (٧٨) من قانون ضرائب الدخل على حق المكلف والمصلحة الطعن في قرارات لجان الطعون أمام محكمة قضايا ضرائب الدخل.

كما نص المشرع في قانون المرافعات صراحة على عدم قبول الدعوى أو الطلب أو الدفع الذي لا تكون لصاحبه فيه مصلحة، ويحق للمحكمة عدم قبول

(١) تختلف مواعيد الطعون بقرار لجان الطعون في النظام الضريبي اليمني، فنجد موعد الطعون بقانون الدخل (٢١) يوماً في المادة (٧٨)، وموعد الطعون في الضريبة على المبيعات خلال (٣٠) يوماً وفقاً للمادة (٢٥)، وموعد الطعون في قانون الجمارك خلال (١٥) يوماً وفقاً للمادة (٢٠٣).

(٢) المادة (١٦٢) من قانون ضرائب الدخل الأردني لسنة ١٩٨٥.

(٣) د. سالم الشوابكة: مرجع سابق، ص ٢٠٥، ٢١٢.

الدعوى إذا تبين أن لا صفة أو مصلحة فيها<sup>(١)</sup>. بل إنه جعل توافرها من النظام العام، حيث أضاف قائلاً: ((ولو من تلقاء نفسها)). أما شرط الأهلية في رافع الدعوى فهو شرط لصحة الإجراءات وليس شرطاً لقبول الدعوى، بدليل أن الدعوى تثبت لنقص الأهلية ولكن لا يمارسها إلا وليه<sup>(٢)</sup>. فشرط الصفة قد قضي بإدماجه في شرط المصلحة في دعوى الطعون الضريبية، إذ يتوفر في صاحب المصلحة أو في من ينوب عنه نيابة قانونية، أما شرط المصلحة فهو الذي يجب توفره في رفع دعوى الطعون الضريبية، لأنه من المبادئ القانونية المسلمة قاعدة تقول: ((حيث لا مصلحة فلا دعوى))<sup>(٣)</sup>. بمعنى أنه لا يقبل طلب الطعن إلا من طرف المتضرر من القرار الإداري المطعون فيه، أو الذي ألحق به ضرراً حقيقياً وهو المكلف الذي فرضت عليه الضريبة شخصياً.

#### ب - الشروط الموضوعية:

اشترط قانون ضرائب الدخل على أن قبول الطعن المقدم من المكلف لا يكون مقبولاً من الناحية الشكلية إلا بعد توفر الشروط الموضوعية وهي:

أن يقوم الطاعن بسداد مبلغ الضريبة التي يوافق عليها من واقع قرار لجنة الطعون، وأيضاً سداد مبلغ خمسين في المائة (٥٠٪) من الضريبة المعترض عليها، إلا أن هذا الشرط كان محل خلاف بين المكلف والإدارة الضريبية (المصلحة)، فحسمت المحكمة العليا هذا الخلاف وأصدرت قراراً بإلغاء سداد مبلغ (٥٠٪) من الضريبة المعترض عليها من طرف المكلف، كشرط مقيد لقبول الطعن أمام المحكمة المختصة بقضايا ضرائب الدخل من أجل تحقيق المساواة بين الإدارة الضريبية والمكلف أمام القضاء<sup>(٤)</sup>.

(١) المادتين (٧٥، ٧٦) من قانون المرافعات.

(٢) د. إبراهيم محمد الشرفي: الوجيز في شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية، مكتبة ومركز الصادق، صنعاء، الطبعة الرابعة، ١٩٩٧، ص ٨٥.

(٣) د. ملكة الصروخ: مرجع سابق، ص ٥١١.

(٤) الحكم الصادر رقم (٢) بتاريخ ٢/١٠/٢٠٠١، القاضي بعدم دستورية البند (ب) من قانون ضرائب الدخل لسنة ١٩٩٩، الجريدة الرسمية العدد (١٩)، الجزء الأول بتاريخ ٧/١٠/٢٠٠١

## ثالثاً - إجراءات النظر بالطعون الضريبية:

بعد أن يتم تقديم عريضة الطعن واستكمال جميع الإجراءات والشروط اللازمة سألفة الذكر تبدأ إجراءات البت أو النظر في الطعون المقدمة من المكلف ومصصلحة الضرائب في الموعد المحدد وفقاً لقانون المرافعات بعشرة أيام، ويجوز إنقاصها إلى ثلاثة أيام أمام المحكمة الابتدائية لحضور المكلف ومصصلحة الضرائب أو وكيلهما، أو المكلف والمصلحة ووكيلها معاً<sup>(١)</sup>، بالتحقق من توافر جميع الشروط الشكلية سابقة الذكر، والتثبت من صحة التوكيل بعقد الجلسات السرية إلا إذا رأت غير ذلك تكون علنية، وفقاً لقانون ضرائب الدخل، وخروجاً عن القاعدة العامة وقانون المرافعات في المادة (١٦١) بعلانية الجلسات<sup>(٢)</sup>، تبدأ إجراءات التحقيق والإثبات في الدعوى الضريبية، قبل ذلك تقوم المحكمة بالسعي في إقناع الخصوم (المكلف والإدارة الضريبية) بالصلح قبل البدء في نظر الدعوى، فإذا تصالح الخصوم يتم تسجيل هذا الصلح ويوقع الطرفان على اتفاقية المصالحة، وتنتهي القضية، وتعتبر حكماً نهائياً في حقهما حسب قانون المرافعات<sup>(٣)</sup>، وإذا لم يتم التصالح تبدأ المحكمة بإجراءات النظر بالطعن بإجراء التحقيق والإثبات.

### ١ - إجراءات الإثبات:

يعتبر الإثبات مرحلة أساسية في سير كل دعوى أمام القضاء، وعلى هذا الأساس فإن كل طرف يعمل من جانبه على تدعيم ملفه بالحجج والمستندات اللازمة لتأكيد ادعاءاته أمام القضاء حسب القواعد العامة في إجراءات الإثبات الموضوعية والإجرائية والتي نظمها قانون الإثبات اليمني<sup>(٤)</sup>. فالقاعدة العامة حسب قانون المرافعات على المدعي إثبات ما أنكره المدعى عليه وتسمع أدلته وشهوده، وإذا اعترف المدعى عليه أو أنكر أو سكت وأثبت المدعي ما أنكره أو

(١) المادتين (١٠٨، ١٠٩) من قانون المرافعات.

(٢) د. نجيب الجبلي: مرجع سابق، ص ٤٦٠.

(٣) المادة (١٦٥) من قانون المرافعات.

(٤) قانون الإثبات رقم (٢٠) لسنة ١٩٩٦.

لم يثبتته وطلب يمين المدعى عليه ونكل عنها قضى للمدعي، وإذا عجز المدعي عن الإثبات حكم برفض الدعوى<sup>(١)</sup>. وما دام المكلف هو الذي يبادر - في غالب الأحيان - إلى رفع الدعوى الضريبية، فإن مؤدى ذلك أنه يجب أن يتحمل من الناحية القانونية عبء إثبات ما يدعيه كيفما كان الحال، بينما تعفى إدارة الضرائب (المدعى عليها) في هذا الشأن، فتطبق هذه القاعدة في الدعوى الضريبية وتحميل المكلف عبء الإثبات - مدعي كان أو مدعى عليه- فيه تعسف وحيف كبير وإهدار لمبدأ المساواة الذي يجب أن يطبع كل خصومة أمام القضاء، وهو ما أكدته قانون ضرائب الدخل في المادة (٨٠) الذي ألزم المكلف الطاعن بإقامة الدليل والإثبات على صحة طعنه<sup>(٢)</sup>.

للقاضي الضريبي السلطة التقديرية الواسعة في تقدير وسائل الإثبات المقدمة ومدى قوتها في تأكيد الحق المدعى به، وباستثناء اليمين وشهادة الشهود، فإن جميع وسائل الإثبات المعمول بها في إطار الخصومة العادية تبقى هي نفسها المعتمدة في الدعوى الضريبية مع بعض الملاحظات في هذا الشأن؛ أهمها إمكانية توزيع هذه الوسائل إلى وسائل الإثبات المرتبطة بالمحاسبة عن طريق الاطلاع على الوثائق المحاسبية من دفاتر وسجلات ومستندات<sup>(٣)</sup>، ووسائل الإثبات غير المحاسبية وهي سماع شهادة الشهود فقط فيما يتعلق بإثبات حصول الكتابة أو التوقيع أو بصمة الأصبع على المحرر المقتضى تحقيقه ممن نسبت إليه<sup>(٤)</sup>.

## ٢ - إجراء التحقيق:

إذا تبين على ضوء مجرى الدعوى، وعلى ضوء الحجج والإثباتات المقدمة أن حل القضية واضح يجوز للقاضي أن يقر أنه لا محل لإجراء تحقيق في

(١) المادة (١٦٦، ١٦٧) من قانون المرافعات.

(٢) المادة (٨٠) الفقرة (أ) من قانون ضرائب الدخل.

(٣) د. محمد مرزاق وآخرون: مرجع سابق، ص ٢٢٨.

(٤) د. زكريا بيومي: الطعون القضائية، مرجع سابق، ص ٣٣٤.

الدعوى أو الطعن، أما إذا تبين له عكس ذلك فإن القاضي يتخذ ما يراه صالحاً لإزالة الغموض والإبهام عن القضية، واتخاذ كل إجراء مناسب لحماية الحقوق والقانون. لقد نظم قانون الإثبات إجراءات الخبرة<sup>(١)</sup>، كما أعطى قانون ضرائب الدخل للمحكمة الحق في أن تستعين بمن تراه من ذوي الخبرة، بشرط أن يكون من جهة محايدة<sup>(٢)</sup>، لمساعدة القاضي في عملية إثبات وقائع معينة، خاصة وأن القاضي ليس ملزماً بالإلمام بالأمور الفنية لبعض القضايا. إن عملية الاستعانة بذوي الخبرة تكون إما بواسطة المحكمة أو بناء على طلب المكلف، أو بناء على طلب مصلحة الضرائب، ويجب أن يكون الخبير من جهة محايدة، أي لا يجوز الاستعانة بخبير من الموظفين الذين ساهموا في تأسيس الضريبة أو من موظفي الإدارة الضريبية أو من لهم علاقة بمصلحة الضرائب، وعادة ما يكون الخبير من المحاسبين القانونيين. أما بخصوص نفقات الخبير فإن قانون المرافعات أعطى الحق للمحكمة بالحكم من تلقاء نفسها بإلزام المحكوم عليه بالنفقات في الحكم الذي تنتهي به الخصومة أمامها، ويكون لرئيس المحكمة تقدير النفقات<sup>(٣)</sup>.

#### رابعاً - إصدار الحكم:

بعد قفل المرافعة وانتهاء الخصوم من تقديم طلباتهم ودفوعهم تبدأ مرحلة التحضير لإصدار الحكم، حيث تبدأ بمرحلة المداولة وهي التفكير من القاضي الفرد في منطوق الحكم وأسبابه، أو من القضاة في حالة تعدد القضاة بالتشاور والمناقشة بين أعضاء المحكمة للاتفاق على وجه الحكم في الدعوى<sup>(٤)</sup>. والقاعدة أن تنظيم الأحكام وكيفية إصدارها في النظام القضائي اليمني لا يخرج عن الأحكام العامة المعمول بها في إطار الدعوى المدنية، من حيث سرية المداولة

(١) د. نجيب الجبلي: مرجع سابق، ص ١٧٢.

(٢) المادة (٨٠) الفقرة (ز) من قانون ضرائب الدخل.

(٣) المواد (١٥٧، ١٥٨، ٢٦١) من قانون المرافعات.

(٤) المادة (١٧٢) من قانون المرافعات.

وعدم إشراك غير القضاة الذين سمعوا المرافعة<sup>(١)</sup>، وبما أن هيئة الحكم في محكمة الضرائب تتألف من قاضي فرد نظراً لعدم وجود قضاة متخصصين في المجال المالي والضريبي، فإن القاضي الضريبي يصدر الحكم بعد الاطلاع على الإثباتات المقدمة من المكلف الطاعن وإلى تقرير الخبير وقفل باب المرافعات<sup>(٢)</sup> فإن المحكمة تصدر حكمها خلال شهرين بأغلبية الآراء موقفاً عليه من الرئيس والأعضاء وأمين السر، مؤيداً بالحيثيات والأسانيد القانونية التي استندت عليها، إما بتأييد قرار لجنة الطعون بتقدير وربط الضريبة على المكلف، وذلك في حالة عدم إثبات المكلف الطاعن لدعواه، أو عدم قناعتها بالإثباتات المقدمة ولا سيما أن عبء الإثبات على المكلف وحده، أو بالحكم بتعديل الضريبة، والحكم بالدعوة الكيدية كما يلي:

#### ١ - الحكم بتعديل الضريبة:

تعديل الضريبة يعني بشكل عام التعديل بالزيادة أوالتخفيض، وذلك كما يلي:

أ - الحكم بتخفيض الضريبة: يحق للمحكمة أن تصدر قراراً إما بتخفيض الضريبة على المكلف إذا أثبت المكلف الطاعن دعواه للحد الذي يقر به المكلف، أو تقرر تخفيض الضريبة بقيمة تقع بين ما يقر به المكلف وبين قرار تقدير الإدارة الضريبية<sup>(٣)</sup>.

ب - الحكم بالزيادة أوإلغاء الضريبة: أن مسألة إصدار قرار بزيادة أو إلغاء الضريبة، لم يوضحه المشرع اليمني، وإنما نص على تعديل الضريبة، فالحكم بالزيادة الضريبية يعني الخروج عن نص القاعدة ((لا يضر الطاعن من طعنه))، إلا أن هذه القاعدة لا تتفق مع القانون الضريبي، إذ أن هذا القانون هو قانون خاص فهو الواجب التطبيق على قضايا الضرائب<sup>(٤)</sup>. إلا أن

(١) د. نجيب الجبلي: مرجع سابق، ص ٤٦٧.

(٢) انظر إلى: الأحكام وكيفية إصدارها في المواد (٢٢٢ إلى ٢٣٢) من قانون المرافعات،

د. نجيب الجبلي: مرجع سابق، ص ٥١٢، ص ٥٢٣.

(٣) المادة (٨٠) الفقرة (هـ، و) من قانون ضرائب الدخل.

(٤) د. سالم الشوابكة: مرجع سابق، ص ٢١٨.

هناك رأياً يرى إمكانية أن تحكم المحكمة بالزيادة إذا كشفت المصلحة الضريبية أن هناك دخلاً جديداً للمكلف الطاعن لم يظهر سابقاً عند الربط، أو إذا ما طالب المكلف بإعادة النظر بالربط أمام المحكمة، وجب عليه أن يتحمل نتائج ذلك بما فيها زيادة الربط إن لم يكن محقاً باستئنافه، وكان له دخول لم يفصح عنها عند الربط مثلاً، وكشفت للمحكمة من خلال الخبرة<sup>(١)</sup>. أما مسألة إلغاء الضريبة، لم ينص القانون الضريبي على حق المحكمة بإلغاء الضريبة، فكان على المشرع النص على إعطاء المحكمة حق إلغاء الضريبة إذا اتضح لها أن القرار المطعون قد صدر بشكل مخالف للقانون، وبالتالي إلغاء التقدير أو ربط الضريبة على المكلف الطاعن.

## ٢ - الحكم بالدعوى الكيدية:

إن المادة الضريبية هي الأكثر عرضةً ومجالاً لأعمال الدعوى الكيدية خاصةً من قبل المكلفين ذوي النية السيئة، إما بهدف التهرب من الالتزامات الضريبية، أو بهدف تأخير تسديد الدين الضريبي<sup>(٢)</sup>. وقد كان أهم إجراء أقرته قوانين الأنظمة الضريبية<sup>(٣)</sup>، ومن بينها القانون الضريبي اليمني، قاعدة أن الدين الضريبي واجب الأداء حالاً وأن المعارضة فيه لا توقف التنفيذ، ولذلك أجاز للمحكمة الضريبية في المادة (٨٠) الفقرة (ج) من قانون ضرائب الدخل الحكم

(١) د. حمدي سليمان القبيلاتي: الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥، وتعدياته "دراسة تحليلية وتطبيقية" مجلة الحقوق الكويتية، عدد (١) السنة (٣٢)، مارس ٢٠٠٨، ص ٤٥٢.

(٢) د. محمد مرزاق وآخرون: مرجع سابق، ص ٢٤٥.

(٣) لقد فرض القانون الضريبي المغربي غرامة مالية على كل مكلف رفض طعنه بالتزوير والتهرب الضريبي، وكل من ساهم في عملية التهرب بثلاثة أمثال مبلغ الضريبة المتهرب من أدائها. أما القانون الضريبي الأردني فقد نص في المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل الحكم بإضافة نسبة (١٠٪) من المبلغ الذي لم يسلم به الطاعن من الضريبة المحكومة بها عن كل سنة بقيت فيها القضية لدى المحكمة بسبب المماطلة والتأخير. أما القانون الضريبي اليمني فقد اعتبرها تهرب وتحايل على القانون يعاقب بجريمة التهرب حسب المادة (٩٠).

على المكلف الطاعن إلى جانب الضريبة المقدرة من الإدارة الضريبية وفقاً لقرار لجنة الطعون بعقوبة رادعة طبقاً لأحكام هذا القانون، أو بعقوبة أشد حسبما تراه المحكمة مناسباً فيما إذا تبين لها أن الطعن المقدم من قبل المكلف الغرض منه التهرب من دفع الضريبة والتحايل على القانون وأن دعواه لم تكن جدية. والهدف من ذلك هو سرعة البت في القضايا الضريبية ومنع المكلف الطاعن من اتباع أسلوب التأخير والمماطلة بقصد تأجيل دفع الضريبة. وهذه الأحكام الصادرة عن المحكمة الابتدائية المختصة تكون قابلة للطعن أمام محكمة الاستئناف من طرف المكلف والمصلحة.

## المطلب الثاني

### التنظيم القانوني للطعن أمام المحكمة الاستئنافية

يعرف الفقه الاستئناف بأنه أحد طرق الطعن العادي، يستهدف به رافعه تعديل الحكم فيما قضي به ضده، وذلك بإعادة طرح النزاع على محكمة أعلى درجة من تلك التي أصدرت الحكم، فمنطق فكرة الاستئناف هو أن رافعه قد خسر الدعوى أمام قاضي أول درجة سواء بالنسبة لجميع نقاطها أو بالنسبة لبعضها فقط، وبغير توافر هذا الوضع لا محل لقبول الاستئناف لانتفاء المصلحة فيه<sup>(١)</sup>. فالهدف إذاً من الاستئناف هو إعطاء فرصة للمكلف الذي لا يرضى بالحكم، من أجل القيام بمراقبة محكمة أعلى وذلك لإنصافه وتحقيق العدالة في حقه، علماً بأن الاستئناف يكون لمرة واحدة فقط؛ وذلك من أجل عدم إطالة مدة التقاضي وعدم هدر الوقت والجهد<sup>(٢)</sup>.

يلعب الاستئناف دوراً أساسياً في القضاء العادي والقضاء الضريبي على وجه التحديد، من ناحية عدد الطعون المقدمة في هذا الإطار، ومن ناحية دوره في تقويم وإصلاح الأحكام الصادرة عن محاكم الدرجة الأولى (المحاكم

(١) د. نجيب الجبلي: مرجع سابق، ص ٥٥٤، د. إبراهيم الشرفي: مرجع سابق، ص ٢٥٤.

(٢) د. محمد مرزاق: مرجع سابق، ص ٢٥٣، د. شريف مصباح: مرجع سابق، ص ٢٤٦.

الابتدائية). لذلك نص قانون الضريبة على الدخل على حق كل من المكلف ومصحة الضرائب في استئناف أحكام محكمة الضرائب الابتدائية أمام شعبة نوعية من شعب الاستئناف<sup>(١)</sup>، وهي شعبة الأموال العامة في أمانة العاصمة والشعبة الجزائية في بقية المحافظات.

## أولاً - شروط الطعن أمام المحكمة الاستئنافية:

عرف البعض طرق الطعن بأنها الوسائل القضائية الاختيارية التي ينظمها القانون لمصلحة المحكوم عليه، إذا أراد الاعتراض على الحكم الصادر ضده بقصد إلغائه أو تعديله أو إزالة أثره. وتقسم التشريعات عادة طرق الطعن إلى طرق عادية، وطرق طعن غير عادية<sup>(٢)</sup>. والواقع أن المنازعات الضريبية اليمنية تخضع لطرق الطعن نفسها التي تخضع لها المنازعات العادية، كما وقع التنصيص عليها في قانون المرافعات، مع بعض الاختلافات التي استوجبتها طبيعة المنازعات؛ لذلك نص القانون الضريبي على حق المكلف والمصلحة في الطعن أمام محكمة الاستئناف على أحكام المحاكم الابتدائية الضريبية، وتطبق في ذلك أحكام وقواعد الطعن الواردة في قانون المرافعات.

### ١ - الأحكام القابلة للاستئناف:

القاعدة هي أن جميع أحكام المحاكم الابتدائية تقبل الطعن بالاستئناف، إلا أن المشرع استثنى بعض الدعوى التي لا تستحق التقاضي على درجتين لضآلة قيمتها الاقتصادية، واكتفى بفرضها على درجة واحدة واعتبر الحكم الصادر فيها انتهائياً غير قابل للطعن فيه بالاستئناف، ويعرف ذلك بالنصاب الانتهائي للمحاكم، ويقصد به ما إذا كانت قيمة الدعوى التي صدر فيها الحكم الابتدائي لا تتجاوز مبلغاً معيناً<sup>(٣)</sup>. وهذه المبالغ هي: الأحكام التي لا تتجاوز

(١) المادة (٨١) من قانون ضرائب الدخل.

(٢) د. نجيب الجبلي: مرجع سابق، ص ٥٤٦.

(٣) د. إبراهيم الشرفي: مرجع سابق، ص ٢٥٥.

مبلغ مائة ألف ريال في المسائل المدنية، وثلاثمائة ألف ريال في المسائل التجارية، وخمسة آلاف ريال كنفقة للزوجة، وثلاثة آلاف ريال كنفقة للصغير<sup>(١)</sup>. بالنسبة لمبلغ الضريبة لم يذكر قانون ضرائب الدخل قيمة المبلغ الذي لا يجوز الاستئناف فيه، لكن يمكن اعتبار المبلغ المحدد في المسائل التجارية هو مبلغ المسائل الضريبية.

## ٢ - شروط قبول الطعون الضريبية أمام المحكمة الاستئنافية:

لم يحدد القانون الضريبي أي شرط لقبول الطعون أمام المحاكم الاستئنافية، بل أحال ذلك إلى الشروط المنصوص عليها في قانون المرافعات، وهي الشروط الشكلية نفسها التي ترفع في الدعوى أمام المحكمة الابتدائية، في شكل عريضة مكتوبة متضمنة البيانات المتعلقة بالحكم المطعون فيه، مرفقاً بها جميع المستندات المؤيدة له، وفي المواعيد المحددة بستين يوماً بالطعون أمام المحكمة الاستئنافية<sup>(٢)</sup>. أما بخصوص ميعاد الطعون فلم يحدد القانون الضريبي موعداً للطعن أمام المحكمة الاستئنافية، وبحسب قانون المرافعات فإن ميعاد الاستئناف في أحكام محاكم الضرائب الابتدائية هو ستون (٦٠) يوماً، يبدأ من اليوم الثاني لصدور الحكم، أو من تاريخ تسليم صورته الرسمية للمحكوم عليه، أو من تاريخ إعلانه به إعلاناً صحيحاً<sup>(٣)</sup>.

كما أن الطعن بالاستئناف لا يقبل إلا ممن كان طرفاً في الدعوى الضريبية وصدور الحكم في حضوره، إضافة إلى استيفائه للشروط القانونية<sup>(٤)</sup> المحددة بمقتضى قانون المرافعات المصلحة والصفة<sup>(٥)</sup>. أما من جانب مصلحة الضرائب فإن وزير المالية هو الذي يملك الصفة ليستأنف الأحكام الصادرة في

(١) المادة (٨٦) من قانون المرافعات.

(٢) د. نجيب الجبلي: مرجع سابق، ص ٥٥٣.

(٣) المادة (٢٧٥) من قانون المرافعات.

(٤) د. إبراهيم الشرفي: مرجع سابق، ص ٢٤٨، ٢٤٩.

(٥) المادتين (٧٥، ٧٦) من قانون المرافعات.

مجال الضرائب، لكن من الناحية العملية، غالباً ما ينوب عنه رئيس مصلحة الضرائب في القيام بهذه المهمة بصفته المختص في إدارة الضرائب والمعني في مباشرة شؤون الضريبة محل المنازعة، إضافة إلى شرط دفع الرسوم والدعم القضائي المحدد بمبلغ (٢١٠) ريال رسوم استئناف<sup>(١)</sup>.

## ثانياً - إجراءات الطعن أمام المحكمة الاستئنافية:

الاستئناف شأنه شأن الدعوى المبتدأة، ينطبق عليه ما تقدم من قواعد خاصة برفع الدعوى، وذلك بإيداع طلب الطعن من المحكمة التي أصدرت الحكم، ومن ثم إرسالها مع ملف القضية إلى محكمة الاستئناف، ويجب أن يكون الطلب مستوفياً لمجموعة من الشروط كما ذكرنا سابقاً<sup>(٢)</sup>. أهمها أن يأتي في شكل عريضة كتابية تتضمن البيانات الخاصة بالحكم المستأنف وتاريخه، أسباب الاستئناف، والمستأنف هو الذي يقدر تلك الأسباب، طلبات المستأنف يجب أن تكون مسببة مثل المطالبة لأول مرة في الاستئناف برفع الضرائب التي ينازع فيها استناداً إلى أنه لا يخضع للتقدير أو الربط الذاتي<sup>(٣)</sup>. يخضع الطعن لإجراءات الاستئناف في الأحكام الواردة في مواد قانون المرافعات.

لقد منح القانون لمحكمة الاستئناف كافة الصلاحيات الممنوحة لمحكمة الدرجة الأولى (الابتدائية) من حيث بحث وقائع الطعن ووسائل الإثبات وتطبيق القاعدة التي تراها صحيحة على وقائع الطعن<sup>(٤)</sup>. ولا يجوز للطاعن المستأنف أن يطرح على محكمة الاستئناف إلا ما طرح على المحكمة الابتدائية، كما تتسم إجراءات البت بالطعون الضريبية بطابع الاستعجال حسب نص القانون الضريبي؛ وذلك لمنع المستأنف من اتباع أسلوب المماطلة بقصد تأجيل دفع الضريبة.

(١) المادة (٢٥) من قانون الرسوم القضائية رقم (٢٨) لسنة ١٩٩٩.

(٢) د. إبراهيم الشرفي: مرجع سابق، ص ٢٥٦.

(٣) انظر إلى: المواد من (٢٨٤ إلى ٢٩٠) من قانون المرافعات.

(٤) د. نجيب الجبلي: مرجع سابق، ص ٤٥٥، ص ٥٦٨.

## ثالثاً - إصدار الحكم وآثاره:

تصدر المحكمة الاستئنافية حكمها في الطعون الضريبية المرفوعة أمامها، إما بتأكيد قرار محكمة الضرائب الابتدائية، أو تعديله أو إلغائه، أو إعادة الطعن إلى المحكمة الابتدائية للفصل فيما لم يتم الفصل فيه وفقاً لقانون المرافعات<sup>(١)</sup>. وتكون الأحكام الصادرة بالتعديل أو الإلغاء مبينة فيها بالأسباب المؤيدة لذلك. أما بالنسبة لآثار حكم المحكمة، فهي أحكام نهائية غير قابلة للطعن بأي طريقة من طرق الطعن أمام المحكمة العليا<sup>(٢)</sup>، وهو عكس ما هو عليه في الطعن في الضرائب غير المباشرة (ضريبة المبيعات والضرائب الجمركية) التي يجوز الطعن في أحكام المحكمة الاستئنافية أمام المحكمة العليا<sup>(٣)</sup>.

## الخاتمة:

إذا كانت المنازعات الضريبية هي المقياس الحقيقي لمصادقية أي نظام ضريبي، فإنه يصعب التسليم بهذه القاعدة - على الأقل في نظامنا الضريبي اليمني - من جهة لأن نظام المنازعات الضريبية - وخاصة في الضرائب على الدخل - غير سليم ويعاني من العيوب والإشكاليات الكثيرة في مختلف مراحل الطعون الضريبية الإدارية أو القضائية في ربط الضرائب على الدخل.

فعلى مستوى الطعون الإدارية ابتداء من الاعتراض أمام مجموعات الاعتراض وانتهاء بالطعن أمام لجان الطعون، فإن البطء في الأداء يؤدي إلى فقدان خزينة الدولة لأموال لا يستهان بها، وإرباك حالة المكلف المادية والنفسية، والتعقيدات التي تطبع الإجراءات في عملية الاعتراض وفي عملية الطعن أمام لجان الطعون، وعدم الوعي بالشكليات والقواعد المتعلقة بالاعتراض والطعن

(١) المادة (٢٨٨) الفقرة (و) من قانون المرافعات.

(٢) المادة (٨٠) من قانون ضرائب الدخل.

(٣) المادة (٢٥) الفقرة (ج) من قانون الضريبة على المبيعات، والمادتين (٢٢٠، ٢٢٥)

من القانون الجمركي لسنة ١٩٩٠.

يؤدي إلى رفض عدد كبير من الطلبات، إضافة إلى التعقيدات والمشاكل التي تكون الإدارة الضريبية سبباً فيها، حيث إن الإدارة الضريبية ما زالت تستعمل أدوات وتقنيات قديمة، ولا تستعمل التقنيات الحديثة مثل الأجهزة الإلكترونية اللازمة، إضافة إلى ضعف قنوات التواصل مع المكلف مما يجعل العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية مطبوعة بالتوتر واللامساواة في تطبيق القانون على المكلف، فالمكلف الصغير يخضع للقانون أكثر من المكلف الكبير بالرغم من أن المكلف الصغير يدفع الضريبة أكثر من المكلف الكبير.

أما على مستوى الطعون القضائية سواء أمام المحكمة الابتدائية المختصة أو أمام المحكمة الاستئنافية، فهناك مشاكل متعلقة بالمكلف بضرائب الدخل ناتجة عن عدم توفير الوعي القضائي لدى المكلف مما يحول دون مقاضاتهم للإدارة الضريبية، بسبب اعتقاد المكلف أن الإدارة قوة لا يحكمها القضاء، وأن مقاضاتها يعني مقاضاة السلطة، وأيضاً الجهل بمبدأ فصل السلطات، وأن الحل المناسب معها هو التحايل عليها أو التوسط إليها باتباع الطرق الإدارية لحل مسألة الاعتراض على ربط الضريبة، إضافة إلى أن نسبة من المكلفين بالضريبة تجهل وسيلة الطعن أمام المحاكم ضد قرارات الإدارة الضريبية، أو تجهل وجود محكمة مختصة بقضايا ضرائب الدخل، وذلك بسبب تفتشي الأمية بين المكلفين. أما المشاكل المتعلقة بالنظام القضائي، فالقضاء اليمني هو قضاء موحد شامل يطبق على جميع القضايا المدنية والإدارية...، وقد تم إنشاء محاكم متخصصة بقضايا ضرائب الدخل تطبق إجراءات التقاضي أمامها أحكام قانون المرافعات المدنية، وتشكوا هذه المحاكم الضريبية من قلة الوسائل المادية والبشرية من القضاة المتخصصين في المجال المالي والضريبي، وإلى الغموض في النصوص القانونية الضريبية، وعدم توحيد إجراءات الطعون الضريبية في جميع الضرائب، وعدم وجود قانون خاص بإجراءات الترافع والذي يتلاءم مع المنازعات الضريبية؛ مما يحول دون إنجاز الدعاوي والقضايا في أوقاتها.

نوصي لحل هذه المشاكل والتعقيدات الظاهرة في مجال المنازعات في الضرائب على الدخل بما يلي:

- ١ - العمل على إصلاح نظام ضرائب الدخل من أجل تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين، وذلك بإجراء مراجعة أسعار الضريبة على الدخل، وتضريب بعض الدخول غير المضربة مثل الجامعات والمدارس الخاصة وبيع الأراضي وتصدير المنتجات الزراعية... إلخ، ومراجعة الإعفاءات الممنوحة في قانون الاستثمارات.
- ٢ - توحيد الإجراءات والمواعيد في عملية الاعتراض والطعون الإدارية في جميع الضرائب المباشرة (الدخل) وغير المباشرة (الجمركية والمبيعات).
- ٣ - العمل على تحديث الإدارة الضريبية من أجل العمل على زيادة المردودية والتقليل من الأخطاء، وريح الوقت، والتقليل من الضغط على العاملين في الإدارة الضريبية، وخاصة أثناء قيام المكلفين بتقديم الإقرارات الضريبية، وذلك باستخدام أجهزة الحاسوب في العمل الضريبي بدلاً من العمل اليدوي، عمل موقع على شبكة الإنترنت يبين فيه جميع القوانين الضريبية والتعديلات المقترحة والمقررة، أو عملية الإجراءات في تقديم الإقرارات وإجراءات ربط وتقدير الضريبة وإجراءات الاعتراض والطعن في ربط الضريبة أمام الإدارة الضريبية وأمام القضاء.
- ٤ - خلق مراكز للتكوين وتدريب العاملين بمختلف الإدارة الضريبية من أجل إحداث التغيير المنشود من ناحية المعلومات والمهارات والسلوك والاتجاهات؛ مما يجعلهم قادرين على شغل وظائفهم بكفاءة، وأيضاً من تحسين العلاقة بينهم وبين المكلفين بالضرائب، حيث إن هذا التحسين في العلاقة سيمكن الإدارة الضريبية من تسوية عدة خلافات عالقة وبالتالي تحقيق السرعة المنشودة وذلك من خلال العمل على إعلام المكلفين بكل ما يتعلق بالضرائب حتى يكونوا على بينة من حقوقهم وواجباتهم.
- ٥ - إنشاء إدارة خاصة للاستقبال والإرشاد والرد على استفسارات المكلفين فيما يتعلق بالضرائب، واتباع أسلوب تنمية الوعي الضريبي في المدارس والجامعات وفي الإعلام، توسيع قنوات الحوار معهم والاعتناء بها في عملية الاعتراضات والطعون الإدارية الضريبية من خلال تبسيط إجراءات الحضور

والتصريحات ورسائل الإخطارات أو التبليغ، والاهتمام بالمكلفين أثناء أي إصلاح ضريبي أو تعديل، بغية إقرار نظام ضريبي سليم للدخل.

٦ - إنشاء قضاء إداري مستقل، وتبسيط أو إنشاء قانون خاص للمرافعات بالقضايا الإدارية وبالذات في القضايا الضريبية بدلاً من تطبيق قانون المرافعات المدنية على القضايا الضريبية والذي لا يتناسب مع المنازعات الضريبية.

## المراجع

- ١ - د. إبراهيم محمد الشرفي: الوجيز في شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية، مكتبة ومركز الصادق، صنعاء، الطبعة الأولى ١٩٩٧.
- ٢ - د. أحمد عمر بامشموس: الإقرار بالدخل المحقق من ممارسة نشاط تجاري أو صناعي وقواعد ربط الضريبة على الدخل، مجلة الوعي الضريبي، عدد (١٠) مارس، ٢٠٠١م، صنعاء.
- ٣ - القاضي جعفر حسون: الطبعة القانونية للمنازعات الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الرباط ١٩٩٦.
- ٤ - حمدي سليمان القبيلات: الطعن بقرار تقدير ضريبة الأردني "دراسة تحليلية وتطبيقية"، مجلة الحقوق الكويتية، عدد (١) السنة (٣٢) مارس ٢٠٠٨.
- ٥ - د. زكريا محمود بيومي: الطعون القضائية في ربط الضريبة، الاتحاد العربي للطباعة، الخرطوم ١٩٧٤.
- ٦ - د. زكريا محمود بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مطبعة جامعة القاهرة ١٩٩٠.
- ٧ - د. سليمان محمد العلوي: القضاء الإداري، قضاة التعويض وطرق الطعن، دون دار نشر، القاهرة ١٩٨٦.
- ٨ - د. سالم الشوابكة: قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، مجلة الحقوق الكويتية، العدد الثاني، السنة الرابعة والعشرون، يونيو ٢٠٠٠م.
- ٩ - د. شريف مصباح أبو كرش: إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط١، عمان - الأردن ٢٠٠٤.
- ١٠ - د. عبدالله بركات: التشريع الضريبي في الجمهورية اليمنية، مكتبة ومركز الصادق، صنعاء ٢٠٠٤.

- ١١- د. عبدالله بركات: المالية العامة بين النظرية والتطبيق في اليمن، مركز الصادق صنعاء، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠.
- ١٢- د. عبدالمنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف بالإسكندرية، بدون تاريخ نشر.
- ١٣- د. عصام بشور: التشريع الضريبي، دمشق ١٩٨٢، بدون دار نشر، ص ٦٧٣.
- ١٤- د. عاطف صدقي: مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٧٣م.
- ١٥- فتحي إبراهيم: طبيعة لجان التحكيم العامة وانعكاساتها على تدعيم ضمانات المكلف، دبلوم السلك العالي (ماجستير)، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية، الرباط، غير منشورة، ١٩٩٢م.
- ١٦- د. محمد مرزاق وآخرون: النظام القانوني للمنازعات الجبائية المغربية، مطبعة الأمنية، الرباط ١٩٩٦.
- ١٧- د. محمد وديع بدوي: دراسات في المالية العامة، دار المعارف المصرية، ١٩٩٦م.
- ١٨- د. ملكة صروخ: القانون الإداري "دراسة مقارنة" مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، ١٩٩٨.
- ١٩- د. نجيب أحمد الجبلي: شرح قانون المرافعات اليمني، مكتبة ومركز الصادق، صنعاء ٢٠٠٨.
- ٢٠- د. يوسف هزاع الوافي: الوافي في المالية العامة والتشريع الضريبي اليمني، مكتبة الصادق، الطبعة الأولى، صنعاء ٢٠٠٦.

## القوانين:

- ١ - التشريعات الضريبية اليمنية ١٩٩١ - ٢٠٠٥، إصدار مصلحة الضرائب.
- ٢ - قانون ضرائب الدخل رقم (٣١) ١٩٩١، والمعدل برقم (١٢) سنة ١٩٩٩.
- ٣ - قانون المرافعات رقم (٤٠) لسنة ٢٠٠٢.

- ٤ - القرار الجمهوري رقم (٦) لسنة ١٩٩٦، والمعدل سنة ٢٠٠١، بشأن إنشاء محاكم الأموال العامة.
- ٥ - القرار الجمهوري رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٣ بشأن إنشاء محكمتي الضرائب.
- ٦ - قانون الإثبات رقم (٢٠) لسنة ١٩٩٦.
- ٧ - قانون ضرائب الدخل المصري (١٥٧) لسنة ١٩٨٣.
- ٨ - قانون ضرائب الدخل الأردني (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والمعدل سنة ١٩٩٥.
- ٩ - قانون الضرائب العام على الدخل المغربي (١١٦) لسنة ١٩٨٩.