



تأثير الإعفاءات الضريبية على مبدأ العدالة الضريبية في قوانين الضرائب اليمنية

The Impact of Tax Exemption on the Principle of Tax Justice in Yemeni Tax Laws

Mohammed Abdo Saeed Mogram

*Researcher -Department of Public Law
Faculty of Sharia and Law
Sana'a University -Yemen*

محمد عبده سعيد مogram

*باحث - قسم القانون العام
كلية الشريعة والقانون - جامعة صنعاء - اليمن*

Abdullah Mohammed Ali Al-Mongdy

*Researcher -Department of Public Law
Faculty of Sharia and Law
Sana'a University -Yemen*

عبد الله محمد علي المنقذي

*باحث - قسم القانون العام
كلية الشريعة والقانون - جامعة صنعاء - اليمن*

الملخص:

يهدف البحث إلى دراسة تأثير الإعفاءات الضريبية على مبدأ العدالة الضريبية في قوانين الضرائب اليمنية الصادرة عام 2020م، وقد أستخدم الأسلوب الوصفي للمفاهيم المتعلقة بموضوع الدراسة، واستخدم المنهج الوصفي التحليلي للنصوص والأحكام القانونية الخاصة بالإعفاءات الضريبية، مع الاستعانة بأسلوبي الاستقراء والاستنباط في دراسة القرارات والأحكام القضائية بهدف التوصل إلى مدى تحقيق إرادة المَقْنن الضريبي اليمني لمبدأ العدالة الضريبية من خلال إعفاء مكلفي المنشآت الصغيرة والأصغر والعاملين بتلك المنشآت وصغار مكلفي الضريبة على ربح العقارات المؤجرة، من ضرائب الدخل، باعتبار هذه الفئات تشكل قاعدةً واسعةً من المجتمع الضريبي، فضلاً عن إعفاء بعض السلع والخدمات الضرورية والمهمة من الضريبة العامة على المبيعات. وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج، أهمها تفريق المقنن اليمني في المعاملة الضريبية الخاصة بمنح الإعفاء الضريبي بين المكلفين الذين تماثلت مراكزهم القانونية، وخاصّةً المكلفين الخاضعين للضريبة على المرتبات والأجور، كما بيّنت الدراسة أهم المآخذ والعيوب التي وُجّهت إلى القانونين الضريبيين رقمي(7،8) لسنة 2020م، كما توصلت الدراسة إلى العديد من التوصيات، من أهمها تعديل أحكام القانون رقم (8) لسنة 2020م المُعدّل لقانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م بحذف الاستثناء الوارد على الفقرة أولاً من المادة (1) من القانون، وضرورة تنفيذ الحصر العام لتوسيع قاعدة المجتمع الضريبي، وتقليص رقعة الاقتصاد الخفي غير الرسمي، وتنقية وتصحيح البيانات والمعلومات الخاصة بالمكلفين التي سببته على ضوءها إعادة توزيع الأعباء الضريبية على نحوٍ عادل.

الكلمات المفتاحية: مبدأ العدالة الضريبية، الإعفاء الضريبي، مكلفي المنشآت الصغيرة والأصغر، ضرائب الدخل.

Abstract:

The research aims to study the impact of tax exemption on the principle of tax justice in the Yemeni tax Laws issued in 2020. The descriptive method was used for the concepts related to the subject of the study, and the analytical method of legal texts and provisions related to tax exemptions was used, with the use of extrapolation and deduction methods in studying judicial decisions and judgments to achieve the extent to which the will of the Yemeni tax legislator achieves the principle of tax justice by exempting small and smaller enterprises, employees of such enterprises, and small taxpayers on the proceeds of rented real estate from income taxes, as these categories constitute a broad rule of the tax community, in addition to exempting some necessary and important goods and services from the general sales tax. The study found some findings and a set of recommendations the most important of which is the differentiation of the Yemeni law regarding the tax treatment of granting tax exemption between taxpayers whose legal statuses are similar, especially taxpayers who pay taxes on wages and salaries. The study also reaches many recommendations, the most important of which is amending some provisions of the income tax law and the necessity of starting a general inventory for taxpayers.

Keywords: principle of tax justice, Tax Exemption, Taxpayers of Small and Smaller Enterprises, Income Taxes.

المقدمة:

تسعى كافة القوانين الضريبية الحديثة إلى تحقيق العدالة في المجال الضريبي من أجل خلق نظام ضريبي ينسجم مع متطلبات الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ويعد مبدأ العدالة الضريبية من أهم سمات النظام الضريبي التي يتطلع المقنن إلى إعماله عند وضع ذلك النظام لتحقيق التوازن بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين باعتبارها ضماناً حقيقية لهم في تلافي إجحاف الأعباء الضريبية بهم. وقد أدرك المقنن الضريبي اليمني أهمية قيام مبدأ العدالة الضريبية على فكرة التزام كل فرد خاضع للضريبة بدفعها وفقاً لمقدرته التكلفة، خاصة وأن فكرة الضريبة حديثاً تقوم على أساس التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع، لذلك قرر المقنن اليمني تخفيف الأعباء على مكلفي المنشآت الصغيرة والأصغر وتحقيق المنافع المباشرة وغير المباشرة للعاملين بتلك المنشآت، وصغار مكلفي الضريبة على ريع العقارات المؤجرة، باعتبار هذه الفئات هي التي تشكل قاعدةً واسعةً من المجتمع الضريبي. ومراعاةً من المقنن الضريبي للمكلفين من ذوي الدخل المحدود خاصةً في ظل الظروف الاستثنائية الراهنة التي تتفاقم تبعاتها جرّاء العدوان الظالم والحصار الجائر على اليمن منذ شهر مارس 2015م، فقد قرر إعفاء صغار المكلفين (مكلفي المنشآت الصغيرة والأصغر) والعاملين لديهم، وكذا إعفاء صغار مكلفي الضريبة على ريع العقارات المؤجرة من ضرائب الدخل، علاوةً على إعفاء بعض

السلع والخدمات الضرورية والهامة من الضريبة العامة على المبيعات.

ويتفق خبراء الاقتصاد والمالية العامة على أن إعمال العدالة الضريبية يُخفّف من حدة التفاوت بين الطبقات المختلفة في المجتمع، ويعمل على إعادة توزيع الدخل والثروات، والقضاء على التمييز بين فئات المجتمع⁽¹⁾.

وعلى هدي ما تقدّم ولما تكتسبه الإعفاءات الضريبية من أهمية، مما يحتم دراسة أثرها على المكلفين من ذوي الدخل المحدود، ومدى تحقيق تلك الإعفاءات لرغبة وإرادة المقنن الضريبي في تكريس وإعمال مبدأ العدالة الضريبية.

مشكلة الدراسة:

تتحصّر مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات التالية:

- هل حقق نظام الإعفاء من الضريبة إرادة المقنن اليمني في تكريس مبدأ العدالة الضريبية؟
- ما مدى تحقيق نظام الإعفاء من الضريبة لمبدأ العدالة الضريبية؟

فرضيات الدراسة

ينطلق موضوع الدراسة من الفرضيات التالية:

- أ- إعفاء المنشآت الصغيرة والأصغر ومستخدميهم وصغار مكلفي الضريبة على ريع العقارات من ضرائب الدخل أسهم في إرساء مبدأ العدالة الضريبية.

(1) د. جهاد مغاوري شحاتة: دور المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على القانون الضريبي، رسالة دكتوراه كلية الحقوق، جامعة حلوان، 2013م، ص 40.

ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م، وقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (19) لسنة 2001م.

- النطاق الزمني: المتمثل في فترة صدور وتطبيق تعديلات القوانين الضريبية عام 2020م.

منهجية الدراسة وإجراءاتها

تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي لمعرفة المفاهيم المتعلقة بالدراسة كمبدأ العدالة الضريبية والإعفاء من الضريبة، ودراسة النصوص القانونية لتبيان أثر الإعفاءات من الضريبة في تكريس مبدأ العدالة الضريبية من عدمه، مع الاستعانة بأسلوب الاستقراء والاستنباط لاستخلاص ما استقر عليه اجتهاد القضاء الضريبي اليمني بشأن الإعفاء من الضريبة كأحد آليات مبدأ العدالة الضريبية.

الدراسات السابقة

لا توجد دراسة متخصصة تناولت مبدأ العدالة الضريبية في اليمن نتيجة ندرة الدراسات في هذا المجال، إلا أن هناك دراستان تناولتا الضمانات القانونية للمكلف في المجال الضريبي وأشارت إلى مبدأ العدالة الضريبية كأحد الحقوق المكفولة قانوناً، كما توجد بعض الدراسات العربية التي تناولت مبدأ العدالة الضريبية، ولكنها لم تتطرق إلى عدالة الإعفاء الضريبي وسيتم الكشف عن محتوى تلك الدراسات فيما يلي:

- الدراسات اليمنية

- دراسة: (عبد الرزاق، 2008م)، (الضمانات الدستورية في النظام الضريبي للجمهورية اليمنية)

ب- إعفاء بعض السلع والخدمات من الضرائب غير المباشرة لتعزيز لمبدأ العدالة الضريبية، ومراعاة لأصحاب الدخل المحدودة.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى:

- بيان مفهوم مبدأ العدالة الضريبية وتوضيح أهدافه.
- تحليل النصوص القانونية ذات الصلة بالإعفاءات الضريبية ومدى تحقيقها لمبدأ العدالة الضريبية في قوانين الضرائب المباشرة وغير المباشرة الصادرة عام 2020م.

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة بأن البحث في موضوع العدالة الضريبية من أهم المواضيع المالية والقانونية وأكثرها تعقيداً لأن وجود أي نظام ضريبي سليم مرهون بعدالته، كون غياب العدالة كان مُحركاً أساسياً لانفجار الثورات ونشوب الصراعات⁽²⁾.

وتظهر أهمية البحث من خلال دراسة ماهية العدالة الضريبية وبيان أثر الإعفاءات الضريبية في ترسيخ مبدأ عدالة الضريبة، ورصد مظاهر الإخلال بذلك المبدأ في القانون الضريبي اليمني.

حدود الدراسة ومحدداتها

تحددت الدراسة بالحدود والمحددات الآتية:

ضبط حدود مشكلة البحث في النطاقين التاليين:

- النطاق المكاني: بدراسة أحكام القانونين رقمي (7، 8) لسنة 2020م بشأن تعديل قانون

(2) عبد الأمير شمس الدين: الضرائب، أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1978م، ص28.

العدالة الضريبية، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان أبرزها توصية المقنن برفع حد الإعفاء للمكلفين من الأشخاص الطبيعيين مراعاة للأعباء المعيشية، ولمبدأ شخصية الضريبة، مع تقرير إعفاء إضافي لأصحاب المرتبات والأجور مراعاة لمقدرتهم التكليفية المتدنية.

• الدراسات العربية:

- دراسة: (رأفت، شعبان 2023م)، (مظاهر العدالة الضريبية للفرائض المالية لغير المسلمين في الإسلام تطبيقاً على تشريعي الجزية والخراج) وهدفت الدراسة إلى الكشف عن عدالة الفكر المالي الإسلامي في فرض التكاليف المالية على غير المسلمين وتحديدًا فرض ضريبي الجزية والخراج، وخلصت الدراسة إلى أن المنظومة المالية في الفكر المالي الإسلامي قد بُنيت في إطار من العدالة الضريبية القائمة على الموازنة بين مصلحة المكلف ومصلحة المجتمع.

- دراسة: (عواجة، نبيل محمد 2019م) (مبدأ عدالة الضريبة في قضاء الدستورية "دراسة تحليلية") وهدفت هذه الدراسة إلى بيان قيمة العدالة الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية العليا في مصر، وإبراز دور رقابة القضاء المصري على دستورية القوانين الضريبية، وخلصت الدراسة إلى أن الممول والدولة هما جناحا العلاقة الضريبية، وكلما كان النص الضريبي محققاً للتوازن بين مصلحتيهما كان أقرب لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية.

وقد لاحظ الباحثان أن الدراسات - سألقة الذكر - وخاصة اليمنية منها قد حرصت على إبراز الضمانات الدستورية والقانونية للمكلف في المجال الضريبي سواء في قانون ضرائب الدخل الملغي رقم

وهدفت هذه الدراسة إلى بيان ماهية النظام الضريبي اليمني وتوضيح أهميته، ودراسة المبادئ الدستورية في المجال الضريبي وصور مخالفتها، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن قواعد الضريبة من القواعد الأمرة المتعلقة بالنظام العام التي لا يجوز مخالفتها، وأن السلطة القانونية هي المختصة بوضع أسعار الضريبة وأن المقنن الضريبي اليمني لم يراع مبدأ العدالة الضريبية عندما فرق بين الأشخاص الخاضعين للضريبة من زاوية تحديد السعر الضريبي، وخلصت الدراسة إلى توصيات منها مراعاة المقدرة التكليفية للمكلفين باعتبارها أحد تطبيقات فكرة العدالة الضريبية، وضرورة وضع سعر تصاعدي للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية يكون شامل التطبيق لجميع مكلفي الضريبة سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أم اعتباريين.

- دراسة: (جمالي جون، 2011م)، (ضمانات المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية) وتأثرت الدراسة بعض المشكلات الضريبية المؤثرة على حقوق مكلفي الضريبة ومنها تلك الصلاحيات الواسعة التي تُمنح للإدارة الضريبية ومدى توفير القانون الضريبي للضمانات الكافية للمكلف بما يمنع تعسف الإدارة في استعمال سلطتها، ويكفل تحقيق التوازن بين حماية حقوق الخزنة العامة وحقوق المكلفين، وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج التي من أهمها أن المقنن الضريبي اليمني لم يراع مبدأ العدالة الاجتماعية عند فرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، لا سيما الخاضعين للضريبة على المرتبات والأجور وعدم مراعاة مبدأ شخصية الضريبة كأحد مقومات مبدأ

لذلك سيتم تناول المفهوم اللغوي والاصطلاحي للعدالة الضريبية على النحو التالي:

أولاً: تعريف العدالة لُغَةً

يُعرف علماء اللغة العدالة بالقول (3) العدالة مصدر يُقال: عدل الرجل - بضم الدال - عدالةً، وعدولةً ومعدلةً فهو عدلٌ (*). أي مرضيٌّ يُفَنَعُ به قولاً أو حكماً، وعدلٌ عدالةٌ مُجرى الوصف المقصود به اسم الفاعل، واسم المفعول.

والعدالة: مُشتقة من المصدر "العدل" وقد عرّفت المصادر اللغوية العدل بأنه ما قام في النفس واستقامت عليه، كما قيل أنه لزوم الوسط، واجتباب الإفراط والتفريط(4).

ثانياً: تعريف الضريبة لُغَةً

حتى يكتمل المعنى ونصل إلى معرفة اللفظين المركبين لُغَةً (العدالة الضريبية) فيجدر بنا تعريف الضريبة وبيان معناها اللغوي فيما يلي:

أ- وردَ معنى الضريبة بأنها واحدة الضرائب التي تؤخذ في الأرصاد والجزية، ومنها جزية العبد: وهي غَلَّتُهُ، والضريبة هي الطبيعة والسجبة، وغيرها من المعاني الأخرى (5).

(31) لسنة 1991م، أو قانون ضرائب الدخل النافذ رقم (17) لسنة 2010م، ولكنهما لم تتناولوا الجوانب التفصيلية المتعلقة بالإعفاءات من الضريبة ودورها في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية في القانون اليمني، وهو ما تميزت به هذه الدراسة، كما أن الدراستين العربيتين الحديثتين قد أولت أحدهما جانب عدالة الفكر المالي الإسلامي في فرض ضريبتَي الجزية والخراج، كما هدفت الدراسة الأخرى إلى اقتفاء أثر العدالة الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية العليا في مصر.

المطلب الأول

مفهوم العدالة الضريبية وأهدافها

إن تعريف العدالة الضريبية لُغَةً واصطلاحاً يُعد بمثابة المفتاح لمعرفة أهداف العدالة الضريبية يميزها ويجعلها أكثر وضوحاً، وسيتم بيان كل ذلك في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: مفهوم العدالة الضريبية لغة واصطلاحاً.

الفرع الثاني: أهداف العدالة الضريبية.

الفرع الأول

مفهوم العدالة الضريبية لغة واصطلاحاً

يقضي الامام بتعريف العدالة الضريبية في اللغة أن يتم تجزئة اللفظ المركب من كلمتي (العدالة، الضريبة) ليسهل بيان المصدر اللغوي لكل مفردة،

(3) راجع في ذلك:

- محمد بن مكرم المشهور بابن منظور (ت 711هـ): لسان العرب، مادة عدل، ج9، دار إحياء التراث، بيروت، ط1، 1408هـ، ص 38، ص 88.

- مجد الدين محمد بن يعقوب الفيروز آبادي (ت 817هـ): القاموس المحيط، مؤسسة الرسالة، بيروت، ط2، 1987م، ص، ص 1331، 1332.

(*) كلمة عدل اسم جمع، واسم الجمع لا واحد له من لفظه، مثل: قوم، ورهط وإبل ونساء، وطائفة وجماعة، أو يكون له واحد من لفظه، مثل: زكب، وصحب، فيقال راكب وصاحب، انظر القاموس المحيط، ص 117.

(4) ابن منظور: لسان العرب المحيط، ج2، دار لسان العرب، بيروت، لبنان، ص 522.

(5) ابن منظور: لسان العرب المحيط، المرجع السابق، ص 314.

التصاعدي في فرض السعر الضريبي، بل يتطلب الأمر منح الإعفاءات لمقابلة الاعتبارات الشخصية وحسم التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، وتطبيق السعر الضريبي المناسب لفروع الدخل الذي سيتم فرض الضريبة عليه⁽⁹⁾.

وحاول جانب آخر من الفقه المالي وضع تعريف جامع للعدالة الضريبية بأنها "عملية مستمرة تبدأ من مرحلة فرض الضريبة بقانون وطريقة فرضها وكيفية تحصيلها، فلا يجوز أن تُفرض بطريقة تحكيمية أو قائمة على تمييز الفئات المجتمعية، باعتبار أن العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي هي الغاية والهدف العام للضريبة وضمان ذلك التأكيد على حقوق الممولين في توزيع اعبائهم الضريبية بما يتناسب وقدرة كل منهم في تحمل تلك الأعباء وضرورة منح صغار الممولين الحماية اللازمة التي تمكنهم من الإعفاء من الضريبة أو دفعها دون عناء⁽¹⁰⁾".

ومن خلال ما تقدّم وبالنظر إلى الاجتهادات الفقهية المتباينة بين فقهاء الفكر المالي التقليدي والحديث، ورغم صعوبة إيجاد تعريف جامع مانع، يرى الباحث أن العدالة الضريبية لا تعدو كونها (مجموعة القواعد والضمانات القانونية التي تنظم فرض الضريبة، وتبين إجراءات حصر وربط وتحصيل الضريبة أو الإعفاء منها كلاً بحسب

ب- الضريبة إتاوة، أو وظيفة يأخذها الملك ممن دونه، أو ما يؤدي العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه⁽⁶⁾.

ثالثاً: المعنى اللغوي للعدالة الضريبية

من خلال التعريفات اللغوية لمفردتي أو مصطلحي العدالة والضريبة فإنه يمكن تعريف العدالة الضريبية من منظور لغوي بأنها المعاملة المتماثلة أو المساواة في معاملة المكلفين بأداء الضريبة.

رابعاً: مفهوم العدالة الضريبية اصطلاحاً

تباينت اتجاهات الفقه المالي حول وضع تعريف لمفهوم العدالة الضريبية كُلاً حسب توجهاته، ومبعث ذلك التباين يعود إلى أن مُصطلح العدالة ذو معيار غامض ونسبي وقابل للتغيير والتعديل وفقاً لآراء الكاتب والزمان والمكان، فليس له مقياس مُطلق فكلُّ شعبٍ، بل وكلُّ فردٍ ينظر إلى العدالة من وجهة نظره الخاصة، فالمثل الأعلى للعدالة لطبقة ما يختلف عن الطبقة الأخرى، لذا اعتبره البعض مفهوماً مُعقداً⁽⁷⁾، ويذهب بعض فقهاء المالية المعاصرين إلى تعريف العدالة الضريبية كما يلي:

يشير رياض الشيخ إلى أن العدالة في أبسط معانيها مفهوم فلسفي وأخلاقي يختلف في مضمونه ومحتواه باختلاف الظروف الاجتماعية والتاريخية⁽⁸⁾. ويرى رفعت المحجوب أن فكرة العدالة في الفكر المالي الحديث لا تقتصر على اتباع الأسلوب

(9) رفعت المحجوب: المالية العامة، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، 1983م، ص 211.

(10) اكرامي بسيوني خطّاب: المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2012م، ص 106.

(6) أحمد الشرباصي: المعجم الاقتصادي الإسلامي، دار الجبل، بيروت، 1981م، ص 861.

(7) عبد الكريم صادق بركات وحامد عبد المجيد دراز: علم المالية العامة، ج2، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1971م، ص 405.

(8) رياض الشيخ: المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية، دراسة في الاقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966م، ص 453.

كانوا طبيعيين، أو معنويين، عن طريق دخولهم، أو ثروتهم كل حسب قدرته في تحمل الأعباء العامة⁽¹²⁾.

ويقضي هذا المفهوم أن المقدرة التكلفة تتطلب الأخذ ببعض المبادئ مثل مبدأ إعفاء الحد الأدنى للدخل، ومبدأ الخصم للأعباء العائلية، ومبدأ التمييز في المعاملة الضريبية بين الدخول من حيث مصدر الدخل، أو استعماله، ومبدأ التصاعد في معدل الضريبة⁽¹³⁾.

ولأهمية المقدرة التكلفة للمكلفين فسيتم بيان حجم تلك المقدرة والعبء الضريبي في اليمن وأثره على مبدأ العدالة الضريبية: حيث نشرت مجلة (دراسات استراتيجية) الصادرة من مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية العدد (36) دراسة عن حجم المقدرة التكلفة والعبء الضريبي في اليمن، وخلصت الدراسة إلى أن نسبة الطاقة الضريبية 14% من الناتج القومي الإجمالي، وذلك وفقاً لنموذج قياسي تبنته الدراسة، وبناءً على بيانات صادرة عن البنك الدولي لحوالي خمسا وعشرون دولة، تشترك مع الاقتصاد اليمني في الخصائص والسمات التي تتميز بها الدول النامية، وقدرت الدراسة وفق تلك البيانات أن العبء الضريبي المقصود به نسبة الحصيلة الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي قدره 10%، الأمر الذي يعني أن هناك فجوة بين الطاقة الضريبية والعبء الضريبي

مقدرته التكلفة ومراعاة الظروف والأعباء الشخصية والعائلية وحسم التكاليف اللازمة لتحقيق الدخل، وكفالة حقوق المكلفين في جميع تلك المراحل، بما يخلق شعوراً لديهم بالمساواة وعدم وطأة العبء الضريبي)، كما أن تحقيق العدالة الضريبية لا يكون مقصوراً على ما تُصدره الدولة من تشريعات؛ بل مناط تحقيق العدالة يتأتى عند تنفيذ تلك القوانين، الأمر الذي يقتضي إنفاذ تنفيذ القانون لإدارة تتوافر لديها مقومات تحقيق العدالة من نزاهة وكفاءة وشفافية، فضلاً عن القدرات الفنية والعلمية العالية.

الفرع الثاني

أهداف العدالة الضريبية

تعمل القاعدة الضريبية على تتبع الأفكار العامة لمبدأ العدالة وتحقيق المساواة بين الأفراد وتضع من الأحكام القانونية ما يصون قدسيتها، ويبعث الطمأنينة لدى الممولين في كل التزاماتهم الضريبية نحوها⁽¹¹⁾.

ومن أهم أهداف العدالة الضريبية التي تتوخى تحقيقها مراعاة المقدرة التكلفة للمكلفين، وصون ملكياتهم الخاصة، وصولاً إلى تحقيق الهدف العام وهو العدالة الاجتماعية، وسيتم تناول تلك الأهداف فيما يلي:

أولاً: مراعاة المقدرة التكلفة للمكلفين

ترمي العدالة الضريبية إلى مراعاة المقدرة التكلفة للمكلف على تحمل العبء الضريبي، ويقصد بالمقدرة التكلفة للمكلف أي مساهمة الأفراد سواءً

- محمد محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000م، ص 167.

(13) محمد حلمي مراد: مالية الدولة، مكتبة نهضة مصر، القاهرة، 1959م، ص 230.

(11) زين العابدين ناصر: علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974م، ص 178.

(12) راجع في ذلك:

- عاطف محمد موسى: العدالة الضريبية في القانون الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، القاهرة، ط1، 2011م، ص 80.

وجود فاقد ضريبي يقدر بنسبة 4% من الناتج القومي الاجمالي⁽¹⁴⁾.

ويرى الباحثان أن أسباب الفجوة بين الطاقة الضريبية والعبء الضريبي تعود إلى عوامل متعددة أهمها:

1- غياب العدالة الضريبية.

2- ضعف أداء الإدارة الضريبية.

3- انخفاض وتدني الوعي الضريبي لدى المجتمع. ويتم مراعاة المقدرة التكلفة للمكلف في مرحلة تقدير الضريبة بأن تتراوح المقدرة التكلفة بين الارتفاع والانخفاض مع قدرة الوعاء الضريبي على تحمل عبء ووظة الضريبة، دون التأثير على ذلك الوعاء بالزوال، أو الانهك، أو الانتقاص منه على نحو جائر يخالف الدستور، كما تقتضي مراعاة المقدرة التكلفة أن تكون هناك معاملة ضريبية متماثلة لذوي المقدرات التكلفة المتساوية، تأسيساً على تماثل مراكزهم القانونية⁽¹⁵⁾.

ثانياً: صون الملكية الخاصة

تهدف العدالة الضريبية إلى عدم استغراق الضريبة كامل الوعاء فالأصل أن الضرائب لا تفرض إلا على الدخل لأنها تتكرر سنوياً، أما إذا تجاوزت الضرائب دخل الأفراد وامتدت إلى رأس المال المنتج لهذا الدخل فإنها تلتهم تدريجياً رأس المال القومي مما يناهض مبدأ العدالة الضريبية⁽¹⁶⁾.

وفرض الضريبة على رأس المال يعد مخالفة للقاعدة الضريبية الأصلية - وهي عدم امتداد الضريبة إلى رأس المال - ويرجع السبب في فرضها إلى الأزمات المالية التي قد تمر بها الدول على إثر الحروب⁽¹⁷⁾.

ويعد الحق في صون الملكية الخاصة أحد أهم الحقوق الدستورية التي تجمع على حمايته كافة الأنظمة القانونية وإحاطته بكافة الضمانات، وحمايته من أي اعتداء أيًا كان مصدره، لذا كان لزاماً وفي ضوء الحماية المكرسة دستورياً، عدم جواز فرض ضريبة تؤدي إلى تآكل وانتقاص رأس مال المكلف ولو تدريجياً، لأن الأمر يتعارض مع طاقة المكلف ومقدرته على تحمل العبء الضريبي ولذلك يعد أحد الثوابت والأهداف التي يقوم على حمايتها مبدأ العدالة الضريبية، ذلك أن الضريبة في أساسها الدستوري تستند إلى أنها تُفرض وتُحصّل من المال الخاص بالمولد ولكنه لا يجوز الادعاء بأن الضريبة في ذاتها . متى استوفت أوضاعها الدستورية . يمكن أن تُشكّل عدواناً على الملكية الخاصة⁽¹⁸⁾.

وقد كرّس قضاء المحكمة الدستورية المصرية مبدأ العدالة الضريبية من زاوية الذود عن حياض الملكية الخاصة للممول، حيث ارتأت المحكمة الدستورية عدم جواز فرض ضريبة على رؤوس أموال المكلفين بها بما يجتثها، أو يقلصها إلى حد كبير لتخرج بتمامها أو في كثير من أجزاءها من يد

⁽¹⁴⁾ محمد حلمي مراد: مالية الدولة: مرجع سابق، ص 187.

⁽¹⁷⁾ د. رفعت المحجوب: المالية العامة، مرجع سابق، ص 204، 208.

⁽¹⁸⁾ حسين كامل وداعة: دور الضوابط الدستورية في رسم السياسة الضريبية، دروب المعرفة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ط1، 2022م، ص 264.

⁽¹⁴⁾ مصطفى حسين المتوكّل ومحمد أحمد الحاوري: اقتصاديات المالية العامة، دراسة في اتجاهات المالية العامة في الدول النامية مع التطبيق على الجمهورية اليمنية، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، طبعة منقحة، 2009م، ص 125.

⁽¹⁵⁾ نبيل محمد عبد الحليم عواجة: مبدأ عدالة الضريبة في قضاء الدستورية، دار النهضة العربية، القاهرة، ط1، 2019م، ص 490.

فبدون الضرائب العادلة لا يمكن تحقيق العدالة الاجتماعية كما ينبغي فالعدالة الاجتماعية تتحسن بتحقيق شرطين هما⁽²¹⁾:

أ- تأمين إيرادات مالية كافية للدولة من خلال الضريبة العادلة على دخول و ثروات المؤسسات والأفراد.

ب- توزيع الدخل القومي توزيعاً عادلاً يهدف إلى الحد من الفروق الاجتماعية وضمان العيش الكريم للجميع، حيث تتطلب العدالة الضريبية مراعاة النظام الضريبي للمقدرة التكليفية للممول، ووضع حد للإعفاء الضريبي يعني الفقراء ومحدودي الدخل من دفع الضرائب ويوقف في ذات الوقت توسع السلطة في فرض الضرائب الأكثر ظُلماً، وهي الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات التي تساوي بين الفقراء والأغنياء عند شراء تلك السلع والخدمات، وقد انتشرت الضريبة التصاعدية مع تزايد أنصار العدالة الاجتماعية فالضريبة التصاعدية تؤدي إلى عدم تركيز الثروات في أيدي قليلة، كما تعد مدخلاً مهماً لتغيرات سياسية وإحداث نوع من العدالة الاجتماعية التي تتحقق وفق قانون المنفعة الحدية المتناقصة للدخل، حيث أن المنفعة الحدية تتناقص كلما ازدادت كمية النقود التي يملكها الفرد، حيث تعمل الضرائب التصاعدية القائمة على مبدأ عدالة الضريبة، لجمع أكبر جزء ممكن من دخول الأثرياء وانفاقها لصالح الفقراء، وهو ما يؤدي إلى تقليص الفجوة

أصحابها، مما يفقد الضريبة وظيفتها الأساسية بوصفها إسهاماً منطقياً من الملتزمين بأدائها في تحمل نصيبهم من الأعباء العامة، لتغطية تكلفتها⁽¹⁹⁾.

ثالثاً: تحقيق العدالة الاجتماعية

تعني العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي أنها الهدف العام والغاية التي يجب أن تقوم عليها الضريبة في جميع مراحلها ابتداءً من إعداد مشروع قانونها حتى إصداره، ومروراً بمراحل تحديد وعائها وإجراءات ربطها حتى تحصيلها وذلك من خلال التأكيد على حق الممولين في توزيع أعباءهم الضريبية، بقدر يتناسب مع مقدرة كل منهم في تحمل تلك الأعباء، مع ضرورة أن يمنح الممولين الأقل مقدرة القدر المتناسب من الحماية حتى يمكنهم الإعفاء منها أو دفعها دون عناء ويتناسب ذلك الهدف العام طردياً مع إقدام الأفراد على دفع الضريبة اختياراً، وعكسياً مع زيادة حالات التهرب منها⁽²⁰⁾.

وقد تتداخل بعض المبادئ الأخرى مع مبدأ العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي مثل مبدأ المساواة أمام الضريبة باعتباره أحد أوجه العدالة الاجتماعية الذي يعد أساس كل الحقوق والحريات العامة، فالعدالة الاجتماعية تعني في الأساس المساواة في الحقوق والواجبات.

وتعمل الدول على الارتقاء بأنظمتها الضريبية القائمة على مبادئ العدالة والمساواة للإسهام في تنمية مواردها، وإعادة توزيع الدخل بصورة عادلة وبما يحقق العدالة الاجتماعية من خلال العدالة الضريبية،

⁽²¹⁾ محمد إبراهيم محمود الشافعي: الضرائب التصاعدية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية، بحث مقدم لمؤتمر كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، يومي 19، 20 فبراير 2014م، ص 5.

⁽¹⁹⁾ نبيل محمد عواعة: مبدأ عدالة الضريبة في قضاء الدستورية، مرجع سابق، ص 430.

⁽²⁰⁾ إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب: المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص 106.

الفرع الأول

ماهية الإعفاء الضريبي وعلاقته بمبدأ العدالة

الضريبية

أولاً: تعريف الإعفاء الضريبي

يُقصد بالإعفاء الضريبي تنازل الدولة عن حقها في فرض وتحصيل الضريبة بناءً على تشريع ضريبي، أو غيره عن إيراد خاضع أصلاً للضريبة وفقاً لاعتبارات اجتماعية، واقتصادية، ومن ثم يصبح الإعفاء الضريبي ميزةً تمنحها السلطة العامة بنص القانون للشخص الطبيعي، أو المعنوي، ترمي من وراءه تحقيق جملة من الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية⁽²³⁾، وتعتبر الإعفاءات الضريبية ضرباً من ضروب الحوافز الضريبية تتخذها السلطة الضريبية المختصة وفقاً لسياسة ضريبية معينة بقصد منح مزايا، أو اعتمادات ضريبية لتحقيق أهداف محددة.

ويرى البعض أنه لا يمكن التعويل على التعريف السابق كتعريف جامع مانع لماهية الإعفاء الضريبي، لأن الفقه المالي لم يخُص في تعريفٍ مُحدّدٍ للإعفاء الضريبي وإنما حدد أنواعه وأسباب منحه⁽²⁴⁾.

كما يرى بعض الباحثين أن من شأن وضع تعريف جامع مانع للإعفاء الضريبي أن يؤدي إلى توسيع أو تضيق الإطار الذي يحيط بهذا المفهوم، مما قد يؤدي بدوره إلى خلل في عمل السلطة المالية عند منحها للإعفاء الضريبي، كون الفقه الضريبي

بين الطبقات والقضاء على التفاوت الاجتماعي المناقض لمبدأ العدالة الاجتماعية⁽²²⁾.

وبناءً على ما سبق فإن استخدام نظام الضريبة التصاعدية لتحقيق العدالة الاجتماعية والحد من التوزيع غير العادل للدخول يتوقف على مجموعة من العوامل أهمها:

1. معدل التضخم السائد، ومدى تناسب معدل السعر الضريبي مع مستوى الدخل الفعلية.
2. حجم الإعفاءات المقررة، وطبيعة وعاء الضريبة، لذلك فإن استخدام الضريبة التصاعدية القائمة على فكرة العدالة الضريبية بغرض تحقيق العدالة الاجتماعية لا بد أن يتم بحكمة وضرورة الموازنة بين الإصلاح الاجتماعي ومراعاة البعد الاقتصادي.

المطلب الثاني

الإعفاءات الضريبية في قوانين الضرائب

اليمنية

تقتضي الدراسة بيان ماهية الإعفاء الضريبي، وعلاقته بمبدأ العدالة الضريبية، ومن ثم رصد أثر الإعفاء الضريبي على تحقيق ذلك المبدأ في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: ماهية الإعفاء الضريبي وعلاقته بمبدأ العدالة الضريبية.

الفرع الثاني: تأثير الإعفاءات الضريبية على مبدأ العدالة الضريبية في القانون اليمني.

⁽²⁴⁾ معتصم محمد دفع الله القرشي: أثر الإعفاءات الضريبية لمنظمات

الأعمال على الإيرادات الضريبية، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2010م، ص123.

⁽²²⁾ محمد فوزي نويحي: الحماية الدستورية للعدالة الاجتماعية، دار مصر للنشر والتوزيع، القاهرة، ط1، 2020م، ص174.

⁽²³⁾ الوليد صالح عبد العزيز: دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، فرع بني سويف، 2002م، ص16.

من الضريبة تحقيقاً لغايات معينة وجوب مراعاة المساواة بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم شروط الإعفاء وفقاً لقواعد عامة ومجردة، بما يحقق مبدأ المساواة في التمتع بالإعفاء من الضريبة باعتباره هدفاً من أهداف العدالة الضريبية⁽²⁷⁾.

ويتجه الفكر القانوني الحديث إلى السماح بالإعفاءات الضريبية المعقولة القائمة على المقدرة التكلفة للممولين، أو على أسباب ترتبط بالمنفعة العامة لتحقيق العدالة المالية على الوجه الأمثل، بشرط ألا يتقرر الإعفاء من الضريبة لأسباب طائفية، أو دينية، أو سياسية، أو عنصرية⁽²⁸⁾.

الفرع الثاني

تأثير الإعفاءات الضريبية على مبدأ العدالة

الضريبة في قوانين الضرائب اليمنية

شرعت الحكومة اليمنية (حكومة الإنقاذ الوطني بصنعاء) مع مطلع العام 2020م في تدشين البرامج التنفيذية للمرحلة الأولى - مرحلة الصمود والتعافي الاقتصادي - التي تأتي في إطار تنفيذ البرنامج الشامل لتحقيق الرؤية الوطنية لبناء الدولة اليمنية الحديثة^(*)، وقد تضمنت آليات تنفيذ هذه المرحلة

يمثل مصدرًا مهمًا ترجع إليه السلطة المالية بعد القانون⁽²⁵⁾.

ثانياً: عناصر الإعفاء الضريبي

يرى البعض⁽²⁶⁾ أن الإعفاء الضريبي يتكون من عناصر ثلاثة هي أن الاعفاء ميزة ممنوحة للشخص الطبيعي والمعنوي وتقوم السلطة العامة بمنحه بموجب نص القانون بهدف تحقيق جملة من الغايات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ويضيف الباحث أن من عناصر الإعفاء الضريبي أن الإعفاء من الضريبة قد يُوجَّه صوب سلع بعينها بقصد إحداث آثار معينة.

ثالثاً: العلاقة بين الإعفاء الضريبي ومبدأ العدالة الضريبية

يؤدي الإعفاء من الضريبة إلى حرمان الدولة من بعض مواردها، كما يؤدي من جانب آخر إلى عدم المساواة أمام الضريبة بين المكلفين، لأن الإعفاء يجعل المركز المالي للمكلف المعفي من الضريبة أفضل من بقية المكلفين، كما تعد سياسة الإعفاء من الضريبة خروجاً على قاعدة عمومية الفرض الضريبي، وبالتالي مناهضة مبدأي العدالة والمساواة أمامها، مما يحتم على المقتن عندما يقرر الإعفاء

(25) حسن النجفي: معجم المصطلحات التجارية والمصرفية، دار آفاق عربية للطباعة، بغداد، ط3، 1984م، ص428.

(26) خليل فريد طريف: المعاملة الضريبية للاستثمار العربي الوافد إلى الأردن، ندوة المعاملة الضريبية للاستثمار العربي الوافد إلى الأقطار العربية، دون ناشر، عمّان، 1984م، ص6.

(27) محمد الشافعي أبو رواس: مبدأ المساواة في النظام الإسلامي، دراسة تأصيلية مقارنة، دون دار نشر، 1985م، ص179.

(28) زكي عبد المتعال: أصول علم المالية العامة والقانون المالي المصري، دار المعارف، القاهرة، 1969م، ص232.

(*) الرؤية الوطنية لبناء الدولة اليمنية الحديثة: هي عمل استراتيجي ومُتطلَّب وطني وخارطة طريق لبناء الدولة العصرية الحديثة، وهي ثمرة نهج تشاركي ومشاورات مكثفة على المستويين الرسمي والمجتمعي، وقد

أقر المجلس السياسي الأعلى للجمهورية اليمنية هذه الرؤية الوطنية بتاريخ 26 مارس 2019م، وتهدف إلى تدشين مرحلة جديدة من البناء والتأسيس لمستقبل الوطن اليمني، وتحقيق الرفاهية لأبنائه، يمثل النظام الجمهوري والالتزام بالدستور والقوانين منهجاً للدولة اليمنية الحديثة التي يعد من أهم مبادئها تحقيق العدالة الاجتماعية، والمواطنة المتساوية، واحترام الحقوق والحريات ضمن الثوابت الدينية والقيم الوطنية، ويتم تنفيذ هذه الرؤية خلال ثلاث مراحل استراتيجية، المرحلة الأولى تنفيذ استراتيجية الصمود والتعافي 2019م - 2020م، والمرحلة الثانية تنفيذ استراتيجية البنية المؤسسية وإعادة البناء وتعزيز مقومات الاستقرار 2021م - 2025م، وتتعلق المرحلة الثالثة بتنفيذ استراتيجية النهوض والتميز 2026م - 2030م، للمزيد راجع كتاب الرؤية الوطنية لبناء

الأولى من تنفيذ الرؤية الوطنية مجموعةً من الإعفاءات الضريبية والجمركية لبعض مكلفي الدخل وبعض السلع.

ب- التوجه نحو تحقيق نسب مرتفعة من الاكتفاء الذاتي من التصنيع في مجال الأدوية والمستلزمات الطبية.

ج- إزالة التشوه القائم في قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (19) لسنة 2001م، لمناهضة بعض مواده لمبدأ المساواة أمام الضريبة وإهدار مبدأ العدالة الضريبية، حيث كان يُخضع مُدخلات الإنتاج الدوائي للضرائب والجمارك، في حين تتمتع السلع الدوائية الجاهزة ذات المصدر الخارجي بالإعفاء الضريبي والجمركي، مما استوجب تدخل المقنن لإعفاء الأدوية ومدخلات إنتاجها، وكذا إعفاء المستلزمات الطبية المُنتجة محلياً ومدخلات إنتاجها من الضريبة العامة على المبيعات والرسوم الجمركية.

د- دعم وخفض كلفة الإنتاج على المزارعين بما يحقق معدلات مرتفعة من الاكتفاء الذاتي في المجال الزراعي، ويتأتى ذلك من خلال إعفاء المعدات الزراعية التي تعمل بالطاقة المتجددة المُستوردة، ومدخلات إنتاج وتصنيع مثل هذه المعدات من ضريبة المبيعات والرسوم الجمركية، وإعفاء المُنتج الزراعي المحلي النهائي من هذه المعدات من ضريبة المبيعات.

ضرورة مراجعة القوانين الضريبية والجمركية، ورفع مشاريع التعديلات القانونية إلى البرلمان لمناقشتها وإقرارها، وتتصّب تلك التعديلات في تقرير مجموعة من الإعفاءات الضريبية والجمركية لبعض مكلفي الضرائب على الدخل، وبعض السلع، وتتمثل في إعفاء صغار المكلفين والمنشآت الأصغر من كافة أنواع الضرائب، وإعفاء مدخلات الإنتاج الدوائي والمستلزمات الطبية من كافة أنواع الضرائب والرسوم غير المباشرة، بالإضافة إلى إعفاء مدخلات واستثمارات الطاقة المتجددة من كافة الرسوم، وقد قام البرلمان بمناقشة مشاريع التعديلات القانونية وإقرارها ومن ثم إصدارها بموجب القانون رقم (7) لسنة 2020م بتعديل قانون ضريبة المبيعات رقم (19) لسنة 1991م، والقانون رقم (8) لسنة 2020م بتعديل قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

وفي ضوء ما سبق، ولأهمية الإعفاءات الضريبية وبيان آثارها على مبدأ العدالة الضريبية فسيتم دراستها وتحليلها في الفقرات التالية:

أولاً: مبررات تعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقمي (7) لسنة 2020م⁽²⁹⁾:

أ- تنفيذ مرحلة الاستراتيجية الأولى للرؤية الوطنية لبناء الدولة اليمنية الحديثة، وهي مرحلة الصمود والتعافي المُزمنة بالفترة (2019م - 2020م) باعتبار القوانين الضريبية أحد أهم الموجهات الاقتصادية، مما يستوجب إعادة مراجعتها وتحديثها، وقد تضمّنت برامج المرحلة

(29) للمزيد راجع في ذلك: المذكرة الإيضاحية بشأن مشاريع التعديلات على بعض القوانين الضريبية والجمركية الصادرة بموجب الرقم (110/80م.و) بتاريخ 8 فبراير 2020م، وزارة المالية اليمنية، صنعاء.

الدولة اليمنية الحديثة، يَدّ تبنى ويَدّ تحمي، الصادر عن المجلس السياسي الأعلى، صنعاء، بتاريخ 26 مارس 2019م.

ب- تحقيق معدلات عالية من الاكتفاء الذاتي في المجال الزراعي عن طريق دعم وخفض كلفة الإنتاج على المزارع اليمني بإعفاء المعدات الزراعية التي تعمل بالطاقة المتجددة المستوردة، وإعفاء مدخلات إنتاج وتصنيع هذه المعدات من ضريبة المبيعات، علاوةً على إعفاء المنتج المحلي النهائي من هذه المعدات من الضريبة.

ج- تحفيز النشاط الاستثماري في مجال الإنتاج من مصادر الطاقة المتجددة، باعتبارها البديل الأمثل للمصادر التقليدية التي تعتمد على الفحم، أو مشتقات النفط والغاز، وتشجيع التوجه نحو استهلاك هذا النوع من مصادر الطاقة، ويسهم الإعفاء من الضريبة العامة على المبيعات والرسوم الجمركية في تشجيع وتحفيز الاستثمار في تلك المجالات، والاقبال على استهلاك واستخدام تلك الأنواع من مصادر الطاقة البديلة.

ثالثاً: أحكام الإعفاء من الضرائب في تعديلات القوانين الضريبية الصادرة عام 2020م

شملت التعديلات القانونية الصادرة عام 2020م قوانين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، على النحو التالي:

أ- أحكام الإعفاءات الضريبية في القانون رقم (7) لسنة 2020م بتعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات: تركزت التعديلات الواردة في القانون المذكور على إعفاء مجموعة من السلع من ضريبة

هـ- تشجيع الاستثمار في مجال الإنتاج من مصادر الطاقة المتجددة بدلاً من المصادر التقليدية المعتمدة على الفحم أو مشتقات النفط أو الغاز، وتعزيز التوجه نحو الاستهلاك لهذا النوع من مصادر الطاقة، عن طريق الإعفاء من ضريبة المبيعات والرسوم الجمركية لمجموعة من السلع كالسيارات التي تعمل كلياً أو جزئياً بالطاقة الكهربائية، أو الشمسية، وأنظمة وأجهزة الطاقة المتجددة، ومدخلات إنتاج وتصنيع وسائل توليد الطاقة المتجددة، وكذلك مشاريع إنشاء محطات إنتاج وتوليد الطاقة المتجددة.

ثانياً: أهداف الإعفاء الضريبي وفقاً للقانون رقم (7) لسنة 2020م بتعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (19) لسنة 2001م

يهدف المقنن الضريبي اليمني إلى التخفيف من العبء الضريبي الذي يثقل كاهل المواطن ذي الدخل المحدود، من خلال إعادة النظر في القوانين الضريبية بقصد تحقيق العدالة الاجتماعية، وتوزيع الأعباء والتكاليف المالية بصورة عادلة، وبحسب المقدرة التكلفة، ومن أهم أهداف المقنن من وراء تلك التعديلات ما يلي⁽³⁰⁾:

أ- تعزيز معدلات نمو الصناعات الوطنية وفي مقدمتها الصناعات الدوائية وتنويعها، وتحقيق نسب عالية من الاكتفاء الذاتي من تلك المنتجات، ويتأتى ذلك عن طريق منح المنتجات الوطنية مزيداً من الحماية والرعاية والدعم والتحفيز لمنافسة المنتج الخارجي في الجودة والسعر المناسب للمواطن المستهلك.

(30) للمزيد راجع المذكرة الإيضاحية لمشاريع التعديلات على بعض القوانين الضريبية الصادرة برقم (80-110م.و) بتاريخ 8 فبراير 2020م، وزارة المالية اليمنية، صنعاء، ص 3.

الوطني ، ويعتبر ذلك التمييز غير المبرر عوارًا قانونيًا، بجانب مبدأ المساواة أمام الضريبة، ويتضمن إهدارًا لمبدأ عدالتها، مما استدعى إزالة ذلك العوار من خلال التعديل القانوني الوارد بالقانون رقم (7) لسنة 2020م، حيث تم إضافة البندين (7، 13) إلى الفقرة (ب) من المادة (40) من قانون الضريبة العامة على المبيعات، وبموجبها تم إعفاء السلعتين التاليتين من ضريبة المبيعات وهما مدخلات الإنتاج للتصنيع الدوائي والمستلزمات الطبية (المواد الخام الرئيسية والمساعدة، ومواد التعبئة والتغليف) لمصانع الأدوية ومصانع المستلزمات الطبية المسجلة المرخصة من الهيئة العامة للاستثمار بناءً على موافقة الهيئة العليا للأدوية، ووفقًا للقوائم المعتمدة من الهيئتين السابقتين والمستندة إلى المعادلة المعيارية الصناعية لكل منتج دوائي ومستلزم طبي، وإعفاء المستلزمات الطبية المصنعة محليًا.

3. كما قرر المقنن اليمني إسقاط ضرائب المبيعات المستحقة عن الفترات السابقة لصدور القانون عن مُصنّعي الأدوية المنتجة محليًا التي فرضت على مدخلات إنتاج الأدوية المصنعة محليًا، وما يرتبط بتلك الضرائب من غرامات وعقوبات ومبالغ إضافية وغيرها المنصوص عليها في القانون، وإلغاء أي ربوطات ضريبية تتعلق بتلك الفترات الضريبية بما في ذلك إعفاء أية أرصدة نهائية ترتبط بمدخلات الإنتاج الدوائي للمُصنّعين المحليين عن تلك الفترات الضريبية.

المبيعات، لاعتبارات اقتصادية واجتماعية ونبينا فيما يلي:

1. محاولة المقنن إضفاء وتعزيز مبدأ تشخيص الضريبة رغم أن ضريبة المبيعات من الضرائب غير المباشرة التي توصف بأنها ضريبة عمياء، لا تراعي التزامات وظروف المكلف، لأن جميع الأفراد يشتركون في تحمل عبئها، وهي ضريبة تعد في نظر كثير من الكُتّاب بأنها غير عادلة لأنها أثقل عبءً على الفقراء منها على الأغنياء القادرين، وتبعُد عن العدالة لعدم إمكانية الوقوف على مدى راجعيتها، ولعدم تناسبها مع المقدرة التكلفة للممولين⁽³¹⁾، ولذلك حاول المقنن الضريبي اليمني إضفاء بعض عناصر تشخيص الضريبة بإضافة المزيد من الإعفاءات المنصوص عليها في الفقرة (ب) من المادة (40) من قانون الضريبة العامة على المبيعات، حيث قرر المقنن التوسع في نطاق الإعفاءات من ضريبة المبيعات بإصدار القانون رقم (7) لسنة 2020م الذي تضمنت المادة (1) منه إضافة مجموعة من الإعفاءات الضريبية لعددٍ من السلع بقصد التخفيف من أعباء الضريبة وتحقيق الاعتبارات الاقتصادية.

2. إزالة التشوه القائم في قانون الضريبة العامة على المبيعات تحقيقًا لمبدأي المساواة والعدالة الضريبية، حيث يقرر القانون معاملة ضريبية تفضيلية لسلعة الدواء ذات المصدر الخارجي بإعفاءها من الضريبة العامة على المبيعات⁽³²⁾، بينما تخضع للضريبة مدخلات الإنتاج الدوائي

⁽³²⁾ الفقرة (ب) من المادة (40) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (19) لسنة 2001م المعدل بالقانون رقم (42) لسنة 2005م.

⁽³¹⁾ محمد عبد المنعم الجمال: السياسة الضريبية، دار الشرق العربي، دون سنة ومكان النشر، ص، ص 318، 319.

الصغيرة والأصغر ومستخدميهم، وصغار مكلفي ضريبة ريع العقارات وعلى النحو التالي:

1. مكلفي المنشآت الصغيرة والأصغر الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي (إجمالي قيمة مبيعاته السنوية، أو إجمالي إيراداته السنوية) مبلغ (20,000,000) عشرين مليون ريال، من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وضريبة الأرباح غير التجارية وغير الصناعية"، إلا أن المقنن قرر استثناء مجموعة من الأنشطة التي يزاولها بعض صغار المكلفين من الإعفاء من ضريبتهم الأرباح والمهن وتلك الأنشطة المستثناة من الإعفاء هي⁽³⁴⁾ (الاستيراد، الصرافة وتحويل الأموال، التوريدات والمقاولات، الذهب، والمجوهرات، الأطباء، المهندسين، المحامين، المحاسبين القانونيين، الاستشاريين، المكلف الأجنبي الطبيعي والاعتباري).
 2. يسري الإعفاء من ضريبة المراتب والأجور وما في حكمها على الموظفين والمستخدمين لدى المنشآت الصغيرة والأصغر.
 3. يُعفى صغار مكلفي الضريبة على ريع العقارات الذين لا يتجاوز مقدار ريع عقاراتهم المؤجرة شهرياً مبلغ (50,000) خمسون ألف ريال.
 4. الواجبات التي قررها القانون على صغار المكلفين للتمتع بالإعفاء من ضرائب الدخل⁽³⁵⁾:
- رتب القانون عدداً من الالتزامات على مكلفي

4. انقضاء الخصومة الضريبية، بموجب نص الفقرة (ج) من المادة (40) الذي قرر انقضاء الخصومة المتعلقة بالمنازعات حول الربط الضريبي على مدخلات الإنتاج الدوائي المُصنَّع محلياً في أي مرحلة من مراحل الاعتراضات والطعون والمنازعات في مختلف درجات التقاضي⁽³³⁾.

ب- الأحكام التي تنظم الإعفاء من ضرائب الدخل بموجب القانون رقم (8) لسنة 2020م بتعديل قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م^(*): إدراكاً من المقنن الضريبي اليمني لأهمية تخفيف الأعباء على مكلفي المنشآت الصغيرة والأصغر والعاملين بتلك المنشآت، وصغار مكلفي الضريبة على ريع العقارات المؤجرة، باعتبار هذه الفئات هي التي تشكل قاعدةً واسعةً من المجتمع الضريبي ومراعاةً للمكلفين ذوي الدخل المحدودة خاصةً في ظل الظروف الاستثنائية الراهنة التي تتفاقم تبعاتها جرّاء العدوان الظالم والحصار الجائر على اليمن منذ شهر مارس 2015م، فقد قرر المقنن اليمني إعفاء صغار المكلفين (مكلفي المنشآت الصغيرة والأصغر) والعاملين لديهم، وكذا إعفاء صغار مكلفي الضريبة على ريع العقارات المؤجرة من ضرائب الدخل وفقاً للمعايير المحددة بالمادة (1) من القانون رقم (8) لسنة 2020م والتي تنص على "استثناءً من الأحكام الواردة في القانون يُعفى من تاريخ العمل بهذا القانون مكلفي المنشآت

ويتألف القانون من أربع مواد وتسع فقرات، ويتضمن إضافة الفقرة (ج) إلى المادة (160) من قانون ضرائب الدخل النافذ.

⁽³⁴⁾ الفقرة (أولاً) من المادة (1) من القانون رقم (8) لسنة 2020م بتعديل قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

⁽³⁵⁾ الفقرة (خامساً) من المادة (1) من القانون رقم (8) لسنة 2020م بتعديل قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

⁽³³⁾ المادة (2) من القانون رقم (7) لسنة 2020م بتعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (19) لسنة 2001م.

^(*) صدر القانون رقم (8) لسنة 2020م بتعديل القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل بتاريخ 10 رمضان 1441هـ الموافق 3مايو 2020م، وتم نشره بالجريدة الرسمية العدد (7/أ) لعام 2020م،

الإعفاء وذلك خلال الفترة القانونية لتقديم الاقرارات (يناير - إبريل) من السنة التالية عن السنة التي تجاوز فيها سقف الإعفاء إلى الإدارة الضريبية الواقع في نطاق اختصاصها، ووفقاً للنموذج المعد لهذا الغرض، ويصبح ملزماً بتنفيذ أحكام قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م، كما يجب على المكلف إبلاغ الإدارة الضريبية عند ممارسة المكلف النشاط الجديد، أو تأجير العقار لأول مرة خلال ستين يوماً من تاريخ بدء النشاط، أو التأجير وفقاً للنموذج المعد لهذا الغرض عبر البريد المسجل، أو أي وسيلة أخرى تحددها اللائحة التنفيذية للقانون⁽³⁶⁾.

5. عدم جواز المطالبة باسترداد المبالغ المسددة أو المَحْصَلَة قبل صدور القانون⁽³⁷⁾ حتى يمكن لصغار المكلفين التمتع بالإعفاء من ضرائب الدخل فإنه لا يحق للمكلف مطالبة الإدارة الضريبية باسترداد أية مبالغ سبق أن سددها أو تم تحصيلها قبل صدور القانون.

6. سلطة الإدارة الضريبية في مراجعة الاقرارات المقدمة من صغار المكلفين⁽³⁸⁾: أجاز المقنن للإدارة الضريبية الحق في مراجعة الاقرارات المقدمة من صغار المكلفين سواءً حال تقديم الإقرار أو مراجعة لاحقة إذا توافرت مستندات صحيحة تثبت عدم صحة رقم الأعمال الوارد

المنشآت الصغيرة والأصغر وصغار مكلفي ريع العقارات المؤجرة كشرط يجب الوفاء بها للتمتع بالإعفاء من ضرائب الدخل ومن أهمها تقديم الاقرارات الضريبية السنوية أو الدورية في الحالات التالية:

- الحالة الأولى: تقديم إقرار للإدارة الضريبية المختصة عن السنة الضريبية 2019م وفقاً للنموذج المعد لهذا الغرض عبر البريد المسجل، أو أي وسيلة أخرى تحددها اللائحة التنفيذية، خلال فترة ستة أشهر من تاريخ صدور هذا القانون.

- الحالة الثانية: تقديم إقرار كل ثلاث سنوات بدءاً من الثلاث السنوات اللاحقة لسنة 2019م، بما يفيد بقاء المكلف ضمن فئات المنشآت الصغيرة عبر البريد المسجل، أو أي وسيلة أخرى تحددها اللائحة التنفيذية، وذلك خلال الفترة (يناير - إبريل) من السنة الرابعة عن الثلاث السنوات السابقة، أو جزءٍ منها بالنسبة للمكلفين الذين مارسوا أنشطتهم خلال تلك السنوات.

- الحالة الثالثة: إذا تجاوز رقم أعمال المكلف السنوي مبلغ (20,000,000) عشرون مليون ريال، أو تجاوز مقدار ريع العقار المؤجر الشهري مبلغ (50,000) خمسون ألف ريال، فيجب عليه تقديم إقراره الضريبي عن السنة (الفترة) التي تجاوز فيها سقف

⁽³⁸⁾ الفقرة (ثامناً) من المادة (1) من القانون رقم (8) لسنة 2020م بتعديل قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

⁽³⁶⁾ الفقرة (سادساً) من المادة (1) من القانون رقم (8) لسنة 2020م بتعديل قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

⁽³⁷⁾ الفقرة (سابعاً) من المادة (1) من القانون رقم (8) لسنة 2020م بتعديل قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

المواطن أو المستهلك من ذوي الدخل المحدودة لأنهم من يتحملون العبء النهائي للضريبة على المبيعات، عبر التوسع في نظام الإعفاءات من ضريبة المبيعات التي ارتكزت على معايير مختلفة من أبرزها تحقيق العدالة الاجتماعية، نظراً لدور تلك الإعفاءات في إعادة توزيع الدخل بين الأفراد على نحوٍ عادل، بحيث ترتفع مستويات دخول الفئات محدودة الدخل، فضلاً عن خفض تكاليف المعيشة بانخفاض أسعار المنتجات الاستهلاكية نتيجة إعفاء تلك المنتجات من الضريبة.

ويرى الباحثان أن مراعاة المقنن للبعد والوضع الاجتماعي من خلال تقرير بعض الإعفاءات والمزايا قد لا يحقق الهدف الاجتماعي بشكلٍ كاملٍ، إذ لا يمكن أن تتحقق العدالة الاجتماعية دون نموٍ اقتصاديٍ يحقق الدخل الثابتة للأفراد ويُعزِّز من قدرتهم على المساهمة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة، لأن ذلك النمو هو الضامن الحقيقي للاستقرار المالي والنقدي والاجتماعي.

خامساً: مدى تحقق العدالة الضريبية في القانون رقم (8) لسنة 2020م بتعديل قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م

مما لا شكَّ فيه أن المقنن الضريبي اليمني قد ابتغى تحقيق هدف وحكمة تشريعية من وراء إصدار القانون الذي ينظم أحوال إعفاء صغار مكلفي المنشآت الصغيرة والأصغر ومستخدميههم وصغار مكلفي ضريبة ريع العقارات إسهاماً منه في دعم وتنمية تلك المنشآت الصغيرة والأصغر، وتخفيف الأعباء عن كواهل صغار المكلفين، ومراعاته لظروف تلك الفئات

بالإقرار وتجاوزه سقف الإعفاء، وفي حالة ثبوت ذلك فلإدارة الضريبة حق ربط الضريبة وتطبيق أحكام التهرب منها، ويكون ذلك الربط قابلاً للاعتراض من قبل المكلف والسير في الإجراءات وفقاً لأحكام قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

7. الجزء الضريبي المترتب على الإخلال بأحكام القانون⁽³⁹⁾: قرر المقنن في حالة عدم التزام مكلفي المنشآت الصغيرة وصغار مكلفي ضريبة ريع العقارات المشمولين بالإعفاء من ضرائب الدخل بتقديم الاقرارات في المواعيد القانونية المحددة بالفقرة (خامساً) أو تقديم البلاغات خلال الموعد المحدد بالفقرة (سادساً) فتُقرض غرامة بواقع (20,000) عشرون ألف ريال عن كل سنة تأخير أو جزءٍ منها.

رابعاً: مدى تحقق العدالة الضريبية في القانون رقم (7) لسنة 2020م بتعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (19) لسنة 2001م

انطلق المقنن الضريبي اليمني صوب تلافيف القصور الذي كان يشوب قانون الضريبة العامة على المبيعات، بغية تحقيق جملة من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية، من خلال إعادة النظر في توزيع أعباء الضرائب غير المباشرة التي تتقل كاهل المستهلك النهائي للسلعة، أو الخدمة.

ويمكن القول أن الإعفاءات الضريبية التي شملها التعديل بموجب القانون رقم (7) لسنة 2020م، قد أسهمت في مراعاة البعد الاجتماعي من خلال التدابير التي تخفف من الأعباء المالية على

(39) الفقرة (تاسعاً) من المادة (1) من القانون رقم (8) لسنة 2020م بتعديل قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

الإعفاء من الضريبة إذا تماثلت الظروف والمراكز القانونية للمكلفين محل الإعفاء، وعدم جواز التمييز بين أصحاب تلك المراكز المتماثلة سواءً عند فرض الضريبة، أو الإعفاء منها، ومن أوجه القصور التي شابت أحكام القانون رقم (8) لسنة 2020م، عدم تكريس مبدأ المساواة في الإعفاء من ضرائب الدخل بين صغار المكلفين الذين تماثلت مراكزهم القانونية، الأمر الذي يشكل خرقاً لمبدأ عدالة الضريبة، إهداراً لمبدأ المساواة أمامها. ومن صور ذلك التمييز بين المكلفين الذين تماثلت مراكزهم القانونية بسبب نوع النشاط، أو المهنة، لأن المعيار الرئيس الذي حدده المقنن لوصف المنشأة بالصغيرة أو الأصغر وبالتالي حقها في التمتع بالإعفاء من الضريبة، ذلك المعيار هو رقم أعمال المكلف السنوي (عدم تجاوز إجمالي قيمة مبيعات المنشأة السنوي أو إجمالي إيراداتها السنوية مبلغ عشرين مليون ريال) ومن ثم فإن استثناء القانون لبعض الأنشطة التجارية والمهنية من التمتع بالإعفاء رغم أنها من المنشآت الصغيرة، لعدم بلوغ رقم أعمالها السنوي مبلغ (عشرين مليون ريال) فإن ذلك يتضمن إجحافاً بحق مكلفي تلك الأنشطة والمهن المستثناءة من الإعفاء، كما يعد مخالفةً لمبدأ المساواة أمام الضريبة، وبالتالي إهدار لمبدأ العدالة الضريبية.

ج- التمييز بين المكلفين الخاضعين للضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها: قرر المقنن الضريبي اليمني أن يكون الإعفاء من ضريبة المرتبات والأجور مقصوراً على المستخدمين العاملين لدى المنشآت الصغيرة والأصغر، ولم

المالية والمعيشية خاصة في ظل ما يشهده الوطن من عدوان سافر وغاشم وحصار جائر، إنمّا يعبر عن رغبة المقنن وإرادته في تكريس عين العدالة الضريبية وغايتها، إلا إن القانون رقم (8) لسنة 2020م الذي نظم أحكام إعفاء صغار المكلفين من ضرائب الدخل قد احتوت نصوصه على بعض أوجه القصور التي من شأنها تقويض بنیان العدالة الضريبية ونبينها على النحو التالي:

أ- الإخلال بمبدأ عمومية الإعفاء من الضريبة: يقتضي الفهم السليم لمبدأ العدالة الضريبية أن تحكم نصوص القانون المتعلقة بحق صغار المكلفين في التمتع بالإعفاء من ضرائب الدخل وفق قواعد عامة ومجردة، وأن يتحقق معيار العدالة الأفقية الذي يتطلب معاملة الأشخاص ذوي المراكز القانونية المتماثلة معاملةً متساوية، ويعد هذا المعيار أحد روافد مبدأ العدالة الضريبية سواءً عند فرض الضريبة أو الإعفاء منها، فالمبدأ العام لا يجوز تجزئته أو تقييده، وقد خرج المقنن الضريبي اليمني على تلك المبادئ عندما قرر استثناء مجموعة من الأنشطة التجارية والمهنية الخاصة بصغار المكلفين، من التمتع بالإعفاء من الضريبة دون مبرر أو مسوغ، مما يجعل من ذلك الاستثناء إخلالاً بمبدأ عمومية الإعفاء من الضريبة، وإهداراً لمبدأ العدالة الضريبية⁽⁴⁰⁾.

ب- إهدار مبدأ المساواة أمام الضريبة: كما يقتضي المساواة في فرض الضريبة بين المكلفين من أرباب المراكز القانونية المتماثلة، فإن مبدأ المساواة يجب أن ينسحب أيضاً على حالات

(40) راجع نص الفقرة (أولاً) من المادة (1) من القانون رقم (8) لسنة 2020م بتعديل قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

الذي يتم بموجبه إعفاء المكلف من الضريبة لظروف طرأت على حالته تمنعه من أداء ما هو مُستحق في ذمته، وقد قرر المقنن اليمني تطبيق نظام الإسقاط الضريبي بموجب نص الفقرة (رابعاً) من المادة (1) من القانون رقم (8) لسنة 2020م الذي مؤداه "يسري الإعفاء الوارد في الفقرات (أولاً، ثانياً، ثالثاً) على سنوات الدخل 2019م وما قبلها، وما يرتبط بتلك الضرائب من كافة الغرامات والعقوبات والمبالغ الإضافية وغيرها المنصوص عليها في القانون، وتلغى أي ربوطات ضريبية متعلقة بتلك السنوات في أي مرحلة من مراحل الاعتراضات والطعون والمنازعات في مختلف درجات التقاضي، بما في ذلك إعفاء أية أرصدة نهائية مستحقة عن تلك السنوات على المكلفين المشمولين بهذا الإعفاء"، وبالتمعن في هذا النص نجد أن المقنن الضريبي قد خالف حكم المادة (12) من الدستور اليمني التي تنص على قيام النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية وتحقيق مصلحة المجتمع، حيث جاء نص المادة الدستورية كالتالي "يراعى في فرض الضرائب والتكاليف العامة مصلحة المجتمع، وتحقيق العدالة الاجتماعية بين المواطنين"⁽⁴¹⁾.

ويقصد بالعدالة الاجتماعية من المنظور الضريبي أن يتم توزيع الأعباء والتكاليف العامة بصورة عادلة، إلا أن المقنن في الفقرة رابعاً من المادة (1) أكد على التمييز بين المكلفين، وأبدى حرصه على معاملة المكلفين المتهربين معاملة تفضيلية، فيها إجحاف

يضع المقنن معياراً محدداً بموجبه يمكن للعامل أو الموظف أو المستخدم أن يكون مستحقاً للإعفاء من الضريبة.

مما يجعل من تلك المعاملة التفضيلية للمستخدمين العاملين لدى المنشآت الصغيرة تمييزاً تحكيمياً لا مبرر له، ومخالفة واضحة المعالم لمبادئ العمومية والمساواة، وهدماً لبنيان العدالة الضريبية، إذ قد يتقاضى بعض العاملين أو المستخدمين في المنشآت الصغيرة أجراً أعلى مما يتقاضاه عامل آخر لدى منشأة متوسطة أو كبيرة، كما أن من باب أولى أن يتمتع موظفو الدولة والعاملون بالقطاع العام والمختلط بالإعفاء من الضريبة على المرتبات والأجور باعتبارهم الفئات الأدنى دخلاً، ومما يتصادم مع المنطق أن يقرر المقنن الإعفاء من الضريبة لمن يبلغ دخله السنوي مقدار (عشرين مليون ريال) أو المستخدمين لدى المنشآت الصغيرة مهما كان حجم دخولهم، بينما يخضع للضريبة الموظف أو العامل الذي لا يتجاوز متوسط دخله السنوي مبلغ (مليون ريال) فضلاً عن أن مصدر هذا الدخل هو العمل الذي يبذله فقط، الأمر الذي يوجب توصية المقنن بإعادة النظر في المعايير التي تحكم نصوص الإعفاء من ضرائب الدخل، بما يسهم في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية، وينسجم مع المبادئ الدستورية والقانونية في المجال الضريبي ويحقق أيضاً الغايات التي ترمي إليها الرؤية الوطنية لبناء الدولة اليمنية الحديثة.

د- إخلال نظام الإسقاط الضريبي* بمبدأ العدالة الضريبية: يُقصدُ بالإسقاط الضريبي ذلك النظام

نظام العفو الضريبي مجهولاً، مالم يبادر هو بالإعلان عن نفسه، كما تكون الضريبة التي سيعفى من أدائها غير معلومة، للمزيد راجع د. رمضان صديق محمد حسين: الإدارة الضريبية الحديثة، دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالمولين ووسائلها الحديثة في دعم الالتزام بالقانون الضريبي في القوانين المقارنة مع إشارة خاصة بمصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005م، ص 196.

(41) المادة (12) من دستور الجمهورية اليمنية.

(*) يختلف نظام الإسقاط الضريبي عن نظام العفو الضريبي، لأن الأخير نظاماً يتم بمقتضاه العفو عن المكلف المتهرب من أداء الضريبة، ولا يتوافر لدى الإدارة الضريبية أي بيانات أو معلومات عن نشاطه، ويستحق المكلف العفو إذا بادر بالإبلاغ عن وضعه للإدارة الضريبية خلال مدة معينة يحددها القانون، بشرط ألا تسبق الإدارة بلاغ المكلف في اكتشافها لواقعة تهريبه من الضريبة، ووفقاً لذلك فإن المكلف في نظام الإسقاط الضريبي يكون معلوماً سلفاً للإدارة، بينما يكون المكلف في

1. المساواة غير العادلة في التمتع بالإعفاء من الضريبة بين المكلف الملزم ضريبياً، وبين المكلف المتهرب من أداء الضريبة.

2. إن تقرير المقنن إسقاط الضرائب السابقة وما يرتبط بها من أرصدة مستحقة وعقوبات وغرامات ومبالغ إضافية أخرى عن المكلف المتهرب من أدائها في تلك الفترات الضريبية وحرمان الملزم الذي سبق له سداد تلك المستحقات من المطالبة باسترداد المبالغ التي دفعها يتضمن إخلالاً بمبدأ العدالة الضريبية، وانتهاكاً صارخاً لمبدأ المساواة أمام الضريبة.

3. ومن جوانب إهدار مبدأ العدالة ما قرره المقنن من انقضاء الخصومة الضريبية في كافة مراحل التقاضي، دون تمييز بين المكلف الملزم والمكلف المتهرب، ومغالاة المقنن في التنازل عن الأموال العامة، مما يخالف مبدأ عدالة الضريبة، ويؤدي إلى توسيع فجوة عدم الثقة المأمولة بين المجتمع والإدارة الضريبية.

و- التفريق في المعاملة الضريبية بين المكلف الطبيعي اليمني والمكلف الطبيعي الأجنبي المقيم وغير المقيم: وتعد هذه التفرقة غير المبررة أحد جوانب القصور التي تخللت أحكام القانون، حيث قرر المقنن حرمان المكلف الأجنبي ذو المركز المماثل للمكلف اليمني من التمتع بالإعفاء الضريبي، مما يجعل ذلك الاستثناء أمراً غير مُبرَّر وخروجاً على مبدأ عدالة الضريبة الذي من مقتضيات أعماله وجوب معاملة الأشخاص من أصحاب المراكز القانونية والمالية المتماثلة معاملةً ضريبيةً متساوية، وينسحب ذلك على حالات الإعفاء من الضريبة إذا تماثلت المراكز القانونية والمالية

بحق الملزمين بأداء الضريبة، حيث أضحى المكلف الشريف وحده الذي تحمّل عبء الضرائب وقام بسدادها، بينما تم إسقاط تلك الضرائب عن المكلف المتهرب، مما يجعل ذلك الإسقاط للضرائب السابقة وما يرتبط بها من أرصدة مستحقة وغرامات وعقوبات ومبالغ إضافية أخرى - وفقاً لوجهة نظر الباحث - إهداراً بيئاً لمبدأ العدالة الضريبية، ويعضد من رأي الباحث ما أكد عليه القانون في الفقرة (سابعاً) من ذات المادة التي قرر فيها حرمان المكلف الملزم بأداء الضرائب السابقة من الحق في مطالبة الإدارة الضريبية باسترداد أية مبالغ سبق أن سددها، أو تم تحصيلها قبل صدور القانون.

ه- إلغاء الربوطات الضريبية لسنوات 2019م وما قبلها، وانقضاء الخصومة الضريبية في مختلف درجات التقاضي: ممّا يُؤخذ على القانون رقم (8) لسنة 2020م أنه ميّز بين المراكز القانونية للمكلفين دون مبرر، والإجحاف بحق المكلف الذي قام بدفع مبالغ تحت حساب الضريبة أثناء المنازعة الضريبية، بينما تم إعفاء المكلف المتهرب من أدائها، علاوةً على حرمان المكلف الملزم من حقه في المطالبة باسترداد ما سبق أن سدده من ضرائب، مما يجعل التمييز الوارد بنص الفقرتين (رابعاً وسابعاً) من المادة (1) من القانون بمثابة تشجيع للمكلف المتهرب ومكافأة له على تهريبه من أداء الضرائب، ووضع المكلف الملزم الذي سبق له دفع مبالغ الضريبة في وضعٍ أسوأ، لا سيّما عندما يكون قد سدّد كامل الضريبة في حين لم يسدّد المتهرب أي مبلغ، الأمر الذي يؤكد إهدار نص الفقرتين رابعاً وسابعاً من المادة (1) لمبدأ العدالة الضريبية من جوانب متعددة أهمها:

قانونية وفنية موحدة وواضحة تكفل توزيع الأعباء الضريبية بصورة عادلة تتحقق معها أهداف المجتمع.

المطلب الثالث

تأثير الإعفاءات الضريبية على مبدأ

العدالة الضريبية في قرارات اللجان الإدارية

وأحكام القضاء الضريبي اليمني

إن مقتضيات هذه الدراسة توجب تناول الجانب التطبيقي للإعفاء الضريبي وأثره على مبدأ العدالة الضريبية، في قرارات اللجان الإدارية المختصة بنظر المنازعات الضريبية وأحكام المحاكم الضريبية، ونتناولها في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: الإعفاء الضريبي في قرارات اللجان الإدارية.

الفرع الثاني: الإعفاء الضريبي في الأحكام القضائية.

الفرع الأول

الإعفاء الضريبي في قرارات اللجان الإدارية

أولاً: الإعفاء من الضريبة وضوابطه

قررت لجان التسوية في عددٍ من قراراتها حق المكلف في التمتع بالإعفاء من الضريبة وفق الضوابط المحددة قانوناً ومن تطبيقاتها ما يلي:

أ- حصول المنشأة على شهادة الإعفاء الضريبي:

باعتبارها من المنشآت الصغيرة المشمولة بالإعفاء وفقاً لأحكام القانون رقم (8) لسنة

للمكلفين محل الإعفاء، مما يجعل من ذلك التمييز التحكيمي عاملاً من عوامل إهدار مبدأ العدالة الضريبية وتقويض دعائمه.

ز- سلطة الإدارة الضريبية في تصنيف فئات مكلفي

المنشآت الصغيرة والأصغر: اشترط المقنن الضريبي اليمني لتمتع المكلف بالإعفاء من الضريبة على الدخل للأعوام 2019م وما قبلها أن يكون مصنفاً لدى الإدارة الضريبية المختصة ضمن فئة صغار المكلفين في عام 2018م⁽⁴²⁾، حيث منح القرار اللائحي سلطةً تقديريةً واسعةً للإدارة الضريبية في تصنيف فئات المكلفين دون الاستناد إلى مسوغاتٍ ومعايير وضوابط قانونية وموضوعية تحكم تلك السلطة في التصنيف، ومن شأن ذلك الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية، ومن خلال عمل الباحث في الحقل الضريبي فقد كشف التطبيق العملي والواقعي لتصنيف بعض المنشآت بأنه تم تصنيفها محاسبياً ضمن فئة المنشآت الصغيرة، بينما يكشف النشاط الحقيقي والفعلي لتلك المنشآت عن أن ذلك التصنيف غير واقعي، وأن مقدار المبيعات اليومية أو السنوية يتجاوز أضعاف المعيار المحدد لتصنيف فئة صغار المكلفين، كما قد يحدث النقيض من ذلك بأن يتم تصنيف منشأة ضمن فئة متوسطي المكلفين أو كبار المكلفين، بينما يكشف النشاط الفعلي للمنشأة بأنها تقع ضمن فئة صغار المكلفين، مما يتوجب توصية المقنن بضرورة إعادة النظر في تصنيف فئات المكلفين وفق أسس وضوابط ومعايير

اللائحة التنفيذية للقانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته.

(42) راجع نص البند (ج) من الفقرة (خامساً) من المادة (11) من قرار نائب رئيس الوزراء للشؤون الاقتصادية وزير المالية رقم (161) لسنة 2020م بتعديل قرار وزير المالية رقم (508) لسنة 2010م بإصدار

الفرع الثاني

الإعفاء الضريبي في الأحكام القضائية

أولاً: مبدأ قانونية الضريبة أو الإعفاء منها

استقرت أحكام المحاكم الضريبية اليمنية على أن مبدأ قانونية الضريبة، أو الإعفاء منها أحد المبادئ والضمانات الدستورية والقانونية التي تشكل سياج حماية لحقوق المكلف بالضريبة وحقوق الخزنة العامة، ومن ثم الاسهام في تكريس مبدأ عدالة الفرض الضريبي، ومن تطبيقاتها في هذا الصدد ما يلي:

أ- قررت محكمة الضرائب "أن قيام لجنة الطعن بإعفاء المكلف من الضريبة عن بعض مبيعاته الخاضعة قانوناً للضريبة بحجة أن المستفيد من تلك المبيعات جهة معفية، يبين أن اللجنة قد خالفت مبدأً دستورياً هو عدم جواز الاعفاء من الضريبة إلا بقانون، الأمر الذي يتعين معه التقرير ببطلان قرار لجنة الطعن لمخالفته صريح القانون"، وذهبت في حكم آخر لها إلى القول "إنه إن كان ثمة مصلحة عامة للدولة من زيادة نسبة الضريبة على مُنتج الإسفنج الصناعي فلا يتأتى ذلك إلا بصدور قانون جديد بالتعديل، أو الإلغاء عبر قنواته الشرعية

2020م يوجب تنزيل الضرائب المربوطة على

المكلف للسنوات محل الاعتراض⁽⁴³⁾.

ب- النشاط المُعفى من الضريبة: إن المؤسسة وقد ثبت من خلال الوثائق التي قدمتها وفتوى مصلحة الضرائب المرفقة التي تؤكد أنها من المنشآت الاجتماعية التي لا تهدف إلى الربح وتندرج بالتالي ضمن نطاق المنشآت المعفية وفق نص المادة (21) من قانون ضرائب الدخل، ما تقرر معه اللجنة تنزيل ضريبة الأرباح التجارية المربوطة على المنشأة⁽⁴⁴⁾.

ج- شروط النشاط المُعفى من الضريبة: أكدت اللجنة على أن عدم توافر الاشتراطات الواردة بنص الفقرة (ج) من المادة (69) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل الخاصة بالأنشطة التي تمارس تصدير المنتجات المحلية صناعية كانت، أو تجارية، أو حرفية، يترتب على ذلك خضوع النشاط للضريبة على الأرباح التجارية⁽⁴⁵⁾.

ثانياً: الدخول المُعفاء من الضريبة

قررت لجنة الطعن الضريبية في هذا الأمر أن عدم تنزيل الإدارة الضريبية ولجنة التسوية للبدلات المُعفاء، وكذا قسط التأمين من وعاء الضريبة يخالف أحكام المادة (57) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل الصادرة برقم (508) لسنة 2010م، ويخالف مبدأ عدالة الضريبة⁽⁴⁶⁾.

⁽⁴⁵⁾ قرار لجنة التسوية (قطاع تجاري) الصادر برقم (2020/56)م، بمكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء.

⁽⁴⁶⁾ راجع قراري لجنة الطعن رقمي (2020/20)م و (2021/31)م، بمكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء.

⁽⁴³⁾ قرار لجنة التسوية الصادر برقم (2020/194)م، بمكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء.

⁽⁴⁴⁾ قرار لجنة التسوية الصادر برقم (2020/181)م، بمكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء.

المحكمة العليا مؤكدةً على أهمية أن تحقق الإعفاءات الحكمة التي يرمي إليها المقنن، وضرورة التزام الضوابط والشروط لتلك الإعفاءات بما يحقق مبدأ عدالة الضريبة، ومن تطبيقاتها في هذا الصدد ما يلي:

أ- شروط الاعفاء من الضريبة للمشروعات الحاصلة على تراخيص بحقوق استخدام تكنولوجيا أجنبية في الإنتاج: قضت الدائرة التجارية بأن "الفقرة (أ) من المادة (64) من قانون الاستثمار رقم (22) لسنة 2002م تُلزم المشروعات الحاصلة على تراخيص بحقوق استخدام تكنولوجيا أجنبية في الإنتاج أو مزولة النشاط لقاء عوائد منتظمة تدفعها للمرخص الأجنبي بأن تخضع وتؤدي إلى الجهات الضريبية المختصة بعد انتهاء مدة الاعفاء المنصوص عليه في المادة (4/2) نسبة 10% من تلك العوائد، ولذلك فإن شروط حصول المكلف على الاعفاء الضريبي أن يكون للمكلف ترخيص من المرخص الأجنبي بحق الانتفاع من التكنولوجيا الأجنبية المعرفية سواءً كانت فنية أو إدارية، وطالما أن الطاعنة لا يوجد معها أي ترخيص فإن الخبير الأجنبي يظل بحكم العمالة الأجنبية، ويخضع ما يتقاضاه من مستحقات للضريبة على المرتبات والأجور"⁽⁴⁹⁾.

ب- إعفاء المنتجات المصنعة محلياً المدعى تصديرها إلى الخارج من الضرائب يتطلب إثبات واقعة تصدير تلك المنتجات: وقررت الدائرة

والدستورية، إعمالاً لمبدأ (لا ضريبة إلا بقانون)⁽⁴⁷⁾.

ب- قياس المستلزمات الطبية على الأدوية في التمتع بالإعفاء من الضريبة يخالف مبدأً دستورياً هو مبدأ قانونية الضريبة أو الإعفاء منها: واستطردت المحكمة بالقول "وحيث ثبت للمحكمة تناقض إفادة الهيئة العامة للأدوية في مذكرتها، فضلاً عن أن دليل الخدمات الحكومية الخاص بالهيئة العامة للأدوية والمستلزمات الطبية المُعد من قبل أطباء متخصصين وتحت إشراف رئيس الهيئة قد بيّن في الصفحتين (17، 110) منه المستلزمات الطبية الخاضعة للتسجيل لدى الهيئة كمستلزم طبي ومنها (الخُن الميدانية، القساطر البولية، قِرب الدّم، خيوط الجراحة، الكانيولات.... إلخ) لذلك قرّرت المحكمة رفض الدعوى المطالبة بإعفاء تلك المستلزمات من الضريبة العامة على المبيعات"⁽⁴⁸⁾.

ثانياً: الاعفاء من الضريبة وعلاقته بمبدأ العدالة الضريبية يعتبر الاعفاء من الضريبة استثناء يرد على مبدأ عمومية الضريبة، مما يوجب أن يكون ذلك الاستثناء متوافقاً مع مبدأ العدالة الضريبية، إذ لا بُدّ أن تُقرر الاعفاء من الضريبة السلطة القانونية بموجب قانون يصدر عنها لتحقيق غايات تقتضيها مجموعة من الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ووفقاً لشروط يحددها القانون الضريبي، وقد جاءت أحكام

(49) حُكم المحكمة العليا (الدائرة التجارية) الصادر في الطعن رقم

(61333) بتاريخ 2019/10/16 الموافق 17 صفر 1441هـ.

(47) حُكم محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة صنعاء رقم (11)

لسنة 1432هـ في القضية الضريبية رقم (1) لسنة 1430هـ.

(48) حُكم محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة صنعاء رقم (23)

لسنة 1432هـ في القضية الضريبية رقم (22) لسنة 1431هـ.

ب- خلصت الدراسة إلى إن مبدأ العدالة الضريبية وإن أُدرج في مُتون الأدوات القانونية، إلا أنها تظلُّ محض عدالة نظرية ما لم تتل حظها من التطبيق الواقعي، وإعادة توزيع الأعباء الضريبية على أفراد المُجتمع بصورة عادلة، ومراعاة مقدرة كُلاً منهم على تحمُّل تلك الأعباء، بحيث لا يشعر المُكلف بوطأة العبء الضريبي.

ج- أكدت الدراسة على إرادة المقنن الضريبي اليمني في إعمال مبدأ العدالة الضريبية من خلال صدور القانونين الضريبيين رقمي (7،8) لسنة 2020م بشأن تعديلات القوانين الضريبية المباشرة وغير المباشرة والتي تضمنت مجموعةً من الإعفاءات الضريبية لمكفلي المنشآت الصغيرة والأصغر ومستخدمهم، وصغار مكفلي الضريبة على ريع العقارات، وإعفاء بعض السلع من الضريبة العامة على المبيعات، ومن الضرائب والرسوم الجمركية، كمُدخلات الإنتاج الدوائي المُصنَّع محلياً، رُغم ما رافق تلك التعديلات بالقوانين من بعض المآخذ التي تُمثِّل انتهاكاً لمبدأ العدالة الضريبية، ولعل وجود تلك العيوب عائدٌ إلى السرعة وطابع الاستعجال الذي صاحب سنَّ وإقرار تلك القوانين حتى تم إصدارها في غضون أشهر معدودة.

د- كشفت الدراسة عن تفريق المقنن اليمني في المعاملة الضريبية الخاصة بمنح الإعفاء الضريبي بين المكلفين الذين تماثلت مراكزهم القانونية، وخاصَّةً المكلفين الخاضعين للضريبة على المرتبات والأجور، حيث قرَّر المقنن إعفاء العاملين لدى المنشآت الصغيرة والأصغر من الضريبة أيًا كانت مقادير

التجارية أن ادعاء الطاعنة قيامها بتصدير المنتجات التي تقوم بتصنيعها إلى الخارج يستوجب عليها إثباته، ومما جاء في الحكم "وحيث أن الطاعنة ادعت التصدير للكميات محل النزاع فعليها إثبات ذلك، وبما أن البيان الجمركي للبلد المُصدَّر إليه الذي طلبته المطعون ضدها مؤخرًا من الطاعنة للثبوت من صحة التصدير، فهذا الطلب له سند القانوني في النصوص - آفة الذِّكر - وهو من البيانات الهامة التي تؤكد حقيقة التصدير، وبما أن الطاعنة قد عجزت عن إحضاره - كما يظهر من الأوراق - فإنَّ النتيجة التي توصل إليها الحكم المطعون فيه هنا سديدة (50)".

ج- الخاتمة

نتائج الدراسة ومناقشتها

أ- أظهرت الدراسة اختلاف الفكر المالي حول مفهوم العدالة الضريبية، وصعوبة إيجاد تعريف جامع لها، لأنها في أبسط معانيها مفهوم فلسفي وأخلاقي يختلف في مضمونه ومحتواه باختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والتاريخية لأي بلد، ورغم محاولات بعض الفقه وضع تعريف للعدالة الضريبية بأنها "عملية مستمرة تبدأ من مرحلة فرض الضريبة بقانون يبين طريقة فرضها، وكيفية تحصيلها، فلا يجوز أن تُفرض بطريقة تحكيميّة، أو قائمة على تمييز بين فئات المجتمع"، إلا أن اصطلاح العدالة الضريبية يظلُّ معياراً ذاتياً وغامضاً وقابلًا للتغيير والتعديل بتغيُّر الزمان والمكان.

(50) حُكم المحكمة العليا (الدائرة التجارية) الصادر في الطعن رقم (57618) بتاريخ 2016/7/23م الموافق 17شوال1437هـ.

ويمثل انتهاكاً صارخاً لمبدأ المساواة أمام الضريبة،
وإهداراً لمبدأ العدالة الضريبية.

التوصيات

سيتم استعراض التوصيات التي تم التوصل إليها
وتتمثل فيما يلي:

أ- توصيات للسلطة القانونية:

- 1- تعديل أحكام القانون رقم (8) لسنة 2020م
المُعَدّل لقانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة
2010م بحذف الاستثناء الوارد على الفقرة أولاً
من المادة (1) من القانون التي تقضي باستثناء
الأنشطة والمهن التالية من التمتع بالإعفاء
المقرّر لمكفلي المنشآت الصغيرة والأصغر
وهي:

 - الاستيراد، الصرافة وتحويل الأموال،
التوريدات والمقاولات، الذهب والمجوهرات.
 - الأطباء، المهندسون، المحامون، المحاسبون
القانونيون، الاستشاريون.
 - المكلف الأجنبي الطبيعي والاعتباري.

لما يتضمنه هذا الاستثناء من تمييز تحمي
غير مُبرّر بين المكلفين الذين تماثلت مراكزهم
المالية والقانونية، إذ لا يوجد مُسوغ قانوني أو
موضوعي يحول دون تمتع تلك الأنشطة والمهن
من الإعفاء الضريبي، طالما أنها تقع ضمن
فئتي المنشآت الصغيرة والأصغر.

- 2- التعديل بالإضافة للفقرة ثانياً البند (ج) من ذات
المادة (160) من القانون بإضافة المستخدمين
لدى فئتي متوسطي وكبار المكلفين والموظفين
والعاملين بالقطاع الحكومي العام والمختلط

دخولهم، بينما يظل العاملون لدى منشآت متوسطي
وكبار المكلفين خاضعين للضريبة وإن كانت دخولهم
متدنية، علاوة على التمييز الواضح بين العاملين في
القطاع الخاص والموظفين في القطاع العام والمختلط،
حيث لم يقرر إعفاء موظفي الدولة من ضريبة
المرتبات والأجور رغم محدودية دخولهم ومستحقاتهم،
الأمر الذي يشكّل انتهاكاً صارخاً لمبدأ العدالة
الضريبية، وإخلاقاً بمبدأ المساواة أمام الضريبة.

هـ- بيّنت الدراسة أهم المآخذ والعيوب التي وُجّهت
إلى القانونين الضريبيين رقمي (7،8) لسنة 2020م،
وانتهاج التمييز التحكّمي بشأن تطبيق قواعد الإعفاء
من ضرائب الدخل وفقاً للقانون رقم (8) لسنة
2020م، وعدم الاستناد إلى أي أسس أو مُسوغات
موضوعية وقانونية تستوجب استثناء الأنشطة والمهن
التالية من التمتع بالإعفاء من الضريبة وهي:

- الاستيراد، الصرافة وتحويل الأموال، التوريدات
والمقاولات، الذهب والمجوهرات.
- الأطباء، المهندسون، المحامون، المحاسبون
القانونيون، الاستشاريون.
- المكلف الأجنبي الطبيعي والاعتباري.

و- جعل المقنن معيار التمتع بالإعفاء أن يكون
المكلف أحد مكفلي المنشآت الصغيرة والأصغر
وهم الذين لا يتجاوز أرقام أعمالهم السنوي
(إجمالي قيمة مبيعاته أو إيراداته السنوية مبلغ
20,000,000 عشرين مليون ريال) ومن ثم فإن
استثناء أي نشاط أو مهنة تقع ضمن فئة مكفلي
المنشآت الصغيرة والأصغر وعدم شموله ذلك
الإعفاء، يُعدّ مسكلاً تمييزياً وتحكّميّاً في المعاملة
الضريبية لمن تماثلت مراكزهم المالية والقانونية،

لم تعد مشمولة بنظام الإعفاء لتطور أنشطتها أو تعددها، أو زيادة الدخل المُحقق منها.

1. ضرورة دراسة أي تعديل للتشريع الضريبي سواءً بالإضافة أو الإلغاء بصورة مُعمّقة قبل إقرار القانون وإصداره، إذ أنّ محاولات ترقيع النُدوب والآثار التي تتكشف عند وضع القانون موضع التنفيذ تؤثر على مراكز المكلفين، ممّا يضاعف من زيادة واتساع فجوة الثقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع، ومن ثمّ الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية المنشود.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب والدراسات:

- [1] الشرياصي أحمد (1981م): المعجم الاقتصادي الإسلامي، دار الجيل، بيروت.
- [2] خطاب إكرامي (2012م): المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
- [3] شحاتة جهاد (2013م): دور المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على القانون الضريبي، رسالة دكتوراه كلية الحقوق، جامعة حلوان.
- [4] النجفي حسن (1984م): معجم المصطلحات التجارية والمصرفية، دار آفاق عربية للطباعة، بغداد، ط3.
- [5] وداعة حسين (2022م): دور الضوابط الدستورية في رسم السياسة الضريبية، دروب المعرفة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ط1.
- [6] طريف خليل (1984م): المعاملة الضريبية للاستثمار العربي الوافد إلى الأردن، ندوة المعاملة الضريبية للاستثمار العربي الوافد إلى الأقطار العربية، دون ناشر، عمّان،.
- [7] المحجوب رفعت (1983م): المالية العامة، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة،.

الذين لا يتجاوز مقدار (أجورهم أو مرتباتهم) مبلغ (100,000) مائة ألف ريال بحيث يصبح نص الفقرة بعد الإضافة كما يلي:

"ثانياً: ضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها على:

- المستخدمين لدى المنشآت الصغيرة والأصغر.
- المستخدمين لدى فئتي متوسطي وكبار المكلفين، والموظفين والعاملين بالقطاع الحكومي (العام والمختلط) الذين لا يتجاوز مقدار (المرتبات أو الأجور) الشهرية مبلغ (100,000) مائة ألف ريال".

ب- توصيات للإدارة الضريبية:

1. إنّ من مقومات تحقيق مبدأ العدالة الضريبية (الشمول والعمومية) ولن يتأتى ذلك إلا من خلال إجراء الحصر العام والشامل للمجتمع الضريبي، لأن قاعدة البيانات والمعلومات الضريبية المعمول بها حالياً بمصلحة الضرائب تعتمد على مُخرجات الحصر العام الذي أُجري عام 2001م، أي قبل (23) عاماً، وقد أضحت الحاجة مُلحةً إلى تنفيذ الحصر العام وتوسيع قاعدة المجتمع الضريبي، وتقليص رقعة الاقتصاد الخفي غير الرسمي، وتنقية وتصحيح البيانات والمعلومات الخاصة بالمكلفين التي سبترتب على ضوءها ما يلي:

- إعادة رسم السياسة الضريبية بما يواكب التطورات المُتسارعة.
- إعادة توزيع الأعباء الضريبية على نحوٍ عادل.
- إعادة النظر في منح الإعفاءات المُقرّرة للمنشآت الصغيرة والأصغر، وخاصّة تلك المنشآت التي

- [22] ابن منظور (1408هـ): لسان العرب، مادة عدل، ج9، دار إحياء التراث، بيروت، ط1.
- [23] المتوكل مصطفى و الحاوري محمد(2009م): اقتصاديات المالية العامة، دراسة في اتجاهات المالية العامة في الدول النامية مع التطبيق على الجمهورية اليمنية، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، طبعة منقحة.
- [24] القرقي معتصم(2010م): أثر الإعفاءات الضريبية لمنظمات الأعمال على الإيرادات الضريبية، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- [25] عواجة نبيل(2019م): مبدأ عدالة الضريبة في قضاء الدستورية، دار النهضة العربية، القاهرة، ط1.
- [26] عبد العزيز الوليد(2002م): دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، فرع بني سويف.
- ثانياً: القوانين واللوائح**
- [1] دستور الجمهورية اليمنية.
- [2] القانون رقم (7) لسنة 2020م بتعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (19) لسنة 2001م.
- [3] القانون رقم (8) لسنة 2020م بتعديل قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.
- [4] قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م.
- [5] قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005م المعدل.
- [6] اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل اليمني الصادرة بقرار وزير المالية رقم (508) لسنة 2010م.
- [7] قرار نائب رئيس الوزراء للشؤون الاقتصادية وزير المالية رقم (161) لسنة 2020م بتعديل قرار وزير المالية رقم (508) لسنة 2010م بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته.
- [8] المذكرة الإيضاحية لمشاريع التعديلات على بعض القوانين الضريبية الصادرة برقم (80-110م.و) بتاريخ 8 فبراير 2020م، وزارة المالية اليمنية، صنعاء.
- [8] صديق رمضان(2005م): 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.
- [9] الشيخ رياض(1966م): المالية العامة في الرأس مالية والاشتراكية، دراسة في الاقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، القاهرة.
- [10] عبد المتعال زكي(1969م): أصول علم المالية العامة والقانون المالي المصري، دار المعارف، القاهرة.
- [11] ناصر زين العابدين(1974م): علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة.
- [12] موسى عاطف(2011م): العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، القاهرة، ط1.
- [13] شمس الدين عبد الأمير(1987م): الضرائب، أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت.
- [14] بركات عبد الكريم و دراز حامد(1971م): علم المالية العامة، ج2، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.
- [15] الفيروز آبادي مجد الدين (1987م): القاموس المحيط، مؤسسة الرسالة، بيروت، ط2.
- [16] الشافعي محمد(2014م): الضرائب التصاعدية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية، بحث مقدم لمؤتمر كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، يومي 19، 20 فبراير.
- [17] مراد محمد(1959م): مالية الدولة، مكتبة نهضة مصر، القاهرة.
- [18] أبو رواس محمد(1987م): مبدأ المساواة في النظام الإسلامي، دراسة تأصيلية ومقارنة، دون دار نشر.
- [19] الجمال محمد: السياسة الضريبية، دار الشرق العربي، دون سنة ومكان النشر.
- [20] نويجي محمد(2020م): الحماية الدستورية للعدالة الاجتماعية، دار مصر للنشر والتوزيع، القاهرة، ط1.
- [21] عبد اللطيف محمد(2000م): الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة.

ثالثاً: القرارات والأحكام

[9] الأحكام:

[10] حُكم محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة صنعاء

رقم (11) لسنة 1432هـ في القضية الضريبية رقم (1) لسنة

1430هـ.

[11] حُكم محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة صنعاء

رقم (23) لسنة 1432هـ في القضية الضريبية رقم (22)

لسنة 1431هـ.

[12] حُكم المحكمة العليا (الدائرة التجارية) الصادر في الطعن

رقم (61333) بتاريخ 2019/10/16م الموافق

17صفر 1441هـ.

[13] حُكم المحكمة العليا (الدائرة التجارية) الصادر في الطعن

رقم (57618) بتاريخ 2016/7/23م الموافق

17شوال 1437هـ.

القرارات:

[14] قرار لجنة التسوية الصادر برقم (2020/194م)، بمكتب

ضرائب أمانة العاصمة صنعاء .

[15] قرار لجنة التسوية الصادر برقم (2020/181م)، بمكتب

ضرائب أمانة العاصمة صنعاء .

[16] قرار لجنة التسوية (قطاع تجاري) الصادر برقم

(2020/56م)، بمكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء .

[17] قراري لجنة الطعن رقمي (2020/20) و

(2021/31م)، بمكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء .