مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

مُقومات مبدأ العدالة الضريبية في قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م

Components of the Principle of Tax Justice in the Yemeni Income Tax Law No. (17) of 2010

عبد الله محمد علي المنقذي
طالب دكتوراه، كلية الشريعة والقانون، جامعة صنعاء، اليمن.
By:
Abdullah Mohammed Ali Taher Al-Mongdy
PhD student, Faculty of Sharia and Law, Sana'a University, Yemen

mongd2015@gmail.com
https://orcid.org/0009-0006-1367-6853

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

المُستخلص:

يتناول البحث مقومات مبدأ العدالة الضريبية في قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م، وتطبيقاتها في أحكام القضاء الضريبي اليمني، وتم اتباع الأسلوب الوصفي للمفاهيم ذات الصلة بموضوع الدراسة، والمنهج التحليلي المقارن للنصوص والأحكام القانونية، مع الاستعانة بأسلوبي الاستقراء والاستنباط للوصول إلى مدى مراعاة التشريع والقضاء الضريبي اليمني لمبدأ الشمول والعمومية في فرض الضرائب، ومدى توافر العناصر التي تحقق مبدأ شخصية الضريبة المتمثلة في مدى مراعاة المشرع عند فرض الضريبة الظروف الشخصية والعائلية للمكلف، والمقدرة التكليفية على تَحُمُّل تلك الأعباء، وأن ربط الضريبة يتم على الدخل الصافي بعد خصم التكاليف والنفقات الضرورية واللازمة لاستمرار ممارسة النشاط أو المهنة، ومدى تناسب سعر الضريبة مع حجم الوعاء الضريبي وصافي أرباح أو خسارة النشاط أو المهنة، ومراعاة أن يكون حد الإعفاء اللازم للمعيشة كافيًا ومُلائمًا بل ومُتغيرًا مع تغير الظروف الاقتصادية وعوامل التضخم بما يراعي الظروف الشخصية للمكلف في كافة الضرائب المتعددة.

الكلمات المفتاحية: مبدأ العدالة الضريبية، عمومية الضريبة، شخصية الضريبة، القانون رقم (17) لسنة 2010م، إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة، الضريبة التصاعدية.

Abstract:

The research deals with the components of the principle of tax justice in the Yemeni Income Tax Law No. (17) of 2010, and its applications in the Yemeni tax judiciary rulings. The descriptive method of concepts related to the subject of the study, and the comparative analytical approach to legal texts and rulings, with the use of induction and deduction methods to reach the extent to which the Yemeni legislation and tax judiciary take into account the principle of comprehensiveness and generality in imposing taxes, and the availability of elements that achieve the principle of tax personality represented in the extent to which the legislator, when imposing the tax, takes into account the personal and family circumstances of the taxpayer, and the mandatory ability to bear these burdens. The imposition of the tax takes into account the personal and family circumstances of the taxpayer, the taxpayer's ability to bear these burdens, the fact that the tax is levied on the

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ISSN: 2958-8537 Issue: N21 ص.ص 49-89
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

net income after deducting the necessary costs and expenses required to continue practicing the activity or profession, the extent to which the tax rate is proportional to the size of the tax base and the net profit or loss of the activity or profession, and taking into account that the exemption limit necessary for living is sufficient, appropriate and even variable with changing economic conditions and inflation factors to take into account the personal circumstances of the taxpayer in all multiple taxes.

Keywords: The principle of tax justice, tax generality, tax personalization, Law No. 17 of 2010, minimum subsistence exemption, progressive taxation.

المحور الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

1- المقدمة:

يعد مبدأ العدالة الضريبية أحد أهم القواعد والأسس اللازمة لرسم السياسات المالية والضريبية، فضلاً عن كون العدالة شرطًا ضروريًا لصيانة أي نظام اجتماعي وحمايته.

كما لم تعد الضريبة مجرد حدث سياسي يخضع لأهواء وتحكم المشرع وسلطانه بل هي في ذات الوقت حدث سياسي واقتصادي واجتماعي، باعتبارها أحد أدوات السياسة المالية للدولة تستخدمها لتحقيق العدالة الاجتماعية وخلق التوازن بين حاجتها إلى الإيرادات وتحقيق مصلحة المكلف بأدائها، من خلال اتباع نظم ضريبية تتسم بالعدالة في توزيع الأعباء الضريبية، وتوسيع قاعدة الخضوع للضريبة لتشمل مختلف الأنشطة والدخول مع مراعاة ظروف الفئات الأقل دخلاً بما يحقق مبدأ العدالة الاجتماعية في صورته الضريبية.

وقد تبلور مبدأ العدالة الضريبية وتأصَّل ضمن إطار علمي صحيح عندما زاد حجم الإنفاق العام وزادت في المقابل التكاليف العامة وأصبح الشعور بوطأة الضريبة هاجسًا يؤرق دافعيها فكان لا بد من المطالبة بعدالتها[1].

[1] د. عاطف محمد موسى: العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011، ص16.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ISSN: 2958-8537 Issue: N21 ص.ص 49-89
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

وأثار مفهوم العدالة الضريبية جدلاً واسعًا بين فقهاء الفكر المالي والقانوني رغم اتفاقهم على إطلاق تعبير العدالة الضريبية إلا أنهم اختلفوا في ماهيتها وصفاتها باعتبار العدالة مفهوم مرن ومتسع ويختلف بحسب النظام الاقتصادي لكل دولة، لذلك تختلف العدالة الضريبية من دولة إلى أخرى تبعاً لنظامها السياسي والديني والأخلاقي والاقتصادي[2]. ولما يكتسبه مبدأ العدالة الضريبية من أهمية لأي نظام ضريبي فإن معظم التشريعات الضريبية الحديثة لا تخلو من تضمين نصوصها وأحكامها المقومات التي يجب أن يرتكز عليها حماية لحقوق المكلف، الأمر الذي يحتم الوقوف على مدى إرادة المشرع الضريبي اليمني في تكريس وإعمال مبدأ العدالة الضريبية في قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

2- مشكلة الدراسة:

تنحصر مشكلة الدراسة في محاولة الباحث الإجابة عن التساؤلات التالية:

- ما هي المقومات التي كفلها المشرع الضريبي اليمني لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية؟
- ما مدى قدرة القضاء الضريبي اليمني على تكريس مبدأ العدالة الضريبية واقعًا؟

3- فرضيات الدراسة:

ينطلق موضوع الدراسة من الفرضيات التالية:

أ- مراعاة المشرع الضريبي اليمني للظروف الشخصية والعائلية للمكلف تحقيقًا لمبدأ العدالة الضريبية.

ب- عدالة توزيع العبء الضريبي على المكلفين وفقًا لمقدرتهم التكليفية على دفع وتَحُمُّل تلك الأعباء.

ج- ربط الضرائب يكون مبنيًا على أسس سليمة وموضوعية وعادلة من الناحية الفنية والقانونية، ومراعاة خصم التكاليف والنفقات الضرورية واللازمة لاستمرار ممارسة النشاط أو المهنة وأن يكون سعر الضريبة متناسبًا مع حجم الوعاء الضريبي وصافي أرباح أو خسارة النشاط أو المهنة.

د- أن يكون حد الإعفاء اللازم للمعيشة كافيًا ومُلائمًا بل ومُتغيرًا مع تغير الظروف الاقتصادية وعوامل التضخم بما يراعي الظروف الشخصية للمكلف في كافة الضرائب المتعددة.

4- أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

- تأصيل مبدأ العدالة الضريبية وإيضاح مفهومه.
- تحليل النصوص القانونية ذات الصلة بمقومات مبدأ العدالة الضريبية في قانون ضرائب الدخل اليمني.
- الكشف عن تطبيقات القضاء الضريبي اليمني لمقومات مبدأ العدالة الضريبية.

---

[2] عمر عابد بن هاني: العدالة الضريبية وتطبيقاتها في التشريع الأردني، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة مؤتة، الأردن، 2005م، صـ6.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

5- أهمية الدراسة:

يعتبر البحث في موضوع العدالة الضريبية من أهم المواضيع المالية والقانونية وأكثرها تعقيدًا لأن وجود أي نظام ضريبي سليم مرهون بعدالته، وغياب العدالة كان مُحركًا أساسيًا لانفجار الثورات ونشوب الصراعات[3].

وتظهر أهمية البحث من خلال دراسة ماهية العدالة الضريبية وبيان مدى توافر مقومات مبدأ العدالة الضريبية العمومية والشخصية في التشريع الضريبي اليمني.

ومما يضاعف من أهمية البحث هو الكشف عن تطبيقات القضاء الضريبي اليمني لمقومات مبدأ العدالة الضريبية من خلال دراسة وتحليل الأحكام واستخلاص المبادئ التي استقر عليها القضاء اليمني بهذا الشأن.

6- محددات الدراسة:

يحرص الباحث على ضبط حدود مشكلة البحث والاقتصار على:

- النطاق المكاني: بدراسة قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته الأخيرة الصادرة بالقانون رقم (8) لسنة 2020م.
- النطاق الزماني: المتمثل في فترة صدور وتطبيق قانون ضرائب الدخل اليمني وتعديلاته للفترة من عام 2010م-2020م.

7- منهجية الدراسة:

سيتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي لبيان المقومات العمومية والشخصية لمبدأ العدالة الضريبية، واستعمال أسلوبي الاستقراء والاستنباط للوصول إلى مدى تحقيق المشرع الضريبي اليمني لتلك المقومات وتكريس مبدأ العدالة الضريبية واقعًا، مع تحليل أحكام القضاء الضريبي ومدى إسهامه في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية.

8- خطة الدراسة:

سيتم بمشيئة الله وتوفيقه معالجة موضوع الدراسة "مقومات مبدأ العدالة الضريبية في قانون ضرائب الدخل اليمني" من خلال تقسيمه إلى محورين نتناول في المحور الأول الإطار المنهجي للدراسة، وفي المحور الثاني نتناول الإطار النظري في ثلاثة مطالب يندرج تحت كل مطلب فرعين وعلى النحو التالي:

المطلب الأول: ماهية مبدأ العدالة الضريبية ومقوماته.

الفرع الأول: ماهية مبدأ العدالة الضريبية.

---

[3] د. عبد الأمير شمس الدين: الضرائب، أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1978م، ص28.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

الفرع الثاني: مقومات مبدأ العدالة الضريبية.

المطلب الثاني: مقومات مبدأ العدالة الضريبية في قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م.

الفرع الأول: مبدأي عمومية وشخصية الضريبة في القانون اليمني.

الفرع الثاني: وسائل تحقيق شخصية الضريبة كأحد مقومات مبدأ العدالة الضريبية في القانون اليمني.

المطلب الثالث: دور القضاء الضريبي اليمني في إعمال مبدأ العدالة الضريبية.

الفرع الأول: تطبيقات مبدأ عمومية الضريبة كأحد مقومات مبدأ العدالة الضريبية.

الفرع الثاني: تطبيقات مبدأ شخصية الضريبة كأحد مقومات مبدأ العدالة الضريبية.

9- الدراسات السابقة:

لم نجد دراسة متخصصة تناولت مبدأ العدالة الضريبية في اليمن نتيجة ندرة الدراسات في هذا المجال، وجدير بالإشارة إلى أن هناك دراستان تناولتا الضمانات القانونية للمكلف في المجال الضريبي وأشارتا إلى مبدأ العدالة الضريبية كأحد الحقوق المكفولة قانونًا وسوف يتم إماطة اللثام عن محتوى الدراستين فيما يلي:

دراسة: (عبد الرزاق، 2008م)، (الضمانات الدستورية في النظام الضريبي للجمهورية اليمنية) 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 الآمرة المتعلقة بالنظام العام التي لا يجوز مخالفتها، وأن السلطة التشريعية هي المختصة بوضع أسعار الضريبة وأن المشرع الضريبي اليمني لم يراع مبدأ العدالة الضريبية عندما فرق بين الأشخاص الخاضعين للضريبة من زاوية تحديد السعر الضريبي، وخلصت الدراسة إلى توصياتٍ منها مراعاة المقدرة التكليفية للمكلفين باعتبارها أحد تطبيقات فكرة العدالة الضريبية، وضرورة وضع سعر ضريبي تصاعدي في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية يكون شامل التطبيق لجميع مكلفي الضريبة سواءً كانوا أشخاصًا طبيعيين أم اعتباريين.

دراسة: (جمالي جون، 2011م)، (ضمانات المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية) وأثارت 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 الخزانة العامة وحقوق المكلفين، وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج التي من أهمها أن المشرع الضريبي اليمني لم يراعِ مبدا العدالة الاجتماعية عند فرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، لا سيما الخاضعين للضريبة

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

على المرتبات والأجور وعدم مراعاة مبدأ شخصية الضريبة كأحد مقومات مبدأ العدالة الضريبية حينما قرر حد الإعفاء الشخصي بمبلغ قدره (120000) مائة وعشرون ألف ريال سنويًا باعتباره مبلغًا ضئيلًا لا يلبي حاجة المكلف في مواجهة أبسط النفقات المعيشية، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان أبرزها توصية المشرع برفع حد الإعفاء للمكلفين من الأشخاص الطبيعيين مراعاة للأعباء المعيشية، ولمبدأ شخصية الضريبة، مع تقرير إعفاء إضافي لأصحاب المرتبات والأجور مراعاة لمقدرتهم التكليفية المتدنية.

وقد لاحظ الباحث أن الدراستين السابقتين حرصتا على إبراز الضمانات الدستورية والقانونية للمكلف في المجال الضريبي سواء في قانون ضرائب الدخل الملغي رقم (31) لسنة 1991م، أو قانون ضرائب الدخل النافذ رقم (17) لسنة 2010م، ولكنهما لم تتناولا الجوانب التفصيلية المتعلقة بمبدأ العدالة الضريبية ومقوماتها في القانون اليمني، وهو ما يميز هذه الدراسة عن غيرها لأنها تناولت مبدأ العدالة الضريبية ومقوماته في القانون الضريبي، وتقصي إرادة المشرع الضريبي اليمني في تكريس وإعمال هذا المبدأ الهام، كما تم اقتفاء أثر مبدأ العدالة الضريبية ومقوماته في قرارات اللجان الإدارية وأحكام القضاء الضريبي اليمني.

المحور الثاني: الإطار النظري للدراسة:

المطلب الأول: ماهية مبدأ العدالة الضريبية ومقوماته

الفرع الأول: ماهية مبدأ العدالة الضريبية:

أولاً: تعريف العدالة لُغةً: يُعرف علماء اللغة العدالة بالقول[4] العدالةُ مصدر يُقال: عدُل الرجل – بضم الدال – عدالةً، وعدُولةً ومَعدِلةُ فهو عَدْلٌ، أي مرضيٌ يُقْنَع به قولًا أو حُكمًا، وعِدلٌ عدالةٌ مُجرى الوصف المقصود به اسم الفاعل، واسم المفعول، والعدالة: مُشتقة من المصدر "العدل" وقد عرَّفت المصادر اللغوية العدل بأنه ما قام في النفس واستقامت عليه، كما قيل أنَّه لزوم الوسط، واجتناب الإفراط والتفريط[5].

---

[4] راجع في ذلك:

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

– مجد الدين محمد بن يعقوب الفيروز آبادي(ت817ه): القاموس المحيط، مؤسسة الرسالة، بيروت، ط2، 1987م، صـ، صـ 1331،1332.

[5] ابن منظور: لسان العرب المحيط، ج2، دار لسان العرب، بيروت، لبنان، صـ 522.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

ثانيًا: تعريف الضريبة لُغةً: حتى يكتمل المعنى ونصل إلى معرفة اللفظين المركبين لُغةً (العدالة الضريبية) فيجدُر بنا تعريف الضريبة وبيان معناها اللغوي فيما يلي: وردَ معنى الضريبة بأنها واحدة الضرائب التي تؤخذ في الأرصاد والجزية، ومنها جزية العبد: وهي غَلتَّهُ، والضريبة هي الطبيعة والسجية، وغيرها من المعاني الأخرى[6]، والضريبة: ما يؤدي العبد إلى سيده من الخراج المقررة عليه، وهي فعيلة بمعنى مفعولة، وتجمع على الضرائب، ومنه حديث الإماء اللاتي كان عليهن لمواليهن ضرائب.

ثالثًا: المعنى اللغوي للعدالة الضريبية: من خلال التعريفات اللغوية لمصطلحي العدالة والضريبة فإنه يمكن تعريف العدالة الضريبية من منظور لُغوي بأنها المعاملة المتماثلة أو المساواة في معاملة المكلفين بأداء الضريبة.

رابعًا: مفهوم العدالة الضريبية اصطلاحًا: إن التحديد الدقيق لمفهوم العدالة ليس بالأمر الهيّن كون مدلول العدالة ليس مدلولًا مُطلقًا فيسهل تحديد معالمه، وإنما تُعدُ في أبسط معانيها مفهومًا فلسفيًا وأخلاقيًا يختلف في مضمونه ومحتواه باختلاف الظروف التاريخية والاجتماعية.

وقد تباينت اتجاهات الفقه المالي حول وضع تعريف لمفهوم العدالة الضريبية كُلٌ حسب توجهاته، ومبعث ذلك التباين يعود إلى أن مُصطلح العدالة ذو معيار غامض ونسبي وقابل للتغيير والتعديل وفقًا لآراء الكاتب والزمان والمكان، فليس له مقياسٌ مُطلَق فكل شعب، بل وكل فرد ينظر إلى العدالة من وجهة نظره الخاصة، فالمثل الأعلى للعدالة لطبقة مَّا يختلف عن الطبقة الأخرى، لذا اعتبره البعض مفهومًا مُعقدًا[7].

وعندما حاول علماء المالية والاقتصاد تطبيق مبدأ العدالة الضريبية، وجدوا أنفسهم قد دخلوا في مواضيع فلسفية وأخلاقية ودينية وإنسانية، ورغم اختلاف الفقه المالي في إيجاد مفهوم جامع للعدالة الضريبية، إلّا أنهم يتفقون على أن يتحمل كل خاضع للضريبة نصيبه في تمويل النفقات العامة، وأن تعمل الضريبة على التخفيف من حدة التفاوت الاجتماعي، وإعادة التوزيع العادل للدخول والثروات بين فئات المجتمع، أي أن تنصرف العدالة الضريبية على النظام الضريبي بمجمله وليس على نطاق كل ضريبة على حِدة.

الفرع الثاني: مقومات مبدأ العدالة الضريبية

إن مقومات مبدأ العدالة الضريبية هي الأركان التي يرتكز عليها وهي تمثل الجانب التطبيقي له، وسيتم دراسة تلك المقومات فيما يلي:

أولًا: مبدأ عمومية الضريبة كأحد مقومات مبدأ العدالة الضريبية.

---

[6] ابن منظور: لسان العرب المحيط، المرجع السابق، صـ 314.

[7] د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز: علم المالية العامة، ج2، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1971م، صـ 405.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

ثانيًا: مبدأ شخصية الضريبة كأحد مقومات مبدأ العدالة الضريبية.

أولًا: مبدأ عمومية الضريبة كأحد مقومات مبدأ العدالة الضريبية: إن الضريبة العادلة هي التي يخضع لها جميع أفراد المجتمع ما داموا يتمتعون بقدرة تكليفية يُعَبَّرُ عنها كسبهم لدخلٍ أو إنفاقهم لمال، وهذا يقودنا إلى البحث عن مفهوم عمومية الضريبة، وأنواعه، والاستثناءات التي قد ترد عليه على النحو التالي:

أ- **مفهوم عمومية الضريبة:** يقصد بعمومية الضريبة أن تُفرض لتشمل جميع الأشخاص وكافة الأموال، فلا يُعفى منها مال من الأموال أو شخص من الأشخاص الخاضعين لسيادة الدولة، لذلك يشترط في الضريبة بغية تحقيقها للعدالة الضريبية في التشريع الضريبي أن تكون عامَّةً، إذ لم يعد من المستساغ في العصر الحديث، أن يكون هناك مكان لطبقة مُميَّزة تُعفى من دفع الضرائب لذاتها[8].

ب- أنواع عمومية الضريبة: تنقسم عمومية الضريبة إلى نوعين هما العمومية الشخصية، والعمومية المادية ونبينهما فيما يلي:

1. **عمومية الضريبة الشخصية:** ويقصد بها عملية خضوع كل المواطنين للضريبة، وكذلك الأشخاص المقيمين بإقليم الدولة وإن كانوا أجانب، وكذلك المقيمين خارجها إذا تحققت لهم دخول خاضعة للضريبة، أو كانت لهم أملاك في الدولة المعنية، وتستند فكرة العمومية الشخصية – من ناحية سريان الضريبة – إمَّا إلى مبدأ التبعية السياسية، وفي هذه الحالة لا يُعتد بمصدر الدخل، وإنما يُؤخذ بالجنسية أساسًا لفرض الضريبة، ويكون المكلف مُلزمًا بدفعها بمجرد تبعيته السياسية، وإمَّا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية، وعندئذٍ تتحقق علاقة الفرد بالدولة نتيجةً لمزاولته النشاط في إقليمها، وهذا الأمر يعني أن الأساس هو وجود مصدر الدخل بصرف النظر عن مكان وجود صاحب الدخل، سواءً كان مقيمًا داخل إقليم الدولة، أو غير مقيم، أو إلى مبدأ الإقامة وهو الوجود المادي للفرد داخل حدود الدولة، ويعد هذا كافيًا لفرض الضريبة عليه، غير أن وجود الشخص في دولة من الدول بصورة عابرة لا يخضعه للضريبة كما في حالة السائح، إذ يكون وجوده في الدولة وجودًا عابرًا[9].

هذا ويكون من مقتضيات تحقيق العدالة الضريبية أن تخاطب القاعدة الضريبية كافة الأفراد الذين تتوافر بشأنهم شروط الخضوع للضريبة[10]، وقد يكون المكلف الخاضع للضريبة شخصًا طبيعيًا وقد يكون شخصًا اعتباريًا.

---

[8] د. جهاد سعيد خصاونة: المالية والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني، دون ذكر دار النشر، عمّان، 1999م، صـ 101.

[9] د. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتب، القاهرة، دون سنة نشر، صـ، صـ 189،190.

[10] د. زين العابدين ناصر: علم المالية العامة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974م، صـ 177.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

2. **عمومية الضريبة المادية:** ويقصد بها أن تُفرض الضريبة على كل الأموال دون أي تمايز، أي أن يكون سريان الضريبة على جميع أنواع الدخول والثروات فيؤدى عن كل منها نصيب عادل من الأعباء العامة، وتستند العمومية المادية إلى مبدأ إقليمية الضريبة (التبعية الاقتصادية) الذي يتخذ من موقع تحقق الدخل أو مكان انتاجه أساسًا لفرض الضريبة، على اعتبار أن وجود أي مال داخل إقليم الدولة يُعد مبررًا كافيًا لفرض الضريبة عليه من قبل تلك الدولة[11].

ويُوصَمُ النظام الضريبي بالظالم وغير العادل إذا فرَّق بين الدخول في فرض الضريبة، كأن يتم فرض الضريبة على إيراد الأرض مثلاً، ويعفى منها دخول رؤوس الأموال أو دخل العمل أو الدخل التجاري والصناعي[12].

ج- **الاستثناءات التي ترد على عمومية الضريبة:** لكي تكون الضريبة عادلة فيجب أن تُفرض على كل فرد في المجتمع يكون ذا قدرة يعبر عنها كسبه لدخل، أو إنفاقه لمال، وبرغم ذلك فإن إقرار المشرع الضريبي بعض الاستثناءات على مبدأ عمومية الضريبة تتخذ صورة إعفاءات ضريبية في نطاق سريان الضرائب على الأشخاص، وفي نطاق سريانها على الأموال فإن تلك الإعفاءات لا تشكل خروجاً على مبدأ العمومية، أو انتهاكًا لها، ولا يعتبر هذا إخلالاً بمبدأ المساواة في تحمل الكافة للعبء الضريبي، عندما يقرر المشرع إعفاء بعض الأشخاص نتيجة تدني دخولهم، أو إعفاء أرباب الأسر الفقيرة، وما يخل بمبدأ المساواة في تحمل الأعباء الضريبية هو تقرير الإعفاء الكلي من الضريبة لطائفةٍ مُعينة، أو بعض الطوائف رغم قدرتها وثرائها[13].

وقد أصبحت الإعفاءات أداة لتحقيق أهداف الدولة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، وغايات أخرى قد يرمي المشرع إلى تحقيقها، والميل نحو الحد من نطاق العمومية لا يعني إنكارها في القاعدة القانونية، فهي لم تزل تخاطب الأشخاص بصفاتهم لا بذواتهم وكل ما في الأمر هو انطباق القاعدة القانونية على عدد أقل من القاعدة الأكثر عمومية، وعلى هذا الأساس يتبين أن التشريعات الضريبية كغيرها من التشريعات الأخرى، تفرد بعض أحكامها للانطباق على فئة معينة من الأشخاص ممن تتوافر فيهم صفات معينة[14]، ومع وجود المبررات التي تنطلق منها عملية الحد من نطاق العمومية للقواعد القانونية إلا أنها تميل اليوم إلى تجاوز حدودها الضرورية وإلى افراغ صفة العمومية في القواعد القانونية من محتواها في ظل مجتمع تسعى فيه كل فئة إلى أن يكون لها قانونها الخاص ومراكزها القانونية المتميزة عن مراكز

---

[11] رحيم حسين موسى: العدالة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، الأردن، 2002م، صـ 89.

[12] د. عبد الحكيم الرفاعي: الضرائب المباشرة، مكتبة عبد الله وهبة، القاهرة، 1942م، صـ 27.

[13] د. محمد كامل ليلة: النظم السياسية، دار الفكر العربي، ودار الجيل للطباعة، القاهرة، 1963م، صـ 106.

[14] د. أحمد خلف حسين الدخيل: تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، لبنان، ط1، 2012م، صـ 101.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

غيرها من الفئات[15]، ومع ذلك فإنه ينبغي على المشرع الضريبي عدم تقرير الاستثناءات على مبدأ العمومية إلا لاعتبارات وبواعث قوية وعدم التوسع فيها لأن من شأن ذلك التأثير على توزيع الأعباء الضريبية على الممولين[16].

ووفق ما تقدم يمكن الوصول إلى نتيجة مهمة مفادها أن مراعاة التشريع الضريبي للعمومية بنوعيها الشخصية والمادية، يعد تدعيماً لتطبيق العدالة الضريبية، وأحد المبادئ الأساسية للضريبة، على اعتبار أن قيام الدولة بفرض الضرائب على جميع الأشخاص والأموال دون أي تمايز، يعد من دواعي تحقيق العدالة الضريبية ومتطلباتها.

ثانيًا: مبدأ شخصية الضريبة كأحد مقومات مبدأ العدالة الضريبية: أخذت العديد من التشريعات الضريبية بنظام الضرائب الشخصية بغية تدعيم مبدأ العدالة الضريبية وتطبيقه، ويقتضي البحث بيان مفهوم شخصية الضريبة ووسائل تحقيقه، وذلك على النحو التالي:

أ- **مفهوم شخصية الضريبة:** ويقصد به أن يأخذ التشريع الضريبي عند فرض الضريبة شخص المكلف ومركزه المالي وحالته الاجتماعية بعين الاهتمام، فلا يتم فرض الضريبة اعتمادًا على المادة الخاضعة للضريبة وحسب، ولكن بالنظر إلى مقدرة المكلف التكليفية الحقيقية[17].

وعلى نقيض ذلك تكون الضرائب العينية التي تتخذ الأموال وعاءً لها دون اكتراث لشخص المكلف بدفع الضريبة، وبمعنى آخر فإن محل الاعتبار الوحيد عند فرضها هو المال الذي تحصل عليه من المكلف بدفعها[18]، فهي لا تفرق في المعاملة كما تقتضي ذلك الضريبة الشخصية بين الأعزب والمتزوج والأخير بين من لديه أولاد، أو بالعكس، ولا تفرق بين الغني والفقير، ولذا فإن الضريبة العينية تتنافى مع مبدأ العدالة الضريبية[19].

وتتميز الضرائب الشخصية بأنها تحقق صورة من العدالة أقرب إلى الكمال، كونها تعمل على مراعاة ظروف المكلف الشخصية، ويتطلب تطبيق نظام شخصية الضريبة الإحاطة ببعض العناصر التي تكوِّن المركز الشخصي للمكلف، من خلال إدارة ضريبية على مستوى عالٍ من الكفاءة والمقدرة الفنية التي تجعلها بعيدةً عن التحكم وسوء استخدام سلطتها التقديرية بما يؤدي إلى مجانبة العدالة الضريبية، ويدفع المكلف إلى الجنوح نحو التهرب من أداء الضريبة نتيجة المضايقة والتدخل في شؤون الشخصية، ورغم المشكلات التي قد تثيرها شخصية الضريبة قبل بحث حالة المكلف

---

[15] د. أحمد خلف حسين الدخيل: المرجع السابق، صـ 102.

[16] د. زكي عبد المتعال: أصول علم المالية العامة والتشريع المالي المصري، دون ناشر، الطبعة الأولى 1941م، صـ 232.

[17] د. سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2009م، صـ 129.

[18] د. مجدي محمود شهاب: الاقتصاد المالي (نظرية مالية الدولة السياسات المالية للنظام الرأسمالي) دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 1999م، صـ 192.

[19] د. عادل فليح العلي: المالية العامة والقانون المالي والضريبي، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011م، صـ 201.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

الشخصية وتطبيق نظام التصاعد في السعر الضريبي، وكذلك نظام الإعفاءات، إلا أن أنصاره يرون أن تحقيق العدالة الضريبية يستحق وبدون أدنى شك أن تجهد الإدارة نفسها بعض الشيء[20].

ب- عناصر تحقيق شخصية الضريبة: يتحقق مبدأ العدالة الضريبية من خلال شخصية الضريبة لمراعاتها الظروف الشخصية للمكلف وتتخذ عددًا من العناصر اللازمة لتحقيقه وأهمها:

1. **إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة:** يعد الحد الأدنى اللازم للمعيشة صورة من صور العبء الضريبي الفردي، ويصطلح على تسميته بحد الكفاف ويقصد به المبلغ المقطوع الذي تحدده التشريعات الضريبية لكونه ضروريًا لتأمين معيشة المكلف، وتصفية الضريبة، فلا تطال الضريبة إلا ما يزيد على ذلك المبلغ، وعلة ذلك أن المقدرة التكليفية لا تبدأ إلا بعد تأمين النفقات التي توفر العيش للمكلف، باعتباره إنسانًا يلزمه توفير مستوى معين من القوة الشرائية اللازمة لإشباع حاجاته الضرورية.

ويبرر الفقه المالي إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة للاعتبارات التالية:

- أن خضوع الفقراء للضرائب غير المباشرة التي قد تكون جزءًا من ثمن السلع والمنتجات وبالتالي خضوعها للضرائب المباشرة يخالف قواعد العدالة ويناهض مبدأ عدالة الضريبة.
- من أهداف الدولة هو حماية رعاياها وتحقيق الحياة الكريمة لهم، ولهذا فإن فرض الضريبة على من يعيش حد الكفاف، أمر قد يعرض حياتهم للخطر وهو مما يناهض مبدأ العدالة الضريبية.
- فرض الضريبة وتحصيلها من ذوي الدخل المحدود يخالف مبدأ الاقتصاد في نفقات الجباية نظراً لمحدودية الإيرادات التي يمكن تحصيلها من تلك الفئات.
- إن فرض الضريبة على أصحاب الدخول الدنيا يوجب على الدولة زيادة الإنفاق عليهم وخاصة إذا ما تعرضوا لأخطارٍ صحيةٍ نتيجة ذلك الاقتطاع من دخولهم، وبذلك فإن الدولة يصدق عليها المثل" الذي يأخذ بيمينه لينفق على يساره[21]".

---

[20] د. حسين كامل وداعة: العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، ط1، 2017م، صـ 128.

[21] راجع في ذلك:

– د. محمد حلمي مراد: مالية الدولة، مكتبة نهضة مصر، القاهرة، صـ 216.

– د. زكي عبد المتعال: أصول علم المالية العامة والتشريع المالي المصري، مرجع سابق، صـ 234.

– د. محمد وديع بدوي: دراسات في المالية العامة، دار المعارف، الإسكندرية، 1966م، صـ، صـ 172،173.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

2. **الإعفاء مُراعاةً للأعباء العائلية:** تقتضي العدالة الاجتماعية بكل مضامينها الأخذ بعين الاعتبار الظروف والأعباء العائلية التي يتحملها المكلف، إذ قد يكون مُثقلاً بأعباءٍ عائلية، كأن يكون متزوجاً أو معيلاً لأسرة كبيرة، ولا شك في أن الإنفاق على هذه الأعباء يجعل من مقدرته التكليفية أقل من شخصٍ آخر مماثل له في المركز القانوني دون أن يكون مُحمَّلاً بأي من هذه الأعباء، وتتطلب عدالة الضريبة أن يتم مراعاة أعباء المكلف كلما كان مُلزمًا بالإنفاق على من يعيلهم، لكن هذا الوضع يضع صعوبات جمَّة أمام الإدارة، ومن ثم فإن المشرع يكتفي بتقرير الإعفاء المقابل للأعباء الناتجة عن الزواج وعن الأولاد الذين ما زالوا دون سن البلوغ، أو في مراحل إكمال دراستهم مثلاً[22].

وبالنتيجة فإن العدالة الضريبية توجب تقرير مثل هذا الإعفاء مراعاةً لظروف الممول الشخصية، والأعباء العائلية التي ينوء بحملها، ولا يقصد من ذلك الإعفاء تمييز طائفة، أو فئة معينة أو أفرادًا بذواتهم لأن الإعفاء يستفيد منه كل شخص يخضع لتلك الظروف و ينوء بحمل تلك الأعباء العائلية[23].

3. **التصاعد في سعر الضريبة:** يقصد بالضريبة التصاعدية هي تلك الضريبة التي يرتفع سعرها بارتفاع وازدياد المادة الخاضعة للضريبة كأن تُفرض ضريبة على الدخل بسعر 10% على أول 10000ريال، ونسبة 15% على 20000ريال، ونسبة 20% على ما زاد عن ذلك مثلاً، وإن ما تتطلبه عدالة الضريبة لدى كثير من كتاب المالية العامة هو تحقيق المساواة في التضحية، الأمر الذي يلزم الأخذ بمبدأ التصاعد في سعر الضريبة، ولا يمكن الأخذ بالتصاعد إلَّا إذا تم النظر إلى المقدرة التكليفية للمكلف، ويعني التصاعد هو عملية زيادة سعر الضريبة كلما زاد الدخل الخاضع لها، وأن المساواة أمام الضريبة تقتضي المساواة في التضحية، ولا يمكن أن تتساوى التضحية إذا كان الفقراء والأغنياء يخضعون لسعرٍ ضريبي واحد[24].

إن تدخل الدولة عن طريق تطبيق المعدلات التصاعدية للضرائب قد رسم مفهوماً جديداً للعدالة فالمساواة لم تعد المساواة بين الأفراد أمام الضرائب، بل إن تحقيق المساواة بين الأفراد بواسطة الضرائب [25].

---

[22] د. حسين كامل وداعة: العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، مرجع سابق، صـ 128.

[23] د. عاطف محمد موسى: العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق صـ 101.

[24] د. هاشم الجعفري: مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، 1968م، صـ 105.

[25] ذهب جانب من الفقه الأمريكي إلى أن الضريبة التصاعدية غير عادلة وأنها تعطل نمو الثروة وهي عقوبة للنجاح، كما أن صندوق النقد الدولي أحد المؤسسات النقدية الدولية يفضل الأخذ بالضريبة النسبية لعدة أسباب منها: أنها بسيطة ذات سعر واحد وواضح ولا تحتاج إلى جهد كبير عند المحاسبة، وتعتبر الضريبة التصاعدية ضريبة عقابية لأنها تفرض بسعر مرتفع على الأرباح العالية، ولأنها تؤدي إلى هروب الاستثمارات، كما أنها تزيد من تكلفة الإدارة الضريبية في متابعة الدخل لأنها تشجع على تجنب وتهرب الممول من الضريبة لارتفاع سعرها، للمزيد راجع في ذلك:

– د. رمضان صديق محمد حسين: الجوانب القانونية والدستورية للعدالة الضريبية، ندوة في جمعية الضرائب المصرية بتاريخ 4 ديسمبر 2011م.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

4. **اختلاف المعاملة الضريبية وفقاً لمصدر الدخل:** ويعني التمييز في المعاملة الضريبية بين الدخول وبين الثروات، وفقاً لمصادرها وجعل معدلاتها متفاوتة في ضوء اعتبارات شخصية، فالضريبة على دخل العمل أي الضريبة على الأجور والمرتبات، يجب أن تُفرض بمعدلات متدنية كون طبيعة الدخل تدل على محدودية المقدرة التكليفية للمكلف، بخلاف الضريبة المفروضة على دخل رؤوس الأموال التي يجب أن تُفرض بمعدلات مرتفعة لأن مصدر الدخل يدل على ارتفاع المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف على أداء الضريبة، أما الدخل الذي يؤلف مزيجاً من العمل ورأس المال فيفترض أن تُفرض الضريبة عليه بمعدلات متوسطة نسبيًا، وقد يصعب تطبيق هذا العنصر من عناصر الشخصية في الضرائب على الدخل، ولكنه ممكن وسهل في الضرائب النوعية على فروع الدخل.

5. **الضريبة على صافي الوعاء:** بمراعاة تنزيل أعباء الديون وخصم التكاليف اللازمة للحصول على الدخل: استقرت معظم القوانين الضريبية على عدم اخضاع الدخل الإجمالي الذي يحصل عليه المكلف من المصادر المختلفة للضريبة، بل يتم إخضاع الايراد الصافي بعد تنزيل كل النفقات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذا الدخل، فتحقيق الدخل قد تطلب نفقات وتكاليف كانت لازمة وضرورية لإنتاجه وصيانته، وبالتالي فإنه يكون من العدالة أن يتم تنزيل هذه النفقات والمصروفات والتكاليف من الدخل الكلي لأغراض فرض الضريبة، فالدخل الصافي هو الذي يمثل اغتناء المكلف وخير تعبير عن مقدرته التكليفية الحقيقية، ويقتضي مبدأ العدالة الضريبية أن يتم تنزيل تلك النفقات والتكاليف، إذ ليس من العدل أن تفرض الضريبة على عناصر قد خرجت من ذمة المكلف لتكوين الدخل وإن القول بعكس ذلك يؤدي إلى دخول مبالغ في وعاء الضريبة لا تعد من قبيل الزيادة الإيجابية في ذمة المكلف، كما أن اخضاع الدخل دون حسم التكاليف قد يؤدي إلى تآكل رأس المال واستهلاكه تدريجياً[26].

المطلب الثاني

مقومات مبدأ العدالة الضريبية في قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م

الفرع الأول: مبدأي عمومية وشخصية الضريبة في القانون اليمني.

إن تحقيق العدالة الضريبية إلى جانب الأهداف المختلفة والمتشابكة التي تسعى الدولة إلى بلوغها يوجب على نظامها الضريبي أن يأخذ بعين الاعتبار المتطلبات الأساسية التي يوصف من خلالها النظام الضريبي بأنه نظام عادل، وفي صدارة تلك المتطلبات المقومات التي يرتكز عليها مبدأ العدالة الضريبية وهي الشمول والعمومية في فرض الضرائب،

– أ. محمد السيد خلف إبراهيم: العدالة الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة حلوان، 2018م، صـ 23.

[26] د. عبد الرؤوف الصافي: نظرة تحليلية للتنزيلات في قانون ضريبة الدخل، مجلة بيت الحكمة، بغداد، العدد (23)، 2009م، صـ، صـ 27،28.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

ومبدأ شخصية الضريبة بكافة عناصره، فضلاً عن عدم وجود تكرار أو ازدواج في فرض الضريبة، كما تحرص النظم الضريبية الحديثة على أن يكفل تشريع الضريبة الضمانات القانونية التي توازن بين حق الخزانة العامة في استئداء الضريبة وبين حق المكلف في أن يكون فرض الضريبة وتحصيلها مبنيًا على أسسٍ موضوعيةٍ وعادلةٍ، وسنحاول رصد ملامح مقومات العدالة الضريبية في قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م، فيما يلي:

أولًا: مبدأ عمومية الضريبة: حتى نتبين منهج المشرع الضريبي اليمني في إعمال مبدأ عمومية الضريبة المادية والشخصية فإنه يلزم بيان النظام الذي اتبعه القانون اليمني لفرض الضرائب على الدخل وذلك فيما يلي:

أ- نظام فرض الضريبة على الدخل: أخذ المشرع الضريبي اليمني بنظام الضرائب النوعية أو المتعددة على فروع الدخل، وهو نظام يقوم على تقسيم الدخول إلى أنواع بحسب مصادرها ومن ثم يسهل التمييز في فرض الضريبة، وأهم تصنيفات الضرائب النوعية من حيث مصدر الدخل في القانون اليمني كما يلي:

- فئة الضرائب على الدخل الناتج من العمل فقط وصورتها (ضريبة المرتبات والأجور).
- فئة الضرائب على الدخل الناتج من رأس المال وحده وصورتها (ضريبة ريع العقارات).
- فئة الضرائب على الدخل الناتج من تظافر رأس المال والعمل ومثالها (الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة على أرباح المهن الحرة التي يمتزج فيها رأس المال بالجهد الإنساني).

ب- عمومية فرض الضرائب النوعية على فروع الدخل: يتصل مبدأ العدالة الضريبية اتصالاً وثيقًا مع مبدأ عمومية الضريبة لذلك طبقَّ المشرع اليمني مبدأ العمومية في فرض الضرائب على الدخل وفقاً لكل ضريبة بحسب مصدر الدخل، ووسَّعَ من نطاق فرض الضرائب لتشمل جميع الدخول التي تتحقق داخل الجمهورية، أو خارجها للأشخاص الاعتبارية المقيمة، وجميع الدخول المحققة داخل الجمهورية للأشخاص المقيمين وغير المقيمين[27]، وقد أخذ القانون اليمني بمبدأ التبعية الاقتصادية الذي يقوم على أن يتم فرض الضريبة على جميع الأشخاص والأموال التابعة للدولة من الناحية الاقتصادية والتي تتخذ المظهرين التاليين[28]:

1. مبدأ الموطن: وبموجبه يخضع المكلف لضريبة الدولة التي يقع فيها موطنه.

---

[27] المادة (8) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

[28] عبد الله محمد المنقذي: ربط ضرائب الدخل في القانون اليمني، رسالة ماجستير، كلية الشريعة والقانون، جامعة صنعاء، اليمن، 2017م، صـ 43.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

2. مبدأ إقليمية المصدر: وبمقتضاه يتم فرض الضريبة على الأموال، أو إنتاجها، أو مجرد تقديم الخدمات على أرض الدولة، ويذهب البعض[29] إلى أن المشرع اليمني قد أخذ بمعياري الإقامة والإقليمية في آنٍ واحدٍ وفقاً لنص المادة (8) من قانون ضرائب الدخل.

ج- عمومية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية: طبق المشرع اليمني مبدأ عمومية الضريبة على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية حيث تضمَّنَ نص المادة (9) من القانون أن "تسري الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية سنويًا على كافة الدخول المُتأتية من الأعمال التجارية والصناعية والخدمية وعلى جميع الأرباح والدخول المحددة بالفقرات (أ – ت) من المادة (9) من هذا القانون، ومنها العوائد المحققة خارج الجمهورية لأي شخصٍ اعتباري مُرخص له بموجب القوانين اليمنية، وكذلك أرباح الأشخاص الاعتباريين المقيمين التي يحصلون عليها من الجمهورية أو خارجها[30].

د- عمومية الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية: تسري الضريبة على صافي دخل المهن الخاضعة التي يمارسها المكلف بصفةٍ مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت هذه الإيرادات قد تحققت من مزاولة العمل في الجمهورية، وقد اعتبر المشرع الضريبة على أرباح المهن غير التجارية بأنها ضريبة القانون العام، عندما قرر سريان ضريبة المهن على الدخول الأخرى المتأتية من أية مهنة، أو أنشطة غير خاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية[31] فإنَّ إرادة المشرع تنصرف إلى إسباغ وصف ضريبة المهن الحرة بأنها ضريبة القانون العام، طالما أن الدخول الأخرى التي لا تخضع لضريبةٍ أخرى تنضوي تحت لواء ضرائب المهن غير التجارية وغير الصناعية[32].

هـ- عمومية الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها: أخذ قانون ضرائب الدخل بعمومية الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها من المزايا والمنافع النقدية والعينية، بموجب نص المادة (48) من القانون الذي وسَّع من نطاق فرض الضريبة على المرتبات والأجور، مما قد يترتب على ذلك التوسع من إشكالات في تطبيق القانون على الواقع، ولذلك حدد القانون شروطاً لسريان هذه الضريبة ومنها أن يكون المبلغ المدفوع للمكلف من قبيل المرتبات

---

[29] د. محمد علي الحرازي: التشريع الضريبي اليمني، مكتبة خالد بن الوليد، صنعاء، ط1، 2014م، صـ 72.

[30] الفقرتان (ي، ق) من المادة (9) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

[31] البند (3) من المادة (44) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

[32] راجع في ذلك:

- أستاذنا الدكتور الشهيد. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون: التشريع الضريبي اليمني، مطبعة نهضة مصر، الفجالة، القاهرة، صـ 255.
- د. زين العابدين ناصر: المالية العامة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974م، صـ 682.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

والأجور وما في حكمها مقابل عملٍ يؤديه المكلف لحساب الغير وتحت إشرافه وتوجيهه، أي قيام علاقة تبعية بين العامل ورب العمل، ووجوب التفرقة بين ما تدفعه الحكومة وما يدفعه القطاع الخاص من مبالغ لأن المبالغ التي تدفعها الحكومة تخضع للضريبة سواءً كان المكلف مواطناً يمنياً أو أجنبياً مقيماً في اليمن أو خارجها[33].

و- عمومية الضريبة على ريع العقارات: حدد القانون نطاق فرض الضريبة على ريع العقارات لتشمل كافة العقارات المبنية والمباني الجاهزة والمتنقلة، والأراضي الفضاء المؤجرة لمختلف الأغراض، كما حدد المكلف بأداء هذه الضريبة بأنه "مالك العقار المؤجر، أو من له حق الانتفاع بالعقار كما هو الحال في العقارات المملوكة للأوقاف، وكذلك الممثل القانوني للمالك، والممثل القانوني للمنتفع[34].

ز- إلغاء الإعفاءات الضريبية الواردة في أي قانون آخر: تأكيدًا لمبدأ عمومية الضريبة قرر المشرع إلغاء كافة الإعفاءات الواردة في القانون الضريبي السابق وقانون الاستثمار وأي قانون آخر[35].

ح- الاستثناءات على مبدأ عمومية الضريبة: إن تطبيق مبدأ العمومية لا يحول دون تقرير المشرع منح بعض الإعفاءات من أداء الضريبة بقصد تحقيق أهداف معينة[36]، قد تكون في جوانب منها أكثر أهميةً وسُموًّا من هدف الضريبة ذاته[37]، لهذا ازدانَ قانون ضرائب الدخل بالعديد من صور الإعفاءات الضريبية التي تنوعت وفقاً للاعتبارات والأهداف التي يرمي المشرع إلى تحقيقها من خلال تلك الإعفاءات ونبين أهمها فيما يلي:

- الاعفاءات المقررة لاعتباراتٍ اجتماعية: إدراكاً من المشرع اليمني أن العدالة الضريبية تعد وجهاً من وجوه العدالة الاجتماعية، لذلك قرر منح بعض الإعفاءات من الضريبة على الدخل تحقيقاً لأغراضٍ اجتماعية، منها إعفاء مكلفي المنشآت الصغيرة والأصغر الذين لا يتجاوز أرقام أعمالهم أو مبيعاتهم السنوية أو ايراداتهم مبلغ (عشرون مليون ريال) من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة على أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية،

---

[33] عبد الرزاق صالح عبد المجيد قاسم: الضمانات الدستورية في النظام الضريبي للجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة عدن، اليمن، 2008م، صـ 38.

[34] المادة (51) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م، والمادة (58) من اللائحة التنفيذية للقانون الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (508) لسنة 2010م.

[35] المادة (160) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

[36] راجع في ذلك:

- د. يسري محمد أبو العلا: المالية العامة والتشريع الضريبي، مركز التعليم المفتوح، كلية الحقوق، جامعة بنها، دون سنة نشر، صـ 132.
- د. نبيل محمد عبد الحليم عواجة: مبدأ عدالة الضريبة في قضاء الدستورية، دار النهضة العربية، القاهرة، ط1، 2019م، صـ 176.

[37] د. محمد علي عوض الحرازي: التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، صـ 151.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

ومستخدميهم، وإعفاء مكلفي الضريبة على ريع العقارات الذي لا يتجاوز قيمة الإيجار الشهري للعقار المؤجر مبلغ (خمسون ألف ريال) من الضريبة على ريع العقارات[38]، كما قرر المشرع اعفاء الأنشطة ذات الأغراض الاجتماعية من ضرائب الدخل[39] ومن تلك الأنشطة دخل الجمعيات والمؤسسات الأهلية ذات الأغراض الخيرية، ومنظمات المجتمع المدني التي لا تهدف إلى الربح، وتكون مواردها المالية والمادية جميعها من التبرعات والهبات والاعانات، ويشترط أن تكون مرخصة ترخيصاً سارياً، وأن تلتزم في أنشطتها بالأعمال الخيرية فقط، ومن الإعفاءات المقررة أيضاً إعفاء تعويضات حوادث وإصابات العمل والمخصصات لمدى الحياة التي يتقرر دفعها لضمان حوادث وإصابات العمل، وإعفاء معاشات التقاعد ومستحقات نهاية الخدمة، وإعفاء دخل العمال الذين يعملون بالأجر اليومي في مختلف القطاعات[40].

- كما قرر المشرع إعفاء العقارات التي يستغلها مالكوها لأي غرضٍ كان، والعقارات المخصصة مجاناً للمستشفيات والمراكز الصحية والتعليمية الحكومية، وإعفاء العقارات المخصصة مجاناً للأيتام وملاجئ العجزة[41].

ثانيًا: مبدأ شخصية الضريبة في قانون ضرائب الدخل اليمني: تطورت الضريبة الشخصية في النظم الضريبية الحديثة وتعددت مظاهرها وعناصرها ومنها إعفاء حد لازم للمعيشة، وإعفاء يُوجَّه للأعباء العائلية، وتصل بعض القوانين الضريبية المعاصرة في مراعاتها للظروف الشخصية للممول إلى مراحل متقدمة، حيث يستفيد المعاقون والمشوهون في الولايات المتحدة الأمريكية من تخفيضٍ ضريبيٍ يوازي معدَّلَ عجزهم[42]، وقد سعى المشرع الضريبي جاهدًا إلى أن يتضمَّن القانون الضريبي عناصر شخصية الضريبة التي تراعى فيها ظروف المكلف الشخصية ومركزه المالي وحالته الاجتماعية، ومراعاة ربط الضريبة وفقاً للمقدرة التكليفية.

الفرع الثاني: وسائل تحقيق شخصية الضريبة كأحد مقومات مبدأ العدالة الضريبية في القانون اليمني

سعى المشرع الضريبي اليمني جاهدًا إلى تحقيق شخصية الضريبة باعتبارها أحد أهم مقومات مبدأ العدالة الضريبية من خلال الوسائل التالية:

---

[38] المادة (2) من القانون رقم (8) لسنة 2020م بشأن تعديل بعض مواد قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

[39] المادة (21) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

[40] الفقرات (ج، د، هـ، و) من المادة (50) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

[41] الفقرات (أ، ج، د) من المادة (54) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

[42] د. السيد عطية عبد الواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000م، صـ 547 وما بعدها.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

1. إعفاء الحد الأدنى اللازم لمواجهة نفقات المعيشة: قرر المشرع منح المكلف الحق في إعفاء جزء من الدخل يوازي الحد الأدنى اللازم لمواجهة ضروريات واحتياجات الحياة ونفقات معيشته، وهي فكرة موضوعية يقررها القانون كحقٍ لكل مكلف طبيعي دون الأخذ في الحسبان ما إذا كان المكلف مريضاً أو سليماً، فالحد الأدنى للمعيشة يعد معياراً موحداً لجميع الأفراد، وغالباً ما يعتمد المشرع في تحديد مقدار الحد الأدنى اللازم للمعيشة، بناءً على احتياجات الفرد العادي وأسرته في ضوء المستوى الاجتماعي والاقتصادي السائد في الدولة، ويسهلُ التعرُّف على المستوى الاجتماعي السائد من خلال الوصول إلى متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي[43]، وفي ضوء تلك الاحتياجات قرر المشرع اليمني تحديد مقدار مبلغ الإعفاء الموازي للحد الأدنى اللازم للمعيشة للشخص الطبيعي المقيم بموجب نص المادة (62) من قانون ضرائب الدخل بمبلغ سنوي قدره (120000) مائة وعشرون ألف ريال، ويُنسَّب حد الاعفاء السنوي للأشخاص الطبيعيين المقيمين، إذا كانت فترة ربط الضريبة أقل من (12) إثنا عشر شهراً، كما قرر المشرع أن المكلف إذا كان يخضع لعدة ضرائب نوعية مباشرة، فإنه لا يتمتع إلَّا بإعفاء سنوي واحد[44]، **ويرى الباحث** أن مبلغ حد الاعفاء الذي قرره المشرع الضريبي اليمني لمواجهة احتياجات وضروريات الحياة للمكلف وأفراد أسرته غير كافٍ في زمن إصدار القانون عام 2010م، فمن المنطقي أن يكون ذلك المبلغ المقرر كحد إعفاء سنوي غير مُلبٍّ لنفقات الفرد الشخصية واحتياجاته العائلية بعد مرور (14) عاماً من تاريخ نفاذ القانون، خاصةً في ظل عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي لليمن جرَّاء ما يتعرض له من عُدوانٍ عسكري وحصارٍ اقتصاديٍ منذ عام 2015م وحتى اليوم، لأن الحد الأدنى اللازم للمعيشة فكرة متغيرة تبعًا لتغيُر مستوى المعيشة المرتبط بدرجة التقدم الاقتصادي والاجتماعي، وتغير متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي، مما يجعل تقدير الحد الأدنى اللازم للمعيشة مرتبط بتغير المستوى العام للأسعار، أي تبعاً لتغير قيمة النقود، مما يوجب على المشرع الضريبي اليمني إعادة النظر في تحديد مقدار الحد الأدنى اللازم لمواجهة نفقات المعيشة للمكلف وأسرته، وأن يرتبط مقداره بنسبِ التضخم المُعدَّلة من البنك المركزي، وفي ضوء متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي، ويتم قياسه عبر قسمة الدخل القومي الحقيقي على عدد السكان[45].

---

[43] د. رفعت المحجوب: المالية العامة، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، 1983م، صـ 133.

[44] الفقرتان (ب، ج) من المادة (65) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

[45] د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: العدالة الضريبية، دار الكتاب الجامعي، الإسكندرية، ط1، 2015م، صـ 163.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

ومِمّا يؤخذ على المشرع اليمني أنه فرَّق في المعاملة الضريبي عندما قرَّر حرمان مكلفي الضريبة على ريع العقارات من التمتع بحد الاعفاء السنوي أسوةً بمكلفي ضرائب الدخل الأخرى، إذ أن من مُسَلَّمات إعمال مبدأ المساواة أمام الضريبة ومن ثم تكريس مبدأ عدالتها أن يخضع جميع المكلفين من ذوي المراكز القانونية المتماثلة لقواعد قانونية موحَدة، وقيام المشرع بالتمييز في تقرير منح حد الاعفاء السنوي لفئةٍ دون أخرى رغم اتحاد مراكزهم القانونية وتماثلها، إنَّما يمثل انتهاكًا لمبدأ المساواة أمام الضريبة وتقويضًا لبنيان عدالتها، لانطواء ذلك الاجراء على صورة من صور التمييز التحكمي والتفرقة غير المبررة بين أصحاب المراكز القانونية المتماثلة بدون أي مسوغات أو أسس موضوعية، ويوصي الباحث ضرورة تدخُّل المشرع لتدارك هذا القصور عند أي تعديل للقانون، إعمالاً لمبدأ المساواة أمام الضريبة، وتحقيقاً لمبدأ عدالتها.

2. مراعاة الأعباء العائلية: من متطلبات العدالة الضريبية أن تراعى أعباء المكلف ونفقاته العائلية، والتخفيف من مقدار العبء الضريبي الذي يتحمله ويعتبر الاعفاء للأعباء العائلية من أهم وسائل تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين، وتحقيق التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع[46].

ولأهمية هذه الوسيلة في إعمال مبدأ العدالة الضريبية فإن معظم التشريعات الضريبية الحديثة ومنها قوانين ضرائب الدخل للدول محل المقارنة تحرص في متونها على مراعاة الأعباء والنفقات العائلية، وتقرر إعفاءاتٍ لمواجهة تكاليف الحياة والالتزامات المعيشية وضمان حياة كريمة للمكلف وأسرته، وغالباً ما يحدد القانون مقدار المبالغ التي تُقرر كإعفاءات لمواجهة الأعباء العائلية التي يجب تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة، وتختلف مبالغُ الإعفاءات وفقاً لحالة المكلف الاجتماعية (أعزباً أو متزوجاً) وبحسب عدد أفراد الأسرة التي يعيلها، وتشترط تلك القوانين لتمتع الأفراد المعالين بتلك الإعفاءات شروطاً معينة كبلوغ سن محدد، أو ما يزال الفرد بإحدى مراحل التعليم، أو لم يتزوج بعد[47].

ويذهب البعض إلى أنه لا يجب الاقتصار على مراعاة الأعباء العائلية بحسب عدد الأفراد المعالين فحسب، بل يكون من الواجب بحث كل حالة إعالة على حدة للوقوف على حقيقة الأعباء التي يتحملها المكلف المعيل، لأن الأعباء

---

[46] د. سلامة عبد الرحيم عوض عيسى: النظام الضريبي المصري بين هدفي العدالة والحصيلة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2007م، صـ 127.

[47] راجع في ذلك:

- المادتان (88، 89) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (157) لسنة 1981م، المعدل.
- المادة (9) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014م، المعدل بالقانون رقم (38) لسنة 2018م.
- المادة (12) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ المعدل بالقانون رقم (57) لسنة 2001م.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

تختلف من مكلفٍ لآخر وإن تماثلوا في عدد الأفراد المعالين لدى كل منهم، إذ تختلف أعباء الإعالة لإبن مريض عن تلك الأعباء التي يتحملها من يعيل إبن مُعافَى[48].

وقد اتجه المشرع اليمني اتجاهًا مُغايرًا لمنهج التشريعات الضريبية الحديثة، إذ تبيَّن من خلال دراسة أحكام قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م، عدم وجود أي نصوصٍ تتضمن مراعاة المشرع اليمني للأعباء العائلية للمكلفين، الأمر الذي يعدُّ انتهاكاً صارخاً لمبدأ تشخيص الضريبة، وتقويضاً لأهم أركان ومقومات العدالة الضريبية.

ولاحظ الباحث أن المشرع الضريبي اليمني لا يفرق بين إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة، وبين الإعفاء المقرر للأعباء العائلية، لأن إعفاء الحد الأدنى للمعيشة إنما ينصرف المقصود منه إلى توفير ضرورات الحياة للمكلف بما يضمن له الاستمرار في العيش المقرون بالقدرة على العمل، مما يجعل إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة أمرًا لازمًا وطبيعيًا لا يمكن تصور عدم وجوده[49]، أما الإعفاء المقرر للأعباء العائلية فإنه يكون مقابلاً للأعباء التي تفرضها الأوضاع القانونية والاجتماعية على المكلف باعتباره مسئولاً عن إعالة أسرة معينة، **ويرى الباحث** أن من الأهمية تدخُّل المشرع الضريبي اليمني لتعديل قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م بإضافة الأحكام التي تكفل مراعاة الأعباء العائلية للمكلف عبر تقرير الإعفاءات التي تأخذ في الاعتبار الحالة الاجتماعية وحجم الأسرة المُعالة، وظروفها الصحية والتعليمية بما من شأنه تدعيم شخصية الضريبة والتكريس الواقعي لمبدأ العدالة الضريبية.

3. مراعاة اختلاف المعاملة الضريبية تبعًا لمصدر الدخل: ميَّزَ قانون ضرائب الدخل اليمني بين الدخول المختلفة، فقرَّر اختلاف المعاملة الضريبية بحسبِ مصدر الدخل، وأكَّد على أن يحظى الدخل الناتج من المرتبات والأجور وما في حكمها بمعاملةٍ ضريبيةٍ تمييزية مراعاةً من المشرع لأوضاع الموظفين والعاملين (محدودي الدخل) وزيادة دخولهم من خلال تخفيض العبء الضريبي على تلك الدخول، ولم يفرِّق المشرع بين فئات هذه الشريحة سواءً كانوا من موظفي الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط، أم كانوا من موظفي وعمال القطاع الخاص، وتظهر إرادة المشرع اليمني في مراعاة أصحاب الدخول التي مصدرها العمل من خلال تخفيض معدل الضريبة على المرتبات والأجور للأشخاص المقيمين من 20% إلى 15% بموجب نص المادة (65) من القانون، كما تم رفع حد الإعفاء الشهري للموظف أو

---

[48] د. كمال الدين حسين محمد حسين: الحماية القانونية لحق الممول في العدالة الضريبية، المجلة القانونية للدراسات والبحوث القانونية، القاهرة، العدد (23) لسنة 2022م، صـ 1928.

[49] د. سعيد عبد المنعم محمد: دور الضرائب في تحقيق العدالة الاجتماعية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد (15) عدد خاص سبتمبر 2011م، صـ 56.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ISSN: 2958-8537 Issue: N21 ص.ص 49-89
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

العامل من مبلغ (3000) ثلاثة آلاف ريال في القانون السابق إلى مبلغ (10000) عشرة ألف ريال بمقتضى نص المادة (62) من قانون ضرائب الدخل النافذ، **ويرى الباحث** أن المشرع الضريبي اليمني لم يفرق في المعاملة الضريبية بين الدخول بحسب مصدرها عندما قرر منح المكلف إعفاءً يوازي الحد الأدنى اللازم للمعيشة، حيث قضى بتوحيد حد الإعفاء على كافة الدخول أياً كان مصدرها، فضلاً عن أن حد الاعفاء المقرر لمواجهة المعيشة والذي يقدر شهرياً بعشرة ألف ريال يعدُّ مبلغًا ضئيلًا ولا يعبر عن حقيقة الأعباء الفعلية التي يتكبدها الموظف أو العامل لمواجهة الاحتياجات والمتطلبات الأساسية له ولأسرته، خاصةً في ظل ارتفاع الأسعار وتنامي معدلات التضخم، مما يخل بمبدأ العدالة الضريبية، وإهداراً لأهم دعائمها وهو شخصية الضريبة.

كما أن التشريعات الضريبية المقارنة ومنها قانون الضريبة على الدخل المصري تتضمن أحكاماً تقضي بمنح المكلف الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور إعفاءً شخصيًا إضافيًا تقديراً لظروف هذه الفئة من أصحاب الدخل المحدود، حيث بلغ مقدار الإعفاء الشخصي لأصحاب المرتبات والأجور (20000) عشرون ألف جنيه سنوياً، بما يساوي إعفاء شهري بمبلغ (1667) ألف وستمائة وسبعة وستون جنيهاً وفقاً لأحدث التعديلات بموجب القانون رقم (7) لسنة 2024م، حيث عمل المشرع المصري على رفع مبلغ الإعفاء الشخصي الإضافي عند كل تعديلٍ قانوني من مبلغ (4000) جنيه إلى (7000) إلى (9000) ليصل إلى مبلغ (20000) جنيه[50]، وبذلك فإن مجموع حد الإعفاء الذي يتمتع به مكلف الضريبة على المرتبات والأجور في القانون المصري مبلغ (60000) ستون ألف جنيه، منها مبلغ حد الإعفاء اللازم لمواجهة المعيشة بمبلغ (40000) أربعون ألف جنيه بالإضافة إلى حد الإعفاء الشخصي الإضافي بمبلغ قدره (20000) عشرون ألف جنيه[51].

---

[50] راجع مواد قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005م والتعديلات الواردة عليه:
- المادة (13) من القانون رقم (91) لسنة 2005م.
- المادة (2) من القانون رقم (11) لسنة 2013م.
- المادة (الثانية) من القانون رقم (26) لسنة 2020م.
- المادة (الأولى) من القانون رقم (30) لسنة 2023م.

[51] راجع المادة (الأولى) من القانون رقم (175) لسنة 2023م بشأن تعديل بعض مواد القانون رقم (91) لسنة 2005م.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

ويهدف المشرع المصري من خلال تلك الإعفاءات إلى مراعاة ظروف فئة الموظفين والعمال بحيث يتجاوز الإعفاء الحد الأدنى للأجور المُحدَّد بقرار رئيس مجلس الوزراء المصري الصادر برقم (1627) لسنة 2019م بالنسبة للعاملين في أجهزة الدولة، حيث قدَّر الحد الأدنى للأجور بمبلغ (2000) ألفا جنيه شهرياً[52].

وبالمقارنة مع قانون ضرائب الدخل اليمني نجد أن المشرع اليمني لم يراعِ الظروف الشخصية والأعباء العائلية لعموم المكلفين، وخصوصاً الخاضعين للضريبة على المرتبات والأجور، حيث منح القانون حد الإعفاء السنوي المقرر للمعيشة بمقدار مُوحَّد دون النظر إلى مصدر الدخل، مما يناهض مبدأ شخصية الضريبة والإخلال بمبدأ عدالتها.

ويتفق الباحث مع الرأي الذي انتهى إلى وجوب مراعاة القانون اليمني لأصحاب الدخول المحدودة وخاصةً أولئك الخاضعين للضريبة على المرتبات والأجور من العاملين بالقطاع الخاص وموظفي القطاع العام الذين لا يمكنهم التهرب من الضريبة، وأن يتم رفع معدل الحد الأدنى اللازم للمعيشة لتخفيف العبء الضريبي عنهم تحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية[53].

كما يرى الباحث أن رفع الحد الأدنى اللازم لمواجهة المعيشة يجب أن يكون مرتبطًا بمعدلات التضخم والمستوى العام للأسعار، بحيث يتم تعديله ليتجاوز الحد المتوسط للأجور، فضلاً عن ضرورة إعفاء جميع موظفي الدولة والعاملين في القطاع الخاص من الضريبة على المرتبات والأجور تحقيقاً لمبدأ المساواة أمام الضريبة، وتكريساً لمبدأ العدالة الضريبية، حيث أن التعديل القانوني الصادر برقم (8) لسنة 2020م قد تضمَّنَ أحكامًا تقضي بإعفاء المستخدمين لدى مكلفي المنشآت الصغيرة من الضريبة على المرتبات والأجور دون تحديد مقادير المرتبات والأجور التي يشملها الإعفاء، وجعل القانون ضابطًا وحيدًا يحكم الإعفاء وهو أن يكون العامل أحد المستخدمين بالمنشأة الصغيرة التي تَقرَّر إعفاؤها من ضريبة الدخل[54].

4. مراعاة المركز المالي للمكلف ومقدرته التكليفية على أداء الضريبة: إدراكًا من المشرع الضريبي اليمني لأهمية مبدأ شخصية الضريبة باعتباره أحد المقومات التي يرتكز عليها مبدأ عدالة الضريبة، ولأهمية العناصر والوسائل التي تحقق تشخيص الضريبة ويأتي في مقدمتها عنصر مراعاة الظروف المالية للمكلف عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة مُقرِّراً فرض الضريبة على صافي الأرباح التي تحققها المنشأة، ويتحدد

---

[52] قرار مجلس الوزراء المصري رقم (1627) لسنة 2019م، نشر بالجريدة الرسمية العدد 27 مكرر (و) بتاريخ 8 يوليه 2019م.

[53] عبد الرحمن محمد جمالي جون: ضمانات المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة عدن، اليمن، 2011م، صـ 27.

[54] المادة (1) من القانون رقم (8) لسنة 2020م بشأن تعيل بعض مواد قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

صافي الربح بعد تنزيل جميع التكاليف واجبة الخصم[55]، باعتبار صافي الربح هو المؤشر الفعلي عن حقيقة اغتناء المكلف، ومقدرته التكليفية على تحمل العبء الضريبي، وقد اتجه القانون اليمني إلى الأخذ بالمفهوم المُوسع للتكاليف القابلة للخصم، والذي يقوم على أن تكون التكاليف شاملةً جميع المصروفات والنفقات التي ترتبط بنشاط المنشأة، واستمرار وجود ذلك النشاط حتى ولو لم ترتبط تلك النفقات بشكلٍ مباشرٍ بالحصول على الدخل والمحافظة عليه[56].

ويرى الباحث أن اتجاه المشرع اليمني للأخذ بالمفهوم الموسِّع للتكاليف يدعم مبدأ العدالة الضريبية، ويرسخ عنصر شخصيتها لمقابلة التوسُّع في مفهوم الإيرادات الخاضعة للضريبة، ويحقق التوازن المأمول بين حماية حق الخزانة العامة وحماية حق المكلف في مراعاة مركزه المالي وفرض الضريبة وفق أُسسٍ عادلة، يؤكد ذلك ما قرره المشرع من إعمال لمبدأ اليقين في تحديد التكاليف القابلة للخصم بموجب نص المادة (13) من القانون التي بينت تلك التكاليف على سبيل الحصر، كما وضح القانون أيضاً النفقات والعوائد غير القابلة للخصم[57].

وفي سياق حرص المشرع على مراعاة الظروف المالية للمكلف والاستيثاق من حجم و أبعاد مقدرته التكليفية فقد كفل حق المكلف في خصم وتنزيل الديون المعدومة التي ثبت استحالة تحصيلها، وخصم الخسائر الناجمة عن سرقة، أو اختلاس، أو تلف من الدخل الخاضع للضريبة وترحيل الخسائر إلى خمسِ سنواتٍ تاليةٍ لسنة الخسارة مُراعاة منه لاعتبارات متعددة أهمها[58]:

- تحقيق العدالة الضريبية لأن فرض الضريبة إنما يكون عند تحقق الربح، أمَّا إذا تعرضت المنشأة لخسارة فإنه يصبح واجبًا أن يتم أخذ ذلك في الاعتبار وخصم الخسارة من أرباح السنوات أو السنة التالية.
- المحافظة على رأس المال لأن إخضاع أرباح السنة التالية للضريبة دون خصم الخسائر المُرحَّلة من سنواتٍ سابقةٍ يعني أن الضريبة تُفرضُ على جزءٍ من رأس المال.
- كما عمل المشرع الضريبي اليمني على إدراج إهلاك الأصول ضمن النفقات القابلة للخصم، وحدد طرق وأساليب احتساب الإهلاك وبيان أساسه[59].

---

[55] المادة (10) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م

[56] د. محمد علي عوض الحرازي: التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، صـ 133.

[57] المواد (13، 14، 15) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

[58] المادتان (18، 19) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

[59] راجع نص الفقرة (ب/2) من المادة (13)، والمادتان (16، 17) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

ويقصد بإهلاك الأصول أي ذلك المبلغ الذي يتم تخصيصه لمقابلة النقص التدريجي الذي يصيب الأصول الثابتة للمنشأة نتيجة مرور الزمن، أو الاستعمال، أو هو النقص الطارئ الذي يحدث على الأصول الثابتة نتيجة ظهور تقنيات جديدة تقلل من كفاءة الأصول الثابتة على الإنتاج، ومن قدرة المنشأة على المنافسة[60].

5. معدلات وأسعار ضرائب الدخل: يقصد بالسعر الضريبي هو ذلك المعدل أو النسبة التي تُستقطع من وعاء الضريبة، ويُعدُّ سعر الضريبة أحد أبرز عناصر تشخيصها، فعدالة الضريبة رهن بارتفاع سعرها أو هبوطه[61]، ولذلك اتجهت النظم الضريبية الحديثة إلى استخدام الضرائب التصاعدية التي يرتفع سعرها بازدياد المادة الخاضعة لها، لما تحققه من عدالةٍ ومساواةٍ في التضحية بين المكلفين وفقاً لمبدأ المنفعة الحدية، أو الحد من تفاوت الدخل، وفكرة هذا الاتجاه قائمة على أن المكلفين غير متساوين في تحمل الأعباء العامة، بل يسهم كل منهم في تحملها وفقًا لمقدرته التكليفية أي حسب قدرته على أداء الضريبة، فأصحاب الدخول المرتفعة يتحمَّلون عبئًا ضريبيًا أكبر ممن يحققون دخلًا أقل، وقد فرَّقَ المشرع الضريبي اليمني عند تحديد مُعدلَّات أسعار الضريبة بين المكلفين من حيث الأشخاص ومعيار الإقامة وطبيعة الأنشطة الخاضعة ونبين ذلك فيما يلي:

- أخذ قانون ضرائب الدخل اليمني بنظام الأسعار الضريبية التصاعدية على الشخص الطبيعي المقيم عند فرض الضريبة على الدخول السنوية الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، أو ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية، أو ضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها، وفقاً لأسلوب التصاعد بالشرائح، حيث يتم توزيع الدخول الخاضعة للضريبة إلى شرائح متعددة وتطبيق سعر خاص لكل شريحة، يرتفع معدل هذا السعر كلما زاد دخل الشريحة، ونبين منهج المشرع اليمني في تطبيق السعر التصاعدي لضرائب الدخل وفق أسلوب التصاعد بالشرائح في الجدول التالي[62]:

جدول رقم (1) يوضح التصاعد بالشرائح في سعر ضرائب الدخل وفقاً للقانون رقم (17) لسنة 2010م

فئة الشريحة	مبلغ الشريحة	سعر أو معدل الضريبة

[60] راجع في ذلك:
- د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: العدالة الضريبية، مرجع سابق، صـ215.
- د. محمد علي عوض الحرازي: التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، صـ 136وما بعدها.
- د. عبد الرحيم عبد الجبار العليمي: المحاسبة الضريبية، مكتبة ومركز الصادق للنشر والتوزيع، صنعاء، ط2، 2012م، صـ 230 وما بعدها.

[61] د. حسين كامل وداعة: العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، مرجع سابق، صـ 184.

[62] المادة (62) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

الأولى	120000ريال	حد الإعفاء السنوي
الثانية	120000ريال التالية	%10
الثالثة	600000ريال التالية	%15
الرابعة	ما زاد على 840000ريال	%20

المصدر: من إعداد الباحث استنادًا لأحكام قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م

- **تقدير الباحث لعدالة السعر الضريبي في القانون اليمني:** يرى الباحث أنه على الرغم من أخذ المشرع اليمني بنظام الضرائب التصاعدية، إلَّا أنه جعل الفروق بين الشرائح بسيطةً ومتقاربةً مما يجعلها أقرب إلى نظام الضريبة النسبية بدرجة أكبر، لذلك فإن النظام التصاعدي في القانون اليمني يسير في اتجاه محاباة المكلفين من ذوي الدخول المرتفعة، الأمر الذي يجعل نظام التصاعد المُتَّبع في ضرائب الدخل اليمني غير قادرٍ على تحقيق العدالة الضريبية.

ومن جانبٍ آخر فإنه يُؤخذ على نظام التصاعد في سعر الضريبة وفقاً لنص المادة (62) من قانون ضرائب الدخل أنَّهُ ضَيَّقَ من مساحة الشرائح وعددها، حيث جعلها محدودةً في ثلاثِ شرائح فقط، وكان ينبغي على المشرع الضريبي اليمني مُسايرة التشريعات الضريبية المقارنة التي وسَّعَت من عدد الشرائح ومقادير فئاتها، بغرض تحقيق المزيد من التصاعد في سعر الضريبة وتزايد نطاق المقدرة التكليفية للمكلفين الخاضعين لها، كما يُنْتَقَدُ قانون ضرائب الدخل اليمني – وفق رأي الباحث – لأنه توسَّعَ في نطاق الشريحة الأخيرة عندما وضع سعراً ضريبياً واحداً مقداره (20%) على كل ما زاد عن مبلغ (840,000) ثمانمائة وأربعون ألف ريال من الدخل دون اعتبارٍ للحد الأقصى لذلك الدخل سواءً بلغ مليون ريال، أو مائة مليون ريال، أو أكثر، مما يقتضي توصية المشرع بزيادة عدد الشرائح ورفع معدلات الضريبة على الشرائح العليا تناسباً مع ارتفاع المقدرة التكليفية ومستويات الدخل المرتفع.

كما يرى الباحث أن من المآخذ على التشريع اليمني التمييز في المعاملة الضريبية من زاوية سعر الضريبة، حيث فرَّق قانون ضرائب الدخل بين الضرائب النوعية على فروع الدخل فأخذ بنظام التصاعد لعددٍ منها، بينما طبق نظام المبلغ المقطوع أو النسبة الثابتة على ضريبة ريع العقارات، رغم اتحاد وتماثل المراكز القانونية، مما يجعل من ذلك التمييز غير المبَرَّر وغير المنطقي إخلالًا بمبدأ العدالة الضريبية وتقويضًا لدعائمه.

كما أخذ القانون بالصورة الثانية من أسلوب الضرائب القياسية وهي الضرائب النسبية التي يكون سعرها ثابتاً لا يتغير بتغير المادة الخاضعة للضريبة من جهة ضآلتها، أو ارتفاعها، ورغم تخفيض المشرع لسعر ضريبتي الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية على الأشخاص الاعتبارية من نسبة (35%) إلى نسبة (20%) إلَّا أن المشرع قد جانبه التوفيق عندما قرر تخفيض نسبة الضريبة على المنشآت المالية والمصرفية (البنوك وشركات التامين وشركات

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

الصرافة وتحويل الأموال) إلى نسبة (20%) بموجب نص الفقرة (أ) من المادة (63) من قانون ضرائب الدخل، حيث اعتبر المشرع صافي ربح المنشآت المالية الخاضع لضريبة الأرباح التجارية بنسبة 20%، لذلك يتفق الباحث مع الرأي الذي انتهى إلى أنه كان من الأفضل سريان معدل السعر الضريبي على أرباح المنشآت المالية بنسبة (35%) لعددٍ من الأسباب والمبررات ومن أهمها[63]:

- ارتفاع المقدرة التكليفية للمنشآت المالية على أداء الضريبة.
- انخفاض التكلفة التشغيلية والثابتة لتلك المنشآت.
- تحقيق الهدف المالي للضريبة، والحد من عجز الموازنة العامة للدولة.
- تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين، ذلك أنَّ من معالم قيمة عدالة الضريبة مراعاة المشرع لربط الضريبة وفق مقدرة المكلفين، والحرص في جميع الأحوال على أن يكون التوزيع العادل للأعباء الضريبية دائراً في فلك تلك المقدرة التكليفية.

المطلب الثالث

دور اللجان الإدارية والقضاء الضريبي اليمني في إعمال مبدأ العدالة الضريبية

الفرع الأول: مقومات مبدأ العدالة الضريبية في قرارات لجان الطعن الضريبي[*]

إن قيام لجان الطعون الضريبية بإنهاء المنازعات في مرحلتها الإدارية يسهم بطريق غير مباشر في ترسيخ مبدأ العدالة الضريبية، لما تتمتع به تلك اللجان من خصائص الحياد والاستقلال، وعدم انتقاص مهامها من مبدأ ولاية القضاء، والتزامها بالضوابط والمبادئ العامة لأصول وإجراءات التقاضي من مساواة بين الخصوم، وسرية الجلسات، وسرعة الفصل في الطعون المنظورة التزامًا بالمدد التي حددها القانون، وقد بدا ظاهرًا دور لجان الطعون في تكريس مبدأ العدالة الضريبية من خلال العديد من قراراتها، ومن أهم التطبيقات التي تم الوقوف عليها في هذا المجال ما يلي:

أولًا: عناصر تحقيق مبدأ العدالة الضريبية: قررت لجان الطعون الضريبية في عددٍ من قراراتها أن عدالة الضريبة يمكن تحقيقها من خلال توافر مجموعة من العناصر التي أجمع عليها الفقه والتشريع الضريبي، ونوضحها في التطبيقات التالية:

---

[63] للمزيد راجع في ذلك:

- د. محمد علي الربيدي ود. محمد سعيد الحاج: المحاسبة الضريبية، مركز الأمين للنشر، صنعاء، ط9، 2014م، صـ 337.
- عبد الله محمد المنقذي: ربط ضرائب الدخل في القانون اليمني، مرجع سابق، صـ 101.

[*] جميع قرارات لجان الطعون الضريبية المُعتَمد عليها في هذه الدراسة، من تجميع الباحث وجهده.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

أ- ربط الضريبة على صافي الدخل: جاء في قرار لجنة الطعن أنَّ طلب الطاعن إعمال مبدأ العدالة الضريبية في القرار المطعون فيه يستوجب من اللجنة أخذ ذلك بعين الاعتبار، لأن تحقيق العدالة الضريبية على الوقائع التي شملها الربط التقديري المطعون فيه، يتطلب القيام بخصم نسبة التكاليف التشغيلية للمنشأة الخدمية، على ألَّا يتعدَّى الخصم المسموح به نسبة 20% واحتساب الضريبة على صافي الربح بعد تنزيل حد الاعفاء السنوي المقرر[64].

ب-خصم التكاليف والنفقات: إن عدم تنزيل الربط التقديري للتكاليف القابلة للخصم والثابتة بالمستندات، يوجب خصمها من الوعاء الضريبي وفقًا لأحكام القانون، كونها نفقات وتكاليف مرتبطة بالنشاط ومُؤيدة ومستندة إلى حسابات منتظمة للمنشأة[65].

ج- منع الازدواج في فرض الضريبة: إن من متطلبات تحقيق العدالة الضريبية عدم تكرار ربط الضريبة على نفس المكلف وعن ذات الدخل والفترة الضريبية، وأكدت لجان الطعن الضريبي في بعض قراراتها على:

1. إن مخصصات الضرائب الثابت إخضاعها للضريبة في الربط الأصلي يوجب عدم إخضاع نفس تلك المخصصات للربط الإضافي، وجاء في حيثيات وأسانيد قرار لجنة الطعن "وحيث قام الربط الإضافي على أساس عدم شمول تلك المخصصات في وعاء الضريبة، وبمراجعة الميزانية العمومية للمنشأة ومذكرة المحاسبة للربط الأصلي، وبناءً على الوثائق المقدمة من المكلف المؤيدة لتلك البنود، وأن مُخصص الضريبة في الربط المطعون فيه أقل من المبلغ المُعاد إلى الوعاء الضريبي، فضلًا عن أن احتساب الضريبة في الربط الأصلي قبل تكوين المُخصَّص، مما تقتضي عدالة الضريبة عدم إخضاع هذا المخصص للربط الإضافي تجنُّبًا للازدواج في فرض الضريبة، وتحقيقًا للعدالة الضريبية[66].

2. تكرار إخضاع ذات الدخل عن نفس الفترة الضريبية يُعدُّ ازدواجًا في فرض الضريبة: وخلصت لجنة الطعن في قرارها إلى أن الميزانية المُقدمة ضمن إقرار المكلف تُبيِّن أنه تمت محاسبته عن بيانات المشتريات المحلية، ولم يقم المأمور الضريبي عند تقدير الربط الإضافي باستبعاد تلك المشتريات، مما تُقرر معه اللجنة حق المكلف في استبعاد المشتريات المحلية التي سبق المحاسبة عنها، تلافيًا للازدواج في فرض الضريبة، وإعمالًا لمبدأ عدالتها[67].

---

[64] قرار لجنة الطعن (ضرائب الدخل والمبيعات) الصادر برقم (39) لسنة 2021م، مكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء.

[65] راجع قرار لجنة الطعن الصادر برقم (16) لسنة 2020م، مكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء.

[66] قرار لجنة الطعن (ضرائب الدخل + المبيعات) الصادر برقم (49) لسنة 2021م، مكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء.

[67] قرار لجنة الطعن (ضرائب الدخل + المبيعات) الصادر برقم (52) لسنة 2021م، مكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ISSN: 2958-8537 Issue: N21 ص.ص 49-89
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

ثانيًا: حق المكلف في ربط الضريبة عليه وفق أسسٍ موضوعيةٍ وعادلة: لأن ما يقابل حق الخزانة العامة للدولة في ربط وجباية الضريبة، هو حق المكلف في أن تكون إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها وفق أسس عادلة وموضوعية، ومن تطبيقات لجان الطعون الضريبية ما يلي:

أ- الأساس الموضوعي للربط التقديري للضريبة العامة على المبيعات هو الاستناد إلى قائمة محاسبة المكلف عن ضرائب الدخل لنفس الفترة الضريبية للتثبت من رقم الأعمال (إجمالي المبيعات السنوية المُعتمدَة) وقررت اللجنة أنه إعمالًا لمبدأ عدالة الضريبة، ومبدأ الحيطة والحذر، وحفاظًا على المال العام وحقوق المكلف، فسوف يتم محاسبته عن الضريبة العامة على المبيعات لعام 2019م فقط، استنادًا إلى رقم الأعمال المُعتمد في تقرير محاسبة المكلف عن ضرائب الدخل المُعتمدَة من نفس الإدارة الضريبية، والموافق عليها من قبل المكلف[68].

الفرع الثاني: تطبيقات القضاء الضريبي اليمني لمقومات مبدأ العدالة الضريبية

حرص القضاء الضريبي اليمني على تحقيق مبدأ العدالة الضريبية، سواءً من خلال إعمال إرادة المشرع بترسيخ الضمانات القانونية الداعمة لهذا المبدأ، أو عن طريق الضمانات الموضوعية المتمثلة في الآليات المباشرة التي من شأنها تكريس مبدأ العدالة الضريبية كأن يتم ربط الضريبة وفق أسس موضوعية وعادلة، وتطبيق نظام شخصية الضريبة الذي يقوم على مراعاة الظروف الشخصية والعائلية والمقدرة التكليفية للمكلفين على تحمل العبء المالي، ومن تطبيقات القضاء الضريبي التي استقرت عليها اجتهادات أحكام المحاكم اليمنية ما يلي:

أولًا: ربط الضريبة وفق أسس موضوعية وقانونية عادلة: باعتبار تلك الأسس أحد الآليات التي تتحقق من خلالها عدالة الضريبة ومنها:

أ- استقر قضاء محكمة الضرائب على أن مُلاحظات الأجهزة الرقابية على أعمال الإدارة الضريبية لا تُعدُّ أساسًا لإجراء الربط الإضافي على المكلف، واستطردت المحكمة بالقول أنه من " البيِّن أن الإدارة الضريبية قد قامت بعمل ذلك الربط بناءً على مذكرة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المؤرخة في 2007/2/6م التي أوصى فيها مصلحة الضرائب باتخاذ الإجراءات القانونية بشأن الملاحظات التي أظهرها مندوب الجهاز أثناء قيامه بفحص ومراجعة أعمال الإدارة الضريبية، والتي من ضمنها وجود قرائن تشير إلى حالات تهرب ضريبي من قِبل الشركة الطاعنة.. إلخ، ولمَّا كان ذلك فإنه كان مُفترَضًا على الإدارة الضريبية أن لا تجعل من تلك المذكرة أساسًا للقيام بإجراءات الربط الإضافي على الشركة، وأن لا تقوم بذلك إلَّا في ظلِّ الأوضاع والحالات المنصوص عليها قانونًا، وحيث ذكرت لجنة الطعن في

[68] قرار لجنة الطعن (ضرائب الدخل + المبيعات) الصادر برقم (41) لسنة 2021م، مكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

قرارها أن الشركة الطاعنة تمسك دفاتر وحسابات منتظمة وتم مُحاسبتها بالإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين مكتبيًا، الأمر الذي يجعل المحكمة أن تقرر رفض الطعن وتأييد قرار اللجنة[69]"، وفي حُكمٍ آخر قررَّت محكمة الاستئناف "أن قيام الربط الإضافي دون توافر الأسباب القانونية الموجبة لإجرائه في مواجهة المكلف وفقًا لنص المادة (29) من قانون ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات رقم (70) لسنة 1991م، ممَّا يتقرَّر للشُّعبة تأييد الحكم الابتدائي[70]".

ب- المعاملة الضريبية لمردودات المبيعات: ذهب قضاء محكمة الضرائب إلى أن ما قامت به لجنة الطعن من تخفيضٍ للوعاء الضريبي فيما يخصُّ مردودات المبيعات مُستندةً في ذلك إلى إفادة مندوب الشركة من أنها مُلزمةً بإرجاع البضاعة – الأدوية – قبل انتهائها بشهر، والقيد لصالح العميل، وحيث تبيَّن أن المأمور الضريبي قد قام بتتُّبع حركة عدة عملاء ووجدها سليمة، وكذا إلى طبيعة المواد المُتَاجر بها ووجد أن هناك مردودات مبيعات أدوية بعضها تالف، وبأن جُزءً من المردودات خاص بسنوات سابقة، وجزءً منها يخص سنة المحاسبة... إلخ ممَّا يجعل المحكمة والحال كذلك لا تُعوّلُ على ما أثاره محامي مصلحة الضرائب بخصوص هذا البند[71]".

ج- ربط الضريبة على دخلٍ حقيقيٍ وواقعيٍ وليس على أساس الافتراض أو الشك: استقرَّ قضاء محكمة الاستئناف (شعبة الأموال العامة) المختصة مؤقتًا بنظر القضايا والمنازعات الضريبية على أن "تقدير الربط يجب أن يُبنى على أُسسٍ حقيقيةٍ وواقعيةٍ، وأن ما أورده الحكم الابتدائي وبنى على منطوقه بخصم نسبة الشكّ عن المواد الأساسية والأخرى، قد قام على أساس صحيح من القانون" وفي حُكمٍ آخر قررَّت ذات الشُعبة الاستئنافية "أن مُخصص ناتج إعادة تقييم تقلُّبات الأسعار لا يُعبّر عن أرباحٍ حقيقية أفرزها نشاط المكلف، وإنَّما هي أرباح وهمية دفترية لا يجوز ترحيلها إلى بنود الأرباح والخسائر، ومن ثمَّ إخضاعها للضريبة[72]".

ثانيًا: فرض الضريبة على صافي الدخل بعد خصم النفقات والتكاليف: تضمنت أحكام القضاء الضريبي أهمية أن تُفرض الضريبة على صافي الربح وحق المكلف في تنزيل وخصم النفقات والمصروفات التي تم إنفاقها للحصول على الدخل، مع التقيد بالضوابط التي حددها المشرع لاعتماد تلك النفقات ومن التطبيقات القضائية في هذا الشأن ما يلي:

---

[69] حُكم محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة صنعاء رقم (30) لسنة 1431هـ في القضية الضريبية رقم (3) لسنة 1429هـ.

[70] حُكم محكمة استئناف أمانة العاصمة صنعاء (أموال العامة) رقم (44) لسنة 1429هـ في القضية رقم (37) لسنة 1428هـ.

[71] حُكم محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة صنعاء رقم (9) لسنة 1431هـ في القضية الضريبية رقم (26) لسنة 1430هـ.

[72] راجع في ذلك حُكمي محكمة استئناف أمانة العاصمة صنعاء (أموال العامة) رقم (30) لسنة 1432هـ في القضية رقم (6) لسنة 1431هـ، ورقم (20) لسنة 1429هـ في القضية رقم (33) لسنة 1428هـ.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

أ- تناقض الإدارة الضريبية في اعتماد المصروفات العمومية: جاء في حكم محكمة الضرائب أن "نعي الطاعنة (مصلحة الضرائب) على قرار لجنة الطعن المطعون فيه بأنه تجاوز نسبة المصروفات ما نسبته (50%) بالمخالفة لقرار رئيس مصلحة الضرائب رقم (112) لسنة 2003م بشأن أسس المحاسبة التقديرية، يدحضه اعتماد الإدارة الضريبية ذاتها للمصروفات المقدمة من المكلف للعام 2006م بنسبة تجاوزت(59%) من إجمالي الربح، مما لا يجوز لها أن تعيب على لجنة الطعن اعتماد مصروفات تجاوزت (50%)، كما أن الطاعنة لم تُطبق مبدأ المساواة بين المكلفين في حالة تماثل المراكز المالية، حيث لم تقم باتباع أسس محاسبية، أو قانونية مُوحدَّة لفئة المكلفين الذين قدموا إقراراتهم على نموذج (لا يمسكون)، فضلًا عن عدم وجود نص قانوني يمنع تجاوز نسبة المصروفات مقدار (50%) من إجمالي الربح، وأنَّ ما اشترطه القانون أن تكون المصروفات مُؤيدة بالمستندات، الأمر الذي يجعل المحكمة وفقًا لما سبق أن تقرر تأييد قرار لجنة الطعن باعتماد المصروفات المُؤَّيدة بالمستندات لموافقة ذلك مبدأ العدالة الضريبية[73]".

ب- عدم تأييد المصروفات بالمستندات الدالة على إنفاقها: استقر قضاء محكمة الضرائب على أن النفقات إذا لم تكن مؤيدةً بالمستندات يوجب إعادة المبالغ المطلوب خصمها كمصروفات إلى وعاء الضريبة، وأكدت المحكمة على أن "من المعلوم قانونًا بأنه يُشترط لخصم أي مصروف أن يكون مؤيدًا بالمستندات وفقًا لنص المادة (9) من قانون ضرائب الدخل، ولكن الشركة الطاعنة لم تُقدم المستندات التي تؤيد صحة إنفاق المصروفات للحصول على الدخل، سواءً أمام الإدارة الضريبية، أو أمام لجنة الطعن، أو حتى أمام هيئة هذه المحكمة[74]".

ج- من التكاليف القابلة للخصم ضريبة العقارات التي يدفعها المكلف الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية: وذهبت المحكمة في حيثيات حكمها إلى أن نص المادة (9) من قانون ضرائب الدخل رقم (31) لسنة 1991م يتضمن أن "يكون تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي باشرها المكلف.. وللتوصل إلى الأرباح الصافية يُراعى خصم جميع التكاليف اللازمة لإنتاج الربح والمحافظة عليه كما يلي..... ج: الضرائب والرسوم التي تدفعها المنشأة بموجب أحكام هذا القانون ما عدا ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، أي أن المقنن قد قصد إخضاع الشركات المساهمة لضريبتين مختلفتين، مرَّةً بسبب نوع الاستغلال الذي تباشره، حيث تؤدي الضريبة العقارية، ومرَّةً بسبب الشكل القانوني لهذا الاستغلال، وحيث أن لجنة الطعن قد قررَّت

[73] حُكم محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة صنعاء رقم (2) لسنة 1433هـ في القضية الضريبية رقم (39) لسنة 1431هـ.

[74] حُكم محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة صنعاء رقم (35) لسنة 1432هـ في القضية الضريبية رقم (29) لسنة 1431هـ.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

إخضاع إيجارات عقارات الشركة لضريبة الأرباح التجارية، وخصم ما تم سداده كضريبة عقارات، ولكُلِّ ما سبق تُقررِّ المحكمة تأييد قرار لجنة الطعن لموافقته صحيح القانون[75]".

الخاتمة:

أولًا: النتائج:

1- أظهرت الدراسة أنَّ مبدأ العدالة الضريبية يرتكز على مقومات أهمها (مبدأ الشمول والعمومية) في فرض الضريبة لتشمل جميع الأشخاص وكافة الأموال في إطار الدولة و(نظام الضرائب الشخصية) ويقصد به مراعاة المشرع عند فرض الضريبة الظروف الشخصية للمكلف، وحالته الاجتماعية، ومركزه المالي، وقدرته التكليفية الحقيقية على تحمُّل العبء الضريبي، وأهم وسائل تحقيق شخصية الضريبة مراعاة الأعباء العائلية، وتطبيق النظام التصاعدي للضريبة، واختلاف المُعاملة الضريبية وفقًا لمصدر الدخل، وفرض الضريبة على صافي الوعاء الضريبي بعد خصم النفقات والتكاليف وأعباء الديون...وغيرها.

2- أبرزت الدراسة أهمية مبدأ العدالة الضريبية من خلال دورها في تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية، إذ أنَّ الأخذ بنظام الضرائب التصاعدية يعمل على زيادة الحصيلة الضريبية بشكلٍ يفوق نظام الضرائب النسبية، كما أن تطبيق مقومات مبدأ العدالة الضريبية يسهم في زيادة الامتثال الطوعي وتقليل مُعدلات التهرب من الضريبة، ورفع مُعدلات الإنتاج من خلال خفض سعر الضريبة وخاصَّةً للمشروعات الصغيرة، وتُساعد على تشجيع ونُمُو الاستثمار.

3- كشفت الدراسة عن امتداد نطاق مبدأ العدالة الضريبية ليشمل المُكلَّف والخزانة العامة للدولة، وتحقيق التوازن بين مصلحتيهما، فكما يتطلَّعُ المكلف إلى فرض ضريبة عادلة في سعرها وطريقة جبايتها ومعايير تقديرها، تسعى الدولة إلى ضمان انتظام إيرادات الضرائب حفاظًا على مُقدَّرات الخزانة العامة، وتحقيقًا للمصلحة العامَّة للمجتمع.

4- أوضحت الدراسة تميُّز قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م بتخفيض أسعار ومُعدلات الضرائب على الدخل، فضلًا عن إلغائه للإعفاءات الضريبية المُقرَّرة في القوانين ذات العلاقة كقانون الاستثمار باعتبار تلك الإعفاءات أداةً تُقوِّض مبدأ الشمول وعمومية الضريبة، ممَّا يُسهم في تأطير مبدأ العدالة الضريبية وترسيخه

5- بيَّنت الدراسة عدم مراعاة المشرع الضريبي اليمني للظروف الشخصية للمكلف الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور، نظرًا لمحدودية مصدر الدخل الناجم عن العمل فقط، وضآلة الإيراد المتحصَّل من العاملين في القطاع

[75] حُكم محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة صنعاء رقم (41) لسنة 1432هـ في القضية الضريبية رقم (19) لسنة 1431هـ.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ISSN: 2958-8537 Issue: N21 ص.ص 49-89
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

الخاص، حيث ساوى المشرع بين حد الاعفاء المقرر للمعيشة لجميع الدخول الخاضعة أيًا كان مصدرها، وقررَّ حدّ الإعفاء السنوي لأي دخل خاضع للضريبة بمبلغ (120000) مائة وعشرون ألف ريال سنويًا، وهو مبلغ لم يعد مُلبيًا لحاجة الفرد المعيشية فضلًا عن أفراد الأسرة التي يعيلها، وكان جديرًا بالمشرع اليمني مُسايرة التشريعات الضريبية المُقارنة التي منحت المكلف الخاضع للضريبة التي يكون مصدرها العمل فقط (ضريبة المرتبات والأجور) إعفاءً خاصًا إلى جانب إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة، ومنها القانون المصري الذي يمنح المكلف الخاضع لضريبة المرتبات إعفاءً خاصا مقداره (20000) عشرون ألف جنيه، لأن الفرد لا يمكنه المساهمة في الإنفاق العام وهو غير قادر على متطلبات إنفاقه الشخصي والعائلي.

ثانيًا: التوصيات:

أ- **توصيات للسلطة التشريعية:**

1- توسيع نظام السعر الضريبي التصاعدي بإضافة المزيد من الشرائح على ضرائب الدخل ورفع معدل الضريبة في الشريحة الأخيرة لتحقيق التناسب بين عبء الضريبة والمقدرة التكليفية للمكلف.

2- تعديل المادة (62) برفع مبلغ حد الإعفاء السنوي المقرر للمعيشة، وإضافة فقرة تسمح بخصم مبلغ محدد من إجمالي الدخل الخاضع للضريبة مراعاة للظروف العائلية (الصحية والتعليمية) لأبناء المكلف الطبيعي، ومن تلزمه إعالتهم شرعًا، وفقًا لضوابط عدد المعالين وأعمارهم ومراحلهم الدراسية، وبما يحقق التناسب بين عبء الضريبة وأعباء المكلف باعتبار ذلك أحد مقتضيات عدالة الضريبة.

3- إضافة فقرة إلى نص المادة (65) بمنح المكلف الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور إعفاءً إضافيًا نظرًا لمحدودية وضآلة الدخل الناجم عن العمل فقط، تحقيقًا لمبدأ العدالة الضريبية والعمل على تكريسه واقعًا.

ب- **توصيات للسلطة التنفيذية:**

1- تكثيف وتفعيل أنشطة وجهود المجلس الأعلى لمكافحة التهريب الجمركي والتهرب الضريبي بهدف تقويض هذه الظواهر وتأثيراتها الضارة على الاقتصاد الوطني، واسهامها في الاخلال بالمبادئ الضريبية مثل مبدأ المساواة أمام الضرائب وانتهاك مبدأ العدالة الضريبية.

2- وضع استراتيجية وطنية تهدف إلى ضم أنشطة الاقتصاد الخفي غير الرسمي إلى النشاط الاقتصادي الرسمي، وتحفيز تلك الأنشطة على الانضواء تحت مِظلَّة القوانين المرعيَّة، وتسهيل الإجراءات التي تضمن ذلك في جميع المرافق والأجهزة والمصالح ذات الصلة بممارسة تلك الأنشطة.

ج- **توصيات للإدارة الضريبية:**

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

1- إنَّ من مُقومات تحقيق مبدأ العدالة الضريبية (الشمول والعمومية) ولن يتأتى ذلك إلَّا من خلال إجراء الحصر العام والشامل للمجتمع الضريبي، لأن قاعدة البيانات والمعلومات الضريبية المعمول بها حاليًا بمصلحة الضرائب تعتمد على مُخرجات الحصر العام الذي أُجريَ عام 2001م، أي قبل (23) عامًا، 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 سيترتب على ضوئها ما يلي:

- إعادة رسم السياسة الضريبية بما يواكب التطورات المُتسارعة.
- إعادة توزيع الأعباء الضريبية على نحوٍ عادل.
- إعادة النظر في منح الإعفاءات المُقررَّة للمنشآت الصغيرة والأصغر، وخاصَّة تلك المنشآت التي لم تعد مشمولة بنظام الإعفاء لتطور أنشطتها أو تعددها، أو زيادة الدخول المُحققة منها.

2- حوكمة الإدارة الضريبية وتطويرها بمجموعة من المبادئ التنظيمية والإجراءات التنفيذية التي تكفل ضبط أداء المنظومة الضريبية والمتعاملين معها، ومن أهم تلك المبادئ والإجراءات:

- الإفصاح والشفافية بما يُسهم في عدالة أُسس فرض الضريبة وتقديرها بموضوعية، فضلًا عن الإفصاح عن أوجه صرف وإنفاق الحصيلة الضريبية، بما يُعزِّزُ قناعة المكلف بأن مساهمته في دفع الضريبة يصبُّ في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتحقيق الاستقرار.

3- ضرورة دراسة أي تعديل للتشريع الضريبي سواءً بالإضافة أو الإلغاء بصورة مُعمَّقة قبل إقرار التشريع وإصداره، إذ أنَّ محاولات ترقيع النُّدوب والآثار التي تتكَّشف عند وضع التشريع موضع التنفيذ تؤثر على مراكز المكلفين، ممَّا يضاعف من زيادة واتساع فجوة الثقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع، ومن ثمَّ الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية المنشود.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ISSN: 2958-8537 Issue: N21 ص.ص 49-89
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

قائمة المراجع:

أولًا: الكتب والدراسات:

- إبراهيم. محمد السيد خلف. (2018). العدالة الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة حلوان.
- إبن منظور. محمد بن مكرم. (1408هـ). لسان العرب، مادة عدل، مجلد 9، دار إحياء التراث، بيروت، الطبعة 1.
- أبو العلا. يسري محمد. المالية العامة والتشريع الضريبي، مركز التعليم المفتوح، كلية الحقوق، جامعة بنها، دون سنة نشر.
- بدوي. محمد وديع.(1966). دراسات في المالية العامة، دار المعارف، الإسكندرية.
- بركات. عبدالكريم صادق; ودراز. حامد عبدالمجيد. (1971). علم المالية العامة، مجلد 2، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.
- بن هاني. عمر عابد. (2005). العدالة الضريبية وتطبيقاتها في التشريع الأردني، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة مؤتة، الأردن.
- الجعفري. هاشم. (1968). مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة سلمان الأعظمي، الطبعة 3، بغداد.
- جمالي جون. عبد الرحمن محمد. (2011). ضمانات المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة عدن، اليمن.
- الجنابي. طاهر. علم المالية العامة والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتب، القاهرة، دون سنة نشر.
- الحرازي. محمد علي عوض. (2014). التشريع الضريبي اليمني، مكتبة خالد بن الوليد ودار الكتب اليمنية، الطبعة 1، صنعاء.
- حسين. رمضان صديق محمد.(2011). الجوانب القانونية والدستورية للعدالة الضريبية، ندوة في جمعية الضرائب المصرية.
- حسين. كمال الدين حسين محمد. (2022). الحماية القانونية لحق الممول في العدالة الضريبية، المجلة القانونية للدراسات والبحوث القانونية، القاهرة، العدد (23) لسنة 2022.
- خصاونة. جهاد سعيد. (1999). المالية والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني، دون ذكر دار النشر، عمَّان.
- الدخيل. أحمد خلف حسين. (2012). تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، لبنان، الطبعة 1.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

- الربيدي. محمد علي; الحاج. محمد سعيد. (2014). المحاسبة الضريبية، مركز الأمين للنشر، الطبعة 9، صنعاء.
- الرفاعي. عبدالحكيم. (1942). الضرائب المباشرة، مكتبة عبدالله وهبة، القاهرة.
- الزبيدي. عبدالباسط علي جاسم. (2015). العدالة الضريبية، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة 1، الاسكندرية.
- السنتريسي. أحمد عبد الحسيب. (2016). نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها في تحقيق العدالة الضريبية، دار النهضة العربية، الطبعة 1، القاهرة.
- شرف الدين. أحمد عبدالرحمن وآخرون. (1991). التشريع الضريبي اليمني، مطبعة نهضة مصر، الفجالة، القاهرة.
- شمس الدين. عبدالأمير. (1978). الضرائب، أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية– دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت.
- شهاب. مجدي محمود. (1999). الاقتصاد المالي (نظرية مالية الدولة السياسات المالية للنظام الرأسمالي), دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
- الصافي. عبدالرؤوف. (2009). نظرة تحليلية للتنزيلات في قانون ضريبة الدخل، مجلة بيت الحكمة، بغداد، العدد (23).
- عبدالمتعال. زكي. (1941). أصول علم المالية العامة والتشريع المالي المصري، دون ناشر، الطبعة الأولى.
- عبدالواحد. السيد عطية. (2000). مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة.
- العلي. عادل فليح. (2011). المالية العامة والقانون المالي والضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن.
- العليمي. عبدالرحيم عبدالجبار. (2012). المحاسبة الضريبية، مكتبة ومركز الصادق للنشر والتوزيع، الطبعة 2، صنعاء.
- عواجة. نبيل محمد عبدالحليم. (2018). مبدأ عدالة الضريبة في قضاء الدستورية، دار النهضة العربية، الطبعة 1، القاهرة.
- عيسى. سلامة عبدالرحيم عوض. (2007). النظام الضريبي المصري بين هدفي العدالة والحصيلة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية.
- الفيروز آبادي. مجدالدين محمد بن يعقوب. (1987). القاموس المحيط، مؤسسة الرسالة، بيروت، الطبعة 2.
- قاسم. عبدالرزاق صالح عبدالمجيد. (2008). الضمانات الدستورية في النظام الضريبي للجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة عدن، اليمن.
- ليلة. محمد كامل. (1963). النظم السياسية، دار الفكر العربي، ودار الجيل للطباعة، القاهرة.
- المحجوب. رفعت. (1983). المالية العامة، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة.
- محمد. سعيد عبدالمنعم. (2011). دور الضرائب في تحقيق العدالة الاجتماعية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد (15) عدد خاص.
- مراد. محمد حلمي. (1959). مالية الدولة، مكتبة نهضة مصر، القاهرة.
- المنقذي. عبدالله محمد (2017). ربط ضرائب الدخل في القانون اليمني، رسالة ماجستير، كلية الشريعة والقانون، جامعة صنعاء، اليمن.
- موسى. رحيم حسين. (2002). العدالة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، الأردن.
- موسى. عاطف محمد. (2011). العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، القاهرة.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

- ناشد. سوزي عدلي. (2009). أساسيات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات زين الحقوقية، بيروت.
- ناصر. زين العابدين. (1974). علم المالية العامة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة.
- وداعة. حسين كامل. (2017). العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، منشورات زين الحقوقية، الطبعة 1، بيروت، لبنان.

ثانيًا: القوانين واللوائح:

- قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010.
- قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005, المعدل.
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014, المعدل.
- اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل اليمني الصادرة بقرار وزير المالية رقم (508) لسنة 2010.

ثالثًا: القرارات والأحكام:

أ- الأحكام:

- حُكم محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة صنعاء رقم (30) لسنة 1431هـ في القضية الضريبية رقم (3) لسنة 1429هـ.
- حُكم محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة صنعاء رقم (35) لسنة 1432هـ, في القضية الضريبية رقم (29) لسنة 1431هـ.
- حُكم محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة صنعاء رقم (41) لسنة 1432هـ في القضية الضريبية رقم (19) لسنة 1431هـ.
- حُكم محكمة استئناف أمانة العاصمة صنعاء (أموال العامة) رقم (44) لسنة 1429هـ في القضية رقم (37) لسنة 1428هـ.
- حُكم محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة صنعاء رقم (9) لسنة 1431هـ في القضية الضريبية رقم (26) لسنة 1430هـ.
- حُكمي محكمة استئناف أمانة العاصمة صنعاء (أموال العامة) رقم (30) لسنة 1432هـ في القضية رقم (6) لسنة 1431هـ، ورقم (20) لسنة 1429هـ في القضية رقم (33) لسنة 1428هـ.
- حُكم محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة صنعاء رقم (2) لسنة 1433هـ في القضية الضريبية رقم (39) لسنة 1431هـ.

ب- القرارات:

- قرار لجنة الطعن (ضرائب الدخل والمبيعات) الصادر برقم (39) لسنة 2021، مكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء.
- قرار لجنة الطعن الصادر برقم (16) لسنة 2020، مكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء.
- قرار لجنة الطعن (ضرائب الدخل + المبيعات) الصادر برقم (49) لسنة 2021، مكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء.
- قرار لجنة الطعن (ضرائب الدخل + المبيعات) الصادر برقم (52) لسنة 2021، مكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء.
- قرار لجنة الطعن (ضرائب الدخل + المبيعات) الصادر برقم (41) لسنة 2021، مكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء.
- قرار مجلس الوزراء المصري رقم (1627) لسنة 2019، نشر بالجريدة الرسمية العدد 27 مكرر (و) بتاريخ 8 يوليه 2019.

Reference:

First: Books and studies:

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ISSN: 2958-8537 Issue: N21 ص.ص 49-89
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

- Ibrāhīm. Muḥammad al-Sayyid Khalaf. (2018). al-ʻadālah al-ḍarībīyah, Risālat mājistīr ghayr manshūrah, Kullīyat al-Ḥuqūq, Jāmiʻat Ḥulwān.
- Ibn manẓūr. Muḥammad ibn Mukarram. (1408h). Lisān al-ʻArab, māddat ʻAdl, mujallad 9, Dār Iḥyāʼ al-Turāth, Bayrūt, al-Ṭabʻah 1.
- Abū al-ʻUlā. Yusrī Muḥammad. al-mālīyah al-ʻĀmmah wa-al-tashrīʻ al-ḍarībī, Markaz al-Taʻlīm al-maftūḥ, Kullīyat al-Ḥuqūq, Jāmiʻat Banhā, Dawwin sanat Nashr.
- Badawī. Muḥammad Wadīʻ. (1966). Dirāsāt fī al-mālīyah al-ʻĀmmah, Dār al-Maʻārif, al-Iskandarīyah.
- Barakāt. ʻAbd-al-Karīm Ṣādiq ; wdrāz. Ḥāmid ʻAbd-al-Majīd. (1971). ʻilm al-mālīyah al-ʻĀmmah, mujallad 2, Muʼassasat Shabāb al-Jāmiʻah, al-Iskandarīyah.
- ibn Hānī. ʻUmar ʻĀbid. (2005). al-ʻadālah al-ḍarībīyah wa-taṭbīqātuhā fī al-tashrīʻ al-Urdunī, Risālat mājistīr ghayr manshūrah, Jāmiʻat Muʼtah, al-Urdun.
- al-Jaʻfarī. Hāshim. (1968). Mabādiʼ al-mālīyah al-ʻĀmmah wa-al-tashrīʻ al-mālī, Maṭbaʻat Salmān al-Aʻẓamī, al-Ṭabʻah 3, Baghdād.
- Jamālī Jūn. ʻAbd al-Raḥmān Muḥammad. (2011). Ḍamānāt al-mukallaf fī muwājahat al-Idārah al-ḍarībīyah, dirāsah muqāranah, Risālat mājistīr ghayr manshūrah, Kullīyat al-Ḥuqūq, Jāmiʻat ʻAdan, al-Yaman.
- al-Janābī. Ṭāhir. ʻilm al-mālīyah al-ʻĀmmah wa-al-tashrīʻ al-mālī, alʻātk li-ṣināʻat al-Kutub, al-Qāhirah, Dawwin sanat Nashr.
- al-Ḥarrāzī. Muḥammad ʻAlī ʻAwaḍ. (2014). al-tashrīʻ al-ḍarībī al-Yamanī, Maktabat Khālid ibn al-Walīd wa-Dār al-Kutub al-Yamanīyah, al-Ṭabʻah 1, Ṣanʻāʼ.
- Ḥusayn. Ramaḍān Ṣiddīq Muḥammad. (2011). al-jawānib al-qānūnīyah wa-al-dustūrīyah llʻdālh al-ḍarībīyah, Nadwat fī Jamʻīyat al-ḍarāʼib al-Miṣrīyah.
- Ḥusayn. Kamāl al-Dīn Ḥusayn Muḥammad. (2022). al-Ḥimāyah al-qānūnīyah li-ḥaqq al-Mumawwil fī al-ʻadālah al-ḍarībīyah, al-Majallah al-qānūnīyah lil-Dirāsāt wa-al-Buḥūth al-qānūnīyah, al-Qāhirah, al-ʻadad (23) li-sanat 2022.
- Khaṣāwinah. Jihād Saʻīd. (1999). al-mālīyah wa-al-tashrīʻ al-ḍarībī wa-taṭbīqātuhā al-ʻamalīyah wafqan lil-tashrīʻ al-Urdunī, Dawwin dhikr Dār al-Nashr, ʻmmān.
- al-Dukhayyil. Aḥmad Khalaf Ḥusayn. (2012). tajziʼat al-Qāʻidah al-qānūnīyah fī al-tashrīʻ al-ḍarībī, al-Muʼassasah al-ḥadīthah lil-Kitāb, Bayrūt, Lubnān, al-Ṭabʻah 1.
- al-Rubaydī. Muḥammad ʻAlī ; al-Ḥājj. Muḥammad Saʻīd. (2014). al-muḥāsabah al-ḍarībīyah, Markaz al-Amīn lil-Nashr, al-Ṭabʻah 9, Ṣanʻāʼ.
- al-Rifāʻī. ʻbdālḥkym. (1942). al-ḍarāʼib al-mubāshirah, Maktabat Allāh Wahbah, al-Qāhirah.
- al-Rubaydī. Muḥammad ʻAlī ; al-Ḥājj. Muḥammad Saʻīd. (2014). al-muḥāsabah al-ḍarībīyah, Markaz al-Amīn lil-Nashr, al-Ṭabʻah 9, Ṣanʻāʼ.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ISSN: 2958-8537 Issue: N21 ص.ص 49-89
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

- alsntrysy. Aḥmad ʻAbd al-Ḥasīb. (2016). nawʻīyah al-Raqābah ʻalá dustūrīyat al-qawānīn al-ḍarībīyah wa-atharuhā fī taḥqīq al-ʻadālah al-ḍarībīyah, Dār al-Nahḍah al-ʻArabīyah, al-Ṭabʻah 1, al-Qāhirah.
- Sharaf al-Dīn. Aḥmad ʻAbd-al-Raḥmān wa-ākharūn. (1991). al-tashrīʻ al-ḍarībī al-Yamanī, Maṭbaʻat Nahḍat Miṣr, al-Fajjālah, al-Qāhirah.
- Shams al-Dīn. ʻbdāl'myr. (1978). al-ḍarā'ib, ususuhā al-ʻIlmīyah wa-taṭbīqātuhā al'mlyt-dirāsah muqāranah, al-Mu'assasah al-Jāmiʻīyah lil-Dirāsāt wa-al-Nashr wa-al-Tawzīʻ, Bayrūt.
- Shihāb. Majdī Maḥmūd. (1999). al-iqtiṣād al-mālī (Naẓarīyat mālīyah al-dawlah al-Siyāsāt al-mālīyah lil-niẓām al-ra'smālī), Dār al-Jāmiʻah al-Jadīdah, al-Iskandarīyah.
- al-Ṣāfī. ʻbdālr'wf. (2009). naẓrah taḥlīlīyah lltnzylāt fī Qānūn Ḍarībat al-dakhl, Majallat Bayt al-Ḥikmah, Baghdād, al-ʻadad (23).
- ʻAbd-al-Mutaʻāl. Zakī. (1941). uṣūl ʻilm al-mālīyah al-ʻĀmmah wa-al-tashrīʻ al-mālī al-Miṣrī, Dawwin Nāshir, al-Ṭabʻah al-ūlá.
- ʻbdālwāḥd. al-Sayyid ʻAṭīyah. (2000). Mabādi' wa-Iqtiṣādīyāt al-mālīyah al-ʻĀmmah, Dār al-Nahḍah al-ʻArabīyah, al-Qāhirah.
- al-ʻAlī. ʻĀdil Fulayḥ. (2011). al-mālīyah al-ʻĀmmah wa-al-qānūn al-mālī wa-al-ḍarībī, Ithrā' lil-Nashr wa-al-Tawzīʻ, al-Urdun.
- al-ʻUlaymī. ʻbdālrḥym ʻbdāljbār. (2012). al-muḥāsabah al-ḍarībīyah, Maktabat wa-Markaz al-Ṣādiq lil-Nashr wa-al-Tawzīʻ, al-Ṭabʻah 2, Ṣanʻā'.
- ʻwājh. Nabīl Muḥammad ʻbdālḥlym. (2018). Mabda' ʻAdālah al-Ḍarībah fī Qaḍā' al-dustūrīyah, Dār al-Nahḍah al-ʻArabīyah, al-Ṭabʻah 1, al-Qāhirah.
- ʻĪsá. Salāmah ʻbdālrḥym ʻAwaḍ. (2007). al-niẓām al-ḍarībī al-Miṣrī bayna hdfy al-ʻadālah wa-al-ḥaṣīlah, Risālat duktūrāh, Kullīyat al-Ḥuqūq, Jāmiʻat al-Iskandarīyah.
- al-Fayrūz Ābādī. mjdāldyn Muḥammad ibn Yaʻqūb. (1987). al-Qāmūs al-muḥīṭ, Mu'assasat al-Risālah, Bayrūt, al-Ṭabʻah 2.
- Qāsim. ʻAbd-al-Razzāq Ṣāliḥ ʻAbd-al-Majīd. (2008). al-ḍamānāt al-dustūrīyah fī al-niẓām al-ḍarībī lil-Jumhūrīyah al-Yamanīyah, Risālat mājistīr ghayr manshūrah, Kullīyat al-Ḥuqūq, Jāmiʻat ʻAdan, al-Yaman.
- laylah. Muḥammad Kāmil. (1963). al-nuẓum al-siyāsīyah, Dār al-Fikr al-ʻArabī, wa-Dār al-Jīl lil-Ṭibāʻah, al-Qāhirah.
- al-Maḥjūb. Rifʻat. (1983). al-mālīyah al-ʻĀmmah, al-Kitāb al-Thānī, Dār al-Nahḍah al-ʻArabīyah, al-Qāhirah.
- Muḥammad. Saʻīd ʻbdālmnʻm. (2011). Dawr al-ḍarā'ib fī taḥqīq al-ʻadālah al-ijtimāʻīyah, Majallat al-Fikr al-Muḥāsibī, Qism al-muḥāsabah, Kullīyat al-Tijārah, Jāmiʻat ʻAyn Shams, mujallad (15) ʻadad khāṣṣ.
- Murād. Muḥammad Ḥilmī. (1959). mālīyah al-dawlah, Maktabat Nahḍat Miṣr, al-Qāhirah.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ISSN: 2958-8537 Issue: N21 ص.ص 49-89
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

- almnqdhy. Allāh Muḥammad (2017). rabṭ ḍarā'ib al-dakhl fī al-qānūn al-Yamanī, Risālat mājistīr, Kullīyat al-sharī'ah wa-al-qānūn, Jāmi'at Ṣan'ā', al-Yaman.

- Mūsá. Raḥīm Ḥusayn. (2002). al-'adālah al-ḍarībīyah, Risālat mājistīr, Kullīyat al-Ḥuqūq, Jāmi'at al-nahrayn, al-Urdun.

- Mūsá. 'Āṭif Muḥammad. (2011). al-'adālah al-ḍarībīyah fī al-tashrī' al-ḍarībī al-Miṣrī bayna al-naẓarīyah wa-al-taṭbīq, Dār al-Nahḍah al-'Arabīyah, al-Qāhirah.

- Nāshid. Sūzī 'Adlī. (2009). Asāsīyāt al-mālīyah al-'Āmmah, al-Nafaqāt al-'Āmmah, al-īrādāt al-'Āmmah, al-mīzānīyah al-'Āmmah, Manshūrāt Zayn al-Ḥuqūqīyah, Bayrūt.

- Nāṣir. Zayn al-'Ābidīn. (1974). 'ilm al-mālīyah al-'Āmmah wa-al-niẓām al-ḍarībī al-Miṣrī, Dār al-Nahḍah al-'Arabīyah, al-Qāhirah.

- Wadā'ah. Ḥusayn Kāmil. (2017). al-'adālah al-ḍarībīyah fī ẓill al-ḍarā'ib al-mubāshirah, Manshūrāt Zayn al-Ḥuqūqīyah, al-Ṭab'ah 1, Bayrūt, Lubnān.

Second: Laws and Regulations:

- Qānūn ḍarā'ib al-dakhl al-Yamanī raqm (17) li-sanat 2010.

- Qānūn al-Ḍarībah 'alá al-dakhl al-Miṣrī raqm (91) li-sanat 2005, al-mu'addal.

- Qānūn Ḍarībat al-dakhl al-Urdunī raqm (34) li-sanat 2014, al-mu'addal.

- al-lā'iḥah al-tanfīdhīyah li-Qānūn ḍarā'ib al-dakhl al-Yamanī al-ṣādirah bi-qarār Wazīr al-mālīyah raqm (508) li-sanat 2010.

Third: Decisions and Rulings:

A- Rulings:

- ḥukm Maḥkamat al-ḍarā'ib al-ibtidā'īyah bi-Amānat al-'Āṣimah Ṣan'ā' raqm (30) li-sanat 1431h fī al-qaḍīyah al-ḍarībīyah raqm (3) li-sanat H.

- ḥukm Maḥkamat al-ḍarā'ib al-ibtidā'īyah bi-Amānat al-'Āṣimah Ṣan'ā' raqm (35) li-sanat 1432h, fī al-qaḍīyah al-ḍarībīyah raqm (29) li-sanat 1431h.

- ḥukm Maḥkamat al-ḍarā'ib al-ibtidā'īyah bi-Amānat al-'Āṣimah Ṣan'ā' raqm (41) li-sanat 1432h fī al-qaḍīyah al-ḍarībīyah raqm (19) li-sanat 1431h.

- ḥukm Maḥkamat isti'nāf Amānat al-'Āṣimah Ṣan'ā' (amwāl al-'Āmmah) raqm (44) li-sanat H fī al-qaḍīyah raqm (37) li-sanat 1428h.

- ḥukm Maḥkamat al-ḍarā'ib al-ibtidā'īyah bi-Amānat al-'Āṣimah Ṣan'ā' raqm (9) li-sanat 1431h fī al-qaḍīyah al-ḍarībīyah raqm (26) li-sanat 1430h.

- ḥukmy Maḥkamat isti'nāf Amānat al-'Āṣimah Ṣan'ā' (amwāl al-'Āmmah) raqm (30) li-sanat 1432h fī al-qaḍīyah raqm (6) li-sanat 1431h, wa-raqqama (20) li-sanat H fī al-qaḍīyah raqm (33) li-sanat 1428h.

- ḥukm Maḥkamat al-ḍarā'ib al-ibtidā'īyah bi-Amānat al-'Āṣimah Ṣan'ā' raqm (2) li-sanat 1433h fī al-qaḍīyah al-ḍarībīyah raqm (39) li-sanat 1431h.

B- Decisions:

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/04/2024
العدد الواحد والعشرون: ص.ص 49-89 ISSN: 2958-8537 Issue: N21
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

- qarār Lajnat al-ṭa‘n (ḍarā’ib al-dakhl wālmby‘āt) al-ṣādir bi-raqm (39) li-sanat 2021, Maktab ḍarā’ib Amānat al-‘Āṣimah Ṣan‘ā’.
- qarār Lajnat al-ṭa‘n al-ṣādir bi-raqm (16) li-sanat 2020, Maktab ḍarā’ib Amānat al-‘Āṣimah Ṣan‘ā’.
- qarār Lajnat al-ṭa‘n (ḍarā’ib al-dakhl + al-mabī‘āt) al-ṣādir bi-raqm (49) li-sanat 2021, Maktab ḍarā’ib Amānat al-‘Āṣimah Ṣan‘ā’.
- qarār Lajnat al-ṭa‘n (ḍarā’ib al-dakhl + al-mabī‘āt) al-ṣādir bi-raqm (52) li-sanat 2021, Maktab ḍarā’ib Amānat al-‘Āṣimah Ṣan‘ā’.
- qarār Lajnat al-ṭa‘n (ḍarā’ib al-dakhl + al-mabī‘āt) al-ṣādir bi-raqm (41) li-sanat 2021, Maktab ḍarā’ib Amānat al-‘Āṣimah Ṣan‘ā’.

Qarār Majlis al-Wuzarā’ al-Miṣrī raqm (1627) li-sanat 2019, Nashr bi-al-Jarīdah al-Rasmīyah al-‘adad 27 mukarrar (wa) bi-tārīkh 8 Yūliyah 2019.