

## إشكالية ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة وآلية التغلب عليها

جهاد محمد السناباني

عضو هيئة التدريس بكلية الاقتصاد

جامعة إب - اليمن

Email:gehadalsanabani@gmail.com

### ملخص الدراسة

يهدف البحث الى دراسة إشكالية ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة على الوحدات الاقتصادية للقطاع العام والقطاع المختلط وقطاع إدارة الأعمال دراسة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، ذلك أن هناك جملة من الإشكاليات التي تتعلق بالتأخرات الضريبية، حيث تحاول الدراسة استخلاص آلية مناسبة للتغلب لمعالجة إشكالية التأخرات الضريبية المتراكمة، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي، وخلصت إلى بعض النتائج من أهمها ضرورة أن تلجأ الإدارة الضريبية إلى توسيع قاعدة المكلفين من خلال الاتفاقات الضريبية والتصالح والتسوية أو من خلال تقديم حوافز وتسهيلات ضريبية لهم، فإمكانية تعرض الحصيلة الضريبية في صورة متأخرات لدى الأفراد والجهات قد تؤدي إلى طلب الاسقاط، أو إمكانية تقادم دين الضريبة، وبناءً على تلك النتائج توصلت الدراسة بعض التوصيات منها ضرورة تعزيز السياسات والمعلومات الكاملة عن التأخرات الضريبية في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من خلال الاستفادة من خدمات الحاسب الآلي، والتوسع في إنهاء المنازعات الضريبية صلحاً وتسوية.

**الكلمات المفتاحية:** ضرائب الأرباح التجارية والصناعية- التأخرات الضريبية المتراكمة- الإقرارات الضريبية.

### Abstract

The objective of this research is to study the problem of late commercial and industrial profits taxes on the economic units of the public sector, the mixed sector, and the business administration sector, a practical study in Republic of Yemen, as there are a number of problems related to tax arrears, the study tries to find appropriate solutions and remedies to reduce these accumulated tax arrears, The study relied on the inductive approach, and the study reached the most important results represented in allowing the tax administration to expand the base of taxpayers through tax agreements, reconciliation and settlement, or by providing tax

incentives and facilities to them. It leads to a request for forfeiture, or the possibility of expiration of the tax debt, and based on these results, the study showed the most important recommendations, such as the need to provide full policies and information on tax arrears in the commercial and industrial profits tax by taking advantage of computer services, and expanding the settlement of tax disputes through reconciliation and settlement of tax disputes.

**Keywords:** Commercial and Industrial Profits Taxes - Accumulated Tax Arrears - Tax Returns.

### المقدمة:

تمثل الضرائب المتأخرة على الوحدات الاقتصادية في الجمهورية اليمنية من أهم أسباب نقص الحصيلة الضريبية، وهي مشكلة ليست وليدة اليوم، بل هي مورثة منذ عقود من الزمن، نتيجة لضعف الاداء في إجراءات ربط وتحصيل الضريبة بدءاً بالإقرارات وانتهاء بتحصيل الضريبة، حيث تعتمد مصلحة الضرائب في حصيلتها على النسبة الأكبر من كبار المكلفين، حيث تكون هذه الحصيلة الضريبية من الضرائب المحصلة من واقع الإقرارات الضريبية الخاضعة والمقدمة من الممول سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، وكذا من المبالغ المحصلة بنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة ونظام الدفعات المقدمة، بالإضافة إلى المبالغ المحصلة من المتأخرات الضريبية (محمد، 2009، 7-37).

وتواجه المتأخرات الضريبية الخطر الداهم المتمثل في تقادم دين الضريبة، بالإضافة إلى تأثيرها بطبيعة الحال بالتضخم ومعدلاته المرتفعة، مما يقلل من القيمة الشرائية للحصيلة إذا تمت المحافظة عليها من التقادم، وعلى الدولة ممثلة بالإدارة الضريبية العمل على تحفيز الممولين على سداد الضريبة لتقليل المتأخرات، إما بإعفائه من مقابل التأخير إذا سدد دين الضريبة في موعد محدد، أو منحه حوافز لما يسدده من ضرائب بنسب محددة من قيمة المبالغ المسددة، أو الاعتماد على التقدير الذاتي للوعاء الضريبي وسداد الضريبة من واقع الإقرارات الضريبية، وهي خطوة مهمة نحو الضريبة الرضائية لما تحمله من تعزيز الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب، من خلال زيادة الالتزام الطوعي بسداد الضريبة لأنها ستساهم بقدر كبير في تقليل المتأخرات الضريبية والحد من المنازعات الضريبية، لأن المبالغة في تقدير أرباح الممولين من قبل الإدارة الضريبية هو من أهم أسباب المنازعات الضريبية، فتراكم الديون الضريبية، في صورة متأخرات لدى الأفراد والجهات لا يجعلها بمأمن من طلب إسقاطها من الممولين أو وريثهم، وتعثر الممولين في سداد دين الضريبة وعرامات التأخير المقررة عليهم (محمد، 2009، 7-37).

ولأهمية قضية المتأخرات الضريبية يلزم العمل على توفير البيانات والمعلومات الكاملة عن تلك المتأخرات لضمان الوصول إلى الحلول والمعالجات المناسبة، وحصر المكلفين وأنشطتهم وتحديد الالتزام الضريبي لكل منهم، بما يكفل للخزينة العامة تحصيل دين الضريبة كاملاً غير منقوص (الرضا، 2006، 151-154).

### أولاً: مشكلة الدراسة:

نظراً للحاجة الماسة للحصيلة الضريبية لتعزيز الإيرادات العامة ومواجهة عجز الموازنة العامة، وضعف الحصيلة الضريبية وتقاعس بعض المكلفين في تقديم إقراراتهم الضريبية في المواعيد المحددة وعدم الالتزام بتضمينها بالأرباح الحقيقية، مما يؤدي إلى تقادم المتأخرات الضريبية وهذا يتطلب وجود دور هام تقوم به الإدارة الضريبية لمواجهة إشكاليات المتأخرات الضريبية والعمل على الحلول والمعالجات المناسبة لتلك الإشكاليات (وثيقة خاصة بصندوق النقد الدولي، 2011). وتسعى هذه الدراسة إلى التعرض إلى إشكاليات ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة مع بيان الحلول والمعالجات المناسبة للتعامل مع هذه الإشكالية بما يسهم في عملية الإصلاح الضريبي ورفع مستوى كفاءة التحصيل الضريبي، ومن هذا المنطلق يمكن بلورة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي الآتي:

ما هي إشكالية ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة في الوحدات الاقتصادية اليمنية، و ما هي آلية التغلب عليها؟  
ويتفرع منها التساؤلات الفرعية الآتية:

ما هي أنواع ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة؟

ما هي آلية تحصيل ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة المتبعة حالياً ؟

ما هي معوقات تحصيل ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة؟

ما هي آلية التغلب على إشكالية ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة؟

### ثانياً: أهداف الدراسة:

تتلخص أهداف الدراسة في الآتي:

تحديد ضرائب الأرباح التجارية والصناعية وضرائب الأرباح المتأخرة.

تحديد الاقرارات الضريبية وآليات اعتمادها قانونياً.

دراسة المكلفين غير المنجزين لإقراراتهم الضريبية في الوحدات الاقتصادية.

الوصول إلى آلية المناسبة للتغلب على إشكالية ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة.

### ثالثاً: أهمية الدراسة:

تتناول الدراسة موضوعاً هاماً يتمثل في إشكالية ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة وآلية التغلب عليها، حيث سيتم تسليط الضوء على طبيعة الضرائب المتأخرة وتراكمها، وانعكاساتها الحاصلة الضريبية، ودراسة الصعوبات في تحديد المركز القانوني الضريبي لبعض الممولين، ومخاطر تعرض المتأخرات الضريبية للتقادم والاسقاط، وعدم فعالية الإجراءات والعقوبات الضريبية الحالية في الحد من هذه الإشكالية، هذا من الناحية العلمية، ومن الناحية العملية التوصل إلى رؤية حول المعالجات التي تضمن الحد من إشكالية المتأخرات الضريبية المتعلقة بضرائب الأرباح التجارية والصناعية، وفي مجال البحث العلمي ولو بشكل بسيط اقتراح حلول يمكن لليمن الاستفادة منها بمعالجة المتأخرات الضريبية المتعلقة بضرائب الأرباح التجارية والصناعية.

### رابعاً: منهج الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي في تحديد المشكلة محل البحث والتعرف على مسبباتها بشكل منضبط للوصول إلى استنتاجات دقيقة يمكن استخدامها في التعميم.

### خامساً: تقسيم الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة مباحث على النحو الآتي:

المبحث الأول: ضرائب الأرباح التجارية والصناعية.

المبحث الثاني: الإقرارات الضريبية لضرائب الأرباح التجارية والصناعية.

المبحث الثالث: ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة في الوحدات الاقتصادية في القطاع العام والقطاع المختلط وقطاع إدارة الأعمال.

### الدراسات السابقة:

دراسة (محمد، 2009م) والتي هدفت إلى بحث انعكاسات الأزمة المالية العالمية على الحاصلة والمتأخرات الضريبية في مصر وبيان التأثيرات الحالية والمحتملة، وتقييم الآليات الحالية المتاحة استخدامها للتقليل من سلبات الأزمة، وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج من أهمها أهمية الاتفاقات الضريبية ودورها الرئيس نحو تعزيز الضريبة الرضائية، ذلك أن مصلحة الضرائب تعتمد على (80%) من حصيلتها من كبار الممولين.

دراسة (الرضا، 2006م) والتي هدفت إلى توضيح الأهمية بالنسبة لإجمالي ضرائب الأرباح التجارية والصناعية في حصيللة الضرائب بشكل عام للفترة من 1990-2000م، وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج منها ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين، والقصور في المتابعة من قبل مصلحة الضرائب، وضعف الكفاءة لدى بعض الفاحصين الضريبيين.

دراسة (عبدالكافي، 2018م) والتي هدفت إلى معرفة أثر تطبيق الحوكمة في مصلحة الضرائب على تفعيل وسائل تحصيل الإيرادات الضريبية واعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والمنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام الحوكمة في إدارة مصلحة الضرائب يؤثر ويحسن من إجراءات تحصيل الإيرادات.

دراسة (العيان، 2019م) والتي هدفت إلى تسليط الضوء على ذاتية القانون الضريبي ومدى قدرته على حماية المال العام، وقد توصلت الدراسة إلى أهمية وجود آليات لدعم السداد الضريبي، وعدم السماح لمن يغادر الأراضي المصرية إلا إذا كان حاملاً لشهادة محدداً فيها موقفه الضريبي، والتزام البنوك بعدم صرف القروض إلا إذا قدم الممول ما يفيد موقفه الضريبي.

## المبحث الأول

### ضرائب الأرباح التجارية والصناعية

تعد الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من أهم الضرائب التي يتم فرضها على الدخل، سواء من حيث الإيرادات المتحصلة منها، أو من حيث الاختلافات الفقهية التي تتأثر بشأنها، أو من حيث المنازعات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والممولين بمناسبة فرضها وتحصيلها.

## المطلب الأول

### ماهية ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية

#### الفرع الأول

#### تعريف ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية وخصائصها

#### أولاً: تعريفها:

هي ضريبة نوعية مباشرة، تفرض على صافي ربح المكلف الناتج عن تصافر عنصر العمل ورأس المال، وهي ضريبة سنوية إقليمية تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف، وتأخذ بأساس الاستحقاق (الزبيدي، 181، 2008). فالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ضريبة مباشرة نوعية، على الإيرادات الفعلية الصناعية للمنشآت التجارية والصناعية وأرباح الحرف، وهي ضريبة شخصية تؤخذ بناءً على مبدأ السنوية، وتفرض ضريبة سنوية على الأرباح (العريقي، 2007، 158).

#### ثانياً: خصائصها:

من خلال تعريف هذه الضريبة يمكن لنا بيان أهم الخصائص لهذه الضريبة في النقاط الآتية (بركات، 60، 2003-64):

1- انها ضريبة نوعية.

2- انها ضريبة ذات صفة عينية وشخصية.

3- ضريبة تتوسع في مفهوم الإيراد الخاضع لها.

4- ضريبة سنوية.

5- ضريبة إقليمية.

### الفرع الثاني

#### شروط سريان ضريبة الدخل عن الأرباح التجارية الصناعية

أكد العديد من فقهاء القانون الضريبي على ضرورة توافر شروط معينة لسريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ومن أهم الشروط ما يأتي (عبدالمولى، 168، 1977).

أولاً: مزاولة النشاط بصفة مستقلة.

ثانياً: توافر قصد تحقيق الربح.

ثالثاً: مزاولة النشاط على سبيل الاحتراف.

رابعاً: تحقق الربح في الدولة.

### المطلب الثاني

#### سريان الضريبة والدخول الخاضعة لها

### الفرع الأول

#### سريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

بين المشرع اليمني حالات سريان الضريبة على الدخل المتحققة من الأعمال التجارية والصناعية، من ذلك ما جاء النص عليه في المادة (9) من قانون ضرائب الدخل من أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، تسري سنوياً على كافة الدخل المتأتية من الأعمال التجارية والصناعية والخدمية، وعلى جميع الأرباح والدخول التالي:

ومنها الفقرة ل/ أرباح الوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط والوحدات التابعة متى زاولت نشاطاً خاضعاً بطبيعته لأحكام الضريبة المقررة بموجب هذا القانون وفي حدود هذا النشاط (انظر: المادة (9) من قانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل اليمني وتعديلاته).

### الفرع الثاني

#### الدخول الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة)

وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية يتحدد بناءً على صافي الربح الذي يتحقق للمكلف، بعد خصم النفقات المختلفة التي ينص القانون على خصمها.

كما ذكر البعض شرطان في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم (معبد، (د.ت)، (137).

أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.

أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف المعروفة التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات.

### المطلب الثالث

#### التكاليف القابلة للخصم من الدخل

##### الفرع الأول

##### مفهوم التكاليف الواجبة الخصم من الدخل

هناك اتجاهات في تحديد مفهوم النفقات والمصاريف القابلة للخصم من الدخل (عويضة، 1967، 280):

الأول: يأخذ بمفهوم حصر المصاريف واجبة الخصم من مصروفات وأعباء مختلفة لها ارتباطاً مباشراً بالدخل، الذي يتحقق للمنشأة وتكون ضرورية للحصول على هذا الدخل والمحافظة عليه.

الثاني: يتوسع في مفهوم المصاريف القابلة للخصم، بحيث تشمل جميع المصاريف والنفقات التي لها ارتباط بنشاط المنشأة واستمرارها ووجودها، ولو لم تكن هذه المصاريف ترتبط بشكل مباشر، بالحصول على الربح والمحافظة عليه.

وأخذ المشرع اليمني بالاتجاه الثاني، حيث عمد إلى تحديد النفقات واحتساب إهلاكات المنشأة القابلة للخصم من الدخل (انظر إلى نص المادتين (13، 16) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته).

##### الفرع الثاني

##### شروط التكاليف الواجبة الخصم من الدخل

أهم هذه الشروط فيما يأتي (انظر نص المادة (13/أ) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته، ونص المادة (14/أ) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل):

أن تكون هذه التكاليف مؤكدة وغير احتمالية، أن يُستحق دفع هذه التكاليف بالفعل ولو لم يتم دفعها بالفعل، أن يكون انفاق هذه التكاليف قد تم في سبيل تحقيق الربح الخاضع للضريبة، أن تكون هذه التكاليف مرتبطة بنشاط المنشأة، أن يكون مقدار هذه التكاليف ضمن الحدود المعقولة بحسب ما جرى عليه العرف السائد، أن تكون هذه التكاليف مرتبطة بذات الفترة المالية التي يتم التحاسب الضريبي عليها، أن تكون هذه التكاليف مثبتة بوثائق ومستندات تثبت صحتها وعلاقتها بعمل المنشأة. وقد أخرج المشرع اليمني في المادة (2/أ/13) التكاليف والمصروفات التي لا تحتاج حسب العادة إلى مستندات، لدعم ارتباطها بنشاط المكلف، على أن لا تتجاوز نسبة 2% من صافي الربح، وفقاً للأسس التي جاء النص عليها في المادة

(14/أ، ب) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل (انظر إلى نص المادة (14/أ، ب) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م).

### الفرع الثالث

#### التكاليف الواجبة الخصم من الدخل

نص المشرع اليمني في المادة (13/ب) من قانون ضرائب الدخل على أنواع التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم من الدخل الخاضع للضريبة، حيث حدد أهمها على النحو التالي (انظر إلى نص المادة (13/ب) من قانون رقم (17) لسنة 2010م، بشأن ضرائب الدخل اليمني وتعديلاته):

إيجارات العقارات التي تشغلها المنشأة، الإهلاكات، الضرائب التي تدفعها المنشأة بموجب قانون ضرائب الدخل، ما عدا ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، زكاة عروض التجارة والصناعة، التبرعات والإعانات، أقساط التأمين، المرتبات والأجور وما فيه حكمها، مصاريف السفر المتعلقة بالمنشأة، الخسائر المترتبة عن سرقة أو اختلاس أو تلف، فرق العملة، الفوائد والعمولات المدفوعة عن القروض المعقودة مع الغير، حصة الفرع من نفقات المركز الرئيسي المتواجد خارج الجمهورية، نفقات التدريب لموظفي المنشأة، الغرامات المتعلقة بنشاط المنشأة، الديون المعدومة (انظر نص المادة (18) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل اليمني وتعديلاته).

المخصصات والاحتياطات القابلة للخصم (انظر إلى نص المادة (14) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل اليمني وتعديلاته وإلى نص المادة (16) من اللائحة التنفيذية بشأن قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م).

### الفرع الرابع

#### النفقات والعوائد غير القابلة للخصم من الدخل

عمد المشرع اليمني في المادتين (14، 15) من قانون ضرائب الدخل إلى النص على تحديد النفقات والعوائد غير القابلة للخصم، كما تضمنت المادة (17) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل النص على بعض الأحكام المتعلقة بهذه العوائد (انظر نص المادتين (14، 15) من قانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، وإلى نص المادة (17) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م).

## المطلب الرابع

### الضرائب على المنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر

أولاً: المنشآت الصغيرة:

المقصود بالمنشآت الصغيرة: كل مكلف طبيعي أو اعتباري يزيد رقم أعماله السنوي (اجمالي قيمة مبيعاته السنوية أو اجمالي إيراداته السنوية) عن مليون وخمسمائة الف ريال ولا يتجاوز عشرين مليون ريال، ولا يقل عدد العاملين لديه عن أربعة عمال ولا يزيد عن تسعة عمال (المادة (34) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته).

ثانياً: المنشآت الأصغر:

المقصود بالمنشآت الأصغر كل مكلف طبيعي لا يزيد رقم أعماله السنوي (اجمالي قيمة مبيعاته أو إيراداته السنوية) عن مليون وخمسمائة الف ريال ولا يتجاوز عدد العاملين لديه ثلاثة عمال (المادة (42) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010 وتعديلاته).

وبعد صدر القانون رقم (8) لسنة 2020م بتعديل القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.

تم إضافة الفقرة (ج) إلى المادة (160) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل والتي تنص على الآتي: مادة (160/ج) اعفاء مكلفي المنشآت الصغيرة والأصغر الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي (اجمالي قيمة مبيعاته السنوية أو اجمالي إيراداته السنوية) مبلغ عشرين مليون ريال من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أو اجمالي إيراداته السنوية مبلغ عشرين مليون ريال من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وضريبة الأرباح غير التجارية وغير الصناعية، عدا الأنشطة والمهن التالية: (الاستيراد، الصرافة وتحويل الأموال، التوريدات والمقاولات، الذهب والمجوهرات، الأطباء، المهندسين، المحامين، المحاسبين القانونيين، الاستشاريين، المكلف الأجنبي الطبيعي والاعتباري) (انظر نص المادة (160/ج) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل اليمني وتعديلاته).

## المبحث الثاني

### الإقرارات الضريبية لضرائب الأرباح التجارية والصناعية

تمهيد:

يعد الإقرار الضريبي أحد الإجراءات الدائمة في علاقات المكلفين بمصلحة الضرائب، كما يعد أداة أساسية لتحديد قيمة المبالغ والأوعية الخاضعة للضريبة، وسوف نقسم هذا المبحث إلى مطلبين على النحو الآتي:

## المطلب الأول

### آليات تعميم الإقرارات الضريبية

المراجعة الخارجية واعتماد الإقرارات الضريبية هما عمليتان متلازمتان مهنيًا وقانونيًا، فمن الناحية المهنية تؤدي المراجعة الخارجية دوراً فاعلاً في تطوير بيئة الأعمال، من خلال دور المراجع الخارجي (المحاسب القانوني)، في إجراء مراجعة حسابات المنشآت والشركات، والمصادقة على قوائمها المالية، باعتباره شخصاً مستقلاً محايداً ومن الناحية القانونية يعتبر الجهة المخولة باعتماد الإقرار الضريبي، حيث أشار القانون رقم (17) لسنة 2010م في المادة (96/أ) منه ( أن يكون الإقرار المقدم من كبار المكلفين (خاضعين ومعفيين) مصادقاً عليه من محاسب قانوني ومرخصاً له لممارسة مهنة مراجعة (تدقيق) الحسابات، ولديه بطاقة ضريبية سارية المفعول، وتعد هذه المصادقة تأكيداً من المحاسب القانوني بأن الدخل الخاضع للضريبة، كما جاء في الإقرار المقدم من المكلف، وقد تم احتسابه طبقاً لأحكام هذا القانون ولائحته التنفيذية (سرور، 2014، 51).

## المطلب الثاني

### المكلفون غير المنجزون لإقرارات الضريبة

المكلفون غير المنجزون لإقراراتهم الضريبية لا يقدمون اعتراف موقع عليه عن إجمالي الإيرادات والمصروفات، وصافي إيرادهم المتحقق من مزاولة النشاط، وما تحقق من ربح أو خسارة خلال السنة الضريبية، وسوف تستعرض في هذه الدراسة إلى جدول نبين فيه كبار المكلفين غير المنجزين لإقراراتهم الضريبية في قطاع الوحدات الاقتصادية التابعة للدولة والقطاع المختلط وقطاع إدارة الأعمال (مصلحة الضرائب، بيانات الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين).

جدول رقم (1) يوضح فيه المكلفين غير المنجزين لإقراراتهم الضريبية

الإجمالي	2019م	2018م	2017م	2016م	2015م	السنوات
138	60	29	22	14	13	القطاع التجاري
100	32	25	23	12	8	القطاع الخدمي
74	29	23	11	6	5	القطاع الصناعي
26	14	5	3	3	1	القطاع المالي والاتصالات والتأمين
73	22	15	13	14	9	القطاع النفطي
411	157	97	72	49	36	الإجمالي

المصدر: بيانات الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، مصلحة الضرائب، وزارة المالية- صنعاء- الجمهورية اليمنية.

### المبحث الثالث

## ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة في الوحدات الاقتصادية والقطاع العام والقطاع المختلط وقطاع إدارة الأعمال

### تمهيد

الضرائب المتأخرة هي تلك المستحقة للحكومة ولكنها لم تسدد، ويمكن أن تنشأ متأخرات أخرى في الإيرادات نتيجة عدم سداد القروض من جانب الحكومة، أو عدم سداد فواتير الخدمات الحكومية (صندوق النقد الدولي، 2001، 110)، ومشكلة المتأخرات الضريبية ليست وليدة اليوم، بل هي موروثه ومكمن خطورتها هو تضاعف حجمها، وتقوم الإدارة الضريبية باتباع عدة حلول ومعالجات لإنهاء مشكلة المتأخرات الضريبية، وسوف نقوم بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، نتكلم في المطلب الأول عن إشكاليات ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة والمطلب الثاني عن الحلول والمعالجات لإشكالية ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة.

### المطلب الأول

#### إشكاليات ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة

أولاً: إشكاليات ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة في بعض الدول العربية كمصر وتونس وسوريا ولبنان: من خلال الاطلاع على المعلومات التي تأتي الحصول عليها فيما يتعلق بإشكالية ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة في جمهورية مصر العربية وتونس وسوريا ولبنان يرجح البعض ذلك الى الآتي (الحرازي، 2012، 82-92):  
العش في تحديد الضريبة أو عدم عدالتها من حيث الأصل، مما يجعل المكلفين يلجئون إلى التهرب الضريبي من أدائها وتجنبها بشتى الطرق والأساليب، ولو تطلب الأمر التظاهر بالفقر والحاجة وإخفاء دخولهم الحقيقية، حتى عن أقرب المقربين لهم.  
التلاعب في فحص ومراجعة حسابات الإقرارات الضريبية.  
تسهيل عملية إلغاء الديون الضريبية عن الممول بدون وجه حق، واتخاذ أي إجراء أو منحة أي وثائق تفيد بعدم استحقاق الضريبة على خلاف الواقع.  
المشاركة بما يُعد تواطؤ من قبل موظفي الإدارات الضريبية مع محاسب الممولين باعتماد الإقرارات الضريبية بدون مراجعتها والتأكد من صحة بياناتها، أو التغاضي عما تحتويه من مخالفات أو مغالطات.

كما يذكر البعض أن أهم هذه الإشكاليات في ضعف الإدارة الضريبية ما يؤدي إلى وجود متأخرات ضريبية (ظاهرة التراكم الضريبي لسنوات طويلة، بحيث يتم تحصيل ضرائب ورسوم عن سنوات سابقة في سنوات لاحقة، وانعكاس ذلك على الانخفاض الحقيقي في حصيلة الضرائب التراكمية وهي من أهم المشكلات، لأن من المفروض على الدولة عند وضع

الموازنة (نفقات وإيرادات) أن تقدر الإيرادات والضرائب التي ستحصل عليها خلال سنة الموازنة وعدم تحصيلها سيؤدي إلى عجز في الإيرادات (عبدالكافي، 2018، 185-186).

كما أن عدم تطوير الإدارة الضريبية، كتطوير الإحصاءات الضريبية، قد أدى إلى ضعف جهود تقليص المتأخرات الضريبية (صندوق النقد العربي، (د.ت)، ص215).

ويرجع البعض تراكم المتأخرات الضريبية لدى التجار ورجال الأعمال إلى التقديرات الجزافية لمصلحة الضرائب حول أرباح التجار، وهو ما ترتب عليه اعتراض معظمهم على دفع الضريبة المستحقة وخلق نوع من فقدان الثقة بينهم وبين الإدارة الضريبية، وهناك من بين سبب ذلك يأتي في الفروق المتباينة في الإقرارات الضريبية المقدمة للإدارة الضريبية إلى جانب أن التقديرات التي كانت تضعها المصلحة، تحولت إلى نزاع بينها وبين الممول ودخل معظمها في إطار القضاء والمحاكم، وهو ما أدى إلى زيادة هذه المتأخرات الضريبية مع ارتفاع الغرامات المصاحبة لها مع بطء عملية التقاضي بالإضافة إلى أن حالات التهرب الضريبي أحد الأسباب المهمة وراء ارتفاع قيمة المتأخرات الضريبية إلى جانب بعض الظروف التي تجعل الممول لا يقوم بأداء الضريبة المستحقة عليه، وفي مقدمتها إفلاس الشركة وموت الممول أو تغيير النشاط وكلها تصب في النهاية في تراكم هذه المتأخرات الضريبية، كما أشار أيضاً إلى سبب آخر يتعلق بالمأموريات الضريبية وهو بطء عملية التحصيل وتقاعس موظفي المصلحة عن الفحص وتقديم الإقرارات عن الممولين، كما أن هناك من يذكر أن تراخي مصلحة الضرائب هو السبب الرئيس لتراكم المتأخرات الضريبية ويقول بأن الخطأ يقع على المصلحة وليس الممولين، أما البعض الآخر فيبين أن الإدارة الضريبية هي السبب الرئيس لتراكم المتأخرات الضريبية مشيراً إلى أن الإدارة الضريبية كانت تطبق ما يسمى الربط المبدئي وهو عادة ما يكون مبالغاً فيه، حيث يضع مأمور الضرائب في اعتباره وجود طعن من الممول على تقديرات مأمور الضرائب، حيث لا يقر بصحتها، ويعتبرها غير ملزمة له بالسداد (جريدة المال، 2008) (<https://almaalnews.com/64>).

كما أكد عدد من الخبراء إلى أن مصلحة الضرائب ساهمت بجزء كبير في تراجع حصيلة الضرائب عن طريق تقاعسها في حصر المجتمع الضريبي وتحصيل المتأخرات وفشلها في فض منازعاتها مع الممولين، كما أضاف بعض الخبراء أن الشركات العاملة في القطاعات الاستراتيجية مثل القطاع السياحي والقطاع العقاري والبنوك والبورصة وشركات البترول، تمثل شريحة كبار المكلفين وهي المساهم الأكبر في تكوين حصيلة الضرائب إذ تبلغ مساهمتها إلى نحو 80% من حصيلة مصلحة الضرائب، وقد شهدت هذه النوعية من الشركات ضربات قوية بعد تفاقم الأزمة المالية العالمية أدت إلى ضعف أرباحها وانخفاض حجم الأعمال، ما أثر سلباً على المتحصلات الضريبية من الشركات (جريدة المال، 2009) (<https://almaalnews.com/>).

كما تُعد من أهم الإشكالات التي تؤدي إلى تراكم المتأخرات الضريبية وبينها كالاتي (محمد، 2009، 6-34):

نفقات التحصيل تسهم بالارتفاع بسبب القصور الإجرائي، وتعدد النماذج الضريبية المستخدمة، وعزوف الكثير من الممولين سواءً أفراد أو شركات أو جهات عن تقديم إقراراتهم الضريبية، واحتراف التسويق مع الإدارة الضريبية.

تعرض المتأخرات الضريبية للخطر الداهم للتقادم، فإن دين الضريبة إذا تمت المحافظة عليها من التقادم، بطبيعة الحال سيتأثر سلباً بالتضخم ومعدلاته المرتفعة مما يقلل من القيمة الشرائية للحصيلة الضريبية.

رغم مقدرة مصلحة الضرائب حساب مقابل تأخير تقديم الإقرارات الضريبية وعدم سداد الضريبة، فالإشكالية هنا في تراخي الإجراءات وطول أمد المنازعات، وعدم وضع حدود زمنية للنظر في كل إجراء مما يجعل الممولين راغبو التسويق في استخدام شتى الطرق لتأجيل السداد بالطعن أمام اللجان أو المحاكم، بل قد يتقدم البعض منهم بطلب اسقاط الضريبة عنه في النهاية، وقد تتبدل أيضاً أحوال المنشأة في الفترة الواقعة بين ربط الضريبة وتحصيلها، وقد يتعرض الممول للإفلاس أو غيره أو ينتازل الممول عن المنشأة للغير.

اشكالية تحوّل دون التحصيل الضريبي سواءً المكتبي أو التحصيل عند طريق التنفيذ الجبري، فتراكم المتأخرات الضريبية قد تكون عرضة للتقادم أو الاسقاط، فتضيع جهود الإدارة الضريبية التي بذلتها في الربط والتحصيل سدى، لعدم وصول دين الضريبة للخزانة العامة كهدف نهائي.

قصور آلية نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة عن أداء دورها في إمداد الخزانة العامة بالحصيلة الدورية كإشكالية الشيكات المرتدة بلا تحصيل.

صعوبة تحديد المسؤول عن سداد دين الضريبة في حالات الإفلاس والحراسة والتحفظ والتنازل عن المنشأة.

تأكل بعض ضمانات التحصيل الضريبي.

مخاطر المتأخرات الضريبية كإمكانية تقادم دين الضريبة وانخفاض القيمة الشرائية للحصيلة الضريبية والاسقاط الضريبي.

عدم تطوير أساليب تحصيل الضريبة، ووضع ضوابط زمنية لكل إجراء.

عدم استخدام الحاسبات الآلية المتطورة في تحصيل الضريبة، وحل المشكلات لتقليل تكاليف التحصيل لأن ازدياد تكاليف التحصيل بلا مبرر ينطوي على ضياع الجهد والمال.

أهمية تسهيل سداد الضريبة اما نقد أو شيكات بنكية أو بريدية أو بحوالات أو بالبطاقات الممغنطة أو من خلال الصكوك الضريبية.

ضرورة تسليم الإقرارات الضريبية للمأمورية المختصة (مأموري الضرائب) خلال موسم الإقرارات الضريبية أو بالبريد أو عبر بوابة الحكومة الإلكترونية عبر الشبكة.

العمل على الاقتصاد في نفقات التحصيل من خلال تقليل حجم الإقرارات الضريبية والتي قد تصل في بعض الأحوال لـ45 صفحة ملونة طباعة فاخرة يمكن تقليصها إلى أقل من ذلك بكثير.

ثانياً: إشكاليات ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة في الجمهورية اليمنية:

يتضمن الإشارة إلى تناول هذه الإشكاليات من وجهة نظر متعددة:

أ- من وجهة نظر الإدارة الضريبية التي ترجع أهم هذه الإشكاليات إلى (تقارير صادرة عن الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، مصلحة الضرائب):

أغلب المكلفين للقطاع العام وكذلك قطاع إدارة الأعمال غير ملتزمين بإرفاق القوائم المالية والحسابات الختامية وتحليلاتها مع تقديم الإقرار الضريبي.

عدم وجود مصادقات للإقرارات الضريبية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على أغلب مكلفي القطاع العام.

عدم تعاون القطاع العام والجهاز الإداري للدولة مع مأموري الضرائب والإدارة الضريبية.

عدم تمكين مأموري الضرائب من الاطلاع على المستندات والوثائق المطلوبة.

عدم تمكين مأموري الضرائب من الاطلاع على الأنظمة المحاسبية، وعلى الالتزام بتقديم الوثائق المطلوبة من واقع النظام الإلكتروني للجهات.

وقوع بعض المنشآت والشركات تحت الحراسة القضائية، وبالتالي عدم تعاون الحارس القضائي أحياناً مع الإدارة الضريبية. أغلب مؤسسات القطاع العام غير ملتزم بتقديم الإقرارات الضريبية.

عدم صدور آلية المحاسبة لبعض المكلفين أدت إلى عرقلة وسير الإجراءات الضريبية وبالتالي الوصول إلى ضريبة مناسبة ومتفق عليها بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

- أما المشاكل والصعوبات الضريبية المرتبطة بالشركات النفطية الانتاجية فتتمثل في الآتي (تقارير صادرة عن الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، مصلحة الضرائب):

عدم موافاة الإدارة الضريبية أولاً بأول بالبيانات والمعلومات المتعلقة بتعاملات الشركات النفطية مع مقاوليها من الباطن، وتأخير تسليمها لفترات طويلة.

عدم موافاة الإدارة الضريبية بتقارير مراجعة حسابات الشركات النفطية والمتضمنة مراجعة الأوعية الضريبية وتحديد فروق الضريبة المستحقة واجبة الأداء، بالإضافة إلى عدم وصول وتسليم تقارير المراجعة الخاصة ببعض الشركات منذ بداية نشاطها أو من فترة طويلة.

عدم موافاة الإدارة الضريبية بالبيانات والمعلومات المتعلقة بالتراخيص والتعاقدات الممنوحة والمبرمة بين الشركات الانتاجية ومقاوليها من الباطن.

عدم الالتزام بتطبيق نظام الرقم الضريبي ونظام البطاقة الضريبية سارية المفعول على مقاولي الباطن المتعاملين مع الشركات النفطية.

إبرام عقود من قبل الشركات النفطية الانتاجية مع مقاوليها من الباطن تقضي بإعفائهم من الضرائب المفروضة قانونا وبدون وجه حق.

عدم الالتزام بتطبيق نظام الخصم والإضافة وتحصيل مبالغ تحت حساب ضرائب الدخل على مختلف تعاملاتها مع مقاوليها من الباطن والأطراف الأخرى سواء المحلية أو الخارجية.

- أما أهم المشكلات والصعوبات التي تواجه إدارة التحاسب الضريبي للمنظمات فتتمثل بالآتي (تقارير صادرة عن قسم المنظمات والهيئات الدولية، إدارة مراجعة النظام الخدمي، الوحدات التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، مصلحة الضرائب):  
عدم التزام بعض المنظمات بتقديم إقراراتها الضريبية السنوية.

عدم التزام المنظمات بموافاة الإدارة الضريبية بعقود تنفيذ المشاريع وأسماء المنفذين لتلك المشاريع ليتسنى للإدارة الضريبية محاسبة أولئك المنفذين والموردين الذي تم التعامل معهم من قبل المنظمات، كون المنظمات غير ملتزمة بتطبيق قرار الخصم والإضافة، وهذا يشكل عبء كبير على الإدارة الضريبية أثناء عملية التحاسب الضريبي مع تلك المنظمات.

بعض المنظمات ترفض موافاة الفاحص الضريبي بالبيانات المطلوبة تحت مبرر تسليم تلك البيانات إلى المجلس الأعلى لإدارة وتنسيق الشؤون الإنسانية والتعاون الدولي (سكمشا) وهذا أدى إلى تعثر إنجاز ملفات التحاسب الضريبي لبعض المنظمات، مما أضر بقيام الإدارة الضريبية لمحاسبة تلك المنظمات محاسبة تقديرية، مع اشكالية تعميم هذه الملفات. مغادرة بعض المنظمات قبل استكمال إجراءات التحاسب الضريبي ونزول الفاحصين الضريبيين إلى مقر تلك المنظمات وعدم وجودها على أرض الواقع.

كما أن من أهم الاشكاليات التي خلص إليها الباحث من خلال مقابلات الخبراء والمختصين في الإدارة الضريبية تتمثل بالآتي (مقابلات للباحث مع بعض الخبراء والمختصين في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، مصلحة الضرائب، 2023م):

اختلاف الإدارة الضريبية مع المكلف على بنود معينة في محاسبة المكلف، بعض الشركات أرسدة دائنة ولكنها تقدم خسائر، إغلاق المنشآت أو مغادرتها ومطالبتها بالضريبة برغم ذلك، مما يؤدي إلى استمرار التراكم الضريبي، حيث يعد من أسباب التراكم الضريبي توقف المنشأة أو مغادرتها أو التوقف النهائي، أو الإفلاس، وهذا ما حصل نتيجة الحرب في اليمن.

ب- من وجهة نظر الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الذي يرجع أهم هذه الإشكاليات إلى (تقارير صادرة إدارة القطاع الخدمي، الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، مصلحة الضرائب):

ضعف مستوى الأداء الفني لإدارات التحاسب الضريبي بالوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، وتمثل ذلك بتدني نسبة المساهمة في الجهد الفني الضريبي للحصيلة الضريبية، حيث أن معظم الموارد الضريبية المحصلة كانت بشكل تلقائي من واقع الإقرارات الذاتية للمكلفين، وكذا المبالغ المحصلة كضريبة تحت الحساب في المنافذ الجمركية.

استمرار تراكم الملفات الضريبية المنظورة أمام المستويات الفنية الضريبية المختلفة لدى مصلحة الضرائب وفروعها. عدم التزام الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين لفرض نسبة الغرامة المحددة في المادة رقم (43) من قانون الضريبة على المبيعات.

ومن ضمن الإشكاليات في تراكم المتأخرات الضريبية التي خُص إليها الباحث من خلال مقابلات الخبراء والمختصين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة هي الانعكاسات المتعلقة بالحرب والصراع في اليمن، مما أدى إلى خروج بعض المحافظات والفروع والوحدات الاقتصادية التابعة للدولة عن المركز والعاصمة، وعدم القدرة على التحاسب الضريبي، لعدم وجود قوائم مالية موحدة، وعدم التمكن معه من اعداد الإقرارات الضريبية (مقابلات للباحث مع بعض الخبراء والمختصين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، 2023م).

## المطلب الثاني

### آليات التغلب على إشكالية ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة

أولاً: آليات التغلب على إشكاليات ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة المتبعة في بعض الدول العربية كمصر وتونس وسوريا ولبنان.

يذكر أحد الباحثين مجموعة من الحلول والمعالجات لإشكاليات ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة (الرضا، 2006، 149-152):

تطوير المنظومة الضريبية والاهتمام بالكوادر البشرية ورفع قدراتهم بما يؤهلهم للقيام بواجباتهم الوظيفية في رفع كفاءة التحصيل الضريبي.

دعم الإدارة الضريبية بالعدد اللازم من الفنيين ذوي الخبرة من رجال الضرائب، مع اعداد برنامج تدريب لهم، وإيفادهم في بعثات للاستفادة من تجارب الدول الأخرى في هذا المجال.

تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين بأهمية تقديم الإقرارات الضريبية بشكل سليم.

كما قدم البعض مجموعة من الحلول والمعالجات لإشكاليات ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة (محمد، 22-39):

تقرير بعض الحوافز وتسهيلات الضريبة كصدور قوانين وقرارات لتحفيز الممولين على سداد المتأخرات الضريبية، كالتنازل عن جزء من الدين الضريبي، بالنسبة لسنوات سابقة معينة، أو تقسيط الضريبة على دفعات، فالحوافز وتسهيلات الضريبة قد تكون في صورة الغاء مقابل التأخير لمن يبادر بالسداد بالكامل أو منح حوافز تضاف على المبالغ المسددة بالفعل، أو باتباع نظام الخصم المعجل بخصم نسبة من الضريبة مقابل سدادها بالكامل بدون تأخير، مع الانتباه بخصوص التيسير بالتقسيط إلى أهمية وجود ضمانات بخصوص ذلك حتى لا يُذهب بالحصيلة الضريبية، وتتراكم المتأخرات الضريبية ويؤدي إلى نتائج عكسية.

استحداث نظام الاتفاقات الضريبية مع النقابات واتحادات العمال، حيث لعبت الاتفاقات الضريبية دوراً رئيسياً فهي خطوة مهمة نحو الضريبة الرضائية، التي تعتمد في أساسها على التقدير الذاتي للوعاء الضريبي وسداد الضريبة من واقع الإقرارات الضريبية، باعتبار أن الممول هو الأولي بذلك والأكثر علماً بدخله الحقيقي، ولعودة الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب من خلال زيادة الالتزام التطوعي بسداد الضريبة، ويجب الاستمرار بالعمل بها وتحديثها، لأنها ساهمت بقدر كبير في تقليل المتأخرات الضريبية والحد من المنازعات الضريبية.

التصالح الضريبي من خلال قوانين مؤقتة لذلك.

تبسيط الإقرارات الضريبية في ورقة واحدة، وعدم تعقيد بياناتها لضعف الثقافة الضريبية لدى الممولين، وخفض نفقات الاعداد لتلقي الإقرارات الضريبية على غرار النظم الضريبية المتقدمة والتي هجر بعضها منظومة الإقرارات الضريبية الورقية، وتحول كلياً للإقرارات الضريبية الإلكترونية عبر الشبكة.

الاسقاط الضريبي إجراء من الإجراءات العامة التي يجب تفعيلها في دين الضريبة، غير الممكن تحصيلها (الديون المعدومة)، والتي تنقل كاهل مأموري الضرائب، ومن ثم بات من المهم التخلص منها إما بالتحصيل والاسقاط، وتفعيل الاسقاط الضريبي وجعل نصوصه موضع التطبيق العملي بعد إجراء التحريات والمناقشات والاطلاعات اللازمة، ويتشابه التقادم الضريبي عن الاسقاط الضريبي في أن كليهما يبرئ المدين إذا ما قضى به، أو صدر قرار فيه يستند لوقائع صحيحة.

وأيضاً من ضمن المعالجات هي: تخفيض الغرامات والفوائد على المتأخرات الضريبية شريطة سداد أصل الضريبة وفي مدة معينة (economyplusme.com/94554/).

ومن ضمن الحلول والمعالجات: أن هناك من المكلفين من يختار التسوية والتصالح فتبدأ معه مرحلة جديدة من التعامل الواضح والدقيق مع الإدارة الضريبية، بحيث يرفع عنهم كابوس المطالبات الضريبية التي بدأت أو التي يمكن أن تبدأ بحقهم، كما يتيح للإدارة الضريبية إنجاز التسويات والتصالحات في مواعيد زمنية محددة، ويؤمن للخزانة العامة وبالإمكانات المتاحة والمتوفرة مردوداً مالياً عادلاً، يساعد على تخطي الصعوبات التي تواجهها الخزانة العامة، ما يفسح المجال أمام الإدارة

الضريبية من أن توسع من قاعدة المكلفين لديها، ولا سيما الذين ستجذبهم هذه التسوية والتصالح للعودة إلى كنف الدولة من خلال إضافتهم إلى لائحة المكلفين، الذي يصرحون عن نتائج أعمالهم ويؤدون ما عليهم من التزامات تجاه خزينة الدولة (تسوية أوضاع المكلفين بضريبة الدخل، 2021، 5754-5760) (77.42.251.205/Law.aspx? lawId= ) (203163).

ومن ضمن المعالجات والحلول: تمديد المواعيد النهائية (بدون جزاءات) لتقديم الإقرارات الضريبية والدفع، مع توفير إرشادات واضحة حول أنواع الضرائب والمكلفين المؤهلين للاستفادة من هذا التمديد، وذلك حول أجل التمديد، وإتاحة خيارات أخرى إضافية لتقديم الإقرارات الضريبية بالنسبة للمكلفين الذين لا تتوافر لديهم فرصة تقديم إقرارات ضريبية إلكترونياً، بالإضافة إلى تيسير شروط دفع المتأخرات الضريبية على أقساط، على سبيل المثال عن طريق تمديد فترة الدفع وفي نهاية المطاف تخفيض الفوائد (صندوق النقد الدولي، (د.ت)، 2-4).

كما يؤكد عدد من الخبراء لحلول ومعالجات لإشكاليات ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة التركيز على فض الخلافات والمنازعات القديمة مع الممولين وتحصيل المتأخرات الضريبية، وذلك لأن المتحصلات الضريبية تساهم بجزء كبير في تكوين الإيرادات العامة للدولة، بما يعني أن العجز في هذا المورد الاستراتيجي سوف يجعل الدولة تلجأ إلى الاقتراض (جريدة المال، 2009) (<https://almalnews.com>).

كما يذكر البعض مجموعة من الحلول والمعالجات لإشكالية ضرائب الأرباح التجارية والصناعية تتمثل بالآتي ((جريدة المال، 2008) (<https://almalnews.com/64>)).

التصالح في القضايا المرفوعة ضد التجار من قبل المصلحة، كإتاحة الفرصة للتاجر والممولين بصفة عامة لتقديم إقراراتهم الضريبية بأنفسهم.

فتح باب لإسقاط المتأخرات الضريبية إذا قدم الممولين ما يثبت أنهم تعرضوا لظروف لم يستطيعوا معها الوفاء بما عليهم من التزامات ضريبية، مثل الإفلاس أو الإغلاق وحوادث خسائر أو حريق بالمنشأة أو الشركة، أو تحويل جزء من هذه المتأخرات كديون معدومة لإغلاق ملف المتأخرات الضريبية بشكل نهائي، بدلاً من تحويل أصحابها للمحاكم.

ومن الحلول أيضاً لمعالجة الإشكاليات الضريبية هو العمل على إنشاء وحدة جديدة لكبار المكلفين تستهدف أساساً تحصيل المتأخرات الضريبية، كما يذكر صندوق النقد الدولي بأن المتأخرات الضريبية والجمركية في تونس تصل قيمتها إلى 6% من إجمالي الناتج المحلي ([hakaekonline.com/ar/article/73001](http://hakaekonline.com/ar/article/73001)).

ومن الحلول والمعالجات لإشكالية التراكم الضريبي ما شبهه أحد الخبراء في سوريا بأنه يشبه كرة الثلج وحله بنظام التقدير الذاتي بالإضافة إلى إعفاء المكلفين من الفوائد والغرامات والجزاءات المترتبة على المستحقات الضريبية عليهم، أو تقسيط

الضريبة لا تتجاوز الثلاث سنوات وأقساط شهرية ما يعزز الثقة بين الإدارة الضريبية والممولين ، كما يؤكد هذا الخبير بأن استكمال قاعدة البيانات واعتماد مبدأ التقدير الذاتي ستكون أمام إنهاء فعلي لحالة التراكم الضريبي (Syriantax.gov.sy/?page=show\_det&category\_id=74&id=241&lang=ar.)

وفي لبنان من يقف ضد الاعفاءات من الغرامات المفروضة على الضرائب المتأخرة، لأنه يعد ذلك اعفاءً فعلياً من الضرائب، لأنه سوف يقلل من حوافز الشركات بالالتزام بالقانون في المستقبل، ويُشكل بشكل ضمني رسالة للشركات الأكبر حجماً والأكثر تحقيقاً للأرباح في البلاد، رسالة مفادها أن التهرب الضريبي جائز وستؤدي هذه الاعفاءات الانتقائية والمشوهة إلى تقويض الثقة بالأعمال التجارية (al-akhbar.com/Issues/269335).

ثانياً: آليات التغلب على إشكالية ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة في الوحدات الاقتصادية اليمينية:

أ- آليات التغلب على إشكالية ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة في الوحدات الاقتصادية من وجهة نظر وزارة المالية:

صدر قرار وزير المالية رقم (211) لسنة 2014م بشأن التعامل مع إقرارات ضرائب الدخل المقدمة من كبار ومتوسطي المكلفين وفقاً لقاعدة الربط الذاتي عن سنوات الدخل من سنة 2010م حتى 2013م (انظر إلى نص قرار وزير المالية رقم (211) لسنة 2014م، الصادر بديوان عام الوزارة في 16/9/2014م).

صدر قرار وزير المالية رقم (214) لسنة 2014م بشأن تبسيط إجراءات ربط وتحصيل ضرائب الدخل من سنوات 2013م وما قبلها لكبار المكلفين:

حيث تم النص على المادة (7) من هذا القرار: مع عدم الإخلال بأحكام المادتين (5، 6) من هذا القرار يتم ربط الضريبة المستحقة عن السنوات 2013 وما قبلها من الغرامات القانونية بكافة أنواعها (غرامة- تأخير تقديم الإقرار - غرامة عدم مسك الحسابات المنتظمة) وبحسب كل حالة، ويتم إخطار المكلف بذلك، ويمنح المكلفين الملتزمين بتسديد الضريبة المستحقة وموافقتهم على ربط الضريبة بالمزايا التالية:

1- بالنسبة للسنوات 2009م وما قبلها يتم التصالح في غرامات تأخير تقديم الإقرار والمبالغ الإضافية المفروضة بموجب أحكام القانون رقم (31) لسنة 1991م وتعديلاته وذلك عملاً بأحكام المادة (168) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل وفقاً للآتي:

اعفاء كامل من مبلغ الغرامة المربوطة في حالة قيام المكلف بسداد الضريبة المستحقة دفعة واحدة خلال الموعد المحدد. إعفاء نسبة 90% من مبلغ الغرامة المربوطة في حالة التزام المكلف بسداد الضريبة المستحقة على أقساط شهرية خلال ثلاثة أشهر من تاريخ سداد القسط الأول.

إعفاء نسبة 70% من مبلغ الغرامة المربوطة في حالة التزام المكلف بسداد الضريبة المستحقة على أقساط شهرية خلال ستة أشهر من تاريخ سداد القسط الأول.

إعفاء نسبة 50% من مبلغ الغرامة المربوطة في حالة التزام المكلف بسداد الضريبة المستحقة على أقساط شهرية خلال سنة من تاريخ سداد القسط الأول.

2- بالنسبة للسنوات 2010م حتى 2013م:

يتم التصالح بتخفيض غرامة تأخير تقديم الإقرار بواقع (50%) من الغرامة المفروضة، وكذا التصالح في جرائم التهريب الضريبي طبقاً لأحكام المادة (143) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.

تقسيط الضريبة والمبالغ المستحقة في حالة تقديم المكلف بطلب خطي ومبرر للوحدة التنفيذية وفروعها (بحسب الاختصاص) بعدم قدرته على السداد دفعة واحدة، على أن يتم التقسيط لمدة لا تزيد عن سنة واحدة اعتباراً من تاريخ موافقة المكلف على الضريبة، وفي كل الأحوال يشترط أن يتم تسديد القسط الأول عند الموافقة على طلب التقسيط، ويتم تحرير محضر بالجدولة، يوقع كلاً من المكلف والإدارة الضريبية المختصة (بحسب النموذج المعد لذلك) من أصل وصورتين، ويتم حفظ الأصل مع كافة الوثائق بملف المكلف وتسليم الصورة الأولى للمكلف لتسديد الأقساط في المواعيد المحددة، وتسلم الصورة الثانية لإدارة التحصيل لمتابعة سداد المكلف بالأقساط في المواعيد المستحقة.

في حالة عدم التزام المكلف بجدولة التقسيط الملزم بتنفيذها في الموعد المحدد يعاد ربط كامل الغرامة مع استنزال ما سبق سداها منها، ويلزم المكلف بسدادها مع الأقساط المتبقية.

لرئيس المصلحة أو من يفوضه تمديد فترة التقسيط المحددة من هذه المادة لمدة تزيد عن سنة ولا تتجاوز ثلاث سنوات، في حالة تقدم المكلف بطلب خطي ومبرر إلى رئيس المصلحة يبين فيها الأسباب التي تمنعه من دفع الضريبة المستحقة عليه ضمن الفترة القانونية (انظر: إلى نص قرار وزير المالية رقم (214) لسنة 2014م الصادر بديوان عام الوزارة في 2014/9/18م).

ب- آليات التغلب على إشكالية ضرائب الأرباح التجارية والصناعية المتأخرة من وجهة نظر الجهاز المركز للرقابة والمحاسبة:

تم إجراء العديد من الدورات المتعلقة بالجانب الضريبي لرفع المستوى الأداء الفني، مع استيعاب الكوادر من خريجي الجامعات اليمنية واخضاعهم للاختبارات وتدريبهم لرفع مستوى الأداء.

تم اعداد خطط وبرامج على مستوى كل قسم، لغرض التخلص والقضاء على ملفات التراكم مع إنجاز معظم الملفات لحالات التراكم، ولم يبقى سوى مجموعة من الملفات تعذر إنجازها وهي:

ملفات المنظمات الأممية.

ملفات واقعة تحت الحراسة القضائية.

ملفات القطاع العام.

قامت الوحدة التنفيذية على كبار المكلفين بإعادة احتساب وربط الغرامات القانونية على المكلفين بموجب أحكام المادة رقم (43) من قانون ضريبة المبيعات (تقارير صادرة عن إدارة القطاع الخدمي، الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين مصلحة الضرائب).

### الاستنتاجات والتوصيات:

#### أولاً: الاستنتاجات:

إمكانية تعرض الحصيلة الضريبية في صورة متأخرات لدى الأفراد والجهات إلى طلب الاسقاط وإمكانية تقادم دين الضريبة. فسح المجال أمام الإدارة الضريبية في توسيع قاعدة المكلفين من خلال الاتفاقات الضريبية والتصالح والتسوية معهم، أو من خلال تقديم حوافز وتسهيلات ضريبية لهم.

ضعف مستوى أداء الإدارة الضريبية يؤدي إلى وجود ظاهرة المتأخرات الضريبية وتراكمها لسنوات طويلة، ويؤثر على عملية تحصيلها.

عدم وجود قوائم مالية موحدة وعدم التمكن من إعداد الإقرارات الضريبية وعدم مصادقتها يؤدي إلى وجود ظاهرة المتأخرات الضريبية وتراكمها.

التعسف في تحصيل الضريبة وعدم عدالتها من حيث الأصل في بعض الحالات، يجعل المكلفين يلجئون إلى التهرب من أدائها وتجنبها بشتى الطرق والأساليب، وهذا يؤدي إلى وجود ظاهرة المتأخرات الضريبية.

اعتماد الإقرارات الضريبية بدون مراجعتها، والتأكد من صحة بياناتها أو التغاضي عما تحتويه من ملفات له آثار سلبية على الحصيلة الضريبية.

الدور الهام لقوانين التصالح الضريبي في تقليص المتأخرات الضريبية.

#### ثانياً: التوصيات:

العمل على تطوير أساليب وآليات تحصيل الضريبة ووضع ضوابط زمنية محددة لكل إجراء.

أهمية استخدام الوسائل التكنولوجية والتقنية في عملية تحصيل الضريبة وحل المشكلات لتقليل تكاليف وجهود التحصيل.

ضرورة تسهيل سداد الضريبة أما نقداً أو بشيكات بنكية أو بريدية أو بحوالات أو بالبطاقات الممغنطة أو من خلال الصكوك الضريبية.

تطوير المنظومة الضريبية والاهتمام بالكوادر البشرية ورفع قدراتهم، بما يؤهلهم للقيام بواجبهم الوظيفية، في رفع كفاءة التحصيل الضريبي.

زيادة الجزاءات المالية على المكلفين الذين لا يقدمون إقراراتهم الضريبية في موعدها المحدد حتى لا تتراكم المتأخرات الضريبية. ضرورة توفير البيانات والمعلومات الكاملة عن المتأخرات الضريبية في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في كافة وحدات القطاع الاقتصادي للقطاع العام والقطاع المختلط وقطاع إدارة الأعمال من خلال الاستفادة من خدمات الحاسب الآلي. ضرورة وضع نظام حوافز كفاء للمحصلين للإيرادات الضريبية.

ضرورة تعاون بين نقابة المحاسبين وممثلين عن مصلحة الضرائب لتحديد شروط التي يجب توافرها في تقرير مراقب الحسابات معتمد الاقرار الضريبي.

عدم المغالاة والشطط في تقدير أرباح الممولين لأن ذلك سيكون بداية للمنازعة الضريبية بين الممول ومصلحة الضرائب. التوسع في إنهاء المنازعات الضريبية صلحاً في المرحلة الإدارية، أفضل من احالتها للقضاء. مرونة التعامل مع الممولين والبعد عن التعقيدات الضريبية.

تيسير شروط دفع المتأخرات الضريبية على أقساط، على سبيل المثال عن طريق تمديد فترة الدفع وفي نهاية المطاف تخفيض الفوائد.

إتاحة خيارات إضافية لتقديم الإقرارات الضريبية بالنسبة للمكلفين الذين لا تتوفر لديهم فرصة تقديم إقرارهم الضريبي إلكترونياً.

## قائمة المراجع

- صندوق النقد الدولي، إدارة شؤون المالية العامة.
- إرشادات الإقرار الضريبي لمكلفي الضرائب عن الدخل (فئة كبار ومتوسطي المكلفين) وفقاً للقانون (17) لسنة 2010م ولأئحته التنفيذية الصادر من مصلحة الضرائب، (2020م) وزارة المالية، يناير، صنعاء.
- تسوية أوضاع المكلفين بضريبة الدخل، (2021م)، التشريعات، ديسمبر، الجامعة اللبنانية،  
77.42.251.205/Law.aspx?lawid= 203163.
- وثيقة خاصة بصندوق النقد الدولي 2011م، تعبئة الإيرادات في البلدان النامية، ، يناير - مارس.
- الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، تقارير صادرة عن إدارة القطاع الخدمي، مصلحة الضرائب، وزارة المالية، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- تقارير صادرة عن الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، مصلحة الضرائب، وزارة المالية، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- تقارير صادرة عن قسم المنظمات والهيئات الدولية، إدارة مراجعة النظام الخدمي، الوحدات التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، مصلحة الضرائب، وزارة المالية، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- عويضة، أحمد ثابت (1967)، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري، دراسة مقارنة، (د.ن)، القاهرة.
- معبد، أحمد مصطفى (د.ت)، التشريع الضريبي المصري - القانون رقم (91) لسنة 2005م، كلية الحقوق، جامعة بنها، جمهورية مصر العربية.
- عبدالكافي، أشرف سالم (2018)، أثر تطبيق نظام الحوكمة على تحسين إجراءات تحصيل الإيرادات الضريبية، دراسة ميدانية على إدارات مصلحة الضرائب في ليبيا، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد الرابع، سبتمبر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، تيسمسيلت، الجزائر.
- عبدالمولى، السيد (1976-1977م)، التشريع الضريبي المصري، ضرائب الحكومة المركزية على الدخل والثروة، دار الفكر العربي، القاهرة.
- العريقي، جميل عبدالخالق (2007)، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة مركز الصادق، صنعاء، اليمن.

- محمد، سامح احمد (2009م)، انعكاسات الأزمة المالية العالمية على الحصيلة والمتأخرات الضريبية، بحث مقدم في المؤتمر العلمي السنوي الثالث عشرة (الجوانب القانونية والاقتصادية للأزمة المالية العالمية) في الفترة من (1-2)، ابريل، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية.
- بركات، عبدالله حسين (2003م)، المالية العامة- التشريع الضريبي في الجمهورية اليمنية، مكتبة مركز الصادق، صنعاء، اليمن.
- الزبيدي، محمد علي (2008م)، المحاسبة الضريبية، الأمين للنشر والتوزيع، ط6، صنعاء، اليمن.
- الحراري، محمد علي عوض(2012)، المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها، دراسة مقارنة مع إشارة خاصة للتشريع الضريبي اليمني والمصري والأمريكي والفرنسي، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة.
- الوافي. يوسف هزاع مهيبوب (2011)، الوافي في التشريع الضريبي اليمني- المنازعات الضريبية وآخر التعديلات الضريبية والجمركية لسنة 2010م، مكتبة مركز الصادق، الطبعة الأولى، صنعاء.
- سرور، جمال محمد (2014)، اسس الممارسة المهنية للمراجعة وآلية تقديم الإقرارات الضريبية ومسؤولية المحاسب القانوني تجاهها، مجلة الوعي الضريبي، السنة الثانية عشر، العددان (50، 51)، مارس، صنعاء.
- صندوق النقد الدولي، (2001)، دليل شفافية المالية العامة، فبراير. -Archive.unescwa.org/sd-glossary/tax-arrears.
- جريدة المال (2009)، سداد المتأخرات أفضل حلول تعويض النقص في حصيلة الضرائب 28 نوفمبر، جمهورية مصر العربية. <https://almaalnews.com/>.
- قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته.
- قرار وزير المالية رقم (211) لسنة 2014م، الصادر بديوان عام الوزارة في 2014/9/16م، صنعاء- الجمهورية اليمنية.
- قرار وزير المالية رقم (214) لسنة 2014م الصادر بديوان عام الوزارة في 2014/9/18م، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م.
- صندوق النقد العربي، مالية الحكومة، أبو ظبي، الإمارات العربية المتحدة. -amf.org.ae/ar/programs-support/government-finance.

- تقارير صادرة عن إدارة القطاع الخدمي، معالجات الجهاز المركزي للرقابة المحاسبية، الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين مصلحة الضرائب، وزارة المالية، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- مقابلات للباحث مع بعض الخبراء والمختصين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، صنعاء، الجمهورية اليمنية، 2023م.
- مقابلات للباحث مع بعض الخبراء والمختصين في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، مصلحة الضرائب، وزارة المالية، صنعاء - الجمهورية اليمنية، 2023م.
- جريدة المال، (2008)، 64 مليار جنيه متأخرة.. ولجنة لتحويلها إلى ديون معدومة- العدد 64، 30 نوفمبر، جمهورية مصر العربية. <https://almaalnews.com/>
- الناتج - المحلي - الاجمالي / [hakaekonline.com/ar/article/73001](https://hakaekonline.com/ar/article/73001) - المتأخرات - الضريبة - والجمركية - في- تونس - تصل - إلى - 6- بالمائة - من -
- الرضا، الهام محمد علي، (2006م)، اثر ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الإيرادات العامة للدولة، دراسة تحليلية وتطبيقية على اليمن خلال الفترة من 1990 - 2000م، رسالة ماجستير، كلية التجارة والدراسات الاقتصادية والاجتماعية، جامعة النيلين، السودان.
- العريان، نكي عبدالهادي، (2019)، التشريع الضريبي وضمانات تحصيل الضريبة حماية للأموال العامة، دراسة تحليلية تطبيقية في ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم (67) لسنة 2016م، بحث مقدم للمؤتمر الدولي العلمي الثالث لكلية الشريعة والقانون بطنطا، بعنوان: (حماية المصلحة العامة في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي، من (21-22 أكتوبر).
- [economyplusme.com/94554/](http://economyplusme.com/94554/)
- [Syriantax.gov.sy/?page=show\\_det&category\\_id=74&id=241&lang=ar](http://Syriantax.gov.sy/?page=show_det&category_id=74&id=241&lang=ar).
- [al-akhbar.com/Issues/269335](http://al-akhbar.com/Issues/269335).