



التظلم الإداري للمنازعات الضريبية في القانون اليمني: دراسة مقارنة

أ/ ماريما عبدالله الوراقف

باحثة ماجستير جامعة الجزيرة - الجمهورية اليمنية

[Tel:00967780284499](tel:00967780284499)

Email: mariaalwarafi@gmail.com

أ.م.د/ جهاد محمد أحمد السنباني

أستاذ الاقتصاد والمالية العامة المشارك - جامعة إب

المخلص:

ناقش هذا البحث مدى فاعلية التظلم الإداري في حل المنازعات الضريبية، ومدى سرعة البت فيها في التشريع اليمني، مقارنة مع التجريبتين المصرية والجزائرية، وتضمن البحث عرض الشروط والإجراءات المنظمة للتظلم الإداري، ومدى السرعة في بت المنازعات الضريبية، كما اعتمد البحث على المنهج المقارن لاستعراض التجارب الثلاث، والمنهج الوصفي التحليلي للنصوص القانونية، والمنهج الاستقرائي لاستخلاص النتائج والتوصيات. وتوصل البحث إلى أن مرحلة التظلم الإداري في اليمن لا تزال تتسم بالشكلية أكثر من الطابع الإصلاحية؛ إذ تقتصر الإجراءات غالبًا على الجانب الإجرائي دون أن تحقق تسوية حقيقية للنزاعات. وأوصت الدراسة بتحديث التشريعات الضريبية اليمنية لضمان أن تكون مرحلة التظلم الإداري إصلاحية، وفاعلة في حل المنازعات، فضلًا عن تطوير برامج تدريبية لأعضائها، وزيادة الشفافية في أعمالها. **الكلمات المفتاحية:** التسوية الإدارية، المنازعات الضريبية، التظلم الإداري، التشريع اليمني، التشريع المقارن.

Abstract:

This study aims to examine the effectiveness of administrative appeals in resolving tax disputes under Yemeni legislation, with a comparative analysis of the Egyptian and Algerian experiences, It focuses on analyzing the conditions and procedures governing administrative appeals and the speed of resolving tax disputes, The research relied on the comparative method to review the three experiences, the descriptive-analytical method to examine legal texts, and the inductive method to derive conclusions and recommendations.

The findings show that the administrative appeal stage in Yemen remains more formal than reformative, as the procedures are mostly procedural and do not achieve a substantive resolution of disputes.

The study recommends updating Yemeni tax legislation to ensure that the administrative appeal stage is reformative and effective in resolving disputes, in addition to developing training programs for its members and enhancing transparency in their work.

Keywords: Administrative Settlement, Tax Disputes, Administrative Complaint, Yemeni Legislation, Comparative Legislation.

مقدمة:

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، وبتوفيقه تُكتب المعارف وتُنجز الأبحاث.

تُعد المنازعات الضريبية من أكثر القضايا القانونية حساسية؛ لما تثيره من تداخل بين حق الدولة في تحصيل مواردها، وحق المكلف في الحماية من القرارات غير العادلة، ويندرج هذا الموضوع ضمن مجال القانون الضريبي بوصفه أحد فروع القانون المالي الذي يُنظّم العلاقة بين الإدارة والمكلف ، بما يضمن التوازن بين المصلحة العامة والعدالة الفردية.

تتجلى أهمية هذا البحث في أنه يتناول مرحلة جوهرية من مراحل معالجة النزاع الضريبي، وهي مرحلة التظلم الإداري، التي تمثل ضماناً أولى لحماية حقوق المكلف وتخفيف العبء عن القضاء، كما تكمن المشكلة في تفاوت التنظيم القانوني لهذه الإجراءات بين التشريعات المختلفة، وما يترتب على ذلك من تفاوت في كفاءة البت في المنازعات وسرعة حسمها.

ومن هنا، يسعى هذا البحث إلى دراسة وتحليل تنظيم التظلم الإداري في كلٍ من اليمن والدول محل الدراسة، بغية الوقوف على أوجه الاتفاق والاختلاف، وتحديد مواطن القصور في كل نظام، وصولاً إلى مقترحات من شأنها تعزيز فاعلية هذا التظلم في تحقيق العدالة الضريبية واستقرار المعاملات المالية.

الأهمية:

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من تناولها لموضوع التظلم الإداري للمنازعات الضريبية، الذي يمثل جانباً حيوياً في التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، ويؤثر مباشرة على العلاقة بين الدولة والمكلف، فمن الناحية العلمية يسد البحث فراغاً معرفياً في الدراسات اليمنية؛ إذ لم تحظ مسألة التظلم الإداري للمنازعات الضريبية بالبحث الكافي، كما يقدم رؤية مقارنة مع التجارب المصرية والجزائرية، ما يثري المكتبة القانونية، ويوسع آفاق الدراسات المستقبلية.

أما الأهمية العملية، فتظهر في إمكانية استفادة صانعي السياسات، والمشرعين، والإدارة الضريبية من النتائج والتوصيات؛ لتحسين دور التظلم الإداري في حل المنازعات الضريبية، بما يقلل المنازعات، ويزيد ثقة المكلف بالنظام الضريبي.

المشكلة:

يسعى هذا البحث إلى تسليط الضوء على التظلم الإداري للمنازعات الضريبية، من خلال الإجابة عن التساؤل الرئيس الآتي:

ما مدى فاعلية التظلم الإداري في حل المنازعات الضريبية؟

ويتفرع عن هذا السؤال عدد من التساؤلات الفرعية، تتمثل في الآتي:

1. ما التظلم الإداري وأهميته؟

2. ما الضوابط والإجراءات التي نظمها المشرع اليمني والمصري والجزائري للتظلم الإداري في المنازعات الضريبية؟

3. ما الآثار القانونية والإجرائية والعملية للتظلم الإداري؟

الأهداف:

1. تحديد مفهوم التظلم الإداري، ودوره في حماية حقوق المكلفين وتسوية المنازعات.

2. تحليل إجراءات التظلم الإداري في اليمن، ومقارنتها بالتجربتين المصرية والجزائرية.

3. دراسة أثر التظلم الإداري على المكلف والإدارة الضريبية وإنهاء المنازعات.

حدود البحث:

يركز هذا البحث على دراسة التظلم الإداري للمنازعات الضريبية في التشريع اليمني، مع مقارنة محدودة بالتشريعين المصري والجزائري، ويغطي الفترة من صدور قانون ضريبة الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010 وحتى عام 2025، مع التركيز على دور المكلفين والإدارة الضريبية، كطرفين رئيسيين في هذه المنازعات.

منهجية البحث:

يعتمد البحث على المنهج المقارن لدراسة التسوية الإدارية في اليمن مقارنة بمصر والجزائر، مع استخدام المنهج الوصفي التحليلي لاستعراض النصوص القانونية وتحليلها، والمنهج الاستقرائي لاستخلاص النتائج والتوصيات العملية.

الدراسات السابقة:

حمزة محمد شاهر (2019) حلّل في دراسته الاعتراضات الضريبية في اليمن وفق القانون رقم (17) لسنة 2010، مستعرضاً مراحل التظلم ومبرزاً ثغرات تشريعية، مثل غياب نصوص واضحة لتشكيل لجان الطعن وغموض مواد محددة، موصياً بتعديل النصوص لتحقيق العدالة الضريبية، وتعد هذه الدراسة مهمة لبحثنا لمقارنتها بالتشريعات المصرية والجزائرية.

حنان الخلفي (2017) درست تجربة المغرب في فاعلية اللجان الضريبية، ووجدت أنها تحقق توازناً بين الإدارة والمكلف، لكنها تعاني من قصور استقلالية، وتعدد جهات الطعن، مؤكدة على ضرورة تطوير الإطار التشريعي، وتساهم هذه الدراسة في البعد المقارن لتقييم تجارب اليمن ومصر والجزائر.

هيكل البحث:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى مبحثين: تناول المبحث الأول ماهية التظلم الإداري في مطلبين: الأول، يتعلق بتعريف التظلم الإداري. والثاني، يتعلق بأهمية التظلم الإداري، بينما جاء المبحث الثاني لدراسة الإطار القانوني والتنظيمي للجان التسوية والطعن؛ حيث تناول المطلب الأول شروط تقديم التظلم، في حين حُصص المطلب الثاني لمعالجة التظلم الإداري وآثاره.

المبحث الأول: ماهية التظلم الإداري

تمهيد:

يُعد التظلم الإداري أحد الوسائل القانونية التي تمكّن الأفراد، خاصة المكلفين بالضريبة، من الاعتراض على القرارات الإدارية التي يرونها مجحفة بحقهم قبل اللجوء إلى القضاء، وتبرز أهميته في تعزيز مبدأ المشروعية، وتمكين الإدارة من مراجعة قراراتها وتصحيحها، ما يسهم في تخفيف المنازعات والعبء على المحاكم، ويشكّل التظلم الإداري وسيلة أساسية لحماية حقوق الأفراد المتضررين من القرارات الإدارية، لاسيما في المجال الضريبي، وتبرز أهميته في كونه إجراءً أولياً يتيح للإدارة مراجعة قراراتها قبل اللجوء إلى القضاء.

وسنتناول هذا المبحث في مطلبين: المطلب الأول، تعريف التظلم الإداري، والمطلب الثاني، أهمية التظلم الإداري.

المطلب الأول: تعريف التظلم الإداري:

يُعد التظلم الإداري وسيلة قانونية تمنح الأفراد فرصة الطعن في القرارات الإدارية التي تضر حقوقهم، خاصة في المنازعات الضريبية؛ حيث يُعدّ إجراءً هاماً قبل اللجوء إلى القضاء.

وسأتناول في هذا المطلب تعريف التظلم الإداري: لغوياً وتشريعياً وفقهياً؛ لتوضيح مفهومه وأبعاده المختلفة.

الفرع الأول- تعريف التظلم الإداري لغة:

التظلم لغةً مشتق من كلمة "الظلم"، والتي تعني وضع الشيء في غير موضعه، وقد عرف الظلم في اللغة بأنه من جار وجاوز الحد، كذلك الميل عن القصد⁽¹⁾.

يُقال: "ظلم فلان فلاناً"، أي: ألحق به الضرر أو الجور، أما المتظلم، فهو الشخص الذي يلجأ إلى جهة معينة يشكو فيها من تعرضه للظلم، ويطلب برفع هذا الظلم عنه.

وفي السياق نفسه، يقال: "تظلم فلان إلى الحاكم من فلان"، أي: لجأ إلى الحاكم لإنصافه ممن ظلمه⁽²⁾.

(1) مجمع اللغة العربية بالقاهرة، المعجم الوسيط، دار الدعوة، القاهرة، مجلد 2، الطبعة 3، (د.ت)، ص 577.

(2) جمال الدين محمد بن منظور، لسان العرب، دار صادر، بيروت، (د.ت) ص 2757.

ومن المصطلحات ذات العلاقة، "الظلمة"، وهم من يمنعون أهل الحق من الوصول إلى حقوقهم. ومن الأمثلة المستخدمة: "ظلمته فتظلم"، أي: أن الشخص الذي تعرض للظلم صبر عليه، ولكنه سعى للبحث عن العدالة من خلال التظلم⁽¹⁾.

وعليه يتضح لنا أن كلمة "تظلم" لغةً تعبر عن وسيلة للتعبير عن الظلم الذي تعرض له الشخص، وطلبه التدخل من جهة أعلى لإنصافه ورفع الضرر الواقع عليه.

الفرع الثاني - التعريف القانوني للتظلم الإداري:

على الرغم من أن العديد من التشريعات سواء اليمنية أو العربية أو الأجنبية لم تقدم تعريفًا دقيقًا وصريحًا للتظلم الإداري، بل تم تناول التظلم الإداري ضمن سياق الإجراءات والضمانات المتاحة للأفراد للطعن في القرارات الإدارية؛ حيث يُعد وسيلة قانونية تمنح الأفراد فرصة للتعبير عن اعتراضهم على القرارات الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء، ومن أبرز هذه التشريعات:

أولاً - التشريع اليمني:

من خلال قراءتنا للنصوص القانونية لم يرد في قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته أو لائحته التنفيذية، أي تعريف للتظلم الإداري، وإنما عُرض كإجراء تنظيمي لتسوية المنازعات.

ثانيًا - التشريعات العربية:

1- التشريع المصري: قانون مجلس الدولة المصري رقم (47) لسنة 1972م، وقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020م، لم يتضمن أي تعريف للتظلم الإداري، بل اكتفيا بتنظيم إجراءات التظلم والطعون، وترك الأمر للفقهاء والقضاء.

حيث عرفته المحكمة الإدارية العليا المصرية بقولها: إن التظلم يمتد ليشمل: "كل ما يفيد تمسك المتظلم بحقه، ومطالبته باقتضائه". ثم تؤكد المحكمة المعنى السابق فنقول: "إن التظلم هو الأصل في مجال استخلاص ذوي الشأن لحقوقهم، ورفع الظلم عنهم.. وجهة الإدارة هي الخصم الشريف يتعين عليها أن تعيد الحق لأصحابه، دون أن تكبدهم مشقة القضاء، وإجراءاته، ويؤكد ذلك أن المشرع حرصًا منه على تخفيف العبء على العامل وتجنبه

(1) نجم الأحمد، التظلم الإداري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق - سورية، المجلد 29، العدد 3، 2013، ص11.

أعباء التقاضي، اشترط لقبول دعوى الإلغاء في بعض الأحوال أن يسبقها تظلم، لعل صاحب المصلحة يحقق طلباته دون طرح النزاع على القضاء⁽¹⁾.

2- التشريع القطري:

ذكرت محكمة التمييز القطرية بأن "التظلم هو الأصل في مجال استخلاص ذوي الشأن لحقوقهم، ورفع الظلم عنهم"⁽²⁾.

وهذا التعريف يعكس أهمية التظلم الإداري كآلية أساسية لإحقاق الحقوق دون اللجوء الفوري إلى القضاء.

3- التشريع الإماراتي:

من خلال البحث في القوانين الإماراتية لم يرد تعريف مباشر للتظلم الإداري، وإنما ورد كإجراء تنظيمي يتيح للمكلف الاعتراض على القرارات الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء.

ثالثاً- التشريعات الأجنبية:

1- التشريع الأمريكي: بالرجوع إلى قانون الإجراءات الإدارية الأمريكي (Administrative Procedure Act - APA)، لا نجد تعريفاً صريحاً للتظلم الإداري؛ إذ اقتصر المشرع على تنظيم أحكام المراجعة القضائية في المواد §§70-706، مثل تحديد نطاقها وحدودها وحق المتضرر في اللجوء إليها⁽⁴⁾.

2- التشريع الفرنسي: لم يتضمن تعريفاً مباشراً للتظلم الإداري، بل اقتصر على تنظيمه في نصوص متفرقة، أهمها ما ورد في القانون العام للضرائب (CGI) بالمواد R190-1 إلى R190-3 و R*196-1 وما بعدها التي أوجبت تقديم التظلم للإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء، وكذلك ما نص عليه قانون

(1) نجم الأحمد، التظلم الإداري، مرجع سابق، ص12-13.

(2) عبدالله ضمن المهندي، التظلم الإداري في دعوى الإلغاء في التشريع القطري، رسالة ماجستير في القانون العام، كلية القانون، جامعة قطر، الدوحة - قطر، 2020، ص10.

(3) يُستخدم الرمز (§) في التشريعات الأجنبية للدلالة على "المادة"، بينما يُكرّر الرمز (§§) للتعبير عن مجموعة من المواد أو الفقرات المتتابعة.

(4) انظر نصوص المواد (§§701-706) من قانون الإجراءات الإدارية الأمريكي (Administrative Procedure Act - APA) رقم (5 U.S.C.). لسنة 1946م، الولايات المتحدة الأمريكية.

القضاء الإداري (CJA) بالمواد R421-1 إلى R421-5 التي اشترطت صدور قرار إداري سابق، واعتبار سكوت الإدارة بمثابة رفض ضمني. ومن ثم شأنه شأن التشريع الأمريكي، لم يعرف المشرع الفرنسي التظلم الإداري، واكتفى بتنظيم أحكامه الإجرائية⁽¹⁾.

الفرع الثالث- التعريف الفقهي للتظلم الإداري:

عرف فقهاء القانون التظلم الإداري كلٌ بحسب الزاوية التي ينظر من خلالها، ومن هذا التعريفات ما يأتي: فهناك من عرفه بأنه: "التماس يجوز للمكلف بالضريبة أن يتقدم به إلى الهيئة الاتحادية للضرائب لمراجعة وإعادة النظر في أي قرار يصدر عنها، سواء كان ذلك يتعلق بالقرار كله أو بجزء منه فقط"⁽²⁾.

وسماه بعض الفقهاء التظلم الضريبي، وعرفه بأنه: "مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم المنازعات الضريبية خلال المرحلة الإدارية أمام الإدارة الضريبية، وكيفية الفصل فيها"⁽³⁾.

وعرف آخرون التظلم الإداري بأنه: "ذلك النظام الذي يفرض فيه المشرع على المتضرر من القرار الإداري أو الإجراء الإداري تقديمه إلى الجهة الإدارية قبل إقامة دعواه كأجراء شكلي ينبغي مراعاة اتخاذه قبل اللجوء إلى الدعوى القضائية، ويترتب على عدم تقديمه قبل إقامة الدعوى وجوب الحكم بعدم قبولها شكلاً"⁽⁴⁾.

من خلال استعراض هذه التعريفات، يمكن صياغة تعريف شامل للتظلم الإداري، والذي يحيط بأهم عناصره، فالتظلم الإداري هو طلب قانوني يتقدم به الشخص المتضرر (صاحب الشأن) إلى الجهة الإدارية التي أصدرت

(1) انظر نص المواد (R190-1 إلى R190-3، و R*196-1 وما بعدها) من القانون العام للضرائب الفرنسي (Code Général des Impôts - CGI) الصادر بالمرسوم رقم (50-1489) لسنة 1950، ونصوص المواد (R421-1 إلى R421-5) من قانون القضاء الإداري الفرنسي (Code de Justice Administrative - CJA) رقم (2000-597) لسنة 2000.

(2) محمد إبراهيم أحمد الشافعي، التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية: دراسة مقارنة بين القانونين الإماراتي والمصري، مجلة الشريعة والقانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة، العين - الإمارات، المجلد 35، العدد 87، 2021، ص 416.

(3) إحسان بن داود، التظلم الإداري في المنازعات الضريبية، مجلة الملف، الجزائر، العدد 22، 2014، ص 142.

(4) سعاد زموري، التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة - الجزائر، 2019، ص 11.

القرار، أو إلى الجهة الرئاسية لها، بهدف إعادة النظر في القرار الإداري بغرض تعديله، أو سحبه، أو إلغائه، كمرحلة إدارية سابقة على اللجوء إلى القضاء⁽¹⁾.

ويتضح من خلال تناول مفهوم التظلم الإداري أنه: يمثل وسيلة قانونية هامة تتيح للأفراد المتضررين من قرارات إدارية الطعن عليها أمام الجهات الإدارية المختصة، طلباً لإنصافهم وإعادة النظر في تلك القرارات، وعلى الرغم من غياب تعريف صريح للتظلم الإداري في العديد من التشريعات، فإن الفقه والقضاء في بعض الدول قدما رؤى مختلفة لتعريفه، باعتباره خطوة أساسية تسعى لتخفيف المنازعات وتجنب اللجوء المباشر إلى القضاء، ويظهر التظلم الإداري أهميته كإجراء يعزز العدالة الإدارية، ويحمي حقوق الأفراد، ويتيح للإدارة تصحيح أخطائها ضمن إطار قانوني يوازن بين سلطاتها وحقوق المتضررين.

المطلب الثاني: أهمية التظلم الإداري:

يُعد التظلم الإداري أحد الوسائل القانونية الهامة التي تتيح للأفراد الاعتراض على القرارات الإدارية غير المشروعة، ما يسهم في تعزيز مبدأ المشروعية، وضمان عدم تعسف الإدارة في استخدام سلطاتها، كما يُوفر آلية فعالة لتسوية المنازعات بعيداً عن تعقيدات القضاء، ويمنح الإدارة فرصة لمراجعة قراراتها وتصحيح الأخطاء؛ لذا يُعد التظلم الإداري وسيلة ضرورية لتحقيق التوازن بين حماية حقوق الأفراد، وضمان كفاءة الإدارة، ولذلك سوف يتم تناول هذا المطلب في فرعين: الفرع الأول، أهمية التظلم الإداري من الناحية القانونية. الفرع الثاني، أهمية التظلم الإداري من الناحية العملية والإدارية.

الفرع الأول- أهمية التظلم الإداري من الناحية القانونية:

يحظى التظلم الإداري بأهمية قانونية كبرى؛ حيث يُعتبر وسيلة لضمان خضوع الإدارة للقانون، واحترام مبدأ المشروعية، كما يُشكل شرطاً أساسياً لقبول بعض الدعاوى الإدارية، ما يجعله إجراءً ضرورياً لحماية الحقوق ومنع التعسف في استخدام السلطة، وهذا ما سيتم تفصيله في الآتي:

أولاً- حماية مبدأ المشروعية وضمان احترام القوانين:

(1) عبد الله ضمن المهندي، التظلم الإداري في دعوى الإلغاء في التشريع القطري، مرجع سابق، ص 10.

"إن التهاون في تطبيق القانون يؤدي إلى ضياع الحقوق، ويضعف الثقة بأجهزة الدولة ومؤسساتها، كما أن تساهل بعض المسؤولين في تطبيق القانون يشجع على الاستمرار بانتهاك القانون الذي قد يقود لفساد أكبر، بل إلى إضعاف أهم ركائز الدولة، ألا وهي قيم المواطنة"⁽¹⁾.

لذا "يُعد مبدأ المشروعية الأساس القانوني لخضوع الإدارة للقانون باعتبارها السلطة المختصة بتنفيذه، والتي أُلزمها الدستور بوضع القوانين موضع التنفيذ بغير تعديل أو تعطيل أو إعفاء من تنفيذها"⁽²⁾.

ويقر المشرع اليمني هذا المبدأ، من خلال مجموعة من النصوص، منها المادتين (51) والمادة (62) من دستور الجمهورية اليمنية والتي تنص في المادة (51): يحق للمواطن أن يلجأ إلى القضاء لحماية حقوقه ومصالحه المشروعة، وله الحق في تقديم الشكاوى والانتقادات والمقترحات إلى أجهزة الدولة ومؤسساتها بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

وكما تنص في المادة (62) : مجلس النواب هو السلطة التشريعية للدولة، وهو الذي يقرر القوانين، ويقر السياسة العامة للدولة والخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والموازنة العامة والحساب الختامي، كما يمارس التوجيه والرقابة على أعمال الهيئة التنفيذية على الوجه المبين في هذا الدستور.

وعليه، فإن التظلم الإداري يُعد أداة أساسية في ضمان احترام مبدأ المشروعية؛ حيث يُتيح للأفراد الطعن في القرارات الإدارية المخالفة للقانون، ما يُسهم في تحقيق العدالة الإدارية، وتعزيز الرقابة على الأداء الحكومي.

ثانياً- التظلم شرط لقبول الدعوى الإدارية:

(1) الملك عبد الله الثاني، سيادة القانون أساس الدولة المدنية، الموقع الرسمي لجلالة الملك عبد الله الثاني، 2016م، تم الدخول في 20 فبراير 2025 متاح على <https://kingabdullah.jo/ar/discussion-papers/> : سيادة-القانون-أساس-الدولة-المدنية.

(2) فادي نعيم جميل علونة، مبدأ المشروعية في القانون الإداري وضمانات تحقيقه، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس - فلسطين، 2011، ص28.

يكتسب التظلم في ظل قواعد المرافعات الحالية أهمية خاصة؛ كونه من الشروط الشكلية لدعوى الإلغاء كقاعدة عامة، ويخضع لنظام قانوني، ويترتب على عدم ممارسته سقوط الدعوى وهو من النظام العام⁽¹⁾. ويُلاحظ في هذا الصدد أنه إذا قام المتضرر برفع دعواه قبل أن يتقدم بالتظلم إلى جهة الإدارة مصدرة القرار، وانتظار رد الإدارة على تظلمه، فإن هذا المسلك من جانبه يترتب عليه عدم قبول دعواه⁽²⁾.

الفرع الثاني- أهمية التظلم الإداري من الناحية العملية والإدارية:

يلعب التظلم الإداري دورًا عمليًا في تخفيف العبء عن القضاء، من خلال حل المنازعات إداريًا قبل اللجوء إلى المحاكم، كما يُتيح للإدارة فرصة لتصحيح أخطائها، ما يُسهم في تحسين العلاقة بين الإدارة والأفراد، وتعزيز الثقة في الأداء الحكومي.

أولاً- يساهم التظلم الإداري من التقليل من المنازعات الضريبية:

المساهمة في التقليل من المنازعات الضريبية التي ترفع إلى المحاكم، ما يؤدي إلى تخفيف عبء كبير على الجهاز القضائي، بالإضافة إلى تخفيف العبء على المكلف، كرسوم ومصاريف وأتعاب محاماة⁽³⁾.

لذا يعد طريق التظلم الإداري مهم في التخفيف من العبء على كاهل القضاء؛ حيث يقلل الوارد من القضايا بقدر المستطاع عن طريق حل الكثير من المنازعات بطريقة ودية في مراحلها الأولى دون اللجوء إلى القضاء، على اعتبار أنه يمنح الجهة الإدارية فرصة للرجوع في قراراتها المعيبة أو إلغائها أو تعديلها. فتكفي نفسها وصاحب الشأن مشقة اللجوء إلى القضاء⁽⁴⁾.

(1) الدين الجبالي محمد بوزيد، التظلم الإداري في قواعد المرافعات أمام ديوان المظالم، دراسة تحليلية نقدية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، جدة - المملكة العربية السعودية، المجلد 28، العدد 1، ص 296.

(2) نجم الأحمد، التظلم الإداري، مرجع سابق، ص 21.

(3) وصفي محمود الخريسات، الاعتراض الإداري لتسوية المنازعات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 وتعديلاته: دراسة تحليلية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الشرعية والقانونية، عمان - الأردن، 2020، ص 167.

(4) محمد إبراهيم حميد، التظلم الإداري: دراسة مقارنة، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، مصر، المجلد 15، العدد، 2020، ص 78.

إذ يستحيل حل جميع المنازعات عن طريق اللجوء إلى القضاء الإداري أو العادي أو محكمة النقض⁽¹⁾.

ثانياً - إتاحة فرصة للإدارة لتصحيح قراراتها دون الحاجة للتقاضي:

إن تقدير الضريبة يصدر عن الإدارة الضريبية التي تقوم بربط الضريبة على المكلف، وبما أن هذا القرار يصدر عنها باعتبارها أحد أجهزة الإدارة العامة، فهي أحق من غيرها في مراجعة قرارها وتصحيحه أولاً، قبل اللجوء للقضاء⁽²⁾.

فالرئيس الإداري أحياناً لا يعلم بالمخالفات التي تصدر عن المرؤوسين إلا عن طريق التظلم، علماً أن كثيراً من الرؤساء الإداريين ليسوا متخصصين في القانون، وعادة ما يوقعون على قرارات معيبة لعدم درايتهم في حالات كثيرة بطبيعة المخالفة⁽³⁾.

لذا يجب أن يفسح المجال للإدارة لمراجعة قراراتها، ودراسة مشروعيتها، وبالتالي إما أن تقوم بسحبه أو تعديله أو إلغائه⁽⁴⁾.

ثالثاً - دوره في تحسين العلاقة بين الإدارة والأفراد من خلال الحوار والتسوية الودية:

لم يشأ المشرع الضريبي أن يجعل العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين علاقة تقاضي تحسمها دائماً جهات القضاء، بل ترك مساحة من الوقت يسمح فيها لأن تراجع الإدارة الضريبية نفسها، أو يتم فيها الاتفاق بينها وبين المكلف على تحديد وعاء الضريبة، ما يحقق نوعاً من الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف⁽⁵⁾.

(1) عبد الحق فيكري الكوش، التظلم الإداري في القانون العام المغربي، رسالة ماجستير، كلية العلوم القانونية والاقتصادية، جامعة القاضي عياض، مراكش - المغرب، 2017-2018، ص 9.

(2) وصفي محمود الخريسات، الاعتراض الإداري لتسوية المنازعات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 وتعديلاته: دراسة تحليلية، مرجع سابق، ص 166.

(3) الدين الجليلي محمد بوزيد، التظلم الإداري في قواعد المرافعات أمام ديوان المظالم دراسة تحليلية نقدية، مرجع سابق، ص 297.

(4) محمد إبراهيم حميد، التظلم الإداري: دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 78.

(5) وصفي محمود الخريسات، الاعتراض الإداري لتسوية المنازعات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 م، وتعديلاته: دراسة تحليلية، مرجع سابق، ص 167.

المبحث الثاني: آليات التظلم الإداري وآثاره

تمهيد:

لا يحقق التظلم الإداري غايته إلا إذا كان منظماً بإجراءات واضحة تضمن جديته وفاعليته. فالمشرع اشترط مجموعة من الضوابط الشكلية والموضوعية لقبول التظلم، كما وضع آليات لمعالجته والبت فيه، بما يحقق التوازن بين حقوق المكلف وصلاحيات الإدارة، وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين: المطلب الأول، شروط تقديم التظلم الإداري. والمطلب الثاني، معالجة التظلم الإداري وآثاره القانونية.

المطلب الأول: شروط تقديم التظلم الإداري

لا يكفي مجرد تقديم التظلم الإداري ليُقبل، بل اشترط المشرع توافر جملة من الشروط التي تضبط إجراءاته وتضمن جديته، وتنقسم هذه الشروط إلى شكلية تتعلق بالإجراءات، وموضوعية ترتبط بالصفة والمصلحة والقرار محل الطعن، وهو ما سيتم تفصيله في هذا المطلب.

الفرع الأول- الشروط الشكلية:

حتى يكون التظلم الإداري مقبولاً، لا بد أن يستوفي مجموعة من الشروط الشكلية التي تضمن وضوحه وصحته الإجرائية، مثل احترام الميعاد، وأن تكون الشكوى فردية، وأن تقدم للجهة المختصة، وغيرها من الشروط. وسيتم بيان هذه الشروط بالتفصيل فيما يأتي:

أولاً- الميعاد:

الميعاد القانوني لتقديم التظلم الضريبي في التشريع اليمني ومقارنته بالتشريعات الأخرى.

1- ميعاد التظلم الإداري في التشريع اليمني:

أوضحت المادة (117/أ) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته على تحديد مدة قانونية واضحة لتقديم التظلم أمام الإدارة الضريبية، وقد ألزمت المكلف بالضريبة بضرورة تقديم اعتراضه على ربط الضريبة خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالإخطار الضريبي، وإذا لم يتم تقديم الشكوى خلال هذه المدة القانونية، تُعدّ الشكوى غير مقبولة من قبل الإدارة الضريبية، وكما أكدت المادة على أن هذه المواعيد تُعد من النظام العام، ولا يجوز مخالفتها؛ حيث يلتزم القاضي بإثارتها من تلقاء نفسه⁽¹⁾.

ويلاحظ أن القانون لم يحدد على سبيل الحصر الحالات التي يجوز فيها تقديم الاعتراض بعد مضي مدة الثلاثين يوماً، بل جاء النص في المادة (117 / أ) (أو لأي سبب آخر مقبول)، وأنه في حال غياب المكلف خارج اليمن وذلك على سبيل المثال لا الحصر، إلا أن اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م، حددت في المادة (159 / ب) على سبيل الحصر الحالات التي تجيز للمصلحة تمديد فترة الاعتراض، والتي اقتصرتها فيها على ثلاث حالات⁽²⁾:

أ- تواجد المكلف بالخارج، وعدم وجود من يقوم بتمثيله قانوناً أو عدم وجود مفوض أو وكيل له أو مدير شركة في الداخل.

ب- مرض أقعد المكلف عن العمل.

ت- تعرض المكلف لكارثة طبيعية أو إصابة مباشرة.

2- ميعاد التظلم الضريبي في التشريعات المقارنة:

أ- التشريع المصري:

يولي قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020م اهتماماً واضحاً بتنظيم مواعيد الطعون الضريبية؛ لضمان التوازن بين حق الممول في الاعتراض واستقرار القرارات الضريبية، ووفقاً للمادة (55) من القانون، يكون للمكلف الحق في الطعن على نماذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه بها، كما يجوز له الطعن خلال ستين يوماً في الحالات المنصوص عليها في الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة (54) أو عند توقيع الحجز

(1) انظر نص المادة (117/أ) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته.

(2) انظر المادة (159/ب) من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2020م وتعديلاته.

على المكلف إذا لم يُستكمل علم الوصول للبيانات الواردة بالتعليمات العامة للبريد، ويقر القانون بأنه في حال عدم تقديم الطعن خلال المدة المحددة، يصبح قرار الربط نهائياً وغير قابل للاعتراض.

وتوضح المادة (60) من لائحته التنفيذية رقم (286) لسنة 2021م أن تاريخ علم المكلف بالحجز يُعد هو التاريخ الذي يبدأ منه احتساب ميعاد الطعن؛ وهو ما يعكس حرص التشريع على تحديد مواعيد واضحة للطعن؛ لضمان استقرار القرارات الضريبية مع مراعاة حقوق المكلفين.

ب- التشريع الجزائري:

يحدد القانون الجزائري المواعيد القانونية لتقديم التظلمات الضريبية وفقاً لطبيعة النزاع، وتنقسم إلى⁽¹⁾:

• الآجال العامة:

تقبل الشكاوى حتى 31 ديسمبر من السنة الثانية، تلي السنة التي وقعت فيها الواقعة موضوع الشكاوى، سواء تعلق بتحصيل الضريبة أو الدفعات السنوية.

• الآجال الاستثنائية:

تتعلق بالحالات التي يظهر فيها خطأ أو ازدواج في فرض الضريبة، في هذه الحالات، يُمدد الأجل حتى 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي علم فيها المكلف بالخطأ، أو ظهرت فيها مستجدات تتعلق بالنزاع.

• الآجال الخاصة:

تشمل المنازعات المتعلقة بالتخفيضات الضريبية، مثل التهدم العقاري أو توقف النشاط، وينتهي الأجل في هذه الحالات في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة وقوع الحدث.

هذه المواعيد تهدف إلى ضمان تنظيم عملية التظلم، وتوفير فرصة عادلة للمكلفين لتقديم شكاوهم.

ثانياً- أن تكون الشكاوى فردية:

عند القراءة في قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته، لم ترد نصوص قانونية صريحة تتناول مسألة التظلم الجماعي، سواء بالإيجاز أو المنع، ويركز القانون بشكل رئيس على حقوق وواجبات المكلف

(1) محمد بن أعراب، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين - سطيف 2، سطيف - الجزائر، 2023، ص22.

الفردية وإجراءات التظلم الخاصة به، ما يعني ضمناً أن الشكاوى تُقدم عادةً بشكل فردي، وهذا الغياب لا يقتصر على التشريع اليمني فقط، بل يظهر أيضاً في قوانين دول أخرى، مثل مصر والإمارات؛ حيث لم تُحدد نصوص قانونية تشترط فردية التظلم أو تمنع التظلم الجماعي بشكل صريح.

ومع ذلك، نجد أن التشريع الجزائري قد حدد شرطاً صريحاً بأن تكون الشكاوى فردية، كما أوضحت المادة (73-1) من قانون الإجراءات الجبائية رقم (05-16) لسنة 2005م؛ حيث تنص على أن: "الشكاوى الفردية تعني أن تتعلق كل شكاية بمكلف واحد أو مكلف فرد، ولا يُسمح بالاحتجاج أمام الإدارة الضريبية بتظلمات جماعية، المقصود بذلك أن تتعلق كل شكاية بمكلف واحد، أو مكلف فرد، لا أن يتم الاحتجاج أمام الإدارة الضريبية بتظلمات جماعية، كأن تقوم مجموعة من المكلفين المنتمين لطائفة مهنية معينة بتقديم شكاوى جماعية بخصوص الضريبة الصادرة في حقهم، ومع ذلك أجاز المشرع الجزائري استثناءً للمكلفين الذين تُفرض عليهم الضريبة بشكل جماعي، وأعضاء شركات الأشخاص عندما يتعلق الاحتجاج بضرائب مفروضة على الشركة، أن يقدموا شكاوى جماعية⁽¹⁾."

وهذا ما ذكرته المادة (73-1) من قانون الإجراءات الجبائية رقم (05-16) لسنة 2005⁽²⁾.

ثالثاً - أن يكون التظلم مكتوباً:

أوضح قانون ضرائب الدخل اليمني، رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته في المادة (117/أ) على أن التظلم يجب أن يُقدم كتابياً، ولا يُقبل التظلم إذا كان شفويًا أو غير موثق بشكل رسمي، ما يضمن توثيق التظلم، وتوضيح أسباب الاعتراض بدقة⁽³⁾.

أما القانون المصري، لم يتضمن نصاً قانونياً صريحاً يشترط أن يكون التظلم الإداري مكتوباً، كما لم يرد في المادة الثالثة من قواعد المرافعات أمام ديوان المظالم ما يفيد ضرورة إفراغ التظلم في شكل معين، كالكتابة، كما هو الحال في بعض الأنظمة، ما يستوجب إعمال القواعد العامة، وبما يحقق الغاية المنشودة من التظلم، فقد جرى

(1) إيمان ملال، منازعة الوعاء الضريبي: المرحلة الإدارية، رسالة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سعيدة، سعيدة - الجزائر، 2020، ص28.

(2) يجب أن تكون الشكاوى فردية، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تُفرض عليهم الضريبة جماعية، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكاوى جماعية.

(3) انظر نص المادة (117/أ) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته.

العمل على أن يقدم التظلم كتابة إلى الجهة الإدارية المصدرة متناولاً أو موجهاً عليه، ويجب أن يتضمن جميع البيانات اللازمة، وأن تكون عبارات التظلم قاطعة في دلالتها على عدم رضا المتظلم بالقرار⁽¹⁾.

وهو ما يمنح المرونة في قبول التظلمات الشفوية، أو بأي صيغة تُعبّر عن اعتراض المتظلم، ومع ذلك، يُفضل تقديم التظلم كتابة؛ لضمان وجود وثيقة رسمية تُثبت تقديم الاعتراض وتاريخه.

أما في التشريع الجزائري، فقد اشترط كتابة الشكاوى بشكل واضح، ولكن لم يتم التنصيص صراحةً على شرط كتابة الشكاية؛ إذ لا فائدة من تحديده تشريعياً، طالما أنه يُؤوّل تلقائياً عن الشرط الخاص المتمثل في توقيع الشكاية بخط اليد، وعدم خضوعها لحقوق الطابع، كما جاء في المادة (73/2) والمادة (4-73) من قانون الإجراءات الجبائية، رقم (16-05) لسنة 2005، وعليه لا يمكن للاحتجاج الشفهي أن ينقل المنازعة بأي طور للنظر والمعالجة أمام الإدارة الضريبية، بل يجب أن يُفرغ في قالب مكتوب على ورق عادي غير مدموغ⁽²⁾.

رابعاً- تقديم التظلم إلى الجهة المختصة:

وهي الجهة التي أصدرت قرار المتظلم، أو الجهة التي يحددها القانون⁽³⁾.

فإذا قدم التظلم إلى جهة غير مختصة، فإنه لا ينتج أثراً قانونياً ما لم تُحلّ الشكاوى إلى الجهة المختصة⁽⁴⁾.

وفي التشريع اليمني، بينت المادة (117) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته أنه: يجب أن يُقدّم التظلم مباشرة إلى الإدارة الضريبية المختصة التي أصدرت الإخطار الضريبي، ما يعني أنه لا يجوز تقديم التظلم إلى جهة أخرى غير ذات اختصاص، وإلا فإنه يكون غير مقبول.

أما في التشريع المصري فقد نصت المادة (56) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020م على أن التظلم يُودع لدى المأمورية المختصة التي أصدرت الربط، وتُسَلَّم إحدى نسخ التظلم للممول أو المكلف.

(1) الدين الجبالي محمد بوزيد، التظلم الإداري في قواعد المرافعات أمام ديوان المظالم، دراسة تحليلية نقدية، مرجع سابق، ص286.

(2) إيمان ملال، منازعة الوعاء الضريبي: المرحلة الإدارية، مرجع سابق، ص32.

(3) نجم الأحمد، التظلم الإداري، مرجع سابق، ص 28.

(4) عبد الله ضمن المهندي، التظلم الإداري في دعوى الإلغاء في التشريع القطري، مرجع سابق، ص20.

كما أوضحت المادة (61) من اللائحة التنفيذية رقم (286) لسنة 2021م، أن التظلم يُودع لدى الأمورية المختصة، ويُسَلَّم للممول أو المكلف، ويُؤشَر عليه من الأمورية بتاريخ الإيداع أو عبر المنظومة الإلكترونية للمصلحة، مع تثبيت بيانات الطعن، وملخص أوجه الخلاف في دفتر خاص يُعد لذلك الغرض.

ويعكس هذا التنظيم الجديد التزام القانون بضمان توثيق الطعون بدقة وشفافية، سواء بالطريقة الورقية أو عبر النظام الإلكتروني، بما يعزز حماية حقوق المكلفين، ويُسهل متابعة إجراءات التظلم.

أما بالنسبة للتشريع الجزائري فقد حددت المادة (71) من قانون الإجراءات الجبائية رقم (05-16) لسنة 2005 الجهة المختصة بالتحديد⁽¹⁾.

وهو أن تكون الشكاية موجهة حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوّاري⁽²⁾.

والغرض الأساسي من التظلم هو إعطاء فرصة للجهة الإدارية لمراجعة قراراتها وتصحيح الأخطاء، فالتظلم لا يُعد مجدياً إلا إذا كان موجهاً لمن يملك صلاحية إعادة النظر في القرار، وإلا فإنه يكون عديم الأثر من الناحية القانونية⁽³⁾.

خامساً - تحديد الموطن:

اتخاذ الموطن هدفه الأساس هو تمكين المكلف من التعامل مع إدارة الضرائب بصورة قانونية منتظمة⁽⁴⁾.

والتشريع اليمني، لم يرد نص صريح في القوانين الضريبية يشترط تحديد الموطن عند تقديم التظلمات الإدارية في المنازعات الضريبية، ومع ذلك، وبالرجوع إلى القواعد العامة في القانون اليمني، نجد أن مفهوم الموطن قد تم تناوله في قانون المرافعات والتنفيذ المدني رقم (40) لسنة 2002م؛ حيث يُعتبر الموطن عنصراً أساسياً في تحديد

(1) انظر نص المادة (71) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري رقم (05-16) لسنة 2005.

(2) تيت عامر، التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء والتحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص10.

(3) الدين الجيلالي محمد بوزيد، التظلم الإداري في قواعد المرافعات أمام ديوان المظالم، دراسة تحليلية نقدية، مرجع سابق، ص. 291.

(4) هيري بشرى وسفيان حميدو، تسوية المنازعات الضريبية وأثرها على التحصيل الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب الولائية لولاية أدرار، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية، الجزائر، 2016، ص30.

الاختصاص القضائي وإجراءات التبليغ القانوني، ويمكن الرجوع في ذلك إلى نصوص المواد (33-34-36-37) في القانون سالف الذكر، فالموطن هو المكان الذي يقيم فيه الشخص ويمارس فيه أعماله.

وكما أقرت إمكانية أن يكون للشخص أكثر من موطن، بل وأيضاً إمكانية ألا يكون له موطن، ما قد يؤدي إلى صعوبات في التبليغ القضائي.

وأيضاً سمحت باتخاذ موطن مختار لتنفيذ عمل قانوني معين، ما يعني أن المكلف ضريبياً يمكنه اختيار موطن للتعامل مع الإدارة الضريبية.

فعدم وجود نص صريح في القانون الضريبي اليمني، قد يؤدي إلى إشكاليات في تحديد الجهة المختصة باستلام التظلمات أو صعوبة التبليغ، خاصة إذا كان المكلف غير مقيم داخل البلاد أو ليس له عنوان مسجل لدى الإدارة الضريبية، وفي ظل غياب نص صريح في القانون الضريبي اليمني، يمكن الاستناد إلى المادة (45) من قانون المرافعات والتنفيذ المدني اليمني رقم (40) لسنة 2002م "إذا كان المعلن إليه قد ترك موطنه، ولم يُعرف له موطن داخل الجمهورية أو خارجها، وجب إعلانه بالنشر في إحدى الصحف الحكومية اليومية ثلاث مرات متتالية على نفقة طالب الإعلان".

ونتيجةً لغياب نص صريح في قانون الضرائب اليمني، نجد أن بعض التشريعات الضريبية الأخرى، مثل الجزائر، قد تبنت نهجاً مختلفاً؛ حيث نصت صراحةً على شرط تحديد الموطن في المادة (75) من قانون الإجراءات الجبائية رقم (16-05) لسنة 2005، وهو ما يضمن وضوح الإجراءات القانونية، ويحد من أي منازعات حول أهلية تقديم التظلمات؛ حيث تنص الفقرة الأخيرة من المادة (75) من قانون الإجراءات الجبائية رقم (16-05) لسنة 2005 "على أنه: يجب على كل مشتكٍ مقيم بالخارج أن يتخذ موطناً له في الجزائر"، واتخاذ الموطن هدفه التعامل من خلاله مع إدارة الضرائب، فإذا تعلق الأمر مثلاً بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر، وكانت هذه العمليات خاضعة للضرائب، وجب على هذه الأخيرة أن تعتمد لدى إدارة الضرائب ممثلاً عنها مقيماً في الجزائر، بحيث يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة بشأن هذه الضرائب⁽¹⁾.

أما التشريع المصري، فلم يرد نص خاص في القوانين الضريبية يشترط تحديد الموطن عند تقديم التظلمات، وإنما تناول القانون المدني المصري رقم (131) لسنة 1984م في هذا المفهوم صراحةً في المادة (40) التي عرّفته بأنه: "المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة"، وأجازت أن يكون للشخص أكثر من موطن، كما نصت المادة (41)

(1) هيري بشرى وحميدو سفيان، تسوية المنازعات الضريبية وأثرها على التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص30.

على موطن الأعمال، والمادة (43) على الموطن المختار لتنفيذ عمل قانوني معين، وهو ما يعكس أهمية الموطن في ضمان صحة التبليغات، وتمكين المكلف من ممارسة حقه في التظلم ضمن المواعيد القانونية.

سادسًا - تحديد موضوع التظلم وإرفاق الأدلة:

يُعد تحديد موضوع التظلم بشكل دقيق، وتقديم الأدلة التي تدعمه هي أحد الشروط الأساسية لقبول التظلم الإداري في المنازعات الضريبية، فقد أوجب المشرع اليمني، وفقًا للمادة (120) من قانون ضرائب الدخل وتعديلاته، على المكلف تحديد أوجه الخلاف في طعنه، وإقامة الدليل الذي يؤيد موقفه حتى يتم النظر فيه، وهذا يعكس نهج المشرع في ضمان جدية الطعون الضريبية، والحد من الطعون الكيدية التي تهدف إلى تأخير تنفيذ القرارات الضريبية⁽¹⁾.

بالمقابل، هناك دول أخرى تشترط تحديد موضوع التظلم صراحةً في قوانينها الضريبية، مثل الجزائر، ومصر؛ حيث أدرج المشرعون هذا المتطلب لضمان وضوح التظلم ودقته.

فالمشرع المصري نص في المادة (56) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020م على أن صحيفة الطعن يجب أن تتضمن تحديد جميع أوجه الخلاف بدقة فيما ورد بنموذج ربط الضريبة، بالإضافة إلى الأسباب الجوهرية التي يقوم عليها الطعن، ولا يُعتد بالطعن الذي لا يتضمن هذه الأوجه محل الخلاف.

ويُظهر هذا النص حرص المشرع على إلزام الممول بتوضيح أسباب طعنه، وتحديد نقاط النزاع بشكل دقيق، بما يُسهل على مصلحة الضرائب دراسة الاعتراض واتخاذ القرار المناسب.

أما المشرع الجزائري، فقد نصت المادة (4/74) من قانون الإجراءات الجبائية رقم (05-16) لسنة 2005 الجزائري على الآتي :

"تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكوى: ذكر الضريبة المعترض عليها، وبيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة وإن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع".

ويتضح من ذلك أن المشرع الجزائري قد أولى أهمية لضرورة تحديد موضوع التظلم بشكل دقيق، من خلال إلزام المشتكي ببيان القرار أو الإجراء محل الاعتراض.

(1) انظر نص المادة (1/120) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته.

سابعاً- إرفاق المستندات:

أغلب التشريعات الضريبية لم تنص صراحةً على وجوب تقديم المستندات، مثل الإقرارات الضريبية السابقة، والسجلات المحاسبية والتقارير المالية... الخ المؤيدة كشرط لقبول التظلم، مثل التشريعات في اليمن ومصر والسعودية والجزائر، إلا أن التشريع اليمني جعل تقديم المستندات حق اختياري للمكلف بإعطاء المستندات، وكذلك حق اللجنة في الطعن في طلب المستندات وفقاً للمادة (117/ب) (1).

ولكن على الرغم أن أغلب التشريعات لم تفرض صراحةً تقديم المستندات عند تقديم التظلم، إلا أن الممارسات الإدارية تؤكد أهمية ذلك لضمان دراسة التظلم بجدية.

ونرى أن تقديم المستندات متطلباً عملياً ضرورياً على أن يكون شرطاً إلزامياً، وفي حال عدم إرفاقها يؤدي إلى رفض التظلم شكلياً، وأهمية ذلك لسرعة المعالجة، وكذلك لضمان فاعلية التظلم الإداري.

ثامناً- تسديد مبلغ الضريبة أو جزء منه:

يُعد سداد الرسوم أو الضريبة المقر بها من أهم الشروط التي تفرضها التشريعات الضريبية لضمان جدية التظلمات، وعدم استخدامها كوسيلة للمماطلة أو التأخير في دفع الالتزامات الضريبية، وقد تبنت المشرع اليمني هذا الشرط في المادة (120) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته؛ حيث اشترط سداد الضريبة التي يقر بها المكلف حتى يُنظر في الطعن.

1- موقف التشريع اليمني:

نصت المادة (120) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته على أنه:

"لا يُنظر في الطعن ما لم يكن مقروناً بسداد للضريبة التي يقر بها المكلف".

ويتضح لنا من هذا النص أن المكلف الذي يعترض على مبلغ الضريبة لا يُمكنه المماطلة في دفع الجزء الذي يعترف بصحته، وإلا تم رفض التظلم شكلياً، وهذا الشرط يعكس حرص المشرع على تحقيق التوازن بين حق المكلف في الاعتراض، وحق الدولة في تحصيل مستحقاتها.

2- موقف التشريع المصري:

(1) انظر نص المادة (117/ب) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته.

فيما يخص قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم (206) لسنة 2020م، لم يتضمن نصًا صريحًا يشترط فيه سداد المكلف الجزء المعترف به من الضريبة قبل تقديم الطعن، أما بالرجوع إلى القانون السابق، فقد نصت المادة (124) من قانون الضرائب رقم (91) لسنة 2005 على أنه:

"يجب على الممول سداد المبلغ غير المتنازع عليه قبل تقديم الطعن، وإلا اعتُبر الطعن غير مقبول شكلاً"، ويشير هذا النص إلى أن سداد الجزء غير المتنازع عليه كان شرطاً أساسياً لقبول الطعن.

وترى الباحثة أن هذا التغيير في القانون الجديد قد يشجع على تقديم طعون غير جدية، ويؤدي إلى إطالة الإجراءات، ما يضيف عبئاً إضافياً على لجان الطعن، ويؤثر سلباً على كفاءة الفصل في المنازعات الضريبية.

3- موقف التشريع الجزائري:

أوضحت المادة (74) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، رقم (05-16) لسنة 2005 والمعدل، على أنه: لا يُسجل التظلم إلا إذا دفع المكلف نسبة 20% من الحقوق أو الغرامات محل النزاع، مع إلزامه بتقديم الضمانات الكافية لباقي المبلغ، ويترتب على عدم استيفاء هذه الشروط رفض تسجيل الطعن شكلاً.

الفرع الثاني - الشروط الموضوعية:

لا يكفي لقبول التظلم الإداري استيفاء شروطه الشكلية فقط، بل يتعين أن يقوم أيضاً على أسس موضوعية تُثبت جديته، كأن يكون مقدّمًا ممن له صفة ومصالحة، وأن ينصب على قرار ضريبي نهائي، وأن يستند إلى أسباب قانونية أو فنية واضحة، وسيجري تناول هذه الشروط تفصيلاً في هذا الفرع.

أولاً - الصفة والمصلحة:

الأصل أن الممول هو صاحب الصفة والمصلحة في تقديم الطعن الضريبي، ويجوز له تقديم الطعن بنفسه أو من خلال من ينوب عنه قانوناً أو اتفاقياً، ومع ذلك، تتيح بعض التشريعات استثناءات محددة تجيز لأطراف أخرى تقديم الطعن باسم الممول دون الحاجة إلى توكيل خاص، كما هو الحال بالنسبة للمدين المتضامن مع الممول أو

المتنازل إليه عن المنشأة؛ حيث يكون لهما الحق في الطعن فيما يتعلق بالضرائب الموحدة التي يتحملان مسؤوليتها⁽¹⁾.

وعند قراءة التشريعات المختلفة، يتضح أن معظم الدول لم تنص صراحةً على شرطي الصفة والمصلحة في قوانينها الضريبية، وإنما تعتمد على القواعد العامة في القوانين الإجرائية، مثل قوانين المرافعات والإجراءات المدنية والإدارية، أو على المبادئ العامة في القضاء الإداري. ومن أبرز الأمثلة على ذلك:

أ- اليمن:

بينت المادة (76) من قانون المرافعات والتنفيذ المدني اليمني رقم (44) لسنة 2002م على أنه: "تحكم المحكمة بعدم قبول الدعوى أو الطلب أو الدفع إذا تبينت (ولو من تلقاء نفسها) أنه لا صفة أو مصلحة فيها، في أي مرحلة من مراحل الدعوى".

ويشير هذا النص إلى وجوب توفر الصفة والمصلحة لقبول أي دعوى، وهو ما ينطبق أيضاً على الطعون الضريبية. وأيضاً ما نصت عليه المادة (3/411) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (13) لسنة 1994م على أنه: "لا يجوز رفع الطعن إلا ممن له صفة أو مصلحة في الطعن".

ويؤكد هذا النص أهمية توافر هذين الشرطين عند تقديم الطعون في الأحكام الجزائية، وهو مبدأ يمتد إلى مختلف الطعون القضائية.

وأيضاً نصت المادة (8) من قانون السلطة القضائية رقم (1) لسنة 1991 على أنه: "لا يجوز لأي محكمة أن تنتظر في قضية ليست من اختصاصها أو رُفعت من غير ذي صفة أو مصلحة". يشير ذلك النص إلى أن الصفة والمصلحة شرطان أساسيان لقبول أي دعوى قضائية، بما في ذلك الطعون المتعلقة بالضرائب.

ب- مصر:

(1) مصطفى عبد العزيز شاهين، المنازعات الضريبية في لجان الطعن الضريبي، مجلة البحوث المالية والضريبية، القاهرة - مصر، العدد 9، 2001، ص74.

نصت المادة (3) من قانون المرافعات المدنية والتجارية، رقم (13) لسنة 1986م، تنص على أنه: "لا تقبل أي دعوى لا تكون لصاحبها فيها مصلحة شخصية ومباشرة وقائمة يقرها القانون". ويحدد هذا النص بوضوح ضرورة توافر المصلحة كشرط لقبول الدعوى، ويشمل ذلك الطعون الضريبية.

ت-الجزائر:

بينت المادة (13) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم (08-09) المؤرخ في 25 فبراير 2008، معدل ومتمم بالقانون رقم (22-13) المؤرخ في 12 يوليو على أنه: "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون". ويعتمد القانون الجزائري على القواعد العامة في قبول الطعون، ما يعني أن الطعون الضريبية تخضع لنفس المتطلبات.

ث-الإمارات:

نصت المادة (2) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (42) لسنة 2022م على أنه: "لا تقبل أي دعوى أو طلب لا يكون لصاحبه فيها مصلحة قائمة يقرها القانون". ويشير هذا النص إلى أن المصلحة شرط أساسي لقبول الدعوى أو الطعن، بما في ذلك الطعون الضريبية.

إذاً تتفق معظم التشريعات المقارنة على أن شرطي الصفة والمصلحة أساسيان لقبول الطعون الضريبية، رغم أن القوانين الضريبية ذاتها قد لا تنص عليهما صراحةً، بل تعتمد على القواعد العامة في القوانين الإجرائية. هذا يدل على أن الطاعن في المسائل الضريبية يجب أن يكون ذا مصلحة قائمة ومباشرة، وأن يكون ذا صفة قانونية تخوله من ممارسة هذا الحق.

ثانياً- وجود قرار ضريبي نهائي يمكن التظلم منه:

"القرارات الإدارية النهائية هي القرارات التي يمكن أن تكون محلاً للتظلم، وعليه فيكون التظلم غير قانوني، ولا يرتب أثره إلا إذا انصب على قرار إداري نهائي"⁽¹⁾.

(1) محمد حسين إحسان رشيد، التظلم الإداري كسبب لانقطاع ميعاد رفع دعوى الإلغاء. رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس - فلسطين، 2016، ص52.

وتأسيسًا على ذلك لا ينتج التظلم أثره في قطع الميعاد إذا قدم ضد قرار لم يصدر بعد، أو ضد عمل تحضيري صادر عن جهة الإدارة، أو ضد عمل من الأعمال الإدارية التي لا تعد من قبيل القرارات الإدارية، أو ضد قرار إداري غير نهائي، أو ضد قرار إداري نهائي لم يتم نشره، أو إعلانه إلى صاحب الشأن، أو لم يعلم به علمًا يقينياً⁽¹⁾.

لذا يجب أن يكون هناك قرار إداري صادر عن مصلحة الضرائب يؤثر على المكلف، مثل فرض ضريبة إضافية، أو تعديل الإقرار الضريبي.

بالنسبة للتشريعات الضريبية لم ينص التشريع الضريبي اليمني صراحة على هذا الشرط أو غيرها من التشريعات ذات الصلة، كما أنه لم يُعرّف القرار الإداري النهائي بشكل واضح، بعكس المشرع القطري، الذي ينص في المادة الأولى من القانون رقم (7) لسنة 2007 بشأن الفصل في المنازعات الإدارية: بأن القرارات الإدارية النهائية هي القرارات الإدارية الصادرة من جهة إدارية يخولها القانون سلطة البت في أمر بغير حاجة إلى تصديق سلطة أعلى، وقرارات سلطة التصديق والاعتماد⁽²⁾.

ثالثاً - تحديد الأسباب القانونية والفنية للتظلم:

يجب أن يكون التظلم الإداري مبنياً على أسباب قانونية أو فنية واضحة، ومن أمثلة ذلك⁽³⁾:

أ- طلب إعادة النظر في تقييم معيار الضريبة.

ب- طلب فحص مشروعية الضريبة.

ت- الاعتراض على إجراءات المتابعة.

(1) نجم الأحمد، التظلم الإداري، مرجع سابق، ص 25-26.

(2) عبد الله ضمن المهندي، التظلم الإداري في دعوى الإلغاء في التشريع القطري، مرجع سابق، ص 23.

(3) بن ساسي حيزية، الشكاية الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة - الجزائر، 2013-2014، ص 11.

ووفقاً لنص المادة (117) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته، يحق للمكلف الاعتراض على ربط الضريبة خطأً خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ.

لكن هذا النص لم يوضح طبيعة الأسباب التي يمكن بناءً عليها تقديم هذا التظلم، ما جعل المجال واسعاً أمام المكلفين لتقديم التظلمات دون إطار قانوني دقيق، وقد يفتح ذلك وجود سلطة تقديرية في تفسير أسباب قبول التظلم أو رفضه من قبل الإدارة الضريبية.

إلا أن المشرع اليمني حاول وضع ضابط قانوني يلزم المكلف بذكر سبب اعتراضه في التظلم الإداري؛ حيث نص في المادة (120/أ) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته على أنه: "يجب على المكلف تحديد أوجه الخلاف في طعنه".

وهذا النص يشير إلى إلزام المكلف بذكر المبررات والأسباب التي يستند إليها في اعتراضه، بدلاً من تقديم اعتراضات عامة أو غير محددة.

أما عدم سبق الفصل في التظلم: فلا يجوز التقدم بنفس التظلم إذا سبق الفصل فيه نهائياً من قبل الجهة الإدارية المختصة أو القضاء.

أما في التشريع المصري فقد نصت المادة (56) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020م بشكل صريح على أن صحيفة الطعن يجب أن تتضمن تحديد جميع أوجه الخلاف بدقة فيما ورد بنموذج ربط الضريبة، مع ذكر الأسباب الجوهرية التي يقوم عليها الطعن، ولا يُعتد بالطعن الذي لا يتضمن هذه الأوجه محل الخلاف.

وفي التشريع الجزائري، بينت المادة (73) من قانون الإجراءات الجبائية رقم (05-16) لسنة 2005 والمعدل، أن تتضمن الشكوى تحت طائلة عدم القبول: ذكر الضريبة المعترض عليها، رقم الجدول أو ما يثبت الدفع، نسخة الإنذار عند الاقتضاء، تحديد المبالغ محل النزاع، وعرض ملخص للوسائل والاستنتاجات التي يستند إليها المكلف. ويُفهم من ذلك أنّ المشرع اشترط ضمناً أن يكون التظلم مُسبباً ومحددًا، ضماناً للجدية ومنع الطعون المبهمة.

وترى الباحثة أنه نظراً لغياب نصوص قانونية صريحة في التشريع الضريبي اليمني في تحديد شروط التظلم الإداري في المنازعات الضريبية، وعدم وجود قانون إداري مستقل ينظم هذا الإجراء، تبرز الحاجة إلى الاستناد إلى القواعد القانونية العامة لتحديد هذه الشروط، وبما أن التظلم الإداري يعدّ مرحلة سابقة على الطعن القضائي، تُمنح فيها الإدارة فرصة لمراجعة قراراتها قبل اللجوء إلى القضاء، فإنه يمكن الاسترشاد بشروط رفع الدعوى

القضائية المنصوص عليها في قانون المرافعات والتنفيذ المدني، مع مراعاة الفروقات الجوهرية بين التظلم والدعوى، وفي المجمل، فإن ضبط هذه الشروط يسهم في تنظيم إجراءات التظلم، وتعزيز العدالة الإدارية، وضمان التوازن بين حقوق المكلفين وصلاحيات الإدارة الضريبية.

المطلب الثاني: معالجة التظلم الإداري وآثاره القانونية

لا يقف دور التظلم الإداري عند حد تقديمه، بل يتطلب الأمر النظر فيه والبت بمضمونه وما يترتب عليه من آثار قانونية وإجرائية، فهذه المرحلة تكشف عن مدى جدية التظلم، وتحدد مصير القرار الضريبي محل الاعتراض، فضلاً عن انعكاسها على حق المكلف في الطعن اللاحق، ومن ثم سوف نتناول هذا المطلب في فرعين: الفرع الأول، دراسة التظلم الإداري والبت فيه. الفرع الثاني، آثار التظلم الإداري.

الفرع الأول- دراسة التظلم الإداري والبت فيه:

يُعد التظلم الإداري من الأدوات القانونية الأساسية التي تمكن الأفراد من الاعتراض على القرارات الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء، ما يحقق مبدأ التدرج في حل المنازعات، ويخفف من الأعباء القضائية، غير أن التشريعات تختلف في كيفية تنظيم هذه المرحلة؛ حيث نجد أن بعض الأنظمة القانونية تمنح الإدارة المختصة صلاحية مراجعة قراراتها قبل إحالة النزاع إلى جهة تسوية أو طعن، بينما تتجه أنظمة أخرى إلى تجاوز هذه المرحلة مباشرة. وفي هذا السياق، يُلاحظ أن التشريع اليمني، وفقاً للمادة (118) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته، لم يمنح الإدارة الضريبية صلاحية مراجعة قراراتها عند تقديم التظلم؛ حيث يتم إحالة التظلم مباشرة إلى لجنة التسوية المختصة دون المرور بمرحلة فحص إداري أولي، ما قد يؤدي إلى إطالة أمد النزاع الضريبي، وزيادة الأعباء على المكلفين.

وعلى النقيض من ذلك، يمنح القانون الجزائري، وفقاً للمادة (76) من قانون الإجراءات الجبائية رقم (05-16) لسنة 2005، الإدارة الضريبية صلاحية النظر في التظلم قبل إحالته إلى الجهات المختصة، ما يسمح لها بمراجعة قراراتها وتصحيحها عند الاقتضاء، وهو ما يحقق مرونة إدارية أكبر.

وبناءً على هذا الاختلاف بين التشريعات، سيتم في هذا الفرع تناول إجراءات التظلم الإداري في بعض التشريعات التي اعتمدت هذه المرحلة كجزء من العملية الإدارية.

أولاً- التشريع المصري:

أقرّ المشرّع المصري حق الممول أو المكلف في الطعن على ربط الضريبة وفقاً لأحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020 ولائحته التنفيذية؛ حيث يُقدّم الطعن بصحيفة من أصل وثلاث صور إلى مأمورية الضرائب المختصة، وتسلم إحدى الصور للممول أو المكلف مؤشّرة بتاريخ الإيداع أو عبر المنظومة الإلكترونية للمصلحة، ويجب أن تتضمن صحيفة الطعن تحديد جميع أوجه الخلاف بدقة فيما ورد بنموذج ربط الضريبة، مع بيان الأسباب الجوهرية التي يقوم عليها الطعن، ولا يُعدّ بالطعن الذي لا يتضمن أوجه الخلاف.

وتُسجّل بيانات الطعن في دفتر خاص بالمأمورية، مع تلخيص أوجه الخلاف الواردة فيه؛ ليتم بعد ذلك إحالة الطعن إلى اللجان المختصة للفصل فيه، ويلاحظ أن دور المأمورية يقتصر على تلقي الطعن وتوثيقه، ولا تمنح الإدارة الضريبية صلاحية مراجعة قرارها بصورة مستقلة عند تقديم الطعن، ما يجعل معالجة النزاع مرتبطة بعمل اللجان أكثر من كونها مراجعة إدارية داخلية للقرار.

ثانياً- التشريع الجزائري:

في المقابل، يعتمد التشريع الجزائري نهجاً يمنح الإدارة الضريبية سلطة أولية في فحص الشكوى قبل إحالتها إلى الجهات المختصة، تتلخص الإجراءات في:

1- استلام الشكوى وإجراءات التسجيل:

عند تقديم المكلف الضريبي لتظلمه إلى إدارة الضرائب، تقوم هذه الأخيرة بوضع طابع خاص على الشكوى لتوثيق تاريخ استلامها بعد ذلك، ويتم تحويلها إلى مصلحة المنازعات المختصة التي تقوم بتسجيلها رسمياً في دفتر خاص، ويتم إرسال وصل استلام إلى مقدم الشكوى، والذي يعد دليلاً على تقديم الطلب⁽¹⁾.

2- فحص الشكوى والتأكد من استيفائها للشروط:

بعد إيداع الشكوى لدى إدارة الضرائب، تبدأ مرحلة التحقيق، شريطة استيفائها لجميع المتطلبات، ما يضمن سيرها دون إشكالات، أما في حال عدم استيفاء الشروط، يُطلب من المكلف تصحيحها خلال المهلة القانونية؛ ليتم بعد ذلك تحويلها إلى التحقيق تحت إشراف مفتش الضرائب المختص⁽²⁾.

(1) صهيب ياسر محمد شاهين، التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة - الجزائر، 2015-2016، ص 21.

(2) سعاد زموري، التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 36.

فقد نصت المادة (1/76) من قانون الإجراءات الجبائية رقم (05-16) لسنة 2005 على أنه: يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة، ويجوز البت فوراً في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائياً، مع مراعاة أحكام المادة (95-1) من نفس القانون.

3- الخيارات المتاحة أمام الإدارة الضريبية:

بعد دراسة التظلم، يمكن للإدارة الضريبية اتخاذ أحد الأربعة القرارات⁽¹⁾:

- صدور قرار رفض الشكاوى التي لا يمكن تصحيحها، خاصة المقدمة بعد انقضاء الأجل.
- في حال وجود عيب شكلي يشوب الشكاوى، يعلم المدير الولائي للضرائب بذلك فيطلب من المكلف تسديد قيمة الضريبة، أو تصحيح الأخطاء الموجودة.
- يمكن أن يكون موضوع الشكاية طلباً واضحاً وبسيطاً لا يحتاج القيام بالتحقيق فيصدر المدير الولائي للضرائب قراراً بشأنه مباشرة.
- الحالة الأخيرة هي أن تكون الشكاية مقبولة شكلاً ومضموناً، وتحال إلى التحقيق.

4- مرحلة التحقيق واتخاذ القرار النهائي:

في حال تطلب الأمر تحقيقاً معمقاً، يتم النظر والتحقيق في الشكاوى من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب، وقد منح المشرع لجهة التحقيق صلاحيات واسعة، من حيث طرق وكيفية ممارسة التحقيق، فله في سبيل ذلك استدعاء صاحب الشكاوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية، كما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان، وله أيضاً حق الاطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية، ولدى المتعاملين الخواص على كل الوثائق التي يرى أنها تساعد في التحقيق، وله حق المعاينة والزيارة إلى الأماكن إذا تطلب الأمر⁽²⁾.

وفي نهاية الأمر يجب على مصدر القرار أن يقوم بذكر الأسباب الذي بني عليه القرار، وذلك حسب ما ذكرته المادة (5/77) من قانون الإجراءات الجبائية رقم (05-16) لسنة 2005، والذي تنص على أنه: (يتعين أن تبين

(1) هبال مصطفى، وخمقاني محمد الأمين، المنازعات الجبائية كآلية للتسيير الجبائي في البيئة المحاسبية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة - الجزائر، 2023-2024، ص10.

(2) سلامي العيد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة زيان عاشور، الجزائر، 2017، ص31.

القرارات الصادرة على التوالي من طرف مدير الضرائب بالولاية، ورئيس مركز الضرائب، ورئيس المركز الجوارى للضرائب، مهما كانت طبيعتها، والأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها)، ويجب إرسال القرار النزاعي إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام".

5- آجال البت في الشكاوى:

حدد القانون آجالاً مختلفة للبت في الشكاوى حسب الجهة المختصة في المادة (1/76)⁽¹⁾:

- المراكز الجوارية للضرائب: 4 أشهر من تاريخ استلام الشكاوى.
- المدير الولائي للضرائب: 6 أشهر.
- الإدارة المركزية: 8 أشهر للقضايا التي تستدعي رأي الإدارة المركزية.
- المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزافي: 2 أشهر.

6- قرار المكلف من القرار:

بعد أن يقوم المكلف بتقديم تظلمه إلى الإدارة الضريبية، وتصدر هذه الأخيرة قراراً بخصوص شكايته، وكان مضمونها لا يتوافق مع طلبات المكلف بالضريبة، أتاح له المشرع خيارين: إما اللجوء إلى القضاء المختص لتسوية هذا النزاع قضائياً، أو اللجوء بشكل اختياري إلى لجان الطعن الإداري⁽²⁾.

كما نصت المادة (80) من قانون الإجراءات الجبائية رقم (05-16) لسنة 2005 على التالي: يمكن حسب الحالة، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، واللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل أربعة أشهر، ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.

(1) انظر نص المادة (1/76) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري رقم (05-16) لسنة 2005.

(2) هبال مصطفى وخمقاني محمد الأمين، المنازعات الجبائية كآلية للتسيير الجبائي في البيئة المحاسبية الجزائرية، مرجع سابق، ص13.

الفرع الثاني- آثار التظلم الإداري:

يترتب على التظلم الإداري نتائج قانونية وعملية تعكس أهميته كوسيلة لتسوية النزاع قبل اللجوء إلى القضاء. فله آثار إجرائية وقانونية تمس تنفيذ القرار الضريبي ومواعيد الطعن، إضافة إلى آثار عملية ترتبط بتقليل المنازعات، وتعزيز ثقة المكلف بالإدارة، وسيجري بيان هذه الآثار تفصيلاً فيما يأتي.

أولاً- الآثار القانونية والإجرائية للتظلم الإداري:

تتجلى الآثار القانونية والإجرائية للتظلم الإداري في مسائل وقف التنفيذ، ومواعيد الطعن، وسلطة الإدارة في تعديل قراراتها، وسوف نتناولها تفصيلاً فيما يأتي.

1- أثر التظلم على وقف تنفيذ الإقرار الضريبي:

يُثير التظلم الإداري في المنازعات الضريبية تساؤلاً حول ما إذا كان تقديمه يؤدي إلى وقف تنفيذ القرار الضريبي المطعون فيه، أم أن القرار يستمر في النفاذ لحين الفصل في النزاع، وتختلف التشريعات في هذا الشأن؛ إذ تميل بعض الأنظمة إلى حماية المكلف بوقف التنفيذ مؤقتاً، في حين لا تُرتب أنظمة أخرى أي أثر على التنفيذ بمجرد التظلم. وفيما يلي بيان الموقف التشريعي في كلٍ من اليمن ومصر والجزائر.

أ- موقف التشريع اليمني:

يتفق كلٌّ من التشريع اليمني والتشريع المصري في أن تقديم التظلم الإداري لا يترتب عليه أثر واقف لتنفيذ القرار الضريبي؛ إذ يبقى القرار المطعون فيه نافذاً وملزماً إلى حين صدور قرار إداري أو قضائي بخلافه.

وفي اليمن، لم ينص قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته صراحةً على وقف تنفيذ القرار محل التظلم، بل اكتفى بالإشارة إلى ذلك في المادة (120) في وجوب سداد المكلف للضريبة التي يُقر بها فقط، دون أن يتضمن أي حكم يتعلق بوقف تنفيذ الجزء المتنازع عليه.

ب- موقف المشرع المصري:

جاء موقف المشرع المصري مخالفاً للمشرع اليمني في قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020م؛ إذ لم ينص صراحةً على وجوب قيام الممول بسداد أي جزء من الضريبة المتنازع عليها، كما لم يمنح التظلم أو الطعن أثراً موجباً للتنفيذ.

ت- موقف التشريع الجزائري:

على خلاف ما سبق، جاء التشريع الجزائري أكثر مرونة وتوازناً؛ حيث أتاح للمكلف فرصة وقف تنفيذ القرار الضريبي محل التظلم في ظروف محددة.

فقد نصت المادة (79) من قانون الإجراءات الجبائية رقم (05-16) لسنة 2005 على أنه:

"يوقف تنفيذ الضرائب موضع النزاع في حال قبول الشكوى شكلاً ومضموناً إلى غاية الفصل فيها".

كما أجاز للمكلف أن يتقدم بطلب لوقف التنفيذ، ويُمنح هذا الحق إذا تبين للإدارة جدية التظلم، من حيث الشكل والمضمون. وتتمتع الإدارة الضريبية في الجزائر بسلطة تقديرية تمكنها من تعليق تنفيذ القرار مؤقتاً حتى يُبَيَّن في النزاع، وهو ما يُمثل حماية فعالة للمكلف من أعباء تنفيذ قرار قد يُلغى لاحقاً.

2- أثر التظلم على ميعاد الطعن أمام لجنة التسوية أو لجنة الطعن:

يُعد التظلم الإداري شرطاً شكلياً لازماً قبل اللجوء إلى اللجان المختصة في التشريعات الثلاثة، غير أن أثره على ميعاد الطعن يختلف باختلاف النظام القانوني:

في القانون اليمني، يُقدَّم التظلم إلى مصلحة الضرائب التي تقوم بإحالته إلى لجنة التسوية أو لجنة الطعن المختصة، غير أن القانون رقم (17) لسنة 2010 لم يحدد مدة زمنية تُلزم الإدارة الضريبية بإجراء هذه الإحالة إلا أن اللائحة حددت أنه بنفس اليوم أو اليوم التالي لتقديم الاعتراض، ويبدأ ميعاد الطعن من تاريخ إخطار المكلف بقرار اللجنة، أو بعد انتهاء المدة القانونية المقررة للبت في التظلم دون رد⁽¹⁾.

وفي القانون المصري، يبدأ ميعاد الطعن من تاريخ إخطار المكلف بقرار مصلحة الضرائب على تظلمه، أو بعد مرور ثلاثين يوماً من تقديم التظلم دون رد⁽²⁾.

أما في القانون الجزائري، فيبدأ ميعاد الطعن من تاريخ رد الإدارة الضريبية على الشكوى، أو بعد مرور ستة أشهر دون رد، ويُعد السكوت بمثابة رفض ضمني⁽³⁾.

(1) انظر المادة (117/ب) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م، والمواد (161-165) من اللائحة التنفيذية.

(2) انظر المواد (55) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم (206) لسنة 2020م.

(3) انظر المواد (80-90) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري رقم (05-16) لسنة 2005م.

وتلاحظ الباحثة أن المشرع اليمني لم يُحدد أجلاً لإحالة التظلم إلى اللجان، وهو ما قد يُطيل إجراءات الفصل في النزاع، بخلاف التشريعين الجزائري والمصري اللذين ربطا ميعاد الطعن بآجال واضحة لإدارة الضرائب في الرد.

3- إمكانية تعديل أو سحب القرار الضريبي محل التظلم:

يثار تساؤل مهم حول ما إذا كانت الإدارة الضريبية تملك صلاحية تعديل أو سحب القرار الضريبي موضوع التظلم خلال المرحلة الإدارية وقبل إحالة النزاع إلى اللجان المختصة، تختلف الإجابة عن هذا التساؤل باختلاف النظم القانونية لكل دولة، كما يأتي:

أ- في القانون اليمني والمصري:

لا تملك مصلحة الضرائب صلاحية تعديل أو سحب القرار الضريبي بمجرد تقديم التظلم الإداري، فالتظلم كما سبق بيانه، لا يُعد مرحلة مستقلة للفحص أو إعادة التقدير، بل هو إجراء شكلي يهدف إلى إحالة النزاع مباشرة إلى اللجان المختصة. وبناءً عليه، يظل النزاع معلقاً حتى يتم النظر والفصل فيه من قبل لجنة التسوية أو لجنة الطعن. في التشريع اليمني، يمكن الرجوع إلى المادة (117/ب) من قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010 وتعديلاته، وكذلك المواد (161-165) من اللائحة التنفيذية.

أما في التشريع المصري، فيتم إحالة الطعون المقدمة من المكلفين إلى لجان داخلية للفصل فيها، ولا تملك مصلحة الضرائب صلاحية تعديل أو سحب القرار الضريبي بمجرد تقديم التظلم الإداري⁽¹⁾.

ب- في القانون الجزائري:

تتمتع الإدارة الضريبية بصلاحية تعديل أو سحب القرار الضريبي خلال مرحلة نظر الشكوى أو الاعتراض؛ إذ ينص قانون الإجراءات الجبائية رقم (16-05) لسنة 2005م على أن المكلف يمكنه تقديم شكوى للإدارة الضريبية، وللإدارة.

ثانياً- الآثار العملية والواقعية للتظلم الإداري:

(1) انظر نص المادة (56) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم (206) لسنة 2020م.

يُسهّم التظلم الإداري في تقليل المنازعات، وتعزيز ثقة المكلف بالإدارة، وخفض التكاليف والإجراءات، وسيتم تناول هذه الآثار تفصيلاً فيما يأتي.

1- تقليل عدد المنازعات الضريبية المحالة إلى اللجان أو المحاكم:

يتعيّن على الإدارة الضريبية متى ما توفرت لديها القدرة على الفصل في النزاع، أن تبادر إلى حسمه إدارياً في أقرب وقت ممكن، قبل أن يتطور إلى مرحلة قضائية؛ إذ إن سرعة البتّ في التظلم تساهم في تقليل فرص استمرار النزاع وتوسّعه، ومع ذلك، فقد توجد بعض الحالات التي تستوجب بطبيعتها عرضها أمام القضاء، غير أن هذه الحالات يجب أن تبقى استثناءً محدوداً؛ حيث إن الغالبية العظمى من المنازعات يمكن إنهاؤها إدارياً عبر التزام الإدارة بالبت المبكر في التظلمات، وحتى في الحالات التي يصعب فيها التوصل إلى اتفاق كامل بشأن الوقائع، يبقى هناك مجال للحسم الإداري، لا سيما عندما تكون المسائل القانونية واضحة ومحددة، الأمر الذي يُسهّم في تقليص نطاق النزاع وتخفيف حدّته قبل أن يصل إلى مرحلة الطعن القضائي⁽¹⁾.

2- تعزيز ثقة المكلف بالإدارة الضريبية:

إن الجهل أو ضعف فهم الحقوق والالتزامات من قبل كلٍ من المكلفين والإدارة الضريبية قد خلق فجوة في الثقة بينهما، والواقع والتطبيق العملي يؤكدان وجود اختلاف ونزاع بين الإدارة الضريبية والمكلف⁽²⁾. وبالمقابل يعدّ التظلم الإداري أو المطالبة الإدارية المرحلة الأولى من مراحل الطعن، وهو آلية فعالة لتسوية الخلافات بين الإدارة الضريبية للمكلفين والناشئة عن الضريبة؛ إذ تسهم في تخفيف العبء على القضاء، وعدم إتهال كاهله بالقضايا، علاوة على ذلك، عندما يجد المكلف بأن الإدارة تراجع قراراتها، وتُصغي إلى تظلماته، فهذا يعزز الشعور بالإنصاف، ويُسهّم في تحسين العلاقة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلفين⁽³⁾.

3- خفض التكاليف والإجراءات على المكلف والدولة:

(1) Thuronyi Victor & Espejo, Isabel, How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With? IMF Tax Law Note, Legal Department, December 2013, pp. 9–10.

(2) سليمان عزيز الفندي، التزامات الإدارة الضريبية ومكلفي الضريبة في ظل قانون ضريبة الدخل، مجلة جامعة البعث، كلية الحقوق، جامعة دمشق، حمص - سورية، المجلد 44، العدد 6، 2022، ص112.

(3) إحسان بن داود، التظلم الإداري في المنازعات الضريبية، مرجع سابق، بدون ترقيم.

مقارنة بالطعن القضائي، تُعد الإجراءات الإدارية مثل التظلم أقل تكلفة من حيث الرسوم والإجراءات، ولا تستلزم أداء الرسوم القضائية وأتعاب المحاماة أو الخبراء، ويوفر التظلم الإداري وقتاً ثميناً؛ إذ يُمكن أن يُحسم النزاع في إطار زمني معقول، بينما قد يستغرق النزاع أمام القضاء سنوات⁽¹⁾.

الخاتمة:

توصلت الدراسة إلى أن التظلم الإداري يمثل وسيلة فعّالة لحماية حقوق المكلفين، وضمان الالتزام بالواجبات الضريبية، ويسهم في تسوية المنازعات بسرعة وشفافية قبل اللجوء إلى القضاء، وأظهرت الدراسة أن هناك قصوراً في تنظيم التظلم الإداري في كل من اليمن ومصر؛ حيث تحتاج القوانين والإجراءات إلى تحديث؛ لضمان وضوح الحقوق والواجبات وتحقيق العدالة الضريبية بشكل أفضل، مع الاستفادة من التجارب المقارنة لتحسين فاعلية النظام الإداري الضريبي، وبناءً على ذلك، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات، يمكن تلخيصها كما يأتي:

أولاً- الاستنتاجات:

1. النظامان اليمني والمصري لم يمنحا الإدارة الضريبية صلاحية مراجعة قراراتها عند تقديم التظلم؛ حيث يُحال التظلم مباشرة إلى اللجان المختصة دون المرور بمرحلة فحص إداري أولي، ما يؤدي إلى إطالة أمد النزاع وزيادة الأعباء على المكلفين، وعلى النقيض من ذلك، يمنح النظام الجزائري الإدارة صلاحية فحص التظلم قبل إحالته، بما يسمح بتصحيح الأخطاء، وتحقيق قدر أعلى من المرونة الإدارية.
2. النصوص القانونية اليمنية افتقرت إلى الطابع الإصلاحية للتظلم الإداري؛ إذ تعامل المشرع معه كمرحلة شكلية سابقة على القضاء، في حين منحه المشرع الجزائري دوراً محورياً في تسوية الخلافات الضريبية وتحقيق العدالة الإدارية.
3. غياب قانون إداري مستقل في اليمن جعل المرجعية عند قصور النصوص الضريبية تعود إلى القواعد العامة في قانون المرافعات والقانون المدني، بخلاف مصر والجزائر اللتين تتميزان بإطار قانوني إداري أكثر تحديداً ووضوحاً، ما يجعلهما أكثر دعماً للقانون الضريبي في معالجة المنازعات.

(1)إحسان بن داود، التظلم الإداري في المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 143.

4. النظامان اليمني والجزائري أكثر وضوحًا في تحديد الشروط المالية لقبول التظلم مقارنة بالنظام المصري؛ إذ يشترط القانون اليمني سداد المبلغ المعترف به قبل النظر في التظلم، بينما لم ينص التشريع المصري صراحة على هذا الشرط، في حين أوجب القانون الجزائري دفع نسبة 20% من المبلغ المتنازع عليه مع تقديم ضمان مالي.

ثانيًا - التوصيات:

1. توصي الدراسة بتحديث التشريعات الضريبية اليمنية، بما يكفل أن تكون مرحلة التسوية الإدارية ذات طبيعة إصلاحية حقيقية لحل المنازعات، ولا تقتصر على مجرد إجراء شكلي يسبق اللجوء إلى القضاء، ومتاحة بسلاسة لجميع المكلفين.
2. توصي الدراسة بضرورة تعديل التشريع اليمني والمصري، بما يتيح للإدارة الضريبية صلاحية فحص التظلمات قبل إحالتها إلى اللجان المختصة، بما يضمن معالجة الخلافات البسيطة في مرحلة مبكرة، ويسهم في تقليص النزاعات وتحقيق السرعة في الفصل الضريبي.
3. توصي الدراسة المشرع اليمني بسنّ قانون إداري عام يُنظم القواعد والإجراءات التي تحكم عمل الجهات الإدارية، والفصل في المنازعات الإدارية بمختلف أنواعها، بما يسهم في توحيد المرجعية القانونية، وتعزيز ضمانات المكلفين والأفراد، والحد من التباين الناتج عن الرجوع إلى القواعد العامة في قانون المرافعات المدنية والتجارية أو القانون المدني.
4. توصي الدراسة بنشر الوعي الضريبي لدى المكلفين عبر حملات تثقيفية ووسائل إعلامية؛ لتقليل المنازعات الناتجة عن الجهل بالإجراءات والالتزامات الضريبية.

المراجع:

أولاً - المراجع العربية:

أ - المعاجم والموسوعات:

1. جمال الدين محمد بن مكرم ابن منظور، لسان العرب، بيروت: دار صادر، بدون تاريخ، مجلد 5.
2. مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط، القاهرة: دار الدعوة، الطبعة 3، بدون تاريخ، مجلد 2.

3. محمد بن أبي بكر الرازي، مختار الصحاح، ط 1، مكتبة لبنان، بيروت- لبنان، 1986م.

ب- الرسائل العلمية:

1. إيمان ملال، منازعة الوعاء الضريبي: المرحلة الإدارية، رسالة ماجستير، جامعة سعيدة، الجزائر، 2020.

2. تيت عامر، التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء والتحصيل الضريبي: دراسة حالة بمركز الضرائب برج بوغريج، رسالة ماجستير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، الجزائر، 2022.

3. بن ساسي حيزية، الشكاية الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2014.

4. سعاد زموري، التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2019.

5. سلامي العيد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة زيان عاشور، الجزائر، 2017.

6. صهيب ياسر محمد شاهين، التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2016.

7. عبد الحق فيكري الكوش، التظلم الإداري في القانون العام المغربي، رسالة ماجستير، جامعة القاضي عياض، المغرب، 2018.

8. عبد الله ضمن المهندي، التظلم الإداري في دعوى الإلغاء في التشريع القطري، رسالة ماجستير، جامعة قطر، قطر، 2020.

9. فادي نعيم جميل علاونة، مبدأ المشروعية في القانون الإداري و ضمانات تحقيقه، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011.

10. محمد حسين إحسان إرشيد، التظلم الإداري كسبب لانقطاع ميعاد رفع دعوى الإلغاء، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2016.

11. هبال مصطفى ومحمد الأمين خمقاني، المنازعات الجبائية كآلية للتسيير الجبائي في البيئة المحاسبية الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2024.

12. هيري بشرى وسفيان حميدو، تسوية المنازعات الضريبية وأثرها على التحصيل الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب الولائية لولاية أدرار، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية، الجزائر، 2016.

ت-الدراسات والأبحاث والمحاضرات:

1. آلدين محمد الجليلي بوزيد، التظلم الإداري في قواعد المرافعات أمام ديوان المظالم، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، السعودية، المجلد 28، العدد 1، 2014.

2. سليمان عزيز الفندي، التزامات الإدارة الضريبية ومكلفي الضريبة في ظل قانون ضريبة الدخل، مجلة جامعة البعث، كلية الحقوق، جامعة دمشق، المجلد 44، العدد 6، 2022.

3. محمد إبراهيم أحمد الشافعي، التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية: دراسة مقارنة بين القانونين الإماراتي والمصري، مجلة الشريعة والقانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد 35، العدد 87، 2021.

4. محمد إبراهيم حميد، التظلم الإداري: دراسة مقارنة، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، مصر، المجلد 15، العدد 7، 2020.

5. محمد بن أعراب، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، جامعة محمد لمين دباغين - سطيف 2، الجزائر، 2023.

6. مصطفى عبد العزيز شاهين، المنازعات الضريبية في لجان الطعن الضريبي، مجلة البحوث المالية والضريبية، القاهرة - مصر، العدد 9، 2001.

7. نجم الأحمد، التظلم الإداري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 29، العدد 3، 2013.

8. وصفي محمود الخريسات، الاعتراض الإداري لتسوية المنازعات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الأردني، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الشرعية والقانونية، الأردن، 2020.

ث- القوانين والتشريعات والوثائق والمستندات:

1. دستور الجمهورية اليمنية.

2. قانون ضريبة الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010 وتعديلاته.

3. اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010.



4. قانون المرافعات والتنفيذ المدني اليمني رقم (40) لسنة 2002.
5. قانون الإجراءات الجزائية اليمني رقم (13) لسنة 1994.
6. القانون المدني اليمني رقم (14) لسنة 2002.
7. قانون السلطة القضائية اليمني رقم (1) لسنة 1991.
8. قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم (206) لسنة 2020م.
9. اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020 م .
10. قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته.
11. القانون المدني المصري رقم (131) لسنة 1948.
12. قانون مجلس الدولة المصري رقم (47) لسنة 1972.
13. قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري رقم (13) لسنة 1986م.
14. قانون الإجراءات الجبائية رقم (05-16) لسنة 2005 الجزائري وتعديلاته.
15. قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري رقم (08-09) لسنة 2008.

المواقع:

1. الملك عبد الله الثاني، سيادة القانون أساس الدولة المدنية، الموقع الرسمي لجلالة الملك عبد الله الثاني، 2016، تم الدخول في 20 فبراير 2025، متاح على:

سيادة-القانون-أساس-الدولة-
<https://kingabdullah.jo/ar/discussion-papers/>
المدنية

ثانياً- المراجع الأجنبية:

أ- الدراسات والأبحاث:



1. Thuronyi Victor & Espejo, Isabel, *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?* IMF Tax Law Note, Legal Department, December 2013.

ب-القوانين والتشريعات والوثائق والمستندات

1. *Code Général des Impôts (CGI)*, Articles R190-1 to R190-3 and R*196-1 et seq, République Française.
2. *Code de Justice Administrative (CJA)*, Articles R421-1 to R421-5, République Française.
3. *Administrative Procedure Act (APA)*, 5 U.S.C. §§701-706 (1946), United States of America.