مقدمـــــــــة :

في إطار الإصلاحات الإدارية والمالية التي تشهدها الجمهورية اليمنية شكلت الإصلاحات الضريبيـــة جوهر هذه الإصلاحات من خلال تحديث التشريعات الضريبية والتي مثلت قاعدة هامة وأساسية تزامناً مع تطوير الإدارة الضريبية وأتمتة العمل الضريبي من خلال إعادة هيكلة النظام الضريبي ، حيث تمحورت الإصلاحات الضريبية بالاتي:

- **تحديث الهيكل الضريبي والإداري .**
- **تبسيط الإجراءات الضريبية .**
- **تعزيز نظام الربط الذاتي (التقدير الذاتي) .**
- **حوسبة العمل الضريبي .**
- **التحول من الفحص الضريبي الشامل إلى الفحص الضريبي بالعينة .**

وقد قطعت الإدارة الضريبية شوطاً متقدماً في تنفيذ هذه الإصلاحات ومع ذلك لا تزال العديد من المهام ينتظر إنجازها .

الإطار العام للدراسة :

تحتل هذه الورقة أهمية متزايدة انطلاقاً من أهمية الفحص الضريبي الذي يشكل حجر الزاوية في تحقيق وزيادة الإيرادات الضريبية في ظل مبدأ العدالة الضريبية و تزامناً مع مسيرة الإصلاح الضريبي الذي يشكل احدها تطوير نظام الفحص الضريبي من خلال الانتقال من نظام الفحص الشامل إلى الفحص بالعينة وفي ظل تبادل الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية وتحديداً الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين ومنحها الاستقلالية في اتخاذ القرارات الإدارية إذ أن الواقع اثبت سواء في الجمهورية اليمنية أو في العديد من الدول إن ما يفوق (80%) من الإيرادات الضريبية يتحقق من الضريبة المدفوعة من كبار المكلفين والذين يمثلون أقل من 20% من المجتمع الضريبي والعكس من ذلك فأن ما يقل عن 20% من الإيرادات الضريبية يتحقق من 80% من صغار ومتوسطي المكلفين وهؤلاء المكلفون (كبار المكلفين)هم من يطبق عليهم نظام الفحص الضريبي بالعينة .

وفي سياق ذلك فإن الورقة ستعرض ثلاث محاور أساسية هي :

- **المحور الأول : موجز عن البنية الهيكلية للنظام الضريبي.**
- **المحور الثاني : استعراض ماهية الفحص الضريبي وأساليب تطبيقه .**
- **المحور الثالث : أسس وقواعد الفحص الضريبي في ج.ي في ظل القوانين النافذة .**

❖ المحور الأول - البنية الهيكلية للنظام الضريبي في الجمهورية اليمنية :

يصنف النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية إلى ضرائب ورسوم مباشرة وضرائب ورسوم غير مباشرة وهذه الضرائب صـــادرة بموجـــب القوانـــين الضريبيـــة تمشيـــاً مـــع القاعـدة القانونيـــة "لا ضريبة إلا بقانون ".

▪ الضرائب والرسوم المباشرة :

وتتمثل في الضرائب النوعية والرسوم المباشرة وهي :

- **ضريبة الأرباح التجارية والصناعية : ضريبة سنوية على الأعمال والمنشآت التجارية والصناعية والخدمية والصناعات الاستخراجية وأعمال ومنشات النقل والشحن والتفريغ والتعبئة والتغليف وُتفرض من واقع الربح الضريبي على القطاع العام والمختلط وشركات الأموال وشركات الأشخاص والمنشات الفردية والمنشآت الأجنبية العاملة في اليمن بواقع 35% .**

- ضريبة الأجور والمرتبات وما في حكمها : تفرض على إجمالي ما يحصل عليه المكلف من مرتب أساسي وبدل مختلفة ومزايا نقدية وعينة ويستثنى من البدل ما يتعلق بطبيعة العمل .
- بواقع نسب تصاعدية وفقاً لشرائح الدخل (10- 20%) للمقيم بعد حد الإعفاء الشهري 3000 ريال ولغير المقيم (10- 35%) .
- الضريبة على الريع العقاري والمبيعات العقارية : تفرض الضريبة العقارية على الدخل الناتج من تأجير العقارات وبواقع إيجار شهر عن كل عام أما المبيعات العقارية فتفرض عليها ضريبة من واقع القيمة البيعية للعقارات وبواقع 3%.

تجدر الإشارة إلى أن قانون ضرائب الدخل الجديد قد خفض معدلات الضريبة تماشياً مع تحقيق العدالة الضريبيـــة وبهـدف توسيع قاعدة الوعاء الضريبي وتبسيط الإجراءات الضريبية لتكون معدلات الضريبة على النحو الآتي :

- ضريبة الأرباح التجارية 15-20% .
- ضريبة الأجور والمرتبات حد الإعفاء عشرة ألف ريال وبشرائح 10-15% .
- ضريبة المبيعات العقارية 1% من القيمة البيعية .

- ***<u>الضرائب والرسوم غير المباشرة :</u>***

وتشمل مجموعة الضرائب غير المباشرة المتمثلة في :-

1. ضريبة عامة على المبيعات: تفرض على السلع المنتجة والمصنعة محلياً وفقاً لنوعيتها سواء أكان إنتاجها كلياً أو جزيئاً وتحتسب من واقع قيمة الكميات المنتجة والمصنعـــة والسلع المستوردة للبيع وبنسبة 5% من سعر البيع ، كما تفرض على استهلاك المشتقات النفطية بموجب جداول ضريبية ملحقة بالقانون ورسوم تذاكر السينما وضريبة استهلاك القات .
2. الرسوم الجمركية : وتشمل الضرائب والرسوم الجمركية المفروضة على الواردات وتختلف باختلاف وتنوع السلع المستوردة وهذه الضرائب والرسوم تفرض بموجب جداول ضريبية ملحقة بقانون الجمارك .

❖ <u>المحور الثاني - ماهية الفحص الضريبي وأساليب تطبيقه :</u>

الفحص الضريبي عبارة عن نظام البحث والتقصي الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي يتضمنها الإقرار الضريبي الذي تقدمه المنشاة للإدارة الضريبية المختصة بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرار لنتيجة تلك العمليات وفقاً لمتطلبات التشريع الضريبي.

والفحص الضريبي يعتبر محققا لغرض خاص يتضمن فحص حسابات الممولين والمنشآت والشركات بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة ,حيث يقوم الفاحص بالتأكد من أن الميزانية تعبَر عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة ,إن الحسابات الختامية تبين حقيقة أرباح المنشأة وتحتوى على نتائج كافة العمليات التي قامت بها خلال الفترة على اختلاف أنواعها وإن ذلك كله قد تم طبقاً لما تقضى به التشريعات الضريبية.

ولإيضاح جوهر الفحص الضريبي وفقاً للتشريع الضريبي اليمني سنعرض أساليب الفحص عامة مدخلاً لاستعراض الأساليب المتبعة لدى الإدارة الضريبية اليمنية .

- ***أساليب الفحص الضريبي :***

أجمع عدد من الباحثين على تحديد أساليب الفحص الضريبي بالاتي :

- **الفحص الضريبي الشامل .**
- **الفحص الضريبي ألاختباري .**
- **الفحص الضريبي التحليلي .**
- **الفحص الضريبي بالعينة .**
- **الفحص الضريبي التقديري .**

1- الفحص الضريبي الشامل :

يقوم الفحص الضريبي الشامل على أساس فحص جميع القيود الواردة في الدفاتر وكافة المستندات والترحيلات والجمع والترصيد ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للتحقق من أن جميع العمليات مثبتة بانتظام وأنها صحيحة وأن جميع الدفاتر والسجلات وما ورد بها من حسابات أو بيانات سليمة وليست بها أية أخطاء أو غش أو تلاعب .

وبعد الانتهاء من فحص الإقرارات والمستندات والدفاتر والسجلات يقوم الفاحص الضريبي بإعداد تقرير بنتيجة الفحص التي تسفر عن إحدى الحالات التالية :

*** الحالة الأولى : اعتماد ما جاء بإقرارات المكلف بعد التحقق من صحتها ومطابقتها لما جاء بالمستندات والدفاتر والسجلات المنتظمة وبالتالي تكون الضريبة التي تظهرها الإقرارات المقدمة و التي قام بتوريدها المكلف إلى مصلحة الضرائب سليمة.**

*** الحالة الثانية : إذا تبين للفاحص الضريبي أن الإيرادات التي احتواها الإقرار المقدم من المكلف تختلف عن ما ورد بسجلاته لزم التعديل والربط الإضافي حيث تنحصر الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى تعديل الضريبة الواردة بالإقرارات التالية :**

1. **الخطاء في احتساب الإيرادات ووعاء الضريبة .**
2. **الخطاء في احتساب قيمة الضريبة .**
3. **المبالغة في احتساب النفقات أو أظهار نفقات غير واجبة الاحتساب ضريبياً .**

2- الفحص الضريبي الاختباري :

الفحص الضريبي ألاختباري يقتصر على اختيار فترات محددة خلال السنة موضع الفحص والقيام بمراجعة العمليات التي تمت فإذا تبين أن هذه العينة خالية من الخطأ أو الغش فأنه يحق للفاحص أن يفترض صحة بقية العمليات الأخرى التي لم يتم فحصها .

وهذا النوع من الفحص الضريبي يفضل لدى عدد من الفاحصين عند فحص إقرارات كبار المكلفين نظراً لضخامة النشاط وكثرة العمليات بشكل ملحوظ مما يتعذر فحص جميع هذه العمليات فحصاً شاملاً علاوة على أن الفحص الشامل لا مجال له طالما أن هناك نظاماً دقيقا ً للرقابة الداخلية يطمئن الفاحص إلى صحته والاعتماد عليه .

3- الفحص الضريبي التحليلي :

ُيعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفحص التحليلي " بأنه نوع من اختبارات التحقق الأساسية للبيانات والمعلومات المالية التي يتم أداؤها عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات "

كما يعرفه البعض بأنه عبارة عن دراسة تهدف إلى تحليل الاتجاهات والمؤشرات الجوهرية التي تهتم بتقرير فحص التقلبات والبنود غير العادية.

ويهدف الفحص التحليلي إلى :

- التعرف على طبيعة عمل المنشأة موضوع الفحص .
- تحديد مدى اختبارات العمليات والأرصدة .
- تحديد المجالات التي تتطلب مزيداً من الفحص .
- تحديد مجالات المخاطرة المتوقع حدوثها .
- تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الفحص .

<u>و يتم تنفيذ الفحص التحليلي من خلال الطرق آلاتية:</u>

- طريقة تحليل الاتجاه: هو الأكثر استخداماً بين أساليب الفحص التحليلي ويتم تنفيذه من خلال تحليل التغيرات في بند معين من بنود القوائم المالية خلال الفترات المحاسبية المختلفة لمعرفة اتجاه البند .
- طريقة المتوسط الموزون: و تستخدم هذه الطريقة لتحديد أوزان الفترات عن طريق ترتيبها من الأقدم إلى الأحدث ، وذلك بضرب المتغيرات الخاصة بالفترات المختلفة في الوزن المناسب الذي يحدده الفاحص حسب خبرته الشخصية .
- طريقة التحليـــل المالـــــي : وهذه الطريقة تتمثل في دراسة القوائم المالية بعد تبويبها التبويب الملائم واستخدام أساليب فنية رياضية وإحصائية ، بهدف إيجاد الارتباطات بين عناصر القوائم المالية والانحرافات التي تطرأ على هذه العناصر خلال فترة واحدة أو عدة فترات ، وأثره على الهيكل المالي لحسابات المنشأة موضع الفحص .

<u>4- الفحص الضريبي بالعينة :</u>

يقصد بالفحص الضريبي بالعينة أن تخضع نسبة معينة من الإقرارات الضريبية المقدمة لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة في حين تقبل بقية الإقرارات بالحالة التي أعدت عليها وبدون فحص .

ونظراً لإتباع هذا الأسلوب لدى الإدارة الضريبية اليمنية كان لزاماً علينا التوسع في تبيان ضوابطة ومؤشراته .

ضوابط ومؤشرات أسلوب الفحص الضريبي بالعينة :

يتطلب تطبيق أسلوب الفحص الضريبي بالعينة وجود ضوابط و مؤشرات في اختيار عينة الإقرارات الضريبية محل الفحص .

ومن أهم الضوابط والمؤشرات الممكن مراعاتها مايلي :

- مدى وجود تحفظات من جانب مراقب الحسابات على الإقرار الضريبي وما يلحق به من قوائم مالية الأمر الذي يوحي بتحفظات معينة .
- مدى مصداقية الدفاتر في السنة السابقة لتقديم الإقرار أو أخر سنة تم بشأنها الربط النهائي .
- مدى تجاوز رقم الإعمال أو قيمة رأس المال المستثمر عن حجم معين .
- مدى التباين في نتيجة النشاط عن السنة موضوع الفحص ونتيجة النشاط عن السنة السابقة سواء من واقع الإقرار أومن واقع الربط النهائي .
- ما إذا كان المكلف مستجداً أي لم تسبق محاسبته من قبل .

- مدى تناسب نسبة إجمالي الربح لنشاط معين من واقع الإقرار مع نسبة إجمالي الربح لمنشآت مماثلة والتي يتم تحديدها من واقع دراسات علمية وميدانية .

إن الفحص باستخدام العينة يتم على أساس حصر مجتمع الفحص وهم المكلفين الذين تقدموا بإقرارات ضريبية على أن يكون الهدف منه هو التأكد من مدى سلامة الضريبة المستحقة من واقع الإقرارات الضريبية المختارة كعينة وتجدر الإشارة إلى أن الفحص بالعينة حقق العديد من المميزات والفوائد من خلال خفض الوقت والجهد اللازمين لإتمام عملية الفحص كما خفض الكلفة ودفع المكلفين على الالتزام الطوعي محققاً مردوداً جيداً في ظل رقابه فعالة كما ساعد على تسهيل الإجراءات موفراً الجهد و مخففاً الأعباء الإدارية.

وكنتيجة لفحص الإقرارات بالعينة يمكن استخلاص احد الأمرين :-

الأول : أن يكون الإقرار حقيقياً أو بوجود فارق مقبول بين الضريبة المتوقعة وضريبة الإقرار نتيجة ظروف معينة تعرضت لها المنشأة أدت إلى خفض هذه الضريبة وبالتالي فالإقرار سليماً.

الثاني : أن يكون الإقرار غير معبراً عن نتائج النشاط والمركز المالي وفي هذه الحالة يتم تعديل مؤشر الضريبة المستحقة .

إلا أنه وبالرغم من المميزات التي أبرزها نظام الفحص بالعينة فإن هناك بعض الأخطاء التي تنتج من تطبيق هذا النظام وهي أخطاء شائعة يمكن أن تجابه أي نظام للفحص.

ولنظام الفحـــص بالعينة آلية معينة في تحديد العينة وهي تشـــمل تقســـيم مجتمع المكلفين وترتيبهم وفقاً للأسس الآتية:

- الترتيب الهجائي: أي وفقا للحروف الهجائية ومنه يمكن التعرف على حجم مجتمع المكلفين أجمالاً من خلال الترتيب المنطقي للمكلفين في كل فروع النشاط .
- الترتيب النوعي: يتم من خلال ترتيب للنشاط بحسب تواجد الفروع جغرافياً وتحديد طبيعة أنشطتهم وتقسيمهم بحسب الأنشطة .
- الترتيب النوعي للإقرارات : ويتم ترتيبه من خلال استناده إلى حسابات منتظمة أو تقديرية -الترتيب بحسب نوع التكليف : ويتم من خلال تقسيم المكلفين إلى كبار المكلفين ومتوسطي المكلفين و صغار المكلفين.

ولتطبيق أي أساس يتطلب دراسة عدد من المتغيرات الهامة ليتم أخذها في الحسبان عند تحديد حجم العينة وهذه المتغيرات هي عدد المكلفين وعدد الفاحصين وحجم النشاط الاقتصادي الخاضع للضريبة
ثم توزيع العينة المختارة على أساس نوعية النشاط داخل كل الفروع وذلك بتوسيط عدد المكلفين في كل نشاط في تلك الفروع وهذه العينة يتم تحويلها إلى عينة حسابات عن طريق الاختيار العشوائي .

5- الفحص التقديري :

هو أحد طر ق التحاسب الضريبي يستخدم في عدة حالات أهمها :

- في حالة أن يقدم المكلف إقراراً ضريبياً لا يستند على حسابات وسجلات منتضمة .
- في حالة صعوبة وجود بيانات كافية أو دقيقة عن نشاط المكلف أو تقديم بيانات غير سليمة لا تساعد على تحديد حجم الضريبة المستحقة.
- في حالة إهدار حسابات ودفاتر المكلف مما يعطي للضرائب الحق القانوني في عدم الاعتداد بها.

وفي كل الحالات فأن التحاسب الضريبي ينبغي إن يبني على أساس معين في التقدير للوصول إلى صافي الربح الخاضع للضريبة "تقديرياً" والتي تستند إلى جمع وتحليل أكبر قدر ممكن من البيانات

والمعلومات التي ممكن جمعها بالمعاينة لتحديد رقم الأعمال ومعرفة طبيعة النشاط وعدد الموظفين والعاملين والمعلومات الواردة من الغير إن وجدت .

وعموماً فـــإن العوامل المشتركة في القوانين الضريبة بهدف التحاسب الضريبي على أساس التقدير يتمحور فيما يلي :

- تقدير رقم الأعمال للوصول إلى حجم المبيعات أو الإيرادات المحققة .
- تقدير مجمل الربح والذي يتوافق وطبيعة النشاط وحجمه من خلال الوصول إلى عدد من المؤشرات التي تخدم هذا الغرض .
- تحديد المصاريف المعترف بها كما تحدده القوانين الضريبة النافذة كنسبة معينة من مجمل الربح .
- الاستئناس بأية مؤشرات كمية تساعد الفاحص في التقدير .
- أية معلومات أخرى .

❖ المحور الثالث - أسس وأساليب التحاسب الضريبي وفقاً للتشريع الضريبي اليمني :

أجاز المشرع اليمني لمصلحة الضرائب القيام بمراجعة الإقرارات وإدخال التعديلات عليها أن لزم الأمر ويستوي في ذلك الإقرارات المقدمة لمكلفي ضرائب الدخل أو الإقرارات المقدمة لمكلفي الضريبة العامة على المبيعات وقد تضمنت اللوائح والتعليمات الإجراءات اللازمة لذلك ولان الإجراءات شبه متطابقة فسوف نركز العرض على فحص أقرارات ضرائب الدخل حيث أن القانون رقم (31) لعام 91م المعدل بالمادة(67) تنص على أن " لمصلحة الضرائب الحق في مراجعة وتدقيق وتصحيح الإقرار وإذا ظهر من خلال ذلك أن الإقرار لا يشمل ما أشارت إليه المادة (66) من هذا القانون أعدت أخطاراً بذلك وتدعوه لحضور جلسة لمناقشة ما توصلت إليه ".

كما صدر قرار نائب رئيس الوزراء ووزير المالية رقم (7) لعام 2004م بشأن الربط الذاتي لضرائب الدخل على كبار المكلفين والذي أشار في المادة (6) على ما يلي :

- تتم المراجعة والتدقيق سواء كانت شاملة أم جزئية على أساس انتقائي يقوم على تقييم المخاطر وبما يعزز الالتزام الطوعي بالتقييم الذاتي الدقيق من قبل المكلفين وفقاً لأحكام القانون ب- تقوم الإدارة الضريبية (مكتبياً) بتحليل مكونات وبيانات الإقرارات ومرفقاتها وما يتوفر لديها من معلومات وعلى أساس تقييم المخاطر يتم اختيار المكلفين الذين ستشملهم برامج التدقيق والمراجعة وفقاً للمعايير الموضوعة لذلك .

يمكن الإشارة إلى أسس وقواعد التحاسب الضريبي وفقاً للقوانين الضريبية السائدة في الجمهورية اليمنية بأسلوبين أساسين هما :

1- أسلوب الفحص الضريبي بالعينة : ويطبق هذا الأسلوب على كبار المكلفين والذين يمسكون حسابات منتظمة .

2- أسلوب الفحص التقديري : ويطبق على مقدمي الإقرارات والذين لا يمسكون حسابات منتظمة وهم يمثلون متوسطي وصغار المكلفين.

1) **أسلوب الفحص الضريبي بالعينة :**

الأسس التي يعتمد عليها في عملية الفحص بالعينة ووفقاً للتشريع الضريبي اليمني :

حددت المواد (11-14) رقم (30) لعام 91م وتعديلاته إلزاما على كل المكلفين بضريبة الأرباح أن يقدموا إقراراتهم إلى الإدارة الضريبة المختصة استناداً إلى نصوص المواد الآتية :

مادة (11) : تحتسب ضريبة الإقرار لجميع المكلفين الذين يمسكون الدفاتر التجارية من واقع ميزانياتهم وحساباتهم الختامية بشرط أن تكون معمدة من محاسب قانوني .

مادة (12) : على شركات الأموال أن تقدم إلى مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إقرار الجمعية العمومية للحساب السنوي أو خلال ثلاثين يوماً من آخر تاريخ يقضي قانون الشركات بضرورة تصديق الجمعية العمومية عليه وعلى أن لا يتجاوز ذلك نهاية شهر أبريل من السنة التالية إقراراً مبيناً به مقدار أرباحها أو خسائرها ومعتمداً من أحد المحاسبين القانونين وعلى أن يكون مصحوباً بصورة من الحسابات الختامية والميزانية وكشف ببيان الإهلاكات التي أجرتها المنشأة وبيان المبادئ المحاسبية التي بنيت عليها جميع الأرقام الواردة بالإقرار ويجب أن تكون هذه المستندات و الأوراق موقعة من المحاسب القانوني بما يفيد أنها تمثل المركز المالي الحقيقي للمنشأة .

مادة (13) : على جميع المكلفين الذي يمسكون دفاتر تجارية أن يقدموا إلى مصلحة الضرائب في ميعاد غايته الثلاثون من إبريل من كل عام إقرار مبيناً به مقدار أرباحهم أو خسائرهم ومعتمداً من أحد المحاسبين القانونين مصحوباً بصورة من الحسابات الختامية والميزانية وكشف ببيان الاهلاكات التي أجرتها المنشأة وبيان المبادئ المحاسبية التي بينت عليها جميع الأرقام الواردة بالإقرار ويجب أن تكون هذه المستندات والأوراق موقعة من المحاسب القانوني بما يفيد أنها تمثل المركز المالي الحقيقي للمنشأة .

ويطبق هذا الأسلوب على كبار المكلفين الذين يمسكون حسابات منتظمة وفقاً لنظام الربط الذاتي وعلى النحو الأتي :

- **يقدم المكلف الإقرار خلال المدة القانونية وعلى أن يصاحب ذلك تسديداً للضريبة المقر بها عبر أحد البنوك أو نوافذ استلام الحصيلة المعتمدة من قبل الإدارة الضريبية ووفقاً لنظام التوريد المعتمد .**
- **تشكل فرق لاستقبال الإقرارات كل في نطاق اختصاصه وفي نفس اليوم يتم المراجعة الشكلية للإقرار ومرفقاته مع البيانات التاريخية لثلاث سنوات سابقة بما فيها البيانات المتوفرة عن نفس السنة الضريبة وعلى ضوء ذلك يتم اتخاذ القرار وتكون المراجعة الشكلية كالأتي :**

1- أن الإقرار قدم وفقاً للنموذج المحدد .

2- أن الإقرار دفع وختم من المكلف وأعتمد من محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة وحاصل على بطاقة ضريبية سارية المفعول .

ج- أن القوائم المالية تم إعدادها طبقاً لأصول وقواعد المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها .

8- أن جميع المرفقات والإيضاحات الهامة مرفقة مع الإقرار.

تقوم الإدارة الضريبية من خلال إدارة خدمات المكلفين بقبول الإقرار وعلى مسؤولية المكلف (مقدم الإقرار) .

واستناداً إلى نظام الربط الذاتي يتم اختيار العينة المختارة للمراجعة المكتبية وفقاً لأسس الفحص الضريبي بالعينة ، ومن خلال ذلك يتضح للإدارة الضريبية احد الاحتمالين الآتية :

الأول : أن يكون الإقرار الضريبي يعكس حقيقة نشاط المكلف من خلال المقارنة مع المؤشرات ولا يتعارض مع قواعد الربط الذاتي "الطوعي" ,عندها يُمنح المكلف نموذج ربط (5) ويعتبر ربط الضريبة نهائياً.

الثاني : أن يكون الإقرار لا يعكس حقيقة نشاط المكلف وفقاً للبيانات والمعلومات المتوفرة ويتعارض مع قواعد الربط الذاتي " الطوعي " ويتضمن مخالفات لأحكام القانون يحال الإقرار إلى إدارة مراجعة ضرائب الدخل .

تجدر الإشارة إلى إن المراجعة والتدقيق سواء كانت شامله أو جزئية تقوم على أساسين :

- **تقييم المخاطر وبما يعزز الالتزام الطوعي بالتقييم الذاتي الدقيق من قبل المكلفين وفقاً لأحكام القانون وذلك بتحليل مكونات الإقرار وبيانات الإقرار ومرفقاته وما يتوفر لديها من معلومات**
- **على أساس تقييم المخاطر يتم إبلاغ المكلفين الذين سيشملهم برنامج المراجعة المكتبية أو الفحص الميداني وفقاً للمعايير الموضوعة لذلك .**
- **تعد من العوامل التي تشكل مخاطر على الإيراد ويستدعي الأمر معها إلى أن تخضع الحالة لإجراءات المراجعة المكتبية أو الفحص الميداني الشاملة أو الجزئية أو مهام التحري في العوامل آلاتية :**

1- وجود نقص في بيانات ومرفقات الإقرار .

2- وجود تحفظات ذات صلة مباشرة أو غير مباشرة بتحديد الوعاء الضريبي من قبل المحاسب القانوني .

5- لجوء المكلف إلى معالجة بياناته المحاسبية بصورة تتطلب التصحيح أو التعديل على نحو متكرر سنة تلو أخرى .

د- حالات المنشآت الجديدة التي يتطلب الأمر تكوين قاعدة بيانات عنها بصورة كافية .

هـ - وجود اختلافات جوهرية في نتائج تحليل البيانات تؤثر سلباً على احتساب الضريبة .

و - المكلفون الذين يتخلفون عن تقديم الإقرارات أو تسديد الضريبة المستحقة في الموعد المحدد أو يتخلفون عن موافاة الإدارة الضريبية بما تطلبه من مستندات مؤيدة لإقراراتهم.

وفي كل الأحوال يظل المكلف ملتزماً بأحكام القانون حتى ولو تم منحه نموذج (5) ربط وخاضعاً للغرامات والعقوبات والجزاءات والإذعان والامتثال إذا ثبت للإدارة الضريبية لاحقاً عدم صحة الإقرار المقبول وتحقق بأن المكلف أخفى مبالغ تسري عليها الضريبة أو نشاطا أو قدم بيانات غير صحيحة أو استعمال طرقاً احتيالية عندها يتم إجراء الربط الإضافي طبقاً لأحكام القانون.

كما أن الإدارة الضريبة تمتنع عن قبول الإقرارات الضريبية المصادق عليها من محاسب قانوني إذا ثبت أنه صادق على أقرار ثبت عدم شموله على كل الإيرادات والمبالغ الخاضعة للضريبة ومع عدم الإخلال بأي عقوبات وردت بشأن التهرب الضريبي وأحكام قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات والقوائم المالية .

2) الفحص التقديري :

في الجمهورية اليمنية لا يزال قطاع كبير جداً من مكلفي الضرائب غير ملتزمين بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية والتي تساعد الإدارة الضريبية في بيان دخولهم الحقيقية ومراكزهم المالية ونتيجة أعمالهم للتوصل إلى الوعاء الضريبي الصحيح والعادل ولا يقتصر ذلك المسلك على فئة صغار المكلفين والتي تمثل قطاع كبير من مجموع المكلفين بل أن نسبة كبيرة من متوسطي المكلفين وكبار المكلفين الأفراد يفيدون أو يَدعون أنهم لا يمسكون حسابات منتظمة ويطلبون التحاسب الضريبي وفق نظام الربط التقديري ويقدمون إقراراتهم وفقاً لنص المادة رقم (14) من القانون رقم (31) لسنة 91م بشأن ضرائب الدخل والتي تنص ((على سائر بقية المكلفين غير شركات الأموال أن يقدموا إلى مصلحة الضرائب في ميعاد غايته الثلاثون من ابريل من عام إقرار مبينا به مقدار أرباحهم وخسائرهم مع جميع الوثائق والمستندات ويظل المكلف ملزماً

بتقديم الإقرار ولو كان تحديد الأرباح حاصلاً بطرق التقدير .. إلخ)) ورغم أن القانون النافذ حالياً يلزمهم بمسك الدفاتر والسجلات إلا أنه لم يرتب عليهم جزاءات وغرامات لعدم مسك السجلات ولذلك فقد ضل التحاسب والفحص التقديري هو السائد في عملية الفحص ويندرج في إطاره نسبة ... (90%) من إجمالي المكلفين كونه يشتمل على فئتين هما :

أ - الفحص التقديري للمكلفين الذين يقومون بتقديم إقراراتهم الضريبية وفقاً للنظام التقديري وفق لنص المادة(14) من القانون السالف ذكرها وعلى نماذج الإقرارات المخصصة للمكلفين الذين لا يمسكون حسابات منتظمة .

ب - الفحص التقديري للمكلفين الذين لا يقدمون إقراراتهم الضريبية وهذه الفئة في الجمهورية اليمنية كبيرة جداً نتيجة لتدني الوعي الضريبي حيث وأن متوسط من يتقدمون بإقراراتهم الضريبية السنوية في المواعيد القانونية لا يتعدى (25%) من إجمالي مكلفين الملزمين بالإقرارات .

ويتضح مما سبق حجم العبء والمشكلة التي تؤثر في الوصول إلى الأوعية الضريبية الشاملة والعادلة وبالتالي في انخفاض الإيراد لأن الفحص التقديري ومهما كان الحرص والتحري يضل قاصراً وغير شامل لأسباب عده وأهمها ضعف بنية جمع المعلومات هذا من جانب أما الجانب الآخر من المشكلة فهو التعامل بالفحص التقديري مع عدد كبير جداً من المكلفين الذين لا يقدمون إقراراتهم الضريبية في المواعيد القانونية وبكادر قليل العدد وخبرته الفنية محدودة فأن هذا والوضع قد مثل للمصلحة عبئ فني وإداري كبير وأفرز مشكلة التراكمات وفقدان بعض الإيرادات ولمعالجة المشكلة فأن المصلحة بالإضافة إلى التوسع في نشر الوعي الضريبي لدفع أكبر عدد من المكلفين لتقديم إقراراتهم الضريبية وكذلك تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر والسجلات من خلال الأخذ بنظام الربط الذاتي والاعتماد إلى حد كبير على صدقية إقرارات المكلفين المستندة إلى حسابات منتظمة والمعتمدة من محاسب قانون قد اتخذت أكثر من أسلوب للتحاسب الضريبي التقديري من حيث تبسيط خطواته وإجراءاته سواءً للمكلف أو للفاحص الضريبي والآتي بيان لكل أسلوب .

أسلوب الفحص التقديري (إيرادات - مصروفات) :

(1) **حيث يتم التحاسب على أساسه بموجب نصوص القانون *(31)* لسنة *1991*م وتعديلاته بشأن ضرائب الدخل وفق الخطوات التالية :**

أ - يحتسب رقم الأعمال أو قيمة المبيعات السنوية لنشاط الاستيراد كما يلي :

- قيمة البضاعة المستوردة شاملة مصاريف النقل والتأمين من الخارج .
- ويضاف إليها الرسوم الجمركية والعوائد الأخرى .
- يحتسب الإجمالي لقيمة البضاعة والرسوم الجمركية "كلفة المشتريات واجهة البناء ، المنفذ ، المطار
- يضاف إليها الرسوم الجمركية والعوائد الأخرى .
- يحتسب الإجمالي لقيمة البضاعة والرسوم الجمركية " كلفة المشتريات واصلة الميناء ، المنفذ، المطار.
- يضاف إلى الإجمالي مصاريف نقل وتخزين كمخاسير بما لا يقل عن (5%) من كلفة المشتريات .
- يحتسب الإجمالي للوصول إلى كلفة المشتريات واصلة المخازن .
- تحول كلفة المشتريات إلى مبيعات أو إلى رقم الأعمال وفقاً للمعادلة التالية :

(إجمالي قيمة المشتريات × مقلوب النسبة / 100)

---

100 - نسبة الربح

ب - يحتسب رقم الأعمال أو قيمة المبيعات السنوية من المشتريات المحلية كما يلي :

- قيمة البضاعة المشتراة من السوق المحلية .

- يضاف إليها مصروفات النقل والتخزين وبما لا يقل عن (2%) من كلفة البضاعة المشتراة .

- تحول كلفة المشتريات إلى مبيعات أو رقم أعمال وفقاً للمعادلة التالية :

$$\frac{\text{(إجمالي قيمة المشتريات } \times \text{ مقلوب النسبة / 100)}}{\text{(100- نسبة الربح)}}$$

ج - يحتسب أي إيرادات أخرى عارضة يحصل عليها المكلف مثل " الفوائد العمولات..الخ .

د - يحتسب نسب مجمل الربح لكل من تجارة الجملة والتجزئة وفقاً للمجموعات التالية .

المجموعة أو النشاط نوع التجارة	المواد الغذائية الأساسية أرز – دقيق سكر + حليب	المواد الغذائية الأخرى ومواد البناء والمنزلية والصحية والمستلزمات	الأدوية وما في حكمها	السلع والمنتجات الأخرى	موزعي ومصرفي السلع والمنتجات المصنعات كلياً	الإيرادات الأخرى والاستثنائية
تجارة جملة	6%	12%	10%	15%	6%	10%
تجارة تجزئة	10%	15%	20%	20%	10%	10%

هـ- للوصول إلى صافي الربح تحتسب مصاريف إدارية وعمومية بما لا يزيد عن (60%) ويمكن تجاوزها بشروط .

من إجمالي مجموع الربح شريطة تحقق الآتي :

- أن تكون مؤيدة بالوثائق والمستندات وفقاً لأحكام القانون .

يجب أن لا تتضمن المصاريف المعتمدة للبنود التالية :

- إهلاكات الأصول ، المصاريف الإيرادية المؤهلة الديون المعدومة,الخصومات,الإعفاءات الاستثمارية الاحتياطيات والمخصصات ,الإعلانات جميعها، والفوائد والمصاريف البنكية .
- في حالة تعدد أنشطة المكلف الواحد يحاسب على أساس الأنشطة والنسب المحددة سابقاً لكل منها ومن خلال رقم الأعمال أو قيمة المبيعات لكل نشاط على حده .

(2) *أسلوب الفحص التقديري (بنظام الضريبة المقطوعة) :*

بدء تطبيق هذا الأسلوب بموجب بتعديل قانون ضرائب الدخل رقم (31) لسنة 1991م وتعديلاته بموجب القرار الجمهوري بالقانون رقم (12) لسنة 1999م ضمن إجراءات الإصلاح الضريبي وتبسيط الإجراءات .

ونظام الضريبة المقطوعة يطبق على مكلفي ضرائب الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية والصناعية وقد أستهدف فئتين من المكلفين وهم :

أ - فئة المكلفين الذين لا تتوفر بيانات عن حجم أنشطتهم وهم فئة صغار المكلفين ويمثلون نسبه كبيرة من إجمالي عدد المكلفين وتربط عليهم الضريبة بمبلغ سنوي مقطوع باتخاذ الضريبة النهائية للسنة التي تسبق سنة الدخل

المعنية الخاضعة للضريبة أساساً لربط الضريبة مع إضافة نسبة نمو سنوية في بداية كل عام تحدد بموجب قرار يصدره رئيس المصلحة سنوياً ويكون تحديد النسبة وفقاً لعدة عوامل منها حالة النشاط الاقتصادي والتجاري في البلاد وكثيراً ما تم تحديد النسبة خلال السنوات السابقة بـ (10%) وتربط الضريبة على المكلف وفق هذا النظام بشكل نهائي .

وإذا كان المكلف جديد ولم يسبق تحديد سنة الأساس فيجب أن تربط الضريبة لسنة الأساس وفق نظام الربط التقديري العادي .

ب - المكلفين الذين تتوفر بيانات عن حجم أنشطتهم تربط الضريبة عليهم وتحتسب بنسبه مقطوعة وعلى النحو التالي :

- (3%) من إجمالي رقم الأعمال أو قيمة المبيعات للأنشطة التجارية والصناعية .
- (10%) من إجمالي الإيرادات أو الدخل للأنشطة السياحية والخدمية .
- (10%) من إجمالي إيرادات المهن غير التجارية وغير الصناعية .
- (1%) من إجمالي رقم الأعمال أو قيمة المبيعات للمواد الغذائية الأساسية (القمح ،الدقيق الأرز, السكر) وللأنشطة التي تقوم بتصريف المنتجات الصناعية المحلية بشرط أن يكون من غير المصنعين
- ويتم احتساب رقم الأعمال وفق الطريقة المحدد في أسلوب الفحص التقديري الواردة سابقاً .