

ورقة عمل بعنوان

تأثير جوانب القصور في تشريعات مكافحة الفساد على الواقع العملي
والمقدم في ورشة العمل التي نظمتها الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد بـ
الجمهورية اليمنية

مقدمة من القاضي/رمزي عبدالله الشوافي

وكيل نيابة الأموال العامة الثانية المتخصصة بقضايا الفساد

مقدمة :-

أصبحت جرائم الفساد ظاهرة دولية ، تهدد أمن المجتمعات وإستقراره بما تتسببه من آثار ضاره على تلك المجتمعات فقيرة كانت أم غنية ويؤدي إلى تقويض سيادة القانون والى ارتكاب انتهاكات لحقوق الإنسان وانتشار الجريمة المنظمة وبالتالي تؤثر سلباً على الحياة الاقتصادية للدول والشعوب ويشكل عقبة كبرى أمام طريق التنمية وتخفيف حدة الفقرة داخل تلك المجتمعات فقامت الجمعية العامة للأمم المتحدة بـ التصدي لهذه الظاهرة من خلال إقرارها بالحاجة إلى إيجاد تشريع دولي فعال لمنع جرائم الفساد ومكافحتها وذلك بإصدارها القرار 61/55 في 4 ديسمبر 2000م والذي أنشأت بموجبه لجنة مختصة للتفاوض بشأن هذا التشريع القانوني وطلبت فيه من الأمين العام للأمم المتحدة أن يدعو فريق خبراء دولي حكومي مفتوح العضوية إلى الأنعقاد لكي يدرس ويعد مشروع إطار مرجعي للتفاوض بشأن ذلك التشريع وذلك وفقاً لقرار الجمعية العامة رقم 188/55 المؤرخ في 20 ديسمبر 2000م وعقد هذا الاجتماع في الأرجنتين خلال الفترة من 4-7 ديسمبر 2001م وفي ضوء النتائج المتمخضة من هذا الاجتماع الذي أعد المشروع الأولي لإتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد عقدت اللجنة المختصة للتفاوض بشأن هذه الاتفاقية سبع دورات في فيينا خلال الفترة من 21 يناير- 2002م وحتى أكتوبر 2003م شارك فيها وفود تمثل أكثر من 140 دولة ومنها الجمهورية اليمنية .وخلال الدورة السابعة (29 سبتمبر-1 أكتوبر 2003م) اعتمدت اللجنة مشروع إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة

الفساد وقدم المشروع إلى الجمعية العامة التي اعتمدت ذلك المشروع بموجب قرارها رقم 4/58 في 31 أكتوبر 2003م ودعت إلى عقد المؤتمر التأسيسي الرفيع المستوى للتوقيع على الاتفاقية في مدينة ميريدا بالمكسيك في الفترة من 9 إلى 11 ديسمبر 2003م وخلال هذا المؤتمر وقعت 95 دولة على هذه الاتفاقية وحتى نهاية مايو 2006م وقعت الاتفاقية 140 دولة وصادقت عليها 52 دولة ودخلت الاتفاقية حيز النفاذ في 14 ديسمبر 2005م وتتكون إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد من ثمانية فصول و 71 مادة وتحتوي على مجموعة شاملة من المعايير والتدابير والقواعد التي تمكن لجميع الدول أن تطبقها من أجل تعزيز نظمها القانونية والتنظيمية لمكافحة الفساد وتطالب الاتفاقية الدول باتخاذ تدابير وقائية وجرمت 12 فعلاً واعتبرتها جرائم فساد تستحق العقوبة الصارمة . كما جرمت الفساد في القطاعين العام والخاص و المنظمات الدولية ووضعت الآلية المناسبة لاستعادة الأصول والعوائد المتأتية من جرائم الفساد. وتركزت الاتفاقية على أهمية التعاون الدولي في مكافحة الفساد وتطرقت إلى مجالات هذا التعاون الدولي والمتمثلة بمايلي:- (1) تسليم المجرمين.(2) تقديم المساعدة القانونية.(3) التعاون في مجال إنفاذ القانون.(4) إجراء التحقيقات المشتركة في جرائم الفساد.(5) التعاون في مجال استرداد الموجودات والعائدات الإجرامية و المصادرة .(6) التعاون في مجال تقديم المساعدة التقنية وتبادل المعلومات.(7) حيث طالب الفصل الرابع من الاتفاقية من الدول الأطراف

أن تتعاون في المسائل الجنائية الواردة في مواد هذه الاتفاقية وذلك وفقاً لقوانينها الداخلية وأن تساعد بعضها البعض في التحقيقات والأجراءات الخاصة بالمسائل المدنية والإدارية ذات الصلة بالفساد. وكان لسن العديد من القوانين وتشكيل الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد وإصدار قانون مكافحة الفساد رقم 39 لسنة 2006م بارقة أمل وشعور بإطمئنان لعهد جديد وإنذار عصر الظلمة إلا أن بقا القانون رقم 6 لسنة 1995م بشأن إجراءات إتهام ومحاكمة شاغلي وظائف السلطة التنفيذية العليا في الدولة ضمن مصطلح الحصانة سواء كان لأعضاء مجلس النواب (المشرع) أو الموظف القيادي الكبير والذي ترتبت عليه بقاء الكثير من قضايا الفساد محبوسة في الأدراج بانتظار رفع الحصانة لذلك كان لزمنا علينا المساهمة في إعداد دراسة حول ذلك وتتمثل في التالي :

المبحث الأول:-

تعريف جرائم الفساد وجرائم المال العام في القوانين اليمنية والاتفاقيات الدولية والشريعة الإسلامية.

(1) تعريف جريمة الفساد والمال العام في القوانين اليمنية والأ
تفاقيات الدولية والشريعة الإسلامية.

عرفت المادة (2) من قانون مكافحة الفساد بالآتي :-

الفساد هو : استغلال الوظيفة العامة للحصول على مصالح خاصة سواء كان ذلك
بمخالفة القانون أو

استغلاله أو باستغلال الصلاحيات الممنوحة.

بهدف تحقيق الآتي :-

1- إنشاء هيئة وطنية مستقلة عليها لها صلاحيات قانونية في مكافحة الفساد
وتعقب ممارسيه وفقاً لهذا القانون والقوانين النافذة.

2- منع الفساد ومكافحته ودرء مخاطره وآثاره وملاحقة مرتكبيه وحجز
وإسترداد الأموال والعائدات المترتبة عن ممارسته.

3- تعزيز مبدأ التعاون والمشاركة مع الدول والمنظمات الدولية والإقليمية في
البرامج والمشاريع الدولية الرامية إلى مكافحة الفساد.

4- إرساء مبدأ النزاهة والشفافية في المعاملات الاقتصادية والمالية والإدارية
بما يكفل تحقيق الإدارة الرشيدة لأموال وموارد وممتلكات الدولة والأ

أستخدام الأمثل للموارد.

5- تفعيل مبدأ المساءلة وتعزيز الدور الرقابي للأجهزة المختصة والتيسير على أفراد المجتمع في إجراءات حصولهم على المعلومات ووصولهم إلى السلطة المعنية .

6- تشجيع وتفعيل دور مؤسسات ومنظمات المجتمع المدني في المشاركة الفاعلة والنشطة في محاربة الفساد ومكافحته وتوعية أفراد المجتمع بمخاطرة وتوسيع نطاق المعرفة بوسائل وأساليب الوقاية منه.

(1) تعريف جرائم الفساد وفقاً لاتفاقية مكافحة الفساد.

لم تحدد إتفاقية مكافحة الفساد تعريف معين للفساد بل تركت ذلك لكل دولة أن تعريف الفساد وفقاً لما ورد في الاتفاقية ووفقاً للأغراض من هذه الاتفاقية و المتمثلة في الآتي :-

1. ترويح وتدعيم التدابير الرامية إلى منع ومكافحة الفساد بصورة أكفاء وأنجح.

2. ترويح وتيسير ودعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية في مجال منع ومكافحة الفساد بما في ذلك في مجال إسترداد الموجودات .

3. تعزيز النزاهة والمسائلة والإدارة السليمة للشؤون العمومية والممتلكات العمومية.

(2) تعريف المال العام في الشريعة الإسلامية:

المال العام هو الذي يكون ملكاً للدولة وفقاً لطبيعته أو ينقل ملكيته إليها أو يكون لها عليه حق الولاية والأشراف .

- ودليل الملكية العامة قوله تعالى (ولا تؤتوا السفهاء أموالكم التي جعل الله

لكم قياماً وارزقوهم فيها واكسوهم وقولوا لهم قولاً معروفاً).

وعناصر الملكية الجماعية في المال العام :

- 1- الماء والكلاء والنار - بإعتبارها من ضروريات الحياة.
- 2- الحمى (نزع الملكية للمنفعة العامة).
- 3- الأوقاف الخيرية - من مساجد ومدارس وخلافة.
- 4- الأموال التي تتفق قيمتها مع نفقات إستخراجها.
- 5- الأموال التي يوئل ملكيتها للدولة أو يكون عليها الولاية كالأرض المفتوحة وتكون يد الأفراد عليها يد منفعة لا يد ملكية.
- 6- بيت مال المسلمين (الخزانة العامة) مثل الخراج الزكاة وعشور التجارة - ضريبة تفرض على تجار المسلمين .

المبحث الثاني

أنواع جرائم الفساد

1- أنواع جرائم الفساد في القانون اليمني.

تعد من جرائم الفساد وفقاً لقانون مكافحة الفساد رقم 39 لسنة 2006 م .

1- الجرائم الماسة بالأقتصاد الوطني المنصوص عليها في قانون الجرائم و العقوبات.

2- الجرائم الماسة بالوظيفة العامة المنصوص عليها في قانون الجرائم و العقوبات .

3- الجرائم المخلة بسير العدالة المنصوص عليها في قانون الجرائم و العقوبات.

4- إختلاس الممتلكات في القطاع الخاص والمنصوص عليها في قانون الجرائم والعقوبات.

5- رشوة الموظفين الأجانب وموظفي المؤسسات الدولية العمومية للقيام بعمل أو الأمتناع عن عمل إخلالاً بواجبات وظائفهم بقصد الحصول على منفعة تجارية أو مزية غير مستحقة أو الأحتفاظ بها متى تعلقت بتصريف الأعمال التجارية الدولية ويسري بشأنها الحكم الوارد في قانون الجرائم و العقوبات.

6- جرائم التزوير المتعلقة بالفساد وجرائم التزييف المنصوص عليها في قانون الجرائم والعقوبات.

7- جرائم التهريب الجمركي والتهرب الضريبي.

8- الغش والتلاعب في المزايدات والمناقصات والمواصفات وغيرها من

العقود الحكومية .

9- جرائم غسل العائدات الناتجة عن جرائم الفساد المنصوص عليها في هذه المادة .

10- إستغلال الوظيفة للحصول على منافع خاصة.

11- جرائم الإثراء غير المشروع.

12- أية جرائم أخرى ينص عليها قانون آخر بوصفها من جرائم الفساد.

(2) أنواع جرائم الفساد في الاتفاقية الدولية لمكافحة الفساد :-

(1) رشوة الموظفين العموميين الوطنيين .

(2) رشوة الموظفين العموميين الأجانب وموظفي المؤسسات الدولية المعمومية.

(3) إختلاس الممتلكات أو تبيدها أو تسريبها بشكل آخر من قبل موظف عمومي.

(4) المتاجرة بالنفوذ.

(5) إساءة إستغلال الوظائف.

(6) الأثراء غير المشروع.

(7) الرشوة في القطاع الخاص.

(8) إختلاس الممتلكات في القطاع الخاص.

(9) غسل العائدات الإجرامية.

(10) الأخفاء لممتلكات متأتية من أي من الأفعال المجرمة وفقاً للاتفاقية .

(11) إعاقة سير العدالة.

(12) مسؤولية الشخصيات الاعتبارية.

(13) المشاركه والشروع.

- (14) العلم والنية والغرض كأركان الفعل الإجرامي.
- (15) التقادم.
- (16) الملاحقة والمقاضاة والجزاءات.
- (17) التجميد الحجز والمصادرة.
- (18) حماية الشهود والخبراء والضحايا.
- (19) حماية المبلغين.
- (20) عواقب أفعال الفساد.
- (21) التعويض عن الضرر.
- (22) السلطات المختصة.
- (23) التعاون مع سلطات إنفاذ القانون.
- (24) التعاون بين السلطات الوطنية .
- (25) التعاون بين السلطات الوطنية في القطاع الخاص.
- (26) السرية المصرفية .
- (27) السجل الجنائي.
- (28) الولاية القضائية.

ج- أنواع جرائم الفساد في الشريعة الإسلامية :

حددت الشريعة الإسلامية أن الاعتداء على المال العام يعد سرقة والحماية الجنائية للمال العام في الإسلام بالمقارنة للحماية المقررة للمال الخاص والعقاب الذي يقع على جريمة السرقة التي تقع على بيت مال المسلمين أو بالمعنى الأدرج سرقة المال العام حيث ذهب جمهور الفقه الجنفية والحنابلة والأمامية إلى القول بعدم القطع حال السرقة من بيت مال المسلمين وأدلتهم في ذلك .

1- بيت مال المسلمين لا مالك له.

2- وجود شبهه الحدود تدرا بالشبهات لحديث الرسول صلى الله عليه وآله وسلم - أدروا الحدود بالشبهات فبيت مال المسلمين ليست مملوكة لأشخاص محدده وإنما هو ملكاً لعامة المسلمين أي أن لكل واحد منهم نصيباً فيه قل أو كثر فإذا سرق أحدهم منه فقد تحققت شبهه و الحدود تدرا في الشبهات.

المبحث الثالث

الأجهزة والهيئات القضائية المختصة بحماية المال العام

بذلت الجمهورية اليمنية جهوداً جيدة لتوفير الحماية القضائية للمال العام من خلال إنشاء نيابات متخصصة للأموال العامة وكذا محاكم أموال عامة في محافظات الجمهورية الرئيسية وعدد من المحافظات الأخرى بالإضافة إلى إنشاء عدد من الأجهزة الرقابية المساعدة التي تتمتع بصفة الضبطية القضائية وتعمل على ضبط الجرائم الماسة بالمال العام وإحالتها إلى القضاء وفيما يلي بيان ذلك:-

أولاً : الهيئات القضائية :

(1) مكتب محامي عام نيابات الأموال العامة:-

والذي حدد اختصاصه بموجب قرار النائب العام رقم 22 لسنة 2010م بشأن إعادة تنظيم نيابات الأموال العامة وتحديد اختصاصها، حيث نصت المادة (3) من القرار بأن يراعى قبل التصرف بالأمر بأن لاوجه أو وقف السير في الدعوى الجزائية لأي سبب إرسال ملف القضية مشفوعاً برأي العضو المحقق لرئيس النيابة وبدوره إذا رأى الموافقة على تصرف عضو النيابة إرسال ملف القضية مشفوعاً برأيه فيها إلى محامي عام نيابات الأموال العامة في القضايا المشار إليها في البند (أ، ب، ج) من المادة (1) والقضايا المحالة من الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد. وفي حال موافقته للرأي يعاد ملف القضية إلى النيابة المختصة لإصدار قرار فيها مع نسخ صورة منه لمحامي عام نيابات الأموال العامة ويخول رؤساء النيابة التصرف فيما عدى ذلك.

ونصت المادة رقم (4) من نفس القرار بأن لمحامي عام نيابات الأموال العامة الحق في استطلاع رأي النائب العام فيما يراه من القضايا وفقاً لقواعد استطلاع الرأي.

ونصت المادة رقم (5) من نفس القانون على أنه لمحامي عام نيابات الأموال العامة طلب ملف أي قضية مما يدخل في اختصاص نيابة الأموال العامة لدراسته وتقييم إجراءات النيابة فيه وله تكليف من يراه من أعضاء نيابات الأموال العامة للتحقيق في أي قضية من القضايا التي تختص بها نيابات الأموال مراعيًا في ذلك الاختصاص المكاني.

ونصت المادة (6) من نفس القرار بأنه على محامي عام نيابات الأموال العامة إخطار النائب العام بوجه تصرفه في أي قضية يرى أن لها أهمية خاصة.

وحيث حدد القرار في المادة (1) اختصاص نيابات الأموال العامة بالتحقيق والتصرف ورفع الدعوى الجزائية ومباشرتها أمام المحاكم في كافة الجرائم الماسة بالمال العام وما في حكمه والجرائم الواقعة على أراضي وعقارات الدولة وأموال الأوقاف، وجرائم التهرب الضريبي والتهريب الجمركي، وجرائم تزيف وترويج العملات، والجرائم المنصوص عليها في قانون مكافحة الفساد، والجرائم المرتبطة بالجرائم المنصوص عليها فيما ذكر آنفاً ارتباطاً لا يقبل التجزئة.

وحدد القانون نطاق دائرة اختصاص نيابات الأموال العامة في الجرائم المنصوص عليها في نفس القانون.

(2) نيابة الأموال العامة :-

النيابة العامة هي هيئة من هيئات القضاء وفقاً للمادة (119) من الدستور لها

الولاية العامة بتحريك الدعوى الجزائية ومتابعتها أمام المحاكم وتنفيذ ما يصدر من أحكام فيها وفقاً للمادة (21) إجراءات جزائية ولا ترفع من غيرها إلا في الأحوال المبينة في القانون وتمارس عملها في تحريك الدعوى الجزائية بإجراء التحقيقات والتصرف والرفع إلى المحاكم ومتابعتها وتنفيذ ما يصدر من أحكام ويباشر الدعوى العامة النائب العام بصفته نائباً عن المجتمع بنفسه أو بواسطة مساعديه من أعضاء النيابة ونصت المادة (84) من قانون الإجراء الجزائية على تبعية رجال الضبط القضائي للنائب العام وتحت إشرافه.

ونظراً لازدياد النشاط الإجتماعي إزدادت الجرائم النوعية مما حدا بجهاز النيابة العامة بالعمل على إنشاء نيابات متخصصة ومنها نيابة الأموال العامة وأسند إليها المشرع التحقيق في جرائم الأموال العامة وما في حكمها.

حيث تم إنشاء نيابة الأموال العامة بموجب قرار النائب العام رقم 158 لسنة 1992م والذي حدد إختصاصات نيابات الأموال العامة في المادة رقم (4) منه بالتحقيق والتصرف ورفع الدعوى ومباشرتها أمام المحاكم المتخصصة طبقاً للقوانين النافذة في كافة الجرائم الواقعة على المال العام وكذا الجرائم الماسة بالوظيفة العامة والثقة العامة والجرائم المرتبطة بأي منها إرتباطاً لا يقبل التجزئة علماً بأنه تم تعديل هذا القرار أكثر من مرة آخرها تعديل بالقرار رقم 22 لسنة 2010م بشأن إعادة تنظيم نيابات الأموال العامة وتحديد إختصاصاتها وبما ينسجم مع قانون مكافحة الفساد رقم 39 لسنة 2006م أصدر النائب العام القرار رقم 22 لسنة 2010م بشأن إعادة تنظيم نيابات الأموال العامة وتحديد إختصاصاتها والذي نص في مادته الأولى على الآتي:-

1- تختص نيابة الأموال العامة بالتحقيق والتصرف ورفع الدعوى ومباشرتها أمام المحاكم في الجرائم التالية:-

- كافة الجرائم الماسة بالمال العام وما في حكمه والجرائم الواقعة على أراضي وعقارات الدولة وأموال الأوقاف.
- جرائم التهرب الضريبي والتهرب الجمركي.
- جرائم التزييف وترويج العملات.
- الجرائم المنصوص عليها في قانون مكافحة الفساد.
- الجرائم المرتبطة بالجرائم المنصوص عليها فيما ذكر في البنود السابقة إرتباطاً لا يقبل التجزئة.

(3) نيابة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة وفي عواصم المحافظات.

تم إنشاء شعبة أموال عامة بمحكمة إستئناف أمانة العاصمة حيث صدر القرار الجمهوري رقم 16 لسنة 2013م بإنشاء شعبة جزائية ثانية بمحكمة إستئناف أمانة العاصمة تختص بالفصل إستئنافاً في الأحكام والقرارات الإبتدائية الصادرة في قضايا الأموال العامة بأمانة العاصمة بينما لازل الاختصاص بالفصل إستئنافاً في قضايا الأموال العامة في بقية محافظات الجمهورية منعقد للشعب الجزائية بمحاكم إستئناف وفقاً للقرار الجمهوري رقم 23 لسنة 2001م.

أما فيما يتعلق بالنظر في الطعن بالنقض تجاه الأحكام الصادرة في قضايا الأموال العامة فيتم نظرها من قبل الدائرة الجزائية في المحكمة العليا كسائر القضايا الجنائية.

4) نيابات الأموال العامة الابتدائية بأمانة العاصمة وفي عواصم المحافظات:-

المبينة في قرار النائب العام رقم 22 لسنة 2010م المشار إليه سابقاً.

5) نيابة مكافحة الفساد :-

تم إنشاء نيابة أموال عامة ثانية متخصصة بقضايا الفساد وذلك بموجب قرار الأخ/ النائب العام رقم 49 لسنة 2010م بشأن إنشاء نيابة نوعية وتحديد اختصاصاتها حتى تحظى القضايا المحالة من الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد بالاهتمام اللازم والسرعة في إنجاز التحقيق والتكييف القانوني وسرعة إحالة المتهمين إلى محاكم الأموال العامة بأسرع وقت ممكن فقد صدر قرار النائب العام رقم 49 لسنة 2010م بشأن إنشاء نيابة الأموال العامة الثانية المختصة بقضايا الفساد وتحديد اختصاصاتها وقد نصت المادة (3) من نفس القرار بأن تختص هذه النيابة بالتحقيق والتصرف ومباشرة الدعوى الجزائية في القضايا المحالة من الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد وجاء هذا القرار بناءً على موافقة مجلس القضاء الأعلى على إنشاء نيابة متخصصة بالتحقيق في القضايا المحالة من الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد باجتماع مجلس القضاء المنعقد بتاريخ 2010/2/1م كما صدر قرار الأخ/ النائب العام رقم 50 لسنة 2010م بشأن منح وكيل نيابة الأموال العامة الثانية صلاحيات رئيس نيابة ليأتي ذلك تعزيزاً للخطوات الحثيثة باتجاه إيجاد منظومة تشريعية وقانونية وطنية متكاملة تعمل على إجتثاث الفساد كما صدر قرار وزير العدل رقم (72) لسنة 2011م بتكليف قاضي يختص بـ

النظر والفصل في القضايا المحالة من نيابة مكافحة الفساد.

(6) محاكم الأموال العامة :-

تم إنشاء عدد من محاكم الأموال العامة الابتدائية النوعية المتخصصة بأمانة العاصمة والمحافظات الرئيسية بموجب قرار رئيس الجمهورية رئيس مجلس القضاء الأعلى رقم 3 لسنة 1996م والذي حدد إختصاص المحاكم المذكورة بالفصل في كافة القضايا المتعلقة بالمال العام أو ما في حكمه والقضايا المتعلقة بالجمارك والضرائب وبعض الجرائم الأخرى وفقاً لنص المادة (2) من القرار المذكور وتم تعديل هذا القرار بالقرار رقم 32 لسنة 2001م والذي تضمن إلغاء محكمة الأموال العامة بمحافظة صنعاء كما حدد نطاق دائرة الاختصاص لمحاكم الأموال العامة في المحافظات المنشأة فيها خلافاً لما كان عليه الحال بموجب القرار السابق حيث كان نطاق إختصاص محاكم الأموال العامة وعددها ست محاكم يشمل جميع محافظات الجمهورية وبموجب هذا التعديل أصبح الاختصاص لنظر قضايا الأموال العامة في المحافظات التي لا يوجد بها محاكم أموال عامة منعقد للمحاكم الابتدائية ذات الولاية العامة.

(7) شعبة إستئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة :-

تم إنشاء شعبة أموال عامة بمحكمة إستئناف أمانة العاصمة حيث صدر القرار الجمهوري رقم 16 لسنة 2013م بإنشاء شعبة جزائية ثانية بمحكمة إستئناف أمانة العاصمة تختص بالفصل إستئنافاً في الأحكام والقرارات الابتدائية الصادرة في قضايا الأموال العامة بأمانة العاصمة بينما لازال الاختصاص بالفصل إستئنافاً في قضايا الأموال العامة في بقية محافظات الجمهورية منعقد للشعب الجزائية بمحاكم إستئناف وفقاً للقرار الجمهوري رقم 23 لسنة

2001م.

أما فيما يتعلق بالنظر في الطعن بالنقض تجاه الأحكام الصادرة في قضايا الأموال العامة فيتم نظرها من قبل الدائرة الجزائية في المحكمة العليا كسائر القضايا الجنائية.

ثانياً: الأجهزة الرقابية المساعدة للسلطة القضائية :-

1- الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد :

تم إنشاء الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد بموجب قانون مكافحة الفساد رقم 39 لسنة 2006م حيث منح القانون المذكور الإستقلال المالي والإداري للهيئة وحدد مهام وإختصاصات الهيئة ومنها تلقي التقارير والبلاغات و الشكاوي بخصوص جرائم الفساد المقدمة إليها ودراستها والتحري حولها و التصرف وفقاً للتشريعات النافذة وكذا التحقيق مع مرتكبي جرائم الفساد وإحالتهم إلى القضاء بالإضافة إلى اتخاذ الإجراءات والتدابير الوقائية اللازمة وعدد من المهام الأخرى المحددة في المادة (8) من قانون مكافحة الفساد.

2- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة :-

نصت المادة (7) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم 39 لسنة 1992م على إختصاصات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في مجال

الرقابة المالية على الجهات المنصوص عليها في المادة (6) وحددت المادة (8) إختصاصات الجهاز في مجال الرقابة على تنفيذ الخطة وتقييم الأداء على أساس معايير الإقتصاد والكفاءات والفعالية وحددت المادة (9) من ذات القانون إختصاصات الجهاز في مجال الرقابة القانونية وتقييم الأوضاع القانونية والتنظيمية ونصت المادة (10) من نفس القانون على أن الجهاز يقوم بمراجعة وفحص أي حسابات أو أي عمل يعهد إليه مراجعته أو فحصه من السلطات المختصة ويبلغ ملاحظاته إلى الجهة طالبة الفحص.

3- الهيئة العليا للرقابة على المناقصات والمزايدات :-

تم إنشاء الهيئة العليا للرقابة على المناقصات والمزايدات بموجب قانون المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية 23 لسنة 2007م وحددت المادة (46) من القانون المذكور مهام وإختصاصات الهيئة ومنها النظر والبت في الشكاوى وكذا إحالة أي مخالفات أو خروقات تتعلق بمناقصات ومزايدات إلى النيابة العامة بالإضافة إلى عدد من المهام والاختصاصات الأخرى المبينة في القانون.

4- وحدة جمع المعلومات المالية بالبنك المركزي :-

تم إنشاء وحدة جمع المعلومات المالية وفقاً لنص المادة (30) من القانون رقم 1 لسنة 2010م بشأن مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب وذلك في البنك المركزي وتختص الوحدة بمجموعة من المهام حددتها المادتان (31)، (32) من القانون المشار إليه أنفاً.

ثالثاً : دور الأجهزة القضائية والمساعدة في حماية المال العام :-

تقوم الأجهزة المساعدة المتمثلة بهيئة مكافحة الفساد والهيئة العليا للرقابة على المناقصات والمزايدات والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بضبط الجرائم المتعلقة بالمال العام وكذا تلقي البلاغات والشكاوي حول الجرائم الماسة بالمال العام وبعد جمع الاستدلالات يتم إحالتها إلى نيابة الأموال العامة التي تقوم بدورها بالتحقيق في تلك القضايا ورفع الدعوى الجزائية بشأنها وإحالتها إلى محاكم الأموال العامة أو المحاكم المختصة بنظر قضايا الأموال العامة والتي تقوم هي الأخرى بإجراءات المحاكمة وإصدار الأحكام وعموماً فإن الدور الذي تقوم به الأجهزة المساعدة والنيابة العامة من إستقبال الشكاوي والبلاغات وتحقيقها ورفع الدعوى العامة ضد مرتكبيها ممن تثبت إدانتهم بارتكاب أفعال إجرامية تمس بالمال العام تعد من أهم جوانب الحماية القضائية للمال العام ولا يسع المجال للخوض في هذا الجانب كونه مجال واسع ويؤدي إلى تكرار كثير مما سبق طرحه.

المبحث الرابع

دور التشريع وآليات التنفيذ في حماية الثروات الطبيعية الوطنية

تشتمل الأنظمة القانونية المختلفة بما فيها النظام القانوني اليمني على مجموعة قوانين تهدف لحماية المال العام إبتداءً من حماية المنايع الإقتصادية والتي تمثل الجهات الإرادية والثروات الوطنية المختلفة التي تحقق عائد للدولة وتهدف الدولة من خلال هذه التشريعات إلى ضمان تحصيل كافة الأموال العامة ووصولها إلى الخزينة العامة للدولة والأشراف على عملية استثمار الموارد الناتجة من الثروات الطبيعية كالنفط والغاز المعادن ومنتجات القطاع السمكي وغيرها من الموارد الإقتصادية للبلاد كما تشتمل الأنظمة القانونية على قوانين رقابية وإجرائية وعقابية لحماية المال العام من الاختلاس والنهب أو التلاعب بمقدرات الشعب وفيما يلي نتحدث عن منظومة القوانين الإقتصادية والقوانين لإجرائية والعقابية المتعلقة بحماية المال العام على النحو التالي :-

أولاً : منظومة القوانين الإقتصادية :

(1) القانون رقم 13 لسنة 1990م بشأن تحصيل الأموال العامة ولائحته التنفيذية.

(2) قانون الجمارك رقم 4 لسنة 1990م وتعديلاته بالقانون رقم 12 لسنة 2010م.

(3) القانون رقم 15 لسنة 2010م بشأن الاستثمار.

(4) القوانين المتعلقة بالضرائب المختلفة وهي :

1- قانون رقم 17 لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل ولائحته التنفيذية.

2- قانون رقم 19 لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته ولائحته التنفيذية تهدف هذه القوانين إلى حماية المال العام من العبث ونهب المال العام بأي صورة.

(5) القانون رقم 30 لسنة 2006م بشأن الإقرار بالذمة المالية.

(6) القانون رقم 23 لسنة 2007م بشأن المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية ولائحته التنفيذية.

ثانياً : منظومة القوانين الإجرائية والعقابية :-

(7) قانون رقم 39 لسنة 2006م بشأن مكافحة الفساد.

(8) قانون إنشاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم 39 لسنة 1992م ولائحته التنفيذية.

(9) القانون رقم 12 لسنة 1994م بشأن الجرائم والعقوبات.

(10) قانون الإجراءات الجزائية رقم 13 لسنة 1994م.

(11) القانون رقم 1 لسنة 2010م بشأن مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب وتعديلاته بالقانون رقم (17) لسنة 2013م.

وتضمن قانون الجرائم والعقوبات رقم 12 لسنة 1994م في الباب الثالث الذي حدد الجرائم الماسة بالإقتصاد القومي وهي تخريب الأموال المتعلقة بالإقتصاد القومي ، خيانة الموظف المسئول وبين الباب الرابع من نفس القانون الجرائم الماسة بالوظيفة العامة مثل الرشوة ، استغلال النفوذ ، الارتشاء من جهة أجنبية

بالمواد من 151 إلى 161 والتي أوجبت الحكم بمصادرة ما تحصل أو عرض من الرشوة أو استغلال النفوذ كما حددت المواد من 162 حتى 164 من نفس القانون عقوبات الاختلاس والأضرار بمصلحة الدولة والاستيلاء على المال العام أو تسهيل ذلك للغير والغش في تحصيل الرسوم وحددت المواد 212 حتى 219 عقوبة جريمة تزيف النقود والطوابع والأختام الرسمية والتزوير المادي و المعنوي في المحررات الرسمية والتزوير الواقع من الموظف وعقوبة استعمال المحرر المزور مع علمه بتزويره.

وجاء في قانون الإجراءات الجزائية رقم 13 لسنة 1994م بشأن إتخاذ إجراءات المحاكمة المستعجلة حيث جاء في نص المادة (1/296) من قانون الإجراءات الجزائية بأن جرائم المال العام من بين الجرائم التي تتخذ بشأنها إجراءات المحاكمة المستعجلة كما جاء في المادة (475/أ) من نفس القانون على أن الأحكام الصادرة بعقوبة سالبة للحرية في جرائم المال العام تنفذ فوراً ولو مع حصول إستئنافها خلافاً للقواعد العامة إذا كان الحكم صادر في جريمة وقعت على أموال الدولة أو إحدى الهيئات العامة أو التي تساهم فيها الدولة أو شخص، وكذا ما جاء في نص المواد (297 ، 298 ، 299) من قانون الإجراءات الجزائية رقم 13 لسنة 1994م من استثناء للقواعد المقررة فيما يتعلق بمحاكمة المتهم الفار من وجه العدالة ونظر قضايا الأموال العامة في جلسات متعاقبة والفصل فيها على وجه السرعة حيث نصت المادة رقم (300) من نفس القانون أن في الغرامات والحبس تكون الأحكام الصادرة في الدعوى بالجرائم المشار إليها نافذة رغم إستئنافها ما لم تأمر محكمة الاستئناف بوقف التنفيذ، وكذا مانصت عليه المادة (269/أ.ج-) بأن جرائم الأموال العامة من الجرائم التي تتخذ بشأنها إجراءات المحاكمة المستعجلة وكذا قانون إنشاء الجهاز المركزي للرقابة و

المحاسبة رقم 39 لسنة 1992م ولائحته التنفيذية.

كما تضمن قانون مكافحة الفساد عدد من النصوص التي تهدف لحماية المال العام وإعتبار جرائم المال العام من جرائم الفساد وفقاً لقانون مكافحة الفساد رقم 39 لسنة 2006م وهي :

1- الجرائم الماسة بالإقتصاد الوطني المنصوص عليها في قانون الجرائم و العقوبات.

2- رشوة الموظفين الأجانب وموظفي المؤسسات الدولية العمومية للقيام بعمل أو الامتناع عن العمل إخلالاً بواجبات وظائفهم بقصد الحصول على منفعة تجارية أو مزية غير مستحقة أو الاحتفاظ بها متى تعلقت بتصرف أو لأعمال التجارية الدولية ويسري بشأنها الحكم الوارد في قانون الجرائم و العقوبات.

3- جرائم التزوير المتعلقة بالفساد وجرائم التزييف المنصوص عليها في قانون الجرائم والعقوبات.

4- جرائم التهريب الجمركي والتهرب الضريبي.

5- الغش والتلاعب في المزايدات والمناقصات والمواصفات وغيرها من العقود الحكومية.

6- جرائم غسل العائدات الناتجة عن جرائم الفساد المنصوص عليها في هذه المادة.

7- إستغلال الوظيفة للحصول على منافع خاصة.

8- جرائم الثراء غير المشروع.

9- أي جرائم أخرى ينص عليها قانون آخر بوصفها من جرائم الفساد.

المبحث الخامس

العوائق التي تقف أمام القضاء والجهات الرقابية الأخرى

(1) العائق الأول :-

ويتمثل في وجود نصوص دستورية وقانونية بل قوانين بأكملها تتضمن الحد من قيام النيابة العامة بممارسة إختصاصها فكما هو الحال فيما يتعلق بالقانون رقم 6 لسنة 1995م بشأن إجراءات إتهام ومحاكمة شاغلي وظائف السلطة التنفيذية العليا في الدولة الذي سلب إختصاصات النيابة العامة في التحقيق وا لأحالة وأسند تلك الأختصاصات لمجلس النواب وذلك يمثل عائقاً أمام أجهزة مكافحة الفساد وأجهزة العدالة في إتهام ومحاكمة شاغلي وظائف السلطة التنفيذية العليا في الدولة والأدهى من ذلك والأمر أن لذلك القانون سنداً له في الدستور ولأجل النهوض مستقبلاً في محاكمة الفساد فإنه يلزم إلغاء هذا القانون ومراعاة ذلك أثناء صياغة الدستور الجديد كون ذلك القانون ونصوص الدستور المتعلقة به يمثل عائقاً أمام مكافحة الفساد وحماية المال العام كون القانون المذكور سابقاً قد اشترط لأحالة رئيس الوزراء أو نوابه أو الوزراء إلى التحقيق والمحاكمة عما يقع منهم من جرائم أثناء تأدية أعمال وظائفهم أو بسببها أن يكون بقرار مجلس النواب بناءً على إقتراح خمس أعضائه على الأقل و لا يصدر قرار الأتهام إلا بأغلبية ثلثي أعضاء المجلس وذلك لا يمكن أن يتم بسبب الانتماءات الحزبية لأعضاء المجلس لعلاقتهم بمرتكبي تلك الجرائم.

(2) العائق الثاني :-

وهو الحصانات التي تمنح لأعضاء مجلس النواب وغيرهم.

فالمادة رقم 82 من الدستور تنص على عدم جواز إتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق أو التفتيش أو القبض أو الحبس قبل أحد أعضاء مجلس النواب إلا بإذن من مجلس النواب ما عدا حالة التلبس ... إلخ ما تضمنته المادة وذلك يشكل عائقاً أمام القضاء في التحقيق في الوقائع الجنائية التي يكون مرتكبها أحد أعضاء مجلس النواب ويتعين إعادة النظر في تلك المواد أثناء صياغة الدستور الجديد إن شاء الله.

(3) العائق الثالث :-

تبعية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لرئاسة الجمهورية :

فإنه يلزم إلغاء المواد الواردة في القرار الجمهوري بالقانون رقم 39 لسنة 1992 م بشأن إنشاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والتي تنص على تبعية الجهاز لرئيس الجمهورية وكذا التي تستثني الوزراء ونوابهم والمحافظين ونوابهم من الأحالة إلى النيابة والعرض على رئيس الجمهورية لتقرير ذلك من عدمه حتى يكون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة مستقلاً في عمله ونرى أن تكون تبعية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لمجلس النواب حتى يتحقق المعنى الكامل لـ الاستقلالية أضف إلى ذلك أنه يجب أن تخضع جميع الهيئات والمؤسسات وجميع الوحدات في الدولة للفحص والرقابة قبل الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بلا إستثناء فمثلاً هنالك العديد من الجهات لا تخضع لتلك الرقابة ومنها :

• المؤسسة الاقتصادية اليمنية.

- شركة التبغ والكبريت.
- الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية.
- غيرها.

(4) العائق الرابع :-

ضرورة تجريم وقائع الأهمال المرتكبة من قبل الموظف العام والتي قد تؤدي إلى إختلاس أو الأستيلاء على المال العام من قبل الغير سواء كان موظفاً أو غيره والنص على ذلك في قانون الجرائم والعقوبات وكذا إضافة نص يجرم الشريك في جرائم الأضرار بمصلحة الدولة والذي يكون غالباً الشريك - تاجر او مقاول - وليس موظف عام ومثال ذلك ما يحدث من قبل المقاولين في عقود المناقصات من الأشتراك مع الموظف العام في الأضرار بمصلحة الدولة.

وكذا فيما يخص جرائم الرشوة نجد أن القانون قد اقتصر على مصادرة المال المضبوط المتحصل من الجريمة واغفل النص بالحكم على الجاني بدفع مبلغ الرشوة في حالة عدم ضبطه أي ضبط مبلغ الرشوة.

(5) العائق الخامس :-

تضارب النصوص القانونية في العديد من القوانين وعلى سبيل المثال القانون رقم 39 لسنة 2006م بشأن مكافحة الفساد بالتوسع في المهام وا لأختصاصات الوقائية للهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد دون الإشارة إلى إلغاء النصوص المتعارض معها في القوانين الأخرى كالتحقيق في القضايا مع أن ذلك إختصاص النيابة العامة وكذا إقتصار تعريف الفساد على إستغلال الوظيفة العامة في حين أن صور الفساد متعددة.

المبحث السادس

قراءة لأحكام قانون ضرائب الدخل رقم 17 لسنة 2010م وأثرها السلبي
على الوعاء الضريبي قياساً بما كان عليه الحال بالقانون رقم 31 لسنة
1991م وتعديلاته والآثار المترتبة على تطوير النظام الضريبي .

إيماناً من الدولة بأهمية الإيرادات ومنها الإيرادات الضريبية ودورها في رفد الخزانة العامة وتمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية عي بلادنا وحرصاً منها على تطوير النظام الضريبي وتبسيط الإجراءات وتعزيز الثقة القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلفين فقد أدخلت الدولة العديد من الاصلاحات على التشريعات الاقتصادية ومنها النظام الضريبي خصوصاً في مجال التشريعات الضريبية وتبسيط الإجراءات..... حيث أصدرت مجموعة من القوانين الاقتصادية ومنها القانون رقم 17 لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل والذي بنيت أحكامه وفقاً للممارسات الدولية ورغم ما تضمنه هذا القانون من الإيجابيات في بعض المواد إلا أن بعض المواد الأخرى عند تطبيقها عملياً كان لها آثار سلبية على الوعاء الخاضع للضريبة وبالتالي على الضرائب المربوطة من واقع الإيرادات الضريبية المقدمة من المكلفين ومن واقع إجراءات المحاسبة الضريبية التي تقوم بها الإدارة الضريبية وفقاً لأحكام هذا القانون.

ومن أهم المواد التي لها آثار سلبية على الوعاء الضريبي والضرائب المستحقة ما سيتم إيضاحه تباعاً وعلى النحو التالي:-

أولاً : فيما يتعلق بسعر الضريبة :-

1- تم تخفيض سعر الضريبة من 35% إلى 20% كسياسة استهدفتها الحكومة في حينها لتحفيز المكلفين على الالتزام بقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 19 لسنة 2001م وتعديلاته ... ودفع الضريبة من واقع الفاتورة. في الوقت الذي تمتع المكلفين بهذه الميزة (خفض سعر الضريبة) إلا أنهم لم يلتزموا بقانون المبيعات. وبالتالي كانت الخسارة الاقتصادية مرتين (خفض سعر الضريبة + عدم الالتزام بقانون المبيعات).

2- شمل سعر الضريبة الجديد المخفض من 35% إلى 20% القطاع المالي (البنوك وشركات التأمين) في الوقت الذي لا يخضع فيه هذا القطاع للضريبة العامة على المبيعات وكان لهذا الخفض أثره على العائد الضريبي بما يساوي 45% تقريباً بينما تمثل الضريبة على هذا القطاع أعلى نسبة في بعض البلدان مثل الأردن 33% ولبنان 30%.

ثانياً : وردت بعض مواد القانون بنصوص جديدة أعطت المكلفين حق تضخيم المصاريف وخفض الوعاء الخاضع للضريبة مثل:-

1- المادة (16 ، 17) من القانون اللتان تناولتا معالجة إهلاكات الأصول الثابتة بمعدلات كبيرة جداً كإهلاكات اعتيادية وصل إلى 50% عن الإهلاك الإضافي أو المعجل الذي وصل إلى 40% من قيمة الأصل ولو افترضنا أن فلسفة المشرع كانت تستهدف هذه الميزة لمنحها كبديل عن قانون الإستثمار فكان الجدير أن توجه هذه المواد والأهلاكات العالية والإضافية التي نصت عليها توجه للمشاريع الاستثمارية الجديدة ولا ترد كنص عام يحق لكل المكلفين توظيفه وبالفعل فإن تطبيق هذه النصوص قد كان له الأثر الكبير على الوعاء الضريبي لدى الشركات التي قامت بتطبيقه وكان الأحرى بهذا النص أن يوجه

للمشاريع الاستثمارية الجديدة ويكون على أساس احتساب الإهلاك للقيمة الدفترية وليس التاريخية.

بينما نرى أن النص الوارد بالقانون رقم 31 لسنة 1991م وتعديلاته كان أكثر عدالة وواقعية حيث أعتبر الأهلاكات من المصاريف الواجبة الخصم على أن يصدر قرار من مجلس الوزراء بالتنسيق مع وزارة الصناعة والتجارة والإتحاد العام للغرف التجارية والصناعية بمعدلات الإهلاك وبما يتوافق مع الأسس و المعايير المحاسبية الدولية (المادة 9 الفقرة ب) من القانون رقم 31 لسنة 1991م المعدل ونعتقد أن الاستمرار بهذا النص أفضل بكثير مما جاء بالقانون رقم 17 لسنة 2010م.

ثالثاً: المادة 15 من القانون رقم 17 لسنة 2010م وأثرها على خفض الضريبة مضمون هذه المادة يتكلم عن القروض التي تحصل عليها الشركات من الغير ومن الأطراف التابعة كما حددت كذلك سقف القروض المصرح بها والتي يسمح للمكلف إقتراضها وعليه فإن هذه المادة قد تناولت العديد من العناصر السلبية نذكر منها.

1- أعطت الحق للمكلفين الإقتراض بما يساوي 2.33% رأس المال وزد على ذلك أن اللائحة قد اعتبرت نسبة الإقتراض 70 : 30 من حقوق الملكية أي أنها تعطي المكلفين الحق في الإقتراض بسقف أعلى من القانون في الوقت الذي لا توجد مؤسسات مالية للإقراض يضمنها القانون.

2- منحت الفقرة (ب) من المادة (15) من القانون أربع نقاط دولية إضافة إلى معدل عرض البنك المركزي اليمني في حال أن يكون القرض من

طرف تابع.

وقد جاءت إلزامية تطبيق أحكام هذه المادة وفقاً لنص المواد في المادة (13) الفقرة (11) من القانون رقم 17 بإعتبار الفوائد والعمولات المدفوعة عن القروض المعقودة مع الغير في سبيل العمل من التكاليف الواجبة الخصم وبما لا يتعارض مع أحكام المادة 15 من هذا القانون.

وفي إعتقادنا أن النص في هذه المادة قد منح المجال للمكلفين الاقتراض وبمبالغ كبيرة وإحتساب فوائد هذه القروض من التكاليف الواجبة الخصم الأمر الذي يؤدي إلى خفض الوعاء الضريبي إلى حد كبير جراء تطبيق النص في هذه المادة.

في الوقت الذي كانت لا تعاني الإدارة الضريبية من أي مشكلة متعلقة بقروض عند تطبيقها لأحكام القانون رقم 31 لسنة 1991م وتعديلاته حيث كان النص في القانون رقم 31 لسنة 1991م وتعديلاته وفقاً للمادة (9) الفقرة (ي) أن الفوائد و والعمولات المدفوعة عن القروض المعقودة مع الغير في سبيل العمل ... من التكاليف الواجبة الخصم.

ولم تذيّل المادة أو تربط بأي نص آخر . كما هو الحال في القانون (17) لسنة 91م الذي ذيلت النص الحكمي بعدم التعارض مع المادة (15) من هذا القانون الذي بدورها أصبحت تتضمن الحكم على هذا المصروف وفقاً لما نصت عليه ونرى أن توضع شروط ومحددات للإقتراض والعائد من الاقتراض بحيث يتحقق من وراء القرض زيادة في عائدات النشاط وزيادة في الوعاء الضريبي وأن تكون نسبة الاقتراض المصرح بها بحدود الزيادة في عائدات النشاط كنسبة مئوية وأن لا يتعدى القرض رأس المال الإسمى.

رابعة: الضريبة على المشاريع الاستثمارية.

حيث نصت المادة(64) من القانون على أن تفرض الضريبة على المشاريع الاستثمارية بمعدل 15%.

وفي هذه الحالة يكون المشرع قد أعطى المشروع الاستثماري ميزة إضافية فوق تلك الميزة التي حصل عليها بالإعفاء مدة تتراوح بين 5-7سنوات بموجب قانون الاستثمار ويفترض أن يكون سعر الضريبة بنفس المعدلات الطبيعية لبقية المشاريع المماثلة.

وتعد هذه ميزة تفضيلية يتمتع بها صاحب المشروع الاستثماري عن غيره من اصحاب نفس النشاط ولم يكن لديهم إعفاءات استثمارية وليس هناك أي وجه حق يبرر هذا النص.

وكان يمكن تبريرها في حاله أن تكون محصورة بالمشاريع الجديدة ولا تشمل المشاريع القديمة التي سبق لها أن تمتعت بالإعفاء الضريبي بموجب قانون الاستثمار لمدة 5-7 سنوات .

خامسا: قيد القانون رقم 17 لسنة 2010م الإدارة الضريبية عن قيامها بمواجباتها وذلك عن

طريق الأتي :

1- أعطى المحاسب القانوني دور مصلحة الضرائب في القيام بإعداد الأقرار و مراجعته وإعتباره مقبولا طالما تم تعميده من قبل المحاسب القانوني ولم يضع ضوابط إدارية على المحاسب القانوني غير تلك التي ودرت في المادة (142) حيث كان الأحرى أن يخضع المحاسب القانوني الذي قام بتقديم الأقرار للمراجعة والتفتيش من قبل المصلحة للتأكد من أن تقديمه للأقرار

كان متوافقاً مع أحكام القانون وأنه حصل على كافة البيانات والمستندات التي بني عليها تقديم الأقرار.

2- أسند القانون رقم 17 لسنة 2010م يعنى الأثبات على مصلحة الضرائب في حالة قيامها بالربط الإضافي وفي هذا الأمر صعوبة لأن دليل الأثبات عادة ما يكون بحوزة المكلف وكان من المنطقي أن مصلحة الضرائب تقوم بالتقدير إذا اضطرت لذلك وعلى المكلف إثبات العكس وتقديم الدليل المستندي (أنظر المادة 128)

3- اكتفى القانون رقم 17 لسنة 2010م بفرض غرامة مقدارها ستمائة ألف ريال على المكلف في حال إمتناعه عن تقديم المستندات وهذا إجراء غير كافي حيث كان يفترض تحويل المصلحة بربط الضريبة عن المستندات التي أمتنع المكلف عن تقديمها بالإضافة إلى فرض الغرامة (المادة 134).

سادساً:

هنالك معالجات للكثير من البنود في قوانين بعض البلدان العربية ونذكر على سبيل المثال - جمهورية لبنان - الأقرب للتجربة اليمنية.

- 1- الضريبة على شركات التأمين 5% من قيمة البوليصة.
- 2- ضريبة الوعاء المستغل 15% من 15% من المبلغ الخاضع أي ما يعادل 2.25%.

المبحث السابع

الآثار المترتبة على تطوير النظام الضريبي

1/ العوائد والعمولات على القروض:-

نصت المادة 15 من القانون رقم 17 لسنة 2010م على أن العوائد والعمولات على القروض التعاقد بشأنها مع الغير تكون قابلة للخصم شريطة:-

- أن لا تتجاوز العوائد والعمولات التي كانت ستدفع في حالة إذا كان التمويل لا يتجاوز 70% من القروض و30% من رأس المال.
- في حالة وجود قرض للمكلف من أي طرف تابع فيجب أن لا يزيد الخصم عن فائدة القرض المحسوبة بالمعدلات الدولية السائدة في تاريخ دفع القرض وبما لا يتجاوز 4% إضافة إلى معدل عرض البنك المركزي اليمني في تاريخ دفع العرض وتطبق أحكام هذه المادة على الشخص الاعتباري ويستثنى من ذلك البنوك وشركات التأمين.

ومن الآثار السلبية لأحكام هذه المادة أنها لم تشير إلى القواعد المنظمة لجدولة القرض وللمدة الزمنية التي يحق للشركة أن تحتسب الفوائد المدينة المستحقة على القرض وتحميلها على النشاط خلال هذه المدة بل على ضوء أحكام هذه المادة المدة المفتوحة مما يساعد على التهرب الضريبي من خلال الاستمرار في احتساب الفوائد المدينة المستحقة على القرض وتحميلها على النشاط.

2/ الأصول الثابتة (الملموسة وغير الملموسة) وإهلاكاتها:-

البيــــــــــــــــان	معدلات الإهلاك وفقاً للتشريع الضريبي			
	الما دة	المصري ي بـ القانون رقم	اليمني بـ القانون رقم	
		91 لسنة 2005 م	17 لسنة 2010	31 لسنة 91
احتساب الإهلاك:	16			
نصت المادة 16 من القانون رقم 17 لسنة 2010م على :- أولاً: لأغراض تطبيق أحكام هذا القانون وبغض النظر عما يرد في أي قانون آخر يكون احتساب الإهلاك لأصول المنشأة عند تحديد الربح الضريبي على أساس أن يتم خصم الإهلاك بواسطة المالك للأصول وفي حالة أن يكون الأصل مؤجراً وبموجب عقد تأجير تمويلي يتم خصم الإهلاك بواسطة المستأجر.	16			
ثانياً: يتم احتساب إهلاك أصول المنشأة على النحو التالي:- - من تكلفة أي من المباني والمنشآت والسفن والطائرات عن كل سنة ضريبة.		5%	5%	5.2%
- من تكلفة أي من الأصول المعنوية التي تم شراؤها بما في ذلك الشهرة عن كل سنة ضريبة.		10%	10%	10%
- الفئتين التاليتين للأصول يتم إهلاكها وفقاً لنظام أساس الإهلاك وبالنسب المحددة قرين كل فئة وكما يلي:-		50%	50%	—
- من أساس الإهلاك لأجهزة الكمبيوتر وأجهزة تخزين نظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات للفترة الضريبية.		25%	25%	—
		—	—	20%
		—	—	20%

16	—	—	10%
- من أساس إهلاك كل الأصول الأخرى للفترة الضريبية. وبالنسبة للأصول التي تضمنتها الفئتين المذكورة أعلاه فمعدلات إهلاكها وفقاً لأحكام القانون رقم 31 لسنة 1991م على النحو التالي:- - من تكلفة أجهزة الكمبيوتر وملحقاتها والأجهزة التي تعمل على الحاسب الآلي عن كل سنة ضريبية. - من تكلفة جميع أجهزة ومعدات وسائل النقل البرية مثل السيارات، الحافلات، القاطرات، الدراجات النارية وغيرها من وسائل النقل الأخرى. - من تكلفة الآلات والمعدات والأثاث والعدد الصغيرة وما لم يرد ذكره في أي مجموعة. ثالثاً: تخصم نسبة 40% من تكلفة الأصول المستخدمة القابلة للاستهلاك سواء كانت تلك الأصول جديدة أو مستعملة وذلك في أول سنة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول ويتم حساب الإهلاك وفقاً للبند ثانياً من هذه المادة عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم الـ 40% ولايسري هذا الخصم على الأصول المستخدمة لدى المنشآت والشركات العاملة في مجالات النفط والغاز والمعادن الأخرى. ويتضح من النصوص أعلاه المبالغة الغير مبررة في معدلات إهلاك الأصول وفي الخصم الإضافي وخصوصاً في معدلات إهلاك الأصول التي يتم إهلاكها وفقاً لنظام أساس الإهلاك.			

إضافة إلى ذلك فإن معدلات الإهلاك المحددة في المادة 16 فإنها وفقاً للبند أولاً من هذه المادة تعد ملزمة للمكلفين والإدارة الضريبية تطبيقها عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة فقط.

ومن حق المكلفين إهلاك أصولهم الثابتة بالمعدلات التي يرونها مناسبة لطبيعة نشاطهم وبما يتوافق مع مبادئ ومعايير المحاسبة المالية المعمول بها وتسجيل ذلك في دفاترهم المحاسبية، وعند إعداد الإقرار الضريبي يتم تسوية فارق الإهلاك إن وجد ذلك من خلال الإضافة والخصم في نموذج الإقرار الضريبي، وبالتالي فإن ارتفاع معدلات الإهلاك سوف يؤدي حتماً إلى تخفيض الدخل الخاضع للضريبة وتخفيض الضريبة المستحقة، كما أن معالجة قسط الإهلاك وفقاً لأحكام البند أولاً من المادة 16 من القانون سوف يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي وتوسيع فجوة الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

ولإيضاح كيفية تطبيق أحكام المادة 16 من القانون رقم 17 لسنة 2010م سوف نفترض المثال التالي:-

تمتلك المنشأة (س) مجموعة من الحاسبات الآلية وبرامج الكمبيوتر ونظم المعلومات وكانت أرصدها من واقع دفاتر وحسابات المنشأة خلال عام 2010م على النحو التالي:-

بيان	الرصيد في 2010/1/1 م	الإضافات خلال العام	معدل الإهلاك	الإهلاك المحسوب	الرصيد في 31 ديسمبر 2010 م
المبلغ بـ الريال	000,730	000,200	20%	000,186	000,744

فإذا بلغ صافي الربح من واقع قائمة الدخل كما في 31 ديسمبر 2010م مبلغ 000,500 ريال.

وعلى ضوء هذه البيانات والمعلومات سوف يكون معالجة بند الإهلاك في ضوء أحكام المادة 16 من القانون على النحو التالي:-

أولاً: أساس الإهلاك:-

الرصيد في 2010/1/1م 000,730 ريال

الإضافات خلال العام 000,200 ريال

الرصيد في 31 ديسمبر 2010م 000,930 ريال

يخصم/

الإهلاك الإضافي نسبة 40% من الإضافات (000,80)

قسط الإهلاك السنوي بمعدل 50% (000,435)

الرصيد في 31 ديسمبر 2010م بعد الإهلاك للأغراض الضريبية 000,425

وعلى ضوء ذلك يتم تحديد الربح الضريبي من الإقرار على النحو التالي:

صافي الربح المحاسبي من واقع قائمة الدخل 000,500 ريال

يضاف الإهلاك المحسوب (المحاسبي) 000,186 ريال

صافي الربح بدون الإهلاك 000,686 ريال

يخصم/

الإهلاك الضريبي وفقاً لأحكام المادة 16 (000,425) ريال

صافي الربح المعدل الخاضع للضريبة 000,261 ريال

الضريبة المستحقة بمعدل 20% 200,52 ريال

ويتضح من هذا المثال أن تطبيق أحكام المادة 16 بشأن معدلات إهلاك الأصول أدى إلى تخفيض صافي الربح من 000,500 ريال إلى 000,261 ريال أي بنسبة 52% تقريباً.

معدلات الضريبة:

وفقاً لأحكام المواد (62، 63، 64، 65) من القانون رقم 17 لسنة 2010م حددت معدلات الضريبة على أساس الكيان القانوني للمكلف وبحسب البيان أدناه.

البيــــــــــــــــان	معدلات الضريبة وفقاً للتشريع الضريبي		
	المادة	اليمني بالقانون رقم	
		17 لسنة 2010	31 لسنة 91
الشخص الاعتباري المقيم: تستوفى الضريبة من المكلفين (الأشخاص الطبيعيين المقيمين ومكلفي المنشآت الصغيرة المقيمة) على الدخل السنوية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية وضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها على أساس شرائح وبمعدلات تصاعدية بحيث يخضع صافي الدخل بعد خصم وعاء الشرائح لمعدل 20% لضريبة الأرباح التجارية و الصناعية وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية ومعدل 15% لضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها. معدل الضريبة للشخص الاعتباري والشخص الطبيعي غير المقيم: تستوفى الضريبة على الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية و الصناعية وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية بمعدل 20% دون تنزيل حد الإعفاء من دخول الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين ودخول الأشخاص الاعتباريين وتستوفى الضريبة بمعدل:	62		
	63	20%	35%
		15%	20%
		20%	35%
		35%	35%
		35%	35%
		50%	35%
		35%	35%
		35%	35%
		20%	35%

35%	64	- من صافي دخل الشركات العاملة في مجال النفط والغاز وفي مجال التعدين والمعادن الأخرى.
35%	65	- من صافي دخل الشركات ذات الامتياز بجميع أنواعها المقيمين وغير المقيمين.
20%		- من صافي دخل شركات الاتصالات المقدمة لخدمات الهاتف السيار.
		- من صافي دخل المنشآت المقدمة لخدمات الاتصالات الدولية أيا كانت كياناتهم القانونية.
15%		- من صافي دخل المنشآت المنتجة والمستوردة للسجائر بمختلف الأنواع والمسميات.
15%		- تستوفى ضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها على الشخص الطبيعي غير المقيم بمعدل 20%.
		معدل الضريبة للمنشآت والمشاريع الاستثمارية:
		- تستوفى الضريبة على الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية و الصناعية بمعدل 15% دون تنزيل حد الإعفاء وذلك للمنشآت و المشاريع الاستثمارية التي ينطبق عليها الشروط المحددة بالمادة 64 من القانون رقم 17 لسنة 2010م.
		يتوقف تصاعد الضريبة على المرتبات والأجور للمكلف المقيم عند نسبة 15% وعلى ضوء أحكام المواد أعلاه يتضح أن هنالك انخفاض في معدلات الضريبة لمعظم الكيانات القانونية أهمها معدلات الضريبة للشخص الاعتباري ومنشآت المشاريع الاستثمارية وهذا سوف يؤدي إلى انخفاض الضريبة المستحقة على هذه المنشآت.

