



الجمهورية العربية السورية
النيابة العامة

ورقة عمل حول

نيابة الأموال العامة ومكافحة الفساد

القاضي /

رمزي عبدالله الشوافي

عضو المكتب الفني

ربيع ثاني ١٤٤٠هـ

ديسمبر ٢٠١٨م

ورقة عمل:**حول نيابة الأموال العامة ومكافحة الفساد****مقدمة:****مسيرة نيابة الأموال العامة والمهام الجديدة المسندة إليها:**

نيابة الأموال العامة نيابة نوعية متخصصة ضمن هيكل النيابة العامة ومنذ إنشائها قامت بأداء الأعمال المسندة إليها بالتحقيق والتصرف ومتابعة قضايا الأموال العامة وسنة بعد أخرى تزداد خبرات العاملين فيها وقد استطاعت مواجهة الزيادة الكبيرة للقضايا المرفوعة والتصرف فيها لذلك ولدواعي اجتثاث الفساد اسند المشرع الاختصاص بنظر قضايا جرائم الفساد إلى نيابة ومحاكم الأموال العامة وهو ما أوجب عليها توفير الإمكانيات البشرية والمادية حتى يتم أداء الأعمال المسندة إليها بسرعة وكفاءة ، وفي هذه الورقة أوردنا موضوعات تم أعدادها كآتي :-

المبحث الأول: تعريف جرائم الفساد والمال العام في القوانين اليمنية والاتفاقيات الدولية والشرعية الإسلامية.

المبحث الثاني: أنواع جرائم الفساد.

المبحث الثالث: الأجهزة والهيئات القضائية المختصة بحماية المال العام.

المبحث الرابع: دور التشريع وآليات التنفيذ في حماية الثروات الطبيعية والوطنية.

المبحث الخامس: العوائق التي تقف أمام القضاء والجهات الرقابية الأخرى.

المبحث السادس: قراءة لأحكام قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠ م.

المبحث السابع: الآثار المترتبة على تطوير النظام الضريبي.

المبحث الأول

١) تعريف جرائم الفساد والمال العام في القوانين اليمنية والاتفاقيات الدولية والشرعية الإسلامية.

تعريف الفساد:

عرفت المادة (٢) من قانون مكافحة الفساد بالآتي :-

هو : استغلال الوظيفة العامة للحصول على مصالح خاصة سواء كان ذلك بمخالفة القانون أو استغلاله أو باستغلال الصلاحيات الممنوحة.

تعريف الموظف العام:

أ- القائم بأعباء السلطة العامة والعاملون في الدولة والمؤسسات التابعة لها.

ب- رجال السلطة القضائية وأفراد القوات المسلحة والأمن.

كما يشمل أعضاء المجالس النيابية العامة أو المحلية أثناء فترة عملهم. مادة (٢) أ.ج.

الموظف العام في قانون مكافحة الفساد: كل شخص يؤدي وظيفة عامة أو يقدم خدمة عامة ويتولى منصباً تنفيذياً أو تشريعياً أو إدارياً أو استشارياً أو قضائياً سواء كان معيناً أو منتخباً دائماً أو مؤقتاً بمقابل أو بدون مقابل بصرف النظر عن صحة قرار تعيينه فيها ويشمل موظفي السلطة التنفيذية بمختلف مستوياتهم وأعضاء مجلس النواب وأعضاء مجلس الشورى وأعضاء المجالس المحلية وأعضاء السلطة القضائية وأعضاء اللجان والمجالس الدائمة ويعتبر في حكم الموظف العام المحكمين والخبراء والعدول والوكلاء والمحامين والحراس القضائيين الذين تعدل لديهم

الأموال وأعضاء مجالس إدارة المؤسسات والشركات والبنوك وموظفيها التي تسهم الدولة في رأس مالها. (مادة ٢) قانون مكافحة الفساد.

٢) تعريف جرائم الفساد وفقاً للاتفاقية مكافحة الفساد.

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

١. ترويج وتدعيم التدابير الرامية إلى منع ومكافحة الفساد بصورة أكفأ وأنجع.
٢. ترويج وتيسير ودعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية في مجال منع ومكافحة الفساد بما في ذلك مجال استرداد الموجودات .

٣. تعزيز النزاهة والمساءلة والإدارة السليمة للشؤون العمومية والممتلكات العمومية.

تعريف المال العام في قانون الجهاز المركزي : الحقوق المالية والأموال الثابتة والمنقولة المملوكة للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز سواء كانت الملكية خاصة أو عامة كلية أو جزئية. (مادة ٢ فقرة ز) قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

تعريف المال العام في قانون تحصيل الأموال العامة.

مع مراعاة تحصيل كافة انواع الواجبات الزكوية طبقاً لأحكام الشريعة الإسلامية تحصيل وفقاً لأحكام هذا القانون ما يلي وذلك في كل ما لم تنص القوانين الخاصة بها على تحصيله بطريقة أخرى .

أ- كافة انواع الضرائب والرسوم السيادية المباشرة وغير المباشرة وكذلك كافة الغرامات والتعويضات والجزاءات المفروضة استناداً لأحكام قوانين انشائها .

ب- جميع انواع الرسوم الخدمية المقررة قانوناً .

ج- جميع عائدات ومبيعات املاك الدولة الزراعية والعقارية والنفطية والثروات المعدنية ورؤوس الاموال المستثمرة في الهيئات والمؤسسات العامة والمختلطة والمهاجر والمقاع

والغرامات والتعويضات والجزاءات المفروضة استنادا لأحكامها القانونية وغيرها من الاملاك والاموال العامة الاخرى طبقا لقوانين انشائها .

د- الاموال العامة المنصرفة بدون وجه حق او المختلصة والديون المستحقة .

هـ- حصيلة ما يقدم للدولة ومؤسساتها من القروض والمساعدات والهبات والتبرعات النقدية والعينية وما يتبعها وكذلك حصيلة ما تصدره الدولة من اذونات الخزينة العامة وشهادات الاستثمار وكذلك ما تستعيده الدولة او مؤسساتها من القروض التي منحها للعاملين بها او للأفراد او الجهات الخاصة او العامة .

و- الاموال المستحقة الاداء لوزارة الاوقاف والمجالس المحلية ولإدارات والهيئات او المؤسسات التي تعمل كليا او جزئيا بأموال عامة او بكفالة الدولة او بضمانتها ولا تدخل في ذلك المؤسسات التي تقضي القوانين العامة بتحصيل اموالها وفقا لقواعد تسديد الديون التجارية وفي جميع الاحوال يتم التحصيل بناء على طلب اصولي من الجهة ذات العلاقة ولحسابها .

ز- سائر الاموال الاخرى التي تنص القوانين الخاصة على وجوب تحصيلها وفقا لأحكام هذا القانون . مادة (٣) من قانون تحصيل الأموال العامة.

تعريف المال العام في القانون المدني

ينقسم المال الى قسمين عام وخاص . فالمال العام هو كل مال تملكه الدولة او الاشخاص الاعتبارية العامة ويكون مخصصا للمنفعة العامة بالفعل او بمقتضى قانون او قرار وهذا المال لا يجوز التصرف فيه والحجز عليه ولا تملك الاشخاص له باي وسيلة مهما بقى عاما ويجوز للأشخاص الانتفاع به فيما اعد له طبقا للقانون وما عدا ذلك من المال فهو مال خاص سواء تملكه الدولة او الاشخاص الاعتبارية العامة او تملكه احاد الناس. مادة (١١٨) من القانون المدني.

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 تؤولوا السفهاء أموالكم التي جعل الله لكم قياماً وارزقوهم فيها واكسوهم وقولوا لهم قولاً معروفاً).

عناصر الملكية الجماعية في المال العام :

- ١ - الماء والكلاء والنار - باعتبارها من ضروريات الحياة.
- ٢ - الحمى (نزع الملكية للمنفعة العامة).
- ٣ - الأوقاف الخيرية - من مساجد ومدارس وخلافة.
- ٤ - الأموال التي تتفق قيمتها مع نفقات استخراجها.
- ٥ - الأموال التي يؤول ملكيتها للدولة أو يكون عليها الولاية كالأرض المفتوحة وتكون يد الأفراد عليها يد منفعة لا يد ملكية.
- ٦ - بيت مال المسلمين (الخزانة العامة) مثل الخراج الزكاة وعشور التجارة - ضريبة تفرض على تجار المسلمين .

- ١ - إنشاء هيئة وطنية مستقلة عليها لها صلاحيات قانونية في مكافحة الفساد وتعقب ممارسيه وفقاً لهذا القانون والقوانين النافذة.
- ٢ - منع الفساد ومكافحته ودرء مخاطرة وآثاره وملاحقة مرتكبيه وحجز واسترداد الأموال والعائدات المترتبة عن ممارسته.
- ٣ - تعزيز مبدأ التعاون والمشاركة مع الدول والمنظمات الدولية والإقليمية في البرامج والمشاريع الدولية الرامية إلى مكافحة الفساد.

- ٤ - إرساء مبدأ النزاهة والشفافية في المعاملات الاقتصادية والمالية والإدارية بما يكفل تحقيق الإدارة الرشيدة لأموال وموارد وممتلكات الدولة والاستخدام الأمثل للموارد.
- ٥ - تفعيل مبدأ المساءلة وتعزيز الدور الرقابي للأجهزة المختصة والتيسير على أفراد المجتمع في إجراءات حصولهم على المعلومات ووصولهم إلى السلطة المعنية
- ٦ - 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.

المبحث الثاني

أنواع جرائم الفساد

- أ- أنواع جرائم الفساد في القانون اليمني.
- تعد من جرائم الفساد وفقاً لقانون مكافحة الفساد رقم ٣٩ لسنة ٢٠٠٦ م .
- ١- الجرائم الماسة بالاقتصاد الوطني المنصوص عليها في قانون الجرائم والعقوبات.
- ٢- الجرائم الماسة بالوظيفة العامة المنصوص عليها في قانون الجرائم والعقوبات .
- ٣- الجرائم المخلة بسير العدالة المنصوص عليها في قانون الجرائم والعقوبات.
- ٤- اختلاس الممتلكات في القطاع الخاص والمنصوص عليها في قانون الجرائم والعقوبات.
- ٥- رشوة الموظفين الأجانب وموظفي المؤسسات الدولية العمومية للقيام بعمل أو الامتناع عن عمل إخلالاً بواجبات وظائفهم بقصد الحصول على منفعة تجارية أو مزية غير مستحقة أو الاحتفاظ بها متى تعلقت بتصرف الأعمال التجارية الدولية ويسري بشأنها الحكم الوارد في قانون الجرائم والعقوبات.
- ٦- جرائم التزوير المتعلقة بالفساد وجرائم التزيف المنصوص عليها في قانون الجرائم والعقوبات.
- ٧- جرائم التهريب الجمركي والتهرب الضريبي.
- ٨- الغش والتلاعب في المزايدات والمناقصات والمواصفات وغيرها من العقود الحكومية .
- ٩- جرائم غسل العائدات الناتجة عن جرائم الفساد المنصوص عليها في هذه المادة.
- ١٠- استغلال الوظيفة للحصول على منافع خاصة.
- ١١- جرائم التراء غير المشروع.
- ١٢- أية جرائم أخرى ينص عليها قانون آخر بوصفها من جرائم الفساد.

ب- أنواع جرائم الفساد في الاتفاقية الدولية لمكافحة الفساد :-

تعد من جرائم الفساد وفقاً لاتفاقية مكافحة الفساد :-

- (١) رشوة الموظفين العموميين الوطنيين .
- (٢) رشوة الموظفين العموميين الأجانب وموظفي المؤسسات الدولية العمومية.
- (٣) اختلاس الممتلكات أو تبديدها أو تسريبها بشكل آخر من قبل موظف عمومي.
- (٤) المتاجرة بالنفوذ.
- (٥) إساءة استغلال الوظائف.
- (٦) الأثراء غير المشروع.
- (٧) الرشوة في القطاع الخاص.
- (٨) اختلاس الممتلكات في القطاع الخاص.
- (٩) غسل العائدات الإجرامية.
- (١٠) الإخفاء لممتلكات متأتية من أي من الأفعال المجرمة وفقاً للاتفاقية .
- (١١) إعاقة سير العدالة.
- (١٢) مسؤولية الشخصيات الاعتبارية.
- (١٣) المشاركة والشروع.
- (١٤) العلم والنية والغرض كأركان الفعل الإجرامي.
- (١٥) التقادم.
- (١٦) الملاحقة والمقاضاة والجزاءات.
- (١٧) التجميد والحجز والمصادرة.
- (١٨) حماية الشهود والخبراء والضحايا.
- (١٩) حماية المبلغين.
- (٢٠) عواقب أفعال الفساد.
- (٢١) التعويض عن الضرر.

(٢٢) السلطات المختصة.

(٢٣) التعاون مع سلطات إنفاذ القانون.

(٢٤) التعاون بين السلطات الوطنية .

(٢٥) التعاون بين السلطات الوطنية في القطاع الخاص.

(٢٦) السرية المصرفية .

(٢٧) السجل الجنائي.

(٢٨) الولاية القضائية.

ج - أنواع جرائم الفساد في الشريعة الاسلامية :

حددت الشريعة الاسلامية أن الاعتداء على المال العام يعد سرقة، والحماية الجنائية للمال العام في الاسلام 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 الحنفية والحنابلة والأمامية إلى القول بعدم القطع حال السرقة من بيت مال المسلمين وأدلتهم في ذلك .

١ - بيت مال المسلمين لا مالك له.

٢ - وجود شبهه الحدود تدرأ بالشبهات لحديث الرسول صلى الله عليه وآله وسلم -

أدرئوا 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 الشبهة والحدود تدرأ بالشبهات.

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 :**١) مكتب محامي عام نيابات الأموال العامة :-**

والذي حدد اختصاصه بموجب قرار النائب العام رقم ٢٢ لسنة ٢٠١٠م بشأن إعادة تنظيم نيابات الأموال العامة وتحديد اختصاصها، حيث نصت المادة (٣) من القرار بأن يراعى قبل التصرف بالأمر بالألا وجه 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 (١) والقضايا المحالة من الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد. وفي حال موافقته للرأي يُعاد 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 (٤) 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 (٥) 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 (٦) 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 (١) 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.

٢) نيابة الأموال العامة :-

النيابة العامة هي هيئة من هيئات القضاء وفقاً للمادة (١٤٩) من الدستور لها الولاية العامة بتحريك الدعوى الجزائية ومتابعتها أمام المحاكم وتنفيذ ما يصدر من أحكام فيها وفقاً للمادة (٢١) 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 (٨٤) من قانون الإجراءات الجزائية على تبعية رجال الضبط القضائي للنائب العام وتحت إشرافه.

ونظراً لازدياد النشاط الاجتماعي ازدادت 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 ١٥٨ لسنة ١٩٩٢م المعدل بالقرار رقم (٢٢٤) لسنة ٢٠٠١م والمعدل بالقرار رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠م بشأن إعادة تنظيم نيابات الأموال العامة وتحديد اختصاصاتها والذي حدد اختصاصات نيابات الأموال العامة في المادة رقم (١) على الآتي:-

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 التزيف وترويج العملات.
- الجرائم المنصوص عليها في قانون مكافحة الفساد.
- الجرائم المرتبطة بالجرائم المنصوص عليها فيما ذكر في البنود السابقة ارتباطاً لا يقبل التجزئة.

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

المبينة في قرار النائب العام رقم ٢٢ لسنة ٢٠١٠م المشار إليه سابقاً.

٤) نيابة مكافحة الفساد :-

تم إنشاء نيابة أموال عامة ثانية متخصصة بقضايا الفساد وذلك بموجب قرار الأخ/ النائب العام رقم ٤٩ لسنة ٢٠١٠م بشأن إنشاء نيابة نوعية وتحديد اختصاصاتها حتى تحظى القضايا المحالة من الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد بالاهتمام اللازم والسرعة في إنجاز التحقيق والتكليف القانوني وسرعة إحالة المتهمين إلى محاكم الأموال العامة بأسرع وقت ممكن فقد صدر قرار النائب العام رقم ٤٩ لسنة ٢٠١٠م بشأن إنشاء نيابة الأموال العامة الثانية المختصة بقضايا الفساد وتحديد اختصاصاتها وقد نصت المادة (٣) 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 ٢٠١٠/٢/١م كما صدر قرار الأخ/ النائب العام رقم ٥٠ لسنة ٢٠١٠م بشأن منح وكيل نيابة الأموال العامة الثانية صلاحيات رئيس نيابة ليأتي ذلك تعزيزاً للخطوات الحثيثة باتجاه إيجاد منظومة تشريعية وقانونية وطنية متكاملة تعمل على اجتثاث الفساد كما صدر قرار وزير العدل رقم (٧٢) لسنة ٢٠١١م بتكليف قاضي يختص بالنظر والفصل في القضايا المحالة من نيابة مكافحة الفساد.

٥) 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 ٣ لسنة ١٩٩٦م والذي حدد اختصاص المحاكم المذكورة بالفصل في كافة القضايا المتعلقة بالمال العام أو ما في حكمه والقضايا المتعلقة بالجمارك والضرائب وبعض الجرائم الأخرى وفقاً لنص المادة (٢) من القرار المذكور، حيث أن الاختصاص لنظر قضايا الأموال العامة في المحافظات التي لا يوجد بها محاكم أموال عامة منعقد للمحاكم الابتدائية ذات الولاية العامة.

٦) شعبة استئناف الأموال العامة بأمانة العاصمة :-

تم إنشاء شعبة أموال عامة بمحكمة استئناف أمانة العاصمة حيث صدر القرار الجمهوري رقم ١٦ لسنة ٢٠١٣م بإنشاء شعبة جزائية ثانية بمحكمة استئناف أمانة العاصمة تختص بالفصل استئنافاً في الأحكام والقرارات الابتدائية الصادرة في قضايا الأموال العامة بأمانة العاصمة بينما لازال الاختصاص بالفصل استئنافاً في قضايا الأموال العامة في بقية محافظات الجمهورية منعقد للشعب الجزائية بمحاكم استئناف وفقاً للقرار الجمهوري رقم ٢٣ لسنة ٢٠٠١م.

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 :-**١- الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد :**

تم إنشاء الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد بموجب قانون مكافحة الفساد رقم ٣٩ لسنة ٢٠٠٦م حيث منح القانون المذكور الاستقلال المالي والإداري للهيئة وحدد مهام

واختصاصات الهيئة ومنها تلقي التقارير والبلاغات والشكاوي بخصوص جرائم الفساد المقدمة إليها ودراستها والتحري حولها والتصرف 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 (٨) من قانون مكافحة الفساد.

٢- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة :-

نصت المادة (٧) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم ٣٩ لسنة ١٩٩٢م على اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في مجال الرقابة المالية على الجهات المنصوص عليها في المادة (٦) وحددت المادة (٨) اختصاصات الجهاز في مجال الرقابة على تنفيذ الخطة وتقييم الأداء على أساس معايير الاقتصاد والكفاءات والفعالية وحددت المادة (٩) من ذات القانون اختصاصات الجهاز في مجال الرقابة القانونية وتقييم الأوضاع القانونية والتنظيمية ونصت المادة (١٠) 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.

٣- الهيئة العليا للرقابة على المناقصات والمزايدات :-

تم إنشاء الهيئة العليا للرقابة على المناقصات والمزايدات بموجب قانون المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية ٢٣ لسنة ٢٠٠٧م وحددت المادة (٤٦) من القانون المذكور مهام واختصاصات 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.

٤- وحدة جمع المعلومات المالية بالبنك المركزي :-

تم إنشاء وحدة جمع المعلومات المالية وفقاً لنص المادة (٣٠) من القانون رقم ١ لسنة ٢٠١٠م بشأن مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب وذلك في البنك المركزي وتختص الوحدة بمجموعة من المهام حددتها المادتان (٣١،٣٢) من القانون المشار إليه أنفاً.

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 استقبال 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 ابتداءً من حماية المنابع الاقتصادية 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 والأشرف على عملية استثمار الموارد الناتجة من الثروات الطبيعية كالنفط والغاز المعادن ومنتجات القطاع السمكي وغيرها من الموارد الاقتصادية 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 الاقتصادية والقوانين الإجرائية والعقابية المتعلقة بحماية المال العام على النحو التالي :-

أولاً : منظومة القوانين الاقتصادية :

- (١) القانون رقم ١٣ لسنة ١٩٩٠م بشأن تحصيل الأموال العامة ولائحته التنفيذية.
- (٢) قانون الجمارك رقم ٤ لسنة ١٩٩٠م وتعديلاته بالقانون رقم ١٢ لسنة ٢٠١٠م.
- (٣) القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠١٠م بشأن الاستثمار.
- (٤) القوانين المتعلقة بالضرائب المختلفة وهي :
 - أ- قانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م بشأن ضرائب الدخل ولائحته التنفيذية.
 - ب- قانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته ولائحته التنفيذية تهدف هذه القوانين إلى حماية المال العام من العبث ونهب المال العام بأي صورة.
- (٥) القانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٠٦م بشأن الإقرار بالذمة المالية.
- (٦) القانون رقم ٢٣ لسنة ٢٠٠٧م بشأن المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية ولائحته التنفيذية.

ثانياً : منظومة القوانين الإجرائية والعقابية :-

(١) قانون رقم ٣٩ لسنة ٢٠٠٦ م بشأن مكافحة الفساد.

(٢) قانون إنشاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم ٣٩ لسنة ١٩٩٢ م ولائحته التنفيذية.

(٣) القانون رقم ١٢ لسنة ١٩٩٤ م بشأن الجرائم والعقوبات.

(٤) قانون الإجراءات الجزائية رقم ١٣ لسنة ١٩٩٤ م.

(٥) القانون رقم ١ لسنة ٢٠١٠ م بشأن مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب وتعديلاته
بالقانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٣ م.

(٦) القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٠٦ م بشأن الإقرار بالذمة المالية.

وتضمن قانون الجرائم والعقوبات رقم ١٢ لسنة ١٩٩٤ م في الباب الثالث الذي حدد الجرائم الماسة بالاقتصاد القومي وهي تخريب الأموال المتعلقة بالاقتصاد القومي ، خيانة الموظف المسئول وبين الباب الرابع من نفس القانون الجرائم الماسة بالوظيفة العامة مثل الرشوة ، استغلال النفوذ ، الارتشاء من جهة أجنبية بالمواد من ١٥١ إلى ١٦١ والتي أوجبت الحكم بمصادرة ما تحصل أو عرض من الرشوة أو استغلال النفوذ كما حددت المواد من ١٦٢ حتى ١٦٤ من نفس القانون عقوبات الاختلاس والأضرار بمصلحة الدولة والاستيلاء على المال العام أو تسهيل ذلك للغير والغش في تحصيل الرسوم وحددت المواد ٢١٢ حتى ٢١٩ عقوبة جريمة تزيف النقود والطوابع والأختام الرسمية والتزوير المادي والمعنوي في المحررات الرسمية والتزوير الواقع من الموظف وعقوبة استعمال المحرر المزور مع علمه بتزويره.

وتتميز قضايا الأموال العامة بالآتي:

١- نصت المادة (٢٩٦) فقرة (أ) من قانون الإجراءات الجزائية رقم ١٣ لسنة ١٩٩٤م:

(تتخذ إجراءات المحاكمة المستعجلة في الحالات الآتية:

١- الجرائم الاقتصادية (كالرشوة والاختلاس وغيرها والمنصوص عليها في قانون العقوبات أو غيره.

٢- الجرائم المتعلقة بتعطيل المواصلات أياً كان نوعها.

٣- جرائم التلوث الضار بالبيئة... إلخ.

٢- نصت المادة (٤٧٥/أ) أ.ج على أن تكون الأحكام الصادرة بالعقوبة السالبة

للحرية واجبة التنفيذ فوراً ولو مع حصول استئنافها في الأحوال التالية:

١- إذا كان الحكم صادر بجريمة وقعت على أموال الدولة أو إحدى الهيئات العامة أو

التي تساهم فيها لدولة أو أي شخص.

خلافاً للقواعد العامة، وكذا ما جاء في نص المواد (٢٩٧ ، ٢٩٨ ، ٢٩٩) من قانون

الإجراءات الجزائية رقم ١٣ لسنة ١٩٩٤م من استثناء للقواعد المقررة فيما يتعلق

بمحاكمة المتهم الفار من وجه العدالة ونظر قضايا الأموال العامة في جلسات متعاقبة

والفصل فيها على وجه السرعة.

٣- نصت المادة رقم (٣٠٠) من نفس القانون أنه في الغرامات والحبس تكون الأحكام

الصادرة في الدعوى بالجرائم المشار إليها نافذة رغم إستئنافها ما لم تأمر

محكمة الاستئناف بوقف التنفيذ،

٤- القرار الصادر بالألا وجه لإقامة الدعوى الجزائية تصدر من قبل محامي عام

الأموال العامة خلافاً للقواعد العامة في بقية القضايا التي يصدر فيها القرار

بألا وجه لإقامة الدعوى الجزائية من قبل رؤساء النيابة المختصة.

٥- نصت المادة (٩٥) أ.ج يجب على كل من علم من الموظفين العموميين أو المكلفين في

خدمة عامة أثناء تأديته لعمله أو بسبب ذلك بوقوع جريمة من الجرائم التي

يجوز للنيابة العامة رفع الدعوى عنها بغير شكوى أو إذن يبلغ عنها فوراً
النيابة العامة... إلخ.

٦- ونصت المادة (٤٤ ف. ب) من قانون مكافحة الفساد: على كل من علم من الموظفين العموميين أثناء تاديته لوظيفته أو بسبب ذلك بوقوع جريمة من جرائم الفساد أن يبلغ عنها فوراً إلى الهيئة أو الجهة المختصة مع تقديم ما يتوافر لديه من معلومات حولها.

٧- كما نصت المادة (٢٧) من قانون مكافحة الفساد: تكفل الهيئة للشهود والخبراء والمبلغين عن جرائم الفساد توفير الحماية القانونية والوظيفية والشخصية... إلخ مادة (٢٧) من قانون مكافحة الفساد.

٨- كما نصت المادة (٣٩) من قانون مكافحة الفساد على الآتي:
لا تسقط بالتقادم الآتي:

- الدعاوى المتعلقة بجرائم الفساد.
- العقوبات المحكوم بها والمترتبة على جرائم الفساد.
- دعاوى الاسترداد والتعويض والمتعلقة بجرائم الفساد.

وهو ما أكد عليه قانون مكافحة الفساد رقم (٣٩) لسنة ٢٠٠٦ م.

المبحث الخامسالعوائق التي تقف أمام القضاء والجهات الرقابية الأخرى

(١) العائق الأول :-

ويتمثل في وجود نصوص دستورية وقانونية بل قوانين بأكملها تتضمن الحد من قيام النيابة العامة بممارسة اختصاصها فكما هو الحال فيما يتعلق بالقانون رقم ٦ لسنة ١٩٩٥م بشأن إجراءات إتهام ومحاكمة شاغلي وظائف السلطة التنفيذية العليا في الدولة الذي سلب اختصاصات النيابة العامة في التحقيق والإحالة وأسند تلك الاختصاصات 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 اقتراح خمس أعضائه على الأقل و لا يصدر قرار الاتهام إلا بأغلبية ثلثي أعضاء المجلس وذلك لا يمكن أن يتم بسبب الانتماءات الحزبية لأعضاء المجلس لعلاقتهم بمرتكبي تلك الجرائم.

(٢) العائق الثاني :-

وهو الحصانات التي تمنح لأعضاء مجلس النواب وغيرهم.

فالمادة رقم ٨٢ من الدستور تنص على عدم جواز اتخاذ 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.

(٣) العائق الثالث :-

تبعية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لرئاسة الجمهورية :

فإنه يلزم إلغاء المواد الواردة في القرار الجمهوري بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٩٢م بشأن إنشاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والتي تنص على تبعية الجهاز لرئيس الجمهورية وكذا التي تستثني الوزراء ونوابهم والمحافظين ونوابهم من الإحالة 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 للاستقلالية أضف إلى ذلك أنه يجب أن تخضع جميع الهيئات والمؤسسات وجميع الوحدات في الدولة للفحص والرقابة قبل الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بلا استثناء

(٤) العائق الرابع :-

عدم تجريم وقائع الإهمال المرتكبة من قبل الموظف العام وعدم تجريم الشريك الذي في الغالب قد يكون تاجر أو مقاول.

وهنا يستلزم ضرورة تجريم وقائع الإهمال المرتكبة من قبل الموظف العام والتي قد تؤدي إلى اختلاس أو الاستيلاء 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 أو مقاول - وليس موظف عام ومثال

ذلك ما يحدث من قبل المقاولين في عقود المناقصات من الاشتراك 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.

٥) العائق الخامس :-

تضارب النصوص القانونية في العديد من القوانين وعلى سبيل المثال القانون رقم ٣٩ لسنة ٢٠٠٦م بشأن مكافحة الفساد بالتوسع في المهام والاختصاصات الوقائية للهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد دون الإشارة إلى إلغاء النصوص المتعارض معها في القوانين الأخرى كالتحقيق في القضايا مع أن ذلك اختصاص النيابة العامة وكذا اقتصر تعريف الفساد على استغلال الوظيفة العامة في حين أن صور الفساد متعددة.

المبحث السادس

قراءة لأحكام قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م وأثرها السلبي على الوعاء الضريبي قياساً بما كان عليه الحال بالقانون رقم ٣١ لسنة ١٩٩١م وتعديلاته والآثار المترتبة على تطوير النظام الضريبي .

إيماناً من الدولة بأهمية الإيرادات ومنها الإيرادات الضريبية ودورها في رفد الخزينة 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 ١٧ لسنة ٢٠١٠م 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 :-

تم تخفيض سعر الضريبة من ٣٥% إلى ٢٠% كسياسة استهدفتها الحكومة في حينها لتحفيز المكلفين على الالتزام بقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١٩ لسنة ٢٠٠١م 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).

١- شمل سعر الضريبة الجديد المخفض من ٣٥% إلى ٢٠% 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 ٤٥% تقريباً بينما تمثل الضريبة على هذا القطاع أعلى نسبة في بعض البلدان مثل الأردن ٣٣% ولبنان ٣٠%.

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

١- المادة (١٦ ، ١٧) من القانون اللتان تناولتا معالجة إهلاكات الأصول الثابتة بمعدلات كبيرة جداً كإهلاكات اعتيادية وصل إلى ٥٠% عن الإهلاك الإضافي أو المعجل الذي وصل إلى ٤٠% من قيمة الأصل ولو افترضنا أن فلسفة المشرع كانت تستهدف هذه الميزة لمنحها كبديل عن قانون الاستثمار فكان الجدير أن توجه هذه المواد والإهلاكات 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 الأخرى بهذا النص أن يوجه للمشاريع الاستثمارية الجديدة ويكون على أساس احتساب الإهلاك للقيمة الدفترية وليس التاريخية.

بينما نرى أن النص الوارد بالقانون رقم ٣١ لسنة ١٩٩١م وتعديلاته كان أكثر عدالة وواقعية حيث أعتبر الإهلاكات من المصاريف الواجبة الخصم على أن يصدر قرار من مجلس الوزراء بالتنسيق مع وزارة الصناعة والتجارة والاتحاد العام للغرف التجارية والصناعية بمعدلات الإهلاك وبما يتوافق مع الأسس والمعايير المحاسبية الدولية (المادة ٩ الفقرة ب) من القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٩١م المعدل ونعتقد أن الاستمرار بهذا النص أفضل بكثير مما جاء بالقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.

ثالثاً :

المادة ١٥ من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م 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 اقتراضها وعليه فإن هذه المادة قد تناولت العديد من العناصر السلبية نذكر منها.

أ- أعطت الحق للمكلفين الاقتراض بما يساوي ٢.٣٣ × رأس المال وزد على ذلك أن اللائحة قد اعتبرت نسبة الاقتراض ٧٠ : ٣٠ من حقوق الملكية أي أنها تعطي المكلفين الحق في الاقتراض بسقف أعلى من القانون في الوقت الذي لا توجد مؤسسات مالية للإقراض يضمنها القانون.

ب- منحت الفقرة (ب) من المادة (١٥) 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 (١٣) الفقرة (١١) من القانون رقم ١٧ باعتبار الفوائد والعمولات المدفوعة عن القروض المعقودة مع الغير في سبيل العمل من التكاليف الواجبة الخصم وبما لا يتعارض مع أحكام المادة ١٥ من هذا القانون.

وفي اعتقادنا أن النص في هذه المادة قد منح المجال للمكلفين الاقتراض وبمبالغ كبيرة واحتساب 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 ٣١ لسنة ١٩٩١م وتعديلاته حيث كان النص في القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٩١م وتعديلاته وفقاً للمادة (٩) الفقرة (ي) أن الفوائد والعمولات المدفوعة عن القروض المعقودة مع الغير في سبيل العمل ... من التكاليف الواجبة الخصم.

ولم تزيل المادة أو تربط بأي نص آخر . كما هو الحال في القانون (١٧) لسنة ٩١م الذي ذيلت النص الحكمي بعدم التعارض مع المادة (١٥) من هذا القانون الذي بدورها أصبحت تتضمن الحكم على هذا المصروف وفقاً لما نصت عليه ونرى أن توضع شروط ومحددات للاقتراض 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 الإسمي.

رابعاً : الضريبة على المشاريع الاستثمارية.

حيث نصت المادة (٦٤) من القانون على أن تفرض الضريبة على المشاريع الاستثمارية بمعدل ١٥%.

وفي هذه الحالة يكون المشرع قد أعطى المشروع الاستثماري ميزة إضافية فوق تلك الميزة التي حصل عليها بالإعفاء مدة تتراوح بين ٥-٧ سنوات 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 ٥-٧ سنوات .

خامساً: قيد القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م الإدارة الضريبية عن قيامها بموجباتها وذلك عن طريق الآتي :

١- أعطى المحاسب القانوني دور مصلحة الضرائب في القيام بإعداد الإقرار و مراجعته واعتباره مقبولاً طالما تم تعميده من قبل المحاسب القانوني ولم يضع ضوابط إدارية على المحاسب القانوني غير تلك التي ودرت في المادة (١٤٢) حيث كان الأخرى أن يخضع المحاسب القانوني الذي قام بتقديم الإقرار للمراجعة والتفتيش من قبل المصلحة للتأكد من أن تقديمه للإقرار كان متوافقاً مع أحكام

القانون وأنه حصل على كافة البيانات والمستندات التي بني عليها تقديم الإقرار.

ب- أسند القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م 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 (١٢٨)

ج- اكتفى القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م بفرض غرامة مقدارها ستمائة ألف ريال على المكلف في حال امتناعه عن تقديم المستندات وهذا إجراء غير كافٍ حيث كان يفترض تخويل المصلحة بربط الضريبة عن المستندات التي أمتنع المكلف عن تقديمها بالإضافة إلى فرض الغرامة (المادة ١٣٤).

سادساً :

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

- أ- الضريبة على شركات التأمين ٥% من قيمة البوليصة.
- ب- ضريبة الوعاء المستغل ١٥% من ١٥% من المبلغ الخاضع أي ما يعادل ٢.٢٥%.

المبحث السابعالآثار المترتبة على تطوير النظام الضريبي

١/ العوائد والعمولات على القروض:-

نصت المادة ١٥ من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م 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 ٧٠% من القروض و ٣٠% 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

٤% 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.

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

البيان	معدلات الإهلاك وفقاً للتشريع الضريبي			
	المادة	المصري بالقانون رقم	اليمني بالقانون رقم	
		٩١ لسنة ٢٠٠٥ م	١٧ لسنة ٢٠١٠	٣١ لسنة ٩١
احتساب الإهلاك:	١٦			
نصت المادة ١٦ من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠ م 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.	١٦			
ثانياً: يتم احتساب إهلاك أصول المنشأة على النحو التالي:- - من تكلفة أي من المباني والمنشآت والسفن والطائرات عن كل سنة ضريبة.		٥٠%	٥٠%	٥٠.٢%
- من تكلفة أي من الأصول المعنوية التي تم شراؤها بما في ذلك الشهرة عن كل سنة ضريبة.		١٠%	١٠%	١٠%
- الفئتين التاليتين للأصول يتم إهلاكها وفقاً لنظام أساس الإهلاك وبالنسب المحددة قرين كل فئة وكما يلي:-		٥٠%	٥٠%	—
- من أساس الإهلاك لأجهزة الكمبيوتر وأجهزة تخزين نظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات للفترة الضريبية.		٢٥%	٢٥%	—
- من أساس إهلاك كل الأصول الأخرى للفترة الضريبية.				
وبالنسبة للأصول التي تضمنتها الفئتين المذكورة أعلاه فمعدلات إهلاكها وفقاً لأحكام القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٩١ م على النحو التالي:-		—	—	٢٠%
- من تكلفة أجهزة الكمبيوتر وملحقاتها والأجهزة التي تعمل على الحاسب الآلي عن كل سنة ضريبة.		—	—	٢٠%
- من تكلفة جميع أجهزة ومعدات وسائل النقل البرية مثل السيارات، الحافلات، القاطرات، الدراجات النارية وغيرها من وسائل النقل الأخرى.		—	—	١٠%
- من تكلفة الآلات والمعدات والأثاث والعدد الصغيرة وما لم يرد ذكره في أي مجموعة.	١٦		٤٠%	
ثالثاً: تخصم نسبة ٤٠% 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 ٤٠% ولا يسري 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 ١٦ 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 ١٦ من القانون سوف يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي وتوسيع فجوة الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

ولإيضاح كيفية تطبيق أحكام المادة ١٦ من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م سوف نفترض المثال التالي:-

تمتلك المنشأة (س) مجموعة من الحاسبات الآلية وبرامج الكمبيوتر ونظم المعلومات وكانت أرصدها من واقع دفاتر وحسابات المنشأة خلال عام ٢٠١٠م على النحو التالي:-

بيان	الرصيد في ٢٠١٠/١/١م	الإضافات خلال العام	معدل الإهلاك	الإهلاك المحسوب	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠م
المبلغ بالريال	٧٣٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٢٠%	١٨٦,٠٠٠	٧٤٤,٠٠٠

فإذا بلغ صافي الربح من واقع قائمة الدخل كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠م مبلغ ٥٠٠,٠٠٠ ريال.

وعلى ضوء هذه البيانات والمعلومات سوف يكون معالجة بند الإهلاك في ضوء أحكام المادة ١٦ من القانون على النحو التالي:-

أولاً: أساس الإهلاك:-

الرصيد في ١/١/٢٠١٠م ٧٣٠,٠٠٠ ريال

الإضافات خلال العام ٢٠٠,٠٠٠ ريال

الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠م ٩٣٠,٠٠٠ ريال

يخصم/

الإهلاك الإضافي نسبة ٤٠% من الإضافات (٨٠,٠٠٠)

قسط الإهلاك السنوي بمعدل ٥٠% (٤٣٥,٠٠٠)

الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠م بعد الإهلاك للأغراض الضريبية ٤٢٥,٠٠٠

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

صافي الربح المحاسبي من واقع قائمة الدخل ٥٠٠,٠٠٠ ريال

يضاف الإهلاك المحسوب (المحاسبي) ١٨٦,٠٠٠ ريال

صافي الربح بدون الإهلاك ٦٨٦,٠٠٠ ريال

يخصم/

الإهلاك الضريبي وفقاً لأحكام المادة ١٦ (٤٢٥,٠٠٠) ريال

صافي الربح المعدل الخاضع للضريبة ٢٦١,٠٠٠ ريال

الضريبة المستحقة بمعدل ٢٠% ٥٢,٢٠٠ ريال

ويتضح من هذا المثال أن تطبيق أحكام المادة ١٦ بشأن معدلات إهلاك الأصول أدى إلى تخفيض صافي الربح من

٥٠٠,٠٠٠ ريال إلى ٢٦١,٠٠٠ ريال أي بنسبة ٥٢% تقريباً.

معدلات الضريبة:

وفقاً لأحكام المواد (٦٢، ٦٣، ٦٤، ٦٥) من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م حددت معدلات الضريبة على أساس الكيان القانوني للمكلف وبحسب البيان أدناه.

البيان	معدلات الضريبة وفقاً للتشريع الضريبي		
	المادة	اليمني بالقانون رقم	
		١٧ لسنة ٢٠١٠	٣١ لسنة ٩١
الشخص الاعتباري المقيم:	٦٢		
تستوفي الضريبة من المكلفين (الأشخاص الطبيعيين المقيمين ومكلفي المنشآت الصغيرة المقيمة) على الدخل السنوي الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية وضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها على أساس شرائح ومعدلات تصاعدية بحيث يخضع صافي الدخل بعد خصم وعاء الشرائح لمعدل ٢٠٪ لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية ومعدل ١٥٪ لضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها.		٢٠٪	٣٥٪
معدل الضريبة للشخص الاعتباري والشخص الطبيعي غير المقيم:	٦٣	١٥٪	٢٠٪
تستوفي الضريبة على الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية بمعدل ٢٠٪ دون تنزيل حد الإعفاء من دخول الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين ودخول الأشخاص الاعتباريين وتستوفي الضريبة بمعدل:		٢٠٪	٣٥٪
- من صافي دخل الشركات العاملة في مجال النفط والغاز وفي مجال التعدين والمعادن الأخرى.		٣٥٪	٣٥٪
- من صافي دخل الشركات ذات الامتياز بجميع أنواعها المقيمين وغير المقيمين.		٣٥٪	٣٥٪
- من صافي دخل شركات الاتصالات المقدمة لخدمات الهاتف السيار.		٥٠٪	٣٥٪
- من صافي دخل المنشآت المقدمة لخدمات الاتصالات الدولية أي كانت كياناتهم القانونية.		٣٥٪	٣٥٪
- من صافي دخل المنشآت المنتجة والمستوردة للسجائر بمختلف الأنواع والمسميات.		٣٥٪	٣٥٪
- تستوفي ضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها على الشخص الطبيعي غير المقيم بمعدل ٢٠٪.		٣٥٪	٣٥٪
	٦٤	٢٠٪	٣٥٪
معدل الضريبة للمنشآت والمشاريع الاستثمارية:			
- تستوفي الضريبة على الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بمعدل ١٥٪ دون تنزيل حد الإعفاء وذلك للمنشآت والمشاريع الاستثمارية التي ينطبق عليها الشروط المحددة بالمادة ٦٤ من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.		١٥٪	٣٥٪
٦٥			
يتوقف تصاعد الضريبة على المرتبات والأجور للمكلف المقيم عند نسبة ١٥٪ 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.		١٥٪	٢٠٪

أهم المراجع:

- ١- الدستور اليمني.
- ٢- قانون الإجراءات الجزائية.
- ٣- قانون مكافحة الفساد.
- ٤- قانون محاكم شاغلي الوظائف العليا.
- ٥- القانون المدني.
- ٦- قرار إنشاء نيابة الأموال العامة وتعديل اختصاصاتها.
- ٧- القوانين المتعلقة بالتهرب الضريبي.
- ٨- محاضرات أخرى معدة من قبلنا حول جرائم الفساد.
- ٩- محاضرات علاقة النيابة في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.
- ١٠- قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

الفهرس

المبحث الأول: تعريف جرائم الفساد والمال العام في القوانين اليمنية والاتفاقيات الدولية والشرعة الإسلامية.....	٣
المبحث الثاني: أنواع جرائم الفساد.....	٨
المبحث الثالث: الأجهزة والهيئات القضائية المختصة بحماية المال العام.....	١١
المبحث الرابع: دور التشريع وآليات التنفيذ في حماية الثروات الطبيعية والوطنية.....	١٨
المبحث الخامس: العوائق التي تقف أمام القضاء والجهات الرقابية الأخرى.....	٢٢
المبحث السادس: قراءة لأحكام قانون ضرائب الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م.....	٢٥
المبحث السابع: الآثار المترتبة على تطوير النظام الضريبي.....	٣١
المراجع:.....	٣٦



الجمهورية العربية الفلسطينية
النيابة العامة

