ISSN: 2710-3390

دور مأموري الضبط القضائي الضريبي في الحد من الجرائم الضريبية

د. جهاد محمد السنباني
أستاذ الاقتصاد والمالية العامة المساعد جامعة إب

The role of tax judicial control officers in reducing tax crimes

Dr. Jihad Mohammed Al-Sanabani
Assistant Prof. of Economics and Public Finance, Ibb University, Yemen,
gehadalsanabani@gmail.com

ISSN: 2710-3390

دور مأموري الضبط القضائي الضريبي في الحد من الجرائم الضريبية

د. جهاد محمد السنباني
أستاذ الاقتصاد والمالية العامة المساعد جامعة إب

The role of tax judicial control officers in reducing tax crimes

Dr. Jihad Mohammed Al-Sanabani
Assistant Prof. of Economics and Public Finance, Ibb University, Yemen,
gehadalsanabani@gmail.com

الملخص Abstract

يهدف البحث إلى دراسة دور مأموري الضبط القضائي الضريبي في الحد من الجرائم الضريبية، حيث تحرص التشريعات الضريبية، ومنها التشريع الضريبي اليمني، على وضع نصوص تنظم إجراءات تحصيل الضريبة وتوريدها، ومعاقبة مرتكبي المخالفات والجرائم الضريبية، ومن أجل ذلك تدخل المشرع لتحديد الموظفين المؤهلين للبحث والتحري عن الجرائم، ومنحهم صفة الضبطية القضائية لتمكينهم من ممارسة مهمة الضبط القضائي على المكلفين بدفع الضريبة، وذلك فيما يتعلق بارتكاب غش في الضريبة أو ممارسة طرق احتيالية للتهرب من بعض أو كل الضريبة.

وقد توصل البحث إلى عدد من النتائج، لعل أهمها: أن الضبط القضائي ذو الاختصاص الخاص هو المكلف بموجب القانون باستقصاء الجرائم، وجمع أدلتها، والقبض على فاعليها، وإحالتهم إلى الجهات القضائية المختصة، حيث يَطلق عليهم المشرع مصطلح مأموري الضبط القضائي، وأنهم يخضعون أثناء ممارستهم لأعمالهم لإشراف النائب العام.

وبناءً على تلك النتائج، خلص البحث إلى بعض التوصيات، من أهمها: ضرورة تفعيل دور النيابة العامة، والإشراف على مأموري الضبط القضائي في مجال التحقيق في الجرائم الضريبية، بالإضافة إلى القيام بالتعديلات اللازمة في النصوص القانونية لمواكبة التطورات، لاسيما في ظل تزايد الجرائم المنظمة في المجال الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الضبط القضائي- مأموري الضبط القضائي الضريبي– الجرائم الضريبية.

The research aims to study the role of tax judicial control officers in reducing tax crimes, as tax legislation, including Yemeni tax legislation, is keen to develop texts regulating tax collection and supply procedures, and to punish perpetrators of violations and tax crimes, and for that the legislator

intervenes to identify qualified personnel for research and investigation. For crimes, and granting them the status of judicial police to enable them to exercise the task of judicial control over those charged with paying tax, in relation to committing tax fraud or practicing fraudulent methods to evade some or all of the tax.

The research has reached a number of results, perhaps the most important of which are: that the judicial police with special jurisdiction is charged by law with investigating crimes, collecting their evidence, arresting their perpetrators, and referring them to the competent judicial authorities, where the legislator calls them the term judicial control officers, and they are subject during their practice for their work under the supervision of the Attorney General.

Based on these results, the research concluded with some recommendations, the most important of which are: the necessity of activating the role of the Public Prosecution Office, and supervising the judicial control officers in the field of investigation of tax crimes, in addition to making the necessary amendments in the legal texts to keep pace with developments, especially in light of the increase in organized crimes in tax field.

Keywords: judicial control - tax judicial control officers - tax crimes.

Received: 16 /6 /2021
Accepted: 27 /6 /2021

Address corresponding: Dr. Jihad Mohammed Al-Sanabani Assistant Prof. of Economics and Public Finance, Ibb University, Yemen, gehadalsanabani@gmail.com

المقدمة

تعتبر الضـرائب المصدر الأساسي لتمويل النفقات العامة للدولة، من دفاع، وأمن، وقضاء، ونفقات إقامة المشروعات الكبرى، كالطرق والجسور، والصرف الصحي، ومحطات الكهرباء، وغيرها من المشـروعات اللازمة لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع.

وفي سبيل تحقيق هذه الغايات، تسعى التشـريعات الضـريبية للوصول إلى نظام ضريبي أكثر عدالة، وأوفر حصيلة، وأقل نفقة، ووُضعت نصوص تنظم إجراءات تحصيل الضريبة وتوريدها، وأخرى تعاقب مرتكبي المخالفات والجرائم الضـريبية، من أجل محاربة مثل تلك المخالفات والجرائم الضريبية.

وقد تطلب ذلك تدخل المشرع، من خلال العديد من القوانين الخاصة بقطاعات مختلفة، لتحديد الموظفين المؤهلين للبحث والتحري عن الجرائم ومعاينتها في نطاق اختصاصاتهم؛ نظراً لخبراتهم في المجالات التي يمارسون فيها مهامهم، وهذا هو الإطار العام في تحديد من هم هؤلاء الموظفون المخولون ببعض سلطات الضبط القضائي المنوط بهم القيام بها، حيث يعتبر موظفو مصلحة الضرائب المفوضين الذين يحق لهم ممارسة الضبطية القضائية فيما يتعلق بارتكاب غش في الضريبة أو ممارسة طرق احتيالية للتهرب من بعض أو كل الضريبة. فقد أُنيطت مهمة التحري وجمع الأدلة في الجرائم الاقتصادية إلى الضبط القضائي ذو الاختصاص الخاص من الذين لديهم خبرة ودراية وتجربة بالتنظيم الصناعي والتجاري والمالي تفوق أحياناً مأموري الضبط القضائي ذو الاختصاص العام. ولأهمية الجريمة الضريبية، بصفتها جريمة اقتصادية، خصصت التشريعات موظفين معينين لأجل ممارسة سلطات الضبط القضائي[1].

أولاً: مشكلة الدراسة:

أمام التقدم الهائل في المجال الاقتصادي والتكنولوجي، تطورت الوسائل الإجرامية، وأساليبها المختلفة. حيث يقوم المجرمون باستخدام وسائل تقنية متطورة في ارتكاب جرائم محددة، تتطلب وجود تنظيم خاص بالضبط القضائي، يسمى (الضبط القضائي ذو الاختصاص الخاص) لمساعدة مأموري الضبط القضائي ذوي الاختصاص العام. ويعتبر موظفو مصلحة الضرائب المفوضين الذين يحق لهم

(1) د. جهاد محمد أحمد السنباني، صفة الضبطية القضائية لدى موظفي الضرائب: حالة اليمن، **مجلة الوعي الضريبي**، مصلحة الضرائب، العددان، (52، 53)، صنعاء، ديسمبر-مارس2014م2015م، ص56-57.

ممارسة الضبطية القضائية فيما يتعلق بارتكاب غش في أمر الضريبة أو بممارسة طرق احتيالية للتهرب من الضريبة، حيث إن هؤلاء هم أكثر دراية بمواجهة الأشكال المختلفة من الجرائم الضريبية والتصدي لها.

وتسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية صفة الضبطية القضائية لمأموري مصلحة الضرائب في الحد من الجرائم الضريبية من خلال الإجابة على التساؤل الرئيسي الآتي:

ما أهمية صفة الضبطية القضائية لمأموري مصلحة الضرائب في الحد من الجرائم الضريبية؟

ويتفرع عن هذا السؤال التساؤلات الفرعية الآتية:

1.ما المقصود بالضبط القضائي؟

2.ما هي القواعد الحاكمة لنظام الضبط القضائي؟

3.ما هو نطاق اختصاص مأموري الضبط القضائي الضريبي؟

4.ما هي إجراءات الاستدلال في الجرائم الضريبية؟

ثانياً: أهداف الدراسة:

تتلخص أهداف الدراسة في الآتي:

1- معرفة ماهية الضبط القضائي.

2-معرفة القواعد الحاكمة لنظام الضبط القضائي.

3-معرفة نطاق اختصاص مأموري الضبط القضائي الضريبي.

4-معرفة إجراءات الاستدلال في الجرائم الضريبية.

ثالثاً: أهمية الدراسة: وتتمثل في الآتي:

1. تحديد دور الضبط القضائي الضريبي في التطبيق الأمثل للقوانين الضريبية.

2. تسليط الضوء على طبيعة الضبط القضائي الضريبي ووظيفته وصلاحياته.

3. المساهمة في تزويد الباحثين والمتخصصين بمعارف متعمقة في مجال سلطات مأموري الضبط القضائي الضريبي.

رابعاً: منهج الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي كأنسب المناهج العلمية لتحقيق أهداف الدراسة.

خامساً: تقسيم الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة مباحث على النحو الآتي:

المبحث الأول: الضبط القضائي.

المطلب الأول: ماهية الضبط القضائي.

المطلب الثاني: القواعد الحاكمة لنظام الضبط القضائي والتمييز بينه وبين الضبط الإداري.

المبحث الثاني: الأحكام العامة المتعلقة بمأموري الضبط القضائي في التشريع اليمني والتعليمات العامة للنائب العام

المطلب الأول: الأحكام العامة المتعلقة بمأموري الضبط القضائي طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية.

المطلب الثاني: التعليمات العامة للنائب العام .

المبحث الثالث: نظام الضبط القضائي الضريبي وإجراءات الاستدلال في القانون اليمني

المطلب الأول: مأمورو الضبط القضائي الضريبي

المطلب الثاني: نطاق اختصاصات مأموري الضبط القضائي الضريبي.

المطلب الثالث: إجراءات الاستدلال على الجرائم الضريبية.

المبحث الأول

الضبط القضائي

يمارس أعضاء الضبط القضائي أعمالاً ومهاماً على درجة كبيرة من الأهمية، وقد تؤدي هذه الأعمال إلى المساس بحقوق وحريات الأفراد، لذلك كان من الضروري تحديد هوية القائمين بهذه الأعمال، وحصر الأشخاص المنوط بهم ذلك، وكذا تمييزهم عن غيرهم ممن لا يخولهم القانون القيام بتلك المهام، وهذا ما سنحاول توضيحه وبيانه في هذا المبحث، وذلك على النحو الآتي:

المطلب الأول: ماهية الضبط القضائي وصفته وأهدافه.

المطلب الثاني: القواعد الحاكمة لنظام الضبط القضائي والتمييز بينه وبين الضبط الإداري.

المطلب الأول

ماهية الضبط القضائي

أولاً: مفهوم الضبط القضائي:

هو مجموعة الإجراءات التي نص عليها المشرع لمجموعة من الأشخاص بحسب وظيفتهم على سبيل الحصر، وهم يقومون بأعمال التحري والضبط وجمع الأدلة بعد وقوع أية جريمة، فالضبط القضائي يبدأ بوقوع الجريمة سواءً كانت هذه الجريمة تامة أو وقفت عند حد الشروع المعاقب عليه قانوناً[2].

فالضبط القضائي يبدأ عند فشل سلطات الضبط الإداري في وقاية المجتمع من الجريمة، فتتولى سلطات الضبط القضائي الكشف عن مرتكب الجريمة وجمع الأدلة الكافية لإدانته[3]. فإجراء الضبط القضائي يتعلق بالكشف عن جريمة معينة بقصد البحث عن المجرم والقبض عليه[4].

---

(2) د. خديجة عبدالحميد مصطفى القطيشات، السلطات الاستثنائية لمأموري الضبط القضائي في الجرم المشهود في نظام الإجراءات الجزائية السعودي: دراسة مقارنة لبعض القوانين العربية، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية**، العدد 6، المجلد الأول، الرياض، أغسطس، 2017م، ص123-124.

(3) معن إدعيس، حول صلاحيات جهاز الشرطة، سلسلة تقارير(38)، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، رام الله، أكتوبر، 2004م، ص25.

(4) حصة راشد البلوشي، الاستيقاف وأحكامه القانونية، قانون الإجراءات الجزائية لدولة الإمارات العربية المتحدة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة، أبو ظبي، 2018م، ص32.

وعليه، فإن الضبط القضائي لا ينطبق إلا على واقعة يكون تكييفها القانوني منصباً على وصف الجريمة، فكل واقعة لا ينطبق عليها وصف جريمة لا يختص بها الضبط القضائي(5).

ثانياً: صفة الضبط القضائي:

مأمورو الضبط القضائي هم فئات من رجال السلطة العامة الذين خولهم القانون القيام بأعمال الضبطية القضائية، وهم غالباً رجال الشرطة، ولكن أُضيف إليهم بعض الفئات من الموظفين، كرجال الجمارك، والضرائب، ومفتشي البلدية، والسياحة، والبيئة وغيرهم. وأكد القانون(6) على تحديد صفتهم بأنهم طائفة من رجال السلطة العامة الذين يخولهم القانون صلاحيات الكشف عن الجريمة، والقبض على مرتكبيها، فالوظيفة الأساسية لرجل الضبط القضائي هي اكتشاف الجرائم وملاحقة الجناة من اللحظة الأولى التي عَلم فيها بوقوع الجريمة، والقيام بكافة التحريات اللازمة لجمع الأدلة، والقرائن المتعلقة بالجريمة، وتحرير محضر بذلك، وتسليمه للنيابة العامة، كونها الجهة التي تشرف على عمل الضبط القضائي(7).

ومأمور الضبط القضائي هو كل من أسند له القانون مسؤولية ضبط الوقائع التي يترتب عليها وجود عقوبة جزائية(8).

وهناك طريقتان في منح صفة الضبطية القضائية(9)، هما:

الطريقة الأولى: أن يتم تحديد الأشخاص الذين تثبت لهم هذه الصفة في صلب القانون.

الطريقة الثانية: أن يخول القانون وزير العدل بالاتفاق مع الوزير المختص إضفاء هذه الصفة على بعض الموظفين بالنسبة للجرائم المرتبطة بوظائفهم.

---

(5) دانة قدري عمر أبو بكر، صلاحيات المحافظ في الضبط الإداري والضبط القضائي وفقاً للنظام القانوني الفلسطيني، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والإدارة العامة، جامعة بيرزيت، رام الله، 2017م، ص48.

(6) المادة رقم (33) من قانون الإجراءات الجزائية (1992/35م) بدولة الإمارات العربية المتحدة، والتي تنص على: يكون من مأموري الضبط القضائي في دوائر اختصاصهم: (1-أعضاء النيابة العامة. 2- ضباط الشرطة وصف ضباطها وأفرادها. 3-ضابط وصف ضباط أفراد حرس الحدود والسواحل. 4- ضباط الجوازات. 5-ضباط الموانئ البحرية والجوية من رجال الشرطة أو القوات المسلحة. 6- ضباط وصف ضباط الدفاع المدني. 7-مفتشو البلديات. 8-مفتشو وزارة العمل والشؤون الاجتماعية. 9-مفتشو وزارة الصحة. 10-الموظفون المخولون صفة مأموري الضبط القضائي)، بمقتضى القوانين والمراسيم والقرارات المعمول بها.

(7) د. خديجة عبدالحميد مصطفى القطيشات، مرجع سابق، ص125.

(8) دانة قدري عمر أبو بكر، مرجع سابق، ص47.

(9) د. إبراهيم حامد الطنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006م، ص234، مشار إليه في: د. محمد علي عوض الحرازي، التشريع الضريبي اليمني (أحكام قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م، دار الكتب اليمنية ومكتبة خالد بن الوليد، ط1، صنعاء، 2014م، ص296.

ISSN: 2710-3390

ثالثاً: أهداف الضبط القضائي:

الهدف من الضبطية القضائية هو سرعة مواجهة الجرائم، وتتلخص أهم أهداف منح سلطة الضبطية القضائية، في الآتي[10]:

1. السرعة في إجراءات ضبط المخالفة أو الجريمة، وعدم الانتظار حتى الحصول على إذن من النيابة العامة.
2. التيسير على مأموري الضبط القضائي في أداء عملهم لكشف التجاوزات والمخالفات والجرائم.
3. تفعيل الإجراءات القانونية لمواجهة الفساد والتجاوزات التي تقع داخل الجهات المختلفة.

---

(10) https://www.elwatannews.com/news/details/413/234?T=push

المطلب الثاني

القواعد الحاكمة لنظام الضبط القضائي والتمييز بينه وبين الضبط الإداري

أولاً: القواعد الحاكمة لنظام الضبط القضائي:

هي مجموعة من الأسس التي تضبط عمل مأموري الضبط القضائي، وتنظمه أثناء ممارستهم لواجباتهم، وهي كالآتي:

أ- إشراف النيابة العامة على أعمال الضبط القضائي:

تختص النيابة العامة وحدها في إقامة دعوى الحق العام ومباشرتها، ولا تقام من غيرها إلا في الأحوال التي بينها القانون، فتحريك الدعوى أول عمل من أعمال التحقيق، وتباشره النيابة العامة منذ اللحظة التي يصل فيها نبأ الجريمة إلى علمها. وفي سبيل ممارستها لهذه الوظيفة، فإنها تكون بحاجة للمعلومات اللازمة لذلك، والتي تحصل عليها، في أغلب الأحوال، من مأموري الضبط القضائي، فإذا قامت النيابة العامة بتحريك الدعوى، فإنها تقوم بإصدار تعليماتها لمأموري الضبط القضائي بخصوص الإجراءات القانونية الواجب اتخاذها حيال الواقعة الإجرامية التي حدثت، وهذا ما يبرر ضرورة إشراف النيابة العامة على ما يقوم به مأمورو الضبط القضائي من أعمال، مع الإشارة إلى أن تبعية مأموري الضبط القضائي للنيابة العامة ليست تبعية إدارية، وإنما تبعية وظيفية، فالتبعية الإدارية تكون لرؤسائهم الإداريين في جهة عملهم[11]، كما نشير إلى المادة (85) من قانون الإجراءات الجزائية اليمني التي تؤكد إشراف النيابة العامة على أعمال الضبط القضائي[12].

ب- قواعد الاختصاص التي تحكم عمل مأمور الضبط القضائي:

لكي يكون عمل مأموري الضبط القضائي صحيحاً ومنتجاً لآثاره، لا بد من التزامهم بقواعد الاختصاص الزماني والمكاني والنوعي، وذلك على النحو الآتي:

1. **الاختصاص الزماني:** مأموري الضبط الذين حددهم القانون، على سبيل الحصر، تظل لهم وتلازمهم صفة الضبطية القضائية سواءً في أوقات الدوام الرسمي، أو خارجه، أو أثناء

(11) مهند عارف عودة صوان، القبض في التشريع الجزائي الفلسطيني: دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2007م، ص27-28.

(12) أنظر: نص المادة (85) من القرار الجمهوري بالقانون رقم (13) لسنة 1994م بشأن الإجراءات الجزائية، الجريدة الرسمية، العدد (19ج4)، 1994م، صنعاء.

الإجازات والعطلات الرسمية. فمن حقهم، ومن صلاحياتهم مباشرة أعمال الضبط القضائي، والتحري عن الجرائم وجمع الاستدلالات، وتظل هذه الصلاحية ملازمة لهم طالما وأن مأمور الضبط لم يُنقل أو يُغير أو يُعزل أو يُجرد من هذه الصفة[13].

2. **الاختصاص المكاني**: هناك بعض مأموري الضبط القضائي الذين يتمتعون باختصاص إقليمي يمتد إلى جميع أنحاء الدولة، والبعض الآخر ذوي الاختصاص الخاص لا يحق لهم مباشرة إجراءات الضبط القضائي خارج حدود اختصاصاتهم. وتحديد الاختصاص المكاني يكون بأحد معايير ثلاثة، ويكفي توافر أحدها للقول بتوافر الاختصاص. المعيار الأول هو مكان وقوع الجريمة، والثاني محل إقامة المتهم، والثالث مكان ضبط المتهم. فإذا كان مأمور الضبط القضائي مختصاً، وفقاً لمعيار من المعايير السابقة، كان الإجراء الذي وقع منه صحيحاً، ولكن يجوز أن يمتد اختصاص مأموري الضبط القضائي إلى خارج الاختصاص الأصلي في حالات معينة، وتحقيقاً لحسن سير العمل، وهذه الحالات هي:

- **حالتي الاستعجال والضرورة**؛ كالخوف من هروب الجاني أو من ضياع الأدلة وغيرها.
- **حالة المطاردة**: كاستمرار مطاردة الجاني إلى خارج نطاق اختصاصهم المكاني، فالمتابعة لهذا الجاني هي امتداد لاختصاصهم الأصلي.
- **ضرورة اتخاذ إجراء في جريمة وقعت ضمن اختصاصه المكاني**: أي وقعت في دائرة اختصاصه، حتى أن اختصاصه يمتد إلى جميع من اشتركوا فيها واتصلوا بها أينما كانوا، ويجعل له الحق، عند الضرورة، في مباشرة كل ما يبينه القانون من إجراءات سواءً في حق المتهم، أو في حق غيره من المتصلين به.
- **الندب**: تتمثل هذه الحالة في ندب مأمور الضبط القضائي للتحقيق في إجراء معين يوجب الانتقال فيه خارج نطاق اختصاصه المكاني.

3. **الاختصاص النوعي**: ويقصد به اختصاص مأموري الضبط القضائي بالقيام بهذه الوظيفة في جرائم محددة دون غيرها، فالمشرع لم يجعل اختصاص مأموري الضبط القضائي واحداً، بل أعطى

(13) د. إبراهيم حامد الطنطاوي، سلطات مأمور الضبط القضائي، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، 1993م، ص141، مشار إليه في: د. خالد عبدالباقي محمد الخطيب، مبادئ قانون الإجراءات الجزائية: الاستدلال والتحقيق الابتدائي، دار الكتب اليمنية للطباعة والنشر والتوزيع، مكتبة خالد بن الوليد، ط1، صنعاء، 2014-1015م، ص55.

بعضهم اختصاصاً عاماً يمتد إلى جميع القضايا، كما أعطى بعضهم اختصاصاً يتعلق بنوع معين من الجرائم[14].

ويقوم مأموري الضبط القضائي ذوي الاختصاص العام بتحريك الدعوى الجزائية في حالتين استثنائيتين، هما: الجرم المشهود والإنابة. على أن استكمال إجراءات التحقيق، بما فيها التصرف في التحقيق الابتدائي، يكون من اختصاص النيابة العامة، إلا أنه في المخالفات والجُنح، يجوز للنيابة العامة عدم التحقيق فيها، وتكتفي بمحاضر جمع الاستدلالات التي ينظمها مأمورو الضبط القضائي ذوي الاختصاص الخاص، على أن تصدر لائحة اتهام في الجنح دون المخالفات[15]. أما في التشريع اليمني فإن قانون الإجراءات الجزائية قد حدد الصلاحيات المقررة لمأموري الضبط القضائي في الجرائم المشهودة، وحالات القبض والاستيقاف في المواد (98 الى 108) من نفس القانون.

ثانياً: التمييز بين الضبط القضائي والضبط الإداري:

يُعرف الضبط الإداري بأنه مجموعة الإجراءات الملزمة التي تفرضها الدولة بقصد تنظيم حريات الأفراد أو تقييد نشاطاتهم للمحافظة على النظام العام في المجتمع، ويتولاها الموظفون الإداريون الذين أوكل إليهم القانون الصلاحيات المتعلقة به: من رجال الشرطة، وبعض الموظفين الإداريين الذين تتوزع عليهم تلك الوظيفة تبعاً لعناصر النظام العام التي تتمثل في الأمن العام والسكينة العامة والصحة العامة[16]. أما الضبط القضائي فهو من صلاحيات الأجهزة المعاونة للسلطة القضائية في أداء وظيفتها، حيث يُوكل إليه مهمة تقصي الجرائم والبحث عن مرتكبيها[17]، وبذلك يتميز الضبط القضائي عن الضبط الإداري بمجموعة من الأمور، أهمها[18]:

---

(14) وفي هذا الصدد يمكن الرجوع إلى د. مأمون محمد سلامه، الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، مكتبة دار النهضة، ج1، القاهرة، 2005، ص504-505، وأيضاً إلى د. مأمون محمد سلامه، قانون الإجراءات الجنائية معلقاً عليه بالفقه وأحكام النقض، مكتبة دار النهضة العربية، ج1، 2، القاهرة ، 2005م، والى د. حسن صادق المرصفاوي، في قانون الإجراءات الجنائية، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1997م، ص168، والى نص المادة (21) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني، مشار إليه في: مهند عارف عودة صوان، مرجع سابق، ص28-36.

(15) د. مصطفى عبدالباقي، شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (13) لسنة 2003م، دراسة مقارنة، كلية الحقوق والإدارة العامة، جامعة بيرزنت، أغسطس، 2015م، ص94-95.

(16) د. خالد عبدالباقي محمد الخطيب، مرجع سابق، ص44.

(17) جواهر قوادري صامت، رقابة سلطة التحقيق على أعمال الضبطية القضائية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 2009م، ص16-17.

(18) للتفاصيل أنظر في: د. إبراهيم حامد طنطاوي، مرجع سابق، ص63؛ ياسر حسن كلزي، حقوق الإنسان في مواجهة الضبط الجنائي: دراسة مقارنة، ط1، الرياض، 2007م، ص56-57؛ د. محمد عبدالله محمد المر، حقوق الإنسان والوظيفة الشرطية قولاً وعملاً، ط1، أكاديمية شرطة دبي، 2003م، ص50؛ د. قدري عبدالفتاح الشهاوي، أعمال الشرطة ومسؤولياتها إدارياً وجنائياً، أطروحة دكتوراه، جامعة الاسكندرية، 1967-1968م، ص21؛ د. ممدوح

أ- من حيث الأغراض والخصائص:

1- **من حيث الأغراض**: يتمثل غرض الضبط الإداري في منع وقوع الجريمة، حيث يقع على عاتق سلطات الضبط الإداري مراقبة المشتبه بهم والقيام بالدوريات، ومراقبة المحلات العامة، والمحلات المقلقة للراحة والمضرة بالصحة، والمخلة بالآداب العامة، وكل ما من شأنه التأثير على أمن واستقرار المجتمع. أما غرض الضبط القضائي فيتمثل في مباشرة الإجراءات السابقة على نشوء الدعوى الجنائية، باعتباره الجهة التي خولها القانون سلطة استقصاء الجرائم وجمع أدلتها والقبض على فاعليها.

2- من حيث الخصائص: يتميز الضبط الإداري بعدة خصائص، أهمها:

- الضـرورة: أي ضرورة وجود ضوابط لممارسة أفراد المجتمع لحرياتهم الأساسية، والضبط الإداري هو من يكفل هذا التنظيم، فالضبط القضائي لا يغني عن الضبط الإداري، لأن الوقاية خير من العلاج.
- المرونة: يتميز الضبط الإداري بالمرونة، وذلك لأن أهدافه تتميز بالمرونة للحفاظ على النظام العام الذي لا يكون دائماً ثابتاً ومستقراً، بالإضافة إلى أن الضبط الإداري يتأثر بمدلول الحرية من خلال فرضه لقيود عليها، كونها فكرة نسبية يختلف مضمونها حسب الزمان والمكان.
- ذو طابع وقائي: إذ إنه يعمل على منع وقوع الجرائم باتخاذ تدابير الوقاية اللازمة واحتياطات الأمن العام.

أما خصائص الضبط القضائي، فأهمها:

- يُتخذ بصدد واقعة معاقب عليها جنائياً: إذ أن كل واقعة لا ينطبق عليها وصف الجريمة لا تُباشر إجراءات الضبط القضائي حيالها ولو ترتب عليها ضرر، فالشخص الذي يخالط الناس وهو مريض بمرض معدٍ لا ينطبق على فعله وصف الجريمة ولو تسبب في إصابة الغير بالمرض، وإن كان من الجائز اتخاذ إجراءات الضبط الإداري التي تهدف إلى وقاية الناس من هذا المرض.

إبراهيم السبكي، حدود سلطات مأموري الضبط القضائي في التحقيق، دار النهضة العربية، القاهرة ، 1998م، ص23. مشار إليه في: جواهر قوادري صامت، مرجع سابق، ص17-19.

- يعتبر لاحق على وقوع الجريمة: إجراءات الضبط القضائي تقمع الجريمة عند وقوعها أولاً ثم تباشر إجراءات الضبط تجاه مرتكب الجريمة.

- لا تعد إجراءات الضبط القضائي من إجراءات الدعوى الجنائية، وإنما هي من الإجراءات الأولية السابقة لتحريك الدعوى الجنائية، فالدعوى الجنائية لا تتحرك إلا بإجراءات التحقيق التي تجريها السلطة المختصة، سواءً بنفسها، أو بمن تندبه لهذا الغرض من مأموري الضبط القضائي.

- يُسهم في تحديد سلطة الدولة في العقاب: فارتكاب الجريمة اعتداء على النظام الاجتماعي، ويترتب عليه حق الدولة في معاقبة الجاني الذي أخل بهذا النظام، فالضبطية القضائية تقوم بتقديم المساعدة الضرورية لكل من سلطة التحقيق والاتهام والمحاكمة، فالضبطية القضائية لها دور كبير في المساهمة في مرحلة التحقيق الابتدائي، بحيث قد تسفر عن أدلة يمكن الاستناد إليها في الوصول إلى الحقيقة.

ب- من حيث التبعية وجهة الإشراف:

يختلف الضبط الإداري عن الضبط القضائي من حيث التبعية، ومن حيث القواعد المنظمة لنشاط كل منهما. فبينما يخضع الضبط الإداري، وتنظم نشاطه، قواعد القانون الإداري، يخضع الضبط القضائي لإشراف السلطة القضائية، ويخضع نشاطه للقانون الجنائي والقوانين المكملة له.

ونشير هنا إلى ازدواجية التبعية لرجال الضبط القضائي، حيث إنه بجانب الرقابة التي تباشرها الجهات الإدارية الرئاسية على مأموري الضبط القضائي، هناك رقابة قضائية يخضعون لها أيضاً نظراً لصفة الضبط القضائي التي يتمتعون بها، وتسمى التبعية الأولى بالتبعية الإدارية، والتبعية الثانية بالتبعية الوظيفية.

وقد قدم الفقه معايير عدة للتمييز بين الضبط الإداري والضبط القضائي تتمثل في الآتي[19]:

(19) للاستزادة يمكن الرجوع إلى: د. عدنان عمرو، مبادئ القانون الإداري، دار المعارف، الاسكندرية، 2011م، ص241؛ د. حسام مرسي، سلطة الإدارة في مجال الضبط الإداري: دراسة مقارنة في القانون الوضعي والفقه الإسلامي، منشأة المعارف، الاسكندرية، 2010م، ص129؛ د. أكرم نشأت إبراهيم، "التدابير الاحترازية"، مجلة كلية الشرطة، العدد الأول، القاهرة، حزيران 1969م، ص36-37؛ د.حلمي الدقوقي، رقابة القضاء على المشروعية الداخلية لأعمال الضبط الإداري: دراسة مقارنة، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2004م، ص97؛ د. صلاح يوسف عبدالعليم، أثر القضاء الإداري على النشاط الإداري للدولة، دار الفكر العربي، 2008م، ص256-264؛ د.عيسى تركي خلف، أساليب الضبط الإداري وعلاقتها بالحريات العامة، أطروحة دكتوراه، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، 200م، ص3؛ المادة (39) من قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (23) لسنة 1971م. مشار إليه في: مهند قاسم زغير، السلطة التقديرية للإدارة في مجال الضبط الإداري في الظروف العادية: دراسة مقارنة في القانون الوضعي والشريعة الإسلامية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، 2014م، ص58-60.

أ- المعيار الشكلي: يقوم هذا المعيار على أساس مبدأ الفصل بين السلطات، حيث ينظر للعمل من حيث الجهة التي اتخذت الإجراء، فيكون عملاً إدارياً إذا صدر عن السلطة الإدارية، ويكون قضائياً إذا صدر عن السلطة القضائية. ويُعاب على هذا المعيار بأنه اكتفى بالشكل دون الجوهر، فلم يتعرض لمضمون العمل وماهيته، وأيضاً قد يقوم فرد بالعمل الإداري والعمل القضائي معاً، أي ازدواجية الصفة في القائم بالعمل كأغلبية رجال الشرطة، فجميعهم من رجال الضبط الإداري والضبط القضائي.

ب- المعيار الموضوعي: يُفرق هذا المعيار بين الضبط الإداري والضبط القضائي، حيث يتميز الضبط الإداري بصفته الوقائية، فهو يعمل على وقاية النظام العام، بمنع الإخلال به، أما الضبط القضائي فيتعقب الجريمة بعد وقوعها، ويتولى إثبات معالمها والكشف عن مرتكبيها لتقديمهم للعدالة وفقاً لقانون الإجراءات الجزائية وتوقيع العقاب عليهم وفقاً لقانون العقوبات. أما في فرنسا فقد اعتمد مجلس الدولة في التمييز بين عمل الضبط الإداري وعمل الضبط القضائي على المعيار المادي (الذي يقوم على طبيعة ومضمون العمل الضبطي والغاية المبتغاة منه).

ثالثاً: أهمية التمييز بين الضبط الإداري والضبط القضائي:

تبدو أهمية التمييز بين الوظيفتين فيما يأتي[20]:

1. تخضع أعمال الضبط الإداري لإشراف ورقابة السلطة التنفيذية، أما أعمال الضبط القضائي فتخضع لإشراف السلطة القضائية (نيابة عامة وقضاة).
2. اختلاف الهيئتين القائمتين على الوظيفتين ينتج عنه اختلاف الجهة المختصة بالمنازعات، إذ يختص القضاء الإداري بمنازعات الضبط الإداري، فيما تختص المحاكم العادية بمنازعات الضبط القضائي.
3. نشاط الضبط الإداري يقبل الطعن بالإلغاء، ويخضع لإجراءات وقف التنفيذ، وعلى العكس من ذلك لا يقبل نشاط الضبط القضائي بالطعن بالإلغاء وإنما لطعون أخرى كالمعارضة والاستئناف والنقض، كما لا يخضع لإجراءات وقف التنفيذ.
4. اختلاف قواعد المسؤولية التي يخضع لها كلاً من النشاطين، فالقاعدة المقررة أن أعمال الضبط الإداري يمكن أن تثير مسؤولية الإدارة إذا ما توافرت أركان المسؤولية من خطأ وضرر وعلاقة

(20) د. خرشي إلهام، محاضرات في الضبط الإداري، ألقيت على طلبة السنة الثالثة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين سطيف، الجزائر، سبتمبر 2016م، ص23-24.

سببية، أما بالنسبة للضبط القضائي فإثارة مسؤولية الدولة عن الأخطاء الواقعة من سلطة الضبط القضائي تحكمها قاعدة انتفاء المسؤولية، إلا إذا قرر المشرع عكس ذلك صراحةً.

المبحث الثاني

الأحكام العامة المتعلقة بمأموري الضبط القضائي في التشريع اليمني والتعليمات العامة للنائب العام

سوف نقسم هذا المبحث إلى مطلبين، نتناول في المطلب الأول الأحكام العامة المتعلقة بمأموري الضبط القضائي طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية رقم (13) لسنة 1994م، وفي المطلب الثاني نتناول التعليمات العامة للنائب العام رقم (20) لسنة 1998م.

المطلب الأول

الأحكام العامة المتعلقة بمأموري الضبط القضائي طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية

أولاً: من له صفة الضبطية القضائية:

تنص المادة (84) من قانون الإجراءات الجزائية اليمني على فئتين من مأموري الضبط القضائي، هما:

الأولى: ذات اختصاص عام بالنسبة إلى جميع انواع الجرائم. ووفقاً لنص المادة (84) يُعد من هذه الفئة مأموري الضبط القضائي ذوي الاختصاص العام الآتي بيانهم، وهم:

1-أعضاء النيابة العامة 2-المحافظون 3-مديرو الأمن العام 4-مديرو المديريات 5-ضباط الشرطة والأمن 6-رؤساء الحرس والأقسام ومراكز الشرطة، ومن يندبون للقيام بأعمال الضبط القضائي من غيرهم 7-عقال القرى 8-رؤساء المراكب البحرية والجوية.

الثانية: ذات اختصاص خاص بالنسبة إلى نوع معين من الجرائم. ويُعد من هذه الفئة مأمورو الضبط القضائي ذوي الاختصاص الخاص، ممن ورد ذكرهم في الفقرة التاسعة من المادة (84) من قانون الإجراءات الجزائية، وهم جميع الموظفين الذين يُخولون صفة الضبطية القضائية بموجب القانون.

ومن أمثلة ذلك المفتش السياحي[21]، ومفتشو البيئة[22]، ومأمورو الضرائب[23]، وغيرهم من الموظفين الذين يُخولون صفة الضبطية القضائية، مثل موظفو الجمارك ومفتشو الصحة، ومراقبو الأغذية والمأكولات، وموظفو الهيئة العامة للموارد المائية، والجهات ذات العلاقة، الذين يكتسبون هذه الصفة وفقاً للقانون، وموظفو وزارة الصناعة والتجارة والأجهزة التابعة لها والحاصلين على صفة الضبطية القضائية وفقاً للقوانين النافذة...الخ.

ويتقيد مأمور الضبط القضائي ذي الاختصاص الخاص بأنواع الجرائم التي حُددت له لأنه مختص بها بموجب عمله[24].

ثانياً: تبعية مأموري الضبط القضائي:

جاء النص في المادة (85) من قانون الإجراءات الجزائية اليمني على أنه: (يكون مأمورو الضبط القضائي تابعين للنائب العام، وخاضعين لإشرافه في نطاق صلاحيات الضبط القضائي، وللنائب العام أن يطلب من الجهة المختصة النظر في أمر كل من تقع منه مخالفة لواجباته، أو تقصير في عمله، وله أن يطلب رفع الدعوى التأديبية عليه).

ثالثاً: معيار الاختصاص بضبط الواقعة:

جاء النص في المادة (1/234) من قانون الإجراءات الجزائية اليمني، على أنه: (يتعين الاختصاص محلياً بالمكان الذي وقعت فيه الجريمة، أو في المكان الذي يقيم فيه المتهم، أو المكان الذي يقبض عليه فيه. ونصت الفقرة الثانية من نفس المادة على أنه: في حالة الشروع تُعد الجريمة مرتكبة في كل محل وقع فيه عمل من أعمال البدء في التنفيذ). كما تنص المادة (235) من القانون ذاته على: (في الجرائم المتتابعة، وغير ذلك من الجرائم المتعددة الأفعال، يعتبر مكاناً للجريمة كل محل يقع فيه أحد الأفعال الداخلة فيها، وفي الجرائم المستمرة يُعتبر مكاناً للجريمة كل محل تقوم فيه حالة الاستمرار). كما قد يتم

(21) أنظر: المادة (31) من القانون اليمني رقم (40) لسنة 1999م بشأن السياحة ، والتي تنص على أنه تثبت صفة مأموري الضبط القضائي للموظفين التابعين للوزارة والهيئة الذين يصدر بتسميتهم قرار من النائب العام بناءً على طلب الوزير، وهم الذين يتولون مهام التفتيش عن المنشآت الفندقية والسياحية، وإثبات المخالفات المنصوص عليها في القانون واللوائح والقرارات المنفذة لأحكامه.

(22) أنظر: المادة (75) من القانون اليمني رقم (26) لسنة 1995م بشأن حماية البيئة، والتي تنص على أن يتمتع مفتشو البيئة بصفة الضبطية القضائية.

(23) انظر: المادة (166) من القانون اليمني رقم 17 لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل ، والتي تنص على أن (يتم تحديد موظفي المصلحة الذين يمنحون صفة الضبط القضائية بقرار من النائب العام بناءً على طلب من الوزير).

(24) د. رشيدة محمود سيد أحمد، الاختصاص الاستثنائي لسلطة الضبط القضائي في النظام السعودي والقانون السوداني، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد السادس عشر، مارس، 2020م، ص144.

تخويل مأموري الضبط القضائي القيام ببعض الواجبات كالإجراءات التحفظية ضد الأشخاص، والتحفظ على الأدلة وآثارها المتعلقة بالجريمة، وإجراءات المعاينة[25].

رابعاً: الصفات التي يتعين توافرها في مأموري الضبط القضائي:

يتعين أن تتوافر في مأموري الضبط القضائي أو المحقق الجنائي مجموعة من الصفات عند أداء واجباتهم المكلفين بها في ضبط الواقعة الجنائية وأدلتها، من أهمها[26]:

1. الإيمان برسالته: لأن ذلك يمثل الدافع الأول للشعور بالمسؤولية، وأدائها بأمانة، والصبر في مواطن الشدة.
2. الحياد في عمله: فالحياد يعني العدل وعدم المحاباة وعدم الانتقام أو الميل لأجل قرابة أو صداقة أو مقابل منفعة مادية أو معنوية.
3. سرعة التصرف: السرعة مطلوبة في رجل الضبط القضائي عند تلقيه بلاغ أو شكوى بشأن واقعة تقع ضمن اختصاصه؛ لأنه غالباً ما يحرص مرتكبو الجرائم على طمس آثار الجريمة لإخفاء أدلتها عقب ارتكاب الواقعة الجنائية.
4. الالتزام بالدقة: ضرورة لتحقيق العدل، ولأن الاستيثاق من وقوع الجريمة، ومعرفة مرتكبيها، وتدوين أقوالهم، وأقوال الشهود على نحو ما صدرت منهم دون زيادة أو نقصان، وضبط الأدلة المادية، وتحريزها بصورة تضمن سلامتها والمحافظة عليها من التلف أو العبث فيها أو فقدانها، كل ذلك يصب في النهاية لمصلحة العدالة والكشف عن الحقيقة التي يبتغيها رجل الضبط أو المحقق الجنائي.
5. عدم إفشاء أسرار المهنة: لما لذلك من إضرار بمصالح الناس، وإخلال بالثقة بالموظف العام والوظيفة العامة، لذا نجد أن القانون يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ثلاث سنوات إذا كان الجاني موظفاً عاماً استودع السر أثناء أو بسبب وبمناسبة تأدية وظيفته، فأفشاه[27].

---

(25) د. نجيب سلطاني، معايير إجراءات التحري والاستدلال عن الجريمة بين القانون الوضعي والشريعة الإسلامية، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض، د.ت، ص28.

(26) القاضي/ شائف علي محمد الشيباني، الأحكام العامة المتعلقة بمأموري الضبط القضائي (المهام والواجبات) طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية والتعليمات العامة للنائب العام في الجمهورية اليمنية، مجلة الوعي الضريبي، مصلحة الضرائب، العددان (52، 53) صنعاء، ديسمبر 2014م، مارس 2015م)، ص47.

(27) أنظر: المادة (258) من قانون الجرائم والعقوبات اليمني رقم (12) لسنة 1994م.

المطلب الثاني

التعليمات العامة للنائب العام

أوضحت التعليمات العامة للنائب العام رقم (20) لسنة 1992م الصادرة بمكتب النائب العام بتاريخ 1998/3/22م بشأن مأموري الضبط القضائي وأعمال الاستدلال، واجبات مأموري الضبط القضائي وذلك في المواد من (1-13)[28]: وهذه المواد المشار إليها، تتعلق بما يجب على مأموري الضبط القضائي القيام به، كالتحري عن الجرائم ومرتكبيها، وجمع الاستدلالات اللازمة للتحقيق في الدعوى، والقيام بالتبليغات والشكاوى التي ترد إليهم بشأن الجرائم، والقيام بالمعاينة، وأيضاً القيام بجميع الوسائل التحفظية اللازمة للمحافظة على أدلة الجريمة، وتثبيت جميع الإجراءات في محاضر موقعة منهم بالزمان والمكان المحددين، وتوقيع الشهود والخبراء، كما ترسل تلك المحاضر إلى النيابة العامة مع الأوراق والأشياء المضبوطة، وذلك بموجب المادتين (1، 2) من التعليمات العامة للنائب العام. كما بينت المادة (3) ما يتعلق بالجريمة المشهودة، أما المادة الرابعة فتناولت ما ليس لأفراد الشرطة القيام به، أما المادتين الخامسة والسادسة فبينتا ما يجب مراعاته في محاضر جمع الاستدلالات، أما المادة الثامنة فتعلقت بالشكوى المقدمة ضد مأمور الضبط القضائي وإجراءات ذلك، أما المادة التاسعة فأوضحت أن على أعضاء النيابة أن يحققوا في الشكاوى بأنفسهم ولا يجوز الندب في ذلك، أما المادة العاشرة فتتعلق بكيفية إرسال التحقيقات، وأخيراً بينت المواد (11، 12، 13) الإجراءات المتعلقة بالنظر في إسقاط صفة الضبطية القضائية.

وتعد هذه التعليمات ملزمة لمأموري الضبط القضائي، لأن أي تجاهل لها أو عدم تنفيذها يودي إلى بطلان إجراءات مأموري الضبط القضائي، لأن تعليمات النيابة العامة تعتبر من النظام العام، وتعتبر العامل الأساسي لعمل مأموري الضبط القضائي، كما تعتبر لائحة تنظيمية وجزء لا يتجزأ من قانون الإجراءات الجزائية.

(28) أنظر: المواد (1-13) من قرار النائب العام رقم (20) لسنة 1998م بإصدار التعليمات العامة للنيابة العامة الصادرة بمكتب النائب العام في الجمهورية اليمنية.

ISSN: 2710-3390

المبحث الثالث

نظام الضبط القضائي الضريبي وإجراءات الاستدلال في القانون اليمني

سوف نقسم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب على النحو الآتي:

المطلب الأول: مأمورو الضبط القضائي الضريبي.

المطلب الثاني: نطاق اختصاصات مأموري الضبط القضائي الضريبي .

المطلب الثالث: إجراءات الاستدلال على الجرائم الضريبية.

المطلب الأول

مأمورو الضبط القضائي الضريبي

أولاً: من هم مأمورو الضبط القضائي الضريبي:

هم الموظفون الذين يخولون صفة الضبطية القضائية والمشار إليهم في المادة (166) من القانون اليمني رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، والتي تنص على أن: (يتم تحديد موظفي المصلحة الذين يمنحون صفة الضبطية القضائية بقرار من النائب العام بناءً على طلب من الوزير)، كما أشارت إلى ذلك المادة (238) من اللائحة التنفيذية للقانون نفسه رقم (508) لسنة 2010م، والتي نصت على أن: (أ-يكون لموظفي المصلحة المختصين في شؤون الإدارة الضريبية ورؤسائهم الذين يصدر بهم قرار من النائب العام صفة مأموري الضبط القضائي لإثبات ما يقع من المخالفات الضريبية وجرائم التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون. ب-يتم ترشيح الموظفين المختصين لاكتساب صفة الضبطية القضائية من رئيس المصلحة، على أن يتم العرض من الوزير إلى النائب العام لإصدار القرار وفقاً للقانون، وبموجب قرار النائب العام يتمتع المشمولين بالقرار بجميع الصلاحيات والحقوق التي تخولها لهم هذه الصفة. ج-على السلطات الرسمية المختصة أن تقدم لموظفي المصلحة المساعدة اللازمة بما يمكنهم من القيام بأعمالهم، وأداء المهام المناطة بهم تطبيقاً لأحكام القانون).

أما عن شروط منح العاملين والإدارة الضريبية صفة الضبطية القضائية، فتتمثل في الآتي[29]:

1- أن يكون موظفاً عاماً، بمعنى أن يُعهد إليه بعمل ثابت في مرفق عام مملوك للدولة أو أحد أشخاص القانون العام الأخرى.

2- أن يُحدد القرار الوزاري المانح لصفة الضبطية القضائية النطاق المكاني الذي يجري فيه مباشرة أعمال الضبط القضائي، بمعنى عدم جواز منح اختصاص مكاني غير محدد أو شامل.

(29) د. إبراهيم حامد الطنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة، مرجع سابق، ص232.

ثانياً: الحكمة من إسباغ صفة الضبطية القضائية على مأموري مصلحة الضرائب[30]:

1. إن مهام مأموري الضبط القضائي ذوي الاختصاص العام تتمثل في التحري وجمع الأدلة في الجرائم العادية، والبحث والتحري وجمع الأدلة في جرائم أخرى، مثل الجرائم الضريبية.
2. إن من يتولون مهمة البحث والتحري وجمع الأدلة في الجرائم الضريبية هم ممن تتوفر فيهم الخبرة والتخصص الدقيق في هذا المجال لتعدد مجالاتها وقنواتها.
3. إن مهمة البحث والتحري وجمع الأدلة عن الجرائم الضريبية لا تناط إلا بمن يمتلك الاختصاص في كل نوع منها.
4. إن تمتع موظفو مصلحة الضرائب، ممن لهم صفة الضبطية القضائية المُتصلين بالنشاط المالي للمُكلفين، تمكنهم من التحري وضبط المكلفين المخالفين للقوانين الضريبية.

ثالثاً: الجهة التي يخضع لها مأمورو الضبط القضائي الضريبي:

مأمورو الضبط القضائي الضريبي ليسوا من رجال القضاء، وإنما هم من رجال السلطة التنفيذية، يتبعون هذه الوزارة أو تلك، وهم بحكم وظائفهم يخضعون لإشراف رؤسائهم الإداريين، غير أنهم، بحكم قيامهم بأعمال الضبط القضائي، يتبعون النائب العام أيضاً، ويخضعون لإشرافه فيما يتعلق بهذه الأعمال. وعلى هذا نصت المادة (85) من قانون الإجراءات الجزائية اليمني بأن: (يكون مأمورو الضبط القضائي تابعين للنائب العام وخاضعين لإشرافه في نطاق صلاحيات الضبط القضائي، وللنائب العام أن يطلب من الجهة المختصة النظر في أمر كل من تقع منه مخالفة لواجباته أو تقصير في عمله وله أن يطلب رفع الدعوى التأديبية عليه، وهذا كله لا يمنع من رفع الدعوى الجزائية).

وهذا يعني بأن الإشراف والخضوع للنائب العام وأعضاء النيابة العامة يرتبط فقط بأعمال هؤلاء الموظفين، كونهم مأموري ضبط قضائي، أي أن الإشراف والمراقبة يقوم بهما النائب العام على موظفي الإدارة الضريبية الذين لهم صفة الضبطية القضائية، ويكون ذلك مقتصراً على الأعمال ذات العلاقة بالضبط القضائي، والتي يؤدونها باعتبارهم مأموري ضبط قضائي، بحيث لا يتجاوز ذلك إلى

(30) القاضي سعيد قاسم العاقل، نظام الضبط القضائي في المجال الضريبي، مجلة الوعي الضريبي، العددان (52-53)، صنعاء، ديسمبر 2014م، مارس 2015م، ص37.

الأعمال التي يؤدونها بغير هذه الصفة، وبالتالي يكون مأمور الضبط القضائي مسؤولاً أمام النائب العام عن الأخطاء الجسيمة التي يرتكبها[31].

(31) يحيى محمد الأسطى: الضبطية القضائية في القوانين الضريبية اليمنية، مجلة الوعي الضريبي، العددان (52، 53)، صنعاء، ديسمبر 2014م- مارس 2015م، ص59-60.

المطلب الثاني

نطاق اختصاص مأموري الضبط القضائي الضريبي

الفرع الأول: نطاق الاختصاص النوعي في الجرائم الضريبية:

حدد قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م الاختصاص النوعي لمأموري الضبط القضائي الضريبي، في القيام بإجراءات التحري والبحث والضبط، واتخاذ جميع الإجراءات اللازمة لإثبات الوقائع، وتحديد مرتكبيها، والمتعلقة بأعمال وظيفتهم. فكل عمل يقومون به ضمن هذه الاختصاصات، متى توافرت شروطه، يُعتبر صحيحاً ومنتجاً لآثاره، ويوصف هذا الاختصاص في المجال الضريبي بأنه اختصاص نوعي متعلق بنوع معين من الجرائم، وهي الجرائم الضريبية. وقد جاء النص في هذا القانون على الجرائم الضريبية في الباب السادس منه المتعلق بالمخالفات وجرائم التهرب الضريبي، حيث قسم هذا الباب إلى فصلين: الأول خاص بالمخالفات الضريبية، والثاني بجرائم التهرب الضريبي، وجرائم الإخلال بواجبات الوظيفة العامة.

وحدد المخالفات، وجرائم التهرب الضريبي، وعقوبة كل منها على النحو الآتي:

أ- **المخالفات الضريبية (المخالفات والغرامات)**[32]: يُعاقب بالغرامة، بالإضافة إلى دفع الضريبة والغرامات المستحقة، كل من ارتكب أحد الأفعال الآتية:

1. عدم القيام بإجراءات الخصم أو الإضافة أو عدم تحصيل الضريبة وتوريدها لحساب المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون.
2. عدم إخطار المصلحة ببدء مزاولته لأي نشاط أو مهنة خاضعة للضريبة، أو بتاريخ إيجار العقار، أو بتغيير عنوان المنشأة.
3. تخلف عن تقديم الإخطار بالتوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط أو المهنة خلال الموعد القانوني.
4. تخلف عن العمل بمقتضيات أي إخطار أو طلب صدر إليه بموجب هذا القانون، أو تخلف عن الحضور بدون مبرر تلبية لإخطار صدر إليه تحقيقاً لأي غرض من أغراض هذا القانون.

(32) أنظر: المادة (134) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م، الجريدة الرسمية، العدد لسنة 2010م.

5. رفض تسلم أي إخطار وفقاً لأحكام هذا القانون.

6. استخدام رقم ضريبي غير صحيح في أي وثيقة مطلوبة أو مستخدمة لأغراض هذا القانون.

7. عدم تمكين موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في المراجعة، والامتناع عن تقديم الدفاتر والسجلات والمستندات أو الاطلاع عليها أو الامتناع عن موافاتهم بما يطلبونه من بيانات ومعلومات وفقاً لأحكام هذا القانون.

8. عدم تقديم المجوز لديه إقراراً للمصلحة بموجب أمر المحكمة لما في ذمته من أموال للمكلف المجوز على أمواله في الموعد المحدد، أو تقديم إقرارات تتضمن بيانات غير صحيحة[33].

كما أن هناك غرامات تُفرض عند تأخير تقديم الإقرارات[34]، وغرامات تقديم الإقرار الضريبي غير المكتمل[35]، وغرامات عدم مسك الحسابات المنتظمة[36].

ب- جرائم التهرب الضريبي وجرائم الإخلال بواجبات الوظيفة العامة: وتتمثل في الآتي:

1- جرائم التهرب الضريبي[37]:

يُعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ثلاث سنوات، أو بغرامة لا تقل عن 100% ولا تزيد عن 150% من الضريبة المتهرب منها عن أي سنة ضريبية أو جزء منها، بالإضافة إلى دفع الضريبة والغرامات والمبالغ الإضافية، كل مكلف تهرب من الضريبة كلها أو جزء منها، إذا ارتكب أي فعل من الأفعال الآتية:

- عدم تقديم الإقرار الضريبي لمدة سنة بعد مضي الموعد القانوني.
- قدم إقراراً ضريبياً بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات صورية أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها.

(33) أنظر: المادة (134)، الفقرة (أ) من ذات القانون.

(34) أنظر: المادة (135) من ذات القانون.

(35) أنظر: المادة (137) من ذات القانون.

(36) أنظر: المادة (140) من ذات القانون.

(37) أنظر: المادة (141) من ذات القانون.

- قدم إقراراً ضريبياً على أساس عدم مسك دفاتر أو سجلات أو حسابات، وتبين للمصلحة أن لديه دفاتر أو سجلات أو حسابات منتظمة، وأن إقراره المقدم يخالف ما هو ثابت لديه بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها.
- أدرج أي بيان كاذب أو قيد صوري أو غير صحيح في أي إقرار أو مستند أو بيان قُدِم بمقتضى هذا القانون.
- أعد أو حفظ أو سمح بإعداد أي دفاتر أو حسابات أو قيود صورية أو مزورة أو زور، أو سمح بتزوير أي دفاتر أو حسابات أو قيود بغرض إخفاء أي دخل خاضع للضريبة بمقتضى هذا القانون أو أي جزء من ذلك الدخل أو للتخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً أو للحصول على إعفاء دون وجه حق.
- استخدم أية حيلة أو خدعة مهما كان نوعها، أو أجاز استعمالها، للتهرب من دفع الضريبة، أو لتخفيف مقدارها بأية صورة من الصور.
- قَدم سجلات أو دفاتر أو حسابات أو مستندات أو وثائق مزورة أو صورية أو بيانات غير صحيحة للتهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.
- لم يحتفظ بالدفاتر والسجلات والمستندات، أو قام بإتلافها كلياً أو جزئياً قبل انقضاء المدة المحددة في المادة (88) من هذا القانون[38].
- قَدم للمصلحة معلومات أو بيانات كاذبة فيما يتعلق بأية واقعة أو أمر أو مسألة تحول دون دفع الضريبة أو التأثير على مقدارها.
- أعطى خطياً أي جواب كاذب على أي سؤال أو طلب وُجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها هذا القانون، وذلك بقصد التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.
- أخفى أنشطة أو مهن أو جزء منها، خاضعة للضريبة بمقتضى أحكام هذا القانون.

وتجدر الإشارة إلى أن العقوبة المحددة سابقاً في هذه المادة تُضاعف في حالة التكرار، مع العلم بأن جريمة التهرب الضريبي تُعد من الجرائم الجسيمة، ولمصلحة الضرائب نشر أسماء الأشخاص الذين ثبت تهربهم من دفع الضرائب بحكم قضائي بات، في الصحف الرسمية[39].

---

(38) تنص المادة (88) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م على: مع عدم الإخلال بأحكام القانون التجاري، يجب على المكلف الاحتفاظ بالفواتير والمستندات والسجلات وفقاً للآتي:

الاحتفاظ بالفواتير والمستندات التي تتصل بنشاطه لمدة لا تقل عن خمس سنوات.

الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المنصوص عليها في المادة (86) من هذا القانون لمدة عشر سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي أجري فيها القيد في السجلات.

2- جرائم الإخلال بالوظيفة العامة[40]:

مع عدم الإخلال بأية عقود إدارية، يُعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ثلاث سنوات، أو بغرامة لا تقل عن مليون ريال ولا تزيد عن عشرة مليون ريال، أي من موظفي الإدارة الضـريبية، له صلاحية في حصر وربط وتحصيل الضريبة عند ثبوت ارتكابه لأي من الجرائم الآتية:

- استغل سلطته الوظيفية في تهديد أو ابتزاز أي مكلف للحصول على شيء لنفسه أو لغيره.
- استغل سلطة وظيفته للحصول من المكلف على منفعة لنفسه أو لغيره على وجه مخالف للقانون.
- استغل سلطة وظيفته في تعطيل القوانين واللوائح والأنظمة الضريبية النافذة، أو رفض، بدون وجه حق، تنفيذ القرارات والأحكام القضائية الواجبة التطبيق.

كما يُعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر، أو بغرامة لا تقل عن مائة ألف ريال ولا تزيد عن مليون ريال، أي من موظفي الإدارة الضريبية، تعمد الدخول لمنشأة أي مكلف بغرض القيام بمهام الحصر أو المحاسبة أو جمع البيانات أو تحصيل الضريبة، دون أن يكون مكلفاً رسمياً بأداء أو تنفيذ تلك المهام أو أياً منها، أو قام بذلك خارج أوقات الدوام الرسمي للمنشأة.

ويُعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنة ولا تزيد على خمس سنوات أي من موظفي الإدارة الضريبية، استلم رشوة نقدية أو عينية، مقابل إخفاء مبالغ خاضعة للضريبة أو قام بأداء عمل أو الامتناع عن عمل مخلاً بواجباته الوظيفية. وتسري ذات العقوبة على الراشي (المكلف) والوسيط بين المكلف والموظف، وهذا يكون مع عدم الإخلال بأي عقوبة اشد في قانون العقوبات، وعدم الإخلال بأحكام التهرب الضريبي.

وهناك من حدد المسؤولية المدنية لمأمور الضبط القضائي بالتزامه بتعويض المتضرر من الجريمة بهدف رفع الضرر عن طريق إزالته أو إصلاحه أو دفعه مبلغاً من المال تعويضاً عنه[41].

---

(39) أنظر: المادة (141) من ذات القانون.

(40) المادة (147) من ذات القانون.

(41) د. محمد أحمد محمد النونه المخلافي، سلطة مأمور الضبط القضائي في القبض على الأشخاص: دراسة مقارنة، ط1، شركة ناس للطباعة، القاهرة، 2008م، ص39.

الفرع الثاني: نطاق الاختصاص المكاني لمأموري الضبط القضائي:

حدد قانون الإجراءات الجزائية اليمني رقم (13) لسنة 1994م نطاق الاختصاص المكاني لمأمور الضبط القضائي، وذلك في المادة (84) منه، حيث ذكر في مستهلها: "يُعتبر من مأموري الضبط القضائي في دوائر اختصاصهم....)، وهذا يعني أن صفة مأموري الضبط القضائي واختصاصاتهم مقصورة ومحددة في الجهات التي يؤدون فيها عملهم، وفي دوائر اختصاصهم المكاني.

وقد حددت المادتان (8، 9) من قانون ضريبة الدخل اليمني، نطاق الاختصاص المكاني لمأموري الضبط القضائي[42]، وعلى ذلك يتحدد نطاق اختصاص مأموري الضرائب بالجرائم التي تقع في موطن المكلف ومكان إقامته، ومكان مزاولة النشاط، ومكان تحقق الدخل[43].

كما يتحدد الاختصاص المكاني لمأمور الضبط القضائي حسب ما جاء في المادة (234) من قانون الإجراءات الجزائية اليمني بأحد المعايير أو الأسس الثلاثة التي تمثل معيار الاختصاص القضائي للمحاكم المتعلقة بالدعوى الجزائية، وهذه المعايير هي:

الأول: مكان وقوع الجريمة.

الثاني: محل إقامة المتهم.

الثالث: مكان القبض على المتهم[44].

ويجوز لرجال الضبط القضائي ممارسة صلاحياتهم خارج نطاق دوائر عملهم بصورة استثنائية في حالات تنحصر فيما يلي:

1. حالات الظرف الاضطراري المفاجئ.
2. حالات الاستعجال.
3. حالة ندبهم للتحقيق في قضية معينة، يوجب استكمال التحقيق فيها ضرورة الانتقال إلى خارج دائرة الاختصاص.
4. في حالة مطاردة الجناة.

---

(42) أنظر: المادتان (8، 9) من قانون الضريبة على الدخل رقم (17) لسنة 2010م.

(43) القاضي سعيد قاسم العاقل، مرجع سابق، ص38.

(44) أحمد نعمان محمد سيف، دليل رجال الضبط القضائي وتنظيم علاقتهم بهيئات السلطة القضائية قبل المحاكمة- أثناء المحاكمة- في التنفيذ (جنائياً – مدنياً)، ط2، (د.ن)، (د.ت)، ص91.

5. عند وقوع الجريمة ضمن دائرة اختصاصهم، وضرورة اتخاذ إجراء ما خارجها [45].

الفرع الثالث: نطاق اختصاص مأموري الضبط القضائي الضريبي من حيث الزمان:

مأمورو الضبط القضائي الضريبي يعتبرون من مأموري الضبط القضائي الخاص، وتتحدد اختصاصاتهم، ويباشرون سلطاتهم على جرائم معينة تتعلق بأعمال وظيفتهم، وممارسة هذه الوظيفة محكومة بزمن محدد، وهؤلاء الموظفين يتمتعون بصفة الضبط القضائي التي يضفيها عليهم القانون خلال هذا الوقت، أي ساعات ممارسة أعمال وظيفتهم دون غيرها، ويمكن ملاحظة ذلك في نص المادة (92) من قانون الضريبة على الدخل، والتي تنص على أن: (يلتزم المكلف بتمكين موظفي المصلحة بموجب إذن خطي من رئيس المصلحة أو من يفوضه، بالدخول أثناء الدوام الرسمي للمنشأة إلى مقار وأماكن العمل، للاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات المُلزم بمسكها المكلف، وإجراء عمليات التدقيق والمراجعة وفقاً لأحكام هذا القانون).

يتضح من هذا النص أن القانون سمح لموظفي مصلحة الضرائب، ممن لهم صفة الضبطية القضائية، دخول مقار وأماكن عمل المكلفين في أي وقت أو أي ساعة، ما دام ذلك يتم أثناء ساعات الدوام الرسمي للمنشأة، وهذا أيضاً ما أشارت إليه اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل اليمني في المادتين (113، 136)[46] بأن لموظفي الإدارة الضريبية ممن لهم صفة الضبط القضائي، وبموجب تكليف من رئيس المصلحة أو من يفوضه، الدخول إلى مقار وأماكن العمل للاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية، شريطة أن يكون ذلك أثناء دوام المنشأة.

(45) أحمد عبداللطيف زبداوي، سلطة أعضاء الضابطة القضائية في الجرائم الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2012م . www.lawoflibya.com

(46) أنظر: المادتان (113، 136) من اللائحة التنفيذية رقم (508) لسنة 2010م للقانون اليمني رقم (17) لسنة 2010م، بشأن ضرائب الدخل.

المطلب الثالث

إجراءات الاستدلال على الجرائم الضريبية

أولاً: قبول البلاغات:

قبول البلاغات هو واجب ألقاه المشرع على مأموري الضبط القضائي، ونصت عليه المادتان (94، 95) من قانون الإجراءات الجزائية.

ثانياً: حق الاطلاع والفحص والتدقيق:

يستند اختصاص مأموري الضرائب في مباشرة هذه الإجراءات إلى المادتين (84، 85) من قانون ضريبة الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م، وتبين هذه النصوص ما يأتي:

أ- من له حق الاطلاع:

لمأمور الضبط القضائي حق الاطلاع على أية معلومات أو بيانات أو عمليات لمكلف الضرائب بغرض الاستفادة منها في تحديد وربط الضريبة على المنشأة نفسها أو المتعاملين معها، ولا يجوز لجميع وحدات الجهاز الإداري للدولة، والمجالس المحلية، والوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط وشركات القطاع الخاص وجميع المنشآت المملوكة للأفراد، وفروع الشركات الأجنبية الامتناع عن ذلك[47].

أما عن وقت مباشرة حق الاطلاع فقد نص المشرع اليمني في المادة (147/ب) من قانون ضرائب الدخل على عقوبات معينة لموظفي الإدارة الضريبية الذين يتعمدون دخول منشأة أي مكلف خارج أوقات الدوام الرسمي، واستثنى من ذلك المنشآت التي يكون لها نظام خاص بالدوام فيها.

(47) أنظر: المادة (84/أ) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م

ب- الغرض من الاطلاع:

هو جمع البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد أي من ضرائب الدخل بعضها أو كلها، مع مراعاة التقيد بقواعد والتزامات سر المهنة وعدم إفشاء أي من الأسرار التي تضمنتها البيانات والمعلومات الواردة في الدفاتر والمستندات والوثائق فيما يخص أنشطة ودخول وتعاملات مكلفي ضرائب الدخل(48).

ويلجأ مأمور الضرائب إلى طلب الاطلاع على حسابات الممولين لدى البنوك متى كانت هذه البيانات مؤثرة فيما يجريه من أعمال استدلال وتحريات بشأن إحدى جرائم التهرب الضريبي، ويحكمه في ذلك عدة مبادئ منها (49):

- طبيعة تعاملات الممولين ذات الأنشطة التجارية أو الصناعية أو المهنية ذات الشهرة الكبيرة التي تثبت التحريات تحقيقهم ثراءً فاحشاً من خلال ممارستهم لأنشطة معفاة، فيغلب الظن على أن لهم حسابات يجب التعرف عليها.
- قيمة التهرب، وذلك يتعلق بالممولين الكبار، والذي يعتقد بأن تهمة التهرب الضريبي كانت بأرقام كبيرة.
- وجود دلائل من تحريات أو صور من شيكات صادرة من الممول أو له بالصرف من حسابه أو لحسابه لدى أحد البنوك بأرقام عالية القيمة تؤثر في حركة الإيداع والصرف عنده، وتنم عن وجود إيرادات مخفاة لم يقر بها أمام مصلحة الضرائب.
- يجب على مأمور الضرائب المختص بالاطلاع لدى البنك أن يعرض على رؤسائه الأسباب التي يرى أنها مبرراً لهذا الاطلاع لعرضها على وزير المالية مرفقه بالأسانيد والأدلة التي تعززها وتؤكد أهميتها، وأن هذه الوسيلة الأخيرة بعد استنفاد كل طرق التحريات لمعرفة الحجم الحقيقي لتعاملاته، فيكون ما أنتهى إليه مقبولاً لدى وزير المالية وقابلاً بموافقة القضاء.

ثالثاً: دخول مقار وأماكن عمل المكلف:

يستند هذا الحق إلى نص المادة (92) من قانون الضريبة على الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م، والتي تتعلق (بالتدقيق والمراجعة الميدانية)، حيث نصت على أن: (يلتزم المكلف بتمكين موظفي المصلحة، بموجب إذن خطي من رئيس المصلحة أو من يفوضه، بالدخول أثناء الدوام الرسمي للمنشأة إلى مقار

(48) أنظر: المادة (105) من اللائحة التنفيذية رقم (508) لسنة 2010م لقانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م

(49) محمد عبدالصبور أحمد جاد، الاطلاع على حسابات الممولين في مصلحة الضرائب لدى البنوك، مجلة بحوث الشرق الأوسط، العدد 43، جامعة عين شمس، القاهرة.

وأماكن العمل للاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات الملزم بمسكها المكلف، وإجراء عمليات التدقيق والمراجعة وفقاً لأحكام هذا القانون). وكذلك إلى المادة (116) الفقرة (أ) من ذات القانون، والتي نصت (على المصلحة إبلاغ المكلف بالتاريخ المحدد للمحاسبة ومكانه قبل موعد تنفيذها)، وبحسب ما تحدده اللائحة التنفيذية للقانون، وقد حددت اللائحة التنفيذية ذلك في المادة (113) تحت مسمى إبلاغ المكلف، حيث نصت على أنه: (أ- إعمالاً لأحكام المواد (92، 116 الفقرة أ) من القانون، تُحدد المدة التي يتم إبلاغ المكلف بها قبل النزول الميداني لأي من موظفي الإدارة الضريبية للقيام بأي من عمليات الاطلاع أو المراجعة الميدانية أو المحاسبية التي تقرر تنفيذها في مقر نشاط المكلف، بعشرة أيام قبل التاريخ المحدد لمباشرة المهمة، على أن يتضمن ذلك إبلاغ المكلف بتجهيز البيانات والسجلات والمستندات المطلوب مراجعتها لتقديمها لموظف الإدارة الضريبية المناط به تنفيذ المهمة. (ب) يُقصد بإذن الدخول أو إبلاغ المكلف بالتاريخ المحدد للمحاسبة ومكانه قبل موعد تنفيذها).

كما ورد في نص المواد (92-116) الفقرة (أ) من القانون، ضرورة صدور تكليف من رئيس المصلحة أو من يفوضه لشخص من موظفي الإدارة الضريبية، ومن لهم صفة الضبطية القضائية، لتنفيذ المهمة المشار اليها في الفقرة (أ) من هذه المادة، وأن يتم التنفيذ خلال الدوام الرسمي للمنشأة، ويراعى أن يكون التكليف على النموذج المعد لهذا الغرض).

كما تضمنت الفقرة (و) من المادة (113) من اللائحة التنفيذية للقانون، النص على أنه: (مع عدم الإخلال بأحكام الفقرة (ب، ج، د، هـ) من هذه المادة، يجوز للإدارة الضريبية، في الحالات التي تقتضي بطبيعتها السرية وبلاغات التهرب الضريبي، النزول الميداني المفاجئ إلى مقار وأماكن نشاط المكلف دون إبلاغه مسبقاً بذلك).

إذن، فحق موظفي مصلحة الضرائب دخول مقار عمل الممول مشروطة، وقد منحت التشريعات الضريبية المصرية، لموظفي مصلحة الضرائب دخول مقار عمل الممول والاطلاع على الدفاتر والسجلات وضبط الأوراق والمستندات، ومنها القانون رقم 91 لسنة 2005م بفرض الضريبة على الدخل، والذي نص في المادة رقم (95) منه على أن: (للوزير أن يأذن لموظفي المصلحة، ممن لهم صفة الضبطية القضائية، دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق، وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة).

كما أن القانون المصري رقم (67) لسنة 2016م[50] الخاص بفرض ضريبة القيمة المضافة، نص في المادة (63) منه على أن: (لموظفي المصلحة الذين يصدر بتحديد وظائفهم قرار من وزير العدل، بالاتفاق

(50) قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم (67) لسنة 2016م، منشور في الجريدة الرسمية العدد (35) مكرر (ج) في 7 سبتمبر سنة 2016م.

مع الوزير، بمنح صفة مأمور الضبط القضائي، فيما يتعلق بتطبيق أحكام هذا القانون، والقرارات المنفذة له، ولهم في سبيل ذلك، بإذن كتابي من رئيس المصلحة أو من ينيبه، معاينة المعامل والمصانع والمخازن والمحال والمنشآت وغيرها ممن تباشر نشاطاً في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، ويجوز في حالات الضبط الاستعانة برجال السلطات الأخرى إذا تطلب الأمر ذلك). ونص أيضاً في المادة (64) منه على أن: (لموظفي المصلحة، ممن لهم صفة الضبطية القضائية، الحق في الاطلاع على الأوراق والمستندات والدفاتر والسجلات والفواتير والوثائق، وضبطها عند توافر دلائل على وجود مخالفة لأحكامه، ولهمن بإذن كتابي من رئيس المصلحة أو من ينيبه، أخذ عينات محددة من السلع للتحليل أو الفحص من هذه النصوص مجتمعة).

رابعاً: تحرير محضر بالوقائع ورفعه إلى جهة الاختصاص:

أعطى القانون لموظف مصلحة الضرائب، ممن له صفة الضبطية القضائية، سلطة وحق دخول مقار وأماكن عمل المكلفين والاطلاع والفحص والتدقيق للتأكد من أن هؤلاء المكلفون يقومون بتنفيذ الالتزامات التي فرضها عليهم القانون الضريبي، ويؤدون الضريبة الملزمين بها. فمأمور الضرائب ملزم بوجوب إثبات كل الإجراءات والوقائع في محضر يوقعه، وأيضاً المكلف والشهود إن وجدوا، وهذا الإجراء يستند إلى نص المادة (92) من قانون الإجراءات الجزائية اليمني، والذي أوجب أن يثبت مأمور الضبط القضائي جميع الإجراءات التي يقوم بها في محضر يوقعه، وأيضاً الشهود الذين سمعهم، والخبراء الذين استعان بهم.

وبينت اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل اليمني في المادة (191) الفقرة (ج) بأنه يتم إثبات المخالفات أو أي من الأفعال المنصوص عليها في البنود (5، 6، 7) من الفقرة (أ) من المادة (134) من قانون ضريبة الدخل[51]، وذلك بموجب محضر ضبط يقوم به موظف أو أكثر من موظفي الإدارة

(51) والبنود هي كالتالي: (5-رفض تسليم أي إخطار وفقاً لأحكام هذا القانون. 6-استخدام رقم ضريبي غير صحيح في أي وثيقة مطلوبة أو مستخدمة لأغراض هذا القانون. 7-عدم تمكين موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في المراجعة، والامتناع عن موافاتهم بما يطلبونه من بيانات ومعلومات وفقاً لأحكام هذا القانون.

الضريبية المختصة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، بحيث يشتمل المحضر على الوقائع والبيانات وفقاً لأحكام المادة (195) من هذه اللائحة.

وأخيراً، يُرفع المحضر إلى مدير الإدارة الضريبية، وتُستكمل إجراءات الإحالة إلى النيابة العامة، في حال استمرار المكلف في التمنع وعدم تمكين المأمور الضريبي من أداء مهمته، ومراجعة كافة الوثائق المتعلقة بحالة التهرب المضبوطة. كما يُرفق محضر الضبط بمذكرة المراجعة والتدقيق في حال كان اكتشاف أي من حالات التهرب الضريبي أثناء قيام المأمور الضريبي بمهمة محاسبة المكلف[52].

ونظراً لأن الجريمة الضريبية تتميز بالطابع التقني، مما دفع بالمشرع الجزائي إلى تنظيمها بأحكام تجريمية وإجرائية خاصة بها، تخرج عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم وقمع جرائم القانون العام، فهي تتطلب المهارات الحسابية والتقنية، وهو الأمر الذي دفع المشرع الضريبي إلى تحديد بعض الفئات الخاصة للبحث عنها وإثباتها بالرغم من أن إثبات الجرائم والتحقيق فيها يخضع بصفة عامة إلى أعوان الضبطية القضائية، إلا أن المشرع الجزائري حاول مسايرة جُل التشريعات المقارنة بأن منح اختصاص البحث والتحقيق لفئة خاصة [53].

ويرى البعض أن ما يتوجب التركيز عليه وإثباته بموجب محاضر الضبط القضائية ما يأتي:[54].

1. ما يتم الوقوف عليه من مخالفات وجرائم تهرب منصوص عليها بالمادتين (43، 45) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.
2. ما تسفر عنه مراجعة السجلات ووثائق المكلف وحساباته ومستنداته.
3. في حالة عدم احتفاظ المكلف بالمستندات والدفاتر والوثائق الملزمة بمسكها.

---

(52) أنظر: المادة (196) الفقرة (هـ، و) من قرار وزير المالية رقم (508) لسنة 2010م بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل اليمني.

(53) عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019م، ص241.

(54) عبدالرحيم محمد البركاني، الوقائع التي يتوجب تحرير محاضر ضبطية قضائية بها وفقاً لما يقضي به قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م ولائحته التنفيذية رقم (508) لسنة 2010م وقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته، مجلة الوعي الضريبي، مصلحة الضرائب، العددان 052، 53)، صنعاء، ديسمبر 2014م، مارس 2015م، ص67.

4. في حالة عدم التزام المكلف بمسك الدفاتر والسجلات المُلزم بمسكها طبقاً لأحكام القانون.

5. في حالة عدم السماح لموظفي المصلحة المكلفين رسمياً بدخول المنشأة في أوقات الدوام الرسمي.

6. في حالة تخلف وتمنع المكلف عن إخطار المصلحة بالتوقف أو التنازل أو العمل باي إخطار موجه إليه من المصلحة، بما في ذلك رفض تسلم الإخطار الصادر إليه.

7. في حالة عدم تمكن الموظف أو المأمور من تسليم الإخطار بسبب إغلاق أو سفر صاحب المنشأة.

ومأمور الضرائب لا يمارس عملاً يستقل هو بتقديره، وإنما قد يتبع ذلك اتخاذ سلسلة من الإجراءات يباشرها المختصون في مصلحة الضرائب أو النيابة العامة أو المحكمة، وبالتالي يلزم أن يثبت عمله في محضر مكتوب، فالحكمة من تحرير المحضر هو إثبات حالة البيانات والمعلومات التي توصل إليها مأمور الضبط القضائي، حتى تكون تلك الإجراءات المتعلقة بالضبط القضائي سليمة.

الخـاتـمة

توصل البحث إلى عدد من النتائج والتوصيات، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: النتائج: وتتمثل في الآتي:

1. إن الضبط القضائي الضريبي يضطلع بدور مهم في مجال ضبط الجرائم المتعلقة بالضرائب.
2. يعتمد نجاح الضبط القضائي الضريبي، في أداء دوره، على مدى تقيده بأحكام القانون، ومدى حرصه على ترسيخ العلاقة الجيدة مع المكلفين، بحيث تقوم على أساس الاحترام المتبادل والتعاون.
3. بقدر ما منحه القانون لمأموري الضبط القضائي من سلطات إلا أنه قرر مسؤوليتهم عن أي تهاون أو خطأ يرتكبونه أثناء تأدية وظائفهم، ويختلف الجزاء من حيث طبيعته باختلاف الخطأ المرتكب.
4. إن وظيفة الضبط القضائي الخاص تبدأ حيث تنتهي وظيفة الضبط الإداري، فلا يتدخل مأمور الضبط القضائي الخاص، إلا إذا وقعت جريمة خاصة بمهمته، سواءً أكانت هذه الجريمة في بدايتها الأولى، أم اكتملت أركانها، وذلك بجمع كافة الأدلة والاثباتات على وقوع الجريمة، والتوصل إلى مرتكبيها، لتقديمهم إلى جهات التحقيق المختصة.

ثانياً: التوصيات: وتتمثل في الآتي:

1. الاهتمام بمجموعة من المعايير التي يجب أن تتوافر في مأمور الضبط القضائي، كالإيمان برسالته، والحياد في عمله، وسرعة التصرف، والالتزام بالدقة، وعدم إفشاء أسرار المهنة.
2. تنظيم الدورات والبرامج التعليمية لجميع العاملين في الضبط القضائي الضريبي لتمكينهم من الوفاء بمتطلبات الأداء السليم لواجباتهم، والتركيز على مجال التحري والبحث والضبط والتفتيش في الجرائم الضريبية.
3. القيام بالتعديلات اللازمة في النصوص القانونية لمواكبة التطورات ولاسيما في ظل تزايد العديد من الجرائم المنظمة وبالأخص في المجال الضريبي.
4. ضرورة تفعيل دور النيابة العامة والإشراف على مأموري الضبط القضائي في مجال التحقيق في الجرائم.

5. نوصي بأن ينص القانون على تحديد مدة سماع الأقوال وكتابة ذلك في صلب المحاضر، وأيضاً على أهمية استخدام وسائل التكنولوجيا في كتابة المحاضر وتبيان حجيتها وما يتعلق بها.

قائمة المراجع

أولاً: التشريعات:

1- قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني.

2- قانون الجرائم والعقوبات اليمني رقم (12) لسنة 1994م.

3- قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم (67) لسنة 2016م، الجريدة الرسمية العدد (35) مكرر (ج) في 7 سبتمبر سنة 2016م.

4- القانون اليمني رقم (26) لسنة 1995م بشأن حماية البيئة.

5- القانون اليمني رقم (40) لسنة 1999م بشأن السياحة.

6- قانون ضريبة المبيعات اليمني رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته.

7- قانون ضريبة الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته.

8- القرار الجمهوري بالقانون رقم (13) لسنة 1994م بشأن الإجراءات الجزائية، الجريدة الرسمية العدد (19ج4) لسنة 1994م، صنعاء.

9- قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (23) لسنة 1971م.

10- قانون الإجراءات الجزائية (1992/35م) بدولة الإمارات العربية المتحدة.

11- اللائحة التنفيذية رقم (508) لسنة 2010م للقانون اليمني رقم (17) لسنة 2010م، بشأن ضرائب الدخل.

12- قرار النائب العام رقم (20) لسنة 1998م بإصدار التعليمات العامة للنيابة العامة والصادرة بمكتب النائب العام بصنعاء.

ثانياً: الكتب:

1- إبراهيم حامد الطنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006م.

2- أحمد نعمان محمد سيف، دليل رجال الضبط القضائي وتنظيم علاقتهم بهيئات السلطة القضائية قبل المحاكمة- أثناء المحاكمة- في التنفيذ (جنائياً– مدنياً)، ط2.

3- حسام مرسي، سلطة الإدارة في مجال الضبط الإداري: دراسة مقارنة في القانون الوضعي والفقه الإسلامي، منشأة المعارف، الاسكندرية، 2010م.

4- حسن صادق المرصفاوي، في قانون الإجراءات الجنائية، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1997م.

5- حلمي الدقوقي، رقابة القضاء على المشروعية الداخلية لأعمال الضبط الإداري: دراسة مقارنة، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2004م.

6- خالد عبدالباقي محمد الخطيب، مبادئ قانون الإجراءات الجزائية: الاستدلال والتحقيق الابتدائي، دار الكتب اليمنية للطباعة والنشر والتوزيع، مكتبة خالد بن الوليد، ط1، صنعاء، 2014-2015م.

7- خرشي إلهام، محاضرات في الضبط الإداري، ألقيت على طلبة السنة الثالثة حقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين سطيف -2-، الجزائر، سبتمبر 2016م.

8- صلاح يوسف عبدالعليم، أثر القضاء الإداري على النشاط الإداري للدولة، دار الفكر العربي، القاهرة، 2008م.

9- عدنان عمرو، مبادئ القانون الإداري، دار المعارف، الاسكندرية، 2011م.

10- مأمون محمد سلامه، الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، مكتبة دار النهضة العربية، ج1، القاهرة، 2005.

11- ــــــــــــــــــــــــ، قانون الإجراءات الجنائية معلقاً عليه بالفقه وأحكام النقض، مكتبة دار النهضة العربية، ج1، 2، القاهرة، 2005م.

12- محمد أحمد محمد النونه المخلافي، سلطة مأمور الضبط القضائي في القبض على الأشخاص: دراسة مقارنة، ط1، شركة ناس للطباعة، القاهرة، 2008م.

13- محمد عبدالله محمد المر، حقوق الإنسان والوظيفة الشرطية قولاً وعملاً، ط1، أكاديمية شرطة دبي، دبي، 2003م.

14- محمد علي عوض الحرازي، التشريع الضريبي اليمني: أحكام قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م، دار الكتب اليمنية ومكتبة خالد بن الوليد، ط1، صنعاء، 2014م.

15- مصطفى عبدالباقي، شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (13) لسنة 2003م: دراسة مقارنة، كلية الحقوق والإدارة العامة، جامعة بيرزنت، أغسطس، 2015م.

16- معن إدعيس، حول صلاحيات جهاز الشرطة، سلسلة تقارير(38)، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، رام الله، أكتوبر 2004م.

17- ممدوح إبراهيم السبكي، حدود سلطات مأموري الضبط القضائي في التحقيق، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998م.

18- نجيب سلطاني، معايير إجراءات التحري والاستدلال عن الجريمة بين القانون الوصفي والشريعة الإسلامية، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض، د.ت.

19- ياسر حسن كلزي، حقوق الإنسان في مواجهة الضبط الجنائي: دراسة مقارنة، ط1، الرياض، 2007م.

ثالثاً: الاطروحات والرسائل العلمية:

1- إبراهيم حامد الطنطاوي، سلطات مأمور الضبط القضائي، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، 1993م.

2- أحمد عبداللطيف زبداوي، سلطة أعضاء الضابطة القضائية في الجرائم الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2012م . www.lawoflibya.com.

3- جواهر قوادري صامت، رقابة سلطة التحقيق على أعمال الضبطية القضائية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 2009م.

4- حصة راشد البلوشي، الاستيقاف وأحكامه القانونية، قانون الإجراءات الجزائية لدولة الإمارات العربية المتحدة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة، أبو ظبي، 2018م.

5- دانة قدري عمر أبو بكر، صلاحيات المحافظ في الضبط الإداري والضبط القضائي وفقاً للنظام القانوني الفلسطيني، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والإدارة العامة، جامعة بيرزيت، 2017م.

6- عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019م.

7- عيسى تركي خلف، أساليب الضبط الإداري وعلاقتها في الحريات العامة، أطروحة دكتوراه، معهد البحوث والدراسات العربية، 2000م.

8- قدري عبدالفتاح الشهاوي، أعمال الشرطة ومسؤولياتها إدارياً وجنائياً، أطروحة دكتوراه، جامعة الاسكندرية، 1967-1968م.

9- مفيد محمود حمدان زريقات، محاضر الضابطة القضائية: دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة القدس، 2010م

10- مهند عارف عودة صوان، القبض في التشريع الجزائي الفلسطيني: دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2007م.

11- مهند قاسم زغير، السلطة التقديرية للإدارة في مجال الضبط الإداري في الظروف العادية: دراسة مقارنة في القانون الوضعي والشريعة الإسلامية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، 2014م.

رابعاً: الدراسات والبحوث والتقارير:

1- أكرم نشأت إبراهيم، "التدابير الاحترازية"، مجلة كلية الشرطة، العدد الأول، القاهرة، حزيران، 1969م.

2- جهاد محمد أحمد السنباني، صفة الضبطية القضائية لدى موظفي الضرائب: حالة اليمن، مجلة الوعي الضريبي، مصلحة الضرائب، العددان، (52، 53)، صنعاء، ديسمبر- مارس 2014م-2015.

3- خديجة عبدالحميد مصطفى القطيشات، السلطات الاستثنائية لمأموري الضبط القضائي في الجرم المشهود في نظام الإجراءات الجزائية السعودي: دراسة مقارنة لبعض القوانين العربية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، العدد 6، المجلد الأول، الرياض، أغسطس، 2017م

4- رشيدة محمود سيد أحمد، الاختصاص الاستثنائي لسلطة الضبط القضائي في النظام السعودي والقانون السوداني، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد السادس عشر، مارس، 2020م.

5- سعيد قاسم العاقل، نظام الضبط القضائي في المجال الضريبي، مجلة الوعي الضريبي، العددان (52-53)، صنعاء، ديسمبر 2014م، مارس 2015م.

6- شائف علي محمد الشيباني، الأحكام العامة المتعلقة بمأموري الضبط القضائي (المهام والواجبات) طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية والتعليمات العامة للنائب العام في الجمهورية اليمنية، مجلة الوعي الضريبي، مصلحة الضرائب، العددان (52، 53)، صنعاء، ديسمبر 2014م، مارس 2015م.

7- عبدالرحيم محمد البركاني، الوقائع التي يتوجب تحرير محاضر ضبطية قضائية بها وفقاً لما يقضي به قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م ولائحته التنفيذية رقم (508) لسنة 2010م وقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته، مجلة الوعي الضريبي، مصلحة الضرائب، العددان 052، 53)، صنعاء، ديسمبر 2014م، مارس 2015م.

8- محمد عبدالصبور أحمد جاد، الاطلاع على حسابات الممولين في مصلحة الضرائب لدى البنوك، مجلة بحوث الشرق الأوسط، العدد 43، جامعة عين شمس، القاهرة.

9- يحيى محمد الأسطى: الضبطية القضائية في القوانين الضريبية اليمنية، مجلة الوعي الضريبي، العددان (52، 53)، صنعاء، ديسمبر 2014م- مارس 2015م.

10- https://www.elwatannews.com/news/details/413/234?T=push