



---

## المصالحة في جرائم التهرب الضريبي

---

للباحث: محمد سعيد سيف المخلافي

جهة النشر جامعة الملكة أروى

copyrights©2012

المصالحة في جرائم التهرب الضريبي  
وفقا لأحكام القانون 19 لسنة 2001 وتعديلاته، بشأن الضريبة العامة على المبيعات

للباحث: محمد سعيد سيف المخلافي



## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

### المقدمة

تمثل الضرائب بصفة عامة رافدا هاما في موازنات الدول وبخاصة في دولة كاليمين تعاني من شحة الموارد بحيث تتضاعف أهمية الضرائب كمورد رئيس تعول عليه الدولة في تمويل العجز في الموازنة العامة وسد النفقات اللازمة لتنمية المجتمع وإشباع حاجياته المتنوعة.

وبغرض تدعيم هيكله البناء الضريبي وضمان توازنه وموضوعيته ، جاء صدور القانون رقم (19) لسنة 2001م لفرض الضريبة العامة على المبيعات، والتي فرضت نفسها في واقع الأمر على النظام الضريبي اليمني باعتبار قدرتها على النفاذ إلى الطاقة الضريبية الفعلية إلى جانب تمتعها بالعديد من المزايا و اتساع أهدافها الرامية للانتعاش الاقتصادي والتنمية الاجتماعية بصفه عامه.

ومما لا شك فيه أن التهرب الضريبي بمثابة إجهاض للقانون الضريبي وحائلا دون تحقيق الأهداف المرجوة من هذا القانون. وتأكيدا على خطورته فقد افرد قانون الضريبة العامة على المبيعات مجموعة من النصوص الجنائية التي تنصب على تجريم عديد من الأفعال باعتبارها تمثل جريمة تهرب ضريبي تستتبع مسئولية مرتكبها ومن ثم توقيع العقوبة المقررة عليه.

ولئن كان الأصل هوان اقتضاء الدولة لحقها في العقاب لا يكون إلا من خلال الدعوى الجزائية والسير فيها إلى أن تحصل على حكم تنفذ بمقتضاه العقاب على المحكوم عليه بالإدانة، وهو ما يعد الوسيلة الطبيعية التي تنقضي بها الدعوى الجزائية بوجه عام. فقد أجاز قانون الضريبة العامة على المبيعات المصالحة كسبب خاص لانقضاء الدعوى الجزائية الناشئة عن جرائم التهرب الضريبي، وهو توجه تشريعي مافئ يتدعم من قانون إلى آخر في المجال الجنائي خصوصا ،على أساس أن المصالحة تمثل وسيلة ناجعة للحصول على الضريبة المستحقة ، يتم من خلالها تقادي طول الإجراءات القضائية وتعقيداتها، بما يترتب عن ذلك من مساس بحقوق الخزينة العامة وعدم رفدها بالموارد الضريبية بأسرع وقت ممكن . علاوة على أنها توفر مورداً مالياً إضافي للخزينة العامة، يتمثل في المقابل المادي الذي تقوم عليه المصالحة بما في ذلك من منفعة عامة تعود على المجتمع ككل.

وانطلاقاً من ذلك، جاء هذا البحث ليلسط الضوء على موضوع المصالحة من خلال التحليل العلمي للأحكام الواردة في النظام القانوني الخاص بالضريبة العامة على المبيعات الى جانب

التعرض لبعض الأنظمة التشريعية المقارنة والمواقف الفقهية والقضائية في هذا الخصوص لاستقراء واستنباط الأحكام المتعلقة بقيام المصالحة والآثار المترتبة عليها .  
وقد بدت لنا أهميته العملية في غايته المتمثلة في تقييم نظام المصالحة وبيان مدى صلاحيته لتحقيق الأهداف المرجوة منه إلى جانب السعي لكشف أوجه النقص متى ما وجد ومحاولة تحديد كيفية معالجته.  
وهذا ما عزمنا على تحقيقه والمضي فيه بمشيئة الله تعالى وفق خطه تقوم على التقسيم الثنائي لمبحثين رئيسيين يعقبها خاتمة تتضمن أهم النتائج والتوصيات التي خلص إليها البحث .  
ويتحدد هيكلها التفصيلي كما يلي:

### المبحث الأول: الشروط الواجب توافرها في المصالحة

#### المطلب الأول: محل المصالحة وأطرافها

##### الفرع الأول: الشروط المتعلقة بمحل المصالحة

##### الفرع الثاني : الشروط المتعلقة بأطراف المصالحة

#### المطلب الثاني: ميعاد المصالحة ومقابلها

##### الفرع الأول : الشروط المتعلقة بميعاد المصالحة

##### الفرع الثاني : الشروط المتعلقة بمقابل المصالحة

### المبحث الثالث : آثار المصالحة

#### المطلب الأول : سقوط الدعوى الجزائية

##### الفرع الأول : إجراء المصالحة قبل رفع الدعوى

##### الفرع الثاني : إجراء المصالحة بعد رفع الدعوى

#### المطلب الثاني : إلغاء آثار الدعوى الجزائية

##### الفرع الأول : إلغاء العقوبة

##### الفرع الثاني : إلغاء الآثار الأخرى للحكم

### المبحث الأول

#### الشروط الواجب توافرها في المصالحة

تنص المادة(48) من قانون الضريبة العامة على المبيعات ،على انه:

"الوزير أو من يفوضه عقد المصالحة في جرائم التهرب من الضريبة وذلك قبل صدور حكم قطعي في الدعوى ويترتب على المصالحة سقوط الدعوى الجزائية ووقف السير بإجراءاتها وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار.

كما يجوز للوزير أو من يفوضه التصالح بعد صدور الحكم وقبل صيرورته باتاً.<sup>(1)</sup> من خلال تحليل هذا النص ، وما تم تفسيره في المادة المقابلة من اللائحة التنفيذية لهذا القانون<sup>(2)</sup> نستخلص بأنه يتعين للمصالحة الاستجابة لشروط معينة من حيث محلها وأطرافها وميعادها ومقابلها.

وسنعرض لذلك تباعاً في هذا المبحث مع بيان الإشكالات التي تعرض في هذا الصدد، وذلك في مطلبين على النحو التالي:

### المطلب الأول: محل المصالحة وأطرافها

يلزم لتحقيق المصالحة توافر شروط معينة يتعلق بعضها بمحل المصالحة وبعضها يتعلق بأطراف هذه المصالحة، وهذا ما سوف نتناوله في هذا المطلب كلا على حده، من خلال الفرعين التاليين:

---

<sup>(1)</sup> من التشريعات المقارنة التي أخذت بنظام التصالح، يراجع من : القانون المصري، رقم (11) لسنة 1991 وتعديلاته بشأن الضريبة العامة على المبيعات، المادة (45) ، القانون الأردني رقم (6) لسنة 1994، وتعديلاته بشأن الضريبة العامة على المبيعات المادة (45)، القانون السوداني رقم (23) لسنة 2001 وتعديلاته، بشأن الضريبة على القيمة المضافة، المادة (49)، القانون التونسي عدد (82) لسنة 2000، المتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، الفصل (78)، وإيضاً في المجال الجمركي: القانون الجزائري، رقم (79 . 7) لسنة 1979، المتضمن قانون الجمارك المعدل والمتمم، المادة (265) ، قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي، رقم (10) لسنة 2003، المادة (151) ، قانون الجمارك السوري، رقم (9) لسنة 1975، المادة (204)، وفي عرض موقف التشريع الفرنسي والذي يعد المصدر التاريخي للكثير من أحكام التشريعات العربية . يراجع:

R. Merle, A. Vitu: Traite de Procedure penal, 1979, p 73-74.

<sup>(2)</sup> المادة (97) من اللائحة التنفيذية، وقد نصت على انه: "يفوض رئيس المصلحة في التصالح في جرائم التهرب من الضريبة المنصوص عليها في المادة (45) من القانون قبل صدور حكم قطعي في الدعوى وذلك مقابل:

- 1- سداد كامل الضريبة المستحقة مع الغرامات القانونية .
- 2- سداد المبالغ الإضافية المستحقة بواقع (1%) من الضريبة غير المدفوعة وفقاً لحكم المادة (33) من القانون.
- 3- أداء تعويض للمصلحة لا يقل عن (50.000) خمسين ألف ريال ولا يزيد عن (500.000) خمسمائة ألف ريال.

ولا يجوز التصالح بعد صدور الحكم وقبل صيرورته باتاً إلا بإذن من وزير المالية ، ويترتب على التصالح سقوط الدعوى الجنائية وإلغاء ما يترتب عليها من آثار."، يراجع: قرار وزير المالية رقم (1) لسنة 2006، باللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته.

## الفرع الأول: الشروط المتعلقة بمحل المصالحة

لما كانت المصالحة لا تعد سبباً عاماً من أسباب انقضاء الدعوى الجزائية في جميع الجرائم، وإنما هي سبباً خاصاً ببعض الجرائم، فإن أول ما يجب التحقق منه لقيام المصالحة هو أن تكون متعلقة بجريمة من الجرائم التي أجاز المشرع المصالحة فيها.

وكما هو واضح من نص المادة (48)، فإن القانون محل الدراسة قد جعل من المصالحة مبدأً عام في جميع جرائم التهرب الضريبي الواردة في المادة (45) من ذات القانون؛ وهي:

- أ- عدم التقدم للمصالحة للتسجيل في المواعيد المحددة.
- ب- بيع السلعة أو الخدمات الخاضعة للضريبة دون الإقرار عنها وأداء الضريبة المستحقة عليها أو تقديم الإقرار مع إغفال أو إخفاء بعض الوقائع.
- ج- خصم الضريبة كلياً أو جزئياً بصورة مخالفة لأحكام هذا القانون.
- د- تقديم مستندات أو وثائق أو سجلات مزورة أو مصطنعة أو بيانات غير صحيحة للتهرب من دفع الضريبة أو استردادها كلياً أو جزئياً دون وجه حق.
- هـ- تقديم إقرارات بالمبيعات وتبين أن فيها نقص يتجاوز (10%) عشرة في المائة من القيمة الحقيقية للمبيعات.
- و- ظهور نقص أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة يتجاوز (10%).
- ز- عدم مسك السجلات المحاسبية أو عدم تقديمها أو عدم إصدار المسجل فواتير بيع عن مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة أو إصدار فواتير غير حقيقية.
- ح- عدم إقرار المسجل عن السلع والخدمات التي استفاد منها في أغراض خاصة أو شخصية بقيمة تتجاوز مائتين ألف ريال.
- ط- إصدار غير المسجل لفواتير بيع محملة بالضريبة.
- ي- حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار مع علمه بأنها مهربة من الضريبة.
- ك- وضع أو استعمال علامات أو بندرول أو أختام مصطنعة للتهرب من الضريبة أو باع أي طابع بندرول سبق استعماله.
- ل- التصرف في أي من السلع المعفاة من الضريبة أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله بصورة مخالفة لأحكام هذا القانون.
- م- عدم الاحتفاظ بالفواتير والسجلات المحاسبية وفقاً للمادة (54) من هذا القانون.
- ن- إتلاف الفواتير والسجلات المحاسبية بصورة متعمدة قبل انقضاء المدة المحددة.
- س- أعطى خطياً أي جواب كاذب على أي سؤال أو طلب وجه إليه بقصد التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.

هذا إلى جانب اشتغال المصالحة لجريمة تهريب البضائع المستوردة الخاضعة لضريبة المبيعات ، وذلك باعتبارها من ضمن جرائم التهريب الضريبي، بحسب مقتضى نص المادتين (52، 53) من هذا القانون<sup>(1)</sup>.

وإن كان المسلك الأصح والأصلح، هو إخضاع هذه الصورة الإجرامية الأخيرة لأحكام القانون الجمركي الخاصة بالشأن الجنائي، على نحو الأسباب التي لأجلها قضى ذات القانون بتحصيل الضريبة المستحقة على البضائع المستوردة بنفس طريقة تحصيل الرسوم الجمركية<sup>(2)</sup> ذلك أن شدة التداخل ما بين الرسم الجمركي والضريبة العامة على المبيعات بالنسبة لعملية الاستيراد لا تثير إشكالات عملية بالنسبة لعملية التحصيل فحسب، دون أن تعرض هذه الإشكالات في المسائل الجنائية، الأمر الذي يقتضي أيضاً إعمال الأحكام الجزائية الواردة في القانون الجمركي بشأن المساءلة الجنائية عن تلك الصورة الإجرامية ، باعتبار أن القانون الجمركي يعد في هذا المجال بمثابة القانون العام، والذي تختص الإدارة القائمة على تطبيقه بتحري ومتابعة جرائم التهريب بصفة عامة<sup>(3)</sup>؛ إلى جانب كونها مخولة في هذا المجال بإنهاء النزاع بشأن هذه الجرائم عن طريق المصالحة<sup>(4)</sup> ومن ثم فإن وجود نص جنائي خاص يقوم على أساس تفريد تلك الجريمة مع وحدة النسق الإجرامي يشكل إخلالاً بمبدأ التكامل الواجب للأنظمة الجزائية في المجال الجنائي . بما في ذلك نظام المصالحة الجزائية والذي تظل غايته حماية حقوق الخزينة العامة سواء في المجال الضريبي أو المجال الجمركي.

في حين تظل ابرز مقتضيات ذلك، تفادي قيام حالة التعدد بوجه عام، التي ما فتئت تثير الخلاف بشأنها على المستويين الفقهي والقضائي<sup>(5)</sup> ولهذا نجد أن العديد من القوانين المقارنة تقضي بإخضاع الصورة الإجرامية المماثلة للأحكام الجزائية الواردة في القانون الجمركي، مثال

---

(1) حيث نصت المادة (52) على أنه: "مع عدم الإخلال بأية عقوبة في القوانين الأخرى تسري أحكام هذا القانون على البضائع الواردة بطريق التهريب أو ما في حكمه أو المرتكب بشأنها إحدى المخالفات الجمركية المنصوص عليها في قانون الجمارك والتي ينتج عنها ضياع في الضريبة ويطبق عليها العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون ، بينما أوردت المادة (53) النص على أنه "مع عدم الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في المادة (46) من هذا القانون ... المادة " ويقصد بذلك المادة الخاصة بعقوبة جرائم التهريب، ولنا عودة للحديث عن هذه المواد في مواضع لاحقه من هذا البحث.

(2) ينظر: المادة (5/ج) بشأن استحقاق الضريبة، وأيضاً المادة (34/أ) بشأن تحصيل الضريبة على السلع والخدمات المستوردة .

(3) ينظر المواد (186-205) من قانون الجمارك اليمني رقم (14) لسنة 1990م.

(4) منظمة بالمواد (207، 208، 209) من القانون الجمركي السالف الإشارة .

(5) للتفاصيل يراجع: كمال حمدي، جريمة التهريب الجمركي، الإسكندرية ، منشأة المعارف ، 2004، ص76-79.

ما أورده القانون الجزائري بشأن الرسم على القيمة المضافة<sup>(1)</sup> في المادة (150) حيث نصت على أنه: "في مجال الاستيراد والتصدير، تطبق عقوبات على المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وتجرى الملاحقات وتحال القضايا على الهيئات المختصة وتصدر أحكام فيها كما في مجال المخالفات الجمركية، من قبل المحاكم المختصة في هذا المجال. "

وبنحو ذلك سلك القانون المغربي بشأن الضريبة على القيمة المضافة<sup>(2)</sup> مع تنصيصه على المصالحة بهذا الشأن، باعتبارها من أبرز المسائل المرتبطة بالمساءلة الجنائية عن الجرائم الضريبية، حيث نصت المادة (62) من هذا القانون ، على أنه: "تصفي الضريبة وتستوفي وتتثبت المخالفات ويعاقب عليها وتجرى المتابعات وتقام الدعاوى وتبحث ويحكم فيها كما هو الشأن فيما يتعلق بالرسم الجمركية أمام المحاكم المختصة في هذا الميدان وتوزع حصيلة الغرامات والمصالحات على غرار ما يقع في الميدان الجمركي ".<sup>(3)</sup>

#### الفرع الثاني : الشروط المتعلقة بأطراف المصالحة

بالنظر على عموم نص المادة (48) ، فإنه يجوز للإدارة الضريبية المصالحة بشأن جرائم التهرب الضريبي بصرف النظر أكان ذلك بعرض التصالح بداية على الشخص المسئول عن الجريمة ، وقبول هذا الأخير بذلك أو بقول الإدارة الضريبية على طلب التصالح المقدم من طرفه.

ففي الواقع العملي يتوقف إجراء المصالحة على ما يقرره المتهم أو المدان بالجريمة، غير أن المصالحة لا تعد حقاً بحيث تلتزم الإدارة بقبولها بناء على طلبه. كما أنها في المقابل لا تملك أن تفرض المصالحة بقرار منها ومن ذلك جاء معنى أن المصالحة لا تتحقق إلا بتلاقي إرادة طرفيها<sup>(4)</sup> وهما الجهة الإدارية المختصة بإجراء المصالحة والشخص المتابع لارتكابه جريمة التهرب الضريبي.

---

<sup>(1)</sup> القانون رقم (90-36) المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991م. المادة (65) منه، بشأن الرسم على القيمة المضافة.

<sup>(2)</sup> القانون رقم (30.85) الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم (1.85.347)، بتاريخ 7 ربيع الاخر 1406هـ الموافق 20 ديسمبر 1985م وتعديلاته.

<sup>(3)</sup> يراجع أيضاً: المادة (50) من قانون ضريبة المبيعات المصري،، المادة (8/48) من القانون اللبناني رقم (379) لسنة 2001 وتعديلاته، بشأن الضريبة على القيمة المضافة.، المادة (4/52) من قانون الضريبة على القيمة المضافة السوداني.

<sup>(4)</sup> أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، القاهرة دار النهضة العربية، 1990، ص259.

فبالنسبة لطرفها الأول: فإنه وفقاً لنص المادة (48) يختص وزير المالية<sup>(1)</sup> أو من يفوضه بإجراء المصالحة وبموجب المادة (97) من اللائحة التنفيذية ، فإن إجراء هذه المصالحة يكون من اختصاص رئيس مصلحة الضرائب، على أن يقيد هذا الاختصاص في حالة صدور حكم وقبل صيرورته باتاً، وذلك باشتراط صدور إذن بذلك من وزير المالية وهي السلطة الممنوحة للوزير بصفته لا بشخصه. وهو ما ينطبق أيضاً على من يفوضه ، بحيث تسقط هذه السلطة لحظة سقوط الصفة.

كما أن التفويض المشار إليه في النص هو تفويض وظيفي، وصحة المصالحة مشروط هنا بمدى اختصاص هذا الموظف بحيث تبطل المصالحة إذا ما أجراها موظف غير مختص قانوناً بذلك.<sup>(2)</sup>

كما نرى في هذا الصدد، بأنه لا يجوز لمن فوضه الوزير، أن يفوض عنه في إجراء المصالحة، حتى مع تصديق الوزير على ذلك التفويض ، وذلك تماشياً مع الطبيعة الاستثنائية لنظام المصالحة وما تقتضيه من التزام بالضوابط القانونية المحاطة بهذا النظام فيما يتعلق بسلطة إجراء المصالحة .

والمستفاد من صيغة النص الوارد في المادة (48) هو أن المصالحة أمر جوازي متروك تقديره للجهة المختصة الأمر الذي سعت بعض التشريعات إلى تأكيده بالنص على وجوب موافقة الجهة على طلب المصالحة لقيامها، على أنها لا تكون ملزمة بالموافقة على هذا الطلب أو بالرد عليه بالسلب كما أن صمتها في هذا الشأن لا يعد حجة تحسب لصالح مقدم الطلب على قبولها للتصالح<sup>(3)</sup> وهذا ما عبرت عنه المحكمة العليا الجزائرية بالقول "انه استقر قضاء هذه المحكمة على أن المصالحة الجمركية ليست حقاً لمرتكب المخالفة، ولا هو إجراء مسبق ملزم لإدارة الجمارك يتعين عليها إتباعه قبل رفع الدعوى إلى القضاء، وإنما هي مكنة أجازها المشرع لإدارة

---

(1) بحسب بيان المادة الثانية من القانون، المتعلقة بالتعاريف.

(2) يراجع: محمدحكيم حسين ، النظرية العامة للصلح وتطبيقاته في المواد الجنائية ، دراسة مقارنة ، القاهرة ، دار الكتب القانونية، 2005م، ص231،، صابر العياري، الصلح في القانون الجنائي الاقتصادي، رسالة لنيل شهادة ختم الدروس، المعهد الأعلى للقضاء، تونس، 2001-2002 ، ص72.

(3) يراجع:

J . Grosclaude , P.Marchessou: droit fiscal, editions Dalloz, Paris, 1998, p172 .

ومن التشريعات العربية التي أشارت إلى ذلك، القانون السوداني بشأن الضريبة على القيمة المضافة حيث ينص صراحة على عدم جواز فرض التصالح على مرتكب الجريمة ، ينظر المادة (49/أ) من هذا القانون ،والذي نجده في الواقع من أكثر القوانين المقارنة اعتناءً ببيان القواعد والإجراءات بنظام المصالحة.

الجمارك تمنحها متى رأت إلى الأشخاص الملاحقين الذين يطلبونها ضمن الشروط المحددة عن طريق التنظيم.<sup>(1)</sup>

وعلى أية حال، فإن هذا الأمر يثير التساؤل حول مدى إمكانية الطعن في قرار الإدارة القاضي برفض المصالحة، والدفع بسبق قبولها في حالات مطابقة للحالة التي تم رفض التصالح فيها.

والواقع أنه لم يتم التطرق إلى هذه المسألة في مجمل التشريعات الجبائية الوطنية، وكذلك الحال على الصعيد القضائي. بحسب اطلاقنا<sup>(2)</sup>

إلا أننا وجدنا في نطاق القضاء المقارن، حكم يقضي في هذا الصدد، بما مضمونه بأنه لا يحق لأي جهة قضائية مراجعة الإدارة في وزنها لمناسبات قرارها وملائمات إصداره، وذلك على اعتبار أن التصالح نظاماً قانونياً يدخل في نطاق الملائمة التقديرية التي تملكها الإدارة من حيث إبرامه وإعمال آثاره حسبما تراه في هي بغير معقب عليها من أي جهة قضائية<sup>(3)</sup>

ومهما يكن الأمر، فإن إطلاق سلطة الإدارة بهذا الخصوص هو أمر غير مستساغ، ويتطلب تدخل تشريعي، أقله لرسم طريق خاص لقبول الطعن في القرارات الإدارية الصادرة بهذا الشأن، باعتبارها قرارات إدارية فردية يحق للمحكمة بسط رقابتها عليها من خلال دعوى تجاوز السلطة وإن كنا نحبذ تحويل هذه السلطة إلى الهيئة القضائية ممثلة بالنيابة العامة وبقضاء الحكم، لما يفترض فيها من الحياد والعدالة وعلى اعتبار أنها تمارس اختصاصها ضمن ضوابط محددة، تهدف في مجملها إلى حماية الحريات والحقوق الفردية<sup>(4)</sup>.

وهذا ما نهجته بعض التشريعات، من خلال اشتراطها موافقة النيابة العامة والقضاء المختص لقيام المصالحة<sup>(5)</sup>.

---

(1) القرار الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 1996م، مشار إليه في: أحسن بوسقيعه، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام

وفي المواد الجمركية بوجه خاص، الطبعة الثانية، الجزائر، دار هومه للطباعة والنشر، 2005، ص98.

(2) الأمر الذي يمكن إرجاعه إلى ندرة القضايا الضريبية في ساحة القضاء، حيث تسوى النزاعات على مستوى اللجان الإدارية في الغالب الأعم.

(3) حكم المحكمة الإدارية العليا في مصر، طعن رقم (663) لسنة 13 قضائية، بتاريخ 1973/3/3، مشار إليه في: مجدي محب حافظ، جريمة التهريب الجمركي، القاهرة، دار الفكر الجامعي، 1996، ص263.

(4) للمزيد حول الضمان القضائي في الإجراءات، يراجع: أحمد فتحي سرور، الشرعية الدستورية وحقوق الإنسان في الإجراءات الجزائية، طبعة معدلة، القاهرة، دار النهضة العربية، 1995م، ص259. 263.

(5) مشار إليه في: عبدالفتاح مراد، شرح جرائم التهريب الضريبي، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، دون تاريخ النشر، ص985.

وعوضاً عن كل ذلك، فإننا نميل أكثر إلى نزع السلطة التقديرية للإدارة بخصوصه بشكل كلي، والنص على وجوب المصالحة بمجرد التقدم بطلبها بالتوازي مع الحسم التشريعي للحالات التي يحظر فيها التصالح، وذلك بالنظر إلى الطبيعة القانونية للمصالحة، من حيث كونها إجراء قانوني تتحدد أسسه وشروطه بموجب القانون، من دون تدخل من طرفيه في تحديد أو تعديل الشروط أو الآثار<sup>(1)</sup> وهنا إما أن يعبر المدعى عليه عن موافقته بشروط المصالحة من خلال الطلب فلا تملك الإدارة سلطة الرفض لكونها . وفقاً لذلك . لا تعد طرفاً فعلياً في هذا التصرف القانوني أو أن يؤثر السير في الخصومة الجنائية إلى نهايتها، فتسير الدعوى في مسارها الطبيعي، وهذا جل ما تقتضيه الطبيعة القانونية للمصالحة، دون أن يكون هناك محل لإعمال الإدارة سلطتها في تقدير ملائمة القبول أو الرفض، ويصبح منحها مثل هذه السلطة غير مبرر ودونما معنى، عدا عن كونه تعبير عن عدم الاقتناع بفعالية المصالح التي لأجلها تم سن هذا النظام. وبالتالي تم منح الإدارة هذه السلطة للتحقق من قيام المصلحة في كل حالة من حالات المصالحة كل على حده. وهنا فإنه من غير المعقول سن نظام استثنائي يمثل خروجاً على القواعد العامة لمجرد الظن بوجود مصلحة من وراء ذلك. وهو ما ينبغي تنزيهه المشرع عنه حقيقة وطالما أن المصالحة . وفق ما هو مفترض . تتعلق بمصالح فعلية لا تقبل الشك، فإن الرفض يمثل إهدار لتلك المصالح، فضلاً عن أن القبول الوجوبي بالمصالحة يوفر القناعة حول نزاهة هذا الإجراء ويبعد عنه شبهة التحكم.

هذا بينما يتمثل طرفها الآخر في الشخص المعني بطلب المصالحة، والذي يقع على عاتقه الوفاء بالالتزامات الناشئة عن المصالحة. ويعود إليه في الأصل اعتماد هذا الإجراء القانوني أو السير في النزاع إلى نهايته وهنا فإن نص المادة (48) يأخذ مدلولاً واسعاً ليشمل كل شخص يمكن مساءلته عن الجريمة محل التصالح، ولا فرق في ذلك بين الفاعل الأصلي والمساهم في الجريمة<sup>(2)</sup> وسواء أكان ذلك الشخص شخصاً طبيعياً أم شخصاً اعتبارياً، والذي تكون المصالحة بمعرفة ممثلة القانوني بالنسبة لهذا الأخير.

---

(1) في هذا المعنى: جلال ثروت، نظم الإجراءات الجنائية، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، 2003، ص213، ادوار غالي الذهبي، دراسات في قانون الإجراءات الجزائية، القاهرة، مكتبة غريب، 1977، ص55.

(2) وهذا ما يؤكد من ناحية أخرى نص المشرع في هذا القانون، على اعتبار المساهمة الجنائية بصورها المتمثلة في التحريض والاتفاق والمساعدة، بمثابة جريمة تهرب ضريبي . وهي الجرائم التي تشملها المصالحة وفق ما أوضحنا في السابق، ينظر نص المادة (45/ع) بشأن جرائم التهرب .

إلا أنه قد ثار خلاف فقهي بشأن جواز المصالحة بالنسبة للشخص العائد لارتكاب الجريمة حيث ذهب البعض إلى جواز المصالحة في حالة العود، وذلك لأجل الاستفادة من المزايا التي تحققها للدولة إجمالاً<sup>(1)</sup> بينما ذهب البعض الآخر إلى حرمان الشخص العائد من الانتفاع بالمصالحة، وذلك باعتبار أن حالة العود تعبر عن إصرار الشخص لارتكاب الجريمة مرة أخرى، بحيث لا ينبغي أن يستفيد هذا الشخص من نظام المصالحة، تحقيقاً للردع المطلوب في هذه الجرائم، والذي يعود بمنفعة أكبر من تلك المتمثلة في زيادة الموارد المالية، لما يتضمنه هذا المجال من الإجماع من خطورة جسيمة على المصالح الاقتصادية للدولة<sup>(2)</sup>.

ومن جانبنا، فإن الانقسام على النحو المتقدم لا يحول دون معالجة هذه المسألة على أساس توافقي، والذي نستلهمه في الواقع من التنظيم الخاص الوارد في القانون محل الدراسة بشأن عقوبة العود<sup>(3)</sup>، والذي يقوم على الممايزة في مدة العود ما بين التكرار للمرة الثانية والتكرار بعد ذلك خلال سنة<sup>(4)</sup> وذلك بحيث يمكن الأخذ بهذه الممايزة أيضاً في نطاق المصالحة، وتجسيد ذلك من خلال مضاعفة مقابل المصالحة في حال تكرار الجريمة للمرة الثانية، وحظر المصالحة بعد ذلك.

وعلى كل حال فإن عموم نص المادة (48) بهذا الخصوص، يشمل كل شخص متابع لارتكابه جريمة التهرب الضريبي، ولا محل لتخصيص النص هنا مع إطلاق عبارته طبقاً للقاعدة العامة في التفسير.

وبذا، فإنه لا يشترط لصحة المصالحة أن يكون المتهم مبتدئاً وليس عائد. إلا أنه يشترط بصفة عامة أن تتوافر لدى المتصالح معه الأهلية الكاملة لإجراء المصالحة.

ووفقاً لما خلص إليه القضاء الإداري المصري<sup>(5)</sup> فإن الأهلية المطلوبة لإجراء المصالحة هي أهلية التصرف المنصوص عليها في القانون المدني، وفي نطاق القانون اليمني، فإن هذه

(1) أحمد سرور، الجرائم الضريبية...، مرجع سابق، ص 264.

(2) محمود محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الطبعة الثانية، القاهرة، مطبعة جامعة القاهرة، 1979، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 124.

(3) الفقرة (ب) من المادة (46) بشأن عقوبة جرائم التهرب الضريبي.

(4) وهذا ما نجد في الواقع مقتبساً من القانون الأردني بشأن الضريبة العامة على المبيعات، يراجع المادة (35) من هذا القانون بشأن عقوبة التهرب من الضريبة.

(5) وقد استند في ذلك إلى ما مضمونه أن المتصالح لا يحمل معنى التنازل من جانب واحد أو التبرع أو التصرف دون مقابل وإنما يقوم على أساس المعاوضة، حيث تنزل الدولة عن حق مقرر لها (تنفيذ العقوبة المقررة للجريمة) بمقابل معين من قبل مرتكب الجريمة (التعويض المادي) وهذا ما يستلزم توافر أهلية التصرف تعوض في الحقوق التي يشملها المتصالح. يراجع: الحكم الصادر بتاريخ 1965/6/20م. مشار إليه في مجدي حافظ، مرجع سابق،

الأهلية تتوافر ببلوغ الشخص خمس عشرة سنة كاملة وكان متمتعاً بقواه العقلية رشيداً في تصرفاته<sup>(1)</sup>

ومتى كان المتصالح معه كذلك فلا يثور أي إشكال بخلاف ما إذا كان فاقداً لهذه الأهلية أو ناقصها<sup>(2)</sup> فإنه يشترط أن يحل محله في إجراء المصالحة ولي أو وصي طبقاً للقواعد العامة<sup>(3)</sup> وفي هذا الصدد ، تجدر الإشارة إلى أن بعض التشريعات<sup>(4)</sup> تشترط بأن يتضمن الصلح اعتراف المتصالح معه بارتكاب الجريمة، وتتكشف أهمية البحث في هذه المسألة في حال طلب التصالح من قبل الشخص المعني بذلك ومن دون إتمامه لأي سبب كان، بحيث يثور السؤال حول مدى اعتبار هذا التصرف اعترافاً بالجريمة ، وبالتالي اعتماده كوسيلة لإثبات الإدانة لدى المضي في متابعة هذا الشخص قضائياً وفي هذا الشأن ذهب جانب من الفقه إلى أن المتهم الذي يوافق على المصالحة لا ينازع في نسبة الجريمة إليه وإنما يقبل ذلك ضمناً على الأقل<sup>(5)</sup> في حين أن اشتراط مثل هكذا أمر، يشكل من وجهة نظر البعض<sup>(6)</sup>، عائقاً أمام إعمال نظام المصالحة ومن ثم الحد دون تحقيق المصالح العامة المتوخاة من وراءه، كما أن المتهم قد يفضل

---

ص423، وبخصوص تأييد هذا الاتجاه، يراجع: بسملة الورتاني، الصلح والقانون الجنائي الاقتصادي، مذكرة لنيل شهادة الدراسات المعتمدة في القانون الجنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تونس، 1997، ص199. محمد حسين، مرجع سابق، ص220. صابر العياري، مرجع سابق، ص95.

<sup>(1)</sup> يراجع: المادة (50) من القانون رقم (14) لسنة 2002م، بشأن القانون المدني.

<sup>(2)</sup> وفقاً لنص المادة (51) من القانون المدني اليمني، يعتبر الشخص ناقص الأهلية، إذا بلغ سن التمييز وهي عشر سنوات كاملة، ويعتبر كذلك أيضاً كل شخص بلغ سن الرشد (خمس عشرة سنة كاملة) وكان سفيهاً، أما فاقد الأهلية فهو كل من يبلغ سن التمييز أو بلغها مجنوناً أو معتوهاً.

<sup>(3)</sup> نجد أن قانون التحكيم يشترط صراحة لصحة التحكيم بالصلح توافر أهلية التصرف لدى المحتكم، يراجع: المادة (6) من هذا القانون سالف الإشارة.

<sup>(4)</sup> القانون الفرنسي، الصادر في 27 أبريل 1947 مشار إليه في : أحمد سرور، الجرائم الضريبية.. ، مرجع سابق، ص259.

<sup>(5)</sup> يراجع: حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، الاسكندرية، دار المعارف، 1963، ص204.، جهاد الكسواني، الحماية الجنائية الجزائية للنظام العام في العقود المدنية، مذكرة لنيل شهادة الدراسات المعتمدة في القانون الجنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تونس، 1997، ص103..

C.Berr, H. Tremeau: Le droit douanier, de ECONOMICA, Paris, 1988, P595

<sup>(6)</sup> ادوار جرس بشاي، التجريم الضريبي المصري، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1981، ص305.

التصالح على الرغم من معرفته ببراءته<sup>(1)</sup> وذلك على سبيل توفير الوقت والجهد الذي سيستهلكه إلى حين صدور حكم يثبت براءته.

والرأي لدينا ، أن هذه المسألة لا تثير أي إشكال فعلي، ذلك أنه لا محل لاعتبار المصالحة إقراراً بالجريمة بحيث تصلح المصالحة لإثبات الجريمة، على اعتبار أنه يشترط في الإقرار بوصفه إحدى طرق الإثبات، أن يكون صريحاً وقطعياً ويفيد ثبوت الحق المقرر به على سبيل الجرم واليقين<sup>(2)</sup>.

ناهيك عن أن تقدير الأدلة . كمبدأ عام . يكون وفقاً لاقتناع المحكمة، ولا يتمتع دليل بقوة مسبقة في الإثبات<sup>(3)</sup>

ولا يفوتنا الإشارة إلى أن القانون . محل الدراسة . لم يحدد شكلاً خاصاً لطلب المصالحة، وهو ما لا نجد أيضاً في اللائحة التنفيذية لهذا القانون. إلا انه قد جرى العمل على طلب المصالحة كتابة<sup>(4)</sup> الأمر الذي دأب القانون على اشتراطه صراحة في الحالات التي اقتضى فيها فيها التقدم بطلب لإجرائها<sup>(5)</sup>

وهو ما يمكن القياس عليه كأصل عام في غياب التنصيص على هذا الشرط ، تسهياً لإثبات طلب المصالحة وإبداء الرأي فيه من قبل الإدارة الضريبية<sup>(6)</sup>. والذي متى رأت القبول به ، فإنها تقوم بعمل ما يسمى (بمحضر المصالحة). مديلاً بتوقيع صاحب الصفة في إجراء المصالحة وختم الجهة ومتضمناً كذلك توقيع المتصالح معه لتأكيد موافقته على الالتزامات الواقعة على عاتقه لتتولى الإدارة الضريبية بعد ذلك عرض هذا المحضر على النيابة العامة أو المحكمة لإسقاط الدعوى وإنهاء القضية .

---

<sup>(1)</sup> ولعل المعنى الأدق لذلك هو معرفة هذا الشخص بانتفاء مسؤوليته الجنائية عن الجريمة مما يحول دون الحكم بإدانته وتقرير العقوبة المستحقة للجرم.

<sup>(2)</sup> يراجع المواد (83 . 84/2) من قانون الإثبات اليمني رقم (21) لسنة 1992م.

<sup>(3)</sup> يراجع المادة (2/321) من قانون الإجراءات الجزائية اليمني. القانون رقم (13) لسنة 1994م.

<sup>(4)</sup> وهذا ما جرى العمل عليه أيضاً في ظل القانون المصري الخاص بضريبة المبيعات، يراجع: محمد سعد الشرييني، جرائم التهرب من ضريبة المبيعات، وفقاً لأحكام القانون 11 لسنة 1991م والقانون 17 لسنة 2001م، القاهرة، دار النهضة العربية، 2001-2002، ص383، وذلك في حين اشترطت بعض التشريعات الكتابة في هذا الطلب صراحة ، كالقانون السوداني الخاص بالضريبة على القيمة المضافة في المادة (1/49) منه وكذلك قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي، المادة (151/أ) منه.

<sup>(5)</sup> يراجع : المواد (13 ، 14 ، 19 ، 25) من القانون محل الدراسة .

<sup>(6)</sup> وبهذا المعنى: حمدي رجب عطية، دور المجني عليه في إنهاء الدعوى الجنائية، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1990، ص421.

وهذا ما يعد الطريقة العلمية المعتمدة لإثبات حصول المصالحة، وفيما عداها لا يمكن الاحتجاج بحصول المصالحة كأن تبدي الإدارة الضريبية قبولها بالمصالحة بأي شكل من الأشكال من دون عمل هذا المحضر أو بقيام طالب المصالحة عملياً بسداد كافة الاستحقاقات المقررة مقابل التصالح معه.

كما نرى في هذا السياق، بأنه لا يشترط أن يقوم الشخص . المتهم أو المدان . ذاته بتقديم طلب المصالحة وله أن ينيب الغير في ذلك، باعتبار أن هذا الأمر ينسجم مع الطابع الودي للمصالحة من حيث التيسير على الأطراف وتعزيز العلاقة فيما بينهم على أساس التفاهم والمراعاة، وذلك كأحد المبادئ التي يقوم عليها التشريع الجبائي عموماً (1)

وإن كانت المحكمة العليا اليمينية قد انتهت . في النطاق العام للصلح . إلى أن الصلح يتطلب توكيلاً خاصاً لإجرائه بخلاف التوكيل أو الإنابة العامة. (2)

### المطلب الثاني: ميعاد المصالحة ومقابلها

سنتناول في هذا المطلب الشروط الواجب توافرها لتمام المصالحة، سواء من من حيث الشروط المتعلقة بميعاد المصالحة أو تلك المتعلقة بمقابل المصالحة، وذلك من خلال الفرعين التاليين:

#### الفرع الأول: الشروط المتعلقة بميعاد المصالحة.

طبقاً لنص المادة (48) ، تجوز المصالحة إلى ما قبل صدور حكم بات (3) في الدعوى الجزائية الناشئة عن الجريمة محل التصالح.

وهنا يلاحظ اتساع المساحة الزمنية لإجراء المصالحة ، إلى أقصى حد تقتضيه، باعتبار أن الدعوى الجزائية تقتضي بشكل طبيعي متى ما تجاوزت ذلك الحد

ومن خلال استعراض مجمل المواقف التشريعية بشأن تحديد ميعاد المصالحة، يمكن القول بأن التشريعات انقسمت بهذا الخصوص إلى اتجاهين، اتجاه أخذ بالتضييق في نطاق المصالحة مع التباين في ذلك ما بين إجازة المصالحة إلى ما قبل رفع الدعوى (4) وبين إجازتها إلى ما قبل

---

(1) وتطبيقاً لذلك فقد أجاز القانون . محل الدراسة . للمكلف بأن ينيب الغير في حضور اجتماعات لجان التسوية ، بشأن

الاعتراض على قرارات الإدارة الضريبية. يراجع: المادة (23) من هذا القانون.

(2) طعن رقم (21452) لسنة 1425 هـ (مدني) جلسة 2005/5/3م.

(3) يعرف الحكم البات ، بأنه : " الحكم الذي استنفذ طريق الطعن بالنقض أو مضت مواعيده دون الطعن فيه بهذا الطريق"، ينظر : المادة الثانية من قانون الإجراءات الجزائية اليميني .

(4) أخذ به القانون السوداني، بشأن الضريبة على القيمة المضافة، المادة (1/49) منه .

صدر حكم في هذه الدعوى<sup>(1)</sup> بينما أثر الاتجاه الآخر توسيع المدى الزمني للمصالحة إلى ما بعد صدور الحكم<sup>(2)</sup>، وذهاب البعض في هذا الاتجاه إلى حد إجازة المصالحة إلى ما بعد الفصل في الدعوى بحكم بات، الموقف الذي يؤخذ عليه تناقضه ومبدأ أحجية الأحكام<sup>(3)</sup> ومما يلاحظ على نص المادة (48) بأنه يحدد . ابتداء . أجلاً عاماً لإجراء المصالحة إلى ما قبل صدور حكم قطعي<sup>(4)</sup> في الدعوى ، مما يثير التساؤل حول قيمة هذا التحديد ومقتضاه، وذلك مقارنة ببعض التشريعات التي أخذت بالتمايز بين أجليين في الإطار الزمني للمصالحة لترتيب أحكام معينة تتعلق إما بمقابل المصالحة أو بآثارها<sup>(5)</sup> مما يبرر انتهاجها لهذا المسلك، وهو ما لا نجده في القانون محل الدراسة، عدا أن لائحته التنفيذية قد ذهبنا لدى تفسيرها للمادة (48) إلى ترتيب أحكام على ذلك تتعلق بالجهة المختصة بإجراء المصالحة، بحيث يكون رئيس مصلحة الضرائب مختصاً بذلك مطلقاً وذلك إلى ما قبل صدور حكم قطعي في الدعوى، وتقييد هذا الاختصاص باشتراط موافقة وزير المالية بعد صدور الحكم وقبل صيرورته باتاً الأمر الذي يفهم منه تحفظ هذا النظام حيال قبول المصالحة في هذه المرحلة، بل قد جرى العمل على رفض طلب التصالح بعد صدور الحكم في الدعوى، كقاعدة عامة يرد عليها بعض الاستثناء أحياناً.

(1) كما هو الشأن في القانون الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004، بشأن ضريبة الدخل، المادة (3/40) منه، وقانون

الجمارك لدول مجلس التعاون الخليجي، المادة (1/151) منه.

(2) الاتجاه الذي نجده لدى كلاً من التشريع اليمني (في القانون محل الدراسة)، والتشريع المصري والأردني المماثل، كما أخذ به أيضاً قانون الجمارك الجزائري المعدل والمتمم، والتشريع الجبائي التونسي ويراجع: في عرض موقف التشريع الفرنسي بهذا الخصوص ، سر الختم عثمان إدريس ، النظرية العامة للصلح في القانون الجنائي، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة، 1979، ص114-116.

(3) يراجع: محمد الشربيني، مرجع سابق، ص382.

(4) لم يتضمن قانون الإجراءات الجزائية اليمني تعريفاً لهذا الحكم، إلا أن قانون المرافعات قد حدد المقصود بهذا الحكم، بأنه: "الحكم الذي يحسم نزاعاً موضوعياً أو إجرائياً " ينظر المادة الثانية من القانون رقم (40) لسنة 2002م، بشأن المرافعات والتنفيذ المدني .، وطبقاً للقانون محل الدراسة يقصد بالحكم القطعي، الحكم الصادر من محاكم أول درجة ، والذي لا يتضمن فصلاً نهائياً في موضوع الخصومة لاحتمال إلغائه أو تعديله من المحكمة المطعون أمامها.

(5) كالقانون المصري بشأن الضريبة العامة على المبيعات. وفي النظام الجبائي التونسي، قرار وزير المالية المؤرخ في 2002/1/8، المتعلق بضبط تعريفه الصلح في مادة المخالفات الجبائية الجزائية ، الفصل (4) من هذا القرار. ويراجع أيضاً موقف كلا من القانون الفرنسي والقانون الانجليزي بهذا الخصوص، المشار إليه في : أحسن بوسقيعه، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام وفي المواد الجمركية بوجه خاص، الطبعة الأولى، الجزائر، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 2001 ، ص29-30، 32.

ولئن كنا نرى ضرورة الاعتماد على عامل الوقت من حيث السرعة أو التراخي في طلب التصالح لقبول الطلب من عدمه، فإننا نؤيد بوجه عام التضييق الزمني لكونه مدعاة للإسراع في تسوية النزاعات مع الإدارة بطريق المصالحة بما يحقق الجدوى منها. كما أن الحاجة إلى التضييق تبدو ضرورية إذا ما نظرنا إلى الحيز الزمني الواسع المستهلك بداية من أعمال التحري وجمع الاستدلالات، بالنسبة لجرائم التهرب. والذي تقوم به الإدارة الضريبية وفق مسارات شكلية مضبوطة، تكفل في نهاية المطاف بمحاضر يتم إحالتها إلى رئيس مصلحة الضرائب لتقرير مسألة طلب رفع الدعوى الجزائية<sup>(1)</sup> والإحالة بعد ذلك إلى النيابة العامة متى ما ارتأى له ملائمة ذلك. وما تستهلكه مرحلتي تحقيق الدعوى والمحاكمة من وقت، حيث أجاز القانون المصالحة إلى ما قبل صدور الحكم البات، وكل ذلك مع الأخذ بالاعتبار بالمعطيات الواقعية المصاحبة لذلك من تعقد الإجراءات والروتين الطاعي على العمل الإداري، وغياب الانضباط واعتياد التعطيل في هذا المسار وما قد يلجأ إليه المتهم من أساليب لكسب المزيد من الوقت.

### الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بمقابل المصالحة

من الثابت أن المصالحة لا تقوم إلا بمقابل معين، ويعتبر بمثابة الالتزام التقليدي للمتصالح معه والعنصر الجوهرية في نظام المصالحة.<sup>(2)</sup> الأمر الذي تولت معظم القوانين تحديده<sup>(3)</sup>، بخلاف مسلك هذا القانون. وإن كانت لائحته التنفيذية قد تولت تحديد هذا المقابل بعد ذلك من خلال المادة (97)، والذي يتمثل في سداد كامل الضريبة المستحقة مع الغرامات والمبالغ الإضافية المستحقة<sup>(4)</sup> إضافة إلى أداء تعويض لا يقل عن (50.000) خمسين ألف ريال، ولا يزيد عن (500.000) خمسمائة ألف ريال.

(1) طبقاً للمادة (50) من القانون، وبموجب المادة (100) من اللائحة التنفيذية، لا يجوز رفع الدعوى الجزائية واتخاذ إجراءات فيها في جرائم التهرب إلا بناء على طلب من رئيس مصلحة الضرائب.

(2) اسامة حسنين عبيد، الصلح في قانون الإجراءات الجنائية، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، القاهرة، دار التقنية العربية، 2005م، ص262، محمود مصطفى، مرجع سابق، ص218، كمال حمدي، مرجع سابق، ص98.

(3) يراجع: المادة (45) من قانون ضريبة المبيعات المصري. المادة (36) من قانون ضريبة المبيعات الأردني، المادة (152) من قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي.

(4) وتتمثل في غرامة التأخير، المستحقة بواقع (2%) من قيمة الضريبة الغير مدفوعة عن كل شهر أو جزء منه يتأخر فيه المكلف عن سدادها، وبما لا يتجاوز (20%) من الضريبة المستحقة، وتنسب هذه الغرامة حسب عدد أشهر التأخير، وذلك في حال الإخلال بمواعيد تقديم الإقرار الضريبي بينما يضاف إلى الضريبة مبلغ يساوي (1%) من الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير أو جزء منه في حال عدم سداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار أو الناتجة عن تعديله

إلا أننا نأخذ على هذا الأمر من عدة أوجه: أولها قيام اللائحة التنفيذية بتحديد مقابل المصالحة دون أن يفوضها القانون بذلك<sup>(1)</sup> مما يتعارض مع القواعد العامة المنظمة لوظيفة اللوائح التنفيذية ونطاق سلطاتها. على أننا نرى بأن هذا التفويض غير جائز في الأصل وذلك باعتبار أن الاتجاه السائد في الفقه قد ذهب . بحق . إلى أن مقابل المصالحة يعد عقوبة بديلة يتوافر فيه كافة خصائص ومميزات العقوبة<sup>(2)</sup> وهنا فإنه من المعلوم بالضرورة بأنه لا يجوز تفويض السلطة التنفيذية بالتشريع لتحديد بعض جوانب التجريم والعقاب وإجراءاتهما، إذ يعد من صميم اختصاص السلطة التشريعية<sup>(3)</sup> مما يجعل تصرف السلطة التنفيذية في هذا الشأن تدخلا مباشراً في شئون التشريع يتعارض ومبدأ الفصل بين السلطات<sup>(4)</sup> هذا إلى جانب أن المصالحة تعد استثناء على القواعد العامة، تقود إلى انقضاء الدعوى الجزائية بعيداً عن القضاء، ومؤداها سحب اختصاصات القضاء لصالح الإدارة المختصة، مما يقضي تدخل المشرع ذاته لتحديد ضوابط ونطاق هذا النظام. حيث لا يجوز التنازل عن تنظيم أحكامه أو تركها لسلطة أدنى من

---

أو من واقع التقدير النهائي للضريبة خلال المدد والمواعيد القانونية. يراجع : المادة (1،2/33) من القانون محل الدراسة.

<sup>(1)</sup> وذلك بخلاف مسلكه بالنسبة للمصالحة في المخالفات، حيث نص صراحة على تفويض اللائحة بتحديد التعويض (مقابل المصالحة). يراجع: المادة (44) من هذا القانون، بشأن المصالحة في المخالفات وهو ذات مسلك التشريعات التي أحالت هذه المهمة للإدارة المختصة ، يراجع المادة (3 /40) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، الفصل (79) ممن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية .

(53) يراجع بخصوص ذلك: محمد حسين، مرجع سابق، ص116، أحمد سرور، الشرعية الدستورية ..، مرجع سابق، ص21. احسن بوسقيعه، مرجع سابق، الطبعة الأولى، ص239 وما بعدها،، بسملة الورتاني، مرجع سابق، ص94،

Boulan. F: La Transation douaniere, etudes de droit penal douanaier, annales de la faculte de droit et des scinces economiques d, Aix –en–Provence, 1968, p219.

<sup>(3)</sup> يراجع سرور ، المرجع السابق ، ص238 . 240.

<sup>(4)</sup> المبدأ الذي أكدته دستور الجمهورية اليمنية لسنة 1990، في المادة (62) .

القانون<sup>(1)</sup>، الأمر الذي التزمه المشرع الضريبي اليمني كتوجه جديد (جدير بالتأييد) لهذا المشرع تجسد في احدث التشريعات الصادرة عنه، وهو قانون ضرائب الدخل الجديد<sup>(2)</sup>

الأمر الآخر هو أن تحديد التعويض في صورة مدى (بما لا يقل عن 50.000 ريال ولا يتجاوز 500.000 ريال يفتقد للضابط، مما قد يتيح المجال لتحكم الإدارة المعنية بإجراء المصالحة لدى تعيين المقدار الفعلي لمبلغ التعويض من داخل هذا المدى، حيث يظل هذا الأمر خاضعاً لمطلق إرادتها، والذي لا يستطيع أحداً التكهن بحدودها أو بأي منظار ترى. ولهذا نجد أن بعض الأنظمة المقارنة<sup>(3)</sup> تعتمد ضابط عام مثلي يتعين التزامه لدى تحديد المقابل من طرف الإدارة المعنية، ويقوم تحديد المقابل من خلاله بحسب جسامة الجريمة والضرر الناجم عنها، وتوافر العمد في الفعل والوضع المالي للمخالف وسوابقه<sup>(4)</sup>. بينما نجد أنظمة أخرى قد مالت إلى تحديد المقابل إزاء كل حالة من الحالات التي تقع فيها المصالحة<sup>(5)</sup>. فضلاً عما تقدم، فإن هذا التحديد بدا لنا يتعارض مع المصالحة ذاتها كنظام يهدف إلى تحقيق منافع عامة معينة، ويستند

---

<sup>(1)</sup> وهنا نجد بأن التشريعات التي رأت منح الإدارة سلطة تحديد مقابل التصالح ، لا تخلو من ضابط لذلك. مثال قانون الضريبة على القيمة المضافة السوداني. حيث ينص على أن لا يتجاوز التعويض (مقابل المصالحة) قيمة الغرامة التي كان الشخص سيعاقب بها حال إدانته بالجريمة المادة (1/49).

وكما هو الشأن في قانون الجمارك السوري حيث نص على ألا يزيد مقابل الصلح على (5%) من الحد الأدنى لمجموع الغرامات الجمركية في حالات حسن النية، وبأن لا يقل عن (25%) من تلك الغرامات في الحالات الأخرى (المادة 204).

<sup>(2)</sup> حيث نصت المادة ( 143 /أ) من هذا القانون على مقابل التصالح، وحددته بما يعادل نصف مبلغ الضريبة التي لم يتم أدائها إلى جانب سداد الضريبة المستحقة والغرامات والمبالغ الإضافية، وهو مجمل الالتزامات الواقعة على عاتق المتصالح معه. وللتأكيد على ذلك، نشير إلى أن المادة (139) في مشروع قانون ضرائب الدخل الجديد، والمتعلقة بالتصالح في الغرامات كانت تتضمن الحكم بجواز إجراء المصالحة بشأن تخفيض غرامات المخالفات، وتحيل مسألة التخفيض وتحديد مقدار الخفض إلى اللائحة التنفيذية للقانون ولدى إحالة هذا المشروع إلى لجنة الشؤون المالية بمجلس النواب تم تعديل هذه المادة ، بحيث صارت تتضمن تحديداً لمقدار خفض الغرامات ، وذلك بما لا يتجاوز (50%) من الغرامة المقررة. يراجع : تقرير لجنة الشؤون المالية بمجلس النواب، رقم (3) بتاريخ 29 رجب 1431هـ الموافق 10 يوليو 2010م.

<sup>(3)</sup> كالنظام الجمركي الجزائري ، بموجب المذكرة رقم (303) ، المؤرخة في 1999/6/31م، والمتضمنة التوجيهات العامة لحساب الغرامات .

<sup>(4)</sup> بخصوص بعض الضوابط الأخرى، يراجع: محمود سمير عبد الفتاح، النيابة العمومية وسلطتها في انتهاء الدعوى الجنائية دون محاكمة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 1986م، ص360.

<sup>(5)</sup> يراجع: النظام الجبائي التونسي، الفصل (94) من القرار الوزاري المتعلق بضبط تعريفه الصلح في مادة المخالفات الجبائية ، سالف الإشارة.

في جوهره على ما يمكن تسميته بالعدالة الرضائية المتمثلة في الحرية المطلقة للشخص المعني في أعمال المصالحة، الأمر المرهون . على التوالي . بمدى كون المقابل الذي تقوم عليه المصالحة إيلاماً مادياً يحمل معنى الجزاء، ومدى فعالية المكاسب التي تعود على المتصالح معه من جراء هذه المصالحة، كدافع للإقدام على إجرائها، وهذا ما لا يمكن تصوره أحياناً في ظل التحديد الحالي للتعويض (مقابل المصالحة). وذلك بالنظر إلى أنه يسمح بالتصالح مقابل تعويض قد يقل . مع افتراض حده الأعلى . عن الغرامة المقررة كعقوبة للجرائم محل المصالحة<sup>(1)</sup> مثال تلك الجرائم التي يصل مقدار التهرب الضريبي فيها إلى (2.000.000) اثنين مليون ريال فما فوق، حيث تكون عقوبتها مع افتراض حدها الأدنى ، غرامة مقدارها (1.000.000) مليون ريال . على حين يتم التصالح فيها مقابل تعويض لا يتجاوز في حده الأعلى نصف مقدار الغرامة. ولا مرأ أن المصالحة على هكذا مقابل تعد مغنماً أكيداً يدفع لطلب إجرائها، غير أنها تأتي على حساب الاستحقاق المقرر للخرينة العامة، مما يفقد هذا النظام قيمته من حيث اعتباره عقوبة بديلة الغاية منها حماية المصلحة الضريبية للدولة، وضمان حقوق الخرينة العامة في هذا الإطار.

وواقع الأمر<sup>(2)</sup> كذلك أن مبلغ الضريبة المستحقة في بعض الجرائم لا يتجاوز (16.000) ستة عشر ألف ريال فما دون، ومنطق الأمور هنا يفرض القول باستبعاد قيام المتهم بطلب المصالحة في جريمة يلزمه حكم الإدانة فيها . في نهاية المطاف . بسداد غرامة تقل في حدها الأعلى عن مقدار التعويض بافتراض حده الأدنى<sup>(3)</sup> بحيث يشكل هذا التحديد عائقاً أمام أعمال

---

<sup>(1)</sup> وهي غرامة لا تقل عن (50%) ولا تزيد عن ثلاثة أمثال ما لم يؤدي من الضريبة للمرة الأولى، وفي حالة العود يكون للمحكمة أن تحكم إما بالغرامة بدها الأعلى أو بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ستة أشهر أو بكلتا العقوبتين يراجع: المادة (46/أ، ب) من القانون محل الدراسة، ولئن كان واضحاً بأن المشرع قد حدد الغرامة بصورة مدى أيضاً. فإن ذلك لا يعني القول بسلامة وصحة النهج الذي سلكته اللائحة التنفيذية في تحديد التعويض، قياساً على مسلك التشريع في تحديد العقوبة، وذلك كون الأخير خطاب تشريعي موجه للقضاء الذي يفترض فيه الحياد والنزاهة، بينما الخطاب الآخر موجه لإدارة حكومية لا يمكن لأحد الجزم بحياديتها في هذا الشأن أو بنزاهتها إجمالاً. وانعدام التماثل هنا يحول دون هذا القياس. وبصفة عامة فإن التحديد القائم في صورة مدى يظل معيباً. برأينا . في كافة الأحوال التي تكون الإدارة فيها معنية بالتطبيق، وبصرف النظر عن السلطة التي صدر عنها.

<sup>(2)</sup> وهذا ما نستطيع تأكيده بحكم الواقع المهني للباحث، كونه أحد موظفي الإدارة الضريبية، وقد تسنى له رصد العديد من الحالات التي يقف مقدار التهرب فيها عند هذا الحد فيما دون.

<sup>(3)</sup> إذ تتحدد الغرامة بما مقداره (48.000) ريال بينما يصل مبلغ التعويض إلى (50.000) ريال ، وذلك مع إمكانية تصور سقف أدنى من هذا الفرض لمقدار التهرب ، بحيث يتسع الفارق المادي بين الغرامة والتعويض، مشكلاً بذلك عامل جذب باتجاه طلب المصالحة ، كما يضاف إلى ذلك التساهل والتخفيف الواضح فيما يتعلق بعقوبة التهرب الضريبي وتحديد

المصالحة بصورة مطلقة ، ويحد بالنتيجة دون تحقيق أهدافها والتي تمثل أسباب الوجود لهذا النظام الاستثنائي.

ونخلص من كل ذلك إلى أنه يتعين الربط بين مقابل المصالحة وعقوبة الغرامة المقررة للجرائم محل المصالحة كأساس لتحديد وضبط مقابل المصالحة<sup>(1)</sup>

وإذا كانت المصالحة لا تقوم إلا بمقابل معين ، فإن هذا الأمر يقودنا إلى التساؤل حول الأثر المترتب على عدم سداد هذا المقابل ، المسألة التي لم يتطرق إليها هذا القانون ، كما لم يرد فيه ما يفيد اشتراط قيام المتصالح معه بسداد مقابل المصالحة. وهنا نجد بأن الفقه قد انقسم بهذا الخصوص إلى رأيين، ذهب الأول إلى أنه لا يتعين دفع التعويض في موعد محدد، باعتبار أن التصالح ينتج أثره بمجرد انعقاده بصرف النظر عن سداد مقابل التصالح أو مواعيد القيام بذلك ، كما يذهب في هذا السياق إلى عدم جواز إتباع إجراءات تنفيذ العقوبة بشأن تحصيله كونه لا يعتبر عقوبة بالمعنى التام. وكل ما هنالك أن التصالح يكون قد فقد شرطاً من شروطه، تستعيد الإدارة بموجبه سلطة مباشرة الدعوى الجنائية قبل المتهم<sup>(2)</sup>، بينما ذهب الرأي الآخر إلى أنه يجب دفع التعويض المحدد فور إبرام المصالحة وفي حال الامتناع عن ذلك يكون للإدارة اللجوء إلى دعوى التنفيذ أو دعوى الفسخ<sup>(3)</sup>، وفي هذا الصدد، نجد بأن مجلس الدولة المصري قد قرر بأن للإدارة الضريبية الحق في اقتضاء التعويض جبراً عن طريق الحجز الإداري على أمواله<sup>(4)</sup> وبنحو ذلك سارت بعض التشريعات من خلال النص الصريح على إمكانية تنفيذ عقد

---

من حيث العقوبة السالبة للحرية والمقررة حال العود فحسب، والذي من شأنه تشجيع المتهم للمضي في النزاع إلى نهايته دون الالتفات إلى هذا الإجراء.

(<sup>1</sup>) يعتمد التحديد المثالي للتعويض القائم على التنسيب إلى مقدار الضريبة المستحقة (موضوع المنازعة) الأمر الذي أخذت به بعض التشريعات المقارنة مثال القانون المصري بشأن الضريبة العامة على المبيعات المادة (45) منه، والقانون الأردني بهذا الشأن أيضاً المادة (36) وكذلك القانون محل الدراسة بالنسبة لتحديد عقوبة الغرامة، كما هو الشأن في بعض التشريعات المقارنة، كقانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني المادة (48) ونظيره المغربي المادة (1/48)، (2).

(<sup>2</sup>) أمال عثمان ، ، شرح قانون العقوبات الاقتصادي في جرائم التموين، القاهرة، دار النهضة العربية 1983، ص158، أحمد سرور ، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص260.

(<sup>3</sup>) عبدالرؤوف مهدي، شرح القواعد العامة في الإجراءات الجنائية، الطبعة الثانية، القاهرة دار النهضة العربية، 1997، الجزء الثاني، ، ص802، ادوار الذهبي، مرجع سابق، ص57،

Berre et Tremeau, op cit. p594.

(<sup>4</sup>) يراجع: فتوى اللجنة الثالثة لقسم الفتوى بمجلس الدولة المصري، جلسة 14-11-1966م، مشار إليه في: عبدالفتاح مراد، مرجع سابق ، ص984.

المصالحة بذات الطريقة التي ينفذ بها الحكم الصادر من المحكمة بدفع التعويض المحدد في عقد المصالحة<sup>(1)</sup>.

وفي مجال تقييمنا للآراء الآنفه الذكر، نرى أن قطعية المصالحة تنصرف إلى معنى عام يشمل أثر المصالحة والمقابل الناتج عنها على حد سواء، ولا يصح القول بغير ذلك إلا بنص صريح يفيد قصر هذا المعنى على الأثر دون المقابل، وبغياب هذا النص يظل معنى (قطعية المصالحة) منصرفاً ومن باب أولى إلى الالتزامات الناتجة عنها الملقاة على عاتق المتصالح معه، إستناداً إلى الأساس النفعي الذي تنطلق منه المصالحة في إطار السياسة الجنائية العامة لمواجهة جرائم التهرب، والذي تهدف إلى ضمان تحصيل المستحقات المالية للدولة بوجه السرعة ومن دون عناء، الأمر الذي لا يستقيم إلا بتحصيل المقابل فور إبرام المصالحة، وهو ما يتعين اعتباره الحد الفاصل بين المصالحة والمتابعة الجنائية<sup>(2)</sup> لنقادي الإشكالات والعراقيل التي تنجم من جراء نكوص المتصالح معه أو مماطلته أو حتى وفاته قبل الوفاء بالالتزامات الناتجة عن المصالحة<sup>(3)</sup> وذلك بحيث لا يتم إرسال محضر المصالحة إلى الجهات القضائية (جهة التحقيق أو جهة الحكم) إلا بعد قيام المتصالح معه بذلك وإن كان ذلك لا ينفى أهمية وضرورة التدخل التشريعي لحسم هذه المسألة، ذلك أن المادة (48) وسائر النظام القانوني محل الدراسة لم تشترط أو يرد ما يفيد سداد مقابل المصالحة في أجل زمني محدد، بحيث تظل المصالحة قائمة من الناحية القانونية وترتب أثرها طالما تمكن الشخص من تقديم ما يفيد المصالحة رغم عدم أدائه لما التزم به بموجبها.

## المبحث الثاني

### آثار المصالحة

---

(1) يراجع: المادة (49/1-9) من القانون السوداني بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

(2) الأمر الذي لا يخلو برأينا من سند قانوني، وذلك بالقياس على حالة اعتراض المكلف أمام لجان التسوية، حيث أن الحكم المقرر بهذا الشأن يقضي بأنه إذا تم التوصل إلى اتفاق مع المكلف فإن قرار لجنة التسوية يكون نهائياً وتؤدى الضريبة بموجبه فوراً (المادة 23 من القانون محل الدراسة)، وقياساً من ناحية أخرى على ما تقضي به المادة (25/أ).

(2) من ذات القانون من أنه يتعين سداد الضريبة التي يقر بها الطاعن في عريضة طعنه بحيث لا ينظر إلى هذا الطعن مالم يكن مقروناً بسند السداد.

(3) لتفاصيل أوفي، يراجع: محمد الشريبي، مرجع سابق، ص 351 وما بعدها.

وفقاً لأحكام المادة (48) يترتب على المصالحة سقوط الدعوى الجزائية وإلغاء كل ما يترتب على قيامها من آثار. بما في ذلك العقوبة المقضي بها في الدعوى كأثر يقوم في حال تراخت المصالحة إلا ما بعد صدور حكم في الدعوى<sup>(1)</sup> وستحدث عن هذه الآثار في مطلبين متتاليين على النحو التالي:

### المطلب الأول: سقوط الدعوى الجزائية

طبقاً لمنطوق المادة (48) ، فإن مقتضى إعمال أثر المصالحة هو القضاء بسقوط الدعوى الجزائية، كأثر يجب القضاء به في أية مرحلة بلغت الدعوى، بما في ذلك حصول المصالحة أثناء نظر الطعن في الحكم أمام المحكمة العليا وقبل أن تصدر حكمها، والذي يعد حكم بات يحول دون قيام المصالحة وفقاً لنص المادة السابقة. وهنا فإنه يتعين التمييز بين حالتين، الأولى وقوع المصالحة قبل رفع الدعوى الجزائية والثانية وقوع المصالحة بعد رفع هذه الدعوى. وذلك لتحديد الأثر الذي يتعين إعماله في كل حالة منها وسنقوم بإيضاح ذلك من خلال الفرعين التاليين:

### الفرع الأول: إجراء المصالحة قبل رفع الدعوى

وفي هذه الحالة فإنه يتعين على النيابة العامة أن تصدر إما قراراً بحفظ الأوراق، وذلك في حال تم إبلاغها بأمر المصالحة قبل مباشرتها تحقيق الدعوى موضوع المصالحة، أو قرار بأن لا وجه لإقامة الدعوى الجزائية في حال تم إبلاغها بذلك بعد قيامها بالتحقيق<sup>(2)</sup> على ان التصرف الأول هو الأقرب إلى التصور بالنظر إلى النيابة العامة . في نطاق النظام القانوني اليمني . غير ملزمة في الأصل بتحقيق الدعوى الجزائية إلا متى كانت تتعلق بجريمة جسيمة<sup>(3)</sup> وهذا الوصف لا ينطبق على الجرائم محل المصالحة<sup>(4)</sup>.

---

(1) وعلى هذا الأساس، قضت محكمة النقض المصرية ، بأن الصلح يحدث أثره بقوة القانون مما يقتضي من المحكمة إذا ما تم التصالح أثناء نظر الدعوى أن تحكم بانقضاء الدعوى الجنائية، أما إذا تراخى إلى ما بعد الفصل في الدعوى فإنه يترتب عليه وجوباً وقف تنفيذ العقوبة الجنائية المقضي بها. يراجع : نقض 16-12-1963، مجموعة أحكام النقض، س 14، رقم 166، نقض 19-1-1982 ، س 33، رقم 6، وذات المعنى نقض 29-12-1993، س 44، رقم 1832، نقض 12-10-1994، س 45، رقم 2337.

(2) وذلك طبقاً للمواد (112، 218) من قانون الإجراءات الجزائية اليمني، والتي منحت النيابة العامة بموجبها سلطة التصرف على النحو المشار إليه بوجه عام.

(3) يراجع: المواد (110، 111) من قانون الإجراءات الجزائية اليمني.

(4) طبقاً للتشريع الجنائي اليمني، تعرف الجريمة الجسيمة بأنها: "ما عوقب عليها بحد مطلق أو بالقصاص النفس أو بإبانة طرف أو أطراف ، وكذلك كل جريمة يعزر عليها بالإعدام أو بالحبس مدة تزيد على ثلاث سنوات" ينظر: المادة

ولئن كانت هذه القرارات تتدرج في إطار سلطة التصرف التي تمتلكها النيابة العامة بوجه عام بإزاء كل دعوى تتوافر فيها العلة، فإن ما يميز القرارات الصادرة بموجب المصالحة هو أنها مبنية على سبب خاص ألا وهو سقوط الدعوى الجزائية، كأثر مترتب عن المصالحة بقوة القانون وهو من النظام العام<sup>(1)</sup> ومن ثم فإنه لا يجوز العدول عن هذه القرارات أو إلغائها<sup>(2)</sup> ويكون من شأنها الحد دون مساءلة المتهم بصورة نهائية، كما أنه متى ما سقطت الدعوى الجزائية بالتصالح فلا يجوز للإدارة الضريبية أن تعدل عن المصالحة وتطلب رفع الدعوى الجزائية من جديد<sup>(3)</sup>.

ويلاحظ أن مقتضى نص المادة (48) هو أن المصالحة لا تتم إلا بعد انعقاد الدعوى الجزائية، ذلك أن سقوط الدعوى الجزائية كأثر للتصالح لا يستقيم معناه إلا بواقعة قيام الدعوى، وبذا فإن هذا القانون قد فاتته تصور إجراء المصالحة في المرحلة السابقة لهذه الدعوى ونقصد بها مرحلة جمع الاستدلالات بوصفها مرحلة تمهد لنشوء الدعوى الجزائية ولا تعد جزءاً منها<sup>(4)</sup>. وهذا الموقف جدير التأمل والمراجعة لا سيما وأن إجراء المصالحة في هذه المرحلة المتقدمة من الخصومة الجنائية، وعلى الدعوى موضوع المنازعة، يعتبر الأكثر تماشياً مع علة

- 
- (16) من قانون الجرائم والعقوبات، رقم (12) لسنة 1994، وغني عن الإيضاح بأن هذا الوصف لا يصدق على جرائم التهرب في القانون محل الدراسة، والتي تحدد عقوبتها. طبقاً لنص المادة 46 سالف الإشارة. بجزاءات مالية إلى جانب عقوبة الحبس المقررة في حالة العود والذي لا تزيد مدته عن ستة أشهر، ولا نخفي هنا أن السياسة العقابية المتبعة لمكافحة هذه الجرائم شديدة الضرر والمخاطر محل تحفظ من جانبنا بما لا يتسع المجال لبيانها.
- (1) كمال حمدي، مرجع سابق، ص 102، وبهذا المعنى أيضاً، صابر العياري، مرجع سابق، ص 5.
- (2) طبقاً للمادة (114) من قانون الإجراءات الجزائية اليمني، فإنه يجوز للنيابة العامة العدول عن قرار الحفظ ما لم تكن الدعوى قد انقضت بالتقادم. كما أنه بموجب نص المادة (220) من ذات القانون يكون لكلاً من النائب العام ورئيس النيابة العامة إلغاء القرارات الصادرة بأن لا وجه لإقامة الدعوى من سائر أعضاء النيابة العامة في الأربعة أشهر التالية بالنسبة للنائب العام، وإلغائها خلال شهرين من صدورهما من الأعضاء التابعين له بالنسبة لرئيس النيابة.
- (3) وفي هذا الإطار، قررت المحكمة العليا اليمنية، بأنه إذا قبل مقدم دعوى البطلان حكماً بالصلح صراحة أو ضمناً فلا تقبل منه الدعوى، يراجع: طعن رقم (23138) لسنة 1425 (مدني) جلسة 7-6-2005م
- (4) طبقاً لما استقر عليه الرأي فقهاً وقضاءاً، يراجع من ذلك: جلال ثروت، أصول المحاكمات الجزائية، بيروت، دار الجامعية للطباعة والنشر، دون تاريخ، ص 223. محمود محمود مصطفى، شرح قانون الإجراءات الجنائية، ط 12، القاهرة، مطبعة جامعة القاهرة، 1988، ص 47، رؤوف عبيد، مبادئ الإجراءات الجنائية في القانون المصري، ط 17، بيروت، دار الجيل للطباعة، 1989، ص 37. وعلى المستوى القضائي، يراجع: أحكام محكمة النقض المصرية، نقض 1968/12/5، مجموعة أحكام النقض، س 19، رقم 26، نقض 1975/11/24، س 26، رقم 167. نقض 3. 28. 1985، س 36، رقم 78، نقض 1988-6-16، س 39، رقم 122.

المصالحة، حيث أنها توفر أكبر قدر من الوقت في تحصيل الضريبة المستحقة إلى جانب تحصيل المستحقات المالية الأخرى التي تولدها المصالحة وبأقل تكلفة. كما أنها في مقابل ذلك تعفي المتهم (المتصالح معه) من السير في خصومة مع الإدارة الضريبية يستهلك منه المال والجهد والوقت، مما يعوق حسن سير نشاطه الاقتصادي. كما أنها من ناحية أخرى تتيح المجال للإجابة إلى الرشد والسعي إلى تصحيح الأخطاء. حيث أن طلب المصالحة بهذا دافع يظل أمراً غير مستبعد الحدوث وفي دائرة التصورات. الأمر الذي يتعين معه جملة الالتفات إلى تلك المرحلة لدى تنظيم المصالحة، والإشارة إلى ذلك من خلال الأحكام المتعلقة بميعاد المصالحة أو بالآثار الناتجة عنها، وهذا ما كنا نأمل على الأقل من اللائحة التنفيذية للقانون، على سبيل التفسير الصحيح والمتوافق مع علة وروح نظام المصالحة وهو ما سبق الأخذ به من قبل المشرع ذاته في المجال الجمركي.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثاني: إجراء المصالحة بعد رفع الدعوى

وتقوم هذه الحالة متى ما أحيلت الدعوى إلى المحكمة سواء أكانت المصالحة قد تمت قبل رفع الدعوى أو بعد رفعها، حيث يتعين على المحكمة القضاء بحسم النزاع وإنهاء القضية لسقوط الدعوى موضوع النزاع بالمصالحة، وإذا وقعت المصالحة أمام المحكمة العليا أثناء نظر الطعن في الحكم أمامها، تعين عليها أن تقضي برفض الطعن بسبب المصالحة وتوقف تنفيذ العقوبات. وبوجه عام فإن سقوط الدعوى الجزائية بالمصالحة يحوز حجية الشيء المقضي به بصفة نهائية، ومن ثم لا يجوز الطعن بالمصالحة. هذا على حين يترتب على عدم الاتفاق بين أطراف المصالحة استئناف الإجراءات الجزائية<sup>(2)</sup> ومن القواعد التي قررتها المحكمة العليا اليمنية في هذا الصدد، هو أن الصلح عارض لسير الخصومة ينهيها دون حكم متى وقع صحيحاً، ويترتب عليه عدم جواز الاستمرار في الخصومة<sup>(3)</sup> وفي القضاء المقارن، قضت محكمة النقض المصرية، بأن الدفع بالتصالح من الدفوع المتعلقة بالنظام العام، ويترتب على ذلك أن تلتزم

---

<sup>(1)</sup> يراجع: المادة (207) من قانون الجمارك اليمني، والتي تضمنت الحكم بجواز عقد التسوية الصلحية عن المخالفات وقضايا التهريب قبل إقامة الدعوى أو من خلال النظر فيه أو بعد صدور الحكم أو قبل اكتسابه الصفة المبرمة.

<sup>(2)</sup> يراجع في ذلك، محمد حسين، مرجع سابق، ص 277.

<sup>(3)</sup> طعن رقم (22096 لسنة 1426 هـ تجاري)، جلسة 2005/3/26. وبذات المعنى: الطعن رقم (16441) لسنة 1429 هـ (جنائي) جلسة 2008-6-29 م.

المحكمة بتحقيق هذا الدفع إذا ما أبداه المتهم أثناء نظر الدعوى وإلا شاب حكمها بالقصور الموجب لنقضه<sup>(1)</sup>.

وبالرجوع إلى نص المادة (48) فإنه يستوقفنا مصطلح (وقف السير بإجراءاتها)<sup>(2)</sup> الوارد في عداد الآثار المترتبة على المصالحة حيث يتبادر لدى مطالعته المدلول القانوني العام لوقف الدعوى<sup>(3)</sup> ، وهو ما قد يوحي ظاهره، بأن المصالحة تعتبر مجرد مانع من شأنه وقف الدعوى الجزائية، مع إمكانية استئناف السير فيها متى زال المانع ، الأمر الذي يتعارض مع ما هو ثابت من قطعية المصالحة واتخاذها الشكل النهائي، ولعل هذا ما دفع اللائحة التنفيذية للقانون إلى استبعاد هذا المصطلح من نطاق تفسير نص المادة (48) من القانون هذا وإن كان قانون الإجراءات الجزائية اليمني لم يتضمن تحديداً للمقصود بمصطلح (سقوط الدعوى) إلا أنه باستقراء نصوصه المنظمة لهذا الموضوع<sup>(4)</sup> يمكن بيان المقصود بهذا المصطلح بأنه عدم سماع الدعوى بشكل نهائي، بينما أن انقضاء الدعوى مصطلح للدلالة عن الأثر القانوني للوفاة أثناء نظر الدعوى.

وفي ذات السياق، نجد بان التشريعات قد اختلفت في التعبير عن الأثر المترتب على المصالحة، فهناك من استخدم مصطلح سقوط الدعوى<sup>(5)</sup> وهناك من قال بانقضاء الدعوى<sup>(6)</sup>، بالإضافة إلى تعبيرات أخرى مختلفة نجدها قد استعملت لهذا المعنى<sup>(7)</sup> إلا أن أثر المصالحة يبقى واضحاً ولا مجال للخلاف عليه ويتمثل في حسم النزاع وإنهاء الدعوى موضوع القضية وإلغاء أي أثر مترتب عليها، كما أن سقوط أو انقضاء الدعوى هو الأثر المترتب على المصالحة

---

(1) نقض 19-1-1982، سالف الإشارة، وذلك إلى جانب تأكيد هذا القضاء على قطعية المصالحة في العديد من الأحكام الصادرة عنه، ومن بين الحديثة . نسبياً . منها يراجع: نقض 27-2-2006م، مجموعة أحكام النقض، س70، رقم 1292.

(2) المصطلح الوارد أيضاً في القانون الأردني بشأن الضريبة العامة على المبيعات، ينظر: المادة (36) من هذا القانون. (3) طبقاً للمادة الثانية من قانون الإجراءات الجزائية اليمني، يقصد بوقف الدعوى: "منع السير فيها لأي سبب قانوني أو مادي حتى يزول السبب الذي توقفت الدعوى من أجله".

(4) يراجع: الفصل الرابع من الباب الثالث من الكتاب الأول، بانقضاء الدعوى الجزائية وعدم سماع الدعوى. (5) كما هو الحال في كلا من القانون اليمني محل الدراسة والقانون الأردني المماثل. وأيضاً قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون الخليجي.

(6) مثال القانون المصري بشأن الضريبة العامة على المبيعات، وقانون الجمارك الجزائري. (7) فهناك مثلاً من قال بأنه لا يكون أي شخص عرضة لأي محاكمة عن الجريمة التي تمت تسويتها بطريق الصلح ، كالقانون السوداني بشأن الضريبة على القيمة المضافة ، بينما استخدم التشريع الجبائي التونسي مصطلح انقراض الدعوى العمومية للتعبير عن ذلك.

بالضرورة حتى لو لم ينص القانون على ذلك صراحة، وذلك على ضوء التفسيرات المحددة للصلح في القوانين الأخرى. وفق ما استقر عليه القضاء المقارن، من أن تفسير عبارات القوانين الاقتصادية يجب أن يرد إلى معنى مثيلاتها في القوانين الأخرى، وعلى ذلك ذهب الرأي الراجح في الفقه إلى أن يتعين الرجوع إلى القواعد العامة في حال خلت القوانين الاقتصادية المقررة لنظام المصالحة من النص الصريح على سقوط الدعوى الجزائية كأثر للمصالحة<sup>(1)</sup> ومثال ذلك في التشريع المقارن نص قانون الإجراءات الجزائية الجزائري على انقضاء الدعوى الجنائية بسبب الصلح إلى جانب الأسباب الأخرى<sup>(2)</sup>.

### المطلب الثاني : إلغاء آثار الدعوى الجزائية

يترتب على المصالحة إلغاء ما يترتب على قيام الدعوى الجزائية من آثار وهذا ما أشارت إليه صراحة المادة (48) . والواقع أنه لا يثور الحديث عن هذا الأثر إلا إذا صدر حكم بإدانة المتهم بجريمة التهرب، وأهم ما ينصرف إليه إلغاء العقوبة<sup>(3)</sup> باعتبارها الغاية من الدعوى<sup>(4)</sup> إلى جانب جانب آثار أخرى لذلك الحكم. وعلى ذلك فإننا سنقسم هذا المطلب إلى فرعين ، نتناول في الأول إلغاء العقوبة وفي الثاني إلغاء الآثار الأخرى للحكم.

### الفرع الأول: إلغاء العقوبة

---

(1) يراجع بخصوص ما تقدم ، حمدي عطية، مرجع سابق، ص443، 446.

(2) يراجع المادة (6) من الأمر رقم (66-115) المؤرخ في 8 يونيو 1966م، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

(3) وقد نصت صراحة على ذلك بعض التشريعات بالقول بأنه " يترتب مباشرة على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية وإلغاء ما يترتب على قيامها من آثار. بما في ذلك العقوبة المقضي بها عليه". ينظر: المادة (45) من قانون ضريبة المبيعات المصري.. كما شارحت إليه صراحة اللائحة التنفيذية للقانون محل الدراسة وذلك في معرض تناولها لنص المادة (44) من القانون بخصوص المصالحة في المخالفات والتي تضمنت النص على ذات الأثر الوارد بالنسبة للمصالحة في جرائم التهرب وبذات العبارات المستخدمة للتعبير عنه. وقد ورد فيها بأنه : "يترتب على عقد المصالحة سقوط الدعوى الجنائية ووقف السير في إجراءاتها وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار بما في ذلك العقوبة المقضي بها عليه".، ينظر: المادة (94) من اللائحة التنفيذية للقانون.

(4) يراجع: جلال ثروت، أصول المحاكمات"، مرجع سابق، ص223.

متى تمت المصالحة بعد رفع الدعوى وصدور حكم الإدانة فيها، فإنه يتعين بداية إلغاء العقوبة المقضي بها في الدعوى موضوع المصالحة<sup>(1)</sup> وبالنظر إلى النص القانوني الخاص بعقوبة جرائم التهريب، يتبين بأن العقوبة المقررة لهذه الجرائم تتحدد بنوعين من العقوبات هما، الغرامة والحبس (في حالة العود)، كما أنه ووفقاً لنص المادة (53) من القانون محل الدراسة<sup>(2)</sup> يعاقب على تلك الجرائم بعقوبة تكميلية تتمثل في المصادرة الجوبية بالنسبة للسلع موضوع التهريب والمصادرة الجوازية بالنسبة لوسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب بما في ذلك السفن والطائرات متى ما كانت قد أعدت أو أجرت بالفعل لهذا الغرض<sup>(3)</sup>.

وبوجه عام، فإن الحكم بإلغاء العقوبة . كأثر ثابت في المصالحة . ينصرف إلى كافة العقوبات المقررة للتهريب، ويمتد في ذلك إلى الجزاءات الضريبية المتمثلة في غرامة التأخير والمبالغ الإضافية . وإن كانت بعض التشريعات قد اتجهت إلى حصر أثر المصالحة على العقوبات ذات الطابع الجبائي وذلك دون العقوبات السالبة للحرية والغرامات الجنائية<sup>(4)</sup> وهو ما أخذت به بعض التشريعات الأخرى في حال تمت المصالحة بعد صدور حكم نهائي في الدعوى موضوع المصالحة<sup>(5)</sup> هذا بينما يذهب جانب من التشريعات إلى إجازة الإعفاءات من الجزاءات الضريبية (الغرامات والمبالغ الإضافية) بشكل كلي أو جزئي، وذلك متى ما رأت الإدارة الضريبية موجباً لذلك .<sup>(6)</sup> على سبيل الحث على أعمال المصالحة.

---

(1) وهنا تجدر الإشارة إلى أن بعض القوانين المقارنة تقوم التسوية الصلحية فيها أساساً على الإعفاء من العقوبة، مثال ما هو محدد ومنظم في المواد (139، 141) من قانون الرسم على القيمة المضافة الجزائري، وكذلك المادة (2/52) من القانون المغربي بشأن الضريبة على القيمة المضافة .

(2) يمانته ويطابق عبارته نص المادة (8/47) من القانون المصري بشأن الضريبة العامة على المبيعات.

(3) وهي ذات العقوبة التي أخذ بها قانون الجمارك اليمني في مجال التهريب الجمركي، بذات الأحكام العقابية المبينة،

يراجع: نص المادة (2/271) من قانون الجمارك المعدل بالقانون رقم (12) لسنة 2010.

(4) على غرار ما هو حاصل في التشريع الجمركي الجزائري، ومن أحدث توجهاته في هذا الشأن الأمر رقم (05-06) لسنة 2005، المعدل والمتمم بالأمر رقم (06-09) لسنة 2006، حيث نصت المادة (21) منه على استبعاد إجراء المصالحة في بعض الجنايات الجمركية المنصوص عليها في المواد (10/أ، 11، 12، 13) والمواد (14، 15) من هذا المرسوم، وذلك بحيث أصبحت المصالحة على مستوى هذا القانون تقتصر على المخالفات الجمركية والذي يقرر بشأنها عقوبات جبائية فحسب، يراجع : الأمر السابق، الموافق عليه بموجب القانون رقم (5-16) الصادر في 2005/12/31 والقانون رقم (20/06) الصادر في 2006/12/11.

(5) مشار إليه في : أحسن بو سقيعة، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص206.

(6) مشار إليه في : عبدالفتاح مراد ، مرجع سابق، ص985.

ومهما يكن الأمر ، فالثابت هو أن إلغاء العقوبة يعد أثراً مطلقاً للمصالحة بعد صدور الحكم القضائي بالعقوبة ، ولا موجب لتقييد ذلك في غياب الدليل، بحيث يظل ذلك الحكم منصرف إلى أي عقوبة محكوم بها، فضلاً عن أن انصرافه إلى الجزاءات الضريبية يمثل عاملاً هاماً لتفعيل نظام المصالحة باعتباره مكسباً إضافياً يدفع إلى إبرام المصالحة، وبخاصة متى ما كان نظامها لا ينبى عن فعالية المكاسب في مطلق الحالات، بحيث يصبح الحكم بذلك بمثابة سد للنقص الحاصل في هذا الجانب والذي يحد . برأينا . دون الإقدام على طلب إجراء المصالحة. وفي هذا الإطار يلاحظ أن اللائحة التنفيذية للقانون قد اعتبرت المصالحة سبباً لإباحة التصرف في المضبوطات والأدوات ووسائل النقل<sup>(1)</sup>

ومقتضى ذلك ومؤداه، أن التصالح في جريمة تهريب السلع الخاضعة للضريبة يرتب أثراً إضافياً يتمثل في مصادرة الأشياء المضبوطة موضوع الجريمة أو المستعملة في ارتكابها. بمعنى آخر أن إلغاء العقوبة كأثر للمصالحة لا ينصرف إلى عقوبة المصادرة، سواء تمت المصالحة قبل صدور الحكم في الدعوى أم بعد صدوره، وليس من سند قانون لهذا الحكم . حسبما نرى . كما لا يصلح دفاعاً عن ذلك أن يقال بأن المصادرة كعقوبة يقرها قانون العقوبات<sup>(2)</sup> بحكم طبيعتها وما تخضع له من أحكام، لا يجوز أن يتناولها وقف التنفيذ<sup>(3)</sup>. فهذا الدفاع مردود عليه، بأن علة ذلك الحكم العام هي صعوبة إعادة ضبط الأشياء المصادرة التي تم ردها إلى المحكوم عليه في حال حصول مخالفة لشروط وقف التنفيذ خلال مدة الإيقاف المحددة<sup>(4)</sup> الأمر الذي لا يصدق على حالة وقف التنفيذ لعقوبة المصادرة باعتباره

---

(1) وقد ورد النص على ذلك بأنه: "لا يجوز التصرف في المضبوطات وأدوات التهريب ووسائل النقل المشار إليها إلا بعد أيلوتها إلى المصلحة أو مصلحة الجمارك حسب نوع السلعة المضبوطة نتيجة التصالح أو صدور حكم نهائي بمصادرتها." ينظر: نص المادة (3/101) من اللائحة التنفيذية للقانون محل الدراسة. وهو ما قضت به أيضا المادة (276) من قانون الجمارك اليمني، حيث اعتبرت التسوية الصلحية سبباً لتملك المضبوطات بصورة نهائية يجوز معه للإدارة الجمركية بيعها.

(2) بموجب نص المادة (103) من قانون الجرائم والعقوبات اليمني، وقد جاء فيه بأنه: "يجوز للمحكمة عند الحكم بالإدانة أن تحكم بمصادرة الأشياء المضبوطة التي تحصلت من الجريمة أو التي استعملت في ارتكابها أو التي كانت معدة لاستعمالها.. المادة ."

(3) يراجع: نص المادة (110) من قانون الجرائم والعقوبات اليمني والذي قضى صراحة بعدم جواز وقف التنفيذ بالنسبة لعقوبة المصادرة.

(4) يراجع: المادة (120) من قانون الجرائم والعقوبات اليمني المتعلقة بإلغاء العقوبة ووقف التنفيذ وبيان حالاته.

أثراً للمصالحة. ذلك أنه متى انعقدت المصالحة أنتجت آثارها بصفة نهائية ولا يجوز العدول عنها مطلقاً<sup>(1)</sup>.

هذا على أن أكثر ما يعيب الحكم السابق، تعارضه مع الأحكام العامة لعقوبة المصادرة المشار إليها في المادة (103) من قانون الجرائم والعقوبات ، كالحكم بعدم جواز تقرير هذه العقوبة إلا في حال ثبوت الإدانة وذلك تنظيماً للقاعدة الدستورية الخاصة بالمصادرة، الواردة في المادة (20) من الدستور اليمني النافذ، والتي تقضي بأن المصادرة العامة للأموال محظورة ولا تجوز المصادرة الخاصة إلا بحكم قضائي.

وذلك مما يجعل من أي نص يقضي بالمصادرة بغير حكم قضائي، واقعا في حومة المخالفة الدستورية.

وفي هذا الصدد، نجد بأن المحكمة الدستورية العليا في مصر، قد قضت<sup>(2)</sup> بعدم دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة (124 مكرر) من قانون الجمارك<sup>(3)</sup> والذي تضمن الحكم بأنه لا يترتب على الصلح رد البضائع المضبوطة في الجرائم المشار إليها<sup>(4)</sup> وإنما يجوز رد وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب.

ولتفادي شائبة عدم الدستورية، فقد قام المشرع المصري باستبدال ذلك النص<sup>(5)</sup> بصيغة أخرى قضى من خلالها برد البضائع المضبوطة ووسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب، نتيجة للتصالح في هذه الجريمة ، سواء تم التصالح أثناء، نظر الدعوى أو بعد صدور حكم بات فيها، وذلك ما لم تكن البضائع المضبوطة من الأنواع الممنوعة أو المحظور استيرادها.

والواقع، أننا نجد نظيراً لذلك الحكم . الوارد في اللائحة التنفيذية . في اللائحة التنفيذية للقانون المصري المماثل ، وإن كانت هذه اللائحة قد اعتمدت في ذلك صياغة رصينة، حيث جعلت التنازل عن المضبوطات أو سداد قيمتها في حالة عدم ضبطها شرطاً لقبول النظر في

---

(1) وهو ممكن الاختلاف إجمالاً بين وقف تنفيذ العقوبة كأثر للتصالح والإيقاف المقرر في قانون العقوبات باعتبار هذا الأخير أمر جوازي تقضي به المحكمة عند الحكم وفق شروط معينة ، مع قابليته للإلغاء.

(2) الحكم الصادر بجلسة 4-5-1996، في القضية رقم (6) لسنة 17 قضائية دستورية، المنشور في الجريدة الرسمية العدد (19) 16 مايو 1996م.

(3) القانون رقم (66) لسنة 1963، المعدل بالقانون رقم (75) لسنة 1980م.

(4) وهي جرائم تهريب البضائع الأجنبية بقصد الاتجار أو الشروع فيها أو حيازتها بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة.

(5) يراجع: نص المادتين (124، 124 مكرر) المستبدلة بالقانون رقم (160) لسنة 2000م

طلب التصالح في جرائم تهريب السلع الخاصة للضريبة<sup>(1)</sup> الأمر الذي يفيد إعلام الشخص المعني بداية بالالتزام المقرر من قبلها كمقابل إضافي للتصالح في هذه الجرائم<sup>(2)</sup> وذلك بحيث يملك هذا الشخص مطلق الحرية في تقرير إما العدول عن التصالح فتقوم الإدارة باستئناف السير في الإجراءات الجزائية دون المزيد من إضاعة الوقت، أو القبول بذلك الشرط والمضي في إجراءات المصالحة، مع ضمان عدم تفاجئه بهذا الالتزام الواقع على عاتقه، والذي قد يمثل سبباً يحمله على عدم إتمام المصالحة<sup>(3)</sup>، إلا أن هذا الحكم يظل معيباً مطلقاً من الأوجه المتقدمة وهو ما ينسحب على الحكم الواردة في هذه اللائحة أيضاً لتمائل الأسباب.

وبوجه عام فإن هذا الأثر لا يعني الامتناع عن تنفيذ العقوبة فحسب ، وإنما أيضاً ما تم تنفيذه منها رغم أنه تم صحيحاً<sup>(4)</sup> وذلك من خلال رد ما تم تحصيله من عقوبة الغرامة إلى المتصالح المحكوم عليه بها. وهو ما ينطبق على عقوبة المصادرة أيضاً، بينما لا يتسنى ذلك بالنسبة للعقوبة السالبة للحرية إلا من خلال الإفراج الفوري عن المحكوم عليه أياً كانت المدة الباقية من العقوبة، إذ لا مجال لإلغاء ما قد تم تنفيذه من هذه العقوبة.

#### الفرع الثاني: إلغاء الآثار الأخرى للحكم

يترتب على إعمال هذا الأثر عدة نتائج ، أبرزها أنه لا يبقى للحكم الصادر بالإدانة أي أثر ببطاقة الحالة الجزائية<sup>(5)</sup> فلا يعد هذا الحكم سابقة في العود<sup>(6)</sup>.

ولا يسري ذلك . حسبما نرى . على السجل الإداري الخاص بالقضايا الضريبية والأحكام الصادرة بشأنها، باعتباره مرجعاً ضرورياً يتم الرجوع إليه بصدد كل حالة مصالحة للتأكد من سوابق طالب التصالح وفيما إذا كان مبتدئاً أو عائد للجريمة كأساس لتحديد مقابل المصالحة أو سبباً لرفض طلب التصالح وفق ما اشرنا سابقاً.

---

(1) يراجع: نص المادة (32) من اللائحة التنفيذية للقانون المصري بشأن ضريبة المبيعات ، الصادر بقرار وزير المالية رقم (749) لسنة 2001م.

(2) حيث سبق التحديد القانوني لمقابل التصالح بصورة عامة، على نحو ما اشرنا سابقاً.

(3) ولضمان عدم إضاعة الوقت في المسار الطبيعي للخصومة الجنائية حال توقف المصالحة، فإنه يتعين على الإدارة مواصلة السير في الإجراءات الجنائية، بصرف النظر عن المضي في إجراءات التصالح وذلك حتى إتمام المصالحة وقيام المتصالح معه بالوفاء بالالتزامات الناتجة عنها.

(4) كمال حمدي، مرجع سابق، ص105.

(5) المنظمة بالمواد (من 405 إلى 410) من قانون الإجراءات الجزائية اليمني.

(6) عبدالفتاح الصيفي، تأصيل الإجراءات الجنائية، الإسكندرية، منشأة المعارف، 2003، ص121. كمال حمدي، مرجع

سابق، ص107.

وفيما عدا ذلك . المستثنى لاعتبارات عملية . فإن هذا الأثر يمتد إلى كافة النتائج التي قد يرتبها القانون على حكم الإدانة، ويتجلى ذلك في حال وصفت جريمة التهرب الضريبي بأنها مخلة بالشرف والأمانة<sup>(1)</sup> على غرار ما هو حاصل في بعض التشريعات المقارنة<sup>(2)</sup> وبما يترتب عن ذلك من نتائج كحرمان المحكوم عليه من تقلد وظائف ومناصب عمومية<sup>(3)</sup>.

باعتبارها أثراً من آثار حكم الإدانة في الجرائم الموصوفة بأنها مخلة بالشرف والأمانة، يقع بقوة القانون<sup>(4)</sup> ومثال ذلك أيضاً ما أورده قانون ضرائب الدخل الجديد من أنه للمصلحة نشر أسماء الأشخاص الذين يثبت تهريبهم من دفع الضرائب بحكم قضائي بات في الصحف

---

(1) الوصف الثابت فقها ، والذي يقوم على أساس أن الالتزام الضريبي واجباً وطني، لتمكين الدولة من القيام بواجباتها تجاه المجتمع، ويعد بذلك التزاماً أخلاقي في المقام الأول ينم عن سمو النفس وكريم الخلق، وبعبارة أخرى عدم الوفاء بذلك الالتزام، ذلك أن الأمانة الضريبية لا تختلف عن الأمانة بصفة عامة والالتزام بأداء الحقوق لا يتجزأ أو يتغير مضمونه عندما يكون الدائن هو المجتمع بأسره لا مجرد عضو من أعضائه، يراجع بخصوصه: محمد محمد مصباح القاضي، جرائم الممول المضرة بالخرزانة العامة، القاهرة، دار النهضة العربية ، 1996، ص56-57، وأيضاً عزيزه الشريف، القانون الإداري، التنظيم القانوني للوظيفة العامة والمال العام، الطبعة الثانية، القاهرة، دار النهضة العربية ، 1988م، ص214.

(2) كالقانون المصري رقم (91) لسنة 2005م بشأن الضريبة على الدخل. حيث نصت المادة (133) منه بشأن جريمة التهرب الضريبي على أنه: "... وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والاعتبار. ومن المناسب أن نشير هنا إلى أن لجنة الشؤون المالية بمجلس النواب اليمني كانت قد أقرت نصاً مماثلاً في مشروع قانون ضرائب الدخل الجديد، كصيغة مقترحة من الجانب الحكومي على حساب النص الأصلي الذي كان يقضي بأنه يترتب على جريمة التهرب الضريبي امتناع اللجنة العليا للانتخابات واللجان المتفرعة عنها قبول ترشيح أي شخص تهرب من دفع الضرائب بموجب الكشوفات المقدمة من وزارة المالية ومصحة الضرائب، إلا أن هذا القانون قد خرج بصيغته النهائية خالياً من كلا النصين، ومن دون أن يتسنى لنا في الواقع الوقوف على مبررات إلغاء النص المقرر من قبل لجنة الشؤون المالية بالمجلس، يراجع: تقرير لجنة الشؤون المالية بمجلس النواب، بخصوص المادة (141) في مشروع القانون السالف الإشارة.

(3) ومن ذلك ما اشترطه قانون السلطة القضائية اليمني، رقم (1) لسنة 1991م وتعديلاته في المادة (157 هـ) فيمن يعين قاض الا يكون قد حكم عليه قضائياً بجريمة مخلة بالشرف والأمانة. وكذلك فإنه ووفقاً للمادة (2/64 هـ) من الدستور اليمني، يشترط فيمن يترشح لعضوية مجلس النواب أن لا يكون قد صدر ضده حكم قضائي بات في قضية مخلة بالشرف والأمانة.

(4) يراجع بهذا الشأن : حسني الجندي ، القانون الجنائي الضريبي، الطبعة الأولى، القاهرة، دار النهضة العربية، 2005 . 2006 ، الجزء الثاني، ص77.

الرسمية<sup>(1)</sup> ولا شك في أن هذا الأثر يسري عليه الإلغاء بموجب التصالح، وذلك باعتباره أثراً للحكم البات الصادر بالإدانة، والفرص أن المصالحة قد تمت قبل صيرورة الحكم باتاً. وبخصوص هذه الآثار عموماً، فإنه يثور التساؤل بشأن نطاق المصالحة وما إذا كانت من الناحية الشخصية تحدث أثرها بالنسبة لجميع المتهمين أو المحكوم عليهم في الدعوى والذين لم يكونوا طرفاً فيها، وعن مدى انصراف أثر المصالحة إلى الجرائم العادية المرتبطة مع الجرائم محل التصالح من ناحية موضوعية، وهو الأمر الذي سكت القانون محل الدراسة عن بيانه كما هو شأن معظم التشريعات المقارنة<sup>(2)</sup> إلا أننا نجد بأن أحكام القضاء المقارن متواترة بأن التصالح يحدث أثره بالنسبة لكل المتهمين لوحدة الواقعة موضوع الدعوى الجنائية التي انفضت بالصلح<sup>(3)</sup> وعلى اعتبار أيضاً أن المصالحة إنما تكون بمقابل محدد وبحصول الجهة المعنية على هذا المقابل ممن تصالحت معه تكون قد استوفت مالها من حقوق، مما لا يستساغ معه حصولها بعد ذلك على مقابل آخر من الذين لم يتم التصالح معهم<sup>(4)</sup> وذلك ما نراه محض تطبيق لمقتضى الطابع الخاص لنظام المصالحة في هذا المجال، بحيث لا يصدق القياس بشأنه على ما قرره المحكمة العليا اليمنية<sup>(5)</sup> بخصوص التحكيم بالصلح بما نصه أن حكم التحكيم حجة على أطرافه لا على غيرهم".

وذلك مع وجوب إلزام الأشخاص الذين لم يتم التصالح معهم بدفع مقابل المصالحة بطريق التضامن<sup>(6)</sup>. والمقرر قضاءً<sup>(7)</sup> هو أن أثر المصالحة ينحصر على الجرائم محل التصالح فقط،

---

(1) يراجع المادة (141/هـ 2) من القانون اليمني بشأن ضرائب الدخل، سالف الإشارة.

(2) وإن كنا نجد بان قانون الجمارك اليمني قد تطرق إلى ذلك من الناحية الشخصية، حيث قضت المادة (208) منه بجواز عقد التسوية الصلحية مع جميع المسؤولين عن المخالفات أو جرائم التهريب أو مع بعضهم على أن يحدد في الحالة الأخيرة ما يخص كل منهم من مبلغ الغرامة (مقابل التصالح) بحسب نسبة المسؤولية وفقاً للشروط والتحفيزات الصادرة بقرار من رأس المصلحة بذلك، وبأنه تبقى كافة العقوبات وما تبقى من غرامة جمركية أن وجدت مترتبة على عاتق من لم يشملهم عقد التصالح.

(3) مشار إلى ذلك في: محمد الشرييني، مرجع سابق، ص 380.

(4) كمال حمدي، مرجع سابق، ص 111.

(5) يراجع: الطعن رقم 21006، لسنة 1425 هـ مدني، جلسة 2005/3/26م.

(6) على غرار الحكم الوارد في النظام الجبائي التونسي، في الفصل (99) من القرار الوزاري المتعلق بضبط تعريف الصلح في مادة المخالفات الجبائية الجزائرية، سالف الإشارة.

(7) يراجع: حكم محكمة النقض المصرية، نقض 1969/5/12، مجموعة أحكام النقض، س 20، رقم 139 وأيضاً نقض 1984/2/13م، س 35، رقم 198 وفي هذا المعنى قضت أيضاً المحكمة العليا الجزائرية، القرار رقم (22072)

فقط، ولا يمتد إلى الجرائم الأخرى في حال تعدد الأوصاف وارتباط الجريمة محل التصالح بجريمة أخرى من جرائم القانون العام أو القانون الخاص<sup>(1)</sup> والحكمة من ذلك هي أن سقوط الدعوى الجنائية عن إحدى الجريمتين ينهي حالة الارتباط بينهما، ومن ثم لا يبقى أمام القاضي سوى جريمة واحدة مطلوب الحكم فيها وهي الجريمة التي لم تنقض بالتصالح<sup>(2)</sup>

#### الخاتمة

وبذا أكون قد انتهيت بعون الله وتوفيقه من بحث موضوع المصالحة في جرائم التهرب الضريبي وفقا لأحكام القانون رقم(19) لسنة 2001 بشأن الضريبة العامة علي المبيعات.

و الذي حاولنا من خلاله تسليط الضوء على نظام المصالحة في هذا المجال، تحليلًا لواقعه والوقوف على تقييمه ومدى صلاحيته لتحقيق الأهداف المنشودة منه.

فكان أن خرجت من ذلك بتصور عام للمصالحة كنظام متكامل فاعل مفاده أهمية الجمع في هذا النظام بين الطابع الجزائي ومعني الإيلام المادي في المصالحة والذي يبدو ضروريا ولا بديل عنه لتحقيق الردع من تكرار الجريمة وحتى لا يبدو هذا النظام مجرد فرصة للإفلات من العقاب، وبين الصفة الودية للمصالحة في إنهاء الخصومة الجنائية بين طرفي التصالح على أساس من الود والتفاهم وتقاسم المصالح الفعلية بحيث تمثل وسيلة وقائية تحول دون نشوء أو تفاقم الدوافع النفسية لارتكاب الجريمة مجددا.

وهذا ما طاب لي بيانه كفكرة عامة نرى أهمية الأخذ بها لدي تنظيم المصالحة وكمعيار مقترح لتقييم نظام المصالحة. وترتيبًا على ذلك نشير إلى بعض المقترحات التي يمكن الأخذ بها في هذا النطاق سنأتي على بيانها لاحقًا بعد أن نستعرض أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذا البحث المتواضع الذي لا ندعى فيه سبقًا أو تفردًا ويكفينا الخروج منه بشرف المحاولة ليس إلا.

#### أولاً:النتائج

---

الصادر بتاريخ 1994/11/6م ، والقرار رقم(142037) الصادر بتاريخ 1997/3/17م والمشار إليه في احسن بوسقيعه، الطبعة الأولى ، مرجع سابق، ص232.

(<sup>1</sup>) مثال ذلك، أن يرتكب شخص جريمة تهرب ويعتدي في الوقت ذاته على احد موظفي الإدارة الضريبية أثناء قيامه بأعمال الضبط والتحري، ثم يتم التصالح بشأن جريمة التهرب وتستمر الإجراءات الجنائية بالنسبة لجريمة التعدي على الموظف دون أن تتأثر بالتصالح الذي تم مع المتهم في الجريمة الأولى.

(<sup>2</sup>) يراجع: احمد سرور، الجرائم الضريبية...، مرجع سابق، ص257.

- تلعب السياسة التشريعية دورا هاما في تحديد طبيعة المصالحة ،في حين يذهب الرأي السائد في الفقه إلى أن المصالحة ذات طابع جزائي الأمر الذي يتوقف برأينا على مدى ظهور المصالحة كعقوبة بديلة وكأسلوب من أساليب السياسة الجنائية المانعة للحد من جرائم التهرب الضريبي ومكافحة العوامل التي تساهم في تزايدها.
  - اتجهت معظم التشريعات إلى الأخذ بنظام الصلح الجنائي وبخاصة في مجال الجرائم الاقتصادية والذي يعد مجالات رائداً في تطبيق هذا النظام وذلك دون أن تعني ببيان الكثير من القواعد والإجراءات المتعلقة به.
- وقد تلاحظ لنا غياب الحسم التشريعي لبعض المسائل المتصلة بهذا النظام كتلك المتعلقة بتحديد ميعاد الوفاء بالالتزامات المقررة مقابل التصالح، وتحديد نطاق الآثار الناتجة عن المصالحة من الناحيتين الشخصية والموضوعية.
- والتي خلص الرأي بشأنها على مستوى الفقه والقضاء إلى الآتي:
- . قيام المتصالح معه بسداد التعويض وكافة المستحقات المالية الناتجة عن التصالح فور إبرام المصالحة .
  - . يحدث التصالح أثره بالنسبة لجميع المتهمين في الدعوى الجزائية الذين لم يكونوا طرفا في المصالحة .
  - . لا تتصرف آثار المصالحة إلى الجرائم الأخرى في حال تعدد الأوصاف أو ارتباط الجريمة محل التصالح بجريمة أخرى من جرائم القانون العام أو القانون الخاص .
- واستكمالا للنتيجة السابقة فإن الإطلاق والعموم في تنظيم المصالحة وعدم إحاطتها بالحد اللازم من الضوابط قد بدا جليا. وبصفة أشد. في القانون اليمني محل الدراسة ،الأمر الذي فتح المجال واسعا أمام اللائحة التنفيذية لهذا القانون للتدخل بتنظيم المصالحة وتحديد أحكامها، بما فيها تلك التي تعد من صميم اختصاص المشرع كتحديد وتنظيم مقابل المصالحة إلى جانب أحكام أخرى بدت لنا إجمالا غير متناسقة وتتعارض مع المصالحة وأهدافها المفترضة ،بل ومشوية أحيانا بعدم الدستورية كالحكم المتعلق بمصادر البضائع والمضبوطات ووسائل النقل باعتبارها أثرا ناتج عن المصالحة في جريمة تهريب البضائع الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات ، فضلا عن أن الإدارة الضريبية حظيت في ظلها بسلطة تقديرية واسعة كما هو الشأن في مسألة تعيين مقدار التعويض في كل حالة من حالات المصالحة .
  - غياب الحزم والشدة في التعامل مع جرائم التهرب من الضريبة العامة على المبيعات الأمر الذي لا يتناسب وخطورة هذه الجرائم التي تمس الكيان الاقتصادي للدولة ككل علاوة على تأثيره السلبي على المصالحة وفاعلية نظامها وذلك بالنظر إلى ان

المصالحة إجراء اختياري لا يتم إلا بتلاقي إرادة طرفيها والفرض أن الدافع لإبرام المصالحة بالنسبة لمرتكب الجريمة هو تجنب عقوبة الجريمة وبصفه أخص العقوبة السالبة للحرية وهذا ما يصعب تصوره حال ضالة العقوبات المقررة للجرائم محل التصالح وبالتالي تعطيل نظام التصالح في تلك الجرائم.

• وأخيرا ومن ناحية عامة توصلنا إلى أن القضاء المقارن قد لعب دورا هام في نظام المصالحة الجبائية (الضريبية والجمركية) وحسم العديد من إشكالاته ويقابله غياب الاجتهاد القضائي الوطني في هذا الخصوص وإن كنا نعول كثيرا على القضاء المتخصص . الحديث النشأة . بأن يتكفل بذلك مستقبلا.

### ثانيا: التوصيات

• ضرورة التدخل التشريعي لتحديد وتنظيم المقابل الذي تقوم عليه المصالحة والذي نقتح بخصوصه الآتي:

. أن ينسب التعويض (مقابل المصالحة ) إلى مقدار الضريبة التي لم يتم أدائها وذلك على غرار الأسلوب القانوني المتبع في تحديد عقوبة الغرامة .

. أن يتجاوز مقدار التعويض مقدار الغرامة المقررة كعقوبة في جرائم التهرب الضريبي بحسبان أن المصالحة تعود بمكاسب فعلية أخرى على المتصالح معه تتمثل في مجمل الآثار القانونية للمصالحة.

. أن يختلف مقدار التعويض بحسب وقت التصالح وفيما إذا كان قد تم قبل رفع الدعوى أم بعد رفعها وذلك بحيث يتحدد التعويض بموجبه بما يساوي كامل الضريبة المستحقة في الحالة الأولى وأربعة أمثالها في الحالة الأخرى، لكون ذلك مدعاة للإسراع في طلب المصالحة وتحقيق الأهداف المرجوة منها بأقل تكلفه وبخاصة في ظل التحديد القانوني الحالي لميعاد المصالحة وما يتضمنه من سعة زمنية قد تشكل دافعا إلى التراخي في طلب التصالح.

. إجازة التصالح في حالة العود إلى الجريمة للمرة الثانية مع مضاعفة التعويض وحظر التصالح حال تكرار الجريمة بعد ذلك لكونه ينم عن نزوع شديد للأجرام يناسبه توقيع العقوبة المشددة المقررة للعود.

• التأكيد على أهمية وضع الضوابط والآليات القانونية اللازمة لتطبيق نظام المصالحة، بما يكفل الحد من السلطات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في هذا المجال وبالتالي قطع سبيل الشك تجاه المصالحة ومن كونها مجرد إجراء إنتقائي تحكمه الأهواء والرغبات والمصالح وحيث أنه لا يمكن لأحد الجرم بنزاهة هذه الإدارة أو بكونها معصومة من الزلل والأخطاء.

• التأكيد على أهمية تقرير عقوبة سالبة للحرية لجرائم التهرب الضريبي ومضاعفة هذه العقوبة في حالة العود وذلك بالقدر الذي يؤدي إلى تشديد الوصف القانوني لهذه الجرائم لتصبح من الجرائم الجسيمة، كما تؤكد بوجه عام على ضرورة انتهاج سياسة جنائية متشددة لمواجهة جرائم التهرب الضريبي ومن ضمنه النص صراحة على أنها من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة والاتجاه نحو توسيع نطاق العقوبات التكميلية كالأخذ بعقوبة غلق المنشأة.

وفى نهاية بحثي المتواضع هذا، أسأل الله التوفيق والسداد، هو حسبي ونعم الوكيل والحمد لله رب العالمين وصلى الله وسلم على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.