

الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضرائب
(دراسة تأصيلية تحليلية مقارنة)

إعداد

د. وليد محمد الشناوي

أستاذ القانون العام المساعد

كلية الحقوق - جامعة المنصورة

مقدمة

تؤدي الضرائب دوراً مهماً في حياة الدول في عصر زادت فيه أعباء الدولة تجاه مواطنيها، وأصبحت مهامها والأعباء الملقاة على عاتقها كبيرة وبحاجة إلى إيرادات وافرة لتغطيتها، وتعتبر الضرائب أحد مصادر التمويل الأساسية للخزائن العامة، وتشكل الجزء الأهم والأكبر والأكثر استقراراً وأماناً بين مصادر الإيرادات العامة المختلفة. ويتم تحصيل الضرائب من المكلفين الأفراد (، أي يتم تحصيل قيمة الضرائب من ممتلكات الأفراد، سواء من دخلهم أو من أي إيرادات وممتلكات أخرى خاصة بهم، كالضرائب المباشرة مثل ضريبة الأملاك وضريبة الدخل، أو عند قيامهم بالإتفاق كالضرائب غير المباشرة مثل ضريبة القيمة المضافة.

ونظراً لخطورة الضرائب^(١) لمساسها بالعديد من حقوق وحرريات الأفراد، أسيغت عليها الدساتير والقوانين المعاصرة، في الدول المختلفة، حماية خاصة، وذلك عندما

(١) وفي هذا المعنى، تذهب المحكمة الدستورية العليا إلى أن الدستور: " أعلى من شأن الضريبة العامة، وقدر أهميتها بالنظر إلى خطورة الآثار التي ترتبها، وبوجه خاص من زاوية جذبها لعوامل الإنتاج أو طردها أو تقييد تدفقها، وما يتصل بها من مظاهر الاتكماش أو الانتعاش، وتأثيرها بالتالي على فرص الاستثمار والادخار والعمل وتكلفة النقل وحجم الإتفاق. وكان الدستور - نزولاً على هذه الحقائق واعترافاً بها - قد مايز بنص المادة (١١٩) بين الضريبة العامة وغيرها من الفرائض المالية، فنص على أن أولاهما لا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، وأن ثانيتهما يجوز إنشاؤها في الحدود التي يبينها القانون، وكان ذلك مؤداه: أن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمناً تحديد نطاقها، وعلى الأخص من خلال تحديد وعانها وأسس تقديره، وبيان مبلغها والملتزمين أصلاً بأدائها، والمسئولين عنها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها، وغير ذلك مما يتصل ببيان هذه الضريبة، عدا الإعفاء منها، إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون". المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٤٥ لسنة: ٢٧ قضائية بتاريخ: ١٤-١٢-٢٠٠٨.

نصت على مبدأ "قانونية الضرائب" the principle of the legality of taxation، بمعنى أنه لا يجوز فرض الضرائب إلا بالقانون، فلا ضريبة إلا بقانون. فالضرائب فريضة جبرية تفرضها الدولة بما لها من سلطة وسيادة على المكلفين دون مقابل لتحقيق أهداف الدولة وتغطية أعبائها. وأساس فرض الضرائب هو مبدأ التكافل والتضامن بين أفراد الدولة الواحدة في تحمل الأعباء العامة، أي أنه تعبير عن مساهمة الفرد في تحمل الأعباء العامة، ويتم تحصيلها من الأفراد مساهمة منهم في تدبير المال اللازم للإنفاق العام. والضرائب تقتطع جزءاً كبيراً من أموال المكلفين، هذه الأموال التي من واجب الدولة حمايتها لا الإجحاف في الاقتطاع منها دون وجه حق وبنوع من المبالغة. وتشكل الدولة الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية، بما لها من سلطة وسيادة وإمكانيات تمتاز بها على الأفراد، فلإدارة الضريبية - وهي إحدى السلطات العامة في الدولة - امتيازات وسلطات مستمدة من سلطة الدولة نفسها^(١).

وهكذا، سنحاول في هذا البحث بيان كيف يمكن للدولة أن تمارس سلطتها في فرض وتحصيل الضرائب الضرورية لتمويل أوجه الإنفاق العامة المختلفة دون انتهاك للحقوق المكفولة دستورياً لدافعي الضرائب. ويمكن القول، بصفة عامة، إن حقوق دافعي الضرائب هي تلك الطائفة من الحقوق التي يجب على المشرع والإدارات الضريبية أن تكفلها للفرد بمناسبة تحقق الضريبة في ذمته وتحصيلها منه، ومن أمثلة هذه الحقوق: حماية الحق في الملكية، والحق في الاستعلام والمساعدة الضريبية، والحق في التظلم أو الاعتراض على قرارات الإدارة الضريبية، واللجوء إلى القضاء

(١) رجاء أحمد محمد خويلد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، ٢٠٠٤، ص ١.

للطعن بالإلغاء أو بعدم الدستورية، والحق في استرداد المبالغ التي قد تُدفع زيادة على مقدار الضريبة التي يجب دفعها، والحق في احترام الحرية والحياة الخاصة لدافعي الضرائب وحقهم في الحفاظ على سرية بياناتهم، والحق في المعاملة المتكافئة بينهم، والحق في تطبيق القانون الضريبي عليهم بصورة صحيحة وبأثر فوري غير رجعي^(١).

مشكلة البحث

تؤدي الإدارة الضريبية دوراً مهماً في المحافظة على تحقيق وفرة الحصيلة الضريبية عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة وتحصيلها وتوريدها إلى الخزينة العامة للدولة، ودوراً مهماً آخر في منع التهرب من دفع الضريبة. ولتمكين الإدارة الضريبية من النهوض بهذه الأدوار المهمة، منحها المشرع امتيازات وصلاحيات واسعة لكي تنهض بهذه الأدوار على أكمل وجه ممكن. ويلاحظ أن هذه الامتيازات والصلاحيات الواسعة التي أسهمت في تعزيز سلطات الإدارة الضريبية، كان لها تأثير سلبي في بعض الأحيان على الضمانات الأساسية لدافعي الضرائب والتي من أهمها ضمانات: شرعية الضريبة، والمساواة بين المكلفين، والعدالة الاجتماعية في مجال فرض الضريبة وتحصيلها. وتجدر الإشارة إلى أن هذه الضمانات وغيرها قد نصت عليها أغلب إن لم تكن معظم الدساتير في الوقت الحاضر.

غير أنه يمكن ملاحظة أن مجرد النص في الدساتير على تمتع المواطنين بحقوقهم وحياتهم يظل مجرد أمر نظري بحت لا يجد طريقه إلى التطبيق العملي، ولا

(١) محمد سعيد فرهود، محمد خير العكام، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة والتزاماته، مقال متاح على الموقع التالي: <http://arab-ency.com/law/detail/164540>

يحول بين السلطات العامة والافتتات على تلك الحقوق والحريات. ذلك، أن المشرع الدستوري يحيل، غالباً، إلى القوانين العادية في تنظيم الحقوق والحريات العامة على النحو الذي قد يجعل الوضع القانوني الفعلي لتلك الحقوق والحريات رهناً بما يضعه المشرع العادي من تشريعات. وقد أظهرت التجارب الواقعية، في العديد من الدول، أن السلطة التشريعية تلجأ، عادة، إلى تقييد الحقوق والحريات- تحت ستار تنظيمها- بقيود شديدة الوطأة تؤدي، في الواقع العملي، إلى إهدارها أو حتى تفرغها من كل مضمون لها، ومن ثم عدم تمكين المواطنين من ممارستها^(١).

وفي المجال الضريبي بصفة خاصة، يُلاحظ أيضاً أنه على الرغم من الضمانات الدستورية العديدة التي تستهدف ترسيخ وتكريس حقوق دافعي الضرائب، فإن الانتهاكات التشريعية لهذه الضمانات ليست مستبعدة تماماً، بل يمكن القول إنها أضحت تشكل ظاهرة في العديد من الدول.

وفي مصر، على وجه الخصوص، يمكن رد هذه الانتهاكات إلى أسباب متعددة، نذكر منها ما يلي^(٢):

١ - التعديل الذي تم إدخاله على قانون المحكمة الدستورية العليا بالقرار بقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨^(٣)، وهو التعديل الذي حظر الأثر الرجعي للأحكام الصادرة

(١) د. شعبان أحمد رمضان، الحماية الدستورية لحقوق الإنسان: رقابة الدستورية كوسيلة لحماية الحقوق والحريات، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦، ص.٢
(٢) المستشار الدكتور/حسام فرحات أبو يوسف، قراءة في ملامح مبدأ العدالة الاجتماعية في النظام الضريبي، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://hccourt.gov.eg/Pages/elmgilacourt/mkal/15/hosam15.htm>

(٣) القرار بقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ نُشر في الجريدة الرسمية بعدد رقم ٢٨ مكرر في ١١ =

بعدم دستورية نص ضريبي. إذ يمكن القول إن مثل هذا التعديل- وما أعقبه من تقرير المحكمة الدستورية العليا لدستوريته- قد كفل، في رأى بعض الفقه، سياجاً آمناً ودافعاً حافزاً ومشجعاً للمشرع في المجال الضريبي إلى حد كبير. ذلك، أنه لم يعد ثمة عامل ضاغط علي المشرع لتلمس أو تحري ضوابط ومعايير العدالة الاجتماعية في التشريعات الضريبية بالدقة اللازمة، ما دام أنه في جميع الأحوال لن يرد مالمّ تم تحصيله بالمخالفة لأحكام الدستور، وذلك بعد أن ضيق المشرع من الأثر الرجعي لأحكام المحكمة الدستورية العليا في المجال الضريبي.

٢- تنامي النفقات العامة وتزايد العوامل الاقتصادية الضاغطة التي تدفع المشرع في كثير من الأحيان- وتحت وطأة الحاجة إلى إيجاد مصادر تمويل لهذه النفقات- للبحث عن الأموال وتحصيلها من خلال الإيرادات العامة ومصادرها المختلفة وعلى رأسها الضرائب، وذلك دون إجراء ما قد يكون ضرورياً من الدراسات والأبحاث المستفيضة حول التشريعات الضريبية المقترحة. ومن ثم، صار واضعوا التشريعات الضريبية يسعون وراء الوقائع والأموال التي يمكن أن فرض الضريبة عليها، حتى وإن كانت هذه الأموال أو تلك الوقائع، مما لا

يوليو سنة ١٩٩٨. وقد نص هذا القرار، في مادته الأولى، على أن: "يُستبدل بنص الفقرة الثالثة من المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا، الصادر بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩، النص التالي: "ويترتب على الحكم بعدم دستورية نص في قانون أو لائحة، عدم جواز تطبيقه من اليوم التالي، لنشر الحكم، ما لم يحدد الحكم لذلك تاريخاً آخر، على أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي، لا يكون له، في جميع الأحوال، إلا أثر مباشر، وذلك دون إخلال باستفادة المدعى من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص."

يخضع للضريبة، عادة، في دول أخرى. ولا ريب أنه مع التسليم بحسن النوايا والغايات ونبيل المقاصد، فإنه من المسلم به أن الوصول إليها يجب أن يكون بالوسيلة المسموح بها من الناحية الدستورية.

وفى مواجهة الانتهاكات التشريعية للضمانات الدستورية في المجال الضريبي، نلاحظ تبلور اتجاه قضائي وفقهي معاصر، في النظم القانونية المختلفة، نحو "دسترة القانون الضريبي" *constitutionnalisation du droit fiscal*، أي محاولة جعل هذا القانون متسقاً مع المبادئ والضمانات الدستورية، مما يسهم في تعزيز الحماية المكفولة للحقوق والحريات الأساسية لدافعي الضرائب والحد من سلطات الإدارة الضريبية في مواجهتهم.

فصل تمهيدي

التعريف بالضريبة ذاتية القانون الضريبي

تقدم بيان أن محل اهتمامنا في هذا البحث هو التركيز على الجوانب الدستورية للتشريع الضريبي، لا سيما الضمانات الدستورية التي تستهدف حماية حقوق وحرية دافعي الضرائب. غير أن إنجاز هذه المهمة قد لا يكون ممكناً تحقيقه إلا بعد التعرض الموجز للتعريف بالضريبة وبيان خصائصها (المبحث الأول)، وبيان ذاتية القانون الضريبي وعلاقته بفروع القانون الأخرى (المبحث الثاني).

المبحث الأول

التعريف بالضريبة وخصائصها

من المسلم به أن مفهوم الضريبة لم يكن واحداً عبر العصور نظراً لارتباط هذا المفهوم بالظروف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية السائدة في كل عصر. حيث يُلاحظ أن تطور هذه الظروف المختلفة قد أدى إلى تطور مفهوم الضريبة وأهدافها ودورها في حياة المجتمعات والدول.

ولا ريب أن محاولة تتبع مفهوم الضريبة وأغراضها وما لحقهما من تطور في العصور المختلفة، بالتفصيل، يجاوز أغراض هذا البحث الذي حرصنا على أن يقتصر على دراسة الجوانب والأبعاد الدستورية لفرض الضرائب، لا سيما تلك المتعلقة بحماية حقوق وحرية دافعي الضرائب.

وهكذا، سنقتصر فيما يلي، على تناول تعريف الضريبة (المطلب الأول)، وبيان أهم خصائصها (المطلب الثاني)، وذلك بإيجاز شديد.

المطلب الأول

تعريف الضريبة

يذهب بعض الكتاب إلى تعريف الضريبة بأنها : "وسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد توزيعاً قانونياً و سنوياً تبعاً لمقدرتهم التكليفية"^(١). بيد أن هذا التعريف قد يصعب قبوله، لأنه لا يبرز كافة الخصائص التي تمتاز بها الضريبة. كما يعرفها كتاب آخرون بأنها : "مبلغ من المال تفرضه الدولة أو من يمثلها على الأشخاص، سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أم معنويين بصفة نهائية وفقاً لمقدرتهم التكليفية دون أن يعود عليهم نفع خاص من أجل تحقيق أهداف وغايات متعددة".

ومن جانبنا، نميل إلى تعريف الضريبة بأنها فريضة مالية تستوفيها الدولة بصورة إلزامية، ونهائية بقصد تلبية أو سد النفقات العامة وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة^(٢). ويلاحظ أن هذا التعريف المقترح يتسق مع التطور الملحوظ في مفهوم الدولة ودورها في المجتمع، لا سيما بعد الحرب العالمية الثانية، لتأخذ شكل

(1) *Louis Trotabas; Jean-Marie Cotteret, Droit Fiscal, 3 éd, Paris: Dalloz, 1977, p 10.*

(٢) د. نور الله نور الله، محاضرات في المالية العامة وتشريعات الضرائب، مطبعة الإنشاء، دمشق، ١٩٦٤-١٩٦٥، ص ٨٠.

"الدولة التضامنية" Corporate State، حيث أصبح من واجب الدولة في ظل هذا المفهوم، أن تكفل العيش الكريم لكل مواطن يعيش في ظل رعايتها وحمايتها^(١).

كما يلاحظ اختلاف المفهوم السابق للدولة عن ذلك الذي كان سائداً في الفترة ما بين الحربين العالميتين الأولى والثانية، حيث كان دور الدولة يظهر من خلال مفهوم "الدولة التاجرة" أو "الدولة المتدخلة"، الذي يعنى اتساع نشاط الدولة في مختلف نواحي الحياة، لا سيما الحياة الاجتماعية والاقتصادية، وذلك لتحقيق التوازن المنشود في المجتمع، وتقليل الفوارق بين الطبقات، وإقامة المشاريع الاقتصادية، بُغية تحقيق الربح، ولو على حساب المصلحة الخاصة ما دامت المصلحة العامة بخير^(٢).

وقد تواترت المحكمة الدستورية العليا المصرية على تعريف الضريبة بأنها:

" فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً عن المكلفين بأدائها، إسهاماً من جهتهم في أعبائها وتكاليفها العامة، وهم يدفعونها لها بصفة نهائية، ودون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها، فلا تقابلها خدمة محددة بذاتها، يكون الشخص العام قد

(١) تجدر الإشارة إلى أن الدولة أخذت، في أوروبا في أواخر القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين، أشكالاً وأسماءً متنوعة ترتبط، في الغالب، بالخط السياسي للقوى المسيطرة على السلطة فيها، حيث ابتكر كل اتجاه سياسي اسماً جذاباً للدولة التي يقيمها ليعبر عن عدالة وقوة ومشروعية السلطة التي يحكم بموجبها: فأطلقت على الدولة ألقاب متنوعة؛ منها الدولة التضامنية، والدولة الشعبية، ودولة الرفاه الاجتماعي، والدولة لكل الشعب... ومن المعلوم أن هذه الأسماء والصيغ المختلفة قد سقطت، جميعها، مع عملية التطور الاجتماعي التاريخي التي لا توقفها إلا الألقاب اللامعة، ولا الشخصيات، أو الأفكار التي لا تُعوض. أحمد نصر، في تحولات وآفاق بنية الدولة، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=518819>

(٢) حسن فلاح الحاج موسى، قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن، وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً: دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، كلية الحقوق، عمان، الأردن، ١٩٨٨، ص ٥.

بذلها من أجلهم، وعاد عليهم مردودها، ومن ثم كان فرضها مرتبطاً بمقدرتهم التكلفة، على خلاف الرسم الذي يُستحق مقابل نشاط خاص أتاه الشخص العام، عوضاً عن تكلفته، وإن لم يكن بمقدارها"^(١).

ويبين، مما سبق، أن الضريبة هي فريضة مالية يلتزم الشخص بأدائها للدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء والخدمات العامة. ونظراً لخطورة الآثار التي تترتب على فرضها ومساسها بالعديد من الحقوق والحريات المكفولة دستورياً للمواطنين، فإن الدستور هو الذي ينظم أحكامها العامة وأهدافها ويحدد السلطة التي تملك تقريرها"^(٢).

المطلب الثاني

خصائص الضريبة

تقدم القول أن الضريبة هي مبلغ نقدي يدفعه المكلفون جبراً، وبدون أن يعود عليهم نفع خاص، إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة والمحلية بصورة نهائية، مساهمة في تمويل الأعباء العامة الحكومية وتحقيق الأهداف المالية والاجتماعية للدولة. وبعبارة أخرى، الضريبة هي فريضة مالية تستوفيها الدولة وفقاً لقواعد تشريعية مقررة بصورة إلزامية ونهائية، وتُفرض على المكلفين تبعاً لمقدراتهم على الدفع"^(٣)، وذلك بهدف كفالة الأموال اللازمة لتلبية النفقات العامة للدولة، ولتحقيق

(١) المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٨٤ لسنة: ٢٨ قضائية بتاريخ: ٤-١١-٢٠٠٧.

(٢) المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٦ لسنة: ١ قضائية بتاريخ: ٩-٥-١٩٨١.

(٣) وذلك لأنها "تُدفع دون أن يعود علي المكلفين نفع خاص من وراء التحمل بها، فلا تقابلها خدمة محددة بذاتها، يكون الشخص العام قد بذلها من أجلهم، وعاد عليهم مردودها، ومن ثم كان فرضها مرتبطاً بمقدرتهم التكلفة، على خلاف الرسم الذي يُستحق مقابل نشاط خاص أتاه الشخص العام، عوضاً عن تكلفته، وإن لم يكن بمقدارها". المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٨٤ لسنة: ٢٨ =

أهداف مالية واقتصادية واجتماعية^(١). ومن هذين التعريفين الموجزين، يمكن استنباط خصائص أو عناصر أو أركان الضريبة. وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي^(٢)،^(٣):

الضريبة تُدفع جبراً

الضريبة فريضة إلزامية تفرضها الدولة دون حاجة إلى مشورة الأفراد أو الحصول على موافقتهم مسبقاً. وليس للأفراد حق الاعتراض عليها، وللدولة أن تعاقب المتهربين من دفع الضريبة. لكن هذا لا يمنع، بالتأكيد، حق الأفراد في الطعن بعدم دستورية القوانين الضريبية إذا تضمنت ما يشكل انتهاكاً للضمانات الدستورية المقررة لحماية حقوق وحرريات دافعي الضرائب.

ويمكن القول إن من أهم هذه الضمانات الدستورية تلك التي تكرسها المادة (٣٨) من الدستور المصري الحالي الصادر في سنة ٢٠١٤ التي تنص على أن: "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية. لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها،

=

قضائية بتاريخ: ٢٠٠٧-١١-٤. وتذهب محكمة النقض المصرية إلى أن: "الضريبة هي فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً عن المكلفين بأدائها، يدفعونها بصفة نهائية دون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها، وهي تُفرض مرتبطة بمقدرتهم التكاليفية، ولا شأن لها بما قد يعود عليهم من فائدة بمناسبةها، أما الرسم فإنه يُستحق مقابل نشاط خاص أتاه الشخص العام عوضاً عن تكلفته وإن لم يكن بمقدارها". محكمة النقض - مدني | الطعن رقم: ٥٠٩ لسنة: ٧٥ قضائية بتاريخ: ٢٠٠٧-٢-٢٦.

(١) الإطار العام للنظام الضريبي، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://www.startimes.com/?t=9796950>

(٢) د. حسن محمد القاضي، الإدارة المالية العامة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ٢٠١٤، ص ٤٧.

(٣) محسن حسن المعموري، مبادئ علم الاقتصاد، دار اليازوري العلمية، ٢٠١٤، ص ١٥١.

أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون. ويُراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر. وتكون الضرائب على دخول الأفراد تصاعديّة متعددة الشرائح وفقاً لقدراتهم التكلّيفية، ويكفل النظام الضريبي تشجيع الأنشطة الاقتصادية كثيفة العمالة، وتحفيز دورها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، والثقافية. تلتزم الدولة بالارتقاء بالنظام الضريبي، وتبني النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر والإحكام في تحصيل الضرائب. ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب، والرسوم، وأي متحصلات سيادية أخرى، وما يُودع منها في الخزانة العامة للدولة. وأداء الضرائب واجب، والتهرب الضريبي جريمة^(١).

وتختلف الضريبة عن القرض العام في أن الضريبة تعد مساهمة إجبارية في تغطية نفقات الدولة التي تحصل عليها من المكلفين بصفة نهائية، بينما يقوم القرض العام، كقاعدة عامة، على أساس المساهمة الاختيارية من جانب المكنتب في القرض (المُقرض)، إذ أنه يقوم على أساس تعاقدية بين أطرافه، وكقاعدة عامة للمُقرض حرية الاكتتاب في القرض أو عدم الاكتتاب^(١).

٢- الضريبة تُدفع بصورة نهائية

ويعنى هذا أنه لا يجوز لمن دفع الضريبة أن يطالب باستردادها. ولكن هذه الخصيصة لا تمنع، بطبيعة الحال، دافع الضريبة من المطالبة باستردادها إذا ثبت أنها غير مستحقة قانوناً عليه. وتأكيداً لهذا المعنى، تقول المحكمة الدستورية العليا:

(١) مريم بو سحلة عثمانية، النظام القانوني لعقد القرض العام، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ٢٠١٦، ص ٣٦.

"الضريبة فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها، إسهاماً من جهتهم في أعبائها وتكاليفها العامة، وهم يدفعونها لها بصفة نهائية"^(١).

وتجدر الإشارة إلى أن الضريبة تختلف عن القرض العام، حيث إن الضريبة تُدفع بصورة نهائية إذ لا تلتزم الدولة بردها للأفراد، كما لا تلتزم بدفع فوائد عنها، أما القرض العام فإن الدولة تلتزم برده مع فوائد وفقاً للنظام القانوني المنظم لإصدار القرض^(٢).

٣- الضريبة تدفع بلا مقابل

يُقصد بهذه الخصيصة أن الشخص يدفع الضريبة بصفته أحد أفراد المجتمع، ويقع عليه واجب المساهمة في الأعباء العامة للدولة، وليس للحصول على مقابل أو نفع خاص أو مباشر. وفي هذا المعنى، تختلف الضريبة عن الرسم بمعناه القانوني الذي يتمثل في مبلغ من المال يجبيه أحد الأشخاص العامة من الفرد نظير خدمة معينة تؤديها الدولة إليه، وقد تُقدم هذه الخدمة للفرد دون أن يطلبها، وقد تُقدم له ولو أظهر عدم رغبته فيها. ولا يتمثل عنصر الإكراه في التزام الفرد بدفع الرسم مقابل الخدمة المؤداة له، ولكنه يتمثل في حالة الضرورة القانونية التي تلجئ الفرد إلى المرفق العام لاقتضاء هذه الخدمة^(٣). وتؤكد هذا المعنى المحكمة الدستورية العليا بقولها أن المكلفين يدفعون الضرائب: "دون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها، فلا تقابلها خدمة محددة بذاتها، يكون الشخص العام قد بذلها من أجلهم، وعاد عليهم مردودها، ومن ثم كان فرضها مرتبطاً بمقدرتهم التكليفية، على خلاف الرسم الذي

(١) المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٨٤ لسنة: ٢٨ قضائية بتاريخ: ٤-١١-٢٠٠٧.

(٢) مريم بو سحلة عثمانية، النظام القانوني لعقد القرض العام، ٢٠١٦، مرجع سابق، ص ٣٦.

(٣) المحكمة الإدارية العليا | الطعن رقم: ٢٠١٠٥ لسنة: ٥١ قضائية بتاريخ: ٢٨-٣-٢٠٠٩.

يُستحق مقابل نشاط خاص أتاه الشخص العام، عوضاً عن تكلفته، وإن لم يكن بمقدارها^(١).

الضريبة تُدفع نقدًا وليس عيناً

كان السداد العيني للضريبة هو الطريقة السائدة في السابق. بيد أن هذه الطريقة لم تعد تتلاءم مع تطور المفاهيم في الوقت الحاضر. ذلك، أن لطريقة السداد العيني للضريبة عيوباً عدة لعل من أبرزها ارتفاع التكاليف، سواء من حيث التحصيل أو النقل أو الحفظ أو غيرها^(٢)، وذلك بالإضافة إلى عدم قدرة الدولة على تغطية الإنفاق العام عيناً، مما أدى إلى ترسيخ المفهوم النقدي للضريبة.

الضريبة فريضة حكومية

يُقصد بذلك أن حصيلة الضريبة، التي تحصلها الدولة أو من ينوب عنها من أفراد أو هيئات عامة- كالوزارات، والمجالس المحلية المركزية واللامركزية - يجب أن تؤول إلى الخزانة العامة للدولة.

(١) المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٨٤ لسنة: ٢٨ قضائية بتاريخ: ٤-١١-٢٠٠٧.

(٢) محسن حسن العمورى، مبادئ علم الاقتصاد، ٢٠١٤، ص ١٥١.

المبحث الثاني

ذاتية القانون الضريبي وعلاقته بالقانون الدستوري

القانون الضريبي هو فرع من فروع القانون العام. ومن ثم، تغلب عليه اعتبارات التوفيق بين المصلحة العامة من ناحية، وبين حقوق وحريات الأفراد ومصالحهم من ناحية أخرى. ومع ذلك، يذهب بعض الفقهاء إلى أن القانون الضريبي يتمتع باستقلال وذاتية خاصة. ومؤدى هذه الذاتية أن الأفكار والقواعد التي ينظمها القانون الضريبي يمكن أن تختلف عن الأفكار والقواعد السائدة في فروع القانون الأخرى^(١).

وسنحاول، فيما يلي، أن نلقى الضوء بإيجاز على ذاتية القانون الضريبي (المطلب الأول)، وعلاقة القانون الضريبي بالقانون الدستوري (المطلب الثاني)، وأخيراً علاقة القانون الضريبي بالقانون الإداري (المطلب الثالث).

المطلب الأول

ذاتية القانون الضريبي

يمكن تعريف القانون الضريبي بأنه تلك الطائفة من القواعد التشريعية التي تنظم رابطة الالتزام بالضريبة في إقليم معين وفي وقت محدد تنظيمًا شاملاً، أي أن القانون الضريبي هو ذلك القانون الذي يتناول بالتنظيم الأشخاص الخاضعين للضريبة،

(١) د. عبد الناصر حسبو السيد، الأعباء المعيشية والعائلية ومبدأ العدالة الضريبية، المؤتمر الثامن عشر نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، مصر، ٢٠١٢.

والأموال التي تُفرض عليها الضريبة، وكذلك الأموال المعفاة منها، وكيفية تحديد وتقدير الضريبة، وسعرها، وطرق الطعن فيها، وكيفية تحصيلها، والجزاءات المترتبة على مخالفة أحكامها^(١).

وفي روسيا، أكدت المحكمة الدستورية طبيعة القانون العام للقانون الضريبي، استنباطاً من المادة (٥٧) من الدستور مقروعة مع المواد (١، ٣، ٤، ٧) من الدستور. وحتى دون نص دستوري صريح، من المسلم به أن القانون الضريبي هو أحد فروع القانون العام، لأنه ينظم العلاقة بين الخزانة العامة، وهي هيئة عامة، وأفراد المجتمع المكلفين بدفع الضرائب. وبعبارة أخرى، القانون الضريبي يندرج في عداد فروع القانون العام، لأنه ينظم العلاقة بين مصلحة الضرائب التي تعد سلطة إدارية عامة من ناحية، والمكلفين بأداء الضرائب المختلفة من ناحية أخرى. ولذلك، فإن القانون العام هو النظام القانوني الذي ينتمي إليه التشريع الضريبي^(٢).

ويلاحظ أن اعتبار القانون الضريبي أحد فروع القانون العام لا يعني أنه ليس له ذاتية مستقلة تميزه عن فروع القانون العام الأخرى^(٣)، بل توجد روابط عديدة تربطه بفروع القانون الأخرى.

(١) حسن فلاح، أهم أوجه منازعات الضريبة على الدخل في الأردن، مرجع سابق، ص ٣٨.

(٢) التشريع الضريبي، الموسوعة العربية، متاحة على الموقع التالي:

<http://arab-ency.com/ar/%D8%A7%D9%84%D8%A8%D8%AD%D9%88%D8%AB/%D8%A7%D9%84%D8%AA%D8%B4%D8%B1%D9%8A%D8%B9-%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D9%8A>

(٣) وتأكيداً لهذه الذاتية للقانون الضريبي، تذهب المحكمة الدستورية العليا المصرية إلى أنه: "من المقرر أن القوانين الضريبية لا تعتبر بطبيعتها قوانين جزائية تقرر عقوبة جنائية، ولا هي تعدل من الآثار التي ترتبها العقود فيما بين أطرافها، ولكنها وسيلة تلجأ إليها الدولة محققة بها قدرًا من

ولذاتية التشريع الضريبي نتائج متعددة، منها أن هذه الذاتية قد جعلت دين الضريبة ديناً ممتازاً على جميع أموال المدين من منقول وعقار. ومؤدى ذلك، أن المشرع قد منح، بهذا الامتياز، الخزانة العامة حق الأولوية، وحق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة لها. كما أن هذه الذاتية قد جعلت من دين الضريبة ديناً محمولاً لا مطلوباً. ومعنى ذلك، أنه يجب على المكلف أن يسعى إلى الوفاء بدين الضريبة إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه، دون انتظار مطالبة هذه الإدارة له بالوفاء، تحت طائلة فرض تعويض يدفعه الممول دون الحاجة إلى أي مطالبة أو إنذار. ومن نتائج هذه الذاتية أيضاً أن دين الضريبة يعد ديناً واجب الأداء، وذلك على الرغم من المنازعة في صحته، أو في مقداره، لأن القاعدة المسلم بها في القانون الضريبي هي "الدفع أولاً ثم المعارضة ثانياً"^(١).

وتذهب محكمة النقض المصرية إلى أن:

"التشريعات الخاصة بالضرائب وعلى ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة تعد من القواعد القانونية الآمرة المتعلقة بالنظام العام فتسري بأثر فوري على كل مركز قانوني لم يكن قد تم أو اكتمل إلى تاريخ العمل بها، أما المراكز القانونية التي نشأت واكتملت قبل نفاذها فتظل خاضعة للقانون القديم الذي حصلت في ظلّه"^(٢).

=

التناسب بين أعبائها المالية ممثلة في التكاليف الكلية لنفقاتها، وبين ما ينبغي أن يؤديه إليها هؤلاء الذين يستفيدون أكثر من غيرهم من خدماتها، وحق عليهم بالتالي أن يتحملوا جانباً من أعباء الدولة ونصيباً من تبعاتها". المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٢٣ لسنة: ١٢ قضائية بتاريخ: ١-٢-١٩٩٣.

(١) التشريع الضريبي، الموسوعة العربية، ذات المرجع السابق.

(٢) محكمة النقض - مدني | الطعن رقم: ١٤٦٢ لسنة: ٦٦ قضائية بتاريخ: ٢٢-٤-٢٠٠٣.

المطلب الثاني

علاقة القانون الضريبي بالقانون الدستوري

يمكن القول إن قواعد القانون الضريبي، سواء أكانت موضوعية أو إجرائية، تستهدف إقامة توازن معقول بين حماية حقوق الأفراد وضمائنها وتحمل الأعباء المالية على أساس من العدل والمساواة من ناحية، وحماية حقوق الدولة في الحصول على الضريبة كمورد من أهم إيرادات الخزينة العامة من ناحية أخرى.

وبعبارة أخرى، يمكن القول إن المشرع الدستوري قد حاول إقامة نوع ما من التوازن بين الإدارة الضريبية من ناحية، ودافعي الضرائب من ناحية أخرى. ومن ثم، إذا كان المشرع قد منح الإدارة الضريبية مجموعة من السلطات والامتيازات في سبيل تحصيل الضرائب، فإنه قد كفل لدافعي الضرائب طائفة من الحقوق والضمانات الدستورية، وذلك لحمايتهم في مواجهة أي تعسف محتمل من جانب الإدارة الضريبية.

ومن المسلم به أنه يُفترض في صدور القانون بشكل عام، والقانون الضريبي بشكل خاص، أنه قد صدر مطابقاً للدستور ومتسقاً مع متطلباته الموضوعية والإجرائية. وأن على من يدعي العكس أن يثبت عدم دستورية القانون. وهذا ما يُطلق عليه قرينة الدستورية التي يجب على القاضي الدستوري احترامها إلا إذا كانت عدم الدستورية واضحة كل الوضوح، كما يجب على القاضي الدستوري أن لا يحكم بعدم الدستورية إلا إذا انتفى أي مجال معقول لاحتمال دستوريته، لأن عدم الدستورية يجب أن يكون فوق كل شك معقول^(١).

(١) وتعني هذه القرينة أنه: " يُفترض في صدور القانون أنه قد صدر مطابقاً للدستور، وأن على مدعي العكس أن يثبت عدم دستورية القانون، وهو ينطوي على قرينة دستوريته، ويجب على القضاء عدم الخروج عن هذه القرينة إلا إذا كانت عدم الدستورية واضحة كل الوضوح، كما يجب أن لا يحكم بعدم الدستورية إلا إذا انتفى أي مجال معقول لاحتمال دستوريته، لأن عدم الدستورية يجب أن يكون فوق كل شك معقول". محكمة العدل العليا الأردنية | الطعن رقم: ٢٩٨ لسنة: ١٩٩٤ قضائية.

وتشكل الضمانات الدستورية في المجال الضريبي نقطة التقاء بين القانونين الدستوري والضريبي. ولما كان القانون الدستوري يتربع على قمة الهرم القانوني في الدولة مما يستلزم ارتكاز جميع القوانين الأخرى على هذا القانون، فإنه يجب أن يرتكز القانون الضريبي على القانون الدستوري في جميع مضامينه. ومن هذه المضامين تكريس ضمانات كافية لحماية دافعي الضرائب في المجال الضريبي. ولذلك، قررت معظم الدساتير المعاصرة ضمانات موضوعية وأخرى إجرائية لحماية حقوق وحرية دافعي الضرائب. ومن ثم، يلتزم المشرع باحترام هذه الضمانات في المجال الضريبي.

ويمكن تصنيف الضمانات الدستورية في المجال الضريبي إلى ضمانات موضوعية تتعلق بالمبادئ الدستورية الضريبية التي تشكل عصب الضمان الدستوري لدافعي الضرائب في المجال الضريبي، وهي مبدأ قانونية الضريبة، ومبدأ عدم سريان القانون الضريبي بأثر رجعي، ومبدأ المساواة والعدالة الضريبية. وذلك بالإضافة إلى ضمانات إجرائية تستهدف حماية حقوق وحرية دافعي الضرائب، وإن كانت هذه الضمانات تتفاوت في قوتها وتطبيقها في النظم القانونية المختلفة^(١).

وفى فرنسا، لا يتضمن الدستور الحالي سوى مبادئ قليلة تتعلق بالمجال الضريبي^(٢)^(٣). ومن ثم، فإن مصادر القانون الضريبي تتوزع، كما هو الحال في الدول

(١) د. عباس مفرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، دراسة قانونية مقارنة، لبنان، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، ٢٠١٦.

(٢) من المعلوم أن الدستور الفرنسي الحالي هو دستور الجمهورية الخامسة الصادر في الرابع من أكتوبر ١٩٥٨: وتجدر الإشارة إلى أنه توجد ترجمة للدستور الفرنسي إلى اللغة الإنجليزية على الموقع التالي:

<http://www.conseil-constitutionnel.fr/langues/anglais/cst1.pdf>

(٣) ويبدو ذلك صفة مشتركة للدساتير المعاصرة، حيث تقتصر على تكريس المبادئ الأكثر أساسية للقانون الضريبي، وتترك تفاصيل هذا القانون للقوانين الضريبية. ومن ذلك، على سبيل المثال، الدستور الإيطالي الصادر في ٢٢ ديسمبر ١٩٤٧، ودخل حيز النفاذ في الأول من يناير ١٩٤٨. حيث يتضمن هذا الدستور عددًا من المبادئ الأساسية التي تتعلق بالقانون الضريبي الإيطالي.

الأخرى^(١)، بين الدستور وعدد من المصادر الأخرى. ومن المعلوم أن مقدمة الدستور

بالإضافة إلى الدستور الإيطالي، يمكن الإشارة إلى مصادر عدة أخرى للقانون الضريبي الدستوري. وتتمثل هذه المصادر، بصفة خاصة، في المعاهدات الدولية، إعلان حقوق دافعي الضرائب the Taxpayer's bill of rights، قضاء المحكمة الدستورية، والقانون الأوربي:

- Statuto dei diritti del contribuente, introduced by law 27 July 2000, No. 212.

(١) يمكن القول إن المصادر المهمة للقانون الدستوري الروسي- المتعلقة بالمجال الضريبي- تشمل المعاهدات الدولية [مثل المعاهدات الثنائية للضرائب على الدخل، والاتفاقية الأوربية لحماية حقوق الإنسان وحرياته الأساسية]، وأحكام القضاء الصادرة عن المحكمة الدستورية، المحكمة العليا للاتحاد الروسي، المحكمة العليا للتحكيم. وتعمل المحكمة الدستورية في المجال الضريبي، بصفة أساسية، باعتبارها السلطة القضائية الوحيدة التي يكون لها، بناءً على طلب المحاكم الأخرى (الأحكام الأولية) أو طلب المواطنين الأفراد، التحقق من دستورية القوانين المطبقة أو الواجب تطبيقها في إحدى القضايا (الموضوعية). ومن ثم، تقوم المحكمة الدستورية بالفصل في القضايا مستندة، فقط، على الدستور، كما لا تأخذ في اعتبارها سوى المسائل المتعلقة بالقانون matters of law. ومؤدى ذلك، أن المحكمة تُحجم عن الفصل في الوقائع، عندما يقع مثل هذا النشاط في اختصاص محكمة أخرى أو سلطة أخرى. وقد أكدت المحكمة الدستورية الروسية علق قانون حقوق الإنسان الدولي، الذي طبقته لإضفاء المشروعية على الحقوق الأساسية، بما في ذلك الحماية القانونية المكفولة للحقوق والحرريات: الحق في الحماية في مواجهة التمييز، حق كل فرد في التملك والتصرف في الملكية الخاصة، الحق في حرية الوصول إلى المعلومات التي في حوزة الحكومة^(١). ويجب النظر إلى هذا التطور في ضوء دخول روسيا إلى مجلس أوربا الذي أتاح للمواطنين الروس فرصة السعي لطلب حماية حقوقهم وحررياتهم أمام المحكمة الأوربية لحقوق الإنسان [وفي هذا السياق، يُشار إلى أن المحكمة الدستورية قد ألحقت- في إحدى القضايا المتعلقة بالمجال الضريبي- إلى الإعلان العالمي لحقوق الإنسان الصادر عن الأمم المتحدة في عام ١٩٤٨]. وتعمل المحكمة العليا كأعلى سلطة قضائية، في المسائل الضريبية، فيما يتعلق بدافعي الضريبة الأفراد. بينما تنهض المحكمة العليا للتحكيم بذات الدور بالنسبة للمشروعات :

- Article 125 (4) of the Constitution, and Article 3 of the 1994 Federal Constitutional Law on the Constitutional Court of the Russian Federation. See e.g., Ruling of October 24, 1996 of the Constitutional Court on the constitutionality of Article 2(1) of the Federal Statute of March 7, 1996 on amendments to the Statute of the Russian Federation on Excise Taxes (principle of non-retroactivity).

الفرنسي الحالي تشير إلى مصدرين آخرين للقانون الدستوري الفرنسي: إعلان حقوق الإنسان والحقوق المدنية (٢٦ أغسطس ١٧٨٩) ومقدمة دستور ١٩٤٦^(١). وتشكل هذه النصوص، معاً، المصدر الرئيس للقانون الدستوري الفرنسي. وتشمل المصادر الأخرى المهمة للقانون الدستوري الفرنسي: المعاهدات الدولية^(٢)، قانون الاتحاد الأوروبي (EC law)، قضاء المجلس الدستوري الفرنسي، ومحكمة النقض، ومجلس الدولة.

وكما هو الحال بالنسبة لكل الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي، فإن تأثير القانون الأوروبي، على القانون الضريبي الفرنسي، ملحوظ إلى حد كبير. وتفسير ذلك، أن القانون الفرنسي يجب أن يلتزم بمعاهدة الاتحاد الأوروبي (مبدأ حرية التنقل، مبدأ عدم التمييز)، وكذلك المصادر الثانوية للقانون الأوروبي (اللوائح، التوجيهات)، لاسيما في المجال الضريبي^(٣). وفوق ذلك، يُلاحظ أن قضاء محكمة العدل الأوروبية (ECJ)- في المجال الضريبي- لها تأثير كبير على تطورات القانون الضريبي الفرنسي. من ذلك، على سبيل المثال، أن فرنسا تخلت عن نظام imputation system^(٤) - نتيجة أحكام محكمة العدل الأوروبية- بالنسبة للضرائب على أرباح الأسهم والسندات.

=

- See also Article 15 (4), Article 17 (1) and Article 55 of the Constitution.

Articles 126 and 127 of the Constitution. -

(١) توجد ترجمة لإعلان حقوق الإنسان الفرنسي إلى اللغة الإنجليزية على الموقع التالي:

<http://www.conseilconstitutionnel.fr/langues/anglais/cst2.pdf>

(2) Article (55). A database of all treaties to which France is a party is available here: <http://www.doc.diplomatie.fr/pacte/>

(3) An overview of the EC activities in the tax area is available here: http://europa.eu/pol/tax/index_en.htm

(٤) تجدر الإشارة إلى أن imputation system يعنى نظاماً يحظى في ظلّه متلقو الأرباح بمزايا ضريبية فيما يتعلق بالضرائب التي دفعتها الشركة الموزعة لهذه الأرباح: هذا التعريف متاح على الموقع التالي:

ويلاحظ أنه لا توجد سوى أحكام قليلة نسبياً صادرة عن المجلس الدستوري الفرنسي متعلقة بالقانون الضريبي. وقد يرجع ذلك إلى أن المجلس الدستوري لا يفحص دستورية القوانين إلا قبل سنّها^(١). وفوق ذلك، فإن الجهات السياسية^(٢)، وحدها، هي التي بمقدورها (إحالة) الطلبات إلى المجلس الدستوري. ومن ثم، ليس بمقدور الأفراد ولا المشروعات الطعن على القوانين بعد صدورها بعدم الدستورية. وأخيراً، فإن المجلس الدستوري الفرنسي لا يتحقق من مدى اتساق القوانين مع القانون الدولي، لأنه يعتبر هذه المهمة مندرجة في إطار دور المحاكم العادية.

وهكذا، يمكن القول، إن كثيراً من المبادئ الأساسية للقانون الضريبي الفرنسي قد أرسيت بواسطة القضاء، لاسيما: مجلس الدولة، ومحكمة النقض (أعلى محكمة في القضاء العادي). وتجدر الإشارة إلى أن المحاكم الفرنسية الإدارية والعادية مختصة بفحص دستورية القرارات واللوائح الإدارية (ولكن ليس القوانين)، وكذلك مدى اتساق القوانين والإجراءات الإدارية مع القانون الدولي. ومن ثم، استناداً إلى علو القانون الدولي^(٣)، فإن حماية الحريات الأساسية، في المسائل الضريبية، تكفل من خلال المحاكم العادية، وليس من خلال المجلس الدستوري.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية، يمكن القول إن أحكام القضاء تعد، بالإضافة إلى الدستور، مصدرًا آخر للقانون الضريبي الدستوري. ذلك، أن أحكام المحاكم تعد، في دولة تأخذ بنظام السوابق القضائية، مصدرًا للقانون. ومن المعلوم أن أحكام المحاكم-

(1) Article (61) of the Constitution.

(2) I.e., the President, the Prime Minister, the Speakers of the National Assembly and the Senate, and at least sixty deputies or senators

(3) Article 55 of the Constitution.

في الدول التي تأخذ بنظام السوابق القضائية- لا تشكل مجرد حل للنزاعات المطروحة عليها، ولكنها تعتبر، أيضاً، سابقة *a precedent* يُستند إليها في حل النزاعات المستقبلية المماثلة.

وفي هذا السياق، يُشار إلى أن المحكمة العليا الأمريكية قد نهضت بدور حاسم في استمرارية وبقاء الدستور. ولذلك، وصُفت بأنها تشكل "معاهدة دستورية مستمرة" *continuing constitutional convention*. ونظراً لأن المحكمة العليا تتمتع بسلطة الرقابة القضائية *Judicial review*- أي سلطة إعلان عدم دستورية عمل تشريعي (قانون) صادر عن الكونجرس- فإنها تعد الحكم الأعلى أو الأخير في تفسير الدستور. والحقيقة أن المحكمة قد حددت- بتفصيل أكبر بكثير مقارنة بالدستور- سلطات الحكومة الفيدرالية والولايات، والسلطة الخاصة بكل من الكونجرس، والرئيس، ومدى الحقوق والحريات الفردية. وفوق ذلك، فإن قدرة المحاكم على تكييف وتعديل هذه التحديدات عبر الزمن، قد خفضت من الضغوط الدافعة إلى تبني تعديلات دستورية.

على أن المعاهدات الدولية لا تعد مصدراً للقانون الضريبي الدستوري، لأن هذه المعاهدات في ذات مستوى التشريعات الفيدرالية، ومعنى ذلك، أن الكونجرس بمقدوره أن يغير معاهدة من خلال تبني تشريع مخالف.

أولاً - تحول المنازعات بشأن السياسة الضريبية إلى منازعات دستورية

يمكن القول إن منازعات السياسة الضريبية *tax policy disputes* تتحول إلى منازعات في ظل القانون الدستوري أو منازعات ذات أبعاد دستورية عندما يتمسك دافعوا الضرائب بأن نصوص القانون الضريبي تشكل انتهاكاً لحقوقهم وحرياتهم المكفولة دستورياً في المجال الضريبي.

وفي بعض الدول، يُلاحظ أن المحاكم الدستورية تطبق مستوى منخفضاً من رقابة الحماية المتساوية أو المتكافئة equal protection scrutiny على القوانين الضريبية، كما هو الحال في استراليا، والهند، والولايات المتحدة الأمريكية. بينما تظهر المحاكم الدستورية، في دول أخرى، درجة أعلى من النشاط والإيجابية activism في إلغاء التشريعات الضريبية التي تشكل انتهاكاً لمبدأ المساواة، كما هو الحال في ألمانيا.

وفي استراليا، يضمن البرلمان والقضاء "الحماية المتساوية" وعدم التمييز". وبالنظر إلى عدم رغبة القضاء في تطبيق الحماية المتساوية بطريقة موسعة، فلم تُفرض، في الواقع، سوى قيود محدودة جداً على سلطة المشرع في سن التشريعات التي تشكل انتهاكاً للحقوق والحريات الأساسية.

وفي الهند، من النادر جداً أن تخلص المحكمة العليا إلى وجود انتهاك للمبادئ الدستورية، وذلك؛ لأن المحاكم تعترف بسلطة تقديرية كبيرة للمشرع legislative discretion في المسائل المتعلقة بتقسيم دافعي الضرائب إلى طوائف معينة، وذلك شريطة الالتزام بالمتطلبات الأساسية للمساواة^(١).

وفي الولايات المتحدة الأمريكية، تتبنى المحكمة العليا رقابة "الأساس المعقول" rational basis scrutiny. وفي ظل هذا الشكل من الرقابة القضائية، تخلص المحكمة، عادة، إلى أن المعاملة غير المتساوية لدافعي الضرائب لا تثير إشكالات دستورية، مادام أنها مسوغة بمصلحة للدولة ممكنة ومشروعة^(٢).

(1) Venugopala Ravi Varma Rajah v. Union of India, (1969) I SCC 681.

(2) Victor Thuronyi, Comparative Tax Law, (The Hague: Kluwer Law International, 2003), p. 82.

وبصفة عامة، يمكن القول إن كل نصوص القانون الدستوري التي تقيد سلطة المشرع تنطبق على القانون الضريبي، كما تنطبق على فروع القانون الأخرى. وسنحاول، فيما يلي، الإشارة إلى بعض المبادئ الدستورية ذات الأهمية البالغة في مجال حماية حقوق دافعي الضرائب.

ثانياً - تطبيق مبادئ الدولة الدستورية في المجال الضريبي

بالإضافة إلى مبدأ المساواة، المشار إليه آنفاً، يتم تطبيق مبادئ الدولة الدستورية في المجال الضريبي. ومن أهم هذه المبادئ الجديرة بالذكر هنا : مبدأ الأمن القانوني ومبدأ احترام التوقعات المشروعة لدافعي الضرائب.

١- مبدأ الأمن القانوني في المجال الضريبي

من الصعب تحديد فكرة الأمن القانوني ووضع تعريف محدد لها، وإن كان من السهل أن نفهمها^(١). ويرى بعض الكتاب أن الأمن القانوني هو "مرفأ أمن، واستقرار، واستمرار المراكز القانونية" أو هو "ضمانة أو حماية تهدف إلى استبعاد الاضطراب في مجال القانون، أو التغييرات المفاجئة في تطبيق القانون"^(٢). ويعد مبدأ الأمن القانوني أحد المبادئ الأساسية للقانون؛ لأنه سبب وجود القانون^(٣). ومن ثم، مما يتعارض مع مبدأ الأمن القانوني أن تبقى المراكز القانونية قابلة للتهديد إلى مالا نهاية؛ إن الأمر يتعلق، هنا، بقاعدة أساسية لكل نظام قانوني. ذلك، أن وظيفة القانون الأولى

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف مبدأ الأمن القانوني، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد ٣٦، أكتوبر، ٢٠٠٤.

(2) M. Kdhir, Vers la fin de la sécurité juridique en droit français ? Rev. Ad., 1993, p. 538.

(3) M. Fromont, Le principe de sécurité juridique, AJDA, 1996, n. spécial. P. 178.

هي تحقيق الأمن للشخص المعاصر، فإذا لم يتحقق الأمن، فإن ذلك يعني عدم وجود القانون، فالقيمة الاجتماعية التي نسعى إليها هي الأمن القانوني^(١).

وفي المجال الضريبي، يعنى مبدأ الأمن القانوني^(٢) أنه لا يجوز فرض الضريبة إلا إذا كان دافع الضريبة تتوافر في حقه واقعة قابلة لإخضاعها للضريبة أي واقعة مُنشئة للضريبة *a taxable event*، بحيث يتم ربط المسؤولية الضريبية بهذه الواقعة بالقانون. ومن أجل بلوغ هذه الغاية، يجب تحديد الواقعة الخاضعة للضريبة تحديداً كافياً.

ومن الضروري أن يكون النص المُحدد لأسس الضريبة- من ناحية مضمونه، وهدفه، ومداه- مُحدداً بطريقة تجعل العبء الضريبي قابلاً للتوقع *foreseeable* وقابلاً

(1) P. Roubier, *Théorie générale du droit*, sirey, 1946, p. 269.

(٢) يذهب الأستاذ Lon Fuller، في مؤلفه *The Morality of law*، إلى أن ثمة مبادئ ثمانية تشكل الأخلاق الداخلية للقانون *principles of internal morality of the law* وتُعتبر هذه المبادئ، وفقاً لرأى هذا الكاتب، سمات لصيقة بأي نظام قانوني. وتتعلق هذه المبادئ بما يلي:

- ١- عمومية القوانين *the generality of laws*.
- ٢- المتطلبات المتعلقة بنشر القوانين *the demands that laws are published*.
- ٣- عدم رجعية القوانين *that laws are not retroactive*.
- ٤- وضوح القوانين *the clarity of laws*.
- ٥- تناسق أو استمرارية القوانين *the consistency of laws*.
- ٦- المتطلبات الخاصة بالأحكام تُفرض القوانين واجبات يكون مستحيلاً تنفيذها.
- ٧- ألا تتغير القوانين على فترات متقاربة زمنياً *that laws are not changed frequently*.
- ٨- المتطلبات الخاصة بضرورة أن يكون النشاط الحكومي متطابقاً مع القوانين العامة التي تم سنّها مسبقاً.

لمزيد من التفصيل حول هذه المبادئ، انظر: د. وليد محمد الشناوي، الأمن القانوني ومبادئ سن القانون الجيد، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية التي تصدر عن كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد (٥٦)، أكتوبر، ٢٠١٤.

لحساب *calculable* من جانب دافع الضريبة^(١). ومن تطبيقات ضرورة الالتزام بالتوقع المشروع كمظهر من مظاهر الأمن القانوني في المجال الضريبي لحماية حقوق دافعي الضرائب، ترسي المحكمة الدستورية العليا المبادئ التالية: الأول: استحالة توقع ضريبة فرضت بأثر رجعي، الثاني: عدم دستورية المطالبة برسوم تكميلية غير مقدرة وقت إجراء التصرف، والثالث: وجوب استبعاد التقدير الجزافي لدين الضريبة^(٢).

وفي هذا السياق، يُشار إلى أن النصوص القانونية غير الدقيقة تفتح الباب لاختلافات في التفسير مما يُعرض مبدأ الأمن القانوني للخطر في المجال الضريبي. وفيما يتعلق بالنتائج بالنسبة لفرض الضريبة، لا يمكن رقابة مشروعية الممارسات الإدارية، بطريقة ملائمة، إذا كانت الواقعة المنشئة للضريبة غير محددة بدرجة كافية من الوضوح. وبينما من غير الممكن استبعاد النصوص غير المُحددة بصورة كاملة من مجال التشريعات الضريبية، فلا يجوز السماح بأن تؤدي مثل هذه النصوص إلى التخلي عن مبدأ الأمن القانوني. ولكن تقوم هذه النصوص غير المُحددة بدقة بتحويل مهمة تحديد الوقائع الضريبية المبينة في التشريع إلى مستوى آخر.

ويتطلب مبدأ الأمن القانوني، في المجال الضريبي بصفة خاصة، ضرورة أن يصل القانون الضريبي إلى درجة كافية من الدقة والتحديد، بحيث لا يكون هناك سوى أقل عدد ممكن من التفسيرات للنصوص القانونية. ومن ثم، يجب أن يبقى أي تفويض-

- L. Fuller, *The Morality of Law* (revd edn, New Haven, Yale University Press, 1973), p. 262.

(٢) د. عادل عامر، العدالة الاجتماعية في الدستور، مقال متاح على الموقع التالي:

<https://www.almesryoon.com/story/704471>

للقرارات والتفسيرات- إلى السلطة التنفيذية في حده الأدنى. وتطبيقاً لذلك، قضت المحكمة الدستورية العليا بأن :

"خدمات التشغيل للغير قد وردت عامة يشوبها الغموض وعدم التحديد، ولم تأت واضحة وصریحة مما أثار ظلالاً من الشك حول تحديد مضمونها ومحتواها وخلافاً حول تطبيقها حال بيان المكلفين بأدائها والإحاطة بالعناصر التي تقيم البناء القانوني لهذه الضريبة على نحو يقيني جلي، مما استحال معه بوجه عام توقعها عند مزاولتهم للنشاط وأدائهم للخدمة وهو ما يناقض الأسس الموضوعية والإجرائية للضريبة ويجافي العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي طبقاً لنص المادة (٣٨) من الدستور [١٩٧١]، فوق كونه يمثل إعراضاً من جانب السلطة التشريعية عن مباشرة ولايتها الأصلية في تحديد النشاط الخاضع للضريبة ووعائها ونقل مسئوليتها للسلطة التنفيذية وتفويضها في ذلك الأمر الذي يمس بنيان الضريبة التي فرضها القانون"^(١).

كما يجب أن يكون القانون الضريبي قابلاً للفهم والإدراك *intelligible*، بحيث يكون دافع الضريبة قادراً على حساب الضريبة المستقبلية الواجبة عليه من مجرد قراءته لنص القانون. وفي هذا السياق، لا يجوز أن تؤدي اللوائح التنظيمية، الصادرة من الوزراء، سوى وظيفة مساعدة أو تفسيرية، مُقدمة مجرد أمثلة، واصفة مواقف تمثيلية، ومنطوية على قواعد إرشادية للموظفين بغرض تحقيق التناغم في عملهم الفني.

(١) الطعن رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية "دستورية" - جلسة ٢٠٠٧/٤/١٥.

٢- عدم جواز الإخلال بحق دافعي الضرائب في التوقع المشروع:

إن من أهم القواعد المستقرة في الفكر الضريبي، لدرجة أنه يُطلق عليها "دستور الضرائب" القواعد الأربعة التي صاغها آدم سميث، وهى العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد في نفقات الجباية. غير أننا نتوقف، في هذا السياق، عند قاعدة اليقين، التي تعنى ضرورة أن يتضمن القانون الضريبي الأحكام التي توضح، على سبيل اليقين، التزامات دافعي الضرائب، وقاعدة الملاءمة التي تمكن دافعي الضرائب من الوفاء بالتزاماتهم في الوقت الملائم، فلا يُفاجأوا بالتزام ضريبي عن واقعة سابقة لم يكن القانون النافذ حينها يفرض التزاماً بشأنها، أو ما يُعرف بقاعدة عدم جواز تطبيق القانون الضريبي بأثر رجعي، لتعارضه مع استقرار المركز الضريبي المنشود، وهو ما عرفته المحكمة الدستورية العليا بحق الممول في التوقع المشروع^(١). ومن تطبيقات مبدأ التوقعات المشروعة في المجال الضريبي ما يلي:

أ - عدم جواز زيادة الرسوم أو الفرائض المالية المحددة في تاريخ معين بسبب إجراء تحريات لاحقة

وتطبيقاً لذلك، اعتبرت المحكمة الدستورية العليا أنه مما يتعارض مع التوقع المشروع أن تقوم الإدارة الضريبية بزيادة الرسوم أو الفرائض المالية عن واقعة تمت وتحددت في تاريخ، ثم تطالب الإدارة الضريبية بزيادة هذه الفرائض نتيجة تحريات قامت بها في تاريخ لاحق. واستناداً إلى هذه القاعدة، قضت المحكمة الدستورية

(١) د. رمضان صديق، بعض النصوص الضريبية المشتبه فيها دستورياً على ضوء الأحكام الحديثة للمحكمة الدستورية العليا، المؤتمر الضريبي السادس عشر الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة وأثارها على انخفاض حصيللة الضرائب في مصر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠١٠، ص ٢٥.

العليا^(١)، بعدم دستورية نص البند (ج) من (ثانياً) من المادة (٧٥) من القانون رقم (٩٠) لسنة ١٩٤٤ بالرسوم القضائية ورسوم التوثيق في المواد المدنية، فيما لم يتضمنه من وضع ضوابط وأسس موضوعية لنظام التحري عن القيمة الحقيقية للأراضي الزراعية الكائنة في ضواحي المدن، وتحصيل رسم عن الزيادة التي تظهر في هذه القيمة. وقد أقامت المحكمة قضاءها السابق على ما يلي: وحيث إن البند (ج) من المادة (٧٥) المطعون عليه في النطاق المحدد لم يضع معياراً تُحدد على أساسه قيمة الأراضي الزراعية الكائنة في ضواحي المدن، في الأحوال التي تحصل الرسوم النسبية على أساسها، معتدّاً فقط بالقيمة التي يوضحها الطلب، غير أنه لم يركن إلى ذلك، فاتخذ من الجباية منهجاً له، إذ عول على نظام التحري الذي يقوم به قلم الكتاب عن القيمة الحقيقية للأراضي المشار إليها، تمهيداً لإخضاع ما قد يظهر من زيادة في هذه القيمة لرسوم تكميلية، بعد الحكم في الخصومة القضائية، واستكمال إجراءاتها، دون أن يضع معايير دقيقة تنضبط بها أسس التقدير، متوخياً أن يوفر عن طريقها وعلى غير أسس موضوعية موارد للدولة تعينها على إشباع جانب مكن احتياجاتها، وهو ما يعنى ملاحقتها للممولين من أجل استدعائها، تأميناً لمبلغها بعد أن أدرجها بموازنتها على ضوء توقعها الحصول عليها من خلال الرسوم القضائية وجنوحها بالتالي إلى المغالاة في تقدير رسومها، فكان طلب تلك الرسوم التكميلية من ذوى الشأن مصادماً لتوقعهم المشروع، فلا يكون مقدارها معروفاً قبل انعقاد الخصومة القضائية ولا عبؤها مائلاً في أذهانهم عند التقاضي، فلا يزنون خطاهم على ضوء تقديرهم سلفاً لها، ولا يعرفون بالتالي لأقدامهم موقعها، بل يباغتهم قلم الكتاب بها، ليكون فرضها نوعاً من المداهمة

(١) قضية رقم ٣٠٨ لسنة ٢٤ قضائية، دستورية، جلسة ١١ يونيه سنة ٢٠٠٦.

التي تفتقر لمبرراتها، وعدواناً على الملكية الخاصة من خلال اقتطاع بعض عناصرها دون مسوغ.

وحيث إنه على ضوء ما تقدم، يكون نظام التحري على إطلاقه المنصوص عليه في البند (ج) من (ثانياً) من المادة (٧٥) مخالفاً لأحكام المواد (٣٢، ٣٤، ٣٨، ١١٩، ١٢٠) من الدستور.

ب- عدم تحديد فئات الضريبة سلفاً بصورة قاطعة

مما يعد إخلالاً، أيضاً، بحق دافعي الضرائب في التوقع المشروع، ما تنص عليه المادة (١٠) من قانون الضريبة العامة على المبيعات بأنه: "مع عدم الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون تخضع المبيعات المهربة والمبيعات التي تتم بالمخالفة للقواعد المقررة قانوناً لفئات الضريبة النافذة في تاريخ وقوع الجريمة أو المخالفة، فإذا تعذر تحديده خضعت هذه المبيعات لفئات الضريبة النافذة وقت الضبط أو اكتشاف المخالفة". ومن الواضح أن هذا النص جعل أمر تحديد فئة الضريبة على السلع المهربة أو المباعة بالمخالفة لأحكام القانون رهناً بالظروف في تاريخ الضبط، فقد تُفرض الضريبة على تلك السلع بالفئة النافذة في تاريخ وقوع الجريمة أو المخالفة، أو بالفئة التي تكون عليها في تاريخ الضبط، لا شيء إلا لأنه قد يتعذر على رجال الإدارة الضريبية تحديد الفئة الواجب تطبيقها على السلعة. ومعنى ذلك أن تلك السلع قد تكون غير خاضعة لأي فئة حين التصرف فيها، وكان الأولي إغفاؤها عملاً بقاعدة أن الأصل هو براءة الذمة من الضريبة أو الاستثناء انشغالها بها، فضلاً عن

إخلاله بفكرة التوقع المشروع الذي يجد سنده في حق المكلف في أن تستقر مراكزه الضريبية عن السنوات السابقة، دون احتمال تذبذبها دون مقتضى^(١).

المطلب الثالث

علاقة القانون الضريبي بالقانون الإداري

تبدو علاقة القانون الضريبي وثيقة جداً بالقانون الإداري. ذلك، أن الإدارة الضريبية^(٢)، باعتبارها سلطة عامة، تعد إحدى مكونات أجزاء التنظيم الإداري في الدولة^(٣). ولذلك، فهي تتمتع بجميع الحقوق والامتيازات المقررة للسلطات العامة. ومن

(١) د. رمضان صديق، بعض النصوص الضريبية المشتبه فيها دستورياً على ضوء الأحكام الحديثة للمحكمة الدستورية العليا، مرجع سابق، ص ٢٨.

(٢) كما تعتبر لجان الطعن الضريبي هيئات إدارية. وفي هذا المعنى، تقول محكمة النقض المصرية بأن: "إذ كانت لجنة الطعن الضريبي المنصوص عليها في المادة (١٥٩) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هي هيئة إدارية أعطاها القانون ولاية القضاء للفصل في الخصومة بين مصلحة الضرائب والممول وتحوز قراراتها في هذا الشأن قوة الأمر المقضي متى أصبحت غير قابلة للطعن". محكمة النقض - مدني | الطعن رقم: ٣٤١ لسنة: ٥٧ قضائية بتاريخ: ٢٦-١١-٢٠٠٢.

(٣) و مما يؤيد ذلك ما ذهب إليه المحكمة الدستورية العليا بقولها: "إن الضريبة الجمركية لا تعتبر من علائق القانون الخاص التي يؤدي الإخلال بها إلى أداء تعويض، وإنما تبلور هذه الضريبة مصلحة مالية تقوم الإدارة الجمركية على صونها، فلا يعتبر الجزاء على نفويتها مدنياً. ثالثاً: أن اقتضاء الغرامة بطريق التضامن بين الفاعلين وشركائهم عملاً بنص المادة (١١٧) المطعون عليها، لا يحيلها إلى تعويض، ذلك أن الألفاظ التي يستخدمها المشرع في سياق معين، لا تكفي وحدها لتحديد الطبيعة القانونية للجزاء، بل يتعين الخوض في الخصائص التي يقوم عليها، والأغراض التي يتوخاها. فكلما كان الجزاء إيلاً مقصوداً، متوخياً إنهاء كل تحايل على أداء الضريبة الجمركية وسد منافذ التهرب منها، كان معنى العقوبة ظاهراً فيه، ولو داخلتها بعض مظاهر التعويض. وما قصد المشرع بتقرير التضامن في أداء الغرامة بين الفاعلين وشركائهم، إلا تيسير تحصيلها، دون أن ينفي عنها خصائص العقوبة التي تلازمها"، المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٧٢ لسنة: ١٨ قضائية بتاريخ: ٢-٨-١٩٩٧.

ثم، فإن ما يصدر عن الإدارة الضريبية يُكيف باعتباره قرارات إدارية، ويختص بنظر الطعون عليها القضاء الإداري^(١).

وبهذه المثابة، فإن المنازعة في أي إجراء من إجراءات فرض الضريبة، أو الإعفاء منها، هي من المنازعات الحقوقية التي تندرج في نطاق القضاء الكامل لمحاكم مجلس الدولة، ولا تتقيد بالمواعيد المقررة قانوناً لقبول دعوى الإلغاء. ومن ثم، فإنه ما لم ينص القانون، صراحة، على موعد معين لقبول التظلم من الإجراء الضريبي أو الطعن فيه أو مهلة محددة يسقط بعدها حق صاحب الشأن في النعي عليه، فإن مواعيد الطعن في قرارات ربط الضريبة تظل قائمة لا تسقط إلا بسقوط الحق ذاته، أي بفوات مواعيد التقادم التي تسرى في شأنه قانوناً^(٢).

وإذا كانت العلاقة بين القانونين الضريبي والإداري تبدو وثيقة جداً على النحو السابق، فإن هذا لا يعنى تطابقاً كاملاً بينهما، بل ما زالت توجه بعض أوجه التمايز بينهما، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

١- التنفيذ المباشر لقرارات الإدارة الضريبية: الأصل في القانون الضريبي هو حق الإدارة باللجوء إلى طرائق التنفيذ المباشر للحصول على الضرائب المستحقة على دافعي الضرائب. وهذا خلافاً للأصل في القانون الإداري، حيث يجب على الإدارة اللجوء إلى القضاء للحصول على حقوقها.

(١) التشريع الضريبي، الموسوعة العربية، ذات المرجع السابق.

(٢) المحكمة الإدارية العليا، الطعن رقم ٢٠٦٨ لسنة ٣٣ ق، جلسة ١٩٩٢/٦/٢٨.

٢- **عدم جواز وقف تنفيذ قرار تحقق الضريبة** : حيث أنه من المسلم به في القانون الضريبي وجوب تحصيل الضرائب في مواعيد استحقاقها. ومعنى ذلك أن رفع الدعوى من الإدارة الضريبية أو المكلف لا يترتب عليه إيقاف استحقاق الضرائب بحسب الأصل.

الفصل الأول

الإطار الدستورى لتدخل السلطين التشريعية والتنفيذية

في المجال الضريبي

يمكن القول إن أولى الضمانات في المجال الضريبي هي ضمانة شكلية، تتمثل في ضرورة تدخل المشرع للموافقة على إنشاء الضرائب. بيد أنه إذا كان المشرع هو صاحب الاختصاص الأصيل في هذا المجال، إلا أنه مع ذلك ليس صاحب الاختصاص الوحيد، إذ تشاركه أيضا السلطة اللانحوية.

ومن ثم، تُثار تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد النطاق المتبادل لاختصاص كل من السلطين التشريعية واللانحوية في المجال الضريبي، وما إذا كان هذا التحديد مرئياً يسمح بتدخل إحدى السلطين في اختصاص السلطة الأخرى أم جامداً يحول دون هذا التدخل؟

وهكذا، سنحاول، في هذا الفصل، دراسة الموضوعات التالية : اختصاص السلطة التشريعية في المجال الضريبي (المبحث الأول)، ونطاق اختصاص السلطة اللانحوية في المجال الضريبي (المبحث الثاني)، وتدخل السلطة اللانحوية في نطاق الاختصاص التشريعي في المجال الضريبي (المبحث الثالث).

المبحث الأول

اختصاص السلطة التشريعية في وضع قواعد الضريبة

يمكن رد مبدأ ضرورة تدخل المشرع في وضع قواعد الضريبة إلى الوثائق الدستورية التاريخية. ومن الأمثلة على ذلك : وثيقة العهد الأعظم Magna Carta التي أصدرها الملك John ملك إنكلترا سنة ١٢١٥ ووثيقة إعلان الحقوق The Petition of Right الصادرة عام ١٦٢٨ ودستور الحقوق The Bill of Rights الصادر عام ١٦٨٩. وتؤكد هذه الوثائق الدستورية ضرورة موافقة ممثلي الشعب (البرلمان) على فرض الضرائب. ومؤدى هذا المبدأ أنه لا يجوز جباية الضرائب أو الرسوم أو تحصيلها دون موافقة ممثلي الشعب (البرلمان).

ويمكن القول إن المبدأ السابق يشكل اللبنة الأولى في بناء القانون الدستوري الضريبي^(١). ومن ثم، فقد استقر مبدأ دستوري في الدول الحديثة كافة مؤداه أن فرض الضرائب لا يتم إلا بقانون يوافق عليه ممثلو الشعب (السلطة التشريعية). وقد تأكد هذا المبدأ في إعلان حقوق الإنسان والمواطن La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen الذي أعلنته الثورة الفرنسية سنة ١٧٨٩، ثم تواتر العمل به بعد ذلك في الدساتير اللاحقة كافة^(٢). وقد أدى هذا التطور الدستوري في الدول الحديثة إلى تقرير قاعدة دستورية مستقرة تُعرف بقاعدة "قانونية الضريبة".

(١) د. محمد طه بدوي & د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي، دار المعارف، الإسكندرية، ١٩٧٩، ص ١٠ وما بعدها.

(٢) دلاور علي & د. محمد طه بدوي، أصول القانون الضريبي، دار المعارف، الإسكندرية، ١٩٥٤، ص ٣١ وما بعدها.

ومقتضى هذه القاعدة أن فرض الضرائب وتعديلها وإلغاءها والإعفاء منها لا يتم إلا بقانون، أي لا بد أن يكون مصدرها التشريع (السلطة التشريعية) وطبقاً للدستور. وقد أخذت غالبية التشريعات الضريبية المقارنة بهذه القاعدة الدستورية^(١).

وهكذا، سنحاول، فيما يلي، تناول مبدأ ضرورة تدخل القانون لفرض الضريبة (المطلب الأول)، وعدم جواز ترك سلطة تقديرية واسعة للسلطة اللائحية في المجال الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول

مبدأ ضرورة تدخل القانون لفرض الضريبة

إن ضرورة تدخل القانون لفرض الضريبة يعد مطلباً تنص عليه معظم الدساتير، صراحة، في الوقت الحاضر^(٢)^(١). بل، أكثر من ذلك، تذهب بعض الدساتير

(١) ومن الأمثلة على ذلك، المادة (٣٥) من الدستور العراقي السابق لسنة ١٩٧٠؛ المادة (١١١) من الدستور الأردني لسنة ١٩٥٢ وتعديلاته؛ المادة (١١٩) من الدستور المصري لسنة ١٩٧١ وتعديلاته؛ المادة (٨١) من الدستور السوري لسنة ١٩٧٣ وتعديلاته.

(٢) ومن الأمثلة على ذلك المادة (١٧٠) من الدستور البلجيكي التي تنص على أن: [١- لا تُفرض أية ضرائب لصالح الدولة إلا بموجب قانون. ٢- لا تُفرض أية ضرائب لصالح مجتمع محلي أو إقليم إلا بواسطة قانون فيدرالي أو قاعدة من القواعد القانونية المشار إليها في المادة (١٣٤). ويحدد القانون الاستثناءات التي ثبتت ضرورتها].

والمادة (٣٤) من الدستور الفرنسي التي تنص على أن: [يحدد القانون القواعد المتعلقة بما يلي: أساس فرض الضرائب، ومعدلات وطرق التحصيل ونظام إصدار النقود]. والمادة (٥٧) من الدستور الروسي التي تنص على أن: [يلتزم الجميع بدفع الضرائب والرسوم المقررة قانوناً. فرض ضرائب جديدة بموجب القوانين أو التغيير في مركز دافعي الضرائب يجب ألا يكون له أثر رجعي]. والمادة (١٣٣) من الدستور الإسباني التي تنص على أن: [١- الولاية الأصلية لتحديد الضرائب ترجع حصراً للدولة وفقاً للقانون. ٢- الأقاليم ذات الحكم الذاتي والمؤسسات المحلية بإمكانها تحديد وتحصيل الضرائب وفقاً للدستور والقوانين. ٣- جميع الفوائد الضريبية للدولة يجب أن تحدد حسب

إلى تبني صيغة أكثر تحديداً لهذا المتطلب، وإيراد قيود عدة ترد على التشريعات الضريبية. ومن ثم، تنص بعض الدساتير المعاصرة، ومنها، على سبيل المثال، الدستور الإيطالي (المادة ٥٣)^(١)، والدستور البرتغالي (المادة ١٠٤)^(١)، والدستور

القانون. ٤- الإدارات العمومية بإمكانها فقط الحصول على الواجبات المالية والقيام بصرفها حسب القانون]. ويكرس الدستور الياباني مبدأ فرض الضرائب بناءً على قانون أو استناداً إلى قانون *the principle of statute based taxation*. وهذا يعني أنه ليس بمقدور الحكومة أن تفرض أي ضرائب جديدة أو أن تعدل الضرائب القائمة، ما لم يسمح لها القانون بذلك (المادة ٨٤).
(١) ومن الأمثلة على ذلك أيضاً المادة (٣٠) من الدستور الياباني التي تنص على أن الناس يجب أن يدفعوا الضرائب وفقاً لما هو منصوص عليه في القانون. وبالإضافة إلى ذلك، تحظر المادة (٨٤) من الدستور على الحكومة فرض ضرائب جديدة أو تعديل الضرائب السارية ما لم يسمح بذلك التشريع أو في ظل الظروف التي يقرها التشريع (مبدأ فرض الضرائب استناداً إلى قانون *principle of statute-based taxation* (المادة 84 C). وفي هذا السياق، تواترت المحكمة العليا اليابانية على أن مبدأ "فرض الضرائب استناداً إلى قانون" يتطلب، من المشرع، أن يحدد، بصورة واضحة، متطلبات المسؤولية الضريبية، وإجراءات التقدير الضريبي، وتحصيل الضرائب من خلال قانون يصدره البرلمان *an Act of Parliament*. وهكذا، فإن البرلمان وحده هو الذي يتمتع بسلطة سن تشريع يتضمن فرضاً للضرائب:

- Hiroshi Kaneko: *The Principle of Statute-Based Taxation in Japan: Trends of Scholars' Opinion and Case Law*, International Tax Review, Volume 32, Issue 1, Kluwer Law International 2004.
- For instance, Decision of March 23, 1965, Supreme Court Civil Cases Reporter, vol. 9, no. 3, p. 336, Decision of March 27, 1985, id., vol. 39, no. 2, p. 247.

(٢) وتنص هذه المادة على ما يلي: "كل مواطن ملزم بالمساهمة في الإنفاق العام بما يتناسب ومقدرته، ويستند النظام الضريبي إلى معايير تصاعديّة". ويمكن القول إن مبدأ الشرعية قد ذكر، ضمناً، في المادة (٢)، وصراحة في المادة (٢٥) من الدستور الإيطالي. ومع ذلك، يمكن القول إن كلتا المادتين تتعلقان بالقانون (الضريبي) الجنائي، وليس بالقانون الضريبي. وبصفة عامة، يمكن استنباط مبدأ الشرعية من المادة (٧٠) من الدستور مقروءة مع المادة (٧٦). حيث تتضمن المادة الأولى تحديداً للسلطة التشريعية، بينما تحظر الثانية تفويض هذه السلطة، ما لم يقر البرلمان

الإسباني (المادة ٣١)^(٢) - على أن تكون الضريبة على الدخل تصاعديّة progressive. كما ينص الدستور الإسباني- من بين متطلبات عدة- على أحد المبادئ الهامة للقانون الضريبي، وهو مبدأ المقدرة على الدفع -the ability- to- pay- principle.

كما تُورد الدساتير، المشار إليها آنفًا، قائمة بالمسئوليات الضريبية في إطار الواجبات الأساسية للمواطنين. ومؤدى ما تقدم، أن فرض الضرائب يستند على مبدأ تطلب القانون the law reservation clause، حتى عندما لا يكون هذا المبدأ منصوصًا عليه صراحةً expressis verbis في الدستور.

ففي ألمانيا، على سبيل المثال، يعتبر أي نص قانوني legal provision قانونًا في ظل القانون الضريبي. ومع ذلك، فإن الرأي السائد، سواء نظريًا أم في الممارسة العملية المستقرة أمام المحاكم، هو أن الضرائب لا يجوز فرضها إلا بقوانين رسمية أو شكلية formal Acts .

وتجدر الإشارة إلى أن من أهم المسائل التي تدخل في اختصاص المشرع ضرورة تحديد القواعد الخاصة بالوعاء والسعر وطرق تحصيل الفرائض الضريبية. وقد أشارت المادة (٣٤) من الدستور الفرنسي الحالي إلى هذا المتطلب صراحةً.

"بتحديد المبادئ الخاصة والمعايير المرشدة، و فقط لمدة زمنية محددة، وبالنسبة لموضوعات محددة جيدًا". ومعنى هذه العبارة الأخيرة أنه يُحظر التفويض العام للسلطة التشريعية.

(١) وتنص الفقرة الأولى من هذه المادة على ما يلي: "تهدف ضريبة الدخل الشخصي إلى التقليل من التفاوت الاقتصادي، وتكون ضريبة موحدة وتصاعديّة، مع مراعاة احتياجات الأسر ودخولها".

(٢) وتنص الفقرة الأولى من هذه المادة على ما يلي: "يساهم الجميع في الحفاظ على النفقات العامة وفقًا للقدرة الاقتصادية لكل فرد ضمن النظام الضريبي العادل النابع عن مبادئ المساواة والضرائب التصاعديّة والذي لا يجب أن يصل أبدًا إلى حد المصادرة".

وفى الولايات المتحدة الأمريكية- وكما هو الحال بالنسبة للدول التي تأخذ بنظام السوابق القضائية، مثل المملكة المتحدة، استراليا، لا يتضمن الدستور الأمريكي نصاً محدداً بشأن مبدأ الشرعية. ومع ذلك، يشتمل هذا الدستور على نصين بشأن سلطة إنشاء وتحصيل الضرائب:

- فمن ناحية أولى، تمنح المادة الأولى (الفقرة الأولى من القسم الثامن) الكونجرس سلطة إنشاء وتحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة (imposts، duties، excises)، بما في ذلك سلطة سن كل القوانين الضرورية اللازمة لوضع هذه الفرائض المالية موضع التطبيق^(١).

- ومن ناحية ثانية، يمنح التعديل السادس عشر للدستور الكونجرس سلطة إنشاء وتحصيل الضرائب على الدخل، أيًا كان مصدر هذا الدخل وبدونه apportionment بين الولايات^(٢).

وفى مصر، نهج دستور (١٩٧١) ذات النهج الذي سبقته إليه الدساتير المصرية السابقة^(٣)، حيث كانت المادة (١١٩) من هذا الدستور تنص على أن: "إنشاء

(1) Article I, Section 8(18) of the Constitution.

(2) Amendment XVI thus removed the apportionment requirement for federal direct taxes of Article I, Sections 2 and 9 of the Constitution, on the basis of which the Supreme Court had invalidated an early federal income tax enacted in 1894.

(٣) وتجدر الإشارة إلى أن صاحب الاختصاص الأصيل بالتشريع وفقاً للمادة (٢٥) من الدستور المصري لسنة ١٩٢٣ هو السلطة التشريعية، والذي يتولاها وفقاً للمادة (٢٤) منه الملك بالاشتراك مع مجلسي الشيوخ والنواب ولا يصدر قانون إلا إذا أقره البرلمان وصدق عليه الملك. ويبدو واضحاً أن هذا الدستور قد تأثر بالنشأة القانونية للضريبة عندما نص، في المادتين (١٣٥) & (١٣٤) منه، على أنه: "لا يجوز إنشاء ضريبة ولا تعديلها ولا إلغاؤها إلا بقانون، ولا يجوز

الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون، ولا يُعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا في حدود القانون".

ورغم أن المادة (٣٨) من الدستور المصري الحالي لم تتضمن النص على التزام المشرع بتحديد هذه العناصر صراحة، فقد استقر القضاء الدستوري على ضرورة أن يحدد المشرع هذه القواعد، لأنها تتعلق بعناصر أساسية لا تكتمل بدونها فكرة الضريبة.

من ذلك، على سبيل المثال، أن المحكمة الدستورية العليا تقرر أن:

"السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمناً تحديد نطاقها، وعلى الأخص من خلال تحديد وعانها، وأسس تقديره، وبيان مبلغها، والملتزمين أصلاً بأدائها والمسئولين عنها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها، وغير ذلك مما

تكليف الأهالي بأداء شيء من الأموال العامة إلا في حدود القانون، ولا يجوز إعفاء أحد من أداء الضرائب في غير الأحوال المبينة في القانون"، كما وقد نهج الدستور المصري لسنة ١٩٥٦ ذات النهج، فنص، في المادة (٩٤) منه، على أن: "إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون، ولا يُعفى أحد من أدائها في غير الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون. كما وقد عمل في مصر بقاعدة قانونية الضريبة خلال الثورة في سنة ١٩٥٢، وعلى الرغم من العدول، مؤقتاً، عن النظام البرلماني أثناء فترة انتقالية تُعد فيها الأمة إعداداً صحيحاً لمباشرة حقوقها الدستورية، فقد صدر عن قائد الثورة الإعلان الدستوري لسنة ١٩٥٣ والذي كان يقوم، بصفة أساسية، على تركيز السلطات بيد قائد الثورة باعتبار هذا التركيز من متطلبات الثورة في بداية عهدها، ويُلاحظ أن المادة (٦) من هذا الإعلان تنص على أنه: "لا يجوز إنشاء ضريبة إلا بقانون ولا يُكلف أحد بأداء رسم إلا بناءً على قانون ولا يجوز إعفاء أحد إلا في الأحوال المبينة في القانون".

يتصل ببيان هذه الضريبة، عدا الإعفاء منها، إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون"^(١).

وفي ذات الاتجاه أيضاً، ذهبت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة المصري إلى أن: "المشرع الدستوري جعل فرض الضرائب وتحديد سعرها ووعائها والمكلفين بأدائها عملاً تشريعياً محضاً لا يجوز أن يصدر إلا بقانون"^(٢).

ويمكن تفسير أهمية مبدأ قانونية الضريبة بأنه يستند على الثقة في القانون لتنظيم القواعد القانونية المنظمة للضريبة، كما يستند هذا المبدأ على ما تمتاز به القاعدة القانونية من صفة العمومية والتجريد، لأن القانون يصدر من سلطة تمثل الأمة التمثيل الصادق والصحيح. ذلك أن القانون هو التعبير الحر والرسمي للإرادة العامة، وهو واحد بالنسبة للجميع سواء من يحميهم أو من يعاقبهم، ولا يمكن أن يأمر إلا بما هو عادل ومفيد للمجتمع، ولا يمكن كذلك أن ينهي إلا عما هو ضار"^(٣).

(١) المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٣٣ لسنة: ١٦ قضائية بتاريخ: ٣-٢-١٩٩٦؛ المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٩ لسنة: ٢٨ قضائية بتاريخ: ٤-١١-٢٠٠٧؛ المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٤٣ لسنة: ١٧ قضائية بتاريخ: ٢-١-١٩٩٩؛ المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٢٥٠ لسنة: ٢٣ قضائية بتاريخ: ٨-٢-٢٠٠٤.

(٢) الجمعية العمومية للفتوى والتشريع، جلسة ١٩ مايو ١٩٨٢، ملف رقم ٢٢٦/٢/٣٧، الموسوعة الإدارية الحديثة، د. نعيم عطية، حسن الفكهاني، الجزء السابع عشر، ص ١٢٠٢، قاعدة رقم ٤٩٦.

(٣) وقد وردت هذه العبارات في الدستور الفرنسي لسنة ١٧٩٣؛ د. أحمد فتحي سرور، الشرعية الدستورية وحقوق الإنسان في الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥، ص ٢٣٦.

ويلاحظ مما سبق أن الدستور في مصر أعلى من شأن الضريبة العامة، وقدر أهميتها بالنظر إلى خطورة الآثار التي تترتب على فرضها. ولعل هذا ما يفسر أن بيان الضريبة التي يجب أن يقوم المشرع بتنظيمها لا يكتمل إلا إذا توافرت لها عناصر ثلاثة محددة تتمثل في: الوعاء، والسعر، وطرق التحصيل.

ويفسر القضاء الدستوري القواعد الخاصة بهذه العناصر تفسيراً واسعاً، مما يعني توسيع اختصاص المشرع في المجال الضريبي.

وفي فرنسا، يجد مبدأ الشرعية تكريساً له في المادة [٣٤] من الدستور، التي تنص على أن القواعد المحددة لوعاء وسعر وطرق تحصيل الضرائب، من كل الأنواع، يجب أن تتقرر بقانون، أي بعمل صادر من البرلمان^(١). ومن ثم، فإن تدخل السلطة التنفيذية مقصور على تنفيذ القانون الضريبي من خلال تحديد، تحت رقابة المحاكم، طرائق وضوابط تنفيذ التشريعات الضريبية. ونظراً لأن تعبير "الضرائب من كل الأنواع" لا يشمل الرسوم (fees) (redevances) أو أقساط التأمين الاجتماعي، فإن مثل هذه الأقساط يمكن فرضها بقرار لانهي.

ويجب تبني مشروعات القوانين، من حيث المبدأ، من كلا مجلسي البرلمان: الجمعية الوطنية ومجلس الشيوخ^(٢). وحالما يتم تبني مشروع القانون، يمكن إحالته

(١) ويجد هذا النص جذوره في المادة (١٤) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن (١٧٨٩)، الذي ينص على أن لكل المواطنين الحق- سواء شخصياً أم من خلال ممثليهم- في التأكد من ضرورة الضريبة العامة، والموافقة عليها بحرية، ورقابة استخدامها، وتحديد سعرها ووعائها وتحصيلها واستمرارها.

(٢) وتجيز المادة [٤٥] من الدستور للحكومة- من خلال إجراء خاص- تجاوز معارضة مجلس الشيوخ من الاكتفاء بموافقة الجمعية الوطنية.

إلى المجلس الدستوري لإخضاعه للرقابة على الدستورية^(١). فإذا لم يتم الحكم بعدم دستورية القانون (كلياً أو جزئياً)، قام الرئيس بإصداره^(٢). وهكذا، فإن القوانين (الضريبية) إذا تم إصدارها، لم يعد بالإمكان رقابة دستورتيتها من جانب المحاكم^(٣).

ونظراً لأن القانون هو المصدر الوحيد للالتزام بالضريبة، فقد جعل المشرع الدستوري الاختصاص بوضع القواعد الأساسية لفرض الضريبة بقانون يصدره المشرع لتحقيق هذه الغاية. وبناءً على ذلك، فإن اختصاص المشرع في المجال الضريبي، وفقاً للمادة (٣٤) من الدستور الفرنسي هو تحديد الموضوعات التي تتعلق بالوعاء، والسعر، وطرق التحصيل.

وفي مصر فإن المادة (١١٩) من الدستور المصري لسنة ١٩٧١، لم تتضمن النص، صراحة، على اختصاص المشرع بموضوعات معينة، كما فعلت المادة (٣٤) من الدستور الفرنسي، ولكن القضاء مستقر على أن المشرع هو الذي يختص بتحديد القواعد الأساسية لفرض الضرائب. ومن ثم، فقد حددت المحكمة الدستورية العليا في مصر في أحد أحكامها هذه القواعد التي يجب أن تصدر بقانون، فقالت: "الأصل في الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً بما لها من ولاية على إقليمها، وأن قانونها يبين حدود العلاقة بين الملزم بالضريبة من ناحية، وبين الدولة التي تفرضها من ناحية أخرى، سواء في مجال تحديد الأشخاص الخاضعين لها أو الأموال التي

(١) وتجدر الإشارة (المادة [٦١]) من الدستور إلى أن الإحالة إلى المجلس الدستوري، لا تتم، في الواقع العملي، إلا من خلال المعارضة البرلمانية.

(٢) المادة (٦٢) والمادة (١٢) من الدستور.

(٣) ومع ذلك، يمكن فحص مدى تطابق هذه القوانين مع القانون الدولي.

تسري عليها، وشروط سريانها، وسعر الضريبة، وكيفية تحديد وعانها، وقواعد تحصيلها، وأحوال الإعفاء منها، والجزاء على مخالفة أحكامها"^(١).

ويمكن القول إن الفقه والقضاء الدستوري المصريين متفقان على أن إنشاء الضريبة يستلزم أن يحدد المشروع القواعد الخاصة بالوعاء والسعر والربط والتحصيل باعتبارها عناصر أساسية لا تكتمل فكرة الضريبة إلا بها، وذلك عدا الإعفاء منها، حيث أجاز القانون أن يتقرر هذا الإعفاء في الأحوال التي يبينها القانون^(٢).

وهكذا، سنحاول فيما يلي إلقاء الضوء على اختصاص المشرع بتحديد القواعد الخاصة بوعاء الضريبة (الفرع الأول)، والقواعد الخاصة بسعر الضريبة (الفرع الثاني)، وأخيراً القواعد الخاصة بطرق تحصيل الضريبة (الفرع الثالث).

الفرع الأول

القواعد الخاصة بوعاء الضريبة

يُقصد بوعاء الضريبة مقدار أو وحدة المادة الخاضعة للضريبة على اختلافها أنواعها: سلعة، عملية- حيازة، استهلاك، تنازل، دخل، رأسمال- خلال فترة زمنية محددة بموجبها يلزم الممول بالضريبة^(٣). وبعبارة أخرى، وعاء الضريبة هو المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء .

(١) الحكم في الدعوى رقم (٣٥) لسنة (١٣) قضائية دستورية، جلسة ٧- ١١- ١٩٩٢.

(٢) د. عاطف محمود البنا، مدى دستورية بعض نصوص الضريبة العقارية، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://www.shorouknews.com/columns/view.aspx?cdate=31122009&id=3c62fcfe-407e-41ad-bd41-302c27e02ae5>

(٣) عبد الله الحرسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠١٢، ص ٣١.

وهذا يعنى أنه قد تُفرض الضريبة سنويًا، أو عند جني المحصول... إلخ حسب الأنظمة المختلفة المتبعة لهذا الغرض. ومن ثم، فإن الضريبة يمكن أن تُفرض على الدخل أو على رأس المال أو الدخل ورأس المال معًا، أو الأفراد كما لو فُرضت الضريبة على الأفراد رأسًا بغض النظر عن دخولهم أو ثروتهم.

ويمكن القول إن القواعد المتعلقة بوعاء الضريبة تستلزم تحديد العناصر الثلاثة التالية: اختيار المادة الخاضعة للضريبة، وتحديد المادة الخاضعة للضريبة، وتقدير المادة الخاضعة للضريبة.

١- اختيار المادة الخاضعة للضريبة:

سبق بيان أن المادة الخاضعة للضريبة تتمثل في العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة، وأن إنشاء ضرائب جديدة يدخل في اختصاص المشرع. ومن ثم، لا يجوز للسلطة اللائحية أن تفرض على الأفراد ضريبة من تلقاء نفسها.

ومن المسلم به أنه يدخل في اختصاص المشرع وحده اختيار المادة الخاضعة للضريبة. ومن ثم، لا يجوز للسلطة التنفيذية أن تفرض على الأفراد ضريبة من تلقاء نفسها من خلال لائحة تصدرها لهذه الغاية، وإلا عُد مسلكها هذا غير دستوري. وتطبيقًا لذلك، قرر المجلس الدستوري اللبناني أن تحديد الوعاء الضريبي يدخل في اختصاص السلطة التشريعية المحجوز لها دستوريًا، لأن فرض الضريبة العامة يفترض تحديد هذا الوعاء، لأنه من العناصر الأساسية المكونة للضريبة^(١).

(١) القرار رقم (١) تاريخ ٣١ / ١ / ٢٠٠٢، المتعلق بالطعن بدستورية قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٣٧٩) لسنة ٢٠٠١، تاريخ ١٤ / ١٢ / ٢٠٠١، المنشور في موسوعة صادر في المجلس الدستوري في لبنان، (١٩٩٣ - ٢٠٠١)، إعداد إميل بجاتي، عضو المجلس الدستوري اللبناني، المنشورات الحقوقية، صادر سنة ٢٠٠١، ص ١١٢.

وفي فرنسا، ألغى مجلس الدولة قراراً لانهياً يفرض على الأفراد دفع بعض الالتزامات الضريبية باعتبار أن فرض الضريبة يدخل في الاختصاص الدستوري للمشرع وحده. كما ألغى المجلس، أيضاً، قراراً صادراً عن أحد العمد يفرض بمقتضاه دفع رسم ضريبي على بعض الأجهزة، لأن ذلك لا يمكن أن يتم إلا وفقاً للتشريع^(١).

وتطبيقاً لمبدأ ضرورة تدخل المشرع لاختيار المادة الخاضعة للضريبة، قضت محكمة النقض المصرية، بأن تحديد وزارة التموين، بواسطة لجان التسعيرة الجبرية، سعراً لبذرة القطن وإضافة زيادة عليه تقتضيها عن كل طن زيت يُسلم للمصابين، في ظل المادة (١٣٤) من دستور ١٩٢٣، يعد مسلكاً غير مشروع، لأن فرض مبلغ تقتضيه وزارة التموين لحساب الحكومة من ثمن الزيت المملوك للطاعنة لا يعد جزءاً من الثمن، ولكن يعد بالأحرى، نوعاً من الضريبة بغير الطريق الدستوري، ولو صدر قرار من مجلس الوزراء بتحصيل هذا المبلغ، ويكون الحكم المطعون فيه إذا اعتبر هذه الزيادة فروق أسعار يجوز للحكومة تحصيلها قد أخطأ في تطبيق القانون^(٢).

وإذا كان فرض الضريبة من اختصاص المشرع وحده، كما سبق القول، فإن إلغاء هذه الضريبة لا يكون إلا من اختصاص المشرع وحده أيضاً. ومن ثم، يكون غير مشروع المرسوم- أو اللائحة- الذي يلغي الزيادة على الرسم الضريبي الخاص بالقائمين بالاستغلال السينمائي^(٣).

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ١٧ وما بعدها.

(٢) محكمة النقض (مصر)، الدائرة المدنية، ٢١ مايو ١٩٥٩، المجموعة، السنة العاشرة، العدد الأول، ص ٤٤١.

(3) C.E. 11 déc. 1942. Bailly. Rec. p. 350.

وتجدر الإشارة إلى أن القضاء الدستوري مستقر على أن اختيار المشرع للمادة أو للمال محل الضريبة يخضع للسلطة التقديرية للمشرع^(١)^(٢). بيد أن اختيار المشرع وإن كان تقديرياً إلا أنه ليس مطلقاً، بل يخضع للقواعد الواردة في الدستور. وفي هذا السياق، يمكن الإشارة، بصورة خاصة، إلى حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية بعدم دستورية البند (١٣) من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم (ضريبة) تنمية الموارد المالية للدولة^(٣). ومن المعلوم أن هذا النص كان يتضمن فرض ضريبة على البيع بالمزاد مقدارها ٥% من قيمة البيع ويلزم بها البائع.

ويلاحظ أن المحكمة الدستورية العليا قد استندت في قضائها بعدم دستورية هذا النص التشريعي إلى أن "البيع بالمزاد لا يفارق في طبيعته غيره من البيوع، وكان ينبغي بالتالي أن يُعامل باعتباره من جنسها ومشمولاً بحكمها، فلا يقوم تمييز يفرده

(١) المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ١٩ لسنة: ١٥ قضائية بتاريخ: ٨-٤-١٩٩٥.
 (٢) ومن تطبيقات ذلك ما قضت به المحكمة الدستورية العليا بأنه: "لما كانت الضريبة هي فريضة مالية يلتزم بأدائها للدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء و الخدمات العامة، وكان الدستور قد نظم أحكامها العامة وأهدافها وحدد السلطة التي تملك تقريرها، فنص في المادة (٣٨) منه على أن يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية وفي المادة (٦١) على أن أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون، وفي المادة ١١٩ على أن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، فإن المشرع إذ فرض الضريبة العامة على الإيراد ونظم قواعدها بموجب القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ مستهدفاً تحقيق العدالة الضريبية التي تقصر عنها الضرائب النوعية وحدها، واختار النهج الذي رآه مناسباً لتحديد وعانها وبيان التكاليف واجبة الخصم من المجموع الكلي للإيراد، يكون قد أعمل سلطته التقديرية التي لم يقيد بها الدستور في هذا الشأن بأي قيد، وبالتالي فإن النعي على البند الثالث من المادة السابعة من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ المشار إليه بمخالفة أحكام الدستور يكون على غير أساس". المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٦ لسنة: ١ قضائية بتاريخ: ٩-٥-١٩٨١.

(٣) م. د. ع (مصر)، ١٥ نوفمبر ١٩٩٧، القضية رقم ٥٨ لسنة ١٧ قضائية دستورية، الجريدة الرسمية، العدد ٤٨ في ٢٧ نوفمبر ١٩٩٧، ص ٢٩٠٣.

دونها برسم التنمية". ورفضت المحكمة الإدعاء بأن فرض الضريبة على البيع بالمزاد يبرره أن البيوع بالمزاد تكفل للأموال محلها أعلى الأسعار من خلال الإعلان عنها والترويج لها والإغراء بها، وذلك للأسباب التالية^(١):

١- أن العروض الأفضل تفترض زيادة في قيمة الأموال التي تتعلق بها، عن ثمنها عند تلقئها، وهو اعتبار لا ينحصر في البيوع التي أخضعها المشرع دون غيرها لضريبة التنمية.

٢- أن ضريبة التنمية المطعون عليها تتناول قيمة البيوع التي أسفر المزاد عنها، ومن ثم تكون هذه القيمة وعاءً لتلك الضريبة. وإسناد الضريبة إلى هذه القيمة- سواء أكانت تعبر عن زيادة أو نقص في القيمة الأصلية للمبيع- كان يقتضي انسحابها إلى كل بيع سواء تم بالمزاد أو عن غير هذا الطريق.

٣- أن البيوع بالمزاد لا تبلور دائماً فائضاً مضافاً إلى القيمة الأصلية للأموال موضوعها، فمنها ما يكون اضطرارياً أو قضائياً أو إدارياً، وعندئذ لا تكون الضريبة التي فرضها المشرع إلا عبئاً ينال من رؤوس الأموال ذاتها بوصفها إسهاماً منطقياً، وهو ما يخرج بهذه الضريبة عن وظيفتها الأساسية بوصفها إسهاماً من الملتزمين بها في النهوض بالأعباء التي يقتضيها تسيير وتنظيم وتطوير المرافق العامة.

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ١٩ وما بعدها.

٤- لا يجوز أن يتمثل هدف الضريبة في مجرد جني حصيلتها لتغطية عجز قائم^(١)، فلا يكون اختيار المشرع لأموال بذاتها متخذاً منها وعاءً ضريبياً، موجهاً بغير الأغراض المالية التي تتحرر بطبيعتها من كل قيد.

٥- أن فرض ضريبة على البيوع بالمزاد، وبافتراض تحقيقها لأرباح يعنى أن المشرع قد أقام تمييزاً جائراً بين أشكال من التعامل لا تفصلها حدود واضحة عن بعضها البعض، فلا تظهر الضريبة التي فرضها المشرع على هذه البيوع، إلا شائهة عصية على توفيقها مع أحكام الدستور.

وقد انتهت المحكمة الدستورية العليا، من التحليل السابق، إلى أن النص التشريعي المطعون بعدم دستوريته يخالف النصوص الدستورية التي تتعلق، في ظل دستور ١٩٧١، بحماية حق الملكية الخاصة (م ٣٢ و ٣٤)، والعدالة الاجتماعية (م ٣٨)، والمساواة (م ٤٠).

ويذهب بعض فقهاء القانون الدستوري المصري، في سياق تعليقهم على الحكم السابق، إلى ضرورة التفرقة بين حالتين^(٢):

(١) وفي هذا السياق، تقول المحكمة الدستورية العليا: "تعتبر الأموال التي تجببها الدولة من ضرائبها العامة، وثيقة الاتصال بوطنانها الحيوية وبوجه خاص ما تعلق منها بتأمين مجتمعتها، والعمل على تطويره من الناجيتين الاجتماعية والاقتصادية. ذلك، أن فعالية قيامها على وظانها هذه، يقتضيها أن توفر بنفسها ومن خلال الضريبة وغيرها من المواد المصادر اللازمة لتمويل خططها وبرامجها. وسبيلها إلى ذلك وكلمة عن لها إيقاع ضريبة ما على مال معين هو أن تلجأ إلى السلطة التشريعية لإقناعها بفرضها باعتبار أن تقدير الضريبة مما يدخل في اختصاصها، بل هو أكثر المهام اتصالاً بوجودها".

(٢) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٠.

- **الحالة الأولى**، وتتعلق بفرض ضريبة تنمية الموارد على حصيللة البيع بالمزاد إذا لم ينتج عن البيع فائض يُضاف إلى القيمة الأصلية للأموال محل البيع. ويمكن القول إن فرض الضريبة على قيمة المال، في هذه الحالة، يشكل اعتداءً على حق الملكية، لأن الضريبة لم تُفرض على الدخل وإنما على رأس المال، ولا توجد مصلحة عامة تبرر فرض الضريبة.

- **الحالة الثانية**، وتتعلق بفرض الضريبة على حصيللة البيع إذا تحقق فائض يُضاف إلى القيمة الأصلية للأموال محل البيع. وعلى الرغم من تحقق فائض في القيمة، فإن فرض الضريبة يتنافى مع مبدأ المساواة، لأن البيع بالمزاد لا يختلف عن البيوع الأخرى، إلا في بعض القواعد الإجرائية مثل العلانية، وهذه القواعد لا تبرر قصر الضريبة على حصيلته دون حصيللة البيوع الأخرى، لأن الواقعة المنشئة للضريبة واحدة في كافة أنواع البيوع، ألا وهي تحقق زيادة في قيمة الأموال محل البيع.

وأخيراً، يمكن القول إن اختيار المشرع للمال محل الضريبة مما يخضع لسلطته التقديرية. ومعنى ذلك أن مصدر الالتزام بالضريبة هو نص القانون مباشرة، حيث يعتبر ملزماً أصلاً بالضريبة من تتوافر بالنسبة إليه الواقعة التي أنشأتها والتي يتمثل عنصرها في بيان المال المحمل بعبئها والمتخذ وعاءً لها مما يستلزم تحديد المادة الخاضعة للضريبة، بحيث تكون هذه المادة أو موضوع الضريبة ومحلها واحداً، وذلك تحقيقاً للتكافؤ بين المكلفين بها^(١).

(١) التضارب حول تفسير موقف السلع الرأسمالية من الضريبة على المبيعات، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://www.mohamoon-montada.com/default.aspx?Action=Display&ID=109892&Type=3>

٢- تحديد المادة الخاضعة للضريبة:

تقدم بيان أن المشرع هو المنوط به دستورياً اختيار المادة الخاضعة للضريبة. وتجدر الإشارة إلى أن مباشرة المشرع لاختصاصه باختيار المادة الخاضعة للضريبة يفرض عليه أن يحدد الواقعة المنشئة للضريبة، ومكان فرضها، وتحديد المكلفين بدفعها، وذلك بالإضافة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة.

أ- تحديد الواقعة المنشئة للضريبة:

يُقصد بالواقعة المنشئة للضريبة تلك الواقعة التي عن طريقها يمكن للإدارة الضريبية التدخل لإجبار الأفراد على التنازل عن جزء من تلك المادة التي تم اختيارها أساساً لفرض الضريبة^(١). وبعبارة أخرى، تعرف الواقعة المنشئة للضريبة بأنها الواقعة القانونية أو المادية التي ينشأ منها ميلاد الالتزام الضريبي في ذمة المكلف^(٢). ومن المسلم به أن الواقعة المنشئة للضريبة تعد من المسائل غير القابلة للانفصال عن وعاء الضريبة^(٣). وتطبيقاً لذلك، قضى مجلس الدولة الفرنسي، بأنه

(١) د. محمد دويدار، د. أسامة الفولي، النظام الضريبي بين النظرية والقانون المالي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٤، ص ١٥.

(٢) وتختلف الواقعة المنشئة لاستحقاق الضريبة تبعاً لاختلاف نوع السلع والخدمات وطريقة التصرف فيها، ففي السلع والخدمات المحلية تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة وتُستحق في حالة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين، أما في السلع والخدمات المستوردة فتتحقق الواقعة المنشئة للضريبة وتُستحق عليها في مرحلة الإفراج الجمركي عند تحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وتُستحق بعدها مباشرة وفق الإجراءات المقررة بشأنها. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة، مقال متاح على الموقع التالي:

<https://www.arab-ency.com/details.law.php?full=1&nid=164474>

(3) Jean Luc Guïze, Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière. Éditeur. Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence , 1974., p. 51.

مادام أن المادة (٥) من قانون ١٣ أغسطس ١٩٤٠ تنص على أن الرسم يتم تحصيله على كميات الأخشاب التي تكون محلاً للتجارة، فإنه لا يجوز للمرسوم المطعون فيه، أن يُحل واقعة الاستيراد محل واقعة البيع، باعتبارها الواقعة المنشئة لرسم الخزانة^(١).

ويبين مما سبق أن مناط استحقاق الضريبة هو تحقق الواقعة المنشئة لها المرتبة لدفعها في ذمة المكلف بأدائها، لأن هذه الواقعة من ناحية هي الموجبة لحق الدولة في تحصيل قيمة الضريبة المفروضة على الممول طبقاً للقانون الذي يفرضها، ومن ناحية أخرى فإن تلك الواقعة هي التي تنشئ دين الضريبة في ذمة الممول. وتشير قوانين الضرائب إلى الواقعة المنشئة للضريبة في كل حالة، بحيث يتضح في تحديد هذه الواقعة طبيعة الضريبة وتنعكس على كافة الأحكام المتعلقة بها. ومن ثم ، فإن دين هذه الضريبة ينشأ في ذمة الممول طالما توافرت في حقه الظروف أو الشروط والأوضاع التي يتطلبها القانون كواقعة منشئة لها. ومن الطبيعي أن هذه الواقعة تختلف من ضريبة إلى أخرى، وإلى جانب الملتزم أصلاً بدين الضريبة العامة وهو من تتوافر له ظروف الواقعة المنشئة لها ، فإن المشرع قد ينص على مسؤولية أشخاص آخرين عن أداء قيمة الضريبة على الرغم من كونهم بعيدين تماماً عن تلك الواقعة المنشئة للضريبة، فقد يلزم القانون المكلف بالضريبة أو الملتزم بدفعها أن يقوم بحجز قيمتها عند المنبع وتوريدها مباشرة إلى إدارة الضرائب المختصة، وفي هذه الحالة لا تكون هذه الإدارة بحاجة إلى مطالبة الممول بأداء الضريبة^(٢).

(1) C.E. 13 mai 1960, Devaux, Rec., 329.

(٢) التضارب حول تفسير موقف السلع الرأسمالية من الضريبة على المبيعات، مرجع سابق، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://www.mohamoon-montada.com/default.aspx?Action=Display&ID=109892&Type=3>

ب- مكان فرض الضريبة (مبدأ إقليمية الضريبة):

القاعدة أن المشرع هو الذي يختص بتحديد النطاق المكاني للقانون الضريبي، وهل يأخذ بقاعدة إقليمية الضريبة، أم بقاعدة شخصية الضريبة. ولا توجد قاعدة دستورية في هذا الخصوص^(١)، بل يتضمن الدستور النص على أن: "أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون"^(٢).

وتطبيقاً للمبدأ السابق، لا يجوز للسلطة اللانحوية أن تتجاوز النطاق المكاني للقانون الضريبي الذي حدده المشرع. ومن ثم، إذا كان قانون ٣٠ سبتمبر ١٩٤٦ في فرنسا قد فرض رسماً ضريبياً على المنتجات، سواء من استغلال الغابات أو من المناشر التي تقع في فرنسا، فإنه لا يجوز لمرسوم لاحق، صادر في ١٩ يناير ١٩٥٠، أن يقرر توسيع نطاق تطبيق القانون، بأن يُخضع له المنتجات التالية من استغلال الغابات أو من المناشر الموجودة في الخارج، وأن يُخضع المستوردين لهذا الرسم^(٣).

ويلاحظ أن المشرع المصري كان قد فرض بعض الضرائب استناداً إلى فكرة التبعية السياسية، ومن أهمها، الضريبة على التراكات التي فرضت بالقانون رقم ٢٢٨

(١) وقد أكد رئيس مصلحة الضرائب المصرية (د. مصطفى عبد القادر) عدم وجود موانع دستورية تحول دون فرض ضرائب على المصريين بالخارج وفقاً للدستور الجديد (٢٠١٤). وقال إن العديد من الدول المتقدمة تطبق هذه الضريبة، وإن الدستور الجديد لا يمنع ذلك، كما أن تطبيق مثل هذه الضريبة، في حال فرضها، سيرتبط بالتزام الممولين مثله مثل بقية أنواع الضرائب الأخرى. وأوضح مستشار رئيس مصلحة الضرائب (د. رمضان صديق) أن المحكمة الدستورية العليا كانت قد رفضت فرض ضرائب على المصريين بالخارج في السابق بسبب عوار في النص القانوني وقتها، وليس رفضاً للمبدأ في ذاته. من نص حوار متاح على الموقع التالي:

<http://today.almazryalvoum.com/article2.aspx?ArticleID=417041>

(٢) المادة ٦١ من الدستور المصري، المادة ١/٤٨ من الدستور الكويتي.

(3) C.E, 13 mai 1960, Devaux, Précité.

لسنة ١٩٧٩م، والملغى بالقانون رقم ٢٢٧ لسنة ١٩٩٦م، وكذلك الضريبة على أجور ومرتببات المصريين العاملين في الخارج بالقانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤م، والتي قضى بعدم دستورتيتها^(١).

ج - تحديد المكلفين بالضريبة:

مادام أن المشرع هو الذي يختص دستورياً بتحديد المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها، فهو الذي يختص، أيضاً، بتحديد الممولين لها، وذلك حتى لا يدع للسلطة التنفيذية فرصة يمكن أن تسيء استخدامها في اختيار من تشاء لدفع الضريبة. ويمكن القول إن اختيار المادة الخاضعة للضريبة يعني تحديد المكلفين بها، وهو ما يدخل في اختصاص التشريع. وتطبيقاً لذلك، قضت محكمة النقض الفرنسية بأن: "تحديد المكلفين برسم ضريبي يشكل إحدى القواعد الخاصة بوعاء وسعر وطرق تحصيل هذه الفريضة الضريبية، والتي تجعل المادة (٣٤) من الدستور الاختصاص بها مقصوراً على المشرع وحده"^(٢).

ويلاحظ أن المشرع يورد تعريفاً للمكلف بدفع الضريبة، إلا أنه قد يخلط بين معنى المكلف والممول، لأن الممول هو: الشخص الخاضع للضريبة، والملزم بدفعها قانوناً وبصفة أساسية، أما المكلف فهو الشخص الذي يلزم بحجز الضريبة المستحقة

(١) د. محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق ص ٢١.

(2) "Attendu que la détermination du redevable d'une taxe, fiscale constitue l'une des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement de cette imposition que l'article 34 réserve à la compétence exclusive du législateur". Cass. Comm., 22 mai 1985, arrêt n. 530., cité in Stéphane CAPORAL, Droit constitutionnel fiscal, Juris Classeur Administratif, 1994 fasc. 1464, n. 6.

على الممول وتوريدها إلى الإدارة الضريبية^(١)، وبذلك فمن الأدق استبدال لفظ المكلف بلفظ الممول^(٢)^(٣).

وفي فرنسا، قضى المجلس الدستوري بأن المشرع هو الذي يختص بتحديد القواعد الخاصة بتقدير المقدرة التكلفة للمولين، حتى وإن لم تشر لذلك صراحة المادة

(١) د. حسنى الجندي، القانون الجنائي الضريبي، مرجع سابق، ص ٤٥.

(٢) يحدد المشرع الضريبي، عادة، الشخص المدين بالضريبة، فمثلاً يحدد المشرع الضريبي الشخص الملتزم بأداء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وهو المنتج أو التاجر... وفي الضريبة على الرواتب والأجور هو الموظف أو العامل.. وهكذا. ومتى تم تحديد الملتزم بأداء الضريبة قانوناً ترتب عليه أداء الضريبة للإدارة الضريبية. ومن ثم، فهو يسمى المكلف القانوني، ويُطلق عليه اختصاراً المكلف، ويطلق عليه بعض الكتاب الممول القانوني. وتنتهي مهمة الإدارة الضريبية بانتهاء هذه المرحلة. ولكن المكلف بالضريبة قد يحاول التخلص منها ونقل عبئها إلى غيره، وذلك عن طريق العلاقات الاقتصادية التي تقوم بينه وبين غيره من الأشخاص، فيتحقق ما يسمى ظاهرة «نقل العبء الضريبي». وقد يتكرر النقل عدة مرات، حتى تصل الضريبة إلى شخص يدرك أنه ليس في مكانه أن يتخلص منها، وحينئذ تكون الضريبة قد انتهت نقلها واستقرت في ذمة هذا الشخص الأخير الذي يُطلق عليه «الممول» ويطلق عليه بعضهم «المكلف القانوني أو الممول القانوني». وتسمى هذه المرحلة التي بلغت الضريبة «مرحلة استقرار الضريبة». ولكن، يُلاحظ أن المكلف والممول قد يكونان شخصاً واحداً، ومن ثم فلا تتحقق ظاهرة نقل العبء الضريبي، وذلك إذا لم يكن ذمة مجال لعملية اقتصادية بين المكلف وغيره من الأشخاص، أو أن المكلف لم يرد أو لم يستطع أن ينتهز هذه العملية الاقتصادية لنقل عبء الضريبة من خلالها. وتجدر الإشارة إلى أن التشريعات الضريبية لا تفرق، عادة، بين المكلف والممول، فهي تعتمد تعبير المكلف أو تعبير الممول في تشريعاتها، ففي القانون السوري على سبيل المثال، يستخدم المشرع تعبير المكلف، لذلك درج فقهاء المالية العامة على استخدام تعبير المكلف القانوني في مؤلفاتهم، وللإشارة إلى المكلف والمكلف الحقيقي للإشارة إلى الممول، أما الكتاب المصريون فاعتمدوا تعبير الممول في تشريعاتهم وكتاباتهم: محمد سعيد فرهود، محمد خير العكام، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة والتزاماته، مقال متاح على الموقع التالي:

<https://www.arab-ency.com/details.law.php?full=1&nid=164540>

(٣) ويُلاحظ أن المشرع المصري يعرف الممول بأنه الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام القانون: المادة (١) من القانون المصري بشأن ضريبة الدخل، رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م.

(٣٤) من الدستور^(١)، وهى المادة التي تحدد الموضوعات التي تدخل في المجال المحجوز للمشرع.

٣- تقدير المادة الخاضعة للضريبة:

حاولنا، فيما سبق، إلقاء الضوء على الخطوتين الأولى والثانية في كيفية اختيار المادة الخاضعة للضريبة، وتحديد وعائها. وسنحاول فيما يلي تناول الخطوة الثالثة، والمتمثلة في تقدير وعاء الضريبة^(٢).

(1) C.C., 24 juil. 1991, D.C. 289- Cité in Loic PHILIP, Finances publiques. Cujas. 1992, p. 352, note n. 6.

(٢) يمكن القول إن هناك طرقاً عديدة يمكن الاعتماد عليها لتقدير وعاء الضريبة، وهذه الطرق يمكن ردها إلى التقدير التحديدي أو التقدير التقريبي:

١- التقدير التحديدي: حيث يتم ذلك عن طريق الإقرار من الممول نفسه أو الإقرار من الغير، وإما عن طريق التقدير المباشر بمعرفة الإدارة الضريبية [د. عادل احمد حشيش، اقتصاديات المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٣، ص ١٩٣].

أ- التقدير عن طريق إقرار الممول بإشراف الإدارة الضريبية: يقوم هذا التقدير على أساس إلزام الممول بتقديم إقرار عن مقدار دخله أو ثروته. وتعتمد الإدارة الضريبية على هذا الإقرار، بعد الفحص والتدقيق والتحري، في تقديرها للوعاء الضريبي. ويلاحظ أن هذه الطريقة من طرائق التقدير تتطلب نزاهة وكفاءة في الإدارة الضريبية، ووعياً ضريبياً لدى الممولين، وذلك للحد من التهرب الضريبي [د. عبد الكريم احمد الشجاع، المالية العامة، مرجع سابق ص ١٩٣؛ د. عبد الله حسين بركات، الوجيز في المالية العامة، مرجع سابق ص ١١١].

ب- التقدير عن طريق الغير: في هذه الطريقة، يلزم المشرع شخصاً آخر غير الممول بتقديم إقرار إلى الإدارة الضريبية يحدد فيه مقدار دخل الممول الأصلي الخاضع للضريبة. ونظراً لأنه ليس من مصلحته إخفاء بعض الأوعية الضريبية لهؤلاء الممولين، ومن ذلك الإقرار من رب العمل عن مرتبات العمال وأجورهم الذين يعملون لديه، أو تقديم المستأجر لعقار إقراراً عن القيمة الإيجارية التي يحصل عليها مالك العقار [د. عبد الكريم احمد الشجاع، المالية العامة، مرجع سابق ص ١٨٩؛ د. عبد الله حسين بركات الوجيز في المالية العامة، مرجع سابق، ص ١١١].

ج- التقدير عن طريق الإدارة الضريبية: وفقاً لهذه الطريقة، تتولى الإدارة الضريبية بنفسها تقدير الوعاء الضريبي دون تدخل من الممول. وعادة ما يتبنى المشرع هذه الطريقة في حالة الدخول والثروات التي لا يمكن للممول إخفاؤها، كالأموال المتعلقة بالأراضي الزراعية، أو الأبنية السكنية، أو في حالة امتناع الممول عن تقديم الإقرار الذي ألزمه المشرع الضريبي بتقديمه [عبد الرزاق صالح عبد المجيد قاسم، الضمانات الدستورية في النظام الضريبي للجمهورية اليمنية، دراسة مقارنة، ص ٤١].

ومن المبادئ المسلم بها أنه يدخل في اختصاص المشرع "تحديد" طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة، وبيان كيفية تطبيقها في كل حالة على حدة^(١). ومن ثم، لا يجوز للإدارة الضريبية تعديل القواعد الخاصة بتقدير المادة الخاضعة للضريبة، سواء أكان هذا التعديل بإرادتها المنفردة أو باتفاقها مع الممول. وتطبيقاً لذلك، قضى مجلس الدولة الفرنسي بأنه يقع باطلاً بطلاناً مطلقاً الاتفاق الخاص بتقدير الأتعاب المهنية بطريقة تجمع بين التقدير الجزافي والتقدير الفعلي^(٢).

وإذا حدث أن قامت الإدارة الضريبية بتطبيق نظام مغاير لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، وكان نظاماً أصح للممول، فإن الأمر لا يتجاوز مجرد "التسامح" الذي لا يخول الممول حقاً للتمسك به^(٣). وعلى سبيل المثال، فإنه في مجال الضرائب على الأرباح غير التجارية، فإن القاعدة وفقاً للتقنين العام للضرائب في فرنسا أن الأرباح الخاضعة للضريبة هي التي تساوي الفرق بين الإيرادات التي تم إنفاقها في إطار المهنة. وهذا النظام يختلف عن النظام المتبع لتحديد الأرباح الصناعية والتجارية، إذ وفقاً له، فإن ما يؤخذ في الاعتبار هو الديون وحقوق الدائنية، فإذا ما طبقت الإدارة الضريبية الطريقة الأخيرة، على سبيل التساهل أو التسامح، في مجال الأرباح غير التجارية، فإنه لا يجوز لصاحب الشأن أن يتمسك بها بمناسبة أي نزاع قضائي، ويجب الرجوع حينئذ فقط إلى النظام الذي حدده القانون^(٤).

(1) C.C., 30 janvier 1968, D.C. 35, Rec., p. 19.

(2) C.E., 27 Oct. 1968. D.F., 1958, p. 4.

(٣) د. محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة (مصر، الكويت، فرنسا) مرجع سابق، ص ٢٣.

(4) C.E., 13 déc. 1963, D.F., 1964, D. 10, dernière page.

وتطبيقاً لما سبق، لا يكفي في تحديد وعاء الضريبة المفروضة على العقارات المبنية- طبقاً لقانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ - ما نص عليه القانون في المادة (١٢) من أنه يُستهدى بالجدولين المرفقين بالقانون. ذلك أن الجداول المشار إليها ليست ملزمة قانوناً، كما أن هذه الجداول لا تبين كيفية تحديد القيمة السوقية للوحدة المبنية، لأنه قد لا تكون هناك عمليات بيع مماثلة تمت في المنطقة أو الشارع في فترة التقدير، وحتى لو حدثت مثل هذه العمليات، فمن المؤكد أن القيمة السوقية تتغير خلال فترة التقدير، ثم هي تختلف بالنسبة للوحدات المتماثلة تبعاً لاعتبارات متنوعة، كمدى حاجة كل من البائع والمشتري، وشروط البيع، ونوع الاستخدام المقصود إلخ. وبالإضافة إلى ذلك، فإن قانون الضريبة على العقارات المبنية المذكور لا يبين كيفية تحديد القيمة الرأسمالية ولا القيمة الإيجارية إلخ، ولا يكفي أن يقول القانون بتقسيم العقارات المبنية في ضوء مستوى البناء والموقع والمرافق المتصلة، وأن يحيل في ذلك إلى اللائحة التنفيذية (م ١٣) من القانون، لأن دور السلطة التنفيذية في مجال هذه اللوائح يقتصر على تنفيذ القوانين، بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها أو إعفاء من تنفيذها (م ١٧٠ من الدستور)^(١)، وليس لها أن تتدخل لتباشر سلطة تقديرية في تحديد نطاق الضريبة لدخوله في اختصاص المشروع^(٢).

(١) وتنص هذه المادة على ما يلي: " يصدر رئيس مجلس الوزراء اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين بما ليس فيه تعطيل، أو تعديل، أو إعفاء من تنفيذها، وله أن يفوض غيره في إصدارها، إلا إذا حدد القانون من يصدر اللوائح اللازمة لتنفيذه".

(٢) د. عاطف محمود البناء، مدى دستورية بعض نصوص الضريبة العقارية، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://www.shorouknews.com/columns/view.aspx?cdate=31122009&id=3c62fcfe-407c-41ad-bd41-302c27e02ae5>

الفرع الثاني

القواعد الخاصة بسعر الضريبة

يُقصد بسعر الضريبة العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها^(١). وبعبارة أخرى، فإن سعر الضريبة- أو معدل الضريبة- هو نسبة الضريبة إلى الوعاء الخاضع لها^(٢).

١- تحديد تعريف الضريبة

يدخل في اختصاص المشرع وضع القواعد الخاصة بتعريف الضريبة. ومن ثم، لا يجوز للإدارة الضريبية تعديل هذه القواعد. وتطبيقاً لذلك، ألغى مجلس الدولة الفرنسي منشوراً وكتابين "notes" لوزير المالية بتعديل قواعد تحديد سعر الضريبة العقارية للعقارات المبنية، ذلك أن أمر ٧ يناير ١٩٥٩ لم يخوله أي اختصاص لاتخاذ هذه التعديلات^(٣).

وفي ذات الاتجاه أيضاً، قضت إحدى المحاكم الإدارية الفرنسية، بأنه وفقاً للمادة (٢٧٣) من التقنين العام للضرائب، بأن التفويض الممنوح للحكومة لا يتعلق إلا "بطرق تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة"، وبالتالي لا يجوز للحكومة الاستناد إلى هذا النص لتحديد قواعد تسوية ودفع الضريبة^(٤).

(١) رانيا محمود عمارة، المالية العامة: الإيرادات العامة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، ٢٠١٥، ص ١٤١.

(٢) د. سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، عمان، الأردن، ٢٠١١، ص ١٣٧.

(3) C.E, mai 1964. D.F., n28 dernière page. Concl BERTRAND.

(4) T.A. Lille, 4 déc, 1963, Desbouvries, D.F., n. 24, dernière page, concl. ALLUIN.

والسؤال الذي يُثار هنا هو : هل يُشترط أن يقوم المشرع بتحديد سعر الضريبة بنفسه^(١)؟ الذي يظهر من أحكام المحكمة الدستورية العليا أنها تشترط أن يحدد المشرع سعر الضريبة بنفسه، إذ تقرر أن السلطة التشريعية هي التي "تتولى بنفسها تنظيم أوضاع الضريبة بقانون متضمناً بيان أو تحديد مبلغ الضريبة"^(٢).

وفي فرنسا، يبدو أن أحكام المجلس الدستوري لا تشترط أن يتم تحديد سعر الضريبة من جانب المشرع، لأنه يكفي أن يتولى المشرع وضع "القواعد الخاصة بتحديد السعر". ومؤدى ذلك، أنه يجوز للمشرع أن يعهد إلى جهة إدارية بمهمة تحديد سعر الضريبة، ولكن يجب أن يبين المشرع، في هذه الحالة، الحدود التي يجب على الإدارة مراعاتها لتحديد سعر هذه الفريضة^(٣). كما يجوز للمشرع أن يحدد سعر الضريبة بالإحالة إلى عناصر أخرى يحددها، كأن يحدد المشرع سعر الضريبة على استهلاك المنتجات البترولية على أساس الفئة السابعة من الضريبة على الدخل^(٤).

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٥.

(٢) المحكمة الدستورية العليا (مصر) ٨ أبريل ١٩٩٥، القضية رقم ١٩ لسنة ١٥ قضائية دستورية، سبق الإشارة إليه؛ ٣ فبراير ١٩٩٦، القضية رقم ١٨ لسنة ٨ قضائية دستورية، سبق الإشارة إليه.

(3) C.C., 30 déc. 1978, n. 239, Cité in PHILIP (L.) Finances publiques. Précité, p. 352.

(4) C.C, 30 déc. 1981, n. 133 Cité in FAVOREU (L.) PHILIP (L.) Les grandes décisions du Conseil Constitutionnel (G.D.C.C.), 9 éd. 1997. Dalloz., p. 554.

٢- منح الإعفاءات الضريبية

يُقصد بالإعفاءات الضريبية عدم فرض الضريبة على دخل معين، إما بشكل مؤقت أو بشكل دائم، وذلك من خلال القانون^(١). وتلجأ الدول، عادة، إلى تقرير هذه الإعفاءات لاعتبارات تقدرها بنفسها، وبما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية^(٢). ومؤدى ذلك أن الإعفاءات الضريبية هي دخول بكل ما في الكلمة من معنى، وتخضع للضريبة أصلاً، ولكن المشرع قرر استثناءها من الضريبة بشكل دائم أو مؤقت لأسباب مختلفة يقدرها هو. ويتميز هذا التعريف للإعفاءات الضريبية بأنه أبرز جانبيين مهمين للإعفاء الضريبي: الأول هو أن الإعفاء يجب أن يُمنح بنص القانون، والثاني هو بيان الأسباب التي من أجلها مُنح الإعفاء. كما عُرف الإعفاء الضريبي بأنه ميزة تمنحها السلطة العامة بنص القانون للشخص الطبيعي أو المعنوي لتحقيق أهداف الدولة المتمثلة بالأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية^(٣).

(١) وتجدر الإشارة إلى أنه يجب التمييز بين الإعفاءات والسماحات، ذلك أن هذا المفهوم الأخير ينطوي، أيضاً، على نوع من الإعفاءات، ولكنها إعفاءات ذات طبيعة شخصية. ويتم منح هذه السماحات عملاً بمبدأ شخصية الضريبة الذي يراعي الظروف الشخصية والاعتبارات العائلية للمكلف. ويلاحظ أن هذا المبدأ يختلف عن مبدأ عينية الضريبة الذي لا يأخذ بعين الاعتبار ما يواجهه المكلف من أعباء شخصية وعائلية. وتلجأ معظم التشريعات الضريبية في الوقت الحاضر إلى إعفاء حد أدنى في الضريبة يتمثل في الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف وأسرته. د. علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، ج ١، مؤسسة الشباب للطباعة، الإسكندرية، ١٩٧٨، ص ١١٦.

(٢) د. طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ١٩٩٩، ص ٨٨.

(٣) عمار فوزي المياحي، الإعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، رسالة ماجستير، كلية صدام للحقوق، جامعة صدام، العراق، ٢٠٠١، ص ٨.

الفرع الثالث

القواعد الخاصة بطرق تحصيل الضريبة

يُقصد بتحصيل الضريبة مجموع العمليات التي تستهدف نقل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزنة العامة. ويُعتبر تحصيل الضريبة آخر حلقة ضمن التنظيم الفني للضريبة، وتختلف طرق تحصيل الضرائب حسب طبيعة الضريبة محل الجباية، وذلك بطريقة تراعى مبدأى الاقتصاد في النفقة والملاءمة في التحصيل، أي تزامن الاقتطاع مع موعد تحقق الدخل^(١)

والقاعدة العامة أن يتم تحصيل الضريبة عن طريق التزام المكلف بدفعها إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبته بتحصيلها في محل إقامته، وتعتبر هذه الطريقة هي الشائعة في الممارسة العملية، وتُسمى بطريقة الأداء المباشر. ولكن قد يتم دفع الضريبة عن طريق شخص آخر غير المكلف بها، وهذا استثناء من القاعدة العامة، وتُستخدم هذه الطريقة في الضرائب غير المباشرة، فهناك المكلف القانوني بها، وهناك المكلف الفعلي الذي يتحمل عبء الضريبة ويلتزم بدفعها للخزنة العامة. أما عن ميعاد تحصيل الضريبة فالقانون هو الذي يحدد هذا الميعاد وفقاً لمصلحة الخزنة العامة. وقد يكون هذا الميعاد شهرياً [مثل الضريبة على المرتبات والأجور]، وقد يكون سنوياً، [مثل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية]، أما الضرائب غير المباشرة، فإن تحصيلها يكون على مدار العام ولا يرتبط بتوقيت محدد^(٢).

(١) عبد الله الحرثي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٢، ص ٣٥.

(٢) رانيا محمود عمارة، المالية العامة: الإيرادات العامة، مرجع سابق، ص ١٤٦.

ويُلاحظ أن القضاء قد تواتر، في العديد من الدول، على تفسير هذه القواعد تفسيراً واسعاً، بحيث تشمل إلى جانب طرق التحصيل طرق الدفع والمنازعات الضريبية.

ويمكن القول إن القواعد المتعلقة بالتحصيل التي يلتزم المشرع بتحديددها من خلال القانون تشمل ما يلي :

١ - **طرق التحصيل**: يتفق الفقه على أنه يدخل في اختصاص المشرع تحديد الجهة المكلفة بالتحصيل، سواء بواسطة الإدارة أو الغير؛ ونظام التحصيل، مثل الوفاء المباشر أو غير المباشر، وطرق الرقابة مثل تحديد مهلة لإعادة النظر في الإقرار الضريبي *délai de reprise*.

٢ - **طرق الدفع**: يختص المشرع وحده من خلال القانون تحديد كيفية دفع الضريبة. وقد يتم ذلك الدفع نقدًا أو عينًا أو بتقديم سندات *remise de titres*. كما يختص القانون بتحديد تاريخ الدفع، وأيضاً طريقة الدفع.

وفي فرنسا، يلاحظ أن اختصاص المشرع بتحديد هذه العناصر، كان أمراً مسلماً به حتى قبل دستور ١٩٥٨ الحالي. وتطبيقاً لذلك، قضى مجلس الدولة الفرنسي بأن الاتفاق المبرم بين إدارة الضرائب والممول، وبموجبه تمنح للأخير مهلة للدفع غير منصوص عليها في القانون، لا يمنع من ملاحقة الممول قضائياً^(١). وألغى مجلس الدولة أيضاً مرسوماً، ينظم على خلاف القانون، طرق دفع الدفعات على الحساب في الضريبة على الشركات^(٢).

(1) C.E., 23 mai 1958, AJ, D.A., p. 372.

(2) C.E., 5 avril 1957, R.J.F., 1958, p. 368, ch. CHRETIEN.

٣- **المنازعات الضريبية**^(١): ينظم المشرع الرقابة الولائية للإدارة الضريبية. ويقرر القانون الضريبي للممول الحق في الطعن أمام القضاء في دين الضريبة أو في التقديرات الخاصة به. كما ينص القانون المنظم لكل ضريبة على الطعن والجهة المختصة بنظره^(٢). والفصل في منازعات الضرائب والرسوم في مصر من اختصاص القضاء الإداري بشكل عام^(٣).

وأخيراً، فإنه يدخل في اختصاص المشرع تحديد القواعد الخاصة بالغرامات والجزاءات غير الجنائية التي ترتبط بتحصيل الضريبة^(٤).

(١) يلاحظ أن مفاهيم المنازعة الضريبية متعددة، فالإتجاه الغالب في الفقه يرى الأخذ بالمعنى الضيق للمنازعة الضريبية *Stricto sensu*، بحيث تقتصر على المنازعات المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها. بينما يذهب رأي مرجوح في الفقه إلى أن المنازعة الضريبية تقتصر على المنازعات المتعلقة بالربط دون التحصيل، وثمة إتجاه يرى الأخذ بالمعنى الواسع للمنازعة الضريبية، بحيث تشمل بالإضافة إلى المنازعات المتعلقة بالربط والتحصيل، دعاوى الإلغاء للقرارات الإدارية غير المشروعة، ودعاوى التعويض للضرر الناشئ عن خطأ الإدارة الضريبية، والطعون والدعاوى الجزائية المتعلقة بتطبيق الجزاءات الضريبية التي يفرضها القانون، ومن ثم يتضمن التقسيمات المختلفة للمنازعة الضريبية. ويتجه الرأي الغالب في الفقه الضريبي إلى أن المنازعة الضريبية هي التي تتعلق بربط الضريبة أو تسويتها أو جبايتها. كما تتجه محكمة النقض المصرية إلى التوسع في معنى المنازعة الضريبية بأنها أية منازعة ناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضرائب.

(٢) د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف، مصر، القاهرة، ١٩٦٩، ص ٢٦١.

(٣) وتجدر الإشارة إلى أن القضاء الإداري يختص بنظر المنازعات في الضرائب والرسوم التي لم يحدد لها القانون نظاماً خاصاً بالطعن، وذلك استناداً إلى الاختصاص العام للمجلس في منازعات الأفراد. وتطبيقاً لذلك استقر قضاء مجلس الدولة على اختصاصه بنظر الطعون الخاصة بالضريبة على العقارات المبنية (المحكمة الإدارية العليا، ١٤ يونيو ١٩٧٢، مجموعة ١٥ سنة، ص ١٤٦٧، بند ٧)، وضرائب الأطنان (المحكمة الإدارية العليا، ٢٩ مايو ١٩٧٩، المجموعة السابقة، ص ١٤٦٠، بند ١)، والرسوم الجمركية (المحكمة الإدارية العليا، ٢٦ يونيو ١٩٨٣، طعن رقم ٥١٥ السنة ٢٦ ق، غير منشور).

(4) GUIEZE (J-L), Op. Cit., p. 56.

المطلب الثاني

عدم جواز ترك سلطة تقديرية واسعة للسلطة اللائحية

في المجال الضريبي

من المبادئ المسلم بها في المجال الضريبي أنه لا يجوز للمشرع أن يترك للسلطة اللائحية سلطة تقديرية واسعة في الموضوعات التي يختص بوضع القواعد فيها، لأن دور السلطة التنفيذية، في هذه الموضوعات، يجب أن يقتصر على التنفيذ فقط.

ويلاحظ أن القضاء الدستوري قد أرسى عدداً من المبادئ في هذا المجال تتمثل فيما يلي: أن يكون التشريع الضريبي محددًا بما فيه الكفاية؛ اختصاص المشرع بتحديد نطاق المزايا الضريبية، لا يجوز للمشرع أن يعهد للسلطة اللائحية أن تحدد سريان تشريع ضريبي جديد.

١- ضرورة وضوح التشريع الضريبي وضوحاً كافياً

يجب أن يكون التشريع الضريبي محددًا بما فيه الكفاية. وتطبيقاً لذلك، قضى المجلس الدستوري الفرنسي بعدم دستورية النص التشريعي الذي يتعلق بالضريبة السنوية على أرباح السندات Produits de titre، لأن النص لم يكن محددًا بدرجة كافية، ويقبل تفسيرين مختلفين على الأقل، مما يعني أن المشرع لم يمارس كامل الاختصاص الذي يحدده له الدستور^(١).

(1) C.C., 10 juil. 1985, n. 191 D.C., Rec., p. 39.

كما قضى المجلس، أيضاً، بعدم دستورية نص تشريعي يتعلق بدخول الأماكن من جانب العاملين في الضرائب، لأن النص كان يجب أن يتضمن كل تحديد من شأنه منع أي تأويل أو أي عمل متعسف، وذلك حتى يمكن لهذا النص أن يستجيب لمتطلبات الحرية الفردية وحرمة المساكن ومقاومة الغش الضريبي^(١).

ولا شك أن من شأن وضوح التشريعات الضريبية تقليل الحاجة إلى إصدار تفسيرات للنصوص القانونية الضريبية إلا في أضيق الحدود مما يسهم في تعزيز الأمن القانوني في المجال الضريبي.

٢- اختصاص المشرع وحده بتحديد نطاق المزايا الضريبية:

لا يجوز للمشرع أن يعهد للإدارة بأية سلطة تقديرية بشأن منح المزايا الضريبية، وبالتالي يجب على المشرع أن يحدد شروط الاستفادة من هذه المزايا وفقاً لمعايير موضوعية غير قابلة للتأويل. ومؤدى ذلك، أن الإدارة ليس لها سوى اختصاص مقيد، فإذا ما توافرت في المكلف شروط الحصول على ميزة، فإنه يجب على الإدارة الضريبية منحه إياها^(٢).

واستناداً إلى ذلك، قضى المجلس الدستوري بدستورية النص التشريعي الذي يتضمن منح تخفيض ضريبي للجمعيات الثقافية ذات النفع العام، وذلك بعد موافقة وزير الاقتصاد والمالية والميزانية ووزير الثقافة. ورأي المجلس أن هذا النص ليس من شأنه أن يعهد إلى السلطة الوزارية باختصاص يدخل في مجال القانون، وفقاً للمادة ٣٤ من الدستور، وهو تحديد نطاق ميزة ضريبية، لأن هذا النص وفقاً لتفسير المجلس

(1) C.C., 29 déc., 1983, 164 D.C., Rec., p. 67.

(2) CAPORAL (St.), Droit constitutionnel fiscal, op.cit., n. 20.

الذي قرره في أسباب الحكم واقترن به منطوقه، هو أن موضوع هذا النص فقط لا يعني سوى تكليف الوزراء المختصين باتخاذ الإجراءات الفردية الضرورية لتطبيق القانون، ولا يخولهم أي سلطة تقديرية في المجال الضريبي، ومن ثم لا يكون مخالفًا للمادة ٣٤ من الدستور^(١).

(1) C.C., 29 déc. 1984, 184 D.C., Rec., p. 94.

المبحث الثاني

مجال اختصاص السلطة التنفيذية في المجال الضريبي

سبق بيان أن الدستور يمنح السلطة التشريعية الحق في إنشاء الضرائب. بيد أنه يُلاحظ أن السلطة التشريعية لا تعد هي السلطة الوحيدة في مجال التشريع الضريبي بواسطة القوانين التي تصدرها بنفسها. وإنما تشاركها السلطة التنفيذية والتي يُنَاط بها، أحياناً، سلطة التشريع في المجال الضريبي بواسطة اللوائح التي تصدرها تحقيقاً لهذه الغاية. وهنا تظهر مشكلة تحديد نطاق كل من التشريع واللوائح في المجال الضريبي، ومعرفة ما إذا كان هذا التحديد مرناً، بحيث يسمح بتدخل إحدى السلطتين في مجال اختصاص السلطة الأخرى أم أنه تحديد جامد بحيث يحول دون هذا التدخل.

وهكذا، سنحاول فيما يلي دراسة حدود اختصاص السلطة التنفيذية في المجال الضريبي (المطلب الأول)، ثم نتبع ذلك بتناول الإشكاليات التي يثيرها مثل هذا التدخل (المطلب الثاني).

المطلب الأول

حدود اختصاص السلطة التنفيذية في المجال الضريبي

تقدمت الإشارة إلى المادة (٣٨) من الدستور المصري الحالي التي تنص على أنه : "لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير

ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون". وبيّن من هذا النص أنه إذا كان الدستور يمنح المشرع سلطة تحديد القواعد في مجال الضرائب العامة في مصر، والفرائض الضريبية في فرنسا، إلا أن اختصاص المشرع وإن بدا "ضرورياً" فإنه ليس "شاملاً". ومعنى ذلك أن السلطة اللائحية تختص، أيضاً، بتنظيم ما عدا هذه الفرائض المالية، غير أن اختصاصها في مواجهة المشرع ليس اختصاصاً مانعاً من تدخله، وإنما على العكس، يظل اختصاصها تابعاً للمشرع الذي يرسم لها حدود تدخلها، ويجب عليها أن تتقيد بالحدود الواردة فيه. وهذه هي القاعدة في مصر، أما في فرنسا، فإن اختصاص السلطة اللائحية هو اختصاص محجوز لها، لا يجوز للمشرع أن يتدخل فيه، وإلا فإن الجزاء هو رفع الصفة التشريعية للنص.

وهكذا، سنحاول فيما يلي دراسة حدود اختصاص السلطة اللائحية في مجال الضرائب والرسوم (الفرع الأول)، وتحديد الرسوم ومقابل أداء الخدمات التي تدخل في مجال السلطة اللائحية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

حدود اختصاص السلطة اللائحية في مجال الضرائب

والرسوم في مصر

كانت المادة (١١٩) من الدستور المصري لسنة ١٩٧١ تنص على أن: "إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يُعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون". وتنص المادة (٣٨) من الدستور المصري الحالي (٢٠١٤) على أنه: "لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا

بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون".

ويبين مما سبق أن الدساتير المصرية المتعاقبة قد نصت على عدم جواز تكليف أحد أداء غير (الضرائب العامة) - من ضرائب أو رسوم- إلا في حدود القانون. ومعنى ذلك، أن الفرائض المالية الأخرى غير الضرائب العامة قد يصدر بها قانون، أو يجوز إصدارها بقرار من السلطة اللائحية استناداً إلى قانون^(١). ومن ثم، فإن السلطة اللائحية ليس بمقدورها تقرير ضرائب أو رسوم جديدة ما لم يعطها القانون هذا الحق^(٢).

ولإيضاح حدود اختصاص السلطة اللائحية في المجال الضريبي، يمكننا أن نستخلص ثلاث قواعد أساسية تحكم هذا الاختصاص، وهي أنه يجوز أن تفرض الضرائب المحلية والرسوم بقانون (أولاً)، ولا يجوز للسلطة اللائحية فرض هذه الضرائب والرسوم دون الاستناد إلى قانون (ثانياً)؛ ويجوز أن تفرض هذه الضرائب والرسوم بقرار من السلطة اللائحية استناداً إلى قانون (ثالثاً).

أولاً- جواز فرض الضرائب المحلية والرسوم بقانون:

يُقصد بالضريبة المحلية كل فريضة مالية تتقاضاها إحدى السلطات العامة المحلية على سبيل الإلزام، في نطاق الوحدة الإدارية التي تمثلها، وذلك دون نظر إلى مقابل معين، بهدف تحقيق منفعة عامة. ويتضح من هذا التعريف أن الضريبة المحلية تُدفع في نطاق الوحدة المحلية إلى المجالس المحلية من جانب أفراد الوحدة المحلية. ومؤدى ذلك أن خصائص الضريبة المحلية تتمثل في ضرورة أن تتحقق القواعد العامة

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة (مصر، الكويت، فرنسا)، مرجع سابق، ص ٥٨.

(٢) د. عادل احمد حشيش اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق ص ١٤٨.

للضريبة التي من أهمها تحقيق العدالة والمساواة في التضحية، إضافة إلى محلية الوعاء، وسهولة تقدير الضريبة المحلية لتتمكن المجالس المحلية من تخطيط مشروعاتها ووضع موازنتها تبعاً للتقديرات المتوقعة لحصيلة الموارد المقدرة لها^(١).

وقد تقدم بيان أن الدساتير المصرية المتعاقبة تنص على أن فرض التكاليف المالية الأخرى، غير الضرائب العامة، لا يكون إلا في "حدود القانون". ومؤدى هذه العبارة أن هذه التكاليف يمكن أن تُفرض "بقانون" أو "بقرار استناداً إلى القانون"، أي أنها تُفرض إما "بقانون" أو "بناءً على قانون"^(٢).

ويلاحظ أن القانون حين يفرض الضرائب والرسوم أو أية تكاليف مالية أخرى، يعتبر هو المصدر المنشئ لهذه الأعباء، ولا يكون مخالفاً للدستور. وبناءً على ذلك، قضت المحكمة الدستورية العليا في مصر، بأن فرض رسم على ما يُودع خزائن المحاكم تقرر بمقتضى القانون رقم ٩ لسنة ١٩٤٤ بشأن الرسوم القضائية في المواد المدنية، أي أن هذا القانون هو الذي فرض رسم الإيداع، ويعتبر المصدر المنشئ لهذا الرسم، ولا يكون مخالفاً للدستور^(٣).

وإذا فرض المشرع ضريبة محلية أو رسماً، وقام بتنظيم عناصره الثلاثة، فإن اختصاص السلطة اللائحية يكون قد انحسر عنها وليس لها أن تعدل من هذا التنظيم^(٤).

(١) محمد العموري، الضرائب المحلية، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://arab-ency.com/law/detail/164596>

(٢) د. محمود رياض عطية، مرجع سابق، ص ١٣٧.

(٣) م.د.ع (مصر)، ١٩ يونيو ١٩٨٨، القضية رقم ٢٦ لسنة ٢ ق، المجموعة، الجزء الرابع، ص ١٤٠.

(٤) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة (مصر، الكويت، فرنسا) مرجع سابق ص ٥٨ وما بعدها.

ومن تطبيقات ذلك، إفتاء مجلس الدولة في مصر، بأن القانون رقم ٨٦ لسنة ١٩٥٦ بشأن المناجم والمحاجر قد فرض إتاوة على مواد المناجم والمحاجر ونظم الأحكام الخاصة بفئات هذه الإتاوة وكيفية أدائها تنظيمًا كاملاً، ولم يعط المشرع في هذا القانون، للوزارة المختصة والمحافظات التي حلت محلها في هذا الاختصاص، أي حق في زيادة هذه الإتاوة أو تعديل أحكامها، فلا يجوز زيادة هذه الإتاوة أو إلغاؤها إلا بقانون، وبالتالي، لا يجوز للمحافظات زيادة فئات هذه الإتاوة أو فرض رسوم إضافية إليها^(١).

ثانياً: عدم جواز تدخل السلطة اللائحية لفرض الضرائب المحلية والرسوم دون الاستناد إلى قانون.

من المبادئ الدستورية المسلم بها أنه إذا لم يقوم المشرع بإنشاء ضريبة محلية أو رسم أو أي تكليف مالي آخر، فإنه لا يجوز للسلطة اللائحية فرض هذه الأعباء أو التكاليف المالية^(٢).

وتطبيقاً للمبدأ السابق، قضت المحكمة الإدارية العليا بأنه:

"لا يجوز فرض رسوم إلا في حدود القانون - لم يجز قانون التعليم أو قانون الجمعيات التعاونية التعليمية لوزير التربية والتعليم تكليف المدارس الخاصة بتوريد نسبة من إيرادات رسوم التعليم بها لمصلحة إنشاء مراكز المعرفة والمعلومات بالمدارس الرسمية- لا حاجة للقول إن توريد هذه النسبة يكون على سبيل التبرع؛ لأن

(١) ج.ع. (مصر)، فبراير ١٩٨٥، فتوى رقم ١٩٧، موسوعة المبادئ القانونية، إصدار نقابة المحامين، العدد الأول، ١٩٩١، ص ٢٦١، قاعدة ٦٨.

(٢) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ٦٣.

التبرع لا يكون إجبارياً وبنسب محددة تُحدد سنوياً خلال مواعيد محددة- صدور قرار وزير التربية والتعليم رقم (٥٢٦) لسنة ١٩٩٨ على خلاف ذلك يجعله معدوماً^(١).

وفى حكم آخر، قضت المحكمة الإدارية العليا بأنه:

"ومن حيث إن المشرع بقانون العاملين المدنيين بالدولة وإن أجاز لجهة الإدارة وضع القواعد والضوابط التي تنظم حصول العاملين على الأجازات بأنواعها ومنها الإجازة بدون مرتب، وذلك تحقيقاً للصالح العام وحرصاً على حسن سير العمل بالمرافق العامة وانتظامه، إلا أنه لا يجوز أن يكون من هذه الضوابط والشروط دفع تبرع إجباري لجهة الإدارة نظير الموافقة على هذه الأجازات أو تجديد الحصول عليها وإلا عُد ذلك بمثابة فرض رسم أو عبء مالي على العامل دون سند من القانون وبالمخالفة لأحكام الدستور التي تنص على أن يكون فرض الضرائب والرسوم بقانون وأنه لا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون. ومتى كان ذلك وكان الثابت في الحالة المعروضة أن جهة الإدارة كانت قد وافقت على منح المطعون ضده أجازة بدون مرتب للعمل بالخارج ثم اشترطت لتجديد حصوله على هذه الأجازة قيامه بدفع تبرع إجباري قيمته ٦٠٠ دولار أمريكي. وإذ يعد قرار جهة الإدارة في هذا الشأن بمثابة فرض رسم على المطعون ضده بالمخالفة لأحكام القانون والدستور ومن ثم يكون قد صدر منعدماً ويتعين الحكم بإلغائه مع ما يترتب على ذلك من آثار أخصها إلزام الجهة الإدارية بأن ترد إلي المطعون ضده المبلغ المشار إليه أو قيمته بالجنيه المصري، وذلك دون التقييد بمواعيد دعوى الإلغاء. ولا يحتاج في ذلك بأن أحكام القانون المدني تقضي بسقوط الحق في المطالبة باسترداد ما دفع بغير حق بمعنى ثلاث سنوات من تاريخ العلم بذلك، لأن علاقة الدولة بالعاملين بها علاقة

(١) المحكمة الإدارية العليا | الطعن رقم: ١١٧٢٨ لسنة: ٤٨ قضائية بتاريخ: ٤-٦-٢٠٠٨.

تنظيمية تدور في فلك القانون العام وتخضع لأحكامه، ولا يسري عليها بالضرورة كل ما يسري على روابط القانون الخاص"^(١).

كما قضت محكمة القضاء الإداري بأن:

"المادة الأولى من قرار وزير التربية و التعليم رقم ٢٦٠ لسنة ١٩٩٦ ، نصت على أن " يتم تحصيل ١% من إيرادات رسوم التعليم بجميع المدارس الخاصة بمصروفات بالجمهورية لدعم حركة التطوير والتحديث التكنولوجي دون تحميل أولياء الأمور أية أعباء إضافية "٠" ونص في المادة الثانية منه على توريد الحصييلة بنسبة ١٠٠% إلى الحساب المفتوح باسم رسوم المعامل بينك مصر الرئيسي في موعد أقصاه ٣١ ديسمبر من كل عام. وقد استند هذا القرار إلى أحكام قانون التعليم رقم ١٣٩ لسنة ١٩٨١ والقرار الوزاري رقم ٣٠٦ لسنة ١٩٩٣ بشأن التعليم الخاص، وكتاب رئيس جمعية أصحاب المدارس الخاصة بالجمهورية المؤرخ ١٩٩٦/٦/٢٩. ومن حيث إن هذه المحكمة سبق لها، في العديد من الدعاوى ومنها الدعوى رقم ٣٥٨٠ لسنة ٥٣ ق، أن استعرضت أحكام القانون رقم ١٣٩ لسنة ٨١ بشأن التعليم والقرار الوزاري رقم ٣٠٦ لسنة ١٩٩٣ م بشأن التعليم الخاص وانتهت إلى أن المشرع لم يعط وزير التربية والتعليم سلطة فرض رسم على المدارس الخاصة وتحميلها بأعباء مالية لصالح أي جهة عامة، وأن القرار الوزاري المشار إليه قد حدد أوجه مصروفات المدرسة الخاصة، وليس من بينها المساهمة أو التبرع لأي جهة حكومية أو خاصة"^(٢).

(١) المحكمة الإدارية العليا | الطعن رقم: ١١٥١٥ لسنة: ٤٨ قضائية بتاريخ: ٢٨-٤-٢٠٠٧.
(٢) محكمة القضاء الإداري | الطعن رقم: ٧٤٩٢ لسنة: ٥٨ قضائية بتاريخ: ٣٠-١١-٢٠٠٤، حكم غير منشور.

كما قضت محكمة القضاء الإداري أيضاً بأن :

"أصدر وزير التعليم القرارين رقمي ٢٦٠ لسنة ١٩٩٦ و ٥٢٦ لسنة ١٩٩٨ بفرض تبرع إجباري على أصحاب المدارس الخاصة لصالح وزارة التربية والتعليم دون موافقتهم بالمخالفة لأحكام قانون التعليم رقم ١٣٩ لسنة ١٩٨١ الذي لم يخوله سلطة فرض رسم أو تبرع على أصحاب المدارس الخاصة، وهو ما يزيد من أعبائهم ويمثل اعتداءً على أموالهم، مما يهوى بالقرار إلى درك الانعدام"^(١).

وفى ذات الاتجاه، أفتى مجلس الدولة المصري بأن قرار محافظ البحيرة الذي يتضمن فرض فريضة مالية على كل مشترك في تليفون كائن بدائرة المحافظة غير صحيح، لأن ما يفرضه هذا القرار هو في حقيقته ضريبة غير عامة، يجب أن تُفرض استناداً إلى قانون يقررها ابتداءً، ويكون قرار فرضها غير مشروع، ولا يجوز الاستناد إلى المادة (٢٩) من قانون الإدارة المحلية ١٢٤/١٩٦٠ والتي تنص على أن من بين موارد مجلس المحافظة الخاصة به الضرائب والرسوم ذات الطابع المحلي التي تُفرض لصالح مجلس المحافظة، لأن هذا النص لا يتضمن تخويل مجلس المحافظة سلطة تقرير فرض ضريبة من الضرائب ذات الطابع المحلي، وإنما يجب لتقرير مثل هذه الضريبة أن يصدر قانون يقرر فرضها ويبين ما تُفرض عليه، ويجوز أن يعهد القانون في حدود يبينها للمجلس أن يقرر سعر الضريبة وشروط جبايتها"^(٢).

(١) محكمة القضاء الإداري | الطعن رقم: ٢٨٢٤٩ لسنة: ٦٢ قضائية بتاريخ: ٣-٣-٢٠٠٩، حكم غير منشور.

(٢) ج.ع. (مصر)، ١٢ فبراير ١٩٦٣، فتوى رقم ٢٥٦، الموسوعة الإدارية الحديثة، المرجع الذي سبقته الإشارة إليه، الجزء الثالث، ص ١٩٧، قاعدة رقم ٩٣.

كما أفتى مجلس الدولة المصري بأن قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لميناء الإسكندرية رقم ١٩٨٨/٦٠ بفرض رسم تداول عن كل طن من كميات البترول المتداولة في حوض البترول مقابل الانتفاع بمنشآت الميناء وسلامة التداول، مخالف لأحكام الدستور، نظراً لأن قانون إنشاء هيئة ميناء الإسكندرية لم يتضمن أية إشارة إلى مبدأ تقرير هذا الرسم^(١).

وأخيراً، أفتى مجلس الدولة المصري بعدم جواز تحصيل الكليات الجامعية مبالغ من الطلاب الراغبين في التحويل من كلية لأخرى، تحت مسمى تبرعات، بمناسبة التحويل إلى هذه الكليات، لأنه لا يجوز اقتضاء أي مبالغ لم يفرضها المشرع تحت أي مسمى، ولم يخول قانون الجامعات للكليات الجامعية فرض رسوم مقابل ما تقوم به من تحويل بعض الطلاب إليها، ويعتبر مسلك الكليات في هذا الخصوص، مخالفاً للمادة (١١٩) من الدستور^(٢).

ثالثاً: جواز فرض الضرائب المحلية والرسوم بقرار من السلطة اللائحية استناداً إلى قانون

تقدم بيان أنه إذا لم يقر المشرع بإنشاء ضريبة محلية أو رسم أو أي تكليف مالي آخر، فإنه لا يجوز للسلطة اللائحية فرض هذه الأعباء أو التكاليف المالية. ومع ذلك، يجوز أن يعهد القانون، في حدود يبينها، للسلطة اللائحية أن تقرر سعر الضريبة وشروط جبايتها. ومعنى ذلك، أنه يجب أن يتولى القانون فرض الضريبة المحلية أو

(١) ج.ع. (مصر)، ٤ يناير ١٩٩٥، فتوى رقم ٣٥٣/٢/٣٢، غير منشورة.

(٢) ج.ع. (مصر)، ١ مارس ١٩٩٢، ملف ٤٢٢/٢/٢٧، المختار من فتاوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع في خمسين عاماً، ١٩٩٧/٤٧، ص ٦٩٥.

الرسم، أو على الأقل يقرر مبدأ فرضها^(١)، ويعهد للسلطة اللائحية بتنظيم بعض التفاصيل الأخرى، مثل سعر الضريبة وشروط جبايتها^{(٢)(٣)}.

وقد يقرر القانون مبدأ الرسم أو الضريبة، لكنه يحدد أيضاً بعض القواعد في هذا الشأن، كأن يحدد حداً أقصى لسعر الضريبة أو الرسم، بحيث لا يجوز للسلطة اللائحية أن تتجاوزه، فيجوز لها أن تلتزم بهذا الحد الأقصى، أو أن تقرر سعراً أقل^(٤).

وتطبيقاً للمبدأ السابق، قضت المحكمة الإدارية العليا بأن :

"إن الدستور لم يستلزم لفرض الرسم صدور قانون بتقريره، بل اكتفى أن يكون فرض الرسم بناءً على قانون، وعليه فإنه يتعين أن تستند القرارات الإدارية بفرض الرسوم إلى قوانين تجيز لها هذا الفرض، وأن يكون ذلك في حدود إجازاتها وإلا كانت هذه القرارات باطلة دستورياً - ولما كان قانون النظافة العامة رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٧ قد أجاز للمجالس المحلية فرض رسم إجباري يؤديه شاغلو العقارات المبنية بما لا يجاوز

(١) ومن الأمثلة على ذلك ما قضت به محكمة النقض المصرية بأن: "المقرر- في قضاء محكمة النقض- أن المادة الثامنة من القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٧ في شأن النظافة العامة أجازت للمجالس المحلية فرض رسم إجباري يؤديه شاغلو العقارات المبنية بما لا يجاوز ٢% من القيمة الإيجارية وأن حكم نكول المستاجر- الطاعن- عن سداد هذا الرسم هو ذات حكم عدم سداد الأجرة ويعامل نفس معاملتها". محكمة النقض- مدني، الطعن رقم: ٦٨٨ لسنة: ٦٣ قضائية بتاريخ: ١٩٩٧-٢-٢٧.

(٢) د. محمود رياض عطية، المرجع السابق، ص ١٣٧.

(٣) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ٦٥.

(٤) وفي هذا المعنى، يقول الدكتور يحيى الجمل "كان يصدر قانون يعطي للمجلس البلدي في الكويت الحق في فرض ضرائب على الدخول لا تتجاوز ٥% مثلاً." النظام الدستوري في الكويت، ١٩٧١/٧٠، ص ٢٧٦. مع ملاحظة أن الضرائب على الدخل هي من الضرائب العامة التي لا تفرضها إلا الدولة، أي السلطة المركزية، أي أنها لا تنشأ إلا بقانون، ولا يجوز أن تفرض "في حدود القانون" على غرار الضرائب المحلية.

٢% من القيمة الإيجارية تخصص حصيلته لأغراض النظافة، فما كان يتعين على المجلس المذكور بالمحافظة وقد استنفد سلطته المخولة بالقانون سالف الذكر إعادة فرض رسم آخر لذات الغرض، بل حتى تعديل الرسم القائم أو فرض رسم إضافي يتجاوز به الحدود التي عينها القانون، وعليه يغدو قرار المحافظة بفرض هذا الرسم موضوع التداعي مخالفاً للقانون لافتقاده أساس الإلزام بفرض هذا الرسم من ناحية ولا انطوائه من ناحية ثانية على ازدواج الرسم عن الوعاء الواحد ولو كان تحصيله يتم على أساس مغاير وهو شرائح الاستهلاك الكهربائي وهو أمر يأباه الدستور والقانون^(١).

وتطبيقاً لما سبق، أفتى مجلس الدولة في مصر، أنه لما كانت الضريبة على استهلاك المياه والكهرباء والغاز المنصوص عليها في المادة ٤٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٥٥ هي ضريبة محلية، لأنها وفقاً لنص هذه المادة "تفرض لصالح المجلس البلدي وفي دائرة اختصاصه" وأنه إذا كان هذا النص لم يحدد سعر هذه الضريبة، لكنه اقتصر على تحديد الحد الأقصى لهذا السعر، بحيث لا يجاوز ١٠% من قيمة الاستهلاك، وبالتالي، فإن تحديد سعر هذه الضريبة يكون بقرار من السلطة المختصة على أن يراعى في تحديد هذا السعر أن يتم في "حدود ما تتضمنه المادة ٤٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٥ من أحكام"^(٢).

ومن أبرز التطبيقات أيضاً أن قانون الإدارة المحلية رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ منح المجالس الشعبية للمحافظات الاختصاص بفرض الرسوم المحلية، غير أن المادة ١٢

(١) المحكمة الإدارية العليا | الطعن رقم: ٣٣٧٧ لسنة: ٥٠ قضائية بتاريخ: ١١-١٢-٢٠٠٤.
(٢) ج.ع. (مصر)، ١٩ سبتمبر ١٩٥٩، فتوى رقم ٦٨٢، الموسوعة الإدارية الحديثة، المرجع السابق، الجزء ١٧، ص ١٢٠، قاعدة ٤٩٥.

من القانون أوردت قيِّداً على مباشرة المجالس لهذا الاختصاص، مؤداه أن يكون فرض هذه الرسوم وفقاً لأحكام قانون نظام الإدارة المحلية. وبناءً على ذلك، يجوز زيادة فئات الرسوم الواردة بقرار وزير الإدارة المحلية رقم ٢٣٩ لسنة ١٩٧١ بشأن الرسوم المحلية وفقاً للضوابط الواردة بنص المادة ٤ من مواد إصدار قانون الإدارة المحلية الشعبية للمحافظات، معلق على صدور تحديد للموارد والرسوم المحلية، وإلى حين صدور هذا التحديد، سواء بقانون، أم بقرار لانهي، فإن يمتنع على هذه المجالس ممارسة هذا الاختصاص^(١).

ومما سبق، يمكن القول^(٢) إن القانون قد يقتصر على تقرير مبدأ الضريبة أو الرسم، ويعهد بشروط دفعه وتحديد سعره إلى سلطة أخرى^(٣)، أي السلطة اللائحية. وقد يقرر القانون مبدأ الرسم أو الضريبة، لكنه يحدد أيضاً بعض القواعد في هذا الشأن، كأن يحدد حداً أقصى لسعر الضريبة أو الرسم، بحيث لا يجوز للسلطة اللائحية أن تتجاوزه، فيجوز لها أن تلتزم بهذا الحد الأقصى، أو أن تقرر سعراً أقل^(٤). باختصار، لا تستطيع السلطة اللائحية أن تتجاوز الضوابط التي فرضها القانون^(٥).

(١) الجمعية العمومية للفتوى والتشريع (مصر)، ٦ ديسمبر ١٩٩٥، فتوى رقم ٩٣٦، غير منشورة.

(٢) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ٦٦ وما بعدها.

(٣) د. محمود رياض عطية، المرجع السابق، ص ١٣٧.

(٤) وفي هذا المعنى، يقول الدكتور يحيى الجمل "كأن يصدر قانون يعطي للمجلس البلدي في الكويت الحق في فرض ضرائب على الدخول لا تتجاوز ٥% مثلاً." النظام الدستوري في الكويت، ١٩٧١/٧٠، ص ٢٧٦. مع ملاحظة أن الضرائب على الدخل هي من الضرائب العامة التي لا تفرضها إلا الدولة، أي السلطة المركزية، أي أنها لا تنشأ إلا بقانون، ولا يجوز أن تفرض "في حدود القانون" على غرار الضرائب المحلية.

(٥) د. عبد الفتاح حسن، مبادئ النظام الدستوري في الكويت، مرجع سابق، ص ٢٨٤، ٢٨٥.

الفرع الثاني

تحديد الرسوم ومقابل أداء الخدمات التي تدخل في

مجال السلطة اللائحية

لا يثير تحديد المقصود بالضرائب المحلية التي تُفرض في نطاق إقليمي محدد، وتتغيا صالح الوحدة المحلية المفروضة في نطاقها وخدمة أغراضها أي مشكلة، ولذلك فإنها تفرض بقرار من المجلس البلدي استناداً إلى القانون أو في حدود القانون^(١).

بيد أن المشكلة تثور، عادة، فيما يتعلق بتحديد المقصود بالرسوم وبمقابل أداء خدمات المرافق العامة، وذلك لتحديد الجهة المختصة، أي المشرع أو الإدارة، بتحديد القواعد القانونية التي يخضع لها الرسم أو المقابل المالي للخدمات، ذلك أنه من المعلوم أنه لا يجوز أن ينتمي مبلغ مالي واحد لأكثر من طائفة، فقد يكون ضريبية، أو رسماً، أو مقابل أداء خدمات، ولا يمكن أن يجمع بين أكثر من وصف^(٢).

ويدخل في الاختصاص اللائحي الرسوم شبه الضريبية. ويُقصد بهذه الأخيرة تلك المبالغ الإجبارية، غير الفرائض الضريبية أيًا كانت طبيعتها، التي تتم جبايتها لصالح أشخاص آخرين غير الدولة والوحدات العامة الإقليمية والمؤسسات العامة الإدارية التابعة لهم. وقد ورد تعريف هذه الطائفة من الرسوم في المادة (٤) من أمر ١٩٥٩ في فرنسا على النحو التالي: "الرسوم شبه الضريبية يتم تحصيلها في نطاق هدف اقتصادي أو اجتماعي لصالح شخص معنوي للقانون العام أو الخاص، غير

(١) وبالتالي إذا فرض المجلس البلدي ضريبة خارج دائرة اختصاصه، فإن القرار يكون باطلاً، ن.م. (مصر)، ١٠ مارس ١٩٩٥، المجموعة، السنة السادسة، العدد الأول، ص ٨٢٦.

(2) CAPORAL (St.), Précité, p. 7, DAVID (C.), et autres, in grands arrêts de la jurisprudence fiscale, op.cit., p. 7.

الدولة والوحدات الإقليمية والمؤسسات العامة الإدارية التابعة لها". ومن أهم الرسوم شبه الضريبية الرسم المقرر على استخدام أجهزة التليفزيون^(١).

وفي مصر، توجد تطبيقات عديدة للرسوم شبه الضريبية. ومن أمثلة هذه الرسوم شبه الضريبية الدمغة التي أعطي المشرع لبعض النقابات الحق في تحصيلها بهدف المساهمة في تكوين رؤوس أموال الصناديق المعاشات والإعانات الخاصة بها، كدمغة اتحاد نقابات المهن الطبية، ويطلق بعض الفقه على الرسوم شبه الضريبية اصطلاح "الضرائب الخاصة"^(٢).

كما يدخل في الاختصاص اللائحي مقابل أداء الخدمات. ويمكن القول إن مقابل الانتفاع بالخدمات العامة هو أحد الإيرادات التي ليس لها طبيعة إجبارية، وهي تفترض دائماً وجود خدمة.

ويُقصد بمقابل الانتفاع بالخدمات العامة عناصر متعددة: الرسوم غير الضريبية، والإتاوة، والثلث.

ومن المعلوم أن الرسوم غير الضريبية هي مبالغ مالية تتم جبايتها من المستفيدين من بعض الخدمات العامة.

(1) C.C., II aout 1960. n. 8 D. C., Rec., p. 25: FAVOREU (L.), PHILIP (L.), G. D. C. C., P. 87 ; C. C. 30 déc. 1980, n 160 D. C., Rec., p. 53 ; C. C. 21 nov. 1979 n. III L, Rec., p. 50 ; C.C., 30 déc. 1991, n. 302 D.C., Rec., p. 137.

(٢) د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، مرجع سابق، ص ١١٧.

١- التمييز بين الرسم غير الضريبي والضريبة:

يختلف الرسم غير الضريبي عن الضريبة في أن الرسم يُدفع مقابل خدمة خاصة، أما الضريبة فلا تُدفع مقابل خدمة خاصة، وإنما مشاركة في الأعباء العامة. وقد أبرزت المحكمة الدستورية العليا هذا الفرق بين الرسم غير الضريبي والضريبة استناداً إلى فكرة "الخدمة"، حيث تقرر في حكم لها:

"وحيث إن من المقرر، وعلى ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة، أن الضريبة هي فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها إسهاماً من جهتهم في أعبائها وتكاليفها العامة، وهم يدفعونها لها بصفة نهائية، ودون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها، فلا تقابلها خدمة بذاتها، يكون الشخص العام قد بذلها من أجلهم، وعاد عليهم مردودها. ومن ثم كان فرضها مرتبطاً بمقدرتهم التكليفية، ولا شأن لها بما آل إليهم من فائدة بمناسبةها، وإلا كان ذلك خلطاً بينها وبين الرسم، إذ يُستحق مقابلاً لنشاط خاص أتاه الشخص العام- و عوضاً عن تكلفته وإن لم يكن بمقدارها. متى كان ذلك، وكان الرسم المقرر عن الحفلات والخدمات الترفيهية التي تقدمها الفنادق والمحلات العامة السياحية منفصلاً عن كل نشاط خاص تكون الدولة قد بذلته لمن يقيمونها أو يعدونها، فإنه ينحل إلى ضريبة من الناحية القانونية"^(١).

وإذا كان الأصل أن تعود الخدمة، التي تكون مقابلاً للرسم، بنفع خاص على المستفيد، إلا أنها تنطوي في ذات الوقت على منفعة عامة غالباً. ومن الأمثلة على ذلك،

(١) م.د.ع.، ٣ فبراير ١٩٩٦، القضية رقم ٣٣ لسنة ١٦ ق. دستورية.

الرسوم التي تحصلها الدولة نظير إصدار التراخيص بمزاولة بعض المهن والأعمال^(١)، مقابل التسجيل في قوائم تصنيف المقاولين أو الموردين^(٢).

ومن ناحية ثانية، تتميز الرسوم غير الضريبية بأنها اختيارية. وتعنى هذه الخصيصة أن المستفيد له حق اختيار الانتفاع بالخدمة أو عدم الانتفاع بها. ومن أمثلة هذه الرسوم غير الضريبية رسوم القيد في الجامعات، رسوم زيارة المتاحف^(٣). ومع ذلك، يرى بعض الكتاب، بحق، أن الرسوم غير الضريبية قد لا تكون اختيارية دائماً، فقد تكون إجبارية. وبيئاً لذلك، قد يكون الإيجار قانونياً، وإلا عرض المستفيد نفسه للعقاب، كما هو الحال في رسوم دمغة المصوغات؛ وأحياناً يكون الإيجار أدبياً، ينتج عن رغبة الشخص في الاستفادة من الخدمة وإلا عرض مصالحه للضياع مثل رسوم تسجيل الملكية^(٤).

٢- التمييز بين الثمن والرسم:

يمكن القول إن الرسم يتشابه مع الثمن العام في أن كلاً منهما يُدفع في سبيل حصول الفرد على نفع خاص له يتمثل في الخدمة التي يقدمها المرفق العام في حالة الرسم وفي الحصول على سلعة أو منتج معين من منتجات المشروعات العامة الصناعية والتجارية. كما يتشابهان، أيضاً، في أن كلاً منهما قد يكون مساوياً لتكاليف الخدمة المستهلكة أو أكبر أو أقل منها وأن الاعتبارات التي تدعو الدولة إلى جعل

(١) إدارة الفتوى والتشريع (الكويت)، ١٨ مايو ١٩٨٠، المجموعة السادسة؛ ص ١٣٧، قاعدة رقم ٦٩ فتوى رقم ٢/٣٦٤٩.

(٢) إدارة الفتوى والتشريع (الكويت)، ١٨ مايو ١٩٨٠، المجموعة السادسة؛ ص ١٣٧، قاعدة رقم ٦٩ فتوى رقم ٢/٣٦٤٩.

(3) PHILIP (L.), Finances publiques, op.cit., p. 323.

(٤) د. محمود رياض عطية، المرجع السابق، ص ١٣٥.

الرسم أكبر أو أقل من نفقة الخدمة المؤداة هي ذاتها التي تدفعها إلى جعل ثمن منتجات الدومين الصناعي والتجاري أكبر أو أقل من نفقة إنتاجها. وأخيراً، يتشابه الرسم مع الثمن العام في أن كلاهما قد يتضمن ضريبة مستترة أو مقنعة في حالة زيادته زيادة كبيرة عن تكلفة الخدمة أو السلعة المقابلة^(١).

وفى المقابل، توجد اختلافات متعددة بين الثمن العام والرسم منها ما يلي:

- طبيعة المقابل: فالثمن العام يُدفع مقابل النفع الخاص الذي يحصل عليه الشخص من السلعة التي تبيعها له المشروعات العامة الصناعية والتجارية، بينما يُدفع الرسم مقابل نفع خاص مقترن بالنفع العام الذي يؤديه المرفق للمجتمع ككل.
- يتحدد الرسم بناءً على القانون أو القرار الإداري، ومن ثم فإن السلطة العامة هي التي تستقل بتحديد قيمته دون تدخل من جانب الأفراد، أما الثمن العام فإنه يتحدد وفقاً لقوانين العرض والطلب في ظل المنافسة الكاملة بين مشروعات الدولة ومشروعات الأفراد الصناعية والتجارية، أو طبقاً لقوانين الاحتكارات وقواعدها إذا ما تعلق الأمر بوجود حالة من حالات الاحتكار المالي للدولة.
- يُدفع الرسم جبراً عن الأفراد، بينما يُدفع الثمن العام اختياراً بواسطة مشتري السلعة^(٢)..

(١) المالية العامة، متاح على الموقع التالي: <http://yaaah.ibda3.org/t5967-topic>

(٢) ويلاحظ أن أهمية الرسوم بدأت تتناقص كمصدر للإيرادات العامة، بينما بدأت تزداد أهمية الثمن العام نظراً للاتجاه الحديث في الدول المختلفة إلى التدخل في الحياة الاقتصادية.

ويلاحظ أن التمييز بين الثمن والرسم يكتسب أهمية كبيرة، نظراً لاختلاف النظام القانوني والقضائي لكل منهما. فالرسم الضريبي يدخل في اختصاص المشرع في فرنسا، بينما يمكن أن ينظم بناء على قانون في مصر، كما تخضع المنازعة فيه لنظام المنازعات الضريبية. أما الثمن، فإنه يدخل في اختصاص السلطة اللائحية، وتخضع المنازعات الخاصة به للقواعد القانونية العامة.

ونظراً لأن الخدمات العامة تكون نظير أداء مالي معين، يمكن أن يتخذ شكل رسم أو ثمن، فإن البحث عن معيار يميز بينهما يصبح أمراً ضرورياً. غير أن هذا المعيار ليس محل اتفاق حتى الآن، سواء من جانب الفقه أو من جانب القضاء.

وفي مصر، ذهب المحكمة الدستورية العليا في مصر، إلى أن الرسوم التي تقتضيها الدولة لا تكون "إلا بمناسبة عمل أو أعمال محددة بذاتها أتمتها بعد طلب منها، فلا يكون حصولها على مقابل يناسبها. وإن لم يكن بقدر تكلفتها. إلا جزاء عادلاً عنها، ومن ثم تكون هذه الأعمال مناط فرضها، وبما يوازئها"^(١). غير أن هذا التقرير من جانب المحكمة ليست له إلا قيمة محدودة، لأنه لم يمكن لازماً للفصل في الدعوى الدستورية التي كانت معروضة أمامها، كما أنه لا يرتبط بمنطوق الحكم ارتباطاً وثيقاً، لن الأمر في هذه الدعوى كان يتعلق بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة على قيمة البيوع التي تتم عن طريق المزداد، وهذا "الرسم" ليس سوى ضريبة عامة كما قضت المحكمة الدستورية في هذا الحكم.

(١) م.د.ع.، ١٥ نوفمبر ١٩٩٧، القضية رقم ٥٨ لسنة ١٧ قضائية دستورية، الجريدة الرسمية، العدد ٤٨، ٢٧ نوفمبر ١٩٩٧، ص ٢٩٠٩.

المطلب الثاني

إشكالية تدخل السلطة التنفيذية في المجال الضريبي

من المبادئ الدستورية المستقرة أن الضريبة العامة يجب أن يتم تنظيم أوضاعها بقانون يعتبر مصدرًا مباشرًا لبنائها التشريعي إذ ينظم رابطتها محيطًا بها في إطار من قواعد القانون العام، متوخيًا تقديرها تقديرًا موضوعيًا ومتوازنًا لمتطلبات وأسس فرضها. وهذا التنظيم التشريعي لبنان الضريبة يجب أن يشمل تحديد نطاقها وعلى الأخص من خلال تحديد وعانها وأسس تقديره، وبيان مبلغها، والملتزمين أصلاً بأدائها والمسئولين عنها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها، وغير ذلك مما يتصل ببنيان هذه الضريبة ما عدا الإعفاء منها إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي بينها القانون^(١).

ويبدو واضحًا مما سبق أن فرض الضرائب والإعفاء منها لا يكون إلا بقانون. ومن ثم، لا يجوز للسلطة اللائحية التدخل في هذا المجال إلا في الحدود التي بينها القانون. ونظرًا لأنه يدخل في اختصاص السلطة التنفيذية إصدار اللوائح التنفيذية للقوانين، فإنه يجب عليها تفسير فكرة اللوائح التنفيذية لقوانين الضرائب تفسيرًا متفقًا مع طبيعة القانون الضريبي. ومن ثم، يعد تدخلًا غير مقبول أن تتضمن هذه اللوائح فرض ضرائب جديدة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، وكذلك الإعفاء منها. وبذلك يجب أن تفسر ذلك في ضوء القوانين الضريبية، وعدم التشدد في ذلك، لأنه من غير

(١) التضارب حول تفسير موقف السلع الرأسمالية من الضريبة على المبيعات، مرجع سابق، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://www.mohamoon-montada.com/default.aspx?Action=Display&ID=109892&Type=3>

المقبول إخضاع وعاء جديد غير خاضع للضريبة أصلاً، ولو تحت ستار اللوائح التنفيذية^(١).

وهكذا، سنحاول فيما يلي إلقاء الضوء على بعض الإشكاليات المرتبطة بتدخل السلطة التنفيذية لفرض ضريبة أو رسم على خدمة لم يشملها القانون (الفرع الأول)، وتدخل السلطة التنفيذية في مجال تقرير الإعفاءات من الضريبة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

إشكالية تدخل السلطة التنفيذية لفرض ضريبة أو رسم على

خدمة لم يشملها القانون

سبق بيان أن الضرائب تعد من أهم الفرائض المالية والمظهر الأسمى لمساهمات الأفراد في تمويل الإنفاق العام وموارد الدولة، وأن الدستور تطلب أن تُفرض الضرائب بقانون تطبيقاً لمبدأ شرعية الضريبة. وقد أملي ذلك ضرورات سياسية تهدف إلى صدور التشريع المنظم للضرائب عن البرلمان ممثل الشعب من ناحية، وضرورات قانونية تتمثل في المساواة أمام التكاليف العامة من ناحية أخرى.

كما تقدم بيان أن الضريبة هي أداة لتوزيع الأعباء والتكاليف العامة بين المواطنين ارتكازاً على مقدرتهم المالية، وهي لا تُفرض في مقابل خدمة يحصل عليها

(١) هلال يوسف إبراهيم المحامي، المشكلات العملية في ضريبة المبيعات، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية ٢٠٠٣ ص ٢٩.

المكلف بالوفاء بها. وبذلك تتميز الضرائب عن غيرها من الفرائض المالية (كالرسوم) وهي مبالغ نقدية تحصل عليها الدولة أو أحد الأشخاص جبراً من بعض الأفراد مقابل خدمة عامة تؤدي لهم- أي تحقيق خاص من خدمة عامة. ويلاحظ أن عنصر الجبر في الرسم لا يظهر عند فرضه، وإنما عند طلب الخدمة. ومن المعلوم أن فرض الرسوم في التشريع المصري يتم من قبل السلطة التنفيذية، ولكن بناءً على قانون صادر عن السلطة التشريعية يخولها هذه السلطة، ويجب أن يتضمن مثل هذا التشريع الحالات المحددة لاستحقاقه، وأحوال الإعفاء منه، والحد الأقصى، والإحلت السلطة التنفيذية محل السلطة التشريعية في اختصاص محجوز لها، وهو ما يمثل اعتداءً على مبدأ الفصل بين السلطات.

وتطبيقاً للمبادئ السابقة، قضت محكمة القضاء الإداري بأنه: "من حيث أن المشرع قد اختص تنظيم أعمال البناء بقانون خاص بها (القانون رقم ١٠٦ لسنة ١٩٧٦) تناولت أحكامه جميع القواعد الخاصة بالبناء، بما في ذلك حظر إقامة أية مباني دون الحصول على ترخيص بذلك من السلطة المختصة وفق قرارات تصدر عنها ومآناً لهذه السلطة رخصة فرض رسم إجباري يؤديه طالبوا الترخيص على النحو الذي حدده نص المادة (٦) من القانون المشار إليه. ومن حيث أنه ترتيباً على ما تقدم، ولما كان الثابت من الأوراق أن جهاز مدينة ٦ أكتوبر التابع لهيئة المجتمعات العمرانية الجديدة قام بتخصيص قطعة الأرض رقم ٤ بلوك ١٥/١٣ المجاورة التاسعة غرب سوميد، وعند تقدمه بطلب للجهاز لبناء الدور الثاني علوي للعقار المقام على هذه الأرض كراسة الشروط والمواصفات الخاصة بتقسيم قطع الأراضي بالمنطقة المشار إليها أنها قد خلت من أي نص يلزم مشتري هذه القطع بسداد ١٥% من الثمن الأساسي زيادة على الثمن المتفق عليه في حالة بنائه دور إضافي على الأدوار المرخص له ببنائها، وكان البين من مطالعة أحكام القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ في

شأن انشاء المجتمعات العمرانية واللائحة العقارية الخاصة بهيئة المجتمعات العمرانية الجديدة والأجهزة التابعة لها الصادرة بقرار مجلس إدارة هيئة المجتمعات العمرانية الجديدة رقم (١٤) لسنة ١٩٩٤ إن المشرع لم يخول الحق في تحصيل مبالغ من مشتري قطع الأراضي في حالة السماح لهم بإضافة دور جديد زيادة علي عدد الأوار والارتفاعات المقررة أصلا والمنصوص عليها بكراسة الشروط والمواصفات كما أن الثابت من مطالعة ترخيص البناء الخاص بالمدعي أنه قام بسداد كافة الرسوم الخاصة بإصدار هذا الترخيص فضلا عن نسبة الـ ١٠% المقررة قانوناً من قيمة الأعمال المرخص بها وفقاً لحكم المادة رقم (٦) من القانون رقم ١٠٦ لسنة ١٩٧٦ المشار إليه الأمر الذي يكون معه القرار المطعون فيه إذ صدر بالزام المدعي بسداد مبلغ وقدره ١٥% من الثمن الأساسي لقطعة الأرض ٤ بلوك ١٥/١٣ المجاورة التاسعة غرب سوميد المخصصة جهاز تنمية مدينة ٦ أكتوبر مقابل الترخيص لهم ببناء الدور الثاني علوي علي هذه الأرض قد صدر غير قائم علي سند صحيح من القانون بحسبان أنه قد أنطوى علي عدوان علي حقوق مالية وفرض عبئاً علي أصحاب الأراضي المشتراة من جهاز مدينة ٦ أكتوبر التابع لهيئة المجتمعات العمرانية ممن لا يملكه قانوناً وبالمخالفة لأحكام القانون والدستور مستوجبا القضاء بإلغائه مع ما يترتب علي ذلك من آثار أخصها إلزام الهيئة المدعي عليها برد المبالغ المحصلة من المدعين تنفيذاً لهذا القرار.

ولا ينال من ذلك ما أشارت إليه جهة الإدارة في سباق ردها علي الدعوى من أن فرض نسبة الـ ١٥% من ثمن الأرض كان بمثابة تعديل للعقد المبرم مع المشتريين إذ أن ذلك الإدعاء مردود بأنه ولنن كانت علاقة الهيئة المدعي عليها بمشتري قطعة الأرض هي علاقة تعاقدية تنظمها العقود المبرمة بينهما وكذا كراسة الشروط والمواصفات المقررة في هذا لخصوص إلا أن قرارها المطعون فيه يلاحظ فيه صفة

الهيئة كسلطة عامة تعمل في مجال القانون العام بأساليبه وفقاً لما لها من سلطة بمقتضى القانون لا كفرد عادي يعمل في مجال العلاقات المدنية التي يحكمها القانون الخاص، الأمر الذي يسبغ علي تصرفها في هذه الحالة وصف القرار الإداري لا وصف العقد الذي يخضع في إبرامه وتعديله لإرادة طرفية.

كما لا ينال من ذلك أيضاً ما أشارت إليه من النسبة المشار إليها يتم تحصيلها من المشتريين مقابل التكاليف التي ستنفقها الهيئة لتطوير شبكات المرافق إذ أن ذلك مردود بأنه فضلاً عن أن الوصف المتقدم يسبغ علي تصرف جهة الإدارة صفة الرسم بحسابه فريضة مالية تؤدي جبراً نظير خدمة محددة بنقلها الشخص العام لمن طلبها كمقابل لتكلفتها وإن لم يكن بمقدارها ولما كان الأصل المقرر في هذا الشأن أن الرسم يفرض بناء علي قانون وإذ خلت أحكام القانون من ثمة ما يفيد صراحة منح هيئة المجتمعات العمرانية الجديدة أو أجهزة المدن التابعة لها الحق في فرض مثل هذا الرسم، فمن ثم لا يجوز لها فرضه بدون سند مشروع، فإنه من غير المستساغ عقلاً ومنطقاً أن تقوم أجهزة الدولة بإعادة تقدير تكاليف المرافق وفقاً لكل حالة علي حدة، إذ أن المعمول عليه في هذا الشأن أن المرافق يتم تقديرها وفقاً لضوابط ومعايير محددة ولخطة مستقبلية تشمل كل المنطقة الداخلة في نطاق التخطيط [...]..

فلهذه الأسباب حكمت المحكمة [...] بإلغاء القرار المطعون فيه مع ما يترتب

علي ذلك من آثار"^(١).

(١) محكمة القضاء الإداري | الطعن رقم: ٢٤٤٢٤ لسنة: ٦٢ قضائية بتاريخ: ٢-٩-٢٠٠٩، حكم غير منشور؛ محكمة القضاء الإداري | الطعن رقم: ٢٧٧٦٧ لسنة: ٥٩ قضائية بتاريخ: ٢١-١٢-٢٠٠٨، حكم غير منشور.

ويلاحظ أنه رغم وضوح المبادئ الدستورية السابقة- والتي على رأسها مبدأ "لا ضريبة إلا بقانون"^(١)- إلا أن السلطة التنفيذية المصرية (رئيس الجمهورية) قد خالفت ذلك مراراً؛ وقامت بإصدار العديد من القرارات التي أخضعت بموجبها خدمات عدة للضريبة رغم أن القانون لم يشملها. ومن تلك القرارات، على سبيل المثال، قرار رئيس الجمهورية رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢^(٢)، والذي أخضع بموجبه خدمات التليفون والتلغراف المحلي، وخدمات الاتصالات الدولية، وخدمات التشغيل للغير، وكذلك قرار رئيس الجمهورية رقم (٣٩) لسنة ١٩٩٤^(٣)، بإخضاع خدمات الوساطة لبيع العقارات، وخدمة الوساطة لبيع السيارات، وجميع تلك الخدمات تم إخضاعها لضريبة المبيعات المفروضة بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ رغم عدم ورودها في الجداول الملحقة بذلك القانون إلا أن تلك السلطة قد استندت بذلك إلى المادة الثالثة من القانون المذكور، والتي خولت رئيس الجمهورية تعديل الجداول المرفقة بالقانون، وهذا ما يعد مخالفاً، لعدم وجود نص دستوري يخول للسلطة التشريعية التنازل عن بعض اختصاصها للسلطة التنفيذية.

وكذلك أيضاً قيام السلطة التنفيذية- ممثلة بوزارة المالية- بإصدار فتوى^(٤)، أخضعت بموجبها عقود المقاولات لضريبة المبيعات، ورغم عدم ورودها، كذلك في الجداول المرفقة بقانون ضريبة المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١م، وهناك العديد من الإشكاليات والمتمثلة بقيام السلطة التنفيذية بفرض بعض الضرائب الرسوم التي لم تنص عليها القوانين الضريبية.

(١) المادة (١١٩) من الدستور المصري لعام ١٩٧١.

(٢) هلال يوسف إبراهيم، المشكلات العملية في ضريبة المبيعات، مرجع سابق ص ٣٥٥.

(٣) هلال يوسف إبراهيم، المشكلات العملية في ضريبة المبيعات، مرجع سابق ص ٣٦٤.

(٤) هلال يوسف إبراهيم، المشكلات العملية في ضريبة المبيعات، مرجع سابق ص ٣٨٧.

الفرع الثاني

إشكالية تدخل السلطة التنفيذية في مجال تقرير

الإعفاءات من الضريبة

يُقصد بالإعفاء الضريبي تنازل الدولة عن حقها في فرض وتحصيل الضريبة بناءً على تشريع ضريبي أو غيره عن إيراد خاضع أصلاً للضريبة وفقاً لاعتبارات اجتماعية واقتصادية. ويمكن القول إن الإعفاءات الضريبية تعد أحد أنواع الحوافز الضريبية التي تستهدف، في إطار السياسة المالية للدولة، تشجيع الادخار أو الاستثمار على نحو يؤدي إلى نمو الإنتاجية القومية وزيادة المقدرة التكاليفية للاقتصاد، وزيادة الدخل القومي نتيجة قيام المشروعات الجديدة أو التوسع في المشروعات القائمة^(١).

ويبدو واضحاً من هذه التعريفات أن الإعفاء الضريبي هو ميزة قانونية يمنحها المشرع لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية. وفي جميع الأحوال لا تمنح هذه الميزة إلا بنص قانوني^{(٢)(٣)}.

(١) منى الإدلبي، الإعفاءات الضريبية، مقال متاح على الموقع التالي:

<https://www.arab-ency.com/details.law.php?full=1&nid=164595>

(٢) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، دكتوراه، جامعة الموصل، ٢٠٠٥، ص ٥٧ وما بعدها.

(٣) ومن الأمثلة على ذلك المواد: (٨، ٣٦، ٥٣، ٧١، ٨٨، ١٢٠) من قانون الضريبة على الدخل رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ المعدل، والمواد: (١٣، ٣١، ٣٦، ٤٣، ٥٠، ٦٠) من القانون الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وتطبيقاً لذلك، قضت المحكمة الإدارية العليا بأن:

"أحكام الدساتير المتعاقبة لجمهورية مصر العربية وآخرها الدستور الحالي الصادر عام ١٩٧١ قد تواترت على النص على أن "إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون، ولا يُعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا في حدود القانون". وبمقتضى هذا المبدأ الدستوري تخضع الضرائب العامة لمبدأ الشرعية والقانونية، بحيث يتعين أن تحدد بقانون الأركان الأساسية للضرائب العامة أي تحديد الوعاء الخاضع للضريبة وسعرها وفئاتها والممول الخاضع لها على نحو عام مجرد يحقق مبدأ المساواة بالنسبة لجميع الممولين الخاضعين للضريبة، وذلك سواء في إنشائها وفرضها أو في الإعفاء منها وعلى وجه لا يسمح للسلطة القائمة على تنفيذها أن تترخص بسلطة تقديرية في إخضاع الممولين أو تحديد الأوعية الخاضعة للضريبة أو تخفيض فئاتها أو الإعفاء منها، ومن ثم فإن الأصل في المركز القانوني للممول خضوعاً أو إعفاءً أنه مركز يحدده القانون وحده وفقاً لما يتوفر فيه من أوصاف وشروط حددها المشرع للخضوع والإعفاء وقواعد ربط الضريبة والسعر المحدد لها، بمركز الممول للضريبة مصدره القانون وليس القرار الصادر بربط الضريبة سوى قرار كاشف لهذا المركز. وبهذه المثابة، فإن المنازعة في أي إجراء من إجراءات فرض الضريبة، أو الإعفاء منها، هي من المنازعات الحقوقية التي تندرج في نطاق القضاء الكامل لمحاكم مجلس الدولة، ولا تتقيد بالمواعيد المقررة قانوناً لقبول دعوى الإلغاء، ومن ثم فإنه ما لم ينص القانون صراحة على موعد معين لقبول التظلم من الإجراء الضريبي أو الطعن فيه أو مهلة محددة يسقط بعدها حق صاحب الشأن في النعي عليه،

فإن مواعيد الطعن في قرارات ربط الضريبة تظل قائمة لا تسقط إلا بسقوط الحق ذاته بفوات مواعيد التقادم التي تسرى في شأنه قانوناً^(١).

ويمكن القول إنه من المبادئ الدستورية المستقرة أنه لا يجوز الإعفاء من الضريبة إلا في الأحوال المبينة بالقانون^(٢). ذلك، أن الأصل في المركز القانوني للممول خضوعاً أو إعفاءً أنه مركز يحدده القانون وحده وفقاً لما يتوفر فيه من أوصاف وشروط حددها المشرع للخضوع والإعفاء وقواعد ربط الضريبة والسعر المحدد لها، بمركز الممول للضريبة مصدره القانون. ومعنى ذلك أن القرار الصادر بربط الضريبة ليس سوى قرار كاشف لهذا المركز^(٣).

النص على الإعفاء عند عدم القدرة على دفع الضريبة غير دستوري لأنه غير محدد بما فيه الكفاية

تنص المادة (٢٩) من قانون الضريبة على العقارات المبنية^(٤) على تحمل الخزانة العامة للضريبة المستحقة إذا طرأت تغييرات اجتماعية على المكلف من شأنها عدم القدرة على الوفاء بدفع الضريبة^(٥). ومن الواضح أن هذا النص يقرر، في

(١) المحكمة الإدارية العليا، الطعن رقم ٢٠٦٨ لسنة ٣٣ ق، جلسة ١٩٩٢/٦/٢٨.

(٢) محكمة النقض - مدني | الطعن رقم: ٢٧١٣ لسنة: ٥٧ قضائية بتاريخ: ١٢-٣-٢٠٠٢.

(٣) محكمة القضاء الإداري | الطعن رقم: ٣٢٦٧ لسنة: ٦٠ قضائية بتاريخ: ١٧-١-٢٠٠٩، "حكم غير منشور".

(٤) القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بإصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية (الجريدة الرسمية- العدد ٢٥ مكرر (ج) في ٢٣ يونيو سنة ٢٠٠٨).

(٥) ويجرى نص هذه المادة على النحو التالي: " تتحمل الخزانة العامة الضريبة المستحقة على المكلف بأدائها وفقاً لأحكام هذا القانون، وذلك إذا طرأت تغييرات اجتماعية على المكلف أو ورثته من شأنها عدم القدرة على الوفاء بدفع الضريبة. وتحدد اللائحة التنفيذية الإجراءات اللازمة لتطبيق الفقرة السابقة".

الحقيقة، إعفاءً من دفع الضريبة إذ طرأت تغييرات اجتماعية، إلخ وهو نص يخالف، في تقديرنا، حكم المادة (٣٨) من الدستور في نصها على أنه لا يُعفى أحد من أداء الضرائب العامة إلا في الأحوال المبينة في القانون. ومن ثم، إذا كان القانون وحده هو الذي يختص بتحديد حالات الإعفاء، وأنه لا يجوز أن يترك للإدارة تحديد حالات أو شروط الإعفاء، يبدو واضحاً أن عبارة «إذا طرأت ظروف اجتماعية من شأنها عدم القدرة على الوفاء بالضريبة» لا تتضمن تحديداً كافياً لحالات وشروط الإعفاء، ومن المسلم به أنه لا يجوز للمشروع أن يترك للإدارة سلطة تقديرية واسعة في المسائل التي يختص بوضع القواعد فيها، ومنها- وفقاً للمادة (٣٨) دستور ٢٠١٤ - تحديد المشرع وحده حالات الإعفاء من الضرائب العامة، بحيث كان يجب على المشروع أن يحدد شروط الاستفادة من هذا الإعفاء وفقاً لمعايير موضوعية محددة وغير قابلة للتأويل. وحتى لا يكون للإدارة إلا اختصاص مقيد، بما مؤداه وجوب منح الإعفاء إذا ما توافرت في المكلف الشروط التي كان يجب أن يحددها القانون^(١).

- التمييز بين حالات الإعفاء الوجوبي وحالات الإعفاء الجوازي:

قد يكون الإعفاء وحبوبياً أي بنص خاص في القانون، وفي هذه الحالة يستوي في الإعفاء كل من توافرت فيه الشروط التي يتطلبها القانون، وقد يكون الإعفاء جوازياً، كما إذا ترك القانون للسلطة الإدارية حق تقريره أو عدم تقريره. وفي هذا المعنى، تقول المحكمة الإدارية العليا:

(١) د. عاطف محمود البناء، مدى دستورية بعض نصوص الضريبة العقارية، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://www.shorouknews.com/columns/view.aspx?cdate=31122009&id=3c62fcfe-407c-41ad-bd41-302c27e02ae5>

"إن المساواة في فرض الضريبة شيء والإعفاء أو عدمه في حالات فردية ناطها القانون بتقدير الإدارة شئ آخر. وإذا كانت المساواة بين الممولين عند تطبيق ضريبة معينة واجبة قانونًا، إلا أن ذلك لا يستلزم حتمًا المساواة بينهم في الإعفاء؛ إذ الأمر في الإعفاء جد مختلف، فليس ما يمنع لجهة الإدارة من الإعفاء من الضريبة، على أن يتم ذلك في حدود القانون أو بناءً على قانون. وقد يكون الإعفاء وحيثما أي بنص خاص في القانون، وفي هذه الحالة يستوي في الإعفاء كل من توافرت فيه الشروط التي يتطلبها القانون، وقد يكون الإعفاء جوازياً، كما إذا ترك القانون للسلطة الإدارية حق تقريره أو عدم تقريره، ومن ذلك ما نصت عليه الفقرة السابعة من المادة التاسعة من اللائحة الجمركية الصادرة في ٢ من أبريل سنة ١٨٨٤، وقد ردد هذا الحكم أيضاً البند ٩ من الفقرة ثانياً من المادة التاسعة من القانون رقم ٥٠٧ لسنة ١٩٥٥ بتعديل اللائحة الجمركية السالفة الذكر، إذ نص على أن تُعفى من رسوم الوارد والصادر والرسم القيمي والقيمي الإضافي ورسم الاستهلاك وعوائد الرصيف والرسم البلدية، ولكنها تكشف وتراجع " البضائع والأشياء التي يصدر بإعفائها قرار من مجلس الوزراء"، وكذلك ما نصت عليه المادة العاشرة من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيلولة على التركات إذ أجازت لمجلس الوزراء إعفاء المعاهد والجمعيات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية من الرسم كله أو بعضه"، وإذا كان الإعفاء في مثل هذه الحالات بمثابة منحة من الإدارة لصاحب الشأن تقررها بناءً على تفويض من القانون، فإن الإدارة، والحالة هذه، تترخص في منحها بسلطتها. وليس للممول أن يجبرها على منحه هذا الإعفاء ما دام المشرع قد ترك الأمر المطلق لتقديرها، ولا يحدها في ذلك إلا عيب إساءة استعمال السلطة"^(١).

(١) المحكمة الإدارية العليا | الطعن رقم: ١٧٨٢ لسنة: ٢ قضائية بتاريخ: ٩-٥-١٩٥٩.

ولا نتفق مع الحكم السابق فيما يقرره من أنه "وليس للممول أن يجبرها- الإدارة الضريبية- على منحه هذا الإعفاء ما دام المشرع قد ترك الأمر لمطلق تقديرها، ولا يحدها في ذلك إلا عيب إساءة استعمال السلطة". ذلك، أن السلطة التقديرية الممنوحة للإدارة في منح الإعفاءات الضريبية لا تعنى تفلتها من كل قيد. بل يجب على الإدارة أن تمارس هذه الإدارة استناداً إلى معايير موضوعية. ومن ثم، تلتزم الإدارة بمنح هذه الإعفاءات في جميع الحالات التي تتوافر فيها هذه المعايير.

الفصل الثاني

المساواة والعدالة في المجال الضريبي

من المعلوم أن آدم سميث وضع، في كتابه الشهير ثروة الأمم *Wealth of Nations*، الصادر في سنة ١٧٧٦، عددًا من المبادئ التي تتضمن الأسس التي يجب على المشرع أن يأخذها في الاعتبار عند إصداره للقانون الضريبي^(١). ومنذ ذلك الحين، تزايدت أهمية هذه المبادئ في المجال الضريبي حتى أضحت يُنظر إليها باعتبارها الدستور العام الضمني الذي تخضع له أحكام القانون الضريبي. لذلك، قيل إن احترام المشرع لهذه المبادئ عند فرض الضريبة يمكن أن يخفف من حدتها ويجعلها مقبولة من جانب دافعي الضرائب. وتتمثل هذه المبادئ أو القواعد في: قاعدة المساواة والعدالة *Canon of Equity*، وقاعدة اليقين *Canon of Certainty*، وقاعدة الملاءمة *Canon of Convenience or Ease*، وقاعدة الاقتصاد في نفقات *Canon of Economy*.

بيد أن من أهم هذه المبادئ، من منظور القانون الدستوري بصفة خاصة، قاعدة المساواة أمام الضريبة وفعاليتها باعتبار أنهما تشكلان ضمانتين مهمتين من الضمانات الدستورية المقررة لدافعي الضرائب في المجال الضريبي. ويشكل إخلال المشرع بهاتين الضمانتين تعسفًا في استعمال حقه في فرض الضريبة.

ومن ثم، أضحي من المسلم به أن السلطة التقديرية للمشرع تتقيد، في مجال تصميم الإجراءات الضريبية، بعدد من المبادئ العامة لفرض الضرائب *general*

(١) د. شريف رمسيس ت كلا، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، دار الفكر العربي، ١٩٧٨-١٩٧٩، ص ١٣٩ وما بعدها.

principles of taxation. ويبرز من بين هذه المبادئ العامة، المعترف بها على نطاق واسع، مبدأ المساواة أو العدالة **the principle of equality or fairness**. ويشمل مبدأ المساواة، بالنسبة للمشرع، متطلباً عاماً يتمثل في أن العبء الضريبي **tax burden** يجب توزيعه بطريقة عادلة بقدرما يكون ذلك ممكناً. ويترتب على هذا المبدأ نتيجة مهمة، بالنسبة للتشريع الضريبي، مؤداها أن الضريبة يجب أن تتسق مع مقدرة الممول على الدفع **the taxpayer's ability to pay**.

وعلى الرغم من أن مبدأ فرض الضريبة وفقاً لمقدرة الممول على الدفع يحظى بقبول واسع، فإن التحديد الدقيق للمقدرة على الدفع يواجه صعوبات جمة. ويرجع ذلك، إلى أن القدرة على الدفع تتسم بالغموض الشديد كمنظم للدخل الخاضع للضريبة **as a regulator for taxable income**. وينطبق هذا، بصورة خاصة، على السؤال الخاص بما يمكن تكييفه باعتباره دخلاً، سواء من ناحية تكوين هذا الدخل أو قياسه. وفي ذات الوقت، يجب على المشرع أن يضمن أن يأتي تعريف الدخل بطريقة تكفل تطبيق الطرق المختلفة وإجراءات التقييم- المستخدمة في تحديده- بطريقة متساوية.

ويمكن القول، بصفة عامة، إن المساواة أمام الضريبة لا تعدو أن تكون تطبيقاً لمبدأ المساواة أمام القانون، كما أن العدالة الضريبية ليست سوى وجه للعدالة الاجتماعية. ومع ذلك، تحظى كل من الفكرتين في المجال الضريبي بأهمية خاصة، لأنهما يشكلان ضمانتين أساسيتين لدافعي الضرائب. ولذلك، يتواتر تمسك دافعي الضرائب بهذين المبدأين أمام القضاء الدستوري في المجال الضريبي.

ويثير كل من مبدأ المساواة أمام الضريبة ومبدأ العدالة الضريبية مشكلات دقيقة تتعلق بالمفهوم الدستوري لكل منهما والعلاقة بينهما. وهكذا، سنحاول، فيما يلي، تناول مبدأ المساواة أمام الضريبة (المبحث الأول)، ومبدأ العدالة الضريبية (المبحث الثاني).

المبحث الأول

مبدأ المساواة أمام الضريبة

إن احترام مبدأ المساواة يعد أمراً لا غنى عنه لأي مجتمع يستهدف إقامة العدالة بين أفرادها، وضرورة يجب توافرها جنباً إلى جنب مع تزايد تدخل الدولة في شئون مواطنيها في مختلف مجالات الحياة الاقتصادية والاجتماعية. ولهذا، تعد كفالة هذا المبدأ في دولة ما دليلاً على استجابة نظام الحكم فيها لرغبات المحكومين، ولمقومات حياة دستورية وشرعية سليمة. وفي المقابل، فإن تجاهل هذا المبدأ يثير استياء الشعوب، وقد يدفعها إلى محاولة تغيير النظام السياسي الذي لا يقيم أدنى اعتبار لحقوق وحرريات المواطنين.

ويعنى مبدأ المساواة أن يُعامل الناس على قدم المساواة، فتُمحى بينهم الفوارق، ولا يتميز بعضهم عن بعض في مال أو جاه أو سلطان أو نسب أو دين أو عرق أو مذهب، فالجميع سواسية أمام القانون. ويلاحظ أن لمبدأ المساواة شقين: الأول المساواة أمام الحقوق، والثاني المساواة أمام الواجبات والأعباء العامة. والواقع أن الشق الأول، المساواة أمام الحقوق، قد لقي قدراً كبيراً من اهتمام الكتاب الذين تناولوا صورته المختلفة، مثل المساواة أمام القضاء^(١)، والمساواة

(١) د. عبد الغني بسيوني عبد الله، مبدأ المساواة أمام القضاء وكفالة حق التقاضي، الإسكندرية، منشأة المعارف، ١٩٨٣.

في الانتفاع بخدمات المرافق العامة^(١)(٢). أما الشق الثاني فلم يأخذ حقه من عناية الكتاب، ولم يُخدم كما ينبغي لموضوع مثل المساواة الذي يحتل مكانة ومنزلة بارزتين في النظامين السياسي والمالي للدولة. وآية ذلك أن مبدأ المساواة أمام الضريبة، بوصفه صورة من صور المساواة أمام التكاليف والأعباء العامة، لم تُكتب فيه، دراسات متخصصة توفيه حقه، لا سيما من منظور القانون الدستوري.

ويمكن القول إن تناول مبدأ المساواة أمام الضريبة، باعتباره من أهم المبادئ الدستورية التي يجب على المشرع احترامها في سياق فرض الضرائب، يفرض علينا تحديد مفهوم هذا المبدأ (المطلب الأول)، وبيان الأشخاص المخاطبين به (المطلب الثاني)، وأخيراً الإشارة إلى الاستثناءات التي يمكن أن ترد عليه (المطلب الثالث).

المطلب الأول

مفهوم مبدأ المساواة أمام الضريبة

يتطلب تحديد مفهوم مبدأ المساواة أمام الضريبة بيان المقصود بهذا المبدأ الدستوري في المجال الضريبي (الفرع الأول)، وتحديد مصادره (الفرع الثاني)، ومدى التزام المشرع بعدم التمييز بين أصحاب المراكز المتماثلة (الفرع الثالث)، وحظر التشريع التحكمي (الفرع الرابع)، وإلقاء الضوء على حالة تطبيقية تتمثل في الحكم

(١) د. محمد رفعت عبد الوهاب، مبادئ وأحكام القانون الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٥، ص ٣١٩-٣١٤.

(٢) د. سليمان محمد المطاوي، الوجيز في القانون الإداري، دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، ١٩٧٤، ص ٤٤١-٤٤٧.

بعدم دستورية قانون الضريبة على مرتبات وأجور المصريين العاملين في الخارج (الفرع الخامس)، وأخيراً تناول مبدأ المساواة والتساعد في سعر الضريبة (الفرع السادس).

الفرع الأول

المقصود بمبدأ المساواة في المجال الضريبي

يُقصد بالمساواة أمام القانون، بصفة عامة، تطبيق القانون على الجميع بدون تمييز بينهم. ولا يمكن تحقيق ذلك إلا إذا كانت قواعد القانون عامة ومجردة. وتستهدف خاصية العمومية في القاعدة القانونية انطباق القاعدة القانونية على كل من يتحقق فيه مناط القاعدة، وهذا المنط يعد أساساً لترتيب آثارها القانونية.

ويُفسر مبدأ المساواة، عادة، باعتباره متطلباً لضمان عدم التمييز - a non-discrimination requirement. ويُفسر هذا المتطلب الأخير، بصفة عامة، باعتباره لا يسمح بمعاملة ضريبية مختلفة بين دافعي الضرائب الذين يشغلون ذات المركز القانوني، ما لم تكن هذه المعاملة المختلفة مسوغة باعتبارها موضوعية ومعقولة في ضوء هدف المعاملة وأثرها، وكذلك تناسب هذه المعاملة مع بلوغ الهدف (ضرورة احترام مبدأ التناسب). ويحظر مبدأ عدم التمييز، صراحة، التمييز في التجارة بين الولايات في الدول الفيدرالية، مثل الهند وأستراليا.

وتعنى المساواة أمام الضرائب، بصفة خاصة، أن يتحمل كل فرد قدرًا من الضريبة يتفق مع قدرته المالية. ويمكن تحقيق المساواة أمام الضرائب من خلال مراعاة مقدرة المكلفين على دفع الضرائب، أي قدرتهم الاقتصادية. وتُقاس هذه المقدرة من خلال ثروة ودخل دافعي الضرائب. لذلك، تكون الضرائب تصاعديّة. ومعنى

ذلك، أنه كلما زاد دخل الممولين زادت نسبة ما يُقتطع منهم كضريبة^(١). وغالبًا ما يتم الاعتماد على الدخل، وليس الثروة، لتحديد المقدرة التكلفة لدافعي الضرائب. وفي هذا السياق، تظهر أهمية الإشارة إلى مبدأ المقدرة على الدفع.

- مبدأ المقدرة على الدفع:

يتطلب مبدأ المقدرة على الدفع *The ability to pay principle* ضرورة وجود علاقة طردية بين ما يدفعه الممول ودخله. والأخذ بهذا المبدأ يتيح للنظام الضريبي أن يقوم بإعادة توزيع الدخل لصالح الفئات الأقل دخلًا^(٢). ويُستنبط مبدأ المقدرة على الدفع، في بعض الدول، من مبدأ المساواة، كما هو الحال في فرنسا، وإيطاليا، وألمانيا، وأسبانيا.

ففي فرنسا، على سبيل المثال، ينص الإعلان الفرنسي لحقوق الإنسان والمواطن (١٧٨٩) على أن الضرائب يجب أن تُوزع، بطريقة متساوية، بين كل المواطنين على نحو يتناسب مع مقدرتهم على الدفع^(٣).

وفي أسبانيا، يتم إتباع منطق مشابه مما يسفر عن متطلب تطبيق معدلات

ضريبية تصاعدية *the requirement to apply progressive tax rates*.

(١) د. سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٣٧.

(٢) د. سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٢٤.

(3) Art. 13: "Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés".

وفى إيطاليا، تُرسى الفقرة الأولى من المادة (٣) من الدستور الإيطالي مبدأ المساواة بصفة عامة. كما تنص الفقرة الأولى من المادة (٥٣) على أنه يجب على كل شخص أن يدفع الضرائب بما يتناسب مع مقدرته على الدفع. وتطبيقاً لذلك، قضت المحكمة الدستورية الإيطالية بأن مبدأ المقدرة على الدفع يتضمن تحديداً للمبدأ العام للمساواة^(١). ومن ثم، يجب على كل شخص يتمتع بذات "المقدرة على الدفع" أن يدفع مبالغ متساوية من الضريبة. وعلى النقيض من ذلك، يجب على الأشخاص ذوي "القدرات الضريبية المختلفة" أن يدفعوا مبالغ مختلفة من الضرائب^(٢).

وفى روسيا، يمكن القول إن مبدأ المساواة قد عُبر عنه، صراحة، في نصوص عدة. بيد أن أكثر هذه النصوص أهمية يتمثل في: الفقرة الرابعة من المادة (٥)، المادة (٦)، الفقرة الثانية من المادة (٨)، الفقرة الثانية من المادة (١٧)، المادة (١٩)، من المادة (٤٥)، المادة (٥٧) من الدستور. على أن هذه النصوص جميعها لا تشير إلى الضرائب بصفة خاصة. ومع ذلك، فقد كرست المحكمة الدستورية الروسية "مبدأ المساواة في تحمل العبء الضريبي" *equal tax burden principle* باعتباره أحد المبادئ الأساسية للقانون الضريبي الدستوري. وقد استنبطت المحكمة الدستورية مبدأ المساواة في فرض الضرائب، بصفة خاصة، من الفقرة الثانية من المادة (٨)، والمادة (١٩)، والمادة (٥٧) من الدستور.

وفى أسبانيا، ينص الدستور على أن كل شخص يسهم في تمويل النفقات العامة وفقاً لمقدرته الاقتصادية من خلال نظام ضريبي عادل يقوم على مبادئ

(1) Constitutional Court, 6 July 1972, No. 120.

(2) Constitutional Court, 13 December 1963, No. 153.

المساواة والضريبة التصاعديّة التي لا يجوز، بأي حال من الأحوال، أن تأخذ طابع المصادرة^(١).

وفي ألمانيا، يُستنبط مبدأ المقدرة على الدفع من المبدأ العام للمساواة في تطبيق القانون *the principle of equality in the application of law* (Rechtsanwendungsgleichheit) المكرس في الفقرة الأولى من المادة [٣] من الدستور. ذلك، أن هذه المادة تنص على المساواة أمام القانون، بما في ذلك، أيضاً، المساواة في تطبيق القانون (الضريبي) من جانب السلطات (الضريبية) والقضاء^(٢). ويتطلب مبدأ المقدرة على الدفع تقسيم العبء الضريبي طبقاً للمقدرة الاقتصادية للمكلفين على دفع الضرائب^(٣). وبالإضافة إلى ذلك، فإنه يُتطلب، أيضاً، من المشرع الضريبي طبقاً للمادتين [١ (٣)، ٢٠ (٣)] من الدستور احترام مبدأ المساواة^(٤)، ومن ثم سن التشريع على نحو يتسق مع القيم الدستورية.

على أن المساواة أمام القانون لا تعني المساواة في عدم العدالة (الظلم). ومن ثم، لا يجوز لدافع الضريبة أن يتمسك أو يطلب تطبيق ممارسة إدارية غير مشروعة. وإن كانت قد طبقت من قبل على دافعي الضريبة الآخرين. يكون نفعها بالنسبة له أمراً محتملاً.

(١) المادة (٣١) من الدستور

(2) *Rechtsanwendungsgleichheit: equality in the application of law.*

(٣) د. سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٣٧.

(4) *Rechtsetzungsgleichheit: legislative equality.*

وتفسر المحكمة الدستورية الفيدرالية الألمانية مبدأ المساواة باعتباره يتضمن حظراً للمعاملة التحكيمية أو التعسفية^(١). ويُطبق هذا الحظر، بصفة أساسية، بالتضافر مع المعاملة المتماثلة للطوائف. ومؤدى ذلك، أن مبدأ المساواة يكون قد انتهك إذا تم تبني معاملة مختلفة لطائفة ما، وذلك إذا لم تكن هذه المعاملة المختلفة مُسوَّغة بالاختلافات الفعلية بين الطوائف المخاطبة^(٢).

ويلاحظ أن مبدأ المساواة يمكن بلوغه، في المجال الضريبي، من خلال الاستخدام الصحيح لمعيار المقارنة. ومن ثم، فإن تحديد ما إذا كان هناك أوجه للشبه أو للاختلاف بين طوائف معينة من دافعي الضرائب يعتمد على المعيار أو المعايير المستخدمة كأساس للمقارنة. وهكذا، فإن معيار المقارنة يعد صحيحاً إذا كان يستند على القيم الأساسية للعدالة التي يعترف بها القانون، أي المبادئ الدستورية. وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الضريبي مقيد باحترام هذه المبادئ.

(1) BVerfGE 3, 135; 9, 244; 18, 46; 37, 114; 38, 257; 42, 72; 49, 283; 54, 26.

(2) BVerfGE 55, 88; 60, 134; 62, 112 f.; 65, 384; 66, 242; 67, 236; 68, 301; 70, 239 f.; 72, 89 f.; 73, 321; 74, 24; 75, 105; 75, 300; 78, 247; 81, 236; 82, 146; 83, 401; 84, 157; 84, 199; 84, 359; 88, 87, 96 f.; 89, 15, 22 f. (Article 3b EStG).

الفرع الثاني

مصادر مبدأ المساواة أمام الضريبة

من المسلم به أن مبدأ المساواة أمام الضريبة يعد أحد المبادئ الدستورية^(١)، بل وأحد المبادئ الأساسية التي يقوم عليها أي نظام سياسي في العالم المعاصر^(٢). ولهذا المبدأ أهمية كبيرة من النواحي الدستورية والسياسية والمالية. فمن الناحية الدستورية، يشكل هذا المبدأ قاعدة ذات قيمة دستورية. ومعنى ذلك أن هذا المبدأ ملزم للمشرع وللإدارة الضريبية على حد سواء. فإذا خالفت أي منهما هذا الالتزام الدستوري، كان لدافعي الضرائب الحق في المبادرة إلى المطالبة بإلزام المخالف باحترام هذا المبدأ^(٣). ولذلك، يعد مبدأ المساواة أمام الضريبة ضماناً مهماً لحقوق دافعي الضرائب. وتجد هذه الضمانة مصدرها في الوثائق الدستورية.

(١) وفي هذا المعنى، تقول المحكمة الدستورية العليا: "إن الدساتير المصرية المتعاقبة بدءاً بدستور سنة ١٩٢٣، وانتهاءً بالدستور القائم رددت جميعها مبدأ المساواة أمام القانون وكفلت تطبيقه على المواطنين كافة باعتباره أساس العدل والحرية والسلام الاجتماعي، وعلى تقدير أن الغاية التي يستهدفها تتمثل أصلاً في صون حقوق المواطنين وحررياتهم في مواجهة صور التمييز التي تنال منها أو تقيد ممارستها، وأضحى هذا المبدأ في جوهره وسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة التي لا يقتصر تطبيقها على الحقوق والحرريات المنصوص عليها في الدستور، بل ينسحب مجال أعمالها كذلك إلى الحقوق التي يكفلها المشرع للمواطنين في حدود سلطته التقديرية وعلى ضوء السياسة التشريعية التي يراها محققة للمصلحة العامة". المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٢١ لسنة: ٧ قضائية بتاريخ: ٢٩-٤-١٩٨٩.

(٢) د. وجدي ثابت غبريال، مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة كأسس للمسؤولية الإدارية: نحو أساس دستوري للمسؤولية دون خطأ، دراسة مقارنة في نظرية المسؤولية دون خطأ في القانون الإداري مزودة بأحكام مجلس الدولة المصري والفرنسي، الإسكندرية، منشأة المعارف، ١٩٨٨، ص ٢٥.

(٣) د. حيدر وهاب عبود، مبدأ المساواة أمام الضريبة: دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية، مجلة الحقوق، الجامعة المستنصرية، المجلد الثاني، السنة التاسعة، العدد الخامس، ص ١٢١-١٤٢.

وقد حرصت العديد من الدساتير المعاصرة^(١)، مثل الدستور الفرنسي^(٢)، والأمريكي^(٣)، والعراقي^(٤) على تكريس مبدأ المساواة بشقية: المساواة في الحقوق والمساواة في الواجبات والأعباء العامة، وعلى حظر إقامة أي تمييز بين المواطنين على أساس الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين أو العقيدة.

ويلاحظ أن الدساتير السابقة، وإن لم تنص صراحة على قاعدة المساواة أمام الضريبة^(٥) إلا أن هذه القاعدة يُعمل بها بوصفها تطبيقاً مباشراً لقاعدة المساواة أمام القانون وفي الواجبات والأعباء والتكاليف العامة^(٦).

(١) يجد مبدأ المساواة تكريساً له، إلى حد ما، في معظم الدول المعاصرة، في القانون الدستوري، فيما عدا الاتحاد الفيدرالي الروسي، حيث يُنص على مبدأ المساواة في العبء الضريبي *the principle of an equal tax burden*، في التقتين الضريبي العام *General Tax Code*، باعتباره أحد المبادئ الأساسية لهذا القانون.

(٢) تنص المادة (٢) من الدستور الفرنسي الصادر في ٤ أكتوبر سنة ١٩٥٨ على أن (فرنسا جمهورية، وهي تضمن المساواة أمام القانون لجميع المواطنين دون تمييز بسبب الأصل أو الجنس أو الدين). شهاب أحمد عبد الله، الدستور الفرنسي، موسوعة التشريعات الوطنية والدولية لحقوق الإنسان، الطبعة الأولى، بغداد، دار الكتب والوثائق، ٢٠٠٨، ص ٦.

(٣) ينص التعديل الرابع عشر للدستور الأمريكي، الصادر عام ١٧٨٧، على أنه: "لا يجوز لأي ولاية أن تحرم شخصاً داخل نطاق سلطاتها من المساواة في الحماية أمام القانون".

(٤) تنص المادة (١٤) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥، على أن: "العراقيون متساوون أمام القانون دون تمييز بسبب الجنس أو العرق أو القومية أو الأصل أو اللون أو الدين أو المذهب أو المعتقد أو الرأي أو الوضع الاقتصادي أو الاجتماعي".

(٥) يُلاحظ أن بعض الدساتير المعاصرة تنص، صراحة، على قاعدة المساواة أمام الضريبة، مثل الدستور السوري، الذي قرر في المادة (١٩) منه ما يلي: "تُفرض الضرائب على أسس عادلة وتصاعدية تحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية"، د. عصام بشور & د. نور الله نور الله & د. يونس أحمد البطريق، التشريع الضريبي، دمشق، المطبعة التعاونية، ١٩٨٢، ص ٢٢١.

(٦) ومن أمثلة الدساتير التي لا تتضمن إشارة صريحة إلى مبدأ المساواة أمام الضريبة، ولكن يمكن اشتقاق هذا المبدأ من النصوص التي تكرر المساواة أمام القانون بصفة عامة الدستور الياباني.

ومن ثم، يجب على المشرع والإدارة الضريبية معاً احترام هذه القاعدة الدستورية والنزول على أحكامها.

وفي فرنسا، يجد المبدأ مصدره في النصوص الدستورية التالية:

١- المادة (٦) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصادر في سنة ١٧٨٩.

وتنص هذه المادة على أنه: "يجب أن يكون القانون واحداً للجميع، سواء حين يحمي أو حين يعاقب"^(١).

٢- المادة (١٣) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن التي تنص على

أنه: "يجب أن تُوزع الضريبة العامة توزيعاً متساوياً بين جميع المواطنين"^{(٢)(٣)}.

=

حيث لا يتضمن هذا الدستور أي نص صريح يتعلق بالمساواة في المجال الضريبي. ومع ذلك، فإن المادة (١٤) من هذا الدستور تكفل المساواة أمام القانون، وتحظر التمييز المستند على "العلاقات السياسية أو الاقتصادية أو الاجتماعية" أو "العرف أو العقيدة، أو الجنس أو الوضع الاجتماعي أو الأصل العائلي". ويكفل الدستور المساواة، بصورة صريحة، فيما يتعلق بالزواج (المادة ٢٤)، وتربية الأطفال (المادة ٢٦).

(1) Article 6 de la déclaration de 1789 : "La loi... doit être la même pour tous, soit qu'elle protège soit qu'elle punisse".

(2) Article 13 de la déclaration de 1789: "La contribution commune... doit être également répartie entre tous les citoyens".

(٣) ويجرى النص الكامل للمادة (١٣) من إعلان الثورة الفرنسية لعام ١٧٨٩ على النحو التالي: "من أجل الإنفاق على القوة العامة، وفي سبيل نفقات الإدارة لأبد من ضريبة مشتركة يجب توزيع أعبائها بين المواطنين كل حسب مقدرته". وتظهر أهمية هذه المادة فيما نصت عليه ديباجة دستور الجمهورية الخامسة حين أعلنت تمسكها بإعلان ١٧٨٩. وهو ما سيؤدى بالمجلس الدستوري، لاحقاً، إلى الاعتراف بالقيمة الدستورية لإعلان حقوق الإنسان والمواطن.

٣- المادة (٢) من الدستور الفرنسي الحالي الصادر في سنة ١٩٥٨، والتي تنص على أنه: "تكفل فرنسا مساواة جميع المواطنين أمام القانون، دون تمييز يرجع إلى الأصل أو الجنس أو العقيدة"^(١).

بيد أن النصوص السابقة تعد نصوصاً عامة لا تشير، بصفة خاصة، إلى فرض الضرائب.

وفيما يتعلق بفرض الضرائب بصفة خاصة، تنص المادة (١٣) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن (١٧٨٩) على أن الضرائب يجب توزيعها بطريقة متساوية على كل المواطنين على نحو يتناسب مع مقدرتهم على الدفع^(٢).

وعلى الرغم من إثارة هذا المبدأ مرات متعددة، فإن المجلس الدستوري الفرنسي لم يقم، إلا نادراً، بإلغاء القوانين الضريبية استناداً إلى انتهاكها لمبدأ المساواة. وبدلاً من ذلك، يجد المجلس، في أغلب الحالات، أن المراكز القانونية التي يُدعى وجود تمييز فيما بينها هي، في حقيقة الأمر، غير متماثلة^(٣).

(1) "La France... assure l'égalité devant la foi de tous les citoyens sans distinction d'origine, de race ou de religion".

(٢) وحتى الوقت الحاضر، يرفض المجلس الدستوري إلغاء التشريع الضريبي باعتباره (غير كاف) فيما يتعلق بالضريبة النسبية (الإضافية) على الدخل، أو باعتباره مفرطاً فيما يتعلق بالضريبة التي تفرض بسعر ٢,٥% على شركات الدواء بالمخالفة للمادة (١٣) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن.

(٣) ووفقاً لقضاء المجلس الدستوري الفرنسي، فإن مبدأ المساواة يجيز للقانون (الضريبي) معاملة المراكز المختلفة بطريقة مختلفة، كما يجيز، أيضاً، معاملة المراكز المتماثلة أو المتشابهة بطريقة مختلفة بقدر ما تخدم به هذه المعاملة غير المتساوية المصلحة العامة في ضوء هدف القانون.

- e.g., No 90-285 DC, regarding an additional proportional income tax or excessively (e.g. No 97-393 DC, regarding a 2.5% turnover tax on pharmaceutical companies) progressive in violation of Article 13 of the 1789 Declaration.

وأخيراً، يمكن ملاحظة أن التمسك بوجود تمييز في القانون الضريبي من جانب دافعي الضريبة أمام مجلس الدولة لا يتم استناداً إلى هذه النصوص الدستورية (لأن ذلك ليس مسموحاً به)، ولكن استناداً إلى المادة (١٤) من الاتفاقية الأوروبية لحماية حقوق الإنسان وحرياته الأساسية (حظر التمييز) مقروءة مع المادة (١) من البروتوكول (١) (حماية الملكية)^(٢).

وفي مصر^(٣)، فإن مبدأ المساواة أمام الضريبة يجد مصدره في المادة (٥٣) من دستور (٢٠١٤) التي تنص على أن: "المواطنون لدى القانون سواء، وهم متساوون في الحقوق والحريات والواجبات العامة، لا تمييز بينهم بسبب الدين، أو العقيدة، أو الجنس، أو الأصل، أو العرق، أو اللون، أو اللغة، أو الإعاقة، أو المستوى الاجتماعي، أو الانتماء السياسي أو الجغرافي، أو لأي سبب آخر. [...] تلتزم الدولة باتخاذ التدابير اللازمة للقضاء على كافة أشكال التمييز، وينظم القانون إنشاء مفوضية مستقلة لهذا الغرض".

وبالإضافة إلى النصوص الدستورية التي تركز مبدأ المساواة بصفة عامة أو تلك المتعلقة بمبدأ المساواة أمام الضريبة بصفة خاصة، يذهب بعض الفقهاء إلى أن

(١) وفيما يتعلق بالضرائب البيئية، قضى المجلس الدستوري بأن القانون تمييزي، فيما يتعلق بالملوثين الذين تم إعفاؤهم من الضريبة، وفيما يتعلق بغير الملوثين الذين تم إخضاعهم للضريبة: - (No 2002-464 DC, No 2203-488 DC), and with respect to non-polluters that were subject to tax (No 2000-441 DC).

(2) Conseil d'Etat, No 239693 (SA Financière Labeyrie) of 12 April 2002.

(٣) كما كان مبدأ المساواة أمام الضريبة يجد مصدره في المادة (٤٠) من دستور ١٩٧١، والتي تنص على أن: "المواطنون لدى القانون سواء، وهم متساوون في الحقوق والواجبات العامة، لا تمييز بينهم في ذلك بسبب الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين أو العقيدة".

مبدأ المساواة أمام الضريبة يمكن تأسيسه على نظرية المبادئ العامة للقانون. ومن المعلوم أن هذه الأخيرة نظرية قضائية ابتكرها مجلس الدولة الفرنسي. ويُقصد بالمبادئ العامة للقانون تلك الطائفة من القواعد القانونية غير المدونة المستقرة في ضمير الجماعة التي يستنبطها القضاء من النظام القانوني للدولة ويعلمها في أحكامه^(١)^(٢).

(١) وتجدر الإشارة إلى أن المبادئ العامة للقانون أو المبادئ القانونية العامة هي مبادئ غير مكتوبة يستنبطها القضاء من المقومات الأساسية للمجتمع ومن قواعد التنظيم القانوني في الدولة، ويقرها في أحكامه باعتبارها قواعد قانونية ملزمة. ومن أمثلة هذه المبادئ، مبدأ مساواة المواطنين أمام القانون، ومبدأ حرية التجارة والصناعة، ومبدأ حجية الشيء المقضي به، ومبدأ عدم جواز الجمع بين العقوبات، ومبدأ كفالة حقوق الدفاع. وتأسيساً على ما تقدم، يمكن ترتيب النتائج التالية:

١- إن المبادئ القانونية العامة هي قواعد قانونية تتمتع بالقوة الإلزامية، وذلك تأسيساً على سلطة القضاء في استخلاص الإرادة الضمنية أو المفترضة للمشرع، ومن ثم وضع المبادئ العامة باعتبارها من القواعد القانونية الملزمة.

٢- إن المبادئ القانونية العامة تتمتع، في تقديرنا، بمرتبة إلزامية تعلو على القوانين العادية وإن لم تصل إلى قوة الدستور، فهذه المبادئ ليست سوى مجموعة من الأسس التي يتخذها المشرع دليلاً ومرشداً له عند وضع النصوص القانونية، ولذلك يكون منطقياً أن تعلو هذه المبادئ من حيث المرتبة التشريعية التي تسنها السلطة التشريعية في الدولة، إذ لا شك في أن إقرار القضاء لتلك المبادئ يعني أنها عدت من الأسس التي تنظم حياة الجماعة، وبالتالي فإنها تصبح ملكاً لهذه الجماعة، حيث لا تستطيع أية سلطة مؤسسة أن تخالفها، حتى ولو كانت هذه المبادئ، من صنعها ضمناً في حين يجوز للمشرع الدستوري دون غيره أن يخالف بنصوصه الصريحة تلك المبادئ إذا رأى أنها لم تعد تتفق مع ظروف الجماعة، لأن الدستور هو تعبير عن الإرادة الصريحة للشعب، في حين أن المبادئ العامة تعبير عن إرادته الضمنية، ولا مراء في أن الإرادة الصريحة أعلى من الضمنية، ولها الأولوية في التطبيق. لمزيد من التفصيل حول مفهوم المبادئ العامة للقانون والقوة الملزمة لها، انظر: د. محمود سامي جمال الدين، أصول القانون الإداري في دولة الإمارات العربية المتحدة: دراسة مقارنة، الكتاب الأول، أكاديمية شرطة دبي، ٢٠٠٤، ص ١٧ وما بعدها.

(٢) د. أنور احمد رسلان، وسيط القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩، ص ١٤٣.

وعلى أي حال، يبدو واضحاً من النصوص السابقة، أن مبدأ المساواة أمام الضريبة مشتق أو مستمد من مبدأ المساواة "أمام القانون"، أو مساواة المواطنين "لدى القانون".

الفرع الثالث

التزام المشرع بعدم التمييز بين أصحاب المراكز المتماثلة

يجب على المشرع أن يقرر قواعد متماثلة لمعاملة أصحاب المراكز المتماثلة. والأمر هنا يتعلق بالتزام واقع على عاتق المشرع، وإلا كان النص التشريعي مخالفاً للدستور. فالمحظور على المشرع أن يقرر معاملة مختلفة لأصحاب المراكز المتماثلة. وفي هذا المعنى، تقول المحكمة الدستورية العليا المصرية أن مبدأ المساواة أمام القانون غدا في جوهره وسيلة لتقرير الحماية المتكافئة التي لا تمييز فيها بين المراكز القانونية المتماثلة^(١). ومن تطبيقات ذلك في قضاء المحكمة الدستورية العليا قولها بأن:

"صور التمييز التي أوردتها المادة ٤٠ من الدستور التي تقوم على أساس من الأصل أو الجنس أو اللغة أو الدين أو العقيدة لم ترد على سبيل الحصر، فهناك صور أخرى من التمييز لها خطرهما، مما يحتم إخضاعها لما تتولاه هذه المحكمة من رقابة قضائية تطبيقاً لمبدأ المساواة أمام القانون ولضمان احترامه في جميع مجالات تطبيقه، و يندرج تحتها زيادة الأجرة التي تقررها بعض النصوص التشريعية، كنص المادة ٧ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير

(١) المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٢١ لسنة: ٧ قضائية بتاريخ: ٢٩-٤-١٩٨٩؛ المحكمة الدستورية العليا، ٦ ديسمبر ١٩٩٣، القضية ١١ لسنة ١٥ ق.د، الجريدة الرسمية، العدد ٥١، ٢٣ ديسمبر ١٩٩٣، ص ٣٣٧.

وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر التي يتعين إعمال حكمها على جميع المؤجرين الذين تتماثل مراكزهم القانونية من كل الوجوه بالنسبة إلى الحق في طلبها، ذلك أن المساواة التي تعنيها المادة "٤٠" من الدستور تنحصر في عدم جواز التمييز بين المواطنين الذين تتساوى مراكزهم القانونية من خلال تطابق العناصر التي تقوم عليها"^(١).

وبصفة عامة، يُلاحظ أن المحاكم تعترف بسلطة تقديرية واسعة للمشرع و **legislative discretion** في المسائل المتعلقة بتقسيم دافعي الضرائب إلى طوائف معينة، وذلك شريطة الالتزام بالمتطلبات الأساسية للمساواة"^(٢). ففي الولايات المتحدة الأمريكية، على سبيل المثال، تتبنى المحكمة العليا رقابة "الأساس المعقول" **rational basis scrutiny**. وفي ظل هذا الشكل من الرقابة القضائية، تخلص المحكمة، عادة، إلى أن المعاملة غير المتساوية لا تثير إشكالات دستورية، مادام أنها مسوغة بمصلحة للدولة ممكنة ومشروعة"^(٣).

ومؤدى ما تقدم أن مبدأ المعاملة الضريبية المتماثلة يجب أن يُفهم، بصفة عامة، على أنه لا يعني استبعاد المعاملة المختلفة بين دافعي الضرائب في ذات المركز القانوني، شريطة أن يكون معيار التمييز موضوعياً ومعقولاً في ضوء هدف الإجراء ونتيجته. ومن ثم، لا يجوز أن يكون الإجراء غير متناسب مع الهدف المبتغى.

(١) المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٢١ لسنة: ٧ قضائية بتاريخ: ٢٩-٤-١٩٨٩.

(2) Venugopala Ravi Varma Rajah v. Union of India, (1969) I SCC 681.

(3) Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, (The Hague: *Kluwer Law International*, 2003), p. 82.

وبإيجاز، يمكن القول إن المحاكم في النظم القانونية المختلفة تمر بالخطوات التالية، حال تقييمها لمدى احترام النصوص والإجراءات الضريبية لمبدأ المساواة:

- هل تتعلق المعاملة التمييزية، المدعاة، بطائفتين أو أكثر من طوائف دافعي الضرائب الذين يشغلون مراكز قانونية متماثلة؟
- ما هو هدف المعاملة التمييزية، وهل هو مُسَوِّغ أم لا؟.
- هل يعد معيار التمييز مُسَوِّغاً بصورة موضوعية، وفعالاً في بلوغ الهدف المرجو؟
- هل يعد الإجراء متناسباً، بطريقة معقولة، مع الهدف المبتغى؟

وبالإضافة إلى المبدأ العام بشأن حظر التمييز، فإن حرية الدين المكفولة دستورياً يمكن أن تكون، أيضاً، ذات صلة بالمسائل الضريبية^(١)، حيث يمكن تفسير حرية الدين بأنها تستبعد قيام المشرع الضريبي بفرض ضرائب مفرطة على الكنائس أو غيرها من المنظمات الدينية على نحو يمكن أن يعوق الحماية الدستورية المكفولة لحرية الدين.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية، يُرسي التعديل الرابع عشر للدستور الأمريكي مبدأ المساواة. ووفقاً لهذا التعديل، لا يجوز حرمان أحد من "الحماية المتساوية أو المتكافئة في ظل القانون" equal protection under the law .

(1) Article 28 of the Constitution; See also Article 14 of the Constitution (principle of the secular state).

ومع ذلك، يُلاحظ أن المحكمة العليا الأمريكية قد قلصت بالفعل، في عام ١٩١٦^(١)، دور الطعون المستندة إلى بند "الحماية المتساوية أو الحماية المتكافئة"- التي تستهدف تقييد سلطة المشرع في سن القوانين الضريبية، حيث أكدت المحكمة، أنه في المجال الضريبي يتمتع المشرع بأقصى درجات الحرية لتحديد الطوائف المختلفة للمكلفين Classification^(٢) أكثر من أي مجال آخر.

الفرع الرابع

حظر التشريع التحكمي

يمكن القول إن من متطلبات مبدأ المساواة أيضاً حظر التشريع التحكمي في المجال الضريبي. ومن المعلوم أن أحد عناصر تعريف الضريبة، بمعناها الدستوري، هو ألا يكون فرضها تحكيمياً not arbitrary^(٣). وفي هذا الصدد، يمكن تعريف التحكم بأنه "إشارة إلى حقيقة أن الأعباء الضريبية لا يمكن فرضها إلا من خلال الرجوع إلى معايير مؤكدة قابلة للتطبيق العام بدرجة كافية، وأن الضريبة لا يمكن فرضها، قانوناً، نتيجة لأحد القرارات الإدارية المستندة على مجرد تفضيل فردي منبت الصلة بأي اختبار يحدده المشرع"^(٤). ومن الواضح أن حظر الفرض التحكمي للضرائب يعني أنه يجب على المشرع أن يحدد معايير فرض المسؤولية الضريبية. ومن ثم، فإن فرض الضرائب بصورة عشوائية يعد غير دستوري.

(1) Brushaber v. Union Pac. R.R., 240 U.S. 1, 24 (1916).

(2) Madden v. Kentucky, 309 U.S. 83, 87-88 (1940).

(3) MacCormick v Federal Commissioner of Taxation (1984) 15 ATR 437.

It is noted that the prohibition of arbitrary taxation may be recognized as being supplemental to the principle of equality.

(4) DFCT v Truhold Benefit Pty Ltd [1985] HCA 36.

وتطبيقاً لما سبق، يتضمن الدستور الهندي النص على مبدأ المساواة، بما في ذلك مبدأ عدم التمييز ومبدأ حظر التشريع التحكيمي **the prohibition of arbitrary legislation**^(١). ومن ثم، قضت المحكمة العليا الهندية، على سبيل المثال، بأن الضريبة على الملكية المفروضة استناداً إلى معيار واحد فقط هو مساحة الأرض **floor area**، تعد تحكيمية. ولذلك، فإن هذه الضريبة تشكل انتهاكاً للحق في المعاملة المتماثلة. وفي قضية أخرى، اعتُبر سعر الضريبة الموحد المطبق في مجال الضريبة على الأراضي، وبصفة خاصة على أراضي الغابات، غير دستوري، لأنه ينطوي على انتهاك لمبدأ المساواة. ويمكن تفسير هذا القضاء بأن سعر الضريبة لم يأخذ في الاعتبار الإنتاجية المحتملة للأرض.

الفرع الخامس

عدم دستورية قانون الضريبة على مرتبات وأجور

المصريين العاملين في الخارج

كانت المادة الأولى من القانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ بشأن فرض ضريبة على مرتبات وأجور المصريين العاملين في الخارج^(٢) تنص على أنه: "تُفرض ضريبة

(١) المادة (١٤) من الدستور الهندي.

(٢) يُطلق على هذه الضريبة ضريبة الاغتراب أو ضريبة العاملين بالخارج، وهي نوع من الضرائب كانت بعض الدول العربية تقوم بفرضها على العاملين المغتربين أو العاملين في الخارج. ومن أمثلة هذه الدول سوريا التي أصدرت قانوناً باسم قانون المغتربين رقم (١٩) لعام ١٩٩٠. وقد تم إلغاء هذا القانون بفرض رسم الضريبة بموجب مرسوم تشريعي رقم (٦٠) لسنة ٢٠٠٤. ويشار أيضاً إلى أنه تم إلغاء العمل بقانون فرض الضريبة على العاملين بالخارج التي كانت مطبقة في مصر بموجب القانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤م فور صدور حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية ذلك القانون في عام ١٩٩٩. أيمن محمد عاطف، ضريبة الاغتراب، مقال متاح على الموقع التالي:

<https://www.bayt.com/ar/specialties/q/136323>

على الأجور والمرتبات التي يتقاضاها عن عملهم بالخارج العاملون بالدولة والقطاع العام والعاملون بنظم أو كادرات خاصة الحاصلين على إعرارة أو إعرارة خاصة بدون مرتب للعمل بالخارج". ويبدو واضحاً من هذا النص أنه يقصر نطاق الخاضعين للضريبة على العاملين في الدولة والقطاع العام أياً كانت طبيعة النظم الوظيفية التي يخضعون لها، وبذلك أخرج من نطاق سريانه غير هؤلاء ممن يحققون دخلاً ناشئاً عن عملهم بالخارج، أي فئة العاملين في غير الدولة والقطاع العام. وقد طعن على هذا القانون بعدم الدستورية. وكان التساؤل الأكثر أهمية المطروح على المحكمة الدستورية هو ما إذا كان هذا التمييز غير جائز أي تحكمي، لأنه يعني التمييز بين أشخاص تماثلت مراكزهم القانونية، أم أن هذا التمييز جائز، لأنه يستند إلى أسس موضوعية؟

وقد رأت هيئة المفوضين بالمحكمة الدستورية أن التمييز الذي تضمنته المادة الأولى المذكورة من القانون ليس تمييزاً تحكيمياً، وإنما يستند إلى أسس موضوعية معقولة، وذلك استناداً إلى ما جاء بالمذكرة الإيضاحية للقانون ٢٣٩ لسنة ١٩٨٩ من أسباب مؤداها أنه في الوقت الذي لا تلتزم فيه الدولة تجاه العاملين بالقطاع الخاص بأية التزامات، نجدها على العكس تماماً ملتزمة بتوفير العديد من المزايا والضمانات للعاملين في الدولة والقطاع العام، من الحصول على إعرارات خاصة وإعرارات للعمل بالخارج، بما يترتب على ذلك من بعد عن مباشرة الوظيفة ومساس بحجم الإنتاج، مع ضمان الاحتفاظ للعامل بوظيفته وتدرجه في درجاتها وحصوله على علاوتها واستفادته من التسويات والإصلاحات التي تقرر في هذا الشأن بحكم استمرار العلاقة الوظيفية، والاستفادة من نظام التأمينات الاجتماعية، مع استمرار العامل مطمئناً للعودة إلى الوظيفة.

هذه الاعتبارات تسوغ في نظر المشرع التمييز الوارد في المادة الأولى، أي أننا بصدد اختلاف في المراكز، وليس تماثلاً في المراكز الخاصة بالمولين. وقد أيدت هيئة المفوضين هذا الاستدلال^(١).

غير أن المحكمة الدستورية العليا لم تأخذ بهذا الرأي، وانتهت إلى أن الطائفة من العاملين بالقطاع الخاص والتي استبعدها المشرع من الخضوع للضريبة، "تتوافر بالنسبة إليها عين الواقعة المنشئة للضريبة التي فرضها على العاملين في الدولة ووحداتها الاقتصادية، بما مؤداه اتحاد هاتين الفئتين في المركز القانوني، وكان ينبغي من ثم إخضاعهما معاً لقاعدة قانونية واحدة يتحقق من خلالها التكافؤ في المعاملة القانونية. غير أن القانون المطعون فيه مايز بين هاتين الطائفتين بأن اختص إحداهما بأحكامه دون أن يستند في هذا التمييز إلى أسس موضوعية، وأضحى هذا التمييز تحكيمياً ومنهياً عنه بنص المادة ٤٠ من الدستور"^(٢).

ويمكن القول إن الحكم بعدم دستورية فرض ضريبة على أجور ومرتبات العاملين في الخارج يستند إلى الأسس التالية^(٣):

١- إذا حدد المشرع وعاءً للضريبة التي فرضها بأن حصره في أجور العاملين ومرتباتهم التي يتقاضونها عن عملهم في الخارج، وجب أن يكون مبلغ الضريبة متأتياً من مصدر هذا الدخل دون سواه ومرتباً على وجوده حقيقة لا

(١) تقرير هيئة المفوضين في القضية رقم ٤٣ لسنة ١٣ قضائية دستورية، غير منشور، ص ٢٨، ٢٩.

(٢) م.د.ع. (مصر)، ٦ ديسمبر ١٩٩٣، سبقت الإشارة إليه.

(٣) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٤٣ لسنة ١٣ قضائية "دستورية"، جلسة ٦ ديسمبر ١٩٩٣، مجموعة المبادئ التي قررتها المحكمة الدستورية العليا منذ إنشائها حتى الآن، الكتاب الثاني (الضرائب والرسوم)، إعداد المستشار رجب عبد الحكيم سليم، الطبعة الأولى، شركة الأمل للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٩٧، ص ٦٦-٧٢.

حكماً. فإذا كان دين الضريبة منفصلاً عن وعائها، وليس نتاجاً لتحقيقه دل ذلك على أن الرابطة المنطقية والحتمية بين وعاء الضريبة ومبلغها متخلفة بتمامها على نحو يناقض الأسس الموضوعية للضريبة.

٢- إذا كان الدستور قد أفرد بابه الثالث للحريات والحقوق والواجبات العامة وصدده بالنص في المادة (٤٠) منه على أن المواطنين لدى القانون سواسية، فإن هذا المبدأ وسيلة لتحقيق الحماية القانونية المتكافئة التي لا تمييز فيها بين المراكز القانونية المتماثلة، وهو الأمر الذي تخلف في الضريبة على أجور ومرتببات العاملين في الخارج، ذلك أن القانون المطعون عليه صدر- حسبما يظهر من عنوانه- بفرض ضريبة على مرتببات العاملين بالخارج، إلا أن نصوصه قد قصرت أحكامه على طائفة معينة هم العاملون في الدولة والقطاع العام بغض النظر عن طبيعة النظم الوظيفية التي يخضعون لها. ومعنى ذلك أن المشرع قد أخرج من مجال سريانها غير هؤلاء ممن يحققون دخلاً ناجماً عن عملهم في الخارج وهم فئة من المواطنين كان من الواجب إخضاعهم للضريبة إلا أن ذلك لم يحدث مما يعد إخلالاً بالتكافؤ في المعاملة القانونية.

٣- لما كان الشاغلون لهذه الدرجة يتفاوتون فيما بينهم فيما قد يحصلون عليه من دخل مقابل عملهم خارج الدولة، فإن إخضاعهم جميعاً لضريبة واحدة ثابت مبلغها يعد مخالفاً لمبدأ المساواة أمام القانون.

ولاشك في صحة الاستدلال الذي أخذت به المحكمة الدستورية في حكمها، ذلك أن بيان ما إذا كان التمييز جائزاً أم لا، يتم ذلك بالنظر إلى موضوع القانون؛ والاعتبارات التي أشارت إليها المذكرة الإيضاحية للقانون بشأن عدم إخضاع العاملين في القطاع الخاص للضريبة، لا يعتبر فينظر هذا القانون مسوّغاً معقولاً، لأن هذه

الطائفة تتساوى في الخضوع للضريبة مع طائفة العاملين في الدولة والقطاع العام، نظراً لوحدة الواقعة المنشئة للضريبة، وهي تحقق نتيجة العمل بالخارج^(١).

ورغم الحكم السابق، يذهب بعض الكتاب إلى أنه لا توجد عوائق دستورية تحول دون فرض ضرائب على المصريين العاملين بالخارج في ظل الدستور الحالي (٢٠١٤)، وأنه إذا كانت المحكمة الدستورية العليا قد رفضت فرض ضرائب على المصريين بالخارج في السابق، فإن ذلك يرجع لعوار في النص القانوني وقتها، وليس رفضاً للمبدأ في ذاته^(٢).

الفرع السادس

مبدأ المساواة والتعاقد في سعر الضريبة

تقدم القول أن المساواة أمام الضرائب تعنى أن يتحمل كل فرد قدرًا من الضريبة يتفق مع قدرته المالية. ومن الاستحالة بمكان الأخذ بالمساواة المطلقة في هذا المجال، أي يتساوى ما يدفعه كل فرد مع ما يؤديه الآخرون. لذلك، لا بد أن تكون المساواة نسبية، والتي تعنى أن يتساوى الأفراد في مقدار ما يؤديه من ضرائب في حالة تماثل أو تشابه ظروفهم المالية والاجتماعية.

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ١٣٩ وما بعدها.

(٢) د. رمضان صديق & د. مصطفى عبد القادر، من نص حوار بعنوان: "الدستور لا يمنع فرض ضريبة على المصريين بالخارج"، متاح على الموقع التالي:

<http://today.almazryalvoum.com/article2.aspx?ArticleID=417041>

ولا يتعارض مبدأ المساواة أمام الضرائب مع الأخذ بمبدأ الضريبة التصاعدية، والتي تعني رفع نسبة الضريبة تصاعدياً كلما زادت ثروة الشخص، ولكن بشرط تطبيقها على كل من توافرت فيه دون تمييز بين واحد والآخر. وليس هناك مانع دستوري من إعفاء ذوي الدخل المحدود من أداء الضريبة. بيد أن الذي يتعارض مع مبدأ المساواة أمام الضريبة هو الإعفاء الكلي أو الجزئي من دفع الضرائب لطائفة أو فئة معينة، وذلك رغم تمتعها بالمقدرة التكلفة أو الثراء.

المطلب الثاني

الأشخاص المخاطبون بمبدأ المساواة أمام الضريبة

تقدم القول أن مبدأ المساواة أمام الضريبة يقضي بأن المعاملة الضريبية يجب أن تكون متساوية عندما تُفرض الضريبة على أموال جميع الأشخاص الخاضعين لها. ومن ثم، يخضع لمبدأ المساواة أمام الضريبة جميع الأشخاص، سواء أكانوا من الأشخاص الطبيعيين أو من الأشخاص الاعتباريين، وسواء أكانوا من أشخاص القانون الخاص أو من أشخاص القانون العام. ومن ناحية أخرى، لا يقتصر تطبيق مبدأ المساواة أمام الضريبة على من يخضعون لها، وإنما يمتد أيضاً إلى من يُعفون منها.

وهكذا، سنحاول فيما يلي تناول المساواة بين الأشخاص الخاضعين للضريبة (الفرع الأول)، والمساواة بين المستفيدين من الإعفاء من الضريبة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

المساواة بين الأشخاص الخاضعين للضريبة

أولاً- المساواة بين الأشخاص الطبيعيين:

من النتائج المسلم بها لمبدأ المساواة أمام الضريبة المساواة بين الأشخاص الطبيعيين (الأفراد) عند الخضوع للضريبة، حيث يجب أن يُعامل الجميع معاملة ضريبية واحدة ما دام أن أوضاعهم ومراكزهم القانونية متماثلة. ومن ثم، لا يجوز للمشرع أن يمايز في المعاملة الضريبية بين الأفراد الخاضعين للضريبة استناداً إلى أحد أسس التمييز المحظورة دستورياً، مثل الأصل أو السلالة أو العرق أو الدين أو غير ذلك من أسس التمييز المحظورة. وفي حال التمييز بينهم في المعاملة الضريبية دون مسوغ، كاختلاف المراكز القانونية أو تحقيقاً للمصلحة العامة، كان هذا التمييز محظوراً دستورياً.

ومؤدى ما تقدم أنه لا يجوز التمييز بين الأفراد استناداً إلى أي سبب آخر لا يرجع إلى اختلاف المراكز القانونية لدافعي الضرائب أو إلى المصلحة العامة. وبناءً على ذلك، لا يجوز للمشرع إخضاع فئة من الأفراد لضريبة ما وعدم إخضاع فئة أخرى لهذه الضريبة، طالما تحققت في الفئة الأخيرة الواقعة المنشئة للضريبة^(١).

وتطبيقاً لذلك، قضت المحكمة الدستورية العليا المصرية، في ٦ ديسمبر ١٩٩٣، بعدم دستورية قانون الضريبة على مرتبات العاملين المصريين في الخارج، حيث تقرر في هذا الحكم^(٢):

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ١١٦.
(٢) تجدر الإشارة إلى أن المشرع المصري كان قد أصدر قانوناً يفرض بموجبه ضريبة على مرتبات العاملين المصريين في الخارج [القانون رقم (٢٢٩) لسنة ١٩٨٩]، غير أنه قصر عبء هذه

"وكان القانون المطعون فيه قد صدر، حسبما يبين من عنوانه، بفرض ضريبة على مرتبات العاملين في الخارج، إلا أن النصوص التي فصل بها المشرع أحكام هذه الضريبة، ومن بينها تحديده للمخاطبين بها، يدل على أنه قصر تطبيقها على العاملين في الدولة والقطاع العام أيًا كانت طبيعة النظم الوظيفية التي يخضعون لها، وبذلك أخرج من مجال سريانها غير هؤلاء ممن يحققون دخلاً ناجماً عن عملهم في الخارج ومتولداً عنه، وهم فئة من المواطنين تتوافر بالنسبة لهم عين الواقعة المنشئة للضريبة التي فرضها على العاملين في الدولة ووحداتها الاقتصادية، مما مؤداه اتحاد هاتين الفئتين في المركز القانوني، وكان ينبغي من ثم إخضاعهما معاً لقاعدة قانونية واحدة يتحقق من خلالها التكافؤ في المعاملة القانونية. غير أن القانون المطعون فيه مايز بين هاتين الفئتين بأن اختص إحداهما بأحكامه دون أن يستند في هذا التمييز إلى أسس موضوعية، وأضحى هذا التمييز بالتالي تحكيمياً ومنهياً عنه بنص المادة (٤٠) من الدستور"^(١).

الضريبة على العاملين في الدولة والقطاع العام دون غيرهم من الممولين الآخرين. وقد تعرضت المحكمة الدستورية العليا المصرية لمدي دستورية هذا القانون، وخلصت إلى عدم دستوريته، لأنه أخرج من مجال سريانه غير العاملين في الدولة والقطاع العام ممن يحققون دخلاً ناجماً عن عملهم في الخارج، وهم طائفة من المواطنين كان من الواجب إخضاعهم للضريبة، إلا أن ذلك لم يحدث مما يعد إخلالاً بالتكافؤ الواجب دستورياً في المعاملة القانونية بين المكلفين الذين يشغلون ذات المراكز القانونية. د. عبد الحميد الشواربي & د. نبيل لطفى خاطر، موسوعة الضرائب، الفقه، القضاء، التشريع، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٩٧ ص ٥٩٩.

(١) المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٤٣ لسنة: ١٣ قضائية بتاريخ: ١٢-٦-١٩٩٣.

ثانياً- المساواة بين الأشخاص الطبيعية والاعتبارية الخاصة:

من المسلم به أن المساواة في الخضوع للضريبة تكون واجبة أيضاً بين الأشخاص الطبيعيين والاعتبارية الخاصة متى تحققت الواقعة المنشئة للضريبة في أحدهما. ومن ثم، لا يجوز التمييز لصالح طائفة وإضراراً بطائفة أخرى^(١).

وتطبيقاً لذلك، قضت محكمة القضاء الإداري بالإسكندرية^(٢) بخضوع شركة توزيع الكهرباء للضريبة على العقارات المبنية تحقيقاً للعدالة الضريبية [...] ووجوب خضوع جميع الأشخاص الاعتبارية الخاصة المملوكة للدولة كالشركات حتى ولو كانت تقدم خدمة عامة للضريبة العقارية [...]. ومما يؤكد المعنى السابق أن المشرع حينما أصدر قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، نص صراحة في المادة (١١) منه على أن يُعفى من تلك الضريبة العقارات المبنية المملوكة للدولة والمخصصة لغرض ذي نفع عام، فلم يكتفِ بذكر ملكية الدولة للعقار وإنما اشترط، صراحة، أن يكون الغرض منه ذا نفع عام، وبذلك ينتهي الجدل حول المقصود بالعقارات المملوكة للدولة. ومن ثم، فإن كلمة (الدولة) يُقصد بها، في هذا السياق، جميع الأشخاص الاعتبارية العامة، كالوزارات والمصالح والهيئات العامة والوحدات المحلية، أي جميع الأشخاص الاعتبارية المكونة للدولة، ولا يدخل في ذلك المفهوم أي من الأشخاص الاعتبارية الخاصة المملوكة للدولة كالشركات وحتى ولو كانت تقدم خدمة عامة. [ولما كان] المشرع قرر أن تُحول هيئة كهرباء مصر إلى شركة مساهمة مصرية تُسمى " الشركة القابضة لكهرباء مصر " وتؤول إلى تلك الشركة جميع

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ١١٧.

(٢) محكمة القضاء الإداري بالإسكندرية، حكم غير منشور، متاح على الموقع التالي:

http://www.masrawy.com/News/News_Regions/details/2016/8/15/915873/-

الحقوق العينية والشخصية للهيئة السابقة، وتحمل بجميع التزاماتها وتكون لها الشخصية الاعتبارية وتعتبر من أشخاص القانون الخاص، ومن ثم شركة البحيرة لتوزيع الكهرباء تعتبر شركة مساهمة مصرية، ومن ثم فهي من أشخاص القانون الخاص ولا تعد شخصاً اعتبارياً عاماً، حتى ولن كان رأسمالها مملوگاً للدولة بصورة كاملة، إذ أنه رغماً من ذلك فإنها لا تعد من أشخاص القانون العام، حتى ولن كانت تقوم على خدمة عامة وهي توزيع الكهرباء. ولما كان الإعفاء من الضريبة العقارية مقصوراً على العقارات المملوكة للدولة أو لأحد أشخاصها الاعتبارية العامة والمخصصة للنفع العام، الأمر الذي تخرج معه العقارات المملوكة للشركة المدعية من نطاق ذلك الإعفاء، وتكون خاضعة للضريبة العقارية.

ثالثاً- خضوع شركات القطاع العام للضرائب:

رغم ملكية الدولة لشركات القطاع العام- سواء أكانت هذه الملكية كلية أم جزئية- فإنها لا تعتبر أجهزة إدارية تنتمي لأشخاص القانون العام، بل هي من أشخاص القانون الخاص. ومن ثم، فإن هذه الشركات تخضع للضرائب الدخل، على غرار الأفراد أيضاً. وهذا ما تقرره القوانين الضريبية في مصر.

وتطبيقاً للمبدأ السابق، تنص المادة (١١١) من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل على أنه: "تُفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية لشركات الأموال المشتغلة في مصر أيًا كان الغرض منها، وتسري الضريبة على:

١- شركات المساهمة، وشركات التوصية بالأسهم، والشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤.

٢- بنوك وشركات ووحدات القطاع العام.

رابعاً- خضوع أشخاص القانون العام للضرائب:

تقدم بيان أن المبدأ العام هو المساواة في الخضوع للضرائب. ومؤدى ذلك، ضرورة خضوع أشخاص القانون العام للضرائب. ومن ثم، لا تُستثنى أشخاص القانون العام من الضرائب إلا بنص تشريعي خاص، كما يُشترط أن يكون مرد هذا الاستثناء أسباباً موضوعية معقولة. وتأكيداً لهذا المعنى، ذهبت محكمة القضاء الإداري بالإسكندرية إلى أن:

" الأصل العام هو خضوع كافة العقارات المبنية للضريبة أيًا كانت الجهة التي تمتلكها، وأيًا كان الغرض الذي تُستخدم فيه، والاستثناء هو الإعفاء من تلك الضريبة طبقاً للحالات وبالشروط المنصوص عليها قانوناً"^(١).

وفي فرنسا، يرى أغلب الفقه أن مبدأ المساواة أمام الضريبة يتطلب أن يخضع لنفس النظام الضريبي، ليس فقط الأشخاص والملكية والنشاط الخاص، ولكن أيضاً الأشخاص والملكية والنشاط العام، وهذا ما قرره القانون الصادر في ٢٨ يونيو ١٩٤١، وإن كانت فكرة المصلحة العامة أو الصفة غير المغرصة *désintéressé* للنشاط العام يمكن أن تبرر تقرير إعفاءات ضريبية محدودة بنص خاص^(٢).

وفي مصر، يُلاحظ أن خضوع الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة للضرائب قد حظي بتكريس تشريعي وقضائي صريح. من ذلك، على سبيل المثال، أن المادة (١١١) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل تنص، صراحة، على سريان الضرائب على أرباح الهيئات العامة وغيرها من

(١) محكمة القضاء الإداري بالإسكندرية، حكم غير منشور، متاح على الموقع التالي:

http://www.masrawy.com/News/News_Regions/details/2016/8/15/915873/-

(2) TROTABAS (L.), COTTERET, Droit fiscal, op.cit., p. 28.

الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة. ويبدو واضحاً من ذلك أن عدم إخضاع الأشخاص الاعتباريين للضرائب هو وجود نص تشريعي صريح خاص، فإذا لم يوجد هذا النص، فيجب الرجوع إلى المبدأ الأساسي هو المساواة أمام الضريبة. وتأكيداً لهذا المعنى، ذهبت محكمة القضاء الإداري بالإسكندرية إلى أن:

"ومما يؤكد ذلك أن المشرع حينما أصدر قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، نص صراحة في المادة (١١) منه على أن يُعفى من تلك الضريبة العقارات المبنية المملوكة للدولة والمخصصة لغرض ذي نفع عام، أي أن المشرع لم يكتف بذكر ملكية الدولة للعقار، وإنما اشترط صراحة أن يكون الغرض منه ذا نفع عام، مما ينتهي معه الجدل حول المقصود بالعقارات المملوكة للدولة، ومن ثم فإن كلمة (الدولة) يُقصد بها في هذا المجال جميع الأشخاص الاعتبارية العامة، كالوزارات والمصالح، والهيئات العامة، والوحدات المحلية، أي جميع الأشخاص الاعتبارية المكونة للدولة، ولا يدخل في ذلك المفهوم أي من الأشخاص الاعتبارية الخاصة المملوكة للدولة كالشركات، وحتى ولو كانت تقدم خدمة عامة".

وتطبيقاً للمبدأ السابق، أفتت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة المصري، بضرورة إخضاع الجهات الإدارية للضريبة العامة للمبيعات الصادرة بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، وذلك لأن الجهات الإدارية وأشخاص القانون العام إنما تنزل منزلة الأفراد والأشخاص الخاصة في خضوعهم للضريبة العامة على المبيعات، مادام لم يرد نص صريح في هذا القانون يعفي أيًا من هذه الجهات من الخضوع لهذه الضريبة، وذلك باعتبار أن هذه الضريبة تُستحق في أصل شرعتها بواقعة التصرف في السلعة أو أداء الخدمة مما يتحقق في أنشطة الأشخاص العامة تحققة من غيرها دون مميز يرد من طبيعة الشخصية العامة في هذا الشأن. وسبب ذلك

أن قانون الضريبة العامة على المبيعات عندما أراد أن يعفي سلعة بعينها، نص على ذلك صراحة في المادة (٢٩) وناط الإعفاء لا بطبيعة الشخصية العامة، ولكن ما يعرض في الاستعمال في أغراض التسلح والدفاع والأمن. وخلصت الجمعية من هذا الاستدلال إلى أنه تُستحق على قيمة أعمال النظافة موضوع العقد المبرم بين وزارة الأشغال العامة والموارد المائية وبين إحدى الشركات الخاصة بالنظافة والصيانة ضريبة عامة على المبيعات قدرها ١٠% وتُكلف الشركة بتحصيل الضريبة من متلقي الخدمة وهي وزارة الأشغال العامة لوزارة المالية^(١)(٢).

خامساً- المساواة بين المواطنين والأجانب:

الأصل أن المساواة الضريبية لا تقوم بين المواطنين فقط، وإنما بينهم وبين الأجانب أيضاً. ومن ثم، لا يجوز في تطبيق الضريبة التفرقة بين المكلفين استناداً إلى معيار الجنسية^(٣). بيد أن مبدأ المساواة بين المواطنين والأجانب ليس مبدأ مطلقاً. ومن ثم، يمكن للمشرع مخالفة هذا المبدأ، في بعض الحالات، فيميز في المعاملة بين المواطنين والأجانب. ولا يكون مثل هذا التمييز محظوراً إذا استند إلى مبررات موضوعية معقولة.

(١) ج.ع. (مصر)، ٢٢ مارس ١٩٩٥، فتوى رقم ٢٣٩، ملف رقم ٤٨٥/٢/٣٧ غير منشورة.
(٢) كما أفتت الجمعية العمومية، أيضاً، "بإخضاع هيئة كهرباء الريف للضريبة العامة على المبيعات، فيما يتعلق بكميات الحديد التي تعاقدت على شرائها من شركة المشروعات الهندسية لأعمال الصلب" [ج.ع. (مصر)، ٢٢ مارس ١٩٩٥، فتوى رقم ٢٣٧، ملف رقم ٤٨٤/٢/٣٧ غير منشورة]؛ "وإخضاع هيئة كهرباء مصر لهذه الضريبة فيما يتعلق باستيراد أجهزة ومهمات وقطع غيار لمحطة كهرباء دمياط" [ج.ع. (مصر)، ٢ مايو ١٩٩٥، فتوى رقم ٤٩١، ملف رقم ٤٩٤/٢/٣٧ غير منشورة].

(٣) د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ٧٥.

وعلى المستوى التشريعي، تحرص التشريعات في الدول المختلفة على احترام هذه القاعدة. وتطبيقاً لذلك، نجد أن المادة (١١١) من القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل، تنص على سريان الضريبة على: "البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التي تعمل في مصر". واستناداً إلى ذلك، انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى إخضاع الأرباح المحققة عن مباشرة شركة "سنوهنيا"- وهي شركة نرويجية تباشر نشاطها في مصر والخاص بعقد التصميم المعماري الهندسي لمكتبة الإسكندرية- للضريبة على أرباح شركات الأموال المقررة بالمادة (١١١) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١^(١).

الفرع الثاني

المساواة بين المستفيدين من الإعفاء من الضريبة

تقدم بيان أن المشرع يلتزم باحترام مبدأ المساواة في مجال فرض الضرائب. وفي هذا السياق، يُثار التساؤل: هل يقع على عاتق المشرع التزام مماثل باحترام مبدأ المساواة في تقرير حالات الإعفاء من الضرائب. للإجابة على هذا السؤال، يمكن القول إن المساواة لا تقتصر فقط على فرض الضرائب، لكنها تشمل أيضاً الإعفاء منها. ومعنى ذلك، أنه لا يجوز التمييز بين أصحاب المراكز المتماثلة، سواء في إخضاعهم للضرائب أو في إعفائهم منها^(٢).

وتطبيقاً للمبدأ السابق، أفتت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة المصري بعدم جواز استفادة شركات قطاع الأعمال العام من الإعفاء من

(١) ج.ع.، ١٨ نوفمبر ١٩٩٦، فتوى رقم ٩٥٢، ملف رقم ٤٧/٢/٤١١ مجموعة المبادئ، الجزء الأول من أكتوبر ١٩٩٦ إلى ديسمبر ١٩٩٧، ص ٤٠.

(٢) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ١٣٠.

الرسوم المحلية المقررة بقرار وزير الإدارة المحلية رقم ٢٣٩ لسنة ١٩٧١، وذلك استناداً إلى تماثل مركز هذه الشركات مع شركات المساهمة الخاصة. ذلك، أن تنظيم شركات قطاع الأعمال يستهدف تمكينها من مواجهة الأوضاع الاقتصادية للسوق ومساءلتها وفقاً للنتائج، وأن تسعى بقدر الإمكان إلى الربح المادي والمضاربة في السوق، وهي في ذلك لا تختلف عن الشركات المساهمة المملوكة للقطاع الخاص. ومن الملاحظ أن قانون شركات قطاع الأعمال قد أكد مبدأ المساواة بين هذه الشركات وشركات المساهمة الخاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، حيث نصت المادة (٧) من القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بشأن شركات قطاع الأعمال على أنه: "لا يجوز حرمان الشركات الخاضعة لأحكام هذا القانون من أية مزايا أو تحميلها بأية أعباء تخل بالمساواة بينها وبين شركات المساهمة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المشار إليه التي تعمل في ذات النشاط..".

وانتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع من التحليل السابق إلى أن الإعفاء من الرسوم المحلية يعد ميزة يشكل انفراد شركات قطاع الأعمال العام بها دون شركات المساهمة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ إخلالاً بمبدأ المساواة^(١).

- عدم دستورية منح الإدارة سلطة تقديرية في منح الإعفاءات الضريبية:

سبق بيان أن المشرع ملتزم باحترام مبدأ المساواة، ليس فقط في مجال فرض الضرائب، ولكن أيضاً في مجال الإعفاء منها.

(١) ج.ع.، ٢١ يونيو ١٩٩٧، ملف رقم ٤٩٣/٢/٤٧، مجموعة المبادئ، الجزء الثاني من أول يناير ١٩٩٧ حتى آخر مارس ١٩٩٧، ص ١٠٧.

بيد أن المحكمة الإدارية العليا، خلافاً للمبدأ السابق، ذهبت إلى القول:

"إن المساواة في فرض الضريبة شئ والإعفاء أو عدمه في حالات فردية ناطها القانون بتقدير الإدارة شئ آخر. وإذا كانت المساواة بين الممولين عند تطبيق ضريبة معينة واجبة قانوناً، إلا أن ذلك لا يستلزم حتماً المساواة بينهم في الإعفاء؛ إذ الأمر في الإعفاء جد مختلف، فليس ما يمنع جهة إدارية من الإعفاء من الضريبة، على أن يتم ذلك في حدود القانون أو بناءً على قانون. وقد يكون الإعفاء وجوبياً أي بنص خاص في القانون، وفي هذه الحالة يستوي في الإعفاء كل من توافرت فيه الشروط التي يتطلبها القانون، وقد يكون الإعفاء جوازياً، كما إذا ترك القانون للسلطة الإدارية حق تقريره أو عدم تقريره، ومن ذلك ما نصت عليه الفقرة السابعة من المادة التاسعة من اللائحة الجمركية الصادرة في ٢ من أبريل سنة ١٨٨٤، وقد ردد هذا الحكم أيضاً البند ٩ من الفقرة ثانياً من المادة التاسعة من القانون رقم ٥٠٧ لسنة ١٩٥٥ بتعديل اللائحة الجمركية السالفة الذكر، إذ نص على أن تُعفى من رسوم الوارد والصادر والرسم القيمي و القيمي الإضافي ورسم الاستهلاك وعوائد الرصيف والرسوم البلدية، ولكنها تكشف وتراجع " البضائع و الأشياء التي يصدر بإعفائها قرار من مجلس الوزراء"، وكذلك ما نصت عليه المادة العاشرة من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيلولة على التركات إذ أجازت لمجلس الوزراء إعفاء المعاهد والجمعيات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية من الرسم كله أو بعضه" ، وإذ كان الإعفاء في مثل هذه الحالات بمثابة منحة من الإدارة لصاحب الشأن تقررها بناءً على تفويض من القانون، فإن الإدارة، والحالة هذه، تترخص في منحها بسلطتها. وليس للممول أن يجبرها على منحه هذا الإعفاء ما دام المشرع قد ترك الأمر المطلق لتقديرها، ولا يحدها في ذلك إلا عيب إساءة استعمال السلطة"^(١).

(١) المحكمة الإدارية العليا | الطعن رقم: ١٧٨٢ لسنة: ٢ قضائية بتاريخ: ٩-٥-١٩٥٩.

ونتفق مع النقد الذي وجهه بعض الفقه لهذا لحكم من ناحيتين:

- فمن ناحية أولى، إن المبدأ الدستوري المسلم به هو المساواة أمام الضريبة، ولا يوجد سند قانوني أو منطقي لتجزئة هذا المبدأ وقصره على حالة الخضوع للضريبة، وعدم تطبيقه على الإعفاء منها، فالمبدأ عام لا يجوز تقييده.
- ومن ناحية ثانية، إن الإعفاء الذي يقرره المشرع وبموجبه يخول الإدارة اختصاصاً تقديرياً، بمنح الإعفاء أو رفضه، يخالف مبدأ المساواة أيضاً، لأن المبدأ يتطلب ضمان معاملة متماثلة لمن يشغلون أو ينتظروهم مركز قانوني متماثل. والإعفاء التقديري، أي الذي يُترك أمر تقديره للإدارة، حتى على الرغم من توافر شروطه، قد يفتح الباب لسلوك إداري قائم على التحكم والتمييز في المعاملة^(١). بينما المبدأ المسلم به أنه لا يجوز للمشرع الضريبي أن يعطي للإدارة سلطة تقديرية واسعة في تطبيق القانون الضريبي تؤدي إلى التحكم، لا سيما في مجال منح المزايا وتقدير الإعفاءات الضريبية^(٢). وقد انتهت محكمة القضاء الإداري إلى هذه النتيجة في وقت مبكر، إذ سبق أن رأت في حكم لها أن:

(١) لاحقاً، ص ٢٢؟

(٢) وتطبيقاً لذلك، قضى المجلس الدستوري الفرنسي بعدم دستورية المادة (١٠٢) من قانون الميزانية لعام ١٩٨٩، والتي كانت تخول الإدارة إمكانية أن تطلب من القاضي تصحيح خطأ تسيب فيه، وذلك في أي وقت، على الرغم من احتمال انتهاء مدة التقادم، لأنها تمنع للممول من أن يستفيد من تقادم اكتمل من قبل وفقاً للقانون القائم، بينما يستطيع الممول نفسه أن يتمسك بالتقادم تجاه أي ممول آخر، مما يشكل اعتداءً على مبدأ المساواة.

“dès lorsque l’administration pouvait, à sa seule initiative et à l’occasion de la rectification d’une erreur dont elle était l’auteur, interdire à un contribuable de bénéficier d’une prescription déjà acquise selon la loi existante, alors que ce dernier était en droit de s’en prévaloir à l’égard de tout autre contribuable » ; Décision 89-268 DC - 29 décembre 1989 - Loi de finances pour 1990, Rec. P. 129.

"الإعفاء حتى ولو كان جوازياً، تكون سلطة الإدارة فيه تقديرية، بمعنى أن يكون لها أن تستعملها إن هي شاعت ذلك ولها أن تعرض عنها كلية إن تراعى لها ذلك، فلا تثريب عليها في الوجهين من أحد، وإنما هي إذا استعملت الرخصة التي أمدها الشارع بها فإنها لا تتلقاها مطلقاً من غير قيد خالصة من غير شرط، بل يتعين لزماً عليها وقد همت بمباشرتها أن ترعى الأصول وتتقي المبادئ وتخشى حرمة الأوضاع، وأن سلطة مجلس الوزراء في منح الإعفاء الضرائبي هي سلطة تقديرية متروك أمرها له من حيث المواعمة وحدها والتعقيب على تلك المواعمة يخرج من اختصاص هذه المحكمة، وإنما يقرر مجلس الوزراء مباشرة هذه الرخصة التي تلقاها من الشارع، ثم يهم بممارستها فيفتح باب المنح فيها، فإنه لا يملك أصالة أن يجعل من المنع أو المنح أداة للتفريق بين المكلفين، والتمييز بين من يمنحون الإعفاء ومن يمنعون منه مادامت الظروف متشابهة والشروط متجانسة، وحجة منح الإعفاء قائمة عند من تمنعهم من الإعفاء مثلما هي قائمة عند من تمنحهم إياه، وبعبارة أخرى، فمادام مجلس الوزراء قد قرر منح الإعفاء، فإنه لا يملك أن يقدمه وفق هواه تارة لمن يشاء وتارة أخرى يحبسها عن من يشاء إلا في حدود ما رسمه القانون وفي ظل من رقابة القضاء، ذلك أن الأمر في هذه المرحلة قد خرج من حلقة المواعمة الإدارية إلى ساحة التمييز المجحف والتفريق المعيب"^(١)(٢).

(١) م.ق.أ.، (مصر) ٢٤ يونيو ١٩٥٦، مجلة قضايا إدارة الحكومة، السنة الثالثة، العدد الثاني، أبريل ١٩٥٩، ص ١٩٧؛ راجع أيضاً: د. فاروق عبد البر، دور مجلس الدولة المصري في حماية الحقوق والحريات العامة، الجزء الثاني، ١٩٩١، ص ١٩٨.

(٢) ومن أشهر النصوص التي كانت تمنح الإدارة سلطة تقديرية في منح الإعفاء البند رقم ٩ من الفقرة ثانياً من المادة التاسعة من القانون رقم ٥٠٧ لسنة ١٩٥٥ بتعديل اللائحة الجمركية، والمادة العاشرة من القانون ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيلولة على التركات.

- عدم دستورية الإعفاء لأشخاص محددين بذاتهم:

قد يعمد المشرع إلى تقرير إعفاءات ضريبية لأشخاص بذواتهم. وتتقرر مثل هذه الإعفاءات، عادة، لأسباب سياسية ورغبة من المشرع في إبراز تقدير الدولة لشخصية بارزة. ومن أمثلة هذه الإعفاءات، قانون ٢٣ ديسمبر ١٩٧٠ في فرنسا بشأن إعفاء شركة الجنرال ديغول من رسوم الأيلولة^(١). ومن ذلك في مصر، القانون رقم ١٦٣ لسنة ١٩٨١، والذي يتضمن إعفاء الدار التي كان يقيم بها الرئيس الأسبق محمد أنور السادات بالجيزة وملحقاتها، وكذلك الدار التي كان يقيم بها بالمعمورة بالإسكندرية، من جميع أنواع الضرائب والرسوم^(٢). ومن ذلك أيضاً، القانون رقم ٧٧ لسنة ١٩٧٠، الذي ينص على أن تستمر الدار التي كان يقيم بها الرئيس الأسبق جمال عبد الناصر بكل من القاهرة والإسكندرية معفاة من جميع أنواع الضرائب والرسوم^(٣).

ولاشك لدينا في عدم دستورية النصوص السابقة، وذلك للأسباب التالية:

- ١- إن عمومية القاعدة القانونية تعتبر مفترضاً أولياً لتحقيق المساواة بين المواطنين، وإن كانت لا تعتبر شرطاً كافياً لتحقيقها. ومن ثم، فإن تخلف العمومية يعني بالضرورة فقدان المساواة، لكن توافر العمومية لا يعني بالضرورة تحقق المساواة. ولما كانت التشريعات السابقة تمنح إعفاءات لأشخاص بذاتهم، فإنها والأمر كذلك تخالف مبدأ المساواة.
- ٢- إذا كان الغرض من هذه القوانين تقدير الدور المهم لرؤساء الدول، فإن هذا التقدير يتنافى مع مضمون هذه القوانين، لأن هذا التقدير يمكن أن يتحقق بوسائل أخرى، ليس من بينها إعفاءات ضريبية لا تسمح بها القوانين القائمة.

(١) مشار إليه في مؤلف الأستاذ GUIEZE، ص هامش ١٢٠.

(٢) الجريدة الرسمية، العدد ٤٠ مكرر (ج)، ٨ أكتوبر ١٩٨١، ص ٢.

(٣) الجريدة الرسمية، العدد ٤٤، ٢٩ أكتوبر ١٩٧٠.

٣- إذا كان لا يجوز منح الإدارة سلطة واسعة في تطبيق التشريع الضريبي منعاً للتحكم، فإن لجوء المشرع إلى قواعد فردية في المجال الضريبي لا يخلو من مخاطر، فمتى يلجأ المشرع إلى هذا الأسلوب ومتى لا يلجأ إليه؟، أي أن المشرع نفسه قد يكون متهما بالتحكم، بينما المطلوب منه أن ينهي عنه الجهة الإدارية المكلفة بتطبيق القانون.

٤- قد يحدد المشرع "الحالات"، التي تقرر فيها الإدارة منح الإعفاء متى توافرت شروطه. ولا جناح على المشرع أن يقرر إتباع هذا السبيل. إن دور الإدارة هنا يقتصر على التحقق من توافر الشروط التي حددها القانون للاستفادة من الإعفاء الضريبي.

المطلب الثالث

الاستثناءات الواردة على مبدأ المساواة أمام الضريبة

تقدم القول أن مبدأ المساواة أمام الضريبة كمبدأ دستوري يتطلب، بحسب الأصل، أن يعامل القانون الضريبي أصحاب المراكز القانونية المتماثلة معاملة ضريبية متماثلة. وفي المقابل، يتطلب هذا المبدأ أيضاً أن يعامل أصحاب المراكز القانونية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة. وتطبيقاً لذلك، قضى المجلس الدستوري الفرنسي بأن النظام الضريبي الذي يُطبق على الأشخاص الذين ليس لهم موطن ضريبي في فرنسا يختلف عن النظام الضريبي الذي يخضع له الأشخاص الذين لهم موطن ضريبي في فرنسا^(١).

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ١٥٢.

وبصفة عامة، يمكن القول إن قاعدة المساواة أمام الضريبة ليست قاعدة جامدة أو صماء تنبذ صور التمييز جميعها، بل إنها قاعدة مرنة نسبية، أي أن هذه القاعدة لا تعنى أن يُعامل دافعوا الضرائب جميعهم معاملة متساوية بغض النظر عن ظروفهم وأوضاعهم ومراكزهم القانونية، بل تقبل هذه القاعدة المغايرة في المعاملة بينهم، متى تغيرت ظروفهم وأوضاعهم ومراكزهم القانونية. وعلى الرغم من وضوح هذه الحقيقة وصراحتها، فإنه يُلاحظ أن بعض التشريعات الضريبية تخرج عنها أحياناً، فتقيم تفرقة غير مبنية على أسس موضوعية، بين دافعي الضرائب.

وهكذا يمكن القول، إن قاعدة المساواة أمام الضريبة، على غرار المبادئ الدستورية الأخرى، يرد عليها استثناءان مهمان: أحدهما عندما يقرر القانون الضريبي معاملة أصحاب المراكز القانونية المختلفة ذات المعاملة الضريبية (الفرع الأول)، والثاني عندما يقرر معاملة أصحاب المراكز القانونية المتماثلة معاملة ضريبية مختلفة تحقيقاً للمصلحة العامة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

المعاملة الضريبية المتماثلة لأصحاب

المراكز القانونية المختلفة

تقدم بيان أن مبدأ المساواة أمام الضريبة "يلزم" المشرع بأن يتبنى معاملة متماثلة لأصحاب المراكز القانونية المتماثلة. بيد أن الأمر يختلف بالنسبة لأصحاب المراكز القانونية المختلفة، حيث "يجوز" للمشرع أن يعاملهم معاملة مختلفة، وهذا لا يمثل استثناءً على مبدأ المساواة، كما "يجوز" أيضاً للمشرع معاملتهم معاملة متماثلة، وهذا ما يمثل استثناءً حقيقياً على مبدأ المساواة أمام الضريبة.

- التمييز في المعاملة بين أصحاب المراكز المختلفة:

يجوز للمشرع، إعمالاً لمبدأ المساواة، أن يتبنى قواعد ضريبية مختلفة وفقاً للطبيعة الخاصة بالنشاط أو مركز مختلف طوائف الممولين.

ومن قضاء المجلس الدستوري الفرنسي، يمكن أن نشير إلى الحكمين التاليين:

١ - حكم ١٢ يوليو ١٩٧٩: حيث قرر المجلس في هذا الحكم أن الإتاوة المقررة لعبور الجسور يمكن أن تختلف تبعاً لتنوع المراكز القانونية الخاصة للمستفيدين، وبوجه خاص، فإنه يمكن التمييز لصالح المستفيدين الذين يقيمون أو يعملون في محافظة Charente- Maritime^(١).

٢ - حكم ٢٩ ديسمبر ١٩٨٣: في هذا الحكم، كان الأمر يتعلق بالمادة (٨٢) من قانون الميزانية لعام ١٩٨٤، وقد رأى النواب الذين أحالوا هذا النص للمجلس الدستوري مخالفته للدستور، لأنه كان ينص على أن تخفض من ٥٠٠,٠٠٠ فرنك إلى ٤٠٠,٠٠٠ فرنك مقدار الحصيولة وتفرض الضريبة فيما يزيد على ذلك الأرباح الزراعية، وفقاً لنظام التقدير الجزافي "forfeit". وقد رأى النواب أن هذا الإجراء يخالف مبدأ المساواة، لأنه يؤدي إلى تمييز لغير صالح القائمين بالاستغلال الزراعي فيما يتعلق بالضريبة على زيادة القيمة المهنية "import" "sur les plus values professionnelles"، إذ يظل الحد بالنسبة لهم ٥٠٠,٠٠٠ فرنك، وأن هذا التمييز ليس له مسوغ.

ولم يجد المجلس الدستوري أية صعوبة في الرد على هذا الادعاء، فالأمر يتعلق بطائفة معينة من الممولين، فيستطيع المشرع أن يخضعها لنظام ضريبي خاص، سواء

(1) C.C., 12 juillet 1979, 197 D.C., Rec., p. 31.

تعلق الأمر بحدود التقدير الجزافي أو فرض الضريبة على زيادة القيمة المهنية، وبالتالي لا توجد مخالفة لمبدأ المساواة، ما دام أن ذات النظام يُطبق على طائفة من الممولين يوجدون في ذات المركز القانوني^(١).

ومؤدى ما تقدم أنه يمكن تقرير أنظمة ضريبية مختلفة وفقاً للمركز الشخصي للممول وفقاً للطائفة التي ينتمي إليها، سواء من الناحية الاجتماعية أو المهنية أو وفقاً لنشاطه الاقتصادي، وحينئذ يجوز للمشرع أن يفرض أنظمة مختلفة، سواء فيما يتعلق بالقواعد التي تُطبق بشأن تحديد الوعاء أو سعر الضريبة، أو إجراءات مكافحة الغش الضريبي^(٢).

- توحيد المعاملة لأصحاب المراكز المختلفة:

إذا كان المبدأ الذي تواتر القضاء على تطبيقه أنه يجب تطبيق قواعد متماثلة للمراكز القانونية المتماثلة، فإنه لا يُشترط أبداً وجوب تطبيق قواعد مختلفة للمراكز المختلفة، فيجوز للمشرع، وفقاً لقضاء المجلس الدستوري، أن "يخضع المراكز المختلفة لقواعد متماثلة"^(٣).

من ذلك، على سبيل المثال، ما قضى به المجلس الدستوري الفرنسي في ٢٩ ديسمبر ١٩٨٣، حيث كان الأمر يتعلق بالمادة ١٤ من قانون الميزانية لعام ١٩٨٤، التي كانت تنص على أنه اعتباراً من ١٩٨٤ تخفض من ٢٥ إلى ١٥ سنة مدة الإعفاء من الضرائب على العقارات المبنية المخصصة للسكنى. وكانت المدة تتراوح من ٢٥

(1) C.C., 29 déc. 1983, 164 D.C., A.J.D.A., p. 97 et s. note PHILIP.

(2) PHILIP (L.), Finances publiques, op.cit., p. 355.

(3) Aucun principe constitutionnel n'interdit de soumettre à des règles identiques des situations différentes.

سنة، لمن قام بالبناء قبل ١٩٥٩؛ و ١٥ سنة لمن قام بالبناء منذ أول يناير ١٩٦٩. وفي رأى النواب الذين أحالوا هذا النص، أنه يتضمن تمييزاً في المعاملة لا مبرر له، لا في اختلاف مراكز الممولين، ولا في غاية القانون، فمدة الإعفاء يجب أن تكون مختلفة وفقاً لتاريخ بناء العقار. وقد قدر المجلس الدستوري بأن مبدأ المساواة لا يمنع أن ينص القانون على تطبيق قواعد قانونية متماثلة على مراكز لا تختلف إلا في أنها قد نُظمت بتشريعات سابقة خلال مدة طويلة نسبياً^(١).

وفي مصر، يبدو أن المحكمة الدستورية العليا، لا تقر دستورية مثل هذا الاستثناء. ففي حكم الضرائب على مرتبات المصريين العاملين في الخارج، قدرت المحكمة أنه "لما كان القانون قد حدد لكل درجة وظيفية ضريبة ثابتة نص عليها في صلبه، وكان الشاغلون لهذه الدرجة يتفاوتون فيما بينهم فيما قد يحصلون عليه من دخل لقاء عملهم خارج جمهورية مصر العربية، وكان هذا التباين في مقدار المال الممول بالضريبة لازمة أن مراكزهم القانونية غير متماثلة بالنسبة إليه، فإن إخضاعهم جميعاً لضريبة واحدة ثابت مبلغها، يعتبر كذلك، من هذه الناحية، مناهضاً لمبدأ المساواة أمام القانون"^(٢).

ومن الواضح من هذه الفقرة أن المحكمة تنكر على المشرع معاملة الشاغلين لدرجة وظيفية واحدة معاملة ضريبية واحدة بفرض ضريبة واحدة ثابت مبلغها، نظراً لأنهم متفاوتون فيما بينهم فيما يحصلون عليه من دخل لقاء عملهم خارج وطنهم.

(1) C.C, 29 déc. 1983, 166 D.C., Rec., p. 67 ; A.J.D.A., 984, p. 97 et s., note PHILIP.

(٢) م.د.ع. (مصر)، ٦ ديسمبر ١٩٩٣، سبقت الإشارة إليه.

ونتفق مع ما ذهب إليه جانب من الفقه المصري بأن هذا الموقف من المحكمة الدستورية قد جانب الصواب، وكان من الأفضل أن تحاول المحكمة تفهم الأسباب التي دفعت المشرع إلى توحيد المعاملة لأصحاب طائفة قد يختلف دخلهم. وقد تبنى المشرع هذا الموقف لأسباب يقتضيها حسن تطبيق قانون الضريبة على مرتبات وأجور العاملين المصريين في الخارج؛ لأن تفريد المعاملة الضريبية في هذه الحالة وفقاً للراتب أو الأجر في الخارج، من شأنه أن يثير صعوبات جمة في تحديد الراتب أو الأجر الحقيقي للعامل في الخارج، من هنا رأي المشرع أن حسن تطبيق القانون يقتضي توحيد المعاملة على هذا النحو. ولاشك لدينا في سلامة موقف المشرع في هذا الخصوص. ومن المعلوم أن تطبيق القانون الجديد بشأن الضريبة على مرتبات وأجور المصريين العاملين في الخارج- القانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤ - قد واجه صعوبات كثيرة، لا سيما فيما يتعلق بتحديد الراتب أو الأجر الحقيقي للعاملين المصريين في الخارج^(١).

الفرع الثاني

التمييز في المعاملة الضريبية تحقيقاً للمصلحة العامة

لا يمنع مبدأ المساواة أمام الضريبة من قيام المشرع، أحياناً، بالخروج على هذا المبدأ تحقيقاً للمصلحة العامة، حيث يعامل جميع المكلفين معاملة ضريبية واحدة بغض النظر عن مراكزهم القانونية، أي سواء أكانت مراكزهم القانونية متماثلة أو مختلفة. والحقيقة أن القضاء الدستوري الفرنسي يتبع، في هذا السياق، منهجاً سبق

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ١٤٩.

تبنيه من جانب مجلس الدولة، وهو أن "مبدأ المساواة لا يحول دون قيام المشرع بالخروج على المساواة لأسباب تتعلق بالمصلحة العامة"^(١). وهذا القضاء يبدو مسلماً به في معظم الأنظمة القانونية.

ففي كندا، على سبيل المثال، يجد مبدأ المساواة أساساً راسخاً له في القانون الدستوري الكندي. من ذلك، أن القسم (١٥) من الميثاق الكندي للحقوق والحريات يكفل الحماية القانونية المتساوية لكل شخص في كندا. كما ينص الميثاق، أيضاً، على أن التشريع، سواء أكان اقتصادياً أم اجتماعياً أم ثقافياً، يجب ألا يكون تمييزياً. ومع ذلك، فإن إيراد بعض الاستثناءات على هذه القاعدة يعد أمراً ممكناً شريطة أن تكون هذه الاستثناءات مستهدفة إزالة العوائق أو أوجه الحرمان المتعلقة بطائفة معينة أو فرد معين. وينص القسم (٢٨) من قانون الدستور الصادر عام ١٩٨٢، صراحة، على أن الحقوق والحريات تُكفل، بدرجة متساوية، للذكور والإناث.

أولاً- مجال التمييز في المعاملة الضريبية تحقيقاً للمصلحة العامة:

يلجأ المشرع، عادة، إلى تقرير التمييز في المعاملة تحقيقاً للمصلحة العامة في المجال الاقتصادي، وذلك لتحفيز الأفراد على استثمار أموالهم أو توجيه هذا الاستثمار في اتجاه معين^(٢).

(1) " Le principe d'égalité ne s'oppose pas à ce que le législateur déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général", C.C., 21 janv. 1994, n. 333 D.C., Rec., p. 32. 7 janv. 1988, n. 232 D.C., Rec., p. 17.

(٢) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ١٥٢.

ويمكن الإشارة إلى النماذج التالية من قضاء المجلس الدستوري الفرنسي:

- ١- حكم ٣ يناير ١٩٨٦: حيث رأى المجلس الدستوري أنه مما لا يخالف الدستور، النص التشريعي الذي يتضمن فرض ضريبة لمرة واحدة *Taxe libératoire spéciale* على الأموال الموجودة بالخارج بطريقة غير مشروعة، والتي كان يجب أن تُعاد إلى داخل فرنسا قبل أول يناير ١٩٨٧، على ألا تتجاوز الضريبة ١٠% من قيمة هذه الأموال. وقد قدر المجلس الدستوري أن هدف هذه النصوص، من وجهة نظر المشرع، حث الأفراد على إعادة هذه الأموال إلى فرنسا، حتى يستفيد الاقتصاد القومي بوسائل مالية جديدة^(١).
- ٢- حكم ٢٩ ديسمبر ١٩٨٣: في هذا الحكم، كان الأمر يتعلق بالمادة ٩٠ من قانون الميزانية لعام ١٩٨٤، والتي كانت تنص على أن الدفع لأي مبلغ يزيد على ١٠,٠٠٠ فرنك من جانب أحد الأفراد غير التجار، مقابل الحصول على مال أو خدمة، يجب أن يتم بواسطة شيك، ولا يخضع لهذا الالتزام من ليس له موطن ضريبي في فرنسا. وقد رأى النواب الذين أحالوا هذا النص إلى المجلس الدستوري أن هذا الاختلاف في المعاملة ليس له مسوغ معقول ويخالف مبدأ المساواة، ويقدم تمييزاً تحكيمياً بين الأفراد غير التجار تبعاً لما إذا كان لهم موطن ضريبي في فرنسا أولاً.

(1) "S'il est ainsi dans la nature du texte de porter atteinte au principe d'égalité devant l'impôt, pour des motifs d'intérêt général, qu'il appartient au législateur d'apprécier". C.C., 3 1986, n. 209, D.C., Rec., p. 86.

غير أن المجلس الدستوري قرر أن موضوع هذا النص هو مكافحة التهرب الضريبي *fraude fiscale*، وأنه ليس تحكيمياً إقامة تمييز بين أشخاص يخضعون لأنظمة ضريبية لا تتضمن نظاماً للإقرار أو لأي نظام لرقابة مماثلة، وأن النظام الضريبي الذي يطبق على الأشخاص الذين ليس لهم موطن ضريبي في فرنسا يختلف عن النظام الذي يخضع له الأشخاص الذين لهم موطن ضريبي في فرنسا، وبالتالي فإن مكافحة التهرب الضريبي هي التي تسوّغ هذا التمييز، فهي مناط المصلحة العامة^(١).

٣- حكم ٢٦ يناير ١٩٩٥: قرر المجلس في هذا الحكم أن مبدأ المساواة لا يمنع المشرع، من خلال منح مزايا ضريبية، من أن يقرر إجراءات الهدف منها حث الأفراد على تنمية وتطوير بعض مناطق الإقليم، لتحقيق هدف يتعلق بالمصلحة العامة. ومن الواضح هنا أن المشرع لا يستهدف تحقيق مساواة شكلية، وإنما بالأحرى تحقيق مساواة عملية، أو بمعنى آخر، فإن المشرع يهدف إلى تحقيق عدم مساواة قانونية بهدف إقامة مساواة واقعية، وهذا ما يُعرف باسم "التمييز الإيجابي *discrimination positive*"^(٢).

ولا يوجد في قضاء المحكمة الدستورية العليا المصرية ما يؤيد أو ينكر هذا التمييز في المعاملة الضريبية تحقيقاً للمصلحة العامة. وبالمقابل، يوجد مثل هذا التمييز في بعض التشريعات المصرية المتعلقة بتشجيع الاستثمار. من ذلك، على سبيل المثال، لا الحصر أنه يُعفى من الضريبة: (١) أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي، وذلك لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط، (٢) أرباح منشآت

(1) C.C., 29 déc. 1983, n. 164, D.C., A.J.D.A., 1984 ; note PHILIP, surtout p. 103.

(2) C.C., 26 janv. 1995, n. 358, D.C., D. 1997, 139, not F. MELIN- SOUC RAMANIEN.

الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر المواشي وتسمينها ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك، (٣) أرباح مشروعات مراكب الصيد، وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط^(١).

وفي تقديرنا أنه لو طعن بعدم الدستورية على مثل هذه النصوص، فإن المحكمة الدستورية العليا سترفض القضاء بعدم دستورتها إذا تبين لها أن هذه النصوص تستهدف تحقيق مصلحة عامة، وأنها ترتبط برابطة منطقية أو معقولة بالهدف الذي تسعى إلى تحقيقه.

(١) المادة (٢/٣١) من قانون الضريبة على الدخل في مصر رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥)؛ د. السيد عبد المولي، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥، ص ١٣٨.

المبحث الثاني

مبدأ العدالة الضريبية

بالإضافة إلى مبدأ المساواة أمام الضريبة، يوجد مبدأ آخر هو العدالة الضريبية. ومما لا ريب فيه أن مبدأ العدالة الضريبية يقتضى أن يدفع أصحاب الدخل المرتفعة نسبة عالية من دخولهم كضريبة، أي كلما زادت الدخل زادت نسبة الضريبة التي يدفعها دافعوا الضرائب. ومما لا ريب فيه أيضاً أن تحقيق ذلك يتطلب إتباع هيكل الضريبة التصاعديّة الذي يتوافق مع مبدأ المقدرة على الدفع. وما يجب ملاحظته هنا أن التصاعد لا يعنى مجرد تعدد في الشرائح فقط، ولكن يتطلب الأمر، أيضاً، مراعاة عبء الضريبة في الشرائح المختلفة ذاتها في ذلك التصاعد. وفي هذا السياق، لا يسعنا سوى القول إن المتأمل في العبء الضريبي، في التشريع الضريبي المصري يُلاحظ، بصورة واضحة، أن العبء المفروض على أصحاب الدخل المحدودة أو المتوسطة أعلى من ذلك المفروض على أصحاب الدخل المرتفعة^(١).

ويمكن القول إن السؤال الرئيس المرتبط بأي نظام ضريبي هو مدى ارتباطه بوجود عدالة ضريبية. وهذا ما يدعونا إلى محاولة تحديد مفهوم العدالة الضريبية؟ وكيف يمكن جعل الضريبة أداة فعالة لتحقيق العدالة الاجتماعية؟ وبعبارة أخرى، كيف يمكن استخدام النظام الضريبي العادل كمدخل لتحقيق العدالة الاجتماعية.

(١) محمد السعدنى، مشروع قانون لتخفيض ضرائب الفقراء، مقال منشور بجريدة "الوطن" المصرية، بتاريخ ٢٠١٧/٣/٥، متاح على الموقع التالي:

<http://www.elwatannews.com/news/details/1919522>

ويشير هذا المبدأ تساؤلات مهمة تتعلق بمضمونه، والتمييز بينه وبين مبدأ المساواة أمام الضريبة.

وهكذا، سنحاول فيما يلي تناول مفهوم مبدأ العدالة الضريبية (المطلب الأول)، ومظاهر مخالفة هذا المبدأ (المطلب الثاني).

المطلب الأول

مفهوم مبدأ العدالة الضريبية

لا ينبغي الخلط بين مفهوم العدالة كهدف من أهداف الضريبة، وبين مفهوم العدالة كركن من أركان الضريبة. ذلك، أن العدالة كركن من أركان الضريبة، يُقصد بها مساهمة أفراد المجتمع في أداء الضريبة بما يتناسب مع مقدرتهم المالية. ومن ثم، يجب على جميع المكلفين الخاضعين للضريبة كأفراد أن يتحملوا عبئها ويخضعوا لها دون تمييز أو تفضيل. أما العدالة كهدف من أهداف الضريبة، فيُقصد بها إعادة توزيع الدخل والثروة ومنع تكديس الثروات بيد فئة معينة من المجتمع، وذلك من خلال فرض الضرائب على الثروات، أو تطبيق التصاعد بالضرائب^(١).

ومن ناحية أخرى، يمكن القول إن للعدالة الضريبية وجهين، العدالة الأفقية، والعدالة الرأسية^(٢):

– **العدالة الأفقية:** يُقصد بها مقابلة دافعي الضرائب، ذوي القدرات المتساوية – أي

(١) يونس مليح، العدالة الضريبية رهان لتحقيق العدالة الاجتماعية، مجلة القانون والأعمال، مقال

متاح على الموقع التالي: <http://www.droitentreprise.com>

(٢) يونس مليح، العدالة الضريبية رهان لتحقيق العدالة الاجتماعية، مجلة القانون والأعمال، مقال

متاح على الموقع التالي: <http://www.droitentreprise.com>

الذين لهم ذات الدخل- بمعدلات ضريبية متساوية، بحيث يدفعون ذات المقدار من الضريبة. ومعنى ذلك، أن مبدأ العدالة الضريبية الأفقية يتحقق من خلال توزيع الأفراد بناءً على تماثل مراكزهم وأوضاعهم الاقتصادية. ومن نتيجة ذلك، أنّ الأفراد الذين يُصنفون ضمن وضع اقتصادي واحد يجب أن يسددوا الضرائب بطريقة متشابهة.

- **العدالة الرأسية أو العمودية:** يُقصد بها معاملة دافعي الضريبة ذوي القدرات غير المتساوية الذين تختلف دخول بعضهم عن بعض، بمعدلات ضريبية غير متساوية، بحيث يتباين أو يتفاوت ما يدفعه كل مكلف منهم عن الآخر، وذلك حسب مقدرة كل منهم على الدفع.

وقد تقدم القول أن مبدأ المساواة أمام الضريبة مستمد من مبدأ المساواة أمام القانون بصفة عامة، وهو مبدأ تؤكد عبارات قاطعة الوثائق الدستورية في معظم الدول. أما مبدأ العدالة الضريبية، فيجد أساساً مباشراً في الوثائق الدستورية للعديد من الدول المعاصرة.

وسنحاول، فيما يلي، بيان الأساس الدستوري لمبدأ العدالة الضريبية (الفرع الأول)، والعلاقة بين مبدأي المساواة أمام الضريبة والعدالة الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الأساس الدستوري لمبدأ العدالة الضريبية

تحرص الكثير من الدساتير المعاصرة على ترسيخ مبدأ العدالة الاجتماعية في صلب الوثائق الدستورية المكتوبة، وذلك إما صراحة أو ضمناً. ففي العديد من الدساتير العربية، ترد نصوص عديدة تؤكد الانحياز الصريح إلى مبدأ العدالة الاجتماعية، وذلك

بالإضافة إلى نصوص دستورية أخرى تتناول البعد الاجتماعي في المنظومة الدستورية، وتكفل العدالة الاجتماعية، ولو بشكل ضمني^(١).

(١) ومن الأمثلة على ذلك في بعض الدساتير العربية: الدستور الإماراتي الاتحادي:- حيث تنص المادة (١٤) منه على أن: "المساواة والعدالة الاجتماعية وتوفير الأمن والطمأنينة، وتكافؤ الفرص لجميع المواطنين من دعامات المجتمع والتعاقد والتراحم صلة وثقى بينهم". وتنص المادة (٢٤) على أن: "الاقتصاد الوطني أساسه العدالة الاجتماعية وقوامه التعاون الصادق بين النشاط العام والنشاط الخاص وهدفه التنمية الاقتصادية وزيادة الإنتاج ورفع مستوى المعيشة وتحقيق الرخاء للمواطنين في حدود القانون ويشجع الاتحاد التعاون والادخار".

- الدستور البحريني:- حيث تنص المادة (٤) منه على أن: "العدل أساس الحكم، والتعاون والتراحم صلة وثقى بين المواطنين، والحرية والمساواة والأمن والطمأنينة والعلم والتضامن الاجتماعي وتكافؤ الفرص بين المواطنين دعامات للمجتمع تكفلها الدولة". كما تنص المادة (٩) بند (هـ) على أن: "ينظم القانون، على أسس اقتصادية، مع مراعاة العدالة الاجتماعية، العلاقة بين ملاك الأراضي والعقارات ومستأجريها". وتنص المادة (١٠) بند أ على أن: "الاقتصاد الوطني أساسه العدالة الاجتماعية، وقوامه التعاون العادل بين النشاط العام والنشاط الخاص، وهدفه التنمية الاقتصادية وفقاً لخطة مرسومة، وتحقيق الرخاء للمواطنين، وذلك كله في حدود القانون". وتنص المادة (١٥) بند (أ) على أن: "الضرائب والتكاليف العامة أساسها العدالة الاجتماعية، وأداؤها واجب وفقاً للقانون".

- الدستور السوداني:- حيث تنص المادة (١٠) بند (١) منه، والتي جاءت تحت الفصل الثاني المنظم للمبادئ الهادية والموجهات الخاصة بالاقتصاد الوطني، وقد نصت على أن "تكون الأهداف الأشمل للتنمية الاقتصادية هي القضاء على الفقر، وتحقيق أهداف ألفية التنمية، وضمان التوزيع العادل للثروة، وتقليص التفاوت في الدخل، وتحقيق مستوى كريم من الحياة لكل المواطنين". وأفرد الدستور السوداني، في الفصل الثاني من الباب الأول، نصاً صريحاً خاصاً بالعدالة الاجتماعية، حيث تنص المادة (١٢) على أن: "(١) تضع الدولة استراتيجيات وسياسات تكفل العدالة الاجتماعية بين أهل السودان كافة، وذلك عن طريق تأمين سبل كسب العيش وفرص العمل وتشجيع التكافل والعون الذاتي والتعاون والعمل الخيري (٢) لا يُحرم أي شخص مؤهل من الالتحاق بأي مهنة أو عمل بسبب الإعاقة، ولجميع الأشخاص ذوى الحاجات الخاصة والمسنين الحق في المشاركة في المناسبات الاجتماعية أو المهنية أو الإبداعية أو الترفيهية".

- الدستور الكويتي:- حيث تنص المادة (٢٠) منه على أن: "الاقتصاد الوطني أساسه العدالة الاجتماعية، وقوامه التعاون العادل بين النشاط العام والنشاط الخاص، وهدفه تحقيق التنمية

=

وينص الدستور المصري الحالي، صراحة، على أن عدالة النظام الضريبي هي أحد المعايير الأساسية التي يجب أن يلتزم بها النظام الاقتصادي. ومن ثم، تنص المادة (٢٧) من الدستور المصري الحالي (٢٠١٤) على أن: "... ويلتزم النظام الاقتصادي بمعايير الشفافية والحوكمة، ودعم محاور التنافسية وتشجيع الاستثمار، والنمو المتوازن جغرافياً وقطاعياً وبيئياً، ومنع الممارسات الاحتكارية، مع مراعاة الاتزان المالي والتجاري والنظام الضريبي العادل، وضبط آليات السوق، وكفالة الأنواع المختلفة للملكية، والتوازن بين مصالح الأطراف المختلفة، بما يحفظ حقوق العاملين ويحمي المستهلك". كما تضمن هذا الدستور النص على أن العدالة الاجتماعية تعد أحد الأهداف الرئيسية التي يجب أن يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها. ومن ثم، تنص المادة (٣٨) من هذا الدستور على أن: "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف

الاقتصادية وتحقيق الرخاء للمواطنين، وذلك كله في حدود القانون". كما نصت المادة (٢٢) من ذات الدستور على أن: "ينظم القانون، على أسس اقتصادية مع مراعاة قواعد العدالة الاجتماعية، العلاقة بين العمال وأصحاب العمل، وعلاقة ملاك العقارات بمستأجريها". وتنص المادة (٢٤) على أن: "العدالة الاجتماعية أساس الضرائب والتكاليف العامة".

- الدستور القطري: حيث تنص المادة (١٨) منه، والتي جاءت في صدر الباب الثاني الخاص بالمقومات الأساسية للمجتمع، وقد نصت على أن: "يقوم المجتمع القطري على دعائم العدل، الإحسان، والحرية، والمساواة، ومكارم الأخلاق". ونصت المادة (٢٨) من ذات الدستور على أن: "تكفل الدولة حرية النشاط الاقتصادي على أساس العدالة الاجتماعية والتعاون المتوازن بين النشاط العام والخاص، لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وزيادة الإنتاج، وتحقيق الرخاء للمواطنين، ورفع مستوى معيشتهم وتوفير فرص العمل لهم، وفقاً لأحكام القانون". كما تنص المادة (٣٠) على أن: "العلاقة بين العمال وأرباب العمل أساسها العدالة الاجتماعية وينظمها القانون". وتنص المادة (٤٣) على أن: "الضرائب أساسها العدالة الاجتماعية، ولا يجوز فرضها إلا بقانون".

- دستور سلطنة عمان: حيث تنص المادة (١١) منه على أن: "الاقتصاد الوطني أساسه العدالة ومبادئ الاقتصاد الحر، وأن الضرائب والتكاليف العامة أساسها العدل وتنمية الاقتصاد الوطني".

العامّة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية". كما كانت المادة (٣٨) من دستور (١٩٧١) تنص على أن: "يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية". ويبدو واضحاً من النصوص الدستورية السابقة أن مبدأ العدالة الضريبية يجد له أساساً مباشراً في الدساتير المصرية المتعاقبة.

أما في فرنسا، فلا يوجد نص دستوري مماثل للنصوص السابقة. ومع ذلك، فإن فكرة العدالة الضريبية *équité fiscale* ليست غائبة، وذلك بالنظر إلى ارتباطها الوثيق بفكرة المساواة أمام الضريبة.

وفى تقديرنا أن العدالة الاجتماعية تعد صورة من صور العدالة في معناها العام. ومن ثم، حتى على فرض خلو نصوص الدستور جميعها من أي ذكر للعدالة أو العدل أو العدالة الاجتماعية، فإن ذلك لم يكن ليمنع مراعاتها والنزول على مقتضاها، وذلك لأن العدالة أضحت من المبادئ الدستورية العامة المستقرة في وجدان وضمير كل أمة، وهى بذلك تحظى بمكانة أعلى من كل الدساتير، ولا يتصور أن يكون سكوت الدستور أو سهو واضعيه عن إيرادها صراحة أو حتى تناولها ضمناً دليلاً على تخليه عنها، لأن ذلك مما يتعارض مع فكرة الدستور ذاتها في أصل شرعتها وجوهر وجودها^(١).

وهذا الارتباط الوثيق بين كلا المبدئين يدعونا إلى بيان العلاقة بين المساواة أمام الضريبة والعدالة الضريبية.

(١) المستشار الدكتور/ حسام فرحات أبو يوسف، قراءة في ملامح مبدأ العدالة الاجتماعية في النظام الضريبي، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://hccourt.gov.eg/Pages/elmgilacourt/mkal/15/hosam15.htm>

الفرع الثاني

العلاقة بين مبدأي المساواة أمام الضريبة

والعدالة الضريبية

يبدو واضحاً من النصوص الدستورية السابق الإشارة إليها أن الارتباط بين المساواة أمام الضريبة والعدالة الضريبية قائم، بل وثيق في كثير من الأحيان. ومع ذلك، يمكن القول إن للعدالة الضريبية استقلالها عن المساواة أمام الضريبة. فالمساواة الضريبية تختلط مع العدالة الضريبية، ليس باعتبارها مساواة مطلقة بلا قيد أو شرط، أو مساواة حسابية، ولكن مساواة في التضحية، أي مساواة في العلاقات وفقاً للمعنى التقليدي للعدل justice. والفكرة العامة للعدالة، تكمن في البحث عن حل عادل solution équitable للمشكلة المالية، وهذا يؤدي إلى الربط بين فكرة الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية، والجمع بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، واللجوء إلى طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة: تقدير مباشر évaluation "directe" أو بحسب المظاهر الخارجية "indiciaire" أو الجزافي "forfaitaire"، وذلك حتى يمكن "تكييف كل ضريبة على القدرات التكاليفية للممول". وهذا ما تستلزمه المادة (١٣) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن في فرنسا الصادر سنة ١٧٨٩، إذ نصت على أن الضريبة العامة يجب أن تُوزع بالتساوي بين جميع المواطنين بحسب قدرتهم en raison de leurs facultés^(١).

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ١٦٥.

المطلب الثاني

مظاهر مخالفة مبدأ العدالة الضريبية

يتطلب مبدأ العدالة الضريبية توزيع أعباء تمويل الإنفاق العام على المواطنين بحسب مقدرتهم التكاليفية على تحمل هذه الأعباء. إلا أن المشرع قد ينحرف، في كثير من الأحيان تحت ضغط ضرورة إيجاد مصادر لتمويل الإنفاق العام، عن مراعاة متطلبات العدالة الضريبية. وهنا تظهر أهمية الدور الذي يجب أن يؤديه القاضي الدستوري لحماية دافعي الضرائب في مواجهة هذه الانحرافات التشريعية. ويمكن القول إن للمحكمة الدستورية العليا المصرية قضاء غزير في المجال الضريبي بصفة عامة، وفيما يتعلق بالعدالة الضريبية بصفة خاصة.

وسنحاول، فيما يلي، إلقاء الضوء على أهم مظاهر مخالفة مبدأ العدالة الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية العليا:

أولاً: عدم مراعاة القدرة التكاليفية للمولين

من المسلم به أن أي نظام ضريبي كفاء يجب أن يراعى العدالة الضريبية بين الممولين. وهذا المبدأ أكده الدستور المصري الحالي (٢٠١٤) في مادته رقم (٣٨). حيث أشار إلى أن هدف النظام الضريبي هو تحقيق العدالة الاجتماعية. وهذه الأخيرة لا تعنى سوى العدالة الضريبية في المجال الضريبي. وهذا ما أكدته، أيضاً، المحكمة الدستورية العليا حين قضت بأن الضريبة هي فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بها. وهي بكل صورها تمثل عبئاً مالياً عليهم. ويجب، تبعاً لذلك وبالنظر إلى وطأتها وخطورة تكلفتها، أن يكون العدل من منظور اجتماعي مهيمناً عليها بمختلف صورها ومحدداً لشروط اقتضائها نائياً عن التمييز بينها دون مسوغ. لذلك، يمكن القول إن العدالة هي الضابط الأساس لإقرار الضرائب. ومن هنا، يمكن القول إن النظام

الضريبي الجيد يجب أن يتسم بعدة سمات أساسية يأتي على رأسها العدالة، أي تساوى عبء الضريبة على جميع دافعي الضرائب وبحسب طاقة الفرد على الدفع. وهذا المبدأ الأخير هو ما يُطلق عليه مبدأ "المقدرة على الدفع"^(١).

ويقتضي مبدأ المقدرة على الدفع أو المقدرة التكلفة *ability to pay* principle أن يكون توزيع الضرائب تبعاً لمقدرة الأفراد الاقتصادية على الدفع. وهذه المقدرة يمكن استخلاصها من عناصر موضوعية ملموسة كالدخل أو الثروة. كما يتطلب مبدأ أو فكرة المقدرة على الدفع الأخذ ببعض المبادئ، مثل مبدأ إعفاء الحد الأدنى للدخل^(٢)، ومبدأ الخصم للأعباء العائلية، ومبدأ التمييز في المعاملة بين الدخل من حيث مصدر الدخل أو استعماله أو التصاعد في معدل الضريبة^(٣).

ونظراً لهذه الأهمية البالغة لمبدأ المقدرة التكلفة أو المقدرة على الدفع، فإن بعض الدساتير المعاصرة تعطي تكريساً مستقلاً له. من ذلك، على سبيل المثال، ما تنص عليه الفقرة (٢) من المادة (٤٨) من الدستور الكويتي التي تنص على أن: "وينظم القانون إعفاء الدخل الصغيرة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة".

وفى هذا السياق، يُلاحظ أن القانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤ بشأن الضرائب على مرتبات وأجور المصريين العاملين بالخارج قد أثار حملة انتقادات عنيفة،

(١) عبد الفتاح الجبالي، الأجور والعدالة، مقال منشور بجريدة الأهرام المصرية، متاح على الموقع التالي: <http://www.ahram.org.eg/NewsPrint/600246.aspx>

(٢) يعنى هذا المبدأ أن يقوم المشرع باستبعاد جزء من الدخل الصافي للمكلف من الخضوع للضريبة، لأنه يعد ضرورياً لضمان الحد الأدنى لمعيشة المكلف ولتمكينه من مواجهة أعبائه العائلية.

(٣) د. محمد محمد على هاشم، مدى مراعاة طاقة الممول الضريبية في قانون ضرائب الدخل ١٥٧ لسنة ١٩٨١، مجلة مصر المعاصرة، السنة ٧٧، العدد ٤٠٣، ص ١١٧-١٣٤.

خصوصاً بسبب مخالفته لمبدأ العدالة الضريبية. ومن أهم المآخذ التي وجهها المدعون أمام المحكمة الدستورية العليا إلى المادة الثانية من هذا القانون ما يلي^(١):

- أنها تجعل الضريبة المفروضة على عامل من الدرجة الثالثة يعمل في الخارج تفوق الضريبة المفروضة على مرتب الوزير داخل مصر.

- أغفل القانون الظروف المختلفة التي تحيط بالعمالة المصرية في الخارج، مثل مصروفات مكاتب إلحاق العمالة والتأشيرات والكفالة وارتفاع الأسعار، والتي تجعل مرتباتهم الحقيقية أقل من الثابت في الأوراق الرسمية.

- قرر المشرع خصم الضريبة الأجنبية المسددة من "وعاء الضريبة" المفروضة بمقتضى القانون، ولكن ما يحقق العدالة الاجتماعية ويمنع الازدواج الضريبي هو خصم الضريبة الأجنبية من "مقدار الضريبة" على مرتبات وأجور العاملين المصريين في الخارج.

أما هيئة المفوضين بالمحكمة الدستورية العليا، فقد رأت أن القانون ينطوي على مخالفة لفكرة العدالة الاجتماعية، لأن الضريبة فرضت بسعر واحد يشمل جميع المخاطبين بأحكام القانون، مع إجراء خصم ثابت في سعره بالنسبة لجميع هؤلاء تقديراً للأعباء الاجتماعية، وبالتالي فإن عبء الضريبة ثابت بالنسبة للعاملين في الخارج، وذلك على الرغم من اختلاف قدراتهم المالية ومقدرتهم التكليفية تبعاً لاختلاف مكان عملهم. ومن ثم، فإن فرض الضريبة بسعر واحد بالنسبة للجميع دون تقدير لهذا التفاوت في أعباء المعيشة يجعل عبء الضريبة متبايناً في ثقله بين العاملين الخاضعين لها على نحو يخل بالعدالة الاجتماعية التي يجب أن يقوم عليها النظام الضريبي^(٢).

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ١٦٨ وما بعدها.

(٢) تقرير هيئة المفوضين بالمحكمة الدستورية العليا، ص ٤٨، ٤٩، غير منشور.

ثانياً- استغراق الضريبة الوعاء بأكمله أو الانتقاص منه بدرجة كبيرة:

من المبادئ المستقرة في قضاء المحكمة الدستورية العليا المصرية أن فرض الضريبة يكون مخالفاً للدستور كلما كان معدلها وأحوال فرضها وتحديد وعائها مناقضاً للأسس الموضوعية التي ينبغي أن تقوم عليها، مجاوزاً للأغراض المقصودة منها، حتى لو كان الهدف من فرضها زيادة موارد الدولة لتلبية احتياجات المصلحة العامة المشروعة.

ويذهب العديد من الكتاب إلى أن عدم توافر أحد الأسس الموضوعية في فرض الضرائب يمثل مخالفة لمبدأ العدالة الاجتماعية. وتطبيقاً لذلك، فإن المحكمة الدستورية العليا في سبيل تقييمها للنص التشريعي المطروح عليها، إنما تزنه على مبادئ الدستور جميعها، والأصل أنها لا تتحرى وجهاً واحداً من أوجه مخالفة أحكام الدستور، ذلك أن الرقابة على الدستورية هي رقابه شاملة. ومن ثم، فإن تخلف أحد الأسس الموضوعية في فرض الضريبة يمكن أن يمثل وجهاً آخر لمخالفة مبدأ العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي، ذلك أن عدم وجود علاقة مثلاً بين دين الضريبة ووعائها يخالف مبدأ العدالة الاجتماعية، لأن العدالة الاجتماعية هي عدالة في المقام الأول، وتخصيصها بالاجتماعية، لا ينبغي أن يحصر مفهومها في إطار معين، وثمة اعتبارات أهم وأولى في المقام الدستوري تقتضى تفسير المبدأ الدستوري للعدالة الاجتماعية تفسيراً واسعاً^(١).

(١) المستشار الدكتور/ حسام فرحات أبو يوسف، قراءة في ملامح مبدأ العدالة الاجتماعية في النظام الضريبي، مرجع سابق، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://hccourt.gov.eg/Pages/elmglaacourt/mkal/15/hosam15.htm>

ومن تطبيقات المبادئ السابقة في قضاء المحكمة الدستورية العليا المصرية ما ذهبت إليه من القول بأنه إن صح أن تُتخذ الضريبة وسيلة لتوزيع أعباء النفقات العامة على المواطنين وفقاً لأسس عادلة، إلا أنه لا يجوز أن تُفرض الضريبة ويُحدد وعاءها بما يؤدي إلى زوال رأس المال المفروضة عليه كلية أو الانتقاص منه بدرجة جسيمة. وبناءً على ذلك، ذهبت المحكمة الدستورية العليا إلى أنه إذا كان الدخل، باعتباره من طبيعة دورية متجددة هو الذي يشكل الوعاء الأساسي للضرائب بحساباته التعبير الرئيس عن المقدرة التكلفة للممول، فإن رأس المال يشكل وعاءً تكميلياً للضرائب، لا ينبغي أن يلجأ المشرع إلى فرض الضريبة عليه إلا استثناءً ولمدة واحدة أو لفترة محدودة، بحيث لا تُؤدي بوعائها كلياً أو بجانب جسيم منه.

واستناداً إلى ذلك، قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية فرض الضريبة على الأراضي الفضاء وضريبة الدمغة النسبية. وسنحاول، فيما يلي، إلقاء الضوء على هذين الحكمين.

١- عدم دستورية الضريبة على الأراضي الفضاء:

من المعلوم أن القانون رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٦ كان قد فرض ضريبة على الأراضي الفضاء بواقع ٢% من قيمتها سنوياً، مع زيادة افتراض المشرع تحققها في قيمة الأرض قدرها بنسبة ٧% سنوياً حتى نهاية السنة السابقة مباشرة على استحقاق الضريبة^(١). وقد قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية فرض هذه الضريبة،

(١) وذلك وفقاً للقانون رقم ٣٤ لسنة ١٩٧٨ الذي تضمن تعديلاً لبعض أحكام القانون رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٦ بإنشاء صندوق تمويل مشروعات الإسكان الاقتصادي ومضيفاً إليه بعض النصوص من بينها المادة ٣ مكرراً التي تنص فقرتها الأولى على أن: "تُفرض على الأراضي الفضاء الواقعة داخل نطاق المدن في المناطق المتصلة بالمرافق العامة الأساسية من مياه ومجار وكهرباء، والتي لا تخضع للضريبة على العقارات المبنية أو الضريبة على الأطنان الزراعية، ضريبة سنوية =

لأن من شأن فرضها أن تؤدي إلى تآكل أو زوال رأس المال أو الانتقاص منه بدرجة كبيرة، مما يتعارض مع مبدأ العدالة الاجتماعية^(١). ذلك، أنه من المبادئ المستقر عليها فقهاً وقضاءً أن الضريبة تكون على قيمة العائد أو الربح، وإلا اعتبرت انتقاصاً من قيمة الأصل.

ويبدو واضحاً، مما سبق، أن المحكمة الدستورية العليا قضت بعدم دستورية الضريبة على الأراضي الفضاء غير المستغلة، لأنها فرضت على وعاء لا يدر دخلاً بطريقة دورية متجددة ولفترة غير محددة مع زيادة تحكيمية مفترضة في القيمة الضريبة السنوية المستحقة عليه، حيث ينطوي هذا المسلك التشريعي على عدوان على الملكية بالمخالفة لنص المادة (٣٤) من الدستور المصري لسنة ١٩٧١، والتي تنص على أن الملكية الخاصة مصونة، كما يناقض مفهوم العدالة الاجتماعية الذي نصت عليه المادة (٣٨) من الدستور المذكور على قيام النظام الضريبي على أساس هذا المفهوم.

مقدارها ٢% من قيمة الأرض الفضاء"، والمادة ٣ مكرراً (٢) التي تنص على أن "يتم تحديد قيمة الأرض الفضاء الخاضعة لأحكام هذا القانون على أساس القيمة الواردة بالعقود المسجلة، وإذا لم توجد عقود مسجلة، فيتم تحديد هذه القيمة على أساس تقدير مصلحة الضرائب لعناصر الشركة إذا كان من بين عناصرها أرض فضاء، وذلك ما لم تنقض على التسجيل أو التقدير خمس سنوات على استحقاق الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون، على أن تزداد قيمة الأرض بواقع ٧% سنوياً من أول السنة التالية لتاريخ التسجيل أو التقدير حتى نهاية السنة السابقة مباشرة على استحقاق الضريبة، وفي الحالات التي لا تسري عليها أحكام الفقرة السابقة يكون تقدير قيمة الأرض الفضاء وفقاً لثمن المثل في عام ١٩٧٤ مع زيادة سنوية مقدارها ٧% منذ ذلك التاريخ حتى نهاية السنة السابقة مباشرة على استحقاق الضريبة".

(١) م.د.ع. (مصر)، ١٩ يونيو ١٩٩٣، القضية رقم ٥ لسنة ١٠.

ومع ذلك، يبدي جانب من الفقه المصري الملاحظات التالية على القضاء السابق للمحكمة الدستورية العليا^(١):

١- لم يتضمن الحكم أي إشارة إلى ضرورة التوفيق بين فرض ضريبة على الأرض الفضاء من شأنها الانتقاص من وعائها وهي قيمة الأرض، وبين الوظيفة الاجتماعية للملكية التي قررها الدستور في المادة (٣٢) من دستور ١٩٧١^(٢)، حيث استهدف المشرع بهذه الضريبة، ليس مجرد الحصول على موارد مالية للدولة، وإنما في المقام الأول حث أصحاب الأراضي الفضاء غير المستغلة على استثمارها منعاً للمضاربة، ومساهمة من جانبهم في حل مشكلة الإسكان في المجتمع المصري. كما أن المحكمة قد ركزت على بيان أن هذه الضريبة تمثل اعتداءً على حق الملكية ومبدأ العدالة الاجتماعية دون إبداء قدر مماثل من الاهتمام بالوظيفة الاجتماعية لحق الملكية، وحكم المحكمة على هذا النحو يتناقض مع المادة (٣٢) من دستور ١٩٧١.

٢- أن القانون فرض الضريبة بواقع ٢% سنوياً من قيمتها، ولا ريب أن سعر الضريبة على هذا النحو يعتبر محدوداً بالمقارنة بقيمة الأرض. وفوق ذلك، فإن قول المحكمة أن فرض الضريبة على الأرض، بصورة سنوية، سوف يؤدي إلى "تآكل" قيمتها بعد فترة طويلة، هو تسبب لا يمكن التسليم به لسببين: فمن جهة،

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ١٧٠ وما بعدها.

(٢) تنص هذه المادة على أن "الملكية الخاصة تتمثل في رأس المال غير المستغل، وينظم القانون أداء وظيفتها الاجتماعية في خدمة الاقتصاد القومي، وفي إطار خطة التنمية، دون انحراف أو استغلال، ولا يجوز أن تتعارض في طرق استخدامها مع الخير العام للشعب"، د. محمد حاتم عبد الكريم، الهيكل الضريبي المصري، القاهرة، ١٩٩٠، ص ٢٥٢.

فإن قيمة الأرض في ارتفاع مستمر ومتزايد بشكل كبير، وبالتالي فإن التخوف الذي أبدته المحكمة ليس في محله. ومن جهة أخرى، يمكن القول إن سعر الضريبة يتفق مع الشريعة الإسلامية التي تفرض الزكاة بمقدار ٢,٥% من أموال المسلم، سواء أكانت هذه الأموال تدر دخلاً أم لا.

٣- أما فيما يتعلق باحتجاج المحكمة أن المشرع افترض زيادة تحكيمية في قيمة الأرض هي ٧% سنوياً ومن شأن ذلك زيادة في قيمة الضريبة، فإنه مع التسليم جدلاً بأن قيمة الأرض ليست في زيادة، فقد كان بمقدور المحكمة أن تقضي فقط بعدم دستورية النص الذي يفترض هذه الزيادة، مع بقاء فرض الضريبة بقيمتها التي حددها المشرع، لمطابقتها الدستور.

وفى المقابل، يلاحظ أن تقرير هيئة المفوضين بالمحكمة قد انتهى بحق إلى دستورية هذا القانون، استناداً إلى الوظيفة الاجتماعية لحق الملكية، وأن الضريبة التي فرضها القانون لا تستغرق هذا الوعاء بالنظر إلى الزيادة المستمرة في قيمة الأرض الفضاء^(١).

وتطبيقاً للمبادئ الدستورية المستخلصة من حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية الضريبة المفروضة على الأراضي الفضاء، خلص قسم التشريع بمجلس الدولة المصري، في ملاحظاته على التعديلات الجديدة المقترحة لقانون الضريبة العقارية، والتي تقضى بإخضاع جميع الوحدات العقارية للضريبة طالما زادت قيمتها الإيجارية على ٢٤ ألف جنيه سنوياً، إلى القول إن هذه التعديلات مخالفة للمبادئ الدستورية. ومؤدى هذه التعديلات أنه يمكن أن تكون كل الوحدات العقارية المملوكة

(١) تقرير هيئة المفوضين في القضية رقم ٤/٦٢، ص ٤٠ وما بعدها، غير منشور.

لأحد المواطنين خاضعة للضريبة، سواء أكانت مسكونة أو غير مسكونة، طالما زادت قيمتها الإيجارية السنوية على ٢٤ ألف جنيه، وسواء أكانت مملوكة للمواطن أو كان يستأجرها أو يؤجرها لآخرين. ويلاحظ أن اعتراضات قسم التشريع بمجلس الدولة على هذه التعديلات جاءت التزاماً بالنص الجديد للمادة (٧٨) من الدستور الحالي التي تنص على أن: "تكفل الدولة للمواطنين الحق في المسكن الملائم"، واقترح قسم التشريع بمجلس الدولة صيغة تشريعية لإعفاء وحدة سكنية واحدة لكل مواطن من الضريبة، أيًا كانت قيمتها الإيجارية، طالما كان يسكنها هو وأسرته، على أن يخضع ما زاد على ذلك للضريبة^(١).

وتبعاً لذلك، اعترض قسم التشريع بمجلس الدولة على إخضاع الوحدات المسكونة التي ليس من المتصور أن تدر دخلاً مالياً للمواطن سواء بصورة حقيقية أو حكومية، حتى وإن تخطت قيمتها الإيجارية حد الإعفاء المقرر "لما في ذلك من إخلال بالحماية الواجبة للحق في الملكية الخاصة بموجب المادة (٣٥) من الدستور، وانتقاصاً مما كفله الدستور من حق المواطن في مسكن ملائم، مما يصم هذا القصور بشبهة مخالفة الدستور، لأن الأصل في فرض الضريبة أنها تكون مستحقة على دخل يتحقق فعلاً. كما أن: "فرض ضريبة على رءوس أموال بذاتها يؤدي إلى تأكلها، فلا تتجدد روافدها لبناء قاعدة اقتصادية أعرض"، مستنداً إلى حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية فرض ضريبة على الأرض الفضاء، "وبالتالي فلا يجوز فرض ضريبة على وحدة عقارية لا تدر على صاحبها دخلاً، وهى مسكن ومستقر أساسي لا

(١) من تقرير قسم التشريع بمجلس الدولة المصري على التعديلات المقترح إدخالها على قانون الضريبة العقارية، متاح على الموقع التالي:

<http://cms.shorouknews.com/news/view.aspx?cdate=20082014&id=a479e8bc-910c-42d9-88a0-8ff7cf8d81b2>

غنى عنه". ووفقاً للمادة (١٣) من القانون، فإن القيمة الإيجارية السنوية للوحدات تُحدد وفقاً لمستوى البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة بالوحدة، وتقوم على حصر الوحدات وتقديرها لجان في كل محافظة، تنظمها اللائحة التنفيذية المعدلة التي ستصدر للقانون، وتشكل اللجان بقرار من وزير المالية أو من يفوضه برئاسة ممثل لمصلحة الضرائب العقارية وعضوية ممثل عن المحافظة وأحد المواطنين المكلفين بأداء الضريبة، ويجوز للمواطن الطعن على قرارات هذه اللجان أمام لجنة للطعن تشكل بقرار من وزير المالية في كل محافظة^(١).

ورغم الملاحظات السابقة من قسم التشريع بمجلس الدولة، فقد صدر القانون فعلاً دون الأخذ بها. وبصفة خاصة، لم يتضمن القانون بعد تعديله النص الذي كان قد اقترحه قسم التشريع بمجلس الدولة في المادة (١١) وهو "عدم تحصيل الضريبة من الوحدة العقارية التي يتخذها المالك سكناً خاصاً رئيساً له ولأسرته، وأن تشمل الأسرة في تطبيق حكم هذا البند المالك وزوجه والأولاد القصر، على أن يكون عدم الخضوع للضريبة لوحدة واحدة لكل مالك".

وفى تقديرنا أن خلو القانون من هذا النص المقترح من قسم التشريع بمجلس الدولة- مع تسليمنا بأن ملاحظات مجلس الدولة ليس لها أثر ملزم للمشرع- يجعله مهدداً بعدم الدستورية لتصادمه، صراحة، مع المبادئ الدستورية المشار إليها آنفاً، لا سيما المبدأ الذي يوجب فرض الضريبة على العائد، وليس على رأس المال، ومعلوم أن الوحدة السكنية التي يشغلها المكلف لا تدر عائداً مهما بلغت قيمتها.

(١) من تقرير قسم التشريع بمجلس الدولة المصري على التعديلات المقترحة إدخالها على قانون الضريبة العقارية، متاح على الموقع التالي:

<http://cms.shorouknews.com/news/view.aspx?cdate=20082014&id=a479e8bc-910c-42d9-88a0-8ff7cf8d81b2>

٢- عدم دستورية ضريبة الدمغة النسبية:

تقدم بيان أن قضاء المحكمة الدستورية العليا المصرية متواتر على أن فرض الضريبة على رأس المال الذي لا يدر دخلاً متجدداً يشكل عدواناً على رءوس هذه الأموال ينال من قيمتها، ويحول دون تراكمها لبناء قاعدة اقتصادية أعرض. ومن تطبيقات هذا القضاء أن القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ كان يتضمن فرض ضريبة سنوية على السندات أيًا كانت جهة إصدارها وجميع الأسهم والحصص والأنصبة الصادرة عن الشركات المصرية وفقاً للمادة (٨٣) من هذا القانون التي تنص على ما يلي: "تُسحق ضريبة سنوية على السندات أيًا كانت جهة إصدارها وجميع الأسهم والحصص والأنصبة الصادرة من الشركات المصرية سواء أكانت مساهمة أو توصية بالأسهم أو ذات مسئولية محدودة، وسواء مثلت تلك الأسهم والحصص والأنصبة والسندات في صكوك أو لم تمثل، وسواء سُلمت الصكوك إلى أصحابها أو لم تُسلم".

وقد قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية النص التشريعي الذي فرض هذه الضريبة، لأن القانون المذكور يتضمن، في نظر المحكمة، فرض الضريبة على رؤوس أموال بذاتها، سنداً أو أسهماً أو حصة أو نصيباً، فاعتبرها وعاءً لها محملاً بعينها، بما مؤدها ربط الضريبة بقيم هذه الأصول، وهي ضريبة تُودي سنوياً من أصحابها ومقدماً بناءً على مجرد تملكهم، ومن ثم تكون واقعة الملكية في ذاتها هي المنشئة للضريبة، سواء أكانت الأسهم أو السندات أو الحصص أو الأنصبة تغل أو لا تنتج دخلاً، فليس لدخلها من أثر على نفاذ الضريبة، بل يظل رأس المال المحمل بها وعاءً لها وسعرها منسوباً إلى قيمتها الاسمية أو الفعلية، ومبلغها مستنزلاً من قيم هذه الأموال ذاتها انتهاءً إلى امتصاصها، بما يعييبها دستورياً ويفقدها مقوماتها، وبالتالي تبدو منافية للعدالة الاجتماعية المنصوص عليها في المادة (٣٨) من دستور ١٩٧١^(١).

(١) المحكمة الدستورية العليا، الطعن رقم ٩ لسنة ١٧ ق، بتاريخ ٧-٩-١٩٩٦.

وواضح، من حيثيات الحكم السابق، أن المحكمة الدستورية العليا ترى أن الأصل في الضريبة أن يكون محلها إيراداً دورياً منتظماً، بما يعني أن يكون وعاؤها دخلًا مطردًا متجددًا، وأن يظل وعاؤها قائمًا، فإذا زال بعد وجوده، أو كان غير محقق الوجود، أو كان استمرار تطبيقها مُفضياً إلى تآكله أو زواله، كان فرضها منافياً للدستور. ومن ثم، ترى المحكمة أنه إذا جاز أن يكون رأس المال محلًا للضريبة ليقع عليه عبؤها، فذلك في الظروف الاستثنائية، ولمرة واحدة. والضريبة المطعون عليها وإن كان ظاهرها ليئاً إلا أن حقيقتها استنفاد لو عائها إذا استطلت زمنها. ذلك أن الحماية التي أظل بها الدستور الملكية الخاصة لضمان صونها من العدوان، تمتد إلى الأموال جميعها دون تمييز بينها، باعتبار أن المال هو الحق ذو القيمة المالية، سواء أكان هذا الحق شخصياً أم عينياً، أم كان من حقوق الملكية الأدبية والفنية أو الصناعية؛ وكان لا يجوز على ضوء هذه الحماية، فرض ضريبة على رءوس أموال المكلفين بها بما يجتثها أو يقلصها إلى حد كبير، لتخرج بتمامها أو في كثير من أجزائها من يد أصحابها، مما يفقد الضريبة وظيفتها الأساسية بوصفها "إسهاماً منطقياً" من المكلفين بأدائها في تحمّل نصيبهم من الأعباء العامة؛ لتغطية تكلفتها.

وهذا الحكم يؤكد تمسك المحكمة الدستورية العليا بقضائها السابق بشأن عدم دستورية فرض الضريبة على رأس المال غير المتجدد^(١). ومع ذلك، يبدى جانب من الفقه المصري الملاحظات التالية على هذا الحكم^(٢):

١ - يبدو أن المحكمة ترفض أن تُستخدم الضريبة كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي وجهة معينة، وبصفة خاصة في حالة فرض ضريبة على نشاط غير مرغوب فيه

(١) وقد تبنت هيئة المفوضين هذا الرأي أيضاً، انظر تقريرها المؤرخ في ديسمبر ١٩٩٥، غير منشور، ص ٢٧ وما بعدها.

(٢) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ١٧٣ وما بعدها.

اقتصاديًا أو اجتماعيًا، وهذا ما يتعارض مع الاتجاه المعاصر في الفقه المالي^(١).

٢- وقع الحكم في تناقض واضح، فبينما يقرر أن الضريبة المطعون في دستوريتهما تلحق الضرر بفرص الاستثمار، إذ به يقرر في موضع آخر أن الآثار العرضية للضريبة كثيرًا ما تلازمها، وبالرغم من ذلك تظل لها مقوماتها من الناحية الدستورية، ولا تنتفي طبيعتها هذه لمجرد أنها تولد آثارًا عرضية بمناسبة إنشائها.

٣- يبدو أن المحكمة تبالغ في تحديدها لمفهوم مبدأ العدالة، إذا اعتبرت أنه مما يعد منافياً للعدالة الاجتماعية إلزام غير الممول بتوريدها، الهيئة أو الشركة المصدرة للورقة المالية أو للحصة أو النصيب، إلى جانب المدينين أصلاً بها، وهم أصحاب هذه الأوراق أو الحصص أو الأنصبة، وقد رأت المحكمة أن المشرع افترض قيام صلة بينها وبينهم تسوغ حملها على توريد الضريبة إلى جانبهم، وهي صلة واهية انتحلها (!) المشرع تقوية من جهته لضمان إيفاء الضريبة. ولا ريب أن المشرع هنا يستهدف مقاومة التهرب الضريبي، وهذا الهدف يحميه الدستور^(٢).

٣- عدم وجود رابطة بين دين الضريبة ووعائها:

سبقت الإشارة إلى أن القانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩، كان يتضمن فرض ضريبة على مرتبات وأجور المصريين العاملين في الخارج. وكان هذا القانون يقسم الخاضعين لأحكامه إلى طبقات، كل بحسب الطبقة التي تندرج تحتها درجته الوظيفية،

(١) د. رمضان صديق محمد، بعض النصوص الضريبية المشتبه فيها دستورياً على ضوء الأحكام الحديثة للمحكمة الدستورية العليا، مرجع سابق، ص ١٣٣.

(٢) في هذا المعنى أيضاً، د. رمضان صديق محمد، بعض النصوص الضريبية المشتبه فيها دستورياً على ضوء الأحكام الحديثة للمحكمة الدستورية العليا، مرجع سابق، ص ٤٤.

وفرض الضريبة استناداً إلى درجته الوظيفية في مصر، دون اعتداد بالأجر أو المرتب الذي يتقاضاه في الخارج، وقد رأت المدعية أن هذا النص يخل بالعدالة الاجتماعية المنصوص عليها في المادة (٣٨) من دستور ١٩٧١.

وقد اقتنعت المحكمة الدستورية العليا بالأسانيد التي تأسس عليه الطعن السابق، ومن ثم خلصت إلى تقرير ما يلي:

"وحيث إن البين من أحكام القانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ المشار إليه أنها تتوخي فرض ضريبة على صور بعينها من صور الدخل، تتمثل في أجور العاملين المصريين ومراتبهم التي يحصلون عليها لقاء عملهم في الخارج، وبالتالي يكون الإيراد المحقق الذي نجم فعلاً عن هذا العمل وعاء للضريبة، وكان يتعين بالتالي أن يرد دين الضريبة أو مبلغها إلى المال المحمل بعينها من ناحية، وأن يكون متناسباً مع مقداره زيادة أو نقصاناً من ناحية أخرى، بما يصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة إلا أن القانون المطعون فيه غرض بصره عن الدخل المحقق عن العمل في الخارج، وجعل دين الضريبة مرتبطاً بواقعة أخرى لا صلة لها بوعائها، إذ حدد مقداره على ضوء الدرجة الوظيفية التي كان العاهل يشغلها قبل مغادرته جمهورية مصر العربية، وجعل مبلغها بالنسبة إلى كل درجة رقماً ثابتاً مقدراً تبعاً لمواقعها من البنين الهرمي الوظيفي.. وهو ما يناقض الأسس الموضوعية التي لا تقوم الضريبة من الناحية الدستورية إلا بها، بما مؤداه انعدامها، ذلك أن الضريبة التي يكون أدائها وفقاً للقانون، وعلى ما تدل عليه المادتان ٦١، ١١٩ من الدستور هي التي تتوافر لها قوابها الشكلية وأسسها الموضوعية على النحو المتقدم، وتكون العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي ضابطاً لها في الحدود المنصوص عليها في المادة ٣٨

من الدستور، ويندرج تحتها أن يكون دين الضريبة متناسباً مع مقدار الدخل الخاضع لها، وتلك هي العدالة في توزيع الأعباء والتكاليف العامة...^(١).

ويبين من استقراء أحكام المحكمة الدستورية العليا، بصفة عامة، أنها تنظر إلى مبدأ العدالة الاجتماعية باعتباره ركيزة للحقوق الاجتماعية، وأنها تعتبر هذا المبدأ مبدأ دستورياً عاماً وتطبيقه في مجالات متنوعة، ولم تقصره على مجال النظام الضريبي الذي نص الدستور صراحة على أنه يقوم على العدالة الاجتماعية، وإنما فسرت نصوص الدستور، التي أشارت إلى هذا المبدأ، تفسيراً واسعاً بحيث أقامت عليه بنیان الحقوق الاجتماعية التي نص عليها الدستور، وربطت المحكمة برباط وثيق بين العدالة الاجتماعية والتضامن الاجتماعي والسلام الاجتماعي، كما جعلت المحكمة من هذه القيم أساساً للمساواة بين الأفراد في مجال الحقوق الاقتصادية والاجتماعية. ولم تقف

(١) م.د.ع. (مصر)، ٦ ديسمبر ١٩٩٣، سبقت الإشارة إليه. وقد جاء في حيثيات هذا الحكم أيضاً: "وكان قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن تحديد دين الضريبة يفرض التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها، باعتبار ذلك يعد شرطاً لازماً لعدالة الضريبة، ولصون مصلحة كل من الممول والخزينة العامة. إذا كان ذلك كذلك، تعين أن يكون وعاء الضريبة ممثلاً في المال المحمل بعينها، محققاً ومحددًا على أسس واقعية يكون ممكناً معها الوقوف على حقيقته على أكمل وجه، ولا يكون الوعاء محققاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال أو الترخيص، ذلك أن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها، إنما يتحدد مرتباً بوعائها، وباعتباره منسوباً إليه، ومحمولاً عليه، وفق الشروط التي يقدر المشرع معها واقعة الضريبة وعدالتها بما لا مخالفة فيه للدستور، وبغير ذلك لا يكون لتحديد وعاء الضريبة من معنى، ذلك أن وعاء الضريبة هو مادتها، والغاية من تقرير الضريبة هو أن يكون هذا الوعاء مصرفها، فإذا حدد المشرع وعاء للضريبة التي فرضها بأن حصره في أجور العاملين ومرتباتهم التي يتقاضونها عن عملهم في الخارج، تعين أن يكون دين الضريبة محددًا بمبلغ معين متأتيًا من مصدر هذا الدخل دون سواه، ومرتبًا على وجوده- حقيقة لا حكمًا-، ومرتبًا بمقداره- واقعة لا مجازًا-، فإذا كان دين الضريبة منفصلاً عن وعائها وليس نتاجاً لتحقيقه، بل محددًا وفقًا لاعتبار آخر، ودل ذلك على أن الرابطة المنطقية والحتمية بين وعاء الضريبة ومبلغها متخلفة بتامها بما يناقض الأسس الموضوعية للضريبة التي تقرر هذه المحكمة أنها تعتبر قواماً لها من زاوية دستورية، وبغيرها تنحل الضريبة عدماً".

المحكمة الدستورية العليا عند حد اعتبار مبدأ العدالة الاجتماعية أساساً للحقوق الاجتماعية، بل إنها استندت لهذا المبدأ من أجل التوفيق بين الحقوق الدستورية المختلفة وتقييد حقوق بعض الطوائف الاجتماعية لصالح بعضها الآخر بهدف تحقيق التوازن فيما بينها.

غير أننا من جانبنا، نتفق مع الرأي القائل بأن استناد المحكمة الدستورية العليا على فكرة العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي، في هذا الحكم، يبدو غير دقيق. وبيان ذلك أن الضريبة التي يكون أداؤها وفقاً للقانون، هي تلك التي تتوافر لها قواؤها الشكلية وأسسها الموضوعية، كما تقول المحكمة؛ غير أن عدم توافر أحد الأسس الموضوعية في القضية المعروضة، وهو وجود علاقة بين دين الضريبة ووعائها، لا يعد مخالفة لفكرة العدالة الاجتماعية، وإنما عدم جواز فرض هذه الفريضة المالية لانتفاء أحد أسسها المهمة، لأنه لا يصدق عليها وصف الضريبة، وهو ما يعتبر مخالفة للمادتين (٦١)، (١١٩) من الدستور فقط. ولا أدل على ذلك من أن المشرع قد أقام، في قانون الضريبة على مرتبات وأجور المصريين العاملين في الخارج، نوعاً من العدالة حين مايز بين الممولين في عبء الضريبة. وقد تقدم بيان أن العدالة الاجتماعية، في المجال الضريبي، ليست سوى العدالة الضريبية التي ترتبط بتقدير المقدرة التكليفية للممول. ومن ثم، لا يجوز تفسير العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي تفسيراً واسعاً^(١)

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ١٧٦.

الفصل الثالث

الضمانات الدستورية لحقوق دافعي الضرائب

إن خضوع الدولة للقانون يتحدد على ضوء مفهوم ديمقراطي مؤداه أن لا تخل تشريعاتها بالحقوق والحريات التي يعد التسليم بها في الدولة الديمقراطية مفترضاً أولياً لقيام الدولة القانونية، وضمانة أساسية لصون حقوق الإنسان وكرامته وشخصيته المتكاملة^(١).

وإذا كانت الضريبة تشكل التزاماً تفرضه الدولة، خصوصاً على المواطنين، فإن الحريات، على النقيض من ذلك، هي حقوق للمواطنين تجاه الدولة. ومع ذلك، فإن العلاقة بين الضرائب والحريات غير منبثة الصلة، فالدولة في سبيل مكافحة التهريب الضريبي ومراعاة حقوق الخزنة العامة قد تميل إلى الاعتداء على حقوق وحريات دافعي الضرائب؛ من هنا يبدو ضرورياً وضع الضوابط اللازمة لاحترام الدولة لحقوق وحريات الأفراد في المجال الضريبي.

وهكذا، سنحاول، فيما يلي، دراسة مدى دستورية الأثر الرجعي للقانون في المجال الضريبي (المبحث الأول)، وتطبيق المبادئ الأساسية للقانون الجنائي في المجال الضريبي (المبحث الثاني)؛ وحماية الحياة الخاصة للمولين (المبحث الثالث)؛ وأخيراً يجب احترام طائفة من الحقوق والحريات الأخرى، مثل حق الملكية وحرية التقاضي (المبحث الرابع).

(١) المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٨ لسنة: ١٦ قضائية بتاريخ: ٥-٨-١٩٩٥؛ المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٤٩ لسنة: ١٧ قضائية بتاريخ: ١٥-٦-١٩٩٦؛ المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٥٥ لسنة: ٢٧ قضائية بتاريخ: ١٠-١٢-٢٠٠٦.

المبحث الأول

مدى جواز سريان التشريع الضريبي بأثر رجعي

الأصل أن القوانين تسرى بأثر فوري مباشر على المراكز القانونية التي تتكون بعد نفاذها، سواء في نشأتها أو في إنتاجها لآثارها أو في انقضائها. ومن ثم، لا تسرى القوانين على الماضي، لأن المراكز القانونية التي نشأت واكتملت فور تحقق سببها قبل نفاذ القوانين الجديدة، تخضع للقانون القديم الذي تكونت هذه المراكز في ظله^(١). وهذا ما يُطلق عليه مبدأ عدم رجعية القوانين. ويُقصد بهذا المبدأ عدم انسحاب أثر القواعد القانونية على الماضي واقتصارها على حكم الوقائع التي تقع ابتداءً من يوم نفاذها. وهذا يعني أن لسريان القانون الجديد من حيث الزمان وجهين: وجه سلبي هو انعدام أثره الرجعي، ووجه إيجابي هو أثره المباشر.

بيد أنه توجد أسباب متعددة متعلقة بالمصلحة العامة قد تدعو إلى سن القوانين الضريبية ذات الأثر الرجعي^(٢). غير أن مثل هذه القوانين تتعارض مع مصلحة دافعي الضريبة الذين يهتمون بمعرفة القواعد الضريبية المطبقة عند قيامهم بالتخطيط لصفقاتهم. لكن، يلاحظ أنه لا توجد سوى دول قليلة تكفل حماية دستورية صريحة في مواجهة الآثار الرجعية للتشريع الضريبي^(٣). وفي بعض الدول، يكون الأثر الرجعي

(١) محكمة النقض، الطعن رقم ٠٤٠٢ لسنة ٥٠ مكتب فني ٣٢ صفحة رقم ٤٢٥ بتاريخ ٠٢-٠٧-١٩٨١.

(2) Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law, Comparative Tax Law (Kluwer Law International, The Hague, 2003)*, pp. 76-81.

(٣) من ذلك، على سبيل المثال، المادة (١٥٠) من الدستور البرازيلي، والمادة (٥٤) من دستور الاتحاد الروسي. حيث تكفل المادة [150 (III)] من الدستور البرازيلي الحماية في مواجهة

للتشريع الضريبي محظوراً استناداً إلى المبادئ الدستورية العامة^(١). من ذلك، على

التشريع الضريبي الرجعي. ومن ثم، لا يُسمح بالتشريع الضريبي الرجعي إلا إذا كان هذا التشريع مفيداً أو نافعاً لدافع الضريبة أو كانت الواقعة المنشئة للضريبة taxable event لم تكتمل بعد. على أن بعض الكتاب ذهبوا إلى القول بأن تبني تفسير ضيق لمبدأ "عدم رجعية التشريع الضريبي" يمكن أن يضع قيوداً غير ملائمة على السلطات الضريبية للمشرع. ذلك، أن تطبيق هذا المبدأ بصورة صارمة، سيعني حظر أي تغيير للتشريع الضريبي، حتى ولو كان التشريع لن يسري إلا على الصفقات المستقبلية، لأنه سيؤثر على القيمة الحالية للثروة. ولذلك، فإن المقاربة بالغلة الصرامة لهذا المبدأ، تعد أمراً غير مرحب به.

(١) ففي اليابان، على سبيل المثال، لا يوجد نص صريح في الدستور يحظر التشريع الضريبي الرجعي. ونتيجة لذلك، يميل الفقهاء إلى أن حظر التشريع الرجعي لا يرقى لأن يكون مبدأ دستورياً، ولكنه يعد، فقط، أحد مبادئ السياسة التشريعية. ومع ذلك، فإن مبدأ "ضرورة استناد الضرائب إلى قانون" (المادة ٨٤ من الدستور ٢) ينطوي، بالضرورة، على حظر للتشريع الرجعي في المجال الضريبي. ولذلك، فإن الرأي السائد، في الوقت الحاضر، بين فقهاء القانون الضريبي الياباني، هو أن التشريع الرجعي يمثل انتهاكاً لمبدأ "ضرورة استناد الضرائب إلى قانون". ومع ذلك، يُلاحظ أن الفقهاء والمحاكم تميل- بالنسبة للضرائب الدورية مثل (CIT, IIT) إلى أنه من المسموح به تطبيق القوانين والمراسيم المعدلة، خلال الفترة المحددة، بأثر رجعي يترد إلى بداية تلك الفترة. وتفسير ما تقدم، أنه في مجال الضرائب، التي تُفرض بصورة منتظمة، يحدث في الغالب، تبني تعديلات ليست في صالح دافعي الضرائب خلال مدة الضريبة، ويكون واجباً تطبيق هذه التعديلات خلال تلك المدة. وتوجد قضايا عدة عُرضت على المحاكم اليابانية أثير فيها مدى دستورية مثل هذه التشريعات:

- Hiroshi Kaneko: The Principle of Statute-Based Taxation in Japan: Trends of Scholars' Opinion and Case Law, International Tax Review, Volume 32, Issue 1, Kluwer Law International 2004.
- The Okinawa commodities tax case (Decision of Fukuoka High Court of 31 October 1973) was highly appreciated for the establishment and development of the principle of statute-based taxation in connection with retroactive legislation.
- Special land-holding tax case: Decision of Osaka High Court of August 30, 1977.

سبيل المثال، أن المحكمة الدستورية الإيطالية تقرر، في كل قضية على حدة، ما إذا كان التشريع الضريبي ذو الأثر الرجعي متعارضاً مع مبدأ القدرة على الدفع. وفي هذا الصدد، فإن المدى الذي تذهب إليه الواقعة المنشئة للضريبة في ائتمالها يمكن أن يكون له أهمية في هذه المخالفة المحتملة. وفي اليابان، من المسلم به أن فرض الضريبة بأثر رجعي غير مسموح به في ظل مبدأ الشرعية المستمد من مبدأ فرض الضرائب استناداً إلى قانون *statute-based taxation*. ومع ذلك، يمكن طبقاً لقرار المحكمة العليا في *Osaka* تطبيق التشريعات أو المراسيم المعدلة خلال فترة زمنية معينة بأثر رجعي من بداية هذه الفترة (حتى ولو كان هذا التشريع الضريبي ذي الأثر الرجعي في ضوء مبدأ الأمن القانوني. ومع ذلك، يبدو أن الدولتين المذكورتين لم تشهدا حتى الآن قيام المحاكم بإلغاء تشريع ضريبي، باعتباره غير دستوري، استناداً إلى هذا الأساس. وفي استراليا، يبدو أن الرجعية مسموح بها، إلى حد ما، في مجال فرض الضرائب. ومن ثم، يتم تبني تعديلات للضريبة بأثر رجعي يرتد إلى تاريخ فرضها. وفي فرنسا، قضى المجلس الدستوري بأن التشريع ذا الأثر الرجعي لا يمكن أن يؤثر على القرارات النهائية للمحاكم. ويجب أن يكون هذا التشريع مستهدفاً مصلحة عامة كافية، وألا تكون النتيجة المستهدفة ممكناً تحقيقها بوسائل أخرى. وفي الولايات المتحدة الأمريكية، أيدت المحكمة العليا فرض الضريبة بأثر رجعي. على أن المحكمة العليا الأمريكية يمكن أن تقضي بعدم دستورية التشريع الضريبي ذي الأثر الرجعي القاسي الذي يمثل اعتداءً يتجاوز القيود الدستورية.

ويمكن القول إن مبدأ عدم رجعية القوانين من المبادئ التي كسبتها الإنسانية بعد جهاد طويل حتى أصبح اليوم من تراثها الثابت، سواء أكان هذا المبدأ منصوصاً

عليه بالدستور أم لا^(١). ومع ذلك، يلاحظ أن أغلب الدساتير المعاصرة تحرص على النص على هذا المبدأ صراحة. من ذلك ما تنص عليه المادة (٢٢٥) من الدستور المصري الحالي الصادر في سنة (٢٠١٤) على أن: " تُنشر القوانين في الجريدة الرسمية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إصدارها، ويُعمل بها بعد ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ نشرها، إلا إذا حددت لذلك ميعاداً آخر".

ويلاحظ أن المادة (١٨٧) من دستور (١٩٧١) الملغى كانت تنص على أن: "لا تسرى أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها. ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية النص في القانون على خلاف ذلك بموافقة أغلبية أعضاء مجلس الشعب".

وواضح مما تقدم أن دستور (١٩٧١) الملغى كان لا يحظر الرجعية حظراً مطلقاً إلا في المجال الجنائي فقط، بما يعنى إمكان تقرير الرجعية في غير المجال الجنائي، بضوابط معينة. ومن هذه المجالات التي كان يمكن تقرير الأثر الرجعي فيها المجال الضريبي. ويلاحظ أن القضاء الدستوري المصري كان يحاول وضع ضوابط دستورية مشددة على سلطة المشرع في تقرير الأثر الرجعي في هذا المجال.

ثم جاء دستور (٢٠١٤) وحسم الأمر بنص صريح يحظر فيه الرجعية حظراً مطلقاً في المجالين الجنائي والضريبي. ومن ثم، تنص المادة (٢٢٥) من هذا الدستور على أن: "ولا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية والضريبية، النص في القانون على خلاف ذلك، بموافقة أغلبية ثلثي أعضاء مجلس النواب".

(١) د.علاء عبد المتعال، مبدأ جواز الرجعية وحدودها في القرارات الإدارية، القاهرة، دار النهضة العربية، ٢٠٠٤، ص ٩.

وفي العديد من الدول، رغم غياب حظر صريح على المستوى الدستوري للتشريعات الضريبية الرجعية، فقد قضت المحاكم- كما هو الحال بالنسبة لمحكمة التحكيم البلجيكية- بأن القوانين الضريبية الرجعية تشكل إخلالاً بالمبدأ الأساسي للأمن القانوني، لا سيما في جانبه المتعلق بالتوقعات المشروعة *legitimate expectations* لدافعي الضرائب^(١).

وهكذا، سنتناول فيما يلي مفهوم مبدأ عدم الرجعية في المجال الضريبي (المطلب الأول)، ومبررات هذا المبدأ (المطلب الثاني)، والقيود الواردة على التشريع الرجعي في المجال الضريبي (المطلب الثالث).

المطلب الأول

مفهوم مبدأ عدم الرجعية في المجال الضريبي

في مصر، كان دستور ١٩٧١ ينص على أنه: "لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها"^(٢).

(١) ومع ذلك، رفضت المحكمة، في هذه القضية على وجه التحديد، إلغاء الأثر الرجعي للقانون، معتبرة أن القانون مسوغ في غرضه العام. ويبين، من ذلك، أن محكمة التحكيم البلجيكية، كانت مستعدة لإلغاء القوانين الضريبية الرجعية التي تمثل انتهاكاً للمبدأ الدستوري (غير المكتوب) للتوقعات المشروعة، بقدر ما يكون الأثر الرجعي غير مسوغ بصورة كافية:

- Ruling No 36/90 of 22 November 1990; See also Ruling No 45/01 of 4 May 2001

(٢) المادة (١٨٧) من الدستور المصري لسنة ١٩٧١.

وقد تقدم القول أنه إذا كان مبدأ عدم رجعية القوانين هو الأصل العام، فإن هذا الأصل ليس مطلقاً، ولكن ترد عليه بعض الاستثناءات. وفي المجال الضريبي، تتمثل هذه الاستثناءات في : القانون التفسيري، والنص الصريح:

وسنحاول فيما يلي إلقاء الضوء على هذين الاستثناءين بشيء من الإيجاز:

١- **القانون التفسيري:** يُقصد به القانون الذي يصدر لإيضاح حكم تضمنه قانون سابق، لا سيما إذا كان القانون النافذ مشوباً بالغموض وأراد المشرع أن يكشف هذا الغموض^(١). ولذلك، لا يجوز الخلط بين القانون التفسيري الذي يأتي لإزالة غموض النص وبين القانون التكميلي الذي يسنه المشرع بقصد إكمال نص كشف التطبيق العملي عن قصوره. ومعنى ذلك، أن النص التفسيري هو جزء لا يتجزأ من النص المفسر، ويخضع لجميع أحكامه، أما النص التكميلي فهو نص مستقل تُطبق عليه القواعد القانونية العامة^(٢).

وتبعاً لما سبق، لا يجوز أن يمتد أثر القانون الضريبي المفسر إلى وقت في الماضي لم يكن فيه القانون المفسر موجوداً^(٣). ويعتبر هذا القانون التفسيري بمنزلة التشريع ذاته الذي يُراد تفسيره وجزءاً منه. ولذلك، يعد التفسير التشريعي أكثر أنواع التفسير أهمية وقوة من الوجهة القانونية.

(١) د. مالك دوهان الحسن، المدخل لدراسة القانون، مطبعة الجامعة، بغداد، ١٩٧٢، ص ٤٣٤.

(٢) ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية، مصر، ٢٠١٥، ص ٣٧.

(٣) د. راند ناجي أحمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، العدد ٢، السنة ١، ص ٣٠٨.

- عدم جواز الائتلاف التشريعي لتقرير ضريبة بأثر رجعي:

لا تسمح المحكمة الدستورية العليا المصرية للسلطة التنفيذية بفرض ضريبة بأثر رجعي من خلال اقتراح قانون تفسيري، بدعوى أن القانون المقترح يفسر نصاً وارداً في قانون نافذ، وذلك حتى لا تُستغل الطبيعة الكاشفة للتفسير التشريعي لفرض ضريبة على دافعي الضرائب بأثر رجعي، مما يعد التفاقاً برلمانياً أو تشريعياً غير جائز، لأنه يتعارض مع فكرة اليقين في التشريعات الضريبية التي تتطلب احترام التوقع المشروع لدافعي الضرائب، وذلك حتى لا يُفاجأوا بالتزامات ضريبية عن أحداث سابقة لم يتوقعوا خضوعها للضريبة^(١). وفي هذا المعنى، تقول المحكمة الدستورية العليا :

" قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن سلطة تفسير النصوص التشريعية سواء تولتها السلطة التشريعية أم باشرتها الجهة التي عهد إليها بهذا الاختصاص، لا يجوز أن تكون موطناً إلى تعديل هذه النصوص ذاتها بما يخرجها عن معناها أو يجاوز الأغراض المقصودة منها، ذلك أن المجال الطبيعي لهذا التفسير، لا يعدو أن يكون وفاقاً عند المقاصد الحقيقية التي توختها السلطة التشريعية من وراء إقرارها للنصوص القانونية، وهي مقاصد لا يجوز توهمها أو افتراضها كي لا تُحمل هذه النصوص على غير المعنى المقصود منها ابتداءً، بل مناطها ما تغياه المشرع حقاً حين صاغها، وتلك هي الإرادة الحقيقية التي لا يجوز الالتواء بها، ويُفترض في النصوص القانونية أن تكون كاشفة عنها مبلورة لها، وهي بعد إرادة لا يجوز انتحالها بما يناقض عبارة النص ذاتها، أو يعتبر مسخاً أو تشويهاً لها، أو نكولاً عن حقيقة مراميها أو انتزاعاً لبعض ألفاظها من سياقها، كذلك لا يجوز أن يُتخذ التفسير التشريعي ذريعة

(١) د. رمضان صديق، بعض النصوص الضريبية المشتبه فيها دستورياً على ضوء الأحكام الحديثة للمحكمة الدستورية العليا، مرجع سابق، ص ٢٠ .

لتصويب أخطاء وقع المشرع فيها، أو لمواجهة نتائج لم يكن قد قدر عواقبها حق قدرها حين أقر النصوص القانونية المتصلة بها، إذ يؤول ذلك إلى تحريفها، ويتمخص عن تعديل لها"^(١).

(١) المحكمة الدستورية العليا: قضية رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ "ق" "دستورية". ومن ثم، خلصت المحكمة، في هذه القضية، إلى القول: "حيث أن القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ وإن صدر بدعوى تفسير المقصود من عبارة "خدمات التشغيل للغير" الواردة قرين المسلسل رقم (١١) من الجدول رقم (٢) المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ إلا أن نصوصه تقطع بعزوف المشرع عن التعريف العام المجرد وغير المحدد للخدمات والأعمال التي ارتأى إخضاعها للضريبة وتعداده لخدمات يعينها أضافها على سبيل الحصر والتعيين إلى الجدول رقم (٢) المشار إليه، رامياً بذلك إلى تصحيح الخطأ الذي وقع فيه عند تحديد النشاط الخاضع للضريبة ووعائها المسلسل رقم (١١) أنف الذكر وتقنين ما صدر عن مصلحة الضرائب على المبيعات من قرارات ومنشورات في هذا الشأن، وذلك لتحقيق مصلحة مالية تتمثل في الحفاظ على موارد الخزنة العامة من حصيلة تلك الضريبة ليغدو هذا القانون في حقيقته تعديلاً لأحكام القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ وليس تفسيراً لها، يؤكد ذلك أن مشروع القانون لم يقدم من الحكومة تفسيراً تشريعياً وإنما تم هذا التعديل بواسطة مجلس الشورى كما أشار وزير العدل بمضبطة مجلس الشعب بالجلسة السابعة والخمسين المعقودة في ٢٠٠٢/٤/١٣ إذا كان ذلك وكان القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه قد جرى إنقاذه على الوقائع السابقة على تاريخ العمل به، باعتباره تفسيراً تشريعياً ذا أثر كاشف، حال كونه في حقيقته الأثر الرجعي بعينه، وعلى الرغم من أنه قد توافرت لهذا القانون على ما يبين من مضبطة مجلس الشعب الجلسة الستين المعقودة في ٢٠٠٢/٤/١٥ الأوضاع الشكلية التي تطلبها الدستور في المادة (١٨٧) منع؛ لإقرار القوانين رجعية الأثر، وهي موافقة أغلبية أعضاء مجلس الشعب، غير أن ذلك لا يعصمه على ما جرى به قضاء هذه المحكمة من الرقابة التي تباشر المحكمة الدستورية العليا، إذ لا يكفي لتقرير دستورية نص تشريعي أن يكون من الناحية الإجرائية موافقاً للأوضاع الشكلية التي يتطلبها الدستور، بل يتعين فوق هذا أن يكون في محتواه الموضوعي غير منطوق على إهدار لحق من الحقوق التي كفلها الدستور، أو متضمناً فرض قيود عليه تؤدي إلى الانتقاص منه، وأن يكون ملتزماً مع القواعد الموضوعية في الدستور، وهو ما يتقيد به المشرع عند تقرير الرجعية خاصة في مجال الضريبة والتي يتعين أن يلجأ إليها إلا إذا أملت مصلحة عامة جوهرية، وذلك بالنظر للأثار الخطيرة التي تحدثها الرجعية في محيط العلاقات القانونية، وهو ما لم يراعاه المشرع بالنسبة للأثر الرجعي الذي تضمنه القانون الطعين، الذي استهدف كما تقدم تصحيح الأوضاع التشريعية السابقة عليه وما شابها من أخطاء، متخذاً من جباية الأموال في ذاتها منهجاً، بما لا يعد مصلحة جوهرية مشروعة تبرره، كما لا يعتبر هدفاً يحميه الدستور، فضلاً عن مصادماته للتوقع المشروع من جانب المكلفين بأداء هذه الضريبة، والذي ينافيه غموض عبارة "

خدمات التشغيل للغير " وعدم تحديدها للبناء القانوني للضريبة على نحو يتحقق به علم المكلفين بها بالأداة التي حددها الدستور بالعناصر التي يقوم عليها على نحو يقيني واضح، بحيث لا يكون غيرها ماثلاً في أذهانهم، بما يجعل تقرير الأثر الرجعي في هذه الحالة نوعاً من المداهمة والمباغطة تفتقر لمبرراتها، ليصير تقريره على هذا النحو بعيداً عن الموازين الدستورية لفرض الضريبة مناقضاً لمفهوم العدالة الاجتماعية، كما يعد عدواناً على الملكية الخاصة من خلال اقتطاع بعض عناصرها دون مسوغ، الأمر الذي يضحى معه صدر المادة (٢) من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ في نصها على أنه " مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون " مخالفاً لأحكام المواد (١١٩، ٦١، ٣٨، ٣٤، ٣٢) من الدستور. وحيث أنه متى كان ما تقدم، وكان القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه يسرى بأثر فوري مباشر من تاريخ العمل به في ٢٢/٤/٢٠٠٢ وكان المشرع في تحديده للنشاط الخاضع للضريبة وهو في خصوصية الدعوى الراهنة أعمال تأجير واستغلال الآلات والمعدات والأجهزة التي يدخل ضمنها نشاط مراكز الغوص وهو النشاط الذي تمارسه الشركة المدعية وكذا وعاء الضريبة وسعرها المحدد بئنة مقدارها (١٠%) من قيمة الخدمة، قد التزم القوالب الشكلية والأسس الموضوعية التي ينبغي أن تكون قواماً لها من زاوية دستورية فإن فرضها في هذا الإطار وحده يكون متفقاً مع أحكام الدستور، ولا ينال من ذلك ما نعه المدعى على هذه النصوص مخالفتها للعدالة الاجتماعية، لعدم تحديدها سعراً عادلاً للضريبة على نشاط مراكز الغوص، إذا أخضع المشرع هذا النشاط لفئة ضريبة مقدارها (١٠%) من قيمة الخدمة، على الرغم من كونه نشاطاً سياحياً مثله في ذلك مثل خدمات الفنادق والمطاعم السياحية وخدمات شركات النقل السياحي التي حدد لها فئة ضريبة مقدارها (٥%) من قيمة الفاتورة، فإن ذلك مردود بأن المشرع يتوخى بالضريبة التي يفرضها أمرين، يكون أحدهما أصلاً مقصوداً منها ابتداءً، ويتمثل في الحصول على غلتها لتعود إلى الدولة وحدها، تصبها في خزائنها العامة، لتعينها على مواجهة نفقاتها، ويكون ثانيهما مطلوباً منها بصفة عرضية جانبي أو غير مباشرة كاشفاً عن طبيعتها التنظيمية، دالاً على التدخل بها لتغيير بعض الأوضاع القائمة، وبوجه خاص من خلال تشجيع مزاولة بعض الأنشطة أو تقييد مباشرتها أو حمل المكلفين بها عن طريق عبئها على التخلي عن نشاطهم، وذلك كله في إطار إحكام الدستور الضابطة لها، وهو ما لم تخرج عليه النصوص المطعون فيها في حدود نطاقها المتقدم، إذا التزمت في تحديد سعر الضريبة المعايير والضوابط والمقاصد الدستورية الحاكمة لها، غير منافية في ذلك للعدالة الاجتماعية، هذا فضلاً عن أنه قد صدر القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المشار إليه، وقضى في المادة (١) منه بتعديل فئة الضريبة العامة على المبيعات المستحقة على خدمات الفنادق والمطاعم السياحية وخدمات شركات النقل السياحي، لتصير (١٠%) من قيمة الفاتورة، ليضحى سعر الضريبة بالنسبة لها مماثلاً في فئته لما هو مقرر في خصوص النشاط الذي تمارسه الشركة المدعية والمتمثل في الخدمات التي تقدمها مراكز الغوص، الأمر الذي يضحى معه ما ينهه المدعى في هذا الشأن في غير محله حقيقة بالرفض".

٢- **النص الصريح:** ومؤداه أن يقضى المشرع، صراحة، بسريان أحكام القانون الضريبي الجديد على الماضي، وقد أقر القضاء الفرنسي بحق المشرع في تقييد مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية استجابة لمقتضيات المصلحة العليا للنظام العام^(١). كما أن بعض الدساتير قد تضمنت نصوصاً تسمح بهذا الاستثناء. من ذلك الدستور المصري لسنة (١٩٧١)، الذي كان ينص في عجز المادة (١٨٧) على أنه: "ومع ذلك لا يجوز في غير المواد الجنائية النص في القانون على خلاف ذلك إلا بموافقة أغلبية أعضاء مجلس الشعب". ويُفهم من ذلك أن المشرع المصري يستطيع في جميع القوانين، ومنها القوانين الضريبية، أن يقرر انسحاب أثرها على الماضي، ما دام أنها لا تتعلق بالمسائل الجنائية.

ويبين مما سبق أنه كان يجوز، في ظل دستور ١٩٧١، النص في القانون الضريبي على أن يسري بأثر رجعي لعدم وجود نص دستوري يمنع من تقرير الأثر الرجعي لهذا القانون. ومن ثم، قضت المحكمة الدستورية العليا بأن القوانين الضريبية لا تعتبر بطبيعتها قوانين جزائية تقرر عقوبة جنائية^(٢)، وهذا يعني أن سريانها بأثر رجعي لا يكون مخالفاً للمادة (١٨٧) من الدستور المصري لسنة ١٩٧١. ويوجه بعض الفقه النقد، بحق، لهذا القضاء، لأنه ما دام أن القانون الضريبي يورد أحكاماً يترتب على مخالفتها تطبيق نصوص جزائية متعلقة بالتهرب الضريبي، فإن في تطبيق القانون

(1) Louis trotobas, Droit fiscal, op cit., p. 299.

(٢) من المقرر أن القوانين الضريبية لا تعتبر بطبيعتها قوانين جزائية تقرر عقوبة جنائية، ولا هي تعدل من الآثار التي ترتبها العقود فيما بين أطرافها، ولكنها وسيلة تلجأ إليها الدولة محققة بها قدرًا من التناسب بين أعبائها المالية ممثلة في التكاليف الكلية لنفقاتها، وبين ما ينبغي أن يؤديه إليها هؤلاء الذين يستفيدون أكثر من غيرهم من خدماتها، وحق عليهم بالتالي أن يتحملوا جانبًا من أعباء الدولة ونصيبًا من تبعاتها". المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٢٣ لسنة: ١٢ قضائية بتاريخ: ١-٢-١٩٩٣.

الضريبي بأثر رجعي تطبيق لتلك النصوص الجزائية بأثر رجعي، أي أن رجعية نصوص القانون الضريبي غير الجزائية تؤدي إلى رجعية نصوصه الجزائية^(١).

وفى فرنسا، لا يتضمن الدستور حظراً للقوانين الضريبية الرجعية. ذلك، أن الحظر الوارد في المادة (٨) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن لعام ١٧٨٩ مقصور على تبني قوانين جنائية رجعية^(٢).

وقد أكد المجلس الدستوري أن الدستور لا يحظر القوانين الضريبية الرجعية إلا بقدر ما تنطوي عليه القوانين من جزاءات تندرج في إطار القانون الجنائي^(٣). كما أضاف المجلس قيوداً أخرى ترد على تبني القوانين الضريبية الرجعية تتمثل في ألا تتضمن هذه القوانين تأثيراً على الأحكام القضائية النهائية، وأن تنطوي هذه القوانين على مصلحة عامة كافية.

وقد حاولت محاكم القضاء العادي- التي تفتقد سلطة رقابة دستورية القوانين الضريبية- تجاهل القوانين الضريبية الرجعية في ضوء الفقرة الأولى من المادة السادسة من الاتفاقية الأوروبية لحماية حقوق الإنسان وحرياته الأساسية (الحق في المحاكمة المنصفة أو العادلة). بيد أن محكمة النقض تبنت- على إثر قضاء المحكمة الأوروبية لحقوق الإنسان^(٤)- نهجاً قضائياً مغايراً لهذه المحاولات^(٥).

(١) جهاد سعيد ناصر خصاونة، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي وفقاً للتشريع الأردني: دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية، الأردن، ٢٠٠٦، ص ٢٢٢.

(٢) وتتص المادة (٨) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن على ما يلي: " لا يجوز أن يعاقب القانون إلا العقاب اللازم الضروري. ولا يجوز أن يعاقب أحد إلا بموجب نظام تم سنه قبل الجرم ومعمول به قانونياً قبله".

(3) See Rulings No 83-164 DC and No 89-268 DC.

(4) Ruling No 44759/98 of 12 July 2001, Ferrazzini v. Italy.

(5) Ruling No 01-11.403 of 12 July 2004.

وفى روسيا، يحظر الدستور الفيدرالي، بصورة صريحة، تبني قوانين تتضمن فرضاً لضرائب جديدة أو تمس سلباً مركز دافعي الضرائب بأثر رجعي^(١). وفوق ذلك، ينص الدستور على أن القوانين غير المنشورة لا يجوز تطبيقها^(٢). وتطبيقاً لهذا المبدأ، يحدد المشرع الفيدرالي القواعد العامة لدخول القوانين الفيدرالية حيز النفاذ بعد انقضاء عشرة أيام من تاريخ النشر الرسمي لها، وذلك ما لم ينص القانون ذاته على إجراء مخالف لدخول هذه القوانين حيز النفاذ^(٣).

ومع ذلك، فإن هذا النص الأخير- وكما أكدت ذلك المحكمة الدستورية- لا يسمح للمشرع بالخروج على الحظر الدستوري للقوانين الضريبية الرجعية، (وذلك بقدر ما تتضمن هذا القوانين تغييراً لمركز دافعي الضرائب إلى الأسوأ)^(٤). ولذلك، قضت المحكمة الدستورية بأن تعديل القانون الفيدرالي بشأن excise taxes الذي يخضع

- (1) Article 57, second sentence, of the Constitution; Article 54 (1) of the Constitution stipulates, in general terms, that a law introducing or aggravating responsibility may not have retroactive effect (Article 54 (2) of the Constitution contains the principle of non-retroactivity of more restrictive criminal law).
- (2) Article 15 (3) of the Constitution.
- (3) Federal Law of June 14, 1994 on the procedure for the publication and entry into full force and effect of the federal constitutional laws, federal laws and acts of the chambers of the Federal Assembly.
- (4) Indeed, as the Constitutional Court pointed out, retroactive tax laws which change the taxpayer's situation for the better are not prohibited by the Constitution; Ruling of October 24, 1996 of the Constitutional Court on the constitutionality of Article 2(1) of the Federal Statute of March 7, 1996 on amendments to the Statute of the Russian Federation on Excise Taxes, point 4, para. 5

excise goods من (١ فبراير ١٩٩٦) يشكل انتهاكاً للمادة (٥٧) من الدستور، وذلك لأن هذا التعديل لم يُنشر، بصورة رسمية، إلا في (١٣ مارس ١٩٩٦)^(١).

المطلب الثاني

مبررات مبدأ عدم الرجعية في المجال الضريبي

بعد أن كان الحظر الدستوري المطلق لرجعية القوانين يقتصر على المجال الجنائي فقط، كما كان الحال في ظل الدستور المصري (الملغى) الصادر في سنة (١٩٧١)، بدأت العديد من الدساتير الحديثة، ومنها الدستور المصري الحالي (٢٠١٤)، توسع من نطاق هذا الحظر ليشمل المجال الضريبي أيضاً صراحة. ويمكن القول إن هذا الاتجاه الدستوري الحديث الذي يحظر رجعية القوانين في المجال الضريبي يجد مبرراته فيما يلي :

أولاً: مراعاة قواعد المنطق.

يذهب أغلب الكتاب إلى القول إنه ليس من المنطق في شيء ترتيب أثر رجعي للقوانين، ومنها القوانين الضريبية، على الوقائع التي سبقت نفاذها. ويفسر أنصار هذا الاتجاه ذلك بالقول إن القاعدة القانونية تتضمن تكليفاً يُوجه لشخص ما بأمر معين، وينبغي لإمكان تحمل هذا التكليف أن يكون الشخص المخاطب على علم مسبق به. ويُفترض علم المخاطب بالتكليف عند نشر القانون أو بانقضاء المدة التي حددها القانون بعد النشر لتمام نفاذه. ومودى ذلك، أن المنطق يقتضي أن لا يسرى القانون إلا على ما هو آت من الوقائع، أي الوقائع التي تعقب نفاذه^(٢).

(1) Ibidem, point 5.

(٢) عبد الباقي البكري & زهير البشير، المدخل لدراسة القانون، المكتبة القانونية، بغداد، بدون دار نشر، ١٩٨٩، ص ١١٢.

ثانياً: مراعاة قاعدة اليقين.

تعنى قاعدة اليقين في المجال الضريبي أن تكون الأحكام القانونية الخاصة بالضريبة واضحة لا لبس فيها ولا غموض، بحيث تكون الضريبة المفروضة محددة ومؤكدة في جميع جوانبها من حيث تعريف الدخل الخاضع للضريبة والمعدلات الضريبية ووقت الالتزام بالضريبة ووقت تحصيلها وإجراءات التحصيل. كما تتطلب هذه القاعدة ضرورة نشر القوانين وإبلاغها لدافعي الضرائب، وضرورة وجود استقرار في القوانين واللوائح والأنظمة، وغير ذلك من عناصر الضريبة التي يستلزم المبدأ الدستوري للأمن القانوني ضرورة تحديدها.

ويبدو واضحاً أن ترتيب أثر رجعي للقوانين الضريبية يتعارض مع قاعدة اليقين، ذلك أن مثل هذا الأثر الرجعي سيؤدي إلى الاضطراب في القواعد القانونية التي يُخاطب بها دافعوا الضرائب، إذا إنهم سيفاجنون بفرض عبء غير متوقع يقع على عاتقهم، وهو ما يتسبب في إرباك أحوالهم المالية من جهة، وعدم استقرار معاملاتهم من جهة أخرى^(١).

ثالثاً: رجعية القوانين الضريبية تنال من روح الادخار والاستثمار.

يؤدي انسحاب القوانين الضريبية على الماضي إلى زيادة الأعباء المالية لدافعي الضرائب. ذلك أن فرض ضريبة جديدة أو رفع أسعار الضرائب القائمة وسريان آثارها على الماضي يؤدي إلى مطالبة دافعي الضرائب بدفع مبالغ إضافية لم تكن في حساباتهم وقت القيام بمشروعاتهم. ومما لا شك فيه أن هذه الأعباء الإضافية تقود إلى إرباك واضطراب في وضعهم المالي، وقد يتعرضون إلى الإفلاس إذا كانوا يعانون أصلاً، من ضائقة مالية.

(١) د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٧ ص ٢٧١.

ومن ناحية أخرى، يؤدي ترتيب أثر رجعي للقوانين الضريبية إلى عدم استقرار سياسات التمويل، ذلك أن تغيير أحكام القانون الضريبي وتطبيق الأحكام الجديدة على دافعي الضرائب عند تقدير إيراداتهم عن سنوات سابقة يعرقل وضع سياسة رصينة في منشآت الأعمال، ويضعف الحافز الدافع على الادخار والاستثمار^(١).

رابعاً: انسحاب القانون الضريبي على الماضي يؤدي إلى تقدير تحكمي وتقويض للعدالة الضريبية

من الواضح أن آلية تقدير الضريبة تواجه صعوبات فنية متنوعة، لأن هذا التقدير يمر بمراحل عديدة تتمثل في حصر المال الخاضع للضريبة وتقدير هذا المال وتحديد مبلغ الضريبة، ومن ثم تحديد الشخص الملزم بها والمسئول عن دفعها. ويزداد الأمر صعوبة إذ تعلق بضريبة تُجبي عن فترة سابقة على صدور القانون الذي يفرضها. ذلك أن سن قانون يتضمن فرض ضريبة معينة في سنة معينة وجعلها نافذة على بعض أنواع الأنشطة أو التصرفات التي تمت خلال الفترة السابقة يثير مشاكل عديدة في التطبيق العملي.

فمن ناحية يتعذر على الإدارة الضريبية تحديد أوجه النشاط أو التصرفات التي وقعت من كل دافع للضريبة خلال الفترة السابقة على العمل بالقانون، ومن ناحية أخرى يتعذر على دافعي الضرائب إثبات كل ما تطالبهم به الإدارة الضريبية عن هذه الفترة، إذ قد يكون هذا الإثبات متوقفاً على احتفاظهم بدفاتر أو أوراق أو سجلات معينة، وقد لا تكون هذه الأوراق والدفاتر تحت أيديهم أو أتلوها على أساس أنها متعلقة بفترة سابقة على صدور قانون الضريبة، ولم يكونوا قد توقعوا صدور هذا القانون أو العمل به بأثر رجعي، مما يدفع الإدارة الضريبية إلى اللجوء إلى التقدير التحكمي لوعاء الضريبة، ولا

(١) د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص ١٢٨.

شك أن مثل هذا التقدير تكتنفه الكثير من المساوى، لعل من أبرزها أنه يتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية^(١).

خامساً: رجعية القانون الضريبي تضر بمصلحة الخزنة العامة.

من المعلوم أن المخاطبين بأحكام القانون الضريبي هم أصحاب العلاقة الضريبية. ويتمثل أصحاب هذه العلاقة في دافعي الضرائب والإدارة الضريبية. ومن المسلم به أيضاً أن الأخيرة تمثل الخزينة العامة وهى المنوط بها جباية الإيرادات الضريبية وتوريدها إليها. ومن الملاحظ أن الضرر الناشئ عن رجعية القانون الضريبي لا يقتصر على دافعي الضرائب، بل قد يلحق أيضاً بمصلحة الخزنة العامة^(٢). ويتحقق هذا الضرر، بصفة خاصة، إذا كان المشرع في ظل القانون الجديد لم يقرر فرض ضريبة جديدة أو رفع سعر الضريبة السارية، وإنما على النقيض من ذلك قرر إلغاء إحدى الضرائب المقررة سلفاً أو تخفيض سعرها وسحب هذا الأثر على سنوات سابقة على صدوره، مما يعنى إلزام الإدارة الضريبية بإعادة الأموال التي تم تحصيلها عن السنوات التي شملها الأثر الرجعي، والتي سبق توريدها إلى الخزنة العامة إلى من حُصلت منهم من دافعي الضرائب، مما يضر بمصلحة الخزنة، وينال من سياسة الدولة الاقتصادية والمالية^(٣).

(١) د. محمد طه بدوي & د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، دار المعارف، بدون دار نشر، ١٩٥٩، ص ١٩٠.

(٢) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٩٠، ص ٨٠.

(٣) د حسين خلاف ، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ١٢٩.

المطلب الثالث

القيود الواردة على التشريع الرجعي في المجال الضريبي

رأينا، فيما سبق، أن التشريع الرجعي في المجال الضريبي يشكل إخلالاً بثقة دافعي الضرائب. ولذلك، فإن هذه الرجعية تُحظر بنصوص دستورية صريحة في بعض الدول- مثل البرازيل- أو استناداً إلى المبادئ العامة، مثل مبدأ الأمن القانوني ومبدأ احترام التوقعات المشروعة لدافعي الضرائب. ومن المعلوم أن هذا المبدأ الأخير يعد نتيجة للمبدأ الدستوري الأكثر عمومية لمبدأ الأمن القانوني. وحتى في الدول التي لا توجد فيها نصوص دستورية تحظر الرجعية صراحة في المجال الضريبي، أو لا تحظر الرجعية استناداً إلى المبادئ العامة، فإن هذا لا يعنى السماح برجعية التشريعات الضريبية بصورة مطلقة من كل قيد. وإنما يمكن للقضاء الدستوري أن يفرض قيوداً مشددة لقبول مثل هذه التشريعات. ومن الأمثلة على ذلك تلك الشروط الواجب توافرها في التشريعات الرجعية في المجال الضريبي في كندا.

ومن ثم، يمكن للسلطات الضريبية الكندية تبني تشريعات ضريبية ذات أثر رجعي في بعض الأحيان. ولاشك أن مثل هذه الممارسة تخلف آثاراً سلبية خطيرة يمكن أن تقوض ثقة دافعي الضرائب في النظام الضريبي، مما يخفض نسبة الالتزام بالقانون الضريبي في نهاية الأمر. ونتيجة لذلك، فقد عبر دافعو الضرائب عن مخاوفهم من هذه الممارسة منذ سنة ١٩٨٣^(١). وقد عالج التقرير السابع الصادر عن اللجنة الدائمة للحسابات العامة التابعة لمجلس العموم (١٩٩٥) هذه المسألة. واستناداً إلى ما جاء بهذا التقرير، تم تبني تعديلات تتطلب توافر الشروط التالية في التشريع الضريبي الرجعي^(٢).

(1) See also: Debra Gordon, More Retroactive Tax Law, http://www.ctf.ca/articles/News.asp?article_ID=2350

(2) These conditions are quoted from: Debra Gordon, More Retroactive Tax Law, http://www.ctf.ca/articles/News.asp?article_ID=2350

- ١- يجب أن يعكس التشريع تفسيراً راسخاً، منذ مدة طويلة ومعروفاً جيداً، للقانون.
- ٢- يجب أن يعكس التشريع سياسة واضحة، بالنظر إلى النصوص ذات الصلة، على أن تكون هذه السياسة معروفة ومفهومة جيداً من جانب دافعي الضرائب.
- ٣- أن يكون مقصوداً بالتشريع منع ميزة غير منتظرة أو غير متوقعة بالنسبة لبعض دافعي الضرائب.
- ٤- أن يكون التشريع ضرورياً للمحافظة على استقرار وعاء إيرادات الحكومة.
- ٥- تصحيح حالات الغموض أو النصوص المعيبة التي تكون غير متفقة مع أهداف القانون الضريبي.

وفوق ذلك، لا يجوز اللجوء إلى الرجعية في الظروف الاستثنائية.

وفى إيطاليا^(١)، لا يحظر الدستور رجعية التشريع الضريبي، وإن كان يوجد حظر على رجعية القوانين الجنائية. وقد طرح على المحكمة الدستورية الإيطالية عدد من القضايا، كان الطعن فيها موجهاً إلى رجعية التشريعات الضريبية. ولما كان لا يوجد حظر عام على الرجعية، فقد بحثت المحكمة ما إذا كان التشريع الضريبي، في ذاته، مناقضاً لمبدأ "المقدرة على الدفع". بيد أن المحكمة لم تقدم إجابة عامة على هذا السؤال، ولكنها فضلت بحث كل حالة في ضوء ظروفها وملابساتها *on its own merits*. ومن ثم، قضت المحكمة بأنه من الضروري، في كل حالة على حدة، بحث ما إذا كان التشريع الضريبي الرجعي يؤثر على مركز اكتمل أو انتهى في الماضي

(1) Corte di Appello di Milano, 3 October 1989, No. 2811, where is stated that Article 25(2) of the Constitution and Article 7(1) of the ECHR only prohibit retroactive criminal provisions.

- حيث تنص الفقرة الثانية من المادة (٢٥) من الدستور والفقرة الأولى من المادة (٧) من الاتفاقية الأوروبية لحماية حقوق الإنسان وحرياته الأساسية فقط على حظر النصوص الجنائية الرجعية.

على نحو يخدم العلاقة المتطلبة بين الضريبة والمقدرة الفعلية والحالية على الدفع^(١).

وفي أسبانيا، لا يحظر الدستور التشريع الضريبي الرجعي بصفة خاصة. ومع ذلك، فإن الدستور يحظر اتهام أو الحكم على شخص بسبب أفعال أو الامتناع عن أفعال لم تكن تشكل جريمة وقت ارتكاب هذه الأفعال^(٢). ويمكن القول إن هذه القاعدة تشكل تفصيلاً للمادة (٩) من الدستور التي تشير إلى عدم رجعية النصوص العقابية. كما أن الحقوق والحريات العامة لا يمكن تعديلها بأثر رجعي.

ويبدو أن رجعية القانون في مجالات التشريع الأخرى مسموح بها. وقد قضت المحكمة الدستورية الأسبانية أن الدستور لا يجعل رجعية التشريع الضريبي أمراً محظوراً في كل الحالات. ومع ذلك، قضت المحكمة الدستورية بأنه من الممكن أن تؤدي رجعية التشريع الضريبي إلى انتهاك لمبدأ الأمن القانوني. على أن تقرير ما إذا كانت رجعية التشريع الضريبي تمس مبدأ الأمن القانوني بالفعل أم لا، فإن المحكمة تحدد ذلك في كل حالة على حدة.

(1) Constitutional Court, 16 June 1964, No. 45.

(٢) المادة (٢٥) من الدستور الأسباني.

المبحث الثاني

المبادئ الدستورية للقانون الجنائي في المجال الضريبي

يقبل القاضي الدستوري، في العديد من الدول، فكرة القمع أو الردع الإداري، أي السماح للسلطات الإدارية بصفة عامة، والإدارة الضريبية بصفة خاصة، بتوقيع جزاءات ردعية. من ذلك، على سبيل المثال، أن المحكمة الدستورية الفيدرالية الألمانية سمحت للمشرع، في سنة ١٩٦٧، بإمكانية تحويل بعض العقوبات الجزائية إلى عقوبات إدارية، لكن بشرط عدم المساس بالنواة الصلبة للقانون الجنائي، أي عدم مخالفة المبادئ الأساسية لهذا القانون^(١).

وبالمثل، سمح القاضي الدستوري الإيطالي، في سنة ١٩٧٠، بتبنى الاتجاه الحديث للحد من التجريم *La dépénalisation*، وذلك بمناسبة تحويل العقوبات الجزائية إلى عقوبات إدارية^(٢).

ويمكن القول إن المحكمة العليا الأمريكية تعد رائدة في الاعتراف بالسلطة القمعية أو الردعية للسلطات الإدارية المستقلة في إصدار أوامر وتوقيع جزاءات تشبه تلك التي يوقعها القاضي الجزائي^(٣).

(1) Franck Moderne, Sanctions administratives: éléments d'analyse comparative, RFDA, n°03, 2002, p.491.

(2) Franck Moderne, Répression administrative et protection des libertés devant le juge Constitutionnel: les leçons du droit comparé», In Mèl. R. Chapus, Droit administratif, Montchrestien, 1992, Paris, p.417.

(3) Ibid

أمّا مواقف المجلس الدستوري الفرنسي بشأن دستورية السلطة القمعية للسلطات الإدارية بصفة عامة والسلطات الإدارية المستقلة بصفة خاصة فهي كثيرة. ففي قراره ٨٢-١٥٥، اعترف المجلس الدستوري الفرنسي للإدارة بحق توقيع العقوبات في المجال الضريبي، وأكد على أن مبدأ عدم الرجعية لا يُطبق فقط على العقوبات التي تنطق بها الهيئات القضائية، وإنما يمتد أيضاً إلى العقوبات ذات الطابع الإداري، ما دام أن هذه الأخيرة لها صفة الردعية، فالهيئة الإدارية كالهيئة القضائية لها الحق بالنطق بعقوبات ذات طابع رديعي^(١). ولكن هل يمكن إدخال الهيئات الإدارية المستقلة في نفس سياق الهيئات الإدارية التقليدية؟

المنافسة في سنة ١٩٨٦، لم يثر المجلس الدستوري الفرنسي فكرة عدم دستوريته، رغم أن هذا القانون خول لمجلس المنافسة حق توقيع العقوبات.

المطلب الأول

مبدأ قرينة البراءة في المجال الضريبي

قرينة البراءة مبدأ أساسي في العدالة الجنائية يكفل ضمان الحرية الشخصية للمتهمين بارتكاب جرائم جنائية، وتقضي هذه الضمانة أن كل متهم بجريمة مهما بلغت جسامتها يجب معاملته بوصفه شخصاً بريئاً حتى تثبت إدانته بحكم قضائي بات، فالأصل في المتهم براءته مما أسند إليه، ويبقى هذا الأصل حتى تثبت إدانته بصورة

(1) C. Const. n° 82-155,DC, du 30 décembre 1982, «Droit constitutionnel fiscal, principe de droit fiscal de valeur constitutionnelle», In L. FAVOREU et L. PHILIP, Les grandes décisions du Conseil constitutionnel, Dalloz, Paris, 1995, p. 532 –554.

قاطعة وجازمة، ويقتضي ذلك أن يُحدد وضعه القانوني ومعاملته خلال الفترة السابقة على ثبوت الإدانة بوصفه شخصاً بريئاً^(١).

وقد أكد هذا المبدأ الدستور المصري بنصه على أن: "المتهم بريء حتى تثبت إدانته في محاكمة قانونية تكفل له فيها ضمانات الدفاع عن نفسه". كما أكدته الاتفاقية الدولية لحقوق الإنسان المدنية والسياسية بنصها في المادة ١٤/٢ على أن: "لكل فرد متهم بجريمة الحق في أن يعتبر بريئاً ما لم تثبت إدانته طبقاً للقانون".

وأهم ما يتضمنه هذا المبدأ أنه إذا لم يُقدم إلى القاضي الجنائي الدليل القاطع على الإدانة تعين عليه أن يقضي بالبراءة. ومعنى ذلك أن الإدانة لا تُبنى إلا على اليقين والجزم، أما البراءة فيجوز أن تُبنى على الشك، فالمحكمة لا تقضي بالإدانة بغير اليقين القضائي، والشك يُفسر لمصلحة المتهم، والأخير لا يُلزم بإثبات براءاته، وإنما يقع عبء الإثبات على عاتق سلطة الاتهام دائماً^(٢).

(١) وتجدر الإشارة إلى أن من أهم نتائج قرينة البراءة في قواعد قانون الإجراءات الجنائية قاعدة أن المتهم الذي حُكم ببراءته يتعين الإفراج عنه في الحال، ولو استأنفت النيابة الحكم (المادة ٤٦ إجراءات)، وقاعدة أن طعن المتهم يفيد ولا يضره (المادة الثالثة)، وقاعدة أن طلب إعادة النظر يقتصر على الأحكام الصادرة بالعقوبة (المادة ٤٤١). ومن القواعد التي استقر عليها والمستمدة من هذه القرينة جواز أن تُبنى البراءة على دليل غير مشروع، وذلك خلافاً للإدانة التي لا يجوز أن يستمد القاضي اقتناعه بها إلا من دليل مشروع. وقرينة البراءة في الشريعة الإسلامية يسندها الفقهاء إلى قول الرسول صلى الله عليه وسلم "ادْرَأُوا الْحُدُودَ عَنِ الْمُسْلِمِينَ مَا اسْتَطَعْتُمْ، فَإِنْ كَانَ لَهُ مَخْرَجٌ، فَخَلُّوا سَبِيلَهُ، فَإِنَّ الْإِمَامَ أَنْ يَخْطِيَ فِي الْعَقْوِ، خَيْرٌ مِنْ أَنْ يُخْطِيَ فِي الْعُقُوبَةِ". رواه الترمذي مرفوعاً وموقوفاً. كما يستندون إلى القاعدة الكلية: الأصل براءة الذمة وأن اليقين لا يزول بالشك. د. محمود نجيب حسني: شرح قانون الإجراءات الجنائية، القاهرة، دار النهضة العربية ١٩٨٨، ص ٤٢٢؛ راجع: المؤلف الجماعي الصادر عن المركز العربي للدراسات الأمنية والتدريب بالرياض: المتهم وحقوقه في الشريعة الإسلامية، ١٩٨٦، الجزء الأول، ص ١٨٧-٢٨٢.

(٢) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٠٢.

وتجدر الإشارة إلى أن مخالفة قرينة البراءة، من جانب المشرع، تظهر بشكل واضح في المجال الضريبي، وتشترك دول عديدة في الوقوع في هذه المخالفة، ولا توجد صعوبة في تبرير هذه المخالفة، لأنه من الناحية العملية، فإن الإدارة الضريبية تبحث دائماً عن "فعالية" نشاطها بشأن مقاومة التهرب من الضريبة، ومن وجهة نظرها، فإن هذه الفعالية لن تتحقق إذا ما تم التمسك بقرينة البراءة وفقاً للتفسير "الجامد" لها.

وتعتبر الرسوم الجمركية بمثابة المجال الطبيعي الذي يخالف فيه المشرع قرينة البراءة^(١). ففي مصر، كانت المادة ٢/٢١ من قانون الجمارك تفترض العلم بالتهريب الجمركي "إذا لم يقدم حائز البضاعة المستندات الدالة على سداد الرسوم الجمركية". وتطبيقاً لهذا النص، قضت محكمة النقض بأنه: "وكان مفاد هذا النص أن المشرع فضلاً عن أنه جعل حيازة البضاعة الأجنبية بقصد الاتجار في حكم التهريب الجمركي

(١) وحتى خارج نطاق قوانين الجمارك، يُلاحظ أن مخالفة قرينة البراءة ليست أمراً نادراً. من ذلك، على سبيل المثال، أن بعض النفقات، وفقاً للمادة 23/A من تقنين الضرائب في فرنسا، التي يُفترض أنه غير مسموح بخصمها لتحديد الضريبة، إلا إذا أقام المدين الدليل على أن هذه النفقات تطابق عمليات حقيقية، وليس لها صفة غير عادية أو مبالغ فيها. وفي مصر، فإن الفقرة (٩) من المادة (٤٧) من قانون الضريبة على المبيعات تعتبر في حكم التهرب الجمركي العام "حيازة السلع الخاضعة للضريبة للاتجار مع العلم بأنها مهربة، ويُفترض العلم بأنها سلع مهربة من ضريبة المبيعات إذا لم يقدم من وُجدت في حيازته هذه السلع المستندات الدالة على سداد الضريبة" ومن ثم يقع على عاتق الحائز عبء إثبات نفي قرينة علمه بأن السلع مهربة من الضريبة، وذلك بتقديم المستندات الدالة على سداد ضريبة المبيعات عنها. [أبو بكر الصديق محمد عامر، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، القاهرة، ص ٦٢] وتجدر الإشارة إلى أن القانون رقم ١٨٨ لسنة ٢٠١١ بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ قد أضاف حالة جديدة للمادة (٤٧) مؤداها أنه يعد تهريباً ضريبياً حيازة سلع بقصد الاتجار دون وجود العلامة المميزة (البنترول) والتي تصدر بقرار من وزير المالية.

متى كان حائزها يعلم بأنها مهربة، وقد أنشأ قرينة قانونية افترض بها العلم بالتهريب في حق الحائز، ولم يجعل له من سبيل إلى نقض هذه القرينة إلا عن طريق تقديم المستندات التي تثبت أن البضاعة قد أديت عنها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم. وكان الحكم المطعون فيه قد خالف هذا النظر وأقام قضاءه بالبراءة ورفض الدعوى المدنية على أن البضاعة المضبوطة متداولة في الأسواق وأنها كانت محملة بطريقة ظاهرة على سيارة اجتازت بها عدة محافظات دون أن تلتفت إلى قرينة العلم بالتهريب التي افترضها الشارع واشترط لدحضها دليلاً بعينه هو تقديم المستندات الدالة على سداد الضرائب الجمركية، فإن الحكم يكون قد أخطأ في تطبيق القانون مما يوجب نقضه في خصوص الدعوى المدنية^(١).

وتجدر الإشارة إلى أن المحكمة الدستورية العليا المصرية قد قضت بعدم دستورية المادة ٢١/٢ من قانون الجمارك. وفي هذا المعنى، تقول المحكمة:

"وحيث أن النص التشريعي المطعون فيه بعد أن قرر أن حيازة البضائع الأجنبية بقصد الاتجار فيها مع العلم بأنها مهربة يعتبر في حكم التهريب الجمركي، ونص على أن هذا العلم يُفترض إذا لم يقدم حائز البضائع الأجنبية بقصد الاتجار المستندات الدالة على سبق الوفاء بالضريبة المستحقة عنها، وبذلك حل المشرع واقعة عدم تقديم الحائز المذكور لتلك المستندات محل واقعة علمه بتهريب البضائع التي يحوزها بقصد الاتجار فيها منشئاً بذلك قرينة قانونية تكون ثبوت الواقعة البديلة بموجبها دليلاً على ثبوت واقعة العلم بالتهريب التي كان ينبغي أن تتولى النيابة العامة بنفسها مسئولية إثباتها في إطار التزامها الأصلي بإقامة الأدلة المؤيدة لقيام كل ركن

(١) نقض جنائي، ٢٦ يناير ١٩٨٦، طعن رقم ٤٦٢٣ لسنة ٥٦ ق، مجلة هيئة قضايا الدولة، السنة ٣١ العدد ٣، ص ١٤٨، ١٤٩.

يتصل ببنيان الجريمة، ويعتبر من عناصره، بما في ذلك القصد الجنائي العام ممثلاً في إرادة الفعل مع العلم بالوقائع التي تعطيه دلالاته الإجرامية [...] وإذا كان ذلك، وكان الأصل في القوانين القانونية- قاطعة كانت أو غير قاطعة- هي أنها من عمل المشرع، وهو لا يقيمها تحكماً أو إملاء، وإنما يجب أن تصاغ القرينة ويتحدد مضمونها على ضوء ما يقع غالباً في الحياة العملية، وكانت القرينة القانونية التي ضمنها النص التشريعي المطعون عليه لا تعتبر كذلك، ذلك أنها تتعلق ببضائع أجنبية يجري التعامل فيها بعد خروجها من الدائرة الجمركية، وهو تعامل لا ينحصر فيمن قام باستيرادها ابتداءً [...] وحيث إن افتراض براءة المتهم من التهمة الموجهة إليه يقتدر دائماً من الناحية الدستورية- ولضمان فاعليته- بوسائل إجرائية إلزامية تعتبر كذلك، ومن ناحية أخرى، وثيقة الصلة بالحق في الدفاع وتمثل في حق المتهم في مواجهة الأدلة التي قدمتها النيابة إثباتاً للجريمة، والحق في دحضها بأدلة النفي التي يقدمها؛ وكان النص التشريعي المطعون عليه- وعن طريق القرينة القانونية التي افتراض بها ثبوت القصد الجنائي- قد أدخل بهذه الوسائل الإجرائية بأن جعل المتهم مواجهاً بواقعة أثبتتها القرينة في حقه بغير دليل، ومكلفاً بنفيها خلافاً لأصل البراءة، ومسقطاً عملاً كل قيمة أسبغها الدستور على هذا النص...^(١).

ويبدو واضحاً، من هذا الحكم، أن المادة ٢/١٢١ من قانون الجمارك تخالف الدستور، لأنها تتضمن اعتداءً من جانب المشرع على مبدأ قرينة البراءة المنصوص عليه في المادة (٩٦) من الدستور، والتي تنص على أن: "المتهم بريء حتى تثبت إدانته في محاكمة قانونية عادلة، تكفل له فيها ضمانات الدفاع عن نفسه". ووجه المخالفة هنا أن مبدأ قرينة البراءة يعني إلزام سلطة الاتهام بتقديم أدلة الاتهام، وعدم

(١) المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ١٣ لسنة: ١٢ قضائية بتاريخ: ٢-٢-١٩٩٢.

إلزام المتهم بتقديم دليل براعته، بينما يبدو واضحاً أن المادة ٢/١٢١ تنقل عبء الإثبات من سلطة الاتهام إلى المتهم.

المطلب الثاني

الضمانات الدستورية للتفتيش ودخول الأماكن في

المجال الضريبي

تقتضى عملية فرض الضريبة على المكلفين وتحصيلها وفقاً لأحكام القانون الضريبي ملاحقة مرتكبي الجرائم الواقعة خلافاً لأحكام هذا القانون، وهذه الملاحقة تستلزم القيام ببعض الإجراءات الضرورية لجمع أدلة الإثبات والتحري عن مرتكبي هذه الجرائم والتي قد تؤدي إلى المساس بحقوق وحرريات دافعي الضرائب^(١). وقد أحاطت الوثائق الدستورية في معظم الدول هذه الإجراءات بالعديد من الضمانات الدستورية الضرورية لحماية حقوق وحرريات دافعي الضرائب في حياتهم الخاصة. ومن هذه الضمانات تلك المتعلقة بالتفتيش ودخول الأماكن^(٢).

(١) وقد أحاطت الوثائق الدستورية- الدولية والإقليمية والوطنية - هذه الحريات بالاحترام والقدسية. ومن الأمثلة على ذلك، ما نصت عليه الفقرة (١) من المادة (١٤) من الميثاق العربي لحقوق الإنسان لسنة ٢٠٠٤ من أن لكل شخص الحق في الحرية وفي الأمان على شخصه، ولا يجوز توقيفه أو تفتيشه أو اعتقاله تعسفاً بغير سند قانوني.

(٢) جهاد سعيد ناصر خصاونة، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي وفقاً للتشريع الأردني: دراسة مقارنة، مرجع سابق، ٢٠٠٦، ص ٢٦٢.

ومن المسلم به أن من أهم حقوق الإنسان في العصر الحديث أن تُحترم حياته الخاصة وأن تُحفظ أسرارته التي يجب ألا يطلع عليها الآخرون بدون إذنه، ويتمثل ذلك في حماية حرمة المسكن وحرمة الاتصالات والمراسلات الخاصة بمالك المسكن^(١). ونظراً لأهمية احترام الحياة الخاصة، وردت ضمانات دستورية وقانونية في كافة التشريعات الحديثة تنظم قواعد تفتيش الأماكن والأشخاص، وذلك من أجل صيانة حقوق الأفراد وعدم التعسف في التدخل في حياتهم الخاصة وعدم الاعتداء على حصانة مساكنهم أو مراسلاتهم إلا إذا كان هناك مسوغ لذلك.

ويبين مما سبق أن توفير طائفة من الضمانات الدستورية الخاصة بالممولين في سياق عمليات دخول وتفتيش الأماكن تحظى بقدر كبير من الأهمية، نظراً لارتباط هذه العمليات بالحرية الفردية لدافعي الضرائب. ومن المعلوم أن القانون يمنح موظفي الضرائب سلطات مأموري الضبط القضائي. والمرجع في معرفة سلطات موظفي الضرائب كأموري ضبط قضائي هو قانون الإجراءات الجنائية^(٢).

وبناءً على ما سبق، فإن خضوع قوانين الضرائب للضمانات الإجرائية الواردة في الدساتير يبدو أمراً حتمياً، حتى ولو بدا ذلك متعارضاً أحياناً مع مصلحة الدولة المالية. وقد أكد القضاءان الضريبي والدستوري هذه النتيجة، سواء في مصر أو في فرنسا.

(١) د. هاني الطعيمات، حقوق الإنسان وحياته الأساسية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠١، ص ١٢٧.

(٢) د. حسن المرصفاوي، سلطة الضبط القضائي في تشريعات الضرائب، مجلة مصر المعاصرة، السنة ٥٤، العدد ٣١١، يناير ١٩٦٤، ص ١٠٣.

ومن المعلوم أن المساكن الخاصة تعد في معظم الدول، ذات حرمة *inviolable*. ومن ثم، فإن تفتيش هذه المساكن يخضع للحماية الدستورية. ففي بلجيكا، لا يكون مسموحاً للسلطات الضريبية تفتيش هذه الأماكن إلا وفقاً للقانون. وفي البرازيل، لا يعد مثل هذا التفتيش جائزاً إلا بموافقة صاحب المسكن، فيما عدا حالة الجرائم المتلبس بها أو حدوث كارثة، أو التفتيش المستند على أمر صادر من محكمة. وفي كندا، لا يجيز الميثاق الكندي للحقوق والحريات هذا التفتيش إلا إذا وافق عليه موظف مختص بذلك، على أن تكون هذه الموافقة مستندة إلى أساس محايد، ومُسوغ في ضوء الأدلة المتاحة.

وفي إيطاليا، فإن عمليات التفتيش والحجز لأغراض متعلقة بالضريبة على الدخل، تعد مسوغة ومعقولة لمواجهة التهرب الضريبي. ومع ذلك، توجد أوجه كافية من الحماية لتقليل الانتهاكات إلى حد ما الأدنى. ويجيز الدستور الإيطالي تقييد الحماية المكفولة لحرمة المساكن الخاصة لأغراض التحقق *verification* والفحص *inspection*^(١).

ويكفل التعديل الرابع للدستور الأمريكي حماية لدفاعي الضرائب من التفتيش والضبط غير المستندين إلى أساس معقول. وقد أسهم كل من المشرع والقضاء في تقييد الظروف التي يمكن فيها الإدارة الضريبية تفتيش الملكية أو ضبطها.

(١) وتكفل الفقرة الأولى، من المادة (١٤) من الدستور الإيطالي، الحماية في مواجهة إجراءات التفتيش غير المعقولة، عندما تنص على أن المواطن الشخصي ذو حرمة *inviolable*. ومع ذلك، فإن الفقرة الثالثة من المادة (١٤) تجيز للمشرع أن يسمح بتفتيش المواطن الشخصي لأغراض معينة، بما في ذلك الأغراض الضريبية.

وفي فرنسا، يستمد المجلس الدستوري الحماية المكفولة في مواجهة إجراءات التفتيش غير المعقولة من المادة (٦٦) من الدستور، التي تنص على أنه لا يجوز اعتقال أحد بطريقة تعسفية. ويراقب القضاء مدى احترام هذا المبدأ^(١). ولذلك، قضى بعدم دستورية نص قانوني كان يسمح لموظفي الضرائب بتفتيش المنازل الخاصة شريطة الحصول على موافقة قضائية، ولكن دون تحديد دقيق لماهية المخالفات التي يتم من أجلها إجراء هذا التفتيش. وتفسير ذلك، أن هذه الموافقة القضائية لا ترقى لأن تشكل رقابة قضائية فعالة^(٢).

- ضمانات دخول وتفتيش الأماكن في القانون المصري:

تضمن الدستور المصري ضمانات مهمة فيما يتعلق بدخول وتفتيش الأماكن بصفة عامة والمسكن بصفة خاصة. فالمادة (٥٨) من الدستور الحالي (٢٠١٤) تنص على أن: " للمنازل حرمة، وفيما عدا حالات الخطر، أو الاستغاثة لا يجوز دخولها، ولا تفتيشها، ولا مراقبتها أو التنصت عليها إلا بأمر قضائي مسبب، يحدد المكان، والتوقيت، والغرض منه، وذلك كله في الأحوال المبينة في القانون، وبالكيفية التي ينص عليها، ويجب تنبيه من في المنازل عند دخولها أو تفتيشها، وإطلاعهم على الأمر الصادر في هذا الشأن".

واستناداً إلى النص المقابل في دستور ١٩٧١^(٣)، قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية المادة (٤٧) من قانون الإجراءات الجنائية والتي كانت تجيز

(1) Article (66) para. 2 of the Constitution.

(2) Ruling No 83-164 DC of 29 December 1983.

(٣) وتجدر الإشارة إلى أن المادة (٤٤) من دستور ١٩٧١ تنص على أن: "للمساكن حرمة فلا يجوز دخولها ولا تفتيشها إلا بأمر قضائي مسبب وفقاً لأحكام القانون".

لمأمور الضبط القضائي، في حالة التلبس بجناية أو جنحة، أن يفتش منزل المتهم^(١). وهذا الحكم يعتبر تطبيقاً سليماً للمادة (٤٤) من دستور ١٩٧١^(٢)، ويؤدي إلى كفالة حرمة المسكن، وإحاطة تفتيشه بضمانات التدخل القضائي. بيد أن بعض الفقه يوجه سهام النقد إلى هذا الحكم استناداً إلى أن ما يقوم به مأمور الضبط القضائي في حالة التلبس من إجراء القبض على المتهم أو تفتيش مسكنه، إنما يباشر في الحقيقة عملاً قضائياً خُول له استثناءً، ومن ثم يصدق على تفتيش المسكن الذي يأمر بإجرانه ثم ينفذه أنه تفتيش بأمر قضائي. ومع تقديرنا الكبير لهذا الرأي، فإنه يؤدي إلى تحميل المادة (٤٤) من دستور ١٩٧١ تفسيراً لا تحتمله، لأن اشتراط صدور أمر قضائي مسبب يعني أن هذا الأمر لا يصدر من مأمور الضبط القضائي نفسه. وفي المقابل، يذهب جانب آخر من فقهاء القانون الدستوري - وهو ما نؤيده - إلى أن الرأي السابق يؤدي إلى تحميل المادة (٤٤) من دستور ١٩٧١ تفسيراً لا تحتمله، لأن اشتراط صدور أمر قضائي مسبب يعني أن هذا الأمر لا يصدر من مأمور الضبط القضائي نفسه^(٣).

ويمكن القول إن هذه الحماية المكفولة دستورياً للمساكن تسري، أيضاً، في المجال الضريبي. ومن ثم، لا يجوز دخول المساكن أو تفتيشها بقصد البحث عن جرائم ضريبية إلا بأمر قضائي مسبب^(٤). غير أن هذا القضاء يقتصر على تفتيش المساكن،

(١) المحكمة الدستورية العليا (مصر)، ٢ يونيو ١٩٨٤، المجموعة، الجزء الثالث، ص ٦٧.

(٢) د. محمود محمود مصطفى، شرح قانون الإجراءات الجنائية، القاهرة، ١٩٨٨، ص ٢٨٠؛ د. محمود نجيب حسني، شرح قانون الإجراءات الجنائية، القاهرة، ١٩٨٨، ص ٥٨٦ هامش رقم (٢).

(٣) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ٢١٤.

(٤) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، المرجع السابق، ص ٢١٤.

أما تفتيش أي مكان خاص آخر فلا شأن لهذا القضاء به^(١). ومعنى ذلك أنه إذا كان المكان خاصاً، لكنه ليس مسكناً، وإنما يرتبط تفتيشه بتفتيش شخص حائزه، فكلما كان تفتيشه جائزاً كان تفتيش المكان الخاص الذي يحوزه جائزاً كذلك^(٢).

وفى هذا السياق، يمكن الإشارة إلى المادة (٩٥) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التي تنص على أن يلتزم الممول باستقبال موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات، ولوزير المالية أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم هذه الصفة بدخول مقر عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار سابق، وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة.

وأخيراً، تؤكد محكمة النقض المصرية ضرورة خضوع موظفي الضرائب ومندوبيها لقواعد قانون الإجراءات الجنائية في البحث عن الجرائم الضريبية، ومن أهم هذه القواعد ما يتعلق بمشروعية الدليل عند ربط الضريبة، وأنه لا يجوز مخالفة هذه الضمانات استناداً إلى الذاتية الخاصة بالقانون الضريبي، والذي من مظاهرها عدم تقيد المشرع بمشروعية النشاط الخاضع للضريبة. وفي هذا المعنى، تؤكد المحكمة في عبارات قاطعة:

"إذا كان الثابت من الأوراق أن تفتيش مسكن المطعون ضده ومكتبه للمحاماة الذي أسفر عن ضبط أوراق ومستندات اعتمدت عليها المصلحة الطاعنة في الربط الإضافي عن السنوات من ١٩٥٤ حتى ١٩٦٤ والربط الأصلي عن سنتي ١٩٥٦، ١٩٦٦ قد تم بدون إذن من السلطة المختصة، وعلى خلاف القانون، فإنه يكون قد وقع

(١) د. محمود نجيب حسني، شرح قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، ص ٥٨٧.

(٢) د. محمود نجيب حسني، شرح قانون الإجراءات الجنائية، المرجع السابق، ص ٥٨٧، ٥٨٨.

باطلاً ويبطل بالتالي كل ما استمدت منه وما يترتب عليه مباشرة من آثار. أما ما ذهبت إليه المصلحة الطاعنة من أن قوانين الضرائب لا تقيدها في سبيل ربط الضريبة والحصول على حقوق الخزانة بمشروعية الدليل فهو قول لا سند له من القانون ويتعارض مع نصوص الدستور، إذ لا يُتصور أن تُستباح حريات الأفراد في سبيل الحصول على موارد الدولة من الضرائب، بينما كفل الدستور هذه الحريات عند استعمال الدولة لحقوقها في العقاب، فلم يطلق يدها في المساس بحريات الأفراد، وإنما وضع من القيود والإجراءات ما يكفل صيانتها، والقول بغير هذا يجعل القانون الضريبي في منزلة أعلى من الدستور وهو أمر غير مقبول، وإذا التزم الحكم المطعون فيه هذا النظر وقضى بإلغاء الربط المستمد من الأوراق والمستندات التي أسفر عنها التفتيش الباطل، فإنه يكون قد أصاب صحيح القانون، ويكون النعي عليه بهذا السبب على غير أساس"^(١).

المطلب الثالث

المبادئ الدستورية للعقوبات الجنائية في المجال الضريبي

العقوبات أو الجزاءات الضريبية هي تلك الطائفة من الجزاءات التي تستهدف تعويض الدولة عما لحق بها من ضرر مالي بسبب ارتكاب المخالفات أو الجرائم الضريبية^(٢). ومن أمثلة هذه الجزاءات زيادة الضريبة والغرامة الضريبية التي تحدد،

(١) نقض مدني، ١٥ نوفمبر ١٩٨٢، طعن ٤٨/٥٩٨ ق ضرائب، المجموعة، السنة ٣٣، الجزء الثاني، ص ٩٢٥.

(٢) لمزيد من التفصيل، انظر: د. هشام البدري، دستورية الجزاءات الضريبية: دراسة في قضاء الدستورية، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦؛ إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى

عادة، بنسبة معينة مما يؤدي من الضريبة^(١). والأصل أن الجزاءات الضريبية تخرج عن نطاق اختصاص القاضي الجنائي، وتُفرض من جانب الإدارة الضريبية تحت رقابة قاضي الضرائب. وفي المقابل، يوجد نوع آخر من الجزاءات الضريبية هي الجزاءات الجنائية، وهذه الجزاءات ذات طبيعة عقابية بحتة *Sanctions pénales* *proprement dites*. وتتمثل هذه العقوبات في السجن والحبس والغرامة *amende* والمصادرة.

والأصل أن العقوبات الجنائية تخضع لطائفة من الضمانات الدستورية التي تنفرد بها عن الجزاءات الإدارية، ومنها بطبيعة الحال الجزاءات الضريبية. غير أن القضاء الدستوري يتجه، في مختلف الدول، إلى تطبيق هذه الضمانات على الجزاءات الضريبية.

وهكذا، سنحاول فيما يلي إلقاء الضوء على المبادئ الدستورية للعقوبات الضريبية من خلال دراسة مبدأ عدم رجعية العقوبات (الفرع الأول)، ومبدأ تناسب العقوبات (الفرع الثاني)، ومبدأ عدم جواز الجمع بين العقوبات (الفرع الثالث)، ومبدأ احترام حقوق الدفاع (الفرع الرابع).

فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الفلسطينية، متاحة على الموقع التالي:

https://scholar.najah.edu/sites/default/files/all-thesis/tax_sanctions_and_its_effectiveness_in_overcoming_with_income_tax_evasion_in_palestine.pdf

(١) د. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مجلة القانون والاقتصاد، السنة ٣٠، العدد الأول، مارس ١٩٦٠، ص ١-٤٣.

CROUZET (Ph.), Amendes et pénalités fiscales, R.J.F., 5, 1986, pp. 263-267.

الفرع الأول

مبدأ عدم رجعية العقوبات

يمكن القول إن مبدأ عدم رجعية العقوبات الجنائية يعتبر أحد المبادئ الدستورية المهمة الضرورية لحماية الحرية الفردية. وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا في مصر هذا المبدأ بقولها: "إن سريان القوانين الجنائية على وقائع اكتمل تكوينها قبل نفاذها غير جائز أصلاً، ذلك أن الحرية الشخصية يهددها القانون الأسوأ"^(١).

وفي فرنسا، يتواتر قضاء المجلس الدستوري على أن مبدأ الرجعية، المكرس في المادة (٨) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن، لا يقتصر فقط على العقوبات التي يوقعها القضاء الجنائي، لكنه يشمل أيضاً كل جزاء له صفة العقاب، حتى ولو عهد القانون بمهمة توقيعه إلى جهة ليس لها طبيعة قضائية^(٢). وتطبيقاً لذلك، قضى المجلس الدستوري بأنه لا يجوز للتشريع أن يصح قراراً إدارياً بفرض الغرامة إلا بالنسبة للوقائع اللاحقة على نفاذ القانون^(٣).

ويلاحظ أن مبدأ عدم رجعية العقوبات يسري على الجزاءات الضريبية البحتة فقط. ومن ثم، فإن الغرامة الضريبية، التي توقعها الإدارة الضريبية^(٤)، تخضع لمبدأ

(١) المحكمة الدستورية العليا (مصر)، ١٥ مارس ١٩٩٧، القضية ١٧/٨٤ قضائية دستورية، الجريدة الرسمية، العدد ١٣ في ٢٧ مارس ١٩٩٧، ٨٢٦.

(2) C.C., 30 déc. 1982, n. 155 D.C., Rec., p. 88- C.C., 29 juillet 1992, n 311 D. C., in ROUSSEAU (D.C.) ch., R.D.P., 1993, p. 54.

(٣) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٧٠ وما بعدها.

(٤) المحكمة الدستورية العليا، ٣ فبراير ١٩٩٦، سبقت الإشارة إليه؛ م.د.ع. ١٢ أغسطس ١٩٩٧، القضية رقم ٧٢ لسنة ١٨ قضائية دستورية، الجريدة الرسمية، العدد ٣ في ١٤ أغسطس ١٩٩٧، ص ١٩٧٨.

عدم رجعية العقوبات، لأن الراجح أن هذه الغرامة تجمع بين طبيعتين في آن واحد: التعويض والعقاب. وتجدر الإشارة إلى أنه إذا توافرت الصفة الجنائية في المخالفة، فلا يجوز توقيع الغرامة إلا بحكم قضائي. وتطبيقاً لذلك، قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية المادة (١١٩)^(١) من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ فيما تضمنته من تخويل مدير الجمارك الاختصاص بفرض الغرامة الجمركية^(٢).

وفي المقابل، فإن التضييق من نطاق تطبيق المزايا والحوافز الضريبية بأثر رجعي يعد جائزاً، لأن النص التشريعي لا يفرض جزاءً في هذه الحالة، ولكنه يقيد من الناحية الزمنية آثار التخفيض الضريبي^(٣)، كما أن هذه المزايا والحوافز لا تعدّ من قبيل

(١) وكان نص هذه المادة يجرى على النحو التالي: "تفرض الغرامات المنصوص عليها في المواد السابقة من مدير الجمارك المختص. ويجب أدائها خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلان المخالفين بهذا القرار بخطاب مسجل مصحوب بعلم وصول، ما لم يتظلم ذوو الشأن بكتاب يُقدم للمدير العام للجمارك خلال خمسة عشر يوماً المذكورة. وللمدير العام في هذه الحالة أن يؤيد الغرامة أو يعدلها أو يلغيها".

(٢) "إن الغرامة نقيض التعويض، فلا يشتبهان. ثم أن مبلغها يزيد أحياناً على مقدار الضريبة التي يُقال بأن المدعية سعت للتخلص منها، فلا تنحل إلا عقاباً جنائياً؛ يؤيد ذلك أن الضريبة الجمركية لا تعتبر من علائق القانون الخاص التي يؤدي الإخلال بها إلى أداء تعويض، وإنما تبلور هذه الضريبة مصلحة مالية تقوم الإدارة الجمركية على صونها، فلا يعتبر الجزاء على تفويتها مدنياً. ثالثاً: أن اقتضاء الغرامة بطريق التضامن بين الفاعلين وشركائهم عملاً بنص المادة (١١٧) المطعون عليها، لا يحيلها إلى تعويض، ذلك أن الألفاظ التي يستخدمها المشرع في سياق معين، لا تكفي وحدها لتحديد الطبيعة القانونية للجزاء، بل يتعين الخوض في الخصائص التي يقوم عليها، والأغراض التي يتوخاها. فكلما كان الجزاء إيلاً مقصوداً، متوخياً إنهاء كل تحايل على أداء الضريبة الجمركية وسد منافذ التهرب منها، كان معنى العقوبة ظاهراً فيه، ولو داخلتها بعض مظاهر التعويض. وما قصد المشرع بتقرير التضامن في أداء الغرامة بين الفاعلين وشركائهم، إلا تيسير تحصيلها، دون أن ينفي عنها خصائص العقوبة التي تلازمها"، المحكمة الدستورية العليا | الطعن رقم: ٧٢ لسنة: ١٨ قضائية بتاريخ: ٢-٨-١٩٩٧.

(3) C.C., 28 dés 1993, n. 369 D.C., Rec., p. 257 ; Petites Affiches 13 mars 1996, p. 4. obs. B. MATHIEU.

الحقوق المكتسبة التي لا يجوز المساس بها، بل هي مجرد عنصر من عناصر السياسة الضريبية للدولة في وقت معين. ومن ثم، يجوز للدولة العدول عنها متى شاعت وفقاً لما تقتضيه المصلحة العامة^(١).

وتجدر الإشارة إلى أن امتداد مبدأ الرجعية إلى الجزاءات الإدارية يقترن بشرط مؤداه أن يكون للجزاء صفة العقوبة، فإذا انتفى هذا الوصف، فإنه يجوز للمشرع اللجوء إلى الرجعية. وبيئاً لذلك، فإن النص التشريعي لا يكون مخالفاً لمبدأ عدم رجعية الجزاءات، إذ نص على مضاعفة قيمة الاشتراكات الاجتماعية المستحقة على رب العمل الذي يفصل عاملاً متقدماً في السن، وأن تكون بداية مضاعفة قيمة الاشتراكات في وقت سابق على القانون، لأن زيادة قيمة المساهمة ليس لها وصف العقوبة^(٢).

وبالإضافة لما سبق، يُلاحظ أن مبدأ القانون الأصلح للمتعم يسري على الجزاءات الضريبية البحتة. وهذا ما أقره مجلس الدولة الفرنسي في رأي له صادر في ١٩٩٦/٤/٥، حيث كانت المسألة المطروحة للبحث أمام المجلس هي تحديد ما إذا كان التطبيق الفوري للقانون الأصلح يمكن أن يُطبق، أيضاً، على المنازعات الخاصة بزيادة الضريبة بسبب سوء النية. وقد خلص المجلس إلى الإجابة بالإيجاب على السؤال السابق مؤسساً رأيه على نص المادة (٨) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصادر

(١) محمد خير العكام، الجريمة الضريبية، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://arab-ency.com/law/detail/164547>

(2) C.C., 29 juillet 1992, n. 11 D.C., précité.

وقد استخلص المجلس هذه النتيجة من أن هذه المساهمة المالية مخصصة لتمويل المساعدات التي توجه إلى العمال الذين حرموا من العمل، وأن الزيادة تهدف إلى إكراه رب العمل على عدم اللجوء إلى فصل العمال الذي يؤدي إلى زيادة نفقات تأمين البطالة، ومن أنه يمكن إعفاء رب العمل من المساهمة إذا أبرم مع الدولة اتفاقية عمل.

V. ROUSSEAU (D.), précité, p. 54.

في ١٧٨٩ وضرورة العقوبة التي تنص على أنه لا يجوز للقانون أن يتضمن إلا العقوبات الضرورية^(١).

الفرع الثاني^(٢)

مبدأ تناسب العقوبات

إن تحقيق العدالة يعد من أهم الغايات التي ينبغي أن يستهدفها العقاب. وتحقيق العدالة كغرض من أغراض العقوبة يتطلب مراعاة عدة أمور: فمن ناحية، تعني عدالة العقوبة أن تكون هناك ضرورة واضحة لتفريدها. ذلك، لأن العقوبة ضرورة اجتماعية، والضرورة ينبغي أن تقدر بقدرها دون إفراط أو تفريط. ومن ثم، حيث يكون ممكناً صون المصلحة الاجتماعية المراد حمايتها بوسائل أخرى غير العقوبة الجنائية يكون التجاء المشرع إلى العقاب الجنائي- رغم خطورته- تعسفاً في استعمال حق العقاب ومجافاة لما تقتضيه العدالة.

ومن ناحية ثانية تعني عدالة العقوبة ضرورة تناسب إيلاها مع جسامه الجريمة التي تقرر من أجلها^(٣).

(١) محمد خير العكام، الجريمة الضريبية، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://arab-ency.com/law/detail/164547>

(٢) لمزيد من التفصيل بشأن معيار الخطأ الظاهر في التقدير، انظر: د. يحيى الجمل، رقابة مجلس الدولة على الغلط البين للإدارة في تكييف الوقائع، مجلة القانون والاقتصاد، السنة ٤١، العددان ٣، ٤.

(٣) عادل عامر، شرعية العقوبة في الدستور المصري الجديد، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://www.masress.com/almesryoon/187002>

وبناءً على ما سبق، كان من المنطقي أن يشكل مبدأ تناسب العقوبة الجنائية أحد المبادئ الدستورية للقانون الجنائي. ويلاحظ أن هذا المبدأ مشتق من مبدأ ضرورة العقوبة. بيد أنه إذا كان المشرع هو الذي يملك تقدير مسألة تناسب العقوبة بحسب الأصل، إلا أنه للقاضي الدستوري أن يقرر عدم دستورية النص التشريعي إذا كان يتضمن عدم تناسب بين الجريمة والعقوبة^(١). ولا تكفي أي درجة من درجات عدم تناسب العقوبة لكي يخلص القاضي الدستوري إلى عدم دستورية النص التشريعي، بل يجب أن يكون عدم التناسب ظاهراً، وذلك وفقاً لمعيار الخطأ الظاهر في التقدير^{(٢)(٣)} **erreur manifeste d'appréciation**.

(1) C.C., sept. 1986, Rec., p. 128 ; 30 déc. 1987, n. 23 50. C., Rec., p. 63.

(2) Selon la définition de la notion d'erreur manifeste d'appréciation donnée dans Oliver Duhamel et Yves Mény (dir.), Dictionnaire constitutionnel, Paris, PUF, 1992, p. 403: « Il s'agit d'une erreur flagrante d'appréciation commise par le législateur sur les faits ou les motifs qui sont à la base de ses lois et qui, de ce chef, entraîne leur annulation » et « le Conseil constitutionnel opère une liaison évidente entre le contrôle de l'erreur manifeste et le respect du principe de proportionnalité »; voir également Dominique Rousseau, Droit du contentieux constitutionnel, Paris, LGDJ, 10ème édition, 2013, p. 145.

(3) Voir notamment Xavier Philippe, Le contrôle de proportionnalité dans les jurisprudences constitutionnelle et administrative, Paris, Economica-PUAM, 1990; Valérie Goesel-Le Bihan, «Le contrôle exercé par le Conseil constitutionnel: défense et illustration d'une théorie générale», RFDC, 2001, n° 45, pp. 67-83 et « Le contrôle de proportionnalité exercé par le Conseil constitutionnel », Les cahiers du Conseil constitutionnel, 2007, n° 22, disponible sur le site du Conseil.

وتربط المحكمة الدستورية العليا في مصر بين مبدأ العقوبة وحماية الحرية الشخصية فتقول: "ومن حيث إن قضاء المحكمة الدستورية العليا مطرد على أن خضوع الدولة للقانون محدد على ضوء مفهوم ديمقراطي مؤداه ألا تخل تشريعاتها بالحقوق التي يعتبر التسليم بها في الدول الديمقراطية مفترضاً أولياً لقيام الدولة القانونية، وضمانة أساسية لصون حقوق الإنسان وكرامته وشخصيته المتكاملة، ويندرج تحتها طائفة من الحقوق تعد بالنظر إلى مكوناتها وثيقة الصلة بالحرية الشخصية التي كفلها الدستور في مادته الحادية والأربعين، ومنحها الرعاية الأوفى والأشمل توكيداً لقيمتها، من بينها أن عقوبة الجريمة لا يتحملها إلا من أدين من حيث كونه مسئولاً عنها، وهي عقوبة جيب أن تتوازن وطأتها مع خصائص ووزن الجريمة موضوعها.. ولا يجوز أن تكون العقوبة التي تفرضها الدولة بتشريعاتها مهينة في ذاتها أو كاشفة عن قسوتها"^(١).

من المسلم به أن التشريع الضريبي، وإن استهدف حماية المصلحة الضريبية للدولة، إلا أن هذه المصلحة يجب موازنتها بالعدالة الاجتماعية، وذلك حتى لا ينقلب دين الضريبة- سواء بالنسبة إلى من يلتزمون أصلاً بها، أو يكونون مسئولين عنها- إلى عقاب مما يخرجها عن بواعثها الأصلية والعرضية. ولا يجوز أن تعمد الدولة أيضاً - استيفاءً لحقها في اقتضاء دين الضريبة- إلى تقرير جزاء على الإخلال بها يكون مجاوزاً- في مداه أو تعدده - الحدود المنطقية اللازمة لصون المصلحة الضريبية للدولة، وإلا كان هذا الجزاء مشوباً بالغلو والإفراط^(٢). وفي المقابل، كلما كان الجزاء مقررًا لضرورة، أو متناسبًا مع الأفعال التي أثمها المشرع أو منعها، متصاعداً مع خطورتها كان متفقاً مع الدستور^(٣).

(١) المحكمة الدستورية العليا (مصر)، ٥ أغسطس ١٩٩٥، القضية رقم ١٦/٨ قضائية دستورية.

(٢) المحكمة الدستورية العليا، الطعن رقم ٩٠، لسنة ٢١ قضائية، بتاريخ ٣١-٧-٢٠٠٥.

(٣) المحكمة الدستورية العليا، الطعن رقم ١٥٢، لسنة ١٨ قضائية، بتاريخ ٦-٦-١٩٩٨.

الفرع الثالث

مبدأ عدم جواز الجمع بين العقوبات

إن مضاعفة الجزاء بدون مقتضى يُفقد الجزاء توازنه وتناسبه، وإذا كان الجزاء وسيلة من وسائل إشباع رغبة الأفراد في العدالة، فإن ازدواجه فضلاً عن تعدده يعد انحرافاً عن بلوغ هذه الغاية، والانحراف لا يمكن أن يكون علاجاً لشيء^(١). ومن ثم، تتقيد السلطة الجزائية بمبادئ إنسانية عليا تتمثل في عدم جواز ازدواج الجزاء أو تعدده عن مخالفة واحدة، وقد تبلور هذا المبدأ في قاعدة عدم التعدد *Règle de non cumul* أو *Non bis in idem*، ومؤدى هذه القاعدة هو عدم الجمع بين الجزاءات عن المخالفة الواحدة^(٢). وبعبارة أخرى، يعنى مبدأ عدم الجمع بين العقوبات *non bis in idem* عدم جواز محاكمة شخص عن ذات الجرم مرتين^(٣). ومعنى ذلك أنه لا يجوز أن يتعرض الشخص لخطر ملاحقته باتهام جنائي أكثر من مرة عن الجريمة ذاتها، وإلا كان ذلك مخالفاً لمبدأ مشروعية الجرائم والعقوبات^(٤). ولا ريب أن هذا الأمر يختلف عن مبدأ عدم جواز تعدد العقوبات، إذ يمكن معاقبة الشخص مرة واحدة بأكثر من عقوبة.

ومبدأ عدم جواز الجمع بين العقوبات، بهذا المعنى، يعد أحد المبادئ العامة للقانون الجنائي في معظم النظم القانونية. وفي بعض الأحيان، يلقي مبدأ عدم جواز

(١) د. عبد القادر الشخلى، النظام القانوني للجزاء التأديبي، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ١٩٨٣، ص ٣٢٣.

(2) C.E., 23/4/1958, commune de petit-Quevilly, A.J, 11/1958, p. 383.

(٣) الفقرة (١) من المادة (١٩) من الميثاق العربي لحقوق الإنسان لسنة ٢٠٠٤.

(٤) المحكمة الدستورية العليا (مصر)، ٥ أغسطس ١٩٩٥، سبقت الإشارة إليه.

الجمع بين العقوبات تكريساً دستورياً صريحاً، كما هو الحال بالنسبة لبند "double jeopardy clause" الوارد في التعديل الخامس للدستور الأمريكي^(١). وبالنسبة لمضمون هذا المبدأ فإنه يمكن التمييز بين وجهين له:

- فمن ناحية، لا يجوز أن يتعرض الشخص لاتهامين أو لملاحقتين عن ذات المخالفة^(٢).

- ومن ناحية أخرى، لا يجوز أن يكون الشخص عرضة لجزاءين عن مخالفة واحدة^(٣).

والحكمة في اعتبار هذا المبدأ أحد الأصول الحاكمة للجزاءات ذات المضمون العقابي تبدو واضحة في توفير ضمانات قضائية للأفراد في مواجهة سلطة الدولة في المجال الجزائي حتى لا تُستخدم هذه السلطة تعسفاً وإفراطاً^(٤).

ويلاحظ أن الاتجاه السائد في الفقه الدستوري هو أن مبدأ عدم الجمع بين العقوبات الجنائية هو أحد المبادئ الدستورية^(١)، وذلك خلافاً للمجلس الدستوري في

(١) ونظراً لاعتبار مبدأ عدم جواز الجمع بين العقوبات عن ذات الفعل أحد حقوق الإنسان الأساسية التي يعتبر الإخلال بها إهداراً للحرية الشخصية؛ فقد حرصت طائفة من المواثيق الدولية على النص على هذا المبدأ. ومن هذه المواثيق، على سبيل المثال، العهد الدولي للحقوق المدنية والسياسية الصادر في ١٩ ديسمبر ١٩٦٦ (المادة ١٤، فقرة ٧). وإذا كانت الاتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان قد جاءت خلواً من الإشارة إلى هذا المبدأ، فإن المادة الرابعة من البروتوكول السابع الملحق بالاتفاقية، قد تداركت هذا النقص، وأوردت نصاً يشير إلى المبدأ المذكور.

(2) "No one should have to face more than one prosecution for the same offence".

(3) "No one should be punished twice for the same offence."

(4) (V.) John A.E, European criminal law and general principles of union law, European legal studies, p.9, available at:

فرنسا الذي سبق أن قضى في أحد أحكامه، أن مبدأ الجمع بين العقوبات ليست له إلا قيمة المبادئ العامة ذات القيمة التشريعية^(٢)، ومن ثم يجوز للمشرع مخالفته.

لكن يبدو أن المجلس الدستوري قد عدل عن قضائه السابق، وأضحى يميل إلى تقرير القيمة الدستورية لمبدأ عدم جواز الجمع بين العقوبات، لكنه يقرر صراحة: "أن المبدأ لا يُطبق في حالة الجمع بين الجزاءات الجنائية والجزاءات الإدارية"^(٣).

ومؤدى هذا القضاء بوضوح أنه يجوز الجمع بين العقوبات الجنائية والجزاءات الإدارية عن ذات المخالفة في المجال الضريبي.

ويلاحظ أن مبدأ عدم الجمع بين العقوبات لا يمنع توقيع جزاء جنائي وجزاء إداري عن فعل واحد، إذا كان الفعل يشكل في آن واحد جريمة جنائية وجريمة تأديبية، لأن تعدد العقوبات هنا لا يخالف مبدأ مشروعية الجرائم والعقوبات.

ومع ذلك، فقد قضت المحكمة الدستورية العليا في مصر بعدم دستورية المادة (١٤) من القانون رقم (٢٢١) لسنة ١٩٥١، بفرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي لأنها كانت تتضمن النص على معاقبة كل من امتنع عن تقديم الإخطار المنصوص عليه في المادة (١١) أو لم يقدمه في الميعاد المقرر أو امتنع

=

(1) FAVOREU (L.), PHILIP (L.), op.cit., p. 539.

(2) C.C., 30 juillet 1982, n. 143 D.C., Rec., p. 57.

(3) " .. Sans qu'il soit besoin de rechercher si le principe dont la violation est invoquée à valeur constitutionnelle, il convient de relever qu'il ne reçoit pas application en cas de cumul entre sanctions pénales ?? anctions administratives". C.C., 28 juillet 1989, Rec., p. 71 ; R.F.D.A., 1989, p. 671, note B. GENEVOIS.

عن إعطاء البيانات المطلوبة منه أو أعطى بيانات غير صحيحة، أو خالف أي حكم من أحكام هذا القانون بغرامة لا تتجاوز خمسين جنيهاً فضلاً عن جواز الحكم بإغلاق المحل مدة لا تتجاوز خمسة عشر يوماً، وذلك مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، وفي جميع الأحوال يُلزم المخالف بأداء باقي الضريبة مع زيادة تساوي ثلاثة أمثالها تُضاعف في حالة العود، وقد استندت المحكمة في هذا القضاء إلى أن العقوبات المتعددة الواردة في المادة المشار إليها ما هي إلا غلو مناف لضوابط العدالة الاجتماعية التي أرسنها المادة (٣٨) من الدستور المصري لسنة ١٩٧١. وفي هذا الحكم، تقول المحكمة الدستورية العليا :

"وحيث أن المشرع عدد بنص المادة (١٤) المطعون عليها صور الجزاءات التي قرر توقيعها بكاملها على المخالفين لحكمها، فلم يقصرها على الغرامة التي فرضها، ولا على أداء الضريبة مع زيادة تعادل ثلاثة أمثالها، أو مضاعفتها في حالة العود، وإنما ضم إلى هذين الجزاءين عقوبة غلق المحل، وكذلك أية عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، وكانت صور الجزاء هذه- مع تعددها وتفاوتها فيما بينها في مداها- قد فرضها جميعاً قانون ضريبة الملاهي في شأن أفعال يأتيها المخالفون لأحكامه، ولا تتحدد فيما بينها سواء في عناصرها أو قدر خطورتها، أو الآثار التي ترتبها؛ بل يتصل الجزاء بهذه الأفعال جميعاً ليسمها بوطأتها، سواء كان التورط فيها ناشئاً عن عمد أو إهمال أو عن فعل لا يقترن بأيهما، متوخياً التدليس على القائمين على تنفيذ قانون الضريبة عن طريق إخفاء بياناتها، أو عرض ما هو غير صحيح منها بقصد التخلص منها كلها أو بعضها واقتناص مبلغها، أو منتهياً في مجرد التأخير في توريدها، وسواء كان هذا التأخير عرضياً أو مقصوداً، محددًا بفترة زمنية ضيقة، أو مترامياً، مستنداً إلى قوة القاهرة، أو مجرداً مما يعد ظرفاً مفاجئاً أو طارئاً، فلا يظهر نص المادة (١٤) المطعون عليها- إلا مجاوزاً بمداها حقائق هذه الأفعال

ومكوناتها، نابذاً تحديد جزاء لكل منها بما يناسبها، فلا يزنها بالقسط، بل تقيس أقلها خطراً على أسوئها قصداً، ويعاملها جميعاً بافتراض وحدة مضمونها وآثارها، وليس ذلك إلا غلواً منافياً لضوابط العدالة الاجتماعية التي أرستها المادة (٣٨) من الدستور، لتقيم عليها النظم الضريبية جميعاً، وما يلحق بها من الأعباء المالية التي عدتها المادة ١١٩ من الدستور [...] وحيث إن الضريبة التي يكون أداؤها وفقاً لنص المادة (٦١) من الدستور واجباً قانوناً هي تلك التي تتوافر لها قوالبها الشكلية وأسسها الموضوعية- وعدالتها الاجتماعية جوهرها ومسراها- وكان مبدأ الخضوع للقانون محددًا على ضوء أسس ديمقراطية، مؤداه أن تكون للملكية حرمتها وفقاً للمعايير التي تبنتها الدول الديمقراطية في تشريعاتها، والتزامها قاعدة ترد إليها مختلف مظاهر سلوكها؛ وألا يكون جزاء الأفعال منفصلاً عن تدرجها فيما بينها، ولا متمخضاً غلواً منافياً لطبيعتها، ولا متعددًا متعامداً على أموال المدين في مجموعها، وكان الأصل في السلطة التقديرية التي يملكها المشرع في موضوع تنظيم الحقوق، وهو إطلاق ما لم يفرض الدستور عليها ضوابط تقييم لها أسواراً لا يجوز تخطيها، وكانت المادة (١٤) المطعون عليها تناقض أحكام المواد ٣٤، ٣٨، ٦١، ٦٥ من الدستور، فإن المشرع يكون قد جاوز بحكمها نطاق سلطته التقديرية".

ويبدى جانب من الفقه المصري بعض الملاحظات على الحكم السابق تتمثل

فيما يلي^(١):

١- لم تستند المحكمة في تقرير عدم دستورية المادة (١١٤) من القانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ سالف الإشارة إليه، إلى مخالفة المشرع لمبدأ ضرورة العقوبة، وهو

(١) د. محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٣٥ وما بعدها.

متفرع عن مبدأ مشروعية الجرائم والعقوبات المنصوص عنه في المادة ٢/٢٦٦ من الدستور، وإنما استندت إلى المادة (٣٨) من الدستور التي تنص على أن: "يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية". ولا نعتقد أن عدم دستورية النصوص العقابية يمكن أن يستند إلى مخالفة العدالة الاجتماعية، لأن غلو الجزاءات العقابية - وهو تعبير غير دقيق للدلالة على مخالفة مبدأ تناسب العقوبة. وكذلك أيضاً عدم اتحاد الأفعال فيما بينها في عناصرها وخطورتها وآثارها - وهو تعبير غير دقيق للدلالة على مخالفة مبدأ تفريد العقوبة - إنما يعتبر انتهاكاً لمبدأ مشروعية الجرائم والعقوبات المنصوص عليه في الدستور. وبالإضافة إلى ذلك، كيف يمكن أن تستند المحكمة إلى فكرة العدالة الاجتماعية في هذا المقام، لأن العدالة الاجتماعية هي أساس النظام الضريبي، وليست أساس النظام العقابي؛ إن العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي ليست سوى "العدالة الضريبية"، وإلا لأصبح مفهومها غامضاً وغير محدد. والاستناد إلى مخالفة النص التشريعي المذكور لمبدأ العدالة الاجتماعية المنصوص عليه في المادة (٣٨) من الدستور يثير التساؤل التالي: هل يكون تعدد العقوبات وعدم تفريدها خارج المجال الضريبي جانزاً، بينما يكون غير جانز في المجال الضريبي لوجود سند دستوري خاص هو المادة (٣٨)؟

٢- يبدو لنا أن المحكمة الدستورية العليا قد بسطت رقابتها على عنصر الملاءمة الذي يستقل المشرع بتقديره. وبيئاً لذلك فإن المشرع حدد عقوبات لارتكاب أفعال معينة، وفقاً لسلطته التقديرية التي لم تقترن بخطأ ظاهر في التقدير. فالمشرع ساوى بين عدم تقديم الإخطار وبين التأخر في تقديمه، وبين عدم تقديم البيانات المطلوبة وبين تقديم بيانات غير صحيحة.. إلخ، ولاشك أن المشرع استخدم

سلطته التقديرية في تحديد هذه الأفعال، وتدخل المحكمة هنا يمثل رقابة على ملاءمة التشريع وهو أمر غير جائز.

٣- كان يمكن للمحكمة أن تثير أن تحديد المشرع للأفعال محل المخالفة قد اقترن بمخالفة حقوق الدفاع. ذلك أن المشرع ساوى في العقوبة بين كل من لم يقدم الإقرار الضريبي، سواء أكان عدم الإقرار يرجع إلى قوة قاهرة أو كان أمراً مقصوداً، ففي هذه الحالة فإن عدم تقديم الإقرار يؤدي إلى قيام الجريمة، دون تمكين المتهم من إبداء دفاعه.

٤- إن المحكمة لم تكن دقيقة في إشارتها إلى السلطة التقديرية للمشرع في تنظيم "الحقوق"، لأن الأمر في هذا الحكم لا يتعلق بالسلطة التقديرية للمشرع في تنظيم "الحقوق" ولكن يتعلق، بالأحرى، بالسلطة التقديرية للمشرع في تقدير "العقوبة"، ولا يخفي مدى الاختلاف بين الأمرين.

٥- يبدو استناد المحكمة إلى مخالفة المشرع للمادة (٣٤) من الدستور غير دقيق، وذلك لأن هذه المادة تتضمن النص على أن الملكية الخاصة مصونة. وترى المحكمة أن تعدد العقوبات يمثل إخلالاً بحق الملكية. والأدق هنا أن يُقال أن تعدد العقوبات يتضمن مساساً جسيماً بممارسة حرية عامة هي حرية التجارة والصناعة، لأنها تهدد استمرار نشاط المحلات الخاضعة للقانون ٢٢١ لسنة ١٩٥١.

٦- يبدو الاستناد إلى المادة (٦١) من الدستور غير منتج في القضية التي صدر بشأنها الحكم محل التعليق. صحيح أن الضريبة التي يكون أداؤها وفقاً لنص المادة (٦١) من الدستور هي تلك التي تتوافر لها قوالبها الشكلية وأسسها الموضوعية، غير أن الإشارة إلى المادة (٦١) من الدستور على هذا النحو تبدو

لا علاقة بموضوع النزاع المعروض أمام المحكمة الدستورية، فالنزاع لا يتعلق بعدم دستورية "الضريبية" على المسارح ذاتها، وإنما يتعلق بعدم دستورية العقوبات الخاصة بهذه الضريبة، بل يبدو أن الاستناد إلى المادة (٦١) من الدستور يؤدي إلى عكس ما تهدف إليه المحكمة تمامًا.

وفي خاتمة حديثنا عن مبدأ عدم الجمع بين العقوبات، نجد أنه من الضروري الإشارة إلى أن تعدد الغرامات الضريبية لا يشكل مخالفة دستورية في جميع الحالات. وتفسير ذلك أنه يجوز فرض غرامة جنائية إلى جانب الغرامة المدنية على من يرتكب جريمة التهرب من الضريبة دون أن يعد ذلك إخلالاً بمبدأ عدم الجمع بين العقوبات بسبب عدم خضوع فعل المخالفة لنظام قانوني واحد. ومن الأمثلة على ذلك ما نصت عليه المادة (١٣٣) من قانون الضريبة على الدخل في مصر رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، بحيث يُعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات، وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ولا يعد الجمع بين هذين النوعين من العقوبات إخلالاً بالدستور، لأن مبدأ عدم الجمع بين العقوبات ما هو إلا صورة من صور عدم تناسب العقوبة مع الجريمة الضريبية. ويترتب على ذلك أن تعدد العقوبات لا يعد مخالفة دستورية في الأحوال التي لا ينطوي فيها هذا التعدد على إخلال بمبدأ التناسب بين العقوبة والجريمة.

- التطور الحديث للقضاء الدستوري لمبدأ عدم الجمع بين العقوبات:

تقدم القول أن مبدأ عدم الجمع بين العقوبات لا يمنع من اجتماع جزاء جنائي مع جزاء إداري عن فعل واحد، لأن هذين النوعين من الجزاءات ينتميان إلى أنظمة قانونية مختلفة، ويستهدفان غايات مختلفة. لكن يبدو أن المجلس الدستوري الفرنسي قد عدل

عن المبدأ عندما قرر أن القانون يمكنه، دون إخلال بمبدأ الفصل بين السلطات، أن يمنح هيئة إدارية مستقلة، وفي الحدود الضرورية للاضطلاع بمهمتها، سلطة توقيع الجزاء؛ وأن للمشرع أن يقيد ممارسة هذه السلطة بالإجراءات التي تؤدي إلى حماية الحقوق والحريات المكفولة دستورياً، وبوجه خاص، أن جزاءً إدارياً من طبيعة مالية لا يمكن أن يجتمع مع جزاء جنائي^(١).

والسؤال الذي يُثار هنا هو: هو هل يُطبق مبدأ عدم جواز الجمع بين العقوبات على الجزاءات الإدارية، وبوجه خاص الجزاءات الضريبية؟

يبدو أن أحكام القضاء الدستوري تسير في هذا الاتجاه، حيث يقرر المجلس الدستوري الفرنسي، صراحة، أن: "مخالفة واحدة لا يمكن أن تؤدي إلا إلى جزاء إداري واحد"^(٢).

وفي مصر، قضت المحكمة الدستورية العليا بأن فرض الغرامة والتعويض بالإضافة إلى الغرامة النسبية المقررة عن عدم توريد رسم تنمية الموارد في الموعد المحدد، يمثل:

"جزاءات تتعاضد جميعها على سبب واحد ممثلاً في مخالفة حكم المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة، وكان تعدد صور الجزاء، وانصباها جميعاً على مال المدين، مع وحدة سببها، يعتبر توقيحاً لأكثر من جزاء على فعل واحد، منافياً لضوابط العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها

(1) C.C., 23 juillet 1996, n. 378 D.C., D.A., 1997, p. 30, 31.

(2) "Qu'un même manquement ne peut donner lieu qu'à une seule sanction administrative." C.C., 17 janvier 1989, n. 248 D.C., Rec., p. 18, R.F.D.A., 1989, p. 25, note B. GENEVOIS,

النظام الضريبي في الدولة، ومنتقياً بالتالي دون مقتضى، من العناصر الإيجابية للذمة المالية للمسئولين عن دين الضريبة التي فرضها المشرع لتنمية موارد الدولة، فإن النص المطعون فيه يكون مخالفاً أحكام المواد ٣٤ و ٣٨ و ٦٥ من الدستور"^(١).

– تعدد الجزاءات الضريبية تعدداً غير دستوري في قانون الضريبة العقارية على العقارات المبنية.

إن مبدأ شرعية الجزاءات الجنائية أو غيرها هو مبدأ دستوري يتفرع عنه في المجال الضريبي عدة قواعد أو مبادئ كمبدأ ضرورة العقوبة، ومبدأ تناسب العقوبة مع جسامة الفعل المؤثم، ومبدأ تفريد العقوبة، ومبدأ عدم جواز الجمع بين الجزاءات الضريبية.

والملاحظ أن الجزاءات التي نص عليها قانون الضريبة على العقارات المبنية^(٢) لمخالفة أحكامه قد خالفت كثيراً من المبادئ الدستورية المتقدمة والمتفرعة عن مبدأ شرعية الجزاءات. وتفصيل ذلك أن القانون قد نص (المادة ٢٧)^(٣) على استحقاق مقابل تأخير على ما لا يتم أدائه من الضريبة على فترة التأخير على أساس سعر الانتمان والخصم المعلن من البنك المركزي كما نص القانون (المادة ٣٠) على أن

(١) المحكمة الدستورية العليا (مصر)، ٣ فبراير ١٩٩٦، سبقت الإشارة إليه.

(٢) القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بإصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية (الجريدة الرسمية – العدد ٢٥ مكرر (ج) في ٢٣ يونيو سنة ٢٠٠٨).

(٣) وتتص هذه المادة على ما يلي: "يُستحق مقابل تأخير على ما لا يتم أدائه من الضريبة وفقاً لهذا القانون وذلك اعتباراً من أول يناير التالي للسنة المستحق عنها الضريبة. ويُحسب مقابل التأخير على أساس سعر الانتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢% مع استبعاد كسور الشهر والجنيه، وذلك عن فترة التأخير، ولا يترتب على الطعن أو الالتجاء إلى القضاء وقف استحقاق هذا المقابل. ويُعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة معاملة دين الضريبة".

يعاقب بغرامة لا تقل عن مائتي جنيه ولا تجاوز ألفي جنيه على عدم تقدير الإقرار أو تقديم متضمنا بيانات غير صحيحة تؤثر بما يجاوز ١٠٪ من دين الضريبة وتضاعف الغرامة في حالة العود. وتنص المادة (٣١) من القانون المذكور على أن يعاقب بغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه، بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها كل ممول خالف أحكام هذا القانون بقصد التهرب من أداء الضريبة المستحقة في حالات معينة. ومع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر.

ولما كانت صور الجزاءات المتقدمة مع تعددها وتفاوتها فيما بينها في مداها قد فرضها قانون الضريبة في شأن أفعال يأتيها المخالفون لأحكامه ولا تتحد فيما بينها في عناصرها أو قدر خطورتها أو الآثار التي ترتبها، مما يخالف مبدأ تفريد العقوبة، ومبدأ التناسب حيث يتصل الجزاء بهذه الأفعال جميعها ليسمها بوطأته، سواء كان التورط فيها ناشئا عن عمد أو إهمال أو عن فعل لا يقترن بأيهما، ومبدأ عدم جواز تعدد الجزاءات.

كل ذلك وغيره مما قد يصم القانون بعدم دستورية هذا فضلا عن إصدار في ظل أزمة مالية واقتصادية ممتدة^(١).

(١) د. عاطف محمود البناء، مدى دستورية بعض نصوص الضريبة العقارية، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://www.shorouknews.com/columns/view.aspx?cdate=31122009&id=3c62fcfe-407c-41ad-bd41-302c27e02ae5>

الفرع الرابع

مبدأ احترام حقوق الدفاع

ينظر مجلس الدولة الفرنسي، منذ زمن بعيد، إلى حقوق الدفاع باعتبارها أحد المبادئ العامة للقانون^(١)، كما أن هذه الحقوق تحظى بمكانة سامية بين المبادئ الأساسية التي تعترف بها قوانين الجمهورية الفرنسية^(٢)، ومن ثم كان طبيعياً أن يرفع المجلس الدستوري الفرنسي مبدأ حقوق الدفاع إلى مرتبة المبادئ ذات القيمة الدستورية^(٣)، والقاعدة التي يُكرسها القضاء الدستوري الفرنسي، في هذا الصدد، هي أنه ليس ثمة جزاء يمكن توقيعه على صاحب الترخيص دون أن يكون قد أتيحت له الفرصة لإبداء ملاحظاته بشأن الوقائع المُسندة إليه، وكذلك الاطلاع على الملف الخاص به^(٤) مع ضرورة احترام التوازن الإجرائي بين الخصوم *L'équilibre entre les partis*.

(1) C.E., 5 Mai 1944, dam reuve Trompier Gravier.

(2) M.Delmas-Marty et C.Teitgen-Colly, Punir sans juger De la répression administrative au droit administratif pénal Op. Cit., p. 115.

(3) Décision n° 76-70 DC, 2 décembre 1976, Loi relative au développement de la prévention des accidents du travail Recueil, p. 39; RJC, p. I-41 - Journal officiel du 7 décembre 1976, p. 7052; C.C., 19 Janvier et 28 juillet 1989.

(4) Décision n° 88-248 DC du 17 janvier 1989, relative à la loi modifiant la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication, Rec. p. 18; RJC, p. I-339 - Journal officiel du 18 janvier 1989, p. 754; G, Bruno, Le Conseil constitutionnel et la définition des pouvoirs du Conseil Supérieur de l'Audiovisuel, RFDA., 1989, p. 215.

على أنه بالنظر إلى أطراف الدعوى في حالة الإجراءات الإدارية العقابية نجد أن هذه الأطراف تتمثل في الإدارة التي تجمع في يدها سلطات إقامة الدعوى والاتهام والحكم.

"autorité de poursuite, donc demander au procès, puis autorité de jugement",

بينما يكون الطرف الثاني محلاً لتوقيع الجزاء الإداري، ومن ثم يكون من الصعب الحديث عن تساوي كامل في الأسلحة بين هذين الطرفين وفقاً للمفهوم الذي تتبناه المحكمة الأوروبية لحقوق الإنسان لمبدأ التوازن الإجرائي أو المساواة في الأسلحة. ومن ثم، فإن التزامن الإجرائي بين أطراف الدعوى الذي يكرسه المجلس الدستوري الفرنسي ينصرف، بصفة أساسية، إلى احترام حقوق الدفاع. وهذه الأخيرة تتضمن، من ناحية، ضرورة احترام مبدأ المواجهة في الإجراءات *caractère contradictoire de la procédure*، وكذلك إحاطة ذي الشأن علماً بالتهمة الموجهة إليه وإتاحة الفرصة له لمناقشتها. وهكذا، تعتبر حقوق الدفاع الركيزة الجوهرية للمحاكمة المنصفة، وذلك لانطوائها على حقوق عدة تحظى، في أغلبها، بالحماية الدستورية مثل مبدأ المواجهة، ومبدأ قرينة البراءة، ومبدأ المساواة في الأسلحة أو التوازن الإجرائي بين أطراف الدعوى، ونظراً لهذه الأهمية البالغة لمبدأ حقوق الدفاع كان طبيعياً أن يقرر بعض الفقه أن احترام حقوق الدفاع يعد ضماناً أساسياً للعدالة، بل لا يتصور قيام عدالة مع انتهاك حقوق الدفاع^(١). ويمكن القول إن مبدأ احترام حقوق الدفاع في المجال الجنائي قد نال تكريساً دستورياً خاصاً، فالمادة

(١) د. أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، دار الشروق، ٢٠٠٢، ص ٤٧١.

(٩٦) من الدستور المصري الحالي تنص على أن : " المتهم بريء حتى تثبت إدانته في محاكمة قانونية عادلة، تكفل له فيها ضمانات الدفاع عن نفسه"^(١).

ويُطبق مبدأ احترام حقوق الدفاع على كل دعوى قضائية أياً كان نوعها، جنائياً أو إدارياً أو مدنياً، وإلا فإن الحكم الذي تصدره المحكمة يكون منعدياً ولا يكون قراراً قضائياً^(٢).

ويلاحظ أن مبدأ المواجهة، بالمعنى المشار إليه آنفاً، ليس حكراً على المجال الجنائي، بل ينطبق أيضاً في مجال الإجراءات الإدارية الفردية^(٣)، كما أن مضمون المبدأ لا يختلف كثيراً في المجال الإداري عنه في المجال الجنائي، فهو ينصرف إلى تأكيد حق المدافع في الحصول على كل المعلومات التي تكون مفيدة له في دفاعه، بما في ذلك حقه في الاطلاع على مختلف العناصر التي يتضمنها ملف الدعوى وأن يُمنح مهلة كافية للتمكن من مناقشة ما يحتويه هذا الملف من أدلة^(٤).

وقد أتاحت المناسبة، أكثر من مرة، لكل من محكمة استئناف باريس ومحكمة النقض الفرنسيين للفصل في طعون مؤسسة على مخالفة مجلس المنافسة لمبدأ المواجهة^(٥).

(١) وهذا النص يكاد يتطابق مع نظيره في دستور ١٩٧١، حيث كانت المادة (٦٧) من ذلك الدستور تنص على أن: "المتهم بريء حتى تثبت إدانته في محاكمة قانونية تُكفل له فيها ضمانات الدفاع عن نفسه".

(٢) المحكمة الدستورية العليا (مصر)، ١٦ مايو ١٩٩٢، المجموعة، الجزء الخامس، المجلد الأول، ص ٣٤٤ وفي فرنسا، يقرر المجلس الدستوري أن مبدأ احترام حقوق الدفاع هو أحد المبادئ الدستورية.

(3) R.Chapus, Droit du contentieux administratif, Montchrestien, 6ème éd., no133-2o.

(4) O.Gohin, contentieux administratif, lite, 2ème éd., 1999, p. 223.

(5) Voir par exemple Cass. com. 14 février 1995, Bull. civ., IV, n° 48. - 5 mars 1996, Bull. civ., IV, n° 76. - 15 octobre 1996, Bull. civ., IV, n° 242.

ومما يلفت الانتباه، هنا، أن هذه الطعون لم تكن مستندة، في كل الأحيان، إلى المادة السادسة من الاتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان- لا سيما الفقرة الثالثة- بل كانت تُؤسس، أيضاً، على المتطلبات التي يستلزمها القانون الداخلي. ذلك، أن احترام ضمانات الدفاع، وبصفة خاصة، الحق في المواجهة لا تعدم سنداً لها في القانون الفرنسي الداخلي باعتبار هذه الحقوق والضمانات مبادئ ذات قيمة دستورية تعترف بها قوانين الجمهورية، وأعيد التأكيد عليها في مقدمة دستور ٢٧ أكتوبر ١٩٤٦ المشار إليها في مقدمة دستور^(١) ١٩٥٨ كما أشير، أيضاً، إلى هذه الحقوق والضمانات في المواد ١٨-٢١ من مرسوم الأول من ديسمبر ١٩٨٦ الخاص بالمنافسة. وفي هذه الحالات كان القضاء الفرنسي ينتهي إلى ضرورة احترام مجلس المنافسة لحقوق الدفاع، لا سيما الحق في المواجهة، ليس فقط استناداً للمادة السادسة من الاتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان، ولكن أيضاً لمتطلبات القانون الداخلي، وبصفة خاصة، نصوص المرسوم الخاص بالمنافسة المشار إليها آنفاً.

وفي القانون المصري، يمكن القول إن الإدارة تلتزم باحترام مبدأ المواجهة في طائفتين من القرارات الإدارية الفردية :

- أما الطائفة الأولى فتتصرف إلى القرارات التأديبية، والقاعدة، بالنسبة لهذه القرارات، هو خضوعها لمبدأ المواجهة سواء نص المشرع على ذلك أم لم ينص. ويمكن تفسير ذلك بأن القرارات التأديبية تشكل، في حقيقة الأمر، قضاءً عقابياً في خصوص الذنب الإداري^(٢). ومن ثم، تلتزم الإدارة، في هذه الحالة، باحترام مبدأ

(1) Cons. const. décision n° 76-70 DC du 2 décembre 1976, Rec. p. 39; n° 80-127 DC des 19 et 20 janvier 1981; B. GENEVOIS, "La jurisprudence du Conseil constitutionnel", Paris: S.T.H., 1988. p.362.

(٢) المحكمة الإدارية العليا، ٢١ مارس ١٩٥٩، س، ٤، ١٤، ص ٩٨٢.

المواجهة حتى في حالة غياب نص يقرر ذلك. وفي هذا الصدد، نميل إلى أن احترام الإدارة لمبدأ المواجهة هنا لا ينبغي أن يكون مقصوراً على القرارات التأديبية، بل يشمل أيضاً الجزاءات الإدارية العامة التي يمكن أن توقعها الأجهزة الإدارية التنظيمية بجامع معنى العقاب في كلا النوعين من القرارات الإدارية الجزائية التأديبية والعامة. ذلك، أنه إذا كانت المحكمة الإدارية العليا قد بدأت تتجه نحو توحيد الأسس العامة للعقاب الجنائي من ناحية، والتأديبي من ناحية أخرى رغم تمايز كل منهما في الإجراءات والنطاق وتكييف الأفعال ونوعية العقوبات^(١) فيكون من باب أولى أن تتوحد هذه الأسس داخل دائرة الجزاءات الإدارية التأديبية والعامة، ومن ثم تكون القاعدة داخل هذه الدائرة عدم جواز توقيع عقوبة إدارية تأديبية أو عامة إلا بعد احترام الضمانات التي تمكن المتهم من الدفاع عن نفسه وتحقيق دفاعه وأخص هذه الضمانات مبدأ المواجهة.

- الطائفة الثانية، في المقابل، تشمل الطائفة الثانية القرارات غير التأديبية، والأصل بالنسبة لهذه القرارات أن الإدارة غير ملزمة باحترام مبدأ المواجهة ما لم يوجد نص خاص يفرض هذا المبدأ، ومن ثم فإن القضاء المصري لا يفرض المبدأ من تلقاء نفسه بالنسبة لهذه الطائفة من القرارات، وذلك شريطة ألا يكون القرار الإداري منطوياً على معنى العقاب، إذ في هذه الحالة الأخيرة تلتزم الإدارة باحترام مبدأ المواجهة دون حاجة إلى نص^(٢).

(١) المحكمة الإدارية العليا، ٤ مارس ١٩٨٩. الطعن رقم ١٦٨٢ لسنة ٣١ القضائية، مجموعة السنة الرابعة والثلاثين. الجزء الثاني. ص ٦١٣.

(٢) د. محمد عبد اللطيف، تسبب القرارات الإدارية، دار النهضة العربية، دار النهضة العربية، ١٩٩٦، ص ١٥.

ومن ثم، يمكن القول إن الإجراءات القضائية أمام قاضي الضريبة تخضع لمبدأ المواجهة الذي يُعد متفرعاً عن مبدأ احترام حقوق الدفاع، فإذا كانت الإدارة الضريبية لها الحق في اللجوء إلى التقدير الجزافي أو التلقائي أو المقطوع في فرض الضريبة، فإنه من واجبها أن تحيط دافع الضريبة أمام قاضي الضريبة بالطريقة أو الأسلوب أو الأسس التي اعتمدها في تقدير الأرباح غير الواردة في إقراره الضريبي. أما فيما يتعلق بتطبيق مبدأ حقوق الدفاع في مجال الجزاءات الضريبية البحتة، فإن مجلس الدولة الفرنسي قرر أن مبدأ المواجهة غير قابل للتطبيق في مجال الجزاءات المالية الضريبية البحتة؛ وذلك لعدم وجود إرادة صريحة من المشرع لتقرير هذا الحق على هذا النوع من الجزاءات الضريبية^(١).

وتجدر الإشارة إلى أن مبدأ حقوق الدفاع لا يتكون في الحقيقة من عنصر واحد، ولكن من عناصر متعددة نشير إليها فيما يلي^(٢):

١- تمكين صاحب الشأن، بصورة منتظمة وكاملة، وباللغة التي يفهمها، من الإحاطة بالادعاءات الموجهة إليه، وذلك من خلال تمكينه من الاطلاع على الملف^(٣).

٢- إحاطة صاحب الشأن علماً بمضمون الإجراء الذي يمكن أن يتخذ في مواجهته.

(١) محمد خير العكام، الجريمة الضريبية، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://arab-ency.com/law/detail/164547>

(٢) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٤٢ وما بعدها.

(3) C.C., 17 Janvier 1989, n. 248, Précité.

٣- الاستماع إلى صاحب الشأن أو تمكينه من إبداء وجهة نظره **The right to be heard**، سواء شفاهة أو كتابة، قبل اتخاذ الإجراء، وأن يكون له خلال مدة معينة أن يقوم بتحضير دفاعه.

٤- تمكين صاحب الشأن من أن يستثير ويختار بحرية مستشاراً **Right to counsel**.

٥- إعلام صاحب الشأن بأسباب القرار **Obligation of the administration to give reasons**، وأن يكون له الحق في الطعن فيه أمام القضاء. أما خارج مجال الجزاءات الضريبية، فلا يشترط إعلام الممول بأسباب القرار.

وبناءً على ذلك، قضت محكمة النقض في مصر، بأن القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ إذا لم يوجب أن يكون القرار الصادر بتقدير الضريبة متضمناً للأسباب التي بُني عليها، فلا يمكن أن يكون قد عنى في المادة ٥٤ منه وجوب إعلام الممول بمنطوق القرار وأسبابه معاً، ومن ثم كان الإعلام بمنطوق القرار وحده كافياً لسريان ميعاد الطعن فيه أمام المحاكم^(١).

٦- أن يكون لصاحب الشأن أن يطلب وقف تنفيذ قرار الجزاء^(٢).

(١) نقض مدني (مصر)، ٤ فبراير ١٩٥٠، القضية رقم ١٦٢ لسنة ١٨ قضائية، المجموعة، السنة الأولى، ص ٤٧٦.

(2) C.C., 23 Janv, 1987, n....224, Rec., FAVOREU (I.), PHILIP (L.), Op. Cit. P. 711 et s. v FAVOREU (L.), RENOUX (Th. S.), Le contentieux. Constitutional des actes administratifs, Sirey, 1992, P, 84.

ويعتبر وقف تنفيذ العقوبة أحد الضمانات الهامة في المجال الجنائي، وبناءً على ذلك، قضت المحكمة الدستورية العليا في مصر بعدم دستورية ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة ١٥٦ من قانون الزراعة الصادر بالقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٦٦ من عدم جواز وقف تنفيذ عقوبة الغرامة، وقد استندت المحكمة إلى المادة ٤١ من الدستور التي تقرر كفالة الحرية الشخصية والمادة ٦٧ التي تتعلق بضمانات الدفاع عن المتهم. راجع حكم المحكمة في أغسطس ١٩٩٦، القضية ١٥/٣٧، الجريدة الرسمية، العدد ٣٢ في أغسطس ١٩٩٦، ص ١٨٣٣ وما بعدها.

المبحث الثالث

احترام الحياة الخاصة في المجال الضريبي

إن حرية الحياة الخاصة هي إحدى الحريات الشخصية المكفولة دستورياً. وتكتفي بعض الدساتير بالنص على أن "الحرية الشخصية مكفولة"^(١). وتكرس بعض الدساتير مبدأ احترام الحياة الخاصة للمواطنين. ومن الأمثلة على ذلك المادة (٩٩) من الدستور المصري الحالي التي تنص على أن: "كل اعتداء على الحرية الشخصية أو حرمة الحياة الخاصة للمواطنين، وغيرها من الحقوق والحريات العامة التي يكفلها الدستور والقانون، جريمة لا تسقط الدعوى الجنائية ولا المدنية الناشئة عنها بالتقادم، وللمضروور إقامة الدعوى الجنائية بالطريق المباشر"^{(٢)(٣)}.

وأخيراً، فإن بعض التشريعات تكرر المبدأ. ففي فرنسا، صدر قانون ١٧ يوليو ١٩٧٠، ونص على أنه "لكل شخص الحق في احترام حياته الخاصة".

(١) ومن الأمثلة على ذلك نص المادة (٣٠) من الدستور الكويتي. وتنص المادة (١٠) من الدستور الأردني - الصادر سنة ١٩٥٢ - على أن: "للمساكن حرمة فلا يجوز دخولها إلا في الأحوال المبينة في القانون وبالكيفية المنصوص عليها فيه".

(٢) ويجري نص هذه المادة على النحو التالي: "كل اعتداء على الحرية الشخصية أو حرمة الحياة الخاصة للمواطنين، وغيرها من الحقوق والحريات العامة التي يكفلها الدستور والقانون، جريمة لا تسقط الدعوى الجنائية ولا المدنية الناشئة عنها بالتقادم، وللمضروور إقامة الدعوى الجنائية بالطريق المباشر. وتكفل الدولة تعويضاً عادلاً لمن وقع عليه الاعتداء، وللمجلس القومي لحقوق الإنسان إبلاغ النيابة العامة عن أي انتهاك لهذه الحقوق، وله أن يتدخل في الدعوى المدنية منضماً إلى المضروور بناء على طلبه، وذلك كله على الوجه المبين بالقانون".

(٣) وكانت المادة (٤٥) من الدستور المصري الملغى - الصادر سنة ١٩٧١ - تنص على أن: "للحياة الخاصة حرمة خاصة يحميها القانون".

ولم يحدد القانون المقصود بالحياة الخاصة، ويمكن أن يضيق هذا التعريف ويتسع بحسب العصر وبحسب حضارة كل شعب. ويمكن القول إن حرية الحياة الخاصة يقصد بها حق كل فرد أن يكون له مجال يخضع له فقط، ويحظر على الآخرين التدخل فيه دون موافقته^(١). أو هي ذلك الجزء من الحياة، لا يتعلق بالحياة العامة، بحيث لا يكون للغير التدخل فيه، لضمان حق الشخص في السرية والهدوء^(٢).

وتعتبر الذمة المالية والدخل الخاص بالقرء من عناصر الحياة الخاصة^(٣). وإذا كانت الضرائب تعتبر أحد عناصر الذمة المالية، فالقاعدة أنه يجب أن تُحاط بسرية بالغة، وأي خروج عليها يجب أن يُنظم بصرامة كبيرة.

والتساؤل الذي يثور كثيراً أمام المشرع هو: متى يكون الإخلال بالسرية في المجال الضريبي إخلالاً بالحياة الخاصة للممولين.

إن الإجابة عن هذا التساؤل تقتضي التعرض أولاً للسرية المفروضة على العاملين في الضرائب، وثانياً السرية المفروضة في مواجهة العاملين في الضرائب.

(1) RIVERO (J.), Les libertés publiques, T.2, 1989, P.76.

(2) ROUX (A), La protection de la vie privée dans les rapports entre l'Etat et les particuliers, Paris, Economica, 1983. P.8.

وراجع في الموضوع بصفة خاصة أيضاً:

- KAYSER (P.) La protection de la vie privée Paris, 2éd, 1990.

- د. حسام الدين الأهواني، الحق في احترام الحياة الخاصة، القاهرة، ١٩٧٨، د. محمود عبد الرحمن محمد، نطاق الحق في الحياة، القاهرة ١٩٩٤.

(3) KAYSER (P.) Op. Cit. P. 180, n. 146: ROUX (A.) Op. Cit., P. 11.

المطلب الأول

مبدأ سرية الضريبة

أولت التشريعات المقارنة لحرمة الحياة الخاصة للأفراد أهمية فائقة . كما كان للفقهاء دور رائد في إبراز جوهر حرمة الحياة الخاصة ونطاقها، وكيفية حمايتها، وذلك مع عدم إغفال الدور البارز للقضاء الخلاق في هذا السياق باعتباره حصناً للحريات. ويبدو واضحاً أن التشريعات الضريبية تندرج في عداد التشريعات التي أعطت للحياة الخاصة مفهوماً واسعاً، حيث تبنت التشريعات الضريبية مفهوماً للحياة الخاصة يحول دون انتهاك الحق في خصوصية المعلومات، وحماية البيانات الشخصية على نحو يوفر الحماية للحياة الخاصة للأفراد في مواجهة الإدارة الضريبية.

والقاعدة العامة أن القانون يحظر على الموظف العام أو المكلف بخدمة عامة إفشاء ما يصل إلى علمه من معلومات أثناء قيامه بأداء واجبه الوظيفي، إذا كانت هذه المعلومات سرية بطبيعتها أو كان يُخشى من إفشائها إلحاق الضرر بالدولة أو الأشخاص، أو إذا صدرت له الأوامر من رؤسائه بكتمتها، ويبقى هذا الواجب قائماً حتى بعد انتهاء خدمته، كما لا يجوز له الاحتفاظ بأي وثائق رسمية سرية.

وتطبيقاً لما سبق، تتكفل النصوص القانونية بحماية الحياة الخاصة لدافعي الضرائب في إطار القوانين الضريبية، وهي توازن في هذا الإطار بين مصلحتين، إحداهما مصلحة عامة تتمثل في مصلحة الخزينة العامة للدولة في ضمان تدفق الإيرادات الضريبية، والأخرى مصلحة خاصة تتمثل في حق الخصوصية لدافعي الضرائب والتي تتجلى في المحافظة على كل ما يدخل ضمن مفهوم السرية.

ومن ثم، نجد أن نصوص القانون الضريبي توجب على الإدارة الضريبية المحافظة على أسرار المكلفين، وعدم جواز إفشائها إلا في الأحوال التي يجيزها القانون، والتي تكون عادة ضرورية لتنفيذ أحكام القانون الضريبي، وذلك التزاماً بمبدأ السر المهني. ومن ناحية أخرى، نجد أن القانون الضريبي يمنح الإدارة الضريبية بعض الامتيازات في سبيل الوصول إلى حقيقة الدخول الخاضعة للضريبة.

وهكذا، سنحاول فيما تناول نطاق الالتزام بسرية الضريبة (الفرع الأول)، وحالات الخروج على مبدأ سرية الضريبة (الفرع الثاني)، وتطبيق مبدأ سرية الضريبة في مواجهة القضاء (الفرع الثالث)، وعلانية جداول الضريبة (الفرع الرابع)، ومجابهة أحد الممولين ببيانات ممول آخر ومبدأ السرية (الفرع الخامس).

الفرع الأول

نطاق الالتزام بسرية الضريبة

يمكن تعريف السر المهني الضريبي بأنه كل ما ورد إلى أو اتصل بعلم موظفي الإدارة الضريبية أثناء ممارستهم لمهنتهم وبمناسبتها، وكل ما عهد به الممول إليهم من معلومات أو بيانات. وبعبارة أخرى، السر الضريبي يشمل كل ما يتعلق بنشاط أو دخل الأشخاص الخاضعين لأحكام القانون الضريبي من بيانات أو تقارير وقوائم التقدير ونسخها وكل معلومة من شأن الإعلان عنها الإضرار بمصالح المكلفين.

ويبدو واضحاً من ذلك أنه لكي يمكن وصف السر بأنه مهني أو وظيفي يجب أن تكون له صلة بالوظيفة أو المهنة التي يمارسها المؤمن، أي أن يكون الشخص قد

حصل على البيانات أو المعلومات التي تعد سرًا لدى صاحبها بمناسبة مباشرة وظيفته^(١)(٢).

ويمكن القول إن المبدأ الأساسي هو سرية الضريبة. ومن ثم، فإن كل علانية من شأنها أن يعلم الغير بموقف ضريبي ما تعتبر مستبعدة، لأنها تتضمن اعتداءً على الحياة الخاصة لأحد الأفراد أو للإدارة الداخلية^(٣). ويُقصد بنطاق الالتزام بسرية الضريبة تحديد الأشخاص الذين يقع عليهم واجب احترام هذا المبدأ من ناحية، وتحديد البيانات الضريبية محل الحماية من ناحية أخرى.

(١) وقد اختلف الفقه والقضاء بشأن تحديد المقصود بالسر المهني انطلاقًا من الاختلاف حول المقصود بالسر، فذهب رأي إلى أن السر المهني هو كل ما يضر إفشائه بسمعة مودعه أو كرامته، في حين اعترض بعض الفقهاء على ذلك بأن السر قد يكون مشرفًا وليس مشينًا بمن يريد كتماته، ومع ذلك يعتبر سرًا [د. أحمد كامل سلامة، الحماية الجنائية لأسرار المهنة، رسالة دكتوراه القاهرة، ١٩٨٠، ص ٤٥؛ د. محي الدين إسماعيل، التزام البنوك بسر المهنة، مقال بمجلة قضايا الحكومة، السنة ١٤، العدد الثاني، ١٩٧٠، ص ٣٢٠]، إذا كان من شأن البوح به إلحاق ضرر بشخص معين بالنظر إلى طبيعة النبأ أو إلى ظروف الحال [د. محمود محمود مصطفى، شرح قانون العقوبات القسم الخاص، ١٩٧٥، ص ٤٢٢]، وسواء أكان هذا الضرر ماديًا أو أدبيًا. في حين ذهب رأي ثان إلى أن السر المهني إنما ينحصر في الوقائع التي لم تكن معروفة للأمين على السر من قبل، أي قبل تعامله مع من يتعلق به ذلك السر [د. أحمد كامل سلامة، الحماية الجنائية لأسرار المهنة، مرجع سابق، ص ٤٧] كما ذهب رأي ثالث إلى أن المناط في تحديد السر المهني هو إرادة صاحبه [Louis Pimienta, *Le secret professionnel de l'avocat*, thèse, Paris, 1937, P. 89].

(٢) ياسر حسين بهنس، الحماية الجنائية للسرية في القانون الضريبي، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ٢٠١٥، ص .

(3) PIMONT (Y.L) le fisc, le contribuable et les tiers. Mélanges GAUDMET, op.cit, P. 637.

الفرع الثاني

حالات الخروج على مبدأ سرية الضريبة

من المسلم به أن الحياة الخاصة لدافعي الضرائب مكفولة دستورياً. لذلك، لا يجوز للإدارة الضريبية القيام بأي فعل من شأنه أن يشكل مساساً بالحياة الخاصة للمكلفين إلا وفقاً للأحوال التي يحددها القانون. وبناءً على ذلك، يمكن القول إنه توجد حالات استثنائية معينة يجوز للإدارة الضريبية فيها الخروج على مبدأ سرية البيانات والمعلومات الضريبية دون أن يشكل ذلك إخلالاً بالحياة الخاصة، ومن أهم هذه الحالات ما يلي^(١):

١- إذا نص القانون على إلزام الإدارة الضريبية بتقديم المعلومات الضرورية للغير، ففي هذه الحالة يمكن الخروج على واجب الالتزام بالسرية. من ذلك، على سبيل المثال، التزام الإدارة الضريبية بموافاة هيئات فحص وتحقيق إقرارات الذمة المالية والشكاوى المتعلقة بالكسب غير المشروع بالبيانات المطلوبة، وليس للإدارة الضريبية الاحتجاج بسرية البيانات المطلوبة^(٢). ومن ثم، فإن المادة (١٠١) من قانون الضريبة على الدخل في مصر رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ لا تجيز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من الممول أو بناءً على نص في أي قانون آخر. ومؤدى ذلك أنه لا يجوز للإدارة الضريبية تقديم البيانات الضريبية إلى أية جهة في غير الحالات المصرح بها قانوناً.

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع السابق، ص ٢٤٩ وما بعدها.

(٢) الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع (مصر)، ١٩ يونيو ١٩٧٧، السنن ٣٠، ٣١، ص ٤٢٥.

وتطبيقاً لذلك، قضت محكمة النقض الفرنسية بأنه "ما دام لم يقدّم الدليل على أن البيانات المطلوبة ضرورية لحماية حق يعترف به القانون لصندوق المعاشات، فإن رفض تقديمها يكون قائماً على أساس، نظراً لأنها تعتبر لصيقة بالحياة الخاصة لصاحب الشأن، وأن صفة الصندوق من حيث كونه دائئاً للاشتراكات الخاصة بنظام المعاش لا تسوّغ هذا الاعتداء على الحياة الخاصة"^(١).

٢- إذا طلب المكلف صاحب الشأن إفشاء المعلومات الضريبية، لأن السرية مقررة لمصلحته، أي لحماية حياته الخاصة، وبالتالي يكون له الحق في التنازل عن هذه الحماية، فالمادة (١٠١) من قانون الضريبة على الدخل في مصر رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ لا تجيز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من الممول. وتطبيقاً لذلك، تلتزم الإدارة الضريبية بموافاة النيابة العامة بملف الضريبة العامة على الإيراد الخاص بأحد الممولين، إذا ما طلب الممول صاحب الشأن ذلك^(٢).

٣- إذا طلب القضاء البيانات الضريبية اللازمة للفصل في نزاع معروض عليه في حال وجود نص في القانون الضريبي يجيز للعاملين في إدارة الضرائب إجابة هذا الطلب.

(1) Cass. 1^{er} civile. 19 déc. 1995. CANCAVA C./ X., D., 27 mars 1997, note RAVANAS: Bulletin Civ., 1, n. 479.

(٢) الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع (مصر)، ١٩ يونيو ١٩٧٧، سبقت الإشارة إليها.

الفرع الثالث

تطبيق مبدأ سرية الضريبة في مواجهة القضاء

سبق بيان أن القوانين الضريبية تحظر على موظفي الإدارة الضريبية إفشاء البيانات أو التقارير أو المعلومات التي تتعلق بدخل المكلفين إلا ما كان منها لازماً لتنفيذ أحكام القانون أو للفصل في المنازعات الضريبية، والسؤال الذي يُثار هنا هو: ما مدى جواز امتناع موظفي الإدارة الضريبية عن تزويد المحاكم بالمستندات والمعلومات اللازمة للفصل في النزاع متذرعين بالسرية الضريبية أو المهني؟

يمكن القول إنه إذا كان القانون يجيز للمحاكم تزويدها بهذه المستندات والمعلومات، فلا شك أنه لا يجوز لموظفي الإدارة الضريبية الإحجام عن تقديمها في هذه الحالة. من ذلك، على سبيل المثال، أن القانون الفرنسي ينص على حق المحاكم في طلب البيانات الضريبية إذا كانت ضرورية للفصل في النزاع. وتصدر المحاكم الأمر بتقديم هذه البيانات في مواجهة الخصوم أو الإدارة الضريبية. ويشترط القانون أن تكون الدعوى المنظورة أمام المحاكم تستهدف إدانة مالية *condamnation pécuniaire* أي تقتصر على التعويضات *réparations* أو أية مبالغ مالية أخرى *indemnités*، وليس عقوبة مالية يتم النطق بها في إطار الدعوى العمومية. ويمكن الأمر بتقديم المستندات أو البيانات، سواء بحكم *Arrêt, Jugement* أو أمر *Ordonnance*، أو حتى مجرد خطاب صادر من المحكمة^(١).

وهكذا، يبقى التساؤل قائماً بشأن مدى جواز إحجام موظفي الإدارة الضريبية عن تقديم البيانات والمستندات الضريبية للقضاء في الحالات التي لا يتضمن فيها

(١) قانون ١٤ أغسطس ١٩٦٢.

القانون نصاً يجيز أو يمنع ذلك. يمكن القول إن الفقه قد انقسم إلى اتجاهين بشأن الإجابة على هذا السؤال:

- **الاتجاه الأول** : يذهب أنصار هذا الاتجاه إلى أن للقضاء أن يطلب من موظفي الدولة تزويده بالوثائق والبيانات المطلوبة، سواءً أكان الطلب بواسطة حكم أو أمر أو خطاب من المحكمة. ووفقاً لهذا الاتجاه، لا يصح الاحتجاج في مواجهة المحاكم من جانب موظفي الدولة- كموظفي الإدارة الضريبية- بسرية هذه الوثائق والبيانات؛ وذلك لأن المحاكم أمينة على الحقوق وعلى النظام العام، فإذا وجدت أن المصلحة العامة تقتضى عدم إعلان هذه البيانات كان لها أن تطلب من المحكمة جعل المحاكمة سرية، حتى لا يتم الكشف عنها، وليس للجهات الإدارية أن تمتنع عن تزويد المحاكم بما تطلبه متذرة بالسرية المهني؛ لأنه يجب عليها تطبيق القانون قبل غيرها.

- **الاتجاه الثاني** : يرى أنصار هذا الاتجاه جواز التمسك بالسرية الضريبية في مواجهة القضاء. ويؤسس أنصار هذا الاتجاه رأيهم على موقف المشرع الذي يفرض على الموظف العام أو المكلف بخدمة عامة المحافظة على ما يصل إلى علمه من أسرار بسبب مهنته أو عمله ، ولا يسقط عنه هذا الواجب إلا في الأحوال التي يجيز فيها القانون ذلك. ووفقاً لهذا الاتجاه، يجوز في هذه الحالة التمسك بالسرية المهني، باعتبار أنه مانع قانوني، أو مصلحة مشروعة، وهو ما يجيزه قانون الإثبات في مصر (مادة ٢٧ ومادة ١٤٨ مكرر). ويبدو أن هذا الاتجاه يجد سنداً له في أحكام مجلس الدولة المصري.

ورغم تقديرنا للاتجاه الثاني الذي يرى عدم جواز الخروج على واجب السرية إلا في حالة وجود نص في القانون يسمح بذلك^(١)، لأن المشرع وحده هو الذي يقرر القيود التي ترد على مبدأ احترام الحياة الخاصة الذي يحظى بقيمة دستورية. والمشرع لم يجز في مصر إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من الممول، فإننا نميل إلى تأييد الاتجاه الأول الذي يرى عدم جواز احتجاج موظفي الإدارة الضريبية بالسر المهني في مواجهة المحاكم، لأن المبدأ الدستوري لحسن سير العدالة يتطلب ضرورة استجابة الإدارة الضريبية لما تطلبه المحاكم من وثائق وبيانات. وتفسير ذلك أنه عند وقوع تعارض بين أكثر من مبدأ دستوري - مبدأ حماية الحياة الخاصة ومبدأ حسن سير العدالة - فإنه لا يمكن التوضيح بأحد المبدأين بصورة كاملة لصالح الآخر، وإنما يكمن الحل السليم في التوفيق بينهما عن طريق تقييد أقلهما أهمية لصالح الآخر. وتطبيق هذا الحل في المجال الضريبي يوجب على موظفي الإدارة الضريبية الاستجابة لطلبات المحاكم بالاطلاع على البيانات بعض الممولين مع إمكانية جعل المحاكمة سرية.

وقد يجد هذا الرأي الأخير سنداً له فيما ذهب إليه القاضي الدستوري الفرنسي من رفض مبدأ سرية الشؤون الضريبية لعدم اعتبارها من المسائل التي تتعلق بخصوصية المكلف مبرراً توجهه هذا بالقول إن الضرائب يجب أن تخرج عن نطاق الحماية المفروضة لخصوصية الحياة الخاصة، إذ أن القول بغير ذلك من شأنه إقرار عدم المساواة أمام العامة^(٢).

(1) RIVERO (J.), OP.CIT., P. 80.

(2) Cons. const., 29 déc. 1983, déc. n° 83-164 DC: Journal Officiel 30 Décembre 1983.

الفرع الرابع

علانية جداول الضريبة

يُقصد بجداول الضريبة تلك القوائم التي تتضمن أسماء وعناوين دافعي الضرائب ومبالغ الضرائب التي يلتزمون بها. والأصل أن هذه الجداول يجب أن تبقى سرية. ومع ذلك، فقد أخذ المشرع الفرنسي بعلانية هذه الجداول بدءاً من عام ١٩٢٦. ويُلاحظ أن نظام هذه الجداول قد شهد تغييرات عدة منذ ذلك الحين. ولذلك، يُثار التساؤل بشأن ما إذا كان تمكين الغير من الاطلاع عليها يشكل مخالفة للمبدأ الدستوري الذي يفرض ضرورة احترام الحياة الخاصة.

وقد أثيرت المسألة السابقة أمام المجلس الدستوري الفرنسي. حيث كانت المادة (١١٤) من قانون الميزانية لسنة ١٩٨٤ تنص على علانية جداول الضريبة على الدخل والضريبة على الثروات الكبيرة. ومن ثم، يجوز للمكلفين الاطلاع عليها، ولكن لا يجوز لهم استخدام المعلومات الواردة فيها. وقد أحال أكثر من ستين نائباً هذا النص إلى المجلس الدستوري، بحجة أنه يؤدي إلى انتهاك مبادئ دستورية متعددة منها: الحق في احترام الحياة الخاصة، والحق في الأمن، كما أن التوسع في علانية الضريبة يمكن أن يؤدي إلى وقوع مخالفات متعددة، مثل التهديد والخطف مع دفع فدية. بيد أن المجلس الدستوري قرر أن أحكام المادة (١١٤) لا تتضمن أي انتهاك لهذه المبادئ، ولا لأي قاعدة أخرى أو مبدأ ذي قيمة دستورية، بل أكثر من ذلك، ذهب المجلس الدستوري إلى أن من شأن هذه العلانية تحسين نزاهة الإقرارات الضريبية، وبصفتها تلك، يمكن أن تجدها في قانون الميزانية^(١).

(1) C.C., 29 déc. 1983, n. 194, D.C., Rec., p. 67.

كما تضمنت المادة (٩٣) قانون الميزانية لعام ١٩٨٤ نصاً يجيز للدائن بالنفقة الاطلاع على جدول الضريبة، حتى ولو لم يكن ممولاً في ذات المحافظة. وقد أحال أعضاء مجلس الشيوخ المادة (٩٣) إلى المجلس الدستوري، استناداً إلى مخالفتها مبدأ احترام الحياة الخاصة، لا سيما أن النص لا يفرض على الدائن بالنفقة الالتزام بالسرية. غير أن المجلس الدستوري رفض هذا الادعاء أيضاً، وقرر أن النص المحال إليه، والذي يسمح لبعض الأشخاص، وفقاً لشروط محددة بوضوح، معرفة بعض العناصر التي كان الاطلاع عليها محظوراً وفقاً للقانون السابق في مجال السر الضريبي، هذا النص لا يخالف أي مبدأ أو قاعدة دستورية^(١).

واستناداً إلى الرأي السابق يرى جانب من الفقه أن مبدأ سرية الضريبة لا يشكل أحد عناصر مبدأ احترام الحياة الخاصة، وأن هذا المبدأ ليس له قيمة دستورية، ولكن فقط قيمة تشريعية^(٢). ومع ذلك، يذهب جانب آخر من الفقه إلى أن الرأي السابق يصعب التسليم به، ذلك أن المجلس اعتبر أن هذه النصوص تتضمن قيوداً على الحياة الخاصة، لكنها ليست عامة وغير محددة بالقدر الذي يؤدي إلى عدم دستورتيتها. والقضاء المدني مستقر على أن الذمة المالية والدخل من عناصر الحياة الخاصة.

الفرع الخامس

مجاهاة أحد الممولين ببيانات ممول آخر ومبدأ السرية

قد تستخدم الإدارة الضريبية إقرارات الدخل أو الأرباح ورقم الأعمال الواجب خصمها من جانب الغير، وذلك لغرض المقارنة. وتستهدف الإدارة الضريبية من هذه المقارنة، أن لممول معين أنه تجب معاملته على قدم المساواة مع ممول آخر. ومن

(1) C.C., 29 déc. 1983, précité.

(2) C.C., 29 déc. 1983. n. 164, D.C., A.J.D.A., 1984, note PHILIP.

الواضح أن اللجوء إلى طريقة المقارنة على هذا النحو يؤدي إلى انتهاك سرية الضريبة، وذلك لأن الممول الذي تشكك مصلحة الضرائب في سلامة إقراره يتمكن بواسطة المجابهة من التعرف على بيانات الغير.

وليس ثمة شك في أن المجابهة تخالف، من حيث المبدأ، الالتزام بمبدأ سرية الضريبة إذا لم يكن هناك نص يجيزها، وهذا هو الوضع في التشريع المصري. أما في فرنسا، فإن القانون يجيز إجراء المقارنة في حالة وجود خلاف بين الممول والإدارة الضريبية، سواء أمام اللجنة المختصة، أو أمام القضاء، وذلك بهدف تنوير اللجنة أو المحكمة المرفوع أمامها النزاع^(١).

وعلى أي حال، سواء أكانت المجابهة جائزة أو جائزة، فإنه لا يجوز للممول، عن طريق علمه الشخصي، أن يستخدم البيانات الخاصة بالمركز الضريبي لصديق أو شريك أو زميل، في إطار تطبيق القانون وإعمالاً للمساواة بينه وبين الممول الآخر. ولذلك، ينكر القضاء على الممول أن يتمسك بالمركز غير المتساوي لممول آخر تأييداً لدعواه^(٢).

المطلب الثاني

السرية في مواجهة الإدارة الضريبية

إذا كان مبدأ سرية الضريبة تخضع له الإدارة الضريبية في علاقتها بالغير، فإن للأخير أيضاً أن يحتمي بالسرية في مواجهة الأولى. غير أن مقاومة التهرب الضريبي لا يمكن أن تكون ثمرة النشاط الذي تضطلع به إدارة الضرائب فقط، لكنه يتطلب أيضاً معونة الغير.

(1) PIMONT (Y.), op.cit., p. 644, 645.

(2) Ibidum.

ومن ناحية أخرى، إذا كان المشرع قد خرج أيضاً على مبدأ السرية المفروض على الإدارة الضريبية في مواجهة الغير، فإن المشرع قد خرج أيضاً على مبدأ السرية المفروض على الغير في مواجهة الإدارة الضريبية، وبالتالي اتسع نطاق الحوار الضريبي، ولم يعد مقصوراً على دافعي الضرائب الإدارية الضريبية، وإنما امتد ليشمل الإدارة الضريبية والغير، ومن هنا يمكن القول إن الضرائب أضحت تأخذ الضريبة بعداً جماعياً^(١).

ومن هنا يجد المشرع نفسه مرة أخرى أمام ضرورة التوفيق بين احترام مبدأ الحياة الخاصة من ناحية، ومواجهة ظاهرة التهرب الضريبي من ناحية أخرى. وهكذا، سنحاول فيما يلي تناول مدى جواز تمسك دافعي الضرائب بالسرية في مواجهة الإدارة الضريبية (الفرع الأول)، ومدى جواز استخدام بعض بيانات الجهات الأخرى لفرض الضرائب (الفرع الثاني)، وامتيازات الإدارة الضريبية في مواجهة الغير (الفرع الثالث)، وحق الاطلاع في مواجهة المحاكم (الفرع الرابع).

الفرع الأول

مدى جواز تمسك دافعي الضرائب بالسرية في مواجهة

الإدارة الضريبية

يقصد بحق الاطلاع المكفول للإدارة الضريبية السلطة القانونية التي خولها المشرع لموظفي الإدارة الضريبية بالاطلاع على كافة الدفاتر والمستندات والأوراق والسجلات الخاصة بالمول، سواء أكان الممول شخصاً طبيعياً أو معنوياً أو كان جهة

(1) PIMONT (Y.), op.cit., p. 639, 655.

حكومية أو خاصة. ويعد حق الاطلاع من أهم الحقوق التي يمنحها المشرع الضريبي للإدارة الضريبية ويُراد به تلك السلطة التي يمنحها القانون إلى موظفي الإدارة الضريبية للاطلاع على الأوراق والوثائق والملفات الخاصة بالمكلف نفسه أو الأوراق والوثائق والملفات الخاصة بالجهات الأخرى التي يتعامل معها المكلف للتحقق من صحة بياناته والتثبت من مركزه المالي الحقيقي^(١).

ومن ثم، تلزم هذه الجهات بأن تضع جميع الدفاتر والسجلات تحت تصرف موظفي الإدارة الضريبية. ولا يجوز للمولين رفض اطلاع موظفي الإدارة الضريبية احتجاجاً بمبدأ السرية، وذلك لأن موظفي الضرائب يقع عليهم واجب قانوني بالمحافظة على السر المهني، أي على المعلومات التي تصل إلى علمهم في سياق مباشرة وظائفهم في ربط الضريبة وتحصيلها.

ومن المسلم به أن ربط الضرائب وتحصيلها يتطلب، بالضرورة، الاطلاع على دخول الممولين أو أرباحهم أو مركزهم العائلي أو غير ذلك من البيانات الضرورية لربط الضرائب وتحصيلها. ومن ثم، يقع على عاتق الممولين واجب قانوني بتيسير اطلاع الإدارة الضريبية على مثل هذه البيانات. ولا يجوز للمولين رفض تقديم هذه البيانات بحجة أنها تشكل انتهاكاً للمبدأ الدستوري للحياة الخاصة. ذلك، أن هذه الحجة تتعارض مع مبدأ ضرورة الضريبة وضرورة مكافحة التهرب الضريبي.

ومن ثم، يقع على عاتق دافعي الضرائب واجب قانوني بتقديم جميع الوثائق والمستندات والمسوغات وغيرها من الوثائق الضرورية لربط الضريبة وتحصيلها، لأن حماية الحياة الخاصة لا تعني، في المجال الضريبي، أكثر من التزام موظفي الضرائب

(١) راند ناجي أحمد الجميلي، التهرب الضريبي مع إشارة إلى مواطنه في نطاق ضريبة، الدخّل في العراق، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠، ص ٢٤٩.

بالمحافظة على سرية هذه البيانات. ومع ذلك، يجوز للممول أن يرفض إجابة طلب موظفي الإدارة الضريبية الحصول على أية بيانات لا تتصل بفرض الضريبة، لأن إصرارهم على هذه البيانات يمثل تدخلاً في حياة الممول الخاصة.

ومن تطبيقات واجب دافعي الضرائب في تيسير اطلاع الإدارة الضريبية على كافة البيانات الضرورية لربط الضرائب وتحصيلها ما تنص عليه المادة (٩٦) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من أن: "يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور المستندات والمحركات، بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التي واجهها في تقديم تلك البيانات والصور".

الفرع الثاني

عدم جواز استخدام بعض بيانات الجهات الأخرى

لفرض الضرائب

يحظر القانون على الإدارة الضريبية الاطلاع على بعض البيانات أو استخدامها. ومن تطبيقات هذه البيانات تلك المتعلقة بالإحصاء والتعداد، حيث تعد مثلاً نموذجياً لهذه البيانات. ففي مصر^(١)، والكويت^(٢)، وفرنسا^(٣).

(١) المادة ٣ من قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٣٥ لسنة ١٩٦٠ في شأن الإحصاء والتعداد.

(٢) المادة ٦ والمادة ٨ من القانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٦٣ في شأن الإحصاء والتعداد.

(3) ROUX (A.), op.cit., P. 192.

تنص التشريعات المنظمة للإحصاء والتعداد على أن جميع البيانات الفردية التي تتعلق بالإحصاء أو التعداد سرية لا يجوز نشرها، ولا يجوز اطلاع أي فرد أو هيئة عامة أو خاصة عليها أو إبلاغه شيئاً منها، ولا يجوز استخدامها لغير الأغراض الإحصائية. ولا يعد قانون الضرائب استثناءً من مجال سرية البيانات الخاصة بالتعداد، بل إنه ينص، صراحة، على أنه لا يجوز الاستناد إلى أي بيان إحصائي كأساس لربط ضريبة أو لترتيب أي عبء مالي آخر.

ومن الواضح أن الحكمة من هذه السرية المفروضة على البيانات الفردية هي توفير الاطمئنان للأفراد حتى يدلوا بمعلومات صحيحة دون خشية اتخاذها دليلاً ضدهم في أي إجراء كان، ولو جاز إفشاء سريتها ولو لجهات حكومية لأحجم الأفراد عن ذكر بعض الحقائق المتعلقة بحالتهم الفردية مما يجعل الإحصاء أو التعداد مشوباً بعدم الدقة^(١).

الفرع الثالث

امتيازات الإدارة الضريبية في مواجهة الغير

يمكن القول إن الإدارة الضريبية تتمتع بامتيازات عدة في مواجهة الغير. وهذه الامتيازات قد تتمثل في واجبات تقع على الغير مثل واجب الإبلاغ، وقد تتمثل في حقوق للإدارة الضريبية مثل حق الاطلاع.

(١) إدارة الفتوى والتشريع (الكويت)، ٣٠ ديسمبر ١٩٧٥، رقم ٢/٢٣٣٨، المجموعة الثالثة، ص ٣٢.

أولاً: واجب الغير بالإبلاغ

يقع على عاتق الموظفين العموميين المختصين واجب إبلاغ *denunciation* الإدارة الضريبية بكل بيان يتصل بعملهم، إذا كان من شأنه أن يحمل على الاعتقاد بارتكاب غش في أمور الضرائب أو بارتكاب طرق احتيالية الغرض منها أو يترتب عليها التخلص من أداء الضريبة، أو يكون من شأنها عدم أدائها، سواء أكان هذا العلم بمناسبة دعوى قضائية أو تحقيق جنائي ولو انتهى هذا التحقيق بالحفظ. وقد نصت على هذا الالتزام المادة (١٤٨) من قانون الضريبة على الدخل رقم ١٥٧/١٩٨١. ويمكن القول إن واجب الإبلاغ هنا يجد أساسه القانوني في أنه يتعلق بمصلحة عامة تسمو على مبدأ احترام الحياة الخاصة لأحد الأفراد.

ويلاحظ أن النص السابق يقابل المادة (٨٠) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، وجاء نص المادة (١٤٨) عاماً شاملاً كل الموظفين العموميين بعد أن كان مقصوراً على مندوبي القضاء والموظفين القضائيين الإداريين في المادة (٨٠) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩^(١).

وفى فرنسا، يقع على عاتق موظفي البريد واجب إبلاغ أو إخطار إدارات الضرائب المباشرة بأي تغيير في الموطن كلما كانوا على علم بذلك^(٢). لكن هذا الواجب القانوني لا يعنى، بطبيعة الحال، جواز إفشاء مضمون الرسائل الخاصة بدفعي الضرائب للإدارة الضريبية.

(١) د. أحمد محمود حسني، قضاء النقض الضريبي، القاهرة، ١٩٨٦، ص ٥٤٠.

(٢) المادة (٥) من تقنين البريد والاتصالات.

ثانياً: حق الإدارة الضريبية في الاطلاع.

يعنى حق الاطلاع الحصول على جميع البيانات التي من شأنها أن تسهم في ربط الضريبة. وهذا الحق مقرر للإدارة الضريبية في مواجهة الممول من باب أولى، وهذا بخلاف الحق في الفحص verification فهو حق مقرر في مواجهة الممول فقط، كما أن المعلومات المستمدة من الحق في الاطلاع يمكن أن تستخدمها الإدارة الضريبية لتسهيل الرقابة على ممولين آخرين، خلافاً لحق الفحص الذي لا يتعلق إلا بالمول محل الفحص.

كما تتمتع الإدارة الضريبية بحق الاطلاع Communication في مواجهة الغير. ويرتبط حق الإدارة الضريبية في الاطلاع بحقها في مخاطبة الجهات الرسمية والخاصة للحصول على بيانات أو معلومات عن أي ممول. إذ تملك الإدارة الضريبية حق الاتصال مع أية جهة كانت، سواء المصارف أو الوزارات أو المؤسسات الخاصة أو الجمعيات الخيرية أو المحاكم أو النيابة العامة أو أي ممول آخر، وذلك للحصول على البيانات والمعلومات التي تريدها لغايات ضريبية. ولا يجوز الاحتجاج بسرية المعلومات تجاه الإدارة. ومن ثم، تكون هذه الجهات ملزمة بتوفير كافة البيانات والمعلومات وتضعها أمام موظفي دائرة الضريبة المختصة^(١).

وتطبيقاً لما سبق، تنص المادة (٩٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه: "لا يجوز للجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات أن تمتنع في أية حالة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة عن اطلاع موظفي المصلحة ممن لهم صفة

(١) مجدي نبيل محمود، امتيازات الإدارة الضريبية: دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، مرجع سابق، ص ٤٦.

الضبطية القضائية على ما يريدون الاطلاع عليه من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب هذا القانون، كما يتعين في جميع الأحوال على الجهات سالفة الذكر موافاة المصلحة بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة"^(١).

الفرع الرابع

حق الاطلاع في مواجهة الحاكم

يلاحظ أن حق الإدارة الضريبية في الاطلاع في مواجهة السلطة القضائية يخضع لتنظيم خاص.

ففي مصر، تنص المادة (٩٨) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أن: "للنيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع المصلحة على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجريه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون"^(٢).

ويبدو واضحاً من النص السابق أنه ليس ثمة واجب قانوني يقع على عاتق النيابة العامة- أو جهاز الكسب غير- يلزمها باطلاع مصلحة الضرائب على ملفات

(١) ويلاحظ أن المادة (١٤٢) من قانون الضرائب على الدخل لسنة ١٩٨١ كانت تنص على أنه لا يجوز للجهات الحكومية، بما في ذلك إدارات الكسب غير المشروع ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة وشركات ووحدات القطاع العام والنقابات أن تمتنع في أية حالة، بحجة المحافظة على سر المهنة، عن اطلاع موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الاطلاع عليه لديها من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة، كما يتعين في جميع الأحوال على هذه الجهات موافاة مصلحة الضرائب بجميع ما تطلبه من بيانات.

(٢) ويلاحظ أن المادة (١٣٤) من قانون الضرائب على الدخل كانت تنص على أنه: يجوز "للنيابة العامة أن تطلع مصلحة الضرائب على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية".

الدعاوى المدنية والجنائية، وإنما الأمر متروك لمحض السلطة التقديرية للنيابة العامة. ويمكن تفسير ذلك بأن الدعاوى المطلوب الاطلاع على ملفاتها قد تندرج في عداد الدعاوى التي لا يجوز لمصلحة الضرائب الاطلاع عليها لسريتها. وتستقل النيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع، بحسب الأحوال، بتقدير هذه السرية.

أما في فرنسا، فإن حق مصلحة الإدارة في الاطلاع في مواجهة السلطة القضائية يخضع لأحكام المادتين ١٩٨٩، ١٩٩٠ من التقنين العام للضرائب^(١).

ويمكن إبداء الملاحظات التالية على هذين النصين^(٢) :

١- أن الحق في الاطلاع في مواجهة السلطة القضائية له ذاتية خاصة عن الحق العام للإدارة الضريبية في الاطلاع، فحق الاطلاع يكون مجرداً من كل طلب للإدارة، فالمبادرة ليست لغير السلطة القضائية، وذلك خلافاً للنص العام الذي ينظم حق الإدارة الضريبية لها الاطلاع تتوقف على طلب من الإدارة الضريبية.

٢- أن الفقرة الأولى من المادة ١٩٨٩ تلزم السلطة القضائية بأن تحيط الإدارة الضريبية بأي بيان يمكن أن تحصل عليه، من طبيعته أن يثير دلائل على ارتكاب التهرب من الضريبة أو وجود غش يكون من موضوعه أو من نتيجته التهرب أو عدم أداء الضريبة، سواء أكان الأمر يتعلق بدعوى مدنية أم تجارية أم تحقيق في الجنايات أم الجنح حتى لو انتهى بقرار بالحفظ. وقد رأت المحكمة

(1) BOTHIER (M.), Le droit de communication de l'administration auprès de l'autorité judiciaire, Bulletin fiscal, avril. 1989, pp. 222-226.

(٢) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٥٨ وما بعدها .

الإدارية في مدينة "Nice" أن هذا النص لا يخول الإدارة الضريبية أن تحصل على نسخ من هذه الوثائق، أو أن تطلع عليها، فالأمر لا يتجاوز مجرد التزام السلطة القضائية بتقديم بيانات "indications" فقط، والنيابة العامة هي التي تقوم بتقديم هذه البيانات عادة، وبالتالي، فإن الأمر يتعلق بالإبلاغ، وليس بالاطلاع.

٣- وفقاً للفقرة (٢) من المادة ١٩٨٩، فإن أوراق الملفات تظل تحت تصرف الإدارة الضريبية في قلم الكتاب، وذلك خلال مدة أسبوعين بعد النطق بالحكم، سواء أكان صادرًا من محكمة مدنية، إدارية، قنصلية، عمالية، أو عسكرية. وتخفف المدة إلى عشرة أيام في مواد الجنح.

٤- وفقاً للمادة ١٩٩٠ من تقنين الضرائب، يجوز: "للنيابة العامة أن تطلع الإدارة الضريبية على الملفات في أية دعوى أمام المحاكم المدنية أو الجنائية. ويبدو هذا الحكم متطابقًا مع نظيره المقرر في المادة (٩٨) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٥- إذا وقع الاطلاع مخالفًا للمادتين ١٩٨٩، ١٩٩٠، فإن ربط الضريبة لا يكون باطلاً في مجمله، إلا إذا اقترن بالمستندات التي قامت الإدارة بالاطلاع عليها على نحو مخالف للقانون.

المبحث الرابع

احترام الحقوق والحريات الأخرى في المجال الضريبي

توجد طائفة أخرى متنوعة من الحقوق والحريات الجديرة بالحماية في المجال الضريبي. ومع ذلك، يلاحظ أن هذه الحقوق والحريات لم تكن محلاً لاهتمام فقهي كاف يتناسب مع أهميتها.

ويمكن القول إن من أهم هذه الحقوق والحريات: الحق في الملكية (المطلب الأول)، وحرية الذهاب والإياب أو حرية الانتقال (المطلب الثاني)، وحق التقاضي (المطلب الثالث)، وأخيراً الحق في الرعاية الصحية والحق في التعليم (المطلب الرابع).

المطلب الأول

حماية حق الملكية في المجال الضريبي

إن حق الملكية من الحقوق الأساسية التي تقتضيها الفطرة الإنسانية، وتدفع إليها غريزة حب البقاء. ويشكل هذا الحق أحد الركائز الأساسية في أي نظام قانوني، كما تكفله جميع الشرائع والديساتير وإعلانات حقوق الإنسان. ولذلك، تعد الملكية من الحقوق المهمة والضرورية في حياة الأفراد على مر العصور، ومن هنا كانت الضرورة ملحة لتنظيم هذا الحق منذ نشأته لبيان سلطات المالك على أمواله والقيود الواردة على حق الملكية.

وترى الاتجاهات القضائية والفقهية الحديثة أن حق الملكية حق غير مطلق، وإنما يتقيد بقيود معينة. وهذا الاتجاه يتفق مع فكرة الوظيفة الاجتماعية لحق الملكية.

وقد تبنت المحكمة الدستورية العليا المصرية هذه الاتجاهات بقولها: "كفل الدستور حق الملكية الخاصة إلا أنه لم يخرج في ذلك عن تأكيده على الدور الاجتماعي"^(١).

ويمكن القول إن القيود الدستورية التي تستهدف حماية الحق في الملكية في المجال الضريبي تظهر في سياقات ضريبية متعددة. وتتمثل السياقات الرئيسية، بصفة خاصة، فيما يلي:

- عندما يكون العبء الضريبي عبئاً مرهقاً إلى درجة تجعله يرقى إلى مصادرة الملكية.
- عند مصادرة السلع المستخدمة في ارتكاب الجرائم الضريبية أو الجمركية.
- عند الحجز على الممتلكات للوفاء بالديون الضريبية.

وتُطبق قيود مختلفة، في الدول المختلفة، في كل من هذه السياقات. وتتضمن دساتير معظم الدول حماية دستورية مكتوبة للملكية الخاصة^{(٢)(٣)}، التي لا يمكن مصادرتها إلا لغرض عام، بواسطة الحكومة وفقاً للقوانين، وفي مقابل تعويض سابق

(١) المحكمة الدستورية العليا، الطعن رقم ٦٨ لسنة ١٩ قضائية، بتاريخ ٣١-٧-٢٠٠٥.
(٢) ومع ذلك، قد تكفل هذه الحماية في بعض الدول،- مثل كندا- باعتبارها أحد المبادئ غير الحكومية.
(٣) ففي إيطاليا، على سبيل المثال، يبين الدستور القيود الواردة على الحقوق في الملكية. وتورد الفقرة الثالثة، من المادة (٤٢)، أول هذه القيود، عندما تنص على أن الملكية الخاصة لا يمكن نزعها إلا لأسباب تتعلق بالمصلحة العامة. ويرجع إلى المحكمة، في نهاية الأمر، تحديد ما إذا كان نزع الملكية لأسباب تتعلق بالمصلحة العامة أم لا. وتشير المادة (٤٣) من الدستور إلى القيد الثاني، عندما تسمح بحجز أو نزع ملكية مشروعات معينة أو طوائف معينة من المشروعات للأشخاص العامة لأسباب تتعلق بالمصلحة العامة. وأخيراً، يُشار إلى أن حماية الملكية مكفولة، أيضاً، بالمادة الأولى من البروتوكول الأولى للاتفاقيات الأوروبية لحماية حقوق الإنسان وحرياته الأساسية.

وعادل^(١). ولا تُطبق هذه الحماية، في استراليا، نظراً لأن جوهر فرض الضريبة يتمثل في الدخل ورأس المال يتدفقان، جزئياً، إلى الإدارة الضريبية بدون أي التزام مقابل.

(١) المادة (٥١) من الدستور الاسترالي، والمادة (١٦) من الدستور البلجيكي التي تنص على أنه: [لا يجوز حرمان أي فرد من ملكيته الخاصة إلا في حالات المصادرة للصالح العام التي نص عليها القانون وفي مقابل تعويض عادل ومسبق].؛ والمادة (٥) من الدستور البرازيلي التي تنص على أنه: [الثنين وعشرون: يضمن حق الملكية؛ ثلاث وعشرون: يجب أن تؤدي الملكية وظيفتها الاجتماعية؛ أربع وعشرون: يضع القانون إجراءات لنزع الملكية للمنفعة العامة أو للمصلحة الاجتماعية، مع تقرير تعويض مالي عادل ومسبق، باستثناء الحالات المنصوص عليها في هذا الدستور؛ خمس وعشرون: في حالة وجود خطر عام ووشيك، يجوز للسلطة المختصة الاستيلاء على الملكية الخاصة، بشرط أنه في حالة وقوع ضرر، يكفل تعويض لاحق للمالك؛ سادس وعشرون: لا يجوز أن تخضع الممتلكات الصغيرة في المناطق الريفية للحجز - على النحو الذي يحدده القانون علي أن تكون مستغلة من قبل الأسرة - وذلك لتسديد الديون التي تكبدها بسبب أنشطتها الإنتاجية، ويضع القانون وسائل لتمويل عمليات التنمية]؛ والمادة (١٧) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنسي الصادر عام ١٧٨٩ التي تنص على أن: [بما أن حق التملك من الحقوق المقدسة التي لا تُنقض، فلا يجوز نزع الملكية من أحد إلا إذا اقتضت المصلحة العامة ذلك اقتضاءً صريحاً، وفي هذه الحالة يُعطي الذي تُنزع منه ملكيته تعويضاً كافياً]؛ والمادة (٤٢) من الدستور الإيطالي التي تنص على أن: [الملكية عامة أو خاصة تعود الخيرات الاقتصادية إلى الدولة أو المؤسسات أو الأفراد، الملكية الخاصة معترف بها ومضمونه في القانون الذي يحدّد طرق اكتسابها والتمتع بها وحدودها، بهدف ضمان دورها الاجتماعي وجعلها في متناول الجميع، يجوز نزع الملكية الخاصة لأسباب تتعلق بالمصلحة العامة في الأحوال المنصوص عليها في القانون، شرط التعويض عنها]. والمادة (٢٩) من الدستور الياباني؛ والمادة (٣٣) من الدستور الأسباني التي تنص على أن: [١- حق الملكية الخاصة والميراث مكفول. ٢- الوظيفة الاجتماعية لهذه الحقوق هي التي تحدد مضمونها وفقاً للقانون. ٣- لا يجوز حرمان أحد من أملاكه أو حقوقه إلا بسبب مسوغ لمنفعة عامة أو لمصلحة اجتماعية وبعد دفع التعويضات المناسبة وفقاً لنصوص القانون]؛ والتعديل الخامس للدستور الأمريكي التي تنص على أنه: [لا يجوز إكراه أي شخص في أية دعوى جنائية على أن يكون شاهداً ضد نفسه، ولا أن يُحرم من الحياة أو الحرية أو الممتلكات دون إتباع الإجراءات القانونية الأصولية، كما لا يجوز نزع أية ملكية خاصة لاستخدامها في سبيل المنفعة العامة بدون تعويض عادل]. وتنص المادة (٢٩) من الدستور على أنه لا يجوز للدولة أن تصدر الملكية إلا للنفع العام شريطة أن تدفع تعويضاً عادلاً. وتسمح المادة (٣٠) من الدستور للدولة بتقييد الحق في الملكية من خلال فرض الضرائب.

وفي فرنسا، تحظى الملكية بالحماية وفقاً للمادة (١٧) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن ١٧٨٩، التي تنص على أنه لا يجوز حرمان أحد من ملكيته إلا لضرورة عامة، وطبقاً للقانون، شريطة أن يكون ذلك مقابل تعويض سابق عادل^(١). وقد قام المجلس الدستوري الفرنسي بتطبيق المادة (١٣) من إعلان ١٧٨٩ (القدرة على الدفع) لدى فحصه لما إذا كانت الضريبة مفرطة إلى درجة تشكل انتهاكاً لهذا النص.

وأخيراً، فإن الملكية تحظى، كما تبين ذلك أنفاً- بالحماية، أيضاً، وفقاً للمادة (١) من البروتوكول رقم (١) (الملحق الأول للاتفاقية الأوروبية لحماية حقوق الإنسان وحرياته الأساسية).

وفي بلجيكا، تعد مصادرة المركبات المستخدمة في التهريب دون السماح لمالكها حسن النية بالمطالبة باستعادتها غير دستوري^(٢).

وفي اليابان، لا يعد الحجز على الممتلكات ممكناً إلا استناداً إلى أمر ضبط خاص صادر من موظف قضائي مختص، على أن يتضمن هذا الأمر إشارة إلى سبب كاف وتحديدًا لموضوعه. وترد قيود إضافية على الحجز على الممتلكات الخاصة في التقنين الضريبي^(٣).

(١) انظر، أيضاً، المادة (٣٤) من الدستور التي تنص على أن النظام الذي يحكم الملكية وحقوق الملكية- الحقيقية يجب أن يتقرر بعمل صادر من البرلمان (أي بقانون).

(2) Ruling No 162/2001 of 19 December, 2001.

(٣) وتجدر الإشارة إلى أن التقنين الضريبي الياباني لا يجيز الحجز على الممتلكات الخاصة إذا أسفر هذا الحجز عن أعباء أو مشقة غير عادية لدافع الضريبة، وكذلك أيضاً إذا أدى الحجز على الممتلكات الخاصة إلى تهديد للحد الأدنى للمعيشة سواء لدافع الضريبة أو لعائلته. وتجدر الإشارة إلى أن هذه القيود واردة في قانون تحصيل الضريبة الوطني والقانون الضريبي الوطني العام:

- National Tax Collection Law (20 April 1959 Law. No. 147).

- General National Tax Law (2 April 1962 Law No. 66).

ويقيد الدستور الروسي الحق في الملكية الخاصة بالقدر الذي يكون ضرورياً لحماية المبادئ الأساسية للنظام الدستوري، والتي من بينها الالتزام بدفع الضريبة^(١). ونظراً لأن فرض الغرامات واستعادة الأرباح المخفأة أو غير المبلغ عنها يعدان ذات

(١) تجدر الإشارة إلى أن الملكية بحماية تحظى بحماية نصوص عديدة في الدستور الروسي. وتظهر أكثر هذه النصوص اتصالاً بالملكية في الفقرة الثانية من المادة (٨)، والمادة (٣٥) من الدستور. وتؤكد الفقرة الثانية من المادة (٨) الحماية المتساوية للملكية بغض النظر عن شكلها، أي سواء كانت ملكية خاصة، أم ملكية عامة (للدولة) أم للمحليات، أو أي شكل آخر من أشكال الملكية. وتكفل المادة (٣٥) الحماية، بصفة خاصة، للملكية الخاصة (عموماً)، وكذلك الحق في التملك، الاستخدام، التصرف في الملكية-. سواء بصورة شخصية أم بالاشتراك مع الآخرين^(١). وفوق ذلك، لا يجوز حرمان أحد من ملكيته إلا بواسطة حكم قضائي. ويجب في حالة المصادرة الجبرية (نزع الملكية) للمنفعة أو للاستخدام العام أن يكون مقابل تعويض سابق وملام. وقد طبقت المحكمة الدستورية هذه النصوص في المسائل الضريبية. ومن ثم، لاحظت المحكمة أن الحق في الملكية الخاصة ليس مطلقاً، ولكن يمكن تقييده بواسطة قانون فيدرالي بقدر ما يكون ذلك ضرورياً لحماية المبادئ الأساسية للنظام الدستوري. ومن بين هذه المبادئ التزام الشخص بدفع الضرائب والرسوم المفروضة بطريقة مشروعة^(١). ولذلك، لا يمكن، بصفة عامة، النظر إلى تحصيل الضرائب باعتباره نزاعاً تعسفياً لنسبة من ملكية الشخص. وبالإضافة إلى ذلك، من حق دافع الضريبة استئناف قرارات السلطات الضريبية، أمام المحاكم، لحماية حقوقه الدستورية. بيد أن المحكمة الدستورية الروسية تميز، استناداً إلى هذه النصوص وإلى طبيعة القانون العام للقانون الضريبي، بين تحصيل المتأخرات الضريبية والدفع المتأخر للفائدة من جهة، والغرامات والأرباح (المخفأة أو غير المبلغ عنها) من جهة أخرى. أما المدفوعات الأولى فتعد ذات طبيعة ضريبية، بينما تعتبر الثانية ذات طبيعة عقابية (القانون الجنائي)، ولذلك، بينما يمكن فرض تحصيل كلا النوعين من المدفوعات، بطريقة انفرادية، من جانب السلطات الضريبية، فإن تنفيذ النوع الثاني يجب تعليقه (وقف نفاذه) في حالة لجوء دافع الضريبة إلى المحاكم، لاستئناف قرارات السلطات الضريبية في هذا الخصوص. ويعد القول بغير ذلك انتهاكاً للفقرة الثالثة من المادة (٣٥) من الدستور التي تقرر عدم جواز حرمان أحد من ملكيته بغير حكم قضائي:

- Article 35 (1) of the Constitution.

- Article 35 (2) of the Constitution.

- Article 35 (3) of the Constitution.

- Ruling of December 17, 1996 of the Constitutional Court on the constitutionality of Clauses 2 and 3 of Article 11(1) of the Law of the Russian Federation of June 24, 1993 on Federal Tax Police Bodies.

طبيعة عقابية أكثر من كونها ذا طبيعة ضريبية- وفقاً لقضاء المحكمة الدستورية الروسية- فإن تنفيذ هذه المدفوعات يجب تعليقه في حالة لجوء دافع الضريبة إلى المحاكم.

ويمكن القول بأن بالفرائض الضريبية تُترجم، دائماً، باعتداء على حق الملكية، مادام أنها تؤدي إلى حرمان دافعي الضرائب من جزء من أموالهم. ومع ذلك، فإنه لا يمكن الزعم بأن هذا الاعتداء يعتبر دائماً مخالفاً للدستور، نظراً لأن ضرورة الضريبة - *nécessité de l'impôt* - أو ضرورة الموارد الضريبية لتمويل النفقات العامة - تمثل مبدأً دستورياً. ومن هنا، يجب التوفيق بين مبدأ الحرية ومبدأ ضرورة الضريبة الذي يفترض، بداهة، مقاومة التهرب الضريبي ومعاقبته^(١).

- التوفيق بين حق الملكية وضرورة الضريبة في قضاء المجلس الدستوري

قضى المجلس الدستوري الفرنسي بشأن الأضرار الناجمة عن الرقابة الضريبية بأنه: "لا توجد قاعدة دستورية تلزم بالتعويض عن الأضرار التي يتحملها المشروع بسبب الرقابة الضريبية"^(٢).

ويؤيد الفقه الدستوري الفرنسي هذا القضاء، لأن الأمر يتعلق هنا بنشاط يؤدي إلى استخدام امتيازات السلطة العامة. ومن ثم، فإن مسألة الضرر المحتمل وقوعه تتعلق بمجال المسؤولية الإدارية^(٣).

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٦٠.

(2) *Décision n° 81-133 DC du 30 décembre 1981. n. 133 D.C., Rec., p. 41. " qu'aucune règle constitutionnelle n'impose l'indemnisation des sujétions subies par une entreprise du fait du contrôle fiscal".*

(3) *Loïc Philip, Droit fiscal constitutionnel: Evolution d'une jurisprudence, éditions Economica, paris, 1990, pp. 149. 150.*

ومؤدى ما تقدم أن ممارسة السلطة الضريبية لامتيازاتها يتضمن، بالضرورة، اعتداءً على حق الملكية. ويتمثل دور القاضي هنا في فحص ما إذا كان هذا الاعتداء مبالغاً فيه أو غير مسوّغ *exagérée et injustifiée*، وذلك مع ضرورة الأخذ في الاعتبار تطور هذا الحق، والقيود التي تُفرض عليه باسم المصلحة العامة.

- التوفيق بين حق الملكية وضرورة الضريبة في قضاء المحكمة الدستورية العليا:

إذا كان لا يوجد للمجلس الدستوري الفرنسي قضاء ثرى فيما يتعلق بحماية الحق في الملكية في المجال الضريبي، فإن المحكمة الدستورية العليا في مصر قد أصدرت أحكاماً عديدة، بينت فيها، بوضوح، الضوابط التي يجب على المشرع مراعاتها، حتى لا يتضمن فرض الضريبة اعتداءً على حق الملكية، بما يخالف الحماية المكفولة لهذا الحق وفقاً للنصوص الدستورية التي تكفل الحق في الملكية [المادة ٣٤ من دستور ١٩٧١].

وقد أقامت المحكمة الدستورية العليا إطاراً دستورياً جديراً بالتأييد والثناء، وقامت بتطبيقه على المنازعات الضريبية المطروحة عليها، وخلصت إلى القضاء بعدم دستورية بعض النصوص التشريعية الضريبية، لأنها تتضمن اعتداءً على حق الملكية.

ويمكن القول، بصفة عامة، حتى لا تشكل الضريبة اعتداءً على الحق في الملكية لابد من مراعاة الضوابط التالية^(١):

(١) محمد سعيد فرهود، محمد خير العكام، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة والتزاماته، مقال متاح على الموقع التالي: <http://arab-ency.com/law/detail/164540>

- ١- عدم جواز فرض أي ضريبة على رأس المال تؤدي إلى الانتقاص منه بدرجة كبيرة، ومن ثم تؤدي إلى تآكل أو زوال رأس المال، لأن مثل هذه الضريبة تعد مصادرة عامة تحظرها الدساتير المعاصرة.
- ٢- عدم جواز فرض الضرائب على رأس المال كلياً أو تسميتها بهذا الاسم، لأن تعريف الدخل استناداً إلى نظرية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول يجب أن الضرائب على رأس المال ويتمشى، بدرجة أكبر، مع مبدأ العدالة الضريبية.
- ٣- عدم جواز فرض ضرائب مرتفعة على الدخل في الشرائح العليا، لأن مثل هذه الضرائب تعد، أيضاً، مصادرة عامة ترفضها المبادئ الدستورية المعاصرة، فالفكر الضريبي الحديث لم يعد يتقبل وصول معدلات أي ضريبة كانت إلى ما يتجاوز (٤٠%) من قيمة الوعاء الضريبي على الأكثر.
- ٤- ضرورة مراعاة التضخم عند تحديد نطاق شرائح ضريبة الدخل التصاعديّة على الدخل إذ إنه يؤدي إلى تحرك دخول المكلفين آلياً إلى الشرائح الأعلى.
- ٥- ضرورة ربط إعفاء الحد الأدنى للمعيشة بالمستوى العام للأسعار ومتوسط الدخل الفردي الحقيقي، لأنه من الواضح أن فرض ضريبة على هذا الحد يشكل اعتداءً على الحق في الملكية والعدالة الضريبية.

المطلب الثاني

احترام حرية الذهاب والإياب في المجال الضريبي

إن حرية الذهاب والإياب، أو حرية الانتقال- تعني حق الشخص في الانتقال بحسب رغبته^(١). ويعد الحق في التنقل من أهم مظاهر تمتع الفرد بحقه في الحرية الشخصية، ولذلك تعتبر هذه الحرية من الحريات الدستورية، التي تحظى بحماية دستورية في معظم دساتير دول العالم. بل لقد ذهب بعض الفقه إلى اعتبار هذا الحق بمثابة شرط وجود لغيره من الحقوق والحريات الأخرى، ذلك أن مباشرة الحق في التجارة والصناعة والتملك، على سبيل المثال، لا يتحقق إلا إذا تقرر للفرد حقه في التنقل اللازم^(٢).

ومن الواضح أن حرية التنقل تعني حق الفرد في الانتقال من مكان إلى آخر والخروج من البلاد والعودة إليها متى شاء دون تقييد أو منع وفقاً للقانون. وقد ترك الدستور للقانون تنظيم حرية التنقل والإقامة، ووضع القيود عليها مادامت هذه القيود تملئها مصلحة عامة. وتنظيم هذه الحرية أمر ضروري حتى لا تتعارض مصالح الأفراد في استعمالها تعارضاً يجعل من هذه الاستعمال مستحيلًا^(٣).

ومن المسلم به أن حرية الذهاب والإياب يجب حمايتها في المجال الضريبي. ومن ثم، لا يجوز تقييد حرية دافعي الضرائب في الانتقال خارج البلاد لأسباب ضريبية. وتطبيقاً لذلك، قضت محكمة النقض الفرنسية بأنه لا يجوز للإدارة الضريبية أن تطلب

(1) Claude-Albert Colliard, *Libertés publiques*, Dalloz, 1989, p. 311.

(٢) د. ثروت بدوي، النظم السياسية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠، ص ٢٣٥.

(٣) د. فاروق عبد البر، دور المحكمة الدستورية المصرية في حماية الحقوق والحريات، القاهرة، ٢٠٠٤، ص ٣٧٨.

من السلطة المختصة رفض تجديد جواز السفر لبعض دافعي الضرائب المدينين لها أو سحبه منهم، وأن موقف الإدارة هذا يشكل اعتداءً على حرية أساسية. وممارسة مثل هذه المُكْنَة لا يمكن أن ترتبط، بحسب الظاهر بسلطة الإدارة، وتشكل اعتداءً ماديًا، ويختص القضاء العادي بالنظر في النتائج الضارة لهذا التصرف. كما أكدت المحكمة أن تقييد ممارسة هذه الحرية لا يمكن أن يتم إلا بقانون، استنادًا إلى ضرورة حماية الأمن القومي، والنظام العام، والصحة والآداب العامة، أو حقوق وحريات الآخرين، أو الوقاية من الجرائم الجنائية^(١).

ويثير القضاء السابق التساؤل بشأن مدى جواز تقييد حرية دافعي الضرائب في الذهاب والإياب بواسطة التشريع الضريبي.

- عدم دستورية التشريع الضريبي الذي يقيد حرية دافعي الضرائب في التنقل:

يمكن القول إن الأسباب أو الاعتبارات الضريبية لا تعد من الأسباب التي تبرر دستوريًا تقييد حرية دافعي الضرائب في الذهاب والإياب أو التنقل. حيث تنص المادة (٦٢) من الدستور المصري الحالي (٢٠١٤) على أن: "حرية التنقل، والإقامة، والهجرة مكفولة. ولا يجوز إبعاد أي مواطن عن إقليم الدولة، ولا منعه من العودة إليه. ولا يكون منعه من مغادرة إقليم الدولة، أو فرض الإقامة الجبرية عليه، أو حظر الإقامة في جهة معينة عليه، إلا بأمر قضائي مسبب ولمدة محددة، وفي الأحوال المبينة في القانون". وكانت المادة (٤٢) من دستور ٢٠١٢ تؤكد ذات الحقوق في حرية التنقل.

(1) Cass. Civ., 28 nov. 1984, Rev. Adm. 1985, p. 145.

كما كان دستور (١٩٧١) يتضمن نصاً صريحاً يقرر أنه لا يجوز منع أحد من التنقل إلا بأمر تستلزمه ضرورة التحقيق وصيانة أمن المجتمع، ويصدر هذا الأمر من القاضي المختص أو النيابة العامة وذلك وفقاً لأحكام القانون^(١).

وبناءً على ذلك، يمكن القول إن منع دافعي الضرائب باعتبارهم مواطنين من الانتقال غير جائز دستورياً إلا في حالتين: إما أن يكون المنع من التنقل لازماً لضرورة التحقيق، أو صيانة أمن المجتمع. وتطبيقاً لذلك، قضت محكمة القضاء الإداري بأنه:

"ومن حيث إنه على هدى ذلك، ولما كان الثابت من الأوراق أن المدعين جرى معهما التحقيق [في القضية رقم ٢٠٠٠ لسنة ٢٠٠١ حصر تحقيق نيابة مكافحة التهرب من الضرائب]، لاتهمها بالتهرب من سداد الضرائب المستحقة للدولة عن حجم أعمالهما في نشاط تجارة السيارات خلال الفترة من عام ٩٠ - عام ٩٩ وقد بلغ ١٢٣,٧٤١.٤ ج، وأن تحقيقات النيابة العامة في هذه القضية ما تزال جارية لم تنته بعد وأنه يخشى هروبهما، لذلك فقد طلبت النيابة في مذكرتها المشار إليها من النائب العام الموافقة على إدراجهما بقوائم الممنوعين من السفر خشية هروبهما إلى خارج البلاد وإلى حين انتهاء التحقيقات وما تسفر عنه، وقد تمت الموافقة على ذلك بتاريخ ٢٥/٢/٢٠٠١، وإذ لم تكشف الأوراق عن أن التحقيقات في القضية المذكورة قد انتهت بعد، كما لم يقدم المدعيان ما يُستفاد منه ذلك، من ثم فإن منعهما من السفر إلى الخارج، يكون قد اقتضته ضرورة استكمال التحقيقات التي تجريها نيابة مكافحة التهرب من الضرائب في القضية المذكورة، ومتى كان الأمر على هذا النحو فإن قرار

(١) المادة (٤١) من دستور ١٩٧١.

منع المدعي من السفر يكون قد قام على سببه المسوّغ له قانوناً، مما يضحى معه طلب إغائه (والحالة هذه) لا عاصم له من الرفض"^(١).

ولا يجوز لأسباب ضريبية منع دافعي الضرائب من الانتقال، لأن هذه الأسباب لا تشكل بذاتها تهديداً لأمن المجتمع^(٢). كما يجب أن يصدر الأمر بالمنع من القاضي المختص أو النيابة العامة.

وفي فرنسا، يذهب بعض الفقهاء، استناداً إلى قضاء محكمة النقض، إلى أن المجلس الدستوري يمكنه أن يقرر عدم دستورية التشريع الذي يعطي للإدارة سلطة تقديرية في رفض أو سحب جواز السفر، لأسباب ضريبية فقط^(٣).

وفي ضوء ذلك، يرجح بعض الفقه المصري عدم دستورية الفقرة (٤) من المادة الرابعة من القانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤ بفرض ضريبة على أجور ومرتببات

(١) محكمة القضاء الإداري | الطعن رقم: ١٠٩٥٨ لسنة: ٥٥ قضائية بتاريخ: ١٢-٢-٢٠٠٢، حكم غير منشور.

(٢) وفي هذا المعنى، قضت محكمة القضاء الإداري بأنه: "لا يجوز المنع من السفر لتمكين الإدارة من استرداد مستحقات مالية على المدعي. غير أن المحكمة في حكمها رأت أن: "الترخيص أو عدم الترخيص في السفر إلى خارج البلاد هو من الأمور المتروكة لتقدير جهة الإدارة بحسب ما تراه متفقاً مع الصالح العام، فلها أن ترفض الترخيص بالسفر إذا قام لديها من الأسباب ما يبرر ذلك". والحكم في هذا الخصوص يتعارض تماماً مع نص المادة ٤١ من الدستور التي لا تجيز تقييد حرية الانتقال إلا بأمر من القاضي المختص أو النيابة العامة، وهو ما يعني عدم دستورية المنع من السفر بقرار إداري. حكم محكمة القضاء الإداري (دائرة منازعات الأفراد)، ١٨ أبريل ١٩٩٥، قضية رقم ١٤٦١ لسنة ١٩٩٩ق، غير منشور. ومن ناحية أخرى، تجيز بعض التشريعات منع المدين من السفر (المادة): ٢٩٧ من قانون المرافعات ٣٨ لسنة ١٩٨٠ في الكويت، وهذا النص يخالف أيضاً حرية الانتقال. انظر: د. سيد أحمد محمود، منع المدين من السفر، الكويت، ١٩٩٦.

(3) François Luchaire, La protection constitutionnelle des droits et des libertés, Economica, Paris, 1987, p. 89.

العاملين المصريين في الخارج. وهذه الفقرة تنص على أنه: "وفي جميع الأحوال يُحظر على الجهات المختصة تجديد الإعارة أو الإجازة أو إذن العمل إلا بعد تقديم ما يفيد سداد الضريبة"^(١).

وبالإضافة إلى مخالفة هذا النص لحرية الذهاب والإياب التي تكرسها المادة (٦٢) من الدستور، فإنها تخالف أيضاً حق المواطنين المكفول دستورياً في الهجرة، لأنها تتضمن تقييداً للحق في الهجرة المؤقتة للخارج^(٢)، وهو الحق المكفول أيضاً في ذات المادة التي تنص على أنه: "حرية التنقل، والإقامة، والهجرة مكفولة".

وقد كانت المادة (٥١) من دستور ١٩٧١ على أنه: "للمواطن حق الهجرة الدائمة أو المؤقتة إلى الخارج، وينظم القانون هذا الحق وإجراءات وشروط الهجرة ومغادرة البلاد".

المطلب الثالث

حماية حق التقاضي في المنازعات الضريبية

يُقصد بحق التقاضي حق الشخص في أن تكون له وسيلة للطعن أمام محكمة قضائية إذا ما اعتدى على حقوقه وحرياته، سواء أكان هذا التعدي من قبل الأفراد أو من قبل السلطات العامة، ومقتضى ذلك التزام الدولة بأن تنشئ طريق طعن جدي في مواجهة حالات الإخلال بالحقوق والحرريات العامة أو الخاصة المقررة للأفراد، وبأن يكون هذا الطعن مقبولاً.

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٦٧.
(٢) لا يخضع للضريبة المنصوص عليها في القانون ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤ المصريون المهاجرون هجرة دائمة الذين تتوافر فيهم الشروط الواردة في المادة (٨) من قانون الهجرة ورعاية المصريين في الخارج الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٣ (المادة الأولى من القانون ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤).

ويُعد الحق في التقاضي من المبادئ الدستورية الأساسية^{(١)(٢)}، ويعنى هذا أن يكون الحق في التقاضي محل احترام من جميع السلطات القائمة في الدولة، فالدور الذي يقوم به القضاء في حماية الأفراد وحياتهم هو دور أساسي لا يمكن إنكاره^{(٣)(٤)}. ويقوم الحق في التقاضي على أساسين: أولهما: أن حق التقاضي هو خير ضامن لإقامة العدل بين الناس بما يمكن من تفادي العدالة الخاصة، ويحقق السلم الاجتماعي المنشود، وثانيهما: أن القضاء أصبح من مقتضيات سيادة الدولة، مع ما يقتضيه ذلك من ضرورة إيجاد سلطة قضائية تتولى ضمان تطبيق القانون وسموه.

- (١) كما أن التقاضي يعد حقاً دستورياً، وهذا ما أكدته المحكمة الدستورية العليا المصرية. دستورية عليا في ١٩٨٣/٢/٥ مجموعة الأحكام والقرارات التي أصدرتها المحكمة الدستورية من أكتوبر ١٩٨١، ج ٢، ص ٨٧. في الدعوى الدستورية رقم ٧ ق دستورية - دستورية عليا في ١٩٨٣/١٢/٣، مجموعة الأحكام والقرارات التي أصدرتها المحكمة الدستورية العليا من أكتوبر ١٩٨١ منشور بالجريدة الرسمية عدد ٣ في ١٨/١/٢٠٠١.
- (٢) ونظراً لهذه الأهمية البالغة للحق في التقاضي، فإنه يوجد للمحكمة الدستورية العليا المصرية قضاء ثرى بشأن المبادئ المتعلقة بهذا الحق، التي نذكر منها ما يلي:
- أنه بغير اقتران الترضية القضائية بوسائل تنفيذها يكون حق التقاضي مفرغاً من مضمونه. (الحكم في الدعوى رقم ٢ لسنة ١٤ ق. دستورية جلسة ١٩٩٣/٤/٣).
- الترضية القضائية التي لا تقتصر بوسائل تنفيذها جبراً تعطل دور السلطة القضائية في مجال تأمين الحقوق، وتفقد قيمتها العملية. (الحكم في الدعوى رقم ٣٧ لسنة ١٨ ق. دستورية جلسة ١٩٩٨/٤/٤).
- الامتناع عن تنفيذ الأحكام الحائزة لقوة الأمر المقضي من جانب الموظفين العموميين المكلفين بذلك يعتبر جريمة. (الحكم في الدعوى رقم ١٢٩ لسنة ١٨ ق. دستورية جلسة ١٩٩٨/١/٣).
- (٣) د. عثمان عبد الملك الصالح، النظام الدستوري والمؤسسات في الكويت، الطبعة الثانية، مؤسسة دار الكتاب الكويت، ٢٠٠٣م، ص ٦٠٨.
- (٤) د. دزيبك كيدزيا، روبرت هازبيدز، الدليل الإرشادي عن حقوق الإنسان ووضع الدستور، مركز العقد الاجتماعي، ترجمة/نادية عبد العظيم/مرجع سابق. ص ٥.

ويعد حق التقاضي من الحقوق الدستورية التي تركزها الدساتير المعاصرة. كما ينص عليه الإعلان العالمي لحقوق الإنسان في المادة (٨) منه التي تؤكد بأن لكل شخص الحق في أن يلجأ إلى المحاكم الوطنية لإنصافه عن أعمال فيها اعتداء على الحقوق الأساسية التي يمنحها له القانون^(١)، ومسوغ ذلك أن هذا الحق حق أصيل، ويستحيل دونه أن يأمن الأفراد على حرياتهم، أو يردوا على ما يقع عليهم من اعتداء، كما لا يمكن أن يعد نظام الحكم في دولة ما ديمقراطياً، إلا إذا كفل الدستور والقانون حق التقاضي الذي يطمئن الأفراد على حقوقهم، ويزيل الظلم من نفوسهم. وبناءً عليه؛ فإن أي مصادرة لحق التقاضي تعد عملاً غير مشروع، وأي نص تشريعي يمس هذا الحق هو نص غير دستوري، لخروجه عن المبادئ الدستورية التي أقرت هذا الحق.

المطلب الرابع

عدم تعارض فرض الرسوم مع الحق في الرعاية الصحية

والحق في التعليم

يذهب بعض الفقهاء إلى أن المشرع الدستوري وضع مجموعة قيود عند تقرير أي استقطاع مالي تقوم به الدولة ويتحمله المواطن، وأي إخلال بهذه القيود يترتب عليه أن يصبح القانون، ومن باب أولى القرار الإداري، مشوباً بعدم المشروعية.

(١) وتنص المادة (٨) من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان على أنه: "لكل شخص الحق في أن يلجأ إلى المحاكم الوطنية لإنصافه عن أعمال فيها اعتداء على الحقوق الأساسية التي يمنحها له القانون"، الموقع التابع للأمم المتحدة، رابط

<http://www.un.org/ar/documents/udhr/>

من ذلك، على سبيل المثال، ما ذهب إليه جانب من الفقهاء، في دولة الكويت، من أنه توجد حالات يُحظر فيها فرض الرسوم، بمعنى أن المشرع الدستوري قرر عدم إمكانية فرض رسوم بمناسبةها، وجعل الحظر الوارد فيها مطلقاً لا يقبل أي استثناءً، ويضرب أنصار هذا الرأي مثلاً بالحالتين التاليتين:

الحالة الأولى: عدم إمكانية فرض الرسوم بمناسبة كل ما يتعلق بالخدمات الصحية للمواطنين. ويستدل على ذلك بالمادة (١١) من الدستور الكويتي التي تنص على أنه: "تكفل الدولة المعونة للمواطنين في حالة الشيخوخة أو المرض أو العجز عن العمل، كما توفر لهم خدمات التأمين الاجتماعي والرعاية الصحية". ويرى صاحب هذا الرأي أن هذا النص قطعي الدلالة في وجوب تحمل الدولة على نفقتها وبواسطة عمالها أمر كفالة المعونة للمواطنين في أثناء المرض وتحقيق الرعاية الصحية لهم. وكفالة الدولة للمعونة تقتضي أن تتحمل الدولة على عاتقها، دون مساهمة المواطن، تمويل نفقات العلاج للمواطنين في حالة المرض، ولا يستطيع المشرع بعد ذلك أن يقرر رسماً أو ثمناً على المريض أن يدفعه للدولة في أي مرحلة من المراحل التي تمر بها العملية العلاجية.

الحالة الثانية: لا مجال لفرض الرسوم أو أي نوع آخر من الاستقطاعات المالية على خدمة التعليم، فقد ألزم المشرع الدستوري الدولة بواسطة ميزانيتها كفالة توفير ورعاية التعليم للمواطنين، فقد نصت المادة (١٣) من الدستور الكويتي على أن: "التعليم ركن أساسي لتقدم المجتمع، تكفله الدولة وترعاه". ويُقصد بكفالة الدولة للتعليم اضطلاعها بواسطة عمالها وعلى نفقتها مباشرة شئون التعليم العام بمراحلته المختلفة^(١).

(١) د. إبراهيم الحمود، مدى مشروعية فرض رسوم جديدة أو زيادة القام منها، جريدة القبس، ٢٨ أكتوبر ١٩٩٣، نص ١٢.

وفى المقابل، يذهب جانب من الفقه المصري إلى عدم تعارض فرض الرسوم مع الحق الدستوري في الرعاية الصحية والحق الدستوري في التعليم، وذلك استناداً إلى الأسباب التالية^(١):

السبب الأول: أن مساهمة الأفراد في تمويل الخدمات الصحية، عن طريق الرسوم التي تُفرض نظير هذه الخدمات، قد تكون أمراً ضرورياً لاستمرار المرفق العام، وهذه الغاية تشكل، في حد ذاتها، مبدأً دستورياً^(٢). وتظهر أهمية هذه المساهمة، لا سيما في الظروف الاقتصادية الصعبة التي تمر بها الدولة في بعض الأوقات، والقول بغير ذلك يهدد المرفق العامة الصحية بالتوقف.

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٧٢-٢٧٣.

(٢) ومن المعلوم أن المرافق العامة تؤدي دوراً كبيراً داخل المجتمع أيّاً كان موضوع نشاطها، وهذا يفرض أن تقدم خدماتها للجمهور بشكل مستمر ومتواصل، فلا يُتصور مثلاً توقف جهاز القضاء عن الفصل في الخصومات، أو توقف جهاز الأمن عن أداء مهامه، أو مرفق الدفاع. ذلك، أن توقف أحد هذه الأجهزة وغيرها سينجم عنه إلحاق ضرر بالغ بالمصلحة العامة وبحقوق الأفراد، ولو لمدة قصيرة، لهذا أجمع الفقهاء على أن استمرارية المرفق العام تعتبر أحد المبادئ الأساسية التي تحكم عمل المرافق العامة. دليلة جلايلة، المبادئ الأساسية التي تحكم المرفق العام، الإطار التاريخي والمفاهيم للمرفق العمومي، في الملتقى الدولي الأول الموسوم بـ المرفق العمومي في الجزائر ورهاناته كأداة لخدمة المواطن – دراسة قانونية وعملية، ص ٥٩، متاح على الموقع التالي:

<https://www.univ-km.dz/LABORATOIRES/OECnew/files/.docx>

- وقد استقر المجلس الدستوري الفرنسي على أن دوام سير المرافق العامة يعتبر مبدأً دستورياً، راجع:

C.C., 25 juillet 1979, n. 105 D.C. Rec., p. 33., C.C., 22 juillet 1980. n. 119 D.C., Rec., p. 46.

السبب الثاني: أن النصوص الدستورية التي تتعلق بكفالة الدولة لتقديم الرعاية الصحية للمواطنين، ليست قاطعة الدلالة في عدم جواز فرض الرسوم على هذه الخدمات. بل إن هذه النصوص، تترك مجالاً واسعاً للدولة في تقدير الأسلوب الأمثل لتقديم هذه الخدمات، فقد ترى أنه من الملائم فرض رسوم على هذه الخدمات، وقد ترى أن الملائم هو فرض نظام التأمين الصحي على سبيل المثال للاستفادة من العناية الصحية.

السبب الثالث: أن مبدأ المجانية ليس مبدأً دستورياً إلا في الحالات التي ورد فيها نص صريح على ذلك. من ذلك المادة (٤٠) من الدستور التي تنص على أن التعليم إلزامي "مجاني" في مراحلها الأولى وفقاً للقانون.

ومع تقديرنا لنبل دوافع القائلين بعدم دستورية فرض أي رسوم أو أي استقطاعات مالية أخرى بمناسبة تقديم الخدمات الصحية والتعليمية لتعارض ذلك مع الحق الدستوري في الرعاية الصحية والحق الدستوري في التعليم، فإننا نميل، من جانبنا، إلى تأييد الرأي الثاني القائل بأن فرض رسوم في مجال الحق في الرعاية الصحية لا يتعارض دستورياً مع كفالة هذا الحق. ذلك، أن المادة (١٨) من الدستور المصري الحالي (دستور ٢٠١٤)^(١) التي تكرر الحق في الرعاية الصحية لا تتضمن

(١) تجدر الإشارة إلى أن الدستور المصري لعام ١٩٧١ كان يتناول الحق في الصحة في المادتين (١٦) و (١٧) منه، حيث نصت المادة (١٦) على أن "تكفل الدولة الخدمات الثقافية والاجتماعية والصحية، وتعمل بوجه خاص على توفيرها للقريبة في يسر وانتظام رفعا لمستواها"، كما نصت المادة (١٧) على أن "تكفل الدولة خدمات التأمين الاجتماعي والصحي ومعاشات العجز عن العمل والبطالة والشيخوخة للمواطنين جميعاً، وذلك وفقاً للقانون". وأول ما يمكن ملاحظته على هذين النصين، أنهما لم يكرسا للحق في الصحة عن طريق إقراره كحق في حد ذاته، وإنما تم تناوله من خلال ما يناط بالدولة من دور في سبيل إنفاذه، حيث أناط بالدولة كفالة الخدمات الصحية والتأمين الصحي للمواطنين، ولعل هذا ما يفسر ورود النصين سالف الذكر ضمن الباب الثاني من الدستور =

أي إشارة صريحة أو ضمنية على فرض رسوم بمناسبة تقديم خدمات الرعاية الصحية. وتنص هذه المادة على ما يلي : "لكل مواطن الحق في الصحة وفي الرعاية الصحية المتكاملة وفقاً لمعايير الجودة، وتكفل الدولة الحفاظ على مرافق الخدمات الصحية العامة التي تقدم خدماتها للشعب ودعمها والعمل على رفع كفاءتها وانتشارها الجغرافي العادل. وتلتزم الدولة بتخصيص نسبة من الإنفاق الحكومي للصحة لا تقل عن ٣% من الناتج القومي الإجمالي تتصاعد تدريجياً حتى تتفق مع المعدلات العالمية. وتلتزم الدولة بإقامة نظام تأمين صحي شامل لجميع المصريين يغطي كل الأمراض، وينظم القانون إسهام المواطنين في اشتراكاته أو إعفاءهم منها طبقاً لمعدلات دخولهم.

ويجزم الامتناع عن تقديم العلاج بأشكاله المختلفة لكل إنسان في حالات الطوارئ أو الخطر على الحياة. وتلتزم الدولة بتحسين أوضاع الأطباء وهيئات التمريض والعاملين في القطاع الصحي. وتخضع جميع المنشآت الصحية، والمنتجات والمواد، ووسائل الدعاية المتعلقة بالصحة لرقابة الدولة، وتشجع الدولة مشاركة القطاعين الخاص والأهلي في خدمات الرعاية الصحية وفقاً للقانون".

=

الخاص بالمقومات الأساسية للمجتمع، وعدم ورودهما ضمن الباب الثالث منه المتعلق بالحريات والحقوق والواجبات العامة. ويأخذ بعض الكتاب على هذين النصين، أنهما شديدا العمومية والإبهام من حيث عدم اشتمالها على ما يضمن تنفيذ الالتزام بمحتوى الحق في الصحة والحماية الاجتماعية، بل إن هاتين المادتين في حد ذاتهما لا تضمنان الحق في الصحة. د. وليد محمد الشناوى & المستشار الدكتور مصطفى صلاح الدين عبد السميع هلال، "الحماية الدستورية للحق في الصحة"، بحث مقدم للمؤتمر الدولي السادس لكلية الحقوق جامعة الإسكندرية (بالاشتراك مع جامعة جونز هوبكنز بواشنطن) تحت عنوان "القانون والعدالة الاجتماعية" المنعقد يومي الأربعاء والخميس ١٩ ، ٢٠ فبراير ٢٠١٤ بفندق فلسطين بحدائق المنتزه بالإسكندرية.

وبالمثل، لا تتضمن المادة (١٩) من الدستور الحالي (٢٠١٤)، التي تكرس الحق في التعليم أي إشارة، صريحة أو ضمنية، يمكن أن يُستفاد منها حظر فرض رسوم أو أي نوع آخر من الاستقطاعات المالية بمناسبة تقديم الخدمات التعليمية للمواطنين. ويجرى نص هذه المادة على النحو التالي: " التعليم حق لكل مواطن، هدفه بناء الشخصية المصرية، والحفاظ على الهوية الوطنية، وتأصيل المنهج العلمي في التفكير، وتنمية المواهب وتشجيع الابتكار، وترسيخ القيم الحضارية والروحية، وإرساء مفاهيم المواطنة والتسامح وعدم التمييز، وتلتزم الدولة بمراعاة أهدافه في مناهج التعليم ووسائله، وتوفيره وفقاً لمعايير الجودة العالمية. والتعليم إلزامي حتى نهاية المرحلة الثانوية أو ما يعادلها، وتكفل الدولة مجانيته بمراحله المختلفة في مؤسسات الدولة التعليمية، وفقاً للقانون.

وتلتزم الدولة بتخصيص نسبة من الإنفاق الحكومي للتعليم لا تقل عن ٤% من الناتج القومي الإجمالي، تتصاعد تدريجياً حتى تتفق مع المعدلات العالمية. وتشرف الدولة عليه لضمان التزام جميع المدارس والمعاهد العامة والخاصة بالسياسات التعليمية لها".

خاتمة

في خاتمة هذه الدراسة، يمكن أن نلاحظ تنامي الدور الإنشائي للخلاق للقاضي الدستوري، لا سيما في مجال تعزيز حقوق وحرريات الأفراد بصفة عامة. ويمكن إدراج هذا التطور في إطار ظاهرة أكثر عمومية هي دسترة فروع القانون المختلفة *constitutionnalisation du droit*. ويسهم القاضي الدستوري في عملية الدسترة من خلال بيان الأسس الدستورية للفروع القانونية المختلفة، فإذا كان الدستور يتضمن مبادئ صريحة وقاطعة، فإن التساؤل يُثار أمام القاضي الدستوري بشأن القيمة القانونية لقاعدة أو مبدأ ما، وما إذا كان يمكن إلحاقه بأي قاعدة أو مبدأ منصوص عليه في الدستور أم لا.

وفي سياق القانون الضريبي، بصفة خاصة، كانت هذه الظاهرة أكثر وضوحاً، حيث شهدنا تنامي دور القاضي الدستوري، في الدول المختلفة، في دسترة القانون الضريبي *constitutionnalisation du droit fiscal*. وكان من نتيجة ذلك بزوغ فرع قانون جديد هو القانون الدستوري الضريبي أو القانون الضريبي الدستوري *Droit fiscal constitutionnel*. وإذا كان الارتباط بين القانونين الدستوري الضريبي قد تحقق، تاريخياً، من خلال مبادئ قانونية الضريبة والمساواة أمام الضريبة، فإن هذين المبدأين لم يكونا، وحدهما، كافيين لتحقيق الحماية الدستورية المنشودة لدافعي الضرائب.

وبناءً على ما سبق، نهض القاضي الدستوري، في الدول المختلفة، بجهود ملموسة في سبيل تعزيز الحماية الدستورية المكفولة لحقوق دافعي الضرائب. وتظهر هذه الجهود، أفضل ما تظهر، في مجال حماية مبادئ المساواة والعدالة الضريبية، وحماية حق الملكية، وتعزيز الضمانات الخاصة بتفتيش الأماكن الخاصة لدافعي الضرائب، وتطبيق المبادئ الأساسية للعقوبات الجنائية على الجزاءات الضريبية.

النتائج

- ١- تعد الضرائب من أهم الفرائض المالية والمظهر الأسمى لمساهمات الأفراد في تمويل الإتفاق العام وموارد الدولة، ولذلك استوجب الدستور أن تُفرض الضرائب بقانون- مبدأ شرعية الضريبة- وقد أملي ذلك ضرورات سياسية تهدف إلي صدور التشريع المنظم للضرائب عن البرلمان ممثل الشعب من ناحية، وضرورات قانونية تتمثل في المساواة أمام التكاليف العامة والضريبة أداة لتوزيع الأعباء والتكاليف العامة بين المواطنين ارتكازًا إلي مقدرتهم المالية من ناحية أخرى.
- ٢- يرتبط القانون الضريبي بالقانون الإداري بعلاقة وثيقة جدًا. ذلك، أن الإدارة الضريبية، باعتبارها سلطة عامة، هي إحدى مكونات أجزاء التنظيم الإداري في الدولة، ولذلك فهي تتمتع بجميع الحقوق والامتيازات المقررة للسلطات العامة. ومن ثم، فإن ما يصدر عن الإدارة الضريبية يُكيف باعتباره قرارات إدارية، ويختص بنظر الطعون عليها القضاء الإداري.
- ٣- حاول المشرع الدستوري، في القانون المقارن، إقامة نوع ما من التوازن بين الإدارة الضريبية من ناحية، ودافعي الضرائب من ناحية أخرى. ومن ثم، إذا كان المشرع قد منح الإدارة الضريبية مجموعة من السلطات والامتيازات في سبيل تحصيل الضرائب، فإنه قد كفل لدافعي الضرائب طائفة من الحقوق والضمانات الدستورية، وذلك لحماية أي مواجهة أي تعسف محتمل من جانب الإدارة الضريبية.
- ٤- كل نظام ضريبي هو تعبير عن القيم الأساسية للمجتمع الذي يوجد فيه هذا النظام.
- ٥- تعتبر الضريبة أحد المؤشرات الرئيسية التي تكشف عن نوعية العلاقة التي تجمع بين الدولة ومواطنيها.

- ٦- يوجد، في معظم دول العالم، دساتير مكتوبة أو غير مكتوبة تقيد سلطة سن القوانين الضريبية. وقد يتجلى هذا التقييد في صورة قيود ترد على أنواع الضرائب التي يمكن فرضها أو في صورة مبادئ يجب احترامها في مجال القانون الضريبي، مثل مبدأ المساواة.
- ٧- حرص الدستور المصري الحالي- الصادر في سنة ٢٠١٤- على أن يحيط الضريبة بسياج من الضمانات الدستورية الموضوعية والإجرائية التي تكفل مشروعية فرضها وعدالتها.
- ٨- يمكن القول إن مبدأ مشروعية الضريبة قد أسهم في تحقيق التقاء القانون الدستوري بالقانون الضريبي.
- ٩- إذا كانت أهمية التكريس الدستوري لأي حق من حقوق الإنسان ليست في حاجة إلى بيان، من الناحية النظرية، فإنه يلاحظ أن وجود أو عدم وجود نص معين في دستور دولة معينة ليس في ذاته المحدد لقوة الحق، ففي بعض الدول، يمكن أن تتعرض النصوص الدستورية الصريحة للانتهاك، بينما يمكن أن تقوم المحاكم في بعض الدول التي تفتقد لنصوص دستورية مشابهة بتطبيق الحقوق الدستورية حتى مع غياب النص الدستوري الذي يُكرس هذا الحق.
- ١٠- تعد المشروعية الديمقراطية شرطاً مهماً للامتثال الطوعي للقوانين الضريبية. ولذلك، تتطلب الضريبة مشروعية ديمقراطية، أي موافقة البرلمان، باعتبار أن هذا الأخير يمثل المواطنين: ومن هنا جاء المبدأ المسلّم به في النظم الضريبية المقارنة، "لا ضرائب بلا تمثيل" **no taxation without representation**.
- ١١- يلاحظ تنامي اتجاه قضائي وفقهي معاصر نحو "دسترة القانون الضريبي"، أي جعل هذا القانون متسقاً مع المبادئ والضمانات الدستورية، مما يساهم في تعزيز

الحماية المكفولة للحقوق والحريات الأساسية والحد من سلطات الإدارة الضريبية.

١٢- تقوم العدالة الضريبية على مقومات منها: توزيع الأعباء العامة على المواطنين، والمساواة بينهم أمام القانون، ويقضى ذلك توزيع الأعباء الضريبية على أفراد المجتمع توزيعاً عادلاً.

١٣- كشفت هذه الدراسة أن المحكمة الدستورية العليا المصرية قد أسهمت بقضاء غزير في إرساء عدد من الضمانات والمبادئ، التي يصعب على السلطة التنفيذية مخالفتها، بل إنها ما انفكت تزود عن حياض المشروعية الضريبية بعدد وافر من الأحكام التي تشكل بنياناً متيناً يحتمى وراءه دافعوا الضرائب، فلا يُنتزع منهم مال، ولا يُسلب منهم حق مالي، ولا يجبرون على أداء فريضة مالية بغير سند من القانون الذي لا تشوبه شائبة من الناحية الدستورية.

١٤- عدم مراعاة النظام الضريبي المصري للبعد الاجتماعي لدافعي الضرائب، وذلك بتقريره حداً ثابتاً للإعفاء بغض النظر عن الحالة الاجتماعية أو معدلات التضخم، وبصفة خاصة في حالة إعالة أبناء. ولا شك أن هذا المسلك يعد غريباً على التشريعات الضريبية الحديثة التي تتجاوز تقرير إعفاء ضريبي لهذه الفئة يراعى اختلاف الحالة الاجتماعية لدافعي الضرائب، إلى تقرير انتمان ضريبي يكون قابلاً للرد.

١٥- من اللافت للنظر أنه رغم وجود نصوص دستورية صريحة تقيم النظام الضريبي على أساس العدالة الاجتماعية، فإن جانباً كبيراً من أحكام المحكمة الدستورية العليا التي بُنيت على مخالفة ضوابط العدالة الاجتماعية كانت في التشريعات الضريبية. ومعنى ذلك أن وجود النص الدستوري الصريح لم يكن ذا أثر ناجع في ضبط التشريع الضريبي وإقامته على أساس القيم والمبادئ الدستورية.

١٦- إن العدالة الاجتماعية، باعتبارها تشكل أساساً للنظام الضريبي، لا تقتصر على جانب دون آخر من الجوانب المتعلقة بالضرائب، ولكنها تغطي، على نحو ما يظهر من قضاء المحكمة الدستورية العليا المصرية، مجمل عناصر فرض الضرائب، لا سيما الجوانب الموضوعية التي يجب على المشرع مراعاتها عند فرض الضرائب والأعباء والتكاليف العامة، وإلا جاء التشريع الضريبي مخالفاً للمبدأ الدستوري للعدالة الاجتماعية.

١٧- يمكن القول إن مبدأي الشرعية والمساواة يشكلان المبادئ الرئيسة التي استندت عليها المحاكم في تقييد السلطات الضريبية. كما يبين من استقراء أحكام القضاء، أن المحاكم الدستورية قد استخدمت هذين المبدأين الدستوريين المكتوبين كأساس تقييم عليهما المبادئ القانونية الأساسية غير المكتوبة المتعلقة بالمسائل الضريبية، مثل مبدأي الأمن القانوني والتوقعات المشروعة.

١٨- إن جاز أن تُتخذ الضريبة وسيلة لتوزيع أعباء النفقات العامة على المواطنين وفقاً لأسس عادلة، إلا أنه لا يجوز أن تُفرض الضريبة، ويُحدد وعاقبها بما يؤدي إلى زوال رأس المال المفروضة عليه كلية.

١٩- إن دور السلطة التنفيذية في مجال إصدار اللوائح التنفيذية يقتصر على تنفيذ القوانين، بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها أو إعفاء من تنفيذها (المادة ١٧٠ من الدستور)(١). ومن ثم، ليس لهذه السلطة أن تتدخل بسلطة تقديرية في مجال تحديد نطاق الضريبة لدخوله في اختصاص المشروع.

(١) وتنص هذه المادة على ما يلي: " يصدر رئيس مجلس الوزراء اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين بما ليس فيه تعطيل، أو تعديل، أو إعفاء من تنفيذها، وله أن يفوض غيره في إصدارها، إلا إذا حدد القانون من يصدر اللوائح اللازمة لتنفيذها".

التوصيات

- ١- لم يعد ممكناً الاستمرار في حماية حقوق دافعي الضرائب من خلال الحماية العامة الدستورية والقانونية المكفولة لجميع المواطنين. وإنما أضحي من الضروري كفاءة حماية خاصة لهذه الحقوق على المستويين الدستوري والتشريعي.
- ٢- يجدر بالإدارات الضريبية ألا تقوم بتحصيل الضرائب إلا في أوقات مناسبة، بحيث لا تحدث إرهاقا لدافعيها.
- ٣- أضحي من الضروري تبني موثيق مستقلة تكفل الحماية لحقوق وحيات دافعي الضرائب في مواجهة الإدارة الضريبية.
- ٤- يجب على المشرع أن يأخذ في اعتباره، دائماً، أن مراعاة الضوابط الشكلية والموضوعية في التشريع الضريبي تصب، في نهاية الأمر، في مصلحة الأداء العام للجهاز الحكومي، إذ لا ريب في أن تقرير عدم دستورية نص ضريبي ما، بما يفرضه من ضريبة تساهم مع سائر الإيرادات العامة في توجيه وتمويل الإنفاق العام، يمكن أن يؤدي إلى إرباك خطط الإنفاق العام، وما يرتبط بها من عمليات تنمية في شتى مجالات الحياة.
- ٥- يجب على المحاكم العليا المصرية- الدستورية والنقض والإدارية العليا- تبني مقاربة واحدة متسقة بشأن النطاق الزمني لنفاذ الأحكام الصادرة بعدم الدستورية، لأن وحدة القضاء ضرورة لوحدة القانون، وهو ما يعد بدوره متطلباً جوهرياً لضمان مبدأ الأمن القانوني.
- ٦- يجب العمل على تعزيز الوعي لدى دافعي الضرائب بأن الجزاءات والعقوبات التي يقرها التشريع الضريبي لا ينبغي أن تكون هي وحدها الدافع إلى إلزام الممول بالقانون خشية فرضه عليه. بل يجب أن يكون هناك من العوامل النفسية والخلقية التي تجعل دافعي الضرائب يلتزمون بالقانون لقناعتهم بأهمية الضريبة للمجتمع، ولما يحققه هذا الالتزام من رضاء نفسي بأنهم يساهمون في رفعة أوطانهم، وحتى لا تهتز مكانتهم الاجتماعية عند اكتشاف تهربهم من أداء الضريبة.

قائمة المراجع^(١).

أولاً: المؤلفات العامة

- ١- أنور احمد رسلان:
- وسيط القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩.
- ٢- ثروت بدوي:
- النظم السياسية: الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠.
- ٣- حسين خلاف :
- الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦،
ص ١٢٨.
- ٤- رانيا محمود عمارة:
- المالية العامة: الإيرادات العامة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع،
مصر، ٢٠١٥.
- ٥- رفعت المحجوب:
- المالية العامة: الكتاب الثاني (الإيرادات العامة)، دار النهضة العربية،
القاهرة، ١٩٧١م.

(١) مع حفظ الألقاب العلمية.

- ٦- سليمان محمد المطاوي:
- الوجيز في القانون الإداري، دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، ١٩٧٤.
- ٧- طارق الحاج:
- المالية العامة، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ١٩٩٩.
- ٨- عبد الباقي البكري & زهير البشير:
- المدخل لدراسة القانون، المكتبة القانونية، بغداد، بدون دار نشر، ١٩٨٩، ص ١١٢.
- ٩- عثمان عبد الملك الصالح:
- النظام الدستوري والمؤسسات في الكويت، الطبعة الثانية، مؤسسة دار الكتاب الكويت، ٢٠٠٣.
- ١٠- علي عباس عياد:
- النظم الضريبية المقارنة، ج ١، مؤسسة الشباب للطباعة، الإسكندرية، ١٩٧٨.
- ١١- محمد رفعت عبد الوهاب:
- مبادئ وأحكام القانون الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٥.
- ١٢- محمود رياض عطية:
- موجز في المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، ١٩٦٩.

١٣ - محمود سامي جمال الدين:

- أصول القانون الإداري في دولة الإمارات العربية المتحدة: دراسة مقارنة،
الكتاب الأول، أكاديمية شرطة دبي، ٢٠٠٤.

ثانياً: المؤلفات المتخصصة

١ - أحمد عباس عبد البديع:

- تدخل الدولة ومدى اتساع مجالات السلطة العامة، دار النهضة العربية،
القاهرة، بدون تاريخ نشر.

٢ - أحمد عبد الوهاب:

- الحماية الدستورية لحق الإنسان في قضاء طبيعي، دار النهضة العربية،
٢٠٠٣.

٣ - أحمد فتحي سرور:

- الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.

٤ - أحمد محمود حسني:

- قضاء النقض الضريبي، المبادئ التي قررتها محكمة النقض في خمسة
وخمسين عاماً، ١٩٣١/١٩٨٦، القاهرة، ١٩٨٦.

٥ - أمين عاطف صليباً:

- دور القضاء الدستوري في إرساء دولة القانون، المؤسسة الحديثة للكتاب،
لبنان، ٢٠٠٢م.

- ٦- حاتم بكار:
- حماية حق المتهم في محاكمة عادله دراسة تأصيلية تحليلية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٩٧.
- ٧- حسن محمد القاضي:
- الإدارة المالية العامة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ٢٠١٤، ص ٤٧.
- ٨- حسني الجندي:
- القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥-٢٠٠٦.
- ٩- سعيد علي محمد العبيدي:
- اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، عمان، الأردن، ٢٠١١.
- ١٠- شريف رمسيس تكلا:
- الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، دار الفكر العربي، ١٩٧٨-١٩٧٩.
- ١١- شهاب أحمد عبد الله:
- الدستور الفرنسي، موسوعة التشريعات الوطنية والدولية لحقوق الإنسان، الطبعة الأولى، بغداد، دار الكتب والوثائق، ٢٠٠٨.
- ١٢- عبد الغني بسيوني:
- مبدأ المساواة أمام القضاء، دار المعارف، القاهرة، طبعة ١٩٨٣م.

- ١٣- عبد الله الحرتسي حميد:
- تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠١٢.
- ١٤- علاء عبد المتعال:
- مبدأ جواز الرجعية وحدودها في القرارات الإدارية، القاهرة، دار النهضة العربية، ٢٠٠٤.
- ١٥- فاروق عبد البر:
- دور المحكمة الدستورية المصرية في حماية الحقوق والحريات، القاهرة، ٢٠٠٤.
- ١٦- محمد دويدار & أسامة الفولي:
- النظام الضريبي بين النظرية والقانون المالي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٤.
- ١٧- محمد عبد اللطيف:
- تسبيب القرارات الإدارية، دار النهضة العربية، دار النهضة العربية، ١٩٩٦.
- ١٨- محمد علي حنبولة:
- الوظيفة الاجتماعية للملكية الخاصة، دار بورسعيد للطباعة، الإسكندرية، ١٩٧٤.
- ١٩- محمد محمد عبد اللطيف:
- الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، ١٩٩٩.

- ٢٠- محيي محمد سعد:
- الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، الإسكندرية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، ١٩٩٨.
- ٢١- مريم بو سحلة عثمانية:
- النظام القانوني لعقد القرض العام، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ٢٠١٦.
- ٢٢- هشام البدرى:
- دستورية الجزاءات الضريبية : دراسة في قضاء الدستورية، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦.
- ٢٣- وجدي ثابت غبريال:
- مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة كأساس للمسؤولية الإدارية: نحو أساس دستوري للمسؤولية دون خطأ، دراسة مقارنة في نظرية المسؤولية دون خطأ في القانون الإداري مزودة بأحكام مجلس الدولة المصري والفرنسي، الإسكندرية، منشأة المعارف، ١٩٨٨.
- ٢٤- ياسر حسين بهنس:
- الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، ٢٠١٥.
- ٢٥- يحيى الجمل:
- رقابة مجلس الدولة على الغلط البين للإدارة في تكييف الوقائع، مجلة القانون والاقتصاد، السنة ٤١، العددان ٣، ٤.

ثالثاً: رسائل الماجستير والدكتوراه

- ١- إبراهيم مهم:
 - المنازعات الجنائية بالمغرب : محاولة لتحقيق التوازن بين الملزم والإدارة الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة التكوين والبحث : المالية العامة، جامعة الحسن الثاني- عين الشق كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية- الدار البيضاء، السنة الجامعية : ٢٠٠٥ - ٢٠٠٦.
- ٢- أحمد كامل سلامة:
 - الحماية الجنائية لأسرار المهنة، دراسة مقارنة، كلية الحقوق- جامعة القاهرة، ١٩٨٠.
- ٣- جمال فوزي شمس:
 - ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق- جامعة عين شمس، ١٩٨٢.
- ٤- جهاد سعيد ناصر خصاونة:
 - الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي وفقاً للتشريع الأردني : دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية، الأردن، ٢٠٠٦.
- ٥- حسن فلاح الحاج موسى:
 - قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن، وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً: دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، كلية الحقوق، عمان، الأردن، ١٩٨٨.

- ٦- رجاء أحمد محمد خويلد:
- الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، ٢٠٠٤.
- ٧- رياض إلياس جريسات:
- نظام تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، دراسة مقارنة بين النظامين الأردني والمصري، رسالة ماجستير، جامعة عدن، كلية الحقوق، ٢٠٠٨.
- ٨- رياض إلياس جريسات:
- نظام تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، دراسة مقارنة بين النظامين الأردني والمصري، رسالة ماجستير، جامعة عدن، كلية الحقوق، بدون سنة نشر.
- ٩- سارة فاضل عباس علي المعمار:
- حرية السفر في العراق دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق- جامعة النهدين، ٢٠١٢.
- ١٠- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي:
- وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، دكتوراه، جامعة الموصل، ٢٠٠٥.
- ١١- عبد الرزاق صالح عبد المجيد قاسم:
- الضمانات الدستورية في النظام الضريبي للجمهورية اليمنية، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق- جامعة عدن، ٢٠٠٨.

١٢- عمار فوزي المياحي:

- الإعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، رسالة ماجستير، كلية صدام للحقوق، جامعة صدام، العراق، ٢٠٠١.

١٣- قدري نقولا عطية:

- ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة الإسكندرية، ١٩٦٠.

١٤- محمد وديع بدوي:

- الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة القاهرة، دار مطابع الشعب، ١٩٦٤م.

١٥- هشام محمد البديري:

- الدور التشريعي للبرلمان في المجال المالي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة المنوفية، ١٩٩٧.

رابعاً : المقالات

١- أحمد فتحي سرور:

- الغرامة الضريبية، مجلة القانون والاقتصاد، السنة ٣٠، العدد الأول، ١٩٦٠، ٤٢٩-٤٧١.

٢- أيمن محمد عاطف:

- ضريبة الاغتراب، مقال متاح على الموقع التالي:

<https://www.bayt.com/ar/specialties/q/136323>

٣- تركي كاظم عبيس:

- مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون، مقال متاح على الموقع التالي:

[repository.http://uobabylon.edu.iq/eprintarchive/humanities_edition6](http://repository.uobabylon.edu.iq/eprintarchive/humanities_edition6)

٤- التضارب حول تفسير موقف السلع الرأسمالية من الضريبة علي المبيعات:

- مقال متاح على الموقع التالي:

<http://www.mohamoon-montada.com/default.aspx?Action=Display&>

[ID=109892&Type=3](http://www.mohamoon-montada.com/default.aspx?Action=Display&ID=109892&Type=3)

٥- حسام فرحات أبو يوسف:

- قراءة في ملامح مبدأ العدالة الاجتماعية في النظام الضريبي، مقال متاح

على الموقع التالي:

<http://hccourt.gov.eg/Pages/elmglacourt/mkal/15/hosam15.htm>

٦- حسن المرصفاوي:

- سلطة الضبط القضائي في تشريعات الضرائب، مجلة مصر المعاصرة، السنة

٥٤، العدد ٣١١، يناير ١٩٦٤، ص ٩٩-١١٣.

٧- حيدر نجيب أحمد المفتي:

- التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، دراسة تحليلية،

مجلة ديالى، العدد ٥٤، ٢٠١٢.

٨- حيدر وهاب عبود:

- مبدأ المساواة أمام الضريبة : دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية، مجلة الحقوق، الجامعة المستنصرية، المجلد الثاني، السنة التاسعة، العدد الخامس، ص ١٢١ - ١٤٢.

٩- خالد الخطيب:

- التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد ١٦، العدد الثاني، ٢٠٠٠م.

١٠- خالد بن عبد العزيز بن عبد الله الدويس:

- الخضوع للضريبة والاختصاص بنظر المنازعات الضريبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، الكويت، العدد ٢، التاريخ ٢٩، يونيو ٢٠٠٥م.

١١- خالد بن عبد العزيز بن عبد الله الدويس:

- الخضوع للضريبة والاختصاص بنظر المنازعات الضريبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، الكويت، العدد ٢، ٢٩ يونيو، ٢٠٠٥.

١٢- رائد ناجي أحمد:

- مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية العدد/ ٢ السنة ١.

١٣- رمضان صديق:

- بعض النصوص الضريبية المشتبه فيها دستورياً على ضوء الأحكام الحديثة للمحكمة الدستورية العليا، المؤتمر الضريبي السادس عشر: الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة وأثارها على انخفاض حصيللة الضرائب في مصر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.

١٤- عادل عامر:

- شرعية العقوبة في الدستور المصري الجديد، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://www.masress.com/almesryoon/187002>

١٥- عاطف محمود البنا:

- مدى دستورية بعض نصوص الضريبة العقارية، مقال متاح على الموقع التالي:

<http://www.shorouknews.com/columns/view.aspx?cdate=31122009&id=3c62fcfe-407c-41ad-bd41-302c27e02ae5>

١٦- عبد الفتاح الجبالي:

- الأجور والعدالة، مقال منشور بجريدة الأهرام المصرية، متاح على الموقع التالي:

<http://www.ahram.org.eg/NewsPrint/600246.aspx>

١٧- عبد الناصر حسبو السيد:

- الأعباء المعيشية والعائلية ومبدأ العدالة الضريبية، المؤتمر الثامن عشر نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، مصر، ٢٠١٢.

١٨- على محمد علوية:

- الفرق بين الرسم والضريبة، مجلة مصر المعاصرة، العدد ١٩٥/١٩٦، ١٩٤١، ص ١١٧، ١٢٦.

١٩- محمد سعيد فرهود:

- الضريبة الجمركية في الكويت، مجلة الحقوق، العدد ٣، ١٩٩٤، ص ٦٣٧، ٦٩٦.

٢٠- محمد محمد عبد اللطيف:

- مبدأ الأمن القانوني، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد ٣٦، أكتوبر، ٢٠٠٤.

٢١- محمد محمد على هاشم:

- مدى مراعاة طاقة الممول الضريبية في قانون ضرائب الدخل ١٥٧ لسنة ١٩٨١، مجلة مصر المعاصرة، السنة ٧٧، العدد ٤٠٣، ص ١١٧-١٣٤.

٢٢- معتز على صبار:

- الحماية القانونية للحياة الخاصة في مجال الضرائب، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد ٢، العدد ٥، ص ٢١٩-٢٥٣، ٢٠١٣.

٢٣- وليد محمد الشناوي & المستشار الدكتور مصطفى صلاح الدين هلال:

- الحماية الدستورية للحق في الصحة، بحث مقدم للمؤتمر الدولي السادس لكلية الحقوق جامعة الإسكندرية (بالاشتراك مع جامعة جونز هوبكنز بواشنطن) تحت عنوان "القانون والعدالة الاجتماعية" المنعقد يومي الأربعاء والخميس ١٩، ٢٠ فبراير ٢٠١٤ بفندق فلسطين بحدائق المنتزه بالإسكندرية.

٢٤- وليد محمد الشناوي:

- الأمن القانوني ومبادئ سن القانون الجيد، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية التي تصدر عن كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد (٥٦)، أكتوبر، ٢٠١٤.

٢٥- يوسف شباط:

- الرسوم الجمركية في التشريع السوري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد ١٦، العدد الثاني، ٢٠٠٠.

خامساً: الوثائق الدستورية.

١- إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنسي:

- توجد ترجمة لإعلان حقوق الإنسان الفرنسي إلى اللغة الإنجليزية على الموقع التالي:

<http://www.conseilconstitutionnel.fr/langues/anglais/cst2.pdf>

٢- دستور الاتحاد الروسي:

- تم تبني دستور الاتحاد الروسي في الثاني عشر من ديسمبر ١٩٩٣. وقد دخل هذا الدستور حيز التنفيذ في الخامس والعشرين من ديسمبر ١٩٩٣. وتوجد ترجمة للدستور الروسي، إلى اللغة الإنجليزية، على الموقع التالي:

<http://www.constitution.ru/en/10003000-01.htm>

٣- الدستور الإسباني: متاح على الموقع التالي:

- <https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionINGL-ES.pdf>

٤ - الدستور الألماني: متاح على الموقع التالي:

- <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80201000.pdf>

٥ - الدستور الأمريكي: متاح على الموقع التالي:

- <https://www.whitehouse.gov/1600/constitution>

٦ - الدستور الإيطالي : متاح على الموقع التالي:

[https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzi
one_inglese.pdf](https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzi
one_inglese.pdf)

٧ - الدستور البرازيلي : تم تبني دستور الجمهورية الفيدرالية للبرازيل- والذي يتضمن نصوصاً عدة بشأن النظام الضريبي البرازيلي- في الخامس من أكتوبر ١٩٨٨. متاح على الموقع التالي:

<http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/>

٨ - الدستور البلجيكي :

- يرجع تاريخ تبني الدستور البلجيكي إلى السابع من فبراير ١٨٣١. بيد أنه منذ سبعينيات القرن الماضي، بدأ (هذا الدستور في التغيير جذرياً) على نحو يحول بلجيكا من دولة موحدة إلى دولة فيدرالية. ومن ثم، أصدر الدستور البلجيكي في الرابع عشر من فبراير ١٩٩٤ بعد أن أعيد ترقيم مواده. ويتضمن هذا الدستور مبادئ أساسية عدة بشأن النظام الضريبي البلجيكي.

٩- الدستور الفرنسي^(١): توجد ترجمة للدستور الفرنسي إلى اللغة الإنجليزية على الموقع التالي:

<http://www.conseil-constitutionnel.fr/langues/anglais/cst1.pdf>

١٠- الدستور الكندي^(٢) :

- يقدم الدستور الكندي إطاراً لأعمال الحكومة، وللعلاقات بين الشعب والحكومة.

١١- الدستور المصري : متاح على الموقع التالي:

<http://www.sis.gov.eg/section/35/7482?lang=ar>

١٢- الدستور الياباني: متاح على الموقع التالي:

[http://www.japaneselawtranslation.go.jp/law/detail_main?r
e=&vm=02&id=174](http://www.japaneselawtranslation.go.jp/law/detail_main?r=e=&vm=02&id=174)

(١) من المعلوم أن الدستور الفرنسي الحالي هو دستور الجمهورية الخامسة الصادر في الرابع من أكتوبر ١٩٥٨.

(٢) في الحقيقة، لا يوجد قانون دستوري واحد (أو وثيقة دستورية واحدة)، ولكن يتكون الدستور الكندي، بدلاً عن ذلك، من مجموعة من القوانين acts المتنوعة الصادرة عن المجلسين التشريعيين الكندي والبريطاني، والتشريعات، والأحكام القضائية، والاتفاقيات المتنوعة بين الحكومة الفيدرالية والحكومات الإقليمية. وعلى الرغم من أن بعض أجزاء هذا الدستور مكتوبة، فإنه يتضمن، أيضاً، عناصر غير مكتوبة مثل القانون العرفي customary law والتقاليد traditions. وبغض النظر عن هذا الدستور، يوجد، أيضاً، الميثاق الكندي للحقوق والحريات Canadian Charter of Rights and Freedoms والذي يعد جزءاً من الدستور- الذي يرسى الحريات الأساسية مثل حرية الضمير والدين، حرية الفكر، حرية الاعتقاد، حرية الرأي، حرية الصحافة، قرينة البراءة.

المراجع الأجنبية

أولاً: المراجع الإنجليزية

A: Books

- 1- A. Sajó, **Limiting Government. An Introduction to Constitutionalism**, Budapest: Central European University Press, 1999.
- 2- Adam Smith, **An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations 777-79** (Edward Cannan ed., The Modern Library, New York 1937) (1784).
- 3- C. Eugene Steuerle, **And Equal (Tax) Justice for All?**, in **TAX JUSTICE: THE ONGOING DEBATE 253, 253-83** (Joseph J. Thorndike & Dennis J. Ventry, Jr. eds., 2002).
- 4- H. Gribnau, **'The Dignity of Law: Fundamental Legal Principles Versus Legislative Instrumentalism'**, in M. de Visser & W. Witteveen (eds.), **The Jurisprudence of Aharon Barak: Views from Europe**, Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2011, pp. 147-162.
- 5- J.L.M. Gribnau & C. Peters, **Introduction**, in **Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation: The Struggle for Equality in European Tax Law 1** (Hans L.M. Gribnau ed., Kluwer Law International 2003).

- 6- J.L.M. Gribnau & R.H. Happé, 'Equality and Tax Law: A Matter of Principle', in *L'année fiscale: Revue annuelle*, Paris: Presses Universitaires de France, 2005, p. 131.
- 7- L. Fuller, *The Morality of Law* (revd edn, New Haven, Yale University Press, 1973).
- 8- LIAM MURPHY & THOMAS NAGEL, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice* 13-16, 37-39 (2002).
- 9- M. Tushnet, *Comparative Constitutional Law*, in M. Reimann & R. Zimmermann (eds.), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford: Oxford University Press, 2006.
- 10- N. Brooks, *The Responsibility of Judges in Interpreting Tax Legislation*, in G. Cooper (ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD Publications, 1997.
- 11- R. Baldwin, *Rules and Government*, Oxford: Clarendon Press, 1995.

B : Articles

- 1- Ackerman, Bruce, "Taxation and the Constitution" (1999). Faculty Scholarship Series. Paper 127. http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/127.

- 2- Charles B. Hochman, The Supreme Court and The Constitutionality of Retroactive Legislation, 73 HARV. L. REV. 692 (1960).
- 3- Cheryl Block, Pathologies at the Intersection of the Budget and Tax Legislative Processes, 43 B.C. L. REV. 863, 870-83 (2002).
- 4- Dennis J. Ventry, Jr., Equity versus Efficiency and the U.S. Tax System in Historical Perspective, in TAX JUSTICE: THE ONGOING DEBATE 25, 27.
- 5- Edrey, Yoseph. "Constitutional Review and Tax Law: An Analytical Framework." American University Law Review 56, no. 5 (June 2007):1187-1228.
- 6- Edward McCaffery, A New Understanding of Tax, 103 MICH. L. REV. 807, 819-21 (2005).
- 7- Hiroshi Kaneko, The Principle of Statute-Based Taxation in Japan: Trends of Scholars' Opinion and Case Law, International Tax Review, Volume 32, Issue 1, Kluwer Law International 2004.
- 8- J.L.M. Gribnau & J. Saddiki, 'Protection of European Taxpayers by the Principle of Equality', in J.L.M. Gribnau (ed.), Legal Protection against Discriminatory Tax

Legislation, The Hague/London/Boston: Kluwer Law International:, 2003, pp. 82 et seq.

- 9- Leif Muten, International Experience of How Taxes Influence the Movement of Private Capital, 8 TAX NOTES' INT'L 743, 746 (1994).
- 10- Marco Greggi, The Masa Investment Group as a 'Nec Plus Ultra' Case for the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Law?, 35 INTERTAX 348, 348 (2007).
- 11- Nancy H. Kaufman, Fairness and the Taxation of International Income, 29 LAW & POL'Y INT'L BUS. 145, 163-88 (1998).
- 12- Oliver Lepsius, Constitutional Review of Tax Laws and the Unconstitutionality of the German Inheritance Tax, German Law Journal Vol. 16 No. 05.

ثانياً: المراجع الفرنسية

A- Livres:

- 1- BIENVENU (J.-J.), LAMBERT (T.), Droit fiscal, Paris, PUF, Collection Droit fondamental, 4ème éd., 2010.
- 2- Claude-Albert Colliard, Libertés publiques, Dalloz, 1989.

- 3- DAVID (C.), FOUQUET (O.), PLAGNET (B.), RACINE (P.-F.), Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Paris, Dalloz, Coll. Grands arrêts, 5ème éd., 2009.
- 4- F. Luchaire, La protection constitutionnelle des droits et des libertés, Economica, 1987.
- 5- F. Mélin-Soucramanien, Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, Economica, 1997.
- 6- François Luchaire, La protection constitutionnelle des droits et des libertés, Economica, Paris, 1987.
- 7- GROSCLAUDE (J.), MARCHESSOU (P.), Droit fiscal général, Paris, Dalloz, coll. Cours Dalloz-Série Droit public, 7ème édition, 2009.
- 8- GROSCLAUDE (J.), MARCHESSOU (P.), Procédures fiscales, Paris, Dalloz, coll. Cours Dalloz-Série Droit public, 7ème édition, 2009.
- 9- Jean Luc Guièze, Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière. Éditeur. Paris : Librairie générale de droit et de jurisprudence , 1974.
- 10- L. Trotabas, J.-M. Cotteret, Droit fiscal, Dalloz, 8e édition, 1997.

-
-
- 11- L.-E., Pettiti, E., Decaux, P.-H., Imbert, La Convention européenne des droits de l'homme, Commentaire article par article, Paris, Economica, 2ème édition, 1999.
 - 12- LAMARQUE (J.), AYRAULT (L.), NEGRIN (O.), Droit fiscal général, Paris, Litec, Coll. Manuel, 2009.
 - 13- Louis Favoreu & Loïc Philip, Les grandes décisions du Conseil constitutionnel, Dalloz, Paris, 1995.
 - 14- Louis Trotabas; Jean-Marie Cotteret, Droit Fiscal, 3 éd, Paris : *Dalloz*, 1977.
 - 15- M. Delmas-Marty et C., Teitgen-Colly, Punir sans juger ? De la répression administrative au droit administratif pénal, Paris, Economica, 1992.
 - 16- Mèl. René Chapus, Droit administratif, Montchrestien, Paris, 1992.
 - 17- S. Caporal, L'affirmation du principe d'égalité dans le droit public de la Révolution française: 1789-1799, Economica « Droit public positif », 1995.

Articles : B-

- 1- Franck Moderne, Sanctions administratives : éléments d'analyse comparative, RFDA, n°03, 2002, p.491.
- 2- G. Goulard, L'égalité devant l'impôt, RJJ, 1995, n° 7, p. 639-640.

- 3- G. Morange, Le principe de l'égalité devant l'impôt, Dalloz, 1951, chron. XXIV, p. 105.
- 4- J. Belin, Le principe d'égalité devant les charges publiques à l'époque révolutionnaire et son influence sur la jurisprudence administrative moderne , RDP, 1934, p. 13.
- 5- J. Molinier, L'évolution du régime des procédures fiscales, RFFP, 1988, n° 22, p. 112 et s.
- 6- L. Habib, La notion d'erreur manifeste d'appréciation dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel , RDP, 1986, n° 1, p. 695-730.
- 7- M.-C. Bergerès, Les normes jurisprudentielles en droit fiscal, RDF, 2000, n° 13, p. 551.
- 8- P. Delvolvé, Le principe d'égalité devant les charges publiques, LGDJ, 1969, p. 6 et s.
- 9- PRETOT (X.), La notion d'imposition de toutes nature , RFFP, n°100, 2007, pp.145-159.
- 10- TOULEMONT (B.) et ZAPF (H.), La question prioritaire de constitutionnalité en droit fiscal , Gaz. Pal., 27 février 2010, n°58, p.33.
- 11- V. Ch. Leben, Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant la loi , RDP, 1982, p. 324.