



كلية الحقوق

الدراسات العليا والبحوث

المفهوم الإجرائى لمبدأ المشروعية الضريبية

مقدم من الباحث / على لطفى رجب بركات

مقدمة :

يعد التشريع الضريبي **Législation fiscale** من أهم المجالات التي تتعرض للصراع والتناقض بين حقوق الممول **Droits du financier** من جهة، وحقوق الدولة **Les droits de l'État** من جهة أخرى. فهذا التشريع يتحمل مسؤولية تحقيق التوازن الذي يُوقف هذا الصراع ؛ فيكفل حماية الممول والدولة بقدر متناسب، ويلتزم في سبيل كفالة هذه الحماية باحترام الضمانات التي ينص عليها الدستور (1).

لذلك فرضت مقتضيات الضريبة على المشرع وضع قواعد إجرائية **Règles de procédure** لتحقيق التوازن بين حق الدولة في اقتضاء الضريبة وتكوين الحصيلة لمواجهة النفقات العامة ، وبين حماية حقوق الممول وضماناته ، وتحمل الأعباء المالية على أساس من العدل والمساواة، فأخضع الإدارة الضريبية لمبدأ المشروعية والذي يترتب على مخالفته وخروجها عن أحكام القانون بطلان عملها الذي يؤدي الحكم بإلغائه زوال هذا العمل وما تترتب عليه بأثر رجعي (2).

غير أن مجرد القول بوجود هذا المبدأ واحترامه غير كافٍ حيث لا بد له من ضوابط تنظمه ، وتبين لنا كيفية المحافظة عليه وعدم الخروج عليه، حيث إن مخالفة هذا المبدأ تؤدي الى إهدار الحق الموضوعي كلية ، ولا يكفي ذلك وحده لتحقيق هذا المبدأ ، بل يمتد ليشمل علم الممول بشكل محدد وواضح بلا غموض أو تعقيد مقدار الضريبة المكلف بدفعها، وما يتصل بفرضها أو تحصيلها من إجراءات (3)

أولاً: مشكلة البحث

1) J. Lamarque, O. Negrin, et L. Ayrault ; *Droit fiscal général*, éd. LexisNexis, 2016.

(2) د. رضا كامل شاهين الاحول ، مبدأ المشروعية في المجال الضريبي ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة المنوفية 2008 ، ص 21 وما بعدها .

المحور الرئيسي في مشكلة البحث تتمثل في محاولة الباحث من خلال تحديد مفهوم الإجراءى للمشروعية الإجرائية الضريبية في الاقتراب من النصوص الإجرائية في واقعها العملى للوقوف على مدى توافقها مع المشروعية ، فضلا على أن الفقه لم يوجه اهتمامه إلى القواعد القانونية الإجرائية بنفس القدر الذي وجهه إلى القواعد الموضوعية ، لذلك رأى الباحث الخوض في هذا الموضوع معتبرا أن الدراسة التحليلية التطبيقية للمفهوم الاجرائى للمشروعية الضريبية وبيان ملامحه بالنظر الى ذاتية قانون الضريبة بمثابة المبدأ الوقائى إذا أدت ممارسة الإدارة الضريبية الانتقاص من حقوق الممولين وحریاتهم وفى ذات الوقت مبدأ علاجى بحيث يمكن للممولين الاحتماء به إذا ما تم الاعتداء على حقوقهم بولوج الطريق القضائى.

ثانياً : أهمية البحث

إن الحماية الإجرائية، تقع من الحماية الموضوعية موقع الطريق والاداء، وتتمثل فيما يتقرر من وسائل لتصفية المنازعات التي تنور بشأنها يلوذ بها الطرف المضرور، ليضمن حقا، أو ليرد باطلا. ويعد اختيار هذا البحث انطلاقا الى دراسة مواطن المشروعية الإجرائية ؛ فيقف على ماهيتها وركائزها فينعكس ذلك على الناحيتين النظرية والتطبيقية ؛ فمن الناحية النظرية ، يُبين هذا البحث المفهوم الاجرائى لمبدأ المشروعية الضريبية ، ومن الناحية التطبيقية ، فان موضوع البحث يتواكب مع اهتمام الدولة بإصلاح النظام الضريبي بهدف النأى به عن عدم المشروعية

ثالثاً : حدود ونطاق البحث

يعالج البحث المفهوم الاجرائى لمبدأ المشروعية الضريبية فى ضوء آراء الفقه ونصوص التشريع الضريبي وأحكام القضاء ، مع اعتبار قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 ، وقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم 67 لسنة 2016 أساسا لنطاق هذا البحث وحدوده ، مع الإشارة فى كل موضع لموقف الأحكام العامة فى القوانين غير الضريبية .

رابعًا : هدف البحث

يهدف الباحث من وراء تناول إشكالية المفهوم الاجرائى لمبدأ المشروعية الضريبية على ضوء ذاتية القانون الضريبي إظهار ملامح هذا المفهوم في محاولة لتأصيله تأصيلا يرتفع به من قواعد جزئية متفرقة إلى مستوى القواعد العامة مما يؤدي إلى الإسهام مواكبة اهتمام الدولة بالمنظومة بالسياسة المالية.

خطة البحث

بناءً على ما سبق ستكون خطة البحث من خلال مبحثين :

المبحث الأول : مضمون المشروعية الإجرائية

المبحث الثاني : ركائز المشروعية الإجرائية

خاتمة

النتائج

التوصيات

المراجع

المبحث الأول

مضمون المشروعية الإجرائية (3)

تمهيد :-

ناضل الإنسان كثيراً ضد القهر والظلم للوصول إلى حياة تسودها الحرية والمساواة، ثم جاءت فكرة العقد الاجتماعي كي ترسخ فكرة انتصار الشعوب في مقابل هزيمة السلطة المطلقة للملوك والحكام، وولدت فكرة الدستور لترسيخ بنود العقد الاجتماعي الذي تم فيما بين الشعوب من جهة، والحكام من جهة أخرى. وقد حملت هذه الدساتير منذ لحظة ولادتها الأولى معانٍ سامية كثيرة منها: الحرية والعدل والمساواة بين الناس، وتولد عن ذلك ما يُعرف بدولة القانون⁽⁴⁾؛ وهي الدولة التي يسود فيها حكم

(3) يكاد الفقه المصري أن يجمع على استخدام هذا الاصطلاح ، وإن كان البعض يستعمل " مبدأ الشرعية " وهو الترجمة الحرفية للاصطلاح الفرنسي المقابل وهو *Le Principe de Légalité de l'impôt* ونرى أن هذا الخلاف شكلي وله تأثير من مكون المصطلح الصحيح هو شرعية أو مشروعية حيث إن هناك إجماع فقهي حول ضرورة سيادة القانون واعتباره أساس الحكم داخل الدولة أيا كان المصطلح المعمول به فقد يكون مبدأ سيادة القانون كما في فرنسا أو مبدأ الشرعية كما في مصر لمزيد من التفاصيل أنظر:-

د. محمد كامل ليلة - الرقابة على اعمال الادارة- (الرقابة القضائية) - طبعة 1970 - ص 16.
د. سليمان الطماوى - النظرية العامة للقرارات الادارية - دار الفكر العربى - طبعة سنة 1984 - ص 17.

د. فؤاد العطار - القضاء الإداري - دار النهضة العربية - سنة 1976 - ص 22،
د. ماجد راغب الحلو - القضاء الإداري - ط 1977 - ص 10, 11 ويرى أن " الشرعية تعنى فكرة مثالية تحمل فى طياتها معنى العدالة وما يجب ان يكون عليه القانون ، وهو مفهوم واسع ومن ثم يفضل اصطلاح "المشروعية" الذى يفيد احترام قواعد القانون القائمة فعلا .
د 0 أحمد فتحى سرور - الشرعية والاجراءات الجنائية - دار النهضة العربية - سنة 1977 ص 101 وما بعدها،

د0 حسام الدين محمد أحمد، ود0 محمد سامى الشوا - شرح قانون الإجراءات الجنائية - دار النهضة العربية - بدون سنة نشر ص 15 وما بعدها .

(4) شكلت مسألة استحواد الحكام على السلطة المطلقة مشكلة في الفكر القانوني والسياسي على السواء لقرون عديدة، فمنذ أيام الفلاسفة اليونانيين، كانت هناك فكرة سائدة هي أن القانون يعد الوسيلة الأهم في إخضاع سلطة الحكام المطلقة للسيطرة، وتجسيداً لهذه الفكرة، أطلق أرسطو مقولة أن حكم القانون أعلى مرتبة من حكم الأفراد.

القانون على الجميع، حكاماً ومحكومين تمييزاً لها عن الدول التي لا حكم للقانون فيها والتي تعرف بالدول البوليسية أو الدول الاستبدادية.

لذلك يتعرض الباحث لبيان الأساس الفلسفي والدستوري للمبدأ توطئة لتوضيح ماهية المشروعية الضريبية الإجرائية في مطلبين هما:

المطلب الأول: الأساس الفلسفي والدستوري للمبدأ .

المطلب الثاني : ماهية المشروعية الضريبية الإجرائية .

المطلب الأول

الأساس الفلسفي و الدستورى للمبدأ

لم يظهر مبدأ المشروعية الضريبية إلا فى اللحظة التى تحددت فيها سلطات الدولة وانفصلت كل منها عن الأخرى؛ فى عهد الملكية المطلقة، كانت أوامر الملك تتمتع وحدها بقوة القانون الذى يكون له سلطة فرض الضريبة أو الغائها أو الإعفاء منها. وظل الحال كذلك حتى اشتد نقد الفلاسفة والكتاب لهذا التحكم ونادوا بأن يكون للسلطة التشريعية وحدها حق وضع الضريبة العامة.

وقد تطورت الأسس القانونية للدولة بشكل كبير على يد رجال القانون الرومان، حيث لم يتم التخلي عن فكرة أن القانون يقع على قدم المساواة مع الدولة ككيان تنظيمي، ولا يعتمد القانون على الدولة في وجوده مطلقاً، هذا ما جاء في كتابات (جيريك) في القرون الوسطى للرومان، وقد ظهرت آنذاك نظرية القانون الطبيعي الذي يحكم العالم.

وفي القرن الثالث عشر، نجد في كتابات (براكتون) فكرة أن الحكام يخضعون لله وللنانون طالما أن القانون هو الذي يصنعهم كذلك في لائحة الحقوق الإنكليزية لعام 1689 أكدت أن الملكية في بريطانيا خاضعة للنانون، ليس لأن التاج البريطاني كان يحكم من خلال البرلمان فحسب، بل لأن حق الأفراد في أن يكونوا أحراراً في علاقاتهم الخاصة بعضهم ببعض قد أسس في المجتمع أيضاً.

حول هذا الموضوع راجع أ/ بلحاج الطاهر - نظرة فى المشروعية - بحث بتاريخ 2010/11/1

[-https://www.droit-dz.com](https://www.droit-dz.com)

وأكدت أدبيات القانون الدستوري المتواترة الارتباط بين سلطة التشريع وسلطة إنشاء الضرائب وكان لهذا الارتباط جانب سياسي في كون المؤسسات السياسية في الديمقراطيات الغربية قامت تاريخيا على أساس مبدأ الرضا بالضريبة ، بمعنى ان تدخل البرلمان كان ولا زال ضروريا لإنشاء الضرائب فضلاً عن الجانب القانوني لهذا الارتباط والذي جاء انعكاساً لهذا الجانب السياسي ؛ فقد تضمنت الوثائق الدستورية منذ عهد مبكرة ، مبدأ المشروعية الضريبية؛ ومن ثم التأكيد على استقلال البرلمان بمسائل الضرائب⁽⁵⁾

ففي فرنسا يُعد نص المادة الرابعة عشر من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصادر عام 1789 الأساس لهذا المبدأ، حيث أكد على أن لجميع المواطنين الحق في التأكد بأنفسهم أو من خلال ممثليهم من الحاجة إلى الضريبة العامة وفي الموافقة عليها بحرية وفي متابعة استخدامها، وفي تحديد مقدارها، ووعائها، وتحصيلها ومدتها.⁽⁶⁾ أما في النظام المصري فقد كانت البادرة الأولى في هذا الصدد ابتداءً من دستور 7 فبراير سنة 1882⁽⁷⁾، الذي نص على عدم جواز فرض ضرائب جديدة أيا كان شكلها إلا بقانون يُصدق عليه مجلس النواب⁽⁸⁾ .

إن فلسفة هذا المبدأ تقوم بصفة أساسية على دعامين هما: حماية مصلحة الممول، وحماية المصلحة العامة⁽⁹⁾ .

فأما عن حماية مصلحة الممول، فقد قام هذا المبدأ كعلاج ضد هيمنة القوانين الضريبية بوصفها عبئاً مالياً يتحمله الممول جبراً ، ويترتب عليه إنقاص ما يمتلكه من

(5) د . محمد عبد اللطيف – الضمانات الدستورية في المجال الضريبي – دار النهضة العربية سنة 2000 ص 5

6) TROTABAS: *Finances publiques*, éd. 1969, P,18 et S.

(7) د. رمضان صديق: *الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، دراسة تحليلية لأهم الأحكام بعدم الدستورية وأثارها، سنة 1997، بدون ناشر، ص 15.*

(8) تنص المادة (30) من دستور 7 فبراير 1882 على أنه "لا يجوز ربط أموال جديدة أو رسوم أو عوائد على منقولات أو عقارات إلا بمقتضى قانون يُصدق عليه مجلس النواب".

9) J. Lamarque, et autres ; *Droit fiscal général, op. cit., p. 415.*

مال خاص دون أن يرتبط ذلك بحصوله على منفعة خاصة أو فورية ومباشرة، بل قد يتعرض حين يمتنع عن أدائها لجزاءات مالية أو عقوبات بدنية تمس ملكيته الخاصة أو حريته الشخصية ، وهي من الحقوق التي يحرص الدستور على حمايتها⁽¹⁰⁾ . فالضرائب قل أن تجود بها النفس طائعة مختارة، ويدل على ذلك ما يقوله بروشيه "Brochier"⁽¹¹⁾، وتباتوني "Tabatoni" " أن سداد الفرد للضريبة يبيلور عداوته الطبيعية تجاه السلطة". ويقول كمل "Kimmel"⁽¹²⁾: "أن الضرائب تعتبر عملاً ضرورياً وحتمياً للحكومة، والناس يربون على دفعها ربما على مضض أو يدفعونها للهروب من العقوبات التي فرضها القانون على من لا يدفعون. إن الضرائب هي لعنة كل بلد وكل شعب، ولكنها ستظل كذلك وليس منها هروب."

لذلك يأتي هذا المبدأ كى يتحقق معه حماية حقوق الممول وضماناته وتحمل الأعباء المالية على أساس من العدل⁽¹³⁾ والمساواة⁽¹⁴⁾. ذلك إن حق الدولة في اقتضاء

10) في شأن الملكية الخاصة وحمايتها قررت المحكمة الدستورية في حكم لها ما يلي: "... وحيث أن الحماية التي فرضها الدستور للملكية الخاصة ، تمتد الى كل أشكالها لتقييم توازناً دقيقاً بين الحقوق المتفرعة عنها والقيود التي يجوز فرضها عليها ، فلا ترهق هذه القيود تلك الحقوق لتتأثر من محتواها أو تقلص دائرتها ، لتغدو الملكية في واقعها شكلاً مجرداً من المضمون واطاراً رمزياً لحقوق لا قيمة لها عملاً فلا تخلص صاحبها ولا يعود عليه ما يبرجوه منها أنصافاً، بل تثقلها تلك القيود لتنوء بها ... " وهو ما يعنى أن الأموال بوجه عام ينبغي أن تُوفر لها الحماية أسبابها التي تُعينها على التنمية لتكون من روافدها ، فلا يتسلط أغيار عليها انتهازاً أو اضراراً بحقوق الآخرين ، متدثرين في ذلك بعباءة القانون ومن خلال طرق احتيالية بنحرفون بها عن مقاصده ... " (حكم المحكمة الدستورية العليا جلسة 1996/7/6) مشار إليه لدى د. رضا الأحول : مبدأ المشروعية الضريبية، رسالة دكتوراه، 2008 ، كلية الحقوق جامعة المنوفية ، ص 64.

11) Brochier (Hubert) et Tabatoni (Pierre) : Economie Financière, Presses Universitaires De France 1959,p.244.

12) Kimmel (Lewis H.): Federal Budget and Fiscal policy 1789-1958, the Brookings institution, Washington, D.C.1959, P.222.

ولمزيد من التفاصيل حول هذا الموضوع انظر : د. السيد عطيه عبد الواحد: شرح احكام قانون الضريبة الموحدة ، دراسة مقارنة بالفكر الاسلامى ، دار النهضة العربية – 1995 ط 1 ص 27 وما بعدها .

13) يعنى العدل في فرض الضرائب أن تُفرض الضرائب بما يتناسب مع المقدرة التكليفية لكل فرد بحيث لا يرهق فريق من الناس على حساب فريق آخر ، وبالتالي ينبغي ألا تحابي طائفة وتفرض الضرائب على أخرى حتى لا يكون عبئها ثقيلًا نظرًا لأن الأولى لم تدفع . ويعتبر التفاوت في مقدار ما يُفرض من ضرائب بحسب التفاوت في الدخل نتيجة طبيعية لتحقيق منطق العدالة الحقيقي .

الضريبة لتتمية مواردها ينبغي أن يقابل بحق الملتزمين أصلاً بها والمسؤولين عنها في تحصيلها وفق أسس موضوعية يكون إنصافها نافياً لتحيفها، وحيدتها ضماناً لاعتدالها . لذا أخضع المشرع الإدارة الضريبية لمبدأ المشروعية والذي يترتب على مخالفتها وخروجها عن أحكام القانون بطلان عملها الذي يؤدي الحكم بإلغائه زوال هذا العمل وما تترتب عليه بأثر رجعي.

وأما حماية المصلحة العامة، فتتحقق من خلال إسناد وظيفة تنظيم أوضاع الضريبة إلى المشرع وحده، تطبيقاً لمبدأ انفراد المشرع بالاختصاص في مسائل الضريبة باعتبار أن المصالح التي يحميها قانون الضريبة لا يمكن تحديدها إلا بواسطة ممثلي الشعب، وهو ما عبرت عنه المحكمة الدستورية العليا في العديد من أحكامها وحددت القواعد الرئيسية في الضريبة التي يجب أن تصدر بقانون - بمناسبة بحث مدي دستورية قاعدة ضريبية موضوعية أو إجرائية في حالة الطعن أمامها بعدم دستورية نص قانوني يتناول هذه القاعدة أو تلك -⁽¹⁵⁾ فقالت : " السلطة التشريعية هي

وطبق عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- ذلك : فكان يأخذ من النبط : من الزيت نصف العشر ، لكى يكثر الحمل إلى المدينة ، ويأخذ من القطنية العشر ، ويلاحظ هنا أن عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- خفض النسبة المفروضة على الحنطة والزيت من 10% إلى 5% وذلك تحقياً لاعتبار اقتصادي هام هو حاجة المدينة إلى مثل هذه المواد الغذائية . وكذلك طبق ذلك المنطق في تطبيقه للعشور التي تفرض على التجار فجعل سعرها متفاوتاً، فكتب أبو موسى إلى عمر -رضي الله عنه- أن تجار المسلمين إذا دخلوا دار الحرب أخذوا منهم العشر ، فكتب إليه عمر -رضي الله عنه- خذ منهم إذا دخلوا إلينا مثل ذلك العشر ، وخذ من تجار أهل الذمة نصف العشر ، وخذ من المسلمين من مائتين خمسة " أى ربع العشر" . فيجيز الإسلام التفاوت فيما يفرض على أفراد من التزامات مالية لأسباب معقولة سواء اقتصادية أو سياسية أو مالية أو غيرها مما يقدره أولى الأمر . (حول هذا الموضوع راجع : أبو عبيد : كتاب الأموال ، دار الكتب العلمية 1986 ص 531 ، رقم 1662 . ويحيى بن آدم القرشي : كتاب الخراج ، دار المعرفة : بيروت ، ص 173 .

14) J. Lamarque, et autres ; Droit fiscal général, op. cit., p. 429.

15) حكم المحكمة الدستورية في القضية رقم 33 لسنة 16 ق دستورية جلسة 1996/2/3 نشر بالجريدة الرسمية بالعدد (7) مكرر بتاريخ 1996/2/17 محكمة دستورية عليا في قضية رقم 35 لسنة 13 ق - دستورية جلسة 1992/11/7 . وحكم المحكمة الدستورية في القضية رقم 322 لسنة 26 ق دستورية جلسة 2007/4/15 . وحكم المحكمة الدستورية في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 9 لسنة 28 ق " دستورية . وحكم المحكمة الدستورية في القضية رقم 3 لسنة 23 ق جلسة 2007/5/13 ، والقضية رقم 28 لسنة 27 ق جلسة 2008/3/2 . و القضية رقم 25 لسنة 30 ق - جلسة 2012/1/15 .

التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمنا تحديد وعائها، وأسس تقديره وبيان مبلغها والملتزمين أصلا بأدائها والمسئولين عنها وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها وكيفية أدائها وضوابط تقادمها وما يجوز أن يتناولها من الطعون اعتراضا عليها، ونظم خصم بعض المبالغ أو إضافتها لحسابها وغير ذلك مما يتصل ببيان هذه الضريبة ...". ويتمتع مبدأ مشروعية الضريبة بقيمة دستورية . وقد أكد الدستور المصري عام 2014 صراحة ومباشرة هذا المبدأ في المادة 38 منه ومن قبله أكده دستور عام 1971 ودستور عام 1923 . وتمتد جذور هذا المبدأ إلى متطلبات سيادة القانون وديمقراطية نظام الحكم. ومن ثم فإن اعتباره من مقومات الشرعية الدستورية لا يستند فحسب إلى صريح نص المادة 38 من الدستور، بل يعتمد كذلك على ما نص عليه الدستور في المادة 94 من أن سيادة القانون أساس الحكم في الدولة ، كما يستخلص هذا المبدأ كذلك مما قرره المادة 225 من الدستور من أن الأصل في أحكام القوانين هو سريانها اعتبارًا من تاريخ العمل بها.

فالمشرع الضريبي قد اختص بإنشاء الضرائب العامة والإعفاء منها وفقًا لمبدأ المشروعية الضريبية **Le principe de légalité de l'impôt** حيث إنه (لا ضريبة إلا بقانون ولا إعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون) تطبيقاً لمبدأ قانونية الضريبة⁽¹⁶⁾ . ويؤكد مبدأ قانونية الضريبة على أن إنشاء الضرائب العامة أو

(16) المادة (38) من دستور جمهورية مصر العربية 2014 "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية. 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.

ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر ، وتكون الضرائب علي دخول الأفراد تصاعدية متعددة الشرائح وفقا لقدراتهم التكلفة، ويكفل النظام الضريبي تشجيع الأنشطة الاقتصادية كثيفة العمالة، وتحفيز دورها في التنمية الاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية، وتلتزم الدولة بالارتقاء بالنظام الضريبي، وتبنى النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر والأحكام في تحصيل الضرائب، ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب، والرسوم ، وأي متحصلات سيادية أخرى، وما يودع منها في الخزينة العامة للدولة. وأداء الضرائب واجب، والتهرب الضريبي جريمة 0

تعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون.

وفي فرنسا جاءت المادة 14 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان والمواطن عام 1789⁽¹⁷⁾ لتؤكد هذا المبدأ فنصت على أنه " لجميع المواطنين الحق في أن يتبينوا بأنفسهم أو بواسطة ممثليهم ضرورة الأعباء العامة، وأن يقبلوا بحريتهم وأن يراقبوا استعمالها ، وأن يقرروا مقدارها ووعائها وطرق تحصيلها ومدتها". وجاءت المادة 34 من الدستور الفرنسي 1958 لتؤكد هي الأخرى هذا المبدأ؛ فنصت على أن القانون يحدد القواعد المتعلقة بالضرائب بجميع أنواعها ونسبها وكيفية تحصيلها ونظام إصدار النقود .

فمبدأ قانونية الضريبة هو مبدأ دستوري تنص عليه غالبية الدساتير في العالم، حيث لا ضريبة إلا بقانون؛ وهو ما يعني بدهاء عدم شرعية الضريبة اذا تم فرضها بناء

(17) نصت المادة 14 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان والمواطن على أنه :
l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée

والإعلان العالمي لحقوق الإنسان والمواطن (مختصر في بعض الأحيان DDHC) لعام 1789 هو النص الأساسي للثورة الفرنسية ، والذي يقدم مجموعة من الحقوق الطبيعية والظروف الفردية لتنفيذها. وتعتمد أحدث مقالاتها على 26 أغسطس عام 1789 . والإعلان هو واحد من ثلاثة صكوك المشار إليها في الديباجة من الدستور الفرنسي في 4 أكتوبر 1958 . ومن المسلم به قيمة دستورية من قبل المجلس الدستوري الفرنسي منذ عام 1971 . ولأحكامه هي جزء من القوانين الإيجابية الفرنسية، وتضع نفسها على أعلى مستوى من التسلسل الهرمي للقواعد في فرنسا. وقد أقرت الجمعية التأسيسية للثورة الفرنسية الكبرى سنة 1789 أنه «لاضريبة إلا إذا أقرتها الجمعية إقراراً صريحاً بملء حريتها»

وتناولت المادة 34 من الدستور الفرنسي 1958 مبدأ المشروعية الضريبية من خلا النص التالي :-
l' article 34 de la constitution de 1958 qui dispose que : « La loi fixe les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures".

على قرارات من السلطة التنفيذية بعيداً عن أي قانون ، وجعل حق تقرير الضريبة وتحديد وعائها من نصيب من له سلطة فرض القوانين (السلطة التشريعية)

وإذا كان الأصل ان التشريع العادى هو المصدر المباشر للضريبة العامة بمعنى ان السلطة التشريعية هي التي تتولى بنفسها تنظيم احكام الضريبة وعلى الأخص من خلال تحديد وعائها واسس تقديرها ، وغير ذلك مما يتصل ببنيان الضريبة ؛ إلا أنه استثناءً من هذا الأصل - في بعض الحالات- يمكن للسلطة التنفيذية تحديد وعاء الضريبة وتنظيم بنيانها وهو ما يمثل خروجاً على مبدأ قانونية الضريبة⁽¹⁸⁾ .

وإذا كان الخروج عن هذا المبدأ له اعتباراته الواقعية والعملية التي تبرره، إلا أن ثمة تعارض بين تلك الاعتبارات مع الضمانات الدستورية في عملية تحديد وعاء الضريبة ؛ فاعتبار الرسوم الجمركية من الضرائب كان يقتضى إخضاعها للقواعد العامة الواردة في الدستور ، والتي مؤداها اختصاص المشرع بإنشاء أو تعديل أو الغاء الضرائب العامة ، واختصاصه أيضاً بتحديد القواعد الخاصة بالوعاء ، ومع ذلك فإن المشرع في مصر وفرنسا قد وقف موقفاً آخر .

ففي مصر تنص المادة 6 من القرار بقانون رقم 66 لسنة 1963 في شأن الجمارك على أنه " يكون تحديد التعريفات الجمركية وتعديلها من رئيس الجمهورية " ووفقاً للمادة 7 يجوز بقرار من رئيس الجمهورية إخضاع بعض البضائع - بشروط معينة - لضريبة إضافية . وأخيراً يجوز بقرار من رئيس الجمهورية إخضاع البضائع الواردة في ظروف حددتها لضريبة تعويضية ."

(18) حول هذا الموضوع راجع :

د. أحمد صالح أحمد الصعیدی - مدى تعارض الاعتبارات الواقعية والضمانات الدستورية في عملية تحديد وعاء الضريبة - - بحث- مجلة البحوث القانونية والاقتصادية - كلية الحقوق - جامعة المنوفية - ملحق العدد 34 أكتوبر 2011 ص 29-52
د. محمد عبد اللطيف - مرجع سابق - ص 41 - 43

وفى فرنسا تنص المادة (8) من تقنين الجمارك على أنه " مع مراعاة أحكام المادة 9 من هذا القانون ، يجوز للحكومة بمراسيم من مجلس الوزراء ، أن تعدل ، أو توقف ، أو تعيد ، كلياً أو جزئياً ، الرسوم الجمركية على الواردات . ويجب أن تقدم هذه المراسيم في شكل مشروعات بقوانين إلى الجمعية الوطنية ، وأن يرفق بها طلب مناقشة على وجه الاستعجال ؛ إما حالاً إذا كانت في حالة انعقاد ، أو بمجرد افتتاح دور الانعقاد الجديد . ويستمر تنفيذ هذه المراسيم طالما أن البرلمان لم يفصل في الأمر."

نخلص من ذلك بأن فلسفة مبدأ المشروعية الضريبية تقوم على أساس تحقيق التوازن بين حق الدولة في اقتضاء الضريبة، وتكوين الحصيلة لمواجهة النفقات العامة ، وبين حماية حقوق الممول وضماناته وتحمل الأعباء المالية على أساس من العدل والمساواة . ويستمد هذا المبدأ أساسه من الدستور ذاته.

ويرى الباحث أن مبدأ المشروعية الضريبية يتكامل مع عدة مبادئ دستورية أخرى لا ينفك عنها ؛ فالضريبة العامة إذا فُرضت بقانون ، فهذا لا يعنى وحده أن فرضها أصبح مبرراً من العيوب الدستورية ، إذ أن سلطة المشرع فى فرض الضريبة غير مطلقة ، وترتبط القواعد التى تنظمها بضمانها للعدالة الاجتماعية كإطار لها. ويظل التزاماً دستورياً أن تُفرض بقدر، وفى حدود لا تصادر فرص رأس المال فى النمو. وتدخل القواعد التى تنظمها فى نطاق القانون العام ، ولا تتكافأ بشأنها مصالح أطرافها، ولا يجوز الاتفاق على خلافها ، ويتعين دوماً ألا تكون الضريبة منفلة فى ضوابطها عن الحدود التى رسمها الدستور لها.

كما أنه على الرغم من الطابع الدستورى لمبدأ المشروعية، إلا أن القاضى الضريبي لا يستطيع استبعاد قانون يرى أنه يصطدم مع هذا المبدأ لأنه ليس مختصاً بالفصل فى دستورية القوانين.

المطلب الثاني

ماهية المشروعية الضريبية الإجرائية

تُعد الضريبة مظهرًا من مظاهر سيادة الدولة⁽¹⁹⁾ على اقليمها⁽²⁰⁾ وعلى رعاياها. ومن ثم للدولة أن تفرض الضريبة جبرًا على الأفراد استنادًا إلى فكرة السيادة، وكون الضريبة ضرورة اجتماعية يجب على أفراد المجتمع ان يساهموا فيها جميعًا بلا استثناء؛ لذلك أحاطها المشرع بسياج من الضمانات، تستهدف سلامة العملية الضريبية، ولعل أهم هذه الضمانات هو مبدأ المشروعية⁽²¹⁾، ويكاد الفقه يجمع على أن لمبدأ المشروعية عنصرًا واحدًا فقط يتمثل في "سيادة حكم القانون في الدولة"⁽²²⁾ مما يؤدي إلى اندماجه فيه؛ بحيث أصبح يُعرف به وذلك مع الأخذ في الاعتبار بأن المقصود بالقانون هنا هو القانون بمعناه الواسع، وأن المقصود بسيادته في الدولة خضوع كل من

(19) سيادة الدولة معناها عدم خضوعها لسلطة أعلى منها سواء على المستوى الداخلى أو على المستوى الدولى . فهي صاحبة السلطة على إقليمها وسكانها ومواردها وكذا استقلالها عن أية سلطة خارجية وعدم خضوعها لإرادة دولة اخرى أو لأى كيان دولى آخر ؛ فالسيادة هى التعبير القانونى عن استقلال الدولة أو الحق فى احترام استقلالها من قبل الآخرين وذلك بتركها تتصرف فى شئونها حول هذا الموضوع راجع:-

أ.د زكريا محمد بيومى ، النظام الضريبي الدولى ، بدون سنة نشر ، ص 47 وما بعدها.

Gonede (P . F .) et Charvin (R .) Relations internationales . Paris , E.D.
Montchrestien , 1981 . p. 46- 48.

(20) الجدير بالذكر أن الاقليم الضريبي قد يختلف من حيث مباشرة السيادة الضريبية عن الاقليم السياسى . فهناك بعض الاقاليم التى تخضع للسيادة السياسية ويكون لها مع ذلك سيادة ضريبية خاصة بها ونظام ضريبي خاص بها . ومثال ذلك اقاليم ما وراء البحار التى تخضع للسيادة الفرنسية . وفى بعض الاحيان قد تتجاوز السيادة الضريبية الحدود الإقليمية للسيادة السياسية . مثال ذلك إمارة موناكو التى تتبع أو تخضع للسيادة الفرنسية ولكنها مستقلة عن فرنسا من حيث السيادة السياسية . (حول هذا الموضوع راجع :- أ.د زكريا محمد بيومى – المراجع السابق - ص 48-49).

(21) يمثل مبدأ المشروعية فى الوقت الراهن قمة الضمانات الأساسية – الجدية والحاسمة – لحقوق وحرريات الشعوب إذ يبلور هذا المبدأ كل ما استطاعت الشعوب أن تحرزه من مكاسب فى صراعها مع السلطات الحاكمة لإجبارها على التنازل عن كل مظاهر الحكم المطلق وذلك عبر أجيال متعاقبة مرت على الإنسانية حتى عصرنا الحالى.

(22) حول هذا الموضوع راجع د . سامى جمال الدين – الرقابة على أعمال الإدارة (القضاء الإدارى – مبدأ المشروعية – تنظيم القضاء الإدارى) – منشأة المعارف بالإسكندرية – بدون سنة نشر – ص 16 وما بعدها.

فيها من سلطات ومحكومين للقانون⁽²³⁾؛ فسيادة القانون ليست ضمناً مطلوباً لحرية الفرد فحسب، لكنها الأساس الوحيد لمشروعية السلطة في نفس الوقت.

وإذا كان لمبدأ المشروعية الضريبية **Le principe de légalité de l'impôt** مفهوماً محدداً في نطاق قانون الضريبة أو بالنسبة للقواعد الموضوعية والذي يعنى أنه "لا ضريبة الا بقانون ولا إعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون" تطبيقاً لمبدأ قانونية الضريبة **Impôt légal** إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفي أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون⁽²⁴⁾.

23) لقد عرف فقهاء القانون المبدأ بأشكال عدة، إلا أن التعريف الذي أعطاه (دايسي) في مؤلفه القانون الدستوري الصادر سنة 1885، كان الأكثر شهرة وتأثيراً. ونجد دايسي يحدد لمصطلح حكم القانون (مبدأ سيادة القانون) ثلاثة مفاهيم، الأول: السيادة المطلقة للقانون العادي، الذي تطبقه (المحاكم العادية)، الثاني: المساواة أمام القانون، وهذا يعني خضوع جميع الطبقات، لقانون البلاد العادي، الذي تطبقه المحاكم العادية، وينبني عليه، بأنه لا يوجد إنسان فوق القانون، ويطبق على عامة الناس كما يطبق على الموظفين، فالخضوع للقانون واجب على الجميع، ومن وجهة نظر (دايسي) أيضاً أن القانون البوليسي، ليس قانوناً فالحرية تستلزم نظاماً قانونياً يحمي الحريات الأساسية. أما المفهوم الثالث، أن الدستور المكتوب أو غير المكتوب ليس هو مصدر حقوق الأفراد بل هو نتيجة هذه الحقوق.

لذلك نص الدستور الحالي المصري 2014 فى المادة 94 على أنه " سيادة القانون أساس الحكم في الدولة. وتخضع الدولة للقانون، واستقلال القضاء، وحصانته، وحيدته، ضمانات أساسية لحماية الحقوق والحريات. وجاء نص المادة الأولى من الدستور الفرنسي 1958 "فرنسا جمهورية علمانية ديمقراطية اجتماعية غير قابلة للتجزئة، تكفل مساواة جميع المواطنين أمام القانون دون تمييز يقوم على الأصل أو العرق أو الدين، وتحترم جميع المعتقدات. وتنظيمها لا مركزى. يضمن القانون المساواة بين النساء والرجال فى تقلد الولايات الانتخابية والوظائف الانتخابية وكذا ممارسة المسؤوليات المهنية والاجتماعية.

24) حول هذا الموضوع راجع: د. أحمد صالح الصعدي، مظاهر عدم اليقين فى النظام الضريبي المصري، مجلة حقوق حلوان، العدد الثالث والعشرون (يوليو - ديسمبر) 2010، ص 450 - 451.

وجدير بالذكر أن الاختلاف فى صياغة النص بين حالات إنشاء الضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها وحالة الإعفاء منها وتباين آراء الفقهاء حول كون الإعفاء من الضرائب العامة يعد من المسائل التى يختص القانون ببيان مبادئها فقط وتتدخل السلطة اللانحوية لاستكمال هذه المبادئ بوضع تفصيلاتها، أم أنه لا مجال لهذا التأويل لكون عبارة "الأحوال المبينة فى القانون" تعنى استقلال القانون بتحديد أحوال الإعفاء من أداء الضريبة. دفعه فى هذا البحث الى القول " وحتى لا تختلف الآراء فى وسيلة الإعفاء من الضرائب العامة" بتعديل مادة الدستور ليصبح قاطعاً فى الدلالة على أن "الإعفاء من الضرائب

من هنا فالذى يميز الضريبة العامة عما عداها من فرائض مالية ، هو أنها لا تفرض بأداة غير القانون، والشئ الوحيد الذى يجوز أن يتقرر فى الأحوال التى يبينها القانون هو الإعفاء منها ، إلا أن هذا لا يعنى وحده أن فرضها أصبح مبرراً من العيوب الدستورية ، إذ أن سلطة المشرع فى فرض الضريبة غير مطلقة، وترتبط القواعد التى تنظمها بضمانها للعدالة الاجتماعية كإطار لها⁽²⁵⁾. ويظل التزاماً دستورياً أن تفرض بقدر، وفى حدود لا تصدر فرص رأس المال فى النمو. وتدخل القواعد التى تنظمها فى نطاق القانون العام ، ولا تتكافأ بشأنها مصالح أطرافها ، ولا يجوز الاتفاق على خلافها ، وأن يتعين دوماً ألا تكون الضريبة منفلة فى ضوابطها عن الحدود التى رسمها الدستور لها⁽²⁶⁾ .

العامة – كإشائها وتعديلها أو إلغائها – لا يكون إلا بقانون ، ولا داعى لاختلاف الصياغة فى حالة الإعفاء عن غيرها من الحالات ، وحتى لا يكون هذا الأمر مثار خلاف بين الممولين والإدارة الضريبية".

25) الدكتور . عبد العزيز محمد سالم – اطلالة عامة حول الضوابط الدستورية لفرض الضريبة – ورقة عمل مقدمة الى المؤتمر العلمى الاول للجمعية العلمية للتشريع الضريبى – القاهرة – فى 18 مارس 2017.

26) وفى ضوء هذا المعنى قضت المحكمة الدستورية فى حكمها الصادر فى القضية رقم 229 لسنة 26 ق دستورية – مايو 2013 (الجريدة الرسمية العدد 21 مكرر – سنة 56 – 2013/5/26) " وحيث إن المستقر عليه فى قضاء هذه المحكمة أن السلطة التى يملكها المشرع فى مجال تنظيم الحقوق، وإن كان الأصل فيها هو إطلاقها، إلا أن القيود التى يفرضها الدستور لصون هذه الحقوق من صور العدوان المحتمل عليها، هى التى تبين تخوم الدائرة التى لا يجوز أن يتداخل التنظيم التشريعى فيها هدفاً للحقوق التى يكفلها الدستور، أو مؤثراً فى محتواها بما ينال منها، ومن ثم تمثل هذه الدائرة مجالاً حيويًا لا يتنفس الحق إلا من خلالها، ولا يكون تنظيم هذا الحق ممكنًا من زاوية دستورية إلا فيما وراء حدودها الخارجية، ليكون اقتحامها مجانبةً لتنظيمه، وعدوانًا عليه أدخل إلى مصادره أو تقييده، كذلك لا يجوز أن تنفصل النصوص القانونية التى نظم بها المشرع موضوعًا محددًا عن أهدافها، بل يجب أن تكون هذه النصوص مدخلاً إليها، وموطنًا لإشباع مصلحة عامة لها اعتبارها، ومرد ذلك أن كل تنظيم تشريعى لا يصدر عن فراغ، ولا يعتبر مقصودًا لذاته، بل مرماه إنفاذ أغراض بعينها يتوخاها، وتعكس مشروعيته إطارًا للمصلحة العامة التى أقام المشرع عليها هذا التنظيم باعتبارها أداة تحقيقها، وطريق الوصول إليها.

كما جرى قضاء هذه المحكمة على أن مبدأ المساواة أمام القانون، أساس للعدل، وهو أدخل إلى جوهر الحرية، وأكفل لإرساء السلام الاجتماعى، ولئن جاز القول بأن الأصل فى كل تنظيم تشريعى أن يكون منطويًا على تقسيم أو تصنيف أو تمييز من خلال الأعباء التى يلقيها على البعض، أو المزايا التى يمنحها لفئة دون غيرها، إلا أن اتفاق هذا التنظيم مع أحكام الدستور، يفترض ألا تنفصل النصوص القانونية التى نظم بها المشرع موضوعًا محددًا، عن أهدافها، ليكون اتصال الأغراض التى

وبالنظر إلى العلاقة الوثيقة التي تربط بين كل من القواعد الموضوعية والإجرائية، فلا تباشر الإدارة الضريبية نشاطها في تطبيق قواعد القانون الموضوعي إلا من خلال قواعد إجرائية تضمن انتظام هذا التطبيق واستقامته وتكفل سلامته ، ومن هنا برزت أهمية تلك القواعد في تحقيق الضمانات والوسائل والأدوات المقررة لتطبيق قواعد القانون الموضوعي⁽²⁷⁾ 0 من هنا جاء مبدأ المشروعية الضريبية يتضمن بسط جناحيه ليشمل القواعد الموضوعية والقواعد الإجرائية، وتحقق نفس علة الأخذ به في القواعد الموضوعية ، وإن كان لهذا المبدأ مفهومًا إجرائيًا قد يتفق في جوهره مع مفهومه الموضوعي ، إلا أن صياغته تختلف باختلاف طبيعة كل من القواعد الموضوعية والإجرائية .

ويرى الباحث في ضوء كون القواعد الإجرائية هي قواعد قانونية من صنع المشرع ولها كل صفات القاعدة القانونية من عموم وتجريد وإلزام ، وكل قاعدة إجرائية تنقسم إلى عنصرين : الأول هو عنصر الإجراء ويشتمل على جميع عناصر الإجراء النموذجي الذي حدده المشرع 0 والثاني: هو عنصر الأثر القانوني ويشتمل على كافة النتائج التي يولدها الإجراء إذا اتخذ بشكل صحيح ويسمى ذلك بالأثر الإيجابي ، كما يشتمل على النتائج التي يؤدي إليها الإجراء إذا اتخذ بشكل غير صحيح أي الجزاء الإجرائي ، ويسمى ذلك بالأثر السلبي للقاعدة الإجرائية ؛ فالقواعد الإجرائية هي قواعد

توخاها، بالوسائل، منطقيًا، وليس واهيًا أو واهنًا، بما يخل بالأسس الموضوعية التي يقوم عليها التمييز المبرر دستوريًا.

(27) لما كان من المقرر أن لمأمور الضبط القضائي دخول المحال العامة المفتوحة للجمهور لمراقبة تنفيذ القوانين واللوائح في الأوقات التي تباشر تلك المحال نشاطها عادة ، فلا يباح من حيث الزمان إلا أوقات العمل دون الأوقات التي تعلق فيها، وإذ كان البين من المفردات المضمومة أن تفتيش محل المطعون ضده قد تم في الساعة الحادية عشر مساءً من يوم 3/10/1983 و أن دفاع المطعون ضده قد قام على أنه فوجئ بعد غلق محله بقدوم رجال إدارة الضرائب على الإستهلاك وقيامهم بتفتيش محله بينما سار دفاع الطاعن بصفته على أن هناك رضاء بالتفتيش و لم يجادل في واقعة تفتيش المحل بعد إنتهاء مواعيد العمل . و لما كان البين أن التفتيش قد تم بغير إذن من المطعون ضده و بغير رضائه ، و من ثم يكون هذا الإجراء قد تم في غير الأحوال المصرح بها قانوناً و يكون الحكم المطعون فيه إذ إنتهى إلى بطلان إجراءات التفتيش سديد في القانون . (الطعن رقم 1605 لسنة 59 جلسة 1991/1/31 س 42 ص 213 ق 29)

شكالية ، تبين أشكال الإجراءات الواجب اتخاذها وتبين الجزاءات الواجب توقيعها عند مخالفة هذه الأشكال. وهذه الأشكال وضعت لكفالة احترام الحقوق الموضوعية لأن هذه الأخيرة يتم حمايتها من خلال هذه القواعد.

وتشمل القواعد الإجرائية للتشريع الضريبي القواعد المنظمة لإجراءات ربط وتحصيل الضريبة Procédures pour lier et percevoir la taxe ، والقواعد المنظمة لإجراءات المنازعة الضريبية ، والتي تنقسم بدورها إلى القواعد المنظمة لإجراءات كل من المرحلتين الإدارية والقضائية للمنازعة⁽²⁸⁾ وتلك التي تبين الإجراءات الواجب اتباعها لتقرير حق الدولة فى معاقبة من يخالف قواعد القانون الضريبي، وكيفية الحصول على الضرائب المستحقة على الملزمين بها⁽²⁸⁾

ومما سبق يتضح أن المشروعية الإجرائية من المنظور الضريبي هي بمثابة الإطار الذى يجب أن تمارس فى نطاقه القواعد القانونية الإجرائية التى نظم بها المشرع الضريبي موضوعاً محدداً ولا تنفصل عن أهدافها. بل يجب أن تكون مدخلاً إليها، وموطناً لإشباع مصلحة عامة لها اعتبارها، وتعكس مشروعيتها إطاراً للمصلحة العامة التى أقام المشرع عليها هذا التنظيم باعتباره أداة تحقيقها، وطريق الوصول إليها.

وتُعد المشروعية الإجرائية أساس الرقابة القضائية إذ أن الرقابة القضائية منوط بها حماية مبدأ المشروعية؛ فإذا ما وجد القاضى أن العمل الإجرائى غير مشروع فإنه يقرر بعدم ترتيب الآثار القانونية التى تتولد عن القيام بذلك العمل لكونه باطلاً ولا يعتد به، وبالتالي بطلان سائر الأعمال التى تليه والتي استندت عليه.

لذلك تولى التشريعات الضريبية المختلفة اهتماماً خاصاً بالطعون القضائية فى المجال الضريبي، وقد حاولت هذه التشريعات حل هذه المنازعات عن طريق الإدارة

(28) على لطفى بركات ، نحو اجراءات ضريبية موحدة لربط وتحصيل ضريبيتي الدخل والمبيعات ، رسالة ماجستير 2012 ، كلية الحقوق ، جامعة بالمنوفية ، ص 3 .

الضريبية نفسها بأن تتطلب تقديم تظلم إلى مصدر القرار أو إلى رئيسه أو إلى لجنة إدارية خاصة، وهي تهدف من ذلك تخفيف العبء على القضاء، وإنهاء المنازعات في مراحلها الأولى ، فضلاً عن توفير وقت وجهد الممول. وتكاد تجمع هذه التشريعات على استلزام التظلم قبل رفع الدعوى ، وانتظار نتيجته حتى تتحقق الحكمة من وجوبه. ومع ذلك لا يصح المبالغة في أهمية هذا الضمان للممول، إذ أن الإدارة الضريبية قد لا تعترف بما يقع منها من خطأ وترجع إلى الصواب، فضلاً عن أن الممولين لا يشعرون بالاطمئنان على حقوقهم إذا ترك أمر البت فيها عند الاعتداء عليها على حكم هو خصم لهم في نفس الوقت، يتخذ شعاراً له أن القانون الضريبي يقوم على السلطة.

لذلك كان طريق الطعن القضائي هو أنجع الضمانات للممولين، فهو يحقق رقابة القضاء على الإدارة الضريبية عند ممارسة نشاطها، ومن ثم يضمن حقوق الأفراد ضد ما يشوب قرارات ربط الضرائب من تعسف أو خطأ، ونتيجة لذلك نصت التشريعات الضريبية على أن يعهد للقضاء بالرقابة على هذه القرارات . وبهذا تنتصر قواعد الأخلاق المالية تلك القواعد التي تقوم على احترام الحريات الفردية والعدالة والمساواة ، والتي تستمد من مبدأين هما: المساواة بين المواطنين أمام الاعباء العامة، وشرعية الضريبة⁽²⁹⁾ .

المبحث الثاني

ركائز مبدأ المشروعية الإجرائية

تمهيد :-

جاء مبدأ المشروعية الضريبية الإجرائية لكي يحقق هدفين مهمين:

أولهما؛ استئثار المشرع وحده بتنظيم أوضاع الضريبة؛ وثانيهما؛ أن تكون إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها محددة على سبيل اليقين؛ فالممول يتعين أن يعلم بشكل

29) André Helbronner – Les garanties nouvelles du contribuable – Conseil d'État – Etudes et documents . 1961.p .35.

محدد مقدار الضريبة المكلف بدفعها، والوقت الذي يمكنه خلاله الوفاء بها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها وضوابط تقادمها، وما يجوز أن يتناولها من الطعون اعتراضا عليها، ونظم خصم بعض المبالغ أو إضافتها لحسابها وغير ذلك مما يتصل ببنيان هذه الضريبة، والجزاءات التي يتعرض لها في حالة مخالفته أحكام قانون الضريبة وإجراءات تحريك الدعوى الجنائية ضده؛ وهو ما يسمى باليقين القانوني الضريبي. وإذا كان الهدف الأول يتحقق بمبدأ انفراد التشريع، فإن الهدف الثاني وهو اليقين القانوني الضريبي يتحقق بأن يكون كل ما يتصل بإجراءات فرض وتحصيل الضريبة واضحا - بلا غموض أو تعقيد - حتى يعلمه الممول⁽³⁰⁾.

واستثناءً بهذا التمهيد نقسم الدراسة في هذا المبحث إلى مطلبين؛ يتناول الأول: مبدأ انفراد التشريع الركيزة الأولى لمبدأ المشروعية، ويتناول الثاني: اليقين القانوني الركيزة الثانية لمبدأ المشروعية.

المطلب الأول

انفراد التشريع⁽³¹⁾

[الركيزة الأولى لمبدأ المشروعية الإجرائية]

يثور التساؤل حول الأساس القانوني للضرائب، بمعنى على أي أساس قانوني يقوم حق الدولة في فرض الضرائب؟. ويتبارى في الإجابة على هذا التساؤل ثلاثة

(30) د. أحمد صالح أحمد : مظاهر عدم اليقين في النظام الضريبي المصري ، مرجع سابق ، ص 436 وما بعدها

(31) يتعين التمييز بين مبدأ "انفراد التشريع" ، ومبدأ "أولوية التشريع" *Préférence de loi* . فهذا المبدأ الأخير يحدد قيمة التشريع بالنظر إلى القواعد القانونية اللانحوية، بخلاف المبدأ الأول، فإنه يحدد المجال الذي يعمل فيه التشريع منفردًا . فبينما يحدد مبدأ انفراد التشريع الموضوعات التي يستأثر التشريع وحده بمعالجتها، فإن أولوية التشريع يحدد مكانته بالنظر إلى القواعد القانونية التي تصدر عن السلطة اللانحوية وكلا المبدأين - كما هو واضح - مختلفان، فانفراد التشريع يحدد اختصاص المشرع ، بينما تحدد أولوية التشريع مكانته في السلم التشريعي للقواعد القانونية من منظور تدرج القواعد القانونية في إطار النظام القانوني الواحد. حول هذا الموضوع انظر: أ. د 0 أحمد فتحى سرور: الشرعية والإجراءات الجنائية، مرجع سابق ص 40 .

مذاهب؛ الأول يعتبر أن حماية أرواح الأفراد وأموالهم هو أساس هذا الحق، والثانى يرى أن ما يفيد الفرد أو يحتمل أن يفيد من مجموع الخدمات التى تؤديها الدولة بصفة عامة هو أساس فرض الضريبة، والثالث يعتبر أن الأساس هو أن الدولة شريك غير منظور فى الإنتاج.

ويرى الباحث دون الخوض فى تفاصيل كل مذهب - لكونه ليس هدفاً للبحث فى هذه الرسالة - أنه بنظرة إجمالية فالدولة؛ أى السلطة القائمة على المصالح العامة لمصلحة أفرادها، لا غنى لها لأجل تنظيم هذه المصالح عن الحصول على أموال طائلة، ولا مناص من أن يقوم بهذه النفقات وتغذية موارد الدولة وإمدادها بما هى فى حاجة إليه من المال أفراد هذه الأسرة الكبرى، ولكن لا بمقدار ما يفيد منها كل منهم مباشرة، ولكن بمقدار طاقة كل منهم.

فالضرائب والرسوم التى تجبها الدولة من الأفراد هى الصورة القانونية لمساهمة الافراد فى النفقات العامة، وهى نتيجة محتومة للحياة الاجتماعية، فالشعب هو وحده صاحب الحق فى فرض الضرائب إلى أن تكونت الفكرة القائلة " بأن أفراد الأمة هم الذين يحددون هذه النفقات ويقررون الضرائب بمحض سلطانهم عن طريق ممثليهم القانونيين. فالأمة ممثلة فى برلمانها فى البلاد الدستورية هى التى تقرر هذه الضرائب وتحددها من حين الى حين بمقدار الحاجة إليها؛ وهذا الحق هو السبب الأصلى فى جهاد الأمم المتوالى للحصول على الدساتير. ومع أن الأمم جاهدت أيضا فى سبيل الحرية وفى سبيل تحقيق العدالة ومنع الجور، ولكى تكون هذه الدساتير سياجا لحريتها وكرامتها، فقد كان الهدف الأول الذى سعت إليه أن تكون هى صاحبة الرأى فى تقرير الضرائب التى تفرض عليها تخلصا من عسف الطغاة والحكام المستبدين ، وها هى الـ Magna Carta أو الميثاق الأعظم التى استخلصها الشعب الإنجليزى من الملك يوحنا فى 15 يونيو سنة 1215 وانتزعها منه انتزاعاً تتضمن على الأخص عهداً من الملك بالآ يفرض الضرائب على الشعب إلا برضاه .

ولذلك يمكن القول أن الضرائب ذات صفة اختيارية بمعنى أن الأمة حرة فى فرضها أو عدم فرضها. ولكنها فى الوقت نفسه ذات صفة إجبارية بمعنى أنه بعد تقريرها لا يجوز لأحد أن يمتنع عن تأديتها.

من النتائج المترتبة على ما تقدم أن السلطة التشريعية وحدها هى التى لها حق تقرير الضرائب.

وفى البلاد الديموقراطية التى أخذت بنظرية ازدواج الهيئة النيابية أى التى نص دستورها على إنشاء مجلس نواب ومجلس شيوخ، جرت أغلبية الدساتير أو جرت التقاليد البرلمانية على إعطاء نوع من الأولوية أو من الترجيح فى المسائل المالية عامة وفى مسائل الضرائب على الخص لمجلس النواب على مجلس الشيوخ، وذلك على اعتبار أن المجلس الأول أصح تصويرًا لرأى الأمة وأصدق تمثيلًا لها من المجلس الثانى. بل إن بعض الدساتير نصت على تغليب رأى مجلس النواب على رأى مجلس الشيوخ فى المسائل المالية، طبقًا للمبدأ المقرر منذ قرون فى إنجلترا⁽³²⁾.

ومنذ اندلاع الثورة الفرنسية فى فرنسا أقرت بأنها هى وحدها صاحبة الحق، عن طريق ممثليها، فى فرض الضرائب، ولما كان النواب أوفى تمثيلًا للأمة من الشيوخ لأنهم يجيئون جميعًا عن طريق الانتخاب، وجب بطبيعة الحال تغليب رأيهم:

(32) إن إنجلترا هى أول أمة حصلت من ملكها منذ سنة 1215 على وثيقة تقضى بعدم جواز فرض ضرائب على الشعب بغير رضاه، على أن الدستور الإنجليزى - وهو دستور غير مكتوب - لم يكن يجعل تفرقة بين مجلسى البرلمان فيه مع أن أحدهما وهو مجلس العموم مؤلف بطريق الانتخاب العام المباشر وثنانيهما وهو مجلس اللوردات مؤلف من أعضاء يأخذون مقاعدهم فيه بطريق اللقب الموروث أو المكتسب أى ان الأمة لا تتدخل فى اختيارهم. ولو أن مجلس اللوردات كان يتحرى على الأغلب فى قراراته رغبة الأمة واتجاهات الرأى العام. ولكن حدث بعد ذلك خلاف بين المجلسين، ورؤى أنه "ليس لمجلس اللوردات أن يعطل قرارات مجلس العموم فى المسائل المالية، فأدى الأمر إلى صدور قانون فى سنة 1911" خلاصته أنه إذا رفض مجلس اللوردات إقرار مشروع قانون مالى سبق أن اقره مجلس العموم فلهذا المجلس الأخير أن يطلب إلى الملك إصدار القانون رغم معارضة مجلس اللوردات.

حول هذا الموضوع انظر: حبيب المصرى باشا: ضرائب الدخل فى مصر، مطبعة مصر، 1945، ص 48 بند 49 وما بعدها.

وفى فرنسا لم تنص القوانين الدستورية الصادرة فى سنة 1875 على وجوب تقرير الضرائب بقانون، ولكن هذا ثابت منذ دستور 13 سبتمبر سنة 1791 وهو يخول الهيئة التشريعية وحدها حق اقتراح وتقرير القوانين، ولم يكتف دستور سنة 1791 بهذا النص العام الذى يتضمن فى ذاته من غير شك حق اقتراح وتقرير القوانين المالية بل أضاف إليها أن للهيئة التشريعية حق تحديد المصروفات العامة وحق تقرير "الأعباء المالية العامة" وبالفرنسية *Les contributions publiques* (وهى عبارة أوسع من كلمة الضرائب ومن كلمة الرسوم، وهى تشمل بمعناها الحرفى كل ما يؤديه الفرد للدولة بصفة عامة). بل إن هذا الحق مقرر كمبدأ عام فى إعلان حقوق الانسان الصادر فى سنة 1789، وقد جاء فيه "لجميع المواطنين الحق فى أن يتبينوا بأنفسهم أو بواسطة ممثليهم ضرورة الأعباء العامة وأن يقبلوا بحريتهم وأن يراقبوا استعمالها، وأن يقرروا مقدارها ووعائها وطرق تحصيلها ومدتها".

ومع سكوت القوانين الدستورية الفرنسية عن النص على حق البرلمان فى تقرير القوانين المالية ، فإن العرف الدستورى الثابت قضى بثبوت هذا الحق للبرلمان دائما، وقانون الميزانية السنوية يختم دائما فى فرنسا بمادة هذا نصها:

"Toutes Contributions directes ou indirectes autre que celles qui sont autorisées par la Loi de Finances de l'exercice à quelque titre ou sous quelque dénomination qu'elles se perçoivent sont formellement interdites"

وترجمتها: "لا يسوغ قطعًا جباية أى نوع من الأعباء (أو التكاليف أو الضرائب بمعناها الواسع) مباشرة كانت أو غير مباشرة غير تلك التى أذن بها بمقتضى قانون المالية (المقصود به قانون الميزانية) عن سنة بأى سبب وبأية تسمية تحصل جبايتها".

وقد بينا فيما تقدم أن كلمة Contributions الفرنسية أعم وأشمل من كلمة ضريبة⁽³³⁾، ولهذا فإنهم في فرنسا يعرضون على البرلمان ويقررون بقانون الضرائب والرسوم على حد سواء، والأمر يختلف هناك عما هو مقرر في مصر من وجوب تقرير الضرائب وحدها - دون الرسم - بقانون. وقد نصت المادة الثامنة من القانون الدستوري الفرنسي الصادر في 24 فبراير 1875 على أن القوانين المالية يجب عرضها وتقريرها في مجلس النواب أولاً.

وجاءت المادة 34 من الدستور الفرنسي 1958 لتؤكد هي الأخرى هذا المبدأ، فنصت على أنه "يحدد القانون القواعد المتعلقة بما يلي: أساس الضرائب بجميع أنواعها ونسبها وكيفية تحصيلها ونظام إصدار النقود."

وفي مصر أكد الدستور المصري عام 2014 صراحة ومباشرة هذا المبدأ في المادة 38 منه " 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". وبذلك اثبت الدستور أن تقرير الضرائب هو من اختصاص السلطة التشريعية وحدها. ويلاحظ أن هذا النص اقتصر الكلام على الضرائب العامة، ولم يشر إلى الرسوم، ولذلك جرى العمل في مصر على اعتبار أن الرسوم يجوز تقريرها من غير حاجة إلى استصدار قانون بها. ويزداد هذا المعنى وضوحاً إذا قورن نص الفقرة الأولى بنص الفقرة التالية لها" ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون" وهذا الحكم

33) أصل تسمية الضرائب Contributions هذه الكلمة بالفرنسية معناها المشاركة أو المساهمة وأحياناً المعاونة لأن الفكرة كانت في الزمن القديم قائمة على أن الضريبة هي مجرد معاونة من الفرد للسلطان على القيام بما يحتاج إليه وتحتاج إليه حكومته. والكلمة بهذا الاعتبار لا تتضمن في ذاتها معنى الإيجاب. وكان المفروض نظرياً أن المعاونة اختيارية محضة. فلما تطور علم الضرائب وأصبح عنصر الإيجاب أساسياً للضريبة تحولت الكلمة الأصلية إلى كلمة Impôt وهي مشتقة من Imposer بمعنى الفرض والإلزام والإيجاب ولكن الكلمة القديمة لا تزال مستعملة إلى اليوم بمعنى الضرائب.

يطابق الحكم الذي تختتم به قوانين الميزانية في فرنسا والذي يحرم جباية شيء من الأموال لم يصرح قانون الميزانية بجبايتها.

ويلاحظ أن عبارة "في حدود القانون" ليس المقصود بها أن يكون قد صدر قانون بالرسوم إذ أن الدستور لا يحتم استصدار قانون إلا بالنسبة للضرائب دون الرسوم، وإنما المقصود أن يكون تقرير الرسوم قد صدر من السلطة التي تملك تقريرها قانوناً.

ولا خلاف في أن مجلس النواب هو المنوط به إنشاء الضرائب العامة والإعفاء

منها وفقاً لمبدأ المشروعية الضريبية **Le principe de légalité de l'impôt** حيث إنه (لا ضريبة إلا بقانون ولا إعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون) تطبيقاً لمبدأ قانونية الضريبة.

لكن يرى الباحث أنه عندما تباشر الإدارة الضريبية - ممثل الدولة - الإجراءات اللازمة لاقتضاء حقها في الضريبة يبدو خطر المساس بحق الممول من خلال مباشرة هذه الإجراءات؛ ولذلك يتعين على المشرع أن يتدخل في هذه الحالة لكي يقرر الحدود والشروط اللازمة لتحقيق التوازن بين حق الدولة في اقتضاء الضريبة وتكوين الحصيلة لمواجهة النفقات العامة، وبين حماية حقوق الممول وضماناته وتحمل الأعباء المالية على أساس من العدل والمساواة، وبناءً على ذلك فإن القانون وحده هو الذي يحدد الإجراءات الضريبية.

وإذا كان مبدأ انفراد التشريع يعنى اختصاص المشرع وحده بمعالجة المسائل التي تدخل في اختصاصه. فإن ذلك يعنى أن السلطة التنفيذية لا تملك من خلال اللوائح معالجة المسائل التي تدخل في اختصاص المشرع وحده. ومن ناحية أخرى، يعنى هذا المبدأ أن المشرع لا يملك أيضاً الإفلات من مسؤوليته في معالجة هذه المسائل وتوفير الضمانات لممارسة الحقوق والحريات؛ فالتشريع على هذا النحو هو السند الذي يتوقف عليه تنظيم ممارستها ورسم حدودها، على أن ذلك المبدأ لا يصادر حق السلطة التنفيذية من خلال اللوائح في تنظيم وتنفيذ ما أقره المشرع.

كما يرى الباحث أن التشريع بوصفه صادرًا من أقدر السلطات على استجلاء جوانب الصالح العام، والتعبير عن مقتضياته - لارتباط هذه السلطة بإرادة الشعب - هو الذى يمكن أن يضمن التوازن بين حق الدولة في اقتضاء الضريبة وتكوين الحصيلة لمواجهة النفقات العامة، وبين حماية حقوق الممول وضماناته وتحمل الأعباء المالية على أساس من العدل والمساواة. وهو إذ يفعل ذلك لا يجوز أن ينال من تلك الحقوق بما يقلص من محتواها، أو يجردها من خصائصها أو يقيد آثارها، وإلا كان هذا التنظيم مخالفًا للدستور⁽³⁴⁾.

وفى ضوء ما تقدم يمكن القول أن مظاهر انفراد التشريع تكمن فى ثلاثة أمور؛

أولها: أن هذا الانفراد يتعلق بالحقوق وغيرها من المجالات التى يحددها الدستور .

ثانيها: أنه يتحدد بأهداف معينة عبر عنها الدستور ولا يجوز للسلطة التقديرية للمشرع أن تتجاوزها أو تتحرف عنها فى الكيفية التى يباشر فيها اختصاصه الفريد .

وثالثها: أنه انفراد مانع، يحول دون مشاركة السلطة التنفيذية فيه عن طريق اللوائح إلا فى الحدود التى ينص عليها التشريع طبقًا للدستور .

(34) وفى هذا المعنى قالت المحكمة الدستورية العليا: إن الأصل فى سلطة المشرع فى مجال تنظيم الحقوق، أنها سلطة تقديرية ما لم يقيد الدستور ممارستها بضوابط تحد من إطلاقها، وتكون تخومًا لها لا يجوز اقتحامها أو تخطيها، وكان الدستور إذ يعهد إلى السلطة التشريعية بتنظيم موضوع معين، فإن ما تفره من القواعد القانونية فى شأن هذا الموضوع، لا يجوز أن ينال من الحقوق التى كفل الدستور أصلها، سواء بنقضها أو بانتقاصها من أطرافها، ذلك أن إهدار هذه الحقوق أو تهमيشها عدوان على مجالاتها الحيوية التى لا تتنفس إلا من خلالها، ولا يجوز بالتالى أن يكون تنظيم هذه الحقوق اقتحامًا لفحواها، بل يتعين أن يكون منصفًا ومبررًا . دستورية عليا فى 3 فبراير 1996 فى القضية رقم 2 لسنة 16 قضائية " دستورية" مج أحكام الدستورية العليا ج 7 قاعدة رقم 27 ص 470. وفى حكم آخر لها " ... ولئن جاز القول بأن الأصل فى كل تنظيم تشريعى أن يكون منطويًا على تقسيم أو تصنيف أو تمييز من خلال الأعباء التى يلقيها على البعض، أو المزايا التى يمنحها لفئة دون غيرها، إلا أن اتفاق هذا التنظيم مع أحكام الدستور، يفترض ألا تنفصل النصوص القانونية التى نظم بها المشرع موضوعًا محددًا، عن أهدافها، ليكون اتصال الأغراض التى توخاها، بالوسائل، منطقيًا، وليس واهنيًا أو واهنًا، بما يخل بالأسس الموضوعية التى يقوم عليها التمييز المبرر دستوريًا . (القضية رقم 229 لسنة 26 ق دستورية - مايو 2013، الجريدة الرسمية العدد 21 مكرر - سنة 56 - 2013/5/26).

ويتولد عن ذلك نتيجة مؤداها أن الإجراءات التي حددها القانون الضريبي أصبحت إجراءات آمرة يترتب على مخالفتها البطلان لكونها تتعلق بقاعدة من القواعد الأساسية التي تحكم إجراءات السلطة العامة من حيث وجوب اتصافها بصفة الشرعية والسلوك⁽³⁵⁾.

لذلك قضت محكمة النقض في العديد من أحكامها "أن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة هي من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام، فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها، وهي إجراءات ومواعيد حتمية ألزم المشرع مصلحة الضرائب بالتزامها وقد روجها من المصلحة في اتباعها ورتب البطلان على مخالفتها"⁽³⁶⁾.

المطلب الثاني

اليقين القانوني

[الركيزة الثانية لمبدأ المشروعية الإجرائية]

يعد اليقين القانوني الضريبي الركيزة الثانية لمبدأ المشروعية الضريبية، فإذا كانت الركيزة الأولى تتمثل في انفراد التشريع بالنص على القواعد الضريبية، فإن الركيزة الثانية تتمثل في اليقين القانوني الضريبي، ذلك أن جوهر المشروعية ليس مجرد صدور القواعد الضريبية بإرادة الشعب من خلال التشريع، وإنما أيضاً، وبذات الأهمية

35) L. Trotabas "La nature juridique du contentieux fiscal en droit français" *Mélanges - Maurice - Hauriou* 1929 p. 711.

36) الطعن رقم 2493 لسنة 62 ق تاريخ الجلسة 2001/1/23 مكتب فني 52 رقم الجزء 1 رقم الصفحة 185 ، و الطعن رقم 3476 سنة قضائية 62 مكتب فني 45 تاريخ الجلسة 10 / 1 / 1994 صفحة رقم 120 . و الطعن رقم 453 سنة قضائية 55 مكتب فني 43 تاريخ الجلسة 13 / 4 / 1992 - صفحة رقم 582 ، الطعن رقم 497 س 49 ق جلسة 17/12/1984 .

والدقة، أن يكون المخاطبون بهذه القواعد على وعى وإدراك واحاطة بهذه القواعد قبل الإقدام على تطبيقها عليهم، وذلك بالنظر إلى ما تنطوى عليه من مساس بحقوقهم؛ فلا معنى لسيادة القانون ما لم يشعر المخاطبون بالقانون بالاستقرار فى تطبيق القواعد القانونية فيما يتعلق باحترام حقوقهم باعتبار أن تنظيم العلاقات القانونية من وظائف القانون، حيث يؤدي اهتزاز الاستقرار فى العلاقات القانونية بالتبعية إلى اهتزاز صورة القانون فى أعين المخاطبين به. ولهذا كان الأمن القانونى *Sécurité juridique* أحد العناصر الأساسية فى الدولة القانونية⁽³⁷⁾، أو دولة المؤسسات. وإذا كانت سيادة القانون ضماناً لحماية الحقوق والحريات، فإن الأمن القانونى يبني العمود الفقري لهذه الحماية، حيث يتجلى فى حماية النظام القانونى بأسره، فهو يهدف إلى حماية الحقوق والحريات، للوصول إلى ما عبر عنه الفقهاء الألمانىون، إلى الثقة المشروعة (*la confiance légitime*) فى القانون، باعتباره مستندا إلى سيادة الشعب فى النظام الديمقراطى.

ويرى الباحث فى ضوء ما سبق أن الأمن القانونى الضريبي⁽³⁸⁾ يقوم على عدة عناصر، من أهمها إحداث ذلك التوازن (*léquilibre*) بين حق الدولة فى اقتضاء

(37) انظر اعمال الدائرة المستديرة الدولية الخامسة عشر التى عقدت فى اكس آن بروفانس فى 10 و 11 سبتمبر 1999 والتى بحثت موضوع الدستور والأمن القانونى انظر بوجه خاص التقرير الفرنسى. *Annuaire International de Justice Constitutionnell*, 1999, p. 173.
(38) فى أغلب الأحوال يعاب على القوانين المالية غياب الأمن القانونى نتيجة عدم استقرار القوانين الاقتصادية، وتغير مقتضيات القانون بسرعة.

Anne PENNEAU-La sécurité juridique à travers le processus de normalisation- Sécurité juridique et sécurité technique: indépendance ou métissage? Conférence organisée par le Programme international de coopération scientifique (CRDP / CECOJI), Montréal, 30 septembre 2003.
<http://www.lex-electronica.org/articles/v9-2/penneau.pdf> . Consulté le 18/03/2008.

وفى هذا الموضوع يتحدث آن بينو عن مدى تحقق اليقين القانونى والأمن القانونى بشأن التوقيع الإلكترونى بمناسبة تناوله المرسوم 535 لسنة 2002 الصادر بتاريخ 2002/4/18

"Il est donc assez évident que la sécurité juridique dépend bien, à un premier degré, de la sécurité des conditions techniques de la réalisation de l'acte et la signature électronique. La sécurité de cette appréciation dépend en second degré des conditions dans lesquelles elle est faite.

الضريبة وتكوين الحصيلة لمواجهة النفقات العامة، وبين حماية حقوق الممول وضماناته وتحمل الأعباء المالية على أساس من العدل والمساواة، من خلال معيار التناسب (critère) بين مختلف القيم التي يحميها الدستور، وفي ضمان الوضوح في النصوص الضريبية، وفي عدم رجعية قانون الضريبة. وهنا يتولد الشعور بمصادقية هذه النصوص لدى المخاطبين بها، سواء من خلال وضوح معناها أو من خلال عدم رجعية تطبيقها. فهذا اليقين تتولد الثقة في القانون ويعم الاستقرار.

فيفترض الأمن القانوني بطبيعة الحال التزام الدولة بضمان العلم بالقانون لدى المخاطبين به، ولهذا أكد المجلس الدستوري الفرنسي⁽³⁹⁾ أن وصول العلم بالقانون لدى المخاطبين به قيمة دستورية في حد ذاتها تتبع من مبدأ المساواة أمام القانون، ومن ثم يعتبر هذا العلم أمرًا ضروريًا لممارسة الحقوق التي يحميها الدستور؛ فالحقوق لا تجد حمايتها فقط من خلال مضمون القواعد القانونية وإنما يتعين كذلك أن تجد هذه الحماية من خلال توفير السبل الفعالة للعلم بالقانون. ومن ثم فإن الأمن القانوني يفرض على النظام القانوني أن تتوافر فيه قدرة تلقائية على كفالة العلم بالقانون للمخاطبين.

وتطبيقًا لذلك قضت محكمة النقض المصرية "إذا كان التشريع الجمركي المحدد للرسوم الجمركية مكون من جزأين الأول الأحكام، والثاني الجداول التي تتضمن تعريفًا بالسلع المستوردة مقترنة بنسبة الرسوم المستحقة ويمثلان البند الجمركي الذي يرجع إليه

"ولذلك فمن الواضح تماما ان اليقين القانوني يعتمد من الدرجة أولى، علي سلامه الظروف التقنية لأعمال القانون والتوقيع الكتروني. ويتوقف أمن هذا التقييم ، من الدرجة الثانية، علي الشروط التي يتم بها ذلك".

(39) في ذات المعنى انظر التقرير العام لمجلس الدولة الفرنسي لسنة 2006 حيث جاء فيه :
Le contenu du principe "Le principe de sécurité juridique implique que les citoyens soient, sans que cela appelle de leur part des efforts insurmontables, en mesure de déterminer ce qui est permis et ce qui est défendu par le droit applicable. Pour parvenir à ce résultat, les normes édictées doivent être claires et intelligibles, et ne pas être soumises, dans le temps, à des variations trop fréquentes, ni surtout imprévisibles."

فى تحديد الرسوم الجمركية المستحقة، ويكون هذا البيان مع الأحكام هو القانون المعمول به بحيث إذ نُشر القانون متضمناً الأحكام فحسب، فإن نفاذه ينصرف إلى هذه الأحكام فقط بحيث لا تكون للجدول المرفقة بهذا القانون والتي تعتبر تكملة للجزء الأول أى أثر من حيث النفاذ إلا من تاريخ نشرها فإذا كان الثابت بالأوراق أنه وإن صدر قرار رئيس الجمهورية رقم 72 لسنة 1995 المنشور فى 15/6/1995 بالموافقة على انضمام جمهورية مصر العربية لمنظمة التجارة العالمية، والاتفاقات التى تضمنتها الوثيقة الختامية المتضمنة نتائج جولة أوجواى للمفاوضات التجارية متعددة الأطراف، وجداول تعهدات جمهورية مصر العربية فى مجال تجارة السلع والخدمات؛ وقد وافق عليها مجلس الشعب بتاريخ 16/4/1995، إلا أن هذا النشر اقتصر على مجرد الموافقة على الانضمام لهذه الاتفاقية، أما بالنسبة للجدول المكمل لهذه المعاهدة فقد حُجبت عن النشر بما مقتضاه عدم سريانها فى مواجهة ذوى الشأن لعدم العلم، والذى لا يكون إلا بطريق النشر، ولما كان نشر هذه الجدول كان بتاريخ 29/8/2002، فإنه من اليوم التالى تكون نافذة وسارية، ولا ينال من ذلك نشر الجدول تحت مسمى استدراك باعتباره وسيلة لتدارك ما عسى أن يكون قد اكتنف النص الأسمى من أخطاء مادية أو مطبعية عند نشره بقصد تصحيحه، وهو ما لا ينصرف إلى إرجاء نشر جزء من القانون إلى وقت لاحق لنشر مضمون الاتفاقية. لما كان ذلك وكان الحكم المطعون فيه قد خالف هذا النظر واعتبر نشر الجدول حقاً للسلطة التنفيذية فإنه لا يعد تعديلاً أو تعطيلاً أو استحداثاً شأنه مخالفة غرض الشارع وتماشيه مع القانون فإنه يكون معيباً بمخالفة القانون⁽⁴⁰⁾.

ومؤدى هذا الحكم أن تمكين الأفراد من العلم من خلال النشر الكامل شرط لازم للأمن القانونى الذى لا يقوم بغير وضوح القواعد القانونية لدى المخاطبين بها.

(40) الطعن رقم 1896 لسنة 75 ق . جلسة 2011/6/13.

وتتطلب المشروعية الإجرائية أن تستوفى نصوص الإجراءات الضريبية خصائص معينة، بدونها لا يتحقق اليقين الضريبي، ولذلك يجب أن تكون هذه النصوص مكتوبة، وهذا الشرط مستخلص بداهة من وجوب أن يكون التشريع مصدرًا للقواعد الضريبية، وأن تكون النصوص واضحة ومحددة. وبالمثال الواضح على ذلك ما أثارته عبارة ".... بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز" في الفقرة الأولى من المادة 116 من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005⁽⁴¹⁾ من مشكلات عملية أدت بالإدارة الضريبية في سبيلها لتفسير النص وتوضيح قصد المشرع أن أصدرت تعليمات تنفيذية رقم 52 لسنة 2017 مفادها أن قصد المشرع من عبارة بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز أن الأمر يتعلق بتوقيع محضر حجز ما للمدين لدى الغير وكيفية إخطار الممول المحجوز عليه بصورة من هذا المحضر بأن يكون الإخطار بكتاب موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول، ومفهوم المخالفة لما انتهت إليه الإدارة الضريبية (مصلحة الضرائب المصرية) أنه لا يتم إخطار المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز بورقة من أوراق المحضرين.

لكن في اعتقاد الباحث أن الرد على ذلك يأتي من خلال الإجابة على هذا التساؤل هل قصد المشرع من عبارة "بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز" بيان أن إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز هو طريقة قانونية في الإعلان تستغرق الحجز التنفيذي (حجز المنقول لدى المدين - حجز ما للمدين لدى الغير - الحجز العقاري والتحفظي)، أم قصد منها إعمال نص المادة (29)

41 (تنص الفقرة الأولى من المادة (116) من القانون على ما يلي: "يكون للإعلان المرسل بكتاب موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات وفقا لقانون التوقيع الإلكتروني الصادر بالقانون رقم 15 لسنة 2004 يصدر بتحديد قرار من الوزير ذات الأثر المترتب على الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية ، بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز.

من قانون الحجز الإدارى رقم 308 لسنة 1955 مع مراعاة حكم المحكمة الدستورية العليا بتاريخ 1992/1/4 والتأكيد على ذلك بهذا النص بأن يكون إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز الإدارى، بواسطة ورقة من أوراق المحضرين، تعلن وفقا للقواعد المقررة فى قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم 13 لسنة 1968؛ أم أن المشرع بهذا النص قصد أعمال نص المادة 332 من قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم 13 لسنة 1968 وتعديلاته من أن يكون إبلاغ الحجز إلى المحجوز عليه بنفس ورقة الحجز بعد إعلانها إلى المحجوز لديه، وبالتالي يتم إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز بكتاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول، وهى نفس الورقة المعلنة للمحجوز لديه وفقا لحكم المادة 29 من قانون الحجز الإدارى.

ويرى الباحث أن المشرع بهذا النص قصد بهذه العبارة " بما فى ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز "أنها إحدى الطرق القانونية التى نص عليها قانون الحجز الإدارى رقم 308 لسنة 1955؛ إذ أن نص المادة رقم (7) منه خرج عن القواعد العامة فى الإعلان وبين طريقة إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز⁽⁴²⁾، سواء فى حالة حجز المنقول لدى المدين، أو الحجز على العقار وفرقاً فى الإعلان بين ثلاث حالات:

(42) مادة 7 من قانون الحجز الإدارى رقم 308 لسنة 1955 " يوقع التنبيه بالأداء والانذار بالحجز ومحضر الحجز كل من المدين أو من يجيب عنه ومندوب الحاجز والشاهدين والحارس، وتسلم صورة من التنبيه والانذار ومحضر الحجز الى المدين أو لمن يوقع عنه وأخرى للحارس ، وإذا رفض المدين أو من يجيب عنه التوقيع على التنبيه والانذار ومحضر الحجز واستلام نسخة منه أثبت ذلك فى المحضر. وتعلق نسخة من محضر الحجز على باب المركز أو القسم أو المأمورية أو على باب دار العمدة أو الشيخ الذى يقع الحجز فى دائرته ويقوم هذا الاجراء مقام الاعلان. وإذا لم يوجد المدين أو من يجيب عنه أثبت ذلك بمحضر الحجز وتسلم نسخة منه إلى مأمور القسم أو البندر أو العمدة أو الشيخ الذى يقع الحجز فى دائرة اختصاصه مع تعليق نسخة أخرى فى الاماكن المنصوص عليها فى الفقرة السابقة ويقوم الإجراء مقام الاعلان. ومن الجدير بالذكر بأنه قد صدر حكم المحكمة الدستورية فى الدعوى المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 185 لسنة 32 قضائية " دستورية جلستها المنعقدة بتاريخ 2015/5/4 " والمنشور فى الجريدة الرسمية - العدد 19 (مكرر) فى 12 مايو سنة 2019 (بعدم دستورية عبارة " ويشرع فوراً فى توقيع الحجز " المنصوص عليها فى عجز الفقرة الأولى من المادة (4) من القانون

الأولى: حالة وجود المدين وتوقيعه على محضر الحجز فيتحقق الإعلان بتسليم صورة من المحضر إلى المدين أو لمن يوقع عنه وأخرى للحارس؛

والثانية: حالة رفض المدين أو من يجيب عنه التوقيع على التنبيه والإنذار ومحضر الحجز واستلام نسخة منه أثبت ذلك في المحضر. وتعلق نسخة من محضر الحجز على باب المركز أو القسم أو المأمورية أو على باب دار العمدة أو الشيخ الذى يقع الحجز فى دائرته ويقوم هذا الإجراء مقام الإعلان؛

والثالثة: إذا لم يوجد المدين أو من يجيب عنه أثبت ذلك بمحضر الحجز وتسلم نسخة منه إلى مأمور القسم أو البندر أو العمدة أو الشيخ الذى يقع الحجز فى دائرة اختصاصه مع تعليق نسخة أخرى فى الأماكن المنصوص عليها فى الفقرة السابقة ويقوم الإجراء مقام الإعلان.

كما بينت المادة (29)⁽⁴³⁾ طريقة إعلان محضر الحجز فى حالة توقيع حجز ما للمدين لدى الغير؛ فنصت على أنه "يقع حجز ما للمدين لدى الغير بموجب محضر يعلن إلى المحجوز لديه بكتاب موسى عليه بعلم الوصول ويتضمن قيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها. ويجب إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز مبيناً بها تاريخ إعلانه للمحجوز لديه خلال الثمانية أيام التالية لتاريخ إعلان المحضر المحجوز لديه وإلا أعتبر الحجز كأن لم يكن.

رقم 308 لسنة 1955 فى شأن الحجز الإدارى ،وعبارة " ويقوم هذا الإجراء مقاماً لإعلان" الوارده بعجز الفقرة الثانية من المادة (7) من القانون ذاته."
43) صدر تفسير من المحكمة الدستورية العليا فى شأن الفقرة الثالثة من هذه المادة فى الدعوى رقم 1 لسنة 13 قضائية- تفسير - بجلسة 1992/1/4.

منطوق الحكم:

قررت المحكمة: أن الإعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز طبقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة التاسعة والعشرين من القانون رقم 308 لسنة 1955 فى شأن الحجز الإدارى يكون بواسطة ورقة من أوراق المحضرين تعلن وفقاً للقواعد المقررة فى قانون المرافعات المدنية والتجارية.

وفى ضوء ما تقدم يميل الباحث إلى رأى مفاده- أن المشرع فى الفقرة الأولى من المادة (116) المشار إليها - بما لا يدع مجالاً للشك - قد ساوى فى الأثر المترتب على الإعلان بين الإعلان المرسل بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة الكترونية لها الحجية فى الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني الصادر بالقانون رقم 15 لسنة 2004، وبين الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية ومن بينها طريقة إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز كطريقة قانونية فى الإعلان كما وردت فى عجز الفقرة الأولى من المادة 116 "بما فى ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز"، ذلك أن لفظ "الحجز" الوارد بالمادة (1/116) المشار إليها ورد عاماً وغير محدد بنوع من أنواع الحجز، وإعمالاً للقاعدة الأصولية فى التفسير التى تقضى بأن العام يستغرق عموم أفراده ما لم يخص، وأن المطلق يجرى على إطلاقه ما لم يوجد ما يقيد.

فالجمع هو لفظ يدل على شموله واستغراقه جميع أفراده بدون حصر. وهو لفظ عام مطلق لم تصحبه قرينة تنفي احتمال تخصيصه أو تنفي احتمال دلالاته على العموم، فالعبرة بعموم اللفظ لا بخصوص السبب بمعنى أن الحكم يبقى على عمومته، وإن كان قد ورد بسبب خاص، كسؤال أو واقعة عين، فالعبرة بالنصوص وما اشتملت عليه من أحكام، وليست العبرة بالأسباب التى دعت إلى مجيء هذه النصوص. ومن الألفاظ الدالة على العموم المفرد المعرف بأل (أل الجنسية) فلفظ (الحجز) يشمل كل حجز (تتفدى أو تحظى) أعلن بصورته المحجوز عليه - الممول - باعتباره طريقة قانونية وفى سبيل التعرف على هذه الطريقة القانونية فى الإعلان وجب الرجوع إلى نصوص وأحكام قانون الحجز الإدارى رقم 308 لسنة 1955، وليس المقصود هنا بيان أن يكون إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز أن يخص العام باقتصار النص على حجز ما للمدين لدى الغير كأحد أنواع الحجز التنفيذية دون حجز المنقول لدى المدين أو الحجز العقارى كما أنه ليس المقصود من النص بيان أن يتم إعلان

المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز فى حجز ما للمدين لدى الغير بعلم وصول وليس ورقة من أوراق المحضرين.

كما أن المشرع نص صراحة فى المادة (106) من قانون الضريبة على الدخل المصرى رقم 91 لسنة 2005 على أن "يتبع فى تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم 308 لسنة 1955 فى شأن الحجز الإدارى والأحكام المنصوص عليها فى هذا القانون" ومن هذه الأحكام حكم المادة (7) والمادة (29) بشأن كيفية إعلان محضر الحجز كطرق قانونية فى الإعلان.

فإذا كان الإعلان يُعد اعمالا لمبدأ المواجهة. فمعنى ذلك أنه إذا تطلبه القانون فإنه يعتبر الوسيلة الوحيدة لعلم المعن إليه، بمعنى أنه لا يجوز - عند عدم القيام به - الاستعاضة بالعلم الفعلى للواقعة. كما أنه إذا تم وفقا للشكل الذى يتطلبه القانون فلا يجوز الادعاء بعدم العلم. ذلك أن عدم العلم الفعلى لا ينفى تحقق العلم القانونى الذى تحقق بالإعلان وهو ما له وحده الاعتبار فى نظر القانون0

الأمر الذى يرى معه الباحث من جماع ما تقدم أن ما ذهبت إليه مصلحة الضرائب المصرية فى التعليمات التنفيذية رقم (52) لسنة 2017 جاءت مغايرة لإرادة المشرع مبنية على فهم غير لصحيح لما قصده المشرع من عبارة " بما فى ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز" فى تخصيصها للعام وتقييدها للمطلق. حيث إن إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز وفقا للشكل الذى يتطلبه قانون الحجز الإدارى رقم 308 لسنة 1955 يرتب أثرًا قانونيًا يتمثل فى تحقق علم المحجوز عليه بمحضر الحجز ولا يجوز له الادعاء بعدم العلم، وأن الإعلان المرسل بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول أو بأى وسيلة الكترونية لها الحجية فى الإثبات وفقا لقانون التوقيع الالكترونى الصادر بالقانون رقم 15 لسنة 2004 يكون له ذات الأثر المترتب على اعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز كطريقة

قانونية أوردتها قانون الحجز الإدارى فى كون كل منهما يتحقق معه العلم بالواقعة المعلن بها.

وأن القول بغير ذلك يحمل فى طياته تعديلا لأحكام المادة (29) من قانون الحجز الإدارى رقم 308 لسنة 1955 ، وهو تعديل فى غير محله، ولو قصد المشرع ذلك لأتى بتشريع آخر لتعديل أحكام قانون الحجز الإدارى المشار اليه بدلا من أن يأتى بهذا التعديل فى قانون الضريبة ذاته.

ويؤكد هذا الاتجاه ما ذهب اليه المحكمة الدستورية العليا مؤخرًا فى الدعوى المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 185 لسنة 32 قضائية "دستورية" - جلسة 2019/5/4، "الجريدة الرسمية العدد 19 (مكرر) فى 12 مايو 2019 " والحكم بعدم دستورية بعدم دستورية عبارة "ويقوم هذا الإجراء مقام الإعلان" الواردة بعجز الفقرة الثانية من المادة (7) من القانون وجاء فى حيثيات الحكم " وكان نص الفقرة الثانية من المادة (7) من قانون الحجز الإدارى السالف الإشارة إليه وقد اعتبر أن تعليق نسخة من محضر الحجز الإدارى على المنقول، الذى يرفض المدين أو من يجيب عنه التوقيع عليه على باب المركز أو القسم أو المأمورية أو على باب دار العمدة أو الشيخ الذى يقع الحجز فى دائرته، إجراء يقوم مقام الإعلان، ممايزًا بذلك بينه وبين المحجوز على منقوله حجزًا إداريًا بطريق حجز ما للمدين لدى الغير ، بمقتضى نص المادة (28) من قانون الحجز الإدارى، الذى يكون إعلانه بصورة من محضر الحجز بواسطة ورقة من أوراق المحضرين، تعلن وفقًا للقواعد المقررة فى قانون المرافعات المدنية والتجارية ، طبقًا لنص الفقرة الثالثة من المادة (29) من قانون الحجز الإدارى، وعلى نحو ما جرى به قرار التفسير الصادر من المحكمة الدستورية العليا بجلسة 4 يناير سنة 1992 فى الطلب المقيد برقم 11 لسنة 13 قضائية "تفسير".

مما يؤكد اتجاه الباحث فى كون المحجوز عليه فى حجز ما للمدين لدى الغير يتم إعلانه بصورة من محضر الحجز بواسطة ورقة من أوراق المحضرين تعلن وفقًا

للقواعد المقررة فى قانون المرافعات المدنية والتجارية، طبقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة (29) من قانون الحجز الإدارى.

وثانى هذه التساؤلات فى ضوء نص المادة (116) من القانون "يكون للإعلان المرسل بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأى وسيلة الكترونية لها الحجية فى الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني الصادر بالقانون رقم 15 لسنة 2004...". فهل يمكن الاستغناء عن الإعلان البريدي والإعلان بواسطة المحضرين وبخاصة فى مرحلة الحجز والتحصيل بالإعلان بالوسائل الالكترونية؟ وإذا كانت الوسيلة الالكترونية تكفى بذاتها فى الإعلان فما اثر ذلك على مواعيد الإعلان وفقاً لحكم المادة (7) من قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم 13 لسنة 1968؟ وهل تعتبر المحررات الالكترونية مبدأً ثبوت بالكتابة؟ وهل يجوز الإعلان بالوسائل الإلكترونية على المحل المختار؟⁽⁴⁴⁾

ويرى بعض الفقهاء "أن التطورات التكنولوجية فى قطاع الاتصالات لها اثر كبير فى العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، وأن الإدارة الضريبية تستطيع أن تتخلى عن

44) تنص المادة (7) من قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم 13 لسنة 1968 على أنه " لا يجوز إجراء أى إعلان أو تنفيذ قبل الساعة السابعة صباحاً ولا بعد الساعة الثامنة مساءً ولا فى أيام العطلات الرسمية الا فى حالات الضرورة وبأذن كتابى من قاضى الأمور الوقتية"، وحددت المادة 43 مدنى مصرى الموطن المختار حيث قررت "يجوز اتخاذ موطن مختار لتنفيذ عمل قانونى معين، ولا يجوز إثبات وجود الموطن المختار إلا بالكتابة وأن الموطن المختار لتنفيذ عمل قانونى يكون هو الموطن بالنسبة إلى كل ما يتعلق بهذا العمل" ونصت المادة (129) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 على أنه " يقصد بمحل الإقامة المختار للممول ، فى تطبيق الفقرة الثانية من المادة (116) من القانون ، المكان الذى يحدده الممول لإخطاره بالنماذج الضريبية كمكتب المحامى أو المحاسب"

الأساليب التقليدية للمراسلات مع ممولياها؛ فيحل البريد الإلكتروني في التراسل محل البريد العادى الذى تتعدد مشكلاته⁽⁴⁵⁾.

ويرى الباحث أنه على الرغم من أن الإعلان الإلكتروني يحمل في طياته سهولة الإجراءات وبساطتها، خاصة في ظل اتجاه الإدارة الضريبية إلى تطبيق النظام المميكن الشامل في كافة مراحل العملية الضريبية، وفي ظل أحكام القانون 15 لسنة 2004 " قانون التوقيع الإلكتروني "واعترافه بحجية التوقيع الإلكتروني في الإثبات، ولكن في ظل تواتر أحكام القضاء لا يمكن الاستغناء عن الإعلان البريدى ولا الإعلان بواسطة المحضرين؛ لأن الإعلان بواسطة الوسائل الإلكترونية طبقاً لظاهر النص لا يسرى إلا في حالة الممول نفسه، ولا يشمل من ينوب عنه طبقاً لأحكام القانون في هذا الشأن، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى أن الإعلان الإلكتروني على الموطن المختار يتطلب ابتداءً أن يطلب الممول ذلك صراحة من الإدارة الضريبية طبقاً لحكم المادة(129) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل.

ويخلص الباحث القول أن اليقين القانونى الضريبى يتطلب وضوح النص وتحديده، فلاشك أن غموض النص الإجرأى وسوء صياغته يفتح الباب أمام التفسيرات المتضاربة ويؤدى إلى عدم اليقين بخصوص ما ورد من إجراء فى هذا النص. ولذا يجب على السلطة التشريعية أن تصدر تشريعاتها واضحة محددة بعيدة عن الغموض وعدم التحديد، خاصة فى مباشرة الإدارة الضريبية الإجراءات اللازمة لاقتضاء حقها فى الضريبة فيبدو خطر المساس بحق الممول من خلال مباشرة هذه الإجراءات⁽⁴⁶⁾.

45 (د0 رمضان صديق، اثر التطورات التكنولوجية في قطاع الاتصالات على العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، بحث، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

- العدد 17 ابريل 2003 ، ص 161 0

46 (لذلك فرق البعض بين وجهين لقاعدة اليقين: يقين الالتزام بالنسبة للممول، ويقين التحصيل بالنسبة للحكومة. فالممول يجب أن يكون لديه القدرة على أن يحسب مقدماً الضريبة المستحقة عليه، وهو ما لا يستقيم فى ظل القرارات العشوائية للسلطات الضريبية . هذا عن يقين الالتزام بالنسبة

بالإضافة إلى ما تقدم تتطلب المشروعية الإجرائية كى تتحقق قاعدة اليقين ومن ثم الأمن القانونى عدم رجعية القانون الضريبي، حيث إن القوانين الضريبية شأنها شأن سائر القوانين الأخرى تسرى بأثر مباشر على الوقائع والمراكز القانونية التي تقع أو تتم بعد نفاذه، ولا يسرى بأثر رجعى على الوقائع السابقة عليه إلا إذا تقرر ذلك بنص خاص، كما أن الإجراءات الجديدة تسري على ما لم يكن فصل فيه من منازعات أو ما لم يكن تم من الإجراءات قبل تاريخ العمل به، كما إن كل إجراء تم صحيحا في ظل القانون السابق يبقى صحيحا ما لم يرد نصا في القانون الحالى يقضى بغير ذلك.

وأخيرا كى تتحقق قاعدة اليقين القانونى يتطلب مبدأ المشروعية الإجرائية فى النظام الضريبي أن تفسر أحكامه طبقا لذاتيته، دون خضوع فى ذلك للتفسيرات المقررة فى غيره من القوانين، فيجب أن يتم تفسير النصوص الضريبية طبقا للمعنى الخاص الذى يقصده القانون الضريبي، وفى نطاق المبادئ الضريبية، كما يجب أن يتم تفسير النصوص الضريبية فى حدود إرادة المشرع الضريبي بحيث يكون التفسير مقررًا إذا كانت عبارة النص واضحة مؤدية لغرض المشرع⁽⁴⁷⁾. أما اذا كانت عبارة النص

للممول، أما يقين التحصيل بالنسبة للحكومة فيتحقق إذا كان من الممكن توقع الإيرادات التى سيتم تحصيلها خلال السنة الضريبية بشكل دقيق". حول هذه التفرقة أنظر:

Margaret Wilkinson, Taxation, First Published, Macmillan, London, 1992, p. 26

-مشار إليه لدى د. أحمد صالح: مظاهر عدم اليقين فى النظام الضريبي المصرى، مرجع سابق، ص 436 - 437 .

47) إذا كان القياس هو وسيلة عملية تهدف إلى استكمال ما يشوب القانون من نقص عن طريق إيجاد الحل لمسألة لم ينظمها القانون وذلك عن طريق استعارة الحل الذى قرره القانون لمسألة مماثلة لها. وعلى هذا النحو فإن القياس ليس وسيلة لاستخلاص إرادة القانون فى إطار الصيغة التى استعملها، بل إنه يفترض أن القانون لم ينظم المسألة محل البحث ولم يقدم لها مباشرة الحل الواجب التطبيق. فلا يجوز التوسع فى التفسير أو القياس متى كانت إرادة المشرع واضحة ليس فيها لبس أو غموض فى فهم مقصده، أو إذا انصرفت إرادته إلى تقرير حكم استثنائى وجب تطبيق النص على الأمور التى أراد أن يقتصر تطبيق النص عليها بحيث لا يجوز أن تمتد إلى غيرها عن طريق التوسع فى التفسير أو القياس.

وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض فى الطعن رقم 1209 لسنة 53 ق جلسة 1988/2/22: التزام المطعون الممول بإخطار مصلحة الضرائب بتغيير الكيان القانونى للمنشأة فى مدى ستين يوما من تاريخ التغيير وفقاً للمادتين 58 و 59 من القانون رقم 14 لسنة 1939 - المنطبق على واقعة الدعوى - (يقابلها المادتين 79 و 80 من القانون رقم 91 لسنة 2005)... ولا يغنى عن هذا

غامضة فيكون التفسير واسعاً إذا انصرفت إرادة المشرع إلى تقرير قاعدة عامة فيطبق النص على كافة الأمور سواء تلك التي أرادها المشرع أن يطبق عليها النص وإن لم يتضمنها ذلك النص صراحة، أو تلك الأمور التي تقتضى حكمة التشريع أن يمتد إليها أثر النص (48).

ويكون التفسير ضيقاً إذا انصرفت إرادة المشرع إلى إعطاء النص تفسيراً محدوداً أو إلى تقرير حكم استثنائي، فيقتصر تطبيق النص على الأمور التي أراد المشرع أن يطبق عليها النص دون سواها وعلى سبيل المثال انصراف إرادة المشرع في المادة (13) من قانون الضريبة على الدخل بتقرير حكم استثنائي من الخضوع للضريبة بشأن المرتبات وما في حكمها بعدم الاخلال بالإعفاءات الضريبية المقررة بقوانين خاصة فمعنى ذلك أن يقتصر تطبيق هذا النص على كل إعفاء ورد بقانون خاص ولا يجوز أن يمتد إلى غيره عن طريق التوسع في التفسير أو القياس (49).

الإخطار الحاصل من المطعون ضده في تاريخ سابق على واقعة التنازل لأن العبرة وعلى ما هو مستفاد من نص المادتين المشار إليهما بالإخطار الذي يتم مصحوباً بتقديم الوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة في الميعاد القانوني من تاريخ حصول التنازل وليس من تاريخ سابق على حصوله – وإذا خالف الحكم المطعون فيه ذلك واعتد بالإخطار السابق على تغيير الكيان القانوني للمنشأة ورتب على ذلك عدم التزام المطعون ضده بالضريبة عن سنة كاملة فإنه يكون قد خالف القانون وأخطأ في تطبيقه بما يوجب نقضه".

د. عبد الحميد الشواربي: الطعون الضريبية، منشأة المعارف بالإسكندرية، 1989، ص 95.
وحاصل الأمر أنه مع وضوح عبارات النص دون لبس أو غموض في اشتراط الإخطار خلال 60 يوماً من تاريخ تغيير الكيان القانوني مصحوباً بتقديم الوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة لا يغنى عنه إجراء آخر ولا يجوز تفسير النص بطريق القياس ما دام النص جاء واضحاً محدداً للقاعدة الإجرائية.

(48) وهو الأمر الذي طبقه مجلس الدولة صواباً في أحكامه العديدة التي قُضى فيها بفرض ضريبة الدخل على أنواع من الدخول لم ترد صراحة في النصوص عن طريق التوسع في التفسير وقياس هذه الدخول التي لم يرد نص بشأنها على دخول أخرى وردت صراحة في النصوص.
انظر في ذلك :

G. Morange :

L'interprétation des lois fiscales _ Revue de science et législation financières
، 1951, p. 645

(49) وهنا يطرق الباحث مشكلة (مدي خضوع بدل الجامعة وبدل التمثيل وبدل العمادة وبدل وكالة الكلية وبدل رئاسة القسم والتي يحصل عليها أعضاء هيئة التدريس العاملين بجامعة خاصة للضريبة

على المرتبات وما في حكمها طبقاً لنص المادة (9) من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته . أسوة بالجامعات الحكومية المنظم أحكامها قانون تنظيم الجامعات الصادر برقم 49 لسنة 1972 والمعدل بالقانون رقم 84 لسنة 2012) .

ويرى الباحث أنه لما كان المشرع قد اختص بإنشاء الضرائب العامة والإعفاء منها وفقاً لمبدأ المشروعية الضريبية (لا ضريبة إلا بقانون ولا إعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون) تطبيقاً لمبدأ قانونية الضريبة الوارد بحكم المادة (38) من دستور جمهورية مصر العربية 2014 " 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".

ولما كانت إرادته في قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 قد انصرفت إلى تقرير قواعد عامة فيما يتعلق بالضريبة على الدخل بحيث لا يقلت دخل ما من الخضوع للضريبة إلا ما استثنى بنص صريح في القانون بحيث إذا انصرفت إرادته إلى تقرير حكم استثنائي وجب تطبيق النص على الأمور التي أراد أن يقتصر تطبيق النص عليها بحيث لا يجوز أن تمتد إلى غيرها عن طريق التوسع في التفسير أو القياس0 ولما انصرفت إرادة المشرع في المادة (13) من قانون الضريبة على الدخل بتقرير حكم استثنائي من الخضوع للضريبة بشأن المرتبات وما في حكمها بعدم الإخلال= بالإعفاءات الضريبية المقررة بقوانين خاصة فمعنى ذلك أن يقتصر تطبيق هذا النص على كل إعفاء ورد بقانون خاص ولا يجوز أن يمتد إلى غيره عن طريق التوسع في التفسير أو القياس 0 ولما كان قانون الجامعات الخاصة والأهلية الصادر بالقانون رقم 101 لسنة 1992 والذي تم تعديله بموجب القانون رقم 12 لسنة 2009 قد خلا من نص بإعفاء بدل الجامعة والعمادة ووكالة الكلية ورئاسة القسم المقررة لعضو هيئة التدريس بالجامعات الخاصة بصفة عامة0 ولما كانت الجامعات الخاصة بصفة عامة يحكمها في علاقاتها بالعاملين لديها أحكام قانون العمل الصادر بالقانون رقم 12 لسنة 2003م ، واعتبره المشرع هو القانون العام الذي يحكم علاقات العمل، وحدد نطاق سريانه في المادة رقم (4) التي نصت على أنه لا تسرى أحكام هذا القانون على : العاملين بأجهزة الدولة بما في ذلك وحدات الإدارة المحلية و الهيئات العامة . وحددت المادة رقم (1) منه المقصود بالبدل فنصت على أنه " البديل وهو ما يعطى للعامل لقاء ظروف أو مخاطر معينة لها في أداء عمله".

ولما كانت الجامعات الخاصة في استرشادها أو تطبيقها الأجور والمرتبات والبدلات لأعضاء هيئة التدريس لديها وفقاً لما ورد من أحكام بشأنها بقانون تنظيم الجامعات رقم (49) لسنة 1972 والمعدل بالقانون رقم 84 لسنة 2012 فإن ذلك مرده حكم المادة (36) من قانون العمل المشار إليه والتي نصت على أنه " يحدد الأجر وفقاً لعدد الساعات التي يعملها الفرد أو اتفاقية العمل الجماعي أو لائحة المنشأة، فإذا لم يحدد الأجر بأي من هذه الطرق استحق العامل أجر المثل إن وجد، وإلا قدر الأجر طبقاً لعرف المهنة في الجهة التي تؤدي فيها العمل، فإن لم يوجد عرف تولت اللجنة المنصوص عليها في المادة (71) من هذا القانون تقدير الأجر وفقاً لمقتضيات العدالة، وذلك كله مع مراعاة حكم المادتين (34،35) من هذا القانون." وليس معنى ذلك تقرير عدم خضوع تلك البدلات المشار إليها للضريبة هدياً بما هو مقرر لأعضاء هيئة التدريس في الجامعات التي ينظمها القانون رقم (49) لسنة 1972 والمعدل بالقانون رقم 84 لسنة 2012 الصادر بتنظيم الجامعات 0

الأمر الذي يرى معه الباحث سريان الضريبة على كافة البدلات المصروفة لعضو هيئة التدريس بالجامعات الخاصة لافتقارها نص الإعفاء وفقاً لحكم الماد (13) من ق 91 لسنة 2005 ولا يجوز التوسع في تفسير النص أو القياس على ما يحصل عليه عضو هيئة التدريس بالجامعات الحكومية وفقاً

وإذا ثار الشك حول تطبيق النص بأن كان غامضاً ولم يتيسر الكشف عن إرادة المشرع
وجب أن يكون التفسير لصالح الخزنة العامة⁽⁵⁰⁾.

لأحكام القانون رقم 49 لسنة 1972 المعدل بالقانون 84 لسنة 2012 في النص على عدم خضوع
بدل الجامعة وبدل التمثيل وبدل العمادة وبدل وكالة الكلية وبدل رئاسة القسم من الضرائب.
(50) د 0قدي نقولا عطيه ، ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاته ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ،
جامعة الإسكندرية ، 1960 ، ص 230 وما بعدها.

الخاتمة

تستمد السلطة التشريعية بشأن الضريبة العامة سواء في مصر أو في فرنسا اختصاصها من الدستور؛ ووفقاً لمبدأ المشروعية يتعين عليها الالتزام بأحكامه نصاً وروحاً وأن تستهدف من أعمالها تحقيق غايات المجتمع وأهدافه الحقيقية . فيجب عليها ضرورة استخدام اختصاصاتها لتحقيق الأهداف المبتغاة من منحها تلك الاختصاصات. فكل تشريع يجب أن يترجم مطالب المجتمع حتى يمكنه أن يحقق الاستقرار والأمن الذى تستوجبه الحياة الاجتماعية وتبتيغيه من القوانين، ومن ثم يلزم أن تمارس السلطة التشريعية اختصاصاتها التشريعية بروح المسؤولية عن تنظيم المجتمع وتحقيق الصالح العام لأفراده .

لذلك كانت المشروعية الإجرائية من المنظور الضريبي هي بمثابة الإطار الذى يجب أن تمارس فى نطاقه القواعد القانونية الإجرائية التى نظم بها المشرع الضريبي موضوعاً محدداً ولا تنفصل عن أهدافها، بل يجب أن تكون مدخلاً إليها، وموطناً لإشباع مصلحة عامة لها اعتبارها، وتعكس مشروعيتها إطاراً للمصلحة العامة التى أقام المشرع عليها هذا التنظيم باعتباره أداة تحقيقها، وطريق الوصول إليها.

ومن هنا يتضح أن الأعمال الإجرائية الضريبية التى ينص عليها قانون معين ويحدد لها عناصرها وشروط صحتها وشكلها من خلال نموذج معين يتعين أن تكون واضحة ومحدد على نحو يحمل فى طياته اليقين القانونى، ومن ثم يتحقق للمخاطبين بأحكام قانون الضريبة الأمن القانونى ؛ فإذا تمت بالمخالفة لما ينص عليه القانون تكون أعمالاً إجرائية باطلة وفقاً لمبدأ المشروعية ، على أساس أن هذه الإجراءات إنما هي من القواعد القانونية التى يجب احترامها لأنها قواعد قانونية ملزمة فإذا صدرت مخالفة لمقتضى القانون وجب تقرير الجزاء الملائم لهذه المخالفة وهذا الجزاء يتمثل فى اعتبارها باطلة؛ ومن ثم زوال هذا العمل وما ترتب عليه بأثر رجعى الأمر الذى يؤدي إلى إطالة أمد الخصومة الضريبية فيؤثر بالسلب على كل من الممول فى عدم استقرار

مركزه الضريبي والدولة فى تأخير حقها فى اقتضاء دين الضريبة ومن ثم مواجهة النفقات العامة .

النتائج

الآن وبعد الانتهاء من البحث حول المفهوم الإجرائى للمشروعية الضريبية يمكن أن نجمل ما وصل اليه البحث من نتائج فيما يلى:
أولاً : تقوم فلسفة مبدأ المشروعية بصفة أساسية على دعامين هما:

1- حماية مصلحة الممول

2- وحماية المصلحة العامة

ثانياً : المشروعية الإجرائية من المنظور الضريبي هى بمثابة الإطار الذى يجب أن تمارس فى نطاقه القواعد القانونية الإجرائية

ثالثاً : مبدأ المشروعية الإجرائية الضريبية بركائزه - انفراد التشريع واليقين القانونى- أساس للبطان الضريبي

التوصيات

النص الإجرائي الذي يورد شروطاً شكلية أو إجرائية وصولاً لبلوغ مفهوم النص الضريبي ما هو إلا وسيلة لتحقيق غاية معينة في الخصومة الأمر الذي يؤدي به إلى كونه أداة نافعة في الخصومة وليس مجرد قالب تتأذى منه العدالة في بعض الأحيان .

لذلك يقترح الباحث بالنظر الى ذاتية قانون الضريبة ما يلي :

أولاً: تنظيم المشرع الضريبي القواعد القانونية الإجرائية تنظيمًا واضحًا ومحددًا على نحو يحمل في طياته اليقين القانوني، ومن ثم يتحقق للمخاطبين بأحكام قانون الضريبة الأمن القانوني.

ثانيًا: التزام السلطة التشريعية بأحكام الدستور نصًا وروحًا وأن تستهدف من أعمالها تحقيق غايات المجتمع وأهدافه الحقيقية

ثالثًا : وجوب أن يترجم التشريع الضريبي مطالب المجتمع حتى يمكنه أن يحقق الاستقرار والأمن الذي تستوجبه الحياة الاجتماعية وتبغيه من القوانين

المراجع

أولاً: قواعد اللغة :

أبو عبيد : كتاب الأموال ، دار الكتب العلمية 1986 رقم 1662 .

يحيى بن آدم القرشى : كتاب الخراج ، دار المعرفة : بيروت

ثانياً: المراجع العربية:

- 1- د 0 أحمد فتحى سرور : الشرعية والاجراءات الجنائية - دار النهضة العربية - سنة 1977.
- 2- د. السيد عطية عبد الواحد: قانون الضريبة الموحدة , طبعة 1995, دار النهضة العربية, القاهرة
- 3- : شرح احكام قانون الضريبة الموحدة ، دراسة مقارنة بالفكر الاسلامى ، دار النهضة العربية - 1995 ط 1
- 4- حبيب المصرى باشا : ضرائب الدخل فى مصر - مطبعة مصر 1945.
- 5- د 0 حسام الدين محمد أحمد و د 0 محمد سامى الشوا - شرح قانون الاجراءات الجنائية - دار النهضة العربية - بدون سنة نشر .
- 6- د. رضا كامل شاهين الأحول: مبدأ المشروعية في المجال الضريبي. رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق - جامعة المنوفية، 2008.
- 7- د / زكريا محمد بيومي: النظام الضريبي الدولى ، بدون سنة نشر - بدون دار طباعة.
- 8- د / سامي جمال الدين: الرقابة على أعمال الإدارة (القضاء الإدارى - مبدأ المشروعية - تنظيم القضاء الإدارى) منشأة المعارف، الإسكندرية 1982 .
- 9 - د. سليمان الطماوى: " النظرية العامة للقرارات الإدارية " الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي بالقاهرة، 1984.

- 10- د. عبد الحميد الشواربي : الطعون الضريبية - منشأة المعارف - الاسكندرية 1989.
- 11- على لطفى بركات (الباحث) ، نحو اجراءات ضريبية موحدة لربط وتحصيل ضريبيتي الدخل والمبيعات، رسالة ماجستير، كلية الحقوق ، جامعة بالمنوفية- 2012.
- 12- د . فؤاد العطار - القضاء الادارى - دار النهضة العربية - سنة 1976 .
- 13 - د 0قديري نقولا عطيه: ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاته، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 1960.
- 14 - د. ماجد راغب الحلو: القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية 1999 .
- 15 - د 0 محمد كامل ليله: الرقابة على أعمال الإدارة (الرقابة القضائية)، طبعة 1970
- 16- محمد محمد عبد اللطيف : الضمانات الدستورية في المجال الضريبي - دار النهضة العربية سنة 2000

ثالثاً: أبحاث ومؤتمرات:

- 1- د. أحمد صالح الصعيدى : مظاهر عدم اليقين فى النظام الضريبي المصرى ، مجلة حقوق حلوان ، العدد الثالث والعشرون (يوليو - ديسمبر) 2010.
- 2- -----: مدى تعارض الاعتبارات الواقعية والضمانات الدستورية في عملية تحديد وعاء الضريبة - مجلة البحوث القانونية والاقتصادية - ملحق العدد 34 أكتوبر 2011
- 3- د0 رمضان صديق: اثر التطورات التكنولوجية في قطاع الاتصالات على العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، بحث، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - العدد 17 ابريل 2003

4- الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري ، دراسة تحليلية لأهم الأحكام

بعدم الدستورية وآثارها ،سنة 1997.

5- د. عبد العزيز محمد سالماني : اطلالة عامة حول الضوابط الدستورية لفرض الضريبة - ورقة عمل مقدمة الى المؤتمر العلمي الاول للجمعية العلمية للتشريع الضريبي - القاهرة - في 18 مارس 2017.

رابعاً: قائمة بالمراجع الفرنسية

Ouvrages généraux ;

Gonedec (P . F.) et Charvin (R.) :

Relations internationales Paris , éd. Montchrestien 1981 .

Lamarque (J.), Negrin (O.), et Ayrault(L.) :

Droit fiscal général, éd. LexisNexis, 2016.

Trotabas (L.) :

Finances publiques , éd. 1969.

Ouvrages spéciaux ;

Articles ;

Trotabas (L.) :

"La nature juridique du contentieux fiscal en droit francais "

Mélanges Maurice Hauriou 1929 p. 711.

; La nouvelle organisation du contentieux de l'impôt direct n

France . A.F.Vol.I.1950 p. 335

Actes du colloques ;

Penneau (A.) ;

La sécurité juridique à travers le processus de normalisation - Sécurité juridique et sécurité technique : indépendance ou métissage? Conférence organisée par le Programme international de coopération scientifique (CRDP / CECOJI), Montréal, 30 septembre 2003

رابعاً: مواقع الكترونية :

<https://www.droit-dz.com>

الفهرس

الموضوع
المقدمة
المبحث الأول مضمون المشروعية الإجرائية
المطلب الأول : الأساس الفلسفي والدستوري للمبدأ
المطلب الثاني: ماهية المشروعية الضريبية الإجرائية
المبحث الثاني ركائز مبدأ المشروعية الإجرائية
المطلب الأول: انفراد التشريع(الركيزة الأولى لمبدأ المشروعية الإجرائية)
المطلب الثاني: اليقين القانوني (الركيزة الثانية لمبدأ المشروعية الإجرائية)
الخاتمة
النتائج
التوصيات
المراجع
الفهرس

