

The Most Important Laws That are Suspected of being Unconstitutional in the Value Added Tax Act 67 of 2016 and it's Implementing Regulations

Ashraf Wageh Alshafei.

Director of General Sales Tax – Cairo.

Received: 29 Jun. 2018, Revised: 23 Jul. 2018, Accepted: 6 Aug. 2018

Published online: 1 Jan. 2019

Abstract: In law No. 67 of 2016, the value added tax law was passed to replace the general sales tax law 11 of 1991, which was repealed after several amendments were made to it. Many of its articles were subject to unconstitutional judgment and many criticisms. The approval of the laws is an officer Which cannot be ignored as it will prevent the departure of laws and regulations of the Constitution, which leads to respect for the existing authorities in the state for their role and respect each other, and to achieve the laws in general and the tax of them, in particular, a kind of stability. The system of taxes to the minimum extent possible to narrow the scope and reduce the number; the successive changes in the economic system stable on the current situation messed with sudden changes in financial systems as the frequent amendments to the provisions of the tax burden of the taxpayer and damage to economic activity, and we tried through the search to answer the important question is whether legislator in the new law could avoid every citizen constitutional chaos, which has been affected by the former law 11 of 1991 repealed and its executive regulations, through two studies singled out the first to talk about the articles of the law of value added tax suspected of and the second, we devoted to talk about the most important articles of the executive regulations of the law suspected of constitutionality, and then followed by a conclusion to the research showed us the diversity of reasons for which the suspicion of unconstitutionality surrounded a number of texts of the law of value added tax issued by law 67 of 2016 and its executive regulation between violation of the right of the taxpayer to the legitimate expectation of the taxpayer, and the violation of the legislator himself from interference to direct his competence to develop tax rules by standing a negative attitude of this matter and leaving it to the executive authority, which may turn its legitimate intervention in this regard when it issues the necessary regulations to enforce the laws, not as a result of exceeding the limits and controls prescribed by the constitution in this regard.

Keywords: Value-Added tax, Suspicion of unconstitutionality, Non-retroactivity of tax law, Tax Law Waiver of jurisdiction, Basic elements of tax, Origin of Innocence, Evidence contrary to the origin of the patent, Limits of executive authority in the tax area

أهم النصوص المشتبه في دستوريتهما في قانون الضريبة على القيمة المضافة 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية

د. أشرف وجيه الشافعي

مدير الضرائب العامة على المبيعات – القاهرة.

المخلص: بموجب القانون 67 لسنة 2016 صدر قانون الضريبة على القيمة المضافة ليحل محل قانون الضريبة العامة على المبيعات 11 لسنة 1991 الملغي بعد أن أدخلت عليه العديد من التعديلات وتعرضت العديد من مواد الحكم بعدم الدستورية، ووجهت له العديد من الانتقادات، ومعلوم أن موافقة القوانين للدستور تعد ضابطاً مهماً وأمراً لا يمكن تجاهله إذ من شأنه الحيلولة دون خروج الأنظمة والقوانين على الدستور بما يؤدي إلى احترام السلطات القائمة في الدولة لدورها واحترام كل منها للأخرى، و يحقق للقوانين بصفة عامة والضريبة منها بصفة خاصة نوعاً من الاستقرار والثبات بحيث تقتصر التعديلات في نظام الضرائب على أقل حد ممكن بتضييق مداها والتقليل من عددها؛ إذ ينجم عن التغيرات المتعاقبة في النظام الاقتصادي المستقر على حالة راهنة تعبت بها التغيرات الفجائية في النظم المالية إذ أن كثرة التعديلات التي تطرأ على أحكام الضريبة تضايق الممول وتضر بالنشاط الاقتصادي، وقد حاولنا من خلال البحث أن نجيب على تساؤل هام وهو هل استطاع المشرع في القانون الجديد أن يتجنب مواطن العوار الدستوري التي سبق وأن أصابت القانون السابق 11 لسنة 1991 الملغي ولائحته التنفيذية وذلك من خلال مبحثين أفردنا أولهما للحديث عن مواد قانون الضريبة على القيمة المضافة المشتبه في دستوريتهما، أما الثاني فخصصناه للحديث عن أهم مواد اللائحة التنفيذية للقانون المشتبه في دستوريتهما، ثم أتبعنا ذلك بخاتمة للبحث أظهرنا من خلالها تنوع الأسباب التي من أجلها أحاطت شبهة عدم الدستورية بعدد من نصوص قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية ما بين الإخلال بحق المكلف في التوقع المشروع للمكلف، وما بين نكول المشرع ذاته عن التدخل لمباشرة اختصاصه بوضع قواعد الضريبة بوقفه موقفاً سلبياً من هذا الأمر وتركه ذلك للسلطة التنفيذية، والتي قد يتحول تدخلها المشروع في هذا الخصوص حينما تتولى إصدار اللوائح اللازمة لإعمال القوانين إلى غير نتيجة لتخطيها الحدود والضوابط التي رسمها لها الدستور في هذا الخصوص.

الكلمات المفتاحية: ضريبة القيمة المضافة، شبهة عدم الدستورية، عدم رجعية القانون الضريبي، تنازل المشرع الضريبي عن اختصاصه، العناصر الأساسية للضريبة، أصل البراءة، القرائن المنافية لأصل البراءة، حدود السلطة التنفيذية في المجال الضريبي

1 مقدمة

صدر قانون الضريبة على المبيعات بموجب القانون 11 لسنة 1991 ليحل محل قانون الضريبة على الاستهلاك 133 لسنة 1981 وليقضي على ما أصاب الأخير من مثالب، ولكن الواقع العملي كشف أيضاً عن العديد من المثالب و المشاكل التي جاءت كنتيجة منطقية لتطبيق قانون ضريبة المبيعات هو الآخر نتيجة لما اعتراه من تشوهات وما طرأ عليه من تعديلات⁽¹⁾ عديدة ومتلاحقة بهدف

(1) تجدر الإشارة أن حالات تعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات قد جاءت عديدة ومتلاحقة مما أضعف حالة اليقين لدى ذلك القانون، ويكفي الإشارة إلى أهمها والتي تمثلت

في القانون 11 لسنة 2002، والذي نشر بالجريدة الرسمية بالعدد 6 مكرر في 2002/4/21، والقانون 89 لسنة 2004، والذي نشر بالجريدة الرسمية بالعدد 21 مكرر في

محاولة معالجة تلك التشوّهات، وكان ذلك سبباً مباشراً في إثارة العديد من أوجه الخلاف بين المكلفين والمصلحة نشأ عنه العديد من المنازعات فيما بين الطرفين، انتهى معظمها إلى أروقة المحاكم على اختلاف أنواعها، وتسلسل درجاتها، ويكفي للتدليل على صحة هذا القول أن أحكام محكمة العليا "المحكمة الدستورية" في خصوص قانون الضريبة على المبيعات وحده قاربت ثلث ما صدر عنها من أحكام في خصوص باق التشريعات الضريبية الأخرى المكونة للنظام الضريبي المصري بوجه عام خلال مدة تطبيق القانون أي خلال الفترة من مايو 1991 وحتى سبتمبر 2016⁽²⁾.

وتعالت أصوات الكثير من الفقهاء والكتاب في توجيه الانتقادات للقانون والمناداة بضرورة إصلاح ما اعتراه من عوار أثر على تطبيقه تطبيقاً صحيحاً⁽³⁾.

لكل ما سبق ونظراً للظروف الاقتصادية التي مرت وتمر بها البلاد ولرغبة الحكومة في الإصلاح الاقتصادي في إطار برنامج متكامل للإصلاح، ولضمان الحصول على قرض صندوق النقد الدولي تحتم إحلال نظام الضريبة على القيمة المضافة محل الضريبة العامة على المبيعات، لذلك صدر القانون 67 لسنة 2016 بتاريخ 2016/9/5 ونشر بالجريدة الرسمية في العدد 35 مكرر (ح) في 2016/9/7

2 الإطار العام للبحث

2.1 اشكالية البحث

إذا كانت الركيزة الأولى لمبدأ الشرعية تتمثل في إفراد البرلمان بالتشريع، فإن الركيزة الثانية تتمثل في اليقين القانوني، فجوهر الشرعية ليس في مجرد صدور القواعد القانونية بإرادة الشعب من خلال التشريع، وإنما أيضاً وبذات الأهمية والدقة، أن يكون المخاطبون بهذه القواعد على وعى وإدراك وإحاطة بها قبل الإقدام على تطبيقها عليهم، إلا أن علم الممول يستوجب أمراً هاماً وضرورياً وهو أن يتوافر للقواعد القانونية الضريبية نوعاً من الاستقرار والثبات بحيث تقتصر التعديلات في نظام الضرائب على أقل حد ممكن، بتضييق مداها والتقليل من عددها؛ إذ أن كثرة التعديلات التي تطرأ على أحكام الضريبة تضايق الممول وتضر بالنشاط الاقتصادي، في حين أن بقاء أحكام الضريبة ثابتة مدة طويلة ينتهي إلى أن يتعود الممول على دفعها ولا يحس عبئها بعد ذلك وتصبح بالنسبة له كنفقة من نفقاته" إلى الحد الذي قد يجعله ينسى أن هناك ضريبة. فمن الأقوال المأثورة عن الضرائب التي يتولد عنها اليقين " ضريبة قديمة ليست بضرورية "

22/5/2004، والقانون 9 لسنة 2005 والذي نشر بالجريدة الرسمية بالعدد 13 تابع في 31/5/2005، و قرار رئيس الجمهورية بقانون والذي نشر بالجريدة الرسمية في العدد 49

تابع (أ) في 6/12/2012، وقرار رئيس الجمهورية بقانون 58 لسنة 2014 ونشر بالجريدة الرسمية في العدد 26 مكرر (ج) في 2/7/2014.

(2) راجع على سبيل المثال أحكامها في القضايا الرقيمة 65 لسنة 18 ق.د جلسة 6/1/2001، 232 لسنة 26 ق.د جلسة 15/4/2007، 9 لسنة 28 ق.د جلسة 4/11/2007،

113 لسنة 28 ق.د جلسة 2/1/2011، 79 لسنة 22 ق.د جلسة 14/1/2012، 200 لسنة 27 ق.د جلسة 7/4/2013، وأخيراً حكمها في القضية رقم 162 لسنة 31 ق.د

بجلسة 7/4/2013.

(3) راجع في ذلك بوجه عام: د/ محمود إبراهيم القلموني: المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ط 1998، وراجع

د/ السعيد محمد شعيب: الضريبة العامة على المبيعات بين التعديل أو الإلغاء لتقرير الضريبة على القيمة المضافة، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر الضريبي المعنون " تطبيق الضريبة

على القيمة المضافة في = = مصر الضرورات والمحاذير " ، والمنعقد بقاعة المؤتمرات بكلية التجارة جامعة بنها، في 17 / 5 / 2014، وراجع د/ طارق عبد العال حماد:

الضريبة العامة على المبيعات . المشكلات والمنازعات في التطبيق العملي . بغير ناشر، 2005 .

وذلك جميعه يؤكد على ارتباط مفهوم اليقين الضريبي بمفهوم الثبات والاستقرار الضريبي؛ فالتحديد الواضح للضريبة يتعارض مع كثرة التعديلات في جوانبها المختلفة، والذي يؤدي بدوره إلى الظلم . وربما الفساد . من قبل القائمين على إدارة وتسيير الجهاز الضريبي وفقدان الممول الثقة في الإدارة، هذه الثقة التي تلعب دورا هاما في كل الأنظمة الضريبية وانعدامها غالبا ما يدفع الممول إلى الغش والتهرب الضريبيين، وبالتالي زعزعة سير العمل والنشاط المالي وما يمكن أن يسفر عنه من فشل للسياسة المالية للدولة في تحقيق أهدافها، ولعل ذلك يفرض على المشرع واجبا مهماً عند صياغته للقوانين الضريبية وهو إلى جانب ضرورة وضوح تلك القوانين، تحري مدى مطابقتها للدستور من عدمه إذ أن دستورية القوانين بصفة عامة والضريبية منها بصفة خاصة تعد ضابطاً مهماً وأمراً لا يمكن تجاوزه، ولنا في قانون الضريبة على المبيعات الملغي 11 لسنة 1991 أسوة سيئة، فقد تعرض ذلك القانون للعديد من التعديلات إما بسبب الأحكام العديدة التي صدرت عن المحكمة الدستورية بعدم دستورية بعضاً من مواده، أو نتيجة لهروب السلطة التنفيذية بتعديله خشية أن يصدر حكماً من المحكمة ذاتها بعدم الدستورية مما جعل القانون مهلهلاً عاجزاً عن مواجهة العديد من الحالات الواقعية، مثيراً للجدل والمشاكل بين مصلحة الضرائب والمكلفين، ولكن السؤال الذي يفرض نفسه حقيقة وبعد صدور قانون الضريبة على القيمة المضافة بموجب القانون 67 لسنة 2016 ليحل محل القانون 11 لسنة 1991 هو هل استطاع المشرعين البرلماني واللائحي في القانون الجديد أن يتجنبوا كل مسالك العوار الدستوري التي سبق وأن أملت بقانون الضريبة على المبيعات الملغي سؤال اجتهادنا للإجابة عليه أملين أن نجد له إجابة شافية من خلال هذا البحث.

2.2 منهجية البحث

وفي سبيل الإجابة على التساؤل السابق رأينا مناسبة الجمع بين المنهج الاستقرائي، والمنهج التحليلي حيث تم الاعتماد على تحليل مواد القانون 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية من خلال عرضها على مواد الدستور، مسترشدين في مهمتنا تلك بأهم المبادئ والتطبيقات القضائية التي أرستها المحكمة الدستورية العليا في الشأن الضريبي بصفة خاصة، وقضاء النقض و المحكمة الإدارية العليا بصفة عامة.

2.3 تقسيم البحث

ولكن السؤال الذي يبدو ملحاً في حالتنا هذه هو هل استطاع المشرع الضريبي أن يتجنب كل أو بعض مسالك العوار الدستوري التي أصابت القانون 11 لسنة 1991، هذا ما سنحاول إدراكه والتعرف عليه من خلال عرض مواد القانون 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية المشتبه فيها دستورياً على ضوء المبادئ التي أرستها المحكمة الدستورية العليا في الشأن الضريبي. وذلك في محثين:

المبحث الأول: مواد قانون الضريبة على القيمة المضافة المشتبه في دستوريتهما

المبحث الثاني: مواد لائحة القانون 67 لسنة 2016 المشتبه في دستوريتهما

المبحث الأول

مواد القانون 67 لسنة 2016 المشتبه بعدم دستوريتهما

أولاً: الإخلال بحق المكلف في التوقع المشروع:

الأصل هو ألا يسري القانون على الماضي⁽⁴⁾، وأن يسري على المستقبل فيحكم الأوضاع التي قامت في ظله؛ فمبدأ عدم سريان القانون

(4) فتطبيق القانون على الماضي . وعلى حد قول محكمة النقض . يتنافى مع مبادئ العدالة والمشروعية ووجوب حماية الحقوق المكتسبة وما يقتضيه الصالح العام من استقرار

معاملات الأفراد والمحافظة على الثقة والاطمئنان على حقوقهم، راجع حكم محكمة النقض في الطعن رقم 43 لسنة 38 ق، جلسة 1975/10/28، على موقعها الآتي على شبكة

الانترنت، <http://www.cc.gov.eg>

على الماضي أحد الأسس المتعارف عليها دولياً، والتي يقوم عليها القانون في كل بلد؛ لأن الأخذ به شرط لازم لتحقيق العدالة و استقرار النظام، إذ لو سرى القانون على الماضي لفقد الأفراد ثقتهم به ولاختلت معاملاتهم، وهو ما أسمته المحكمة الدستورية⁽⁵⁾ بحق الممول في التوقع المشروع، فليس من العدل أن يعاقب شخص على فعل سابق والقول بغير ذلك من شأنه إخضاع الأفراد في حقوقهم وحررياتهم تحت رحمة المشرع وعلاوة على ما تقدم فإن هذه القاعدة يقضى بها المنطق إذ كيف تطلب من الأفراد احترام قاعدة لم يعرفوها ولم يرتبوا أمورهم عليها⁽⁶⁾. ولذلك يبدو منطقياً أن تخضع لسلطان التشريع الجديد كل الآثار التي تتم في ظلها ولو كانت ناشئة عن وقائع تمت قبل نفاذه وذلك توحيداً للحكم بين المراكز القانونية وأن تشريعات الضرائب تصدر لمواجهة الأوضاع القائمة وقت نفاذها وما يستجد من أوضاع بعد تاريخ العمل بها تحقيقاً للمساواة بين الخاضعين للضريبة⁽⁷⁾. ويبدو أنه من هذا المنطلق كان نص المشرع الدستوري في المادة 187 من دستور مصر السابق لعام 1971 على الأثر الفوري للقانون كقاعدة عامة حينما قرر أنه " لا تسري 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". منتهياً بذلك إلى تقرير القاعدة العامة في هذا الشأن؛ فأجاز للمشرع في غير القوانين الجنائية سحب القوانين على الماضي، إلا أن المشرع الدستوري إدراكاً منه لخطورة هذا الاستثناء كان يتطلب لذلك أغلبية خاصة وهي أغلبية الأعضاء جميعاً لا أغلبية الحاضرين، فكانت سلطة المشرع البرلماني على ذلك النحو مقيدة بقيد أولهما أن يكون عطف القانون على الماضي متعلقاً بمجلس الأمة فقط وأن تكون موافقة المجلس على ذلك بأغلبية أعضائه، أما ثانيهما فهو قيد موضوعي، وهو أن يكون هناك مصلحة عامة⁽⁸⁾ لا يمكن تحقيقها إلا بسريان القانون على الماضي وتقدير هذه المصلحة العامة متروك للمجلس. هذه القيود في خصوص مدى جواز تقرير الأثر الرجعي من عدمه كانت تنطبق أيضاً على القوانين الضريبية شأنها شأن باقي القوانين في الدولة، إلا أنه يحسب للدستور المصري الجديد لعام 2014 أن شمل القوانين الضريبية هي الأخرى بالحظر الذي كان قاصراً على القوانين الجنائية فقط؛ فأضاف للأخيرة المواد الضريبية أيضاً، ويظهر ذلك من نص المادة 2/225 من الدستور الجديد والتي وردت على النحو الآتي " ولا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية والضريبية، النص في

(5) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم 308 لسنة 24 ق. د جلسة 2006/6/11.

(6) راجع د / عماد الدين الشربيني: المدخل للعلوم القانونية، مكتبة جامعة طنطا، 1984، ص 184.

(7) راجع حكم المحكمة العليا في 6 مايو 1978، الطلب رقم 9 قضائية عليا (تفسير)، الجزء الثاني، ص 344، مشار إليه في د / محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في

المجال الضريبي دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، مطبوعات جامعة الكويت، مجلس النشر العلمي، ط 1999، ص 182.

(8) ومن ذلك موافقة مجلس الشعب المصري على قرار رئيس الجمهورية بقانون رقم 168 لسنة 1998 بتعديل أحكام نص المادة 49 من قانون المحكمة الدستورية العليا والذي أتخذ

في غيبة المجلس خلال فترة الأجازة البرلمانية، وذلك فيما نص عليه من أنه " يترتب على الحكم بعدم الدستورية لنص في قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقه من اليوم التالي لنشر

الحكم ما لم يحدد الحكم لذلك تاريخاً آخر " كما نص على " ألا يكون الحكم بعدم الدستورية لنص ضريبي في جميع الأحوال إلا أثراً مباشراً وذلك دون الإخلال باستفادة المدعى من

الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص " حيث أقتنع المجلس بأوجه المصلحة العامة التي تغيها قرار رئيس الجمهورية بالتعديل والتي قدمتها الحكومة في بيانها أمام المجلس بجلسة

1998/12/1 والتي كان من أهمها ضرورة عدم تعرض الخزينة العامة لاضطراب مالي أو لتفادي انهيار الأمن الاجتماعي، أو العمل على تحقيق الصالح العام وعدم المساس

بالحقوق المكتسبة، وذلك من جراء رد مبالغ مالية كبيرة تقدر بحوالي 8 مليار جنيه مما يكون له أثر سيء على مسيرة التنمية الاقتصادية والاجتماعية . راجع هذا الموضوع تفصيلاً

لدى د/ بشير علي باز: أثر الحكم الصادر بعدم الدستورية في ضوء أحكام القرار بقانون 168 لسنة 1998، دار الجامعة الجديدة للنشر بالإسكندرية، ط 2005، ص 123 وما

بعدها.

القانون على خلاف ذلك بموافقة أغلبية ثلثي أعضاء مجلس النواب ". وبذلك أصبحت القاعدة الخاصة بعدم رجعية القوانين الجنائية تسري أيضاً في حق القوانين الضريبية، وهذه القاعدة ذات صفة دستورية مطلقة، يلتزم بها المشرعين الجنائي والضريبي على حد سواء فلا يجوز لأحدهما النص في القانون على خلافها وفقاً للمادة 225 من الدستور وإلا كان التشريع باطلاً لمخالفته لصريح نص الدستور في هذه الحالة، على خلاف الحال في ظل ما كان يقرره دستور 1971 في هذا الشأن⁽⁹⁾. كما ينقيد بها القاضي الجنائي والضريبي، فلا يجوز أن يخرج عند تطبيقهما للقانون عن حكمها⁽¹⁰⁾. وعدم الرجعية⁽¹¹⁾ في المجال الضريبي تجد مبررها في الأثر السلبي الذي يمكن أن يسفر عنه فرض الضريبة بأثر رجعي حيث يؤثر في استقرار المعاملات والطمأنينة، مما يؤدي إلى إضعاف روح الادخار والاستثمار، كما أن من شأن فرض الضريبة بأثر رجعي تعذر تحقيق العدالة الاجتماعية، وبصفة عامة فإن فرض ضريبة جديدة أو زيادة سعر ضريبة موجودة بأثر رجعي يؤدي إلى مطالبة الأفراد بمبالغ كبيرة عن مدة خلت، وهو ما لم يكن يتوقعه الأفراد أو يحسبون له حساباً، ولعل قوة المبررات السابقة ووجاهتها هي التي دعت البعض⁽¹²⁾ إلى تصوير هذا المبدأ أو القاعدة بالضمانة أو حق الممول في الأمان مما قد يفاجئه به المشرع في المستقبل من قوانين أو قرارات تتعلق بالماضي.

ومما يعد إخلالاً بحق المكلف في التوقع المشروع ويتعارض بالتالي مع قاعدة عدم رجعية القوانين الضريبية المستقر عليها قضاءً، والمجمع عليها فقهاً ما نصت عليه المادة 2/11 من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون 67 لسنة 2016 من أنه: "وتعدل أسعار العقود المبرمة بين مكلفين أو بين أطراف أحدها مكلف والسارية وقت فرض الضريبة وضريبة الجدول أو عند تعديل فئاتها بذات قيمة عبء الضريبة أو تعديلها.....". وقد كان هذا النص وما زال مثاراً للعديد من أوجه الجدل والانتقادات⁽¹³⁾.

وقد تولت المادة 12 من اللائحة التنفيذية للقانون بيان كيفية تطبيق هذا النص، فقررت قصر هذا التعديل على الجزء الذي لم يتم تنفيذه من العقد بعد تاريخ العمل بالقانون أو تعديله وبحيث تكون الزيادة بمقدار عبء الضريبة، وذلك دون الإخلال بشروط التعاقد. وكان الأولى بالمشرع أن يقصر تطبيق القانون على العقود التي أبرمت بعد صدور القانون 67 لسنة 2016 تلافياً للوقوع في إثم رجعية القانون، ولا ينفي عن المشرع الوقوع في ذلك الإثم أن قصرت اللائحة التنفيذية للقانون التعديل على ذلك الجزء من العقد الذي يتم تنفيذه بعد العمل بالقانون لما يمثله ذلك من إخلال بحق التوقع المشروع الذي أتمته المحكمة الدستورية العليا من قبل، خاصة وأن معظم تلك

(9) فلم تكن رجعية القانون الضريبي تمثل مخالفة دستورية حيث أن القضاء الدستوري في مصر كان مستقراً على أنه لا يوجد نص دستوري يمنع من تقرير الأثر الرجعي للتشريع الضريبي، راجع حكم الدستورية العليا الصادر في 2 يناير 1992، الجريدة الرسمية، العدد 3، 21 يناير 1993، ص 120، مشار إليه في د/ محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية، المرجع السابق، ص 185.

(10) راجع د/ يسر أنور: على: شرح قانون العقوبات القسم العام ج1 أحكام عامة، دار النهضة العربية بالقاهرة، ط 1986، ص 134.

(11) نتيجة للإضافة التي نوهنا عنها في المادة 2/225 من الدستور الجديد لعام 2014 تحول مبدأ عدم الرجعية في المجال الضريبي من مبدأ تشريعي له قيمة تشريعية فقط يجوز للمشرع مخالفته (بينما لا يجوز للسلطة التنفيذية مخالفته إذ يقيد المبدأ الحكومة والإدارة فلا يجوز أبداً تطبيق قانون جديد بأثر رجعي ما لم يقرر المشرع ذلك) إلى مبدأ دستوري يقيد السلطتين التشريعية والتنفيذية على السواء فلا يجوز لأياً منهما مخالفته. راجع د/ محمد عبد اللطيف: الضمانات، المرجع السابق، ص 183.

(12) راجع د/ رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، ط ثانية، 2006، ص 96.

(13) راجع د/ جلال الشافعي: دراسة تحليلية إنتقادية للضريبة على القيمة المضافة في ظل القانون 67 لسنة 2016، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الخامس والعشرين إشكاليات وآليات

تطوير المنظومة الضريبية، في الفترة من 12 - 13 ديسمبر 2017، ص 33 وما بعدها، وراجع د/ باسم نعيم عوض: إشكاليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بحث

مقدم لذات المؤتمر، ص 4 وما بعدها.

العقود تتعلق بتنفيذ مشروعات قومية تتولاها شركات أجنبية أو محلية وما يمكن أن يثيره ذلك من فقدان للثقة في الاستثمار الآمن في مصر، إضافة إلى المشكلات المنتظر أن تواجه جهات الإسناد جراء تطبيق مثل هذا النص، وهو ما حاول أن يتحاشاه المشرع في المادة 3/12 من اللائحة التنفيذية للقانون حينما أوجب على وزارة المالية استقطاع الضريبة وضريبة الجدول جبراً من جهات الإسناد الحكومية في حالة امتناعها عن تعديل العقود المشار إليها، وإذا كان المشرع بذلك قد حل جزء من المشكلة كما ذكر البعض⁽¹⁴⁾ بالنسبة للعقود الحكومية. وهو ما نشك فيه. إلا أن ذلك لا يعني أن المشرع استطاع بذلك الحل أن يحبط الآثار السيئة التي ترتبها رجعية النص حتى بالنسبة لجهات الإسناد الحكومية إذ من المعلوم أن تلك الجهات تتبع وزارات أو هيئات حكومية لها موازنات تم تحديدها بالفعل. إيراداً ومصروفاً. قبل صدور القانون وبالتالي فإن الواقع العملي ينبئ عن حدوث العديد من المشاكل والارتباك إذ ما أريد تطبيقه؛ إذ أن سداد الضريبة سوف يتسبب في حدوث العجز في بنود من لم يكن في حسابها أو اعتباراتها عند إعدادها لموازناتها، هذا من ناحية أخرى فإن نص اللائحة التنفيذية المشار إليه لم يحل المشكلة بالنسبة للعقود التي يكون طرفاها القطاع الخاص.

ثانياً: تنازل المشرع عن اختصاصه بتحديد العناصر الأساسية للضرائب:

ويقصد بالعناصر الأساسية للضريبة تلك المتعلقة بوعاء الضريبة وسعرها وطرق تحصيلها، وقد ورد ذكر هذه العناصر في المادة 34 من الدستور الفرنسي والتي جرى نصها على أنه " يحدد القانون القواعد المتعلقة بوعاء وسعر وطرق تحصيل الفرائض الضريبية أيأ كانت طبيعتها". على العكس من ذلك المادة 38 من الدستور المصري لعام 2014، ومن قبله المادة 119 من دستور مصر السابق عام 1971، ومع ذلك فإن هذا الاختلاف ظاهري فقط. كما ذهب البعض⁽¹⁵⁾. لأننا لا نكون بصد " فريضة ضريبية " إلا إذا توافرت لها العناصر الثلاثة السابقة وهي الوعاء والسعر وطرق التحصيل، ولذلك استقر الفقه والقضاء⁽¹⁶⁾ في مصر على ضرورة تدخل المشرع لتنظيم هذه العناصر الثلاثة. وعلى ذلك فإن تحديد القواعد الخاصة بالوعاء والسعر وطرق التحصيل هو عمل أعمال المشرع بينما تتولى السلطة التنفيذية تحديد القواعد الخاصة بتنفيذ تلك القواعد التي صاغها المشرع، كما يقع على عاتقها تحديد القواعد الأخرى غير تلك التي تخص الوعاء والسعر وطرق التحصيل⁽¹⁷⁾.

(14) راجع د/ رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن دراسة تحليلية لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة والضرائب الانتقائية (ضريبة الجدول) وفقاً لأهم التشريعات الضريبية المقارنة مع إشارة خاصة بالقانون 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية مدعماً بأراء الفقه وفتاوى مجلس الدولة وأحكام القضاء، دار النهضة العربية بالقاهرة، ط 2017، ص 182.

(15) راجع د / محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية، مرجع سابق، ص 12.

(16) ومن ذلك حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية 78 لسنة 26 ق. د بجلسة 2010/3/7 حيث قررت " إن السلطة التشريعية هي التي تنظم أوضاع الضريبة العامة بقانون يصدر عنها -على ما تقضى به المادة (119) من الدستور- يكون متضمناً تحديد وعائها وأسس تقديره، وبيان مبلغها، والملتزمين أصلاً بأدائها، والمسؤولين عن توريدها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وضوابط تقادماها، وغير ذلك مما يتصل ببنائها عدا الإعفاء منها، إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون ". وراجع أيضاً في ذات المعنى أحكامها في القضية رقم 9 لسنة 17 ق. د السابق الإشارة إليه، ص 164، وكذا حكمها في القضية رقم 33 لسنة 16 ق. د جلسة 1996/11/3.

(17) من ذلك ما قضت المحكمة الإدارية العليا في شأن ضريبة الأطنان بالقانون 113 لسنة 1939 من أنه " حدد المشرع الأحكام الخاصة بربط الضريبة على الأطنان الزراعية فحدد أحوال فرض الضريبة ووعائها وسعرها وطريقة تقديرها والأحوال الخاصة برفعها أو الإعفاء منها بطريقة دائمة أو مؤقتة كما حدد مواعيد استحقاقها وطريقة دفعها والإجراءات الخاصة بتحصيلها - نتيجة ذلك عدم السماح للجهة القائمة على التنفيذ بسلطة تقديره في تحديد قيمة الضريبة أو الإعفاء منها واقتصر دورها على مجرد اتخاذ الإجراءات القانونية

و تجدر الإشارة إلى أن المقصود بالقواعد الخاصة بالوعاء الضريبي تلك الخاصة باختيار المال محل الضريبة، بشكل منضبط عن طريق تحديد الواقعة المنشئة للضريبة وما يستتبعه ذلك من تحديد النطاق المكاني للقانون الضريبي من حيث الأخذ بقاعدة إقليمية الضريبة أم بقاعدة شخصية الضريبة، وطرق تقدير الضريبة التي سيتم تطبيقها في كل حالة على حده. أما سعر الضريبة فهو الطريقة التي يلجأ إليها المشرع لتحديد مقدار الضريبة وهو عبارة عن نسبة مئوية من المادة الخاضعة للضريبة الواجب على المكلف دفعه للدولة⁽¹⁸⁾. أما طرق التحصيل فيقصد بها الطريقة التي سوف يتم إتباع جهة الإدارة لها وهي بصدد جبايتها للضريبة فهل سيتم ذلك بالطريق المباشر من الممول أم بالطريق غير المباشر، وما يتعلق بذلك من حيث المكان⁽¹⁹⁾ الذي سوف تؤدي فيه الضريبة ووقت⁽²⁰⁾ هذا الأداء، والطريقة التي سوف تتبعها الإدارة الضريبية في حالة تعثر⁽²¹⁾ المكلف عن السداد و الإجراءات التي سوف تتبعها في حالة تعسفه⁽²²⁾ وامتناعه عن السداد⁽²³⁾. ومن ثم ليس للمشرع أن يقتصر على تنظيم جانب أو جوانب دون أخرى من الجوانب السابقة تاركاً للسلطة التنفيذية القيام بذلك وإلا عد ذلك تعريضاً منه في السلطة التي خولها له الدستور في مجال فرض الضريبة العامة وإهداراً لاختصاصه، يكفي بذاته للحكم بعدم الدستورية. وهذا ما كان بالفعل من أمر محكمة العليا في العديد من الأحكام⁽²⁴⁾ التي تنازل فيها المشرع عن الولاية المنوطة به في شأن الضريبة مفوضاً أمرها للسلطة التنفيذية⁽²⁵⁾. وبناءً على ما تقدم فإن التفويض الذي قرره المشرع لوزير المالية

التي فرضها القانون في مواجهة الخاضع لها دون أن يكون لها سلطة إصدار قرار إداري ينشئ أو يعدل أو يلغى المركز القانوني بالمعنى الدقيق " راجع حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم 2068 لسنة 33 ق . ع جلسة 1992/6/28 .

(18) راجع د/ عبد الهادي مقبل: نظرية الضريبة ، مكتبة جامعة طنطا ، ط 2000، ص 131 وما بعدها .

(19) ومن ذلك ما جاء بالمادة 2/102 من القانون 91 لسنة 2005 من أنه 'ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين' .

(20) ومن ذلك ما جاء بالمادة 2/84 من القانون 91 لسنة 2005 من أنه " ومع مراعاة أحكام الفقرة الثانية من المادة 63 من هذا القانون يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة

المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استئصال الضرائب المخصومة والدفوعات المقدمة .. "

(21) ومن ذلك ما جاء بالمادة 105 من القانون 91 لسنة 2005 من أنه " يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تتجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحققت عنها

الضريبة. وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقاً لحكم الفقرة السابقة، جاز لرئيس المصلحة أو من ينيبه تسطيتها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية . "

(22) جرى نص المادة 106 من القانون 91 لسنة 2005 على أنه " يتبع في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم 308 لسنة

1955 في شأن الحجز الإداري والأحكام المنصوص عليها في هذا القانون. وتسري أحكام الفقرة السابقة على الشركات والمنشآت أياً كان النظام القانوني المنشأة وفقاً له، ويلغى كل ما يخالف ذلك.

(23) راجع في طرق تحصيل الضريبة تفصيلاً د/ عبد الهادي مقبل: نظرية الضريبة، المرجع السابق، ص 157 وما بعدها.

(24) راجع على سبيل المثال حكمها في القضية رقم 18 لسنة 8 ق. د جلسة 1996/2/3، مشار إليه في د/ محمد عبد اللطيف: الأسس الدستورية، الدستورية لقوانين الميزانية،

مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، ط 2007، ص 16.

(25) وقد وصفت المحكمة الدستورية العليا هذا التنازل من المشرع قائلة " وهي المخالفة التي تمثلت في إهدار المشرع اختصاصه بتعديل الضريبة، وإسناده لرئيس الجمهورية، بما

يعد إرضاءً من جانب المشرع عن مباشرة ولايته الأصلية في تحديد نطاق هذه الضريبة وقواعد سريانها، ونقل مسؤولياته إلى السلطة التنفيذية وتفويضها في ذلك، الأمر الذي يمس

بنيان الضريبة التي فرضها القانون، ويشرك هذه السلطة في إنشائها وتعديل أحكامها، وهو المجال المحجوز للسلطة التشريعية دون غيرها بصريح نص الأحكام الدستورية السالف

في الفقرة الأخيرة من المادة 16 من القانون 67 لسنة 2016 في أن يصدر قراراً منه بتعديل حد التسجيل الذي عينه القانون هو تفويض غير دستوري لأنه أوكل للسلطة التنفيذية الحق في تعديل وعاء الضريبة على غير ما تقتضي به المادة 2/38 من الدستور المصري لعام 2014⁽²⁶⁾.

ثانياً: الأصل في الإنسان البراءة:

يؤسس افتراض البراءة على الفطرة التي جبل الإنسان عليها، فقد ولد الإنسان مبرأ من الخطيئة أو المعصية، ويفترض على امتداد مراحل حياته أن أصل البراءة لازال كامناً فيه، مصاحباً له فيما يأتيه من أفعال إلى أن تنتقص محكمة الموضوع بقضاء جازم . لا رجعة فيه . هذا الافتراض، على ضوء الأدلة التي تقدمها النيابة العامة مثبتة بها الجريمة التي نسبتها إليه في كل ركن من أركانها، وبالنسبة إلى واقعة ضرورية لقيامها⁽²⁷⁾. وعلى ذلك فإن المتهم بجريمة مهما بلغت جسامتها ومهما كانت خطورته يعد بريئاً حتى تثبت إدانته قانوناً⁽²⁸⁾. ولما كان أصل البراءة ليس إلا تأكيداً لأصل عام هو حرية المتهم، فإنه يترتب عليه ضرورة حماية الحقوق والحريات، والتي بغيرها يفقد أصل البراءة معناه، لأن الحرية لا يمكن أن ترتفع من خلال انتهاكات للحقوق والحريات التي تكون معها وحدة متكاملة هي كرامة الإنسان. فلا معنى لأصل البراءة إذا أجريت المحاكمة من خلال إجراءات لا تحترم حقوق الدفاع⁽²⁹⁾. وقد أكد الدستور المصري لسنة 1971 هذا الأصل⁽³⁰⁾، فنصت مادته السابعة والستون على أن " المتهم بريء حتى تثبت إدانته في محاكمة قانونية تكفل له فيها ضمانات الدفاع عن نفسه" و تبعه في ذلك دستور مصر الجديد لعام 2014 فقرر في مادته السادسة والتسعون على أن " المتهم بريء حتى تثبت إدانته في محاكمة قانونية عادلة تُكفلُ له فيها ضمانات الدفاع عن نفسه.. " ومبدأ الأصل في المتهم البراءة، حق من الحقوق الإنسانية للفرد يواجه بها لسلطة إذا ما تعرض للاتهام، فحق الدولة في توقيع العقاب على المتهم وسلطتها فيجمع الأدلة واتخاذ الإجراءات الجنائية ضده يمنح للدولة سلطة على المتهم الذي أمامها في موقف أضعف قد يؤدي بحريته ولا سبيل له في كثير من الأحيان إلا أن يلوذ بحقها لأصيل في أن الأصل في المتهم البراءة. فهذا الأصل يعتبر مبدأ أساسياً لضمان الحرية الشخصية للمتهم،

بياناها " راجع حكم الدستورية العليا في القضية رقم 79 لسنة 22 ق. د جلسة 2012/10/14 والصادر بعدم دستورية البند أولاً من المادة 3 من القانون 2 لسنة 1997 بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات 11 لسنة 1991 اعتباراً من 1992/3/5.

(26) وتجدر الإشارة إلى احتواء قانون الضريبة على المبيعات 11 لسنة 1991 الملغي على نص مماثل لهذا النص في المادة 18 منه وسبق التنبيه إلى عدم دستوريته من قبل بعض الفقه، ومع ذلك فإن المشرع لم يعر هذا التنبيه اهتماماً وعاد للنص عليه من جديد في قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون 67 لسنة 2016، راجع د/ رمضان صديق بعض النصوص المشتبه فيها دستورياً، علي ضوء الأحكام الحديثة للمحكمة الدستورية العليا، بحث ضمن أعمال المؤتمر الضريبي السادس عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب في الفترة من 27 وحتى 29 يونيو 2010 ، ص 10.

(27) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم 25 لسنة 16 ق، جلسة 1995/7/3، مشار إليه في د/ أحمد فتحي سرور، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق، ط 2000، ص 599.

(28) راجع د/ محمود نجيب حسني: شرح قانون الإجراءات الجنائية/ ط 3، دار النهضة العربية، 1988، ص 782.

(29) راجع د / أحمد فتحي سرور : المرجع السابق، ص 600.

(30) تجدر الإشارة إلى أن علماء المسلمين قد سبقوا إلى الإجماع على هذه القاعدة، راجع في تفصيلات ذلك والتأصيل لمبدأ أصل البراءة لدى الفقه الإسلامي، د/ إبراهيم الزلمي:

معين القضاة لتحقيق العدل والمساواة، الصلة بين المنطق والقانون، الناشر إحسان للنشر والتوزيع، ط أولى، 2014م- 1435 هـ، ص 155-156.



وعليه ينتقل عبء إثبات الإدانة حيث يقع على عاتق النيابة العامة. ومن ثم يجب معاملة المتهم بجريمة مهما كانت جسامتها بوصفه شخصاً بريئاً حتى تثبت إدانته بحكم قضائيات، وقد كان للقضاء دور كبير في إعلاء شأن هذا المبدأ والتأكيد عليه في العديد من الأحكام ومن ذلك قضاء المحكمة الدستورية والتي حظي المبدأ باهتمامها اهتماماً ظهر في العديد من أحكامها ومن ذلك قضاؤها أنه: "وحيث إن الدستور كفل في مادته السابعة والستين الحق في المحاكمة المنصفة بما تنص عليه من أن المتهم برئ حتى تثبت إدانته في محاكمة قانونية تكفل له فيها ضمانات الدفاع عن نفسه، وهو حق نص عليه الإعلان العالمي لحقوق الإنسان في مادته العاشرة والحادية عشرة التي تقر أولهما أن لكل شخص حقاً مكتملاً ومتكافئاً مع غيره في محاكمة علنية ومنصفة تقوم عليها محكمة مستقلة محايدة، تتولى الفصل في حقوقه والتزاماته المدنية، أو في التهمة الجنائية الموجهة إليه، وتردد ثانيتهما في فقرتها الأولى حق كل شخص وجهت إليه تهمة جنائية في أن تقتض براءته إلى أن تثبت إدانته في محاكمة علنية توفر له فيها الضمانات الضرورية لدفاعه. وهذه الفقرة السابقة هي التي تستمد منها المادة 67 من الدستور أصلها، وهي تردد قاعدة استقرار العمل على تطبيقها في الدول الديمقراطية، وتقع في إطارها مجموعة من الضمانات الأساسية تكفل بتكاملها مفهوماً للعدالة يتفق بوجه عام مع المقاييس المعاصرة المعمول بها في الدول المتحضرة... ثم تستطرد المحكمة في حكمها لتؤكد على اتساع نطاق هذه القاعدة ليشمل أي اتهام ولو كان غير جنائي فنقرر " .. ولأن نطاقها وإن كان لا يقتصر على الاتهام الجنائي وإنما يمتد إلى كل دعوى ولو كانت الحقوق المثارة فيها من طبيعة مدنية، إلا أن المحاكمة المنصفة تعتبر أكثر لزوماً في الدعوى الجنائية وذلك أياً كانت طبيعة الجريمة وبغض النظر عن درجة خطورتها، وعلّة ذلك أن إدانة المتهم بالجريمة إنما تعرضه لأخطر القيود على حريته الشخصية وأكثرها تهديداً لحقه في الحياة، وهي مخاطر لا سبيل إلى توقيها إلا على ضوء ضمانات فعلية توازن بين حق الفرد في الحرية من ناحية، وحق الجماعة في الدفاع عن مصالحها الأساسية من ناحية أخرى⁽³¹⁾. والمبدأ على النحو السابق يجعل إثبات التهمة في حق المتهم يقع على عاتق النيابة العامة، فعليها وحدها عبء إثبات الجريمة بأركانها فعليها وحدها عبء تقديم الدليل⁽³²⁾. ويخضع إثبات التهمة إلى قواعد أخرى تحكم إدارة الدليل بعيداً عن المتهم الذي لا يلتزم بتقديم أي دليل على براءته، وكل ما له هو أن يناقش أدلة الإثبات التي تتجمع لكي يفندها أو يضع فيها بذور الشك دون أن يلتزم بتقديم أدلة إيجابية تعيد براءته⁽³³⁾. وترتيباً على ما سبق فإن المشرع لا يملك أن يفرض قرائن قانونية لإثبات التهمة أو لنقل عبء الإثبات على عاتق المتهم، لمناقضة ذلك بعدم التزام المتهم بإثبات براءته تطبيقاً لأصل البراءة ولا سبيل لدحض أصل البراءة بغير الأدلة التي تبلغ قوتها الإقناعية مبلغ الجزم الذي تخلص إليه المحكمة⁽³⁴⁾. وقد بين الفقه العديد من المبررات والاعتبارات المنطقية التي تبين أهمية قرينة البراءة وأهمها:

أولاً: تقادي الأضرار التي لا يمكن تعويضها إذا ما ثبتت براءة المتهم الذي افتُرض فيه الجرم و عومل على هذا الأساس.

ثانياً: حماية أمن الأفراد وحريتهم الفردية ضد تحكم السلطة في حالة افتراض ارتكاب الجرم في حق المتهم.

ثالثاً: أن قرينة البراءة تتفق مع الاعتبارات الدينية والأخلاقية التي تهتم بحماية الضعفاء.

رابعاً: الإسهام في تلافي الأخطاء القضائية بإدانة الأبرياء الأمر الذي يؤدي إلى فقدان الثقة في النظام القضائي في نظر المجتمع⁽³⁵⁾.

(31) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم 13 لسنة 12 ق. د، جلسة 1992/2/1992 .

(32) Philippe conté, Patrick Maistre du chombon procedure pénal 2 émédition – Armand colin, p.23

(33) راجع د/ أحمد فتحى سرور، الحماية الدستورية للحقوق، المرجع السابق، ص 606.

(34) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم 25 لسنة 16 ق د، جلسة 1995/7/3، سابق الإشارة إليه.

(35) راجع د/ أحمد فتحى سرور : الحماية الدستورية، المرجع السابق، ص 596.

وعلى ذلك فإن المشرع إذا ما خرج على أصل البراءة فأقام قرائن معينة بمجرد توافرها في حق المكلف أُعتبر مخالفاً للقانون أو متهرباً من الضريبة، وأن التهمة ثابتة في حقه مع أن افتراض ثبوت التهمة في حق المتهم تجعله في موضع حرج فيجد نفسه مضطراً لتحمل دليل إثبات العكس، فالقرائن سواء كانت قانونية أم قضائية تعارض تماماً مبدأ قرينة البراءة التي تتحكم في مسألة إسناد عبء الإثبات، هذه الممارسة تشكل مصدراً هاماً من مصادر التعسف وخرق الحريات الفردية، لهذا فالقرينة الجنائية لا يرتاح لوجود مثل هذه القرائن فقد " فلا شيء يناقض روح القضاء الجنائي مثل الاتكال على هذه القرائن وإعمالها بالقضاء الجنائي لا ينبغي أن يعتمد على العشوائية ولكن عليه اعتماد أسلوب العلم والدراية"⁽³⁶⁾.

وفي المجال الضريبي بصفة خاصة كان للمحكمة الدستورية العليا دور كبير في الكشف عن مخالفة عدد لا بأس به من النصوص الضريبية للدستور كنتيجة مباشرة لمخالفتها لأصل البراءة، ومن ذلك دستورية نص المادة 121 من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم 66 لسنة 1963 فيما تضمنته فقرتها الثانية من افتراض العلم بالتهريب إذا لم يقدم من وجدت في حيازته البضائع بقصد الاتجار المستندات الدالة على أنها قد سددت عنها الضرائب الجمركية المقررة⁽³⁷⁾، ومن ذلك أيضاً حكمها بعدم دستورية ما تضمنته المواد 37، 38، 117 من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون 66 لسنة 1963 من اعتبار النقص في عدد الطرود المفرغة أو محتوياتها عما أدرج في قائمة الشحن، قرينة على تهريبها، باعتبار أن هذه القرينة تناقض أصل البراءة⁽³⁸⁾. وأخيراً قضاؤها⁽³⁹⁾ بعدم دستورية البند السادس من المادة 6/44 من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 فيما نصت عليه من أنه " يعد تهرباً من الضريبة يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في المادة السابقة ما يأتي: 6 . تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات إذا ظهرت فيها زيادة تجاوز (10%) عما ورد بالإقرار . وسقوط نص المادة (43) من القانون في مجال تطبيقها على البند رقم

(36) Traitéthéorique et pratique de preuves en droit civil et en droit criminel, 4eme Edition- paris.

(37) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم 13 لسنة 12 ق. د، سابق الإشارة إليه.

(38) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم 72 لسنة 18 ق. د، جلسة 14/8/1997، مشار إليه في د / أحمد فتحي سرور: المرجع السابق، ص 614.

(39) وفيه ذهبت المحكمة إلى أنه " وحيث إن المشرع، بما نص عليه بصدر المادة (44) المطعون فيه، من أنه " يعد تهرباً من الضريبة "، وهي جريمة عمديه، نص في البند السادس من هذه المادة على أن مجرد تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات تتجاوز 10% مما ورد بالإقرار بمثابة قرينة قانونية على جريمة التهرب العمدي من سداد الضريبة، منشأً بذلك قرينة قانونية يكون ثبوت الواقعة البديلة بموجبها دليلاً على ثبوت واقعة التهرب الضريبي التي كان ينبغي على النيابة العامة أن تتولى بنفسها مسئولية إثباتها في إطار التزامها بإقامة الأدلة المؤيدة لقيام كل ركن يتصل ببنين الجريمة، ويعتبر من عناصرها، بما في ذلك القصد الجنائي العام ممثلاً في إرادة الفعل مع العلم بالوقائع التي تعطيه دلالاته الإجرامية، وإذ كان ذلك فإن الواقعة البديلة التي اختارها النص المطعون فيه لا ترشح في الأغلب الأعم لاعتبار واقعة التهرب العمدي من أداء الضريبة ثابتة بحكم القانون، وتبدو القرينة - تبعاً لذلك - غير مرتكزة على أسس موضوعية ومقحمة لإهدار افتراض البراءة، ومجازرة من ثم لضوابط المحاكمة المنصفة التي كفلها الدستور " ثم انتهت إلى أن " وحيث إن افتراض براءة المتهم من التهمة الموجهة إليه يقترن دائماً من الناحية الدستورية، ولضمان فعاليته، بوسائل إجرائية إلزامية تعتبر كذلك، من ناحية أخرى، وثيقة الصلة بالحق في الدفاع، وتتمثل في حق المتهم في مواجهة الأدلة التي قدمتها النيابة العامة إثباتاً للجريمة، والحق في دحضها بأدلة النفي التي يقدمها، وكان النص التشريعي المطعون عليه، وعن طريق القرينة القانونية التي افترض 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 الأصل، ويكون النص، فضلاً عما تقدم جميعه، مخالفاً بضوابط المحاكمة المنصفة وما تشتمل عليه من ضمان الحق في الدفاع، ومن ثم يكون مخالفاً لأحكام المواد (26) و(34) و(74) و(76) و(77) و(78) و(81) و(82) و(168) و(170) من الدستور القائم الصادر في 25/12/2012. راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم 200 لسنة 27 ق. د، جلسة 7/4/2013 .



(6). أما محكمة النقض فقد كان من قضائها في هذا الشأن ما قضت به من أن " نص المادة 9/47 من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون 11 لسنة 1991، افترض العلم في حق من يحوز السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار، العلم بأنها مهربة من هذه الضريبة إذا لم يقدم من وجدت في حيازته هذه السلع المستندات الدالة على سداد الضريبة. وأن هذا النص قد أقام قرينة مبناهما افتراض العلم بالتهريب ونقل إلى المتهم عبء إثبات براءته، يكون قد خالف المادة 67 من الدستور التي نصت على المتهم بريء حتى تثبت براءته في محاكمة قانونية يكفل له فيها الدفاع عن نفسه"⁽⁴⁰⁾. وعلى الرغم من القضاء السابق لمحكمة العليا إلا أن المشرع في القانون 67 لسنة 2016 وعلى ما يبدو لم يعر هذا القضاء اهتماماً، فنجده يذهب لاعتماد نظام القرائن المنافية لأصل البراءة في المادة 8 من قانون الضريبة على القيمة المضافة حينما أقام بتوقف المسجل عن النشاط أو تصفيته قرينة على تصرفه في السلع الخاضعة للضريبة بمقابل يوجب أداء الضريبة، دون أن يجعل له مجالاً لأن يوضح ظروفه الخاصة عند التوقف، والحالة التي كانت عليها هذه السلع، وما إذا كانت تستحق عليها ضريبة من عدمه، إلا في حالة واحدة وهي حالة ما إذا كان الخلف مسجلاً لدى المصلحة⁽⁴¹⁾، وعلى ذلك فإن عدم قيام المسجل بسداد الضريبة على البضائع التي في حوزته والتي افترض المشرع. افتراضاً تحكيمياً. قيامه ببيعها يدخله في عداد المتهربين من الضريبة وفقاً لحكم المادة 2/68 من القانون والتي جرى نصها على أنه: "يعد متهرباً من الضريبة وضريبة الجدول يعاقب عليه بالعقوبة المنصوص عليها في المادة 67 من هذا القانون ما يأتي: 1-.... 2-بيع السلع أو أداء الخدمة أو استيراد أي منهما دون الإقرار عنها، وسداد الضريبة وضريبة الجدول المستحقة". وهو ما يضيفي على النص شبهة عدم الدستورية لمخالفته لمبدأ أصل البراءة على التفصيل الذي عرضناه.

المبحث الثاني

النصوص المشتبه في دستوريتهما في اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالقانون 67 لسنة 2016 ونعرض في هذا المبحث لعدد من نصوص اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة والصادرة بموجب قرار وزير المالية 66 لسنة 2017⁽⁴²⁾ المشتبه في دستوريتهما، وذلك طبقاً للعرض السابق عند الحديث عن المواد المشتبه في عدم دستوريتهما في القانون 67 لسنة 2016 وذلك على النحو الآتي:

أولاً: وجوب التزام السلطة التنفيذية بالحدود المرسومة لها في المجال الضريبي:

الأصل أن السلطة التنفيذية لا تتولى التشريع، وإنما يقوم اختصاصها أساساً على إعمال القوانين وإحكام تنفيذها، غير أنه استثناء من هذا الأصل وتحققاً بالتعاون السلطات وتساندها، فقد عهد الدستور إليها في حالات محددة أعمالاً تدخل في نطاق الأعمال التشريعية، ومن ذلك

(40) راجع حكم محكمة النقض في الطعن رقم 22064 لسنة 63 ق، نقض جنائي (غرفة مشورة) جلسة 1998/7/22، مشار إليه في د/ أحمد فتحي سرور: الحماية الدستورية، المرجع السابق، ص 616.

(41) بل أن الملفت للنظر أن المادة 8 من القانون 67 لسنة 2016 تقابل تماماً المادة 9 من قانون ضريبة المبيعات الملغي 11 لسنة 1991 والتي سبق وأن انتهى البعض إلى عدم دستوريتهما بوصفها تتضمن تمييزاً أو ترجيحاً غير مقبول لمصلحة الإدارة الضريبية أو مصلحة الخزنة العامة للدولة على مصلحة الممول وهو ذات السبب الذي حكمت بسببه المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية المادة 3/32 من قانون الضريبة على الدخل السابق 157 لسنة 1981 .. راجع د/ رمضان صديق: بعض النصوص المشتبه فيها، مرجع سابق، ص 49 وما قبلها.

(42) صدر قرار وزير المالية رقم 66 لسنة 2017 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة ونشر بالوقائع المصرية في العدد 55 تابع (أ) في 7 مارس 2017 على أن يعمل من اليوم التالي لتاريخ نشره.

إصدار اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين⁽⁴³⁾، فنصت المادة 170 من دستور مصر لعام 2014 على أن يصدر رئيس مجلس الوزراء اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين. وينظم الاختصاص الاتحادي للسلطة التنفيذية في مجالات الضرائب الأحكام الواردة بالمادتين 34 و 37 من الدستور الفرنسي⁽⁴⁴⁾ لعام 1958، والمادة 2/38 من دستور مصر لعام 2014. إلا أن ما يصدر من لوائح عن السلطة التنفيذية يجب أن يقتصر فقط على تفصيل ما ورد إجمالاً من نصوص قانونية دون تعديل أو تعطيل⁽⁴⁵⁾، وعلى ذلك لا يجوز للسلطة التنفيذية أن تجعل من حق إصدار اللوائح ذريعةً للانقاص من حقوق الممولين أو أن تثقل كاهلهم بأعباء لم ينص عليها قانون الضريبة؛ فاختصاصها . السلطة التنفيذية . في هذه الحالة هو اختصاص استثنائي . على حد تعبير المحكمة الدستورية . يجب أن ينحصر في الحدود الضيقة التي بينها نصوص الدستور حصراً، فدورها مجرد مكمل أو مفصل لما ورد بالقانون من أحكام⁽⁴⁶⁾. فإذا ما تجاوزت اللائحة ذلك الإطار تكون عندئذ قد شرعت ابتداءً من خلال نصوص جديدة لا يمكن إسنادها إلى القانون، فالغرض من اللائحة إذن يتعين أن ينحصر في إتمام القانون أي وضع القواعد والتفاصيل اللازمة لتنفيذه مع الإبقاء على حدوده الأصلية بلا أدنى مساس⁽⁴⁷⁾. ودون أن تنطوي على تعديل أو إلغاء لأحكامه، أو أن يضيف إليه أحكاماً تبعده عن روح التشريع، فيجاوز مصدرها الاختصاص الدستوري له متعدياً على السلطة التشريعية⁽⁴⁸⁾.

و على ضوء المبادئ السابقة فإن هناك بعضاً من مواد اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة 67 لسنة 2016 تعد مخالفة تماماً للدستور لانحرافها عن الإطار الذي ينبغي تحصر فيه من الناحية الدستورية ومن ذلك:
أولاً: تخصيص عقود النشاط السياحي بحكم خاص على خلاف حكم القانون:

حيث ورد نص الفقرة الأخيرة من المادة 12 من اللائحة التنفيذية ليقرر أنه: "لايسري حكم الفقرة الأولى من هذه المادة على عقود النشاط السياحي المبرمة قبل العمل بالقانون والتي تنفذ خلال الموسم محل التعاقد فقط إلى نهايته، بشرط أن يقدم المكلف ما يثبت التعاقد قبل العمل بأحكام القانون.. " وحكم الفقرة الأولى تلك يتناول تفاصيل مسألة تعديل العقود والتي سبق للمشرع وأن أطلق بشأنها حكماً عاماً

(43) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم 5 لسنة 5 ق. د ، جلسة 1986/5/17.

(44) ويجرى نصها على أن "الموضوعات الأخرى غير تلك التي تدخل في مجال التشريع ، تكون لها الصفة اللائحية".

(45) راجع المادة 170 من دستور مصر لعام 2014.

(46) راجع د/ مصطفى محمود عفيفي: الوجيز في مبادئ القانون الدستوري والنظم السياسية المقارنة، الكتاب الأول، ط 2، المبادئ العامة للقانون الدستوري "مع دراسة تطبيقية للقانون الدستوري المصري" ، بغير ناشر ، 1984، ص 306.

(47) وتطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض المصرية بشأن عدم وجود نصفي القانون 11 لسنة 1991 بشأن الضريبة العامة على المبيعات الملغي يفيد سريان تلك الضريبة على البيع الأول للمستورد وورد النص على ذلك كالتالي: "مناط فرض الضريبة . كأصل عام . هو القانون وليس اللائحة التنفيذية طبقاً للمبادئ الدستورية المتعارف عليها . فإصدار اللوائح اللازمة للقوانين مشروط بالآ يكون فيها تعديل أو تعطيل لها أو الإعفاء من تنفيذها أو استحداث ما من شأنه مخالفة غرض المشرع وهو ما يطلق عليه لائحة أو قرار .. فإذا بان أن هذا القرار أو تلك اللائحة قد خرج عن هذا النطاق التشريعي أصبح معدوم الأثر ويكون للقضاء العادي ألا يعتد به في مقام تطبيقاً لقانون الذي صدر القرار تنفيذاً له . ومن ثم فإنه لا محل لاعتداد بما جاء باللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على المبيعات من استحقاق الضريبة على السلع المستوردة حال بيعها بحالتها دون تغيير بمعرفة المستورد في السوق المحلي " . راجع حكم محكمة النقض في الطعن رقم 124 لسنة 70 ق. د / 7 / 2005.

(48) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم 146 لسنة 25 ق. د بجلسة 2009/1/4 مشار إليه في د / رمضان صديق : بعض النصوص المشتبه فيها ، المرجع

نص عليه في المادة 2/11 من قانون الضريبة على القيمة المضافة 67 لسنة 2016 من أنه: " وتعدل أسعار العقود المبرمة بين مكلفين أو بين أطراف أحدها مكلف والسارية وقت فرض الضريبة وضريبة الجدول أو عند تعديل فئاتها بذات قيمة عبء الضريبة أو تعديلها..... " وعلى ذلك تكون اللائحة التنفيذية للقانون . قد أتت بحكم جديد لم يكن في ضمير المشرع . وإلا كان قد أدرجه صلب المادة 11 من القانون 67 لسنة . حينما استتنت عقود النشاط السياحي من الحكم العام الذي قرره المشرع لكافة العقود دون استثناء، وهو ما يكشف عن عدم دستوريتهما .

ثانياً: إعفاء الخدمات التي تقدمها الهيئة القومية للبريد خلافاً لحكم القانون:

ورد البند 27 من قائمة الإعفاءات المرفقة بقانون الضريبة على القيمة المضافة ليقرر إعفاء "الطابع البريدية والمالية" من الضريبة ومع أن كل منهما معلوم فالطابع البريدية وطبقاً للتقسيم المقرر بمعرفة الهيئة القومية للبريد تنقسم إلى طابع عادية، وأخرى حكومية، وثالثة تذكارية ثم طابع الدمغة والتنمية، وطابع أخرى بخلاف ذلك وتشمل جميع أنواع الطابع المهنية (مهن تطبيقية، مهن اجتماعية) وكذلك طابع دعم المشروعات والطابع الخيرية (الأمومة والطفولة) إلا أن اللائحة التنفيذية للقانون وبرغم ذلك الوضوح ذهبت لتتنص على أنه: " تشمل الطابع البريدية مقابل الخدمات البريدية التي تقدمها الهيئة عدا البريد السريع". وبذلك تكون اللائحة قد أعفت وعلى خلاف حكم القانون المقابل الذي تحصل عليه مكاتب الهيئة القومية للبريد عن جميع ما تؤديه من خدمات عديدة تقترب من أربعة عشرة خدمة بكافة مكاتبها وفروعها على مستوى الجمهورية منها على سبيل المثال البطاقات البريدية، الصناديق البريدية، الصناديق المخصصة، خدمة الرسائل، الرسائل البنكية، البريد الدعائي، الكاست بوست، الفاكس البريدي، تبادل المستندات الالكترونية ... (49). وبذلك فإن ورود نص اللائحة التنفيذية على هذا النحو يعد مخالفة صارخة للدستور من وجهين أما الوجه الأول فيتمثل في أن المشرع اللائحة على هذا النحو يكون قد تدخل في مسألة من صميم اختصاص المشرع وهي تحديد الوعاء الضريبي، أما الوجه الثاني فيتمثل في الخروج عن الحدود المرسومة له كمشرع فلم يكن ينبغي له أن يضمن اللائحة مثل هذا النص لما ينطوي عليه من تعديل بل إلغاء لأحكام نص المشرع البرلماني في هذا الخصوص.

الخاتمة

ويظهر من العرض السابق تنوع الأسباب التي من أجلها أحاطت شبهة عدم الدستورية بعدد من نصوص قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية ما بين الإخلال بحق المكلف في التوقع المشروع نتيجة الاعتداء على مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية، والذي يمثل وبحق ضمانته أو حق للمكلف مما قد يفاجئه به المشرع في المستقبل من قوانين أو قرارات تتعلق بالماضي؛ وهو ما كان من المشرع في المادة 2/11 من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون 67 لسنة 2016 من أنه: " وتعدل أسعار العقود المبرمة بين مكلفين أو بين أطراف أحدها مكلف والسارية وقت فرض الضريبة وضريبة الجدول...". فالالتزام بالعدالة والانحياز للمساواة يقتضي ألا تسري أحكام القانون الجديد على مراكز ضريبية استقرت نهائياً في ظل قانون سابق. وإذا كان تدخل المشرع على ذلك النحو من الممكن أن يكون سبباً مباشراً في إصاق شبهة عدم الدستورية بالنص الضريبي فإنه وفي المقابل يصبح نكول المشرع عن التدخل والتزامه موقفاً سلبياً من شأنه أيضاً أن يؤدي إلى عدم دستورية النص الضريبي، فعلي سبيل المثال يعد مجرد تقاعس المشرع أو تخليه عن مباشرة اختصاصه الذي منحه له الدستور بالتشريع بتحديد العناصر الأساسية للضرائب أو اقتضاره على بعضها دون البعض الآخر تاركاً للسلطة التنفيذية القيام بذلك تقيطاً منه في السلطة التي خولها له الدستور في مجال فرض

(49) حول هذه الخدمات تفصيلاً راجع موقع الهيئة القومية للبريد على الموقع التالي على شبكة الانترنت:

<http://www.giza.gov.eg/Companies/Postal/DisService.aspx?ID=3>

الضريبة العامة وإهداراً لاختصاصه، يكفي بذاته للحكم بعدم الدستورية وهو ما كان من أمر المشرع في المادة 16 من قانون الضريبة على القيمة المضافة بتقويضها لوزير المالية في الفقرة الأخيرة في تعديل حد التسجيل الذي عينه القانون إذ أنه تفويض غير دستوري لأنه أوكل للسلطة التنفيذية الحق في تعديل وعاء الضريبة على غير ما تقضي به المادة 2/38 من الدستور المصري لعام 2014. إلا أنه وإن كان الأمر كذلك فإن ذلك لا يعني أن السلطة التنفيذية محجوب عنها تماماً أن تتولى التشريع فقد سمح لها الدستور بذلك استثناءً بمناسبة إصدارها للوائح اللازمة لإعمال القوانين شريطة ألا تتخطى الحدود التي رسمها لها الدستور في هذا الخصوص وإلا كان ما يصدر عنها عندئذ مشوباً بعدم الدستورية، وهو ما كان من شأن اللائحة التنفيذية للقانون الضريبة على القيمة المضافة في المادة 12 فقرة أخيرة حينما خصت عقود النشاط السياحي بحكم خاص لم يقصده المشرع، وذات الحال أيضاً في البند الوارد مقابل البند 27 من قائمة الإعفاءات الواردة في القانون حينما قررت أيضاً حكماً خاصاً بإعفاء الخدمات التي تقدمها الهيئة القومية للبريد من الضريبة مع أن الأصل في الضريبة على القيمة المضافة هو خضوع جميع الخدمات والاستثناء هو الإعفاء أو عدم الخضوع.

المراجع

أولاً: الكتب:

- [1] د/ محمود إبراهيم القلموني: المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ط 1998.
- [2] د/ طارق عبد العال حماد: الضريبة العامة على المبيعات. المشكلات والمنازعات في التطبيق العملي. بغير ناشر، 2005.
- [3] د / عماد الدين الشربيني: المدخل للعلوم القانونية، مكتبة جامعة طنطا، 1984.
- [4] د / محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، مطبوعات جامعة الكويت، مجلس النشر العلمي.
- [5] د/ بشير علي باز: أثر الحكم الصادر بعدم الدستورية في ضوء أحكام القرار بقانون 168 لسنة 1998، دار الجامعة الجديدة للنشر بالإسكندرية، ط 2005.
- [6] د/ يسر أنور علي: شرح قانون العقوبات القسم العام ج1 أحكام عامة، دار النهضة العربية بالقاهرة، ط 1986.
- [7] د / رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، ط ثانية، 2006.
- [8] د/ رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن دراسة تحليلية لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة والضرائب الانتقائية (ضريبة الجدول) وفقاً لأهم التشريعات الضريبية المقارنة مع إشارة خاصة بالقانون 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية مدعماً بأراء الفقه وفتاوى مجلس الدولة وأحكام القضاء، دار النهضة العربية بالقاهرة.
- [9] د/ عبد الهادي مقبل: نظرية الضريبة، مكتبة جامعة طنطا، ط 2000.
- [10] د/ محمد عبد اللطيف: الأسس الدستورية، الدستورية لقوانين الميزانية، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، ط 2007.
- [11] د/ أحمد فتحي سرور: الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق، ط 2000.
- [12] د/ محمود نجيب حسني: شرح قانون الإجراءات الجنائية/ ط ثالثة، دار النهضة العربية، 1988.
- [13] د/ إبراهيم الزلمي: معين القضاة لتحقيق العدل والمساواة، الصلة بين المنطق والقانون، الناشر إحسان للنشر والتوزيع، ط أولى، 2014م - 1435هـ.
- [14] د/ مصطفى محمود عفيفي: الوجيز في مبادئ القانون الدستوري والنظم السياسية المقارنة، الكتاب الأول، ط ثانية، المبادئ العامة للقانون الدستوري "مع دراسة تطبيقية للقانون الدستوري المصري"، بغير ناشر، 1984.

ثانياً: البحوث والمقالات:

- [1] د/ السيد محمد شعيب: الضريبة العامة على المبيعات بين التعديل أو الإلغاء لتقرير الضريبة على القيمة المضافة، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر الضريبي المعنون "تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر الضرورات والمحاذير"، والمنعقد بقاعة المؤتمرات بكلية التجارة جامعة بنها، في 17 / 5 / 2014.
- [2] د/ جلال الشافعي: دراسة تحليلية انتقادية للضريبة على القيمة المضافة في ظل القانون 67 لسنة 2016، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الخامس والعشرين إشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية، في الفترة من 12 . 13 ديسمبر 2017.

[3] د/ رمضان صديق: بعض النصوص المشتبه فيها دستورياً، علي ضوء الأحكام الحديثة للمحكمة الدستورية العليا، بحث ضمن أعمال المؤتمر الضريبي السادس عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب في الفترة من 27 وحتى 29 يونيو 2010.