

انعكاسات اختصاص القضاء الإداري بين توازن المركز

المالي لدافعي الضرائب وحماية حقوق الدولة المالية



هل هو ضمانته للممول الضريبي أم يعد ميزة
لحفاظ علي حقوق الدولة المالية ؟
دراسة في ضوء المنازعة الضريبية المتعلقة بشأن
تطبيق القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م بشأن الضريبة
العامة علي الدخل

بحث مقدم للمؤتمر الدولي العلمي الثالث لكلية
الشريعة والقانون بطنطا بعنوان "حماية المصلحة
العامة في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي"
يومي : الاثنين والثلاثاء

الموافق : ٢١ ، ٢٢ أكتوبر ٢٠١٩ م / ٢١ ، ٢٢

إعداد

د/ محمد عبد النبي حسين كيلاني

دكتوراه في الاقتصاد والمالية العامة

موجز عن البحث

يهدف هذا البحث إلي تسليط الضوء علي دور القضاء الاداري كقضاء مختص حديثاً
بنظر المنازعة الضريبية علي الدخل ،علي أثر حكم المحكمة الدستورية - ببطلان
اختصاص القضاء العادي بنظر المنازعة الضريبية- لاسيما وأن القضاء الاداري سوف
ينظر المنازعة في الاصل - كقرار أداري وليس كمنازعة موضوعية كالقضاء العادي، فضلاً
عن إبراز أهمية المال العام عموماً وعلي وجه الخصوص دين الضريبة العامة للدولة لما
لها من أثر عظيم علي الموازنة العامة للدولة .

علاوة علي ما تقدم بيانه نضيف أن إشكالية الدراسة تتعلق بنظر المنازعة أمام قضاء

غير متمرس بنظر هذه المنازعات فضلاً عن أنه قضاء أنشائي وليس تطبيقي مثل القضاء العادي ، والتساؤل الذي يطرح نفسه علي بساط البحث يتمثل في هل القضاء الإداري سوف يعيد التوازن بين مصلحة المكلف بالضريبة وبين المصلحة العامة أم أنه سوف يميل الي تغليب المصلحة العامة علي اعتبار أنه قضاء الدولة ويحافظ علي حقوق الدولة المالية ؟ واذا كان يستطيع إعادة التوازن فهل يكون هو الافضل أم القضاء العادي؟.

وقد أوضحت الدراسة كيفية حماية المال العام بصفة عامة وعلي وجه الخصوص - دين الضريبة العامة للدولة ولعل ذلك من الأهمية نظراً لان المال العام له أهمية قصوي علي الدولة للقيام بواجباتها المنوطة بها تجاه المجتمع والمواطن، ولما لتلك الحماية من أهمية كبيرة في حياة الدولة التي تتمثل في بناء قيم النزاهة ومحاربة الفساد الذي أصبح أفة العصر.

وقد بين الباحث من خلال الدراسة النظرية سبل هذه الحماية من الناحية القانونية مفسراً وموضحاً كافة الجوانب القانونية المتعلقة بالمال العام ودين الضريبة من حيث تحديد أهمية الضريبة في المجتمع وسبل حمايتها من التهرب والاهدار من جانب الممولين.

وقد خلصت الدراسة الي أن المال العام مصون بموجب القانون ، فضلاً عن الدور الحيوي للقضاء في تأكيد هذا الدور في الحياة العملية الحديثة، غير أن محكمة القضاء الإداري لن تحقق الهدف المرجو منها في الحفاظ علي أموال الضرائب ومن ثم الحفاظ علي المال العام ، فضلاً عن أنه حينما ينظر المنازعة فهو ينظرها كمنازعة إدارية بحتة وهو ما يختلف شكلاً وموضوعاً عن الذاتية الخاصة بالمنازعة الضريبية .

**Implications of The Jurisdiction of The Administrative Judiciary
between The Balance of Financial Status of Taxpayers and The Protection
of The State's Financial Rights**

**Is It a Guarantee for The Taxpayer or Is It an Advantage to Preserve
the State's Financial Rights?**

**Study in The Light of The Tax Dispute Related to The Application of
Law No. 91 of 2005 on The General Tax on Income**

Mohammed Abd-El Nabi Hussein Kilani

PhD in Economics and Public Finance

Egypt

Email of corresponding author : Drmohamedkelany1@gmail.com

Abstract :

This research aims to shed light on the role of the administrative judiciary as a newly competent judiciary to examine the tax dispute on income, following the ruling of the Constitutional Court - the invalidity of the jurisdiction of the ordinary judiciary to consider the tax dispute - especially since the administrative judiciary will consider the dispute in the original - as an administrative decision and not as an objective dispute as the ordinary judiciary, In addition to highlighting the importance of public money in general, and in particular the debt of the public tax of the state because of its great impact on the state budget.

In addition to the above, we add that the problem of the study is related to the consideration of the dispute before the judiciary inexperienced in the consideration of these disputes, as well as that the judiciary is constructive and not as practical as the ordinary judiciary, and the question that poses the same question is whether the administrative judiciary will restore the balance between the interest of the taxpayer The public interest or will he tend to prevail in the public interest as the judiciary of the state and preserve the financial rights of the state?

The study has shown how to protect public money in general and in particular - the public tax debt of the state and perhaps this is important because the public money is of paramount importance for the state to carry out its duties towards society and the citizen, and the importance of such protection in the life of the state which is Build values of integrity and fight corruption that has become the scourge of the times.

Through the theoretical study, the researcher explained the ways of this protection from a legal point of view, explaining all legal aspects related to public money and tax debt in terms of determining the importance of tax in society and ways to protect it from evasion and waste by funders.

The study concluded that public money is protected by law, as well as the vital role of the judiciary in confirming this role in modern working life, but the Administrative Court will not achieve its desired goal in the maintenance of tax funds and thus the preservation of public money, as well as that When viewed as a dispute, it is seen as a purely administrative dispute, which is different in form and subject matter from the subjectivity of the tax dispute.

Keywords : Implications - Administrative Justice - Balance of Financial Position - Taxpayers - Protection of State Financial Rights - Guarantee - Taxpayer - Tax Dispute - Law No. 91 of 2005 - General Income Tax

مقدمة

أولاً: التعريف بموضوع البحث وأهميته

تتعلق أهمية البحث في إبراز أهمية الدين الضريبي في ذمة الممول وأهمية تحديد دور القضاء المختص بالفصل فيه نظراً لذاتية الدين الضريبي وأيضاً لما له من دور فعال في تحقيق النفع العام .

القضاء المختص بنظر المنازعة هو القضاء العادي منذ فترة طويلة وتبرز أهمية البحث في هذا الجانب لاستحداث اختصاص القضاء الإداري ولما له من دور حقيقي في إنهاء المنازعة وهل يمكن تحقيق والفصل في الشق الموضوعي للمنازعة علي نفس نمط القضاء العادي أم لا

وتبرز أهمية البحث في تحقيق التوازن في المصالح بين حقوق دافعي الضرائب خاصة مسألة استقرار المركز المالي للممول وبين حماية حقوق الدولة المالية لما لها من أهمية قصوي في أشباع الحاجات العامة .

أهمية تحديد دور قضاء مجلس الدولة في خلق قواعد قانونية قد لا تتفق مع طبيعة المنازعة الضريبية نفسها فضلاً عن مسألة وقت ومراحل عرض المنازعة والتي بالكاد سوف تختلف عن مراحل عرضها أمام القضاء العادي مما يشكل إشكالية في تحصيل أموال الدولة في الوقت المناسب.

أهمية إبراز الدور الحقيقي لمجلس الدولة المصري في مواجهة المستجدات من الوقائع الاقتصادية ولما لها من أثر فعال علي المواطن والدولة مثل الاغراق والملكية الفكرية وغيرها

ثانياً: الهدف من الدراسة

تسليط الضوء علي المال العام تطبيقاً علي المنازعة الضريبية وإبراز دور القضاء

الإداري في هذه النقطة وسبل حماية المال العام والوقوف علي أهم المستجدات في هذا الشأن وإبراز أهمية المنازعة الضريبية القضائية باعتبارها سوف تنتهي باستقرار المركز المالي والضريبي للممول والإدارة الضريبية علي حد سواء وألقاء الضوء علي بعض تطبيقات المنازعات التي تتعلق بالشأن الاقتصادي وكذلك بيان حقيقة الدول الاقتصادية لمجلس الدولة المصري في حماية الافراد والدولة .

ثالثاً: إشكالية البحث

تتعاضم مشكلة البحث في الوقت الراهن نظراً للاختصاص الحديث لمجلس الدولة المصري بنظر المنازعة الضريبية علي أثر حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم اختصاص القضاء العادي بنظر المنازعة الضريبية .

مما يترتب عليه العديد من التساؤلات الهامة تتمثل في الآتي :

١- هل يمكنه القضاء الإداري أن يفصل في المنازعة الضريبية - وعلي نفس نمط القضاء العادي - خاصة أن القضاء العادي قضاء تطبيقي أما القضاء الإداري هو قضاء أنشائي مما يترتب عليه نتيجة هامة أن مسألة نظر المنازعة علي محكمة القضاء الإداري تختلف عن طرق عرضها ومراحلها المختلفة مما يثير تساؤلات كثيرة تتعلق بحماية المال العام المتمثل في أموال الضرائب ثم التوازن بين هذه الأموال وبين حقوق دافعي الضرائب.

٢- إبراز حقيقة الدور الكبير لهذا القضاء في تسوية المنازعة خاصة أن قرار ربط المنازعة الضريبية يختلف شكلاً وموضوعاً عن القرار الإداري الذي يصدر مستوفياً الشكل والمضمون .

٣- لاشك أن فرض الضرائب بمختلف أنواعها - وبصفة خاصة الضرائب علي الدخل - تثير كثيراً من المنازعات بين الممولين والإدارة الضريبية، ويترتب علي

ذلك زيادة عدد القضايا التي تنظرها المحاكم.

رابعاً : منهج الدراسة

تعتمد الدراسة علي المنهجين الاستقرائي والاستنباطي من خلال استقراء أحكام القضاء وآراء الفقه الضريبي ونصوص التشريع المتصلة بإنهاء المنازعة الضريبية على الدخل وكذلك باعتبارهما يتفقان مع طبيعة البحث في مجال التشريع الضريبي.

خامساً : تقسيم الدراسة

ولتحقيق الجوانب السابق عرضها كان لابد من تقسيم البحث حتي يمكن الالمام بالجوانب السابق عرضها من خلال التقسيم التالي:

المبحث الأول : المال العام في القانون الوضعي والشريعة الاسلامية ، وفيه مطلبان

المطلب الأول : مفهوم المال العام وعناصره ومعايير تمييزه .

المطلب الثاني : ذاتية الدين الضريبي والمنازعة الضريبية المتعلقة به .

المبحث الثاني : انهاء المنازعة الضريبية قضاءً في التشريع المصري ، وفيه ثلاثة

مطالب .

المطلب الأول : الأحكام الإجرائية للدعوى الضريبية .

المطلب الثاني : مدى تأثير القانون الضريبي بالأحكام المقررة في قانون المرافعات

المدنية والتجارية

المطلب الثالث : اختصاص القضاء الإداري بنظر المنازعة الضريبية .

المبحث الثالث : دور محكمة القضاء الاداري في التوازن بين حقوق الممول الضريبي

وحماية المال العام ، وفيه مطلبان .

المطلب الأول : القضاء كمصدر للقانون الإداري .

المطلب الثاني : تطبيقات قضائية لدور القضاء الإداري في الحفاظ على المال العام.

الخاتمة : تناولت فيها أهم نتائج البحث وتوصياته .

المبحث الأول

المال العام في القانون الوضعي والشريعة الإسلامية

تمهيد وتقسيم : لقد عرفت الشرائع القديمة المال العام منذ عصر الفراعنة حتى العصر الحديث مروراً بالإغريق والرومان والعصر الإسلامي، أما فيما يتعلق بالتشريعات والفقهاء الحديث، فقد أطلقت العديد من المصطلحات على المال العام، ومنها : الأموال الأميرية، والملكية العامة، والقطاع العام، والدومين العام، وسوف يتم اعتماد تسمية المال العام أو الأموال العامة في هذا البحث . ولذا فسوف نقوم بتقسيم هذا البحث الي مطلبين نتعرض في الأول لتحديد المفهوم للمال العام والثاني نتعرض لذاتية الدين الضريبي وذلك علي النحو التالي :

المطلب الأول

مفهوم المال العام وعناصره ومعايير تمييزه

يعتبر مفهوم المال العام من المفاهيم المتجددة والتي تتغير من عصر إلى آخر وذلك حسب طبيعة النظام السياسي السائد في كل عصر، وفي الأحوال جميعها تم منح هذه الأموال حماية خاصة تفوق الأنواع الأخرى من الأموال، إضافة إلى أن التغير في المفهوم ينعكس على وضع معايير محددة لتحديد ما يعد مالا عاما وما لا يعد كذلك .

ومن جانبنا نري أن وضع تعريف جامع للمال العام من الامور التي ترهق الفقه نظر لاستحداث أموال عامة قد لا تكون طبيعتها تتفق مع ما يعد مالا عاما وكان سائدا في النظام السياسي السائد في الوضع السابق ، والحقيقة أن الصفة التي بقيت ملازمة للمال العام على امتداد العصور هي ما لا يجوز تملكه أو خصص للمنافع العامة كذلك.

تعريف المال العام لدى الحضارات القديمة :

المال العام في العصر الفرعوني :

ظهر مفهوم المال العام لدى الحضارات القديمة، فقد عرفت مصر القديمة المال العام وخاصة في العصر الفرعوني إذ بدأت نشأته مع أول بزوغ لفجر التاريخ الرسمي لمصر، ومع أول تكوين للدولة المصرية الموحدة على يد مؤسسها الملك مينا^(١)، وكانت الاموال العامة تتمتع بحماية كثيرة خاصة حينما تقع من موظف عام حيث وصلت لحد الاعدام ومصادرة الأموال^(٢).

المال العام في العصر الروماني :

أما الرومان فقد قسموا الأموال العامة إلى مجموعتين^(٣) الأولى وهي التي تدخل في دائرة التعامل والثانية التي تخرج عن دائرة التعامل والاخيرة قسمت بدورها الي الأموال التي تخرج عن دائرة التعامل لاعتبارات تتعلق بالآلهة، حيث تنقسم بدورها إلى أموال مقدسة^(٤).

والثانية تتمثل في الأشياء المخصصة لحق العبادة، وتتضمن الأشياء التي تكون ملكاً للعامة ولا تكون محلاً للملكية الفردية، مثل الماء والهواء والشمس^(٥).

(١) د. ناصر خلف بخيت، الحماية الجنائية للمال العام، دار النهضة العربية، ٢٠٠٩، ص ٥.

(2) Gaudemt, Jean, Institutionsde Antiquite, Sirey, Paris, 1967, P.87.

مشار إلهي لدى د. محمد على أحمد قطب، الموسوعة القانونية والأمنية في حماية المال العام، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، ط١، ٢٠٠٦، ص ١.

(٣) د. إبراهيم عبد العزيز شيحا، المال العام في القانون المصري والمقارن، مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٧٥، ص ٨.

(٤) د. أحمد كامل حسن حسين، النظام القانوني لأموال الدولة العامة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠١٠، ص ٢٥.

(٥) د. عمر ممدوح مصطفى، القاهون الروماني، جامعة الإسكندرية، الطبعة ٦، ١٩٧٧، ص ٢٦٨.

والرومان لم ينتهوا إلى تأصيل فكرة الأموال العامة وتحديد طبيعة حق الدولة عليها والتمييز الشامل بين الأموال العامة والأموال الخاصة غير أن هذا العصر اتسم بالتشدد في حماية المال العام حيث اعتبرت سرقة المال العام من الجرائم المقترنة بظروف مشددة^(١).

تعريف المال العام في الشريعة الإسلامية :

لقد حث الدين الإسلامي الحنيف على حماية المال العام والحفاظ على نزاهة الوظيفة العامة، حيث روي عن أبي داوود عن بريده رضي الله عنهما عن النبي (صلى الله عليه وسلم) قوله : (من استعملناه على عمل فرزقناه رزقا فما أخذ بعد ذلك فهو غلول)^(٢).

والمعيار المميز للمال العام في الشريعة الإسلامية هو قابليتها للتملك^(٣)، حيث

(١) د. محمد على قطب، الموسوعة القانونية والأمنية في حماية المال العام، مرجع سابق، ص ٢.

(٢) فتح الباري في شرح صحيح البخاري، للحافظ على بن حجر العسقلاني، دار المعرفة، (٧٧٣-٨٥٢)، الجزء الرابع، ص ١٣٠.

(٣) وقسم فقهاء الشريعة الإسلامية الأموال من حيث قابليتها للتملك إلى ثلاثة أنواع :

النوع الأول : ما يجوز فيه التملك والتملك مطلقاً وهي كل ما له قيمة مادية بين الناس وأجاز الشارع الانتفاع بها وتسمى بالأموال الخاصة.

النوع الثاني : وهو ما لا يجوز تملكه ولا تملكه، وهو ما تم تخصيصه للمنافع العامة وذلك لتعلق مصالح المسلمين بها، وهي تشبه الأموال الخاصة في نوعيتها ويحق لكل مسلم استعمالها بشرط اتفاق الاستعمال مع أوجه التخصيص، وعدم الإضرار بحق غيره في الانتفاع مثل الطرق والمساجد والجسور.

النوع الثالث : ما يمتنع فيها التملك والتملك إلا إذا وجد مسوغ شرعي لذلك، ويشمل العقارات الموقوفة والأراضي والأموال التابعة لبيت المال وبذلك فإن تقسيم الأموال المملوكة للدولة في الشريعة الإسلامية إلى أموال عامة وأموال خاصة مرتبط بتخصيص هذه الأموال للمنفعة العامة. د. أحمد كامل حسن، النظام

أخرجت الشريعة الإسلامية طائفة من الأموال من عداد الأموال لعدم مملوكيتها لأحد، نظراً لاشتراك جميع المسلمين في الانتفاع بها، مثل المياه والكلاً والنار، استناداً إلى قوله تعالى: (ونبئهم أن الماء قسمة بينهم كل شرب محتضر)^(١)، وقول الرسول (ص): (الناس شركاء في ثلاث الماء والكلاً والنار).

تعريف المال العام في التشريع الوضعي:

لم يتناول الدستور الدائم لجمهورية مصر لعام ٢٠١٤ مصطلح الأموال العامة، بل أشار إلى ذلك مستخدماً لفظ الملكية العامة^(٢)، ويبدو من ظاهر النصوص أن المشرع الدستوري قد قصد بعبارة الملكية العامة ملكية الدولة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة (القطاع العام)، وعلية نستخلص أن المشرع الدستوري لم يتعرض للتفرقة بين أموال الدولة العامة والخاصة.

كما أسار المشرع المصري في التشريعات الحديثة على خطى التشريعات القديمة في الأخذ بمعيار التخصيص للمنفعة العامة، حيث وضعت المادة ١/٨٧ من القانون المدني المعدل بالقانون رقم ٣٣١ لسنة ١٩٥٤، تعريفاً للأموال العامة بالنص على:

القانوني لأموال الدولة العامة، مرجع سابق، ص ١٩.

(١) سورة القمر، الآية ٢٨.

(٢) فنص في المادة (٣٢) منه على أن "موارد الدولة الطبيعية ملك للشعب، وتلتزم الدولة بالحفاظ عليها... وعدم جواز التصرف في أملاك الدولة العامة... ويحدد القانون أحكام التصرف في أملاك الدولة الخاصة". ونصت المادة (٣٣): "تحمي الدولة الملكية بأنواعها الثلاثة، الملكية العامة، والملكية الخاصة، والملكية التعاونية".

كما نصت المادة (٣٤) على أن "للملكية العام حرمة، لا يجوز المساس بها، ومايتها واجب وفقاً للقانون".

"تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم أو قرار من الوزير المختص وإن هذه الأموال لا يجوز التصرف فيها أو الحجز عليها أو تملكها بالتقادم".

في حين أن القانون الجنائي المصري قد اتخذ مفهوماً أوسع مما هو متعارف عليه في القانون المدني^(١) وقد بلغ هذا التوسع مداه بمقتضى القانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٧٥، حيث تضمنت المادة ١١٩ من قانون العقوبات: "يقصد بالأموال العامة في تطبيق أحكام هذا الباب ما يكون كله أو بعضه مملوكاً لإحدى الجهات الآتية أو خاضعاً لإشرافها أو لإدارتها".

كما أن المشرع لم يعد بمعيار صفة الشخص المالك للمال لإضفاء صفة العمومية عليه، بل يكفي أن يكون مملوكاً أو خاضعاً لإدارة وإشراف جهة من الجهات الواردة بالمادة ١١٩ عقوبات، ولم تكن من الأشخاص الاعتبارية العامة مثل النقابات والاتحادات والشركات والجمعيات والوحدات الاقتصادية^(٢).

(١) نصت المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٧٥ بشأن تعديل بعض أحكام قانون العقوبات والإجراءات الجنائية على أنه: "بديهي أن المقصود بالأموال العامة في نطاق القوانين الجنائية التي تولى حمايتها يختلف عن المعنى الفني الدقيق للأموال العامة في حكم القانون المدني والقانون الإداري إذ يخلع المشرع الجنائي صفة المال العام على طائفة من الأموال التي يراها جديرة بحماية خاصة لتعلقها بالمنفعة العامة ولو لم تكن لها هذه الصفة في حكم القوانين الأخرى".

(٢) د. محمد سامي العواني، الأحكام العامة لجرائم العدوان على المال العام دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، ص ١٠٧.

المطلب الثاني ذاتية الدين الضريبي والمنازعة الضريبية المتعلقة به

التكييف القانوني للمنازعة الضريبية :

لقد اختلف الفقه ، فيما اذا كانت منازعة إدارية أم ليست كذلك ، حيث ذهب رأي فقهي إلى أن المنازعة الضريبية لا تعتبر من المنازعات الإدارية ، نظرا لأن الإدارة الضريبية ليست سلطة إدارية ، فهي لا تؤدي للجمهور خدمة عامة ولا تعتبر مرفقا من المرافق ، كما أن أساس فرض الضريبة أنها من أعمال السيادة ، ولذلك فالصبغة الإدارية في عملها ليست خالصة ، وقد احتفظ للقضاء العادي بنظر منازعاتها^(١).

إلا أن جانب آخر من الفقه ذهب إلى أن قرار الربط الضريبي يعد قرار أداري ومن ثم فالمنازعات المتعلقة به تعد منازعة إدارية نظرا لأن أحد طرفيها جهة الإدارة التي تمارس سلطة عامة ومركز قانوني متميز عن مركز الممول ، وبحيث لا يوجد في المنازعة الضريبية طرفان متعادلان^(٢).

وقد ورد في المذكرة الإيضاحية لقانون مجلس الدولة المصري الي التسليم باعتبار الطعون في القرارات الإدارية في منازعات الربط والتحصيل للضريبة منازعات إدارية ، وهذا يؤدي إلى نتيجة منطقية تتمثل في اعتبار المنازعة الضريبية منازعة إدارية ، ما دامت القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب تعتبر ذات طبيعة

(١) يراجع في مفهوم السيادة في المجال الضريبي أستاذنا الدكتور / عبد الهادي مقبل ، مرجعه السابق ، ص ١٩

وما بعدها ، د/ مصطفى كمال وصفى - مجلس الدولة القاضي العام للمنازعات الإدارية - ص ٣٩

(٢) د . محي محمد مسعد - العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية - طبعة ٢٠٠٠ - مكتبة الإشعاع

إدارية بحثة^(١).

وهذا علي غرار الوضع في فرنسا خاصة الفقه حيث أعتبرها إدارية مادامت تنطوي علي منازعة من قبل الممول توجه الى الأوراد الإسمية ، والتي تعتبر من أعمال السلطة العامة^(٢).

الذاتية القضائية للمنازعة الضريبية :

لاشك أن القضاء الضريبي في كثير من الدول ، يلعب دورا مهما في إرساء النظريات والمبادئ القانونية ، وإزالة كل لبس أو غموض يكتنف التشريعات الضريبية، وتفسير القانون علي نحو سليم ، ويراقب تطبيق القانون الضريبي علي المنازعة المعروضة أمامه من عدمه^(٣).

ولقد تباينت أحكامه بهذا الخصوص إلى أن حسمت المحكمة الدستورية العليا المصرية الاختصاص لمجلس الدولة بنظر بعض هذه المنازعات وفقا لطبيعتها الإدارية ، وكان قد ترتب على هذا التباين اتجاهات متعددة بشأن تحديد القضاء المختص بنظرها ، فقد سبق لمحكمة النقض المصرية أن قضت في حكمها الصادر في ١٤ مايو ١٩٣٦ بأن فرض المال على الأطيان الزراعية يعتبر من أعمال السيادة ، وقد أيدتها جانب من الفقه ، إذ يرى أن الدولة تستند في فرض الضرائب والرسوم إلى مالها من

(١) المذكرة الإيضاحية لقانون مجلس الدولة رقم ٥٥ لسنة ١٩٥٩ م .

(2) Vedel (G) Preface a la Nature juridique du contentieux de l'imposition par Bern (Ph) op -- Cit,p.111.

(٣) د . عوني خميس أحمد واكد - نظام المحاكم الضريبية وإمكانية تطبيقه في مصر - رساله دكتوراه - كليه

الحقوق جامعة حلوان - ٢٠١٢ - ص ٢

سياده على الأشخاص والأموال داخل نطاق إقليمها^(١).

إلا أن محكمة النقض المصرية قد أقرت بالطبيعة الإدارية للمنازعة الضريبية ، ومن ثم اختصاص قضاء مجلس الدولة المصري بها ، حيث قضت بأن اختصاص مجلس الدولة بنظر منازعات الضرائب والرسوم ، شرطه صدور القانون المنظم لكيفية نظرها أمامه ، وعدم صدوره يكون أثره بقاء الاختصاص بنظرها للقضاء العادي^(٢).

وقد ذهبت محكمة القضاء الإداري في مصر إلى أن علاقة الحكومة بالمولين ، هي علاقة يحددها القانون العام ، ولا تخضع لقواعد القانون الخاص ، وأن الحكومة تقوم بتحصيل ضرائب من الممولين بمقتضى سلطتها العامة المستمدة من القوانين واللوائح^(٣).

وكانت المحكمة الإدارية العليا المصرية ، قد انتهت إلى أن المنازعات المتعلقة بالضرائب ، تعتبر من المنازعات الإدارية البحتة^(٤).

أما المحكمة الدستورية العليا المصرية^(٥) فقد حسمت الأمر نهائياً ، بأن منازعات

(١) أ/ حسين خلاف - الأحكام العامة في قانون الضريبة - دار النهضة العربية بالقاهرة ١٩٦٦ ص ٩٠٨

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٨٨٨٤ لسنة ٦٥ ق جلسة ٢٨/١٢/١٩٩٢ - منشور بمؤلف المستشار/ إبراهيم سيد أحمد - المستحدث من المبادئ القضائية في المنازعات الضريبية - منشأة المعارف - طبعة ٢٠٠٢ - ص ٥٠

(٣) حكم محكمة القضاء الإداري ١٢٤٤ ، ١٢٤٥ لسنة ٥ ق جلسة ٦/٥/١٩٥٤ - ٨/١٣٧١ - مشار إليه في مؤلف د. يونس أحمد البطريق - النظم الضريبية - الدار الجامعية للطباعة والنشر ببيروت - ص ٢٣٣

(٤) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ١٥١٥ لسنة ٢٦ ق - جلسة ٢٦/٦/١٩٨٢

(٥) حكم المحكمة الدستورية العليا في الطعن رقم ١١٦ لسنة ٢٧ قضائية "دستورية" بجلسته ٤ مايو ٢٠٠٨ ، وقد أضافت بحوثات حكمها أن المشرع قد أقر بالطبيعة الإدارية للطعون في القرارات النهائية الصادره من

الضرائب تدرج ضمن الاختصاص المحدد لمحاكم مجلس الدولة طبقاً لنص المادة (١٧٤) من الدستور الحالي الصادر بتاريخ ٢٥/١٢/٢٠١٢، وإذ أسند النصاب المطعون فيهما الاختصاص بالفصل في تلك المنازعات إلى المحكمة الابتدائية التابعة لجهة القضاء العادي، فإن مسلك المشرع على هذا النحو يكون مصادماً لأحكام الدستور الذي أضحى بمقتضاه مجلس الدولة، دون غيره من جهات القضاء - وفي حدود النطاق المتقدم ذكره - هو صاحب الولاية العامة في الفصل في كافة المنازعات الإدارية وقاضيها الطبيعي، والتي تدخل ضمنها الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب^(١).

الجهات الإدارية في منازعات الضرائب بدءاً من القانون رقم ١٦٥ لسنة ١٩٥٥ في شأن تنظيم مجلس الدولة، والذي إستن بنص البند سابعاً من المادة (٨) منه لمجلس الدولة هيئة قضاء إداري الإختصاص بالفصل في هذه المنازعات، لما لها من طبيعة إدارية بحتة، وتؤكد هذا الإختصاص بالمادة (١٠) من قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ بشأن مجلس الدولة "

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا رقم ١٦٢ لسنة ٣١ قضائية دستورية - بجلسة ٧ أبريل سنة ٢٠١٣، وقد أضافت في هذا الحكم أن ".... ولا وجه للإحتجاج في هذا الشأن بأن البند السادس من المادة (١٠) من القانون الحالي بشأن مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢، جعل مباشرة المجلس لهذا الإختصاص رهناً بصدور القانون المنظم لكيفية نظر منازعات الضرائب أمام محاكمه - إذ لم يخص المشرع الدستوري - سواء في ظل دستور سنة ١٩٧١ أو الدستور الحالي - نظر تلك المنازعات والفصل فيها بقواعد إجرائية إستلزم صدور قانون بها، استثناء من القواعد التي تخضع لها سائر المنازعات الإدارية الأخرى، التي عهد لمجلس الدولة بالفصل فيها، كما أن التراخي في سن القانون المنظم لكيفية نظر هذه المنازعات أمامه إعمالاً للنص المذكور - والذي طال إهماله من تاريخ العمل بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ المشار إليه في ١٠/٥/١٩٧٢ - أو تضمين قانون الضريبة تلك القواعد، لا يعد مبرراً ولا مسوغاً لإهدار الإختصاص الذي إحتفظ به الدستور لمجلس الدولة، بل يناهض ما إنتهجه المشرع في شأن الضريبة على العقارات المبنية، إذ

الذاتية الخاصة بالتشريع الضريبي :

الأصل العام أن النظام القانوني لأية فريضة مالية ضريبية أو غير ضريبية ، يتحدد تبعا لطبيعتها^(١)، والذاتية القانونية تتلخص في أن القانون الضريبي يعين دين الضريبة تعيينا واقعا ويحدد سعر الضريبة تحديدا دقيقا، كما ينظم حقوق وامتيازات الإدارة الضريبية، ويتيح لها فرصة مراجعة قراراتها بنفسها، ويخول للقضاء الرقابة على تصرفاتها، وعلى ذلك فالقواعد التي تحكم القانون الضريبي تهدف إلى أمداد الدولة بالأموال اللازمة عن طريق فرض الضرائب وتحصيلها^(٢).

نصت المادة (٧) من قانون هذه الضريبة الصادر بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على أن :- يختص القضاء الإداري دون غيره بالفصل في المنازعات التي تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون ، كما يتصادم مع الإلتزام الدستوري الذي يفرضه نص المادة (٧٥) من الدستور بكفالة الحق لكل مواطن في الإلتجاء إلى قاضيه الطبيعي ، والذي يقتضى أن يوفر لكل فرد نفاذا ميسرا إليه ، وإزالة العوائق خاصة الإجرائية منها التي تحول دون حصوله على الترضية القضائية التي يطلبها لمواجهة الإخلال بالحقوق التي يدعيها والقول بغير ذلك مؤذاه ولازمه إستتار المشرع وراء سلطته في هذا الشأن ليصرفها في غير وجهها ، فلا يكون عملها إلا انحرافا عنها ، وحيث أنه لما كان ذلك ، وكان النصاب المطعون فيهما يمثلان إخلالا بإستقلال السلطة القضائية ، وينتقصان من إختصاص مجلس الدولة ، بإعتباره صاحب الولاية العامة دون غيره بالفصل في كافة المنازعات الإدارية وقاضيهما الطبيعي ، بالمخالفة لنصوص المواد (٧٤ ، ٧٥ ، ١٦٨ ، ١٧٤) من الدستور الحالي الصادر بتاريخ ٢٥ / ١٢ / ٢٠١٢ ، مما يتعين معه القضاء بعدم دستوريتهما"

(١) د. عادل أحمد حشيش ، مرجعه السابق ، ص ٤٥

(٢) يراجع د/ قدرى نقولا عطية في شرح ذاتية القانون الضريبي وإستقلاله - ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها - سنة ١٩٦٠ - ص ٩٧ ، د. عبد الكريم صادق بركات - النظم الضريبية - الدار الجامعية للنشر - ص ٧٥ ، د. يونس أحمد البطريق - مرجعه السابق النظم الضريبية - ص ٢٣٠ ، د. مصطفى رشدي شيحة - التشريع الضريبي ضرائب الدخل - الدار الجامعية ببيروت - ١٩٨٦ - ص ١٤ ، ويراجع أيضا ياسمين بُوخال

طبيعة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية :

إن تحديد طبيعة علاقة المكلف مع السلطات الضريبية (Tax authorities) فيما إذا كانت علاقة عامة تنظيمية أم أنها علاقة مديونية في ظل القانون الخاص ، من شأنه أن يحدد إجراءات النظر في المنازعة الضريبية ، ويرى جانبُ من الفقه أن علاقة المكلف أو الممول بالسلطة المالية تستمد أساسها من القانون، بمعنى أن العلاقة بينهما تنظيمية تركز على القانون، وليست علاقة تعاقدية ترتب التزامات خاصة بينهما كما هو الحال بين دائن ومدين في الحقوق الشخصية^(١).

ومن اجنبنا نرى أن العلاقة بين الإدارة الضريبية والممول هي علاقة متغيرة بتغير ظروف الممول ، فهي من ناحية ربط وتحديد وعاء الضريبة علاقة تنظيمية لا يوجد فيها اعتبار لشخص الممول من قريب أو بعيد ، لأن الإدارة الضريبية تلتزم فيها بتطبيق القانون بصورة مجردة.

- العدالة الضريبية ودورها في التنمية "نموذج الضريبة على الدخل" - رسالة لنيل الدكتوراه - كلية الحقوق -

اكادال - الرباط - ٢٠٠٣ .

(١) رمضان صديق ، مرجعه السابق ، ص ١٢٤ .

المبحث الثاني

إنهاء المنازعة الضريبية قضاءً في التشريع المصري

تتمحور الرقابة القضائية على كافة أعمال الإدارة الضريبية من أهم الضمانات للممولين، والحقيقة أن السلطات الممنوحة للقاضي الضريبي تتساوى مع الإدارة الضريبية سواء في إلغاء أو تخفيض ربط الضريبة وليس هذا فحسب بل واتخاذ ما يلزم من أجل استقرار المركز المالي للممول وتحقيق مصلحة الخزانة العامة.

والأصل أن الاختصاص بنظر الدعوى الضريبية في السابق كان ينعقد للقضاء العادي أو للقضاء الإداري بحسب الأحوال، وتختلف الدعوى الضريبية عن التظلم الولائي أو الرئاسي كونها تتم بناءً على دعوى أو طلب قضائي وليس تظلم، كما أنها رقابة لاحقة ومحورها الرئيسي أنها رقابة مشروعية تنصرف إلى مشروعية الربط والتحصيل للضريبة من حيث أساس الاستحقاق أو مقداره أو الإجراءات التي اتبعت في الربط أو التحصيل. وبإجراء مقارنة بين قرار لجنة الطعن كلجنة إدارية وحكم المحكمة كجهة قضائية، فالحكم القضائي يحقق رقابة قطعية ونهائية على أعمال الإدارة الضريبية، فلا يجوز للجنة إعادة النظر في الربط النهائي تصحيح الربط المستند إلى حكم قضائي حتى ولو توافرت أي من الحالات التي حددها القانون على سبيل الحصر لتصحيح هذا الربط، ويكون السبيل لتصحيح الربط هو الطعن عليها، وتحوز قرارات لجنة الطعن قوة الأمر المقضي فيما فصلت فيه وفي حدود الولاية الممنوحة لها.

وتقتصر ولاية المحكمة في نظر الطعن أمامها في حدود قرار لجنة الطعن^(١) وتمر المنازعة الضريبية بمراحل وإجراءات عديدة، وتختلف بحسب القائم بها سواء الممول أو الإدارة الضريبية، وهو ما نحاول إبرازه من خلال التقسيم التالي لهذا المبحث الي

ثلاثة مطالب دراسية علي النحو التالي :

المطلب الأول

الأحكام الإجرائية للدعوى الضريبية

الأصل المقرر أن الإجراءات القضائية الضريبية تستقل عن الإجراءات المقررة وفقا لقانون المرافعات المدنية والتجارية، وهذا الاستقلال مرده إلى الطبيعة الخاصة للدعوى الضريبية وإلى ذاتية القانون الضريبي واستقلاله عن أحكام القانون الخاص، ولهذا فقد خول القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لكل من الممول والإدارة الضريبية اتخاذ مجموعة من الأحكام الاجرائية تتبع عند الطعن قضائياً في قرار لجنة الطعن على النحو التالي:

١- من جانب الإدارة الضريبية:

في حالة عدم ارتضاء الممول والإدارة الضريبية لقرار لجنة الطعن، فإنه يحق لكلا الطرفين أن يطعنا فيه أمام القضاء استناداً لنص المادة (١٢٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وتأخذ الإدارة الضريبية إجراءاتها في الطعن بموجب إعداد مذكرة توضح فيه أسباب الطعن، وموقع عليها من المأمور المختص والمراجع، وتعتمد من رئيس المأمورية، وتسلم لشعبة القضايا للسير في إجراءات الطعن أمام المحكمة الابتدائية المختصة، والمنعقدة هيئة تجارية خلال (٣٠) يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة (م ١٢٣).

٢- من جانب الممول:

يتبع الممول في الطعن قضائياً على قرار لجنة الطعن كافة الإجراءات القانونية المتبعة في رفع الدعاوى، وينعقد الاختصاص للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز

الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية.

شروط قبول الدعوى الضريبية:

أولاً: ضرورة توافر الصفة في الطاعن:

١ - الصفة بالنسبة لمصلحة الضرائب :

باستقراء نص المادة رقم (٣) من القانون ١٣ لسنة ١٩٦٨ والمعدلة بالقانون رقم ٨١ لسنة ١٩٩٦) يتبين أنه لا يقبل أي دعوى أو طلب أو دفع دون أن يكون لصاحبه مصلحة شخصية ومباشرة.

لذا فإنه لا يحق لرئيس المأمورية أو رئيس المصلحة تمثيل مصلحة الضرائب امام القضاء والتبرير لذلك يعود الي عدم منح الشخصية الاعتبارية لمصلحة الضرائب حيث أنه من المقرر أن الممثل القانوني للمصلحة هو الوزير الذي يمثل وزارته ولا يجوز لرئيس المصلحة التمثيل الا بموجب تفويض من الوزير وعلي ذلك إذا رفعت الدعوى علي رئيس مصلحة الضرائب أو رفعت منة كمدعي فإنه يترتب عليه انعدام الصفة الاجرائية ، وهو دفع من النظام العام مما يجوز الدفع به لأول مرة ولو أمام محكمة النقض ولو لم يسبق أثارته أمام محكمة الموضوع والعبرة في تحديد الصفة بتقدير قاضي الموضوع.

٢ - الصفة بالنسبة للممول :

لا يقبل الطعن قضائياً إلا من ممول ربطت عليه الضريبة أو بمعنى أدق ممن كان طرفاً في الخصومة التي صدر فيها قرار لجنة الطعن بحيث لا يجوز ممن ليس طرفاً فيها الطعن عليه وبالبناء علي ما سبق فيثبت الطعن للشخص الطبيعي صاحب المنشأة الفردية

وكذلك المدير المسئول في شركات الاشخاص وبالنسبة للأشخاص الاعتبارية كشرركات الاموال والجمعيات التعاونية فيمثلها رئيس مجلس أدارتها. وجدير بالذكر أن الصفة في الطعن قضائيا تمتد إلي أحد الورثة أو بعضهم ، فنجد أن الوارث الذي لم يطعن علي الربط المعلن الية يستفيد من طعن أحد الورثة الاخرين ، والحكمة من ذلك أن طعن أحد الورثة في الضريبة المستحقة علي التركة ليس مبنية مصلحة شخصية ، بل بصفته نائبا عن الورثة .

إشكالية رفع الطعن من غير ذي صفة:

يترتب على رفع الدعوى من غير ذي صفة القضاء بعدم قبولها، ويمكن تصحيح الصفة أثناء الطعن شريطة أن يتم ذلك خلال الميعاد القانوني لرفع الدعاوى والقضاء أيد ذلك، حيث أن تصحيح الصفة في الطعن يجب أن يتم في الميعاد المقرر قانوناً ولا يخل بالمواعيد المحددة لرفع الدعاوى والطعون، ومدد التقادم إذ لا يحدث التصحيح أثره إلا إذا تم خلال الميعاد القانوني لرفع الدعاوى أو الطعن .

ثانيا: أن يرفع الطعن من ذي مصلحة:

تعد المصلحة صفة جوهرية في الطعن القضائي مؤداها تحقق فائدة عملية من الطعن ،وأوضحت محكمة النقض المقصود بالمصلحة فقضت بأنه "من المقرر أن مناط المصلحة في الطعن وفقاً للقواعد العامة الواردة في المادة الثالثة من قانون المرافعات أن يكون الطاعن طرفاً في الخصومة التي صدر فيها الحكم المراد الطعن فيه، وأن يكون محكوماً عليه؛ بمعنى أن يكون الحكم متضمناً ضرراً به بحيث يكون من شأنه إنشاء التزامات جديدة في جانبه أو الإبقاء على التزامات يريد التحلل منها.

ثالثاً: - أن يرفع الطعن خلال المواعيد المقررة:

لاشك أن الميعاد المحدد هو الفترة الزمنية بين لحظة يحددها القانون ويقيدها بها الإجراء القضائي، أو الأجل الذي يحدده القانون لمباشرة الإجراءات، والمدة المقررة لرفع الطعن هي ثلاثون يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار، والإعلان هنا المقصود منه تمام الإعلان، من خلال علم الوصول الذي يعد دليل إثبات عند إنكار عدم حصول الاعلان وتأخذ حكم تمام الاعلان قيام أحد موظفي الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية بتسليم الممول الاعلان إلا أنه رفض ففي هذه الحالة يقوم بإثبات ذلك في محضر يتم نشره في لوحة المأمورية أو لجنة الطعن مع لصق صورة منه على مقر منشأة الممول لترتيب الأثر.

ويقتصر الطعن على مدة محددة فالطعن في الربط في سنة معينة يقتصر على هذه السنة دون غيرها من السنوات المقدمة عليها أو التالية لها، كما أن ميعاد الطعن يسري على كافة ما تجريه اللجنة من تعديلات سواء أنصب على خلاف في التقدير أو الأساس الذي تربط عليه الضريبة.

ورغم خلو قانون الضرائب على الدخل من بيان جزاء على مخالفة ميعاد الطعن إلا أنه يعمل في ذلك بالقواعد العامة في قانون المرافعات المدنية والتجارية، أما فيما يتعلق بموقف القضاء ففي أحد أحكامها ذهبت إلى أن جزاء مخالفة الميعاد هو بطلان الإجراء المتخذ.

رابعاً: محل الطعن:

محل الطعن القضائي قرار لجنة الطعن، أي أنه لا يجوز للممول أن يطعن قضائياً على قرار اللجنة الداخلية والمحكمة الابتدائية لا تملك تقدير أرباح الممول ابتداءً،

وإنما تقتصر ولايتها على النظر فيما يقدم إليها من طعون في قرارات لجنة الطعن؛ لأنها ليست هيئة مختصة وإنما تنظر في الطعن في قرار أصدرته اللجنة، وأن النظر فيه يقتصر فيما إذا كان صدر موافقاً لأحكام القانون أو بالمخالفة له، مما يقتضي أن لم يكن قد سبق عرضه على اللجنة أو بحثه لا يجوز طرحه أمام القضاء ابتداءً.

إلا أن تساؤلاً يطرح علي بساط البحث، هل يجوز أن تكون المنشورات والتعليمات التفسيرية الصادرة من الإدارة الضريبية محلاً للطعن أم لا؟

تعد المنشورات الصادرة من قبل الإدارة الضريبية إجراء من الإجراءات لتنظيم العمل الداخلي للمصلحة وتتمتع بقوة ملزمة بالنسبة لموظفي تلك الإدارة أما فيما يتعلق بالمولين فلا التزام عليهم بها، وقد رفض مجلس الدولة المصري ترتيب مسؤولية قبل الدولة علي أساس المخاطر أو علي أساس المساواة أمام الاعباء العامة وأن الأساس الوحيد للمسئولية في رأيه هو الخطأ إلا في الحالات التي يصدر بها المشرع تشريعات علي سبيل الاستثناء ففي هذه الحالة يمكن الاخذ بهذا النوع من المسؤولية، وإذا استمد الممول من هذه المنشورات أو التعليمات حقوقاً وأثرت في مركزه المالي ففي هذه الحالة يستطيع الممول أن يطعن في هذه المنشورات أو التعليمات بموجب دعوي الالغاء.

المطلب الثاني مدى تأثير القانون الضريبي

بالأحكام المقررة في قانون المرافعات المدنية والتجارية

الخصومة في المنازعات الضريبية مردها قاعدة الشرعية وسيادة القانون، وتستهدف الإدارة الضريبية الصالح العام فليست الخصومة بينها وبين الممولين خصومة شخصية، وقد ترتب علي ذلك أن أصبحت الدعوي الضريبية تخضع لاختصاص القضاء

الموضوعي الذي يؤسس أحكامه علي القانون في مراقبة مدي انتظام السلطة الضريبية لقرارتها التي تصدر منها وهو ما يختلف عن قانون المرافعات الذي يراعي الجوانب الشخصية للمتداعين.

وتجدر الاشارة إلي أن المشرع الضريبي وإن كان غفل عن النص على بعض الأصول العامة للتقاضي كالمعاينة، شهادة الشهود، والخبرة وإثبات صحة الأوراق من إنكار الخط أو الادعاء بالتزوير، ورد القضاة وإصدار الأحكام وتصحيحها وتفسيرها، إلا أن ذلك لا يمنع الجهات الإدارية التي أوجب القانون على الممول الالتجاء إليها قبل عرض النزاع على القضاء أن تراعي قواعد العدالة والأصول العامة للتقاضي.

ومن المستقر علي أن القانون الضريبي يهدف إلى تنظيم العلاقات والروابط القانونية المتكافئة التي تنشأ بين مصلحة عامة [ربط الضريبة] ومصلحة خاصة [الممول]، وهذا يختلف عن قانون المرافعات المدنية والتجارية حيث إنه يختص بتنظيم خصومة شخصية.

صفوة القول أن القانون الضريبي يستقل عن قانون المرافعات المدنية والتجارية من حيث فرض أحكامه على العملية الضريبية، حتي الفصل فيها بحكم قضائي، وليس هذا فحسب بل أشير بذلك قضائياً في عدة أحكام حيث قضي أن مخالفة التشريعات الخاصة بتنظيم دين الضريبة بطلان كافة الإجراءات، و تحديد الضريبة الأساس فيه القوانين التي تفرضها؛ نظراً لأن الضريبة لا ترتكن إلي رباط عقدي وإنما تحددها القوانين التي تفرضها ، فضلا عن أن قوانين الضرائب لها أثر فوري في التطبيق على كل مركز قانوني لم يكتمل أو اكتمل إلى تاريخ العمل بها؛ نظراً لتعلقها بالنظام العام.

وقد تمثل خروج المشرع الضريبي عن قواعد المرافعات المدنية والتجارية في الآتي:
أولاً: خرج المشرع الضريبي عن إجراءات الدعوى المدنية والتجارية بأن أفرد لتقديم الطعون الضريبية وإعلانها وإيداع المستندات وتقديم الدفاع وأعمال الخبرة وتأجيل الجلسات إجراءات مبسطة سهلة حتى يكون الفصل في المنازعة على وجه السرعة.
ثانياً: جعل قيام المأمورية المختصة بإعلان الممول بقرار ربط الضريبة بخطاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول نفس قوة الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية، وكذا في حالة غلق المنشأة وغياب صاحبها أن يتم إثبات ذلك بموجب محضر ينشر في لوحة المأمورية المختصة.

المطلب الثالث

اختصاص القضاء الإداري بنظر المنازعة الضريبية

لاشك أنه على غرار تفسير الشك لصالح المتهم في المجال الجنائي، والالتزام بالدين لصالح المدين في المجال المدني، لم تتردد المحاكم الإدارية (وخاصة المحكمة الإدارية) في تفسير الالتزام الضريبي لصالح الملزم عملاً بقاعدة التفسير الضيق للنص الضريبي سواء في شقه المتعلق بربط الضريبة الموضوعي أو شقه المتعلق بالتحصيل بما فيه إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل مؤقتاً.

وإذا كانت نفسية بعض الملزمين تتضايق من التزامهم الضريبي، فإنهم قد اجتهدوا في ابتداع أساليب التهرب سواء للحد من قدر الضريبة أو التخلص منها نهائياً، وساعدهم في ذلك الاختلالات الناتجة عن سوء تسيير مرفق الإدارة المذكورة سواء عن قصد أو بغير قصد، كما ساعدهم أيضاً ضعف بعض النصوص الضريبية التي لم تفلح في وضع حدود فاصلة بين الالتزام الضريبي والتهرب الضريبي، ومسؤولية كل من الملزم والإدارة

الضريبية عن هذا التهرب.

وأمام هذا الوضع، يبقى دور القاضي الإداري مهما في إعادة التوازن بين حماية الملتزم وحماية المال العام، وذلك انطلاقاً من دور العدل المنوط به في إطار الحفاظ على القيم الاجتماعية، ومن بينها المواطنة الضريبية حتى يمكن لبلدنا مواكبة التحولات الاقتصادية والاجتماعية المتسارعة، والتي لا يخفى تأثيرها على التنمية الاقتصادية. ومن هذا المنطلق، واعتبار لما لاحظناه في الآونة الأخيرة من أن بعض الملتزمين يحاولون استغلال الثغرات التشريعية والتقصير الإداري للتهرب من أداء بعض المستحقات الضريبية الواجبة الأداء، بما فيها الضرائب ذات الطبيعة الدورية، حيث تكون معروفة لدى الجميع كالضريبة الحضرية ورسم النظافة والضريبة العامة على الدخل ... ، وذلك عن طريق استصدار أحكام قضائية تقضي بسقوط حق الخزينة العامة في استخلاص تلك الضرائب لتقادمها.

ويهدف القضاء الإداري في الاصل الدفاع عن حقوق الخزنة العامة واختصاص القضاء الإداري بذلك على سند من أن القرار الصادر من مصلحة الضرائب بمثابة قراراً إدارياً صادراً من سلطة عامة وحينما صدر القانون رقم (١٦٥ لسنة ١٩٥٥) بتنظيم مجلس الدولة فقد أشارت المادة السابعة منه على "يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في الطعون النهائية في القرارات النهائية الصادرة من الجهة الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم، ويكون له فيها ولاية القضاء كاملة وفقاً للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة.

ويثور تساؤل هام حول تكييف الدعوي الضريبية :

وهنا يثور تساؤل ،مدي اختصاص القضاء الاداري بنظر المنازعة الضريبية ؟

تعد المنازعة الضريبية في حقيقتها منازعة ذات طبيعة إدارية، وأن السبب في تأخير انعقاد الاختصاص لمجلس الدولة عدم صدور قانون الإجراءات المنظم لذلك بالقسم القضائي بمجلس الدولة وهذا ما أفادت به المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ١٦٥ لسنة ١٩٥٥ بشأن مجلس الدولة أن هذا الاختصاص رهين بصدور قانون تنظيم الإجراءات أمام المجلس، وهو ما ترتب عليه أن الاختصاص بنظر المنازعة ظل فترة طويلة ينعقد لجهة القضاء العادي، وبذلك أصبح الاختصاص بنظر المنازعة الضريبية مقسم بين القضاء العادي وقضاء مجلس الدولة علي النحو التالي:

١-الاختصاص العام بنظر المنازعة المتعلقة بالضرائب والرسوم:

قانون مجلس الدولة قانوناً عاماً، و طالما كان دين الضريبية مستنداً إلى بعض القرارات الإدارية المتخذة من جانب السلطة العامة، فإن جميع المنازعات التي تتعلق بالضرائب والرسوم والتي لم يرد بشأنها نص خاص في قانون الضريبة علي الدخل ينعقد الاختصاص بنظرها لمحاكم مجلس الدولة.

٢-الاختصاص بناء على نص خاص يقيد النص العام:

قضت المحكمة الإدارية العليا^(١) بعدم اختصاص مجلس الدولة بنظر المنازعة حول مدى خضوع المرتبات التي تبرمها الحكومة المصرية للعاملين المعارين إلى الجزائر للضرائب في مصر نهائياً ليست منازعة إدارية، وإنما هي منازعة ضريبية سينعقد الاختصاص بالفصل فيها للمحاكم العادية التزاماً بحكم القانون التي تملك دون سواها الفصل في أمر الخضوع بهذه الضريبة أو عدم الخضوع لها.

قضت المحكمة الإدارية العليا^(١) ولاية محاكم مجلس الدولة بنظر الطعون في القرارات النهائية الصادرة في منازعات الضرائب والرسوم رهينة بصدور القانون الذي ينظم نظر هذه المنازعة لا يمنع من اختصاص تلك المحاكم للموارد بالفصل في منازعات الضرائب والرسوم التي ينظم المشرع طريقاً قضائياً للطعن أو بالفصل في كل قرار إداري يتعلق بهذه المنازعة، ولا يتبع النص الذي يحدد اختصاص القضاء الإداري ليشمله.

الاختصاص بنظر المنازعة الضريبية :

بصدور حكم المحكمة الدستورية العليا استقر الاختصاص بنظر المنازعة الضريبية قضائياً حيث قضت^(٢) بعدم دستورية المادة رقم ١٢٣ المشار إليها، وسقوط عبارة "أمام المحكمة الابتدائية" الواردة بصدر الفقرة الثانية من المادة ١٢٣ من القانون ذاته، وبذلك فقد تأكدت الطبيعة الإدارية للقرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم وينعقد الاختصاص لمجلس الدولة بمحكمتيه (محكمة القضاء الإداري والإدارية العليا).

وجدير بالذكر أن الحكم بعدم الدستورية رغم أنه طال المنازعة الضريبية علي الدخل فقط ومن ثم لا يمتد إلي المنازعات الضريبية الأخرى كضريبة الدمغة ورسم التنمية إلا أن محكمة النقض كان لها رأياً آخر حيث قضت في أحد أحكامها بعدم اختصاص القضاء العادي بنظر منازعات الضرائب الأخرى كضريبة الدمغة ورسم التنمية للموارد المالية للدولة^(٣).

والتساؤل الذي يطرح نفسه علي بساط البحث هل بصدر حكم المحكمة الدستورية أصبحت كل المنازعات يختص بها مجلس الدولة ؟

أجابت علي ذلك محكمة النقض^(١) فلم يعد للقضاء العادي من اختصاص سوي بنظر منازعات الضرائب المتعلقة بجرائم التهرب علاوة علي الدعاوي المدنية التي تخرج عن نطاق القضاء الاداري كدعوي الاسترداد أو عدم الاعتراف بالحجز ولو كانت عن ديون ضريبية .

المبحث الثالث

دور محكمة القضاء الإداري في التوازن بين حقوق الممول الضريبي وحماية المال العام

يتسم القانون الإداري بمجموعة من الخصائص العامة والذاتية تميزه عن غيره من القانون، وتجعل له كيانه المستقل، وتبرر وجوده كمجموعة من المبادئ والنظريات التي ترتبط بالسلطة الإدارية وتحكم تنظيمها ونشاطها وسبل الرقابة عليها، وذلك في مواجهة قواعد القانون الخاص التي تحكم الروابط الخاصة أي علاقات الأفراد ببعضهم، وكذلك علاقات الهيئات الخاصة ببعضها أو علاقتها بالأفراد.

ومن أهم الخصائص الجوهرية للقانون الإداري، وصفة بأنه قانون قضائي، فالقانون الإداري كغيره من القوانين له مصادره التي يستقى منها قواعده وأحكامه، وهذه المصادر –بالنسبة له – هي العرف ولتشريع والقضاء.

المطلب الأول

القضاء كمصدر للقانون الإداري

ويعرف Aubyet Drago القضاء الإداري بأنه "مجموع القواعد القانونية التي تحكم حل المنازعات الإدارية بالطريق القضائي"⁽¹⁾.

وإذا كانت بعض قواعد القانون الإداري تجد مصدرها في عرف أو تشريع، فإن الغالبية العظمى لقواعد ونظريات ومبادئ هذا القانون ليس لها من مصدر سوى أحكام القضاء التي قررتها – فمن المسلم أن أشهر نظريات القانون الإداري وكبريات مبادئه من

(1) Auby et Mrago,

القضاء الإداري، الجزء الأول، ١٩٧٥، ص ١٠ وما بعدها وعبارتهما :

Le contentieux administrative se definet "Come l'ensemble des regles juridiques qui regissent la solution par voie juridictionnelle des litiges administratifs".

صنع القضاء وقد يسجلها تشريع بعد ذلك، ولكنها أصلاً من خلق القضاء. ولاشك أن القاضي الإداري، شأنه في ذلك شأن القاضي المدني، ملزم بتطبيق القانون حيث يوجد نص قانوني يبين الحل الواجب الاتباع في المسألة المعروضة أمامه، ولا يكون له أن يلجأ إلى قواعد العدالة، أو القانون الطبيعي أو المبادئ العامة للقانون إلا إذا لم يوجد نص تشريعي مما نستخلص أن القاضي الإداري يتمتع بحرية في الحالة المعروضة عليه في حالة وجود نص أو عدم وجوده.

ولهذا، يحتل القضاء الإداري مركزاً متميزاً بين مصادر القانون الإداري المختلفة، نظراً لحدثة نشأة القانون الإداري وطبيعته المتطورة من ناحية، ولعدم تقنين القانون الإداري في مجموعة قانونية واحدة أسوة بباقي فروع القانون الأخرى، من ناحية ثانية^(١). وقد دفع هذا الوضع المتميز للقضاء الإداري كمصدر للقانون الإداري جانباً من الفقه^(٢) - بحق - إلى اعتبار القضاء مصدراً رسمياً للقانون الإداري، بل وأهم مصادر هذا القانون.

وفي المقابل، فإن جانباً آخر من الفقه يرى أن القضاء لا يعد مصدراً رسمياً للقانون الإداري سواء في فرنسا أو في مصر، وذلك رغم الدور الإنشاء الذي يقوم به في ابتداع القواعد القانونية الواجبة التطبيق على المنازعات المطروحة أمامه عند غياب النصوص

(١) د. محمد عبد الغني بسيوني عبد الله، النظرية العامة في القانون الإداري، طبعة ٢٠٠٣، ص ٧١ وما بعدها.

(٢) من أنصار هذا الرأي : د. محمد فؤاد مهنا، القانون الإداري العربي في ظل النظام الاشتراكي الديمقراطي التعاوني، ١٩٦٧، المجلد الأول، ص ٨٢، د. محمد كامل ليلة، المرجع السابق، ص ١١١، د. بكر القباني، القانون الإداري الكويتي، ص ٣٦، د. طعيمة الجرف، القضاء مصدر إنشائي للقانون الإداري، بحث منشور بمجلة إدارة قضايا الحكومة، س ٦، ٤٤.

التشريعية، بحيث تصبح أحكامه هي المصدر الرسمي للقانون بشأن هذه المنازعات^(١). لذلك أيضاً نجد القاضي الإداري الفرنسي يحتفظ بحريه كاملة في المستقبل، فلا يقرر مبادئ عامة، أو يضمن حكمه القواعد التي يعتزم السير عليها فيما يقضي به، وإنما يوجز في أحكامه قدر المستطاع ويستخدم العبارات المرنة التي يتسع مدلولها ويضيق حسب الأحوال، وبذلك أسكن القانون الإداري أن يتطور بسهولة ويسر^(٢). وقد ساعد على هذا الطابع الخاص للقضاء الإداري ارتباطه بنشاط الإدارة ووسائلها واحتياجاتها، فالإدارة تسعى - عكس الأفراد - إلى تحقيق المصلحة العامة، مما اقتضى وجود قضاء متخصص لنظر منازعاتها بشكل يتلاءم مع طبيعتها، واستوجب ذلك تطبيق قواعد متميزة على هذه المنازعات تختلف عن القواعد المدنية التي تحكم منازعات الأفراد.

وقد سجل المشرع المصري دور القضاء الإداري في خلق قواعد القانون الإداري بعبارات قاطعة، وذلك بقوله في المذكرة الإيضاحية لمشروع القانون رقم ١٦٥ لسنة ١٩٥٥ بشأن تنظيم مجلس الدولة "إن القانون الإداري يفترق عن القوانين الأخرى كالقانون المدني والتجاري بأنه قانون غير مقنن وأنه ما زال في مقتبل نشأته وما زالت طرقه وعرة غير معبده، لذلك يتميز القضاء الإداري بأنه ليس مجرد قضاء تطبيقي كالقضاء المدني، بل هو في الأغلب قضاء إنشائي يبتدع الحلول المناسبة للروابط القانونية التي تنشأ بين الإدارة في تسييرها للمرافق العامة وبين الأفراد، وهي روابط

(١) د. ثروت بدوي، القانون الإداري، طبعة ١٩٧٢، ص ١٠٥.

(٢) د. ثروت بدوي، المرجع السابق، ص ١٠٨.

تختلف في طبيعتها عن روابط القانون الخاص، ومن ثم ابتدع القضاء الإداري نظرياته التي استقل بها في هذا الشأن، وذلك كله يقتضي من القائمين بأمر القضاء الإداري مجهوداً شاقاً مضميناً في البحث والتمحيص والتأصيل ونظراً ثابتاً بصيراً باحتياجات المرافق العامة للمواءمة بين حسن سيرها وبين المصالح الفردية الخاصة.

ويحرص القاضي الإداري فيما يتدعه من قواعد قانونية على التوفيق بين المصلحة العامة التي تستهدفها جهة الإدارة والمصالح الخاصة للأفراد، وقد يقتضي ذلك تقرير امتيازات وسلطات للإدارة ولذا نشأت نظريات كالتنفيذ الجبري للقرار الإداري، ونظرية الظروف الاستثنائية، وأعمال السيادة، وسلطات الإدارة في العقود الإدارية، الخ وقد يقتضي من ناحية أخرى وضع القيود والضوابط على حرية الإدارة ومن هنا ابتدع القضاء الكثير من المبادئ والأحكام كمبدأ المساواة أمام التكاليف العامة، وأمام المرافق العامة وفي التوظيف، وظهرت نظريات قضائية كثيرة كانت أكثر رعاية لحقوق الأفراد ومصالحهم من النظريات المدنية المقابلة، ومثال ذلك نظرية عمل الأمير ونظرية الظروف الطارئة، ونظرية المسؤولية على أساس المخاطر (أي دون خطأ)، ونظرية الخطأ المصلحي^(١).

مدى اختلاف دور القاضي الإداري عن دور القاضي المدني في إنشاء القواعد

القانونية:

تناولنا في المطلب الأول بيان دور القضاء الإداري كمصدر للقانون الإداري، وأشرنا إلى ما يتمتع به من طابع إنشائي يتميز به عن نظيره المدني، وأنه بذلك استطاع أن

(١) د. محمود عاطف البناء، الوسيط في القانون الإداري، الطبعة الثانية، ١٩٩٢، ص ٤٩.

يرسي الكثير من المبادئ والنظريات الكبرى في القانون الإداري.

وقد عزز عن أهمية الدور الذي يقوم به القضاء الإداري كمصدر للقانون الإداري ما يتصف به القانون الإداري من حداثة نشأته، وعدم تقنيته، وطبيعته المتطورة، وقلة التشريعات الأساسية المنظمة لموضوعات القانون الإداري وقصورها في هذا المجال، فضلاً عن ضآلة دور العرف في مجال القانون الإداري، كل ذلك قد ألقى على عاتق القاضي الإداري بعبء كبير في البحث عن حلول للمنازعات التي تعرض عليه، والعمل على المواءمة بين المصالح العامة وما تقتضيه احتياجات المرافق العامة وحسن سيرها، وبين المصالح الفردية الخاصة على ما أشارت إليه المذكرة الإيضاحية لقانون تنظيم مجلس الدولة.

المطلب الثاني

تطبيقات قضائية لدور القضاء الإداري في الحفاظ علي المال العام

دور دائرة الاستثمار بمجلس الدولة في التحولات الاقتصادية :

أدت التطورات الاقتصادية التي مرت بها مصر والتي جاءت انعكاساً للتطورات الاقتصادية العالمية، خاصة بعد تبني مصر نظام الاقتصاد الحر، وانضمامها إلى منظمة التجارة العالمية عام ١٩٩٥ إلى تزايد المنازعات ذات الطابع الاقتصادي، فضلاً عن ظهور أنواع جديدة منها في مجالات المنافسة الاقتصادية، والإغراق، والملكية الفكرية، وبراءات الاختراع وغيرها مما اقتضى وجود محاكم أو دوائر متخصصة في هذه المجالات واقتضى إنشاء دائرة المنازعات الاقتصادية والاستثمار بمجلس الدولة بموجب قرار السيد المستشار رئيس مجلس الدولة رقم ٢٤٤ لسنة ٢٠٠٢.

القرارات المتعلقة بحرية المنافسة ومنع الاحتكار :

وقد استهدف هذا القانون على ما ورد بتقرير اللجنة المشتركة بمجلس الشعب العمل على ملاحقة التطورات الاقتصادية العالمية والتي تمثلت في ظواهر الخصخصة، وتعظيم دور القطاع الخاص في تحقيق التنمية الاقتصادية، والعمل على جذب مزيد من الاستثمارات الأجنبية، واتجاه الحكومة المصرية إلى الأخذ بنظام سياسة الاقتصاد الحر الذي يعتمد بشكل أساسي على قوى العرض والطلب في تحديد الأسعار وحجم السلع، بالإضافة إلى تنامي ظهور الكيانات الاقتصادية أساساً تنطلق منه السيطرة على السوق وارتكاب الممارسات الاحتكارية التي تضر بالمنافسة وتسعى إلى تظليلها أو استبعادها تماماً.

وتتمثل المحاور المهمة التي ارتكز عليها القانون في العمل على تأكيد دعم المنافسة باعتبارها المدخل الصحيح لاقتصاديات السوق في كل دول العالم المتقدمة وعنصر الحماية الفعال في مواجهة التقلبات الاقتصادية، والتأكيد على مشروعية الحق في المنافسة دون أية عوائق أو قيود إلا ما كان منها يؤدي إلى منع حرية المنافسة أو تقييدها أو الإضرار بها.

القرارات المتصلة بحماية حقوق الملكية الفكرية :

مع بداية القرن الحادي والعشرين يعتمد النمو الاقتصادي للدول النامية على قدرة اقتصاد وصناعة وتعاملات كل دولة على المنافسة على المستوى الدولي، وتعتمد هذه المنافسة بدورها على قدرة اقتصاد تلك الدول على أن تتواكب مع التقدم العلمي والتكنولوجي وهو ما يمكن أن يتحقق إذا تمكنت الدول من إرساء نظام وطني متين من الابتكار والتجديد ضمن نظام سليم وقوي من الملكية الفكرية.

كما ترتبط حقوق الملكية الفكرية في المجال الاقتصادي بعدة أهداف اقتصادية تتمثل في التصنيع ونقل التكنولوجيا وتعتبر أحد المؤشرات الهامة للتنمية الاقتصادية والعلمية. والنظام الحديث للملكية الفكرية يعتبر من المكونات الرئيسية لتوفير بيئة مواتية للتنمية الاقتصادية التي تركز على التقدم التكنولوجي، مما يستوجب تحديث النظام التشريعي للملكية الفكرية على المستوى الوطني وضرورة مواكبته مع النظام القانوني الدولي لحماية الملكية الفكرية الذي توفره المنظمة العالمية للملكية الفكرية (WIPO) والنظام التجاري الدولي الذي تشرف عليه منظمة التجارة العالمية (WTO) ومن عناصره اتفاقية أوجه التجارة المتعلقة بالملكية الفكرية^(١).

ومسيرة من مصر لهذه التوجهات العالمية ووفاءً بالتزاماتها المترتبة على انضمامها لاتفاقية الجات لعام ١٩٩٤، فقد صدر بتاريخ ٢ يونيو سنة ٢٠٠٢ القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠٠٢ بشأن حماية حقوق الملكية الفكرية، وقد اشتمل القانون على أربعة كتب حيث تضمن الكتاب الأول براءات الاختراع ونماذج المنفعة، ومخططات التصميمات للدوائر المتكاملة، والمعلومات غير المفصح عنها كما اشتمل الكتاب الثاني على العلامات والبيانات التجارية والمؤشرات الجغرافية والتصميمات والنماذج الصناعية، ويتناول الكتاب الثالث حقوق المؤلف والحقوق المجاورة وأخيراً عالج الكتاب الرابع الأصناف النباتية.

وعلى المستوى العالمي، فقد حظيت حقوق الملكية الفكرية بحماية دولية كبيرة في

(١) د. عزت ملوك قناوي، الأهمية الاقتصادية لاتفاقية حماية حقوق الملكية الفكرية، دراسة ميدانية بالتطبيق

على صناعة الدواء في مصر، بحث منشور في مجل مصر المعاصرة، ٢٠٠١، ع ٤٦٣-٤٦٤، ص ٦٣.

اتفاقيات منظمة التجارة العالمية والمعروفة بـ جات ١٩٩٤ والمعمول بها اعتباراً من يناير ١٩٩٥، ومن بينها اتفاقية الجوانب المتصلة بالتجارة لحقوق الملكية الفكرية (TRIPS).

وجاء القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠٠٢ انعكاساً وترجمة للالتزامات مصر في هذه الاتفاقية بعد أن انضمت مصر إلى منظمة التجارة العالمية بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم ٧٢ لسنة ١٩٩٥ اعتباراً من ٣٠ يونيو ١٩٩٥ وموافقتها على الاتفاقيات التي تضمنتها الوثيقة الختامية لنتائج جولة أراجواي للمفاوضات التجارية متعددة الأطراف ومن بينها اتفاقية حقوق الملكية الفكرية.

قرارات حماية المجتمع من الأمراض والتلوث المضر بالصحة العامة :

داهمت الثروة الداجنة في مصر وغيرها من دول العالم حمى وفيرسات مرض أنفلونزا الطيور شديدة الخطر والعدوى الأمر الذي استدعى استنفار كافة الجهات والأجهزة المعنية للنهوض بواجباتها ومسئولياتها الدستورية والقانونية للتصدي لهذا المرض اللعين ومقاومته والحد من آثاره وانتشاره وانتقاله من الدواجن إلى الإنسان. وقد واكب هذه الجهود المصرية جهود مساندة وداعمة للحكومة المصرية قامت بها المنظمات الدولية المتخصصة وفي مقدمتها منظمة الصحة العالمية التابعة للأمم المتحدة والمنظمة العالمية لصحة الحيوان التي تابعت هذه الهجمة الشرسة لمرض أنفلونزا الطيور على مستوى العالم وسارعت بتقديم الدعم الفني والتطوعي لمقاومة هذا المرض.

وفي إطار الجهود التي قامت بها مصر لمقاومة مرض أنفلونزا الطيور، فقد أصدر السيد وزير الزراعة واستصلاح الأراضي استناداً إلى التفويض الممنوح له بموجب

قانون الزراعة رقم (٥٣) لسنة ١٩٦٦، القرار ١٨٧ لسنة ٢٠٠٦ بتاريخ ١٦/٢/٢٠٠٦ الذي نص في مادته الأولى على أن "يحظر لمدة خمس عشر يوماً نقل الطيور بمختلف أنواعها وطيور الزينة من وإلى المحافظات إلا بتصريح من اللجنة الفنية المنصوص عليها في المادة (٦) من قرار اللجنة العليا لمواجهة مرض أنفلونزا الطيور الصادر بتاريخ ١٨/٢/٢٠٠٦ والتي يصدر بتشكيلها قرار من المحافظ المختص، كما يحظر نقل السبل والريش وكافة مخلفات الطيور ويستثنى من ذلك نقل الكتاكيت عمر يوم واحد والطيور المذبوحة بالمجازر المرخص بها سميّاً المبردة والمجمدة والبيض بجميع أنواعه.

وتنص المادة (٤) من ذات القرار على أن يحظر تداول أنواع الطيور الحية في الأسواق العامة.

وتنص المادة (٥) من ذات القرار على أن تزال كافة العشش وحظائر تربية الطيور الداجنة غير المرخصة في المنازل أو الأماكن الأخرى داخل المدن.

وطعنًا على هذا القرار، فقد أقام أحد المواطنين دعوى أمام محكمة القضاء الإداري طالبًا فيها الحكم بوقف تنفيذ وإلغاء قرار وزير الزراعة واستصلاح الأراضي رقم ١٨٧ لسنة ٢٠٠٦ فيما تضمنه من حظر نقل الطيور الحية بمختلف أنواعها من وإلى المحافظات وغلق محلات الطيور الحية وعدم تربيتها بالمنازل وهدم عششها مع ما يترتب على ذلك من آثار أهمها التعويض للأضرار المترتبة على هذا القرار، وإلزام الجهة الإدارية بالمصروفات.

بجلسة ٢٠/١٢/٢٠٠٨ قضت المحكمة^(١) بقبول الدعوى شكلاً ورفضها موضوعاً وألزمت المدعي المصروفات وأقامت هذا القضاء على سند من القول : ومن مفاد ما تقدم أن المشرع ناط بوزير الزراعة الاختصاص بإصدار القرارات اللازمة للمحافظة على الثروة الحيوانية والداجنة سواء بحظر ألا تجاوز في الطيور المصابة بالأمراض المعدية أو الوبائية أو المشتبه في إصابتها بها أو حظر نقلها من جهة إلى أخرى، وتعيين وسائل علاجها والاحتياطات التي تتخذ لمنع انتشارها ما يتبع نحو الطيور أو الحيوانات المريضة أو المشتبه فيها أو المخالطة لها أو السليمة التي قد تنتقل المرض بما في ذلك إعدامها، واتخاذ الإجراءات اللازمة لملاحظة أماكن تجميع الطيور أو الحيوانات كالأسواق وغيرها وما يتخذ بشأنها من احتياطات أو تدابير عند ظهور أي مرض بينها.

قرار تصدير الغاز لإسرائيل :

يعد الغاز الطبيعي مورداً من موارد الثروة الطبيعية للدول التي تملك احتياطات منه ولذلك تحرص كل دولة على استغلاله واستثماره بما يحقق مصلحة شعبها واقتصادها الوطني، ومن أجل ذلك تكفل نصوص ودساتير الدول المختلفة الحماية اللازمة لموارد ثرواتها الطبيعية وضمنان استغلالها على الوجه الأمثل لها وأن يكون ذلك من خلال اتفاقيات يتم إقرارها من القنوات الدستورية.

ولما كانت مصر ليست دولة نفطية كدول الخليج مثلاً التي حباها الله باحتياطات ضخمة من الوقود الأحفوري الذي يستخرج من باطن الأرض، ووضعها في صدارة دول

(١) ق.د في ٢٠/١٢/٢٠٠٨، ق١٥٧٩٦، س ٦٠، منشور مبادئ ومضمون الحكم وتفصيله في موسوعة

القرار الإداري في قضاء مجلس الدولة للأستاذ المستشار حمدي ياسين، ٢٠١٠، الجزء الثالث، ص ٢٣١٧.

العالم الأكثر ثراء، مصر ولئن حباها الله بقدر محدود من هذه الثروة الطبيعية فيجب الحرص عليها بما يلبي احتياجات شعبها ومتطلباته للاستفادة من الغاز الطبيعي أولاً وتصدير الفائض منه للخارج بالسعر العالمي الذي تباع به دول العالم لتوفير مورد للعملة الأجنبية لاستخدامها في خططها التنموية في مختلف المجالات.

غير أن الأمر المتحقق في قضية تصدير الغاز إلى إسرائيل جاء على خلاف كل المسلمات والمعطيات المتقدمة، فقد تم بيع الغاز لإسرائيل وهي ما زالت عد دولة معادية ومغتصبة لأرض فلسطين وأراضي بعض الدول العربية، وتم البيع بثمن بخس سنتات معدودة (٧٥ سنتاً للوحدة الحرارية من الغاز) لا يغطي حتى تكلفة استخراج الغاز الطبيعي وفي إهدار صارخ للثروة القومية، وخسارة يومية بملايين الدولارات تمثل الفرق عن السعر العالمي لبيع الغاز، كذلك فقدت البيع بصورة مشبوهة وبالمخالفة الصارخة لنصوص الدستور والقوانين وعن غير طريق القنوات القانونية الدستورية وبوسائل وأساليب احتمالية، تجسد تواطئاً ظاهراً وتأمراً مفضوحاً على نهب ثروات البلاد، وآية ذلك أن وزير البترول بموجب قراره المطعون فيه قام بتفويض كل من رئيس مجلس إدارة الشركة المصرية القابضة للغازات الطبيعية ورئيس مجلس إدارة الهيئة المصرية العامة للبترول في إنهاء إجراءات التعاقد كطرف بائع للغاز الطبيعي مع شركة البحر الأبيض المتوسط وكطرف ثالث وضامن لكميات الغاز الطبيعي ومواصفاته ومدى التوريد.

من أجل ذلك، فقد سارع الغيورون والمخلصون من أبناء مصر إلى إقامة دعوى أمام محكمة القضاء الإداري بطلب وقف تنفيذ وإلغاء قرار وزير البترول رقم ١٠٠ لسنة ٢٠٠٤ بتصدير الغاز لإسرائيل مع ما يترتب على ذلك من آثار.

ومن حيث إنه بموجب ذلك فإنه يتعين على السلطة التنفيذية اللجوء إلى مجلس الشعب للحصول على موافقته على منح الالتزامات المشار إليها ويعتبر ذلك إجراءً وجوبياً يحتمه الدستور وشرطاً أساسياً لنفاذ العمل ونوعاً من الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية - بنص الدستور على بعض أعمال الإدارة.

وهذا ما فوض وزير البترول كل من الهيئة المصرية العامة للبترول والشركة المصرية القابضة للغازات الطبيعية في العمل بموجبه دون عرض هذا الالتزام المرتبط باستغلال أحد أهم موارد الثروة الطبيعية في البلاد على مجلس الشعب - حسبما ينص على ذلك الدستور في المادة (١٢٣) سالفه الذكر، الأمر الذي يعد افتتاتاً على اختصاص مجلس الشعب وسلطته المقررة دستورياً في الموافقة على منح الالتزام في الحالة المعروضة.

قضايا الخصخصة :

تعتبر قضايا الخصخصة وبيع شركات القطاع العام تجسيداً حقيقياً للدور الاقتصادي للقاضي الإداري، وقد تعددت الأحكام الصادرة في شأن خصخصة وبيع شركات القطاع العام ونجتزئ منها الحكم المتعلق بشركة النيل لحليج الأقطان حيث أقام المدعي دعواه بطلب بوقف تنفيذ قرار بيع أسهم الشركة واسترداد الدولة لجميع أصول وممتلكات الشركة مطهرة بما ت عليها من تصرفات، وفي الموضوع بإلغاء هذا القرار.

حماية المستهلك :

أدت التطورات الاقتصادية العالمية، خاصة بعد إنشاء منظمة التجارة العالمية عام ١٩٩٤ وما ترتب عليها من تحرير التجارة العالمية من القيود التي كانت تحد من حركتها، وكذلك انضمام مصر إلى منظمة التجارة العالمية عام ١٩٩٥، وتحولها إلى

نظام اقتصاد السوق، كل ذلك أدى إلى فتح الأسواق وتدفق الكثير من السلع الأجنبية على السوق المصرية مع كل ما تمثله من مخاطر الغش التجاري والصناعي وغيرها. وقد فرضت هذه التطورات نفسها على الدولة للتدخل لإصدار عدد من التشريعات لتنظيم آليات السوق ومنع الاحتكار ورفع الأسعار وكفالة المنافسة المشروعة، فصدر قانون حماية الاقتصاد القومي من الممارسات الضارة في التجارة الدولية رقم ١٦١ لسنة ١٩٩٨، وقانون حماية حقوق الملكية الفكرية رقم ٨٢ لسنة ٢٠٠٢ وقانون حماية المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية رقم ٣ لسنة ٢٠٠٥، وقانون حماية المستهلك رقم ٦٧ لسنة ٢٠٠٦.

وتتمثل الملامح الرئيسية لقانون حماية المستهلك في العمل على ضبط عملية البيع والشراء في الأسواق، والقضاء على الممارسات القائمة التي تحرم المستهلك من حقوقه وتعيق النشاط الاقتصادي، والعمل على توفير إطار قانوني متكامل يحمي المستهلك في تعاملاته الاقتصادية، ووضع القواعد التي تكفل تزويد المستهلك بالمعلومات الصحيحة عن جودة السلع والخدمات، والأخذ بمفاهيم حديثة لحماية المستهلك وغير ذلك مما تضمنه القانون.

وقد نصت المادة الثانية من القانون على أن "حرية ممارسة النشاط الاقتصادي مكفولة للجميع، ويحظر على أي شخص إبرام أي اتفاق أو ممارسة أي نشاط يكون من شأنه الإخلال بحقوق المستهلك الأساسية وخاصة

(هـ) الحق في الحصول على المعرفة المتعلقة بحماية حقوقه ومصالحه المشروعة.

وتمكيناً من ممارسة حق المستهلك في الحصول على المعرفة المنصوص عليه والمذكورة فقد قام بعض المواطنين دعويين أمام محكمة القضاء الإداري بطلب الحكم

بوقف تنفيذ ثم إلغاء قرار الإدارة السليبي بالامتناع عن إصدار قرار بتنظيم حق المستهلك في الحصول على المعرفة المتعلقة بحماية حقوقه ومصالحه المشروعة، وما يترتب على ذلك من آثار.

وبجلسة ١٦/٥/٢٠٠٩ حكمت محكمة القضاء الإداري^(١) بقبول الدعوى شكلاً، وفي الطلب العاجل بوقف تنفيذ القرار المطعون فيه فيما تضمنه من الامتناع عن تنظيم حق المستهلك في المعرفة المقرر بالبند (هـ) من المادة (٧) من قانون حماية المستهلك الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠٠٦ على النحو الذي يحقق حماية حقوق المستهلك الأساسية وحماية مصالحه الحيوية المشروعة، مع ما يترتب على ذلك من آثار على النحو المبين بالأسباب، وألزمت وزير التجارة والصناعة مصروفاته، وأمرت بإحالة الدعوى إلى هيئة مفوضي الدولة لتحضيرها وإعداد تقرير بالرأي القانوني في طلب الإلغاء.

(١) ق.د في ١٦/٥/٢٠٠٩، الدعوى رقم ٤٦٧١٧، ١٩٢٥٠، س٦٢، منشور مبادئ ومضمون الحكم وتفصيله في موسوعة القرار الإداري في قضاء مجلس الدولة للاستاذ المستشار حمدي ياسين، ٢٠١٠، الجزء الثالث، ص٢٠٥١.

خاتمة البحث

الحمد لله الذي جعل الحمد مفتاحاً لذكره، وسبباً للمزيد من فضله، ودليلاً علي الإله وعظمته وأشهد أن لا إله إلا الله شهادة يوافق فيها السر العلن، والقلب اللسان، وأشهد أن محمداً عبده ورسوله، أرسله رحمة للعالمين، صلي الله عليه وعلي آله الطاهرين وأصحابه الراشدين.

سوف يتم عرض خاتمة هذا البحث في نقطتين علي النحو التالي:

أولاً: نتائج الدراسة

١- أظهرت الدراسة أن الضريبة في الوقت الحاضر تمثل أهم موارد الدولة وأصبحت أداة اقتصادية هامة يمكن الاستعانة بها في سد عجز الموازنة العام للدولة فضلاً عن جدواها الاقتصادية والاجتماعية.

٢- تتمتع الإدارة الضريبية في سبيل تطبيق القانون الضريبي بسلطات وصلاحيات قد لا

تثبت للممول ومن ثم فهناك عدم توازن في العلاقة القانونية والواقع الضريبي مما جعل المنازعة الضريبية هي الطريق الاساسي للممول في سبيل مواجهة عدم التوازن

٣- رغم أن المنازعة الضريبية تتعلق في الأساس بقوانين كثيرة؛ نظراً لارتباط

القانون الضريبي بكافة فروع القانون، ألا أن أهم ما يميزها أنها تستند في

الأساس إلى القانون الضريبي، وفي حالة عدم وجود نص يرجع في ذلك

لقانون المرافعات المدنية والتجارية باعتباره الشريعة العامة للقوانين

الخاصة.

٤- تتمتع الضريبة في مصر بذاتية كبيرة عند الطعن علي تقديرات المصلحة، فالطعن لا

يوقف تحصيل الضريبة علي الرغم من أن هناك قاعدة رئيسية تنص علي أن الطعن

يوقف التنفيذ ، إلا أنه ينبغي أن نفهم أن ذلك فيه إبراز لذاتية المنازعة الضريبية وأهميتها.

٥- الخصومة في المنازعات الضريبية مردها قاعدة الشرعية وسيادة القانون، والإدارة الضريبية تستهدف الصالح العام ، وقد ترتب علي ذلك أن أصبحت الدعوي الضريبية تخضع لاختصاص القضاء الموضوعي الذي يؤسس أحكامه علي القانون في مراقبة مدي انتظام السلطة الضريبية لقراراتها التي تصدر منها ، وهو ما يختلف عن قانون المرافعات الذي يراعي الجوانب الشخصية للمتداعين.

٦- لقد توصلت الدراسة الي أن عرض المنازعة أمام القضاء العادي لفترة طويلة جعله متمرساً ، وأدي ذلك لوجود قضاة يتمتعون بالخبرة في نظر المنازعة والقضاء فيه ، وأيضاً أعضاء النيابة العامة .

٧- توصلت الدراسة إلى أنه وإن كان القضاء الإداري له دور بارز في قضاء دعاوي الإلغاء وكذلك دعاوي التعويض إلا أن هذا قد يوجه تعارض مع الطبيعة القانونية والعملية التي تتسم بها المنازعة الضريبية .

٨- قرار ربط الضريبة يختلف شكلاً وموضوعاً عن قرارات الجهات الإدارية ، ومن ثم فترتيب جزاء البطلان علي الشكل في قرار ربط الضريبة يعد عائقاً في سبيل نظر المنازعة بمجلس الدولة .

ثانياً : التوصيات

١- يأمل الباحث من المشرع المصري والقائمين علي وزارة المالية وكذلك اللجنة الاقتصادية بمجلس الشعب ضرورة إصدار تشريعات ضريبية بقصد إجراء نوع من

التوازن والموائمة بين حق الممول في المحاسبة العادلة وفقاً للقانون وبين حق الإدارة الضريبية في استيفاء الضريبة في الوقت المحدد لها .

٢- وسائل الإثبات في المنازعة الضريبية تتسع بين الأخذ بها وبين طرحها جانباً ولذا نأمل من المشرع المصري النص علي طرق محددة للإثبات والتي يمكن أن تجعل للمنازعة الضريبية نوعاً من الخصوصية وتفرز الذاتية لها

٣- يجب أن يتم التوجه بالقضاء الضريبي الي القضاء المتخصص ، ونسوق مثلاً لحق نجاح في مصر : وهو المحاكم الاقتصادية في التشريع المصري ، ويجب ألا يتم عرض المنازعة أمام القضاء الإداري ، كونه قضاء غير متمرس بنظر المنازعة الضريبية وحديث عرض المنازعة أمامه ، لكنه قديم الاختصاص بها ، والحقيقة أن القضاء الإداري يقضي في المنازعة علي أساس أنها قرار إداري ، وهو في حقيقته الجوهرية ليس بذلك ، وإنما هو إخطار بعناصر ربط الضريبة ، ولا يعد كالقرار الإداري في جوهره وشكله وسببه .

٤- كما يوصي الباحث بضرورة إنشاء دوائر ضريبية متخصصة بمجلس الدولة حيث يلزم في هذه الحالة إصدار قانون للإجراءات الضريبية خاص بالمنازعات الضريبية وهو مطلب هام نظراً لاختلاف طبيعة تلك المنازعات عن سائر المنازعات الإدارية الأخرى ؛ لما تتطلبه من سرعة في الفصل في المنازعات ، لكونها في حاجة ماسة وضرورة إلي أهل الخبرة الفنية المتخصصة في المقام الأول ، ثم حاجتها بعد ذلك للفصل في المسائل القانونية ، حيث درجت محاكم القضاء العادي علي مواجهة ذلك بالأمر بإحالة الدعاوي الضريبية إلي إدارة الخبراء الحسابيين بوزارة العدل وهو ما يلزم عمله أيضاً في المحاكم المتخصصة .

٥- يوصي الباحث المشرع المصري بأهمية إلغاء إحالة المنازعة الضريبية الي هيئة مفوضي الدولة وبصفة خاصة ؛ لما تحتاج إليه تلك المنازعات من أهل الخبرة الفنية أكثر من حاجتها إلي أهل الخبرة القانونية وتلك الأخيرة بالطبع متوافرة في هيئة المحكمة ، فلا حاجة لإحالة الدعوي إلي هيئة مفوضي الدولة ، لاسيما وإذا كانت الدعوي ستحال إلي أهل الخبرة الحسابية بوزارة العدل ، فدور الخبير الحسابي أهم من دور هيئة مفوضي الدولة في تلك المنازعات ، علاوة علي أنه لا يمكن إثقال كاهل المواطن بإحالة الدعوي مرة إلي هيئة مفوضي الدولة ومرة إلي الخبراء الحسابيين .

٦- يوصي الباحث المشرع المصري أنه من المناسب تخصيص دوائر بمجلس الدولة تختص بالفصل في مسألة الاختصاص ، وذلك بقيام قلم كتاب المحكمة المودع بها الدعوي بإحالة تلك الدعاوي إلي تلك الدائرة للفصل في مسألة الاختصاص ، وفي حالة تعذر ذلك ، تقوم المحكمة المرفوعة أمامها الدعوى بالتعرض للفصل في الاختصاص قبل إحالة الدعوى إلي المفوضين منعا للإطالة غير المبررة في أمد النزاع .

قائمة المصادر العامة والمتخصصة

- ❖ أ.يوسف الزمان، حوار منشور في جريدة الراية القطرية، ٢٠ تموز/ يوليو ٢٠١٠م.
- ❖ د. ناصر خلف بخيت، الحماية الجنائية للمال العام، دار النهضة العربية، ٢٠٠٩م.
- ❖ د. محمد على أحمد قطب، الموسوعة القانونية والأمنية في حماية المال العام، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، ط ١، ٢٠٠٦م.
- ❖ د. إبراهيم عبد العزيز شيحا، المال العام في القانون المصري والمقارن، مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٧٥م.
- ❖ د. أحمد كامل حسن حسين، النظام القانوني للأموال الدولة العامة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠١٠م.
- ❖ د. عمر ممدوح مصطفى، القاهون الروماني، جامعة الإسكندرية، الطبعة ٦، ١٩٧٧م.
- ❖ د. زيدان نايف العنزى، الحماية الجنائية للمرافق والأموال العامة دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٥م.
- ❖ د. محمد سامي العواني، الأحكام العامة لجرائم العدوان على المال العام دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، ٢٠٠٥م.
- ❖ د. إبراهيم عبد العزيز شيحا، الوسيط في أموال الدولة العامة والخاصة، الجزء الأول، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠م.
- ❖ د. عبد الهادي مقبل ، مفهوم سياده في المجال الضريبي ، دار النهضة العربية ، ٢٠٠٦م.
- ❖ د. مصطفى كمال وصفي - مجلس الدولة القاضى العام للمنازعات الإدارية ، دار

- النهضة العربية ، ٢٠٠٥ م .
- ❖ د . محي محمد مسعد - العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية - - مكتبة الإشعاع العلمية ، طبعة ٢٠٠٠ .
- ❖ د . عونى خميس أحمد واكد - نظام المحاكم الضريبية وإمكانية تطبيقه في مصر - رساله دكتوراه - كلية الحقوق جامعة حلوان - ٢٠١٢ م .
- ❖ د . حسين خلاف - الأحكام العامه في قانون الضريبة - دار النهضة العربية بالقاهره ١٩٦٦ م .
- ❖ المستشار/ إبراهيم سيد أحمد - المستحدث من المبادئ القضائية في المنازعات الضريبية - منشأة المعارف - طبعة ٢٠٠٢ م .
- ❖ د . يونس أحمد البطريق - النظم الضريبية - الدار الجامعية للطباعة والنشر ، بيروت ، ٢٠٠٢ م
- ❖ د . محمد أحمد عبد الرؤف - المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن ، رساله دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعه القاهرة ٢٠١٢ م .
- ❖ د . قدرى نقولا عطية في شرح ذاتية القانون الضريبي وإستقلاله - ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها - سنه ١٩٦٠ م .
- ❖ د . عبد الكريم صادق بركات - النظم الضريبية - الدار الجامعية للنشر - ٢٠٠٦ م .
- ❖ د . مصطفى رشدي شيحة - التشريع الضريبي ضرائب الدخل - الدار الجامعية بيروت - ١٩٨٦ م .
- ❖ د . ياسمين بُوخال - العدالة الضريبة ودورها في التنمية "نموذج الضريبة على الدخل" - رساله لنيل الدكتوراه - كلية الحقوق - اكدال - الرباط - ٢٠٠٣ م .

- ❖ د. محمد عبد الغني بسيوني عبد الله، النظرية العامة في القانون الإداري، طبعة ٢٠٠٣ م.
- ❖ د. محمد فؤاد مهنا، القانون الإداري العربي في ظل النظام الاشتراكي الديمقراطي التعاوني، ١٩٦٧ م.
- ❖ د. طعيمة الجرف، القضاء مصدر إنشائي للقانون الإداري، بحث منشور بمجلة إدارة قضايا الحكومة، س٦، ع٤.
- ❖ د. ثروت بدوي، القانون الإداري، طبعة ١٩٧٢.
- ❖ د. وليم سليمان قلادة، مجلس الدولة تاريخه ودوره في المجتمع المصري، بحث منشور بمجلة مجلس الدولة، س٢٧.
- ❖ د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، السلطة التقديرية للإدارة والرقابة القضائية، رسالة كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٧٢ م.
- ❖ د. محمد ماهر أبو العينين، تطور قضاء الإلغاء، الجزء الثالث ٢٠٠٩ م.
- ❖ د. محمود عاطف البناء، الوسيط في القانون الإداري، الطبعة الثانية، ١٩٩٢.
- ❖ د. عزت ملوك قناوي، الأهمية الاقتصادية لانفاقية حماية حقوق الملكية الفكرية، دراسة ميدانية بالتطبيق على صناعة الدواء في مصر، بحث منشور في مجل مصر المعاصرة، ٢٠٠١ م.
- ❖ المستشار حمدي ياسين موسوعة القرار الإداري في قضاء مجلس الدولة الجزء الثالث، ٢٠١٠ م.
- ❖ د. زكريا بيومي: المنازعات في ضريبة المبيعات، مكتبة شادي، ١٩٩٣، شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات، مكتبة شادي ١٩٩١.

- ❖ الأستاذ: روفائيل بولس: موسوعة الضريبة العامة على المبيعات، الطبعة الأولى ١٩٩١، مكتبة النهضة المصرية.
- ❖ د. زين العابدين ناصر: دراسات في علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار النهضة المصرية، ١٩٨٠.
- ❖ د. حسن محمد كمال: المشكلات التطبيقية لضريبة المبيعات، الطبعة الأولى، ١٩٨٧.
- ❖ د. سعيد عبد المنعم: المشكلات التطبيقية للمحاسبة عن الضريبة العامة على المبيعات، المجلة العلمية للأقتصاد والتجارة، العدد الثاني، ١٩٩٢.

قائمة المصادر الاجنبية :

- ❖ Gaudemt, Jean, Institutionsde Antiquite, Sirey, Paris, 1967.
- ❖ (Ph)Vedel (G) Preface a la Nature juridique du contentieux de l'imposition par Bern.
- ❖ Le contentieux administrative se definot "Come l'ensemble des regles jurediques qui regissent la solution par voie juridictionnelle des litiges administratifs".
- ❖ bachelier G. Le Confententieux fiscal edit Farmatin entreprise- Paris, 1994.
- ❖ Colhson D: les impats en Europe- Delmas- Paris 1997.
- ❖ CROS R: Finance pbliques- Cujas- Paris 1996.
- ❖ Devereux MP: the Economics pf tax policy- Oxford Unv. Press- New York 1996.
- ❖ Daird B: Comprehensive Aspects of Taxation Grear Britain- Billing and Sons Lmted.
- ❖ Shome parthasorahpi (editor): Tax policy Oxford Unv

فهرس الموضوعات

٤٥٤	موجز عن البحث
٤٥٨	مقدمة
٤٥٨	أولاً: التعريف بموضوع البحث وأهميته
٤٥٨	ثانياً: الهدف من الدراسة
٤٥٩	ثالثاً: إشكالية البحث
٤٦٠	رابعاً: منهج الدراسة
٤٦٠	خامساً: تقسيم الدراسة
٤٦١	المبحث الأول: المال العام في القانون الوضعي والشريعة الإسلامية
٤٦١	المطلب الأول: مفهوم المال العام وعناصره ومعايير تمييزه
٤٦٦	المطلب الثاني: ذاتية الدين الضريبي والمنازعة الضريبية المتعلقة به
٤٧٢	المبحث الثاني: إنهاء المنازعة الضريبية قضاءً في التشريع المصري
٤٧٣	المطلب الأول: الأحكام الإجرائية للدعوى الضريبية
٤٧٧	المطلب الثاني: مدى تأثير القانون الضريبي بالأحكام المقررة في قانون المرافعات المدنية والتجارية
٤٧٩	المطلب الثالث: اختصاص القضاء الإداري بنظر المنازعة الضريبية
٤٨٤	المبحث الثالث: دور محكمة القضاء الإداري في التوازن بين حقوق الممول الضريبي وحماية المال العام
٤٨٤	المطلب الأول: القضاء كمصدر للقانون الإداري
٤٨٨	المطلب الثاني: تطبيقات قضائية لدور القضاء الإداري في الحفاظ علي المال العام

٤٩٨	خاتمة البحث
٤٩٨	أولاً: نتائج الدراسة
٤٩٩	ثانياً : التوصيات.....
٥٠٢	قائمة المصادر العامة والمتخصصة.....
٥٠٦	فهرس الموضوعات