



دور القاضي الإداري في إقرار المشروعية الضريبية و حمايتها

'' دراسة وصفية على ضوء الحكم بعدم دستورية اختصاص القاضي
العادي بنظر المنازعات الضريبية ''

اعداد

الدكتور/ حسين مقداد

مجلة حقوق دمياط للدراسات القانونية والاقتصادية – كلية الحقوق – جامعة دمياط

العدد السادس يوليو - ٢٠٢٢

مقدمة

لطالما أثير الجدل الفقهي حول العلة التي حدت المشرّع العادي إلى استثناء أهم المنازعات الضريبية من ولاية مجلس الدولة، وهو القاضي الطبيعي للمنازعات الإدارية، ومن ثم القاضي الطبيعي للمشروعية الضريبية!! وما أن ردت المحكمة الدستورية العليا الأمر إلى نصابه الصحيح مقررّة عدم دستورية استثناء المنازعات الضريبية من ولاية مجلس الدولة (١)، وإذ بالجدل يتجدد حولها ثانية؛ للخشية من تكسّد دعاوى الضريبية بين جنابات محاكم مجلس الدولة- من ناحية، ولبقاء احتمالية تنازع الاختصاص القضائي بنظر هذه المنازعات كنتيجة مباشرة لصرامة مسلك محكمة النقض في تقدير أثر الحكم الصادر بعدم دستورية استثناء هذه المنازعات من ولاية مجلس الدولة؛ إذ تکرّس لمبدأ أن قضاء مجلس الدولة لا يختص بالفصل في سائر المنازعات الضريبية، وإنما يختص فقط بالمنازعات التي تتعلّق بقرار إداري نهائي. هذا في الوقت الذي تستقر فيه المحكمة الإدارية العليا على أن محاكم القضاء العادي لا تختص بنظر منازعات الضرائب إلا بموجب النص الصريح على ذلك؛ على اعتبار أنها منازعات إدارية بطبيعتها، ومن ثم تتعقد الولاية العامة فيها لمحاكم مجلس الدولة دون غيرها.

وتفريعًا على ما تقدم، نتناول بالدراسة دور مجلس الدولة المصري في إقرار وحماية المشروعية الضريبية- على ضوء النظرية العامة للمشروعية الدستورية، وهو صاحب الولاية العامة في نظر المنازعات الضريبية، بموجب النص الدستوري على تفرده دون غيره بالفصل فيها- باعتبارها واحدة من أهم المنازعات الإدارية بطبيعتها؛ إذ دائمًا ما تظهر فيها الإدارة الضريبية باعتبارها

(١) قضت المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ١٦٢ لسنة ٣١ ق دستورية بجلسة ٤/٧/٢٠١٣م، بعدم دستورية نص الفقرة الأخيرة من المادة (١٧)، ونص الفقرة السادسة من المادة (٣٥) من قانون الضريبة العامة على المبيعات، الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م المعدل بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ فيما تضمنته من عقد الاختصاص للمحاكم الابتدائية بنظر المنازعات الإدارية الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون.

سلطة عامة. هذا الدور الجوهري الذي اعترضته صعوبة توزيع الاختصاص بالفصل في المنازعات الضريبية بين جهتي القضاء- الإداري والعادي، قبل أن تتدخل المحكمة الدستورية العلي لكشف اللثام عن عدم دستورية استثناء هذه المنازعات من ولاية مجلس الدولة وهو قاضيها الطبيعي، وما زالت تعترضه عقبة التفسير الضيق لنصوص الاختصاص القضائي من قبل محكمة النقض، والتي تنتشد في معيار تخلي محاكم القضاء العادي، عن الفصل في المنازعات الضريبية لصالح محاكم مجلس الدولة.

إشكالية البحث:

تكمن إشكالية البحث فيما خلفته السياسة التشريعية- غير الدستورية، من اضطراب للمشروعية الضريبية على إثر استثناء المنازعات الضريبية من ولاية قاضيها الطبيعي- مجلس الدولة، وهي واحدة من المنازعات الإدارية بطبيعتها، وما صاحب هذه المغايرة التشريعية من تباين في المبادئ القانونية التي أقرتها كل جهة من جهتي القضاء، في ظل الرغبة الجامحة لدى كليهما في الانتصار لمنهجية عملها وأصولها المستقرة، فضلاً عن التمييز - غير المبرر - بين المراكز القانونية المتكافئة لذوي الشأن في اللجوء إلى القاضي الضريبي الطبيعي- قضاء مجلس الدولة، وكل هذا بلا شك يلقي بعبء كبير على كاهل محاكم مجلس الدولة في لمّ شتات المشروعية الضريبية وتوحيد مبادئها، بعدما جَهّرت المحكمة الدستورية العليا - في غير ما مرة - بولايته العامة في نظر المنازعات الضريبية، باعتبارها واحدة من المنازعات الإدارية بطبيعتها.

أهداف البحث وأهميته:

يهدف البحث في هذا الموضوع إلى تحقيق عدة أهداف- تُبرز أهميته؛ وهي:

١/ تقديم دراسة فقهية دقيقة لدور مجلس الدولة المصري، في حماية المشروعية الضريبية، بما له من اختصاص دستوري أصيل بالفصل في سائر المنازعات الإدارية، والضريبية على وجه الخصوص؛ باعتبارها منازعات إدارية بطبيعتها،

فضلاً عن دوره الخلاق في بلورة مفاهيم المشروعية الإدارية- أصل المشروعية الضريبية.

٤١ حث المشرع العادي على ضرورة الإسراع إلى إصدار القانون الإجرائي للقسم القضائي بمجلس الدولة، والذي عُلق عليه - لعدة عقود - بيان الكيفية التي تُنظر وفقاً لها المنازعات الضريبية، وعدم الاكتفاء بقانون الإجراءات الضريبية رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م، والذي لم يتعرض لبيان هذه الكيفية، وإن كان قد أسهب في بيان الإجراءات التي تباشر لجان الطعن اختصاصها وفقاً لها.

٤٢ إبراز الدور الحيوي لجهة القضاء المختصة بالفصل في المنازعات الضريبية، في بلورة مفاهيم ومبادئ المشروعية الضريبية تطبيقاً- إذ يعتمد استجلاء هذه المفاهيم وإرساء هذه المبادئ على منهجيتها في تفسير القانون، وما تركز عليه من أسس قضائية- أهمها في القضاء العادي مبدأ تكافؤ المراكز القانونية لطرفي المنازعة، في الوقت الذي يعتمد فيه القاضي الإداري مبدأ تمايز المراكز القانونية لصالح الإدارة، ومن ثمّ ما تستتبعه حيوية هذا الدور من إقرار الولاية الكاملة لمحاكم مجلس الدولة في نظر المنازعات الضريبية- بوصفها كذلك لا بوصفها منازعات إدارية بطبيعتها فحسب.

٤٣ الإشارة إلى قصور النهج الذي تنتهجه محكمة النقض - وهي العريقة حقاً - في تفسير النصوص المحددة لولاية محاكم مجلس الدولة بالفصل في المنازعات الضريبية؛ إذ ترهن تخلي محاكم القضاء العادي عن نظرها بفكرة القرار الإداري، وما يستتبعه هذا النهج من تضيق دائرة اختصاص محاكم مجلس الدولة على خلاف ما يستفاد من نصوص الدستور والقانون- من ناحية أولى، وفتح المجال أمام احتمالية تنازع الاختصاص بين جهتي القضاء، ومن ثم اضطراب المشروعية الضريبية- من ناحية أخرى.

منهج البحث:

نظرًا لما يتميز به من واقعية في التعامل مع الإشكالية محل البحث، ومن ثمّ الخلوص إلى وصفها وصفًا دقيقًا، ينتهي إلى نتائج موضوعية لا يعوّل في استنتاجها على اعتبارات شخصية، نعتد المنهج الوصفي التحليلي في بحث العلاقة بين المشروعية الضريبية والاختصاص الدستوري لقضاء مجلس الدولة بالفصل في المنازعات الضريبية.

خطة الدراسة:

قوامها فصلان؛ ينقسم كل منهما إلى ثلاثة مباحث، ثم خاتمة البحث.

الفصل الأول: الإطار الدستوري لولاية مجلس الدولة في حماية المشروعية الضريبية.

المبحث الأول: مفهوم المشروعية الضريبية على ضوء النظرية العامة للمشروعية الدستورية.

المبحث الثاني: الضوابط الدستورية لسلطة المشرع العادي في إقرار المشروعية الضريبية.

المبحث الثالث: اضطراب المشروعية الضريبية كنتيجة لتنازع ولاية الفصل في المنازعات الضريبية.

الفصل الثاني: الولاية العامة لمحاكم مجلس الدولة في إقرار المشروعية الضريبية وحمايتها.

المبحث الأول: إقرار القاضي الدستوري لولاية قضاء مجلس الدولة في حماية المشروعية الضريبية.

المبحث الثاني: دور مجلس الدولة في الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية ضمانًا دستورية للمشروعية الضريبية.

المبحث الثالث: التحديات التي تواجه مجلس الدولة في إقرار وحماية المشروعية الضريبية وسبل مواجهتها.

الفصل الأول

الإطار الدستوري لولاية

مجلس الدولة في حماية المشروعية الضريبية

تمهيد وتقسيم:

ارتبط فرض الضرائب من الناحية التاريخية بوجود المجالس التشريعية؛ لما ينطوي عليه من تحميل المكلفين بها، أعباء مالية تقطع من ثروتهم، مما يتعين معه تقريرها لضرورة تفتضيها؛ فلا يكون إنشاؤها وتعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا بناءً على قانون، ويقع مخالفاً للدستور كل تجاوز لأسسها الموضوعية وتنكب لأغراضها المقصودة منها، ولو كان الغرض من فرضها زيادة موارد الدولة لمقابلة مصلحة مشروعة (١).

فما هو مفهوم المشروعية الضريبية؟ وما ضوابط سلطة المشرع العادي في إقرارها؟ وماذا عن مسلك سلطة التشريع في تقرير الاختصاص القضائي بنظر المنازعات الضريبية؟ هذا ما نتناوله بشيء من التفصيل من خلال التقسيم التالي:

المبحث الأول: مفهوم المشروعية الضريبية على ضوء النظرية العامة للمشروعية الدستورية.

المبحث الثاني: ضوابط سلطة المشرع في إقرار المشروعية الضريبية.

المبحث الثالث: قصور مسلك المشرع العادي في تقرير ولاية الفصل في المنازعات الضريبية.

(١) في نفس المعنى؛ حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ٥ لسنة ١٠ ق.د، جلسة ١٩ يونيو ١٩٩٣م، مكتبة حقوق الإنسان، جامعة منيسوتا، الرابط التالي:

المبحث الأول

مفهوم المشروعية الضريبية

على ضوء النظرية العامة للمشروعية الدستورية

تمهيد وتقسيم:

باديء ذي بدء، أقول بأن "المشروعية"، مصطلح متعدد المعاني؛ فتارة يقصد به معايير التثبُّت من مشروعية الأعمال والتصرفات، وهذا ما يُعبَّر عنه فقهاً بـ"الشرعية"، وتارة أخرى يقصد بها "الصفة" التي ينبغي لكل عمل أو تصرف أن يتصف بها ليحوز صفة "القانونية"، والتي تعرف فقهاً بـ"المشروعية"، وتارة ثالثة يُصرف مفهوم "المشروعية" إلى فكرة "القانونية" the Legalism والتي تحكم عملية التثبُّت من مدى توافق التصرفات القانونية مع ما يقر في الضمير الجمعي للأمة من أفكار وقيم واعتقادات ومبادئ حاكمة"، وهذا المعنى الأخير هو الذي نقصده في مقامنا هذا. هذه "القانونية" التي نصرّفها إلى ما أسمىها "القانونية الواقعية the Real Legalis" (١)، والتي تحكّمها اعتبارات عديدة، منها ما هو سياسي، ومنها ما هو اجتماعي، واقتصادي، وثقافي، وديني، بل ومنها ما هو شخصي؛ أقصد التوجهات الفكرية والأيدولوجية لواقعي القوانين، وكذا القائمين على تنفيذها، وكذلك المرجعية الفكرية للقضاة المختصين بالفصل في الدعاوى التي تحتكم إليها (٢).

(١) في نفس المعنى؛ انظر: حسين مقداد: المدلول السياسي والقانوني للدستور ودور القاضي الدستوري في تحقيق التطابق بينهما، دراسة تأصيلية مقارنة في القانونين المصري والأمريكي، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد ٢٨، يناير/يوليو ٢٠١٣، ص ٢٧٢.

(٢) في نفس المعنى؛ انظر: حسين مقداد: الحريات الرقمية بين حداثة المفهوم وتقديمية الدستور، دراسة تأصيلية مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ن، ص ٣٥ وما بعدها.

وعلى ضوء ما تقدم، ما المقصود بالمشروعية الضريبية؟ وما مناط دستورية مسلك المشرع العادي في تقريرها؟ هذا ما نتناوله من خلال التقسيم التالي:

المطلب الأول: مفهوم المشروعية الضريبية.

المطلب الثاني: مصادر المشروعية الضريبية.

المطلب الأول

مفهوم المشروعية الضريبية ونطاقها

أضحى مبدأ المشروعية الضريبية - لا ضريبة ولا إعفاء منها إلا بقانون - واحدًا من الأصول الكلية التي تُوضع على هديها سياسات الدول، وتُسَطَّر في ضوءها مبادئ وأحكام القضاء(١)، ولما لا والضريبة انتقاص للذمة المالية للمكلفين بها- يُشعرهم بأنها أقرب ما تكون إلى كونها "غرامة اجتماعية"- إن جاز التعبير. الأمر الذي يستلزم إفراد السلطة المفوضة شعبياً في التعبير عن إرادة الأمة بفرضها وتقرير الإعفاء منها(٢)، وهو ما استجابت له كافة الدساتير- فأخذت تتركس لانفراد سلطة التشريع بهذه الصلاحية(٣).

هذا، وتنصرف المشروعية في مفهومها العام، والذي يمثل أساساً لعمل الإدارة العامة في شتى مجالاتها- ضريبيةً كانت أو غيرها، إلى توافر الأساس القانوني

(1) Conseil constitutionnel, 3 mai 2007, décision n° 2007-1 LOM, Compétences fiscales en Polynésie française, Conseil d'Etat, 12 janvier 2007, M. Flosse, Polynésie française, Mme Bopp du Pont (n° 293542, 293924, 294054); mentionnée au: Xavier Cabannes: Chronique de Jurisprudence Fiscale Relative a La Polynésie Française, Année 2007, p. 1 – 4.

وانظر أيضاً: حكمي المحكمة الإدارية العليا في: الطعن رقم ٧٤٠٢ لسنة ٤٤ ق.ع، جلسة ٢٠٠٣/٧/٣م، والطعن رقم ٣٧٤٥ لسنة ٤٥ ق.ع، جلسة ٢٠٠٤/٤/١٠، المكتب الفني، السنة ٤٩، القاعدة رقم ٧١، ص ٥٧٣.

(2) Denis Lemieux: the Main Features of Canadian Administrative Law, n. p. n. d, p. 2.

(3) Victor Thuronyi and Frans Vanistendael: Tax Law Design and Drafting, volume 1; International Monetary Fund, 1996, p. 2.

الذي تُستمد منه الصلاحيات القانونية- من ناحية أولى، والصفة التي تلحق بالعمل أو التصرف القانوني الذي يُتخذ تنفيذاً أو تطبيقاً للقواعد والمبادئ التي تمثل هذا الأساس القانوني- من ناحية أخرى(١). وأوضح معاني المشروعية، أن تخضع الجهة القائمة على تنفيذ القانون لحكمه(٢)؛ فهذا أدعى إلى تقيد المخاطبين به بحكمه، بل ركيزة أساس لسيادة القانون(٣).

(1) See, in the same meaning, Bogumił Brzeziński: Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues, Taxpayer Protection - Selected Issues, n. p, n. d, p. 19.

(٢) للمزيد حول تعريف مبدأ المشروعية، انظر: أ.د. رمزي طه الشاعر: مسؤولية الدولة عن أعمالها غير التعاقدية، د. ن، ١٩٨٠م، ص ١٢٠؛ أ.د. سليمان محمد الطماوي: النظرية العامة للقرارات الإدارية، ط ٢، د. ن، ١٩٦٦م، ص ١١، ١٢؛ أ.د. طعيمة الجرف: مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الدولة للقانون، د. ن، ١٩٦٧م، ص ٥؛ أ.د. مصطفى كمال وصفي: مبدأ الشرعية في النظام الإسلامي، د. ن، ١٩٧٠م، ص ٥؛ أ.د. محمد عبد العال السناري: مبدأ المشروعية والرقابة على أعمال الإدارة، د. ن، د. ت، ص ٦، ٧؛ وأيضاً:

Wendy Lellig: L'office du (the powers of) Juge Administratif de la Légalité, thèse de doctorat, l'école doctorale Droit et Science politique et de l'unité de recherche Centre de Recherches et d'Etudes Administratives, Université Montpellier, 2015, p. 154.

(3) Richard E. Levy & Sidney A. Shapiro: A Standards-Based Theory of Judicial Review and the Rule of Law, Wake Forest University Legal Studies, Research Paper Series, Research Paper No. 05-16, p. 1, p. 4, p. 37, 38; Barrister Lasok: The Nature of Judicial Control, Celebration of 20 years of the Court of First Instance of the European Communities, 25 September 2009, p. 7.

وأيضاً أ.د. زكي محمد النجار: موجز الإدارة العامة، د. ن، ١٩٩٥م، ص ١١٦، ١١٧، وأيضاً حكمي المحكمة الإدارية العليا في: الطعن رقم ٧٤٠٢ لسنة ٤٤ ق.ع، جلسة ٢٠٠٣/٧/٣م، والطعن رقم ٣٧٤٥ لسنة ٤٥ ق.ع، جلسة ٢٠٠٤/٤/١٠م، المكتب الفني، السنة ٤٩، القاعدة رقم ٧١، ص ٥٧٣.

وقد كرّس المشرع الدستوري لمبدأ خضوع الإدارة العامة (١)- والضريبية فرعها للقانون، من طريق مباشر- قوامه النص في المادة (٩٤) من الدستور على أن: "سيادة القانون أساس الحكم في الدولة، وتخضع الدولة للقانون"، ومن طريق غير مباشر- مؤداه النص في المادة (٩٧) من الدستور على أن: "التقاضي حق مصون ومكفول للكافة. وتلتزم الدولة بتقريب جهات التقاضي، وتعمل على سرعة الفصل في القضايا، ويحظر تحصين أى عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء، ولا يحاكم شخص إلا أمام قاضيه الطبيعي، ...". ثم النص في المادة (١٩٠) من الدستور على أن: "مجلس الدولة جهة قضائية مستقلة، يختص - دون غيره - بالفصل في المنازعات الإدارية، ...، ويحدد القانون اختصاصاته الأخرى"، ثم النص في المادة (١٠ / ١٤) من قانون مجلس الدولة الحالي رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢م على أن: "تختص محاكم مجلس الدولة - دون غيرها - بالفصل في المسائل الآتية: أولاً: ...؛ سادساً: الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم، وفقاً للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة".

وقد أجملت محكمة القضاء الإداري المعنى المتقدم في واحد من أهم أحكامها؛ مقررته أنه: "ومن حيث إن المشرع الدستوري إذ عهد - في المادة ١٩٠ من الدستور الحالي - إلى مجلس الدولة كجهة قضائية مستقلة بالفصل في كافة المنازعات الإدارية ومنازعات التنفيذ المتعلقة بأحكامه، وكذا الدعاوى والطعون التأديبية فقد دل بذلك على أن ولايته في شأنها - وبحسبانها قاضي المشروعية - هي ولاية عامة وأنه أضحي قاضي القانون العام بالنسبة إليها، ما فتى قائماً على

(١) للمزيد؛ راجع:

Louis LeBel: Administrative Law Conference—2007, Some Properly Deferential Thoughts on Deference, the Continuing Legal Education Society of British Columbia, 2007, p. 12; Bixin Jiang: Review of Administrative Decisions of Government by Chinese Courts, no publisher, no date, p. 1.

رقابة مشروعية تصرفات الإدارة، باسطاً ولايته على مختلف أشكالها وتعدد صورها. فكان حتماً مقضياً أن يؤول أمر هذه الرقابة إلى جهة قضائية واحدة بيدها وحدها زمام أعمالها، كي تصوغ بنفسها معاييرها ومناهجها، وتوازن من خلالها بين المصالح المثارة على اختلافها، وتتولى دون غيرها بناء الوحدة العضوية لأحكام المشروعية، بما يكفل تكاملها وتجانسها، ويحول دون تفرق وجهات النظر من حولها، وتباين مناحى الاجتهاد فيها. ولما كان قاضي المشروعية هو القاضي الطبيعي للفصل في كافة تلك المنازعات وشئونها، ولا يجوز حجبها دستورياً عن نظرها، فإن ولايته تحدد وفقاً لقانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢م بنظر كافة المنازعات الإدارية، وهي تلك التي يكون منشؤها مسلك اتخذته الجهة الإدارية في نطاق القانون العام، وتبدى فيه واضحاً وجه السلطات العامة ومظهرها، وبمعنى آخر هي إجراءات الخصومة بين الفرد والإدارة بوصفها سلطة عامة، ترفع للمطالبة بحق من الحقوق الناتجة عن تسيير الإدارة للمرافق العامة التي تدار وفقاً للقانون العام وأساليبه. ويندرج تحتها - بطبيعة الحال - الرقابة القضائية على مشروعية القرارات الإدارية. وإذا كان مجلس الدولة باعتباره قاضي المشروعية حريصاً على اختصاصه دون إفراط أو تفريط فإنه لا يقل حرصاً على أن لا يجاوز اختصاصاته المقررة دستورياً وقانوناً، وذلك انحاءاً لصحيح حكم المشروعية ونزولاً على اعتبارات سيادة القانون" (١).

(١) حكم محكمة القضاء الإداري (الدائرة الأولى) في الدعوى رقم ٧٦٨١١ لسنة ٦٩ ق، جلسة ١٢ سبتمبر ٢٠١٥م، الموقع الإلكتروني لمجلس الدولة المصري، الرابط التالي:

وعلى ضوء ما تقدم، يُقصد بالمشروعية الضريبية، تقيّد الإدارة الضريبية بالقانون (١). والذي ينصرف مدلوله إلى القانون بمفهومه العام (٢)؛ فيتسع لكافة القواعد القانونية المعتبرة في الدولة على اختلاف مستوياتها- دستورية كانت أو عادية أو لائحية (٣). يُضاف إلى ذلك، تقيّد الإدارة الضريبية بالمبادئ القانونية التي يرسبها قاضي المشروعية في المجال الضريبي (٤)، لعلتين أساس؛ الأولى:

(1) A.van Rijn: A Comparative Study of Taxpayer Protection in Five Member Countries of the European Union, Taxpayer Protection in the European Union, p. 45; mentioned at: Bogumił Brzeziński: Taxpayers' Rights..., op. Cit, p. 19.

(٢) انظر أ.د. محمد جمال عثمان جبريل وآخرين: القانون الإداري، الجزء الثاني: النشاط الإداري، د. ن، ٢٠١١، ص ٥٨.

(3) Gilles de Foy: Droit Fiscal, Partie I: Droit fiscal général, Université Catholique de Louvain, belge, Première année du Master en droit à Finalité spécialisée, 2007-2008, p. 22.

(٤) فالقرار الضريبي - والتي تقتضي صناعته وضع معايير قانونية للثبوت من جودتها - لم يعد دوره قاصرًا على تنظيم العلاقة التي تنشأ بين الممول والإدارة الضريبية التابع لها فحسب، بل أصبح أداة فعالة في التأثير المباشر في شتى مجالات الاقتصاد القومي، لا سيما في مجال الاستثمار- الوطني والأجنبي، وبالتالي أصبحت مشروعية أعمال الإدارة الضريبية، واحدة من دعائم دولة القانون في بناء اقتصادياتها؛ في نفس المعنى؛ انظر:

H.E. Bröring & A. Tollenaar: Legal factors of legal quality, n. p, n. d, 57, 58. and A.TOLLENAAR: Soft Law, Policy Rules and the Quality of Administrative Decision-Making, n. p, n. d, p. 1, 2.

K.J. de Graaf & Others: Administrative decision-making and legal quality: an introduction (Quality of Decision-Making in Public Law, Groningen: Europa Law), 2007, p. 3.

Jean-Marie Woehrling: L'Administration et le Contrôle Juridictionnel en Europe, Construction progressive d'un modèle commun, Support for

أن القضاء الإداري قضاء منشيء- يُعزى إليه بلورة جل المبادئ القانونية التي يقوم عليها القانون الإداري، والتي بادر المشرع إلى تقنينها، والثانية: أن خروج الإدارة على هذه المبادئ يجعل هذه الأعمال عرضة للإلغاء من قبل القاضي الإداري. فضلاً عن أن امتثال الإدارة الضريبية لأحكام القضاء، يضمن للإدارة بقاءها واستمراريتها(١)، ويكفل في الوقت ذاته حق الأفراد في مخاصمة أعمالها أمام القضاء(٢)، حتى تُرد كافة التصرفات إلى فكرة المشروعية، وتندرج تحت لوائها- إقراراً ودحضاً(٣).

معيار مشروعية التصرف الإداري الضريبي:

تباينت نظرة الفقه إلى مفهوم المشروعية، ضيقاً واتساعاً؛ فمنهم من قال بأن المشروعية تقتضي أن يكون التصرف الإداري محض تنفيذ للقانون، وهو ما نتج

=

Improvement in Governance and Management A joint initiative of the OECD and the European Union, principally financed by the EU, n. d, p. 1.

(1) Muhammad Iqbal Khan: The Role of Judiciary in Restraining Discretionary Powers, Law College, Gomal University, Dera Ismail Khan, (NWFP) Pakistan, p.14, and See, similarly, J.L.M. Gribnau: Legitimcy of The Judiciary, n. p, n. d, p. 26.

(٢) في هذا الشأن تقول المحكمة الإدارية العليا أن استقلال القضاء لا لشيء إلا لتمكين القاضي من القضاء على أساس وقائع ثابتة بأدلتها القانونية بعد تحقيقها وتحديدها بيقين، وهذا وحده الذي يمثل ضماناً أساسية لحماية الحقوق والحريات وتحقيق سيادة القانون وكفل رعاية وتوطيد حق الدفاع؛ انظر حكمها في الطعن رقم ٥٤٩ لسنة ٣٥ ق، جلسة ١٩٩٣/٤/٤، المكتب الفني، السنة 38، الجزء الأول، القاعدة رقم ٩٣، ص ٨٨٨.

(٣) في نفس المعنى؛ انظر:

Xavier Cabannes: Chronique de Jurisprudence Fiscale Relative a La Polynésie Française, 2007, p. 4.

عنه تضيق الخناق على عمال الإدارة في التصرف؛ إذ لم يك لهم أن يتصرفوا وفقاً لهذا النظر، إلا إذا كان النص الصريح يخولهم صلاحية التصرف على نحو معين؛ حتى لا يُعَرِّضوا أنفسهم لمسئولية التصرف على خلاف القانون.

وعلى إثر تعطل مصالح الأفراد جراء الشكلية المفرطة من جانب عمال الإدارة؛ قال جانب من الفقه بأن المشروعية لا تحتم أن يكون التصرف محض تنفيذ حرفي لنص قانوني قائم، وإنما تتحقق للتصرف باستناده إلى نص قانوني يسوغه؛ أي يمكن لرجل الإدارة أن يتصرف وفقاً لأحد الوجوه التي يمكن حمل النص الصريح عليها، وهو الاجتهاد الذي وإن وسَّع بعض الشيء من نطاق التقدير المتروك لرجل الإدارة، فإنه لا ينجو من شراك الجمود الذي يحيط بالنصوص، ما دام أن مشروعية التصرف مرتبهة بالاستناد إلى نص صريح. حتى وصل الاجتهاد الفقهي إلى مرحلة متقدمة من الفكر القانوني؛ فقبل بأن مشروعية التصرف الإداري تتحقق له في الفرض الذي يكون التصرف فيه غير مخالف للقانون، ولو لم يكن مستنداً إلى نص قانوني قائم؛ أي أن الإدارة بإمكانها التصرف حتى في الفروض التي لم يضع فيها القانون تنظيمًا واضحًا لكيفية التصرف، ما دام أن تصرفها هذا لا يخالف نصاً صريحاً^(١).

(١) لاستعراض هذه الاتجاهات؛ انظر أ.د. سليمان الطماوي: نظرية التعسف في استعمال السلطة أمام مجلس الدولة والمحاكم القضائية، ط ١٩٥٠، ص ٣٢ وما بعدها؛ أ.د. محمد فؤاد مهنا: الرقابة على أعمال الإدارة، ط ١٩٥٦، ص ٥ وما بعدها؛ أ.د. محمد كامل ليله: الرقابة على أعمال الإدارة، ط ١٩٧٠، ص ٩١ وما بعدها؛ أ.د. رمزي طه الشاعر: قضاء التعويض، مسئولية الدولة عن أعمالها غير التعاقدية، د. ن، ١٩٩٠، ص ١٩ وما بعدها؛ أ.د. محمد مرغني خيرى: القضاء الإداري ومجلس الدولة، الجزء الأول: مجلس الدولة وقضاء الإلغاء، د. ن، ١٩٨٩، ص ٨ وما بعدها؛ أ.د. محمد السناري: مبدأ المشروعية والرقابة على أعمال الإدارة، د. ن، د. ت، ص ١٦ - ١٨، أ. سلام عبد الحميد محمد زنكنة: الرقابة القضائية على مشروعات القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، كلية القانون والسياسة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، ٢٠٠٨، ص ٢١؛ وانظر أيضاً:

André De Laubadère: Traité de droit administratif, Tom I, Paris, 1973, p. 239,

249, 250, K.P.E. Lasok: The Nature of Judicial Control, Celebration of 20 years

=

وخلافاً لما يراه بعض الفقه، أقول بأن هذا الرأي الأخير هو ما يتسق مع طبيعة عمل الإدارة العامة من حيث المرونة والتطور، ويفتح المجال لظهور ما يعرف بالعرف الإداري الذي يتخذ صوراً متعددة؛ منها تفسير النصوص الغامضة أو تكملة النصوص الناقصة أو إضافة قواعد جديدة لم تك موجودة أصلاً. علماً بأن نطاق أعمال هذا الرأي، في تقديرنا، يتحدد بالفرض الذي يكون فيه التصرف الإداري من قبيل الأعمال التقديرية للإدارة، لا أعمالها المقيّدة.

والحقيقة أن التصرفات القانونية للإدارة الضريبية، مقيدة كانت أو تقديرية، تجمع بين هذه الآراء جميعاً؛ فتارة يكون التصرف الإداري محض تنفيذ لنص قانوني، وتارة ثنائية يكون مستنداً إلى نص قانوني، وتارة ثالثة يكون غير مخالف للنصوص المعمول بها.

المشروعية الضريبية ليست مفهوماً مجرداً:

ينبغي ألا يفهم مما سبق عرضه، أن المشروعية مفهوم مجرد، قوامه تقديس النصوص القانونية الجامدة، دون اعتبار للظروف الواقعية التي تحيط بعملية اتخاذ التصرف الإداري، وإنما ينبغي لرجل الإدارة أن يكون مدركاً لغايات القانون الذي حُوّل صلاحية التصرف وفقاً له، لا ليتغاضى عن الإجراءات التي حددها القانون لبلوغ هذه الغايات، وإنما لتوجيه تصرفاته ابتداءً في ضوءها؛ فكلما كان رجل الإدارة مدركاً لحقيقة الدور القانوني المنوط به، ملماً بمغزى النصوص القانونية التي تخوله صلاحية التصرف، معتدلاً في تكيف الوقائع المادية التي تحدوه إلى التصرف، في الوقت وعلى النحو الذي يتصرف عليه، كان ذلك مظنة نزوله عند مقتضى المشروعية "الواقعية"، ومن ثم قل اللجوء إلى القاضي الإداري طعناً في مشروعية التصرفات القانونية الصادرة عن الإدارة، وهو الأمر الذي يقوي ثقة

=

of the Court of First Instance of the European Communities, 25 September 2009, p. 6, 7.

المتعاملين مع الإدارة في تصرفات عمالها، وكانت الإدارة حقيقة حقًا بتمثيل الجماعة في مواجهة أفرادها.

وقد أقر القضاء الإداري هذا المعنى حينما قرر أن ولايته تتسع لتشمل رقابة الملائمة متى كانت الملائمة عنصرًا من عناصر المشروعية^(١)؛ فقد ترتبن المشروعية في ذاتها بمدى ملائمة التصرف الإداري، وهو الأمر الذي يلقي على كاهل الإدارة أن تمارس عمّالها على تكييف الوقائع والقانون، سيما في ضوء ما أقره القضاء الإداري من مبادئ قانونية تتبلور فكرة المشروعية في ضوءها.

فمن أهم أسباب اللجوء إلى القاضي الإداري؛ طعنا في أعمال الإدارة، الخط الذي يقع فيه بعض رجالات الإدارة في تحديد المقصود بالمشروعية في الحالة المعروضة عليهم؛ فنجد تغليبًا لاعتبارات القانون الجامدة على مصالح الأفراد في أحيان كثيرة، أو تغليبًا لملايسات الواقع على مقتضى القانون في أحيان أخرى- أكثر.

وإذا كنا نقول بأن المشروعية مصروفةً إلى مطابقة تصرفات الإدارة للقانون، وهذا كمبدأ عام لا يثير إشكالية ما؛ فالإدارة في الدولة القانونية الحديثة لا تماري في مبدأ خضوعها للقانون، وإنما تكمن الإشكالية في بعض التفاصيل التي يثيرها تطبيق هذا المبدأ، وأهمها مدى تقيد الإدارة بالنصوص القانونية في الفروض التي تقصر فيها هذه النصوص عن تقديم حلول صريحة للمسألة المطروحة عليها؟ فضلاً عن الفروض التي لا توجد نصوص لمعالجتها من الأساس؟ فكما هو معلوم أن المشرع ومهما أوتي من حصافة التشريع لا يمكنه التحسب بحلول تفصيلية لكافة الفروض التي تجابه الإدارة، فضلاً عن جمود الأداة التشريعية في مواكبة الكثير من المستجدات، إلا أن تثير إشكاليات معينة ويكشف الواقع عن الحلول التي تناسبها، هذا الواقع الذي تعايشه الإدارة يوماً بيوم وحدثاً بحدث، يجعلها أمام

(١) في نفس المعنى؛ انظر حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٣٦١٩ لسنة ٤٠ قضائية عليا، جلسة ٢٩ مارس ١٩٩٨، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة الثالثة والأربعون، الجزء الثاني (من أول مارس إلى آخر سبتمبر ١٩٩٨)، ص ١٠٥٧.

خيارين كلاهما مر؛ فإما أن تتقيّد بالنصوص التي تقصر حلولها أو لا تقدم حلولاً أصلاً- فنتهم بتقديس النصوص على حساب الغاية منها، أو تخرج على مقتضى هذه النصوص- فنتهم بالخروج على مقتضى مبدأ المشروعية!!

وحتى لا تقع الإدارة الضريبية في حرج المفاضلة بين خيارين كلاهما مستهجنة نتائجها، فقد حوّلها المشرع حرية التصرف في هذه الفروض، بما لا يتعارض مع القواعد والمبادئ الأصولية التي تحكم مباشرة اختصاصها؛ بغرض الحيلولة دون جمود حلولها في مثل هذه الفروض، هذه الحرية التي تعرف فقهاً وقضاءً بالسلطة التقديرية للإدارة، واحدة من موازنات مبدأ المشروعية(١).

السلطة التقديرية للإدارة الضريبية إحدى موازنات مبدأ المشروعية الضريبية:

يستقر وازع جمهور الفقه على تعريف السلطة التقديرية للإدارة، بأنها نطاق التقدير المتروك لعمّال الإدارة في التصرف؛ في الوقت وبالكيفية التي يرونها مناسبة(٢). ويفضل بعض الكُتّاب تسميتها بالصلاحية التقديرية، ويؤثر البعض الآخر وصفها بالاختصاص التقديري؛ حتى لا يتبلور اعتقاد خاطيء لدى عمّال الإدارة في أنها امتياز خاص أو سلطة شخصية(٣). ونعرّفها نحن بأنها: "سلطة

(١) انظر أ.د. رمضان محمد بطيخ: الاتجاهات المتطورة في قضاء مجلس الدولة الفرنسي للحد من السلطة التقديرية للإدارة وموقف مجلس الدولة المصري منها، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦، ص ٤٥، م.د. محمد ماهر أبو العينين: ضوابط مشروعية القرارات الإدارية وفقاً للمنهج القضائي، الكتاب الأول، ص ٦٤٤، أ.د. على خطار شطناوي: الرقابة القضائية على قناعة مصدر القرار الإداري، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، ٢٠٠٢، ص ٣١٤.

(٢) في نفس المعنى؛ انظر: أ.د. سليمان الطماوي: النظرية العامة للقرارات الإدارية، دار الفكر العربي، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٢٧؛ أ.د. محمود حلمي: القضاء الإداري، ط ٣، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمّان، الأردن، ١٩٨٤، ص ١٩.

(٣) ذهب جانب من الفقه إلى التعبير عن المعنى المتقدم بمصطلح "الصلاحية التقديرية"، وقد يكون ذلك تجنباً لما توحى به لفظة "السلطة" من التسلط والتحكم، إلى جانب أن الإدارة ليست مصدر سيادة حتى تمارس سلطة، وإنما هي تمارس اختصاصاً أوكل إليها من صاحب السلطة، وقياساً على ما استخدمه البعض الآخر لنعنت عمل القضاء، من كونه اختصاصاً وليس سلطة، بالرغم من وضوح جانب

التقرير التي تتمتع بها الإدارة في تصريف المسائل الإدارية التي سكت المشرع، عاديًا كان أو لائحياً، عن بيان حكمها؛ كلياً أو جزئياً".

وعلى خلاف ما يكرس له الفقه التقليدي، من أن السلطة التقديرية تعد استثناءً على مبدأ المشروعية، بما قد يفهم معه أن الإدارة لا تتقيد بالقانون في مباشرة هذه الصلاحية، وأن رقابة القضاء تحتجب عن أعمالها التقديرية؛ ردًا إلى أن رقابة القضاء رقابة مشروعية لا رقابة ملائمة، فعلى خلاف ذلك أقول بأن السلطة التقديرية ليست استثناءً من مبدأ المشروعية وإنما هي وجه من وجوهه؛ وذلك لعلتين رئيسيتين؛ أولاهما: أن الإدارة تخوّل هذه الصلاحية التقديرية من القانون ذاته الذي يسكت عن بيان الحكم التفصيلي للمسألة التي تباشر فيها قدرًا من التقدير، وثانيتهما: أن الإدارة وهي تمارس هذه الصلاحية لا تتحرر من ربة القانون تمامًا، وإنما تظل مقيدة في استعمالها بالأصول العامة التي تحكم اختصاصها، والعلة التي حدثت المشرع إلى تحويلها هذه الصلاحية، وآية ذلك أن أعمال السلطة التقديرية تخضع لرقابة القضاء في ضوء هذه الأصول؛ كأن يعنورها غلط بيّن أو انحراف بالسلطة.

السلطة في جانب القضاء أكثر منه في جانب الإدارة؛ انظر تفصيلاً: أ. د. رمضان محمد بطيخ: الاتجاهات المتطورة في قضاء مجلس الدولة الفرنسي للحد من السلطة التقديرية للإدارة وموقف مجلس الدولة المصري منها، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦، ص ٤٥، م. د. محمد ماهر أبو العينين: ضوابط مشروعية القرارات الإدارية وفقاً للمنهج القضائي، الكتاب الأول، ص ٦٤٤، أ. د. على خطار شطناوي: الرقابة القضائية على قناعة مصدر القرار الإداري، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، ٢٠٠٢، ص ٣١٤. ويذهب بعض الكُتّاب - بحق - إلى أن مصطلح السلطة التقديرية - لا الاختصاص التقديري - هو الأدق لنعته مساحة الحرية المتروكة لجهة الإدارة في تصريف شؤونها، وعلة ذلك أن مصطلح الاختصاص التقديري يشير إلى مجموع الاختصاصات التي نيّطت مباشرة بجهة الإدارة، أما مباشرة هذه الاختصاصات فيعبر عنها بمصطلح السلطة؛ فالاختصاص هو مناط السلطة، ومن ثم فالاختصاص عمل، ومباشرة العمل سلطة، الأمر الذي جعل جل فقهاء القانون العام يعبرون عما تتمتع به الإدارة من حرية في معالجة أو تصريف ما سكت المشرع عن تفصيله بلفظ السلطة التقديرية؛ انظر هذه المسألة، تفصيلاً في: د. محمد مصطفى حسن: السلطة التقديرية في القرارات الإدارية، د. ن، ١٩٧٤، ص ٤٧.

فحتى لا يتبادر إلى الذهن أن عمل الإدارة الضريبية لا يعدو كونه عملاً كاشفاً عن إرادة المشرع الضريبي، كما قد يستفاد ظاهراً من التكريس لمبدأ الشرعية الضريبية- لا ضريبة إلا بقانون ولا إعفاء منها إلا بناءً على قانون، يتعين الإشارة إلى أن الإدارة الضريبية كغيرها من فروع الإدارة العامة تتمتع بحيز كبير من حرية التقدير، بما يجعل لها صلاحيات واسعة قد تهدد فكرة المشروعية ذاتها.

هذا، وتتمثل مظاهر السلطة التقديرية للإدارة الضريبية- كغيرها من فروع الإدارة، في ثلاثة وجوه (١)؛ أولها: أن تتخير الإدارة التدخل بالتصرف أو الامتناع عنه، وثانيها: أن تضيف التكييف القانوني الصحيح على ما تعتقده أسباباً- مادية كانت أو قانونية، تراها مسوّغاً للتدخل بالتصرف، وثالثها: أن تراعي التناسب بين هذه الأسباب والأثر القانوني الذي ينتج عن تصرفها الذي تدخلت به.

ومن تطبيقات الوجه الأول لتقدير الإدارة في المجال الضريبي، ما خوله المشرع لجهة الإدارة من حرية قبول الإقرار الضريبي للممول من عدمه، وسلطتها في تحديد وعاء الضريبة، وتقرير مدى خضوعه للضريبة، أو إعفائه منها، ومقدار الالتزام الضريبي للممول.

(١) للمزيد؛ انظر أ.د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة: الانحراف بالسلطة كسبب لإلغاء القرار الإداري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، د. ت، ص ٢٠ وما بعدها. وثمّ تنويه إلى أنه قد يقع خلط بين مجالات السلطة التقديرية للإدارة وبعض المفاهيم الأخرى، مثل مبرراتها، وأساسها القانوني، ومعيارها. بيد أن بعض الفقه قد تكفل ببيان الفرق بينها؛ فتصور كل منها إجابة لسؤال ما؛ فالمبررات - مثلاً - تجيب على السؤال: لماذا وجدت السلطة التقديرية؟ والأساس القانوني لها هو إجابة السؤال: كيف وجدت؟ ومعيارها هو إجابة السؤال: كيف توجد؟ أما مجالاتها فهي إجابة للسؤال: أين توجد هذه السلطة بين أركان القرار؟؛ انظر:

Lino Di Qual: La Competence Liee, No éditer, 1964, p. 191.

مُشار إليه في: د. محمد مصطفى حسن: السلطة التقديرية في القرارات الإدارية، د. ن، ١٩٧٤، ص ٦٤؛ وأيضاً: أ.د. رمضان محمد بطيخ: الاتجاهات المتطورة في قضاء مجلس الدولة الفرنسي للحد من السلطة التقديرية للإدارة، مرجع سابق، ص ٦٧، ٦٨.

ففيما يتعلق بمسألة قبول الإقرار من عدمه، سنّ المشرع أساساً لقرار الربط الضريبي، يتمثل في تقديم الإقرار، غير أنه رخص للإدارة في اختيار أساس غيره، إذا ما رأت العدول عن تقدير الممول، فإذا ما تجاهلت الإدارة تقدير الممول، وأصدرت قرار الربط بناءً على مصادرها، عدّ قرارها في هذه الحالة مستنداً إلى سلطتها التقديرية. أما عن مسألة تحديد وعاء الضريبة، وتقرير مدى خضوع الممول للضريبة، أو إعفائه منها، ومقدار التزامه الضريبي، فكل هذه الأمور تستقل الإدارة بتقديرها في غير الحالات التي استن لها المشرع، أسباباً محددة لا يسوغ لها التدخل بالتصرف من دونها، فإذا ما افتقر النص التشريعي إلى مثل ذلك، كان القرار الضريبي في هذه الحالة مؤسساً استناداً إلى السلطة التقديرية لجهة الإدارة.

ومثال الوجه الثاني لتقدير الإدارة الضريبية، ما حوّله قانوناً من صلاحية تحديد الوصف أو التكييف الذي يحدد ما إذا كان المكلف مشمولاً بالإعفاء الضريبي للمشروعات الاستثمارية، بمقتضى القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤م، مُعدلاً بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧م في شأن استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة.

فإقامة المشروع الاستثماري في منطقة نائية، وتقديم وسائل إنتاج متطورة، وكيونة العائد على الاستثمار منخفضة، وكون نشاط المشروع في مجال استراتيجي، كل هذه العناصر تحتاج إلى توصيف صحيح لتقدير ما إذا كان المشروع الاستثماري يستحق الإعفاء المقرر من عدمه، وهو ما تستقل بتقديره جهة الإدارة (١)، فلها بعدما أن تثبت من الوجود المادي لهذه الوقائع، أن تقر ما إذا كانت تسوغ استحقاق الإعفاء من عدمه، حتى إذا ما انتهت إلى نتيجة ما-خضوعاً أو إعفاءً، كان قرارها هذا، وسواء أكان إيجابياً بتقرير الإعفاء أو سلبياً بعدم استحقاقه، مستنداً إلى سلطتها التقديرية.

(١) انظر حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٢٨٣٨ لسنة ٣٢ ق.ع، جلسة ١٩٩٥/٥/٢١، المكتب الفني، سنة ٤٠، القاعدة رقم (١٨٢)، ص ١٨٠٣.

ولكن لا ينبغي أن يفهم من ذلك، إطلاق يد الإدارة في التصرف على النحو الذي نشاء من دون التقيد بالقواعد والمبادئ الأصولية التي تحكم مباشرة اختصاصها؛ فالسلطة التقديرية للإدارة أمر نسبي- يصعب الوقوف على محدداته بشكل يقيني، ومن ثم قد تتحول هذه الصلاحية إلى معول هدم في جدار المشروع، على إثر المبالغة في استعمالها من قبل عمال الإدارة، على غير سند من القانون. الأمر الذي يستوجب الاحتياط ضد مخاطرها، من طريق رقابة مجلس الدولة على أعمال الإدارة الضريبية، والتي تعد الضمانة الأولى للمحافظة على سير المرفق الضريبي بانتظام واطراد، خصوصاً وأنه من أهم المرافق العامة في الدولة.

وهذا هو المعنى الذي طالما أكدت عليه المحكمة الإدارية العليا، مقررة في غير ما مرة أنه: "لا توجد ما تسمى بالسلطة المطلقة للجهة الإدارية في دولة المشروعية وسيادة القانون؛ حيث ينظم الدستور والقوانين واللوائح اختصاص كل من السلطات الثلاث للدولة، وولايتها في تسيير وإنجاز مهامها، ومن ثم فإن القول بأن السلطة التقديرية لجهة الإدارة هي سلطة مطلقة من أي قيد، لا سند له ويعد عدواناً من الإدارة على سيادة القانون، وحرماناً للمواطنين منها، وتحصيئاً غير مشروع للتصرف الإداري، وإهداراً لسيادة القانون"^(١).

التفرقة بين مفهوم مبدأ المشروعية الضريبية ومبدأ شرعية الضريبة:

حتى لا يقع تداخل بين مبدأ المشروعية الضريبية أو مبدأ سيادة القانون الضريبي- وهو المبدأ الحاكم لسلطة الإدارة في إنفاذ القانون الضريبي، ومبدأ شرعية الضريبة- وهو أحد المبادئ الحاكمة لسلطة المشرع العادي في تقرير الضريبة كفريضة مالية عامة تستأديها الدولة لدعم مواردها المالية، أقول بأن الأول ينصرف إلى مطابقة تصرفات الإدارة الضريبية للقانون الإداري الضريبي عمومًا، ومطابقة عملها في تخصيص الالتزام الضريبي للقانون المنظم للضريبة

(١) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٧٩٤٣ لسنة ٤٦ ق، جلسة ٢٧ مارس ٢٠٠٤، مجموعة مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الإدارية العليا، السنة التاسعة والأربعون (من أول أكتوبر ٢٠٠٣ إلى آخر سبتمبر ٢٠٠٤)، ص ٤٩٣.

على وجه الخصوص، بينما ينصرف الثاني إلى أساس وجود الضريبة والتمثل في القانون المنشئ لها، وهو ما يثير مسألة الاختصاص الدستوري للمشرع العادي بإنشاء الضرائب على ضوء المبادئ الدستورية التي تحكم سلطة تقرير الفرائض المالية العامة.

فالمنازعات التي تدور دعوى الممول فيها حول الأساس القانوني الذي فُرضت الضريبة استنادًا إليه، منازعًا في مدى دستورتيتها وفقًا للأسس العامة لمشروعيتها الدستورية، غير متطرق إلى كيفية الربط، نكون بصدد مبدأ شرعية الضريبة. أما المنازعات التي لا يناقش فيها الممول في مسألة خضوعه للضريبة، وإنما في كيفية تقدير الإدارة للضريبة، سواء في تحديد وعائها، أو مقدارها، أو غير ذلك من الإجراءات، مستهدفًا تخفيض الالتزام أو تعديله (١)، فإننا نكون بصدد مبدأ المشروعية الضريبية؛ إذ يطعن الممول في مشروعية عمل الإدارة الضريبية في تحديد هذا الالتزام في جانبه.

وتكمن أهمية التفرقة بين مفهومي المشروعية الضريبية والشرعية الضريبية، وهي تفرقة أكاديمية أكثر منها تفرقة عملية، في أن دور مجلس الدولة في إقرار وحماية المشروعية الضريبية، يبدو واضحًا جليًا في جانب أعمال الإدارة الضريبية التي ينتقل بها الالتزام الضريبي من مقام المركز القانوني الموضوعي أو العام- أي من مقام النصوص العامة المجردة المحددة للالتزام الضريبي، إلى مركز قانوني شخصي؛ أي يتعلق بممول معين بذاته؛ فدين الضريبة، لا يُستحق في الذمة المالية للممول، سوى بموجب تعبير الإدارة عن إرادتها المنفردة بما لها من سلطة عامة بمقتضى القانون أو اللائحة، بينما يعد دوره في التثبيت من مدى مطابقة الالتزام الضريبي لنصوص القانون الضريبي، في الثانية، باعتبار أن عمل الإدارة في مثل هذه الفروض لا يعدو كونه محض عمل كاشف عن إرادة المشرع التي لا تقبل اجتهادًا ولا تأويلًا.

(1) Olivier Négrin: La Phase Administrative du Contentieux Fiscal en France, no éditeur, no date, p. 2.

ومن نافلة القول، أن هذه التفرقة تسهم في حسم الجدل بين منظور محكمة النقض في تحديد معيار تخلي محاكم القضاء العادي عن الفصل في المنازعات الضريبية، ومنظور المحكمة الإدارية العليا في تحديد معيار اختصاص محاكم مجلس الدولة بنظر هذه المنازعات؛ إذ تتبنى الأولى مفهومًا ضيقًا للمنازعة الضريبية التي يختص بها قضاء مجلس الدولة- يختزلها فيما تعلق بقرار إداري نهائي، بينما تتبنى الثانية مفهومًا عامًا للمنازعة الضريبية التي تعقد اختصاص محاكم مجلس الدولة، كما نعرض لاحقًا.

المطلب الثاني

مصادر المشروعية الضريبية

(المصادر التقليدية ومصدران آخران جديان)

توافقت النظم القانونية حول العالم، مُتمثلة في مجالسها النيابية، على أن الإرادة الشعبية - دون غيرها - هي المداد الذي يتزود به القلم التشريعي في صياغته للنص القانوني الضريبي، بل إن بعضها لم يقنع برسوخ هذا المبدأ في ضمير الجماعة، فأخذت تسطره في وثائقها الدستورية، ليضحي مبدأ المشروعية الضريبية واحدًا من الأصول الكلية التي يقوم عليها النظام القانوني لكل دولة. وانطلاقًا من هذه المسلمة، فقد صار التشريع- دستوريًا كان أو عاديًا أو لائحياً^(١)، موردًا أساس لاستقاء مبدأ المشروعية الضريبية. بالإضافة إلى

(١) للمزيد؛ انظر:

Victor Thuronyi and Frans Vanistendael: Tax Law Design and Drafting (Chapter2: Legal Framework for Taxation), volume 1; International Monetary Fund, 1996, p. 2; Denis Lemieux: the Main Features of Canadian Administrative Law, n. p. n. d, p. 2; Conseil constitutionnel, 3 mai 2007, décision n° 2007-1 LOM, Compétences fiscales en Polynésie française, Conseil d'Etat, 12 janvier 2007, M. Flosse, Polynésie française, Mme Bopp du Pont (n° 293542, 293924, =

مصدرين جديدين نكرّس لهما في هذه الدراسة- هما القرار الإداري الفردي والحكم القضائي. وهو ما نتناوله تبعاً.

أولاً: الدستور كمصدر للمشروعية الضريبية:

لا مرأى في أن الدستور هو التشريع الأعلى والرمز الأسمى في الدولة، ويتربع على قمة هرمها القانوني(١)، ومن ثمّ تصير قواعده المنظمة للشأن الضريبي المصدر الرئيس للمشروعية الضريبية. ويقصد بهذه القواعد في سياق المشروعية الضريبية، ما تضمنته وثيقة الدستور من قواعد قانونية تبين أسس وأهداف النظام الضريبي وتحدد حق الدولة في فرض التزامات مالية عامة تحت مسمى الضريبة، و ضمانات المكلفين بالوفاء بهذه الالتزامات المالية، وكذلك ما يتعلق منها بالحق في التقاضي- طعنًا على أعمال الإدارة الضريبية.

هذا، وتؤكد المحكمة الدستورية العليا مصدرية الدستور للمشروعية الضريبية؛ مقررّةً أن: "الدستور - وفقاً لما جرى عليه قضاء هذه المحكمة - قد أعلى من شأن الضريبة العامة، وقدر أهميتها بالنظر إلى خطورة الآثار الاقتصادية التي ترتبها، ومايز - ترتيبيًا على ذلك - بنص المادة ١١٩ من دستور سنة ١٩٧١م، المقابلة

=
294054); mentionnée au: Xavier Cabannes: Chronique de Jurisprudence Fiscale Relative a La Polynésie Française, Année 2007, p. 1 – 4.

وانظر أيضاً: حكمي المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٧٤٠٢ لسنة ٤٤ ق.ع، جلسة ٢٠٠٣/٧/٣م، والطعن رقم ٣٧٤٥ لسنة ٤٥ ق.ع، جلسة ٢٠٠٤/٤/١٠، المكتب الفني، السنة ٤٩، القاعدة رقم ٧١، ص ٥٧٣.

(١) للمزيد؛ راجع: أ.د. محسن خليل: النظم السيامية والقانون الدستوري، ط ٢، منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٧١، ص ٤٥٢.

لنص المادة ٣٨ من دستور سنة ٢٠١٤، بين الضريبة العامة وغيرها من الفرائض المالية، فنص على أن في الحدود التي يبينها القانون" (١).

وفي مناسبة أخرى، تقضي المحكمة ذاتها بأنه: "وحيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن النصوص القانونية - وأياً كان مضمونها - تعتبر مجرد وسائل تدخل بها المشرع لتنظيم موضوع محدد. ومن خلال ربطها بأغراضها - وبافتراض مشروعيتها - واتصالها عقلاً بها، تتحدد دستوريته. وإذ كانت المقاصد الأصلية لهذه الضريبة تتمثل في إنماء موارد الدولة إيفاء لنفقاتها العامة،..." (٢).

وعن مصدرية الدستور الحالي للمشروعية الضريبية، فتكمن فيما تضمنته المادة ٣٨ منه، من قواعد ومبادئ أصولية، والتي تنص على أنه: "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلي تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية. لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون. ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر. وتكون الضرائب على دخول الأفراد تصاعديّة متعددة الشرائح وفقاً لقدراتهم التكاليفية، ويكفل النظام الضريبي تشجيع الأنشطة الاقتصادية كثيفة العمالة، وتحفيز دورها في التنمية الاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية. تلتزم الدولة بالارتقاء بالنظام الضريبي، وتبني النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر والإحكام في تحصيل

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٧٥ لسنة ٢٦ قضائية "دستورية"، جلسة ١ يونيو ٢٠١٤، الجريدة الرسمية، العدد ٢٣ (مكرر)، السنة السابعة والخمسون، بتاريخ ٩ يونيو ٢٠١٤م.

(٢) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٤٣ لسنة ١٧ قضائية "دستورية"، جلسة ٢ يناير ١٩٩٩م، مكتبة حقوق الإنسان، جامعة منيسوتا، الرابط التالي:

الضرائب. ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب، والرسوم، وأي متحصلات سيادية أخرى".

ثانياً: التشريع العادي كمصدر للمشروعية الضريبية:

يقصد بالتشريع العادي في سياق المشروعية الضريبية، ما يصدر عن سلطة التشريع من قواعد قانونية في نطاق وظيفتها التشريعية وفقاً للدستور (١). والعبرة في تحديده بالجهة التي أصدرته؛ نولاً عند مقتضى المعيار الشكلي لا الموضوعي؛ حيث استقر قضاء مجلس الدولة على الأخذ به في التفرقة بين الأعمال التشريعية وغيرها؛ حيث الاعتداد بالجهة التي أصدرته (٢). ويأخذ حكم التشريع، ما يعتبر تشريعاً في فترة الجمع بين أعمال السلطتين التنفيذية والتشريعية في غيبة البرلمان (٣)؛ إذ تدخل هذه الأعمال في نطاق العمل التشريعي- رغم صدورها عن السلطة التنفيذية. على أن يؤخذ في الاعتبار أن العبرة في تحديد هذه الأعمال، إنما يتم بالجمع بين المعيارين الشكلي والموضوعي، لا أحدهما منفرداً (٤).

(١) للمزيد راجع: أ.د. مصطفى أبو زيد فهمي: القضاء الإداري ومجلس الدولة، مرجع سابق، ص ٢١٩؛ أ.د. محمد كامل ليلة: الرقابة على أعمال الإدارة، مرجع سابق، ص ٨٧٧؛ أ.د. سليمان الطماوي: القضاء الإداري، الكتاب الأول: قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٦، ص ٣٢٣؛ أ.د. سعد عصفور، أ.د. محسن خليل: القضاء الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، د. ت، ص ٢١٢؛ أ.د. محمد رفعت عبد الوهاب: القضاء الإداري، د. ن، ١٩٨٤، ص ٢٩٥؛ أ.د. عبد الغني بسيوني عبد الله: القضاء الإداري، ط ٤، د. ن، ٢٠٠٨، ص ١١٢.

(٢) انظر حسين مقداد: المختصر المستفيض في دعوى التعويض، مرجع سابق، ص ٦١.

(٣) راجع: أ.د. الطماوي: الكتاب الأول، مرجع سابق، ٣٣٥؛ أ.د. مصطفى أبو زيد فهمي: القضاء الإداري...، مرجع سابق، ص ٢٢٥؛ أ.د. محمود محمد حافظ: القضاء الإداري في القانون المصري والمقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٣، ص ٤١٨؛ أ.د. محمود عاطف البنا: القضاء الإداري، ص ١١٣، ١١٤؛ أ.د. عبد الغني بسيوني: المرجع السابق، ص ١٤٧، ١٤٨.

(٤) انظر حسين مقداد: المختصر المستفيض في دعوى التعويض، مرجع سابق، ص ٦٢.

وعن مصدرية التشريع العادي للمشروعية الضريبية، فتكمن في كافة النصوص القانونية المنظمة لعمل الإدارة الضريبية، أينما وردت في قوانين الدولة، سواء أكانت قوانين ضريبية أو غيرها، وفق المفهوم العام للقانون الضريبي- كما تنص المادة ٣/١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م (١) على أنه: في تطبيق أحكام هذا القانون، يُقصد بالألفاظ والعبارات التالية، المعنى المبين قرين كل منها: القانون الضريبي: قانون الضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة أو رسم تنمية الموارد المالية للدولة أو ضريبة الدمغة أو كل قانون يقرر فريضة مالية أخرى ذات طبيعة مماثلة أو تتفق في جوهرها مع هذه الضرائب أو تحل محلها".

وقد تواتر قضاء المحكمة الدستورية العليا على تأكيد المعنى المتقدم؛ إذ تقرر أن (٢): "السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمنا تحديد وعائها وأسس تقديره، وبيان مبلغها، والملتزمين بأدائها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها، وضوابط تقادمها، وما يجوز أن يعترضها من طعون، وتُظم خصم بعض المبالغ أو إضافتها لحسابها، وغير ذلك مما يتصل ببنيان هذه الضريبة عدا الإعفاء منها إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون. وإلى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية، ليحيط بها في إطار من قواعد القانون العام.

(١) الجريدة الرسمية، العدد رقم ٤٢ مكرر (ج) بتاريخ ١٩ / ١٠ / ٢٠٢٠م.

(٢) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٩ لسنة ٢٨ قضائية "دستورية"، بالجلسة المنعقدة يوم الأحد ٤ من نوفمبر سنة ٢٠٠٧م، الموافق ٢٣ من شوال سنة ١٤٢٨هـ، مكتبة حقوق الإنسان، جامعة منيسوتا، الرابط الإلكتروني التالي:

ومن نافلة القول، أن هذه المصدرية ليست اختيارية لسلطة التشريع، وإنما يتعين عليها النهوض بها بذاتها، غير متسلبةٍ منها؛ كما يستقر على ذلك قضاء الدستورية العليا إذ تقضي بأنه: "كذلك جرى قضاء هذه المحكمة على أنه لا يجوز للسلطة التشريعية - في ممارستها لاختصاصاتها في مجال إقرار القوانين - أن تتخلى بنفسها عنها، إهمالاً من جانبها لنص المادة ٨٦ من دستور سنة ١٩٧١، والمقابلة للمادة ١٠١ من دستور سنة ٢٠١٤، اللتين عهدتا إليها أصلاً بالمهام التشريعية، ولا تخول السلطة التنفيذية مباشرتها إلا استثناء، وفي الحدود الضيقة التي بينها نصوص الدستور حصراً،...، وحيث إن الدستور مراعاة منه لأهمية الدور الذي تقوم به الأمور العامة، ووجوب توفير الحماية لها، وضبط القواعد الحاكمة لتحصيلها وصرفها، قد جعل القانون هو أداة تنظيم القواعد الأساسية لتحصيل تلك الأمور، وإجراءات صرفها، وهو ما نصت عليه المادة ١٢٠ من دستور سنة ١٩٧١، وردته المادة ١٢٦ من الدستور الحالي، والذي أكدت عليه المادة ٣٨ من هذا الدستور بالنسبة للضرائب والرسوم بنصها على أن: "...، ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب، والرسوم...".، وذلك باعتبارها من الأموال العامة، وأحد المصادر الهامة والرئيسية لإيرادات الدولة، ورافداً أساسياً من روافد الموازنة العامة للدولة، التي تمكنها من القيام بالمهام التي أوكلها لها الدستور، بما مؤداه أنه يجب أن تحدد السلطة التشريعية بذاتها طرق وأدوات تحصيل الرسوم، ومن ثم لا يجوز لها أن تفوض السلطة التنفيذية في تنظيم الوسائل والأدوات التي يتم بها تحصيل هذه الرسوم، بل يجب عليها أن تتولى بذاتها تنظيم أوضاعها بقانون، باعتباره الأداة التي عينها الدستور لذلك، وإلا وقعت في حومة مخالفة أحكام الدستور" (١).

ثالثاً: التشريع اللائحي كمصدر للمشروعية الضريبية:

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٩٥ لسنة ٣٠ قضائية "دستورية"، جلسة الأول من أغسطس ٢٠١٧م، الجريدة الرسمية، العدد ٣١ مكرر (ب)، السنة الستون، ٨ أغسطس ٢٠١٧م.

ويقصد بالتشريعات اللائحية في مقام المشروعية الضريبية، اللوائح أو القرارات التنظيمية التي تصدرها الإدارة، مقررًا مراكز قانونية عامة للمخاطبين بأحكام القانون الضريبي. وهي بمثابة القراءة التطبيقية لنصوص التشريعات المنظمة للضرائب بصورها المختلفة، بما يسهم في إنفاذ القانون الضريبي على النحو الذي أريد له تشريعياً.

وفيما يتعلق بالمصدرية اللائحية للمشروعية الضريبية، فتكمن فيما تضمنته اللوائح التنفيذية لكافة القوانين المنظمة لفريضة مالية مما تدخل في عداد الفرائض المالية العامة، سواء ما تضمنته هذه اللوائح من قواعد إجرائية أو من أحكام موضوعية تفصيلية؛ فاللوائح التنفيذية الضريبية مفصلة ومتممة بلا شك لمضمون المشروعية الضريبية- كونها تفويضًا دستوريًا وتشريعياً للإدارة المختصة. إذ تنص المادة الأولى من مواد إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، على أنه: "يُعمل بأحكام القانون المرافق في شأن إجراءات ربط وتحصيل الضريبة على الدخل، والضريبة على القيمة المضافة، ورسم تنمية الموارد المالية للدولة، وضريبة الدمغة، وأي ضريبة ذات طبيعة مماثلة أو تتفق في جوهرها مع هذه الفرائض المالية أو تحل محلها، وذلك فيما لم يرد في شأنه نص خاص في القانون المنظم لكل منها، وفيما لا يتعارض مع أحكامه". وتنص المادة الخامسة من مواد الإصدار أيضاً على أنه: "يُصدر وزير المالية اللائحة التنفيذية للقانون المرافق خلال ستة أشهر من تاريخ العمل به، وإلى أن تصدر هذه اللائحة يستمر العمل باللوائح والقرارات المعمول بها حالياً فيما لا يتعارض مع أحكامه".

وعليه، فإن المشروعية الضريبية اللائحية، تتمثل - في شقيها الإجرائي والموضوعي - فيما تضمنته اللوائح الضريبية القائمة إلى أن تصدر اللائحة التنفيذية لهذا القانون، وفيما يُبقي عليه المشرع اللائحي من أحكامها في اللائحة الجديدة، فضلاً عما يضيفه لها.

على أن يُؤخذ بعين الاعتبار أن مصدرية التشريع اللائحي للمشروعية الضريبية، لا مجال لها في المسائل المحجوزة لمصدرية التشريع العادي- تلك المتعلقة بإنشاء الضريبة، كما استقر في عقيدة المحكمة الدستورية العليا إذ تقرر أنه: "متى كان

ذلك، وكانت الفقرة الثالثة من المادة ١٧ من القانون ذاته قد أجازت لوزير المالية إصدار قرار بمد هذا الميعاد (مدة الستين يوماً)، دون تحديد سقف زمني لهذه الرخصة، بما مؤداه أن هذا المد قد صار طليقاً بيد القائمين على تنفيذ القانون، ...، وإذ كان هذا الميعاد يتعلق بقواعد ربط الضريبة، وهو الأمر المحجوز للسلطة التشريعية، ولا يجوز تنظيمه إلا بقانون يصدر منها، وليس بأداة أدنى، وإلا عد ذلك إعراضاً من جانبها عن مباشرة ولايتها التشريعية في هذا الشأن، فإن ما ورد بالنص المطعون عليه، يكون قد وقع في حماة مخالفة نص المادة ١١٩ من دستور سنة ١٩٧١، الأمر الذي يتعين معه القضاء بعدم دستوريته. وحيث إنه لا يقبل النص المطعون عليه من عثرته، التحدى بأنه لا يخول وزير المالية غير إصدار اللوائح التنفيذية اللازمة لتنفيذ هذا القانون، فذلك مردود بأن الأصل في هذه اللوائح التنفيذية التي تصدر وفقاً لنص المادة ١٤٤ من دستور سنة ١٩٧١، أنها تفصّل ما ورد إجمالاً في النصوص القانونية، بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها أو إعفاء من تنفيذها، ..."(١).

وعلى السلطة الضريبية، أن تتقيد في تفسيرها للقانون المنظم للضريبة عبر لائحته التنفيذية، بالقيود الذي وضعته المحكمة الدستورية العليا على عائق الجهة القائمة على وضع أو تفسير النصوص التشريعية؛ إذ تقرر أنه(٢): "وحيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن سلطة تفسير النصوص التشريعية سواء تولتها السلطة التشريعية أم باشرتها الجهة التي عهد إليها بهذا الاختصاص، لا يجوز أن تكون موطئاً إلى تعديل هذه النصوص ذاتها بما يخرجها عن معناها أو يجاوز الأغراض المقصودة منها، ذلك أن المجال الطبيعي لهذا التفسير، لا يعدو أن يكون وقوفاً عند المقاصد الحقيقية التي توختها السلطة التشريعية من وراء إقرارها

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ١١٣ لسنة ٢٨ قضائية "دستورية"، جلسة ١٣ نوفمبر ٢٠١١م، الجريدة الرسمية، العدد ٤٧ (مكرر)، السنة الرابعة والخمسون، بتاريخ ٢٧ نوفمبر ٢٠١١م.

(٢) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية "دستورية"، جلسة ١٥ أبريل ٢٠٠٧م، الجريدة الرسمية، العدد ١٦ (تابع)، بتاريخ ١٩ أبريل ٢٠٠٧م.

للنصوص القانونية، وهي مقاصد لا يجوز توهمها أو افتراضها كي لا تحمل هذه النصوص على غير المعنى المقصود منها ابتداءً، بل مناطها ما تغياه المشرع حقاً حين صاغها، وتلك هي الإرادة الحقيقية التي لا يجوز الالتواء بها، ويفترض في النصوص القانونية أن تكون كاشفة عنها مبلورة لها، وهي بعد إرادة لا يجوز انتحالها بما يناقض عبارة النص ذاتها، أو يعتبر مسخاً أو تشويهاً لها، أو نكولاً عن حقيقة مرادها أو انتزاعاً لبعض ألفاظها من سياقها، كذلك لا يجوز أن يتخذ التفسير التشريعي ذريعة لتصويب أخطاء وقع المشرع فيها، أو لمواجهة نتائج لم يكن قد قدر عواقبها حق قدرها حين أقر النصوص القانونية المتصلة بها، إذ يؤول ذلك إلى تحريفها، ..".

وهو الالتزام الجوهري الذي تؤكد المحكمة الإدارية العليا في واحد من أهم أحكامها؛ مقررته أنه (١): "لا يكون جائزاً دستورياً وقانونياً أن تجاوز الجهة التي حددها القانون بإصدار القرارات اللازمة لتنفيذ القانون، القيد الدستوري الذي يقيد كل جهة تقوم على شئ من ذلك، سواء كان رئيس الجمهورية إعمالاً للقاعدة العامة المذكورة في المادة ١١٩ من الدستور باعتباره الجهة المنوط بها إصدار ما قد يرى إصداره من قرارات لازمة لتنفيذ القوانين أو كان جهة أخرى يحددها القانون، على نحو ما قرره بالمادة الخامسة من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، بأن ناط هذا الإختصاص لوزير المالية. ووزير المالية عند ممارسة هذا الإختصاص يتقيد - التزاماً دستورياً أساسه حكم المادة ١١٩ من الدستور المشار إليه، بالأحكام فيما يصدره من قرارات تنفيذية، ما يتضمن تعديلاً، أيّاً كان، أو تعطيلاً، مهما قل شأنه، أو إعفاء من تنفيذ القانون مهما كان هيناً يسيراً، إذا أن كل ذلك أمور تتأبى على من يضطلع بإصدار القرارات التنفيذية، سواء كان رئيس الجمهورية إعمالاً للقاعدة العامة المقررة بالمادة ١١٩ من الدستور، أو أية جهة يحددها قانون معين. وفي هذا الإطار، وبهذا الفهم ما يرد باللائحة التنفيذية للقانون

(١) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٣٩٧٩ لسنة ٤٢ قضائية العليا، جلسة ٢٣ من يونيو ٢٠٠١، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة السادسة والأربعون، الجزء الثالث (من يونيو ٢٠٠١ إلى آخر سبتمبر ٢٠٠١، ص ٢٢٤١).

المشار إليه من تقرير مجال تنظيمي يمارس في إطاره رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات اختصاصاً معيناً، يجب أن يجرى تفسيره، متى احتل التفسير ذلك، على أنه اختصاص تنظيمي داخلي لا يتعدى بآثاره أو يتناول إلى فرض التزامات مالية أو إدارية أو غيرها على الممولين أو الملتزمين بتقديم إقرارات أو غيرهم من المخاطبين بأحكام القانون، فذلك كله يتنافى ويتنافر مع القاعدة الأصلية الواردة بحكم المادتين ١١٩ و ١٤٤ من الدستور، على نحو ما كشف عنه قضاء المحكمة الدستورية في هذا الشأن، على ما سبق البيان".

رابعاً: القرار الإداري الفردي كمصدر للمشروعية الضريبية:

قد يُستهجن القول بمصدرية القرار الإداري الفردي للمشروعية الضريبية، سيما في ظل القول بمبدأ لا ضريبة إلا بقانون ولا إعفاء منها إلا بناءً على قانون! فكيف للقرار الإداري الفردي أن يكون مصدرًا للمشروعية الضريبية، والأصل أن عمل الإدارة الضريبية لا يعدو كونه نزولاً عند إرادة المشرع الضريبي- ربطاً وإعفاءً!؟

بيد أن إمعان النظر في واقع البيئة الضريبية، ينتهي بنا إلى أن قواعد القانون المنظم للضريبة ليس بها من التفصيل الحرفي ما يعالج دقائق كافة الفروض التي تجابه الإدارة الضريبية، وكذا عمّال الإدارة الضريبية ليسوا بآلات صماء، وإنما يتسع المجال لتقدير الإدارة الضريبية جنباً إلى جنب مع تقدير المشرع- عاديًا كان أو لائحياً، وذلك بالطبع في الحالات التي يتكفل فيها المشرع بوضع الأطر العامة لربط الضريبة أو الإعفاء منها، ويترك للإدارة صلاحية تكييف هذه الأطر العامة وإسقاط أحكامها على الوقائع التي بين أيديها. فعلى سبيل المثال، يتسع المجال لتقدير الإدارة - ومن ثمّ مصدرية تقديرها للالتزام الضريبي أو التحلل منه - في تطبيق نصوص الإعفاء الضريبي. وقد أكدت المحكمة الإدارية العليا، هذا المعنى؛ مقررته أنه: "حيث إن القانون إذ أولى جهة الإدارة سلطة الترخيص في الإعفاء أو عدم الإعفاء في حالات فردية، فليس من شك في أن مناط الإعفاء أو

عدمه متروك زمامه لتقديرها في كل حالة على حدتها بحسب الظروف والأحوال" (١).

وقد أقرت المحكمة الدستورية العليا اتساع المجال لتقدير الإدارة الضريبية؛ مقررته أنه: "متى كان ذلك، وكان المرجع في تحديد بنين الضريبة العامة على المبيعات وعناصرها ومقوماتها وأوضاعها وأحكامها المختلفة، بما في ذلك...، إلى قانون هذه الضريبة، وإلى القرار الصادر من الجهة الإدارية المختصة تنفيذاً لأحكامه، فإن المنازعة في هذا القرار تعد منازعة إدارية بحسب طبيعتها، تندرج ضمن الاختصاص المحدد لمحاكم مجلس الدولة طبقاً لنص المادة ١٧٤ من الدستور الحالي الصادر في ٢٥ ديسمبر ٢٠١٢م" (٢).

ولم تكن المحكمة الإدارية العليا من هذا القضاء ببعيدة، وإنما بادرت إلى تأكيده- مقررته أنه: "ومن حيث إن القانون إذ أولى جهة الإدارة سلطة الترخيص في الإعفاء أو عدم الإعفاء في حالات فردية، فليس من شك في أن مناط الإعفاء أو عدمه متروك زمامه لتقديرها في كل حالة على حدتها بحسب الظروف والأحوال؛ .." (٣).

(١) حكم المحكمة الإدارية العليا في القضية رقم ١٧٨٢ لسنة ٢ قضائية، جلسة ٩ من مايو سنة ١٩٥٩، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة الرابعة، العدد الثاني (من أول فبراير ١٩٥٩ إلى آخر مايو ١٩٥٩)، ص ١٢٠٧.

(٢) حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ١٦٢ لسنة ٣١ قضائية "دستورية، جلسة ٧ أبريل ٢٠١٣م (المحالة من المحكمة الإدارية العليا- دائرة توحيد المبادئ في الطعن رقم ١٤٦٧٨ لسنة ٥٢ قضائية عليا)، الجريدة الرسمية، العدد ١٥ مكرر (ب)، السنة السادسة والخمسون، بتاريخ ١٧ أبريل ٢٠١٣م.

(٣) حكم المحكمة الإدارية العليا في القضية رقم ١٧٨٢ لسنة ٢ قضائية، جلسة ٩ مايو ١٩٥٩، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الإدارية العليا، السنة الرابعة، العدد الثاني (من أول فبراير ١٩٥٩ إلى آخر مايو ١٩٥٩)، ص ١٢٠٧.

ولا يقدح في ذلك ما استقر عليه قضاء الدستورية العليا من التمييز بين الضريبة وغيرها من الفرائض المالية في مصدرية التشريع العادي لها؛ إذ تقرر أن (١): "قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن الدستور مايز بين الضريبة العامة وغيرها من الفرائض المالية، فنص على أن أولاهما لا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بالقانون، وأن ثانيتهما يجوز إنشاؤها في الحدود التي يبينها القانون، وكان ذلك مؤداه أن المشرع الدستوري بهذه التفرقة في الأداة، قد جعل من القانون وسيلة وحدية ومصدرًا مباشرًا للضرائب العامة".

وما دام أن القرارات الفردية للإدارة الضريبية تمثل مصدرًا للمشروعية الضريبية، وعلى وجه التحديد ما كان منها مستندًا إلى سلطتها التقديرية، فإن رقابة المشروعية التي يبسطها قضاء مجلس الدولة على أعمال الإدارة الضريبية، تعد مطلبًا أساس لإقرار المشروعية الضريبية، بل متطلبًا دستوريًا لحماية الحق الدستوري لذوي الشأن في اللجوء إلى القاضي الطبيعي- كما نوضح ذلك لاحقًا.

خامسًا: الحكم القضائي كمصدر للمشروعية الضريبية:

إذا كان الحكم القضائي - بحسب الأصل - محض عمل تقريبي، لا يعدو كونه تطبيقًا للقانون، وما يستتبعه ذلك من نسبة الأثر القانوني المترتب عليه إلى إرادة المشرع العادي لا إلى إرادة القاضي المختص، وهو المعنى الذي يُعبّر عنه بكاشفية الحكم القضائي (٢). فإن ما يتمتع به القاضي الإداري من دور منشيء في

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ٩٥ لسنة ٣٠ قضائية "دستورية"، جلسة ١ أغسطس ٢٠١٧م، الجريدة الرسمية، العدد ٣١ مكرر (ب)، السنة الستون، بتاريخ ٨ أغسطس ٢٠١٧م.

(٢) فالأصل في الأحكام القضائية أنها كاشفة وليست منشئة، إذ هي لا تستحدث جديدًا ولا تنشئ مراكز أو أوضاعًا لم تكن موجودة من قبل، بل هي تكشف عن حكم الدستور أو القانون في المنازعات المطروحة على القضاء وترده إلى مفهومه الصحيح الذي يلزمه منذ صدوره الأمر الذي يستتبع أن يكون للحكم بعدم الدستورية أثر رجعي كنتيجة حتمية لطبيعته الكاشفة، بيأنًا لوجه الصواب في دستورية النص التشريعي المطعون عليه منذ صدوره، وما إذا كان هذا النص قد جاء موافقًا للدستور وفي حدوده المقررة شكلاً وموضوعًا، فتتأكد للنص شرعيته الدستورية ويستمر نفاذه، أم أنه صدر متعارضاً مع

بلورة المفاهيم التي تتأسس عليها المشروعات الإدارية تطبيقاً، ومع انتهاء الفقه الحديث إلى اعتبار الحكم القضائي مصدرًا من مصادر الالتزام- مثله في ذلك مثل بقية المصادر المعلومة، وذلك في الفروض التي يكون الحكم فيها مُعدّلاً للالتزام الذي سبق أن قرره الإدارة(١)، فإن ذلك يفتح المجال رحبًا للقول بمصدرية الأحكام التي تصدر عن محاكم مجلس الدولة، للمشروعات الإدارية على وجه العموم، وللمشروعات الضريبية على وجه الخصوص(٢).

وتفصيل ما تقدم، أن الحكم القضائي قد يكون مصدرًا للالتزام الضريبي، وذلك في الفرض الذي يكون فيه القرار الإداري الضريبي مصدرًا للالتزام، وينتهي القاضي إلى عدم مشروعية هذا القرار لتعيبه بواحد من عيوب القرار الإداري المعلومة، فيتصدى هو لبيان الأثر القانوني المترتب على عدم المشروعية. فإذا كنا نكرّس لمصدرية القرار الإداري للالتزام الضريبي، مع ما يترتب على ذلك من اعتباره مصدرًا للمشروعات الضريبية في حدود ما تُرك له من قبل المشرع، فإن هذا يستتبع ومن باب أولى أن نكرّس لمصدرية الحكم القضائي للالتزام الضريبي، باعتبار أن الصلاحيات التي يباشرها القاضي الإداري في نظره للمنازعات الضريبية، لها من ضمانات العمل القضائي، ما يفوق الصلاحية

الدستور فينسلخ عنه وصفه وتنعدم قيمته بأثر ينسحب إلى يوم صدوره؛" حكم الدستورية في الدعوى رقم ٣٧ لسنة ٩ ق. د، جلسة ١٩ مايو ١٩٩٠م؛ مكتبة حقوق الإنسان، جامعة منيسوتا، الرابط التالي:

<http://humanrts.umn.edu/arabic/Egypt-SCC-SC/Egypt-SCC-37-Y9.html>

وللمزيد؛ انظر حسين مقداد: النظرية المعيارية في الدور السياسي للقاضي الدستوري، دراسة نقدية تأصيلية مقارنة في النظامين المصري والأمريكي، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ٢٠١٨، ص ٨٨.

(١) للمزيد؛ انظر أ.د. سمير عبد السيد تناغو: مصادر الالتزام- مصدران جديان للالتزام(الحكم - القرار الإداري)، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ٢٠٠٩، ص ٤١٢ وما بعدها.

(٢) انظر حسين مقداد: قانون الإدارة العامة المصري- التنظيم الإداري، د. ن، د. ت، ص ٤٨.

التقديرية للإدارة الضريبية إذ تصدر القرار الضريبي الذي يصلح مصدرًا للالتزام الضريبي.

على أن يُعلم أن مناط مصدرية الحكم القضائي للمشروعية الضريبية، ألا تنتكح المحكمة المختصة بإقرارها، المقاصد التشريعية التي يتوخاها المشرع من وراء تقرير الضريبة التي ينظر في المنازعات الناشئة عن تطبيق القانون المنظم لها؛ وهو المعنى الذي يستقر عليه وازع القاضي الدستوري الوطني؛ إذ يقرر أنه: "وحيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن سلطة تفسير النصوص التشريعية سواء تولتها السلطة التشريعية أم باشرتھا الجهة التي عُهد إليها بهذا الاختصاص، لا يجوز أن تكون موطناً إلى تعديل هذه النصوص ذاتها بما يخرجها عن معناها أو يجاوز الأغراض المقصودة منها، ذلك أن المجال الطبيعي لهذا التفسير، لا يعدو أن يكون وقوفاً عند المقاصد الحقيقية التي توختها السلطة التشريعية من وراء إقرارها للنصوص القانونية، وهي مقاصد لا يجوز توهمها أو افتراضها كي لا تحمل هذه النصوص على غير المعنى المقصود منها ابتداءً، بل مناطها ما تغياه المشرع حقاً حين صاغها، وتلك هي الإرادة الحقيقية التي لا يجوز الالتواء بها، ويفترض في النصوص القانونية أن تكون كاشفة عنها مبلورة لها، وهي بعد إرادة لا يجوز انتحالها بما يناقض عبارة النص ذاتها، أو يعتبر مسخاً أو تشويهاً لها، أو نكولاً عن حقيقة مراميها أو انتزاعاً لبعض ألفاظها من سياقها، كذلك لا يجوز أن يتخذ التفسير التشريعي ذريعة لتصويب أخطاء وقع المشرع فيها، أو لمواجهة نتائج لم يكن قد قدر عواقبها حق قدرها حين أقر النصوص القانونية المتصلة بها، إذ يؤول ذلك إلى تحريفها، ويتمخص عن تعديل لها" (١).

وتجدر الإشارة إلى أن تخلي محاكم القضاء العادي عن نظر المنازعات الضريبية، نزولاً عند مقتضى الحكم الصادر بعدم دستورية استثناء هذه المنازعات من ولاية مجلس الدولة، لا يعني إهدار المبادئ القضائية التي أرسنها

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية "دستورية"، جلسة ١٥ أبريل ٢٠٠٧م، الجريدة الرسمية، العدد ١٦ (تابع)، بتاريخ ١٩ أبريل ٢٠٠٧م.

محاكم القضاء العادي، في إطار إقرارها للمشروعية الضريبية في الحقبة التي سبقت صدور هذا الحكم، وذلك إلى أن يتسنى لمحاكم مجلس الدولة أن تعيد صياغة هذه المبادئ على النحو الذي يتفق مع طبيعة روابط القانون العام(١).

وجملة ما سبق، أن فكرة المشروعية الضريبية، إنما تُصاغ في ضوء هذه المصادر مجتمعةً متكاملةً؛ من طريق المشرع ابتداءً- دستوريًا كان أو عاديًا، ومرورًا بالإدارة الضريبية- من طريق سلطتها اللائحية وسلطتها التنفيذية، وانتهاءً بالقاضي الإداري الضريبي- من طريق دوره الخلاق في تطبيق القانون الإداري الضريبي، والذي يسهم أيًا إسهام في إقرارها وحمايتها- كما نعرض لاحقًا.

المبحث الثاني

الضوابط الدستورية لسلطة

المشرع العادي في إقرار المشروعية الضريبية

تمهيد وتقسيم:

إذا كان البرلمان صاحب الاختصاص الأصيل في تقرير ما يدخل في مفهوم المشروعية الضريبية وما لا يعد كذلك، بحكم صفته التمثيلية في التعبير عن إرادة الجماعة الشعبية، فإن سلطته هذه ليست طليقةً من كل قيد، وإنما تحدها ثلة من

(١) إذ يستقر قضاء المحكمة الإدارية العليا على أن: "قضاء هذه المحكمة جرى بأنه وأن كانت قواعد القانون المدني قد وضعت أصلاً لتحكم روابط القانون الخاص ولا تسرى وجوب على روابط القانون العام - إلا أن القضاء الإداري له أن يطبق من تلك القواعد ما يتلاءم مع هذه الضوابط وله أن يطورها بما يحقق هذا التلاءم ولذلك لا يطرح كلية تطبيق النصوص المدنية الخاصة بالتقادم وإنما يطبقها في مجال روابط القانون العام بالقدر الذي يتفق مع طبيعة هذه الروابط إلا إذا وجد نص في مسألة معينة فيجب عندئذ التزام هذا النص"؛ حكمها في القضية رقم ١٤٩٨ لسنة ١٣ قضائية، جلسة ١٨ فبراير ١٩٧٣، المكتب الفني لمجلس الدولة، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة الثامنة عشر (من أول أكتوبر ١٩٧٢ إلى آخر سبتمبر ١٩٧٣)، ص ٥٩.

القيود التي تضمن التطابق بين إرادته التي ينسبها إلى الجماعة، وإرادة هذه الأخيرة الكامنة في وثيقة الدستور. وأهم هذه القيود أن تحقق التشريعات الضريبية التوازن بين حق الدولة في استئداء الفرائض المالية و ضمانات المكلفين بالوفاء بها- فلا تكون مقصودةً لذاتها وإنما لمصلحة عامة معتبرة، وأن تتخذ من مبدأ العدالة الاجتماعية أساساً ومردًا لها. فأول ما يثقل كاهل المشرع في التعبير عن إرادة الجماعة الشعبية في تقرير الفرائض المالية التي تعين الدولة على النهوض بخدماتها ومهامها التي يستفيد منها رعاياها جميعًا، أن تكون الفريضة المالية (الضريبة) مبررةً لدى الجماعة أو أغليبتها، بأن تكون لازمة بحكم المنطق والواقع للوفاء باحتياجات الدولة، وألا تستهدف إرهابك ذممهم المالية لمجرد استعمال هذه السلطة.

فما هي أهم الضوابط التي تنضبط بها سلطة المشرع في تقرير الالتزام الضريبي، ومن ثمَّ المشروعية الضريبية؟ هذا ما نتناوله من خلال التقسيم التالي:

المطلب الأول: الأسس الدستورية العامة لمشروعية تقرير الضريبة.

المطلب الثاني: تحقيق التوازن بين حق الدولة في استئداء الضريبة و ضمانات المكلفين بها.

المطلب الأول

الأسس الدستورية العامة

لمشروعية مسلك المشرع في تقرير الضريبة

تعتمد المشروعية الدستورية للضريبة- كفريضة مالية عامة، على عدة مبادئ لها من القيمة الدستورية ما يجعلها مظلة حماية للخاضعين للضريبة في مواجهة السلطة الضريبية، وأهم هذه المبادئ: مبدأ شرعية الضريبة، ومبدأ المساواة أمام الضريبة، ومبدأ ضرورة الضريبة، وهو ما نتناوله على النحو التالي.

أولاً: مبدأ شرعية الضريبة:

يُقصد بمبدأ شرعية الضريبة *Principe de Légalité* أن تُسن الضريبة بالطريقة أو من خلال الأداة المعبرة عن رأي الجماعة الشعبية؛ لتأتي الضريبة معبرة - على الأقل سياسياً - عن رضا أو موافقة المخاطبين بها، فيتحقق لها الامتثال الطوعي- قدر المستطاع، فضلاً عن تجسيدها لواقع الجماعة الشعبية، ومراعاتها لتفاوت الدخول بين شرائح المجتمع المختلفة، فحالئذ تُحز الشرعية(١).

ومفاد هذا المبدأ، أن المشرع مطالب بممارسة جميع صلاحياته في المسائل الضريبية- بذاته. وهو ما يستقر عليه قضاء المجلس الدستوري الفرنسي؛ إذ يقرر عدم دستورية تسلب المشرع العادي من اختصاصه(٢). وعليه، فلا يجوز للمشرع أن يتنازل عن جزء من اختصاصه التشريعي في المسائل الضريبية، أو

(1) Jérôme Michel: Le contrôle de l'action de l'administration fiscale par le juge administratif: entre nécessité de l'impôt et garanties du contribuable, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 53, 2016, p. 57.

(2) Conseil Constitutionnel, Décision n°90-283 DC du 8 janvier 1991 loi relative à la lutte contre le tabagisme et l'alcoolisme.

أن يقوم بتفويضه إلى السلطة اللائحية، باستثناء الحالات التي ينص عليها الدستور.

وتولي كافة الدساتير هذا المبدأ أولوية خاصة؛ فتقتصر سلطة إنشاء الضريبة أو تقرير الإعفاء منها على سلطة التشريع دون غيرها، باعتبارها صاحبة التفويض الشعبي في التعبير عن الإرادة العامة. وهو الأمر الذي يؤكد مسلك المشرع الدستوري المصري (١) في المادة ٣٨ من الدستور القائم؛ إذ يقرر أنه: "لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الاعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون...".

وقد تواتر قضاء المحكمة الدستورية العليا على تأكيد هذا المعنى؛ مقرر أن: "المقرر في قضاء هذه المحكمة، أن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمنا تحديد وعائها وأسس تقديره، وبيان مبلغها، والملتزمين بأدائها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها، وضوابط تقادمها، وما يجوز أن يتناولها من الطعون اعتراضا عليها، ونظم خصم بعض المبالغ أو إضافتها لحسابها، وغير ذلك مما يتصل بينان هذه الضريبة عدا الإعفاء منها إذ يجوز أن ينقرر في الأحوال التي يبينها القانون. وإلى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية، ليحيط بها في إطار من قواعد القانون العام..." (٢).

(١) وكذا مسلك المشرع الدستوري الفرنسي في المادة ٣٤ من الدستور القائم؛ إذ يقرر أنه: "يحدد القانون القواعد المتعلقة بما يلي: أساس الضرائب بجميع أنواعها ونسبها وكيفية تحصيلها؛ ونظام إصدار النقود".

(٢) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٩ لسنة ٢٨ ق. د، جلسة الأحد ٤ نوفمبر ٢٠٠٧م، مكتبة حقوق الإنسان، جامعة منيسوتا؛ الرابط التالي:

وإذ تمثل الضريبة انتقاصاً للذمة المالية للمكلفين بها، وما يستتبعه ذلك من عدم جواز التوسع فيها، بما لا تشي به صراحة النصوص المنشئة للضريبة، فقد استقرت المحكمة الإدارية العليا على أنه: "ومن حيث إنه بناءً على أحكام الدستور، فإنه يتعين تفسير النصوص المتقدمة في القانون الخاص بضريبة الاستهلاك، ...، ويتعين إعمالاً للمبادئ الدستورية المتصلة بمبدأ شرعية الضريبة أن تفسر النصوص على وجه لا يتوسع فيه بحيث يسمح بإضافة سلع لا يسمح بإخضاعها للنص القانوني المنشئ للضريبة ولا يسوغ تخصيصها عموم النصوص القانونية بغير سند من عباراتها، وعلى وجه لا يحتمله النص، بما يسمح بإخراج بعض السلع التي يتناولها من الخضوع للضريبة؛ فإنشاء الضريبة العامة وتحديد فئاتها محظور دستورياً، إلا بنص في القانون، والإعفاء من أدائها محظور أيضاً، إلا في الأحوال المبينة صراحة في القانون"^(١).

« المواطنة كأساس لشرعية الضريبة:

حرص المشرع الدستوري على التكريس لمبدأ المواطنة- كأساس يقوم عليه نظام الحكم في الدولة؛ فابتدأ مواد الدستور بالنص - في المادة الأولى من الدستور القائم - على أن: "جمهورية مصر العربية دولة ذات سيادة، موحدة لا تقبل التجزئة، ولا ينزل عن شيء منها، نظامها جمهوري ديمقراطي، يقوم على أساس المواطنة"^(٢) وسيادة القانون....". لذا، فإن شرعية الضريبة، ومن ثم تعبيرها عن الإرادة

(١) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٣٢٥٦ لسنة ٣٦ قضائية عليا، جلسة ١٢ أبريل ١٩٩٢م، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة السابعة والثلاثون، العدد الثاني (من أول مارس إلى آخر سبتمبر ١٩٩٢م، ص ١٢٤٤).

(٢) للمزيد حول فكرة المواطنة؛ انظر:

Mohammed Zakaria Abouddahab et Autres: Citoyenneté.. Corrélation des Droits et des Devoirs, Konrad-Adenauer-Stiftung e.V., Bureau du Maroc, 2015, p. 15 et suiv.

الشعبية، تقتضي أن تتخذ سلطة التشريع من مبدأ المواطنة أساساً لها في تقرير الضرائب ابتداءً أو تعديل أحكامها.

وهو المعنى الذي حرصت المحكمة الدستورية العليا على تأكيده في وضوح تام؛ ذاهبةً إلى أنه: "وحيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن النصوص القانونية - وأيا كان مضمونها - تعتبر مجرد وسائل تدخل بها المشرع لتنظيم موضوع محدد. ومن خلال ربطها بأغراضها - وبافتراض مشروعيتها - واتصالها عقلاً بها، تتحدد دستوريته. وإذ كانت المقاصد الأصلية لهذه الضريبة - على نحو ما كشفت عنه المذكرة الإيضاحية للقانون - تتمثل في إنماء موارد الدولة إيفاء لنفقاتها العامة، ولكي يؤدي المصريون العاملون في الخارج جزءاً من الدين الواجب عليهم أدائه مقابل تعليمهم وتنشئتهم وإعدادهم للعمل في الخارج، وحتى يتحقق الانتماء الوطني بتحميل العاملين في الخارج جزءاً من عبء النفقات العامة للدولة، بما يحقق تكافل أبناء مصر داخلها وخارجها في بناء وتنمية الوطن. إذ كان ذلك، فإن ما نصت عليه المادة الأولى من هذا القانون من قصر فرض الضريبة على الأجور والمرتبات - وما في حكمها - التي يتقاضاها العاملون المصريون في الخارج ممن يزاولون عملاً لدى الغير يتوافر فيه عنصر التبعية، مخرجاً بذلك من نطاقها ما يجنيه مصريون آخرون من حصيلة عملهم في الخارج لا لشيء إلا لكون عملهم لا ينطوي على تلك التبعية؛ يكون متصادماً مع المقاصد الأصلية للقانون المطعون فيه، ذلك أن صفة المواطنة ليست حكراً على الطائفة الأولى وحدها دون الثانية، كما أن التكافل في بناء وتنمية الوطن عن طريق التحمل بعبء الضرائب والتكاليف العامة يشمل المصريين جميعاً - كل بحسب مقدرته التكلفة - التزاماً بما نص عليه الدستور في المادة الرابعة من كفالة عدالة توزيع الأعباء والتكاليف العامة، وفي المادة السابعة من إقامة المجتمع على التضامن الاجتماعي؛ ومن ثم يكون اتخاذ عنصر التبعية في العمل لدى الغير

بالخارج معياراً محددًا للخاضعين للضريبة التي فرضها القانون المطعون فيه، مفتقدًا للرابطة المنطقية التي تصل الضريبة بأهدافها المبتغاة" (١).

ثانيًا: مبدأ المساواة أمام الضريبة:

إذا كانت المساواة بين المواطنين، ركيزة أساس لدستورية عمل المشرع العادي- لا تُقرّ عليه قرينة الدستورية المفترضة في جانبه، إلا أن يتخذ المشرع منها أساسًا لعمله في التعبير عن الإرادة العامة في شتى مناحي الحياة، وذلك بين أصحاب المراكز القانونية المتماثلة أو المتكافئة، فإن المساواة بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة- سيما الضريبية منها، ومن باب أخرى، ركيزة دستورية أساس (٢).

وينأسس مبدأ المساواة أمام قانون الضرائب *Le principe d'égalité devant la loi fiscale* في فرنسا، على نص المادة السادسة من إعلان حقوق الإنسان والمواطن لعام ١٧٨٩م- وهو جزء من الدستور، والتي تضع المبدأ العام للمساواة أمام القانون عمومًا، وكذا أمام القانون الضريبي؛ إذ تنص على أن: "القانون هو تعبير عن الإرادة العامة. يحق لجميع المواطنين المشاركة في تشكيلها- أصالة أو

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٤٣ لسنة ١٧ قضائية "دستورية"، بالجلسة المنعقدة يوم السبت ٢ يناير سنة ١٩٩٩ م، الموافق ١٤ رمضان سنة ١٤١٩هـ، مكتبة حقوق الإنسان، جامعة منيسوتا، الرابط التالي:

<http://hrlibrary.umn.edu/arabic/Egypt-SCC-SC/Egypt-SCC-43-Y17.html>

في نفس المعنى؛ انظر: (2)

Imen Gharsallah: L'égalité devant L'impôt dans la Constitution Tunisienne, Revue libre de Droit (an electronic law review), France, 2017, p. 30 et suiv;
Jérôme Michel: Le contrôle de l'action de l'administration fiscale par le juge administratif, op. Cit, p. 57.

نيابة. ويجب أن يكون القانون ممثلاً للجميع- حمايةً أو معاقبةً. كل المواطنين متساوون في نظره، دون أي تمييز غير مبرر".

وقد تم التأكيد على مبدأ المساواة في المادة الثانية من الدستور الفرنسي لعام ١٩٥٨م، والتي تنص على أن: "شعار الجمهورية الحرية والمساواة والأخوة، ومبدأها: حكم الشعب وبالشعب وللشعب". وعلى ذلك، لا يمكن للمشرع المغايرة بين دافعي الضرائب، إلا إلى الحد الذي يبرره اختلاف مراكزهم القانونية، وهذا هو تأكيد لمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة. هذا الأخير الذي يستمد أساسه الدستوري من نص المادة ١٣ من إعلان حقوق الإنسان والمواطن لعام ١٧٨٩م، والتي تنص على أنه: "من أجل الحفاظ على القوة العامة ونفقات الإدارة، فإن المساهمة التشاركية ضرورية، ويجب توزيعها بالتساوي بين جميع المواطنين، على ضوء قدرتهم".

وقد استند المجلس الدستوري الفرنسي إلى مضمون هذا المبدأ في تقريره عدم دستورية فرض "ضريبة الكربون" في العام ٢٠٠٩م(١).

(1) Le Conseil Constitutionnel, déc. n° 2009-599 DC du 29 déc. 2009, JO du 31 déc. 2009, p. 22995, cons. 77-83.

وللمزيد حول دور المجلس الدستوري في إقرار مبدأ المساواة في المجال الضريبي؛ انظر:

Olivier Fouquet: Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt, Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel n° 33 (Dossier: le Conseil constitutionnel et l'impôt), Octobre 2011.

<https://www.conseil-constitutionnel.fr/nouveaux-cahiers-du-conseil-constitutionnel/le-conseil-constitutionnel-et-le-principe-d-egalite-devant-l-impot>

وفي مصر، فقد أرسى المشرع الدستوري مبدأ المساواة- كأساس للوحدة الوطنية، بنصه - في المادة الرابعة من الدستور القائم - على أن: "السيادة للشعب وحده، يمارسها ويحميها، وهو مصدر السلطات، ويصون وحدته الوطنية التي تقوم على مبادئ المساواة والعدل وتكافؤ الفرص بين جميع المواطنين، وذلك على الوجه المبين في الدستور". كما أرسى مبدأ المساواة الفعلية أو الموضوعية في المجال الضريبي، بنصه - في المادة الثامنة والثلاثين من الدستور - على أن: "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلي تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، ..، ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر. وتكون الضرائب على دخول الافراد تصاعديّة متعددة الشرائح وفقا لقدراتهم التكاليفية، ..".

وبناءً عليه، فقد تواتر قضاء المحكمة الدستورية العليا على ضرورة تقيّد سلطة التشريع بمبدأ المساواة- باعتباره أساساً للعدل والحرية والسلام الاجتماعي، ووسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة؛ إذ تفضي بأنه: "وحيث إنه من المقرر - في قضاء هذه المحكمة - أن مبدأ المساواة أمام القانون يتعين تطبيقه على المواطنين كافة؛ باعتباره أساس العدل والحرية والسلام الاجتماعي، وعلى تقدير أن الغاية التي يستهدفها تتمثل أصلاً في صون حقوق المواطنين وحرّياتهم في مواجهة صور التمييز التي تنال منها أو تقيّد ممارستها، وأضحى هذا المبدأ - في جوهره - وسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة التي لا يقتصر نطاق تطبيقها على الحقوق والحرّيات المنصوص عليها في الدستور، بل يمتد مجال أعمالها كذلك إلى تلك التي كفلها المشرع للمواطنين في حدود سلطته التقديرية، وعلى ضوء ما يرنأيه محققاً العام. إذ كان ذلك، وكان من المقرر أيضاً أن صور التمييز المجافية للدستور، وإن تعذر حصرها، إلا أن قوامها كل تفرقة أو تقييد أو تفضيل أو استبعاد ينال بصورة تحكّمية من الحقوق والحرّيات التي كفلها الدستور أو القانون، وذلك سواء بإنكار أصل وجودها أو تعطيل أو انتقاص آثارها بما يحول دون مباشرتها على قدم المساواة الكاملة بين المؤهلين للانتفاع بها، بما مؤداه أن التمييز المنهى عنه دستورياً هو ما يكون تحكّميّاً.

وتضيف المحكمة، مقررّة أن (١): "كل تنظيم تشريعي لا يُعتبر مقصوداً لذاته، بل لتحقيق أغراض بعينها يُعتبر هذا التنظيم ملبيّاً لها، وتعكس مشروعية هذه الأغراض إطاراً للمصلحة العامة التي يسعى المشرع لبلوغها متخذاً من القواعد القانونية التي يقوم عليها هذا التنظيم سبيلاً إليها. إذ إن ما يصون مبدأ المساواة ولا ينقض محتواه؛ هو ذلك التنظيم الذي يقيم تقسيماً تشريعياً ترتبط فيه النصوص القانونية التي يضمها بالأغراض المشروعة التي يتوخاها".

وفي المجال الضريبي تحديداً، استقر قضاء المحكمة الدستورية العليا على أنه: "وحيث إنه من المقرر - وفقاً لما استقر عليه قضاء هذه المحكمة أن لكل ضريبة وعاء - يُعبر عنه أحياناً بقاعدة الضريبة- ويتمثل في المال الذي تُفرض عليه، وكان تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها، باعتبار أن ذلك يُعد شرطاً لازماً لعدالة الضريبة ولصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة، ويتعين - في هذا الإطار - أن يكون وعاء الضريبة ممثلاً في المال المحمل بعبئها، محققاً ومحدداً على أسس واقعية يكون ممكناً معها الوقوف على حقيقته على أكمل وجه، ولا يكون الوعاء محققاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال أو الترخّص؛ ذلك أن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها، إنما يتحدد مرتبطاً بوعائها، وباعتباره منسوباً إليه ومحمولاً عليه، وفق الشروط التي يقدر معها المشرع واقعية الضريبة وعدالتها بما لا مخالفة فيه للدستور، وبغير ذلك لا يكون لتحديد وعاء الضريبة من معنى، ذلك أن وعاء الضريبة هو مادتها، والغاية من تقرير الضريبة هو أن يكون هذا الوعاء مصرفها.

وتستطرد المحكمة في ذات السياق، مقررّة أنه: "والأعباء التي يجوز فرضها على المواطنين بقانون أو في الحدود التي يبينها - وسواء أكان ضريبة أم رسماً هي التي نظمها الدستور بنص المادة ١١٩ منه، وكان الدستور كذلك، وإن خصّ النظام الضريبي بالمادة ٣٨ منه؛ متطلباً أن تكون العدالة الاجتماعية مضموناً

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ١٣١ لسنة ٢١ قضائية "دستورية"، جلسة ١ يوليو ٢٠٠٧، الجريدة الرسمية، العدد ٢٧ (مكرر)، السنة الخمسون، بتاريخ ٩ يولييه ٢٠٠٧م.

لمحتواه وغاية يتوخاها، فلا تنفصل عنها النصوص القانونية التي يقيم المشرع عليها النظم الضريبية على اختلافها، إلا أن الضريبة بكل صورها تمثل في جوهرها عبئاً مالياً على المكلفين بها؛ شأنها في ذلك شأن غيرها من الأعباء التي انتظمتها المادة ١١٩ من الدستور، ويتعين بالتالي - وبالنظر إلى وطأتها وخطورة تكلفتها - أن يكون العدل من منظور اجتماعي مهيمناً عليها بمختلف صورها، محدداً الشروط الموضوعية لاقتضاءها، نائياً بها عن التمييز بينها دون مسوغ" (١).

« العدل الاجتماعي جوهر فكرة المساواة الموضوعية أو الفعلية في المجال الضريبي:

إن الغرض الأساس من فرض الضرائب وجبايتها، هو تمكين الدولة- ممثلة في السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، من تحقيق التوازن الاجتماعي - قدر استطاعتها - بين شرائح المجتمع المختلفة، بما لها من وظيفة اجتماعية حيوية، تجعل منها واحدة من أهم أدوات إعادة توزيع الثروة، ومن ثم إعادة التوازن الاجتماعي (٢). فالتناسب بين التكاليف المالي والقدرة المالية للمكلفين بالوفاء به، هو مناط قدرتهم على الوفاء بالتزاماتهم، ومن ثمَّ ضرورة الأخذ بعين الاعتبار الفوارق التي توجد بين دخول المكلفين.

وهو الأمر الذي حدا المشرع الدستوري إلى جعل العدالة الاجتماعية قبلةً للنظام الضريبي؛ فنص في المادة ٣٨ من الدستور على أن: "يهدف النظام الضريبي

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ١٣١ لسنة ٢١ قضائية "دستورية"، جلسة ١ يوليو ٢٠٠٧، الجريدة الرسمية، العدد ٢٧ (مكرر)، السنة الخمسون، بتاريخ ٩ يوليو ٢٠٠٧م.

(٢) للمزيد من التفاصيل؛ انظر حسين مقداد: العدالة الاجتماعية كميّار لديمقراطية الدستور في القضاء الإداري والدستوري، الحالة المصرية نموذجاً، دار النهضة العربية، القاهرة، د.ن، ص ١٢١ وما بعدها.

وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية، ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر...".

وهو المبدأ الذي كرسته المحكمة الدستورية العليا إذ تقرر في أكثر من مناسبة أن(١): "الضريبة التي يكون أداؤها واجباً وفقاً للقانون، هي التي تتوافر لها قوادها الشكلية وأسسها الموضوعية، وتكون العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي ضابطاً لها في الحدود المنصوص عليها في المادة ٣٨ من الدستور، ويندرج تحتها أن يكون دين الضريبة متناسباً مع مقدار الدخل الخاضع لها".

وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا هذا المعنى؛ فقررت أنه: وإلى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية، ليحيط بها في إطار من قواعد القانون العام، متخذاً من العدالة الاجتماعية وعلى ما تنص عليه المادة ٣٨ من الدستور مضموناً وإطاراً، وهو ما يعني بالضرورة أن حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها، ولإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية، ينبغي أن يقابل بحق الملزمين بها وفق أسس موضوعية، يكون إنصافها نافعاً لتحقيقها، وحيدتها ضماناً لاعتدالها، بما مؤدها أن قانون الضريبة العامة، وإن توحى حماية مصلحة الدولة باعتبار أن الحصول على إيراداتها هدف مقصود منه ابتداءً، إلا أن مصلحتها هذه ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية بوصفها مفهومًا وإطارًا لهذا القانون"(٢).

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ٤٣ لسنة ١٣ ق. د، جلسة ٦ ديسمبر ١٩٩٣م، موقع الدكتور عاطف سالم؛ الرابط التالي:

http://www.atefsalem.net/article_detail.php?id=556&title=

(٢) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٩ لسنة ٢٨ ق. د، جلسة الأحد ٤ نوفمبر ٢٠٠٧م، سالف الذكر.

وتفريعاً على ما سبق، يتعين على سلطة التشريع أن تتخذ من الضريبة، وليجة لتحقيق العدل الاجتماعي، على ضوء ما يسود واقع المجتمع من قيم- تعكس مفهومه عن العدل أو المساواة الفعلية؛ لتأتي التشريعات الضريبية مجسدةً لمبدأ المساواة في تحمّل الأعباء العامة، معبرةً عن تكامل الأوضاع الاقتصادية لجمهور الممولين.

« المساواة بين الممولين في اللجوء إلى قاضيهم الطبيعي- مجلس الدولة:

من أهم تطبيقات المساواة بين الممولين، مساواتهم في ضمانات الوصول إلى قاضيهم الطبيعي طلباً لحماية القانون الضريبي في حالة اعتراضهم على التصرف الصادر من الإدارة الضريبية- انتصافاً منها أو لها؛ ردّاً إلى أن هذه الضمانة الدستورية، لا تقل أهميةً عن ضمانات تحقيق التوازن بين حق الدولة في استئداء فرائضها المالية العامة، والضمانات الدستورية التي كفلها الدستور للمكلفين بها؛ فإذا كنا قد أشرنا آنفاً إلى أن الدستور قد أوجب على سلطة التشريع مراعاة هذا التوازن، فإن الحق في اللجوء إلى القاضي الضريبي الطبيعي- سواء لخصوم الإدارة الضريبية- ذات المركز القانوني الأقوى، أو للإدارة ذاتها وهي المؤتمنة على المشروعية، ركيزة أساس للمشروعية الضريبية، لا ضمانات للمكلفين فحسب.

وبناءً عليه، لا تخرج المشروعية الضريبية من مشكاة المشروعية الدستورية، إلا أن تستظل التشريعات الضريبية التي يستنها البرلمان، وهو المفوض في التعبير عن إرادة الأمة، بمظلة العدالة الاجتماعية من منظور الجماعة الشعبية ذاتها. وضمانها الأساس في ذلك (١) دور البرلمان في تحقيق التوافق بين ما أودعته الجماعة من إرادتها في وثيقة الدستور وما يستخلصه أعضاؤه من إرادتها في الوقت الذي يستنوا فيه التشريع الضريبي، ومن بعده دور القاضي الدستوري في تحقيق التوافق بين مدلولي الدستور- السياسي والقانوني.

(١) للمزيد؛ انظر حسين مقداد: المدلول السياسي والقانوني للدستور ودور القاضي الدستوري في تحقيق التوافق بينهما، مرجع سابق، ص ٢٦٩ وما بعدها.

ثالثاً: مبدأ ضرورة الضريبة:

من أهم المبادئ الدستورية التي تحكم سلطة المشرع العادي في تقرير ضريبة ما، أن تكون هذه الضريبة لها من الضرورة ما يسوّغها واقعاً- أي أن تكون الدولة بحاجة ماسة إليها، سيما إذا أخذنا بعين الاعتبار أنها ترد على الملكية الخاصة والتي يكفل لها الدستور حماية خاصة. فلا يكون الغرض من تقرير الضريبة مجرد توفير موارد مالية للدولة، من غير وظيفة اجتماعية تقتضيها.

ويعد هذا المبدأ le principe de nécessité de l'impôt^(١)، تطبيقاً مباشراً لنص المادة ١٤ من إعلان حقوق الإنسان والمواطن (D.D.H.C)، والتي تنص على أن: "يحق لجميع المواطنين أن يتأكدوا - بأنفسهم أو من خلال ممثليهم - من ضرورة المساهمة العامة..".

وقد أقرت المحكمة الدستورية العليا هذا المبدأ في أكثر من مناسبة؛ ذاهبةً إلى أنه: "وحيث إن البند (ج) من المادة ٧٥ المطعون عليه لم يضع معياراً، تُحدد على أساسه قيمة الأراضي الزراعية الكائنة في ضواحي المدن، في الأحوال التي تُحصل الرسوم النسبية على أساسها، معتدداً فقط بالقيمة التي يوضحها الطالب. غير أنه لم يركن إلى ذلك، فاتخذ من الجباية منهجاً له، ...، دون أن يضع معايير دقيقة تنضبط بها أسس التقدير، متوخياً أن يوفر عن طريقها - وعلى غير أسس موضوعية - موارد للدولة تعينها على إشباع جانب من احتياجاتها، وهو ما يعني ملاحظتها للممولين من أجل استئنائها"^(٢).

(1) Jérôme Michel: Le contrôle de l'action de l'administration fiscale par le juge administratif, op. Cit, p. 57.

(٢) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٣٠٨ لسنة ٢٤ قضائية "دستورية"، جلسة ١١ يونيو ٢٠٠٦، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، الجزء الحادي عشر، المجلد الثاني، من أول أكتوبر ٢٠٠٣ حتى آخر أغسطس ٢٠٠٦، ص ٢٦٤٤.

وفي حكم آخر، تقرر المحكمة ذاتها أنه: "ولا يسوغ في إطار مفهوم الدستور للعدالة الاجتماعية التي جعلها قيداً على بنیان الضريبة، أن يتمثل هدفها في مجرد اجتناء حصيلتها لتغطية عجز قائم، فلا يكون اختيار المشرع لأموال بذواتها متخذاً منها وعاءً ضريبياً، موجهاً بغير الأغراض المالية التي تتحرر بطبيعتها من كل قيد عليها؛ فلا تكون وطأتها إلا إهداراً للحق في أن تتحدد موازين الضريبة وضوابطها وفق أسس موضوعية، تكون حيدتها ضماناً لاعتدالها، وإنصافها نافياً جورها، فلا يقيمها المشرع إنحرافاً بها عن صحيح بنیانها"^(١).

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٥٨ لسنة ١٧ دستورية، جلسة ١٥ نوفمبر ١٩٩٧ الموافق ١٥ رجب ١٤١٨هـ، موقع نقابة المحامين الإلكتروني، الرابط التالي:

<https://egyils.com/%D8%AD%D9%83%D9%85->

فالحماية التي أظّل بها الدستور الملكية الخاصة لضمان صونها من العدوان، وفقاً للمستقر في قضاء المحكمة الدستورية العليا، لا تقتصر - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - على الصور التي تظهر الملكية فيها بوصفها الأصل الذي تنفرغ عنه الحقوق الأصلية جميعها، وإنما تمتد هذه الحماية إلى الأموال كلها دون تمييز؛ باعتبار أن المال حق ذو قيمة مالية، سواء أكان هذا الحق شخصياً أم عينياً أم من حقوق الملكية الأدبية أم الفنية أم الصناعية، وإلى هذه الأموال كلها تنبسط الحماية التي كفلها الدستور لحق الملكية، فلا تخلص لغير أصحابها، ولم يعد جائزاً - تبعاً لذلك - أن ينال المشرع من عناصرها، ولا أن يغير من طبيعتها أو يجردها من لوازمها، ولا أن يفصلها عن أجزائها أو يدمر أصلها، أو يقيد من مباشرة الحقوق التي تنفرغ عنها في غير ضرورة تقتضيها وظيفتها الاجتماعية، ودون ذلك تفقد الملكية ضماناتها الجوهرية، ويكون العدوان عليها غصباً، واقتنائاً على كيانها، أدخل إلى مصادرتها؛ مما مؤداه أن الضريبة التي يكون أداؤها واجباً قانوناً - وفقاً لما جرى عليه ذلك قضاء هذه المحكمة - هي التي تتوافر شرائط اقتضائها وفقاً لأحكام الدستور، فإن هي نبذتها سواء من خلال موجباتها أو أسسها، أو عن طريق تطبيقها قبل اتصالها بالمخاطبين بها، كان فرضها تحميلاً لأموالهم بعينها بما يرتد سلماً عليهم بقدر مبلغها، إخلالاً بالحماية التي كفلها الدستور في مجال صون الأموال جميعها من كل عدوان ينال منها"^(١)؛ حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٧٥ لسنة ٢٦ قضائية "دستورية"، جلسة ١ يونيو ٢٠١٤م، الجريدة الرسمية، العدد ٢٣ (مكرر)، السنة السابعة والخمسون، بتاريخ ٩ يونيو ٢٠١٤م.

المطلب الثاني

تحقيق التوازن بين حق الدولة في

استثناء الضريبة والضمانات الدستورية للمكلفين بها

تعد الموازنة بين حيوية الدور الذي تؤديه الضريبة في دعم الموارد المالية للخزانة العامة- من ناحية، وخطورتها على الذمم المالية للمكلفين بها- من ناحية أخرى، واحدة من أهم الركائز الدستورية التي يعتمد عليها النظام الضريبي من طريق سلطة التشريع(١).

فقد أرسى القاضي الدستوري الوطني مبدأ تقيّد البرلمان بتحقيق التوازن بين حق الدولة في استثناء فرائض مالية عامة والضمانات التي كفلها الدستور للمكلفين بها؛ فقضت المحكمة الدستورية العليا في غير ما مرة بأنه: "وحيث إن من المقرر - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - أن الضريبة فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً وبصفة نهائية من المكلفين بها، لا يملكون التنصل من أدائها باعتبار أن حصيلتها تُعينها على النهوض بخدماتها ومهامها التي يفيد مواطنوها منها بوجه عام، فلا تكون الضريبة التي يتحملون بها إلا إسهاماً منطقيّاً من جانبهم في

(١) للمزيد حول هذه العلاقة؛ راجع:

Khalil Haloui: Les Garanties du Contribuable dans le Cadre du Contrôle Fiscal en Droit Marocain, Thèse Pour obtenir le grade de DOCTEUR, Centre de Recherches Juridiques dans l'École Doctorale Sciences Juridiques, l'université de grenoble, 2006, p. 17 et suiv; Patrice Puyperoux et Sophie Beaume Dessertaine: La relation de confiance entre l'administration fiscale et les entreprises «Vers une transformation inédite du climat fiscal: entreprises sécurisées et administration fiscale perfectionnée», Rapport présenté par la Commission Fiscalité des entreprises avec la collaboration de Département Fiscal, et adopté par l'Assemblée générale du 6 novembre 2014, p. 11 and next.

تمويل أعبائها، ولا تقابلها بالتالي خدمة بذاتها أدتها مباشرة لأحدهم. وذلك على نقيض رسومها التي لا تقتضيها من أيهم إلا بمناسبة عمل أو أعمال محددة بذاتها أنتها بعد طلبها منها، فلا يكون حصولها على مقابل يناسبها - وإن لم يكن بقدر تكلفتها - إلا جزءاً عادلاً منها، ومن ثم تكون هذه الأعمال مناط فرضها، وبما يوازئها"^(١).

وفي هذا السياق، يتعين التنويه إلى أن القاضي الإداري وهو يعمل جاهداً على إقامة نوع من التوازن بين طرفي المنازعة الضريبية- باعتبار أن هذا التوازن متفرع بدوره عن التوازن بين سلطة الدولة في استثناء فرائضها المالية والضمانات التي يكفلها الدستور للمكلفين، لا يتخذ من مبدأ تكافؤ المراكز القانونية لطرفي النزاع أساساً لعمله، بل يتخذ من المصلحة العامة مداراً لتفسير النصوص، وهو ما يؤثر في تكييفه لطلبات الخصوم، وكذا في تفسيره النصوص القانونية التي تحكم المنازعة الضريبية المطروحة عليه^(٢)، بخلاف الوضع في رحاب

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٥٨ لسنة ١٧ دستورية، جلسة ١٥ نوفمبر ١٩٩٧م الموافق ١٥ رجب ١٤١٨هـ، موقع نقابة المحامين الإلكتروني، الرابط التالي:

<https://egyils.com/%D8%AD%D9%83%D9%85->

(٢) إذ يعمل مجلس الدولة على تعزيز حقوق وحريات دافعي الضرائب في الإجراءات الضريبية، وذلك من خلال إجراء رقابة شاملة على عمل الإدارة وتطوير ضمانات دافعي الضرائب؛ من ذلك على سبيل المثال: تكريس مجلس الدولة لالتزام الإدارة بإبلاغ دافعي الضرائب بالمعلومات التي يتم جمعها من أطراف أخرى أو مصادر أخرى، وإتاحة الفرصة لهم للاعتراض أو الاحتجاج عليها *l'obligation qui pèse sur l'Administration d'informer le contribuable des renseignements recueillis auprès de tiers et opposés au contribuable*؛ للمزيد؛ انظر:

Agnès Angotti, Florence Martinet: Conseil d'État et Cour de cassation, juges de l'impôt: étude comparative (deuxième volet), La procédure fiscale, ou la «théorie des jeux», Revue de Droit Fiscal N° 39. 26 Septembre 2013, p. 2; Conseil d'État, 8e et 3e ss-sect. 29 déc. 2000, n° 209523, M. Rouch: JurisData n° 2000-061438 ; Rec. CE 2000, p. 661.

القضاء العادي؛ إذ يتخذ القاضي العادي من مبدأ تكافؤ المراكز القانونية لطرفي المنازعة منطلقاً له في تطبيقه للقانون، بما يجعلنا أمام سياق تطبيقي مختلف للمشروعية الضريبية لا يتناسب كليةً مع ما يراد لها من قبل المشرع الدستوري والذي طالما كرّس لولاية مجلس الدولة العامة بمراجعة أعمال الإدارة بمختلف صورها، إلا ما استثنى منها بنص دستوري، كما انتهت المحكمة الدستورية العليا إلى ذلك مؤخراً (١).

(١) وبذلك تكون المحكمة الدستورية العليا قد عدلت عن المبدأ الذي استقر في قضائها لحقبة زمنية طويلة، ومواده جواز إسناد المشرع العادي ولاية الفصل في بعض المنازعات الإدارية إلى جهات أو هيئات أخرى؛ متى اقتضت المصلحة العامة ذلك، إعمالاً للاختصاص التشريعي المخول له بالمادة (١٦٧) من الدستور في شأن تحديد الهيئات القضائية واختصاصاتها بمقتضى القانون؛ حكمها في القضية رقم ٥٥ لسنة ٥ ق، جلسة ١٦ يونيو ١٩٨٤م. وهو ما تؤكد دائرة توحيد المبادئ بالمحكمة الإدارية العليا إذ تقرر أنه: "ومن حيث إن المحكمة الدستورية العليا قد أكدت في أحدث أحكامها أن "مجلس الدولة بنص المادة (١٧٢) من الدستور هو قاضي القانون العام في المنازعات الإدارية والدعوي التأديبية، وما فتى قائماً عليها، باسطة ولايته على مختلف أشكالها وتعدد صورها، وأن الدستور قد نص في المادة (١٦٥) منه على أن السلطة القضائية مستقلة، وتتولاها المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها، وأنه إذا ما قدر المشرع ملاءمة إسناد الفصل في بعض المنازعات الإدارية إلى محاكم السلطة القضائية، فإن سلطته في هذا الشأن تكون مقيدة بعدم الخروج على نصوص الدستور... فلا يجوز إيلاء سلطة في منازعات بعينها إلى غير قاضيها الطبيعي، إلا في أحوال استثنائية، تكون الضرورة في صورتها الملجئة هي مدخلها، وصلتها بالمصلحة العامة - في أوثق روابطها - مقطوع بها، ومبرراتها الحتمية لا شبهة فيها، وهذه العناصر جميعها ليست بمنأى عن الرقابة القضائية لهذه المحكمة، بل تخضع لتقييمها". وتستطرد دائرة توحيد المبادئ مقررّة أن المحكمة قد أضافت في حكمها هذا أن ما يقرره الدستور في المادة (١٦٧) من النص على أن يحدد القانون الهيئات القضائية واختصاصاتها، لا يجوز اتخاذ موطناً لاستنزاف اختصاص المحاكم أو التهوين من تخصيص الدستور بعضها بمنازعات بذواتها باعتبارها قاضيها الطبيعي وصاحبة الولاية العامة بالفصل فيها، إذ أن الاختصاص المقرر دستورياً لأية جهة من جهات القضاء ليس محض حق لهذه الجهة أو تلك، وإنما هو ولاية خولها إياها الدستور، باعتبارها الجهة القضائية التي ارتأى أنها الأجدر بنظر نوع معين من المنازعات والأصلح في التوفيق في الحقوق المتنازع عليها أمامها (حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ١٠١ لسنة ٢٦ ق. د، جلسة ١ فبراير ٢٠٠٩)؛ انظر حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن ١٤٦٧٨ لسنة ٥٢ ق. ع، جلسة ١١ أبريل ٢٠٠٩، مجموعة المبادئ التي قررتها المحكمة، السنة ٥٤ توحيد المبادئ، القاعدة ٢، ص ٣٢.

ثم تعود المحكمة في ذات الحكم، لتؤكد هذا الالتزام الجوهري؛ فتقرر أنه: "كذلك فإن المشرع وإن توخى أصلاً بالضريبة التي يفرضها، أن يدبر من خلالها موارد مالية لأشخاص القانون العام يقتضيها إشباعها لنفقاتها، إلا أن طلبها هذه الموارد، لا يجوز أن يكون توجهاً نهماً مؤثراً في بنیان الضريبة، محدداً أسسها وضوابطها؛ عاصفاً بحقوق الملكية التي تتصل بها بما ينال من أصلها، أو يفقدها مقوماتها، أو يفصل عنها بعض أجزائها، أو يقيد من نطاق الحقوق التي تنتفع عنها في غير ضرورة تقتضيها وظيفتها الاجتماعية. وهو ما يعنى أن أغراض الجباية وحدها لا تعتبر هدفاً يحدد للضريبة مسارها، ولا يجوز أن تهيمن على تشكيل ملامحها"^(١).

وقد أبطلت المحكمة، سلطة الإدارة الضريبية في عدم الاعتداد بالإقرار المقدم من الممول غير الملتزم بإمساك دفاتر تجارية، وتحديد أرباحه جزافياً دون سند من الأوراق أو القرائن، فقضت بأنه: "وحيث إن المشرع في النص الطعين لم يحقق التوازن المطلوب بين أمرين هما حق الدولة في استثناء الضريبة المستحقة قانوناً لما تمثله من أهمية بالغة نحو وفاء الدولة بالتزاماتها العامة تجاه الأفراد، وبين الضمانات الدستورية والقانونية المقررة في مجال فرض الضرائب على أفراد المجتمع لا سيما من حيث تحديد وعاء الضريبة تحديداً حقيقياً كشرط لعدالتها. ذلك أن المشرع قد منح مصلحة الضرائب سلطة عدم الاعتداد بالإقرار المقدم من الممول غير الملتزم بإمساك دفاتر تجارية واعتماد إقراره من أحد المحاسبين المعتمدين، واللجوء إلى تحديد أرباحه الخاضعة للضريبة بطريق التقدير الجزافي دون سند لديها من الأوراق أو القرائن، وهو ما قد يؤدي إلى انتفاء تحقق التقدير الحقيقي لوعاء الضريبة المفروضة، وإمكانية حصول الشطط في هذا التقدير ليجاوز أرباح الممول الفعلية، ويتعدها إلى أصل رأس المال فتدمره سيما والمفروض أن هذا الممول من صغار الممولين أصحاب النشاط التجاري

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٥٨ لسنة ١٧ دستورية، جلسة ١٥ نوفمبر ١٩٩٧م، سالف الذكر.

والصناعي، فضلا عن أن ذلك التقدير الجزافي الذي تفرضه المصلحة، دون أدنى دليل وبغير ضمانات تكون كافلة لتقدير المقدرة التكيفية للممولين تقديرا حقيقيا، يصادم توقع الممولين المشروع، ويباغت حياتهم عاصفا بمقدراتهم حاكما لكذب إقراراتهم" (١).

وامتثالاً لهذا الالتزام الدستوري، فقد تدخل المشرع العادي - إجرائياً - بتحديد حقوق والتزامات الممولين والمكلفين، بما يسهم في ضمان قدر من التوازن بينها، فقرر في الفصل الأول من قانون الإجراءات الضريبية رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م، تحت عنوان: حقوق الممولين والمكلفين، وتحديدًا في المادة الثالثة منه، أنه: "مع مراعاة أحكام القانون الضريبي، يضمن هذا القانون لذوى الشأن الحقوق الآتية:

(أ) التوعية بأحكام القانون الضريبي؛

(ب) الحصول على النماذج والمطبوعات الضريبية؛

(ج) الإخطار بالإجراءات الضريبية المتخذة في شأنه بأي صورة من صور الإخطار المنصوص عليها في هذا القانون؛

(د) الاطلاع على الملف الضريبي؛

(هـ) التحقق من شخصية الموظفين والتكليفات الرسمية؛

(و) تلقى الردود الكتابية عن الاستفسارات التي سبق أن طرحها الممول أو المكلف أو غيرهما عن وضعه الضريبي؛

(ز) الحفاظ على سرية المعلومات الضريبية والفنية؛

(١) حكمها في القضية رقم ١٢٥ لسنة ١٨ قضائية دستورية، جلسة الأحد ١١ ديسمبر ٢٠٠٥م، الموافق ٩ من ذي القعدة ١٤٢٦هـ، مكتبة حقوق الإنسان، جامعة منيسوتا، الرابط التالي:

<http://hrlibrary.umn.edu/arabic/Egypt-SCC-SC/Egypt-SCC-125-Y18.html>

(ح) التواجد أثناء الفحص الميداني؛

(ط) استرداد الضريبة المسددة بالزيادة أو بالخطأ؛

(ى) الحقوق الأخرى التي يكفلها هذا القانون أو القانون الضريبي" (١).

وفي المقابل، فقد أورد المشرع الضريبي، التزامات الممولين والمكلفين وغيرهم، في الفصل الثاني من القانون، وتحديدًا في المادة الخامسة، والتي تنص على أنه: "يجب على الممولين والمكلفين وغيرهم الالتزام بأحكام هذا القانون والقانون الضريبي، وعلى الأخص ما يأتي:

(أ) الإخطار ببدء مزاولة النشاط والتسجيل لدى المصلحة؛

(ب) الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية، والاحتفاظ بها خلال المدة القانونية المقررة، وإصدار الفواتير الضريبية وفقًا لأحكام القوانين واللوائح؛

(ج) تقديم الإقرار الضريبي على النموذج المعد لذلك؛

(د) تمكين موظفي المصلحة من أداء واجباتهم في شأن إجراءات الاطلاع والفحص والاستيفاء والرقابة فيما يتعلق بتطبيق أحكام هذا القانون، والقانون الضريبي؛

(هـ) إخطار المصلحة بأي تغييرات تطرأ على النشاط أو المنشأة وذلك خلال الميعاد القانوني المحدد؛

(١) للمزيد؛ راجع:

Alfred Fischer: Le droit de la défense devant l'Administration et devant le juge de celle-ci, Rapport présenté au neuvième colloque des Conseils d'Etat et des Juridictions administratives suprêmes des Etats membres des Communautés Européennes, No Date, p. 5 et suiv.

(و) تحديد المسئول عن التعامل مع المصلحة، سواء كان صاحب الشأن أو من يمثله قانوناً؛

(ز) حساب الضريبة بطريقة صحيحة وفقاً للقانون الضريبي واللوائح والقرارات المنفذة له؛

(ح) سداد الضريبة بالطريقة المقررة قانوناً، وخلال المهلة المحددة لذلك؛

(ط) إدراج رقم التسجيل الضريبي الموحد في كل المراسلات والتعاملات مع المصلحة أو مع الغير وفقاً لأحكام هذا القانون أو القانون الضريبي؛

(ي) الوفاء بأي التزامات أخرى ينص عليها هذا القانون أو القانون الضريبي".

ويستفاد من هذه المقابلة التشريعية بين حقوق الممولين والتزاماتهم، رغبة المشرع في إضفاء المزيد من الوضوح على علاقة الإدارة الضريبية بعملائها من الممولين والمكلفين، بما يسهم في إرساء دعائم مبدأ الأمن القانوني في المجال الضريبي- ذلك المبدأ الذي يعد ركيزة أساس (١) لتحقيق التوازن بين حق الدولة

(١) للمزيد حول أهمية مبدأ الأمن القانوني في المجال الضريبي؛ انظر:

Ariane Perin-Dureau: Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal, Les cahiers du Conseil constitutionnel, DOSSIER N° 5 - octobre 2020;
<https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-de-securite-juridique-et-le-droit-fiscal>;

Jean-Pierre Bours: Sécurité Juridique et Droit Fiscal, étude publiée dans le livre "Legal Security", publié aux Editions du Jeune Barreau de Liège en 1993, p. 14;

François Barque: LA Doctrine Fiscale, la Sécurité Juridique et le Principe de Légalité. Réflexions sur un Équilibre Inédit et Pragmatique. a Propos d'un Avis du Conseil D'état (CE, Sect., 8 Mars 2013, N° 353782, MME Monzani), Chronique classée dans Droit administratif, Droit des affaires, fiscalité et finances publiques RDLF 2013, chron. n°20, p. 2 et suiv..

=

في استثناء فرائضها المالية العامة، والضرائب على وجه الخصوص، والضمانات التي يكفلها الدستور للمكلفين بالعبء النهائي لهذه الفرائض، وأهمها وضوح المراكز القانونية للممولين وقدرتهم على التنبؤ بأوضاعهم المستقبلية وعدم مباغتتهم بما لا يُتوقع في ظل القوانين السارية.

وتؤكد المحكمة الدستورية العليا هذا المعنى، بصدد أحد تطبيقات الأمن القانوني، ألا وهي فكرة الثقة المشروعة أو التوقع المشروع؛ مقررته أنه(١): "وحيث إن البند المطعون عليه لم يضع معياراً، تُحدد على أساسه قيمة الأراضي الزراعية الكائنة في...، فكان طلب تلك الرسوم التكميلية من ذوي الشأن مصادماً لتوقعهم المشروع، فلا يكون مقدارها معروفاً قبل انعقاد الخصومة القضائية، ولا عبئها ماثلاً في أذهانهم عند التقاضي، فلا يزنون خطاهم على ضوء تقديرهم سلفاً لها، ولا يعرفون بالتالي لأقدامهم مواقعها، بل يباغتهم قلم الكتاب بها، ليكون فرضها نوعاً من المداهمة التي تفتقر لمبرراتها".

هذا، وتعد الضمانة الرئيسية لتحقيق التوازن بين هذه الحقوق وتلك الالتزامات، ضمانة إسناد ولاية الفصل في المنازعات الضريبية إلى القاضي المختص بنظر المنازعات التي تنتمي إليها هذه المنازعات، وفق ما يُعرف دستورياً بالحق في اللجوء إلى القاضي الطبيعي.

الحق في اللجوء إلى القاضي الإداري كضمانة دستورية للمكلفين بالضريبة:

=
وللمزيد حول أهمية مبدأ الأمن القانوني؛ راجع حسين مقداد: مبدأ الأمن القانوني كأساس لعمل القاضي الدستوري- قراءة جديدة في أوصاف معايير الدستورية "القضائية"، دار النهضة العربية، ٢٠٢٠م، ص ٣٤ وما بعدها.

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٣٠٨ لسنة ٢٤ قضائية "دستورية"، جلسة ١١ يونيو ٢٠٠٦، سالف الذكر.

إذا كان المشرع الدستوري قد استحدث قضاءً خاصاً لنظر المنازعات التي تكون الإدارة طرفاً فيها باعتبارها سلطة عامة- والضريبية فرعها؛ لقناعته بأن امتيازات الإدارة- من ناحية، وضمانات عملائها- من ناحية أخرى، لا يستقيم الجمع بينهما أمام منصة القاضي العادي- والتي تنطلق من تكافؤ المراكز القانونية لأطراف النزاع، فإن ذهاب الخاضعين للضريبة إلى منصة القاضي المنوط به نظر أنزعة الإدارة، يعد ضمانة دستورية وركيزة أساس لحقوقهم.

وهو المعنى الذي طالما كرسته المحكمة الإدارية العليا إذ تقرر أنه: "ومن حيث إنه قد جرى قضاء هذه المحكمة على أن المشرع الدستوري قد أقام نظام الحكم في الدستور الحالي على عدة مقومات أساسية من أهمها مبدأ سيادة القانون وخضوع الدولة بجميع سلطاتها لهذا المبدأ الذي أفرد له الباب الرابع منه تحت عنوان سيادة القانون وقرره صراحة في المادة (٦٤) منه التي نصت على أن "سيادة القانون أساس الحكم في الدولة" كما نصت في المادة (٦٥) على أن تخضع الدولة للقانون، وهذا المبدأ الرئيسي لا يمكن أن يتحقق إلا لو تقرر دستورياً في ذات الوقت مجموعة من المبادئ والأسس الدستورية التي تكفل نفاذ سيادة القانون وعلو الإرادة الشعبية المشرعة على كل إرادة في الدولة، ومن ذلك أن التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة ولكل مواطن حق الالتجاء إلى قاضيه الطبيعي، ويحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء. كذلك فإنه لا يمكن أن تتحقق سيادة القانون وخضوع الدولة لها إلا بتنظيم الرقابة القضائية على قرارات الدولة وتصرفاتها متمثلة في رقابة الإلغاء التي تكفل إزالة كل قرار أو تصرف مخالف للقانون وكل أثر له بمعرفة هيئة قضائية مستقلة هي مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري وهذا بالفعل ما قرره الدستور في المادة (١٧٢) منه وأن الأصل في نظام سيادة القانون أن تكفل

المشروعية الدستورية والقانونية فيكون للمتضرر من أي قرار أو إجراء إداري أن يلجأ إلى القاضي الإداري مباشرة... "(١).

ليبدو جلياً، أن مفهوم المشروعية الدستورية في المجال الضريبي، لا يقتصر على ما يورده المشرع العادي في سياق تنظيم الروابط القانونية بين الإدارة الضريبية وعملائها، وإنما يتسع ليشمل ما يستتبه من قواعد في سياق تسوية المنازعات التي قد تنشأ عن القوانين المنظمة لهذه الروابط؛ فهذه الأخيرة هي الضمان الأساس لحقوق المكلفين في مواجهة امتيازات الإدارة الضريبية.

وهذا ما يأخذنا إلى التساؤل عما إذا كان التنظيم التشريعي للحق في اللجوء إلى القاضي الضريبي الطبيعي، قبل الاستدراك عليه من قبل المحكمة الدستورية العليا، قد جاء على نحو يضمن الاستقرار لفكرة المشروعية الضريبية؟ هذا ما نعرض له في المبحث التالي.

المبحث الثالث

اضطراب المشروعية الضريبية

كنتيجة لتنازع ولاية الفصل في المنازعات الضريبية

تمهيد وتقسيم:

رغبةً منه في أن تخالط المشروعية الإدارية عموماً، والمشروعية الضريبية على وجه الخصوص، واقع المتعاملين مع الإدارة، عهد المشرع الدستوري بمهمة التحقق من مدى تقيّد الإدارة بمقتضى مبدأ المشروعية، إلى قضاء متخصص في شؤون الإدارة- يعرف لطبيعة العمل الإداري مرونتها، وللقانون الذي ينظمها

(حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٣٠٩٩ لسنة ٣٣ قضائية، جلسة ٦ يوليو ١٩٩١م، 1) مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة السادسة والثلاثون، العدد الثاني (من أول مارس إلى آخر سبتمبر ١٩٩١م)، ص ١٥٤٤.

ويحكم نشاطها معياريته. فكان القاضي الإداري- القاضي الطبيعي لسائر الروابط القانونية الإدارية وعلى رأسها الروابط الضريبية، الأجر بالقيام بمهمة إقرار المشروعية الضريبية وحمايتها.

ولكن هل جاء مسلك المشرع العادي في تقرير الاختصاص القضائي بنظر المنازعات التي تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها باعتبارها سلطة عامة، متسقاً مع رغبة المشرع الدستوري؟ أم أن مبررات غير سائغة دستورياً، قد استمالته للحيلولة دون تمكين محاكم مجلس الدولة من مباشرة اختصاصها الأصيل بنظر هذه المنازعات؟ وماذا عن موقف المحكمة الدستورية العليا من هذا القصور التشريعي؟ هذا ما نتناوله من خلال التقسيم التالي:

المطلب الأول: قصور المسلك التشريعي في تقرير الاختصاص بالفصل في المنازعات الضريبية.

المطلب الثاني: الآثار المترتبة على استثناء المنازعات الضريبية من ولاية قاضيها الطبيعي.

المطلب الأول

قصور المسلك التشريعي في

تقرير الاختصاص بالفصل في المنازعات الضريبية

باديء ذي بدء، لقد لازم القصور مسلك المشرع المصري تجاه جهة الاختصاص القضائي بنظر المنازعات الضريبية، منذ ظهور مجلس الدولة المصري بموجب القانون رقم ١١٢ لسنة ١٩٤٦م، ومروراً بإصداراته وتعديلاته المختلفة، دون أن تجتذبه حقيقة الطبيعة الإدارية لهذه المنازعات، والتي عوّل عليها القاضي الدستوري الوطني في دحض قرينة الدستورية المفترضة في جانب نص المادتين ١٢٢، ١٢٣ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، والفقرة الأخيرة من المادة ١٧ من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١م معدلاً بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥م.

أولاً: في ظل القانون المنشئ لمجلس الدولة (رقم ١١٢ لسنة ١٩٤٦م):

تجاهل مشرّع القانون المنشئ لمجلس الدولة (١)، النص على دخول المنازعات الضريبية في ولاية محاكم مجلس الدولة وقتئذٍ؛ وهو ما نردّه إلى حداثة فكرة مجلس الدولة وما كان يخالط الأذهان من انحسار ولاية القاضي العادي على إثر خروج منازعات الإدارة الضريبية منها، في الوقت الذي أبدى فيه بعض السياسيين وجانب من القانونيين تخوفهم من فكرة ازدواجية القضاء، وما قد يلازمها من تضارب في المبادئ القانونية والأحكام القضائية، ومن ثم جاءت ولاية المجلس بنظر المنازعات الإدارية قاصرة عن الضريبية منها.

ولكن ذلك لم يمنع من خضوع جانب من هذه المنازعات لولاية المجلس، فيما تعلّق منها بقرار إداري مما يدخل في الولاية العامة لمجلس الدولة؛ فكانت ولاية الفصل في المنازعات الضريبية - في ظل قانون ١٩٤٦م ومن بعده القانون رقم ٩ لسنة ١٩٤٩م - مقسمةً بين محاكم مجلس الدولة - إلغاءً، ومحاكم القضاء العادي - تعويضاً، حسب ملابسات كل منازعة ووصفها القانوني (٢). وهو ما تسبب في

(١) تجدر الإشارة إلى أن أولى محاولات إنشاء مجلس الدولة المصري قد بدأت في عام ١٨٧٩م، عندما أصدر أمراً عاليًا بإنشاء مجلس الدولة، والذي حيل دون تفعيله، ثم أُعيدت الكرّة مرة أخرى في عام ١٨٨٣م، تحت مسمى مجلس شورى الحكومة، ثم مرة ثالثة في عام ١٩٣٩م، ورابعة في عام ١٩٤١م، حتى كُتب لها القبول في عام ١٩٤٥م، ليستقر الأمر على إنشاء مجلس الدولة المصري بمقتضى القانون ١١٢ لسنة ١٩٤٦م؛ لمزيد من التفاصيل؛ انظر: أ.د. سليمان الطماوي: القضاء الإداري، قضاء الإلغاء، د. ن. د. ت، ص ١٠؛ أ.د. مصطفى أبو زيد فهمي: القضاء الإداري ومجلس الدولة، د. ن، ١٩٧٩، ص ٣٥؛ أ.د. محسن خليل: القضاء الإداري، د. ن، ١٩٩١، ص ٢٧٣؛ أ.د. إبراهيم عبد العزيز شبحا: القضاء الإداري، مبدأ المشروعية - تنظيم القضاء الإداري - ولاية القضاء الإداري، د. ن، ٢٠٠١، ص ٢٧٢، ٢٧٣؛ م.د. محمد ماهر أبو العينين: المفصل في شرح اختصاص مجلس الدولة وفقاً للأحكام والفتاوى حتى عام ٢٠٠٥، الجزء الثاني: التعويض عن أعمال السلطة العامة، د. ن، د. ت، ص ٥ - ص ١٣.

(٢) انظر، تفصيلاً: أ.د. محمود محمد حافظ: القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٧، ٣٨٤ وما بعدها؛ حيث ذهب سيادته إلى أن المنازعات التي لا تتضمن طلب إلغاء قرار إداري أو التعويض عنه يختص بها القضاء العادي دون مجلس الدولة لعدم ورودها صراحة في قانونه، أما المنازعات التي تتضمن طلب إلغاء قرار إداري أو التعويض عنه فيفرق بصدها بين ما إذا كان القانون =

إحداث حالة من التنازع بين جهتي القضاء في تقرير كل منهما ولايتها بنظر هذه المنازعات، ومن ثمّ تباين أو تضارب في المبادئ القانونية المستخلصة بواسطة كل منهما؛ لبيتسنى لنا التقرير بأن المشروعية الضريبية في هذه الآونة وإن لم تكن ملامحها بالوضوح الكافي للحكم عليها، فإن تفريق ولاية نظر المنازعات الضريبية، كفيل بالتدليل على عدم استقرار الأوضاع القانونية لعملاء الإدارة الضريبية.

ثانياً: في ظل القانون رقم ١٦٥ لسنة ١٩٥٥م بشأن تنظيم مجلس الدولة:

عمد المشرع إلى توحيد جهة الاختصاص بنظر تلك المنازعات مرجحاً كفة القضاء الإداري، على إثر اضطراب الوضع القانوني لنظر المنازعات الضريبية تبعاً لتوزيع الاختصاص بنظرها بين جهتي القضاء العادي والإداري (١)؛ فنص - في المادة ٧/٨ من القانون رقم ١٦٥ لسنة ١٩٥٥م - على اختصاص مجلس الدولة وحده - بهيئة قضاء إداري - بنظر هذه الطعون، وكذا النص في القانون رقم ٥٥ لسنة ١٩٥٩م - في المادة ٧/٨ - على اختصاص محاكم مجلس الدولة بالفصل في الطعون في القرارات الضريبية.

=
المنظم للضريبة أو الرسم جاعلاً اختصاصها لجهة القضاء العادي أم لا؟ وفي الحالة الأولى لا يختص مجلس الدولة لأن الخاص يقيد العام، أما في الحالة الثانية فيختص مجلس الدولة بنظر هذه المنازعات إلغاءً وتعويضاً باعتبارها من قبيل طعون الأفراد والهيئات في القرارات الإدارية النهائية تطبيقاً للمادة (٦/٤) والمادة (٥) من القانون رقم ١١٢ لسنة ١٩٤٦م ثم المادة (٦/٣) والمادة (٤) والمادة (٦) من القانون رقم ٩ لسنة ١٩٤٩م، وهو ما أخذت به محكمة القضاء الإداري في حكمها بتاريخ ١٩٥٤/١١/٢٢، وحكمها بتاريخ ١٩٥٤/١٢/٢٣، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة ٩، ص ٣٧، ص ١٧٤.

(١) في نفس المعنى؛ انظر أ.د. محمود محمد حافظ: القضاء الإداري، د. ن، ١٩٨٦، ص ٣٨٧؛ أ.د. محسن خليل: القضاء الإداري، مبدأ المشروعية - تنظيم القضاء الإداري، بدون ناشر، ١٩٩١، ٢٨١، أ.د. مصطفى أبو زيد فهمي: القضاء الإداري ومجلس الدولة، قضاء الإلغاء، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص ٢١١.

بيد أن هذا المسلك التشريعي، لم تكتمل له وجاهته؛ لعلة أساس قوامها تعليق المشرع مباشرة هذا الاختصاص على صدور القانون الإجرائي لمجلس الدولة (١). وهو الأمر الذي نتج جدل فقهي واسع واختلاف قضائي كبير حول ما إذا كان اختصاص القاضي الإداري بنظر هذه المنازعات قد عُلق كليةً على صدور القانون الإجرائي، أم أن كيفية الفصل في هذه المنازعات هي التي علقت، ومن ثم تخضع لإجراءات نظر الدعاوى الإدارية الأخرى لحين صدوره؟!

ولنا أن نتخيل مفهوم المشروعية الضريبية ومحدداتها والأسس التي تقوم عليها في ظل هذا الوضع!! هذا الأخير الذي لم يكن أحسن حالاً من سابقه؛ فقد ظلت الكيفية معطلة لتعلقها بقانون مجهول، ومن ثم بقاء الحال على ما هي عليه من عدم استقرار!!

ثالثاً: في ظل القانون الحالي لمجلس الدولة (رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢م):

اكتملت الولاية قضائية العامة لمجلس الدولة بنظر سائر المنازعات التي تكون الإدارة طرفاً فيها باعتبارها سلطةً عامة (٢)، بموجب القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢م - القائم (٣)، والذي عاود مشرعه التأكيد على اختصاص محاكم مجلس الدولة - المُعلّق إجرائياً أيضاً - بنظر جميع الطعون في القرارات النهائية الصادرة في مسائل الضريبية (٤)، إلا ما استثنى منها بنصٍ تشريعي خاص (١).

(١) انظر أ.د. محسن خليل: القضاء الإداري، مبدأ المشروعية - تنظيم القضاء الإداري، بدون ناشر، ١٩٩١، ص ١٢٢.

(٢) المادة (١٤/١٠) من القانون ٤٧ / ١٩٧٢م: "تختص محاكم مجلس الدولة، دون غيرها، بالفصل في: سائر المنازعات الإدارية".

(٣) الجريدة الرسمية، العدد رقم ٤٠، بتاريخ ٥ / ١٠ / ١٩٧٢.

(٤) المادة (٦/١٠): "تختص محاكم مجلس الدولة، دون غيرها، بالفصل في: الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضريبية وفقاً للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة".

وقد حال غض المشرع طرفه عن إصدار القانون الإجرائي لمجلس الدولة، دون فعالية هذه الولاية بشكل تام- كما يُرجى لها؛ إذ ذهب البعض إلى القول بعدم أحقية القاضي الإداري في نظر المنازعات الضريبية، طالما أن قانون الكيفية الإجرائية لم يصدر بعد.

وإذ نرجع بقانون مجلس الدولة إلى عام ١٩٧٢م، أي منذ ما يقارب خمسة عقود من الزمن، ما معناه أن قانون الكيفية الإجرائية لنظر المنازعات الضريبية قد تُجوهل طيلة هذه الفترة، فلنا أن نقرر غير مترددين أن مسلك المشرع العادي في هذا الصدد، فضلاً عن تصريحه في أكثر من قانون ضريبي باختصاص محاكم القضاء العادي بنظر المنازعات الناشئة عن تطبيق هذه القوانين، يُظهر حجم الفجوة التي شهدتها فكرة المشروعية الضريبية إذ تجمع بين مبادئ قانونية مؤسسة على منهجيتي عمل مختلفتين تماماً.

فلا مراء في أن هذا المسلك يجافي صحيح الدستور، وهو ما أثارته المحكمة الإدارية العليا(٢)، بصدد المادتين ١٧ و ٣٥(٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١م، والمعدّل بالقانون ٩ لسنة ٢٠٠٥م؛ فأحالت الدعوى إلى المحكمة الدستورية العليا لشبهة عدم الدستورية، وهو ما لاقى قبولاً لدى الأخيرة، والتي انتهت إلى إقرار منطوق المحكمة الإدارية العليا؛ مقررته أنه:

(١) انظر أ.د. مصطفى أبو زيد فهمي: القضاء الإداري ومجلس الدولة(المرافعات الإدارية)، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٦٦م، ص ٢٦٢.

(٢) انظر حكم المحكمة الإدارية العليا - دائرة توحيد المبادئ - في الطعن ١٤٦٧٨ لسنة ٥٢ ق، جلسة ٢٠٠٩/٤/١١.

(٣) كانت المادة ١٧ من القانون المذكور تنص على أنه: "وللمسجل الطعن في تقدير المصلحة أمام المحكمة الابتدائية.."، وكانت المادة ٣٥ من القانون ذاته تنص على أن: "وفي جميع الأحوال يحق لصاحب الشأن الطعن على القرار الصادر من لجنة التظلمات أمام المحكمة الابتدائية خلال ثلاثين يوماً من إخطاره".

"ولا وجه للاحتجاج في هذا الشأن بأن البند السادس من المادة ١٠ من القانون الحالي لمجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢، جعل مباشرة المجلس لهذا الاختصاص رهناً بصدور القانون المنظم لكيفية نظر منازعات الضرائب أمام محاكمه، إذ جرى قضاء هذه المحكمة على أن المشرع الدستوري لم يخص - سواء في ظل دستور سنة ١٩٧١ أو الدساتير اللاحقة عليه وانتهاءً بالدستور القائم - نظر تلك المنازعات والفصل فيها بقواعد إجرائية استلزم صدور قانون بها، استثناءً 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 بالقرار بقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢م - أو في تضمين قانون الضريبة تلك القواعد، لا يعد مبرراً أو مسوغاً لإهدار الاختصاص الذي احتفظ به الدستور لمجلس الدولة، بل يناقضه ما انتهجه المشرع ذاته في بعض القوانين المنظمة لبعض أنواع الضرائب، كما يتصادم مع الالتزام الدستوري الذي يفرضه نص المادة ٩٧ من الدستور الحالي بكفالة الحق لكل شخص في الالتجاء إلى قاضيه الطبيعي، والذي يقتضى أن يوفر لكل فرد نفاذاً ميسراً إليه، وإزالة العوائق خاصة الإجرائية منها، التي تحول دون حصوله على الترضية القضائية التي يطلبها لمواجهة الإخلال بالحقوق التي يدعيها، والقول بغير ذلك مؤداه استتار المشرع وراء سلطته في هذا الشأن ليصرفها في غير وجهها"^(١).

فمن سلامة المنطق القانوني، أن يستلهم المشرع طبيعة المنازعة في تقرير الاختصاص القضائي بنظرها والفصل فيها^(٢)، على ضوء اتجاهات فقهاء

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٧٠ لسنة ٣٥ قضائية "دستورية"، جلسة ٢٥ يوليو ٢٠١٥م، الموافق ٩ شوال ١٤٣٦هـ (المحالة من المحكمة الإدارية بالإسكندرية في الدعوى رقم ٢٨١٢ لسنة ٥٩ قضائية).

(٢) للمزيد من التفاصيل؛ راجع حسين مقداد: معيار طبيعة المنازعة كقيد موضوعي على سلطة المشرع في تقرير الاختصاص القضائي، دراسة تطبيقية على التحكيم في المنازعات الإدارية في مصر وفرنسا، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٧، ص ٤٥ وما بعدها.

القانون وتعليقاتهم على أحكام القضاء، إلى جانب توجهات القضاة أنفسهم في سياق ربطهم بين معطيات النص التشريعي ومتطلبات الواقع العملي؛ فأقول الفقه بمثابة البحث النظري لمتطلبات الواقع الحياتي، وعين القاضي بمثابة المجهر أو الفاحص الذي يختبر أو يترجم نتائج هذا البحث، ووسيلتهما إلى ذلك القلم التشريعي والذي يمثل رخصة القضاء في ممارسة أعماله.

وفي ضوء ما تقدم، يُثار التساؤل حول ما إذا كان المشرع المصري، قد سار على هدي هذا المنطق القانوني، في تحديده لجهة الاختصاص القضائي بنظر المنازعات الضريبية؟ أم أنه قد تنكب لوجاهة هذا المنطق؟ وعلى فرض تنكبه، فما هي تبعات الإعراض التشريعي عن معيار طبيعة المنازعة الضريبية في تحديد جهة الاختصاص القضائي بالفصل فيها، على فكرة المشروعية الضريبية؟ هذا ما نعرض له بشيء من الإيجاز من خلال المطلب التالي.

المطلب الثاني

الآثار المترتبة على استثناء

المنازعات الضريبية من ولاية قاضيها الطبيعي

ليس ثمّ مرأى في أن جهة القضاء المختصة بنظر منازعة ما، لها دور كبير في إرساء دعائم فكرة المشروعية التي تُنظر هذه المنازعة على ضوءها. وكنتيجة لتفريق مسألة الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية بين القاضيين الإداري والعادي- في الحقبة التي سبقت حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية النصوص المكرسة لاختصاص القاضي العادي بنظر هذه المنازعات، فقد حالت المغايرة التشريعية في إسناد نظر المنازعات الضريبية إلى غير قاضيها الطبيعي،

دون استقرار الحال القانونية لفكرة المشروعية الضريبية؛ فحيل بين بعض المتقاضين وبين قاضيهم الطبيعي بالمخالفة لمقتضى حقهم الدستوري في التقاضي، واتسعت الفجوة بين قطبي القضاء، سعياً من كليهما إلى بسط ولايته على مثل هذه المنازعات (١). فقد خلّفت عملية توزيع الاختصاص صعوبات (٢) علمية وعملية؛ تكمن في نهوض قضاة غير مختصين بفحص مشروعية القرارات الإدارية، بمراجعتها والبت في مدى مشروعيتها (٣)، وهو ما انعكس بالسلب على مسألة الاختصاص بين جهتي التقاضي، فخلّف مزيداً من تنازع الاختصاص، ومن ثم التباين بين الأحكام الصادرة عن كل منهما، فضلاً عن إحداث تمييز - غير مبرر - بين ذوي الشأن في اللجوء إلى القاضي الضريبي الطبيعي.

أولاً: تنازع الاختصاص القضائي الضريبي:

تأثرت فكرة المشروعية الضريبية بإشكالية تنازع الاختصاص القضائي بنظر المنازعات الضريبية، حتى بعد صدور حكم بعدم دستورية استثناء هذه المنازعات من ولاية مجلس الدولة- قاضيها الطبيعي. إذ ما زال باب الجدل القضائي حول جهة اختصاصها مفتوحاً؛ لتمسك قضاة محكمة النقض بدخولها في الولاية العامة

(1) David Fautsch: Note, The Tax Injunction Act and Federal Jurisdiction: Reasoning from the Underlying Goals of Federalism and Comity, Michigan Law Review, [Vol. 108:795, March 2010], p. 796.

(2) Charles Debbasch: Contentieux Administratif, Dalloz, paris, 1975, p. 831, et Gustave Peiser: Contentieux Administratif, 12e édition, Mémentos Dalloz, Paris, 2001, p. 95.

(٣) للمزيد؛ انظر م.د. محمد ظهري محمود: مشروع قانون المرافعات الإدارية، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد السابع، يوليو- ديسمبر ٢٠٠٢، ص ٤٠٦، ٤٠٧.

للمحاكم العادية، في الوقت الذي تركز فيه المحكمة الإدارية العليا لاختصاص محاكم مجلس الدولة بنظرها (١).

ورغم أن المحكمة الدستورية العليا، قد انتهت في أكثر من مناسبة إلى عدم دستورية اختصاص محاكم القضاء العادي بالفصل في هذه المنازعات، فإن بعضًا من محاكم القضاء العادي قد ظلت عاكفة على التصدي للفصل في مثل هذه المنازعات؛ فهذه هي المحكمة الدستورية العليا تقرر أنه: "وحيث إنه لما كان ما تقدم، وكانت محكمة استئناف الإسكندرية قد قضت بجلسة ٢٤/١٢/٢٠١٤، في الاستئناف رقم ٩١٧٥ لسنة ٦٥ قضائية مستأنف الإسكندرية، باختصاصها بالفصل في موضوع النزاع، وببطلان النماذج ١٥ ض. ع. م عن المدة ٢٠٠٢/١، إلى ٢٠٠٢/١٢، ومن ثم يكون هذا الحكم قد طبق في شأن المدعى عليهم في الدعوى المعروضة النصين التشريعيين المقضى بعدم دستوريتهما، بالرغم من انعدام ولاية جهة القضاء العادي بالفصل في المنازعات الضريبية، مخالفًا بذلك ما قضت به المحكمة الدستورية العليا بحكمها الصادر بجلسة ٧ أبريل ٢٠١٣م، في الدعوى رقم ١٦٢ لسنة ٣١ قضائية "دستورية"، ومن ثم يشكل حكم محكمة استئناف القاهرة المشار إليه عقبة في تنفيذ الحكم المار ذكره، مما يتعين معه القضاء بإزالتها، والقضاء بعدم الاعتداد بها. فلهذه الأسباب، حكمت المحكمة بالاستمرار في تنفيذ الحكم الصادر من المحكمة الدستورية العليا بجلسة ٧/٤/٢٠١٣م، في الدعوى رقم ١٦٢ لسنة ٣١ قضائية "دستورية"، وعدم الاعتداد بالحكم الصادر من محكمة استئناف الإسكندرية بجلسة ٢٤/١٢/٢٠١٤ في الاستئناف رقم ٩١٧٥ لسنة ٦٥ قضائية" (٢).

(١) للمزيد من التفاصيل؛ راجع: حسين مقداد: المختصر المستفيض في دعوى التعويض، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٠م، ص ٩٦ وما بعدها.

(٢) حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ٥٦ لسنة ٣٨ قضائية "منازعة تنفيذ"، جلسة ١ ديسمبر ٢٠١٨م، الجريدة الرسمية، العدد ٤٩ مكرر، السنة الحادية والستون، ١٠ ديسمبر سنة ٢٠١٨م.

ولنا أن نقرر في وضوح تام، أن تنازع الاختصاص الضريبي (١)، كان بمثابة ضريبة ثانية- يتحمل الممولون عبئها بجانب عبء الضريبة المكلفين بها (٢)، وهو الأمر الذي كان يجدر بالمشرع أن يسارع إلى مواجهته بتوحيد جهة الاختصاص القضائي بنظر المنازعات الضريبية لصالح قاضيها الطبيعي، لا أن يتمادى في تغريبها بين جنبات محاكم القضاء العادي التي لا تقر فلسفة القضاء الإداري.

(لمزيد من التفاصيل، انظر: 1)

Jean Marie Auby et Michel Fromont: Les Recours contre les Actes Administratifs dans les Payes de la Communauté économique Européenne: Allemagne, Belgique, France, Italie, Luxemburg, Pays-Bas, Jurisprudence Générale Dalloz, Paris, 1971, p. 212;

Gustave Peiser: Contentieux Administratif, 12e édition, Mémentos Dalloz, Paris, 2001, p. 112;

Haïba OUAISSI: Compétence Administrative et Judiciaire (L'essentiel – Orientation – Actualité), op. Cit, p. 17 - 19.

وراجع أيضًا: حسين مقداد: المختصر المستفيض في دعوى التعويض، مرجع سابق، ص ٨٦ وما بعدها.

(٢) وتؤكد المحكمة الدستورية العليا صفة العبء أو الثقل في جانب الضريبة؛ فتقرر أنه: "وحيث إنه لما كانت الضريبة فريضة مالية تقتضيها الدولة جبرا وبصفة نهائية من المكلفين بها وهي بكل صورها تمثل عبئا ماليا عليهم ويتعين بالتالي، وبالنظر إلى وطأتها وخطورة تكلفتها - أن يكون العدل من منظور اجتماعي مهيمنا عليها بمختلف صورها محدد الشروط الموضوعية لاقتضاها نائيا عن التمييز بينها دون مسوغ، فذلك وحده ضمان خضوعها لشرط الحماية القانونية المتكافئة التي كفلها الدستور للمواطنين جميعا في شأن الحقوق عينها، فلا يحكمها إلا مقاييس موحدة لا تتفرق بها ضوابطها"؛ حكمها في القضية رقم ١٢٥ لسنة ١٨ قضائية دستورية، جلسة الأحد ١١ ديسمبر ٢٠٠٥م، الموافق ٩ من ذي القعدة ١٤٢٦هـ، مكتبة حقوق الإنسان، جامعة منيسوتا، الرابط التالي:

<http://hrlibrary.umn.edu/arabic/Egypt-SCC-SC/Egypt-SCC-125-Y18.html>

وعليه، فإن اعتداد المشرع بطبيعة المنازعة الضريبية في تحديد جهة الاختصاص بنظرها، لا يسهم فحسب في تلافي إشكالية تنازع الاختصاص القضائي، وإنما ينعكس إيجاباً على وحدة واستقرار المبادئ القانونية التي يبلورها القاضي المختص بنظر هذه المنازعات، مع ما يستتبعه ذلك من استقرار الأوضاع والمراكز القانونية لطرفي الروابط الضريبية- إدارةً كانت أو عملاء.

ثانياً: تباين المبادئ القانونية التي تعكس واقع المشروعات الضريبية:

إذا كان تنازع الاختصاص القضائي الضريبي- إيجابياً كان أو سلبياً، يعكس عدم استقرار المشروعات الضريبية فيما يتعلق بالنصوص التشريعية المحددة لجهة الاختصاص القضائي بنظر المنازعات الضريبية، ومن ثم احتمالية افتراق مهمة تطبيق القانون الضريبي بين أكثر من جهة قضائية، فإنه في الوقت ذاته ينتهي بالمشروعات الضريبية إلى تباين المبادئ القانونية المستخلصة من النصوص التشريعية التي تُستمد منها هذه المشروعات، تبعاً لتباين المنطق القانوني الذي تعتمده كل جهة من جهتي القضاء.

فإن تنظر محاكم القضاء العادي بعضاً من منازعات الضرائب، وتتنظر محاكم مجلس الدولة البعض الآخر منها، فهذا حاصله أن تصاغ المبادئ القانونية التي يستخلصها القاضي من النصوص القانونية التي تعالج المسألة المطروحة عليه، والتي يسهم بها في إقرار المشروعات الضريبية في واقع التطبيق، أن تصاغ هذه المبادئ متأثرة بمنهجية عمله وانحيازه - بحكم تكوينه القضائي - إلى جهة القضاء التي ينتمي إليها، ومن ثم تباينها عن تلك التي تصاغ في بيئة عمل مختلفة ومن منظور تفسيري مختلف، مع ما يستتبعه ذلك من اقتسام جهتي القضاء أدوات حماية المشروعات الضريبية.

فهذه محكمة النقض، قد تواتر قضاؤها على أنه: "من المقرر - في قضاء هذه المحكمة - أن النص في المادة العاشرة من القرار بقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢م بشأن مجلس الدولة- الحالي على أن: "تختص محاكم مجلس الدولة - دون غيرها - بالفصل في المسائل الآتية: أولاً: ...؛ سادساً: الطعون في القرارات النهائية

الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم وفقاً للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة..."، يدل على أن مناط اختصاص مجلس الدولة بنظر منازعات الضرائب والرسوم، مشروط بأن يكون النزاع متعلقاً بقرار نهائي صادر من جهة إدارية في منازعة متعلقة بالضرائب والرسوم، ومن ثم فإن أي منازعة متعلقة بالضرائب والرسوم لا تتخذ شكل الطعن في قرار إداري نهائي لا ينعقد الاختصاص بنظرها لجهة القضاء الإداري، وإنما يظل الاختصاص بها معقوداً للقضاء العادي- باعتباره صاحب الولاية العامة في الفصل في المنازعات بين الأفراد وبينهم وبين إحدى وحدات الدولة ما لم تكن متعلقة بقرارات إدارية" (١).

بينما تقرر المحكمة الإدارية العليا أنه: "ومن حيث إن قضاء هذه المحكمة على استقرار بأن نص الفقرة (سادساً) من المادة (١٠) من قانون مجلس الدولة المشار إليه الذي يقرر أن ولاية محاكم مجلس الدولة بنظر الطعون في منازعات الضرائب والرسوم رهين بصدور القانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات، غير مانع من اختصاص تلك المحاكم بنظرها سواء بالفصل في منازعات الضرائب والرسوم التي لم ينظم لها المشرع طريقاً قضائياً للطعن أو بالفصل في القرارات المتعلقة بهذه المنازعات، ولا يتسع النص الذي يحدد اختصاص القضاء العادي ليشمله، وأنه وأياً كان التكييف القانوني لتلك المنازعات أي سواء اعتبرت منازعة ضريبية أو منازعة في قرار إداري يتعلق بها، فإن اختصاص بنظرها، ينعقد لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون المحاكم العادية، وذلك أن المشرع لم يعهد للقضاء العادي بنظر المنازعة المتعلقة بالرسوم الجمركية، كما أن هذه المنازعة بحسبانها منازعة إدارية تكون من اختصاص القاضي الطبيعي للمنازعة

(١) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٩٣٩٢ لسنة ٨٥ قضائية، جلسة ٤ مايو ٢٠١٦م، الموقع الإلكتروني لمحكمة النقض المصرية، الرابط التالي:

https://www.cc.gov.eg/judgment_single?id=111311420&ja=161116

الإدارية، وبذلك يضحى القول بعدم إختصاص المحكمة ولائياً بنظر الدعوى غير قائم على سند سليم من القانون" (١).

بل إن التباين أو التناقض قد خالط مسلك محكمة النقض ذاتها في تحديد مفهوم المنازعة الضريبية إذ تفسر النصوص المحددة لاختصاص محاكم مجلس الدولة، في مقام تحديدها لمناطق تخلي محاكم القضاء العادي عن ولاية الفصل في هذه المنازعات، حتى بعد أن حسمت المحكمة الدستورية العليا الجدل حولها بأكثر من حكم لصالح محاكم مجلس الدولة؛ فتارة تعتد المحكمة بالجوانب المتصلة بالصلاحيات الواسعة للإدارة الضريبية في تقدير الضريبة وربطها، فتنتهي إلى تغليب الطبيعة الإدارية للمنازعة الضريبية، وتارة أخرى تعتد بفكرة الضريبة ذاتها كالتزام مالي بعيداً عن صلاحيات الإدارة وامتيازاتها، فتنتهي إلى تجريد محاكم مجلس الدولة من اختصاصها الأصيل بنظر كافة المنازعات المتصلة بالضريبة، وهو الأمر الذي نعرض له لاحقاً بشيء من التفصيل.

ثالثاً: التمييز غير المبرر بين ذوي الشأن في اللجوء إلى القاضي الضريبي الطبيعي:

لقد مايز المشرع العادي - على غير سند من الدستور - بين ذوي الحق في التقاضي الضريبي أمام قاضيه الطبيعي- بين أولئك الذين يذهبوا بأقضيتهم إلى محاكم مجلس الدولة وأولئك الذين يرتادوا محاكم القضاء العادي، بالمخالفة لضمنة اللجوء إلى القاضي الطبيعي التي طالما كرّس لها المشرع الدستوري في مختلف الدساتير المصرية (٢).

(١) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٧٣١ لسنة ٤١ قضائية عليا، جلسة ٧ أبريل ٢٠٠١، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة السادسة والأربعون، الجزء الثاني (من أول مارس ٢٠٠١ إلى آخر يونيه ٢٠٠١)، ص ١٣٠٣.

(٢) إذ كانت المادة ٦٨ من دستور ١٩٧١م تنص على أن: "التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة، ولكل مواطن حق الإلتجاء إلى قاضيه الطبيعي، وتكفل الدولة تقريب جهات القضاء من المتقاضين وسرعة الفصل في القضايا. ويحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة

وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا هذا المعنى؛ مقررته أنه: "وإذا كان المشرع الدستوري بنصه في عجز المادة (٩٧) من الدستور الحالي على أن "ولا يحاكم شخص إلا أمام قاضيه الطبيعي"، فقد دل على أن هذا الحق في أصل شرعته هو حق للناس كافة تتكافأ فيه مراكزهم القانونية في سعيهم لرد العدوان على حقوقهم والدفاع عن مصالحهم الذاتية، وأن الناس جميعاً لا يتميرون فيما بينهم في مجال حقهم في النفاذ إلى قاضيهم الطبيعي، ولا في نطاق القواعد الإجرائية أو الموضوعية التي تحكم الخصومة القضائية، ولا في مجال التداعي بشأن الحقوق المدعى بها وفق مقاييس موحدة عند توافر شروطها، إذ ينبغي دائماً أن يكون للخصومة الواحدة قواعد موحدة سواء في مجال اقتضاها أو الدفاع عنها أو الطعن في الأحكام التي تصدر فيها، وكان مجلس الدولة قد غدا في ضوء الأحكام المتقدمة قاضي القانون العام، وصاحب الولاية العامة دون غيره من جهات القضاء في الفصل في كافة المنازعات الإدارية، عدا ما استثناءه الدستور ذاته بنصوص صريحة ضمنها وثيقته"^(١).

والتساؤل الاستنكاري الذي ينحسب إلى مرحلة ما قبل تقويم المسلك التشريعي بواسطة القاضي الدستوري الوطني، ما الباعث التشريعي إلى التفرقة - غير المبررة - بين ذوي الشأن في اللجوء إلى القاضي الضريبي الطبيعي، بحسب نوع الضريبة- مباشرة هي أم غير مباشرة، إلا أن يرد المشرع العادي لفكرة المشروعية الضريبية، اضطرراً ينتفي به الأمن القانوني في المجال الضريبي؟!

=
القضاء"، وكذلك كانت المادة ٢١ من الإعلان الدستوري الصادر في ٢٠١١م تنص على أن: "التقاضى حق مصون ومكفول للناس كافة، ولكل مواطن حق اللجوء إلى قاضيه الطبيعي، وتكفل الدولة تقريب جهات القضاء من المتقاضين وسرعة الفصل في القضايا"، كما كانت المادة ٩٧ من دستور ٢٠١٢م تنص على أن: "التقاضى حق مصون ومكفول للكافة. وتلتزم الدولة بتقريب جهات التقاضى، وتعمل على سرعة الفصل في القضايا، ويحظر تحصين أى عمل أو قرار إدارى من رقابة القضاء، ولا يحاكم شخص إلا أمام قاضيه الطبيعي، والمحاكم الاستثنائية محظورة". وذلك فضلاً عن المادة ٩٧ من الدستور الحالي.

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٧٠ لسنة ٣٥ قضائية "دستورية"، سالف الذكر.

رابعًا: انتقاص الولاية العامة لقضاء مجلس الدولة بإقرار المشروعية الضريبية وحمايتها:

إذا كان دعم المشرع الدستوري لقضاء مجلس الدولة لم يقف عند حد تقرير ولايته العامة في نظر سائر المنازعات الإدارية- باعتباره القاضي الطبيعي لها، وإنما جاوزه إلى إلغاء القيود التي كانت تقف حائلاً بينه وبين ممارسته لاختصاصاته، فأقر في المادة ٧٥ من الدستور القائم ما استحدثته المادة (٦٨) من دستور ١٩٧١م من كفالة حق التقاضي للناس كافة، وأن لكل مواطن حق الالتجاء إلى قاضيه الطبيعي، وكفالة تقريب جهات القضاء من المتقاضين وسرعة الفصل في القضايا، ويحظر النص على تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء، فإن مؤدى ذلك ولازمه أن تزال جميع العوائق التي كانت تحول بين المواطنين والالتجاء إلى مجلس الدولة بوصفه القاضي الطبيعي للمنازعات الإدارية- والضريبية فرعها(١). فإن ذلك كله يُظهر حرص المشرع الدستوري على كفالة استقلال حقيقي لقضاء مجلس الدولة في حمايته للمشروعية- إدارية كانت بمفهومها العام، أو ضريبية بمفهومها الخاص، والذي توكده المادة ١٩٠ من الدستور؛ إذ تنص على أن: "مجلس الدولة جهة قضائية مستقلة، يختص دون غيره بالفصل في المنازعات الإدارية".

وعليه، فإن تفريق أمر الاختصاص القضائي بالفصل في المنازعات الضريبية، يمثل إخلالاً بضمانة الاستقلال التي كفلها الدستور لقضاء مجلس الدولة، فضلاً عن إخلاله بضمانة ذوي الحق في اللجوء إليه، وهو ما أكدته المحكمة الدستورية العليا مقررته أنه: "وحيث إنه لما كان النص المطعون فيه يمثل إخلالاً باستقلال السلطة القضائية، وينتقص في اختصاص مجلس الدولة، باعتباره صاحب الولاية

(١) في نفس المعنى؛ انظر حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ٧٠ لسنة ٣٥ قضائية "دستورية"، جلسة ٢٥ يوليو ٢٠١٥م(المحالة من المحكمة الإدارية بالإسكندرية في الدعوى رقم ٢٨١٢ لسنة ٥٩ قضائية)، الجريدة الرسمية، العدد ٣١ مكرر (ج)، السنة الثامنة والخمسون، بتاريخ ٢ أغسطس ٢٠١٥م.

العامّة - دون غيره - بالفصل في كافة المنازعات الإدارية وقاضيها الطبيعي، بالمخالفة لنصوص المواد (٩٤، ٩٧، ١٨٤، ١٩٠) من الدستور الحالي، مما يتعين معه القضاء بعدم دستوريته برمته، ويسقوط عبارة "أمام المحكمة الابتدائية" الواردة بعجز الفقرة الثانية من المادة (١٢٢) من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه الذي ينص على أن: "...، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة"، لارتباطها بالنص المطعون فيه ارتباطاً لا يقبل الفصل أو التجزئة" (١).

خامساً: توتر العلاقة بين القاضيين الإداري والعامي:

مما يُسَلَّم به فقهاء، أنه ما أن يعهد المشرع باختصاص قضائي ما، إلى جهة أو هيئة قضائية، إلا وتعمل هذه الأخيرة جاهدة على التوسع في تفسير النصوص المكرسة لاختصاصها؛ بغية الاستئثار بنظر كافة المنازعات التي قد تنشأ عن الروابط القانونية التي تقع على التماس من اختصاصها (٢). وهو المسلك الذي وإن كان يحقق فائدة مجتمعية مؤداها توفير العدالة لطالبيها، فإنه - فضلاً عما يخلفه من تنازع إيجابي كما سبق أن أشرنا - يخلق مناخاً من التوتر بين جهتي القضاء - عادةً ما يحدو كليهما إلى إقرار مبادئ قانونية مغايرة لتلك التي تقرها الجهة الأخرى؛ بغرض إظهار فلسفتها وخصوصية أدواتها، وعائد هذا التوتر هو تباين المبادئ القانونية التي تعكس الجانب التطبيقي لفكرة المشروع الضريبية. فإذا كانت النصوص التشريعية - دستورية كانت أو عادية أو لائحية، هي القوام الرئيس لفكرة المشروع الضريبية - كما ذكرنا آنفاً، فإن اجتهاد جهة القضاء

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ٧٠ لسنة ٣٥ قضائية "دستورية"، جلسة ٢٥ يوليو ٢٠١٥م - سالف الذكر.

(٢) في نفس المعنى؛ انظر حسين مقداد: المدلول السياسي والقانوني للدستور ودور القاضي الدستوري في تحقيق التوافق بينهما - دراسة مقارنة في النظامين المصري والأمريكي، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد الثامن والعشرون، يناير/ يوليو ٢٠١٣، ص ٣٠٠.

المختصة بالفصل في المنازعات الضريبية، في تفسير هذه النصوص وإسقاط ما يستفاد منها من أحكام على الوقائع التي تُعرض عليها، هو لبنة التمام في جدار هذه المشروعية، سيما إذا أخذنا بعين الاعتبار ما تتمتع به أحكام القضاء من حجية وقوة ملزمة. وقد ذكرنا سلفاً أن الحكم القضائي يكون أحياناً مصدرًا للالتزام الضريبي، ومن ثم مصدرًا للمشروعية الضريبية، وهو ما يُصوّر لنا وضع المشروعية الضريبية في ظل المغايرة التشريعية بين الممولين في قبلة القضاء التي يولون وجوههم شطرها؛ حيث تباين منهجية عمل كليهما، ومن ثم افتقارها إلى التناغم بين المبادئ القانونية التي تقرها كلتا القبلتين.

وجدير بالذكر أن المقصود بتوتر العلاقة هنا، ليس مصروفًا إلى دلالة عضوية مؤداها التشاحن بين القضاة- وهم أولو الوقار والإجلال، وإنما إلى انعكاسات هذا التوتر على المبادئ القانونية التي تُقر، تحت تأثير رغبة الانتصار لمبدأ الاختصاص بنظر هذه المنازعات؛ إذ لا تدخر كل جهة جهدًا في مد بساط اختصاصها إلى ما يُرفع إليها من أنزعة، إلا ما ضاق تفسيرها الواسع عن استيعابه!!

وفي الجملة، يتسنى لنا التقرير بأن سلطة التشريع، في الحقبة التي سبقت تدخل القاضي الدستوري لتصويب وجهة المنازعات الضريبية إلى قاضيها الطبيعي، لم تكن بحاجة إلى التركيز على صفة الضريبة- أمباشرة هي أم غير مباشرة، لتحديد جهة القضاء المختصة بنظر المنازعات الناشئة عن القانون المنظم لهذه الضريبة، بقدر حاجتها إلى التعويل على كنهه أو حقيقة المنازعة ذاتها(١).

غير أن هذه المغايرة التشريعية وإن كان الأجل قد طال بها- ما يدل على إقرار القاضي الدستوري ضمناً بدستورية مسلك المشرع في هذا الصدد، فإنها لم تصمد أمام تطور الضمانات الدستورية التي منحها الدستور لقضاء مجلس الدولة، ومن

(1) Olivier Négrin: La Phase Administrative du Contentieux Fiscal en France, op. cit, p. 1.

قبله للمساواة بين المتقاضين من طريق التكريس للحق في اللجوء إلى القاضي الطبيعي، وهو التطور الذي حدا المحكمة الدستورية العليا إلى التخلي عن إقرارها الضمني- سالف الذكر، بمسلك إيجابي جهرت فيه بأن استثناء بعض المنازعات الضريبية من الخضوع لولاية محاكم مجلس الدولة، لصالح محاكم القضاء العادي، هو انتقاص لهذه الولاية واعتداء عليها. فالإية أسانيد قانونية وحجج منطقية استند قاضي الدستورية في ذلك؟ وما هو موقع الدعاوى الضريبية من الدعاوى الإدارية التي تموج بها محاكم مجلس الدولة؟ هذا ما نعرض له بشيء من التفصيل في المبحث التالي.

الفصل الثاني

الولاية العامة لمحاكم مجلس

الدولة في إقرار المشروعية الضريبية وحمايتها

تمهيد وتقسيم:

أصبح مجلس الدولة، بما عُقد له من اختصاصات بموجب الدستور والقانون المنفذ له، صاحب الولاية العامة بنظر سائر المنازعات الإدارية وقاضيها الطبيعي، ومنها المنازعات الضريبية وهي منازعات إدارية بطبيعتها، بحيث لا يسوغ أن تنأى منازعة إدارية عن اختصاصه إلا بنص خاص في الدستور، وبحسبان أن القرارات الإدارية التي ورد النص عليها صراحة في المادة ١٠ من قانون مجلس الدولة، إنما وردت على سبيل المثال، واعتُبرت قرارات إدارية بنص القانون، دون أن يعني ذلك خروج غيرها من القرارات الإدارية عن اختصاص مجلس الدولة، وإلا انطوى الأمر على مخالفة دستورية (١). فهل عدل القاضي الدستوري عن إقرار المشرع العادي على استثناء المنازعات الضريبية من ولاية مجلس الدولة؟ وما هي مناقب دور الأخير في إقرار وحماية المشروعية الضريبية؟ وهل ثمة عقبات تعترض سبيله إلى الوفاء بواجبه الدستورية في حمايتها؟ هذا ما نعرض له من خلال التقسيم التالي:

المبحث الأول: إقرار القاضي الدستوري لولاية قضاء مجلس الدولة في حماية المشروعية الضريبية.

المبحث الثاني: دور قضاء مجلس الدولة في الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية ضماناً دستورية للمشروعية الضريبية.

(١) في نفس المعنى؛ انظر حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ١٢٥٨ لسنة ٢٦ ق. ع، جلسة ٦ نوفمبر ١٩٨٢ م.

المبحث الثالث: التحديات التي توجه مجلس الدولة في حماية المشروعية الضريبية.

المبحث الأول

إقرار القاضي الدستوري لولاية

قضاء مجلس الدولة في حماية المشروعية الضريبية

تمهيد وتقسيم:

لم يكتف المشرع المصري بالإبقاء على اختصاص القضاء العادي بنظر جانب من منازعات الضريبية، بل أخذ في العودة إلى الوراء؛ فضمّن قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، أنشطة أو دخولاً عديدة، وناط القضاء العادي بنظر المنازعات المتعلقة بها، ما أثار نوعاً من اللغط التشريعي. والأكثر من ذلك أن المشرع قد أصدر القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥م، تعديلاً لقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١م؛ فجعل الولاية القضائية بنظر المنازعات الناشئة عن تطبيقه لمحاكم القضاء العادي، وهو ما أدى إلى إثارة مسألة مدى دستورية هذا التعديل في ظل نص المادة ١٧٢ من دستور ١٩٧١م الذي يخول جهة القضاء الإداري سلطة الفصل في سائر المنازعات ذات الطبيعة الإدارية، لتنتهي المحكمة الدستورية العليا، على إثر استخدام المحكمة الإدارية العليا صلاحية الإحالة إليها، إلى عدم دستورية النصوص المكرسة لاختصاص القاضي العادي بنظر المنازعات الناشئة عن تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات في ١٧ أبريل ٢٠١٣م، وقانون الضريبة على الدخل في ٢٥ يوليو ٢٠١٥ بشأن ضرائب الدخل.

فما هي مرتكزات المحكمة الدستورية العليا في قضائها المنصف بإعادة المنازعات الضريبية إلى قاضيها الطبيعي؟ هذا ما نتناوله من خلال التقسيم التالي:

المطلب الأول: الحكم بعدم دستورية استثناء المنازعات الضريبية من ولاية مجلس الدولة.

المطلب الثاني: أثر الحكم بعدم دستورية استثناء المنازعات الضريبية من ولاية مجلس الدولة.

المطلب الأول

الحكم بعدم دستورية استثناء

المنازعات الضريبية من ولاية قضاء مجلس الدولة

وقفت الطبيعة الإدارية الخالصة للمنازعات الضريبية، سبباً مباشراً من وراء الحكم بعدم دستورية استثنائها من الخضوع لولاية محاكم مجلس الدولة، وهو القاضي الطبيعي للمنازعات الإدارية. فما هو وجه إداريتها الطبيعية؟ وما هو الأثر المترتب على الحكم الصادر بعدم الدستورية في هذا الصدد؟ هذا ما نعرض له تباعاً.

« الطبيعة الإدارية الخالصة للمنازعات الضريبية:

باديء ذي بدء، يُعرّف جانب من فقه القانون المالي والضريبي المنازعة الضريبية بأنها «تلك التي تتعلق بربط الضريبة أو تسويتها أو جبايتها، ما دامت تتضمن المنازعة في صحة القرارات الإدارية الخاصة بالضريبة، وتمس موضوعها بالتالي بصفة مباشرة»^(١)، ويُعرّفها أحد الباحثين بأنها «كل منازعة ومطالبة تتعلق بإنشاء أو ربط الضريبة، ووسائل الانتصاف القانونية المقررة لحل هذه المنازعات»^(٢). بينما نُعرّفها بأنها «كل حالةٍ خلافيةٍ تتولد بين طرفي العلاقة

(١) انظر أ.د. حسين خلاف: مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضريبة في فرنسا ومصر، مجلة مجلس الدولة (المصري)، يناير ١٩٥١، ص ٣٣٠.

(2) Slim Kammoun: La nature juridique du contentieux fiscal, Association Tunisienne de Droit Fiscal, Sfax, jeudi 3 et vendredi 4 janvier 2002, p. 3.

الضريبية لعارضٍ ما، على إثر تطبيق نص قانوني ضريبي وتُرتب - بعد استنفاد بعض الوسائل - ضرورة الاحتكام إلى الغير»(١).

وفي بحثه لطبيعة المنازعة الضريبية، والتي دائماً ما تكون الإدارة طرفاً فيها باعتبارها سلطة عامة، استقر جمهور فقهاء القانون العام في مصر وفرنسا على الطبيعة الإدارية الخالصة لمنازعات الضرائب- المباشرة كانت أو غير المباشرة(٢)؛ حيث تميز المراكز القانونية بين الإدارة التي تتمتع بامتيازات السلطة العامة، والمكلفين الذين لا يملكون سوى الامتثال لحكم القانون، الأمر الذي يجعل من هذه العلاقة واحدة من العلاقات التي تخضع لأساليب القانون العام. فضلاً عن أن القانون الواجب التطبيق على الوقائع الموضوعية هو القانون الضريبي وهو بالطبع أحد فروع القانون المالي الذي نشأ وتبلورت قواعده بين دراسات القانون الإداري؛ إذ يحكم أنشطة الإدارة في المجال الضريبي. ليُستخلص من ذلك أن المنازعة الضريبية تدخل في اختصاص القاضي الإداري، من حيث

(١) انظر حسين مقداد: رقابة القضاء الإداري على اختصاص الإدارة بالرقابة الذاتية في المجال الضريبي- دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠١١، ص ٢٢٥.

(2) Bern (P): La nature juridique du contentieux de l'imposition, L.G.D.J, 1972, p. 5;

Louis Trotobas: Essai sur le droit fiscal, R.S.F, 1928, p. 201;

Trotobas (L.) et Haurio: La nature juridique du contentieux fiscal en droit français, 1927, p. 709, Herzog (R.): Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale, R.F.F.P, 1978, p. 137;

مشار إليهم لدى:

Slim Kammoun: La nature juridique du contentieux fiscal, op. Cit, p. 2.

طابعها الشخصي والموضوعي، وكننتيجة لذلك ينبغي أن تتحدد طبيعتها في ضوء المفاهيم والمصطلحات العامة في القضاء الإداري(١).

وآية ما تقدم، أن دين الضريبة وإن كان يستمد مصدره المباشر من نصوص القانون المنظم لهذه الضريبة، فإنه لا يصبح مستحقاً في الذم المالية للمكلفين، إلا بعد اكتمال عدة عمليات إدارية، تتمثل في تحديد وعاء الضريبة، وتقدير قيمته، وإجراء الفحص الضريبي وغيره من آليات الرقابة الضريبية، والتي تعد جميعها مراحل إدارية تمهيدية لصدور قرار الربط الضريبي، وهو أحد مظاهر السلطة العامة للإدارة؛ حيث قابليته للنفذ الفوري(٢).

ويستطرد جانب من الفقه(٣) قائلاً أن ربط الضريبة وتحصيلها يتطلب قيام جهة إدارية - هي إحدى مصالح الضرائب المتخصصة - بعدة عمليات ذات طبيعة إدارية، تلك الأخيرة التي تتضح فيها، جليةً، مظاهر السلطة العامة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، وأهمها سلطة إلزام الغير بإرادتها المنفردة، في صورة قراراتها الضريبية، مما يعد معه القول حدسياً بأن المنازعات التي تتعلق بهذه الأعمال تكتسب الصفة الإدارية. ومن ثم، تخضع لرقابة القضاء الإداري، لما له من ولاية عامة في نظر سائر المنازعات الإدارية(٤).

(1) Ibid.

(٢) انظر حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ١٢٥ لسنة ١٨ قضائية دستورية، سالف الذكر.

(٣) انظر أ.د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ١١٧.

(٤) في نفس المعنى؛ انظر أ.د. سليمان الطماوي: مبادئ القانون الإداري، الكتاب الأول: أموال الإدارة العامة وامتيازاتها، دار الفكر العربي، ١٩٧٣، ص ٧٧؛ أ.د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ١٩٦٠، ص ١٢١.

وقد حسمت المحكمة الدستورية العليا الجدل حول طبيعة الروابط الضريبية (١) بما لا يدع مجالاً للاختلاف حولها؛ مقررته أنه: "وحيث إنه من المقرر في قضاء هذه المحكمة أن الأصل في الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً بما

(١) جدير بالذكر أن جانباً من الفقهاء والباحثين في مجال القانون المالي والضريبي يرون أن المنازعة الضريبية لا تنتمي إلى طائفة المنازعات الإدارية؛ استناداً إلى أن المرفق الضريبي لا يعد مرفقاً عاماً إدارياً؛ عزوا إلى أن جهة الإدارة التي تقوم على أمر تسييره لا تعد سلطة إدارية؛ حيث إن عمله الضريبي لا يدخل في عداد الخدمات العامة التي تقدمها المرافق العامة لجمهور الأشخاص، والتي تعد مطلباً حيوياً لا اعتبار المرفق مرفقاً عاماً. فضلاً عن أن فرض الضريبة يركن إلى الصفة السيادية للدولة، وأن ربطها وتحصيلها يتعلق بالذمم الخاصة والملكية. وبناءً عليه، يضحى انتسابها، نظراً وفصلاً، إلى منصة القضاء العادي أولى من نقيضه. ويرى جانب فقهي آخر أن العلاقة بين ربط الضريبة وصدور قرار إداري به، ليست حتمية في كل الأحوال، معلاً ذلك بأن الضرائب غير المباشرة تُربط دون صدور قرار ما، ممثلاً لها بالربط الذاتي لضريبة الدمغة من قبل الممول، أو قيام أحد أشخاص القطاع الخاص بحساب الضريبة المستحقة على الممول وخصمها من المنبع وتوريدها إلى مصلحة الضرائب. وذهب جانب فقهي ثالث أنه يتعين أن يُعهد بنظر منازعات الضرائب والرسوم إلى قاضي القانون الخاص؛ رداً إلى أن القاضي العادي هو الذي يطبق القانون المدني، ذلك الأخير الذي يعد الشريعة العامة لشتى فروع القانون الوضعي، فتطبق أحكامه فيما لم يرد بشأنه نص خاص، وهو ما يحقق ضمانات كافية للممول، لا يحققها القضاء الإداري الذي يميل إلى تغليب صالح الخزنة العامة. وقد أنكر جانب من الفقه على المنازعات الضريبية طبيعتها الإدارية في جانب منها؛ إذ ذهب إلى أن منازعات الضريبة الجمركية والضريبة على الاستهلاك، تفتقر إلى الطبيعة الإدارية؛ استناداً إلى أن دور الإدارة الضريبية بصددهما، لا يتجاوز تطبيق جداول التعريف الجمركية، أو تعيين فئات الضريبة على كل سلعة؛ للمزيد انظر أ.د. مصطفى كمال وصفي: مجلس الدولة القاضي العام للمنازعات الإدارية، مجلة العلوم الإدارية، ديسمبر ١٨٧٢، ص ٧٧، د. عبد العزيز الشوربجي: القضاء الضريبي وتطوره، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الثاني المنعقد بالقاهرة، ١٥ مارس ١٩٦٤، ص ١٤٦، مشار إليه في: م.د. محمد ماهر أبو العينين: المفصل في شرح اختصاص مجلس الدولة وفقاً للأحكام والفتاوى حتى عام ٢٠٠٥، الجزء الأول: مجلس الدولة قاضي المشروعية، د. ت، د. ن، ص ٦٦٢؛ أ.د. حسين خلاف: مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر، مجلة مجلس الدولة، السنة الثانية، عدد يناير ١٩٥١، ص ٣٤٩؛ أ.د. زكريا محمد بيومي: الطعون الضريبية في ربط الضرائب على الدخل مع دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري، د. ن، ١٩٧٤، ص ٨؛

G. Lerouge: Essai sur l'unification du contentieux fiscal, Rev. Sc. Leg. Fin. 1938, p. 256 et suiv.

لها من ولاية على إقليمها لتنمية مواردها، باعتبار أن حصيلتها تعد إيرادًا عامًا يؤول إلى الخزنة العامة ليندمج مع غيره من الموارد التي يتم تدبيرها لتشكّل جميعها نهرًا واحدًا لإيراداتها الكلية، وأن نص القانون هو الذي ينظم رابطةها محيطًا بها، مبيّنًا حدود العلاقة بين الملتزم بها من ناحية وبين الدولة التي تفرضها من ناحية أخرى، سواء في مجال تحديد الأشخاص الخاضعين لها، أو الأموال التي تسرى عليها، وشروط سريانها وسعر الضريبة، وكيفية تحديد وعائها وقواعد تحصيلها، وأحوال الإعفاء منها، والجزاء على مخالفة أحكامها، وكان قانون الضريبة إذ يصدر على هذا النحو فإنه ينظم رابطة تنظيمًا شاملاً يدخل في مجال القانون العام، ويبرز ما للخزنة العامة من حقوق قبل الممول وامتنيازاتها عند مباشرتها، وبوجه خاص في مجال توكيده حق الإدارة المالية في المبادأة بتنفيذ دين الضريبة على الممول، وتأثيم محاولة التخلص منه.

مضيفةً إلى ما سبق، أنه: "وإذ كان حق الخزنة العامة في جباية الضريبة يقابله حق الممول في فرضها وتحصيلها على أسس عادلة، إلا أن المحقق أن الالتزام بالضريبة ليس التزامًا تعاقديًا ناشئًا عن التعبير المتبادل عن إرادتين متطابقتين، بل مرد هذا الالتزام إلى نص القانون وحده فهو مصدره المباشر، وإذ تتدخل الدولة لتقرير الضريبة وتحصيلها، فليس باعتبارها طرفًا في رابطة تعاقدية، ولكنها تفرض - في إطار من قواعد القانون العام - الأسس الكاملة لعلاقة قانونية ضريبية لا يجوز التبديل أو التعديل فيها"^(١).

من أجل ذلك كله، قضت المحكمة الدستورية العليا في واحد من أهم أحكامها^(٢)، بأن: "المشرع الدستوري بدءًا من دستور ١٩٧١م حرص على دعم مجلس الدولة

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٧٠ لسنة ٣٥ قضائية "دستورية"، سالف الذكر.

(٢) وذلك في الدعوى المحالة إليها من المحكمة الإدارية العليا، والذي جاء في حيثياتها ما نصه: "ومن حيث إنه يتعين ابتداء التصدي لمدى اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بنظر المنازعات المتعلقة بالضريبة العامة للمبيعات في ظل العمل بأحكام القانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ بتعديل بعض أحكام القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات، وذلك عملاً بما استقر عليه قضاء المحكمة الإدارية العليا من أن الفصل في أمر اختصاص المحكمة بنظر الدعوى هو من المسائل =

التي تعد مطروحة دائما على المحكمة، ولو لم يبد بشأنها أي دفع أو دفاع، بحسبانها من الأمور المتعلقة بالنظام العام، مما يتعين معه التصدي لها قبل البحث في الدعوى موضوعا، باعتبار أن ذلك يدور مع ولاية المحكمة بنظرها وجودًا وعمدًا، وبحيث يمتنع على المحكمة أن تقضي في موضوع منازعة تخرج عن اختصاصها دستوريا وقانونيا. ومن حيث إن قضاء المحكمة الإدارية العليا قد جرى على أنه إذا كانت المادة (١٧٢) من الدستور تنص على أن "مجلس الدولة هيئة قضائية مستقلة، ويختص بالفصل في المنازعات الإدارية وفي الدعاوي التأديبية، ويحدد القانون اختصاصاته الأخرى" فإنه إعمالا لحكم هذا النص الدستوري نصت المادة (١٠) من قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم (٤٧) سنة ١٩٧٢ على أن "تختص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في المسائل الآتية: أولاً:، خامساً: - الطلبات التي يقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية..، رابع عشر: سائر المنازعات الإدارية". ومقتضى ذلك أن مجلس الدولة أصبح بما عقد له من اختصاصات بموجب الدستور والقانون المنفذ له، هو صاحب الولاية العامة بنظر سائر المنازعات الإدارية، وقاضيهما الطبيعي، بحيث لا يسوغ أن تتأى منازعة إدارية عن اختصاصه إلا بنص خاص في الدستور أو في القانون الذي يصدر وفقا للدستور، وبحسبان أن القرارات الإدارية التي ورد النص عليها صراحة في المادة ١٠ سالفة الذكر، إنما وردت على سبيل المثال، واعتبرت قرارات إدارية بنص القانون، دون أن يعني ذلك خروج غيرها من القرارات الإدارية عن اختصاص مجلس الدولة، وإلا انطوى الأمر على مخالفة دستورية، فضلا عن مخالفة القانون. (حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن ٢٦ / ١٢٥٨ / ق جلسة ٦ / ١١ / ١٩٨٢). كما قضت المحكمة الدستورية العليا بأن من سلطة المشرع إسناد ولاية الفصل في بعض المنازعات الإدارية التي تدخل أصلا في اختصاص مجلس الدولة طبقا لنص المادة (١٧٢) من الدستور إلى جهات أو هيئات أخرى، متى اقتضت المصلحة العام ذلك، إعمالا للاختصاص التشريعي المخول للمشرع العادي بالمادة (١٦٧) من الدستور في شأن تحديد الهيئات القضائية واختصاصاتها بمقتضى القانون. ومن حيث إنه بناء على ذلك، وحين يرد نص القانون على اختصاص جهة قضائية أخرى غير محاكم مجلس الدولة بنظر منازعة إدارية، فإن الاختصاص بنظرها ينحسر دون جدال عن ولاية محاكم مجلس الدولة، لتختص بنظرها الجهة القضائية التي حددها هذا النص، إلا أن سلطة المشرع في هذا الخصوص مقيدة بعدم الخروج على نصوص الدستور، فلا يجوز إسناد الاختصاص في منازعات بعينها إلى غير قاضيهما الطبيعي، إلا في أحوال استثنائية اقتضتها الضرورة الملحة، وتطلبتها المصلحة العامة. ومن حيث إن المحكمة الدستورية العليا قد أكدت في أحدث أحكامها أن "مجلس الدولة بنص المادة (١٧٢) من الدستور هو قاضي القانون العام في المنازعات الإدارية والدعاوي التأديبية، وما فتئ قائما عليها، باسطة ولايته على مختلف أشكالها وتعدد صورها، وأن الدستور قد نص في المادة (١٦٥) منه على أن السلطة القضائية مستقلة، وتتولاها المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها، وأنه إذا ما قدر المشرع ملاءمة إسناد الفصل في بعض المنازعات الإدارية إلى محاكم السلطة القضائية، فإن سلطته في هذا الشأن تكون مقيدة بعدم الخروج على نصوص الدستور... فلا يجوز إيلاء سلطة في منازعات بعينها إلى غير قاضيهما الطبيعي، إلا في أحوال استثنائية، تكون الضرورة في صورتها الملجئة هي مدخلها، وصلتها بالمصلحة

الذي أصبح منذ استحداثه نص المادة ١٧٢ منه - جهة قضائية قائمة بذاتها محصنة ضد أي عدوان عليها أو على اختصاصها المقرر دستورياً - يقع عن طريق المشرع العادي، وهو ما أكدته المادة ١٧٤ من الدستور الحالي الصادر بتاريخ ٢٠١٢/١٢/٢٥م التي تنص على أن: "مجلس الدولة جهة قضاء مستقلة، يختص دون غيره من جهات القضاء بالفصل في كافة المنازعات الإدارية...".

ولم يقف دعم المشرع الدستوري لمجلس الدولة عند هذا الحد، بل جاوزه إلى إلغاء القيود التي كانت تقف حائلاً بينه وبين ممارسته لاختصاصه، فاستحدثت

العامية - في أوثق روابطها - مقطوع بها، ومبرراتها الحتمية لا شبهة فيها، وهذه العناصر جميعها ليست بمنأى عن الرقابة القضائية لهذه المحكمة، بل تخضع لتقييمها...". وأضافت المحكمة في حكمها هذا أن ما يقره الدستور في المادة (١٦٧) من النص على أن يحدد القانون الهيئات القضائية واختصاصاتها، لا يجوز اتخاذه موطناً لاستنزاف اختصاص المحاكم أو التهمين من تخصيص الدستور بعضها بمنازعات بذواتها باعتبارها قاضيتها الطبيعي وصاحبة الولاية العامة بالفصل فيها، إذ أن الاختصاص المقرر دستورياً لأية جهة من جهات القضاء ليس محض حق لهذه الجهة أو تلك، وإنما هو ولاية خولها إياها الدستور، باعتبارها الجهة القضائية التي ارتأى أنها الأجدر بنظر نوع معين من المنازعات والأصلح في التوفيق في الحقوق المتنازع عليها أمامها. ومن حيث إن مفاد الفقرتين الأخيرتين الواردتين بالمادتين (١٧) و(٣٥) أن المشرع قد نص على اختصاص جهة القضاء العادي ممثلة في المحكمة الابتدائية، بالفصل في كافة المنازعات المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات، منتزعا بذلك اختصاص مجلس الدولة بنظر تلك المنازعات، بالرغم من طبيعتها الإدارية البحتة، وبالمخالفة لنص المادة (١٧٢) من الدستور، ولنص قانون مجلس الدولة رقم (٤٧) لسنة ١٩٧٢ في البندين (سادسا) و(رابع عشر) من مادته العاشرة التي أنطقت به الاختصاص بمنازعات الضرائب والرسوم وسائر المنازعات الإدارية باعتباره قاضيتها الطبيعي، وصاحب الولاية العامة بالفصل فيها، والأجدر بنظرها، خاصة أنه لم يتبين أي مقتضي من الضرورة أو المصلحة العامة المبررة لذلك، مما يلقي ظلماً من شبهة عدم دستورية هاتين الفقرتين. ومن حيث إن الفصل في النزاع المعروض يقتضي ابتداءً وبحكم اللزوم البت في مدى دستورية نصي الفقرتين الأخيرتين من المادتين (١٧) و(٣٥) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، بعد تعديلها بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥. فحكمت المحكمة بوقف الطعن تعليقاً، وبإحالة الأوراق إلى المحكمة الدستورية العليا للفصل في مدى دستورية نصي الفقرتين الأخيرتين من المادتين (١٧) و(٣٥) سالفتي الذكر؛ حكمها في الطعن رقم ١٤٦٧٨ لسنة ٥٢ ق عليا، جلسة ١١ أبريل ٢٠٠٩، مجموعة المبادئ التي قررتها المحكمة، السنة ٥٤ (من أول أكتوبر ٢٠٠٨ إلى آخر سبتمبر ٢٠٠٩)، ص ٣٢.

بالمادة ٦٨ من دستور سنة ١٩٧١م نصًا يقضى بأن التقاضى حق مكفول للناس كافة، وأن لكل مواطن حق الالتجاء إلى قاضيه الطبيعي، وتكفل الدولة تقريب جهات القضاء من المتقاضين وسرعة الفصل فى القضايا، ويحظر النص على تحصيل أى عمل أو قرار إدارى من رقابة القضاء، وقد سار الدستور الحالى على ذات النهج فردد فى المادة ٧٥ منه الأحكام ذاتها، كما حظر فيها بنص صريح إنشاء المحاكم الاستثنائية، وبذلك سقطت جميع النصوص القانونية التى كانت تحظر الطعن فى القرارات الإدارية، وأزيلت جميع العوائق التى كانت تحول بين المواطنين والالتجاء إلى مجلس الدولة بوصفه القاضى الطبيعى للمنازعات الإدارية وإذا كان المشرع الدستورى بنصه على أن: "لكل مواطن حق الالتجاء إلى قاضيه الطبيعى"، قد دل على أن هذا الحق فى أصل شرعته هو حق للناس كافة تتكافأ فيه مراكزهم القانونية فى سعيهم لرد العدوان على حقوقهم، وقائماً على مصالحهم الذاتية، وأن الناس جميعاً لا يتمايزون فيما بينهم فى مجال حقهم فى النفاذ إلى قاضيهما الطبيعى، ولا فى نطاق القواعد الإجرائية أو الموضوعية التى تحكم الخصومة القضائية، ولا فى مجال التداعى بشأن الحقوق المدعى بها وفق مقاييس موحدة عند توافر شروطها، إذ ينبغى دائماً أن يكون للخصومة الواحدة قواعد موحدة سواء فى مجال اقتضاها أو الدفاع عنها أو الطعن فى الأحكام التى تصدر فيها، وكان مجلس الدولة قد غدا فى ضوء الأحكام المتقدمة قاضى القانون العام، وصاحب الولاية العامة دون غيره من جهات القضاء بالفصل فى كافة المنازعات الإدارية"^(١).

لينتهي المطاف بالمنازعات الضريبية إلى مجلس الدولة- قاضيهما الطبيعى، بعد تردد تشريعى طال أمده، ومن ثمَّ جدل فقهي وسجال قضائي، نتج عنه اضطراب ملحوظ فى مفاهيم المشروعية الضريبية، جزاء تباين المبادئ القانونية التطبيقية

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم ١٦٢ لسنة ٣١ ق، جلسة ٧ أبريل ٢٠١٣م، الجريدة الرسمية، العدد ١٥ مكرر (ب)، بتاريخ ١٧ أبريل ٢٠١٣م.

التي ترسيها كل جهة من جهتي القضاء في تفسيرها لنصوص القانون المنظم للضريبة.

ومن نافلة القول، أن المشروعية الضريبية في النظام الفرنسي، ما زالت تتنازعها جهتا القضاء- الإداري والعادي(١)؛ تأثرًا باعتبارات تاريخية، كانت من وراء انتقاص ولاية مجلس الدولة الفرنسي؛ إذ ما زالت منازعات الضرائب غير المباشرة في منأى عنها(٢)، وهو ما يُظهر لنا تقدمية مسلك القاضي الدستوري الوطني، مقارنةً بظيره الفرنسي، والذي نتنبأ بأنه سيتحول عما قريب إلى توحيد جهة الاختصاص القضائي بنظر هذه المنازعات بنوعيتها- المباشرة منها وغير المباشرة؛ توحيدًا لمفاهيم المشروعية الضريبية.

(١) لمزيد من التفاصيل حول الازدواجية القضائية وانعكاساتها في مجال التقاضي الضريبي؛ انظر:

Augustine Mbouli née Mpressa Bewekedi: Le dualisme juridic-tionnel en matière fiscale, Thèse de doctorat en Finances publiques et fiscalité, École doctorale: Droit, Université Jean Moulin Lyon 3, 2009, p. 11 et Suiv; et aussi p. 480 et Suiv.

Serge Diena: La répartition des compétences entre le juge administratif et le juge judiciaire en matière fiscal, Village de la Justice, 2016;

<https://www.village-justice.com/articles/repartition-des-competences-entre,21843.html>

(٢) فقد اختُصت محاكم القضاء العادي بالفصل في منازعات ضرائب التسجيل- وهي ضريبة غير مباشرة، بموجب قانون ٢٢ فريمر من السنة السابعة للثورة، ثم شملت ولايتها كافة الضرائب غير المباشرة، بينما اختُصت محاكم الأقاليم - المحاكم الإدارية الآن - بنظر منازعات الضرائب المباشرة، وذلك بموجب قانون ٢٨ بليفيور من السنة الثامنة للثورة؛ للمزيد؛ انظر أ.د. حسين خلاف: مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر، مجلة مجلس الدولة، السنة ٢، ١٩٥١، ص ٣٣٦.

المطلب الثاني

أثر الحكم الصادر بعدم دستورية

استثناء المنازعات الضريبية من ولاية مجلس الدولة

يثير الحكم الصادر بعدم دستورية استثناء المنازعات الضريبية من ولاية مجلس الدولة، عددًا من التساؤلات حول الآثار التي يترتبها، منها ما يتعلق بالآثار الفورية لحكم عدم الدستورية في المجال الضريبي، ومن ثم التفرقة بين النصوص الضريبية الموضوعية والنصوص المتعلقة بتحديد جهة القضاء المختصة بالفصل في المنازعات الضريبية، ومنها ما يتعلق بمدى أحقية محاكم القضاء العادي في نظر الطعون المقدمة ضد أحكامها الصادرة في المسائل الضريبية، وكذا الطعون المتعلقة بتنفيذ الأحكام الصادرة منها، فضلاً عن الحجية التي تتمتع بها الأحكام الصادرة منها في تاريخ سابق على نشر الحكم الصادر بعدم الدستورية.

أولاً: الأثر الفوري للحكم الصادر بعدم الدستورية في المجال الضريبي:

بدهي أن تنصرف الأذهان إلى أن ولاية الفصل في المنازعات الضريبية، قد استقر أمرها بين جنابات محاكم مجلس الدولة، كنتيجة مباشرة للحكم الصادر بعدم دستورية استثناء نظر هذه المنازعات من ولاية مجلس الدولة- قاضيها الطبيعي، بل والأكثر من ذلك أن يعود خصوم الإدارة الضريبية إلى مجلس الدولة في كافة الأنزعة التي فصلت فيها محاكم القضاء العادي قبل صدور هذا الحكم، نزولاً عند مقتضى الأثر الرجعي للحكم الصادر بعدم الدستورية، والذي يترتب نتيجة بالغة الخطورة - وفقاً للمنطق الصوري المجرد - مؤداها عدم دستورية الأحكام الصادرة من محاكم القضاء العادي في المنازعات الضريبية منذ صدور التشريعات الضريبية التي قُضي بعدم دستورية نصوصها المانحة للاختصاص القضائي، وهو الأمر الذي ينتهي بنا - جداراً - إلى انهيار النظام القانوني الضريبي للدولة، بالنظر إلى طول الحقبة الزمنية التي عكفت فيها محاكم القضاء العادي على الفصل في هذه المنازعات، ومن ثم كثرة الدعاوى التي قُصل فيها، فضلاً

عن تعاقب الموازنات العامة للدولة والتي تقوم في جوهرها على الاقتطاعات الضريبية، ومن ثم استحالة قبول هذه النتيجة النظرية المحضة في واقع العمل!!

وخروجًا من هذا الجدل، وابتداءً بالإشكالية الثانية، والمتمثلة في الأثر الرجعي للأحكام الصادرة بعدم الدستورية، نبادر إلى القول بأنه إذا كان من البدهي، ووفقاً لفكرة كاشفية الحكم الصادر بعدم الدستورية (١)، أن ينسحب أثر الحكم الصادر بعدم دستورية إسناد ولاية الفصل في المنازعات الضريبية إلى محاكم القضاء العادي، أن ينسحب البطلان على كافة الالتزامات الضريبية التي استوفتها الدولة من الممولين منذ صدور القوانين التي أخرجت هذه المنازعات من الولاية العامة لمحاكم مجلس الدولة، إلى ما قبل صدور هذا الحكم- وفقاً للمنطق الصوري المجرد، وهو ما لا يمكن التسليم به عقلاً ومنطقاً- نزولاً على مبدأ الأمن القانوني (٢)؛ فخصوصية المجال الضريبي لا تستجيب لمقتضى هذا المنطق، وإلا آل الأمر إلى زعزعة النظام المالي للدولة؛ إذ كيف للدولة أن تعود بأثر هذا الحكم إلى ما قبل أربعة أو خمسة عقود تقريباً، مع ما يستتبعه ذلك من القول برد المبالغ المالية التي حُصّلت تحت مسمى الضريبة، على مدار هذه العقود إعمالاً لمقتضى الأثر الرجعي للحكم الصادر بعدم الدستورية، وهو الأمر المستحيل عملاً؟!!

وفي هذا السياق، يقرر أحد الباحثين أنه: "إذا كنا قد أقررنا بأن "الرجعية" هي الأصل في تقدير أثر الحكم الصادر بعدم الدستورية، فإن "الفورية" وهي استثناء مقرر على هذا الأصل، قد باتت - بموجب التعديل الذي استحدثه المشرع بالقرار

(١) للمزيد؛ راجع حسين مقداد: النظرية المعيارية في الدور السياسي للقاضي الدستوري، دراسة نقدية تأصيلية، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، العدد ٢٨، ٢٠١٨، ص ٨٧ وما بعدها.

(٢) للمزيد؛ راجع حسين مقداد: مبدأ الأمن القانوني كأساس لعمل القاضي الدستوري، مرجع سابق، ص ١٤٢ وما بعدها.

بقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨م (١) - أصلاً عامًا في المجال الضريبي، كما يستفاد من نص المادة المعدلة؛ لما تمثله رجعية عدم الدستورية في المجال الضريبي، من تهديد مباشر للأمن القانوني الاقتصادي، سيما في الدول الأخذة في النمو؛ فأنى لها أن ترد أموالاً قد أنفقت في وجوهها، وهي عادة ما تعاني عجزاً مالياً؟! أليس حفظ استقرار النظام الاقتصادي للدولة، هو المصلحة الأجرى بالرعاية والحماية الدستورية؟! (٢).

لذا، فقد استقر قضاء المحكمة الدستورية العليا على استثناء النصوص الضريبية، من الخضوع لمقتضى قاعدة الأثر الرجعي للحكم الصادر بعدم دستورتها، وهو القضاء الذي قننه المشرع في الفقرة الثالثة من المادة التاسعة والأربعين من قانون المحكمة، مقررًا فوراً أثر الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي على الدوام؛ إذ تنص على أن: "...، على أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال إلا أثر مباشر، وذلك دون إخلال باستفادة المدعي من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص".

إذ دأبت المحكمة الدستورية العليا على القضاء بأنه: "...، ومؤدى ذلك أن المشرع أكد المفهوم الصحيح لأثر الحكم بعدم الدستورية وهو الأثر الرجعي، إلا أنه استحدث أمرين كلاهما يعتبر استثناء من الأصل العام وهو الأثر الرجعي للحكم بعدم الدستورية، ألا وهما أن تحدد المحكمة في حكمها تاريخاً آخر لبدء أعمال أثر

(١) إذ تنص المادة ٤٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا الحالي- رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩م، والمعدلة بالقرار بقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨م، على أنه: "ويترتب على الحكم بعدم دستورية نص في قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقه من اليوم التالي لنشر الحكم، ما لم يحدد الحكم لذلك تاريخاً آخر، على أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال، إلا أثر مباشر، وذلك دون إخلال باستفادة المدعي من الحكم بعدم دستورية هذا النص".

(٢) حسين مقداد: مبدأ الأمن القانوني كأساس لعمل القاضي الدستوري، مرجع سابق، ص ١٥٤.

حكمها، والثاني حدده قصرًا بالنسبة لأحكامها الصادرة بشأن النصوص الضريبية، فلم يجعل لهما إلا أثرًا مباشرًا في جميع الأحوال" (١).

وعلى صعيد قضاء مجلس الدولة، فقد استقر قضاء المحكمة الإدارية العليا، وهي المحكمة الأعلى في سُلّم قضاء مجلس الدولة، على أنه: "ومن حيث إن الأصل أن القضاء بعدم دستورية نص تشريعي هو حكم كاشف لما لحق النص من عوار دستوري، ويؤدي إلى زوال النص منذ بدء العمل به، ويستثنى من ذلك: الحكم بعدم دستورية نص ضريبي فلا يكون له إلا أثر مباشر، وقد كشفت المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ الذي أتى بهذا التعديل التشريعي على نص المادة (٤٩) من القانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ المشار إليه - عن العلة من هذا الاستثناء وهي أن إبطال المحكمة نصًا ضريبيًا بأثر رجعي يؤدي إلى رد حصيلتها إلى الذين دفعوها - في الوقت الذي تكون فيه الدولة قد أنفقت تلك الحصيلة في تغطية أعبائها مما يعجزها عن مواصلة تنفيذ خطتها في مجال التنمية، ويعوقها عن تطوير أوضاع مجتمعها، بل إنه قد يحملها على فرض ضرائب جديدة لسد العجز في موازنتها، الأمر الذي يترتب آثارًا خطيرة تنعكس سلبيًا على المجتمع ويؤدي إلى اضطراب موازنة الدولة فلا تستقر مواردها على حال. ومن حيث إنه بناء على ما تقدم فإن الأثر المباشر للحكم بعدم دستورية نص ضريبي هو استثناء على الأصل المقرر وهو رجعية الحكم بعدم دستورية نص تشريعي، وهذا الاستثناء يقدر بقدره فلا يجوز التوسع فيه أو القياس عليه" (٢).

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٧٨ لسنة ٢٥ ق جلسة ١٣ يناير ٢٠٠٨، حكمها في القضية رقم ٣٧ لسنة ٩ ق جلسة ١٩ مايو ١٩٩٠، وحكمها في القضية رقم ٤٨ لسنة ٣ ق، جلسة ١١ يونيو ١٩٨٣ م.

(٢) حكم المحكمة الإدارية العليا - دائرة توحيد المبادئ - في الطعن رقم ٥٣٧١ لسنة ٤٧ قضائية العليا، جلسة ١ مارس ٢٠١٤ م؛ حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٣٩٧٩ لسنة ٤٢ قضائية العليا، جلسة ٢٣ يونيو ٢٠٠١، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة السادسة والأربعون، الجزء الثالث (من يونيو إلى آخر سبتمبر ٢٠٠١)، ص ٢٢٤١.

« اقتصار استثناء "فورية" أثر عدم الدستورية على النصوص الضريبية دون غيرها:

إن القول باستثناء النصوص الضريبية من الخضوع لمقتضى قاعدة الأثر الرجعي للحكم الصادر بعدم الدستورية، قد يُفهم منه بقاء ولاية محاكم القضاء العادي بنظر المنازعات الضريبية التي رُفعت إليها قبل صدور الحكم بعدم دستورية هذا الاختصاص، وكذا ولايتها في نظر الطعون المقدمة ضد الأحكام الصادرة عنها في مثل هذه المنازعات! ولكن إمعان النظر في ماهية النصوص الضريبية التي يقصدها الشارع من وراء النص في المادة ٣/٤٩ من قانون المحكمة الدستورية، على استثناء هذه النصوص من قاعدة الأثر الرجعي، ينتهي بنا إلى ضرورة التفرقة بين هذه النصوص- النصوص الضريبية التي تنظم الالتزام الضريبي، والنصوص المحددة لولاية الجهة القضائية المختصة بالفصل في المنازعات التي تنشأ عن تطبيق القوانين الضريبية؛ فالأخيرة ليست نصوصاً ضريبية مما يشملها الاستثناء الوارد في المادة ٤٩ سالف الذكر، وإنما تنطلي عليها القاعدة العامة في الأثر الرجعي للحكم بعدم الدستورية.

وقد استقر قضاء المحكمة الدستورية العليا على المعنى السالف بيانه؛ فنقرر أنه: "وحيث إن المحكمة الدستورية العليا قضت (١) بعدم دستورية نص الفقرة الأخيرة من المادة (١٧) ونص الفقرة السادسة من المادة (٣٥) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥، ونشر هذا الحكم في الجريدة الرسمية بالعدد رقم (١٥) مكرر (ب) بتاريخ ٢٠١٣/٤/١٧. وحيث إن نص الفقرة الأخيرة من المادة (١٧) والفقرة السادسة من المادة (٣٥) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، يتناولان تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر المنازعات التي تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون، ومن ثم فإنهما لا يعتبران من قبيل النصوص الضريبية، ولا يسري بشأنهما نص الفقرة الثالثة من المادة (٤٩) من قانون هذه المحكمة، المتعلق

(١) بحكمها في الدعوي رقم ١٦٢ لسنة ٣١ قضائية "دستورية"، جلسة ٧ أبريل ٢٠١٣م.

بالأثر المباشر للحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي، ذلك أن تحديد الاختصاص القضائي بنظر المنازعات الضريبية والفصل فيها يعد من الأمور المتعلقة بالنظام العام، بحكم اتصاله بولاية جهات القضاء، التي تستقل بمضمونها ومحتواها وتنظيمها عن مفهوم النص الضريبي الذي يخضع للحكم المتقدم. وحيث إن حكم محكمة النقض المار ذكره قد فصل في موضوع النزاع المردد بين الشركة المدعية والمدعى عليه قبل صدور حكم المحكمة الدستورية العليا بجلسة ٢٠١٣/٤/٧م، في الدعوى رقم ١٦٢ لسنة ٣١ قضائية "دستورية"، ومن ثم تكون المراكز القانونية لطرفي النزاع قد استقرت بصفة نهائية، وبحكم بات، قبل صدور حكم المحكمة الدستورية العليا المشار إليه، ومن ثم لا يفيد طرفي النزاع من هذا الحكم، ولا يمتد الأثر الرجعي لهذا الحكم ليشمل تلك المراكز القانونية، التي تظل بمنأى عن أعمال أثره في شأنها" (١).

وقد أوردت المحكمة الإدارية العليا مثل المعنى المتقدم بيانه؛ مقررته أنه: "ولما كان الاستثناء الخاص بعدم الأثر الرجعي للحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي وفقاً لحكم المادة (٤٩) سالفه الذكر جاء عاماً ومطلقاً، فلم يحدد طبيعة النص الضريبي- هل هو موضوعي يتعلق بتحديد وعاء الضريبة وشروط استحقاقها ومقدارها، أم نص يتعلق بغير ذلك؛ كالنص الذي يحدد اختصاص المحكمة بنظر المنازعات الضريبية فكلاهما نص ضريبي، خاصة أن العلة من عدم الرجعية للأحكام الصادرة بعدم الدستورية تتحقق بشأن النص المحدد لاختصاص المحكمة بنظر المنازعة الضريبية، وهو عدم إثارة النزاع الضريبي مرة أخرى بعد صدور حكم نهائي فيه لأن في إثارة النزاع مرة أخرى بعد الحكم بعدم دستورية النص الذي يحدد اختصاص المحكمة يؤدي إلى إثارة النزاع مرة أخرى أمام المحكمة المختصة ويهدد الاستقرار في المعاملات الضريبية، خاصة

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ٤٦ لسنة ٣٧ قضائية "منازعة تنفيذ"، جلسة ١ ديسمبر ٢٠١٨م، الجريدة الرسمية، العدد ٤٩ مكرر، السنة الحادية والستون، بتاريخ ١٠ ديسمبر ٢٠١٨م.

وأن الدعاوى التي فصلت فيها محاكم الاستئناف ومحكمة النقض تمثل عدداً ليس بالقليل، ويمس الموارد الضريبية.

خاصة أن هذه الحصيلة الضريبية آلت إلى الخزانة العامة وصُرفت على النفقات العامة وبالتالي فإن معاودة نظر تلك الدعاوى التي صدرت بشأنها أحكام أمام محاكم مجلس الدولة سيؤدي إلى نتائج سلبية على موازنة الدولة، ومن ثم فإن العلة التي أفصحت عنها المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٩٨ بتقرير عدم الرجعية للنص الضريبي المقضى بعدم دستوريته، متحققة أيضاً في النص الضريبي الذي ينظم مسألة تحديد اختصاص المحكمة التي تنظر المنازعة الضريبية وهو عدم إثارة النزاع الضريبي مرة أخرى أمام محاكم مجلس الدولة، بعد أن صدر حكم نهائي بشأنه من محاكم القضاء المدني حتى لا يتهدد الاستقرار الضريبي" (١).

« احترام الأحكام الصادرة من المحاكم العادية في تاريخ سابق على نشر الحكم الصادر بعدم الدستورية:

من مقتضيات القول بالأثر الفوري للحكم الصادر بعدم الدستورية في المجال الضريبي- على النحو سالف البيان، أن تظل الأحكام الصادرة من محاكم القضاء العادي في المسائل الضريبية، قبل صدور حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية استثناء المنازعات الضريبية من ولاية مجلس الدولة، أن تظل منتجة لأثارها.

وهو المعنى الذي طالما أكدته المحكمة الدستورية العليا؛ مقرر في غير ما مرة أنه: "وحيث إن الفقرة الأخيرة من المادة (١٧) والفقرة السادسة من المادة (٣٥) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، والمعدل بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ م - قبل القضاء بعدم دستوريته - كانا يعقدان

(١) حكم المحكمة الإدارية العليا (دائرة توحيد المبادئ) في الطعن رقم ٧٣٧٧ لسنة ٤٦ قضائية عليا، جلسة ١١ فبراير ٢٠١٧- حكم غير منشور.

للمحكمة الابتدائية الاختصاص بالفصل في الطعون الخاصة بتقدير الضريبة المستحقة، والقرارات الصادرة من لجنة التظلمات. وكانت الدعوى التي أقامها المدعى عليهما أمام محكمة الإسكندرية الابتدائية - الدائرة الثانية - مدنى مستأنف قد قضى فيها بوقف تنفيذ الحكم الصادر فى الدعوى رقم ٣٦٩٤ لسنة ٥٩ قضائية، من محكمة القضاء الإدارى بالإسكندرية، وصار الحكم فيها باتاً، ومن ثم يكون القضاء، الصادر من محكمة الإسكندرية الابتدائية، فيما انتهى إليه من تقرير اختصاص جهة القضاء العادى - حينئذ - متفقاً وصحيح القانون، وفقاً لقواعد الاختصاص الولائى" (١).

(١) وتستطرد المحكمة مقررةً أنه: "وحيث إنه لا ينال من ذلك صدور حكم المحكمة الدستورية العليا، بجلسة ٧ أبريل ٢٠١٣م، فى الدعوى الدستورية رقم ١٦٢ لسنة ٣١ قضائية، بعدم دستورية النصين التشريعيين المشار إليهما، الذى مؤداه اختصاص محاكم مجلس الدولة، دون غيرها، بالفصل فى كافة المنازعات المتعلقة بتطبيق أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات من اليوم التالى لنشر هذا الحكم فى الجريدة الرسمية، والحاصل بتاريخ ١٧ أبريل ٢٠١٣م، بالعدد ١٥ مكرر (ب)، ذلك أن النص فى الفقرة الثالثة من المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩، بعد تعديله بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨، من أنه: "ويترتب على الحكم بعدم دستورية نص فى قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقه من اليوم التالى لنشر هذا الحكم، ما لم يحدد الحكم لذلك تاريخاً آخر، على أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له فى جميع الأحوال إلا أثر مباشر، وذلك دون إخلال باستفادة المدعى من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص"، مؤداه - على ما جرى به قضاء هذه المحكمة - أن الأصل فى الحكم الصادر بعدم دستورية نص غير جنائى - عدا النصوص الضريبية - أن يكون له أثر رجعى ينسحب إلى الأوضاع والعلاقات التى يتصل بها ويؤثر فيها، حتى ما كان منها سابقاً على نشره فى الجريدة الرسمية، ما لم تكن الحقوق والمراكز القانونية التى ترتبط بها قد استقر أمرها بناءً على حكم قضائى بات، أو بانقضاء مدة التقادم بموجب حكم صدر قبل قضاء المحكمة الدستورية العليا. ويستثنى من ذلك، الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي، فىكون له أثر مباشر، دون إخلال باستفادة المدعى من ذلك الحكم. متى كان ذلك، وكان الحكم الصادر بجلسة ٢٠١٣/٤/٧، فى الدعوى الدستورية رقم ١٦٢ لسنة ٣١ قضائية، قد انصرف إلى عدم دستورية نص الفقرة الأخيرة من المادة (١٧) والفقرة السادسة من المادة (٣٥) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥، وهما نصان يتعلقان بالاختصاص الولائى للمحكمة التى تطرح عليها المنازعات الناشئة عن تطبيق أحكام ذلك القانون، ولا يُعد ذلك الحكم متعلقاً بنص ضريبي. وتبعاً لذلك يخرج عن نطاق الاستثناء الوارد بالفقرة الثالثة من المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا المشار إليه، المتعلق بالأثر المباشر للحكم

وقد أكدت دائرة توحيد المبادئ بالمحكمة الإدارية العليا، المعنى سالف البيان؛ مقررته أنه: "وحيث إن المسألة القانونية المعروضة على هذه الدائرة التي أوردتها الدائرة الخامسة تدور حول الاختصاص الولائي بنظر المنازعات المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات حتى تاريخ نشر حكم المحكمة الدستورية، والذي قضى بعدم دستورية نص الفقرة الأخيرة من المادة (١٧) والفقرة السادسة من المادة (٣٥) من قانون الضريبة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ لمعدل بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ ((واللتين نصتا على اختصاص المحكمة الابتدائية بالفصل في المنازعات الضريبية الخاصة بالضريبة على المبيعات))، وأن الاختصاص بنظر تلك المنازعات معقود لمحاكم مجلس الدولة، وما يترتب على ذلك من آثار أهمها مدى الاعتداد بالأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف ومحكمة النقض في هذه المنازعات أمام محاكم مجلس الدولة حتى تاريخ نشر حكم المحكمة الدستورية المشار إليه.

وحيث إن هذه المسألة المثارة يتنازعها اتجاهان: أولهما: أن المستقر عليه في أحكام مجلس الدولة أن الاختصاص بنظر المنازعات المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات معقود لمحاكم مجلس الدولة وبالتالي فإن الأحكام التي تصدر من

=

بعدم دستورية النصوص الضريبية، ويسرى في شأنه الأثر الرجعي للحكم الصادر بعدم الدستورية، وينسحب أثره من ثم إلى الأوضاع والعلائق التي يتصل بها ويؤثر فيها، حتى ما كان سابقاً على نشره في الجريدة الرسمية بتاريخ ١٧ أبريل ٢٠١٣م، على ألا يستطيل ذلك إلى الحقوق والمراكز القانونية التي ترتبط بها، والتي استقر أمرها بناءً على حكم قضائي بات، صدر قبل قضاء المحكمة الدستورية العليا، كما هو الحال في الدعوى المعروضة، إذ استقرت الحقوق والمراكز القانونية المرتبطة بالنصين التشريعيين المقضى بعدم دستوريتهما، بموجب الحكم الصادر بجلسته ٧ فبراير ٢٠١١م، من محكمة الإسكندرية الابتدائية - الدائرة الثانية - مدني مستأنف في الدعوى رقم ١٣٩١ لسنة ٢٠١٠ تنفيذ مستأنف، والذي صار باتاً، وذلك قبل صدور الحكم في الدعوى الدستورية رقم ١٦٢ لسنة ٣١ قضائية، بجلسته ٧ أبريل ٢٠١٣م. ومن ثم يكون الحكم الصادر من جهة القضاء العادي هو واجب الاعتداد به، دون حكم محكمة القضاء الإداري بالإسكندرية الصادر بجلسته ٢٢ مايو ٢٠٠٨م، في الدعوى رقم ٣٦٩٤ لسنة ٥٩ قضائية؛ حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ١٨ لسنة ٣٧ قضائية "تنازع"، جلسة ٤ يناير ٢٠٢٠م، الجريدة الرسمية، العدد رقم ٢ مكرر(أ)، بتاريخ ١٣ يناير ٢٠٢٠م.

المحاكم المدنية بخصوص تلك المنازعات لا تحوز حجية أمام محاكم مجلس الدولة باعتبارها صادرة من جهة غير مختصة ويستند هذا الاتجاه على الحكم الصادر من المحكمة الإدارية العليا دائرة توحيد المبادئ بجلسة ٢٠١٤/٣/١ فى الطعن رقم ٥٣٧١ لسنة ٤٧ ق. ثانيهما: الاتجاه الجديد وينتهى إلى حجية الأحكام الصادرة من المحاكم الاستئنافية ومحكمة النقض بشأن المنازعات المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات والتي صدرت فى تاريخ سابق على نشر حكم المحكمة الدستورية الصادر بجلسة ٢٠١٣/٤/٧ فى الطعن رقم ١٦٢ لسنة ٣١ ق أمام محاكم مجلس الدولة، ويستند هذا الاتجاه إلى عدة مبررات هي:

أن قيام ذوى الشأن باللجوء إلى القضاء الإدارى بعد سبق اللجوء إلى القضاء المدنى (هذه الدعاوى تمثل عدداً لا يستهان به من القضايا التى حُسم أمرها) يهدد الاستقرار فى المعاملات الضريبية ويتنافى مع رغبة الدولة فى تشجيع الاستثمار وجذب المستثمرين.

أن معظم الأحكام المشار إليها صدرت لصالح الدولة وألت آثارها إلى الخزانة العامة وتم صرفها على النفقات العامة وبالتالي فإن معاودة بحثها أمام القضاء الإدارى مرة أخرى سيؤدى إلى نتائج سلبية على موازنة الدولة (ذات المعنى ما ورد بالمذكرة الإيضاحية للقانون رقم ١٩٨ لسنة ١٩٩٨ بتعديل المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية الصادر بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ م.

وفي ضوء ما تقدم، فإن الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف ومحكمة النقض بخصوص منازعات الضريبة العامة على المبيعات حتى اليوم السابق على نشر حكم المحكمة الدستورية الصادر بجلسة ٢٠١٣/٤/٧ فى الدعوى رقم ١٦٢ لسنة ٣١ قضائية دستورية، فإن هذه الأحكام لها حجيتها أمام محاكم مجلس الدولة ويعتد بها وذلك باعتبار أن هذه الأحكام صدرت من جهة مختصة" (١).

(١) وذلك للأسباب التالية: "((١)) أنه من المقرر أن الأحكام القضائية كاشفة وليست منشئة الأمر الذى يستتبع أن يكون للحكم بعدم الدستورية أثر رجعى كنتيجة حتمية لطبيعته الكاشفة ويعتبر النص القانونى المقضى بعدم دستوريته كأن لم يكن وينتفى أثره فى الحاضر والمستقبل والماضى أى له أثر رجعى لأن =

=

الحكم بعدم الدستورية كشف عما يوجد بالنص القانوني من عوار دستوري أدى إلى الحكم بعدم دستوريته وهو ما يترتب عليه زوال النص منذ بدء العمل به ويستثنى من هذا الأصل الحكم بعدم دستورية نص ضريبي فلا يكون للحكم إلا أثر مباشر وقد أفصحت المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ المعدل لنص المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية المشار إليه سلفاً عن العلة من هذا الاستثناء وهي أن إبطال المحكمة لنص ضريبي بأثر رجعي يؤدي إلى رد حصيلتها إلى الذين دفعوها في الوقت الذي تكون فيه الدولة قد أنفقت حصيلة هذه الضريبة في تغطية أعبائها مما يعجزها عن مواصلة تنفيذ خططها في مجال التنمية ويعوقها عن تطوير أوضاع المجتمع بل أن ذلك قد يحملها على فرض ضرائب جديدة لسد العجز في موازنتها الأمر الذي يترتب آثاراً خطيرة تنعكس سلباً على المجتمع ويؤدي إلى اضطراب موازنة الدولة وعدم استقرار مواردها. ولما كان الاستثناء الخاص بعدم الأثر الرجعي للحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي وفقاً لحكم المادة (٤٩) سالفة الذكر جاء عاماً ومطلقاً فلم يحدد طبيعة النص الضريبي هل هو موضوعي يتعلق بتحديد وعاء الضريبة وشروط استحقاقها ومقدارها أم نص يتعلق بغير ذلك كالنص الذي يحدد اختصاص المحكمة بنظر المنازعات الضريبية فكلاهما نص ضريبي خاصة أن العلة من عدم الرجعية للأحكام الصادرة بعدم الدستورية تتحقق بشأن النص المحدد لاختصاص المحكمة بنظر المنازعة الضريبية وهو عدم إثارة النزاع الضريبي مرة أخرى بعد صدور حكم نهائي فيه لأن في إثارة النزاع مرة أخرى بعد الحكم بعدم دستورية النص الذي يحدد اختصاص المحكمة يؤدي إلى إثارة النزاع مرة أخرى أمام المحكمة المختصة ويهدد الاستقرار في المعاملات الضريبية وخاصة وأن الدعاوى التي فصلت فيها محاكم الاستئناف ومحكمة النقض تمثل عدداً ليس بالقليل ويمس الموارد الضريبية خاصة أن هذه الحصيلة الضريبية آلت إلى الخزانة العامة وصُرفت على النفقات العامة وبالتالي فإن معاودة نظر تلك الدعاوى التي صدرت بشأنها أحكام أمام محاكم مجلس الدولة سيؤدي إلى نتائج سلبية على موازنة الدولة ومن ثم فإن العلة التي أفصحت عنها المذكرة الإيضاحية للقانون رقم 168 لسنة ١٩٩٨ بتقرير عدم الرجعية للنص الضريبي المقضى بعدم دستوريته متحققة أيضاً في النص الضريبي الذي ينظم مسألة تحديد اختصاص المحكمة التي تنظر المنازعة الضريبية وهو عدم إثارة النزاع الضريبي مرة أخرى أمام محاكم مجلس الدولة بعد أن صدر حكم نهائي بشأنه من محاكم القضاء المدني حتى لا يتهدد الاستقرار الضريبي. ((٢)) ويعضد الفقرة السابقة أن القواعد الإجرائية التي يسنها المشرع لتحديد وسائل اقتضاء الحقوق المتنازع عليها تتصل بمراكز قانونية تقبل التعديل والتغيير وبالتالي كان سريانها بأثر مباشر في المسائل التي تناولتها ومن بين تلك القواعد الإجرائية قواعد تحديد اختصاص المحاكم سواء لاثناً أو نوعياً أو محلياً وهذه القواعد تسرى بأثر فوري حيث نصت المادة الأولى من قانون المرافعات الصادر بالقانون رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨ على أن (تسرى قوانين المرافعات على ما لم يكن فصل فيه من الدعاوى أو ما لم يكن تم من الإجراءات قبل تاريخ العمل بها ويستثنى من ذلك: ١. القوانين المعدلة للاختصاص متى كان تاريخ العمل بها بعد إقفال باب المرافعة في الدعوى؛ ٢. القوانين المعدلة للمواعيد متى كان الميعاد قد بدأ قبل تاريخ العمل بها؛ ٣. القوانين المنظمة لطرق الطعن بالنسبة لما صدر من الأحكام قبل

=

« اختصاص مجلس الدولة بالفصل في منازعات تنفيذ الأحكام الضريبية الصادرة من القضاء العادي:

=
تاريخ العمل بها متى كانت هذه القوانين ملغية أو منشئة لطريق من تلك الطرق). وحيث إن مفاد ذلك أن قواعد تحديد اختصاص المحاكم سواء ولائياً أو نوعياً أو محلياً تسرى بأثر فوري ومن ثم فإن الأحكام التي تصدر من محكمة وأصبحت تلك المحكمة بعد صدور تشريع ينفي عنها الاختصاص يكون الحكم قد صدر من محكمة مختصة ويعتد بحكمها ويكون له حجيته والحكمة من ذلك هو استقرار المعاملات والمنازعات التي فصلت فيها المحكمة والقول بغير ذلك يؤدي إلى إثارة النزاع مرة أخرى أمام المحاكم ويترتب عليه اضطراب المعاملات بين الأفراد أنفسهم أو بينهم وبين الدولة وهو ما حرص المشرع على تجنبه بالنص على سريان قواعد تحديد الاختصاص بأثر فوري بعدم إثارة النزاع مرة أخرى. ((٣)) أن قضاء المحكمة الإدارية العليا قد استقر على أن الحكم بعدم الدستورية لا ينصرف إلى الحقوق والمراكز القانونية التي استقرت عند صدوره بحكم حاز قوة الأمر المقضى أو بانقضاء مدة التقادم. والبيان أن المنازعات الضريبية التي صدرت بشأنها أحكام نهائية من محاكم الاستئناف ومحكمة النقض تعلقت بحقوق ومراكز قانونية استقرت بصدور تلك الأحكام بحكم حاز قوة الأمر المقضى ومن ثم لا يجوز أن يتقرر للحكم بعدم الدستورية الخاص بتحديد اختصاص المحكمة الابتدائية بنظر المنازعة المتعلقة بتطبيق قانون الضريبة على المبيعات (قبل إلغائه) أثر رجعي، لأن في ذلك مساس بتلك المراكز القانونية التي استقرت. وعلى ذلك فإن الحكم الصادر من المحكمة الدستورية باختصاص محاكم مجلس الدولة بنظر منازعات الضريبة على المبيعات يسرى بأثر فوري وبالتالي لا يسرى على الأحكام الحائزة لقوة الأمر المقضى السابقة عليه. ومتى كان ما تقدم فإنه يتعين عدم تطبيق الأثر الرجعي للحكم الصادر من المحكمة الدستورية ويعمل به بأثر فوري، ومن ثم فإن الأحكام النهائية والباتة الصادرة من محاكم القضاء العادي في المنازعات الضريبية التي تتعلق بتطبيق أحكام قانون الضريبة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م (قبل إلغائه) تغدو أحكاماً صادرة من محاكم مختصة وتكون لها حجيتها أمام محاكم مجلس الدولة ولا يجوز إثارتها أمامه مرة أخرى؛ حكم المحكمة الإدارية العليا (دائرة توحيد المبادئ) في الطعن رقم ٧٣٧٧ لسنة ٤٦ قضائية عليا، جلسة ١١ فبراير ٢٠١٧، المدونة القانونية، الرابط التالي:

<https://www.elmodawanaeg.com/%d8%aa%d9%88%d8%a/>

اطرد قضاء المحكمة الإدارية العليا على اختصاص محاكم مجلس الدولة بالفصل في كافة المنازعات المتعلقة بتنفيذ الأحكام الصادرة من محاكم القضاء الإداري، باعتباره القاضي الطبيعي لهذه المنازعات(١).

وإذا كنا لسنا بصدد بحث هذا المبدأ المستقر، فإن ما يعنينا في هذا الصدد، هو التأكيد على اختصاص محاكم مجلس الدولة، بنظر منازعات التنفيذ المتعلقة

(١) فقد استقر قضاء المحكمة الإدارية العليا على أنه: "ومن حيث إنه عن الدفوع المثارة في الدعوى فإن الدفوع المتعلقة بولاية المحكمة هي المسألة الأولية التي يتعين التصدي لها وحسمها أولاً: وقد أثار المدعى عليه الدفع بعدم اختصاص محاكم مجلس الدولة ولائياً بنظر الدعوى والدفع بعدم اختصاص هذه المحكمة نوعياً بنظرها أما بالنسبة إلى الدفع بعدم الاختصاص الولائي فقد أسسه على أن محاكم مجلس الدولة ليست هي قاضي التنفيذ وأن الذي يختص بنظر كافة منازعات التنفيذ باعتباره القاضي الطبيعي لهذه المنازعات هو قاضي التنفيذ بجهة القضاء العادي سواء تعلق تلك المنازعات بأحكام صدرت من القضاء العادي أو القضاء الإداري، وهذا الدفع غير سديد ذلك أن المادة ١٧٢ من الدستور قد نصت على أن "مجلس الدولة هيئة قضائية مستقلة ويختص بالفصل في المنازعات الإدارية وفي دعاوى التأديبية ويحدد القانون اختصاصاته الأخرى" ثم جاءت المادة (١٠) من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ بشأن مجلس الدولة فنصت على أن "تختص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في المسائل الآتية: أولاً: ...؛ رابع عشر: سائر المنازعات الإدارية" وبذلك أضحي مجلس الدولة هو صاحب الولاية العامة في المنازعات الإدارية كافة وكذلك بالنسبة إلى كل ما يتفرع عنها من منازعات متعلقة بتنفيذ الأحكام الصادرة من القضاء الإداري لما هو مقرر من أن قاضي الأصل هو قاضي الفرع. وهذا هو ما اضطردت عليه أحكام هذه المحكمة فقد سبق أن قضت في الطعن رقم ٢٩٤٥ لسنة ٣١ القضائية بجلسة ٢٦ من مارس ١٩٨٨ بأنه ولئن كانت منازعات التنفيذ المتعلقة بالأحكام تحكمها الأصول العامة المقررة بقانون المرافعات المدنية والتجارية الذي وضع شروط قبول هذه المنازعات والقواعد العامة والضوابط التي يتم على أساسها الفصل فيها وهو ما يسري على منازعات التنفيذ المتعلقة بالأحكام الصادرة من القضاء الإداري بما لا يتعارض مع طبيعة المنازعة الإدارية وفي الحدود التي رسمتها المادة (٣) من مواد إصدار قانون مجلس الدولة إلا أن قاضي التنفيذ المختص دون غيره بنظر منازعات التنفيذ المتعلقة بأحكام القضاء الإداري هو محاكم مجلس الدولة كل في حدود اختصاصها تأسيساً على أن منازعات التنفيذ المتعلقة بهذه الأحكام متفرعة من أصل المنازعة الإدارية التي تفصل فيها وقاضي الأصل هو قاضي الفرع وعلى ذلك فلا اختصاص لقاضي التنفيذ بالمحاكم العادية بنظر مثل هذه المنازعات فيكون رفعها إليه غير ذي أثر في صدد منازعة التنفيذ أمام القضاء الإداري (وبنفس المبدأ الطعن رقم ١٢٧٣ لسنة ٣٣ القضائية جلسة ٢٥ يونيو ١٩٨٨)؛ حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ١١٧٢ لسنة ٣٥ قضائية عليا، جلسة ٢٥ مارس ١٩٨٩، مجموعة أحكام المحكمة الإدارية العليا، السنة الرابعة والثلاثون، الجزء الثاني (من أول مارس إلى آخر سبتمبر ١٩٨٩)، ص ٧٨٦.

بالأحكام الصادرة من أحكام محاكم القضاء العادي في المسائل الضريبية، دون أن يقدح ذلك في استقلال الأخيرة (١)؛ فما دام أن قاعدة الرجعية كانت تستتبع غل ولايتها بأثر رجعي وعقدها لمحاكم مجلس الدولة، لولا استحالة ذلك عملاً، فتكون ولاية محاكم مجلس الدولة في نظر منازعات التنفيذ المتعلقة بالأحكام الصادرة من محاكم القضاء العادي، ولاية أصلية، وأن ما باشرته هذه الأخيرة من ولاية الفصل في المنازعات الضريبية، وكذا ولاية نظر الطعون المقدمة ضد الأحكام الصادرة منها، إنما هي محض استثناء على الأصل المقرر في هذا الصدد.

هذا، وقد استقر قضاء المحكمة الدستورية العليا على مثل هذا المعنى؛ إذ تقرر أنه: "ومن ثم فإنه يعد بحسب التكييف القانوني الصحيح له رسمًا تكميليًا، تسرى عليه الأحكام الخاصة بالرسوم في شأن الاختصاص القضائي بنظر المنازعات المتعلقة بها والفصل فيها، والذي ينعقد لجنة القضاء الإداري، ولا يغير من ذلك قضاء المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية النصوص المتقدمة، وما يستتبعه ذلك من سقوط الأساس القانوني لفرض هذه الرسوم، ذلك أن إعمال أثر هذا القضاء على وقائع النزاع الموضوعي يظل منعقدًا للقاضي المختص بالفصل في المنازعات المتعلقة بتلك الرسوم، ومن ثم فإن النزاع المائل يدخل في عداد المنازعات الإدارية التي ينعقد الاختصاص بنظرها والفصل فيها لمحاكم مجلس الدولة، باعتبارها صاحبة الولاية العامة في الفصل في المنازعات الإدارية، وقاضيتها الطبيعي، ومن ثم فإن الحكم الصادر من جهة القضاء الإداري يكون هو الأحق بالتنفيذ، مما يتعين معه القضاء بالاعتداد به". فحكمت المحكمة بالاعتداد بالحكم الصادر من محكمة القضاء الإداري بالإسكندرية (٢)، دون الحكم الصادر

(١) فلا يغير من ذلك نص المادة ٢٧٥ من قانون المرافعات على اختصاص قاضي التنفيذ - باعتباره تابعًا للقضاء العادي - بمنازعات التنفيذ الموضوعية والوقائية، فهذا النص مصروف إلى تحديد الاختصاص النوعي بمنازعات التنفيذ التي تختص بأصلها جهة القضاء العادي، دون أن يتجاوزها إلى اختصاص جهة القضاء الإداري.

(٢) في الدعوى رقم ٢٧٩٤٠ لسنة ٦١ قضائية، جلسة ٢٨ أبريل ٢٠١١م.

من محكمة الإسكندرية الابتدائية(١)، والحكم الصادر من محكمة استئناف الإسكندرية(٢)"(٣).

وختامًا، وفيما يتعلق بمسألة استقرار الوضع القانوني لولاية قضاء مجلس الدولة بنظر المنازعات الضريبية من عدمه، ورُغم ما يُفهم من الحكم الصادر بعدم الدستورية، من أن هذه الولاية قد استقرت، فإن واقع العمل على خلاف ذلك؛ لعلتين رئيسيتين؛ الأولى: صرامة النهج الذي تتبعه محكمة النقض في تفسير النصوص المحددة للاختصاص القضائي لمحاكم مجلس الدولة وذلك إزاء تحديدها ما يخرج من ولاية محاكم القضاء العادي، وهو ما نعرض له لاحقًا بشيء من التفصيل، والثانية: منازعة قضاء النقض في ولاية محاكم مجلس الدولة بالتعويض عن الأعمال المادية للإدارة- تأثرًا بالنهج التفسيري ذاته، وهذه الأخيرة وإن كانت غير ذي صلة مباشرة بموضوع البحث، فإنها تقع على التماس من الولاية الكلية لمحاكم مجلس الدولة بالفصل في سائر المنازعات التي اكون الإدارة طرفًا فيها باعتبارها سلطة عامة- ضريبية كانت أو غيرها، وسواء تعلقت بأعمالها القانونية أو كانت معزوة إلى أعمالها المادية.

ومن نافلة القول، أن الحكم بعدم دستورية استثناء منازعات الضرائب من ولاية قاضيها الطبيعي، وإن كان قد رد الأمر إلى نصابه الصحيح- فغل يد القاضي العادي في نظر منازعات هي إدارية بطبيعتها، فإنه قد وضع محاكم مجلس الدولة في مشقة بالغة جرّاء توقف محاكم القضاء العادي عن الفصل في الدعاوى التي لم يُفصل فيها وإحالتها إلى الأولى؛ إذ فوجئت بملايين الدعاوى التي لم يُنظر فيها،

(١) في الدعوى رقم ٦٧٢٧ لسنة ٢٠٠٥ مدنى كلى، جلسة ٢٥ فبراير ٢٠٠٩م.

(٢) فى الاستئناف رقم ٣١٧٧ لسنة ٦٥ قضائية، جلسة ٢٢ فبراير ٢٠٠٩م.

(٣) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢١ لسنة ٣٧ قضائية "تنازع"، جلسة ٧ مايو ٢٠١٦م، الموافق ٣٠ رجب ١٤٣٧هـ، الجريدة الرسمية، العدد ١٩ مكرر (أ)، السنة التاسعة والخمسون، بتاريخ ١٦ مايو ٢٠١٦م.

والتي تستوجب الإسراع في الفصل فيها بحكم تعلقها بمبالغ مالية تهم الدولة والممولين على حد سواء. وهو الأمر الذي وضع محاكم مجلس الدولة أمام تحدٍ كبير - كما نعرض لاحقاً.

المبحث الثاني

دور مجلس الدولة في الرقابة على أعمال

الإدارة الضريبية ضماناً دستورية للمشروعية الضريبية

تمهيد وتقسيم:

أصلت محكمة التنازع الفرنسية، منذ زمن بعيد- في قضية بلانكو الشهيرة، لتمييز روابط القانون العام عن غيرها من روابط القانون الخاص، لما تتمتع به الإدارة من مكانة سامية، تستتبع إعلاء مركزها القانوني على المراكز القانونية للمتعاملين معها؛ كونها راعية للمصلحة العامة التي تهم المتعاملين معها أنفسهم.

هذه الفلسفة هي التي ينطلق منها القاضي الإداري إلى تحقيق التوازن بين صلاحيات الإدارة و ضمانات المتعاملين معها؛ فيأخذ بعين الاعتبار سمو مكانتها، وفي الوقت ذاته يكفل لمن يتعاملون معها ضمانات حقيقية في مواجهة هذه الصلاحيات الواسعة، وهو ما ينعكس على منهج القاضي الإداري في نظر الدعاوى الإدارية؛ إذ يختلف كثيراً عن المؤلف في رحاب القانون الخاص؛ حيث اعتماد القاضي العادي مبدأ تكافؤ المراكز القانونية لأطراف روابط القانون الخاص.

فما هي أهم سمات القضاء الإداري كقضاء خاص مقارنة بالقضاء العادي؟ وما هي أهم أدواته في تحقيق التوازن بين السلطة الضريبية و ضمانات المكلفين؟ هذا ما نعرض له بشيء من التفصيل من خلال التقسيم التالي:

المطلب الأول: مظاهر خصوصية دور مجلس الدولة في حماية المشروعية الضريبية.

المطلب الثاني: الرقابة على مشروعية القرارات الضريبية ضماناً دستورية للمشروعية الضريبية.

المطلب الأول

مظاهر خصوصية دور مجلس

الدولة في إقرار وحماية المشروعية الضريبية

باديء ذي بدء، طالما تُورن بين محاكم مجلس الدولة ومحاكم القضاء العادي في مقام المفاضلة بينهما لمباشرة ولاية الفصل في الدعاوى الضريبية^(١)، بين قائلين بخبرة القاضي العادي المتراكمة في الفصل فيها، ومدافعين على ولاية مجلس الدولة العامة بنظرها. هذا، ويتميز نظام القضاء الإداري، وهو قضاء خاص، بسمات عديدة^(٢) تفرده عن نظام القضاء العادي في تحقيق التوازن بين سلطات

(١) جدير بالذكر أن التشريع الألماني قد أخذ بنظام القضاء الضريبي المتخصص، من خلال إنشاء محكمة في كل إقليم، تختص بالفصل في المنازعات الضريبية، وتستأنف أحكامها أمام محكمة فيدرالية ضريبية تختص بالفصل في الطعون التي تقدم ضد أحكام المحاكم الضريبية في الأقاليم؛ لمزيد من التفاصيل؛ انظر أ.د. زكريا محمد بيومي: الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل مع دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري، دار الاتحاد العربي للنشر، بيروت، ١٩٧٣، ص ١٥. ومما يُذكر في سياق تفضيل القضاء الضريبي المتخصص، أنه يلائم استقلال القانون الضريبي وذاتيته مقارنة بفروع القانون الأخرى، وما يستتبعه ذلك من ابتعاد القاضي الضريبي عن تأثير منهجية عمل القاضي الإداري أو القاضي العادي؛ في نفس المعنى؛ انظر أ.د. قدوري نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي، مصدر سابق، ص ١٥٤، ١٥٥.

(2) Malcolm L. Russell-Einhorn & Howard N. Fenton: Administrative Law Tools and Concepts to Strengthen USAID Programming, A Guide for USAID Democracy and Governance Officers, U.S.A.I.D, 2008, p. 11;

Trevor Buck: European methods of administrative law redress: Netherlands, Norway and Germany, DCA Research Series, 2004, p. 2, 3, p. 37;

=

الإدارة (١) وضمانات المكلفين، والتي تتمثل أول ما تتمثل في البنية القاعدية لقانون القضاء الإداري- والذي تتأسس على مبدأ تمايز المراكز القانونية لصالح الإدارة؛ إذ تظهر باعتبارها سلطة عامة، وبغيتها تحقيق المصلحة العامة، إلى جانب البنية المؤسسية للهيئة التي تقوم على تطبيقه، فضلاً عن تنوع صلاحياته وسلطاته في نظر الدعوى التي تُنظر أمامه تبعاً لطبيعتها (٢). ومن مظاهر خصوصية قضاء مجلس الدولة، مقارنةً بالقضاء العادي، ما يلي:

أولاً: قضاء مجلس الدولة قضاءً خاص يطبق قانوناً خاصاً:

لما كان القضاء الإداري قضاءً خاصاً- أنشئ خصيصاً للنظر في منازعات الإدارة، ليحفظ لها سمو مكانتها، وذاتية القوانين التي تنظم شؤونها وروابطها، وإذ إن القانون الضريبي واحد من قوانين الإدارة، ويدخل في مفهوم القانون الإداري العام، فإن هذه الخصوصية تعد نقطة ارتكاز للمشروعية الضريبية. من أهم المسائل التي تشغل بال المتخصصين في المجال الضريبي، هو إبراز ذاتية القانون الضريبي، والتي تجد أساسها في مبدأ "لا ضريبة ولا إعفاء منها إلا

Sérvulo Correia: Judicial Resolution of Administrative Disputes, Administrative Procedure in Portugal, no publisher, no date, p. 16, 17.

(١) للمزيد؛ انظر: د. حمد محمد حمد الشلحاني: دعوى الإثبات في القانون الإداري في ظل امتيازات السلطة العامة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨، ص ٤٤ وما بعدها.

(2) Francis DE BAECQUE: the Judicial Control of the Legality of Unilateral Acts of Public Administration, International Association of Supreme Administrative Jurisdictions, Paris, 1983, p. 12, 13;

David A. Paterson: Manual for Administrative Law Judges and Hearing Officers, the New York State Department of Civil Service, 2008, p. 26;

Morell E. Mullins: Manual for Administrative Law Judges, Internet Edition, 2001, p. 9.

بقانون"، والذي يجعله أقرب إلى المبدأ الجنائي الشهير "لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص"، وما يضيفه على القانون الجنائي من ذاتية متفردة.

وفي هذا السياق، تقرر المحكمة الإدارية العليا أنه: "متى كان ذلك، وكان قانون الضريبة إذ يصدر على هذا النحو فإنه ينظم رابطتها تنظيمياً شاملاً يدخل في مجال القانون العام، ويبرز ما للخزانة العامة من حقوق قبل الممول، وامتيازاتها عند مباشرتها وبوجه خاص في مجال توكيده حق الإدارة المالية في المبادأة بتنفيذ دين الضريبة على الممول، وتأثيم محاولة التخلص منه، وإذ كان حق الخزانة العامة في جباية الضريبة يقابله حق الممول في فرضها وتحصيلها على أسس عادلة، إلا أن المحقق إن الالتزام بالضريبة ليس التزاماً تعاقدياً ناشئاً عن التعبير المتبادل عن إرادتين متطابقتين، بل مرد هذا الالتزام إلى نص القانون وحده، فهو مصدره المباشر، وإذ تتدخل الدولة لتقرير الضريبة وتحصيلها فليس باعتبارها طرفاً في رابطة تعاقدية أيا كان مضمونها، ولكنها تفرض في إطار من قواعد القانون العام. الأسس الكاملة لعلاقة قانونية ضريبية لا يجوز التبديل أو التعديل فيها أو الاتفاق على خلافها(١).

وبذلك تتبدد الخشية التي طالما حدث الكثيرين من فقهاء القانون المالي والضريبي إلى القول بضرورة إفراد المنازعات الضريبية بقضاء ضريبي خاص؛ إذ تجمع هذه المنازعات بخضوعها لولاية القاضي الإداري بين منقبتين؛ الأولى: حفظ مكانة الإدارة الضريبية في مواجهة المتعاملين معها بحكم مبدأ تمايز المراكز القانونية الذي يعتمده مجلس الدولة في نظر أفضية الإدارة، والثانية: حفظ ذاتية القانون الضريبي في تفسير نصوصه وتطبيقها.

(١) المحكمة الإدارية العليا (دائرة توحيد المبادئ) في الطعن رقم ٥٣٧١ لسنة ٤٧ القضائية العليا، جلسة ١ مارس ٢٠١٤م، الموقع الإلكتروني لمجلس الدولة المصري، الرابط التالي:

ثانياً: القضاء الإداري قضاء متخصص في نظر أنزعة الإدارة العامة:

القضاء الإداري قضاء متخصص (١)- روعي في تشكيل فكر قضاته وإرساء منهجية عملهم، خصوصية المركز القانوني للإدارة- صاحبة المكانة الأسمى في علاقاتها ابتداءً ومنازعاتها انتهاءً، وخصوصية عمل المرافق العامة وما تقتضيه من ضرورة السير المنتظم والمطرد. وهو الأمر الذي يجعل من قضاة مجلس الدولة الأكثر إلماماً بدقائق البيئة الإدارية ومن ثم الأكثر جدارة بالفصل في منازعاتها.

فلكي يتسنى لقاضي الإدارة الضريبية، أن يرسم الخط الفاصل بين معاملاتها التعسفية وتلك التي لا تعد كذلك، ينبغي له أن يحوز قدرًا كافيًا من المعرفة، ليس فقط بالقانون الضريبي، وإنما أيضًا بدقائق البيئة الإدارية الضريبية وتطوراتها، والحلول التي يتم رصدها لما قد ينبت في حقلها من منازعات؛ فالبيئة الإدارية عمومًا، والضريبية على وجه التحديد، أحوج ما تكون إلى قاضٍ متخصص (٢) في نظر منازعاتها، هذا التخصص الذي يتوقف على الإلمام بالمبادئ المستقرة في التسوية القضائية للمنازعات الضريبية.

ليتسنى القول بأن أحكام القضاء الإداري في المجال الضريبي، تعد بمثابة المعيار الموضوعي الذي تُقاس به الجودة القانونية لأعمال الوحدات الإدارية

(١) للمزيد؛ انظر:

Jacques chevallier: Le Droit Administrative entre Science Administrative et Droit Constitutionnel, op. Cit, p. 12.

(2) James L. Creighton & Jerome Delli Priscoli: Overview of Alternative Dispute Resolution (ADR): A Handbook for Corps Managers, Alternative Dispute Resolution Series, n. d, p. 13, 14.

الضريبية(١). فقد أضحى بمقدور القاضي الإداري، على إثر تخصصه(٢) في تطويع النص التشريعي الجامد وتطويره(٣) وفق مقتضيات البيئة الإدارية، أن يحقق نوعاً من التوازن بين اعتبارات البيئة الإدارية التي يغلب على ظاهرها التناقض(٤)، وهو ما يلائم ما ينشأ في كنف هذه البيئة من منازعات.

ثالثاً: لقضاء مجلس الدولة دورٌ منشيءٌ خلاق:

يتمتع القاضي الإداري بدور خلاق في بلورة المبادئ القانونية التي تحكم المنازعات الإدارية؛ إذ يتسم القانون الإداري بعدم التقنين، وهو الأمر الذي يفسح المجال لإرادة القاضي في بلورة المبادئ التي يراها محققة للعدالة في المسألة المطروحة عليه، بالطبع على ضوء الأصول المرعية في القضاء الإداري. وهو ما يعطي له الأسبقية على المشرع في بلورة المبادئ التي تحكم منازعات الإدارة، على خلاف الدور التقليدي للقاضي العادي في تطبيق القانون.

(1) K.J. de Graaf & Others: Administrative decision-making and legal quality: an introduction (Quality of Decision-Making in Public Law, Groningen: Europa Law), 2007, p. 6.

(2) Jacques Chevallier: Le Droit Administrative entre Science Administrative et Droit Constitutionnel, no éditeur, no date, p. 12; Georg Herbert: Administrative Justice in Europe, Report for Germany, Questionnaire related the administration control list and typology in the 25 Member States of the European Union, n. d, p. 2.

(3) Linda Pearson: The Impact of External Administrative Law Review: Tribunals, n. p, n. d, p. 1;

available at: <http://ssrn.com/abstract=13-58701>

(4) Muhammad Iqbal Khan: The Role of Judiciary in Restraining Discretionary Powers, n. p, Pakistan, n. d, p. 16.

فقد سبق قضاء مجلس الدولة، المشرع العادي، إلى بلورة العديد من النظريات القضائية؛ كنظرية المرفق العام ونظرية السلطة العامة وغيرهما كأساس للقانون الإداري، ونظريات إعادة التوازن المالي للعقد الإداري؛ سالفه الذكر، وتبعه في مسار الاجتهاد مجالس الدول التي اقتفت أثر التجربة المصرية الرائدة.

رابعًا: للقاضي الإداري دورٌ إيجابي في عملية الإثبات:

تتسع صلاحيات القاضي الإداري (١) في تصريف أمر المنازعات الضريبية، من خلال دوره الإيجابي (٢) في توجيه الدعوى الإدارية عمومًا، وفي مسألة الإثبات على وجه الخصوص (٣)، إلى جانب سلطته في توزيع عبء الإثبات بين طرفي الخصومة، وفقًا للمقدرة الإثباتية لكل منهما (٤)، تخفيفًا لحدة السلطات والامتيازات التي تقف من وراء جُل منازعات الإدارة عمومًا، والإدارة الضريبية خصوصًا،

(1) M. Francis DE BAECQUE: Le Contrôle Juridictionnel sur La Légalité des Actes Unilatéraux de L'administration Publique, op. cit, p. 12;

Linda Pearson: The Impact of External Administrative Law Review: Tribunals, op. cit, p. 1.

(٢) لمزيد من التفصيل حول الدور الإيجابي للقاضي الضريبي في تصريف الدعوى الضريبية، انظر:

Fériel KAMOUN: la Preuve en Droit Fiscal, Memoire pour L'obtention du Diplome D'études Approfondies en Droit des Affaires, Faculte de Droit de Sfax, Universite de Sfax Pour le Sud, 2001- 2002, p. 96 et suiv.

(٣) انظر د. حمد محمد حمد الشلماني: دعوى الإثبات في القانون الإداري في ظل امتيازات السلطة العامة، مرجع سابق، ص ١٣ وما بعدها، د. خميس السيد إسماعيل: قضاء مجلس الدولة وإجراءات وصيغ الدعاوي الإدارية، مرجع سابق، ص ٣٢١.

(٤) حيث يكفي المدعي - الممول غالباً - أن يكشف عن وجود أدلة في حوزة الجهة الإدارية، ليتمكن قاضي المشروعية من إلزامها بتقديم ما بحوزتها من أدلة تفيد في الفصل في الدعوى؛ انظر م. محمد أمين المهدي: منهج القاضي الإداري، محاضرات أُلقيت على قضاة الدوائر الإدارية بمعهد الكويت للدراسات القضائية والقانونية، قسم الدراسات والبحوث والترجمة، ٢٠٠٨/٢٠٠٩، ص ٩٩، ١٠٠.

حتى لا تُنتقص حقوق الممولين أو المكلفين، أو يُخَل بالضمانات المخولة لهم(١)، لتبدو واضحةً جليةً خصوصية دور مجلس الدولة في إقرار المشروعية الإدارية عمومًا، والضريبية خصوصًا.

هذا، ويتجلى الدور الإيجابي للقاضي الإداري في الإثبات في ناحيتين؛ إجرائية، وتتحصل في مباشرته وسائل الإثبات التحقيقية، والتي تختلف قوتها الإثباتية ووفقًا لطبيعة كل بيان أو مستند، والناحية الثانية: موضوعية، وتتجسد في الدور الموضوعي الذي يقوم به القاضي الإداري في سبيل تحقيق التوازن بين طرفي الدعوى، وذلك باستخلاص القرائن القضائية، الأمر الذي يعمل على تيسير عبء الإثبات على عاتق الأفراد في مواجهة امتيازات الإدارة(٢).

وجملة القول، ومن دون التشكيك في دور القاضي العادي، وهو الأسبق ظهورًا من القاضي الإداري، فليس ثم تناسب بين صلاحيات القضاء العادي وما تقتضيه طبيعة المنازعة الضريبية من صلاحيات، بما يقيم نوعًا من التوازن بين مركزين قانونيين يحكمهما مبدأ تمايز المراكز القانونية لصالح الإدارة- راعية المصلحة العامة، فضلاً عن أن مثول الإدارة أمام القضاء العادي بما يستتبعه ذلك من تنازلها عن مكانتها السامية التي وضعها فيها الدستور والقانون، لا لذاتها وإنما لما تقوم على أمر المصلحة العامة، يعد تخليًا منها عما خولته من امتيازات القانون العام، والتي لا تقتصر على روابطها القانونية، وإنما تمتد أيضًا ما ينشأ عن هذه الروابط من منازعات.

(1) Thierry LAMBERT: le Contribuable Face a L'administration Fiscale, Psychologie et Science Administrative, N. p, N. D, p. 107.

(٢) انظر: د. أحمد كمال الدين موسى: نظرية الإثبات في القانون الإداري، رسالة دكتوراه، ١٩٧٧، ص ١٨٠ وما بعدها؛ د. هشام عبد المنعم عكاشة: دور القاضي الإداري في الإثبات، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ١٠٠ وما بعدها؛ أ.د. عبد الرؤوف هاشم محمد بسيوني: قرينة الخطأ في مجال المسؤولية الإدارية، مرجع سابق، ص ٨.

وأية ما تقدم، أن تساوي الإدارة الضريبية وخصمها أمام القاضي العادي، ينتقل بها من مركز الثقل القانوني والذي هو أساس استحداث قواعد قانونية خاصة للروابط القانونية التي تكون الإدارة طرفاً فيها بما لها من سلطة عامة، إلى تكافؤ المراكز القانونية الذي يحكم روابط القانون الخاص، بما يجعل منها في شخصاً عادياً كما في منازعاتها المدنية التي تتنازل فيها عن سلطتها العامة.

المطلب الثاني

رقابة مجلس الدولة على مشروعية

القرارات الضريبية ضماناً للمشروعية الضريبية

سبق أن عرضنا تفصيلاً لشواهد الطبيعة الإدارية الخالصة لمنازعات الضرائب، بما ينفي كل شبهة حول أحقية محاكم مجلس الدولة في نظرها. وحتى نقطع دابر الشك حول جدارة هذه المحاكم في إرساء دعائم المشروعية الضريبية، نجذب انتباه الفقه إلى أن دور مجلس الدولة في الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية، لا يستعاض عنه بنظام قضائي آخر - أصلياً كان أو بديلاً.

فباديء ذي بدء، تعد أهمية الرقابة التي يبسطها مجلس الدولة على أعمال الإدارة - ضريبية كانت أو غيرها، واحدة من أهم الإشكاليات التي يتغافل عنها كثير من القائلين بإخراج دعاوى الضرائب من ولاية القاضي الإداري؛ فالقول بذاتية القانون الضريبي لا يتعارض البتة مع خضوع أعمال الإدارة الضريبية لرقابة القاضي الإداري - من طريق خضوع منازعاتها لولايته، وأية ذلك أن إخضاعها لولاية قضاء ضريبي متخصص، سيؤول بها حتماً إلى منهجية عمل القاضي الإداري، إذا ما أخذنا بعين الاعتبار طابعها السلطوي. فخضوع أعمال الإدارة - ضريبية كانت أو غيرها، لرقابة مجلس الدولة - قاضي المشروعية، أكثر من مسألة الاستعاضة عن اختصاص قضاء باختصاص قضاء نظير، وإنما نزولاً عند مقتضى الضمانة الدستورية التي كفلها الدستور للمتقاضين في مواجهة الإدارة، بل للإدارة ذاتها في مواجهة ما قد يقع من بعض عمالها من زلل أو زيغ، وهي المؤتمنة ابتداءً على المشروعية الإدارية.

وتجد هذه الضمانة الجوهريّة مصدرها فيما قرره المشرع الدستوري في المادة ١٩٠ من الدستور من أن: "مجلس الدولة جهة قضائية مستقلة، يختص - دون غيره - بالفصل في المنازعات الإدارية،..."، بعدما أورد في المادة ٩٧ من ذات الدستور ما نصه: "...، ويحظر تحصين أى عمل أو قرار إدارى من رقابة القضاء، ولا يحاكم شخص إلا أمام قاضيه الطبيعي، والمحاكم الاستثنائية محظورة".

وهو المعنى الذي كان سبباً مباشراً من وراء عدول المحكمة الدستورية العليا عن إقرارها الضمني للمشرع العادي في استثنائه للدعاوى الضريبية من ولاية قاضيه الطبيعي؛ فقضت بأنه: "وإذ كان المشرع الدستوري بنصه في عجز المادة (٩٧) من الدستور الحالي على أن " ولا يحاكم شخص إلا أمام قاضيه الطبيعي"، فقد دل على أن هذا الحق في أصل شرعته هو حق للناس كافة تكافأ فيه مراكزهم القانونية في سعيهم لرد العدوان على حقوقهم والدفاع عن مصالحهم الذاتية، وأن الناس جميعاً لا يتمييزون فيما بينهم في مجال حقهم في النفاذ إلى قاضيه الطبيعي، ولا في نطاق القواعد الإجرائية أو الموضوعية التي تحكم الخصومة القضائية، ولا في مجال التداعي بشأن الحقوق المدعى بها وفق مقاييس موحدة عند توافر شروطها، إذ ينبغي دائماً أن يكون للخصومة الواحدة قواعد موحدة سواء في مجال اقتضاها أو الدفاع عنها أو الطعن في الأحكام التي تصدر فيها، وكان مجلس الدولة قد غدا في ضوء الأحكام المتقدمة قاضى القانون العام، وصاحب الولاية العامة دون غيره من جهات القضاء في الفصل في كافة المنازعات الإدارية، عدا ما استثناه الدستور ذاته بنصوص صريحة ضمنها وثيقته" (١).

(١) وذلك بعدما أوضحت المحكمة السند الدستوري المتواتر لدعم اختصاص مجلس الدولة ببحث مشروعية القرارات الإدارية، وعدم جواز تحصينها ضد رقابة القضاء؛ مقررته أنه: "وحيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن المشرع الدستوري، بدءاً من دستور سنة ١٩٧١م قد حرص على دعم مجلس الدولة، الذي أصبح منذ استحداثه نص المادة ١٧٢ منه جهة قضاء قائمة بذاتها، محصنة ضد أي عدوان عليها أو على اختصاصها المقرر دستورياً عن طريق المشرع العادي، وهو ما أكدته الإعلان =

هذا، ويتسع المجال لإسهام مجلس الدولة في تقرير المشروعية الضريبية في مراجعته لأعمال الإدارة الضريبية- التقديرية، أكثر منه في مراجعة أعمال سلطتها المقيدة؛ حيث وضوح إرادة المشرع، ومن ثم صراحة الحلول التشريعية التي تحكم المسألة المثارة في هذه الأخيرة، بينما يتسع المجال لإرادة الإدارة الضريبية في الأولى، على إثر غياب أو قصور الحلول التشريعية التي توفرها النصوص- إما لغياب النص الصريح أو لعمومية النصوص التي تعالج المسألة.

فعلى سبيل المثال، نجد أن أعمال السلطة المقيدة والتي تجد مجالها في أركان القرار الضريبي، في ركني الاختصاص والغاية(١)؛ إذ يُكتسب الاختصاص

=
الدستوري الصادر بتاريخ ٢٠١١/٣/٣٠م الذي أورد الحكم ذاته في المادة ٤٨ منه، والمادة (١٧٤) من الدستور الصادر بتاريخ ٢٠١٢/١٢/٢٥، والمادة (١٩٠) من الدستور الحالي التي تنص على أن: "مجلس الدولة جهة قضائية مستقلة، يختص دون غيره بالفصل في المنازعات الإدارية...."، ولم يقف دعم المشرع الدستوري لمجلس الدولة عند هذا الحد، بل جاوزه إلى إلغاء القيود التي كانت تقف حائلاً بينه وممارسته لاختصاصاته، فاستحدثت بالمادة (٦٨) من دستور سنة ١٩٧١ نصاً يقضى بأن التقاضي حق مكفول للناس كافة، وأن لكل مواطن حق اللجوء إلى قاضيه الطبيعي، وتكفل الدولة تقريب جهات القضاء من المتقاضين وسرعة الفصل في القضايا، ويحظر النص على تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء، وهو ما انتهجه نص المادة (٢١) من الإعلان الدستوري الصادر في ٢٠١١/٣/٣٠، ونص المادة (٧٥) من الدستور الصادر في ٢٠١٢/١٢/٢٥، وقد سار الدستور الحالي على النهج ذاته في المادة (٩٧) منه، وبذلك سقطت جميع النصوص القانونية التي كانت تحظر الطعن في القرارات الإدارية، وأزيلت جميع العوائق التي كانت تحول بين المواطنين واللجوء إلى مجلس الدولة بوصفه القاضي الطبيعي للمنازعات الإدارية؛ "حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٧٠ لسنة ٣٥ قضائية "دستورية"، جلسة ٢٥ يوليو ٢٠١٥م، الموافق ٩ شوال ١٤٣٦هـ(المحالة من المحكمة الإدارية بالإسكندرية في الدعوى رقم ٢٨١٢ لسنة ٥٩ قضائية).

(١) فتمَّ إجماع فقهي على أن الإدارة ليس لها سلطة تقديرية فيما يتعلق بركن الاختصاص في القرار الإداري؛ إذ المشرع هو صاحب السلطة في ذلك. كما أنها لا تملك أية سلطة تقديرية حيال ركن الغاية؛ حيث يستقر وازع الفقه على أن سلطة الإدارة بالنسبة للهدف هي دائماً سلطة مقيدة، ولا يمكن أبداً أن تكون سلطة تقديرية؛ للمزيد؛ انظر أ.د. مصطفى أبو زيد فهمي: القضاء الإداري..، مرجع سابق، ص ٨٤٣، أ.د. سعاد الشرفاوي: دروس في دعوى الإلغاء، د. ن، ١٩٨٠، ص ١١١، أ.د. رمضان محمد بطيخ: الاتجاهات المتطورة في قضاء مجلس الدولة الفرنسي للحد من السلطة التقديرية للإدارة....، مرجع سابق، ص ٥٨.

بالنص الصريح ولا يفترض في حالة غيابه، وكذا غاية القرار لا تستقيم إلا باستهداف المصلحة العامة دون غيرها، وإلا كان القرار حقيقاً بالبطلان. ففي بحث مشروعية هذين الركنين، لا يتجاوز عمل القاضي دائرة التنبؤ من مدى تقيّد الإدارة الضريبية بنصوص القانون الصريحة، ومن ثمّ فلا إشكالية تذكر في إقرار المشروعية الضريبية من هذين الوجهين من حيث المبدأ.

أما السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، والتي تجد مجالها الطبيعي في ركني السبب والمحل (١)، وفي ركن الشكل في الفروض التي لا يقيد بها القانون بشكليات أو إجراءات محددة (٢)، فتفتح المجال رحباً لإسهام مجلس الدولة في تقرير بعض مفاهيم المشروعية الضريبية، من طريق دوره المنشئ في خلق القاعدة القانونية.

فقد سبق أن أوضحنا أن المشروعية الضريبية ليست مفهوماً مجرداً قوامه النصوص التشريعية التي تعالج المسائل الضريبية- عادية كانت أو لائحية، وإنما تتسع أيضاً لما تسفر عنه ممارسات الإدارة وتصرفاتها من معايير فيما لا نص فيه، فضلاً عما يقره القضاء من معايير في تفسيره لهذه النصوص، ما حصله أن فكرة المشروعية مزيج من النصوص التشريعية وتقدير الإدارة وتفسير القضاء.

وبناءً عليه، فإن اتساع نطاق السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، وما تثيره هذه السعة من إشكاليات في مقام إقرار المشروعية الضريبية، أخذاً في الاعتبار أن

(١) إذ يصف جانب من فقه القانون العام العلاقة بين ركني السبب والمحل والسلطة التقديرية للإدارة، بأنها تمثل جوهر السلطة التقديرية للإدارة، والذي يكمن في تقدير مناسبة الإجراء المتخذ للوقائع التي ساقته إلى اتخاذه؛ أي تناسب المحل مع السبب؛ في نفس المعنى؛ انظر أ.د. سليمان الطماوي: النظرية العامة في القرارات الإدارية، مرجع سابق، ص ٨٦.

(٢) وإقراراً لقاعدة عدم تقييد شكل وإجراءات القرار الضريبي - ما لم يقيد القانون صراحةً - ذهبت محكمة النقض إلى أن المشرع لم يحدد شكلاً معيناً لإخطار ممولي ضريبة القيم المنقولة بربط الضريبة، ذاهبةً إلى أن تأييد الحكم المطعون فيه الحكم المستأنف ببطلان النموذج ١٩ ضرائب بشأن الإخطار بضريبة القيم المنقولة، لخلوه من عناصر تقدير الضريبة، يعدّ مُجانِباً لصحيح حكم القانون، ومستوجباً نقضه؛ حكمها - الدائرة المدنية والتجارية - في الطعن رقم ٩٤٠٤ لسنة ٦٥ ق، جلسة ٢٠٠٨/٦/٩، مجموعة المكتب الفني لهيئة قضايا الدولة، ص ١٢٠٥.

الدور المنشيء والخلاق لمجلس الدولة، يفتح المجال رحبًا لبلورة مفاهيم جديدة للمشروعية الضريبية من طريق القاضي الإداري- القاضي العام للمشروعية الإدارية.

المبحث الثالث

التحديات التي تواجه مجلس الدولة

في إقرار وحماية المشروعية الضريبية وسبل مواجهتها

تمهيد وتقسيم:

لم يكن مجلس الدولة مستعدًا لاستقبال الكم الهائل من القضايا الضريبية، والتي انهالت عليه فجأة على إثر الحكم بعدم دستورية اختصاص محاكم القضاء العادي بالفصل فيها، ما نتج عنه تأخر الدوائر المختصة بنظر هذه المنازعات من دوائر محكمة القضاء الإداري، في تقديم عدالة ضريبية ناجزة (١). سيما وأن القانون الإجرائي للقسم القضائي بمجلس الدولة لم يظهر إلى النور بعد، ومن ثم خضوع المنازعات الضريبية في نظرها للكيفية التقليدية المتبعة في نظر سائر المنازعات الإدارية، وهذا كله ما يثير مخاوف الكثيرين من المعارضين لإسناد نظر هذه المنازعات إلى مجلس الدولة، سواء من فقهاء القانون المالي والضريبي أو من فقهاء القانون العام.

فإلى أي مدى يُتصور أن ينجح نظام القضاء الإداري في الذود عن حصون المشروعية الضريبية؟ وما السبيل إلى تجاوز عقبة تشدد قضاء النقض في تفسير النصوص المحددة لاختصاص محاكم مجلس الدولة؟ هذا ما نتناوله كما يلي:

(١) في نفس المعنى؛ انظر د. شوقي السعيد: كارثة قضايا الضرائب أمام مجلس الدولة!، مقال منشور بجريدة المصري اليوم "الإلكترونية"، بتاريخ ٦ يوليو ٢٠١٦م، الرابط التالي:

المطلب الأول: مدى كفاية نظام القضاء الإداري للفصل في المنازعات الضريبية.
المطلب الثاني: صرامة مسلك محكمة النقض في تقدير أثر الحكم الصادر بعدم الدستورية.

المطلب الأول

مدى كفاية قضاء مجلس

الدولة للفصل في المنازعات الضريبية

طالما تحوّل كثير من الفقهاء والباحثين في مجال القانون المالي والضريبي، من عدم التناسب بين طبيعة الدعوى الضريبية وما تقتضيه ذاتية القانون الضريبي من إفرادها بنظام قضائي خاص، ومنصة القاضي الإداري، وهي التي تفتقر إلى القانون الإجرائي الذي يبين كيفية الفصل في مثل هذه الدعاوى، فضلاً عن عدم انتشار محاكم القضاء الإداري في محافظات الجمهورية بالشكل الكافي- مقارنة بمحاكم القضاء العادي. فهل من سبيل إلى تبيد هذه التخوفات، سيما وقد أفضت الدعاوى الضريبية بأسرها إلى منصة القاضي الإداري؟ هذا ما نتناوله تفصيلاً على النحو التالي.

أولاً: الكفاية الموضوعية لقضاء مجلس الدولة:

باديء ذي بدء، لا نماري في قدرة محاكم مجلس الدولة على إقرار وحماية المشروعية الضريبية، من الناحيتين القانونية والفنية- أقصد تخصص قضاتها وتفردهم في تطبيق القانون الإداري بمفهومه العام؛ فهم سدنة المشروعية الإدارية منذ أن أفردت المنازعات التي تكون الإدارة طرفاً فيها بما لها من امتيازات السلطة العامة، بقضاء خاص- يحفظ للإدارة مكانتها السامية في مواجهة عملائها، وفي الوقت ذاته يضمن لهم ما قرّر لهم من ضمانات دستورية. بيد أن انتشار محاكم مجلس الدولة في أقاليم الجمهورية، ومن ثمّ قدرتها على تقديم عدالة ضريبية ناجزة- نزولاً عند مقتضى خصوصية الروابط القانونية الضريبية وما تثيره من حاجة الدولة الملحة إلى تأمين الجزء من مواردها المالية الذي يكون

محللاً لهذه المنازعات، وحاجة الممولين إلى حسم مراكزهم المالية والتي تظل رهينة الفصل في هذه المنازعات، فإن قدرتها هذه، وفي مرحلة سابقة من عمل مجلس الدولة المصري، هي ما حدت الكثيرين إلى التخوف من تراكم الدعاوى الضريبية بين جنبات المحاكم، وما يستتبعه تأخر العدالة الضريبية من تأثير كما أشرنا آنفاً.

وإذا كنا لا نقلل من وجاهة هذا التخوف- على اعتبار أن انتشار محاكم مجلس الدولة لم يعد بعد مساوياً لمحاكم القضاء العادي، وعلى وجه الخصوص محكمة القضاء الإداري والتي تختص بنظر المنازعات الضريبية دون غيرها من محاكم مجلس الدولة، فإن ما شهده مجلس الدولة من توسع في استحداث العديد من المحاكم، وعلى وجه الخصوص التوسع في إنشاء دوائر لمحكمة القضاء الإداري، كان آخرها قرار رئيس مجلس الدولة رقم ٥٢٣ لسنة ٢٠٢٠م (١)، ومن قبله

(١) والذي ينص على أنه: "بعد الاطلاع على قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢م؛ وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٦٤ لسنة ٢٠١٩م؛ وعلى اللائحة الداخلية لمجلس الدولة الصادرة بقرار الجمعية العمومية لمجلس الدولة رقم ١ لسنة ٢٠١١م؛ وعلى قرار رئيس مجلس الدولة رقم ٥٨٤ لسنة ٢٠١٩م بإعادة توزيع اختصاصات دوائر محكمة القضاء الإداري بالقاهرة والمحافظات الأخرى وتحديد اختصاصاتها؛ وعلى قرار رئيس مجلس الدولة رقم ٤٨١ لسنة ٢٠١٩م بشأن إصدار الحركة القضائية للعام القضائي ٢٠١٩/٢٠٢٠م المعدل بالقرار رقم ٥٨١ لسنة ٢٠١٩م؛ وعلى قرار رئيس مجلس الدولة رقم ٥١٥ لسنة ٢٠٢٠م بإنشاء محاكم ودوائر بمدينة الغردقة؛ وعلى ما عرضه السيد الأستاذ المستشار نائب رئيس مجلس الدولة الأمين العام؛ قرر: (المادة ١) يحدد اختصاص دائرة محكمة القضاء الإداري بمحافظة البحر الأحمر بنظر المنازعات الإدارية المتعلقة بما يأتي: ١. الأفراد والهيئات والعقود الإدارية؛ ٢. الضرائب والرسوم بجميع أنواعها؛ ٣. العاملون المخاطبون بأحكام القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨م (الملغى) والقانونين رقمي ١٨ لسنة ٢٠١٥م (الملغى) و ٨١ لسنة ٢٠١٦م بإصدار قانون الخدمة المدنية أو لورثتهم، وكذلك العاملون الذين تنظم شؤون توظيفهم قوانين أو لوائح خاصة أو لورثتهم؛ ٤. طلبات التعويض المرتبطة بالمنازعات التي تختص هذه الدائرة بنظرها؛ ٥. الطعون الاستئنافية على الأحكام الصادرة من المحكمة الإدارية بمحافظة البحر الأحمر؛ ٦. المنازعات الإدارية التي تختص بنظرها محكمة القضاء الإداري طبقاً للقانون ولا تختص بها أي من الدوائر الأخرى بالمحكمة؛ ٧. منازعات التنفيذ وإشكالات التنفيذ المتعلقة بالأحكام الصادرة عن هذه الدائرة. (المادة ٢) جميع الدعاوى التي أصبحت بمقتضى هذا القرار من اختصاص هذه الدوائر تحال إليها بحالتها بقرار من رئيس الدائرة في موعد غايته الثلاثون من شهر أكتوبر لعام ٢٠٢٠م، وعلى رئيس الدائرة المحال إليها تحديد جلسات لنظر تلك الدعاوى، وذلك ما لم تكن محجوزة للحكم. (المادة ٣) يُنشر =

القرار رقم ٦٩٢ لسنة ٢٠١٨م والقراران رقما ٤٧٧ و ٤٨٤ لسنة ٢٠١٩م بإنشاء دوائر جديدة لمحكمة القضاء الإداري، ليصل إجماليها إلى سبع وتسعين دائرة بمختلف المحافظات.

منها، على سبيل المثال، الدائرة السادسة عشرة لنظر المنازعات الإدارية المتعلقة بالضريبة على الأجور والمرتبات "كسب العمل"، والضريبة على المهن الحرة، والضريبة على إيرادات الثروة العقارية، فيما تختص الدائرة السابعة عشرة بنظر المنازعات المتعلقة بالضريبة على العقارات المبنية وضريبة الأطنان الزراعية وضريبة الملاهي وضريبة الدمغة وغير ذلك من المنازعات الضريبية التي لا تدخل في اختصاص الدوائر السادسة عشرة والثامنة عشرة والتاسعة عشرة والعشرين، بينما تختص الدائرة الثامنة عشرة بنظر المنازعات المتعلقة بضريبة الأرباح التجارية، والضريبة على أرباح الشركات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية، وتختص الدائرة التاسعة عشرة بنظر منازعات الضريبة العامة على المبيعات، وكذلك تختص الدائرة العشرون بنظر منازعات ضريبة القيمة المضافة، والرسوم والضرائب الجمركية بجميع أنواعها.

فإن هذا التوسع الأفقي في استحداث دوائر جديدة لمحكمة القضاء الإداري-عمومًا، والتوسع الرأسي في الدوائر الضريبية- على وجه الخصوص، يقلل من حدة هذا التحوُّف؛ فإفراد المنازعات الضريبية بهذه الدوائر وغيرها، مظنة الإنجاز في تقديم العدالة الإدارية الضريبية على النحو الذي يتفق مع طبيعة هذه الدعاوى.

يضاف إلى ما تقدم، أن الاختصاص المعقود للجمعية العمومية بنظر المنازعات الإدارية طبقاً لنص المادة (٢٦/د) من قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم (٤٧) لسنة ١٩٧٢ هو اختصاص مانع لا تشاركها فيه أية جهة قضائية أخرى،

=
هذا القرار في الوقائع المصرية، ويعمل به اعتبارًا من أول نوفمبر لعام ٢٠٢٠م؛ الوقائع المصرية، العدد ٢٠٨، بتاريخ ١٦ سبتمبر ٢٠٢٠م، ص ٧ وما بعدها.

وهو اختصاص أصيل ولائي يتعلق بولاية فصل في أنزعة ذات طبيعة خاصة، وهو الاتجاه الذي رجحته دائرة توحيد المبادئ بالمحكمة الإدارية العليا في أحدث أحكامها (١)؛ تأسيساً على أن المشرع اختص الجمعية العمومية وحدها ودون سواها ولاية الفصل في الأنزعة بين للجهات الإدارية دون مشاركة من جهات القضاء الأخرى، وهي أنزعة ذات طبيعة خاصة مقدرة بخصوصية الطبيعة القانونية للمتنازعين، تلك الطبيعة التي تتأبي عرض تلك الأنزعة على جهات

(١) وتستطرد الدائرة مقررته أنه: "ولا يناقض ما تقدم، صدور حكيم من المحكمة الدستورية العليا، الأول في الدعوى رقم ١٥ لسنة ١ تنازع، بجلسته ١٩٨١/١/١٧، و الثاني في الدعوى رقم ٨ لسنة ١٥ تنازع بجلسته ١٩٩٤/٦/٤، وينهض الحكمان على سند من أن الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة لا تصدر أحكاماً قضائية، وأن مناط قبول طلب التنازع هو أن يقوم النزاع بشأن تنفيذ حكيم نهائيين متناقضين، والرأي الذي تبديه الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع لا يعد حكماً، فإنه يتعين عدم قبول الدعوى، ذلك أن ما انتهت إليه المحكمة إنما يتوافق مع صريح نص المادة ٦٦/د من قانون المجلس، فالمشرع لم يسبغ على الجمعية العمومية ولاية القضاء في المنازعات التي تقوم بين فروع السلطة التنفيذية وهيئاتها، وإنما عهد إليها بمهمة الإفتاء فيها بإبداء الرأي مسبباً على ما يفصح عنه النص، وهذا الرأي الملزم لا يتجاوز حد الفتوى ولا يرقى إلى مرتبة الأحكام القضائية بالمعنى الفني الدقيق، كما أن ثمة فارقاً كبيراً بين الحكم الذي يصدر عن جهة وسد إليها المشرع ولاية القضاء، وقرار يصدر عن هيئة لم يُضف عليها هذه الولاية، إلا أنه وعلى الرغم من ذلك، فإن الحكم والقرار يستويان في ميزان العدالة وأثارهما واحدة، وهي إقرار الحقوق لأصحاب الشأن، أو لأى من طرفي النزاع سواء في الأنزعة بين الأفراد العاديين (أشخاص القانون الخاص)، أو المنازعات الإدارية التي تكون الإدارة خصم فيها أو بين جهات الإدارة بعضها البعض. وحيث إنه في ضوء ما تقدم، وفي مقام الموازنة والترجيح بين الاتجاهين السالف الإلماع إليهما، يتضح جلياً، أن الاتجاه الأول له الغلبة والصدارة، بحكم ما يظفر به من سند تشريعي وفلسفة وحكمة تغياها المشرع، على النحو المتقدم ذكره، إضافة إلى جملة اعتبارات مؤسسية وقانونية وعملية يستلزم بها جميعاً في مواجهة الاتجاه الآخر، الذي بني على أساس فاسد، فانهارت قواعده، فصار ركاماً، وهو والعدم سواء، أو بمعنى آخر، لا يستوي سويماً على سند صحيح، ونتائجه ثمار جوفاء لا تثمن ولا تغنى من جوع. فلهذه الأسباب، حكمت المحكمة بترجيح الاتجاه الذي من مقتضاه أن الاختصاص المعقود للجمعية العمومية بنظر المنازعات الإدارية طبقاً لنص المادة ٦٦/د من قانون مجلس الدولة هو اختصاص مانع لا تشاركها فيه أية جهة قضائية أخرى، وهو اختصاص أصيل ولائي يتعلق بولاية فصل في أنزعة ذات طبيعة خاصة، وعلى النحو المبين بالأسباب، وأمرت بإعادة الطعن إلى الدائرة المختصة بالمحكمة الإدارية العليا، للفصل فيه على هدى ما تقدم؛ حكم دائرة توحيد المبادئ في الطعن رقم ٥٧٨١٨ لسنة ٦٠ ق. عليا بجلسته ٢٠١٩/٥/٤، حكم غير منشور.

القضاء المختلفة لوحدة الشخص القانوني للمتازعين المنسوب انتهاءً إلى الشخصية القانونية للدولة في مثل تلك الأنزعة، الأمر الذي ينحصر معه الاختصاص الولائي للجمعية على محض تلك التي تثور بين الجهات الإدارية المنصوص عليها في المادة (٦٦/د) من قانون مجلس الدولة فحسب، وتفصل في النزاع برأي ملزم للجانبين، حسماً لأوجه النزاع وفصل الخطاب فيها، ولم يعط لجهة ما حق التعقيب، على ما تنتهي إليه، وتستنفذ ولايتها بإصداره ولا يجوز معاودة طرحه مرة أخرى حتى لا يتجدد النزاع إلى ما لا نهاية، مما لا مندوحة من وجوب انصياع الجهات الإدارية إلى تنفيذ رأي الجمعية العمومية وعدم مخالفته أو الامتناع عن تنفيذه.

فلا مراء في أن هذا الاختصاص يجعل من الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع، جنباً إلى جنب مع دوائر محكمة القضاء الإداري- الضريبية، درعاً واقية للذود عن حصون المشروعية الضريبية، على النحو الذي أريد لها دستورياً من وراء إسناد ولاية الفصل في المنازعات الضريبية إلى مجلس الدولة- قاضيها الطبيعي.

ثانياً: الكفاية الإجرائية لقضاء مجلس الدولة:

تعد الكفاية الإجرائية لنظام القضاء الإداري، واحدة من أهم المسائل التي نفذت إليها سهام النقد من قبل المعارضين لإسناد ولاية الفصل في المنازعات الضريبية إلى محاكم مجلس الدولة؛ لعله امتناع المشرع العادي - لقرابة الخمسة عقود تقريباً - عن إصدار القانون الإجرائي للقسم القضائي بمجلس الدولة(١)، في ظل النص في المادة (١٠ / ٦) من القانون الحالي لمجلس الدولة- رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢م على أن: "تختص محاكم مجلس الدولة - دون غيرها - بالفصل في المسائل الآتية: أولاً: ...؛ ثانياً: ...؛ سادساً: الطعون في القرارات النهائية

للمزيد راجع أ.د. يحيى الجمل: القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ١٢١ (1) وما بعدها.

الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم وفقاً للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة؛ "... هذا النص الذي عده جانب من الفقه مانعاً من مباشرة مجلس الدولة اختصاصه الولائي بالفصل في المنازعات الضريبية، حتى يصدر هذا القانون، والذي يبين الكيفية التي تُنظر وفقاً لها هذه المنازعات، وإلا فلما كان ذكر عبارة "وفقاً للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات" من الأساس؟!

وقد سبق أن أشرنا إلى أن جمهور الفقه القانون العام، ومؤخراً قضاء المحكمة الدستورية العليا، مستقران على أن غياب هذا القانون غير مانع من مباشرة الاختصاص، وإنما تخضع المنازعات الضريبية للكيفية الإجرائية التي تُنظر وفقاً لها المنازعات الإدارية، باعتبار أنها واحدة من المنازعات الإدارية بطبيعتها.

يضاف إلى ما تقدم، أن الشكلية الجوهرية المتمثلة في ضرورة عرض الدعوى على هيئة مفوضي الدولة بالمحكمة المختصة لتحضيرها وإعداد الرأي القانوني فيها(١)، وإن كانت تمثل ضماناً جوهرياً للمتقاضين، فضلاً عن دورها في

(١) تنص المادة ٢٧ من قانون مجلس الدولة الحالي على أن: "تتولى هيئة مفوضي الدولة تحضير الدعوى وتجهيتها للمرافعة ولمفوض الدولة في سبيل تهيئة الدعوى للاتصال بالجهات الحكومية ذات الشأن للحصول على ما يكون لازماً من بيانات وأوراق وأن يأمر باستدعاء ذوى الشأن لسؤالهم عن الوقائع التي يرى لزم تحقيقها أو بدخول شخص ثالث في الدعوى أو بتكليف ذوى الشأن بتقديم مذكرات أو مستندات تكميلية وغير ذلك من إجراءات التحقيق في الأجل الذي يحدده لذلك. ولا يجوز في سبيل تهيئة الدعوى تكرار التأجيل لسبب واحد. ومع ذلك يجوز للمفوض إذا رأى منح أجل جديد أن يحكم على طالب التأجيل بغرامة لا تتجاوز عشرة جنيهات يجوز منحها للطرف الآخر. ويودع المفوض - بعد إتمام تهيئة الدعوى - تقريراً يحدد فيه الوقائع والمسائل القانونية التي يثيرها النزاع ويبدى رأيه مسيماً، ويجوز لذوى الشأن أن يطلعوا على تقرير المفوض بقلم كاتب المحكمة ولهم أن يطلبوا صورة منه على نفقتهم. ويفصل المفوض في طلبات الإعفاء من الرسوم. وتنص المادة ٢٨ من القانون ذاته على أنه: لمفوض الدولة أن يعرض على الطرفين تسوية النزاع على أساس المبادئ القانونية التي ثبت عليها قضاء المحكمة الإدارية العليا في خلال أجل يحدده فإن تمت التسوية أثبتت في محضر يوقع من الخصوم أو وكلائهم، وتكون للمحضر في هذه الحالة قوة السند التنفيذي، وتعطى صورته وفقاً للقواعد المقررة لإعطاء صور الأحكام، وتستبعد القضية من الجدول لانتهاؤه النزاع فيها، وإن لم تتم التسوية جاز للمحكمة عند الفصل في الدعوى أن تحكم على المعارض على التسوية بغرامة لا تتجاوز عشرين =

تخفيف العبء الملقى على كاهل المحكمة المختصة، فإنها تمثل عقبة إجرائية في سبيل الحصول على عدالة ضريبية ناجزة- وفقاً لفقهاء القانون المالي والضريبي.

وللتغلب على العقبة الأولى، استقر قضاء المحكمة الإدارية العليا على خضوع المنازعات الضريبية لما تخضع له المنازعات الإدارية من قواعد إجرائية، باعتبارها واحدة من المنازعات الإدارية بطبيعتها، وذلك إلى أن يصدر القانون الإجرائي الخاص بالقسم القضائي لمجلس الدولة، مبيناً ما إذا كان المشرع سيختصها بقواعد إجرائية خاصة- تمييزاً لها، أم أنها تظل كغيرها من الدعاوى!

ومن جانبنا، نعتقد أنه يمكن تلافي هذه العقبة من خلال تخصيص دوائر كافية- عدداً ودرايةً ودربةً، من دوائر محكمة القضاء؛ لنظر الدعاوى الضريبية في شتى المحافظات، أو التوسع في إنشاء المزيد من المحاكم الإدارية وإسناد الاختصاص بنظر هذه المنازعات إليها- تشريعياً، بما يسهم في خلق مناخ مختلف لتسوية المنازعات الضريبية قضائياً، ومن ثم فتح آفاق جديدة للمشروعية الضريبية.

ولتجاوز العقبة الثانية، فقد تدخل المشرع العادي مؤخرًا بموجب المادة ٦٥ من قانون الإجراءات الضريبية رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م، مقررًا استثناء المنازعات الضريبية من الخضوع لهذه الشكلية الإجرائية، بما يتفق مع طبيعتها؛ فنص فيها على أنه: "واستثناء من أحكام قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢، يكون الفصل في الدعاوى والطعون الضريبية دون العرض على هيئة مفوضي الدولة، وللمحكمة نظر هذه الدعاوى والطعون في جلسة سرية، ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة".

جنيهاً ويجوز منحها للطرف الآخر. كما تنص المادة ٢٩ من ذات القانون على أن: تقوم هيئة مفوضي الدولة خلال ثلاثة أيام من تاريخ إيداع التقرير المشار إليه في المادة ٢٧ بعرض ملف الأوراق على رئيس المحكمة لتعيين تاريخ الجلسة التي تنتظر فيها الدعوى".

ويفهم من هذا النص، حرص المشرع على مساواة المنازعات الضريبية، بالطلبات التي تُرفع إلى القضاء المستعجل، والتي تأتي طبيعتها الاستعجالية الخضوع لإجراءات تمهيدية أو تحضيرية، وإلا انتفت المصلحة من وراء اللجوء إلى القضاء- هذه المصلحة التي تؤكدتها المحكمة الإدارية العليا في جانب الشق المستعجل للمنازعة الإدارية؛ مقررًا أنه: "إذا كانت المصلحة قد حتمت التجاوز عن دور هيئة مفوضي الدولة في تحضير الشق العاجل للمنازعة، واستوجبت اتصال الدعوى رأسًا بالمحكمة ودخولها في حوزتها..."(١).

المطلب الثاني

صرامة مسلك محكمة النقض

في تقدير أثر الحكم الصادر بعدم الدستورية

ما كان من محكمة النقض- العريقة تاريخًا وقضاءً، إلا أن نزلت عند حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية مسلك المشرع العادي المتمثل في استثناء المنازعات الضريبية من ولاية مجلس الدولة؛ مقررًا أنه: "إذا كانت المحكمة الدستورية العليا قد قضت بعدم دستورية نص الفقرة الأخيرة من المادة ١٧ ونص الفقرة السادسة من المادة ٣٥ من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م المعدل بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥م، وهي نصوص غير ضريبية؛ لتعلقها بتحديد المحكمة المختصة بنظر النزاع في الدعاوى المتعلقة بالقانون سالف البيان، ومن ثم فإن الحكم بعدم الدستورية يسرى عليها بأثر رجعي.." (٢).

(١) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ١١٤٥ لسنة ٢٥ قضائية، جلسة ١٢ ديسمبر ١٩٨١، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة السابعة والعشرون (من أول أكتوبر ١٩٨١ إلى آخر سبتمبر ١٩٨٢)، ص ٩٥.

(٢) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٢٠٥٠ لسنة ٧٤ قضائية، جلسة ٢٤ يونيو ٢٠١٤، مجموعة المبادئ التي قررتها المحكمة، السنة ٥٨، القاعدة رقم ٢، ص ١٢.

بيد أنه ثمة إشكالية تكمن في صرامة النهج الذي تتبعه محكمة النقض في تقدير الأثر الذي يترتب عليه الحكم الصادر بعدم دستورية استثناء المنازعات الضريبية من ولاية قاضيها الطبيعي؛ فراححت تركز لحصر اختصاص محاكم مجلس الدولة بنظر هذه المنازعات في أضيق نطاق ممكن؛ مستندة إلى عمومية ولاية محاكم القضاء العادي في نظر كافة الأنزعة الضريبية إلا ما تعلقت منها بقرار إداري، على اعتبار أن اختصاص محاكم مجلس الدولة - من منظور محكمة النقض - إنما ينعقد بتوافر القرار الإداري، لتظل الولاية بنظر المنازعات الضريبية التي لا تتعلق بقرار إداري نهائي، معقودة لمحاكم القضاء العادي - صاحبة الولاية العامة في القضاء.

وهو ما نعده انتقاصاً لولاية محاكم مجلس الدولة في نظر كافة المنازعات التي تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها باعتبارها سلطة عامة، ومن ثم انتقاصاً لفكرة المشروعية الضريبية بمعناها الواسع، والذي ينبغي ألا يُختزل مفهومها في المنازعات المتعلقة بالربط أو التحصيل أو الإعفاء أو ما شابهه فحسب، وإنما يتسع ليشمل كافة القواعد والمبادئ القانونية التي تنظم الروابط القانونية التي تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها وما ينشأ عنها من منازعات.

وتطبيقاً لهذا النظر، تقرر محكمة النقض - في واحد من أحكامها التي تلت صدور الحكم الصادر بعدم دستورية استثناء المنازعات الضريبية من ولاية مجلس الدولة - بأنه: "من المقرر - في قضاء هذه المحكمة - أن النص في المادة العاشرة من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢م على أن "تختص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في المسائل الآتية: أولاً: ..، سادساً: الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم وفقاً للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة"، يدل على أن مناط اختصاص مجلس الدولة بنظر منازعات الضرائب والرسوم مشروط بأن يكون النزاع متعلقاً بقرار نهائي صادر من جهة إدارية في منازعة متعلقة بالضرائب والرسوم، ومن ثم فإن أي منازعة متعلقة بالضرائب والرسوم ولا تتخذ شكل الطعن في قرار إداري نهائي لا ينعقد الاختصاص بنظرها لجهة القضاء الإداري، وإنما يظل الاختصاص بنظرها معقوداً للقضاء العادي باعتباره صاحب الولاية العامة في

الفصل في المنازعات بين الأفراد وبينهم وبين إحدى وحدات الدولة ما لم تكن متعلقة بقرارات إدارية" (١).

ومن هذه التطبيقات أيضاً، حكمها بأنه: "أما في نطاق العلاقة بين مؤدي الخدمة والمؤدى إليه هذه الخدمة، فإن المنازعات التي تنشأ عن تطبيق القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م في شأن الضريبة العامة على المبيعات، فإنها ليست جميعها من طبيعة إدارية مما يدخل في اختصاص محاكم مجلس الدولة صاحبة الولاية في المنازعات الإدارية؛ إذ إنه في حالة عدم المنازعة مع المصلحة في شأن استحقاق الضريبة وتحديد بنائها وعناصرها ومقوماتها وأوضاعها وأحكامها المختلفة ومدى الخضوع لها وغيرها بشأن القرار الصادر من الجهة الإدارية، فإنه يداخلها بعض المنازعات ذات الطبيعة المدنية أو التجارية، وحين ذلك يخضع الأمر بشأن الاختصاص بالمنازعات القائمة بين مؤدى الخدمة والمؤدى إليه لاختصاص القضاء العادى بما مؤداه اختصاص القضاء العادى بنظر المنازعات الناشئة عن الاتفاق الذى يعقده الطرفان فى شأن الالتزام بالضريبة العامة للمبيعات باعتباره صورة من صور الضرائب غير المباشرة التى يجوز نقل عبء الالتزام بها لغير المكلفين" (٢).

فما يستفاد ما سبق، أن قضاء النقض يرهن اختصاص محاكم مجلس الدولة، ومن ثم انتفاء ولاية محاكم القضاء العادى، بفكرة القرار الإدارى النهائى، وهو ما لا يقول به جمهور فقهاء القانون العام ولا قضاؤه- وهما المخولان في تحديد مفهوم

(١) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٥٥٦٤ لسنة ٨٠ قضائية، الدوائر التجارية، جلسة ١١ يناير ٢٠١٨م، الموقع الإلكتروني لمحكمة النقض المصري، الرابط التالي:

https://www.cc.gov.eg/judgment_single?id=111258768&ja=77922

(٢) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٦٦١٦ لسنة ٨٥ قضائية، الدوائر التجارية، جلسة ١١ أبريل ٢٠١٦م، الموقع الإلكتروني لمحكمة النقض المصري، الرابط التالي:

https://www.cc.gov.eg/judgment_single?id=111258768&ja=77922

المنازعة الإدارية. حيث إن اختصاص محاكم مجلس الدولة بنظر المنازعات الضريبية، إنما يتعين أن يتحدد وفقاً للمعيار العام المستقر فقهاً وقضاً في تحديد اختصاصها- ألا وهو "إدارية المنازعة"، على ضوء المعايير التي يعتمدها القاضي الإداري في تحديد اختصاصه، وعلى وجه الخصوص صفة "السلطة العامة"^(١) التي تظهر بها الإدارة الضريبية في روابطها القانونية، وما ينشأ عنها من منازعات، وهو ما تتخذه المحكمة الدستورية العليا معياراً في فض تنازع الاختصاص أو تعارض الأحكام؛ إذ تنزل عند مقتضى معيار إدارية المنازعة.

وهو ما تواتر عليه قضاء المحكمة الدستورية العليا إذ تقرر أنه: "المستقر عليه قضاء هذه المحكمة من أن النص على ولاية محاكم مجلس الدولة بنظر الطعون في منازعات الضرائب بالفقرة السادسة من المادة (١٠) من قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم لسنة ١٩٧٢م مرهون بصدور القانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات، ومع ذلك فهو غير مانع من اختصاص تلك المحاكم بنظرها سواء بالفصل في منازعات الضرائب والرسوم التي لم ينظم فيها المشرع طريقاً قضائياً للطعن أو بالفصل في القرارات الإدارية المتعلقة بهذه المنازعات ولا يتسع النص الذي يحدد اختصاص القضاء العادي ليشمله، ولما كانت المنازعة الماثلة تدور حول رد المبالغ التي تم تحصيلها لحساب مصلحة الضرائب على السلع التي استوردتها الشركة فإنها تكون من اختصاص القاضي الإداري بحسبانها منازعة إدارية. الدعوى المقامة بإلزام مصلحة الضرائب برد المبالغ التي تم تحصيلها

(١) للمزيد من التفاصيل؛ راجع:

Charles Debbasch: Contentieux Administratif, op. cit, p. 39, et Gustave Peiser: Contentieux Administratif, op. cit, p. 61.

أ.د. محمود حافظ: القضاء الإداري، مرجع سابق، ص ٢٠٩ وما تليها. م.د. محمد ماهر أبو العينين: المفصل في شرح اختصاص مجلس الدولة وفقاً للأحكام والفتاوى حتى عام ٢٠٠٥، ج ٣، مجلس الدولة قاضي القانون العام، بدون ناشر، ٢٠٠٥، ص ١٤٠ وما تليها.

لحساب الضريبة على المبيعات من قبيل دعاوى الاستحقاق التي لا تتقيد فيها بمواعيد دعوى الإلغاء" (١).

(١) قضت محكمة القضاء الإداري بأن المشرع الدستوري جعل مجلس الدولة هو صاحب الولاية العامة بالفصل في المنازعات الإدارية، كما نص قانون مجلس الدولة صراحة على الاختصاص الأصيل للمجلس في نظر منازعات الضرائب والرسوم، وقد حددت المادة رقم (١) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م، المقصود بلفظ المسجل والمكلف والمستورد بتعريفات منضبطة لا تحتمل التأويل، كما حددت المادة رقم (١٨) من هذا القانون شروط وحدود التسجيل، ثم قررت المادتان رقم (١٧ و٣٥) من هذا القانون بعد استبدالهما بموجب القانون ٩ لسنة ٢٠٠٥م، تخويل المحكمة الابتدائية الاختصاص بنظر منازعات الضرائب على المبيعات صراحةً في حالتين لا ثالث لهما، هما الحالتان المنصوص عليهما في المادتين المذكورتين... الأولى: نصت عليها المادة رقم (١٧) وتتعلق بمسجل قدم إقراراً وعدلته المصلحة فله أن يطعن على هذا التعديل أمام المحكمة الابتدائية بعد صيرورة هذا التعديل نهائياً، والثانية نصت عليها المادة رقم (٣٥) وتتعلق بسلعة خاصة للضريبة بشأن الضريبة المفروضة عليها وطلب صاحب الشأن عرض النزاع على لجنة التوفيق، فإذا رغب في الطعن على قرار هذه اللجنة يكون أمام المحكمة الابتدائية. ولم يقرر المشرع في القانون شيئاً يتعلق بالاختصاص القضائي للمحاكم العادية في غير هاتين الحالتين من المنازعات. الأمر الذي يجعل الأصل في الاختصاص القضائي بنظر منازعات ضريبة المبيعات لمجلس الدولة، باعتباره صاحب الولاية العامة في نظر المنازعات الإدارية على نحو ما انتهت إليه المحكمة الإدارية العليا في حكمها في الطعن رقم ٢٣١٦ لسنة ٤١ ق.ع بتاريخ ١٥/٨/١٩٩٩، والاستثناء في هاتين الحالتين الواردين في المادتين رقمي

(١) حكم المحكمة الإدارية العليا "الدائرة الأولى موضوع" في الطعن رقم ١٢٨٤ لسنة ٥٣ قضائية عليا، بجلسة ١٦ ديسمبر ٢٠٠٨؛ حكم دائرة توحيد المبادئ في الطعن رقم ٥٧٨١٨ لسنة ٦٠ ق. عليا بجلسة ٢٠١٩/٥/٤ - حكم غير منشور.

(١٧ و٣٥)، سالفتي الذكر، للقضاء العادي. ومن المقرر أن الاستثناء يتعين تفسيره تفسيراً ضيقاً، ولو شاء المشرع غير ذلك لنص عليه صراحة" (١).

ويتأكد هذا المعيار بما درج عليه قضاء المحكمة الدستورية العليا في سياق فض تنازع الاختصاص القضائي؛ إذ تقرر أنه: "وحيث إن حكم المحكمة الدستورية العليا (٢)، قضى بعدم دستورية نص الفقرة الأخيرة من المادة (١٧) ونص الفقرة السادسة من المادة (٣٥) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م المعدل بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥. وكان النص الأول يجرى على أن "وللمسجل الطعن في تقدير المصلحة أمام المحكمة الابتدائية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صيرورته نهائياً. كما كان النص الثاني يجرى على أنه "وفي جميع الأحوال يحق لصاحب الشأن الطعن على القرار الصادر من لجنة التظلمات أمام المحكمة الابتدائية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإخطار"، وأسست المحكمة الدستورية العليا، حكمها على أنه لما كان المرجع في تحديد بنیان الضريبة العامة على المبيعات، وعناصرها ومقوماتها وأوضاعها وأحكامها المختلفة إلى قانون هذه الضريبة، وإلى القرار الصادر من الجهة الإدارية المختصة تنفيذاً لأحكامه، فإن المنازعة في هذا القرار تُعد منازعة إدارية بحسب طبيعتها، تندرج ضمن الاختصاص المحدد لمحاكم مجلس الدولة طبقاً لنص المادة ١٩٠ من دستور سنة ٢٠١٤م، 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 أحكام الدستور الذي أضحى

(١) أحكام محكمة القضاء الإداري في الدعوى رقم ٤١٠٦٤ لسنة ٦٠ق، والدعاوى أرقام: ٥٨٩، ٦٩٠، ٣١١١، ٣٠١٩، ٣٦٨٢٢، ٢٨٦٣٥، ٨٣٩٠، ٧٧٢١، ٤٣٨٣ لسنة ٦١ق، الدائرة الرابعة أفراد (د)، جلسة الثلاثاء ٢٤/١١/٢٠٠٩، وانظر أيضاً أ.د. مصطفى أبو زيد فهمي: القضاء الإداري ومجلس الدولة، قضاء الإلغاء، مرجع سابق، ص ٢١١.

(٢) الصادر بجلسة ٧/٤/٢٠١٣ في القضية رقم ١٦٢ لسنة ٣١ قضائية "دستورية"، والمنشور بالعدد رقم ١٥ مكرر (ب) من الجريدة الرسمية بتاريخ ١٧ أبريل ٢٠١٣م.

بمقتضاه مجلس الدولة، دون غيره من جهات القضاء، هو صاحب الولاية العامة في الفصل في كافة المنازعات الإدارية^(١).

بل إن من قضاء النقض ذاته، ما يستشهد به في سياق تأكيد المعيار سالف الذكر؛ إذ تقرر المحكمة أنه: "لما كان ذلك، وكان المنوط به تحديد كافة أحكام الرسوم الجمركية من عناصرها ومقوماتها ووعائها وسعرها والمكلف بها والملزم بسدادها وحالات الإعفاء منها هو قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ - الذي عدل تسميتها إلى الضريبة الجمركية - والقرارات الصادرة من الجهة الإدارية تنفيذاً لأحكامه، فإن المنازعة في هذه القرارات تعد منازعة ذات طبيعة إدارية بحتة ينعقد الاختصاص ولائياً بنظرها لمحاكم مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري، يؤيد هذا النظر أن المشرع في القانون الأخير وتعديلاته، لم يعهد للقضاء العادي بنظر المنازعات الضريبية الناشئة عن أحكامه على نحو ما انتهجه في بعض القوانين المنظمة لبعض أنواع الضرائب الأخرى كقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥، وقانون الضريبة العامة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الأمر الذي حدا بالمحكمة الدستورية العليا القضاء في الدعوى رقم ١٦٢ لسنة ٣١ ق دستورية المنشور في الجريدة الرسمية بالعدد ١٥ مكرر (ب) بتاريخ ١٧ من إبريل ٢٠١٣ بعدم دستورية نص الفقرة الأخيرة من المادة (١٧) ونص الفقرة السادسة من المادة ٣٥ من القانون الأول، وفي القضية رقم ٧٠ لسنة ٣٥ ق دستورية المنشور بالجريدة الرسمية العدد ٣١ مكرر (ج) بتاريخ ٢ من أغسطس ٢٠١٥ بعدم دستورية نص المادة (١٢٣) من القانون الثاني - وهي النصوص التي عقدت الاختصاص للمحاكم الابتدائية بالفصل في المنازعات الضريبية الناشئة عن هذين القانونين - على سند من أن القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب تعد منازعات إدارية بحسب طبيعتها

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٤ لسنة ٣٨ قضائية "منازعة تنفيذ"، جلسة ٥ مايو ٢٠١٨م، الجريدة الرسمية، العدد ١٩ مكرر (ب)، السنة الحادية والستون، بتاريخ ١٣ مايو ٢٠١٨م.

ينعقد الاختصاص بنظرها لمجلس الدولة دون غيره من جهات القضاء، وأنه لا وجه للاعتداد في هذا الشأن بأن البند السادس من المادة العاشرة من القانون الحالي لمجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ جعل مباشرة المجلس لهذا الاختصاص رهناً بصدور القانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام محاكم مجلس الدولة إذ لم يخصصها المشرع بقواعد إجرائية تستلزم صدور قانون خاص يحكمها استثناء من تلك التي تخضع لها سائر المنازعات الإدارية الأخرى المنوط بمجلس الدولة الفصل فيها، ولا يعد مبرراً لإهدار هذا الاختصاص تراخي المشرع عن سن ذلك القانون، وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا هذا الاختصاص في حكمها (١) بالاعتداد بالحكم الصادر من محكمة القضاء الإداري في الدعوى رقم ٢٢٩٤ لسنة ٥٩ قضائية إداري الإسكندرية، دون الحكم الصادر من محكمة الإسكندرية الابتدائية - المؤيد استئنافياً - في الدعوى رقم ١٣١٢ لسنة ١٩٩٩ تجاري كلى متبعة في أسبابها النهج ذاته من أن المنازعة المتعلقة بفرض الرسوم الجمركية التي فصل فيها هذان الحكمان محل التناقض ذات طبيعة إدارية ينسحب عليها نص البند (سادساً) من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة وتندرج ضمن الاختصاص المحدد للقضاء الإداري" (٢).

وختاماً، فإن استقامة المنهج المتبع في تحديد ما يخرج من ولاية القضاء العادي، من منازعات بحكم إداريتها، مرتبهة باعتماد ما استقر عليه قضاء المحكمة الدستورية العليا في تحديد معيار فض تنازع الاختصاص بين جهتي القضاء، فضلاً عما استقر عليه فقهاء القانون العام وقضائه باعتبارهم أولي الرأي في تحديد مفهوم المنازعة الإدارية ومعيار الاستدلال عليها. فما يستقر عليه فقه القانون العام وقضاؤه أن اختصاص محكمة القضاء الإداري الوارد في المادة ١٠

(١) الصادر في القضية رقم ١٠ لسنة ٣٣ ق تنازع -تنفيذ- جلسة ١٢ يناير سنة ٢٠١٤.

(٢) حكم محكمة النقض - الدوائر التجارية - في الطعن رقم ٩٣٦ لسنة ٧٩ قضائية، جلسة ٢٢ يناير ٢٠١٧م، الموقع الإلكتروني لمحكمة النقض، الرابط التالي:

https://www.cc.gov.eg/judgment_single?id=111352991&ja=136433

من قانون مجلس الدولة، والذي تفسره محكمة النقض تفسيرًا ضيقًا، وارد على سبيل المثال لا على سبيل الحصر؛ استنادًا إلى نص الفقرة ١٤ من المادة العاشرة، والذي يعقد الولاية العامة لمحكمة القضاء الإداري بنظر سائر المنازعات الإدارية، وهو الأمر الذي يأخذنا إلى ضرورة الاعتداد بطبيعة المنازعة في تحديد اختصاص محاكم القضاء الإداري، لا بما تعلق بالقرارات المذكورة في بنود المادة العاشرة من منازعات، ليتأكد اختصاص محاكم مجلس الدولة بنظر المنازعة الضريبية بوصفها كذلك، لا لتعلقها بقرار إداري.

خاتمة البحث

نحو مشروعية ضريبية.. مستقرة مفاهيمها وموحدة مبادئها، من طريق قضاء مجلس الدولة- القاضي الطبيعي للمنازعات الضريبية..

جاء ببحثنا - المتواضع - هذا، والمعنون له بـ"دور مجلس الدولة المصري في حماية المشروعية الضريبية- دراسة وصفية"، مقسمًا إلى فصلين رئيسيين، ثم خاتمة. حمل أولهما عنوان: الإطار الدستوري لولاية مجلس الدولة المصري في حماية المشروعية الضريبية، وتضمن ثلاثة مباحث؛ عُنون لأولهم بـ: مفهوم المشروعية الضريبية على ضوء النظرية العامة للمشروعية الدستورية؛ وجاء ثنائهم تحت عنوان: ضوابط سلطة المشرع العادي في إقرار المشروعية الضريبية؛ بينما حمل ثالثهم عنوان: قصور مسلك المشرع العادي في تقرير الاختصاص القضائي الضريبي.

بينما عُنون للفصل الثاني، بـ"الولاية العامة لمحاكم مجلس الدولة في إقرار المشروعية الضريبية وحمايتها"، وقُسم إلى ثلاثة مباحث أيضًا؛ أولها: إقرار القاضي الدستوري الولاية العامة لمجلس الدولة بنظر المنازعات الضريبية؛ وثانيها: دور مجلس الدولة في الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية ضماناً دستورية للمشروعية الضريبية؛ وثالثها: التحديات التي تواجه مجلس الدولة في إقرار وحماية المشروعية الضريبية وسبل مواجهتها. وقد خلصنا من هذه الدراسة إلى عدة نتائج، ترتب عددًا من التوصيات، على النحو التالي:

أولاً: نتائج البحث:

حالت المغايرة التشريعية - غير المبررة - بين ذوي الحق في اللجوء إلى مجلس الدولة- كقاضٍ طبيعي للمنازعات الضريبية، دون فعالية الضمانة الدستورية المقررة للحق في اللجوء إلى القاضي الطبيعي، والتي طالما كرس لها المشرع الدستوري، فضلاً عن عدم التناسب بين منصة القضاء العادي وكثير من

المنازعات الضريبية التي طال بها أمد المثل أمامها، على خلاف ما تقتضيه طبيعتها الإدارية الخالصة، وهو ما كان سبباً مباشراً من وراء تباين العديد من المبادئ والمفاهيم التي تقوم عليها فكرة المشروعية الضريبية.

ما زالت المشروعية الضريبية قابضة خلف الأطر العامة للمشروعية الإدارية، رغم تدخل المشرع العادي بإصدار قانون الإجراءات الضريبية رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م؛ وذلك لعدم صدور القانون الإجرائي للقسم القضائي بمجلس الدولة، والمعلق عليه بيان الكيفية التي تُنظر وفقاً لها المنازعات الضريبية، بموجب البند السادس من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة. لا يقدر في ذلك صدور قانون الإجراءات الضريبية سالف الذكر؛ إذ اقتصر على بيان الكيفية الإدارية التي تُنظر وفقاً لها هذه المنازعات أمام لجان الطعن.

ما زالت الولاية العامة لمجلس الدولة بنظر المنازعات الضريبية، غير مكتملة- على الحقيقة؛ لقصور مسلك المشرع العادي في معالجة مسألة الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية، حتى بعد الحكم بعدم دستورية استثنائها من ولاية مجلس الدولة، لا بالنص على اختصاص الأخير بها باعتبارها منازعات ضريبية لا لكونها منازعات إدارية فحسب، ولا بإصدار القانون الإجرائي الذي يبين كيفية الفصل فيها، يضاف إلى ذلك تشدد قضاء النقض في تفسير النصوص المحددة لاختصاص مجلس الدولة ورهن تخلي محاكم القضاء العادي عن نظر هذه المنازعات بفكرة القرار الإداري، على غير ما يستقر فقه القانون العام وقضاؤه في تحديد معيار الاختصاص.

إذا كنا قد أقررنا بأن قصور مسلك المشرع العادي في تقرير الاختصاص القضائي الضريبي، قد نجم عنه تمييز غير مبرر بين أصحاب الحق في اللجوء إلى مجلس الدولة باعتباره قاضياً طبيعياً للمنازعات الضريبية، فأولى بنا ترتيب ذات النتيجة في جانب مسلك محكمة النقض، والذي يفتح الباب واسعاً أمام احتمالية تنازع الاختصاص القضائي الضريبي بين جهتي القضاء، حتى بعد صدور أكثر من حكم بعدم دستورية اختصاص القضاء العادي بنظرها، وهو ما تفسره كثرة منازعات التنفيذ التي تفصل فيها الدستورية العليا.

أن اكتمال ولاية قضاء مجلس الدولة بنظر سائر المنازعات الضريبية، يقي الدولة تعدد جهات التقاضي الضريبي ومن ثمَّ تعقُّد نظامها القضائي، ويرفع عنها حرج الاعتقاد في أن تخصيص محاكم ضريبية مستقلة لهذه المنازعات، قد يفقدها حيادها في مواجهة الممولين لصالح الخزانة العامة، فضلاً عن ذلك يجعلها تفي بالتزامها الدستوري بتقريب جهات التقاضي من المتقاضين؛ فأوضح معاني التقريب في تقديرنا، أن تزلزل عقبة الوصول إلى القاضي الطبيعي.

يعد مسلك المحكمة الدستورية العليا في توحيد جهة الفصل القضائي بنظر المنازعات الضريبية، أكثر تقدمية من مسلك المجلس الدستوري الفرنسي في هذا الصدد؛ إذ لم يزل جانب كبير من المنازعات الضريبية بعيداً عن ولاية مجلس الدولة الفرنسي، وإن كنا نعتقد أن آلية الرقابة على مسألة الأولوية الدستورية (la QPC)، ستكون من وراء توحيد جهة الفصل في هذه المنازعات عما قريب.

ثانياً: توصيات الدراسة:

نهيب بسلطة التشريع، وهي المؤتمنة على الإرادة الشعبية، أن تبادر إلى تنظيم مسألة الاختصاص القضائي الضريبي، بما يضع الأحكام الصادرة بعدم دستورية استثناء المنازعات الضريبية من ولاية مجلس الدولة، موضوع التنفيذ الفعلي أو التام- بأن يُنص صراحة على اختصاص مجلس الدولة بنظر المنازعات الضريبية باعتبارها كذلك، لا باعتبارها طعوناً مشروعية في قرارات إدارية فحسب، فضلاً عن ضرورة الإسراع في إصدار قانون للمرافعات الإدارية- تؤخذ فيه بعين الاعتبار خصوصية المنازعات الإدارية على وجه العموم، وخصوصية المنازعات الضريبية على وجه الخصوص.

نهيب بمحكمة النقض، وهي المحكمة العريقة حقاً، أن تعيد النظر إلى اختصاص مجلس الدولة من منظور أساس انطباق القانون الإداري، لا من منظور فكرة القرار الإداري النهائي، والذي تباينت نظرياته الفقهية ومعاييره القضائية بين نظرية المرفق العام ونظرية المنفعة العامة ونظرية السلطة العامة وغيرها، لا أن تقيم الاختصاص على فكرة القرار الإداري فحسب؛ فاختصاص مجلس الدولة،

إنما يتحدد وفقاً لما استقر عليه فقهاء القانون العام وقضاؤه، ومن ثمَّ ضرورة تخلي محاكم القضاء العادي عن الفصل في المنازعات الضريبية باعتبارها كذلك، لا باعتبارها طعوناً في قرارات إدارية.

نهيب بقضاء مجلس الدولة أن يعمل جاهداً على التوسع الأفقي في الدوائر - والأفضل أن تكون محاكم - التي تُخصص لنظر المنازعات الضريبية، فضلاً عن العمل على تهيئة القضاة المنوط بهم إرساء مفاهيم المشروعية الضريبية للفصل في هذه المنازعات، من خلال التدريب والتأهيل الفني إلى جوار ما يتمتعون به من تأهيل قانوني.

نهيب بالفقه المكرّس لعدم اختصاص قضاء مجلس الدولة بالفصل في المنازعات الضريبية، أن يعيدوا النظر ثانيةً في طبيعة الروابط القانونية الضريبية، والتي دائماً ما يعلوها الطابع السيادي للمرفق الضريبي، غير متغافلين حيوية الدور الذي يقوم به مجلس الدولة في إرساء دعائم المشروعية الإدارية، والضريبية شطر منها، وأن رقابته على مشروعية أعمال الإدارة الضريبية، ضمانة دستورية لإقرار المشروعية الضريبية وحمايتها لا عوّض عنها.

قائمة بأهم المصادر والمراجع

أولاً: باللغة العربية:

[١] المؤلفات العامة:

١. أ.د. إبراهيم عبد العزيز شيجا:
٢. القضاء الإداري، مبدأ المشروعية - تنظيم القضاء الإداري - ولاية القضاء الإداري، دون ناشر، ٢٠٠١.
٣. د. حسين مقداد:
٤. العدالة الاجتماعية كميّار لديمقراطية الدستور في القضاء الإداري والدستوري، الحالة المصرية نموذجاً، دار النهضة العربية، القاهرة، دون تاريخ.
٥. مبدأ الأمن القانوني كأساس لعمل القاضي الدستوري- قراءة جديدة في أوصاف معايير الدستورية "القضائية"، دار النهضة العربية، ٢٠٢٠م.
٦. معيار طبيعة المنازعة كقيد موضوعي على سلطة المشرع في تقرير الاختصاص القضائي، دراسة تطبيقية على التحكيم في المنازعات الإدارية في مصر وفرنسا، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٧.
٧. د. حمد محمد حمد الشلّمانى:
٨. دعوى الإثبات في القانون الإداري في ظل امتيازات السلطة العامة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨، ص ٤٤ وما بعدها.
٩. أ.د. رمزي طه الشاعر:
١٠. قضاء التعويض، مسؤولية الدولة عن أعمالها غير التعاقدية، دون ناشر، ١٩٩٠.

١١. أ.د. رمضان صديق محمد:
١٢. إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
١٣. أ.د. رمضان محمد بطيخ:
١٤. الاتجاهات المتطورة في قضاء مجلس الدولة الفرنسي للحد من السلطة التقديرية للإدارة وموقف مجلس الدولة المصري منها، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦.
١٥. أ.د. زكريا محمد بيومي:
١٦. الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل مع دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري، دار الاتحاد العربي للنشر، بيروت، ١٩٧٣.
١٧. أ.د. زكي محمد النجار:
١٨. موجز الإدارة العامة، دون ناشر، ١٩٩٥م.
١٩. أ.د. سعاد الشرقاوي:
٢٠. دروس في دعوى الإلغاء، دون ناشر، ١٩٨٠.
٢١. أ.د. سعد عصفور، أ.د. محسن خليل:
٢٢. القضاء الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، دون تاريخ.
٢٣. أ.د. سليمان الطماوي:
٢٤. القضاء الإداري، الكتاب الأول: قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٦.
٢٥. النظرية العامة للقرارات الإدارية، دار الفكر العربي، القاهرة، ٢٠٠٦.

٢٦. مبادئ القانون الإداري، الكتاب الأول: أموال الإدارة العامة وامتيازاتها، دار الفكر العربي، ١٩٧٣.
٢٧. نظرية التعسف في استعمال السلطة أمام مجلس الدولة والمحاكم القضائية، دون ناشر، ١٩٥٠.
٢٨. أ.د. سمير عبد السيد تناغو:
٢٩. مصادر الالتزام- مصدران جديان للالتزام(الحكم - القرار الإداري)، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ٢٠٠٩.
٣٠. أ.د. طعيمة الجرف:
٣١. مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الدولة للقانون، دون ناشر، ١٩٦٧م.
٣٢. أ.د. عبد الغني بسيوني عبد الله:
٣٣. القضاء الإداري، ط ٤، دون ناشر، ٢٠٠٨.
٣٤. أ.د. محسن خليل:
٣٥. القضاء الإداري، دون ناشر، ١٩٩١.
٣٦. القضاء الإداري، مبدأ المشروعية - تنظيم القضاء الإداري، دون ناشر، ١٩٩١.
٣٧. النظم السيامية والقانون الدستوري، ط ٢، منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٧١.
٣٨. م. محمد أمين المهدي:
٣٩. منهج القاضي الإداري، محاضرات أُلقيت على قضاة الدوائر الإدارية بمعهد الكويت للدراسات القضائية والقانونية، قسم الدراسات والبحوث والترجمة، ٢٠٠٨/٢٠٠٩.

٤٠. أ.د. محمد جمال عثمان جبريل وآخرون:
٤١. القانون الإداري، الجزء الثاني: النشاط الإداري، دون ناشر، ٢٠١١.
٤٢. أ.د. محمد رفعت عبد الوهاب:
٤٣. القضاء الإداري، دون ناشر، ١٩٨٤.
٤٤. أ.د. محمد عبد العال السناري:
٤٥. مبدأ المشروعية والرقابة على أعمال الإدارة، دون ناشر، دون تاريخ.
٤٦. م.د. محمد ماهر أبو العينين:
٤٧. المفصل في شرح اختصاص مجلس الدولة وفقاً للأحكام والفتاوى حتى عام ٢٠٠٥، الجزء الأول: مجلس الدولة قاضي المشروعية، دون تاريخ، دون ناشر.
٤٨. المفصل في شرح اختصاص مجلس الدولة وفقاً للأحكام والفتاوى حتى عام ٢٠٠٥، الجزء الثاني: التعويض عن أعمال السلطة العامة، دون ناشر، دون تاريخ.
٤٩. المفصل في شرح اختصاص مجلس الدولة وفقاً للأحكام والفتاوى حتى عام ٢٠٠٥، الجزء الثالث: مجلس الدولة قاضي القانون العام، بدون ناشر، ٢٠٠٥.
٥٠. ضوابط مشروعية القرارات الإدارية وفقاً للمنهج القضائي، الكتاب الأول، دون ناشر، دون تاريخ.
٥١. أ.د. محمد مرغني خيرى:
٥٢. القضاء الإداري ومجلس الدولة، الجزء الأول: مجلس الدولة وقضاء الإلغاء، دون ناشر، ١٩٨٩.
٥٣. د. محمد مصطفى حسن:

- ٥٤ . السلطة التقديرية في القرارات الإدارية، دون ناشر، ١٩٧٤.
- ٥٥ . أ.د. محمود حلمي:
- ٥٦ . القضاء الإداري، ط ٣، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمّان، الأردن، ١٩٨٤.
- ٥٧ . أ.د. محمود محمد حافظ:
- ٥٨ . القضاء الإداري في القانون المصري والمقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٣.
- ٥٩ . القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٧.
- ٦٠ . أ.د. مصطفى أبو زيد فهمي:
- ٦١ . القضاء الإداري ومجلس الدولة (المرافعات الإدارية)، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٦٦م.
- ٦٢ . القضاء الإداري ومجلس الدولة، قضاء الإلغاء، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٥.
- ٦٣ . أ.د. مصطفى كمال وصفي:
- ٦٤ . مبدأ الشرعية في النظام الإسلامي، دون ناشر، ١٩٧٠.
- ٦٥ . د. هشام عبد المنعم عكاشة:
- ٦٦ . دور القاضي الإداري في الإثبات، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣.
- ٦٧ . أ.د. يحيى الجمل:
- ٦٨ . القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.

[٢] المجالات العلمية:

١. أ.د. حسين خلاف:
٢. مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر، مجلة مجلس الدولة، السنة الثانية، عدد يناير ١٩٥١.
٣. حسين مقداد:
٤. المدلول السياسي والقانوني للدستور ودور القاضي الدستوري في تحقيق التطابق بينهما، دراسة تأصيلية مقارنة في القانونين المصري والأمريكي، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد ٢٨، يناير/يوليو ٢٠١٣.
٥. النظرية المعيارية في الدور السياسي للقاضي الدستوري، دراسة نقدية تأصيلية مقارنة في النظامين المصري والأمريكي، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ٢٠١٨.
٦. أ.د. على خطار شطناوي:
٧. الرقابة القضائية على قناعة مصدر القرار الإداري، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، ٢٠٠٢.
٨. م.د. محمد ظهري محمود:
٩. مشروع قانون المرافعات الإدارية، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد السابع، يوليو-ديسمبر ٢٠٠٢.
١٠. أ.د. مصطفى كمال وصفي:
١١. مجلس الدولة القاضي العام للمنازعات الإدارية، مجلة العلوم الإدارية، ديسمبر ١٩٧٢.

[٣] الأطروحات العلمية:

١. م. أحمد كمال الدين موسى:
٢. نظرية الإثبات في القانون الإداري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٧٧.
٣. حسين مقداد:
٤. رقابة القضاء الإداري على اختصاص الإدارة بالرقابة الذاتية في المجال الضريبي- دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠١١.
- أ. سلام عبد الحميد محمد زنكنة:
٥. الرقابة القضائية على مشروعية القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، كلية القانون والسياسة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، ٢٠٠٨.
٦. أ.د. قدرى نقولا عطية:
٧. ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ١٩٦٠.

[٤] المقالات العلمية:

١. د. شوقي السعيد:
٢. كارثة قضايا الضرائب أمام مجلس الدولة، مقال منشور بجريدة المصري اليوم "الإلكترونية"، بتاريخ ٦ يوليو ٢٠١٦م، الرابط التالي:

<https://www.almasryalyoum.com/news/details/97524> .٣

3

٤. د. عبد العزيز الشوربجي:

٥. القضاء الضريبي وتطوره، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الثاني المنعقد بالقاهرة، ١٥ مارس ١٩٦٤.

[٥] الأحكام القضائية:

[أ] أحكام المحكمة الدستورية العليا:

١. الدعوى رقم ٥٦ لسنة ٣٨ قضائية "منازعة تنفيذ"، جلسة ١ ديسمبر ٢٠١٨م، الجريدة الرسمية، العدد ٤٩ مكرر، السنة الحادية والستون، ١٠ ديسمبر سنة ٢٠١٨م.

٢. القضية رقم ١١٣ لسنة ٢٨ قضائية "دستورية"، جلسة ١٣ نوفمبر ٢٠١١م، الجريدة الرسمية، العدد ٤٧ (مكرر)، السنة الرابعة والخمسون، بتاريخ ٢٧ نوفمبر ٢٠١١م.

٣. القضية رقم ١٦٢ لسنة ٣١ قضائية "دستورية"، جلسة ٧ أبريل ٢٠١٣م، الجريدة الرسمية، العدد رقم ١٥ مكرر (ب)، بتاريخ ١٧ أبريل ٢٠١٣م.

٤. القضية رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية "دستورية"، جلسة ١٥ أبريل ٢٠٠٧م، الجريدة الرسمية، العدد ١٦ (تابع)، بتاريخ ١٩ أبريل ٢٠٠٧م.

٥. القضية رقم ٧٥ لسنة ٢٦ قضائية "دستورية"، جلسة ١ يونيو ٢٠١٤م، الجريدة الرسمية، العدد ٢٣ (مكرر)، السنة السابعة والخمسون، بتاريخ ٩ يونيو ٢٠١٤م.

٦. القضية رقم ٧٨ لسنة ٢٥ ق جلسة ١٣ يناير ٢٠٠٨، حكمها في القضية رقم ٣٧ لسنة ٩ ق جلسة ١٩ مايو ١٩٩٠، وحكمها في القضية رقم ٤٨

لسنة ٣ ق، جلسة ١١ يونيه ١٩٨٣م.

٧. القضية رقم ٩٥ لسنة ٣٠ قضائية "دستورية"، جلسة الأول من أغسطس ٢٠١٧م، الجريدة الرسمية، العدد ٣١ مكرر (ب)، السنة الستون، ٨ أغسطس ٢٠١٧م.

٨. الدعوى رقم ١٣١ لسنة ٢١ قضائية "دستورية"، جلسة ١ يوليو ٢٠٠٧، الجريدة الرسمية، العدد ٢٧ (مكرر)، السنة الخمسون، بتاريخ ٩ يوليه ٢٠٠٧م.

٩. الدعوى رقم ١٦٢ لسنة ٣١ قضائية "دستورية"، جلسة ٧ أبريل ٢٠١٣م (المحالة من المحكمة الإدارية العليا- دائرة توحيد المبادئ في الطعن رقم ١٤٦٧٨ لسنة ٥٢ قضائية عليا)، الجريدة الرسمية، العدد ١٥ مكرر (ب)، السنة السادسة والخمسون، بتاريخ ١٧ أبريل ٢٠١٣م.

١٠. الدعوى رقم ١٨ لسنة ٣٧ قضائية "تنازع"، جلسة ٤ يناير ٢٠٢٠م، الجريدة الرسمية، العدد رقم ٢ مكرر (أ)، بتاريخ ١٣ يناير ٢٠٢٠م.

١١. الدعوى رقم ٣٧ لسنة ٩ ق. د، جلسة ١٩ مايو ١٩٩٠م؛ مكتبة حقوق الإنسان، جامعة منيسوتا، الرابط التالي:

١٢. <http://humanrts.umn.edu/arabic/Egypt-SCC-SC/Egypt-SCC-37-Y9.html>

١٣. الدعوى رقم ٤٣ لسنة ١٣ ق. د، جلسة ٦ ديسمبر ١٩٩٣م، موقع الدكتور عاطف سالم؛ الرابط التالي:

١٤. http://www.atefsalem.net/article_detail.php?id=556&title

١٥. الدعوى رقم ٤٦ لسنة ٣٧ قضائية "منازعة تنفيذ"، جلسة ١ ديسمبر ٢٠١٨م، الجريدة الرسمية، العدد ٤٩ مكرر، السنة الحادية والستون، بتاريخ ١٠ ديسمبر ٢٠١٨م.

١٦. الدعوى رقم ٥ لسنة ١٠ ق. د، جلسة ١٩ يونيه ١٩٩٣م، مكتبة حقوق الإنسان، جامعة منيسوتا، الرابط التالي:

١٧. <http://hrlibrary.umn.edu/arabic/Egypt-SCC-SC/Egypt-SCC-5-Y10.html>

١٨. الدعوى رقم ٧٠ لسنة ٣٥ قضائية "دستورية"، جلسة ٢٥ يوليو ٢٠١٥م (المحالة من المحكمة الإدارية بالإسكندرية في الدعوى رقم ٢٨١٢ لسنة ٥٩ قضائية)، الجريدة الرسمية، العدد ٣١ مكرر (ج)، السنة الثامنة والخمسون، بتاريخ ٢ أغسطس ٢٠١٥م.

١٩. الدعوى رقم ٩٥ لسنة ٣٠ قضائية "دستورية"، جلسة ١ أغسطس ٢٠١٧م، الجريدة الرسمية، العدد ٣١ مكرر (ب)، السنة الستون، بتاريخ ٨ أغسطس ٢٠١٧م.

٢٠. القضية رقم ١٢٥ لسنة ١٨ قضائية دستورية، جلسة الأحد ١١ ديسمبر ٢٠٠٥م، الموافق ٩ من ذي القعدة ١٤٢٦هـ، مكتبة حقوق الإنسان، جامعة منيسوتا، الرابط التالي:

٢١. <http://hrlibrary.umn.edu/arabic/Egypt-SCC-SC/Egypt-SCC-125-Y18.html>

٢٢. القضية رقم ١٦٢ لسنة ٣١ ق، جلسة ٧ أبريل ٢٠١٣م، الجريدة الرسمية، العدد ١٥ مكرر (ب)، بتاريخ ١٧ أبريل ٢٠١٣م.

٢٣. القضية رقم ٢١ لسنة ٣٧ قضائية "تنازع"، جلسة ٧ مايو ٢٠١٦م، الموافق ٣٠ رجب ١٤٣٧هـ، الجريدة الرسمية، العدد ١٩

- مكرر (أ)، السنة التاسعة والخمسون، بتاريخ ١٦ مايو ٢٠١٦م.
٢٤. القضية رقم ٣٠٨ لسنة ٢٤ قضائية "دستورية"، جلسة ١١ يونيه ٢٠٠٦، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، الجزء الحادي عشر، المجلد الثاني، من أول أكتوبر ٢٠٠٣ حتى آخر أغسطس ٢٠٠٦، ص ٢٦٤٤.
٢٥. القضية رقم ٤ لسنة ٣٨ قضائية "منازعة تنفيذ"، جلسة ٥ مايو ٢٠١٨م، الجريدة الرسمية، العدد ١٩ مكرر (ب)، السنة الحادية والستون، بتاريخ ١٣ مايو ٢٠١٨م.
٢٦. القضية رقم ٤٣ لسنة ١٧ قضائية "دستورية"، جلسة ٢ يناير ١٩٩٩م، مكتبة حقوق الإنسان، جامعة منيسوتا، الرابط التالي:
٢٧. <http://hrlibrary.umn.edu/arabic/Egypt-SCC-SC/Egypt-SCC-43-Y17.html>
٢٨. القضية رقم ٤٣ لسنة ١٧ قضائية "دستورية"، بالجلسة المنعقدة يوم السبت ٢ يناير سنة ١٩٩٩ م، الموافق ١٤ رمضان سنة ١٤١٩هـ، مكتبة حقوق الإنسان، جامعة منيسوتا، الرابط التالي:
٢٩. القضية رقم ٥٨ لسنة ١٧ دستورية، جلسة ١٥ نوفمبر ١٩٩٧م الموافق ١٥ رجب ١٤١٨هـ، موقع نقابة المحامين الإلكتروني، الرابط التالي:
٣٠. <https://egyils.com/%D8%AD%D9%83%D9%85->
٣١. القضية رقم ٥٨ لسنة ١٧ دستورية، جلسة ١٥ نوفمبر ١٩٩٧م الموافق ١٥ رجب ١٤١٨هـ، موقع نقابة المحامين الإلكتروني، الرابط التالي:

٣٢. <https://egypls.com/%D8%AD%D9%83%D9%85->

٣٣. القضية رقم ٧٠ لسنة ٣٥ قضائية "دستورية"، جلسة ٢٥ يوليو ٢٠١٥م، الموافق ٩ شوال ١٤٣٦هـ (المحالة من المحكمة الإدارية بالإسكندرية في الدعوى رقم ٢٨١٢ لسنة ٥٩ قضائية).

٣٤. القضية رقم ٧٠ لسنة ٣٥ قضائية "دستورية"، جلسة ٢٥ يوليو ٢٠١٥م، الموافق ٩ شوال ١٤٣٦هـ (المحالة من المحكمة الإدارية بالإسكندرية في الدعوى رقم ٢٨١٢ لسنة ٥٩ قضائية).

٣٥. القضية رقم ٩ لسنة ٢٨ ق. د، جلسة الأحد ٤ نوفمبر ٢٠٠٧م، مكتبة حقوق الإنسان، جامعة منيسوتا؛ الرابط التالي:

٣٦. <http://hrlibrary.umn.edu/arabic/Egypt-SCC-SC/Egypt-SCC-9-Y28.html>

٣٧. القضية رقم ٩ لسنة ٢٨ قضائية "دستورية"، بالجلسة المنعقدة يوم الأحد ٤ من نوفمبر سنة ٢٠٠٧م، الموافق ٢٣ من شوال سنة ١٤٢٨هـ، مكتبة حقوق الإنسان، جامعة منيسوتا، الرابط الإلكتروني التالي:

٣٨. <http://hrlibrary.umn.edu/arabic/Egypt-SCC-SC/Egypt-SCC-9-Y28.html>

٣٩. القضية رقم ١٢٥ لسنة ١٨ قضائية دستورية، جلسة الأحد ١١ ديسمبر ٢٠٠٥م، الموافق ٩ من ذي القعدة ١٤٢٦هـ، مكتبة حقوق الإنسان، جامعة منيسوتا، الرابط التالي:

٤٠. <http://hrlibrary.umn.edu/arabic/Egypt-SCC-SC/Egypt-SCC-125-Y18.html>

٤١. [ب] أحكام المحكمة الإدارية العليا:
٤٢. "دائرة توحيد المبادئ" في الطعن رقم ٥٣٧١ لسنة ٤٧ قضائية عليا، جلسة ١ مارس ٢٠١٤م، الموقع الإلكتروني لمجلس الدولة المصري، الرابط التالي:
٤٣. <http://www.ecs.eg/archives/52>
٤٤. (دائرة توحيد المبادئ) في الطعن رقم ٧٣٧٧ لسنة ٤٦ قضائية عليا، جلسة ١١ فبراير ٢٠١٧- حكم غير منشور.
٤٥. الطعن ١٤٦٧٨ لسنة ٥٢ ق.ع، جلسة ١١ أبريل ٢٠٠٩، مجموعة المبادئ التي قررتها المحكمة، السنة ٥٤ توحيد المبادئ، القاعدة ٢، ص ٣٢.
٤٦. الطعن رقم ١١٤٥ لسنة ٢٥ قضائية، جلسة ١٢ ديسمبر ١٩٨١، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة السابعة والعشرون (من أول أكتوبر ١٩٨١ إلى آخر سبتمبر ١٩٨٢)، ص ٩٥.
٤٧. الطعن رقم ١١٧٢ لسنة ٣٥ قضائية عليا، جلسة ٢٥ مارس ١٩٨٩، مجموعة أحكام المحكمة الإدارية العليا، السنة الرابعة والثلاثون، الجزء الثاني (من أول مارس إلى آخر سبتمبر ١٩٨٩)، ص ٧٨٦.
٤٨. الطعن رقم ٢٨٣٨ لسنة ٣٢ ق.ع، جلسة ١٩٩٥/٥/٢١، المكتب الفني، سنة ٤٠، القاعدة رقم (١٨٢)، ص ١٨٠٣.
٤٩. الطعن رقم ٣٠٩٩ لسنة ٣٣ قضائية، جلسة ٦ يوليو ١٩٩١م، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة السادسة والثلاثون، العدد الثاني (من أول مارس إلى آخر سبتمبر ١٩٩١م)، ص ١٥٤٤.

٥٠. الطعن رقم ٣٢٥٦ لسنة ٣٦ قضائية عليا، جلسة ١٢ أبريل ١٩٩٢م، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة السابعة والثلاثون، العدد الثاني (من أول مارس إلى آخر سبتمبر ١٩٩٢م، ص ١٢٤٤).
٥١. الطعن رقم ٣٦١٩ لسنة ٤٠ قضائية عليا، جلسة ٢٩ مارس ١٩٩٨، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة الثالثة والأربعون، الجزء الثاني (من أول مارس إلى آخر سبتمبر ١٩٩٨)، ص ١٠٥٧.
٥٢. الطعن رقم ٣٩٧٩ لسنة ٤٢ قضائية عليا، جلسة ٢٣ من يونيه ٢٠٠١، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة السادسة والأربعون، الجزء الثالث (من يونيه ٢٠٠١ إلى آخر سبتمبر ٢٠٠١)، ص ٢٢٤١.
٥٣. الطعن رقم ٥٤٩ لسنة ٣٥ ق، جلسة ١٩٩٣/٤/٤، المكتب الفني، السنة 38، الجزء الأول، القاعدة رقم ٩٣، ص ٨٨٨.
٥٤. الطعن رقم ٧٣١ لسنة ٤١ قضائية عليا، جلسة ٧ أبريل ٢٠٠١، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة السادسة والأربعون، الجزء الثاني (من أول مارس ٢٠٠١ إلى آخر يونيه ٢٠٠١)، ص ١٣٠٣.
٥٥. الطعن رقم ٧٩٤٣ لسنة ٤٦ ق، جلسة ٢٧ مارس ٢٠٠٤، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الإدارية العليا، السنة التاسعة والأربعون (من أول أكتوبر ٢٠٠٣ إلى آخر سبتمبر ٢٠٠٤)، ص ٤٩٣.
٥٦. القضية رقم ١٤٩٨ لسنة ١٣ قضائية، جلسة ١٨ فبراير ١٩٧٣، المكتب الفني لمجلس الدولة، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها

المحكمة، السنة الثامنة عشر (من أول أكتوبر ١٩٧٢ إلى آخر سبتمبر ١٩٧٣)، ص ٥٩.

٥٧. القضية رقم ١٧٨٢ لسنة ٢ القضائية، جلسة ٩ من مايو سنة ١٩٥٩، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة، السنة الرابعة، العدد الثاني (من أول فبراير ١٩٥٩ إلى آخر مايو ١٩٥٩)، ص ١٢٠٧.

[ج] أحكام محكمة النقض:

١. حكم محكمة النقض - الدوائر التجارية - في الطعن رقم ٩٣٦ لسنة ٧٩ قضائية، جلسة ٢٢ يناير ٢٠١٧م، الموقع الإلكتروني لمحكمة النقض، الرابط التالي:

٢. https://www.cc.gov.eg/judgment_single?id=11135299&ja=136433

٣. حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٢٠٥٠ لسنة ٧٤ قضائية، جلسة ٢٤ يونيه ٢٠١٤م، مجموعة المبادئ التي قررتها المحكمة، السنة ٥٨، القاعدة رقم ٢.

٤. حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٥٥٦٤ لسنة ٨٠ قضائية، الدوائر التجارية، جلسة ١١ يناير ٢٠١٨م، الموقع الإلكتروني لمحكمة النقض المصري، الرابط التالي:

٥. https://www.cc.gov.eg/judgment_single?id=11125876&ja=77922

٦. حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٩٣٩٢ لسنة ٨٥ قضائية، جلسة ٤ مايو ٢٠١٦م، الموقع الإلكتروني لمحكمة النقض المصرية، الرابط التالي:

https://www.cc.gov.eg/judgment_single?id=11131142_0&ja=161116

٨. حكم المحكمة الإدارية العليا "دائرة توحيد المبادئ" في الطعن رقم ٥٧٨١٨ لسنة ٦٠ ق. عليا بجلسة ٢٠١٩/٥/٤، حكم غير منشور.
٩. حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ١٤٦٧٨ لسنة ٥٢ ق عليا، جلسة ١١ أبريل ٢٠٠٩، مجموعة المبادئ التي قررتها المحكمة، السنة ٥٤ (من أول أكتوبر ٢٠٠٨ إلى آخر سبتمبر ٢٠٠٩)، ص ٣٢.
١٠. حكمي المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٧٤٠٢ لسنة ٤٤ ق.ع، جلسة ٢٠٠٣/٧/٣م، والطعن رقم ٣٧٤٥ لسنة ٤٥ ق.ع، جلسة ٢٠٠٤/٤/١٠، المكتب الفني، السنة ٤٩، القاعدة رقم ٧١، ص ٥٧٣.
١١. حكمي المحكمة الإدارية العليا في: الطعن رقم ٧٤٠٢ لسنة ٤٤ ق.ع، جلسة ٢٠٠٣/٧/٣م، والطعن رقم ٣٧٤٥ لسنة ٤٥ ق.ع، جلسة ٢٠٠٤/٤/١٠، المكتب الفني، السنة ٤٩، القاعدة رقم ٧١، ص ٥٧٣.

ثانياً: باللغة الإنجليزية:

[أ] المؤلفات العامة:

1. A.Tollenaar:
2. Soft Law, Policy Rules and the Quality of Administrative Decision-Making, n. p, n. d.
3. A.van Rijn:
4. A Comparative Study of Taxpayer Protection in Five Member Countries of the European Union, Taxpayer Protection in the European Union, No Publisher, No.

Date.

5. Barrister Lasok:

6. The Nature of Judicial Control, Celebration of 20 years of the Court of First Instance of the European Communities, 25 September 2009.

7. Bixin Jiang:

8. Review of Administrative Decisions of Government by Chinese Courts, no publisher, no date, p. 1.

9. Bogumił Brzeziński1:

10. Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues, Taxpayer Protection - Selected Issues, n. p, n. d.

11. David A. Paterson:

12. Manual for Administrative Law Judges and Hearing Officers, the New York State Department of Civil Service, 2008.

13. Denis Lemieux:

14. The Main Features of Canadian Administrative Law, No Publisher, No. Date.

15. Francis DE Baecque:

16. The Judicial Control of the Legality of Unilateral Acts of

Public Administration, International Association of Supreme Administrative Jurisdictions, Paris, 1983.

17.Georg Herbert:

18.Administrative Justice in Europe, Report for Germany, Questionnaire related the administration control list and typology in the 25 Member States of the European Union, no. date.

19.H.E. Bröring & A. Tollenaar:

20.Legal factors of legal quality, No Publisher, No. Date.

21.James L. Creighton & Jerome Delli Priscoli:

22.Overview of Alternative Dispute Resolution (ADR): A Handbook for Corps Managers, Alternative Dispute Resolution Series, n. d.

23.K.J. de Graaf & Others:

24.Administrative decision-making and legal quality: an introduction (Quality of Decision-Making in Public Law, Groningen: Europa Law), 2007.

25.K.P.E. Lasok:

26.The Nature of Judicial Control, Celebration of 20 years of the Court of First Instance of the European

Communities, 25 September 2009.

27.Linda Pearson:

28.The Impact of External Administrative Law Review:
Tribunals, n. p, n. d.

29.Louis LeBel:

30.Administrative Law Conference—2007, Some Properly
Deferential Thoughts on Deference, the Continuing
Legal Education Society of British Columbia, 2007.

31.Malcolm L. Russell-Einhorn & Howard N. Fenton:

32.Administrative Law Tools and Concepts to Strengthen
USAID Programming, A Guide for USAID Democracy and
Governance Officers, U.S.A.I.D, 2008.

33.Morell E. Mullins:

34.Manual for Administrative Law Judges, Internet Edition,
2001.

35.Muhammad Iqbal Khan:

36.The Role of Judiciary in Restraining Discretionary
Powers, Law College, Gomal University, Dera Ismail
Khan, (NWFP) Pakistan.

37.Sérvulo Correia:

38. Judicial Resolution of Administrative Disputes, Administrative Procedure in Portugal, no publisher, no date.

[ب] الدوريات العلمية:

1. David Fautsch:
2. Note, the Tax Injunction Act and Federal Jurisdiction: Reasoning from the Underlying Goals of Federalism and Comity, Michigan Law Review, [Vol. 108:795, March 2010].
3. Richard E. Levy & Sidney A. Shapiro:
4. A Standards-Based Theory of Judicial Review and the Rule of Law, Wake Forest University Legal Studies, Research Paper Series, Research Paper No. 05-16.
5. Trevor Buck:
6. European methods of administrative law redress: Netherlands, Norway and Germany, DCA Research Series, 2004.
7. Victor Thuronyi and Frans Vanistendael:
8. Tax Law Design and Drafting (Chapter 2: Legal Framework for Taxation), volume 1; International Monetary Fund, 1996.

ثالثاً: باللغة الفرنسية:

[أ] المؤلفات العامة:

Alfred Fischer:

Le droit de la défense devant l'Administration et devant le juge de celle-ci, Rapport présenté au neuvième colloque des Conseils d'Etat et des Juridictions administratives suprêmes des Etats membres des Communautés Européennes, No Date.

André De Laubadère:

Traité de droit administratif, Tom I, Paris, 1973.

Bern (P):

La nature juridique du contentieux de l'imposition, The Librairie générale de droit et de jurisprudence (L.G.D.J), France, 1972.

Charles Debbasch:

Contentieux Administratif, Dalloz, paris, 1975.

François Barque:

La Doctrine Fiscale, la Sécurité Juridique et le Principe de Légalité. Réflexions sur un Équilibre Inédit et Pragmatique. a Propos d'un Avis du Conseil D'état (CE, Sect., 8 Mars 2013, N° 353782, MME Monzani), Chronique classée dans Droit administratif, Droit des affaires, fiscalité et finances publiques RDLF 2013, chron. n°20.

Gilles de Foy:

Droit Fiscal, Partie I: Droit fiscal général, Université Catholique de Louvain, belge, Première année du Master en droit à Finalité spécialisée, 2007-2008.

Gustave Peiser:

Contentieux Administratif, 12e édition, Mémentos Dalloz, Paris, 2001.

Haïba OUAISSI:

Compétence Administrative et Judiciaire (L'essentiel – Orientation – Actualité), no éditeur, 2009.

Jacques Chevallier:

Le Droit Administrative entre Science Administrative et Droit Constitutionnel, no éditeur, no date.

Jean Marie Auby et Michel Fromont:

Les Recours contre les Actes Administratifs dans les Payes de la Communauté économique Européenne: Allemagne, Belgique, France, Italie, Luxemburg, Pays-Bas, Jurisprudence Générale Dalloz, Paris, 1971.

Jean-Marie Woehrling:

L'Administration et le Contrôle Juridictionnel en Europe, Construction progressive d'un modèle commun, Support for Improvement in

Governance and Management A joint initiative of the OECD and the European Union, principally financed by the EU, n. d.

Jean-Pierre Bours:

Securite Juridique et Droit Fiscal, étude publiée dans le livre "Legal Security", publié aux Editions du Jeune Barreau de Liège en 1993.

Jérôme Michel:

Le contrôle de l'action de l'administration fiscale par le juge administratif: entre nécessité de l'impôt et garanties du contribuable, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 53, 2016.

Lino Di Qual:

La Competence Liee, No édité, 1964.

Olivier Négrin:

La Phase Administrative du Contentieux Fiscal en France, no éditeur, no date.

Patrice Puyperoux et Sophie Beaume Dessertaine:

La relation de confiance entre l'administration fiscale et les entreprises «Vers une transformation inédite du climat fiscal: entreprises sécurisées et administration fiscale perfectionnée», Rapport présenté par la Commission Fiscalité des entreprises avec la collaboration de Département Fiscal, et adopté par l'Assemblée

générale du 6 novembre 2014.

Serge Diena:

La répartition des compétences entre le juge administratif et le juge judiciaire en matière fiscale, Village de la Justice, 2016.

Slim Kammoun:

La nature juridique du contentieux fiscal, Association Tunisienne de Droit Fiscal, Sfax, jeudi 3 et vendredi 4 janvier 2002.

Thierry LAMBERT:

le Contribuable Face a L'administration Fiscale, Psychologie et Science Administrative, n. é, n. d.

Xavier Cabannes:

Chronique de Jurisprudence Fiscale Relative a La Polynésie Française, Année 2007.

[ب] الدوريات العلمية:

1. Agnès Angotti, Florence Martinet:
2. Conseil d'État et Cour de cassation, juges de l'impôt: étude comparative (deuxième volet), La procédure fiscale, ou la «théorie des jeux», Revue de Droit Fiscal N° 39. 26 Septembre 2013.

3. Ariane Perin-Dureau:
4. Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal, Les cahiers du Conseil constitutionnel, DOSSIER N° 5 - octobre 2020.
5. G. Lerouge:
6. Essai sur l'unification du contentieux fiscal, Revue de science et de législation financières, France, 1938.
7. Imen Gharsallah:
8. L'égalité devant L'impôt dans la Constitution Tunisienne, Revue libre de Droit(an electronic law review), France, 2017.
9. Olivier Fouquet:
10. Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt, Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel n° 33 (Dossier: le Conseil constitutionnel et l'impôt), Octobre 2011.

[ج] الأطروحات العلمية:

1. Augustine Mbouli née Mpressa Bewekedi:
2. Le dualisme juridictionnel en matière fiscale, Thèse de doctorat en Finances publiques et fiscalité, École doctorale: Droit, Université

Jean Moulin Lyon 3, 2009.

3. Fériel KAMOUN:
4. La Preuve en Droit Fiscal, Memoire pour l'obtention du Diplome d'études Approfondies en Droit des Affaires, Faculte de Droit de Sfax, Universite de Sfax Pour le Sud, 2001- 2002.
5. Khalil Haloui:
6. Les Garanties du Contribuable dans le Cadre du Contrôle Fiscal en Droit Marocain, Thèse Pour obtenir le grade de DOCTEUR, Centre de Recherches Juridiques dans l'École Doctorale Sciences Juridiques, l'université de grenoble, 2006.
7. Wendy Lellig:
8. L'office du(the powers of) Juge Administratif de la Légalité, thèse de doctorat, l'école doctorale Droit et Science politique et de l'unité de recherche Centre de Recherches et d'Etudes Administratives, Université Montpellier, 2015.

[د] قرارات المجلس الدستوري ومجلس الدولة الفرنسي:

1. Conseil Constitutionnel, Décision n° 2007-1 LOM, Compétences fiscales en Polynésie française.
2. Conseil Constitutionnel, Décision n° 2009-599 DC du 29 déc. 2009, JO du 31 déc. 2009.
3. Conseil Constitutionnel, Décision n°90-283 DC du 8

janvier 1991 loi relative à la lutte contre le tabagisme et l'alcoolisme.

4. Conseil d'État, 8e et 3e ss-sect. 29 déc. 2000, n° 209523, M. Rouch: JurisData n° 2000-061438 ; Rec. CE 2000, p. 661.
5. Conseil d'Etat, 12 janvier 2007, M. Flosse, Polynésie française, Mme Bopp du Pont (n° 293542, 293924, 294054).