

الضوابط الدستورية الحاكمة لفرض الضرائب

د. إسلام محمد عثمان دسوقي

مدرس القانون العام

كلية الحقوق - جامعة بني سويف

الضوابط الدستورية الحاكمة لفرض الضرائب**د. إسلام محمد عثمان دسوقي****ملخص البحث:**

إن فرض الضرائب هدفه مشاركة الدولة في تحمل أعباءها الملقاة علي عاتقها تجاه الأفراد، والضرائب تعتبر أحد أهم المصادر الأساسية التي يتم اللجوء إليها من قبل الدول لتوفير النفقات التي تحتاج إليها لدعم الإقتصاد القومي، والمتعارف عليه في الدساتير المتعاقبة بدءاً من دستور ١٩٢٣ وصولاً إلي الدستور الحالي المعمول به لسنة ٢٠١٤ أنه لا يمكن فرض ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون وهو أصل متعارف عليه منذ العمل بأول دستور في ١٩٢٣، لذا من الضروري مراعاة تلك النصوص الدستورية وعدم الخروج عليها حتي تكون الضريبة المفروضة متطابقة مع صحيح القانون لا يعتورها البطلان، فكان لزاماً علينا- حتي يتم التأكيد علي تلك القاعدة إبراز العديد من الضوابط الدستورية الواجب مراعاتها عند فرض الضرائب علي الأفراد أو المؤسسات لأنها تمس الحقوق المالية لهؤلاء فواجب عند فرضها أن تكون روعيت فيها شرعيتها الدستورية، وفرض الضرائب يعد أحد أهم الطرق التي تدعم عجلة التنمية الحكومية من أجل تنمية الإقتصاد وتوفير الخدمات العامة، وتستخدم الحكومات الضرائب لتمويل ودعم السياسة التنموية في المجال الإقتصادي والإجتماعي من أجل المصلحة العامة شريطة أن تكون متطابقة مع ما قرره القانون وعدم الخروج عليه حتي لا تعد باطلة ولا يعتد بها.

الكلمات المفتاحية: الضريبة- الضوابط- الشرعية الدستورية- الإقتصاد القومي- الضمانات الدستورية- الإدارة الضريبية- السلطة التشريعية- الحقوق المالية.

Constitutional controls governing taxes**Dr. Eslam Mohamed Osman Desoky****Lecturer of public law- Faculty of law- Beni Suf University****Abstract:**

The goal of imposing taxes is for the state to share in bearing the burdens placed on it towards individuals. Taxes are considered one of the most important basic sources that are resorted to by states to provide the expenditures they need to support the national economy, and are recognized in successive constitutions starting from the 1923 Constitution up to the current Constitution. What is in effect for the year 2014 is that a tax cannot be imposed, amended, or abolished

except by law, which is a common principle since the implementation of the first constitution in 1923. Therefore, it is necessary to take into account these constitutional texts and not deviate from them so that the tax imposed is consistent with the correct law and is not tainted by invalidity, so it was necessary In order for this rule to be confirmed, we must highlight many of the constitutional controls that must be taken into account when imposing taxes on individuals or institutions because they affect the financial rights of these people. When imposing them, their constitutional legitimacy must be taken into account, Imposing taxes is one of the most important ways that support the wheel of government development in order to develop the economy and provide public services. Governments use taxes to finance and support development policy in the economic and social field for the public interest, provided that they are consistent with what the law has decided and do not deviate from it so that it is not considered invalid or invalid. It counts.

Keywords: tax- controls- constitutional legitimacy- national economy- constitutional guarantees- tax administration- legislative authority- financial rights.

مقدمة

إن الضرائب تعد من أهم الإيرادات التي يتم الإعتماد عليها من قبل الدولة من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي ترمي إليها الدولة، ومن المعروف في عصرنا هذا أن الأعباء التي تتحملها الدولة تجاه المواطنين القاطنين بها قد زادت وأصبحت أكثر إرهاقاً لها، الأمر الذي يجعلها تفكر في توفير العديد من الإيرادات حتي يتم تغطية تلك الأعباء.

وتعد الضرائب أحد أهم المصادر التي تلجأ إليها الدولة من أجل توفير النفقات التي تحتاج إليها وتعد من أهم المصادر التي تلجأ إليها الدول ويتم الحصول علي الضرائب من الأشخاص القاطنين في الدولة والمكلفين بها.

ولما كانت الضريبة يتم تحصيلها من الأفراد المكلفين بها داخل الدولة فهي تمس حقوق الأفراد لذا لا يمكن فرضها إلا بناء علي شرعية دستورية يتم إضافتها عليها،

بمعني لا تفرض الضريبة ولا يعفى منها أي شخص أو أية جهة إلا بناء علي قانون يصدر من الجهة التي خصها المشرع بذلك وهي السلطة التشريعية.

وفي هذا الشأن وهو عدم فرض ضريبة أو الإعفاء منها إلا بقانون "تقول المحكمة الدستورية العليا بأنه " الدستور قد أعلي من شأن الضريبة العامة وقدر أهميتها وذلك بالنظر لخطورة الآثار التي ترتبها وبصفة خاصة من خلال جذبها لعوامل الإنتاج أو طردها وما يتصل بها من مظاهر الإنكماش أو الانتعاش، ومدى تأثير الضريبة علي فرص الإستثمار والإدخار وحجم الإنفاق، مع العلم أن الدستور قد ميز بين الضريبة العامة وغيرها من الفرائض المالية فنص علي أن الأولي لا يجوز فرضها أو تعديلها إلا بقانون أما الثانية فيجوز إنشاؤها في الحدود التي بينها القانون^(١).

ومن هذا النص السابق يتضح لنا أن الضريبة لا يجوز فرضها إلا بناء علي قانون يصدر من السلطة التشريعية- وهي المختصة بذلك- من أجل إحاطة أموال الأشخاص بقدر من الحماية الدستورية، والعلّة في ذلك تكمن في أن الضرائب تمس حقوق الأفراد وحياتهم لذا وجب حمايتهم ووضع مبدأ هام وهو عدم جواز فرض الضريبة إلا بناء علي قانون.

والسبب في فرض الضرائب هو التكافل والتضامن بين أفراد الدولة في تحمل أعباءها ومساهمة من الأفراد في تحمل أعباء الدولة القاطنين بها، والضرائب التي يتم تحصيلها تقطع جزء كبير من أموال الأفراد المكلفين بها لذا من الواجب علي الدولة حماية هذه الأموال ولا يجب المغالاة والتوسع في الإقتطاع منها دون وجه حق أو دون داعي^(٢).

وفي هذا البحث سوف نتحدث عن الضوابط الدستورية التي تحكم فرض الضرائب من قبل الدولة، فكما وضحنا سابقاً أن الضرائب تعد من أهم مصادر الإيرادات العامة

(١) - حكم المحكمة الدستورية العليا في الطعن رقم ٤٥ لسنة ٢٧ق- بتاريخ ١٤/١٢/٢٠٠٨- مكتب في جزء ثان، ص ١٥١٢.

(٢) - د. وليد الشناوي- الحماية الدستورية لدافعي الضرائب- مجلة البحوث القانونية والاقتصادية- العدد ٦٥ ابريل ٢٠١٨- ص ٤١٢.

في الدولة ويتم تحصيلها وإستخدامها من أجل تغطية النفقات العامة داخل الدولة فهي تستقطع من أموال المكلفين بها لذا فهي تمس حقوق الأفراد وتحتل مكانة كبيرة وبارزة في دساتير العديد من الدول فالضريبة لا يتم فرضها إلا بقانون.

وهذا ليس معناه أنه عندما تلجأ الدولة إلي فرض ضريبة ما فيتم إقرار قانون بذلك بصورة عرضية أو بصورة متكررة وإنما يجب فرض الضريبة بناء علي قانون وأن يكون هذا الأخير مطابقاً لأحكام الدستور فهناك العديد من الضوابط الدستورية التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة- وهذه النقطة هي محل بحثنا- فهناك أساس دستوري لفرض الضريبة وهناك العديد من الشروط الواجب توافرها عندما يُراد إقرار ضريبة ما.

إشكالية البحث:

إن إشكالية البحث تكمن في أن الضرائب تعد من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية النفقات العامة داخل الدولة، وعند فرض الضرائب يجب مراعاة القواعد الدستورية التي يفرضها الدستور ومن بعده القانون حتي تعد الضريبة المفروضة علي المكلفين بأدائها مستوفية لكل الشروط المنصوص عليها في الدستور والقانون، وتظهر إشكالية البحث وموضوع الدراسة في ان الضرائب التي تفرض ليست كلها علي وتيرة واحدة ويجهل العديد من الأفراد قواعد فرضها لذا يجب مراعاة الضوابط التي يفرضها الدستور والقانون في هذه المسألة حتي تكون مستوفية لكل الشرائط التي تبيح جمعها من المكلفين بالأداء، وكل هذا يلقي عبء كبير علي مراجعة التشريعات ومعرفة النقص الوارد في مسائل الضرائب ووجوب تصحيحه من خلال مراعاة كل الضوابط التي يفرضها الدستور.

أهمية البحث وأهدافه:

إن هذا البحث يهدف الي تحقيق العديد من الأهداف التي تبين أهميته وهذه

الأهداف

- إظهار القصور في التشريعات الخاصة بالمسائل الضريبية ومحاولة وضع حلول لها مع مراعاة أن تكون هذه الحلول متطابقة مع الدستور، فمراعاة الضوابط والقواعد الدستورية في هذا الشأن من أهم ما يجب مراعاته.

- التطرق الي المسائل التي عليها خلاف فقهي ومحاولة الوصول الي حلول مرضية تكون متطابقة مع الدستور والقانون.
- إبراز وإظهار الدور الكبير الذي تقوم به مصلحة الضرائب المصرية في محاولة الوصول إلي أكبر قدر ممكن من جمع الضرائب ومحاولة التصدي للهروب من دفع الضرائب، مع إستحداث طرق التحول الرقمي الجديدة حتي يكون هناك مواكبة لما يحدث في كل دول العالم المتقدمة.

منهج البحث:

من أجل الوصول إلي نتائج موضوعية تتفق مع إشكالية البحث فقد إتبعنا المنهج الوصفي التحليلي مدعوماً بالأحكام القضائية للوصول إلي الفاعلية والهدف المرجو من فرض الضرائب من خلال مراعاة الضوابط الدستورية عند فرض الضرائب بكافة أشكالها.

خطة الدراسة:

تنقسم خطة الدراسة إلي فصلين كل منهما ينقسم إلي مبحثين تم خاتمة الدراسة مع التوصيات:

الفصل الأول: الضرائب والأساس الدستوري لفرضها

المبحث الأول: الضريبة ماهيتها وخصائصها وشروط فرضها.

المبحث الثاني: الأساس الدستوري لفرض الضريبة.

الفصل الثاني: الضوابط الدستورية التي تحكم فرض الضريبة والآثار المترتبة

عليها

المبحث الأول: الضوابط التي تحقق الهدف والفاعلية من فرض الضريبة.

المبحث الثاني: الآثار المترتبة علي الضوابط التي تحكم فرض الضريبة.

وفي هذا البحث المعنون بالضوابط الدستورية الحاكمة لفرض الضريبة سوف نتحدث فيه عن العديد من النقاط الهامة حتي نصل إلي الغاية من ذلك وهي الضوابط الدستورية التي تحكم فرض الضرائب، إلا أنه وقبل الخوض التفصيلي في هذه النقطة- وحتى يتم إنجاز مهمة بحثنا- يجب علينا بدءاً التفرقة إلي نقطة هامة ألا وهي "النشأة التاريخية لفرض الضرائب في مصر" حتي يتم التعرف علي الوقت التي نشأت فيه فكرة فرض الضرائب وهل كانت قديماً تفرض بناء علي ضوابط وقيود معينة أم كانت تفرض حسب الأهواء.

النشأة التاريخية لفرض الضريبة في مصر:-

في العصور الأولى التي ما قبل ظهور الإسلام كانت هناك فرائض مالية يتم دفعها من قبل المهزوم إلي المنتصر، وكانت القبائل تتضامن مع بعضها البعض حتي يتم الدفاع عن أية قبيلة ضد أي معتدي من خلال دفع بعض المبالغ المالية لجماعات معينة للدفاع عنها وهذه المبالغ هي ما يعرف "بالضريبة" حالياً.

إلا أنه ومع تطور الحياة والمجتمعات فكانت هذه المبالغ تأخذ شكل منحة يتم دفعها إلي الحاكم من قبل المحكومين من أجل مساعدته في إدارة شئون البلاد، فضلاً عن ذلك كانت هذه المبالغ تدفع بصورة إختيارية فمن يريد معاونة الحاكم يدفعها ومن يريد أن يتم الدفاع عنه يدفعها ومن لا يريد فلا إلزام عليه.

بيد أن الأمر قد اختلف بعد ذلك فالمفهوم الإختياري للضريبة قد إندثر نتيجة لتطور الحياة وإتساع مفهوم الدولة داخلياً وخارجياً فقد اختلف الأمر من كون هذه المبالغ تدفع بصورة إختيارية- لمن يريد دفعها- إلي اعتبارها تكليف وأمر إلزامي من الحاكم ويجب دفعه مقابل الخدمة التي ينتفع بها الأشخاص^(٣).

إلا أن الأمر قد اختلف بعد ظهور الإسلام وتطور نظام فرض الضريبة أو الأموال التي تدفع تطوراً كبيراً فأصبحت هذه الضرائب تفرض علي الأشخاص وعلي أموالهم أمثال "الجزية، العشور" وفقاً للشروط المحددة التي تم وضعها وقد تمت التفرقة في العصر الإسلامي بين الضريبة علي الأشخاص وبين الضريبة علي الأموال وتم وضع قواعد صارمة تكفل توزيع العبء الضريبي وربط فرض هذه الضرائب بتحقيق أغراض قواعد الشريعة لحماية المصلحة الفردية والمصلحة العامة^(٤).

مع ملاحظة أنه يجدر بنا الحديث عن الضريبة وفرضها في أوروبا في إزاء العصور الوسطى فقد تراجع مفهوم الضريبة وفرضها وأساس شرعيتها وذلك عندما قام الملك بالتنازل عن الحق المخول له في فرض الضرائب، وقام بالإتفاق من خلال ممتلكات الملك والتي تعرف بالدومين العام وبالتالي أصبح هذا الأخير هو المورد العادي لتمويل النفقات العامة.

(٣)- د. يوسف شباط- المالية العامة والتشريع الضريبي- جزء أول- كلية الحقوق- ج دمشق-

٢٠٠٣- ص ١٨.

(٤)- د. غازي عناية- المالية العامة والتشريع الضريبي- دار البيارق- عمان الأردن- ١٩٩٨-

ص ٤٦.

وفي بداية القرن الثالث عشر ومع تزايد النفقات العامة في الدولة قام الملك بفرض الضرائب علي المواطنين وكانت تلك الضرائب تفرض بموافقة المجالس التي تمثل الشعوب وهو ما حدث في إنجلترا عام ١٢١٥ فأصبحت هذه المجالس هي التي تمنح الملك الموافقة علي فرض الضرائب بشكل دائم^(٥).

وإزاء الحديث علي فرض الضريبة وضرورة موافقة المجالس التي تمثل الشعوب قبل فرضها، قام الملك شارل الأول في عام ١٦٢٨ بإصدار وثيقة هامة بشأن إعلان الحقوق والتي تقتضى ضرورة موافقة ممثلي الشعب علي الضريبة قبل فرضها وإقرارها والعمل بها، وقد أقرت وأكدت الثورة الفرنسية هذا الشرط وهو أنه يجب موافقة ممثلي الشعوب علي كل ضريبة يُراد فرضها وهذا الشرط هو مبدأ دستوري وأساسى يجب العمل به لدي جميع الدول^(٦).

أما في مصر فالمجتمع المصري لم يكن يعرف فكرة فرض الضرائب إلا في الربع الأخير من القرن الثامن عشر وفي ذلك الوقت كانت الضرائب التي تفرض حينها هي ضريبة الأتليان وضريبة المباني وبعض الضرائب الفرعية الأخرى مثل ضريبة الحرف وضريبة الماعز، وفي عهد الملك محمد علي في عام ١٨٤٢ تم فرض ضريبة المباني وكانت تفرض هذه الضريبة علي المباني التي تقع في القاهرة أولاً ثم بعد ذلك امتدت إلي المدن الكبرى ثم انتقلت تدريجياً حتي وصلت إلي باقي المدن الأخرى.

ويجب التنويه؛ إلي أنه في هذه الفترة- والتي كانت تفرض فيها ضريبة المباني- لم يكن الأجانب يخضعون لمثل هذه الضرائب وكانت العلة في ذلك هي الامتيازات الأجنبية التي كانت مقررة لهم.

إلا أن هذا الأمر لم يستمر طويلاً، وتم العدول عن هذا الأمر من خلال أمر ملكي عالي قد صدر في عام ١٨٨٤ وعلي إثره تم إخضاع الأجانب بدفع الضريبة علي المباني مثلهم مثل المصريين الأصليين وقد تم تقرير هذا الأمر وإعتماده في مؤتمر تم

(٥)- د. حسين خلاف- الأحكام العامة في قانون الضريبي- دار النهضة العربية- ١٩٦٦- ص ٤٧.

(٦)- د. محمد عبد اللطيف- الضمانات الدستورية في المجال الضريبي- دار النهضة العربية- القاهرة-

عقده في لندن حتي عام ١٨٨٥ وقرر إخضاع الأجانب لهذه الضرائب ووجوب إلتزامهم بدفعها^(٧).

وقد استمر العمل بالقانون الصادر في عام ١٨٤٢ مدة طويلة حتي صدر قانون آخر في عام ١٩٥٤ يحمل رقم ٥٦، ومن بعده القانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ وقام بإقرار العديد من الإعفاءات للضريبة علي المباني، ثم بعد ذلك صدر القانون رقم ٧ لسنة ١٩٦٩ وفيه تم الإستمرار علي العمل بالتقدير العام القيمة الإيجارية وذلك لمدة سنتين ومن بعده القانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٧٠ وأيضاً قرر الإستمرارية بالعمل بالتقدير العام القيمة الإيجارية لمدة سنتين وذلك حتي تزول أثر العدوان، وبعد ذلك صدر القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧١ لإعادة حساب القيمة الإيجارية حتي صدر القانون الذي يحمل أسم "قانون الضرائب العقارية" في عام ٢٠٠٨ ويحمل رقم ١٩٦.

وما سبق ذكره هذا- بالنسبة للضرائب علي المباني- والتي سميت فيما بعد بالضرائب العقارية.

أما بالنسبة للضرائب المفروضة علي الأطيان- الأراضي الزراعية- فقد بدأت الدولة في تنظيم هذا الأمر في عام ١٨٩١ وعلي إثر ذلك تم الإعراف بحق الملكية لواقعي اليد علي الأراضي الزراعية، وبعد ذلك تم تشكيل لجنة لتقدير القيمة الإيجارية للأراضي الزراعية وقامت هذه اللجنة بعملها ونتج عنها صدور الأمر العالي من الملك في عام ١٨٩٩، وذلك لإحتساب ضريبة بنسبة معينة من متوسط إيجار هذه الأراضي.

وفي بداية الربع الثاني من القرن التاسع عشر أصبح المشرع المصري يركز علي الضرائب علي دخل الثروة العقارية فقام بتنظيم ضريبة المباني وضريبة الأطيان، إلا أن المشرع كان يحجم عن فرض الضرائب علي دخل الثروة المنقولة بسبب الإمتيازات العديدة التي كان يتمتع بها الأجانب وكانت تمنع الحكومة المصرية من فرض الضرائب عليهم إلا بعد الحصول علي إذن بذلك من دولتهم الأصل.

ولكن سرعان ما تم العدول عن هذا الأمر إزاء مؤتمر تم عقده في عام ١٩٣٧ بين مصر وبين الدول صاحبة الامتيازات وعرف هذا المؤتمر باسم مؤتمر "مونترو" وفيه تم الإتفاق علي إلغاء هذه الإمتيازات، وإزاء ذلك وفي عام ١٩٤٤ تم فرض الضريبة العامة

(٧)- د. إسراء عادل الحسيني- السياسة الضريبية في مصر بين إعتبرات الكفاءة الاقتصادية والعدالة الاجتماعية- مجلة آفاق اقتصادية، مجلة تصدر عن مركز المعلومات ودعم إتخاذ القرار التابع لمجلس الوزراء المصري- العدد السادس- مايو ٢٠٢١- ص ٤٣.

علي الإيراد كضريبة تكملية للضرائب المفروضة علي دخول الأشخاص الطبيعيين من الثروة العقارية المنقولة^(٨).

وحتى عام ١٩٤٩ كان الهيكل الضريبي المصري يحتوي علي:-

[أ] ضرائب علي دخل الثروة العقارية: وتشمل:-

- الضريبة علي المباني

- الضريبة علي الأطنان.

[ب] ضرائب القيم المنقولة:

- ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

- ضريبة المرتبات والمهن الحرة.

[ج] الضريبة العامة علي الإيراد من مجموع دخل الممول إذا زاد عن حد الإعفاء

المقرر.

وبعد ذلك وفي عام ١٩٧٣ صدر القانون رقم ٧٨ لسنة ١٩٧٣ بفرض الضريبة علي التصرفات العقارية، وفي عام ١٩٧٨ صدر قانون جديد يحمل رقم ٤٦ وأدخل بعض التعديلات علي القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وأقر الضرائب علي بعض الأنشطة التي لوحظ أنها تحقق أرباحاً تستوجب خضوعها للضريبة.

وفي عام ١٩٨١ صدر القانون رقم ١٥٧ وألغي قانون الصادر في ١٩٣٩ والصادر في ١٩٧٨ وفي هذا القانون تمت التفرقة بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص غير الطبيعيين.

وفي عام ٢٠٠٦ صدر قراراً جمهورياً يحمل رقم ١٥١ لسنة ٢٠٠٦ وبه تم إدماج كل من مصلحة الضرائب علي المبيعات ومصلحة الضرائب العامة في مصلحة واحدة، سُميت باسم "مصلحة الضرائب المصرية".

كما ما سبق ذكره كان موجزاً عن النشأة التاريخية للضرائب في مصر، حتي يتسني لنا من إستقراء تلك القوانين السابق ذكرها الضوابط الدستورية التي تحكم فرض الضرائب، وكيف تكون هناك بعض الضوابط الدستورية التي يجب مراعاتها والإلتزام بها قبل إصدار القانون الضريبي، ونتطرق من هذا الموجز إلي مستهل بحثنا المعنون ب- "الضوابط الدستورية الحاكمة لفرض الضرائب.....".

(٨) - د. هاشم عبد الرحمن- التطور التاريخي للظاهرة الضريبية عبر العصور - مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية- عدد خاص- ص١٧.

الفصل الأول

ماهية الضرائب والأساس الدستوري لفرضها

إن الضريبة تعد من أهم الأطوار التي تعتمد عليها الدولة لتحقيق العدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية، ولا يمكن فرض الضريبة حسب الأهواء بل لابد من تشريع يقرها وتخضع للعديد من الضوابط التي يجب مراعاتها قبل فرضها علي المكلفين بأدائها، وبالتالي تكون الضريبة لها أساس دستوري تفرض علي أساسه فلا تفرض الضريبة هباء منثوراً وإنما تفرض بناء علي العديد من الأسس الدستورية حتي تقي بغرضها.

وفي هذا الفصل- وقبل الخوض في النقطة التفصيلية لهذا البحث- يجب علينا بداية التطرق إلي الحديث عن ماهية الضريبة وشروطها وخصائصها وبعدها نتحدث عن الأساس الدستوري لفرض الضريبة وأساس مشروعيتها.

لذا سنقسم هذا الفصل إلي مبحثين:-

المبحث الأول: الضريبة ماهيتها وخصائصها وشروط فرضها.

المبحث الثاني: الأساس الدستوري لفرض الضريبة.

المبحث الأول

الضريبة ماهيتها وخصائصها وشروط فرضها

إن الضريبة لها معني يجب تحديده حتي يتسني لنا معرفة الضوابط الدستورية التي تحكم فرضها، فضلاً عن أن لها العديد من الخصائص التي تتميز بها ولها أيضاً العديد من الشروط أو القواعد التي يجب إتباعها عند فرض الضريبة، هذا بالإضافة إلي أن الضريبة ليست مستقلة وإنما لها علاقة وثيقة بأفرع القوانين الأخرى.

كل هذا سوف نتحدث عنه تفصيلاً في هذا المبحث ومن خلاله يأخذنا إلي النقطة التي نببحثها وهي الضوابط الدستورية الحاكمة لفرض الضرائب.

وقد قسمنا هذا المبحث إلي الآتي:-

المطلب الأول: ماهية الضريبة.

المطلب الثاني: خصائص الضريبة.

المطلب الثالث: شروط فرض الضريبة وأهدافها.

المطلب الرابع: الضريبة وعلاقتها بالقوانين الأخرى.

المطلب الأول

ماهية الضريبة

الضريبة في اللغة العربية تعرف بأنها "ضريبة أسلم" والجمع ضرائب أو ضرائب، والضريبة هي مؤنث الضريب والضريبة المضروب بالسيف، والضريبة هي القطعة من الصوف أو الشعر أو القطن.

والضريبة من الأرز: - سبعة أرداب والجمع ضرائب.

وتعرف الضريبة بأنها "ما يفرض علي الملك والعمل والدخل للدولة والمشتريات والخدمات"^(٩).

والضريبة في المعجم الوسيط هي مؤنث الضريب.

وهي ما يفرض علي الملك والعمل والدخل للدولة وتختلف باختلاف القوانين والأحوال^(١٠).

وفي المعجم الغني؛ الضريبة جمع ضرائب ويقال ترك ضريبة علي جسمه أي أثر الضرب.

ويقال؛ هذه ضريبته التي ضرب عليها أي طبعه الذي طبع عليه، وأدي ما عليه من ضرائب "أي ما يفرض علي الملك والإنتاج والصناعة والدخل للدولة بنسب معلومة مثل ضريبة الأملاك وضريبة الدخل وضريبة المباني"^(١١).

ويقول الشاعر: "بن الرومي"

ك-أنني أري بالظعن طعن مطاعن * وبالضرب في الأقطار ضرب مضارب

^(٩) - معجم المعاني الجامع "والضريبة بفتح الكسر جمع ضرائب وهي ما تفرضه الدولة من المال علي أشخاص الشعب وممتلكاتهم".

^(١٠) - المعجم الوسيط الصادر عن مجمع اللغة العربية بالقاهرة - ٢٠١١ - ص ٧٣٥.

^(١١) - المعجم الغني - الجزء الأول - طبعة أولي - مؤسسة الغني للنشر - ٢٠١٣.

هذا بالنسبة لتعريف مصطلح "الضريبة" في اللغة العربية، أما من الصعوبات في تحديد مدلول الضريبة والسبب في ذلك هو إختلاف مفهومها من وقت لآخر فحتي أوائل القرن العشرين كان مفهومها يعكس طبيعة ودور الدولة في الحياة الإقتصادية ففي ظل الدولة الحارسة كان مفهوم الضريبة محايداً ودورها تمويلي، لأنه في ظل هذه الدولة الحارسة كانت المهمة هي تحقيق الأمن الداخلي والخارجي والمحافظة علي إستقرار الدولة دون أي تدخل من جانبها في المجال الاقتصادي، بيد أنه مع إندثار مفهوم الدولة الحارسة وظهور مفهوم الدولة الحديثة والمتطورة فقد اختلف الأمر والذي معه اختلف مفهوم الضريبة كما كان سائداً سابقاً.

والضريبة تعد من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية التي ترمي إليها، ويمكن تعريف الضريبة بأنها " مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة من الأشخاص والمؤسسات من أجل تمويل نفقات الدولة ويتم تحديد قيمة الضريبة- في الأنظمة الديمقراطية- بقوانين يتم المصادقة عليها من ممثلي الشعب في المجالس النيابية، وتعهد وظيفة جمع الضرائب وتوزيعها علي القطاعات المختلفة إلي وزارة المالية^(١٢).

ويعرف البعض الضريبة بأنها "مبلغ من المال يتم فرضه من قبل الدولة أو من يمثلها علي الأشخاص سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين وذلك بصفة نهائية وفقاً لمقدرتهم التكليفية دون أن يعود عليهم أي نفع خاص وذلك من أجل تحقيق أهداف وغايات متعددة تسعى إليها الدولة كتنمية موارد الدولة وتحقيق العدالة الاقتصادية والاجتماعية^(١٣).

وفي تعريف آخر للضريبة يذهب إلي أنها "مبلغ نقدي يستقطع من الشخص الطبيعي أو الإعتباري وتسدد للخزانة العامة للدولة جبراً من أجل المساهمة في النفقات والأعباء العامة وذلك دون الحصول علي مقابل مباشر لسداد تلك الضريبة، فهي رسوم

(12)- Finance the programs through other taxes.

مقال منشور علي موقع way back - بتاريخ ١٧ فبراير ٢٠١٨.

(١٣) - راجع- د. وليد الشناوي- المرجع السابق الإشارة إليه- ص ٤١٨.

إلزامية يتم فرضها من قبل الحكومة علي الأفراد وتقع علي عاتق من يدفع العبء الضريبي كالمؤسسات التجارية والمستهلكين النهائيين للسلع والهدف من ذلك هو تمويل الأنشطة الحكومية كتمويل الأشغال والخدمات العامة والنمو الاقتصادي^(١٤).

وتعرف المحكمة الدستورية العليا "الضريبة" بأنها؛ "تعد فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها وذلك إسهاماً منهم في الأعباء والتكاليف العامة وتدفع للدولة بصورة نهائية دون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها فلا تقابلها خدمة محددة بذاتها يكون الشخص العام قد بذلها من أجلهم، ومن ثم كان فرضها مرتبطاً بمقدرتهم التكليفية ولا شأن لها بما آل إليهم من فائدة بمناسبةها وإلا كان ذلك خلطاً بينها وبين الرسم فهذا الأخير يستحق مقابلاً لنشاط خاص أتاه الشخص العام و عوضاً عن تكلفته وإن لم يكن بمقدارها^(١٥).

وفي تعريف آخر لها تعرف الضريبة بأنها " فريضة إلزامية تفرض من قبل السلطة بأسلوب أمري دون الرجوع إلي موافقة الأفراد بذلك، وأن إصدار الضريبة أو تعديلها أو إلغائها يكون بقانون يفسر الحقيقة والهدف من تداخل الفن السياسي والفن المالي من فرض الضريبة^(١٦).

ويمكننا تعريف الضريبة بأنها "مبلغ نقدي يتم فرضه علي الأفراد والشركات من قبل الدولة وتفرض جبراً علي المكلفين بأدائها دون أن يعود عليهم أي نفع خاص مقابلها، وذلك من أجل تمويل النفقات التي يجب علي الدولة أن تلتزم بها لتوفير الخدمات الاجتماعية ودعم وتطوير البنية التحتية للدولة ودعم السلع الأساسية، لذا تعد الضريبة من أهم مصادر إيرادات الحكومة.

(14)- Julia KaGan "what are taxes" 11/6/2019.

مقال منشور علي النت علي موقع WWW.investopedia.com

Rethieved 2021-1-1, edited.

(١٥)- راجع في ذلك: حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوي رقم ٥٨ لسنة ١٧ قضائية جلسة بتاريخ

١٥/١١/١٩٩٧- مجموعة الجزء الثامن- مكتب فني- ص٩٦٧.

(16)- Snimielr: taxation and economic development.

Acasse study of the sudan, Khartoum unidrsity.1974.

المطلب الثاني

خصائص الضريبة

إن الضريبة تعد من أهم مصادر الإيرادات العامة في الدولة وتستخدم لتغطية النفقات العامة داخل الدولة وهي مبلغ من المال يتم دفعه من قبل المكلفين بها جبراً ودون أن يعود عليهم أي نفع وذلك من أجل المساهمة في تحميل الأعباء العامة للدولة وحتى يتم تحقيق الأهداف التي تسعى الدولة إليها. وبناء على ذلك فالضريبة لها العديد من الخصائص التي تتميز بها، وطبقاً للتعريف السابق للضريبة فهي تمتاز بالخصائص الآتية:-

أولاً: الضريبة إلزامية:

إن الضريبة تعد فريضة إلزامية يتم فرضها من قبل الدولة تجاه الأفراد وهي تفرض دون الرجوع إلي أخذ رأي الأفراد أو مشورتهم قبل دفعها فهي تفرض عليهم بصورة إلزامية، إلا أنه يشترط عند فرض الضريبة أن تكون متفقة مع القوانين الدستورية في هذا الشأن^(١٧)، ومعني أنها فريضة إلزامية أي ليس للمكلف بأدائها الحرية في دفعها أم لا، بل أكثر من ذلك ليس لأحد الحرية في إختيار مقدارها أو إختيار كيفية وميعاد دفعها فهي تدفع وتحصل طبقاً لما نصت عليه القوانين في هذا الشأن، حيث أن إمتناع المكلف بأدائها عن الدفع يجعله عرضة للعقاب والوقوع تحت طائلة القانون بالتنفيذ الإجباري عليه من قبل الدولة وفقاً لنصوص القانون.

ومما يؤكد على إلزامية الضريبة وأنها تفرض على المكلفين بها جبراً دون أخذ رأيهم أو مشورتهم قبل فرضها ما نص عليه الدستور المصري الحالي الصادر في عام ٢٠١٤ والمعدل في ٢٠١٩، والذي نص على أنه "إن النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة الهدف منها هو تنمية موارد الدولة وتحقيق العدالة الإجتماعية والتنمية الإقتصادية ولا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الحالات التي نص عليها القانون كما أنه لا يجوز تكليف أحد بأداء

(١٧)- راجع في ذلك. د. وليد الشناوي- المرجع السابق الإشارة إليه- ص ٤٢١.

شيء من الضرائب والرسوم إلا في الحدود التي نص عليها القانون، ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب والرسوم وأي متحصلات أخري وتودع في الخزانة العامة للدولة وأن أداء الضرائب واجب والتهرب منها يعد جريمة^(١٨).

ومعني ذلك أن الضريبة إلزامية والمكلف بأدائها ليس حراً في دفعها بأن الدولة هي تقوم بتحديد مقدار الضريبة وكيفية دفعها، فالضريبة إذن يتم فرضها من قبل جانب واحد- وهي السلطات العامة في الدولة- وهذا ما يميز الضريبة عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى مثل الرسوم والقروض التي تسعى الدولة لحصول الأفراد عليها عن طريق استخدام أساليب الإغراء حتي يكتتب الأفراد فيها مع تعهد الدولة يرد الأصل وسداد قيمة القرض^(١٩).

بيد أن إلزامية الضريبة أو إتصافها بالإجبار ليس معناه أنه إجبار بصفة مطلقة لأنه- طبقاً لنص الدستور السابقة المشار إليه- لا يجوز فرض الضريبة مع الإلزام بها إلا بناء علي قانون يحدد جميع الأحكام الخاصة بها سواء طريقة دفعها أو طريقة الدفع والتحصيل وحالات الإعفاء منها، وهذا يعني ضرورة إلتزام الجهة الإدارية المختصة بذلك، وهي مصلحة الضرائب المصرية- بتطبيق القوانين الضريبية في هذا الشأن دون أي تجاوزات حيث أنها تعتبر المختصة بجمع وتحصيل الضرائب المقررة وفقاً لنصوص للقانون.

ثانياً: الضريبة مبلغ مالي نقدي:-

إن الضريبة لا يتم فرضها إلا من خلال قانون يتم إصداره من قبل السلطة التشريعية- فهي المختصة بذلك- فقانونية الضريبة هو أساس إلتزام المكلفين بأدائها، إلا أن الضريبة في ظل العصور القديمة كانت تفرض علي المجتمعات في كثير من الأحيان علي شكل سلع أو بعض من الحبوب التي يقوم كل شخص- ملتزم ومكلف

(١٨)- المادة (٣٨) من الدستور المصري الحالي، الصادر في عام ٢٠١٤ والمعدل في عام ٢٠١٩.

(١٩)- د. نادية فريد، د. طافش الخطيب- الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية- دار حامد

للنشر- عمان/ الأردن- ط أولي- ٢٠٠٨- ص ١٩.

بأداء الضريبة- بتسديدها- من المحصول الذي يجنيه آخر العام، فكانت الضريبة في ظل العصور القديمة تأخذ أشكالاً متعددة فكانت تدفع عيناً وليس نقداً. إلا أنه وبعد تطور النظم الاقتصادية وتطور المجتمع واتساع الأنشطة أصبح من الضروري أن يكون تحصيل الضريبة بالشكل النقدي وليس العيني فبات ضرورياً تسديد الضرائب المقررة بالمبالغ النقدية للخزانة العامة في الدولة. وكانت العلة- في العصور القديمة- في تحصيل الضريبة بالشكل العيني أنها كانت تتلاءم مع نظام الدفع العيني والمتمثل في أداء نصيب معين من السلع والخدمات في شكل سخرة لمدة محددة مثلاً أو أداء نصيب من السلع كالحبوب التي يتم جنيها من المحصول السنوي، لأن النظم القديمة كانت تعتمد علي المقايضة بشكل أساسي ولكن بعد النظم الاقتصادي الذي حدث في العصور الحديثة أصبحت فكرة الدفع والتطور المجتمعي الذي حدث، فبات من الطبيعي والضروري دفع الضريبة بمبلغ مالي نقدي والسبب يرجع في ذلك إلي ملاءمة هذه الطريقة من الدفع للنظام المالي الحديث. وبالنظر إلي كون الضريبة العينية تتطلب تكاليف عالية من أجل تحصيلها وصعوبة تطبيق مبدأ العدالة في تحديد الجودة بين منتج وآخر أصبحت الضريبة النقدية هي الأفضل للتغلب علي كل هذه الصعوبات وأصبحت الضريبة تفرض علي شكل مبلغ من النقود^(٢٠) باعتبار أن النقود هي الوسيلة التي يتم بها تسوية مختلف المعاملات والعمليات التي تتعلق بالنشاط الاقتصادي.

ثالثاً: نهائية الضريبة:

يتم فرض الضريبة علي الأشخاص من خلال قانون يصدر بذلك ويلزمهم بأدائها حسب ما قرره القانون، والضريبة يتم دفعها بصورة نهائية فمتي نص القانون علي إستحقاق الضريبة فهي تصبح مستحقة في حق الأشخاص الذين نص عليهم القانون وذلك بصورة نهائية، حيث يجب علي المكلف بأداء الضريبة دفعها بصفة نهائية ولا

(٢٠)- أ/ سها كشكول- أثر التجارة الإلكترونية في فرض الضرائب- مجلة العلوم الاقتصادية والادارية- المجلد ١٨- العدد ٦٨- ص ٤٧٢- كلية الإدارة والإقتصاد- جامعة بغداد.

يجوز له بعد أن يقوم بالدفع المطالبة بإسترداد ما دفعه لأن الضريبة تدفع ولا يمكن إستردادها وهذا ما يسمى بنهائية الضريبة.

والمكلفين بأداء الضريبة يدفعونها للدولة بصورة نهائية وفي المقابل لا تلتزم الدولة بردها أو تعويضهم فيها وذلك علي عكس القرض العام الذي تتعهد فيه الدولة برد الأصل وسداد قيمة القرض وهذا ما يميز الضريبة عما يتشابه معها كالقروض الإختيارية والرسوم، وفي الحالة التي يخضع فيها المكلف للضريبة فلا يكون له أية أحقية في المطالبة بإسترداد المبالغ التي قام بدفعها للدولة ولا يكون له الحق المطالبة بالفوائد عن هذه المبالغ طالما تم دفع هذه المبالغ في الحدود التي قررها القانون فلا يمكن إستردادها إذا تم تحصيلها وهذا يعني أن الضريبة نهائية.

فالقاعدة العامة هي نهائية الضريبة دون وجود أية أحقية للشخص في المطالبة بإسترداد ما دفعه، إلا أنه يجب الإشارة هنا إلي ثمة إستثناء علي القاعدة العامة- جواز إسترداد الشخص المبالغ التي قام بدفعها إذا كان هناك خطأ مادي في إقرار الضريبة عملية أو أن الضريبة التي قام بدفعها كانت غير مستحقة عليه قانوناً^(٢١).

رابعاً: الضريبة تدفع دون الحصول علي مقابل:-

إن الضريبة تختلف عن الرسم أو الثمن العام فالأولي لا يوجد لها منافع خاصة يتمتع بها المكلف بأدائها في حيث أن المفاهيم الأخرى يتمتع أصحابها بمنافع خاصة، فالضريبة تدفع إلي الدولة من أجل المساعدة في تحمل الأعباء العامة والتكاليف والفرد يدفعها بصفته فرد من أفراد المجتمع الواجب عليهم المساهمة مع الدولة في تحمل هذه الأعباء، وعلي ذلك فالضرائب يتم دفعها ولا يحصل فيها الشخص علي أية منافع تعود عليه فهي تدفع- وفقاً للقانون الذي يقررها- دون الحصول علي أية مقابل جراء دفع مثل هذه المبالغ.

مع العلم أن إجبار الأشخاص علي دفع الضرائب- بناء علي القانون الذي يصدر بذلك- ينسجم مع فكرة التضامن الإجتماعي في تحمل الأعباء العامة للدولة الأمر الذي

(٢١)- د. أحمد سامي- المفاهيم المالية التقليدية والحديثة في الأموال العمومية والموازنة العامة- دار

البلاد للطباعة- ط ثانية- بيروت- ٢٠٠٢- ص ٩٣.

يستوجب أن تكون الضريبة محددة تحديداً تفصيلياً، ومع العلم أن الضريبة يتم دفعها دون أن يحصل الفرد علي مقابل مباشر منها لأن الدولة تستخدم الأموال التي تدفع في الضرائب في تحقيق النمو في المجتمع وتحقيق الإستقرار والنهوض بالجانب الاقتصادي والاجتماعي داخل الدولة^(٢٢).

المطلب الثالث

شروط فرض الضريبة وأهدافها

إن الضرائب لا تتم فرضها إلا بناء علي قانون يصدر بذلك يتحدد فيه وعاء الضريبة ومعدلاتها والمكلفين بأدائها وحالات الإعفاء منها إن وجدت حتي يتم تنفيذ السياسات العامة في الدولة سواء الإقتصادية أو الإجتماعية منها، وأيضاً من أجل الحفاظ علي الحقوق المالية للأشخاص من العبث بها أو الإنتقاص منها دون وجه حق، والدولة عندما تريد فرض أية ضريبة فيجب عليها بدءاً مراعاة العديد من القواعد الضريبية وشروط فرض الضريبة حيث يجب عليها التقيد بتلك القواعد أو الشروط والعمل علي تطبيقها.

وأى دولة لها نظام ضريبي خاص بها له أهداف يريد تحقيقها حتي تؤتي الضريبة ثمارها والتي شرعت من أجلها، وحتى يتم أداء هذه الوظائف بالصورة الصحيحة فيجب أن يتم فرض الضريبة وفقاً للعديد من المبادئ أو الشروط أو الضوابط التي يجب أن تراعي عندما يراد فرض ضريبة علي الأفراد وهذا ما يعرف بمصطلح شروط فرض الضريبة أو قواعد فرض الضريبة.

وعلي ذلك تتلخص الشروط أو القواعد التي يجب إتباعها قبل فرض الضريبة في

الآتي:-

(١)العدالة:-

إن فرض الضريبة له شروط وقواعد يجب أخذها في عين الإعتبار قبل الشروع في فرضها وأهم هذه الشروط والقواعد هي "قاعدة العدالة" والمقصود بالعدالة أن يتم توزيع

(٢٢)- د. إياد عبد الجبار - التشريعات المالية والتجارية- دار النقي للطباعة- ١٩٨٥- ص١٠٨.

العبء المالي علي أفراد المجتمع كل حسب مقدرته، أي وجوب مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد حتي تكون مساهماتهم متناسبة مع دخلهم. ويقول "آدم سميث" في كتابه ثروة الأمم؛ أن العدالة في معناها الضريبي أن يقوم كل فرد بالمساهمة في التكاليف والأعباء العامة للدولة حسب المقدرة التكلفة لكل فرد، وقد صاغ آدم سميث هذه القاعدة في القرن الثامن عشر وقال أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم أي حسب نسبة الدخل التي يتمتع بها كل منهم.

وتعد العدالة الضريبية أهم قاعدة وأهم شرط يجب توافره ومراعاته قبل الشروع في فرض الضرائب علي الأشخاص لأنه ليس من المنطقي أن يتم تغطيته الإحتياج المالي للدولة باللجوء إلي الطبقات الأضعف وتجنب الأكثر دخلاً لإرتفاع ضجيجهم، حيث يجب فرض الضريبة حسب المقدرة التكلفة لكل فرد حسب نسبة دخله وهو ما يسمى بـعدالة الضريبة^(٢٣).

وحتى تكون العدالة - كشرط من شروط فرض الضريبة - مجدية في تحصيل الضريبة فيجب إشتراك كل شخص في الدولة سواء أكان شخصاً طبيعياً أو معنوياً في دفع الضريبة، وحتى تؤتي الضريبة ثمارها وأهدافها يجب ألا تقتصر علي هذا المفهوم فقط بل يجب أيضاً - إضافة إلي أعمال قاعدة العدالة بمفهومها التقليدي - أعمال مبدئين آخرين هامين وهما "مبدأ عمومية الضريبة - مبدأ شخصية الضريبة".

فالنسبة لمبدأ "عمومية الضريبة" فيقصد به "أن العمومية في معناها العام أن القاعدة القانونية التي تصدر يجب إنطباقها علي كافة الأشخاص والوقائع وذلك دون تعيين لشخص محدد أو تمييز لوقائع وأشخاص محددين، وإنما كل من تنطبق عليه القاعدة تصبح سارية عليه وحاكمة لفعله ومميزة لمركزه القانوني^(٢٤)."

(٢٣) - د. تركي عبد العزيز الثنيات - العدالة أهم شروط الضرائب - مقال منشور بجريدة العرب

الاقتصادية الدولية - مايو ٢٠١٦.

(٢٤) - د. سمير تناغو - النظرية العامة للقانون - منشأة المعارف - الإسكندرية - ٢٠٠٠ - ص ٣٦.

أما عن عمومية الضريبة فيقصد بها أن يتم فرض الضريبة علي كافة المواطنين الذين يرتبطون بالدولة ويتمتعون بجنسيتها، وأيضاً تفرض علي الأجانب المقيمين بالدولة إذا كان لهم أموال فيها.

وبالنسبة لمبدأ شخصية الضريبة فيقصد به مراعاة المقدرة التكاليفية لكل مكلف حيث يجب مراعاة الشخص المكلف بدفع الضرائب من عدة جوانب؛ مثل مراعاة ظروفه المعيشية وأعباءه العائلية ووضعها في الحسبان عند مطالبته بدفع الضريبة، لذا يجب مراعاة الظروف الشخصية للفرد عند مطالبته بدفع الضريبة لأنه من غير المنطقي تغطيته إحتياجات الدولة لتحقيق أهدافها الإقتصادية والإجتماعية دون مراعاة الظروف الشخصية للأفراد، وفي هذه الحالة التي يراعي فيها الظروف الشخصية للأفراد تتحقق العدالة الضريبية حسب إختلاف المقدرة التكاليفية لكل فرد ووفق حالته المادية^(٢٥).

ونحن بصدد العدالة الضريبية نقول المحكمة الدستورية في هذا الشأن "إن فرض تلك الضريبة كان عملاً عشوائياً منافياً لعدالتها الإجتماعية ومجاوزاً الحدود التي يكون فيها أداؤها واجباً قانوناً، معطلاً دورها في مجال تحقيق الكفاية والعدل اللذين جعلها الدستور أساساً للنظام الإقتصادي، وأصبح تحصيلها مجرد جباية لا ضابط لها ولا يستقيم بنيانها وفق الأسس الموضوعية التي لا تقوم الضريبة دستورياً في غيابها، حيث أن جباية الأموال في ذاتها لا تعد هدفاً يحميه الدستور بل يجب أن تكون الجباية وفقاً لقواعد الدستور وتطبيقاً لأحكامه^(٢٦).

(٢) يقينية الضريبة:

ويقصد بيقينية الضريبة هي ضرورة أن تكون الضريبة محددة علي سبيل اليقين حيث يجب أن تكون معلومة وواضحة للمكلف بأدائها بشكل يقيني لا غموض فيها حتي يمكن للمكلف أن يعرف كل ما يتعلق بالضريبة التي يجب عليه أدائها، وهنا يمكن القول

(٢٥) - د. مرسى السيد حجازي- النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق - الدار الجامعية- الاسكندرية- ١٩٩٨- ص ٥٠.

(٢٦) - حكم الدستورية العليا في القضية رقم ٤٣ لسنة ١٣ قضائية- جلسة بتاريخ ٦ سبتمبر ١٩٩٣- مجموعة المبادئ التي أقرتها المحكمة الدستورية العليا- جزء رابع- ص ٣١٧.

بأن يقينية الضريبة هي وجوب أن يتم تنظيم الضريبة وفقاً للقواعد والشروط التي يحددها القانون ويجب أن تكون معلومة لكل من المكلف بأدائها والجهة الملزمة بتحصيلها حتي يكون المكلف بأداء الضريبة علي علم كامل بكل ما يتعلق بالضريبة سواء مقدارها أو كيفية دفعها وطريقة تحديد وعائها.

ومؤدي هذه القاعدة أو هذا الشرط- وهو يقينية الضريبة- أن يتم تحديد الضريبة بصورة قاطعة دون غموض أو شك ويتم ذلك من خلال وجود قانون يحدد مقدار الضريبة وكيفية أدائها والفئة المستحقة عليهم دفع الضريبة، وتقتضي قاعدة يقينية الضريبة أن تكون التشريعات الضريبية واضحة بشكل كبير بالقدر الذي يزيل الغموض والتعارض من قبل المكلف بأدائها أما في حالة غموض التشريعات الضريبية فهنا يكون فيها غموض وتعارض مع قاعدة يقينية الضريبة.

مع العلم أن وجود تشريع ضريبي به حالة من الغموض التي تؤدي إلي التفاوت في التفسير بين السلطة المالية من جانب والمكلف بأداء الضريبة من جانب آخر يعتبر ذلك مؤشر علي عدم إلتزام المشرع بقاعدة يقينية الضريبة وهذا سيؤدي إلي حالة التذمر الدائم وعدم الرضا من المكلفين بأداء الضريبة^(٢٧) لذا يلزم أن تكون الضريبة منظمة ومحددة وفقاً لشروط وضوابط واضحة لكل من المكلف بأدائها والإدارة التي تكون مكلفة بتحصيل الضريبة.

(٣) ملاءمة الضريبة:-

إن الضريبة عندما تفرض علي الأشخاص- وحتى تؤدي ثمارها- يجب أن تكون متصفة بالعدالة وأن تكون يقينية ولكن ليس هذين الشرطين فقط الذين يجعلون الضريبة عادلة وتؤدي ثمارها وإنما هناك شروط أخرى أهمها هو "شرط ملاءمة الضريبة" وهذا الشرط معناه هو وجوب أن تكون الأحكام والشروط المتعلقة بتحصيل الضريبة ملائمة للمكلف بأدائها وذلك من خلال أن تكون المواعيد المرتبطة بتحصيل الضرائب متلائمة مع ظروف المكلف بأدائها فلا ينبغي أن يكون ميعاد فرض الضريبة سابقاً علي وقت

(٢٧)- د. علي هادي الهلالي- الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، دراسة قانونية مقارنة- ط ثانية- ٢٠١٦- دار الكتب والوثائق ببغداد- ص١٦.

حصوله علي الدخل ولا يكون فرض الضريبة لاحقاً علي حصوله علي الدخل بآجال طويلة.

وهنا يمكن القول بأنه فيما يتعلق بمواعيد وأساليب فرض الضريبة وطرق تحصيلها يجب أن تتظم القواعد الخاصة بالضريبة بصورة تلاءم ظروف المكلف بأدائها وتسهيل طرق دفعها خاصة فيما يتعلق بمواعيد التحصيل والإجراءات الخاصة بذلك وهذه القاعدة "ملائمة الضريبة" تعد من أهم القواعد المعمول بها والتي يجب إتباعها عند فرض الضريبة لأنها تعني أنه ينبغي فرض الضريبة بأسلوب يسمح بتخفيف شعور الممول بثقل الضريبة التي تقع علي عاتقه^(٢٨) فالهدف الأساسي من أعمال تلك القاعدة هو التيسير علي المكلفين بأداء الضريبة وتجنب حدوث التعسف من قبل الجهة المختصة بتحصيل الضرائب في إستعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التحصيل.

(٤) الإقتصاد في نفقات التحصيل:-

وهذا الشرط أو هذه القاعدة تعني أنه يتعين أن تكون النفقات التي يتم صرفها من أجل تحصيل الضرائب أقل بكثير مما يتم تحصيله حتي تكون هناك فائدة ومنفعة من تحصيل الضرائب حيث أنه إذا انفقت الخزانة العامة- أثناء تحصيل الضرائب- نفقات تفوق مقدار ما تم تحصيله فلا تكون هناك أية فائدة ويكون من المنطقي إلغاء الضرائب أفضل من الإستمرار في تحصيلها وتكبذ نفقات هائلة.

وهذا الشرط يقتضي أن الإدارة الضريبية عندما تقوم بتحصيل الضريبة يجب أن تقوم بإنفاق أقل مبلغ ممكن في تحصيل الضريبة حتي يكون العائد من التحصيل أكثر بكثير من النفقات التي تنفق في مقابل تحصيل الضرائب.

وهذا يعني أنه يجب علي الإدارة الضريبية إختيار أسلوب التحصيل المناسب لطبيعة الضرائب وضرورة العمل وفقاً لظروف ومستجدات العصر الحديث الذي نعيشه والعمل بالتقنيات الحديثة في ربط وتحصيل الضريبة وعدم إتباع الطرق التقليدية القديمة.

(٢٨)- د. سعد سليمان- قاعدة الملائمة في التشريع الضريبي- مقال منشور بمجلة أداب الفراهيدي- جامعة الكويت- العدد ٣٥ لسنة ٢٠١٨- ص ٣٧١.

وتجدر الإشارة هنا، إلي أن القواعد السابق ذكرها "العدالة، يقينية الضريبة، ملاءمة الضريبة، الإقتصاد في نفقات التحصيل" تعد من القواعد والشروط الأساسية والتقليدية في فرض الضريبة ويجب مراعاتها ووضعها في الحسبان قبل فرض أية ضريبة، بيد أن الأمر لا يقتصر علي تلك الشروط أو القواعد التقليدية فقط- والتي سبق ذكرها- وإنما هناك قواعد أخرى استحدثت بناء علي ما نعيشه في هذا العصر الحديث والتي فرضتها ظروف ومستجدات هذا العصر، ومن هذه القواعد:-

[أ] الثبات والإستقرار :

ويقصد بالثبات والإستقرار للضريبة أو القواعد الضريبية تجنب إصدار تشريعات مستمرة ومتتالية للنظام الضريبي، إذ أن مثل هذه التشريعات تخل بقاعدة اليقين وتجعل القواعد الضريبية غير مستقرة في الأذهان وهذا بدوره يؤدي إلي نتائج سلبية لكل من الممول والإدارة، فثبات التشريع الصادر مدة أطول دون تعديله يؤدي إلي نتائج إيجابية وإستقراره في أذهان الممول والإدارة فترة أطول.

[ب] المرونة والإنتاجية:

ويقصد بالمرونة أن يكون النظام الضريبي من السهل عليه التكيف مع الظروف الإقتصادية التي تتغير نتيجة لتغير الأوضاع الإجتماعية والإقتصادية فتزيد حصيلة النظام الضريبي في فترة رواج الظروف الإقتصادية وتتنخفض حصيلته في فترة كساده، أي يكون هناك مرونة في تكيف النظام الضريبي مع الظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع.

أما بالنسبة للإنتاجية كقاعدة من قواعد فرض الضريبة ويجب أن يتم مراعاتها؛ فهي تعني أن يكون النظام الضريبي له قدرة كبيرة في التوصل إلي أكبر قدر ممكن من الطاقة الإنتاجية الضريبية داخل المجتمع مع ملاحظة أنه يجب ألا يؤدي ذلك إلي ردود أفعال من الممولين تضر بالحوافز الإيداعية والإنتاجية داخل المجتمع^(٢٩) فيجب علي

(٢٩)- د. خليل عواد- دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية- دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان-

الطبعة الأولى- ٢٠٠٤- ص ٤٧.

النظام الضريبي عندما يطالب الممولين بدفع الضرائب أن يكون هدفه الأساسي الحصول علي قدر كبير من الضرائب مع عدم الإضرار بالمولين وعدم الإضرار بالحوافز الإذخارية والإنتاجية داخل المجتمع وهذا ما يسمى بالإنتاجية.

• **تحصيل الضريبة إلكترونياً وفقاً لمستجدات العصر الرقمي الحديث:-**

إن من أهم الخصائص التي تمتاز بها الضريبة أنها إلزامية ونهائية وتحصل نقداً حيث يتم تحصيلها وفقاً لضوابط وشروط معينة يتم وضعها من قبل مصلحة الضرائب المصرية حيث تعد هي المختصة بهذا الموضوع ويجب علي الممول أو الشخص الخاضع للضريبة أن يتقدم لمصلحة الضرائب لدفع المبالغ المستحقة عملية نقداً وبالطريقة التقليدية المتعارف عليها عن طريق دفع مبلغ من المال نقداً إلي المسئول عن جمع الضرائب في المصلحة،- إلا أننا نري أن هناك مسألة هامة يجب إتباعها والتغاضي عن الطرق التقليدية المتعارف عليها وهذه المسألة هي "ضرورة تحصيل الضريبة إلكترونياً وفقاً لمستجدات العصر الحديث".

فمع التطور الذي حدث في العصر الحالي وتدخل التكنولوجيا في كل شيء أصبح الدفع النقدي يبدأ بمر غير مقبول ولا يتمشي ولا يواكب ما نعيشه في هذه الأونة من تقدم ملحوظ في التحول الرقمي لكل شيء، لذا يجب أن يكون تحصيل الضريبة إلكترونياً متمشياً مع مستجدات العصر الحديث الذي نعيشه.

وهذا ما نعيشه ونراه في كل دول العالم فمثلاً في كينيا يتم دفع الضرائب عن طريق الهواتف الذكية وفي النرويج تتولي الحكومة ملء بيانات اقرارات الأفراد الضريبية مسبقاً، وفي الهند يتم تلقي الإعانات الإجتماعية عن طريق تحويلات إلكترونية إلي حساباتهم المصرفية، وتقوم مصلحة الجمارك البريطانية بإستخدام البيانات لرصد السلوك الإحتيالي بين المستوردين عبر الحدود، حيث تشير الإحصائيات إلي أن إتباع مثل هذه الأساليب والطرق الحديثة يمكن أن يزيد من الضرائب التي تحصل سنوياً عبر الحدود.

ومن الطبيعي والمنطقي- وفقاً لما نراه حالياً- أن يتم تحصيل الضرائب وفقاً للرقمنة والتكنولوجيا في هذا العصر، حيث أن التحول الرقمي والتكنولوجيا الحديث يحدث تحولاً كبيراً في السياسات المالية العامة في الدول، ومن هذا المنطلق نري أنه يجب علي

الحكومات أن تستخدم الأدوات الرقمية في سياسات الضرائب والإنفاق وتوصيل الخدمات العامة.

وقد أحسن المشرع المصري صنيعاً عندما نص علي تطبيق نظام الفاتورة الإلكترونية كنوع من انواع البداية في التحول الرقمي لتحصيل الضرائب- ونظام الفاتورة الإلكترونية سنتحدث عنه بالتفصيل في بحثنا هذا في النهاية- ففي إطار رؤية مصر ٢٠٣٠ التحول الرقمي، صدر القرار الوزاري رقم ١٨٨ لسنة ٢٠٢٠ بإلزام المجتمع الضريبي بنظام الفاتورة الإلكترونية، وبعدها صدر قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم ٣٨٦ لسنة ٢٠٢٠ والذي ألزم عدد ١٣٤ شركة كمرحلة أولية بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية، وبعدها صدر قرار من رئيس المصلحة أيضاً يحمل رقم ٥١٨ لسنة ٢٠٢٠ يلزم عدد ٣٤٧ شركة كمرحلة ثانية بإصدار فواتير إلكترونية ضريبية واعتباراً من فبراير ٢٠٢١.

ومع العلم أن هناك جدلاً كبيراً قد حدث بشأن الفاتورة الإلكترونية ومن الملتزم بها- وهناك دعاوي مرفوعة أمام ساحات المحاكم بشأن هذا الأمر- إلا أنها تعد خطوة جيدة في بداية عصر التحول الرقمي ولكن يلزم لها وضع ضوابط ومعايير تتناسب مع الجميع حتي تصبح ذات جدوي وتحقق المرجو منها.

الغاية من فرض الضريبة:-

إن الضريبة لها دور كبير في المجتمع لأنها تعد من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها، فالضريبة عندما تم إقرارها قديماً كانت لها أهداف وغايات محددة تلك الأهداف والغايات هي التي شرعت من أجلها فكرة فرض الضريبة وأهم تلك الأهداف تتمثل في الآتي:-

١- الهدف الاقتصادي:

إن الدولة تطور دورها مع إزدياد مستوي الدخل وتطور الأنشطة التي تمارسها الدولة فكانت الضريبة قديماً تعتبر جباية الهدف منها كان تحصيل أموال من أفراد الدولة للمساهمة في النفقات العامة، ولكن مع تطور دور الدولة في العصور الحديثة أصبحت

- الضريبة لها دور كبير يتماشى مع الدور الذي تقوم به الدولة في هذه الآونة وهنا تتمثل الوظيفة أو الهدف الاقتصادي للضرائب في الآتي:-
- توجيه الاقتصاد داخل الدولة نحو الأهداف المحددة سلفاً.
 - المحاولة من أجل الوصول إلي الاستقرار الاقتصادي.
 - حماية الصناعة الوطنية والمحافظة عليها بإعفاء الصادرات من الضرائب وفرض ضرائب جمركية مرتفعة علي الواردات.

٢- الهدف الاجتماعي:-

إن الضريبة لها دور كبير داخل المجتمع حيث تعمل الدولة علي إعادة توزيع الدخل عن طريق فرض الضرائب بشكل يحقق جزء من العدالة في المجتمع، فإعادة توزيع الثروة والدخل بين المواطنين هو جزء من تحقيق العدالة داخل المجتمع حيث أن المبدأ العام والسائد في المجتمع هو أن الضريبة عند فرضها يجب مراعاة أن يكون الجزء الأكبر منها واقع علي عاتق أصحاب الدخل المرتفعة ويتم صرفه في تغطية النفقات الخاصة بالتعليم والصحة وهذا يعد من أسمى الأهداف الإجتماعية التي تسعى إلي تحقيقها الضرائب^(٣٠).

٣- الهدف السياسي:

إن الدولة- كما سبق القول- تطور دورها بتطور المجتمعات وإختلاف الثقافات بين الشعوب ومن هنا فالضرائب أصبحت لها وظيفة سياسية لا تقل أهمية عن الوظيفة الإقتصادية للضرائب حيث يمكن إستخدام الضريبة لتحقيق العديد من الأهداف السياسية للدولة ويظهر ذلك من خلال التمييز في المعاملة الضريبية بين الدول وبعضها وتسهيل عملية الصادرات والواردات والتجارة الخارجية مع الدول وبعضها.

(٣٠)- سها كشكول- أثر التجارة الإلكترونية في فرض الضرائب- مرجع سابق- ص ٤٦٤.

المطلب الرابع

الضريبة وعلاقتها بالقوانين الأخرى

إن الضرائب تعد من أهم مصادر الإيرادات العامة في الدولة ويتم استخدامها لتغطية النفقات العامة داخل الدولة، ونظراً لأهميتها فقد أولتها التشريعات المالية اهتماماً كبيراً ومتزايداً وملحوظاً والعلة في ذلك ترجع إلي ما تحدثه الضرائب من آثار مالية واقتصادية واجتماعية سواء علي مستوي الدولة أم علي مستوي الأفراد وهي تحتل مكانة هامة وبارزة في قوانين ودساتير الدول^(٣١).

ومن هذا المنطلق نجد أن الضريبة يتم تحصيلها وفقاً لمبدأ سائد وهو "لا ضريبة بدون نص قانوني يقرها" فالقانون يرتبط بالضريبة، وهذه الأخيرة باتت تحتاج لنصوص قانونية تقرها وتنظمها حتي يكون تحصيلها وفقاً لنصوص قانونية، وكل مجتمع له نظام قانوني خاص به يقوم بتنظيم كافة المجالات بداخله سواء كان مجال سياسي أو إقتصادي أو إجتماعي أو غيره وعلي ذلك لا يمكن القول بأن هناك فرع من فروع مستقل بذاته بصورة مطلقة، فكل فروع القانون تتشابه مع بعضها البعض، وفي هذا الصدد وبناء علي ما تقدم نجد أن القانون الضريبي له صلة وثيقة بمختلف فروع القانون وليس مستقلاً بذاته.

وفي هذا المطلب نناقش علاقة القانون الضريبي بالقوانين الأخرى في عدة فروع:

الفرع الأول

القانون الضريبي وعلاقته بالقانون الدستوري

من المعروف أن الدستور يعد هو التشريع الأسمى داخل الدولة، وهنا نجد أن القانون الضريبي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالقانون الدستوري حيث يجب عدم فرض أية ضريبة داخل الدولة بما يخالف نصوص الدستور بإعتبار هذا الأخير لا يجوز مخالفته بإعتباره التشريع الأسمى في الدولة، وفي مجال القانون الضريبي هناك قاعدة معروفة

(٣١) - د. علي عبد الرسول لفته- الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم في دستور جمهورية العراق - دراسة مقارنة - ٢٠٢١ - ص ٦١ - بدون دار نشر.

تقول " لا ضريبة بدون نص قانوني يقرها" وبما أن القانون أقل في المرتبة من الدستور ويجب علي الأول عدم مخالفة الأخير فيعد القانون الضريبي مرتبطاً إرتباطاً وثيقاً بالقانون الدستوري.

فالقانون الضريبي يجب أن يستمد قواعده ومبادئه التي يسير عليها من الدستور لأن هذا الأخير هو الذي يحدد المبادئ الأساسية عند إقرار الضرائب وعلي ذلك يجب إحترام تلك المبادئ والقواعد التي يقرها الدستور عند إقرار الضرائب وعدم مخالفتها، ولا يجوز إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بناء علي قانون يصدر بذلك، بيد أن القانون الذي يصدر بذلك يجب عليه مراعاة نصوص الدستور في هذا الشأن وألا يخالف النصوص الدستورية^(٣٢).

فالقانون الضريبي هو طائفة من القواعد التشريعية تقوم بتنظيم رابطة الإلتزام الضريبي في إقليم ما وفي وقت محدد، فهو يتناول التنظيم الخاص بالأشخاص الخاضعين للضريبة والأموال التي ينبغي فرض الضريبة عليها وتحديد الضريبة ومقدارها وكيفية تحصيلها وحالات الإعفاء منها والجزاءات المترتبة علي التهرب منها^(٣٣).

وفي مصر، ومنذ صدور أول دستور مصري في عام ١٩٢٣ ومروراً بالدساتير المتعاقبة وصولاً إلي دستور عام ٢٠١٤ والمعدل في ٢٠١٩ والمعمول به حالياً، نجد أن كل هذه الدساتير أوجبت صدور قانون خاص بمسائل الضرائب وأجازت للسلطة التنفيذية إصدار لوائح تنفيذية لتنظيم هذه المسائل.

وهنا نجد أن الدستور المصري الحالي الصادر في عام ٢٠١٤ والمعدل في ٢٠١٩ قد نص علي أنه "لا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال التي بينها القانون ولا يجوز تكليف أحد وبناء علي ذلك نجد أن القانون الضريبي مرتبطاً إرتباطاً وثيقاً مصلحة الضرائب المصرية" من إدارات الدولة ويتم تنظيم العلاقة بين الدولة وبين الفرد داخل المجتمع^(٣٤).

(٣٢) - د. يونس أحمد البطريق - النظم الضريبية - منشورات شباب الجامعة - ١٩٨٧ - ص ١٧٥.

(٣٣) - د. وليد الشناوي - المرجع السابق الإشارة إليه - ص ٤٢٦.

(٣٤) - د. علي هلاي عطيه - المرجع السابق الإشارة إليه - ص ٤٣.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلي أن القانون الدستوري يقرر العديد من الضمانات الدستورية في المجال الضريبي وهذه الضمانات هي التي تجعل القانون الضريبي مرتبطاً ارتباطاً وثيق الصلة بالقانون الدستوري وسوف نتحدث عن هذه الضمانات لاحقاً.

الفرع الثاني

القانون الضريبي وعلاقته بالقانون الإداري

إن القانون الإداري هو الذي يحكم نشاط الدولة والسلطات العامة فيها وينظمها ويقوم بتنظيم العلاقات بين مرافق الدولة وكافة أفراد المجتمع، والقانون الضريبي يقوم علي تطبيقه وتنفيذه الجهة المختصة بذلك طبقاً للقانون وهي حالياً تسمى "مصلحة الضرائب المصرية" وهذه الأخيرة تعد من إدارات الدولة وتنظم العلاقة بين الدولة وبين الأفراد فيما يخص الضريبة وتحصيلها.

وهنا نجد أن القانون الإداري له صلة وثيقة بالقانون الضريبي بإعتباره ينظم العلاقة بين مصلحة الضرائب "الإدارة الضريبية" وبين الأفراد المكلفين بدفع الضرائب وينظم حقوق كل من الإدارة والأفراد في هذا الشأن.

فالإدارة الضريبية نري أنها تتمتع بكافة الحقوق والإمتيازات المقررة للسلطات العامة الإدارية، فنجد أن القانون الضريبي قد أخذ بعض الخصائص التي يتمتع بها القانون الإداري ومنها مسألة التظلم من القرار الصادر بمبلغ الضريبة المستحقة علي الممول قبل اللجوء إلي القضاء، وأيضاً إعتبار لجان الطعن الضريبي من قبيل الهيئات الإدارية حيث تقول محكمة النقض المصرية في هذا الخصوص "إذا كانت لجنة الطعن الضريبي والمنصوص عليها في القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ في المادة ١٥٩" منه تعتبر هيئة إدارية أعطاهها القانون ولاية القضاء للفصل في الخصومة بين مصلحة الضرائب والممول جعل قراراتها تحوز قوة الأمر المقضي متي أصبحت غير قابلة للطعن^(٣٥) ومن هنا نجد أن القانون الضريبي له علاقة وثيقة الصلة بالقانون الإداري بإعتبار هذا الأخير ينظم العلاقة بين مرافق الدولة وبين الأفراد وبما أن الإدارة الضريبية تعد من إدارات

(٣٥) - حكم محكمة النقض المصرية الدائرة المدنية في الطعن رقم ٣٤١ لسنة ٥٧ قضائية- جلية بتاريخ

٢٦/١١/٢٠٠٢- مكتب في جزء ثاني- ص ٢٧٤.

الدولة وتطالب الأفراد بدفع الضريبة المستحقة عليهم فبناء على ذلك يكون القانون الضريبي مرتبط الصلة بينه وبين القانون الإداري.

الفرع الثالث

القانون الضريبي وعلاقته بأفرع القانون الخاص

إن القانون العام ينظم العلاقة بين الدولة والأفراد داخل المجتمع فيحكم نشاط الدولة والسلطات العامة وينظم العلاقة بينهم وبين الأفراد، بينما القانون الخاص يقوم بتنظيم العلاقات والروابط القانونية والتي تنشأ بين الأفراد فيما بينهم أو بين الأفراد والدولة حينما تتعامل هذه الأخيرة باعتبارها شخصاً عادياً.

وفي مسألة علاقة القانون الضريبي والقانون الخاص وهل يكون هناك صلة وترابط بينهم - مثل الترابط بين القانون الدستوري والقانون الضريبي - أم أن كل منهم مستقل عن الآخر، يذهب البعض⁽³⁶⁾ أن إلزام الشخص المكلف بأداء الضريبة يرجع إلي ضوابط وأسس متميزة عن إلتزامات المدين في القانون المدني لذا يري هؤلاء أن هناك إستقلال تام بين القانون الضريبي والقانون المدني وكانت علتهم في ذلك أن القانون الضريبي في علاقاته بفروع القانون الخاص له إستقلالية خاصة تسمح له بإرساء قواعده الخاصة دون الإستناد إلي أية قواعد أخرى في القانون المدني.

فالقانون الضريبي له أسس وقواعد قانونية تختلف عن القواعد المعمول بها في القانون المدني بإعتبار هذا الأخير هو الشريعة العامة والقانون الضريبي ينظم العلاقة بين الإدارة الضريبية وبين المكلفين بأداء مثل هذه الضرائب فنجد مثلاً أن القانون الضريبي لا يعترف بقاعدة العقد شريعة المتعاقدين المعمول بها في القانون المدني وإن كان القانون الضريبي يعتبر في أحيان كثيرة أنه من العناصر الهامة للدخل الخاضع للضريبة ما يعد من عناصر رأس المال طبقاً لقواعد القانون المدني.

ومن المعروف أن القانون المدني تحكمه قواعد خاصة ويخضع لجهة قضائية خاصة في حالة المنازعة بشأنه، لذا يجب تطبيقه وتأويله بطريقة خاصة لأنه يكون من

(36)- Doyen TroBatat: Citepar m.cozain, les jrandes principes de la fiscalite des entre prises, litec 1996, p.61.

غير المنطقي التشبث في مواجهة الإدارة الضريبية بمبادئ القانون الخاص بإعتبار أن القانون الضريبي يسري علي وقائع ولا يعتد بالمراكز القانونية^(٣٧) ويؤكد القضاء المصري علي هذه الإستقلالية للقانون الضريبي حيث جاء في حكم صادر لمحكمة القضاء الإداري بمجلس الدولة يقضي بأنه "من المقرر أن الحكومة إذ تقوم بتحصيل العوائد من الممولين إنما تقوم بذلك وفقاً لسلطتها العامة المستمدة من القوانين واللوائح لا لإعتبارها طرفاً في تعاقد مدني حيث أن علاقة الحكومة بالمولين علاقة يحددها القانون العام ولا تخضع لقواعد القانون الخاص، ومن ثم لا محل لتطبيق قواعد المسؤولية التعاقدية أو التقصيرية في حالة إقتضاء الحكومة ضرائب أكثر مما هو مستحق فلا يجوز الحكم عليها بفوائد من المبالغ التي حكم بردها^(٣٨).

إلا أننا نري أن هناك إرتباطاً بين القانون الضريبي والقانون المدني وإن كان كلاً منهما قانوناً مستقلاً بذاته إلا أن هناك ترابط بينهما- وإن كان هذا الإرتباط لا يصل في حدته ومظهره لتلك الصلة التي بين القانون الضريبي والقانون الدستوري والقانون الإداري- ويظهر ذلك جلياً في أن القانون الضريبي لا يعترف بقاعدة العقد شرعية المتعاقدين والمعمول بها في القانون المدني عندما يريد تحديد العلاقة بين الإدارة الضريبية وبين المكلف بأداء الضريبة؛ بيد أنه يعتبر من ضمن المكلفين بأداء الضريبة المقاولات التي تمارس نشاطاً خاصاً وتبرم عقود وصفقات خاضعة للقانون المدني حيث يعتبر مثل هذه العمليات خاضعة للقانون الضريبي.

الفرع الرابع

القانون الضريبي وعلاقته بالقانون التجاري

إن القانون التجاري- من المعروف- أنه يقوم بتنظيم المعاملات التجارية ويحدد طبيعة الأعمال التجارية وصفة التاجر، وينظم قواعد الشركات التجارية ويبين أنواعها وإختصاص كل منها، وإزاء الحديث عن علاقة القانون الضريبي بالقانون التجاري نجد أن هناك علاقة وإرتباط بينهما، حيث نجد هذا الأول عندما ينص علي ضريبة إنتقال

(٣٧)- د. يونس أحمد البطريق- المرجع السابق الإشارة إليه- ص ١٧٠.

(٣٨)- حكم محكمة القضاء الإداري الصادر في ٦ مايو ١٩٧٤- مكتب فني- جزء رابع- ص ١١٣٥.

الأصول التجارية فهو لا يقوم بتعريفها وإنما يحيل ذلك ضمناً للقانون التجاري، فعلي سبيل المثال في دولة المغرب يعتبر القانون الضريبي المغربي أن الشركات الفعلية التي تضم أشخاصاً معنوية هي شركات قائمة بذاتها وتخضع للضريبة علي الشركات^(٣٩). وبناء علي ما سبق، نجد أن هناك إرتباطاً بين القانون التجاري والقانون الضريبي في نقاط معينة، وإن كان كل قانون مستقلاً بذاته عن الآخر إلا أن هناك ترابط بينهما ويظهر ذلك في توحيد بعض المقتضيات والشروط في إطار القانونين كضرورة الأداء بواسطة شيك بالنسبة للضرائب في المعاملات التجارية التي تتجاوز حداً معيناً من المال الذي ينص عليه القانون.

المبحث الثاني

الأساس الدستوري لفرض الضرائب

إن هناك ترابط شديد بين القانون الدستوري وبين النظام الضريبي فالعلاقات متشابهة بين الفرعين، إلا أن هناك مبدأ هام وأساسي يسمي بمبدأ الفصل بين السلطات وهذا المبدأ يفرض علي كل سلطة أن تحترم إختصاص وصلاحيات السلطة الأخرى وهذا المبدأ يترتب عليه مسألة هامة ألا وهي "عدم جواز فرض الضرائب والرسوم أو تعديلها أو الإعفاء منها إلا بناء علي قانون يصدر، وهذا يعد من أهم المبادئ التي تحكم العلاقة بين القانون الدستوري وبين النظام الضريبي، وهذا يجعل كل ما يتعلق بالضرائب والرسوم من إختصاص السلطة التشريعية بمقتضي النصوص الدستورية. ففي مصر ومنذ صدور أول دستور مصري عام ١٩٢٣ ومروراً بالدساتير المتعاقبة في عام ١٩٧١ ودستور عام ٢٠١٢ وصولاً إلي الدستور الحالي المعمول به والصادر في عام ٢٠١٤ والمعدل في ٢٠١٩، حيث أوجبت كل هذه الدساتير صدور قانون خاص بالضرائب من حيث إنشاء الضرائب وتعديلها وإلغاءها.

(٣٩) - د. محمد شكري - التشريع المغربي وفقاً لآخر التعديلات - ٢٠٠٩ - ص ١١٢ - بدون دار نشر.

فقد نص الدستور المصري لسنة ٢٠١٤ علي أنه "لا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال التي بينها القانون ولا يجوز تكليف أحد بأداء شيء من الضرائب والرسوم إلا في حدود القانون. ومما سبق نجد أن فرض الضرائب أو تعديلها أو إلغائها لا بد أن يكون استناداً إلي قانون يصدر بناء علي ما نص عليه الدستور، وفرض الضرائب لا يكون حسب الأهواء بلا لابد أن يكون ذلك إستناداً إلي النصوص الدستورية وهذه النصوص لم توضع هباء منثوراً وإنما كان هناك أساس وهدف من فرض الضرائب، وهذا ما سنناقشه في هذا المبحث ألا وهو " الأساس الدستوري لفرض الضرائب".

فالضرائب تعد من أهم مصادر الإيرادات العامة في الدولة ويتم فرضها لتغطية النفقات العامة داخل الدولة ونظراً لأهمية مكانتها الكبيرة فقد أهتمت بها التشريعات إهتماماً متزايداً بسبب ما تحدثه الضرائب من آثار مالية وإقتصادية واجتماعية سواء كانت تلك الآثار علي مستوي الدولة أو علي مستوي الأفراد ومن هنا نجدتها تحتل مكانة هامة وبارزة في دساتير أغلب الدول.

ومما هو متعارف عليه أن الضرائب لا يتم فرضها أو الإعفاء منها إلا بناء علي قانون يصدر عن السلطة التشريعية التي ناط بها القانون هذا الإختصاص، وعلو المشرع في ذلك من خلال تضمينه هذه الشرعية في الدستور هو المحافظة علي حقوق الأشخاص المالية داخل الدولة، وحتى لا تقوم السلطة التنفيذية من الإنتقاص أو العبث من هذه الحقوق دون الإلتزام بقانون محدد، لذا كان من اللازم والضروري أن يكون فرض الضرائب أو تعديلها أو إلغائها بناء علي قانون يصدر بذلك^(٤٠).

ومن الأسباب أو الأسس التي بني عليها فرض الضرائب أن الأفراد شركاء في بناء المجتمع الذين يقطنون فيه ويتمتعون بخدماته وبالتالي يجب عليهم مساعدة الدولة في تحمل تكاليف الأعباء العامة داخل الدولة وأن الشخص يقوم بدفع الضرائب بوصفه فرداً من أفراد المجتمع وبالتالي يجب عليه المساهمة في تحمل الأعباء العامة داخل الدولة،

(٤٠) - د. علي عبد الرسول لفته- الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم في دستور جمهورية العراق لسنة

٢٠١٥ - جامعة الشرق الأوسط - ٢٠٢١ - ص ٢٣.

وهذه الضرائب التي يتم جمعها تستخدم حصيلتها لتمويل النفقات العامة داخل الدولة لتشمل قطاعات التعليم والبنية التحتية كبناء الجسور وتمهيد الطرق وإنشاء محطات الكهرباء وتشمل العديد من القطاعات الإقتصادية كدعم السلع وغيرها.

المطلب الأول

أساس مشروعية فرض الضرائب

إن الضرائب تعد من أهم الأدوات المالية داخل الدولة حتي يتم تنظيم النشاط الإقتصادي والنقدي والمالي داخل الدولة وهي وسيلة هامة تستخدم في تمويل الموازنة العامة داخل الدولة وتعمل علي توزيع الثروات والدخول داخل الدولة، وتختلف الضريبة في كل دولة عن الأخرى إلا أنها في جميع الدول تعتبر من أهم وأبرز العناصر التي يمكن من خلالها تحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، وهذا في معناه دلالة علي أن الضرائب لها شرعية وأساس دستوري في كل الدول يبيح فرضها فالشرعية والأساس الدستوري للضرائب هو الذي يعطي الحق للسلطات المختصة داخل الدولة بفرض الضريبة علي المكلف بها وتحصيل هذه المبالغ وتوضيح حالات الإعفاء منها وحالات إلغائها.

وقبل الحديث عن أساس مشروعية فرض الضرائب ينبغي علينا التطرق إلي تعريف مفهوم الشرعية في القانون، لأن هذا التعريف يأخذنا إلي توضيح ما نسعي إليه وهو ما أساس مشروعية فرض الضرائب.

مفهوم الشرعية في القانون:-

عرف البعض^(٤١) من فقهاء الدستوري الشرعية بأنها "الإتفاق مع القواعد القانونية أيا كان مصدر هذه القواعد سواء دستورية أم تشريعية وتطبيق أحكامها علي كل من الدولة والفرد داخل المجتمع سواء كانوا حكاماً أم محكومين.

(٤١)- راجع في ذلك: د. مصطفى أبو زيد فهمي- النظام الدستوري المصري أساس السلطة السياسية في البلاد- دار النهضة العربية- طبعة الثالثة- ٢٠١٠- ص٦٧. د. رمزي الشاعر- النظام الدستوري المصري- دار النهضة العربية- طبعة الثالثة- ٢٠١٩- ص١١٢.

فالشرعية الدستورية في معناها إلتزام كل من الدولة والأفراد بعد مخالفة القواعد القانونية وإذا كان هناك مخالفة فلا بد أن يكون هناك جزاء فالإلتزام بالقواعد القانونية لا ضمانا له بغير جزاء علي المخالفة حيث أن قيمة الإلتزام تتوقف علي قوة وفاعلية الجزاء المقرر علي عدم الإلتزام بالقواعد المقررة، فالشرعية هي سيادة حكم القانون. وتعد الشرعية من أهم الضمانات التي تكفل حقوق الأفراد وحررياتهم فلا يستطيع الحكام فرض قيود علي حريات المواطنين إلا عن طريق القواعد القانونية القائمة داخل الدولة، والقواعد القانونية تعد واحدة بالنسبة للجميع سواء كانوا حكاماً أم محكومين وجميعهم يلتزمون بها ويخضعون لها ولا يحق لأي أحد مخالفة تلك القواعد وإلا ترتب علي ذلك توقيع الجزاءات المنصوص عليها قانوناً في هذه الحالة^(٤٢).

وإزاء الحديث عن أساس مشروعية فرض الضرائب فنجد أن مفهوم الشرعية قد تطور تطوراً كبيراً بتطور الأنظمة السياسية والإقتصادية عبر التاريخ، ففي عصور ما قبل ظهور الإسلام كانت الضرائب عبارة عن فرائض مالية يتم دفعها من قبل المهزوم إلي المنتصر وكانت تأخذ شكل التضامن الشخصي بين الجماعات من أجل الدفاع عنها ضد أي مخاطر خارجية قد تواجههم، وبعد ذلك ومع تطور المجتمعات أخذت الضريبة تأخذ شكل منحة مالية يتم دفعها للحاكم لمساعدته في حكمه وشد أزره وحمايتهم في الأوقات الصعبة^(٤٣).

إلا أنه وبعد أن تطورت الحياة القبلية واتسعت مفهوم الحاجات العامة أصبحت الضريبة أو الفرائض المالية تتقلب من خدمة شخصية لمساعدة الحاكم إلي تكليف إلزامي وشخصي عن طريق دفع مبالغ من المال مقابل الإلتحاق بالخدمات، ومن هنا نجد أن مصر قديماً قد عرفت الضرائب وكانت تفرض من قبل الحاكم علي المكلفين بأدائها دون أخذ رأيهم أو مراعاة مقدرتهم التكاليفية وأصبحت في هذا الوقت من قبيل أعمال السيادة التي تقوم بها السلطة^(٤٤).

(٤٢)- د. صالح أحمد الفرجاني- مبدأ المساواة أمام القانون وتطبيقاته في القانون الليبي- مجلة العلوم

القانونية والشرعية- العدد السادس- يونيو ٢٠١٥- ص ٢٢٧.

(٤٣)- د. علي عبد الرسول لفته- المرجع السابق الإشارة إليه- ص ١٩.

(٤٤)- د. يوسف شباط- المالية العامة والتشريع المالي- جزء أول- كلية الحقوق ج دمشق- ٢٠٠٣-

وبعد ذلك جاء الإسلام وتطور النظام الضريبي وأصبحت الضرائب تفرض علي شكل أكثر شمولاً وأصبحت تفرض علي الأشخاص والأموال ولكل منهم شروطها، ومنذ بدء العصور الوسطي في أوروبا أصبح مفهوم الشرعية في الضرائب متراجعاً لتتنازل الملك عن حقه في فرض الضرائب من أجل الإقطاعيين، ثم ما لبث وأن عاد الملك وأصبح يفرض الضرائب علي الكل ومنهم الإقطاعيين.

وبعد تطور الدولة واتساعها قام الملك شارل الأول بإصدار وثيقة إعلان الحقوق والتي أوجبت موافقة ممثلي الشعب علي كل ضريبة يتم فرضها وقبل تحصيلها وذلك في عام ١٦٢٨، ومن بعدها أقرت الثورة الفرنسية هذا المبدأ الهام وهو "عدم فرض الضريبة أو تحصيلها إلا بموافقة ممثلي الشعب عليها" وذلك في عام ١٧٨٩ ومن هنا كانت البداية وإعتبار هذا المبدأ هو مبدأ دستوري راسخ لدي جميع الدول.

ومن هنا أصبح المبدأ المستقر والسائد هو ضرورة موافقة ممثلي الشعب علي الضريبة التي ينتوي فرضها والموافقة علي القانون الخاص بها وهذا ما أكدته العديد من الوثائق الدستورية علي مدار التاريخ مثل وثيقة العهد الأعظم التي أصدرها ملك إنجلترا في عام ١٢١٥ ووثيقة إعلان الحقوق التي صدرت في عام ١٦٢٨ ودستور الحقوق الذي صدر في عام ١٦٨٩، حيث كانت هذه الوثائق هي الأصل والأساس والذي بني علي أساسه مشروعية الضرائب بعد ذلك شريطة أن تفرض الضرائب بناء علي قانون وضرورة موافقة ممثلي الشعب عليها.

وكانت العلة في ضرورة أن تصدر الضريبة ويتم إقرارها بناء علي قانون هو حماية المواطنين داخل المجتمع من أن تفرض عليهم ضريبة بغير ما نص عليه القانون أو مغايرة له، بيد أنه إذا صدرت ضريبة مخالفة للقانون أو مغايرة له نكون هنا أمام مسألة الرقابة علي دستورية القوانين الضريبية وتلك الرقابة تختلف بحسب النظام القانوني المتبع فهناك الرقابة السابقة علي دستورية القوانين وهناك الرقابة اللاحقة، فكل ما يهم في هذه الحالة ضرورة أن يصدر قانون بفرض الضريبة وألا يتم فرض الضريبة علي المكلفين بها أو تحصيلها بدون وجود قانون ينص علي ذلك.

وبناء علي ذلك نجد أن مبدأ مشروعية الضريبة هو من المبادئ الأساسية والهامة المتبع لدي جميع الدول لما للضريبة من أهمية كبيرة لأنها تنتقص من الحقوق المالية للمكلف بها وتكون عبئاً كبيراً عليهم لأن البعض من الأفراد يري أنها من قبيل الغرامات الإجتماعية التي تفرض عليهم بمجرد كونهم مواطنين يقطنون داخل المجتمع^(٤٥)، لذا كان من الضروري تدخل القانون لفرض الضريبة وتنظيمها وإقرارها وعدم ترك فرضها وتحصيلها وحالات الإعفاء منها توضع حسب الأهواء وإنما بناء علي نصوص قانونية حتي تصبح لها مشروعية دستورية.

والمشروعية تعد هي الأساس الذي بناء عليه تعمل الإدارات العامة داخل الدولة في كل المجالات فهي الأساس القانوني الذي بناء عليه تستمد الإدارة كل الصلاحيات القانونية وهي أيضاً الصفة التي تلحق بالتصرف القانوني الذي يتم إتخاذه حتي يتم تطبيق هذه القواعد والتي تمثل هذا الأساس القانوني وهنا نجد أن المشروعية هي خضوع الجهة التي تقوم علي تنفيذ القانون لأحكامه التي ينص عليها^(٤٦)، وإذا كانت المشروعية في معناها العام تعني خضوع الجهة التي تقوم علي تنفيذ القانون لأحكامه التي ينص عليها وبالتالي تكون المشروعية الضريبة معناها خضوع الجهة المختصة بالضرائب "الإدارة الضريبة" للقانون والالتزام بأحكامه، أو تقييد الإدارات الضريبة بالمبادئ القانونية التي يقرها القاضي في المجال الضريبي بإعتبار أن الأحكام القضائية تعد من مصادر مبدأ المشروعية الضريبة^(٤٧).

^(٤٥)- راجع في نفس هذا المعني- د. حسين مقداد- دور القاضي الإداري في إقرار المشروعية الضريبة وحمائتها- دار النهضة العربية- ٢٠٢٢- ص ٩.

مشار إليه في حكم لمجلس الدولة الفرنسي عام ٢٠٠٧.

Vior Conseil Constitutionnel, 3 mai 2007 Competenle fiscal en polynesie francaise, consiel.

^(٤٦)- د. طعمية الجرف- مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الدولة للقانون- دار النهضة العربية- ١٩٦٧- طبعة ثانية- ص ٦.

د. حسين مقداد- المرجع السابق الإشارة إليه- ص ١٠.

^(٤٧)- د. حسين مقداد- المرجع السابق الإشارة إليه- ص ١٣، ص ٢٧.

وإزاء الحديث عن أساس مشروعية فرض الضرائب- وكون ضرورة وجود قانون ينص علي فرض الضريبة علي المكلفين بها- ذهب العديد من الفقهاء إلي أنه يمكن رد هذا الأساس في الأصل إلي العديد من النظريات:-

أولاً: نظرية المنفعة باعتبارها أساساً لفرض الضرائب:-

وهذه النظرية كان الأساس في ظهورها هو فكرة العقد الإجتماعي والذي نادي به العديد من الفقهاء " توماس هوبز- جون لوك- وعلي رأسهم جان جاك روسو" وكانت هذه الفكرة مبناها علي المنفعة بإعتبار أن أساس الدولة هو عقد تم إبرامه بين أفراد الشعب والسلطة الحاكمة فيه وبمقتضاه يتنازل كل فرد عن حريته وجزء من أمواله لصالح المجتمع مقابل ضمان تمتعه بحريته التي يكلفها له المجتمع والحفاظ عليها^(٤٨) وبناء علي ذلك يكون هناك عقد أساسه المنفعة فيعطي الشخص إلي الدولة أو السلطة الحاكمة جزءاً من ثروته التي يمتلكها مقابل حصوله علي العديد من المنافع التي تؤديها الدولة كحمايته هو وأفراد أسرته وحماية أمواله، وهنا يكون السبب أو الأساس في دفع الشخص الضرائب إلي الدولة هو ما تمنحه له الدولة وتعطيه إياه سواء من حمايته هو وأفراد أسرته أو حمايته أمواله^(٤٩).

ثانياً: نظرية التضامن الإجتماعي بإعتبار أساساً لفرض الضرائب^(٥٠):-

وفحوي هذه النظرية أن الدولة تعتبر ضرورة تاريخية وأنها لا بد منها في كل زمان وهي تعمل علي تحقيق العديد من المصالح العليا والتي تسمو علي المصالح الخاصة بالأشخاص وتعمل علي إشباع الحاجات العامة والأساسية للمواطنين لذا يجب الحصول علي مصادر إنفاق لتمويل الحاجات الأساسية لإشباع الأفراد وحمايتهم، وليس هناك سوي الحصول علي الضرائب من الأشخاص وضرورة فرضها وتحصيلها لتغطية مثل هذه النفقات، فالأفراد القاطنين داخل المجتمع يستفيدون من الخدمات العامة التي

(٤٨)- د. محمد أنس جعفر- الحقوق الدستورية للموظف العام- دار النهضة العربية، ص ٨٦.

(٤٩)- د. هاشم الجعفري- مبادئ المالية العامة والتشريع المالي- مطبعة سليمان الأعظمي- بغداد-

١٩٦١- ص ٦٧.

(٥٠)- د. محمود رياض- موجز في المالية العامة- منشأة المعارف- الاسكندرية- ١٩٦٢- ص ١٧٥.

يصلون عليها ويقدمها لهم المجتمع الذي يعيشون فهنا يجب عليهم المساهمة في تحمل الأعباء العامة وذلك عن طريق إرتضاءهم بالضرائب التي تفرض والالتزام بدفعها لأن الأفراد جميعهم يعتبروا متضامنين فيما بينهم في تحمل النفقات التي هدفها علو المصلحة العامة للمجتمع.

وهنا نجد أن الأساس الذي تستند إليه الدولة في فرض الضرائب هو فكرة التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع حيث أن هذه الفكرة تعتبر هي الأساس القانوني الذي تستمد منه الدولة سلطتها وشرعيتها في فرض الضرائب وجبايتها، وهنا نجد أن فرض الضرائب يعتبر من طبيعية إجتماعية تضامنية بين الأفراد ومتقرن بسيادة الدولة وعلو شأنها والمساهمة في إعلاء المصلحة العامة للمجتمع^(٥١).

ونحن نري أن أساس مشروعية فرض الضرائب وحق الدولة في فرض الضرائب مرجعه إلي إعتبار ذلك من خصائص السيادة التي تمارسها الدولة من خلال القوانين التي تصدرها بإعتبارها هي الأقدر علي تحديد النافع والضار لها، إلا أن ذلك لا ينفي أن فكرة المنفعة وفكرة التضامن الاجتماعي لهما دور كبير في أساس فرض الضرائب لأن إشباع الحاجات العامة والأساسية للأفراد يقابله تضحية منهم بجزء من أموالهم لتمويل الإنفاق العام داخل المجتمع لتلبية إحتياجاتهم.

المطلب الثاني

مبدأ سمو الدستور وعلاقة الضريبة به

إن الدستور هو التشريع الأعلى في الدولة ويتربع علي قمة الهرم القانوني داخل الدولة، فيعد هو القانون الأعلى الذي يحدد القواعد الأساسية داخل الدولة سواء من حيث شكل الدولة أو نظام الحكم فيها وشكل الحكومة فيها، وينظم السلطات العامة في الدولة سواء من حيث التكوين أو الإختصاص والحقوق والواجبات الأساسية للأفراد والجماعات، ومبدأ سمو الدستور معناه أعلوية القواعد الدستورية وسيادتها علي القواعد القانونية الأخرى.

(٥١) - الأساس القانوني للضريبة- مقال منشور علي الإنترنت علي موقع University lifestyle- 2019.

وبما أن الدستور تعد قواعده لها الأعلوية داخل الدولة، فإن قواعده التي تنظم الشأن الضريبي هي المصدر الرئيسي والأساسي للمشروعية الضريبية، ويقصد بتلك القواعد ما تتضمنه الوثيقة الدستورية من قواعد تبين أهداف النظام الضريبي والأسس والضوابط الضريبية وحق الدولة في فرض الضريبة الضرائب علي المكلفين^(٥٢).

ونجد أن الدستور المصري الحالي والمعمول به والصادر في عام ٢٠١٤ والمعدل في ٢٠١٩ قد نص في المادة الثامنة والثلاثون منه علي أنه "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلي تنمية موارد الدولة وتحقيق العدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية، ولا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب إلا في حدود القانون، ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب والرسوم وأي متحصلات سيادية أخرى.

وفي ذلك تقول المحكمة الدستورية العليا بأن "السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها علي زمام الضريبة العامة، إذ تتولي بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمناً تحديد وعائها وأسس تقديره وبيان مبلغها والملتزمين بأدائها وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها وكيفية أدائها وضوابط تقادمها وما يجوز أن يتناولها من الطعون إعتراضاً عليها ونظم خصم بعض المبالغ وإضافتها لحسابها وغير ذلك مما يتصل ببنيان هذه الضريبة، عدا الإعفاء منها إذ يجوز أن يتقرر ذلك في الأحوال التي بينها القانون^(٥٣).

وتقول الدستورية العليا "وحيث إن مبدأ خضوع الدولة للقانون محدد علي ضوء مفهوم ديمقراطي يعني أن مضمون القاعدة القانونية التي تسمو في الدولة القانونية عليها وتتقيد هي بها إنما يتحدد علي ضوء مستوياتها التي التزمها الدول الديمقراطية بإضطراد

(٥٢) - د. حسين مقداد- دور القاضي الإداري في إقرار المشروعية الضريبية وحمايتها- دار النهضة العربية- ٢٠٢٣- ص ٢٨.

(٥٣) - حكم المحكمة الدستورية العليا في الطعن رقم ٣٣٢ لسنة ٣٢ قضائية دستورية- جلسة بتاريخ ٨ مايو ٢٠٠٥.

في مجتمعاتنا واستقر العمل بإضطراد علي انتهاجها في مظاهر سلوكها علي تبيانها لضمان ألا تنزل الدولة القانونية بالحماية التي توفرها لحقوق مواطنيها وحرّياتها عن الحدود الدنيا لمتطلباتها المقبولة بوجه عام في الدولة الديمقراطية^(٥٤).

فالدستور المصري قد أعلي من شأن الضريبة العامة وقدر أهميتها وذلك بالنظر إلي الآثار التي تترتب علي فرصها، وعلي ذلك يجب أن يقوم المشرع بتنظيم الضريبة، مع ملاحظة أن الفقه والقضاء الدستوري مستقران علي أن إنشاء الضريبة يجب أن يقوم المشرع بتحديد القواعد الخاصة بالوعاء والسعر وربط الضريبة وتحصيلها.

المطلب الثالث

سيادة القانون كأحد الضوابط عند فرض الضرائب

إن مبدأ سيادة القانون معناه إلزام جميع الأفراد داخل الدولة حكماً ومحكومين باحترامهم للقانون كأساس لمشروعية الأعمال التي يؤدونها وهذا الإلتزام- احترام القانون- يجب أن يكفل للأفراد الحقوق والحرّيات العامة وهذا هو جوهر سيادة القانون، فالقانون بهذا المعني ليس مجرد أداة لعمل سلطات الدولة وإنما يعد هو الضمان الذي يكفل الحقوق والحرّيات للأفراد، وهنا نجد أن مبدأ سيادة القانون يعني الشرعية وهنا نجد أن التشريع هو المصدر الأساسي للشرعية داخل الدولة ومبدأ سيادة القانون نصت عليه العديد من دساتير الدول حيث نصت تلك الدساتير علي أن "سيادة القانون هو أساس الحكم في الدولة".

والسلطة التشريعية في مجال الضريبة تستمد سلطتها من الدستور ووفقاً لمبدأ المشروعية وسيادة القانون توجب علي تلك السلطة الإلتزام بأحكام الدستور وأن يكون الهدف من أعمالها تحقيق غايات المجتمع والأهداف الحقيقية التي يسعى إليها فكل تشريع يصدر يجب أن يحقق مطالب المجتمع حتي يحقق الإستقرار والامن الذي تستوجبه الحياة الإجتماعية وهنا يجب علي السلطة التشريعية أن تمارس إختصاصاتها

^(٥٤)- راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الطعن رقم ٣٣٢ لسنة ٣٢ قضائية دستورية- جلسة

بتاريخ ٨ مايو ٢٠٠٥.

بروح المسؤولية عن تنظيم المجتمع^(٥٥) وفي هذا الصدد يمكن القول بأن الضريبة عند فرضها لا تفرض حسب الأهواء وإنما يجب مراعاة مبدأ هام وهو مبدأ سيادة القانون كأساس للمشروعية.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلي القول بأن الدستور هو التشريع الأعلى والأسمي داخل الدولة وتعد قواعده التي تنظم الشأن الضريبي هي المصدر الرئيسي للمشروعية الضريبية، وتقول المحكمة الدستورية في هذا الخصوص أن "الدستور قد أعلي من شأن الضريبة العامة و قدر أهميتها وذلك بالنظر لخطورتها الاقتصادية التي ترتبها.

وفي شأن الحديث عن الدستور وإعتباره من أهم الضوابط التي تحكم فرض الضريبة تنص المادة الثامنة والثلاثون من الدستور الحالي علي أنه "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلي تنمية موارد الدولة وتحقيق العدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية، ولا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون، ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب والرسوم"^(٥٦).

وسيادة القانون كأحد أهم الضوابط التي يجب إتباعها عند فرض الضريبة تعني أنه عندما يصدر تشريع ما في المجال الضريبي فيجب التأكد أنه ملائم ومتوافق مع الجميع حتي يتسني للجميع إحترامه والالتزام بقواعده سواء حكام أم محكومين وهو ما يسمي بقاعدة ملاءمة الضريبة، مع العلم أن التشريع العادي في نطاق المشروعية الضريبية أو المجال الضريبي هو ما يصدر عن السلطة التشريعية من قواعد قانونية ويجب أن تكون هذه الأخيرة متفقة مع الدستور.

وفي مجال الحديث عن مبدأ سيادة القانون كأحد الضوابط الدستورية التي تحكم فرض الضريبة نجد أن التشريع العادي للمشروعية الضريبية يكمن في كافة النصوص القانونية التي تنظم عمل الإدارة الضريبية سواء كان ذلك من قبيل القوانين الضريبية أو

^(٥٥) - د. رمضان صديق - الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري - دراسة تحليلية لأهم الأحكام

بدعم الدستورية وآثارها - ١٩٩٧ - بدون دار نشر - ص ٤٧ .

^(٥٦) - المادة (٣٨) من الدستور المصري الحالي الصادر في عام ٢٠١٤ والمعدل في ٢٠١٩ .

غيره وهذا كله وفقاً للمفهوم العام للقانون الضريبي^(٥٧)، وفي هذا المعنى تقول المحكمة الدستورية العليا بأنه "السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها علي زمام الضريبة العامة حيث تتولي بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمناً تحديد وعائها وأسس تقديره وبيان مبلغ الضريبة والملتزمين بأدائها وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها وكيفية أدائها وضوابط تقادمها، وغير ذلك مما يتصل بينان هذه الضريبة فيما عدا حالة الاعفاء منها حيث يجوز أن يقرر ذلك في الأحوال التي يثبتها القانون^(٥٨)."

وقد ذهبت الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع بمجلس الدولة إلي أنه "إن المشرع الدستوري قد جعل فرض الضرائب وتحديد سعرها ووعائها والمكلفين بأدائها عملاً تشريعياً محضاً لا يجوز أن يصدر إلا بقانون^(٥٩)."

وفي هذا الصدد يمكن إستنتاج العديد من الخصائص أو القواعد في مسألة سيادة القانون كأحد الضوابط التي يجب مراعاتها عند فرض الضرائب علي المكلفين بها:-

أولاً: ثبات وإستقرار القواعد الدستورية التي تنظم الضريبة:-

إن القواعد الدستورية تعتبر أكثر إستقراراً من القوانين العادية التي يقوم البرلمان بسنها، والسبب في ذلك إن تعديل القواعد الدستورية تتطلب إجراءات معقدة تفوق التي يتم إتباعها عند تعديل القوانين العادية، ونجد أن الدستور في المادة "٣٨" منه قد نص علي أنه "لا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال التي بينها القانون، ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون."

ونجد أن هذا النص الدستوري قيد عمل السلطة التنفيذية فلا يجوز لها فرض أي ضرائب إلا بعد الرجوع للسلطة التشريعية ممثلة في البرلمان لسن قانون خاص بذلك^(٦٠)،

(٥٧)- د. حسين مقدار - المرجع السابق الإشارة إليه- ص ٣٠، ٣١.

(٥٨)- حكم المحكمة الدستورية العليا بتاريخ ٤/١١/٢٠٠٧ قضية رقم ٩ لسنة ٢٨ قضائية دستورية-

الطعن رقم ٢٥٠ لسنة ٢٣ ق بتاريخ ٨/٢/٢٠٠٤.

(٥٩)- الجمعية العمومية للفتوي والتشريع- جلسة بتاريخ ١٩ مايو ١٩٨٢- الموسوعة الإدارية الحديثة-

الجزء ١٧، القاعدة رقم ٤٩٦- ص ١٢٠٢.

ويعد هذا الثبات والإستقرار للقواعد الدستورية هو هام وضروري حتي يتحقق الإستقرار للنظام المالي في الدولة.

ثانياً: لا يجوز إلغاء القواعد الدستورية التي تنظم الضريبة إلا بقاعدة دستورية أخرى مماثلة لها:-

إن القواعد الدستورية تعد أعلى قيمة ومرتبة من القوانين العادية وهذا لا يجوز للقوانين العادية التي تصدر من البرلمان أن تلغي أو تعدل نص دستوري تطبيقاً لمبدأ سمو الدستور لأن هذا الأخير هو التشريع الأعلى والأسمى في الدولة، وهنا نجد أن النصوص الدستورية الخاصة بفرض الضريبة لا يمكن أن تمس بأي حال من الأحوال من قبل السلطة التنفيذية لأنه لا يمكن إلغاء نص دستوري إلا بنص دستوري آخر يقايله.

وفي هذا الصدد، وفي مجال الحديث عن سيادة القانون نجد أن هذا الأخير هو المصدر الوحيد للإلتزام بالضريبة والمشرع قد جعل الإختصاص بوضع القواعد الأساسية لفرض الضريبة من خلال قانون يصدر من المشرع من أجل تحقيق هذه الغاية^(٦٠)، وفي مصر فإن الدستور المصري لم ينص صراحة علي إختصاص المشرع بموضوعات معينة كتحديد الموضوعات التي تتعلق بوعاء الضريبة وسعرها وطرق تحصيلها.

حيث نصت المادة "٣٨" من الدستور المصري الحالي علي أنه [لا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب عن فرض الضرائب بصفة عامة ولم يتطرق إلي موضوعات معينة خاصة بها.

إلا أن القضاء مستقر علي أن المشرع هو المختص بتحديد القواعد والموضوعات الأساسية في فرض الضرائب، وهنا نقول المحكمة الدستورية العليا بأنه "الأصل في الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً بما لها من ولاية علي إقليمها وأن قانون

(٦٠)- د. علي عبد الرسول- الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم- ج الشرق الأوسط كلية الحقوق-

٢٠٢١- ص ٣٣.

(٦١)- د. وليد محمد الشناوي- المرجع السابق الإشارة إليه- ص ٤٥٤.

الدولة هو الذي يبين حدود هذه العلاقة بين الملتزم والمكلف بالضريبة من ناحية وبين الدولة التي تفرض الضريبة من ناحية أخرى، سواء أكان ذلك في مجال تحديد الأشخاص الخاضعين لها أو الأموال التي تسري عليها وشروط سريانها وسعر الضريبة وتحديد وعائها وقواعدهم تحصيلها وحالات الإعفاء منها، وجزء مخالفة هذه الأحكام^(٦٢).

ثالثاً:- **عدم جواز مخالفة القوانين العادية للقواعد الدستورية التي تنظم الضريبة:-**

إن القواعد الدستورية تعد أعلى في المرتبة من القوانين العادية وفقاً لنظام التدرج القانوني المتبع داخل الدولة وهنا لا يجوز للقوانين العادية مخالفة أية قاعدة دستورية سواء من حيث الشكل أو الإجراءات حيث أن الدستور يعلو القوانين العادية فلا يجوز لهذه الأخيرة مخالفة نصوص الدستور.

فلا يجوز لقانون صادر يخص الضرائب أن يخالف قاعدة في الدستور مثل قاعدة المساواة الواردة في الدستور فلا يجوز لهذا القانون أن يميز فئة عن الأخرى من المكلفين بدفع الضرائب وتكون هذه القاعدة مخالفة لمبدأ المساواة الوارد في نصوص الدستور لأن القانون العادي لا يجوز لهذا القانون أن يميز فئة عن الأخرى من المكلفين بدفع الضرائب وتكون هذه القاعدة مخالفة لمبدأ المساواة الوارد في نصوص الدستور لأن القانون العادي لا يجوز له مخالفة نص دستوري قائم.

المطلب الرابع

مصادر أخرى في مشروعية فرض الضرائب

"يجب مراعاتها كأحد الضوابط التي تحكم فرض الضريبة"

سبق لنا الحديث في المطلبين السابقين عن الدستور والقانون كأحد أهم المصادر التي يجب مراعاتها ووضعها في الحسبان عند فرض الضرائب علي المكلفين بها بإعتبارهما أحد أهم الضوابط الأساسية التي يجب الإلتزام بها في مسألة فرض الضرائب من عدمه، فالدستور - كما تحدثنا - يعد هو التشريع الأعلى داخل الدولة وتصير قواعده الخاصة بالنظام الضريبي هي المصدر الأساسي للمشروعية والتي يجب الإلتزام بها،

(٦٢) - حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوي رقم ٣٥ لسنة ١٣ "ق- د" جلسة بتاريخ

١١/٧/١٩٩٢- السنة الثالثة والأربعون".

وأيضاً القوانين أو التشريعات العادية والتي تصدر في هذا الشأن الضريبي فهي تعتبر قواعد قانونية تصدر عن السلطة التشريعية ويجب الإلتزام بها. إلا أن الضوابط الأساسية أو المصادر والتي تحكم مشروعية الضريبة التي يجب الإلتزام بها لا تقتصر علي النصوص الدستورية أو القواعد القانونية فقط، بل هناك مصادر أخرى وهامة وتعتبر من أهم الضوابط الأساسية التي يجب مراعاتها ووضعها في الإعتبار عند فرض الضريبة، وتتمثل هذه المصادر أو كما نسميها "الضوابط" في الآتي:-

أولاً: اللوائح التي تصدرها جهة الإدارة كأحد الضوابط عند فرض الضريبة:-

والمقصود هنا هي اللوائح أو القرارات التنظيمية التي تصدر من جهة الإدارة، فإذا كانت السلطة التشريعية هي صاحبة الإختصاص الأصيل في مجال التشريع إلا أن الواقع الذي نعيشه قد ألزم ضرورة التخفيف من حدة هذا المبدأ الأصيل وبناء علي ذلك، تولت السلطة التنفيذية وضع نوع من القواعد العامة تأخذ شكل القرارات التنظيمية وتكون متفقة تماماً مع أحكام الدستور وتسمى باللوائح أو التشريعات الفرعية.

فتلك القرارات التنظيمية أو اللوائح تعتبر قرارات تطوي علي مجموعة من القواعد القانونية العامة المجردة والتي تضعها السلطة التنفيذية وفقاً لأحكام الدستور وتنطبق علي كل من تتوافر فيه شروط تطبيقها من الأفراد أو الوقائع، وهي تعد تشريع إستشاري يصدر عن السلطة التشريعية وهو يحتل مرتبة أقل من القانون ويكون لهذا الأخير إلغاء تلك اللائحة أو القرار أو تعديله وفقاً لمقتضيات المصلحة العامة داخل المجتمع^(٦٣).

وفي مجال مشروعية الضريبة والإلتزام بالضوابط عند فرض أية ضريبة فإن القرارات التنظيمية التي تصدرها جهة الإدارة تقرر مراكز قانونية عامة ومجردة للمخاطبين بأحكام القانون الضريبي والمكلفين بأداء الضريبة وهي تعد قراءة تطبيقية لنصوص التشريعات التي تنظم فرض الضريبة، لأن هذه القرارات تعد تشريعات إستثنائية تصدرها السلطة التنفيذية وتقوم بجوار التشريعات العادية والتي تصدرها السلطة التشريعية^(٦٤).

(٦٣) - د. مروان المدرس- مفهوم القرارات التنظيمية- كلية الحقوق - ج البحرين- مقال منشور بجريدة

الوطن في ١١ أكتوبر ٢٠١٧.

(٦٤) - د. حسين مقدار - المرجع السابق الإشارة إليه- ص ٣٣.

وفي هذه الحالة تكون القرارات التنظيمية التي تصدرها الجهة الضريبية مصدرها ما تضمنته تلك القرارات لكل القوانين التي تنظم الفرائض المالية حيث أن تلك اللوائح أو القرارات الخاصة بالضريبة مفصلة لمضمون المشروعية الضريبية ويجب الإلتزام بها ومراعاتها، وهذه المشروعية الضريبية تتمثل فيما تضمنته اللوائح الضريبية القائمة حتي تصدر اللوائح التنفيذية لهذا القانون.

بيد أن الإشارة تجدر في هذا الصدد إلي القول بأن تلك اللوائح أو القرارات التنظيمية الخاصة بالمجال الضريبي يجب أن تكون عامة ومجرد مخاطبة جميع الأفراد ولا تكون مخالفة لنص دستوري قائم أو قانون صادر، حيث أن تلك اللوائح تكون في مرتبة أقل من القانون العادي وهذا الأخير يعد في مرتبة أقل من الدستور الذي يعد التشريع الأعلى والأسمى داخل الدولة، فإن خالفت اللائحة أو القرار نص دستوري أو قانون قائم فلا يعتد بها ولا يكون لها أية مشروعية يمكن الاحتجاج بها.

وفي مجال الحديث عن اللوائح كأحد الضوابط التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة فهذا يستلزم علي السلطة التنفيذية قبل الشروع في إصدار اللائحة أو قرار تنظيمي أن تتمهل وتبحث عما إذا كان هناك لائحة صدرت فيما سبق لها نفس المعني أو تحقق المقصود أم لا حتي لا يحدث هناك تخطب في تفسير اللوائح الصادرة أو يحدث تعارض بين اللوائح والقرارات الصادرة، حيث تقول المحكمة الدستورية العليا في هذا الشأن "أن سلطة تفسير نصوص التشريع سواء تولتها السلطة التشريعية أو الجهة التي عُهد إليها بمباشرة هذا الإختصاص لا يجوز أن تكون موطناً لتعديل هذه النصوص ذاتها بما يخرجها عن معناها أو يجاوز الأغراض المقصودة منها"^(٦٥).

ويجدر بنا التنويه إلي أنه وإن كانت التشريعات اللائحية مصدر من مصادر مبدأ المشروعية وتعد واحداً من أهم الضوابط التي يجب مراعاتها والإلتزام والإستهداء بها عند فرض أية ضريبة جديدة، إلا أن كثرة التعليمات واللوائح التنفيذية وتغييرها بشكل دوري يؤدي إلي حدوث فجوة كبيرة بين ما هو منصوص عليه في قوانين الضرائب وبين ما ينتهي إليه تفسير النصوص طبقاً للوائح التنفيذية التي تصدر من الإدارة بين حين وآخر، ومن أبرز الأمثلة علي اللوائح التنفيذية التي صدرت من مصلحة الضرائب تلك القرارات

(٦٥) - حكم المحكمة الدستورية العليا في الفصـة رقم ١١٣ لسنة ٢٨ق دستورية جلسة بتاريخ

٢٠١١/١١/١٣ - السنة الرابعة والخمسون - مكتب فني - ص ٩٨٣.

التي طالت بنوداً مهمة في اللائحة التنفيذية وخاصة المادة (٧٦) من اللائحة التنفيذية الخاصة بخضوع الشركات الأجنبية العمالة في مصر الضريبية الدخل^(٦٦). مع العلم؛ أن التشريعات اللائحية التي تصدرها الإدارة- مصلحة الضرائب المصرية- تأتي من أجل توضيح أو تفسير بنود القانون وليس إحداث غموض أو لبس، والقانون أتاح التعديل علي اللائحة التنفيذية بحسب ما يستجد من أحداث والغرض الرئيسي من إصدار أي لائحة تنفيذية هو تفسير كل ما هو غامض من نصوص القانون لذا يجب مراعاة عدم وجود تضارب في اللوائح التي تصدرها الإدارة الضريبية والإبتعاد عن تغييرها بشكل دوري ومتتابع حتي لا يكون هناك تعارض في تفسير النهوض.

ثانياً: القرارات الإدارية الفردية والأحكام القضائية كأحد الضوابط عند فرض الضريبة^(٦٧):-

بداءة بالنسبة للقرارات الإدارية الفردية: فهي تعني تلك القرارات التي تعالج حالة فردية معينة ومحددة بذاتها سواء أكان الأمر متعلق بشخص معين أم مجموعة من الأشخاص المعينين كالقرار الذي يصدر بتعيين شخص في وظيفة ما أو بإعطاء ترخيص لمجموعة محددة من الأشخاص، ومما سبق قوله ورددناه كثيراً أن الضريبة لا يمكن فرضها علي المكلفين بأدائها إلا من خلال قانون يصدر وهو ما تضمنته نص المادة (٣٨) من الدستور- والتي سبق توضيحها- والتي تقضي بأنه "لا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال التي بينها القانون ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون، لذا وبناء علي هذا النص السابق لا يمكن فرض ضريبة علي أحد أو إلزامه بأداء شيء من الضرائب إلا بناء علي قانون صادر ينص علي ذلك.

وهنا يثور التساؤل الهام في هذه المسألة وهو؛ هل يجوز للقرار الإداري الفردي الإهتمام به بإعتباره من الضوابط التي يجب مراعاتها والإلتزام بها عند فرض أية ضريبة

(٦٦)- قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، واللائحة التنفيذية الخاصة به.

(٦٧)- انظر في نص هذا المعني د. حسين مقداد- المرجع السابق الإشارة إليه- ص ٣٧ وما بعدها إلي

أم يجب عدم الإلتزام بأي شيء سوي ما نص عليه القانون بناء علي نص المادة (٣٨) من الدستور الحالي المعمول به؟

يجدر بنا القول- للإجابة علي هذا التساؤل المطروح- أن الضريبة يلزم لفرضها علي المكلفين بأدائها أن يكون هناك نص قانوني يفصح عن ذلك وأيضاً في حالة الإعفاء منها وحالات إسقاطها يجب أن تكون محددة ومنصوص عليها في القانون- إذن فالشرط الأول والبدهي أن تكون الضريبة بناء علي قانون والإعفاء منها بناء علي قانون- إلا أنه لا يمكن للمشرع أن يصدر القانون الذي ينظم الضريبة وحالات الإعفاء منها تنظيمياً حرفياً ودقيقاً ومعالجة كافة الأمور الضريبية بالتفصيل لذا يكون في هذه الحالة سلطة تقديرية للإدارة الضريبية- شريطة ألا تتعارض مع إرادة المشرع وما نص عليه- بوضع وتوضيح الحالات الخاصة في فرض الضريبة وحالات الاعفاء منها إن وجد، لأنه يصعب علي المشرع- مع إتساع وتشعب الموضوعات في الإدارة الضريبية- أن يلم بكافة الأطر التي تخص فرض الضريبة أو تخص حالات الإعفاء منها^(٦٨).

وسلطة الإدارة الضريبية هنا يجب أن تلتزم بالإطار العام الذي حدده القانون ونص عليه ولا يجوز أن تتخطاه، وهنا يعد القرار الإداري الفردي شكل من أشكال السلطة التقديرية التي تتمتع بها الإدارة ويعد ضابطاً من الضوابط التي يجب مراعاتها والإلتزام بها عند فرض الضريبة أو النص علي حالات الإعفاء الخاصة بها.

مع التنويه؛ بأن المشرع لا يجوز له أن يعهد إلي جهة الإدارة الضريبية بأي سلطة تقديرية في مسألة منح المزايا الضريبية لأنه من الواجب علي المشرع أن يحدد تلك الشروط حتي يتم الإستفادة من هذه المزايا ويكون للإدارة في هذه الحالة إختصاص محدد وهو إذا ما توافرت في المكلف الشروط التي حددها القانون للحصول علي تلك الميزة يتم منحه إياها دون تأويل أو تقدير من جانب الإدارة الضريبية^(٦٩).

وتقول المحكمة الإدارية العليا- في مسألة إعتبار القرار الإداري الفردي الصادر من الإدارة الضريبية ضابطاً من الضوابط التي يجب وضعها في الإعتبار عند فرض الضريبة وأحد مصادر مشروعية الضريبة- "ومن حيث أن القانون قد أولي جهة الإدارة الضريبية سلطة الترخيص في الإعفاء أو عدم الإعفاء في حالات فردية معينة، فليس

(٦٨)- انظر في نفس هذا المعني- د. حسين مقداد- المرجع السابق الإشارة إليه- ص ٣٨.

(٦٩)- د. وليد الشناوي- المرجع السابق الإشارة إليه- ص ٤٤٧.

هناك شك في أن مناط الإعفاء أو عدمه متروك زمامة لتقديرها في كل حالة علي حدتها حسب الظروف والاحوال التي تراها مناسبة لذلك^(٧٠).

أما بالنسبة للأحكام القضائية بإعتبارها من أحد الضوابط التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة ومن مصادر مشروعية الضريبة، فيمكن القول بداءة؛ بأن الحكم القضائي هو كل ما يصدر عن محكمة مشكلة تشكياً قانونياً صحيحاً بمقتضى وظيفتها القضائية يكون فاصلاً في منازعة معينة طرحت عليها، مع العلم بأن القرار الذي يصدر من جهة غير قضائية- ولو كان من بين أعفائها أحد القضاة- لا يعد حكماً قضائياً ما لم ينص القانون علي غير ذلك "مثل حكم التحكيم الذي يصدر من هيئة التحكيم" لأنها تعتبر هيئة ذات إختصاص قضائي.

وفي المسألة المثارة- وهي هل يعتبر الحكم القضائي ضابطاً من الضوابط التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة ومصدراً من مصادر المشروعية الضريبية- قلنا أنه لا يجوز فرض الضريبة علي المكلفين بأدائها إلا بناء علي قانون يصدر بذلك، إلا أن هناك حالات يعتبر الحكم القضائي فيها من أهم الضوابط التي يجب الاعتداد بها عند فرض الضرائب وذلك في الحالة التي تمنح للإدارة الضريبية سلطة تقديرية في مسألة فرض الضريبة وربطها والإعفاء منها.

فقد تقوم الإدارة الضريبية بإتخاذ قرار ما في مسألة معينة خاصة بموضوع الضرائب سواء في فرضها أو الإعفاء منها وهنا يكون القرار الذي صدر معيب وغير مشروع أو صدر بناء علي حالة مغايرة لما كان يقصده القرار، كالقرار الذي يصدر بعدم رد ضريبة معينة لشخص معين مع العلم بأن هذا الشخص قام بدفع الضريبة مسبقاً، فيقوم هذا الشخص بإختصاص الإدارة الضريبية أمام القضاء الإداري- بإعتباره هو المختص بالمنازعات الضريبية- مستنداً في ذلك إلي أن الإدارة قد أتخذت قرار ضده غير مشروع ومشوباً بعيب من العيوب التي تلحق بالقرار الإداري، فتقوم المحكمة علي إثره بإلغاء مثل هذا القرار؛ وبناء علي ذلك يكون الحكم القضائي في هذه الحالة واحداً من الضوابط التي يجب الإلتزام بها عند فرض الضريبة ومصدراً لمشروعية الضريبة.

(٧٠)- راجع الحكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ١٧٨٢ لسنة ٢ق، جلسة بتاريخ ١٩٥٩/٥/٩-

مجموعة المبادئ التي قررتها المحكمة الإدارية العليا- السنة الرابعة- ص ١٠٢٧.

هذا من ناحية؛ ومن ناحية أخرى أنه إذا كان القرار الإداري الفردي يعد واحداً من الضوابط التي يجب الإلتزام بها في المجال الضريبي والمشروعية الضريبية، فإنه من باب أولي أن يعتد بالحكم القضائي باعتباره- أيضاً- واحداً من الضوابط التي يجب الإلتزام بها حيث أن الصلاحيات الممنوحة للقاضي الإداري في نظر المنازعات الضريبية لها من ضمانات العمل القضائي ما يفوق الصلاحية التقديرية للإدارة الضريبية^(٧١).

المطلب الخامس

الجهات المختصة بفرض الضريبة والإعفاء منها

إن القانون يعد هو المصدر الأساسي للإلتزام بالضريبة بإعتبار أن هذه الأخيرة لا تفرض ولا تعدل ولا يتم الإعفاء منها إلا بناء علي قانون يصدر بذلك والساتير جاءت لتؤكد هذا المعني وهو مبدأ قانونية الضريبة، والضرائب تعد من الإقتطاعات التي تفرضها الدولة علي الأفراد للمساعدة في النفقات العامة وكما سبق القول بأن الضريبة تعد مبلغ نقدي يدفع جبراً من الشخص إلي الدولة- دون مقابل- للمساعدة في تغطية النفقات العامة داخل الدولة.

وفي شأن فرض الضرائب أو الإعفاء منها نجد أن الدستور المصري الصادر في ٢٠١٤ والمعدل في ٢٠١٩ قد تحدث عن تلك المسألة، ونص في المادة (٣٨) منه علي أنه "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلي تنمية موارد الدولة وتحقيق العدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية، ولا 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....، ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب والرسوم وأي متحصلات سيادية أخرى، وما يودع منها في الخزنة العامة للدولة، وأداء الضرائب واجب والتهرب الضريبي جريمة.

(٧١)- راجع في ذلك- د. حسين مقداد- المرجع السابق الإشارة إليه- ص ٤١، وما بعدها.

ووفقاً للنص الدستوري السابق نستنتج أنه الجهة المختصة بفرض الضريبة تكون بناء علي نص دستوري يلزم الأفراد بدفع الضريبة وأن أساس فرض الضريبة يتحقق بتحقق الواقعة المنشأة لفرض الضريبة وأن الغرض الأساسي من فرض الضريبة هو الحصول علي الإيرادات من أجل تغطية النفقات العامة في الدولة، والدستور هو الذي ينص علي الضرائب فلا يجوز فرض أية ضريبة علي الأفراد إلا بناء علي نص دستوري يقضي بذلك، مع العلم أن الدستور ينص علي الضريبة التي تفرض علي الأشخاص وأن الجهة المختصة بتحصيل الضرائب التي نص عليها الدستور هي مصلحة الضرائب المصرية والتي تم إنشائها في عام ٢٠٠٦ بقرار من رئيس الجمهورية.

وفرض الضرائب لا يقتصر علي تحديد نوع الضريبة أو مقدارها فقط أو الأشخاص المكلفين بها وإنما يشمل كل المسائل التي تتعلق بفرض الضرائب، وهذه الأخيرة يتم فرضها بناء علي نص تشريعي يحتوي علي الإلتزامات الضريبية والأوامر والنواهي التي يجب علي الأشخاص الإمتثال لها، فالضريبة لا تفرض إلي بناء علي قانون يصدر ومن ثم تكون هناك لائحة تنفيذية تفسر النص الذي قرره القانون^(٣٢)، وهذا معناه أن الجهة المختصة بفرض الضرائب هي السلطة التشريعية فهي الوحيدة المنوط بها ذلك بناء علي نص المادة الثامنة والثلاثون من الدستور المصري الصادر في عام ٢٠١٤.

أما بالنسبة لمسألة الإعفاء من الضريبة والجهة المختصة بمنح هذا الإعفاء، فيمكن القول بداءة، أن المقصود بالإعفاء الضريبي هو تنازل الدولة عن حقها في فرض وتحصيل الضريبة عن إيرادات خاضعة للضريبة وفقاً لإعتبارات إجتماعية واقتصادية^(٣٣)، والإعفاء من الضرائب التي قررها القانون تعد ميزة قانونية منحها المشرع من أجل العديد من الإعتبارات الإقتصادية والإجتماعية، ولكن هذه الإعفاءات يجب أن تكون محددة بنص القانون وأن يكون هذا الأخير هو الذي قررها.

وما يؤكد أن الاعفاء من الضريبة لا يكون بناء إلا علي قانون صادر ما نص عليه قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة (١٣) منه يقولها "مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفي من الضريبة:....."

(٣٢) - د. علي عبد الرسول - المرجع السابق الإشارة إليه - ص ٣٣.

(٣٣) - د. وليد الشناوي - المرجع السابق الإشارة إليه - ص ٥٠٣.

ويشترط لتطبيق الإعفاء المنصوص عليه في البندين (٣ ، ٤) ألا تزيد جملة ما يعفي للممول علي (١٥%) من صافي الإيراد أو عشرة آلاف جنيه أيهما أقل ولا يجوز تكرار إعفاء الإشتراكات والأقساط المنصوص عليها في هذين البندين ضمن أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون^(٧٤).

وخلاصة القول في مسألة الجهة المختصة بفرض الضريبة أو الإعفاء منها- حتي لا نسترسل الحديث ونخرج عن سياق الموضوع الذي نحن بصدده- فإن الجهة الممنوط بها فرض الضريبة أو الإعفاء منها هي السلطة التشريعية بإعتبارها هي المختصة بسن القوانين، وأن الضريبة- بناء علي نص الدستور- لا تفرض إلا بناء علي قانون يصدر بذلك ولا يتم الإعفاء منها إلا بقانون صادر يقرر ذلك، مع ملاحظة أن الجهة المختصة بتحصيل الضرائب التي نص القانون علي فرضها هي مصلحة الضرائب المصرية- التي أنشئت بناء علي قرار جمهوري حتي عام ٢٠٠٦- وهذه الجهة أيضاً والتي يقررها القانون.

ففرض الضرائب والاعفاء منها لا يكون إلا بناء علي نص القانون يقرر ذلك. وفي هذه الشأن تقول المحكمة الإدارية العليا بأن "أن أحكام الدساتير المتعاقبة لجمهورية مصر العربية قد تواترت علي النص علي أن إنشاء الضرائب وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يعفي أحد من الأحوال المبينة في القانون ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا في حدود القانون، وبمقتضي ذلك تخضع الضرائب لمبدأ الشرعية القانونية بحيث يجب أن تحدد بقانون الأركان الأساسية للضرائب العامة بمعنى يخضع لها علي نحو عام يحقق مبدأ المساواة بالنسبة لجميع المكلفين بأداء الضريبة، سواء أكان ذلك في إنشاءها وفرضها أو في حالات الإعفاء منها^(٧٥).

^(٧٤)- المادة (١٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدل بموجب القانون رقم (٢٦) لسنة ٢٠٠٢.

^(٧٥)- راجع حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٢٠٨ لسنة ٣٣ ق- جلسة بتاريخ

١٩٩٢/٦/٢٨.

الفصل الثاني

الضوابط الدستورية التي تحكم فرض الضريبة والآثار المترتبة عليها

لما كانت السلطة التشريعية هي التي تعبر عن آمال وتطلعات الشعب وطموحاته وهي الملاذ الآمن التي تقرر للأفراد حقوقهم وتحفظ حرياتهم من العسف بها، لذا فقد ناط الدستور للسلطة التشريعية بصفة أصلية بالتشريع للقيام بالوظيفة الاجتماعية والنهوض بالإحتياجات العامة للمواطنين، وإذا كان الدستور قد عهد للسلطة التشريعية بسلطة سن القوانين ومنها القوانين الخاصة بإنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغائها- بناء علي نص المادة (٣٨) من الدستور الصادر في عام ٢٠١٤ والمعدل في ٢٠١٩- فإنه يجب أن تتغيا السلطة التشريعية المصلحة العامة عندما تقرر فرض الضرائب أو القيام بتعديلها، لذا من الواجب أن تكون هناك العديد من الضوابط الدستورية التي يجب مراعاتها عندما تقرر السلطة التشريعية فرض الضرائب أو تعديلها، تلك الضوابط تحقق الهدف الأساسي من فرض الضرائب وهو المساعدة في النفقات العامة في الدولة وتحقيق الفاعلية من فرض الضريبة.

لذا في هذا الفصل، سناقش مبحثين هامين، ألا وهما:-

المبحث الأول: الضوابط التي تحقق الهدف والفاعلية من فرض الضريبة.

المبحث الثاني: الآثار المترتبة علي الضوابط التي تحكم فرض الضريبة.

المبحث الأول

الضوابط التي تحقق الهدف والفاعلية من فرض الضريبة

أن فرض الضرائب يعد أحد أهم الطرق لدعم عجلة التنمية الحكومية من أجل تنمية الإقتصاد وتوفير الخدمات العامة، وتستخدم الحكومات الضرائب لتمويل ودعم السياسة التنموية في المجال الإقتصادي والإجتماعي من أجل المصلحة العامة، وتعمل الضرائب علي الإرتقاء بجودة الخدمات في المجال التعليمي هذا بالإضافة إلي تعزيز البنية التحتية وتعد الضريبة من أهم المصادر التي تعتمد عليها الدول.

وعندما يتم فرض الضريبة فلا تفرض الضريبة حسب الأهواء وإنما يجب أن تكون هناك ضوابط يجب مراعاتها عند فرض أية ضريبة هذه الضوابط- من وجهة نظرنا-

هي التي تحقق الهدف والفاعلية من فرض الضريبة، لذا في هذا المبحث سوف نتحدث عن عدة نقاط هامة- تمثل الضوابط التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة حتي تحقق الهدف والفاعلية المتبغاة من وراء فرض الضريبة.

المطلب الأول

ثبات القوانين الدستورية التي تنظم الضريبة

إن الدستور يعد هو التشريع الأعلى في الدولة ويتربع علي قمة الهرم القانوني ويعتبر الدستور هو القانون الأعلى داخل الدولة ولا يعلوه قانون آخر، وهذا أصبح مسلماً به سواء نصت عليه الدساتير أم لم تنص علي ذلك^(٧٦) وعلي ذلك فالدستور يتمتع بعلوية علي الحكام وأيضاً علي المحكومين ويجب علي السلطات العامة الإلتزام بقواعد الدستور واحكامه.

وبما أن الدستور يعد هو التشريع الأسمى داخل الدولة فبناء علي ذلك تعتبر قواعد التي تنظم الشأن الضريبي هي المصدر الرئيسي للمشروعية الضريبية مثل ما تتضمنه وثيقة الدستور من قواعد قانونية تحدد أهداف النظام الضريبي وتبين مدي حق الدولة في فرض الضرائب، ومن البديهي- وقد سبق وأوضحنا ذلك كثيراً- أن الضرائب لا تفرض إلا بناء علي قانون يصدر بذلك حيث تنص المادة الثامنة والثلاثون من الدستور المصري المعمول به حالياً والصادر في عام ٢٠١٤ والمعدل في عام ٢٠١٦ علي أنه "لا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون، وتلتزم الدولة بالإرتقاء بالنظام الضريبي وتبني النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر والإحكام في تحصيل الضرائب، ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب والرسوم وأي متحصلات سيادية أخرى.

وإزاء الحديث عن ثبات القوانين الدستورية التي تنظم الضريبة يأخذنا هذا إلي التحدث عن السمو الشكلي للدستور وهذا الأخير معناه وجوب إتباع إجراءات وأشكال

(76)- Charles Debbasach, Rici et pontier, droit Constitutional et institutional poli ques, economica, 2 edition, 1986, P504.

معينة في تعديل الدستور تلك الإجراءات تختلف عن الاجراءات المتبعة في تعديل القوانين العادية، ويرى العديد من الفقهاء^(٧٧) إلي أن السمو الشكلي للدستور والذي يسميه البعض "جمود الدستور" هو الذي يضفي علي القواعد الدستورية سموً وعلوً ويجعل لها مرتبة ومركزاً خاصاً أسمى وأعلي من القواعد القانونية الأخرى.

ومسألة جمود الدستور هو الذي يجعل للقواعد الدستورية مركزاً أعلي وأسمى من القواعد القانونية الأخرى مع العلم أن السمو الشكلي أو جمود الدستور يشمل جميع الأحكام الواردة في الدستور سواء كانت دستورية من حيث موضوعها وجوهرها أو لم تكن كذلك فالعبارة هنا بسمو الدستور هو من ناحية الشكل وليس الموضوع أو الجوهر^(٧٨).

وبالنسبة للدساتير المصرية المتعاقبة بدءاً من دستور عام ١٩٢٣ ومروراً بكافة الدساتير وصولاً إلي دستور عام ٢٠١٤ والمعدل في عام ٢٠١٩ نجد أنه- وفي رأينا- الدساتير المصرية لا تعد جامدة جموداً مطلقاً أو مرنة مرونة مطلقة وإنما هناك توازن نسبي بين الجمود والمرونة، لأنه إذا قلنا أن الدستور يجب أن يكون جامداً لأدي ذلك إلي مخالفة التطور الذي يحدث في المجتمعات، وإذا قلنا أن الدستور يجب أن يكون مرناً علي الإطلاق لأدي ذلك إلي التعديل المستمر في مواد الدستور حسب الأهواء ولم تحقق الغاية من الدستور بإعتباره يعد التشريع الأسمى والأعلي في الدولة، لذا فالدستور يجب أن يكون متصف بالجمود النسبي وليس المطلق حتي يحقق الغاية المبتغاه منه.

وأوضح مثال علي الدولة التي تأخذ بالدستور الجامد وتشدد علي جموده وعدم إجراءات أي تعديلات عليه إلا بإتباع إجراءات خاصة ومعقدة هي الولايات المتحدة

(٧٧) - عنهم:- د. ابراهيم شيجا- المبادئ الدستورية العامة- الاسكندرية- دار الجامعة الجديدة- ص ١٧١.

د. سامي جمال الدين- القانون الدستوري والشرعية الدستورية- الاسكندرية- منشأة المعارف- ط ثانية- ص ٣٥٧.

د. طعيمة الجرف- القانون الدستوري ومبادئ النظام الدستوري في الجمهورية العربية المتحدة- مكتبة القاهرة الحديثة- ١٩٦٤- ص ٩٣.

(٧٨) - د. طعيمة الجرف- مرجع سابق- ص ١٢٩.

الامريكية فدستورها صادر في عام ١٧٨٧ وحرص واضعوه علي توفير الجمود له ويتبع في تعديله- إن أرادوا- إجراءات أكثر تعقيداً من الإجراءات المتبعة في تعديل القانون الفيدرالي العادي.

وما يهمنها في هذه المسألة هي ثبات القوانين الدستورية التي تنظم فرض الضريبة حتي يتحقق الهدف المنشود من وراء فرض الضريبة وتظهر فاعليتها في تنشيط الاقتصاد، لأنه من المعروف أن الغرض والهدف الأساسي من فرض الضرائب هي تمويل النفقات التي يجب علي الدولة أن تلتزم بها من أجل توفير الخدمات وتنشيط الإقتصاد القومي وتغطية نفقات الحكومة المختلفة، هذا كله لا يمكن الوصول إلي تحقيقه إلا عن طريق فرض الضرائب علي المكلفين بها عن طريق نصوص وقوانين يضمن لها الثبات والإستقرار وتحظي بنوع من الثبات في أذهان المواطنين حتي يدركوا أهميتها وقيمتها.

ومن المعروف أن فرض الضرائب قد ارتبط من الناحية التاريخية بوجود المجالس التشريعية لما تفعله الضرائب من تحمل المكلفين بها بأعباء مالية يتم إقتطاعها من ثرواتهم فهذا يجب أن يكون إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها بناء علي قانون يصدر بذلك، ويقع مخالفاً كل تجاوز للأسس الموضوعية أو الهدف والغرض من فرض الضرائب حتي ولو كان الهدف منها زيادة موارد الدولة من أجل مصلحة مشروعة^(٧٩).

وبناء علي نص المادة (٣٨) من دستور عام ٢٠١٤ "لا تفرض الضريبة أو تلغي أو تعدل إلا بناء علي قانون يصدر، فإذا ما أراد المشرع أن يفرض ضريبة ما أو يقوم بإلغاء ضريبة قائمة أو يعدل ضريبة معمول بها فليس عليه سوي إتباع الاجراءات المنصوص عليها في الدستور وأن يكون التعديل أو الاضافة أو الالغاء بناء علي قانون يصدر من السلطة التشريعية المنوطة بذلك وهي حالياً ممثلة في "مجلس النواب"، ومسألة الحاجة إلي تعديل أو إصدار التشريعات تكون أساسها فراغ تشريعي أو مشاكل مثارة تتعلق بتطبيق وتنفيذ تشريع معمول به.

^(٧٩)- راجع في ذلك: حكم المحكمة الدستورية العليا الصادر في ١٩/٦/١٩٩٣ في الدعوي رقم ٥ لسنة

١٠ ق. دستورية- مكتب فني- ص ٧٩١.

وفي مسألة إقتراح تعديل قانوني أو إصدار قانون جديد يتعلق بالتشريعات الضريبية المختلفة فيجب وأن يسير حيث سارت الضريبة منذ أمد بعيد عبر العصور حيث تعد الضريبة أداة لتنفيذ السياسة المالية للدولة وسد العجز في الموازنة وتمويل النفقات العامة داخل الدولة، هذا فضلاً عن ضرورة الإلتزام بعدد من القواعد والأسس عند فرض أية ضريبة وهذه القواعد هي "قاعدة العدالة- قاعدة اليقين- قاعدة الثبات والاستقرار- وتلك القواعد قمنا بشرحها تفصيلاً في الفصل الأول.

وتقول المحكمة الدستورية العليا- في مسألة ثبات القوانين الدستورية حتي تتحقق الفاعلية المطلوبة من وراء إنشاء تلك القوانين- في حكم لها أن "الدستور هو القانون الأساسي الأعلى الذي يرسي القواعد والاصول التي يقوم عليها نظام الحكم ويحدد السلطات العامة ويرسم لها وظائفها ويضع الحدود والقيود الضابطة لنشاطها ويقرر الحريات والحقوق العامة ويرتب الضمانات الأساسية لحمايتها، ومن ثم فقد تميز الدستور بطبيعة خاصة تضفي عليه صفة السيادة والسمو بحسبانه كفيل الحريات وموئله وعماد الحياة الدستورية وأساس نظامها وحق لقواعده أن تستوي علي القمة من البناء القانوني للدولة وتتبوأ مقام الصدارة بين قواعد النظام العام بإعتبارها أسمى القواعد الأمرة التي يتعين علي الدولة إلتزامها في تشريعها وفي قضائها وفيما تمارسه من سلطات تنفيذية، وتلتزم الدولة بالخضوع لمبدء سيادة الدستور وهو ما حرص الدستور القائم علي تقريره بالنص في المادة (٦٤) منه علي أن "سيادة القانون هي أساس الحكم في الدولة" ويقول في المادة (٦٥) منه علي أنه "تخضع الدولة للقانون" والمقصود بالقانون في هذا الشأن القانون بمعناه الموضوعي الأعم الذي يشمل كل قاعدة عامة مجردة أيا كان مصدرها ويأتي علي رأسها وفي الصدارة الدستور بوصفه أعلى القوانين وأسامها^(٨٠).

ومن منطلق هذا الحكم السابق نستنتج أن الدستور هو القانون الأعلى والأسمى في الدولة ويجب أن يأخذ صفة سمو وهذه الأخيرة لا تتحقق إلا إذا كان هناك نوع من

(٨٠)- حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوي رقم ٣٧ لسنة ٩ ق- د- جلسة بتاريخ ١٩ مايو

١٩٩٠- مكتبة حقوق الإنسان- جامعة منيسوتا- علي اللينك التالي

hrlibrary, umn.edularbicl Egypt- SCC- SC/Egypt- SCC- 37-yg.html.

الثبات والإستقرار للقوانين الدستورية أو النصوص الدستورية التي تصدر حتي تثبت في أذهان الناس لأن كثرة التغيير والتعديل سوف يؤدي إلي عدم ثباتها في الأذهان وعدم الإهتمام بها للإعتقاد بأنها سوف تتغير أو تعدل مرة أخرى، وهذا السمو أو الثبات للقواعد أو القوانين الدستورية هو الذي يعطي للقواعد الدستورية مركزاً أسمى وأعلي وضعاً بين ما عداها من القواعد القانونية الأخرى.

وبالنظر إلي القوانين التي تفرض الضرائب- بناء علي الشرط الذي قرره الدستور بعدم فرض ضريبة أو تعديلها أو إلغائها إلا بناء علي قانون- نجد أن- بدءاً- عدد القوانين التي صدرت بفرض الضرائب والتعديلات التي أجريت عليها كثيرة وعديدة جداً تصل إلي الحد الذي يذهب بالمواطن إلي عدم إستيعابها وعدم فهمها وعدم قدرته علي التنسيق بين ما تم إلغاؤه وما تم تعديله، فنجد مثلاً أن القوانين التي صدرت في المسألة الخاصة بفرض الضرائب فقط تتمثل في:-

((قائمة قوانين الضرائب والرسوم في مصر))

م	القانون المنظم			تاريخ السريان		قوانين التعديلات			ملاحظات
	الرقم والسنة	تاريخ الإصدار	الرقم والسنة	تاريخ الإصدار	تاريخ السريان	الرقم والسنة	تاريخ الإصدار	تاريخ السريان	
١	رقم 207 لسنة ٢٠٢٠								ألغى بموجب: • قانو ن الجمارك رقم ٠٦٦ لسنة ١٩٦٣ • قانو ن تنظيم الإعفاءات الجمركية رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦
٢	رقم 206 لسنة 2020		رقم 176 لسنة 2022			رقم 211 لسنة 2020			ساري
٣	رقم 067 لسنة 2016		رقم 003 لسنة 2022			رقم 013 لسنة 2017			ألغى بموجب: • قانو ن الضريبة العامة علي المبيعات رقم ٠١١ لسنة ١٩٩١
٤	رقم 196 لسنة 2008		رقم 023 لسنة 2020						ألغى بموجب: • قانو ن الضريبة العامة علي

الضوابط الدستورية الحاكمة لفرض الضرائب

د. إسلام محمد عثمان دسوقي

القرارات المبنية رقم 056 لسنة 1954 الموا • د (38) و (40) و (43) و (44) من قانون الضريبة علي الدخل الصادر بالقانون رقم 091 لسنة 2005.					رقم 004 لسنة 2019							
					رقم 118 لسنة 2011							
					رقم 001 لسنة 2010							
ألغى بموجب: • قانون الضريبة العامه علي الدخل رقم 157 لسنة 1981					رقم 030 لسنة 2023							
					رقم 005 لسنة 2021							
					رقم 199 لسنة 2020							
					رقم 182 لسنة 2020							
					رقم 026 لسنة 2020							
					رقم 016 لسنة 2020							
					رقم 010 لسنة 2019							
					رقم 158 لسنة 2018							
	ساري	ضريبة			رقم 097 لسنة 2018			رقم 091 لسنة 2005	الضريبة علي الدخل	٥		
					رقم 029 لسنة 2018							
					رقم 082 لسنة 2017							
					رقم 076 لسنة 2017							
					رقم 017 لسنة 2015							
					رقم 001 لسنة 2013							
					رقم 008 لسنة 2011							
					رقم 001 لسنة 2007							
					رقم 181 لسنة 2005							
	ساري	ضريبة			رقم 031 لسنة 2023			رقم 024 لسنة 1999	ضريبة مقابل دخول المساح وغيرها من مجال الفرجة والملاهي	٦		

التي بموجبه: • قانو ن الضريبة العامة علي الدخل رقم 157 لسنة 1981					رقم 017 لسنة 2015 رقم 188 لسنة 2011 رقم 009 لسنة 2005 قانون رقم 089 لسنة 2004 رقم 164 لسنة 2022 رقم 011 لسنة 2022 رقم 017 لسنة 2001 رقم 163 لسنة 1998 رقم 161 لسنة 1997 رقم 002 لسنة 1997 رقم 094 لسنة 1996 رقم 091 لسنة 1996				رقم 011 لسنة 1991	الضريبة العامة علي المبيعات	v
	ملفي	جمرك						رقم 186 لسنة 1986	تنظيم الإغذات الجمركية	٨	
					رقم 031 لسنة 2023 رقم 015 لسنة 2023 رقم 083 لسنة 2020 رقم 153 لسنة 2018 رقم 146 لسنة 2006 رقم 161 لسنة 2004 رقم 090 لسنة 2004 رقم 169 لسنة 1998 رقم 004 لسنة				رقم 147 لسنة 1984	رسم تنمية الموارد العالية للدولة	٩

د. إسلام محمد عثمان دسوقي

					1997					
					رقم لجنة					
					1994					
					رقم لجنة					
					1989					
رقم لجنة										
					رقم لجنة 1986					
أثني بموجب:										
• القانون رقم 014 لسنة 1939 بفرض ضريبة علي إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلي الأرباح التجارية والصناعية وعلي كسب العمل.										
• القانون رقم 099 لسنة 1949 بفرض ضريبة عامة علي الإيراد.										
• القانون رقم 155 لسنة 1950 بفرض ضريبة إضافية علي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لمصلحة المجالس البلدية والقروية.										
• القانون رقم 077 لسنة 1953 في شأن حصر المعولين الخاضعين للضرائب علي الثروة المنقولة بالقانون رقم 014 لسنة 1939.										
• القانون رقم 095 لسنة 1973 بتنظيم تحصيل الضريبة العامة علي الإيراد من بعض ملاك العقارات المينية.										
• القانون رقم 027 لسنة 1977 بإعفاء فوائد ودائع البريد والبنوك من الضريبة علي إيرادات رؤوس الأموال المنقولة.	ملغي	ضريبة						رقم لجنة 157 1981	الضرائب علي الدخل	١٠
• القانون رقم 123 لسنة 1973 بفرض ضريبة جهاد علي إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلي الأرباح التجارية والصناعية وعلي كسب العمل.										
• القانون رقم 117 لسنة 1973 بشأن فرض ضريبة جهاد علي بعض الأطنان الزراعية الخاضعة لأحكام القانون رقم 113 لسنة 1939 الخاص بضرية الأطنان.										
• القانون رقم 118 لسنة 1973 بشأن فرض ضريبة جهاد علي ملاك العقارات الخاضعة لأحكام القانون رقم 056 لسنة 1954 بشأن ضريبة العقارات المينية.										
• القانون رقم 277 لسنة 1956 بفرض ضريبة إضافية للدفاع.										
• القانون رقم 023 لسنة										

1967 بغرض ضريبة لأغراض الأمن القومي. • الضريبة الإضافية بدالة المحافظات المفروضة كنسبية من الضريبة الأصلية المقررة علي إيرادات رؤوس المال المنقولة وعلي الأرباح التجارية والصناعية										
ألغى بموجب: • القوانين والقرارات الصادرة بغرض أي ضريبة أو رسوم علي الإنتاج أو الاستهلاك. • قرارات فروق أسعار (رسم الخزينة). • ضريبة الجهاد المفروضة علي بعض الأنصاف والإتاوة المقررة علي أجهزة التليفزيون. • كل ما يتعارض مع أحكام هذا القانون.	ملغي	ضريبة		رقم 018 لسنة 1985				رقم 133 لسنة 1981	الضريبة علي الاستهلاك	١١
				رقم 086 لسنة 1983						
				رقم 102 لسنة 1982						
				رقم 003 لسنة 2022						
				رقم 199 لسنة 2020						
				رقم 138 لسنة 2019						
				رقم 009 لسنة 2013						
				رقم 104 لسنة 2012						
				رقم 115 لسنة 2008						
				رقم 143 لسنة 2006						
	ساري	ضريبة		رقم 156 لسنة 2004				رقم 111 لسنة 1980	ضريبة المغة	١٢
				رقم 010 لسنة 2000						
				رقم 002 لسنة 1998						
				رقم 092 لسنة 1996						
				رقم 011 لسنة 1995						
				قانون رقم 002 لسنة 1993						
				رقم 224 لسنة 1989						

				رقم 158 للسنة 1997						
				رقم 075 للسنة 1980						
				رقم 088 للسنة 1976						
				رقم 148 للسنة 1964						
				رقم 032 للسنة 1984						
	ملفي	ضريبة		رقم 010 للسنة 1982			رقم 056 للسنة 1954	الضريبة علي العقارات المبنية	١٧	
				رقم 039 للسنة 1976						
	ملفي	ضريبة		رقم 093 للسنة 1961			رقم 159 للسنة 1952	الضريبة علي التركات	١٨	
				رقم 202 للسنة 1960						
	ملفي	ضريبة		رقم 046 للسنة 1978			رقم 099 للسنة 1949	الضريبة العامة علي الإيراد	١٩	
				رقم 037 للسنة 1969						
				رقم 056 للسنة 1967						
				رقم 093 للسنة 1961						
				رقم 202 للسنة 1960						
	ملفي	رسم		رقم 488 للسنة 1953			رقم 142 للسنة 1944	رسم أبولوة علي التركات	٢٠	
				رقم 417 للسنة 1953						
				رقم 338 للسنة 1952						
				رقم 159 للسنة 1952						
				رقم 217 للسنة 1951						
	ملفي	ضريبة		رقم 060 للسنة 1950			رقم 060 للسنة 1941	الضريبة الخاصة علي الأرباح الاستثنائية	٢١	أ • ألغي بموجب: لقانون رقم 060 لسنة 1950
	ملفي	ضريبة		رقم 046 للسنة 1978			رقم 014 للسنة 1939	الضريبة علي إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلي الأرباح التجارية والصناعية علي كسب	٢٢	
				رقم 039						

الضوابط الدستورية الحاكمة لفرض الضرائب

د. إسلام محمد عثمان دسوقي

				العمل				
			لسنة 1976 رقم 100 لسنة 1975					
			رقم 059 لسنة 1975					
			قانون رقم 036 لسنة 1974					
			رقم 053 لسنة 1974					
			رقم 057 لسنة 1973					
			رقم 077 لسنة 1973					
			رقم 042 لسنة 1971					
			رقم 077 لسنة 1969					
			رقم 039 لسنة 1969					
			رقم 012 لسنة 1967					
			رقم 011 لسنة 1967					
			رقم 064 لسنة 1964					
			رقم 128 لسنة 1963					
			رقم 022 لسنة 1962					
			رقم 199 لسنة 1960					
			رقم 184 لسنة 1960					
			رقم 057 لسنة 1960					
			رقم 003 لسنة 1959					
			رقم 270 لسنة 1959					
			رقم 102 لسنة 1958					
			رقم 078 لسنة					

				1953					
				رقم 039 للسنة 1941					
				رقم 015 للسنة 1942					
				رقم 019 للسنة 1942					
				رقم 120 للسنة 1944					
				رقم 029 للسنة 1947					
				رقم 137 للسنة 1948					
				رقم 138 للسنة 1948					
				رقم 152 للسنة 2022					
				رقم 147 للسنة 2020					
				رقم 143 للسنة 2017					
				رقم 004 للسنة 2002					
				رقم 233 للسنة 1996					
				رقم 006 للسنة 1983					
				رقم 041 للسنة 1978					
	ساري مع إيقاف التنفيذ	ضريبة		رقم 018 للسنة 1976		رقم 113 للسنة 1976	رقم 113 للسنة 1939	ضريبة الأطنان	٢٣
				رقم 090 للسنة 1976					
				رقم 064 للسنة 1976					
				رقم 107 للسنة 1974					
				رقم 103 للسنة 1974					
				رقم 051 للسنة 1973					
				رقم 028					

					لسنة 1971 رقم 060 لسنة 1969							
					رقم 063 لسنة 1969							
					رقم 059 لسنة 1969							
					رقم 040 لسنة 1969							
					رقم 002 لسنة 1967							
					رقم 004 لسنة 1963							
					رقم 186 لسنة 1961							
					رقم 184 لسنة 1961							
					رقم 058 لسنة 1960							
					رقم 219 لسنة 1958							
					رقم 202 لسنة 1956							
					رقم 637 لسنة 1955							
					رقم 209 لسنة 1954							
					رقم 463 لسنة 1953							
					رقم 225 لسنة 1951							
					رقم 065 لسنة 1949							
					رقم 093 لسنة 1943							
					قانون سنة 1940							

"موقع ويكيبيديا" الموسوعة الحرة

وفي رأينا نجد أن القوانين التي تنظم مسألة الضرائب في مصر كثيرة ومتعددة ويحدث بها تغييرات وتعديلات متعددة إما بإلغاء القانون ووضع قانون آخر غيره، وإما

بتعديل القانون في نقاط معينه، ونحن نرى إن تلك التعديلات الكثيرة لا تعطي لمثل هذه القوانين نوعاً من الثبات والإستقرار اللذين من شأنهما تحقيق الفاعلية والهدف الأساسي المبتغي من وراء فرض الضرائب، لذا نرى من وجهه نظرنا المتواضعة ضرورة أن يقوم المشرع بدوره الفعال والقيام بإلغاء كل هذه القوانين وتعديلاتها ووضعها في قانون جديد حتى لا يكون هناك خلل أو عدم فهم لما تم تغييره أو ما تم تعديله، فوضع قانون جديد والإبقاء عليه فترة طويلة دون تغيير أو تعديل هو ما يحقق الهدف والفاعلية التي يريدها المشرع من وراء فرض الضرائب.

المطلب الثاني

مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي

إن الأصل في تطبيق القوانين هو أن تكون هذه الأخيرة واجبه التطبيق من اليوم التالي للنشر في الجريدة الرسمية، ومن المعروف والمألوف لدينا أن القواعد القانونية في كل زمان ومكان لا تستقر على وتيرة واحدة بل يحدث هناك تغيرات تبعاً لتغير الظروف السياسية والإقتصادية وغيرها وفي هذه الحالة يقوم المشرع بالتدخل من اجل تعديل القوانين المعمول بها من اجل أن تكون متماشية ومواكبة للتغيرات التي تحدث في المجتمعات حتى تكون القواعد الجديدة ملائمة للوضع الجديد القائم.

ويجدر بنا القول إلى إن مسألة تعاقب القوانين - بوجود قوانين قديمه ألغيت أو تم تعديلها- في ذات المسألة يثير العديد من المشكلات العملية- وخاصة عندما نتحدث عن القوانين الضريبية والفرائض المالية لان هذا الموضوع يمس الشخص في ماله الخاص الذي يبذل أقصى جهده في الحصول عليه- ألا وهي مشكله تنازع القوانين من حيث الزمان وما هو القانون الذي يتم تطبيقه؟ هل القانون الجديد ام القانون القديم؟

لذا في هذا المطلب والمعنون بمبدأ عدم رجعية القانون الضريبي سنتحدث فيه

في فرعين:-

- مبدأ عدم رجعية القوانين "وتطبيقها على القوانين الضريبية"

- الإستثناءات الواردة على المبدأ "بالنسبة للمجال الضريبي"

الفرع الأول

مبدأ عدم رجعية القوانين

"وتطبيقها على القوانين الضريبية"

تُعد قوانين أي بلد ترجمة لواقعه الإقتصادي والسياسي والإجتماعي وأي تغيير يطرأ على أي مجتمع ويؤدي إلى تبديل لظروفه سواء من الناحية السياسية أو الإجتماعية أو الإقتصادية يجب أن يقابله تغيير في النظام القانوني له حتى يتلاءم مع الأوضاع والظروف الجديدة التي تغيرت، ومن البديهي أن الإستمرار في حركة التغيير في مجتمع ما يؤدي إلى إستمرار في تغيير قوانين هذا المجتمع وتغيير القوانين يقوم على أساس تغيير في القوانين القديمة وإصدار قوانين جديدة، بيد أن التغيير في القوانين يجب أن يكون له دور وتأثير فعال حيال التغييرات الجديدة التي حدثت في المجتمع^(٨١) وإذا ما ألغي قانون قديم وحل محله قانون جديد يتعلق بنفس الأوضاع والوقائع ذاتها التي حدثت في ظل القانون الملغي فهذا يكون التساؤل الهام أي من القانونين يكون واجب التطبيق على هذه الأوضاع والوقائع؟ هنا نتحدث عن مسألة هامة ألا وهي مبدأ رجعية القانون "وهذا هو عنوان ذلك الفرع الذي نتحدث فيه.

والمقصود هنا بمبدأ عدم رجعية القوانين، هو عدم إنسحاب أثر القواعد القانونية على الماضي وإقتصارها على حكم الوقائع التي تقع ابتداء من يوم نفاذها وهذا معناه أن سريان القانون الجديد من حيث الزمان له وجهين وجه ايجابي وهو الأثر المباشر للقانون ووجه سلبي وهو انعدام الأثر الرجعي للقانون^(٨٢).

وتتص الدساتير في غالبية الدول على هذا المبدأ وهو عدم رجعية القوانين وضرورة تطبيق القوانين بأثر فوري وليس على أساس الأثر الرجعي وهذا ما يجب تطبيقه والعمل به في المسائل الضريبية، بمعنى انه يجب في القانون الخاص بالضريبة أن يسري بأثر

(٨١) - مقال منشور النت بالموسوعة القانونية المتخصصة- مبدأ عدم رجعية القوانين - المجلد السادس -

علم الفقه "القانون الخاص" المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان - ص ٤٦٩.

<https://arab-ency.com.sy/law/details/256216>.

(٨٢) - د. وليد الشناوي - المرجع السابق الإشارة إليه - ص ٥٨٢

فوري وليس بأثر رجعي، حيث أن المبدأ القائل بعدم رجعيه القانون يعد من أهم المبادئ التي كسبتها الإنسانية بعد جهد طويل حتى أصبح من التراث الثابت لها سواء كان هذا المبدأ من المبادئ المنصوص عليها في الدستور ام^(٨٣).

والدليل على ضرورة العمل بهذا المبدأ ما نصت عليه الدساتير المصرية المتعاقبة في هذا الأمر، فقد نص دستور عام ١٩٧١ في المادة "١٨٧" منه على انه "لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ولا يترتب عليها اثر فيما وقع قبلها، ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية النص في القانون على خلاف ذلك بموافقة اغلبه أعضاء مجلس الشعب، وهذا النص يحظر الرجعية في المسائل الجنائية فقط أما باقي المسائل- ومنها المسائل الضريبية- فلا يحظر فيها الرجعية ويمكن تقرير الأثر الرجعي فيها بضوابط معينه نص عليها دستور ١٩٧١ ومنها ضرورة اخذ الموافقة من اغلبه أعضاء مجلس الشعب حتى ولو كان تقرير الرجعية في المسائل الخاصة بغرض الضريبة أو إلغائها أو الإعفاء منها.

إلا أن الأمر قد اختلف في مساله حظر الرجعية بالنسبة للقوانين في دستور مصر الصادر في عام ٢٠١٤ والمعدل في ٢٠١٩، فهذا الدستور قد حسم الأمر ونصت المادة " ٢٢٥" منه على انه لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل به ومع ذلك يجوز في غير المسائل الجنائية والمسائل الضريبية النص في القانون على خلاف ذلك بموافقة اغلبه ثلثي أعضاء مجلس النواب.

وفي ذلك تقول المحكمة الإدارية العليا بأنه "من حيث أن قضاء المحكمة الدستورية العليا قد تواتر على أن الحكم بعدم دستوريه النص لا ينصرف إلى المستقبل فحسب وإنما ينصرف إلى الوقائع والعلاقات السابقة على صدور الحكم بعدم الدستورية، ويستثنى من هذا الأثر الرجعي للحقوق والمراكز التي استقرت عند صدوره بحكم حاز قوه الأمر المقضي أو بإنقضاء مده التقادم، كما يستثنى من الأثر الرجعي للحكم بعدم الدستورية النصوص الضريبية فليس لها إلا أثراً مباشراً في جميع الأحوال، ومن حيث أن

^(٨٣)- د.علاء عبد المتعال- مبدا جواز الرجعية وحدودها في القرارات الإدارية- دار النهضة العربية-

الإستثناء من الأثر الرجعي الوارد بنص المادة "٤٩" من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ وبعد تعديلها بالقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ قد جاء بصيغته عامه مطلقه دون تحديد طبيعة النص الضريبي وما إذا كان نصاً موضوعياً يتعلق بوعاء الضريبة ومقدارها وشروط إستحقاقها، أم انه يتعلق بتحديد المحكمة المختصة بنظر المنازعات الضريبية ومن ثم فان علة عدم الرجعية قائمه في الحاليتين، وتتمثل في عدم إثارة النزاع الضريبي مره أخرى بعد صدور حكم نهائي فيه لما في ذلك من تهديد للإستقرار في المعاملات الضريبية حيث أن رد الضريبة إلى الذين دفعوها في الوقت الذي تكون فيه الدولة قد أنفقت حصيلتها في تغطيه أعبائها يعجزها عن مواصلة تنفيذ خطتها في مجال التنمية.

وتقول المحكمة الدستورية العليا في هذا الشأن- وهو مبدأ عدم رجعيه القوانين وحظر رجعيته- "إن الأصل المقرر دستورياً هو عدم سريان أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها فلا يترتب عليها اثر فيما وقع قبلها، وان السلطة التشريعية تتخذ قراراتها بالأغلبية المطلقة للحاضرين من أعضائها وانه إستثناء من هاتين القاعدتين أجاز الدستور في غير المواد الجنائية النص في القانون على رجعيه الأثار التي يربتها على أن يكون ذلك بموافقة اغلبيه أعضاء السلطة التشريعية في مجموعهم وهي تعد اغلبيه خاصة فرضها الدستور حتى تعد ضمانه أساسيه للحد من الأثار التي تحدثها الرجعية في محيط العلاقة القانونية وتوكيداً لخطورتها في الأمم الأغلبي من الأحوال باعتبار ما قد تؤول إليه من مساس بالحقوق وإخلال بالاستقرار^(٨٤).

وحظر عدم الرجعية هنا بناء على هذا الحكم كان بالنسبة لمواد الجنائية فقط- قبل صدور الدستور المصري في ٢٠١٤ والمعدل في ٢٠١٩- والذي أضاف بجانب المواد الجنائية المسائل الضريبية فهاتين الأخيرتين حظر الرجعية فيهما حظراً مطلقاً بناء على نص المادة "٢٢٥" من دستور ٢٠١٤.

(٨٤)- حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ٢٧ لسنة "٨" قضائية دستورية جلسة بتاريخ ٤

يناير ١٩٩٢- حكم منشور على موقع "مكتبة حقوق الإنسان- علي لينك.

Hrlibrary.umn.edu\arabic\Egypt-scc-sc\27-y8.htm.

وكل ما سبق ذكره يؤكد لنا المبدأ الهام القائل بعدم رجعية القوانين الضريبية، حيث أن الأصل هو أن القوانين بأثر فوري ومباشر على المراكز القانونية- تطبيقاً لنص المادة ٢٢٥ من دستور عام ٢٠١٤ التي تتكون بعد ما نفاذها ومن ثم لا تسرى القوانين على الماضي لان المراكز القانونية التي نشأت واكتملت فور تحقق سببها قبل نفاذ القوانين الجديدة تخضع للقانون القديم الذي تكونت تلك المراكز في ظله. لذا تحظر رجعية نصوص القانون الضريبي من فرض أو إعفاء أو زيادة سعر ضريبي وتطبق في هذه الحالات بأثر فوري وليس بأثر رجعي، وهو حظر منصوص عليه صراحة في الدستور حظر الرجعية في المجال الضريبي وإذا أمكن لنا أن نوضح ما سبق قوله- وهو مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي ووجوب تطبيقه بأثر فوري- بمثال فيمكن أن نقول "مثلاً":

إذا صدر قانون ما يحدد أن الضريبة على الإستيراد من الخارج لسلعه ما هو مبلغ ١٠,٠٠٠ جنيه، وبعد ذلك قام شخص بالإتفاق على إستيراد هذه السلعة وتم الإتفاق على وصول هذه الشحنة خلال ٣٠ يوماً وقام بدفع جزءا منها وقام ببدء إجراءات وصولها، وخلال هذه الثلاثون يوماً صدر قانون جديد والغي القانون المعمول به، وأصبح القانون الجديد يحدد الضريبة على الإستيراد من الخارج لهذه السلعة هو مبلغ ٥٠٠٠ جنيهها ووصلت الشحنة بعد صدور هذا القانون، ففي مثل هذه الحالة يطبق القانون الجديد ولا يمكن الإحتجاج بتطبيق القانون القديم بأثر رجعي- حيث أن نصوص الدستور تؤكد على تطبيق القانون الضريبي بأثر فوري وليس بأثر رجعي، وهنا يقوم الشخص في هذه الحالة بدفع مبلغ الضريبة ومقداره ٥٠٠٠ جنيه بناء على القانون الجديد الصادر وليس مبلغ ١٠٠٠٠ جنيهها بناء على القانون القديم، حيث أن مبدأ الرجعية في المواد الضريبية محظور تماما بناء على نص المادة "٢٢٥" من الدستور والتي تقضي بأنه "لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية والضريبية النص في القانون على خلاف ذلك بموافقة اغبليه ثلثي أعضاء مجلس النواب".

وتقول المحكمة الدستورية في هذا الشأن بأنه "و حيث أن من المقرر أن الأصل في فرض الضريبة أن يكون بأثر مباشر ولا يلجا المشرع إلى تقدير رجعيته إلا إذا أملتھا مصلحة إجتماعية لها وزنها، وذلك بالنظر إلى الآثار الخطيرة التي تحدثها الرجعية في محيط العلاقات القانونية وما يلابسها بوجه خاص في أغلب الأحوال وأعمها من إخلال بإستقرار وإهدار للثقة المشروعة في للتعامل ومساس بالحقوق، إذ ينال من رجعية الضريبة من زاوية دستورية- أن تركن الدولة في تقريرها إلى مصلحة غير مشروعة أو أن تتوخي- من خلال الأغراض التي تعمل الضريبة على بلوغها تحقيق مصلحة مشروعة ولكن النصوص التشريعية التي تدخل بها المشرع لإشباعها لا تربطها بها صلة منطقية، مما يترتب عليه من تناقض بين فرض الضريبة ومفهوم العدالة الإجتماعية الذي يقوم عليها النظام الضريبي، وحيث أن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن إقرار المشرع لضريبة تم فرضها بالمخالفة للدستور ولو بأثر رجعي يترد إلى تاريخ العمل بها ولا يزيل عوارها ولا يحيلها إلى عمل مشروع دستورياً ولا يدخل تشريعها في عداد القوانين التي تقرها السلطة التشريعية ذلك أن الضريبة التي تناقض أحكام الدستور يلحقها عدم منذ فرضها^(٨٥).

الفرع الثاني

مبررات العمل بمبدأ عدم الرجعية والإستثناءات الواردة على المبدأ

"بالنسبة للمسائل الضريبية"

قلنا سابقا أن الأصل أن القوانين تثنى بأثر فوري وأن مبدأ رجعية القوانين- في المجال الضريبي لا يمكن العمل به وذلك تطبيقاً لنص المادة ٢٢٥ من الدستور الصادر ٢٠١٤ والمعدل في ٢٠١٩ وهو المعمول به حالياً والتي تنص على انه " ولا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ومع يجوز في غير المواد الجنائية والضريبية النص في القانون على خلاف ذلك بموافقة اغلبية ثلثي أعضاء مجلس

^(٨٥)- حكم الدستورية العليا في القضية رقم ١٦٧ لسنة "٢٠" قضائية دستورية- جلسة بتاريخ ٧ أبريل ٢٠١٣- المكتبة العربية لحقوق الإنسان- جامعة منيسوتا- أحكام المحكمة الدستورية العليا ت منشور على النت.

النواب، وبناء على ذلك فإن القانون الضريبي الجديد يسري إعتباراً من تاريخ نفاذه وذلك من خلال نشره في الجريدة الرسمية أو إذا إنتهى الميعاد المحدد للنفاد بعد النشر ولا يجوز أن تنسحب أحكام القانون الجديد على الوقائع والروابط القانونية التي سبقت هذا التاريخ.

ومبدأ عدم الرجعية في القوانين بصورة عامه يستند على ما تقضي به الدساتير والقواعد القانونية المختلفة، فنجد في فرنسا أن إعلان حقوق الإنسان الصادر عام ١٧٨٩ قد اقر هذا المبدأ.

وقد نصت على ذلك أيضا المادة الثانية من القانون المدني الفرنسي بقولها "لا يطبق القانون إلا على المستقبل، وليس له أي اثر رجعي"^(٨٦).

والحظر الوارد في نصوص الدساتير - مثل نص المادة ٢٢٥ من الدستور المصري الصادر في ٢٠١٤- بالنسبة لمبدأ عدم رجعية القوانين وخاصة في المجال الضريبي له مبررات وأسس هامة يستند عليها في عدم تطبيق الرجعية ووجوب أن تسري القوانين الضريبية بأثر فوري وهذه المبررات عديدة ولكن أهمها يكمن في الآتي:

١ - قاعدة اليقين لا تتماشى مع رجعية القوانين الضريبية:

إن قاعدة اليقين معناها أن يتم تحديد الضريبة بصورة قاطعه دون غموض أو إبهام ويتم ذلك من خلال وضع قانون يحدد وعاء الضريبة ونسبتها وموعد سدادها والإعفاءات الخاصة بها وهذه الجوانب الفنية يجب أن تكون واضحة وضوحاً صريحاً للمكلفين بأداء الضريبة حتى يتم التعامل مع القانون بصورة سليمة وواضحة، وبناء على هذه القاعدة نجد أن هذه القاعدة لا تتماشى مع مبدأ رجعية القانون الضريبي لأن أعمال هذا المبدأ في المجال الضريبي سوف يؤدي إلى الإضطراب في القواعد القانونية التي يخاطب بها المكلفون لان هذا سوف يحدث لهم عبئاً كبيراً على عاتقهم يتسبب في الإرباك لهم في أحوالهم المالية وعدم الاستقرار في معاملتهم من زاوية أخرى^(٨٧).

(86)-Louis Trotobes, *Precis de science et technique Fiscale*, deuxieme edition, Dalloz, Paris, 1960,p.227.

(87)- د. رائد ناجي- مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق- مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية- العدد الثاني- السنة الأولى- ٣٠٦.

٢- الأثر الرجعي للقانون يؤدي إلى تقدير تحكيمي وتقويض للعدالة:

إن مسألة تقدير الضريبة تلاقى صعوبات فنية حيث أن هذا التقدير يمر بمراحل عديدة تتمثل في حصر المال الذي يخضع للضريبة، وتقديره وتحديد نسبه المال الذي سيخضع للضريبة، ونجد الصعوبة الأكثر في مسألة تحصيل الضريبة عن مده سابقة على صدور القانون الخاص بها حيث أن سن قانون يتضمن فرض ضريبة ما في سنة معينة وتظل ساريه المفعول على بعض التصرفات التي تمت خلال السنة السابقة يثير مشاكل عديدة جدا عندما يراد تطبيقه^(٨٨) حيث يتعذر على الإدارة المكلفة بتحصيل الضرائب تحديد كل الأنشطة وجميع التصرفات التي وقعت من كل مكلف بأداء الضريبة خلال السنة السابقة على العمل بالقانون الجديد ويتعذر أيضا على المكلفين إثبات كل الأوراق والمعلومات التي تطالبهم بها الإدارة بخصوص هذه المدة لذا فان تطبيق مبدأ رجعية القوانين يثير العديد من المشكلات بالنسبة للإدارة الضريبية وبالنسبة للمكلفين، لذا يجب أن تطبق القوانين الرجعية بأثر فوري.

٣- الأخذ بمبدأ رجعية القانون الضريبي تسبب ضرر للخزينة العامة وتتناقض

مع قاعدة الإدخار والاستثمار:

إن الأخذ بمبدأ رجعية القانون الضريبي تسبب أضرارا عديدة على المكلفين بأداء الضريبة ولا يقف الأمر عند المكلفين بالأداء فقط بل قد يصل الضرر إلى الإدارة الضريبية حيث أنها مسئولة عن جمع الضرائب وإيداعها الخزانة العامة وهذا سوف يحدث في الحالة التي يقرر فيها المشرع في ظل القانون الجديد فرض ضريبة جديدة ودفح سعر القوائم منها ويقضي بإلغاء إحدى الضرائب المقررة سابقاً وتخفيض السعر وينسحب هذا الأمر على السنوات السابقة لمصدره، وهنا تلتزم الإدارة الضريبية بإعادة الأموال المستقطعة عن السنين التي شملها الأثر الرجعي والتي سبق وإن ذهبت إلى الخزانة العامة مما يسبب ضرر كبير للخزانة العامة للدولة والإضرار بالإقتصاد لان هذا الأخير من أهم مصادر الضرائب^(٨٩).

(٨٨) - د. رائد ناجي - المرجع السابق الإشارة إليه - ص ٣١٢.

(٨٩) - د. حسين خلاف - الأحكام العامة في قانون الضريبة - دار النهضة العربية - ١٩٧٣ - القاهرة -

أيضاً إن الأخذ بمبدأ رجعية القوانين الضريبية يؤدي إلى زيادة العبء المالي على المكلف بالأداء لأن فرض ضريبة جديدة وسريان أثارها على الماضي يؤدي لمطالبه المكلفين بدفع مبالغ مالية أخرى لم تكن في الحسبان وهذه الأعباء المالية تؤدي إلى ضعف مركزهم المالي وعدم إستقراره مما يؤدي إلى تعرض البعض منهم للإفلاس وعدم الإستثمار أو الإدخار.

وبناء على ما سبق نجد أن المشرع قد أحسن صنيعاً بنصه على عدم جواز الرجعية للقوانين الضريبية والأخذ بالأثر الفوري لها وهذا بناء على نص المادة "٢٢٥" من دستور ٢٠١٤ والتي تنص على أنه "تتشر القوانين في الجريدة الرسمية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إصدارها، ويعمل بها بعد ثلاثين يوماً من اليوم التالي لنشرها إلا إذا حددت لذلك ميعاد آخر، ولا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية والضريبية النص في القانون على خلاف ذلك بموافقة أغلبية ثلثي أعضاء مجلس النواب.

وإذا كان مبدأ عدم من رجعية القوانين هو القاعدة العامة، إلا أن هناك بعض الإستثناءات التي ترد على هذا المبدأ أو تتجسد في المجال الضريبي بأمرين وهما:-
١- القانون التفسيري:-

إن القانون التفسيري هو القانون الذي يصدر من أجل تفسير قانون سابق صادر دون أن تضيف عليه أحكام جديدة، مع العلم أن هذه القوانين تعد قوانين جديدة من حيث الشكل فقط فهي لم تصدر إلا لإزالة الغموض الذي لحق بالقانون السابق ووضع حد للخلاف حول حقيقة المقصود به فالقوانين التفسيرية تعد جزءاً لا يتجزأ من القانون القديم.

وهنا يجب عدم الخلط بين القانون التفسيري الذي يصدر لإزالة وغموض في نص ما وبين القانون التكميلي الذي يصدر بقصد إكمال نص به قصور.

وفي هذه الحالة لا يمكن أن يمتد اثر القانون الضريبي المفسر إلى وقت في الماضي لم يكن فيه القانون المفسر موجوداً ولا يجوز أن يمتد اثر القانون الضريبي المفسر إلى وقت من الماضي لم يكن فيه القانون المفسر موجوداً^(٩٠).

وبناء على هذا الإستثناء الوارد على حظر رجعية النصوص الضريبية وهو القانون التفسيري، تحظر المحكمة الدستورية العليا على السلطة التنفيذية أن تفرض أية ضريبة بأثر رجعي من خلال القانون التفسيري- حيث أن هذه القوانين التفسيرية مهمتها هي تفسير قوانين موجودة يشوبها الغموض دون إضافة أية أحكام جديدة- بحجة أن القانون المقترح يفسر نصاً وارداً في قانون نافذ وذلك حتى لا تستغل الطبيعة الكاشفة للتفسير التشريعي لفرض ضريبة على المكلفين بأداء الضرائب بأثر رجعي وهذا يعد إنتقافاً برلمانياً وتشريعياً غير جائز ويتعارض مع مهمة القانون التفسيري والغرض منه^(٩١).

٢- النص الصريح:-

النص الصريح يعني انه يجوز أن يقضي المشرع صراحة بسريان أحكام القانون الضريبي الجديد على الماضي من خلال نص صريح، فالمشرع له الحق في أن يجعل التشريع الجديد سارياً على الماضي لكن يجب عليه حينئذ أن ينص صراحة على رجعيه هذا التشريع فلا يكتفي بالإستناد إلى الإرادة الضمنية بل يجب النص عليه صراحة، وبناء على ذلك يمكن أعمال الرجعية في القانون الضريبي وسريان أحكام القانون الضريبي على الماضي بشرط أن يكون هناك نص صريح يقضي بأعمال الرجعية في هذا الشأن.

ومع العلم أن نص المادة ٢٢٥ من الدستور المصري الصادر في عام ٢٠١٤ تنص على عدم جواز الرجعية في المسائل الضريبية، إلا انه إذا وجد نص صريح يبيح الرجعية في تلك المسائل فيجب إعماله لان المشرع له الحق في أن يجعل التشريع الجديد سارياً على الماضي بشرط النص الصريح على رجعيه هذا التشريع إلى الماضي.

(٩٠)- د. رائد ناجي- المرجع السابق الإشارة إليه- ص ٣٠٩.

(٩١)- د. وليد الشناوي- المرجع السابق الإشارة إليه- ص ٥٨٨.

وتقول المحكمة الإدارية العليا في هذا الشأن- النص الصريح واعتباره إستثناء على مبدأ عدم رجعية القوانين- أن المشرع قد حظر النص على أي اثر إلى القوانين وإستثناء أجاز هذه الرجعية بنص صريح أو بموافقة اغلبيه مجلس النواب أي بموافقة اغلبيه خاصة غير الأغلبية العادية المقررة لسن القوانين، وبناء على ذلك يجوز تقرير الرجعية إستناداً لنص صريح من المشرع^(٩٢).

المطلب الثالث

مدى الإعتداد بالسلطة التقديرية للإدارة في فرض الضرائب

إن السعي دائماً كان هدفه توفيق المصالح المتعارضة بين مصلحة الخزنة العامة ومصالح المكلفين بأداء الضريبة، وبناء على ذلك تم وضع القوانين الضريبية والقواعد التي تكفل حقوق الخزنة العامة وتحقق أغراضها وتراعي في نفس الوقت حقوق المواطنين وتخفف من عبء الضريبة عليهم، وهنا يجب أن تكون الضريبة عادلة ويشترك فيها الجميع ووجوب أن تكون الضريبة محددة على سبيل اليقين حتى يكون هناك إستقرار في أذهان المكلفين بالأداء ويحفظ بالضريبة هيبتها وقيمتها.

والضريبة لا تفرض ولا تلغى أو يعفى من أدائها احد إلا بناء على نص من القانون، وهذا بناء على نص المادة " ٣٨ من الدستور المصري الصادر في عام ٢٠١٤ والمعدل في ٢٠١٩ والتي تنص على أن: " يهدف نظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنميه موارد الدولة وتحقيق العدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية ولا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر وأداء الضرائب واجب والتهرب الضريبي جريمة.

وبناء على هذا النص السابق يتضح لنا أن المصدر الوحيد لفرض الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها هو القانون ولا يجوز فرض الضرائب إلا بناء على نص من القانون يقرر ذلك، وهذا ليس إلا تنفيذاً لنص المادة ٣٨ من الدستور ٢٠١٤، بيد أن

(٩٢) - حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن قم ٦٣١٣ لسنة ٤٥ قائية، عليا- جلسة بتاريخ

٤/مايو/٢٠٠٢- حكم منشور على النت من موسوعة الإتحاد العربي للقضاء الإداري.

هناك تساؤل هام يدور في هذه المسألة ألا وهو "هل هناك سلطه تقديرية للإدارة الضريبية في مسألة فرض الضرائب؟ أم أن سلطتها مقيدة تماماً وتقوم على تنفيذ نصوص القانون كما هي وليست لها أي سلطه تقديرية في هذا الأمر؟ للإجابة على هذا التساؤل يجب بدءاً تحديد معنى السلطة التقديرية للإدارة بأنها" إن السلطة التقديرية للإدارة تعني أنها الحق الممنوح لجهة الإدارة في ممارسة نشاطها في الظروف الطبيعية لأنه إذا امتنعت القوانين من إلزام الإدارة باتخاذ قرار معين في حاله ما، فهذا معناه أن القوانين قد تركت للإدارة حرية اتخاذ القرار الملائم وفقاً لتقديرها^(٩٣). وعندما تقوم الإدارة الضريبية بجمع وتحصيل الضرائب أو تفعيل حالات الإعفاء منها ففي هذه الحالات يعتبر عمل الإدارة الضريبية لا يعدو أكثر من كونه عملاً كاشفاً عن إرادة المشرع الضريبي وتنفيذاً لمبدأ الشرعية الضريبية، وبناء على ذلك نجد أن الإدارة الضريبية لها سلطه كبيره في التقدير في المسائل الضريبية وهذا يعني أن لها سلطه تقديرية^(٩٤) وهذا لا يقدم في مبدأ المشروعية الضريبية ولا يعد إهداراً لهذا المبدأ حيث أن السلطة التقديرية للإدارة لا تعد إستثناء من مبدأ المشروعية وإنما تعد أوجه من وجوه المشروعية وخاصة في المسائل المتعلقة بالمشروعية الضريبية، لأن جهة الإدارة تستمد هذه الصلاحية من القانون نفسه وذلك في الحالة الذي يسكت فيها المشرع عن بيان الحالة التفصيلية في المسألة التي تباشر فيها الإدارة سلطتها التقديرية، إضافة إلى ذلك أن الإدارة عندما تمارس سلطتها التقديرية فهي تكون مقيدة بالقانون ويظهر ذلك جلياً في أن السلطة التقديرية للإدارة تخضع لرقابه القضاء في كثير من الحالات التي يكون فيها إنحراف في إستعمال سلطتها أو كان هناك غلط بين في إستعمال سلطتها^(٩٥).

(٩٣) - د. السيد خليل هيكل - القانون الإداري - ط أولي ٢٠٠٩ - دار الزهراء - الرياض - ص ١١٩.

(٩٤) - د. حسن مقداد - المرجع السابق الإشارة إليه - ص ٢٢.

(٩٥) - د. رمضان بطيخ - الإتجاهات المتطورة في قضاء مجلس الدولة الفرنسي للحد من السلطة التقديرية للإدارة وموقف مجلس الدولة المصري - دار النهضة العربية - ١٩٩٦ - ص ٦٩.

ونحن نرى أن منح الإدارة الضريبية سلطه تقديرية- بالرغم من خطورة ذلك إذا ما سيء إستخدامها- يبدو أمراً هاماً لا مفر منه، لأنه من غير المنطقي رسم سلوك للإدارة عندما تقوم بنشاطاتها دون أن يكون لها حرية نسبية في هذا الشأن في حدود ما رسمه القانون.

والإدارة الضريبية "وهي حالياً تسمى مصلحة الضرائب المصرية" تعد هي المنفذة للسياسة الضريبية داخل الدولة- فكان لزاماً أن يكون لها سلطه تقديرية تمكنها من تنفيذ هذه السياسة الضريبية التي يقرها التشريع الضريبي داخل الدولة وعلى ذلك فان مجال البحث في سلطات الإدارة الضريبية وخاصة التقديرية منها يكون في ثنايا نصوص القانون الضريبي حيث أن هذا الأخير هو المصدر الرئيسي لسلطه الإدارة الضريبية التي تستند إليه وتسبب القرارات التي تصدرها من خلاله^(٩٦).

والإدارة الضريبية عندما تمارس سلطتها فهي لا تمارس سلطه مطلقة لأنها تخضع لرقابه القانونية حتى عندما تمارس سلطتها التقديرية لأنها إذا انحرفت وأساءت استعمال سلطتها التقديرية فيكون القانون واقفاً لها بالمرصاد ويعدلها إن عوجت عن أهدافها الأساسية وهي تنفيذ السياسة الضريبية التي ابتغاها المشرع وتتمثل أوجه السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في عده وجوه:

أولهما: هي أن تقوم الإدارة الضريبية بالتدخل للتصرف في الأمر المطروح أو الإمتناع عنه.

وثانيهما: وهو أن تقوم بوضع التكيف القانوني الصحيح للواقعة المطروحة أمامها وما تراه مبرراً للتدخل بالتصرف،

وثالثهما: أن تقوم الإدارة الضريبية بمراعاة التناسب بين هذه الأسباب وبين الأثر القانوني الذي ينتج عن تصرف الذي قامت به^(٩٧).

(٩٦)- د. قيس حسن البدراني- مفهوم السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في قانون الدخل العراقي رقم

١١٣ لسنة ١٩٨٢- مجلة الرافدين للحقوق- المجلد "١٤" العدد "٥١" السنة "١٦"- ص ٢٢١.

(٩٧)- د. حسين مقداد- المرجع السابق الإشارة إليه- ص ٢٢.

وبناء على ما سبق نجد أن السلطة التقديرية للإدارة الضريبية من أهم الأسس والضوابط التي يجب مراعاتها وإعمالها في المسائل الضريبية، حيث أن هذه الإدارة مصلحة الضرائب المصرية هي التي تقوم على إنفاذ القانون وتنفيذ السياسة الضريبية داخل الدولة من خلال جمع وتحصيل الضرائب وتفعيل حالات الإعفاء من الضرائب. وإذا كان للإدارة الضريبية الحرية والتقدير في أن تتدخل لتتصرف في أمر مطروح أمامها أو الإمتناع عنه فنجد أن التطبيق الأمثل لهذه المسألة هو "ما أعطاه المشرع من حرية كاملة لجهة الإدارة في قبول الإقرار الضريبي المقدم من الممول أو رفضه"^(٩٨). ومن سلطات الإدارة الضريبية التقديرية حاله عدم وضع الممول لإقراره في المدة المحددة قانوناً، حينها تكون الإدارة الضريبية ملزمة قانوناً بتذكير الممول برسالة مره أولى تذكره بضرورة إيداع إقراره خلال ٣٠ يوماً تبدأ من تاريخ إبلاغه بتلك الرسالة، وفي حاله عدم إيداعه لهذا الإقرار خلال تلك المدة- الثلاثين يوماً- يتم تبليغه برسالة أخرى تحيطه فيها علماً بالأسس التي تفرضها عليه الضريبة وإذا لم يقدم الإقرار خلال ٣٠ يوماً من تاريخ إبلاغه بتلك الرسالة تقوم الإدارة الضريبية في مثل هذه الحالات بفرض الضريبة بصورة تلقائية- بناء على سلطتها التقديرية ويصدر بشأنه أمر بالإستخلاص. وتجدر الإشارة إلى أن ما سبق ذكره يؤكد لنا أن الإدارة الضريبية لها سلطة تقديرية في المسائل الضريبية- بشرط عدم الإنحراف في إستعمال هذه السلطة- وهذا الأمر يعد من أهم الضوابط الدستورية التي يجب مراعاتها في المسائل الضريبية حتى يتم تنفيذ السياسة الضريبية التي تضعها الدولة، فالإدارة الضريبية هي أذرع الدولة في تنفيذ السياسات الضريبية لأنها هي القائمة على تنفيذ القانون الذي يصدر في المسائل الخاصة بالضرائب فكان من الطبيعي أن يكون للإدارة الضريبية سلطه تقديرية يتم الإعتداد بها.

وتقول المحكمة الإدارية العليا في هذا الشأن بأن "لا يوجد ما يسمى بالسلطة المطلقة للجهة الإدارية في دولة المشروعية وسيادة القانون، حيث أن الدستور والقوانين واللوائح ينظمها حدود وإختصاصات كل من السلطات الثلاث داخل الدولة لذا فان القول

(٩٨)- د. حسين مقداد- المرجع السابق الإشارة إليه- ص ٢٣.

بان السلطة التقديرية للإدارة هي سلطه مطلقه من كل قيد لا سند له ويعد عدواناً من الإدارة على سيادة القانون وحرمانا للمواطنين منها وإهداراً لسيادة القانون^(٩٩) فالسلطة الممنوحة للإدارة الضريبية ليست سلطه مطلقه وليست أيضاً سلطه مقيده تماماً وإنما هي سلطه تقديرية في ضوء القانون وتعمل جاهده على تنفيذ السياسة الضريبية التي يضعها المشرع.

المطلب الرابع

مدى دستورية التفويض في فرض الضريبة

بداءة- تحدثنا سابقاً- فرض الضريبة لا يكون إلا بقانون وأيضاً تعديلها وإلغاءها لا يتم إلا بناء على قانون، وذلك تطبيقاً لما يقضي به الدستور المصري الحالي الصادر في ٢٠١٤ والمعدل في عام ٢٠١٩ والتي تنص المادة الثامنة والثلاثون منه على الآتي "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنفيذ موارد الدولة ولا 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.

وطبقاً لهذا النص السابق نجد أن فرض الضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها لا يتم إلا بناء على قانون يصدر بذلك ويقوم بتوضيح كل ما يخص الضريبة بشكل تفصيلي، وهنا نكون أمام تساؤل هام وهو هل يجوز التفويض في فرض الضريبة؟ أم يجب تطبيق النص الدستوري بحذافيره ولا تفرض الضريبة إلا بناء على قانون؟

ونجيب على هذا التساؤل الهام- والذي يعد من أهم الضوابط الدستورية التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة- بالحديث المبدئي عن أن نظام الحكم في الدولة يأخذ بمبدأ الفصل بين السلطات الثلاث داخل الدولة وهذا المبدأ من أهم المبادئ والأسس الدستورية التي تقوم عليها الدولة الديمقراطية الحديثة وذلك بتحديد العلاقة بين السلطات

(٩٩)- حكم الإدارية العليا في الطعن رقم ٧١٤٣ لسنة ٤٦ ق.ع- جلسة بتاريخ ٢٧ مارس ٢٠٠٤-

منشور علي النت علي موقع "أحكام القضاء الإداري المصري

<https://egyption-Law.com/catrgohy>

الثلاث "التشريعية والتنفيذية والقضائية"، فتتولى السلطة التشريعية وظيفتي التشريع والرقابة وتتولى السلطة التنفيذية وضع القوانين حيز التنفيذ وتتولى السلطة القضائية مهمة القضاء داخل الدولة.

مع ملاحظة أن توزيع الإختصاص بين تلك السلطات الثلاث داخل الدولة من النظام العام ولا يمكن مخالفتها أو التنازل عنها أو تعديلها بما يخالف أحكام الدستور، بل يجب على كل سلطة أن تلتزم بما رسمه الدستور من حدود ضابطة لولايتها وذلك دون أن تتعداه إلى مزاحمة غيرها في إختصاصاتها المخولة لها دستورياً، فلا تملك أي سلطة أن تتنازل عن إختصاصها أو تفوض فيه غيرها إلا إذا سمح الدستور بذلك^(١٠٠).

وفي هذه المعادلة يجب أن نتحدث عن المقصود بالتفويض؛ ويقصد بهذا الأخير أن يعهد صاحب الإختصاص الأصيل إلى شخص آخر أو هيئة أخرى بممارسة جانب من إختصاصاته وصلاحياته وفق الشروط الدستورية والقانونية واللائحية، وكانت العلة من فكرة التفويض هي التخفيف عن كاهل صاحب السلطة الأصلية والتقليل من الأعباء الملقاة على عاتقه وأيضاً تعطي نوع من المرونة والسهولة في تنفيذ القوانين حتى تحقق مصالح الأفراد في المجتمع.

وفي مصر نجد أن مجلس النواب بإعتباره صاحب الحق الأصيل في التشريع يلجأ إلى تفويض بعض إختصاصاته إلى السلطة التنفيذية وذلك حتى تتمكن هذه الأخيرة من مواجهة بعض المشكلات التي تحتاج إلي إيجاد حلول سريعة وحاسمة لا تناسبها الإجراءات الطويلة المتبعة عند سن القوانين، فالتفويض هو تنازل السلطة التشريعية عن جانب من إختصاصاتها التشريعية في موضوعات محددة ولمدة محددة للسلطة التنفيذية، فالإختصاص عندما يكون متأسلاً للسلطة التشريعية وتتنازل عنه للسلطة التنفيذية متمثلة في رئيس الدولة فنكون هنا أمام تفويض تشريعي^(١٠١).

(١٠٠) د. علي عبدالله- مبدأ التناسب في التشريع والرقابة على دستوريته "دراسة مقارنة- رسالة

ماجستير- ج البحرين- ٢٠١٤- ص ٣٩.

(١٠١) د. مروان محمد محروس- تفويض الإختصاص التشريعي- كلية القانون- ج بغداد- ٢٠٠١-

ص ٣٩.

وفيما يتعلق بمسألة مدى دستورية التفويض الضريبي من عدمه في فرض الضرائب والرسوم، فمعناه أن السلطة التشريعية تعهد أو تنازل عن إختصاصها في تنظيم الضريبة- سواء فيما يتعلق بفرضها أو تعديلها أو إلغاؤها- إلى السلطة التنفيذية وذلك في الحدود التي يجيزها الدستور، حيث أن مبدأ الإنفراد التشريعي والذي يعني إنفراد السلطة التشريعية وحدها بالإختصاص التشريعي أصبح مبدأ مخففاً نسبياً لأن وظيفة التشريع لم تعد قاصرة على البرلمان فقط بل تشارك معها السلطة التنفيذية في هذا الأمر ومما يؤكد هذا الأمر أن الدستور المصري الصادر في ٢٠١٤ والمعدل في ٢٠١٩ قد خول رئيس الجمهورية صلاحية ممارسة التفويض التشريعي وذلك في المادة ١٥٤ من الدستور.

وفي هذا الشأن تقول المحكمة الدستورية العليا بأن "الدساتير المصرية جميعاً كان عليها أن توازن بين ما يقتضيه الفصل بين السلطتين التشريعية والتنفيذية من تولى كل منها لوظائفها في المجال المحدد لها أصلاً، بضرورة الترخيص للسلطة التنفيذية ممثلة في رئيس الجمهورية في أن يمارس عند الضرورة وفي الأحوال الإستثنائية جانباً من الوظيفة التشريعية تمكيناً لها من تنظيم مسائل بعينها تكون أقدر على مواجهتها بتدابير تتسم بالمرونة والسرعة والسرية والحسم، ولقد كان النهج الذي التزمته الدساتير المصرية على إختلافها- هو تخويلها السلطة التنفيذية- بناء على تفويض من السلطة التشريعية في أحوال بذاتها تفرضها الضرورة وتمليها الأوضاع الإستثنائية رخصة تشريعية في حدود ضيقة لا تتخلى فيها السلطة التشريعية عن ولايتها في مجال سن القوانين ولا ينفلت بها زمام هذا الإختصاص من يدها وإنما تنقيد ممارسة هذه الرخصة بقيود وضوابط تكفل إنحصارها في المجال المحدد لها وبما لا يخرجها عن الأغراض المقصود منها^(١٠٢).

وتقول المحكمة الدستورية العليا في حكم آخر لها- بشأن دستورية التفويض الضريبي- "وحيث إن الدستور قد ميز بين الضريبة العامة وغيرها من الفرائض المالية

^(١٠٢) حكم المحكمة الدستورية العليا في الطعن رقم ٢٥ لسنة ٨ دستورية. ع جلسته بتاريخ ٤ يونيه ١٩٩٢- موسوعة الدستورية العليا في ٣٠ عام مكتب فني- ص ٣٥٢.

فنص على أن أولاهها لا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون وأن ثانيتهما يجوز إنشاؤها في الحدود التي بينها القانون، والمشرع الدستوري بهذه التفرقة قد جعل من القانون وسيلة وحيدة ومصدراً مباشراً بالنسبة للضرائب العامة فالسلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة وتتولى بنفسها تنظيم أوضاعها وتفصيل ما يتصل ببنائها، أما بالنسبة للفرائض والأعباء والمالية الأخرى فقد سلك الدستور في شأنها مسلكاً وسطاً بأن أجاز للسلطة التشريعية أن تفوض السلطة التنفيذية في تنظيم أوضاعها ولكنه لم يشأ أن يكون هذا التفويض مطلقاً وإنما مقيداً بالقيوم التي حددها الدستور ذاته وأخصها أن تكون في حدود القانون ويبين القانون حدودها، وحيث أن القيود التي قيد بها الدستور السلطة التشريعية في تفويضها للسلطة التنفيذية في شأن الفرائض المالية تتفق وكون هذه الفرائض مصدراً لإيرادات الدولة، فلا يكون فرضها أو تعديلها بناء على قانون في كل حالة على حدى وإنما يتم ذلك في حدود القانون أي بقرار من السلطة التنفيذية يقع في دائرة السلطة المقيدة ولا يتجاوز نطاق التفويض الممنوح من هذا المشرع^(١٠٣).

وينص الدستور المصري الحالي الصادر في عام ٢٠١٤ في المادة "١٥٦" منه على أنه يجوز لرئيس الجمهورية أن يصدر قرارات لها القانون، فالدستور أجاز التفويض التشريعي وخوله لرئيس لجمهورية بضوابط أهمها هو ألا ينطوي هذا التفويض على نقل الولاية التشريعية بأكملها إلى السلطة التنفيذية أو التنازل عنها.

وهذه المادة السابقة نصها كالتالي "يجوز لرئيس الجمهورية إصدار قرارات بقوانين على أن يتم عرضها ومناقشتها والموافقة عليها خلال خمسة عشر يوماً من انعقاد المجلس الجديد فإذا لم تعرض وتناقش أو إذا عرضت ولم يقرها المجلس زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون.

وعلى ذلك نجد أن التفويض التشريعي يعد إستثناء على الأصل العام وهو ممارسة السلطة التشريعية وظيفتها بنفسها، لذا وجب أن يكون هذا الإستثناء ملتزماً بالضوابط

^(١٠٣) حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ١٧٥ لسنة ٢٢ ق. د جلسة بتاريخ ٢٠٠٤/٩/٥ - حكم منشور على موقع المكتبة العربية لحقوق الإنسان، المحكمة الدستورية العليا المصرية.

والقيود التي رسمها الدستور دون أي تجاوز، مع العلم بأهمية الرجوع إلى نص المادة الثامنة والثلاثون من الدستور المصري الصادر في ٢٠١٤- والتي تقضي بأن "لا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون"- حتى نعرف مدى إمكانية حدوث تفويض في المسائل الضريبية مع وجود هذا النص الدستوري في المادة ٣٨، وقد ذهب إتجاه الفقه^(١٠٤) إلى أنه عبارة "في الأحوال المبينة في القانون " تعني إمكانية أن تفوض السلطة التنفيذية " وبناء على ما سبق عرضه نجد أنه من الجائز إعمال التفويض في المسائل الضريبية في الأحوال الآتية:

الحالة الأولى: وهي الحالة التي لا ينص فيها الدستور صراحة على كل العناصر الخاصة بالضريبة، لنصه مثلاً على "أن فرض الضريبة أو تعديلها لا يكون إلا بناء على قانون" فهنا نلاحظ أن مثل هذا النص لم يشير إلي المسألة الخاصة بالإعفاء من الضريبة مع العلم أن هذه الأخيرة من إختصاص السلطة التشريعية إلا أنه ما دام لم ينص عليها الدستور صراحة فيمكن أن تفوض فيها السلطة التنفيذية فالنص الدستوري لم يضع تفصيلاً لمسألة الإعفاء وهنا يكون من الجائز تفويض السلطة التنفيذية في هذا الأمر^(١٠٥).

الحالة الثانية: إذا نص المشرع في الدستور على العناصر الخاصة بقانونية الضريبة وفي ذات الوقت يستخدم صياغة في النص تفيد معنى التحويل، فمثلاً استخدام صيغة "بناء على قانون، أو في الأحوال المبينة في القانون" فمثل هذه الصيغ تجيز إمكانية السماح من قبل السلطة التشريعية لصلاحياتها في هذا الأمر إلى السلطة التنفيذية وذلك دون الحاجة إلى إعمال نص دستوري صريح يجيز هذا الأمر، فنجد أن

^(١٠٤) عنهم: د. محمد عبداللطيف- الضمانات الدستورية في المجال الضريبي دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا- ١٩٩٩- ص ٢٧، د. عبدالعظيم عبدالسلام- الدور التشريعي لرئيس الدولة في النظام المختلط- دراسة مقارنة، دار النهضة العربية- ٢٠٠٤- ص ١٢٣.

^(١٠٥) د. رائد ناجي و د. إسماعيل فاضل- تفويض الإختصاص الضريبي ومدى ملائمته للدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥- دراسة مقارنة- كلية القانون جامعة الفلوجة مجلة الدراسات حول فاعلية القاعدة القانونية- ص ٤١.

المادة "٣٨" من دستور ٢٠١٤ تنص على "إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون. فمثل هذه العبارة الأخيرة "في الأحوال المبينة في القانون" تعني إمكانية تفويض السلطة التشريعية لصلاحياتها في مسألة الإعفاء من الضريبة إلى السلطة التنفيذية^(١٠٦). وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى تنويه هام؛ وهو أنه يجوز أن تصدر عن السلطة التنفيذية قرارات لها قوة القانون في المسائل الخاصة بالضريبة بمعنى أن تلك القرارات يمكن لها تعديل القانون الضريبي أو إلغاؤه أو التغيير في حالات الإعفاء منها وذلك في الحالات الآتية:

أولاً: اللوائح التفويضية في المسائل الضريبية:

والمقصود باللوائح التفويضية هي تلك الإجراءات والتدابير التي تتخذها السلطة التنفيذية وذلك بناء على تفويض من البرلمان وذلك في الظروف الإستثنائية تمكنها من القيام بالوظيفة التشريعية في مسائل معينة ولمدة محددة بناء على تفويض صادر من البرلمان، ومثل هذا التفويض- اللوائح التفويضية- تحدث في وجود البرلمان. فنجد الدستور الفرنسي ينص في المادة الثامنة والثلاثون منه على أنه " يجوز للحكومة أن تطلب تفويضاً من البرلمان ولمدة محددة لإتخاذ بعض الإجراءات والتي تدخل عادة في نطاق إختصاص السلطة التشريعية.

ثانياً: لوائح الضرورة في المسائل الضريبية:

والمقصود بلوائح الضرورة هي قرارات بقوانين تصدر عن السلطة التنفيذية في أوقات غياب البرلمان أو في حالة حله أو في الحالات التي تظهر فيها حالة ضرورة تستوجب إصدار مثل هذه القرارات، فمثل هذه اللوائح تصدر في حالة غياب السلطة التشريعية- البرلمان- المخولة من قبل الدستور بسن القوانين وقد يكون سبب غياب السلطة التشريعية هو حل البرلمان أو في خلال فترة أجازته أو قبل إنتخابه وفي هذه الأحوال قد تحدث ظروفاً إستثنائية تستوجب إعطاء مكنة التشريع بصفة مؤقتة للسلطة التنفيذية من أجل مواجهة هذه الظروف.

(١٠٦) د. محمد عبداللطيف- المرجع السابق الإشارة إليه- ص ٢٦ وما بعدها.

وقد نص الدستور المصري الصادر في عام ٢٠١٤ في المادة "١٥٦" منه على أنه "إذا حدث في غير دور إنعقاد مجلس النواب ما يوجب الإسراع في إتخاذ تدابير لا تحتمل التأخير يدعو رئيس الجمهورية المجلس لإنعقاد طارئ لعرض الأمر عليه، وإذا كان مجلس النواب غير قائم يجوز لرئيس الجمهورية إصدار قرارات بقوانين على أن يتم عرضها ومناقشتها والموافقة عليها خلال ١٥ يوماً من إنعقاد المجلس الجديد، فإذا لم تعرض وتناقش أو إذا عرضت ولم يقرها المجلس زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون إلا إذا رأى المجلس إعتقاد نفاذها في الفترة السابقة أو تسوية ما ترتب عليها من آثار.

وما يصدر عن السلطة التنفيذية في ظل لوائح الضرورة أو اللوائح التفويضية في المسائل الخاصة بالضريبة مرهوناً بشروط يجب توافرها - حتى تكون هذه القرارات بقانون لها قوة القانون - كأن تكون صادرة من السلطة التشريعية - وهذه الشروط إجمالاً هي:

- ١- أن يكون هناك نص دستوري على جواز التفويض.
- ٢- توافر حالة الضرورة أو وجود ظرفاً إستثنائية.
- ٣- أن يكون التفويض في مسائل محددة لمواجهة الظروف الإستثنائية.
- ٤- عرض اللوائح على البرلمان للموافقة عليها وإصدارها في المدة التي حددها الدستور.
- ٥- نشر هذه القرارات حتى يتحقق نفاذها من اليوم التالي للنشر.

المبحث الثاني

الآثار المرتبطة على الضوابط التي تحكم فرض الضريبة

إن الدستور المصري الحالي الصادر في عام ٢٠١٤ والمعدل في ٢٠١٩ نص في المادة الثامنة والثلاثون منه على أن "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة وتحقيق العدالة الإجتماعية والتنمية الإقتصادية، ولا 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.... وأداء الضرائب واجب والتهرب الضريبي جريمة.

ويترتب على هذا النص السابق ذكره العديد من الضوابط- والتي سبق لنا وأوضحنا العديد منها تفصيلاً في الفصل الأول والثاني- التي يجب الإلتزام بها ومراعاتها حتى تتحقق الحكمة من هذا النص الدستوري، تلك الضوابط يترتب عليها العديد من الآثار الهامة والتي يجب ذكرها حتى تتحقق الحكمة المبتغاة من فرض الضرائب والألتزام بالضوابط المقررة لها، وفي هذا المبحث سوف نتحدث فيه عن الآثار التي تترتب على مراعاة الضوابط التي تحكم فرض الضريبة وذلك في عدة مطالب.

المطلب الأول

التوازن بين الضريبة وجزاء التهرب منها

إن الضريبة تعد مصدراً هاماً وأساسياً لإيرادات الدولة حتى يتم سد النفقات العامة التي تهدف للنهوض بالمجتمع وإشباع حاجاته الإقتصادية والإجتماعية والسياسية فالنظام الضريبي يعد صياغة وترجمة عملية للسياسة الضريبية داخل المجتمع من أجل تحقيق العديد من الأهداف التي تؤدي لدفع الكفاءة في المجال الإقتصادي والإجتماعي والسياسي، ومن أهم خصائص الضريبة أن تكون متوازنة حتى تتحقق العدالة الضريبية والتي تعد من إحدى أهم الآثار المترتبة على مراعاة الضوابط الدستورية التي تحكم فرض الضريبة، حيث أن مسألة التوازن بين الضريبة الملقاة على عاتق المكلف بها لها دور أساسي في عملية الوفاء بها من قبل المكلفين بأدائها أو التهرب الضريبي منها، وهذا الأخير له دوراً سلبياً شديداً الخطورة على الإقتصاد.

وقد تبين أن فرض الضرائب في مجتمع معين وفي وقت معين يؤدي إلى التأثير على سلوك الأفراد وتعديل خططهم في مجال الإنفاق لذا فقد حددت النظرية الحديثة للضريبة بوجوب الحد بقدر الإمكان من فرض الضرائب ووضع نسب ملائمة من خلال النماذج الإقتصادية لدراسة سلوك المكلفين على أسس منهجية حيث أن دراسة هذا السلوك يواجه العديد من الصعوبات في هذا الخاصة وهي التوازن بين الضريبة والتهرب منها^(١٠٧). والضريبة تفرض على المكلفين بالأداء وبين الخدمة التي يتلقونها مقابل أداء

(١٠٧) د. نصر رحال- الضغط الضريبي كحافز للتهرب والغش الضريبي- مجلة العلوم الإدارية والمالية- ج الواردي- الجزائر- المجلد الثاني- العدد الأول ٢٠١٨- ص ٢٣٢.

الضريبة مع مراعاة التناسب بين الضريبة وبين الجزاء المقرر للتهرب منها، فمثلاً لا يكون هناك تناسب عندما يتم فرض ضريبة مقدارها مثلاً ١٠٠٠.٠٠٠ جنيهاً وتدفع مرة واحدة دون وجود تسهيلات وفي المقابل يكون جزاء التهرب منها الغرامة البسيطة لأن الممول في هذه الحالة إن لم يكن معه المبلغ المقرر عليه فسوف يتساهل في التهرب منها لأنه يعرف أن الجزاء المترتب عملية هو تسديد غرامة بسيطة لا تؤثر على قدرته المالية حيث يكون التهرب الضريبي أسهل من دفع الضريبة المقررة.

والتهرب الضريبي يعد ظاهرة عالمية تثير الكثير من المشكلات في النظم الضريبية لأنها تؤثر بصورة شديدة على الإقتصاد القومي لكل دولة وتقف حائلها أمام التطور الإقتصادي والسياسي والإجتماعي وتعتبر عن الفساد الإقتصادي المنتشر داخل كل دولة لأن هناك العديد من المكلفين بالضريبة سييء النية ينتهجون ممارسات سيئة بهدف التهرب الضريبي ومن الخضوع الضرائب المستحقة عليهم، وذلك بغض النظر عما إذا كانت الدولة المنتشر فيها تلك الظاهرة غنية أم فقيرة متطورة أم نامية فالأشخاص ذوي النية السيئة منتشرين في كل بلدان العالم الغني منها والفقير المتطور منها والنامي.

وتعرف ظاهرة التهرب الضريبي بأنها: إستخدام وسائل غير قانونية من أجل تجنب دفع الضرائب وهذه الوسائل تتضمن الخداع أو التغيير في دخل الفرد أو المؤسسة ويتخذ التهرب الضريبي شكل التقليل عن طريق عدم الإبلاغ عن الدخل الحقيقي أو إخفاء الأموال وفوائدها، فهو لجوء بعض أفراد المجتمع إلى محاولة التخلص من أداء الضريبة المفروضة على ثروتهم أو دخولهم.

ويعرفه الفقيه "Cartou Louis" بأنه "قيام المكلف بأداء الضريبة بمخالفة صريحة لأحكام القانون الضريبي عن طريق إستعمال وسائل الغش والإحتيال بهدف التخلص من الضريبة المفروضة عملية مما يؤثر على حصيلة الخزنة العامة للدولة.

ويعد التهرب الضريبي تعبير عن السلوك اللا مشروع للمكلف بالأداء في توجيه إرادته الخارجية في عدم الوفاء بالتزاماته المالية لتحقيق المنافع الشخصية وعدم إلتزامه بما يفرضه القانون في المسائل الضريبية، وهناك نوعين للتهرب الضريبي وهما:

التجنب الضريبي "التهرب المشروع":

وهذا يعني إشتغال المكلف بالأداء لبعض الثغرات القانونية التي توجد بالقانون الضريبي بهدف عدم تحقق الضريبة عملية بصورة صحيحة وعدم الإلتزام بدفعها فالتهرب هنا قد يحدث بطريقة طبيعية وهي بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة^(١٠٨).

الغش الضريبي "التهرب غير المشروع":

ومعناه مخالفة القانون الضريبي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي كالإخفاء المادي للسلع أو تقديرها بأقل من القيمة الحقيقية لها بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة.

ويعد التهرب الضريبي من أهم الآثار المترتبة على الضوابط الأساسية التي تحكم في الضريبة فتارة يكون التهرب الضريبي سببه القصور التشريعي في سد الثغرات القانونية في المسائل الضريبي وتارة أخرى يكون سببه ضعف الجزاء المترتب على ظاهرة التهرب من الضريبة، ومما لا يدعو مجالاً للشك أن التهرب ظاهرة خطيرة على المجتمع بأكمله لأنه يؤدي إلى ضعف الإقتصاد داخل الدولة المنتشر فيها تلك الظاهرة فضلاً عن أنه يؤدي إلى وجود تفاوت كبير بين المكلفين بأداء الضريبة فجزء منهم يلتزم بأداء الضرائب المقررة عملية والبعض الآخر يتهرب آدائها، وقد أثبت الإحصائيات العالمية أن ظاهرة التهرب الضريبي تؤثر بصورة سلبية على الإقتصاد العالمي فالحكومات تخسر ما يقارب من ٤٢٧ مليار دولار سنوياً بسبب عمليات التهرب لشركات ضخمة وأشخاص أثرياء.

ومن أهم الأسباب التي تؤدي إلى عملية التهرب الضريبي:

- تخلف التنظيم الهيكلي للنظام الضريبي.
- كثرة الطرق المتبعة في التحصيل.
- الفساد الإداري داخل المنظومة الضريبية.
- ضعف التشريعات الضريبية وعدم سد الثغرات القانونية بها.
- وجود تشريعات ضريبية معقدة يصعب فهمها بسهولة ويسر.

(١٠٨) د. عبدالرحمن قروي - دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

- إرتفاع الأسعار الضريبية.
 - عدم الشعور لدى الشخص بواجبه تجاه الدولة في تحمل جزء من الأعباء العامة.
- كل هذه الأسباب تؤدي إلى تهرب الأشخاص والشركات من دفع الضرائب المستحقة عليهم فضلاً عن عدم وجود توازن بين الضريبة وبين الجزاء المقرر للتهرب منها.
- وتقول المحكمة الدستورية العليا في هذا الشأن بأن "أداء الضريبة أمر لا مطعن عليه إذ أن الضريبة تعد هي محور النزاع وأساسه وهي أصل جريمة التهرب وبنائها، لذا كان الإلتزام بأدائها واجباً في كل الأحوال بإعتباره من قبيل الرد العيني، فالأصل في الإلتزام أن ينفذ عيناً فإن صار ذلك مستحيلاً بخطأ المدين آل الأمر إلى التنفيذ بطريق التعويض، ولما كان أداء الضريبة المتهرب منها هو أمر ممكن عملاً ودائماً فإن النص على وجوب الحكم بها لا يشكل مخالفة لأحكام الدستور^(١٠٩).
- وقد أحسن المشرع المصري صنيعاً عندما قام بتغليظ العقوبة المقررة في حالات التهرب الضريبي، وأيضاً أحسن عندما قرر العديد من الإعفاءات في حالات معينة:
- فوفقاً لقانون الإجراءات الضريبية الموحد " يعاقب على عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عملية في المادة ٣١ من هذا القانون لمدة تتجاوز ستين يوماً من تاريخ إنتهاء المواعيد المحددة لتقديمه بغرامة لا تقل عن خمسون ألف جنيهاً ولا تتجاوز مليوني جنيه، وفي حالة تكرار هذه الجريمة لأكثر من ستة إقرارات شهرية أو ثلاثة إقرارات سنوية تكون العقوبة الغرامة المشار إليها سابقاً مع الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تتجاوز ثلاث سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين.
- وفقاً للمادة ٦٧ من قانون الضريبة القيمة المضافة الصادر في عام ٢٠١٦، تنص على أنه "يعاقب الشخص على التهرب من الضريبة وضريبة الجدول مدة لا تقل عن

(١٠٩) حكم الدستوري العليا في الدعوى رقم ٩ لسنة ٢٨ قضائية دستورية- جلسة بتاريخ ٢٠٠٧/١١/٤-

حكم منشور على النت على موقع hrlibrary.umn.edularabic/Egypt.Scc.Sc

مكتبة حقوق الإنسان- جامعة منيسوتا- المحكمة الدستورية العليا المصرية.

ثلاث سنوات ولا تتجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن ٥٠٠٠ جنيه ولا تتجاوز ٥٠ ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.

مع ملاحظة أنه وفقاً للائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد يسمح بالتصالح في المخالفات الضريبية في عدة حالات:

- يمكن للممول أثناء مرحلة دراسة حالة التهرب وقبل الإحالة للنيابة طلب التصالح في حالة التهرب.
 - يمكن التصالح في حالة التهرب قبل الإحالة للنيابة مع سداد نسبة ١٠٠% من المستحقات كتعويض " ضريبة + ضريبة إضافية.
 - أثناء دراسة حالة التهرب يمكن للممول تقديم مستندات يرى أنها تبرئه من التهرب أو تثبت عدم وجود تهرب.
 - تقديم طلب التصالح لا يمكن إلا بعد سداد المستحقات الضريبية وتقديم الطلب لا يعني إنتهاء حالة التهرب حيث يتم إعداد مذكرة التصالح وعرضها على الجهة المختصة وعند الموافقة على التصالح يخطر الممول بقبول الطلب.
 - تختلف قيمة التعويض في التصالح حسب المرحلة التي عليها حالة التهرب الضريبي.
 - التصالح في مرحلة دراسة الطلب قبل الإحالة للمحاكمة تكون نسبة التعويض ١٠٠% من المستحقات الضريبية.
 - في مرحلة الإحالة للمحاكمة يكون نسبة التعويض ١٥٠% من المستحقات الضريبية.
 - بعد صدور الحكم يكون مقابل التصالح نسبة التعويض ١٧٥% من المستحقات الضريبية.
- ويجدر بنا الذكر إلى القول بأن جريمة التهرب الضريبي تعد جريمة مخلة بالشرف بخلاف الغرامات المقررة فضلاً عن سداد الضريبة المستحقة مع السجن مدة تتراوح ما بين ٣ إلى ٥ سنوات.

وخلاصة ما سبق قوله؛ يمكننا تبرير وضع هذا المطلب في خانة الآثار المترتبة على الضوابط التي تحكم فرض الضريبة بسبب أن الضرائب تنقسم إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة وتعتبر مشكلة عدم التوازن بينهما من أهم المشكلات الضريبية التي يواجهها النظام الضريبي داخل المجتمعات والتي تؤدي بدورها إلى وجود عدم توازن بين الضرائب ووجود عبء ضريبي على المكلفين بالأداء مما يستتبع معه إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

فالضريبة المباشرة ترتبط دائماً بقدرة الممول على الدفع وتوضيح العناصر التي تفرض عليها تلك الضرائب وهي تفرض حسب حالة كل ممول ومقدرته ومع مراعاة الظروف الشخصية، أما الضرائب غير المباشرة فهي لا تتناسب مع المقدرة التكلفة للممولين لأنها ليست لها أي علاقة بين دخل الممول وبين ما يدفعه من ضرائب لأنها تفرض على أفعال لا يمكن التمييز فيها بين غني وفقير فهي تستحق على الممول بمناسبة إستهلاكه وهذا لا يتناسب دائماً مع دخل الممول ولا تراعي فيها الظروف الشخصية للأشخاص.

لذا كان من أهم الآثار المترتبة على الضوابط التي تحكم فرض الضريبة أن يكون هناك توازن بين الضرائب وتطبيق القانون في مسائل التهرب الضريبي والحد من هذه الظاهرة مع مراعاة أن يساهم كل فرد من أفراد الدولة في النفقات العامة كل حسب قدرته ومقدرته المالية على أساس حساب نسبة دخله، وقد قال " آدم سميث " أنه يجب أن يساهم رعاياً الدولة في النفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية أي نسبة الدخل الذي يحصل عليه الممول.

المطلب الثاني

أعباء المعيشة ومبدأ العدالة الضريبية

إن تحقيق العدالة الضريبية يعد هو السبب الأساسي لقيام معظم الثورات حول العالم فقد عرف القدماء هذا المصطلح في علاقاتهم المالية، وتعد الزكاة هي التي شكلت المنهج السليم في تطبيقه وقد ظهر ذلك في مؤلفات السيد جونان في عام ١٧٦٦ عندما قام بتحديد ستة قواعد أساسية للضريبة وعند الفقيه آدم سميث أربع قواعد للضريبة

وكانت تلك القواعد هي الباعث الأساسي أو ذات النصيب الأكبر في قيام الثورة الفرنسية، إلا أن هذا المبدأ - العدالة الضريبية - لم يتحقق بصورة كاملة أو يرضى الجميع بسبب عدم مواكبة الأنظمة الضريبية وملاءمتها لقاعدة العدالة وعدم وضوح فكرة العدالة بالشكل الكافي الذي يسمح بتحقيقها.

ويقصد بقاعدة العدالة الضريبية - كما وضعنا سلفاً - أن يسهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعاً لمقدارهم النسبية بمعنى أن إسهام الأشخاص في الأعباء الضريبية يكون بالتناسب مع دخولهم، إذا فإن الإلتزام بدفع الضرائب يجب أن يكون متناسباً مع مبدأ القدرة على الدفع، حيث يقول آدم سميث في مؤلفه ثروة الأمم " يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة، وقد ذهب العديد من فقهاء المالية العامة في القرن الثامن عشر والتاسع عشر إلى الأخذ بالضريبة النسبية لأنها هي التي تحقق العدالة والمساواة بين الأفراد بمعنى أن يكون عبء الضريبة واحداً بالنسبة لهم^(١١٠).

وبعد ذلك ظهرت الأفكار الحديثة وعلى إثرها تبين أن الأخذ بالضريبة النسبية لا يحقق العدالة فهي وإن كانت تحقق المساواة بين الأفراد إلا أنها لا تؤدي إلى المساواة الفعلية أو العدالة الحقيقية واتجه الفكر الحديث إلى أن المقصود بالمساواة في تحمل الأعباء العامة معناه المساواة في التضحية حيث أن العبء الذي يتحمله الممولون لا يكون واحداً بالنسبة للجميع، إذ قال العديد أنه يجب ترك فكرة الضريبة النسبية والأخذ بالضريبة التصاعدية حيث أن فرض الضريبة بشكل تصاعدي يؤدي إلى إعمال فكرة العدالة بالشكل الصحيح لأنه يتماشى مع حقيقة المركز الإقتصادي للممول.

وأثناء تطبيق وإعمال العدالة الضريبية تواجهها فكرة هامة ألا وهي ضرورة مراعاة أعباء المعيشة أو ما يعرف بالمقدرة المالية لكل مكلف - حتى يتم تطبيق العدالة الضريبية بصورة صحيحة وتؤدي ثمارها - فالمقدرة التكلفة أو أعباء المعيشة تعني

^(١١٠) د. عبدالباسط على جاسم - العدالة الضريبية - دراسة مقارنة، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية

وجوب ألا تفرض الضرائب على الأشخاص جميعهم بنفس القدر والعلّة في ذلك ترجع إلى إختلاف دخول الأشخاص بدرجات كبيرة ومتفاوتة فكل شخص يجب أن يدفع الضريبة التي تتناسب مع حجم دخله مع الوضع في الإعتبار ظروفه الشخصية وأعباءه العائلية، فليس من المنطقي أن تفرض ضريبة واحدة على كل الأشخاص علماً بأن هناك شخص ليس له سوى دخله الشهري ومتزوج ويعول أبناءه وشخص آخر له أكثر من دخل ولا توجد لديه أعباء عائلية ففي هذه الحالة يجب وضع أعباء المعيشة في الإعتبار في تطبيق فكرة العدالة الضريبية.

فعند قيام المشرع بفرض ضريبة ما أو تعديلها يجب الأخذ في الإعتبار مسألة الأعباء المعيشية وتوازنها مع العدالة الضريبية حتى تحقق هذه الأخيرة الهدف من فرض الضرائب وجمعها؛ وتقول المحكمة الدستورية العليا في هذا الشأن " إن فرض الضريبة إذا كان عملها عشوائياً منافياً لعدالتها الاجتماعية مجاوزاً الحدود التي يكون فيها أداؤها واجباً قانوناً معطلاً دورها من مجال تحقيق الكفاية والعدل اللذين جعلها الدستور أساساً للنظام الإقتصادي، وغداً تحصيلها مجرد جباية لا ضابط لها ولا يستقيم بنائها وفق الأسس الموضوعية التي لا تقوم الضريبة دستورياً في غيابة فجباية الأموال من خلال الضرائب في ذاتها لا تعد هدفاً يحميه الدستور بل يتعين أن تكون الجباية وفقاً لقواعد الدستور وتطبيقاً لأحكامه، فالقانون الضريبي يجب أن يحقق التوازن بين الهدف الجباي وقاعدة العدالة فقانون الضريبة العامة وإن توخي حماية المصلحة الضريبية الدولة بإعتبار أن الحصول على إيرادها هدفاً مقصوداً إبتداءً، إلا أن مصلحتها هذه ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية بوصفها مفهوماً وإطاراً مقيداً لنصوص هذا القانون^(١١١).

وفي مجال حديثنا عن عدالة الضريبة وضرورة مراعاة مسألة الأعباء المعيشية الخاصة بالمكلفين بالأداء بإعتبارهما من أهم الآثار المترتبة على مراعاة الضوابط الدستورية التي تحكم فرض الضرائب؛ ينص دستور جمهورية مصر العربية الصادر في عام ٢٠١٤ والمعدل في ٢٠١٩ في الفصل الثاني منه الخاص بالمقومات الاقتصادية في المادة ٢٧ منه على أن "يلتزم النظام الإقتصادي بمعايير الشفافية والحوكمة ودعم

(١١١) حكم الدستورية العليا في الدعوى رقم ٤٣ لسنة ١٣ ق دستورية- جلسة بتاريخ ١٩٩٣/٩/٦.

محاور التنافسية وتشجيع الإستثمار والنمو المتوازن جغرافياً وقطاعياً وبيئياً ومنع الممارسات الإحتكارية مع مراعاة الإتزان المالي والتجاري والنظام الضريبي العادل. ونص هذا الدستور في المادة الثامنة والثلاثون منه على أن يراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر وتكون الضرائب على دخول الأفراد تصاعديّة ومتعددة الشرائح وفقاً لمقدرتهم التكليفية ويكفل النظم الضريبي تشجيع الأنشطة الإقتصادية كثيفة العمالة وتحفيز دورها في التنمية الإقتصادية والإجتماعية والثقافية. وهذا النص السابق يوضع لنا أن الضريبة تكون تصاعديه وليست نسبية وربط النظام الضريبي بالعدالة الإجتماعية بالإضافة إلى تنمية الموارد والتنمية الإقتصادية. وقد أقر المشرع المصري قانون يسمى "قانون العدالة الضريبية" الصادر في ١٩٧٨ رقم ٤٦ وقد تم تعديله وأصبح القانون رقم ٦ لسنة ٢٠١٦؛ وهذا القانون كان الهدف الأول منه هو تحقيق العدالة الإجتماعية عن طريق إخضاع كل دخل للضريبة من أجل مشاركة التجميع في تحمل الأعباء العامة مع وجوب مراعاة الإعفاءات التي نص عليها القانون؛ فنجد أن المشرع هنا قد روعي مبدأ العدالة الضريبية مع أخذه في الإعتبار الظروف الشخصية والأعباء الخاصة بالمعيشة^(١١٢).

وتقول المحكمة الدستورية في حكم لها بأن "إن حق الدولة في إقتضاء الضريبة لتنمية مواردها وإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية ينبغي أن يقابل بحق الملتزمين بها وفقاً لأسس موضوعية، يكون نصابها منافياً لتحيفها وحيدته ضماناً لإعتدالها بما مؤدها أن قانون الضريبة العامة وإن توخي حماية المصلحة الضريبية للدولة بإعتبار أن الحصول على إيراداتها هدفاً مقصوداً منه إبتداءً إلا أن مصلحتها هذه ينبغي موازنتها بالعدالة الإجتماعية بوصفها مفهوماً وإطاراً مقيداً لنصوص هذا القانون، فلا يكون دين الضريبة متمخضاً عقاباً بما يخرجها عن بواعثها الأصلية والعرضية ويفقدها مقوماتها بالتالي لتتحل عدماً، وحيث أن الدستور قرن العمل بكثير من النصوص التي تضمنها ليكون قيداً علي السلطة التشريعية في المسائل التي تناولتها هذه النصوص، وأنه وإن خلا من تحديد لمعنى العدالة في تلك النصوص إلا أن المقصود بها ينبغي أن يتمثل

^(١١٢) د. سلامة عبدالرحيم عوض- النظام الضريبي لمصري بين هدي العدالة والحصيلة- الإسكندرية-

منشأة المعارف- ٢٠٠٧- ص٦٧.

فيما يكون حقاً وواجباً، ذلك أن العدالة تتوخى التعبير عن القيم الإجتماعية السائدة في مجتمع معين خلال فترة زمنية محددة، فالعدالة في غايتها لا تنفصل علاقاتها بالقانون بإعتباره أداة تحقيقها فلا يكون القانون منصفاً إلا إذا كان كافلاً لأهدافها فإذا ما زاغ المشرع ببصره عنها وأهدر القيم الأصلية التي تحتضنها كان منهياً للتوافق في مجال تنفيذه ومسقطاً كل قيمة لوجوده ومستوجباً تغييره أو إلغائه^(١١٣).

المطلب الثالث

التصرفات الضريبية السورية

إن الضرائب قد شُرعت من أجل المساعدة في تقوية الإقتصاد القومي ودعم عجلة التنمية الحكومية من أجل توفير الخدمات العامة للمواطنين، وتستخدم الحكومات الضرائب من أجل تمويل ودعم السياسات التنموية في المجالات الإقتصادية والإجتماعية حتى تعم الفائدة على الجميع وتقرض الضرائب من أجل تعزيز البنية التحتية للدول كالمشاريع ذات النفع العام والطرق، وتعد الضرائب مدخلاً هاماً وأساسياً لتحقيق رؤية مصر ٢٠٣٠ لإيجاد مصادر دخل إضافية يتم استثمارها في تحقيق نمو إقتصادي مستدام وطويل الأمد، ويجب على المكلفين بأداء الضريبة عدم التخلف عن أدائها وإلا عُذ ذلك من قبل التهرب الضريبي والذي يجعل المكلف بالأداء عرضة لعقاب لعدم إمتثاله لما يفرضه عليه القانون الضريبي.

وإزاء الحديث على أن أداء الضريبة واجب والتهرب منها جريمة- كما نصت المادة الثامنة والثلاثون من الدستور المصري الصادر في ٢٠١٤- نتطرق إلى مسألة هامة ألا وهي "ما مدى الإعتداد بالتصرفات الضريبية السورية" حيث أن الدستور قد جعل من التهرب الضريبي جريمة، فهل ترتقى التصرفات الضريبية السورية إلى مصاف التهرب الضريبي؟ أم أنه من الممكن الإعتداد بها وإعتبارها صحيحة؟

^(١١٣) حكم الدستورية العليا في الطعن رقم ٣٣٢ لسنة ٢٣ قضائية دستورية- جلسة بتاريخ

٢٠٠٥/٥١٨- حكم منشور على موقع جامعة منيسوتا مكتبة حقوق الإنسان- منشور على النت

على موقع. Hrlibrary.umn.edu/Arabic/Egypt- Sc.C/332- y23.html

للإجابة على هذه المسألة؛ يجب علينا بداية تحديد المقصود بالصورية ثم بعدها نوضح هل يجوز الإعتداد بالتصرفات الضريبية الصورية وإعتبارها صحيحة أم تعد من قبل التهرب الضريبي الذي يضع صاحبه عرضة للعقاب.

فالصورية: هي إتفاق بين أثنين أو أكثر على إجراءات قانونية أو شرعية تستند إلى عقد ظاهر بينما هناك حقائق خفية تم الإتفاق عليها مسبقاً، وتستلزم الصورية وجود عقدين مختلفين ومتزامنين أحدهما معطن والآخر خفي وهذا الأخير هو المقصود لدى الطرفين وذلك من أجل التخلص من أمر معين كالتهرب من الدائن بإجراء عقد شكلي لبيع العقار رغم أنه في الحقيقة لم يتم بعملية البيع^(١١٤).

فعندما يقوم متعاقدان بإبرام تصرف من التصرفات ويريدان إخفاء حقيقة الشيء الذين تعاقدوا عليه فيقومان بإخفاء مثل هذا التصرف في صورة تصرف غير حقيقي وهذا التصرف الغير حقيقي يخفيان به تصرف حقيقي هو المقصود من التصرف، فمثلاً؛ عند إبرام عقد بيع بين طرفين فيتم إبرام العقد بثمن يقل عن الثمن الحقيقي أو بأكثر من الثمن الحقيقي وهذا العقد يتم التعامل به فيؤدي إلى تحصل الضرائب عنه قليلة أو كثيرة حسب الثمن الوارد بالعقد الصوري، وهو ما يهدف إليه الطرفان وهو إبرام العقد الصوري لدفع ضرائب أقل عما لو قاما بإبرام عقد حقيقي وبالثمن الحقيقي، وهذا يؤدي إلى إضرار بالدولة عن تحديد رسوم الضرائب العقارية.

وتنص المادة "٢٤٤" من التقنين المدني المصري على أنه "إذا أبرم عقد صوري فلدائني المتعاقدين وللخلف الخاص- متى كانوا حسني النية- أن يتمسكوا بالعقد الصوري كما أن لهم أن يتمسكوا بالعقد المستتر ويثبتوا بجميع الوسائل صورية العقد الذي أضر بهم؛ وإذا تعارضت مصالح ذوي الشأن فتمسك بعضهم بالعقد الظاهر وتمسك الآخرون بالعقد المستتر كانت الأفضلية للأولين.

وفي مجال الحديث عن التصرفات الضريبية الصورية ومدى الإعتداد بها نجد أن المشرع المصري قد أستهدف مواجهة التهرب من أداء الضريبة عن طريق التحايل أوالتصرفات الصورية التي تتم بين الأصول والفروع أو بين الزوجين فقرر عدم الإعتداد

(١١٤) د. سمير تناغو- أحكام الإلتزام- دار النهضة العربية- ١٩٩٧- ص ١٥٣.

في مواجهة مصلحة الضرائب بمثل هذه التصرفات خلال سنة التصرف والخمس السنوات التالية لها، كما إحتاط المشرع لمصلحة الحصيلة بأن أوجب إضافة إيرادات ما تملكه الزوجة أو الأولاد القصر من أي مصدر إلى إيرادات الزوج أو الأصل خلال المدة المشار إليها لتكون ضامنة لأداء الضريبة.

وتقول المحكمة الإدارية العليا في حكم لها بشأن التصرفات الضريبية السورية؛ إن المادة ١٠٧ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ تنص على أنه "لا يحتج في مواجهة مصلحة الضرائب فيما يتعلق بربط الضريبة بالتصرفات التي تتم بين الأول والفروع أو بين الزوجين خلال السنة الخاضع إيرادها للضريبة.....^(١١٥)".

ونحن نرى أن تقديم أية بيانات غير صحيحة عن قيمة التصرف العقاري ينتج عنها عدم سداد الضريبة المستحقة سواء أكان ذلك كلياً أم جزئياً تعد من قبل المخالفات التي ترتقي إلى التهرب الضريبي لأن كلاهما "التصرفات الضريبية السورية والتهرب الضريبي" يهدفان إلى الهروب من دفع الضريبة المستحقة سواء كلها أو جزء منها، وينطبق ذلك على تسجيل قيمة التصرف في العقار بقيمة أقل من القيمة الفعلية التي تم الإتفاق عليها بين أطراف التصرف.

وتعد مواجهة التصرفات الضريبية السورية وعدم الإعتماد بها من أهم الآثار المترتبة على مراعاة الضوابط الدستورية التي تحكم فرض الضرائب فهذه الأخيرة الهدف منها دعم الإقتصاد القومي ودفع المكلفين الضرائب المستحقة عليهم بكل وضوح دون أي غش أو تدليس، وهذا حتى يتم تحقيقه فيجب عدم الإعتماد بتلك التصرفات السورية لأنه يترتب عليها عدم سداد الضريبة المستحقة، وهنا يعد ذلك من قبل التهرب الضريبي الذي يجب مواجهته بكافة السبل القانونية حتى يلتزم جميع المكلفين بأداء الضرائب المستحقة عليهم، ونقترح في مسألة إبرام تصرف صوري أن يكون لمصلحة الضرائب المصرية الحق في إعادة تكييف ذلك التصرفات بما يتناسب مع حقيقتها وإتخاذ كل الإجراءات اللازمة لإستيفاء الضريبة بشكل صحيح هذا فضلاً عن فرض الغرامات والعقوبات التي ينص عليها القانون الضريبي في هذا الشأن.

^(١١٥) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٣١٤٦ لسنة ٥٢ قضائية عليا.

المطلب الرابع

أثر الحكم بعدم دستورية النص الضريبي

إن الضرائب - كما سبق القول - لا يمكن فرضها إلا بناء على قوانين يتم إصدارها وفقاً للنصوص الدستورية المتبعة داخل كل دولة، فالضريبة لا يتم فرضها أو إلغاؤها إلا بناء على قانون يصدر بذلك، فلا ضريبة إلا بناء على نص ولا تلغي إلا بناء على نص يجيز ذلك، ومبدأ قانونية الضريبة يعد من المبادئ الدستورية وله ما للمبادئ الدستورية من سمو يعلو به على المبادئ والقواعد القانونية الضريبية وقانون الضريبة يسرى بأثر فوري وتطبق فيه قاعدة عدم سريان القانون إلى الماضي^(١١٦) مع العلم أن مبدأ سمو الدستور هو أحد أهم مظاهر الدولة القانونية وهو القانون الأعلى داخل الدولة ولا يعلوه قانون آخر، ومبدأ قانونية الضريبة يقع في قمته المبادئ القانونية بإعتباره مبدأ دستورياً ولا يكتسب الأعباء الضريبية صفة المشروعية إلا بقدر إتفاقها مع سمو هذا المبدأ.

والمرشح المصري ذهب إلى أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال إلا أثر مباشر فجعل قاعدة الأثر المباشر هي الأصل بالنسبة للتشريعات الضريبية، مع العلم أن الرقابة على دستورية القوانين الضريبية في مصر هي رقابة لاحقة على صدور القانون فالسلطة التشريعية قد تقوم بإصدار قانون ضريبي ويتم تطبيقه فترة من الزمن ثم تقوم المحكمة الدستورية العليا بإصدار حكم بعدم دستورية النص الضريبي، وتعد من أهم الآثار التي تترتب على مراعاة الضوابط التي تحكم فرض الضريبة هي أنه إذا صدر حكم بعدم دستورية نص ضريبي فيجب إلغاء هذا النص وعدم العمل به؛ إلا أن الأمر هنا يكون في خلاف، فهل الحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي يؤدي إلى إلغاء هذا النص من التشريعات دون الحاجة إلى تدخل السلطة التشريعية لإلغائه أم أن الحكم الصادر بعدم الدستورية يجعل السلطة التشريعية تمتنع عن تطبيقه دون إلغاءه؟

(١١٦) د. حسين خلاف - الأحكام العامة في قانون الضريبة - دار النهضة العربية - ١٩٩٦ - ص ٩٣.

سنقوم في هذا المطلب بشرح طريقة الإلغاء المباشر للنص الضريبي دون تدخل من السلطة التشريعية، وطريقة التدخل التشريعي من أجل إلغاء النص الضريبي الذي حكم بعدم دستوريته:

• **الإلغاء المباشر للنصوص الضريبية دون تدخل من السلطة التشريعية:**

إن الأحكام التي تصدر من المحكمة الدستورية العليا لها العديد من الآثار أهمها هو أن تلتزم جميع السلطات داخل الدولة بالحكم الصادر منها فالحكم الذي يصدر من المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية نص ضريبي يترتب عليه إلغاء هذا النص تماماً من التشريعات بشكل نهائي وذلك دون الحاجة إلى إجراء تدخل تشريعي لإلغاء مثل هذا النص، فالحكم الصادر من الدستورية العليا وما يتمتع به من حجية وإلزام يعتبر كافياً لإلغاء النص الضريبي.

والحكم الصادر من المحكمة الدستورية العليا بعدم الدستورية يترتب عملية إلغاء النص سواء أكان نصاً تشريعياً أم لائحياً ويعتبر كأن لم يكن ويسقط من تشريعات الدولة، فقد استقر قضاء المحكمة الدستورية العليا على أنه " يترتب على صدور حكم من المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية نص ضريبي في قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقه إعتباراً من اليوم التالي لنشر الحكم في الجريدة الرسمية ويعتبر هذا الحكم ملزماً لجميع سلطات الدولة وللکافة، ويتعين على المحاكم باختلاف أنواعها ودرجاتها أن تمتنع عن تطبيقه على الوقائع والمراكز القانونية المطروحة عليها حتى ولو كانت سابقة على صدور الحكم بعدم الدستورية بإعتباره قضاءً كاشفاً عن عيب لحق بالنص منذ نشأته مما ينفي صلاحيته لترتيب أي أثر من تاريخ نفاذه.

وتقول المحكمة الدستورية العليا بأنه؛ "وحيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن سلطة تفسير النصوص التشريعية سواء تولتها السلطة التشريعية أم باشرتھا الجهة التي عهد إليها بهذا الإختصاص لا يجوز أن تكون موطئاً لأي تعديل لهذه النصوص ذاتها بما يخرجها عن معناها أو يجاوز الأغراض المقصودة منها ذلك أن المجال الطبيعي لهذا التفسير لا يعدو أن يكون وقوفاً عن المقاصد الحقيقية التي توختها السلطة التشريعية من وراء إقرارها للنصوص القانونية وهي مقاصد لا يجوز توهمها أو إفتراضها

كي لا تحمل هذه النصوص على غير المعنى المقصود منها إبتداء بل مناطها ما تغياه المشرع حقاً حين صاغها وتلك هي الإرادة الحقيقية التي لا يجوز الإلتواء بها، فلا يجوز أن يتخذ التفسير التشريعي ذريعة لتصويب أخطاء وقع المشرع فيها أو لمواجهة نتائج لم يكن قد فُدر عواقبها حق قدرها حيث أقر النصوص القانونية المتصلة بها إذ يؤول ذلك إلى تعريفها ويتمخض عن تعديل لها^(١١٧).

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن النصوص الضريبية تعد كغيرها من النصوص التشريعية فقد ترتبط ببعضها إرتباطاً لا يقبل التجزئة أي أن النص الضريبي لا يمكن أن ينظر إليه بصورة مستقلة حيث ترتبط النصوص إرتباطاً وثيقاً بحيث لا يستقيم الهدف من وراء القانون بدونها جميعاً كوحدة واحدة لا تستقل الإنقسام، فإذا كان النص الضريبي- الذي حكم بعدم دستوريته- يرتبط مع غيره من النصوص إرتباطاً لا يقبل التجزئة فعدم الدستورية في هذه الحالة يترتب عليه عدم دستورية جميع النصوص الضريبية الأخرى المرتبطة به^(١١٨). وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا على هذا المعنى في العديد من أحكامها.

وهذا المبدأ يتفق مع وحدة النصوص الضريبية المرتبطة مع بعضها البعض إرتباطاً وثيقاً لا يقبل التجزئة حيث أن عدم دستورية أحدهما يعني سقوطه من التشريع ومن ثم يعني تداعي لبيان جميع النصوص المرتبطة بها وهذا الطبع يؤدي إلي إنهيار بنيان التشريع وزعزعة الثقة في المتعاملين مع هذا النص التشريعي والمخاطبين بأحكامه^(١١٩)،

^(١١٧) حكم الدستورية العليا في القضية رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية جلسة بتاريخ ١٥ أبريل ٢٠٠٧-

منشور على موقع جامعة منسوتا hlibrary.umn.edu/Arabic/Egypt-Scc-232-y2b.html

^(١١٨) د. إكرامي بسيوني- المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية العليا- الإكندرية- المكتب الجامعي الحديث- ٢٠١٢- ص ٢٤٣.

^(١١٩) د. أحمد علي الخفاجي- الأثر الرجعي للحكم الصادر بعدم الدستورية- مقال منشور بمجلة الكوفة للعلوم القانونية والسياسية- العدد (٢٠) المجلد السابع- ٢٠١٤ ص ١١٣.

وعلى ذلك يترتب على الحكم بعدم دستورية نص ضريب إلغاء هذا النص وإعتبره كأن لم يكن.

• تدخل السلطة التشريعية لإلغاء النص الضريبي:

وفي هذا الصدد يكون المقصود من التدخل التشريعي لإلغاء النص الضريبي المحكوم بعدم دستوريته أن هذا النص يبقى قائماً من الناحية النظرية- مع عدم جواز تطبيقه مطلقاً- بين لتشريعات ويستلزم تدخل المشرع من خلال سن تشريع يحل محل النص المخالف للدستور أو يقوم بتعديل أحكامه، فالحكم بعدم الدستورية يقتصر على إلغاء قوة نفاذ النص الضريبي فالتشريع لا يلغي إلا بتشريع من نفس درجته تطبيقاً لقاعدة تقابل الإجراءات فالمحكمة يقتصر دورها على الحكم بعدم دستورية النص ومن ثم يتمتع على السلطات والمحاكم تطبيقه والقول بغير ذلك يعني حلول المحكمة محل المشرع في إلغاء التشريع أو تعديله^(١٢٠).

ويقول البعض^(١٢١) إن أثر الحكم بعدم دستورية النصوص الضريبية يقتصر فقط على إلغاء قوة نفاذ النص الضريبي وليس بإسقاطه من تشريعات الدولة وهذا يعد متوافقاً مع مبدأ الفصل بين السلطات، وفي هذا المعنى تقول المحكمة الدستورية العليا بأنه " وحيث إن قضاء هذه المحكمة جرى على أن الأحكام الصادرة عن المحكمة الدستورية العليا في الدعاوي الدستورية لها حجيتها المطلقة في مواجهة الجميع وأن الحكم بعدم الدستورية لنص ضريبي تحكمه الروابط السابقة على صدور الحكم ويستثنى من هذا الأثر الرجعي الحقوق والمراكز التي تكون قد استقرت بحكم قضائي أو بإنقضاء مدة التقادم أو إذا كان القضاء بعدم الدستورية متعلقاً بنص ضريبي^(١٢٢).

(١٢٠) د. محمود أحمد زكي- الحكم الصادر في الدعوى الدستورية أراه وحجيته وتنفيذه ط ثانية- دار النهضة العربية ٢٠٠٥- ص ٤٦٣.

(١٢١) د. إكرامي بسيوني، د. أحمد الجفاجي- الأثر الرجعي للحكم الصادر بعد الدستورية- ٢٠١٢.

(١٢٢) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٣٦٣٥٦ لسنة ٥٥ قضائية عليا- جلسة بتاريخ ٢٠١٦/٦/١٦.

بيد أن المنطقي في الأمور أن الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي سواء أكان نصاً تشريعياً أم لائحة يترتب عليه إلغاء هذا النص وإعتباره كأن لم يكن ويسقط من تشريعات الدولة نهائياً ويصبح معدوماً من الناحية القانونية ليس من تاريخ صدور الحكم بل من تاريخ صدور النص التشريعي المعيب بحيث تلغي جميع الآثار المترتبة عليه عدا المراكز القانونية التي استقرت والحقوق التي تم إكتسابها.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن الحكم بعد دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال إلا أثر مباشر دون الإخلال بإستفادة المدعي من الحكم الصادر بعدم الدستورية، فالأثر المباشر هو الأصل بالنسبة للتشريعات الضريبية- وقد سبق وتحدثنا عن مدى جواز تطبيق الأثر الرجعي بالنسبة للنصوص الضريبية وقلنا أن المشرع المصري قد نص على أنه " لا تسرى أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية والضريبية النص في القانون على خلاف ذلك بموافقة أغلبية ثلثي أعضاء مجلس النواب "(١٢٣).

وتقول المحكمة الدستورية العليا في حكم لها بأن "الدستور قدأعلى من شأن الضريبة العامة وقدّر أهميتها بالنظر إلي خطورة الآثار التي ترتبها وبوجه خاص من زاوية جذبها لعوامل الإنتاج أو طردها أو تقييد تدفقها وما يتصل بها من مظاهر الإنكماش أو الإنتعاش، ومدى تأثيرها على فرص الإستثمار والإدخار؛ فالسلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمناً تحديد نطاقها وعلى الأخص من خلال تحديد وعائها وأسس تقديره وبيان مبلغها والملتزمين أصلاً بأدائها والمسئولين عنها....."(١٢٤).

(١٢٣) المادة "٢٢٥" من دستور ٢٠١٤ المعدل في ٢٠١٩.

(١٢٤) حكم المحكمة الدستورية العليا في الطعن رقم ٤٥ لسنة ٢٧ قضائية جلسة بتاريخ ١٤/١٢/٢٠٠٨.

خاتمة البحث:

إن الإدارة الضريبية لها دور رئيسي وفعال في تنفيذ السياسة الضريبية للدولة وذلك بناء علي إتباع الشرعية الدستورية للضرائب التي فرضها المشرع، فلا تفرض الضرائب ولا يعفي منها أحد ولا تلغي إلا بناء علي قانون يصدر بذلك من السلطة التشريعية بناء علي نص الدستور من أجل المحافظة علي الحقوق المالية للأشخاص، وبسبب مساس الضرائب بحقوق الأفراد وحياتهم فقد أضفي عليها الدستور حماية خاصة، وحتى يتم إيضاح بعض الضوابط الدستورية الهامة التي يجب مراعاتها من المشرع عند فرض الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها فقد قمنا بتقسيم بحثنا هذا- المعنون بالضوابط الدستورية الحاكمة لفرض الضرائب- إلي فصلين أساسيين، جاء أولهما بعنوان الضرائب والأساس الدستوري لها وقد تضمن مبحثين تحدثنا فيهما عن الضرائب ماهيتها وخصائصها وشروط فرضها وبعدها تطرقنا إلي الحديث عن الأساس الدستوري لفرض الضريبة، وجاء الفصل الثاني بعنوان الضوابط الدستورية التي تحكم الضريبة والأثار المترتبة عليها وقسم إلي مبحثين الأول تحدثنا فيه عن الضوابط التي تحقق الهدف والفاعلية من فرض الضريبة والثاني تحدثنا فيه عن بعض الأثار الهامة التي تترتب علي تلك الضوابط التي تحكم فرض الضريبة.

وقد خلصنا من بحثنا- المتواضع-إلي العديد من النتائج والتوصيات:

النتائج:

- إن الضرائب تعتبر من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة في تعزيز الإقتصاد القومي لها وقد إستلزم الدستور أن تفرض الضرائب وتعدل وتلغي بناء علي قانون يصدر بذلك حتي تكون صحيحة ومشروعة.
- إن الضريبة موجودة منذ القدم وكانت لها مسميات مختلفة في كل دولة إلا أنه من الملاحظ أنها أصبحت في كل الدول أو معظمها تعرف بإسم الضريبة ولها العديد من الضوابط الواجب مراعاتها حسب قانون كل دولة.

- إن الضريبة ترتبط بالقانون إرتباطاً وثيقاً لا يقبل التجزئة فنجد إرتباطها بالقانون الدستوري والقانون الإداري والقانون الجنائي كما شرحنا في بحثنا هذا عن علاقة الضريبة بالقوانين الأخرى.
- وجود العديد من القوانين التي تنظم مسألة الضرائب في مصر ويطراً عليها تعديلات كثيرة من شأنها أن تفقد الفاعلية والهدف المبتغي من وراء فرض الضريبة.
- إن سلطة الإدارة الضريبية (مصلحة الضرائب المصرية) في المسائل الخاصة بالضريبة ليست سلطة مطلقة وليست أيضاً سلطة مقيدة وإنما هي سلطة تقديرية يجب إعمالها في ضوء القانون وفي ضوء تنفيذ السياسة الضريبية التي يضعها المشرع داخل الدولة.

التوصيات:

- ضرورة تفعيل منظومة التحول الرقمي في كافة المسائل المتعلقة بالضرائب ولا يتم إقتصارها على فئات أو مؤسسات بعينها مع ضرورة إعطاء مهلة كافية لكل مؤسسة لتسوية أمورها نحو التغيير إلى النظام الرقمي الجديد مع إتاحة كل التسهيلات من أجل نجاح هذا التحول الجديد حتي يواكب مع ما نعيشه الآن من التقدم التكنولوجي والتحول الرقمي في كل المؤسسات.
- ضرورة إعمال مبدأ المشروعية (قانونية الضريبة) ومراقبة الإدارة عندما يراد فرض ضريبة أو إلغاؤها أو تعديلها وان تكون متفقة مع هذا المبدأ الدستوري الهام.
- يجب عدم المغالاة في إصدار اللوائح الخاصة بالمسائل الضريبية وعدم الإكثار منها حتي لا يحدث تعارض بين ما هو منصوص عليه في المسائل الضريبية وبين طريقة تفسير النصوص طبقاً لهذ اللوائح التي تصدر عن الإدارة.
- نري ضرورة إلغاء القوانين التي صدرت في المسائل الضريبية وتعديلاتها ووجوب إعمال تشريع جديد خاص بالضرائب يضم كل المسائل التي طرأت عليها تعديلات حتي يكون هناك إستيعاب من المكلفين بأداء الضريبة لتلك القوانين، فكثرة التعديلات على القوانين تقلل من قيمتها ومنزلتها عند المواطنين.

المراجع

- د. إبراهيم شبحا- المبادئ الدستورية العامة- دار الجامعة الجديدة- الإسكندرية- بدون سنة نشر.
- د. إسماعيل فاضل- تفويض الإختصاص الضريبي ومدى ملائمته للدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥- مجلة الدراسات القانونية- كلية القانون ج الفلوجة.
- د. إكرامي بسيوني- المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية العليا- الإسكندرية- المكتب الجامعي الحديث- ٢٠١٢.
- د. الدستور المصري الصادر في ٢٠١٤ والمعدل في ٢٠١٩.
- د. السيد خليل هيكل- القانون الإداري- ط أولي ٢٠٠٩- الرياض دار الزهراء.
- د. القانون الدستوري "مبادئ النظام الدستوري في الجمهورية العربية المتحدة ١٩٦٤.
- القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٠٢ للضريبة علي الدخل.
- د. المعجم الغني- جزء أول- ط أولي- مؤسسة الغني للنشر- ٢٠١٣.
- د. المعجم الوسيط الصادر عن مجمع اللغة العربية- القاهرة- ٢٠١١.
- د. إياد عبدالجبار- التشريعات المالية والتجارية- دار النقي للطباعة- ١٩٨٥.
- د. تركي عبدالعزيز- العدالة أهم شروط الضرائب- جريدة العرب الإقتصادية الدولية- ٢٠١٦.
- د. حسن البدراني- مفهوم السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في قانون الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢- مجلة الرافدين للحقوق- المجلد "١٤" العدد ٥١ السنة ١٦
- د. حسين مقداد- دور القاضي الإداري في إقرار المشروعية الضريبية وحمايتها- دار النهضة العربية-.
- د. خليل عواد- دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية- دار الحامد للنشر والتوزيع- ط أولي ٢٠٠٤.
- د. رائد ناجي- مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية- مجلة ج تكريت للعلوم القانونية والسياسية- العدد الثاني- السنة الأولى.
- د. رمزي الشاعر- النظام الدستوري المصري- دار النهضة العربية- ط ثالثة- ٢٠١٩.
- د. رمضان بطيخ- الإتجاهات المتطورة في قضاء مجلس الدولة الفرنسي للحد من السلطة التقديرية للإدارية وموقف مجلس الدولة المصري- دار النهضة العربية- ١٩٩٦.
- د. رمضان صديق- الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري "دراسة تحليلية لأهم الأحكام بعدم الدستورية وأثارها- ١٩٩٧- بدون دار نشر.

- د. سامي جمال الدين- القانون الدستوري والشرعية الدستورية- منشأة المعارف- الإسكندرية- ط ثانية- بدون سنة نشر.
- د. سعد سليمان- قاعدة الملاءمة في التشريع الضريبي- جامعة تكريت- العدد ٣٥ لسنة ٢٠١٨.
- د. سلامة عوض- النظام الضريبي المصري بين هدفي العدالة والحصيلة- منشأة المعارف الإسكندرية- ٢٠٠٧.
- د. سمير تناغو- النظرية العامة للقانون- منشأة المعارف بالإسكندرية- ٢٠٠٠.
- د. سها كشكول- أثر التجارة الإلكترونية في فرض الضرائب- مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية- ج بغداد- كلية الإدارة والإقتصاد- المجلد الثامن عشر- العدد (١٨).
- د. صالح الفرجاني- مبدأ المساواة أمام القانون وتطبيقاته في القانون الليبي- مجلة العلوم القانونية والشرعية- العدد السادس- يونيو ٢٠١٥.
- د. طعيمة الجرف- مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الدولة للقانون- دار النهضة العربية- بدون سنة نشر.
- د. عبدالباسط علي جاسم- العدالة الضريبية- دراسة مقارنة- المكتب الجامعي الجديد- الإسكندرية- ٢٠٠٥.
- د. عبدالعظيم عبدالسلام- الدور التشريعي لرئيس الدولة في النظام المختلط دراسة مقارنة- دار النهضة العربية- ٢٠٠٤.
- د. علاء عبدالمتعال- مبدأجواز الرجعية وحدودها في القرارات الإدارية- دار النهضة العربية- ٢٠٠٤.
- د. علي عبدالرسول- الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم في دستور جمهورية العراق- دراسة مقارنة- ٢٠٢١- بدون دار نشر.
- د. علي عبدالله- مبدأ التناسب في التشريع والرقابة علي دستوريته- دراسة مقارنة- ج البحرين- ٢٠١٤.
- د. علي هادي الهلالي- الإتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة- ط ثانية- ٢٠١٦- دار الكتب والوثائق بغداد.
- قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية.
- د. محمد أنس جعفر- الحقوق الدستورية للموظف العام- دار النهضة العربية- ٢٠١٩.
- د. محمد شكري- التشريع المغربي وفقا لأخر التعديلات- ٢٠٠٩- بدون دار نشر.
- د. محمود رياض- موجز في المالية العامة- منشأة المعارف- الإسكندرية- بدون سنة نشر.

- د. مرسي السيد حجازي- النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق- الدار الجامعي- الإسكندرية- ١٩٩٨.
- د. مروان المدرس- مفهوم القرارات التنظيمية- ج البحرين- جريدة الوطن- ١١ أكتوبر ٢٠١٧.
- د. مروان محروس- تفويض الإختصاص التشريعي- ٢٠٠١- بدون دار نشر.
- د. مصطفى أبو زيد فهمي- النظام الدستوري المصري أساس السلطة السياسية في البلاد- دار النهضة العربية- ط الثالثة- ٢٠١٠.
- د. نادية فريد & طافش الخطيب- الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية- دار حامد للنشر- عمان- ط أولي- ٢٠٠٨.
- د. نصر جمال- الضغط الضريبي كجافز للتهرب والغش الضريبي- مجلة العلوم الإدارية والمالية- ج الجزائر- المجلد الثاني- العدد الأول ٢٠١٨.
- د. هاشم الجعفري- مبادئ المالية العامة والتشريع المالي- بغداد- ١٩٦٧.
- د. يونس البطريق- النظم الضريبية- منشورات شباب الجامعة- ١٩٨٧.
- د. أحمد سامي- المفاهيم المالية التقليدية والحديثة في الأموال العمومية والموازنة العامة- ط ثانية- بيروت- ٢٠٠٢.
- د. إسماعيل عادل الحسيني- السياسة الضريبية في مصر بين إعتبارات الكفاءة الإقتصادية والعدالة الإجتماعية- مجلة الأفق الإقتصادية- مركز المعلومات ودعم إتخاذ القرار مجلس الوزراء المصري- العدد السادس- مايو ٢٠٢١.
- د. حسين خلاف- الأحكام العامة في القانون الضريبي- دار النهضة العربية- ١٩٦٦.
- د. غازي عناية- المالية العامة والتشريع الضريبي- عمان- ١٩٩٨.
- د. محمد عبداللطيف- الضمانات الدستورية في المجال الضريبي- دار النهضة العربية- ط ٢٠٠٠.
- د. محمود نكي- الحكم الصادر في الدعوي الدستورية أثاره وحججه وتنفيذه- ط ثانية- دار النهضة العربية- ٢٠٠٥.
- د. هاشم عبدالرحمن- التطور التاريخي لظاهرة الضريبة عبر العصور- مجلة المنارة للدراسات القانونية والإقتصادية- عدد خاص.
- د. وليد الشناوي- الحماية الدستورية لدافعي الضرائب- مجلة البحوث القانونية والإقتصادية- العدد (٦٥) إبريل ٢٠١٨.
- د. يوسف شباط- المالية العامة والتشريع الضريبي- جزء أول- ٢٠٠٣- دمشق.

الأبحاث والمقالات المنشورة علي النت:

- hlibrary,umn.edu/arabic_eygpt-scc-sc/eygpt-scc-27-y8-html -
- http://arab-ency.com_sy/law/details/256216.
- موقع www.invistopedia.com - مقال منشور علي النت بتاريخ ٢٠١٩/٦/١١
- موقع www.wayback.com - مقال منشور علي النت بتاريخ ٢٠١٨/٢/١٧
- البوابة الإلكترونية لمصلحة الضرائب المصرية- مصلحة الضرائب المصرية علي اللينك "<https://eservice.incometax.gov.eg/etax>"
- التوقيع الإلكتروني في الفاتورة الإلكترونية علي اللينك التالي <https://gs1eg.org/blog/electronic-signature-in-einvoice/>

المراجع الأجنبية:

- Doyen tro Batat: Citeler M. Cozain, Les Jlandes Principles de la ficalite des entr prises, Litec 1996.
- Charles Debbasech: Rici et pontier, doroit Constitutional et institutional Politie ques, economica, 1986.
- Louis trotobes, Precies de scienle et technique fiscale, deuxieme edition, Dalloz, Peris, 1960.
- Francois Barque: La Doctrine Fiscale, la Sécurité Juridique et le Principe de Légalité. Réflexions sur un équilibre Inédit et Pragmatique Propos d'un Avis du Conseil D'etat (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.
- Sinimielr: taxation and economic development- 1974.
- 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.
- Olivier fouquet: Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant Lanpot, Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel (Dossier: le Conseil constitutionnel

الأحكام القضائية:

- أحكام الدستورية العليا- مكتب فني جزء ثان- ص ١٥٢١.
- موسوعة أحكام الدستورية العليا في ٣٠ عاما- مكتب فني.
- موسوعة الإتحاد العربي للقضاء الإداري- حكم منشور علي النت علي موقع
- Hlibrary,umn.edulibrary eygpt-scc/eygpt-scc-37-y8-html.
- مجموعة أحكام محكمة القضاء الإداري- مكتب فني- جزء رابع- ص ١١٣٥.
- مجموعة المبادئ التي أقرتها المحكمة الدستورية العليا- الجزء الرابع- مكتب فني جزء ثاني السنة الرابعة عشر.
- مجموعة المبادئ التي قررتها المحكمة الإدارية العليا- السنة الرابعة- مكتب فني- الموسوعة الإدارية الحديثة.
- محكمة النقض المصرية- الدائرة المدنية- مكتب فني- جزء ثان- ص ٢٧٤.
- حكم منشور علي النت علي موقع أحكام القضاء الإداري المصري علي اللينك
- <https://egyptian-law.com-catagory>.
- حكم المحكمة الدستورية العليا- مجموعة الجزء الثامن- مكتب فني- ص ٩٦٧.
- حكم المحكمة الدستورية العليا- منشور علي موقع مكتبة حقوق الإنسان جامعة منيسوتا
علي موقع " hlibrary,umn.eduarabic eygpt- scc-sc/eygpt-scc-37-yg-
html
- حكم المحكمة الدستورية العليا- منشور علي موقع مكتبة حقوق الإنسان
جامعة منيسوتا- علي اللينك منيسوتا علي موقع " hlibrary,umn.eduarabic
eygpt- scc-sc/eygpt-scc-27-yg-html
- المكتبة العربية لحقوق الإنسان- جامعة منيسوتا- أحكام المحكمة الدستورية العليا.
- المحكمة الأوروبية لحقوق الإنسان- الموسوعة القانونية المتخصصة- المجلد السادس-
علم الفقه" منشور علي اللينك <http://arab-ency.com>
.sy/law/details/256216
- أحكام المحكمة الدستورية العليا- مكتب فني- جزء ثالث- السنة ٤٣ ق-.
- أحكام المحكمة الدستورية العليا- مكتب فني لسنة ٥٤ ق.
- الجمعية العمومية لقسم الفتوي والتشريع بمجلس الدولة- الموسوعة الإدارية الحديثة-
جزء ١٧.