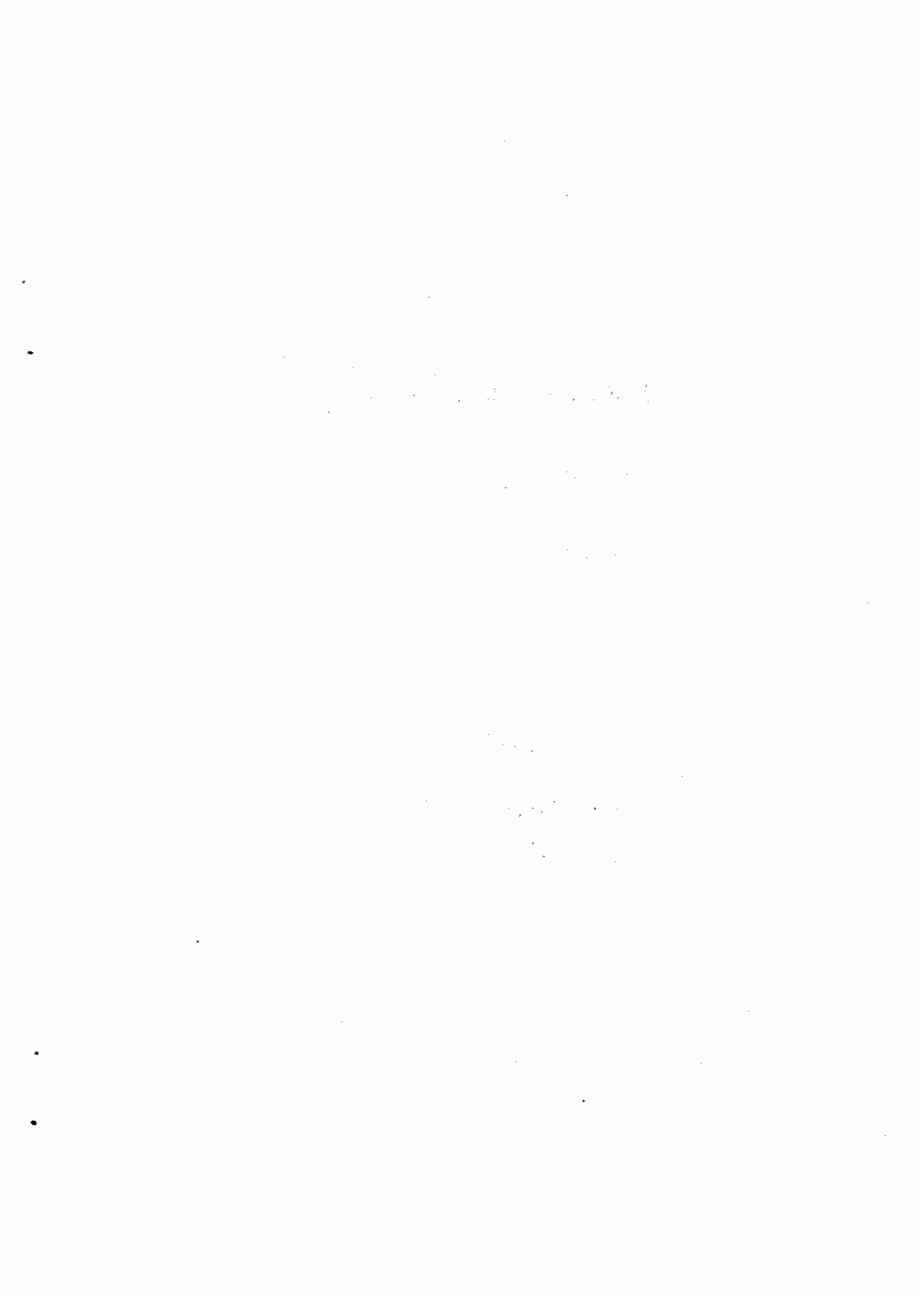


أثر الحكم بعد الدستورية في المسائل الضريبية

دكتور

رمضان صديق محمد

كلية الحقوق - جامعة حلوان



أثر الحكم بعدم الدستورية في المسائل الضريبية

د/ رمضان صديق (*)

طبيعة الحكم بعدم الدستورية :

إن القضاء المصري قبل انشاء المحكمة العليا يعطي لنفسه الحق في رقابة دستورية التشريعات، إلا أن هذه الرقابة اقتصر أثرها علي مجرد الإمتناع عن تطبيق التشريع غير الدستوري علي وقائع الدعوي المعروضة عليه دون أن يتجاوز ذلك إلغاء قوة نفاذ النص التشريعي، مما كان يعني إمكان تنفيذ ذات التشريع بمعرفة محكمة أخرى ، بل وعن طريق ذات المحكمة التي سبق وأن امتنعت عن تطبيقه ، وذلك عند تعرضها لقضية أخرى. لذلك حرص المشرع في المادة ٣١ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٠ بإصدار قانون الإجراءات والرسوم أمام المحكمة العليا التي أنشئت بالقانون رقم ٨١ لسنة ١٩٦٩ - علي النص بأن « ينشر في الجريدة الرسمية منطوق الأحكام الصادرة من المحكمة العليا بالفصل في دستورية القوانين ، وتكون هذه الأحكام ملزمة لجميع جهات القضاء»^(١).

وطبقا لنصوص القانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ بإصدار قانون المحكمة الدستورية العليا، فإن أحكام هذه المحكمة وقراراتها نهائية وغير قابلة للطعن فيها. كما تكون أحكامها في الدعاوي التفسيرية ، وقراراتها بالتفسير ملزمة لجميع سلطات الدولة، ويترتب الحكم بعدم دسترية نص في قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقه من اليوم التالي لنشر الحكم. ومفاد ذلك أن قضاء المحكمة

* الأستاذ بكلية الحقوق - جامعة حلوان .

(١) أنظر : د. عادل عمر شريف : أثار الحكم الصادر في الدعوي الدستورية ، مجلة المحاماة . العددان الأول والثاني ، السنة رقم ٧٠ ، يناير وفبراير ١٩٩٠ ، ص ٩٢ - ص ٩٣ .

الدستورية العليا ، سواء فيما فصل فيه من ناحية العيوب الشكلية أو المطاعن الموضوعية ، إنما يجوز حجة مطلقة في مواجهة الكافة ، وبالنسبة إلى الدولة بكامل سلطاتها ، وعلي امتداد تنظيماتها المختلفة ، وهي حجية تحول بذاتها دون المجادلة في هذا الحكم ، أو السعي لنقضه من خلال إعادة طرحه علي هذه المحكمة لمراجعته ، ذلك أن الخصومة في الدعوي الدستورية ، وهي بطبيعتها من الدعاوي العينية ، قوامها مقابلة النصوص التشريعية المطعون عليها بأحكام الدستور تحرياً لتطابقها معها إعلاء للشرعية الدستورية^(١).

ومن ثم لا ينصرف حكم المحكمة الدستورية علي من كان طرفاً في الخصومة دون سواه ، بل ينسحب إلي الغير ، وإلي الدولة كافة ، بحيث إذا أثير طعن في دعوي تالية بشأن عدم دستورية نص سبق للمحكمة العليا القضاء بعدم دستورية ، كانت هذه الدعوي غير ذات موضوع^(٢) ، وبالتالي تكون غير مقبولة^(٣).

(١) انظر : القضية رقم ٢ لسنة ١٤ قضائية دستورية ، جلسة ٦ / ٢ / ١٩٩٢ ، منشورة بعدد الجريدة الرسمية رقم ٧ بتاريخ ١٨ / ٢ / ١٩٩٣ .

(٢) أنظر تأكيداً لذلك علي سبيل المثال ، القضية رقم ٤٩ لسنة ٢ قضائية دستورية ، جلسة ٥ / ١١ / ١٩٨٢ ، القضية رقم ١٣٦ لسنة ٥ قضائية دستورية جلسة ١٧ / ٢ / ١٩٨٤ .

(٣) أما إذا قضت المحكمة الدستورية برفض الطعن ، فقد ذهب البعض إلي أن الحكم برفض الطعن ذو حجية نسبية تقتصر علي الطاعن وحده ، ولا تسري بالنسبة لسواه لأن هذا الحكم يعني أن الطاعن لم يقدم للمحكمة من الأدلة التي تجعلها تستجيب لطلبه ، ولا مانع أن يأتي آخر في دعوي أخرى بحجج أقوى وأسانيد أكثر إقتناعاً . (انظر : د مصطفى أبوزيد فهمي ، المرجع السابق ، ص ٤٩٢ - ص ٤٩٣) . بينما يري آخرون أن الحكم برفض الطعن يكون له حجية مطلقة في حالة وحدة الأساس الذي يقوم عليه الطعن بعدم الدستورية فحسب ، أما إذا تغير أساس الطعن فلا وجه للإحتجاج بالرفض السابق القائم علي أساس آخر (أنظر : د. ماجد راغب الطلو المرجع السابق ، ص ٢٧٣) . ولكن المحكمة الدستورية العليا ذهبت إلي أن أحكامها برفض الطعن لها نفس الحجية المطلقة كإحكامها بعدم الدستورية ، من ذلك مثلاً حكمها في القضية رقم ٢٩ لسنة ٢ قضائية دستورية ، جلسة ٦ / ٢ / ١٩٨٢ ، الحجية المطلقة ، كذلك ذهبت إدارة الفتوى لوزارة المالية والتموين والتأمينات بمجلس الدولة في ٢١ / ٧ / ١٩٩٦ ملفها رقم ٤ / ١ / ١١٣٥ ، إلي أنه ينصرف أثر الأحكام الصادرة في الدعاوي الدستورية إلي « الكافة » وتلزم به جميع سلطات الدولة ، سواء الأحكام أكانت هذه الأحكام قد انتهت إلي عدم دستورية النص التشريعي المطعون فيه أم إلي دستوريته .

وقد أثار الحكم الدستوري بعض التساؤلات في شأن النطاق الزمني لتطبيقه، وهل يتم تنفيذه اعتباراً من تاريخ نشر الحكم بالجريدة الرسمية ، أم ينسحب أثره علي الماضي ؟ . وإذا كان الرأي الراجح هو إنسحاب أثره علي الوقائع السابقة علي نشر الحكم فكيف يتسني للممولين الاستفادة بأحكامه ، وكيف يمكن لمصلحة الضرائب إعمال هذا الأثر ، بالنسبة للوقائع التي تم الربط فيها نهائياً وتم سداد الضريبة ، أو تلك التي لا زالت محل الاعتراض أو الطعن ، أو الوقائع التي انقضت بالتقادم.

ولبيان أثر الحكم الدستوري في المسائل الضريبية فإننا نقسم هذا البحث إلي فصلين:

الفصل الأول : النطاق الزمني لتنفيذ الأحكام الدستورية .

الفصل الثاني : النطاق الموضوعي لتنفيذ هذه الأحكام.

الفصل الأول

النطاق الزمني لتنفيذ الأحكام بعدم الدستورية

تمهيد وتقسيم :

نصت المادة رقم ٤٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ علي أن : « .. ويترتب علي الحكم بعدم دستورية نص في قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقه من اليوم التالي لنشر الحكم.

فإذا كان الحكم بعدم الدستورية متعلقا بنص جنائي تعتبر الأحكام التي صدرت بالإدانة استناداً إلي ذلك النص كأن لم تكن ، ويقوم رئيس هيئة المفوضين بتبليغ النائب العام بالحكم فور النطق به لإجراء مقتضاه ».

وقد أثار هذا النص خلافا في الرأي . حيث ذهب البعض الي أن حكم المحكمة الدستورية يطبق علي المستقبل فقط دون أن ينسحب أثره علي الوقائع التي تمت في الماضي قبل نشره بالجريدة الرسمية . بينما ذهب آخرون إلي أن أثر الحكم يمتد ليشمل جميع الوقائع المتعلقة به سواء تمت في الماضي قبل نشره ، أو تلك التي تقع بعد نشره ، وكان لكل فريق منهما الحجج التي يستند إليها ، والتي أثرت في تطبيق ادارة الضريبة للأحكام بعدم الدستورية في المسائل الضريبية.

ونعرض فيما يلي رأي كل فريق، علي أن نخصص لكل رأي مبحثا مستقلا

علي النحو التالي :

المبحث الأول

نفاذ الحكم علي الوقائع اللاحقة

إعمال الأثر الفوري:

يذهب البعض إلي أنه وفقا لصريح نص المادة ٤٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ المشار اليه، فإنه لا يجوز تطبيق الحكم بعدم الدستورية اعتباراً من اليوم التالي لنشر الحكم ، ومن ثم فإن جميع الأحكام الصادرة بعدم الدستورية تلزم محكمة الموضوع بالإمتناع عن تطبيق النص المقضي بعدم دستوريته ، دون أن يلغي هذا النص ، والذي يبغي قائما من الناحية النظرية. وأن كان سيفقد قيمته العملية من الناحية التطبيقية لأن جميع المحاكم ستمتنع عن تطبيقه إعمالا للحجية المطلقة بعدم الدستورية^(١).

ذلك أن الأصل في تطبيق القاعدة القانونية أنها تسري علي الوقائع القانونية التي تتم في ظلها ، أي خلال الفترة من تاريخ العمل بها حتي تاريخ الغائها ، فإذا ألغيت قاعدة قانونية، وحلت محلها قاعدة قانونية جديدة فإن هذه القاعدة الجديدة تسري من الوقت المحدد لنفاذها، ولما كانت الوقائع السابقة علي صدور الحكم بعدم الدستورية قد تمت في ظل قاعدة قانونية صادرة من هيئة تشريعية مختصة ، مما يعني أن هذا القاعدة القانونية تعتبر من حيث الظاهر قاعدة صحيحة ومتفقة مع أحكام الدستور ، وأن جميع التعاملات التي تمت بشأنها كانت صحيحة ، وخاصة إذا ما ترتب عليها مراكز قانونية ولدت

(١) د. رمزي الشاعر : النظرية العامة للقانون الدستوري . طبعة ١٩٨٣ ، ص ٢٤٧ وما بعده
وانظر أيضا : د. محمد عبد المنعم سالم : قوة الحكم الصادر بعدم دستورية قانون أو لائحة
وأثره علي الأحكام والمنازعات الضريبية، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٨٠ ، يونيو
أغسطس ١٩٩٢ ، ص ٩٤ .

لأصحابها حقا مكتسبا يتعين الحفاظ عليه وعدم المساس به ، خاصة وأن عيب عدم الدستورية الذي اكتنف القانون الذي حكم هذه الوقائع لا يرجع الي فعل من تقررت لصالحهم هذه الحقوق المكتسبة، وبالتالي يكون من العدالة أن يكون للحكم بعدم الدستورية أثره علي الوقائع التي تتم في المستقبل لأن أصحابها علي دراية بعدم دستورية القانون الذي يرجعون إليه بشأنها .

وقد دلل أصحاب هذا الرأي علي صحة رأيهم بما ورد في الفقرة الأخيرة من المادة رقم ٤٩ من القانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ بإصدار قانون المحكمة الدستورية العليا ، والتي نصت علي أنه « وإذا كان الحكم بعدم الدستورية متعلقا بنص جنائي تعتبر الأحكام التي صدرت بالإدانة إستناداً الي ذلك النص كأن لم تكن » علي أن في ذلك إشارة واضحة بأن الأحكام بعدم الدستورية التي يمتد أثرها في الماضي هي الأحكام الجنائية فقط ، ويبقي بمفهوم المخالفة عدم رجعية أثر الأحكام بعدم الدستورية إلي غيرها من الأحكام ، ويرجع ذلك إلي أهمية الحكم الجنائي وتأثيره علي حرية الفرد وسلامته ، كما أن المذكرة الإيضاحية لهذا القانون تشير صراحة إلي عدم تطبيق الحكم بعدم الدستورية بأثر رجعي علي الحقوق والمراكز التي تكون قد استقرت عند صدوره بحكم حاز قوة الأمر المقضي أو بانقضاء مدة تقادم.

كذلك يشير أصحاب هذا الرأي إلي حكم المحكمة الدستورية العليا في ١٩/٥/١٩٩٠^(١)، والذي قضت فيه بالإبقاء علي ما صدر عن مجلس الشعب من قوانين صحيحة ونافذة رغم تقريرها في ذات الحكم عدم دستورية القانون رقم ١٨٨ لسنة ١٩٨٦ والذي تم تشكيل المجلس علي أساسه ، إذ شل هذا الحكم إلي

(١) القضية رقم ٢٧ لسنة ٩ قضائية دستورية، جلسة ١٩/٥/١٩٩٠ ، المنشورة بعدد الجريدة الرسمية رقم ٢٢ مكرر في ١٩٩٠/٦/٢ .

حد كبير من الأثر الرجعي لحكم عدم الدستورية. وذلك لاعتبارات عملية قوامها الخوف من وقوع انهيار دستوري، أو خشية أن يترتب علي بطلان القوانين الصادرة عن المجلس غير الدستوري فوضي تشريعية لا يمكن السيطرة عليها^(١). وفي هذا دليل علي أهمية الإبقاء علي الأوضاع السابقة علي الحكم بعدم الدستورية صونا للأوضاع المستقرة وعدم المساس بها .

رأي الإدارة الضريبية :

كانت مصلحة الضرائب في بادئ الأمر قد تبنت هذا الرأي، حين ذهبت إلي أن نفاذ الحكم بعدم الدستورية لا يولد حقا للغير إلا من تاريخ نشر هذا الحكم بالجريدة الرسمية ، دون أن ينسحب أثره علي الوقائع التي تمت في الماضي . وقد بدا هذا الرأي في مناسبتين :

المناسبة الأولى :

بعد صدور الحكم بعدم دستورية^(٢) المادة ٢٧ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر ، فقد كانت المادة ٢٧ المذكورة تستثني الأماكن المؤجرة لأغراض السكني، وكذلك الأماكن المستعملة في أغراض لا تدخل في نطاق النشاط التجاري والصناعي أو المهني الخاضع للضريبة من الزيادة الدورية في قيمة الأجرة لهذه الأماكن عملا بنص المادة (٧) من ذات القانون ، ولما كانت مصلحة الضرائب المستفيدة بالاستثناء الوارد بنص المادة ٢٧ فلا تخضع الأماكن التي

(١) د. عبد العزيز محمد سلمان : رقابة دستورية القوانين ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٩٥ ، ص ٩١ - ص ٩٤ .

(٢) القضية رقم ٢١ لسنة ٢٧ قضائية دستورية ، جلسة ٢٩ / ٤ / ١٩٨٩ الجريدة الرسمية ، العدد ٢٠ بتاريخ ١٨ / ٥ / ١٩٨٩ .

تستأجرها لهذه الزيادة ، فقد أعدت الإدارة القانونية بها مذكرة انتهت فيها إلي أحقية ملاك العقارات التي تستأجر مصلحة الضرائب بعض وحداتها في زيادة القيمة الإيجارية اعتبارا من اليوم التالي لتاريخ نشر الحكم في الجريدة الرسمية^(١).

أما المناسبة الثانية : فكانت بعد صدور الحكم بعد دستورية قانون الضريبة علي مرتبات العاملين المصريين بالخارج رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩^(٢). إذا رأت مصلحة الضرائب في ذلك الوقت عدم أحقية العاملين الذين قاموا بسداد هذه الضريبة قبل الحكم بعدم الدستورية من استرداد المبالغ التي قاموا بأدائها. وقصر أحقية السداد علي أولئك الذين تم تحصيل الضريبة منهم بعد نشر الحكم بالجريدة الرسمية ، بدعوي أن الخزانة العامة قد تقرر لها حق مكتسب تمثل في قيمة الضريبة المؤداة وفقا لقانون كان صحيحا نافذا عند تحصيلها ، وإعمالا للأثر الفوري لهذا الحكم فإنه لا يجب إغفال مصلحة المجتمع التي تمثلها الخزانة العامة علي حساب مصلحة الممول الفرد الذي يطالب باسترداد هذه المبالغ .

كذلك أيدت مصلحة الضرائب العقارية هذا الرأي تنفيذيا لحكم المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية المادة ٢٧ من القانون رقم ١٢٦ لسنة ١٩٨١ المذكور آنفا ، وذلك بالنسبة إلي تطبيق ما تضمنته المادة السابعة من زيادة الأجرة، حيث رأت مصلحة الضرائب العقارية^(٣)، أن تطبيق قاعدة زيادة الأجرة

(١) راجع : د. محمد عبد المنعم سالم ، المرجع السابق ، ص ٩٦ - ص ٩٨ ومن المفيد أن نشير إلي مصلحة الضرائب قد عادت وأقرت أعمال الأثر الرجعي لهذا الحكم علي أن يراعي قواعد التقادم المنصوص عليها في القانون المدني.

(٢) القضية رقم ٤٣ لسنة ١٢ قضائية دستورية ، جلسة ٦ / ١٢ / ١٩٩٣ ، الجريدة الرسمية ، العدد رقم ٥١ بتاريخ ٢٢ / ١٢ / ١٩٩٣ .

(٣) انظر الكتاب الدوري رقم (١) لسنة ١٩٩٠ بشأن تطبيق زيادة الأجرة الواردة في المادة السابعة من القانون رقم ١٢٦ لسنة ١٩٨١ ، والكتاب الدوري رقم ٤ لسنة ١٩٩٠ ، بشأن كيفية تطبيق قواعد زيادة الأجرة الواردة بالمادة ٧ المذكورة.

إعمالاً للمادة السابعة المذكورة ، إعتباراً من اليوم التالي لنشر الحكم في الجريدة الرسمية، أي في ١٩/٥/١٩٨٩، ولمدة خمس سنوات كاملة وبدون أثر رجعي حتي ولو كانت العلاقة الإيجارية لهذه الوحدات منشأة قبل العمل بحكم المحكمة الدستورية وخاضعة لأحكام القانون رقم ١٢٦ لسنة ١٩٨١ باعتبار أن حكم المادة ٢٧ المحكوم بعدم دستورية صحيحاً وله سند من القانون خلال الفترة السابقة علي الحكم .

وقد عدلت مصلحة الضرائب عن هذا الرأي ، انصياعاً للرأي المقابل الذي يذهب إلي انسحاب الحكم بعدم الدستورية الي الماضي ، وهو ما سنبينه في المبحث الثاني .

المبحث الثاني

نفاذ الحكم علي الوقائع السابقة

والوقائع اللاحقة علي نشره

إعمال الأثر الرجعي :

ذهب أغلب الفقه ^(١)، والقضاء ٢٦٥ ^(٢)، إلي أن أحكام المحكمة الدستورية العليا لا تطبق من تاريخ نشرها بالجريدة الرسمية فقط ، وإنما ينسحب أثر تطبيقها الي الوقائع والعلاقات التي تمت قبل ذلك التاريخ ، إذ أن الأصل في الأحكام القضائية أنها كاشفة وليست منشئة ، إذ هي لا تستحدث جديدا ، ولا تنشئ مراكز أو أوضاعا لم تكن موجودة من قبل ، بل هي تكشف عن حكم الدستور أو القانون في المنازعات المطروحة علي القضاء ، وترده إلي مفهومه الصحيح الذي يلزمه منذ صدوره ، الأمر الذي يستتبع أن يكون للحكم بعدم الدستورية أثر رجعي كنتيجة حتمية لطبيعته الكاشفة ، فإذا لم يكن لهذا الحكم أثر رجعي لأصبح لزاما علي قاضي الموضوع الذي أرجأ تطبيق القانون حين ساوره الشك في عدم الدستورية أن يطبق ذات القانون بعد القضاء بعدم دستوريته ، مما ياباه المنطق القانوني ، مع الغرض المرتجي من الدفع بعدم الدستورية ، ولا يحقق لمبدي الدفع أية فائدة عملية .

(١) أنظر علي سبيل المثال : د. مصطفى أبوزيد فهمي : الدستور المصري ورقابة القوانين ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ١٩٨٥ ، ص ٤٩٢ وما بعدها . د. ماجد راغب الحلو : القانون الدستوري، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، ص ٣٧٢ .

(٢) راجع في ذلك : حكم الإدارية العليا في الطعن رقم ٢٧٤٢ ، لسنة ٢٩ ق ، جلسة ١٩٨٤/٣/٤ ، والأحكام الدستورية أرقام ١٦ لسنة ٣ قضائية دستورية ، جلسة ١٩٨٢/٦/٩ ، ٤٨ لسنة ٣ قضائية دستورية ، جلسة ١٩٨٢/٦/١١ ، ١٧ لسنة ١٤ قضائية دستورية ، جلسة ١٩٩٥/١/١٤ .

والبادي أن المشرع المصري بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ قد اقتبس أحكام نص المادة ٤٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا من النظام المعمول به في إيطاليا حيث انتهى القضاء والفقه علي ضوء تفسيرهما لأحكام الدستور، وأحكام المحكمة الدستورية العليا الإيطالية إلي اعتبار النصوص التي يقضي بعدم دستوريته غير نافذة من اليوم التالي لنشر الحكم ، لا بالنسبة إلي المستقبل فحسب^(١). وقد أكدت ذلك صراحة المذكرة الإيضاحية للقانون المصري حين صرحت بعدم تطبيق النص ليس علي المستقبل فحسب ، وإنما بالنسبة إلي الوقائع والعلاقات السابقة علي صدور الحكم بعدم الدستورية . علي أن يستثنى من هذا الأثر الرجعي الحقوق والمراكز التي تكون قد استقرت عند صدوره بحكم حاز قوة الأمر المقضي أو بانقضاء مدة تقادم^(٢).

ولا يعني النص في الفقرة الرابعة من المادة رقم ٤٩ المشار إليها عدم اعتبار الأحكام التي صدرت بالإدانة إستناداً إلي نص جنائي قضي بعدم دستوريته كإن لم يكن إستثناءً قاصراً علي النصوص الجنائية كما يذهب البعض ، وإنما هو تقرير لمبدأ أن الأحكام كاشفة لا منشئة ، وما خص أحكام الإدانة إستناداً إلي نص جنائي قضي بعدم دستوريته إلا لينص علي اعتبار تلك الأحكام كإن لم تكن ، لما للأحكام الجنائية من خطورة ومساس بالحريات الشخصية^(٣).

ويؤكد الأثر الرجعي ما استقر عليه قضاء المحكمة الدستورية علي أن إلغاء المشرع لقاعدة قانونية بذاتها لا يحول دون الطعن عليها من قبل من طبقت عليه خلال فترة نفاذها ، وترتبت بمقتضاها آثار قانونية بالنسبة إليه يتحقق بإبطالها

(١) د. عادل محمد شريف ، المرجع السابق ، ص ١٠١ .

(٢) نفس المعني ، فتوي الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع بمجلس الدولة ، جلسة ١٩٩٠/٦/٦ ، ملف رقم ٧ / ٢ / ١٤٢ .

(٣) المحكمة الإدارية العليا الطعن رقم ٢٧٤٢ لسنة ٢٩ قضائية، جلسة ٤ / ٣ / ١٩٨٤ .

مصلحته الشخصية^(١)، إذ لولا تقرير المحكمة لمبدأ الرجعية لانتفت الفائدة من مثل هذه الأحكام ، وانعدمت جدوي نظر الدعوي الموضوعية في مثل هذه الحالات^(٢).

ولا يصح الاسترشاد بحكم المحكمة الدستورية الذي قضى بالإبقاء علي ما صدر عن مجلس الشعب من قوانين صحيحة ونافذة رغم عدم دستورية القانون الذي تم تشكيل المجلس علي أساسه ، وهذا الاستثناء لمواجهة ظرف خاص وهو الخشية من الفوضى التشريعية التي قد تصيب معظم مناحي الحياة في الدولة ، وهو أمر لا يتوافر في باقي الأحكام الدستورية ، كما أن هذا الاستثناء يؤكد القاعدة العامة بأن الأحكام الدستورية كاشفة ، ويبقي الاستثناء في حدوده الضيقة التي لا يجوز التوسع فيها أو القياس عليها .

عدول الإدارة الضريبية عن رأيها السابق :

إزاء هذه الحجج فقد عدلت مصلحة الضرائب عن رأيها السابق ، وأقرت بالطبيعة الكاشفة للأحكام الدستورية والتسليم بكونها تنسحب علي الوقائع التي تمت قبل نشر الحكم بعدم الدستورية في الجريدة الرسمية ، وقد عبر عن ذلك قرار وزير المالية رقم ١٠ لسنة ١٩٩٦ بتاريخ ١٧/١/١٩٩٦^(٣) ، والذي نص في مادته الأولى علي أن « يرد ما سبق تحصيله من مبالغ الضريبة علي مرتبات العاملين في الخارج المفروضة بالقانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ ».

(١) انظر علي سبيل المثال : القضية رقم ٢٧ لسنة ١٦ قضائية دستورية ، جلسة ١٥ / ٤ / ١٩٩٥ .

عد الجريدة الرسمية رقم ١٧ بتاريخ ٢٧ / ٤ / ١٩٩٥ .

(٢) د. عادل محمد شريف ، السابق ص ٢٠٢ .

(٣) نشر بالوقائع المصرية، العدد ١٩ ، في ٢٢ يناير ١٩٩٦ .

كما عدلت مصلحة الضرائب العقارية ^(١) ، عن إعمال قواعد الأثر الفوري لحكم المحكمة الدستورية بعد أن أصدرت الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع بمجلس الدولة فتواها ^(٢) ، التي انتهت فيها إلى استحقاق الزيادة في القيمة الإيجارية المقررة بالمادة السابعة من القانون رقم ١٢٦ لسنة ١٩٨١ اعتباراً من تاريخ هذه الزيادة ، أي من تاريخ العمل بأحكام القانون رقم ١٢٦ لسنة ١٩٨١ ، وبمراعاة قواعد التقادم الخمسي المنصوص عليها بالقانون المدني.

كما أقرت بحق الممولين في رد المبالغ المحصلة من ضريبة الأرض الفضاء والتي قضي بعدم دستورتيتها ، وذلك لجميع طالبي ^(٣) ، الرد دون إبطاء اعتباراً من تاريخ العمل بالنص غير الدستوري ، مالم تكن المراكز القانونية لطالبي الرد قد استقرت بأحكام حائزة قوة الأمر المقضي أو بانقضاء مدة تقادم.

غير أن تطبيق هذا الرأي ، قد أثار العديد من المشكلات التي تتعلق بتنفيذ الأحكام غير الدستورية في المجال الضريبي والتي نشير إليها في الفصل الثاني:

(١) الكتاب الدوري رقم ١١ لسنة ١٩٩٠ بشأن احتساب الزيادة في القيمة الإيجارية المقررة بالمادة ٧ من القانون رقم ١٢٦ لسنة ١٩٨١ .

(٢) الملف رقم ٧ / ٢ / ١٤٢ بجلستها المنعقدة في ٦ / ٦ / ١٩٩٠ .

(٣) كتاب دوري مصلحة الضرائب العقارية رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٢ بشأن حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٥ لسنة ١٠ ققضائية .

وقد تضمن عدداً من الإجراءات الأخرى اللازمة لتنفيذ هذا الحكم ومنها :

أ - إيقاف كافة إجراءات حصر وتقدير وربط وتحصيل ضريبة الأرض الفضاء وكذا إيقاف إجراءات الحجز الإدارية الموقعة نظير تحصيل تلك الضريبة .

ب - إخطار الجهات المعنية بعدم اشتراط تقديم شهادات سداد الضريبة لاستصدار تراخيص البناء ، حيث أسقط الحكم المادة ٣ مكرراً (٤) من القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٧٨ والتي كانت تحظر صرف التراخيص إلا بعد أداء الضريبة .

ج - إيقاف كافة الإجراءات التي تم رفعها من ضريبة العقارات المبنية عن الفترة من ١/٨/١٩٨٠ وحتى ٢٠/٦/١٩٨٤ والتي رفعت لكونها أقل من ضريبة الأرض الفضاء في حالة وجوب ردها تنفيذاً للحكم المشار إليه أو إضافتها وتحصيلها في الحالات التي لم يتم فيها ضريبة تحصيل الأرض الفضاء.

الفصل الثاني

تنفيذ الحكم بعدم الدستورية

تمهيد وتقسيم :

أثار تطبيق الحكم بعدم الدستورية بأثر رجعي في المسائل الضريبية كثيرا من التساؤلات ، التي اجتهدت الآراء في كيفية الإجابة عليها ، ومن هذه التساؤلات ما يتعلق بكيفية تنفيذ الحكم بعدم الدستورية وخاصة في مجال ربط الضريبة وتحصيلها أو استرداد ما سدد منها بغير وجه حق، ومنها ما يختص بموانع تنفيذ الحكم بعدم الدستورية مراعاة للحقوق المكتسبة أو إسقوط هذه الحقوق بالتقادم.

لذلك فإننا نقسم هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : كيفية تنفيذ الحكم بعدم الدستورية .

المبحث الثاني : موانع تنفيذ الحكم بعدم الدستورية.

المبحث الأول

كيفية تنفيذ الحكم بعدم الدستورية

المراحل المختلفة لتنفيذ القانون الضريبي :

يتطلب تطبيق القانون الضريبي أن تقوم الإدارة المختصة بالعديد من الأعمال التي تعين علي تنفيذ القانون تنفيذاً دقيقاً ، وذلك بداية بحصر الممولين الخاضعين لهذا القانون ، وتقدير الضريبة المستحقة عليهم . ثم ربط الضريبة خلال مراحل الطعن المختلفة ، وانتهاء بتحصيل دين الضريبة الذي تجدد بصفة نهائية إما باتفاق الممول مع إدارة الضريبة ، أو بناء علي قرار لجنة الطعن ، أو حكم قضائي نهائي.

ويرتبط تنفيذ الحكم بعدم الدستورية بهذه المراحل لتعلقه بجميع الأوضاع التي يعني بها القانون الضريبي الذي قضى بعدم دستورية ، حيث يكون من المتصور أن هناك حالات لا زالت تحت الحصر ، وأخري تم الربط عليها وثالثة قامت بسداد كل ، أو بعض ، الضرائب المطالب بها ، ولذلك يجب التعامل مع كل هذه الحالات لضمان تنفيذ الحكم بعدم الدستورية وفقاً لطبيعته العينية ، التي لا تختص بأطراف المنازعة وحدهم ، وبحقيقته الكاشفة التي تتطلب معالجة جميع الأوضاع التي كان القانون المقضي بعدم الدستورية سبباً فيها .

فإذا كانت هناك حالات قد تم حصرها في وقت قريب أو لا زالت قيد الفحص ، ولم تثبت إدارة الضريبة فيها بأي إجراء من إجراءات التقدير أو الربط ، فإن تنفيذ الحكم بعدم الدستورية يقتضي الالتفات عن هذه الحالات ، والتوقف عن أي إجراء من شأنه يؤدي إلي تنفيذ القانون غير الدستوري ، كما يكون للمول أو المكلف الحق في عدم تلبية طلب إدارة الضريبة بشأن تنفيذ هذا القانون ، دون

أن يتعرض لأي جزاء إداري أو عقاب جنائي.

كذلك إذا كانت هناك بعض الحالات التي خطت إدارة الضرائب نحوها خطوة متقدمة لفحصها ، كأن تكون قد قدرت الضريبة عليها ، ولم يزل للممول حق الاعتراض عليها أو الطعن ، فإنه يمكن التفاوضي عن هذا الإجراء ، وما يتبعه من إجراءات، سواء قام الممول بالاعتراض أو الطعن أو لم يقوم بذلك ، إذ يتعين علي الكافة تنفيذ الحكم بعدم الدستورية بمجرد العلم به - والذي يتحقق بنشره في الجريدة الرسمية - من تلقاء نفسها دون طلب من أصحاب الشأن ، ولا يجب تفسير سكوت أصحاب الشأن عن حقهم في الاعتراض أو الطعن بمثابة قبول ضمني للضريبة رغم القضاء بعدم دستورتها ، ذلك أن شرعية الضريبة هي أساس المطالبة بها ، وهي تعلو علي كل اتفاق صريح أو ضمني يناقضها .

وتسقط كل مطالبة ضريبية استناداً لربط ضريبي نهائي تم قبل الحكم بعدم الدستورية ، سواء كان اساس الربط النهائي الاتفاق الصريح أو الضمني مع إدارة الضريبة ، أو بناء علي قرار لجنة الطعن أو تنفيذاً لحكم قضائي ، وعلي إدارة الضريبة أن لا تطالب بدين هذه الضريبة أو تتوقف عن المطالبة بباقي المستحق منها .

رد الضرائب أو استردادها :

ويتطلب التنفيذ الصحيح للحكم بعدم الدستورية رد الضرائب السابق تحصيلها تنفيذا للقانون المقضي بعدم دستوريته ، ولكن قد يصعب في بعض الحالات تلبية طلبات الممولين باسترداد هذه المبالغ ، أو يتعذر رد هذه الضرائب في حالات معينة ، إذ قد تكون المبالغ المحصلة تخص مكلفين متعددين ، وأن طالب الاسترداد هو شخص من قام بأدائها نيابة عنهم ، أو قد يكون للممولين

ضرائب يستحق ردها تنفيذاً للحكم بعدم الدستورية ، في الوقت الذي تكون فيه عليهم ضرائب أخرى تنفذاً لقوانين ضريبية أخرى دستورية . ونبين هاتين الحالتين فيما يلي :

أ - صاحب الحق في استرداد الضريبة :

القاعدة العامة في دين الضريبة هو أنه دين محمول لا مطلوب، بمعنى أنه يجب علي الممول أن يسعى من تلقاء نفسه ودون انتظار لأية مطالبة للوفاء بدين الضريبة متى حل ميعاد استحقاقها ^(١). فالممول إذن هو الملتزم أصلاً وقانوناً بالوفاء بالضريبة ، ومع ذلك فلا يكفي التشريع الضريبي بهذه القاعدة انتظاراً لأن يوفي الممول بالتزامه طواعية ، لذلك منح المشرع الإدارة الضريبية من الوسائل والضمانات التي تكفل تحصيل الضريبة في الوقت الملائم ، فيقرر لها في بعض الأحيان امتيازاً خاص علي أموال الممولين يجعلها مقدمة علي جميع المدينين - عدا المصروفات القضائية ، ويثبت لها بهذا الامتياز حق تتبع هذه الأموال تحت أية يد تكون . كما لا يمنع الطعن القضائي من اعتبار الضريبة واجبة الأداء ، ولإدارة أن تنفذ علي أموال المدينين بها بطريق الحجز الإداري.

وفي هذه الحالة ، التي يكون الممول هو الملتزم بدين الضريبة وهو القائم بسدادها لا تثور أية مشكلة بصفته صاحب الحق في استردادها عندما يثبت أن قانون الضريبة التي تم السداد بمقتضاه غير دستوري.

وقد يتعذر علي إدارة الضريبة إلزام الممول الأصلي بأداء الضريبة ، أو تحديده علي وجه قاطع وفي الميعاد الذي تتحقق فيه الواقعة المنشئة للضريبة، كما

(١) أنظر : د. قدرى نقولا عطية ، المرجع السابق ، ص ١٦٦ - ص ١٧٢ . ود. زكريا محمد بيومي ، مبادئ المالية العامة ، المرجع السابق ص ٢٨٥ - ٢٨٦ .

هو الحال بالنسبة للضرائب غير المباشرة كالضريبة العامة علي المبيعات مثلا ، إذا أن الممول الأصلي هو المشتري ، إلا أن تحديده سلفا ، أو الزامه عند تحقق الواقعة المنشئة للضريبة ، عند أداء الخدمة أو إتمام عملية البيع، قد يكون مرهقا أمستحيلا ، لذلك يلجأ المشرع إلي وسيلة أخرى أكثر ضمانا لتحصيل حقوق الخزانة العامة، وذلك حين يكلف البائع أو مقدم الخدمة بأداء الضريبة نيابة عن المشتري أو المستفيد^(١) ، علي أن يقوم هذا المكلف باسترداد هذه الضريبة عند بيع السلعة أو تقديم الخدمة عن طريق تحميل قيمتها علي الثمن المحدد للسلعة أو الخدمة ، وبذلك يكون هناك طرفان في عملية التحصيل يستقل كل منهما عن الآخر، الأول مكلف بها والثاني الممول الأصلي أو الملتزم بها .

كذلك الحال في ضرائب الدخل ، حين يكلف المشرع بعض المتعاملين مع ممولي ضرائب الدخل علي حجز جزء من الدخل لحساب الضرائب المستحقة علي هؤلاء الممولين ، وتوريدها في المواعيد المقررة قانونا، طبقا لنظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة^(٢)، وذلك بهدف المعاونة في حصر تعاملات هؤلاء الممولين، من ناحية ، وفي ضمان تحصيل قدر من الضرائب المستحقة علي دفعات ، تيسيراً لهم وإثراء للخزانة العامة من ناحية أخرى.

(١) تنص المادة (٥) من قانون الضريبة العامة علي المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ علي أن « يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون»، ويقصد بالمكلفين طبقا لنص المادة (١) من مواد إصدار هذا القانون « الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجا صناعيا أو تاجرا أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في القانون، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الإتجار بهما كان حجم معاملاته».

(٢) تراجع المواد من ٢٧ إلي ٤٨ من قانون الضرائب علي الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٩٢ .

وفي حالات خاصة من ضرائب الدمغة ، كما هو الحال بالنسبة للدمغة النسبية علي رأس المال^(١)، تحصل الضريبة من أشخاص غير الملتزمين بها أصلا. إذ يكلف المشرع الشركات بأداء ضريبة الدمغة النسبية علي رؤوس أموال المساهمين بها نيابة عن هؤلاء المساهمين، ضمنا لأداء الضريبة في الميعاد دون إبطاء.

ولتحديد صاحب الحق في استرداد الضرائب المحصلة عن طريق طرف ثان غير الممول الملتزم الأصلي بها ينبغي أن نفرق بين حالتين :

الأولي : عندما يسهل تحديد الممول الذي تم تحصيل الضريبة نيابة عنه أو بدلا منه ، وهنا يكون لهذا الممول، أو من ينيبه في السداد ، أن يسترد هذه الضرائب وفقا للقواعد العامة للاسترداد ، ومن أوضح الحالات لذلك ضريبة المرتبات أو المبالغ التي تحصل وفقا لنظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب ضرائب الدخل ، لأنه في جميع الحالات يسهل تحديد الممول ، ويسهل رد الضرائب المسددة بغير وجه حق إليه .

والثانية : إذا كانت الضرائب المحصلة نيابة عن ممول يصعب تحديده، وإثبات تحمله بالضريبة فعلا كما هو الحال بالنسبة للضريبة العامة علي المبيعات التي يحصلها البائعون أو مقدمو الخدمات نيابة عن المشتريين أو المستفيدين مع تعددهم . وتنوع الحالات التي تفرض الضريبة بسببها، إذ ليس للبائعين أو مقدمي الخدمات الحق في طلب استرداد ضريبة المبيعات - أو الضريبة من مالهم الخاص ، فضلا عن أن المبالغ التي قاموا بسدادها نيابة عن الملتزمين أصلا بها قد ردت اليهم ضمن الثمن الذي بيعت به السلعة أو الخدمة إلي المشتريين أو المستفيدين بها . ومن ثم فإذا تعذر تحديد هؤلاء المشتريين أو

(٣) أنظر المواد من ٨٣ إلي ٨٨ من قانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ .

المستفيدين فإنه لا يمكن رد الضريبة لاستحالة الرد في هذه الحالة ، عملاً بالقاعدة الأصولية التي تقضي بأنه لا إلزام بمستحيل.

ومع ذلك فلا يمكن التسليم بالاستحالة المطلقة لرد الضريبة غير المباشرة حال الحكم بعدم دستورية القانون الذي ينظمها، إذ يمكن أن نتصور إمكان استرداد هذه الضريبة، عند الوصول إلى الملتزم الأصلي بها ، ويتضح ذلك إذا ما قدم مشتري السلعة أو الخدمة فاتورة الشراء متضمنة مقدار ضريبة المبيعات التي تحملت السلعة أو الخدمة بها ، وهنا يمكن للمشتري أن يطالب إدارة الضريبة برد هذه الضريبة ، كما يمكن للمساهمين في الشركة التي قامت بأداء ضريبة الدمغة النسبية على رؤوس أموالهم أن ينيبوا هذه الشركة في رد الضرائب التي حصلت نيابة عنهم تنفيذاً للحكم بعدم دستورية هذه الضريبة.

ب - المقاصة بين الضرائب المحكوم بعدم دستورتها والضرائب الأخرى:

يحدث أن يكون الممول دائناً لإدارة الضريبة، ومديناً لها، في نفس الوقت، فهل يحق لإدارة الضريبة أن تخصم من الضرائب التي يكون الممول دائناً بها لإدارة الضريبة بسبب الحكم بعدم دستورية الضرائب التي أداها وذلك من إجمالي الضرائب الأخرى المدين بها وفقاً لقوانين سارية لم يطعن عليها بعدم الدستورية.

والقاعدة التي تأخذ بها مصلحة الضرائب أن المقاصة - إذا توافرت شروطها - بين دين الضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب على الممول وبين الدين المستحق لهذا الممول على المصلحة نتيجة أدائه أكثر من المستحق عليه أو بسبب الحكم لصالحه برد مبالغ أيا كانت جائزة. ذلك لأن المادة ٣٦٤ من القانون المدني قد نصت على أن المقاصة تقع في الديون أيا كان مصدرها فيما عدا حالات معينة عدتها المادة المذكورة ليس من بينها دين الضريبة^(١). وعلى ذلك يجوز أن

(١) راجع فتوى مجلس الدولة ، قسم الرأي مجتمعاً بجلسته المنعقدة في ٢٠ يناير ١٩٥٢ ، ملفها رقم

٦٦ / ٢١ / ١ / ٢٧

تتناقص ديون الضريبة التي من نوع واحد . كما يجوز أن تنقص ديون الضريبة التي من أنواع مختلفة فتجري المقاصة من بين ما سددتها الممول بالزيادة في الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين وبين الضريبة علي الدفعة التي يقوم الممول بادائها لحساب نفسه ، كما يجوز أن تقع المقاصة بين مادفعه الممول بالزيادة عن سنة وبين ما يستحق عليه من ضرائب أو فروق عن نفس السنة ، أو أية سنة تالية أو سابقة طالما تم التلاقي بين ما وجب في ذمة الممول للمصلحة وبين ماوجب لهذا الممول في ذمة المصلحة في وقت كان فيه الدين المراد إجراء المقاصة به ما زال قائما لم ينقض بالتقادم وكانت شروط المقاصة متوافرة، ويجوز كذلك أن تقع المقاصة بين ديون الضرائب بأنواعها المختلفة ، وبين ما قد يحكم به للممول من أتعاب محاماة أو أتعاب خبرة أو مصاريف قضائية^(١).

وعلي هذا ، فإنه يمكن للممول أن يتمسك بأحققته في المقاصة بين المبالغ التي له حق استردادها تنفيذا للحكم بعدم الدستورية ، وبين الضرائب الأخرى التي يكون مدينا بها لمصلحة الضرائب ، إلا أنه يراعي في قبول المقاصة ما يأتي:

١ - يجب أن يطلب المقاصة صراحة من له مصلحة فيها ، يستوي في ذلك الممول أو إدارة الضرائب، ذلك لأن المقاصة لا تقع من تلقاء نفسها، إذ تنص المادة ٣٦٥ مدني علي أن المقاصة لا تقع إلا إذا تمسك بها من له مصلحة فيها، وذلك فيما عدا المقاصة التي تقع بقوة القانون تنفيذا لقانون ضرائب الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ التي تنص علي أن « تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون ، والقانونان رقمه ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيولة علي التركات و ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ بفرض ضريبة علي التركات ، وبتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٩٤ (حل محلها

(١) التعليمات التفسيرية العامة رقم ١ لسنة ١٩٥٦ التي أصدرتها مصلحة الضرائب في

القانون ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بشأن ضريبة الأيلولة قبل إلغائه بالقانون رقم ٢٢٧ لسنة ١٩٩٦) وبين ما يكون مستحقا عليه منهما وواجب الأداء.

٢ - يشترط لوقوع المقاصة إذا ما أصبحت ممكنة ما يأتي :

أ - أن يكون الدينان بين طرفين كل منهما دائن .

ب - أن يكون الدينان خاليين من النزاع مستحقين الأداء .

ج - أن يكون الدينان صالحين للمطالبة بهما قضاء .

العملة التي يتم رد الضريبة بها :

إذا تقرر للممول الحق في استرداد المبالغ التي سددها تنفيذا للحكم بعدم الدستورية، وجب علي إدارة الضريبة أن تبادر برد هذه المبالغ إلي أصحابها، وإلا تقرر لهم الحق في اقتضاء مقابل تأخير، ولكن يحدث أن يكون الممول قد سددها هذه المبالغ بعملة أجنبية (بالدولار الأمريكي مثلا) تنفيذا لحكم القانون ، كما هو الحال بالنسبة للضريبة علي مرتبات العاملين المصريين بالخارج وفقا للقانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ ، فهل ترد له هذه المبالغ بالجنيه المصري أم بذات العملة التي أدي الضريبة بها ؟

تري مصلحة الضرائب أن رد هذه المبالغ يكون بالعملة المصرية استنادا الي فتوي صادرة من مجلس الدولة بتاريخ ١٩٨٨/١١/١٠^(١)، جاء فيها أنه بخروج المشرع المصري علي قاعدة الذهب ، فقد أصبح للعملة الورقية قوة إبراء للذمة غير محدودة ، تتمتع معها أية منازعة في قبولها، يؤكد ذلك كل من الأمر العالي الصادر في ٢ أغسطس ١٩٨٤ بشأن السعرا إلزامي لأوراق البنكنوت

(١) فتوي الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع بمجلس الدولة في جلستها المنعقدة بتاريخ ١٩٨٨/١١/٣٠ .

والقانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٥١ بإنشاء بنك مركزي للدولة ، ولما كان الثابت من أحكام قانون الضرائب علي الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أن وعاء الضريبة وسعرها يتحدد علي أساس الجنيه المصري باعتباره عملة البلاد الرسمية ، فإن العملة المصرية تكون هي الأساس في كل ما يتعلق بالضرائب.

وقد وجهت مصلحة الضرائب موظفيها ^(١) إلي قبول « جميع أنواع الضرائب المستحقة بالعملة المحلية، وكذلك المبالغ المحصلة تحت نظام الخصم والإضافة أو التحصيل تحت حساب الضريبة » ، كما جاء في فتوي أخرى ^(٢) : « أنه لا خلاف في أن أداء الضرائب بجميع أنواعها يكون بالعملة الوطنية كمظهر لا غني عنه من مظاهر سيادة الدولة ، فإذا كانت المنشأة أو الممول ممن يتعاملون بعملة أجنبية ، تعين تحديد الضريبة بهذه العملة ، ومن ثم فإن تقدير مبلغها والوفاء بها إنما يكون بما يعادل قيمتها من العملة المصرية ».

ويستفاد من التعليمات ^(٣) ، التي أصدرتها مصلحة الضرائب لتنظيم رد الضريبة علي مرتبات بالخارج أن رد هذه المبالغ يكون بالعملة الأجنبية، حيث يتم سداد هذه المبالغ علي ثلاث دفعات سنوية متساوية القيمة ، باستثناء المبالغ التي لا تتجاوز قيمتها « خمسمائة جنيه مصري » فهي تدفع مرة واحدة للمسترد.

وفي رأينا أنه يحق للمول أن يسترد الضريبة المقضي بعدم دستوريته بنفس العملة التي تم تحصيل الضريبة بها، وإلا كان ذلك تنفيذا ناقصا للحكم،

(١) التعليمات التفسيرية العامة رقم ٣ لسنة ١٩٨٩ .

(٢) فتوي الجمعية العمومية لاسمي الفتوي والتشريع بمجلس الدولة بجلستها المنعقدة فـ ١٧ نوفمبر ١٩٩١ ، ملفها رقم ٢٧ / ٢ / ٤١٠ . وقد وافقت وزارة المالية علي هذه الفتوي ، وأصدرت بمضمونها مصلحة الضرائب التعليمات التفسيرية رقم ٢ بتاريخ ١٠ / ٢ / ١٩٩٢ .

(٣) راجع التعليمات التنفيذية رقم (٢) بخصوص قرار وزير المالية رقم ١٠ لسنة ١٩٩٦ .

يخل أحيانا بحق الممول ، وبحق المصلحة أيضا ، وذلك عندما تتفاوت قيمة العملة الأجنبية التي قام بسدادها عن ما يقابلها من عملة مصرية زيادة أو نقصانا ، ولا يجوز الاحتجاج في هذا الصدد بفتوي صدرت في مجال الضرائب علي الدخل التي يتحدد وعاءها وسعرها والعمله التي يتم التحصيل بها بالجنيه المصري، بحيث يمتد تطبيقها إلي ضرائب أخرى بنص القانون^(١)، علي أدائها بعمله أجنبية، ولما كان الممول غير مخير في أداء الضريبة بالعمله الأجنبية ، فإن من العدالة أن ترد اليه هذه الضرائب بذات العملة التي أجبر علي دفع الضريبة بها.

(١) نصت المادة ٣ من قانون الضريبة علي مرتبات العاملين بالخارج رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ علي أن « يكون سداد هذه الضريبة سنويا وبالطريقة التي تحددها اللائحة التنفيذية »، وقد حددت المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية لهذا القانون طريق تسديد هذه الضريبة بالعمله الأجنبية ، وليس من بينها منح العامل الحق في أدائها بالعمله المصرية.

المبحث الثاني

موانع تنفيذ الحكم بعدم الدستورية

مانعان للتنفيذ

لا يمنع من تنفيذ الحكم بعدم الدستورية علي جميع الوقائع والتعاملات التي تتعلق بالقانون الذي قضي بعدم دستوريته إلا أن يكون ذلك متعلقا بالحقوق أو المراكز التي استقرت عند صدوره بحكم حاز قوة الأمر المقضي ، أو بانقضاء مدة تقادم ، وإلي ذلك أشارت صراحة المذكرة الإيضاحية لقانون إنشاء المحكمة الدستورية العليا رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ . كما صرحت بذلك المحكمة الدستورية في قضائها ^(١) بجلسة ١١ / ٦ / ١٩٨٢ ، بأن « مؤدي ما تضمنه نص المادة ٤٩ من قانون إنشائها من عدم جواز تطبيق النص المقضي بعدم دستوريته من اليوم التالي لنشر الحكم ، وعلي ما جاء بالمذكرة الإيضاحية للقانون ، لا يقتصر علي المستقبل فحسب ، وإنما ينسحب علي الوقائع والعلاقات السابقة علي صدور الحكم . علي أن يستثني من هذا الأثر الرجعي الحقوق والمراكز التي تكون قد استقرت عند صدوره بحكم حاز قوة الأمر المقضي أو بانقضاء مدة تقادم » .

ذلك ، لأن الهدف الذي توخاه المشرع الدستوري في هاتين الحالتين هو ضمان استقرار المعاملات وعدم المساس بالحقوق المكتسبة للأفراد والجهات التي استفادت بها .

ويتطلب تطبيق ذلك علي المسائل الضريبية أن نبين متي كون الحكم حائزاً لقوة الأمر المقضي؟ وما هي الأوضاع الخاصة بالتقادم الضريبي؟

(١) القضية رقم ٤٨ لسنة ٢ قضائية دستورية، جلسة ١١ / ٦ / ١٩٨٢ .

أولاً : الحكم الحائز لقوة الأمر المقضي :

تكتسب الأحكام القضائية التي تحوز قوة الأمر المقضي حجية تكفل ضمان الاستقرار القانوني للحقوق والمراكز القانونية التي أكدتها أحكام القضاء^(١)، وتثبت قوة الأمر المقضي لكل حكم قضائي نهائي بحيث يكون مانعا لنظر النزاع في دعوي لاحقة إذا اتحد الموضوع والسبب فضلا عن وحدة الخصوم^(٢)، وذلك فيما قضى فيه بصفة صريحة أو بصفة ضمنية حتمية ، سواء في المنطوق أو في الأسباب المتصلة به اتصالا وثيقا والتي لا يقوم المنطوق بدونها^(٣).

وعلى هذا فإن الأحكام القضائية التي صدرت في مسائل ضريبية تحوز قوة الأمر المقضي الذي يحول دون العدول عنها بناء على حكم بعدم الدستورية يتعلق بالقانون الضريبي الصادرة وفقا له ، طالما كان الحكم القضائي نهائيا مانعا لأطرافه من المنازعة القضائية بشأنه أمام أية جهة من جهات القضاء ، حتي ولو كان الحكم صادرا من محكمة ابتدائية طالما أصبح نهائيا.

وفي هذا الصدد تجري التفرقة بين الأحكام القضائية التي تحوز قوة الأمر المقضي المانع من تنفيذ الحكم بعدم الدستورية وبين غيرها من أحكام قضائية لم تحز هذه القوة، ومن أمثلتها الأحكام الصادرة في المسائل الأولية والأحكام

(١) د . فتحي والي ، الوسيط في قانون القضاء المدني ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٠ ، ص ١٨٥ .

(٢) قضاء القضاء في الطعن رقم ٩٠٦ لسنة ٥١ ق ، جلسة ٢٤ / ٤ / ١٩٨٦ ، الطعن رقم ١٦٩٠ لسنة ٥٢ ق ، جلسة ٤ / ٦ / ١٩٨٦ ، الطعن رقم ١٢٤ لسنة ٥٢ ق ، جلسة ٢٨ / ٤ / ١٩٨٥ .

(٣) قضاء النقض في الطعن رقم ٢٣٨ لسنة ٥٢ ق ، جلسة ٢٠ / ٥ / ١٩٨٦ ، الطعن رقم ٣٢٨ لسنة ٥٢ ق ، جلسة ٢٧ / ٦ / ١٩٨٥ .

الوقتية، أو الأحكام الصادرة قبل الفصل في موضوع الدعوي والمتعلقة بالسير فيها وتحقيقها وهي أحكام ترمي إلى مجرد تهينة الدعوي للحكم في موضوعها، ومن ثم لا تحوز حجية الأمر المقضي سوى من ناحية الشكل فقط دون المضمون، ويجوز للمحكمة التي أصدرته أن تعدل عنها بعد إصدارها دون الإخلال بمبدأ الحجية.

وقد قضت محكمة النقض بأن الحكم التمهيدي لا تكون له حجية الشيء المقضي به، وليس القاضي الذي أصدره ملزماً حتماً بالاعتماد على نتيجة التحقيق الذي يحصل تنفيذاً له^(١)، ومن أمثلته :

أ - الحكم بتعيين خبير في الدعوي لايقيد المحكمة برأي الخبير فيما عين له، ويكون لها مع ذلك حق النظر في أصل الموضوع ويحثه من كافة وجوهه والقضاء فيه على وفق ما تري^(٢).

ب - الحكم التمهيدي في دعوي الملكية بالإحالة الي التحقيق لإثبات وضع اليد على العين المتنازع عليها، لا يحول دون القضاء في موضوع الدعوي على أساس صورية عقد البيع الذي يتمسك به أحد الخصوم في إثبات ملكيته^(٣).
والعبرة في وصف الحكم بأنه تمهيدي أو قطعي ليست بما يصفه الطاعن، وإنما هي بحقيقة وصفه، ولذلك قضت محكمة النقض بأن الحكم الذي أوضع الأساس الذي يبني عليه الخبير تقديره لوعاء الضريبة هو حكم قطعي في هذا الخصوص^(٤)، فالحكم القطعي الذي يحوز قوة الأمر المقضي هو الذي يضع حداً

(١) الطعن رقم ١ لسنة ٣ ق جلسة ٢٧ / ٤ / ١٩٢٣ .

(٢) الطعن رقم ٤١ لسنة ٢ ق جلسة ١١ / ١١ / ١٩٣٢ .

(٣) الطعن رقم ٤٩ لسنة ١٦ ق جلسة ٢٠ / ٢ / ١٩٤٧ .

(٤) الطعن رقم ١٧١ لسنة ١٩ ق جلسة ٢٧ / ١٢ / ١٩٥١ .

للنزاع في جملته أو في جزء منه أو في مسائل متفرقة عنه بفصل حاسم لا رجوع فيه من جانب المحكمة الذي أصدرته^(١)، وعلي ذلك اعتبر الحكم نهائيا حائزا لقوة الأمر المقضي فيما تضمنه من اعتبار ضريبة الدفاع من التكاليف الواجبة الخصم . مما يمنع الخصوم العودة إلى مناقشة هذه المسألة في أية دعوي تالية يثار فيها هذا النزاع ، ولايمنع من ذلك أن يكون الحكم صادرا عن سنوات سابقة عن سنوات النزاع في الدعوي الماثلة ، لأن نطاق مبدأ استقلال السنوات الضريبية لا يتعدى جانب الأرباح والتكاليف التي تتحقق علي مدار السنة بحيث لا تمتد الي غيرها من السنين السابقة أو اللاحقة عليها إلا فيما نص عليها القانون استثناءً^(٢)، كذلك يعد قضاء المحكمة بتقادم الضريبة ، وقد صدر نهائيا، جائزا لقوة الشيء المحكوم فيه يمنع الخصوم أنفسهم من التنازع فيها في أية دعوي تالية تكون فيها تلك المسألة هي بذاتها الأساس فيما يدعيه أي من الطرفين قبل الآخر من حقوق مترتبة عليها^(٣)، ويعد حكما قطعيا كذلك الحكم بأن ثبوت إنقطاع الممول فعلا عن مزاوله النشاط يغني عن الإخطار بالتوقف ، ورغم مخالفة هذا الحكم للقانون طالما لم تقم المصلحة باستئنافه ، ويكون هذا الحكم قد حاز حجية الأمر المقضي التي تسمو في المقام علي مخالفة القانون أو قواعد النظام العام^(٤).

ويثور التساؤل عما إذا كان ربط الضريبة النهائي ببناء علي قرار لجنة الطعن ، أو بناء علي قرار لجنة داخلية تمت بمعرفة المأمورية المختصة، أو لعدم الطعن في الميعاد ، تحوز قوة الأمر المقضي المانع من تنفيذ الحكم بعدم الدستورية عليها ؟

(١) الطعون أرقام ٨٥٢ لسنة ٤٧ جلسة ٢٤ / ٢ / ١٩٨٢ ، ٢٢ لسنة ٣٩ ق جلسة ٢٠ / ٤ / ١٩٧٥ .

٣٠٠ لسنة ٣٦ جلسة ٩ / ٣ / ١٩٧١ .

(٢) الطعن رقم ٤٦٦ لسنة ٤٧ ق جلسة ٢٠ / ١ / ١٩٧٩ .

(٣) الطعن رقم ١٠٩٢ لسنة ٤٧ ق جلسة ١٩ / ٦ / ١٩٧٩ .

(٤) الطعن رقم ٧٠ لسنة ٣٩ ق جلسة ٢٦ / ٢ / ١٩٧٥ .

أ - الربط النهائي بناء علي قرار لجنة الطعن :

من المقرر قضاءً أن قرارات لجان العطن تحوز قوة الأمر المقضي متي أوضحت غير قابلة للطعن، وتصبح حجة بما فصلت فيه من الحقوق ، فلا يجوز قبول دليل ينقض هذه القرينة في نزاع قام بين الخصوم أنفسهم، وتعلق بذات الحق محلا وسببا ^(١)، كما أن قرار لجنة الطعن يحوز حجته بشأن العناصر التي لم تثر أمام محكمة أول درجة ، وهذه الحجية تمنع من العودة إلي مناقشة ما سبق أن قضي به في هذا الصدد ، إذ أن قوة الأمر المقضي تعلو اعتبارات النظام العام ^(٢).

وبذلك يكون الربط النهائي الصادر بناء علي قرار لجنة الطعون مكتسبا قوة الأمر المقضي الذي تستقر به حقوق كل من الممول والخزانة العامة ، بما يمنع من انسحاب أثر الحكم بعدم الدستورية اليه .

ب - الربط النهائي في أحوال أخرى :

كذلك يمكن أن يكون الربط نهائيا إما لعدم طعن الممول عليه في الميعاد ، أو لاتفاق الممول مع إدارة الضريبة في لجنة داخلية عليه.

ورغم أن عدم الطعن في الميعاد مانع لنظر قرار الربط أمام لجنة الطعن ، وبالتالي يحول دون نظره أمام القضاء ، إلا أن ذلك لا يجعلنا نسلم بأن ذلك يعني أن هذا الربط النهائي قد اكتسب قوة الأمر المقضي ، حيث لم يصدر بشأنه حكم قضائي نهائي أو لم تقرر لجنة ذات اختصاص قضائي فيه ما يحول دون إعادة النظر فيه ، وعلي هذا الأساس لا يكتسب مثل هذا القرار قوة الأمر المقضي،

(١) حكم النقض في الطعن الصادر بجلسته ١٩ / ١٢ / ١٩٧٣ ، مشار اليه في مؤلف : د. زكريا

محمد بيومي : المنازعات الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٠ ، ص ٢٢٣ .

(٢) النقض الصادر بجلسته ٢٧ / ٦ / ١٩٨٣ ، المرجع السابق ، ص ٢٢٣ .

ويكون لصاحب الشأن أن يطالب بامتداد أثر الحكم بعدم الدستورية إليه.

ولا يمكن التخوف من أن يكون الممول الذي لم يطعن في وضع أفضل من الذي طعن ، إذ أن الذي طعن في الميعاد أتيحت له فرصة الدفع أمام لجنة الطعن أو القضاء بكافة السبل التي ترفع عنه وطأة الدين الضريبي، وذلك بخلاف الممول الذي لم يطعن ، ولم تتح له فرصة إبداء دفاعه، خاصة وأن هناك شكاً في أن أسباب عدم طعنه قد تكون راجعة لخطأ إدارة الضريبة ذاتها، ويجب أن يفسر هذا الشك لمصلحته.

ويختلف الوضع بالنسبة للاتفاق أمام اللجنة الداخلية بالمأمورية التي يكون هدفها التقريب بين وجهات نظر مأمورية الضرائب وبين وجهة نظر الممول ، فهي مجرد تنظيم إداري بحث ، لم يصدر قانون بتنظيمها علي النحو المنظم للجان الطعن ، لذلك قيل « إن اللجان الداخلية ليست سوى « مأمور ضرائب » لها اختصاصه ، ويسري علي عملها واختصاصها ما يسري علي المأمور وعمله واختصاصه في الحدود والأوضاع المنصوص عليها في القانون»^(١).

وقد شبّهت بعض الأحكام هذا الاتفاق بالعقد الملزم بين طرفيه ، ومن ثم يكون الاتفاق ملزماً إعمالاً لقاعدة العقد شريعة المتعاقدين^(٢)، لا يجوز للممول أو مصلحة الضرائب العدول عنه ، متى كان هذا الاتفاق خالياً من الغش أو الخطأ المادي^(٣)، وهو الأمر الذي رفضه البعض^(٤)، ويحق استناداً إلي أن القانون لا الإتفاق - هو مصدر الالتزام بدين الضريبة ، ولا يستمد هذا الإتفاق قوته الملزمة

(١) د. زكريا محمد بيومي : المنازعات الضريبية ، مرجع سابق، ص ١٧٤ - ص ١٧٥ .

(٢) قضاء النقض رقم ٢٩ لسنة ١٨ قضائية جلسة ٢٦ / ٥ / ١٩٤٩ ، الجرف جـ ٥ ، ص ٩ النقض .

(٣) قضاء النقض رقم ٢٠ لسنة ١٨ قضائية جلسة ٨ / ١٢ / ١٩٤٩ ، الجرف ، جـ ٦ ، ص ٩ ، النقض رقم ١٤٨ لسنة ١٩ قضائية جلسة ١ / ٣ / ١٩٥١ ، الجرف جـ ٧ ، ص ١٧ .

(٤) د. قنري نقولا عطية ، المرجع السابق ، ص ١٢٨ - ص ١٢٩ .

من مجرد الإيجاب والقبول طبقا لقواعد القانون الخاص، وإنما من مطابقة الأسس والعناصر التي بني عليها للشروط والأوضاع التي فرضها القانون، وقد عبرت عن هذا الرأي بعض الأحكام القضائية^(١)، التي صرحت بأن « الإلتزام بالضريبة منشؤه القانون ، ومن ثم فإن إتفاق مأمور الضرائب مع الممول دون بيان أساس وسبب هذا الاتفاق يجعله باطلا، وبالتالي لا يصلح أساسا لربط الضريبة ...».

وترتبا علي الرأي الأخير الذي يجعل أساس الاتفاق هو حكم القانون الضريبي ، فإن هذا الإتفاق يجب أن لا يكون مانعا من العدول عن ربط الضريبة الذي تم علي أساسه ، إذا ثبت قضاء أن هذا القانون غير دستوري ، ومن ثم يفقد الإتفاق المعتمد عليه، ويسقط الإلتزام به ، ويكون لكل من الممول والإدارة الضريبية العدول عنه، فلا يكتسب مثل هذا الإتفاق قوة الأمر المقضي المانع لتنفيذ الحكم بعدم الدستورية عليه .

ومن ناحية أخرى ، فقد لا يكون الربط حائزا لقوة الأمر المقضي، إلا أنه قد مضي زمن طويل عليه فهل يتأثر هذا الربط بالحكم بعدم الدستورية أم أن تقادم الحق يمثل مانعا لذلك ؟

ثانيا : التقادم كمانع لتنفيذ الحكم بعدم الدستورية :

يسقط دين الضريبة بالتقادم الخمسي ، وذلك إذا لم تطالب مصلحة الضرائب الممول بهذا الدين خلال خمس سنوات من تاريخ ثبوت هذا الحق ، وذلك حماية للمول من تراكم المتأخرات عليه الناجم عن تقصير إدارة

(١) محكمة مصر الابتدائية ، القضية رقم ١٨ لسنة ١٩٤٦ ، محكمة إستئناف الإسكندرية في القضية رقم ١٢١ لسنة ١٥ قضائية ، مشار إليهما في المرجع السابق ص ١٢٩ .

الضريبة^(١)، كذلك يسقط حق للممول في المطالبة بما له من مبالغ حصلتها مصلحة الضرائب منه ، أو لحسابه بغير وجه، إذامضت المدة المقررة قانونا دون أن يطالب الممول بهذا الحق، لما في ذلك من قرينة علي تنازل هذا الممول عن المطالبة بحقه أو تقصيره وإهماله في المطالبة بحقه ، مما تقتضيه مصلحة الخزنة العامة في استبقاء هذه المبالغ لديها أو لاستقرار المراكز القانونية التي ظلت مدة من الزمن دون مطالبة أو اقتضاء .

وقد نصت المادة ١٧٥ من قانون الضرائب علي الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ علي أن « يسقط حق الممول في المطالبة باسترداد الضرائب التي دفعت بغير حق بمضي خمس سنوات ...

وتبدأ هذ المدة من تاريخ إخطار الممول بربط الضريبة ، وإذا عدل الربط بدأت مدة جديدة من تاريخ إخطاره بالربط المعدل ، وتقطع المدة في الحالتين بالطلب الذي يرسله الممول إلي المصلحة بكتاب موصي عليه بعلم الوصول باسترداد الزيادة التي أداها، ولا يبدأ سريان التقادم في هذه الحالة إلا من تاريخ إخطار الممول بقرار المصلحة بكتاب موصي عليه .»

ووفقا لأحكام القانون المدني التي تنظم القواعد العامة للتقادم ، والتي يعمل بها فيما لم يرد بشأنه نص خاص في قانون الضريبة ، تنص المادة ٣٨٢ مدني علي أنه « لايسري التقادم كلما وجد مانع يتعذر معه علي الدائن أن يطالب بحقه ، ولو كان المانع أدبيا» ولما لم تبين هذه المادة صور المانع الأدبي فقد ذهب البعض^(٢) ، إلي تعريفه بأنه المانع الذي يستحيل معه علي الدائن أن يطالب بحقه

(١) قضت محكمة النقض في الطعن رقم ١١١ لسنة ٢٥ ق ٢٥ / ١٢ / ١٩٥٩ « أن التقادم في الضرائب والرسوم لا يقوم علي قرينة الوفاء أو إنما يقوم علي عدم إرهاق المدين وإثقال كاهله بتراكم الديون عليه ...»

(٢) محمد عبد اللطيف : التقادم المكسب والمسقط ، الطبعة الأولى ، ص ١١٩ .

ويتخذ من الإجراءات ما هو كفيل بقطع مدة التقادم المقررة لهذا الحق ، فطالما تحقق هذا المانع ، فإنه يتعين تبعا لذلك وقف سير التقادم المقرر للحق ما بقي هذا المانع قائما ، ومانعا من اتخاذ أي إجراء يقطع التقادم سواد طالت مدة المانع أو قصرت (١).

وقد ذهب البعض إلي أن عدم صدور حكم بعدم دستورية القانون مانع من التقادم الذي يحول بين الشخص والمطالبة بحقه الذي انتزع منه بسبب القانون المقضي بعدم دستوريته ، إذ لو كان الشخص يعلم أن القانون الذي يستند إليه الشخص أو الجهة التي بيدها هذا الحق غير دستوري ، ما تواني عن المطالبة بحقه ، وهذا الجهل بعدم الدستورية ، يجعل صاحب الحق في حالة من حالات المانع الأدبي توقف سريان التقادم في حقه . ويترتب علي هذا الرأي أن للممول أن يطالب برد المبالغ التي حصلت منه بمقتضي قانون ضريبي حكم بعدم دستوريته ، وأنه لا يحتج عليه بتقادم هذه المبالغ بمضي خمس سنوات سابقة علي صدور الحكم بعدم الدستورية ، إذ أن عدم صدور الحكم خلال هذه المدة يوقف التقادم في حقه ويجعله مانعا من موانع التقادم ، الذي لايسري في شأنه إلا من تاريخ نشر الحكم بعدم الدستورية في الجريدة الرسمية .

ويري آخرون (٢) - وهو ما نميل إليه - أن الحكم بعدم الدستورية لا يشكل مانعا من التقادم ، ولا يجوز للممول أن يحتج به إذا كانت المبالغ التي يطالب بردها قد سقطت بالتقادم قبل بدء إجراء المطالبة بها قانونا ، وذلك استنادا إلي :
١ - قضت محكمة النقض (٣) ، بأن « الجهل بالحق في استرداد ما دفع

(١) عبد المنعم اسحاق خليل : عدم الدستورية والمانع من التقادم ، مجلة هيئة قضايا الدولة ، العدد الثاني ، السنة ٢٧ ، أبريل ، / يونية ١٩٩٣ ، ص ٦٢ .

(٢) عبد المنعم اسحاق خليل ، المرجع السابق ، ص ٦٣ - ص ٦٦ .

(٣) حكم النقض في العطن رقم ٩٣ لسنة ٣١ قضائية ، جلسة ١٩٦٦/٢/٢٤ .

بغير حق لا يمنع من سريان التقادم ، ومن ثم فإن هذا الجهل لا يمكن أن يكون من الموانع التي يترتب عليها وقف التقادم بعد سريانه طبقا لنص المادة رقم ٣٨٢ مدني » .

٢ - أن حق اللجوء الي القضاء هو من الحقوق الأساسية التي حرص عليها الدستور، وكان في مكنة أي شخص من أصحاب هذه الحقوق أن يلجأ إلي القضاء مطالباً بالحكم بعدم دستورية قانون الضريبة ، أما إذا لم يستعمل هذا الحق رغم قدرته علي ذلك ، فإنه لا يصح اعتبار عدم صدور الحكم بعدم الدستورية خلال المدة السابقة ، مانعاً من التقادم .

٣ - أفتي مجلس الدولة ^(١)، بأنه لا يوجد ثمة مبرر لوقف سريان التقادم في شأن من لم يلج الطريق القضائي الذي يؤهله للطعن بعدم الدستورية ، ولا يعد عدم صدور الحكم بعدم الدستورية مانعاً أدبياً أو مادياً يوقف مدة التقادم من تاريخ ثبوت الحق لصاحب الشأن.

وبناء عليه فإنه لا يمتد أثر الحكم بعدم الدستورية إلي الوقائع أو المراكز القانونية التي استقرت بالتقادم.

مدة التقادم:

كانت المادة ٣٧٧ مدني تنص علي أن تتقادم بثلاث سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة ، ثم جاء القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ لينص علي أن « تتقادم بخمس سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة أو لأي شخص إعتباري عام، مالم ينص القانون علي مدة أطول، وذلك لتحقيق التسوية بين الممولين الذين يخضعون لمختلف أنواع الضرائب والرسوم المستحقة للدولة أو لأي

(١) فتوي مجلس الدولة لوزارات المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات رقم ٦٩١ في ٣١/٧/١٩٩٦ ، ملفها رقم ١١٣٥ / ١ / ٤ .

شخص إعتباري عام »^(١)، وهو النص الذي أكدته المادة ١٧٤ من قانون الضرائب علي الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بأن « يسقط حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضي هذا القانون بمضي خمس سنوات ... ».

كذلك يسقط حق الممول في المطالبة باسترداد الضرائب التي دفعت بغير وجه حق - طبقا لنص المادة ١٧٥ من ذات القانون بمضي خمس سنوات... « وفي ذلك تحقيقا للمساواة بين حق الدولة وحق الممول في تحديد مدة التقادم المسقطه لحق أي منهما ، ومن ثم فإنه لا يمتد أثر الحكم بعدم الدستورية إذا كان الحق قد سقط بالتقادم ، أي مضت مدة التقادم المقررة قانونا دون أن يطالب صاحب الحق به ، حتي ولو صدر بعد ذلك الحكم بعدم الدستورية مقررأ أن الضرائب المدفوعة كانت بناء علي نص غير دستوري .

وقد أثارت عبارة « تسقط حق الممول في المطالبة باسترداد الضرائب » التي وردت في المادة ١٧٥ المشار اليها ، خلافا في الرأي حيث رأت مصلحة الضرائب أن جميع المبالغ التي قام الممول بسدادها الي مصلحة الضرائب بغير وجه حق يسقط الحق في استردادها بالتقادم الخمسي . بينما يرى الممولون أن التقادم الخمسي ينطبق فقط علي (الضرائب) التي سددت (بغير وجه حق) . أي يجب أن تكون المبالغ المطالب باستردادها لها صفة الضرائب ، وأن يكون الحق في استردادها قائما علي أنها سددت بغير وجه حق ، إما لأن الممول غير خاضع للضريبة أصلا ، أو لأنه قد سدد ضرائب أكثر مما هو مستحق لمصلحة الضرائب .

(١) انظر المذكرة الايضاحية للقانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣

أما إذا فقدت هذه المبالغ صفة الضرائب ، فإنه يجب عدم التقيد بالتقادم الخمسي المقرر في المادة ١٧٥ المشار إليها ، ويسري علي هذه المبالغ القاعدة ، وهو التقادم الطويل المدة ، أي أن هذه المبالغ لا تسقط إلا بمضي خمس عشرة سنة ^(١). وتطبيقا لذلك فإن المبالغ التي سددت إلي مصلحة الضرائب بناء علي نص غير دستوري لا تأخذ صفة الضرائب ، وإنما تعتبر من قبيل المبالغ التي يحق للممول أن يستردها وفقا لقواعد التقادم طويل المدة أي خلال خمس عشرة سنة من استحقاقها .

ومن ناحيتنا فإننا لا نستطيع أن نوافق أصحاب هذا الرأي في أن المبالغ التي سددت كضرائب وفقا لقانون سار في تاريخ التحصيل تفقد صفتها التي حصلت بها بمقتضي الحكم بعدم دستورية هذا القانون ، إذ أن هذه المبالغ ينطبق عليها وصف « ضرائب دفعت بغير وجه حق » . ولا نجد تمييزاً في ذلك بين الضرائب التي سدها الممول ثم ثبت أنه غير خاضع للضريبة لأن شروط القانون الضريبي لا تنطبق عليه ، وبين مبالغ دفعها الممول كضرائب بناء عي قانون حكم بعدم دستوريته، فكلا الحالتين تتعلق بضرائب دفعت بغير وجه حق ، يسقط المطالبة بها بمضي خمس سنوات وفقا لنص المادة ١٧٥ المشار إليها .

(١) قرب هذا المعني، قضاء النقض في الطعن رقم ١٤٤ لسنة ٢٢ قضائية ، جلسة ١٩٥٥/٣/٢ حين رفض أن يواجه صاحب الحق في الاسترداد بحكم المادة ٩٧ من القانون رقم ١٤ / ١٩٣٩ - والتي تقابل المادة ١٧٥ من قانون الضرائب علي الدخل الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - ورأت أن الحق في الاسترداد إعمالا لحكم القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ يصبح « ديناً عادياً ، ولا يسقط الحق في اقتضائه إلا بمضي مدة السقوط المقررة في القانون المدني » .

وفي قضاء آخر (الطعن رقم ٢١٥ لسنة ٣٥ ق ، جلسة ١٩٧٢/٣/٢٨) ذهبت محكمة النقض إلي أن ما حصلته مصلحة الجمارك من ضرائب قبل صدور قرار مجلس الوزراء في ١٩٤٨/٢/١ إنما حصل بحق حتي هذا التاريخ ، ولكن بقاءه تحت يد مصلحة الجمارك بعد صدور القرار المذكور يصبح بغير سند ، ولذا يصبح ديناً عادياً يسقط الحق في اقتضائه بمدة التقادم المقررة في القانون المدني .

يؤكد ذلك أن مجلس الدولة قد رأي بتاريخ ٧ / ٦ / ١٩٨٨^(١)، أن المبالغ التي يتطلب المشرع إضافتها أو خصمها لحساب الضريبة ، ولئن كان وصف الضريبة لا ينطبق عليها في الوقت الذي يجب أن تخصم أو تضاف فيه، إلا أنه فضلا عن أن مصيرها سيكون إلي ذلك ، أي الي الضريبة ، فإنها تأخذ حكم الضريبة »، وإذا كان ذلك كذلك ، فإن ما دفع في الأصل علي أنه ضريبة ينبغي أن لا ينازع في صفته^(٢) بعد الحكم بعدم دستورية النص التي دفعت هذه الضرائب بناء عليه .

وإذا كانت الضرائب المطلوب ردها ليست من قبيل الضرائب التي نصت قوانين فرضها علي مدة تقادم معينة ، فإنه يرجع في حساب مدة تقادم هذه الضرائب، ومن ذلك الضريبة علي مرتبات العاملين بالخارج أو الضريبة علي الأرض الفضاء التي قضى بعدم دستوريتها، فإن حق الممول في استردادها

(١) فتوي مجلس الدولة لوزارات المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات رقم ٥٦٢ في ٧ / ٦ / ١٩٨٨ ملفها رقم ٤ / ١ / ٧٨٦ ، وانظر أيضا : التعليمات التفسيرية رقم ١ لسنة ١٩٨٨ التي أصدرتها مصلحة الضرائب بتاريخ ٢١ / ١٢ / ١٩٨٨ .

(٢) وتأكيدا لذلك ، أيضا ، فقد قضت محكمة النقض في الطعن رقم ٤٦٥ لسنة ٤٤ قضائية، بجلسته ٢٧ / ٦ / ١٩٦٦ ، أنه يشترط لإعمال حكم الفقرة الثانية من المادة ٢٧٧ من القانون المدني، والتي تتعلق بتقادم الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم ، أن يكون المبلغ الذي حصلته الدولة قد دفع باعتباره ضريبة أو رسما، وأن يكون تحصيله قد تم بغير وجه، وإذا كانت الطاعة قد سددت المبالغ محل الداعي باعتبارها رسوما مقرررة وفقا لقرار مدير عام الجمارك رقم ١٢ لسنة ١٩٦٢ ، وكان تحصيل المطعون ضدها لها قد تم بغير وجه حق لعدم نشر هذا القرار في الجريدة الرسمية ، فإن حق الطاعة في استردادها يتقادم بثلاث سنوات من تاريخ دفعها طبقا للفقرة الثانية من المادة ٢٧٧ من التقنين المدني .

راجع في هذا المعنى : د. أحمد حسني، قضاء النقض الضريبي ، مرجع سابق ، بند رقم ٥٨٤، ص ٦٩٤ .

يكون خلال ثلاث سنوات من تاريخ دفع الضرائب ^(١) ، عملاً بنص الفقرة الثانية من المادة ٢٧٧ من التقنين المدني ، يعتبر الطلب المقدم من الممول للجهة المختصة لرد ما دفعه بغير وجه حق إجراءً قاطعاً للتقادم.

(١) قضت محكمة النقض بأن تاريخ الحق في الإسترداد وفقاً لنص المادة ٢٧٧ من التقنين المدني يثبت أن تاريخ الدفع دون توقف علي علم الطاعن بحقه في الرد ، لأن حكم المادة ٢٧٧ يعتبر إستثناءً وارداً علي القاعدة العامة المنصوص عليها في المادة ١٨٧ من التقنين المدني (الطعن رقم ٩٢ لسنة ٢١ ق جلسة ٢٤ / ٢ / ١٩٩٦) ، الطعن رقم ٤٦٥ لسنة ٤٤ ق جلسة ٢٧ / ٦ / ١٩٦٦ .

الخاتمة

خلاصة الدراسة :

تعرضت المحكمة الدستورية العليا لعدد من النصوص الضريبية ، وحكمت في معظمها بعدم دستورية بعض هذه النصوص ، وذلك لمخالفتها القواعد التي وضعها الدستور المصري الصادر عام ١٩٧١ لتنظيم فرض الضريبة ، وخاصة قاعدة العدالة الإجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي . أو العدالة في توزيع الأعباء العامة التي لا تعني المساواة المطلقة ، وإنما تعني المساواة بين ذوي المراكز القانونية المتشابهة ومعاملتهم جميعاً بون تمييز ، أما ذوو المراكز غير المتشابهة فلا غضاضة في معاملة كل منهم معاملة تختلف عن الآخر تبعاً لاختلاف المراكز القانونية وعدم تشابهها .

وقد كشفت الدراسة عن تأثير قضاء المحكمة الدستورية العليا بالقواعد التي أبرزها وأعاد صياغتها آدم سيمث ، وتعارف علماء المالية العامة علي أنها دستور الضرائب أو القواعد التي يجب مراعاتها عند سن أي تشريع ضريبي ، وذلك علي الرغم من أن قضاء المحكمة الدستورية العليا لم يشر صراحة إلي هذه القواعد ، إلا أن حيثيات العديد من أحكامها قد رددت المقصود بقواعد العدالة ، واليقين والملاحة ، ولم تستثن من ذلك إلا قاعدة الإقتصاد في نفقات الجباية والتي لم تعرها هذه الأحكام إهتماماً .

كذلك أرسى المحكمة الدستورية عدداً من المبادئ التي تعين المشرع علي رسم إطار محدد للقانون الضريبي الموافق لقواعد الدستور ، والتي يجب مراعاتها عند اقتراح التشريع أو مناقشته أو في صياغته النهائية تمهيداً لإصداره ، كما يمكن أن تكشف هذه المبادئ عن العوار الدستوري الذي يلحق

بالنصوص الضريبية القائمة ، حتي يمكن الغاؤها - أو تعديلها - في الوقت الملائم، توكيلاً للدفع بعدم دستوريّتها بعد ذلك ، مما يزيد من وطأة الآثار الناجمة عن الحكم بعدم دستوريّتها، بالنسبة للإدارة الضريبية أو الممول.

ونظراً لما لقوانين الضرائب من طبيعة خاصة ، فقد التزمت المحكمة الدستورية العليا في تفسير نصوصها منهج التفسير الحرفي للنصوص ، دون أن يمنعها ذلك من الإستعانة ببعض العناصر الخارجة عن النص المراد تفسيره ، إذا كان غامضاً ، بحثاً عن إرادة المشرع ، وذلك بالرجوع الي المذكرة الإيضاحية أو الأعمال التحضيرية أو مضبطة البرلمان للتأكيد علي مبدأ معين .

ولم نتبين من هذه الأحكام الأخذ بالإتجاه المعاصر في تفسير النصوص الضريبية ، والذي يسير عليه حالياً القضاء المقارن في العديد من الدول . ونعني به التفسير بطريقة البحث العلمي الحر التي تعطي القاضي فرصة ابتداء الحلول للمشكلات التي يثيرها النص الغامض ، دون أن يصل ذلك إلي حد التفسير بالقياس .

وإذا كان الرأي الغالب للفقه والقضاء في مصر يذهب إلي أن للأحكام بعدم الدستورية أثراً رجعيّاً ، يمتد ليطبق علي الوقائع والمعاملات السابقة علي نشر الحكم بالجريدة الرسمية ، ما لم يكن ذلك متعلقاً بحكم حاز قوة الأمر أو انقضاء مدة تقادم ، فقد أثار ذلك البحث في كيفية إعمال هذه الآثار في المسائل الضريبية التي تتعدد أوجه المنازعة بشأنها ، سواء قبل ربط الضريبة، أو عند ربطها ، أو في مرحلة تحصيلها أو رد ما حصل منها بغير وجه حق .

ويؤدي تنفيذ الحكم بعدم الدستورية إلي وقف الإجراءات التي تسعى إلي ربط الضريبة ، أو تحصيلها ، علي أن يتم ذلك في الإطار الذي يتفق وطبيعة

المنازعة الضريبية ، فيمتنع تنفيذ الحكم بعدم الدستورية علي قرارات ربط الضريبة المستندة إلي قرارات لجان الطعن النهائية . أو الأحكام القضائية النهائية ، لأنها تدخل في مفهوم الحكم حائز قوة الأمر المقضي وفقا لما استقر عليه القضاء الضريبي ، وذلك بخلاف قرارات الربط المستندة إلي اتفاق في اللجنة الداخلية بمأذونية الضرائب ، أو استناداً الي عدم الطعن في الميعاد ، لأن هاتين الحالتين لا تشكلان في رأينا مانعا من تنفيذ الحكم بعدم الدستورية .

كما لا يمنع تنفيذ هذا الحكم أن تجري الإدارة الضريبية مقاصة بين المبالغ التي يكون الممول دائنا بها تنفيذا للحكم بعدم الدستورية وبين الضرائب التي يكون مدينا بها تنفيذا لقوانين ضريبية أخرى ، طالما توافرت شروط إجراء هذه المقاصة .

ومن البدهي أن يكون صاحب الحق في استرداد الضرائب المقضي بعدم دستورية النصوص المفروضة علي أساسها ، هو الممول الذي يقع عليه عبء الإلتزام القانوني بدفع الضرائب ، مما يتطلب التفرقة بين هذا الممول ، وبين غيره من الأشخاص أو الجهات التي يفرض عليها قانون الضريبة التزاما بتحصيلها أو حجزها ، أو دفعها مقدما ، لحساب الممول الأصلي ، ومايثير ذلك من مشكلات لعدم إمكانية رد الضريبة في بعض الحالات ، أو المنازعة علي حساب مدد التقادم المانعة من الرد ، علي النحو الذي أوضحناه تفصيلا في هذه الدراسة.

أثر الأحكام علي مناخ الإستثمار :

تعتبر أحكام المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية بعض النصوص الضريبية من عناصر تشجيع الاستثمار باعتبارها تشكل أحد الضمانات

القانونية التي تحمي هذا الاستثمار من عسف الضريبة الجائرة أو غير المشروعة، كما أن تنفيذ الحكومة لهذه الأحكام ضماناً أخري للمستثمر تشعره باحترام الدولة للقانون ونزولها علي أحكامه الصحيحة التي يقرها القضاء المستقل ، ومن ثم فلا مبرر للتخوف من أن تؤثر هذه الأحكام سلباً علي مناخ الإستثمار المصري، بدعوي وجود غموض في التشريع أو عدم استقراره ، ونؤكد من ناحية أخري إلي أن الثاني في إصدار التشريعات ، ودراستها بدقة من جميع الأوجه هي الضمانة من زعزعة التشريع أو الحكم بعدم دستوريته.

ففي دراسة للبنك الدولي عام ١٩٨٩^(١)، تبين أهمية وجود إطار قانوني بسيط وواضح يطبق علي نحو سليم ، باعتباره أمراً لا غني عنه لنجاح أي مشروع علي المدى الطويل، وأن مما يزيد صعوبة اتخاذ قرارات الإستثمار وتكلفتها بالنسبة للمستثمرين المحليين والأجانب علي السواء وجود جهاز قضائي يعجز عن تطبيق الأحكام الصادرة عنه^(٢)، أو لا تكون أحكامه محل تقدير واحترام من الأفراد ، والحكومة علي السواء ، فضلاً عن أن الأحكام التي تصدرها المحكمة الدستورية بعدم دستورية نص في قانون الضريبة ، غالباً ما يتعلق بالنصوص التي تفرض عبئاً مالياً أو التزاماً معنياً علي المستثمر ، ويؤدي القضاء بعدم دستورية أو إلزاماً معنياً علي المستثمر ، ويؤدي القضاء بعدم دستوريته إلي تخفيف العبء علي المستثمر، أو تحلله من الإلتزام القاضي به النص غير الدستوري . مما يشكل في جوهره ميزة إضافية للمزايا التي يتمتع بها المشروع الإستثماري في الدولة .

وتدعو هذه الإعتبارات المحكمة الدستورية إلي النظر في الدستور نظرة

(١) البنك الدولي : إفريقيا جنوب الصحراء - الانتقال من الأزمة إلي النمو القابل للإستمرار ، دراسة الأفاق البعيدة المدى ، نوفمبر ١٩٨٩ ، ص ١٥٣ ، مثبت في د. ابراهيم شحاته : نحو الإصلاح الشامل ، مركز ابن خلدون للدراسات الإنمائية ، القاهرة ، ١٩٩٣ ، ص ٣٢٤ .

(٢) د. ابراهيم شحاته، المرجع السابق ، ص ٣٨٦ .

موضوعية أكثر منها شكلية^(١)، وأن تتواءم أحكامها مع الظروف الإقتصادية والإجتماعية التي يطبق فيها النص المطعون في دستوريته .

التعديلات التشريعية للنصوص غير الدستورية :

ولا يفوتنا أن ننوه في النهاية إلي النصوص التشريعية التي أقرها المجلس النيابي في أعقاب بعض الأحكام بعدم الدستورية . وذلك كبديل للنصوص المقضي بعدم دستوريته، أو لتلافي الدفع بعدم الدستورية التي ينتظر البعض الآخر. ومن أوضح الأمثلة علي ذلك القانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤ بشأن الضريبة علي مرتبات العاملين المصريين في الخارج كبديل للقانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ الذي قضي بعدم دستوريته ، والقانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٧ بشأن فرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة لتعديل بعض النصوص غير الدستورية في القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦^(٢).

(١) وفي ذلك يقول القاضي هولمز Oliver W.Holmes أشهر قضاة المحكمة العليا الأمريكية : « إن نصوص الدستور ليست صيفا رياضية قيمتها في تكوينها وصياغتها، ولكنها أنماط سلوك حية منقولة من التربة الإنجليزية ، ومن ثم يجب أن نجعل معناها حيا ، وليس مجرد منطق وشكل ، ونحن لا نستطيع أن نستنتج هذا المعنى ببساطة عن طريق تناول كلمات الدستور والقاموس ، إن علينا أن نمنع النظر في أصل هذه الكلمات وفي اتجاه تطورها » ، أنظر : د. سعيد الصادق : المنهج القانوني في الولايات المتحدة الأمريكية وجمهورية مصر العربية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٧ ، ص ٧٧ .

(٢) نشر بعدد الجريدة الرسمية رقم ٦ مكرر بتاريخ ٨ / ١٢ / ١٩٩٧ ، وقد ألغي الجزء المقرر بنص الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ والذي قضي بعدم دستوريته ، مقرر الجزء التالي « يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسين جنيها ولا تجاوز خمسمائة جنيه في حالة التخلف عن توريد هذا الرسم في الموعد المحدد لذلك دون عذر يقبله وزير المالية أو من ينوبه بالإضافة إلي مقابل تأخير بواقع ٢ ٪ من قيمة ما لم يسدد من الرسم عن كل شهر تأخير حتي تاريخ السداد وتعامل كسور الشهر وكسور الجنيه باعتبارها شهرا أو جنيها كاملا .

وفي جميع الأحوال لا يجوز أن يجاوز مقابل التأخير مثل الرسم المقرر .
وتسري في شأن خالفة الفقرة السابقة أحكام المادة ١٩١ من قانون الضرائب علي الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

كما بادر المشرع بإلغاء ضريبة الأيلولة رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ توكيا للدفع^(١)، بعدم دستوريته لكونها من ضرائب رأس المال التي تنفر المحكمة الدستورية منها، كما قن المشرع القرارات الجمهورية المتعلقة بالضريبة العامة علي المبيعات، وذلك بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧^(٢)، حتي لا يلحقها الحكم بعدم الدستورية كما لحق بالنصوص المشابهة في قانون الضريبة علي الاستهلاك الملغي رقم ١٢٣ لسنة ١٩٨١.

ورغم أننا نفضل أن يبادر المشرع وينقي النصوص الضريبية من المثالب الدستورية التي تصيب بعض أحكامه احتراماً للشرعية، وإقراراً لمبادئ الدستور، إلا أنه يجب أن لا يغيب عن الذهن بعض الحقائق وهي :

١- أن تعديل القوانين باستبعاد النصوص غير الدستورية منها لا يمنع من الطعن علي هذه النصوص أمام المحكمة الدستورية لتقول كلمتها عن الفترة السابقة التي كانت فيها هذه النصوص سارية . وينطبق هذا الأمر علي القرارات الجمهورية الخاصة بضريبة المبيعات التي صدرت أخيراً بقانون خشية الحكم بعدم دستوريته .

٢ - لا زالت هناك كثير من النصوص التي يثور الشك بعدم دستوريته ،

(١) وذلك بالقانون رقم ٢٢٧ لسنة ١٩٩٦ ، وقد نشر هذا القانون بعدد الجريدة الرسمية رقم ٢٧ مكر بتاريخ ١٤ / ٧ / ١٩٩٦ .

(٢) نشر بعدد الجريدة الرسمية رقم ٤ مكر في ٢٩ يناير ١٩٩٧ ، ومن أهم أحكامه :
- إلغاء قرارات رئيس الجمهورية أرقام ١٨٠ لسنة ١٩٩١ ، و ٢٠٦ لسنة ١٩٩١ و ١٧٧ لسنة ١٩٩٢ و ٢٩٥ لسنة ١٩٩٣ و ٣٠٤ لسنة ١٩٩٢ و ٣٩ لسنة ١٩٩٤ و ٦٥ لسنة ١٩٩٥ و ٣٠٥ لسنة ١٩٩٦ ، وذلك إعتباراً من تاريخ العمل بكل منها .

- الغي الاقرتين الثالثة والرابعة من المادة الثالثة من قانون الضريبة العامة علي المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ .

- عدل في فئات الضريبة علي السلع والخدمات ، وأضاف إلي الجداول المرفقة سلعا وخدمات أخرى تخضع للضريبة، كما نص علي إعفاء سلع أخرى منها ، وذلك بأثر رجعي.

والتي يتعين أن تشكل وزارة المالية لجنة من المختصين لتنقية القوانين الضريبية منها ، ومن أمثلتها فرض الضريبة علي التصرفات العقارية المقررة بالمادة رقم ٢٢ من قانون الضرائب علي الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ ، أو تطبيق أحكام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة الوارد في كل من ضرائب الدخل وضريبة الدمغة ، وذلك بعد أن أشارت المحكمة الدستورية إلي عدم دستوريته في أحد أحكامها .

٢ - يجب أن يكون التعديل قائما علي أسس صحيحة ، وليس لمجرد التخوف ، فلا يصح أن يكون الغاء ضريبة الأيلولة قائما علي اساس أنها ضريبة علي رأس المال يمكن الطعن بعدم دستوريته ، وإن كنا نفضل أن يكون هذا الإلغاء لعيوب هذه الضريبة وعدم تمشيها مع السياسة الضريبية القائمة علي تشجيع الاستثمار في إطار الدستور .