

الفصل الثاني

المنازعة الضريبية والمنازعة الإدارية

obeikandi.com

المنازعة الضريبية والمنازعة الإدارية

حدد الدستور اختصاص مجلس الدول في المادة ١٧٢ منه باختصاصه بالفصل في المنازعات الإدارية والتأديبية، ولم يكتف بذلك ولكنه أحال إلى القانون لتحديد باقي اختصاصه الأخرى حيث أورد بالنص ويحدد القانون اختصاصاته الأخرى

وقد صدر لقانون رقم ٤٧ محدد اختصاصات مجلس الدولة في المادة العاشرة منه وذلك بإيراده في البند الرابع عشر منها نص فيها علي اختصاص المجلس بنظر سائر المنازعات الإدارية

وقد أورد المشرع في الفقرة السادسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة سالف الذكر النص علي اختصاص المجلس بنظر الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم وفقا للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات

ورغم الضرائب والرسوم بتخريجات قضائية متعددة، منها أن منازعات الضرائب والرسوم ليست إلا منازعات إدارية يختص بنظرها مجلس الدولة عملا بما جاء في ختام المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة من اختصاص بنظر سائر المنازعات الإدارية

حيث تواترت أحكام مجلس الدولة بما فيها المحكمة الإدارية العليا علي التصدي لنظر المنازعات الضريبية دون انتظار لصدور قانون الإجراءات الذي نص عليه المشرع في القانون ٤٧ لسنة ٧٢

وإذا كان الأمر قد تم حسمه فإن التساؤل يبقى قائما متى تعد المنازعة ضريبية حتى يختص بها مجلس الدولة

وهل المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية أم إنها لها خصوصية تميزها عن سائر المنازعات الإدارية ؟

وهو الأمر الذي يلزم معه تعريف المنازعة الإدارية وتحديد مدي انطباق ذلك التعريف - تعريف المنازعة الإدارية - علي المنازعة الضريبية .

وإذا كانت المنازعة الضريبية هي ذاتها المنازعة الإدارية، فما الحكمة من ذكر المشرع لها في الفقرة السادسة من المادة ١٠ وعدم اكتفائه بما نص عليه في ختام تلك المادة من اختصاص المجلس بسائر المنازعات الإدارية ؟

وهل الحكمة في ذلك وجود منازعات ضريبية تتسم بهذا الوصف دون أ، يكون لها صفة المنازعة الإدارية ومن ثم تدخل في اختصاص مجلس الدولة عملاً بالفقرة ٦ من المادة ١٠ من القانون ٤٧ لسنة ٧٢، أم أنه مجرد تأكيد علي اختصاص المجلس بنظر تلك المنازعات وحتى لا يثار الشك في اختصاص المجلس بنظرها، أسوه بما فعله المشرع في باقي الاختصاصات الأخرى الواردة بالمادة العاشرة التي أوردها المشرع علي سبيل المثال للتأكيد علي اختصاصه بها

فإذا ما انتهينا من تعريف الضريبية فإن الأمر يقتضي التطرق إلي أن هناك من المنازعات الضريبية ما تخرج عن اختصاص مجلس الدولة رغم اتصافها بتلك الصفة وذلك إما لنص في القانون أو لطبيعة تلك المنازعة حيث يقتضي نظرها إجراءات تخرج عن طبيعة عمل مجلس الدولة.

وهو ما يقتضي منا بعد ذلك إجراء تحليل لما هو واقع فعلا من مدي التزام مجلس الدولة بمعايير اختصاصه بتلك المنازعات، وذلك بدراسة وتتبع أحكام مجلس الدولة في هذا الشأن ويحث اتجاهات مجلس الدولة في التصدي لنظر المنازعات الضريبية

كما يقتضي الأمر كذلك بحث دور القضاء العادي في نظر تلك المنازعات ومدي التزامه بالأحكام العامة في الاختصاص بنظر تلك المنازعات وهل يتجاوز في اختصاصه من عدمه وتحديد أسباب ذلك التجاوز في الاختصاص وتحديد طرق علاجها

المنازعة الضريبية

تعريف المنازعة الضريبية

فاختصاص القضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية يقتضي أولا تحديد ماهية تلك المنازعات الضريبية، وذلك بتعريفها تمييزا لها عن غيرها من المنازعات الأخرى التي لا تدخل في اختصاص القضاء الإداري كما ينبغي الإجابة علي التساؤل : هل جميع المنازعات الضريبية تدخل في اختصاص القضاء الإداري ؟

وهل المنازعة في أي ضريبة سواء كانت ضريبة عامة أم محلية تدخل في اختصاص القضاء الإداري ؟ أم أن اختصاص ذلك الأخير قاصرا علي نوع معين من الضرائب ؟

وهو ما يقتضي منا تعريف وتحديد المقصود بالمناعة أولا، ثم تحديد المقصود بوصف الضريبة التي تدخل في اختصاص القضاء الإداري تمييزا عن المنازعات الضريبية الأخرى التي لا تدخل في اختصاصه

المقصود بالمنازعة

للمنازعة - لغة - عدة تعريفات تتحدد وفقا للجملة التي وردت فيها ، فيقال نازع المريض نزعا أو منازعة المريض ، وهي تعني تضجره عند إشرافه علي الموت

ويقال نازعت نفسه إلي الشيء أي اشتاقت إليه ، ويقال نازع فلان فنا أي خاصمه وعاتبه.

وهذا المعني الأخير هو المقصود في دراستنا فالمنازعة هي المخاصمة أو الاختلاف

واصطلاحاً :

هي وجود إدعاء من طرف علي آخر ، فالمنازعة تعني وجود تعارض بين إدعاء طرفين لم يمكن التوفيق بينهما ويطلب إلي القاضي التدخل للفصل فيها

فالمنازعة تستلزم وجود طرفين أو أكثر إذ لا يمكن أن ينازع الإنسان نفسه قضاء

فالمنازعة في حقيقتها هي ادعاءات بين طرفي النزاع ، وأن تلك الإدعاءات هي إدعاءات متعارضة

ومن ثم فإنه لا يكفي الإدعاء من جانب واحد لوصفه بالمنازعة ، إذ أن دور القاضي في الإدعاء الواحد غير موجود ، فهو يتدخل ليزن بميزان القانون قيمة كل إدعاء بين الإدعاء الأصلي والإدعاء المعارض له ، وبذلك يمكن تحقيق المساواة بين الإدارة بين الأفراد في المنازعات التي تنشأ بينهما

ويستوي في ذلك أن يكون الخلاف بين الطرفين ناشئاً حول أي من مسائل الواقع أو مسائل القانون

كما أن المقصود بالمنازعة التي يختص بها القاضي هي تلك التي يطلب إليه التدخل للفصل فيها، وهي تسمى حينئذ بالدعوى، وهي سلطة اللجوء إلى القضاء بفرض الحصول على تقرير حق أو لحمايته، فهي الوسيلة التي رسمها القانون لتقرير حق أو لحمايته

فلا يجوز للقاضي أن يتصدي لنظر أي منازعة لم تطرح عليه فالمنازعة التي تثور بين الأفراد والإدارة أمام اللجان الداخلية أو أمام لجان الطعن لا يختص بها القاضي وتخرج عن المقصود بالمنازعة الضريبية التي تدخل في اختصاصه

ولا يجوز للفرد تجاوز المراحل التي حددها المشرع في قانون إنشاء الضريبة أو في أي قانون آخر ويلجأ مباشرة إلى القاضي وإلا قضي بعدم قبول دعواه، إذ أنه لا يكفي توافر وصف المنازعة الضريبية في دعواه، بل ينبغي أن يكتمل لها أركانها الشكلية من وجوب توافر شروط قبولها، وهو ما لا يتحقق إلا بالالتزام الدرجات والمراحل التي حددها المشرع

فلا بد أن تتوافر في المنازعة التي يختص بها القضاء الإداري صفه القبول، وهو ما لا يتحقق إلا بالالتزام بالإطار الذي حدده المشرع

فلا يجوز للممول - مثلاً - أن يقيم طعناً على نموذج ١٩ ضريبية مباشرة أمام القضاء بالمخافة لما نص عليه المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بضريبة الدخل من وجود الطعن على ذلك النموذج أمام المأمورية أولاً ثم يحال ذلك الطعن إلى اللجنة الداخلية المتخصصة

للمأمورية ، وذلك تمهيدا للوصول إلي اتفاق مع الممول علي تحديد صايفي الريح بعد دراسة أوجه طعنه ، فإذا لم يتم التوصل إلي اتفاق وجب إحالة النزاع إلي لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ البت في أوجه الطعن

وحتى لو لم تقم المأمورية بإحالة طعن الممول إلي لجنة الطعن فلا يجوز للممول إقامة دعواه أمام القضاء ، حيث ألزمه المشرع بعرض الأمر كتابه علي رئيس لجنة الطعن المختصة بذلك وألزم ذلك الأخير بتحديد جلسة لنظر الطعن وذلك علي النحو الذي حدده المشرع تفصيلا بالمادة ١١٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

وإذا كانت المنازعة لا بد لها من طرفين أو أكثر فإن أهم ما يميز المنازعة الضريبية عن المنازعة العادية بين الأفراد أن المنازعة الضريبية لا بد أن يكون أحد أطرافها جهة الإدارة سواء أكانت تلك الجهة في مركز المدعي أو المدعي عليه ، وأيا كان مسماها مصلحة الضرائب العامة أو المبيعات أو العقارية أو الجمارك ، ومن ثم فإنه يخرج من عداد المنازعات الضريبية التي تدخل في اختصاص القضاء الإداري المنازعات الدائرة بين أفراد ليس من ضمنهم جهة الإدارة حتى ولو كان موضوعها متعلق بالضرائب

مثال ذلك الدعوى التي يقيمها أحد الأفراد علي فرد آخر يطلب إلزامه أن يؤدي له قيمة ما سدده من ضرائب مستحقة علي الطرف الآخر فالمنازعة وإن كان موضوعها متعلقا بالضريبة إلا أنها لا تعد منازعة ضريبية من تلك التي يختص بها القضاء الإداري نظرا لأن جهة الإدارة ليست أحد أطراف تلك المنازعة

فوجود الإدارة كأحد أطراف المنازعة هو أحد الشروط الذي يسبغ علي المنازعة صفة المنازعة الإدارية نظرا لكون المنازعة ليست بين طرفين متعادلين في القوة، حيث يتمتع احدهما - وهي جهة الإدارة - بمركز قانوني يفوق الطرف الأخر سواء من حيث السلطات أو الامتيازات التي منحها لها المشرع في تعاملاتها مع الأفراد، أو من حيث الغاية التي تبتغيها جهة الإدارة وهي دائما المصلحة العامة وليست المصلحة الخاصة

وسوف نتناول ذلك تفصيلا في المبحث الخاص بأطراف المنازعة الضريبية

هذا فضلا علي وجود الجهة الإدارية كأحد أطراف النزاع شرط لازم لوجود أي قرار إداري، إذ أن ذلك الأخير لا يتصور صدوره إلا من الجهة الإدارية

والطعن المنظور أمام القضاء الإداري إنما هو طعن في قرار إداري أو حتى عمل مادي أو تنفيذي صادر من جهة الإدارة حتى وإن لم يرق إلي صفة القرارات الإدارية

وفي ذلك تقرر المحكمة الإدارية العليا " أن الفصل في النزاع يتوقف علي الجهة مصدره القرار، إذ في ضوء ذلك تبرز طبيعة القرار الإداري والجهة القضائية المختصة برقبة مشروعيته انطلاقا من أن القرار الإداري يخضع للرقابة التي تمارسها محاكم القضاء الإداري تجاهه بواسطة دعوى الإلغاء، بينما تتأى رقابة هذه المحاكم عن التصرف الصادر من أحد الأشخاص لتدخل في اختصاص القضاء العادي بوصفه صاحب الولاية العامة بنظر منازعات القانون الخاص "

ومن ثم فإنه ينبغي أن يكون أحد أطراف المنازعة جهة الإدارة لكي توصف المنازعة بأنها منازعة ضريبية تدخل في اختصاص القضاء الإداري

الخلاصة من ذلك أن وصف المنازعة التي يختص بها القضاء لا يتحقق إلا بوجود إيداع من طرف علي طرف آخر، ولا بد أن يكون أحد الطرفين هي جهة الإدارة بوصفها سلطة عامة حتى يمكن وصف المنازعة بالمنزعة الإدارية أو الضريبية

ولكي يمكن وصف المنازعة بالمنزعة الضريبية فلا بد أن يكون موضوع المنازعة متعلقا بالضريبة وهو ما تقتضي منا التطرق إلي تعريف الضريبة وأشباهاها وتحديد ما يتعلق بها من منازعات توصف بكونها منازعات ضريبية

معني الضريبة كوصف في المنازعة الضريبية

إذ أننا قد اخلصنا إلي تعريف معني المنازعة فلا بد من تحديد معني الضريبة التي تتعلق بها المنازعة لكي يمكن وصفها بالمنزعة الضريبية التي تدخل في اختصاص مجلس الدولة، إذ أنه لا يدخل في اختصاص ذلك المجلس كافة المنازعات الضريبية، فهناك من المنازعات ما تتصف ظاهريا بوصف المنازعة الضريبية ولكنها تدخل في اختصاص القضاء العادي وذلك لعدم انطباق الوصف الوارد في الفقرة السادسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة ٤٧ لسنة ٧٢ عليها وهو وصف منازعات الضرائب والرسوم

فإذا كان الأصل العام المنصوص عليه في قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢ هو اختصاص المجلس بنظر المنازعات الضريبية بصفه

عامه إلا ما استثني بنص خاص وذلك علي النحو الذي حددته نص المادة العاشرة من ذلك القانون، وذلك بنصها في البند السادس منها علي اختصاص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في الطعون ضد القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم فإنه لا بد من التطرق أولاً لتحديد ماهية منازعات الضرائب والرسوم، إذ لا بد من تحديد متى تنطبق علي الواقعة المعروضة علي القضاء وصف المنازعة الضريبية أو منازعة رسوم

وهو الأمر الذي يلزم معه تحديد المقصود بالضريبة والرسم، إذ أنه كثيراً ما يختلط وصف الضريبة بوصف الرسم، وأحياناً أخرى يختلط وصف الضريبة والرسم بغيرهما من الأوصاف الأخرى التي لا تدخل في اختصاص مجلس الدولة

فلا يكفي في أي خصومة أن تتعلق بضريبة أو برسم لكي ينطبق عليها صف المنازعة الضريبية إذ لا بد من توافر أوصاف وشروط لكي توصف المخاصمة بالمنازعة التي تدخل في اختصاص مجلس الدولة، لا سيما وأن هناك من المنازعات الضريبية ما يختص بها القضاء الإداري بوصفها منازعات ضريبية، وأخرى يختص بها - لا بهذا الوصف - ولكن بوصفها منازعات إدارية

ولكي يمكن وصف المنازعة بمنازعة الضرائب والرسوم لا بد وأن تتعلق أولاً بضريبة عامة أو رسم، فلا يكفي أن تتعلق المنازعة بضريبة - بوصفها العام - حتى ينطبق عليها الوصف الوارد بالفقرة السادسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة فالمنازعة المتعلقة بالضريبة المحلية لا يتوافر فيها هذا الوصف، وبالتالي فهي لا تدخل في اختصاص القضاء اfdاري بهذا الوصف، وإن كان من الممكن أن

يختص بها بوصفها منازعة إدارية وفقا لما جاء بالفقرة الأخيرة من المادة العاشرة متى توافر فيها وصف المنازعة الإدارية، وهو الأمر الذي يلزم معه تحديد معنى الضريبة أو الرسم، وذلك للتمييز بينهما وبين غيرهم مما قد يتشابه معهما في بعض الأوصاف ولا ينطبق عليهم وصف الضريبة أو الرسم

وذلك علي التفصيل الآتي :

البند الأول : الضريبة البند الثاني : الرسم

البند الأول : الضريبة L'impot

تتنوع الضرائب المفروضة بحق الأشخاص – سواء كانوا بذلك أشخاصا طبيعيين أو أشخاصا اعتباريين وتنقسم من حيث طريقة تحصيلها إلى ضريبة مباشرة وضريبة غير مباشرة

ومن أمثلة الأولي الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية وضريبة المهن الحرة، ومن أمثلة الثانية الضريبة الجمركية ووضريبة المبيعات

كما تنقسم من حيث الدخل الذي تحسب عليه إلي ضرائب علي الدخل وضرائب علي الدخل وضرائب علي الثروة

ومن أمثلة الأولي الضريبة علي الدخل سواء في ذلك الدخول العقارية، كالضريبة علي الدخل الناتج عن الأيطان الزراعية، والضريبة علي الدخل الناتج عن العقارات المبنية، أو الدخل الناتج عن أرباح الأشخاص سواء في ذلك الأرباح التجارية والصناعية أو أرباح المهن غير التجارية

ومن أمثله الثانية ما كان يعرف بضريبة الأيلولة علي التركات والتي تم إلغاؤها بالقانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ ، وهي الضريبة التي كانت تفرض علي نصيب الوارث في التركة التي آلت إليه من مورثه

وتعريف الضريبة تناوله الفقه والقضاء ، ونعرض أولا لتعريف الفقه ثم تعريف القضاء لها

أولا : تعريف الضريبة فقها وقضاء

ثانيا : القواعد التي تحكم الضريبة

أولا : تعريف الضريبة :

كما تناول الفقه والقضاء تعريف الضريبة فقد تناولت أيضا أحكام القضاء سواء العادي أو الإداري أو الدستوري تعريف الضريبة ونتناول أولا تعريف الفقه لها ثم نتناول تعريف القضاء

أ - تعريف الضريبة فقها :

يعرف الفقه الضريبة بأنها فريضة نقدية يجبر الأفراد سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أو اعتباريين علي أدائها للسلطات العامة بصفه نهائية دون مقابل معين وفقا لقواعد مقررة بقصد تحقيق منفعة أو مصلحة عامة .

أو هي عبارة عن مبلغ نقدي يدفعه الأفراد جبرا وبصفه نهائية وبدون مقابل بغرض تغطية الأعباء العامة

أو هي الضريبة النقدية التي تفرضها الدولة المركزية وتؤول حصيلتها إلي الخزانة العامة

أو هي فريضة نقدية يدفعها الفرد أو الممول جبرا - بناء على قانون - إلى الدولة أو أحد الأشخاص العامة أو أحد الهيئات المحلية بصفه نهائية، ودون أن يحصل علي نفع خاص مباشر مقابل دفعها وذلك مساهمة منه في التكاليف العامة وتحقيقا لأهداف السياسة المالية للدولة .

وفي تعريف آخر هي فريضة إجبارية تفرض وتحصل بصفه نهائية وبدون مقابل والغرض الأساسي منها هو تمويل الإنفاق العام

فالتعريفات السابقة تميز بين الضريبة والرسم والذي سنعرض له لاحقا، كما غايرت تلك التعريفات بين الضريبة وبين فرائض أخرى ليست في حقيقتها ضريبة بالرغم من وصفها بهذا الاسم، كالضريبة المحلية فهي في حقيقتها ليست ضريبة بالمعني القانوني لتلك الكلمة

ذلك أن الضريبة يتم أداؤها للسلطة العامة، كما يقصد بها تحقيق منفعة أو مصلحة عامة أو تغطية الأعباء العامة وتؤول حصيلتها في النهاية إلى الخزانة العامة

فكل تلك التعريفات لا تنطبق علي ما يسمى بالضرائب المحلية Impots Iocaux والتي لا يتحقق فيها وصف المنفعة العامة ولا تؤول حصيلتها إلى الخزانة العامة

فالضريبة المحلية يقتصر فرضها علي جزء من إقليم الدولة كالمحافظات والمدن والقرى، كالضريبة التي تفرضها المحليات علي سكان المحافظة

فما يميز تلك الضريبة عن الضريبة العامة أن تلك الأخيرة لا يقتصر تطبيقها علي رقعة معينة من الدولة بل يمتد إلي سائر الإقليم،

حتى وأن اقتصر ذلك التطبيق علي فئات محددة في الدولة كضريبة المهن الحرة مثلا والتي تخاطب أصحاب المهن الحرة فقط، إلا أنها لا تخالف في ذلك وصف العموم طالما خاطبت تلك الفئة التي تناولها التشريع بصفه العموم في سائر إقليم الدولة دون قصرها علي جزء من هذا الإقليم أو علي حيز معين

وترتبيا علي ذلك فان الضريبة المحلية لا تؤول حصيلتها إلي الخزانة العامة بل تؤول إلي الجهة التي فرضتها سواء أكانت محافظة أم مجلس المدينة

كما تفتقر الضريبة المحلية إلي وصف المنفعة العامة الذي تتحلي به الضريبة العامة، إذ أن المنفعة المبتغاة منها هي منفعة أفراد الكيان المتواجدين في جزء من إقليم الدولة وليس في الدولة كلها

فالضريبة وفقا للتعريفات السابقة تقوم علي العناصر التالية :

- ١- الضريبة مبلغ من النقود فهي لا تدفع عينا، وهي الصورة الأولى للضريبة، إذ كانت الضريبة تجبي بنسبة من المحصول أو الإنتاج ثم اندثرت تلك الضريبة وأصبحت الضريبة تدفع في صورة مبلغ من النقود أيا كان نشاط الممول
- ٢- الضريبة تفرض وتدفع جبرا، فالمخاطب بأحكام الضريبة ليس حرا في سداد الضريبة من عدمه، فمتى توافرت في حقه الواقعة المنشئة للضريبة التزم بسدادها
- ٣- الضريبة تدفع بصفه نهائية
- ٤- الضريبة تدفع بون مقابل معين
- ٥- الضريبة تجبي وتدفع طبقا لقواعد مقررة

٦- الضريبة تجبي لتحقيق منفعة عامة

ولعل هذا المبدأ الأخير هو أهم ما يميز الضريبة التي تدخل المنازعات المتعلقة بها في اختصاص القضاء الإداري عن ما يسمى بالضريبة المحلية فتلك الأخيرة لا تجبي لمنفعة عامة كما سبق الذكر

ب- تعريف الضريبة قضاء :

لا يختلف كثيرا تعريف القضاء للضريبة عن تعريف الفقه، فالمحكمة الدستورية العليا تعرف الضريبة بأنها " تلك التي لا تقتصر نطاق تطبيقها علي رقعه إقليمية تبسط عليها دون سواها ويتحدد المخاطبون بها في إطار هذه الدائرة وحدها، بل يمتد تحقق الواقعة المنشئة لها علي امتداد النطاق الإقليمي للدولة بغض النظر عن تقسيماتها الإدارية "

فتعرف المحكمة الدستورية للضريبة هنا ميز بين الضريبة بمسماها القانوني وبين ما تشابه بها من فرائض أخرى قد تشترك مع الضريبة العامة في الاسم إلا أنها لا تنطبق عليها وصف الضريبة قانونا، فلا يلزم لها ما أوجبه الدستور من قيود كضرورة إنشائها وتعديلها والإعفاء منها بقانون، كتلك التي تسمى ضريبة محلية، وهي تلك الفرائض التي تفرضها المجالس المحلية أو المحافظات، فهي لا تعد ضريبة بالمعنى القانوني لكلمة ضريبة إذ أن تطبيقها قاصر علي رقعه معينه من الدولة .

كما أنها لا تصدر من الدولة المركزية متمثلة في السلطة التشريعية، ومن ثم فلا ينطبق عليها وصف الضريبة، حتى وإن وصفت بأنها ضريبة إلا أن وصفها بالمحلية أخرجها عن نطاق وصف الضريبة

الذي يحلو للبعض تسميتها بالضريبة العامة تمييزا لها عن الضرائب المحلية

وقد تصدى مجلس الدولة المصري بدوره لتعريف الضريبة حيث يعرفها بأنها تلك التي تستاديهها الدولة من رعيتهها والقاطنين في إقليمها ، أي الضرائب التي تحصل لحساب الحكومة وتفرض في نطاق الدولة بما فيها من تقسيماتها الإدارية المختلفة .

فالضريبة العامة لا تفرض إلا بنص القانون أما الضريبة المحلية فهي لا تفرض بنص القانون إذ يجوز فرضها بقرار وزاري أو قرار من المحافظ ولكنها - وفي جميع الأحوال - يجب أن تصدر بناء على قانون

ومن ثم فإن القانون هو الذي يجيز فرضها أساسا فلا يجوز فرض ضرائب محلية أو عامة بدون نص قانوني يجيز ذلك ، ولكن في الضرائب العامة لا يكفي أن ينص القانون عليها ويترك لما دونه فرضا بل ينبغي أن يصدر بها قانون يفرضها ويحدد سعرها والإعفاءات منها

أما الضريبة المحلية فقد ترك القانون للوسائل الانبي منه كاللائحة والقرارات الوزارية تحديد سعرها وطرق تحصيلها

وهديا بما سبق فإنه لا يجوز ان تفرض الضريبة العامة إلا بقانون أما ما عداها من الفرائض المالية فإنه يكفي أن يكون في حدود القانون أو بناء على قانون

ومن ثم الرسم والضرائب لا يجوز أن يصدر من غير البرلمان - كقرار وزاري أو قرار مجلس محلي - والقضاء الإداري هو المختص بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسم العامة وفقا لنص الفقرة

السادسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ والقضاء العادي هو المختص بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب المحلية ما لم تتضمن طعنا في قرار إداري أي مادام لم يتوافر فيها صفة المنازعة الإدارية، فإذا انتفت تلك الصفة اختص بها القضاء العادي

ثانياً : القواعد التي تحكم الضريبة

فالضريبة وإن كانت تمثل للدولة مظهراً من مظاهر السيادة حيث تقوم بفرض الضريبة وجبايتها بما لها من سيادة علي إقليمها ، وذلك حتى يمكنها النهوض بأعباء وظيفتها العامة من سير مرافق الدولة وذلك بتوافر الإيرادات اللازمة لتلك الوظيفة

فانه في المقابل تعتبر الضريبة عبئاً علي الممول إذ أنها تقتطع جزءاً من دخلة ، وهو أمر يشكل مساساً بأمواله لا يتقبله الممول بسهولة حتى ولو كانت تلك الأموال المستقطعة منه ستذهب إلي الاتفاق علي خدمات تؤديها له الدولة

ومن ثم كان لابد من قواعد تحكم عملية فرض الضريبة وجبايتها إذ أن الأمر لا يمكن أن تطلق فيه يد الدولة لتفرض ما تشاء من ضرائب دون قواعد تحكم ذلك الأمر

وتعتبر تلك القواعد من أهم الأسانيد التي يمكن أن يستند إليها الممول في حال اللجوء إلي القضاء والظعن علي أي من الضرائب المفروضة عليه

فالدولة في فرضها للضريبة وجبايتها ملزمة بإتباع تلك القواعد ، فإذا ما حادت عن أي منها كان للمتضرر اللجوء إلي القضاء بطلب إلغاء أي قرار أو عمل مادي يصدر من الجهة الإدارية يخالف تلك المبادئ التي

تحكم الضريبة وذلك لبطلان ذلك القرار أو العمل أو الإجراء الذي
سكته الجهة الإدارية

فتلك القواعد التي تحكم الدولة في فرضها للضريبة وجبايتها
تستهدف أساسا التوفيق بين مصلحة الدولة في الحصول على حاجتها من
الأموال ومصلحة الممول في تخفيض أعباءه المالية .

وتلك القواعد هي :

- ١- قاعدة مشروعية الضريبة
- ٢- قاعدة العدالة الضريبية
- ٣- قاعدة اليقين
- ٤- قاعدة الملائمة
- ٥- قاعدة الاقتضاء

١- قاعدة مشروعية الضريبة *legalite de l'impot*

المشروعية هي سيادة حكم القانون حيث يخضع الحاكم
والمحكوم لأحكام القانون، ومشروعية الضريبة تعني أن تفرض
الضريبة وتربط وتحصل وفقا لأحكام القانون والدستور فإذا ما خالفت
الدستور أصبحت غير دستورية والمحكمة المختصة بتلك الرقابة
الدستورية هي المحكمة الدستورية العليا، والتي لها في سبيل الرقابة
إلغاء القانون الضريبي لعدم دستورية وذلك على النحو المنظم بنص المادة
٢٩ من قانون المحكمة الدستورية

وإذا ما خالفت الإدارة القانون في تطبيقها لأحكامه سواء في
مرحلة الحصر الضريبية أو مرحلة الفحص الضريبي أو في مرحلة

التحصيل الضريبي إذا مسلكها مخالفا لنص القانون، ويختص بتلك الرقابة القانون علي مسلك الجهة الإدارية محكمة القضاء الإداري وذلك بتصديها لنظر الطعون المقامة من الأفراد طعنا علي مسلك الإدارة المخالف للقانون لتصدر فيها أحكامها بإلغاء ما قامت به جهة الإدارة من قرارات وإجراءات مخالفة لنص القانون

فيجب علي الإدارة الضريبة أن تمارس صلاحياتها وسلطتها الضريبة في حدود القانون، وان تحترم مبدأ المشروعية وان تراعي مبادئ الأخلاق

فالمشرع في فرضه للضريبة ينبغي أن يراعي أحكام الدستور من حيث الاختصاص فيجب عليه احترام قواعد الاختصاص *Le respect des regles de competence* واحترام قواعد الشكل والإجراءات *Le respect des regles de forme*، كما يجب عليه احترام الأحكام الموضوعية في الاختصاص

فمبدأ المشروعية وجهان لعمله واحدة الوجه الأول هو مبدأ سيادة القانون، الوجه الثاني هي مبدأ خضوع الدولة للقانون

وقد أحاط الدستور المصري فرض الضريبة بضمانات عدة حيث نص في المادة ١١٩ منه علي أن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون ولا يعفي أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ومن ثم فانه لا يجوز فرض الضريبة بقرار وزاري أو لائحي

وفي ذلك تقرر المحكمة الإدارية العليا " بان الأصل في إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون

الاختصاص السند إلي وزير المالية في هذا الصدد هو بمثابة تفوض تشريعي استثناء من هذا الأصل، مؤدي ذلك ٠٠٠ لا يجوز له - وزير المالية - أن يفوض غيره وإلا خالف ذلك القاعدة المستقرة من انه لا تفوض في التفويض وكذلك قاعدة التفسير الضيف للاستثناء "

وتتحصل وقائع تلك الدعوى أنه يوجب عقد استغلال مؤرخ ١٩٨٦/٣/٨ رخص للطاعن عن شركة المنتزه السياحية والاستثمار بصفته ممثلاً لشركة (ارموا اتوماتيك) في الانتفاع بالمسطحات المائية البحرية بمنطقة قصر المنتزه بقصد استغلالها في مشروع الرياضات البحرية والألعاب المائية وذلك لمدة خمس سنوات بمقابل انتفاع مقداره ٢٥ % من إجمالي الإيراد، دون أن يكون علي الجهة المرخصة أي التزام

غير أن الطاعن فوجئ بمطالبته بسداد ضريبة الملاهي عن تشغيل لعبه مركب الشراع ومركب البدال بما قيمته ١٦١٥٤,٥٦ جنية تنفيذاً للقرار رقم ١٠١١ لسنة ١٩٨٥ الصادر من رئيس مصلحة الضرائب ونعي المدعي علي هذا القرار علي انه قرار معدوم وذلك لمخالفته لأحكام القانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ بفرض ضريبة ملاه علي المسارح وغيره من محال الفرجة والملاهي والألعاب الرياضية، حيث أعفي هذا القانون في البند السادس من الجدول (ب) الملحق به الألعاب الرياضية من ضريبة الملاهي

كما نعي الطاعن علي قرار وزير المالية رقم ١٠٦ لسنة ٨٢ بالبطلان فيما تضمنه من تفويض رئيس مصلحة الضرائب في أضافه دور أو محال مماثلة للدور أو المحال الواردة بالجدول (ب) الملحق بالقانون المشار إليه، حيث أوردت حالات جديدة ومختلفة عن تلك الواردة

بالجدول المذكور مما يعد انتزاعا لولاية المشرع في أمر هو من اختصاص السلطة التشريعية

حيث أصدرت المحكمة حكمها في ذلك الطعن بقبوله وفي الموضوع بإلغاء القرار الصادر من وزير المالية رقم ١٠٦ لسنة ٨٢ فيما قرره من تفويض رئيس مصلحة الضرائب في إضافة دور أو مجال مماثلة لتلك الواردة في الجدول (ب)

حيث اعتبرت المحكمة هذا القرار منعدا لان المشرع اختص وزير المالية وحدة بهذه الإضافة وانه لا تفويض في التفويض

وفي حكم آخر قضت المحكمة " بان إنشاء الضريبة وتحديد فئاتها محظور دستوريا إلا بنص في القانون والإعفاء من أدائها محظور أيضا إلا في الأحوال المبينة صراحة في القانون، قرارات الإدارة الضريبية المخالفة للدستور والقانون لا يكون لها ولو مضي الزمن عليها أي أثر ما لم ينص القانون علي غير ذلك بنصوص صريحة وقاطعة الدلالة "

وينبغي علي المشرع عند فرض الضريبة مراعاة المبادئ العامة للدستور فلا يجوز فرض الضريبة بأثر رجعي وإلا غدت ضريبة غير دستورية

وهنا ينبغي الإشارة إلي الدور الكبير الذي قامت به المحكمة الدستورية العليا في التصدي لأي مخالفة دستورية تتعلق بهذا المبدأ

فنذكر مثلا لذلك الحكم الصادر في الدعوى رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ ق بجلسة ٢٠٠٧/٤/١٥ والذي انتهت فيه المحكمة العليا إلي عدم دستورية عبارة " خدمات التشغيل للغير " الواردة قرين المسلسل رقم ١١ من الجدول رقم ٢ المرافق للضريبة العامة علي المبيعات الصادرة بالقانون

رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ ، وبعدم دستورية نص المادة ٢٥ من القانون ١١ لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة علي المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ٩١ والذي ينص تعلي انه " مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون "

حيث استتدت المحكمة في حيثياتها بهذا القضاء إلي " أن قضاء هذه المحكمة قد جري علي أن السلطة التشريعية طبقا للنصوص المواد ٦١ ، ١١٩ ، ١٢٠ من الدستور هي التي تقبض بيديها علي زمام الضريبة العامة إذ تتولي بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمنا تحديد وعائها وأسس تقديرها وبيان مبلغها الملتمزمين أصلا بأدائها والمسؤولين عنها وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها وكيفية أدائها وضوابط تقادمها وغير ذلك مما يتصل ببيان الضريبة ، عدا الإعفاء منها إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون

والي هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية ليحيط بها في إطار من قواعد القانون العام متخذنا من العدالة الاجتماعية علي ما نصت عليه المادة ٣٨ من الدستور مضمونا وإطار ، بما مؤداه أن حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتتمية مواردها وإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية ينبغي ان يقابل بحق الملتمزمين بها والمسؤولين عنها في تحصيلها وفق القوالب الشكلية والأسس الموضوعية التي ينبغي أن يكون قواما لها من زاوية دستورية وبغيرها تحل الضريبة عدما .

انه لا يكفي لتقرير دستورية نص تشريعي أن يكون من الناحية الإجرائية موافقا للأوضاع الشكلية التي يتطلبها الدستور ، بل يتعين فوق هذا أن يكون في محتواه الموضوعي غير منطوي علي إهدار لحق من

الحقوق التي كفلها الدستور أو متضمنا فرض قيود عليه تؤدي إلى الانتقاص منه، وأن يكون ملتئما مع القواعد الموضوعية في الدستور، وهو ما يتقيد به المشرع عند تقرير الرجعية خاصة في مجال الضريبة والتي يتعين ألا يلجا إليها إذا أملت مصلحة عامة جوهرية وذلك بالنظر إلى الآثار الخطيرة التي تحدثها الرجعية في محيط العلاقات القانونية، وهو ما لم يراعه المشرع بالنسبة للأثر الرجعي الذي تضمنه القانون الطعين الذي استهدف تصحيحا للأوضاع التشريعية السابقة عليه وما سببها من أخطاء متخذة من جباية الأموال في ذاتها منهجا بما لا يعد مصلحة جوهرية مشروعة تبرره

كما لا يعتبر هدفا يحميه الدستور فضلا عن مصادمته للتوقع المشروع من جانب المكلفين بإدارة هذه الضريبة والذي ينافيه غموض عبارة (خدمات التشغيل للغير) وعدم تحديدها للبناء القانوني للضريبة علي نحو يتحقق به علم المكلفين بها بالإدارة التي حددها الدستور وبالعناصر التي يقوم عليها علي نحو يقيني واضح، مما يجعل تقرير الأثر الرجعي في هذه الحالة مناقضا لمفهوم العدالة الاجتماعية

وقد توسعت المحكمة الدستورية العليا في تحديدها لمفهوم المشروعية

" La signification du principe de legalite مقررته بأنه " لا يكفي لتقرير دستورية نص تشريعي أن يكون من الناحية الإجرائية موافقا للأوضاع الشكلية التي يتطلبها الدستور بل يتعين فوق هذا أن يكون محتواه الموضوعي غير منطوي علي إهدار لحق من الحقوق التي كفلها الدستور، أو متضمنا فرض قيود عليه تؤدي إلى الانتقاص منه وأن يكون ملتئما مع القواعد الموضوعية الدستورية التي تعكس

مضامينها القيم والمثل التي بلورتها الإدارة الشعبية وكذلك الأسس التي تنظم الجماعة ضوابط حركتها

ومفهوم المشروعية وإن كان يعني خضوع الإدارة للقانون، إلا أن هناك من الفقه من توسع في تحديد المقصود بالقانون الذي ينبغي أن تخضع له الإدارة، فبينما يذهب البعض إلى أن المقصود به هو التشريع الصادر من السلطة التشريعية

يذهب البعض الآخر إلى أن المقصود بالقانون ليس فقط التشريعات الصادرة من السلطة المختصة بالتشريع بل يمتد ليشمل الدستور والقانون واللائحة والمعاهدات ويستوي في ذلك التشريع أن يكون مكتوبا أو غير مكتوب كالعرف والمبادئ القانونية العامة .

ولا يخفي أن الأخذ بهذا الرأي الأخير من شأنه اتساع مبدأ المشروعية وإعلانها وهو ما ذهبت إليه المحكمة الدستورية العليا

فحكمتها السابق الإشارة إلى قضي بأنه " لا يكفي أن يتسق القانون الضريبي مع الدستور بل ينبغي أن يكون متوافقا مع أي تشريع أو لائحة، بل وأن يكون متفقا مع الأحكام التي يقررها العرف أو تلك التي تقررها المبادئ العامة للقانون "

أو علي ما ذهبت إليه في حكم آخر " أن يكون متسقا مع الأسس التي تنظم الجماعة ضوابط حركتها " وهي عبارة عامة توسع من مبدأ المشروعية وتعلي من شأنه

حيث لم تتوان المحكمة الدستورية العليا في القضاء بعدم دستورية العديد من النصوص والقوانين الضريبية في حال مخالفتها للاطراد والأسس التي أحاط الدستور بها الضريبية لا سيما تلك القوانين

التي حرمت ممولي الضريبة من اللجوء إلى القضاء، حيث حرمت المحكمة الدستورية علي القضاء بعدم دستورية تلك القوانين، من ذلك الحكم رقم ٩ لسنة ١٧ ق الصادر بجلسة ١٩٩٦/٩/٧ الذي قضى بعدم دستورية القانون الخاص بالضريبة علي الأرض القضاء

٢- قاعدة العدالة الضريبية :

وأساس تلك القاعدة هو مبدأ عمومية الضريبة والمساواة في الالتزامات الضريبة، فالعمومية تقتضي أن تفرض الضريبة علي سائر الأشخاص والأموال فلا يعفي منها أحد تمييزا له عن غيره فالكل سواء أمام فرض الضريبة سواء في ذلك الأشخاص والأموال

وقد عبر المشرع الدستوري عن ذلك المبدأ بنصه في المادة ٣٨ منه علي أن النظام الضريبي يقوم علي العدالة الاجتماعية

وأول من نادى بفكرة العدالة الضريبية هو آدم سميث، فالعدالة الضريبية تعني مساهمة المواطنين في الأعباء العامة طبقا لمقدراتهم التكاليفية

أما المساواة فهي تعني أن الأفراد سواء دون تمييز بسبب الأصل أو الجنس أو الدين أو اللغة أو المركز الاجتماعي في اكتساب الحقوق وممارستها والتحمل بالالتزامات

وفي مجال الضريبة فإن المساواة تعني أن يكون عبء الضريبة واحدا بالنسبة لجميع الممولين حتى يتساووا جميعا في تحمل النفقات العامة، فالمساواة أمام الضريبة تعني توزيع الضرائب توزيعا عادلا

وتطبيقا لمبدأي العمومية والمساواة لا يجوز للدولة أن تفرض ضريبة علي أشخاص وتعفي أشخاصا آخرين طالما تساوا في المراكز القانونية

كما لا يجوز لها أن تفرض ضريبة بسعر أعلى علي شرائح معينة أو علي أموال معينة دون شرائح أو أموال أخرى وإلا غدت الضريبة مفتقدة إلي قاعدة العدالة الضريبية القائمة علي مبدأ العمومية

فالضريبة معسوبة العين لا تميز بين أشخاص أو أموال ولا يكفي لتحقيق فكرة العدالة أن تفرض ضريبة علي سائر الأشخاص، بل ينبغي أن يكون عبء الضريبة واحدا فلا تتميز فئة من الأشخاص أو نوعية من الأموال بمعاملة متميزة بتخفيض سعر ضريبتها عن الأسعار المفروضة علي أشخاص أو أموال أخرى

وقد عبر المشرع الدستوري عن ذلك المبدأ أيضا بنصه في المادة ٤٠ منه علي أن المواطنين لدي القانون سواء، وهم متساوون في الحقوق والواجبات العامة .

فمبدأ المساواة يعد وسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة للحقوق الحريات المنصوص عليها في الدستور والقانون، ومن ثم فلا يجوز للمشرع عن إعماله لسلطته التقديرية في مجال تنظيم الحقوق أن يقيم تمييزا غير مبرر تتنافر به المراكز القانونية التي تتماثل عناصرها ويتعين أن تنظمها أسس موضوعية موحدة لا تميز فيها بين المؤهلين قانونا للانتفاع بها والتي يتكافأ أطرافها أمام القانون

وقد اتخذت المحكمة الدستورية العليا من ذلك المبدأ أساسا للقضاء بعدم دستورية ما قرره المشرع في البند (٢) من المادة ٣٣٧ من

القانون المدني فيما نص عليه من " ويتقادم بثلاث سنوات أيضا الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق "

مستنده في ذلك الحكم إلي أنه " ولما كان ذلك وكان المشرع قد أجري بالقانون ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بشأن تقادم الضرائب والرسوم تعديلا علي مدة تقادم الضرائب والرسوم المستحقة بجعلها خمس سنوات في حين أبقى علي مدة التقادم المقررة لحق الممول في المطالبة برد الرسوم والضرائب التي دفعت بغير حق بثلاث سنوات، والتي تضمنها النص المطعون عليه، مغايرا في ذلك المنهج الذي حرص عليه - قبل التعديل - بتوحيد مدة التقادم في الحالتين السالفتي الإشارة، ومن ثم فإنه يكون قد أقام تمييزا غير سائغ للدولة بأن اختصاصها بمدة تقادم للحق الضريبي تزيد علي المدة المقررة للممول في هذا الشأن بالرغم من تكافؤ مركزيهما القانوني ولكونهما دائنين بدين ضريبي، مما يستوجب وحدة القاعدة القانونية التي ينبغي أن تتنظمها في شأن سقوط الحق في المطالبة بالدين الضريبي لتحقيق الحماية القانونية المتكافئة لكلا الطرفين وذلك بالمخالفة لمبدأ المساواة المنصوص عليه في المادة ٤٠ من الدستور "

ورغم وضوح مبدأي العمومية والمساواة وكونهما أساس فكرة العدالة الضريبية إلا أنه ومع تطور العصر تلاحظ أن مبدأ المساواة الحسابية لا يحقق العدالة بل يتعارض معها إذ أنه أغفل التباين في الأحوال المادية والظروف الشخصية لكل ممول، إذ أن الدخل المادي يتميز بالتغاير .

فالناس لا تتساوي في دخولها وكذلك لا تتساوي في أحوالها المادية وأعبائها العائلية، ومن الظلم أن تفرض الضريبة بسعر موحد علي

أشخاص تتباين دخولهم من ارتفاع وانخفاض ، فما يستطيع تحمل عبئه شخص قد لا يستطيع الآخر تحمله

ولذا كان لابد من مراعاة ذلك التفاوت في الدخل والأعباء وذلك بأن تزيد الضريبة علي أصحاب الدخل المرتفعة أو علي السلع المترفة وتقل أو تتعدم علي أصحاب الدخل المنخفضة أو علي السلع الضرورية التي لا غني عنها للمعيشة

ومن ثم فإن المساواة في تحمل أعباء الضريبة تحول إلي مبدأ المساواة في التضحية بمعنى أن العبء الذي يتحمله الممولين لا يكون واحدا إلا إذا كان مقدار التضحية التي يتحملها كل ممول لا يتغير من ممول لآخر

فالضريبة تزيد تقل حسب التضحية التي يتحملها الممول ، وهو الأمر الذي يلزم معه عدم ثبات سعر الضريبة إذ يرفع سعرها كلما كانت التضحية أقل وينخفض هذا السعر كلما كانت التضحية أكثر فلا شك أن فرض الضريبة بسعر ٣٠ ٪ مثلا علي الممول صاحب الدخل الأقل يعني إقبال كاهله بضريبة لا تتناسب مع دخله ، بينما لا تؤثر تلك الضريبة علي الممول صاحب الدخل المرتفع

ومن ثم فانه من العدالة المغايرة في المعاملة الضريبية وفقا أحوال الممول المادية وأعبائه الشخصية ، فالمساواة الحسابية بين الممولين دون النظر إلي الظروف المادية الخاصة بهم ودون النظر إلي أعباء الحياة التي تحيط بشخص الممول تعني الظلم بعينه لفئة معينة لم يراع المشرع ظروفها وأحوالها المادية فسواها بغيرها من فئات أخرى لن يضيرها سعر الضريبة الذي حدده المشرع ، فالمساواة هنا هي الظلم بعينه

وقد قضت المحكمة الدستورية العليا في ذلك بأن مبدأ مساواة المواطنين أمام القانون لا يعني أن تعامل فئاتهم - علي تباين مراكزهم القانونية . معاملة قانونية متكافئة ولا معارضة صور التمييز علي اختلافها ، ذلك أن من بينها ما يسند إلي علاقة منطقية بين النصوص القانونية التي تبناها المشرع لتنظيم موضوع معين والنتائج موضوع معين والنتائج التي رتبها عليها ليكون التمييز بالتالي موافقا لأحكام الدستور

كما قضى مجلس الدولة الفرنسي في ذات الشأن بأن مبدأ مساواة المواطنين أمام الأعباء العامة وأمام الضرائب لا يطبق إلا علي أصحاب المراكز القانونية المتماثلة ، وبالتالي فإن اختلاف تلك المراكز يبرر الاختلاف في المعاملة

Le principe d'egalite n'interdit cependant pas a l'admonistration de traiter differemment des personnes a la condition que la difference de traitement soit en rapport avec la difference de situation ou qu'elle tient a des considerations d'interet general liees au fonctionnement meme du service public.

تأكيدا لذلك المعني رفض المجلس الدستوري الفرنسي الطعن المقدم بعدم دستورية نص المادة ٣١ من القانون الصادر في ٣٠ ديسمبر ١٩٩٦ فيما قررته من المغايرة في المعاملة الضريبية بين المقيمين داخل فرنسا وبين الأشخاص الذين لهم محل إقامة في فرنسا ، حيث اخضع النص هؤلاء الآخرين والذين سبق وأن تم فحصهم ضريبيا لالتزامات ضريبية علي دخولهم تخالف تلك المفروضة علي الأشخاص الذين لهم موطن بفرنسا ، حيث أسس المجلس الدستوري قضاءه هذا بأن النص

المطعون بعدم دستوريته ما هدف إلا المصلحة العامة وذلك بمحاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي فضلا عن اختلاف المراكز القانونية لهؤلاء الذين لهم موطن في فرنسا عن هؤلاء الذين ليس لهم موطن

وبالتالي فإن العدالة تقتضي فرض الضريبة وتحديد سعرها طبقا للظروف المادية والأعباء العائلية لكل فئة والمساواة بين كل فئة تتوافر فيها ظروف وأعباء واحدة مشتركة

فالمغايرة في تحديد سعر الضريبة يكون بين أصحاب الدخل المتباينة فإذا ما توحدت تلك الدخل فيفرض عليها سعر موحد

وهذا هو دور الرقابة الدستورية التي تمارسها المحكمة الدستورية العليا للتأكد من التزام القانون الضريبي بقواعد العدالة الضريبية والتي نص عليها الدستور في م ٦٤ " سيادة القانون أساس الحكم في الدولة " بما يعني أن الجميع أمام القانون سواء أنه يسود علي الجميع دون تفرقة.

والمادة ٤٠ من الدستور التي نصت علي الأتي " المواطنون لدي القانون سواء وهو متساوون في الحقوق والواجبات العامة ولا تمايز بينهم في ذلك بسبب الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين أو العقيدة "

بما يعني حق المحكمة الدستورية في القضاء بعدم دستورية أي نص ضريبي يخالف هذا النص الدستوري كإصدار المشرع قانونا يجيز لمصلحة الضرائب تحصيل مبالغ مقدما من الممولين تحت حساب الضريبة " نصوص المواد ٧١ ، ٧٠ ، ٦٩ ، ٦٨ ، ٦٧ ، ٦٦ من قانون ض - د رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ "

ويتحقق خرق مبدأ المساواة في حال تمييز فئة من المخاطبين بأحكام الضريبة بمعاملة مغايرة عن باقي الفئات، كامتناع مصلحة الضرائب عن تجديد أو استخراج البطاقة الضريبية لبعض الممولين طبقاً لتعليمات أصدرتها توجب علي أصحاب الأنشطة الخاضعة لحكم تلك المواد عاليه - ومنها نشاط سيارات الأجرة والنقل والأطباء والمحامين - سداد جزء من تحت حساب الضريبة مع تحديد البطاقة الضريبية أو عند استخراجها لأول مره

ولا ينفي عن تلك التعليمات خرقها لمبدأ المساواة استنادها إلي تشريع يقرر ذلك، فهذا التشريع الذي استندت إليه تلك التعليمات علاوة علي مخالفته لمبدأ اليقين - غذ أنه قد تم إجبار الممول علي سداد جزء من الضريبة رغم عدم تحقق ربح بعد - فإنه جاء مخالفا ايضاً لمبدأ العدالة الضريبية وذلك بما تضمنه من قصر تطبيقه علي فئة معينة من الأنشطة دون باقي الأنشطة الأخرى

وهو ما يوصم القانون الذي استندت إليه تلك التعليمات بعدم المشروعية ويحق للقضاء الدستوري إلغاء ذلك النص لمخالفته لمبدأ المشروعية وإخلاله بمبدأ العدالة الضريبية

وفي هذا المعني وتأكيداً له فقد عرض علي المجلس الدستوري في فرنسا طلب بالنظر في مدي دستورية المادة ١٥٥ من قانون الضريبة فيما تضمنته من إعفاء دخول غير الفرنسيين المحصلة من أعمال تمت في فرنسا من الضريبة وبما يشكل ذلك من إخلال بمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة، حيث ارتأى المجلس الدستوري أن المساواة المطلقة تستحيل عملاً إلا أن المغايرة في المعاملة الضريبية ينبغي أن تقام علي أسس موضوعية ومنطقية

٣- قاعدة اليقين

وتعني تلك القاعدة أن تكون الضريبة المفروضة على الممول محددة بوضوح فلا يكتنفها غموض أو إبهام، وذلك بأن يكون سعرها ووعاؤها وميعاد دفعها وطريقة تحصيلها وكل ما يتصل بها من قواعد وإجراءات مقررة بوضوح حتى يكون المخاطب بالضريبة على يقين بها فلا يفاجا بسعر مغاير عما فهمه أو بخضوع أوعية للضريبة بطريقه فيها غموض ولبس فالوضوح هو سمه من سمات الضريبة وافتقاد الضريبة المفروض إلى مبدأ اليقين والوضوح يفقد الضريبة مشروعيتها، إذ يجب أن يكون التشريع الصادر بفرض الضريبة محددًا بنصوص واضحة منضبطة، فلا تترك لجهة الإداري السلطة في تحويل النص وتأويله فتزيد من السعر أو توسع في الوعاء أو تعجل في ميعاد الدفع أو تغير في طريقة تحصيل الضريبة، فكل ذلك ينأى بالضريبة عن مبدأ المشروعية لافتقادها إلى قاعدة من القواعد الأساسية التي تحكم عملية الضريبة وهي قاعدة اليقين وقد تصدي القضاء الدستوري في مصر متمثلاً في المحكمة الدستورية العليا للعديد من النصوص الضريبية المفتقدة إلى وصف العدالة واليقين وقضي بإلغائها

من ذلك الحكم بعدم دستورية نص المادة ٣٢ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ فيما نصت عليه " وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه عن العمل وإلا حسبت الأرباح عن سنه ضريبية كاملة "

وقد انتهت المحكمة الدستورية العليا إلى " أن النص الطعين لم يحقق التوازن المطلوب بين أمرين هما : حق الدولة في استثناء الضريبة

المستحقة قانونا لها تمثله من أهمية بالغة نحو وفاء الدولة بالتزاماتها العامة تجاه الأفراد ، وبين الضمانات الدستورية والقانونية المقررة في مجال فرض الضرائب علي أفراد المجتمع لا سيما من حيث تحديد وعاء الضريبة تحديدا حقيقيا كشرط لعدالتها "

وقد جري قضاء هذه المحكمة علي " إن تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلي تقدير حقيقي قيمة المال الخاضع لها باعتبار أن ذلك شرط لازم للعدالة الضريبية ولصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة ، ويتعين أن يكون ذلك الدين وهو ما يطلق عليه وعاء الضريبة ممثلا في الحق المجمل بعينه محققا ومحددا علي أسس واقعية بحيث يمكن الوقوف علي حقيقته علي أكمل وجه

ولا يكون الوعاء محققا إلا إذا كان ثابتا بعيدا عن شبهة الاحتمال أو التريص ، ذلك أن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها إنما يتحدد مرتبطا بوعائها وباعتبارها منسوبا إليها ومحمولا عليها وفق للشروط التي يقرر المشرع معها واقعية الضريبة وعدالتها بما لا مخالفة فيه للدستور

وحيث أن ما قرره النص الطعين من محاسبة الممول سنه ضريبة كاملة " قد تصل إلي أكثر من سنه بحسب الأحوال " رغم ادعائه بتوقف النشاط الخاضع للضريبة ، وإن أهمل في إخطار مصلحة الضرائب بهذه الواقعة في المواعيد وبالإجراءات المنصوص عليها ، وذلك دون تحقيق مدى صحة هذا الادعاء وتمكين الممول من إثباته بكافة طرق الإثبات المقررة قانونا ودون منح القاضي إيه سلطة تقديرية في تحديد التعويض المناسب لما قد يكون قد أصاب الخزانة العامة من أضرار نتيجة إخلال الممول بهذا الالتزام

الأمر الذي يجعل ما ورد بالنص الطعين أقرب إلي الجزاء، إلا أنه جاء مبالغاً فيه إذ قد يترتب عليه مصادرة وعاء الضريبة بالكامل بل قد يتجاوزها إلي باقي أموال الممول بما يناهض مبدأ العدالة التي يقوم عليها النظام الضريبي، ويتضمن في الوقت ذاته اعتداء علي حق الملكية وبناء علي ذلك فإن النص الطعين يأتي مخالفاً لأحكام المواد ٦٥، ٤١، ٣٨، ٣٤، ٣٢ من الدستور"

ومن ذلك أيضاً ما قرره المحكمة الدستورية العليا من أنه "وحيث أن قضاء هذه المحكمة قد استقر علي أن السلطة التشريعية طبقاً لنصوص المواد ١٢٠، ١١٩، ٦١ من الدستور هي التي تقبض بيدها علي زمام الضريبة العامة إذ تتولي بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمناً تحديد وعائها وأسس تقديره وبيان مبلغها والملتزمين أصلاً بأدائها والمسؤولين عنها وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها وكيفية أدائها وضوابط تقادمها وغير ذلك مما يتصل ببيان الضريبة عدا الإعفاء منها إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون

والتي هذه العناصر جميعاً يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية ليحيط بها في إطار من قاعد القانون العام متخذاً من العدالة الاجتماعية طبقاً لما نصت عليه المادة ٣٨ من الدستور مضموناً وإطاراً، بما مؤداه أن حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتتمية مواردها ولاجراً ما يتصل بها من آثار عرضية ينبغي أن يقابل بحق الملتزمين بها والمسؤولين عنها في تحصيلها وفق القوالب الشكلية والأسس الموضوعية التي ينبغي أن تكون قواماً لها من زاوية دستورية وبغيرها تتحل الضريبة عدماً

وحيث أن المقرر أ ، تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلي تحديد حقيقي للمال الخاضع لها باعتبار أن ذلك المال يعد شرطا لازما لسلامة بنیان الضريبة ولصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة ، وبالتالي يتعين أن يكون وعاء الضريبة ممثلا في المال المحمل بأعبائها محققا ومحددا علي أسس واقعية واضحة لا تثير لبسا أو غموضا بما يمكن معها الوقوف علي حقيقته علي أكمل وجه

ولا يكون الوعاء محققا إلا إذا كان ثابتا بعيد عن شبهة الاحتمال ذلك أن مقدار الضريبة او مبلغها او دينها إنما يتحدد مرتبطا بوعائها واعتباره منسوبا إليه ومحمولا عليه وفق الشروط التي يقدر المشرع معها واقعة الضريبة وعدالتها بما لا يخالف الدستور ، وبغير ذلك لا يكون لتحديد وعاء الضريبة من معني

ذلك أن وعاء الضريبة هو مادتها والغاية من تقرير الضريبة هو أن يكون هذا الوعاء مصرفها "

وتأسيس علي تلك المبادئ التي أوردتها المحكمة في أسبابها والحاكمة للضريبة من حيث فرضها وتحديد ومقدارها فقد انتهت إلي نتيجة طبيعية تتسق مع تلك الأسباب وعدم دستورية عبارة " خدمات التشغيل للغير " الواردة بقانون الضريبة العامة علي المبيعات .

حيث قضت المحكمة بأنه " إذا كان ذلك وكان المشرع قد حدد النشاط الخاضع للضريبة العامة للمبيعات في الحالة المعروضة قرين المسلسل رقم ١١ من الجدول رقم ٢ المرافق للقانون ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٢ لسنة ٩٧ بأنه خدمات التشغيل للغير وعين وعاء هذه الضريبة في قيمة تلك الخدمة وحدد سعرها بفضة مقدارها ١ ٪ من تلك القيمة ، وكانت عبارة " خدمات التشغيل للغير " المشار إليها قد وردت

عامه يشوبها الغموض وعدم التحديد ولم تأت واضحة صريحة ، مما أثار ظلالات من الشك حول تحديد مضمونها ومحتواها وخلافا حول تطبيقها وحال بين المكلفين بأدائها والإحالة بالعناصر التي تقيم البناء القانوني لهذه الضريبة علي نحو يقيني جلي استحبال عليهم بوجه عام توقعها عند مزاولتهم للنشاط وأدائهم الخدمة

وهو ما يناقض الأسس الموضوعية والإجرائية للضريبة ويجا في العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي طبقا للمادة ٣٨ من الدستور .

فوق كونه يعد إعراضا من جانب السلطة التشريعية عن مباشرتها ولايتها الأصلية في تحديد النشاط الخاضع للضريبة ووعائها ونقل مسؤوليتها إلى السلطة التنفيذية وتفويضها في ذلك الأمر الذي يمس ببيان الضريبة التي فرضها القانون ويشرك تلك السلطة في المجال المحجوز للسلطة التشريعية دون غيرها بصريح نص المادة ١١٩ من الدستور ليغدو النص الطعين مصادما مع الدستور "

وقد أرست المحكمة الدستورية العليا العديد من المبادئ تنضوي جميعها تحت مبدأ العدالة الضريبية من تلك المبادئ

١- ضرورة تحديد الضريبة علي أساس حقيقي وفعلي ووفقا لقيمة المال الخاضع لها وعاء الضريبة باعتباره شرطا لازما للعدالة الضريبية وقد ورد ذلك المبدأ في تصدي المحكمة للضريبة علي مرتبات العاملين بالخارج وقضائها بعدم دستوريته

٢- ضرورة تحقيق التناسب بين مقدار الضريبة والعبء الضريبي

٣- لا يجوز أن تستغرق الضريبة الوعاء بأكمله أو تنتقص منه بدرجة كبيرة وقد قررت المحكمة ذلك المبدأ في تصديها للضريبة علي الأرض الفضاء وقضائها بعدم دستورية تلك الضريبة بالحكم رقم ٩ لسنة ١٧ ق الصادر بجلسة ١٩٩٦/٩/٧

وفي فرنسا لم يكتف المجلس الدستوري الفرنسي بأن يكون وعاء الضريبة وسعرها وطرق تحصيلها واضحة ومحددة بل أشترط أيضا أن يكون كل ذلك مقيدا بضرورة احترام المبادئ الدستورية التي تكفل المساواة والعدالة فلا يجوز للمشرع الضريبي أن يحيد عنها

ويدخل في معنى اليقين أيضا استقرار الضريبة وثباتها إلا أنه بالطبع لا يمكن أن يكون هذا الثبات مؤبدا فكما تتغير الظروف المادية والتكاليف تتغير الضريبة أيضا ، ولكن ينبغي أن يكون هذا التغيير في أضيق الحدود حتى يمكن وصف الضريبة بالاستقرار والثبات باعتبارها مظهرا من مظاهر اليقين

٤- قاعدة الملائمة :

ومعناها أن يكون تحصيل الضريبة في المواعيد والطرق الأكثر ملائمة للممول بقصد التيسير عليه فيكون دفع الضريبة في الوقت المناسب للممول وهو الوقت الذي يحصل فيه علي دخله كميعة جني المحصول أو تحقق الربح أو تقاضي الأجر ، وبالطريقة التي تتناسب مع طبيعة المادة الخاضعة للضريبة كطريق الحجز علي المنبع بالنسبة للمرتبات والأجور ودخل الأوراق المالية والتحصيل المباشر بالنسبة للأرباح التجارية والصناعية والإيرادات العقارية .

ويخل بقاعدة الملائمة - في رأينا - قيام مصلحة الضرائب عن طريق قلم كتاب المحكمة - بتحصيل مبلغ من تحت حساب الضريبة من المحامي علي كل دعوى قضائية يقيمها رغم أنه من الممكن ألا يكون هذا المحامي قد تقاضي كافة أتعابه وقت إقامة الدعوى بل حتى بعد رفعها

إذ أنه من غير الملائم إجباره علي دفع جزء من الضريبة رغم أن جهة الإدارة ليست علي يقين من أنه تقاضي كافة أتعابه

وكذلك الأمر لما تتقاضاه جهة الإدارة من مبالغ تحت حساب الضريبة من أصحاب سيارات الأجرة والنقل عند تجديد تراخيص سياراتهم، إذ أن جهة الإدارة تقوم بتحصيل تلك المبالغ مسبقا تحت حساب الضريبة رغم أنه من الممكن ألا تتحقق أي أرباح تخضع للضريبة ومن ثم فإن ذلك التحصيل لا يعد مخالفا لقاعدة اليقين التي يلزم توافرها في الضريبة، إذ أنه في تلك الحالة تفرض ضريبة علي ربح لم يتيقن حدوثه، بل يخالف ذلك التحصيل أيضا قاعدة الملائمة إذ انه حتى عرف فرض تحقق هذا الربح فيما بعد فإنه من قواعد الملائمة أن تحصل الضريبة عند تحقيق الربح وليس قبله

وجهة الإدارة بتحصيلها تلك المبالغ من تحت حساب الضريبة في وقت لم يتحقق فيه أي ربح وفي وقت سابق علي قبض الربح تكون قد خالفت قاعدتي اليقين والعدالة

٥- قاعدة الاقتضاء أو الاقتصاد

وهي تعني التوفير في نفقات جباية الضريبة إذ لا يعقل أن تصل نفقات جباية الضريبة إلي مبلغ الضريبة ذاته، فكلما قلت نفقات جباية

الضريبة كلما عاد ذلك علي زيادة إيراد الضريبة وعلي التخفيف عن الممول بعدم إثقال كاهله بمبالغ أخري بجانب الضريبة في حال تحمله هو نفقات جباية تلك الضريبة

أما في حال تحمل الدولة نفقات تلك الجباية فإن الاقتصاد في تلك النفقات لا شك سيعود علي الممول نظرا لزيادة الحصيلة الضريبية لكون نفقات الجباية تخصم من تلك الحصيلة، وكلما زادت نفقات الجباية كلما قلت تلك الحصيلة وبالتالي قل الإيراد الذي يمكن معه للدولة إنفاقه في أوجه النفع العام

إذا كانت تلك القواعد الأربعة هي القواعد الأساسية التي ترتكن عليها الضريبة والتي يتفق عليها جميع الفقهاء فإن هناك من الفقهاء ما يضيف بعض القواعد المكملة مثل قاعدة المرونة والتي تقوم علي الربط بين الزيادة في الحصيلة وبين الزيادة في الدخل والثروة، فكلما زاد الدخل يمكن لجهة الإدارة زيادة الضريبة والعكس

فالضريبة لا ينبغي أن تكون لا تواكب التطورات التي تطرأ علي دخل الأفراد بل ينبغي أن تكون مرتبطة ومرنه مع هذا الدخل، فلا تزيد والدخل منخفض ولا تقل والدخل غي ازدياد بل تتحرك صعودا وهبوطا مع الدخل

وهناك من يضيف قاعدة أخري وهي قاعدة الإنتاجية وذلك بأن تكون الضريبة ذات حصيلة كبيرة فهناك من الضرائب الكثيرة ما تكون حصيلتها قليلة بحيث من الممكن أن تغني عن كل تلك الضرائب ضريبة واحدة تغني في حصيلتها عن باقي الضرائب الأخرى، ومن ثم فإن العبرة ليست في فرض الضريبة لكن في إنتاجية تلك الضريبة، وبالتالي

يمكن التجاوز عن فرض ضرائب لا تحقق حصيلته مالموسة إزاء الاهتمام
ببفرض ضريبة تكون ثرية في حصيلتها كضريبة المبيعات مثلا

البند الثاني

الرسم le taxe

لا يختص القضاء الإداري فقط بنظر المنازعات الضريبية بل
يختص أيضا بنظر منازعات الرسوم وفقا لما جاء بالفقرة السادسة من
المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢

ومن هنا كان لابد من تحديد معني الرسم لا سيما وأن هناك
العديد ممن يخلطون بين الرسم والضريبة ، بل أن المشرع ذاته وفي مواضع
عديدة أطلق وصف الرسم علي فرائض مالية هي حقيقتها ينطبق عليها
وصف الضريبة لا الرسم مثل ضريبة الأيلولة ، والتي وصفها المشرع خطأ
بوصف رسم الأيلولة وهي في حقيقتها ضريبة

ومن هنا كان لازما تعريف الرسم حتى يمكن المغايرة بينه وبين
الضريبة وذلك بتحديد أوجه الشبه وأوجه الاختلاف بينهما .

أولا : تعريف الرسم

ثانيا : الرسم والضريبة

أولا : تعريف الرسم :

يعرف الفقه الرسم بأنه فريضة ماليه تجبي من شخص معين
مقابل خدمة خاصة ذات طابع إداري تؤديها له الدولة أو نفع خاص يعود
علي منها

أو هو استقطاع مالي تم لصالح الدولة أو أحد أشخاص القانون العام عن طريق الإلزام للمستفيدين الذين تتحقق لهم منفعة خاصة تمنح أثناء منفعة عامة وبدون صلة متبادلة وضرورية مع تكلفة الخدمة

فالرسم ليس إلا مبلغا من النقود يدفعه طالب الخدمة لأحد الهيئات العامة نظير تلك الخدمة والتي هي في الأصل خدمة نفع عام تقوم بها تلك الهيئة وتؤديها، ويستفيد من هذه الخدمة الفرد الذي طلبها وفي نفس الوقت المجتمع ككل

أو هو مبلغ من النقود يلتزم الفرد بدفعه جبرا - بناء على قانون - إلى الدولة أو غيرها من الأشخاص العامة مقابل خدمة تحقق له نفعاً خاصاً مع اقتران هذا النفع الخاص بالنفع العام الذي يعود على المجتمع كله

وفي فرنسا يعرف الفقه هناك الرسم بأنه فريضة مالية إجبارية تستأديها الدولة أو غيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بصفة نهائية مقابل نفع خاص ومباشر يعود على دافع الرسم ولغرض تمويل نفقات المرفق العام الذي يؤدي الخدمة محل الانتفاع

وقد تصدت المحكمة الإدارية العليا لتعريف الرسم حيث قضت بأن " الرسم بمعناه القانوني هو مبلغ من المال يجيبه أحد الأشخاص العامة كرها عن الفرد نظير خدمة معينة تؤديها الدولة إليه

ويتكون الرسم من عنصرين أولها أن الرسم يدفع مقابل خدمة

معينه

الثاني : أنه لا يدفع اختياريا وإنما يؤدي كرها بطريق الالتزام، وتستأديه الدولة من الأفراد بمالها عليهم من سلطة الجباية

وقد تقدم هذه الخدمة للفرد دون أن يطلبها وقد تقدم له ولو أظهر رغبته عنها، ولا يتمثل عنصر الإكراه في التزام الفرد بدفع الرسم مقابل الخدمة المؤداة له، لكنه يتمثل في حالة الضرورة القانونية التي تلجئ الفرد إلى المرفق العام لاقتضاء هذه الخدمة .

كما تناولت المحكمة الدستورية أيضا تعريف الرسم في قضائها بأنه " يؤدي بمقابل خدمه محددة يقدمها الشخص العام لمن يطلبها تفويض السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية في شأن الضرائب المالية . وجوب أن يكون مقيدا بما فرضه الدستور وأن يكون في حدود القانون الذي يحدد نوع الخدمة والحدود القصوى للرسم التي لا يجوز تخطيها "

فالرسم يتميز بثلاث خصائص

أولها : أنه يدفع في صورة نقدية فلا يجوز دفعه في أي صورة أخرى حتى لو عينيه وهو بذلك يتفق مع وصف الضريبة
ثانيا : أن دفعه ليس اختياريا لطالب الخدمة بل يجب عليه دفعه حتى يمكن الاستفادة من الخدمة، ومن الأمثلة الواضحة علي ذلك رسوم النظافة ورسوم التوثيق، فطالب توثيق العقد لن يستفيد من تلك الخدمة إلا بدفع رسوم التوثيق وليس عليه في حال إصراره علي عدم الدفع إلا الامتناع عن الاستفادة بتلك الخدمة

فالرسم يدفع جبرا مثل الضريبة وليس للدولة أي سلطة تقديرية في تحصيل الرسم أو الإعفاء منه أو التجاوز عنه إلا طبقا للقانون، فالعلاقة بين المنتفع بخدمات المرفق العام وبين السلطة القائمة علي إدارة هذا المرفق ليست علاقة تعاقدية

لذلك فقد أدخل المشرع منازعات الرسوم مع منازعات الضرائب وجعل الاختصاص بنظر منازعاتهما من اختصاص مجلس الدولة

ثالثها : أن مقابل ذلك الرسم الذي يدفعه المواطن هو الخدمة التي يريد التحصل عليها ، فالرسم يرتبط بخدمة خاصة تؤديها الدولة لدافعه أو نفع خاص يعود عليه

فالخدمة هي العنصر المقابل للرسم ولعل ذلك هو أهم ما يميز الرسم عن الضريبة ، فتلك الأخيرة يؤديها المواطن دون انتظار نفع خاص يعود عليه ، بينما الرسم يؤديه صاحبة مقابل نفع خاص ملموس

فإذا ما انتفي هذا المقابل غدا الرسم ضريبة ، وتأكيدا لذلك فقد قضت المحكمة الدستورية العليا " بأن الرسم المقرر علي عمليات البيع بالمزاد العلني علي اختلافها وأيا كان محلها لا يقابل جهدا محددًا بذل لمصلحة من يروجون لها أو يقومون بإجرائها أو يحصلون علي نتائجها ، فإنه ينحل في صحيح حكم القانون إلي ضريبة عامة لا يقتصر نطاقها علي رقعة إقليمية بذاتها ينحصر المخاطبون لها في دائرتها ، ولكنها تمتد إلي النطاق الإقليمي للدولة بكل الأجزاء التي يشتمل عليها ، فلا يكون تحقق الواقعة التي أنشأتها - في أي منها - إلا مرتبا لدينها في ذمة الممول كإفلا تكافؤ المخاطبين بها في مجال الخضوع لها"

وإذا كان الرسم مقابلا للخدمة فإنه من الطبيعي أن يكون أقل من تكاليف الخدمة حيث تؤدي الخدمة أو المنفعة الخاصة التي تعود عليه في مقابل تحصل الجهة المانحة للخدمة علي مبلغ نقدي - وهو الرسم - وهذا المبلغ يساهم في تغطية بعض نفقات تلك الخدمة

فالرسوم القضائية التي تحصلها وزارة العدل لا تمثل في حقيقتها قيمة الخدمة المؤداة ولكنها تساهم في تغطية بعض نفقات تلك الخدمة والجزء الأكبر يغطي من قبل الضرائب المحصلة ، وكذلك الأمر بالنسبة لرسم التوثيق فالرسم مهما بلغت قيمته لا يوازي تكاليف أداء الخدمة ويتشابه الرسم مع الضريبة المحلية في أن كليهما لا يفرضه القانون ولكن يتم فرضه بناء علي قانون تصدره السلطة التشريعية يجيز فرض ذلك الرسم والحالات المحددة لاستحقاقه والإعفاء منه والحد الأقصى لسعره، ثم تأتي السلطة التنفيذية لتفرض ذلك الرسم في ضوء ما نص عليه القانون

عكس الحال في فرنسا إذ أنه لا يكفي أن يفرض الرسم بناء علي قانون بل ينبغي فرض ذلك الرسم بقانون وذلك وفقا لنص المادة ٣٤ من دستور الجمهورية الخامسة الصادر سنة ١٩٥٨

ثانيا : الرسم والضريبة :

يتشابه الرسم مع الضريبة في أن كليهما يدفع نقدا وجبرا إلا أن ما يميز الضريبة عن الرسم في أن الأولى لا يقابلها نفع خاص يعود علي دافعها علي عكس الرسم الذي يدفع مقابل خدمة أو منفعة خاصة تعود علي دافعها

ولهذا الاختلاف نتائج عديدة أولها أن الضريبة تفرض علي أساس المقدرة التكليفية للممول وذلك بتحديد وعاء دخله وثروته دون اعتبار للمنافع الخاصة التي تعود عليه من أوجه الإنفاق التي تستخدم الضرائب في تمويلها

فالضريبة بذلك تختلف عن الرسم الذي يؤدي في مقابل خدمة خاصة تعود علي دافعه، وتؤدي تلك الخدمة هيئة أو سلطة عامة

وتحدد قيمة الرسم علي أساس قدر من التناسب مع قيمة الخدمة المؤداة، صحيح أن الرسم لا يقاس بحجم الخدمة حيث تفوق قيمة الخدمة دائما قيمة الرسم إلا أن الرسم تختلف قيمته بلا شك حسب نوع الخدمة المؤداة

ومن نتائج الاختلاف بين الضريبة والرسم الاختلاف في الأغراض الخاصة لكل منهما

فالضريبة قد تستهدف أغراضا اقتصادية أو اجتماعية أو سلوكية إلي جانب غرضها الأساسي وهو الغرض المالي

بينما الرسم لا يهدف في النهاية سوي تحقيق الغرض المالي وهو تحصيل مبالغ من النقود لقاء الخدمة أو المنفعة التي تؤديها الدولة أو أحد الهيئات العامة إلي طلب تلك الخدمة ومن النتائج أيضا لذلك الاختلاف أن الضريبة - وهي لا تدفع لقاء خدمه أو منفعة خاصة - أحاطها المشرع بضمانات تكفل لها العدالة والمشروعية أكثر مما في الرسم، حيث يؤدي ذلك الأخير لقاء نفع أو خدمة خاصة تعود علي صاحب الشأن بطريقه مباشرة، ومن ثم فإن المشرع اشترط في إنشاء الضريبة وتعديلها الإعفاء منها شروطا أشد من تلك التي يشترطها في الرسم، فإذا كان المشرع قد اشترط في الرسوم أن تفرض بناء علي قانون فقد اشترط في الضريبة أن تفرض بقانون يحددها ويحدد سعرها وطرق تحصيلها وطرق الطعن عليها، ومن ثم فلا يجوز فرض الضريبة أو تعديلها أو الإعفاء منها إلا بقانون (م ١١٩ من الدستور)

بينما يجوز أن يفرض الرسم بناء علي لائحة أو قرار وزاري ولكن ينبغي أن تكون تلك اللائحة أو القرار صادرة بناء علي قانون، أي أن يقرر القانون بداية مبدأ فرض الرسم ويترك للسلطة التنفيذية تحديد سعره وشروط تحصيله

وقد تصدي القضاء الإداري في احدي المنازعات لتحديد الفرق بين الضريبة والرسم حيث قضى " أن قضاء المحكمة الدستورية العليا قد ميز بين الضريبة العامة وغيرها من الفرائض المالية.

فالضريبة العامة فريضة مالية تقتضيها الدولة جبرا من المكلفين بأدائها إسهاما من جهتهم في الأعباء المالية دون أن يقابلها نفع خاص يعود عليهم من وراء التحمل بها

أما الرسم فإن مناط استحقاقه أنه مقابل خدمة محددة بذلها الشخص العام لمن طلبها كمقابل تكلفتها

وإذا كان الدستور لم يستلزم لفرض الرسم صدور قانون بتقريره بل يكفي أن يكون قرار فرض الرسم بناء علي قانون فإنه يتعين أن تستند القرارات الإدارية بفرض الرسم إلي قوانين تجيز لها فرض الرسم، وان يكون ذلك في حدود هذه الإجازة وإلا كانت هذه القرارات باطلة من الناحية القانونية فاقدة لأساس الالتزام بها "

وإذا كانت التفرقة واضحة بين الضريبة والرسم علي النحو السالف ذكره فإنه أحيانا ما يختلط الأمر - حتى علي المتخصصين - في التفرقة بين الاثنين، وقد يرجع ذلك إلي أسباب عديدة منها سوء الصياغة التشريعية وذلك باستخدام المشرع أحد اللفظين للدلالة علي المقصود بالأخر مثال ذلك استخدام المشرع لفظ رسم الايولة والرسوم

الجمركية ورسوم الدمغة، وجميعها في حقيقتها ضرائب لا رسوم إذ أنها جمعياً لا تؤدي لقاء خدمه خاصة، مما كان ينبغي علي المشرع عدم استخدم لفظ رسم واستخدام لفظ ضريبة بدلاً منه

كما قد يرجع الخلط بين الاثنين إلي تشابههما في طريق الجباية وعدم ثباتها وتطور بعض الرسوم وتحويلها إلي ضرائب، كرسوم التشغيل التي فرضت في بادئ الأمر كرسوم مقابل خدمة التوثيق للتصرفات ثم تطورات حتى انعدام التناسب بين قيمة الرسوم والخدمة المقابلة فأصبحت ضريبة علي التداول في الجانب الأكبر منها.

وهناك بعض الفرائض المالية الأخرى التي يثور بشأنها الجدل هل هي ضريبة أم رسم كالإتاوة التي تحصلها الدولة من ملاك العقارات أو ما يطلق عليه مقابل التحسين والذي تقوم الدولة بتحصيله من أصحاب العقارات والأراضي نظير المنفعة الخاصة التي عادت علي أصحاب تلك العقارات والأراضي من جراء قيام الدولة بإعمال ذات نفع عام في أصلها - كشق الترع والمصاريف وإنشاء الطرق والكباري وإنشاء شبكات كهرباء ومياه والمجاري - ، إلا أن قيام الدولة بتلك الأعمال كما يعود علي الأفراد بالنفع العام فانه يعود علي أصحاب العقارات والأراضي بنفع خاص يتمثل في زيادة قيمة عقاراتهم وأرضهم نتيجة لوجود تلك الخدمات مما يعود بالنفع علي أصحابها حيث تقوم الدولة مقابل ذلك النفع الخاص بإلزام بأداء مقابل التحسين

وقد اختلف في شأنه هل هو ضريبة أم رسم ؟ حتى انتهى إلي انه اقرب إلي الرسم إذا أن ذلك المقابل بدفع لقاء منفعة خاصة عادت علي أصحابها وهو ما يميز الرسم عن الضريبة، إلا ان ما يميز مقابل التحسين عن الرسم أن الأول يدفع مرة واحدة وليس علي مرات عدة كالرسم

والقضاء الإداري لا يختص فقط بنظر منازعات الضرائب ولكنه يختص أيضا بنظر منازعات الرسوم حيث ورد نص الفقرة السادسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة عاما في اختصاص مجلس الدولة بنظر الطعون في القرارات النهائية الصادرة في منازعات الضرائب والرسوم، فلم يقصر ذلك الاختصاص علي منازعات الضرائب فقط

هذا فضلا عما ورد بالفقرة الأخيرة من المادة العاشرة من قانون من قانون مجلس الدولة باختصاص مجلس الدولة بنظر سائر المنازعات الإدارية، وهو اختصاص عام يمتد ليشمل أي منازعة يتوافر فيها الصفة الإدارية حتى تلك غير المتعلقة بالطعن علي قرار إداري أي حتى تلك التي تخرج عن نطاق تطبيق الفقرة السادسة من المادة العاشرة

وبالتالي فان المنازعة المتعلقة بقرار نهائي صادر في منازعة الرسوم يختص بها مجلس الدولة عملا بحكم الفقرة السادسة، أما إذا لم يكن محل الطعن قرارا إداريا فان مجلس الدولة يختص بها إذا توافرت فيها الصفة الإدارية

ومجلس الدولة - وتحديدًا محكمة القضاء الإداري - تراقب مشروعية عمل الإدارة سواء في فرضها للضريبة أو الرسم، فينبغي أن يتسق مسلك جهة الإدارة مع أحكام القانون، فإذا ما خالفت تلك الأحكام حق لصاحب الشأن الطعن علي تصرف الجهة الإدارية المخالف للقانون إما لفرضها ضريبة بغير نص قانوني أو لفرضها رسما دون أن يستند إلي قانون

ذلك أنه إذا كان الدستور لم يستلزم لفرض الرسم صدور قانون بتقريره مكثفيا في ذلك بأن يتم فرضه بناء علي قانون، فإنه يتعين أن تستند القرارات الإدارية بفرض الرسوم إلي قوانين تجيز لها فرض

الرسوم وأن يكون ذلك في حدود هذه الإجارة وإلا كانت هذه القرارات باطلة من الناحية القانونية فاقدة لأساس الالتزام بها

وقد طبقت محكمة القضاء الإداري ذلك في الطعن الذي أبداه أحد أصحاب المصلحة في القرار الخاص بتحصيل رسم النظافة وفقا لشرائح استهلاك الكهرباء مقررة أنه " لئن كان قانون الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ قد رخص في المادة ١٢ / ٧ منه للمجلس الشعبي المحلي للمحافظة سلطة فرض رسوم ذات طابع محلي بعد موافقة مجلس الوزراء ، إلا أن هذه السلطة لا بد أن تكون في إطار القواعد الخاصة بتحديد أسس وإجراءات حساب جميع الرسوم ذات الطابع المحلي التي أناط المشرع باللائحة التنفيذية أمر تحديدها ونص عليها في الفصل الثامن من اللائحة ، ولم يرد بموارد الوحدات المحلية رسوم تفرض بشأن النظافة العامة الواردة في قانون النظافة المشار اليه دون سواه باعتبار هذه القواعد هي التنظيم الحاكم لأعمال النظافة الصادرة بأداة تشريعية متفقة وأحكام الدستور

موافقة مجلس الوزاري علي فرض رسم محلي بالمحافظات مقابل خدمات جمع القمامة والمخالفات وموافقة المجلس الشعبي المحلي بمحافظة القاهرة بقراره رقم ٠٠٠٠٠٠ علي تحصيل مقابل أداء الخدمة وفقا لشرائح الاستهلاك للكهرباء يكون قد صدر بالمخالفة لصحيح القانون بما يمثله من ازدواج ، ولا يسوغ للمجلس المحلي بعد أن استنفد سلطته المخولة له بمقتضى القانون إعادة فرض رسم آخر لذات الغرض أو تعديل في رسم قائم أو فرض رسم إضافي

مفهوم المنازعة الضريبية

تعددت تعريفات الفقه سواء المصري أو الفرنسي لمفهوم المنازعة الضريبية ففي مصر يعرفها البعض بأنها تلك المنازعات التي ترفع أمام القضاء بمناسبة قيم الإدارة الضريبية بإحدي العمليات المتعاقبة التي تشارك في ربط الضريبة سواء كانت الواقعة المنشئة للضريبة أو تقدير وعاء الضريبة أو تطبيق السعر المنصوص عليه قانونا

وفي تعريف آخر هي تلك التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة

ويعرفها رأي ثان بأنها هي التي تتعلق بربط الضريبة أو تسويتها أو جبايتها مادامت تتضمن المنازعة في صحة القرارات الإدارية الخاصة بالضريبة وتمس موضوعها بالتالي بصفه مباشرة

وتعرفها محكمة النقض بأنها أي منازعة ناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضرائب

ولا تخرج التعريفات في فرنسا للمنازعات الضريبية عن المفهوم السابق فيذهب أحد الآراء إلي تعريفها بأنها مجموعة الخلافات أو الادعاءات القانونية التي تنشأ بمناسبة مباشرة الإدارة الضريبية لنشاطها في ربط وتحصيل الضرائب والقواعد القانونية المقررة للفصل فيها

ويذهب رأي آخر إلي أن المنازعة الضريبية تشمل مجموعة الإجراءات التي ينظمها القانون الضريبي والتي تحدد قواعد الشكل والموضوع اللازمة لتطبيق أحكامه

ورأي آخر يوسع من معنى المنازعة الضريبية فيري أنها تشمل الخلافات التي تنشأ بين الممول والإدارة الضريبية حين تباشر اختصاصها كسلطة ضريبية والقواعد التي يقررها القانون للفصل فيها وفي مفهومها الضيق هي كافة المنازعات المتعلقة بالتطبيقات الفردية للقانون الضريبي سواء أكانت متعلقة بربط الضريبة أو بتحصيلها

وفي تعريف آخر هي مجموعة القواعد القانونية التي تنظم أصول المحاكمات الضريبية ورقابة القضاء علي نشاط الإدارة الضريبية لدي تطبيقها القوانين الضريبية تجاه الأفراد

ويمكن تقسيم تعريف المنازعة الضريبية إلي تعريفين أولهما بالمعنى الضيق وهي تعني وجود خلاف بين الجهة الإدارية وبين الممول، يدعي فيه كل طرف بموقف متعارض مع الموقف الأخر، ويعرض هذا الخلاف علي القاضي ليصدر في شأنه حكماً ملزماً للطرفين

والمعنى الواسع هي مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاع الناشئ عن تطبيق القانون الضريبي ما بين جهة الإدارة والممول

ويمكن تقسيم تلك المنازعة إلي

Contentieux de L'assiette الضريبي الوعاء الضريبي

Contentieux de recouvrement ومنازعات في التحصيل

فالممول والإدارة الضريبية هما طرفا النظام الضريبي

الطرف الأول هو الممول وهو الطرف الأضعف وغالب هو الطرف المدين، والطرف الآخر هو الإدارة الضريبية وهي الطرف الأقوى وغالبا هي الدائن، وهي لا تكون كذلك إلا بمجموعة من الإجراءات تبدأ بما يسمى عليه الحصر الضريبي وذلك عن طريق حصر نشاط الممول ضريبيا وهو ما يتحقق عن طريق شعبه الحصر لديها

فإذا ما تم حصره يتم بعد ذلك فحص نشاطه وتحديد صافي ربحه وذلك بعد توافر الواقعة المنشئة للضريبة ثم تقوم بعد ذلك بالربط عليه ويتم ذلك عن طريق شعبة الفحص الضريبي بالمأمورية

وأخيرا مرحلة تحصيل الضريبة والتي تتم عن طريق شعبة الحجز والتحصيل بالمأموريات ومن الطبيعي خلال تلك المراحل نشوء نزاعات بين طرفيها سواء في مرحلة الحصر أو الفحص أو الربط أو التحصيل

كل تلك المنازعات هي منازعات ضريبية منها ما يدخل في اختصاص القضاء الإداري عملا بالفقرة السادسة من المادة ١٠ من القانون ٤٧ لسنة ٧٢، ومنها ما يدخل في اختصاصه عملا بالفقرة الأخيرة من تلك المادة باعتبارها منازعة إدارية

ومنا ما يدخل علي سبيل الاستثناء في اختصاص القضاء العادي إعمالا لنص القانون المنشئ للضريبة والذي عهد بالاختصاص بنظر تلك المنازعات إلي القضاء العادي

ومن ثم فإنه إعمالا للقاعدة القانونية أن الخاص يقيد العام تدخل تلك المنازعات في اختصاص القضاء العادي ولا يختص بنظرها القضاء الإداري رغم أنها تدخل في الاختصاص الأصل له .

وعلي ذلك تواترت أحكام القضاء " ٠٠٠٠٠٠ أنه من المبادئ المقررة فقها وقضاء أنه إذا ورد نص في قانون خاص بحالة معينة، وجب إتباع هذا النص دون الأحكام الأخرى الواردة في قانون عام ولو كان لاحقا للقانون الخاص، وذلك طبقا للقاعدة التي تقول " الخاص يقيد العام " الا إذ تناول القانون اللاحق الحكم الخاص بالحدف أو التعديل بما يعتبر عدولا عن هذا الحكم الخاص "

ونجد ان الأوصاف للمنازعة الضريبية سواء ما دخل منها في اختصاص القضاء الإداري باعتبارها منازعة ضريبية بحته، أو باعتبارها منازعة إدارية لا تتوافر فيها خصوصية وصفا بالمنازعة الضريبية الصرفة، بالإضافة إلي تناولها ما دخل من تلك المنازعات في اختصاص القضاء العادي بصفه استثنائية، كمنازعات التي نص عليها المشرع في أحكام قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في نص المادة ١٢٣ منه، والمنازعات التي نص عليها المشرع في أحكام قانون الضريبة العامة علي المبيعات رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥، وكلاهما أدخلت المشرع في اختصاص القضاء العادي رغم أنهما في حقيقتهما منازعات ضريبية يختص بهما القضاء الإداري

وفي سبيل هذا التفصيل لابد من أن نتناول أولا تعريف المنازعة الإدارية ومقارنتها بالمنازعة الضريبية وتحديد متى ينطبق علي المنازعة أي من الوصفين، رغم أن كليهما يدخل في اختصاص القضاء الإداري سواء بنص الفقرة السادسة أو الأخيرة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة، إلا أن أهمية التمييز بينهما تدق بجلاء بالنظر إلي المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢ وما احتوته تلك المادة في الفقرة

السادسة منها من وجوب توار شروط معينة لاختصاص القضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية لم يتطلبها المشرع بالنسبة للمنازعات الإدارية

حيث أورد في الفقرة الأخيرة من المادة العاشرة اختصاص المجلس بسائر المنازعات الإدارية دون قيد أو شرط بينما أورد المشرع في الفقرة السادسة قيودا علي اختصاص القضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية أولها ك أن تتعلق المنازعات بالطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية

وثانيها : أن اختصاص القضاء معلق - وفقا لظاهر النص - علي صدور قانون ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة ، وهذا الشرط والقيد لم يتطلبه المشرع - كما سبق القول - في المنازعات الإدارية

وبالتالي فإن وصف المنازعة بالإدارية يدخلها في اختصاص مجلس الدولة دون قيد أو شرط أما وصفها بالضريبة فلا يكفي - وفقا لما جاء بنص الفقرة السادسة من المادة العاشرة من قانون المجلس - لكي يختص بها القضاء الإداري بل لابد من توافر الشروط السابقة - وجود قرار إداري نهائي يتم الطعن عليه و صدور قانون للإجراءات القضائية

المنازعة الإدارية والمنازعة الضريبية

هل تعد المنازعة الضريبية منازعة إدارية تدخل في اختصاص مجلس الدولة بهذا الوصف الأخير أم أ ، لها خصوصية تميزها عن المنازعة الإدارية ، ومن ثم فإنها تدخل في اختصاص مجلس الدولة طالما كان لها هذا الوصف بغض النظر عن كونها منازعة إدارية ، فإذا كان الأمر كذلك فإنه لابد من تعريف المنازعة الإدارية أولا

فإذا انتهينا من ذلك التعريف فلا بد من أن نتناول مدي انطباق ذلك التعريف علي المناعة الضريبية وصولا إلي تحديد ما إذا كانت كل منازعة ضريبية هي في حقيقتها منازعة إدارية وبالتالي تدخل في اختصاص مجلس الدولة بهذا الوصف الأخير

أم أن المنازعة الضريبية وصفا خاصا بها يميزها عن المنازعات الإدارية وبالتالي فإنه من الممكن أن يختص مجلس الدولة بنظر منازعات ضريبية لا تتوافر فيها وصف المنازعة الإدارية ولكنه يختص بها وفقا لوصفها منازعة ضريبية فقط

فإذا ما انتهينا من ذلك فإنه ينبغي التطرق إلي أن هناك من المنازعات الضريبية ما يخرج عن اختصاص مجلس الدولة سواء أكان لها وصف المنازعات الضريبية أو حتى وصف المنازعات الإدارية، وذلك إما بنص القانون أو لطبيعة تلك المنازعات التي تختلف مع طبيعة قضاء مجلس الدولة.

المنازعة الإدارية

تختلف المنازعة الإدارية عن سواها من المنازعات العادية - وهي تلك المنازعات التي تثور بين الأفراد العاديين - سواء من حيث أطرافها أو موضوعها، ونتناول في هذا المبحث المنازعة الإدارية من حيث تعريفها والمعايير التي تحكمها والتي يمكن من خلالها تمييزها عن المنازعات الأخرى

تعريف المنازعة الإدارية

لا شك أن دستور عام ١٩٧١ والقانون ٤٧ لسنة ٧٢ قد جعلوا لمجلس الدولة الولاية العامة بنظر المنازعات الإدارية وجعل من الأهمية

تحديد معني المنازعات الإدارية ، إذ أن ذلك المطلب وإن لم يكن مهما في الفترة السابقة علي الدستور ، حيث كان اختصاص مجلس الدولة محددا علي سبيل الحصر بنص القانون بحيث لا يجوز للمجلس أن يتصدي لنظر أي منازعة خارجة عن الحدود أو الوصف المنصوص عليه حصرا في القانون

وبالتالي لم تكن هناك أهمية أو ضرورة لتحديد معني المنازعة الإدارية إذ أن ذلك التعريف لن يؤثر في اختصاص مجلس الدولة المحدد حصرا بنص القانون

إلا أنه ومع صدور دستور عام ١٩٧١ ومنحه مجلس الدولة اختصاصا عاما بنظر المنازعات الإدارية ، وصدر القانون ٤٧ لسنة ٧٢ ونصه في البند الرابع عشر من المادة ١٠ علي اختصاص المجلس بنظر سائر المنازعات الإدارية فإن الأمر يتطلب تحديد متى تكون المنازعة إدارية ، إذ أ ، ذلك التحديد سيترتب عليه دخول المنازعة في اختصاص مجلس الدولة فيما لو توافرت فيها صفة المنازعة الإدارية وإلا خرجت من اختصاصه ، إلا إذا كان المشرع قد نص صراحة علي اختصاص المجلس بها رغم انتفاء صفة المنازعة الإدارية فيها

مثال ذلك ما نص عليه المشرع في القانون ٤٧ لسنة ٧٢ في البند الثالث عشر من المادة ١٠ منه علي اختصاص المجلس بنظر الطعون في الجزاءات الموقعة علي العاملين بالقطاع العام في الحدود المقررة قانونا فتلك المنازعات لا تعد منازعة إدارية ومع ذلك فقد أدخلها المشرع في اختصاص مجلس الدولة

أو علي عكس ذلك قد يعهد المشرع بالمنازعة إلي جهة قضائية أخرى غير مجلس الدولة بالرغم من توافر صفة المنازعة الإدارية فيها، كالمنازعات التي أخرجها المشرع من اختصاص مجلس الدولة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة العامة علي الدخل والمنازعات المتعلقة بضريبة المبيعات والتي أخرجها المشرع من اختصاص المجلس بالقانون ٩ لسنة ٢٠٠٥

وتتعدد تعريفات المنازعة الإدارية بتعدد تعريفات الفقه لها فيعرفها أحد الفقهاء بأنها كل منازعة تتصل بتنظيم المرافق العامة أو نشاطها عندما تديرها السلطة الإدارية إدارة عامة فتستعمل وسائل القانون العام

ويعرفها آخر بأنها تلك المنازعات التي تكون الإدارة طرفا فيها وتختلف في طبيعتها وظروفها عن المنازعات التي تحدث بين الأفراد وأشخاص القانون الخاص بصفه عامه، والأمر لا يكون كذلك إلا بالنسبة للمنازعات الناشئة عن تصرفات تصدرها الإدارة بصفتها سلطة عامة .

وفي تعريفات ثالث : هي تلك المنازعات المتعلقة بعمل قامت به الإدارة في نظام مرفق عام وفي نطاق استخدامها لامتيازات السلطة العامة وفي تعريف رابع : هي تلك المنازعة التي تتعلق بنشاط مرفق عام من جهة واستخدام الإدارة في إجازة امتيازات السلطة العامة من جهة أخرى

ويجمع بين هذه التعريفات أنه لا بد أن يكون أحد أطراف النزاع جهة الإدارة، وأن يكون موضوع هذا النزاع عملا من أعمالها وبشرط أن

يكون ذلك العمل محل النزاع صادرا من جهة الإدارة بوصفها سلطة عامة أو أن يكون متعلقا بمرفق عام، وهناك من يشترط الاثنين معا .

معيار المنازعة الإدارية

Le critere de contentieux administratif

تتعدد المعايير التي يمكن من خلالها تمييز المنازعة الإدارية عن المنازعات الأخرى، فمن معيار المرفق العام Le critere de service public وهو أن يكون العمل محل الطعن متعلقا بمرفق عام، أو معيار السلطة العامة Le critere de la puissance publique وهو أن يكون هذا العمل قد اتخذته الإدارة بوصفها سلطة عامه وذلك باستخدام الإدارة سلطات وامتيازات استثنائية غير مألوفة في القانون الخاص

وهناك معيار ثالث يجمع بين المعيارين السابقين حيث يوجب لوصف المنازعة بالإدارية أن تنصب علي عمل متعلق بمرفق عام أو أن تكون الإدارة قد قامت به مستخدمة وسائل القانون العام

ومن ثم فقد اختلفت المعايير في تحديد المنازعة الإدارية ما بين أكثر من معيار سواء معيار السلطة العامة أو معيار المرافق العامة أو غير من معايير أخرى، ودون الدخول في تفصيلات فقهية عديدة نتناول بإيجاز تلك المعايير علي النحو الآتي

المعيار الأول : وهو معيار المرافق العامة

Le critere de service public

ومقتضاه أن المنازعات المتعلقة بأعمال الإدارة وهي بصدد مباشرة نشاطها لتسيير المرافق العامة تعد منازعات إدارية بغض النظر عن استعمال الإدارة لوسائل غير مألوفة من عدمه في التعامل مع الأفراد

فمعيار المرافق العامة لا ينظر إلى الوسائل le moyenes بل إلى الأهداف le buts

فوفقا لذلك المعيار يتحدد نطاق اختصاص القضاء الإداري بكل نشاط تديره الدولة أو تهيمن علي إدارته ويستهدف مباشرة تحقيق النفع العام لجميع المواطنين أو لمواطنين احدي الوحدات المحلية

ومن ثم فوفقا لذلك المعيار يتعين أن تتعلق المنازعة الإدارية بعمل قانوني أو فعل مادي صدر عن أحد أشخاص القانون العام، وأن يتعلق هذا العمل أو الفعل بتنظيم مرفق من المرافق العامة أو نشاطه إلا أن هذا المعيار لم يكف لوصف بعض المنازعات بصفه الإدارية، حيث تغير مفهوم المرافق العامة نتيجة للمشكلات الاقتصادية والاجتماعية التي أفرزتها الحرب العالمية الأولى ونتيجة لظهور العديد من الأفكار الاشتراكية، وانحسار المذهب الحر لصالح الاتجاهات الماركسية، وازدياد دور المرافق العامة الصناعية والتجارية التي انشأتها الدولة لكي تزاول نشاطا مماثلا لنشاط الأفراد

لكل ذلك فقد ظهرت نظرية جديدة وهي نظرية السلطة العامة مؤداها ممارسة الإدارة لعملها بوصفها سلطة عامة مستخدمة امتيازات القانون العام .

المعيار الثاني : هو معيار السلطة العامة la puissance publique

وقوامها أن الإدارة في تعاملها مع الأفراد أما أن تتعامل معهم علي قدم المساواة بأن تستعمل الإدارة في تعاملها مع الأفراد ذات الوسائل المعتادة في تعامل الأفراد مع بعضهم

وأما أن تتعامل الإدارة مع الأفراد بامتيازات ووسائل غير مألوفة في تعامل الأفراد مع بعضهم، ففي تلك الحالة الأخيرة يتجلى مبدأ عدم المساواة بين طرفي العلاقة، فبينما تعلو سلطة الإدارة باستخدامها امتيازات ووسائل لا نظير لها في القانون الخاص فإن سلطة الأفراد تدنو أمام الإدارة مقارنة بعلاقة الأفراد بعضهم ببعض التي لا تعرف تلك الوسائل والمميزات غير المألوفة لديهم، ومن ثم فإن المنازعة التي تثور بين الإدارة والأفراد بمناسبة استخدامها لوسائل السلطة العامة هي منازعة إدارية، أما تلك العلاقة التي تنشأ بين الإدارة والأفراد القائمة علي مبدأ المساواة الخالي من استخدام وسائل السلطة العامة فلا تعد المنازعة الناشئة عن تلك العلاقة منازعة إدارية بل هي منازعة عادية تخضع للقضاء العادي

وتأكيدا لذلك فقد قضت المحكمة الإدارية العليا

" إن استخدام الجهة الإدارية لمظاهر السلطة العامة فيما اتخذته من إجراءات إزاء إنهاء الرابطة مع الشركة الطاعنة، ولجوتها إلي وسائل القانون العام بالإزالة المباشرة للإشغالات التي كانت قائمة وطلبها من الجهات المهنية إعادة تخصيص الأرض، من شأنه أن يجعل الأمر غير مقصور علي مجرد تحديد طبيعة العقد وما إذا كان مدنيا يخضع لأحكام القانون الخاص، وإنما أصبح الأمور رهينا بما لجأت إليه الجهة الإدارية من استخدام لوسائل القانون العام ومظاهر السلطة العامة بحكم السلطات التي كانت مخولة لها في هذا الشأن وجاء تعبيرها عن هدفها في صورة قرار له مقومات القرار الإداري بكافة عناصره، مما لا يجوز معه والحالة هذه أن تغل يد القاضي الإداري من أن يفصل في النزاع المعروض عليه بوصفه من المنازعات الإدارية مادام أن

النزاع يحمل في طياته عناصر المنازعة الإدارية التي تختص بها محاكم مجلس الدولة دون الوقوف عند حد مطالعة نصوص العقد واستظهار ما يغلب علي تلك النصوص من شروط "

علي الوجه الآخر قضت المحكمة بانتفاء صفة المنازعات الإدارية في المنازعة المتعلقة بعقد تركيب واستعمال التليفون وذلك تأسيسا علي ما جري به قضاء المحكمة الدستورية العليا والمحكمة الإدارية العليا " أن ذلك العقد هو عقد مدني ينظم علاقة مدنية بين الهيئة العامة للمواصلات السلكية واللاسلكية ولا يؤثر في هذا النظر ما تضمنه هذا العقد من شروط استثنائية قد يختلط الأمر بينها وبين الشروط الاستثنائية التي يتميز بها أسلوب القانون العام في العقود الإدارية

ذلك أن تلك الشروط مألوفة في نوع من العقود المدنية وهو عقود الإذعان وقد نظمها القانون المدني بنصوص تكفل دفع أضرارها عن الطرف الضعيف في التعاقد ، فأجاز للقاضي إعفاء هذا الطرف من تنفيذها ، كما أجاز له تعديلها إذا كانت شروطا تعسفية • نتيجة ذلك: عقد اشتراك التليفون عقد خاص تنتفي عنه سمات العقد الإداري ولا يدخل في اختصاص القضاء الإداري ، ومن ثم فإن أي منازعة حول هذا العقد ينحسر عنه اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري وتكون جهة القضاء العادي هي المختصة بنظرها والفصل فيها "

لم تعد وسائل القانون العام تشمل فقط امتيازات الاستثنائية التي لا يتمتع بها الأفراد في القانون الخاص وغنما تشمل أيضا القيود الاستثنائية غير المألوفة في القانون الخاص

ومن ثم فقد ظهرت فكرة الإدارة العامة في كل نشاط تمارسه الإدارة في ظروف غير مألوفة في القانون الخاص إما باستعمال الإدارة

لامتيازات غير عادية، وإما لوجود الإدارة في مركز يتميز بقيود والتزامات غير عادية وغير مألوفة دائما بالمقارنة بالأفراد فيما بينهم في نطاق القانون الخاص

٣- المعيار المزدوج

حيث ظهر حديثا معيار ثالث جمع بين المعيارين الأول والثاني، فهو معيار مزدوج جمع بين معيار السلطة العامة ومعيار المرافق العامة، ومقتضاه أن المنازعة تعد إدارية يختص القضاء الإداري بنظرها إذا تعلقت بنشاط مرفق عام وإذا استخدمت الإدارة وسائل غير مألوفة وامتيازات في تسييرها لذلك المرفق، فهذا المعيار يجمع بين معياري المرفق العام واستخدام امتيازات السلطة العامة معا .

هذا وقد أخذ القضاء الإداري المصري بهذا المعيار المزدوج إذ تواترت أحكام المحكمة الإدارية العليا علي ذلك المعيار والذي يجمع بين الغاية وبين الوسيلة

فالمنازعة التي تتعلق بالنشاط الإداري الذي ينبغي النفع العام والمصلحة العامة هي منازعة إدارية . والمنازعة التي تتعلق بالنشاط الإداري المستخدم وسائل وأساليب السلطة العامة هي منازعة إدارية أيضا - ويرى الأستاذ الدكتور / محمد رفعت أن اختصاص القضاء الإداري لا يعتمد علي نظرية واحدة بل علي نظريتين متكاملتين هما نظرية المرافق العامة وتكملها السلطة العامة، فبرغم ما أصاب نظرية المرافق العامة من هزات إلا أنها مازالت موجودة في الأحكام الحديثة لمجلس الدولة الفرنسي المصري وإن كانت غير كافية، لأن المرافق العامة التجارية والصناعية وكذلك الاجتماعية لا تخضع في نشاطها كأصل عام

للقانون الإداري وحتى في نطاق المرافق العامة الإدارية التقليدية ليس هناك ما يمنع الإدارة من اللجوء أحيانا إلى أسلوب القانون الخاص

ومن ثم يري سيادته أنه لكي يكون عمل الإدارة إداريا وخاضعا لاختصاص القضاء الإداري لابد من توافر شرطين

١- أن تقوم الإدارة بعمل - قرارا كان أو عقدا أو عملا ماديا - في نطاق نشاط له طابع المرفق العام

٢- أن يكون نشاط الإدارة خاضعا لنظام قانوني متميز عن القانون الخاص ومتضمنا امتيازات وسلطات غير عادية لا توجد في القانون الخاص، وأن تستعمل الإدارة فعلا هذه الامتيازات أو السلطات عند قيامها بالعمل

ووفقا للآراء السابقة يمكن تمييز المنازعة الإدارية بأطرافها وموضوعها والقانون المطبق بشأنها

فبالنسبة لأطراف المنازعة الإدارية لابد أن يكون أحد طرفيها شخصا من أشخاص القانون العام، إلا أن ذلك لا يكفي بل لابد أن يكون هذا الشخص في مركز قانوني متميز عن الطرف الأخر في المنازعة، ويتحقق ذلك بأن يكون ممثلا لمرفق عام خاضع لنظام قانوني متميز يمنح الإدارة سلطات وامتيازات استثنائية عن تلك الموجودة في تعامل الأفراد مع بعضهم كما أن موضوع المنازعة الإدارية ينصب على عمل تقوم به جهة الإدارة سواء كان قرارا إداريا أو عقدا إداريا أو عملا ماديا يتعلق بنشاط مرفق عام

وقد اشتراط القضاء الإداري في المنازعة الإدارية أن يتوافر فيها عنصران : الأول هو اتصال المنازعة بسلطة إدارية، أي يكون السلطة

الإدارية أحد خصوم الدعوى كمدع أو مدع عليه والثاني اتصال المنازعة بنشاط مرفقي تباشره السلطة الإدارية بوسائل القانون العام، أي أن يكون موضوع المنازعات المطالبة بأثر من الآثار المترتبة علي علاقة من علاقات القانون العام فاستخدام الإدارة لأساليب القانون الخاص في التعامل مع الأفراد لا يصبغ علي علاقة الإدارة أي مركز قانوني متميز وبالتالي يخضع تلك العلاقة لأحكام القانون الخاص ويختص بنظر المنازعات المتعلقة بها القضاء العادي

La competence judiciaire en activite administrative des services publics a gestion privée

كما اشترطت أيضا المحكمة الإدارية العليا في المنازعات الإدارية أن تتعلق بمرفق عام يدار بأساليب القانون العام وأن يكون القانون العام هو الواجب التطبيق علي المنازعة فالمنازعة الإدارية تتعلق بأعمال السلطة التنفيذية بوصفها سلطة إدارية بحيث تخرج عن دائرة تلك المنازعة الأعمال التشريعية المتعلقة بنشاط السلطة التشريعية كالقانون واللائحة والأعمال القضائية والأعمال الصادرة عن السلطة التنفيذية بوصفها سلطة حكم .

تميز المنازعة الضريبية

تعددت التعريفات الفقيه للمنازعات الإدارية كما سبق القول، فهل ينطبق أي من التعريفات السابقة علي المنازعة الضريبية والتي يعرفها الفقه بأنها تلك المنازعات في صحة أو مشروعية ربط الضريبة أو فرض الرسم

أو التي يعرفها آخر أنها تلك المنازعات التي ترفع أمام القضاء بمناسبة قيام الإدارة الضريبية بإحدى العمليات المتعاقبة التي تشارك في

ربط الضريبة سواء كانت الواقعة المنشئة للضريبة أو تطبيق السعر المنصوص عليه قانونا ... وإجمالاً هي تلك تتنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة

أو هي التي تتعلق بربط الضريبة أو تسويتها أو جبايتها مادامت تتضمن المنازعة في صحة القرارات الإدارية الخاصة بالضريبة وتمس بالتالي موضوعها بصفه مباشرة

وتعرفها محكمة النقض بأنها أي منازعة ناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضرائب

فمن خلال التعريفات السابقة هل تعد المنازعة الضريبية بأي من تلك التعريفات منازعة إدارية تدخل في اختصاص مجلس الدولة بهذا الوصف أم أن لها خصوصية تميزها عن المنازعة الإدارية وتدخل في اختصاص مجلس الدولة طالما كان لها هذا الوصف الخاص بغض النظر عن كونها منازعة إدارية ؟

وهل يمكن القول أن كل منازعة ضريبية هي في حقيقتها منازعة إدارية أم لها وصف خاص بها يميزها عن المنازعة الإدارية ؟ ومن ثم فإنه من الممكن أن يختص مجلس الدولة بنظر منازعة ضريبية لا تتوافر فيها وصف المنازعة الإدارية ولكنه يختص بها بوصفها منازعة ضريبية فقط

وهل المنازعة الضريبية منازعة إدارية بحسب طبيعتها أم بحسب نص القانون ؟ لا سيما وأن المتفق عليه أنه وإن كانت المنازعة الضريبية تعتبر منازعة إدارية إلا أنه ليس ثمة ما يحول دون إفراد قواعد خاصة تنطبق في شأن المنازعة الضريبية دون غيرها عن سائر المنازعات الإدارية

كأن يقرر المشرع إسناد الاختصاص بنظرها إلي القضاء العادي حتى مع اتصافها بصفه المنازعة الإدارية كالمنازعات المتعلقة بربط ضريبة الدخل وضريبة الدمغة والمبيعات

للإجابة عن كل تلك التساؤلات ينبغي الوقوف علي الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية ومقارنتها بما سبق أن تناولناه في تعريف المنازعة الإدارية وتحديد مدي انطباق ذلك التعريف علي المنازعة الضريبية من عدمه وذلك بتحديد أطراف المنازعة الضريبية أولا وتحديد عما إذا كانت هي ذاتها أطراف المنازعة الإدارية من عدمه

أطراف المنازعة الضريبية

فالمنازعة الضريبية دائما أحد أطرافها - سواء كمدع أو مدع عليه - مصلحة الضرائب المصرية سواء فيما يتعلق بالمنازعة الضريبية المتعلقة بالضريبة العامة علي الدخل أو ضريبة المبيعات، أو مصلحة الجمارك فيما يتعلق بالمنازعات المتعلقة بالضريبة الجمركية، أو مصلحة الضرائب العقارية فيما يتعلق بمنازعات الضريبة العقارية، والرئيس الأعلى لكل هؤلاء هو وزير المالية وهو الذي يمثلهم قانونا

فالوزير هو الذي يمثل الدولة في الشؤون المتعلقة بوزارته باعتباره القائم علي تنفيذ السياسة العامة للحكومية، إلا إذا أسند القانون صفة النيابة فيما يتعلق بشؤون هيئة معينة أو وحدة إدارية معينة إلي غير الوزير فيكون له عندئذ هذه الصفة بالمدى وبالحدود التي بينها القانون

ومن ثم يخرج عن وصف المنازعة الضريبية تلك المنازعة القائمة بين أفراد القانون الخاص دون أن يكون أحد أفرادها مصلحة الضرائب حتى لو كان موضوعها متعلق بالضريبة كالدعوى التي يقيمها أحد الأفراد علي آخر لإلزامه بأن يؤدي له قيمة ما سدده لمصلحة الضرائب

من ضرائب مستحقة علي المدعي عليه، وتدخل تلك الدعاوى في اختصاص القضاء العادي لكونها ليست منازعة ضريبية بالمعنى القانوني المنصوص عليه في الفقرة السادسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢

وإذا كانت المنازعة الإدارية لأبد وأن يكون أحد أطرافها كمدع أو مدع عليه شخصا من أشخاص القانون العام فهل تعد مصلحة الضرائب المصرية أو مصلحة الجمارك أو مصلحة الضرائب العقارية أو وزير المالية شخصا من أشخاص القانون العام ؟ !

فأشخاص القانون العام ثلاثة أما إقليمية أو مرفقيه أو مهنية والأشخاص العامة إلي وحدات إدارية تتمتع بالشخصية الاعتبارية منها المحافظات والمدن والقرى ويجوز إنشاء وحدات إدارية أخرى تكون لها الشخصية الاعتبارية إذا اقتضت المصلحة العامة ذلك وقد عدد قانون الإدارة المحلية رقم ٤٣ لسنة ٧٩ بتعديلاته الأشخاص العامة الإقليمية بنص في المادة الأولى علي أن وحدات الإدارة المحلية هي المحافظات والمراكز والمدن والأحياء والقرى ويكون لكل منها الشخصية الاعتبارية

وبالتعرف السابق فإنه لا وزارة المالية ولا مصلحة الضرائب أو الجمارك يتوافر فيها صفات الشخص العام الإقليمي حيث أنهم لا يعدون من الحالات التي حددها المشرع والدستور، كما أن أيا منهم لا تتوافر فيه الشخصية الاعتبارية

أما الأشخاص العامة وهي تتمثل في النقابات المهنية كنقابة الأطباء ونقابه المحامين ونقابه المهندسين، وهذا الوصف لا ينطبق أيضا علي المصالح الحكومية السابقة

ويتبقى آخر نوع من الأشخاص العامة وهو الأشخاص العامة المرفقية وهي لا تخرج عن كونها مرفق عام يقوم علي إدارته عضو عام يتمتع بالشخصية الاعتبارية ويشمل الهيئات العامة كالهيئة العامة للسكة الحديدية والهيئة العامة للمساجد وهيئة قناة السويس، ومجال عمل تلك الهيئات قد يتسع ليشمل سائر إقليم الدولة كالهيئة العامة للتأمين الصحي وغيرها من الأشخاص العامة المشابهة

وقد يقتصر نشاطها علي الإقليم الذي تعمل به دون سائر أقاليم الدولة كالهيئة العامة لنقل الركاب بالمحافظات

كما تشمل الأشخاص العامة المرفقية كل هيئة إدارية عامة أو عضو عام يتمتع أو لا يتمتع بالشخصية الاعتبارية يقوم علي نشاط يهدف إلي إشباع حاجات ذات نفع عام، وتتمتع تلك الهيئة أو العضو العام في سبيل ذلك بامتيازات السلطة العامة والتي تتيح له إصدار قرارات ملزمة أو تقرر له امتيازات تفوق تلك الممنوحة للأفراد

ولا شك أن هذا الوصف ينطبق علي مصلحة الضرائب المصرية والجمارك، فقد منحهم القانون امتيازات وسلطات غير مألوفة في فرض وتحصيل الضريبة وذلك علي النحو المحدد في نصوص القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة العامة علي الدخل والقانون ١١ لسنة ٩١ الخاص بضريبة المبيعات والقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ الخاص بالضريبة العقارية والقانون رقم ٦٦ لسنة ٦٣ الخاص بضريبة الجمارك

كما أفرد المشرع لتحصيل تلك الضريبة قانونا خاصا بتحصيل الأموال العامة باعتبارها مالا عاما هو قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ٥٥ ، ولم يطبق علي التحصيل اfdاري للضريبة قواعد قانون المرافعات حيث أن تلك الأخيرة تساوى بين طرفي النزاع

أما قانون الحجز الإداري فقد جعل لدين الضريبة امتيازاً علي غيره من الديون الأخرى باستثناء المصروفات القضائية، كما جعل للمصلحة حق توقيع الحجز علي منشأة الممول بموجب أوامر صادرة منها وليس بموجب أحكام قضائية كما جاء بقانون المرافعات

كما أجاز القانون للمصلحة تحصيل الضريبة رغم وجود نزاع قضائي عليها

وأساس تلك الامتيازات هو أن الهدف من إنشاء المرفق هو إعانة الدولة علي أداء دورها في تحقيق المصلحة العامة ، فالدولة وهي في سبيلها إلي إشباع الحاجات العامة لأبد لها من إيرادات تتفق بها علي تلك الحاجات، ومن تلك الإيرادات الضرائب التي تجبي من المواطنين والتي بدونها لن تستطيع الدولة النهوض بدورها في تحقيق المصلحة العامة

ومن تمكنا من أداء عملها في فرض وتحصيل الضريبة ومصصلحة الجمارك والضرائب حينما يؤديان عملهما فإنهما يتبعان بذلك الشخص الاعتباري الأكبر وهو الدولة ، والتي يتولي سلطة الحكم والإدارة فيها مجموعة من الوزارات والتي لا يتمتع أي منها بالشخصية الاعتبارية أنها جميعا فروع لشجرة واحدة وهي الدولة ، وكل وزارة تقوم علي مرفق عام أو مجموعة من المرافق العامة، أو كما قال العميد بونار " الدولة جسم خلاياها من المرافق العامة "

فالمرفق الذي تقوم عليه الوزارة - أو المصالح العامة في هذه الوزارة - ليس له الشخصية الاعتبارية

ومن ثم فإنه لا مصلحة الضرائب ولا الجمارك أو حتى الوزارة التابعة لها وهي وزارة المالية تتمتع بالشخصية الاعتبارية، فكلها تعد من أيادي الدولة - ذات الشخصية الاعتبارية - والتي تزاوّل الدولة من خلالها دورها في المجتمع

وبالتالي فإن أول شرط من شروط المنازعة الإدارية ينطبق في وصف المنازعة الضريبية من كون أحد أطراف المنازعة شخصا من أشخاص القانون العام، وقد تمثل - في المنازعة الضريبية - في شخص عام مرفقي وهو الوزارة أي وزارة المالية، أو المصلحة العامة التي ترأسها هذه الوزارة وهي مصلحة الضرائب المصرية أو مصلحة الجمارك

فالوزير هو الرئيس الأعلى لوزارته، فهو يأتي علي قمة الهرم أو لأسك الإداري في وزارته بكل مصالحها أو إدارتها، وكذلك فروع الوزارة المنتشرة في الأقاليم لكل مصالح وإدارات الوزارة وكذلك فروعها بالأقاليم

ويمثل الوزير الدولة باعتبارها شخصا اعتبارية في كل ما يخص وزارته ونتناول هذا المبحث بالتقسيم الآتي

البند الأول : الشرط اللازم توافرها في جهة الإدارة - كأحد طريفي النزاع - لوصف المنازعة بالضريبة

البند الثاني : الشروط الواجب توافرها في عمل الإدارة - محل الطعن - لوصف المنازعة بالضريبة

البند الأول

الشرط اللازم توافرها في جهة الإدارة - كأحد طرفي النزاع لوصف المنازعة بالضريبية

لا يكفي لوصف المنازعة بالإدارية أن يكون أحد أطرافها شخصا من أشخاص القانون العام، ذلك أن هذا الأخير قد يكون طرفا في النزاع ومع ذلك لا يتصف ذلك النزاع بوصف المنازعة الإدارية، ويتحقق ذلك فيما لو كان هذا الشخص العام قد تصرف دون استعمال وسائل القانون العام، كان تبرم الدولة أحد العقود مع أحد المنشآت أو الأفراد دون استخدام وسائل القانون العام وتتصرف كأحد الأفراد العاديين، وقد تكون المصلحة في ذلك، فحينئذ لن تكون المنازعات المتعلقة بذلك التصرف منازعة إدارية بل منازعة عادية تخضع لأحكام القانون المدني وتخضع بالتالي للقضاء العادي

ومن ثم فإنه يشترط لكي تتصف المنازعة بالإدارية أن يكون أحد أطرافها شخصا من أشخاص القانون العام يدير مرفقا عاما سواء بالتنظيم أو بالنشاط مستخدما في ذلك وسائل القانون العام وتتمثل تلك الوسائل في سلطات وامتيازات تتقرر لذلك الشخص بما يترتب عليه عدم المساواة بينه وبين الأفراد العاديين، كأن يكون له حق نزع الملكية للمنفعة العامة أو فسخ العقد دون توقف علي إرادة الطرف الثاني، أو أن يقرر له المشرع امتيازات وسلطات بنظام قاني خاص به وبتطبيق ذلك علي المنازعات الضريبية نجد أن المشرع قرر لمصلحة الضرائب أو الجمارك سلطات وامتيازات خاصة ذلك علي النحو الآتي

أولا : من ناحية فرض الضريبة حيث أوجب المشرع علي كل ممول للضريبة العامة علي الدخل تقديم إقرار ضريبي كل سنة وذلك

علي النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية للقانون مصحوبا بالمستندات التي تحددها اللائحة وألا تعرض لعقوبات أدنا الغرامة ألفي جنية وأقصاها الحبس " المواد من ١٣١ إلى ١٣٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ "

كما أوجب المشرع عي كل مسجل في الضريبة العامة علي المبيعات تقديم إقرار شهري عن الضريبة المستحقة حتى ولو لم يكن قد حقق بيوعا أو أدي خدمات خاضعة للضريبة وإلا تعرض للمسائلة الجنائية " م ١٦ من القانون ١١ لسنة ٩١ "

كما أجاز المشرع في قانون الضريبة العامة علي الدخل لمصلحة الضرائب أن تعدل الربط الضريبي من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له

كما أجاز لها إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أيه بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة له

كما أجاز لرئيس المصلحة - بعد موافقة وزير المالية - ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفر دليل محدد بأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة (مادة ٩٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥)

كما جعل المشرع للإعلان المرسل من مصلحة الضرائب بكتاب موصي عليه بعلم الوصول أو بأي وسيلة الكترونية الأثر المترتب علي الإعلان الذي يتم بالطريقة القانونية بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز (مادة ١١٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥)

وهو أمر ليس له مثيل في الإعلانات التي أوجيها المشرع بين الأفراد حيث خصص المشرع موظفا عاما لتلك الإعلانات لا يجوز الإعلان إلا من خلاله، وذلك علي النحو الذي أوجبه المشرع في المادة ٦ من قانون المرافعات من أن كل إعلان أو تنفيذ يكون بواسطة المحضرين بناء علي طلب الخصم أو قلم الكتاب أو أمر المحكمة

فهذا الذي قرره المشرع يخرج عن الأصول العامة في التعامل بين الأفراد ويكشف عن الامتيازات التي منحها المشرع لمصلحة الضرائب في ربط الضريبة حتى أنه أجاز ربط الضريبة حتى قبل ميعاد الربط إذا توافرت دلائل محددة علي نية الممول في التخطيط للتهرب من أداء الضرائب

كما أجاز المشرع للمصلحة تقدير الضريبة في حالات معينة وفقا لأية بيانات متاحة لديها

وكذلك الأمر في ضريبة المبيعات حيث أعطي المشرع لمصلحة الضرائب علي المبيعات الحق في تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير، وذلك كله دون إخلال بالمساءلة الجنائية في حال عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي الشهري (مادة ١٦ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ الخاص بضريبة المبيعات)

وأجاز المشرع أيضا للمصلحة تعديل الإقرار المقدم من المسجل، وللمسجل أن يتظلم من هذا التعديل لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسليم الإخطار

كما أوجب المشرع التزامات علي المكلف في قانون الضريبة علي العقارات المبينة (الضريبة العقارية) رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بنصه في

المادة ١٤ منه " علي كل مكلف بأداء الضريبة علي العقارات المبينة أن يقدم إلي مأمورية الضرائب العقارية الواقع في دائرتها العقار إقرارا في المواعيد التي حددها المشرع بنص تلك المادة "

وقد عاقب المشرع كل مكلف تخلف عن تقديم ذلك الإقرار بنص م ٣٠ من القانون ((يعاقب بغرامة لا تقل عن مائتي جنية ولا تجاوز ألفي جنية كل من امتنع عن تقديم الإقرار المنصوص عليه في المادة ١٤ من هذا القانون أو قدمه متضمنا بيانات غير صحيحة تؤثر بما يجاوز ١ ٪ من دين الضريبة ، وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلي ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات))

كما اوجب المشرع في قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ علي المستورد او المصدر ان يقدم بيان عن كل بضاعة تدخل الجمهورية أو تخرج منها وان تعرض علي السلطات في اقرب فرع جمركي وفقا لما تحدده مصلحة الجمارك (م ١٣ من ذلك القانون)

كما أوجب المشرع بنص المادة ٢٣ من القانون علي كل صاحب شأن تقديم عقود الشراء والفواتير الأصلية موضحا بها شروط التعاقد ، وكذلك المستندات المتعلقة بالبضاعة معتمدة من جهة تحددها أو تقبلها مصلحة الجمارك ، وإذا تبين للمصلحة نقض المستندات أو عدم صحتها كلها أو بعضها أو أحد بيانات جاز لها عدم الاعتداد بها ، ويجب إخطار صاحب الشأن كتابة عند طلبه بالأسباب التي استندت إليها في ذلك

كما أوب المشرع في نص المادة ٤٣ علي صاحب الشأن تقديم بيان تفصيلي (شهادة إجراءات) لمصلحة الجمارك عن أيه بضاعة قبل البدء في أتمام إجراءات ولو كانت هذه البضاعة معفاة من الضرائب الجمركية

ويجب أن يتضمن هذا البيان جميع المعلومات والإيضاحات والعناصر التي تمكن من تطبيق الأنظمة الجمركية واستيفاء الضرائب عند الاقتضاء، ويحدد بقرار من وزير الداخلية الخزانة نموذج هذا البيان والمستندات التي ترفق به، فجميع الالتزامات السابقة الغرض منها تحديد دين الضريبة الجمركية

لذا فقد منح المشرع مصلحة الجمارك من السلطات ما يمكنها من ذلك، وقد تمثلت تلك السلطات والامتيازات في إلقاء العديد من الالتزامات علي عاتق الطرف الأخر كما سلف ذكره في المواد السابقة

وليس أدل علي إعلاء دين الضريبة - باعتباره يستخدم في النهاية للصالح العام وإنه ليس دينا عاديا - ما أسبغه عليه المشرع من حماية جنائية وردت في جميع قوانين الضرائب حيث حرص المشرع في تلك القوانين علي تحريم أية واقعة تؤدي إلي التهريب من سداد دين الضريبة، حيث عاقب المشرع أولا علي عدم تقديم الإقرار الضريبي، وغلظ العقوبة في حال اصطناع مستندات أو فواتير معتبرا ذلك تهربا من أداء الضريبة

فقانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة ١٣ عاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنية ولا تجاوز عشرة آلاف جنية كل من امتنع عن تقديم الإقرار الضريبي أو امتنع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية

وعاقب بالحبس وفقا لنص م ١٣٣ كل ممول تهرب من أداء الضريبة مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين

وكذلك فعل المشرع في القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ الخاص بالضريبة العقارية بنصه في المادة ٣٠ علي معاقبة كل من امتنع عن تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة ١٤ من القانون أو قدمه متضمنا بيانات غير صحيحة بغرامة لا تقل عن مائتي جنية ولا تجاوز ألفي جنية ونص في المادة ٣١ علي اعتبار كل ممول خالف أحكام هذا القانون متهربا من أداء الضريبة إذا قدم أوراق أو مستندات غير صحيحة أو مزورة للجنة الحصر والتقدير أو للجنة الطعن بقصد التأثير علي قراراتها، أو قدم مستندات غير صحيحة بقصد الاستفادة بإعفاء من الضريبة بدون وجه حق

وقد عاقب المشرع كل من ارتكب أيًا من ذلك بغرامة لا تقل عن ألف جنية ولا تتجاوز خمسة آلاف جنية بالإضافة إلي تعويض يعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر

وكذلك فعل المشرع في القانون ١١ لسنة ٩١ الخاص بالضريبة العامة علي المبيعات والذي نص في المادة ٤١ منه علي التفرقة بين نوعين من المخالفات، الأولي هي ما لا تعد عملا من أعمال التهرب الضريبي كالتأخر في تقديم الإقرار الضريبي وأداء الضريبة عن المدة المحددة في المادة ١٦ من القانون فيما لا يجاوز ستين يوما وتقديم بيانات خاطئة عن المبيعات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهرت فيها زيادة لا تجاوز ١ ٪ عما ورد بالإقرار ٠٠٠٠٠٠ حيث عاقب المشرع كل من خالف ذلك بغرامة لا تقل عن مائة جنية ولا تجاوز ألفي جنية فضلا عن الضريبة و الضريبة الإضافية

هذا بخلاف حالات التهرب الضريبي والتي قرر المشرع في المادة ٤٣ منه علي معاقبة التهرب من الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن شهر بغرامة لا تقل عن ألف جينة ولا تجاوز خمسة آلاف جينة أو بإحدى هاتين العقوبتين، ويحكم علي الفاعلين متضامنين بالضريبة و الضريبة الإضافية وتعويض لا يجاوز مثل الضريبة، وفي حالة العود يجوز مضاعفة العقوبة والتعويض

ثانيا : من ناحية تحصيل الضريبة

نظرا لكون مال الضريبة يستخدم في الصالح العام فقد أحاط المشرع دين الضريبة بضمانات وامتيازات كفل بها لجهة الإدارة سرعة تحصيل الضريبة ن حيث نص في المادة الخامسة من القانون رقم ١٣ لسنة ٢٠٠١ المعدل للقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ الخاص بالجمارك " يكون لمبالغ الضرائب والرسوم المشار إليها وغيرها من المبالغ التي تستحق للخرانة العامة طبقا لأحكام هذا القانون امتياز علي جميع أموال المدينين أو الملتزمين بأدائها، وتستوفي من ثمن الأموال المتعلقة بهذا الامتياز في أي يد كانت قبل أي حق آخر حتى ولو كان ممتازا أو مضمونا بحق عيني تبعى عدا المصاريف القضائية "

وقد صدر الكتاب الدوري رقم ٢ لسنة ٢٠٠٢ من رئيس مصلحة الجمارك للتأكيد علي أن دين الجمارك دين ممتاز

كما نص المشرع في المادة ١٠٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - قانون الضريبة العامة علي الدخل - علي أن تكون الضرائب والمبالغ المستحقة للحكومة بمقتضي هذا القانون دينا ممتازا تاليا في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك علي جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين

بتوريدها ويكون دين الضريبة واجبة الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون الحاجة إلى مطالبة في مقر المدين

كما نص في المادة ١٠٤ علي أنه للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقا من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أدائها في المواعيد القانونية دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول في هذه الحالة بمثابة سند تنفيذي

كما نص المشرع في المادة ١٠٦ من أنه يتبع في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم ٣٠٨ لسنة ٥٥ في شأن الحجز الإداري والأحكام المنصوص عليها في هذا القانون

كما نص المشرع في المادة ٢٤ من قانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ علي أنه يتبع في تحصيل الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ بشأن الحجز الإداري وذلك دون الإخلال بحق المصلحة في اتخاذ إجراءات تحصيلها بطريق الحجز القضائي طبقا لقانون المرافعات المدنية والتجارية، وقد تكرر ذات النص في المادة ٢٦ من اللائحة التنفيذية للقانون ١١ لسنة ١٩٩١ الخاص بضريبة المبيعات

والقانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ الخاص بالحجز الإداري تختلف أحكامه عن أحكام التنفيذ الواردة في قانون المرافعات سواء من حيث القائم بالتنفيذ أو القواعد الحاكمة للتنفيذ

فمن ناحية القائم بالتنفيذ اوجب المشرع في قانون المرافعات أن يكون الشخص القائم بالتنفيذ هو موظف رسمي وهو المحضر بحيث لا يصح التنفيذ إلا من خلاله (م ٦ من قانون المرافعات)

أما الحجز الإداري الخاضع لأحكام القانون ٢٠٨ لسنة ٥٥ فان القائم بالتنفيذ هو مندوب الحجز بالجهة الإدارية أي الجهة القائمة بالحجز وليس محضر المحكمة (مادة ٤ من قانون الحجز الإداري رقم ٢٠٨ لسنة ٥٥)

كما أن السند التنفيذي في إجراءات الحجز العادية هي أحكام المحاكم أو الأوامر والمحررات الموثقة ومحاضر الصلح التي تصدق عليها المحاكم أو مجالس الصلح والأوراق الأخرى التي يعطيها القانون هذه الصفة (م ٢٨ مرافعات)

أما في الحجز الإدارية فإن السند التنفيذي قد يكون الإقرار الضريبي المقدم من الممول ذاته - م ١٠٤ من القانون ١٩ لسنة ٢٠٠٥ - وقد يكون أمرا إداريا صادرا من الجهة الحاجزة - م ٢ من القانون ٢٠٨ لسنة ٥٥)

كما تختلف أحكام تنفيذ الحجز العادي عن الحجز الإداري فبينما يمكن إيقاف الحجز الأول بمقتضى إشكال علي يد القائم بالتنفيذ وقت توقيعه الحجز - م ٣١٢ مرافعات) فان الحجز الإداري لا يعرف هذا النوع من الإشكالات فلا يجوز أساسا إبداء أية إشكالات أمام القائم بالحجز وهو مندوب الحجز في الجهة الإدارية وحتى في حال إبدائه فلا يوقف ذلك الحجز الإداري أو البيع غلا إذا تم بصحيفة دعوى (م ٢٧ من القانون ٢٠٨ لسنة ٥٥)

كما أن الحجز الإداري يخضع في أحكامه للقانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ باعتباره قانونا خاصا ويخضع لأحكام قانون المرافعات فيما لم يتناوله ذلك النص الخاص (م ١ من القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥)

أما في الحجز غير الإدارية فإن القانون الحاكم لها هو قانون المرافعات العادية المدينة والتجارية حيث لا يحكمها قانون خاص كما هو الحال في الحجز الإدارية

هذا فضلا علي أن مندوب الحجز لا يلتزم بما ألزم به القانون المحضر القائم بالتنفيذ من عرض أية عقبة من عقبات التنفيذ علي قاضي التنفيذ (م ٣١٢ مرافعات)

كما أن المشرع لم يلزم مصلحة الضرائب بما ألزم به الجهات غير الإدارية في توقيع الحجز التنفيذية من وجوب إعلان محضر مال لدي الغير إلي المدين علي يد محضر (م ٣٣٢ من قانون المرافعات) إذ أكتفي المشرع وفقا لنص م ١١٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من أن يتم الإعلان بذلك بموجب كتاب موصي عليه بعلم الوصول

كما أجاز المشرع لرئيس مصلحة الضرائب في المادة ١٠٧ من القانون إذا تبين له أن حقوق الخزانة العامة معرضه للضياع أن يطلب من قاضي الأمور الوقتية أن يصدر أمرا علي عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أيه يد كانت .

وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضي هذا الأمر حجزا تحفظيا ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة أو بعد مضي ستين يوما من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بقيمة الضريبة طبقا لتقدير المأمورية المختصة

ونفس الأمر قرره المشرع في أحكام الضريبة العامة علي المبيعات، فبعد أن قرر المشرع في القانون ١١ لسنة ٩١ علي أن للضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة للمصلحة بمقتضي هذا القانون يكون لها امتياز علي جميع أموال المدينين بها أو المكلفين بتحصيلها وتوريدها إلي المصلحة بحكم القانون وذلك بالأولوية علي كافة الديون الأخرى عدا المصاريف القضائية، عاد المشرع وقرر في المادة ٢٦ من اللائحة التنفيذية للقانون ١١ لسنة ١٩٩١ علي أن للمصلحة الحق في اتخاذ إجراءات الحجز الإداري لاستدعاء الضريبة و الضريبة الإضافية وأي مستحقات أخرى في حالة عدم سدادها في المواعيد المقررة

وكون المشرع قد أعطي للمصلحة الحق في اتخاذ إجراءات الحجز الإداري يعني تطبيق أحكام القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ بما يعني تطبيق أحكام مغايرة لتلك المنصوص عليها في قانون المرافعات علي النحو السابق ذكره

وتتسق تلك الامتيازات الخاصة التي منحها المشرع لجهة الإدارة مع الامتياز العام المقرر لها والمسمى حق التنفيذ المباشر، وهو امتياز مقرر لجهة الإدارة يتيح لها في بعض الحالات الحق في تنفيذ القرارات الإدارية التي تصدرها مباشرة وبالقوة الجبرية دون حاجة للالتجاء مسبقا إلي القضاء للحصول علي حكم يسمح لها بهذا التنفيذ

البند الثاني

الشروط الواجب توافرها في عمل الإدارة - محل الطعن - لوصف

المنازعة بالضريبة

إذ أنه لا يكفي لاعتبار المنازعة إدارية أن يكون أحد أطرافها شخصا من أشخاص القانون العام بل يجب أن ترفع المنازعة للمطالبة

بحق من الحقوق الناتجة عن تسيير الإدارة للمرافق العامة التي تدار وفقا للقانون العام أو أساليبه .

فهذا هو عين ما تتصف به أيضا المنازعات الضريبية إذ أنها تنحصر في المطالبة بالحقوق الناتجة عن تسيير الإدارة لمرافق الضرائب والذي يدار وفقا للقانون العام وأساليبه

فمن ناحية إدارته وفقا لأساليب القانون العام وأساليبه فقد بينها سابقا - كما منح المشرع بموجب هذا القانون العام جهة الإدارة سلطات وامتيازات سواء من ناحية فرض الضريبة أو ناحية تحصيلها

وعلى ذلك فإنه لا تعد منازعة ضريبية المتعلقة بمقابل تأدية الخدمات الذي تستأديه الدولة أو غيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة جبرا عن المنتفع لقاء خدمة محددة ومباشرة يؤديها له مرفق عام إداري أو تجاري أو صناعي أو مقابل الترخيص بالانتفاع بجزء من المال العام، ويتوقف اختصاص القضاء الإداري بتلك المنازعات عما إذا توافرت لها شرط المنازعة الإدارية من عدمه

فإن كان هذا المقابل مفروضا من الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة كانت المنازعة إدارية يختص بها القاضي الإداري، أما إن كان مفروضا من أحد المرافق الصناعية أو التجارية كانت المنازعة عادية يختص بها القاضي العادي، ومثال الأولي رسوم مصاريف التعليم التي يدفعها الطلاب لوزارة التعليم ورسوم الإقامة التي يدفعها المرضى لوزارة الصحة لقاء علاجهم بالمستشفى، ومثال الثانية الرسوم التي تقتضيها المجازر علي كل ذبحة وذلك عن طريق الوحدات المحلية

فالأولي تم فرضها من قبل سلطة عامة أو مرفق عام يدار بأسلوب القانون العام بماله من سلطة وامتيازات، أما الثانية فقد تم فرضها من قبل مرفق عام ولكنه لا يدار بأسلوب القانون العام

ونتهى بذلك إلى أن موضوع المنازعة الإدارية الضريبية هو الخلافات التي تنشأ بين الممول والإدارة الضريبية حين تباشر اختصاصها كسلطة ضريبية أو بمعنى أضيق الخلافات المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها

ومن ثم فإنه ليس كل منازعة تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها تعد منازعة ضريبية بل ينبغي أن تتعلق مباشرة بممارسة اختصاصها كسلطة ضريبية

وبالتالي فإن الدعوى التي يقيمها مالك العقار ضد الإدارة الضريبية لإخلائها من المبنى الذي تشغله وتزاول فيه سلطاتها لا تعد منازعة ضريبية لأن موضوعها هو مجرد نزاع علي شغل الإدارة الضريبية للعين التي يمتلكها المدعي، وهو نزاع يحكمه أحكام قانون إيجار الأماكن سواء القانون ٤٩ لسنة ٧٧ أو ١٣٦ لسنة ٨١ أو القانون ٦ لسنة ١٩٩٦ حيث أنه لا يتعلق بربط وتحصيل الضريبة، ومن ثم فإن المختص به هو القضاء العادي لا القضاء الإداري

وإذا كانت المنازعة الضريبية تشمل الخلافات التي تنشأ بين الممول والإدارة الضريبية حين تباشر تلك الأخيرة اختصاصها كسلطة ضريبية، فإن تلك الخلافات هي موضوع المنازعة الضريبية وتتعدد تلك الخلافات بتعدد العمليات الضريبية المتعاقبة التي تقوم بها الإدارة الضريبية من حصر لمولي الضريبة إلى ربط للضريبة إلى تحصيلها

فمن المعروف أن الإدارة الضريبية وهي في سبيل ربط الضريبة
تقوم بعمليات متعددة ومتعاقبة تمكنها من الوصول إلى ذلك الربط ثم
تحصيلها في نهاية الأمر، وتختلف تلك العمليات من ضريبة لأخرى ومن
قانون لآخر

ففي قانون الضريبة العامة علي الدخل تبدأ تلك العمليات بما
يسمي بعملية الحصر الضريبي حيث تقوم الإدارة الضريبية عن طريق
شعبه الحصر الموجودة لديها بحصر الأنشطة التجارية والمهنية والصناعية
وغيرها من الأنشطة الأخرى

وهي تقوم بذلك أما بتقديم الممول إليها من تلقاء نفسه طالبا فتح
ملف ضريبي له واستخراج بطاقة ضريبية، وإما أن تقوم هي بذلك دون
تقديم الممول لها بطلب وذلك عن طريق ما يسمى بالحصر علي الطبيعة،
ويتحقق ذلك بنزول موظفي مصلحة الضرائب إلي مقر الأنشطة وحصر
أصحابها تمهيدا لفحص أنشطتهم

والإدارة غالبا ما تقوم بذلك عن طريق شكاوى وإدارة إليها وفي
أحيان أخرى من تلقاء نفسها فإذا ما تم حصر النشاط قامت الإدارة
بالعملية التالية وهي عملية الفحص الضريبي، وهو ما يتحقق عن طريق
شعبه الفحص بالإدارة والتي تقوم بفحص النشاط الممول توصلا لتحديد
صايف أرباحه، حيث تقوم بعد ذلك بالربط ضريبيا عليه وذلك بتحديد
الضريبة المستحقة علي صايف الربح الذي حددته الإدارة الضريبية
وإخطار الممول بذلك الربط

وللممول أما قبول ذلك الربط أو الطعن عليه أمام المأمورية، فإذا
ما انتهت مرحلة الربط تمت العملية التالية وهي عملية تحصيل الضريبة
وهي تتم عن طريق شعبه الحجز والتحصيل بالإدارة

ومن ثم فالمنازعة الضريبية تشمل المنازعات الناشئة عن العملية الضريبية بأكملها L'operation fiscale سواء أكانت في مرحلة الحصر الضريبي أو الفحص الضريبي أو تحصيل الضريبة

والمقصود بالضريبة هنا - كما سبق القول - هي الضرائب والرسوم أما تلك المنازعة المتعلقة بفرائض مالية غير الضريبة مثل الرسوم شبه الضريبية Les Taxes Parafiscales

وهي التي تستأديها المرافق العامة الصناعية والتجارية والمهنية، أو مقابل تأدية الخدمات Redvances التي تستخدم حصيلتها في تمويل نفقات المرفق الذي يؤدي الخدمة سواء مقابل الانتفاع باستعمال الدومين العام أو رسوم النقابات المهنية فلا تعتبر المنازعات المتعلقة بها من قبيل المنازعات الضريبية ما لم يقرر المشرع صراحة خلاف ذلك وما لم تتوافر فيها صفة المنازعة الإدارية وليس الضريبية

القانون الواجب التطبيق علي المنازعة الضريبية

تتميز المنازعة الضريبية عن غيرها من منازعات الأفراد بأن القانون الواجب التطبيق عليها هو القانون الضريبي وهو أحد فروع القانون العام، وبالتالي تغلب عليه اعتبارات القانون العام في التوفيق بين الملحة العامة واستخدام وسائل السلطة والقهر من ناحية، وبين حماية الأفراد ومصالحهم من ناحية أخرى

ويذهب البعض إلي أن ذلك هو العنصر الثالث لإضفاء صفة المنازعة الضريبية علي المنازعة حيث أن المنازعات الخاصة بين الأفراد أو بين الفرد والدولة - حين لا تباشر تلك الأخيرة مهامها بصفتها سلطة عامة - هي منازعات تحكمها قواعد القانون الخاص

وهذا الرأي منتقد إذ أنه لا يمكن أن يعد ذلك عنصرا من عناصر المنازعة الضريبية ولكنه اثر مترتب عليها ، إذ أن تطبيق القانون الضريبي علي المنازعة سببه وصف المنازعة بالمنازعة الضريبية دون أن يعد ذلك التطبيق من عناصرها

و القانون الضريبي حين يطبق علي المنازعة الضريبية إنما يطبق لكونها تتعلق بعمل الإدارة حين تباشر مهامها كسلطة عامة

فالعملية الضريبية والتي تهدف إلي تحديد دين الضريبة في ذمة كل ممول علي حده تعتبر من أعمال السلطة العام وتتطوي علي استخدام وسائل القانون العام، ومن ثم فإن المنازعات المتعلقة بها تثير مسائل متعلقة بالقانون العام وبالتالي انعقد الاختصاص بشأنها لمحاكم القضاء الإداري

ويتسم ذلك القانون العام الذي يحكم المنازعة الضريبية بصفه العمومية والتجريد علي سائر الإقليم فهو لا يخاطب فئة معينة في نطاق محدد من إقليم الدولة وبالتالي يخرج من وصف المنازعات الضريبية تلك المنازعات التي تتعلق بالضرائب والرسوم المحلية، إذ لا يتصف القانون الحاكم لتلك الضرائب أو الرسوم بصفة العمومية، إذ أن تطبيقه قاصر علي رقعه إقليمية داخل الدولة، حتى وان اتصف تطبيق ذلك القانون بصفه العمومية والتجريد داخل تلك الرقعة، إلا أنه يظل مفتقدا لوصف القانون العام الذي لا ينحصر تطبيقه علي جزء من إقليم الدول بل يتسع ليشمل سائر إقليم الدولة

فالضريبة العامة حتى وغن خاطبت فئة معينة بأحكامها كالضريبة التي تفرض علي أصحاب المهن الحرة مثلا فإنها لا تخاطبهم في حيز جغرافي معين بل بكافة بقاع الدولة، وهذا هو أهم ما يميزها

عن الضرائب والرسوم المحلية، فالقانون الحاكم للضريبة العامة هو قانون عام وليس قانونا خاصا وبناء علي ما سبق فقد ميز الدستور وفقا للمادة ١١٩ منه بين فرض تلك الضرائب والرسوم وبين فرض الضرائب والرسوم المحلية، حيث اشترط في الأولي أن يتم فرضها بقانون وهو الذي يحدد سعرها والإعفاء منها، أما الثانية فلم يشترط فيها ذلك حيث أجاز فرضها بغير قانون، إلا أنه اشترط أن يتم فرضها بناء علي قانون، وهذا القانون هو الذي يحدد حالات استحقاق الضريبة أو الرسم المحلي والحد الأقصى لكل منها .

فإذا ما فرضت المجالس المحلية أو وحدات الحكم المحلي ضريبة أو رسما محليا فإن المنازعة بشأنهما لا تعد منازعة ضريبية، إذ أن أيما منهما لم يفرض بقانون يتسم بالعمومية والتجريد وإنما فرضا بناء علي قانون

وهذا فضلا علي أن الضريبة المحلية لا تخاطب عموم مواطني الدولة ولكنها تخاطب أفراد جزء معين من إقليمها، حتى لو كانت تلك المخاطبة قد وردت بصفه العمومية والتجريد بصدد المخاطبين بأحكامها إلا أن تلك العمومية والتجريد قاصرة علي جزء من إقليم الدولة ليس علي الدولة كلها

وينبغي الإشارة إلي أنه وإن كانت المنازعة المتعلقة بالضرائب والرسوم المحلية لا تعتبر منازعات ضريبية، إلا أن ذلك لا يمنع من اتصافها بوصف المنازعة الإدارية التي تدخل في اختصاص مجلس الدولة حين يتعلق الأمر بطعن علي قرار إداري، حيث يختص مجلس الدولة بنظرها ليس بوصفها منازعة ضريبية بل بصفتها منازعة إدارية، ومن

الممكن ألا تعد منازعة إدارية وبالتالي لا تختص بها مجلس الدولة فيما لم تكن المنازعة طعنا في قرار إداري

فوصف المنازعة الإدارية اشمل وأوسع من وصف المنازعة الضريبية علي نحو يمكن القول أن كل منازعة ضريبية هي منازعة إدارية وليست كل منازعة إدارية منازعة ضريبية

وإذا كان القانون هو مجموعة القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين الأفراد أو بين الأفراد والدولة ممثله في جميع شخصياتها المعنوية ، فان التمييز بين ما يسمى القانون الخاص والقانون العام يرجع إلي أفراد تلك العلاقة التي ينظمها القانون

فإذا كان أحد أفرادها هو الدولة سواء بذاتها أو بإحدى هيئاتها الإدارية والتي تتصرف بوصفها صاحبة السلطة العامة في تلك العلاقة فان القانون الحاكم لتلك العلاقة ينتمي إلي قواعد القانون العام باعتبار ذلك الوصف ينطبق علي العلاقة التي تظهر فيها الدولة بمظهر السلطة العامة بما يستتبع ذلك من منحها صلاحيات وسلطات استثنائية وغير مألوفة في العلاقات بين الأفراد العاديين

وعلي ذلك فان العلاقة التي يمكن أن تقوم بين الدولة والأفراد لا يلزم أن يحكمها دائما القانون العام، ذلك أن الدولة قد تكون طرفا في علاقة قانونية مع الأفراد دون أن يكون لها مظهر السلطة العامة

فللدولة الحق في أن تتعامل مع الأفراد العاديين بنفس الحقوق والامتيازات المقررة للأفراد دون تغليب لسلطاتها علي سلطة الأفراد وحينئذ فإنها تخضع لنفس القانون الخاضع له الأفراد وهو القانون الخاص

والتفرقة تبدو منطقية فالإدارة أو الدولة حينما تتصرف بمظهر السلطة العامة تكون مدفوعة دائما للمصلحة العامة، وبالتالي كان من الطبيعي إزاء علو الدافع أن يقرر لها المشرع امتيازات وسلطات غير مألوفة في القانون الخاص (Requisition biens)

والقانون الضريبي ينتمي بذلك الوصف إلى القانون العام، إذ أنه ينظم العلاقة الناشئة بين الدولة والأفراد حين تتصرف الدولة بوصفها سلطة عامة، حيث يقرر لها المشرع امتيازات وسلطات غير مألوفة في العلاقات بين الأفراد، وذلك على النحو الذي سبق وأن بيناه في المبحث الخاص بالسلطات والامتيازات التي منحها المشرع للإدارة الضريبية سواء من ناحية فرض الضريبة أو من ناحية تحصيلها

فالقانون الضريبي يدور حول سلطات وامتيازات الإدارة الضريبية باعتبارها إدارة عامة كغيرها من الإدارات العامة في الدولة ومظهر من مظاهر السيادة في الدولة الحديثة

فالقانون الضريبي ينظم العلاقة التي تدخل الدولة طرفا فيها متسلحة بكثير من السلطات والامتيازات الضريبية في مواجهة الأفراد

وكما يقول الفقيه تروتوبا ٠٠٠ أن القانون الضريبي كغيره من فروع القانون ينظم أساسا حقوقا للسلطة العامة، وليس حق اقتضاء الضريبة إلا مجرد تطبيق خاص لحق الدولة العام في الاستيلاء أو المصادرة لأموال الأفراد

والقانون الضريبي ينظم هذا الحق لتوزيع الأعباء العامة بين الكلفين بالضريبة، كما أ، الخزينة العامة بامتيازات معينة سواء عند تعيين الضريبة أو عند احتساب مبلغها أو عند جبايتها وتحصيلها، وتظهر

هذه الامتيازات فيما هو معترف به للإدارة الضريبية من حق المبادرة بتنفيذ دين الضريبة علي المكلف مباشرة

لذلك تعتبر غالبية الفقه الفرنسي قوانين الضرائب من النظام العام، وهذا هو اتجاه القضاء الفرنسي أيضا

وداخل القانون الضريبي ذاته يمكن تقسيمه بحسب معيارين أحدهما المعيار الشكلي - وهو معيار الجهة المطبقة للقانون - ، فيمكن تمييز قانون الجمارك مثلا عن القوانين الضريبية الأخرى بأنه القانون الذي تقوم إدارة الجمارك، وهكذا في قانون الضريبة العقارية أو في ضريبة المبيعات أو في الضريبة العامة علي الدخل

والمعيار الثاني مادي يتعلق بالموضوع الذي تنظمه تلك القواعد ، حيث يمكن بمقتضى ذلك المعيار تعريف القانون الجمركي مثلا بأنه مجموعة القواعد التي تنظم عملية استيفاء الرسوم الجمركية بمناسبة اجتياز البضائع الحدود

الخلاصة إذن أن القانون الضريبي ينتمي إلي قواعد القانون العام باعتبار أن أحد أطراف العلاقة التي ينظمها هي الدولة بوصفها صاحبة السلطة العامة

إلا أن ذلك لا يعني إطلاق يد الدولة في صدد علاقتها بالأفراد ، إذ أن حدود السلطة العامة هي دائما المصلحة العامة والتي ينبغي أن يحكمها في النهاية مبدأ المشروعية

فالدولة في مسعاها للمصلحة العامة تستخدم أساليب المصلحة العامة إلا أنها ينبغي أن تضع نصب عينها حقوق الأفراد والضمانات القانونية الممنوحة لهم والتي تمثل قيودا علي سلطة الدولة لا ينبغي لها

التعدي عليها أو إهمالها ، فالدولة عليها أن تحترم مبدأ المشروعية وإلا أصبحت أعمالها قابلة للإبطال

وتنقسم القواعد القانونية التي يحتويها القانون الضريبي إلى نوعين من القواعد ، قواعد موضوعيه وقواعد إجرائية ، أما الأولى فهي التي تحدد وعاء الضريبة وأسعارها والأنشطة الخاضعة لها والمعفاة منها ، كما تحدد تلك القواعد أيضا الواقعة المنشئة للضريبة ، أما الثانية وهي القواعد الإجرائية فهي تلك المتعلقة بطريق تحصيل تلك الضريبة وجبايتها ورغم استقرار الفقه علي اعتبار القانون الضريبي قانونا عاما إلا أن هناك بعضا من الفقه ذهب إلي اعتبار القانون الضريبي قانونا خاصا وليس عاما ، وذلك بدعوى أن القانون العام ينبغي أن تطبق أحكامه فيما لم يرد بشأنه حكم ضريبي خاص

وانه إذا كان القانون الضريبي يحدد سعر الضريبة فالقانون المدني هو الذي يعني بتحديد كون الضريبة واجبة الأداء وبالتالي فإنه لا توجد مسألة ضريبية واحدة لا تستند مقدما إلي مسألة مدنية بحته

المنازعة الضريبية منازعة إدارية بحسب طبيعتها وليس بنص القانون

يري غالبية الفقه المصري أن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية بحسب طبيعتها مادامت تتضمن طعنا علي قرارات نهائية ، وان رعى تلك المنازعة يدور أساسا حول قرارات إدارية ، ومن ثم إن لها تلك الصفة وفقا لطبيعتها وليس بنص القانون

وعلي العكس من ذلك هناك رأي فريد لا يلقي تأييد ينتهي إلي أن المنازعة الضريبية لا تعد منازعة إدارية بدعوى أن السلطة التي تفرض

الضرائب وتحصلها - وهي مصلحة الضرائب - ليست سلطة إدارية ،
فهي لا تؤدي للجمهور خدمة عامة يعتبر بها مرفقا من المرافق العامة

كما أن أساس فرضها هو أعمال السيادة وتنفيذها يتعلق
بالدعم الخاصة والملكية لذلك فالصفة الإدارية في عملها ليست خالصة
وقد احتفظ دائما للقضاء العادي بالاختصاص بنظر منازعاتها

وهذا الرأي منتقد ولا يكاد يلقي تأييدا فقهيًا لعدم سلامة
الأسباب التي أقام عليها نتيجة ، فليس صحيحا أن مصلحة الضرائب لا
تعتبر سلطة إدارية بزعم أنها لا تؤدي خدم عامة

فهي وأن كانت لا تؤدي لموالي الضريبة خدمة عامة مباشرة ،
بحصيلتها الضريبة منهم إلا أنها تؤدي لهم خدمة عامة غير مباشرة تتمثل
في أيولة تلك الحصيلة التي جمعتها من أموال الممولين إلي مصاريف عامة
للإنفاق العام ، كإنشاء طرق وكباري ومستشفيات ومدارس وإنشاء
جيش للدفاع عن الوطن وغيره من أوجه الإنفاق العام

فإنفاق الدولة علي المنفعة العامة لا بد له من إيرادات نقدية ،
وأحد موارد تلك الإيرادات هي الضرائب ، وهو الأمر الذي يبرر منح
المشعر السلطة الضريبية سلطات وامتيازات غير مألوفة ، فهو لن يمنحها
تلك السلطات الامتيازات إلا لكونها أداة من أدوات الشخص الاعتباري
الأكبر وهو الدولة في تنفيذ سياستها العامة في إشباع حاجات المجتمع
ككل

هذا فضلا علي أن الدولة تستند في فرض الضرائب والرسوم
إلي مالها من سيادة علي الأشخاص والأموال داخل نطاق إقليمها وحتى لو

عهد المشرع ببعض من المنازعات الضريبية إلى القضاء العادي فهذا لا يغير من صفتها كمنازعة إدارية

والمنازعات الضريبية لا تتصور إلا حين قيام الجهة الإدارية بتنفيذ القانون، إذ لا يجوز الطعن علي نص قانوني ساء بالبطلان أو بعدم الدستورية إلا إذا توافرت المصلحة في ذلك إذ لا يكفي في ذلك المصلحة المحتملة بل لا بد أن تكون المصلحة مباشرة وحالة (قانون المرافعات م ٢) ولا يتحقق ذلك إلا حين شروع جهة الإدارة في تنفيذ ذلك القانون علي الأشخاص المخاطبين بأحكامه سواء بإصدار قرارات إدارية أو أعمال مادية تمس مصالح هؤلاء الأشخاص ويتم تطبيقها عليهم، فحينئذ يحق لكل من مست مصلحته أن يقيم نزاعه طعنا علي أعمال الإدارة القانونية والمادية المتعلقة بقانون الضرائب، وذلك باعتبار أن لهم مصلحة مباشرة في هذا النزاع وهي إلغاء تلك القرارات والأعمال المخالفة للقانون الضريبي التي طبقتها جهة الإدارة عليهم، هذا بخلاف حقهم في اقتضاء التعويض المناسب عن الأضرار التي تسببت فيها تلك القرارات والأعمال غير المشروعة

فالمنازعات الضريبية وهي كل طعن يقيمه صاحب الشأن علي أي عمل مادي أو قانوني صادر من جهة إدارية لها سلطة عامة يمس مصلحته مباشرة ويتعلق بتنفيذ أو تفسير قانون ضريبي يتوافر فيها تماما صفة المنازعة الإدارية من حيث أنها تتضمن طعنا علي أعمال الإدارة المادية والقانونية الصادرة من جهة إدارية لها سلطة عامة .

وتمس تلك الأعمال المطعون فيها المصلحة المباشرة لصاحب الشأن ... وقد حددنا تفصيلا أركان المنازعة الإدارية ونحيل إليها، أما ما زاد في تعريف المنازعة الضريبية فهو ما يخصها من صفة تميزها عن

المنازعة الإدارية وهي أن الأعمال المادية أو القانونية محل الطعن تتعلق بتنفيذ أو تفسير قانون ضريبي

وهذا هو الركن الذي يميز تلك المنازعة عن المنازعات الإدارية، ومن ثم فإنه إذا كانت كل منازعة ضريبية هي منازعة إدارية فإن كل منازعة إدارية ليست منازعة ضريبية، فالمنازعة الإدارية أشمل واعم والمنازعات الضريبية هي نوع من أنواع المنازعات الإدارية وما يميزها عن غيرها من المنازعات الإدارية هي صفة واحدة أنها ترد علي أعمال مادية وقانونية يتعلق موضوعها بتنفيذ أو تفسير قانوني ضريبي ونتناول تلك الصفة تفصيلا بالاتي :

تعلق موضوع العمل المطعون فيه بتنفيذ أو تفسير قانون ضريبي فأركان المنازعة الضريبية هي ذاتها أركان المنازعة الإدارية ولكن يزيد عليها هذا الوصف من حيث كون العمل المطعون فيه يتعلق بتنفيذ أو تفسير قانون ضريبي

فالدستور وقد جعل للسلطة التشريعية الحق في سن القوانين (مادة ٨٦ من الدستور)

فقد أناط بالسلطة التنفيذية تنفيذ تلك القوانين بأدواتها المختلفة من قرارات إدارية وأعمال مادية (م ١٥٦ من الدستور)

وبالتالي فإن الطعون في أعمال الإدارة هي التي تدخل في ولاية القضاء الإداري، أما الأعمال التشريعية والمنوط بها السلطة التشريعية في الدولة، فهي وغن كانت تخرج عن ولاية القضاء الإداري إلغاء إلا أن الباحث يري أنها تدخل في اختصاص القضاء الإداري إذا تعلقت المنازعة بالتعويض عنها فيما إذا قضي بعدم دستورتيتها، وذلك علي النحو الذي

سنتناوله تفصيلا في المبحث الخاص باختصاص القضاء الإداري بنظر
منازعات التعويض عن الأعمال التشريعية والأعمال التشريعية تختلف عن
الأعمال الإدارية سواء من حيث موضوعها أو من حيث مصدرها
وينازعها معياران، الأول معيار موضوعي وهو يتحدد بالنظر إلى
موضوع النص بغض النظر عن مصدره

فطالما توافر في ذلك النص القانون من حيث العمومية والتجريد
فقد توافر له صفة العمل التشريعي سواء أكان مصدره السلطة
التشريعية أم السلطة التنفيذي

أما المعيار العضوي فينظر فيه إلى مصدر العمل وبالتالي يمكن
تعريفه بأنه ذلك العمل الصادر عن السلطة التشريعية التي نص عليها
الدستور بغض النظر عن طبيعة ذلك العمل أو موضوعه

وبالتالي ووفقا لذلك المعيار يدخل في عداد الأعمال التشريعية
الأعمال الصادرة في صورة قوانين والصادرة من السلطة التشريعية
والأعمال البرلمانية، وهي تلك الأعمال الصادرة من السلطة التشريعية أو
لجانها أو أعضائه أثناء أدائهم لوظائفهم دون تلك الصادرة في صورة قانون
والأعمال التشريعية وفقا لأي من المعيارين لا يختص بنظر
المنازعة المتعلقة بإلغائها القضاء الإداري حيث أن رقابة هذا الأخير قاصرة
علي القرارات الإدارية ومدى مطابقتها للتشريع

ومن ثم فقد استقر مجلس الدولة علي عدم اختصاصه بنظر
الطعون المقدمة بإلغاء القوانين لان هذه الأخيرة تصدر عن السلطة
التشريعية، ولا تعتبر من القرارات الإدارية التي يختص بها مهما احتوت
تلك القوانين أو اللوائح علي مخالفات لدستور الدولة

كما أصدر مجلس الدولة الفرنسي أحكاما عديدة تأكيدا لذلك المنع حيث أنهى إلي القضاء بعدم اختصاصه بنظر لائحة معيبة طالما أن هناك قانونا صدر بتصحيحها حتى لو كان هذا التصحيح ضمنيا

وعلي هذا الوجه السابق لا يجوز طرح الطعن بإلغاء أي قانون أمام مجلس الدولة، فمجال ذلك هو الطعن بعدم دستورية، وهذا الحق مقرر للمحاكم بصفه عامة بما فيها القضاء الإدارية وفقا للتنظيم القانوني الذي حدده قانون المحكمة الدستورية العليا رقم ٤٨ لسنة ٧٩ في الفقرة الأولى من المادة ٢٩

فعدم جواز تصدي القضاء الإداري للطعون بالإلغاء القوانين لا يحجب صفته في رقابة دستورية القوانين سواء عن طريق الدفع الفرعي أو من تلقاء نفسها وفقا للتنظيم الذي حدده قانون المحكمة الدستورية العليا علي النحو سالف الذكر

إلا انه وباستثناء تلك الرقابة الدستورية لا يجوز للقضاء الإداري التصدي لنظر الطعن علي الأعمال التشريعية بالإلغاء حتى ولو كانت صادرة من السلطة التنفيذية - في الأحوال التي يجوز لها ذلك - وأن رقابته قاصرة فقط علي الأعمال الإدارية المتعلقة بتنفيذ تلك القوانين

وإذا كانت المنازعات الإدارية تتعلق بذات القرارات والأعمال والتي تتخذها السلطة التنفيذية في تنفيذها لتلك القوانين، فان ما يخص المنازعة الضريبية أن محلها هي تلك القرارات والأعمال التي تتعلق بتنفيذ أو تفسير قانون ضريبي سواء في ذلك أكانت قرارات إدارية أو أعمال مادية، وسواء أكانت قرارات إدارية ايجابية تتعلق بسلوك إيجابي صريح صادر من جهة الإدارة في شكل قرار إداري صريح، أو قرارات إدارية

ضمنية بتعبير عن موقف سلبي للإدارة أو في صورة أعمال مادية أو مجرد إجراءات تنفيذية للقانون أو أعمال تمهيدية سابقة علي تنفيذ القانون أو لاحقة عليه، وذلك علي النحو الذي حددناه عند تعريف المنازعة الإدارية، ولكن يزيد عليها أنها تتعلق بقانون ضريبي، أي أنها - أولا - تتعلق بقواعد قانونية عامة تتسم بصفه العمومية والتجريد

ومن ثم يخرج عن ذلك الوصف تلك المنازعات المتعلقة بتنفيذ أو تفسير القرارات الوزارية أو اللائحية أو المنشورات ما لم تكن تلك القرارات أو اللوائح أو المنشورات صادرة طبقا لنص قانوني حيث أن طعن صاحب الشأن عليها سيتعلق أيضا بنص القانون الضريبي الذي خالفته

أما فيما لو لم يكن هناك قانون قد صدرت تلك القرارات أو اللوائح أو المنشورات تنفيذا له فإن المنازعة المتعلقة بها لا تعد منازعة ضريبية بل تعد منازعة عادية ما لم تتضمن في ذاتها وصف المنازعة الإدارية بالوصف المحدد للمنازعة الإدارية - كما أسلفنا من قبل - إلا أنها لا تعد منازعة ضريبية لكون تلك الأخيرة متعلقة بالمنازعات الواردة علي أعمال الإدارة المتعلقة بتنفيذ أو تفسير قانون ضريبي

فكما سبق القول فإن المنازعة الإدارية أشمل وأعم من المنازعة الضريبية، فإذا كان لفظ المنازعة الإدارية من العموم بحيث يشمل الطعون في كافة القرارات الإدارية الصادرة من جهة إدارية حين تتصرف بصفتها سلطة عامة، سواء في ذلك أكانت شخصا عاما مركزيا كوزارة الصحة أو التعليم أو المواصلات أو قيميا كالمحافظات والمجالس المحلية

فإن ما يميز المنازعة الضريبية - كما سبق القول - أنها تتعلق بقرارات إدارية صريحة أو سلبية أو أعمال مادية صادرة من جهة إدارية تتصرف بصفتها سلطة عامه بمناسبة تنفيذها لقوانين ضريبية

فالقرارات التي يصدرها وزير المالية بصفته الرئيس الاعلي لمصلحة الضرائب، وتلك التي يصدرها وكلاء الوزارة ورءوساء القطاعات والإدارات المركزية ورءوساء المأموريات والمتعلقة بتطبيق تلك القرارات سواء من حيث التنظيم أو التحصيل أو الفحص الضريبي تعد الطعون الموجهة إليها منازعات ضريبية طالما أنها متعلقة بقوانين الضرائب سواء في ذلك أكانت مفسرة أو منفذة لتلك القوانين

وبالتالي فإنه يخرج عن وصف المنازعات الضريبية تلك المتعلقة بقرارات أو أعمال صادرة من كل المذكورين سلفا إذا لم تكن متعلقة بتنفيذ نصوص قانون الضرائب، حتى لو كانت متعلقة بطريق غير مباشر بتنفيذ ذلك النصوص

فقرار وزير المالية إنشاء مأمورية جديدة نظرا لزيادة عدد الممولين وعدم قدرة المأمورية علي استيعاب ذلك العدد، أو القرار الصادر منه بدمج مصلحة الضرائب علي المبيعات في مصلحة الضرائب العامة ليصبحا مصلحة واحدة تحت مسمى مصلحة الضرائب المصرية، ولا تعد المنازعة المتعلقة بهما منازعة ضريبية إذ أن موضوعها ليس تنفيذًا لنصوص قانون الضرائب حتى وإن كان له اثر في ذلك التنفيذ

فإنشاء مأمورية جديدة من شأنه استيعاب ممولين جدد تمهيدا لتنفيذ القانون الضريبي عليهم

ودمج مصلحتي الضرائب له تأثيره أيضا علي الممولين ولكنه ليس تأثيرا مباشرا في تنفيذ نصوص قوانين الضرائب

ومن ثم فإنه يشترط في المنازعة الضريبية لكي تتصف بهذا الوصف أن يكون موضوعها عملا قانونيا أو ماديا صادرا من جهة الإدارة بما لها من سلطة عامة، وأن يتعلق هذا العمل القانوني أو المادي بتنفيذ قانون الضرائب ويمس مباشرة مصالح الممولين

وتلك الأعمال سواء القانونية أو المادية تعتبر جزءا من العملية الضريبية التي تبدأ بما يسمى الحصر الضريبي والذي يتم عن طريق قيد الممولين الخاضعين لأحكام قانون الضرائب سواء بإخطار الممولين للمصلحة بذلك أو بقيام المصلحة بذلك من تلقاء نفسها وذلك عن طريق ما يسمى حصر علي الطبيعة والتي تتم بالانتقال إلي مقار الأنشطة وحصر ما لم يتم قيده بسجلات المصلحة

وتنفذ تلك المرحلة تمهيدا للمرحلة اللاحقة وهي مرحلة الفحص الضريبي وذلك بمحاسبة تلك الأنشطة التي حصرتها المصلحة عن صافي أرباحهم والربط ضريبيا علي ذلك الصافي من الأرباح، وذلك بتحديد الضريبة المستحقة عليهم بعد خصم ما نص عليه القانون من إعفاءات وبالسعر الذي حدده القانون أيضا

فإذا ما تم الربط تمت المرحلة الثالثة وهي مرحلة التحصيل والتنفيذ، وذلك بقيام المصلحة بتحصيل تلك الضريبة من الممولين والحجز علي أموالهم سواء لدي الغير أو علي منشأتهم في حال عدم سدادهم تمهيدا لبيع منشأتهم في حال تقاعسهم وإصرارهم علي عدم السداد

وقد عالج المشرع كل مرحلة من تلك المراحل بنصوص القانون المنشئ للضريبة سواء في ذلك قانون الضريبة علي الدخل أو ضريبة المبيعات أو الضريبة العقارية أو ضريبة الجمارك وجمع بينها جميعا في المرحلة الثالثة وهي مرحلة التحصيل - أي التنفيذ - فأخضعهم المشرع لقانون واحد أسوة بسائر عمليات التحصيل والتنفيذ المتعلقة بديون الدولة، حيث أصدر المشرع القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ لتطبيقه علي سائر الحجوز الإدارية التي تقوم بها الدولة باعتبارها الشخص الاعتباري الأكبر أو أيا من معاونيها كالوزارات أو الهيئات العامة، حيث نص في المادة الأولى منه علي انه " يجوز أن تتبع إجراءات الحجز الإداري المبينة بهذا القانون عند عدم الوفاء بالمستحقات في مواعيدها المحددة بالقوانين والمراسيم والقرارات الخاصة بها وفي الأماكن وللأشخاص الذين يعينهم الوزراء المختصون

١ - الضرائب والإتاوات والرسوم بجميع أنواعها)

- إلا أن الملاحظ علي ذلك النص أن المشرع لم يجعل إتباع الجهة الإدارية لقانون الحجز الإداري في تحصيل الدين الضريبي إجبار عليها بل أجازها لها فان شاءت اتبعت أحكامه وان شاءت اتبعت أحكام القانون العادي - قانون المرافعات المدنية والتجارية

فلإدارة الحق في أن تتصرف بوصفها سلطة عامة أو بدون هذا الوصف وقد تقضي المصلحة العامة إتباع أحكام القانون العادي في تحصيل الدين العام

وسوف نتناول في فصل لاحق تفصيل تلك المراحل التي تمر بها العملية الضريبية بدءا من مرحلة الحصر الضريبي وانتهاء بمرحلة التحصيل

وفي سردنا لتلك المراحل نعرض للمنازعات المتعلقة بكل مرحلة علي حدة، مع تحديد أولا تلك المنازعات التي يختص بها القضاء العادي، وذلك باعتبار اختصاص القضاء العادي بالمنازعات الضريبية اختصاص استثنائيا وان الاختصاص العام هو للقضاء الإداري

وبالتالي فان تحديد تلك المنازعات التي يختص بها القضاء العادي استثناء من الأصل العام سيؤدي إلي تحديد اختصاص القضاء الإداري، باعتبار أن سائر المنازعات التي لا تدخل في اختصاص القضاء العادي تدخل في اختصاص القضاء الإداري باعتباره القاضي العادي بنظر المنازعات الضريبية

والملاحظ من سائر قوانين الضرائب أن المشرع دائما ما يسند الاختصاص بنظر المنازعات المتعلقة بالفحص الضريبي إلي القضاء العادي

ومن ثم فإنه بالرغم من أن تلك المرحلة لاحقة علي مرحلة الحصر الضريبي فإن مقتضيات البحث تقتضي التعرض أولا لمرحلة الفحص الضريبي وذلك لكون القضاء العادي وجهات إدارية أخرى مختصة بها علي سبيل الاستثناء مما يقتضي إخراجها من اختصاص القضاء الإداري عملا لنص القانون، مع الإشارة إلي أن هناك من تلك المنازعات ما سكت المشرع عن تحديد الجهة المختصة بنظرها، مما يعني عملا بالقواعد العامة في الاختصاص إسناد ذلك الاختصاص بنظرها إلي القضاء الإداري . وسوف نعرض لها في مبحث مستقل