

الفصل السابع

المنازعات المتعلقة بالتعويض
عن أعمال الإدارة الضريبية

obeikandi.com

المنازعات المتعلقة بالتعويض عن أعمال الإدارة الضريبية

منح المشرع السلطة الضريبية العديد من السلطات والامتيازات التي تمكنها من تحديد الضريبة المستحقة علي كل ممول، كما أعطاها من الامتيازات والسلطات التي تمكنها من تحصيل الضريبة بالطرق الجبرية في حال تقاعس الممول عن سدادها، حتى أن المشرع أعطى للجهة الضريبية، في حال إمتناع المدين عن أداء دين الضريبة، الحق في توقيع الحجز علي أموال ذلك المدين سواء بالحجز علي تلك الأموال تحت يده أو تحت يد البنوك أو تحت يد أي أحد من الغير .

كما منح المشرع الإدارة الضريبية سلطة توقيع الحجز علي أي منقولات أو عقارات تخص الممول، حتى منشأته التجارية أو الصناعية أو المهنية التي يتعيش منها فقد أجاز المشرع الحجز عليها وذلك استيفاء لدين الضريبة، حيث أجاز المشرع أيضا بيع أي من تلك الأموال التي أوقع عليها الحجز في حال إمتناع المدين عن سداد دين الضريبة بكافة ملحقاته .

ونظراً لتلك الامتيازات والسلطات غير الموجودة في نطاق التنفيذ والتحصيل بين الأفراد والتي منحها المشرع للجهة الإدارية، فقد أحاط المشرع تلك السلطات والامتيازات بسياج من القواعد القانونية التي لا يجوز أن تحيد عنها الجهة الإدارية وألا تعرض عملها للطلبان والإلغاء .

وقد راعي المشرع أن تلك السلطات والامتيازات قد تسئ الإدارة استخدامها فيترتب عليها ضرر للأشخاص، فلم يكتف المشرع بذلك البطلان والإلغاء بل أجاز للمول أن يطلب بتعويض عن أي من الأضرار التي أصابته من جراء ذلك الإجراء غير القانوني الذي قامت به الإدارة الضريبية تجاهه، أسوة بقواعد المسؤولية التقصيرية المقررة في أحكام

القانون المدني والتي قوامها ثلاثة أركان ركن الخطأ وركن الضرر والركن الأخير علاقة السببية بينهما .

فإعمال مبدأ المشروعية يقتضي مسؤولية الدولة عن أعمالها المادية والقانونية التي سببت ضرراً للأفراد فإزاه عظم السلطة التي منحها المشرع للدولة كان لا بد من تحقيق التوازن بين تلك السلطة وبين حقوق الأفراد الذين تمارس ضدهم هذه السلطة والمتفقدين إليها في علاقتهم بالإدارة بصفة عامة والإدارة الضريبية بصفة خاصة ، حيث أوجب المشرع خضوع أعمال تلك الإدارة إلي أحكام القانون واتفق تصرفاتها أو امتناعها عن التصرف مع مقتضيات المشروعية القانونية بحيث يمكن رد الأمور إلي صحيحها بتعديل ما أعوج من تصرفات الإدارة أو إلغائها نهائياً ، هذا بالإضافة إلي حق المضرورين من جراء تلك الأعمال والتصرفات المعيبة في تعويضهم عما أصاب من أضرار

فالإدارة ملزمة بجبر أي ضرر قد يكون أصاب الأفراد من جراء أعمالها غير المشروعية أو الخطرة

فجانب قضاء الإلغاء هناك قضاء آخر ينتمي للقضاء الكامل وهو قضاء التعويض عن الأضرار التي تنشأ عن أخطاء الإدارة .

ولكي تقوم مسؤولية الإدارة وينشأ التزامها بتعويض الممول فلا بد من توافر ثلاثة أركان :

الركن الأول : ركن الخطأ : وهو أن يتوافر في حق الإدارة الضريبية خطأ ينسب إليها ، وهو ما يتحقق في سلوك معيب صادر منها وذلك بأن يخالف هذا السلوك نصاً قانونياً أو لانحياً سواء أكان هذا السلوك متمثلاً في قرار إداري أو عمل مادي .

والركن الثاني : الضرر الذي يصيب الطرف الآخر سواء في ذلك أكان هذا الضرر مادياً أو أدبياً .

والركن الأخير : ان يكون هذا الضرر قد أحدثه خطأ الذي وقعت فيه الجهة الإدارية فإذا ما تحققت تلك الأركان الثلاثة ترتب علي ذلك التزام الجهة الضريبية التي أحدثت ذلك الضرر بتعويض الطرف المضرور عن الأضرار التي أصابته .

تعريف وأركان المسؤولية الإدارية

يعرف الفقه المصري المسؤولية الإدارية بانها التزام بتعويض الأضرار التي قد تحدث للأفراد بسبب نشاط الإدارة في تسير المرافق العامة وممارسة نشاطها .

وفي تعريف آخر هي التزام الدولة بتعويض كل من يصيبه ضرر من جراء نشاط الإدارة سواء كان نشاط الإدارة قراراً غدارياص أو عملاً مادياً مشورعاً أو غير مشروع .

ونري أن التعريفين السابقين قد جانبهما الصواب، فالتزام الدولة بتعويض كل من يصيبه ضرر هو أثر من آثار المسؤولية الإدارية .

فالمسؤولية الإدارية حينما تتحقق في جانب الإدارة فانها تلتزم بتعويض المضرور من جراء خطئها وهذا الأثر لا يمكن أن يكون هو تعريف المسؤولية الإدارية .

ونري أن المسؤولية الإدارية في حالة قانونية تترتب علي خطأ الإدارة تجاه الأفراد حين يترتب علي هذا الخطأ ضرر يصيب أي من هؤلاء الأفراد ، ويترتب علي تلك الحالة القانونية التزام الإدارة بالتعويض عن تلك الضرر وحق الأفراد في أقتضاء ذلك التعويض .

فالمسئولية الإدارية ترتب التزاما علي عاتق السلطة الإدارية في تعويض الأفراد عن الضرر الذي أصابهم نتيجة لخطئها، وفي ذات الوقت ترتب حق لهؤلاء الافراد في أقتضاء ذلك التعويض

وتتشابه المسئولية الإدارية مع المسئولية المدنية في أن كليهما يقوم علي ذات الأركان الثلاثة من خطأ وضرر وعلاقة السببية فلا بد من وجود خطأ ينسب للجهة الإدارية، أن يترتب علي هذا الخطأ ضرراً للأفراد سواء كان ضرراً مادياً أو أدبياً، وأن تتوافر علاقة السببية بينهما يكون هذا الضرر ناتجا عن خطأ الإدارة

فإذا ثبتا توافر أركان المسئولية الإدارية التزمت الجهة الإدارية بتعويض المتضرر عما أصابه من أضرار .

فالمسئولية الإدارية هي في حقيقتها مسئولية مدنية لها طبيعة مالية (patrimoniale) فقضاء التعويض قائم علي فكرة الخطأ الإداري فمصدر مطالبة الفرد بالتعويض يتمثل أصلاً في عمل إداري خاطئ كان هو السبب المباشر في الحاق ضرر به، وهو الذي دفع بهذا الأخير إلي المطالبة بالتعويض أمام القضاء .

فالضرر الذي يصيب الأفراد من جراء عمل مشروع قامت به الجهة الإدارية لا يصلح أن يكون سندا لدعوى التعويض إلا في حالات استثنائية في فرنسا

والعمل غير المشروع المنسوب إلي الجهة الإدارية لا يصلح ان يكون محلاً للتعويض مال لم يرتب ضرر، فليس كل خطأ إداري يستحق التعويض .

فالقرار الإداري المييب والذي قضت المحكمة بإلغائه لا يصلح لكي يكون مسبباً في دعوى التعويض ما لم يثبت المدعي أن ذلك القرار قد أصابه بضرر، فالمدعي مكلف بإثبات الخطأ المنسوب إلي الجهة الإدارية وبإثبات الضرر الذي أصابه من جراء ذلك الخطأ .

وهذا الخطأ قد يصيب أعمال الإدارة بنوعيتها القانونية والمادية، وأعمال الإدارة القانونية قد تأخذ صورة العمل الإداري المنفرد وهو ما يتأتى في صورة القرار الإداري، وقد تأخذ صورة الاتفاق بين إرداتين أو أكثر أحدهما الجهة الإدارية وهو ما يتأتى في صورة العقد الإداري وكلاهما - القرار والعقد - تقصد الإدارة من ورائهما إحداث أثر قانوني معين علي المراكز القانونية القائمة أو إنشاء مركز قانوني جديد .

أما الأعمال المادية فهي تلك التي تقوم بها جهة الإدارة دون أن تقصد من ورائها إنشاء مراكز قانونية أو أحداث آثار قانونية معينة حتى وأن رتبت بالفعل آثار قانونية، إلا أن ما يميزها أن الإدارة لم تكن تقصد إحداثها وأنها لم ترتبها ولكن القانون هو الذي رتبها .

وهي تنقسم إلي أعمال مادية تعد جزءاً كمن عملية مركبة إلا أنه يمكن فصلها عن تلك العملية وهي بهذا الوصف تدخل المنازعات المتعلقة بها في اختصاص مجلس الدولة، كقيام مصلحة الضرائب بتوقيع الحجر علي منشأة الممول تنفيذاً لامر الحجز .

وأعمال مادية محضة أختلفت فيها آراء الفقه والقضاء في مدى اختصاص محاكم مجلس الدولة بنظر منازعات التعويض عن الأضرار التي أحدثتها، ومن أبرز الأمثلة عليها رصف الشوارع وشق الترع والمصاريف وترميم العقارات .

فالأعمال المادية يجمع بينهما أنها لا تخرج عن كونها واقعة مادية أو إجراء مثبتاً لها دون أن يقصد به تحقيق آثار قانونية معينة ، كما يجمع بينهما خضوعها لأحكام المسؤولية الإدارية حيث تسأل الإدارة عن تعويض الأضرار التي تسبب فيها خطأها .

والعمل الخاطئ المنسوب للإدارة قد يكون أما قراراً إدارياً مخالفاً للقانون أدي تنفيذه إلي ضرر حاق بالفرد ، وأما عملاً مادياً منسوب للإدارة ولا يعتبر تنفيذاً لقرار إداري وفي الحاليتين إذا تسبب القرار أو العمل المادي في إحداث ضرر لأي من أفراد حق لهذا الفرد الرجوع علي الجهة الإدارية بأحكام المسؤولية الإدارية طالباً في ذلك إلزام تلك الجهة بتعويضه عن تلك الأضرار التي أصابته .

الخطأ *la faute*

هو السلوك الذي قامت به الجهة الإدارية سواء تمثل في عمل مادي أو قانوني علي النحو سالف الذكر ، وينبغي أن يكون هذا السلوك غير مشروع أي مخالف لنص القانون إذا لم كان مشروعاً فلا محل للمسؤولية حتى لو أحدث هذا العمل ضرراً للفرد إلا في حالات استثنائية سنتناولها لاحقاً أو علي نحو ما قضت به المحكمة الإدارية العليا من أنه ((إذا يري القرار من العيوب انتفت المسؤولية مهما بلغت جسامته الضرر إذ يتحمل الأفراد في سبيل المصلحة العامة نتائج نشاط الإدارة المطابق للقانون .

وهذا الخطأ قد يكون خطأ مرفقياً ينسب إلي المرفق ككل ، وقد يكون خطأ شخصياً ينسب إلي موظف في ذلك المرفق دون أن يمكن نسبة هذا العمل إلي المرافق ككل ، كما قد يكون محل هذا الخطأ عملاً قانونياً أو عملاً مادياً .

وإذا كان لابد من توافر ركن الخطأ لقيام مسؤولية الإدارة فإن هناك العديد من الأحكام وارااء الفقه - ما لا يكفي بوجود الخطأ لقرار مسؤولية إدارة بل يشترط أن يرقى هذا الخطأ إلى مرتبة معينة لكي يمكن تقرير مسؤولية الإدارة في تعويض الفرد عن الأضرار التي أصابته من جراء هذا العمل، اما إذا لم يرفق إلي حد الجسامة فلا وجه لمسئولية الإدارة وبالتالي فإننا في تناولنا لدراسة ركن الخطأ ونتناول ذلك علي الوجه الآتي :

بند أول : أوجه هذا الخطأ من حيث مخالفته للقانون سواء في الشكل أو في الاختصاص أو في الموضوع .

بند ثاني : محل هذا الخطأ سواء كان عملاً قانونياً أو عملاً مادياً " أعمال السيادة "

بند ثالث : أنواع هذا الخطأ مرفقي - شخصي .

بند أول: أوجه الخطأ

يخضع سلوك الجهة الإدارية بصفة عامة والضرية بصفة خاصة لأحكام القانون فيما يسمى بالمشروعية، إذ ينبغي علي الجهة الضرية في سائر تصرفاتها القانونية والمادية مراعاة أحكام القانون وعدم مخالفته .

ويمكن تقسيم تلك المشروعية إلي مشروعية شكلية ومشروعية موضوعية حيث ينبغي علي جهة الإدارة مراعاة لقواعد الشكلية المتعلقة بالعمل أو القرار الصادر منها سواء من حيث قواعد الاختصاص أو قواعد الشكل والإجراءات، كما ينبغي عليها أن يتسق مضمون العمل أو القرار مع نص القانون.

وبالتالي ليس للجهة الضريبية أو تحيد عن تلك القواعد سواء

الشكلية أو الموضوعية :

أولاً : المشروعية الشكلية

ينبغي علي الجهة الضريبية أن يتسق عملها أو قرارها مع القواعد الشكلية التي أوجب المشرع توافرها في هذا العمل أو القرار، ومثال ذلك قواعد الاختصاص، فالمشرع حدد بقواعد قانونية أختصا كل جهة إدارية سواء من حيث مضمون العمل أو القرار أو من حيث المكان الصادر فيه العمل أو القرار .

فوزير المالية - مثلاً - جعل له المشرع إصدار قرارات لا يجوز لغيره إصدارها كقرار إسقاط الضريبة في مصلحة الضرائب العامة، حيث جعل المشرع لوزير المالية بموجب القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنص م ١١٤ الحق في رفض أو قبول طلب الإسقاط .

وبالتالي فإنه المختص بذلك القرار، فإذا صدر القرار من رئيس مصلحة الضرائب فإنه بذلك يكون قد خالف القواعد الشكلية التي توجب إصدار هذا القرار من وزير المالية فقط .

فلا يجوز لجهة الإدارة أن تتعدي علي اختصاص جهة إدارية أخرى، فلكل سلطة إدارية نطاق محدد لسلطتها - سواء أكان وفقاً للمكان أو للموضوع - تباشر فيه وظائفها، وليس لها أن تتعدها، وليس لها أيضاً أن تمتنع عن تنفيذ التزامها المحدد بنص القانون .

فعيب عدم الاختصاص لا يظهر في جانبه الإيجابي فقط بالتعدي علي اختصاص الغير ولكنه يظهر أيضاً في صفته السلبية بإمتناع الجهة المختصة عن العمل أو القرار رغم أنه داخل في اختصاصها

بزعم انه يدخل في اختصاص جهة أخرى، فكلاهما بشكل ركن الخطأ في حق الجهة الإدارية .

فلا يجوز لرئيس مأمورية إصدار أمر حجز علي منشأة ممول تقع في نطاق جغرافيا في مأمورية ضرائب أخرى فأحترام يشمل كافة القواعد سواء من حيث الموضوع أو المكان أو الزمان .

كما ينبغي علي الجهة الإدارية أحترام قواعد الشكل والإجراءات التي طلبها المشرع مثال ذلك ما أوجبه المشرع في قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ علي الجهة الإدارية من أن تقوم بإصدار الممول أولاً قبل توقيع الحجز عليه (م ١٠٤)

فإذا ما قامت المأمورية بتوقيع الحجز علي منشأة الممول دون أن تقوم بهذا الإجراء الشكلي فلا شك في الخطأ الذي حاق بالمأمورية في هذا الصدد وذلك لعدم اتباعها القواعد الشكلية التي أوجبها القانون .

إلا أن مجلس الدولة يفرق في تلك الحالة بين كون هذا العيب مؤثراً في موضوع القرار من عدمه ، حيث أستقرت أحكام مجلس الدولة المصري علي أن عيب عدم الأختصاص أو عيب الشكل الذي قد يشوب القرار الإداري لا يصلح أساساً للتعويض ما لم يكن العيب مؤثراً في موضوع القرار .

فإذا كان القرار سليماً في مضمونه محمولاً علي أسبابه المبررة له رغم مخالفته لقواعد الاختصاص فو لاوجه للحكم علي جهة الإدارة بالتعويض لأن القرار كان سيصدر علي أية حالة بذات المضمون لو أن قاعدة الاختصاص قد روعيت .

فهدياً بما سبق فإنه لا وجه للتعويض عن مخالفة قواعد الأختصاص في حالة إصدار رئيس مأمورية لأمر حجز علي منشأة ممول تقع في حيز جغرافي خارج عن اختصاص تلك المأمورية، إذا أن العيب أن يؤثر في القرار في حالة اتباع قواعد الأختصاص الصحية .

فالأمر بتوقيع الحجز كان سوف يصدر بأي حال من رئيس المأمورية المختصة بإصدار ذلك القرار .

أما قيام المأمورية بتوقيع الحجز علي مناة الممول دون اتباع ما نص عليه القانون في المادة ١٠٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة العامة علي الدخل من وجوب إنذاره أولاً فلا شك أن تخالف هذا الإجراء يؤثر في موضوع الإجراء الذي قامت به المأمورية وهو الحجز علي منشأة الممول، إذ أن ذلك الممول كان يمكنه تفادي توقيع الحجز عليه فيما لو تم إنذاره بالحجز في حالة عدم السداد وذلك بقيامه بسداد دين الضريبة قبل توقع الحجز عليه .

فهذا العيب الذي شاب عمل الإدارة هو عيب شكلي وجوهري من شابه إبطال قرار الحجز

ثانياً : المشروعية الموضوعية :

وهي تعني وجوب التزام اجهة الإدارية بأحكام القانون الموضوعية فلا يجوز لها أن تخالف تلك القواعد وإلا غدا قرارها أو عملها قابلاً للإبطال .

هذا بخلاف حق من وجه إليه هذا القرار أو العمل الباطل في التعويض عن الاضرار التي أصابته من جراء خطأ الإدارة في مخالفتها لأحكام القانون الموضوعية .

وكما يتحقق هذا الخطأ في سلوك إيجابي من قبل الجهة الإدارية قد يتحقق أيضا في صورة سلوك سلبي وذلك بإمتناع الجهة الإدارية عن أداء الالتزامات التي أوجبها عليها المشرع

فقيام مصلحة الضرائب بمحاسبة الممول عن أنشطة ثبت عدم مزاولته لها أو أنه معفي منها بنص القانوني هو سلوك إيجابي منها مخالف لنص القانون .

وأمتناع مصلحة الجمارك عن إعفاء الرسالة الجمركية للمستورد بدعوى أستحقاق رسوم جمركية غير صحيحة علي تلك الرسالة هو سلوك سلبي مخالف لنص القانون الذي أوجب عليها الإفراج عن تلك الرسالة متي أستوفت شروط الإفراج الجمركي .

وقد أعتبر مجلس الدولة المصري تراخي الجهة الإدارية في تطبيق الأحكام دون مسوغ قانوني يمثل ركن الخطأ المستوجب التعويض .

ولا تتحقق مخالفة الجهة الإدارية للقواعد المشروعية الموضوعية فقط في حالة مخالفتها لنص القانون بل تحقق أيضا إذا خالفت اللوائح والتعليمات الإدارية الصادرة منها .

كما تتحقق تلك المخالفة سواء كان الصادر من الجهة الإدارية قرارا إداريا أو عملاً مادياً ، فمسئولية الجهة الغدارية لا تقتصر فقط علي القرارات الإدارية الخائطة وإنما تمتد لتشمل كافة الإجراءات والتصرفات التي تتخذها الجهة الإدارية شريطة تحقق عناصر المسؤولية الثلاث وهي الخطأ والضرر وعلاقة السببية

فالمسئولية الإدارية تقوم علي فكرة الخطأ الإداري حيث يتأسس طلب الفرد بالتعويض عن عمل إداري خاطئ كان السبب المباشر في إلحاق الضرر به ، وهذا الخطأ قد يكون قراراً إدارياً غير مشروع أي مخالف للقانون وقد يكون مجرد عمل مادي منسوب للإدارة ولا يعتبر تنفيذاً لقرار إداري .

فينبغي علي الجهة الإدارية أن تراعي في كافة سلوكها تمثل في قرار إداري أو في عمل مادي أحكام القانون .

فإصدار الجهة الإدارية للقرار إداري مخالف للقانون بمعناه الواسع الذي يشمل أي وجه من أوجه عدم المشروعية أو العيوب المنصوص عليها في قانون مجلس الدولة وهو ما يتحقق به ركن الخطأ من جانب الجهة الإدارية .

وبالتالي يدخل في معني الخطأ العمل غير المشروع والمخالف للقوانين واللوائح في صدوره الخمس الآتية : عيب الشكل الاختصاص ومخالفة القانون والسبب والانحراف وإساءة استعمال السلطة - فهو يتناول العمل الايجابي والفعل السلبي علي حد سواء .

والخطأ واقعة مجردة قائمة بذاتها متي تحققت أوجبت مسئولية مرتكبها عن تعويض الضرر الناشئ عنها بقطع النظر عن الباعث علي الوقوع في هذا الخطأ الذي لا يشفع في إعفاء الإدارة من المسئولية .

وقد انتهت المحكمة الإدارية العليا في الحكم السابق إلي أن وقوع الجهة الإدارية في خطأ قانوني في تفسير إحدي مواد القانون يتحقق به عناصر المسئولية الإدارية بتوافر ركن الضرر وعلاقة السببية بين خطأ الإدارة والضرر والذي أصاب الطاعن .

حيث أثير نزاع حول تفسير إحدى مواد القانون ٣٢٨ لسنة ١٩٩٤ المتعلقة بتحديد السن القانونية لانتهاء خدمة العاملين من خريجي الأزهر والمعاهد والكلية الأزهرية وعمّا إذا كان من البلوغ للمعاش هي الستين أو الخامسة والستين عاماً .

فبع أن أنهت الإدارة خدمة العامل لبلوغه سن الستين أعمالاً لتفسيرها هي لنص ذلك القانون فقد تدرّكت ذلك الخطأ فيما بعد ما تبين لها خطأها في تفسير ذلك القانون، حيث قامت بإرجاع العامل لخدمته وظل بها حتى بلوغه سن الـ ٦٥

وبالتالي فإنه وقياساً علي ذلك فإن قيام الجهة الضريبية بتفسير أي مادة من مواد القانون تفسيراً خاطئاً يعتبر خطأً موجباً لمسئولية تلك الجهة الضريبية إذا أكتملت باقي أركان المسئولية الإدارية من خطأ وضرر وعلاقة سببية .

وتظهر مشكلة التفسير الخاطئ في حالة غموض النص بما يسمح بتفسيرات متعددة ومتباينة ولعل أبرز مثال لذلك ما ورد في قانون الضريبة علي المبيعات رقم ١١ لسنة ٩١ في عمارة " خدمات التشغيل للغير " والتي قامت الإدارة الضريبة بتفسيرها تفسيراً واسعاً فضفاضاً مما أتاح لها اعتبار العديد من الأنشطة من قبيل خدمات التشغيل للغير، حيث حكمت المحكمة الدستورية العليا هذا الأمر بقضائها بعدم دستورية تلك العبارة لكونها قد وردت عامة يشوبها الغموض وعدم الوضوح ولم تأت واضحة صريحة مما أثار ظلالاً من الشك حول تحديد مضمونها ومحتواها وخلافاً حول تطبيقها وحال بين المكلفين بأدائها والإحاطة بالعناصر التي تقيم البناء القانوني لهذه الضريبة علي نحو يقيني جلي استحال عليهم بوجه عام توقعها عند مزاولهم للنشاط وأدائهم الخدمة ،

وهو ما يناقض الأسس الموضوعية والإجرائية للضريبة ويجايف العدالة الإجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي طبقاً للمادة ٣٨ من الدستور. فلا شك أن الإدارة الضريبية - إزاء غموض تلك العبارة - قد أدخلت العديد من الأنشطة في نطاق مضمون تلك المادة مما أتاح لها محاسبة تلك الأنشطة عن أربقاح هي أصلاً غير خاضعة للضريبة، وقد أزال الحكم الصادر من المحكمة الدستورية العليا تلك العبارة نهائياً بما أسقط معه كافة تفسيرات الإدارة الضريبية لها من إخضاع أنشطة عديدة للضريبة وهي غير خاضعة أساساً لها .

فهذا المسلك يعد خطأ إدارياً ويشكل ركناً من أركان المسؤولية الإدارية بما يحق معه لكل مضرور من ذلك الخطأ الرجوع علي تلك الجهة بطلب التعويض عما لحقه من ضرر .

وتخرج من نطاق المسؤولية الإدارية أعمال السيادة فهي تتأى عن رقابة القضاء فلا يجوز له التصدي لرقابة تلك الأعمال أو القضاء ببطلائها، فلا يجوز له قبول الدعوى بإلغاء تلك الأعمال أو بطلانها، فأعمال السيادة لا تجوز أن تكون محلاً لدعوى مسئولية الإدارة .

كما يخرج من نطاق مبدأ مسئولية الدولة أعمالها التشريعية والقضائية حيث لا تسأل الدولة عن القوانين الصادرة منها، فليس للفرد أن يطالب الدولة بتعويض عن الضرر الذي أصابه نتيجة لصدور قانون بفرض ضريبة معينة وذلك تفصيلاً للصالح العام علي المصالح الخاص ما لم يكن هذا الفرد الذي أصابه ضرراً متعاقداً مع الدولة، حيث تطبق لي تلك العلاقة التعاقدية بينه وبين الدولة نظرية فعل الأمير أو نظرية الظروف الطارئة .

أو ما لم يقض بعدم دستورية ذلك القانون - وذلك علي النحو الذي سنتناوله تفصيلاً في مطلب لاحق - فالقاعدة هي عدم مسئولية الدولة عما تصدره من قوانين إلا في أحوال استثنائية إذ يصعب أن لم يكن مستحيلاً - تحديد الخطأ في جانب الدولة في حال إصدارها للقانون إذا أن ذلك القانون هو الذي يحدد الخطأ والصواب فهو القالب الذي يرجع إليه في تحديد مدي مشروعية يلوك الدولة ، وبالتالي فإنه لا يكون في ذاته محلاً لتقويم ما إذا كان مشروعاً من عدمه إلا إذا تم قياسه علي القالب الأكبر وهو الدستور ، حيث يمكن وصفه في حال مخالفته لنص من نصوص الدستور بكونه غير دستوري .

فلا وجود للمسئولية الإدارية إلا وجود ركن الخطأ ، فإذا ما انتفي فلا وجه للمسئولية الإدارية حتى لو ترتب علي مسكلها هذا إضرار بالأفراد .

فالمسئولية الإدارية لا تقوم إلا علي عناصرها الثلاثة الخطأ والضرر وعلاقة السببية فتختلف أي ركن من تلك الأركان يعني انتفاء المسئولية .

فالمسئولية الإدارية لا تعرف ما يسمى تبعة المخاطر وعلي نحو ما انتهت إليه في ذلك أحكام مجلس الدولة المصري إذا كان القرار القرار سليماً مطابقاً للقانون فلا تسال الإدارة عن نتيجته مهما بلغت الأضرار والتي قد تلحق بالفرد من جراء تنفيذه إذلا تقوم مسئولية الإدارة كوجه عام علي أساس تبعة المخاطر التي بمقتضاها تقوم المسئولية علي ركنين هما الضرر وعلاقة السببية بين نشاط الإدارة وبين الضرر .

بند ثان: محل الخطأ

قد يتأتى خطأ الجهة الضريبية في صورة قرار إداري خاطئ وتلك هي الصورة الواضحة التي لا يأتيها الشك في اختصاص القضاء الإداري بنظر المنازعة المتعلقة به، إلا أن ذلك ليس هو الصورة الوحيدة الذي يتأتى فيها الخطأ فاعمال الإدارة ليست قاصرة فقط علي القرارات الإدارية، فهناك أعمال أخرى تقوم بها وهي أعمالها المادية وهي عبارة عن وقائع مادية لا تقصد بها السلطة الإدارية تحقيق آثار قانونية محددة ملزمة للأفراد حتى وأن رتبت آثار قانونية فإن ترتيب تلك الآثار يعود إلي القرار أو القانون الصادرة تنفيذاً له .

فالعمل الإداري الخاطئ قد يكون قراراً إدارياً مخالفاً للقانون - غير مشروع - أدى تنفيذه إلي حدوث ضرر خاص بالفرد الذي مسه بالقرار .

وقد يكون عملاً مادياً بحث منسوباً للإدارة ولا يعتبر تنفيذاً لقرار إداري

ويعد من الأعمال المادية القرار الإداري المعدوم وهو الذي يفقد إلي أركان وجوده فالقرار الإداري الصادر عن منتحل صفة الموظف العام لا يعد قراراً باطلاً بلل معدوماً، وهو بذلك يفتقد حتى صفة القرار الإداري ويستحيل إلي مجرد عمل مادي .

وخطأ الإدارة يتحقق في حال إصدارها قراراً إدارياً مخالفاً لأحكام القانون سواء من حيث السبب أو المحل أو الغاية .

كما لا تقتصر أوجه عدم مشروعية القرار الإداري علي مخالفته لنص القانون، بل تمتد إلي مخالفة اللوائح والتعليمات الإدارية .

فالإدارة وقد وضعت هي تلك اللوائح والتعليمات يجب عليها
الالتزام بها وعدم مخالفتها حتى ولو لم ينص عليها القانون .

بند ثالث

أنواع الخطأ الإداري

الخطأ المرفقي والخطأ الشخصي

La faute de service et la faute personnelle

فكلما يتمثل الخطأ الإداري في صورة قرار إداري خاطئ - غير مشروع - أو في صورة عمل مادي مخالف للقانون فإن الخطأ قد يوصف بأنه خطأ مرفقي ينسب إلي المرفق الذي ينتسب إليه مصدر القرار الإداري أو مرتكب العمل المادي غير المشروع .

وقد يكون خطأ شخصياً لا ينسب إلا لمصدر القرار أو العمل دون أن ينسب إلي المرفق الذي ينتمي إليه مصدر هذا القرار أو العمل .

فالإدارة في الخطأ المرفقي تكون مسئولية بالتعويض نظراً لكون الخطأ منسوباً إليها أما لسوء تنظيم المرفق أو عدم دقة أدائه للخدمة .

أما الخطأ الشخصي فلا تسأل عنه الإدارة وذلك لتعذر نسبة الخطأ إليها حيث ينسب الخطأ إلي شخص الموظف المخطئ لا إلي المرفق الذي يتبعه ، والنتيجة لذلك أن الموظف هو الذي سأل عن التعويض وليست الإدارة .

ويصعب التمييز بين الخطئين ذلك أن الجهة الإدارية أو المرفق كلاهما له الشخصية القانونية التي تمكنها من اكتساب الحقوق والتحمل بالالتزامات إلا أنهما في النهاية ليسا بالكائن الحي الذي يمكن أن تخطئ أو يصيب .

فالمرفق لا يدير النشاط إلا بواسطة موظفيه ، وهذه الإدارة لا تتم إلا بقرارات إدارية وأعمال مادية وهي التي يقوم بها الأفراد أيضا .

فكلاهما - الخطأ المرفقي والخطأ الشخصي - يصدران من فرد وهو الموظف التابع للمرفق إلا أنه يمكن تمييز الخطأ المرفقي la faute de service بأنه هو الخطأ الذي يصدر عن موظف عام محدد ولكن شخصيته غير محددة المعالم والجوانب بصورة كافية لدرجة لايمكن معها للمضرور أو الإدارة التحقيق معه فهو يختفي من الساحة القانونية ويرجع عدم تحديد معالم الشخصية إلي أن هذا الخطأ ليس مجرد من كل علاقة مع المرفق وألا أصبح خطأ شخصياً .

اما الخطأ الشخصي فإن أبسط تعريف له هو ذلك الوارد في حكم المحكمة الإدارية العليا الصادر في ٦ يونيو ١٩٥٩ والذي تعرفه ((بأن الخطأ يعتبر خطأ شخصياً إذا كان العمل الضار مصطبغاً بطابع شخصي يكشف عن الإنسان بضعفه وبنزواته وعدم تبصره))

فالعبرة بالقصد الذي ينطوي عليه الموظف وهو يؤدي واجبات وظيفته ، فلكما قصد الأضرار أو مصلحة ذاتية كان خطوه شخصياً يتحمل هو نتائجه .

وفيصّل التفرقة بين الخطأ الشخصي والخطأ المصلحي يكون بالبحث وراء نية الموظف فإذا كان يهدف من القرار الذي أصدره

تحقيق الصالح العام أركان قد تصرف ليحقق أحد الأهداف المنوط بالإدارة تحقيقها والتي تدخل في وظيفتها الإدارية ، فإن خطاه يندرج في أعمال الوظيفة بحيث لا يمكن فصله عنها ويعتبر من الأخطاء المنسوبة إلي المرفق العام ويكون خطأ الموظف هنا مصلحياً .

أما إذا تبين أن الموظف لم يعمل للصالح العام أو كان يعمل مدفوعاً بعوامل شخصية أو كان خطؤه جسيماً بحيث يصل إلي حد ارتكاب جريمة تقع تحت طائلة قانون العقوبات فإن الخطأ في هذه الحالة يعتبر خطأ شخصياً ويسأل عنه الموظف الذي وقع منه الخطأ في ماله الخاص ..

وقد نشأت التفرقة بين الخطأ المرفقي والخطأ الشخصي في فرنسا من خلال القضاء وتحديد أحكام مجلس الدولة الفرنسي ومحكمة تنازع الاختصاص ونتناول ذلك علي التفصيل الآتي :

أولاً : الخطأ الشخصي :

ثانياً : الخطأ المرفقي الموجب لمسئولية الإدارة الضريبية

ثالثاً : صور الخطأ المرفقي

أولاً : الخطأ الشخصي :

تعددت المعايير الفقهية في التمييز بين الخطأ المرفقي والخطأ الشخصي منها معيار النزوات الشخصية ينسب إلي الموظف الذي أصدره ، أما إذا خلال من تلك النزوات وتعذر الوقوف عليها غدا الخطأ خطأ مرفقياً .

وهناك معيار الغاية من القرار فإذا كانت الغاية هي المصلحة العامة كان الخطأ خطأ المرافق أما إذا استتبان من الظروف التي

أحاطت بالخطأ أن القرارات أو العمل الذي أصدره الموظف ما كان يقصد به إلا صالحه الخاص وليس الصالح العام غدا الخطأ منسوباً إليه .

وهناك معيار ثالث وهو معيار الانفصال عن الوظيفة فإذا أمكن فصل القرار أو العمل عن وظيفته مصدر هذا العمل أو القرار غداً الخطأ شخصياً أما إذا كان من الصعب فصله عن وظيفة الموظف فلا يمكن نسبته إلي الموظف بل إلي المرفق الذي يتبعه وبالتالي يكون الخطأ مرفقياً .

وأخيراً هناك معيار رابع هو درجة جسامة الخطأ، فإذا بلغ الخطأ جداً من الجسامة فإنه في هذه الحال يكون الخطأ شخصياً ينسب إلي الموظف نظراً لجسامة الخطأ .

ولا يتقيد القضاء الإداري في مصر بمعيار واحد من أي من تلك المعايير، فكل دعوى لها وقائعه وظروفها والتي قد لا يناسبها معيار معين من تلك المعايير، حيث دأبت احكام القضاء الإداري علي عدم التقيد بمعيار واحد، بل أنه في حالات أخرى يجمع القضاء بين تلك المعايير للتدليل علي انتفاء الخطأ الشخصي والعكس .

وقد انتهت احكام مجلس الدولة المصري إلي توافر حالة الخطأ الشخصي في حالتين

نية الموظف وقصده في تحقيق مصلحة شخصية له أو لغيره، أو استهداف النكايه أو الإيذاء أو الانتقام .

جسامة الخطأ حتى لو لم تكن للموظف نية أو قصد شخصي بغرض الإيذاء .

ومن تلك الاحكام ما قررته محكمة القضاء الإداري في حكمها الذي جمع بين تلك المعايير والذي قررت فيه ((أنه من المبادئ في فقه القانون الإداري أن الموظف لا يسأل عن أخطائه المصلحية وإنما يسأل فقط عن خطئه الشخصي، وفيصل التفرقة بين الخطأ الشخصي والخطأ المصلحي يكون بالبحث وراء نية الموظف فإذا كان يهدف من القرار الذي أصدره تحقيق المصالح العام كان خطؤه مصلحياً .

أما إذا تبين أنه لم يعمل للمصالح العام أو كان خطؤه جميعاً فإنه يعتبر خطأً شخصياً يسأل عنه من ماله الخاص .

وفي حكم آخر قضت محكمة النقض بأنه (لا يسأل العامل مدنياً إلا عن خطئه الشخصي وفقاً لنص م ٣/٧٨ من القانون ٤٧ لسنة ٧٨ الخاص بالعاملين المدنيين بالدولة، وبالتالي لا يجوز الرجوع عليه إلا إذا كان خطئه شخصياً بأن يكون ما وقع منه خطأً جسيماً أو كان مدفوعاً بعوامل شخصية قصد منها مجرد النكاية أو الإيذاء أو تحقيق منفعة ذاتية له أو لغيره .

وفيما عدا هاتين الحالتين يكون الخطأ مرفقياً ينسب إلي المرفق، وبالتالي يرجع علي ذلك المرفق بدعوى التعويض أما في حالة الخطأ الشخصي فلا يرجع سوي علي الموظف الذي أحدث الضرر بدعوى التعويض .

وبتطبيق تلك التعريفات علي الخطأ الشخصي الموجب لمساءلة موظف الإدارة الضريبية فإنه يمكن تعريفه بأنه ذلك الخطأ الذي يرتكبه أ من العاملين بالإدارة الضريبية سواء القائمين علي حصر الممولين أو ربط الضريبة أو تحصيلها ويكون منقطع الصلة بنشاط الإدارة الضريبية *faute personnelle detachable du service*

وهذا الخطأ يكون منفصلاً عن نشاط المرفق الضريبي أما لأن مرتكبه لم يقصد من عمله سوي منفعة خاصة تعود عليه أو استهداف النكاية أو الإيذاء أو الانتقام أو بلغ حداً من الجسامة لا يقبلها الرجل العادي، ففي أي من تلك الحالات يعد الخطأ خطأ شخصياً ينسب إلى فاعله ويسأل عنه في أمواله .

ومن أمثلة سلك الموظف المقترن بمنفعة خاصة ثبوت مندوب الحجز والتحصيل بمصلحة الضرائب بالتواطؤ مع المتزايدين في حالة البيع الجبري لمنشأة الممول وذلك لبيعها بأبخس ثمن لصالح أحد المتزاسدين الآخرين .

ومن أمثلة النكاية أو الإيذاء أو الانتقام قيام مأمور الفحص الضريبي بملأ الفراغات الموجودة بمحضر المعاينة بكتابة بضاعة غير موجود في الواقع أي تفوق تلك المثبتة فعلاً، مستغلاً في ذلك توقيع الممول علي محضر المعاينة وتركه فراغات موجودة بالمحضر وهو الأمر الذي يستتبع محاسبة الممول عن نشاط مبالغ مبالغ فيه بما يعني زيادة الضريبة المفروضة عليه .

ومن أمثلة الخطأ الجسيم قيام مأمور العصر الضريبي يفتح ملف ضريبي لممول عن طريق معاينته لمنشأة مغلقة دون قيام هذا الممول بفتح المنشأة المأمور، واعتماد مأمور الضرائب علي أقوال الممول الذي أدخل عليه الغش بدعوى أنه نسي مفاتيح المنشأة أو بالتواطؤ مع الممول مما ترتب عليه استغلال ذلك الممول لتلك المعاينة في الإدعاء بحيازته لتلك المنشأة قبل الغير سواء أكان هذا الغير شريكاً أو مالكاً للعقار وهي لم تكن في حيازته فعلاً .

فما أرتكبه مأمور الحصر الضريبي يشكل خطأ جسيماً في حقه وضرراً لهذا الغير الذي قد يكون شريكاً أو مالِكاً للمنشأة فالمعينة التي يقوم بها أساسها رؤيته هو المكان المراد معاينته لا أقوال الغير ولا يشفع له في هذا الخطأ كثرة الأعمال المسندة إليه أو حسن نيته أو حداثة عمله بمصلحة الضرائب .

(أن كثرة العمل ليست من الأعذار التي تعدم المسؤولية الإدارية إذ هي ذريعة كل من يخل بواجبات وظيفته ولو أخذ بها علي هذا النحو لأضحى الأمر فوضي لا ضابط له ، ولكنها قد تكون عذراً مخففاً أن ثبت أن الأعباء التي يقوم بها الموظف العام فوق قدرته وأحاطت به ظروف لم يستطيع أن يسيطر عليها تماماً) .

ومن أمثلة الخطأ الجسيم أيضاً أحد الوقائع التي عرضت علي مجلس الدولة المصري وقضي فيها بأنه (ومن حيث أن التحقق من حصول النشر عن الأشياء المحجوزة الذي توجيه المادة ٥٢٢ مرافعات هو من أوليات المسائل التي يجب مراعاتها عند قبول أوراق تنفيذ الأحكام .

ومن ثم فإن قبول المدعي لأوراق التنفيذ بوصفه محضراً اول للمحكمة لأه من الدراية والخبرة في تلك المسائل دون أن يكون مرفقاً بها الجريدة الدالة علي النشر ، وترك الأمر لمحضر جديد حديث العهد بالوظيفة ليتصرف في الأمر دون أن يؤشر له علي الأوراق بعدم إجراء البيع إلا بعد حصول النشر يعتبر خطأ جسيماً ينحدر إلي مرتبة الخطأ الشخصي فيسأل عن تعويض جهة الإدارة من ماله الخاص .

ولا يخرج تعريف القضاء الإداري الفرنسي للخطأ الشخصي عن تعريف مجلس الدولة المصري له فهو يعرفه بأنه ذلك الخطأ الذي لا يخرج عن حالتين .

الخطأ الذي يرتكبه الموظف خارج نطاق وظيفته أي في شؤونه الخاصة .

الخطأ الذي يرتكبه الموظف أثناء تأدية وظيفته بشرط أن يكون الخطأ بسوء نية أو سوء قصد أو أن يكون جميعها .

وفي فرنسا تستند المسؤولية الشخصية لموظفي الربط والتحصيل إلى نصوص قانونية خاصة وردت في القانون المالي الصادر في ١٥ من مايو ١٨١٨ " le loi finances " والتي حظرت على أي موظف تحصيل أي فريضة مالية سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة - ما لم تكن مفروضة بمقتضى قانون أو مرسوم خاص وما لم يصرح بتحصيلها طبقاً لأحكام ذلك القانون المالي، وإلا كان مسؤولاً عن تعويض الضرر الناشئ عن ذلك، وتتقضى مسؤوليته بعد ثلاث سنوات.

هذا بخلاف أن الموظف الذي يقوم بتحصيل ضريبة لا تستند في فرضها إلى قانون بعد مرتكباً لجريمة ابتزاز أو غدر يسأل عنها جنائياً ومدنياً .

كما أعتبر الفقه الفرنسي الخطأ شخصياً ينسب إلى الموظف لا إلى جهة عمله إذا بلغ هذا الخطأ حداً من الجساماة أو كان الدافع له نزوات شخصية .

أو كانت غاية الموظف من العمل غاية شخصية لا تهدف إلى الصالح العام بقدر ما تهدف إلى مصلحة خاصة بالموظف .
أو كان العمل الذي قام به منفصلاً عن الوظيفة .

وقد أعتبر القضاء الفرنسي الخطأ الجنائي للموظف من قبيل الخطأ الشخصي المستوجب لمسئوليته الموظف فقط دون المرفق الذي

يعمل به، إلا أنه عدل عن ذلك الاتجاه بإصدار محكمة تنازع الاختصاص الفرنسية حكمها في قضية thepaz بجلسة ١٤ من يناير ١٩٣٥ فلم تعتبر المحكمة الخطأ الجنائي خطأ شخصياً إلا إذا توافرت فيه حالات الخطأ الشخصي .

وقد سائر ذلك الاتجاه الأخير مجلس الدولة المصري حيث قضت محكمة القضاء الإداري في ١٥ من نوفمبر ١٩٧١ .

بأن القضاء الإداري وإن كان يتقيد بما أثبتته الحكم الجنائي من وقائع كان فصله فيها لازماً، إلا أنه لا يتقيد بالتكييف القانوني لهذه الوقائع، فقد يختلف من الناحية الإدارية عنه في الناحية الجنائية .

وتأسيساً على ذلك فغن الواقعة التي انتهى إليها الحكم المطعون ضده جنائياً وأن كانت تشكل في حقه جريمة جنائية تستوجب توقيع الجزاء عليه، إلا أن للقضاء الإداري تكييف هذه الواقعة من الناحية الإدارية والفصل فيما إذا كان الفصل صدر عنه - مع التسليم بثبوته - يشكل خطأ يوجب مساءلته على الأصرار التي نتجت عن هذا الخطأ أم لا

فقيام مندوب التحصيل باختلاس مبلغ الضريبة المسلم إليه من الممول وأن كان يشكل جريمة جنائية إلا أنه لا يعد شخصياً إلا غداً أصاب الممول ضرراً تمثل في عدم الاعتداد بسداده لذلك المبلغ، أما وقد اعتدت به مصلحة الضرائب فلا وجه للضرر ولا وجه للرجوع لا على الموظف ولا على الإدارة الضريبية بأية تعويضات من قبول الممول، ولا يمنع ذلك من محاسبة الموظف المختص جنائياً عن جريمة الاختلاس .

أ. مسئولية العامل عن الخطأ الشخصي في القانون المصري :

تظهر أثر التفرقة بين الخطأ الشخصي والخطأ المرفقي في
الجهة التي يجوز للضرورة الرجوع عليها بدعوى التعويض .

ففي الخطأ المرفقي يكون للضرورة الرجوع علي الإدارة
الضريبية بدعوى التعويض رغم أن الخطأ ما أرتكب إلا من موظف
موظفيها .

وقد أصدر المشرع المصري تشريعاته دون أن تجيز للضرورة
الرجوع علي العامل أو الموظف بالجهة الإدارية في حال وصف الخطأ
بالخطأ المرفقي، ولا يؤثر في ذلك ثبوت أرتكاب هذا العامل للخطأ
المنسوب للإدارة .

حيث أصدر المشرع المصري القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٦٤ الخاص
بالعاملين المدنيين بالدولة وقد نص المشرع في م ٥٨ منه علي أنه (لا يسأل
العامل مدنياً إلا عن خطئه الشخصي)

كما أصدر المشرع قانون العاملين المدنيين بالدولة رقم ٤٧ لسنة
١٩٧٨ ونص م ٧٨ علي ذات النص، كما أرفد في ذات النص علي أنه)
لا يعفي العامل من العقوبة استناداً لأمر صادر إلي رئيسته إلا إذا أثبت أن
أرتكابه للمخالفة كان تنفيذاً لأمر مكتوب بذلك صادراً إليه من هذا
الرئيس بالرغم من تنبيهه كتابة إلي المخالفة وفي هذه الحالة تكون
المسؤولية علي مصدر الأمر وحده .

فالقاعدة هي عدم مئولية العامل عن الخطأ المرفقي ومسئوليته
عن الخطأ الشخصي، حيث كان المشرع واضحاً وصريحاً سواء في
القانون ٤٦ لسنة ٦٤ والقانون ٤٧ لسنة ٧٨ بعدم جوا الرجوع علي العامل

في حالة المرفقي حتى ولول كان هذا العامل هو مرتكب هذا الخطأ طالما تم نسبة هذا الخطأ إلي المرفقي لا إليه شخصياً .

فوصف الخطأ بالمرفقي - علي النحو الذي سنتناوله عند تعريف الخطأ المرفقي - يدرأ عن العامل المسئولية الشخصية فلا يجوز للمضرور الرجوع عليه بأية تعويضات .

أما في حالة الخطأ الشخصي وهو ذلك الخطأ الذي يمكن نسبته إلي العامل لا إلي المرفق ويتسم هذا الخطأ بكونه جسيماً أو بكونه مصطبغاً بطابع شخصي يكشف عن الإنسان يضعفه أو بشهوته وعدم تبصره، في تلك الحالة التي يحق للمضرور الرجوع علي العامل شخصياً أي الرجوع عليه في امواله الخاصة، فمن العدل أن يتحمل هذا العامل تبعة ذلك الخطأ ولا تتحملة الجهة الإدارية التي يعمل بها .

وتلك النتيجة تتفق مع المنطق والعدل، فالخطأ المرفقي يتحمل نتائجه المرفق لأنه من المخاطر الطبيعية لنشاطه الذي يمارس من عاملين لديه كل منهم معرض لأن يقع في الخطأ الناتج عن الأهمال العارض .

أما الخطأ الشخصي فهو ذلك الخطأ الذي يقع من العامل عن عمد أو أهمال جسيم إهمال يكشف عن إنحدار مستوي التبصر والتحوط لدي العامل عن الحد الواجب توافره في العامل متوسط الحرص الذي يؤدي عمله الأداء المعتاد المعرض للخطأ المحدد الناتج عن الأهمال البسيط وعدن التبصر المحدود .

ومن أمثلة ذلك الخطأ قيام الموظف بالاعتداء بالسب أو بالضرب علي المواطنين وعدم مسئولية العامل عن الخطأ المرفقي مسئولية عن خطئه الشخصي، وعلي النحو ما انتهت إليه المحكمة الإدارية العليا في

قضائها (أن المادة ٧٨ من قانون نظام العاملين بالدولة الصادر بالقانون رقم ٤٧ لسنة ٧٨ نص علي أنه - لا يسأل العامل مدنياً إلا عن خطئه الشخصي، ويعتبر الخطأ شخصياً إذا كان الفعل تقصيراً يكشف عن نزوات مرتكبه وبغيته ومنفعة خاصة أو قصد الأضرار بالغير أو كان الخطأ جسيماً، وأنه إذا كان الأهمال والغفلة هما السبب المباشر فيما هو منسوب إلي الموظف فإنه يكون قد أخطأ خطأ شخصياً ويسأل عن نتائجه مدنياً .

ب. تنفيذ أمر الرئيس لا يعفي العامل من المسؤولية الشخصية :

لا يدرأ عن العامل مسؤوليته عن خطئه الشخصي أن ذلك الخطأ كان تنفيذاً منه لأمر صار إليه من رئيسه فقيام مندو الحجز الضريبي بالحجز علي منشأة الممول رغم القضاء ببطلان الضريبة المفروضة علي ذلك الممول والصادر بشأنها أمر الحجز ورغم علمه بذلك يعد خطأ شخصياً من المندوب يستوجب مسأئلته في أمواله الخاصة .

ولا يدحض تلك المسؤولية زعمه بأنه ما قام بذلك الحجز إلا تنفيذاً لأمر الحجز الصادر من رئيسه، فتلك هي القاعدة من أن تنفيذه لأمر رئيسه لا يعفيه من المسؤولية إلا أن المشرع اجاز دفع تلك المسؤولية بشروط حددها تفصيلاً بنص م ١٦٧ من القانون المدني بنصه علي أنه (لا يكون الموظف العام مسؤولاً عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذاً لأمر صدر إليه من رئيسه، متي كانت طاعته واجبة عليه أو كان يعتقد أنها واجبة وأثبت أنه كان يعتقد مشروعية العمل الذي وقع منه، وكان اعتقاده مبنياً علي أسباب معقولة أو أنه راعي في عمله جانب الحيطة .

وأعمالاً لذلك النص يمكن للموظف العام دفع المسؤولية عنه في حال ارتكابه خطأ شخصي إذا ثبت أن الخطأ المنسوب إليه إنما قام به تنفيذاً لأمر صدر إليه من رئيسه، وأنه كان يعتقد أن ما قام به مشروعاً ويشترط أن يكون اعتقاده هذا مبنياً على أسباب معقولة أو أنه اتخ الاحتياطات اللازمة في عمله .

ثانياً : الخطأ المرفقي الموجب لمسئولية الإدارية الضريبية :

يعد الخطأ المرفقي هو الصورة العامة والأغلب التي يستند إليها مجلس الدولة في قضائه للأفراد بالتعويض والاستثناء هو الخطأ الشخصي .

وتشير فكرة الخطأ المرفقي ما يعرف فقهاً بالشخصية الاعتبارية للمرفق إذ أن ذلك الأخير ليس إلا مجرد فكرة أصبغ عليها القانون ما يسمى بالشخصية الاعتبارية فهو لا يمارس مهامه ووظيفته إلا عن طريق الشخص، هؤلاء الأخيرون هم الذين يرتكبون الأخطاء التي قد تسبب إلي المرافق أو تسبب إلي الموظف .

فالخطأ المرفقي والخطأ الشخصي مرتكبه لا يغير وهو موظف المرفق إلا أن هناك من الأخطاء ما يمكن نسبتها إلي المرفق وأخرى لا يمكن نسبتها إلا إلي الموظف الذي ارتكبتها ويتميز خطأ المرفق بأنه خطأ مجهول لا يمكن أسناده إلي موظف معين بذاته علي عكس الخطأ الشخصي الذي يمكن نسبته إلي موظف محدد بالذات .

وقد سبق أن تناولنا بالتعريف الخطأ المرفقي مقررین أنه من ضمن عناصر التمييز بينه وبين الخطأ الشخصي الآثار المترتبة علي كل منهما ، فبينما يترتب الخطأ المرفقي حق الضرور في الرجوع علي المرفق

بالمسئولية بما يعني اقتضاء التعويض من الجهة الإدارية فإنه لا يحق للمضرور في الخطأ الشخصي سوي الرجوع علي الموظف مرتكب الخطأ في ماله الخاص دون مال المرفق .

ولا يختلف تعريف الخطأ المرفقي - بتعريفه العام - عن الخطأ المرفقي الصادر من الإدارة الضريبية سوي فيما يخص الإدارة الضريبية من كونها هي المرفق المنسوب إليه الخطأ ومن طبيعة عمل تلك الإدارة من حصر للأنشطة الضريبية وفحص لها وربط وتحصيل الضريبة .

ومن ثم فإن الخطأ المرفقي المنسوب للإدارة الضريبية هو الخطأ الصادر من الإدارة الضريبية والمتمثل في قرار إداري أو عمل مادي غير مشروعين يتعلقان بنشاطهما سواء ما تعلق منه بقيام تلك الإدارة بحصر الممولين ضريبياً أو فحص أنشطتهم او ربط الضريبة أو تحصيلها .

فالعلمية الضريبية كما سبق القول تمر بثلاث مراحل أولها عملية الحصر الضريبي ثم عملية الفحص الضريبي وأخيراً عملية التحصيل الضريبي ، وسلوك الإدارة الضريبية خلال أي من تلك المراحل الثلاث عرضه لأن يكون مخالفاً لنص الدستور أو القانون او تعليمات الإدارة الضريبية ذاتها .

فإذا ما اختلف عن هذا السلوك غير المشروع أن ضرة لمولي الضريبة أو للغير حق لأي من الآخرين الرجوع علي تلك الإدارة بقواعد المسئولية الإدارية واقتضاء التعويض المناسب من جراء تلك الإجراء التي أحدثتها أخطاء الإدارة الضريبية .

فالإدارة الضريبية وهي في سبيل تسييرها لهذا المرفق الهام تصدر العديد من القرارات وتأتي بالعديد من الأعمال ومناطق مسئوليتها عن تلك

القرارات والأعمال هو قيام خطأ من جانبها بأن يكون هذا القرار أو العمل غير المشروع وأن يحيق بصاحب الشأن ضرر وأن تقوم علاقة السببية بين الخطأ والضرر .

ونتناول الخطأ المرفقي الموجب لمسئولية الإدارة الضريبية في

فرنسا أولاً ثم مصر وذلك علي النحو الآتي :

أ. الخطأ المرفقي للإدارة الضريبية في فرنسا

إذا كان مجلس الدولة الفرنسي قد أستقر الآن علي قيام المسئولية الإدارية للإدارة إذا أرتكبت تلك الأخيرة خطأ مرفقياً ينسب إلي المرفق الضريبي بحيث يحق للمتضرر من هذا الخطأ الرجوع عليه بالتعويضات الجابرة لما أصابه من أضرار وذلك بدعوى بقيمها أمام القضاء للحكم له بذلك التعويض ، إلا أن الأمر لم يكن بتلك السهولة حيث تدرج القضاء في فرنسا من عدم قبول مجلس الدولة لقيام مسئولية المصالح الضريبية المختلفة إلا بتوافر شروط مشددة ثم مالبت أن تخفف المجلس من بعض تلك الشروط وذلك علي مراحل زمنية متعددة والتي يمكن إيجازها في أربع مراحل هي :

المرحلة الأولى : وهي تلك التي كان المجلس يرفض فيها قيام

مسئولية المصالح الضريبية وقد بدأت تلك المرحلة مع نشأة مجلس الدولة

الفرنسي واستمرت حتى عام ١٩٢٧

المرحلة الثانية : وهي تبدأ من أول يوليو ١٩٢٧ - وهذا التاريخ هو

تاريخ إصدار مجلس الدولة حكمه في الدعوى المقامة من السيد

demoreuil ضد مصلحة الضرائب - حيث قامت المصلحة بتوقيع

الحجز علي أموال المدعي دون إعلان مسبق بسبب عدم إداؤه لضريبة كانت الإدارة قد أقرحت تخفيضها .

حيث أنتهت قضاء مجلس الدولة التي أعتبر هذا الحجز غير مشروع واصفاً أياه بأنه (خطأ ذو خطورة استثنائية) *faute manifeste d'une particuliere grave* يترتب عليه مسئولية الدوة .

ومن الأخطاء الجسيمة ذات الخطورة الاستثنائية ما قضي به مجلس الدولة من مساءلة الإدارة الضريبية عن قيامها بتكليف أحد الاشخاص بدفع ضريبة سبق وأن حصل علي إعفاء منها .
ومن تلك الأخطاء أيضا قيام مصلحة الضرائب بالتنفيذ الجبري علي أموال أحد الممولين رغم سداده الضرائب .

كما أعتبر مجلس الدولة الفرنسي إفشاء الأسرار امهنية لأحد الممولين بعد خطأ جسيماً استثنائياً يستحق التعويض عنه .

وبالتالي لم يكن كافياً أن يشوب قرار ربط الضريبة أو تحصيلها أو أن يكون علي درجة من الجسامه بل ينبغي أن يشتمل علي درجة من الخطورة الاستثنائية

المرحلة الثالثة : وهي تبدأ من تاريخ الحكم الصادر من مجلس الدولة في ٢١ ديسمبر ١٩٦٢

حيث تخلي مجلس الدولة في ذلك الحكم عن شرط الخطورة الاستثنائية مكتفياً بوصف الخطأ بالجسيم *faute louede* حتى تقام عليه مسئولية الإدارة الضريبية .

وتقوم مسئولية الإدارة الضريبية بمجرد ارتكابها لخطأ يوصف بالجسيم سواء أكان هذا الخطأ مادياً أو له طبيعة قانونية وأيا كان

شكل هذه المخالفة سواء أكانت مخالفة للقاعدة القانونية أو مخالفة لقاعدة شكلية أو لقواعد الأختصاص .

ورغم تخلي مجلس الدولة عن شروطه بوجوب توافر خطورة استثنائية في خطأ الإدارة والاكتفاء بجسامة الخطأ إلا أن الواقع العملي لم يشهد في نطاق مسئولية الإدارة الضريبية تقرير لتلك المسئولية لا سيما في مجال نشاط الإدارة في تحديد الوعاء الضريبي إلا في حالة أو حالتين أما فيما يتعلق بنشاط الإدارة الضريبية في عملية التحصيل الضريبي فلم تتجاوز حالات تقرير المسئولية إلا أعداد فردية لا تتجاوز عشر حالات .

المرحلة الرابعة :

وهي تبدأ من تاريخ الحكم الصادر في قضية bourgeois بتاريخ ٢٧ من يوليو ١٩٩٠ ، فلم يشترط مجلس الدولة الفرنسي لتقرير المسئولية عن الخطأ أن يوصف هذا الخطأ بالجسيم وحيث أكتفي في حالات معينة بالخطأ اليسير سواء في إجراءات ربط الضريبة أو تحصيلها بشرط ألا تكون تلك الإجراءات منطوية علي درجة معينة من الأهمية أو صعوبة تتطلب تقديراً لمركز الممول ، حيث لم يكتف المجلس في تلك الحالة بالخطأ اليسير وإنما بقي علي منواله السابق باشتراط الخطأ الجسيم.

حيث أقام المدعو bourgeois دعواه أمام مجلس الدولة للجروع علي الإدارة الضريبية بأحكام المسئولية الإدارية وذلك بدعوى أن تلك الإدارة قد ارتكبت خطأ مادياً في محاسبته الضريبية .

حيث قدم المذكور إقراراً ضريبياً للإدارة الضريبية أورد به أن ضايف أجره السنوي هو مبلغ ٣٥٦٦٣ فرنك ، إلا أنه بدلاً من قيام الإدارة

الضريبية بمحاسبته ضريبياً علي ذلك المبلغ فقد وقعت في خطأ مادي بأن قامت بمحاسبته علي أساس مبلغ ٣٥٦٦٣٣ فرنك كأجر سنوي، وهو الأمر الذي أدى إلي ارتفاع مبلغ الضريبة المحسوبة علي هذا الأجر

حيث أنهت المحكمة إلي تقرير مسؤولية الإدارة الضريبية عن ذلك الخطأ المادي - والذي لا يمكن وصفه بالجسيم - مستندة في ذلك أن الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الضريبية يعود إلي المعالجة الآلية للعمليات الضريبية وهي لا تتميز بصعوبة واضحة في المجال الضريبي، ومن ثم فغنه يكفي لتقرير مسؤولية الإدارة الضريبية مجرد الخطأ اليسير دون اشتراط الخطأ الجسيم .

حيث أصبح مجلس الدولة أكثر تساهلاً في وصف الخطأ الموجب لمسئولية الإدارة الضريبية إذا تعلق الأمر بعملية التحصيل الضريبي، وأصبح بنظر إلي وقائع وظروف كل حالة علي خده دون أن يقرر قاعدة عامة تحكم العملية بأسرها، فمن الطبيعي أن تختلف الظروف والامكانيات التي تحيط بالعملية الضريبية .

فكلما كانت تلك الظروف والامكانيات أسهل وخالية من التعقيد أكتفي مجلس الدولة بالخطأ البسيط، إلا أن الملاحظ في أحكام مجلس الدولة أن هذا التساهل في وصف الخطأ من الجسيم إلي البسيط لم ينتقل إلي عملية الربط الضريبي أو ما يسمي تحديد الوعاء الضريبي، حيث تشدد المجلس في تلك العملية أكثر من عملية التحصيل واشترط لتقرير مسؤولية الإدارة الضريبية في تلك المرحلة أن يكون الخطأ المنسوب إليها خطأ جسيماً .

كما أنه في حالة أخرى اشترط المجلس أيضاً حتى في عملية التحصيل الضريبي الخطأ الجسيم لا البسيط لتقرير مسؤولية الإدارة الضريبية وذلك فيما إذا كانت إجراءات الربط والتحصيل تتسم بالصعوبة وتتطلب تقديراً شخصياً من موظف الإدارة الضريبية المختصة أما إذا كانت تلك الإجراءات لا تتطلب مثل ذلك التقدير الشخصي ولا تتسم بصعوبة ما فإنه يكفي لتقرير مسؤولية الإدارة الضريبية الخطأ البسيط .

وفي تطور لاحق ساوي مجلس الدولة بين عملية الربط الضريبي وعملية الربط والتحصيل تاركاً التفرقة التي كان يسير عليها بين العملتين حيث أكتفى بالخطأ اليسير في بعض حالات تحديد الوعاء الضريبي طالما أن الإدارة الضريبية لا تواجه صعوبات خاصة في تقدير مركز الممولين جاعلاً لكل حالة حكمها الخاص بها طبقاً لتلك العسوبات التي تواجه الإدارة حيث انتهى في الحكم الصادر منه بجلسة ٢٩ من ديسمبر ١٩٩٧ إلى تقرير مسؤولية الإدارة الضريبية تجاه مقاطعة arcueil نظراً لخطأ الإدارة الضريبية في عدم إخضاع أحد المؤسسات لصريبة المهن نظراً لأن قرار إخضاع تلك المؤسسة للضريبة لا يتضمن أية صعوبات خاصة ترجع إلى تقدير مركز الممول .

وقد تواترت بعد ذلك علي هذا المعني العديد من الأحكام القضائية لمجلس الدولة من إحداث تلك الأحكام

La responsabilite de ;'Etat du fait de ;'execution d'operations se rattachant aux procedures d'etyablissement et de recouvement de l'impot peut desormais etre engagee pour faute simple , sans qu'il y ait lieu d'evaluer l'existence de difficultes particulieres dans ces operations.

أما إذا أجمع الخطأ المرفقي مع الخطأ الشخصي في إحداث الضرر فإن القاضي الإداري يحدد مدي مساهمة خطأ الغدارة المرفقي في إحداث الضرر ويقدر التعويض المقضي به علي الإدارة وفقاً لقدر هذا الخطأ أو علي نحو ما انتهى إليه مجلس الدولة الفرنسي في أحد أحكامه من أنه (إذا كان للمضروب في حالة الضرر الذي سببته الغدارة طلب التعويض عن مجموع الضرر الذي لحق به سواء من جهة الإدارة وذلك بدعوى امام المحكمة الإدارية أو من العامل المسئول وذلك بدعوى أمام المحكمة العادية .

فيجب أن يحدد القاضي الإداري المساهمة النهائية لكل من الإدارة والعامل في تحمل التعويض بمراعاة وجود وجسامة أخطاء كل منهما الثابتة في كل حالة)

وهذا عن اتجاه مجلس الدولة الفرنسي أما القضاء العادي في فرنسا فهو يطبق أحكام المسؤولية المدنية المنصوص عليها في المادتين ١٣٨٢ ، ١٣٨٤ من القانون المدني الفرنسي وذلك فيما يتعلق بمسؤولية الإدارة الضريبية ما لم يوجد نص خاص بشأن لك المسؤولية حيث يتعين تطبيق ما جاء به من أحكام خاصة .

وقد انتهت إحدى محاكم القضاء العادي إلي عدم مسؤولية الإدارة عن توقيع الحجز علي أموال الممول إلا إذا تم هذا الحجز بسوء نية أو بناء علي غش او كان مشوباً بخطأ جسيم .

ب- الخطأ المرفقي للإدارة الضريبية في مصر

جرت احكام القضاء الإداري في مصر علي اشتراط وجود خطأ في جانب جهة الإدارة لإمكان الرجوع عليه بأحكام المسؤولية بشرط

توافر باقي أركانها من ضرر وعلاقة السببية بين خطأ الإدارة والضرر الذي أصاب المضرور، فلم تعرف أحكام القضاء الإداري المسؤولية الإدارية إلا بوجود الخطأ فمع انتفاء ذلك الخطأ في حق الإدارة فلا وجه لمسئوليتها حتى ولو ترتب علي سلوكها ضرر للأفراد .

فمشروعية القرار الإداري تنفي مسؤولية الإدارة ن التعويض -

أسباب ذلك : انتفاء ركن الخطأ في المسؤولية يعني انتفاء أحد أركان المسؤولية الإدارية حتى مع توافر ركن الضرر إذ أن العبرة ليست بحدوث الضرر ولكن أن يكون هذا الضرر ناشئاً عن خطأ الإدارة فإذا نتج عن سلوك مشروع للإدارة بحيث لا يمكن وصفه بالسلوك الخاطئ فلا وجه لدعوى المسؤولية الإدارية لانتهاء أحد أركانها الأساسية وهو ركن الخطأ .

فالمسؤولية الإدارية لا تعرف ما يسمى بتبعية المخاطر من أن يوصم سلوك الجهة الإدارية بوصف عدم المشروعية أمام إذا كان مشروعاً فلا تسأل عنه الخزانة العامة مهما بلغت جسامته الضرر.

أو علي نحو ما تقرر في ذلك المحكمة الإدارية العليا (لا تسأل الإدارة ع نتيجة قرارها السلم المطابق للقانون مهما بلغت جسامته الضرر الذي تلحق الفرد من تنفيذه لا تقوم مسؤوليتها كوجه عام علي أساس تبعية المخاطر التي تقوم علي ركنين الضرر وعلاقة السببية بين نشاط الإدارة والضرر)

أما في حالة وجود خطأ ينسب إلي الجهة الإدارية فقد فرقت أحكام القضاء في مصر بين نوعين من الخطأ .

الأول : وهو ذلك الخطأ المتمثل في الأعمال المادية التي تقوم بها
جهة الإدارة في سبيل إدارة وتسيير المرافق العامة .

وقد أشرت ط محكمة النقض لتقرير مسؤولية الجهة الإدارية
عن الضرر الواقع علي الأفراد جراء خطئها أن يكون هذا الخطأ
جسيماً .

أما في مجال الإدارة الضريبية فقد قضت محكمة النقض بأن
قيام الجهة الإدارية بتوقيع حجز إداري خاطئ لا يستوجب مسؤوليتها ما
لم يكن قد شابه خطأ جسيم مما لا يصح التسامح فيه .

ومن أمثلة ذلك الخطأ الجسيم أن يتم الحجز علي مال غير
مملوك للمول حيث يحق لمالك المال الرجوع باحكام المسؤولية الإدارية
علي عاتق الإدارة الضريبية نظراً للضرر الذي أصابه من جراء خطأ
الإدارة في عدم التحري عن مالك المالي الذي وقع عليه الحجز .

ومن أمثلة ذلك أيضا (أنه إذا كانت مصلحة الضرائب قد
أعلنت بالطعن عن قرار لجنة الطعن قبل أن تباشر إجراءات التنفيذ
الإداري علي عقار المطعون ضده ، وأنه إذا قضى في هذا الطعن بتخفيض
الضريبة المستحقة علي المطعون ضده فأنا تعتبر سيئة النية بالنسبة لما
قبضته من تمار ذلك العقار من تاريخ وضع يدها عليه بعد أن رسا مزاده
عليها .

ومن أمثلته أيضا (أنه متي كانت المحكمة المستعجلة قد
قضت بوقف إجراءات البيع حتى يفصل في الاسترداد وتم إعلان هذا
الحكم للجهة الحاجزة فقد كان عليها أن توقف البيع بغض النظر عن
عدم إيداع المدعي خزانتها المطلوبات التي وقع الحجز من أجلها .

أما وهي لم تفعل واستمرت في إجراءات البيع حتى تم فإن ذلك يكون خطأ تقصيرياً موجباً للتعويض إذا ما تحقق وقوع الضرر بسببه .

وتقدير درجة الخطأ الموجب لتقرير مسؤولية الجهة الإدارية عما إذا كان يلزم أن يكون جسيماً من عدمه هو من إطلاقات المحكمة حيث تراعي في ذلك ظروف عمل الجهة الإدارية ومدى الصعوبات التي تلاقيها ، حيث يكتفي في بعض الحالات بمجرد توافر الخطأ البسيط .

في حالات أخرى تشدد المحكمة وتشترط الخطأ الجسيم كل يحسب الظروف والأحوال التي أرتكبت فيها الإدارة الخطأ .

فيتعين التفرقة في مسؤولية الدولة بين ما يصدر من السلطة العامة من تدابير وتصرفات وهي تعمل في ظروف عادية تتاح لها فيها الفرصة الكافية للفحص والتبصر والرؤية وبين ما تضطر إلي اتخاذ من قرارات وإجراءات عاجلة تملئها عليها ظروف طارئة ملحة غير عادية لا تمهل للتدبير ولا تحتمل التردد كالحرب والفتنة والوباء والكوارث .

ففي الحالة الأولى تقوم مسؤوليتها متى وقع ثمة خطأ من جانبها ترتب عليه ضرر للغير وقامت بين الخطأ والضرر رابطة السببية وتتراوح هذه المسؤولية تبعاً لجسامة الخطأ والضرر .

أما في الحالة الثانية فالأمر جد مختلف إذ يوزن الخطأ بميزان مفاير، وتقدر المسؤولية علي هذا الأساس .

فما بعد خطأ في الأوقات العادية قد يكون إجراء مباحاً فيأحوال الضرورة الاستثنائية وتدرج المسؤولية علي هذا الأساس، فلا تقوم كاملة إلا إذا أرتكبت الإدارة خطأ استثنائياً جسيماً يرقى إلي مرتبة العنف المعتمد المصطحب بسوء القصد .

وتخفف هذه المسؤولية في حالة الخطأ الظاهر غير المؤلف الذي يجاوز الخطأ ولا يرتكن علي مبرر يسوغه.

وتتعدم كلية في حالة الخطأ العادي المتجرد عن التعسف في استعمال السلطة الذي تحمل الإدارة علي الوقوع فيه ظروف غير عادية تبتغي به مصلحة عامة تعلقو علي المصالح الفردية ذلك أن المصالح الفردية لا تتوازي مع المصلحة العامة .

ولا يسوغ أن تقوم الخشية من المسؤولية عاتقاً للسلطة العامة علي القيام بواجبها الأسمي في إقرار الأمن والمحافظة علي كيان المجتمع وسلامة البلاد .

الثاني : وهو الخطأ الذي يشوب القرارات الإدارية وهو يتمثل في صورة عدم مشروعية القرار الإداري وذلك لمخالفته القانون في أي من العيوب التي نص عليها .

فأساس مسؤولية الحكومة - علي حد ما انتهت إليه المحكمة الإدارية العليا - عن القرارات الإدارية الصادرة منها هو وجود خطأ من جانبها بأن يكون القرار غير مشروع أي يشوبه عيب أو أكثر من العيوب المنصوص عليها في قانون مجل الدولة وأن ياحق بصاحب الشأن ضرر وأن تقوم علاقة السببية بين الخطأ والضرر .

إلا أنه في جميع الحالات لازم في هذا الخطأ حد معين أو وصف خاص به حيث أستقرت أحكام القضاء الإداري علي أنه لا يشترط في ذلك الخطأ أن يصل إلي حد الجسامة بل يكفي عدم مشروعيته، وعلي ذلك فإن الإدارة الضريبية تسأل عن القرارات المتعلقة بربط أو تحصيل الضريبة إذا ما كانت غير مشروعة .

وبطلان العمل أو القرار لا يستتبع دائماً الحق في التعويض،
فالحكم بعدم الاعتداد بالحجز أو بطلان إجراء من إجراءات التنفيذ لا
يترتبحتما وبطريق اللزوم مساءلة من قام بالإجراء الباطل بالتعويض،
فيقع علي من وقعت المخالفة في حقه عبء إثبات أي ضرر
قد أصابه بالشروط المنصوص عليها في م ١٦٣ بشأن المسؤولية التقصيرية

فالخطأ الذي يتسبب في أضرار كاهل الممول
ضريبياً بتحملة بالتزام ضريبي لم ينص عليه القانون يجب تعويض هذا
الممول عنه .

(فمناطق مسؤولية الإدارة عن القرارات الإدارية الصادرة منها هو
وجود خطأ من جانبها بأن يكون القرار الإداري غير مشروع ويلحق
صاحب الشأن ضرراً وأن تقوم علاقة السببية بين الخطأ
والضرر .

ولما كان القرار المطعون فيه قد شابه عيب من العيوب المنصوص
عليها في قانون مجلس الدولة فإنه يحق للمدعية أن تطالب برفع الضرر
المرتب علي هذا القرار، هذا الضرر الذي يتمثل في التزام المدعية سنوياً
وإلى نهاية مدة الربط باداء ضرائب غير مقررة قانوناً نشأت عن تلك
الزيادة الخاصة في وعاء الضريبة .

ولا يكفي تحقق الضرر في مفهوم م ٢٠ من قانون المرافعات إذ
أن هذا الضرر بهذا المعني شرط لترتيب بطلان الأجزاء وعدم الاعتداد به
وليس الحكم بالتعويض .

ثالثاً : صور الخطأ المرفقي :

تعدد صور الخطأ المرفقي المنسوب إلى الإدارة الضريبية سواء من حيث طبيعة هذا الخطأ أو من حيث طبيعة التصرف الذي قامت به تلك الإدارة وهو عين التعدد الذي نتاوله الفقهاء بالنسبة للخطأ المرفقي بصفة عامة .

إلا أن ما يخص الخطأ المرفقي في الإدارة الضريبية أنه يتعلق بنشاط تلك الإدارة في حصر الأنشطة الخاضعة للضريبة وحصر القائمين بها ، كما يتعلق أيضا بنشاط الإدارة في ربط وتحصيل الضريبة .

وخطأ الإدارة الضريبية خلال ممارستها تلك الأنشطة التي تقوم بها قد يأتي في أكثر من صور ونتاولها علي الوجه الآتي :

أ) صورة الخطأ المرفقي من حيث طبيعة الخطأ

يمكن تقسيم الخطأ المرفقي الذي يمكن نسبته إلى الإدارة الضريبية من حيث طبيعة هذا الخطأ إلى ثلاث صور :

١. سواء أداء الخدمة **le service a mal sanctionne**

حيث يقوم المرفق بالفعل بأداء الخدمة المنوط به أداؤها ولكن ليس بالصورة التي أوجبها القانون أما لسوء تنظيم المرفق ذاته أو لقلّة أمكانياته المادية .

ويري الباحث أن من صور سوء أداء الخدمة في مصلحة الضرائب العامة ما نص عليه القرار الوزاري الصادر من وزير المالية رقم ١٢٥ لسنة ٢٠٠٧ الخاص بإنشاء لجان الطعن الضريبي ، حيث نص القرار المذكور علي إنشاء عدد ١٨ لجنة طعن ضريبي علي مستوي الجمهورية ، وقد نص في المادة الثانية منه علي أن يكون مقر لجان الطعن المنصوص عليها

في المادة الأولى من هذا القرار هو ١٥ ش منصور - لاطوغي - محافظة القاهرة .

فالجبهة الإدارية ممثلة في وزير المالية جعلت للجان الطعن جميعاً مقرأً واحداً علي مستوي الجمهورية موجود بمحافظة القاهرة .

بما يعني أن الممول الذي يقيم بأسوان أو محافظة مرسى مطروح لا بد له من التوجه إلي محافظة القاهرة لبدء دفاعه والحضور أمام لجنة الطعن لاسيما وأن المادة ١٢١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد أوجبت علي الممول الحضور بنفسه أو بوكيل عنه وإلا فصلت اللجنة في الطعن في ضوء المستندات المقدمة، بما يعني انتقال كاهل ممولي المحافظات النائبة أو تلك البعيدة عن مقر لجنة الطعن الحالي بالانتقال إلي محافظة القاهرة لحضور جلسات نظر الطعن أمام لجنة الطعن وهو ما يشكل بلا شك سوء لأداء الخدمة .

لا سيما وأن ذلك الأمر لم يكن موجوداً من قبل حيث كانت اللجان تتوزع علي محافظات مصر المختلفة حتى تكون قريبة من ممول الضريبة .

وقد حاول قرار وزير المالية سالف الذكر تفادي تلك المعاناة التي أوجدها حيث نص في المادة السابعة منه بالآتي .. (علي مصلحة الضرائب تحيد موظف بكل مأمورية ضرائب يتولي استلام ما يقدم إليه من الممول أو من يمثله من مذكرات او مستندات تتعلق بالطعون المحالة إلي لجان الطعن أو المعروضة عليها ، وعلي هذا الموظف في أول يوم عمل تال لاستلام هذه المذكرات أو المستندات إحالتها إلي الأمانة الفنية للجان لضمها للملف أو عرضها علي رئيس اللجنة المختصة بحسب الأحوال .

حيث أوجدها هذا القرار ما يسمى - الدفاع بالمراسلة - أي قيام الممول بإبداء أوجه دفاعه دون حضوره أما لجنة الطعن .

وهذا النص لا يكفي لدرء الجهد والمشقة التي سيتكبدتها الممول إذا أن دفاع الممول ليس تقديم مذكرات ومستندات فقط بل هناك إطلاع علي المستندات المودعة أولاً لدي اللجنة حتى يمكن للمول إيذاء دفوعه وكتابة مذكراته وهو ما لم يتم إلا عبر اللجنة .

كما أن هذا الموظف الذي حددته المادة السابقة عرضه للوقوع في خطأ فقد لا يرسل المذكرات او المستندات أو يرسلها إلي جهة خطأ ، فكل تلك الشكوك لن يدفعها إلا حضور الممول بشخصه أو بوكيل عنه أمام اللجنة وتقديم مذكراته ومستنداته أمهامها .

وإذا كان الأمر يسير بالنسبة لساكني محافظة القاهرة وما جاوها من محافظات إلا أنه عسير جداً لابناء المحافظات البعيدة لاسيما النائبة منها ، وهو ما يشكل في رأي الباحث سوء الأداء الخدمة

لذا فلا تزي سبباً واحدا مقنعا لما قرره السيد وزير المالية في قراره المذكور من تمركز لجان الطعن في محافظة واحدة مخالفاً في ذلك ما جري عليه العمل في جميع السنوات السابقة منذ إصدار القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ وحتى عام ٢٠٠٥ - تاريخ صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

٢. عدم أداء الخدمة :

وتعد تلك الصورة هي الأوضح في عدم المشروعية فالإدارة منوط بها دائماً تطبيق القانون فإذا امتنعت عن تطبيقه غدا ذلك خطأ يستوجب مسؤليتها إذا ترتب علي ذلك الخطأ ضرراً أصاب الغير فإمتناع الإدارة الضريبية عن تنفيذ حكم المحكمة القاضي بتعديل ربط الضريبة

ومطالبتها للمول بالضريبة بناء علي قرار لجنة الطعن الذي قام حكم المحكمة بتعديله هو إمتناع من الإدارة الضريبية عن تطبيق القانون، وإمتناع عن أداء الخدمة التي أوكل إليها المشرع أدائها وخطأ الإدارة هنا ليس قاصراً فقط علي صورة الامنا عن تنفيذ الحكم بل يشمل أيضا التأخير في تنفيذه كما يشمل التنفيذ الناقص له .

وإمتناع مصلحة الضرائب عن قيد الأعباء الضريبي للمول في بطاقة الضريبية هو بمثابة إمتناع عن أداء الخدمة .

وإمتناع الغدارة عن رفع الحجز الواقع علي أموال المدين رغم قيامه بسداد كافة التزاماته الضريبية بعد توقيع الحجز عليه هو امتناع عن أداء الخدمة فليس من مهام الإدارة الضريبية توقيع الحجز فقط بل رفعه في الحالات التي أوجب فيها المشرع ذلك .

كما يدخل في باب امتناع مصلحة الضرائب عن تطبيق صحيح القانون امتناع مصلحة الجمارك عن الإفراج عن الرسائل الجمركية إلا بعد سداد الضريبة المستحقة عليها رغم إعفاء تلك الرسائل من تلك الضريبة، فهذا المسلك يعد خطأ من جانب مصلحة الجمارك موجباً للمسئولية وقد عرضت علي المحكمة الإدارية العليا واقعة تمثلت في إقامة أحد الأفراد دعواه أمام محكمة القضاء الإداري طالبا الحكم بإلزام وزارة المالية بتعويض قدره خمسون الف جنيه عن الاضرار المادية والأدبية والتي أصابته نتيجة لامتناع مصلحة الجمارك عن الإفراج عن رسالتين جمركيتين بعد سداد الضريبة الجمركية المستحقة عليهما، حيث أستند المدعي في طلبه إلي أن محتوى هاتين الرسالتين معفي من الضريبة .

حيث أصدرت المحكمة بالفعل حكمها بإلزام وزير المالية

بتعويض المدعي بمبلغ وقدره ثلاثون الف جنيه عن الأضرار التي أصابته مؤسسة حكمها هذا (بأن المادة الأولى من القانون ١١٨ لسنة ١٩٧٥ في شأن الاستيراد والتصدير قضت بأن يكون استيراد احتياجات البلاد السلعية عن طريق القطاعين العام والخاص وللأفراد حق استيراد احتياجاتهم للاستعمال الشخصي أو الخاص من مواردهم الخاصة وذلك مباشرة او عن طريق الغير، ويصدر وزير التجارة قراراً بتحديد الإجراءات والقواعد التي تنظم عملية الاستيراد .

ثم تضمن منشور الاستيراد رقم ٢٥ لسنة ١٩٧٦ أنه (لكل صاحب سيارة نقل الحق في استيراد أجزاء مستعملة لسيارته كالموتور بالجبر بوكس والكابينة والتفرتيل، ويقوم الجمرك بالإفراج عنها بموجب تقديم رخص السيارة ليثبت أن هذه القطع للاستعمال الشخصي والخاص وليس بقصد الاتجار.

وقد استظهرت المحكمة أن المدعي قام باستيراد الأجزاء المبينة سلفاً بموجب الشهاداتين الجمركيتين وقدم المدعي رخصة تسيير كل من السيارتين وثبتت من المستندات المقدمة منه قيامه بنشاط مقاولات النقل .

الأمر الذي يتضح معه أن هذا الاستيراد كان بغرض الاستعمال الشخصي والخاص وليس بقصد الاتجار وأنه موافق لصحيح القانون، ومن ثم يكون القرار المطعون فيه بالامتناع عن الإفراج عن هذه القطع قد جاء مخالفاً للقانون وهو الأمر الذي يتوافر معه ركن الخطأ

فالمحكمة لم تتوان عن القضاء بالتعويض للمستورد عن الأضرار التي أصابته من جراء إمتناع مصلحة الجمارك عن أداء واجبها القانوني في الإفراج عن تلك السلع التي أعفاها المشرع من الضريبة .

٣- التأخير في أداء الخدمة :

وفي تلك الحالة لا تمتنع الغدارة عن أداء الخدمة بل تؤديها إلا أنها تتراخي في أداء ذلك كتأخير الإدارة الضريبية في رفع الحجز علي أموال الممول الذي قام بسداد كامل دين الضريبة وتكلفتها حتى صدور قرار لجنة طعن في سنوات أخرى ضريبية - غير الموقع من أجلها الحجز ثم قيامها بتوقيع حجز جديد بناء علي ذلك القرار .

فالبغرم من قيام مصلحة الضرائب برفع الحجز - وهو ما أوجبه عليها القانون - إلا أنها تأخرت في ذلك مما ترتب عليه قيام المصلحة بتوقيع حجز جديد علي أمواله .

٤. الخطأ الفني : فهناك من أخطاء الإدارة ما لا يمكن درجة تحت أي من البنود السابقة إذ أنه يتمير بأن محله دائماً أموراً فنية أو قانونية قد يختلف فيها السلوك أون الرأي خطأ الإدارة في تفسير أي نص قانوني لا يمكن اعتباره سواء في أداء الخدمة أو عدم ادائها أو تأخير في أدائها .

فعدم اعتداد الإدارة الضريبية للشركة القائمة بين الممول وشركاته استناداً إلي تفسيرها هي لنص القانون ثم اعتداد المحكمة لتلك الشركة استناداً إلي تفسير مغاير لما انتهت إليه الإدارة الضريبية لذات النص - هل يعد خطأ يستوجب مساءلة الجهة الضريبية علي ذلك التفسير في حالة اكتمال أركان المسؤولية الإدارية من ضرر وعلاقة

سببية بين التفسير الخاطئ للإدارة الضريبية لنص القانون وبين ضرر الذي أصاب صاحب الشأن .

أجابت علي ذلك المحكمة الإدارية العليا في الديد من أحكامها مقرررة (بأن الخطأ الموجب للمسؤولية واقعة محددة لا يعتد فيها بالباعث - وقوع الإدارة في خطأ فني أو قانوني في تفسير القاعدة القانونية - غير مجد في أعفائها من المسؤولية - الخطأ في فهم الواقع أو القانون ليس عذراً رافعا للمسؤولية .

ومن أمثلة ذلك الخطأ أيضا - في مجال الضريبة العامة علي المبيعات - الخطأ في التفسير الذي قامت به مصلحة الضرائب علي المبيعات لتحديد مفهوم عبارة (خدمات تشغيل لغير) الواردة في المنشور رقم ١٤١ لسنة ١٩٩٢ الصادر في ١٩٩٢/٦/٦ حيث أشترط ذلك المنشور عدة شروط حتى تخضع هذه الخدمات الضريبية ، إلا أن الإدارة الضريبية وسعت في تفسيرها لعبارة خدمات التشغيل للغير فأدرجت تحت تفسيرها العديد من الأنشطة المعفاة ضريبياً فعموم الألفاظ الواردة بتلك العبارة وفضفاضتها أطلق العنان للمصلحة في التفسير علي هواها ، فأدخلت - مثلاً - نشاط الحفظ في الصناديق والزجاجات للضريبة بدعوى أنها تتدرج تحت عبارة خدما التشغيل للغير .

وبناء علي ذلك فقد طالبت مصلحة الضرائب علي المبيعات أصحاب الثلاجات بالتسجيل لدي المأموريات المختصة وسداد ١٠ ٪ علي نشاطها في مجال تجميدها للأغية لحساب الغير .

كما طالبت تجار المواد الغذائية بجميع أنواعها من لحوم وأسماك وخضروات بذات المطلب رغم أن تلك الأنشطة معفاة أساسا من الضريبة ، إلا أن المصلحة أرتأت وفقاً لتفسيرها لعبارة خدمات التشغيل

للغير أن تلك الأنشطة وأن كانت معفاة من الضريبة علي المبيعات إلا انها فصلت جزءاً من تلك الأنشطة وهي عملية التخزين والتبريد وأخضعتها للضريبة بحجة أنها تعد من خدمات التشغيل لدي الغير ، وبالتالي أخضعتها للضريبة حتى لجأ أصحاب تلك الأنشطة إلي الجمعية العمومية للفتوي والشترع والتي أصدرت فتواها رقم ٤٩٥/٢/٣٧ - في ١٩٩٤/١٢/٢٨ بعدم خضوع هذه الأنشطة للضريبة .

ولم يقتصر الأمر علي تلك الأنشطة حيث درجت مصلحة الضرائب علي إدراج العديد من الأنشطة الأخرى تحت تلك العبارة وبالتالي أخضاعها للضريبة حتى حسمت إدارة الفتوي والتشريع هذا الأمر بإصدارها العيديد من الفتاوي بعدم خضوع تلك الأنشطة لعبارة خدمات التشغيل للغير وبالتالي عدم خضوعها للضريبة .

وهناك من المتضررين من أرتأي اللجوء إلي القضاء للتحصل علي أحكام بعدم إخضاعه للضريبة بعدم أنطباق مدلول عبارة خدمات التشغيل الغير علي نشاطه .

فلا شك أن تلك التفسيرات الخاطئة لمصلحة الضرائب والتي تأكد خطوؤها أما بصدور فتوي من الجمعية العمومية لإدارة الفتوي والتشريع بمجلس الدولة أو بإصدار حكم من القضاء وقد أصابته أصحاب الشأن بأشد الأضرار تمثلت في ملاحقاتهم ضريبياً وتكبدهم عناء إثبات خطأ تلك التفسيرات سواء اللجوء إلي مجلس الدولة أو القضاء العادي، لذا فقد اكتملت أركان المسؤولية الإدارية والتي تجيز للمضرور الرجوع علي الإدارة الضريبة في التعويض عنالأضرار التي تسبب فيها خطأ تلك الإدارة في تفسير عبارة " خدمات التشغيل للغير "

ب- صور الخطأ من حيث طبيعة التصرف :

تتبدى تصرفات الجهة الإدارية في شكلين أما في صورة أعمال قانونية كالقرارات الإدارية أو في صورة أعمال مادية وفي أي من الحالتين يمكن أن يشوب كليهما الخطأ وذلك علي النحو الآتي:

١. الخطأ الذي يشوب الأعمال القانونية :

فهذه الأعمال القانونية - كما سبق الذكر - قد تكون قراراً أو عقداً إدارياً ويتمثل الخطأ في أوجه عدم المشروعية التي يمكن أن تصيب القرار الإداري سواء أكتفت موضوعه أو شكله أو الإجراءات المتبعة عند إصداره .

أو علي نحو ما انتهت إليه المحكمة الإدارية العليا " أن القضاء هذه المحكمة قد جري علي أن مسئولية الإدارة عن القرارات الإدارية منوطة بأن يكون القرار معيباً أو أكثر من العيوب المنصوص عليها في قانون مجلس الدولة

فكل قرار إداري غير المشروع يشكل بالضرورة وحتما خطأ ويعد ركناً من أركان المسئولية الإدارية .

وفي رأي الباحث - تتمثل أوجه عدم المشروعية في إصدار الإدارة الضريبية أمراً بتوقيع الحجز علي أموال المدين رغم أن المحكمة قد أصدرت حكمها بإلغاء الربط المستند إليه أمر الحجز .

كما تتمثل عدم المشروعية بإصدار تلك الإدارة قراراً بعدم تجديد البطاقة الضريبية لبعض الفئات إلا بعد سداد مبلغ من تحت حساب الضريبة مثلما هو حاصل مع أنشطة سيارات النقل والأجرة في مصلحة الضرائب العامة حيث لا يجد ذلك القرار أي سند قانوني فيما

قامت به مصلحة الضرائب بالإمتناع عن إصدار البطاقة الضريبية إلا بعد سداد مبلغ تحت حساب ضريبة قد لا تستحق أساسا .

مدي أختصاص القضاء الإداري بنظر دعاوي التعويض عن الأعمال التشريعية :

إذا كان القضاء الإداري يختص بنظر المنازعات المتعلقة بالأعمال القانونية والمادية الصادرة من جهة الإدارة سواء بالإلغاء أو بالتعويض عنها ، فإنه من المستقر عليه فقها وقضاء عدم اختصاص القضاء الإداري بنظر دعاوي الالغاء عن الأعمال التشريعية وأن مال ذلك الاختصاص هو للمحكمة الدستورية العليا في حالة ما إذا شاب العمل التشريعي عوار وذلك بمخالفته أي نص من نصوص الدستور .

ذلك أنه إذا كان سلوك الإدارة - قرار أو عمل - يتم مطابقته علي قواعد ونصوص القانون فيقضي بعدم المشروعية أو البطلان في حال مخالفة ذلك السلوك لأي من نصوص القانون فإن العمل التشريعي يتم مطابقته علي قواعد ونصوص الدستور فإذا خالف أي منها يقضي بعدم دستوريته وإلغائه .

والقضاء المختص بذلك هو قضاء المحكمة الدستورية العليا ، إلا أن السؤال الذي يثور الآن هو مدي اختصاص القضاء الإداري بنظر دعاوي التعويض عن الاضرار التي تسبب فيها الدولة بإصدار قانون قضت المحكمة الدستورية بإلغائه وعدم دستوريته ، سواء في ذلك أكان هذا القانون قد أصدرته السلطة التشريعية - البرلمان - أو السلطة التنفيذية - رئيس الدولة - وذلك في الحالات التي أجاز فيها الدستور للإدارة إصدار قرار بقانون .

فإذا صدر القانون بصفة عامة أو قانون ضريبي بصفة خاصة من أي منهما وثبت عدم دستوريته وذلك بإصدار المحكمة الدستورية العليا حكمها بعدم دستورية ذلك القانون وكان هذا القانون أو القرار بقانون قد أحدث ضرراً بالفرد فهل يحق للمضرورين من هذا القانون أو القرار بقانون الذي قضى بعدم دستوريته الحق في الرجوع علي الإدارة أو الدولة فيما أصدرته من قوانين وأعمال تشريعية مخالفة للدستور وذلك بطلب تعويضهم عن الأضرار التي أصابتهم من جراء تلك القوانين .

وهل يختص القضاء الإداري بنظر تلك الدعاوي أمام المحكمة الدستورية أم القضاء العادي ويقتصر يؤالنا هنا علي محل بحثنا وهو القوانين والأعمال التشريعية الضريبية .

ويري الباحث أنه يمكن الرجوع علي الإدارة - ممثلة في السلطة التنفيذية - بدعاوي تعويض عن الأضرار التي تسببت فيها بإصدارها القرارات بقانون غير الدستورية التي أصدرتها أسوة بالرجوع علي الجهة الإدارية بالتعويض عن الأضرار التي تسببت فيها القرارات والأعمال غير المشروعة الصار منها ، إذ انه لا وجه للمنع بالرجوع بدعاوي التعويض في الحالة الأولى والمنح في الحالة الثانية إذا أن الخلاف الوحيد بين الحاليتين هو في العمل غير المشروع فهو في الأولى قرار بقانون والثانية قرار أو عمل إداري والحالتين يجمعهما وحدة الاطراف كما يجمعهما وحدة الطلب فالمخطئ هو الدولة أو احد المرافق العامة والمضرر هو أحد أشخاص القانون الخاص ، وطلب المضرور واحد وهو التعويض عن الأضرار التي أصابته والسبب في الحاليتين واحد فهو سلوك غير المشروع سواء تمثل في قرار أو عمل مادي مخالف النص القانون أو في صورة قرار بقانون مخالف لنص الدستور .

كما يمكن الرجوع علي الدولة السلطة التشريعية بالتعويض عن الاضرار التي تسبب فيها ما أصدرته السلطة التشريعية من قوانين قضت المحكمة الدستورية بعدم دستورتيتها وذلك استنادا إلي مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة .

وبالتالي فلا وجه للتفرقة بأجازة التعويض عن القرارات والأعمال الإدارية غير المشروعة وتحصين الأعمال التشريعية غير الدستورية من عدم جواز الرجوع بالتعويض عن الأضرار التي تسبب فيها .

كما أنه لا وجه للنأي بتلك الدعاوي عن القضاء الإداري إذ أن تلك الأخير لن يبحث في مشروعية تلك الأعمال التشريعية فهو ما يسلم به من عدم اختصاصه بها وفقاً لما تقضي به أحكام القانون ومبدأ الفصل في السلطات .

ولكن الأمر يختلف بالنسبة للتعويض عن الأضرار التي تسببت فيها تلك القوانين إذا لا يوجد قضاء نص عليه في أي قانون خاص يختص بنظر تلك الدعاوي وبالتالي فإن القاضي المختص بنظر الدعاوي هو القضاء الإداري باعتباره القضائي العام المختص بنظر المنازعات الإدارية وهو يختص بها كدعاوي تعويض بناء علي الحكم القاضي بعدم دستورتيتها والمدعي عليه في دعاوي التعويض عن الأضرار التي تسببت فيها الأعمال التشريعية هو الإدارة أو الدولة حين تباشر أعمالها في تسير شؤون المجتمع بما لها من وظيفة تشريعية وبالتالي فإن وصفها بالمنازعة الإدارية يصادف صحيح القانون .

فالمبدأ العام هو اختصاص القضاء الإداري بنظر تلك المنازعات ما لم يوجد قانون خاص بعهد بها إلي قضاء آخر .

وفي مجال المنازعات الضريبية لا يوجد نص خاص يحدد الجهات المختصة بنظر المنازعات المتعلقة بدعاوى التعويض عن الأضرار التي تسببت فيها القوانين التي قضت المحكمة بعدم دستورتها وبالتالي فإن القضاء المختص بها هو القضاء الإداري عملاً بنص م ١٠ من القانون ٤٧ لسنة ١٩٧٢ إلا أنه ينبغي التفرقة في شأن هذا الاختصاص بين مرحلتين .

أولاً : مرحلة ما قبل صدور القرار بقانون ١٦٨ لسنة ١٩٩٨

وفي تلك المرحلة كان يصعب وأن كان لا يستحيل إقامة دعوى تعويض عن الأضرار التي تسببت فيها القوانين المقضي بعدم دستورتها ، ذلك أن القضاء بعدم دستورية نص هو في حد ذاته وفي أغلب الأحوال هو التعويض بعينه للمضروب من جراء هذا النص إذ أنها بالحكم بعدم دستورية ذلك النص يعتبر هذا النص كأن لم يكن ويصبح هو والعدم سواء ، ليس فقط من تاريخ صدور الحكم بعدم الدستورية ولكن من تاريخ صدور القانون ذاته عملاً بنص م ٤٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا .

كما أن ذلك الحكم لا يقتصر أثره فقط على المدعي في دعوى عدم الدستورية ولكنه يمتد ليشمل كافة المخاطبين بأحكام هذا النص أو القانون المقضي بعدم دستوريته فالخصومة وأن كانت نسبية بين طرفيها - المدعي والمدعي عليه - إلا أن الحكم الصادر في تلك الخصومة ليس نسبياً يقتصر أثره على أطرافه ولكنه حكم عام تسري آثاره على كافة المخاطبين بأحكام القانون .

فالحكم بعدم دستورية نص ضريبي لن يستفيد به المدعي فقط في الدعوى الدستورية ولكن يستفيد به كافة الممولين ، حيث يمكن

أعمالاً للأثر الرجعي للحكم الصادر بعد الدستورية لكافة المولدين الاستفادة وبالتالي يمكن لكل من سدد الضريبة وفقاً لهذا النص المقضي بعدم دستوريته استرداد تلك الضريبة التي سددها - وهذا هو وجه الضرر الذي أصابه - فإذا استرد كل ممول الضريبة التي سددها في ظل أحكام ذلك القانون أو النص غير الدستوري انتفى الضرر وانتفى بالتالي ركن من أركان المسؤولية الإدارية وهو ركن الضرر، وهذا هو ما حدث عقب إصدار المحكمة الدستورية العليا حكمها في القضية رقم ٤٣ لسنة ١٣ ق بجلسة ١٢/٦/١٩٩٣ بعدم دستورية القانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ الخاص بفرض ضريبة علي مرتبات العاملين بالخارج نظراً لإخلال القانون بمبدأ المساواة في قصر فرض تلك الضريبة علي العاملين بالدولة والقطاع العام دون العاملين بالقطاع الخاص .

حيث تقدم كل من سدد تلك الضريبة - بما فيهم المدعي - بعد صدور ذلك الحكم بطلبات إلي مصلحة الضرائب لاسترداد تلك الضريبة وهو ما تحقق بالفعل، وبالتالي فلا وجه لثمة ضرر ظاهر باسترداد العاملين لتلك الضريبة المسددة سواء من المدعي أو من غيره من الأشخاص المخاطبين بأحكام تلك الضريبة .

ثانياً : مرحلة ما بعد صدور القرار بقانون ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ :

بعد أن أصدرت المحكمة الدستورية العليا حكمها سالف الذكر في ٩٣/٢/٦ رفضت بعدم دستورية القانون ٢٩ لسنة ١٩٨٩ الخاص بفرض ضريبة علي مرتبات العاملين المصريين بالخارج، أصدر المشرع في عام ١٩٩٤ القانون ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤ وأصر علي فرض الضريبة علي مرتبات المصريين بالخارج، إلا أنه حاول تفادي العوار الدستوري فيما احتواه القانون السابق من قصر تطبيقه علي العاملين بالدولة

والقطاع العام دون العاملين بالقطاع الخاص، حيث ألغى المشرع هذا التخصيص فرضاً ضريبية علي مرتبات كافة العاملين المصريين بالخارج سواء بالدولة أو القطاع العام أو القطاع الخاص.

ونظراً لتقديم العديد من العاملين بالخارج بطلبات استرداد للضريبة التي قاموا بسدادها في ظل أحكام القانون الجديد رقم ٢٩ لسنة ١٩٨٩ والمقضي بعدم دستوريته التي بلغت ملايين الجنيهات وهو ما أثقل كاهل الدولة في توفير الأموال اللازمة لرد تلك الأموال.

ونظراً لخشية الدولة من تكرار التجربة في القانون الجديد رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤ والذي طعن عليه بالفعل بعدم الدستورية.

ونظراً أيضاً للعوار الظاهر في القانون الجديد وذلك لافتقاده لقاعدة المشروعية والعدالة في ملاحقته لمرتبات المصريين في الخارج والتي يتقاضونها من جهات أجنبية عن عملهم بالخارج فقد أرادت الدولة الاحتياط لصدور الحكم بعدم دستورية ذلك القانون.

حيث أصدرت على عجلة من أمرها - وقبل صدور الحكم في الدعوى بعدم دستورية قانون الضريبة على مرتبات العاملين بالخارج رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤ - قراراً بقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ من رئيس الجمهورية وليس من السلطة التشريعية نظراً لغيبة مجلس الشعب وذلك لعدم انعقاده وقت صدور القرار بقانون (١) وقرر تعديل الفقرة الثالثة من المادة ٤٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا مقررراً في المادة الأولى (يستبدل بنص الفقرة الثالثة من المادة ٤٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ النص الآتي : ٠٠٠٠٠٠) (ويترتب

على الحكم بعدم دستورية نص في قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقه من اليوم التالي لنشر الحكم ما لم يحدد الحكم لذلك تاريخ آخر.

على أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال إلا أثر مباشر وذلك دون إخلال باستفادة المدعي من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص).

وقد صدر هذا القرار بقانون في ١٠ يولييه سنة ١٩٩٨ ثم صدر بعد ذلك بأشهر قليلة - وكما توقعت الحكومة - وتحديدًا في ١٩٩٩/١/٢ حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٤٣ لسنة ١٧ ق بعدم دستورية نص الفقرة الأولى من المادة الأولى من القانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤ بفرض ضريبة على أجور ومرتببات العاملين المصريين بالخارج وبسقوط باقي نصوصه الأخرى.

حيث تم تطبيق أحكام القانون ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ - المتعلق بتعديل نص المادة ٤٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا - على ذلك الحكم وذلك بتجريد النص من الثر الرجعي دون أثره المباشر ودون الإخلال باستفادة المدعي في ذلك الحكم بما يعني أن الضرر الذي حاق بجميع المخاطبين بأحكام ذلك القانون - وهو سدادهم لضريبة قضي بعدم دستورية النص المنشئ لها - لن يمكن تداركه إذ لن يمكنهم هذا الحكم من استرداد تلك الضريبة عملاً بالتعديل الذي أورده القانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ ٠٠٠٠ هنا تظهر أهمية دعاوى التعويض عن تلك الأضرار التي أصابت هؤلاء الممولين من جراء سدادهم لضريبة تم فرضها بقانون غير دستوري إذ أنه وقد أغلق أمامهم الباب لاسترداد تلك المبالغ المسددة منهم تحت مسمى ضريبة والمقضي بعدم دستورية النص الفارض لها فلم يستطيعوا استردادها عملاً بنص القرار بقانون رقم ١٦٨ لسنة

١٩٩٨ المعدل للفقرة الثالثة من المادة ٤٩ من قانون المحكمة الدستورية.

فلا شك في أن الضرر الذي أصابهم بسدادهم لتلك الضريبة نتيجة لخطأ الدولة في إصدارها قانون معيب غير دستوري يكون هو الركن الثالث من أركان المسؤولية الإدارية وبالتالي يحق لأي من هؤلاء المضوررين إقامة دعواه أمام محكمة القضاء الإداري بطلب تعويضه عن الأضرار التي أصابته من جراء خطأ الدولة في إصدارها لقانون معيب.

هذا بالإضافة إلى أن هناك العديد من القوانين الأخرى المعيبة والتي قضى بعدم دستوريتها ما لم ترتب أثراً مباشراً في استرداد الضريبة وإن كانت ترتب أثراً أخرى مباشرة كعدم الخضوع للضريبة بما يستتبع ذلك من أثر غير مباشر من رفع تلك الضريبة عن كاهل ممولياها.

والمثال الأوضح لذلك ما أورده المشرع في قانون الضريبة العامة على المبيعات من عبارة (خدمات التشغيل للغير) الواردة قرين المسلسل رقم ١١ من الجدول رقم ٢ المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ والتي اتخذتها مصلحة الضرائب كتنة لإخضاع العديد من الأنشطة للضريبة بحجة أنها من خدمات التشغيل للغير.

فغموض العبارة وفضفاضيتها أتاح لمصلحة الضرائب على المبيعات أن تعيد أنشطة أخرجها المشرع من نطاق الخضوع للضريبة وذلك بإعفائها منها إلى الخضوع لها مرة أخرى.

ومن أبرز تلك الأنشطة الحفظ والتبريد في المواعيد الغذائية وهو نشاط أعفاه المشرع من الضريبة إلا أن المصلحة وقد أبقته على ذلك الإعفاء إلا أنها أخضعت للضريبة تحت بند آخر وهو بند الحفظ والتبريد

لدى الغير وأدرجته تحت بند خدمات التشغيل للغير وألزمته بالتسجيل الضريبي وسداد ضريبة أيضاً عن ذلك النشاط.

وهو ذات ما حدث مع أنشطة أخرى عديدة كنشاط التصليح والصيانة والتركيب والمقولة والنقل حيث ضج أصحاب تلك الأنشطة بالصراخ من تعنت المصلحة معهم وذلك إما بمحاسبتهم عن نشاط معفي قانوناً من الضريبة أو بازدواج المحاسبة الضريبية لهم مرة عن نشاطهم الأصلي ومرة تحت بند خدمات التشغيل للغير.

ولا شك أن الذي ساعد المصلحة في ذلك هو عموم عبارة ((خدمات التشغيل للغير)) وعدم تحديدها بأسس وضوابط معينة وبالتالي ترك المجال للمصلحة في إدخال ما تشاء من أنشطة لاذ بعض أصحابها بالصمت والتزموا بما قامت به المصلحة واتجه آخرون إلى مجلس الدولة لطلب فتوى من الجمعية العمومية للفتوى والتشريع والتي لم تتوان عن إصدار فتاوها بعدم خضوع تلك الأنشطة لعبارة خدمات التشغيل للغير إلا أن تلك الفتاوى لم تحسم الجدل الثائر بشأن تلك العبارة نظراً لكون تلك الفتاوى غير ملزمة من ناحية ومن ناحية أخرى فإن المصلحة حال التزامها بها فإنها لم تطبقها سوى على من صدرت بشأنه الفتوى فقط.

وظل الأمر كذلك حتى طعن على تلك العبارة بعدم الدستورية على سند من أن تلك العبارة (خدمات التشغيل للغير) جاءت عامة وغير محددة وهو الأمر الذي يتضمن تفويضاً من السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية بإضافة خدمات جديدة وإخضاعها للضريبة حيث انتهت المحكمة الدستورية في ١٥ من أبريل عام ٢٠٠٧ في القضية رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ ق دستورية إلى الحكم بعدم دستورية تلك العبارة تأسيساً على (أن تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلى تحديد حقيقي للمال

الخاضع لها باعتبار أن ذلك يعد شرطاً لازماً لسلامة بنیان الضريبة ولصون مصلحة الممول والخزانة العامة.

وبالتالي يتعين أن يكون وعاء الضريبة ممثلاً في المال المحمل بعبئها محققاً ومحدداً على أسس واقعية واضحة لا تثير لبساً أو غموضاً - بما يمكن معه الوقوف على حقيقته على أكمل وجه.

وأنه لا يكون محققاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال ذلك أن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها إنما يتحدد مرتبطاً بوعائها وباعتباره منسوباً إليه ومحمولاً عليه وفق الشروط التي يقدر المشرع معها واقعية الضريبة وعدالتها بما لا مخالفة فيه لأحكام الدستور وبغير ذلك لا يكون لتحديد وعاء الضريبة من معنى ذلك أن وعاء الضريبة هو مادتها والغاية من تقرير الضريبة هو أن يكون هذا الوعاء مصرفها.

ولما كانت عبارة خدمات التشغيل للغير قد وردت عامة تشويهاً للغموض وعدم التحديد ولم تأت واضحة صريحة مما أثار ظلالاً من الشك حول تحديد مضمونها ومحتواها وخلافاً حول تطبيقها وحال بين المكلفين بأدائها والإحاطة بعناصرها التي تقيم البناء القانوني لهذه الضريبة على وجه يقيني جلي استحال معه عليهم بوجه عام توقعها عند مزاولتهم للنشاط وأدائهم للخدمة وهو ما يناقض الأسس الموضوعية والإجرائية للضريبة ويجايف العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي طبقاً لنص المادة ٣٨ من الدستور فوق كونه يعد إعراضاً من جانب السلطة التشريعية عن مباشرة ولايتها الأصلية في تحديد النشاط الخاضع للضريبة ووعائها ونقل مسؤوليتها إلى السلطة التنفيذية وتفويضها في ذلك الأمر الذي يمس بنیان الضريبة التي فرضها القانون ويشرك تلك السلطة في المجال المحجوز للسلطة التشريعية دون غيرها

بصريح نص م ١١٩ من الدستور ليغدو النص الطعين مصادماً لأحكام الدستور).

لاشك أن ذلك الحكم وما سطره من أسباب يكشف عن الخطأ الذي اعتري مسلك الدولة ممثلة في السلطة التشريعية في إصدارها لذلك القانون المعيب كما لا شك في أن ذلك النص المعيب أصاب العديد من الأفراد بأضراراً عديدة أخصها أنه مكن الجهة الضريبية من إخضاعهم لضريبة على غير ما أوجبه الدستور حتى وإن كان القانون أو النص المعيب صادر عن الإرادة العامة لكونه صادراً عن المشرع فإنه حتى مع سلامة ذلك فإنه وإعمالاً لمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة ينبغي على المجتمع أن يشارك هؤلاء الأفراد المضرورين من ذلك النص المقضي بعدم دستورية فيما أصابهم من أضرار إذ أن هؤلاء الأفراد لن يمكنهم الرجوع على الإدارة الضريبية بتعويض ما أصابهم من ضرر وذلك لاستحالة طلب استرداد الضريبة بعد التعديل التشريعي لقانون المحكمة الدستورية العليا بالقانون ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ إذ أن تلك الإدارة تستطيع أن تتمسك بأنها كانت تطبق القانون وكون هذا الخير جاء فضفاضاً في معناه ليس خطأها وإنما هو خطأ من شرع تلك العبارة وبالتالي فإن درء تلك المسؤولية من قبل الإدارة بدعوى أن النص ما هو إلا تعبير عن الإرادة المشرعة للمجتمع مما يعني عدم جبر الضرر الذي أصاب المخاطبين بأحكام ذلك النص المعيب هو أمر لا يتسق مع قواعد العدالة الاجتماعية فيما تقرر من وجوب المساواة بين المواطنين في الحقوق والالتزامات.

ومن ثم فإنه وإعمالاً لتلك القواعد ينبغي على الدولة تعويض

هؤلاء الأفراد عن الضرر التي أصابتهم.

وقد سبق لمجلس الدولة الفرنسي أن عرضت عليه منازعة تتعلق بطلب أحد الأفراد Fleurtte التعويض عن إصدار الدولة لقانون في ٩ من يوليو عام ١٩٣٤ متعلقاً بحماية سوق الألبان حيث حظر هذا القانون أي صناعة في الألبان تستعمل منتجات صناعية وأوجب على مصانع الألبان استخدام (القشدة الطبيعية أو منتجات ألبان طبيعية).

ولما كانت المنتجات التي ينتجها مصنع المدعي لا تعتمد سوى على المنتجات الصناعية فقد أدى ذلك القانون إلى حظر نشاط شركته حيث طالب المدعي بتعويضه عن الأضرار الخاصة غير العادية التي أصابت شركته نتيجة لصدور هذا القانون.

حيث أصدر المجلس حكمه في ١٤ يناير عام ١٩٣٨ وقرر مسؤولية الدولة رغم سكوت نص القانون عن تقرير حق التعويض.

وقد خالف مجلس الدولة بذلك الحكم ما استقرت عليه أحكامه السابقة من عدم مسؤولية الدولة عن أعمالها التشريعية باعتبارها مشرعاً بصفة كاملة.

من أمثلة تلك الأحكام السابقة الحكم في قضية ديشاتيليه Duchatelet وتتلخص وقائع تلك الدعوى في أن المذكور كان يصنع تبغاً صناعياً حيث صدر القانون ١٢ فبراير سنة ١٨٣٥ بحظر صناعة وتداول التبغ الصناعي دون أن ينص على تعويض هؤلاء الذين أضر بهم هذا القانون حيث أقام المذكور دعواه بطلب التعويض عن الأضرار التي

أصابته فرفض مجلس الدولة طلبه تأسيساً على أن القانون لم يقر ذلك التعويض.

ولم يكن ذلك الحكم الوحيد المعبر عن اتجاه مجلس الدولة في عدم القضاء بالتعويض طالما لم يقر القانون هذا الحق ومثال ذلك الحكم في قضية Moroge.

وظل مجلس الدولة على مبدئه هذا حتى اصدر حكمه في قضية فلوريت Fleuritte حيث قرر بمسئولية الدولة رغم أن القانون الذي أصدرته الدولة غير مشوب بأي عيب إلا أنه أحدث ضرراً خاصاً غير عادي بالمدعي فما بالننا بقانون اعتراه العديد من الأخطاء الدستورية.

فالأمر هنا يتعلق بمسئولية قائمة على خطأ فإذا كانت الإدارة عرضة لأن تقع في خطأ فيوصم قرارها بعدم المشروعية فإن الدولة ممثلة في السلطة التشريعية عرضة أيضاً للخطأ فيوصم قانونها بعدم الدستورية وكلاهما سواء القرار غير المشروع أو القانون غير الدستوري يشكلان ركن الخطأ في المسئولية فإذا ما اكتملت أركان تلك المسئولية من ضرر وعلاقة سببية بين هذا الخطأ والضرر استحق للمضور تعويض له عن ذلك الخطأ لاسيما مع صدور القرار بقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨.

فالحكم سالف الذكر والذي قضى بعدم دستورية عبارة خدمات التشغيل للغير سيكون له أثر مباشر فقط وبالتالي لن يستفيد منه سوى المدعي وسنجد هناك أنشطة خاضعة للضريبة في ظل تلك العبارة (خدمات التشغيل للغير) سوف تظل مستحقة عليها ضريبة عن الفترة السابقة على الحكم بعدم دستورية النص القانوني الذي تم بناء عليه فرض تلك الضريبة وهناك أنشطة أخرى مماثلة لن تخضع للضريبة لا لشيء سوى أنها لم تنشأ إلا بعد صدور ذلك الحكم فأى عدالة

ضريبية هنا وهناك مغايرة في المعاملة الضريبية.

صحيح أن العديد لجأ إلى التحايل على ذلك بأن أوقف نشاطه ثم عاد إلى مزاولة نشاطه مرة أخرى مستفيداً من ذلك الحكم إلا أن ذلك لن يعوضهم عن الأضرار التي أصابتهم من جراء وجوب تسجيلهم ضريبياً وإلزامهم بتحصيل الضريبة وتوريدها وتقديم إقرارات شهرية وتوقيع غرامات وعقوبات عليهم في حالة عدم تقديمها تلك الإقرارات لا شك أنه على المجتمع عبء مساعدة هؤلاء الأفراد في مشاركتهم فيما أصابهم من أضرار ولن يتم ذلك إلا بإلزام الدولة بتعويضهم عن تلك الأضرار التي أصابتهم من جراء تلك القوانين المقضي بعدم دستورتيتها طالما أصابهم بالفعل أضرار منها.

ونفس الأمر بالنسبة للمعاهدات الدولية فلا شك أنه إذا كان التشريع هو عمل من الأعمال غير الخاضعة لرقابة القضاء الإداري فكذلك الأمر بالنسبة للمعاهدات.

إلا أنه لما كان من الممكن أن تتسبب تلك المعاهدات في إثقال الأفراد بضرية جديدة أو بزيادة أعباء ضريبية قائمة فإنه وإن كان ليس للأفراد الحق في طلب إلغاء تلك المعاهدة إلا أنه يحق لهم مطالبة الدولة بتعويضهم عما أصابهم من أضرار من جراء نصوص تلك المعاهدة طالما كانت أضرار مباشرة قد أصابتهم من جراء تطبيق ما جاء بنصوص تلك المعاهدة.

وقد أقر مجلس الدولة الفرنسي هذا المبدأ في حكم هام له في قضية *Compagnie genetale d' energie radio electronique* حيث قامت ألمانيا إبّان الحرب العالمية الثالثة بالاستيلاء على شركة المدعي فأقام المدعي طلبه بتعويضه عن أضرار تلك المعاهدة والمتمثلة في

تأخير مناقشة موضوع التعويضات حيث رفض المجلس دعواه لعدم توافر الضرر غير العادي وليس لرفض المبدأ من أساسه.

فرغم رفض المجلس للقضاء بالتعويض إلا أنه رفض لعدم وجود ضرر وليس لرفض المبدأ في حد ذاته حيث أسس حكمه على ما يفيد إقرار لحق المدعي في التعويض عن قيام فرنسا بالتوقيع على معاهدة مع ألمانيا تؤخر موضوع الحق في التعويضات عن المساوي التي ارتكبتها الألمان في فرنسا إبان الإخلال الألماني لفرنسا في الحرب العالمية الثانية إلى أجل معين.

٢. الخطأ الذي يشوب الأعمال المادية :

ويأخذ سلوك الإدارة هنا صورة غير صورة القرار أو العقد الإداري بل يكون مجرد عمل مادي ويتحقق في ذلك العمل المادي صورة عدم المشروعية في حالة مخالفته للقانون كأن يشترط القانون لصدور هذا العمل المادي وجود قرار إداري يكون سبباً له فتأتي الإدارة هذا العمل دون هذا القرار.

ومثاله في المجال الضريبي قيام مصلحة الضرائب بتوقيع الحجز على أموال الممول دون وجود أمر حجز مكتوب على النحو الذي اشترطه القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ في المادة الثانية منه.

كما يتأتى خطأ الإدارة الضريبية في أي من الصور سالفه الذكر في صورة خطأ إيجابي Faute - action يتمثل في سلوك إيجابي صريح كقيام الإدارة الضريبية بمحاسبة الممول ضريبياً عن نشاط معفي بنص القانون من الضريبة أو قيامها بتوقيع الحجز على أموال مملوكة لشخص غير مدين لمصلحة الضرائب أما بالخطأ في

شخص المدين أو للخطأ في ماله.

وقد يتمثل هذا الخطأ في الصورة السلبية - Faute
abstention وهو المتمثل في امتناع الإدارة الضريبية - عن القيام بما
أملاه عليها القانون من التزامات كامتناعها عن رفع الحجز الموقع على
أموال المدين رغم استيفاء شروط هذا الرفع وإن كان هذا الامتناع
يمكن اعتباره أيضاً قراراً سلبياً غير مشروع يسمح بإلغائه والتعويض عن
ضرره.

فخطأ الإدارة لا ينحصر فقط في صورة ايجابية بل يرد أيضاً في
صورة سلوك سلبي كما لا ينحصر فقط في صورة القرار الإداري بل
يمكن أن يرد أيضاً على أعمال الإدارة المادية.
فمسئولية الدولة عن أعمالها المادية أو القانونية تعد نتيجة
منطقية لسيادة مبدأ المشروعية.

الركن الثاني في أركان المسؤولية الإدارية **Le prejudice - الضرر**

لا نقوم بمسئولية الإدارة فقط على عنصر الخطأ من جانبها سواء
في قراراتها أو أعمالها المادية إنما لابد من أن يترتب على هذا الخطأ ضرر
يصيب ذوي الشأن من جراء ذلك القرار أو العمل المادي.

وينقسم هذا الضرر إلى نوعين ضرر مادي Prejudice
materiel وهو الإخلال بمصلحة للمضروور ذات قيمة مالية وضرر أدبي
prejudice moral يمثل إخلالاً بمصلحة غير مالية للمضروور مثل
المساس بمشاعره Sentiments أو سمعته Reputation أو شرفه
L'honneur فالضرر الأدبي يختلف بذلك عن الضرر المادي فهذا الأخير

يُصيب المدين في أمواله *Dommege aux biens* أما الأول فيصيب المشاعر.

ويشترط في الضرر بنوعيه أن يكون محققاً *Certain* ومباشر *Direct* إلا أنه لا يشترط أن يكون حالاً *actuel* فيكفي أن يكون محتملاً *Eventuel*.

وفي ذلك تقرر المحكمة الإدارية العليا أنه يشترط للحكم بالتعويض عن الضرر المادي الإخلال بمصلحة مالية للمضرور وأن يكون الضرر محققاً بأن يكون قد وقع بالفعل أو أن يكون وقوعه في المستقبل حتمياً.

كما تناولت المحكمة الإدارية العليا الضرر الأدبي مقررة (أن الضرر الأدبي هو الذي لا يمس المال ولكنه يصيب مصلحة غير مالية للفرد بأن يصيبه بشعوره أو عاطفته أو كرامته أو شرفه).

ويقع عبء إثبات الضرر على من يدعيه إذ عليه أن يقدم ما يثبت إصابته بأضرار مباشرة من جراء خطأ الإدارة وحجم هذا الخطأ إعمالاً للقاعدة العامة أن البيئة على من ادعى *Actori incumbit probation* طالما أنه ليست هناك مستندات تحجبها جهة الإدارة عن نظر المحكمة.

فعلى المضرور دائماً إثبات مقدار الضرر وما عاد عليه من ضرر حتى يقضي له بالتعويض سواء تمثل الضرر فيما لحق به من خسارة أو ما فاته من كسب.

فإذا عجز المدعي عن إثبات وجود الضرر إما لعدم وجود ضرر

أساساً أو تعذر عليه تقديم الدليل على ذلك فلا وجه لمسئولية الإدارة إذ أن التعويض يدور عدماً ووجوداً مع الضرر ويقدر بمقداره.

أو على ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية العليا أن التعويض عن الضرر يتطلب أن يلحق صاحب الشأن ضرر ما - فإذا لم يحقق بصاحب الشأن ضرر ما فإنه لا يكون هناك مبرر للتعويض.

وإعمالاً لما سبق فإنه يجب على الممول أو المسجل أو المكلف أو المستورد للرجوع على الإدارة الضريبية في أحكام المسئولية الإدارية إثبات وجود ضرر أصابه من جراء خطأ الإدارة L'existence d'un prejudice إذ أنه لا وجود لتقرير مسئولية الإدارة الضريبية حتى لو كان عملها غير مشروع طالما لم يترتب على هذا الخطأ ثمة ضرر.

فعدم مشروعية قرار أو عمل الإدارة الضريبية لا يكفي بذاته للحكم بالتعويض إذ لا بد من إثبات وجود ضرر أصاب صاحب الشأن من جراء خطأ الإدارة.

ويتشدد مجلس الدولة الفرنسي في الضرر الناشئ عن الخطأ المنسوب إلى الإدارة الضريبية الموجب للتعويض إذ لا يكفي في الضرر الناتج عن هذا الخطأ المنسوب إلى الإدارة الضريبية أن يكون احتمالياً بل ينبغي أن يكون مؤكداً.

وقد عرض على مجلس الدولة الفرنسي واقعة أكد فيها ذلك النظر وهي تتلخص في قيام أحد الممولين برفع دعوى تعويض على الدولة لامتناعها عن إصدار مرسوم يفرضه عليها القانون من شأن إصداره أن يقرر للممول إعفاء من بعض الفرائض المالية حيث انتهى قضاء مجلس

الدولة إلى أن هذا الامتناع من قبل الحكومة أحدث ضرراً مؤكداً أدى إلى حرمان الممول من فرصة مؤكدة من الإعفاء الضريبي.

كما تواترت أحكام مجلس الدولة المصري على عدم كفاية ركن الخطأ لتقرير مسؤولية الإدارة الضريبية بل لأبد من توافر ركن الضرر حيث قضت المحكمة الإدارية العليا في أحد أحكامها ((أن امتناع مصلحة الجمارك عن الإفراج عن الرسالتين الجمركيتين للمدعي وما شاب ذلك الامتناع من خطأ لا يكفي لتقرير مسؤولية مصلحة الجمارك)).

حيث لم تكتمف المحكمة باستظهار ركن الخطأ بل بحثت عن الركن الثاني وهو ركن الضرر وتلمسته فيما سردته من أسباب من أن المدعي اشترى هذه القطع من خارج البلاد وتكبد مصاريف السفر وقدرت قيمة الشهادة الجمركية الأولى بمعرفة مصلحة الجمارك بمبلغ ٨١٩٠ جنيه والثانية بذات المبلغ وقد ضاعت هذه المبالغ على المدعي فضلاً عما أصابه من أضرار تمثلت في حرمانه من الانتفاع بهذا الأجزاء وتركيبها بسيارته.

وقد استبان للمحكمة علاقة السببية بين خطأ الجهة الإدارية والضرر الذي أصاب المدعي.

وبناء عليه قضت المحكمة بإلزام مصلحة الجمارك بأن تؤدي للمدعي تعويضاً قدره ثلاثون ألف جنيه.

(الركن الثالث)

علاقة السببية Le lien de causalite

إذ لا يكفي لتقرير مسؤولية الإدارة الضريبية أن يكون هناك ضرر أصاب صاحب الشأن وأن يكون هناك خطأ في جانبها بل لابد من توافر علاقة السببية بين هذا الخطأ الذي ارتكبته جهة الإدارة وبين الضرر الذي أصاب صاحب الشأن.

فمسئولية الإدارة تقوم على وجود الخطأ في جانبها وذلك بأن يكون القرار أو العمل الذي قامت به غير مشروع أي يشوبه عيب أو أكثر من العيوب المنصوص عليها في قانون مجلس الدولة وأن يلحق بصاحب الشأن ضرر مباشر من هذا الخطأ وأن تقوم علاقة السببية بين الخطأ والضرر.

فإذا تخلف ركن أو أكثر من تلك الأركان انتفت مسؤولية الإدارة أو على نحو ما تقرر في ذلك المحكمة الإدارية العليا (ومن حيث أن أساس مسؤولية الحكومة عن القرارات الإدارية الصادرة منها هو وجود خطأ من جانبها بأن يكون القرار غير مشروع أي يشوبه عيب أو أكثر من العيوب المنصوص عليها في قانون مجلس الدولة وأن يحقق بصاحب الشأن ضرر وأن تقوم علاقة السببية بين الخطأ والضرر).

(إن انتفاء رابطة السببية بين القرار الإداري والضرر يجعل دعوى التعويض عن هذا القرار منهاراً للأساس).

ولعل أبرز مثال عرض على القضاء بصدد واقعة اشتملت على خطأ من قبل الجهة الإدارية وضرر أصاب صاحب الشأن دون أن تربطهما علاقة سببية ما تمثل في قيام الجهة الإدارية بمنح أحد المرشحين في

الانتخابات رمز الأرنب في حملته الانتخابية مما جعله مثاراً للسخرية من جانب المرشحين الآخرين وهو الأمر الذي أصابه بالفعل بضرر.

حيث أقام دعواه أمام مجلس الدولة طالباً الحكم بتعويض عن تلك الأضرار التي تسبب فيها خطأ الجهة الإدارية باختيارها هذا الرمز له.

حيث قررت المحكمة الإدارية العليا في ردها على دعوى المدعي ((أنه وإن كانت الجهة الإدارية قد أخطأت بالفعل في اختيارها رمز الأرنب للمرشح وهو من غير الرموز التي حددتها وزارة الداخلية مما يتوافر معه ركن الخطأ في المسؤولية الإدارية إلا أن الضرر الذي أصاب المدعي ليس من جراء ذلك الخطأ ولكنه نشأ من فعل الغير لظروف المعارك الانتخابية واستغلال المرشحين من المعارضين والمنافسين الرمز المخصص له في الانتخابات للتقليل منه.

وهو الأمر الذي يقطع علاقة السببية بين خطأ الجهة الإدارية باختيارها لرمز الأرنب والضرر الذي أصاب المرشح وبالتالي فإن المسؤولية الإدارية تنتفي ولا محل للحكم بالتعويض)).

مسئولية الإدارة على أساس تبعة المخاطر

La responsabilite sans faute

إذا كانت مسؤولية الإدارة لا تتحقق إلا بتوافر ثلاثة أركان أولهما خطأ الإدارة فإن هناك من المسؤولية ما لا يشترط فيها توافر ركن الخطأ إذ يكفي توافر عنصري المسؤولية الآخرين وهما عنصر الضرر وعلاقة السببية بين سلوك الإدارة المشروع وبين الضرر الذي أصاب صاحب الشأن دون اشتراط أن يكون هذا السلوك غير مشروع فيكفي أن ينتج عن سلوك الإدارة المشروع ضرراً يصيب صاحب الشأن حتى

يمكن لذلك الأخير الرجوع على الجهة الإدارية بالتعويض الجابر لذلك الضرر.

فالمضرون لا يكلف نفسه عناء إثبات خطأ الإدارة بل يكفيه إثبات وجود ضرر أصابه من جراء عملها القانوني أو المادي ولا يقبل من الجهة الإدارية أن تدفع تلك المسؤولية بدعوى عدم وجود خطأ من جانبها إذ أن تلك المسؤولية تثبت بوقوع الضرر ونسبته إلى فعل الإدارة فهي مسئولية تقع بقوة القانون. C'est une responsabilite de plein droit

وتقوم تلك المسؤولية على أساسين أولهما فكرة المخاطر les risques حيث تتحمل الإدارة مسئولية المخاطر الناشئة عن قراراتها وأعمالها تجاه الأفراد.

والأساس الثاني هو مساواة المواطنين أمام الأعباء العامة. L'egaliet de citoyens devant le charges publiques

إذ أن نشاط الإدارة هدفه في الأساس هو المصلحة العامة وهي في سبيل أدائها لتلك المصلحة العامة قد يضار أحد الأفراد من جراء أفعال الإدارة.

لذا .. فإنه من المقبول أن يتم توزيع هذا الضرر بين سائر الأفراد المستفيدين من المصلحة العامة وذلك عن طريق تعويض هذا الفرد المضرون عن الأضرار التي أصابته.

وتتعدد حالات المسؤولية على أساس المخاطر سواء في مصر أو في فرنسا إلا أنه يجمعها جميعاً أنها مسئولية استثنائية من الأصل العام وهو أن المسؤولية الإدارية في الأصل تتأسس على فكرة الخطأ الإداري حيث

يتأسس طلب الفرد بالتعويض على عمل إداري خاطئ كان هو السبب المباشر في إلحاق الضرر بالفرد.

ونتناول هنا أحكام مسؤولية الإدارة الضريبية بدون خطأ في مصر ثم في فرنسا.

بند أول : مسؤولية الإدارة على أساس تبعة المخاطر في مصر.

بند ثان : مسؤولية الإدارة على أساس تبعة المخاطر في فرنسا.

بند أول: مسؤولية الإدارة على أساس تبعة المخاطر في مصر

لا يعرف القانون المصري أحكام المسؤولية الإدارية غير القائمة على خطأ من جانب الجهة الإدارية إلا في حالات قليلة نص عليها المشرع صراحة منها ما نص عليها المشرع في أحكام القانون رقم ٨٩ لسنة ١٩٥٠ والذي أعطى للعامل الذي يصاب بسبب العمل أو في أثناء تأديته لهذا العمل الحق في الحصول من صاحب العمل على تعويض عن إصابته دون النظر إلى عما إذا كان هناك خطأ من جانب صاحب العمل من عدمه إلا أن حكم ذلك القانون لم يغير من القاعدة العامة أن المشرع المصري لا يعرف المسؤولية دون خطأ ومن ثم فإنه لا وجه لوجود المسؤولية على الإدارة الضريبية دون وجود خطأ من تلك الإدارة.

وقد أكدت ذلك أحكام القضاء المصري سواء في ذلك أحكام القضاء العادي حيث قضت محكمة النقض ((بأن الحكم الذي يرتب مسؤولية الإدارة على أساس المخاطر دون تقصير منها يكون قد خالف القانون ويتعين نقضه لأنه يكون قد أنشأ نوعاً من المسؤولية لم يقره المشرع ولم يرد به نص يجيزه))

أو في قضاء مجلس الدولة حيث قضت المحكمة الإدارية العليا ((بأن المناط في مساءلة الحكومة بالتعويض عن القرارات الإدارية هو قيام خطأ من جانبها بأن يكون القرار الإداري غير مشروع وأن يترتب عليه ضرر وأن تقوم علاقة السببية بين الخطأ والضرر فإذا كان القرار سليماً مطابقاً للقانون فلا تسأل عنه الإدارة مهما بلغ الضرر الذي يترتب عليه لانتفاء ركن الخطأ)).

ولا تقوم المسؤولية القائمة على أساس المخاطر في مصر إلا في حالتين فقط هما حالة الفصل المشروع للموظف أي الفصل بغير الطريق التأديبي وحالة الامتناع عن تنفيذ الأحكام القضائية.

إذ أن المشرع وقد أجاز للجهة الإدارية اختيار موظفيها باعتبارها المنوط بها إدارة المرفق مما يحق لها اختيار الأدوات اللازمة لأداء مهامها بما يعني حقها في الاستغناء عن خدمات من لا ترى الاستعانة بهم فإنه في المقابل منح المشرع للموظف المفصول بغير الطريق التأديبي الحق في تعويضه عن هذا الفصل برغم أن ما قامت به الإدارة لا يغدو سلوكاً غير مشروع.

أو على نحو ما انتهت إليه محكمة القضاء الإداري ((بأن قواعد العدالة توجب هي الأخرى تضمين الموظف المفصول عن الأضرار التي لحقته بسبب قرار الفصل حتى لو تعذر عليه إثبات عيب إساءة استعمال السلطة)).

وكذلك الأمر بالنسبة لامتناع الإدارة عن تنفيذ الأحكام القضائية فالأصل أنه لا يجوز للإدارة الامتناع عن تنفيذ تلك الأحكام بل أن سلوك الإدارة هنا موصوم بكونه جريمة جنائية إلا أنه وفي أحوال معينة قد يترتب على تنفيذ الحكم أضراراً جسيمة يتعذر تداركها قد

تصيب المجتمع بأكمله حيث يتعين دفع الضرر العام بالضرر الخاص ويحق للإدارة في تلك الحالة الامتناع عن تنفيذ الحكم إلا أنم الإدارة تكون ملزمة بتعويض الصادر لصالحه الحكم عن عدم تنفيذ حكمه إذ ينبغي إعمالاً لمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة أن يتحمل المجتمع معه في إزالة الأضرار التي أصابته ولا يكون ذلك إلا بتعويضه عن تلك الأضرار.

فمستولية الإدارة بالتعويض من الممكن أن تتحقق حتى دون أن ينطوي العمل الإداري على معنى الخطأ وذلك في حالات وبشروط محددة حيث تقوم مسئولية الإدارة في تلك الحالة على أساس فكرة العدالة فمن العدالة أن يعوض المضرور رغم نشاط الإدارة المشروع لأنه بغير ذلك التعويض سيكون المضرور قد تحمل بدون حق ضرراً استثنائياً دون باقي الأفراد.

إلا أنه بالرغم من الحالتين السابقتين فإنه يبقى الأصل العام أن مسئولية الإدارة لا تقوم إلا على أساس الخطأ وأنها لا تقوم على أساس تبعة المخاطر إلا بنص استثنائي.

وفيما عدا هذين الاستثنائين فإنه يلاحظ في أحكام مجلس الدولة تشدد المجلس وإنكاره قيام مسئولية الإدارة على أساس تبعة المخاطر حيث ذهب المحكمة الإدارية العليا إلى أن أساس مسئولية الإدارة عن القرارات الصادرة عنها هو وجود خطأ من جانبها بأن يكون القرار غير مشروع وأن يحيق بصاحب الشأن ضرر وأن تقوم علاقة السببية بين الخطأ والضرر.

وفي حكم آخر صريح في معناه قضت المحكمة بأن (مسئولية الحكومة كأصل عام لا تقوم على أساس تبعة المخاطر التي بمقتضاها

تقوم المسؤولية على ركنين هما الضرر وعلاقة السببية بين نشاط الإدارة وبين الضرر).

وفي حكم آخر (إن مسؤولية الإدارة عن القرارات الإدارية رهين بكون القرار معيباً وأن يترتب عليه ضرر وأن تقوم علاقة السببية بين عدم مشروعية القرار وبين الضرر الذي أصاب الفرداً - لا تقوم المسؤولية الحكومية كأصل عام على أساس تبعة المخاطر التي بمقتضاها تقوم المسؤولية على ركنين هما الضرر وعلاقة السببية بين نشاط الإدارة وبين الضرر).

(ومن حيث أن أساس مسؤولية الحكومة عن القرارات الإدارية الصادرة منها هو وجود خطأ من جانبها بأن يكون القرار غير مشروع أي يشوبه عيب أو أكثر من العيوب المنصوص عليها في قانون مجلس الدولة).

فهذه الأحكام جميعها تظهر بوضوح اتجاه مجلس الدولة المصري من عدم الأخذ بنظرية المسؤولية الإدارية القائمة على غير خطأ إلا في الحالتين سالفتي الذكر وهما الفصل بغير الطريق التأديبي والامتناع عن تنفيذ الأحكام القضائية.

وفي مجال مسؤولية الإدارة الضريبية فإنه لا يتصور قيام مسؤوليتها غير القائمة على خطأ إلا في حالة امتناعها عن تنفيذ الأحكام القضائية حيث تتوافر لها المبرر في ذلك الامتناع.

حيث تقوم مسؤوليتها في تلك الحالة على أساس مبدأ المساواة في تحمل الأعباء العامة وليس على فكرة تحمل المخاطر إذ أن الممول والذي رفضت جهة الإدارة تنفيذ الحكم القضائي الصادر لصالحه درءاً لضرر

عام سيحقيق بالمجتمع في حال تنفيذ هذا الحكم يحق له الرجوع على الإدارة بالتعويض لجبر ما أصابه من ضرر.

ويجد هذا التعويض أساسه في فكرة المساواة في تحمل الأعباء العامة وذلك باقتضاء هذا التعويض من المال العام والذي هو مال المجتمع مشاركة من المجتمع للفرد المضروب في تحمل الأضرار التي أصابته بصفة شخصية من جراء سلوك الإدارة.

فلا يتصور وجود لمسئولية الإدارة على أساس تبعة المخاطر إلا بنص قانوني يقرر تلك المسئولية.

فالقول بإقامة مسئولية الدولة على أساس تبعة المخاطر لا يمكن الأخذ به كأصل عام إذ أن مقتضاه أن تقوم المسئولية على ركنين فقط هما الضرر وعلاقة السببية بين نشاط الإدارة في ذاته وبين الضرر حتى ولو كان هذا النشاط غير منطوق على خطأ ولكن نصوص القانون المدني ونصوص قانون مجلس الدولة المصري قاطعة في الدلالة على أنها عالجت المسئولية على أساس قيام الخطأ بل حددت نصوص القانون الأخير أوجه الخطأ في القرار الإداري بأن يكون معيباً بعيب عدم الاختصاص أو وجود عيب في الشكل أو مخالفة القوانين أو اللوائح أو الخطأ في تطبيقها وتأويلها أو إساءة استعمال السلطة فلا يمكن - إزاء وضوح النص - ترتيب المسئولية على أساس تبعة المخاطر كأصل عام بل يلزم لذلك نص تشريعي خاص وقد أوردت المذكرة الإيضاحية للقانون المدني في هذا الخصوص " أما المسئولية على أساس تبعة المخاطر المستحدثة فلا يوجد بشأنها سوى تشريعات خاصة تناولت تنظيم مسائل بلغت من النضوج ما يؤهلها لهذا الضرب من التنظيم".

بند ثان: مسؤولية الإدارة على أساس تبعة المخاطر في فرنسا

إذا كان مجلس الدولة المصري لم يعرف أحكام المسؤولية الإدارية غير القائمة على الخطأ إلا في الأحوال التي نص عليها المشرع استثناء من الأصل العام أنه لا وجود للمسؤولية الإدارية دون خطأ من جانب الإدارة فإن مجلس الدولة الفرنسي عرف أحكام تلك المسؤولية حيث قسم مجلس الدولة - في تناوله لأحكام المسؤولية القائمة على غير خطأ - تلك المسؤولية إلى المسؤولية القائمة على أساس المخاطر *La responsabilite fondee sur le risque* والمسؤولية القائمة على أساس المساواة أمام الأعباء العامة *La responsabilite pour rupture de l'egalite devant les charges publiques* مقررًا في أحكام عديدة وجود تلك المسؤولية على أساس المخاطر في حالتين هما :

١. الأضرار التي تصيب الغير من جراء حوادث الأشغال العامة.

٢. والمسؤولية الناجمة عن فعل الأشياء أو الوسائل الخطرة.

ومن أمثلة ذلك ما قضى به مجلس الدولة في الدعوى المقامة من السيد كان *comes* العامل بترسانة تارب *Tarbes* والذي حرقت يده في ٨ يوليو ١٨٩٢ بسبب انفجار المعدن لطرقة بمطرقة آلية مما أدى إلى عجزه عجزاً مطلقاً عن استعمال يده اليسرى حيث قضى المجلس في تلك الدعوى (أنه وإن كان البين من إجراءات الطعن أنه لا يمكن نسبة أي خطأ إليه ٠٠ وهو ما لم يكن محل نزاع - وأن الحادث لم ينشأ من إهماله أو عدم تبصره، وأنه في الظروف التي وقع فيها الحادث لا يكون لوزير الحربية التمسك بعدم مسؤولية الدولة فيكون سليماً تقدير التعويض للسيد كام بمبلغ ٦٠٠ فرنك دخلاً لمدى الحياة).

وفي مجال المسؤولية القائمة على أساس المساواة أمام الأعباء العامة قرر مجلس الدولة الفرنسي تلك المسؤولية عن القرارات الإدارية المشروعة سواء في حالة القرارات الفردية أو اللائحية أو عن القوانين والمعاهدات الدولية.

وإذا كان يتعذر وجود حالات لمسئولية الإدارة الضريبية - بصفتها تلك لا بصفتها الإدارية - بصدد المسؤولية القائمة على أساس المخاطر سواء من جراء حوادث الأشغال العامة أو في المسؤولية الناجمة عن فعل الأشياء الخطرة فإنه من المتصور قيام مسؤولية الإدارة الضريبية في الحالة الثانية وهي المسؤولية القائمة على أساس المساواة أمام الأعباء العامة وهي التي تتحقق في المسؤولية عن القرارات الإدارية المشروعة سواء في القرارات الفردية أو اللائحية.

وهو ذات الأمر في مصر حيث انتهى مجلس الدولة المصري إلى اتباع خطي مجلس الدولة الفرنسي في هذا الصدد إلا أنه حصر تلك المسؤولية في حالة إصدار الإدارة قرارها بالفصل بغير الطريق التأديبي والحالة الأخرى هي امتناع الإدارة عن تنفيذ حكم قضائي.

إلا أن مجلس الدولة الفرنسي قد أضاف إلى ذلك المسؤولية عن القوانين والمعاهدات الدولية طالما ترتب عليها أضرار بأي من الأفراد حتى ولو لم يكن هناك ثمة خطأ في جانب الجهة الإدارية سواء في إصدارها للقانون أو عقد الاتفاقيات الدولية.

حيث قضى مجلس الدولة الفرنسي بمسئولية الدولة عن تعويض الأضرار التيس أصابت أحد أصحاب مصانع الألبان من جراء إصدار الإدارة قانوناً في ٩ يوليو عام ١٩٣٤ والمتعلق بحماية سوق الألبان والذي

حظر استعمال أي مواد اصطناعية في صناعة الألبان حيث أدى هذا القانون إلى توقف نشاط شركة المدعي والتي كانت تبيع أنواعاً من الجبن يدخل في صناعته مواد صناعية.

فبالرغم من انتفاء خطأ الإدارة في إصدارها لهذا القانون إلا أن مجلس الدولة الفرنسي قضى بالتعويض للمدعي إعمالاً لمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة أخذاً بنظرية مسئولية الدولة القائمة على غير خطأ مطبقاً إياها في حال إصدار الإدارة قانوناً مشروعاً.

إلا أن مجلس الدولة الفرنسي قد اشترط في الضرر الناتج عن هذا السلوك المشروع لجهة الإدارة شروطاً خاصة تختلف عن تلك الواجب توافرها في الضرر الناتج عن السلوك غير المشروع إذ اشترط للتعويض عن ذلك الضرر - علاوة على كونه ضرراً مؤكداً - أن يكون ضرراً خاصاً بأن يكون غير عادي أو جسيماً وألا يكون القانون أو المعاهدة قد حظر صراحة الحق في التعويض.

ولا شك في أن ما انتهى إليه مجلس الدولة الفرنسي يشكل تطوراً هاماً في قواعد المسئولية الإدارية ويمكن أن يفتح الباب على مصراعيه لحالات عديدة للمطالبة بالتعويض وهو ما يتسق مع قواعد العدالة لاسيما في المجال الضريبي إذ أن الضرائب لا تستخدم فقط من أجل أغراض مالية تهدف إلى جباية أكبر قدر من الأموال بل أن لها في حالات عديدة أغراضاً أخرى منها الاجتماعية فقد تستهدف الضريبة شريحة اجتماعية معينة وذلك بالتخفيف عن كاهلها وذلك بتخفيف أعبائها الضريبية كما فعل المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة ٨ بأن نص على إعفاء أصحاب الدخول المتدنية من الضريبة بنصه على إعفاء صافي الربح حتى ٥٠٠٠ جنيه من أي ضريبة تشجيعاً لأصحاب تلك

الدخول وتخفيفاً عن كاهلهم بإعفائهم من الالتزام بسداد ضريبة عن ذلك المبلغ المعفي من الضريبة.

وقد تستهدف الضريبة نوعاً من السلع إما لكونها تخص شريحة معينة قادرة على السداد وإما لكونها سلعة كمالية غير ضرورية كما قد تحابي الضريبة أصحاب الدخل المنخفضة وتتشدّد بالنسبة لأصحاب الدخل المرتفعة.

ومثال ذلك قيام المشرع في نص المادة الثامنة بتطبيق سعر ضريبة قدره ١٠٪ على الدخل المنخفضة والتي لا تزيد عن ٢٠٠٠٠ جنيه (عشرين ألف جنيه) في السنة وزيادة ذلك السعر إلى ١٥٪ على الدخل الذي لا يزيد عن ٤٠٠٠٠ جنيه (أربعين ألف جنيه) ثم إلى ٢٠٪ على الدخل الذي يزيد على ذلك.

وقد يهدف المشرع إلى تحفيز أنشطة معينة فيقوم بمنحها إعفاء ضريبياً دون الأنشطة الأخرى.

مثال ذلك ما قام به المشرع في م ٣١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من إعفاء أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي من الضريبة لمدة عشر سنوات وكذلك أرباح منشآت الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك وأرباح مشروعات مراكب الصيد وكذلك ناتج تعامل الأشخاص الطبيعية عن استثماراتهم في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية.

فلا شك أن اتجاه المشرع هذا تدفعه المصلحة العامة ولكن من الممكن أن تضار بعض الأنشطة الأخرى من جراء تلك المغايرة في المعاملة الضريبية.

فمثلاً في الفقرة الثالثة المادة ٣١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ألقى المشرع من الضريبة ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين - دون الأشخاص الاعتباريين - عن استثماراتهم في الأوراق المالية المقيدة في سوف الأوراق المالية المصرية دون أن يعطي المشرع أي مبرر لقصر ذلك الإعفاء على تعامل الأشخاص الطبيعيين دون الاعتباريين وهو ما يشكل مغايرة واضحة في المعاملة علاوة على تعريض النص لعدم الدستورية لمخالفته نص م ٤٠ من الدستور بأن المواطنين أمام القانون سواء وهم متساوون في الحقوق والواجبات العامة وأن النظام الضريبي يقوم على العدالة الاجتماعية (م ٣٨ من الدستور).

فعلاوة على ما سبق فإن ذلك يشكل ضرراً جسيماً للأشخاص الاعتبارية في إثقال كاهلها بضرائب أعفيت منها الأشخاص الطبيعيون رغم ممارستها لذات النشاط.

وقد أصر المشرع على تلك المغايرة في المعاملة في كافة الحقوق حيث منح الأشخاص الطبيعيين من الإعفاءات في سائر الأنشطة الأخرى ما حرم منه الأشخاص الاعتباريون حتى سعر الضريبة فرضه بطريقة تصاعدية على الأشخاص الطبيعيين بدءاً من ١٠٪ ونهاية بـ ٢٠٪ أما الأشخاص الاعتباريون ففرض عليهم سعر ضريبة واحد وهو ٢٠٪ دون تطبيق الحد التصاعدي الذي منحه للأشخاص الطبيعيين.

فلا شك أنه يجوز لهؤلاء الأشخاص الاعتباريين أن يطالبوا بجبر تلك الأضرار التي تسبب فيها لهم هذا القانون وهي أضرار محققة بالفعل حيث لن يكون هناك ثمة تنافس شريف بين الأنشطة المماثلة.

فهناك نشاط يتمتع بإعفاءات ضريبية وسعر ضريبية مميز ومغاير لأنشطة مماثلة أخرى لا لشيء سوى أن القائم بذلك النشاط شخص طبيعي وليس اعتبارياً وهو الأمر الذي سيكون له مردود على جودة المنتج وحرية المنافسة وهو ما يدعونا إلى تأييد اتجاه مجلس الدولة الفرنسي في هذا الصدد والمطالبة بتبني هذا الاتجاه لدى مجلس الدولة المصري فهذا أضمن للحقوق وادعى لتقرير مبدأ المساواة بالفعل في توزيع الأعباء العامة.

فلا وجه للتمييز بين الأشخاص في المعاملة الضريبية على النحو الذي تناوله القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإذا ما أصرت الإدارة على ذلك التمييز فلن تتحمل هي عبء تعويض المضرورين عنه وعن ذلك التمييز غير المبرر.

ومن ثم فإنه لا وجه ولا مبرر لتشدد مجلس الدولة المصري في ذلك الأمر لاسيما وأن المتتبع لأحكام مجلس الدولة يجد أن المجلس لا يتقبل بسهولة فكرة مساءلة الإدارة دون خطأ منها بل أنه حتى مع وجود ذلك الخطأ فإن المجلس لا يكتفي إلا بالخطأ الصريح الواضح.

ففي أحد أحكام المحكمة الإدارية العليا رفضت المحكمة تعويض المدعي عن قيام الجهة الإدارية بإزالة البوفيه المقام منه على أرض مملوكة للدولة رغم أن المدعي تحصل على تراخيص وموافقات من تلك الجهة ببناء البوفيه إلا أن المحكمة قد انتهت في سرد أسباب رفضها

لذلك التعويض ((إن مسؤولية الإدارة بالتعويض تتعقد بتوافر أركان ثلاثة هي الخطأ والضرر وعلاقة السببية بينهما).

وقد توافرت تلك الأركان في الواقعة المطروحة من خطأ وذلك بقيام جهة الإدارة بإزالة البوفيه الذي أقامه المدعي منذ سنوات على أرض مملوكة للدولة وصدرت بشأنه التراخيص والموافقات اللازمة من الجهات المختصة وضرر يترتب على خطأ مصدر القرار بإزالة البوفيه وهو حرمان المدعي من مورد رزقه وأسرته وقطع مستعجل لكل سبيل أمامه لتصحيح موقفه دون حتى إمهاله للقيام بما يلزم من إزالة بأقل قدر من الخسائر المادية.

فإذا كانت الأرض مملوكة للدولة ملكية عامة فإن إزالة المباني التي أقامها المدعي عليه بالطوب الأحمر والمسلح صحيحة. ولا يجوز الترخيص قانوناً بإقامة مساكن خاصة عليها وبالتالي فلا محل لتعويض المدعي عن تلك الإزالة التي كانت آتية حتماً)).

ففي تلك الواقعة إذا اعتبرنا موقف الجهة الإدارية بإزالة البوفيه من أرض مملوكة للدولة هو عمل صحيح قانوناً إلا أن هذا العمل يعد تصحيحاً لخطأ الجهة الإدارية ذاتها حين قامت بمنح المدعي تراخيص وموافقات على إقامة البوفيه على أرض مملوكة للدولة أي أن الجهة الإدارية لم تقم سوى بتصحيح خطأها هي.

وبالتالي فمن العدل إزاء تضرر المدعي من جراء هذا المسلك أن يعرض عن الأضرار التي أصابته فانتهاه المحكمة التي رفضت إعادة الحال إلى ما كانت عليه أمر مقبول في ظل أن الأرض المقام عليها البوفيه أرض مملوكة للدولة أما رفضها تعويض المدعي عن الضرر التي أصابته من إزالة البوفيه وقطع مورد معيشتة فهو حكم منتقد لاسيما

وأن المدعي لم يقيم ذلك البوفيه إلا باتباع الأساليب القانونية وقد منحته الإدارة بالفعل التراخيص لذلك.

فهي - أي الإدارة - لاشك وقد أخطأت في منحه التراخيص بذلك ولا شك في حقها في تدارك ذلك الخطأ بإصدار قرارها بإزالة البوفيه إلا أن المؤكد ثبوت حق المدعي في التعويض عن الأضرار التي أصابته.

La reparation التعويض

إذا اكتملت أركان المسؤولية الإدارية من خطأ الجهة الإدارية وضرر أصاب صاحب الشأن وعلاقة سببية بين هذا الخطأ والضرر استحق المضرور تعويضاً جابراً لذلك الضرر الذي أصابه.

والتعويض لغة هو العوض بمعنى البدل أو الخلف.

وقانوناً هو ما يلتزم به المسؤول عن إحداث الضرر تجاه من أصابه بضرر.

والملتزم بأداء ذلك التعويض هي الجهة التي ارتكبت ذلك الخطأ - أي الجهة الإدارية - فمناطق إلزام جهة الإدارة بالتعويض - على نحو ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية العليا - لا يتأتى إلا بتوافر مسؤولية الإدارة عن تلك القرارات وذلك بتحقق أركانها الثلاثة من خطأ وضرر وعلاقة سببية بينهما.

فمبدأ المشروعية يفرض على الدولة في حالة خروج أي من جهات الإدارة على أحكام القانون إيجاد الوسائل القانونية التي تمكن الأفراد بواسطة القضاء من ردها إلى صوابها وتصحيح مسارها وتمكينهم أيضاً من الحصول على جبر الضرر الذي لحق بهم ومس حقوقهم - حرياتهم

مسارها وتمكينهم أيضاً من الحصول على جبر الضرر الذي لحق بهم
ومس حقوقهم - حرياتهم - ومصالحهم من جراء أعمال الإدارة غير
المشروعة أو الخطرة.

والتعويض ليس جزاء على الجهة الإدارية لمخالفتها لمبدأ
المشروعية بقدر ما هو تحقيق لمبدأ التوازن بين حقوق الإدارة وحقوق
الأفراد فإذا كان سلوك الإدارة غير المشروع قد أصاب الفرع في ذمته
المالية أو في نفسيته ومعنوياته فإنه من مقتضيات مبدأ العدالة الاجتماعية
تعويض ذلك الفرد عما أصابه من أضرار والمجتمع ككل هو الذي
سيتحمل هذا التعويض باعتبار أن المال الذي سيدفع إلى المضرور هو مال
عام يمتلكه مجموع أفراد المجتمع وهو ما دفع إلى هذا الفرد إلا خطأ
الدولة - ممثلة في أحد الجهات الإدارية - تجاه هذا الفرع - وأن هذا
الخطأ نتج عنه ضرر أصاب ذلك الفرد.

وسبيل المضرور في جبر ما أصابه من ضرر هو دعوى التعويض
التي يرفعها إلى القضاء للمطالبة بتضمين ما أصابه من ضرر نتيجة
لتصرف الإدارة.

فالتعويض هو أثر من آثار المسؤولية الإدارية يدور عدماً ووجوداً
معها فبدون هذه المسؤولية لا يستحق تعويض للمضرور قبل جهة الإدارة.

وما ينطبق على الإدارة بصفة عامة من الأحكام السابقة ينطبق
أيضاً على الإدارة الضريبية بصفة خاصة وتتعدد صور ذلك التعويض إلا
أنه يجع كافة صور التعويض أنها في النهاية تمثل طرقاً لجبر الضرر
الذي وقع على المضرور.

فالممول أو المسجل أو المكلف أو المستورد الذي وقع عليه ضرر من جراء خطأ الإدارة الضريبية سواء أكانت مصلحة الضرائب العامة أو المبيعات أو العقارية أو مصلحة الجمارك يحق له الرجوع على أي من تلك الجهات بدعوى تعويض وذلك لجبر ما أصابه من أضرار من جراء خطأ الإدارة.

وتتعدد صور ذلك التعويض كما تتباين بشأنه سلطة المحكمة في القضاء به لاسيما وإذا كان هناك خطأ مشترك بين الإدارة والمضروب.

صور التعويض

تتعدد صور التعويض الجابر للضرر من تعويض عيني إلى تعويض بمقابل وينقسم هذا الأخير إلى تعويض نقدي أو غير نقدي.

ويجد هذا التقسيم أساسه في نص المادة ١٧١ من القانون المدني والتي نصت في فقرتها الثانية على أن يقدر التعويض بالنقد وعلى أنه يجوز للقاضي تبعاً للظروف وبناء على طلب المضروب أن يأمر بإعادة الحالة إلى ما كانت عليه أو أن يأمر بأداء أمر معين متصل بالعمل غير المشروع وذلك على سبيل التعويض.

فالأصل في التعويض أن يكون نقدياً *La reparation en argent*

ويتحقق ذلك بإلزام الجهة الإدارية التي أخطأت وتسبب خطأها في الإضرار بالفرد بأداء مبلغ نقدي لهذا الفرع تقدره المحكمة كمبلغ جابر للضرر الذي أصابه.

أما التعويض غير النقدي فهو يتمثل في إعادة الحال إلى ما كان عليه أو بأداء أمر معين متصل بالعمل غير المشروع أو على نحو ما ذهبت

إليه المحكمة الإدارية العليا في تعريفها لذلك التعويض ((إن التعويض غير النقدي يستند على القاعدة التي قررها القانون المدني والتي تجيز للقاضي أن يأمر بإعادة الحال إلى ما كانت عليه أو يحكم بأداء معين متصل بالعمل غير المشروع)).

ومن صور ذلك التعويض غير النقدي في مجال الضرائب إلغاء المحكمة للحجز الموقع على أموال المدين وذلك بالقضاء ببطلانه واعتباره كأن لم يكن.

كذلك إصدار المحكمة حكمها بإلغاء محاسبة الممول عن سنوات معينة لثبوت عدم مزاولته لنشاطه خلال تلك السنوات.

فإلغاء القرار المطعون فيه بحكم القضاء يعني حصول الطاعن على التعويض العيني الجابر لما يكون قد أصابه من ضرر أدبي مما يعد تعويضاً له عن هذا الضرر.

أما التعويض العيني La reparation en nature

وصورته قيام الإدارة برد ما أخذته من الفرد سواء أكانت أموالاً سائلة أو منقولات أو عقارات.

ومن صور ذلك التعويض في المجال الضريبي قضاء المحكمة بإلزام مصلحة الضرائب برد المبالغ التي أخذتها من الممول بدون وجه حق.

وإذا كان الأصل من تلك الصور هو صورة التعويض النقدي إلا أن التعويض غير النقدي يجد مجاله الطبيعي في التعويض عن الضرر الأدبي بشرط أن يكون كافياً لجبر الضرر فإذا لم يكن كذلك جاز للقاضي الجمع بين التعويض غير النقدي والنقدي معاً.

فللقاضي - في حالة الضرر الأدبي - أن يكتفي بإلزام مصلحة

الضرائب برد ما استولت عليه من أموال من الممول نظراً لعدم استحقاق ضريبة عليه وله أن يزيد على ذلك القضاء بالحكم بإلزام مصلحة الضرائب أن تؤدي لهذا الممول تعويضاً نقدياً يكفي لجبر الضرر الأدبي الذي لم يكف لجبره إلزام المصلحة برد أمواله إليه.

وكذلك الأمر في إلغاء الحجز الذي قامت به مصلحة الضرائب على أموال الممول فللقضاء - وفقاً لظروف الدعوى - أن يكتفي بإلغاء ذلك الحجز كتعويض جابر للضرر الأدبي وله أن يقضي بتعويض نقدي بخلاف حكمه بإلغاء الحجز إذا ارتأى عدم كفاية ذلك الحكم الأخير لجبر الضرر.

والضرر الأدبي - كما سبق وتناولناه في المبحث الخاص بالضرر - هو الذي لا يمس المال ولكنه يصيب مصلحة غير مالية للمضرور كأن يصيبه في شعوره أو في عاطفته أو في كرامته أو في شرفه.

وفي ذلك تقرر المحكمة الإدارية العليا ((أن التعويض غير النقدي يجد مجاله الطبيعي في التعويض عن الضرر الأدبي وذلك في الحالات التي يكون فيها هذا التعويض كاف لجبر هذا الضرر فمجال تحديد الضرر الأدبي هو الضرر الذي لا يمس المال ولكنه يصيب مصلحة غير مالية للمضرور)).

وفي قضاء آخر ((إذا كان التعويض عن الضرر الأدبي مقررًا بنص القانون فإن التعويض بمعناه الواسع قد يكون تعويضاً عينياً أو تعويضاً بمقابل قد يكون نقدياً أو غير نقدي - التعويض غير النقدي يجد مجاله في الضرر الأدبي بشرط أن يكون كافياً لجبر هذا الضرر فلا وجه للمطالبة بتعويض نقدي عن الضرر الذي تم جبره)).

لذا فقد تكتفي المحكمة بإلغاء القرار غير المشروع كتعويض جابر للمضرور وباعتباره خير تعويض عن الأضرار الأدبية.

سلطة المحكمة في تقدير التعويض

حدد المشرع السلطة المختصة بتقدير التعويض الجابر للضرر بالسلطة القضائية وذلك على النحو الذي نص عليه المشرع في المادة ١٧١ من القانون المدني حيث نص على أنه ((١). يعين القاضي طريق التعويض تبعاً للظروف ويصح أن يكون التعويض مقسطاً كما يصح أن يكون إيراداً مرتباً ويجوز في هاتين الحالتين إلزام المدين بأن يؤدي تأميناً.

٢. ويقدر التعويض بالنقد على أنه يجوز للقاضي تبعاً للظروف وبناء على طلب المضرور أن يأمر بإعادة الحال إلى ما كانت عليه أو أن يحكم بأداء أمر معين متصل بالعمل غير المشروع وذلك على سبيل التعويض)).

فالمشرع لم يجعل للقاضي سلطة تحديد طريق التعويض فقط بل جعل له أيضاً سلطة تقدير هذا التعويض وذلك إذا كان هذا التعويض نقدياً.

أما إذا كان هذا التعويض بغير مقابل أو تعويض عيني فلم يجعل المشرع للمحكمة القضاء له إلا في حالة طلب المضرور ذلك فإذا قصر المضرور طلبه على التعويض نقدياً فلا يجوز للمحكمة من تلقاء نفسها أن تحكم بغير ما طلبه فليس لها أن تقضي بالتعويض بدون مقابل أو بالتعويض العيني إلا إذا طلب المضرور ذلك.

وللمحكمة السلطة المطلقة في رفض طلب التعويض طالما أنها ارتأت انتفاء أي ركن من أركان المسؤولية الإدارية سواء ركن الخطأ أو الضرر أو علاقة السببية بينهما.

فخطا الإدارة لا يعني الحكم بالتعويض ما لم يترتب على ذلك الخطأ ضرر فالتعويض يدور وجوداً وعدمياً مع الضرر ويقدر بمقداره.

وكذلك الأمر بالنسبة لخطأ الإدارة إذ لا يكفي إثبات تحقق الضرر للقضاء بالتعويض بل ينبغي إثبات خطأ الإدارة فالخطأ الموجب للتعويض لا يقوم على مجرد أقوال مرسلة دون ثمة دليل وبالتالي فلا تقبل دعوى التعويض دون إثباته.

وكذلك الأمر بالنسبة لرابطة السببية فهي ركن من أركان المسؤولية المدنية عن القرار الإداري.

وبانتفاء هذا الركن تنتفي معه المسؤولية المدنية طبقاً للمادة ١٦٢٠ من القانون المدني.

فإذا ما تحقق القاضي من توافر أركان المسؤولية الإدارية اختص هو بتقدير مبلغ التعويض فقاضي الموضوع يستقل بتقدير مبلغ التعويض المحكوم به طالما أن تقديره مبني على أسس لها أصل ثابت بالأوراق ومن ثم لا يجوز التعقيب على قضائه في هذا الشأن من المحكمة الأعلى.

فلا يوجد نص قانوني يلزم القضاء باتباع معايير معينة لتقدير التعويض فالأمر في تحديد مبلغ التعويض هو من إطلاقات محكمة الموضوع إلا أنه ينبغي أن يكون هذا التعويض جابراً لكل عناصر الضرر التي أصابت المضرور.

وينبغي على القاضي في تحديده لمقدار التعويض أن يراعي مقدار الضرر الذي أصاب المضرور وحجم الخطأ الذي ارتكبه جهة الإدارة دون أن يتجاوز ذلك الضرر بالقضاء بتعويض يزيد عليه.

فالتعويض يدور وجوداً وعدمًا مع الضرر ويقدر بمقداره بما يحقق جبره دون أن يجاوزه حتى لا يثري المضرور على حساب المسئول دون سبب.

والقاضي في تحديده لمقدار التعويض له أن يفصل الأضرار التي أصابت المضرور كلاً على حدة وذلك بتحديد مقدار التعويض عن الضرر المادي وتحديد مبلغ التعويض عن الضرر الأدبي كما أن له أن يدمج مبلغ التعويض عن الضررين معاً.

(فلا يعيب الحكم أنه أدمج الضرر المادي والضرر الأدبي معاً فقدّر التعويض عنهما جملة بغير تخصيص لمقداره عن كل منهما فهذا التخصيص ليس بلازم قانوناً.

ومن ثم فلا يعيب الحكم أنه قد خلص في مجال تقدير التعويض بأن يقدر تعويضاً شاملاً لما لحق المدعي من خسارة وما فاتته من كسب بمبلغ عشرة آلاف جنيه).

فالقاضي هو الذي يقدر مدى التعويض عن الضرر الذي لحق بالمضرور مراعيًا في ذلك الظروف والملابسات التي أحاطت بالواقعة سواء من حيث حجم الخطأ أو حجم الضرر الذي أصاب المضرور.

ويشمل التعويض أولاً الضرر المادي وهو الضرر المباشر الذي أصاب المضرور ويشتمل على عنصرين جوهريين هما الخسارة التي حاقت بالمضرور والكسب الذي فاتته.

ثانياً: الضرر الأدبي وهو ما يصيب المضرور من ألم في عاطفته أو شعوره دون أن يتجاوز القاضي في قضائه بالتعويض عن تلك الأضرار.

والعبرة في تحديد مبلغ التعويض هي بقيمة الضرر وقت الحكم وليس وقت حدوثه ما لم يكن التأخير في التعويض رادعاً إلى فعل المضرور وكان في مكنته إصلاحه قبل ذلك.

فقد يمتد الزمن بين وقت حدوث الضرر وبين التعويض عنه بما يحدث فجوة في قيمة الضرر بين هذين الزمنين وبما يؤثر على القيمة النقدية لقيمة الضرر.

فهذا الضرر يقوم نقداً والقوة الشرائية للنقود تقل شهراً بعد شهر وعماماً بعد عام وبالتالي فإن المبلغ الذي قوم به الضرر في يوم حدوثه سيكون أقل في قيمته الشرائية بعد ذلك فما بالناس لو تأخر التعويض سنوات عن وقت حدوث الضرر حيث لن يكون لقيمة الضرر وقت حدوثه ذات القيمة يوم الحكم بالتعويض.

لذا فقد استقر قضاء المحكمة الإدارية العليا على أنه (إذا كان قضاء هذه المحكمة جرى على أن التأخير في الفصل في الدعاوى مع تغيير الأوضاع الاقتصادية لا يجب أن يكون سبباً لإنقاص قيمة التعويض الجابر للضرر فالعبرة بتحديد قيمة الضرر هي بيوم صدور الحكم لا يوم وقوع الضرر).

وما انتهى إليه القضاء المصري سبق وأن استقر عليه القضاء الفرنسي حيث قضى مجلس الدولة الفرنسي بأنه (إذا كان الحق في التعويض عن الضرر الشخصي يبدأ من تاريخ حدوث الضرر فعلى الجهة التي تحدد التعويض - خاصة القاضي - وهو ينظر الطلبات المالية أن يقيم الضرر بحيث يكفل للمضرور في تاريخ الحكم التعويض الكامل عن الضرر ... وأنه يجب في جميع الأحوال أن يراعى في تقدير الضرر المسؤولية التي تقع على صاحب الشأن في تأخير إصلاح الضرر وأنه يجب

في هذه الحالة تقييم الضرر بمراعاة الظروف التي كانت قائمة في الوقت الذي كان الحكم يصدر عادة فيه)).

التعويض الكامل وأثر الخطأ المشترك في تقدير التعويض

كما يرتبط التعويض بالضرر فإنه يرتبط أيضاً بقدر الخطأ فكلما كان الخطأ جسيماً كلما راعى القاضي ذلك في قدر التعويض الذي سيحكم به.

فمقدار التعويض ينبغي أن يتناسب مع الخطأ ومع الضرر كما أن اشتراك خطأ المضرور مع خطأ الإدارة في إحداث الضرر يؤثر بلا شك في قدر التعويض المقضي به وذلك على التفصيل التالي:

بند أول: مقدار التعويض

التعويض يقدر بالضرر وبالتالي فالتعويض يجب أن يغطي كل ما أصاب الإنسان المضرور سواء ما فاتته من كسب أو بما لحق به من الخسارة فلا يصبح المضرور بعد القضاء بالتعويض أكثر ثراءً أو فقراً.

وبالتالي فإن وجود خطأ في جانب الإدارة الضريبية لا يستتبع دائماً الحكم بالتعويض فذلك الأخير مناطه وجود ضرر أصاب المضرور وأن يكون هذا الضرر ناتجاً عن خطأ الإدارة.

هناك علاقة تلازم بين الخطأ والضرر فوجود الضرر في حد ذاته لا يعني الحكم بالتعويض المضرور طالما انتفت العلاقة بين خطأ الإدارة وبين الضرر الذي أصاب المضرور.

كما أن وجود الخطأ دون وجود الضرر لا يصح سندا في دعوى التعويض فالقاضي يبحث أول ما يبحث - في نطاق المسؤولية الإدارية - عن وجود خطأ في جانب الجهة الإدارية فإن تحقق هذا الركن بحث في

الضرر الذي أحدثه هذا الخطأ فإن تحقق هذين الركنين قامت المسؤولية الإدارية بعناصرها الثلاثة بما يعني ترتيب الجزاء على تلك المسؤولية وهو الحكم على الجهة الإدارية مرتكبة الخطأ المتسبب في إحداث الضرر بإلزامها بتعويض المضرور عن الأضرار التي أصابته سواء في ذلك الأضرار المادية أو الأضرار الأدبية والقاضي في ذلك مقيد بعدة قيود:

أولها : طلبات المدعي المضرور فلا يجوز للقاضي أن يزيد عن طلبات المدعي حتى لو كانت قيمة الأضرار أشد مما يطلبه المدعي.

ثانيها: أن مبلغ التعويض ينبغي أن يوازي قيمة الأضرار التي أصابت المدعي فحتى لو طلب المدعي تعويضاً بقيمة أعلى من الأضرار التي أصابته فلا يتقيد القاضي بذلك الطلب فالعبرة هي بقيمة الضرر الذي أصاب المدعي لا بطلباته.

ثالثهما: ارتباط القاضي بحكم التشريعات الخاصة التي تقدر التعويض جزافياً بمبلغ معين لقاء خطأ الإدارة والأضرار التي أصابت المدعي - عملاً بمبدأ أن النص الخاص يقيد النص العام.

بند ثان: أثر الخطأ المشترك في تقدير مبلغ التعويض

إذا كان العنصر الأساسي الذي يحدد القاضي بناء عليه قيمة التعويض هو ركن الضرر الذي أصاب المدعي حيث تزيد أو تقل قيمة هذا التعويض بقدر الضرر فإن الأمر يختلف فيما إذا كان هذا الضرر ناشئاً عن خطأ مشترك بين الجهة الإدارية والمضرور.

فقد يساهم المضرور بخطئه هو أيضاً في إحداث الضرر الذي حاق به وقد يستغرق هذا الخطأ خطأ الجهة الإدارية بحيث تنتفي علاقة السببية بين خطأ الإدارة والضرر الذي أصاب المضرور وقد يتعادل خطأ الإدارة مع خطأ المضرور في إحداث الضرر الذي أصاب المدعي، فحينئذ يجوز للقاضي أن ينقص مقدار التعويض أو لا يحكم بالتعويض أصلاً.

أو على نحو ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية العليا (أنه يتعين عند تقدير التعويض تقصي وجود الخطأ المشترك وأثره - يجوز للقاضي أن ينقص مقدار التعويض أو لا يحكم بالتعويض إذا كان الدائن بخطئه قد اشترك في إحداث الضرر أو زاد منه ٠٠٠٠ نتيجة ذلك لا يتقاضى المضرور في كل الأحوال تعويضاً كاملاً بل يتحمل نصيبه من المسؤولية إذا كان هناك ما يدعو إلى ذلك).

فمسئولية الإدارة تقوم على وجود خطأ من جانبها ولا يكفي للقضاء بالتعويض أن يثبت هذا الخطأ بل يتعين أن يثبت وجود أضرار ناجمة عن هذا الخطأ - ويتعين عند تقدير التعويض تقصي وجود خطأ مشترك وأثره.

فالمضرور لا يتقاضى تعويضاً كاملاً بل يتحمل نصيبه من المسؤولية فيجب البحث فيما إذا كان هذا الخطأ قد وقع من جانب الإدارة وحدها أم أن المضرور شارك في وقوعه بخطأ من جانبه.

فالضرر المترتب على القرار غير المشروع لا يقوم على الافتراض والتسليم لمجرد إلغاء القرار وإنما يتعين على من يدعيه إثباته بكافة طرق الإثبات وباعتبار أن التعويض عن الضرر يشمل ما لحق المدعي من خسارة وما فاتته من كسب (يتعين عند تقدير التعويض تقصي وجود الخطأ المشترك وأثره - المضرور لا يتقاضى تعويضاً كاملاً بل يتحمل

نصيبه من المسؤولية – يجب البحث فيما إذا كان الخطأ وقع من جانب الإدارة وحدها أم أن الضرور شارك في وقوعه بخطأ من جانبه).

ومن أمثلة الخطأ المشترك بين الإدارة الضريبية والممول أن يقدم الممول إقراراً ضريبياً به خطأ مادي في تجميع صافي الربح فتقوم الإدارة بمحاسبته ضريبياً على هذا المبلغ الوارد به خطأ مادي دون أن تكلف نفسها عناء مراجعته حيث كان سهل عليها ذلك فيما لو قامت بتجميع صافي ربح كل عنصر من عناصر الربح المبينة بالإقرار الضريبي دون الاكتفاء بالصافي الإجمالي المحدد بالإقرار.

فالخطأ الذي وقع فيه الممول لا ينفي عنها خطأها إلا أنه لا شك بدخل في تقدير المحكمة لقيمة التعويض المستحق للضرور نتيجة هذا الخطأ الذي وقع فيه الممول ذاته.

القضاء بالتعويض ليس من مستلزمات القضاء بالإلغاء

تختلف دعوى الإلغاء عن دعوى التعويض في الأساس الذي تقوم عليه كل من الدعويين فدعوى الإلغاء أساسها قرار غير مشروع صادر من الجهة الإدارية وهو غير مشروع نظراً لكونه معيباً بعيب من العيوب التي نص عليها المشرع ومنها عيب الشكل أو عدم الاختصاص أو عيب المحل أو عيب السبب أو عيب الغاية.

أما في دعوى التعويض فأساسها توافر المسؤولية الإدارية وهي لا تكون كذلك إلا بتوافر ثلاثة أركان معاً .. خطأ الجهة الإدارية .. وضرر يحق بالفرد .. وعلاقة السببية بين هذا الخطأ وذلك الضرر.

فلا يجمع بين الدعويين في هذا الأساس سوى ركن الخطأ فقط وهو السلوك غير المشروع أما الركنان الآخران .. الضرر وعلاقة السببية .. فهما خاصان بدعوى التعويض.

كما أن غاياتهما مختلفة فبينما هي في دعوى الإلغاء إغناء القرار المطعون فيه فهي مختلفة في دعوى التعويض وهي تعويض المضرور عما أصابه من أضرار إذن فالدعويان مختلفتان سواء في الأساس أو الغاية منهما.

وبالتالي فليس هناك تلازم بينهما فقد ترفض دعوى الإلغاء ولا يعني ذلك رفض دعوى التعويض والعكس أيضاً فقد تقبل دعوى الإلغاء وترفض دعوى التعويض فاختلاف الأساس في كل منهما يبرر ذلك الاختلاف في النتيجة رغم أن كلاهما قد يرد على محل واحد.

فالقرار غير المشروع قد يكون محلاً للدعويين معاً دعوى الإلغاء ودعوى التعويض ومع ذلك فلا وجه للارتباط بين الدعويين فليس هناك ثمة تلازم فليس معنى قبول دعوى الإلغاء قبول دعوى التعويض كما أن رفض دعوى الإلغاء لا يستتبع رفض دعوى التعويض.

فقد تستعصي دعوى الإلغاء على صاحبها كأن يكون ميعاد الطعن في القرار غير المشروع قد انقضى ومن ثم تقضي المحكمة بعدم قبول الدعوى فلا يقيد ذلك الحكم صاحب ذات دعوى الإلغاء من إقامة دعوى تعويض عن ذات القرار غير المشروع.

وقد يشوب القرار عيباً شكلياً كصدوره عن غير مختص أو دون اتباع إجراءات شكلية فتقضي المحكمة بإلغائه فلا يعني ذلك وجوب القضاء بالتعويض غنذ يجوز مع ذلك الحكم في دعوى الإلغاء بالقبول الحكم برفض دعوى التعويض لانتفاء أحد أركانها.

فالقضاء بالإلغاء على حد وصف المحكمة الإدارية العليا ليس من مستلزمات القضاء بالتعويض فلكل من قضاء الإلغاء وقضاء التعويض مجاله وأساسه الخاص الذي يقوم عليه بما مؤداه أن عدم قبول طلب إلغاء القرار الإداري شكلاً لرفعه بعد الميعاد - لا يحول دون بحث مشروعيته بمناسبة التعويض وأساس ذلك كون القرار معيباً يمثل ركن الخطأ في مسئولية الإدارة عن قراراتها غير المشروعة.

فتحصن القرار الإداري غير المشروع من الطعن عليه بالإلغاء لا يحول دون بحث مشروعيته بمناسبة دعوى التعويض باعتبار أن عدم مشروعية ذلك القرار يشكل ركناً من أركان المسئولية الإدارية وهو ركن الخطأ فإذا ما اكتملت باقي الأركان الأخرى من ضرر وعلاقة سببية حق لصاحب الشأن طلب التعويض عن ذلك الخطأ.

وفي حكم آخر (إن القضاء بالتعويض ليس من مستلزمات القضاء بالإلغاء فلكل من القضائين أساسه الذي يقوم عليه - عيب عدم الاختصاص أو الشكل قد يشوب القرار فيؤدي إلى إلغائه لا يصلح حتماً وبالضرورة أساساً للتعويض ما لم يكن العيب مؤثراً في موضوع القرار فإذا كان القرار سليماً في مضمونه محمولاً على أسبابه المبررة له رغم مخالفته قاعدة الاختصاص أو الشكل فإنه لا يكون ثمة مجال للقضاء بالتعويض).

فتقويض أساس دعوى الإلغاء لا يعني تقويض أساس دعوى التعويض وعلى العكس قد ينتفي أساس دعوى التعويض دون أن يؤثر ذلك في أساس دعوى الإلغاء.

فرفض دعوى التعويض عن القرار غير المشروع نظراً لانتفاء ركن الضرر لا يغل يد المضرور عن إقامة دعوى بإلغاء ذلك القرار طالما أقيمت في الميعاد القانوني المقرر لدعوى الإلغاء.

ورغم استقرار كل دعوى عن الأخرى في أساسها القانوني إلا أن هناك تلازماً بينهما أحياناً في النتيجة فإلغاء القرار المطعون فيه قد يعد خير تعويض لصاحب الشأن فلا تقضي المحكمة بتعويض آخر.

ميعاد رفع دعوى التعويض ومدى استلزام قرار سابق

إذا كان الأصل في دعوى الإلغاء أن ميعاد الطعن عليها يتحدد بستين يوماً تبدأ من تاريخ نشر القرار الإداري المطعون فيه في الجريدة الرسمية أو في النشرات التي تصدرها المصالح العامة أو إعلان صاحب الشأن وذلك على النحو الذي حددته نص المادة ٢٤ من قانون مجلس الدولة ٤٧ لسنة ٧٢، فإن ميعاد رفع دعوى التعويض يختلف عن ذلك الميعاد المحدد لدعوى الإلغاء وذلك لاختلاف الغاية من كل منهما.

فإذا كان مبتغى دعوى الإلغاء هو إلغاء القرار المطعون فيه لعدم مشروعيته فإن مبتغى دعوى التعويض يختلف في أنها لا تستهدف إلغاء القرار المطعون فيه وإنما إزالة آثار ذلك القرار فهي تتوجه إلى آثار القرار المطعون فيه وليس إلى القرار ذاته إلا أنه يجمع بين الدعويين أن القرار محل الطعن في دعوى الإلغاء والمولد للآثار في دعوى التعويض هو قرار غير مشروع لذا فقد أحاط المشرع هذا القرار بسياج تجعله محصناً من الإلغاء إذا مر عليه ستون يوماً من التاريخ المحدد بنص المادة ٢٤ دون أن يقوم المدعي بالطعن على ذلك القرار وذلك استقراراً للمراكز القانونية التي قد يكون أنشأها ذلك القرار.

فالإدارة في تسييرها للمرفق تعتمد على أدوات التي منحها لها المشرع في سبيل تلك الإدارة ومن ضمن تلك الأدوات القرارات الإدارية فإذا كانت المصلحة الخاصة للفرد تقتضي منحه الحق في الطعن على

القرار غير المشروع في أي وقت فإن مصلحة الجماعة والتي يمسها ذلك القرار تقتضي عدم ترك أمر الطعن مباحاً دون قيد زمني.

فهناك من المراكز القانونية والتي قد تكون قد نشأت واستقرت في ظل هذا القرار ما لا يمكن تركها مهددة بالزوال طوال الوقت بسبب العيب الذي شاب هذا القرار الذي قامت بناء عليه حيث وازن المشرع بين حق الفرد في إلغاء ذلك القرار الذي مس بحقوقه وبين حق الأفراد الذين تعلقت حقوقهم به فجعل للفرد الحق في الطعن على ذلك القرار خلال مدة معينة من الزمن - ستين يوماً - من تاريخ علمه بالقرار فإذا انقضت تلك المدة فلا يجوز له الطعن على ذلك القرار استقراً للأوضاع والمراكز القانونية التي نشأت في ظله.

أما في دعوى التعويض فالأمر يختلف كثيراً إذ أن الضرر المراد دفعه وجبره هو ضرر خاص ولا يتعارض مع مصلحة الجماعة كما أن مطلب المضرور ليس إلغاء القرار غير المشروع وهو القرار الذي قد يكون قد تعلق به مصالح الغير ولكنه يتعلق بإزالة آثار هذا القرار فيما يخص المضرور فقط دون باقي الجماعة لذا فلم يقيد المشرع دعوى التعويض بالميعاد الذي حدده بنص م ٢٤ من القانون ٤٧ لسنة ٧٢ وإنما ترك المشرع المضرور اختيار الميعاد الذي يرتأيه لإقامة دعواه طالما لم تسقط بالتقادم طبقاً لقواعد القانون المدني ومادام لا يوجد نص خاص في قانون مجلس الدولة يخالف هذه القواعد.

ولكن إذا كان للمدعي اختيار الميعاد المناسب لإقامة دعوى التعويض عن الأضرار التي أصابته فهل يلزم لإقامة تلك الدعوى سبق لجوء المدعي إلى الإدارة لتعويضه عن تلك الأضرار وبمعنى آخر هل يشترط تظلم المدعي قبل لجوئه إلى القضاء لحصوله على التعويضات

الجابرة للضرار التي أصابته ؟ للرد على ذلك التساؤل نتناول ما استقر عليه الأمر في فرنسا ثم في مصر.

بند أول : في فرنسا يشترط لقبول دعوى المسؤولية وجود قرار يمكن الطعن عليه.

بند ثان : في مصر لا يشترط لإقامة دعوى المسؤولية الإدارية وجود قرار سابق.

بند أول: في فرنسا

يشترط لقبول دعوى المسؤولية وجود قرار يمكن الطعن عليه من الشروط البديهية في دعاوى الإلغاء شرط وجود قرار إداري يوجه إليه الطعن هادفة من ذلك إلى إلغاء ذلك القرار المدعي بعدم مشروعيته.

أما في دعاوى المسؤولية سواء قبل الإدارة بصفة عامة أو الإدارة الضريبية بصفة خاصة فقد اشترط المشرع في فرنسا على المضرور وقبل أن يتوجه إلى القضاء بطلب التعويض أن يتظلم من مسلك الإدارة ويطالبها بجبر الأضرار التي أصابته فإن إجابته كان بها وانتهى النزاع أما إن رفضت فإن هذا الرفض يعد قراراً إدارياً يمكن للمضرور الطعن فيه أمام القضاء الإداري حيث يتصدى ذلك الأخير لنظر الدعوى على أنها دعوى قضاء كامل يتمتع فيها بكامل سلطاته.

ويقدم هذا التظلم من المضرور بالنسبة لدعوى مسؤولية الإدارة الضريبية عن الخطأ في ربط أو تحصيل الضريبة إلى وزير المالية طبقاً للقانون الفرنسي وبشرط أن يحدد الممول الخطأ المنسوب إلى الإدارة الضريبية والضرر الذي أصابه وتقديره.

وقد أصدر المشرع الفرنسي القانون رقم ٢٥٠ لسنة ١٩٦٨ في ٣١ ديسمبر ١٩٦٨ وقد أوجب تقديم هذا التظلم خلال أربع سنوات تبدأ من أول يناير من السنة التي وقع خلالها الخطأ الموجب للمسئولية.

وقد أضاف مجلس الدولة الفرنسي شرطاً جديدة لقبول دعوى المسئولية قبل الإدارة الضريبية عن الخطأ في ربط أو تحصيل الضريبة وهو أن يكون الممول قد أقام المنازعة الضريبية خلال المواعيد ووفقاً للإجراءات التي حددها القانون سواء في ذلك أكانت المنازعات متعلقة بالربط الضريبي أو بتحصيل الضريبة وأن يكون قد قضى في تلك المنازعة لصالح الممول.

وبالتالي فلا يجوز أن يجمع المدعي في دعواه بالمنازعة في إجراءات ربط أو تحصيل الضريبة وطلب التعويض عن الأضرار التي أصابته من جرائها.

إلا أن أزال مجلس الدولة الفرنسي هذا القيد وقضى في حكمه الصادر في ٣ من يناير ١٩٧٣ بجواز الجمع بين طلب التعويض وطلب إلغاء الربط أو تخفيضه في دعوى واحدة على أن يتم رفعها وفقاً لإجراءات رفع دعوى التعويض.

البند الثاني: في مصر

لا يشترط لإقامة دعوى المسئولية الإدارية وجود قرار سابق.

لم يسير المشرع المصري على درب المشرع الفرنسي فلم يشترط أي إجراء سابق على رفع دعوى المسئولية وبالتالي لم يشترط وجود قرار سابق يمكن الطعن عليه كما اشترط المشرع الفرنسي.

لذلك فيكفي تحقق أركان المسؤولية الإدارية من خطأ وضرر وعلاقة سببية حتى يقيم المضرور دعواه بالتعويض دون اشتراك تظلم أو دون حتى تقيد بميعاد معين فالقانون المصري لم يعرف قاعدة القرار السابق.

وإن كان هناك من الفقهاء ما يحدد الأخذ بما سار عليه القانون الفرنسي من الأخذ بقاعدة القرار السابق.

إلا أن الأمر يبقى مجرد أمنية وليس حقيقة حيث مازال القضاء المصري على مذهبه بعدم اشتراط وجود قرار سابق لإقامة دعوى التعويض قبل الإدارة.

ويؤيد الباحث ما استقر عليه القضاء المصري في هذا الصدد إذ لا مبرر لشروط وجود قرار سابق لإمكان إقامة المضرور دعواه قبل الجهة الإدارية بتعويضه عن الأضرار التي أصابته فهذا القيد ليس إلا قيداً شكلياً معدوم الفائدة.

فالإدارة في مصر لم تتعود على الأداء الطوعي لما ألزمها به القانون وشرط القرار السابق في فرنسا قصد به أن الإدارة قد تستجيب للمضرور فتعوضه عن أضراره التي أصابته دون حاجة للجوء إلى القضاء وبما يوفر على المضرور وعلى القضاء عناء اللجوء إلى القضاء في إقامة دعوى التعويض إلا أن ذلك الأمر إذا كان من المتصور حدوثه في فرنسا فإنه لن يكون في مصر - سوى عبء جديد من الأعباء التي تلقي على الفرد في سبيل اقتضاء حقه.

والتجارب العديدة تشهد بذلك بدءاً من تاريخ إنشاء هيئة مفوضي الدولة والتي أراد لها المشرع أن تخفف من العبء القضائي على

المحكمة وعلى الأفراد بأن منحها سلطة التوفيق بين الإدارة وبين الأفراد في منازعاتهم إلا أن الأمر ظل حبراً على ورق حتى أصدر المشرع القانون ٧ لسنة ٢٠٠٠ وأنشأ لجان التوفيق في المنازعات والتي كان الغرض منها أيضاً التخفيف على المواطن والقضاء بمحاولة التوفيق بين الإدارة والفرد إلا أن الإدارة تجاهلت تماماً التوصيات الصادرة من تلك اللجان حيث أصبحت تلك اللجان مجرد عبء على المواطن ولا بد له من اللجوء إليها وإلا قضى بعدم قبول دعواه وهو إذ يلجأ إليها فإنه يعلم علم اليقين أن تلك اللجنة لن تصدر سوى توصيات لا تلزم الإدارة بشيء.

والإدارة ذاتها لا تحترم تلك التوصيات ولا تطبقها فما جنى الفرد منها سوى وقت ضائع ومصاريف لا طائل منها.

وبالتالي فإنه من الجدير تأييد ما انتهى إليه القضاء المصري من عدم وضع قيود على المضرور لإقامة دعواه قبل الإدارة بالتعويض عما أصابه من أضرار باشتراط وجود قرار سابق.

اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات التعويض

تختلف المحكمة المختصة بنظر منازعة التعويض عن أعمال الإدارة الضريبية في كلاً من مصر وفرنسا

القضاء المختص بنظر دعاوى التعويض عن أعمال الإدارة الضريبية في مصر

تختص محكمة القضاء الإداري بنظر دعاوى التعويض عن أعمال الإدارة الضريبية بصفة عامة سواء أكانت أعمالاً قانونية أم مادية حيث تنص م ١٠ من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢ على الآتي (تختص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في المسائل الآتية :

أولاً: ثانياً:

ثالثاً: رابعاً:

عاشراً: طلبات التعويض عن القرارات المنصوص عليها في البنود السابقة سواء رفعت بصفة أصلية أو تبعية.

ومن ضمن البنود السابقة التي أشار إليها البند العاشر من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة البند السادس وهو الخاص بالطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم والبند الثامن وهو الخاص بالطعون التي ترفع عن القرارات النهائية الصادرة عن جهات إدارية ذات اختصاص قضائي فطلبات التعويض المتعلقة بأي من هذين البندين وكذلك في البنود الأخرى تخضع لاختصاص محاكم مجلس الدولة دون غيرها.

وهي تدخل في اختصاص محكمة القضاء الإداري عملاً بنص م ١٣ من قانون مجلس الدولة والتي تنص على (تختص محكمة القضاء الإداري بالفصل في المسائل المنصوص عليها في المادة ١٠ عدا ما تختص به المحاكم الإدارية والمحاكم التأديبية ٠٠٠٠٠).

ولما كانت تلك المنازعات الواردة بالبند السادس والثامن لم ترد باختصاص المحاكم الإدارية والتأديبية فهي تدخل في اختصاص محكمة القضاء الإداري.

(اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بنظر كل ما يدخل في عداد المنازعة الإدارية ومن هذه دعوى التعويض عن إهمال جهة إدارية في تسيير المرفق العام الذي تقوم عليه).

وقد مر الاختصاص القضائي بنظر دعاوى التعويض قبل الإدارة

بمراحل عديدة يمكن إجمالها في أربع مراحل وذلك على النحو الآتي :

المرحلة الأولى : وهي تلك السابقة على إنشاء مجلس الدولة في عام ١٩٤٦ حيث لم يكن هناك ما يسمى بالقضاء المزدوج فقد كان هناك قضاء وحيد وهو القضاء العادي وقد كان هو المختص بنظر دعاوى التعويض قبل الدولة وذلك وفقاً لما جاء بالمادة ١٥ من لائحة ترتيب المحاكم الأهلية والمادة ٤٣ من لائحة ترتيب المحاكم المختلطة والتي نص كل منهما صراحة على أنه ليس للمحاكم أن تؤول أي أمر إداري أو توقف تنفيذه وإنما لها أن تقضي بالتعويض عن الإجراءات الإدارية المخالفة للقوانين واللوائح كما يجوز لها في الأحوال المنصوص عليها في القانون المدني أن تحكم في التعديتات الحاصلة من إجراءات الإدارة على حقوق الأفراد.

فوفقاً لذلك النص فإن القضاء العادي - وهو القضاء الوحيد وقتذاك - لم يكن يملك سلطة إلغاء القرار الإداري أو حتى وقف تنفيذه.

وقد منح المشرع لهذا القضاء سلطة القضاء بالتعويض عن تلك القرارات غير المشروعة وذلك إذا توافرت أحكام المسؤولية المدنية المقررة بنص القانون المدني.

وكانت المحاكم المختلطة هي المختصة بنظر دعاوى المسؤولية التي ترفع على الدولة بالنسبة للأجانب بينما كانت المحاكم الأهلية هي صاحبة الاختصاص بالنسبة للمصريين.

وقد قضت المحاكم المختلطة باختصاصها بنظر دعاوى التعويض عن القرارات الإدارية الخاصة بالضرائب في حالة مخالفتها للقوانين واللوائح.

المرحلة الثانية : وهي المرحلة التالية على إنشاء مجلس الدولة عام ١٩٤٦ حيث هجرت مصر بإصدارها للقانون ١١٢ لسنة ٤٦ الخاص بإنشاء مجلس الدولة نظام القضاء الموحد وعرفت مصر نظام القضاء المزدوج La dualisme juridictionnel حيث أصبح هناك قضاء خاص بالمنازعات الإدارية وهو مجلس الدولة بخلاف القضاء صاحب الولاية العامة وهو القضاء العادي.

ورغم صفة المنازعات المتعلقة بالتعويض قبل الدولة بالإدارية إلا أن المشرع لم يشأ أن ينزعها مرة واحدة من اختصاص القضاء العادي فأثر التدرج.

حيث جعل المشرع الاختصاص بقضاء التعويض عن القرارات الإدارية مشتركاً بين القضاء العادي وحده.

وتأكيداً لذلك المعنى تواترت أحكام محكمة القضاء الإداري - في ذلك الوقت - على أن اختصاص محكمة القضاء الإداري طبقاً للمادة السادسة من القانون ١١٢ لسنة ١٩٤٦ منوط بأن تكون هذه الطلبات مترتبة على قرار إداري وأن يكون هذا القرار من القرارات المشار إليها في الفقرات الثلاث الأخيرة من المادة الرابعة من القانون المذكور سواء رفعت إليها تلك الطلبات بصفة أصلية أو تابعة لطلب الإلغاء.

فإذا كان الضرر المطلوب التعويض عنه ليس ناشئاً عن قرار إداري وإنما كان سببه واقعة مادية فهذا الطلب يخرج عن اختصاص محكمة القضاء الإداري.

المرحلة الثالثة : وهي تبدأ بصدور القانونين ١٦٥ لسنة ١٩٥٥ ، ٥٥ لسنة ١٩٥٩ حيث جعل المشرع بموجب أحكام القانون ١٦٥ لسنة ١٩٥٥ - وتحديداً بنص المادة التاسعة - مجلس الدولة هو الجهة المختصة دون غيره بطعون الأفراد والهيئات والموظفين في القرارات الإدارية إلغاءً وتعويضاً إلا أن هذا الاختصاص بقي مبتوراً ذلك أن اختصاص مجلس الدولة محدد على سبيل الحصر فلم يكن هو صاحب الولاية العامة في نظر المنازعات الإدارية وبالتالي فإن اختصاص المجلس بنظر دعاوى التعويض مرهون بكون تلك الأضرار المطالب بالتعويض عنها ناتجة عن قرارات إدارية يختص مجلس الدولة بنظر الطعون فيها أما ما لم ينص عليها قانون مجلس الدولة من اختصاصه بنظر المنازعات المتعلقة بها فإن دعاوى التعويض المتعلقة بها تخرج هي أيضاً من اختصاص مجلس الدولة وتدخل في اختصاص القضاء العادي.

((إن مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري يختص دائماً بالحكم في طلب التعويض عن القرارات الإدارية التي يختص بطلب إلغائها أصلاً إلا إذا منع بنص صريح في القانون من ذلك وطالما أنه لا يوجد نص قانوني مانع من هذا القبيل فإن المحكمة تكون مختصة بنظره)).

وبالتالي فإن طلبات التعويض عن قرارات ربط الضرائب التي يختص بها القضاء العادي تدخل في اختصاص ذلك الأخير.

أما طلبات التعويض عن قرارات ربط الضرائب التي يختص القضاء الإداري بإلغائها فإنها تدخل في اختصاصه مثل قرارات ربط

الضرائب والرسوم التي لم ينظم لها المشرع طريق طعن قضائياً خاصاً للنظر في منازعاتها كضريبة الأطيان والضريبة على العقارات المبنية وضريبة الملاهي.

كما أصبح للقضاء الإداري الاختصاص بنظر دعاوى التعويض عن الأضرار الناتجة عن أعمال الإدارة المادية بشرط أن تكون تلك الأعمال مبنية على قرار إداري معين وإلا اختص بها القضاء العادي.

المرحلة الرابعة : وهي تبدأ من عام ١٩٧٠ بصدور الدستور المصري والذي جعل لمجلس الدولة الولاية العامة في نظر المنازعات الإدارية لأول مرة.

حيث أصبح المجلس مختصاً بنظر أي منازعة يتوافر فيها وصف المنازعة الإدارية وأصبح الاستثناء هو اختصاص القضاء العادي بنظر تلك المنازعة بنص خاص يجعل الاختصاص لذلك القضاء.

فمع عدم وجود ذلك النص الخاص أصبح مجلس الدولة مختصاً بنظر دعاوى التعويض عن الأضرار الناشئة عن القرارات الإدارية والأعمال المادية.

وبالتالي فإن دعاوى التعويض المقامة على الإدارات الضريبية عن الأضرار التي تسببت فيها سواء بقراراتها الإدارية أو أعمالها المادية أصبحت من اختصاص القضاء الإداري وانحسر اختصاص القضاء العادي عنها فلا يمتد اختصاصه إلى نظر أي من تلك الدعاوى إلا بنص خاص يخرجها من اختصاص القاضي الإداري صاحب الولاية العامة بنظر تلك المنازعات.

وقد تأكد ذلك بإصدار المشرع للقانون ٤٧ لسنة ٧٢ الخاص بمجلس الدولة والذي نص في الفقرة العاشرة من المادة ١٠ منه على اختصاص محاكم مجلس الدولة - دون غيرها - بالفصل في طلبات التعويض عن القرارات المنصوص عليها في البنود السابقة سواء رفعت بصفة أصلية أو تبعية.

فرع ثان

القضاء المختص بنظر دعاوى التعويض عن أعمال الإدارة
الضريبية في فرنسا

يختص القاضي الإداري الفرنسي بنظر كافة المنازعات الناجمة عن إدارة مرفق عام بواسطة أحد أشخاص القانون العام سواء في ذلك أكان موضوع المنازعة إلغاء القرارات والأعمال الإدارية أو التعويض عن الأضرار التي أصابت الأفراد من جراء الأخطاء الإدارية.

إلا أنه إذا كانت تلك هي القاعدة فإن المشرع واستثناء من تلك القاعدة أسند منازعات بعينها إلى القضاء العادي رغم توافر صفة المنازعة الإدارية في تلك المنازعات.

حيث أسند المشرع هذا الاختصاص الاستثنائي في صورة قانون
صادر من السلطة التشريعية Les attributions de competence
.au profit de l'ordre judiciaire par voie legislative

من تلك المنازعات التي أسندها المشرع للقضاء العادي بنص خاص المنازعات الخاصة بسائل الضرائب غير المباشرة وقد سبق أن تناولنا هذا الاختصاص في مبحث سابق حيث أخرج المشرع تلك المنازعات من اختصاص مجلس الدولة الفرنسي وبالتالي ظل هذا الأخير

مختصاً بالمنازعات الخاصة بالضرائب المباشرة إعمالاً للولاية العامة في اختصاصه بنظر المنازعات الإدارية وباعتبار تلك المنازعات منازعات إدارية هذا بخلاف ما أسنده المشرع إلى القاضي الإداري من منازعات ضريبية لا تتوافر فيها صفة المنازعات الإدارية كالمنازعات المتعلقة بالضريبة على رقم الأعمال.

ومنازعات التعويض عن الأضرار التي سببتها الإدارة الضريبية يسري عليها التقسيم السابق أيضاً إذ يختص القاضي الإداري بنظر منازعات التعويض عن الأضرار عن أخطاء الإدارة الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة والضريبة على رقم الأعمال ويختص القضاء العادل بنظر منازعات التعويض المتعلقة بالضرائب غير المباشرة ونتناول ذلك بالتفصيل الآتي :

البند الأول : اختصاص القاضي الإداري الفرنسي بنظر دعاوى التعويض عن الأخطاء المتعلقة بالضرائب المباشرة.

البند الثاني : اختصاص القاضي الإداري بنظر دعاوى التعويض عن الأخطاء المتعلقة بالضرائب غير المباشرة.

البند الأول : اختصاص القاضي الإداري الفرنسي بنظر دعاوى التعويض عن الأخطاء المتعلقة بالضرائب المباشرة.

المبدأ العام في فرنسا هو اختصاص القاضي الإداري الفرنسي بنظر دعاوى التعويض عن الأضرار التي تتسبب فيها الإدارة الضريبية بقراراتها وأعمالها المتعلقة بالضرائب المباشرة إلا أن مجلس الدولة الفرنسي يفرق بين الخطأ في الربط الضريبي والخطأ في تحصيل دين

الضريبة حيث يتشدد المجلس في تقرير اختصاصه بنظر الأولى مفرقاً في ذلك بين اختصاصه كقاضي ضريبي وبين اختصاصه كقاضي مسئولية نظراً لاختلاف الطبيعة القانونية لكل من منازعات الربط ودعاوى المسئولية حيث تجمع الأولى - منازعات الربط - بين القضاء الكامل وقضاء المشروعية بينما تنتمي دعاوى المسئولية إلى قضاء مختلف وهو قضاء الحقوق فلا يختص بالفصل في طلب التعويض عن الخطأ في الربط القاضي الإداري حتى لو كان طلب التعويض قد أبدى بصفة تبعية للطلب الأصلي.

أما عن دعاوى التعويض عن الخطأ في تحصيل الضريبة فلا يختص القاضي الإداري بنظر تلك الدعاوى إلا إذا كان هذا الخطأ قد شاب القرار الإداري الذي تصدره الإدارة الضريبية بتحصيل الضريبة جبراً فإذا كان الخطأ قد شاب إجراءات التحصيل الجبري للضريبة فإن القضاء العادل هو المختص بنظر دعاوى التعويض المتعلقة بها.

فالعبرة في تحديد الاختصاص بمحل ذلك الخطأ فإذا كان محله هو قرار الحجز فالمختص بنظر دعوى التعويض عن ذلك الخطأ مجلس الدولة الفرنسي.

أما إذا ورد على إجراءات الحجز ذاتها سواء عملية الحجز أو البيع كان المختص بنظر دعوى التعويض عن تلك الإجراءات هو القضاء العادل.

وقد نشأت تلك التفرقة في الاختصاص بإصدار محكمة التنازع الفرنسية حكمها في ٢٢ من فبراير سنة ١٩٦٠ في قضية برنار Bernard حيث كان مجلس الدولة يختص بنظر كافة المنازعات المتعلقة بالتحصيل دون أعمال لتلك التفرقة التي أوجدها حكم برنار.

حيث اعتبرت محكمة التنازل أن الأخطاء التي تقع أثناء إجراءات التحصيل الجبري للضريبة لا تعتبر منفصلة عن هذه الإجراءات ومن ثم فهي تدخل في اختصاص القضاء العادل وذلك على خلاف القرار الصادر باتباع إجراءات التنفيذ الجبري لتحصيل الضريبة فهو لا يتصل بإجراءات التحصيل وإنما ينفصل عنها حيث اعتبرت محكمة التنازع ذلك القرار قراراً إدارياً المختص بفحص مشروعيتها هو القاضي الإداري وليس القاضي العادي.

ويرى الباحث عدم سلامة ما انتهت إليه محكمة التنازع الفرنسية في إسناد الاختصاص بنظر دعاوى التعويض المتعلقة بإجراءات التحصيل إلى القضاء العادل فمع سلامة ما أوردته من أن القرار الصادر باتباع إجراءات التحصيل هو قرار إداري يختص بنظر الدعاوى المتعلقة به القاضي الإداري - وهو ما سبق أن انتهينا إليه فعلاً في المبحث الخاص بمنازعات الحجز والتنفيذ الإداريين - فإن المحكمة قد جانبها الصواب في النتيجة التي انتهت إليها حيث ساقطت المحكمة مقدمة لتلك النتيجة - وهي أن الأخطاء التي تقع أثناء إجراءات التحصيل الجبري للضريبة لا تعتبر منفصلة عن هذه الإجراءات - وهي مقدمة صحيحة إلا أنها لا تحمل النتيجة التي انتهت إليها محكمة التنازع من إسناد الاختصاص بنظر المنازعات المتعلقة بالأخطاء الناتجة عنها إلى القضاء العادي.

فمع التسليم يكون تلك الإجراءات ليست قرارات منفصلة عن عملية الحجز - وهو قول صحيح في بعض الإجراءات دون كلها - إلا أن اختصاص القضاء العادي بنظر المنازعات المتعلقة بها ليس من شروطه كونها غير قابلة للانفصال عن عملية الحجز كما أنه لا يدرأ اختصاص مجلس الدولة بنظر المنازعات بتلك الإجراءات كونها غير قابلة

للانفصال عن عملية الحجز فهناك العديد من الإجراءات غير القابلة عن الانفصال وهي ما تسمى بالإجراءات المركبة ومع ذلك تدخل في اختصاص القاضي الإداري.

فالعبرة في ذلك الاختصاص هل هي إجراءات تخص العملية الإدارية أي تلك التي يقوم بها المرفق العام في سبيل أداء مهامه ووظيفته فإن كانت كذلك فهي تعد إما قراراً إدارياً أو عملاً مادياً إدارياً وكلاهما يختص بنظر المنازعات المتعلقة بهما القاضي الإداري ولا يمكن حجب ذلك الاختصاص لمجرد أن العمل أو الإجراء الذي قامت به الجهة الإدارية غير قابل للانفصال إذ أنه حتى على فرض صحة ذلك فما هو السند القانوني في إخراج المنازعات المتعلقة بهذا الاختصاص من رحاب القضاء الإداري للقضاء العادي.

وهو الأمر الذي دعا بالفعل معظم الفقه الفرنسي إلى انتقاد ما انتهت إليه محكمة التنازع في مسلكها السابق مطالبين أن يكون الاختصاص بنظر مثل هذه المنازعات منعقداً للقاضي الإداري مادام مسار المنازعة يتصل بخطأ مرفق عام.

البند الثاني: اختصاص القاضي الإداري بنظر دعاوى التعويض عن

الأخطاء المتعلقة بالضرائب غير المباشرة

استقر التقسيم الذي اتبعه مجلس الدولة الفرنسي في اختصاص القضائي بنظر الدعاوى المتعلقة بالضرائب على اختصاص مجلس الدولة بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والضريبة على رقم الأعمال واختصاص القضاء العادي بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة *Conterentieux des impost indirects*.

إلا أنه إذا كانت تلك هي القاعدة بالنسبة للدعاوى الموضوعية فإن الأمر اختلف بالنسبة لدعاوى التعويض عن الخطأ في ربط وتحصيل الضرائب غير المباشرة حيث مر الاختصاص القضائي بنظر تلك الدعاوى بعدة مراحل تبدأ الأولى منها بإصدار مرسوم جرمنال Germinal في السنة الثالثة عشر للثورة حيث كان القضاء العادي هو المختص سواء بنظر دعاوى التعويض عن الخطأ في الربط أو عن الخطأ في التحصيل وفي تلك المرحلة كان التعويض مقدرًا بنص القانون دون أن يمتلك القاضي أية سلطة تقديرية بشأنه.

ثم بدأت المرحلة الثانية بصدور حكم محكمة التنازع الفرنسية في ٨ فبراير سنة ١٨٧٣ في قضية بلانكو Blanco والذي قضى باختصاص مجلس الدولة بنظر دعاوى المسؤولية التي تكون الدولة طرفاً فيها عن الأضرار التي تنشأ للأفراد نتيجة للخطأ الذي يرتكبه أي من موظفي المرافق العامة حيث أصبح القاضي الإداري - منذ ذلك الحكم - هو المختص بنظر دعاوى التعويض عن خطأ الإدارة الضريبية سواء في ربط الضريبة أو في تحصيلها.

ثم تبع ذلك المرحلة الثالثة وفيها تم الفصل بين الدعاوى الضريبية التي يختص بنظرها أصلاً مجلس الدولة والدعاوى الضريبية التي يختص بنظرها استثناء القضاء العادي حيث اختص القضاء العادل بنظر دعاوى التعويض عن الأخطاء في ربط الضريبة بينما ظل اختصاص القاضي الإداري كما هو بالنسبة لدعاوى التعويض عن الأخطاء في ربط الضريبة التي أبقى المشرع الاختصاص بنظرها له إلا أنه بالنسبة لدعاوى التعويض عن أخطاء الإدارة الضريبية في إجراءات تحصيل الضريبة فقد تعددت الآراء الفقهية ما بين مناد باختصاص القاضي الإداري بنظر تلك الدعاوى

عملاً بالمبدأ العام الذي يقضي باختصاصه في كل منازعة تثور فيها مسئولية السلطة العامة مادام لا يوجد نص قانوني صريح يقضي بغير ذلك.

وما بين مناد باختصاص القضاء العادل بها لاسيما تلك المتعلقة بالضرائب الجمركية.

وأخيراً المرحلة الرابعة : حيث أصبح القاضي الإداري هو المختص بنظر دعوى التعويض عن الخطأ في ربط الضرائب غير المباشرة بصفة عامة والمتعلقة بالربط الضريبي سواء في ذلك أكانت المنازعات المتعلقة بها تدخل في اختصاص القضاء العادي من عدمه.

فالقاضي الإداري أصبح بذلك مختصاً بنظر سائر منازعات التعويض عن خطأ الإدارة الضريبية في ربط الضريبة سواء أكانت ضريبة مباشرة أو غير مباشرة بشرط أن يكون الخطأ قابلاً للانفصال عن عملية الربط أو التحصيل الضريبي.

وبالتالي فالقاضي العادي رغم أنه القاضي الضريبي للمنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة إلا أنه لا يختص بنظر منازعات التعويض عنها بل يختص بها القاضي الإداري إلا إذا كان الخطأ غير قابل للانفصال عن عملية الربط أو التحصيل.

وقد نشأ ذلك الاتجاه بالمبدأ الذي أقره مجلس الدولة الفرنسي في حكمه الصادر بتاريخ ٢١ من فبراير ١٩٥٨.

وتأكد بإصدار محكمة التنازل الفرنسية حكمها في ٢٨ فبراير سنة ١٩٨٠.

إلا أن هذا الأصل العام لم يحل دون وجود استثناءات تمثلت في اختصاص القضاء العادي بنظر كافة المنازعات المتعلقة بالضرائب الجمركية بما فيها منازعات التعويض عن الأخطاء التي ارتكبتها الإدارة الجمركية عملاً بنص المادة ٥٧٣ مكرر من قانون الجمارك الفرنسي.

وبالتالي فإنه يمكن القول باختصاص القاضي الإداري بنظر كافة المنازعات المتعلقة بالتعويض عن الخطأ في ربط الضريبة فيما عدا الضريبة الجمركية والتي نص المشرع على اختصاص القضاء العادي بها أما بالنسبة لمنازعات التعويض عن الخطأ في إجراءات تحصيل الضريبة فلم تفرق محكمة التنازع بين هذا الخطأ والخطأ في إجراءات ربط الضريبة مقرة باختصاص القاضي الإداري بنظر تلك المنازعات بشرط أن يكون الخطأ في إجراءات التحصيل قابلاً للانفصال عن تلك الإجراءات أما إذا لم يكن قابلاً للانفصال عن عملية الربط أو التحصيل فإن الاختصاص ينعقد للقضاء العادي.

وفى ظل هذا القضاء المزدوج علنا وضحنا تلك الفوارق بين اختصاص كل من القضاء الإداري والعادي في فض المنازعات الضريبية في ظل تطبيقات القانون الحديث للضرائب .

وفى إطار التعرف على السياق النظري التشريعي في تحديد الفوارق بين اختصاصي القضاء العادي والإداري علنا وجدنا السبيل نحو تفسير دور كل منهم في فض تلك المنازعات والله الموفق.