

أهم النصوص المشتبه في عدم دستوريته في قانون الضريبة المصري على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ولائحته التنفيذية

د. أشرف وجيه الشافعي خليفة

دكتوراه في التشريعات الاقتصادية والمالية

ملخص البحث

بموجب القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ صدر قانون الضريبة على القيمة المضافة ليحل محل قانون الضريبة العامة على المبيعات ١١ لسنة ١٩٩١ الملغى بعد أن أدخلت عليه العديد من التعديلات وتعرضت العديد من مواده للحكم بعدم الدستورية، ووجهت له العديد من الانتقادات، ومعلوم أن موافقة القوانين للدستور تعد ضابطاً مهماً وأمراً لا يمكن تجاهله إذ من شأنه الحيلولة دون خروج القوانين على الدستور بما يؤدي إلى احترام السلطات القائمة في الدولة لدورها واحترام كل منها للأخرى، ويحقق للقوانين بصفة عامة والضريبة منها بصفة خاصة نوعاً من الاستقرار والثبات بحيث تقتصر التعديلات في نظام الضرائب على أقل حد ممكن بتضييق مداها والتقليل من عددها؛ إذ ينجم عن التغييرات المتعاقبة في النظام الاقتصادي المستقر على حالة راهنة تعبت بها التغييرات الفجائية في النظم المالية إذ أن كثرة التعديلات التي تطرأ على أحكام الضريبة تضايق الممول وتضر بالنشاط الاقتصادي، وقد حاولنا من خلال البحث، أن نجيب عن تساؤل هام وهو هل استطاع المشرع في القانون الجديد أن يتجنب مواطن العوار الدستوري التي سبق وأن أصابت القانون السابق ١١ لسنة ١٩٩١ الملغى ولائحته التنفيذية وذلك من خلال مبحثين أفردنا أولهما للحديث عن مواد قانون الضريبة على القيمة المضافة المشتبه في دستوريته، أما الثاني فخصصناه للحديث عن أهم مواد اللائحة التنفيذية للقانون المشتبه في دستوريته، ثم أتبعنا ذلك بخاتمة للبحث أظهرنا من خلالها تنوع الأسباب التي من أجلها أحاطت شبهة عدم الدستورية بعدد من نصوص قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ولائحته التنفيذية ما بين الإخلال بحق المكلف في التوقع المشروع للمكلف، وما بين نكول المشرع ذاته عن التدخل لمباشرة اختصاصه بوضع قواعد الضريبة بوقوفه موقفاً سلبياً من هذا الأمر وتركه ذلك للسلطة التنفيذية، والتي قد يتحول تدخلها المشروع في هذا الخصوص حينما تتولى إصدار اللوائح اللازمة لإعمال القوانين إلى غير نتيجة لتخطيها الحدود والضوابط التي رسمها لها الدستور في هذا الخصوص .

كلمات مفتاحية: ضريبة القيمة المضافة، شبهة عدم الدستورية، عدم رجعية القانون الضريبي،

تنازل المشرع الضريبي عن اختصاصه، العناصر الأساسية للضريبة، أصل البراءة، القرائن المنافية لأصل البراءة، حدود السلطة التنفيذية في المجال الضريبي.

Summary

In Law No. 67 of 2016, the Value Added Tax Law was passed to replace the General Sales Tax Law 11 of 1991, which was repealed after several amendments were made to it. Many of its articles were subject to unconstitutional judgment and many criticisms. The approval of the laws is an officer Which cannot be ignored as it will prevent the departure of laws and regulations of the Constitution, which leads to respect for the existing authorities in the State for their role and respect each other, and to achieve the laws in general and the tax of them in particular a kind of stability and stability, The system of taxes to the minimum extent possible to narrow the scope and reduce the number; The successive changes in the economic system stable on the current situation messed with sudden changes in financial systems as the frequent amendments to the provisions of the tax burden of the taxpayer and damage to economic activity, and we tried through The search to answer the important question is whether legislator in the new law could avoid every citizen constitutional chaos, which has been affected by the former law 11 of 1991 repealed and its executive regulations, through two studies singled out the first to talk about the articles of the law of value added tax suspected of And the second, we devoted to talk about the most important articles of the executive regulations of the law suspected of constitutionality, and then followed by a conclusion to the research showed us the diversity of reasons for which the suspicion of unconstitutionality surrounded a number of texts of the law of value added tax issued by Law 67 of 2016 and its executive regulation between Violation of the right of the taxpayer to the legitimate expectation of the taxpayer, and the violation of the legislator himself from interference to direct his competence to develop tax rules by standing a negative attitude of this matter and leaving it to the executive authority, which may turn its legitimate intervention in this regard when it issues the necessary regulations To enforce the laws not as a result of exceeding the limits and controls prescribed by the Constitution in this regard.

مقدمة

صدر قانون الضريبة على المبيعات بموجب القانون ١١ لسنة ١٩٩١ ليحل محل قانون الضريبة على الاستهلاك ١٣٣ لسنة ١٩٨١ وليقضي على ما أصاب الأخير من متالب، ولكن الواقع العملي كشف أيضاً العديد من المثالب والمشاكل التي جاءت نتيجةً منطقية لتطبيق قانون ضريبة المبيعات هو الآخر

نتيجة لما اعتراه من تشوهات وما طرأ عليه من تعديلات^(١) عديدة ومتلاحقة بهدف محاولة معالجة تلك التشوهات، وكان ذلك سبباً مباشراً في إثارة عددٍ من أوجه الخلاف بين المكلفين والمصلحة نشأ عنه كثيرٌ من المنازعات فيما بين الطرفين، انتهت معظمها إلى أروقة المحاكم على اختلاف أنواعها، وتسلسل درجاتها، ويكفي للتدليل على صحة هذا القول أن أحكام محكمةنا العليا «المحكمة الدستورية» في خصوص قانون الضريبة على المبيعات وحده قاربت ثلث ما صدر عنها من أحكام في خصوص باقي التشريعات الضريبية الأخرى المكونة للنظام الضريبي المصري بوجه عام خلال مدة تطبيق القانون أي خلال الفترة من مايو ١٩٩١ وحتى سبتمبر ٢٠١٦^(٢).

وتعالت أصوات الكثير من الفقهاء والكتاب في توجيه الانتقادات للقانون والمناداة بضرورة إصلاح ما اعتراه من عوار أثر على تطبيقه تطبيقاً صحيحاً^(٣).

لكل ما سبق ونظراً للظروف الاقتصادية التي مرّت وتمر بها البلاد ولا تزال تمر ولرغبة الحكومة في الإصلاح الاقتصادي في إطار برنامج متكامل للإصلاح، ولضمان الحصول على قرض صندوق النقد الدولي تحتم إحلال نظام الضريبة على القيمة المضافة محل الضريبة العامة على المبيعات، لذلك صدر القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بتاريخ ٢٠١٦/٩/٥ ونشر بالجريدة الرسمية في العدد ٣٥ مكرر (ح) في ٢٠١٦/٩/٧

ولكن السؤال الذي يبدو ملحاً في حالتنا هذه هو هل استطاع المشرع الضريبي أن يتجنب كل أو بعض مسالك العوار الدستوري التي أصابت القانون ١١ لسنة ١٩٩١، هذا ما سنحاول إدراكه والتعرف عليه من خلال عرض مواد القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ولأئحته التنفيذية المشتبه فيها دستورياً على ضوء المبادئ التي أرستها المحكمة الدستورية العليا في الشأن الضريبي. وذلك في مبحثين:

المبحث الأول: مواد قانون الضريبة على القيمة المضافة المشتبه في عدم دستورتها.

المبحث الثاني: مواد لائحة القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المشتبه في عدم دستورتها.

١. تجدر الإشارة أن حالات تعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات قد جاءت عديدة ومتلاحقة مما أضعف حالة اليقين لدى ذلك القانون، ويكفي الإشارة إلى أهمها والتي تمثلت في القانون ١١ لسنة ٢٠٠٢، والذي نشر بالجريدة الرسمية بالعدد ٦ مكرر في ٢١/٤/٢٠٠٢، والقانون ٨٩ لسنة ٢٠٠٤، والذي نشر بالجريدة الرسمية بالعدد ٢١ مكرر في ٢٢/٥/٢٠٠٤، والقانون ٩ لسنة ٢٠٠٥ والذي نشر بالجريدة الرسمية بالعدد ١٣ تابع في ٢١/٥/٢٠٠٥، وقرار رئيس الجمهورية بقانون والذي نشر بالجريدة الرسمية في العدد ٤٩ تابع (أ) في ٦/١٢/٢٠١٢، وقرار رئيس الجمهورية بقانون ٥٨ لسنة ٢٠١٤ ونشر بالجريدة الرسمية في العدد ٢٦ مكرر (ج) في ٢/٧/٢٠١٤.

٢. راجع على سبيل المثال أحكامها في القضايا أرقام ٦٥ لسنة ١٨ ق.د جلسة ١/٦/٢٠٠١، ٢٢٢ لسنة ٢٦ ق.د جلسة ١٥/٤/٢٠٠٧، ٩ لسنة ٢٨ ق.د جلسة ٤/١١/٢٠٠٧، ١١٣ لسنة ٢٨ ق.د جلسة ٢/١/٢٠١١، ٧٩ لسنة ٢٢ ق.د جلسة ١٤/١/٢٠١٢، ٢٠٠ لسنة ٢٧ ق.د جلسة ٧/٤/٢٠١٣، وأخيراً حكمها في القضية رقم ١٦٢ لسنة ٢١ ق.د بجلسته ٧/٤/٢٠١٣.

٣. راجع في ذلك بوجه عام: د/ محمود إبراهيم القلموني: المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ط ١٩٩٨، وراجع د/ السعيد محمد شعيب: الضريبة العامة على المبيعات بين التعديل أو الإلغاء لتقرير الضريبة على القيمة المضافة، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر الضريبي المنعقد « تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر » في ١٧ / ٥ / ٢٠١٤، وراجع د/ طارق عبد العال حماد: الضريبة العامة على المبيعات. المشكلات والمنازعات في التطبيق العملي. بغير ناشر، ٢٠٠٥.

المبحث الأول

مواد القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المشتبه بعدم دستوريتها

أولاً: الإخلال بحق المكلف في التوقع المشروع:

الأصل هو ألا يسري القانون على الماضي^(١)، وأن يسري على المستقبل فيحكم الأوضاع التي قامت في ظله؛ فمبدأ عدم سريان القانون على الماضي أحد الأسس المتعارف عليها دولياً، والتي يقوم عليها القانون في كل بلد؛ لأن الأخذ به شرط لازم لتحقيق العدالة و استقرار النظام، إذ لو سرى القانون على الماضي لفقد الأفراد ثقتهم به و لاختلت معاملاتهم، وهو ما أسمته المحكمة الدستورية^(٢) بحق الممول في التوقع المشروع، فليس من العدل أن يعاقب شخص على فعل سابق والقول بغير ذلك من شأنه إخضاع الأفراد في حقوقهم وحررياتهم لرحمة المشرع وعلو على ما تقدم فإن هذه القاعدة يقضي بها المنطق إذ كيف تطلب من الأفراد احترام قاعدة لم يعرفوها ولم يرتبوا أمورهم عليها^(٣). ولذلك يبدو منطقياً أن تخضع لسلطان التشريع الجديد كل الآثار التي تتم في ظله، وذلك توحيداً للحكم بين المراكز القانونية وأن تشريعات الضرائب تصدر لمواجهة الأوضاع القائمة وقت نفاذها وما يستجد من أوضاع بعد تاريخ العمل بها تحقيقاً للمساواة بين الخاضعين للضريبة^(٤). ويبدو أنه من هذا المنطق كان نص المشرع الدستوري في المادة ١٨٧ من دستور مصر السابق لعام ١٩٧١ على الأثر الفوري للقانون كقاعدة عامة حينما قرر أنه «لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها. ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية النص في القانون على خلاف ذلك بموافقة أغلبية أعضاء مجلس الشعب». منتهياً بذلك إلى تقرير القاعدة العامة في هذا الشأن؛ فأجاز للمشرع في غير القوانين الجنائية سحب القوانين على الماضي، إلا أن المشرع الدستوري إدراكاً منه لخطورة هذا الاستثناء كان يتطلب لذلك أغلبية خاصة وهي أغلبية الأعضاء جميعاً لا أغلبية الحاضرين، فكانت سلطة المشرع البرلماني على ذلك النحو مقيدة بقيد أولهما أن يكون عطف القانون على الماضي متعلقاً بمجلس الشعب فقط وأن تكون موافقة المجلس على ذلك بأغلبية أعضاؤه، أما ثانيهما فهو قيد موضوعي، وهو أن يكون هناك مصلحة عامة^(٥) لا يمكن

١. فتنطبق القانون على الماضي. وعلى حد قول محكمة النقض. يتنافى مع مبادئ العدالة والمشروعية ووجوب حماية الحقوق المكتسبة وما يقتضيه الصالح العام من استقرار معاملات الأفراد والمحافظة على الثقة والاطمئنان على حقوقهم، راجع حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٤٣ لسنة ٢٨ ق، جلسة ١٠/٢٨/١٩٧٥، على موقعها الأتي على شبكة الانترنت

<http://www.cc.gov.eg>.

٢. راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٠٨ لسنة ٢٤ ق. د جلسة ٢٠٠٦/٦/١١.

٣. راجع د / عماد الدين الشربيني: المدخل للعلوم القانونية، مكتبة جامعة طنطا، ١٩٨٤، ص ١٨٤.

٤. راجع حكم المحكمة العليا في ٦ مايو ١٩٧٨، الطلب رقم ٩ قضائية عليا (تفسير)، الجزء الثاني، ص ٢٤٤، مشار إليه في د / محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، مطبوعات جامعة الكويت، مجلس النشر العلمي، ط ١٩٩٩، ص ١٨٢.

٥. ومن ذلك موافقة مجلس الشعب المصري على قرار رئيس الجمهورية بقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ بتعديل أحكام نص المادة ٤٩

تحقيقها إلا بسريان القانون على الماضي وتقدير هذه المصلحة العامة متروك للمجلس. هذه القيود في خصوص مدى جواز تقرير الأثر الرجعي من عدمه كانت تنطبق أيضاً على القوانين الضريبية شأنها شأن باقي القوانين في الدولة، إلا أنه يحسب للدستور المصري الجديد لعام ٢٠١٤ أن شمل القوانين الضريبية هي الأخرى بالحظر الذي كان قاصراً على القوانين الجنائية فقط؛ فأضاف إلى الأخيرة المواد الضريبية أيضاً، ويظهر ذلك من نص المادة ٢/٢٢٥ من الدستور الجديد والتي وردت على النحو الآتي «ولا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية والضريبية، النص في القانون على خلاف ذلك بموافقة أغلبية ثلثي أعضاء مجلس النواب». وبذلك أصبحت القاعدة الخاصة بعدم رجعية القوانين الجنائية تسري أيضاً في حق القوانين الضريبية، وهذه القاعدة ذات صفة دستورية مطلقة، يلتزم بها المشرعين الجنائي والضريبي على حد سواء فلا يجوز لأحدهما النص في القانون على خلافها وفقاً للمادة ٢٢٥ من الدستور وإلا كان التشريع باطلاً لمخالفته لصريح نص الدستور في هذه الحالة، على خلاف الحال في ظل ما كان يقرره دستور ١٩٧١ في هذا الشأن^(١). كما يتقيد بها القاضي الجنائي والضريبي، فلا يجوز أن يخرج عند تطبيقهما للقانون عن حكمها^(٢). وعدم الرجعية^(٣) في المجال الضريبي تجد مبررها في الأثر السلبي الذي يمكن أن يسفر عنه فرض الضريبة بأثر رجعي حيث يؤثر في استقرار المعاملات والطمأنينة، مما يؤدي إلى إضعاف روح الادخار والاستثمار، كما أن من شأن فرض الضريبة بأثر رجعي تعذر تحقيق العدالة الاجتماعية، وبصفة عامة فإن فرض ضريبة جديدة أو زيادة سعر ضريبة موجودة بأثر رجعي يؤدي إلى مطالبة الأفراد بمبالغ كبيرة عن مدة خلت، وهو

من قانون المحكمة الدستورية العليا والذي اتخذ في غيبة المجلس خلال فترة الإجازة البرلمانية، وذلك فيما نص عليه من أنه "يترتب على الحكم بعدم الدستورية لنص في قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقه من اليوم التالي لنشر الحكم ما لم يعدد الحكم لذلك تاريخاً آخر" كما نص على "الأ يكون الحكم بعدم الدستورية لنص ضريبي في جميع الأحوال إلا أثراً مباشراً وذلك دون الإخلال باستفادة المدعى من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص" حيث أقتنع المجلس بأوجه المصلحة العامة التي تفيهاها قرار رئيس الجمهورية بالتعديل والتي قدمتها الحكومة في بيانها أمام المجلس بجلسة ١٩٩٨/١٢/١ والتي كان من أهمها ضرورة عدم تعرض الخزانة العامة لاضطراب مالي أو لتفادى انهيار الأمن الاجتماعي، أو العمل على تحقيق الصالح العام وعدم المساس بالحقوق المكتسبة، وذلك من جراء رد مبالغ مالية كبيرة تقدر بحوالي ٨ مليار جنيه مما يكون له أثر سيء على مسيرة التنمية الاقتصادية والاجتماعية. راجع هذا الموضوع تفصيلاً لدى د/ بشير علي باز: أثر الحكم الصادر بعدم الدستورية في ضوء أحكام القرار بقانون ١٦٨ لسنة ١٩٩٨، دار الجامعة الجديدة للنشر بالإسكندرية، ط ٢٠٠٥، ص ١٢٣ وما بعدها.

١. فلم تكن رجعية القانون الضريبي تمثل مخالفة دستورية حيث أن القضاء الدستوري في مصر كان مستقراً على أنه لا يوجد نص دستوري يمنع من تقرير الأثر الرجعي للتشريع الضريبي، راجع حكم الدستورية العليا الصادر في ٢ يناير ١٩٩٢، الجريدة الرسمية، العدد ٣، ٢١ يناير ١٩٩٣، ص ١٢٠، مشار إليه في د/ محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية، المرجع السابق، ص ١٨٥.
٢. راجع د/ يسر أنور: على: شرح قانون العقوبات القسم العام ج أحكام عامة، دار النهضة العربية بالقاهرة، ط ١٩٨٦، ص ١٣٤.
٣. نتيجة للإضافة التي نوهنا عنها في المادة ٢/٢٢٥ من الدستور الجديد لعام ٢٠١٤ تحول مبدأ عدم الرجعية في المجال الضريبي من مبدأ تشريعي له قيمة تشريعية فقط يجوز للمشرع مخالفته (بينما لا يجوز للسلطة التنفيذية مخالفته إذ يقيد المبدأ الحكومة والإدارة فلا يجوز لهما أبداً تطبيق قانون جديد بأثر رجعي ما لم يقرر المشرع ذلك) إلى مبدأ دستوري يقيد السلطتين التشريعية والتنفيذية على السواء فلا يجوز لأياً منهما مخالفته. راجع د/ محمد عبد اللطيف: الضمانات، المرجع السابق، ص ١٨٣.

ما لم يكن يتوقعه الأفراد أو يحسبون له حساباً، ولعل قوة المبررات السابقة ووجاهتها هي التي دعت البعض^(١) إلى تصوير هذا المبدأ أو القاعدة بالضمانة أو حق الممول في الأمان مما قد يفاجئه به المشرع في المستقبل من قوانين أو قرارات تتعلق بالماضي.

ومما يعد إخلالاً بحق المكلف في التوقع المشروع ويتعارض بالتالي مع قاعدة عدم رجعية القوانين الضريبية المستقر عليها قضاءً، والمجمع عليها فقهاً ما نصت عليه المادة ٢/١١ من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ من أنه: «وتعدل أسعار العقود المبرمة بين مكلفين أو بين أطراف أحدها مكلف والسارية وقت فرض الضريبة وضريبة الجدول أو عند تعديل فئاتها بذات قيمة عبء الضريبة أو تعديلها.....». وقد كان هذا النص وما زال مثاراً للعديد من أوجه الجدل والانتقادات^(٢).

وقد تولت المادة ١٢ من اللائحة التنفيذية للقانون بيان كيفية تطبيق هذا النص، فقررت قصر هذا التعديل على الجزء الذي لم يتم تنفيذه من العقد بعد تاريخ العمل بالقانون أو تعديله وبحيث تكون الزيادة بمقدار عبء الضريبة، وذلك دون الإخلال بشروط التعاقد. وكان الأولى بالمشرع أن يقصر تطبيق القانون على العقود التي أبرمت بعد صدور القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ تلافياً للوقوع في إثم رجعية القانون، ولا ينفي عن المشرع الوقوع في ذلك الإنم أن قصرت اللائحة التنفيذية للقانون التعديل على ذلك الجزء من العقد الذي يتم تنفيذه بعد العمل بالقانون لما يمثله ذلك من إخلال بحق التوقع المشروع الذي أتمته المحكمة الدستورية العليا من قبل، خاصة وأن معظم تلك العقود تتعلق بتنفيذ مشروعات قومية تتولاها شركات أجنبية أو محلية وما يمكن أن يثيره ذلك من فقدان للثقة في الاستثمار الآمن في مصر، إضافة إلى المشكلات المنتظر أن تواجه جهات الإسناد جراء تطبيق مثل هذا النص، وهو ما حاول أن يتحاشاه المشرع في المادة ٣/١٢ من اللائحة التنفيذية للقانون حينما أوجب على وزارة المالية استقطاع الضريبة وضريبة الجدول جبراً من جهات الإسناد الحكومية في حالة امتناعها عن تعديل العقود المشار إليها، وإذا كان المشرع بذلك قد حل جزء من المشكلة كما ذكر البعض^(٣) بالنسبة للعقود الحكومية. وهو ما نشك فيه. إلا أن ذلك لا يعني أن المشرع استطاع بذلك الحل أن يحبط الآثار السيئة التي ترتبها رجعية النص حتى بالنسبة لجهات الإسناد الحكومية إذ من المعلوم أن تلك الجهات تتبع وزارات أو هيئات حكومية لها موازنات تم تحديدها

١. راجع د/ رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، ط ثانية، ٢٠٠٦، ص ٩٦.

٢. راجع د/ جلال الشافعي: دراسة تحليلية انتقادية للضريبة على القيمة المضافة في ظل القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الخامس والعشرين إشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية، في الفترة من ١٢ - ١٣ ديسمبر ٢٠١٧، ص ٣٣ وما بعدها، وراجع د/ باسم نعيم عوض: إشكاليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بحث مقدم لذات المؤتمر، ص ٤ وما بعدها.

٣. راجع د/ رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن دراسة تحليلية لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة والضرائب الانتقائية (ضريبة الجدول) وفقاً لأهم التشريعات الضريبية المقارنة مع إشارة خاصة بالقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ولائحته التنفيذية مدعماً بأراء الفقه وفتاوى مجلس الدولة وأحكام القضاء، دار النهضة العربية بالقاهرة، ط ٢٠١٧، ص ١٨٢.

بالفعل إيراداً ومصرفاً، قبل صدور القانون وبالتالي فإن الواقع العملي ينبئ عن حدوث العديد من المشاكل والارتباك إذ ما أريد تطبيقه؛ إذ أن سداد الضريبة سوف يتسبب في حدوث العجز في بنود من لم يكن في حسابها أو اعتباراتها عند إعدادها لموازنتها، هذا من ناحية أخرى فإن نص اللائحة التنفيذية المشار إليه لم يحل المشكلة بالنسبة إلى العقود التي يكون طرفها القطاع الخاص.

ثانياً: تنازل المشرع عن اختصاصه بتحديد العناصر الأساسية للضرائب:

ويقصد بالعناصر الأساسية للضريبة تلك المتعلقة بوعاء الضريبة وسعرها وطرق تحصيلها، وقد ورد ذكر هذه العناصر في المادة ٣٤ من الدستور الفرنسي والتي جرى نصها على أنه « يحدد القانون القواعد المتعلقة بوعاء وسعر وطرق تحصيل الفرائض الضريبية أياً كانت طبيعتها». على العكس من ذلك المادة ٣٨ من الدستور المصري لعام ٢٠١٤، ومن قبله المادة ١١٩ من دستور مصر السابق عام ١٩٧١، ومع ذلك فإن هذا الاختلاف ظاهري فقط. كما ذهب البعض^(١). لأننا لا نكون بصد «فريضة ضريبية» إلا إذا توافرت لها العناصر الثلاثة السابقة وهي الوعاء والسعر وطرق التحصيل، ولذلك استقر الفقه والقضاء^(٢) في مصر على ضرورة تدخل المشرع لتنظيم هذه العناصر الثلاثة. وعلى ذلك فإن تحديد القواعد الخاصة بالوعاء والسعر وطرق التحصيل هو عمل أعمال المشرع بينما تتولى السلطة التنفيذية تحديد القواعد الخاصة بتنفيذ تلك القواعد التي صاغها المشرع، كما يقع على عاتقها تحديد القواعد الأخرى غير تلك التي تخص الوعاء والسعر وطرق التحصيل^(٣).

وتجدر الإشارة إلى أن المقصود بالقواعد الخاصة بالوعاء الضريبي تلك الخاصة باختيار المال محل الضريبة، بشكل منضبط عن طريق تحديد الواقعة المنشئة للضريبة وما يستتبعه ذلك من تحديد النطاق المكاني للقانون الضريبي من حيث الأخذ بقاعدة إقليمية الضريبة أم بقاعدة شخصية الضريبة، وطرق تقدير الضريبة التي سيتم تطبيقها في كل حالة على حده. أما سعر الضريبة فهو الطريقة التي يلجأ إليها المشرع لتحديد مقدار الضريبة وهو عبارة عن نسبة مئوية من المادة

١. راجع د / محمد عبد اللطيف : الضمانات الدستورية ، مرجع سابق، ص ١٢ .

٢. ومن ذلك حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية ٧٨ لسنة ٢٦ ق . د بجلسة ٢٠١٠/٣/٧ حيث قررت «إن السلطة التشريعية هي التي تنظم أوضاع الضريبة العامة بقانون يصدر عنها -على ما تقضى به المادة (١١٩) من الدستور- يكون متضمناً تحديد وعائها وأسس تقديره، وبيان مبلغها، والمتزمين أصلاً بأدائها، والمسؤولين عن توريدها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وضوابط تقادمتها، وغير ذلك مما يتصل بينانها عدا الإعفاء منها، إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون». وراجع أيضاً في ذات المعنى أحكامها في القضية رقم ٩ لسنة ١٧ ق . د السابق الإشارة إليه، ص ١٦٤، وكذا حكمها في القضية رقم ٢٣ لسنة ١٦ ق. د بجلسة ١٩٩٦/١١/٣.

٣. من ذلك ما قضت المحكمة الإدارية العليا في شأن ضريبة الأطيان بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ من أنه «حدد المشرع الأحكام الخاصة بربط الضريبة على الأطيان الزراعية فحدد أحوال فرض الضريبة ووعائها وسعرها وطريقة تقديرها والأحوال الخاصة برفعها أو الإعفاء منها بطريقة دائمة أو مؤقتة كما حدد مواعيد استحقاقها وطريقة دفعها والإجراءات الخاصة بتحصيلها - نتيجة ذلك عدم السماح للجهة القائمة على التنفيذ بسلطة تقديرية في تحديد قيمة الضريبة أو الإعفاء منها واقتصر دورها على مجرد اتخاذ الإجراءات القانونية التي فرضها القانون في مواجهة الخاضع لها دون أن يكون لها سلطة إصدار قرار إداري ينشئ أو يعدل أو يلغى المركز القانوني بالمعنى الدقيق» راجع حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٢٠٦٨ لسنة ٢٣ ق . ع بجلسة ١٩٩٢/٦/٢٨ .

الخاضعة للضريبة الواجب على المكلف دفعه للدولة^(١). أما طرق التحصيل فيقصد بها الطريقة التي سوف يتم اتباع جهة الإدارة لها وهي بصدد جبايتها للضريبة فهل سيتم ذلك بالطريق المباشر من الممول أم بالطريق غير المباشر؟ وما يتعلق بذلك من حيث المكان^(٢) الذي سوف تؤدي فيه الضريبة ووقت هذا الأداء^(٣)، والطريقة التي سوف تتبعها الإدارة الضريبية في حالة تعثر^(٤) المكلف عن السداد والإجراءات التي سوف تتبعها في حالة تعسفه^(٥) وامتناعه عن السداد^(٦). ومن ثم ليس للمشرع أن يقتصر على تنظيم جانب أو جوانب دون أخرى من الجوانب السابقة تاركاً للسلطة التنفيذية القيام بذلك وإلا أعد ذلك تفریطاً منه في السلطة التي خولها له الدستور في مجال فرض الضريبة العامة وإهداراً لاختصاصه، يكفي بذاته للحكم بعدم الدستورية. وهذا ما كان بالفعل من أمر محكمتنا العليا في العديد من الأحكام^(٧) التي تنازل فيها المشرع عن الولاية المنوطة به في شأن الضريبة مفوضاً أمرها للسلطة التنفيذية^(٨). وبناءً على ما تقدم فإن التفويض الذي قرره المشرع لوزير المالية في الفقرة الأخيرة من المادة ١٦ من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في أن يصدر قراراً منه بتعديل حد التسجيل الذي عينه القانون هو تفويض غير دستوري لأنه أوكل للسلطة التنفيذية الحق في تعديل وعاء الضريبة على غير ما تقضي به المادة ٢/٢٨ من الدستور المصري لعام ٢٠١٤^(٩).

١. راجع د/ عبد الهادي مقبل: نظرية الضريبة، مكتبة جامعة طنطا، ط ٢٠٠٠، ص ١٣١ وما بعدها.
٢. ومن ذلك ما جاء بالمادة ٢/١٠٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من أنه «ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين».
٣. ومن ذلك ما جاء بالمادة ٢/٨٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من أنه «ومع مراعاة أحكام الفقرة الثانية من المادة ٦٣ من هذا القانون يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استئزال الضرائب المخصومة والدفوعات المقدمة..».
٤. ومن ذلك ما جاء بالمادة ١٠٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من أنه «يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تتجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحققت عنها الضريبة. وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقاً لحكم الفقرة السابقة، جاز لرئيس المصلحة أو من ينيبه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية».
٥. جرى نص المادة ١٠٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه «يتبع في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ في شأن الحجز الإداري والأحكام المنصوص عليها في هذا القانون. وتسري أحكام الفقرة السابقة على الشركات والمنشآت أيًا كان النظام القانوني المنشأة وفقاً له، ويلغى كل ما يخالف ذلك».
٦. راجع في طرق تحصيل الضريبة تفصيلاً د/ عبد الهادي مقبل: نظرية الضريبة، المرجع السابق، ص ١٥٧ وما بعدها.
٧. راجع على سبيل المثال حكمها في القضية رقم ١٨ لسنة ٨ ق. د جلسة ١٩٩٦/٢/٣، مشار إليه في د/ محمد عبد اللطيف: الأسس الدستورية، الدستورية لقوانين الميزانية، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، ط ٢٠٠٧، ص ١٦.
٨. وقد وصفت المحكمة الدستورية العليا هذا التنازل من المشرع قائلة «وهي المخالفة التي تمثلت في إهدار المشرع اختصاصه بتعديل الضريبة، وإسناده لرئيس الجمهورية، بما يعد إعراضاً من جانب المشرع عن مباشرة ولايته الأصلية في تحديد نطاق هذه الضريبة وقواعد سريانها، ونقل مسؤولياته إلى السلطة التنفيذية وتفويضها في ذلك، الأمر الذي يمس ببيان الضريبة التي فرضها القانون، ويشرك هذه السلطة في إنشائها وتفسير أحكامها، وهو المجال المحجوز للسلطة التشريعية دون غيرها بصريح نص الأحكام الدستورية السالف بيانها «راجع حكم الدستورية العليا في القضية رقم ٢٢ لسنة ٢٢ ق. د جلسة ٢٠١٢/١٠/١٤ والصادر بعدم دستورية البند أولاً من المادة ٣ من القانون ٢ لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات ١١ لسنة ١٩٩١ اعتباراً من ١٩٩٢/٣/٥».
٩. وتجدر الإشارة إلى احتواء قانون الضريبة على المبيعات ١١ لسنة ١٩٩١ الملغى على نص مماثل لهذا النص في المادة ١٨ منه وسبق

ثانياً: الأصل في الإنسان البراءة:

يؤسس افتراض البراءة على الفطرة التي جبل الإنسان عليها، فقد ولد الإنسان مبرأً من الخطيئة أو المعصية، ويفترض على امتداد مراحل حياته أن أصل البراءة لازال كامناً فيه، مصاحباً له فيما يأتيه من أفعال إلى أن تنتقص محكمة الموضوع بقضاء جازم. لا رجعة فيه. هذا الافتراض، على ضوء الأدلة التي تقدمها النيابة العامة مثبتة بها الجريمة التي نسبتها إليه في كل ركن من أركانها، وبالنسبة إلى واقعة ضرورية لقيامها^(١). وعلى ذلك فإن المتهم بجريمة مهما بلغت جسامتها ومهما كانت خطورته يعد بريئاً حتى تثبت إدانته قانوناً^(٢). ولما كان أصل البراءة ليس إلا تأكيداً لأصل عام هو حرية المتهم، فإنه يترتب عليه ضرورة حماية الحقوق والحريات، والتي بغيرها يفقد أصل البراءة معناه، لأن الحرية لا يمكن أن ترتفع من خلال انتهاكات للحقوق والحريات التي تكون معها وحدة متكاملة هي كرامة الإنسان. فلا معنى لأصل البراءة إذا أجريت المحاكمة من خلال إجراءات لا تحترم حقوق الدفاع^(٣). وقد أكد الدستور المصري لسنة ١٩٧١ هذا الأصل^(٤)، فنصت مادته السابعة والستين على أن «المتهم بريء حتى تثبت إدانته في محاكمة قانونية تكفل له فيها ضمانات الدفاع عن نفسه» وتبعه في ذلك دستور مصر الجديد لعام ٢٠١٤ فقرر في مادته السادسة والتسعون على أن «المتهم بريء حتى تثبت إدانته في محاكمة قانونية عادلة تكفل له فيها ضمانات الدفاع عن نفسه..» ومبدأ الأصل في المتهم البراءة، حق من الحقوق الإنسانية للفرد يواجه به السلطة إذا ما تعرض للاتهام، فحق الدولة في توقيع العقاب على المتهم وسلطتها في جمع الأدلة واتخاذ الإجراءات الجنائية ضده يمنح للدولة سلطة على المتهم الذي أمامها في موقف أضعف قد يؤدي بحريته ولا سبيل له في كثير من الأحيان إلا أن يلوذ بحقه الأصيل في أن الأصل في المتهم البراءة. فهذا الأصل يعتبر مبدأ أساسياً لضمان الحرية الشخصية للمتهم، وعليه ينتقل عبء إثبات الإدانة حيث يقع على عاتق النيابة العامة. ومن ثم يجب معاملة المتهم بجريمة مهما كانت جسامتها بوصفه شخصاً بريئاً حتى تثبت إدانته بحكم قضائي بات، وقد كان للقضاء دور كبير في إعلاء شأن هذا المبدأ والتأكيد عليه في العديد من الأحكام ومن ذلك قضاء المحكمة الدستورية والتي حظي المبدأ باهتمامها اهتماماً ظهر في العديد من أحكامها

التنبية إلى عدم دستوريته من قبل بعض الفقه، ومع ذلك فإن المشرع لم يعر هذا التنبية اهتماماً وعاد للنص عليه من جديد في قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، راجع د/ رمضان صديق بعض النصوص المشتبه فيها دستورياً، مرجع سابق، ص ١٠.

١. راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٥ لسنة ١٦ ق د، جلسة ١٩٩٥/٧/٣، مشار إليه في د/ أحمد فتحي سرور، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق، ط ٢٠٠٠، ص ٥٩٩.

٢. راجع د/ محمود نجيب حسني: شرح قانون الإجراءات الجنائية/ ط ٣، دار النهضة العربية، ١٩٨٨، ص ٧٨٢.

٣. راجع د/ أحمد فتحي سرور: المرجع السابق، ص ٦٠٠.

٤. تجدر الإشارة إلى أن علماء المسلمين قد سبقوا إلى الإجماع على هذه القاعدة، راجع في تفصيلات ذلك والتأصيل لمبدأ أصل البراءة لدى الفقه الإسلامي، د/ إبراهيم الزلي: معين القضاة لتحقيق العدل والمساواة، الصلة بين المنطق والقانون، الناشر إحسان للنشر والتوزيع، ط أولى، ٢٠١٤م - ١٤٣٥هـ، ص ١٥٥-١٥٦.

ومن ذلك قضاؤها أنه: «وحيث إن الدستور كفل في مادته السابعة والستين الحق في المحاكمة المنصفة بما تنص عليه من أن المتهم برئ حتى تثبت إدانته في محاكمة قانونية تكفل له فيها ضمانات الدفاع عن نفسه، وهو حق نص عليه الإعلان العالمي لحقوق الإنسان في مادتيه العاشرة والحادية عشرة التي تقر أولهما أن لكل شخص حقاً مكتملاً ومتكافئاً مع غيره في محاكمة علنية ومنصفة تقوم عليها محكمة مستقلة محايدة، تتولى الفصل في حقوقه والتزاماته المدنية، أو في التهمة الجنائية الموجهة إليه، وتردد ثانيتهما في فقرتها الأولى حق كل شخص وجهت إليه تهمة جنائية في أن تفترض براءته إلى أن تثبت إدانته في محاكمة علنية توفر له فيها الضمانات الضرورية لدفاعه. وهذه الفقرة السابقة هي التي تستمد منها المادة ٦٧ من الدستور أصلها، وهي تردد قاعدة استقر العمل على تطبيقها في الدول الديمقراطية، وتقع في إطارها مجموعة من الضمانات الأساسية تكفل بتكاملها مفهوماً للعدالة يتفق بوجه عام مع المقاييس المعاصرة المعمول بها في الدول المتحضرة... ثم تستطرد المحكمة في حكمها لتؤكد على اتساع نطاق هذه القاعدة ليشمل أي اتهام ولو كان غير جنائي فتقرر» .. ولأن نطاقها وإن كان لا يقتصر على الاتهام الجنائي وإنما يمتد إلى كل دعوى ولو كانت الحقوق المثارة فيها من طبيعة مدنية، إلا أن المحاكمة المنصفة تعتبر أكثر لزوماً في الدعوى الجنائية وذلك أياً كانت طبيعة الجريمة وبغض النظر عن درجة خطورتها، وعلّة ذلك أن إدانة المتهم بالجريمة إنما تعرضه لأخطر القيود على حريته الشخصية وأكثرها تهديداً لحقه في الحياة، وهي مخاطر لا سبيل إلى توقيها إلا على ضوء ضمانات فعلية توازن بين حق الفرد في الحرية هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى حق الجماعة في الدفاع عن مصالحها الأساسية^(١). والمبدأ على النحو السابق يجعل إثبات التهمة في حق المتهم يقع على عاتق النيابة العامة، فعليها وحدها عبء إثبات الجريمة بأركانها فعليها وحدها عبء تقديم الدليل^(٢). ويخضع إثبات التهمة إلى قواعد أخرى تحكم إدارة الدليل بعيداً عن المتهم الذي لا يلتزم بتقديم أي دليل على براءته، وكل ما له هو أن يناقش أدلة الإثبات التي تتجمع لكي يفندها أو يضع فيها بذور الشك دون أن يلتزم بتقديم أدلة إيجابية تقيده براءته^(٣). وترتيباً على ما سبق فإن المشرع لا يملك أن يفرض قرائن قانونية لإثبات التهمة أو لنقل عبء الإثبات على عاتق المتهم، لمناقضة ذلك بعدم التزام المتهم بإثبات براءته تطبيقاً لأصل البراءة ولا سبيل لدحض أصل البراءة بغير الأدلة التي تبلغ قوتها الاقتناعية مبلغ الجزم الذي تخلص إليه المحكمة^(٤).

وقد بين الفقه العديد من المبررات والاعتبارات المنطقية التي تبين أهمية قرينة البراءة وأهمها:

١. راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ١٣ لسنة ١٢ ق. د، جلسة ١٩٩٢/٢/٢٠.

٢. Philippe conté, Patrick Maistre du chombon procedure pénal 2 émé édition – Armand colin, p.23.

٣. راجع د/ أحمد فتحى سرور، الحماية الدستورية للحقوق، المرجع السابق، ص ٦٠٦.

٤. راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٥ لسنة ١٦ ق. د، جلسة ١٩٩٥/٧/٣، سابق الإشارة إليه.

أولاً: تفادي الأضرار التي لا يمكن تعويضها إذا ما ثبتت براءة المتهم الذي افترض فيه الجرم وعمِلَ على هذا الأساس.

ثانياً: حماية أمن الأفراد وحريةهم الفردية ضد تحكم السلطة في حالة افتراض ارتكاب الجرم في حق المتهم.

ثالثاً: أن قرينة البراءة تتفق مع الاعتبارات الدينية والأخلاقية التي تهتم بحماية الضعفاء.

رابعاً: الإسهام في تلافي الأخطاء القضائية بإدانة الأبرياء الأمر الذي يؤدي إلى فقدان الثقة في النظام القضائي في نظر المجتمع^(١).

وعلى ذلك فإن المشرع إذا ما خرج على أصل البراءة فأقام قرائن معينة بمجرد توافرها في حق المكلّف أُعْتَبِرَ مخالفاً للقانون أو متهرباً من الضريبة، وأن التهمة ثابتة في حقه مع أن افتراض ثبوت التهمة في حق المتهم تجعله في موضع حرج فيجد نفسه مضطراً لتحمل دليل إثبات العكس، فالقرائن سواء كانت قانونية أم قضائية تعارض تماماً مبدأ قرينة البراءة التي تتحكم في مسألة إسناد عبء الإثبات، هذه الممارسة تشكل مصدراً هاماً من مصادر التعسف وخرق الحريات الفردية، لهذا فالفقه الجنائي لا يرتاح لوجود مثل هذه القرائن فقد « فلا شيء يناقض روح القضاء الجنائي مثل الاتكال على هذه القرائن وإعمالها فالقضاء الجنائي لا ينبغي أن يعتمد على العشوائية ولكن عليه اعتماد أسلوب العلم والدراية»^(٢).

وفي المجال الضريبي بصفة خاصة كان للمحكمة الدستورية العليا دور كبير في الكشف عن مخالفة عدد لا بأس به من النصوص الضريبية للدستور كنتيجة مباشرة لمخالفتها لأصل البراءة، ومن ذلك دستورية نص المادة ١٢١ من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ فيما تضمنته فقرتها الثانية من افتراض العلم بالتهريب إذا لم يقدم من وجدت في حيازته البضائع بقصد الاتجار المستندات الدالة على أنها قد سددت عنها الضرائب الجمركية المقررة^(٣)، ومن ذلك أيضاً حكمها بعدم دستورية ما تضمنته المواد ٣٧، ٣٨، ١١٧ من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون ٦٦ لسنة ١٩٦٣ من اعتبار النقص في عدد الطرود المفرغة أو محتوياتها عما أدرج في قائمة الشحن، قرينة على تهريبها، باعتبار أن هذه القرينة تناقض أصل البراءة^(٤). وأخيراً قضاؤها^(٥) بعدم دستورية البند سادساً من المادة ٦/٤٤ من قانون الضريبة العامة على المبيعات

١. راجع د/ أحمد فتحي سرور: الحماية الدستورية، المرجع السابق، ص ٥٩٦.

٢. Traité théorique et pratique de preuves en droit civil et en droit criminel , 4eme Edition- paris.

٣. راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ١٣ لسنة ١٢ ق. د، سابق الإشارة إليه.

٤. راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٧٢ لسنة ١٨ ق. د، جلسة ١٤/٨/١٩٩٧، مشار إليه في د/ أحمد فتحي سرور:

المرجع السابق، ص ٦١٤.

٥. وفيه ذهب المحكمة إلى أنه وحيث إن المشرع، بما نص عليه بصدور المادة (٤٤) المطعون فيه، من أنه «يعد تهريباً من الضريبة»، وهي جريمة عمديه، نص في البند السادس من هذه المادة على أن مجرد تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات تتجاوز ١٠٪ مما ورد بالإقرار بمثابة قرينة قانونية على جريمة التهريب العمدي من سداد الضريبة، منشئاً بذلك قرينة قانونية يكون ثبوت الواقعة البديلة بموجبها دليلاً على ثبوت واقعة التهريب الضريبي التي كان ينبغي على النيابة العامة أن تتولى بنفسها مسئولية إثباتها في إطار التزامها بإقامة

الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فيما نصت عليه من أنه «يعد تهرباً من الضريبة يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في المادة السابقة ما يأتي: ٦ - تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات إذا ظهرت فيها زيادة تجاوز (١٠٪) عما ورد بالإقرار. وسقوط نص المادة (٤٣) من القانون في مجال تطبيقها على البند رقم (٦). أما محكمة النقض فقد كان من قضائها في هذا الشأن ما قضت به من أن «نص المادة ٩/٤٧ من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون ١١ لسنة ١٩٩١، افترض في حق من يحوز السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار، العلم بأنها مهربة من هذه الضريبة إذا لم يقدم من وجدت في حيازته هذه السلع المستندات الدالة على سداد الضريبة. وأن هذا النص قد أقام قرينة مبناهما افتراض العلم بالتهريب ونقل إلى المتهم عبء إثبات براءته، يكون قد خالف المادة ٦٧ من الدستور التي نصت على المتهم بريء حتى تثبت براءته في محاكمة قانونية يُكفل له فيها الدفاع عن نفسه»^(١). وعلى الرغم من القضاء السابق لمحكمة العليا إلا أن المشرع في القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وعلى ما يبدو لم يعر هذا القضاء اهتماماً، فنجده يذهب لاعتماد نظام القرائن المنافية لأصل البراءة في المادة ٨ من قانون الضريبة على القيمة المضافة حينما أقام بتوقف المسجل عن النشاط أو تصفيته قرينة على تصرفه في السلع الخاضعة للضريبة بمقابل يوجب أداء الضريبة، دون أن يجعل له مجالاً لأن يوضح ظروفه الخاصة عند التوقف، والحالة التي كانت عليها هذه السلع، وما إذا كانت تستحق عليها ضريبة من عدمه، إلا في حالة واحدة وهي حالة ما إذا كان الخلف مسجلاً لدى المصلحة^(٢)، وعلى ذلك فإن عدم قيام المسجل بسداد الضريبة على البضائع

الأدلة المؤيدة لقيام كل ركن يتصل ببيان الجريمة، ويعتبر من عناصرها، بما في ذلك القصد الجنائي العام ممثلاً في إرادة الفعل مع العلم بالوقائع التي تعطي دلالة الإجرامية، وإذا كان ذلك فإن الواقعة البديلة التي اختارها النص المطعون فيه لا ترشح في الأغلب الأعم لاعتبار واقعة التهرب العمدي من أداء الضريبة ثابتة بحكم القانون، وتبدو القرينة - تبعاً لذلك - غير مرتكزة على أسس موضوعية ومقحمة لإهدار افتراض البراءة، ومجاورة من ثم لضوابط المحاكمة المنصفة التي كفلها الدستور «ثم انتهت إلى أن» = وحيث إن افتراض براءة المتهم من التهمة الموجهة إليه يقترن دائماً من الناحية الدستورية، ولضمان فعاليته، بوسائل إجرائية إلزامية تعتبر كذلك، من ناحية أخرى، وثيقة الصلة بالحق في الدفاع، وتتمثل في حق المتهم في مواجهة الأدلة التي قدمتها النيابة العامة إثباتاً للجريمة، والحق في حضاها بأدلة النفي التي يقدمها، وكان النص التشريعي المطعون عليه، وعن طريق القرينة القانونية التي افترض بها ثبوت القصد الجنائي، قد أدخل بهذه الوسائل الإجرائية بأن جعل المتهم مواجهاً بواقعة أثبتتها القرينة في حقه بغير دليل، ومكلفاً بنفيها خلافاً لأصل البراءة، ومسقطاً عملاً كل قيمة أسبغها الدستور على هذا الأصل، ويكون النص، فضلاً عما تقدم جميعه، مخالفاً بضوابط المحاكمة المنصفة وما تشتمل عليه من ضمان الحق في الدفاع، ومن ثم يكون مخالفاً لأحكام المواد (٢٦) و(٣٤) و(٧٤) و(٧٦) و(٧٧) و(٧٨) و(٨١) و(٨٢) و(١٦٨) و(١٧٠) من الدستور القائم الصادر في ٢٥/١٢/٢٠١٢. راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٠٠ لسنة ٢٧ ق، د، جلسة ٧/٤/٢٠١٣.

١. راجع حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٢٢٠٦٤ لسنة ٦٣ ق، نقض جنائي (غرفة مشورة) جلسة ٢٢/٧/١٩٩٨، مشار إليه في د/ أحمد فتحي سرور: الحماية الدستورية، المرجع السابق، ص ٦١٦.

٢. بل أن الملفت للنظر أن المادة ٨ من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ تقابل تماماً المادة ٩ من قانون ضريبة المبيعات الملغي ١١ لسنة ١٩٩١ والتي سبق وأن انتهت البعض إلى عدم دستوريتها بوصفها تتضمن تمييزاً أو ترجيحاً غير مقبول لمصلحة الإدارة الضريبية أو مصلحة الخزنة العامة للدولة على مصلحة الممول وهو ذات السبب الذي حكمت بسببه المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية المادة ٣/٢٢ من قانون الضريبة على الدخل السابق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .. راجع د/ رمضان صديق: بعض النصوص المشتبه فيها، مرجع سابق، ص ٤٩ وما قبلها.

التي في حوزته والتي افترض المشرع - افتراضاً تحكيمياً - قيامه ببيعها يدخله في عداد المتهرين من الضريبة وفقاً لحكم المادة ٢/٦٨ من القانون والتي جرى نصها على أنه: «يعد متهرباً من الضريبة وضريبة الجدول يعاقب عليه بالعقوبة المنصوص عليها في المادة ٦٧ من هذا القانون ما يأتي: ١- ٢٠٠٠- بيع السلع أو أداء الخدمة أو استيراد أي منهما دون الإقرار عنها، وسداد الضريبة وضريبة الجدول المستحقة». وهو ما يضي على النص شبهة عدم الدستورية لمخالفته لمبدأ أصل البراءة على التفصيل الذي عرضناه.

المبحث الثاني النصوص المشتبه في عدم دستورتها في اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦

ونعرض في هذا المبحث لعدد من نصوص اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة والصادرة بموجب قرار وزير المالية ٦٦ لسنة ٢٠١٧^(١) المشتبه في عدم دستورتها، وذلك طبقاً للعرض السابق عند الحديث عن المواد المشتبه في عدم دستورتها في القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وذلك على النحو الآتي:

أولاً: وجوب التزام السلطة التنفيذية بالحدود المرسومة لها في المجال الضريبي:

الأصل أن السلطة التنفيذية لا تتولى التشريع، وإنما يقوم اختصاصها أساساً على أعمال القوانين وإحكام تنفيذها، غير أنه استثناء من هذا الأصل وتحقيقاً لتعاون السلطات وتساندها، فقد عهد الدستور إليها في حالات محددة أعمالاً تدخل في نطاق الأعمال التشريعية، ومن ذلك إصدار اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين^(٢)، فنصت المادة ١٧٠ من دستور مصر لعام ٢٠١٤ على أن يصدر رئيس مجلس الوزراء اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين. وينظم الاختصاص اللائحي للسلطة التنفيذية في مجالات الضرائب الأحكام الواردة بالمادتين ٣٤ و٣٧ من الدستور الفرنسي^(٣) لعام ١٩٥٨، والمادة ٢/٣٨ من دستور مصر لعام ٢٠١٤. إلا أن ما يصدر من لوائح عن السلطة التنفيذية يجب أن يقتصر فقط على تفصيل ما ورد إجمالاً من نصوص قانونية دون تعديل أو تعطيل^(٤)، وعلى ذلك لا يجوز للسلطة التنفيذية أن تجعل من حق إصدار اللوائح ذريعة للانتقاص من حقوق الممولين أو أن تثقل كاهلهم بأعباء لم ينص عليها قانون الضريبة؛ فاختصاصها في هذه الحالة هو اختصاص استثنائي.

١. صدر قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة ونشر بالوقائع المصرية في العدد ٥٥ تابع (أ) في ٧ مارس ٢٠١٧ على أن يعمل من اليوم التالي لتاريخ نشره.

٢. راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٥ لسنة ٥ ق. د، جلسة ١٩٨٦/٥/١٧.

٣. ويجري نصها على أن "الموضوعات الأخرى غير تلك التي تدخل في مجال التشريع، تكون لها الصفة اللائحية".

٤. راجع المادة ١٧٠ من دستور مصر لعام ٢٠١٤.

على حد تعبير المحكمة الدستورية. يجب أن ينحصر في الحدود الضيقة التي بينها نصوص الدستور حصراً، فدورها مجرد مكمل أو مفصل لما ورد بالقانون من أحكام^(١). فإذا ما تجاوزت اللائحة ذلك الإطار تكون عندئذ قد شرعت ابتداءً من خلال نصوص جديدة لا يمكن إسنادها إلى القانون، فالغرض من اللائحة إذن يتعين أن ينحصر في إتمام القانون أي وضع القواعد والتفاصيل اللازمة لتنفيذه مع الإبقاء على حدوده الأصلية بلا أدنى مساس^(٢). ودون أن تنطوي على تعديل أو إلغاء لأحكامه، أو أن تضيف إليه أحكاماً تبعده عن روح التشريع، فيجاوز مصدرها الاختصاص الدستوري له متعدياً على السلطة التشريعية^(٣).

وعلى ضوء المبادئ السابقة فإن هناك بعضاً من مواد اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة ٦٧ لسنة ٢٠١٦ تعد مخالفة تماماً للدستور لانحرافها عن الإطار الذي ينبغي تنحصر فيه من الناحية الدستورية ومن ذلك:

(١): تخصيص عقود النشاط السياحي بحكم خاص على خلاف حكم القانون:

حيث ورد نص الفقرة الأخيرة من المادة ١٢ من اللائحة التنفيذية ليقرر أنه: «لا يسري حكم الفقرة الأولى من هذه المادة على عقود النشاط السياحي المبرمة قبل العمل بالقانون والتي تنفذ خلال الموسم محل التعاقد فقط إلى نهايته، بشرط أن يقدم المكلف ما يثبت التعاقد قبل العمل بأحكام القانون...» وحكم الفقرة الأولى تلك يتناول تفاصيل مسألة تعديل العقود والتي سبق للمشرع وأن أطلق بشأنها حكماً عاماً نص عليه في المادة ٢/١١ من قانون الضريبة على القيمة المضافة ٦٧ لسنة ٢٠١٦ من أنه: «وتعدل أسعار العقود المبرمة بين مكلفين أو بين أطراف أحدها مكلف والسارية وقت فرض الضريبة وضريبة الجدول أو عند تعديل فئاتها بذات قيمة عبء الضريبة أو تعديلها.....» وعلى ذلك تكون اللائحة التنفيذية للقانون. قد أتت بحكم جديد لم يكن في ضمير المشرع. وإلا كان قد أدرجه صلب المادة ١١ من القانون ٦٧ لسنة. حينما استثنت عقود النشاط السياحي من الحكم العام الذي قرره المشرع لكافة العقود دون استثناء، وهو ما يكشف عن عدم دستوريتها.

١. راجع د/ مصطفى محمود عفيفي: الوجيز في مبادئ القانون الدستوري والنظم السياسية المقارنة، الكتاب الأول، ط ٢، المبادئ

العامّة للقانون الدستوري «مع دراسة تطبيقية للقانون الدستوري المصري»، بغير ناشر، ١٩٨٤، ص ٢٠٦.

٢. وتطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض المصرية بشأن عدم وجود نص في القانون ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات الملغى يفيد سريان تلك الضريبة على البيع الأول للمستورد وورد النص على ذلك فقط في اللائحة التنفيذية بأن: «مناطق فرض الضريبة. كأصل عام. هو القانون وليس اللائحة التنفيذية. طبقاً للمبادئ الدستورية المتعارف عليها. بإصدار اللوائح اللازمة للقوانين مشروط بالآتي يكون فيها تعديل أو تعطيل لها أو الإعفاء من تنفيذها أو استحداث ما من شأنه مخالفة غرض المشرع وهو ما يطلق عليه لائحة أو قرار.. فإذا بان أن هذا القرار أو تلك اللائحة قد خرج عن هذا النطاق التشريعي أصبح معدوم الأثر ويكون للقضاء العادي ألا يعتد به في مقام تطبيق القانون الذي صدر القرار تنفيذاً له. ومن ثم فإنه لا محل للاعتداد بما جاء باللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على المبيعات من استحقاق الضريبة على السلع المستوردة حال بيعها بجلالتها دون تغيير بمعرفة المستورد في السوق المحلي». راجع حكم محكمة النقض في الطعن رقم ١٢٤ لسنة ٧٠ ق جلسة ٧/٧/٢٠٠٥.

٣. راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ١٤٦ لسنة ٢٥ ق. د بجلسة ١/٤/٢٠٠٩ مشار إليه في د/ رمضان صديق: بعض النصوص المشتبه فيها، المرجع السابق، ص ١٥.

(٢): إعفاء الخدمات التي تقدمها الهيئة القومية للبريد خلافاً لحكم القانون:

ورد البند ٢٧ من قائمة الإعفاءات المرفقة بقانون الضريبة على القيمة المضافة ليقرر إعفاء «الطابع البريدية والمالية» من الضريبة ومع أن كلاً منهما معلوم فالطابع البريدية وطبقاً للتقسيم المقرر بمعرفة الهيئة القومية للبريد تنقسم إلى طوابع عادية، وأخرى حكومية، وثالثة تذكارية ثم طوابع الدمغة والتنمية، وطوابع أخرى بخلاف ذلك وتشمل جميع أنواع الطوابع المهنية (مهن تطبيقية، مهن اجتماعية) وكذلك طوابع دعم المشروعات والطوابع الخيرية (الأمومة والطفولة) إلا أن اللائحة التنفيذية للقانون وبرغم ذلك الوضوح ذهبت لتنص على أنه: «تشمل الطوابع البريدية مقابل الخدمات البريدية التي تقدمها الهيئة عدا البريد السريع». وبذلك تكون اللائحة قد أعفت وعلى خلاف حكم القانون المقابل الذي تحصل عليه مكاتب الهيئة القومية للبريد عن جميع ما تؤديه من خدمات عديدة تقترب من أربعة عشرة خدمة بكافة مكاتبها وفروعها على مستوى الجمهورية منها على سبيل المثال البطاقات البريدية، الصناديق البريدية، الصناديق المخصصة، خدمة الرسائل، الرسائل البنكية، البريد الدعائي، الكاست بوست، الفاكس البريدي، تبادل المستندات الالكترونية ...^(١). وبذلك فإن ورود نص اللائحة التنفيذية على هذا النحو يعد مخالفة صارخة للدستور من جهين أما الوجه الأول فيتمثل في أن المشرع اللائحي على هذا النحو يكون قد تدخل في مسألة من صميم اختصاص المشرع وهي تحديد الوعاء الضريبي، أما الوجه الثاني فيتمثل في الخروج عن الحدود المرسومة له كمشرع لائحي فلم يكن ينبغي له أن يضمن اللائحة مثل هذا النص لما ينطوي عليه من تعديل بل إلغاء لأحكام نص المشرع البرلماني في هذا الخصوص.

الخاتمة

ويظهر من العرض السابق تنوع الأسباب التي من أجلها أحاطت شبهة عدم الدستورية بعدد من نصوص قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ولائحته التنفيذية ما بين الإخلال بحق المكلف في التوقع المشروع نتيجة الاعتداء على مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية، والذي يمثل وبحق ضماناً أو حق للمكلف مما قد يفاجئه به المشرع في المستقبل من قوانين أو قرارات تتعلق بالماضي؛ وهو ما كان من المشرع في المادة ٢/١١ من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ من أنه: «وتعدل أسعار العقود المبرمة بين مكلفين أو بين أطراف أحدها مكلف والسارية وقت فرض الضريبة وضريبة الجدول...» فالتزام العدالة والانحياز للمساواة يقتضي ألا تسري أحكام القانون الجديد على مراكز ضريبية استقرت نهائياً في ظل قانون سابق. وإذا كان تدخل المشرع على ذلك النحو من الممكن أن يكون سبباً مباشراً في إصاق شبهة عدم

١. حول هذه الخدمات تفصيلاً راجع موقع الهيئة القومية للبريد على الموقع التالي على شبكة الانترنت:

<http://www.giza.gov.eg/Companies/Postal/DisService.aspx?ID=3>

الدستورية بالنص الضريبي فإنه وفي المقابل يصبح نكول المشرع عن التدخل والتزامه موقفاً سلبياً من شأنه أيضاً أن يؤدي إلى عدم دستورية النص الضريبي، فعلى سبيل المثال يعد مجرد تقاعس المشرع أو تخليه عن مباشرة اختصاصه الذي منحه له الدستور بالتشريع بتحديد العناصر الأساسية للضرائب أو اقتصراره على بعضها دون البعض الآخر تاركاً للسلطة التنفيذية القيام بذلك تقييداً منه في السلطة التي خولها له الدستور في مجال فرض الضريبة العامة وإهداراً لاختصاصه، يكفي بذاته للحكم بعدم الدستورية وهو ما كان من أمر المشرع في المادة ١٦ من قانون الضريبة على القيمة المضافة بتفويضها لوزير المالية في الفقرة الأخيرة في تعديل حد التسجيل الذي عينه القانون إذ أنه تفويض غير دستوري لأنه أوكل للسلطة التنفيذية الحق في تعديل وعاء الضريبة على غير ما تقضي به المادة ٢/٣٨ من الدستور المصري لعام ٢٠١٤. إلا أنه وإن كان الأمر كذلك فإن ذلك لا يعني أن السلطة التنفيذية محجوب عنها تماماً أن تتولى التشريع فقد سمح لها الدستور بذلك استثناءً بمناسبة إصدارها للوائح اللازمة لإعمال القوانين شريطة ألا تتخطى الحدود التي رسمها لها الدستور في هذا الخصوص وإلا كان ما يصدر عنها عندئذ مشوباً بعدم الدستورية، وهو ما كان من شأن اللائحة التنفيذية للقانون الضريبة على القيمة المضافة في المادة ١٢ فقرة أخيرة حينما خصت عقود النشاط السياحي بحكم خاص لم يقصده المشرع، وذات الحال أيضاً في البند الوارد مقابل البند ٢٧ من قائمة الإعفاءات الواردة في القانون حينما قررت أيضاً حكماً خاصاً بإعفاء الخدمات التي تقدمها الهيئة القومية للبريد من الضريبة مع أن الأصل في الضريبة على القيمة المضافة هو خضوع جميع الخدمات والاستثناء هو الإعفاء أو عدم الخضوع.

قائمة المراجع أولاً: المراجع العربية:

١. د/ إبراهيم الزلمي: معين القضاة لتحقيق العدل والمساواة، الصلة بين المنطق والقانون، الناشر إحسان للنشر والتوزيع، ط أولى، ٢٠١٤م- ١٤٣٥ هـ، ص ١٥٥-١٥٦.
٢. د/ أحمد فتحي سرور: الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق، ط ٢٠٠٠.
٣. د/ السعيد محمد شعيب: الضريبة العامة على المبيعات بين التعديل أو الإلغاء لتقرير الضريبة على القيمة المضافة، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر الضريبي المعنون «تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر» «الضرورات والمحاذير»، والمنعقد بقاعة المؤتمرات بكلية التجارة جامعة بنها، في ١٧ / ٥ / ٢٠١٤.
٤. د/ باسم نعيم عوض: إشكاليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي المعنون «تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر» «الضرورات والمحاذير»، والمنعقد بقاعة المؤتمرات بكلية التجارة جامعة بنها، في ١٧ / ٥ / ٢٠١٤.

٥. د/ بشير علي باز: أثر الحكم الصادر بعدم الدستورية في ضوء أحكام القرار بقانون ١٦٨ لسنة ١٩٩٨، دار الجامعة الجديدة للنشر بالإسكندرية، ط ٢٠٠٥، ص ١٢٣.
٦. د/ جلال الشافعي: دراسة تحليلية انتقادية للضريبة على القيمة المضافة في ظل القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الخامس والعشرين إشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية، في الفترة من ١٢-١٣ ديسمبر ٢٠١٧.
٧. د / رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، ط ثانية، ٢٠٠٦.
٨. د/ رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن دراسة تحليلية لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة والضرائب الانتقائية (ضريبة الجدول) وفقاً لأهم التشريعات الضريبية المقارنة مع إشارة خاصة بالقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ولآئحته التنفيذية مدعماً بأراء الفقه وفتاوى مجلس الدولة وأحكام القضاء، دار النهضة العربية بالقاهرة، ط ٢٠١٧.
٩. د/ طارق عبد العال حماد: الضريبة العامة على المبيعات - المشكلات والمنازعات في التطبيق العملي - بغير ناشر، ٢٠٠٥.
١٠. د/ عبد الهادي مقبل: نظرية الضريبة، مكتبة جامعة طنطا، ط ٢٠٠٠.
١١. د / عماد الدين الشربيني: المدخل للعلوم القانونية، مكتبة جامعة طنطا، ١٩٨٤، ص ١٨٤.
١٢. د / محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، مطبوعات جامعة الكويت، مجلس النشر العلمي، ط ١٩٩٩.
١٣. د/ محمد عبد اللطيف: الأسس الدستورية، الدستورية لقوانين الميزانية، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، ط ٢٠٠٧.
١٤. د/ محمود إبراهيم القلموني: المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ط ١٩٩٨.
١٥. د/ محمود نجيب حسني: شرح قانون الإجراءات الجنائية/ ط ٣، دار النهضة العربية، ١٩٨٨.
١٦. د/ مصطفى محمود عفيفي: الوجيز في مبادئ القانون الدستوري والنظم السياسية المقارنة، الكتاب الأول، ط ٢، المبادئ العامة للقانون الدستوري "مع دراسة تطبيقية للقانون الدستوري المصري"، بغير ناشر، ١٩٨٤.
١٧. د/ يسر أنور: على: شرح قانون العقوبات القسم العام ج ١ أحكام عامة، دار النهضة العربية بالقاهرة، ط ١٩٨٦.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Philippe conté, Patrick Maistre du chombon procedure pénal 2 éme édition – Armand colin, p.23.
2. Traité théorique et pratique de preuves en droit civil et en droit criminel, 4 éme Edition– paris.

ثالثاً: أحكام المحكمة الدستورية العليا والقضاء المصري:

١. حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٥ لسنة ٥ ق. د، جلسة ١٧/٥/١٩٨٦.
٢. حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ١٣ لسنة ١٢ ق. د، جلسة ٢/٢/١٩٩٢.
٣. حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٢٠٦٨ لسنة ٣٢ ق.ع جلسة ٢٨/٦/١٩٩٢.
٤. حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٧٢ لسنة ١٨ ق. د، جلسة ١٤/٨/١٩٩٧.
٥. حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٢٢٠٦٤ لسنة ٦٣ ق، نقض جنائي (غرفة مشورة) جلسة ١٩٩٨/٧/٢٢.
٦. حكم محكمة النقض في الطعن رقم ١٢٤ السنة ٧٠ ق جلسة ٧ / ٧ / ٢٠٠٥.
٧. حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٣٠٨ لسنة ٢٤ ق. د جلسة ١١/٦/٢٠٠٦.
٨. حكم الدستورية العليا في القضية رقم ٧٩ لسنة ٢٢ ق. د جلسة ١٤/١٠/٢٠١٢.
٩. حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٠٠ لسنة ٢٧ ق. د، جلسة ٧/٤/٢٠١٣.