

**الجزء الضريبي كأحد آليات مبدأ عدالة الضريبة
في قضاء المحكمة الدستورية العليا
(دراسة تحليلية)**

إعداد

د. / شعبان أحمد رمضان
أستاذ القانون العام المساعد
كلية الحقوق - جامعة أسيوط

مقدمة عامة

أهمية الموضوع :

يلعب القضاء الدستوري دوراً بالغ الأهمية في صيانة أحكام الدستور، وفي تفسير نصوصه وتحديد مضامينها على نحو يلبي تحقيق الفلسفة التي يعتنقها النظام الدستوري والقانوني داخل الدولة في شتى المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية... وغيرها بما يكفل تحقيق الصالح العام ومصالح الأفراد الخاصة على السواء، فضلاً عن وضعه للأطر والضوابط التي يتعين على السلطة التشريعية الالتزام بها حال تصديها لتنظيم الحقوق والحريات التي يتضمنها الدستور بما يحول دون انتهاكها أو تفرغها من مضمونها تحت ستار تنظيمها عبر إرسائه لعدد من المبادئ الدستورية بأحكامه المختلفة.

ويعد المجال الضريبي من أبرز وأهم المجالات التي أسهمت فيها المحكمة الدستورية العليا بقضاءٍ وافرٍ أرست من خلاله مجموعة من المبادئ والضوابط التي تكفل للضريبة، وللجزاء الضريبي عدالتهما، وبما يحقق الموازنة بين مصلحتي الخزنة العامة والممولين في آن واحد.

وإذا كان الجزاء الضريبي لا يعدو كونه ضرباً من ضروب العقوبات بمعناها الأعم الأشمل فيتعين خضوعه لما تخضع له سائر العقوبات من مبادئ دستورية أظهرها شرعية العقوبة، وتناسبها، وعدالتها بحسبان الجزاء الضريبي الذي يفرضه المشرع على مرتكب جريمة التهرب الضريبي لا يعد مقصوداً لذاته كأداة تنكيل وعقاب، وإنما يتغيا حث الممولين على الإسراع بدفع الضريبة للخزنة

العامّة، والحيلولة دون التخلّص أو الانتقاص منها أو التأخر في سدادها، مع ضمان عدالتها وتناسبها مع الوعاء الضريبي بما يحقق مصلحة الخزّانة العامّة والممولين على سواء.

وتتجلى أهمية موضوع البحث المائل في بيان خصوصية الجزاء الضريبي من ناحية، ومدى تحقيقه لمبدأ عدالة الضريبة باعتباره أحد آليات تحقيق هذا المبدأ من ناحية أخرى، وذلك عبر تحليلنا لبعض أحكام المحكمة الدستورية العليا بهذا الصدد لاستخلاص ما أرسنه بأحكامها ذات الصلة من مبادئ دستورية في هذا المجال الحيوي والهام.

مشكلة الموضوع:

تتمثل مشكلة الموضوع محل البحث في بلورة واستخلاص معالم منهج وفلسفة المحكمة الدستورية العليا بشأن الجزاء الضريبي كأحد آليات مبدأ عدالة الضريبة. ذلك أن المشرع الدستوري لم يجعل من الجزاء بصفة عامة - والجزاء الضريبي بصفة خاصة - أداةً للتنكيل والإيلاء، بل جعل إقراره يدور وجوداً وعدمًا مع الحكمة التشريعية من إقراره والتمثلة في تحقيق مبدأ عدالة الضريبة كهدفٍ أسمى.

وتكمن خطورة الاهتداء إلى معالم ذلك المنهج في أن الجزاء الضريبي إذا لم يسهم في تحقيق مبدأ عدالة الضريبة بات موصومًا بشبهة عدم الدستورية. ذلك أنّ مبدأ عدالة الضريبة يعد من المبادئ الدستورية التي تحرص معظم النظم الدستورية على اختلاف مشاربها - ومن بينها النظام الدستوري المصري - على إحاطته بسياج من الحماية قوامها الموازنة بين مصلحة الممول من ناحية،

والخزانة العامة من ناحية أخرى. إذ يهدف الممول إلى أن تكون الضريبة في سعرها ووعائها وميقات أدائها بعيدة عن الإجحاف أو المغالاة، وبالمقابل تصبو الجهة الإدارية إلى تعظيم إيرادات الخزانة العامة للدولة عبر زيادة معدلات تحصيل الضرائب كما تكون لبنة في يد صانع السياسات تمكنه من إدارة وتوجيه كافة المرافق الحيوية للدولة على نحو أفضل. وهنا يتجلى دور القضاء الدستوري في التحقق من مدى التزام السلطة التشريعية بفلسفة الشارع الدستوري في المجال الضريبي بما يضمن عدالة الضريبة، وكذا الجزاء الضريبي حال تقاعس الممول عن إيفائه بالضريبة، أو محاولته التخلص أو الانتقاص منها إضراراً بمصلحة الخزانة العامة، وبما يحول دون الإجحاف بمصلحة الممول في الوقت نفسه عبر ارسائه - أي القضاء الدستوري - لعدد من المبادئ التي ترسم إطاراً لعمل السلطة التشريعية على ضوء ما يورده الدستور من ضوابط وأحكام بما يحول دون وقوع التشريعات الضريبية في حماة المخالفة الدستورية.

منهج الدراسة وخطتها:

اقتضت الدراسة الماثلة الاستعانة بشكل أساسي بالمنهج الاستقصائي التحليلي لأحكام المحكمة الدستورية العليا ذات الصلة بموضوع الجزاء الضريبي عبر تتبع بعضاً من تلكم الأحكام بالتحليل والتأصيل للتعرف على منهج وفلسفة المحكمة بصدد اعتبار الجزاء الضريبي أحد آليات مبدأ عدالة الضريبة. وقد قسمنا دراستنا لهذا الموضوع إلى فصلين وخاتمة، حيث خصصنا الفصل الأول لتبيان الأحكام العامة للجزاء الضريبي وعلاقته بمبدأ عدالة الضريبة، في حين كرسنا الفصل الثاني والأخير لبيان مظاهر الجزاء الضريبي كداعم رئيس لمبدأ عدالة الضريبة في قضاء الدستورية العليا عبر تحليلنا لمنهجيتها بهذا الخصوص، واختتمنا دراستنا بخاتمة تضمنت بعضاً من النتائج

التي توصلنا إليها والتي تلقي الضوء على أهم معالم منهجية وفلسفة المحكمة الدستورية العليا بشأن موضوع الجزاء الضريبي كأحد آليات مبدأ عدالة الضريبة وذلك على النحو الآتي:

الفصل الأول : الأحكام العامة للجزاء الضريبي وعلاقته بمبدأ عدالة الضريبة.

المبحث الأول : ماهية الضريبة ومظاهر التمايز بينها وبين الرسم في قضاء الدستورية العليا.

المبحث الثاني: ماهية مبدأ عدالة الضريبة.

المبحث الثالث: ماهية الجزاء الضريبي في مجال الفرائض الماليه وعلاقته بمبدأ عدالة الضريبة.

الفصل الثاني: مظاهر الجزاء الضريبي كداعم رئيس لمبدأ عدالة الضريبة في قضاء المحكمة الدستورية العليا.

المبحث الأول : الجزاء الضريبي في قانون الضريبة على المبيعات.

المبحث الثاني:الجزاء الضريبي في قانون الضرائب على الدخل.

المبحث الثالث: الجزاء الضريبي في قانون الضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي.

المبحث الرابع: الجزاء الضريبي في قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ وتعديلاته.

المبحث الخامس: الجزاء الضريبي في القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

خاتمة :

الفصل الأول

الأحكام العامة للجزاء الضريبي وعلاقته بمبدأ عدالة الضريبه

نتناول في ذلك الفصل الأحكام العامة للجزاء الضريبي وعلاقته بمبدأ عدالة الضريبه ، من خلال إلقاء الضوء على ماهية الضريبة على الصعيد الفقهي، والوقوف على مظاهر التمايز بين الضريبة والرسم في قضاء المحكمة الدستورية العليا، ثم تقصي ماهية مبدأ عدالة الضريبة في متون الدساتير وتبيان مدى علاقته بمبدأ العدالة الإجتماعية، ثم الولوج إلى سبر أغوار الجزاء الضريبي في مجال الفرائض المالية بشكل خاص وسبل توظيفه لتحقيق مبدأ عدالة الضريبة بحسبان ذلك الجزاء ليس مقصوداً لذاته وإنما شرّع لضمان انتظام واضطراد حصيلة الضرائب بشكل يحافظ على مصلحتي الجهة الإدارية والممول معاً، على أن يختتم ذلك الفصل بتقديرنا لفلسفة الجزاء الضريبي في مجال الفرائض المالية وعلاقته بمبدأ عدالة الضريبة كهدفٍ أسمى.

المبحث الأول

ماهية الضريبة ومظاهر تمايزها عن الرسم

في قضاء الدستورية العليا

نتناول في ذلك المبحث تبيان ماهية الضريبة، ومظاهر التمايز بينها وبين الرسم في قضاء المحكمة الدستورية العليا، من خلال ثلاثة مطالب على النحو الآتي :

المطلب الأول: ماهية الضريبة على الصعيد الفقهي.

المطلب الثاني: ماهية الضريبة في قضاء المحكمة الدستورية العليا.

المطلب الثالث: أوجه التمايز بين الضريبة والرسم في قضاء المحكمة الدستورية العليا.

المطلب الأول

مدلول الضريبة وخصائصها على الصعيد الفقهي

يعد تعريف الضريبة مثار خلاف بين المهتمين بعلمي الاقتصاد والمالية العامة. ويعزى ذلك إلى تباين النظم والتشريعات السياسية والاقتصادية والاجتماعية من بلد إلى آخر، ومن بيئة إلى أخرى ، ومن ثقافة إلى أخرى، فضلا عن اختلاف الزوايا التي يتم النظر من خلالها إلى تحديد مدلول الضريبة، حيث يرى نظر فقهي أن الضريبة لا تعدو كونها : مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة هي الدولة بهدف تأمين

الخدمات العامة، والإصلاح الاجتماعي، والاقتصادي^(١). في حين يرى نظر آخر أنها: إقتطاع مالي إجباري غير عقابي تحددته الدولة ويلزم الأشخاص- الطبيعيون والمعنويون- بأدائه للدولة بصفة نهائية وبدون مقابل خاص مباشر، وذلك تمكيناً للدولة من القيام بوظائفها الإقتصادية، والإجتماعية، والسياسية^(٢). كما نحا رأي فقهي صوب القول بأنها: إقتطاع نقدي جبيري نهائي يحتمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقاً لمقدرته التكلفة مساهمة منه في الأعباء العامة، ولتستخدمه السلطة لتحقيق أهداف معينة^(٣). بينما يرى آخرون أنها: تحصيل الدولة لجزء من مال الفرد جبراً عنه - إذا اقتضى الحال - لمواجهة الأعباء العامة فيها^(٤). وأخيراً يعرفها البعض بأنها: (فريضة قسرية، نقدية، سنوية يؤديها ممول بقانون إلى الدولة، أو أحد الأشخاص العامة بصفة نهائية دون مقابل تبعا لقدرته على الدفع مساهمة منه في التكاليف،

(١) د. عاطف صدقي: الماليه العامه، دار النهضة العربيه، القايره، طبعة سنة ١٩٧٠، ص ٢٨٤.

(٢) راجع في ذلك:

- د. محمد خالد المهاني، د. خالد الخطيب الجشي: الماليه العامه والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، الطبعة الأولى، ١٩٩٩-٢٠٠٠، ص ١٧٩ ومابعدها.
- د. عزت عبد الحميد البرعي: مبادئ الإقتصاد المالي، بدون دار النشر، طبعة سنة ٢٠٠٠، ص ٢١٥.

(٣) راجع في ذلك:

- د. عبد الحكيم الرفاعي، د. حسين خلاف: مبادئ النظرية العامة للضريبة، القايره، بدون دار نشر، القايره، ١٩٥٣، ص ٤٠.
- د. عبد الحميد محمد القاضي: مبادئ الماليه العامه، الفتح للطباعة والنشر، الاسكندريه، ١٩٧٥، ص ١١٨.

(٤) د. حسن صادق المرصفاوي: التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، القايره، ط١، ١٩٦٣، ص ١٦ ومابعدها.

والأعباء العامة وتحقيقاً لأهداف السياسة المالية للدولة^(١).

وعلى هدي مما خلصت إليه التعريفات المشار إليها تتسم الضريبة بجملة خصائص يمكن إيجازها في كونها محض فريضة مالية، ذلك أنها - بحسب الأصل - عبارة عن مبلغ مالي يتم جبايته بواسطة السلطات العامة، كما تتسم الضريبة بأنها فريضة مالية ذات طابع إجباري غير عقابي، أي أنه لا يجوز التنصل من دفعها للدولة سواء أكان الممول مقتنعاً بأدائها من عدمه، مالم يكن متمتعاً بالإعفاء من ادائها، كما يتعرض للمعاقبة من تهرب منها بالحجز على أمواله، أو البيع الجبري لها لسداد قيمة الضريبة. وواضح أن عنصر الجبر الذي تستند إليه الضريبة هو الذي يميزها عما يدفعه الفرد من ثمن مقابل شراء الخدمات التي تقوم المشروعات العامة ببيعها، كما أنه

(١) د. أحمد سيد أحمد السيد علي: الجوانب الموضوعية والإجرائية للجرائم الضريبية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠١٣، ص ٤٧.

وفي الاتجاه نفسه راجع:

- د. زين العابدين ناصر: مبادئ علم المالية العامة، دار الرحمن للطباعة، القاهرة، ٢٠٠٤، ص ١٨٠.
- د. محمد عبد السلام عمر: التشريع الضريبي المصري، دار النشر بدون، القاهرة، ٢٠٠٦، ط ١، ص ٦٣.
- د. عبد الله الصعيدي: المالية العامة، دار النشر بدون، القاهرة، ٢٠٠٥، ص ٢١٧.
- د. امين السيد أحمد لطفي: ضرائب الدخل بين التشريع الضريبي والتطبيق المحاسبي، مكتبة شادي، القاهرة، ١٩٩١، ص ٢٧.
- د. غازي عناية: النظام الضريبي في الفكر المالي الاسلامي، دراسة مقارنة، جامعة عين شمس، مؤسسة شباب الجامعة، ٢٠٠٦، ص ١٧.
- د. محمد ماهر أبو العينين، د. عاطف محمد عبد الحميد: الضرائب والجمارك والرسوم في قضاء وإفتاء مجلس الدولة وأحكام المحكمة الدستورية العليا وأحكام محكمة النقض حتى عام ٢٠١٦، الكتاب الاول، ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة وضريبة الدمغة، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، ٢٠١٦، ص ١٦ وما بعدها.

هو الذي يميزها عن القروض الاختيارية التي يقدمها الأشخاص الآخرون للدولة بإرادتهم^(١).

ومن ثم تعد الضريبة فريضة مالية إلزامية تقتضى من الأفراد على سبيل الجبر، انطلاقاً من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على الأفراد، ويتضح ذلك من استقلال الدولة – ممثلة في سلطتها التشريعية والتنفيذية – بإقرار النظام التشريعي للضرائب وتنفيذ أحكامه، ويتم الإصدار والتنفيذ دون أي تدخل من جانب الممولين الخاضعين لها، ومن ثم لا يكون الممول حراً في الاختيار بين الدفع أو الامتناع عنه، بل هو مجبر على دفعها بغض النظر عن استعداده، أو رغبته في الدفع^(٢).

إلا أن قسرية الضريبة لا تعني إطلاق يد الدولة في تحديد سعرها أو تحصيلها أو فرضها أو الإعفاء منها دون ضوابط أو قيود، إذ يتعين أن يكون ذلك في إطار مجموعة من الضوابط والشروط والمحددات، وذلك لضمان تطبيق مبدأ عدالة الضريبة على أرض الواقع.

كما تتسم الضريبة بأن مؤديها لا يعود على شخصه ثمة نفع خاص مباشر، وإنما يعود نفعها على المرافق العامة للمجتمع بأسره، ناهيك عن الأهداف السياسية والاجتماعية والإقتصادية التي يتغياها المشرع من وراء تنظيمها، حيث تكمن أهدافها الاجتماعية فيما تحققه من التكافل الاجتماعي من خلال إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفقراء، كما تعمل على تشجيع الأنشطة الاجتماعية من خلال تقديم إعفاءات

(١) د. منصور ميلاد يونس: مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، ١٩٩٧، ط ٣، ص ١٠٥.

(٢) د. أحمد سيد أحمد السيد علي: الجوانب الموضوعية والإجرائية للجرائم الضريبية، المرجع السابق، ص ٤٧.

ضريبية على الهيئات التي تقدم خدمات إجتماعية. وتتجلى أهدافها الاقتصادية في تشجيعها لرؤوس الأموال الأجنبية بشأن الاستثمار في مجالات بعينها، وتحقيقها للإستقرار الإقتصادي من خلال تخفيض الضرائب في فترات الكساد، ورفعها في فترات الرواج. ومن أهدافها السياسية فرض الضرائب الجمركية التي تمكن من تنظيم العلاقات بين الدول وذلك من خلال تخفيضها بين بعض الدول وزيادتها بين البعض الآخر، وكذلك تشجيعها للادخار والحد من الاستهلاك بهدف السعي إلى تعبئة الفائض لتحقيق التنمية وتحجيم التفاوت بين فئات المجتمع، وكذلك حماية الصناعة الوطنية من خلال فرض الدولة للضرائب الجمركية. وفي هذا الصدد يرى نظر فقهي أن الفكر المالي التقليدي قد قصر مضمون المنفعة العامة في مجال فرض الضريبة على تغطية النفقات العامة التقليدية، مما يجعلها أداة مالية محايدة^(١).

ويرى جانب من الفقه الدستوري أن سعر الضريبة يتم تحديده على هدي من المقدرة التكلفة للممول بحسبانها العامل المؤثر الفارق في تحديد السعر العادل لها، كما لا يجوز فرضها إلا بقانون حيث يتم فرض الضريبة، وربطها، والاعتراض عليها، وتحصيلها، والغانها، والإعفاء منها بموجب قوانين يجب أن تتبع في إصدارها الأصول الدستورية السائدة عند فرض الضريبة في بلد معين، الأمر الذي يحفظ حقوق المكلفين بدفع الضريبة، لأن للمحاكم حق النظر فيما إذا كانت القوانين المتعلقة بفرض الضرائب قد صدرت حسب الأصول الدستورية المقررة وفقاً للوضع القانوني السائد. ولعل مبدأ عدم فرض الضريبة إلا بقانون إنما يأتي ترجمة لمفهوم المشروعية بمعناها الواسع

(١) د. محمود محمد علي الردان: السياسة الضريبية في علاقاتها بالاستثمار، دراسة مقارنة وتطبيقية على ضريبة الدخل في ليبيا، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ٢٠١٥، ص ١١ وما بعدها .

والتي تعني خضوع الدولة بمؤسساتها وأفرادها لحكم القانون^(١).

ولعل تلك الخصائص التي تتميز بها الضريبة على النحو المتقدم إنما تدور في فلك مانصت عليه المادة (٣٨) من دستور ٢٠١٢ المعدل عام ٢٠١٤، والتي جاء نصها كالتالي:

" يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية.

ولا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الاعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون.

ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر. وتكون الضرائب على دخول الأفراد تصاعديّة متعددة الشرائح وفقاً لقدراتهم التكلفة، ويكفل النظام الضريبي تشجيع الأنشطة الاقتصادية كثيفة العمالة، وتحفيز دورها في التنمية الاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية.

تلتزم الدولة بالارتقاء بالنظام الضريبي، وتبنى النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر والإحكام في تحصيل الضرائب. ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب، والرسوم، وأي متحصلات سيادية أخرى، وما يودع منها في الخزنة العامة للدولة. وأداء الضرائب واجب، والتهرب الضريبي جريمة"^(٢).

(١) د.سعد عصفور: النظام الدستوري المصري، دستور ١٩٧١، منشأة المعارف، الإسكندرية ١٩٨٠، ص ٣٤٩.

(٢) راجع نص المادة (٣٨) من الدستور المصري لعام ٢٠١٤.

المطلب الثاني

ماهية الضريبة في قضاء المحكمة الدستورية العليا

يتضح من استقراء أحكام المحكمة الدستورية العليا فيما نحن بصدده أن المحكمة قد وضعت إطاراً عاماً لماهية الضريبة بحسبانها واسطة عقد الفرائض المالية، حيث جاء بأحد أحكامها:

" إن من المقرر - وعلى ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة- أن الضريبة فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها إسهاماً من جهتهم في أعبائها وتكاليفها العامة . وهم يدفعونها لها بصفة نهائية ودون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها فلا تقابلها خدمة محددة بذاتها يكون الشخص العام قد بذلها من أجلهم وعاد عليهم مردودها ومن ثم كان فرضها مرتبطاً بمقدرتهم التكليفية ولاشأن لها بما آل اليهم فائدة بمناسبةها ، وإلا كان ذلك خلطاً بينها وبين الرسم ، إذ يستحق مقابلاً لنشاط خاص أتاه الشخص العام - و عوضاً عن تكلفته - وإن لم يكن بمقدارها ولا يقتصر نطاق تطبيق الضريبة على رقعة إقليمية معينة تمتد إليها دون سواها ، ويتحدد المخاطبون بها في إطار هذه الدائرة وحدها بل يعتبر تحقق الواقعة المنشئة لها على امتداد النطاق الإقليمي للدولة - وبغض النظر عن تقسيماتها الإدارية - مرتباً لدينها في ذمة الممول ، مما مؤداه تكافؤ الممولين في الخضوع لها دون تمييز وسريانها بالتالي - وبالقوة ذاتها - كلما توافر مناطها في أية جهة داخل الحدود الإقليمية للدولة ، وهو مايعنى أنها ضريبة عامة يقوم التماثل فيما بين الممولين بصددها على وحدة تطبيقها من الناحية الجغرافية ، وليس بالنظر إلى مقدار الضريبة التي يؤديها ذلك أن التعادل

بينهم في نطاقها ليس فعلياً intrinsic بل جغرافياً^(١).

ونرى من خلال استقراء منطق قضاء المحكمة الدستورية العليا لمفهوم الضريبة، أنه يدور في فلك ما استقر عليه مفهومها المتواتر لدى فقهاء المالية العامة والإقتصاد، ذلك أن التعريفات المتباينة لمفهوم الضريبة ولئن اختلفت في صياغتها إلا أنها لا تخرج في مضمونها عن معنى واحد تحكمه الخصائص العامة المتفق عليها للضريبة، والتي تتلخص في كونها مبلغ من المال فلا تؤدي عيناً، وتسدد جبراً عن الممول بصفة نهائية، أي أنه ليس له فيها أي خيار في أدائها من عدمه، وأنها تفرض لمصلحة المجتمع، حيث لا يعود على الممول نفع خاص لشخصه من وراء أدائها، كما أنها تحكمها قواعد خاصة لأن العلاقة القانونية بين الممول والدولة لا تعتبر من علاقات القانون الخاص، كما أنها تفترق عن علاقات القانون العام من بعض النواحي، فهي

(١) راجع في ذلك :

= حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعويين رقمي (١١٤) لسنة ٢٢ القضائي، جلسة ٢٠١٢/٥/٦، (١٢٨) لسنة ٢٢ القضائي، جلسة ٢٠٠٤/٦/٦، منشور في الجريدة الرسمية العدد تابع ب ، بتاريخ ٢٠٠٤/٦/٢٤ .

= وراجع كذلك رجب عبد الحكيم سليم: سلسلة أحكام المحكمة الدستورية العليا، مجموعة الأحكام التي أصدرتها المحكمة العليا والمحكمة الدستورية العليا (١٩٦٩-٢٠١٢)، الكتاب الثاني، الضرائب والرسوم، دار أبو المجد للطباعة - طبعة سنة ٢٠١٣ ص ٥٤٨.

= وراجع كذلك مجموعة المبادئ التي قررتها المحكمة العليا والمحكمة الدستورية العليا في أربعين عاماً (١٩٦٩-٢٠٠٩)، المحكمة الدستورية العليا، مطابع الاهرام التجارية ، القاهرة، ٢٠٠٩، ص ٦٩٠ وما بعدها. والتي أشارت إلى جملة من الأحكام الصادرة عن المحكمة في الدعاوى أرقام: ١٩ لسنة ١٥ القضائية، جلسة ١٩٩٥/٤/٨، الجزء السادس ، ص ٦٠٩ ، ٥٨ لسنة ١٧ القضائية، جلسة ١٩٩٧/١١/١٥، الجزء الثامن، ص ٣٥، ٩٦٧ لسنة ١٣ القضائية، جلسة ١٩٩٢/١١/٧، الجزء الخامس/٢، ص ٧٩، ٤٣ لسنة ١٧ القضائية، جلسة ١٩٩٩/١/٢، الجزء التاسع، ص ١٤٧.

تستمد اصولها من قواعد مالية ثابتة، ومستقرة، ومعترف بها من ناحية الفن التشريعي المالي، وهي جزء من موازنة الدولة.

كما أن تعريف المحكمة الدستورية العليا لمفهوم الضريبة يدمغها بعدة خصائص تسبغ عليها ذاتية متفردة تتمثل في كونها تطبق - بحسب الأصل - على النطاق الإقليمي للدولة بأسرها، ومن ثم فلا منطقت لتطبيقها على بقعة جغرافية بعينها دون غيرها، كما أنه لا عدالة في تطبيقها بذات القواعد، والضوابط، والشروط على كافة الممولين، مالم يكونوا من ذوي المراكز القانونية المتماثلة، فيتحد ومن ثم في حقهم تطبيقها عليهم.

المطلب الثالث

أوجه التمايز بين الضريبة والرسم

في قضاء المحكمة الدستورية العليا

عمدت المحكمة الدستورية العليا - عبر أحكامها المتواترة - إلى إمارة اللثام عن أوجه التمايز بين مفهومي الضريبة والرسم حيث فرقت بين اصطاحيهما من عدة أوجه. ولعل مرد مآثر بينهما من خلط يرجع - من وجهة نظرنا - إلى تلك الصياغات التشريعية التي استخدمت هذين الاصطلاحين كمترادفين، فمثلاً يطلق على ضريبة التركات لفظ رسم الأيلولة، وعلى الضرائب الجمركية لفظ الرسوم الجمركية. كما أن كثير من الدول تتبع في فرض الضرائب والرسوم نفس الإجراءات التشريعية، ناهيك بما قد يحدث أحياناً من أن يرتفع سعر الرسم بحيث يزيد كثيراً على كلفة الخدمة التي تقدم كمقابل له وفي هذه الحالة يتحول الرسم إلى ضريبة مستترة أو مقنعة، أو بالعكس قد ينخفض معدل سعر الضريبة فيتحول إلى رسم.

وتتميز الضريبة عن غيرها من الفرائض المالية من عدة أوجه رصدتها عديد من النصوص الدستورية، ومن قبيل ذلك ما نصت عليه المادة (١١٩) من دستور سنة ١٩٧١، المقابلة لنص المادة (٣٨) من دستور سنة ٢٠١٤، والتي يستفاد منها أن الضريبة لا يجوز فرضها، أو تعديلها، أو إلغاؤها إلا بقانون، بيد أن الرسم يجوز إنشاؤه في الحدود التي يبينها القانون، مما مؤداه أن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمنا تحديد نطاقها، وعلى الأخص من خلال تحديد وعائها، وأسس تقديره، وبيان مبلغها والملتزمين أصلاً بأدائها، والمسئولين عنها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها، وغير ذلك مما يتصل ببيان هذه الضريبة، عدا الإعفاء منها، إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون^(١).

ومن ثم فإن وعاء الضريبة العامة، ومن يتحمل عبئها، وإجراءات ربطها أو تحصيلها. إنَّما تحددها القوانين التي تفرضها^(٢).

(١) راجع في ذلك حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٩) لسنة ١٧ القضائية، جلسة ١٩٩٦/٩/٧، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، المكتب الفني ٨، الجزء الأول، صفحة رقم ٨٧.

= كانت المادة ١١٩ من الدستور المصري لعام ١٩٧١ تنص على أن: "إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون".

= وتنص المادة ٣٨ من الدستور الحالي لعام ٢٠١٤ تنص على أنه: "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية. ولا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الاعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون.....".

(٢) راجع أحكام محكمة النقض في الطعين رقمي: (١١٧٧) لسنة ٦٩ القضائية، جلسة ٢٠٠٠/١٠/٢، نقض جلسة ١٩٨٣/٥/١٩ السنة ٣٤ الجزء الثاني صفحة ١٢٤٧، نقض جلسة

والمستفاد من النصوص السابقة أن الرسوم قد سلك الدستور في شأنها مسلكاً وسطاً بأن أجاز للسلطة التشريعية أن تفوض السلطة التنفيذية في تنظيم أوضاعها، ولكنه لم يشأ أن يكون هذا التفويض مطلقاً وإنما مقيداً بالقيود التي حددها الدستور ذاته، وأخصها أن تكون في حدود القانون ، أي أن يحدد القانون حدودها وتخومها ويشي بملامحها، مبيناً العريض من شئونها، فلا يحيط بها في كل جزئياتها، وإنما يكون تفويض السلطة التنفيذية في استكمال ما نقص من جوانبها. فالقانون هو الذي يجب أن يحدد نوع الخدمة التي يحصل عنها الرسم وحدوده القصى التي لا يجوز تخطيها بأن يبين حدوداً لها، حتى لا تنفرد السلطة التنفيذية بهذه الأمور، على خلاف ما أوجبه الدستور من أن يكون تفويضها في فرض هذه الرسوم "في حدود القانون" (١).

=
١٩٨٤/٤/٣٠ السنة ٣٥ الجزء الثاني صفحة ١٦٨ و(٢٤٠٤) لسنة ٦٣ القضائية، جلسة ٢٠٠١/١/٣١ ، مشار اليهما بمؤلف الأستاذان : أمين محمد أمين طوموم، محمد على عبد الواحد: المستحدث من المبادئ التي قررتها الدوائر التجارية بمحكمة النقض في المواد التجارية والضرائب، من أول أكتوبر ٢٠٠٠ حتى ٣٠ ديسمبر ٢٠٠١، المكتب الفني، محكمة النقض، ص ١٣٤.

(١) راجع في ذلك:

= حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (١٧٥) لسنة ٢٢ القضائية، جلسة ٥-٩-٢٠٠٤ - مكتب فني ١١ - الجزء الأول - ص ٩٨٠، مشار اليه بمؤلف المستشار/رجب عبد الحكيم سليم، سلسلة أحكام المحكمة الدستورية العليا، المرجع السابق، ص ٥٦٢ وما بعدها.
= فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٩ بتاريخ ١١/١/٢٠١٤، ملف رقم ٤١١٤/٢/٣٢، مجموعة المبادئ القانونية التي تضمنتها فتاوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع، المكتب الفني، الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، السنة السابعة والستون، من أول أكتوبر الى آخر سبتمبر ٢٠١٣، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠١٧، المبدأ رقم ٧٥، ص ٤٩٠.

وأن الضرائب والرسوم تعدان من أهم إيرادات الدولة، يتميزان فيما بينهما بحسب ما أبرزته المادة (١١٩) من الدستور في أن الضريبة فريضة مالية تقتضيها الدولة جبرا من المكلفين بأدائها إسهاما منهم في الأعباء العامة، ودون أن يقابلها نفع خاص يعود عليهم من جراء التحمل بها، في حين أن الرسوم تكون مقابل خدمة محددة يقدمها الشخص العام لمن يطلبها، ودون تلازم بين قدر الرسوم وتكلفة الخدمة. كما يتميزان في أن الضريبة لا يجوز فرضها، أو تعديلها، أو إلغاؤها إلا بقانون، في حين أن الرسوم يكون إنشاؤها في الحدود التي بينها القانون. كما أن الدستور لم يستلزم لفرض الرسم صدور قانون بتقريره، بل اكتفى بأن يكون فرض الرسم بناءً على قانون، ومن ثم فإنه يتعين أن تستند القرارات الإدارية بفرض الرسوم إلى قوانين تجيز لها هذا الفرض، وأن يكون ذلك في حدود إجازتها، وإلا كانت هذه القرارات باطلة دستورياً، وافتقدت أساس الإلزام بها^(١).

وبهذا الصدد يرى نظر فقهي أن الرسم يتميز عن غيره من الفرائض المالية بخصائص أربع أولها أنه يؤدي بصفة نقدية، فلا يتصور أدائه بصفة عينية، أو بالإشتغال فترة معينة لمصلحة الجهة الإدارية، وثانيها أنه يصطبغ بطابع الإلزام أو الجبر، وثالثهما يتمثل في عنصر المقابل، أو المنفعة الخاصة الذي يعود على دافعه، ورابعها يتمثل في تحقيق النفع العام إلى جانب النفع الخاص^(٢).

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (١٦٥) لسنة ٢١ القضائية، جلسة ١٥-٦-٢٠٠٣ - مكتب فني ١٠ - الجزء الأول - ص ١١٣١، مشار إليه بمؤلف المستشار/رجب عبد الحكيم سليم، سلسلة أحكام المحكمة الدستورية العليا، المرجع السابق، ص ٥٠٢ وما بعدها.

(٢) د. عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة- مدخل لدراسة أصول الفن المالي للإقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦، ص ١٣٦ وما بعدها.

وفي تقديرنا - على هدي ماتقدم - يضحى القول الفصل في وجه التمايز بين الضريبة والرسم على ضوء ما خلصت إليه أحكام المحكمة الدستورية العليا المتواترة أن الضريبة لا يجوز فرضها، أو تعديلها، أو إلغاؤها إلّا بقانون، بيد أن الرسم يكتفى بصدده أن يكون إنشائه في الحدود التي يبينها القانون، واستناداً إليه، ويجوز للسلطة التشريعية تفويض السلطة التنفيذية في تنظيم أوضاع فرض الرسم، غير أن ذلك التفويض لا يكون مطلقاً بلا قيد أو شرط، ولكنه يظل محكوماً بالدستور مقيداً بالقانون. كما أن عنصر الإلزام في الضريبة يظهر عند فرضها، في حين أنه في الرسم لا يظهر عند فرضه، وإنما لدى طلب الخدمة. وفضلاً عن ذلك فإن الدولة تستعين بحصائل الضرائب لأداء المهام التي أناطها بها الدستور والقانون، من خلال تمويل النفقات العامة، بيد أنها تستعين بحصائل الرسوم لأداء خدمة معينة بذاتها، وهي الذي دفع الرسم مقابلها، وتستخدم تلك الحصائل غالباً في تطوير تلك الخدمة، وتغطية نفقات المرفق الذي يقدمها، وضمان أدائها بانتظام واضطراد. وأخيراً فإن الضريبة لا يعود من وراء التحمل بها أو أدائها ثمة نفع خاص، وأن المعيار في تقدير سعرها هو المقدرة التكلفة للممول، لا الفائدة التي تعود على الممول من وراء أدائها، أما الرسم فيكون مقابلاً لنشاط خاص يقوم به شخص عام، ويكون في حد ذاته عوضاً عن التكلفة وإن لم يكن بمقدارها، ويحقق النفع العام إلى جانب النفع الخاص. ورغم ذلك تتشابه كل من الضريبة والرسم في أن كليهما يحتاج إلى أداة تشريعية لإقراره، ويصطبغ بطابع الإلزام، ويعبر عنه - بحسب الأصل - بمبلغ من المال، ويؤدى للدولة ويعد من إيراداتها، ويهدف المشرع منه تحقيق المنفعة العامة.

المبحث الثاني

ماهية مبدأ عدالة الضريبة

يقتضي الحديث عن ماهية مبدأ عدالة الضريبة تحديد مضمون هذا المبدأ في النظام الدستوري المصري طبقاً لدستور عام ١٩٧١، والدستور الراهن لعام ٢٠١٢ المعدل عام ٢٠١٤، فضلاً عن تبيان علاقة مبدأ عدالة الضريبة بالعدالة الاجتماعية على الصعيدين الفقهي والقضائي. الأمر الذي يتعين معه تقسيم هذا المبحث لمطلبين نخصص أولهما لتقصي مبدأ عدالة الضريبة في النظام الدستوري المصري، ونكرس الآخر لتحديد ماهية علاقة عدالة الضريبة بالعدالة الاجتماعية فقهاً وقضاً. وذلك كما يلي:

المطلب الأول

مبدأ عدالة الضريبة في النظام الدستوري المصري

تواترت الدساتير المصرية المتعاقبة على تكريس مبدأ عدالة الضريبة حتى ولو لم تنص على ذلك صراحة، وذلك من خلال إحاطتها لمبدأ العدالة الاجتماعية بسياج من الحماية، والذي يعد مبدأ عدالة الضريبة ركن ركين من أركانه، ومنبثقاً عنه بالأساس.

فعلى صعيد الدستور المصري لعام ١٩٧١ - وطبقاً لنصوص مواد أرقام (٦١)، (١١٩، ١٢٠) - فقد أناط المشرع الدستوري بالسلطة التشريعية القبض على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمناً تحديد

وعانها وأسس تقديره، وبيان مبلغها والملتزمين أصلاً بأدائها، والمسئولين عنها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها، وضوابط تقادها، وغير ذلك مما يتصل ببنيان الضريبة، عدا الإعفاء منها، إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون، وإلى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية ليحيط بها في إطار من قواعد القانون العام، متخذاً من العدالة الاجتماعية - على ما تنص عليه المادة (٣٨) من الدستور مضموناً وإطاراً^(١).

وفي الفلك ذاته دار دستور عام ٢٠١٢ حيث أشارت ديباجته إلى كفالة المساواة وتكافؤ الفرص بين جميع مواطنين ومواطنات، فلا تمييز ولا وساطة، ولا محاباة في الحقوق والواجبات. كما نصت المادة الثالثة والثلاثون على أن المواطنين لدى القانون سواء، وهم متساوون في الحقوق والواجبات العامة، لا تمييز بينهم في ذلك. وبالنسبة للفرائض المالية فإن القانون يناط به تنظيم القواعد الأساسية لجباية الأموال العامة وإجراءات صرفها (م ١١٨)، وأن العدالة الاجتماعية هي أساس الضرائب وغيرها من التكاليف المالية العامة، فلا يكون إنشاء الضرائب العامة ولا تعديلها ولا إلغاؤها إلا

(١) كانت المادة (٦١) من دستور مصر لعام ١٩٧١ تنص على أنه: " أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون " .

= كما كانت المادة (١١٩) منه تنص على أنه: " إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون " .

= وكانت المادة (١٢٠) من الدستور ذاته تنص على أنه: " ينظم القانون القواعد الأساسية لجباية الأموال العامة وإجراءات صرفها " .

= وراجع كذلك حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٢٣٢) لسنة ٢٦ القضائية، جلسة ١٥-٤-٢٠٠٧، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، المكتب الفني ١٢، الجزء الأول، ص ٣٤٧.

بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها في غير الأحوال المبينه في القانون، ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا في حدود القانون. (م ٢٦)^(١).

وبالنسبة لدستور عام ٢٠١٤ المعدل فقد نصت المادة السابعة والعشرون من الفصل الثاني منه والمعنون (المقومات الإقتصادية) على جملة من المعايير التي يجب أن يلتزم بها القائمون على إدارة النظام الإقتصادي بالدولة، ومن بين تلك المعايير النظام الضريبي العادل^(٢).

كما نصت المادة الثامنة والثلاثون من الفصل ذاته على جملة من المبادئ ذات الصلة بالفرائض الماليه والسعي نحو عدالتها، حيث نصت على كون النظام الضريبي إنما يهدف إلى تنمية موارد الدولة وتحقيق العدالة الإجتماعية والتنمية الإقتصادية، كما أكدت على مبدأ دستوري تليد ألا وهو مبدأ قانونية الضريبة والذي مؤداه أن لا يكون إنشاء الضرائب العامه، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، كما لا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينه في القانون، ويحظر تكليف أحد بأداء أي من الفرائض المالية إلا في

(١) نشر بالجريدة الرسمية العدد ٥١ مكرر ب في ٢٥/١٢/٢٠١٢ .

(٢) تنص المادة (٢٧) من الدستور المصري الراهن لعام ٢٠١٤ على أنه : " يهدف النظام الإقتصادي إلى تحقيق الرخاء في البلاد من خلال التنمية المستدامة والعدالة الإجتماعية، بما يكفل رفع معدل النمو الحقيقي للاقتصاد القومي، ورفع مستوى المعيشة، وزيادة فرص العمل وتقليل معدلات البطالة، والقضاء على الفقر.

ويلتزم النظام الإقتصادي بمعايير الشفافية والحوكمة، ودعم محاور التنافس وتشجيع الاستثمار، والنمو المتوازن جغرافيا وقطاعيا وبينيا، ومنع الممارسات الاحتكارية، مع مراعاة الاتزان المالي والتجاري والنظام الضريبي العادل، وضبط آليات السوق، وكفالة الأنواع المختلفة للملكية، والتوازن بين مصالح الاطراف المختلفة، بما يحفظ حقوق العاملين ويحمى المستهلك ويلتزم النظام الإقتصادي اجتماعياً بضمان تكافؤ الفرص والتوزيع العادل لعوائد التنمية وتقليل الفوارق بين الدخل والالتزام بحد أدنى للأجور والمعاشات يضمن الحياة الكريمة، وبحد أقصى في أجهزة الدولة لكل من يعمل بأجر، وفقاً للقانون. "

حدود القانون. وتوخياً لتحقيق مبدأ عدالة الضريبة واقعاً أوجب المشرع الدستوري أن تكون الضرائب على دخول الأفراد تصاعديه متعددة الشرائح وفقاً لقدراتهم التكلفة^(١).

وفي تقديرنا أن ما ذهب إليه الدساتير المصرية قاطبة بشأن تكريس مبدأ عدالة الضريبة إنما يستقى من الفهم العام لنصوصها ذات الصلة بشأن الفرائض الماليه فمن مسلمات الضريبة العادلة مثلاً أنه لا يجوز فرض الضريبة أو الغاؤها أو تعديلها أو الإعفاء منها أو منح ميزات أو تخفيضات بشأنها إلا بموجب قانون، وذلك أيما كانت طبيعة تلك الضريبة أو أساسها القانوني أو سعرها أو وعانها أو نسبتها أو كيفية تحصيلها أو سلطة تحصيلها، ومن ثم فلم يدع المشرع الدستوري الممول فريسة لنزق السلطة التنفيذية في تحديد ماهية الفريضة المالية.

كما أن من ركائز أعمال مبدأ عدالة الضريبة مراعاة المقدرة التكلفة للممول، فلا تفرض ضريبة إلا دائرة في فلك الطاقة الضريبية للممول، ذلك أن الضريبة التي تتجاوز في سعرها تلك المقدرة التكلفة للممول إنما يفضي تطبيقها إلى العصف بمقدرات وعائه الضريبي، والمساس الجائر بملكته الخاصة. كما أن من معالم عدالة الضريبة أيضاً أن يوجه الإعفاء منها إلى الفئات الفقيرة، وأرباب الدخول الصغيرة، بما يحفظ عليهم الحد الأدنى اللازم للمعيشة. فضلاً عن ذلك تعدد السياسة التشريعية الهادفة إلى مكافحة الإزدواج الضريبي من أهم السياسات المعضدة لمبدأ عدالة الضريبة، حيث لا يجوز أن تفرض الضريبة أكثر من مرة على ذات الوعاء الضريبي، وإلا انقلبت إلى أداة عقاب وجباية.

(١) راجع نص المادة (٢٨) من الدستور المصري لعام ٢٠١٤، سلفت الإشارة إليها.

المطلب الثاني

علاقة عدالة الضريبة بالعدالة الاجتماعية فقهاً وقضياً

الفرع الأول

ماهية علاقة عدالة الضريبة بالعدالة الاجتماعية

على الصعيد الفقهي

يقصد بمبدأ عدالة الضريبة أن يسهم كل فرد من أفراد المجتمع مساهمة عادلة في أعبائه، أي أن العدالة في المجال الضريبي تعني العدالة في توزيع الأعباء العامة على أفراد المجتمع^(١).

ومن ثم فلا يقتصر مفهوم الضريبة العادلة على مجرد توخي العدالة في إصدار التشريع ، بل من أوجب الواجبات تقصي مدى توفر العدالة في التنفيذ. ذلك أن مبدأ عدالة الضريبة لا يعني مجرد المساواة المجردة بين الممولين إذ أن المساواة ليست إلا أحد العناصر المكوّنة لذلك المبدأ^(٢) . ومن ثم يتعين أن تكون الضريبة في سعرها مقبولة ومستساغة لدى الأفراد، حيث يقوم كل فرد بالمساهمة في التكاليف والأعباء العامة طبقاً لمقدرته النسبية أو قدرته وهو ما يفرض إلى عدالة توزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد^(٣). كما أن حق المواطن في أن ينعم بالعدالة الاجتماعية من خلال

(١) عبد الرحمن نصير: العدالة الاجتماعية، سلسلة المكتبة الثقافية، الإدارة العامة للثقافة، وزارة الثقافة والإرشاد القومي، العدد ٤١، بتاريخ ١٥ / ٧ / ١٩٦١، ص ٦٤ وما بعدها .

(٢) د. غزال العوسي: دور النظم الضريبية الحديثة في تحقيق العدالة الاجتماعية، مع دراسة خاصة للنظام الضريبي المصري ، بحث منشور بمجلة روح القوانين ، كلية الحقوق، مطبعة جامعة طنطا، العدد ٥٨، إبريل ٢٠١٢، ص ٢٥٦ وما بعدها .

(٣) د. على محمود عبد المتعال : أساسيات في علم الضرائب، دار الجيل للطباعة، القاهرة، ١٩٦٧، ص ١٢٢ .

الضرائب في ظل المجتمع الذي يعيش فيه يعد أمراً لا يمكن التغاضي عنه لكونه حقاً أصيلاً ، كما أنّ العدالة تعبر عن فكرة مجردة لا تكتسب معناها في التشريع الضريبي إلّا عند تطبيقه^(١).

ويرى نظراً فقهي أن مبدأ عدالة الضريبة من الزاوية القانونية إنما يكون مرادفاً لمبدأ المساواة أمام الضريبة، أما عن مبدأ عدالة الضريبة من الزاوية الاقتصادية فهو يعبر عن خطوة أكثر تقدماً، ونطاق أوسع يستوعب مبدأ عدالة الضريبة من الزاوية القانونية، أما العكس فهو غير صحيح، وأن مبدأ عدالة الضريبة ذو مضمون فلسفي يتعلق بفلسفة القانون وفلسفة الضريبة وفلسفة الاقتصاد، ومثل هذا المضمون لا يتفق عليه عادة جميع فقهاء القانون وعلماء الاقتصاد والمالية^(٢).

وفي هذا السياق تدق التفرقة بين العدالة كهدف من أهداف الضريبة، وبين العدالة كركن أساسي من أركان الضريبة، ذلك أنه مع ضرورة الارتباط بين ركن الضريبة وهدفها فإنه يتعين التفرقة بينهما . فالمقصود بمبدأ عدالة الضريبة كهدف هو وظيفة الضريبة التي يجب أن تحققها في المجال الاجتماعي والاقتصادي حيث تعد أداة لإحداث تعديل في توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع وفئاته وطبقاته، وهو ما يعني أن تفرض الضريبة فيقصد بها القواعد التي تنظم أحكام الضريبة في فرضها وتحصيلها ويراعىها القانون الضريبي وتلتزم بها الإدارة الضريبية^(٣).

(١) د. عطية عبد الحليم صقر: الآثار المالية والاقتصادية المترتبة على الأحكام الدستورية في مجال الضرائب، جامعة الأزهر، ١٩٩٦، ص ٩٠ ، ٩١ .

(٢) د. محمد سعيد فرهود: العدالة الضريبية اقتصادياً، بحث منشور، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، السنة الخامسة والعشرون، العدد الرابع ، ديسمبر ٢٠٠١، ص ١٣٥ و ما بعدها .

(٣) د. عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٢، ص ٩٧ .

أمّا عن العدالة كركن من أركان الضريبة فيرى نظر فقهي أنها تعني خلو الضريبة من أي عوار دستوري ، وهو ما يعني انصراف مفهوم العدالة إلى كل ضريبة على حدة، بل وإلى النظام الضريبي بكامله، بينما يثور الخلاف بشأن تحديد ماهية النصاب العادل الذي يجب أن يتحملة المكلف من تمويل النفقات العامة، وهو ما يشكل أساس توزيع العبء الضريبي، وكذلك تتباين الرؤى بشأن المقصود بالوعاء الضريبي الأكثر ملاءمة للعدالة الضريبية^(١).

ومن ثم يضحى مبدأ عدالة الضريبة هو محض قيمة مثالية لا يمكن ربطها بمعيار موضوعي بل تخضع للتقدير الشخصي، ذلك أنها قيمة ذات مدلول غامض، ونسبي، ومرن، وفلسفي، وأخلاقي يحتوي على صعوبات عملية جمة وكبيرة. ذلك أنه إلى وقت ليس ببعيد كان هاجس الحصيلة والوفرة هو الهدف والمبتغى الذي تسعى إليه الحكومات المختلفة من وراء فرض الضرائب، وكان مبدأ عدالة الضريبة قابلاً في زوايا النسيان، إلا أنه ومع ازدياد رقعة الحديث عن العدالة الاجتماعية، فطنَ المشرعون إلى ضرورة توخي أعمال ذلك المبدأ لضمان المساواة في الأعباء بين أصحاب المراكز القانونية المتماثلة من الممولين^(٢).

(١) د. محمود رياض عطية: موجز في المالية العامة، دار المعارف بمصر، القاهرة، ١٩٦٥، ص ١٩٩.

(٢) راجع في ذلك: د. محمد فؤاد إبراهيم: مبادئ علم المالية العامة، الجزء الأول، النفقات العامة والموارد العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون تاريخ النشر، ص ٢٧، د. عاطف محمد موسى: العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١، ٢٠١١، ص ٧٥، د. سلامة عبد الرحيم عوض عيسى: النظام الضريبي المصري بين هدفي العدالة والحصيلة، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٧، ص ٨٧ وما بعدها.

ونرى من وجهة نظرنا أن العدالة كركن من أركان الضريبة تعني استيفائها لمقومات وجودها بحيث لا تُعد ضريبة متى افتقدت لأحد تلك المقومات كأن يتم فرضها بغير أداة القانون. أو يكون سعرها مبالغاً فيه لدرجة تُفضي لتآكل رأس المال المحمل بعينها، أو متجاوزاً بشكل فج للمقدرة التكلفة للممول إضراراً به.

وعلى صعيد استجلاء فكرة ربط قضاء المحكمة الدستورية العليا بين مبدأ عدالة الضريبة وتكريس وشائج العدالة الاجتماعية فقد ذهب البعض إلى أن استناد المحكمة الدستورية العليا إلى فكرة العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي هو استناد تعوزه الدقة، وبيان ذلك أن الضريبة التي يكون أداؤها وفقاً للقانون، هي تلك التي تتوفر قوالبها الشكلية وأسسها الموضوعية، فإذا لم تتوفر للضريبة تلك القوالب والأسس فإن ذلك لا يعد مخالفاً لفكرة العدالة الاجتماعية، وإنما مرده إلى عدم جواز فرض هذه الفريضة المالية لانتفاء أحد أسسها العامة، ومن ثم يرى صاحب هذا النظر الفقهي أنه من غير الصواب تفسير فكرة العدالة الاجتماعية الواردة في الدستور تفسيراً واسعاً، فالعدالة الاجتماعية في المجال الضريبي، ليست سوى العدالة الضريبية التي ترتبط بتقدير المقدرة التكلفة للممول^(١).

ومن ثم فقد جعلت المحكمة الدستورية العليا من مبدأ العدالة الاجتماعية مبدأ دستورياً عاماً وطبقته في مجالات متعددة ولم تقصره على مجال النظام الضريبي الذي نص الدستور صراحة على أنه يقوم على العدالة الاجتماعية، وإنما فسرت نصوص الدستور التي أشارت إلى هذا المبدأ تفسيراً واسعاً بحيث أقامت عليه بنیان الحقوق

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف : الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، لجنة التأليف والتعريب والنشر، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، ١٩٩٩، ص ١٧٤ .

الاجتماعية التي نص عليها الدستور، وربطت المحكمة برباط وثيق بين العدالة الاجتماعية والتضامن الاجتماعي والسلام الاجتماعي، كما جعلت المحكمة من هذه القيم أساساً للمساواة بين الأفراد في مجال الحقوق الاقتصادية والاجتماعية.

كما يرى البعض الآخر أن مبدأ عدالة الضريبة يعد في حد ذاته وجهاً من وجوه العدالة الاجتماعية، كما أن العدالة الاجتماعية في نطاق التشريعات الضريبية من المبادئ التي قررتها الدساتير، وحرص على إقرارها القضاء الدستوري، فالتشريعات الضريبية يجب أن تحقق العدالة الاجتماعية وأن تأتي متفقة مع النصوص الدستورية، وإلا كان على الجهة الموكول إليها الرقابة على دستورية القوانين تقرير عدم دستورتها، ومن ثم فإن الرقابة على دستورية القوانين في المجال الضريبي تعد من الوسائل التي تؤدي إلى حماية المواطنين في المجتمع من أن تفرض عليهم ضريبة على غير ما نص عليه الدستور^(١).

ومن ثم فلا يجوز أن يستبد المشرع بسلطته التقديرية في مجال فرض الضريبة، من خلال تمييز غير مبرر بين المكلفين بالضريبة، أو عن طريق تنظيم يكون مداه أدخل إلى المصادرة، سواء تعلق الأمر بالضريبة المباشرة أو غير المباشرة. وسعيًا وراء تحقيق مآرب العدالة الاجتماعية ترتبط دستورية الضريبة بخصائص بنيانها، وبما توخاه المشرع من خلال فرضها، كإضافتها إلى موارد الدولة كي تستعين بها على مواجهة نفقاتها، خاصة ما تعلق منها بإيفاء ديونها أو بالعمل على تحقيق الرخاء العام لمواطنيها، فإذا لم يكن فرض الضريبة لصالحهم، بل كان تفضيلاً لفريق منهم على آخر

(١) د. احمد عبد الحسيب السنتريسي: نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠١٦، ص ٦.

إرهاقاً لنشاط بعضهم المشروع دون مسوغ، فإنها تكون مخالفة للدستور، وتظل الضريبة مصدراً للإيراد ولو خالطتها أعراض تنظيمية حققتها من خلال معدلها^(١).

ومن ثم تنبسط مظلة العدالة الاجتماعية لتكون ضماناً لتحقيق الضوابط الموضوعية اللازمة لفرض الضرائب وتحصيلها، بما يكفل إنصافها وخضوع المكلفين بها لحماية قانونية يتساوون فيها، ولا يجوز بالتالي أن تتخذ الدولة من مفهوم الجباية، قاعدة تلتزمها لتوفر عن طريقها موارد تتوقعها، ولو أدرجتها بالفعل في موازنتها، وليس لها كذلك أن تلاحق الممولين الخاضعين للضريبة، بفرائض مالياً تكميلية يكون طلبها منهم مصادماً لتوقعهم المشروع^(٢).

الفرع الثاني

علاقة عدالة الضريبة بالعدالة الاجتماعية في قضاء الدستوري

تواترت أحكام المحكمة الدستورية العليا على الاعتداد بالعدالة الاجتماعية كأحد دعائم عدالة النظام الضريبي، فلا تنفصل عنها النصوص القانونية التي يقيم المشرع عليها النظم الضريبية على اختلافها، إلا أن الضريبة بكل صورها، تمثل في جوهرها عبئاً مالياً على المكلفين بها، ويتعين بالتالي وبالنظر إلى وطأتها وخطورة

(١) د. عوض محمد عوض المر: الرقابة القضائية على دستورية القوانين في ملامحها الرئيسية، المرجع السابق، ص ٢٦٩ و ما بعدها، وقد أشار في ذلك إلى حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم (٣٣) لسنة ١٦ القضائية، جلسة ١٩٩٦/٢/٣.

(٢) د. عوض محمد عوض المر: الرقابة القضائية على دستورية القوانين في ملامحها الرئيسية، المرجع السابق، ص ٢٨٢ و ما بعدها، وقد أشار في ذلك إلى حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم (٥) لسنة ١٠ القضائية، جلسة ١٩٩٣/٦/١٩، والقضية رقم (٦٥) لسنة ١٧ ق جلسة ١٩٩٧/٢/١.

تكلفتها أن يكون العدل من منظور اجتماعي مهيمنا عليها بمختلف صورها، محددًا الشروط الموضوعية لاقتضائها، نائياً عن التمييز بينها دون مسوغ، فذلك وحده يكفل ضمانة خضوعها لشرط الحماية القانونية المتكافئة التي كفلها الدستور للمواطنين جميعاً في شأن الحقوق عينها، فلا يحكمها إلا مقاييس موحدة لا تتفرق بها ضوابطها^(١).

وفي السياق ذاته أكدت المحكمة في غير حكم على أن العدالة الاجتماعية إنما تتوخى بمضمونها التعبير عن القيم والمصالح الاجتماعية السائدة في مجتمع معين خلال فترة زمنية محددة، ومن ثم تتباين معانيها ومراميتها تبعاً لتغير الظروف والأوضاع، ويتعين بالتالي أن تتوازن علائق الأفراد ومصالحهم، بمصالح المجتمع في مجموعه، توصلًا إلى عدالة حقيقية تتفاعل مع الواقع وتتجلى كقوة دافعه لتقدمه، وإذا كان العدل مهيمنا على الضريبة التي تتوفر لها قوابلها الشكلية وأسسها الموضوعية، فإن ذلك يشكل ضمانة توفر الحماية القانونية التي كفلها الدستور للمواطنين جميعاً.

وأن قانون الضريبة العامة وإن توخى حماية المصلحة الضريبية للدولة بحسبان الحصول على إيراداتها هدفاً مقصوداً منه ابتداءً إلا أن مصلحتها هذه ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية بوصفها مفهوماً وإطاراً مقيداً لنصوص هذا القانون فلا يكون دين الضريبة - سواء بالنسبة إلى من يلتزمون أصلاً بها أو يكونون مسنولين

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم (٢٢٩) لسنة ٢٩ القضائية، جلسة ١٢-٥-٢٠١٣.

عنها - متمخضاً عقابا بما يخرجها عن بواعثها الأصلية والعرضية ويفقدها مقوماتها بالتالي لتتحل عدماً^(١).

ومن ثم فإنه لا يسوغ في إطار مفهوم الدستور للعدالة الاجتماعية التي جعلها قيماً على بنیان الضريبة بكل العناصر التي يشتمل عليها، أن يتمثل هدفها في مجرد اجتناء حصيلتها لتغطية عجز قائم، فلا يكون اختيار المشرع لأموال بذواتها متخذاً منها وعاء ضريبياً، موجهاً بغير الأغراض المالية التي تتحرر بطبيعتها من كل قيد عليها، ولا وطأتها إلا إهداراً للحق في أن تتحدد موازين الضريبة وضوابطها وفق أسس موضوعية، تكون حيدتها ضماناً لا اعتدالها، وإنصافها نافياً جورها، فلا يقيمها المشرع انحرافاً بها عن صحيح بنيانها. إذ لا يجوز بحال أن تعتمد الدولة في إطار تحقيق مصلحتها في اقتضاء الضريبة إلى تقرير جزاء على الإخلال بها، يكون مجاوزاً - بمدها أو تعدده - الحدود المنطقية التي يقتضيها صون مصلحتها الضريبية وإلا كان هذا الجزاء غلوً وإفراطاً منافياً بصورة ظاهرة لضوابط الاعتدال واقعاً عملاً - وبالضرورة - وراء نطاق العدالة الاجتماعية، ليختل مضمونها بما ينافي القيود التي فرضها الدستور في مجال النظام الضريبي.

ومن حيث إن المشرع الدستوري قد ابتغى من وراء النظام الاقتصادي في مصر أن تشيد أركانه على ركيزتي الكفاية والعدل، كما يتأسس النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية، وأن الدستور وإن كان قد جاء خلواً من تحديد جامع مانع لمعنى العدالة إلا أن المقصود بها ينبغي أن يتمثل فيما يكون حقاً وواجباً سواء في علائق الأفراد فيما

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في القضيتين رقمي (١٨٤)، (١٨٥) لسنة ٢١ قضائية دستورية، جلسة ٢٠٠٧/٥/١٣، منشور بالجريدة الرسمية العدد ٢٠ مكرر الصادر بتاريخ ٢٠٠٧/٥/٢١، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، المكتب الفني ١٢، الجزء الأول، ص ٣٩٣.

بينهم أو في نطاق صلاتهم بمجتمعهم وإن تعين دوماً تحديدها من منظور اجتماعي معين خلال فترة زمنية محددة. ومن الناحية الفلسفية فإن مفهومها قد يكون مطلقاً ولكنها عملاً - ومن زاوية نتائجها الواقعية - لا تعنى شيئاً ثابتاً باطراد بل تتباين معانيها وتتموج توجهاتها تبعاً لمعايير الضمير الاجتماعي ومستوياتها، ولئن جاز القول بأن النصوص القانونية تعمل لضمانها إلا أنها تناقض أحياناً - بأحكامها ومن خلال تطبيقاتها - حقيقة محتواها، وقد تنال من أغراضها النهائية التي تحيل بوجه عام إلى رضاء الجماعة وهناء معيشتها وسعادة أفرادها^(١).

وبناء عليه فقد حرصت المحكمة الدستورية العليا عبر أحكامها المتواترة على تأكيد ارتباط فكرة عدالة الضريبة بالعدالة الاجتماعية كأحد ركائز دستورية النص الضريبي حيث أوضحت المحكمة بأحد أحكامها أن إقرار السلطة التشريعية لقانون الضريبة العامة، لا يحول دون مباشرة هذه المحكمة لرقابتها في شأن توفر الشروط الموضوعية لعناصر بنائها، وذلك بالنظر إلى خطورة الآثار التي تحدثها هذه الضريبة، وعلى الأخص من زاوية اتصالها بمظاهر الانكماش أو الانتعاش وتأثيرها على فرص الاستثمار والادخار والعمل وحدود الإنفاق، فلا تنحسر رقابتها بالتالي في شأن الضريبة التي فرضها المشرع عن الواقعة القانونية التي أنشأتها، وقوامها صلة منطقية بين شخص محدد يعتبر ملتزماً بها، والمال المتخذ وعاء لها متحملاً بعينها، وهذه الصلة هي التي لا تنهض الضريبة بتخلفها سوية على قدميها. وتحررها هذه المحكمة لضمان أن يظل إطارها مرتبطاً بما ينبغي أن يقيمها على حقائق العدل

(١) راجع حكمي المحكمة الدستورية العليا في القضيتين رقمي (٩٠) لسنة ٢١ القضائية، جلسة ٢٠٠٥/٧/٣١، الجريدة الرسمية العدد ٣٤ تابع الصادر في ٢٥ أغسطس ٢٠٠٥، والقضية رقم (٩) لسنة ٢٨ قضائية دستورية، جلسة ٤ نوفمبر ٢٠٠٧، الجريدة الرسمية العدد ٤٥ مكرر الصادر في ١٣ نوفمبر ٢٠٠٧.

الاجتماعي محدد مضمونها وغاياتها على ضوء القيم التي احتضنها الدستور، ويندرج تحتها ضرورة أن تكون صور الدخل على اختلافها - أيا كان مصدرها - وباعتباره إيراداً مضافاً إلى رؤوس الأموال التي أنتجتها، وعاء أساسياً للضريبة، كإفلاً عدالتها وموضوعيتها، ومرتبباً بالمقدرة التكاليفية لمموليها، فلا ينال اتخاذ الدخل قاعدة لها، من رؤوس الأموال في ذاتها بما يؤول إلى تأكلها أو يحول دون تراكمها، بل تظل قدراتها في مجال التنمية، بأقية مصادرها، متجددة روافدها^(١).

وأن الضريبة بكل صورها شأنها شأن أي من الأعباء المالية التي انتظمتها المواد ذات الصلة بمختلف الدساتير يتعين أن يكون العدل من منظور اجتماعي مهيمناً عليها بكافة صورها، ومضموناً لمحتواها وغايتها يتوخاها، فلا تنفصل عنها النصوص القانونية التي يقيم المشرع عليها النظم الضريبية على اختلافها^(٢).

وأن قيام النظام الضريبي على أساس من العدل محدداً من منظور اجتماعي، لا يقتصر على شكل دون آخر من الأعباء المالية التي تفرضها الدولة على مواطنيها، بل يجب أن تكون ضرائبها ورسومها سواء في تقيدها بمفهوم العدل على ضوء القيم التي ارتضتها الجماعة وفق ما تراه حقاً وإنصافاً^(٣).

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٤٥) لسنة ٢٧ القضائية، جلسة ١٤-١٢-٢٠٠٨ - مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا- مكتب فني ١٢ - الجزء الثاني، ص ١٢١٥ .

(٢) راجع حكمي المحكمة الدستورية العليا في الدعويين رقمي (١١٦) لسنة ٢١ القضائية، جلسة ٣/٦/٢٠٠٠، الجريدة الرسمية العدد ٢٤ الصادر في ١٧/٦/٢٠٠٠، (١٣١) لسنة ٢١ القضائية، جلسة ١/٧/٢٠٠٧، الجريدة الرسمية العدد ٢٧ مكرر الصادر في ٩ يوليو ٢٠٠٧ .

(٣) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٧٨) لسنة ٣٠ القضائية، جلسة ٧/٣/٢٠١٠، الجريدة الرسمية العدد ١١ تابع الصادر في ١٨ مارس ٢٠١٠ .

وفي تقديرنا - وفي سياق ما تقدم من آراء الفقه وأحكام القضاء - أن قيمتي عدالة الضريبة والعدالة الاجتماعية هما صنوان يخرجان من مشكاة واحدة ألا وهي مشكاة العدالة كقيمة سامية تدور في فلكها كافة أحكام المحكمة الدستورية العليا، حتى وإن كانت تلك الأخيرة لم تتبن تعريفاً جامعاً مانعاً لمفاهيم العدل أو العدالة أو العدالة الاجتماعية أو عدالة الضريبة، بحسبانها جمعياً مفاهيم ذات طابع يعتريه التغيير والتطور ، ويختلف باختلاف الموضوعات محل المعالجة والأشخاص والثقافات، ومن ثم فلا وجه لتحجيمها في تعريفات بعينها لا تخرج عنها.

هذا من ناحية. ومن ناحية أخرى فمن المؤكد أن تكريس مبدأ عدالة الضريبة إنما يسهم في تحقيق العدالة الاجتماعية بمعناه الشامل، إذ تكون الضريبة عادلة عندما تحافظ على مصلحة الخزنة العامة للدولة والممول على حدٍ سواء، وذلك عن طريق تحقيق التوازن فيما بينهما، ومن ثم فلا تأتي رغبة الجهة الإدارية في تنمية موارد الخزنة العامة على حساب إنهاك الوعاء الضريبي للممول على نحو مخالف للدستور والقانون ، ومن ثم المساس بملكيته الخاصة والتي يحيطها المشرع الدستوري بسياج من الحماية والرعاية . ومن ناحية ثالثة فمن مسلمات عدالة الضريبة أن يحاط فرضها بالآليات الناجعة لمكافحة التهرب الضريبي ، الأمر الذي سيفضي لا محالة إلى زيادة حصائل الضرائب مما يجعل الدولة أكثر قدرة على القيام بوظيفتها الاجتماعية الهادفة بالأساس الى تقليل الفوارق بين الطبقات، ومراعاة الحد الأدنى للمعيشة، والاسترشاد بالمقدرة التكلفة للممول في تحديد سعر الضريبة، وتوجيه الإعفاءات الضريبية إلى الطبقات المهمشة والأكثر عوزاً. الأمر الذي يصب في مجموعته في خاتمة تحقيق العدالة الاجتماعية بمفهومها الشامل، والذي يتفق مع الحكمة التشريعية من وراء فرض الضريبة كونها لم تشرع لتكون أداة جبانة عقابية، وإنما لتكون إحدى وسائل صناع السياسات لتحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية.

المبحث الثالث

مدلول الجزاء الضريبي في مجال الفرائض المالية وعلاقته بمبدأ عدالة الضريبة

نتناول هذا المبحث من خلال مطلبين نخصص أولهما لتحديد ماهية الجزاء الضريبي في مجال الفرائض المالية، ونكرس الآخر لتقدير فلسفة الجزاء الضريبي في مجال الفرائض المالية وعلاقته بمبدأ عدالة الضريبة، وذلك على النحو الآتي:

المطلب الأول

ماهية الجزاء الضريبي في مجال الفرائض المالية

يعد مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات أحد المبادئ الدستورية الراسخة في مختلف النظم الدستورية على اختلاف مشاربها، وهو ما تبناه النظام الدستوري المصري عبر الدساتير المصرية المتواترة التي كرست مبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بناءً على قانون، ولا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لصدور القانون الذي ينص عليها^(١).

(١) تواترت معظم الدساتير المصرية على تكريس مبدأ أن لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص في القانون، ومن بينها المادة (٦٦) من دستور المصري لعام ١٩٧١ حيث نصت على أنه: (العقوبة شخصية. ولا جريمة ولا عقوبة إلا بناءً على قانون، ولا توقع عقوبة إلا بحكم قضائي، ولا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لتاريخ نفاذ القانون.)

= كما نصت المادة (٧٦) من دستور ٢٠١٢ على أنه: (العقوبة شخصية، ولا جريمة ولا عقوبة إلا بنص دستوري أو قانوني، ...)

= وكذلك المادة (٩٥) من دستور جمهورية مصر العربية المعدل (٢٠١٤) - المنشور بالجريدة =

وقد استقر قضاء المحكمة الدستورية العليا وتواترت أحكامها على أن الدستور قد دل بهذا المسلك على أن لكل جريمة ركناً مادياً لا قوام لها بغيره، يتمثل أساساً في فعل أو امتناع وقع بالمخالفة لنص عقابي، مفصلاً بذلك عن أن ما يركن إليه القانون الجنائي ابتداءً في زواجه ونواهيته، هو مادية الفعل المؤاخذ على ارتكابه، إيجابياً كان هذا الفعل أم سلبياً، ذلك أن العلائق التي ينظمها هذا القانون في مجال تطبيقه على المخاطبين بأحكامه، محورها الأفعال ذاتها، في علاماتها الخارجية، ومظاهرها الواقعية، وخصائصها المادية، إذ هي مناط التأثيم وعلته، وهي التي يتصور إثباتها ونفيها، وهي التي يتم التمييز على ضوئها بين الجرائم بعضها البعض، وهي التي تديرها محكمة الموضوع على حكم العقل لتقييمها، وتقدير العقوبة المناسبة لها.

وأنة وعلى صعيد تقدير محكمة الموضوع لمدى توفر القصد الجنائي من عدمه فإنها لا تكون بمغزل فكرياً وتطبيقاً عن الواقعة محل الاتهام التي قام الدليل عليها قاطعاً وواضحاً، ولكنها تجيل بصرها فيها، منقبة من خلال عناصرها عما قصد إليه الجنائي حقيقة من وراء ارتكابها. ومن ثم تعكس هذه العناصر تعبيراً خارجياً، ومادياً عن إرادة واعية، ولا يتصور بالتالي وفقاً لأحكام الدستور أن توجد جريمة في غيبة ركنها المادي، ولا إقامة الدليل على توفر علاقة السببية بين مادية الفعل المؤثم والنتائج التي أحدثتها بعيداً عن حقيقة هذا الفعل ومحتواه، ولازم ذلك أن كل مظاهر التعبير عن الإرادة البشرية - وليس النوايا التي يضمورها الإنسان في أعماق ذاته - تعتبر واقعة في منطقة التجريم كلما كانت تعكس سلوكاً خارجياً مؤاخذاً عليه قانوناً فإذا كان الأمر غير متعلق

=
الرسومية العدد ٣ مكرر أ في ١٨ يناير ٢٠١٤ - والتي تنص على: (العقوبة شخصية، ولا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون،)
وهو ترديد لما نصت عليه المادة (١٤) من الإعلان الدستوري المؤرخ ٥ يوليو ٢٠١٣ والمنشور بالجريدة الرسمية العدد ٢٧ مكرر في ٦/٧/٢٠١٣.

بأفعال أحدثتها إرادة مرتكبها، ولم يتم التعبير عنها خارجياً في صورة مادية لا تخطئها العين، فلا نكون بصدد جريمة^(١).

وإذا كان المشرع يملك تحديد الجرائم وعقوباتها، إلّا أنه يتقيد في مجال العقاب بمبدأ تناسب العقوبة مع الجريمة والذي يعد من المبادئ الدستورية التليدة المتواترة، ذلك أن المشرع ولئن كان يملك تقدير مسألة تناسب العقوبة، إلا أنه للقاضي الدستوري أن يقرر عدم دستورية النص التشريعي إذا كان يتضمن عدم تناسب ظاهر بين الجريمة والعقوبة، ولا يقتصر مبدأ تناسب العقوبة على الجزاءات الجنائية، لكنه يشمل أيضاً الجزاءات الإدارية، ومنها الجزاءات الضريبية، وذلك على غرار عدم رجعية العقوبات^(٢).

وفي المجال الضريبي يتعلق قانون الضريبة بالزام المخاطبين به بأداء فريضة مالية إجبارية، عند تحقق الواقعة المنشئة لها، وبالشروط، والحدود، والإجراءات التي رسمها هذا القانون، وذلك لمصلحة الخزنة العامة للدولة. وفي سبيل ضمان هذه المصلحة فقد بين القانون القواعد التي من شأنها توفر الواقعة المنشئة للضريبة، وضبط وعانها، وضمن تحصيلها، والحد من الجرائم الضريبية، وتحديد العقوبات أو الجزاءات التي توقع على مرتكبها.

وقد تأثر فرض الجزاءات الضريبية - في بادئ الأمر - بمبدأ النفعية، فكانت الوظيفة الأساسية للجزاء الضريبي هي تعويض الخسائر التي لحقت الخزنة العامة بسبب الجرائم التي ارتكبت، ومن ثم انصب هذا الجزاء على الذمة المالية للممول، أكثر من وقوعه على شخص مرتكب الجريمة الضريبية.

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (١٠٥) لسنة ١٢ القضائية، جلسة ١٢-١٢-٢٠١٤، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، مكتب فني ٦، الجزء الأول، ص ١٥٤.

(٢) د. محمد محمد عبد اللطيف: المرجع السابق، ص ٢٢٨ وما بعدها.

وقد سلك المشرع الضريبي المصري مسلكاً وسطاً حين فرض الجزاءات الضريبية، حيث أخذ بمبدأي المنفعة والعدالة، ويتضح ذلك في عديد من أحكامه، حيث نلاحظ إتباعه لمبدأ النفعية في حرية الإدارة الضريبية في أن تأذن أو تطلب من النيابة العامة رفع الدعوى الجنائية، ولها أن تتنازل عن هذه الدعوى اكتفاءً بالصلح مع الممول، على أن يؤدي الضرائب والتعويضات التي تجبر الخسائر التي لحقت بالخرانة العامة جراء ارتكاب الجرائم الضريبية.

ولا يقيد المشرع في فرض مثل هذه الجزاءات سوى أن يكون الجزاء متناسباً مع الإثم، أو المخالفة التي وقعت من الممول، فإذا تجاوزت هذه الحدود كان الجزاء محل الطعن مشوباً بعدم الدستورية على أساس عدم التناسب، وليس على أساس طبيعة الجزاء ذاته^(١).

ومن ثم فإن المشرع الضريبي المصري لا يعتمد فقط على مبدأ النفعية في فرض الجزاء الضريبي، وإنما يأخذ كذلك بمبدأ العدالة، حين يراعي الركن المعنوي في الجريمة، والظروف الشخصية لمرتكبها، وآية ذلك أنه يعمد إلى ملاحظة إثم الجاني، ودرجة هذا الإثم حين يفرض عقوبة الغرامة المتدرجة حال عدم تقديم الممول الإقرار الضريبي، كما يشدد العقوبة في حالة العود الخاص لبعض الجرائم. ذلك أن الأخذ بمبدأ النفعية في فرض الجزاء الضريبي إنما يجعل من قانون الضريبة مجرد وسيلة لكفالة تحصيل إيرادات مالية للدولة، وتعويضها عن الخسائر التي تترتب على مخالفة أحكام هذا القانون، مما مؤداه عدم تطبيق القانون الأصلح للمتهم بأثر رجعي، وعدم احترام مبدأ المسؤولية الشخصية، وجواز تقرير المسؤولية بلا خطأ.

(١) د. رمضان محمد صديق: المرجع السابق، ص ٩٢ .

ومن ثم فقد تطورت السياسة العقابية الضريبية حيث انحاز المشرع إلي مبدأ العدالة، الذي ينظر إلي الضريبة على أنها واجب أخلاقي يجب أن لا يؤديها الشخص خوفاً من العقاب، هذا الواجب الذي يحتم على كل عضو في المجتمع أن يساهم في الأعباء الملقاة عليه، ما مقتضاه أن يسهم كل فرد في النفقات العامة وذلك بدفع الضرائب المستحق عليه في الميعاد دون إبطاء، وألا يحاول التهرب منها كلياً أو جزئياً، لما لهذا التهرب من نتائج ضارة بمصلحة هذا المجتمع، فإذا ارتكب الشخص فعلاً ضاراً بمصلحة هذا المجتمع وجب عقابه، ولا يكفي في هذا العقاب أن يكون بهدف تعويض الخزانة العامة عما أصابها من ضرر نتيجة ارتكاب هذا الفعل، وإنما يمكن أن يفرض هذا العقاب وفقاً لمبدأ العدالة التي توجب الأخذ بالركن المعنوي للجريمة، ومراعاة الظروف الشخصية للجاني^(١).

وفي جميع الأحوال ينبغي أن يكون الفعل المحظور في المجال الضريبي محدداً تحديداً قاطعاً لا يحتمل اللبس أو التأويل، كما يجب أيضاً أن تكون الضريبة ذاتها محددة على سبيل اليقين دون غموض، وذلك بالنسبة للممول أو لغيره، وينسحب مفهوم التحديد الواضح للضريبة ليشمل ميعاد دفعها، وطريقته، والمبلغ واجب الأداء^(٢).

كما يتعين أن يكون الحق الذي يحميه القانون الضريبي محدداً بوضوح ودقة، وذلك من خلال الوقوف على ماهية الأفعال المادية التي تمثل اعتداء عليه، والتي تصنف باتفاق الفقه على أنها جرائم جنائية بالمعنى الدقيق، تحتاج لقيامها إلى قصد جنائي حيث لا يتصور أن تكون إلا عمدية، فعلى سبيل المثال فإن جريمة التهرب

(١) د. أحمد فتحي سرور: الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق، القاهرة، الطبعة الأولى سنة ١٩٩٩، ص ٢٩ .

(٢) د. حسن صادق المرصفاوي: التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، القاهرة، الطبعة الأولى، ١٩٦٣، ص ٤ .

الضريبي في قانون ضريبة المبيعات تعد جريمة عمديه تستلزم توفر ركن مادي متمثل في الامتناع عن تقديم الإقرار، أو عدم التقدم للمصلحة للتسجيل لديها خلال المواعيد القانونية ، أو التأخر في تقديم الإقرار^(١) بينما يتمثل الركن المعنوي للجريمة في توفر القصد الجنائي العام، حيث يلزم أن يعلم الجاني بطلب المصلحة منه التقدم للتسجيل في المواعيد المحددة، وأن تتجه إرادته إلى هذا الامتناع وذلك بنية التهرب من الضريبة^(٢).

وصفوة القول أن الجزاءات الضريبية لا تعد عقوبات بالمعنى الجنائي الصحيح، وإنما تتعلق بمراكز ضريبية تجعل بعض قواعد القانون الجنائي غير سليمة بشأنها، الأمر الذي يوجب جعل الجزاءات في المواد الضريبية متوقفة على طلب السلطة الإدارية، دون أن يطبق عليها لزاماً القواعد المعمول بها في مجال قانون العقوبات، وذلك لأن هذه الجزاءات ما هي في الواقع إلا وسائل لحماية احتياجات الإدارة المتعددة وسلطاتها المتزايدة^(٣).

وينضوي تحت لواء الجزاءات في المجال الضريبي نوعين (أولها) الجزاءات الجنائية ذات الطبيعة العقابية البحتة، وتتمثل في السجن، والحبس، والغرامة، والمصادرة، و(ثانيها) الجزاءات الضريبية وهي التي تهدف إلى رأب صدع الخزانة العامة للدولة فيما أصابها من أضرار مالية جراء ارتكاب المخالفة الضريبية، ومن قبيل

(١) راجع في ذلك:

د. زكى عبد المتعال: أصول علم المالية والتشريع المالي المصري ، الطبعة الأولى، القاهرة ١٩٤١، ص ٢٠٠ ، د. زين العابدين ناصر . علم المالية العامة ، دراسة موجزة لمبادئ المالية العامة، والنظام الضريبي المصري ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٤ ، ص ١٧٩ .

(٢) د. زكريا بيومي : شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات وحل المشكلات التي يثيرها تطبيق القانون ، مكتبة شادي ، طبعة سنة ١٩٩١ ص ٢٢٤ .

(٣) د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، طبعة سنة ١٩٦٠، ١، بدون دار نشر، ص ١٩٠ - ١٩١ .

تلك الجزاءات الغرامية، و تحدد عادة بنسبة معينة مما يؤدي من الضريبة^(١). كما يرتبط الجزاء الضريبي بمبدأ عدالة الضريبة الذي يعني الموازنة بين مصلحة الخزنة العامة والممول على حدٍ سواء بحسبانها إحدى أدوات صناع السياسات لتحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية، بعكس الجزاء الجنائي الذي يتغيا تحقيق فكرتي الردع العام والخاص للحفاظ على النظام العام للمجتمع.

المطلب الثاني

تقديرنا لفلسفة الجزاء الضريبي في مجال الفرائض المالية وعلاقته بمبدأ عدالة الضريبة

من استقراء أحكام المحكمة الدستورية العليا فيما نحن بصددده يتضح بجلاء أن فلسفة المشرع في إقراره للجزاء الضريبي في مجال الفرائض المالية تنبثق من المظلة العامة لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، حيث لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص في القانون، وهو الأمر الذي تؤكد عليه كافة الدساتير المصرية المتعاقبة.

وتتجلى أهمية البعد الوظيفي للجزاء الضريبي في أنه يشكل الضمانة الأساسية والجوهرية لضمان التزام الممول بأداء الضريبة بالسعر وعلى النحو وبالكيفية وخلال المواعيد التي نص عليها القانون، وبمراعاة الضوابط والشروط التي تضمنها متنه، ذلك أنه لا يتصور وجود التزام ضريبي دون وجود عامل ردع يحفز الممول صوب أداء الالتزامات المنوطة به قانوناً. وما من شك في أن الجزاء الضريبي هو العامل الرئيس لنجاح وتوازن العلاقة الضريبية بين الممول والجهة الإدارية والتي يحكمها بالأساس - في كثير من الأحيان - نوعاً من تضارب المصالح، حيث تهدف الجهة الإدارية بالأساس

(١) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، المرجع السابق، ص ١٨٧ - ٢٢٤؛ الغرامة الضريبية، مجلة القانون والاقتصاد، السنة ٣٠، العدد الأول، مارس ١٩٦٠، ص ١ - ٤٣.

إلى تعظيم مقدرات الخزانة العامة للدولة، وتنمية مواردها، وضمان سيولة وانتظام واضطراد حصيلة الضرائب من قبل الممولين، ويهدف الممول إلى عدم تحميله بأية تكاليف مالية مجحفة، أو مهدرة لحقوقه، بل وقد يجنح كثير منهم إلى التحايل والتهرب الضريبي لعدم سداد الضرائب، وهنا تتجلى أهمية الجزاء الضريبي الذي يقف شاخصاً كعنصر إيلام وعقاب يجعل الممول على أعتاب الالتزام باداء الواجبات المنوطة به قانوناً، تلبية لحق المجتمع، وحفاظاً على المصلحة العامة.

ولكي يكون الجزاء الضريبي محققاً لغايته الوظيفية، ملبياً لمبدأ عدالة الضريبة - من وجهة نظرنا - يتعين أن تتوفر فيه جملة مقومات أبرزها أن ينصب على فعل مؤثم واضح المعالم بركنيه المادي والمعنوي ، الأمر الذي يقي الممول، والجهة الادارية، ومحكمة الموضوع - على حد سواء - من الوقوع في برائن الخلط، أو اللبس، أو تضارب الفهم بشأن النصوص الجزائية الضريبية محل التطبيق كل في نطاقه. وأن يكون الجزاء الضريبي متناسباً مع حجم، ونطاق، وأثر الفعل المؤثم المنسوب للممول، والثابت في حقة يقيناً، مراعيًا للظروف الشخصية للممول، ملبياً لغايتي النفع والعدالة معاً، إضافة إلى تدرجه حتى تتحقق الغاية منه، والحكمة التشريعية من وراء إصداره. ذلك أنه لم يشرع لكي يكون مصدر إيلام وعقاب بحت للممول، كما لم تشرع الضريبة كأداة جباية وعقاب واعتصار للذمة المالية للممول دون ضابط. وفضلاً عن ذلك ينبغي أن يكون من شأن إقرار الجزاء الضريبي مكافحة التهرب الضريبي بنوعيه الكلي والجزئي، والقضاء على سبل التحايل التي قد يلجأ إليها بعض الممولون إفلتاً من أداء التزاماتهم الضريبية، وتعويض الخزانة العامة عن الأضرار التي يمكن أن تلحق بمقدراتها وحصائلها جراء ذلك، وضمان سير وانتظام واضطراد إيقاع سداد التكاليف المالية من قبل الممولين، بما يحفظ حق الممول، والخزانة العامة والمجتمع بأسره، وأخيراً يتعين - فيما نرى - مراعاة أداء الممول للتكاليف المالية المفروضة عليه على النحو الذي تطلبه القانون.

الفصل الثاني

مظاهر الجزاء الضريبي كداعم رئيس لمبدأ عدالة الضريبة في قضاء المحكمة الدستورية العليا

نتناول في الفصل المائل مظاهر الجزاء الضريبي كداعم رئيس لمبدأ عدالة الضريبة في قضاء المحكمة الدستورية العليا من خلال خمسة مباحث نتصدى في الأول لتبيان معالم الجزاء الضريبي في قانون الضريبة على المبيعات، ثم نكرس الثاني للوقوف على ماهية الجزاء الضريبي في قانون الضرائب على الدخل، ثم نلقي الضوء بالثالث على الجزاء الضريبي في قانون الضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي، ثم نعقب في الرابع بشرح أبعاد الجزاء الضريبي في قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ وتعديلاته، ثم نختم الخامس بتقصي مظاهر الجزاء الضريبي في القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة، وفي كل من تلك المباحث الخمسة المشار إليها يظل منطلق قضاء المحكمة الدستورية العليا في تأطير مبدأ عدالة الضريبة - من خلال حرصها على توافق الجزاء الضريبي مع نصوص الدستور - هو ضالتنا المنشودة التي نسعى للوصول إليها واستخلاص ضوابطها ومحدداتها عبر ما يندرج تحت لواء تلك المباحث من مطالب على النحو الآتي :

المبحث الأول

الجزاء الضريبي في قانون الضريبة على المبيعات

تضمنت نصوص قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ أحكاماً تتعلق بالضريبة الإضافية والغرامة والتي سوَّغَ المشرع للجهة الإدارية إنزالها بالمولمول جراء تأخره في أداء الضريبة الأصلية المخاطب قانوناً بأدائها.

وبهذا الصدد تثار جملة تساؤلات منها: هل تعد الضريبة الإضافية والغرامة من قبيل الجزاءات الضريبية؟ وماهي الضوابط، والشروط التي تحكم إعمالهما من قبل الجهة الإدارية إزاء الممول؟ وهل يعتبر تطبيق النصوص القانونية المتعلقة بهما متصادماً ومنطق عدالة الضريبة؟ أو متصادماً مع أحكام الدستور؟ ونحاول في ذلك المبحث استقصاء أجوبة شافية على تلك التساؤلات في قضاء المحكمة الدستورية العليا من خلال مطلبين يهتم الأول بالضريبة الإضافية في قانون الضريبة العامة على المبيعات، ويتصدى الثاني لتبيان أحكام الغرامة في القانون ذاته، على أن يعقب ذلك مطلب ثالث نتناول فيه تقديرنا لمدى تلبية فرض الضريبة الإضافية والغرامة كجزاءين ضريبيين لمبدأ عدالة الضريبة، وذلك على النحو الآتي :

المطلب الأول: الضريبة الإضافية في قانون الضريبة العامة على المبيعات.

المطلب الثاني: الغرامة في قانون الضريبة العامة على المبيعات.

المطلب الثالث: تقديرنا لمدى تلبية فرض الضريبة الإضافية والغرامة كجزاءين ضريبيين لمبدأ عدالة الضريبة.

المطلب الأول

الضريبة الإضافية في قانون الضريبة العامة على المبيعات

تعرضت المحكمة الدستورية العليا في الدعوى الدستورية رقم ٩٠ لسنة ٢١ القضائية بجلسة ٣١ يوليه ٢٠٠٥ للحكم بمدى دستورية نص المادة ١٦ من قانون الضريبة العامة على المبيعات فيما تضمنه من فرض ضريبة إضافية على الممول حال عدم أدائه الضريبة الأصلية في الموعد المحدد قانوناً، على أن يتم تحصيل الضريبة الإضافية مع الضريبة الأصلية بذات إجراءاتها.

ولقد كان مثار الطعن على ذلك النص أنه قد فرض ضريبة على ضريبة، بما يتعارض ومبدأ العدالة الاجتماعية؛ كما أنه قد يؤدي إلى تحمل المكلف بعبء ضريبة لم يتم بتحصيلها بما يتنافى ومبدأ حرية العمل؛ ويجافي مبدأ عدالة توزيع الأعباء والتكاليف بما يخالف أحكام المواد (٤ و ١٣ و ٣٨) من الدستور. كما أن الضريبة الإضافية ما هي إلا جزء جاوز بمدها الحدود المنطقية التي يقتضيها صون المصلحة الضريبية. ومن ثم يكون هذا الجزء بما طواه من مبالغة منافيا القيود التي فرضها الدستور في مجال النظام الضريبي، ومتضمناً توقيع عقوبة بغير حكم قضائي مناقضاً بذلك مبدأ خضوع الدولة للقانون بالمخالفة لحكم المادتين (٦٥، ٦٦) من الدستور. ولما لم يلق منطق تلك الطعون قبولاً لدى المحكمة الدستورية العليا، فقد انتهت في قضائها إلى سلامة النص الطعين من أية مثالب، ومن ثم إلى رفض الدعوى^(١).

(١) راجع في ذلك:

حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٩٠) لسنة ٢١ القضائية، جلسة ٣١-٧-٢٠٠٥، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا المكتب الفني ١١، الجزء الثاني، ص ١٩٣٥. وكذا حكمها في الدعوى رقم (٧٠) لسنة ٢٢ القضائية، جلسة ١-٧-٢٠٠٧، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا المكتب الفني ١٢، الجزء الأول، ص ٧٩٣.

وتتلخص واقعات هذه الدعوى فيما تفصح عنه أوراقها في أن المدعى كان قد أقام الدعوى رقم ٨٤٨ لسنة ١٩٩٩ مدني كلى أمام محكمة جنوب القاهرة الابتدائية ابتغاء القضاء ببراءة ذمته المالية من الضريبة الإضافية المطالب بها عن الفترة من ١/٦/١٩٩٢ حتى ٣٠/٦/١٩٩٢، قولاً منه بأن مصلحة الضرائب على المبيعات، كانت قد أخطرت الشركة التي يمثلها بتاريخ ١٤/٢/١٩٩٥ بتعديل الضريبة على المبيعات المستحقة عليها خلال الفترة المشار إليها إلى مبلغ ٣٤٧٣٤٧٣٤٢٩٤ جنيهاً، وأن الضريبة الإضافية المستحقة عن هذا التاريخ قدرها ٣٤٥٣٤٤٥٤٤٤ جنيهاً، وإثر إخطار الشركة برفض تظلمها في ٧/٥/١٩٩٥ قامت الشركة بسداد الضريبة والتمست إعفاءها من الضريبة الإضافية. وبتاريخ ٥/١٢/١٩٩٨ أخطرت الشركة بطلب سداد ضريبة إضافية مقدارها ٨٥٧٨٧١٨٧٣١٢١ جنيهاً، مما دعاها إلى إقامة دعواها بطلباتها سائلة الذكر، وأثناء نظرها دفعت بعدم دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة (٣٢) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه؛ وإذ قدرت محكمة الموضوع جدية الدفع، وصرحت للمدعى برفع دعواه الدستورية، فقد أقامها.

وقد جاء بأسباب هذا الحكم فيما نحن بصدده " وحيث إن نص الفقرة الثالثة من المادة (٣٢) المطعون عليه، والوارد في صدر الباب السابع المعنون "تحصيل الضريبة" يجرى على النحو التالي:

"على المسجل أداء حصيلة الضريبة دورياً للمصلحة وفق إقراره الشهري وفي ذات الموعد المنصوص عليه في المادة ١٦ من هذا القانون.....

وتؤدى الضريبة..... وفي حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها".

ويرتبط بهذا النص، ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة ١٦ من القانون من أنه: "على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الثلاثين يوماً لانتهاؤ شهر المحاسبة. ويجوز بقرار من الوزير مد فترة الثلاثين يوماً بحسب الاقتضاء". وما قضت به المادة الأولى من القانون ذاته؛ من تعريف للضريبة الإضافية بأنها: "ضريبة مبيعات إضافية بواقع نصف في المئة من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد".

وحيث إن التشريع الضريبي، وإن توخي حماية المصلحة الضريبية للدولة، إلا أن هذه المصلحة ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية، فلا يكون دين الضريبة - سواء بالنسبة إلى من يلتزمون أصلاً بها، أو يكونون مسئولين عنها - متمخضاً عقاباً بما يخرجها عن بواعثها الأصلية والعرضية، ولا يجوز أن تعتمد الدولة كذلك - استيفاءً لمصلحتها في اقتضاء دين الضريبة - إلى تقرير جزاء على الإخلال بها يكون مجاوزاً - بمداه أو تعدده - الحدود المنطقية اللازمة لصون مصلحتها الضريبية وإلا كان هذا الجزاء غلوً وإفراطاً؛ وفي المقابل فكلما كان الجزاء مقررراً لضرورة، أو متناسباً مع الأفعال التي أثمها المشرع أو منعها، متصاعداً مع خطورتها كان موافقاً للدستور؛ لما كان ذلك؛ وكان الجزاء المالي المقرر بالنص الطعين بفرض ضريبة إضافية مقدرة سلفاً بنص المادة الأولى من قانون الضريبة العامة على المبيعات - بما يباعد بينها وبين أن تكون عقوبة تقرررت بغير حكم قضائي - يهدف به المشرع إلى أمرين: (أولهما) تعويض الخزانة العامة عن التأخير في تحصيل الضريبة عن الآجال المحددة لها قانوناً، و(ثانيهما) ردع المكلفين بتحصيل هذه الضريبة عن التقاعس في توريدها للمصلحة، وحثهم على المبادرة إلى إيفانها؛ فإن هذا الجزاء يكون قد برأ من شبهة العسف والغلو؛ وجاء متناسباً مع جسامة الفعل المنهي عنه، وبعد منح الممول مهلة سداد كافية؛ وغير مناقض في الوقت ذاته لمبدأ خضوع الدولة للقانون.

وحيث إنه لما كان مناط استحقاق ضريبة المبيعات هو تحقق واقعة بيع سلعة خاضعة للضريبة أو أداء خدمة بمعرفة المكلفين عملاً بنص المادة (٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه؛ بما مؤداه أن الضريبة تندمج في ثمن السلعة أو الخدمة وتعد جزءاً منه؛ ولا يتصور بالتالي بيع هذه أو أداء تلك دون تحصيل هذه الضريبة من مشتري السلعة أو متلقي الخدمة، وإلا كان المكلف مهماً لها بمحض إرادته واختياره، وسواء كانت الأولى أو الثانية فإنه يلتزم بتوريد الضريبة في الميعاد، وإلا كان عدلاً ومنطقاً تحمله بالجزاء المقرر قانوناً على عدم توريدها في الميعاد المقرر قانوناً؛ وبما لا مخالفة فيه لحكم المادتين (١٣ و ٣٨) من الدستور، وحيث إن النص الطعين لا يتعارض مع أي حكم آخر من أحكام الدستور، فقد انتهت المحكمة إلى الحكم برفض الدعوى^(١).

والمستخلص من حكم المحكمة الدستورية العليا بهذا الصدد أنها لم تعتبر فرض ضريبة إضافية على الممول حال عدم أدائه الضريبة الأصلية خلال المواعيد المقررة قانوناً بمثابة عقوبة قد تقررت بغير حكم قضائي، ولقد استند قضاء المحكمة في هذا الصدد إلى كون النص المقرر للضريبة الإضافية قد كان مقدراً سلفاً بنص القانون، وأن الجهة الإدارية إنما تقوم بتحصيل الضريبة الإضافية مع الضريبة الأصلية وبذات إجراءاتها، مراعية في ذلك جملة من الضوابط التي تجعلها مبرأة من شبهة التعسف أو الغلو أو الجور على المقدرات المالية للممول، وذلك بأن جاء سعر الضريبة الإضافية متناسباً مع جسامه الفعل المنهي عنه والثابت يقيناً ارتكابه من قبل الممول، وبعد منحه

(١) راجع في ذلك: حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٩٠) لسنة ٢١ القضائية، جلسة ٢٠٠٥-٧-٣١، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا المكتب الفني ١١، الجزء الثاني، ص ١٩٣٥. وكذا حكمها في الدعوى رقم (٧٠) لسنة ٢٢ القضائية، جلسة ٢٠٠٧-٧-١، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا المكتب الفني ١٢، الجزء الأول، ص ٧٩٣.

مهلة كافية للسداد؛ وفي جميع الأحوال يدور مسلك الجهة الإدارية المتقدم في فلك تحقيق المصلحة المالية للخزانة العامة من خلال ردع المتقاعس من الممولين عن توريد مبالغ الضريبة المستحقة عليه للدولة بمقتضى الدستور والقانون.

المطلب الثاني

الغرامة في قانون الضريبة العامة على المبيعات

يمكن القول ابتداءً بشأن تبيان الطبيعة القانونية للغرامة المفروضة جزاءً على عدم أداء الضريبة العامة على المبيعات أن المادة (٤١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، تنص على أنه :

"يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنيه، ولا تجاوز ألفي جنيه، فضلاً عن الضريبة والضريبة الإضافية المستحقتين، كل من خالف أحكام الإجراءات والنظم المنصوص عليها في هذا القانون ولائحته التنفيذية، دون أن يكون عملاً من أعمال التهريب المنصوص عليها فيه.

وتعد مخالفة لأحكام هذا القانون الحالات الآتية:

١ - التأخير في تقديم الإقرار وأداء الضريبة عن المدة المحددة في المادة (١٦) من هذا القانون بما لا يجاوز ثلاثين يوماً^(١).

٢ - ٣ -

(١) تجدر الإشارة إلى أنه قد تم مد هذه المهلة المشار إليها بهذا البند إلى بما لا يجاوز ستين يوماً، بدلاً من بما لا يجاوز ثلاثين يوماً وذلك بموجب القانون رقم ٩١ لسنة ١٩٩٦ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، والمعمول به اعتباراً من ١/٧/١٩٩٦، اليوم التالي لتاريخ نشره في الجريدة الرسمية .

كما تنص المادة (٤٢) من القانون ذاته على أنه :

"يجوز للوزير أو من ينيبه التصالح في المخالفات المنصوص عليها في المادة السابقة مقابل أداء الضريبة، والضريبة الإضافية في حالة استحقاقهما، وتعويض في حدود الغرامة المنصوص عليها في المادة السابقة.

ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية، ووقف السير في إجراءات التقاضي، وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار".

كما حددت المادة (٤٣)- والتي شملها بالتعديل كذلك القانون رقم (٩١) لسنة ١٩٩٦ المشار إليه- الحبس والغرامة أو أيهما كعقوبة على التهرب من الضريبة. ثم بينت المادة (٤٤) حالات التهرب من الضريبة المعاقب عليها بعقوبة التهرب، وبعد ذلك حظرت المادة (٤٥) رفع الدعوى الجنائية، أو اتخاذ أية إجراءات في جرائم التهرب من الضريبة، إلا بناء على طلب من الوزير أو من ينيبه، والذين أجازت لهما التصالح في جرائم التهرب، وذلك قبل صدور حكم في الدعوى مقابل سداد الضريبة، والضريبة الإضافية، وتعويض يعادل مثلي الضريبة. ورتبت على ذلك انقضاء الدعوى الجنائية، وإلغاء ما يترتب على قيامها من آثار، بما في ذلك التسوية المقضي بها.

ومؤدى ما تقدم أن الجرائم الضريبية التي تقع بالمخالفة لأحكام القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المشار إليه، ويترتب عليها جزاء جنائي، ويجوز التصالح بشأنها، تنضوي تحت لواء عنوانين رئيسيين: (الأول) المخالفات والتي أورد المشرع الأحكام الخاصة بها بالمادة (٤١) ونظم آليات وضوابط التصالح بشأنها بمتن المادة (٤٢). (الثاني) جرائم التهرب الضريبي والتي نص المشرع على العقوبات المقررة لها بمتن المادة (٤٣). كما تصدت المادة (٤٤) لتحديد ماهيتها والأعمال المكونه لها، وتناولت المادة (٤٥) كيفية إقامة الدعوى الجنائية، وضوابط وشروط التصالح بشأنها.

ولقد تصدت المحكمة الدستورية العليا لتبيان مدى دستورية المادة (٤١) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، فيما تضمنته من فرض عقوبة الغرامة حال التخلف عن أداء الضريبة العامة على المبيعات، ومدى قانونية سقوط حكم المادة (٤٢) بالنسبة للغرامة، والفوائد القانونية متى تم السداد عن طريق التصالح، وذلك في الدعوى الدستورية رقم (٥٨) لسنة ١٩ القضائية، بجلسة ٧ مارس ٢٠٠٤ والتي انتهت فيها إلى بروتوكولاتين المادتين من أي منعي أو عوار دستوري استناداً إلى المبررات والأسانيد الآتية:

أن الجزاء الجنائي الذي فرضه المشرع بنص المادة (٤١) إنما تقرر لضرورة تبرره، وهي تنبيه الممولين وحثهم على احترام التزاماتهم الضريبية، وسدادها في المواعيد المقررة، تمكيناً للدولة من الاستمرار في أداء الواجبات والمهام المعهودة إليها؛ وقد تقرر هذا الجزاء كوسيلة نهائية وأخيرة لحمل الممول على الوفاء بالتزامه الضريبي، وبعد تجاوز الحدود التي يجوز التسامح فيها، متمثلة في انقضاء فترة زمنية إضافية محددة سمح فيها المشرع للممول بتقديم الإقرار، وسداد المستحق عليه، دون إثارة مسئوليته عن التأخير، بما لا يتبقى معه بعد ذلك عذر لعزوف الممول عن سداد الضريبة في المواعيد المقررة.

ومن ثم يضحى الجزاء الجنائي ليس مقصوداً لذاته، وإنما شرع لتقويم السلوك المارق للمولين المنهي عنه جنائياً وفق قواعد موضوعية يتساوى الجميع أمامها، ومن خلال منظور اقتصادي واجتماعي يكفل تحقيق مصالح الدولة، ولا يخل بحقوق الأفراد، مما يصبح معه تقرير هذا الجزاء ضرورياً ومفيداً ومبرراً، وليس فيه - من منظور دستوري - مخالفة لمبدأ العدالة الاجتماعية. وأن النص المشار إليه لا يعني بحال توقيع عقوبة جنائية عن غير طريق السلطة القضائية. ذلك أن النص الطعين لا يسمح بذلك، ولا يتضمنه، وإنما حدد عقوبة جنائية صريحة، وهي عقوبة مرصودة

لمخالفة ضريبية حددت تحديداً واضحاً، توخياً لأغراض اقتصادية واجتماعية تتحقق معها المصلحة العامة للدولة في المجال الضريبي، وأن ذلك لا يفيد بحال توقيع الجزاء الجنائي خارج دائرة المحاكم، ومن ثم فانه لا وجه للتعارض بين ذلك النص الطعين ونص المادة (٦٦) من الدستور، إذ لا يتأتى مد نطاق هذه الدعوى إلى الأحكام الخاصة بالتصالح الضريبي الواردة بنص المادة (٤٢) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المشار إليه - التي أجازت لوزير المالية، أو من ينوبه، التصالح في المخالفات المنصوص عليها في المادة (٤١) من القانون ذاته^(١).

(١) راجع في ذلك حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٥٨) لسنة ١٩ القضائية، جلسة ٣-٧-٢٠٠٤، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، مكتب فني ١١، الجزء ١١، ص ٣٣٨ وتتلخص واقعات هذه الدعوى في أن المدعي كان قد قيدت في شأنه القضية رقم ١٢٨ لسنة ١٩٩٥ حصر تحقيق مبيعات، والتي وجهت فيها اتهامات إلى الشركة التي يتولى إدارتها بالتهرب الضريبي لقيامها بتحميل مبيعاتها بضريبية مبيعات، وتحصيلها لهذه الضريبة بلا إقرار عنها دون وجه حق، بالمخالفة لنص المادة (٢/٤٤) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المشار إليه؛ وكذلك بمخالفة أحكام المادة (١/٤١) من القانون ذاته لتقديمها إقرارات ضريبية بعد الميعاد القانوني. ولتفادي السير في الإجراءات الجنائية، قبل المدعي، بطلب مؤرخ ١٩٩٥/١٢/٥، التصالح مع مصلحة الضرائب على المبيعات في مقابل سداد مبلغ إجمالي قدره - ٦١٧٢٩ جنيهاً (منه ١٥٣٣٢٢٥ جنيهاً أصل الضريبة، و ٤٠٠ جنيه غرامة مبيعات مخالفة، و ٥٩٩٦٧٥ جنيهاً ثلاثة أمثال الضريبة كتعويض، بالإضافة إلى ما يستحق من ضريبة إضافية بواقع ٥٠% عن كل أسبوع أو جزء منه عن المتأخرات من ضريبة وضريبة إضافية من تواريخ استحقاقها حتى تاريخ سدادها)، وحرر على نفسه عدة شيكات لاستيفاء سداد هذا المبلغ يستحق آخرها في ١٩٩٦/٧/٥. وبعد انقضاء الدعوى الجنائية كآثر لهذا التصالح عاد المدعي وأقام في ١٩٩٦/١٠/٢٦، الدعوى رقم ١٢٠٤٧ لسنة ١٩٩٦، أمام محكمة جنوب القاهرة الابتدائية بطلب إلزام وزير المالية، بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب على المبيعات، أن يرد إليه مبلغ ٥٠٠٣٧١٣٥٠ جنيهاً، هي مقابل فائدة الـ ٥٠%، وغرامة الـ ٢٠٠% من أصل الضريبة المشار إليها، بدعوى أنه قام بسداد هذه المبالغ تحت وطأة إكراه مادي وأدبي، وأن فرض هذه المبالغ فيه مخالفة لأحكام الدستور. وأثناء نظر الدعوى، دفع المدعي بعدم دستورية المادة (٤١) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، طالباً بسقوط حكمها بالنسبة للغرامة والفوائد القانونية طالما تم السداد عن طريق التصالح، ونعى على هذا النص تعارضه والمادة (٣٨) من الدستور، لما فيه من إخلال بالعدالة الاجتماعية في المجال الضريبي؛ وذلك لعدم اعتداده بحسن نية الممول عند تقدير الجزاء الجنائي المترتب على التأخر في توريد الضريبة؛ والمادة (٦٦) منه، لما انطوى عليه من توقيع جزاء جنائي عن غير طريق المحاكم. وإذ قدرت محكمة الموضوع جدية هذا الدفع، وصرحت للمدعي بإقامة الدعوى الدستورية بشأنه، فقد أقام الدعوى المعروضة.

وحيث إن هيئة قضايا الدولة دفعت بعدم قبول الدعوى تأسيساً على أن ما نسب إلى المدعي جنائياً، وتم التصالح بشأنه، ليس هو ارتكاب إحدى المخالفات الضريبية المنصوص عليها بالنص الطعين، وتقبل التصالح طبقاً لنص المادة (٤٢) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١؛ وإنما المنسوب إليه هو ارتكابه جريمة التهرب الضريبي الحكمي المنصوص عليها في المادة (٤٤) من هذا القانون، ويجوز التصالح بشأنها طبقاً لنص المادة (٤٥) منه بعد سداد الضريبة والضريبة الإضافية والتعويض، وهو ما تم بالفعل في حالة المدعي. ومن ثم، فإن مصلحة المدعي في استرداد ما يطالب به من مبالغ تنصرف إلى الطعن بعدم الدستورية على هذا النص دون نص المادة (٤١) الطعين، باعتبار أن المبالغ المطلوب استردادها يرتد سبب الإلزام بها إلى النص الأول دون النص الثاني الذي لم يطبق على المدعي.

وحيث إن قانون الضريبة العامة على المبيعات، الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، قد وضع التنظيم العام لأحكام هذه الضريبة، وبعد أن حدد كل ما يتصل بأوضاع فرضها، واستحقاقها، وتحصيلها، نظم في الباب الحادي عشر منه أحكام ما يتصل بهذه الضريبة من جرائم وعقوبات، فنص في المادة (٤١) على أنه "يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنيه، ولا تتجاوز ألفي جنيه، فضلاً عن الضريبة والضريبة الإضافية المستحقتين، كل من خالف أحكام الإجراءات والنظم المنصوص عليها في هذا القانون ولائحته التنفيذية، دون أن يكون عملاً من أعمال التهرب المنصوص عليها فيه.

وتعد مخالفة لأحكام هذا القانون الحالات الآتية:

١ - التأخير في تقديم الإقرار وأداء الضريبة عن المدة المحددة في المادة (١٦) من هذا القانون بما لا يجاوز ثلاثين يوماً (وقد تم مد هذه المهلة إلى بما لا يجاوز ستين يوماً، وذلك بموجب القانون رقم ٩١ لسنة ١٩٩٦ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، والمعمول به اعتباراً من ١٩٩٦/٧/١، اليوم التالي لتاريخ نشره في الجريدة الرسمية).

٢ - ٣ - ٤ - ٥ - ٦ - "

ونص في المادة (٤٢) منه على أنه "يجوز للوزير أو من ينوبه التصالح في المخالفات المنصوص عليها في المادة السابقة مقابل أداء الضريبة والضريبة الإضافية في حالة استحقاقهما، وتعويض في حدود الغرامة المنصوص عليها في المادة السابقة. ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية، ووقف السير في إجراءات التقاضي، وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار".

وبالإضافة على ذلك، فقد حددت المادة (٤٣)، والتي شملها بالتعديل كذلك القانون رقم ٩١ لسنة ١٩٩٦ المشار إليه، الحبس والغرامة أو أيهما كعقوبة على التهرب من الضريبة. ثم بينت المادة (٤٤) حالات التهرب من الضريبة المعاقب عليها بعقوبة التهرب، وبعد ذلك حظرت المادة (٤٥) رفع الدعوى الجنائية، أو اتخاذ أية إجراءات في جرائم التهرب من الضريبة، إلا بناء على طلب من الوزير أو من ينوبه، والذين أجازت لهما التصالح في جرائم التهرب، وذلك قبل صدور حكم في الدعوى مقابل سداد الضريبة، والضريبة الإضافية، وتعويض يعادل مثلي الضريبة. ورتبت على ذلك انقضاء الدعوى الجنائية، وإلغاء ما يترتب على قيامها من آثار، بما في ذلك التسوية المقضي بها. ومقتضى ذلك، أن الجرائم الضريبية التي تقع بالمخالفة لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١

المشار إليه، ويترتب عليها جزاء جنائي، ويجوز التصالح بشأنها، تضم مجموعتين: الأولى - خاصة بالمخالفات التي وردت أحكامها بالمادة (٤١)، وبينت أوضاع التصالح بشأنها المادة (٤٢)؛ والثانية - تتعلق بجرائم التهرب الضريبي التي حددت المادة (٤٣) العقوبة المقررة لها، وبينت المادة (٤٤) الأعمال المكونة لها، ثم عرضت المادة (٤٥) لكيفية إقامة الدعوى الجنائية والتصالح بشأنها.

ولما كان ذلك، وكان الثابت من الأوراق أن ما كان منسوباً إلى المدعي في القضية رقم ١٢٨ لسنة ١٩٩٥، حصر تحقيق مبيعات، لم يقتصر على جريمة التهرب الضريبي التي نظمت أحكامها وكيفية التصالح بشأنها المواد من ٤٣ إلى ٤٥ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، وإنما شملت كذلك مخالفة تقديم الإقرارات الضريبية بعد الميعاد القانوني التي وردت بالمادة (١/٤١) من ذات القانون؛ مما يعنى أن جانباً من الاتهامات التي وجهت للمدعي، ودعته بالضرورة إلى قبول مبدأ التصالح الضريبي في سبيل تفادي الخضوع للإجراءات الجنائية، وما عساها تسفر عنه، قد ارتكز على نص المادة (١/٤١) سالف البيان، قبل تعديله بالقانون رقم ٩١ لسنة ١٩٩٦ المشار إليه. متى كان ذلك، وكان من المقرر - على ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة - أن نطاق الدعوى الدستورية يتحدد بنطاق الدفع بعدم الدستورية المبدى أمام محكمة الموضوع، وفي الحدود التي تقدر فيها جديته؛ وكان من المقرر كذلك، أن المصلحة الشخصية المباشرة تعد شرطاً لقبول الدعوى الدستورية ومناطها أن يكون ثمة ارتباط بينها وبين المصلحة القائمة في الدعوى الموضوعية، وذلك بأن يكون الحكم في المسألة الدستورية لازماً للفصل في الطلبات المرتبطة بها المطروحة أمام محكمة الموضوع.

ومؤدى ذلك جميعه، أن المصلحة الشخصية المباشرة في الدعوى الدستورية، بمفهومها السابق، لا يجرى التحقق من توافرها إلا في حدود ما دفع المدعي فعلاً بعدم دستوريته أمام محكمة الموضوع، وفي حدود ما قدرت هذه الأخيرة جديته، وصرحت برفع الدعوى بشأنه، وبما لا يجاوز الطلبات الواردة بصحيفة الدعوى الدستورية، أو يتعدى نطاقها فإذا كان ذلك، وكان الدفع بعدم الدستورية الذي تولدت عنه الدعوى المعروضة، وصرحت به محكمة الموضوع، قد وجه - في حقيقة الأمر - إلى نص المادة (٤١) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١؛ إذ صب المدعي طعنه - في صحيفة الدعوى - على التقدير العقابي الوارد في صدر هذه المادة لما عدته من مخالفات في البنود من ١ إلى ٦ منها، ومن بينها مخالفة التأخير في تقديم الإقرار وأداء الضريبة في الميعاد القانوني المجرمة في البند (١) من هذه المادة، والذي طبق بالفعل على المدعي، وليس على تجريم الفعل المعاقب عليه في ذاته (وهو تقدير صدر به القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، ولم يتأثر بالتعديل التشريعي الذي أتى به القانون رقم ٩١ لسنة ١٩٩٦ المشار إليه). ومن ثم، فإن نطاق الدعوى الدستورية المعروضة يكون مقصوراً على ذلك، ولا يتعداه لغيره من أحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

ومتى كان ذلك، وكان من شأن القضاء بعدم دستورية النص الطعين، بالتحديد السابق، انهيار بعض مواد الاتهام التي كانت موجهة ضد المدعي، وأحقيته بالتالي في استرداد ما سدده من مبالغ مقابل التصالح عن هذه الاتهامات؛ فإنه - تبعاً لذلك - تكون للمدعي مصلحة شخصية مباشرة وأكيدة في تحديد دستورية النص الطعين، لما في ذلك من انعكاس ظاهر على دعوى الموضوع من ناحية

الطلبات المطروحة فيها، وقضاء محكمة الموضوع بشأنها؛ وهو الأمر الذي يكون معه الدفع المبدئي من هيئة قضايا الدولة بعدم قبول الدعوى غير سديد، مما يستوجب - بالضرورة - الالتفات عن هذا الدفع، وقبول الدعوى.

وحيث إنه عن النعي بعدم دستورية النص الطعين لمخالفته للعدالة الاجتماعية التي ينبغي أن يقوم عليها النظام الضريبي طبقاً لنص المادة ٣٨ من الدستور، فمردود، ذلك أن الضريبة - وعلى ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة - فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها إسهاماً من جهتهم في أعبائها وتكاليفها العامة؛ ومن المقرر هنا أن اتخاذ العدالة الاجتماعية مضموناً وإطاراً للنظام الضريبي في البلاد إنما يقتضي بالضرورة أن يقابل حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها، وإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية، بحق الملتزمين أصلاً بها، والمسئولين عنها، في تحصيلها منهم، وفق أسس موضوعية يكون إنصافها نائياً لتحيفها، وحيدتها ضماناً لا اعتدالها. فإذا كان ذلك، وكان الجزاء الجنائي الذي فرضه المشرع بالنص الطعين، والذي رآه المدعي مغالاً فيه، إنما تقرر لضرورة تبرره، وهي تنبيه الممولين إلى، وحثهم على، احترام التزاماتهم الضريبية، وسدادها في المواعيد المقررة، تمكيناً للدولة من الاستمرار في أداء الواجبات والمهام المعهودة إليها؛ وقد تقرر هذا الجزاء كوسيلة نهائية وأخيرة لحمل الممول على الوفاء بالتزامه الضريبي، وبعد تجاوز الحدود التي يجوز التسامح فيها، متمثلة في انقضاء فترة زمنية إضافية محددة سمح فيها المشرع للممول بتقديم الإقرار، وسداد المستحق عليه، دون إثارة مسئولته عن التأخير، بما لا يتبقى معه بعد ذلك عذر لعزوف الممول عن سداد الضريبة في المواعيد المقررة.

وبذلك فإن هذه العقوبة لا تكون مقصودة لذاتها، وإنما لتقويم سلوك الأفراد المارق المنهي عنه جنائياً وفق قواعد موضوعية يتساوى الجميع أمامها، ومن خلال منظور اقتصادي واجتماعي يكفل تحقيق مصالح الدولة، ولا يخل بحقوق الأفراد، مما يصبح معه تقرير هذا الجزاء ضرورياً ومفيداً ومبرراً، وليس فيه - من منظور دستوري - مخالفة لمبدأ العدالة الاجتماعية.

وحيث إنه لا أساس، كذلك، للنعي على النص الطعين بمخالفة المادة (٦٦) من الدستور بمقولة أنه يؤدي إلى توقيع عقوبة جنائية عن غير طريق السلطة القضائية. ذلك أن النص الطعين لا يسمح بذلك، ولا يتضمنه، وإنما حدد عقوبة جنائية صريحة، وهي عقوبة مرصودة لمخالفة ضريبية حددت تحديداً واضحاً، توخياً لأغراض اقتصادية واجتماعية تتحقق معها - وعلى ما سبق بيانه - المصلحة العامة للدولة في المجال الضريبي.

ولذلك، فإنه لا يكون في أحكام النص الطعين ذاته، والذي به وحده يتحدد نطاق الدعوى المعروضة، ما يفيد أن الجزاء الجنائي يجوز توقيعه خارج دائرة المحاكم. وبالتالي، لا يصير هناك أساس لإثارة فكرة تعارض النص الطعين، ونص المادة (٦٦) من الدستور، في نطاق الدعوى المعروضة. إذ لا يتأتى مد نطاق هذه الدعوى إلى الأحكام الخاصة بالتصالح الضريبي الواردة بنص المادة (٤٢) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المشار إليه - التي أجازت لوزير المالية، أو من ينيبه، التصالح في المخالفات المنصوص عليها في المادة (٤١) من ذات القانون - والتي رآها المدعي متضمنة للمخالفة المدعاة، لما في ذلك من خروج غير جائز عن نطاق الدعوى بالمخالفة للقواعد التي تحكم التداعي في الدعاوى الدستورية، وحيث إنه، على ضوء ما تقدم، وكان النص الطعين لا يتعارض مع أي حكم آخر من أحكام الدستور؛ فإن الأمر يقتضي القضاء برفض الدعوى.

المطلب الثالث

تقديرنا لدى تلبية فرض الضريبة الإضافية والغرامة

كجزاءات ضريبية لمبدأ عدالة الضريبة

تضمنت نصوص قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ أحكاماً تتعلق بالضريبة الإضافية، والغرامة والتي سوَّغَ المشرع للجهة الإدارية إنزالها بالمولمومول جراء تأخره في أداء الضريبة الأصلية المخاطب قانوناً بأدائها. ومامن شك في أن كلاً من الضريبة الإضافية والغرامة المشار إليهما إنما تصطبغان بسمت الجزاء الضريبي لا ريب، واستهداءً بقضاء المحكمة الدستورية العليا فإنه لا يمكن بحال نسبة أي منعي دستوري على أي من النصوص الحاكمة لكليهما.

ولعل مرد ذلك يظهر جلياً في كونهما غير مقصودتين بذاتهما، كما أنهما ليستا من ضمن العقوبات التي تقررت بدون حكم قضائي – مما يوقعهما في حومة المخالفة الدستورية – وإنما تعد كل منهما بمثابة الوسيلة النهائية والأخيرة لردع وحفز الممول على الوفاء بالتزاماته المالية حيال الخزنة العامة للدولة بموجب نصوص قانونية قد نص عليها المشرع سلفاً.

ونرى أن الحكم على مدى تلبية الضريبة الإضافية والغرامة لمبدأ عدالة الضريبة، واتساقهما مع أحكام الدستور، إنما يظل رهيناً بأمرين : أولهما بمدى تحقيق الهدف من وراء إقرارهما ، ذلك الهدف الذي يدور وجوداً وهدماً مع الحكمة التشريعية التي تغياها المشرع من النص عليهما بمتن قانون الضريبة العامة على المبيعات. وثانيهما أن يحيط المشرع بالضريبة الإضافية، والغرامة بجملة من الضوابط والشروط والضمانات الكفيلة بالحفاظ على الإيقاع المتوازن بين مصلحتي الممول والخزنة العامة على حدٍ سواء.

وفيما يتعلق بالهدف من وراء فرض الضريبة الإضافية والغرامة - والذي متى تحقق كان النص التشريعي أقرب إلى تحقيق عدالة الضريبة - فإنه يتمثل في حماية المصلحة العامة للدولة، وتعويض الخزانة العامة لها وصون مقدراتها المالية، وذلك من خلال ضمان انتظام وسيولة وتدفق حصائل الضرائب إليها بما يمكنها من توجيهها في الوقت المناسب لخدمة سائر مرافق الدولة. الأمر الذي يمكنها من أداء وظائفها السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية التي أنطأها بها الدستور والقانون.

كما يتجلى الهدف من وراء فرض الضريبة الإضافية والغرامة في تحقيق غاية تنبيه وحث الممول إلى ضرورة إيفائه بالالتزامات المالية الملقاة على كاهله في المواعيد وبالكيفية التي تطلبها القانون، الأمر الذي يحقق في مجمله غاية الردع، ويحفظ في الوقت ذاته على الممول حقوقه ومقدرات ملكيته الخاصة.

وفيما يتعلق بضوابط فرض الضريبة الإضافية والغرامة، والتي تجعلها بمنأى عن التصادم مع أحكام الدستور، فيمكن بلورتها في جملة نقاط أهمها:

- أن يتم تحصيل الضريبة الإضافية مع الضريبة الأصلية، وبالإجراءات ذاتها، وبذلك يحقق النص التشريعي الاقتصاد في الإجراءات وفي نفقات التحصيل في الوقت ذاته، ويعد ضماناً كافية لانضباط الضريبة الإضافية بالمحددات، والضوابط التي أحاط بها المشرع الضريبة الأصلية فرضاً وتحصيلاً.
- أن يكون تطبيق الضريبة الإضافية والغرامة على الممول رهين بثبوت تقاعسه يقيناً عن الإيفاء بالتزاماته المالية المنوطة به قانوناً، فلا يكون لديه ثمة أعذار مقبولة قانوناً تسوغ ذلك التأخير في السداد، وألا يكون للجهة الإدارية يد في ذلك المسلك من قبل الممول، وأن يمنح ذلك الأخير المهل الزمنية الكافية بموجب القانون للوفاء بالتزاماته حيال الجهة الإدارية.

- أن تكون الضريبة الإضافية والغرامة في سعرها ونسبتها متناسبة مع حجم وأثر ونطاق الفعل المؤثم من قبل الممول، وبما لا يتجاوز تحقيق غايته الردع وتعويض الخزانة العامة دون غلو أو تعسف ، وبما لا يحيلهما إلى أدوات تنكيل وجباية وعقاب مجرد، ويدور في فلك المقدرة التكلفة للممول.
- أن يتساوى كافة الممولين أمام تلك الضريبة الإضافية والغرامة - متى تساوى في مراكزهم القانونية حيالها - بلا تفرقة غير مبرره، ووفقاً لقواعد موضوعية مجردة تلتزم أحكام الدستور والقانون.

المبحث الثاني

الجزء الضريبي في قانون الضرائب على الدخل

تغيا المشرع من بعض نصوص قانون الضرائب على الدخل حث الممول على الوفاء بالتزاماته الضريبية من خلال إيلامه حال ثبوت تقاعسه عنها، بالزامه بإداء تعويضات، أو عن طريق تقدير وعائه الضريبي على نحو معين. ومما لا شك فيه أن كلا الأسلوبين إنما ينبثق من رحم الجزاء الضريبي، وقد كانت بعض نصوص هذا القانون مثاراً للطعن أمام المحكمة الدستورية العليا بزعم تصادمها البواح مع مبدأ عدالة الضريبة.

وفي هذا السياق قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية نص الفقرة الأولى من المادة (١٨١) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ فيما تضمنته من إلزام من يحكم بإدانته في الأحوال المنصوص عليها في المادة (١٧٨) من القانون المذكور بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة عليه قانوناً.

كما قضت في سياق آخر بعدم دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة (٣٢) من القانون ذاته - معدلاً بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ - فيما نصت عليه من "وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة " ، وذلك لما ثبت لديها من مخالفتها لأحكام المواد (٣٢، ٣٤، ٣٨، ٤١، ٦٥) من الدستور^(١).

(١) راجع في ذلك:

حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٣٣٢) لسنة ٢٣ القضائية، بجلسته ٨ مايو ٢٠٠٥، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، مكتب فني ١٢ - ج ١، ص ١٦٨. وراجع كذلك

=

ونتناول منطق المحكمة الدستورية العليا في هذين الحكمين المتقدمين شرحاً وتحليلاً من خلال ثلاثة مطالب :

المطلب الأول: التعويض في قانون الضرائب على الدخل.

المطلب الثاني: تقدير الوعاء الضريبي في قانون الضرائب على الدخل .

المطلب الثالث: تقديرنا لمدى تلبية التعويض و تقدير الوعاء الضريبي في قانون الضرائب على الدخل لمبدأ عدالة الضريبة.

المطلب الأول

التعويض في قانون الضرائب على الدخل

فرض المشرع على الممول المتقاعس عن أداء الضريبة على الدخل – حال مخاطبته بها قانوناً – أداء تعويض للخزانة العامة للدولة، الأمر الذي يجعله مصطبغاً بصبغة الجزاء الضريبي. بيد أن المحكمة الدستورية العليا قضت في الدعوى الدستورية رقم ٣٣٢ لسنة ٢٣ القضائية بجلسة ٨ مايو ٢٠٠٥ بعدم دستورية نص الفقرة الأولى من المادة (١٨١) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ فيما تضمنته من إلزام من يحكم بإدائته في الأحوال المنصوص عليها في المادة (١٧٨) من القانون المذكور بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة. ذلك أن الممولين الخاضعين للضريبة على إيرادات النشاط

=

حكما في الدعوى رقم (٥٥) لسنة ٢٧ القضائية بجلسة ١٠ ديسمبر ٢٠٠٦ ، منشور بالجريدة الرسمية ، العدد رقم (٥١) مكرر (أ).

التجاري والصناعي يلتزمون عملاً بالنص الطعين عند الحكم عليهم بالإدانة في الأحوال المنصوص عليها في المادة (١٧٨) من قانون الضرائب على الدخل - فضلاً عن العقوبة الجنائية بالسجن - بأداء ثلاثة أمثال الضريبة التي نسب إليهم التهرب من أدائها.

وتتلخص واقعات الدعوى المشار إليها في أن النيابة العامة أحالت السيد/... إلى محكمة جنابات كفر الشيخ متهمة إياه بتهريبه من أداء الضرائب عن أرباحه التجارية عن نشاطه من استغلال مزرعة سمكية عن السنوات من ١٩٨٩ حتى ١٩٩٩، وذلك باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية بأن أخفى نشاطه عن مصلحة الضرائب ولم يخطرهما عند بدء مزاولته للنشاط، وعدم تقديمه للإقرارات الضريبية عن السنوات المذكورة، وعدم حصوله على البطاقة الضريبية خلال الميعاد المحدد قانوناً. وطلبت النيابة العامة معاقبته بمواد الاتهام الواردة بأمر الإحالة ومنها نص الفقرة الأولى من المادة (١٨١) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١. وإذ تراءى للمحكمة عدم دستورية ذلك النص وكذا نص المادة (١٩٥) من القانون المشار إليه، فقد قررت بجلسة ٢٠٠١/٩/٦ وقف السير في الدعوى وإحالة الأوراق للمحكمة الدستورية العليا للفصل في دستورية النصين المذكورين. وحيث إن المادة (١٨١) من قانون الضرائب على الدخل تنص في فقرتها الأولى على أنه "في حالة الحكم بالإدانة في الأحوال المنصوص عليها في المادتين (١٧٨)، (١٧٩) من هذا القانون يقضى بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة".

وحيث إن حكم الإحالة ينص على نص المادة (١٨١) من قانون الضرائب على الدخل السالف ذكرها أموراً ثلاثة، أولها: أن ما قرره من تعويض - يوازي ثلاثة أمثال ما لم يؤد من ضرائب - جاء مبالغاً فيه، ومناهضاً لروح العدالة التي يقوم عليها النظام

الضريبي ويؤكد عليها الدستور في عديد من المواد. وثانيها: أنه ألزم الممول بسداد الضريبة التي تهرب منها بالإضافة إلى ثلاثة أمثالها كتعويض، الأمر الذي قد يترتب عليه مصادرة وعاء الضريبة بالكامل بل قد يتجاوز به إلى باقي أموال الممول بما يشكل اعتداء على حق الملكية. وثالثها: أن المشرع ألزم الممول الخاضع للنص الطعين بأداء هذا التعويض دون منح القاضي أية سلطة تقديرية في تحديد التعويض المناسب لمقدار الضرر الذي أصاب الخزنة العامة، في حين خالف هذا الأسلوب في عديد من القوانين المنظمة للجرائم المالية أو القوانين الضريبية مثل قانون الضريبة العامة على المبيعات والذي قرر تعويضا لا يجاوز مثل الضريبة، بما يعد إخلالاً من المشرع بمبدأ المساواة أمام القانون.

وحيث إن هذا النعي سديد في جوهره ذلك أن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمنا تحديد وعانها وأسس تقديره، وبيان مبلغها، والملتزمين بأدائها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها، وضوابط تقادمتها، وما يجوز أن يتناولها من الطعون اعتراضا عليها، ونظم خصم بعض المبالغ أو إضافتها لحسابها، وغير ذلك مما يتصل ببنيان هذه الضريبة عدا الإعفاء منها إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون. وإلى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية، ليحيط بها في إطار من قواعد القانون العام، متخذاً من العدالة الاجتماعية - وعلى ما تنص عليه المادة (٣٨) من الدستور - مضموناً وإطاراً، وهو ما يعني بالضرورة، أن حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها، ولإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية، ينبغي أن يقابل بحق الملتمزمين بها وفق أسس موضوعية، يكون إنصافها نافيا لتحيفها، وحيدتها ضماناً لا اعتدالها، بما مؤده أن قانون الضريبة العامة، وإن توخى حماية المصلحة الضريبية للدولة باعتبار أن الحصول على إيراداتها هدفاً

مقصوداً منه ابتداء، إلا أن مصلحتها هذه ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية بوصفها مفهوماً وإطاراً مقيداً لنصوص هذا القانون، فلا يكون دين الضريبة - بالنسبة إلى من يلتزمون بها - متمخضاً عقاباً بما يخرجها عن بواعثها الأصلية والعرضية، ويفقدها مقوماتها بالتالي لتتحل عدماً.

ولا يجوز أن تعمد الدولة كذلك - استيفاء لمصلحتها في اقتضاء دين الضريبة - إلى تقرير جزاء على الإخلال بها، يكون مجاوزاً - بمداه أو تعدده - الحدود المنطقية التي يقتضيها صون مصلحتها الضريبية وإلا كان هذا الجزاء غلوّاً وإفراطاً، منافياً بصورة ظاهرة لضوابط الاعتدال، واقعاً عملاً - وبالضرورة - وراء نطاق العدالة الاجتماعية، ليختل مضمونها بما يناهض القيود التي فرضها الدستور في مجال النظام الضريبي.

وحيث إن الدستور قرن العدل بكثير من النصوص التي تضمنها، ليكون قيدياً على السلطة التشريعية في المسائل التي تناولتها هذه النصوص، وأنه وإن خلا من تحديد لمعنى العدالة في تلك النصوص إلا أن المقصود بها ينبغي أن يتمثل فيما يكون حقاً وواجباً سواء في علائق الأفراد فيما بينهم، أو في نطاق صلاتهم بمجتمعهم، بحيث يتم دوماً تحديدها من منظور اجتماعي، ذلك أن العدالة تتوخى - بمضمونها - التعبير عن القيم الاجتماعية السائدة في مجتمع معين خلال فترة زمنية محددة.

وحيث إن ما تقدم مؤداه أن العدالة - في غاياتها - لا تنفصل علاقتها بالقانون باعتباره أداة تحقيقها، فلا يكون القانون منصفاً إلا إذا كان كافلاً لأهدافها، فإذا ما زاع المشرع ببصره عنها، وأهدر القيم الأصيلة التي تحتضنها، كان منهيًا للتوافق في مجال تنفيذه، ومسقطاً كل قيمة لوجوده، ومستوجباً تغييره أو إلغائه. ومن ثم فقد جرى قضاء

هذه المحكمة على أن شرعية الجزاء - جنائياً كان أم تأديبياً أم مدنياً - لا يمكن ضمانها إلا إذا كان متناسباً مع الأفعال التي أتمها المشرع أو منعها في غير ما غلو أو إفراط.

وحيث إن الممولين الخاضعين للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي يلتزمون عملاً بالنص الطعين عند الحكم عليهم بالإدانة في الأحوال المنصوص عليها في المادة ١٧٨ من قانون الضرائب على الدخل - فضلاً عن العقوبة الجنائية بالسجن - بأداء ثلاثة أمثال الضريبة التي نسب إليهم التهرب من أدائها. وكان ما توخاه المشرع من تقرير هذا التعويض منظوراً في ذلك إلى مدهاه - هو الحمل على إيفائها في الموعد المحدد قانوناً وبمقدارها الحقيقي إلى الخزنة العامة لضمان تحصيلها، والتقليل من تكلفة جبايتها، فلا يتخلى عن الوفاء بها الممولون الملتزمون بها وإلا كان ردعهم لازماً، فإن معنى العقوبة يكون ماثلاً في ذلك التعويض وإن لم يكن عقاباً بحتاً وهو ما ظهر بوضوح من خلال وحدة مقداره، ذلك أن المتهربين من أداء الضريبة يلتزمون بثلاثة أمثالها في كل الأحوال سواء أكان عدم الوفاء راجعاً إلى التخلف عن تقديم إخطار مزاولة النشاط أو بسبب استعمال إحدى الطرق الاحتيالية الواردة بنص المادة (١٧٨) من القانون. وسواء أكان ذلك ناشئاً عن عمد أو إهمال أو عن فعل غير مقترن بأيهما، متصلاً بالغش والتحايل أو مجرداً منهما، واقعا مرة واحدة أو متعدداً، متصلاً بنشاط واحد أو أكثر، إذ يتعين دوماً أداء ثلاثة أمثال الضريبة بالكامل أياً كانت المخالفة المنسوبة إلى الممول وظروف ارتكابها. وكان ينبغي على المشرع أن يفرق في هذا الجزاء بين الحالات المختلفة الواردة بالنص.

وحيث إن مبدأ خضوع الدولة للقانون محدد على ضوء مفهوم ديمقراطي يعني أن مضمون القاعدة القانونية التي تسمو في الدولة القانونية عليها، وتتقيد هي بها، إنما يتحدد على ضوء مستوياتها التي التزمتها الدول الديمقراطية باضطراد في

مجتمعاتها، واستقر العمل باضطراب على انتهاجها في مظاهر سلوكها على تباينها، لضمان ألا تنزل الدولة القانونية بالحماية التي توفرها لحقوق مواطنيها وحرّياتهم، عن الحدود الدنيا لمتطلباتها المقبولة بوجه عام في الدول الديمقراطية، ويندرج تحتها، ألا يكون الجزاء على أفعالهم جنائياً كان أم مدنياً، أم تأديبياً، أم مالياً إفراطاً، بل متناسباً معها، ومتدرجاً بقدر خطورتها ووطأتها على الصالح العام، فلا يكون هذا الجزاء إغنائاً.

متى كان ما تقدم، وكان التعويض المقرر بالنص الطعين جزاء على المخالفات الواردة بالمادة (١٧٨) من القانون جاء مفراطاً وغير مناسب للنوعيات المختلفة من هذه المخالفات على النحو السالف بيانه منافياً بالتالي لضوابط العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي في الدولة ومنتقاصاً من العناصر الإيجابية للذمة المالية للممولين الخاضعين لأحكامه، فإن النص المطعون فيه يكون مخالفاً لأحكام المواد ٣٤، ٣٨، ٦٥ من الدستور^(١).

ويستقى من حيثيات قضاء المحكمة المتقدم أن نص الفقرة الأولى المشار إليه قد هوى في درك عدم الدستورية من عده أوجه يمكننا إيجازها فيما يلي :

أولاً - أن المشرع لم يراع تدرج عقوبة التعويض كجزاء ضريبي ، وموازنتها مع طبيعته، وحجم ، ونطاق ، وأثر السلوك المؤثم من قبل الممول. ذلك أن المتهربين

(١) راجع في ذلك حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى الدستورية رقم (٢٣٢) لسنة ١٣٣ القضائية، بجلسة ٨ مايو ٢٠٠٥ ، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا ، الجزء ١١ - المجلد الأول ، ص ١٧٧٥ ، وكذا حكمها في الدعوى الدستورية رقم (١٦٧) لسنة ٢٦ القضائية ، بجلسة ٦ يونيو ٢٠١٠ ، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا ، الجزء ١٣ - المجلد الأول ، ص ٣٩٠ ، وكذا حكمها في الدعوى الدستورية رقم (١٤٤) لسنة ٢٧ القضائية ، بجلسة ٢ يناير ٢٠١١ ، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا ، الجزء ١٣ - المجلد الأول ، ص ٦٢٠ .

من أداء الضريبة يلتزمون بثلاثة أمثالها في كل الأحوال سواء أكان عدم الوفاء مرجعه إلى التخلف عن تقديم إخطار مزاولة النشاط، أم بسبب استعمال إحدى الطرق الاحتمالية الواردة بنص المادة (١٧٨) من القانون، وسواء أكان ذلك ناشئاً عن عمد أم إهمال أم عن فعل غير مقترن بأيهما. متصلاً بالغش والتحايل، أو مجرداً منهما. واقعاً لمرة واحدة أو شابه العود فوقع لمرات متعددة متصلاً بنشاط واحد أو أكثر، إذ يتعين دوماً أداء ثلاثة أمثال الضريبة بالكامل أيّاً كانت المخالفة المنسوبة إلى الممول وظروف ارتكابها. ومن ثم كان يتعين على المشرع أن يفرق في هذا الجزاء بين الحالات المختلفة الواردة بالنص، فيقدر كل سلوك بقدره. الأمر الذي يجعل الجزاء الضريبي موظفاً توظيفاً صحيحاً على النحو الذي يتفق والحكمة التشريعية من وراء إقراره.

ثانياً - أن التعويض الذي حمله النص الطعين قد جاء مفرطاً وغير مناسب للنوعيات المختلفة من هذه المخالفات على النحو السالف بيانه منافياً بالتالي لضوابط العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي في الدولة ومنتقاصاً من العناصر الإيجابية للذمة المالية للممولين الخاضعين لأحكامه، مما يضحى معه النص المطعون مخالفاً لأحكام المواد (٣٤)، (٣٨)، (٦٥) من الدستور.

وعليه فقد انتهت المحكمة إلى الحكم بعدم دستورية نص الفقرة الأولى من المادة (١٨١) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فيما تضمنه من إلزام من يحكم بإدانته في الأحوال المنصوص عليها في المادة (١٧٨) من القانون المذكور بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة.

المطلب الثاني

تقدير الوعاء الضريبي في قانون الضرائب على الدخل

نص المشرع بالمادة (٣٢) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ معدلاً بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ على أنه :

"إذا توقفت المنشأة عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه العمل . ويقصد بالتوقف الجزئي إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو لفرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها نشاطه.

وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه عن العمل وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة، وعليه أيضاً خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف أن يتقدم بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة حتى تاريخ التوقف مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح على أن يتضمن الإقرار السنوي بيانات هذا الإقرار...."

ولقد قضت المحكمة الدستورية بعدم دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة (٣٢) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - معدلاً بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ - فيما نصت عليه من "وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة"^(١) وذلك لما ثبت لديها من مخالفته لأحكام المواد (٣٢)، (٣٤)، (٣٨)، (٤١)، (٦٥) من الدستور.

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٥٥) لسنة ٢٧ القضائية، جلسة ١٠-١٢-٢٠٠٦، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، مكتب فني ١٢، الجزء الأول، ص ١٦٨ .

وتخلص واقعات الدعوى الماثلة في أن مأمورية ضرائب الإسماعيلية قامت بحاسبة المدعين عن نشاط استغلال مزرعة دواجن خلال الفترة من عام ١٩٩٤ حتى عام ١٩٩٧، فاعترضوا عليها بدعوى توقف نشاط المزرعة منذ عام ١٩٩٠ وإزالتها بالكامل وأقاموا على أرضها مصنعاً للطوب الطفلي، فقررت لجنة طعن ضرائب الإسماعيلية بتاريخ ٢٠٠٣/٦/١٠ قبول هذا الاعتراض، إلا أن مصلحة الضرائب أقامت الدعوى رقم ٣٢٤ لسنة ٢٠٠٣ ضرائب كلي أمام محكمة الإسماعيلية الابتدائية بطلب الحكم بإلغاء قرار لجنة الطعن وتأييد تقديرات المأمورية لصافي أرباح المدعين. وبجلسة ٢٠٠٤/٥/٨ قضت المحكمة بإلغاء قرار لجنة الطعن رقم ٧٦٢ لسنة ٢٠٠١ والمحاسبة عن النشاط محل الطعن بذات تقديرات المأمورية لصافي الأرباح من عام ١٩٩٤ حتى عام ١٩٩٧ تأسيساً على خلو الأوراق مما يفيد إخطار مصلحة الضرائب بتوقف النشاط وفقاً لأحكام المادة (٣٢) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وإن لم يلق هذا الحكم قبولاً لدى المدعين فقد طعنوا عليه بالاستئناف رقم ٦٩ لسنة ٢٩ قضائية، أمام محكمة استئناف الإسماعيلية، وأثناء نظره دفعوا بعدم دستورية نص المادة (٣٢) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وإن قدرت المحكمة جدياً هذا الدفع وصرحت للمدعين بإقامة الدعوى الدستورية، فقد أقاموا الدعوى الماثلة.

وقد جاء بأسباب هذا الحكم فيما نحن بصدده " وحيث إن المادة (٣٢) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ معدلاً بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ تنص على أنه "إذا توقفت المنشأة عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه العمل".

ويقصد بالتوقف الجزئي إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو لفرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها نشاطه.

وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه العمل وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة، وعليه أيضاً خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف أن يتقدم بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة حتى تاريخ التوقف مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح على أن يتضمن الإقرار السنوي بيانات هذا الإقرار.

وحيث إن من المقرر أن شرط المصلحة الشخصية المباشرة يتغيا أن تفصل المحكمة الدستورية العليا في الخصومة الدستورية من جوانبها العملية وليس من معطياتها النظرية. وهو كذلك يقيد تدخلها في هذه الخصومة، فلا تفصل في غير المسائل الدستورية التي يؤثر الحكم فيها على النزاع الموضوعي، ويتحدد مفهوم هذا الشرط باجتماع عنصرين: أولهما: أن يقيم المدعي وفي حدود الصفة التي اختصم بها النص المطعون فيه الدليل على أن ضرراً واقعياً - اقتصادياً أو غيره - قد لحق به. ثانيهما: أن يكون هذا الضرر عائداً إلى النص المطعون فيه.

وحيث إنه متى كان ما تقدم، وكان الثابت من الأوراق أن جوهر النزاع بين المدعين ومصلحة الضرائب يتمثل في قيام الأخيرة بمطالبتهم سداد ضرائب عن الأرباح التي قدرتها المصلحة عن نشاط المزرعة المملوكة لهم خلال السنوات من ١٩٩٤ إلى ١٩٩٧ رغم ادعائهم بتوقف هذا النشاط منذ سنة ١٩٩٠، فإن مصلحة المدعين في الطعن المائل تنحصر في الفصل في الدستورية عبارة (وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة) الواردة بالفقرة الثالثة من النص المطعون عليه، وبها يتحدد نطاق الدعوى المائلة.

وحيث إن المدعين ينعون على النص المذكور - محددًا نطاقاً على النحو المتقدم - إخلاله بالعدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي، بفرضه ضريبة على أرباح لم تتحقق فعلاً لتوقف نشاط المنشأة، ومناهضته لمبدأي تكافؤ الفرص، ومساواة المواطنين أمام القانون بالتمييز غير المبرر بين أفراد الفئة الخاضعة للضريبة بحسب تاريخ التوقف لكل ممول، ومخالفته لعدالة توزيع الأعباء والتكاليف العامة، وإهداره الحق في العمل، واعتدائه على الحرية الشخصية بتقرير جزاء على عدم إخطار المصلحة بتوقف النشاط يجاوز بمداه وتعدده الحدود المنطقية بما يمثل مخالفة لأحكام المواد (٤، ٨، ١٣، ٣٨، ٤٠، ٤١، ٥٢، ٦١، ١١٩، ١٢٠) من الدستور.

وحيث إن هذا النعي سديد في مجمله ذلك أن النص الطعين لم يحقق التوازن المطلوب بين أمرين: هما حق الدولة في استثناء الضريبة المستحقة قانوناً لما تمثله من أهمية بالغة نحو وفاء الدولة بالتزاماتها العامة تجاه الأفراد، وبين الضمانات الدستورية والقانونية المقررة في مجال فرض الضرائب على أفراد المجتمع لا سيما من حيث تحديد وعاء الضريبة تحديداً حقيقياً كشرط لعدالتها. وقد جرى قضاء هذه المحكمة على أن تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها، باعتبار أن ذلك شرطاً لازماً لعدالة الضريبة، ولصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة. ويتعين أن يكون ذلك الدين - وهو ما يطلق عليه وعاء الضريبة ممثلاً في المال المحمل بعبئها - محققاً ومحددًا على أسس واقعية يكون ممكناً معها الوقوف على حقيقته على أكمل وجه. ولا يكون الوعاء محققاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال أو الترخص، 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 للدستور.

وحيث إن ما قرره النص الطعين من محاسبة الممول عن سنة ضريبية كاملة (قد تصل إلى أكثر من سنة بحسب الأحوال) رغم ادعائه بتوقف النشاط الخاضع للضريبة وإن أهمل في إخطار مصلحة الضرائب بهذه الواقعة في المواعيد وبالإجراءات المنصوص عليها، وذلك دون تحقيق مدى صحة هذا الادعاء وتمكين الممول من إثباته بكافة طرق الإثبات المقررة قانوناً، ودون منح القاضي أية سلطة تقديرية في تحديد التعويض المناسب لما قد يكون أصاب الخزينة العامة من أضرار نتيجة إخلال الممول بهذا الالتزام، الأمر الذي يجعل ما ورد بالنص الطعين أقرب إلى الجزاء إلا أنه جاء مبالغاً فيه إذ قد يترتب عليه مصادرة وعاء الضريبة بالكامل بل قد يتجاوزها إلى باقي أموال الممول بما يناهض مبدأ العدالة التي يقوم عليها النظام الضريبي، ويتضمن في الوقت ذاته اعتداء على حق الملكية لما يشكله من انتقاص للعناصر الإيجابية للذمة المالية للممول.

وحيث إن مبدأ عدم جواز معاقبة الشخص مرتين عن فعل واحد، من المبادئ التي رددتها النظم القانونية على اختلافها، ويعتبر جزءاً من الحقوق الأساسية التي تضمنتها الاتفاقيات الدولية لكل إنسان، ويخل إهداره بالحرية الشخصية التي يعتبر صونها من العدوان ضماناً جوهرياً لآدمية الفرد ولحقه في الحياة. وقد جرى قضاء هذه المحكمة على أن خضوع الدولة للقانون محدد على ضوء مفهوم ديمقراطي مؤداه ألا تخل تشريعاتها بالحقوق التي يعتبر التسليم بها في الدول الديمقراطية مفترضاً أولاً لقيام الدولة القانونية، وضمانة أساسية لصون حقوق الإنسان وكرامته وشخصيته المتكاملة، ويندرج تحتها طائفة من الحقوق تعتبر وثيقة الصلة بالحرية الشخصية التي كفلها الدستور واعتبرها من الحقوق الطبيعية التي لا تمس، ومن بينها ألا تكون العقوبة الجنائية التي توقعها الدولة بتشريعاتها مهينة في ذاتها أو ممعنة في قسوتها،

أو منطوية على تقييد الحرية الشخصية بغير انتهاج الوسائل القانونية السليمة، أو متضمنة معاقبة الشخص عن فعل واحد أكثر من مرة.

وحيث إن المشرع فرض بموجب المادة (١٨٧) من ذات القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ عقوبة الغرامة التي لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز خمسمائة جنيه في حالة مخالفة الفقرة الثالثة من المادة (٣٢) محل الطعن المائل، وقرر مضاعفة الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات، وهي عقوبة جنائية توقع بالإضافة للجزاء المالي المتمثل في محاسبة الممول عن الأرباح عن سنة ضريبية كاملة، فإن ذلك يمثل ازدواجاً في العقاب عن ذات الفعل بما يتعارض مع مبدأ عدم جواز معاقبة الشخص مرتين عن فعل واحد.

وحيث إنه متى كان ما تقدم، فإن النص الطعين يأتي مخالفاً لأحكام المواد (٣٢)، (٣٤، ٣٨، ٤١، ٦٥) من الدستور، وبناءً عليه فقد خلصت المحكمة الى الحكم بعدم دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة (٣٢) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - معدلاً بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ - فيما نصت عليه من "وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة"^(١).

ويستخلص من حكم المحكمة السالف إيراد أسبابه أن المحكمة الدستورية العليا قد أسست قضاءها المتقدم على عدم تحقيق النص المشار اليه للتوازن المطلوب بين حق الدولة في استثناء الضريبة المستحقة قانوناً لما تمثله من أهمية بالغة نحو وفاء الدولة بالتزاماتها العامة تجاه الأفراد، وبين الضمانات الدستورية والقانونية المقررة

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٥٥) لسنة ٢٧ القضائية، جلسة ١٠-١٢-٢٠٠٦، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، مكتب فني ١٢، الجزء الأول، ص ١٦٨.

في مجال فرض الضرائب على أفراد المجتمع ولا سيما من حيث تحديد وعاء الضريبة تحديداً حقيقياً كشرط لعدالتها.

ذلك أن تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها، باعتبار أن ذلك شرطاً لازماً لعدالة الضريبة، ولصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة. ويتعين أن يكون ذلك الدين - وهو ما يطلق عليه وعاء الضريبة ممثلاً في المال المحمل بعينها - محققاً ومحدداً على أسس واقعية يكون ممكناً معها الوقوف على حقيقته على أكمل وجه. ولا يكون الوعاء محققاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال أو الترخص، ذلك أن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها إنما يتحدد مرتباً بوعائها، وباعتباره منسوباً إليه، ومحمولاً عليه، وفق الشروط التي يقرر المشرع معها واقعية الضريبة وعدالتها بما لا مخالفة فيه للدستور.

هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يأتي اتجاه المحكمة المتقدم منسجماً مع ما أولاه الدستور من قيمة وقامة لدور الملكية الخاصة في حفظ وصون الأمن الاجتماعي، حيث لم يجز المساس بها إلا على سبيل الاستثناء، وفي الحدود التي يقتضيها تنظيمها، باعتبارها عائدة - في الأعم من الأحوال - إلى جهد صاحبها، ليختص دون غيره بثمارها ومنتجاتها وملحقاتها، فلا يرده عنها معتد، ولا يناجز سلطته في شأنها خصيم ليس بيده سند ناقل للملكية، ليعتصم بها دون الآخرين، وليلتمس من الدستور وسائل حمايتها التي تعينها على أداء دورها، وتقيها تعرض الأغيار لها سواء بنقضها أو بانتقاصها من أطرافها، ولم يعد جائزاً بالتالي أن ينال المشرع من عناصرها، ولا أن يغير من طبيعتها أو يجردها من لوازمها، ولا أن يفصلها عن أجزائها أو يدمر أصلها، أو يقيد من مباشرة الحقوق التي تنتفرع عنها في غير ضرورة تقتضيها وظيفتها

الاجتماعية، ودون ذلك تفقد الملكية ضماناتها الجوهرية، ويكون العدوان عليها غصباً، وافقتاً على كيانها أدخل إلى مصادرتها^(١).

ومن ناحية ثالثة فقد خلصت المحكمة الدستورية العليا بأسباب حكمها المشار اليه إلى أن ما قرره النص الطعين من محاسبة الممول عن سنة ضريبية كاملة (قد تصل إلى أكثر من سنة بحسب الأحوال) رغم ادعائه بتوقف النشاط الخاضع للضريبة وإن أهمل في إخطار مصلحة الضرائب بهذه الواقعة في المواعيد وبالإجراءات المنصوص عليها، وذلك دون تحقيق مدى صحة هذا الادعاء وتمكين الممول من إثباته بكافة طرق الإثبات المقررة قانوناً، ودون منح القاضي أية سلطة تقديرية في تحديد التعويض المناسب لما قد يكون أصاب الخزانة العامة من أضرار نتيجة إخلال الممول بهذا الالتزام، وهو تعويض أقرب إلى الجزاء إلا أنه جاء مبالغاً فيه إذ قد يترتب عليه مصادرة وعاء الضريبة بالكامل بل قد يتجاوز به إلى باقي أموال الممول بما يناهض مبدأ العدالة التي يقوم عليها النظام الضريبي، ويتضمن في الوقت ذاته اعتداء على حق الملكية لما يشكله من انتقاص للعناصر الإيجابية للذمة المالية للممول.

ولما كان المشرع قد فرض بموجب المادة (١٨٧) من القانون ذاته رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ عقوبة الغرامة التي لا تقل عن مئة جنيه ولا تجاوز خمسمائة جنيه في حالة مخالفة الفقرة الثالثة من المادة (٣٢) محل الطعن المائل، وقرر مضاعفة الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات، وهي عقوبة جنائية توقع بالإضافة للجزاء المالي المتمثل في محاسبة الممول عن الأرباح عن سنة ضريبية كاملة، فإن ذلك يمثل ازدواجاً في العقاب عن الفعل ذاته بما يتعارض مع مبدأ عدم جواز معاقبة الشخص مرتين عن

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٥٥) لسنة ٢٧ القضائية، جلسة ١٠-١٢-٢٠٠٦، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، مكتب فني ١٢، الجزء الأول، ص ١٦٨.

فعل واحد، مما يجعل هذا النص مخالفاً لأحكام المواد (٣٢، ٣٤، ٣٨، ٤١، ٦٥) من الدستور، ومن ثم فقد خلصت المحكمة إلى الحكم بعدم دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة (٣٢) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - معدلاً بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ - فيما نصت عليه من "وإلا حسب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة"^(١).

المطلب الثالث

تقديرنا لدى تلبية التعويض وتحديد قيمة الوعاء الضريبي في قانون الضرائب على الدخل لبدأ عدالة الضريبة

من استقراء نصوص قانون الضرائب على الدخل رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١، سواء قبل تعديله بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣، أم بعد تعديله بموجبه، يبين جلياً رغبة المشرع الجامحة في حث الممول على أداء التزاماته الضريبية المفروضة على كاهله بموجب نصوص هذا القانون، وحال ثبوت تقاعسه يقيناً عن أداء تلك الالتزامات دون عذر، فقد ابتدع المشرع أسلوبين لردعه وحثه على الوفاء بها.

الأول : يتمثل فيما جاءت به الفقرة الأولى من المادة (١٨١) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ فيما تضمنته من إلزام من يحكم بإدائته في الأحوال المنصوص عليها في المادة (١٧٨) من القانون المذكور

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٥٥) لسنة ٢٧ القضائية، جلسة ١٠-١٢-٢٠٠٦، سلفت الإشارة إليه.

بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة عليه قانوناً، والثاني : يتبلور فيما تضمنته الفقرة الثالثة من المادة (٣٢) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - معدلاً بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ - من عبارة "وإلا حسب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة".

ومما لا شك فيه أن الاسلوبين اللذين انتهجهما المشرع بمقتضى حكمي النصين المشار إليهما إنما يحملان سمت الجزاء الضريبي والذي تتجلى الحكمة التشريعية من وراء إقراره في تحقيق غاية الردع لحث الممول على الوفاء بالتزاماته الضريبية حيال الخزنة العامة . بيد أن سلطة المشرع في هذا الصدد يتعين ألا تكون مطلقة العنان بلا سقف أو قيد ، ذلك أن النص الجزائي إذا جنح بالعقوبة على الممول فصارت أداة عقابية مجردة، مألها التنكيل بالمول، و تقويض ملكيته الخاصة، وعدم مراعاة مقدرته التكليفية ، فإنها توصم - والحال كذلك - بهدر و تقويض مبدأ عدالة الضريبة.

ونرى أن المحكمة الدستورية العليا سواء في قضائها بعدم دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة (٣٢) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - معدلاً بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ - فيما نصت عليه من "وإلا حسب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة". أو في قضائها بعدم دستورية نص الفقرة الأولى من المادة (١٨١) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فيما تضمنه من إلزام من يحكم بإدانته في الأحوال المنصوص عليها في المادة (١٧٨) من القانون المذكور بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة، قد استند إلى تلك المثالب التي مست هذين النصين المشار

إليهما والتي أحالتهما إلى نصوص عقابية جائرة موصومة بعدد من أوجه العوار الدستوري.

ولعل عصب تلکم المثالب، وجوهر نقاط العوار التي ألفت بالنصين المتقدمين يتمثل في أن القول بإيقاع عقوبة على الممول قوامها أداء تعويض يعادل ثلاثة أمثال الضريبة المنسوب إليه التهرب من ادائها، - فضلاً عن العقوبة الجنائية بالسجن - لا تخلو من طابع الغلو والتعسف والتكيل بالمول. ذلك أن من مسلمات ومقتضيات اتساق الجزاء الضريبي مع الحكمة التشريعية من وراء إقراره أن يكون متناسباً ومتوازناً ومتلائماً مع الفعل المؤثم، فيتجة المشرع بالجزاء الضريبي صوب التخفيف فيما لو كان السلوك المؤثم المنسوب للممول قد ارتكب للمرة الأولى، أو أنه قد ارتكبه بسبب تدخل من قبل الجهة الادارية أو سلوك ارادي منها، كما يجنح المشرع نحو تشديد الجزاء الضريبي فيما لو كنا بصدد حالة من حالات التكرار أو العود، أو استخدام طرق غش أو تحايل أو تزوير من قبل الممول، ذلك أن ما ارتكب عن عمد وإصرار وغش وتحايل لا يعقل أن يستوى جزاؤه مع ما ارتكب عن سوء فهم، أو إهمال، أو للمرة الأولى.

ومن ثم يضحى نص الفقرة الأولى من المادة (١٨١) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ - فيما تضمنته من إلزام من يحكم بإدائته في الأحوال المنصوص عليها في المادة (١٧٨) من القانون المذكور بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة عليه قانوناً - متضمناً جزاءً ضريبياً مشوباً بالغلظة والإجحاف وافتقاد التدرج والتناسب مع الفعل المؤثم، الامر الذي يجعل النص برمته مقوضاً لمبدأ عدالة الضريبة في جوهرها، ذلك أن إلزام الممول بأداء تعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة عليه قانوناً

إنما يفضي لا محاله إلى المساس والإنتقاص الجائر للوعاء الضريبي للممول، ويعتصر عناصر ذمته المالية بشكل مجحف، ويعتدي على ملكيته الخاصة. الأمر الذي يخرج بالجزاء الضريبي عن إطار الهدف منه.

هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فإن ما صعد به نص الفقرة الثالثة من المادة (٣٢) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - معدلاً بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ - من إلزام الممول بأن يخطر مامورية الضرائب المختصه خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه العمل وإلحُسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة إنما يجزم بأن المشرع قد اتجهت إرادته إلى إيقاع جزاء ضريبي بالممول الذي يتاخر عن القيام بالإخطار خلال الأجل المحدد، بأن تحتسب الضريبة الملزم بأدائها عن سنة ضريبية كامله.

ولا ريب أن المشرع بمسلكه المتقدم قد أنزل الضريبة على وعاء ضريبي احتمالي غير منضبط المقدار، مشوباً بعدم الدقة والابتعاد عن الواقعيه، ذلك أن شرط استيفاء الجزاء الضريبي لمبدأ عدالة الضريبة أن تكون مبنية في سعرها ونسبتها وميعاد سدادها على تقدير واقعي حقيقي منضبط لماهية الوعاء الضريبي للممول، بعيداً عن شبهات الترخص والاحتماليه والتخمين. ومن غير ذلك المعيار فلا واقعية للجزاء الضريبي ولا عدالة ، ناهيك عن أن النص المتقدم - قبل القضاء بعدم دستوريته - فيما تضمنه من احتساب أرباح الممول عن سنة ضريبية كامله، إنما ينسف مساحة السلطة التقديرية المفترض منحها لقاضي المنازعة الضريبية ، والتي بمقتضاها يستطيع أن يقدر قيمة التعويض الملازم لرأب صدع الخزنة العامة للدولة جراء مسلك الممول الخاطيء ، على أن يكون تعويضاً متناسباً مع حجم ونطاق واثر ذلك الضرر الذي ألم بمصلحة الدولة من غير جور، وبما يحقق

غاية الردع والحث على الوفاء من غير شطط ولا غلو ، تلك الغاية التي شرع الجزاء الضريبي من أجلها ، وإلا أصبح لجوء الممول الى قاضيه الطبيعي اختصاصاً للجهة الإدارية بشأن الضريبة محض عبث لا طائل من ورائه، الامر الذي ينبغي أن يربأ عنه المشرع.

وفضلاً عن ذلك فإن المشرع قد فرض بموجب المادة (١٨٧) من القانون ذاته رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ عقوبة الغرامة التي لا تقل عن مئة جنيه ولا تجاوز خمسمائة جنيه في حالة مخالفة الفقرة الثالثة من المادة (٣٢) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - معدلاً بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ - وقرر مضاعفة الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات، وهي عقوبة جنائية توقع بالإضافة للجزاء المالي المتمثل في محاسبة الممول عن الأرباح عن سنة ضريبية كاملة، ومن ثم يضحى الممول المنسوب إليه عدم إخطار مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه العمل ، قد اكتوى بعقاب مزدوج يتمثل في الغرامة، إضافة الى التقدير الجزافي للضريبة على أساس أرباحه عن سنة ضريبية كاملة، الامر الذي يقطع يقيناً بهدر الجزاء الضريبي الذي تضمنه النص لأبسط مسلمات عدالة الضريبة بشكل خاص، وبديهيات الأصول العقابية بشكل عام، والتي تقتضي بالألأ يعاقب المخطيء مرتين عن الفعل المؤثم ذاته.

المبحث الثالث

الجزاء الضريبي في قانون الضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي ومدى تليتها لمبدأ عدالة الضريبة

تضمنت المادة (١٤) من القانون رقم (٢٢١) لسنة ١٩٥١ بفرض ضريبة على المسارح - وغيرها من محال الفرجة والملاهي - طائفة من الجزاءات الضريبية، على النحو الوارد فيها، ولقد قضت المحكمة الدستورية بعدم دستورية تلك المادة مؤسسة حكمها على ما استظهرته بمتنها من مناع وأوجه عوار دستوري^(١).

ونعالج هذا المبحث عبر تقسيمه لمطلبين نتصدى في أولهما لبيان مدى دستورية الجزاءات الضريبية الواردة بنص المادة (١٤) من القانون رقم (٢٢١) لسنة ١٩٥١ بفرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي . و نتناول في الآخر تقديرنا لمدى تلبية الجزاءات الضريبية الواردة بنص المادة (١٤) من القانون رقم (٢٢١) لسنة ١٩٥١ بفرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي لمبدأ عدالة الضريبة.

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (١٥٢) لسنة ١٨ القضائية، جلسة ٦-٦-١٩٩٨، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا مكتب فني ٨، الجزء الثاني، صفحة رقم ١٣٦٥.

المطلب الأول

مدى دستورية الجزاءات الضريبية الواردة بنص المادة (١٤) من القانون رقم (٢٢١) لسنة ١٩٥١ بفرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي

أخضع المشرع أنشطة المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي لضريبة بعينها أسماها الضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي، وذلك من خلال القانون رقم (٢٢١) لسنة ١٩٥١، والذي أوجبت المادة الحادية عشر منه على صاحب المحل أو المستغل، وكذلك على كل من يتفق مع شخص طبيعي أو معنوي على إقامة حفلة أو سلسلة حفلات أن يخطر إدارة ضريبة الملاهي بذلك وفقا للشروط والأوضاع التي تعين بقرار وزاري. وفي حالة عدم الإخطار، وكذلك إذا كانت الحفلة مقامة في مكان غير مخصص الدرجات، تحسب الضريبة على أساس عدد المقاعد بالكامل وبأعلى فئاتها.

وقد جاء المشرع بنص المادة الرابعة عشر من القانون ذاته بحكم مؤداه أن كل من امتنع عن تقديم الإخطار المنصوص عليه في المادة (١١)، أو لم يقدمه في الميعاد المقرر، أو امتنع عن إعطاء البيانات التي يطلبها الموظفون المختصون، أو أعطى بيانات غير صحيحة، أو قاوم أو منع أو حاول منع الموظفين من القيام بعملهم، وكذلك كل من وزع أو باع تذاكر غير مختومة بخاتم الضريبة، أو استعمل طرقا قصد بها أو نشأ عنها التخلص من أداء الضريبة، أو الانتقاص منها، أو التأخر عن أدائها، أو خالف أي حكم من أحكام هذا القانون، عوقب بغرامة لا تتجاوز خمسين جنيها، فضلا عن جواز الحكم بإغلاق المحل مدة لا تتجاوز خمسة عشر يوما، وذلك مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر. وفي جميع الأحوال يلزم المخالف أداء باقي الضريبة مع زيادة تساوي ثلاثة أمثالها تضاعف في حالة العود.

ولقد انتهت المحكمة الدستورية العليا إلى الحكم بعدم دستورية نص المادة (١٤) من القانون رقم (٢٢١) لسنة ١٩٥١ بفرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي، وذلك في الدعوى الدستورية رقم (١٥٢) لسنة ١٨ القضائية بجلسة ٦ يونيو ١٩٩٨^(١).

وتخلص واقعات تلكم الدعوى في أن السيدة /، كانت قد تعافت مع فندق ميركيور رومانس بالإسكندرية على استغلال إحدى قاعاته لإقامة حفل عيد ميلاد لستين طفلاً. وقد فوجئ مدير عام الفندق - المدعى - بتحرير إدارة ضرائب الملاهي محضراً ضده لعدم قيامه بدفع الضريبة المقدرة قانوناً في هذا الشأن؛ وقدم إلى محكمة جناح الرمل بالدعوى رقم ٥٤٧١ لسنة ١٩٩٥ م. ك الرمل التي قضت بتغريمه مائة جنيه والمصاريف، فطعن على حكمها بالاستئناف رقم ١٣٥٩٦ لسنة ١٩٩٦ مستأنف شرق، ثم دفع أثناء نظره بعدم دستورية نص المادة ١٤ من القانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ بشأن فرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي. وإذ قدرت محكمة الموضوع جدية الدفع، فقد أجلت الدعوى المنظورة أمامها إلي حين رفع الدعوى الدستورية، فأقام المدعى الدعوى الماثلة.

وقد جاء بأسباب الحكم الماثل فيما نحن بصدده :

وحيث إن المادة ١١ من القانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ بفرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي تنص على ما يأتي :

" على صاحب المحل أو المستغل، وكذلك على كل من يتفق مع شخص طبيعي

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (١٥٢) لسنة ١٨ القضائية، جلسة ١٩٩٨/٦/٦، مكتب فني ٨، ج ٢، ص ١٣٦٥، منشور في الجريدة الرسمية العدد رقم (٢٥) تابع، بتاريخ ١٩٩٨/٦/١٨.

أو معنوى على إقامة حفلة أو سلسلة حفلات أن يخطر إدارة ضريبة الملاهي بذلك وفقاً للشروط والأوضاع التي تعين بقرار وزارى . وفى حالة عدم الإخطار، وكذلك إذا كانت الحفلة مقامة فى مكان غير مخصص الدرجات، تحسب الضريبة على أساس عدد المقاعد بالكامل وبأعلى فئاتها "

وتقتضى المادة ١٤ من هذا القانون :

"كل من امتنع عن تقديم الإخطار المنصوص عليه فى المادة ١١، أو لم يقدمه فى الميعاد المقرر، أو امتنع عن إعطاء البيانات التي يطلبها الموظفون المختصون، أو أعطى بيانات غير صحيحة، أو قاوم أو منع أو حاول منع الموظفين من القيام بعملهم، وكذلك كل من وزع أو باع تذاكر غير مختومة بخاتم الضريبة، أو استعمل طرقاً قصد بها أو نشأ عنها التخلص من أداء الضريبة، أو الانتقاص منها، أو التأخر عن أدائها، أو خالف أى حكم من أحكام هذا القانون، عوقب بغرامة لاتتجاوز خمسين جنيهاً، فضلاً عن جواز الحكم بإغلاق المحل مدة لاتتجاوز خمسة عشر يوماً، وذلك مع عدم الإخلال بأى عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أى قانون آخر. وفى جميع الأحوال يلزم المخالف أداء باقى الضريبة مع زيادة تساوى ثلاثة أمثالها تضاعف فى حالة العود "

وحيث إن المدعى ينعى على المادة ١٤ المطعون عليها، مخالفتها للدستور من

النواحي الآتية:

١- أن ضريبة الملاهي تقع أصلاً على الجمهور، وتتعلق بأجرة الدخول التي يدفعونها، ومن ثم يكون دين الضريبة مترتباً فى ذمتهم ابتداءً، بوصفهم ملتزمين أصلاً بدفعها حال استحقاقها، ولكن المشرع اختص المسؤولين عن توريد الضريبة بالجزاءات التي فرضها النص المطعون فيه.

٢- لا يجوز أن تقرن الدولة حقها في اقتضاء دين الضريبة بجزاء على الإخلال بدفعها يكون مجاوزاً بمداه أو بتعدده، الحدود المنطقية التي يقتضيها صون مصلحتها الضريبية، وإلا كان هذا الجزاء غلواً منافياً لضوابط الاعتدال، بما يُخرج الضريبة عن بواعثها الأصلية والعرضية، ويفقدها مقوماتها.

٣- أن المسؤولين عن دين ضريبة الملاهي التي فرضها المشرع على الحفلات التي تقام في فنادقهم، ولا يقومون بالإخطار عنها خلال الميعاد المنصوص عليه في المادة ١١ من قانون هذه الضريبة، يتحملون عدداً من الجزاءات التي تنصب جميعها على محل واحد، هي تلك التي عددها المادة ١٤ المطعون عليها، وأخصها أنهم يدفعون الضريبة مقدرة بأعلى فئاتها، وعلى أساس عدد المقاعد بالكامل. ويلزمون معها بزيادة تعادل ثلاثة أمثالها، مع جواز الحكم بغلق المحل، ودون إخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات، بما ينافي ضوابط العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي.

وحيث إن المدين بالضريبة إما أن يكون ملتزماً أصلياً بها أو مسئولاً عنها. ذلك أن المشرع يتخذ دوماً من المال المحمل بالضريبة، وعاءً لها باعتباره عنصراً موضوعياً في الواقعة التي أنشأتها. بيد أن وجود علاقة بين هذا المال والمدين بالضريبة، يبلور شخصيتها، ويقوم هذا المدين مكلفاً أصلاً بأدائها. وشرط اعتبار غيره مسئولاً عنها، أن تنتفي علاقته بالمال المتخذ وعاءً لها، وألا يعتبر ملزماً بها إلا مع المدين أصلاً بأدائها، فهو مدين مع غيره بكل الدين، فإذا وفاه، رجع به عليه، بعد أن حل فيه محل الدائن حلوياً قانونياً.

وحيث إن المادة ٦ من القانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ بفرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة، تنص على أن تحصل الضريبة من الجمهور بواسطة شاغلي الدور والمحال الخاضعة للضريبة. وعملاً بالمادة ٧ من هذا القانون يجب على أصحاب المحال والمستغلين لها، أن يودوا الضريبة إما مقدماً أو في ذات اليوم أو في اليوم التالي لإقامة الحفلة على الأكثر، وذلك بالطرق والأوضاع التي يصدر بها قرار وزاري.

وحيث إن ذلك مؤداه أن من يقيمون حفلات في المحال الخاضعة لقانون هذه الضريبة، ملزمون أصلاً بإيفائها، وقد أقام هذا القانون - وإلى جانبهم - من عينتهم مادته السابعة بوصفهم مسئولين عنها، ضماناً لتحويلها وخفضاً لتكلفتها وتوقياً للتحايل عليها. والمدعى بهذا المعنى يعتبر مسئولاً عن الضريبة، وعلى ضوء صفته هذه، تتحدد دستورية المطاعن التي نسبها إلى المادة ١٤ من ذلك القانون.

وحيث إن السلطة التي يباشرها المشرع في موضوع تنظيم الحقوق، لاعتقادها إلا الضوابط التي فرضها الدستور عليها لتحد من إطلاقها وترسم تخومها التي لا يجوز أن يتعداها، سواء باغراق هذه الحقوق من خلال تنظيمها، أو عن طريق تقييدها بما يرهقها ويحول دون اكتمال مجالاتها الحيوية التي تمثل لبها ونواتها.

وحيث إن الضريبة التي فرضها المشرع في شأن الملاهي وغيرها من المحال التي أخضعها القانون لحكمه، لا تعتبر ضريبة محلية ينحصر سريانها في رقعة إقليمية بذاتها لتجاوزها، وإنما هي ضريبة عامة تسع الحدود الإقليمية للدولة جميعها، بما يبسطها - وكلما تحقق مناطها ممثلاً في الواقعة التي أنشأتها - على كل الأجزاء التي يشتمل عليها إقليمها. وهو ما يعني أن مموليتها متمثلون في الخضوع لها جغرافياً، وإن كان تعادلهم فيما يلتزمون به من مبلغها، منتفياً. وحيث إن اختيار المشرع لوعاء

ضريبة ما ممثلاً في المال المحمل بعينها، وإن كان مما يدخل في سلطته التقديرية كلما كان هذا التقدير موضوعياً؛ وكانت دستورية الضريبة لا ترتبط بعظم حصيلتها، ولا تنفيذها ضآلتها، ولا يحول دونها أن يكون للضريبة - فضلاً عن مقاصدها الأصلية التي يعكسها اتجاه الدولة إلى الحصول على مبلغها إنماء منها لموارد ترصدها على مصارفها - أثراً عرضية من شأنها فرض أعباء على صور من النشاط التي يأتيها المكلفون بها والتي تقع الضريبة عليها - بما يحد منها؛ وكان الملتزمون أصلاً بضريبة الملاهي يتحملون بمبلغها إسهاماً من جانبهم في تمويل الخزانة العامة مع تنظيم نشاطهم عرضاً باعتباره استهلاكاً ترفيهاً ممثلاً في حفلاتهم التي يقيمونها في المحال التي أخضعها القانون لحكمه، بعد الاتفاق عليها مع أصحابها أو مستغليها، فإن المدينين أصلاً بالضريبة، وكذلك المسؤولين عنها، لا يتحملون بسببها - منظوراً إليها في ذاتها - عبئاً مخالفاً للدستور.

وحيث إن حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها، ولإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية، ينبغي أن يقابل بحق الملتزمين أصلاً بها، والمسؤولين عنها في تحصيلها وفق أسس موضوعية، يكون إنصافها نافياً لتحيفها، وحيدتها ضمان لموضوعيتها؛ وكان قانون ضريبة الملاهي، وإن توخى ابتداء حماية المصلحة الضريبية للدولة باعتبار أن غلتها تُعينها على مواجهة نفقاتها، إلا أن مصلحتها هذه ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية بوصفها مفهوماً مقيداً لنصوص هذا القانون، يتفيا - بين ما يشتمل عليه - أن يكون جزاء الإخلال بها موازناً أثقالها بموجباتها، لامنتهياً إلى تعميق وطأتها. وحيث إن العدل - وباعتباره قيمة مثلى - لا يعدو أن يكون مفهوماً مجرداً. بيد أن العدل من منظور اجتماعي، إنما يتحدد على ضوء القيم التي ارتضتها الجماعة خلال زمن معين، وكان تقيدها بها مهيمناً على مظاهر سلوكها تعبيراً من جانبها عن أكثر المصالح توافقاً مع بينتها، فلا يكون قبول أفرادها بها، إلا حلاً ملائماً لتنازع

توجهاتهم وتعارضها. ولنن جاز القول بأن تلك القيم لاتعنى شيئا ثابتا باطراد، وأن معانيها وغاياتها تتباين تبعا لمعايير الضمير الاجتماعي ومستوياتها؛ وكان لايجوز بالنظر إلى مخاطر التعارض في مجال العدالة الاجتماعية بين مفترضاها النظرية ومتطلباتها العملية، أن يكون تصورهما ذاتيا، ولا أن تكون دائرة تطبيقها منغلقة على نفسها، إلا أن القيم التي يحتضنها العدل - محددًا من منظور اجتماعي - تظل نتاج الخبرة التي صهرها العقل الجمعي، فلايلتمس المشرع طريقها بعيدا عما يراه الأفراد في مجموعهم حقا وإنصافا. وحيث إن فكرة الجزاء - جنائياً كان أم تأديبياً أو مدنياً - تعنى مجاوزة الحدود التي يجوز التسامح فيها. وكما كان الجزاء مقررًا لضرورة، ومتناسبًا مع الأفعال التي أثمها المشرع أو منعها، متصاعدا مع خطورتها *In ascending order of severity* كان موافقًا للدستور.

وحيث إن مستغلي المحال الخاضعة لقانون ضريبة الملاهي، وكذلك أصحابها، مقيدون وفقاً لنص المادة الحادية عشرة من هذا القانون، بإخطار إدارة ضريبة الملاهي - وخلال المواعيد المقررة قانوناً - بالحفلات التي تقام في هذه المحال. وحيث إن المشرع عدد بنص المادة ١٤ المطعون عليها صور الجزاء التي قرر توقيعها بكاملها على المخالفين لحكمها، فلم يقصرها على الغرامة التي فرضها، ولاعلى أداء باقى الضريبة مع زيادة تعادل ثلاثة أمثالها، و مضاعفتها في حالة العود. وإنما ضم إلى هذين الجزاءين عقوبة غلق المحل، وكذلك أية عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر؛ وكانت صور الجزاء هذه - مع تعددها وتفاوتها فيما بينها في مداها - قد فرضها جميعاً قانون ضريبة الملاهي في شأن أفعال يأتيها المخالفون لأحكامه، ولاتتحد فيما بينها سواء في عناصرها أو قدر خطورتها، أو الآثار التي ترتبها؛ بل يتصل الجزاء بهذه الأفعال جميعها ليسمها بوطأته، سواء كان التورط فيها ناشئاً عن عمد أو إهمال أو عن فعل لايقترن بأيهما؛ متوخياً التدليس على القائمين على تنفيذ

قانون الضريبة عن طريق إخفاء بياناتها، أو عرض ما هو غير صحيح منها، بقصد التخلص منها كلها أو بعضها واقتناص مبلغها؛ أو منتهياً إلى مجرد التأخير في توريدها؛ وسواء كان هذا التأخير عرضياً أو مقصوداً؛ محدوداً بفترة زمنية ضيقة، أو مترامياً؛ مستنداً إلى قوة قاهرة، أو مجرداً مما يعد ظرفاً مفاجئاً أو طارئاً؛ فلا يظهر نص المادة ١٤ المطعون عليها - ومن خلال تعدد صور الجزاء التي فرضتها، وتعلقها بأفعال تتنافر خصائصها وعواقبها - إلا مجاوزاً بمدها حقائق هذه الأفعال ومكوناتها، نابذاً تحديد جزاء لكل منها بما يناسبها، فلا يزنها بالقسط، بل يقيس أقلها خطراً على أسوأها مقصداً، ويعاملها جميعاً بافتراض وحدة مضمونها وآثارها. وليس ذلك إلا غلوا منافياً لضوابط العدالة الاجتماعية التي أرسيتها المادة ٣٨ من الدستور، لتقييم عليها النظم الضريبية جميعها، وما يُلحق بها من الأعباء المالية التي عدتها المادة ١١٩ من الدستور. وحيث إن النصوص القانونية لا تؤخذ إلا على ضوء ما يتحقق فيه معناها، ويكفل ربط مقدماتها بنتائجها؛ وكان الأصل في صور الجزاء ألا تتزاحم جميعها على محل واحد بما ينبو بها عن موازين الاعتدال؛ وألا يتعلق جزاء منها بغير الأفعال التي تتحد خواصها وصفاتها، وبما يلائمها، فلا يكون من أثره العدوان دون مقتض على حقوق الملكية الثابتة لأصحابها؛ وكان ذلك مؤداه أن الجزاء لا يجوز أن يكون خطأً، ولا فاسداً مغبةً. بل ينبغي أن يوازن المشرع قبل تقريره، بين الأفعال التي يجوز أن يتصل بها، وأن يقدر لكل حال لبوسها، فلا يتخذ من النصوص القانونية ما تظهر فيه مكامن مثالبها، بل يبتغيها أسلوباً لتقويم أوضاع خاطئة وتصحيحها.

وحيث إن ضوابط الجزاء هذه، هي التي غض المشرع بصره عنها بنص المادة ١٤ المطعون عليها، والتي مزج بها - وفي إطار صور الجزاء التي عدتها - بين أفعال غشبية التنافر مضموناً وأثراً، مصطنعاً أو مفترضاً تماثل عناصرها ووحدة نتائجها، فضمها إلى بعضها، مقدراً تساويها فيما بينها، وكأن دواءً واحداً يُصلحها ويرد عنها أسقامها، فأنزل على كل منها - بعد أن جمعها في صعيد واحد - صور الجزاء عينها.

وحيث إن غلو صور الجزاء التي عدتها المادة ١٤ المطعون عليها، يبدو واضحاً من إخضاعها المكلفين بها الذين لا يقدمون في الميعاد، الإخطار المنصوص عليه في المادة الحادية عشر من قانون الضريبة، لصور الجزاء ذاتها التي تطبقها في شأن من يعمدون إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها، احتيالياً عليها، وتهرباً منها، بل إن هؤلاء شأنهم شأن من يدفعون الضريبة بأقل من مبلغها، ولا يبادرون خلال مهلة لاتجاوز يوماً واحداً، برد مانقص منها بعد طلبه، على ماتقضى به المادة العاشرة من القانون. كذلك، فإن من يمنعون القائمين بتنفيذ القانون عن أداء عملهم في مجال هذه الضريبة، شأنهم شأن من يتراخون في توريدها ولو يوماً واحداً - لعوامل قد لا يكون لإراداتهم دخل فيها، ومن يخفون بياناتها تدليساً، شأنهم شأن من يخطنون فيها، فلا يقدمون لإدارة الضريبة على الملاهي إخطاراً صحيحاً. فهؤلاء وهؤلاء قدر النص المطعون أنهم نظراء بعضهم لبعض، فأحاطهم بصور الجزاء ذاتها مع تنوعها. وماكذلك تصاغ النصوص القانونية التي تتحدد دستوريتها على ضوء ارتباطها عقلاً بأهدافها، وبوصفها وسائل ملائمة لتحقيق أغراض مبررة. ولا كذلك يكفل المشرع لضريبة الملاهي ضوابط عدالتها الاجتماعية، وهي تعد ضريبة أنشأ المشرع من أجل تحصيلها - هي والزيادة المنصوص عليها في القانون - حق امتياز على أموال الخاضعين لها جميعها.

وحيث إن الضريبة التي يكون أداؤها وفقاً لنص المادة ٦١ من الدستور، واجباً قانوناً، هي تلك التي تتوافر لها قوالبها الشكلية وأسسها الموضوعية - وعدالتها الاجتماعية جوهرها ومسراها - وكان مبدأ الخضوع للقانون محدداً على ضوء أسس ديمقراطية، مؤداه أن تكون للملكية حرمتها وفقاً للمعايير التي تبنتها الدول الديمقراطية في تشريعاتها، والتزمتها قاعدة ترد إليها مختلف مظاهر سلوكها؛ وألا يكون جزاء الأفعال منفصلاً عن تدرجها فيما بينها؛ ولا متمحضاً غلواً منافياً لطبيعتها؛ ولا متعدداً

متعامداً على أموال المدين في مجموعها؛ وكان الأصل في السلطة التقديرية التي يملكها المشرع في موضوع تنظيم الحقوق، هو إطلاقها مالم يفرض الدستور عليها ضوابط تقيم لها أسواراً لايجوز تخطيها؛ وكانت المادة ١٤ المطعون عليها تناقض أحكام المواد ٣٤، ٣٨، ٦١، ٦٥ من الدستور؛ فإن المشرع يكون قد جاوز بحكمها نطاق سلطته التقديرية.

وعليه فقد انتهت المحكمة إلى الحكم بعدم دستورية نص المادة ١٤ من القانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ بفرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي^(١).

ويعيننا في معرض تحليلنا لهذا الحكم إماطة اللثام عما شيد عليه من مثالب وعوار دستوري يمس المادة ١٤ من القانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ بفرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة، وذلك من زاوية الجزاء الضريبي الذي تضمنته على الممول حال تقاعسه عن أداء الضريبة المشار إليها على النحو الذي تطلبه المشرع بنصوصها ذات الشأن، وتتبلور تلك المثالب فيما يلي :

أولاً - أن المشرع قد عدد بنص المادة (١٤) المطعون عليها صور الجزاء التي قرر توقيعها بكاملها على المخالفين لحكمها، فلم يقصرها على الغرامة التي فرضها ، ولا على أداء باقي الضريبة مع زيادة تعادل ثلاثة أمثالها، ومضاعفتها في حالة العود ، وإنما ضم إلى هذين الجزاءين عقوبة غلق المحل، وكذلك أية عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر.

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (١٥٢) لسنة ١٨ القضائية، جلسة ٦-٦-١٩٩٨، سلفت الإشارة إليه.

ولما كانت صور الجزاء هذه - مع تعددها وتفاوتها فيما بينها في مداها - قد فرضها جميعاً قانون ضريبة الملاهي في شأن أفعال يأتيها المخالفون لأحكامه، ولا تتحد فيما بينها سواء في عناصرها أو قدر خطورتها، أو الآثار التي ترتبها، بل يتصل الجزاء بهذه الأفعال جميعها ليسمها بوظائفه، سواء كان التورط فيها ناشئاً عن عمد أو إهمال أو عن فعل لا يفترن بأيهما، متوخياً التدليس على القائمين على تنفيذ قانون الضريبة عن طريق إخفاء بياناتها، أو عرض ما هو غير صحيح منها، بقصد التخلص منها كلها أو بعضها واقتناص مبلغها، أو منتهياً إلى مجرد التأخير في توريدها، وسواء كان هذا التأخير عرضياً أو مقصوداً، محدوداً بفترة زمنية ضيقة، أو مترامياً، مستنداً إلى قوة القاهرة، أو مجرداً مما يعد ظرفاً مفاجئاً أو طارئاً. ومن ثم فلا يظهر نص المادة (١٤) المطعون عليها - ومن خلال تعدد صور الجزاء التي فرضتها، وتعلقها بأفعال تتنافر خصائصها وعواقبها - إلا مجاوزاً بمداه حقائق هذه الأفعال ومكوناتها، نابذاً تحديد جزاء لكل منها بما يناسبها، فلا يزنها بالقسط، بل يقيس أقلها خطراً على أسوأها مقصداً، ويعاملها جميعاً بافتراض وحدة مضمونها وآثارها. وليس ذلك إلا غلواً منافياً لضوابط العدالة الاجتماعية التي أرسنها المادة (٣٨) من الدستور، لتقييم عليها النظم الضريبية جميعها، وما يلحق بها من الأعباء المالية التي عدتها المادة (١١٩) من الدستور، والتي تقابلها المادة (٣٨) من الدستور الحالي لعام ٢٠١٤.

ثانياً - أن الجزاء الذي حملة نص المادة (١٤) المطعون عليها، يتنافر و فكرة عدالة الضريبة. ذلك أنه - وفي إطار صور الجزاء التي عددها - بشأن أفعال غشيتها التنافر مضموناً وأثراً، مصطنعاً أو مفترضاً تماثل عناصرها ووحدة نتائجها، فضمها إلى بعضها، مقدراً تساويها فيما بينها، وكأن دواءً واحداً يصلحها ويرد عنها أسقامها، فأنزل على كل منها - بعد أن جمعها في صعيد واحد - صور الجزاء عينها. ولا كذلك يكفل المشرع لضريبة الملاهي ضوابط عدالتها الاجتماعية.

المطلب الثاني

تقديرنا لدى تلبية الجزاءات الضريبية الواردة بنص المادة (١٤) من القانون رقم (٢٢١) لسنة ١٩٥١ بفرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي لبدأ عدالة الضريبه

المستفاد من قضاء المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية نص المادة ١٤ من القانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ بفرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي إنما يكمن في أن المشرع قد نصَّ على حزمةٍ من الجزاءات الضريبية تنزل بمن يخالف احكامها، خلاصتها أن كل من امتنع عن تقديم الإخطار المنصوص عليه في المادة (١١)، أو لم يقدمه في الميعاد المقرر، أو امتنع عن إعطاء البيانات التي يطلبها الموظفون المختصون، أو أعطى بيانات غير صحيحة، أو قاوم أو منع أو حاول منع الموظفين من القيام بعملهم، وكذلك كل من وزع أو باع تذاكر غير مختومة بخاتم الضريبة، أو استعمل طرقاً قصد بها أو نشأ عنها التخلص من أداء الضريبة، أو الانتقاص منها، أو التأخر عن أدائها، أو خالف أي حكم من أحكام هذا القانون، يعاقب بغرامة لا تتجاوز خمسين جنيهاً، فضلاً عن جواز الحكم بإغلاق المحل مدة لا تتجاوز خمسة عشر يوماً، وذلك مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر. وفي جميع الأحوال يلزم المخالف أداء باقي الضريبة مع زيادة تساوي ثلاثة أمثاله تضاعف في حالة العود.

وبإمعان النظر في النص المتقدم يتضح بجلاء انه قد غاب عن ذهن المشرع ، أن غاية الردع لا تتحقق بغزارة النصوص العقابية وتزاحمها وتتاليها، وإنما العبرة بقدرة النص التشريعي على توظيف تلك الجزاءات الضريبية العقابية بما يتناسب ويتوازن مع ماهية و حجم و نطاق و أثر و أبعاد السلوك المؤثم المرتكب من قبل

الممول، الأمر الذي يشكل بحد ذاته الضمانة الوحيدة والناجعة لعدالة الجزاء الضريبي . تلك العدالة التي من أولى مسلماتها وبديهياتها ألا توضع كافة الجزاءات الضريبية – على اختلافها وتباينها – في بوتقة واحدة ليعاقب بها الممول أيماً كان سلوكه المؤثم، ذلك أنه من غير المنطقي أو العادل أن تتساوى عقوبة الممول الذي خالف النص الضريبي عن تقصير أو إهمال أو سوء فهم أو خطأ أو أمر طارئ أو قوة قاهرة، مع الذي خالفة عن تبصرة وعمد ، أو تعمد إخفاء لبيانات الضريبة، أو تشويه لعناصرها. كما لا يكون منصفاً أن يعاقب الممول الذي يرتكب السلوك المؤثم للمرة الأولى، مع من دأب على تكراره عمداً وإصراراً، ولا أن تتعدد الجزاءات الضريبية عن المحل ذاته ما لم تتوفر لذلك ضوابطه وشروطه على هدي من واقعية السلوك المؤثم وثبوت ارتكابه يقيناً من قبل الممول.

وصفوة القول في هذا الصدد أن تزامم الجزاءات الضريبية لا يعني في جميع الأحوال إفلاح النص التشريعي في تحقيق غاية الردع، واستيفاء الحكمة التشريعية من وراء إقرار النص الضريبي، والتي تقتضي أن تدور الجزاءات الضريبية – كي تكون مستوفاة لمبدأ عدالة الضريبة – وجوداً وعمداً مع قدرة المشرع من خلال النص الضريبي على توظيف تلك الجزاءات لحث الممول على الإيفاء بدين الضريبة ، فضلاً عن مراعاة تدرجها وتوازنها و تناسبها مع ماهية السلوك المؤثم المنسوب للممول ارتكابه يقيناً ، وهو ما افتقر إليه نص المادة ١٤ من القانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ بفرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي مما حدا المحكمة الدستورية العليا على القضاء بعدم دستوريتها لمجافاتها لمبدأ عدالة الضريبة.

المبحث الرابع

الجزء الضريبي في قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ وتعديلاته

نتصدى في ذلك المبحث لبيان ماهية الجزاءات الضريبية في متن نصوص قانون الجمارك رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣، وما اعترافها من شبهات بعدم الدستورية تصدت لها المحكمة الدستورية العليا في غير قضاء لها، ولا سيما المتعلقة بالمواد (٣٧) و(٣٨) و(١١٧) و(١١٩) و(١٢١)، و(١٢٢)، و(١٢٤) من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ وتعديلاته، وذلك من خلال ستة مطالب على النحو الآتي:

المطلب الأول : مدى دستورية نص المادة (١٢١) من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ وذلك فيما تضمنته فقرتها الثانية من افتراض العلم بالتهريب إذا لم يقدم من وجدت في حيازته البضائع بقصد الإتجار المستندات الدالة على أنها قد سددت عنها الضرائب الجمركية المقررة.

المطلب الثاني : مدى دستورية نص الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ فيما تضمنته من النص على "أو ارتكاب أى فعل آخر.."

المطلب الثالث : مدى دستورية الفقرتين الثانية والثالثة من المادة (١٢٤) مكررا من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣.

المطلب الرابع : مدى دستورية المواد ٣٧ و ٣٨ و ١١٧ و ١١٩ من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ .

المطلب الخامس : مدى دستورية الفقرة الثالثة من المادة (١٢٢) من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ المستبدلة بموجب القانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ .

المطلب السادس : تقديرنا لمدى تلبية الجزاءات الضريبية الواردة في قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ لمبدأ عدالة الضريبة.

المطلب الأول

مدى دستورية نص المادة (١٢١) من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ وذلك فيما تضمنته فقرتها الثانية من افتراض العلم بالتهريب إذا لم يقدم من وجدت في حيازته البضائع بقصد الإتجار المستندات الدالة على أنها قد سددت عنها الضرائب الجمركية المقررة

كانت الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ المضافة بالقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٠ والمعدّل بالقرار بقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٨٦ تنص على أنه :

" يعتبر في حكم التهريب حيازة البضائع الأجنبية بقصد الإتجار مع العلم بأنها مهربة ، ويفترض العلم إذا لم يقدم من وجدت في حيازته هذه البضائع بقصد الإتجار المستندات الدالة على أنها قد سددت عنها الضرائب الجمركية... "

ولقد كانت هذه الفقرة مثاراً للطعن بعدم دستوريته، وهو ما تصدت له المحكمة الدستورية العليا في الدعوى الدستورية رقم ١٣ لسنة ١٢ القضائية بجلسة ٢ فبراير ١٩٩٢ والتي انتهت فيها إلى الحكم بعدم دستورية تلكم الفقرة لمخالفتها لأحكام المواد ١٦٥، ٨٦، ٦٩، ٦٧، ٤١ من الدستور^(١).

وفي سياق فهم المحكمة الدستورية العليا لحكم الفقرة الثانية المشار إليها وجدت أن المشرع - بعد أن قرر أن حيازة البضائع الأجنبية بقصد الإتجار فيها مع العلم بأنها مهربة يعتبر في حكم التهريب الجمركي- نص على أن هذا العلم يفترض إذا لم يقدم حائز البضائع الأجنبية بقصد الإتجار، المستندات الدالة على سبق الوفاء بالضريبة المستحقة عنها، وبذلك أحل المشرع واقعة عدم تقديم الحائز المذكور لتلك المستندات، محل واقعة علمه بتهريب البضائع التي يحوزها بقصد الإتجار فيها، منشأ بذلك قرينة قانونية يكون ثبوت الواقعة البديلة بموجبها دليلاً على ثبوت واقعة العلم بالتهريب التي كان ينبغي أن تتولى النيابة العامة بنفسها مسئولية إثباتها في إطار التزامها الأصيل بإقامة 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.

وأوضحت المحكمة أن القرينة القانونية التي تضمنها نص الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من قانون الجمارك، لا تعتبر من قبيل القرائن القاطعة، إذ الأصل في القرائن القانونية بوجه عام هو جواز إثبات عكسها، ولا تكون القرينة قاطعة إلا بنص

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (١٣) لسنة ١٢ القضائية، جلسة ١٩٩٢/٢/٢، مكتب فني ٥ الجزء الأول صفحة ١٦٥، منشور بالجريدة الرسمية العدد رقم (٨) بتاريخ ١٩٩٢/٢/٢٠.

خاص يقرر عدم جواز هدمها، وقد التزم القانون الجمركي الأصل العام في القرائن القانونية بما تضمنته مذكرته الإيضاحية من أن الأثر الذي رتبته هذا القانون على افتراض علم الحائز بحقيقة أن البضائع الأجنبية التي يحوزها للتجار فيها مهربة، هو أن النيابة العامة أضحت غير مكلفة بإقامة الدليل على هذا العلم، وأن نفيه غدا التزاماً قانونياً ألقاه المشرع على عاتق الحائز مثلما هو الشأن في القرائن القانونية، ذلك أن المشرع هو الذي تكفل باعتبار الواقعة المراد إثباتها ثابتة بقيام القرينة القانونية وأعفى النيابة العامة بالتالي من تقديم الدليل عليها.

وأن من المبادئ المستقر عليها بشأن القرائن القانونية - قاطعة كانت أو غير قاطعة - هي أنها من عمل المشرع، وهو لا يقيّمها تحكماً أو إمعاناً، وإنما يجب أن تصاغ القرينة وأن يتحدد مضمونها على ضوء ما يفرز من معطيات بالفعل على صعيد الواقع العملي.

ومن حيث أن القرينة القانونية التي تضمنها نص الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من قانون الجمارك لا تعتبر كذلك، ذلك أنها تتعلق ببضائع أجنبية يجرى التعامل فيها بعد خروجها من الدائرة الجمركية، وهو تعامل لا ينحصر فيمن قام باستيرادها ابتداءً، وإنما تتناولها أيد عديدة شراءً وبيعاً إلى أن تصل إلى حائزها الأخير، وفي كل ذلك يتم التعامل فيها بافتراض سبق الوفاء بالضريبة الجمركية المستحقة عنها ترتيباً على تجاوزها الدائرة الجمركية التي ترصد في محيطها البضائع الواردة، وتقدر ضرائبها وتتم إجراءاتها، باعتبار أن ذلك هو الأصل فيها وأن تهريبها لا يكون إلا بدليل تقدمه الإدارة الجمركية ذاتها وهو ما أكدته الفقرة الثالثة من المادة الخامسة من القانون الجمركي بما نصت عليه من أن الضريبة الجمركية إنما تستحق بمناسبة ورود البضاعة أو تصديرها وفقاً للقوانين والقرارات المنظمة لها، وأنه لا يجوز الإفراج عن

أية بضاعة قبل إتمام الإجراءات الجمركية، و أداء الضرائب و الرسوم المستحقة عنها ما لم ينص القانون على خلاف ذلك .

ومقتضى ذلك ولازمه أن عدم تقديم حائز البضائع الأجنبية بقصد الاتجار فيها المستندات الدالة على الوفاء بالضرائب الجمركية المستحقة عليها، لا يفيد بالضرورة علمه بتهربها ، إذ كان ذلك ، فإن الواقعة البديلة التي اختارها النص المطعون فيه لا تشرح في الأعم الأغلب من الأحوال لاعتبار واقعة العلم بالتهريب ثابتة بحكم القانون ولا تربطها بالتالي علاقة منطقية بها، وتغدو القرينة بالتالي غير مرتكزة على أسس موضوعية ومقحمة لإهدار افتراض البراءة، ومجاوزه من ثم لضوابط المحاكمة المنصفة التي كفلها الدستور في صلبه.

وذهبت المحكمة الدستورية العليا في هذا الصدد إلى أن جريمة التهريب الجمركي من الجرائم العمدية التي يعتبر القصد الجنائي ركناً فيها، وكان الأصل هو أن تتحقق المحكمة بنفسها وعلى ضوء تقديرها للأدلة التي تطرح عليها من علم المتهم بحقيقة الأمر في شأن كل واقعة تقوم عليها الجريمة وأن يكون هذا العلم يقيناً لا ظنياً أو افتراضياً، وكان الاختصاص المقرر دستورياً للسلطة التشريعية في مجال إنشاء الجرائم وتقرير عقوباتها لا يخولها التدخل بالقرائن التي تنشئها لغل يد المحكمة عن القيام بمهمتها الأصلية في مجال التحقق من قيام أركان الجريمة التي عينها المشرع إعمالاً لمبدأ الفصل بين السلطتين التشريعية والقضائية ، وكان النص التشريعي المطعون فيه قد حدد واقعة بذاتها جعل ثبوتها بالطريق المباشر، دالاً بطريق غير مباشر على العلم بالواقعة الإجرامية مقحماً بذلك وجهة النظر التي ارتأها في مسألة يعود الأمر فيها بصفة نهائية إلى محكمة الموضوع لاتصالها بالتحقيق الذي تجريه بنفسها تقصياً للحقيقة الموضوعية عند الفصل في الاتهام الجنائي، وهو تحقيق لا سلطان لسواها

عليه، ومآل ما يسفر عنه إلى العقيدة التي تتكون لديها من جماع الأدلة المطروحة عليها.

وأن المشرع إذ ألقى النيابة العامة – بالنص التشريعي المطعون عليه – من التزاماتها بالنسبة إلى واقعة بذاتها تتصل بالقصد الجنائي وتعتبر من عناصره، هي واقعة علم المتهم بتهريب البضائع الأجنبية التي يحوزها بقصد الاتجار فيها، حاجباً بذلك محكمة الموضوع عن تحقيقها، وأن تقول كلمتها بشأنها، بعد أن افترض النص المطعون عليه هذا العلم بقرينة تحكيمية، ونقل عبء نفيه إلى المتهم، فإن عمله يُعد انتحالاً لاختصاص كفه الدستور للسلطة القضائية، وإخلاقاً بموجبات الفصل بينها وبين السلطة التشريعية، ومناقضاً كذلك لافتراض براءة المتهم من التهمة الموجهة إليه في كل وقائعها وعناصرها، ومخالفاتاً بالتالي لنص المادة (٦٧) من الدستور^(١).

وأكدت المحكمة أن افتراض براءة المتهم من التهمة الموجهة إليه يقتدر دائماً من الناحية الدستورية – ولضمان فعاليته – بوسائل إجرائية إلزامية تعتبر كذلك – ومن ناحية أخرى – وثيقة الصلة بالحق في الدفاع وتمثل في حق المتهم في مواجهة الأدلة التي قدمتها النيابة العامة إثباتاً للجريمة، والحق في دحضها 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.

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى (١٣) لسنة ١٢ القضائية، جلسة ٢-٢-١٩٩٢، سلفت الإشارة إليه.

ومن ثم فقد خلصت المحكمة الدستورية العليا إلى أن نص الفقرة الثانية من قانون الجمارك المشار إليها إنما ينال من مبدأ الفصل بين السلطتين التشريعية والقضائية، ومن الحرية الشخصية ويناقض افتراض البراءة، ويخل بضوابط المحاكمة المنصفة وما تشتمل عليه من ضمان الحق في الدفاع، ومن ثم فإنه بذلك يكون مخالفاً لأحكام المواد (٤١) و (٦٧) و (٦٩) و (٨٦) و (١٦٥) من الدستور. ومن ثم فقد قضت المحكمة على هدي تلك المعطيات بعدم دستورية نص المادة (١٢١) من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ وذلك فيما تضمنته فقرتها الثانية من افتراض العلم بالتهريب إذا لم يقدم من وجدت في حيازته البضائع بقصد الإتجار المستندات الدالة على أنها قد سددت عنها الضرائب الجمركية المقررة^(١).

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى (١٣) لسنة ١٢ القضائية، جلسة ٢-٢-١٩٩٢، سلفت الإشارة إليه .

وتخلص واقعات الدعوى المشار إليها في أن النيابة العامة كانت قد اتهمت المدعى في القضية رقم ١٤٢ لسنة ١٩٨٦ جنح قسم قنا بأنه في يوم ٣ يناير سنة ١٩٨٣ بدائرة قسم قنا " حاز بقصد الاتجار بضائع أجنبية مهربة من الرسوم الجمركية مع العلم بذلك " . وطلبت عقابه بالمواد ١٢١ و ١٢٢ و ١٢٤ مكرراً من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ المعدل بالقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٠ ، وبتاريخ ٨ فبراير سنة ١٩٨٨ قضت محكمة جنح قسم قنا حضورياً بحبس المدعى سنتين مع الشغل وكفالة عشرين جنيهاً لإيقاف التنفيذ ، وغرامة ألف جنيه والمصادرة والمصاريف الجنائية ، والزامه بأن يؤدي للمدعية بالحق المدني بصفتها (وزارة المالية) تعويضاً قدره ٣٩٠ ملياً و ٢٢٢ جنيه ، فطعن المدعى في هذا الحكم بطريق الاستئناف ، وقيد استئنافه برقم ١١٨٨ لسنة ١٩٨٨ جنح مستأنفة قنا ، وبجلسة ٢١ ديسمبر سنة ١٩٨٩ دفع الحاضر عن المدعى بعدم دستورية الفقرة الثانية من المادة ١٢١ من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ المضافة بالقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٠ ، فقررت المحكمة التأجيل لجلسة ١٩ أبريل سنة ١٩٩٠ كطلب الحاضر مع المتهم لإقامة الدعوى الدستورية ، فأقام الدعوى الماثلة .

وقد جاء بأسباب هذا الحكم فيما نحن بصده أن الفقرة الثانية من المادة ١٢١ من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ المضافة بالقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٠ والمعدل بالقرار بقانون رقم ١٨٧ =

سنة ١٩٨٦ تنص على أن " يعتبر فى حكم التهريب حيازة البضائع الأجنبية بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربية ، ويفترض العلم إذا لم يقدم من وجدت فى حيازته هذه البضائع بقصد الاتجار المستندات الدالة على أنها قد سددت عنها الضرائب الجمركية " .

وحيث إن المدعى ينعى على النص المطعون عليه أنه إذ أقام قرينة قانونية افترض بمقتضاها علم الحائز للبضائع الأجنبية بقصد الاتجار فيها بتهريبها ، إذ لم يقدم المستندات الدالة على سداد الضرائب الجمركية عليها فإنه يكون قد خالف قرينة البراءة التى تضمنتها المادة ٦٧ من الدستور التى تنص على أن " المتهم برئ حتى تثبت إدانته فى محاكمة قانونية تكفل له فيها ضمانات الدفاع عن نفسه " . وحيث إن الدستور هو القانون الأساسى الأعلى الذى يرسى القواعد والأصول التى يقوم عليها نظام الحكم ويقرر الحريات والحقوق العامة ، ويرتب الضمانات الأساسية لحمايتها ، ويحدد لكل من السلطة التشريعية والتنفيذية والقضائية وظائفها وصلاحياتها ، ويضع الحدود والقيود الضابطة لنشاطها بما يحول دون تدخل أى منها فى أعمال السلطة الأخرى أو مزاحمتها فى ممارسة اختصاصاتها التى ناطها الدستور بها . وحيث إن الدستور اختص السلطة التشريعية بسن القوانين وفقاً لأحكامه فنص فى المادة ٨٦ منه على أن " يتولى مجلس الشعب سلطة التشريع ، ويقر السياسة العامة للدولة ، والخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ، والموازنة العامة للدولة ، كما يمارس الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية ، وذلك كله على الوجه المبين فى الدستور " .

كما اختص السلطة القضائية بالفصل فى المنازعات والخصومات على النحو المبين فى الدستور فنص فى المادة ١٦٥ منه على أن " السلطة القضائية مستقلة وتتولاها المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها وتصدر أحكامها وفق القانون " . وحيث إن اختصاص السلطة التشريعية بسن القوانين لا يخولها التدخل فى أعمال أسندها الدستور إلى السلطة القضائية وقصرها عليها ، وإلا كان هذا افتتاتاً على عملها وإخلالها بمبدأ الفصل بين السلطتين التشريعية والقضائية . وحيث إن الدستور كفل فى مادته السابعة والستين الحق فى المحاكمة المنصفة بما تنص عليه من أن المتهم برئ حتى تثبت إدانته فى محاكمة قانونية تكفل له فيها ضمانات الدفاع عن نفسه ، وهو حق نص عليه الإعلان العالمى لحقوق الإنسان فى مادته العاشرة والحادية عشرة التى تقرر أولاًهما أن لكل شخص حقاً مكتملاً ومتكافئاً مع غيره فى محاكمة علنية ومنصفة تقوم عليها محكمة مستقلة محايدة ، تتولى الفصل فى حقوقه والتزاماته المدنية ، أو فى التهمة الجنائية الموجهة إليه ، وتردد ثابتهما فى فقرتها الأولى حق كل شخص وجهت إليه تهمة جنائية فى أن تفترض براءته إلى أن تثبت إدانته فى محاكمة علنية توفر له فيها الضمانات الضرورية لدفاعه . وهذه الفقرة السابقة هى التى تستمد منها المادة ٦٧ من الدستور أصلها ، وهى تردد قاعدة استقرار العمل على تطبيقها فى الدول الديمقراطية ، وتقع فى إطارها مجموعة من الضمانات الأساسية تكفل بتكاملها مفهوماً للعدالة يتفق بوجه عام مع المقاييس المعاصرة المعمول بها فى الدول المتحضرة ، وهى بذلك تتصل بتشكيل المحكمة وقواعد تنظيمها وطبيعة القواعد الإجرائية المعمول بها أمامها وكيفية

تطبيقها من الناحية العملية ، كما أنها تعتبر في نطاق الاتهام الجنائي وثيقة الصلة بالحرية الشخصية التي قضى الدستور في المادة ٤١ منه بأنها من الحقوق الطبيعية التي لا يجوز الإخلال بها أو تقييدها بالمخالفة لأحكامه ، ولا يجوز بالتالي تفسير هذه القاعدة تفسيراً ضيقاً ، إذ هي ضمان مبدئي لرد العدوان عن حقوق المواطن وحرياته الأساسية ، وهي التي تكفل تمتعه بها في إطار من الفرص المتكافئة ، 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 من ناحية ، وحق الجماعة في الدفاع عن مصالحها الأساسية من ناحية أخرى ، ويتحقق ذلك كلما كان الاتهام الجنائي معرّفاً بالتهمة مبيناً طبيعتها مفصلاً أدلتها وكافة العناصر المرتبطة بها ، وبمراعاة أن يكون الفصل في هذا الاتهام عن طريق محكمة مستقلة ومحيدة ينشئها القانون ، وأن تجرى المحاكمة في علانية وخلال مدة معقولة ، وإن تستند المحكمة في قرارها بالإدانة – إذا خلصت إليها – إلى موضوعية التحقيق الذي تجريه ، وإلى عرض متجرد للحقائق ، وإلى تقدير سائغ للمصالح المتنازعة ، وتلك جميعها من الضمانات الجوهرية التي لا تقوم المحاكمة المنصفة بدونها ، ومن ثم كفلها الدستور في المادة ٦٧ منه وقرنها بضمانتين تعتبران من مقوماتها وتندرجان تحت مفهومها ، وهما افتراض البراءة من ناحية ، وحق الدفاع لدحض الاتهام الجنائي من ناحية أخرى ، وهو حق عززته المادة ٦٩ من الدستور بنصها على أن حق الدفاع بالأصالة أو بالوكالة مكفول . وحيث إن الدستور يكفل للحقوق التي نص عليها في صلبه الحماية من جوانبها العملية وليس من معطياتها النظرية ، وكان استيثاق المحكمة من مراعاة القواعد المنصفة سألقة الذكر عند فصلها في الاتهام الجنائي وهيمنتها على إجراءاتها تحقيقاً لمفاهيم العدالة حتى في أكثر الجرائم خطورة لا يعدو أن يكون ضماناً أولية لعدم المساس بالحرية الشخصية – التي كفلها الدستور لكل مواطن – بغير الوسائل القانونية المتوافقة مع أحكامه ، وكان افتراض براءة المتهم يمثل أصلاً ثابتاً يتعلق بالتهمة الجنائية من ناحية إثباتها وليس بنوع العقوبة المقررة لها ، وينسحب إلى الدعوى الجنائية في جميع مراحلها وعلى امتداد إجراءاتها ، فقد كان من المحتم أن يرتب الدستور على افتراض البراءة عدم جواز نقضها بغير الأدلة الجازمة التي تخلص إليها المحكمة وتتكون من جماعها عقيدتها ، ولازم ذلك أن تطرح هذه الأدلة عليها ، وأن تقول هي وحدها كلمتها فيها ، وألا تفرض عليها أي جهة أخرى مفهوماً محدداً لدليل بعينه ، وإن يكون مرد الأمر دائماً إلى ما استخلصته هي من وقائع الدعوى وحصلته من أوراقها غير مقيدة بوجهة نظر النيابة العامة أو الدفاع بشأنها .

وحيث إنه على ضوء ما تقدم ، تتمثل ضوابط المحاكمة المنصفة في مجموعة من القواعد المبدئية التي تعكس مضامينها نظاماً متكامل الملامح يتوخى بالأسس التي يقوم عليها صون كرامة الإنسان

وحماية حقوقه الأساسية ويحول بضماناته دون إساءة استخدام العقوبة بما يخرجها عن أهدافه ، وذلك انطلاقاً من إيمان الأمم المتحدة بحرمة الحياة الخاصة وبوطة القيود التي تنال من الحرية الشخصية ، ولضمان أن تتقيد الدولة عند مباشرتها لسلطاتها في مجال فرض العقوبة صوناً للنظام الاجتماعي بالأغراض النهائية للقوانين العقابية التي ينفذها أن تكون إدانة المتهم هدفاً مقصوداً لذاته ، أو أن تكون القواعد التي تتم محاكمته على ضوئها مصادمة للمفهوم الصحيح لإدارة العدالة الجنائية إدارة فعالة ، بل يتعين أن تلتزم هذه القواعد مجموعة من القيم التي تكفل لحقوق المتهم الحد الأدنى من الحماية التي لا يجوز النزول عنها أو الانتقاص منها . وهذه القواعد – وإن كانت إجرائية في الأصل – إلا أن تطبيقها في مجال الدعوى الجنائية – وعلى امتداد مراحلها – يؤثر بالضرورة على محصلتها النهائية ، ويندرج تحتها أصل البراءة كقاعدة أولية تفرضها الفطرة ، وتوجبها حقائق الأشياء ، وهي بعد قاعدة حرص الدستور على إبرازها في المادة ٦٧ منه مؤكداً بمضمونها ما قرره المادة ١١ من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان على ما سلف بيانه ، والمادة السادسة من الاتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان . وحيث إن أصل البراءة يمتد إلى كل فرد سواء أكان مشتبهاً فيه أو متهماً باعتباره قاعدة أساسية في النظام الاتهامي أقرتها الشرائع جميعها لا لتكفل بموجبها حماية المذنبين ، وإنما لتدراً بمقتضاها العقوبة عن الفرد إذا كانت التهمة الموجهة إليه قد أحاطتها الشبهات بما يحول دون التيقن من مقارفة المتهم للواقعة الإجرامية ، ذلك أن الاتهام الجنائي في ذاته لا يزحزح أصل البراءة الذي يلزم الفرد دوماً ولا يزيله سواء في مرحلة ما قبل المحاكمة أو اثباتها وعلى امتداد حلقاتها وأياً كان الزمن الذي تستغرقه إجراءاتها ، ولا سبيل بالتالي لدحض أصل البراءة بغير الأدلة التي تبلغ قوتها الإقناعية مبلغ الجزم واليقين بما لا يدع مجالاً معقولاً لشبهة انتفاء التهمة ، وبشرط أن تكون دلالتها قد استقرت حقيقتها بحكم قضائي استنفد طرق الطعن فيه . وحيث إن افتراض البراءة لا يتحضر عن قرينة قانونية ، ولا هو من صورها ، ذلك أن القرينة القانونية تقوم على تحويل للإثبات من محله الأصلي ممثلاً في الواقعة مصدر الحق المدعى به ، إلى واقعة أخرى قريبة منها متصلة بها .

وهذه الواقعة البديلة هي التي يعتبر إثباتها إثباتاً للواقعة الأولى بحكم القانون ، وليس الأمر كذلك بالنسبة إلى البراءة التي افتراضها الدستور ، فليس ثمة واقعة أهلها الدستور محل واقعة أخرى وأقامها بديلاً عنها ، وإنما يؤسس افتراض البراءة على الفطرة التي جبل الإنسان عليها ، فقد ولد حراً مبرعاً من الخطيئة أو المعصية ، ويفترض على امتداد مراحل حياته أن أصل البراءة لا زال كامناً فيه ، مصاحباً له فيما يأتيه من أفعال ، إلى أن تنقض المحكمة بقضاء حازم 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 كل واقعة ضرورية لقيامها بما في ذلك القصد الجنائي بنوعيه إذا كان متطلباً فيها . وبغير ذلك لا ينهدم أصل البراءة إذ هو من الركائز التي يستند إليها مفهوم المحاكمة المنصفة التي كفلها الدستور ، ويعكس قاعدة مبدئية تعتبر في ذاتها مستعصية على الجدل ، واضحة وضوح الحقيقة ذاتها ، تقتضيها الشرعية الإجرائية ، ويعتبر إنفاذها مفترضاً أولياً لإدارة العدالة الجنائية ، ويتطلبها الدستور لصون الحرية الشخصية في مجالاتها الحيوية وليوفر

من خلالها لكل فرد الأمن في مواجهة التحكم والتسلط والتحامل ، بما يحول دون اعتبار واقعة تقوم بها الجريمة ثابتة بغير دليل ، وبما يرد المشرع عن افتراض ثبوتها بقرينة قانونية تحكمية ينشؤها . وحيث إن النص التشريعي المطعون فيه بعد أن قرر أن حيازة البضائع الأجنبية بقصد الاتجار فيها مع العلم بأنها مهربية يعتبر في حكم التهريب الجمركي ، نص على أن هذا العلم يفترض إذا لم يقدم حائز البضائع الأجنبية بقصد الاتجار المستندات الدالة على سبق الوفاء بالضريبة المستحقة عنها ، وبذلك أحل المشرع واقعة عدم تقديم الحائز المذكور لتلك المستندات محل واقعة علمه بتهريب البضائع التي يحوزها بقصد الاتجار فيها منشأً بذلك قرينة قانونية يكون ثبوت الواقعة البديلة بموجبها دليلاً على ثبوت واقعة العلم بالتهريب التي كان ينبغي أن تتولى النيابة العامة بنفسها مسؤولية إثباتها في إطار التزامها الأصلي بإقامة الأدلة المؤيدة لقيام كل ركن يتصل ببنيان الجريمة ، ويعتبر من عناصرها ، بما في ذلك القصد الجنائي العام ممثلاً في إرادة الفعل مع العلم بالوقائع التي تعطي دلالة إجرامية . وحيث إن القرينة القانونية التي تضمنها النص التشريعي المطعون فيه والسالف بيانها ، لا تعتبر من القرائن القاطعة ، إذ الأصل في القرائن القانونية بوجه عام هو جواز إثبات عكسها ، ولا تكون القرينة قاطعة إلا بنص خاص يقرر عدم هدمها وقد التزم القانون الجمركي الأصل العام في القرائن القانونية بما تضمنته مذكرته الإيضاحية من أن الأثر الذي رتبته هذا القانون على افتراض علم الحائز بحقيقة أن البضائع الأجنبية التي يحوزها للاتجار فيها مهربية ، هو أن النيابة العامة أضحت غير مكلفة بإقامة الدليل على هذا العلم ، وأن نفيه غداً التزاماً قانونياً ألغاه المشرع على عاتق الحائز ، مثلما هو الشأن في القرائن القانونية ، ذلك أن المشرع هو الذي تكفل باعتبار الواقعة المراد إثباتها بقيام القرينة القانونية وأعطى النيابة العامة بالتالي من تقديم الدليل عليها .

إذ كان ذلك ، وكان الأصل في القرائن القانونية قاطعة كانت أو غير قاطعة – هي أنها من عمل المشرع وهو لا يقيّمها تحكماً أو إملاء ، وإنما يجب أن تصاغ القرينة وأن يتحدد مضمونها على ضوء ما يقع غالباً في الحياة العملية ، وكانت القرينة القانونية التي تضمنها النص التشريعي المطعون عليه لا تعتبر كذلك ، ذلك أنها تتعلق ببضائع أجنبية يجرى التعامل فيها بعد خروجها من الدائرة الجمركية ، وهو تعامل لا ينحصر فيمن قام باستيرادها ابتداءً ، وإنما تتداولها أيدي عديدة شراءً وبيعاً إلى أن تصل إلى حائزها الأخير ، وفي كل ذلك يتم التعامل فيها بافتراض سبق الوفاء بالضريبة الجمركية المستحقة عنها ترتيباً على تجاوزها الدائرة الجمركية التي ترصد في محيطها البضائع الواردة وتقدر ضرائبها وتتم إجراءاتها باعتبار أن ذلك هو الأصل فيها وأن تهريبها لا يكون إلا بدليل تقدمه الإدارة الجمركية ذاتها وهو ما أكدته الفقرة الثالثة من المادة ٥ من القانون الجمركي بما نصت عليه من أن الضريبة الجمركية إنما تستحق بمناسبة ورود البضاعة أو تصديرها وفقاً للقوانين والقرارات المنظمة لها ، وأنه لا يجوز الإفراج عن أية بضاعة قبل إتمام الإجراءات الجمركية ، وأداء الضرائب والرسوم المستحقة عنها ما لم ينص القانون على خلاف ذلك . ولازم ما تقدم ، أن عدم تقديم حائز البضائع الأجنبية بقصد الاتجار فيها المستندات الدالة على الوفاء بالضرائب الجمركية المستحقة عليها ، لا يفيد بالضرورة علمه بتهريبها ، إذ كان ذلك ، فإن الواقعة البديلة التي اختارها النص المطعون فيه لا ترشح في الأعم الأغلب من الأحوال لاعتبار واقعة العلم بالتهريب ثابتة بحكم القانون ولا تربطها بالتالي علاقة منطقية بها . وتغدو القرينة

بالتالي غير مرتكزه على أسس موضوعية ومقحمة لإهدار افتراض البراءة ، ومجازة من ثم لضوابط المحاكمة المنصفة التي كفلها الدستور في صلبه . وحيث إن جريمة التهريب الجمركي من الجرائم العمدية التي يعتبر القصد الجنائي ركناً فيها ، وكان الأصل هو أن تتحقق المحكمة بنفسها وعلى ضوء تقديرها للأدلة التي تطرح عليها من علم المتهم بحقيقة الأمر في شأن كل واقعة تقوم عليها الجريمة وأن يكون هذا العلم يقيناً لا ظنياً أو افتراضياً ، وكان الاختصاص المقرر دستورياً للسلطة التشريعية في مجال إنشاء الجرائم وتقرير عقوباتها لا يخولها التدخل بالقرائن التي تنشئها لغل يد المحكمة عن القيام بمهمتها الأصلية في مجال التحقق من قيام أركان الجريمة التي عينها المشرع إعمالاً لمبدأ الفصل بين السلطتين التشريعية والقضائية ، وكان النص التشريعي المطعون فيه قد حدد واقعة بذاتها جعل ثبوتها بالطريق المباشر ، دالاً بطريق غير مباشر على العلم بالواقعة الإجرامية مقحماً بذلك وجهة النظر التي ارتأها في مسألة يعود الأمر فيها بصفة نهائية إلى محكمة الموضوع لاتصالها بالتحقيق الذي تجرته بنفسها تفصيلاً للحقيقة الموضوعية عند الفصل في الاتهام الجنائي ، وهو تحقيق لا سلطان لسواها عليه ، ومأل ما يسفر عنه إلى العقيدة التي تتكون لديها من جماع الأدلة المطروحة عليها ، إذ كان ذلك ، فإن المشرع إذ أعفى النيابة العامة – بالنص التشريعي المطعون عليه – من التزاماتها بالنسبة إلى واقعة بذاتها تتصل بالقصد الجنائي وتعتبر من عناصره ، هي واقعة علم المتهم بتهريب البضائع الأجنبية التي يحوزها بقصد الاتجار فيها ، حاجباً بذلك محكمة الموضوع عن تحقيقها ، وأن تقول كلمتها بشأنها ، بعد ان افترض النص المطعون عليه هذا العلم بقرينة تحكيمية ، ونقل عبء نفيه إلى المتهم ، فإن عمله يُعد انتحالاً لاختصاص كفله الدستور للسلطة القضائية ، وإخلالاً بموجبات الفصل بينها وبين السلطة التشريعية ، ومناقضاً كذلك لافتراض براءة المتهم من التهمة الموجهة إليه في كل وقائعها وعناصرها ، ومخالفات بالتالي لنص المادة ٦٧ من الدستور . وحيث إن افتراض براءة المتهم من التهمة الموجهة إليه يقترن دائماً من الناحية الدستورية – ولضمان فعاليته – بوسائل إجرائية إلزامية تعتبر كذلك – ومن ناحية أخرى – وثيقة الصلة بالحق في الدفاع وتتمثل في حق المتهم في مواجهة الأدلة التي قدمتها النيابة العامة إثباتاً للجريمة ، والحق في دحضها بأدلة النفي التي يقدمها ، وكان النص التشريعي المطعون عليه – وعن طريق القرينة القانونية التي افترض بها ثبوت القصد الجنائي – قد اخل 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 ، وكان هذا النص – وعلى ضوء ما تقدم جميعه – ينال من مبدأ الفصل بين السلطتين التشريعية والقضائية ، ومن الحرية الشخصية ويناقض افتراض البراءة ، ويخل بضوابط المحاكمة المنصفة وما تشتمل عليه من ضمان الحق في الدفاع ، فإنه بذلك يكون مخالفاً لأحكام المواد ٤١ و ٦٧ و ٦٩ و ٨٦ و ١٦٥ من الدستور . فلهذه الأسباب حكمت المحكمة بعدم دستورية نص المادة ١٢١ من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وذلك 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.

المطلب الثاني

مدى دستورية نص الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ فيما تضمنته من النص على "أو ارتكاب أي فعل آخر.."

على هدي من حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى (١٣) لسنة ١٢ القضائية، بجلستها المنعقدة بتاريخ ٢ فبراير سنة ١٩٩٢ - والذي كان محور البحث في المطلب الأول من المبحث المائل - والذي خلصت فيه إلى عدم دستورية نص المادة (١٢١) من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ وذلك فيما تضمنته فقرتها الثانية من افتراض العلم بالتهريب إذا لم يقدم من وجدت في حيازته البضائع بقصد الإتجار المستندات الدالة على أنها قد سددت عنها الضرائب الجمركية المقررة، فقد غدا نص المادة (١٢١) من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ على النحو الآتي:

فقرة أولى : " يعتبر تهريباً إدخال البضائع من أي نوع إلي الجمهورية وإخراجها منها بطرق غير مشروعة بدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة "

فقرة ثانية : " ويعتبر في حكم التهريب حيازة البضائع الأجنبية بقصد الإتجار مع العلم بأنها مهربة كما يعتبر في حكم التهريب تقديم مستندات أو فواتير مزورة أو مصنعة أو وضع علامات كاذبة أو إخفاء البضائع أو العلامات أو ارتكاب أي فعل آخر يكون الغرض منه التخلص من الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة ".

كما نصت المادة (١٢٢) من القانون ذاته على معاقبة التهريب أو الشروع فيه بالحبس والغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين، وذلك دون الإخلال بأية عقوبة أشد يقضى بها قانون آخر، فضلا عن مصادرة البضائع موضوع التهريب في جميع الأحوال.

وبهذا الصدد فقد طرحَ على بساط قضاء المحكمة الدستورية العليا - بموجب الدعوى رقم ١٠٥ لسنة ١٢ القضائية بجلسة ١٢ فبراير ١٩٩٢ - منعى آخر متعلق بالفقرة الثانية من المادة (١٢١) من قانون الجمارك فيما تضمنته من النص على " أو ارتكاب أي فعل آخر " وذلك تأسيساً على أن مضمونه غير المحدد وغموضه وإمكان تأويله، يفضي لا محالة إلى مخالفة مبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون الذي قرره المادة (٦٦) من الدستور بما يقتضيه من ضرورة تحديد الجرائم تحديداً دقيقاً في نصوص قانونية واضحة تبين أركان كل منها والعقوبات المقررة لها^(١).

وقد خلصت المحكمة بأسباب حكمها في تلك الدعوى إلى أن قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ قد نظم في المادة (١٢١) بفقرتها الأولى والثانية صوراً مختلفة من التهريب ، منها ما يعد تهريباً حقيقياً وكاملاً، ومنها ما يعتبر تهريباً حكماً أجرى عليه المشرع حكم التهريب الحقيقي ، فأورد الفقرة الأولى من المادة (١٢١) المشار إليها لبيان الأحوال التي يكون فيها التهريب حقيقياً وتاماً، فحصرها في إدخال البضائع من أي نوع إلى جمهورية مصر العربية أو إخراجها منها بطرق غير مشروعة بدون أداء المكوس الجمركية المستحقة عليها كلها أو بعضها أو

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (١٠٥) لسنة ١٢ القضائية، جلسة ١٢-٢-١٩٩٤ ، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا المكتب الفني ٦، الجزء الأول، صفحة ١٥٤ .

بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة، ثم أعقبتها الفقرة الثانية التي تنظم الأحوال التي لا تكون السلعة فيها قد اجتازت حدود الدائرة الجمركية، ولكنها تعامل باعتبار أن أفعالاً بذواتها قد قارنتها، وأن اتصال هذه الأفعال بها، يجعل احتمال تهريبها أكثر رجحاناً وأدنى إلى الوقوع، ومن ثم اختص المشرع تلك الأفعال بالتجريم، واعتبر إتيانها جريمة تهريب تامة حكماً، وليس شروعاً في ارتكابها، ولو لم يكن تهريب السلعة قد تم فعلاً.

وفي ذلك السياق فقد جرى نص الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من القانون الجمركي - في أجزاءها المطعون عليها - التي صاغها المشرع على النحو الآتي " ويعتبر في حكم التهريب تقديم مستندات أو فواتير مزورة أو مصطنعة أو وضع علامات كاذبة أو إخفاء البضائع أو العلامات أو ارتكاب أي فعل آخر يكون الغرض منه التخلص من الضرائب الجمركية كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضاعة الممنوعة"

ولقد استظهرت المحكمة في قضائها المتقدم أن البين من الفقرة المطعون عليها أنها تواجه السلع التي لم تنزل بعد وراء الحدود الخارجية للدائرة الجمركية، ولكن أفعالاً اتصلت بها ترجح احتمال تهريبها، وتندرج هذه الأفعال تحت فئتين:

أولاهما: أفعال توخى المشرع بتجريمها حماية المصلحة الضريبية من خلال تأثيم كل فعل أو امتناع يلحق في هذا النطاق الضرر بالخزانة العامة أو يعرض حقوقها للخطر وبوجه خاص في مجال التحايل على الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية التي تستحق على البضاعة موضوعها أو مخالفة النظم المعمول بها لتحديد وعائها أو لضمان تحصيلها، وقد حدد المشرع هذه الأفعال من خلال الغرض المقصود منها، فكلما

كان ارتكابها مستهدفاً للتخلص من الضريبة الجمركية كلها أو بعضها، دل ذلك علي وقوع مرتكبها في دائرة التجريم.

ثانيهما: أفعال تغيا المشرع بتجريمها حماية المصلحة الاقتصادية للدولة في غير مجالاتها الضريبية، وبوجه خاص في مجال حماية الصناعة الوطنية وتأمين انتعاشها وقد حدد المشرع هذه الأفعال كذلك بالنظر إلى مراميها، ذلك أن مرتكبها يؤاخذ عنها قانوناً كلما سعى بمقارفتها إلى مخالفة النظم المعمول بها في شأن السلع الممنوع استيرادها أو تصديرها .

ولما كانت النظرة الغايبية هي الجامعة بين هاتين الفئتين من الأفعال، وكان القانون الجمركي قد توخى صون المصلحة الكامنة وراء كل منهما، فيغدو منطقياً أن يؤمن المشرع الحقوق المرتبطة بكلتيهما من خلال تجريم الأفعال التي تخل بها سواء اقترن إتيان هذه الأفعال بطرق احتيالية أم تجرد منها، وسواء بلغ المخاطبون بالنص المطعون فيه الأغراض المنافية للقانون التي يلتمسونها أم حالت دونها عوائق الرقابة الجمركية وحواجزها.

ولقد فندت المحكمة بقضائها المشار إليه الزعم بتجهيل الأفعال المعاقب عليها وفقاً للفقرة المطعون عليها حيث خلصت إلى أنه لا منطوق للقول به . ذلك أن الأفعال التي انتظمتها هذه الفقرة محددة بطريقة واضحة لا التواء فيها وهي قاطعة في اتجاهها مباشرة إلى الأغراض التي توختها لتأمين المصلحة المقصودة بالحماية، وقد ارتبط تأميم الفئة الثانية من الأفعال التي نهت تلك الفقرة عن ارتكابها ، بالنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوع استيرادها أو تصديرها ، وهي نظم قائمة لم يمتد الطعن المائل إليها أو يتناولها بالتجريح . أما الفئة الأولى من الأفعال التي أتمها المشرع وهي تلك التي ترمي إلى العدوان علي محض المصلحة الضريبية فقد دلّ الواقع العملي علي

صعوبة حصرها وإيرادها واحداً واحداً ، ذلك أن الطرق والوسائل التي يبتدعها المكلفون بأداء الضريبة الجمركية بقصد التخلص منها، يتعذر رصدها أو إحصاؤها أو توقعها، وهي تتنوع في صورها تبعاً لتطور العلوم التي تحمل معها ألواناً جديدة من المعرفة كان التنبؤ بها أو الإرهاص باحتمالاتها بعيداً، ولم يكن أمام المشرع من خيار في مجال تحديد الأفعال المنهي عنها ، إلا أن يُبينها من خلال ضابط عام لا يجهل بمضمونها أو يثير اللبس حول حقيقتها ، بل يحدد محتواها بالرجوع إلي مرامها أو الغرض المقصود منها ، جاعلاً بذلك مناط تجريمها ارتكابها بقصد التخلص من الضريبة الجمركية المقررة علي البضاعة التي يراد تهريبها.

ومن حيث إن القانون الجمركي قد أورد- من خلال النص المطعون عليه - صوراً من الأفعال التي تدخل في إطار هذا المعيار العام وتعتبر من تطبيقاته، ومن ذلك تزوير الجاني لأوراق أو اصطناعها في شأن البضائع موضوعها، أو وضع علامات كاذبة عليها أو محاولة إخفائها توكياً لأداء الضريبة الجمركية المقررة عليها ، بيد أن هذه الأفعال جميعها وإن اختلفت باختصاصها القانوني بالبيان ، إلا أنها لا تختلف في غاياتها عن تلك التي ترمي إلي التخلص من الضريبة الجمركية بوجه آخر، وإفراغ النص المطعون فيه علي هذا النحو تعريفاً بالأفعال التي جرمها، لا يعدو أن يكون تبنياً للقوالب الفنية للصياغة التي يلجأ فيها المشرع إلى التعميم بعد التخصيص . كذلك فإن اعتداد قانون الجمارك بضابط عام يكون كاشفاً عن ماهية الأفعال التي حظرها ومُحددا لمضمونها، لا ابتداع فيه، وليس أمراً فريداً أو دخيلاً، ذلك أن القانون الجنائي وهو الشريعة العامة التي تنظم الجرائم وتحدد عقوباتها كثيراً ما يعتمد هذا المنحى في التأثيم، ودليل ذلك أن جريمة استيلاء الموظف العام على الأموال العامة، وفقاً لنص المادة (١١٣) من قانون العقوبات تتحقق بأي فعل يأتيه الجاني لانتزاع حيازتها بقصد تملكها بغير حق وبأية وسيلة يراها مؤدية إلى الحصول عليها، كذلك تقع جريمة القتل

المنصوص عليها في المادة (٢٣٠) منه بكافة صور الاعتداء على حق الإنسان في الحياة - وهو حق متأصل فيه - وذلك كلما كان القصد منها إزهاق الروح.

وحيث إنه متى كان ذلك، وكان بيان الأفعال التي عينها النص التشريعي المطعون فيه على النحو المتقدم لا يناهض أحكام الدستور الذي خول السلطة التشريعية في مجال تنظيمها للحقوق - وبما لا إخلال فيه بالمصلحة العامة - أن تحدد وفق أسس موضوعية ومن خلال النظم العقابية التي تقرها، أركان كل جريمة دون أن يفرض عليها طرائق بذاتها لضبطها تعريفاً بها، ودون إخلال بضرورة أن تكون الأفعال التي جرمتها هذه النظم قاطعة في بيان الحدود الضيقة لنواهيها، فلا يشوبها الغموض أو تتداخل معها أفعال مشروعة يحميها الدستور.

ومن حيث إنه لما كان من المقرر أن القوانين الجنائية لا تتناول إلا صور النشاط المحددة معالمها الواضحة حدودها والتي يمكن ربطها بمضار اجتماعية، وكان القانون الجزائي معنى بالأفعال الخارجية التي تناقض المصلحة المقصودة بالحماية أو التي يمكن أن تضر بها، وكان الركن المادي لكل جريمة يعكس التعبير الخارجي عن إرادة مرتكبها باعتبارها إرادة واعية مختارة يسيطر الفاعل من خلالها على ظروف مادية معينة ابتغاء بلوغ نتيجة إجرامية تتمثل في الاعتداء على الحق الذي يحميه القانون، وكانت إرادة إتيان الأفعال محل التنظيم التشريعي المائل مع العلم بالوقائع التي تعطيها دلالتها الإجرامية هي التي يتوفر بها القصد الجنائي العام، فإن التنظيم العقابي المطعون عليه - وقد تحقق في الجريمة التي نص عليها ركنها المادي والمعنوي معا - لا يكون مخالفاً للدستور.

ومن ثم فلم تر المحكمة الدستورية ثمة وجاهة في الطعن بعدم دستورية

الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من القانون الجمركي فيما تضمنته من

النص على " أو ارتكاب أي فعل آخر " بحيث انتهت إلى الحكم
برفض الدعوى لسلامة النص الطعين من المآخذ وأوجه عدم الدستورية^(١).

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (١٠٥) لسنة ١٢ القضائية، جلسة ١٢-٢٠-١٩٩٤، سلفت الإشارة إليه .

تتحصل واقعات تلزم الدعوى في أن النيابة العامة كانت قد أقامت الدعوى الجنائية في القضية رقم ٧٧ لسنة ١٩٨٩ جنح مالية ضد المدعى بوصف أنه في يوم ١٧ من مارس سنة ١٩٨٧ " بدائرة قسم عابدين " هرب البضائع المبينة وصفا وقيمة بالأوراق من أداء الرسوم الجمركية المستحقة عليها ، وكان ذلك بقصد الاتجار ، بأن قام بإدخالها الى البلاد بنظام الإعفاءات الجمركية لأغراض السياحة وتصرف فيها على خلاف الغرض الذي خصص لها ، وطلبت عقابه بالمواد ٥ ، ١٣ ، ٢٨ ، ٢١ ، ٢٢ ، ١٢٤ ، ١٢٤ مكررا من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ المعدل بالقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٠ ، وبالمادتين ٦ ، ٢٢ من القانون رقم ٧ لسنة ١٩٧٣ بشأن المنشآت الفندقية والسياحية ، وبجلسة ٣٠ من يناير سنة ١٩٩٠ قضت محكمة الجرائم المالية الجزئية غيابيا بحبس المدعى سنتين مع الشغل وكفالة خمسمائة جنيه وغرامة ألف جنيه والزامه بدفع مبلغ ثمانمائة وواحد وثمانين ألف وثمانمائة وستة عشر جنيا وسبعين مليما كتعويض للجمارك متضمنة بدل مصادرة والمصروفات الجنائية ، ومستندة ضمن النصوص القانونية التي أقامت عليها حكمها على النص التشريعي المطعون فيه ، وقد عارض المدعى في هذا الحكم ، ودفع أثناء نظر معارضته بجلسة ٤ من ديسمبر سنة ١٩٩٠ بعدم دستورية الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من قانون الجمارك المشار إليه ، وإذ قدرت محكمة الموضوع جديا هذا الدفع فقد أجلت نظر المعارضة لجلسة الأولى من يناير سنة ١٩٩١ مع الترخيص للمدعى بإقامة دعواه الدستورية، فأقام الدعوى الماثلة ، وبجلسة ٢٦ من فبراير سنة ١٩٩١ قررت المحكمة المذكورة وقف الدعوى الجنائية تعليقا لحين الفصل في الطعن الراهن بعدم الدستورية .

وقد أوضحت المحكمة الدستورية العليا بأسباب حكمها في الدعوى الماثلة أن المادة (١٢١) من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ - وبعد أن قضت هذه المحكمة بجلسة ٢ من فبراير سنة ١٩٩٢ في الدعوى رقم ١٣ لسنة ٢١ قضائية "دستورية" بعدم دستورية هذه المادة فيما تضمنته فقرتها الثانية من افتراض العلم بالتهريب إذا لم يقدم من وجدت في حيازته البضائع بقصد الاتجار المستندات الدالة على أن الضرائب الجمركية المقررة قد سددت عنها - غدت تنص على مايتى : - فقرة أولى : " يعتبر تهريبا ادخال البضائع من أى نوع الى الجمهورية واخراجها منها بطرق غير مشروعة بدون اداء الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة " فقرة ثانية : " ويعتبر في حكم التهريب حيازة البضائع الأجنبية بقصد الاتجار مع العلم بانها مهربة " .

..... كما يعتبر في حكم التهريب تقديم مستندات أو فواتير مزورة أو مصنعة أو وضع علامات كاذبة أو اخفاء البضائع أو العلامات أو ارتكاب أي فعل آخر يكون الغرض منه التخلص من

الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة " .

كما تنص المادة ١٢٢ من القانون ذاته ووفق القواعد المبينة فيها على معاقبة التهريب أو الشروع فيه بالحبس والغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين ، وذلك دون الإخلال بأية عقوبة أشد يقضى بها قانون آخر ، فضلا عن مصادرة البضائع موضوع التهريب في جميع الأحوال . وحيث إن المدعى ينعى على الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من القانون الجمركي فيما تضمنته من النص على " أو ارتكاب أى فعل آخر " مضمونه غير المحدد وغموضه وإمكان تأويله ، وانطوائه بالتالى على مخالفة مبدأ الأجرية ولاعقوبة إلا بناء على قانون الذى قرره المادة ٦٦ من الدستور بما يقتضيه من ضرورة تحديد الجرائم تحديدا دقيقا فى نصوص قانونية واضحة تبيّن أركان كل منها والعقوبات المقررة لها .

وحيث إن الجزاء الجنائى كان عبر اطوار قاتمة فى التاريخ أداة طيعة للقهر والطغيان، محققا للسلطة المستبدة اطماعها ، ومبتعدا بالعقوبة عن أغراضها الاجتماعية ، وكان منطقيا وضروريا ان تعمل الدول المتمدينة على ان تقيم تشريعا تها الجزائية وفق اسس ثابتة تكفل بذاتها انتهاج الوسائل القانونية السليمة فى جوانبها الموضوعية والإجرائية ، لضمان ألا تكون العقوبة أداة قامعة للحرية عاصفة بها بالمخالفة للقيم التى تؤمن بها الجماعة فى تفاعلها مع الأمم المتحضرة واتصالها بها ، وكان لازما - فى مجال دعم هذا الاتجاه وتثبيته - ان تقرر الدساتير المعاصرة القيود التى ارتأتها على سلطان المشرع فى مجال التجريم تعبيرا عن إيمانها بأن حقوق الانسان وحرياته لايجوز التضحية بها فى غير ضرورة تملئها مصلحة اجتماعية لها اعتبارها ، واعترافا منها بان الحرية فى أبعادها الكاملة لا تنفصل عن حرمة الحياة ، وان الحقائق المريرة التى عايشتها البشرية على امتداد مراحل تطورها تفرض نظاما متكاملا يكفل للجماعة مصالحها الحيوية ، ويصون - فى اطار اهدافه - حقوق الفرد وحرياته الأساسية بما يحول دون اساءة استخدام العقوبة تشويها لأغراضها ، وقد تحقق ذلك بوجه خاص من خلال ضوابط صارمة ومقاييس أكثر إحكاما لتحديد ماهية الأفعال المنهى عن ارتكابها ، بما يزيل غموضها ، وعلى نحو يجرد المحكمة من السلطة التقديرية التى تقرر بها قيام جريمة أو فرض عقوبة بغير نص ، كى تظل المصلحة الاجتماعية - فى مدارجها العليا - قيّدا على السلطة التشريعية تحريا للشرعية فى اعماق منابقتها . وحيث أن الدستور أعلى قدر الحرية الفردية ، فاعتبرها من الحقوق الطبيعية الكامنة فى النفس البشرية والتى لا يمكن فصلها عنها ، ومنحها بذلك الرعاية الأوفى والأشمل توكيدا لقيمتها، وبما لإخلال فيه بالحق فى تنظيمها ، وبمراعاة ان القوانين الجزائية قد تفرض على هذه الحرية - بطريق مباشر أو غير مباشر - أخطر القيود وأبلغها اثرا . وينبغى بالتالى - وضمانا لتلك الحرية وإرساء لأبعادها التى تملئها طبيعتها - أن تكون درجة اليقين التى تكشف أحكام هذه القوانين عنها - وكقاعدة ميدانية لا تقبل الجدل - فى أعلى مستوياتها ، وأظهر فيها منها فى غيرها .

ولازم ذلك الا يكون النص العقابى مشوبا بالغموض vague أو متميعا overbroad وحيث إن

غموض النص العقابي يعنى أن يكون مضمونه خافيا على أوساط الناس بإختلافهم حول فحواه ومجال تطبيقه وحقيقة مايرمى إليه ، فلا يكون معرفاً بطريقة قاطعة بالأفعال المنهى عن ارتكابها ، بل مجهلاً بها ومؤدياً إلى إنبهامها . ومن ثم يكون إنفاذه مرتبطاً بمعايير شخصية قد تخالفها الأهواء ، وهى بعد معايير مرجعها إلى تقدير القانمين على تطبيقه لحقيقة محتواه وإحلال فهمهم الخاص لمقاصده محل مراميه التى غالباً مايجاوزونها إلتواء بها أو تحريفاً لها لينال من الأبرياء . وبوجه خاص فإن غموض النص العقابي يعوق محكمة الموضوع عن إعمال قواعد صارمة جازمة تحدد لكل جريمة أركانها وتقرر عقوبتها بما لاليس فيه ، وهى قواعد لاترخص فيها وتمثل إطاراً لعملها لاجوز اقتحام حدوده .

كذلك فإن غموض النص العقابي يحمل فى ثناياه مخاطر إجتماعية لاينبغى التهوين منها . ويقع ذلك لان تطبيقه يكون إنتقانياً منطوياً على التحكم فى أغلب الأحوال وأعمها ، ولأن المواطنين الذين إختلط عليهم نطاق التجريم والتوت بهم مقاصد المشرع ، يقعدون عادة - حذر العقوبة وتوقيا لها - عن مباشرة الأفعال التى داخلتهم شبهه تأتيمها . وإن كان القانون بمعناه العام يسوغها . بل إن الإتجاه المعاصر والمقارن فى شأن النصوص العقابية يؤكد أن الأضرار المترتبة على غموضها ، لاتكمن فى مجرد التجهيل بالأفعال المنهى عنها ، بل تعود - فى تطبيقاتها - إلى عنصر أكثر خطراً وابرز أثراً ، يتمثل فى إفتقارها إلى الحد الأدنى من الأسس اللازمة لضبطها والتى تحول كاصل عام بين القانمين على تنفيذها وإطلاق العنان لنزواتهم أو سوء تقديراتهم . وحيث إنه متى كان ذلك ، وكان الأصل فى النصوص العقابية هو أن تصاغ فى حدود ضيقة **Narrowly Tailored** لضمان أن يكون تطبيقها مُحكماً ، فقد صار من الحتم أن يكون تمييعها محظوراً ، ذلك أن عموم عباراتها وإتساع قوالبها ، قد يصرفها إلى غير الأغراض المقصودة منها ، وهى تحض دوماً على عرقلة حقوق كفلها الدستور أو تتخذ ذريعة للإخلال بها وفى مقدمتها حرية التعبير وحرية التنقل والحق فى تكامل الشخصية وفى أن يؤمن كل فرد ضد القبض أو الإعتقال غير المشروع . ولئن جاز القول بأن تقدير العقوبة وتقرير أحوال فرضها هو مما يدخل فى نطاق السلطة التقديرية التى يمارسها المشرع فى مجال تنظيم الحقوق وفق الأسس الموضوعية التى يراها أصون لمصالح الجماعة وأحفظ لقيمها ، إلا أن هذه السلطة حددها قواعد الدستور ، ويندرج تحتها ألا يكون أمرالتجريم فرطاً . وهو ما يتحقق فى كل حال كلما كان النص العقابي محملاً بأكثر من معنى ، مرهقاً بأغلال تعدد تأويلاته ، مرناً مترامياً على ضوء الصيغة التى أفرع فيها ، مُتغولاً - من خلال انفلات عباراته- حقوقاً ارساها الدستور مقتحماً ضماناتها عاصفاً بها حائلاً دون تنفسها بغير عائق ، ويتعين بالتالى أن يكون النص العقابي حاداً قاطعاً لا يؤذن بتداخل معانيه أو تشابكها ، كى لا تنداح دائرة التجريم ، وليظل دوماً فى إطار الدائرة التى يكفل الدستور فى نطاقها قواعد الحرية المنظمة **ordered liberty** وحيث إنه سواء كان النص العقابي غامضاً أو متميعاً ، فإن إنبهامه أو مجاوزته لغاياته، يجمعهما التجهيل بحقيقة الأفعال المنهى عنها ، وهو ما يناقض ضرورة أن تكون القيود على الحرية الشخصية التى تفرضها القوانين الجزائية محدده بصورة يقينية لالتباس فيها ، ذلك أن هذه

القوانين تدعو المخاطبين بها إلى الإمتثال لها كي يدفعوا عن حقهم في الحياة وكذلك عن حرياتهم تلك المخاطر التي تعكسها العقوبة . ومن ثم كان أمرا مقضيا أن تصاغ النصوص العقابية بما يحول دون إنسيابها أو القياس عليها أو تباين الآراء حول مقاصدها .

وحيث إن الدستور في اتجاهه إلى ترسم النظم المعاصرة ومتابعة خطاها والتقييد بمناهجها التقدمية قد نص في المادة ٦٦ منه على أنه لاجريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون ، ولا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لصدور القانون الذي ينص عليها ، وكان الدستور قد دل بهذه المادة على أن لكل جريمة ركنا ماديا لأقوام لها بغيره يتمثل أساسا في فعل أو امتناع وقع بالمخالفة لنص عقابي ، مفصحا بذلك عن أن ما يركن إليه القانون الجنائي ابتداء في زواجه ونواهيته هو مادية الفعل المؤاخذ على ارتكابه ، إيجابيا كان هذا الفعل أم سلبيا ، ذلك ان العلاقة التي ينظمها هذا القانون في مجال تطبيقه على المخاطبين بأحكامه، محورها الأفعال ذاتها ، في علاماتها الخارجية ومظاهرها الواقعية وخصائصها المادية ، إذ هي مناط التائيم وعلته ، وهي التي يتصور إثباتها ونفيها ، وهي التي يتم التمييز على ضونها بين الجرائم بعضها البعض ، وهي التي تديرها محكمة الموضوع على حكم العقل لتقييمها وتقدير العقوبة المناسبة لها ، بل إنه في مجال تقدير توافر القصد الجنائي ، لاتعزل المحكمة نفسها عن الواقعة محل الاتهام التي قام الدليل عليها قاطعا واضحا ، ولكنها تجيل بصرها فيها منقبة من خلال عناصرها عما قصد إليه الجاني حقيقة من وراء ارتكابها، ومن ثم تعكس هذه العناصر تعبيرا خارجيا وماديا عن إرادة واعية ، ولا يتصور بالتالي وفقا لأحكام الدستور أن توجد جريمة في غيبة ركنها المادي ، ولا إقامة الدليل على توافر علاقة السببية بين مادية الفعل المؤتم والنتائج التي أحدثها بعيدا عن حقيقة هذا الفعل ومحتواه، ولازم ذلك أن كل مظاهر التعبير عن الإرادة البشرية وليس النوايا التي يضمورها الانسان في أعماق ذاته تعتبر واقعة في منطقة التجريم كلما كانت تعكس سلوكا خارجيا مؤاخذا عليه قانونا ، فإذا كان الأمر غير متعلق بأفعال أحدثتها إرادة مرتكبها ، وتم التعبير عنها خارجيا في صورة مادية لاتخطئها العين ، فليس ثمة جريمة .

وحيث إن القانون الجمركي الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ قد نظم - في المادة ١٢١ - بفقرتيها الأولى والثانية صورا مختلفة من التهريب ، منها ما يعد تهريبا حقيقيا وكاملا، ومنها ما يعتبر تهريبا حكما أجرى عليه المشرع حكم التهريب الحقيقي ، فأورد الفقرة الأولى من المادة ١٢١ لمشار إليها لبيان الأحوال التي يكون فيها التهريب حقيقيا وتاما ، فحصرها في ادخال البضائع من أي نوع الى جمهورية مصر العربية أو اخراجها منها بطرق غير مشروعة بدون اداء المكوس الجمركية المستحقة عليها كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة . ثم أعقبتها الفقرة الثانية التي تنظم الأحوال التي لاتكون السلعة فيها قد اجتازت حدود الدائرة الجمركية ، ولكنها تعامل باعتبار ان أفعالا بذواتها قد قارنتها ، وان اتصال هذه الأفعال بها ، يجعل احتمال تهريبها أكثر رجحانا وأدنى إلى الوقوع ، ومن ثم اختص المشرع تلك الأفعال بالتجريم ، واعتبر إتيانها جريمة تهريب تامة حكما ، وليس شروعا في ارتكابها ، ولو

لم يكن تهريب السلعة قد تم فعلاً . وفى هذا الإطار جرى نص الفقرة الثانية من المادة ١٢١ ن القانون الجمركى - فى اجزائها المطعون عليها - التى صاغها المشرع على النحو الأتى " ويعتبر فى حكم التهريب تقديم مستندات أو فواتير مزورة أو مصطنعة أو وضع علامات كاذبة أو إخفاء البضائع أو العلامات أو ارتكاب أى فعل آخر يكون الغرض منه التخلص من الضرائب الجمركية كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها فى شأن البضاعة الممنوعة" .

وحيث إن البين من الفقرة المطعون عليها انها تواجه السلع التى لم تزل بعد وراء الحدود الخارجية للدائرة الجمركية ، ولكن أفعالا اتصلت بها ترجح احتمال تهريبها . وتندرج هذه الأفعال تحت فئتين: اولهما أفعال توخى المشرع بتجريمها حماية المصلحة الضريبية من خلال تأثيم كل فعل أو امتناع يلحق فى هذا النطاق الضرر بالخزانة العامة أو يعرض حقوقها للخطر وبوجه خاص فى مجال التحايل على الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية التى تستحق على البضاعة موضوعها أو مخالفة النظم المعمول بها لتحديد وعانها أو لضمان تحصيلها . وقد حدد المشرع هذه الأفعال من خلال الغرض المقصود منها ، فكلما كان ارتكابها مستهدفاً للتخلص من الضريبة الجمركية كلها أو بعضها ، دل ذلك على وقوع مرتكبها فى دائرة التجريم . ثانيهما أفعال تغيا المشرع بتجريمها حماية المصلحة الاقتصادية للدولة فى غير مجالاتها الضريبية ، وبوجه خاص فى مجال حماية الصناعة الوطنية وتأمين انتعاشها وقد حدد المشرع هذه الأفعال كذلك بالنظر إلى مراميها ، ذلك أن مرتكبها يؤاخذ عنها قانونا كلما سعى بمقارفتها إلى مخالفة النظم المعمول بها فى شأن السلع الممنوع استيرادها أو استيرادها . وحيث إنه متى كان ما تقدم ، وكانت النظرة الغائيه هى الجامعة بين هاتين الفئتين من الأفعال ، وكان القانون الجمركى قد توخى صون المصلحة الكامنة وراء كل منهما ، فإن من المنطقى أن يؤمن المشرع الحقوق المرتبطة بكليتهما من خلال تجريم الأفعال التى تدخل بها سواء اقترن إتيان هذه الأفعال بطرق احتيالية أم تجرد منها ، وسواء بلغ المخاطبون بالنص المطعون فيه الأغراض المنافية للقانون التى يلتمسونها أم حالت دونها عوانق الرقابة الجمركية وحواجزها .

وحيث إن مقاله التجهيل بالأفعال المعاقب عليها وفقا للفقرة المطعون عليها لامحل لها ، ذلك أن الأفعال التى انتظمتها هذه الفقرة محددة بطريقة واضحة لا التواء فيها وهى قاطعة فى اتجاهها مباشرة إلى الأغراض التى توختها لتأمين المصلحة المقصودة بالحماية . وقد ارتبط تأثيم الفئة الثانية من الأفعال التى نهت تلك الفقرة عن ارتكابها ، بالنظم المعمول بها فى شأن البضائع الممنوع استيرادها أو تصديرها ، وهى نظم قائمة لم يمتد الطعن المائل إليها أو يتناولها بالتجريح أما الفئة الأولى من الأفعال التى ائتمها المشرع وهى تلك التى ترمى إلى العدوان على محض المصلحة الضريبية فقد دل الواقع العملى على صعوبة حصرها وإيرادها واحداً واحداً ، ذلك أن الطرق والوسائل التى يبتدعها المكلفون بأداء الضريبة الجمركية بقصد التخلص منها ، يتعذر رصدها أو احصاؤها أو توقعها ، وهى تتنوع فى صورها تبعاً لتطور العلوم التى تحمل معها الواناً جديدة من المعرفة كان التنبؤ بها أو الإرهاص باحتمالاتها بعيداً . ولم يكن أمام المشرع من خيار فى مجال تحديد الأفعال المنهي عنها ، إلا أن يبينها من خلال ضابط عام لا يجهل بمضمونها أو

يثير اللبس حول حقيقتها ، بل يحدد محتواها بالرجوع إلي مرماها أو الغرض المقصود منها ، جاعلاً بذلك منط تجريمها إرتكابها بقصد التخلص من الضريبة الجمركية المقررة علي البضاعة التي يراد تهريبها . وقد أورد القانون الجمركي - من خلال النص المطعون عليه - صوراً من الأفعال التي تدخل في إطار هذا المعيار العام وتعتبر من تطبيقاته ، ومن ذلك تزوير الجاني لأوراق أو اصطناعها في شأن البضائع موضوعها ، أو وضع علامات كاذبة عليها أو محاولة اخفائها توكياً لأداء الضريبة الجمركية المقررة عليها . بيد أن هذه الأفعال جميعها وإن اختلفت القوانين الجمركي بالبيان ، إلا أنها لا تختلف في غاياتها عن تلك التي ترمى إلي التخلص من الضريبة الجمركية بوجه آخر . وإفراغ النص المطعون فيه علي هذا النحو تعريفاً بالأفعال التي جرمها ، لا يدعو أن يكون تينياً للقالب الفني للصياغة التي يلجأ فيها المشرع إلي التعميم بعد التخصيص . كذلك فإن إعتداد القانون الجمركي بضابط عام يكون كاشفاً عن ماهية الأفعال التي حظرها ومُحدداً لمضمونها ، لا إبتداع فيه ، وليس أمراً فريداً أو دخيلاً ، ذلك أن القانون الجنائي وهو الشريعة العامة التي تنتظم الجرائم وتحدد عقوباتها كثيراً ما يعتمد هذا المنحى في التأثيم ، ودليل ذلك أن جريمة استيلاء الموظف العام على الأموال العامة ، وفقاً لنص المادة ١٣ من قانون العقوبات تتحقق بأى فعل يأتيه الجاني لانتزاع حيازتها منه بقصد تملكها بغير حق وبأية وسيلة يراها مودية إلى الحصول عليها . كذلك تقع جريمة القتل المنصوص عليها في المادة ٢٣٠ منه بكافة صور الاعتداء على حق الإنسان في الحياة - وهو حق متأصل فيه - وذلك كلما كان القصد منها إزهاق الروح . وحيث إنه متى كان ذلك ، وكان بيان الأفعال التي عينها النص التشريعي المطعون فيه على النحو المتقدم لا يناهض أحكام الدستور الذي حول السلطة التشريعية في مجال تنظيمها للحقوق - وبما لا إخلال فيه بالمصلحة العامة - أن تحدد وفق أسس موضوعية ومن خلال النظم العقابية التي تقرها ، أركان كل جريمة دون أن يفرض عليها طرائق بذاتها لضبطها تعريفاً بها، ودون إخلال بضرورة ان تكون الأفعال التي جرمتها هذه النظم قاطعة في بيان الحدود الضيقة لنواهيها ، فلا يشوبها الغموض

أو تتداخل معها أفعال مشروعة يحميها الدستور ، وكان من المقرر أن القوانين الجنائية لا تتناول إلا صور النشاط المحددة معالمها الواضحة حدودها والتي يمكن ربطها بمضار اجتماعية ، وكان القانون الجزائي معنى بالأفعال الخارجية التي تناقض المصلحة المقصودة بالحماية أو التي يمكن أن تضر بها ، وكان الركن المادي لكل جريمة يعكس التعبير الخارجي عن إرادة مرتكبها باعتبارها إرادة واعية مختارة يسيطر الفاعل من خلالها على ظروف مادية معينة ابتغاء بلوغ نتيجة إجرامية تتمثل في الاعتداء على الحق الذي يحميه القانون ، وكانت إرادة إتيان الأفعال محل التنظيم التشريعي المائل مع العلم بالوقائع التي تعطيها دلالتها الإجرامية هي التي يتوافر بها القصد الجنائي العام ، فإن التنظيم العقابي المطعون عليه - وقد تحقق في الجريمة التي نص عليها ركنها المادي والمعنوي معا - لا يكون مخالفاً للدستور، وعليه فقد انتهت المحكمة الدستورية العليا في تلكم الدعوى إلى الحكم برفضها لخلو النص الطعين من أية مثالب أو عوار دستوري .

المطلب الثالث

مدى دستورية الفقرتين الثانية والثالثة من المادة (١٢٤)

مكرر من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣

حَرَصَ المشرعُ على معالجة إشكالية عدم رد البضائع المضبوطة كجزء على عدم أداء الضريبة الجمركية حال التصالح بين الجهة الإدارية والممول، وذلك بموجب حكم المادة (١٢٤) مكررا من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ والتي تنص على أنه :

" مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يقضى بها قانون آخر، يعاقب على تهريب البضائع الأجنبية بقصد الإتجار أو الشروع فيه، أو على حيازتها بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة، بالحبس مدة لا تقل عن سنتين ولا تجاوز خمس سنوات، وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه

واستثناء من أحكام المادة (١٢٤) من هذا القانون، لا يجوز رفع الدعوى العمومية في الجرائم المنصوص عليها في الفقرة السابقة، إلا بناء على طلب من وزير المالية أو من ينيبه. ويجوز لوزير المالية أو من ينيبه . وإلى ما قبل صدور حكم في الدعوى العمومية -الصلح مقابل أداء مبلغ التعويض كاملا .

ولا يترتب على الصلح رد البضائع المضبوطة في الجرائم المشار إليها، وإنما يجوز رد وسائل النقل والمواد التي استخدمت في التهريب " .

كما تنص الفقرة الأولى من المادة (١٢٤) من قانون الجمارك المشار إليه - التي ورد حكم المادة (١٢٤) مكررا من هذا القانون باعتباره استثناءً منها - على أنه:

" لا يجوز رفع الدعوى العمومية واتخاذ أي إجراءات في جرائم التهريب، إلا بطلب كتابي من المدير العام للجمارك أو من ينيبه " .

وقد انتهت المحكمة الدستورية العليا بحكمها في الدعوى الدستورية رقم (٦) لسنة ١٧ القضائية بجلستها المنعقدة بتاريخ ٤ مايو ١٩٩٦ إلى الحكم برفض الطعن بعدم دستورية الفقرة الثانية من المادة (١٢٤) مكرراً من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣، وبعدم دستورية الفقرة الثالثة من المادة (١٢٤) مكرراً من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣، وذلك فيما نصت عليه من أنه " ولا يترتب على الصلح رد البضائع المضبوطة في الجرائم المشار إليها، وإنما يجوز رد وسائل النقل والمواد التي استخدمت في التهريب " (١).

ويستخلص من استقراء هذا الحكم أن المحكمة الدستورية العليا قد استندت في قضائها بسلامة الفقرة الثانية من المادة (١٢٤) مكرراً من قانون الجمارك المشار إليه من أي منعي دستوري إلى أن الحكم الوارد بتلك الفقرة إنما يراعي الطبيعة الخاصة للجرائم محل الطلب، ويتقرر في حدود ضيقة، وبصفة استثنائية، وبما لا يجاوز نطاق التفويض المخول للسلطة التشريعية بمقتضى نص المادة (٧٠) من الدستور، بحيث لا يعد حكمها معطلاً مبدأ سيادة القانون، بل ينحل قيدهاً نظامياً يتوخى - ولمصلحة لها اعتبارها- الحد من إطلاق يد النيابة العامة في مجال تحقيقها الدعوى الجنائية

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٦) لسنة ١٧ القضائية، جلسة ٤-٥-١٩٩٦، منشور في الجريدة الرسمية العدد ١٩ بتاريخ ١٦/٥/١٩٩٦، وكذا مشار إليه بمؤلف المستشار / رجب عبد الحكيم سليم: سلسلة أحكام المحكمة الدستورية العليا، المرجع السابق، ص ١٦٨ .

وتحريكها وفقاً للقانون، فلا يجوز لها أن تتخطاه، وإلا كان ذلك عدواناً منها على سياق المصلحة العامة التي ينبغي أن يصونها النص التشريعي.

أما عن نص الفقرة الثالثة من المادة (١٢٤) مكرراً من قانون الجمارك المشار إليه، فقد جاء المشرع من خلالها بحكم مؤداه أن الصلح المقرر بموجبها إنما ينعقد مقابل أداء مبلغ التعويض كاملاً وينحصر أثره في أمرين : أولهما انقضاء الدعوى الجنائية في الجرائم المشار إليها بالفقرة الأولى من المادة ١٢٤ مكرراً من قانون الجمارك ، وهي جرائم تهريب البضائع الأجنبية بقصد الإتجار فيها أو الشروع فيه أو حيازتها بقصد الاتجار مع العلم بتهريبها. ثانيهما امتناع رد البضائع المضبوطة في هذه الجرائم، مع جواز رد وسائل النقل والمواد المستخدمة في تهريبها .

ومن ثم يكون للصلح بمفهومه المشار إليه أثراً حتمياً يتمثل في مصادرة البضائع المضبوطة في تلك الجرائم. أما وسائل ومواد تهريبها، فإن مصادرتها لا تقع بقوة القانون، بل يعود إجراؤها إلى تقدير الجهة الإدارية المعنية، وهو ما يفيد أن مصادرة البضائع التي جرى ضبطها على النحو المتقدم، لا يستند إلى إرادة المتعاقدين اللذين تلاقيا على التصالح فيما بينهما، بل تتم هذه المصادرة بناء على نص في القانون، ويتعين بالتالي إنفاذ أثرها ولو خلا عقد الصلح من النص عليها، بل ولو أسقطها هذا العقد لنزول الجهة الإدارية عنها، ذلك أن المشرع أوجبها بناء على قاعدة قانونية أمرة لا يجوز الاتفاق على خلافها، حيث حوّل الجهة الإدارية المعنية، الخيار بين مصادرة وسائل النقل التي استخدمت في تهريب البضائع المضبوطة، أو ردها إلى أصحابها .

وسواء تعلق الأمر بالمصادرة الوجوبية التي فرضها المشرع في شأن هذه البضائع، أم بالمصادرة التي تجريها الجهة الإدارية بإرادتها في شأن وسائل نقلها، فإن

المصادرة في الحالتين لا تقع بناء على حكم قضائي، وذلك خلافاً لنص المادة (٣٦) من الدستور، ودون تفيد بالقاعدة العامة التي التزمها قانون الجمارك ذاته في شأن التهريب، وبينتها المادة (١٢٢) منه، التي تنص على أن يحكم في جميع الأحوال - وعلاوة على الجزاءين الجنائي والمالي المقررين بها - بمصادرة البضائع موضوع التهريب، فإذا لم تضبط حكم بما يعادل قيمتها، ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب، وذلك فيما عدا السفن والطائرات ما لم تكن أعدت أو أجزت فعلاً تأدياً لذلك الغرض.

وعلى هدي ما تقدم فقد خلص قضاء المحكمة الدستورية إلى جملة من المناعي التي شابت الفقرة الثالثة من المادة (١٢٤) مكرراً من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ - والتي استندت إليها في قضائها بعدم دستورتيتها - يمكن بلورتها فيما يلي :

- إن عدم رد البضائع المضبوطة إلى أصحابها وفقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة (١٢٤) مكرراً من قانون الجمارك ، يعنى أن تحل الدولة محلهم في ملكيتها، وأن تؤول هذه البضائع إليها بلا مقابل، وهو ما يفيد مصادرتها وجوباً بقوة القانون؛ وكانت هذه المصادرة التي حتمها المشرع - كأثر للتصالح فيما بين الممولين والجهة الإدارية المعنية - لا تعد تدبيراً احترازياً متصلاً بأشياء تكمن فيها خطورة إجرامية مردها أن استعمالها أو صنعها أو حيازتها أو بيعها أو عرضها للبيع، يعد جريمة في ذاته " objects the possession of Which, without more, constitutes a crime", فلا ترتب مصادرتها بالحكم بعقوبة أصلية مما يقتضى سحبها من التداول توكيفاً لاتصال آخرين بها، ولو كان آخرون يملكونها وكان حسن نيتهم ثابتاً *However blameless or unknowing their owners may be* وكانت واقعة الاتهام التي نسبتها النيابة العامة إلى المدعى،

لا شأن لها بأشياء حظر المشرع تداولها، بل مبناهما تهريب بضائع أجنبية بقصد الإلتجار فيها، فإن عدم ردها إلى أصحابها بعد ضبطها، يعتبر عقاباً جنائياً لقيام صلة بين مصادرتها وبين الجريمة التي تم ارتكابها، وهي بعد عقوبة عينية ترد على أموال بذاتها تتمثل في بضائع جرى ضبطها اتصالاً بتهريبها، وكان ينبغي بالتالي أن يصدر بها حكم قضائي.

• أن المصادرة - وعلى ما يبين من المادة (٣٦) من الدستور - إما أن تكون مصادرة عامة تتناول العناصر الإيجابية لكامل الذمة المالية لشخص معين، أو حصة على الشئوع فيها ، وهذه لا يجوز توقيعها على الإطلاق . وإما أن يكون محلها شئ أو أشياء معينة بذواتها. وهذه هي المصادرة الخاصة التي لا يجوز توقيعها إلا بحكم قضائي، ولو كانت جزاء مدنياً على مخالفة النظم الجمركية المعمول بها. ذلك أن هذه المصادرة تتناول حقوقاً فردية لها قيمة مالية كفل الدستور صونها بنص المادة (٣٤)، ولا يجوز بالتالي المساس بها إلا من خلال حق التقاضي حتى لا تنحسر عنها ضماناته الجوهرية التي يتصدرها حق الدفاع، ليتم الفصل في هذه الحقوق - سواء بإثباتها أو نفيها - على ضوء نظرة محايدة تحيطها، ووفق مقاييس وضوابط حددها المشرع سلفاً.

• إن عموم نص المادة (٣٦) من الدستور، مؤداه أن تعليق جواز المصادرة الخاصة على صدور حكم قضائي بها، غير مقيد بالأحوال التي تكون هذه المصادرة فيها عقاباً تقرر بنص جنائي، بل يكون الحكم القضائي بها لازماً في كل صورها، ومن ثم مطلوباً عند مصادرة البضائع الأجنبية التي قام شخص بتهريبها بقصد الإلتجار فيها، وكذلك وسائل ومواد نقلها، وذلك أياً كانت طبيعة هذه المصادرة أو أغراضها. وحيث إن حكم الفقرة الثالثة من المادة (١٢٤) مكرراً من قانون الجمارك المطعون عليها - وقد قوّض الحق في الملكية، وأخلّ بمبدأ سيادة القانون، وأهدر ولاية

السلطة القضائية - فإنه يكون منافياً لأحكام المواد (٣٢) و(٣٤) و(٦٣) و(٦٥) و(١٦٥) من الدستور^(١).

(١) راجع في ذلك:

حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٦) لسنة ١٧ القضائية، جلسة ٤-٥-١٩٩٦، سلفت الإشارة إليه، وراجع أيضاً المستشار الدكتور / عوض المر: الرقابة القضائية على دستورية القوانين في ملامحها الرئيسية، المرجع السابق، ص ٣٠٠ وما بعدها. تتحصل واقعات الدعوى الماثلة في أن المدعى كان قد ضبط محاولاً تهريب مشغولات ذهبية أجنبية الصنع، بعد أن أخفاها للتخلص من أداء الضرائب الجمركية المستحقة عليها. وقد قيدت الواقعة جنحة برقم ٥٨ لسنة ١٩٩٤ وأثناء نظرها أمام محكمة جنح الشئون المالية والتجارية بالقاهرة، دفع المدعى بعدم دستورية القرار بقانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٦٧ في شأن التفويض في بعض الاختصاصات وكذلك الفقرتين الثانية والثالثة من المادة ١٢٤ مكرراً من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣. وإذ قدرت محكمة الموضوع جدية الدفع بعدم الدستورية، وصرحت للمدعى برفع دعواه الدستورية، فقد أقام الدعوى الماثلة.

وقد جاء بأسباب حكم المحكمة الدستورية فيما نحن بصدده وحيث إن المادة ١٢٤ مكرراً من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ تنص على مايتى: - " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يقضى بها قانون آخر، يعاقب على تهريب البضائع الأجنبية بقصد الاتجار أو الشروع فيه، أو على حيازتها بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة، بالحبس مدة لا تقل عن سنتين ولا تتجاوز خمس سنوات، وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تتجاوز خمسين ألف جنيه". - واستثناء من أحكام المادة ١٢٤ من هذا القانون، لا يجوز رفع الدعوى العمومية في الجرائم المنصوص عليها في الفقرة السابقة، إلا بناء على طلب من وزير المالية أو من ينيبه. ويجوز لوزير المالية أو من ينيبه. وإلى ما قبل صدور حكم في الدعوى العمومية -الصلح مقابل أداء مبلغ التعويض كاملاً. ولا يترتب على الصلح رد البضائع المضبوطة في الجرائم المشار إليها، وإنما يجوز رد وسائل النقل والمواد التي استخدمت في التهريب" وتنص الفقرة الأولى من المادة ١٢٤ من قانون الجمارك المشار إلي - التي ورد حكم المادة ١٢٤ مكرراً من هذا القانون باعتباره استثناءً منها - على أنه "لا يجوز رفع الدعوى العمومية واتخاذ أى إجراءات في جرائم التهريب، إلا بطلب كتابي من المدير العام للجمارك أو من ينيبه". وحيث إن البين من ربط الفقرة الأولى من المادة ١٢٤ من قانون الجمارك، بالفقرتين الثانية والثالثة من المادة ١٢٤ مكرراً من هذا القانون، أن وزير المالية أو من ينيبه هو جهة الاختصاص بطلب رفع الدعوى الجنائية في جرائم تهريب البضائع الأجنبية بقصد الاتجار أو الشروع فيه أو حيازتها بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة. فإذا كان التهريب غير متعلق بإحدى هذه الجرائم، فإن الاختصاص بطلب رفع الدعوى الجنائية، ينعقد

=

عندئذ للمدير العام للجمارك أو من ينيبه. وحيث إن تقرير لجنة الخطة والموازنة في شأن نص المادة ١٢٤ مكرراً من القانون الجمركي - وعلى مايبين من مضبطة الجلسة السابعة والأربعين لمجلس الشعب المعقودة في ٢١ يناير سنة ١٩٨٠ - مؤداه أن الأصل في جريمة التهريب الجمركي أن تقع بإدخال البضائع أيا كان نوعها إلى الجمهورية، أو إخراجها منها بطرق غير مشروعة، وبدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة عليها كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها، وأن قانون الجمارك لم يعتبر جريمة حيازة البضائع الأجنبية المهربة، من جرائم التهريب الجمركي رغم ما لوحظ في السنوات الأخيرة من ازدياد هذه الجرائم، مما أثر سلباً على الاقتصاد القومي بحرمان الدولة من الحصول على الموارد الضريبية التي تتوقعها، ليكون التخلص من الضريبة الجمركية على البضائع الأجنبية التي تلقى رواجاً كبيراً، أداة لتضخم الثروة، بدلا من الحد منها، مما أضر في النهاية بالصناعة المصرية . وحيث إن المدعى ينعى على قرار وزير المالية رقم ٣٨١ لسنة ١٩٨٢، صدوره استناداً إلى القرار بقانون رقم ٤ لسنة ١٩٦٧ في شأن التفويض في الاختصاصات، وأن المسائل التي نظمها هذا القرار بقانون، منفصلة بتمامها عن التدابير التي يجوز لرئيس الجمهورية اتخاذها لدعم المجهود الحربي وفقاً لأحكام القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٦٧. ومع ذلك صدر القرار بقانون رقم ٤ لسنة ١٩٦٧ باعتباره واقعاً في نطاق هذه التدابير، وهو ما يعنى بطلان هذا القرار بقانون، وبطلان قرار وزير المالية الصادر استناداً إليه . وإذ كان هذا القرار هو الذي خول مدير عام الجمارك أن يطلب من النيابة العامة رفع الدعوى الجنائية بعد أن أنابه وزير المالية عنه في ذلك- فإن تحريكها بناء على هذا الطلب، يكون فاقداً لسنده، متضمناً افتتاناً على الاختصاص الأصلي المقرر للنيابة العامة في هذا الشأن، ومخالفاً للدستور.

وحيث إن المدعى ينعى كذلك على الفقرتين الثانية والثالثة من المادة ١٢٤ مكرراً من القانون الجمركي، تصادمهما مع المادة ١٢٤ من هذا القانون بما يحيلهما لغوا، وانحرافاً بالتشريع عن الغاية التي شرع من أجلها، فضلاً عن تنكبهما مبدأ سيادة القانون المنصوص عليه في المادة ٦٤ من الدستور . وحيث إن المصلحة الشخصية المباشرة -وهي شرط لقبول الدعوى الدستورية - مناطها أن يقوم ثمة ارتباط بينها وبين المصلحة القائمة في الدعوى الموضوعية، وذلك بأن يكون الحكم الصادر في المسائل الدستورية لازماً للفصل في النزاع الموضوعي؛ وكان من المقرر أن الرقابة على الدستورية التي تباشرها هذه المحكمة، لاتعتبر إجراء احتياطياً، بل ملاذاً نهائياً. وعليها بالتالي ألا تفصل فيما يثيره الطعن على النصوص القانونية من المسائل الدستورية، كلما كان بوسعها أن تتجنبها من خلال إسناد المخالفة المدعى بها إلى أساس آخر يستقم عقلاً معها ويصححها؛ وكان قرار وزير المالية رقم ٣٨١ لسنة ١٩٨٢ - وحتى وإن صح القول ببطلانه لصدوره بناء على تنظيم باطل ممثلاً في القرار بقانون رقم ٤ لسنة ١٩٦٧ في شأن التفويض في الاختصاصات - إلا أن قرار وزير المالية، يظل محمولاً على نص الفقرة الثانية من المادة ١٢٤

مكرراً من القانون الجمركي - التي أحال فعلاً إليها - والتي لايجوز بمقتضاها رفع الدعوى الجنائية في شأن الجرائم المنصوص عليها بفقرتها الأولى إلا بناء على طلب من وزير المالية أو من ينيبه. متى كان ذلك، فإن الخوض في بطلان القرار بقانون رقم ٢ لسنة ١٩٦٧ - وهو ماتصوره المدعى سندا للقرار رقم ٣٨١ لسنة ١٩٨٢ الصادر عن وزير المالية - لا يكون منتجا.

وحيث إن ما ينعاه المدعى من وقوع تعارض بين الفقرتين الثانية والثالثة من المادة ١٢٤ مكررا من القانون الجمركي من ناحية، والمادة ١٢٤ من هذا القانون من ناحية أخرى - وبفرض صحة منعه - مردود بما جرى عليه قضاء هذه المحكمة من أن الرقابة القضائية التي تباشرها في شأن دستورية النصوص القانونية، مناطها مخالفتها لقاعدة تضمنها الدستور، ولاشأن لها بالتعارض بين نصين قانونيين جمعهما قانون واحد، أو تفرقا بين قانونين مختلفين. وحيث إن ما ينعاه المدعى من أن تخويل وزير المالية أو من ينيبه - وعملا بالفقرة الثانية من المادة ١٢٤ مكررا من القانون الجمركي - طلب رفع الدعوى الجنائية في شأن الجرائم المنصوص عليها بفقرتها الأولى - ويندرج تحتها جريمة تهريب البضائع الأجنبية بقصد الاتجار فيها - يعتبر افتتاتا على الاختصاص الأصلي المقرر للنياحة العامة في هذا الصدد،

مردود أولا : بأن الجرائم الضريبية يصدق عليها - بوجه عام - أنها جرائم مالية غابتها التخلص من الضريبة الجمركية بعضها أو كلها، ولاتعلق لها بأشخاص مرتكبيها. ولئن جاز القول بأن بعض هذه الجرائم يخل بالحماية اللازمة لدعم الصناعة الوطنية من خلال تطبيق النظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوع استيرادها، إلا أن الجرائم الضريبية في مختلف صورها، يتعين معاملتها وفق ضوابط حذرة يكون تقديرها عائدا إلى الإدارة المالية ذاتها، لتزن على ضونها خطورة كل منها وملاساتها، فلا تقام الدعوى الجنائية عنها إلا بناء على طلبها، بعد تقييمها لكل حالة على حدة . وتلك هي الأغراض التي توختها الفقرة الثانية من المادة ١٢٤ مكررا المشار إليها. ذلك أن دور الإدارة المالية في مجال تطبيقها - بوصفها مجنبا عليها في الجرائم التي تحيل إليها - لا يعدو أن يكون إعمالا لسلطتها التقديرية في نطاقها، لاتتقيد في ذلك إلا باستهدافها المصلحة العامة، سواء عند طلبها رفع الدعوى الجنائية في شأن جريمة من بينها أو غضها لبصرها عنها .

ومردود ثانيا: بأن الأصل المقرر بنص المادة ٧٠ من الدستور، هو ألا تقام الدعوى الجنائية إلا بأمر من جهة قضائية فيما عدا الأحوال التي يحددها القانون، وهي قاعدة تمثل أصلا ثابتا، ومن ثم كان منطوقا أن تشير إليها أيضا المادة الأولى من قانون الإجراءات الجنائية الصادر بالقانون رقم ١٥٠ لسنة ١٩٥٠ بنصها على أن تختص النياحة العامة دون غيرها برفع الدعوى الجنائية ومباشرتها، ولا ترفع من غيرها إلا في الأحوال المبينة في القانون . وقد رددتها كذلك المادة ٢١ من قانون السلطة القضائية الصادر بالقرار بقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٢، فيما نصت عليه من أن للنياحة العامة دون غيرها، الحق في رفع الدعوى الجنائية ومباشرتها مالم ينص القانون على

خلاف ذلك . وهو ما يعنى أن الأصل فى رفعها أن يكون عانداً إلى النيابة العامة تتولاه دون غيرها على ضوء وقائع الاتهام وأدلتها، لا استثناء من ذلك إلا فى جرائم بذواتها يحددها القانون، وتقتضى طبيعتها الخاصة ألا تتخذ النيابة العامة إجراء فيها إلا بناء على طلب من الجهة التى عينها المشرع، يصدر عنها وفق ماتراه ملائماً وأوثق اتصالاً بالمصلحة التى توخاها المشرع من التجريم .

ومردود ثالثاً: بأن تعليق حق النيابة العامة فى رفع الدعوى الجنائية بشأن بعض الجرائم على طلب من الجهة التى عينها المشرع، لا يعدو أن يكون قيذا استثنائياً على سلطتها فى مجال تحريكها، ومفترضاً إجرائياً لجواز مباشرتها . ولا يعتبر الطلب بالتالى عنصراً فى قيام الجريمة أو توافر أركانها، بل مجرد عقبة تحول دون اتخاذ إجراء فيها مابقي القيد قائماً، وكان ارتفاع هذا القيد مؤداه أن يعود إلى النيابة العامة اختصاصها كاملاً فى شأن هذه الجرائم، فلا تلتزم برفع الدعوى الجنائية عنها، بل تقرر -وفقاً لتقديرها- تحريكها أو إهمالها؛ وكانت العقوبة التى يفرضها المشرع على الجريمة الضريبية غير مقصودة لذاتها، بل لتحقيق غرض محدد يرتبط بها، يتمثل أصلاً فى صون مصلحة الخزانة العامة فى إطار من التفاهم بين المحملين بالضريبة والجهة الإدارية التى تقتضيتها، فإن التدخل بالجزاء الجنائى لحملهم على إيفائها - كأحد عناصر التعويض المقرر قانوناً فى شأن جريمتهم - لا يكون إلا ملاذاً أخيراً ونهائياً. بما مؤداه أن الجهة التى حددها المشرع، هى التى تقدر بنفسها - وعلى ضوء مقاييسها - خطورة الآثار المرتبطة بها، وملاءمة رفع الدعوى الجنائية أو التخلّى عنها بعد ارتكابها . وحيث إنه متى كان ما تقدم، وكان نص الفقرة الثانية من المادة ١٢٤ مكرراً من القانون الجمركى، يرفع الطبيعة الخاصة للجرائم محل الطلب، وتقرر فى حدود ضيقة، وبصفة استثنائية، وبما لا يجاوز نطاق التفويض المخول للسلطة التشريعية بمقتضى نص المادة ٧٠ من الدستور، فإن حكمها لا يكون معطلاً مبدأ سيادة القانون، بل ينحل قيذا نظامياً يتوخى -ولمصلحة لها اعتبارها- الحد من إطلاق يد النيابة العامة فى مجال تحقيقها الدعوى الجنائية وتحريكها وفقاً للقانون، فلا يجوز لها أن تتخطاه، وإلا كان ذلك عدواناً منها على المصلحة المقصودة بالحماية التى يتعلق الطلب بها .

وحيث إن الفقرة الثالثة من المادة ١٢٤ مكرراً من القانون الجمركى، التى دمجها المدعى بأنها تتمحض لغواً، وإنحرفاً فى استعمال السلطة التشريعية، واقتحاما لحدود سيادة القانون، تخول وزير المالية أو من ينيبه - وإلى ما قبل صدور حكم فى الدعوى العمومية - الصلح وفقاً للشروط التى بينها؛ وكان تقديم المتهم إلى المحاكمة، وإن دل على أن صلحا لم يبرم بعد فيما بين الجهة الإدارية المعنية والمدعى، إلا أن إمكان عقده إلى ما قبل صدور حكم فى الدعوى الجنائية يظل قائماً، لتنتهى للمدعى بذلك مصلحة محتملة ينازع بها فى مضمون الشروط التى يتعين قانوناً أن يشتمل الصلح عليها، ذلك أن فرص الدخول فيه، تتحدد على ضوء عسر هذه الشروط أو عسرها أو

بطلانها، وهو ما يعنى أن تتولى هذه المحكمة الفصل فى دستوريتها . وحيث إن للصلح المقرر بنص الفقرة الثالثة المشار إليها، مضمونا محدداً وأثراً قانونياً يترتب عليه، فمن ناحية محتواه، ينعقد الصلح مقابل أداء مبلغ التعويض كاملاً وينحصر أثره فى أمرين: أولهما: إنقضاء الدعوى الجنائية فى الجرائم المشار إليها بالفقرة الأولى من المادة ١٢٤ مكرراً من القانون الجمركى، وهى جرائم تهريب البضائع الأجنبية بقصد الاتجار فيها أو الشروع فيه أو حيازتها بقصد الاتجار مع العلم بتهريبها . ثانيهما: امتناع رد البضائع المضبوطة فى هذه الجرائم، مع جواز رد وسائل النقل والمواد المستخدمة فى تهريبها .

وحيث إن ما تقدم مؤداه أن لكل صلح ينعقد وفق الأحكام المنصوص عليها بالفقرة الثالثة من المادة ١٢٤ مكرراً من هذا القانون، أثراً حتمياً يتمثل فى مصادرة البضائع المضبوطة فى تلك الجرائم . أما وسائل ومواد تهريبها، فإن مصادرتها لاتقع بقوة القانون، بل يعود إجراؤها إلى تقدير الجهة الإدارية المعنية، وهو ما يفيد أن مصادرة البضائع التى جرى ضبطها على النحو المتقدم، لا يستند إلى إرادة المتعاقدين اللذين تلاقيا على التصالح فيما بينهما، بل تتم هذه المصادرة بناء على نص فى القانون . ويتعين بالتالى إنفاذ أثرها ولو خلا عقد الصلح من النص عليها، بل ولو اسقطها هذا العقد لنزول الجهة الإدارية عنها، ذلك أن المشرع أوجبها بناء على قاعدة قانونية أمره لا يجوز الاتفاق على خلافها .

كذلك فإن نص القانون هو الذى حول الجهة الإدارية المعنية، الخيار بين مصادرة وسائل النقل التى استخدمت فى تهريب البضائع المضبوطة، أو ردها إلى أصحابها . وسواء تعلق الأمر بالمصادرة الوجوبية التى فرضها المشرع فى شأن هذه البضائع، أم بالمصادرة التى تجرئها الجهة الإدارية بإرادتها فى شأن وسائل نقلها، فإن المصادرة فى الحالتين لاتقع بناء على حكم قضائى، وذلك خلافاً لنص المادة ٣٦ من الدستور، ودون تقييد بالقاعدة العامة التى التزمها القانون الجمركى ذاته فى شأن التهريب، وبينتها المادة ١٢٢ منه، التى تنص على أن يحكم فى جميع الأحوال - وعلاوة على الجزاءين الجنائى والمالى المقررين بها - بمصادرة البضائع موضوع التهريب، فإذا لم تضبط حكم بما يعادل قيمتها .

ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التى استعملت فى التهريب، وذلك فيما عدا السفن والطائرات مالم تكن أعدت أو أجرت فعلاً لهذا الغرض. وحيث إن من المقرر قانوناً - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - أن حق الملكية - وباعتباره منصرفاً محلاً إلى الحقوق العينية والشخصية جميعها، وكذلك إلى حقوق الملكية الأدبية والفنية والصناعية خافذ فى مواجهة الكافة ليختص صاحبها دون غيره بالاموال التى يملكها وتهيئة الانتفاع المفيد بها لتعود إليه ثمارها وملحقاتها ومنتجاتها، وأنه صوتاً لحرمتها، لا يجوز أن تزول الملكية عن ذويها بانقطاعهم عن استعمالها . وليس للمشرع كذلك أن يجردها من لوازمها، ولأن يفصل عنها بعض الأجزاء التى

تكونها، ولأن ينال من أصلها أو يعدل من طبيعتها، أو يقيد من مباشرة الحقوق التي تتفرع عنها في غير ضرورة تقتضيها وظيفتها الاجتماعية، ولأن يتذرع بتنظيمها إلى حد هدم الشيء محلها، ذلك أن إسقاط الملكية عن أصحابها سواء بطريق مباشر أو غير مباشر، عدوان عليها يناقض ما هو مقرر قانوناً من أن الملكية لا تزول عن الأموال محلها، إلا إذا كسبها أغيار وفقاً للقانون . ولئن جاز القول بأن الأصل في سلطة المشرع في موضوع تنظيم الحقوق، أنها سلطة تقديرية يفاضل المشرع من خلالها بين بدائل متعددة مرجحاً من بينها ما يراه أكفل لتحقيق المصالح المشروعة التي قصد إلى حمايتها، إلا أن الحدود التي يبلغها هذا التنظيم لا يجوز بحال أن تجاوز - بمداها - متطلباتها المنطقية، وإلا تعين القول بانطوائها على ما يعد "أخذاً" للملكية من أصحابها A taking of property ولا يجوز بالتالي العدوان على الملكية بما يعتبر إقتحاماً مادياً لها Physical invasion أياً كانت المدة التي يمتد إليها غصبها، ولاقتلاع المزاي التي تنتجها أو ترتبط بمقوماتها . بل إن إنكار هذه المزاي عن يملكون، يعدل - في الآثار التي يربتها - الاستيلاء على ملكهم فعلاً Physical appropriation، ذلك أن المشرع حين يجرد الملكية من ثمارها وملحقاتها ومنتجاتها، فإنه يحيلها عدماً، ولو بقيت لأصحابها السيطرة الفعلية على الأموال محلها . ولا يفترض عندئذ أن المشرع يعيد تنظيم الملكية في إطار وظيفتها الاجتماعية ترتيباً لأوضاع إقتصادية تتصل بمصالح قومية، ذلك أن الملكية الخاصة التي لا تقوم على الإستغلال، ولا تناقض طرق استخدامها الخير العام لمجموع المواطنين، يجب حمايتها على ما تقتضيه المادة ٣٢ من الدستور، لتظهر الملكية ومصادرتها على طرفي نقيض، باعتبار أن وجودها وانعدامها لا يمكن أن يتلاقيا في آن واحد، ولأن الملكية لا تنزع عن أصحابها إلا لمنفعة عامة، ومقابل تعويض وفقاً للقانون، وهو مانص عليه الدستور في المادة ٣٤، التي قرنها بنص المادة ٣٥ التي تقضى بأن التأميم لا يجوز إلا لاعتبار متعلق بالصالح العام، ويقانون ومقابل تعويض . بما مؤداه حظر تقييد الملكية فيما يجاوز نطاق وظيفتها الاجتماعية، وأن التعويض عن حرمان صاحبها من مزاياها، يتعين أن يكون مكفولاً وجابراً للأضرار الناشئة عن تعطيل الانتفاع بها .

وحيث إن عدم رد البضائع المضبوطة إلى أصحابها وفقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة ١٢٤ مكرراً من القانون الجمركي، يعنى أن تحل الدولة محلهم في ملكيتها، وأن تؤول هذه البضائع إليها بلا مقابل، وهو ما يفيد مصادرتها وجوباً بقوة القانون؛ وكانت هذه المصادرة التي حتمها المشرع - كأثر للتصالح فيما بين الممولين والجهة الإدارية المعنية - لاتعد تدبيراً احترازياً متصلاً بأشياء تكمن فيها خطورة إجرامية مردها أن استعمالها أو صنعها أو حيازتها أو بيعها أو عرضها للبيع، يعد جريمة في ذاته " objects the possession of Which, without more, constitutes a crime "، فلا ترتب مصادرتها بالحكم بعقوبة أصلية مما يقتضى سحبها من التداول توفيقاً لاتصال آخرين بها، ولو كان آخرون يملكونها وكان حسن نيتهم ثابتاً However

blameless or unknowing their owners may be ؛ وكانت واقعة الاتهام التى نسبتها النيابة العامة إلى المدعى، لاشأن لها بأشياء حظر المشرع تداولها، بل ميناها تهريب بضائع أجنبيه بقصد الاتجار فيها، فإن عدم ردها إلى أصحابها بعد ضبطها، يعتبر عقابا جنائيا لقيام صلة بين مصادرتها وبين الجريمة التى تم ارتكابها، وهى بعد عقوبة عينية ترد على أموال بذاتها تتمثل فى بضائع جرى ضبطها اتصالا بتهريبها، وكان ينبغى بالتالى أن يصدر بها حكم قضائى. يؤيد ذلك أن المصادرة - وعلى مايبين من المادة ٣٦ من الدستور - إما أن تكون مصادرة عامة تتناول العناصر الإيجابية لكامل الذمة المالية لشخص معين، أو حصة على الشبوع فيها . وهذه لايجوز توقيعها على الإطلاق . وإما أن يكون محلها شئ أو أشياء معينة بذواتها. وهذه هى المصادرة الخاصة التى لايجوز توقيعها إلا بحكم قضائى، ولو كانت جزاء مدنيا على مخالفة النظم الجمركية المعمول بها . ذلك أن هذه المصادرة تتناول حقوقا فردية لها قيمة مالية كفل الدستور صونها بنص المادة ٣٤، ولايجوز بالتالى المساس بها إلا من خلال حق التقاضى حتى لاتنحسر عنها ضماناته الجوهرية التى يتصدرها حق الدفاع، ليتم الفصل فى هذه الحقوق - سواء بإثباتها أو نفيها - على ضوء نظرة محايدة تحيطها، ووفق مقاييس وضوابط حددها المشرع سلفا . كذلك فإن عموم نص المادة ٣٦ من الدستور، مؤداه أن تعليق جواز المصادرة الخاصة على صدور حكم قضائى بها، غير مقيد بالأحوال التى تكون هذه المصادرة فيها عقابا تقرر بنص جنائى، بل يكون الحكم القضائى بها لازما فى كل صورها، ومن ثم مطلوبا عند مصادرة البضائع الأجنبية التى قام شخص بتهريبها بقصد الاتجار فيها ، وكذلك وسائل ومواد نقلها، وذلك أيا كانت طبيعة هذه المصادرة أو أغراضها .

وحيث إن حكم الفقرة الثالثة من المادة ١٢٤ مكررا من القانون الجمركى المطعون عليها - وقد نقض - على النحو المتقدم - الحق فى الملكية، وأخل بمبدأ سيادة القانون، وأهدر ولاية السلطة القضائية - فإنه يكون منافيا لأحكام المواد ٣٢ و ٣٤ و ٦٣ و ٦٥ و ١٦٥ من الدستور، وعليه فقد خلصت المحكمة إلى الحكم أولا : بعدم قبول الدعوى بالنسبة إلى الطعن بعدم دستورية القرار بقانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٦٧ فى شأن التفويض فى بعض الاختصاصات . ثانيا : برفض الطعن بعدم دستورية الفقرة الثانية من المادة ١٢٤ مكررا من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ . ثالثا: بعدم دستورية الفقرة الثالثة من المادة ١٢٤ مكررا من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣، وذلك فيما نصت عليه من أنه " ولايترتب على الصلح رد البضائع المضبوطة فى الجرائم المشار إليها، وإنما يجوز رد وسائل النقل والمواد التى استخدمت فى التهريب " .

المطلب الرابع**مدى دستورية المواد ٣٧ و ٣٨ و ١١٧ و ١١٩ من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣**

تباينت الروى بشأن الطبيعة القانونية للغرامات الجمركية والتي نظمت أحكامها نصوص المواد (٣٧) و (٣٨) و (١١٧) و (١١٩) من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣، حيث نحا نظرٌ فقهي صوب القول بأنها لا تعدو كونها تعويض مدني، بينما ولّى نظرٌ آخر وجهه شطر القول بأنها تنحل في حقيقتها وكنهها إلى عقوبة جنائية، في حين يرى نظرٌ ثالث أنها تجمع في طياتها بين مفهومي التعويض والعقوبة معاً^(١).

وإزاء اختلاف الأفهام وتباين الروى كان لزاماً على المحكمة الدستورية العليا أن تدلي بدلوها بقول فصل بشأن تحديد ماهية تلك الطبيعة القانونية للغرامات الجمركية، حتى يكون ذلك توطئة لتصديدها لمدى دستورية تلك النصوص من عدمه، ووصولاً إلى الوقوف على مدى تلبية الغرامات الجمركية - كضرب من ضروب الجزاءات الضريبية - لمبدأ عدالة الضريبة.

(١) راجع في عرض تلك الآراء مايلي:

د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، المرجع السابق ص ٢٠١، د. إدوارد جرجس بشاي: التجريم الضريبي في التشريع المصري، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ص ١١٧، د. طالب نور الشروع: الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الاردن، ٢٠٠٨، ط ١، ص ٢٣٢، د. أبو بكر الصديق محمد عامر: أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، مكتبة غريب، القاهرة، بدون سنة نشر، ص ١٥٤ وما بعدها، د. محمد أحمد منتصر: النظرية العامة في التجريم الضريبي، رسالة مقارنة بين القانون الوضعي والفقهاء الإسلامي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، بدون سنة طبع، ص ١٧٤.

ولقد أتيح للمحكمة الدستورية العليا الإدلاء برأيها فيما نحن بصدده بمناسبة تصديها للفصل في الدعوى الدستورية رقم ٧٢ لسنة ١١٨ القضائية بجلسة الثاني من أغسطس عام ١٩٩٧، وقد جاء بأسباب حكمها بشأن تحديد تكلم الطبيعة... أن القول بأن تلك الغرامة إنما تدور في فلك المسؤولية المدنية قد بني على أنها الأصل العام في المسؤولية، وأن الخروج عليه لا يكون إلا بنصوص قاطعة واضحة الدلالة على وجهتها، فلا يجوز تقرير الصفة الجنائية لنصوص قانونية إذا شابها غموض بشأن ماهية طبيعتها^(١).

وأن من ذهب إلى أن الغرامة التي تتضمنها النصوص المطعون عليها، إنما تنحل - في حقيقتها - إلى عقوبة جنائية، ولا شأن لها بمفهوم التعويض، إنما يرتكن إلى أن مقدارها محدد تحديداً تحكيمياً وأمرأ، ولا شأن لتوقيعها بوقوع ضرر، ولا تمتد من الفاعلين وشركائهم - الذين يسألون عنها بالتضامن - إلى ورثتهم، ولا إلى المسئولين عن الحقوق المدنية. وليس الحكم بها معلقاً على طلبها ممن أضير مباشرة من الأفعال التي تستنهضها، بل فرضها المشرع بوصفها جزاءً جنائياً ملازماً لجريمة التهريب الجمركي التي تقوم النصوص المطعون عليها على مظنة ارتكابها، ولو كانت الغرامة التي تضمنتها النصوص المطعون عليها تعويضا مدنيا، لكان مقدارها محددًا بقدر الضرر دون زيادة أو نقصان.

أما من رأى فيها مفهوماً مختلطاً للعقوبة والتعويض فقد نحا إلى القول، بأن الغرامة المقررة بالنصوص المطعون عليها هي في حقيقتها تعويض وإن تضمن إيلاماً، فلا ينسلخ معنى العقوبة عنها، ولا يزايلها كذلك مفهوم التعويض، إذ هما أمران

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٧٢) لسنة ١٨ القضائية، جلسة ٢-٨-١٩٩٧، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، مكتب فني ٨، الجزء الأول، ص ٧٤٩.

يغشيانها ويؤثران في تحديد طبيعتها، فلا هي بتعويض محض، ولا بجزاء جنائي خالص، بل تختلط طبيعتها تبعاً لتزواج هذين العنصرين فيها، فتعدان من ملامحها ولا تفصل عنها.

بيد أن المحكمة الدستورية العليا قد قامت بتفنيد ذلك الرأي الأخير وارتأته غير منطقي تأسيساً على أن لكل من المسؤولية المدنية والجنائية مفهومها وأركانها، فلا يتمثلان، ولا يتصور أن تفصل هذه المحكمة في دستورية النصوص المطعون عليها على ضوء اجتماع مسؤوليتين متنافرتين فيها بالنظر إلى تباين أحكامهما وتعارضها. وليس لهذه المحكمة كذلك أن تختار من هاتين المسؤوليتين عناصر تصطفياها بنفسها، استناداً منها برأيها، لترجحها على ما عداها، وأن تتخذها بالتالي - ودون سند من الدستور أو القانون - معياراً للشرعية الدستورية.

ومن ثم فلا يجوز - والحال كذلك - النظر إلى الغرامة التي فرضتها النصوص المطعون عليها باعتبارها واقعة بين منطقتين متداخلتين، بل الصحيح أن لكل من المسؤولية الجنائية والمدنية، دائرتها ومجال عملها، فلا يتماسان أو يتلاقيان. وامتناع تشابههما مؤداه أن الغرامة التي تضمنتها هذه النصوص يتعين تكييفها إما بوصفها تعويضاً مدنياً، أو باعتبارها جزاءً جنائياً، وغير ذلك يُعجز هذه المحكمة عن مباشرتها لرقابتها في شأن دستورية الغرامة المطعون عليها.

أما على صعيد الترجيح بين الرأيين الذين ذهب أحدهما إلى أن الغرامة الجرمية محض تعويض مدني، ورأي ثانيهما أنها محض عقوبة جنائية، فقد انتهت المحكمة إلى إسباغ طابع العقوبة الجنائية عليها، وهو ما يتضح بأحد أسباب حكمها بقولها أن النصوص العقابية لا تفقد طبيعتها لمجرد غموضها أو تمييعها، ولا تزايلها - لهذا الاعتبار وحده - خصائصها كنصوص قانونية أوردتها المشرع في مجال التجريم، إذ لا

يعدو إنبهامها أو تسيبها، أن يكون عواراً أصابها مؤدياً إلى إبطالها لانتفاء وضوحها و يقينها ، وهما معنيان يلزامانها ضمناً لأن يكون المخاطبون بها واعين بحقيقتها، فلا يكون بيان الأفعال التي أتمها المشرع خافياً عليهم، كذلك فإن مراعاة قاعدة التفسير الضيق في شأن النصوص المطعون عليها، يفترض أن يكون الجزاء على مخالفتها جنائياً، ولا يفيد بالضرورة أن يكون هذا الجزاء مدنياً مردداً للقواعد التي تحكم المسؤولية المدنية ومبصراً بها، ذلك أن المشرع لا يصوغ القواعد القانونية ليؤكد بها معان تتضمنها نصوص قائمة، ولكن ليقرر بموجبها أحكاماً جديدة - إحدائاً أو تعديلاً - لمصلحة يقدرها .

وأن التمييز بين كل من المسؤولية الجنائية والمدنية، يقتضيه أن أواهما لا تحركها إلا مصلحة الجماعة بافتراض أن ضرراً قد أصابها من خلال إتيان الأفعال التي أتمها المشرع لضرورة اجتماعية قدرها؛ متدرجاً بعقابها تبعاً لخطورتها؛ وناهيها أصلاً عن التنازل عن الدعوى الجنائية موضوعها أو التصالح عليها، فلا يكون الجزاء عليها محض تعويض، بل إيلاً مقصوداً لردع جناتها، ضمناً لأن يكون الوقوع فيها من جديد أقل احتمالاً، ولا كذلك المسؤولية المدنية التي لا يقوم الخطأ فيها على إرادة إتيان الفعل والبصر بنتيجته أو توقعها، بل مناطها كل عمل غير مشروع يلحق بأحد من الأعيار ضرراً، سواء أكان هذا العمل عمداً أم إهمالاً، ومن ثم كان التعويض الكامل جزاءها وهو لا يكون كاملاً إلا إذا كان جابراً لعناصر الضرر جميعها ما كان منها مادياً أو معنوياً دون زيادة أو نقصان ؛ وكان هذا التعويض كذلك من الحقوق الشخصية التي يجوز النزول عنها؛ وكان اجتماع المسؤولية الجنائية والمدنية ممكناً، إذا كان الفعل الواحد مرتباً لهما معاً، بأن كان ضاراً بالجماعة وبالفردي في آن واحد ؛ وكان تباعدهما كذلك متصوراً. إلا أن أظهر ما يمايز بينهما، أن افتراض الخطأ وإن جاز في المسؤولية

المدنية بالقدر وفي الحدود المنطقية التي يبينها المشرع، إلا أن المسؤولية الجنائية لا يقيمها إلا دليل يمتد لكل أركانها، ويُثبتها^(١).

وفيما يتعلق بمدى دستورية النصوص محل الطعن في الدعوى الماثلة أوضحت المحكمة بأحد أسباب حكمها القول بأنه وعلى صعيد الوقوف على مدى دستورية المواد ٣٧ و ٣٨ و ١١٧ و ١١٩ من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ والمنظمة لفرض الغرامات الجمركية، فإن المادة (٣٧) المشار إليها تنص على أنه:

" يكون ربابنة السفن أو من يمثلونهم مسئولين عن النقص في عدد الطرود أو محتوياتها أو في مقدار البضائع المنفرطة (الصب) إلى حين استلام البضاعة في المخازن الجمركية أو في المستودعات أو بمعرفة أصحاب الشأن. وترفع هذه المسؤولية عن النقص في محتويات الطرود إذا كانت قد سلمت بحالة ظاهرية سليمة يرجح معها حدوث النقص قبل الشحن ولا تكون الجهة القائمة على إدارة المخازن أو المستودعات مسئولة عن النقص في هذه الحالة. وتحدد بقرار من المدير العام للجمارك نسبة التسامح في البضائع المنفرطة زيادة أو نقصا وكذلك النقص الجزئي في البضاعة الناشئ عن عوامل طبيعية أو نتيجة لضعف الغلافات وانسياب محتوياتها".

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى (٧٢) لسنة ١٨ القضائية، جلسة ٢ أغسطس ١٩٩٧، سلفت الإشارة إليه.

وتنص المادة (٣٨) من القانون ذاته على أنه:

" إذا كان مقدار البضائع أو عدد الطرود المفرغة أقل مما هو مبين في قائمة الشحن، وجب على ربان السفينة أو من يمثله إيضاح أسباب النقص. وإذا كانت البضائع أو الطرود الناقصة لم تشحن أصلاً، أو لم تفرغ، أو فرغت في جهة أخرى، وجب أن يكون تبرير النقص مؤيداً بمستندات جديدة. وإذا تعذر تقديم هذه المستندات جاز إعطاء مهلة لا تتجاوز ستة أشهر لتقديمها بشرط أخذ ضمان يكفل حقوق الجمارك " .

كما تنص المادة (١١٧) من القانون المشار إليه على أنه:

" تفرض على ربانة السفن أو قادة الطائرات ووسائل النقل الأخرى، غرامة لا تقل عن عشر الضرائب الجمركية المعرضة للضياع ولا تزيد عن مثلها فضلاً عن الضرائب المستحقة وذلك في حالة النقص غير المبرر عما أدرج في قائمة الشحن في عدد الطرود أو محتوياتها أو البضائع المنفرطة. أما في حالة الزيادة غير المبررة فتفرض غرامة لا تقل عن نصف الضرائب الجمركية المقررة على البضائع الزائدة ولا تزيد على مثليها. وإذا ظهر بين الزيادة طرود تحمل نفس العلامات والأرقام الموضوعة على طرود أخرى مدرجة في قائمة الشحن، فتعتبر الطرود المقرر عليها ضرائب أكبر هي الطرود الزائدة وتطبق هذه الغرامة أيضاً على البضائع الزائدة التي تظهر إثر جرد المستودعات العامة أو الخاصة ولا تكون مدرجة في سجلاتها وتحصل من أصحاب هذه المستودعات " .

وتنص المادة (١١٩) من القانون المشار إليه على أنه:

" تفرض الغرامات المنصوص عليها في المواد السابقة من مدير الجمارك المختص. ويجب أداؤها خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلان المخالفين بهذا القرار

بخطاب مسجل مصحوب بعلم وصول، ما لم يتظلم ذوو الشأن بكتاب يقدم للمدير العام للجمارك خلال الخمسة عشر يوما المذكورة. وللمدير العام في هذه الحالة أن يؤيد الغرامة أو يعدلها أو يلغياها. وتحصل الغرامات بطريق التضامن من الفاعلين والشركاء وذلك بطريق الحجز الإداري. وتكون البضائع ضامنة لاستيفاء تلك الغرامات. ويجوز الطعن في قرارات المدير العام للجمارك خلال خمسة عشر يوما من إعلانها بخطاب موصى عليه بعلم وصول، وذلك أمام المحكمة المختصة ويكون حكم المحكمة نهائيا وغير قابل للطعن فيه " .

وحيث إن البضائع محل المسؤولية المقررة بالنصوص المطعون عليها، كان قد تم نقلها على طائرة، ومن ثم يسرى في شأنها حكم المادة ٣٩ من القانون الجمركي التي توجب أن يقدم عن البضائع المنقولة في طائرة، قوائم شحن موقع عليها من قائدها عقب وصول الطائرة أو قبل سفرها. وعلى أن تسرى على هذه البضائع، الأحكام الأخرى الخاصة بالبضائع المنقولة بالسفن.

وحيث إن من المقرر قانونا، أن العبارة التي يفرغ المشرع فيها أحد النصوص القانونية، إنما يتعين فهمها على ضوء المعنى الذي يستخلص منها عادة، وفق موضوعها؛ وبمراعاة سياقها، وبالنظر إلى الأغراض التي توخاها المشرع من مجموع النصوص التي أتى بها .

وحيث إن المخالفات الجمركية - محددة على ضوء المصلحة في الدعوى الدستورية - قوامها - وعملا بالمادتين (٣٧) و (٣٨) من القانون الجمركي بعد ربطهما بالمادتين (١١٧) و(١١٩) من هذا القانون - وجود نقص غير مبرر في الطرود التي تم تفرغها من الطائرة عما هو مدون بشأنها في قائمة الشحن، سواء اتصل هذا النقص بعدد الطرود أو بمحتوياتها .

وحيث إن الغرامة التي فرضتها المادة (١١٧) من هذا القانون، مُحدّدة مقدارها بما لا يقل عن عشر الضرائب الجمركية المعرضة للضياع ولا يزيد على مثلها؛ مبناهما أن الأصل في الطرود أن يكون ما فرغ منها -سواء في أعدادها أو محتوياتها- مطابقاً لبياناتها في قائمة الشحن. فإذا نقص ما فرغ من هذه الطرود عما هو مدون بشأنها في تلك القائمة، فإن افتراض تهريبها يقوم في حق الربان أو قائد الطائرة إعمالاً لتلك القرينة القانونية التي أحدثها المشرع، والتي لا يدفعها أيهما إلا إذا أقام الدليل على عكسها ببراهين يبرر بها هذا النقص.

وحيث إن القول بأن الغرامة التي فرضها المشرع على هذا النحو، تنحل تعويضاً مدنياً، لا يستقيم وأحكامها، ولا يلتزم والأغراض التي توخاها المشرع منها، ومردود كذلك، بالحجج التالية:

أولاً: بأن الجرائم الجمركية جميعها لا تعتبر من نوع واحد، بل فصل المشرع بين المخالفات الجمركية من ناحية وجنح التهريب من ناحية أخرى، مفرداً لكل منها باباً مستقلاً، منتهجاً في ذلك تقسيماً ثنائياً للجرائم الجمركية يعتد بقدر العقوبة التي حددها لكل منها، فلا تجمعها وحدة واحدة، بل تتفرق هذه الجرائم فيما بينها بالنظر إلى جسامتها. فما يكون منها أقل وطأة يعتبر مخالفة جمركية، وهو ما يعني أن المشرع أعمل في شأن الجرائم الجمركية مبدأ التدرج، فلا تكون المخالفات الجمركية إلا جرائم بمعنى الكلمة أراد المشرع بتأثيرها ردع من يرتكبونها حتى لا يتعرض للضياع ما كان يستحق من المكوس على كامل الطرود التي أثبتتها قائمة الشحن، إذا كان ما فرغ منها أقل.

ثانياً: بأن المشرع عامل النقص في عدد الطرود المفرغة أو محتوياتها عما هو مدرج في قائمة الشحن، بافتراض أن الربان قد هربها، ولا يتصور أن يتعلق هذا

الافتراض إلا بجريمة إدخالها إلى البلاد بطريق غير مشروع دون أداء ضرائبها الجمركية . ولا تقوم الجريمة إلا عن أفعال أتمها المشرع، وهو لا يؤتمها إلا من خلال العقوبة التي يفرضها جزاءً على إتيانها، مصيباً بعينها من يكون مسئولاً عنها - من الفاعلين والشركاء - مرتباً بها في ذمهم أعباء مالية قدر أن ثقلها يعتبر كافياً لردعهم أو لحملهم على تجنبها، وتلك أغراض تستهدفها القوانين الجنائية في عموم تطبيقاتها.

ثالثاً : بأن القانون الجمركي ربط المخالفة الجمركية التي يمثلها النقص غير المبرر في عدد الطرود المفرغة أو محتوياتها، بالفائدة التي تصور أنها تعود على جناتها من وراء ارتكابها، فرد عليهم ما قصدوه منها من خلال الغرامة التي فرضها، والتي نسبها إلى المكوس الجمركية ذاتها بافتراض تعريضها للضياع من قبلهم، فلا يكون مبلغها ثابتاً، ومن ثم تتوفر لهذه الغرامة - وتلك طبيعتها - خصائص الغرامة النسبية التي يتضامن المسئولون عن الجريمة التي تستوجبها في دفعها - فاعلين كانوا أو شركاء - فلا يحكم عليهم - مع تعددهم - إلا بغرامة واحدة يقيسها المشرع وفقاً للضوابط التي قدرها لتناسبها مع الفائدة التي حققها الجناة من جريمتهم، أو التي قصدوا إلى بلوغها بارتكابها، فلا تحصل الإدارة الجمركية إلا على مبلغها لا أكثر ولا أقل، توكيداً لعينيتها التي لا ينفائها تقرير حد أدنى لها .

رابعاً : بأن لكل جريمة عقوبتها التي لا تنفصل عن الأفعال التي تكونها، بل تمثل منها جزءاً لا يتجزأ. والغرامة التي فرضتها المادة ١١٧ من القانون الجمركي مناطها تلك المخالفة الجمركية التي افترض المشرع أن الربان أو قائد الطائرة قد ارتكبها، محددًا بذلك عقوبتها التي لا يجوز توقيعها إلا بتوفر أركان الجريمة التي تتصل بها، وإثباتها بكل عناصرها، فلا يحكم بها على من يكون غير مسئول جنائياً عنها، ولو كان مسئولاً مدنياً عن ضررها . فإذا تعدد المسئولون عن المخالفة الجمركية - الذين وصفهم المشرع بالفاعلين والشركاء - كان تضامنهم في الوفاء بعقوبتها، لازماً .

خامساً : بأن القانون الجمركي وإن خول الإدارة الجمركية ذاتها توقيع الغرامة التي حددتها النصوص المطعون عليها، إلا أن طبيعتها لا تتحدد إلا على ضوء خصائصها، وليس بالنظر إلى الجهة التي اختصها المشرع بفرضها، وإذا كان القانون الجمركي قد خول هذه الجهة الإدارية - التي عينها بالفقرة الأولى من المادة ١١٩ - أن تفرض الغرامة المنصوص عليها بالفقرة الأولى من المادة (١١٧) بمناسبة النقص غير المبرر في عدد الطرود المفرغة أو محتوياتها عما هو مدرج في قائمة الشحن، فذلك استصحاباً للسياسة التشريعية التي التزمها عند العمل باللائحة الجمركية القديمة التي صدر بها أمر عال في ١٢ من أبريل ١٨٨٤، والتي لا يجوز التدرع بها لتحويل طبيعة الغرامة النسبية محل النزاع، من خلال نفي الصفة الجنائية عنها .

سادساً : بأن المذكرة الإيضاحية لمشروع القانون الجمركي، صريحة في نصها على أن النقص، أو الزيادة غير المبررة سببان لإيقاع الغرامة التي نسبها المشرع إلى المكوس الجمركية المعرضة للمضياع بدلا من تحديدها بمبلغ معين، وأنه تمشيا مع (مبدأ التدرج في العقوبة) روى أن تزيد نسبتها في حالة الزيادة غير المبررة عن حالة النقص غير المبرر .

واستطردت المحكمة قائلة ... وحيث إن لكل جريمة ينشئها المشرع أركانها التي يجب أن تثبتها سلطة الاتهام من خلال تقديمها لأدلتها والإقناع بها بما يزيل كل شك معقول حولها، ذلك أنها تعمد من خلال اتهامها لشخص بجريمة تدعيها، إلى خلق واقع جديد يناقض افتراض البراءة باعتباره تعبيراً عن الفطرة التي جبل الإنسان عليها، وصار متصلاً بها منذ ميلاده، فلا تنقضها إرادة أيا كان وزنها. وإنما ينحيتها حكم قضائي تعلق بجريمة بذاتها، وغداً باتا في شأن نسبتها إلى فاعلها.

وحيث إن من المقرر كذلك أن القرائن القانونية - حتى ما كان منها قاطعا - هي التي يقيمها المشرع مقدما ويعممها بعد أن يصوغها على ضوء ما يكون راجح الوقوع عملا؛ وكان المشرع بتقريره لها، إنما يتوخى إعفاء الخصم من التدليل على واقعة بذاتها بعد أن أحل غيرها محلها، وأقامها بديلا عنها، ليتحول الدليل إليها، فإذا أثبتتها الخصم، اعتبر ذلك إثباتا للواقعة الأصلية بحكم القانون. فلا تكون القرائن القانونية بذلك إلا إثباتا غير مباشر، مرتبطا أصلا بالمسائل المدنية، فإن تعدتها إلى غيرها، صار أمر دستوريته محددًا على ضوء مساسها بالحرية الشخصية، وإخلالها بمقوماتها.

وحيث إن اختصاص السلطة التشريعية بإقرار القواعد القانونية ابتداء، أو تفويض السلطة التنفيذية في إصدارها في الحدود التي بينها الدستور، لا يخول أيتها العدوان على اختصاص عهد به الدستور إلى السلطة القضائية وقصره عليها، وإلا كان هذا افتئاتا على ولايتها، وتقويضا لاستقلالها. ولا يجوز بالتالي أن يمتد اختصاص السلطة التشريعية في مجال إنشاء الجرائم وتقرير عقوباتها، إلى إحداثها لقرائن قانونية تنفصل عن واقعها ولا تربطها بالتالي ثمة علاقة منطقية بالنتائج التي رتبها عليها، لتحول بها بين السلطة القضائية ومباشرة مهامها في نطاق الدعوى الجنائية التي اختصها بالفصل فيها.

وحيث إن الدستور يكفل للحقوق التي نص عليها في صلبه، الحماية من جوانبها العملية لا من معطياتها النظرية؛ وكان ذلك مؤداه أن الأغراض النهائية للقوانين الجنائية ينافيها على الأخص أن يدان المتهمون لغير جريمة، أو عن طريق الإخلال بالموازن الدقيقة التي يتكافأ بها مركز سلطة الاتهام مع حقوق متهميها.

وحيث إنه متى كان ذلك، وكانت جريمة التهريب الجمركي من الجرائم العمدية التي لا يجوز افتراضها، ولا تتوافر أركانها إلا بإرادة ارتكابها، ولا تعتبر الشبهة التي تحيطها ويظن معها الوقوع فيها، سلوكاً محددًا أتاه جان، بل توهما لا يقوم به دليل، ولا تنهض به المسؤولية الجنائية؛ وكان المشرع قد أقام من مجرد وجود نقص في عدد الطرود المفرغة أو محتوياتها، قرينة على تهريبها لا يدفعها المتهمون عنهم إلا بتقديمهم ما ينقضها، فلا يكون إخفاقهم في نفيها، إلا تقريراً لمسئوليتهم الجنائية بما يناقض افتراض براءتهم، ويحول دون انتفاعهم بضمانة الدفاع التي تفترض لممارستها قيام اتهام محدد ضدهم، معزز بالبراهين الجائز قبولها قانوناً؛ وإخلالاً بالضوابط التي فرضها الدستور في مجال محاكمتهم إنصافاً؛ وتعدياً كذلك على الحدود التي فصل بها بين ولاية كل من السلطتين التشريعية والقضائية، بما يصم النصوص المطعون عليها - في مجال تطبيقها في شأن النقص غير المبرر في عدد الطرود أو محتوياتها - بمخالفتها لأحكام المواد (٤١) و(٦٦) و(٦٧) و(٦٩) و(١٦٥) من الدستور. وحيث إن توفر الصفة الجنائية في المخالفات الجمركية التي تضمنتها النصوص المطعون عليها مؤداه أن نظرها، وإيقاع عقوبتها، لا يكون إلا عملاً قضائياً على ضوء المادتين (٦٦) و(٦٧) من الدستور.

ومن ثم وعلى هدي ما تقدم فقد قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية ما تضمنته المواد (٣٧) و(٣٨) و(١١٧) من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣، من اعتبار مجرد النقص في عدد الطرود المفرغة أو محتوياتها عما أدرج في قائمة الشحن، قرينة على تهريبها، مستوجباً فرض الغرامة المنصوص عليها في المادة (١١٧) من هذا القانون؛ ما لم يبرر الربان أو قائد الطائرة هذا النقص، وبعدم دستورية ما تضمنته المادة (١١٩) من ذلك القانون، من تخويل مدير الجمارك الاختصاص بفرض الغرامة المشار إليها، وبسقوط الأحكام الأخرى التي

تضمنتها النصوص المطعون عليها، والتي ترتبط بأجزائها المحكوم بعدم دستوريته، ارتباطا لا يقبل التجزئة^(١).

المطلب الخامس

مدى دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة (١٢٢) من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ المستبدلة بموجب القانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠

تعرضت المحكمة الدستورية العليا لتبيان مدى دستورية الفقرة الثالثة من المادة (١٢٢) من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ المستبدلة بموجب القانون رقم (١٦٠) لسنة ٢٠٠٠ فيما نصت عليه من " وفي جميع الأحوال يحكم بمصادرة البضائع موضوع التهريب فإذا لم تضبط يحكم بما يعادل قيمتها " وذلك في مجال تطبيقها على الفعل الموثم بالفقرة الثانية من البند (ز) من المادة (٩) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (١٨٦) لسنة ١٩٨٦ والمستبدلة بموجب القانون رقم (٧١) لسنة ١٩٩٦ وذلك بحكمها في الدعوى الدستورية رقم ٢٨٩ لسنة ١٢٤ القضائية بجلسة ٥ مارس ٢٠١٦^(٢) والتي تخلص واقعاتها في أنه بتاريخ ٢٠٠١/٩/٢ قامت لجنة من إدارة متابعة الإعفاءات الجمركية بجمرك السويس بالتفتيش على

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى (٧٢) لسنة ١٨ القضائية، جلسة ٢-٨-١٩٩٧، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، مكتب فني ٨، الجزء الأول، ص ٧٤٩.

(٢) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٢٨٩) لسنة ٢٤ القضائية، جلسة ٢٠١٦/٣/٥، منشور في الجريدة الرسمية العدد (١٠) مكرر بتاريخ ٢٠١٦/٣/١٤.

المطعم المملوك للمدعي بمدينة الغردقة، للتحقق من استخدام مشمول الشهادات الجمركية أرقام ٢٠٠٠ / ٢٠، ٢٠٠٠ / ٦٤، ٢٠٠٠ / ٩٠ / ٢٠٠١ في الغرض المعفاة من أجله جمركيا، وأسفر التفتيش عن عدم وجود أي مستندات أو دفاتر تفيد تسلم المشمول المعفى جزئيا، وكيفية التصرف فيه على وجه صحيح، كما تبين عدم وجود عدد من زجاجات الخمر من مشمول البيانات الجمركية المذكورة سلفاً، وعدم وجود أي سند لصرافها في الأغراض المحددة من الإعفاء، فضلاً عن حيازة عدد آخر من زجاجات الخمر غير مفرج عنها من خلال البيانات الجمركية الموضحة آنفاً، ولم يثبت الإفراج عنها من الجمارك بموجب بيان جمركي. وبتاريخ ٢٠٠٢/٢/١٩ طلب وزير المالية تحريك الدعوى العمومية ضد المدعي طبقاً لنصوص المواد (١٢١، ١٢٢، ١٢٤) من قانون الجمارك وتعديلاته، والمادة (٩) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية وتعديلاته، وعلى إثر ذلك قدمت النيابة العامة المدعي إلى المحاكمة الجنائية في القضية رقم ٢٤٨٧١ لسنة ٢٠٠٢ جنح الغردقة بوصفه قد شرع في تهريب البضائع المبينة بالأوراق بإدخالها إلى جمهورية مصر العربية دون أداء الضريبة الجمركية مخالفاً نظام الإفراج المؤقت، وطلبت معاقبته بالمواد (١، ٢، ٣، ٥، ١٢، ١٢٢) من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣.

وأثناء نظر الدعوى أمام محكمة جنح الغردقة الجزئية دفع المدعي بجلسة ٢٠٠٢/٩/١١ بعدم دستورية نصوص المواد (١٢١، ١٢٢، ١٢٤) من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣، والبند (ز) من المادة (٩) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦، والمادة (٩) من قانون الإجراءات الجنائية. وإذ قدرت تلك المحكمة جدية الدفع وصرحت للمدعي بإقامة الدعوى الدستورية فقد أقام الدعوى الماثلة.

وبتاريخ الثامن والعشرين من أكتوبر سنة ٢٠٠٢ أودع المدعي قلم كتاب هذه المحكمة صحيفة الدعوى الماثلة طالبا الحكم بعدم دستورية المواد (١٢١، ١٢٢، ١٢٤) من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣، والبند (ز) من المادة (٩) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦، والمادة (٩) من قانون الإجراءات الجنائية الصادر بالقانون رقم ١٥٠ لسنة ١٩٥٠.

وقد جاء بأسباب هذا الحكم فيما نحن بصدده وحيث إن المادة (١٢١) من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ معدلة بالقانون رقم ١٧٥ لسنة ١٩٩٨ تنص على أن: "يعتبر تهريبا إدخال البضائع من أي نوع إلى الجمهورية أو إخراجها منها بطرق غير مشروعة بدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة.

ويعتبر في حكم التهريب حيازة البضائع الأجنبية بقصد الإتجار مع العلم بأنها مهربة، كما يعتبر في حكم التهريب تقديم مستندات أو فواتير مزورة أو مصنعة أو وضع علامات كاذبة أو إخفاء البضائع أو العلامات أو ارتكاب أي فعل آخر يكون الغرض منه التخلص من الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة. ولا يمنع من إثبات التهريب عدم ضبط البضائع".

وتنص المادة (١٢٢) من القانون ذاته معدلة بالقانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ على أنه: "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها أي قانون آخر يعاقب على التهريب أو الشروع فيه بالحبس وبغرامة لا تقل عن خمسمائة جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ويحكم على الفاعلين والشركاء متضامين بتعويض يعادل مثلي الضرائب الجمركية المستحقة، فإذا كانت البضائع موضوع الجريمة من الأصناف الممنوعة أو المحظور استيرادها كان التعويض معادلاً لمثلي قيمتها أو مثلي الضرائب المستحقة أيهما أكثر.

وفي جميع الأحوال يحكم بمصادرة البضائع موضوع التهريب فإذا لم تضبط يحكم بما يعادل قيمتها".

وتنص المادة (١٢٤) من القانون ذاته معدلة بالقانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ على أنه: "لا يجوز رفع الدعوى الجنائية في جرائم التهريب المنصوص عليها في المواد السابقة إلا بناء على طلب كتابي من رئيس مصلحة الجمارك.....".

وتنص المادة (٩) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦ معدلة بالقانون رقم ٧١ لسنة ١٩٩٦ على أنه: "مع عدم الإخلال بما نص عليه هذا القانون من أحكام خاصة تخضع الإعفاءات الجمركية للأحكام الآتية:

(أ)..... (ب) (ج)..... (د)..... (هـ)..... (و)
(ز) تلتزم الجهات المعفاة بمسك دفاتر وقيودات نظامية تخضع لرقابة مصلحة الجمارك للتأكد من استعمال الأصناف المعفاة في الغرض الذي أعفيت من أجله.

ويعتبر عدم مسك هذه الدفاتر أو التلاعب في قيد البيانات بالسجلات على النحو المشار إليه في الفقرة السابقة مخالفة لنظم الإعفاءات الجمركية ويخضع للعقوبة المنصوص عليها في المادة (١١٨) من قانون الجمارك، فإذا وقع الفعل بغرض التخلص من الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها عوقب بالعقوبة المنصوص عليها في المادة (١٢٢) من قانون الجمارك".

وتنص المادة (٩) من قانون الإجراءات الجنائية الصادر بالقانون رقم ١٥٠ لسنة ١٩٥٠ معدلة بالقانون رقم ٤٢٦ لسنة ١٩٥٤ على أن: "لا يجوز رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ إجراءات فيها في الجرائم المنصوص عليها في المادة (١٨٤) من قانون العقوبات إلا بناء على طلب كتابي من الهيئة أو رئيس المصلحة المجني عليها.

وفي جميع الأحوال التي يشترط القانون فيها لرفع الدعوى الجنائية تقديم شكوى أو الحصول على إذن أو طلب من المجني عليه أو غيره، لا يجوز اتخاذ إجراءات التحقيق فيها إلا بعد تقديم هذه الشكوى أو الحصول على هذا الإذن أو الطلب".

وحيث إنه بالبناء على ما تقدم فإن نطاق الدعوى الماثلة يتحدد بما تضمنه نص البند (ز) من المادة (٩) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦ المعدل بالقانون رقم ٧١ لسنة ١٩٩٦ من التزام الجهات المعفاة من الضريبة الجمركية بمسك دفاتر وقيودات نظامية تخضع لرقابة مصلحة الجمارك واعتبار عدم مسك هذه الدفاتر مخالفة لنظم الإعفاءات الجمركية، كما يشمل هذا النطاق أيضا العقوبات المنصوص عليها بالمادة (١٢٢) من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ معدلاً بالقانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ لجريمة التهريب أو الشروع فيه وهي الحبس والغرامة التي لا تقل عن خمسمائة جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه أو إحدى هاتين العقوبتين، والتعويض الذي يعادل مثلي الضرائب الجمركية المستحقة، والحكم بمصادرة البضائع موضوع التهريب، أو ما يعادل قيمتها إذا لم تضبط، وذلك في مجال تطبيقها على الفعل المؤثم بالفقرة الثانية من البند (ز) من المادة (٩) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية المشار إليه.

وحيث إن من المقرر – في قضاء هذه المحكمة – أن الرقابة الدستورية على القوانين من حيث مطابقتها للقواعد الموضوعية التي تضمنها الدستور، تخضع لأحكام الدستور القائم دون غيره، إذ إن هذه الرقابة تستهدف أصلاً صون الدستور القائم وحمايته من الخروج على أحكامه، باعتبار أن نصوص هذا الدستور تمثل القواعد والأصول التي يقوم عليها نظام الحكم، ولها مقام الصدارة بين قواعد النظام العام التي يتعين التزامها ومراعاتها وإهدار ما يخالفها من التشريعات، باعتبارها أسمى القواعد الآمرة. ومن ثم، فإن هذه المحكمة تباشر رقابتها على النص المطعون عليه في ضوء أحكام الدستور القائم الصادر سنة ٢٠١٤.

وحيث إن المدعي ينعى على نص البند (ز) من المادة (٩) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية - محددًا نطاقًا على النحو المتقدم – أنه اعتبر عدم مسك الدفاتر أو التلاعب في قيد البيانات بالسجلات، بالمخالفة لنظم الإعفاءات الجمركية، تهريبًا جمركيًا، أي أن المشرع أحلَّ واقعة عدم مسك الدفاتر محل واقعة علمه بتهريب البضائع التي يحوزها والتي يتعين على النيابة العامة إقامة الدليل عليها.

وحيث إن هذا النعي غير سديد، ذلك أن من المقرر في قضاء هذه المحكمة أن المشرع الدستوري في اتجاهه إلى ترسم النظم المعاصرة ومتابعة خطاها والتقييد بمناهجها التقدمية قد نص في المادة (٦٦) من الدستور الصادر عام ١٩٧١ ومن بعده في المادة (٩٥) من الدستور القائم على أنه لا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون، ولا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لتاريخ نفاذه، وكان الدستور قد دل بهذه المادة على أن لكل جريمة ركنًا ماديًا لا قوام لها بغيره يتمثل أساسًا في فعل أو امتناع وقع بالمخالفة لنص عقابي، مفصحا بذلك عن أن ما يركن إليه القانون الجنائي ابتداء في زواجه ونواحيه هو مادية الفعل المؤخذ على ارتكابه، إيجابيا كان هذا الفعل أم سلبيا، ذلك أن العلق التي ينظمها هذا القانون في مجال تطبيقه على المخاطبين بأحكامه

محورها الأفعال ذاتها، في علاماتها الخارجية ومظاهرها الواقعية وخصائصها المادية، إذ هي مناط التأثيم وعلته، وهي التي يتصور إثباتها ونفيها، وهي التي يتم التمييز على ضوءها بين الجرائم بعضها البعض، وهي التي تديرها محكمة الموضوع على حكم العقل لتقييمها، وتقدير العقوبة المناسبة لها، بل إنه في مجال تقدير توافر القصد الجنائي، لا تعزل المحكمة نفسها عن واقعة الاتهام التي قام الدليل عليها قاطعا واضحا، بل تجيل بصرها فيها منقبة من خلال عناصرها عما قصد إليه الجاني حقيقة من وراء ارتكابها، ومن ثم تعكس هذه العناصر تعبيراً خارجياً ومادياً عن إرادة واعية. ولا يتصور بالتالي وفقاً لأحكام الدستور أن توجد جريمة في غيبة ركنها المادي، ولا إقامة الدليل على توافر علاقة السببية بين مادية الفعل الموثم والنتائج التي أحدثها بعيداً عن حقيقة هذا الفعل ومحتواه. ولازم ذلك أن مظاهر التعبير عن الإرادة البشرية – وليس النوايا التي يضمها الإنسان في أعماق ذاته – تعتبر واقعة في منطقة التجريم كلما كانت تعكس سلوكاً خارجياً مؤاخذاً عليه قانوناً.

وحيث إن المشرع رغبة منه في التأكد من أن الأصناف المعفاة من الضرائب الجمركية قد تم استعمالها في الغرض الذي أعفيت من أجله، ألزم الجهات المعفاة بمسك دفاتر وقيودات نظامية تخضع لرقابة مصلحة الجمارك، واعتبر عدم مسك هذه الدفاتر والقيودات مخالفة لنظم الإعفاءات الجمركية يستوجب معاقبة مرتكبها بالعقوبة المنصوص عليها بالمادة (١١٨) من قانون الجمارك، فإذا كان الغرض من عدم مسك هذه الدفاتر أو التلاعب في قيد البيانات في السجلات بغرض التخلص من الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها، عوقب مرتكب هذه الجريمة بالعقوبة المنصوص عليها في المادة (١٢٢) من قانون الجمارك.

متى كان ذلك، وكانت عناصر هذه الجريمة معينة بصورة واضحة لا لبس فيها ولا غموض، وتتمثل في ركن مادي ظاهر هو إمساك دفاتر وقيودات نظامية تخضع

لرقابة مصلحة الجمارك، ويقع بحسب الأصل بفعل سلبي يتمثل في الامتناع عن مسك هذه الدفاتر والقيودات، كما يمكن أن يكون في فعل إيجابي إذا تم محو بيانات تلك الدفاتر أو القيودات أو التلاعب فيها، وكانت هذه الجريمة في صورتها العمدية تتطلب تحقق العلم والإرادة بعدم إمساك الدفاتر والقيودات أو العلم والإرادة بالتلاعب فيها، فإذا ارتكبت هذه الجريمة بغرض التخلص من أداء الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها تعين توافر قصد خاص لقيام هذه الجريمة هو قصد التهرب من أداء تلك الضريبة كلها أو بعضها. متى كان ذلك وكانت عبارات النص قد صيغت بطريقة واضحة لا لبس فيها ولا غموض، تكفل أن يكون المخاطبون بها على بينة من حقيقتها، كما أورد بياناً لصور الركن المادي المكون للجريمة وما يجب أن يقارنه من قصد عمدي من علم وإرادة وتوافر قصد خاص يتمثل في نية التهرب من أداء الضرائب الجمركية المستحقة، وهي عناصر تتنازل النيابة العامة والمتهم في إثباتها ونفيها أمام محكمة الموضوع، ومن ثم فقد جاء هذا النص متفقاً وأصل البراءة ويكون النعي عليه بإقامته قرينة قانونية تنافي هذا الأصل مجافياً للحقيقة جديراً بالالتفات عنه.

وحيث إن المدعي ينعى على العقوبة المنصوص عليها في الفقرتين الأولى والثانية من المادة (١٢٢) من قانون الجمارك المستبدلة بالقانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ مخالفتها الضوابط الدستورية للنصوص العقابية، وذلك بتحديد عقوبة واحدة لجريمة التهريب الجمركي التامة، والشروع فيها، وتوقيعها على الفاعلين لها، وشركائهم في ارتكابها.

وحيث إن هذا النعي غير سديد؛ ذلك أن المقرر في قضاء المحكمة الدستورية العليا، أن شرعية الجزاء، جنائياً كان، أو مدنياً، أو تأديبياً، مناطها، أن يكون متناسباً مع الأفعال التي أتمها المشرع، أو حظرها، أو قيد مباشرتها وأن الأصل في العقوبة هو معقوليتها، فلا يكون التدخل بها إلا بقدر ما يكون الجزاء ملائماً لجريمة بذاتها، ينبغي

أن يتحدد على درجة خطورتها، ونوعية المصالح التي ترتبط بها، وبمراعاة أن الجزاء الجنائي لا يكون مخالفاً للدستور إلا إذا اختل التعادل بصورة ظاهرة بين مده، وطبيعة الجريمة التي تعلق بها، ودون ذلك يعني إحلال هذه المحكمة لإرادتها محل تقدير متوازن من السلطة التشريعية للعقوبة التي فرضتها.

وحيث إنه من المقرر في قضاء هذه المحكمة أن الأصل في صور الجزاء ألا تتزاحم جميعها على محل واحد بما يخرجها عن موازين الاعتدال، وألا يتعلق جزاء منها بغير الأفعال التي تتحد خواصها وصفاتها، بما يلائمها، فلا يكون من أثره العدوان دون مقتض على حقوق الملكية الثابتة لأصحابها، مما يتعين معه أن يوازن المشرع قبل تقريره للجزاء بين الأفعال التي يجوز أن يتصل بها، وأن يقدر لكل حال لبوسها، فلا يتخذ من النصوص القانونية ما تظهر فيه مكامن مثالبها، بل يبتغيها أسلوباً لتقويم أوضاع خاطئة.

متى كان ما تقدم، وكانت العقوبات الواردة في الفقرتين الأولى والثانية من النص المطعون فيه هي الحبس والغرامة أو إحدى هاتين العقوبتين، وقد استهدف المشرع من تقريرها تحقيق الردع العام والخاص، ويتحقق الردع الخاص بحرمان الجاني من حريته أو من جزء من ملكه، وهو الإيلام المقصود من العقوبة بوجه عام، وقد جاءت كل عقوبة منها ذات حدين أدنى وأقصى يعمل القاضي سلطته في إيقاع القدر المناسب منها في كل حالة على حدة، ومن ثم تكون هاتان العقوبتان قد جاءتا متناسبتين مع الفعل المنهي عنه، وفقاً لما رآه المشرع محققاً للفائدة الاجتماعية المبتغاة، وفي إطار سلطته التقديرية في مجال تنظيم الحقوق، كما جاءت العقوبتان بالقدر اللازم لحمل المخاطبين بنص البند (ز) من المادة (٩) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية المستبدلة بالقانون رقم ٧١ لسنة ١٩٩٦ على الالتزام بمسك الدفاتر المنصوص عليها في المادة المذكورة، وانتظام بياناتها، لتتحقق الجهات

الجمركية من استعمال البضائع المعفاة كلياً أو جزئياً في الغرض الذي أعفيت من أجله وحتى لا يكون الغرض من الإخلال بهذا الالتزام التخلص من الضرائب الجمركية كلها أو بعضها.

وحيث إن من المقرر أن الالتزام بأداء الضريبة الجمركية يعد أمراً واجباً في كل الأحوال، فإذا تهرب الملتزم بأداء هذه الضريبة من سداد ما هو مستحق منها، شكّل فعله هذا جريمة تستوجب معاقبته بالجزاء المناسب فضلاً عن إلزامه بسداد قيمة الضريبة الجمركية المستحقة وهو عين ما قضت به الفقرة الثانية من النص المطعون عليه من معاقبة من ارتكب جريمة التهريب بتعويض يعادل مثلي الضرائب الجمركية المستحقة، جبراً للأضرار التي لحقت الخزانة العامة من جراء ارتكاب هذه الجريمة، ومن ثم فلا مخالفة في هذا الجزاء لحكم المادة (٣٨) من الدستور.

وحيث إن الفقرة الثالثة من النص المطعون فيه تنص على أنه "وفي جميع الأحوال يحكم بمصادرة البضائع موضوع التهريب فإذا لم تضبط يحكم بما يعادل قيمتها".

ومفاد هذا النص أنه يتعين الحكم بالمصادرة في جرائم التهريب أو الشروع فيها أو ما يعادل قيمة البضائع موضوع التهريب إذا لم تضبط بالإضافة إلى الجزاءات الجنائية المحددة بالنص المطعون عليه والتي تتمثل في الحبس والغرامة أو إحدى هاتين العقوبتين والتعويض الذي يعادل مثلي الضرائب الجمركية المستحقة، لتتعامل هذه الجزاءات جميعها على فعل واحد هو مخالفة نص البند (ز) من المادة (٩) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية.

وحيث إن من المقرر قانوناً أن المصادرة ما هي إلا إجراء الغرض منه تملك الدولة أشياء مضبوطة ذات صلة بجريمة - قهراً عن صاحبها وبغير مقابل - وهي

عقوبة قد تكون وجوبية يقتضيها النظام العام لتعلقها بشيء خارج بطبيعته عن دائرة التعامل وهي على هذا الاعتبار تعد تدبيراً وقائياً لا مفر من اتخاذه في مواجهة الكافة، كما قد تكون المصادرة في بعض القوانين الخاصة من قبيل التعويضات المدنية إذا نُص على أن توول الأشياء المصادرة إلى خزانة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار.

وحيث إن مبدأ خضوع الدولة للقانون مؤداه: ألا تُخل تشريعاتها بالحقوق التي يعتبر التسليم بها في الدول الديمقراطية مفترضاً أولاً لقيام الدولة القانونية وضمانة أساسية لصون حقوق الإنسان وكرامته، ويندرج تحتها طائفة الحقوق الوثيقة الصلة بالحرية الشخصية ومن بينها ألا تكون العقوبة متضمنة معاقبة الشخص أكثر من مرة عن فعل واحد، وألا يكون الجزاء مدنياً كان أو جنائياً مفرطاً بل يتعين أن يكون متناسباً مع الفعل المؤثم ومتدرجاً بقدر خطورته.

متى كان ذلك، وكانت المصادرة، المنصوص عليها في الفقرة الثالثة من النص المطعون عليه، أو الحكم بما يعادل قيمة البضائع موضوع التهريب حال عدم ضبطها قد تقرر على سبيل الوجوب، وقد تعاملت مع الجزاءات الجنائية التي نصت عليها الفقرتان الأولى والثانية من النص ذاته على فعل واحد وهو عدم إمساك الدفاتر المبينة بالبند (ز) من المادة (٩) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية بغرض التخلص من الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها، فإن هذا الجزاء يعد منافياً لضوابط الدولة القانونية، ومهدراً للحرية الشخصية، ومنتقصاً بالتالي – دون مقتض – من العناصر الإيجابية للذمة المالية للخاضع لأحكام القانون المشار إليه مما يعد مخالفة لأحكام المواد (٣٥، ٥٤، ٩٤) من الدستور.

وحيث إن المادة (١٢٢) من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ المستبدلة بالقانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ والبند (ز) من المادة (٩) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦ والمستبدلة بالقانون رقم ٧١ لسنة ١٩٩٦ محددين نطاقا على النحو المتقدم لا يخالفان أية أحكام أخرى في الدستور فقد خلصت المحكمة إلى الحكم بعدم دستورية الفقرة الثالثة من المادة (١٢٢) من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ المستبدلة بالقانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ فيما نصت عليه من " وفي جميع الأحوال يحكم بمصادرة البضائع موضوع التهريب فإذا لم تضبط يحكم بما يعادل قيمتها " وذلك في مجال تطبيقها على الفعل المؤتم بالفقرة الثانية من البند (ز) من المادة (٩) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦ والمستبدلة بالقانون رقم ٧١ لسنة ١٩٩٦^(١).

(١) راجع في ذلك:

حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٢٨٩) لسنة ٢٤ القضائية، جلسة ٥ مارس ٢٠١٦، الجريدة الرسمية العدد (١٠) مكرر، بتاريخ ١٤ مارس ٢٠١٦.

المطلب السادس

تقديرنا لدى تلبية الجزاءات الضريبية الواردة في قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ لمبدأ عدالة الضريبة

بعد فراغنا من تناول أحكام المحكمة الدستورية العليا بشأن مدى دستورية الجزاءات الضريبية الواردة بقانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ وتعديلاته، يضحى لزماً علينا تقدير مدى تلبية تلك الجزاءات لمبدأ عدالة الضريبة كأحد الركائز التي تستند عليها دستورتها، وهو مانوجزه على النحو الآتي:

أولاً : بالنسبة لحكم المحكمة الدستورية بعدم دستورية نص المادة (١٢١) من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ وذلك 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 :

يعنينا بهذا الصدد تقصي مدى تلبية الجزاءات الضريبية التي تنزلها الجهة الإدارية بالمول من حبس وغرامة ومصادرة للبضائع المضبوطة لمبدأ عدالة الضريبة، تلك الجزاءات التي تستند على نص المادة (١٢١) من قانون الجمارك المشار إليه، والتي قضي بعدم دستورتها^(١).

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى (١٣) لسنة ١٢ القضائية، جلسة ٢ فبراير ١٩٩٢، سلفت الإشارة إليه.

ولعل جوهر ذلك الحكم أنه يدور على فهم مؤداه أن عدم حيازة الممول للمستندات الدالة على سداد الضرائب الجمركية المقررة عن البضائع المضبوطة لا يعد في حد ذاته قرينة على افتراض علمه بواقعة التهريب، ومن ثم فإن أي جزاء ضريبي يستند إلى التعويل على تلك القرينة يضحى مهيب الأركان متصادماً مع مبدأ عدالة الضريبة.

ذلك أن الطبيعة القانونية لجريمة التهريب الضريبي إنما تنطق بكونها من الجرائم العمدية التي يعد القصد الجنائي ركناً أصيلاً فيها، ويناط بالمحكمة المختصة استظهار ذلك القصد من واقع أوراق الدعوى، وعلى هدي الموازنة والترجيح بين مختلف الأدلة المقدمة من كافة أطراف النزاع الضريبي، بحيث يعد هذا الأمر من إطلاقات سلطتها المنوطة بها قانوناً.

ومن ثم فلا يستقيم عقلاً ومنطقاً وعدالة أن يعتبر المشرع مجرد عدم حيازة الممول للمستندات الدالة على سداد الضرائب الجمركية المقررة عن البضائع المضبوطة قرينة قاطعة على علمه بواقعة التهريب، ذلك أن أقصى ما يمكن أن يتحملة ذلك المسلك من قبل الممول هو مظنة العلم لا العلم اليقيني، والذي تحتاج معه محكمة الموضوع كي تلقي بعبء الإدانة على كاهل الممول مزيداً من الأدلة والقرائن التي يمكن استخلاصها من أوراق ومستندات الدعوى، على أن يضع النص التشريعي لها ضوابطها وشروطها. ذلك أن المشرع عندما يعول على قرينة ما - سواء أكانت قاطعة أم غير قاطعة - ينبغي أن تحكمه ضوابط واقعية وموضوعية، تفرزها معطيات منضبطة على صعيد الواقع العملي، وحتى لا يصبح الجزاء الضريبي مجرد أداة تنكيل وعقاب بحتة، مما يفرغ الضريبة من الحكمة التشريعية التي تغياها المشرع من وراء إصدارها. وبالتالي فإن استناد النص على افتراض علم الممول بواقعة التهريب للبضائع، إذا لم يقدم من وجدت في حيازته تلك البضائع المستندات الدالة على أنها قد سددت عنها الضرائب الجمركية المقررة يضحى مجافياً لاعتبارات العدالة، إذ أن علم

الممول المعوّل عليه في هذا السياق إنما ينصرف إلى العلم اليقيني لا الظني أو الافتراضي، ومن ثم تضحى أية جزاءات ضريبية توقعها الجهة الإدارية على الممول من قبيل الحبس أو الغرامة أو مصادرة البضائع المضبوطة، استناداً إلى ذلك النص المحكوم بعدم دستوريته قد باتت موصومة بعدم المشروعية.

وصفوة القول فيما نحن بصدده أن تلك الجزاءات الضريبية المشار إليها إنما تفتقد لمبدأ عدالة الضريبة، لاستنادها إلى سلوك مؤتم افتراض النص التشريعي في الممول ارتكابه، لياً لعنق الواقع وافتئاتاً عليه، إذ أن الجزاء الضريبي لا يكون عادلاً ما لم يكن منسوباً لواقعات ثبت يقيناً ارتكابها من قبل الممول، وذلك استصحاباً وإعمالاً لقرينة البراءة التي يتعين أن يستظل بها الممول دستورياً وقانونياً ما لم يثبت يقيناً ما يهدرها، ويقوض أركانها.

ثانياً: بالنسبة لمدى دستورية نص الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ فيما تضمنته من النص على "أو ارتكاب أي فعل آخر....":

خلصت المحكمة الدستورية العليا إلى خلو النص المتقدم من ثمة مطاعن تتعلق بعدم دستوريته^(١) على النحو الذي أسهبنا في تبيانته آنفاً بالمطلب الثاني. ولعل ما يعنينا في هذا المقام بالأساس – وفي نطاق بحثنا المائل – هو تقصي مدى احتواء الجزاءات الضريبية التي نص عليها المشرع بمتن المادة ١٢٢ من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ لأية مثالب تتعلق بهدر مبدأ عدالة الضريبة، تأسيساً واستصحاباً لحكم المحكمة الدستورية العليا المشار إليه.

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (١٠٥) لسنة ١٢ القضائية، جلسة ١٢ فبراير ١٩٩٤، سلفت الإشارة إليه.

ونرى ابتداءً أنه قد يكون من المتصور أن تنبئ عبارة (أو ارتكاب أي فعل آخر) والواردة بالفقرة الثانية من المادة (١٢١) من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ عن ثمة تجهيل لو أن النص التشريعي قد توقف عندها ولم يزد . بيد أن المشرع أعقب ذلك بإيراد جملة من الضوابط والتي مفادها أن يكون الغرض منه - أي من ارتكاب أي فعل آخر - التخلص من الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة.

ومن ثم لا يسعنا والحال كذلك أن نصم العبارة المشار إليها بالتجهيل. ذلك أن النص التشريعي لا بد وأن يقرأ ويتم استنباط أحكامه بكامل أجزائه وكلماته وفقراته وعباراته، وعلى هدي من منطق ماسبقه وماتلاه من نصوص إعمالاً لفلسفة تكامل وانسجام ووحدة النسيج التشريعي للنصوص الضريبية، وسعيًا نحو تحقيق الحكمة التشريعية من وراء إقرار الضريبة كفريضة ماليه.

وبناءً عليه لا يمكننا قراءة وفهم وتحليل عبارة (أو ارتكاب أي فعل آخر) بشكل مبتسر منبث الصلته بما تلاها من عبارات، بزعم أنها تهدر مبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص في القانون، وأن الجريمة بشكل عام والجريمة الضريبية بشكل خاص يتعين أن تكون محددة تحديداً دقيقاً قاطعاً نافياً للجهالة ولاسيما بالنسبة لركنيها المادي والمعنوي، وكذلك بالنسبة للجزاءات الضريبية التي ينص عليها المشرع لاحقاً ضماناً لالتزام الممول بأدائها. ذلك أن الصياغة التشريعية التي لجأ إليها المشرع بالفقرة الثانية من المادة (١٢١) من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ إنما تعد الوسيلة المثلى لإقرار الحكمة التشريعية من وراء النص الضريبي المشار إليه ، وذلك من وجهين:

الأول : أنه من الصعوبة بمكان أن تلبى أي صياغة تشريعية الرغبة في وضع تعداد حصري جامع مانع لكافة صور وأشكال وأساليب التهرب الجمركي. ذلك أن الواقع العملي في حقل الجمارك إنما يصدع بأن هناك عشرات من الأساليب المتجدده واللا متناهية يلجأ إليها محترفو التهرب الجمركي للتملص من أداء حقوق الخزانة العامة، مما يجعلها برمتها خارج مرمى توقعات المشرع، الأمر الذي يكون من العصي معه تصور أن يجمعها حصراً نص ضريبي بعينه.

الثاني : أن المشرع عندما عوّل على ارتكاب أي فعل آخر لم يترك الأمر للحدس والتخمين بل أحاطه بسياج من الضوابط والمحددات، فلو أن ذلك الفعل الآخر لم يكن الغرض منه التخلص من الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة، فلا يعد بحال سلوكاً مؤثماً من قبل الممول في ذلك السياق، الأمر الذي تغيا به المشرع بالأساس وجه المصلحة العامة المتمثل في الحفاظ على مقدرات الخزانة العامة للدولة من الضياع، مع عدم الافتئات على حقوق الممول.

وعلى هدي ماتقدم يضحى نص المادة (١٢٢) من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ المشار إليه – وذلك فيما تضمنه من معاقبة مرتكب التهريب أو الشروع فيه بالحبس والغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين، وذلك دون الإخلال بأية عقوبة أشد يقضى بها قانون آخر، فضلاً عن مصادرة البضائع موضوع التهريب في جميع الأحوال – قد انصب على جريمة ضريبية منضبطة بركنيها المادي والمعنوي، واضحة المعالم محددة تحديداً دقيقاً لا تجهيل فيه، ومن ثم تكون تلك الجزاءات الضريبية قد استوفت شرائط استيفائها لمبدأ عدالة الضريبة، من خلال معاقبة مرتكب سلوك التهريب أو الشروع فيه، بعقوبات متدرجه تتراوح بين الحبس أو الغرامة أو كليهما، فضلاً عن مصادرة البضائع محل التهريب، الأمر الذي يحقق غاية

الردع، ويقضي على ثغرات التحايل من أجل عدم اداء الضريبة ، ويحفظ حقوق الخزانة العامة والممول معاً، ويلبي معايير المصلحة العامة، ويعطي لقاضي الموضوع هامشاً من السلطة التقديرية التي يستجلى ملامحها من واقع أوراق الدعوى، فيتراوح بالعقوبة صعوداً وهبوطاً بما يتناسب ويتلاءم مع حجم ونطاق وأثر السلوك المؤثم، وبما يحفظ ويعصم نص الجزاء الضريبي من شبهة التنكيل أو التعسف أو العقاب المجرد الجائر للممول بالمخالفة للدستور والقانون.

ثالثاً : بالنسبة لمدى دستورية نص الفقرتين الثانية والثالثة من المادة (١٢٤) مكرر من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ :

خلصت المحكمة الدستورية العليا في حكمها الصادر في الدعوى الدستورية رقم (٦) لسنة ١٧ القضائية إلى سلامة الفقرة الثانية من المادة (١٢٤) مكرراً من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ من أي مثالب دستوريه . بيد أنها قضت بعدم دستورية الفقرة الثالثة من المادة ذاتها وذلك فيما نصت عليه من أنه " ولا يترتب على الصلح رد البضائع المضبوطة في الجرائم المشار إليها، وإنما يجوز رد وسائل النقل والمواد التي استخدمت في التهريب " (١) .

ونرى من وجهة نظرنا أن منطق المحكمة الدستورية العليا بشأن ماقضت به بخصوص تلك المادة يجد تفسيره في أن الفقرتين الثانية والثالثة من المادة (١٢٤) مكرراً من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ ترتبطان ارتباطاً لا يقبل التجزئة مع الفقرة الأولى من المادة ذاتها والتي تصدى فيها المشرع للنص على جزاءات ضريبية تتمثل في الحبس والغرامة وكلاهما يتراوحان بين حدين

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٦) لسنة ١٧ القضائية، جلسة ٤-٥-١٩٩٦، سلفت الإشارة إليه .

أدنى وأقصى ، وتشكل الفقرات الثلاث مجتمعه نسيجاً تشريعياً متكاملأ مكوناً للمادة ١٢٤ مكرراً ، وتفهم كل منها في سياق الأخرى، كما تنصهر المادة نفسها فهماً ومنطقاً مع سائر مواد قانون الجمارك وغيرها من التشريعات ذات الصلة.

ولقد شيد حكم المحكمة الدستورية العليا سلامة الفقرة الثانية من المادة (١٢٤) مكرراً من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣، من أي منعى دستوري^(١) على جملة حجج خلاصتها أن ما لجأ إليه المشرع بتلك الفقرة المشار إليها - من خروج عن النطاق المحجوز دستورا وقانونا للنيابة العامة فيما يتعلق برفع الدعاوى العمومية وتحقيقها وتحريكها - لا يعد في حقيقته وجوهه هدرأ لمبدأ سيادة القانون، أو افتتاتاً على سلطة النيابة العامة، ذلك أن المشرع بما نص عليه في الفقرة الثانية المشار إليها قد راعى تحقيق المصلحة العامة ، والحكمة التشريعية للنص والتي تدور وجوداً وعدمأ مع ضرورة مراعاة الطبيعة المتفردة والذاتية الخاصة للجرائم الجمركية بشكل عام، وأن ماجاء بنص الفقرة الثانية المشار إليها - من منح سلطات لوزير المالية أو من ينيبه فيما يتعلق برفع الدعوى أو إقرار الصلح فيما يتعلق بالجرائم الجمركية - إنما حملة المشرع على سبيل الاستثناء، وفي حدود ضيقة قدر ضوابطها تقديراً متوازناً بما يحفظ حق الخزانة العامة والمخاطبين بنصها في أن واحد.

وفيما يتعلق بالعوار الدستوري الذي حاق بنص الفقرة الثالثة من المادة (١٢٤) مكرراً من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ والتي قضت

(١) وقد جرى نص تلك الفقرة على النحو الآتي: " واستثناء من أحكام المادة (١٢٤) من هذا القانون، لا يجوز رفع الدعوى العمومية في الجرائم المنصوص عليها في الفقرة السابقة، إلا بناء على طلب من وزير المالية أو من ينيبه. ويجوز لوزير المالية أو من ينيبه وإلى ما قبل صدور حكم في الدعوى العمومية الصلح مقابل أداء مبلغ التعويض كاملاً".

المحكمة الدستورية العليا بعدم دستوريته، وذلك فيما نصت عليه من أنه: "ولا يترتب على الصلح رد البضائع المضبوطة في الجرائم المشار إليها، وإنما يجوز رد وسائل النقل والمواد التي استخدمت في التهريب" فإن جوهر ما استندت إليه المحكمة الدستورية العليا بهذا الصدد إنما يتبلور في أن عدم رد البضائع المضبوطة إلى أربابها كأثر مترتب على الصلح فيما بينهم وبين الجهة الإدارية إنما يعني نزاعها من عناصر ذمتهم المالية وإدخالها عنوة إلى مقدرات الخزانة العامة، مما يعني أنها قد صودرت وجوباً بحكم القانون الأمر الذي يقطع يقيناً بتهاوي النص في ذلك عدم الدستورية^(١) من ثلاثة أوجه يتمثل أولها في أن عدم رد البضائع المضبوطة لأصحابها رغم الصلح الذي أبرموه والجهة الإدارية إنما يشكل افتتاحاً على الملكية الخاصة لهم، والتي أحاطتها شتى الدساتير المتعاقبة بسياج تليد من الحماية، ناهيك عن كونه مسلكاً يفرغ الصلح من استيفاء الحكمة التشريعية التي شرع من أجلها، والذي يعد رد البضائع المضبوطة أثر منطقي لإعماله.

وثانيها أن مسلك الجهة الإدارية بعدم رد البضائع المضبوطة إنما يشكل بحد ذاته نوعاً من أنواع المصادرة الخاصة والذي حظره المشرع الدستوري - بمقتضى حكم المادة ٣٦ من الدستور - إجراءه إلا بناءً على حكم قضائي أيًا كانت طبيعة المصادرة خاصة أو عامة، وذلك اتساقاً مع عمومية نص المادة المشار إليها، ومن ثم فإن ممارسة الجهة الإدارية لذلك النوع من أنواع المصادرة الخاصة دون حكم قضائي إنما يعد إهدراً بواحاً لولاية السلطة القضائية، وتقويضاً لمبدأ سيادة القانون، والذي من مسلماته حق الممول في الاستغلال بمحاكمة عادلة أمام قاضية الطبيعي، وتمكينه من

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٦) لسنة ١٧ القضائية، جلسة ٤ مايو ١٩٩٦، سلفت الإشارة إليه.

ممارسة حق الدفاع عن نفسة ومقارعة الجهة الادارية حججها، وذلك في إطار مجموعة من الضمانات الشكلية والموضوعية التي تكفل تحقيق التوازن بين مصلحة الجهة الادارية في زيادة مواردها، وبين مصلحة الممول في دفع ضريبة عادلة لا تصادر ملكيته الخاصة، أو تتجاهل مقدرة التكلفة، أو تجحفه في ذمته الماليه.

وأخيرا فإن صياغة الفقرة الثالثة من المادة (١٢٤) مكررا من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ لا تنبئ عن كون المصادرة الوارد معناها في متنها، تدور في فلك تدبير احترازي لكون محلها من المواد أو الأشياء أو المضبوطات ذات الخطورة الاجرامية التي يعد استعمالها أو صنعها أو بيعها أو حيازتها أو عرضها للبيع جريمة في حد ذاته، ولكون الحكمة التشريعية من مصادرتها إنما تهدف إلى اتصال الآخرين بتلك المواد أو الأشياء أو المضبوطات ، فترتهن – ومن ثم - مصادرتها بالحكم بعقوبة أصلية.

وجملة القول أن الفقرة الثالثة المشار إليها إنما تتعلق بمصادرة بضائع أجنبية بقصد الإتجار فيها، ومن ثم فإن مصادرتها على الرغم من التصالح بشأنها، إنما يعد في حقيقته عقاباً جنائياً لقيام صلة بين مصادرتها وبين الجريمة التي تم ارتكابها، وهي بعد عقوبة عينية ترد على أموال بذاتها تتمثل في بضائع جرى ضبطها اتصالا بتهربها، وكان ينبغي بالتالي أن يصدر بها حكم قضائي، حتى ولو كنا بصدد جزاء مدني متمخض عن مخالفة النظم الجمركية المعمول بها مما حدا المحكمة على القضاء بعدم دستوريته لافتئاتها على الحق في الملكية المكفول دستورياً، وإهدارها لولاية السلطة القضائية، ولمجافاتها لمبدأ عدالة الضريبة.

رابعاً : بالنسبة لمدى دستورية نصوص المواد ٣٧ و ٣٨ و ١١٧، ١١٩ من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ :

فرض المشرع بمقتضى حكم المادة ١١٧ من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ غرامة على ربابنة السفن، أو قادة الطائرات ووسائل النقل الأخرى لا تقل في حدها الأدنى عن عشر الضرائب الجمركية المعرضة للضياع، ولا تزيد في حدها الأقصى عن مثلها فضلاً عن الضرائب المستحقة، وتستحق الغرامة في حال حدوث نقص غير مبرر عما أدرج في قائمة الشحن في عدد الطرود، أو محتوياتها، أو البضائع المنفرطة.

وفي حالة الزيادة غير المبررة فتفرض غرامة لا تقل عن نصف الضرائب الجمركية المقررة على البضائع الزائدة ولا تزيد على مثليها، فإذا ظهر بين الزيادة طرود تحمل نفس العلامات والأرقام الموضوعه على طرود أخرى مدرجة في قائمة الشحن، فتعتبر الطرود المقرر عليها ضرائب أكبر هي الطرود الزائدة، على أن تطبق هذه الغرامة أيضاً على البضائع الزائدة التي تظهر إثر جرد المستودعات العامة، أو الخاصة ولا تكون مدرجة في سجلاتها، وتحصل من أصحاب هذه المستودعات.

كما أنط المشرع بموجب حكم المادة ١١٩ من القانون ذاته بمدير الجمارك المختص سلطة فرض تلك الغرامة ، والتي يجب أداؤها خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلان المخالفين بهذا القرار بخطاب مسجل مصحوب بعلم وصول، ما لم يتظلم ذوو الشأن بكتاب يقدم للمدير العام للجمارك خلال الخمسة عشر يوماً المذكورة. وللمدير العام في هذه الحالة أن يؤيد الغرامة أو يعدلها أو يلغها.

وتحصل الغرامات بطريق التضامن من الفاعلين والشركاء وذلك بطريق الحجز الإداري. وتكون البضائع ضامنة لاستيفاء تلك الغرامات. ويجوز الطعن في قرارات المدير العام للجمارك خلال خمسة عشر يوماً من إعلانها بخطاب موصى عليه بعلم وصول، وذلك أمام المحكمة المختصة ويكون حكم المحكمة نهائياً، وغير قابل للطعن فيه .

ومما لا شك فيه أن نصوص المواد ٣٧ و ٣٨ و ١١٧ و ١١٩ من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ والمنظمة لفرض الغرامات الجمركية، إنما تشكل جميعاً نسيجاً تشريعياً متكاملأ حيث تفهم كل منها في سياق الأخرى، وتدور – ومن ثم – في فلكها على الصعيدين النظري والعملي.

ومما لا شك فيه أيضاً أن الحكم على ماهية الطبيعة القانونية التي يمكن إسباغها على الغرامات الجمركية إنما يعد فرعاً من تصورها وما إذا كانت تأخذ منحى التعويض المدني، أو تجنح صوب العقوبة الجنائية، أم انها تحمل السمات المختلط للعقوبة والتعويض معاً، ذلك التصور الذي يجعلنا أقدر على فهم مدى دستوريته من عدمه من ناحية ، ومدى تلبيتها لمبدأ عدالة الضريبة بحسبانها ضرب من ضروب الجزاءات الضريبية من ناحية أخرى، وهو ما يعيننا في نطاق بحثنا المائل.

وعليه نستعرض من وجهة نظرنا مضمون وفحوى أسانيد كل رأي منها بشئ من الإيجاز توطئة لتحري مدى تلبية تلك الجزاءات لمبدأ عدالة الضريبة . ففيما يتعلق بالنظر الذي اعتبر الغرامة الجمركية محض تعويض يثير المسؤولية المدنية البحتة فقد استظل بكونها الأصل العام والشريعة العامة في المسئولية بشكل عام ، والذي يستلزم الخروج عنها أن تكون إرادة المشرع واضحة قاطعه في التعبير عنها من خلال نص تشريعي واضح الالفاظ قاطع الدلالات صريح المعاني لا يحتمل خلطاً في الفهم، ولا لبساً

في التأويل، ولا يكون - ومن ثم - مرتعاً للاجتهادات القانونية التي يزيكها غموض وحياد النص^(١).

وأما عن الرأي القائل بأن الغرامة الجمركية في حقيقتها لا تعدو أن تكون عقوبة جنائية - خارجة بطبيعتها عن مفهوم التعويض - فقد استند أربابه فيما ذهبوا إليه إلى جملة حجج أهمها:

- أن المشرع بنص المادة (١١٧) من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ قد حدد الغرامة الجمركية بحديها الأدنى والأقصى بصيغة أمره تحكميه منبئة الصلة بماهية أو حجم أو نطاق أو أثر ضرر ما ألم بآخرين، ولو كانت الغرامة الجمركية محض تعويض مدني لثم تقديره قياساً وتناسباً مع ماهية الضرر بكافة عناصره التي يمكن لمحكمة الموضوع من خلالها تحديد التعويض الجابر له تحديداً قاطعاً لا يشوبه التخمين أو التحكم أو الافتراضات النظرية البعيدة عن أرض الواقع العملي، والتي تغلب غاية الردع مجردة من حسن توظيفها بما يتفق والحكمة التشريعية الحقيقية من وراء إقرار الجزاء الضريبي.
- أن تلك الغرامات الجمركية إنما تحصل بطريق التضامن من مرتكبي الفعل المؤثم سواء أكانوا فاعلين أصليين أم شركاء وذلك بطرق الحجز الإداري، ولا تمتد بحال إلى ورثة أيّاً منهم ، كما لا تنسحب إلى المسؤولين عن الحقوق المدنية.
- أن إنزال الغرامات الجمركية بالفاعلين الأصليين أو الشركاء إنما يجد مصدره في نص القانون الذي فرضه المشرع بحسابه جزاءً جنائياً ملازماً لجريمة التهريب الجمركي، ومن ثم فلا يتوقف فرضها أو تحصيلها على تقديم طلب أو شكوى أو

(١) راجع ماسبق ، ص ١٤١ وما بعدها .

ولوج لسبيل القضاء ممن أضير جراء تلك الأفعال المؤثمة التي تعالجها نصوص القانون ذات الصلة.

وعلى صعيد الرأي القائل بالطبيعة المزدوجة للغرامة الجمركية فيرى أربابه ومشايعوه أنها ليست بتعويض مدني خالص، ولا بعقوبة جنائية بحتة، وإنما هي تمثل تعويضاً يحمل طابع الإيلام.

ولقد وجه قضاء المحكمة الدستورية العليا سهام النقد لذلك الرأي الأخير تأسيساً على مجافاته للمنطق والواقع والاصول الفقهية القانونية المستقر عليها والتي تجزم بأن لكل من المسئوليتين المدنية والجنائية مفهومها وذاتيتها، وأركانها وعناصرها، ونطاقها ومجال عملها وأحكامها مما يعصمها من أية نقاط تماس أو خلط في الفهم . وأنه لكي تباشر المحكمة رقابتها بشأن دستورية الغرامة الجمركية فيتعين أن تتصف بوصف واحد فهي إما أن تكون تعويض مدني خالص، أو عقوبة جنائية محضة.

ولقد حازت المحكمة الدستورية العليا قصب السبق في مضمار الترجيح بين الآراء الثلاثة سائلة الذكر متبينة الفهم القائل بأن الغرامة الجمركية هي محض عقوبة جنائية، وليست تعويضاً مدنياً بحال، وذلك على ضوء خصائصها لا شخص من أناط به المشرع توقيعها متمثلاً في الإدارة الجمركية.

ولعل جوهر ما استندت إليه المحكمة من حجج في هذا الصدد يمكن إيجازه في

الآتي :

أولاً : أن المستقرى لنصوص المواد أرقام ٣٧ و ٣٨ و ١١٧ و ١١٩ من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ والمنظمة لفرض الغرامات الجمركية يستظهر الحكمة التشريعية من وراء إقرارها والتي تصدع بتأطير

الغرامة الجمركية في سياق العقوبة الجنائية لا التعويض المدني، وذلك على هدي ما ذهب إليه المشرع من تقسيم وتصنيف الجرائم الجمركية من المخالفات البسيطة إلى الجرائم الجسيمة، مقررًا ذلك التقسيم بجزاءات ضريبية متدرجة تتناسب وتتوازن مع ماهية السلوك المؤثم وأثره وحجمه ونطاقه لتحقيق غاية الردع من ناحية، وتحافظ على مقدرات الخزنة العامة للدولة من ناحية أخرى، وذلك وصولاً إلى تحقيق مبدأ عدالة الضريبة بمفهومه الشامل الأعم.

ولعل ما يؤيد ذلك الفهم ويعضده من وجهة نظر المحكمة الدستورية العليا ما جاء بمتن المذكرة الايضاحية لمشروع القانون الجمركي، والتي جاء فيها أن النقص أو الزيادة غير المبررة إنما يعدا سببين لإيقاع الغرامة الجمركية التي نسبها المشرع إلى المكوس الجمركية المعرضة للضياع، بدلا من تحديدها بمبلغ مقطوع واحد ثابت، حيث تزيد نسبة وقيمة الغرامة الجمركية في حالة الزيادة غير المبررة عن حالة النقص غير المبرر.

ثانياً : أن إرادة المشرع قد اتجهت إلى إدخال الغرامة الجمركية تحت لواء العقوبة الجنائية حيث حدد ركنا الجريمة المستوجبه لفرض تلك الغرامة، المادي والمعنوي، ويتمثل ركنها المادي في إدخال الطرود أو البضائع أو محتوياتها بخلاف ما هو مدرج في قائمة الشحن زيادة أو نقصاناً ، كما حدد المخاطبين بأداء تلك الغرامات الجمركية حال استحقاقها قانوناً، سواء أكانوا فاعلين أصليين أم شركاء ، ورتبها في ذممهم كأعباء مالية، ونص على تحصيلها منهم بطريق التضامن وعن طريق الحجز الإداري، على أن تكون البضائع ضامنة لاستيفاء تلك الغرامات.

ثالثاً : أن تراوح المشرع ما بين حدين أقصى وأدنى للغرامة الجمركية لا يقدر في عينيتها أو نسبيتها إلى المكوس الجمركية المعرضة للضياع من قبل المسنولين

عن أدائها، ومن ثم فقد جعل المشرع الغرامة متدرجة صعوداً وهبوطاً بما يتناسب ويتوازن مع حجم وقدر وقيمة الفائدة التي حققها الجناة من وراء اقتراف السلوك المؤثم، كما لم يحكم بها المشرع على من يكون غير مسنول جنائياً عنها ولو كان مسنولاً مدنياً عن ضررها. الأمر الذي يصب في مجموعه في خانة عدالة الغرامة الجمركية كفريضة مالية أو كجزء مالي، ويعضد مفهوم مبدأ عدالة الضريبة بمفهومه الأوسع.

وعلى هدي ما استقر عليه قضاء المحكمة الدستورية العليا من التعويل على الغرامة الجمركية كجزء ضريبي يحمل سمت العقوبة الجنائية لا التعويض المدني، فقد دلفت بقضائها الى تبيان مدى دستورية المواد (٣٧) و (٣٨) و (١١٧) و (١١٩) من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣.

وعليه ولما كانت جريمة التهريب الجمركي تنضوي تحت لواء الجرائم العمدية، فإنه لكي يوصف سلوك إجرامي ما بأنه تهريب جمركي فيتعين أن يكون سلوكاً مادياً عمدياً منضبطاً يتصور نسبته واقعاً ويقينياً لمرتكبه، فلا يحيط به الظن أو يكتنفه الغموض، ولا يفترض من عدم، ومن ثم فلا يتصور منطقاً وواقعاً وعدالة أن تقتصر جريمة التهريب الجمركية من غير قصد ممن ارتكبها. ومن ثم فإذا لم يتوفر لجريمة التهريب الجمركي ركنها المادي والمعنوي فلا مجال لترتيب المسؤولية الجنائية عنها على كاهل شحص بعينه، أو أشخاص بأعينهم، ما فتئت تظلهم قرينة البراءة حتى يثبت يقيناً اقترافهم للسلوك المؤثم، وعليه فلا يسوغ للمشرع أن يعول على مجرد نقص في عدد الطرود المفرغة أو محتوياتها عما ادرج في قائمة الشحن، أو محتوياتها، أو البضائع المنفرطة - كقرينة على ثبوت جريمة التهريب الجمركي في حق ربابنة السفن أو قادة الطائرات ووسائل النقل الأخرى - ذلك أن المشرع بسلوكه المتقدم يكون قد تجاوز نطاق سلطته في مجال انشاء الجرائم وتقرير عقوباتها، وجنح إلى خلق قرائن

قانونية مبنية على واقعات متوهمة يعوزها المنطق وتفتقر إلى الدليل القاطع، مما يجعله مفتنتا على اختصاصات السلطة القضائية التي أناطها بها الدستور في نطاق الدعوى الجنائية التي خصها بالفصل فيها، ومهدراً لولاياتها، ومفضياً إلى تقويض استقلالها.

ونرى أن روح عدالة النص الجنائي بشكل عام والجزاء الضريبي بشكل خاص إنما يدور وجوداً وعدمياً مع قدرة المشرع – من خلال ذلك النص أو الجزاء – على كفالة حق الدفاع للمتهم، وصون حقه المشروع في محاكمة عادلة، وفي صون حريته الشخصية، والاستغلال بقرينة البراءة ما لم يثبت يقيناً ما يهدرها لاسيما أن تلك الصفة الجنائية التي تصطبغ بها المخالفات الجمركية إنما تحتم أن يكون نظر الجرائم الجمركية وإيقاع العقوبات بمرتكبيها لا يكون إلا عملاً قضائياً خالصاً لا يجوز للمشرع بحال أن يقفز على أسسه وثوابته، وذلك إعمالاً لحكم المادتين ٦٦، ٦٧ من الدستور الأسبق، والمادتين ٩٥، ٩٤ من الدستور الحالي لعام ٢٠١٤^(١).

وعليه فقد خلصت المحكمة الدستورية العليا إلى الحكم بعدم دستورية ما تضمنته المواد (٣٧) و (٣٨) و (١١٧) من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣، من اعتبار مجرد النقص في عدد الطرود المفرغة أو محتوياتها عما أدرج في قائمة الشحن، قرينة على تهريبها، مستوجبا فرض الغرامة

(١) تنص المادة (٩٤) من الدستور الراهن على أن:

"سيادة القانون أساس الحكم في الدولة . وتخضع الدولة للقانون ، واستقلال القضاء ، وحصانته ، وحيدته ، ضمانات أساسية لحماية الحقوق والحريات "

وتنص المادة (٩٥) من الدستور نفسه على أن :

"العقوبة شخصية ، ولا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون ، ولا توقع عقوبة إلا بحكم قضائي ، ولا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لتاريخ نفاذ القانون ."

المنصوص عليها في المادة (١٧٧) من هذا القانون ما لم يبهر الربان أو قائد الطائرة هذا النقص. وبعدم دستورية ما تضمنته المادة (١١٩) من القانون ذاته من تخويل مدير الجمارك الاختصاص بفرض الغرامة المشار إليها، وبسقوط الأحكام الأخرى التي تضمنتها النصوص المطعون عليها، والتي ترتبط بأجزائها المحكوم بعدم دستورتيتها ارتباطاً لا يقبل التجزئة^(١) وذلك لمجافاة تلحم النصوص لمبدأ افتراض البراءة، ولتغولها على المجال المحجوز للسلطة القضائية، فضلاً عن مجافاة الجزاءات الواردة بها لمبدأ عدالة الضريبة.

خامساً : بالنسبة لمدى دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة (١٢٢) من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ المستبدلة بالقانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠:

قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية الفقرة الثالثة من المادة (١٢٢) من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ المستبدلة بالقانون رقم (١٦٠) لسنة ٢٠٠٠ فيما نصت عليه من أنه: "وفي جميع الأحوال يحكم بمصادرة البضائع موضوع التهريب فإذا لم تضبط يحكم بما يعادل قيمتها" وذلك في مجال تطبيقها على الفعل المؤتم بالفقرة الثانية من البند (ز) من المادة (٩) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (١٨٦) لسنة ١٩٨٦ والمستبدلة بالقانون رقم (٧١) لسنة ١٩٩٦^(٢).

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى (٧٢) لسنة ١٨ القضائية، جلسة ٢-٨-١٩٩٧، سلفت الاشارة اليه.

(٢) راجع في ذلك حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٢٨٩) لسنة ٢٤ القضائية، جلسة ٥-٣-٢٠١٦، سلفت الاشارة اليه.

وفي تقديرنا أن جوهر ما استندت إليه المحكمة الدستورية العليا في قضائها المنصرم هو خروج النص المقضي بعدم دستوريته عن مقتضى الفهم الصحيح لتوظيف عقوبة المصادرة بما لها من خطورة جمة تتمثل في مساسها المباشر بسياس الملكية الخاصة للممول، واقتحامها لعناصر ذمته المالية، حال كون ذلك النص من العمومية بما يجعله بمنأى عن ارتباطه بجرائم تسوغ عقوبة المصادرة لتعلقها بأشياء يشكل تداولها مصدر خطورة بطبيعته، أو بمساسه لعناصر تعويض ينبغي إقراره تشريعياً لما حاق بالمصلحة المالية للخزانة العامة جراء المسلك المؤتم الذي ثبت يقيناً اقترافه من قبل المتهم بالتهريب الجمركي . ومن ثم يكون نص الفقرة الثالثة المشار إليه قد هوى في درك عدم الدستورية من عدة أوجه لعل أبرزها المساس بالحرية الشخصية للممول من خلال المساس بملكيته الخاصة دون وجه حق والاعتداء عليها. وأنه يكرّس لفلسفة العقاب المزدوج للمتهم عن الفعل الواحد حيث جاءت عقوبة المصادرة لتنسكب على الجزاءات الجنائية عن الفعل ذاته فتزيده قسوة فيخرج - ومن ثم - عن الحكمة التشريعية من وراء إقرار الجزاء الضريبي ويحيله إلى أداة جباية وتنكيل تفتقد للتوازن مع طبيعة السلوك المؤتم، ويعيبه عدم التدرج تناسباً مع كون سلوك التهريب قد يرتكب في أحيان كثيرة عن جهل أو عدم دراية بالتشريعات السارية، أو للمرة الأولى، الأمر الذي يتجافى بعمومه ومبدأ عدالة الضريبة.

المبحث الخامس

الجزء الضريبي في القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ بفرض

رسم تنمية الموارد المالية للدولة

نتناول في المبحث المائل ماهية الجزء الضريبي في القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة ومدى تلبيته لمبدأ عدالة الضريبة، وذلك من خلال مطلبين يهتم الأول بشرح مدى دستورية الجزء الضريبي في القانون ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المشار إليه، ويتصدى الثاني لبسط تقديرنا ومدى تلبية ذلك الجزء الضريبي لمبدأ عدالة الضريبة، وذلك على النحو الآتي:

المطلب الأول

مدى دستورية الجزء الضريبي الوارد بالقانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤

بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة

نظم المشرع فرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة من خلال إصدار القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤، والذي جرى تعديله بصدور القانون رقم (٥) لسنة ١٩٨٦ بتعديل بعض أحكام القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة، والذي أضاف المشرع بموجبه إلى المادة الأولى من القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ خمس بنود جديدة هي البنود (١٢ - ١٦) التي يستحق الرسم عن كل منها بالقدر وفي الحدود التي بينها، ثم أورد في شأن هذه البنود جميعها حكماً يقضى بأن يصدر وزير المالية قراراً بإجراءات ومواعيد تحصيل وتوريد الرسم

المنصوص عليه في تلك البنود، وفي حالة التخلف عن توريده في الموعد المحدد لذلك، يتم تحصيله بطريق الحجز الإداري ويستحق على الجهات المسئولة "مثل المبالغ المقررة".

ولقد كان ذلك النص الأخير مثاراً للطعن بعدم دستوريته أمام المحكمة الدستورية العليا من زاويتين:

أولهما: أن ما توخاه من تقرير جزاء على التخلف عن توريد الضريبة إنما يتعلق بالامتناع عن توريدها وليس بمجرد التأخر في أدائها، وأن من المقرر أن القوانين الضريبية، وكذلك تلك التي تفرض في نطاقها جزاءً إدارياً، إنما يتعين تفسيرها تفسيراً ضيقاً فلا يقاس عليها، ولا يلحق بها حكم غير متعلق بها. وليس متصوراً أن يكون الامتناع عن توريد الضريبة المقررة مساوياً في الأثر لمجرد التأخر في إيفائها، ولا أن يكون الجزاء على هذا التأخير - ولو كان يوماً واحداً - مستوجباً أداء مثل قيمتها.

ثانيهما: أن الأصل في النظام الضريبي أن يكون قائماً على العدالة الاجتماعية، فلا تعتبر جباية الأموال في ذاتها هدفاً يحميه الدستور، وينبغي دوماً أن يكون كل جزاء متناسباً مع الأفعال التي نهى المشرع عنها. كذلك فإن مبدأ مساواة المواطنين في الأعباء والتكاليف العامة ألا يعامل الممتنعون عن توريد الضريبة وفق الأسس ذاتها التي يعامل بها المتراخون في توريدها، وقد تحمل بالجزاء المطعون عليه الملتمزمون بتوريد الضريبة المنصوص عليها بالبنود التي أضافها القانون رقم (٥) لسنة ١٩٨٦ إلى القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ المشار إليهما، دون البنود السابقة عليها جميعها؛ إذ كان هذا التمييز تحكيمياً، ومنطوياً على توقيع عقوبة بغير

حكم قضائي، ومناقضاً لمبدأ خضوع الدولة للقانون، فإن تقرير هذا الجزاء، يكون مخالفاً أحكام المواد (٤) و(٣٨) و(٤٠) و(٦٥) و(٦٦) من الدستور.

وفي ذلك السياق فقد حكمت المحكمة بعدم دستورية ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة المعدل بالقانون رقم (٥) لسنة ١٩٨٦، من أن "يستحق على الجهات المسنولة مثل المبالغ المقررة في حالة التخلف عن توريدها في الموعد المحدد"^(١).

وقد جاء بأسباب حكم المحكمة الدستورية العليا بهذا الصدد أن المشرع قد حدد - بالبند (١٥) من المادة الأولى من القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ معدلاً بالقانون رقم (٥) لسنة ١٩٨٦ المشار إليهما- مقدار الرسم المستحق على الحفلات والخدمات الترفيهية التي تقام في الفنادق والمحلات العامة السياحية مراعيًا أن يكون هذا الرسم منسوبا إلى المبالغ التي تم دفعها إلى الجهات التي تقدم هذه الخدمة، وبواقع ٢٠% على الـ ١٥٠٠٠ جنية الأولى و ٣٠% عن الـ ١٥٠٠٠ جنية الثانية و ٤٠%.

(١) راجع في ذلك:

- حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٣٣) لسنة ١٦ القضائية، جلسة ٣-٢-١٩٩٦، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، المكتب الفني ٧، الجزء الاول، ص ٣٩٣.

وراجع أيضا د. محمد محمد عبد اللطيف: المرجع السابق، ص ٢٢٩ وما بعدها، وراجع كذلك فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، جلسة ٢٠١٣/٥/١٥، ملف رقم ٧٣٢/٢/٣٧، مجموعة المبادئ القانونية التي تضمنتها فتاوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع، المكتب الفني، الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، السنة السابعة والستون، من أول أكتوبر الى آخر سبتمبر ٢٠١٣، المرجع السابق، مبدأ رقم ١٠٣ صفحة ٦٩٢.

على ما زاد على ذلك، على أن تقوم هذه الجهات بتوريده إلي مصلحة الضرائب، وإلا تم تحصيله منها بطريق الحجز الإداري مع إلزامها "بمثل المبالغ المقررة". ومن ثم يضحى المشرع قد مايز بذلك بين الملتزمين أصلاً بأداء هذا الرسم، وبين المسنولين عن توريده، ذلك أن لكل التزام بالضريبة - ويأخذ الرسم حكمها- طرفين أحدهما هو الدائن بمبلغها ممثلاً في الشخص العام الذي قام بفرضها، وثانيهما هو المدين بها سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً، وقد يكون هذا المدين ملتزماً أصلياً بمبلغها، أو مسنولاً عنها. ويعتبر ملتزماً أصلاً بالضريبة من تتوفر بالنسبة إليه الواقعة التي أنشأتها، والتي يتمثل عنصرها في المال المحمل بعينها والمتخذ وعاء لها، ثم وجود علاقة بين هذا المال وشخص معين، ليكون اجتماعهما معاً مظهراً للالتزام بالضريبة من خلال تحديد المشرع لظروفها الموضوعية والشخصية، ولا يكون الشخص مسنولاً عن الضريبة، إلا إذا كان وفاؤه بها تابعاً للالتزام الأصلي بأدائها، ليبقى بوجوده ويزول بانقضائه. وشرط ذلك أن تكون علاقة المسنول عن الضريبة في شأن المال المتخذ وعاء لها - وهو العنصر الموضوعي في الواقعة التي أنشأتها- منتهية.

ومن حيث إن الرسم المقرر بمقتضى البند (١٥) من القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ في شأن الحفلات والخدمات الترفيهية بالفنادق، واقعاً أصلاً على من يقيمونها فيها، ومتعلقاً بالمبالغ التي يدفعونها إلى الفندق مقابلها، ومحددات في شكل نسبة مئوية منها، فإن دين الضريبة يكون مترتباً في ذمتهم ابتداء بوصفهم ملتزمين أصلاً بدفعها.

وأنه لئن كان المشرع قد أقام إلى جانبهم - ومعهم- من يكونون مسنولين عن توريد مبلغها إلى الخزانة العامة، وبأداء مثل مبلغها إذا نكلوا عن واجبهم هذا، فذلك ضماناً لتحصيل الضريبة، وتوقياً للتحايل عليها والتخلص منها، وتأميناً لانتظام جبايتها وسرعتها والتقليل من تكلفتها.

ومن حيث إن الرسم المقرر عن الحفلات والخدمات الترفيهية التي تقدمها الفنادق والمحلات العامة السياحية، منفصلاً عن كل نشاط خاص تكون الدولة قد بذلته لمن يقيمونها أو يعدونها، فإنه ينحل إلى ضريبة من الناحية القانونية، وكانت الضريبة التي فرضها النص المطعون فيه، ونسبها إلى قيمة المبالغ التي تؤدي عن الحفلات التي تقام في الفنادق، تنغياً أصلاً تمويل الخزانة العامة لمواجهة النقص في مواردها، مع تنظيم نشاط المكلفين بأدائها عرضاً باعتباره استهلاكاً ترفيهياً ينبغي الحد منه، فإن الملزمين أصلاً بأدائها، لا يتحملون بسببها عبئاً مخالفاً للدستور.

وحيث إن المسؤولين عن دين ضريبة التنمية التي فرضها المشرع على الحفلات التي تقام في الفنادق، يلتزمون - وعملاً بالفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ المعدل بالقانون رقم (٥) لسنة ١٩٨٦ المشار إليهما - بأداء مثل مبلغها عند تخلفهم عن توريدها، وكان ما توخاه المشرع من تقرير هذا الجزاء - منظوراً في ذلك إلى مداه - هو الحمل على إيفائها مباشرة إلى الخزانة العامة لضمان تحصيلها، والتقليل من تكلفة جبايتها، فلا يتخلى عن توريدها المسؤولون عن دينها، وإلا كان ردهم لازماً، فإن معنى العقوبة يكون ماثلاً في ذلك الجزاء - وإن لم يكن عقاباً بحتاً - وهو ما يظهر بوضوح من خلال وحدة مقداره^(١).

ذلك أن المتخلفين عن توريد الضريبة، يلتزمون بمثل مبلغها "في كل الأحوال" سواء أكان الإخلال بتوريدها ناشئاً عن عمد، أو إهمال، أو عن فعل غير مقترن بأيهما، متصل بالغش أو التحايل أو مجرداً منهما، واقعا مرة واحدة أو متعدداً، وسواء كان التأخير في توريد هذه الضريبة ممتداً زمناً، أم مقصوراً على يوم واحد، إذ يتعين دوماً

(١) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٣٣) لسنة ١٦ القضائية، جلسة ٣ فبراير ١٩٩٦، سلفت الإشارة إليه.

أداء مثل مبلغها بالكامل ، ولو كان النكول عن توريدها ناشئا عن ظروف مفاجئة، ومجرداً من سوء القصد، وكان ينبغي على المشرع أن يفرق في هذا الجزاء، بين من يعتمدون اقتناص مبلغ الضريبة لحسابهم، ومن يقصرون في توريدها، وأن يكون الجزاء على هذا التقصير متناسبا مع المدة التي امتد إليها.

وحيث إن المشرع - وعملاً بالمادة الثالثة من القانون رقم (٥) لسنة ١٩٨٦ بتعديل بعض أحكام القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ المشار إليه - قد ضم إلى هذا الجزاء، جزاءين آخرين هما الغرامة والتعويض المنصوص عليهما في المادتين (١٨٧) (ثالثاً) و(١٩٠) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١، لتتعامل هذه الجزاءات جميعها على سبب واحد، ممثلاً في مخالفة حكم المادة الأولى من القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ آنف البيان؛ وكان مبدأ خضوع الدولة للقانون - محدداً على ضوء مفهوم ديمقراطي - يعنى أن مضمون القاعدة القانونية التي تسمو في الدولة القانونية عليها، وتتقيد هي بها، إنما يتحدد على ضوء مستوياتها التي التزمتها الدول الديمقراطية باضطراد في مجتمعاتها، واستقر العمل باضطراد على انتهاجها في مظاهر سلوكها على تباينها، لضمان ألا تنزل الدولة القانونية بالحماية التي توفرها لحقوق مواطنيها وحررياتهم، عن الحدود الدنيا لمتطلباتها المقبولة بوجه عام في الدول الديمقراطية، ويندرج تحتها، ألا يكون الجزاء على أفعالهم - جنائيا كان، أم مدنيا، أم تأديبيا، أم ماليا - إفراطاً، بل متناسباً معها، ومتدرجاً بقدر خطورتها ووطأتها على المصلحة العامة، فلا يكون هذا الجزاء إعناتاً، وكان تعدد صور الجزاء - مثلما هو الحال في الدعوى الراهنة - وانصبابها جميعها على مال المدين - مع وحدة سببها - يعتبر توفيقاً لأكثر من جزاء على فعل واحد، منافياً لضوابط العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي في الدولة، ومنتقاصاً بالتالي - ودون مقتض - من العناصر الإيجابية للذمة المالية للمسئولين عن دين

الضريبة التي فرضها المشرع لتنمية موارد الدولة، فإن النص المطعون فيه يكون مخالفاً أحكام المواد (٣٤) و (٣٨) و (٦٥) من الدستور، مما حدا المحكمة على إصدار حكمها المتقدم منتهية فيه إلى عدم دستورية ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة المعدل بالقانون رقم (٥) لسنة ١٩٨٦، من أن "يستحق على الجهات المسئولة مثل المبالغ المقررة في حالة التخلف عن توريدها في الموعد المحدد"^(١).

المطلب الثاني

تقديرنا لمدى تلبية الجزاء الضريبي الوارد بالقانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة لمبدأ عدالة الضريبة

على سعيد استجلاء مدى تلبية الجزاء الضريبي الوارد بنص الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة - المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ - لمبدأ عدالة الضريبة يبين جلياً أن المحكمة الدستورية العليا قد شيدت قضاءها بعدم دستورية النص المشار إليه تأسيساً على فهم منطقي واقعي لأمرين جوهريين، واستناداً لجملة أسباب . أما عن الأمرين الجوهريين فيتمثل أولهما في حدود التفرقة بين الملنزم بأداء الضريبة أصلاً، والمسئول

(١) راجع في ذلك:

حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم (٣٣) لسنة ١٦ القضائية، جلسة ٣ فبراير ١٩٩٦، سلفت الإشارة إليه، وراجع أيضاً: د. محمد محمد عبد اللطيف: المرجع السابق، ص ٢٢٩ وما بعدها.

عن توريدها . ويتعلق ثانيهما بالطبيعة القانونية لرسم تنمية الموارد بالدولة.

ففيما يتعلق بالتفرقة بين الملتزم بأداء الضريبة أصلاً، والمسئول عن توريدها فقد اعتبر المشرع المدين ملتزماً أصلاً بأداء الضريبة ابتداءً متى توفرت واستوفيت في حقه أركان الواقعة المنشئة للضريبة والمتمثلة في المال المحمل بعبء الضريبة ، وجلاء العلاقة بين المدين وذلك المال، كما يكون الشخص مسؤولاً عن توريد الضريبة إلى الخزينة العامة للدولة إذا كان وفاؤه بها تابعاً ومنبثقاً عن الالتزام الأصلي بأدائها، حيث يدور وجوداً وعدمياً في فلكه.

وتتجلى الحكمة التشريعية من وراء تلك التفرقة إلى رغبة المشرع في ضمان تحصيل الضريبة وتوريد حصيلتها إلى الخزينة العامة للدولة بشكل منظم ، مع الحد من ذرائع التخلص منها أو التحايل على أدائها، فضلاً عن الحد من تكلفة جبايتها. ذلك أن المسؤولين عن دين ضريبة التنمية التي فرضها المشرع على الحفلات التي تقام في الفنادق، يلتزمون - وعملاً بالفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ المعدل بالقانون رقم (٥) لسنة ١٩٨٦ المشار إليهما - بأداء مثل مبلغها عند تخلفهم عن توريدها.

وفيما يتعلق بالطبيعة القانونية للرسم المقرر بمقتضى البند (١٥) من القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ في شأن الحفلات والخدمات الترفيهية بالفنادق، فهو وإن حظي بمسمى الرسم من قبل المشرع إلا أن حقيقته وكنهه تنطق بكونه ضريبة لا ريب، وعلة ذلك أن تلك الفريضة المالية إنما قررها المشرع عن الحفلات والخدمات الترفيهية التي تقدمها الفنادق والمحلات العامة السياحية، وهي محض أنشطة لا تقدمها الدولة بشكل مباشر إلى المستفيدين منها، وإنما تفرض بغرض تنمية موارد الخزينة العامة ، والحد من أنشطة يرى صانع السياسات أنها تنضوي تحت لواء

الخدمات الترفيهية ، ومن ثم فهي تنضح بكونها ضريبة لا رسم .

أما عن جوهر الأسباب التي استندت إليها المحكمة في قضائها بعدم دستورية ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة المعدل بالقانون رقم (٥) لسنة ١٩٨٦ ، من أن "يستحق على الجهات المسؤولة مثل المبالغ المقررة في حالة التخلف عن توريدها في الموعد المحدد" فتتمثل فيما يلي :

- أن ذلك الرسم يحمل في طياته سمت العقاب والجباية بما يخرجها عن الوظيفة الأصلية والحكمة التشريعية التي من أجلها شرعت الفرائض المالية، ذلك أن المسؤولين عن دين ضريبة التنمية التي فرضها المشرع على الحفلات التي تقام في الفنادق يلتزمون بأداء مثل مبلغها عند تخلفهم عن توريدها ، ومن ثم فإن معنى العقوبة يضحى شاخصاً في ذلك الجزاء.
- أن الجزاء الضريبي بأداء مثل مبلغ الضريبة المتخلف عن أدائها لا يعطي هامشاً من السلطة التقديرية لقاضي الموضوع في التراوح بالعقوبة صعوداً وهبوطاً تناسباً وتوازناً مع ماهية وفحوى ونطاق وأثر السلوك المؤثم، فلا يستوي منطقاً وعدالة أن يستوى الجزاء الضريبي للسلوك المرتكب عن إهمال أو تقصير أو سوء فهم أو للمرة الأولى أو جهل بالقوانين واللوائح، مع السلوك المؤثم المرتكب عمداً ، أو باستخدام طرق احتيالية أو لمدد طويلة، أو لعدة مرات من قبل ذات الممول.
- أن التعويل على ذلك الجزاء الضريبي إنما يفضي إلى تعدد العقوبات عن الفعل المؤثم ذاته، مما يهدر قواعد المشروعية والعدالة الاجتماعية ، ويقوض ركائز دولة القانون، ذلك أن المشرع - وعملاً بالمادة الثالثة من القانون رقم (٥) لسنة ١٩٨٦ بتعديل بعض أحكام القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ المشار إليه - قد ضم إلى هذا الجزاء جزاءين آخرين هما الغرامة والتعويض المنصوص عليهما

في المادتين (١٨٧) (ثالثاً) و(١٩٠) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١، لتتعامل هذه الجزاءات جميعها على سبب واحد، ممثلاً في مخالفة حكم المادة الأولى من القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ المشار إليها.

• أن الجزاء الضريبي بأداء مثل مبلغ الضريبة المتخلف عن أدائها إنما يشكل عدواناً بواحاً على مقدرات الملكية الخاصة للممول، وانتقاصاً من عناصر الذمة المالية له على نحو مخالف للدستور، وبخاصة المواد ٣٤، ٣٨، ٦٥ من الدستور.

وصفوة القول أن الجزاء الضريبي المقرر بمقتضى الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة المعدل بالقانون رقم (٥) لسنة ١٩٨٦ لا يتسق ومبدأ عدالة الضريبة لاعتدائه السافر على الحق في الملكية، ولعدم تناسبه الظاهر مع المخالفة المرتكبة مما حدا المحكمة الدستورية العليا إلى القضاء بعدم دستوريته.

الخاتمة

تناولت الدراسة الماثلة موضوع الجزاء الضريبي كأحد آليات مبدأ عدالة الضريبة في قضاء الدستورية العليا ، وقد قسمنا دراستنا لهذا الموضوع إلى فصلين تصدينا في أولهما لتبيان الأحكام العامة للجزاء الضريبي وعلاقته بمبدأ عدالة الضريبة عبر تقسيمه لثلاثة مباحث خصصنا الأول لتحديد ماهية الضريبة ومظاهر التمايز بينها وبين الرسم في قضاء الدستورية العليا ، وكرسنا الثاني لتحديد مدلول مبدأ عدالة الضريبة ، واختتمنا الأخير بتحديد ماهية الجزاء الضريبي وعلاقته بمبدأ عدالة الضريبة. وفي الفصل الثاني تطرقنا لعرض وبيان مظاهر الجزاء الضريبي كداعم رئيس لمبدأ عدالة الضريبة في قضاء الدستورية العليا عبر تقسيمه لخمس مباحث خصصنا الأول منها للجزاء الضريبي في قانون الضريبة على المبيعات ، وكرسنا الثاني للجزاء الضريبي في قانون الضرائب على الدخل ، وتصدينا في الثالث للجزاء الضريبي في قانون الضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي ، وتناولنا في الرابع الجزاء الضريبي في قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وتعديلاته ، واختتمنا الخامس بدراسة الجزاء الضريبي في القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة .

وفي تلك المباحث الخمسة - وعبر تحليلنا لأحكام المحكمة الدستورية العليا ذات الصلة - كان راندنا تقصي منطق المحكمة الدستورية العليا بصدد صياغة إطار عام لمبدأ عدالة الضريبة من خلال وضعها لمجموعة من الضوابط والشروط التي يتعين على المشرع - لدى تنظيمه وإقراره للتشريعات الضريبية - إحاطة الجزاء الضريبي بها كي يأتي - أي الجزاء الضريبي - متفقاً مع أحكام الدستور ، ومبرراً من شأنه عدم الدستورية بحسبانه أحد آليات مبدأ عدالة الضريبة .

والحقيقة أن المحكمة الدستورية العليا قد انتهجت – من وجهة نظرنا – سياسة قضائية رصينة ومتوازنة إزاء تقصيرها لمظاهر الجزاء الضريبي في مختلف القوانين الضريبية كداعم رئيس لمبدأ عدالة الضريبة من خلال إرسائها لجملة من الضوابط والمحددات التي تضمن الموازنة بين مصلحتي الخزنة العامة والممولين على سواء .

وقد توصلنا عبر دراستنا الماثلة لاستخلاص جملة من الضوابط والمحددات التي أرسنتها المحكمة الدستورية العليا بهذا الخصوص والتي تعكس خلاصة فكرها ومنهجيتها إزاء فكرة الجزاء الضريبي كأحد وسائل وآليات مبدأ عدالة الضريبة والتي يمكن بلورة أهمها في النقاط الآتية :

أولاً بالنسبة للضريبة :

نظراً لأن الضريبة لا تعدو كونها محض فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها إسهاماً من جانبهم في الأعباء والتكاليف العامة ، دون أن يعود عليهم نفع خاص جراء التحمل بها لأنها لا تقابلها خدمة محددة بذاتها، فقد أرسنت المحكمة الدستورية بشأنها الضوابط الآتية :

١ - أن الضريبة لا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون . ومن ثم ، فلا يجوز للسلطة التشريعية تفويض السلطة التنفيذية في تنظيم أوضاعها باعتبارها تقع ضمن الاختصاص المحجوز حصرياً للسلطة التشريعية بحيث يقع مثل هذا التفويض – حال حدوثه – غير دستوري .

٢ - أن من أولى مفترضات عدالة الضريبة أن يكون سعرها متناسباً مع محلها ، أي المال المحمل بعينها ، مع مراعاة المقدرة التكاليفية للممول بحيث لا تتحول إلى أداة لتآكل محلها بما يشكل اعتداءً على الملكية الخاصة بالمخالفة للدستور .

٣ - أن المشرع قدّر للضريبة حزمة وظائف سياسية واقتصادية واجتماعية . ومن ثم فهي ليست مفروضة لذاتها كأداة تنكيل أو عقاب ، وإنما قصد منها تنمية موارد الدولة للقيام بأعبائها بحيث يتعين أن يُراعى بصدد الموازنة بين مصلحتي الخزنة العامة والممول على سواء تحقيقاً لمبدأ عدالتها .

ثانياً : بالنسبة للجزاء الضريبي :

الجزاء الضريبي باعتباره ضرباً من ضروب العقوبة بمعناها الأعم الأشمل يتعين خضوعه لمبدأ الشرعية – أي شرعية الجرائم والعقوبات – بحيث يتعين أن يتم تحديد الأفعال المؤثمة على نحو واضح وقاطع الدلالة، وكذا تحديد الجزاء الضريبي بشكل منضبط سواء اتخذ صورة الغرامة ، أو الضريبة الإضافية ، أو التعويض ، أو المصادرة ، أو رد الأشياء المضبوطة.

وبهذا الصدد فقد أرست المحكمة الدستورية العليا مجموعة من الضوابط لضمان عدالة الجزاء الضريبي يمكن إيراد أهمها في الآتي :

١ – أن الجزاء الضريبي ليس مقصوداً لذاته حتى لا يتحول لأداة تنكيل واعتداء على حق الملكية ، وإنما يتغيا المشرع من وراء فرضه تحقيق أمرين هما تعويض الخزنة العامة عن تأخر الممول في أداء الضريبة في المواعيد المقررة دون مسوغ قانوني ، والآخر ردع الممول وحثه على الوفاء بالتزاماته الضريبية على النحو المقرر قانوناً ميعاداً ومقداراً وطريقة .

٢ – أن يكون الجزاء الضريبي محدداً سلفاً ومعلوماً لكافة أطراف العلاقة الضريبية مع ما يقتضيه ذلك من تحديد الأفعال المؤثمة على نحو قاطع الدلالة بشكل موضوعي بحيث يتمكن الممول من تبين حقيقة مركزه القانوني حيالها. ذلك أن الجزاء الضريبي لا يكون عادلاً ما لم يكن منسوباً لواقعات ثبت يقيناً ارتكابها

من قبل الممول ، وذلك استصحاباً وإعمالاً لقرينة البراءة التي يتعين أن يستظل بها الممول دستورياً وقانونياً ما لم يثبت يقيناً ما يهدرها ويقوض أركانها .

٣ – أن يتسم الجزاء الضريبي بالمرونة ، بمعنى أن يُراعى المشرع المغايرة في تقديره على هدى ما إذا كانت المخالفة الضريبية قد ارتكبت عن عمد أو غش أو تحايل ، أم أنها قد ارتكبت عن خطأ أو سوء تقدير .

٤ – أن يكون الجزاء الضريبي متناسباً مع الأفعال التي كانت محل تأثيم أو تجريم أو منع من قبل المشرع والتي يثبت يقيناً اقترافها من جانب الممول حتى نضمن عدالته . ومن ثم ، لا يتفق ومقتضيات تلك العدالة أن يكون الجزاء الموقع على مرتكب المخالفة الضريبية للمرة الأولى هو ذاته الموقع على من يرتكبها بشكل متكرر ، ولا أن يعاقب من تأخر في توريد الضريبة لخزانة الدولة لفترة وجيزة مع من يتراخى في توريدها لفترات طويلة ، كما لا يستوي هذا وذلك مع من يتهرب كلية من دفعها .

٥ – ألا يكون هناك ازدواجاً في فرض الجزاء الضريبي ، بمعنى عدم جواز معاقبة نفس الممول عن المخالفة الضريبية ذاتها أكثر من مرة إعمالاً للمبدأ الدستوري الراسخ بشأن عدم جواز معاقبة نفس الشخص عن الفعل ذاته أكثر من مرة .

ثالثاً : بالنسبة للضريبة الإضافية والغرامات كجزاءات ضريبية :

وفيا يتعلق بالضريبة الإضافية والغرامات كجزاءات ضريبية فلم تعتبرها المحكمة الدستورية العليا – حال تقاعس الممول عن سداد الضريبة الأصلية في المواعيد المقررة قانوناً – بمثابة عقوبات تقررت بغير حكم قضائي باعتبارها مقررة سلفاً بنص القانون مع الضريبة الأصلية بحيث تقوم الجهة الإدارية بتحصيلها مع الضريبة الأصلية وبالإجراءات ذاتها ، إلا أنها وضعت لها بدورها جملة من الضوابط

التي تضمن عدالتها وتجعلها بمنأى عن التصادم وأحكام الدستور لعل من أبرزها الآتي :

١ - أن يتم تحصيل الضريبة الإضافية مع الضريبة الأصلية وبالإجراءات ذاتها بحيث يحقق النص التشريعي الاقتصاد في إجراءات ونفقات تحصيلها بما يشكل ضماناً كافية لتقيد الضريبة الإضافية بالضوابط والقيود التي يحيط بها المشرع الضريبة الأصلية فرضاً وتحصيلاً.

٢ - أن يكون تطبيق الضريبة الإضافية والغرامة على الممول رهيناً بثبوت تقاعسه يقيناً عن الوفاء بالتزاماته المالية المنوطة به قانوناً بحيث لا يكون لديه ثمة أعذار مقبولة تسوغ له التأخر في السداد ، وأن يُمنح - أي الممول - المهل الزمنية الكافية بموجب القانون للوفاء بالتزاماته إزاء جهة الإدارة .

٣ - أن يتساوى كافة الممولين أمام الضريبة الإضافية والغرامة - متى تساوى في مراكزهم القانونية حيالها - بلا تفرقة غير مبررة ، ووفقاً لقواعد موضوعية مجردة تلتزم أحكام الدستور والقانون .

٤ - أن تكون الضريبة الإضافية والغرامة في سعريهما ونسبتيهما متناسبتين مع حجم وأثر ونطاق الفعل المؤثم من قبل الممول ، وبما لا يتجاوز غايتي الردع وتعويض الخزانة العامة دون غلو أو تعسف ، وبما لا يحيلهما إلى أدوات تنكيل وعقاب مجرد بحيث تدور كليهما في فلك المقدرة التكليفية للمول تحقيقاً لمبدأ عدالة الضريبة .

" والله من وراء القصد وهو يهدي السبيل "

قائمة بأهم المراجع

أولاً : المراجع العامه :

١. د. أبو بكر الصديق محمد عامر: أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، مكتبة غريب، القاهرة، بدون سنة نشر.
٢. د. أحمد عبد الحسيب السنتريسي: نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى سنة ٢٠١٦.
٣. د. أمين السيد أحمد لطفي: ضرائب الدخل بين التشريع الضريبي والتطبيق المحاسبي، مكتبة شادي، القاهرة، طبعة سنة ١٩٩١.
٤. الأستاذان / أمين محمد أمين طوموم، محمد على عبد الواحد: المستحدث من المبادئ التي قررتها الدوائر التجارية بمحكمة النقض في المواد التجارية والضرائب، من أول أكتوبر ٢٠٠٠ حتى ٣٠ ديسمبر ٢٠٠١، المكتب الفني، محكمة النقض .
٥. د. حسن صادق المرصفاوي: التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، القاهرة، الطبعة الأولى سنة ١٩٦٣.
٦. المستشار / رجب عبد الحكيم سليم: سلسلة أحكام المحكمة الدستورية العليا، مجموعة الأحكام التي أصدرتها المحكمة العليا والمحكمة الدستورية العليا (١٩٦٩-٢٠١٢)، الكتاب الثاني، الضرائب والرسوم ، دار أبو المجد للطباعة ، طبعة سنة ٢٠١٣ .
٧. د. زكريا بيومي : شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات وحل المشكلات التي

- يثيرها تطبيق القانون ، مكتبة شادي طبعة سنة ١٩٩١ .
- ٨ . د. زكي عبد المتعال : أصول علم المالية والتشريع المالي المصري ، الطبعة الأولى، القاهرة ١٩٤١ .
- ٩ . د. زين العابدين ناصر:
- = علم المالية العامة ، دراسة موجزة لمبادئ المالية العامة، والنظام الضريبي المصري ، دار النهضة العربية ، طبعة سنة ١٩٧٤ .
- = مبادئ علم المالية العامة، دار الرحمن للطباعة، القاهرة، طبعة سنة ٢٠٠٤ .
- ١٠ . د. سعد عصفور : النظام الدستوري المصري ، دستور ١٩٧١ ، منشأة المعارف، الإسكندرية طبعة سنة ١٩٨٠ .
- ١١ . د. عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة- مدخل لدراسة اصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية ، طبعة سنة ٢٠٠٦ .
- ١٢ . د. عاطف صدقي : الماليه العامه ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، طبعة سنة ١٩٧٠ .
- ١٣ . د. عاطف محمد موسى : العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى سنة ٢٠١١ .
- ١٤ . أ / عبد الرحمن نصير: العدالة الإجتماعية، سلسلة المكتبة الثقافية، الإدارة العامة للثقافة، وزارة الثقافة والإرشاد القومي، العدد ٤١ ، بتاريخ ١٥ /٧/ ١٩٦١ .
- ١٥ . د. عبد المنعم فوزي " المالية العامة والسياسة المالية دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة سنة ١٩٧٢ .

١٦. د. عبد الحكيم الرفاعي، د. حسين خلاف: مبادئ النظرية العامة للضريبة، القاهرة، طبعة سنة ١٩٥٣.
١٧. د. عبد الحميد محمد القاضي: مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، طبعة سنة ١٩٧٥.
١٨. د. عبد الله الصعيدي: المالية العامة، القاهرة، طبعة سنة ٢٠٠٥.
١٩. د. عزت عبد الحميد البرعي: مبادئ الاقتصاد المالي، طبعة سنة ٢٠٠٠.
٢٠. د. عطية عبد الحليم صقر: الآثار المالية والاقتصادية المترتبة على الأحكام الدستورية في مجال الضرائب، جامعة الأزهر، طبعة سنة ١٩٩٦.
٢١. د. على محمود عبد المتعال: أساسيات في علم الضرائب، دار الجيل للطباعة، القاهرة، طبعة سنة ١٩٦٧.
٢٢. المستشار الدكتور/ عوض محمد عوض المر: الرقابة القضائية على دستورية القوانين في ملامحها الرئيسية، مركز رينيه - جان دبوي للقانون والتنمية، بدون سنة نشر.
٢٣. د. غازي عناية: النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، دراسة مقارنة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مؤسسة شباب الجامعة، طبعة سنة ٢٠٠٦.
٢٤. د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتاب للطباعة والنشر، بغداد، طبعة سنة ١٩٩٠.
٢٥. د. محمد خالد المهاني، د. خالد الخطيب الجشي: الماليه العامه والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، الطبعة الأولى، ١٩٩٩-٢٠٠٠.
٢٦. د. محمد عبد السلام عمر: التشريع الضريبي المصري، القاهرة، الطبعة الأولى سنة ٢٠٠٦.

٢٧. د. محمد فؤاد إبراهيم: مبادئ علم المالية العامة، الجزء الأول، النفقات العامة والموارد العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون تاريخ نشر.
٢٨. د. محمد ماهر أبو العينين، د. عاطف محمد عبد الحميد: الضرائب والجمارك والرسوم في قضاء وإفتاء مجلس الدولة وأحكام المحكمة الدستورية العليا وأحكام محكمة النقض حتى عام ٢٠١٦، الكتاب الأول، ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة وضريبة الدمغة، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، طبعة سنة ٢٠١٦.
٢٩. د. نعيم عطية، حسن الفكهاني: الموسوعة الإدارية الحديثة، مبادئ المحكمة الإدارية العليا وفتاوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة (١٩٤٦-١٩٨٥)، الطبعة الأولى (١٩٨٦-١٩٨٧)، أجزاء متفرقة، الدار العربية للموسوعات، القاهرة.
٣٠. هلال يوسف إبراهيم: أحكام ضريبة المبيعات والخدمات ومدى دستورتها، دار المطبوعات الجامعية، طبعة سنة ١٩٩٧.

ثانياً: المراجع المتخصصه

١. د. أحمد سيد أحمد السيد علي: الجوانب الموضوعية والإجرائية للجرائم الضريبية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، سنة ٢٠١٣.
٢. د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، الغرامة الضريبية، مجلة القانون والاقتصاد، السنة ٣٠، العدد الأول، مارس ١٩٦٠.
٣. د. إدوارد جرجس بشاي: التجريم الضريبي في التشريع المصري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس.

٤. د. سلامة عبد الرحيم عوض عيسى: النظام الضريبي المصري بين هديفي العدالة والحصيلة، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، ٢٠٠٧ .
٥. د. غزال العوسي: دور النظم الضريبية الحديثة في تحقيق العدالة الاجتماعية مع دراسة خاصة للنظام الضريبي المصري ، بحث منشور بمجلة روح القوانين ، كلية الحقوق – جامعة طنطا ، العدد ٥٨ – إبريل ٢٠١٢ .
٦. د. محمد أحمد منتصر: النظرية العامة في التجريم الضريبي، دراسة مقارنة بين القانون الوضعي والفقہ الإسلامي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، بدون سنة طبع.
٧. د. محمد سعيد فرهود: العدالة الضريبية اقتصادياً، بحث منشور، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، السنة الخامسة والعشرون، العدد الرابع، ديسمبر ٢٠٠١ .
٨. د. محمد محمد عبد اللطيف : الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، لجنة التأليف والتعريب والنشر، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، طبعة سنة ١٩٩٩ .
٩. د. محمود محمد علي الردان: السياسة الضريبية في علاقاتها بالاستثمار، دراسة مقارنة وتطبيقية على ضريبة الدخل في ليبيا، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، سنة ٢٠١٥ .

ثالثاً : مجموعات الأحكام القضائية والفتاوى

- مجموعات أحكام المحكمة الدستورية العليا، المكتب الفني، المحكمة الدستورية العليا، مطبعة الاهرام التجارية، القاهرة، أعداد متفرقة.

- مجموعة المبادئ التي قررتها المحكمة العليا والمحكمة الدستورية العليا في أربعين عامًا (١٩٦٩-٢٠٠٩)، المحكمة الدستورية العليا، مطابع الاهرام التجارية، القاهرة طبعة سنة ٢٠٠٩.
- مجموعة المبادئ القانونية التي تضمنتها فتاوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع ، المكتب الفني، الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، السنة السابعة والستون، من أول أكتوبر الى آخر سبتمبر ٢٠١٣، أجزاء متفرقة ، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، طبعة سنة ٢٠١٧.
- مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الادارية العليا، المكتب الفني، مجلس الدولة، أجزاء متفرقة ، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، طبعة سنة ١٩٩١.

رابعاً : الدوريات :

- الجريدة الرسمية .
- مجلة القانون والاقتصاد – جامعة القاهرة .
- مجلة الحقوق – جامعة الكويت .
- مجلة روح القوانين – جامعة طنطا .