

## تأثير القضاء الدستوري في المجال الضريبي على تحفيز الاستثمار

### مستشار دكتور

### عبد الحميد نجاشي الزهيري

### نائب رئيس هيئة قضايا الدولة

**تأثير القضاء الدستوري على التشريعات:** يباشر القضاء الدستوري دوراً بالغ الأهمية يتزايد يوماً بعد يوم في تكريس وإعلاء الشرعية الدستورية لأحكام الدستور على ما عداها من قوانين وتشريعات<sup>(1)</sup>، لذلك يأخذ النظام الدستوري المصري ونظيره الإماراتي بأسلوب الجمع بين الدفع والدعوى الدستورية وعلى النحو المقرر بنص المادة 99 من الدستور الاتحادي<sup>(2)</sup>.

كما أن مفهوم نص المادة 151 من الدستور الإماراتي أن لأحكامه السيادة على القوانين الاتحادية التي تصدر وفقاً لأحكامه، ولتلك الأخيرة الأولوية على التشريعات والقرارات الصادرة عن السلطة التشريعية في الإمارات المختلفة، وفي حال التعارض يبطل من التشريع الأدنى ما يتعارض

(1) د/ عادل عمر شريف، أثار الحكم الصادر في الدعوى الدستورية، مجلة المحاماة، السنة 70، يناير وفبراير 1990، ص 91.

(2) تنص المادة 99 على أن: تختص المحكمة الاتحادية العليا بالفصل في الأمور التالية:..... 2- بحث دستورية القوانين الاتحادية، إذا ما طعن فيها من قبل إمارة أو أكثر لمخالفتها لدستور الاتحاد. وبحث دستورية التشريعات الصادرة عن إحدى الإمارات، إذا ما طعن فيها من قبل إحدى السلطات الاتحادية، لمخالفتها لدستور الاتحاد، أو للقوانين الاتحادية. 3- بحث دستورية القوانين والتشريعات واللوائح عموماً، إذا ما أحيل إليها هذا الطلب من أية محكمة من محاكم البلاد أثناء دعوى منظورة أمامها، وعلى المحكمة المذكورة أن تلتزم بقرار المحكمة الاتحادية العليا الصادر بهذا الصدد.

مع التشريع الأعلى، وبالقدر الذي يزيل ذلك التعارض، وعند الخلاف يعرض الأمر على المحكمة الاتحادية العليا للبت فيه.

ومن ثم تكون الأولوية للقوانين الاتحادية التي تصدر وفقاً لأحكام الدستور الاتحادي على التشريعات والقرارات الصادرة عن الإمارات، وذلك إعمالاً لقاعدة تدرج القواعد القانونية، وقد قضت المحكمة الاتحادية العليا بأن الأصل وفقاً لصريح نص المادة 121 هو انفراد الاتحاد بالتشريع في شئون منها حماية الثروة الحيوانية وتحديد المياه الإقليمية للدولة ووضع شروط الصيد في هذه المياه وتحديد إجراءات إصدار الترخيص به، وذلك مؤسس على أن هذه الشئون من اختصاص سلطة الاتحاد ولا تنظم إلا بتشريع اتحادي، ولكن يجوز استثناء أن تتصدى الإمارات الأعضاء للتشريع في هذه الشئون حتى صدور تشريعات اتحادية فيها، فإذا ما صدرت أصبحت لها الأولوية في التطبيق، بحيث يبطل من التشريع المحلي ما يتعارض مع التشريع الاتحادي<sup>(3)</sup>.

مما لا شك فيه أن مقصود المشرع من فرض الضريبة هو الحصول على غلتها لتعين الدولة على مواجهة نفقاتها العامة، وأن تساهم الضريبة بطريقة غير مباشرة في تغيير بعض الأوضاع القائمة سعياً لتقييد مباشرة بعض الأنشطة أو تمهيداً لإلغائها<sup>(4)</sup>.

من هذا المنطلق، وفي ضوء تحقيق التناغم الكامل بين النصوص التشريعية والدستور، فقد وضعت المحكمة الدستورية العليا في مصر مجموعة من القواعد الهامة في المجال الضريبي، والذي يؤدي بالتبعية إلى تحفيز وتشجيع الاستثمار، نري أنه من الأهمية بمكان عرض أهم هذه القواعد.

### القواعد التي وضعتها المحكمة الدستورية العليا في مصر:

(3) المحكمة الاتحادية العليا جلسة 8/11/1981، الدعوى رقم 5 لسنة 8 دستورية، مجموعة الأحكام الصادرة عن المحكمة الاتحادية العليا (الدائرة الدستورية) وفهرسها منذ تأسيس المحكمة وحتى سنة 2008، ص 100، جلسة 19/12/1990، الدعوى رقم 1 لسنة 17 دستورية، المرجع السابق، ص 171.

(4) المحكمة الدستورية العليا القضية رقم 19 لسنة 15 ق. دستورية، جلسة 8/4/1995 ج 6 ص 609.

قامت المحكمة الدستورية العليا في مصر بوضع مجموعة من القواعد تعمل كلها على دعم الاستثمار من أهمها:

1. تأكيد المحكمة على ضرورة المساواة بين شركات الاستثمار الوطنية والأجنبية فيما يتعلق بفرض تعريفه واحدة للخدمات التي تقدمها، حيث لا يجوز تعطيل أو النيل من ممارسة الأنشطة الاستثمارية، بل يتعين أن تنظم وفق أسس موحدة لا تميز فيها بين المؤهلين قانوناً للانتفاع بالخدمات.

بناءً على هذه القاعدة؛ قضت المحكمة بعدم دستورية قرارى محافظ الإسكندرية رقم 374 لسنة 1991 ورقم 33 لسنة 1995 فيما تضمناه من زيادة تعريفه بيع المياه لشركات الاستثمار عما هو مقرر للشركات والمحلات التجارية<sup>(5)</sup>، لأن القول بغير ذلك يعنى زيادة أعباء الشركات الاستثمارية بنظيراتها العاملة فى نفس المجال، مما يهدد فرص التنافس المشروع، مما يؤدى بالتبعية إلى إنقاص عائد استثمار الأموال العربية والأجنبية، فضلاً عن أن ذلك يعتبر عدواناً على الملكية المصونة بنص المادتين 32،34 من الدستور.

ويبدو من ذلك أن المحكمة تؤكد على أن تدفق رؤوس الأموال لن يتحقق إلا إذا تمت المساواة بين الجانبين التشريعي والتنفيذي في التدابير التي تتخذ مع شركات الاستثمار فى كافة المجالات بما فى ذلك أسعار الخدمات المقدمة إليها، لأن فرض أى أعباء تحد من نطاق الاستثمار لا يكون جائزاً، لاسيما إن كان من شأن هذه الأعباء إرهاب النشاط الاستثماري ويكون ذلك بالتبعية مدعاة لعدم تحقيق التنافس فى سوق الاستثمار.

2. لا يجوز للسلطة التشريعية التنازل عن ولايتها الأصلية فى تحديد النشاط الخاضع للضريبة ووعائها، ونقل مسئوليتها إلى السلطة التنفيذية، لأن ذلك يمس بنيان الضريبة التى فرضها القانون، ويشرك السلطة التنفيذية فى المجال المحجوز للسلطة التشريعية، لاسيما وأن ذلك يخرج

(5) القضية رقم 87 لسنة 20 ق.دستورية، جلسة 2000/5/6.

الغاية من فرض الضريبة عن معناها ويجاوز الأغراض المقصودة منها، ويُحمل النصوص أكثر مما تحتل(6).

3. لا يجوز للمشرع أن يقرر فرض الضريبة أو الزيادة في قيمتها بأثر رجعي، لأن ذلك يحتوي على إهدار لكافة الحقوق التي كفلها الدستور، ويتضمن فرض قيود جديدة على الاستثمار لم يراعها المستثمر في الحساب، لاسيما وأن تقرير الأثر الرجعي يحمل نوعاً من المداهمة والمباغنة التي تفتقر إلي مبرراتها(7).

وحيث أن إطلاق هذا الحكم يخل بغاية المشرع من فرض الضريبة التي تتمثل في أمرين؛ الأول هو الحصول على غلة تعود إلى الدولة لتواجه بها جزء من النفقات العامة، والثاني يتمثل في تدخل الدولة لتغيير بعض الأوضاع القائمة بتشجيع مزاولة بعض الأنشطة أو تقييد مباشرتها، أو حمل المكلفين بها عن طريق زيادة العبء على التخلي عن النشاط.

لذلك عدلت المحكمة عن هذا المبدأ وأجازت فرض الضريبة أو تعديل وعائها بأثر رجعي مع مراعاة القيود الإجرائية بأن يوافق ثلثي أعضاء البرلمان، وفقاً للقواعد المقررة في هذا الشأن، وألا ينطوي التعديل على إهدار لحق من الحقوق التي كفلها الدستور، مع ضرورة عدم فرض قيود تؤدي إلى الانتقاص من الحقوق الدستورية للمستثمر، وأن يتناغم الأثر الرجعي مع القواعد الموضوعية المقيدة لذلك والواردة في الدستور(8).

(6) القضية رقم 232 لسنة 26 ق. دستورية، جلسة 2007/4/15.

(7) القضية رقم 22 لسنة 12 ق. دستورية، جلسة 1993/1/2، ج 2/5 ص 131.

(8) تتمثل هذه القواعد في تحقيق العدالة الاجتماعية في إطار تحقيق التوازن بين حق الدولة وضمانات فرض الضريبة وعدم المساس بالملكية الخاصة كقاعدة عامة وتحديد وعاء الضريبة وعدم التمييز التحكيمي، المواد 38، 61، 114 من الدستور.

ونرى أنه كان من الأفضل أن تتمسك المحكمة بعدم إعمال الأثر الرجعي؛ لتهاوى مبررات الرجعية في هذا المجال أمام المقصد الحقيقي من تنمية وتشجيع الاستثمار، واحتراماً لحسابات المستثمر الاقتصادية ودراسات الجدوى التي يقوم بإعدادها قبل البدء في مشروع الاستثمار، وحتى لا يصطدم بأعباء والتزامات لم تكن حاضرة ومقدرة في حساباته عند البدء في ممارسة النشاط.

4- إن تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلي تحديد حقيقي للمال الخاضع للضريبة باعتبار ذلك من الشروط اللازمة لسلامة بنیان الضريبة، ولصون مصلحة كلاً من الممول والخزانة العامة، ومن ثم يتعين أن يكون وعاء الضريبة ممثلاً في المال المحمل بعينها، محققاً ومحدداً على أسس واقعية واضحة لا تثير لبساً ولا غموضاً، بما يمكن معه الوقوف على حقيقته على أكمل وجه، ولا يكون الوعاء محققاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال، وذلك أن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها، إنما يتحدد مرتبطاً بوعائها، وباعتباره منسوباً إليه ومحماً عليه وفق الشروط التي يقدر المشرع معها واقعية الضريبة وعدالتها بما لا مخالفة فيه لأحكام الدستور، وبغير ذلك لا يكون لتحديد وعاء الضريبة من معنى، ذلك أن وعاء الضريبة هو مادتها والغاية من تقرير الضريبة هو أن يكون هذا الوعاء مصرفها<sup>(9)</sup>.

5- لا يجوز للسلطة التنفيذية في أعلى قمتها " رئيس الدولة" أن تُحور في بنیان الضريبة التي فرضها القانون ولا يجوز التغيير من أحكامها من خلال تعديل نظامها وقواعد سريانها<sup>(10)</sup>.

6- لا يجوز أن يفرض على النشاط الاستثماري ضريبة ويحدد وعاءها بما يؤدي إلي زوال رأس المال المفروض عليه كليا أو الانتقاص منه بدرجة جسيمة، حيث يجب اعتبار أن الدخل بوصفه ذا طبيعة دورية متجددة هو الذي يشكل الوعاء الأساسي للضريبة، وبحسبانه هو المعبر عن

(9) القضية رقم 232 لسنة 26 ق. دستورية، جلسة 2007/4/15.

(10) استناداً لهذه القاعدة قضت المحكمة بسقوط قرار رئيس الجمهورية رقم 209 لسنة 1990 بتعديل الجدول المرفق لقانون الضريبة على الاستهلاك، راجع القضية رقم 16 لسنة 16 ق. دستورية، جلسة 1996/12/23.

المقدرة التكاليفية للمستثمر، بينما لا يشكل رأس المال وعاءً تكميلياً للضرائب فلا يلجأ المشرع إلي فرض الضريبة عليه إلا استثناءً ولمرة واحدة أو لفترة محدودة<sup>(11)</sup>.

ونرى أنه كان الأجدر التأكيد على إعفاء كافة رؤوس الأموال من أي ضريبة وفرض الضريبة على المراحل التالية للتشغيل حتى تحصل الضريبة من العائد الاستثماري وليس من الوعاء الأساسي لها، وهو ما تنبه إليه مشروع قانون الاستثمار الأجنبي الاتحادي حيث نص في المادة العاشرة من على أن تعامل المشاريع الاستثمارية الأجنبية معاملة المشاريع الاستثمارية الوطنية، وقرر إعفاء الموجودات الثابتة كلياً أو جزئياً.

(11) القضية رقم 5 لسنة 10 دستورية، جلسة 1993/6/19، ج 2/5 ص 331.

## الخاتمة

ثبت من الورقة البحثية المقدمة أن القضاء الدستوري قيد السلطتين التشريعية والتنفيذية بمجموعة من القيود لضمان تحفيز الاستثمار يجب مراعاتها عند إصدار القوانين الضريبية والقرارات التنفيذية أهمها؛ أن فرض ضريبة عادلة ومتوازنة ومعتدلة أهم حافز لجذب الاستثمارات إلى الدولة، ولا يجوز التوسع في منح امتيازات وإعفاءات ضريبية دون ضوابط، فهذا في الواقع لا يعد دليلاً على نجاح السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار، فضلاً عن أنه يهدر جزءاً من الحصيلة المالية للدولة.

كما أن القضاء الدستوري أكد أنه يجب تبعاً لذلك صياغة منظومة متكاملة من الحوافز الضريبية بما يتفق ومحددات المناخ المناسب للاستثمار، لا سيما توجيه الحوافز إلى ضرورة مراعاة التمييز بين الاستثمارات التي تشغل حيزاً زمنياً كبيراً لاسترداد التكاليف، وبين الأخرى قصيرة المدى التي تسترد تكاليفها في مدة وجيزة، بحيث تحقق سياسة الحوافز الضريبية علاقة مناسبة مع حجم وعائد المشروعات الاستثمارية، لأن فرض الضريبة على مشروع استثماري لا يغل دخلاً يعد عدواناً على الملكية. وأكد أيضاً على أن وعاء الضريبة يجب أن يحدد على أسس واقعية، لكفالة العدالة وصون مصلحة المستثمر، وحظر تقرير الرجعية، إلا إذا كانت هناك مصلحة اجتماعية لها وزنها، مع مراعاة تحقيق المساواة في المراكز القانونية.

ولا يجوز للسلطة التنفيذية حتى في أعلى قمتها تعديل مقدار الضريبة، من ثم لا يجوز تغيير الضريبة إلا بقانون وليس بناءً على قانون، ولا يجوز للسلطة التشريعية إقرار ضريبة فرضتها السلطة التنفيذية لأن ذلك لا يزيل عوارها ولا يحيلها إلى عمل مشروع من الوجهة الدستورية.

**فى ضوء ما تقدم** نوصى بالنص صراحة على الإعفاءات الضريبية على المشروعات الاستثمارية، وفق ضوابط محددة ومدروسة، سواء المتعلقة بالتسجيل أو التوثيق والشهر على كافة الطلبات والمحرمات وعقود تأسيس الشركات والمنشآت الاستثمارية، وتقرير الإعفاء من الرسوم على المعدات والأدوات الرأسمالية ومستلزمات الإنتاج المرتبطة بنشاط المشروع الاستثماري، مع التوسع في الإعفاء الكامل للمشروعات الاستثمارية التي تعمل فى المناطق الجمركية الحرة، على أن يراعى فى ذلك الارتباط بأهداف المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وتوجيه الاستثمارات صوب المشروعات والأنشطة الاستثمارية الأساسية المؤثرة إيجابا فى الاقتصاد الوطنى.

كما نوصى بضرورة الحفاظ على الاستقرار الضريبي فى المجال الاستثماري، حتى يكون المستثمر الوطنى والأجنبى على دراية وعلم بالنظام الضريبي المطبق، حتى يتسنى الحفاظ على المشروعات القائمة، وتوفير المناخ المستقر لجذب صور أخرى من الاستثمار الأجنبى، مع ضرورة عدم التفرقة فى المعاملة بين المستثمر الوطنى والمستثمر الأجنبى.

ونؤكد على ضرورة احترام الدولة لشرط الثبات التشريعي والذي يقضى بالتزام الدولة المضيفة بعدم تعديل قوانينها ذات الصلة بالاستثمار خلال فترة النشاط الاستثماري طالما كان التزام الدولة هو من بين الدوافع للاستثمار فهذا الشرط يعزز احد مبادئ القانون الدولي الخاص وهو احترام توقعات الافراد في مجال العقود والامن القانوني، على أن ينص على ذلك صراحة فى الدستور والتشريع .

أخيراً؛ نوصى المحكمة الدستورية العليا فى مصر والدائرة الدستورية بالمحكمة الاتحادية العليا بالإمارات؛ بتبني التفسير الضيق عند التعرض لدستورية أو تفسير النصوص الضريبية فى مجال الاستثمار حتى لا نخرج عن معاني ومقاصد تحفيز الاستثمار، لاسيما النصوص المرتبطة بأوجه الاستثمار التي يكون المجتمع فى أشد الحاجة إليها، وإذا كان النص التشريعي يحتمل أكثر من تفسير يجب ترجيح الجانب التقييدي من النص الضريبي مع عدم الإخلال بوظيفة المحكمة فى المحافظة على الدستور وضمن تناغم التشريعات وموافقتها له.

**والله ولي التوفيق**



## مراجع البحث

### مراجع عامة:

- ❖ د/أحمد جامع، النظرية الاقتصادية "التحليل الاقتصادي"، دار النهضة العربية، سنة 1995.
- ❖ د/أحمد جمال الدين موسى؛ المضمون الاقتصادي لميزانية الدولة، طبعة 1987، دار الوفاء للطباعة والنشر، المنصورة.
- ❖ د/أحمد عبد الكريم سلامة، المبسوط فى شرح نظام الجنسية، الطبعة الأولى، سنة 1993، دار النهضة العربية.
- ❖ د/ السيد عطية عبد الواحد، مبادئ اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، ط سنة 2000
- ❖ السيد يس، الحوار الحضاري فى عصر العولمة، دار نهضة مصر للطباعة، طبعة سنة 2005 .
- ❖ د/ أميرة عبد اللطيف، الاستثمار فى الاقتصاد الإسلامى، مكتبة مدبولي، القاهرة ، طبعة 1990.
- ❖ د/حامد سلطان ، د. عبد الله العريان، أصول القانون الدولي العام، المطبعة العالمية، القاهرة، طبعة سنة 1953.
- ❖ د/سعيد الخضري، اقتصاديات الاستثمار، مكتبة الجلاء الحديثة ببورسعيد، مصر، طبعة سنة 1985 ص 161.
- ❖ د/عادل عمر شريف ، آثار الحكم الصادر في الدعوي الدستورية ، مجلة المحاماة السنة السبعون، يناير وفبراير 1990 ، ص 91.
- ❖ د/عز الدين عبد الله، القانون الدولي الخاص، الجزء الأول، الجنسية وموطن الأجنبي، بدون إشارة لدار أو تاريخ نشر.
- ❖ د/عزت عبد الحميد البرعى؛ مبادئ الاقتصاد المالي، طبعة سنة 2000، بدون إشارة لدار الطباعة.

- ❖ د/عبد الحكيم مصطفى عبد الرحمن، المركز القانوني للمستثمر الأجنبي في السودان بين القانون الداخلي والقانون الدولي، بدون دار نشر، طبعة سنة 1990.
- ❖ د/عصام الدين مصطفى بسيم، النظام القانوني للاستثمارات الأجنبية الخاصة في الدول الآخذة في النمو، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة سنة 1972.
- ❖ د/فاطمة محجوب، الموسوعة الذهبية للعلوم الإنسانية، دار الغد العربي، القاهرة، بدون تاريخ طباعة.
- ❖ د/ محمد حسين إسماعيل، النظام القانوني للاستثمارات الأجنبية في المملكة العربية السعودية، منشورات معهد الإدارة العامة للبحوث، بدون تاريخ طباعة.
- ❖ د/محمد سيد طنطاوي، معاملات البنوك وأحكامها الشرعية، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، طبعة 1998.
- ❖ Wals Petrons، الدخل والعمالة والنمو الاقتصادي، ترجمة برهان دجاني، المكتبة العصرية، بيروت، لبنان، سنة 1997.
- أبحاث متخصصة:**
- ❖ د/ أبو العلا على أبو العلا النمر، نظرة انتقادية للسياسة التشريعية المصرية في مجال الاستثمار ونقل التكنولوجيا، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوي السادس لكلية حقوق المنصورة الموسوم (التأثيرات القانونية والاقتصادية والسياسية للعولمة على مصر والعالم العربي) سنة 2002، مجموعة أعمال المؤتمر الصادرة عن مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، ج2 .
- ❖ د/ صلاح زين الدين، تأثير العولمة وحركة الاستثمار المباشر على الدول النامية، مجموعة أعمال مؤتمر كلية حقوق المنصورة السادس، سابق الإشارة إليه، ج2 .
- ❖ د/ صفوت عبد السلام عوض الله، منظمة التجارة العالمية والاستثمار الأجنبي المباشر، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة 2004
- ❖ د/ عبد الستار ابو غدة، التوجيه الإسلامي للاستثمار، مجلة الاقتصاد الإسلامي، الصادرة عن بنك دبي الإسلامي، العدد 173 لسنة 15 لعام 1995.
- رسائل دكتوراه**

- ❖ د/حازم حسن جمعة، الحماية الدبلوماسية للمشروعات المشتركة، مقدمة لكلية الحقوق جامعة عين شمس سنة 1981.
- ❖ د/خالد سعد زغلول حلمي، الاستثمار الأجنبي المباشر في ضوء سياسة الانفتاح الاقتصادي في مصر، كلية حقوق عين شمس، سنة 1988.
- ❖ د/دريد محمد على السامرائي، ضمانات الاستثمار التجاري غير الوطني، كلية الحقوق، جامعة بغداد، العراق، سنة 2001.
- ❖ د/عبد الحكيم جمعة، دور الاستثمار الخاص في الإصلاح الاقتصادي والتنمية في جمهورية مصر العربية، حقوق عين شمس سنة 2001 .
- ❖ د/عبد العزيز سعيد يحيى، المركز القانوني للمستثمر الأجنبي في اليمن ومصر، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، سنة 2002.
- ❖ د/علي ملحم، دور المعاهدات الدولية في حماية الاستثمارات الأجنبية الخاصة في الدول النامية، كلية الحقوق جامعة القاهرة، سنة 1998.
- ❖ د/يوسف عبد الهادي خليل الاكياي، النظام القانوني لعقود نقل التكنولوجيا في مجال القانون الدولي الخاص، كلية حقوق عين شمس، القاهرة، سنة 1989.

#### تقارير ودوريات:

- ❖ تقرير " مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرارات التابع لمجلس الوزراء المصري" السياسات المقترحة لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر إلى مصر، يوليو سنة 2004.
- ❖ تقرير السفارة الأمريكية بشأن الاستثمار في مصر، Embassy of U.S.A. Investment climate report, Egypt, jolly 2004.
- ❖ مجموعة الأحكام الصادرة عن المحكمة الاتحادية العليا بدولة الإمارات العربية المتحدة (الدائرة الدستورية) وفهرسها منذ تأسيس المحكمة وحتى سنة 2008.
- ❖ مجموعة الأحكام الصادرة عن المحكمة الدستورية العليا في مصر، أيضاً الموقع الرسمي للمحكمة علي الانترنت (<http://www.hccourt.gov.eg>)