١٦- ضرائب ورسوم جمركية -عدم جواز قيام الشركات المنشأة وفقا لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بالتصرف في الالات والمعدات المفرج عنها جمركيا بموجب الفئة الضريبية الموحدة (٥٪) الى شركات أخرى منشأة طبقا لذات القانون وتتمتع بذات الاعفاء -عدم جواز قيام الشركات المذكورة باستخدام الالات والمعدات المفرج عنها جمركيا في غير الاغراض التي تقرر الاعفاء من أجلها دون موافقة مصلحة الجمارك .

استعرضت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع نص المادة (١١٨) المستبدله بالقانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ ،ونص المادتين ٤ ، ٩ المعدله بالقانون رقم ٧١ لسنة ١٩٩٦ من قانون تنظيم الاعفاءات الجمركية الصادر بالقانون رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦ ونص المادة ٢٣ من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ، ونص البند (١) من المادة ٢٦ من اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم الاعفاءات الجمركية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ١٩٣ لسنة ١٩٨٦ والمعدلة بقرار وزير المالية رقم ١٢٥٧ لسنة ٢٠٠١ :

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم ،أنه ولئن أخضع المشرع الشركات المنشأة وفقا لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ فيما تستورده من الالات والمعدات والاجهزة اللازمة لانشائها ، لاحكام المادة (٤) من قانون تنظيم الاعفاءات الجمركية الصادر بالقانون رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦ الخاصة بتحصيل ضريبة جمركية بفئة موحدة مقدارها (٥٪) من القيمة . الا أنه حظر في القانون الاخير ولائحتة التنفيذية التصرف في تلك الاشياء بأى نوع من التصرفات أو نقل ملكيتها أو استعمالها في غير الاغراض التي تقرر الاعفاء من أجلها ،ما لم تسدد عنها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم وفقا لحالتها وقيمتها وقت التصرف وطبقا للتعريفة المعمول بها في تاريخ السداد . على أن يسرى هذا الحظر من تاريخ الافراج الجمركي ولمدة خمس سنوات بالنسبة لاجهزة الحاسبات الالية والاجهزة المتطورة التي يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية ، ولمدة عشر سنوات بالنسبة لبقية الاشياء . واعتبر المشرع التصرف في أى من هذه الاشياء قبل انتهاء مدة الحظر الخاصة بها أو استعمالها في غير الاغراض التي تقرر الاعفاء من أجلها تهربا جمركيا ،بيد أنه أنزل شرطين لاجازة هذا التصرف : الاول هو اخطار مصلحة الجمارك . والثاني هو سداد الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المستحقة عليها ،شريطة ألا تزيد قيمة تلك الضرائب الجمركية عن قيمة الضرائب التي تم الاعفاء منها . وفرض المشرع في قانون الجمارك غرامة لا تقل عن عشر الضرائب الجمركية المعرضة للضياع ولا تزيد على مثلها في حالة مخالفة نظم الافراج المؤقت والاعفاءات اذا زادت هذه الضرائب على ألف جنيه . غير أنه بتاريخ ٢٠٠١/٩/٢٩ تم تعديل اللائحة التنفيذية بموجب القرار الوزارى الرقيم ١٢٥٧ لسنة ٢٠٠١ ، حيث أضاف حكما جديدا مؤداه اباحة نقل ملكية الاشياء التي أخضعت لاحكام المادة (٤) سالفة الاشارة الى أى جهة أخرى تتمتع بذات الاعفاء أو التخفيضات أو أخضعت لحكم ذات المادة .

وأكدت الجمعية العمومية ما استقر عليه قضاء المحكمة الادارية العليا أنه من المبادئ الاساسية لتفسير وتطبيق النصوص التشريعية أن اللاحق منها ينسخ السابق ،وأن النسخ كما يكون صريحا يكون ضمنيا ،وأنه من بين أساليب النسخ الضمني للقاعدة القانونية التعديل القانوني ،واعادة تنظيم الموضوع بقواعد تشريعية أو تنظيمية جديدة تسرى بأثر مباشر على المراكز القانونية العامة القائمة ،وتكون تلك القواعد حاسمة في اسقاط الاحكام السابقة ،وعلى ذات المستوى في مجال المدارج التشريعية . ألا أنه يجب ألا

يفسر ذلك بمعزل عن مبدأ تدرج القواعد القانونية في الدولة ، الذى يعني انها ليست جميعا في مصاف واحد من حيث القيمة والقوة القانونية ، بل تتدرج فيما بينها بما يجعل بعضها أسمى مرتبة من البعض الاخر ، فيمسى القانون دائما في مرتبة تسبق اللائحة ، ويغدو المرجعية الاساسية لاى قاعدة قانونية تصدر في كنفه ، بما في ذلك اللوائح التنفيذية التي يتعين أن تتوافق كافة أحكامها وأحكامه .

وارتأت الجمعية العمومية أن اللوائح هي تلك القرارات الادارية التنظيمية التي تصدر عن السلطة التنفيذية وفقا للقواعد الدستورية وأحكام القوانين السارية ، وتضع قواعد عامة مجردة . وأن اللوائح التنفيذية تدور في فلك القوانين الصادرة تنفيذا لها ، فلا يجوز تضمينها أحكاما تلغى أو تعدل أو تعطل أحد نصوص هذه القوانين أو تعفى من تنفيذها ، وهو حكم أورده صراحة الدستور المصرى في المـــادة (١٤٤) . ومن ثم تضحى سلطة التقرير التي وهبها المشرع الدستورى الى السلطة التنفيذية سلطة تقرير تابعة وليست سلطة مستقلة ، فلا يجوز للسلطة التنفيذية سلب الاختصاص المخول للسلطة التشريعية في مجال انشاء القواعد القانونية ، والقول بخلاف ذلك انما يعد اعتداء على أعمال السلطة التشريعية ، وطعنا ظاهرا لمبدأ المشروعية ، ومن ثم بطلانا لتلك القواعد والاحكام .

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم ، وحسبما استقر عليه افتاؤها ، أنه اذا وضع المشرع نصا تشريعيا فقد وجب الالتزام به ويمتنع مخالفته ، وأنه من المسلمات أنه في حالة تعارض نص تشريعي مع نص تشريعي آخر وعدم امكان التوفيق بينهما في الحدود التي رسمت لكل منهما وجب تغليب التشريع الاعلى مرتبة على التشريع الادنى منه وأن المفسر لا يملك تعطيل حكم النص الذى يضعه المشرع بحسبان أن اعمال النصوص خير من اهمالها ، بيد أنه يلزم التوفيق وتمحيص مجال كل تشريع والتمييز بين الخاص والعام ، وبين الفاضل والمفضول ، وبين اللاحق والسابق ، وبين الاعلى والادنى ، حتى لا تصير الحادثة محكومة في الوقت الواحد بحكمين نقيضين لا يجتمعان شرعا وعقلا ، وأن تطبيق التشريعات على اختلاف ما بينها في المصدر وعلى تفاوت ما بينها في المرتبة ، انما يكون في حالة عدم تعذر تطبيقها جميعا ، فاذا تعذر ذلك لما قد يوجد بينها من تعارض ، وجب تطبيق القانون الاعلى فى المرتبة وأن يستبعد من دائرة التطبيق القانون الادنى اذا تعارض مع القانون الاعلى . ولما كان الشارع قد حظر صراحة في المادة التاسعة من قانون تنظيم الاعفاءات الجمركية المشار اليه التصرف في الاشياء المعفاة بأى نوع من التصرفات ، بما في ذلك التصرف الناقلة للملكية . وبسط المشرع دربا موحدا لاجازة هذه التصرفات لا يجوز الانعطاف عنه ، فاشترط شرطين يجب تحققهما معا هما اخطار مصلحة الجمارك وسداد الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرســـوم المستحقة على تلك الاشياء ، ولم يعرض لادنى استثناء في ذلك . وتنفيذا لذلك صدرت اللائحة التنفيذية لهذا القانون بقرار وزير المالية رقم ١٩٣ لسنة ١٩٨٦ ، ناصة في البند (١) من المادة (٢٦) على عدم جواز نقل ملكية الاصناف المعفاة لغير من تم الافراج عنها باسمه . ولعل المشرع يبتغي من ضرورة تحقق الشرطين سالفي البيان اعمال رقابة مصلحة الجمارك كأصل عام ، ومنع الالتفاف على ما رسمه من سبل الاعفاء الجمركي ، فقد أرست أحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وجوب فحص جميع الاشياء والاصناف الواردة الى البلاد من الخارج ـ الناتجة عن عمليات استيرادية في الاساس قبل حصول الاعفاء الجمركي أو توافر شروطة ، الامر الذى يصدر معه الاعفاء لصالح شركة محددة وأصناف معينة ، فكيف يتسلل ذات الاعفاء الى شركة أخرى دون اخطار مصلحة الجمارك ثم سداد الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المستحقة أصلا على تلك الاشياء بغير اعفاء ، خاصة أن تمتع تلك الشركات الاخرى بذات المزية يفسح لها دربا وثيرا لاستيراد نفس الاشياء باسمها .

وخلصت الجمعية العمومية الى أنه لما كان قرار وزير المالية رقم ١٢٥٧ لسنة ٢٠٠١ المعدل لبعض أحكام اللائحة المشار اليها ، قد أضاف حكما جديدا للبند (١) من المادة (٢٦) ، أجاز فيه نقل ملكية الاصناف المعفاة جمركيا اذا كانت لجهة تتمتع بذات الإعفاء ، وهو ما لم تتضمنه نصوص وأحكام قانون تنظيم الاعفاءات الجمركية المشار اليه ، والذى صدرت تلك اللائحة في الاساس تنفيذا له ، الامر الذى يضحي معه هذا القرار وقد صدر بالمخالفة لصحيح حكم القانون ، بما يتعين معه استبعاده من دائرة التطبيق في طلب الرأى الماثل ، تغليبا لحكم القانون على ما يعارضه من حكم ورد بهذا القرار ، ومن ثم لا يجوز للشركات المنشأة وفقا لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ التصرف في الالات والمعدات المفرج عنها جمركيا بموجب الفئة الضريبية الموحدة (٥٪) الى شركات أخرى منشأة طبقا لذات القانون المشار اليه وتتمتع بالمزية ذاتها ، دون الرجوع في ذلك الى مصلحة الجمارك ، كما أنه لما كان المشرع قد حظر صراحة في صلب المادة (٩) من قانون تنظيم الاعفاءات الجمركية استعمال الاشياء الخاضعة لحكم المادة الرابعة من ذات القانون في غير الاغراض التي تقرر الاعفاء من أجلها . وقررت المادة نفسها في البند (ب) عدم جواز زيادة الضرائب الجمركية التي تحصل في هذه الحالة على قيمة الضرائب التي تم الاعفاء منها . ومن ثم تستحق معه الضرائب الجمركية وكافة الضرائب والرسوم المستحقة في حالة استعمال الاشياء المذكورة في غير الاغراض التي تقرر الاعفاء من أجلها ، اما بالنسبة لفرض الغرامة المقررة بموجب المادة (١١٨) من قانون الجمارك المشار اليه فان ذلك منوط بالمحكمة الجنائية المختصة باعتبار الغرامة في هذه الحالة تمثل عقوبة جنائية ومن ثم لا يجوز توقيعها الا من المحكمة الجنائية المختصة . الامر الذى يعنى عدم جواز استخدام الاشياء المعفاة كليا أو جزئيا وفقا لاحكام المادة (٩) من قانون تنظيم الاعفاءات الجمركية الصادر بالقانون رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦ في غير الاغراض التي تقرر الاعفاء من أجلها ، دون موافقة مصلحة الجمارك .

(فتوى رقم ١٠٠ بتاريخ ١٤ /٢/٢٠٠٤ ملف رقم ٣٧/٢/٩٨ه)