



الرقابة علي دستورية القوانين الضريبية ودورها في تكريس مبدأ الأمن القانوني

إعداد

الباحث / محمد حافظ رفاعي حافظ

مجلة حقوق دمياط للدراسات القانونية والاقتصادية - كلية الحقوق - جامعة دمياط

العدد الحادى عشر يناير-2025

الجزء الثانى

المُقَدِّمة

يعد الدستور هو القانون الأسمى في البلاد، وصاحب الصدارة، ومن ثم تلتزم ما دونه من التشريعات النزول على أحكامه، فإذا ما تعارضت هذه وتلك وجب التزام أحكام الدستور وإهدار ما سواها، يستوى في ذلك أن يكون التعارض سابقاً أو لاحقاً على العمل بالدستور، فإذا أورد الدستور نصاً صالحاً بذاته للإعمال بغير حاجة إلى سن تشريع أدنى. لزم إعمال هذا النص في يوم العمل به، ويعتبر الحكم المخالف له في هذه الحالة قد نسخ ضمناً بقوة الدستور نفسه. وهو ما يترتب عليه أن تكون القاعدة قانونية غير مستقرة ومهددة بالإلغاء، ومن ثم عدم استقرار المجتمع أو فئة من فئاته.

ويقصد بمبدأ الأمن القانوني، ضمان الاستقرار النسبي للقواعد القانونية، وينبغي أن تتصف به جميع القواعد القانونية، ومنها القواعد القانونية المتعلقة بالمسائل الضريبية، حيث تمس هذه القواعد بحق المواطن في الملكية التي كفلها الدستور، حيث تحصل

الضرائب من المواطنين بقوانين ضريبية ينبغي أن تراعى فيها المبادئ الدستورية في فرضها لكي تحقق الضريبة مقصدها في تحقيق الأمن القانوني، ومن ثم يجب أن تأتي هذه القواعد متفقة مع القواعد الدستورية، وإلا كانت خليقة بالحكم بعدم دستورتها وإلغائها، الأمر الذي يؤدي إلى عدم استقرار تلك القواعد وتهديدها للمجتمع بشكل كامل (١).

"والأصل أن يتوخى المشرع، بالضريبة التي يفرضها، أمرين يكون أحدهما أصلاً مقصوداً منها ابتداءً، ويتمثل في الحصول على غلتها، لتعود إلى الدولة وحدها، تصبها في خزانتها العامة، لتعينها على مواجهة نفقاتها" (٢)، ومن ثم فإن القوانين الضريبية غير

(١) د. أحمد عبد الحسيب السنترسي، نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية، بحث مقدم الي مؤتمر كلية الحقوق جامعة طنطا في الفترة من ٧ - ٨ / ٤ / ٢٠١٤، ص ٢.

(٢) حكم المحكمة الدستورية العليا رقم ١٩ لسنة ١٥ قضائية المحكمة الدستورية العليا "دستورية"، جلسة ٨ / ٤ / ٢٠١٩.

الدستورية قد تؤثر على الدولة، وذلك إذا كانت الدولة ستقوم برد ما حصلته من المواطنين بناءً على تشريع ضريبي غير دستوري إليهم، وهو ما يهدد استقرار خزانة الدولة، ومن جانب آخر فإن الملتزم بالضريبة دون أن يكون محملاً بعبئها، تقوم له مصلحة في الطعن بعدم دستورية النص الفارض للضريبة، إذ أن الحكم بعدم دستورية ذلك النص، يعني امتناع تحصيل الضريبة التي فرضها وانهدام الأساس القانوني الذي تقوم عليه، وهو ما يفهم منه أن القوانين الضريبية غير الدستورية قد تؤثر على المواطنين بالمساس بحقوقهم في الملكية إذا كانت الدولة لا تقوم برد ما حصلته منهم بناءً على تشريع ضريبي غير دستوري.

فالتشريعات الضريبية ينبغي أن تحقق الأمن القانوني، وأن تأتي متفقة مع النصوص الدستورية، وإلا كان على الجهة الموكول إليها الرقابة على دستورية القوانين تقرير عدم دستورتها (١).

وتعتبر مراقبة مدى دستورية القوانين في مجال الضرائب إحدى الوسائل المؤدية إلى حماية الأفراد داخل المجتمع من تكليفهم بأداء ضريبة تختلف عن تلك المنصوص عليها في الأنظمة الدستورية، وهذه الرقابة الدستورية تختلف من حيث نوعيتها باختلاف الأنظمة القانونية، حيث يعتمد بعضها على نظام الرقابة السابقة على دستورية القوانين، ومنها ما يطبق نظام الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين.

(١) وجدير بالإشارة إلى أن بعض الفقهاء عرف مبدأ الأمن القانوني على أنه : "وجوب ضمان حد أدنى من الثبات والاستقرار للعلاقات القانونية، سواء كانت هذه العلاقات بين الأفراد بعضهم البعض أو بينهم وبين الدولة، وسواء كانت أطراف هذه العلاقات من الأشخاص الطبيعية أم من الأشخاص =

وبناء على ذلك يثار التساؤل حول مدى تأثير نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية على تحقيق الأمن القانوني؛ وبالتالي أمن واستقرار المجتمع على مستوى الأفراد وعلى مستوى الدولة كسلطة، وعلى الأخص في الهيكل التشريعي المصري؟

وتتطلب الإجابة على هذا التساؤل ضرورة بيان مفهوم الرقابة القضائية على دستورية القوانين الضريبية وصورها، ثم نتطرق الي بيان مدي اسهامها في تحقيق الأمن القانوني في المجال الضريبي، وذلك من خلال هذه الدراسة تفصيلاً.

ثانياً - أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في أن مبدأ الأمن القانوني مبدأ حديث نسبياً لم تتناوله أعلام الباحثين في الإطار الدستوري بالقدر المناسب من

=

المعنوية". د/ يسري العصار، دور الاعتبارات العملية في القضاء الدستوري - دراسة مقارنة - دار النهضة العربية ١٩٩٩، ص ٢٤٣ ، ٢٤٤.

البحث والدراسة سيما في التشريع الضريبي، فلم يتم إثارته وتسليط الضوء عليه إلا من وقت قريب نسبياً، وإن كان مطبقاً بشكل غير مباشر من خلال القواعد والمبادئ الأساسية التي تحكم الضرائب، كعدم جواز فرضها أو تعديلها أو الإعفاء منها إلا بقانون، وتبرز أهمية هذه الدراسة في بيان مدى أهمية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية، باعتبارها وسيلة هامة لتحقيق الأمن القانوني في المجال الضريبي، ومن خلال هذه الرقابة يضمن الأفراد عدم تطبيق تشريعات ضريبية غير دستورية تكلفهم بدفع ضرائب لم يقرها الدستور، لذا فإننا نسعى من خلال هذه الدراسة إلى بلورة بعض الأفكار اللازمة لتطبيق هذا المبدأ في المجال الدستوري، مسلطين الضوء على مواطن تواجده في التشريع الضريبي.

ثالثاً - أسباب اختيار موضوع البحث:

ترجع أسباب اختيار هذا البحث إلى ما يثيره من نقاش واسع على المستويين القانوني والقضائي الدستوري، فالمجال الضريبي يمثل بلا شك مجاًلاً خصباً للنقاش الفقهي والقضائي نظراً لأهميته من

الناحية الاقتصادية والاجتماعية، فضلاً علي أن التشريع الضريبي هو أحد فروع القانون العام ويعد تشريعاً ذا طابع تقني وإجرائي، ومن ثم يلتمس الباحث كيفية تحقيق التشريع الضريبي لمبدأ الأمن القانوني في ضوء ما يتسم به من التضخم والتعقيد وكثرة التعديلات، وكيفية تكريس القاضي الدستوري لهذا المبدأ في ظل المعادلة الصعبة، وهي الحفاظ علي أموال الدولة من جهة وضمان حقوق الملزمين والضمانات التشريعية المكرسة لفائدتهم بمقتضى النصوص الضريبية والمبادئ العامة للقانون من جهة ثانية.

رابعاً - إشكالية البحث:

ثمة اعتبارات عدة تسهم في تجسيد مشكلة البحث لعل أهمها يكمن فيما إذا كان يوجد مبدأ الأمن القانوني في المجال الضريبي من أجل حماية حقوق المكلفين حصراً أم أنه وجد داخل البيئة الضريبية للتوفيق بين مصلحتين متضاربتين؛ وما وما هو الدور الذي يضطلع به هذا المبدأ أمام الانتهاكات التشريعية لأحكام الدستور التي يتعرض لها القانون الضريبي سواء أكان ذلك من قبل السلطة

التشريعية أم التنفيذية؛ وبمعنى آخر هل أن مبدأ الأمن القانوني يلقي قبولاً لدى القضاء الدستوري بما يكفل وضع حد لهذه الانتهاكات، ومن ثم يكون سلاحاً فعالاً وناجحاً لمواجهة تلك الانتهاكات في المجال الضريبي.

ويتجسد عن هذه الإشكالية الرئيسية إشكالية فرعية نوجزها فيما يلي:

ما مدى دور القاضي الدستور في تكريس مبدأ الأمن القانوني، وكيف تساهم الرقابة علي دستورية القوانين في ضمان تفعيل المبدأ في إطار الرقابة الدستورية على القوانين سواء السابقة أم اللاحقة، وما هي العلاقة بين مبدأ عدم رجعية أثر الحكم بعدم دستورية النص الضريبي وفكرة الأمن القانوني وما هو تأثير إحداها علي الأخر.

خامساً- منهج البحث:

يعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي مع الاعتماد على المنهج المقارن، إذ يقتضي الأمر عرض ووصف وتحليل

النصوص التشريعية المنظمة والمتعلقة بموضوع البحث في التشريع المصري والتشريعات المقارنة بغية استخلاص حكم المسائل التي يثور حولها الغموض والاختلاف، مع تفصيل ذلك في بعض الأنظمة القانونية المختلفة.

سادسًا - خطة البحث:

من أجل الإحاطة بموضوع البحث فقد اقتضى الأمر تقسيمه إلى ثلاث مباحث، على النحو التالي:

المبحث الأول: التعريف بالضريبة ومفهوم الرقابة علي دستوريته.

المبحث الثاني: نظم الرقابة على دستورية القوانين الضريبية.

المبحث الثالث: مدى إسهام الرقابة على دستورية القوانين الضريبية في تكريس مبدأ الأمن القانوني.

وفي الخاتمة: نذكر أهم النتائج والتوصيات التي خلص إليها هذا البحث.

المبحث الأول

التعريف بالضريبة ومفهوم الرقابة علي دستوريته

يعد المجال الضريبي من أخطر المجالات التي تؤثر فيها أحكام القضاء الدستوري، وخاصة بالنسبة فيما يتعلق بالرقابة اللاحقة على دستورية القوانين؛ وذلك لما لحكم المحكمة الدستورية من أثر مالي واسع الخطر في هذا المجال، حيث إنه يؤدي إلى رد الضريبة المقضي بعدم دستوريته بعد دفعها بعدة سنوات، وبعد أن تكون الدولة قد اعتمدت عليها في تمويل نفقاتها وضبط موازنتها، الأمر الذى يؤدي إلى ضرورة إعادة تدبير النفقات اللازمة لرد الضريبة، مما يؤدي إلى زيادة الخلل والاضطراب فى ميزانية الدولة (١).

(١) د. هشام محمد فوزى، رقابة دستورية القوانين، مركز القاهرة لدراسات حقوق الإنسان، ١٩٩٩م، ص ١٨٩.

ومن ناحية أخرى فإن الرقابة السابقة على دستورية القوانين تمنع صدور القانون بالمخالفة للدستور؛ وبالتالي فإن القانون الضريبي لن يصدر إلا مطابقاً للدستور، وإلا فإنه لن يصدر على الإطلاق. ومن هنا تبدو أهمية التعريف بالضريبة، ثم التطرق الي بيان مفهوم الرقابة على دستورية القوانين الضريبية، وهو ما سوف يتم تناوله في المطلبين الآتيين:

المطلب الأول

التعريف بالضريبة

تتنوع المصادر التي تعتمد عليها حكومات الدول لتوفير الإيرادات العامة وتختلف أهمية هذه الإيرادات من دولة لأخرى بحسب وضعها ونظامها السياسي ومدى تطورها، وتشمل هذه المصادر الضرائب، والرسوم، والعوائد من الاستثمارات، وغيرها، حيث تختلف حسب نوع ومصدر الدخل، وتعتبر الإيرادات الضريبية بشكل عام

أهم مصادر إيرادات الدول، ونظراً لهذه الأهمية فسوف نتطرق الي تعريف الضريبة لغة واصطلاحاً ثم نتناول خصائص الضريبة ثم بيان أهدافها، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: تعريف الضريبة لغة واصطلاحاً:

١- الضريبة لغة: مؤنث الضريب، والمضروب بالسيف، وما يفرض على الملك والعمل والدخل للدولة، وتختلف باختلاف القوانين والأحوال (١)، وهي من الضرب، ومنها ضرب عليه خراجاً أي فرضه وقدره، فالضريبة لغة هي الفريضة أو التقدير (٢).

وهي جمع ضرائب ويقال ترك ضريبة علي جسمه أي أثر الضرب ، ويقال هذه ضريبته التي ضُرب عليها أي طبعه الذي طبع عليه، وأدي ما عليه من ضرائب "أي ما يفرض علي الملك والإنتاج

(١) المعجم الوسيط، ٥، مكتبة الشروق الدولية، ٢٠١١، القاهرة، ص ٥٥٧.

(٢) المعجم الوجيز الصادر عن مجمع اللغة العربية، طبعة خاصة بوزارة التربية والتعليم، القاهرة، ١٩٩١، ص ٢٧٨.

والصناعة والدخل للدولة بنسب معلومة، مثل ضريبة الأملاك وضريبة الدخل وضريبة المباني" (١).

وفي الموسوعة البريطانية (Britanica) جاء الأصل اللغوي لكلمة ضريبة (Tax) بالإنجليزية، و (Taxare) باللاتينية، بمعنى يقوم أو يقدر (to a pporaise)، وهي في الاصطلاح المالي تعنى: ذلك الجزء من دخل الدولة التي تحصل عليه بطريق الفروض الجبرية (compulsory dues) والتكاليف (charges) والتي تفرضها الدولة على رعاياها (٢).

٢- الضريبة اصطلاحاً: انطلاقاً من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي ترمي الدولة لتحقيقها من وراء فرض الضريبة

(١) المعجم الغني - الجزء الأول - الطبعة الأولى، مؤسسة الغني للنشر، ٢٠١٣.

(٢) د. محمد سمير توفيق حمدونة، الرقابة على دستورية القوانين الضريبية في فلسطين، بحث منشور في جلية جامعة النجاح للأبحاث - العلوم الانسانية، (الناشر) جامعة النجاح الوطنية، المجلد ٣٧، العدد ٢، ٢٠٢٣، ص ٢٤٥.

يمكن تعريف الضريبة بأنها " مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة من الأشخاص والمؤسسات، من أجل تمويل نفقات الدولة بقوانين يتم المصادقة عليها من ممثلي الشعب في المجالس النيابية، وتعهد بذلك إلي وزارة المالية(١).

وبالنظر إلى شخص المكلف بالضريبة يمكن تعريفها بأنها: "فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو لإحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية، منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة" (٢).

ومن ذات النظرة عرفها بعض الفقهاء بأنها: "مبلغ مالي يدفعه الشخص الطبيعي أو المعنوي جبراً إلى الدولة أو إحدى هيئاتها

(١) د. اسلام محمد عثمان دسوقي، الضوابط الدستورية الحاكمة لفرض الضريبة، المجلة القانونية (مجلة متخصصة في الدراسات والبحوث القانونية)، المجلد ١٩، العدد ٦، فبراير ٢٠٢٤، ص ٣٣٣٩.

(٢) د. حسين سلوم، المالية العامة (القانون المالي والضريبي) ، بيروت، دار الفكر اللبناني، الطبعة الأولى، ١٩٩٠.

المحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة وتحقيق أهداف الدولة دون الحصول على نفع خاص مقابلها "(١).

وفي تعريف آخر للضريبة بالنظر إلى عموم السلطة التي تملك فرض الضريبة سواء أكان النظام ملكياً أم ديموقراطياً بأنها: "فريضة إلزامية تفرض من قبل السلطة بأسلوب أمري دون الرجوع إلي موافقة الأفراد بذلك، وأن إصدار الضريبة أو تعديلها أو إلغائها يكون بقانون يفسر الحقيقة والهدف من تدخل الفن السياسي والفن المالي من فرض الضريبة" (٢).

وقد عرفت المحكمة الدستورية العليا "الضريبة" بأنها: "فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها وذلك إسهاماً منهم

(١) أ. خالد هاني الحسيني، مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية، غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية- كلية التجارة، ٢٠٠٧، ص ٩٢.

(٢) Snimiellr: taxation and economic development, Acasse study of the sudan, Khartoum unidrsity, 1974.

في الأعباء والتكاليف العامة وتدفع للدولة بصورة نهائية دون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها فلا تقابلها خدمة محددة بذاتها يكون الشخص العام قد بذلها من أجلهم، ومن ثم كان فرضها مرتبطاً بمقدرتهم التكليفية ولا شأن لها بما آل إليهم من فائدة بمناسبتها وإلا كان ذلك خلطاً بينها وبين الرسم فهذا الأخير يستحق مقابلاً لنشاط خاص أتاه الشخص العام وعوضاً عن تكلفته وإن لم يكن بمقدارها" (١).

وعرفت محكمة النقض الضريبة على أنها " فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها يدفعونها بصفة نهائية دون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها وهي تفرض مرتبطة

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوي رقم ٥٨ لسنة ١٧ قضائية، جلسة بتاريخ ١٥/١١/١٩٩٧ - مجموعة الجزء الثامن - مكتب فني - ص ٩٦٧ .

بمقدرتهم التكليفية ولا شأن لها بما قد يعود عليهم من فائدة
بمناسبتها" (١).

واستقر قضاء المحكمة الإدارية العليا على أن "الضريبة العامة
فريضة مالية تتقاضاها الدولة جبراً بما لديها من ولاية على أقاليمها
لتنمية مواردها المالية باعتبار أن حصيلتها تعد إيراداً عاماً يؤول
إلى الخزنة العامة ليندمج مع غيره من الموارد المالية التي تدبرها
لتشكل جميعاً وعاءً واحداً لإيراداتها الكلية - نصوص القانون هي
التي تنظم حدود العلاقة بين الملتزم بها من ناحية والدولة من ناحية
أخرى - فالالتزام بالضريبة ليس التزاماً تعاقدياً ، بل مردوده نص
القانون وحده ، فهو مصدر مباشر ، وتتدخل الدولة لتقرير الضريبة

(١) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ١١٨٩٢ لسنة ٩٠ قضائية - الدائرة
المدنية والتجارية - بتاريخ ٢٤/٦/٢٠٢١.

وتحصيلها ليس باعتبارها طرفا في رابطة تعاقدية لكنها تفرضها في إطار من قواعد القانون العام" (١).

وأكدت الجمعية العمومية للفتوى والتشريع بمجلس الدولة في فتاها على أن الضريبة باعتبارها إحدى الفرائض المالية التي تتقاضاها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها مساهمة منهم في أعبائها وتكاليفها العامة (٢).

وباستقراء التعاريفات السابقة للضريبة سواءً الفقهية أو القضائية يجد الباحث أنها قد انصبت جميعها على أركان الضريبة من حتمية سلطة تفرضها وتقتضيها جبراً، ومكلف تفرض عليه الضريبة،

(١) راجع في ذلك "حكم المحكمة الإدارية العليا - دائرة توحيد المبادئ - في الطعن رقم ٧٣٧٧ لسنة ٤٦ ق. عليا، بجلسة ٢٠١٧/٢/١١ م، إعداد المكتب الفني للمحكمة الإدارية العليا، مجموعة المبادئ القانونية التي أقرتها المحكمة الإدارية العليا في ربع قرن من ١٩٩١ حتى ٢٠١٦، الجزء الثالث، ص رقم ١٩٢٩، ١٩٣٠، مبدأ رقم ٤٤٨٩.

(٢) الفتوى رقم ٤٤٦ لسنة ٢٠١٦، بتاريخ ٢٠١٦/٦/١٨، ملف رقم ٨٦ / ٤ / ١٨١٨، بجلسة ١٨ / ٥ / ٢٠١٦ م.

وهدف تصبو إليه الضريبة وهو المساهمة من المكلفين في أعباء الدولة وتكاليفها العامة (١).

ومن ثم يمكن تعريفها بأنها: مبلغ مالي تحصله الدولة جبراً من المكلفين بها إسهاماً من جهتهم في الأعباء المالية، وتساعدتها حصيلتها على النهوض بخدماتها ومهامها، دون أن تقابلها خدمة بذاتها تؤدى مباشرة لأحدهم من وراء التحمل بها.

ثانياً: خصائص الضريبة:

يمكن من خلال تعريف الضريبة أن يبرز الباحث ما تختص به الضريبة من خصائص منها:

أولاً: الضريبة من وسائل تحقيق أهداف الدولة المالية والاجتماعية والسياسية: كان الهدف الأوحد والنظرة التقليدية للضريبة أنها وسيلة للحصول على الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة

(١) الفتوي رقم ٤٤٦ لسنة ٢٠١٦، بتاريخ ٢٠١٦/٦/١٨، ملف رقم ٨٦ / ٤ / ١٨١٨، بجلسة ١٨ / ٥ / ٢٠١٦م.

، ولكن التطور الاجتماعي والاقتصادي وسّع أهداف الضريبة ، وأصبحت أداة مهمة للتنمية في هذه المجالات (١).

ومن ثم فإن الهدف من فرض الضرائب ليس توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة فحسب، بل أصبح الهدف منها هو تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة ، فالضريبة ليست هدفًا في حد ذاتها وإنما هي أداة متاحة للدولة لتحقيق الأغراض العامة.

ثانيا: الضريبة مبلغ مالي نقدي: وذلك يعني أنها تؤدي في الغالب في صورة نقدية حيث لا يجوز أدائها في صورة خدمات شخصية أو عينية ، إذ أنها اقتطاع جزء من أموال الأفراد وثرواتهم لصالح

(١) د. فوزت فرحات، المالية العامة، التشريع الضريبي العام، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، ١٩٩٧ ، ص (٢٣) وما بعدها .

الدولة ، وذلك بخلاف الحال قديما إذ كانت تجبى الضرائب عينا كجزء معين من المحاصيل الزراعية^(١).

ولعل المشرع قد عزف عن تحصيل الضريبة العينية لأنها تتطلب تكاليف عالية من أجل تحصيلها وتخزينها وتوزيعها وتحويلها إلى مبالغ نقدية وصعوبة تطبيق مبدأ العدالة في تحديد الجودة بين منتج وآخر أصبحت الضريبة النقدية هي الأفضل للتغلب علي كل هذه

(١) كانت الضريبة تحصل في العصور القديمة بالشكل العيني لأنها كانت تتلاءم مع نظام الدفع العيني والمتمثل في أداء نصيب معين من السلع والخدمات في شكل سخرة لمدة محددة مثلاً أو أداء نصيب من السلع كالحبوب التي يتم جنيها من المحصول السنوي، لأن النظم القديمة كانت تعتمد علي المقايضة بشكل أساسي ولكن بعبد النظم الاقتصادي الذي حدث في العصور الحديثة أصبحت فكرة الدفع والتطور المجتمعي الذي حدث، فبات من الطبيعي والضروري دفع الضريبة بمبلغ مالي نقدي والسبب يرجع في ذلك إلي ملائمة هذه الطريقة من الدفع للنظام المالي الحديث...راجع في ذلك: د. اسلام محمد عثمان دسوقي، المرجع السابق، ص ٣٣٤٣.

الصعوبات وأصحبت الضريبة تفرض على شكل مبلغ من النقود (١).

ثالثاً: الضريبة اجبارية: تعد الضريبة فريضة إلزامية يتم فرضها من قبل الدولة تجاه الأفراد، وحينما تفرضها الدولة فهي لا ترجع إلي الأفراد لأخذ رأيهم أو مشورتهم ، إلا أنه يشترط عند فرض الضريبة أن تكون متفقة مع القوانين الدستورية في هذا الشأن (٢)، ومعني أنها إلزامية أي ليس للمكلف بأدائها الحرية في دفعها أم لا، بل أكثر من ذلك ليس لأحد الحرية في اختيار مقدارها أو اختيار كيفية وميعاد دفعها فهي تدفع وتحصل طبقاً لما نصت عليه القوانين في هذا الشأن، حيث أن امتناع المكلف بأدائها عن الدفع يجعله

(١) سها كشكول - أثر التجارة الإلكترونية في فرض الضرائب - مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية - المجلد ١٨ - العدد ٦٨ - ص ٤٧٢ - كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد.

(٢) د. وليد الشناوي - الحماية الدستورية لدافعي الضرائب - مجلة البحوث القانونية والاقتصادية - العدد ٦٥ ابريل ٢٠١٨ - ص ٤١٢ .

عرضة للعقاب والوقوع تحت طائلة القانون بالتنفيذ الإجباري عليه من قبل الدولة وفقاً لنصوص القانون (١).

رابعاً: الضريبة تفرض بقانون وبصورة نهائية: نظراً لأهمية الضرائب وتأثيرها على العلاقة بين المكلف والدولة فلا يتم دفعها بصورة نهائية إلا بقانون فمتي نص القانون علي استحقاق الضريبة فهي تصبح مستحقة في حق الأشخاص الذين نص عليهم القانون، ومن ثم لا يجوز للمكلف استردادها ما دامت قد فرضت عليه بشكل يتفق وأحكام القانون الذي فرضت بموجبه ولا يغير من هذه الصفة أن القانون يعطي للمكلف الحق باسترداد الضريبة في حالات معينة كدفعها دون وجه حق أو دفعها زيادة عما هو مقرر قانوناً.

وإذا ما أجاز القانون استرداد الضريبة - استثناءً - بطلب يقدمه المكلف أو من ينوب عنه قانوناً للإدارة الضريبية فعليها الاستجابة

(١) د. اسلام محمد عثمان دسوقي، الضوابط الدستورية الحاكمة لفرض الضريبة، مرجع سابق، ص ٣٣٤١.

، وفي حال عدم الاستجابة لهذا الطلب كلياً أو جزئياً يحق للمتضرر الطعن لدى المحكمة المختصة (١).

خامساً: الضريبة ليس لها مقابل خاص: تميزاً بين الضريبة والرسم فإن المكلف بالضريبة يؤديها للدولة بدون أن يتوقع الحصول على مقابل مباشر، حيث لا يوجد تلازم بين الضريبة التي يدفعها الشخص، والخدمات التي تمول نفقاتها هذه الضريبة، فقد لا يستفيد الممول من الضريبة مباشرة كأن يكون هذا الشخص خارج البلاد، أو أن لا يحصل على الخدمات التي تقدمها الدولة لعمله في القطاع الخاص، بأن يلتحق هو أو أولاده بالمدارس الخاصة أو الأجنبية، أو يعالج في المستشفيات غير الحكومية (٢).

-
- (١) محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ١٩٩٨، صفحة ٣٥.
- (٢) محمد السيد خلف إبراهيم، دور مجلس الدولة في إرساء المبادئ الضريبية (دراسة تطبيقية)، مرجع سابق، ص ١٩.

وحينما تلزم الدولة المكلف بالضريبة بناء علي القانون الذي يصدر بذلك فهذا الإلزام ما هو إلا حمل المكلف على القيام بدوره في التضامن الاجتماعي في تحمل الأعباء العامة للدولة الأمر الذي يستوجب أن تكون الضريبة محددة تحديداً تفصيلياً، وإن كانت الضريبة يتم دفعها دون أن يحصل الفرد علي مقابل مباشر منها إلا أن الدولة تستخدم الأموال التي تدفع في الضرائب في تحقيق النمو في المجتمع وتحقيق الاستقرار والنهوض بالجانب الاقتصادي والاجتماعي داخل الدولة (١).

فمعيار مدى تمتع المكلف بالخدمات أو المنافع العامة ليس هو مناط الالتزام بالضريبة، وإنما يعتمد فرض الضريبة على مدى قدرة الشخص على المساهمة في تغطية النفقات العامة للدولة وليس على مدى تمتعه بالخدمات أو المنافع العامة ، فالفقراء قد يستفيدون

(١) د. إياد عبد الجبار - التشريعات المالية والتجارية - دار النقي للطباعة - ١٩٨٥ - ص ١٠٨ .

كثيراً من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة في مجالات متنوعة كالصحة والتعليم على الرغم من أنهم لا يدفعون من الضرائب شيئاً أو يدفعون مبالغ بسيطة جداً تتناسب وقدرتهم على الدفع بينما قد تفرض الضريبة على القادرين بشكل تصاعدي وبمعدلات مرتفعة على الرغم من عدم استفادتهم بشكل خاص ومباشر من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة كالصحة والتعليم لأنهم يعتمدون على خدمات المستشفيات والمدارس والجامعات الخاصة ويدفعون مبالغ باهظة للاستفادة من هذه الخدمات (١).

ثالثاً: أهداف فرض الضريبة

تتنوع أهداف فرض الضريبة بين الاهداف المالية والسياسية والاجتماعية والاقتصادية.

(١) جهاد سعيد ناصر خصاونة ، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي وفقاً للتشريع الاردني (دراسة مقارنة) ، مرجع سابق، ص ٢٠.

أولاً: الهدف المالي: يقصد المشرع من وراء فرض الضريبة الي تغطية مقدار النفقات العامة وهذا هدف مالي وهو الهدف الوحيد للضريبة وفقاً للفكر المالي التقليدي - كما سبق ذكره - حيث إن ما تحققه الضريبة من أهداف اقتصادية واجتماعية لم تكن أهدافاً مقصودة بحد ذاتها، وتعتبر الضريبة أكثر ملائمة من حيث وضع أسعار لها تكفل زيادة حصيلة الضريبة، ويعد الهدف المالي لفرض الضرائب هو زيادة حصيلتها مع استقرار هذه الحصيلة وتتميتها باستمرار.

ثانياً: الهدف السياسي: أصبحت الضريبة في العصر الحالي ذات وظائف وأهداف متعددة، ولم يعد الهدف المالي للضريبة هو الهدف الأوحد بل تعد هذا الهدف الي أن أصبح للضريبة هدفاً ووظيفة سياسية لا تقل أهمية عن الوظيفة أو الهدف المالي والاقتصادية، حيث يمكن استخدام الضريبة لتحقيق العديد من الأهداف السياسية للدولة كتسهيل عملية الصادرات والواردات والتجارة الخارجية مع الدول وبعضها.

ثالثا: الهدف الاجتماعي: المبدأ العام والسائد في المجتمع هو أن الضريبة عند فرضها يجب مراعاة أن يكون الجزء الأكبر منها واقع علي عاتق أصحاب الدخل المرتفعة ويتم صرفه في تغطية النفقات الخاصة بالتعليم والصحة وهذا يعد من أسمى الأهداف الاجتماعية التي تسعى إلى تحقيقها الضرائب ، ومن ثم فإن للضريبة دور كبير داخل المجتمع حيث تعمل الدولة علي إعادة توزيع الدخل عن طريق فرض الضرائب بشكل يحقق جزء من العدالة في المجتمع، فإعادة توزيع الثروة والدخل بين المواطنين هو جزء من تحقيق العدالة داخل المجتمع (١).

رابعا: الهدف الاقتصادي: تستخدم الضرائب كوسيلة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي سواء كانت أسباب عدم الاستقرار داخلية مثل حدوث تضخم او كساد فتستخدم الضريبة للحد من التضخم او

(١) سها كشكول - أثر التجارة الإلكترونية في فرض الضرائب - مرجع سابق - ص ٤٦٤.

تنشيط الاستهلاك ، أو كانت الاسباب خارجية فتفرض الضرائب على حجم الواردات او الصادرات ، ومن هنا تتعدد الاهداف الاقتصادية للضريبة ومنها حماية الصناعات المحلية ، كما تستخدم الضرائب كأداة للتوجيه الاقتصادي وإعادة تخصيص الموارد وأيضا تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

المطلب الثاني

مفهوم الرقابة علي دستورية القوانين الضريبية

لما كان الدستور يأتي في أعلى هرم التدرج القانوني وجب علي المشرع أن يتقيد في أعماله بالقاعدة الأعلى (١)، ويلزم أن تكون أعمال الحكومة مطابقة لما هو محدد في الدستور بما أن الدستور هو القانون الأسمى في الدولة يجب احترامه من طرف الجميع ،

(١) د. مصطفى محمود عفيفي، رقابة الدستورية في مصر والدول الأجنبية، دراسة تحليلية مقارنة لأنظمة الرقابة في الدساتير المعاصرة، الطبعة الأولى مكتبة سعيد رأفت، جامعة عين شمس، مصر، ١٩٩٠، ص ٥.

ويقتضي مبدأ تدرج القوانين، خضوع القاعدة الأدنى للقاعدة الأعلى (١).

إن كفالة احترام قواعد الدستور من قبل سلطات الدولة المختلفة وهو ما يعرف بسمو أحكام الدستور على بقية القواعد القانونية النافذة في الدولة ، وإذا كانت هيئات الدولة تجد أساسها الشرعي في الدستور ، فإنه يتوجب علي هذه الهيئات أن تخضع للأحكام الدستور في كل ما يصدر عنها من أعمال وتصرفات (٢)، وإلا فقدت أساسها الشرعي للقيام بهذه الأعمال والتصرفات، وهذا الالتزام ليس أدبياً بل قسرياً، أي يوجب أن توجد الآليات القانونية لإرغام هذه الهيئات للخضوع للأحكام الدستورية، ولعل الوسيلة

(١) بوكرا إدريس، المبادئ العامة للقانون الدستوري والنظم السياسية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ٢٠١٦، ص ٢٠٣.

(٢) د. حنان محمد القيسي ، النظرية العامة في القانون الدستوري ، الطبعة الأولى ، القاهرة، ٢٠١٥ ، ص ١٦٨.

الناجعة في هذا المجال تتبلور في الرقابة علي دستورية القوانين (١).

والمقصود بالرقابة الدستورية على القوانين أن: جميع الأعمال الصادرة عن السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية قابلة للرقابة والإبطال إذا ما تبين أنها تنتطوي على خرق لأحكام الدستور (٢). وعرفها بعض الفقهاء بأنها: هي التحقق من تطابق القوانين العادية أو الأساسية التي تصدرها السلطة التشريعية مع أحكام الدستور ونصوصه، وعدم تعارض قانون عادي مع قانون أعلى منه ، وإلا

-
- (١) د. حنان محمد القيسي ، النظرية العامة في القانون الدستوري ، مرجع سابق، ص ١٦٩.
- (٢) جوادي الياس، رقابة دستورية القوانين (دراسة مقارنة) ، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط ١، ٢٠٠٩، ص ١٤.

عد هذا القانون باطلاً، وهذا البطلان أمر طبيعي ونتيجة منطقية مترتبة على مبدأ علو الدستور (١).

كما عرفها آخرون بأنها: "ضمانة لحماية مبدأ سمو الدستور من التعدي عليه باعتباره القانون الأسمى في الدولة والحارس الحقيقي للحقوق والحريات المكفولة للأفراد من محاولات المساس بها" (٢).

ويتضح من خلال التعريفين الأخيرين أن الرقابة على دستورية القوانين لا تقتصر على النصوص القانونية التي تصدرها السلطتين التشريعية والتنفيذية، بل يشمل كل الأعمال الصادرة عن السلطتين

-
- (١) د. عبدالعظيم عبدالسلام، الرقابة علي دستورية القوانين، مطبعة حمادة، قويسنا، بدون سنة نشر، ص ١١ وما بعدها.
- (٢) عائشة لزرق العيواني سهام، الدفع بعدم الدستورية كآلية إخطار لتفعيل دور المجلس الدستوري في مجال حماية الحقوق والحريات، مجلة تنوير، جامعة الجلفة، العدد ٤ ديسمبر ٢٠١٧، ص ١٨١.

(١)، كما يتضح أن الرقابة على دستورية للقوانين ليست فقط ضامنة لعدم خرق ومخالفة أحكام الدستور وإنما هي أيضًا آلية لحماية حقوق وحريات الأفراد من تعسف السلطتين التشريعية والتنفيذية، الذي يحدث من جراء وضعهما لنصوص قانونية مخالفة لأحكام الدستور (٢).

أما بالنسبة للرقابة الدستورية على القوانين الضريبية فقد عرفت بتعريفات عديدة منها:

-
- (١) د. شهيناز بن يحيى، دور القضاء في تحريك الرقابة على دستورية القوانين، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراة، جامعة احمد دراية ادرا - كلية الحقوق والعلوم السياسية، ٢٠٢٢/٢٠٢٣، ص ١٢.
- (٢) د. شهيناز بن يحيى، دور القضاء في تحريك الرقابة على دستورية القوانين، المرجع السابق، ص ١٣.

يقصد بالرقابة على دستورية القوانين الضريبية، وسيلة للتحقق من مدى مطابقة القوانين الضريبية مع الدستور (١).

كما يقصد بها: العملية التي عن طريقها يمكن أن نجعل أحكام القانون الضريبي متفقة مع أحكام الدستور (٢)، وهي أيضًا خضوع القوانين الضريبية الصادرة عن السلطة التشريعية للفحص الذي تجريه الهيئات القضائية الدستورية المختصة للتأكد من مطابقتها للنصوص الدستورية تطبيقاً لمبدأ سمو الدستور (٣).

(١) عبد الغفور اسعد عبد الوهاب ، الرقابة على دستورية القوانين (العراق نموذجا) ، بحث منشور في مجلة كلية دجلة قسم القانون ، العدد ٢ ، ٢٠١٨ ص ٤٢ .

(٢) د. رائد صالح أحمد قنديل ، الرقابة على دستورية القوانين (دراسة مقارنة) ، دار النهضة العربية ، القاهرة، ٢٠١٠ ، ص ١١ .

(٣) د. غني زغير عطية محمد ، الدعوى الدستورية بين القانون وقرارات المحكمة الاتحادية العليا في العراق (دراسة تحليلية) ، بحث منشور في مجلة جامعة ذي قار ، المجلد ١١ ، العدد ٢ ، ٢٠١٦ ، ص ٥٥ .

ويتضح مما سبق أن كل هذه التعريفات تدور حول معنى واحد للرقابة الدستورية على القوانين الضريبية ألا وهو حتمية خضوع القوانين الضريبية الصادرة عن السلطة التشريعية لرقابة الهيئات الدستورية للتأكد من مطابقتها للنصوص الدستورية تطبيقاً لمبدأ سمو الدستور.

المبحث الثاني

نظم الرقابة على دستورية القوانين الضريبية

تحظى الرقابة على دستورية التشريعات الضريبية بأهمية كبيرة، حيث إن الجهة المسؤولة عن الرقابة على دستورية القوانين تقوم بمراقبة دستورية التشريعات الضريبية والتأكد من مطابقتها للمبادئ الدستورية المنصوص عليها في مجال الضرائب (١).

لذا يتعين على الباحث أن يوضح نظم الرقابة على دستورية القوانين التي يتحقق بها الأمن القانوني فى المجال الضريبي، وبما يحدث توازن بين المصلحة العامة للدولة والمصلحة الخاصة للأفراد.

وتنقسم الرقابة على دستورية القوانين الضريبية إلى نوعين بحسب الجهة التي تمارس الرقابة: فقد تمارس الرقابة من قبل هيئة سياسية

أو يعهد بممارستها إلى جهة قضائية. ومن هنا يبرز لنا نظامان من الرقابة على دستورية القوانين الضريبية: الرقابة السياسية، والرقابة القضائية. وسوف يقوم الباحث ببيانها من خلال المطالبين الآتين:

المطلب الأول: الرقابة السياسية.

المطلب الثاني: الرقابة القضائية.

المطلب الأول

الرقابة السياسية

يقصد بالرقابة السياسية على دستورية القوانين عموماً ومنها التشريعات الضريبية: بأنها رقابة وقائية تسبق صدور القانون ومن ثم تحول دون صدوره إذا خالف نصاً في الدستور، وتقوم بهذه

=

(١) د. أحمد عبد الحسيب السنتريسي، نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية، مرجع سابق، ص ١٢.

الرقابة لجنة سياسية يتم اختيار أعضائها بواسطة السلطة التشريعية أو بالاشتراك مع السلطة التنفيذية(١).

وتختص اللجنة السياسية بالحيلولة دون صدور قانون مخالف لقواعد الوثيقة الدستورية، ويختلف تشكيل هذه الهيئة تبعاً للكيفية التى ينظم بها الدستور هذا النوع من الرقابة، فمن المتصور أن يتم تشكيل هذه الهيئة إما بطريقة التعيين من جانب البرلمان أو من جانب السلطة التنفيذية، أو بطريقة الانتخاب من القاعدة الشعبية أو عن طريق إختيار تلك الهيئة لأعضائها بذاتها(٢).

-
- (١) د. فؤاد العطار، النظم السياسية والقانون الدستوري، دار النهضة العربية ، ١٩٧٤، ص ١٩٧ وما بعدها.
- (٢) عبدالعزيز محمد سالمان، نظم الرقابة علي دستورية القوانين: دراسة مقارنة بين مختلف النظم القانونية والقانون المصري، المؤتمر العلمي الأول (دور المحكمة الدستورية العليا في النظام القانوني المصري)، كلية الحقوق جامعة حلوان، ١٩٩٨، ص ٩٤٣.

ويتفق الفقه على أن الضمانة الأولى والفعالة التي يتعين على المشرع الدستوري أن يقررها في وثيقة الدستور، هي تنظيم الرقابة على دستورية ومشروعية الأعمال القانونية التي تصدر عن السلطات العامة، وفي مقدمتها القوانين الصادرة عن السلطة التشريعية، والقرارات الإدارية الصادرة عن السلطة التنفيذية، ضماناً للشرعية الدستورية، ولكفالة حماية أكثر فعالية للحقوق والحريات العامة (١).

وترجع مبررات الرقابة السياسية الي أهمية مبدأ الفصل بين السلطات، حيث تكون فيه وظيفة القضاء مقصورة على تطبيق القانون فقط دون التطرق لبحث دستوريته، حيث إن تدخل القضاء في بحث دستورية القوانين هو اعتداء منه على نطاق عمل السلطة التشريعية مما يعد افتئات على مبدأ الفصل بين السلطات.

(١) حوريه لشهب، الرقابة السياسية على دستورية القوانين، مجلة الاجتهاد القضائي جامعة محمد خيضر بسكرة- كلية الحقوق والعلوم السياسية، العدد ٤،

وتعد فرنسا الدولة الأم التي اعتنقت فلسفة إناطة الرقابة على دستورية القوانين إلى هيئة ذات طابع سياسي(١).

وقد عهد الدستور الفرنسي الأخير الصادر في سنة ١٩٥٨ بهذه الرقابة إلى هيئة أطلق عليها اسم المجلس الدستوري(٢)، وكان

=

٢٠٠٨، ص ١٥٢.

(١) من الدول التي أخذت بالرقابة السياسية على دستورية القوانين المغرب بموجب دستورهما لسنة ١٩٧٢ ودستور ألمانيا الديمقراطية لسنة ١٩٤٩ ، والصين الشعبية بموجب دستورهما لسنة ١٩٧٨ . للمزيد من التفاصيل ينظر: د. رفاه كريم كزبل وسعيد غازي طالب ، الرقابة السياسية على القوانين الأساسية ، بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية ، العدد الأول ، السنة ١٢ ، ٢٠٢٠ ، ص ٢٠١ .

(٢) وما ينبغي الإشارة إليه أن فكرة الرقابة السياسية على دستورية القوانين قد ارتبطت بالفقيه والمفكر الفرنسي saïs ، حيث نادى بتلك الفكرة، والتي لم تلقى قبولا في البداية أبان دستور سنة ١٧٩٥ م، دستور السنة الثالثة للثورة الفرنسية، إلا انه ظل متمسكا بتلك الفكرة حتى رأت النور، وتم النص عليها في دستور ١٧٩٩ م ، وكذلك النص عليها في دستور ١٩٤٦ م ، ...راجع في ذلك: نوري احمد عيسي قرصع، الرقابة القضائية دستورية القوانين: دراسة

=

يقتصر اختصاص المجلس في هذا المجال على القوانين التي يقرها البرلمان، أما القوانين التي تصدر عن طريق الاستفتاء الشعبي فليس للمجلس ولاية عليها وذلك استناداً إلى قرار المجلس الذي أصدره في ٨ نوفمبر عام ١٩٦٢ وكذلك نص المادة السابعة عشرة من القانون الخاص بالمجلس (١).

وتختلف طريقة عرض القوانين على هذا المجلس ليتحقق من دستوريته باختلاف نوعية هذه القوانين فقد يكون إلزامياً أو اختيارياً، ففيما يتعلق بالقوانين العضوية ولوائح مجلسي البرلمان يجب عرضها على المجلس قبل إصدارها للتحقق من دستوريته،

=

مقارنة بين الفقه الإسلامي والقانون المقارن، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية -كلية الشريعة والقانون، ٢٠٠٧، ص ٨١.

(١) أمين عثمان محمد، الرقابة علي دستورية القوانين، مجلة كلية الحقوق جامعة حلوان، المؤتمر العلمي الأول (دور المحكمة الدستورية العليا في النظام القانوني المصري)، ١٩٩٨، ص ٨٧٤.

أما فيما يتعلق بالقوانين العادية فإن عرضها على المجلس للتحقق من دستوريته يكون جوازياً أو اختيارياً (١).

ويفسر الفقه هذا الوضع للقوانين التي تصدر بالاستفتاء الشعبي على أنها تعتبر تعبيراً عن إرادة الأمة، ولذلك فهي تحتاج إلى نص دستوري صريح يقرر الرقابة عليها وهذا لم يتحقق في ذلك الوقت. وعند عرض قانون على المجلس للنظر في دستوريته فإنه يوقف إصدار هذا القانون وتنقطع مدة الاصدار المنصوص عليها في الدستور، ويجب على المجلس أن يقول كلمته في القانون المعروض عليه خلال شهر وفي حالة الاستعجال خلال ثمانية أيام فإذا قرر المجلس عدم دستورية قانون وجب عدم إصداره لأن قرارات المجلس نهائية وملزمة لكافة السلطات (٢).

(١) د. عصام الدبس، القضاء الإداري ورقابته لأعمال الإدارة (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٠، ص ٢٦٣.
(٢) أمين عثمان محمد، الرقابة علي دستورية القوانين، مرجع سابق، ص ٨٧٤ - ٨٧٥.

وتعد رقابة المجلس الدستوري في الأصل رقابة سياسية لا قضائية تهدف إلى فحص القوانين قبل إصدارها للتأكد من عدم مخالفتها للدستور، لذلك توصف بأنها رقابة سابقة (١) ووقائية أيضاً لأنها

(١) في سنة ٢٠٠٨ تقدم الرئيس الفرنسي ساركوزي المنتمي إلى التيار الدوكولي بمشروع جديد لتعديل الدستور تضمن عدد من الإصلاحات من بينها تعديل المادة (٦١) من الدستور الفرنسي النافذ لسنة ١٩٥٨ بما يوسع من اختصاصات المجلس الدستوري ويمنح للأفراد حق الدفع بعدم دستورية أحد النصوص التشريعية بمناسبة دعوى قضائية قائمة أمام إحدى الجهات القضائية، وفي حالة قبول القاضي الدفع فإنه يحيله لمحكمة النقض أو لمجلس الدولة على حسب الأحوال اللذان يملكان إحالته للمجلس الدستوري أو رفضه. ويشترط لتحريك هذه الرقابة جدية الدفع بأن يكون النص المطعون فيه قد تضمن اعتداء على أحد الحقوق أو إحدى الحريات الأساسية التي كفلها الدستور، وقد تم إقرار مشروع التعديل الدستوري الجديد بتاريخ ٢٣ تموز ٢٠٠٨ بالأغلبية التي يتطلبها الدستور، أن ما يلاحظ على هذا التعديل أنه لم يبلغ أي اختصاص من اختصاصات المجلس الدستوري وإنما أضاف إليها سلطة الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين وفقاً لأسلوب الدفع الفرعي بعدم الدستورية الذي أصبح من حق الأفراد إثارته بمناسبة أية دعوى موضوعية قائمة أمام المحاكم. وفي هذا الصدد نلاحظ أن التعديل الذي لحق باختصاصات المجلس الدستوري الفرنسي من نتائجه المساعدة على ترسيخ

تهدف إلى منع انتهاك القواعد الدستورية من جانب السلطة التشريعية^(١) ومن ثم فهي ليست رقابة إلغاء أو بطلان للنصوص

=

مبدأ الأمن القانوني في المجال الضريبي، ذلك لكونه قد منح للأفراد حق الدفع بعدم دستورية قانون معين وجدوا أنه قد انتهك إحدى الحقوق والحريات الأساسية التي كفلها الدستور بمناسبة دعوى قضائية قائمة أمام إحدى الجهات القضائية ، وما لذلك من مردود ايجابي على تحقيق مبدأ الأمن القانوني انطلاقاً من كون الأفراد هم أكثر فئة تكون بحاجة إلى الأمان من الآثار السلبية التي تخلفها القوانين غير الدستورية. للمزيد من التفاصيل ينظر: د. سعيد الطواف ، الجمع بين الرقابة السابقة واللاحقة للدستور المغربي بمقتضى تعديل يوليو ٢٠١١ ، بحث منشور في مجلة الفقه والقانون العدد ٢٠١٣، ص ٥٥-٥٦.

(١) يرجع سب الأخذ بهذا الأسلوب في فرنسا ورفض أسلوب الرقابة القضائية على دستورية القوانين إلى أنه من غير المناسب أن تخضع القوانين الصادرة من البرلمان ممثل الأمة لأية جهة غير الأمة ذاتها ، ومن ثم فإن القضاء الفرنسي كان يرفض الرقابة على دستورية القوانين . للمزيد من التفاصيل ينظر: د. صبري محمد السنوسي محمد، آثار الحكم بعدم الدستورية (دراسة مقارنة) ، كلية الحقوق جامعة القاهرة، ٢٠٠٠، ص ١٦-١٧.

التشريعية بعد تطبيقها بل مجرد تحذير للسلطة التشريعية بعدم إصدار القانون لعدم مطابقته للدستور (١).

وبذلك فإن قرار المجلس الدستوري بعدم دستورية قانون معين لا يشكل إلغاء لهذا القانون، وإنما يؤدي إلى استحالة إصدار هذا القانون أو تطبيقه وقرار المجلس في هذا المجال يكون نهائياً وغير قابل للطعن بأي طريق من طرق الطعن وهو ملزم لجميع سلطات الدولة (٢).

أما بالنسبة للوضع في مصر، فقد أنشأ المشرع الدستوري المصري الرقابة الدستورية على القوانين لأول مرة في الدستور المصري لعام ١٩٧١، وحدد الجهة المسؤولة عن الرقابة الدستورية والتي تتمثل في المحكمة الدستورية العليا، وكانت الرقابة الدستورية تمارسها في

(١) د. صبري محمد السنوسي محمد، آثار الحكم بعدم الدستورية (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص ١٧.

(٢) د. عمر العبد الله، الرقابة على دستورية القوانين (دراسة مقارنة)، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٧، العدد ٢، ٢٠٠١، ص ٨.

مصر من خلال المحكمة العليا - أنشأت بموجب القرار بقانون رقم (٨١) لسنة ١٩٦٩- والتي حلت المحكمة الدستورية العليا محلها. ومنذ إنشاء المحكمة العليا ومن بعدها المحكمة الدستورية العليا والرقابة على دستورية القوانين تمارس، ومن بينها القوانين الضريبية، وهى رقابة قضائية لاحقة على دستورية القوانين (١).

مما يعني أن المشرع المصري تبنى الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين، ولم يأخذ بالرقابة السابقة إلا ابتداءً من عام ٢٠٠٥ بعد تعديل المادة ٧٦ من دستور ١٩٧١م، حيث عهد للمحكمة الدستورية العليا مهمة الرقابة السابقة على مشروع قانون تنظيم الانتخابات الرئاسية، وظل هذا النص حتى بعد تعديلات ٢٠٠٧، ونص على هذا الاختصاص أيضاً فى إعلان ٣٠ مارس ٢٠١١م فى المادة ٢٨ منه، وبعد صدور دستور ٢٠١٢ تم التوسع فى

(١) د. صابر الحسيني محمود الجندي، سلطة المحكمة الدستورية العليا بين التقيد والإطلاق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٥، ص =

الرقابة السابقة للمحكمة الدستورية العليا لتشمل مشروعات القوانين المنظمة لمباشرة الحقوق السياسية وللاانتخابات الرئاسية والتشريعية والمحلية، مع عدم خضوعها للرقابة اللاحقة بعد صدورها (١).

ثم تم تعطيل العمل بهذا الدستور فى بيان ٣ يوليو ٢٠١٣م، وعدلت التعديلات الدستورية عليه عن الأخذ بمبدأ الرقابة السابقة على دستورية القوانين نهائياً واقتصرت فقط على اختصاص المحكمة الدستورية العليا بالرقابة القضائية اللاحقة إلى جانب

=

١٣ وما بعدها.

(١) د. محمد فتحي محمد إبراهيم، الحماية الدستورية للحقوق الاقتصادية، دار الكتاب الحديث، ٢٠٢١، ص ٢١٠؛ د. خالد عبد الله عبد الرازق، الرقابة على دستورية القوانين، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠٠٦، ص ٤١.

اختصاصاتها الأخرى المبينة فى المادة ١٩٢ من مشروع
التعديلات والقانون المنظم له (١).

تقدير الرقابة السياسية

تتازع الفقه الدستوري فكرة الرقابة السياسية لدستورية القوانين ومن
بينها القوانين المتعلقة بالضريبة بين معارض ومؤيد على النحو
الآتى:

الاتجاه المعارض لفكرة الرقابة السياسية علي القوانين ومن بينها
القوانين المتعلقة بالضريبة اتجهوا لرفض الفكرة معللين ذلك أن من
أسباب فشل الرقابة السياسية مرجعه إلى كيفية تشكيل الهيئة التي

(١) راجع فى ذلك د/ محمود أحمد زكي: الحكم الصادر بعدم الدستورية "آثاره
وحججه وتنفيذه"، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، ٢٠٠٤ / ٢٠٠٥ م، ص
٤٨٠ وما بعدها؛ وراجع أيضاً نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية
وأثرها فى تحقيق العدالة الاجتماعية بحث مقدم إلى مؤتمر كلية الحقوق
جامعة طنطا فى الفترة من ٧ - ٨ / ٤ / ٢٠١٤ فى موضوع دور القانون فى
تحقيق أمن واستقرار المجتمع للدكتور أحمد عبد الحسيب السنتريسي.

تقوم بهذا العمل الرقابي فاذا تم تشكيلها عن طريق البرلمان فلا بد أن تكون خاضعة لأغلبية البرلمان ولا تستطيع أن تمارس رقابة حقيقية بأن تلغى قانوناً مخالفاً للدستور وتزداد خطورة هذه الهيئة إذا تم تشكيلها عن طريق الانتخاب فقد يخيل لها أنها سلطة فوق السلطات وهذا يكون مدعاة لسيطرتها واستبدادها كما العمل بهذا النوع من الرقابة قد تؤدي للعمل بالمثل القائل الوقاية خير من العلاج إلا أنها قد تؤدي إلى نقل الثقل السياسي من السلطة التشريعية إلى الهيئة المختصة بتلك الرقابة السياسية وما يسيطر عليها من أطماع حزبية (١).

كما أنهم رفضوا فكرة الرقابة السياسية لأن الرقابة على دستورية القوانين لها طبيعة قانونية ، فهي بطبيعتها عمل فني قانوني ،

(١) د. أمين عثمان محمد، الرقابة علي دستورية القوانين، مرجع سابق، ص ٨٧٧. انظر أيضاً: د. شمس ميرغنى على القانون الدستوري: دراسة مقارنة بين المبادئ والانظمة السياسية المعاصرة وبعض المبادئ الدستورية في الشريعة الاسلامية عالم الكتب سنة ١٩٧٨ .

يتطلب مؤهلات فنية وكفاءة قانونية خاصة في القائمين به لتحديد مدى تطابق الإجراءات أو القوانين الصادرة عن السلطة التشريعية مع نصوص الدستور وأحكامه ، وما إذا كانت قد خالفت حكما من أحكام الدستور سواء بطريقة صريحة أو ضمنية ، كل ذلك يفترض حتما أن القائمين بمهمة الرقابة ، لديهم التكوين القانوني اللازم للقيام بهذه المهمة ويكون من غير المعقول ، أن توضع هذه المهمة في أيدي هيئة سياسية قد لا تتوافر لدى أفرادها القدرة على فهم المشاكل القانونية(١).

أما الاتجاه الفقهي المؤيد للرقابة السياسية فقد أيدوها لكونها رقابة وقائية تتحاشى المخالفات الدستورية قبل وقوعها وهي بذلك تمنع صدور القانون المخالف لأحكام الدستور ، وعلى ذلك بأنها تكون

(١) نوري احمد عيسي قرصع، الرقابة القضائية دستورية القوانين: دراسة مقارنة بين الفقه الإسلامي والقانون المقارن، مرجع سابق، ص ٨٧.

أكثر فعالية ، بحيث تتفادى الآثار الناجمة عن صدور قانون مخالف لأحكام الدستور (١).

وردوا على الاتجاه المعارض تخوفهم من هذا النوع من الرقابة قائلين بأن الرقابة السياسية على دستورية القوانين أكثر اتفاقاً مع طبيعة الآثار المترتبة على تنظيم الرقابة على دستورية القوانين ، فلا شك أن الهيئة التي يناط بها التحقق من دستورية القوانين ستكتسب مكانة عليا بالنسبة لغيرها من السلطات العامة المنشأة ، ومن بينها السلطة التشريعية ، إذ أن نشاط هذه السلطات جميعاً سيكون خاضعاً لرقابة تلك السلطة، وبالتالي تستطيع هذه الأخيرة أن تكبح جماح تلك السلطات إذا ما هي أرادت الخروج على أحكام الدستور ، وأن تحدد اختصاصاتها ، وأن تمنع نفاذ الأعمال الصادرة منها كلما وجدت متعارضة مع حكم من أحكام الدستور ، ومن تم

(١) د. فؤاد العطار، النظم السياسية والقانون الدستوري، دار النهضة العربية ، سنة ١٩٧٤، ص ٢٠٠.

تكون مهمة الرقابة على دستورية القوانين من طبيعة سياسية إذا نظرنا إلى الآثار المترتبة عليها ويكون بالتالي منطقياً أن توضع هذه المهمة في يد هيئة سياسية (١).

ومن خلال ملاحظة تشكيل المجلس الدستوري الفرنسي (٢) نجد أن تعيين الجهة المكلفة بالرقابة على دستورية القوانين يجب أن لا يرتبط أو يرتهن بإرادة السلطة التشريعية أو التنفيذية ، كونها الجهة

(١) د. سليمان محمد الطماوي ، النظم السياسية والقانون الدستوري، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٨، ص ٢١١.

(٢) انفردت المادة (٥٦) من دستور الجمهورية الفرنسية الخامسة ببيان تشكيل المجلس الدستوري ، إذ يتكون من تسعة أعضاء تدوم ولايتهم تسع سنوات غير قابلة لتجديد ، ويتجدد ثلث أعضائه كل ثلاث سنوات ، ولا بد من التمييز بهذا الخصوص بين الأعضاء المعيّنين والأعضاء بحكم القانون . الأعضاء بحكم القانون هم رؤساء الجمهورية السابقون، أما بالنسبة للأعضاء المعيّنين فعدددهم تسعة أعضاء ثلاثة يعينهم رئيس الجمهورية، وثلاثة رئيس الجمعية الوطنية ، وثلاثة رئيس مجلس الشيوخ ، أما رئيس المجلس الدستوري فيتم تعيينه من قبل رئيس الجمهورية . للمزيد من التفاصيل ينظر: د. ساجد محمد =

التي ستخضع أعمالها لتلك الرقابة ، وإلا ستكون هذه الرقابة غير فعالة وعاجزة عن صون حقوق المواطنين وحرياتهم. ومن ثم ستكون عامل غير آمن ويسهم في اضطراب العلاقة القائمة بين مبدأ الأمن القانوني والقضاء (١).

المطلب الثاني

الرقابة القضائية

أسند إلى الجهات القضائية ولاية الرقابة على دستورية القوانين وذلك نظرا لما تتمتع به السلطة القضائية من مؤهلات وإمكانات قانونية وكفاية فنية ، وما تمتاز به من ضمانات الحيدة والاستقلال

=

الزامي، إشكالية استقلال المجلس الدستوري في فرنسا ، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق جامعة النهرين المجلد ١٠، العدد ١، ٢٠٠٨ ، ص ٤.
(١) د. عبد المجيد غميجة، مبدأ الأمن القانوني وضرورة الأمن القضائي، مجلة الملحق القضائي، وزارة العدل والحريات - المعهد العالي للقضاء، العدد ٤٢، مايو ٢٠٠٩، ص ٢٤.

والثقة المتبادلة بينها وبين الأفراد ، وما تحمله من رغبة شديدة في تأكيد احترام الدستور ، وصيانة المشروعية من العبث الذي قد يلزم بها ، وبالتالي تغليب الاسمى من القواعد على ما هو دونها في المنظومة القانونية في الدولة (١).

ويقصد بالرقابة القضائية على دستورية القوانين بأنها عملية تتم من خلال السلطة القضائية المتخصصة للتأكد من أن القوانين التي أقرتها السلطات التشريعية متوافقة مع الدستور ، وذلك عن طريق قيام الجهات القضائية أو الأفراد بتحريك الدعوى الدستورية أمام المحكمة الدستورية المختصة للفصل في صحة القوانين ومدى توافقها مع الدستور (٢).

-
- (١) نوري أحمد عيسى قرصع، الرقابة القضائية دستورية القوانين: دراسة مقارنة بين الفقه الإسلامي والقانون المقارن، مرجع سابق، ٧٦.
- (٢) د. صلاح الدين فوزي، الدعوى الدستورية، دار النهضة العربية، بدون سنة نشر، ص ٣٧ وما بعدها.

وعلى ذلك فإن تسمية الرقابة هنا بالقضائية إنما يرجع إلى نسبتها إلى الجهة التي يناط بها تلك المهمة وهي الجهة القضائية.

وقد منحت بعض الدساتير مهمة الرقابة الدستورية إلى جهة قضائية واحدة محددة، فتكون إما من اختصاص المحكمة العليا في نظامها القضائي العادي، أو من اختصاص محكمة خاصة تنشأ لهذا الغرض، إلا أن غالبية الفقه يفضل تبني الرقابة عن طريق محكمة دستورية تكون مهمتها مراقبة دستورية القوانين فقط، مما يضيف على أعمالها نوع من الجدية والاستقلالية عن الأجهزة الأخرى في الدولة (١).

وهناك مقترح جدد له وجاهته يرى أن الرقابة بواسطة هيئة تابعة للقضاء تكون أمام كل أنواع المحاكم بحيث تستطيع أي محكمة في

(١) د. جلول شيتور، الرقابة القضائية علي دستورية القوانين، مجلة الاجتهاد القضائي، جامعة محمد خيضر بسكرة - كلية الحقوق والعلوم السياسية، العدد ٤، ٢٠٠٨، ص ٦٤-٦٥.

السلم القضائي مهما كانت درجتها أن تنظر في دستورية القوانين، وأساس هذا الاتجاه أن هذه الرقابة عبارة عن جزء من الوظيفة الأصلية للسلطة القضائية، فمن طبيعة عمل المحكمة مهما كانت درجتها تحديد القانون الواجب التطبيق عند تعارض القوانين، وفي حالة تعارض قانون عادي مع نص دستوري، فإنه من واجب القاضي أن يفصل في النزاع المطروح عليه وهذا العمل لا يجوز قصره على محكمة دون أخرى(١).

وقد ظهرت الرقابة القضائية على دستورية القوانين بداية في الولايات المتحدة الأمريكية حيث أن البوادر الأولى لمراجعة قوانين الولايات ظهرت إبان الحكم الإنجليزي(٢).

(١) د. محمد السناري، القانون الدستوري نظرية الدولة والحكومة: دراسة مقارنة، جامعة حلوان، ص ٢٥٧.

(٢) حيث كان يطعن على قوانين الولايات الخاضعة للاستعمار البريطاني آنذاك أمام مجلس الملك الخاص في لندن، وكان المجلس يلغي جميع تشريعات المستعمرات التي تتجاوز القوانين الإمبراطورية والأوامر الملكية

=

وحقيق بالباحث أن يشير إلى أن الفقه الفرنسي الحديث قد بدأ يتجه صوب تجديد الرقابة القضائية على دستورية القوانين بدلاً من الرقابة السياسية على دستورية القوانين على الرغم من النص على الرقابة السياسية في الدستور الحالي (١).

وترتباً على ما سبق بيانه فإن الباحث يرى أن الرقابة القضائية هي السلاح الفعال الذي يمتلكه الأفراد إتجاه السلطات العامة، لأنها تمكنهم من اللجوء إلى جهة مستقلة تتمتع بالضمانات لإلغاء أو تعديل أو التعويض عن الإجراءات التي اتخذتها السلطات العامة

=

الصادرة عن التاج البريطاني ، وبالتالي كانت محاكم الولايات تتمتع عن تطبيق القوانين التي تسنها برلماناتها إذا ما تجاوزت ما هو مرسوم لها من الاختصاصات... راجع في ذلك: بنغال سفيان، الرقابة على دستورية القوانين، التجربة الفرنسية والأمريكية نموذجاً، مجلة قراءات علمية في الأبحاث والدراسات القانونية والإدارية، العدد ١٤، ٢٠٢٢م، ص ٢٨٩.

(١) د. سليمان محمد الطماوى - النظم السياسية والقانون الدستوري - مرجع سابق ذكره - ص ٣٩٤.

بالمخالفة للقواعد القانونية المقررة، كما أن القاضي يكون مقيداً بالقوانين العادية، كما هو مقيد بالدستور الذي هو أعلى من القوانين العادية، والقاضي لا بد له من أن يطبق الدستور وهو القانون الأعلى عند تعارضه مع قانون أدنى منه، فإذا تعارض القانون العادي مع الدستور فالقاضي ملزم بتطبيق النص الدستوري وإهمال النص القانوني العادي عند التعارض، وهذه تعد أبسط أنواع الرقابة وتأخذ بها المحاكم في كافة الأنظمة حتى تلك التي لا تعترف بحق القضاء في الرقابة علي دستورية القوانين (١).

ومن ثم هناك نوعان من الرقابة القضائية على دستورية القوانين عموماً ومنها القوانين الضريبية: رقابة إلغاء أو رقابة امتناع، وعليه سوف يقوم الباحث ببيان هذين النوعين من خلال العناصر التالية: أولاً: رقابة إلغاء القوانين الضريبية بطريق الدعوي الأصلية:

(١) د. حنان محمد القيسي، النظرية العامة في القانون الدستوري ، مرجع سابق، ص ١٩٣.

تتمثل هذه الطريقة في قيام صاحب الشأن، الذي يتضرر من القانون، برفع دعوى أمام محكمة مختصة يطلب منها الحكم بإبطال القانون المخالف لأحكام الدستور فإذا ثبت للمحكمة عدم دستورية القانون أصدرت حكماً بإبطاله ويكون لهذا الحكم أثر رجعي، أو بالنسبة للمستقبل فقط بحسب ما تقرره نصوص الدستور في هذا الشأن(١).

ومن ثم يراد بهذا النوع من الرقابة إمكانية الحكم من قبل المحكمة المختصة بإلغاء القانون الضريبي المطعون فيه إذا ما تبين لها مخالفته للدستور(٢).

كما أن رقابة الإلغاء لها وجاهاتها حيث إنها تؤدي إلى حل المشاكل الدستورية بالنسبة لقانون ما مرة واحدة وبصورة حاسمة وجذرية،

(١) د. نبيلة عبد الحليم كامل، الرقابة القضائية على دستورية القوانين القضاء الدستوري، دار النهضة العربية، ٢٠٠٢م، ص ٤٤.

(٢) د. عادل الطبطبائي، النظام الدستوري في الكويت، الطبعة الأولى، مؤسسة دار العلوم الكويت، ١٩٨٥، ص ٢٠٦.

فالحكم بعدم دستورية قانون ما يقضي إلى بطلانه وإلغائه في مواجهة كافة وإلزام جميع محاكم وهيئات الدولة بعدم تطبيقه بحيث لا تثار مشكلة دستوريته مرة أخرى (١).

ولذلك يعتبر هذا النوع من الرقابة على دستورية القوانين الضريبية ميزة لأنها تعطي الحق للمخاطبين بالقانون غير الدستوري أن يبادروا إلى الطعن في هذا القانون والمطالبة بإلغائه من دون انتظار لتطبيق القانون عليهم (٢). وهو ما دفع الفقه الفرنسي إلى نعتها بأنها دعوى موضوعية لأنها توجه ضد القانون ذاته.

ويباشر الحق في تلك الدعوى - دعوى الإلغاء الأصلية - باعتبارها من الحقوق الثابتة للأفراد في مباشرتها، لكنها مقيدة بشرط

(١) حسين علي طه، الرقابة الشعبية وسيلة اسهام الجماهير في السلطة ، بدون مكان نشر ، ١٩٨٦ ، ص ١٣٦ .

(٢) عبد الغفور اسعد عبد الوهاب ، الرقابة على دستورية القوانين (العراق نموذجا) ، بحث منشور في مجلة كلية دجلة، قسم القانون ، العدد ٢، ٢٠١٨، ص ٤٥ .

المصلحة حتى لو كانت محتملة بالنسبة لصاحب الشأن الذي من حقه ودون انتظار لتطبيق القانون المخالف لأحكام الدستور أن يطبق عليه في مباشرة دعواه (١).

ولخطورة الرقابة القضائية بطريق الإلغاء وخطورتها لكونها تعد بمثابة تحد للسلطة التشريعية فلا يمكن والحالة هذه للمحاكم العادية بأنواعها ودرجاتها المختلفة أن تمارس هذا النوع من الرقابة، ولذلك نلاحظ أن دساتير الدول التي أخذت بهذا النوع من الرقابة قد سلكت أحد مسلكين للنظر في الدعاوي المقامة لإلغاء النص أو القانون المخالف للدستور فبعضها أوكل مهمة النظر في هذه الدعاوى إلى أعلى هيئة قضائية في الدولة، ولكن أغلب دساتير الدول ناطت مهمة النظر فيها إلى قضاء متخصص أي إلى

(١) محمد عبدالله أحمد خليل الشوابكة، رقابة الامتناع على دستورية القوانين دراسة مقارنة بين الولايات المتحدة الأمريكية و مصر والأردن، رسالة دكتوراة، جامعة عمان العربية- كلية الدراسات القانونية العليا، ٢٠٠٦، ص ٦٣.

محكمة دستورية خاصة تشكل لهذا الغرض تكون مهمتها النظر في
الدعاوى والطعون ذات الطبيعة الدستورية^(١).

وتنقسم رقابة الإلغاء إلى قسمين فهي أما رقابة سابقة تنصب على
مشاريع القوانين الضريبية، أو لاحقة على صدور القانون الضريبي
ونفاذه، وذلك على النحو التالي:

- رقابة الإلغاء السابقة:

يعتبر هذا النوع من الرقابة تطبيق للمثل الشهير " الوقاية خير من
العلاج"^(٢)، حيث تنصب هذه الرقابة على مشاريع القوانين
الضريبية قبل توقيعها وإصدارها من قبل رئيس الجمهورية، فإذا شك

(١) د. دعاء الصاوي يوسف، القضاء الدستوري، دار النهضة العربية ،
القاهرة، ٢٠١٤، ص ٦٢-٦٣.

(٢) عند العرب يقولون " درهم وقاية خير من قنطار علاج " .. يعود هذا
المثل لسنة ١٦٣٠ ميلادية وفي عام ١٨٥٠ كان الروائي الانجليزي تشارلز
ديكنز أول من وضعه في روايته (مارتن تشويلويت) ... راجع في ذلك

=

هذا الأخير بعدم دستورية مشروع القانون الضريبي كلاً أو جزء منه يقرر عرضه على المحكمة المختصة لبيان مدى مطابقته للدستور، فإن وجدت المحكمة أن مشروع القانون الضريبي غير دستوري أبلغت رئيس الجمهورية ليمتنع عن إصداره، وإن وجدت المحكمة إن مشروع القانون الضريبي المشكوك به دستوري ويتوافق كلياً مع الدستور أبلغت رئيس الجمهورية بدستوريته ليقوم الرئيس بعد ذلك بإصداره وجوبياً^(١).

=

الأمثال العالمية -مرجع علمي- جلال عبده خدشي ، دار الكتب العلمية - بيروت، ص ٦٦ .

(١) د. هاني علي الطهراوي ، النظم السياسية والقانون الدستوري ، دار الثقافة للتوزيع والنشر الأردن ، عمان ، ٢٠٠٩ ، ص ٣٦٦.

ومن ثم فإن رقابة الإلغاء السابقة هي الرقابة التي تباشر في مرحلة تكوين القانون، أي أنها تتم في مرحلة اقتراح القانون (١)، وهذا ما سار عليه دستور أيرلندا الحرة لعام ١٩٣٧ الذي أجاز للرئيس إحالة مشروع القانون المشكوك بدستوريته إلى المحكمة العليا لبيان موقفه منها (٢).

رقابة الإلغاء اللاحقة:

يعد هذا النوع من الرقابة الأسلوب الغالب والمطبق في غالبية دساتير دول العالم التي أخذت برقابة الإلغاء، فنفرض هذه الرقابة بعد صدور القانون الضريبي ونفاذه بحق الكافة، ومن ثم يطعن به

(١) علي حمزة عباس و سلام صالح المعموري ، رقابة القضاء على دستورية القوانين (دراسة تحليلية مقارنة) بحث منشور في مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية ، المجلد ٢٦ ، العدد ٠٧ ، ٢٠١٨ ، ص ٦٥٥ .

(٢) د. سلوى حسين حسن رزق ، الرقابة على دستورية الأنظمة في السعودية ، بحث منشور في مجلة العلوم الشرعية ، المجلد ١٢ ، العدد ١ ، ٢٠١٨ ، ص ٥٤١ .

المتضرر ويخاصمه مباشرة عن طريق رفع دعوى دستورية أمام المحكمة المختصة بالإلغاء، فإذا ما تبين لها أن الدعوى مستندة إلى أدلة قانونية صحيحة تستوجب إلغاء القانون الضريبي المنتهك أحكام الدستور حكمت بإلغائه، أما إذا تبين لها أن القانون الضريبي صحيح ولا يشوبه أي عيب دستوري تقضي بدستوريته ونفاذه اتجاه الطاعن (١)، وهي رقابة لاحقة على إصدار القانون إذ تسمح لبعض الجهات أو المراجع بالطعن في هذا القانون مباشرة أي بصورة مستقلة عن أي نزاع عن طريق الدعوى الأصلية (٢).

وبالنظر لأهمية وخطورة هذا النوع من الرقابة كونها تهاجم القانون غير الدستوري وتنهى وجوده من المجموعة التشريعية، فإن أغلب الدساتير منحت هذه السلطة لمحكمة شكلت خصيصاً لممارسة هذا

(١) د. سر هنك حميد صالح البرزنجي، مقومات الدستور الديمقراطي واليات المدافعة عنه، الطبعة الأولى، دار دجلة، عمان، ٢٠٠٩، ص ٢٦٧.

(٢) على حمزة عباس و سلام صالح المعموري، مرجع سابق، ص ٨.

النوع من الاختصاصات المهمة، أو تقرره لأعلى محكمة موجودة في الدولة (١).

وقد أخذ المشرع المصري برقابة الإلغاء اللاحقة وتبناها لأول مرة بالنص عليها في دستور ١٩٧١ وحدد الجهة التي تتولى الرقابة في المحكمة الدستورية العليا، لكن رقابة الدستورية في مصر كانت قد قررت من قبل من خلال المحكمة العليا والتي أنشأت بموجب القرار بقانون رقم (٨١) لسنة ١٩٦٩، ومنذ إنشاء المحكمة العليا ومن بعدها المحكمة الدستورية العليا والرقابة على دستورية القوانين تمارس، ومن بينها القوانين الضريبية، وهى رقابة قضائية لاحقة على دستورية القوانين (٢).

(١) د. عبد العزيز محمد سالم، رقابة دستورية القوانين، الطبعة الأولى، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩٥، ص ٧٦.

(٢) تبنى المشرع المصري الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين، ولم يأخذ بالرقابة السابقة إلا ابتداءً من عام ٢٠٠٥ بعيد تعديل المادة ٧٦ من دستور ١٩٧١م، حيث عهد للمحكمة الدستورية العليا مهمة الرقابة السابقة على

=

ومنذ أن أنشئت المحكمة الدستورية العليا بالقانون رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٩م، وهى تمارس رقابتها اللاحقة على دستورية القوانين بصفة

=

مشروع قانون تنظيم الانتخابات الرئاسية ، وظل هذا النص حتى بعد تعديلات ٢٠٠٧م، ونص على هذا الاختصاص أيضاً فى إعلان ٣٠ مارس ٢٠١١م فى المادة ٢٨ منه، وبعد صدور دستور ٢٠١٢ تم التوسع فى الرقابة السابقة للمحكمة الدستورية العليا لتشمل مشروعات القوانين المنظمة لمباشرة الحقوق السياسية وللاختصاصات الرئاسية والتشريعية والمحلية، مع عدم خضوعها للرقابة اللاحقة بعد صدورها. ثم تم تعطيل العمل بهذا الدستور فى بيان ٣ يوليو ٢٠١٣م، وعدلت التعديلات الدستورية عليه عن الأخذ بمبدأ الرقابة السابقة على دستورية القوانين نهائياً واقتصرت فقط على اختصاص المحكمة الدستورية العليا بالرقابة القضائية اللاحقة إلى جانب اختصاصاتها الأخرى المبينة فى المادة ١٩٢ من مشروع التعديلات والقانون المنظم لها.

عامة وتقرر لأحكامها الصادرة بعدم الدستورية أثر رجعي (١)، وذلك وفقا انص المادة (٢٩) من قانون المحكمة الدستورية (٢).

وبذلك يكون المشرع المصري قد سمح للمكلف الدفع بعدم دستورية قانون ضريبي بمناسبة دعوى قضائية منظورة امام إحدى المحاكم أو الهيئات ذات الاختصاص القضائي ، فإذا رأت تلك المحكمة أو الهيئة أن الدفع الذي أبداه المكلف جدي سمحت له بالتوجه إلى المحكمة الدستورية العليا للطعن به.

(١) د. محمود أحمد زكي، الحكم الصادر بعدم الدستورية "آثاره وحجتيه وتنفيذه"، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، ٢٠٠٤ / ٢٠٠٥م، ص ٤٨٠ وما بعدها.

(٢) نصت الفقرة (ب) من المادة (٢٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٩ المعدل النافذ على أنه: إذا دفع أحد الخصوم أثناء نظر دعوى أمام إحدى المحاكم أو الهيئات ذات الاختصاص القضائي بعدم دستورية نص في قانون أو لائحة ورأت المحكمة أو الهيئة أن الدفع جدي أجلت نظر الدعوى وحددت لمن أثار الدفع ميعاداً لا يجاوز ثلاثة أشهر لرفع الدعوى بذلك أمام المحكمة الدستورية العليا .

وكان واضحاً من عمل المحكمة الدستورية العليا وقضائها (١) ما إذا قضت بدستورية بعض القوانين التي عرضت عليها، وبعدم دستورية البعض الآخر، ومن بينها عدد من القوانين الضريبة التي أثار القضاء بعدم دستورتها اهتمام الفقهاء، والقائمين على تطبيق هذه القوانين، والممولين. وذلك بالنظر للمبادئ الدستورية التي تستخلص من هذه الأحكام، ومدى اتفاقها مع النظريات والأفكار المتعلقة بنظرية الضريبة في علم المالية العامة، وآثارها بالنسبة للتشريعات الأخرى النافذة في الدولة، أو للغرض الذي من أجله تقررت التشريعات المقضي بعدم دستورتها، وكيف يستفيد الممولون من هذه الأحكام (٢).

(١) للمزيد راجع د. عطية عبد الحليم صقر، الأثر الرجعي للأحكام الدستورية في مجال الضرائب، مجلة كلية الشريعة والقانون بالقاهرة - جامعة الأزهر، ع (٢١) ١٩٩٨ - ١٩٩٩م، ص ٢٢٩ وما بعدها.

(٢) د. رمضان صديق محمد، منهج المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريعات الضريبية، المؤتمر العلمي الأول: دور المحكمة الدستورية العليا في

=

وهناك من الأحكام الصادرة بعدم دستورية القوانين الضريبية ما كان يترتب عليها من ضرورة رد الحكومة للمبالغ التى تم تحصيلها بناءً على تلك القوانين غير الدستورية.

وقد أدركت الحكومة خطورة أعمال المحكمة لفكرة الأثر الرجعي لأحكامها وخاصة فيما يتعلق بعدم دستورية القوانين الضريبية، حيث كان ذلك يؤدي إلى إرهاب وعجز ميزانية الدولة أو انهيارها؛ لأن الأموال التي تم تحصيلها بناءً على القوانين الضريبية غير الدستورية قد أدرجتها الحكومة في ميزانيتها وبنّت خطتها ومصارفها عليها؛ ومن ثم صدر القرار بقانون رقم (١٦٨) لسنة ١٩٩٨م بشأن تعديل آثار الحكم الصادر من المحكمة الدستورية العليا والواردة في الفقرة الثالثة من المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٩م، واستثنت من الأثر الرجعي لأحكامها

=

النظام القانوني المصري، جامعة حلوان - كلية الحقوق، ١٩٩٨، ص ٩١ -

=

الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي، حيث قررت له أثراً مباشراً فى جميع الأحوال (١).

ويتبين من هذا النص أن المشرع المصري قرر للحكم الصادر بعدم دستورية النصوص الضريبية أثراً مباشراً فى جميع الأحوال، ومن ثم تستثنى من قاعدة الأثر الرجعي للحكم بعدم الدستورية، لكن عادت المادة وقررت الرجوع للقاعدة العامة لسريان الحكم بعدم الدستورية، وذلك بخصوص المدعي فى الدعوي الموضوعية والذى حركت الرقابة على دستورية النص الضريبي بصدد دعواه؛ ولذلك

=

.٩٢

(١) ومن ثم نصت هذه المادة على أنه "ويترتب على الحكم الصادر بعدم دستورية نص فى قانون أو لائحة عدم تطبيقه من اليوم التالى لنشر الحكم ما لم يحدد الحكم تاريخاً آخر، على أن الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له فى جميع الأحوال إلا أثر مباشر، وذلك دون إخلال باستفادة المدعى من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص"... صدر هذا

=

يسرى الأثر الرجعى للحكم بعدم دستورية النص الضريبي في حقه وحده دون باقى الممولين.

وعليه يري البعض أن السماح للمكلف بالتوجه بصورة مباشرة إلى المحكمة التي تختص بالفصل بدستورية القوانين يعد من أهم المرتكزات التي تساعد على ترسيخ مبدأ الأمن القانوني في الميدان الضريبي ، ومرد ذلك إن الأفراد هم أكثر فئة تتضرر من القوانين غير الدستورية ومن ثم فإن السماح لهم بالطعن بدستورية قانون معين بصورة مباشرة أمام المحكمة المختصة يعد من المؤشرات الايجابية التي تنبى عن إمكانية تحقق مبدأ الأمن القانوني(١).

=

التعديل بالقرار بقانون فى ١٠/٧/١٩٩٨م، وتم نشره فى الجريدة الرسمية فى العدد رقم (٢٨) مكرر والصادر بتاريخ ١١/٧/١٩٩٨م.
(١) لقاء عبدالسلام جالي، الأمن القانوني للمكلف الضريبي: دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص ١٦٤.

٢- الرقابة عن طريق الامتناع عن تطبيق القوانين الضريبية المخالفة للدستور .

إن رقابة الامتناع تقتض بداية وجود قضية منظورة أمام المحكمة ، فيدفع صاحب الشأن بعدم دستورية القانون الضريبي من أجل منع المحكمة من تطبيقه عليه في قضيته المنظورة أمامها، وعندما تتحقق المحكمة من عدم دستورية هذا القانون تمتنع عن تطبيقه استناداً إلى نظرية سمو الدستور على القانون العادي (١).

ويقصد بهذه الطريقة من طرق الرقابة القضائية (٢)، أمتناع المحكمة عن تطبيق القانون الضريبي المخالف للدستور ، إذا تبين

(١) أسامة أحمد الحناينة ، حق القضاء العادي في الرقابة على دستورية القوانين (الولايات المتحدة الامريكية انموذجاً) ، منشور في مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون ، المجلد ٤٠ ، العدد ١، ٢٠١٣، ص ٢٦٠.

(٢) المثال الرئيسي لهذا النوع من الرقابة هو النظام الدستوري الامريكي الذي ظهرت فيه هذه الطريقة وانتشر إلى بقية دول العالم إذ لا تختص المحكمة العليا وحدها بنظر الطعن في دستورية القوانين وانما تملك هذا الاختصاص جميع الجهات القضائية سواء في الولايات أو في الحكومة الاتحادية . للمزيد

=

لها عدم دستوريته بناءً على دفع يقدمه صاحب المصلحة أو من تلقاء نفسها، في دعوى مرفوعة أمامها وذلك بتغليب حكم القانون الأعلى (الدستور) على حكم القانون الأدنى في سلم التدرج التشريعي للنظام القانوني في الدولة. أما إذا تبين لها صحة القانون الضريبي وموافقته للدستور فإنها تطبقه على الدعوى المعروضة أمامها (١).

وتتلئم هذه الطريقة في رقابة الدستورية مع أسلوب لا مركزية الرقابة، وتفسير ذلك أن إمتناع القاضي عن تطبيق القانون الذي يقدر عدم دستوريته هو أحد الإلتزامات التي تقع على عاتقه لأنها تنبثق مباشرة من وظيفته بتطبيق القانون حيث يتعين عليه إزالة

=

من التفاصيل ينظر: سليم نعيم خضير الخفاجي ، الرقابة القضائية على دستورية القوانين في الدساتير العراقية ، بث منشور في مجلة أهل الت ، المجد ، العدد ٨ ، ٢٠٠٩ ، ص ٣٢٢ .

عوائق التطبيق وحل مشاكل التنازع بين القوانين لكي يتوصل إلى تحديد القانون واجب التطبيق في النزاع المعروض عليه (٢).

ولتفعيل هذا النوع من الرقابة يتم الدفع بعدم الدستورية لجميع المحاكم في النظام القضائي على اختلاف أنواعها ودرجاتها (٣). ومفاد ذلك إن أي محكمة يمكن أن يشار أمامها الدفع بعدم الدستورية سواء كانت محكمة جزئية أو كلية ، وهذا هو المقصود بعدم انفراد محكمة بعينها بإثارة هذا الدفع بعدم الدستورية أمامها .

=

- (١) د. نعمان أحمد الخطيب ، الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري ، الطبعة السابعة ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١١ ، ص ٥٦٤ .
- (٢) د. عمر حلمي فهمي، القانون الدستوري المقارن - وحدة توزيع الكتاب الجامعي - ٢٠٠٦م، ص ٣٠٥ .
- (٣) رائد صالح احمد قنديل، الرقابة على دستورية القوانين (دراسة مقارنة)، مرجع سابق ، ص ٤٦ .

وتعد رقابة الامتتاع وسيلة دفاعية هدفها التخلص من تطبيق القانون دون المساس به، في حين تعد الرقابة بطريق الدعوى المباشرة وسيلة هجومية هدفها إلغاء القانون غير الدستوري (١).
ومما يجب ذكره أن الرقابة بطريق الدفع الفرعي لا تحتاج إلى وجود نص دستوري، حيث أن سكوت الدستور عن النص عليها لا يمنع من قيامها ، بعكس الرقابة بطريق الدعوى الأصلية ، والتي تتطلب وجود نص في الدستور يجيزها أولاً، ثم يحدد المحكمة التي تتولاها
ثانياً (٢).

وحجية الحكم الصادر بعدم الدستورية والذي مرده الدفع الفرعي هي حجية نسبية ، بمعنى أنها تقتصر على النزاع المطروح فقط، ولذلك

(١) خالد عبد الأمير الجاروش و رشا شاكر حامد ، القيود الدستورية على عمل السلطة التنفيذية والتشريعية في العراق ، بحث منشور في مجلة جامعة أهل الت ، المجلد ١ ، العدد ٢٠١٢، ص ١٥٩.
(٢) د. فؤاد العطار، النظم السياسية والقانون الدستوري، مرجع سابق، ص ٢٦٤.

فلا مساس بوجود القانون المدفوع بعدم دستوريته إذ يظل نافذاً وسارياً ، عكس الدعوى الأصلية تماماً والتي تكون حجية الحكم الصادر فيها حجية مطلقة (١).

(١) نوري احمد عيسي قرصع، الرقابة القضائية دستورية القوانين: دراسة مقارنة بين الفقه الإسلامي والقانون المقارن، مرجع سابق، ص ٩٩.

المبحث الثالث

مدى إسهام الرقابة على دستورية القوانين الضريبية في

تكريس مبدأ الأمن القانوني

تستقي الرقابة على دستورية القوانين الضريبية أهميتها من أهمية القضاء عموماً (١) نظراً لما يتسم به القضاء من حياد وموضوعية وبعده عن الأهواء والنزوات والاستقلال في أداء مهامه، وما يتوفر لدى القضاة من مؤهلات قانونية تسمح لهم بالاضطلاع بمهمة فحص القوانين الضريبية للتحقق من مدى مطابقتها لأحكام الدستور يضاف إلى ذلك ما يتضمنه القضاء للمكلفين من حرية التقاضي

(١) د. فؤاد العطار، رقابة القضاء لأعمال الإدارة، الطبعة الثانية، دار الكتاب العربي، القاهرة ١٩٦٠/١٩٦١، ص ٨٩ ٩٠.

وحق الدفاع والعلانية مما يجعل الرقابة القضائية على دستورية القوانين الضريبية رقابة حقيقية وفعالة (١).

وبناءً على ما سبق، سوف نقوم بدراسة أثر الرقابة على دستورية النصوص الضريبية في تحقيق الأمن القانوني، ثم نتطرق الى الرقابة المأمولة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها في تحقيق الأمن القانوني، وذلك في المطالب الآتية:

المطلب الأول: أثر الرقابة على دستورية النصوص الضريبية في تحقيق الأمن القانوني.

المطلب الثاني: الرقابة المأمولة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها في تحقيق الأمن القانوني.

(١) سليم نعيم خضير الخفاجي ، الرقابة على دستورية القوانين في الدساتير العراقية، بحث منشور في مجلة اهل البيت، العدد ٨ ، ٢٠٠٩ ، ص ٣١٩ - ٣٢٠.

المطلب الأول

أثر الرقابة على دستورية النصوص الضريبية في تحقيق

الأمن القانوني

وتتبع فكرة الأمن القانوني من خلال النظر إلى الدور الذي يمارسه القاضي الدستوري، ووظيفته عندما يتولى مراقبة دستورية القوانين، وينبغي أن لا ينحصر هذا الدور في الدفاع عن الدستور بشكل عام، وحماية القيم الدستورية فقط. بل على العكس من ذلك، فمن الضروري أن يعمل القاضي الدستوري على حماية المجتمع ككل والدفاع عنه ضد الصدمات الكبيرة التي قد تحدث له أو تسبب اضطرابات كبيرة فيه، مما من شأنها زعزعة المجتمع، ومن ثم

ينبغي مواجهة الإشكالية المتمثلة في كيفية الحفاظ على مبدأ "الأمن القانوني" (١).

ولا يجوز نعت القاضي الدستوري على أنه منفصلاً عن العالم، أو أنه يؤدي وظيفته الدستورية بشكل آلي، بل عليه أن يمارس العديد من الحيل القانونية لتحقيق التوازن اللازم بين الحفاظ على فعالية الأحكام الصادرة بعدم الدستورية. والمبدأ الأساسي هو تطبيق الحكم بأثر رجعي، وأن هذا الأثر يتوقف أو يحد في بعض الأمور التي من شأنها أن تسبب اضطراباً غير مفيد في النظام الدستوري برمته أو تضر بالاستقرار الضروري للمراكز القانونية (٢).

(١) د. محمد عبد اللطيف، مبدأ الأمن القانوني، بحث منشور، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ع ٣٦، ٢٠٠٤، ص ١٠٣.

(٢) د. عبدالعزيز محمد سالمان، الأثر المستقبلي للحكم الدستوري، منشورات قانونية، ١٥ فبراير ٢٠٢٤، تمت الزيارة بتاريخ ٢٠/٤/٢٠٢٤.

<https://manshurat.org/content/lthr-lmstqbly-llhkm-ldstwry>

ldstwry

وهو ما دفع المشرع المصري إلى اعتماد الأثر المباشر المتمثل في الحكم بعدم دستورية النص الضريبي، معطياً الأولوية لفكرة الأمن القانوني على مبدأ العدالة، وأتاح للمحكمة أن تحدد موعداً لاحقاً لتاريخ نفاذ حكمها لزيادة الحماية من المواقف والأوضاع القانونية التي كانت موجودة بالفعل وقت نظر الدعوى الدستورية من أجل عدم مفاجأة الدولة بالحكم وإعطائهم الفرصة الكافية لتسوية أوضاعهم وفقاً للوضع القانوني الجديد.

وإذا كان المفهوم الصحيح لأثر الحكم بعدم دستورية نص لائحي أو قانوني ، هو الأثر الرجعي ، بحسبان حكم الدستورية حكم كاشف لما لحق النص من عوار دستوري ، ويؤدي الحكم بعدم دستوريته إلى زواله منذ بدء العمل به، إلا أن المشرع قد استثنى من الأثر الرجعي أمرين ؛ أولهما ترك للمحكمة الدستورية العليا ذاتها، أن تحدد في حكمها ، تاريخاً لبدء أعمال أثره، وثانيهما حدد حصراً في

النصوص الضريبية ، فلم يجعل لها إلا أثراً مباشراً في جميع الأحوال (١).

وقد كشفت أسباب المذكرة الإيضاحية للقرار بقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ عن سبب استبعاد عدم دستورية النص الضريبي من الأثر الرجعي، وهو أن الحكم ببطلان النص الضريبي بأثر رجعي يؤدي إلى عودة العائدات إلى من دفعها في وقت واحد وذلك في حين أن الدولة تكون أنفقت هذه الأموال لتغطية أعبائها مما يجعلها غير قادرة على الاستمرار في تنفيذ خطتها في مجال التنمية مما يمنعها

(١) أدخل المشرع تعديلاً بشأن الفقرة الثالثة من المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٩م والي نص علي أن "ستبدل بنص الفقرة الثالثة من المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩، النص الآتي: "ويترتب على الحكم بعدم دستورية نص في قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقه من اليوم التالي لنشر الحكم ما لم يحدد الحكم لذلك تاريخاً آخر أسبق، على أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال إلا أثر مباشر، وذلك دون إخلال باستفادة المدعي من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص."

من تطوير ظروف مجتمعتها، بل قد يضطرها إلى فرض ضرائب جديدة لتغطية العجز في موازنتها، مما يشكل تهديداً لمبدأ الأمن القانوني، لما يترتب على ذلك من آثار خطيرة تنعكس سلباً على المجتمع وتؤدي إلى تعطيل موازنة الدولة، بحيث تصبح مواردها غير مستقرة.

وقد ساد هذا الرأي في القضاء الإيطالي، عندما لجأت إليه المحكمة الدستورية الإيطالية، فقد حث بعض الفقهاء على أن يتم تحديد إصدار الحكم القضائي وتاريخ بدأ تنفيذ آثار بطلان هذا الحكم بطرق مختلفة. ومنها: تأخير نشر الحكم بعدم الدستورية، وفي بعض الأحوال تقرر المحكمة رفض الدعوى أو وضع قيود على الحجية المطلقة للحكم بعدم دستورية النص القانوني.

مدى استفادة غير رافع الدعوى الموضوعية من الحكم:

إن المقصود برفع الدعوى الأصلية في هذا السياق هو الخصم الذي ادعى بعدم الدستورية أمام المحكمة التي تنظر موضوع الدعوى الأصلية، بغض النظر عما إذا كان مدعياً أو مدعى عليه،

والذي قدرت المحكمة جدية دفعه بعدم الدستورية، والذي صرحت له برفع الدعوى الدستورية. وهي أيضاً تتصرف تحديداً إلى الطاعن الذي حكمت المحكمة الدستورية العليا في طعنه دون باقي الطاعنين بعدم دستورية النص ذاته، ولم تبت المحكمة الدستورية في طعنهم (١).

ويتضح مما سبق أن المشرع رأى أن هذا النص من شأنه أن يثير خلافاً في التطبيق بخصوص المستفيدين من الحكم بعدم الدستورية، فصرح بأن المستفيد هو فقط المدعي في الدعوى الدستورية، بغض النظر عما إذا كان هذا المدعي هو الذي طعن بعدم الدستورية أمام المحكمة التي تنظر الموضوع، أو من له مصلحة في القضايا التي

(١) د. عبدالعزيز محمد سالمان، الأثر المستقبلي للحكم الدستوري، منشورات قانونية، مرجع سابق، نفس تاريخ الزيارة.

تم فيها التصدي أو الإحالة للمحكمة الدستورية، وذلك تنفيذاً لفكرة الترضية القضائية التي تعد الهدف الأسمى لأي دعوى ولذلك فإن النص الجديد يحرم المدعي بعدم الدستورية من الاستفادة من القرار الصادر بعدم الدستورية، بحيث لا يستفيد إلا من رفع الدعوى بالمعنى والوصف المذكورين أعلاه، بغض النظر عما إذا كان قد طعن بعدم الدستورية على نفس النص ولم تفصل المحكمة في قضيته بعد، أو أنه لم يطعن في البداية بعدم الدستورية، وهذا بدون شك نتيجة غير منطقية، وتتعارض بشكل كبير مع اعتبارات العدالة، بل تتنافى مع الفهم القانوني الصحيح، وتثير العديد من الخلافات حول المسائل القانونية والواقعية.

(١) د. عبدالعزيز محمد سالم، الأثر المستقبلي للحكم الدستوري، منشورات قانونية، مرجع سابق، نفس تاريخ الزيارة.

وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا على أن المستفيد فقط من أثر الحكم بعدم دستورية نص ضريبي هو المدعى فى الدعوى الدستورية فقط دون باقى الممولين (١).

(١) ومن أحكامها فى هذا الصدد، حكمها الصادر فى ١٢ مايو ٢٠١٣، حيث قضت بأنه: ... وكان حكم المحكمة الدستورية العليا فى الدعوى رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية قد صدر بجلسة ٢٠٠٧/٤/١٥ ونُشر فى الجريدة الرسمية بالعدد رقم ١٦ (تابع)، بتاريخ ٢٠٠٧/٤/١٩، فإنه يخضع لحكم الفقرة الثالثة من المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩، المستبدلة بقرار رئيس الجمهورية بالقانون المشار إليه، ولا يكون له أثر رجعى، إلا فى شأن المدعى فى الدعوى المحكوم فيها، ولما كان المدعى فى منازعة التنفيذ المعروضة، لم يكن طرفاً فى الدعوى الدستورية المشار إليها، ولم يكن قد رفع دعواه عن المطالبات السابقة إلا بعبد صدور ذلك الحكم ومن ثم فهو من غير المستفيدين من الأثر الرجعى لحكم المحكمة الدستورية العليا السالف الذكر، بما مؤداه أن حكم محكمة الإسكندرية الابتدائية الصادر فى الدعوى رقم ٣٠١٦ لسنة ٢٠١١ مدنى كلى، المؤيد بحكم محكمة استئناف الإسكندرية رقم ٥٩٣٥ لسنة ٦٧ قضائية، لا يكون قد خالف حكم المحكمة الدستورية العليا الصادر فى الدعوى الدستورية رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية ومن ثم لا يعتبر عائقاً أمام تنفيذه، بما ينتفى معه مناط قبول منازعة التنفيذ المعروضة ... راجع فى ذلك: حكم المحكمة

=

إلا أنه من جانبها، ومحاولة لتقادى هذا الوضع السابق، فقد وسعت المحكمة من تحديدها لمفهوم المدعى مقرر في العديد من أحكامها، وأطلقتها لتشمل كل من اتصلت دعواه مستوفاة أوضاعها القانونية بالمحكمة الدستورية العليا وقت صدور الحكم بعدم دستورية النص (١).

إلا أن ذلك لا يتعارض مع القول بأن لجوء الأفراد إلى جهة قضائية مستقلة منحها المشرع الضمانات اللازمة لإلغاء أو تعديل أو التعويض عن الإجراءات التي تتخذها السلطات العامة بالمخالفة

=

الدستورية العليا في القضية رقم ٣ لسنة ٣٥ ق (منازعة تنفيذ) بتاريخ ١٢ مايو ٢٠١٣م، وحكمها في القضية رقم ٢٦ لسنة ٣٥ قضائية / منازعة تنفيذ جلسة ٢٠١٥/١٢/٥).

(١) حكم المحكمة الدستورية في حكمها الصادر في الدعوى رقم ١٧ لسنة ٣٥ قضائية "منازعة تنفيذ" جلسة ٢٠١٤/٥/٤.

للقواعد القانونية المرعية هو جوهر الرقابة، وهي أسلحة فعالة يمتلكها الأفراد في مواجهة السلطات العامة لاقتضاء حقوقهم (١).

وبذلك تكون الرقابة القضائية على دستورية القوانين ومنها القوانين الضريبية الراعية للشرعية الدستورية والحامية للحقوق والحريات، فلا يمكن إنكار الدور الذي تقوم به من تنقية التشريعات الضريبية من مثالبها الدستورية. والحفاظ على مبدأ سمو الدستور (١). ولذلك مردود إيجابي على ترسيخ مبدأ الأمن القانوني في المجال الضريبي ، ويأتي ذلك من خلال السماح للمكلف بالطعن في قانون ضريبي ، غير دستوري انتهك حقا من حقوقه المشروعة ، والمطالبة بإلغائه لكونه يتعارض مع قانون أسمى منه (الدستور) هذا من ناحية ،

(١) للمزيد يراجع: د. وليد محمد الشناوي، دور المحاكم الدستورية كمشرع إيجابي : دراسة تأصيلية تحليلية مقارنة، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد ٦٢، أبريل ٢٠١٧.

وأنة قد الحق ضررا به من ناحية أخرى (٢). فهذا الطريق الذي رسمه الدستور لإمكانية الطعن في قانون غير الدستوري يعد بمثابة سلاح فعال بيد الملزمين بدفع الضرائب أن يأمنوا به على حقوقهم أمام الآثار السلبية التي تخلفها القوانين الضريبية غير الدستورية.

=

(١) د. رائد ناجي احمد الجميلي ود. شاكر جميل ساجت، خصوصية الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية ، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق جامعة النهريين ، المجلد ١٩ ، العدد ٢ ، ٢٠١٧ ، ص ٧١ .
(٢) لقاء عبدالسلام جالي، الأمن القانوني للمكلف الضريبي: دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص ١٦٦ .

المطلب الثاني

الرقابة المأمولة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها

فى تحقيق الأمن القانوني

يهدف كل من القانون والدولة إلى ذات الهدف الذي يسعى إليه المجتمع، وهو تحقيق المصلحة العامة، والتي تعد هي مصلحة الجميع سواء الأجيال الحالية أو القادمة في المجتمع.

ويعد مبدأ الأمن القانوني أحد العناصر الجوهرية للمصلحة العامة والتي تعنى: التوازن الذي يجب تحقيقه بين المصالح المتعارضة؛ بغية كفالة النظام اللازم لاستقرار المجتمع الإنساني وتطوره. إلا أنه قد تتعارض المصلحة العامة مع المصلحة الخاصة، ولكن ليس معنى ذلك ضرورة إعلاء أحدهما على الأخرى، بل ينبغي عقد

توازن بينهما كلما أمكن ذلك وعدم تغليب أحدهما على الأخرى إلا
لضرورة ملحة (١).

ويحقق الجمع بين الرقابة المسبقة واللاحقة على دستورية القوانين
في مجال الضرائب التوازن المطلوب بين المصالح العامة
والخاصة، ومن ثم يتحقق الأمن القانوني لجميع الأشخاص
الخاضعين لتطبيق النصوص الضريبية الخاضعة للرقابة القضائية
على دستورية القوانين (٢).

وهنا تظهر فكرة التوازن بين المصالح العامة والخاصة عند استخدام
الرقابة المسبقة واللاحقة على دستور القوانين الضريبية في حال

-
- (١) للمزيد عن نظرية تعارض المصالح راجع د/ محمد إبراهيم درويش :
تضارب المصالح - نماذج فى حقل القانون العام والخاص - مجلة مصر
المعاصرة، السنة المائة، ع ٤٩١، يوليو ٢٠٠٨م، ص ٢٣٣ وما بعدها.
- (٢) د. محمد عبد اللطيف، مبدأ الأمن القانوني، بحث منشور، مجلة
البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ع ٣٦
٢٠٠٤، ص ٩٣.

وجود مجال لكل منهما. والرقابة السابقة دون الرقابة اللاحقة في هذا المجال لا يحقق هذا التوازن، والاقتصار على إحداهما يعطي الأولوية لإحدى المصلحتين دون الأخرى.

وتقتضي المصلحة العامة للدولة تحصيل الضرائب من الأشخاص لصالح الخزنة العامة للدولة، كما تقتضى المصلحة العامة أيضاً عدم رد المبالغ المالية التي تم تحصيلها للخزنة العامة بناءً على قانون ضريبي غير دستوري، إعمالاً لفكرة عدم إرهاب الخزنة العامة أو عجزها (١).

ومن جانب آخر، فإن مصلحة الأشخاص الخاصة تقتضي عدم قيام الدولة بتحصيل المبالغ المالية التي تم أخذها بالمخالفة للمبادئ الدستورية، وإعادة المبالغ التي جمعها من الأفراد على أساس قانون ضريبي غير دستوري. لأنه يمثل اعتداء على الملكية الخاصة

(١) د. عبد الحفيظ على الشيمي : التحول فى القضاء الدستوري، دار النهضة العربية، ٢٠٠٨، ص ١٤٣ وما بعدها.

لهؤلاء الأفراد، حتى لو أدى ذلك إلى إنهاك أو عجز الخزينة العامة للدولة (١).

وقد أشارت المحكمة الدستورية العليا المصرية في كثير من أحكامها إلى وجوب مراعاة المشرع للأصول الدستورية اللازمة عند فرض الضريبة، وإلا كان من شأن ذلك إخلال بالتوازن بين مصالح الدولة ومصالح الممولين، مما يؤدي إلى إهدار مبدأ العدالة الاجتماعية، ومن أبرز أحكامها في هذا الشأن الحكم الصادر بتاريخ ١٢ مايو ٢٠١٣ والذي قضت فيه بما يلي:

"وحيث إن المشرع قد أورد النص المطعون فيه ضمن الأحكام العامة الواردة بالباب السادس من الكتاب الأول من قانون الضرائب على الدخل المشار إليه، ولم يحقق فيه التوازن المطلوب بين أمرين هما حق الدولة في استئداء الضريبة المستحقة قانوناً، لما تمثله من

(١) د. أحمد عبد الحسيب السنتريسي، نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية، مرجع سابق، ص ٣٨.

أهمية بالغة نحو وفاء الدولة بالتزاماتها العامة تجاه الأفراد، وبين الضمانات الدستورية والقانونية المقررة فى مجال فرض الضرائب على المواطنين، لاسيما من حيث تحديد وعاء الضريبة تحديداً حقيقياً كشرط لعدالتها^(١).

بينما تتمثل المصلحة الخاصة فى عدم الاعتداء غير المشروع على الملكية الخاصة من خلال تحصيل ضرائب من الأفراد بناءً على قانون مخالف للمبادئ الدستورية فى المجال الضريبي، واسترداد هذه الضرائب من الخزانة العامة للدولة عند وقوع المخالفة الدستورية. إلا أن الملكية الخاصة التي كفل الدستور صونها ليست حقاً مطلقاً وإنما تباشر وظيفة اجتماعية ينظم القانون أدائها،

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٢٩ لسنة ٢٩ قضائية "دستورية" بتاريخ ١٢/٥/٢٠١٣م، وحكمها في القضية رقم ١٢٥ لسنة ١٨ قضائية المحكمة الدستورية العليا "دستورية" بتاريخ ١١/١٢/٢٠٠٥م.

حتى تعمل في خدمة الاقتصاد القومي، وتلتزم بمراعاة المصلحة العامة عند مباشرة المكثات التي ينتجها حق الملكية (١).

ويمكن القول بأن هذا التوازن بين المصالح العامة والخاصة يتحقق في إطار الجمع بين الرقابة المسبقة واللاحقة على دستورية القوانين الضريبية من خلال منع صدور قانون ضريبي غير دستوري، وعدم فرض أية ضرائب على الأفراد إلا بناءً على قانون دستوري، مع مراعاة أية ظروف قانونية أو واقعية قد تطرأ تجعل النص الضريبي الذي حكم بدستوريته، غير دستوري، وبالتالي يتحقق هذا التوازن من خلال العمل على تنفيذ بعض المتطلبات التي تتمثل فيما يلي.

تحول الرقابة السابقة دون إصدار القوانين الضريبية المخالفة للدستور:

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٧٦ لسنة ٢٢ قضائية - دستورية - بتاريخ ٢٠٠٢/٧/٧م مكتب فني ١٠ رقم الجزء ١ رقم الصفحة ٤٩٣.

تتحقق فكرة الأمن القانوني من خلال تطبيق الرقابة السابقة على دستورية التشريع الضريبي، حيث إنها تمنع إصدار نصوص ضريبية تتعارض مع المبادئ الدستورية التي يجب اتباعها عند فرض الضريبة من خلال الرقابة السابقة على أن النص الضريبي يخالف هذه المبادئ فيقرر أنه غير دستوري. ولذلك، لا يتم إصداره أو تطبيقه على الأفراد، وعلى هذا فإن الدولة لا تجمع ضرائب يفرضها قانون غير دستوري، بل ما تجمععه هو الضريبة التي أثبتت الرقابة السابقة دستورية القانون الذي فرضها، وبالتالي يؤدي ذلك إلى استقرار الخزانة العامة للدولة، وعدم التعرض للهزات المالية، وذلك على العكس إذا اقتصرنا فقط على رقابة النصوص الضريبية بالرقابة اللاحقة دون السابقة (١).

(١) د. أحمد عبد الحسيب السنتريسي، نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية، مرجع سابق، ص ٣٧ وما بعدها.

تمنع الرقابة اللاحقة استمرار تطبيق القانون الضريبي غير الدستوري:

إذا أقرت الجهة المسؤولة عن الرقابة السابقة على دستورية القوانين دستورية نص ضريبي، ثم بعد فترة من صدوره وتطبيقه على الأشخاص الموجه إليهم، ظهرت ظروف واقعية أو قانونية تؤدي إلى اعتباره يدخل في دائرة عدم دستورية، وهنا يأتي دور الرقابة اللاحقة من أجل وضع حد لاستمرار تطبيق النص الضريبي، الذي أدت الظروف المستجدة إلى اعتباره غير دستوري؛ ومن ثم تقرر الجهة المسؤولة عن الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين بعدم دستورية ذلك النص بناءً على تغير الظروف المصاحبة لصدوره.

معالجة أوجه القصور التي قد تنجم عن الاقتصار على الرقابة السابقة واللاحقة:

تعالج فكرة الجمع بين الرقابة السابقة واللاحقة النقص الذي قد ينجم عن تطبيق أحدهما. والنقص الذي قد ينجم عن الرقابة اللاحقة هو أن قانون الضريبة قد يصدر مشوباً بعيب عدم الدستورية، ومن ثم

عدم مشروعية تحصيل المبالغ المالية بناء عليه. حيث يتم فرض الضريبة على الأشخاص المستهدفين بأحكامها دون وجه حق، وبالتالي يخالف القانون مبدأ العدالة الاجتماعية الذي يجب أن يصاحب الضريبة حتى بعد فرضها، ولذلك فإن الرقابة السابقة تعالج هذا الخل بمنع إصدار القوانين الضريبية المخالفة للدستور، ومن ثم عدم تنفيذه وفرض ضريبة غير دستورية على الأفراد، وهذا ما يتطلبه التوازن بين المصالح العامة والخاصة التي أشرنا إليها سابقاً (١).

ومن ناحية أخرى فإن الخل الذي قد ينشأ عن الرقابة السابقة، وهو ما سيتم معالجته في الرقابة اللاحقة، حيث إن الرقابة السابقة تتميز بمنع صدور قانون ضريبي غير دستوري، ولكن عندما تقرر الجهة المسؤولة عن الرقابة على دستورية القوانين والتي تحدد دستورية

(١) د. يسري محمد العطار، الحماية الدستورية للأمن القانوني، مجلة الدستورية، العدد الثالث، السنة الأولى، يوليو ٢٠٠٣، القاهرة، ص ٥١.

قانون الضرائب، فلا يجوز إثارة النزاع حول تقرير مدى دستوريته مرة أخرى طبقاً لحجية القرار الصادر بدستوريته. وقد تتغير الظروف القانونية أو الواقعية بما يجعل من القانون الضريبي الذى قرر دستوريته بناءً على الرقابة السابقة غير دستوري، ومن ثم تستمر الدولة في تحصيل مبالغ مالية بطريقة غير مشروعة بناءً على قانون ضريبي أصبح مشكوكاً في عدم دستوريته، مما يخل بالعدالة الاجتماعية (١). ولذلك، ينبغي أيضاً أن يتقرر لاحقاً الرقابة على الجوانب الدستورية لقانون الضرائب لمعالجة أوجه القصور التي قد تنشأ نتيجة تغير الظروف.

وإذا كانت الرقابة الدستورية اللاحقة تتعرض لأوجه القصور التي قد تنجم عن الرقابة السابقة على دستورية التشريع الضريبي كما ذكرنا آنفاً، فهو توازن بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة

(١) للمزيد د. مبارك ناصر الهاجري، الرقابة القضائية على دستورية القوانين في دول مجلس التعاون الخليجي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة،

للأشخاص مما يقتضي أن يكون للحكم الدستوري تأثيراً مباشراً من تاريخ الحكم، حيث إن عدم الدستورية هنا لم يرافق القانون منذ صدوره، لكنه حدث لاحقاً نتيجة لتغير الظروف، ومن ثم يتم تنفيذ الحكم من تاريخ صدوره.

أما بالنسبة للوضع في فرنسا، فإن النظام الدستوري الفرنسي يعتمد نظام المراجعة المسبقة لدستورية القوانين. ورغم ذلك، فقد حول المجلس الدستوري سلطة الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين التي تمثل انتهاكاً للحقوق والحريات المكفولة بالدستور، وذلك بعد التعديلات الدستورية التي أدخلت على الدستور الفرنسي بتاريخ ٢٣ يوليو ٢٠٠٨، والتي نصت على الرقابة اللاحقة إلى جانب الرقابة السابقة في حالة مساس القانون بالحقوق والحريات التي يكفلها

=

٢٠٠٨.

الدستور (١). فقد نصت المادة (١/٦١) على أنه : "إذا ثبت أثناء نظر دعوى أمام جهة قضائية أن نصاً تشريعياً يمثل اعتداءً على الحقوق والحريات التى يكفلها الدستور، جاز للمجلس الدستوري الفصل فى هذه المسألة بناءً على الإحالة من مجلس الدولة أو محكمة النقض خلال أجل محدد....".

ويلزم لقبول الدفع بعدم دستورية نص ضريبي الذي يعد انتهاكاً للحقوق والحريات، ألا يكون قد خضع للرقابة السابقة على دستورية القوانين، باستثناء الحالات التي تتغير فيها الظروف، حيث يعد قرار المجلس الدستوري بناءً على الرقابة السابقة بعدم مخالفة النصوص التشريعية - بما في ذلك النصوص القانونية التي تفرض

(1) Voir (F.X) MILLET , l'exception d'inconstitutionnalité en France au l'impossibilité du souhaitable, RDP septembre – octobre 2008, N° 5, P. 1306 et suiv ; Philipp Foilard, Droit constitutionnel et institution politique, éd 2009 – 2010, P. 38.

ضريبة محددة - قرينة تصاحب هذه النصوص خلال فترة وجودها في النظام القانوني وتحميها من الدفع بعدم دستورتها (١).

وبناء على ما سبق: يمكن القول إن التجربة الفرنسية التي تجمع بين الرقابة السابقة واللاحقة على دستورية القوانين في مجال الضرائب تحقق إلى حد كبير مضمون مبدأ العدالة الاجتماعية، وذلك في حال تم تنفيذ الرقابتين معاً على النص الضريبي. أما في حالة عدم مراقبة النص الضريبي بناء على الرقابة السابقة، وتم مراقبته فقط بناءً على الرقابة اللاحقة، فإن الرقابة اللاحقة وحدها في هذه الحالة لا تحقق العدالة الاجتماعية، إلا إذا صدر الحكم

(١) راجع في ذلك: د. عيد أحمد الغفلول، الدفع بعدم الدستورية في القانون الفرنسي، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، ٢٠١١م، ص ١٤٧ و ص ٢٢٤.

بعدم دستورية النص الضريبي بأثر رجعي لتحقيق استرداد ما تم تحصيله على أساس النص الضريبي غير الدستوري (١).

الخاتمة

بعد أن انتهينا من بحث ودراسة موضوع (الرقابة علي دستورية القوانين الضريبية ودورها في تكريس مبدأ الأمن القانوني)، فقد توصلنا الى مجموعة من النتائج والتوصيات التي يمكن بيانها على النحو الآتي:-

أولاً: النتائج:

أن من بين الأمور التي انطوت على الأخلال بمبدأ الأمن القانوني هو عدم وجود نص في دستور جمهورية مصر العربية لسنة ٢٠١٤ يمنع إقحام النصوص الضريبية في قانون الموازنة العامة، مما تسبب في إثقال المشرع المصري لقوانين الموازنة العامة

(١) د. أحمد عبد الحسيب السنتريسي، نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية، مرجع سابق، ص ٤٤.

بنصوص ضريبية متعددة آتى الكثير منها متعارضا مع أحكام الدستور وتسبب بخرق مبدأ الأمن القانوني في المجال الضريبي. أرجو مراجعة الكلام

إن النظام القانونى المصري الخاص بالرقابة على دستورية القوانين يقرر الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين، وهذه الرقابة لا تحقق العدالة الاجتماعية فى المجال الضريبي ، حيث إنها تخل بالأمن القانوني في المجال الضريبي سواء من حيث تحصيل ضريبة من الأفراد دون وجه حق، أو بخصوص أثر الحكم بعدم دستورية النص الضريبي حيث يقصر الاستفادة من الحكم بعدم الدستورية على الممول المدعى فى الدعوى الدستورية دون غيره من باقى الممولين. وهذا يترتب عليه أن تقدم الدولة إلى إصدار قوانين ضريبية لا تراعى فيها المبادئ الدستورية غير مبالية، لأنها لا تعلم مسبقاً أن خزانها لا تتأثر بالحكم بعدم دستورية هذه القوانين بما يؤثر على أمن واستقرار أفراد المجتمع في هذا المجال.

ثانيًا - التوصيات:

يتعين علي المشرع المصري تكريس مبدأ الأمن القانوني بصورة صريحة وواضحة ليكون السباق في هذا الجانب المهم ، إذ أن تمتع هذا المبدأ بالسمو الدستوري يجعل منه أداة حقيقية لحماية الحقوق والحريات المنصوص عليها دستورياً، كما نهيب بالقضاء الدستوري المصري إلى ترديد مصطلح الأمن القانوني في احكامه والتعبير عن مكوناته وعناصره ومتطلبات تطبيقه ليساعد على تشكيل ثقافة عامة حول هذا المبدأ ويحمل الفقه على تقصي مضامينه .

تضمن النص الدستورى المنظم للضريبة على جميع المبادئ الضريبية خاصة مبدأ اليقين والملاءمة، في أول تعديل دستوري ، حتى يتحول الالتزام بها من الالتزام الأدبي للالتزام القانوني.

توحيد التشريعات الموضوعية للضرائب باختلاف أنواعها في تشريع واحد يكون تنظيماً كاملاً لجميع جوانبها القانونية والفنية، مثل قانون الضرائب العام في فرنسا، وذلك استناداً إلى أن القاعدة القانونية

الضريبية يجب أن تتوجه إلى ترسيخ الأمن وتحقيقه من حيث أنه بات يشكل العمود الفقري لها.

نناشد المشرع المصري بأن يأخذ بنظام الجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة على دستورية القوانين الضريبية، وذلك لتحقيق التوازن بين المصلحة العامة للدولة والمصلحة الخاصة للأفراد، الأمر الذي يعزز من قيام مبدأ الأمن القانوني ويجعله بمنأى عن أي تهديد لاحق على صدور القانون ونفاذه.

نناشد المحكمة الدستورية العليا عند إجراءاتها لعملية التوازن بين المصلحة العامة للدولة والمصلحة الخاصة للأفراد وبصفة خاصة عند إجراءاتها للرقابة على دستورية القوانين في المجال الضريبي ألا تعلو مصلحة الدولة على مصلحة الأفراد، إلا إذا لم يكن يوجد بديل إلا بهذا التفضيل، أما وإن وجد البديل بما يحقق توازناً بين المصالح المتعارضة ، لأن ذلك يجنبها أن تصطبغ أحكامها بالصبغة السياسية.

إذا لم يأخذ المشرع المصري بنظام الجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة، فينبغى أن يقرر للحكم الصادر بناءً على الرقابة اللاحقة أثر رجعي بالنسبة لجميع الممولين لا بالنسبة للمدعى فى الدعوى الدستورية فقط؛ وذلك لكى يتحقق الوجه الثانى للعدالة الاجتماعية فى هذا المجال، والمتمثل فى استرداد ما تم تحصيله من الممولين دون وجه حق بناءً على القانون غير الدستوري دون تمييز بينهم. تفعيل إصدار قانون الإجراءات القضائية الخاص بمجلس الدولة، متضمنا تنظيم نظر منازعات جميع الضرائب والرسوم والفصل فيها والخاصة بالربط والتحصيل والعمل علي تنظيم والتوفيق بين كل من قانوني الإجراءات القضائية الإدارية والإجراءات القضائية الضريبية لتكون بمثابة الشريعة العامة لإجراءات التقاضي.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

أولاً: الكتب العامة والمتخصصة:

بوكرّا إدريس، المبادئ العامة للقانون الدستوري والنظم السياسية،

ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ٢٠١٦.

جوادي الياس، رقابة دستورية القوانين (دراسة مقارنة) ، منشورات

الحلبي الحقوقية، بيروت، ط ١، ٢٠٠٩.

حسين علي طه، الرقابة الشعبية وسيلة اسهام الجماهير في السلطة

، بدون مكان نشر ، ١٩٨٦.

حنان محمد القيسي ، النظرية العامة في القانون الدستوري ، الطبعة

الأولى ، القاهرة، ٢٠١٥.

دعاء الصاوي يوسف، القضاء الدستوري، دار النهضة العربية ،

القاهرة، ٢٠١٤.

رائد صالح أحمد قنديل ، الرقابة على دستورية القوانين (دراسة مقارنة) ، دار النهضة العربية ، القاهرة، ٢٠١٠.

سر هنك حميد صالح البرزنجي ، مقومات الدستور الديمقراطي واليات المدافعة عنه ، الطبعة الأولى، دار دجلة ، عمان، ٢٠٠٩.

سليمان محمد الطماوي ، النظم السياسية والقانون الدستوري، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٨.

شمس ميرغنى على، القانون الدستوري: دراسة مقارنة بين المبادئ والانظمة السياسية المعاصرة وبعض المبادئ الدستورية في الشريعة الاسلامية عالم الكتب سنة ١٩٧٨ .

صلاح الدين فوزي، الدعوى الدستورية، دار النهضة العربية، بدون سنة نشر.

صبري محمد السنوسي محمد، آثار الحكم بعدم الدستورية (دراسة مقارنة) ، كلية الحقوق جامعة القاهرة، ٢٠٠٠.

عادل الطبطبائي، النظام الدستوري في الكويت ، الطبعة الأولى،
مؤسسة دار العلوم الكويت، ١٩٨٥.

عبد العزيز محمد سالم ، رقابة دستورية القوانين ، الطبعة الأولى ،
دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٩٥.

عبد الحفيظ على الشيمي : التحول فى القضاء الدستوري، دار
النهضة العربية، ٢٠٠٨.

عبدالعظيم عبدالسلام، الرقابة علي دستورية القوانين، مطبعة
حمادة، قويسنا، بدون سنة نشر.

عصام الدبس، القضاء الإداري ورقابته لأعمال الإدارة (دراسة
مقارنة) ، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ،
٢٠١٠.

عمر حلمي فهمي، القانون الدستورى المقارن - وحدة توزيع الكتاب
الجامعي - ٢٠٠٦م.

فؤاد العطار، النظم السياسية والقانون الدستوري، دار النهضة العربية ، ١٩٧٤.

فؤاد العطار، رقابة القضاء لأعمال الإدارة ، الطبعة الثانية ، دار الكتاب العربي ، القاهرة ١٩٦٠/١٩٦١.

محمد السناري، القانون الدستوري نظرية الدولة والحكومة: دراسة مقارنة، جامعة حلوان.

محمد فتحي محمد إبراهيم، الحماية الدستورية للحقوق الاقتصادية، دار الكتاب الحديث، ٢٠٢١.

محمود أحمد زكي: الحكم الصادر بعدم الدستورية "آثاره وحجبه وتنفيذه"، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، ٢٠٠٤ / ٢٠٠٥ م.

محمود أحمد زكي، الحكم الصادر بعدم الدستورية "آثاره وحجبه وتنفيذه"، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، ٢٠٠٤ / ٢٠٠٥ م.

مصطفى محمود عفيفي، رقابة الدستورية في مصر والدول الأجنبية، دراسة تحليلية مقارنة لأنظمة الرقابة في الدساتير

المعاصرة، الطبعة الأولى مكتبة سعيد رأفت، جامعة عين شمس،
مصر، ١٩٩٠.

نبيلة عبد الحليم كامل، الرقابة القضائية على دستورية القوانين
القضاء الدستورى، دار النهضة العربية، ٢٠٠٢م.

نعمان أحمد الخطيب ، الوسيط في النظم السياسية والقانون
الستوري ، الطبعة السابعة ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان،
٢٠١١.

هاني علي الطهراوي ، النظم السياسية والقانون الدستورى ، دار
الثقافة للتوزيع والنشر الأردن ، عمان ، ٢٠٠٩.

ثانيا: رسائل الماجستير والدكتوراه:

خالد عبد الله عبد الرازق، الرقابة على دستورية القوانين، رسالة
ماجستير، كلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠٠٦.

شهيناز بن يحيى، دور القضاء في تحريك الرقابة علي دستورية القوانين، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراة، جامعة احمد دراية ادرار - كلية الحقوق والعلوم السياسية، ٢٠٢٢/٢٠٢٣.

صابر الحسيني محمود الجندي، سلطة المحكمة الدستورية العليا بين التقييد والإطلاق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٥.

محمد عبدالله أحمد خليل الشوابكة، رقابة الامتناع على دستورية القوانين دراسة مقارنة بين الولايات المتحدة الأمريكية و مصر والأردن، رسالة دكتوراة، جامعة عمان العربية- كلية الدراسات القانونية العليا، ٢٠٠٦.

نوري احمد عيسى قرصع، الرقابة القضائية دستورية القوانين: دراسة مقارنة بين الفقه الإسلامي والقانون المقارن، رسالة ماجستير، جامعة ام درمان الاسلامية -كلية الشريعة والقانون، ٢٠٠٧.

ثالثاً: المقالات والمؤتمرات:

أحمد عبد الحسيب السنتريسي، نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها فى تحقيق العدالة الاجتماعية، بحث مقدم الي مؤتمر كلية الحقوق جامعة طنطا فى الفترة من ٧ - ٨ /٤/٢٠١٤.

أسامة أحمد الحناينة ، حق القضاء العادي في الرقابة على دستورية القوانين (الولايات المتحدة الامريكية انموذجاً) ، منشور في مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون ، المجلد ٤٠ ، العدد ١ ، ٢٠١٣.

أمين عثمان محمد، الرقابة علي دستورية القوانين، مجلة كلية الحقوق جامعة حلوان، المؤتمر العلمي الأول (دور المحكمة الدستورية العليا في النظام القانوني المصري) ، ١٩٩٨.

بنغالاب سفيان، الرقابة على دستورية القوانين، التجربة الفرنسية والامريكية نموذجا، مجلة قراءات علمية في الأبحاث والدراسات القانونية والإدارية، العدد ١٤ ، ٢٠٢٢.

جلول شيتور، الرقابة القضائية على دستورية القوانين، مجلة
الاجتهاد القضائي، جامعة محمد خيضر بسكرة - كلية الحقوق
والعلوم السياسية، العدد ٤، ٢٠٠٨.

حوريه لشهب، الرقابة السياسية على دستورية القوانين، مجلة
الاجتهاد القضائي جامعة محمد خيضر بسكرة- كلية الحقوق والعلوم
السياسية، العدد ٤، ٢٠٠٨.

خالد عبد الأمير الجاروش و رشا شاكر حامد ، القيود الدستورية
على عمل السلطة التنفيذية والتشريعية في العراق ، بحث منشور
في مجلة جامعة أهل البت ، المجلد ١ ، العدد ٢٠١٢-٢٠١٢.

رمضان صديق محمد، منهج المحكمة الدستورية العليا في الرقابة
على التشريعات الضريبية، المؤتمر العلمي الأول: دور المحكمة
الدستورية العليا في النظام القانوني المصري، جامعة حلوان - كلية
الحقوق، ١٩٩٨.

رائد ناجي احمد الجميلي ود. شاكر جميل ساجت، خصوصية
الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية ، بحث منشور

في مجلة كلية الحقوق جامعة النهرين ، المجلد ١٩ ، العدد ٢ ،
٢٠١٧.

رفاه كريم كزبل وسعيد غازي طالب ، الرقابة السياسية على القوانين
الأساسية ، بحث منشور في مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية
والسياسية ، العدد الأول ، السنة ١٢ ، ٢٠٢٠ .

ساجد محمد الزاملي، إشكالية استقلال المجلس الدستوري في فرنسا ،
بحث منشور في مجلة كلية الحقوق جامعة النهرين المجلد ١٠ ،
العدد ١.

سلوى حسين حسن رزق ، الرقابة على دستورية الأنظمة في
السعودية ، بحث منشور في مجلة العلوم الشرعية ، المجلد ١٢ ،
العدد ١ ، ٢٠١٨.

سليم نعيم خضير الخفاجي ، الرقابة على دستورية القوانين في
الدساتير العراقية، بحث منشور في مجلة اهل البيت، العدد ٨ ،
٢٠٠٩.

سعيد الطواف ، الجمع بين الرقابة السابقة واللاحقة للدستور
المغربي بمقتضى تعديل يوليو ٢٠١١، بحث منشور في مجلة
الفقه والقانون العدد ٢٠١٣/١٢.

عائشة لزرق العيواني سهام، الدفع بعدم الدستورية كآلية إخطار
لتفعيل دور المجلس الدستوري في مجال حماية الحقوق والحريات،
مجلة تنوير، جامعة الجلفة، العدد ٤ ديسمبر ٢٠١٧.

عبد الغفور اسعد عبد الوهاب ، الرقابة على دستورية القوانين (
العراق انموذجاً) ، بحث منشور في مجلة كلية دجلة، قسم القانون
، العدد ٢، ٢٠١٨.

عبد المجيد غميحة، مبدأ الأمن القانوني وضرورة الأمن القضائي،
مجلة الملحق القضائي، وزارة العدل والحريات - المعهد العالي
للقضاء، العدد ٤٢، مايو ٢٠٠٩.

عبدالعزیز محمد سالمان، نظم الرقابة علي دستورية القوانين: دراسة
مقارنة بين مختلف النظم القانونية والقانون المصري، المؤتمر

العلمي الأول (دور المحكمة الدستورية العليا في النظام القانوني المصري)، كلية الحقوق جامعة حلوان، ١٩٩٨.

عطية عبد الحليم صقر، الأثر الرجعي للأحكام الدستورية فى مجال الضرائب، مجلة كلية الشريعة والقانون بالقاهرة - جامعة الأزهر، ع (٢١) ١٩٩٨ - ١٩٩٩ م.

علي حمزة عباس و سلام صالح المعموري ، رقابة القضاء على دستورية القوانين (دراسة تحليلية مقارنة) بحث منشور في مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية ، المجلد ٢٦ ، العدد ٠٧ ٢٠١٨ .

عمر العبد الله، الرقابة على دستورية القوانين (دراسة مقارنة) ، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٧ ، العدد ٢٠٠١.

غني زغير عطية محمد ، الدعوى الدستورية بين القانون وقرارات المحكمة الاتحادية العليا في العراق (دراسة تحليلية) ، بحث منشور في مجلة جامعة ذي قار ، المجلد ١١ ، العدد ٢ ، ٢٠١٦ .

محمد إبراهيم درويش : تضارب المصالح - نماذج فى حقل القانون العام والخاص - مجلة مصر المعاصرة، السنة المائة، ع ٤٩١، يوليو ٢٠٠٨ م.

محمد محمد عبد اللطيف، مبدأ الامن القانوني، بحث منشور، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ع ٣٦، ٢٠٠٤.

وليد محمد الشناوي، دور المحاكم الدستورية كمشرع إيجابى : دراسة تأصيلية تحليلية مقارنة، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد ٦٢، أبريل ٢٠١٧.

المراجع الأجنبية:

- (F.X) MILLET , l'exception d'inconstitutionnalité en France au l'impossibilité du souhaitable, RDP septembre – octobre 2008, N° 5, P. 1306 et suiv ; Philipp Foilard, Droit constitutionnel et institution politique, éd 2009 – 2010, P. 38.
- Snimiell: taxation and economic development, Acasse study of the sudan, Khartoum unidrsity, 1974.
- Jean-Baptiste , Boy, Laurence , Sécurité juridique et droit économique [Texte imprimé]: [actes du colloque organisé les 26 et 27 Octobre 2006 à la faculté de droit de Sophia Antipolis, Nice , Centre de recherches en droit économique.

Nice , Bruxelles: Larcier; 1 vol. (586 p.) ; 24cm:

2008