

خصوصية الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية

شاكر جميل

أ.د. رائد ناجي احمد

ساجت

الملخص

ان الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية تشغل حيزاً اكبر من الاهمية بالمقارنة مع الرقابة على التشريعات الاخرى، ذلك لان الدساتير العراقية و الدساتير المقارنة حرصت على توفير ضمانات عديدة بالنسبة للاعمال الضريبية تفوق ما منحته لغيرها من اعمال، اذ افردت معظم هذه الدساتير نصوصاً خاصة تنظمها من حيث عدم جواز فرضها او تعديلها او جبايتها الا بقانون، كما نصت على عدم رجعية القوانين الضريبية حتى وان كانت اصلح للمكلف، بخلاف التشريعات الجزائية التي اجازت رجعيته اذا ما كانت اصلح للمتهم، وهو على ما يبدو اشارة واضحة منها لخطورة هذه التشريعات على حقوق المكلف والخزينة العامة للدولة، فحماية حقوق المكلف تظهر من خلال عدم جواز فرض الضريبة او جبايتها الا بقانون صادر عن السلطة التشريعية بوصفها ممثلة عن الافراد، اما حماية حقوق الخزينة العامة للدولة فتظهر من خلال عدم جواز الغاء الضريبة او الاعفاء منها الا بقانون.

كما تظهر خصوصية هذا النوع من الرقابة من خلال الدور الهام الذي تقوم به الرقابة القضائية على الدستورية في تأصيل مبادئ القانون الضريبي وتوزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطات الاتحادية والمحلية وكذلك من خلال الاثر الذي تلعبه الرقابة على الدستورية في الحفاظ على سيادة القانون الضريبي، وهذا ما سنحاول بيانه بالتفصيل الدقيق من خلال هذا البحث.

Summary

The judicial control over the constitutionality of tax acts occupies a greater role than the control over other legislations, because the Iraqi constitutions and comparative constitutions made sure to provide many guarantees for the tax business than what it gave to other works, as most of these constitutions set out special texts organized by As it is not permissible to impose or amend or collect it only by law, as provided for non-retroactivity of tax laws, even if the reformer of the taxpayer, unlike penal legislation, which authorized the return of the reform if the reform of the accused, which seems to be a clear indication of the seriousness of this legislation on the rights The Secretary-General and the State Treasury, The protection of the rights of the taxpayer is shown by the non-imposition of a tax or its collection, except by a law issued by the legislative authority as representative of individuals, while the protection of the rights of the public treasury of the state is shown by the inadmissibility of canceling the tax or exempting it only by law.

The specificity of this type of censorship also appears through the important role played by the judicial control over the constitution in the consolidation of the principles of tax law and the distribution of tax powers between the federal and

local authorities as well as through the effect of constitutional control on maintaining the rule of tax law. In careful detail through this research.

المقدمة

تحتل الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية خصوصية معينة تميزها عن الرقابة على دستورية الاعمال الاخرى، وتظهر هذه الخصوصية من خلال الدور الذي تقوم به الجهة القضائية التي يناط بها الرقابة على الدستورية في التوفيق بين المصالح المتعارضة لكل من المكلف والخزينة العامة للدولة، حيث تظهر مصلحة الدولة من خلال حقها في تحصيل ايرادات ضريبية تمكنها من تغطية نفقاتها مع مصلحة المكلفين في عدم جواز تطبيق الاعمال الضريبية المخالفة للدستور بحقهم، لذا تكون الجهات القضائية امام تحدٍ كبير اذ يتعين عليها دائماً الموازنة بين المصالح المتقابلة بحيث لا تعلق مصلحة الدولة في تحصيل دين الضريبة على مصلحة الافراد في حماية اموالهم والحفاظ عليها، وكذلك ان لا يتبالغ في حماية مصالح الافراد وتحكم بعدم دستورية اي عمل ضريبي الا بعد التأكد من مخالفته للدستور بصورة واضحة من خلال مخالفة احد المبادئ او الضمانات الدستورية التي وجدت لمصلحة كلا الطرفين في عدم جواز انتهاك حقوقهم المشروعة بدون وجه حق، عندها نكون امام مسوغ قانوني يدعو الى تدخل القضاء الذي يكون الحامي للشرعية الدستورية.

كما تسهم الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية في تأصيل مبادئ القانون الضريبي وتوزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطات في الدولة سواء الاتحادية منها ام المحلية، وهذا الدور الهام لهذا النوع من الرقابة هو الذي جعلها تتمتع بخصوصية معينة تميزها عن الرقابة على دستورية الاعمال الاخرى.

مشكلة البحث-

تتمثل المشكلة الاساسية لهذا البحث بضرورة الاجابة على التساؤلات الآتية: ما هي اهمية الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية وكيف يستطيع القاضي ان يوازن بين المصالح المتعارضة؟ ما الدور الذي تقوم به الرقابة القضائية في تأصيل مبادئ القانون الضريبي؟ هل تسهم الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية في توزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطات؟ ما اثر الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية في الحفاظ على مبادئ القانون الضريبي؟

هيكلية البحث-

من اجل توضيح هذا الموضوع سوف نقسمه الى اربعة مطالب نكرس الاول لبيان اهمية الرقابة القضائية في الحفاظ على حقوق المكلف والخزينة العامة للدولة، في حين نسلط الضوء في الثاني على دور الرقابة في تأصيل مبادئ القانون الضريبي، اما الثالث فنخصصه لعرض الدور الذي تقوم به الرقابة القضائية في توزيع الصلاحيات الضريبية، ثم نتكلم عن اثر الرقابة في الحفاظ على سيادة القانون الضريبي في مطلب رابع.

المطلب الأول

أهمية الرقابة القضائية على الدستورية في الحفاظ على حقوق المكلف والخزينة العامة

بادئ ذي بدئ لا بد من القول ان الدولة تحتاج الى المزيد من الموارد المالية اللازمة لمواجهة التكاليف والاعباء العامة الملقاة على عاتقها، واذا كانت الضرائب تعد من اهم الموارد المالية التي تلجأ اليها الدولة لتغطية نفقاتها بالنظر لعدم تذبذبها وسهولة الحصول عليها مقارنة مع الواردات الاخرى، كما ان التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية قد تفرض على الدولة ضرورة التدخل في الحياة الاقتصادية وفرض ضرائب جديدة من اجل اعادة توزيع الدخل بين الافراد او محاربة بعض المتغيرات الاقتصادية كالتضخم وغيره، الا انها في الوقت ذاته تنقسم بالحساسية والخطورة نظراً لمساسها جزءاً مهم من دخول الافراد وثرواتهم الخاصة حيث تمثل الضريبة بالنسبة لهم اقتطاع نقدي جبري بما يؤدي الى المساس بحقوقهم الشخصية، وهو ما قد يؤدي في النهاية الى مصادرة ثرواتهم ان لم تراعى المبادئ الدستورية التي وجدت من اجل حماية حقوق المكلف والخزينة العامة.^(١)

كما وتجدر الإشارة هنا الى ان المشرع الدستوري لم يضع ارتباطاً للنصوص الحاكمة للشؤون الضريبية في العراق ضمن الفصل الخاص بالحقوق ولم يتناولها ضمن الصلاحيات الخاصة بالسلطة التشريعية، بل ان هذا فيه دلالة واضحة على ان تلك النصوص تمثل قيداً على عمل السلطات التي تملك تنظيم المسائل الضريبية وهو ان لا تغال في فرض الضريبة بما قد ينال من حقوق المكلفين وان تراعى جميع الضمانات الدستورية والقانونية بما فيها عدم جواز فرض اي اقتطاع ضريبي يحط من المكانة الاقتصادية للمكلف بلا سند قانوني يجيز ذلك^(٢)، وان لا تفرض ضريبة بأثر رجعي بأي حال من الاحوال كون ذلك يخالف مبدأ استقرار المراكز القانونية^(٣)، كما ونص الدستور على عدم المساس بالحد الأدنى للمعيشة بما يمثل ضماناً للحفاظ على مستوى العيش الرغيد للأفراد من خلال عدم جواز فرض اية ضريبة تنال من هذا المستوى^(٤)، فجميع هذه النصوص تحمل دلالات واضحة على ان المشرع الدستوري وضعها ضمن الفصل الخاص بالحقوق نظراً لأهميتها وضرورة التقيد بها ولم يضعها ضمن الفصل الخاص بالسلطات.

اما الدستور المصري لسنة ٢٠١٤ النافذ فقد اكد ايضاً على أهمية النصوص الحاكمة للشؤون الضريبية من خلال تناولها بشيء من التفصيل، والتأكيد على عدم جواز فرض اية ضريبة بدون سند قانوني^(٥) وضرورة ان تكون الضرائب متعددة المصادر وتراعى ظروف المكلفين الشخصية من خلال الاخذ بالسعر التصاعدي كدليل على ان هذا السعر هو الاكثر حفاظاً على حقوق المكلفين المالية وفي الوقت ذاته يحقق العدالة الضريبية.^(٦)

(١) م. عباس العزاوي : تاريخ الضرائب العراقية ، شركة التجارة والطباعة، بغداد، ١٩٥٨، ص ١٩.

(٢) المادة (٢٨/اولاً) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

(٣) المادة (١٩/تاسعاً) من الدستور نفسه.

(٤) المادة (٢٨/ثانياً) من الدستور نفسه.

(٥) المادة (٣٨) من الدستور المصري لسنة ٢٠١٤ النافذ.

(٦) المادة (٢٢٥) من الدستور المصري لسنة ٢٠١٤ النافذ.

وفي الوقت الذي حرصت اغلب الدساتير على احاطة التشريعات الضريبية بمجموعة من المبادئ الدستورية التي تمثل ضمانات اساسية لحقوق المكلف والخزينة العامة للدولة والتي من اهمها مبدأ العدالة الضريبية ومبدأ المساواة امام الضرائب ومبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية ومبدأ قانونية الضريبة، فإن هذه المبادئ وبالرغم من اهميتها فإنه من الممكن ان تبقى قائمة من الناحية النظرية فقط ما لم تكن هناك اداة فعالة تضمن الحفاظ عليها وتردع السلطات العامة اذا ما حاولت انتهاكها بصورة صريحة او ضمنية.^(١)

هذا وتتمثل هذه الاداة بالرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية والتي تعد بحق سلاحاً فعالاً يحول دون تعسف السلطات ومساسها بحقوق الافراد وحررياتهم وحقوق الخزينة العامة ايضاً بدون مسوغ قانوني يستوجب ذلك، كما ان الرقابة على دستورية هذا النوع من الاعمال يفوق الرقابة على التشريعات الاخرى من حيث الاهمية، ذلك بالنظر لوطئة الضرائب على حقوق الافراد وخطورتها وما يمكن ان تسببه من اثار قد تصل الى حد مصادرة الثروة الخاصة لهم او حرمان الخزينة العامة للدولة من حصيلة هذه الضرائب ان لم تراعى المبادئ الدستورية التي تمثل ضمانات اساسية كما اسلفنا.

وعلى العموم تظهر اهمية هذا النوع من الرقابة من خلال الدور الذي تقوم به الجهة القضائية التي يناط بها الرقابة على الدستورية في التوفيق بين المصالح المتعارضة لكل من المكلف والخزينة العامة للدولة، حيث تظهر مصلحة الدولة من خلال حقها في تحصيل ايرادات ضريبية تمكنها من تغطية نفقاتها مع مصلحة المكلفين في عدم جواز تطبيق الاعمال الضريبية المخالفة للدستور بحقهم، لذا تكون الجهات القضائية امام تحدٍ كبير اذ يتعين عليها دائماً الموازنة بين المصالح المتقابلة بحيث لا تعلق مصلحة الدولة في تحصيل دين الضريبة على مصلحة الافراد في حماية اموالهم والحفاظ عليها، وكذلك ان لا تبالغ في حماية مصالح الافراد وتحكم بعدم دستورية اي عمل ضريبي الا بعد التأكد من مخالفته للدستور بصورة واضحة من خلال مخالفة احد المبادئ او الضمانات الدستورية التي وجدت لمصلحة كلا الطرفين في عدم جواز انتهاك حقوقهم المشروعة بدون وجه حق، عندها نكون امام مسوغ قانوني يدعو الى تدخل القضاء الذي يكون الحامي للشرعية الدستورية^(٢) من خلال مراقبة مدى اتفاق الاعمال الضريبية مع احكام الدستور ومنع السلطات المختصة من الخروج على هذه الاحكام والا سارع القضاء الى التدخل بغية حماية الدستور من خلال الامتناع عن تطبيق الاعمال المشوبة بعدم الدستورية او إلغائها سواء كانت صادرة من السلطة التشريعية صاحبة الاختصاص الاصيل بصورة تشريعات قانونية ام كانت صادرة من السلطة التنفيذية بصورة قرارات تنظيمية تهدف من خلالها تنفيذ القوانين الضريبية، فهذه الاعمال يجب ان تكون موافقة للدستور ولا تخالف اي مبدأ دستوري سواء كان صريحاً كما هو الحال في مبدأ قانونية الضريبة ومبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية، او ضمناً كمبدأ العدالة الضريبية ومبدأ المساواة الضريبية.^(٣)

ونرى من جانبنا ان الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية تشغل حيزاً اكبر من الاهمية بالمقارنة مع الرقابة على التشريعات الاخرى، ذلك لان الدساتير العراقية و الدساتير المقارنة حرصت على توفير ضمانات عديدة بالنسبة للاعمال الضريبية تفوق ما منحت لغيرها من اعمال، اذ اقررت معظم هذه الدساتير نصوصاً خاصة تنظمها من حيث عدم جواز فرضها او

(١) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي : العدالة الضريبية (دراسة مقارنة)، الطبعة الاولى، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠١٥، ص ١٨ وما بعدها.

(٢) د. اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب : المخالفات الدستورية في قانون الضريبة العراقية ، الطبعة الاولى ، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية ، ٢٠١٢، ص ٨٩.

(٣) رائد ناجي احمد الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة النهرين ، ٢٠٠٤، ص ٢٢-٢٣.

تعديلها او جبايتها الا بقانون، كما نصت على عدم رجعية القوانين الضريبية حتى وان كانت اصلح للمكلف، بخلاف التشريعات الجزائية التي اجازت رجعتها اذا ما كانت اصلح للمتهم، وهو على ما يبدو اشارة واضحة منها لخطورة هذه التشريعات على حقوق المكلف والخزينة العامة للدولة، فحماية حقوق المكلف تظهر من خلال عدم جواز فرض الضريبة او جبايتها الا بقانون صادر عن السلطة التشريعية بوصفها ممثلة عن الافراد، اما حماية حقوق الخزينة العامة للدولة فتظهر من خلال عدم جواز الغاء الضريبة او الاعفاء منها الا بقانون، ولو اقتصر الدستور على حماية الفرض دون الاعفاء لقلنا انه قد حابا المكلف على الخزينة العامة للدولة، الا انه تلافى هذا الانتقاد من خلال المساواة بين الفرض والاعفاء.^(١)

واذا ما خالفت السلطات التشريعية او التنفيذية هذه المبادئ عندها سنكون امام انتهاك صريح للحقوق والحريات، فيأتي هنا دور الجهات القضائية في الحفاظ على هذه الحقوق من خلال الغاء الاعمال الضريبية المخالفة للدستور او الامتناع عن تطبيقها.

ومن اشهر التطبيقات العملية التي برز فيها دور الرقابة القضائية في الحفاظ على حقوق المكلف والخزينة العامة للدولة ما قضت به المحكمة الدستورية العليا في مصر (وحيث ان الدستور قد حرص في مادته الرابعة والثلاثين على النص على صون الملكية الخاصة والمتمثلة وفقاً لمادته الثانية والثلاثين- في رأس المال غير المستغل، فكفل عدم المساس بها الا على سبيل الاستثناء وفي الحدود وبالقيود التي اوردها باعتبار انها - في الاصل - ثمرة مترتبة على الجهد الخاص الذي بذله الفرد، وبوصفها حافزاً على الانطلاق والتقدم، فيختص دون غيره بالاموال التي يملكها وتهيئتها للانتفاع المفيد بها لتعود اليه ثمارها. هذا بالاضافة الى ان الاموال التي يرد عليها حق الملكية تعد من مصادر الثروة القومية التي لا يجوز التفريط فيها، واذا كانت الملكية في اطار النظم الوضعية الحديثة لم تعد حقاً مطلقاً يستعصي على التنظيم التشريعي، فقد غدا سائغاً تحميلها بالقيود التي تقتضيها وظيفتها الاجتماعية التي يتحدد نطاقها وممرها بمراعاة الموازنة التي يجريها المشرع - في ضوء احكام الدستور- بين المصلحة الخاصة للمالك والصالح العام للمجتمع، ذلك ان القيود التي تفرضها الوظيفة الاجتماعية على حق الملكية للحد من اطلاقه لا تعتبر مقصودة لذاتها وانما غايتها تحقيق الخير المشترك للفرد والجماعة، متى كان ذلك فانه وان صح ان تتخذ الضريبة وسيلة لتوزيع اعباء النفقات العامة على المواطنين وفقاً لاسس عادلة، الا انه لا يجوز ان تفرض الضريبة ويحدد وعاءها بما يؤدي الى زوال رأس المال المفروضه عليه كلياً او الانتقاص منه بدرجة جسيمة..^(٢)

فمن خلال التأمل بهذا الحكم يظهر لنا جلياً ان المحكمة الدستورية العليا قد احاطت حقوق المكلف والمتمثلة بالملكية الخاصة بحماية خاصة ورفضت الاعتداء عليها او الانتقاص منها الا في حدود معينة، فالاصل في الملكية الخاصة انها ثمرة جهد بذله الفرد، بالتالي يختص به دون غيره، فأي اعتداء على هذه الملكية محظور مالم يكن هناك مسوغ قانوني يدعو الى تقييد هذا الحق، فإن كان هناك ما يدعو الى تقييده كضرورة ملحة كما في حالة حاجة الدولة الى الحصول على ايرادات معينة لتمويل نفقاتها فان هذه الضرورة يجب ان تقدر بقدرها وان لا تؤدي الى فقدان هذا الحق او زواله.

اضف الى ذلك ان توجه المحكمة في حماية حق الملكية الخاصة لم يأت من فراغ، وانما جاء اتساقاً مع المبادئ الدستورية التي تمثل ضماناً اساسياً لحقوق المكلف والخزينة العامة، فالمشرع وان توخى اصلاً بالضريبة التي فرضها ان يدبر من خلالها موارد مالية لتغطية النفقات العامة، الا ان تحديده لهذه الموارد لا يجوز ان يكون مؤثراً في بنیان الضريبة، عاصفاً بحقوق الملكية الخاصة

(١) د. اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب : المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية العليا، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، ٢٠١٢، ص ٧١، ٧٠.

(٢) القضية رقم ٥ لسنة ١٠/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ١٩ يونيو ١٩٩٣.

التي تتصل بوعاء الضريبة بما ينال من اصلها او يقيد من نطاق الحقوق التي تنفرع عنها في غير ضرورة تقتضيها وظيفتها الاجتماعية.

لذلك يقع على عاتق المشرع ان يتوخى الحذر عند فرض ضريبة جديدة من خلال مراعاة المقدرة التكاليفية للأفراد وان لا يخرج الضريبة عن وظيفتها الاساسية بوصفها اسهاماً منطقياً من الملزمين بادائها في تحمل نصيبهم من الاعباء العامة لتغطية تكلفتها، فالضريبة التي تفرض على هذا النحو تعد بمثابة عدوان على حقوق المكلف التي كفلها الدستور، بالتالي ستغدو محلاً للإلغاء او الامتناع عن تطبيقها من قبل الجهات القضائية لعدم مشروعيتها.

وفي موضع اخر قضت المحكمة الدستورية العليا ايضاً (وحيث ان المشرع قد اورد النص المطعون فيه ضمن الاحكام العامة الواردة بالبواب السادس من الكتاب الاول من قانون الضرائب على الدخل المشار اليه، ولم يحقق فيه التوازن المطلوب بين امرين هما حق الدولة في استثناء الضريبة المستحقة قانوناً، لما تمثله من اهمية بالغة نحو وفاء الدولة بالتزاماتها العامة تجاه الافراد، وبين الضمانات الدستورية والقانونية المقررة في مجال فرض الضرائب على المواطنين، لا سيما من حيث تحديد وعاء الضريبة تحديداً حقيقياً كشرط لتحقيق العدالة الضريبية، ذلك ان المشرع قد منح بهذا النص مصلحة الضرائب سلطة عدم الاعتماد بالاقرار وتحديد الايرادات والارباح بطريق التقدير الجزافي دون تقييد سلطتها في هذا الشأن بضوابط ومعايير حاكمة يعد التزامها شرطاً لعدالة الضريبة ولصون مصلحة كل من الممولين والخزينة العامة وتكفل ان يكون وعاء الضريبة ممثلاً في المال المحمل بعبئها محققاً ومحدداً على اساس واقعية يضحى ممكناً معها الوقوف على حقيقته بعيداً عن شبهة الاحتمال والترخص، وصولاً الى تقدير حقيقي لهذا الوعاء، وتحديد المقدرة التكاليفية للممولين تحديداً حقيقياً بعيداً عن الشطط في التقدير الذي يجاوز ارباح الممولين الفعلية، ويتعداها الى اصل رأس المال فيدمره ويقيم الربط الضريبي على اساس غير واقعية تصادم التوقع المشروع لهم وتباغت حياتهم وتعصف بمقدراتهم..)^(١)

ومن حيثيات الحكم المذكور نجد ان تدخل المحكمة كان ضرورياً لدفع الحيف الذي لحق بكل من المكلف والخزينة العامة للدولة، ذلك ان المشرع لم يحقق التوازن المطلوب بين حق الدولة في الحصول على الضريبة المستحقة قانوناً في ذمة المكلفين من اجل الوفاء بالتزاماتها المتزايدة ومواكبة عجلة التطور، وبين الضمانات الدستورية والقانونية التي منحها المشرع لمصلحة الافراد، فمنح المشرع للادارة الضريبية سلطة تحديد الايرادات بطريقة التقدير الجزافي يمثل اعتداءً واضحاً على حقوق الطرفين، فالادارة الضريبية قد تغالي في تقدير المال الخاضع للضريبة بما قد يؤدي الى الحاق ضرر بالغ بالمكلفين وحرمانهم من حقوقهم المالية التي كفلها الدستور بضمانات قانونية، كما ان اعطاء الادارة الضريبية سلطة تقديرية في تقدير المال الخاضع للضريبة دون الاعتماد بضوابط معينة قد يؤدي الى حرمان الخزينة العامة للدولة من موارد مهمة اذا ما اخفقت هذه الادارة في الوصول الى قيمة الدخل الحقيقي وقدرته بقيمة اقل من قيمته الحقيقية.

فمصلحة كل من المكلف والخزينة العامة تقتضي ان يكون تقدير الدخل تقديرًا حقيقياً ومحددًا على اساس واقعية بعيداً عن شبهة التقدير الجزافي او الاحتمالي الذي قد يؤدي الى تجاوز الربح الحقيقي، وبالتالي الوصول الى رأس المال ومصادره بغير وجه حق، او تقدير الدخل بقيمة بسيطة بما يحرم الخزينة العامة من موارد مهمة للغاية، وفي كلتا الحالتين سنكون امام انتهاك واضح لنصوص الدستور التي ضمنت حقوق كل من المكلف والخزينة العامة على حدٍ سواء.

وفي قضية اخرى تتلخص وقائعها بقيام المشرع بإجراء تعديل على مدة تقادم الضرائب المستحقة للدولة بجعلها خمس سنوات، في حين ابقى على مدة التقادم المقررة لحقوق المكلف في

(١) القضية رقم ٢٢٩ لسنة ٢٩/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ١٢ مايو ٢٠١٢.

المطالبة برد الضرائب التي دفعت بغير وجه حق بثلاث سنوات، وهو ما دعى المحكمة الدستورية العليا الى الغاء النص الذي اقام هذا التمييز بداعي ان قضاءها استقر على ان مبدأ المساواة الوارد في الدستور يعد وسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة للحقوق والحريات، بالتالي لا يجوز للمشرع عند اعماله لسلطته التقديرية في مجال تنظيم الحقوق ان يقيم تمييزاً غير مبرر تتنافر به المراكز القانونية التي تتماثل عناصرها والتي يجب ان تنظمها اسس موضوعية موحدة لا تمييز فيها بين المؤهلين قانوناً للانتفاع بها والتي تتكافأ اطرافها امام القانون، وازافت المحكمة ايضاً ان المشرع اقام تمييزاً غير مبرر للدولة بأن اختصاصها بمدة تقادم للحق الضريبي تزيد عن المدة المقررة للمكلف بالرغم من تكافؤ مركزهما القانوني لكونهما دائنين بدين ضريبي مما يستوجب وحدة القاعدة القانونية التي تنظم سقوط الحق في المطالبة بالدين الضريبي، بل كان الاجدر بالمشرع ان يراعي مبدأ المساواة المنصوص عليه في المادة (٤٠) من الدستور، وان لا يعطي افضلية لأي طرف من الاطراف ما دامت مراكزهما القانونية متماثلة.^(١)

اذن فوجود الضمانات الدستورية لوحدها لا تكفي لحماية حقوق المكلف والخزينة العامة للدولة، ذلك ان المشرع هنا قد ضرب هذه الضمانات عرض الحائط، واعتدى على هذه الحقوق لولا تدخل القضاء بصورة علنية وابطل هذه الاعمال التي لم تحترم الدستور من جهة، واهدرت حقوق الافراد والخزينة العامة من جهة اخرى، فأهمية الرقابة القضائية هنا نابعة من اهمية هذه الاعمال ذاتها، فالمبالغة في فرض الضرائب بدون اسس وضوابط سيؤدي حتماً لاضرار بحقوق المكلفين وكذا الحال بالنسبة لمنح اعفاءات للمكلفين بدون مبرر سيؤدي في نهاية المطاف الى الحاق الضرر بخزينة الدولة من خلال حرمانها من موارد مالية مهمة.

وعلى العموم يمكننا القول ان الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية تلعب دوراً بارزاً في حماية حقوق المكلف والخزينة العامة للدولة، فلو لا تدخل الرقابة القضائية في الغاء هذه الاعمال لهدرت حقوق الطرفين، وبقت الضمانات الدستورية والقانونية موجودة من الناحية النظرية فقط، الا ان تدخل الجهات القضائية كان ضرورياً بحيث ترك اثراً واضحاً في حماية حقوق الطرفين التي تم الاعتداء عليها من قبل السلطات، فهذه الرقابة اذن ضرورية جداً وتعد بحق سلاحاً فعالاً يحول دون تعسف السلطات ومساسها بحقوق الافراد والخزينة العامة للدولة على حدٍ سواء.

(١) القضية رقم ١٠٠ لسنة ٢٨/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ٧ مارس ٢٠١٠، مشار له لدى جهاد مغاوري شحاته، دور المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريع الضريبي، اطروحة دكتوراه، جامعة حلوان - كلية الحقوق، ٢٠١٣، ص ٢٨٢.

المطلب الثاني

دور الرقابة القضائية على الدستورية في تأصيل

مبادئ القانون الضريبي

توصف الرقابة القضائية على دستورية القوانين والانظمة والتعليمات ومنها الاعمال الضريبية بأنها راعية الشرعية الدستورية وحامية الحقوق والحريات، وهو في الحقيقة قول غير مبالغ فيه، فلا يمكن انكار الدور الذي تقوم به الجهات القضائية في تنقية التشريعات الضريبية من مثالبها الدستورية والحفاظ على سمو الدستور، ولا يقتصر الامر على هذا فحسب، بل يعود الفضل الى الرقابة القضائية في تأصيل مبادئ القانون الضريبي التي وردت صراحةً او ضمناً في الدستور، وقد ساعدها في ذلك ما اعطاها اياه الدستور من سلطة الرقابة على الدستورية والغاء كل نص يتعارض مع احكام الدستور، اصف الى ذلك ان الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية تدعم قانونية الدولة وتحمي الحقوق والحريات من خلال تأمين حماية حقوق المكلفين الخاضعين لاحكام القانون الضريبي.^(١)

ولا شك ان هذا الدور المتعظم للرقابة القضائية على الدستورية في تأصيل مبادئ القانون الضريبي يزداد كلما كانت هناك جهة قضائية مختصة في الرقابة على دستورية القوانين والانظمة والتعليمات ومنها الاعمال الضريبية، ذلك لما تملكه هذه الجهة في الغالب الاعم من سلطة الغاء كل نص يرد في القوانين والانظمة والتعليمات يخالف مبادئ القانون الضريبي.^(٢)

هذا ولما كانت النصوص الواردة في الدستور لا يمكن بأي حال من الاحوال ان تتسع لجميع مناحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية، الامر الذي جعل اغلب الدساتير تكتفي فقط بالنص على عموميات ما ترغب في ارسائه او تبنيه من مبادئ دستورية دون ان تدخل في خوض تفاصيل تلك المبادئ داخل الدستور نفسه، وهي بذلك تكون قد تركت للمشرع العادي سلطة وضع تلك التفاصيل بما يمكنه من بيان مضمون مبادئ القانون الضريبي، على ان يكون ذلك كله ضمن الضوابط المحددة في الدستور، فوظيفة المشرع العادي هنا وظيفة تنظيمية تتمثل في وضع التفاصيل الدقيقة للامور التي اجملها الدستور، تاركاً تفاصيلها لسلطة المشرع، بيد ان المشرع العادي هو الآخر يقف عاجزاً امام وضع جميع التفاصيل الدقيقة لتلك المبادئ داخل القانون الضريبي ذاته، وهنا يأتي دور السلطة التنفيذية في وضع التفاصيل التي اغفل ذكرها القانون عند اصدار الانظمة والتعليمات اللازمة لتنفيذ القوانين الضريبية، الا ان الاخيرة قد تقف عاجزة ايضاً عن الاحاطة بجميع التفاصيل، وهنا يأتي دور الرقابة القضائية في اكمال النقص او القصور الذي عجزت الجهات السابقة عن تلافيه.^(٣)

واتساقاً مع ما تقدم يمكننا القول اننا وبحق امام عجز بشري في مواجهة التطورات والمستجدات القانونية التي قد لا تكون واضحة امام واضعي الدستور او التشريعات الضريبية وقت وضعها، او انها تكون موجودة ولكن لا يستطيع الدستور او القانون تناولها بصورة دقيقة، ففكرة المساواة امام الضرائب مثلاً قد نصت عليها اغلب الدساتير، الا ان النص لم يكن دقيقاً، حيث اكتفت تلك الدساتير بالنص على المساواة دون تحديد المقصود بها تاركاً تحديد ذلك للمشرع العادي الذي يقوم بدوره بتفصيلها عند وضع التشريعات الضريبية، على ان يكون مسترشداً بهذه القاعدة

(١) ينظر د. سمير خيري توفيق : مبدأ سيادة القانون (دراسة في الفلسفة القانونية)، منشورات وزارة الثقافة والفنون- الجمهورية العراقية، بغداد، ١٩٧٨، ص ١٤٠.

(٢) ينظر د. خليل حميد عبد الحميد : القانون الدستوري، المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠٠٥، ص ٧١.

(٣) حسين كامل وداعة : العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة في التشريع العراقي واللبناني (دراسة مقارنة)، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٦، ص ٩٥.

الدستورية، بيد ان الاخير قد لا يعطي ايضاً تحديداً واضحاً لمعنى المساواة امام الضرائب وحدودها الفاصلة وما يعد محققاً للمساواة او منافياً لها.

وازاء ذلك القصور والعجز الواضح والنقص القانوني النابع من طبيعة البشر من جهة، ومن الطبيعة المتطورة للظواهر الاقتصادية والقانونية والاجتماعية من جهة اخرى، تظهر لنا جلياً الاهمية الفائقة لدور الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية في سد ذلك العجز او القصور الدستوري والقانوني، ورأب ذلك الصدع والنقص داخل البنيان القانوني للدولة، ذلك من خلال قيام القاضي بإستخلاص مجموعة من المبادئ القانونية التي غالباً ما يستمدّها من الدستور ليقوم بعد ذلك بتطبيقها على النزاع الماثل امامه، ومن ثم يخلع عليها قوة الالتزام القانونية عند تطبيقه لها، فالمبادئ التي يستخلصها القضاء هنا ستقترن بحكمه الذي اصدره، ومن ثم ترتبط به برابطة قوية لا انفصام لها بحيث تتمتع هذه المبادئ بذات الحجية التي يتمتع بها الحكم القضائي، كما وتزداد اهمية دور الرقابة القضائية في تأصيل مبادئ القانون الضريبي وتتعاظم في حالة وجود محكمة مختصة في الرقابة على دستورية القوانين والانظمة والتعليمات ومنها الاعمال الضريبية كما هو الحال بالنسبة للمحكمة الدستورية العليا في مصر، والمحكمة الاتحادية العليا في العراق، فأحكام التي تصدر عن هذه المحاكم تتمتع بحجية مطلقة قبل الكافة بحيث تلتزم بها كافة السلطات في الدولة، كما وتلتزم بالمبادئ المتمخضة عن هذه الاحكام والتي غالباً ما تكون تأصيلاً للمبادئ الدستورية الضمنية التي وردت بصورة مطلقة دون ان يحدد الدستور ماهيتها او المقصود بها، بذلك يكون دور القضاء هنا دوراً تكميلياً في ارساء وتأصيل مبادئ القانون الضريبي.^(١)

وانطلاقاً من الاهمية السابقة وانتقالاً من الواقع النظري الى الواقع التطبيقي او العملي يمكننا القول بحق ان الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية كان وما زال لها دور بارز في تأصيل مبادئ القانون الضريبي، ومن اجل توضيح هذا الدور لا بد من تقسيم هذا المطلب الى النقاط الاتية:

أولاً- اثر الرقابة القضائية في تأصيل مبدأ العدالة الضريبية:

قضت المحكمة الدستورية العليا المصرية في احد احكامها بالقول (كما يجب ايضاً ان تمتد العدالة الى مراحل تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بحيث يكون وعاءها متناسباً مع مقدار الدخل الخاضع لها، فلا يجوز للضريبة ان تؤدي الى زوال الدخل الخاضع لها او ان تنتقص منه بدرجة جسيمة، فالضريبة التي يكون ادائها واجباً وفقاً للقانون هي التي تتوافر لها قواؤها الشكلية واسسها الموضوعية على النحو المتقدم بيانه، وتكون العدالة التي يقوم عليها النظام الضريبي ضابطاً لها في الحدود المنصوص عليها في (م/ ٣٨) من الدستور، ويندرج تحتها ان يكون دين الضريبة متناسباً مع مقدار الدخل الخاضع لها، وتلك هي العدالة في توزيع الاعباء والتكاليف العامة التي اعتبرت المادة الرابعة من الدستور بعد تعديلها- من خصائص النظام الاشتراكي الديمقراطي الذي يقوم عليه الاساس الاقتصادي لجمهورية مصر العربية.)^(٢)

بذلك تكون المحكمة قد وضعت مجموعة من الضوابط والتي يقع في مقدمتها ضرورة التقدير الحقيقي لقيمة الوعاء الخاضع للضريبة وان العدالة الضريبية يجب ان ترتبط بالمقدرة التكاليفية للأفراد، بحيث تكون مناسبة ومعقولة ولا تؤدي الى زوال رأس المال او مصادرته، فالضريبة العادلة هي الضريبة التي تتوافر لها قواؤها الشكلية والموضوعية من خلال توافر عمومية الضريبة سواء الشخصية ام المادية، بحيث تسري على جميع المخاطبين باحكامها دون التمييز بينهم.

(١) ينظر د. اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب : المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية العليا، مصدر سابق، ص ٦٧، ٦٨.

(٢) القضية رقم ٢٣ لسنة ١٢/ قضائية/ المحكمة الدستورية العليا، جلسة ٢ يناير ١٩٩٣.

واتساقاً مع ما تقدم يمكننا القول ان عدم النص على مبدأ العدالة الضريبية بصورة صريحة في الدستور المصري والاقتصار على ضرورة قيام النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية دون تحديد مضمونها او المقصود بها ترك مجالاً واسعاً امام المحكمة الدستورية العليا لتجسيد هذا المبدأ من خلال الحكم اعلاه والاحكام الاخرى الصادرة عن المحكمة في المجال الضريبي، فمن خلال هذه الاحكام لعبت المحكمة دوراً كبيراً تمخض عنه تأصيل مبدأ العدالة الضريبية بحيث أصبح واضحاً للعيان، بالتالي يقع على عاتق المشرع والسلطة التنفيذية الالتزام به وعدم الخروج عن احكامه، فحكم المحكمة يتمتع بحجية مطلقة قبل هذه السلطات، لذلك فإن اي مبدأ ارسته المحكمة يتمتع بذات الحجية التي يتمتع بها حكمها، وهذا يعني ان مبدأ العدالة الضريبية أصبح مبدأً دستورياً وقضائياً في ان واحد، فلا يمكن اهماله او مخالفته، والفضل في ذلك يعود الى المحكمة الدستورية العليا التي لعبت دوراً في تأصيله.^(١)

ثانياً- دور الرقابة القضائية في تأصيل مبدأ المساواة أمام الضرائب:

اسهمت الرقابة القضائية في تأصيل مبدأ المساواة امام الضرائب بوصفه احد اهم مظاهر المساواة امام القانون الوارد في متن المادة (٤٠) من الدستور المصري لسنة ٢٠١٤ النافذ والمادة (١٤) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ، واذا كانت المواد المذكورة لم تنص صراحة على مبدأ المساواة امام الضرائب، بل نصت على مبدأ المساواة امام القانون بصورة مطلقة دون ان تحدد مضمونه والتفاصيل الجزئية المتعلقة به، وهو ما حدى بالمحكمة الدستورية العليا في مصر الى تأصيل هذا المبدأ وابرار معالمه عندما قضت بالقول (انه من المقرر في قضاء هذه المحكمة ان مبدأ المساواة يعد وسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة للحقوق والحريات المنصوص عليها في الدستور والقانون ومن ثم لا يجوز للمشرع عند اعماله لسلطته التقديرية في مجال تنظيم الحقوق ان يقيم تمييزاً غير مبرر تتنافر به المراكز القانونية التي تتماثل عناصرها ويتعين ان تنظمها اسس موضوعية موحدة لا تمييز فيها بين المؤهلين قانوناً للانتفاع بها والتي يتكافأ اطرافها امام القانون. ولما كان المشرع قد اجرى بالقانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بشأن تقادم الضرائب والرسوم تعديلاً على مدة تقادم الضرائب والرسوم المستحقة للدولة بجعلها خمس سنوات، في حين ابقى على مدة التقادم المقررة لحقوق الممول في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق بثلاث سنوات، والتي تضمنها النص المطعون عليه، مغايراً بذلك المنهج الذي حرص عليه- قبل التعديل - بتوحيد مدة التقادم في الحالتين سالفتي الإشارة، ومن ثم فإنه يكون قد اقام تمييزاً غير مبرر للدولة بأن اختصها بمدة تقادم للحق الضريبي تزيد عن المدة المقررة للممول في هذا الشأن بالرغم من تكافؤ مركزهما القانوني، لكونهما دائنين بدين ضريبي، مما يستوجب وحدة القاعدة القانونية التي ينبغي تنظمها في شأن سقوط الحق في المطالبة بالدين الضريبي لتحقيق الحماية القانونية المتكافئة لكلا الطرفين- وذلك بالمخالفة لمبدأ المساواة المنصوص عليه في المادة ٤٠ من الدستور..)^(٢)

اذن فالواضح من الحكم المذكور ان المحكمة رفضت رفضاً قاطعاً التمييز بين مدة تقادم الضريبة بالنسبة للدولة من جهة والمكلف من جهة اخرى، ذلك لما فيه من مخالفة لمبدأ المساواة المنصوص عليه في المادة (٤٠) من الدستور، كما ترى المحكمة ان مبدأ المساواة يقتضي هنا ان اصحاب المراكز القانونية المتساوية يجب ان يعاملوا معاملة ضريبية واحدة، بالتالي لا يجوز للمشرع عند ممارسة اختصاصاته التشريعية ان يقيم تمييزاً غير مبرر تتنافر فيه المراكز القانونية

(١) د. رمضان صديق محمد : الجوانب القانونية والاقتصادية للعدالة الضريبية، بحث منشور في مجلة جمعية الضرائب المصرية، مصر، ٢٠١٤، ص ٥٣.

(٢) القضية رقم ١٠٠ لسنة ٢٨/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ٧ مارس ٢٠١٠، مشار له لدى جهاد مغاوري: مصدر سابق، ص ٢٨٢.

التي تتماثل عناصرها، بل يقع على عاتقه دائماً التقيد بمبدأ المساواة امام الضرائب بوصفه مبدأً دستورياً يجب التقيد به وعدم الخروج على احكامه.

بذلك تكون المحكمة الدستورية العليا قد ارسيت مبدأً دستورياً مفاده عدم جواز التفرقة بين المراكز القانونية المتماثلة، وهو في الحقيقة مبدأً دستوري قبل ان يكون قضائي، الا ان الدستور تطرق لعموميات هذا المبدأ دون توضيح تفاصيله الجزئية، وهو ما ترك الباب مفتوحاً امام المحكمة الدستورية العليا لتأصيل هذا المبدأ من خلال تفصيل ما اجمله الدستور، بالتالي فإن مبدأ المساواة الوارد في قرار المحكمة قد اقترن بالحكم ذاته، مما اكسبه حجية مطلقة قبل الكافة بحيث اضحى هذا المبدأ دستورياً وقضائياً في ان واحد، وملزم للسلطات التشريعية عند تشريع القوانين الضريبية، وكذلك السلطات التنفيذية يجب ان تلتزم به عند اصدار الانظمة والتعليمات اللازمة لتنفيذ القوانين الضريبية.

وعلى ذات المنوال نجد ان المحكمة العليا في الولايات المتحدة الامريكية قد سعت مراراً الى تأصيل هذا المبدأ اثناء مباشرة دورها الرقابي على الدستورية كما هو الحال بالنسبة للقضية المثارة امامها والتي تتلخص وقائعها في ان قانون الضريبة على المشروبات الكحولية الصادر سنة ١٩٨٥ كان يفرض ضريبة على بعض المشروبات ويعفي البعض الاخر او يمنحه خصماً دون مبرر، وهو ما حدى بأحد المخاطبين بأحكام هذا القانون الطعن امام المحكمة العليا بولاية (فلوريدا) الا ان الاخيرة رفضت هذا الطعن مما دفع المدعى الى الطعن على حكم المحكمة المذكورة امام المحكمة العليا للولايات المتحدة الامريكية بداعي ان القانون المطعون عليه قد اقام تمييزاً غير مبرر بالمخالفة لمبدأ المساواة المكفول دستورياً، واثناء النظر بدستورية القانون المذكور من قبل المحكمة العليا نقضت قرار المحكمة العليا بولاية فلوريدا وقضت ان المشرع لا يجوز له عند التشريع ان يقيم تمييزاً تتنافر به المراكز القانونية، بل عليه ان يراعي مبدأ المساواة عند التشريع، وذلك من خلال معاملة المراكز القانونية المتماثلة معاملة واحدة، وانتهت المحكمة الى الحكم بعدم دستورية قانون الضريبة على المشروبات الكحولية لسنة ١٩٨٥.^(١)

وفي موضع اخر قضت المحكمة العليا ذاتها بعدم دستورية قانون ولاية (جورجيا) لسنة ١٩٨٤ والقاضي بفرض ضريبة محلية على المشروبات الكحولية المستوردة بنسبة تصل الى ضعف مبلغ الضريبة التي تفرض على المشروبات المصنعة داخل الولاية بداعي ان القانون المذكور اقام تمييزاً غير دستورياً بالمخالفة لمبدأي العدالة والمساواة، لذلك قررت المحكمة عدم دستوريته.^(٢)

ثالثاً- الرقابة القضائية وتأصيلها لمبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية:

لم يقف الامر عند هذا الحد، بل كان للرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية دوراً بارزاً في تأصيل مبادئ القانون الضريبي الاخرى كما هو الحال بالنسبة لموقف المحكمة الدستورية العليا المصرية من مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية عندما قضت بالقول (ان الاصل في القاعدة القانونية هو سريانها اعتباراً من تاريخ العمل بها على الوقائع التي تتم في ظلها وحتى الغائها، فاذا الغيت هذه القاعدة وحلت محلها قاعدة قانونية اخرى، فإن القاعدة الجديدة تسري من الوقت المحدد لنفاذها ويقف سريان القاعدة القديمة من تاريخ الغائها، وبذلك يتحدد النطاق الزمني لكل من

(1) Case No. 469 (United States 18), US Supreme Court, October 1990, published on the Supreme Court's Web site at the following link <https://www.supremecourt.gov>.

(1) Case No. 501 U.S. 529, US Supreme Court, November 1991, published on the US Supreme Court Web site at the following link: <https://www.supremecourt.gov>

القاعدتين لتعدد المراكز القانونية التي نشأت واكتمل تكوينها وترتب اثارها في ظل القانون القديم خاضعه لحكمه وحده..^(١).

بذلك تكون المحكمة قد اسهمت بشكل كبير في ارساء دعائم هذا المبدأ، ذلك من خلال تحديد سريان احكام القانون الضريبي بأثر فوري دائماً دون السماح بسريانها على الماضي كون ذلك يمثل ضماناً اساسية لحقوق المكلفين، وفي الوقت ذاته انتهت المحكمة الى تأصيل مبدأ مهم من مبادئ القانون الضريبي، بحيث يقف هذا المبدأ حائلاً دون سن اي عمل ضريبي بأثر رجعي والا اصبح مخالفاً للدستور الذي يقضي بضرورة علم المكلفين بالعمل الضريبي الذي سيطبق عليهم حتى يمكنهم من معرفة مقدار الدين الضريبي المستحق بذمتهم، كما ان مخالفة هذا المبدأ يعد بمثابة مخالفة الحجية المطلقة للحكم القضائي كون المحكمة ارسته بموجب الحكم الصادر منها.^(٢)

اما قضاء المحكمة الاتحادية العليا في العراق فلم يكن غائباً عن رسم معالم هذا المبدأ وتأصيله كمبدأ ضريبي، حيث ذهبت المحكمة في احد احكامها الى القول (وحيث ان المادة ١٩/تاسعاً من الدستور تنص على انه ليس للقوانين اثر رجعي مالم ينص على خلاف ذلك، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم، عليه فإن الغاء الاستثناء المنصوص عليه في المادة (٣) من قانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعوى رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥ بموجب المادة (١) من القانون رقم (٣) لسنة ٢٠١٥ يعتبر مخالفة صريحة لاحكام المادة ١٩/تاسعاً من الدستور، عليه قررت المحكمة الاتحادية العليا الغاء القانون رقم (٣) لسنة ٢٠١٥ بقدر تعلق الامر بسريانه على الماضي فيما يخص الضرائب والرسوم، اما بقية النص فإنه خيار تشريعي لا غبار عليه..^(٣)

واستنتاجاً من ذلك نخلص الى ان الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية تلعب دوراً بارزاً وملموساً في تأصيل مبادئ القانون الضريبي، ذلك من خلال تفصيل ما اجمله الدستور ووضع الحدود الفاصلة لهذه المبادئ سواء الصريحة منها ام الضمنية، بذلك يمكن للرقابة القضائية ان تزيل جميع الشكوك التي تثار حول هذه المبادئ وقوتها الدستورية، فإذا كان الدستور قد اوردها بصورة ضمنية دون ان يحدد معالمها او المقصود بها، فالى الرقابة القضائية يعود الفضل في تأصيلها والزام السلطات كافة بالتقيد بها وعدم الخروج على احكامها والا وصمت اعمالها بعدم الدستورية.

(١) القضية رقم ٣٥ لسنة ١٣/قضائية/المحكمة الدستورية العليا. جلسة ١٩٩٢/١١/٧.

(٢) جهاد مغاوري شحاته : مصدر سابق، ص ٣٨٧.

(٣) القضية رقم ٦٨/اتحادية/اعلام/٢٠١٥/المحكمة الاتحادية العليا، جلسة ٢٠١٥/١٠/١٩.

المطلب الثالث

دور الرقابة القضائية في توزيع الصلاحيات

الضريبية بين السلطات

حددت اغلب النظم الدستورية الصلاحيات التي تدخل ضمن اختصاص السلطتين التشريعية والتنفيذية ومنها الصلاحيات الضريبية بموجب نصوص دستورية، بذلك نكون امام التطبيق السليم لمبدأ الفصل بين السلطات المنصوص عليه دستورياً للحيلولة دون تداخل او تضارب هذه الصلاحيات بين السلطات وتحقيقاً للوحدة السياسية العامة للدولة.

وعلى الرغم من ان الدستور هو من يوزع الصلاحيات بين السلطات كما اسلفنا، الا ان الاطار العام لتوزيع الاختصاصات بين السلطتين التشريعية والتنفيذية في المجال الضريبي يختلف اختلافاً جذرياً بالنسبة للاختصاصات الاخرى، ويبدو ان هذا الاختلاف نابع من الاهمية التي تتمتع بها الاعمال الضريبية سواءً بالنسبة للمكلف ام الخزينة العامة للدولة، لذلك نجد ان اغلب الدساتير نصت صراحةً على اختصاص السلطة التشريعية دون غيرها في تحديد العناصر الاساسية المتعلقة بفرض الضريبة وتحديد سعرها والملتزمين بادائها وطرق تحصيلها دون ان تترك للسلطة التنفيذية اي مجال في فرض الضريبة او تعديلها باستثناء الاعفاء اذ ذهبت بعض الدساتير الى امكانية صدوره بناءً على قانون.^(١)

ويبدو ان الغاية من وراء ذلك هو ان السلطة التشريعية هي الاجدر من غيرها في وضع القواعد العامة لفرض الضريبة، كونها منتخبة من قبل الشعب، بالتالي فإن رضاها بفرض الضريبة مستمد من رضى الشعب كون الاخير هو من انتخبها، وهذا ما اكدته المادة (١٤) من اعلان حقوق الانسان والمواطن لسنة ١٧٨٩ والتي نصت على ان (للمواطنين الحق في ان يتأكدوا بأنفسهم او بواسطة نوابهم من ضرورة الضريبة العامة وان يرتضوها بحرية وان يتابعوا استخدامها وتحديد مقدارها وتحصيلها ومدتها)^(٢).

واذا كانت السلطة التشريعية في اغلب النظم الدستورية هي من تملك زمام الامور، اذ تتولى بنفسها تنظيم كافة المسائل الضريبية بقانون يصدر عنها متضمناً تحديد وعائها واسس تقديره، وبيان مبلغها والملتزمين بأدائها وطرق تحصيلها، فإن اي انحراف في استعمال هذا الحق كتحويل جهة معينة حق تنظيم الضريبة او انتهاك السلطة التنفيذية لهذا الحق ستجد الرقابة القضائية في طريقها لتقويم هذا الاعوجاج واعادة الحق الى نصابه من خلال اعادة توزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطات وكل حسب اختصاصها الذي منحها اياه الدستور.^(٣)

وعلى الرغم من ان السلطة التشريعية هي من تملك زمام الامور في المجال الضريبي كما اسلفنا فإن السلطة التنفيذية قد تخرج عن هذا الاطار وتقوم بإصدار أنظمة او تعليمات تفرض بموجبها ضرائب جديدة او تعدل من اسعار الضرائب القائمة، وذلك بغية الحصول على المال لسد العجز الحاصل في موازنتها او لمواجهة بعض المتغيرات الاقتصادية او السياسية، وهي بذلك تكون قد خرجت عن مبدأ الفصل بين السلطات واعتمدت على المجال المحجوز للسلطة التشريعية في المجال الضريبي، وهنا يأتي دور الرقابة القضائية في اعادة التوازن الذي اختل بإعتداء السلطة

(١) نصت المادة (٣٨) من الدستور المصري لسنة ٢٠١٤ النافذ على (لا يكون انشاء الضرائب العامة او تعديلها او الغائها الا بقانون، ولا يجوز الاعاء منها الا في الاحوال المبينة في القانون).

(٢) د. محمد محمد عبد اللطيف : الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة. ٢٠٠٠، ص ٥.

(٣) القضية رقم ٣٥ لسنة ١٣/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ١٩٩٢/١١/٧.

التنفيذية على الاختصاصات الضريبية المحجوزة بالقانون للسلطة التشريعية، وهي بذلك ستسهم في اعادة توزيع الاختصاصات الضريبية بين السلطتين التشريعية والتنفيذية.^(١) وبالانتقال من الواقع النظري الى الواقع العملي من اجل تجسيد الدور الذي لعبته الرقابة القضائية في اعادة توزيع الصلاحيات الضريبية نجد ان محكمة النقض المصرية قضت بأن (تحديد وزارة التموين بواسطة لجان التسعيرة الجبرية سعر بذرة القطن واطافة زيادة عليها تقتضيها عن كل طن زيت يسلم للمصابين في ظل المادة ١٣٤ من دستور ١٩٢٣، فأف فرض المبلغ الذي تقتضيه وزارة التموين لحساب الحكومة من ثمن الزيت المملوك للطاعة يعد نوعاً من الضريبة بغير الطريق الدستوري).^(٢)

ونرى ان توجه المحكمة في الحكم المذكور اعلاه هو اعادة سلطة فرض الضرائب للسلطة التشريعية كونها صاحبة الاختصاص الاصيل في الشؤون الضريبية وليس من حق السلطة التنفيذية سلب هذا الحق واصدار ضرائب جديدة بموجب أنظمة او تعليمات.

وفي السياق ذاته قضت المحكمة الدستورية العليا المصرية بالقول (وحيث من المقرر وعلى ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة ان السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، اذ تتولى بنفسها تنظيم اوضاعها بقانون يصدر عنها متضمناً تحديد وعاءها واسس تقديره وبيان مبلغها والملتزمين اصلاً بأدائها والمسؤولين عنها وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها وكيفية ادائها، وضوابط تقادمها وما يجوز ان يتناولها من طعون او اعتراض عليها، وغير ذلك مما يتصل ببنيان هذه الضريبة - عدا الاعفاء منها اذ يجوز ان يتقرر في الاحوال التي بينها القانون، والى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية..)^(٣)

مما سبق يظهر لنا جلياً ان المحكمة الدستورية العليا قد بينت صلاحيات السلطة التشريعية في فرض الضريبة او تعديلها او الغائها دون ان تترك للسلطة التنفيذية اية صلاحية باستثناء الاعفاء من فرض الضريبة اذ اجازت ان يكون بناءً على قانون، وهي بذلك تكون قد اسهمت في توزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، بعد ان اعتدت الاخيرة واستحوذت على اختصاصات السلطة التشريعية.

اضف الى ذلك ان المحكمة الدستورية العليا قد اسهمت في اعادة الولاية العامة في فرض الضريبة وتحديد عناصرها للسلطة التشريعية على الرغم من ان الاخيرة قد تنازلت بمقتضى نص صريح عن اختصاصها في فرض الضريبة الى السلطة التنفيذية، الا ان المحكمة وصفت ذلك بأنه اهدار من قبل المشرع لاختصاصه الاصيل في الشؤون الضريبية، وهو ما يعد بمثابة اعتداءً على احكام الدستور.^(٤)

هذا وانتهت المحكمة الى القول ان اسناد الاختصاص في الشؤون الضريبية لرئيس الجمهورية يعد اعراضاً من قبل المشرع عن مباشرة ولايته الاصلية في تحديد نطاق الضريبة وتعديل احكامها، وان ذلك يخالف احكام الدستور، كما ان نقل مسؤولياته الى السلطة التنفيذية وتفويضها في ذلك يعد مساساً ببنيان الضريبة التي لا تفرض الا بقانون ينظم احكامها، الامر الذي يقتضي مباشرة كل سلطة لاختصاصاتها التي منحها اياها الدستور بموجب نصوص صريحة لا تقبل

(١) د. هشام محمد البديري : النص الضريبي بين التفسير الاداري والتفسير التشريعي، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٥، ص ٦١، ٦٠.

(٢) د. محمد محمد عبد اللطيف : مصدر سابق، ص ١٧.

(٣) القضية رقم ٤٣ لسنة ١٧/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ٢ يناير ١٩٩٩.

(٤) القضية رقم ٤٣ لسنة ١٧/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ١/٢/١٩٩٩.

التأويل^(١) بذلك تكون المحكمة قد بينت اختصاصات السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية، اما غيرها من الاختصاصات الاخرى فمن الممكن مباشرتها من قبل السلطة التنفيذية.

ومن القضايا الاخرى التي تؤكد على دور الرقابة القضائية في توزيع الصلاحيات الضريبية ما قضت به المحكمة الاتحادية العليا في دولة الامارات العربية المتحدة عندما جاء في احد قراراتها انه في مجال توزيع الاختصاصات التشريعية والتنفيذية بين الاتحاد والامارات، فإن الاتحاد ينفرد بالتشريع والتنفيذ في الشؤون المبينة في المادة (١٢١) عملاً بما نصت عليه المادة (١٢٢) من ان الامارات تختص بتنفيذ الشؤون المبينة في المادة (١٢١) عملاً بما نصت عليه المادة (١٢٢) من ان الامارات تختص بكل ما لا تنفرد به السلطات الاتحادية بموجب المادة (١٢٠) من الدستور، وبالرجوع الى الفقرة (سادساً) من المادة (١٢٠) من الدستور نجدها نصت على اختصاص السلطات الاتحادية دون غيرها بكل ما يتعلق بتنظيم الضرائب وتعديلها والغائها، بالتالي فإن المحكمة جعلت وظيفة انشاء الضرائب من اختصاص السلطات الاتحادية حصراً، اما سلطات الامارات فتقتصر على التنفيذ فقط من خلال اصدار التعليمات اللازمة لتنفيذ القوانين الاتحادية.

واضافت المحكمة في الحكم ذاته ان التعارض بين الاختصاصات يمكن ان يكون له موطن او مدلول اوسع في نطاق التنفيذ، ذلك لان التنفيذ في المادة (١٢٠) من اختصاص الاتحاد، بينما هو في المادة (١٢١) من اختصاص الامارات، ويجب ان لا يتعارض اختصاص الامارات بتنفيذ شؤون المادة (١٢١) مع اختصاص الاتحاد بتنفيذ شؤون المادة (١٢٠) من الدستور، وانتهت المحكمة الى القول ان توزيع الاختصاصات التشريعية والتنفيذية ومنها الاختصاصات الضريبية بين الاتحاد والامارات وعلى ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة انما يتفرع عن كون الاتحاد دولة مركبة لها سيادتها وشخصيتها الدولية وتتألف من امارات متعددة لكل منها سيادتها وسلطاتها التشريعية والتنفيذية تستقل بممارستها على اراضيها وسكانها خارج الاطار الذي ينفرد الاتحادية بسلطانه، فلا يمكن للامارات انتقأت من سلطات الاتحاد ولا يمكن للاتحاد ان يتعدى على اختصاصات الامارات، كما ان مراعاة المنطق الدقيق في اعمال الضوابط الدستورية لتحديد اختصاصات الاتحاد والامارات وفقاً للمادتين (١٢٠، ١٢١) من الدستور هي خير ما يحقق التوازن الذي تغيه الدستور ويسهم في تدعيم قواعد الحكم الاتحادي على اسس سليمة تتماشى مع واقع الحال.^(٢)

وانطلاقاً من هذا المبدأ نجد ان المحكمة الاتحادية العليا ترى ان مسألة التعارض بين الاختصاصات التي حددها الدستور ومنها الاختصاصات الضريبية بين الاتحاد والامارات امر وارد وممكن، ذلك لان كل منهم يملك اختصاصات تشريعية وتنفيذية، وان الدستور لم يضع حداً فاصلاً لذلك، وانما جاء قاصراً عن توضيح الية توزيع هذه الاختصاصات بدون تداخل، وهو ما حدى بالمحكمة الاتحادية العليا الى وضع حد لذلك التعارض من خلال بيان اختصاصات كل من سلطات الاتحاد وسلطات الامارات، ورفضت اي اعتداء او افتئات من قبل اي منهم على اختصاصات الاخر.

وعلى ذات المنوال نجد ان المحكمة الاتحادية العليا في العراق اسهمت ايضاً في مجال توزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطتين التشريعية والتنفيذية تارة، وبين السلطات الاتحادية والمحافظات تارة اخرى وعلى النحو الآتي:

(١) القضية رقم ١٦٧ لسنة ٢٠/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ٣ ابريل ٢٠١٣.

(٢) القضية رقم ١ لسنة ٢/دستورية/المحكمة الاتحادية العليا، الامارات، جلسة ١٤ ابريل ١٩٧٤، مجموعة احكام الدائرة الدستورية- المحكمة الاتحادية العليا من عام ١٩٧٣ الى عام ٢٠١٢، ص ٢٦.

أولاً- دور المحكمة الاتحادية العليا في توزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطتين التشريعية والتنفيذية:

لم يكن قضاء المحكمة الاتحادية العليا في العراق غائباً في مجال توزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، فالمحكمة تجد ان دستور ٢٠٠٥ قد كرس مبدأ الفصل بين السلطات في المادة (٤٧) منه، حيث تبني الدستور هذا المبدأ في المادة المذكورة من خلال تقسيم السلطات في الدولة الى السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية، ورسم لكل منها اختصاصاتها بصورة مفصلة، وحتى نكون امام التطبيق السليم لاحكام هذا المبدأ لا بد ان تتولى كل سلطة من هذه السلطات ممارسة صلاحياتها بصورة كاملة وفق ما رسمه لها الدستور، فالسلطة التشريعية تمارس صلاحياتها المنصوص عليها في المواد (٦٠, ٦١, ٦٢) من الدستور والتي يقع في مقدمتها صلاحية القيام بتشريع القوانين الاتحادية وفقاً للسياقات الدستورية، وان ممارسة هذه الصلاحيات يجب ان يكون مراعياً لمبدأ الفصل بين السلطات، وازادت المحكمة ان القوانين التي يشرعها مجلس النواب بصورة مباشرة يجب ان لا يكون من بينها القوانين التي تمس مبدأ الفصل بين السلطات، ومن القوانين التي تمس هذا المبدأ هي القوانين التي ترتب التزامات مالية على السلطة التنفيذية لم تكن مدرجة ضمن خططها المالية.^(١)

واتساقاً مع الحكم السابق نجد ان تطوراً جذرياً قد طرأ على موقف المحكمة الاتحادية العليا في مواجهة صلاحيات مجلس النواب في المبادرة باقتراح القوانين التي قد ترتب التزامات مالية على عاتق الحكومة اذ حجت المحكمة صلاحيات المجلس من خلال اعطائه حق المبادرة التشريعية باستثناء القوانين ذات الجنبه المالية، فلا يمكن للمجلس تشريعها بصورة مباشرة الا بعد التشاور مع الحكومة واخذ موافقتها كون الاخيرة هي المختصة بتقديم مشروعات القوانين التي تتعلق بالجوانب المالية دون غيرها.^(٢)

وفي موضع اخر قضت المحكمة الاتحادية العليا بعدم دستورية المادة (٣٣/أ) من قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٥، والمتضمنه فرض ضريبة من قبل مجلس النواب بنسبة (٣٠٠%) على السكائر والمشروبات الكحولية دون المرور ببوابة الحكومة، حيث انتهت المحكمة الى القول ان مجلس النواب اضاف هذا النص (المادة ٣٣/أ) من قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٥ دون اللجوء الى اخذ موافقة السلطة التنفيذية، وهو بذلك قد خالف المادة (٤٧) من الدستور وتجاوز صلاحيات مجلس الوزراء المنصوص عليها في المادة (٨٠/اولاً) من الدستور ايضاً، كما ان النص المذكور تضمن جنبه مالية بما يخالف الطريقة المرسومة في المادة (٦٠/اولاً) من الدستور. وازادت المحكمة انه كان الاجدر بالمجلس الرجوع الى مجلس الوزراء لاخذ موافقته على التغييرات التي ينوي ادخالها من اجل وضع الامور في نصابها الدستوري وفقاً لمبدأ الفصل بين السلطات.^(٣)

بذلك تكون المحكمة الاتحادية العليا قد فرضت على السلطة التشريعية ضرورة التقيد بالقواعد والمبادئ الدستورية التي تحدد صلاحياتها الضريبية عند مزاوله اختصاصاتها التشريعية، وكذلك الحال بالنسبة للسلطة التنفيذية فهي الاخرى قد حددت المحكمة صلاحياتها الضريبية والزمته بضرورة التقيد بها عند مباشرة نشاطها في تقدير الضريبة على دخل المكلفين وبما يتوافق مع احكام الدستور.^(٤)

(١) القضية رقم ٢٩/٢١/موحدة/اتحادية/اعلام/٢٠١٥، المحكمة الاتحادية العليا، جلسة ٢٠١٥/٤/١٤.

(٢) المصدر نفسه.

(٣) القضية رقم ٣٤/١٩/موحدة/اتحادية/اعلام/٢٠١٥، المحكمة الاتحادية العليا، جلسة ٢٠١٥/٧/٦.

(٤) ينظر د. فاروق احمد خماس : الرقابة على اعمال الادارة، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، ١٩٨٨، ص ١٤.

ثانياً- دور المحكمة الاتحادية العليا في توزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطات الاتحادية والمحافظات:

لم يقف دور المحكمة الاتحادية العليا عند توزيع الاختصاصات الضريبية بين السلطات الاتحادية فحسب، بل تجاوزته الى المساهمة بتوزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطات التشريعية المركزية ومجالس المحافظات، وكان ذلك بمناسبة النزاع القائم بين السلطة التنفيذية الاتحادية ومجالس المحافظات حول صلاحيات الاخيرة في فرض الضرائب وجبايتها بعد ان اصدرت السلطة التنفيذية قرارها بحجب اختصاص مجالس المحافظات باصدار تشريعات بفرض الضرائب وجبايتها وهو ما حدى بمجلس محافظة النجف تقديم طلب بكتابته المرقم (١٢٥٦/٤) والمؤرخ في ٢٦/٣/٢٠٠٨ الى المحكمة الاتحادية العليا يستوضح فيه عن مدى تمتع مجالس المحافظات غير المنتظمة في اقليم بسلطة سن القوانين الخاصة بفرض وجباية وانفاق الضرائب وفق المادة (١١٥) والفقرة (ثانياً) من المادة (١٢٢) من الدستور، وبعد ان وضعت المحكمة الطلب المذكور موضع التدقيق والمداولة توصلت الى القول (لما كان فرض الضرائب وجبايتها وانفاقها وفرض الرسوم والغرامات والضميمة من الامور المالية التي اشارت اليها المادة (١٢٢/ثانياً) من دستور جمهورية العراق، لذا يكون لمجالس المحافظات غير المنتظمة بأقليم حق سن القوانين الخاصة بفرض وجباية وانفاق الضرائب المحلية.. بما يمكنها من ادارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الادارية والتي تمنحها المادة (١١٥) من الدستور حق الاولوية في التطبيق عدا ما ورد في المادة (٦١/اولاً) منه الذي تختص بممارسة الصلاحيات الواردة بها حصراً المجلس النيابي بتشريع القوانين الاتحادية وكذلك القرارات التي تختص باصدارها السلطات الاتحادية الحصرية والمشاركة المنصوص عليها في المواد (١١٠، ١١١، ١١٢، ١١٣، ١١٤) من الدستور..^(١)

ومن حيثيات القرار اعلاه نجد ان المحكمة الاتحادية العليا لم تتردد من تقرير حق مجالس المحافظات بإصدار تشريعات محلية تتضمن فرض الضرائب وجبايتها وانفاقها مستندة في ذلك الى الصلاحيات المالية والادارية التي خولها الدستور للمحافظات، حيث فسرت المحكمة هذه الصلاحيات بأنها صلاحيات فرض الضريبة المحلية وجبايتها وانفاقها على ان يكون ذلك في حدود اختصاصها المكاني، بذلك تكون المحكمة قد توصلت الى نتيجة مفادها ان اختصاص فرض الضرائب هو اختصاص مشترك بين السلطات الاتحادية تباشره من خلال فرض ضرائب قومية شاملة لعموم ارجاء الدولة، والسلطات المحلية تباشره من خلال فرض ضرائب محلية تقتصر على الرقعة الجغرافية الخاضعة لادارة تلك السلطات، على ان لا تؤدي التشريعات المحلية الى تعطيل او الغاء التشريعات الضريبية الاتحادية.^(٢)

واتساقاً مع ما تقدم يمكننا القول انه وعلى الرغم من ان الدستور هو من يوزع الصلاحيات الضريبية بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، الا انه قد يغفل بعض الامور او يوردها بصورة ضمنية، فالدستور هنا وان خلا من تنظيم بعض المسائل المتعلقة بتوزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطات فهذا لا يعني ان نقف عند هذا الحد، فواضع الدستور هو انسان ومن الطبيعي ان يخطأ او يجهل بعض الامور، وهنا ياتي دور الجهات القضائية في اكمال هذا النقص، كما ان اعتناق مبدأ الفصل بين السلطات وتوزيع الصلاحيات الضريبية في الدستور قد لا يحول دون تضارب الاختصاصات، وذلك من خلال ممارسة بعض الصلاحيات الممنوحة لبعض السلطات من قبل جهات الاخرى لا تملك حق مباشرتها، فالوسيلة الوحيدة لاعادة الحق الى نصابه هي الرقابة القضائية التي تمارسها جهات معينة منحها الدستور صلاحية مراقبة مدى التزام السلطات كافة

(١) القضية رقم ١٦/١٠٨/٢٠٠٨/المحكمة الاتحادية العليا، جلسة ٢١/٤/٢٠٠٨.

(٢) د. علي هادي عطية الهلالي : الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، ط٢، العراق، ص ٢٥-٢٨.

بأحكام الدستور، وإذا ما تبين لها ممارسة بعض الصلاحيات الضريبية من قبل جهات أخرى لا تملك حق مباشرتها قضت بالغائها والزام الجهات المخولة دستورياً بمباشرتها دون غيرها.

المطلب الرابع

أثر الرقابة القضائية في الحفاظ على سيادة

القانون الضريبي

بما ان مبدأ قانونية الضريبة يعني سيادة القانون في الشؤون الضريبية، فإن الأخير يراد به ان القانون هو المصدر الوحيد الذي تلجأ اليه الدولة في تنظيم المسائل الضريبية، بحيث لا تفرض الضرائب او تعدل او تجبى الا بمقتضى نصوص قانونية معلنة تسنها السلطة التشريعية بوصفها صاحبة الاختصاص الاصيل في سن القوانين الضريبية بما لها من سيادة وسلطة تستمدها من الشعب كونها منتخبة من قبله.^(١)

وما يمكن الاشارة اليه بهذا الصدد هو وجود مبررات شكلية وموضوعية تقف وراء تسييد القانون في الشؤون الضريبية يقع في مقدمتها ان السلطة التشريعية في مختلف النظم الدستورية هي ممثلة عن الشعب بالانتخاب الحر المباشر، بالتالي فإن فرض الضريبة من قبل السلطة التشريعية يعني في الوقت ذاته موافقة الشعب عليها من خلال ممثليه في المجالس التشريعية.^(٢)

من جهة أخرى فإن المراحل التي تمر بها العملية التشريعية ستضفي صفة المشروعية على القوانين الضريبية، ذلك من خلال المداولات التي تتم بشأن هذه القوانين داخل المجالس النيابية، إضافة الى المناقشات العلنية التي ترافق عملية التشريع عن طريق اطلاع الرأي العام على مراحل هذه العملية، ولا تقف المبررات التي اقتضت ضرورة تسييد القانون في الشؤون الضريبية عند هذا الحد، بل تتجاوزه الى المبررات الموضوعية التي تتمثل بأن القوانين الضريبية تضم بين ثناياها قواعد عامة ومجردة تتوجه بخطابها الى جميع الافراد المكلفين بأحكام القوانين الضريبية، وتلقي على عاتقهم ضرورة تنفيذ التزاماتهم دون تحديد لذواتهم، وبما يحقق مبدأ المساواة امام الاعباء المالية العامة التي فرضت بموجب نصوص قانونية، كما يحول ذلك دون انحراف السلطات في فرض الضريبة او جبايتها ودون محاباة اي فرد معين على حساب الآخرين، وهذا ما لا يمكن تحقيقه فيما لو تولت سلطة أخرى غير السلطة التشريعية صلاحية سن القوانين الضريبية.^(٣)

وتجدر الاشارة هنا الى ان سيادة القانون الضريبي وما ينطوي عليه من معاني رفع الظلم عن كاهل المكلفين من جراء فرض ضرائب تفتقر لادنى مقومات العدالة والمساواة ليس بجديد بالنسبة للعهود التاريخية الحديثة، حيث افصحنا لنا وقائع التاريخ عن حدوث ازمات سياسية وثورات متعددة استمرت لفترات طويلة بين الحكام والشعوب تمخض عنها وثائق دستورية وقانونية تضمنت النص على مبدأ قانونية الضريبة بأعتباره حقاً من حقوق الانسان يضمن للافراد عدم تعسف الحكام في فرض الضرائب وفقاً لاهوائهم وانما يتطلب هذا المبدأ موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة جديدة تفرض على الافراد.^(٤)

ففي انكلترا كانت الضرائب تفرض على الافراد دون موافقة ممثليهم مما اثار في نفوسهم ومشاعرهم الغضب والاستياء وحصول احتجاجات عديدة كان نتيجتها اندلاع ثورة واسعة النطاق

(١) عثمان سلمان غيلان : مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة النهرين، ٢٠٠٣، ص ٢٧.

(٢) ينظر Emma Coleman Jordan, Angela Harris, Economic Justice, Foundation Press, New York, 2006, p87-88.

(٣) ينظر م. سمير خيرى توفيق ، مصدر سابق ، ص ٨٢.

(٤) عثمان سلمان غيلان : مصدر سابق، ص ٢٢.

اجبرت الملك (جان ساتير) على اعلان وثيقة (الميثاق الاعظم) سنة ١٢١٥ والذي نص على ضرورة موافقة ممثلي الشعب على اية ضريبة تفرض وان لا يجوز للملك ان يفرض ضرائب لا تتال موافقة ممثلي مجلس الامراء، الا ان ذلك لم يدم طويلاً حيث سعى الملوك الى التحرر من هذا القيد بعد ان قوي سلطانهم، وبالفعل عادت سلطة فرض الضرائب للملوك وحدهم دون الحاجة الى اذن مسبق من قبل الشعب وهو ما ادى لاحقاً الى حصول صراعات كبيرة بين مجلس العموم والملك حول ضرورة الالتزام بموافقة ممثلي الشعب على فرض الضرائب وان يكون القانون هو الاداة الوحيدة التي تنظم المسائل الضريبية، ثم تطور الامر الى حصول ازمات وثورات واسعة اجبرت الملك على اصدار (لائحة الحقوق) لسنة ١٦٢٨ والتي نصت على عدم شرعية اية ضريبة لا تتال موافقة البرلمان.^(١)

وهكذا استمرت الصراعات والثورات بين الشعب والملوك بسبب وطأة الضرائب وعدم مراعاتها لظروف المكلفين الشخصية والعائلية مما ادى الى نشوب الحرب الاهلية لسنة ١٦٤٨ التي ادت الى سقوط عرش الملك (شارل الاول) ليحل محله (كروم ويل) الا ان الاخير لم يكن افضل ممن سبقه مما ادى ذلك الى اندلاع ثورة ١٦٨٨ التي توجت بانتصار المؤيدين للشرعية والبرلمان ووصول سلالة جديدة للحكم والتي اعلنت (ميثاق الحقوق ١٦٨٩) الذي نص صراحةً على عدم جواز فرض اية ضريبة جديدة الا بالطرق المقررة قانوناً وبأذن البرلمان.^(٢)

ومنذ اللحظات الاولى لاندلاع الثورة الفرنسية ١٧٨٩ اثارت الولايات العامة مسألة وجوب الحصول على موافقة ممثلي الشعب على اية ضريبة تفرض، عندها بدأت فكرة قانونية الضريبة تظهر للوجود بعد غياب دام طويلاً حيث كانت الضرائب تفرض من قبل الملك بمفرده الا ان رجال الثورة طالبوا بضرورة الحصول على موافقة المكلفين من خلال ممثليهم في البرلمان، واستندوا في تبرير هذه الفكرة الى عدة اسباب من بينها ان الضريبة تمثل اساس الملكية الخاصة التي تعد حقاً مقدساً لا يجوز سلب جزء منه او مصادرته بدون موافقة اصحابه.^(٣)

هذا وقد تبلورت هذه الفكرة بقرار الجمعية التأسيسية القاضي بضرورة تسديد القانون في الشؤون الضريبية من خلال النص على انه لا ضريبة الا اذا اقرتها الجمعية التأسيسية بوصفها ممثلة عن الشعب، وفي الوقت ذاته تضمنت وثيقة اعلان حقوق الانسان والمواطن الفرنسي هذا المبدأ من خلال النص على ان (للمواطنين الحق ان يلاحظوا بأنفسهم او بواسطة ممثليهم المساهمة في الضريبة العامة وقبولها بحرية ومتابعة انفاقها وتحديد نسبها واساسها وكيفية جبايتها ومدتها)^(٤)، ثم استمر هذا المبدأ في التطبيق من خلال النص عليه في المواثيق والدساتير كان اخرها دستور ١٩٥٨.^(٥)

هذا ولم يكن مبدأ سيادة القانون الضريبي غائباً عن التشريعات العراقية القديمة اذ تشير وقائع التاريخ بأن الحضارات العراقية القديمة شهدت تطورات عديدة في شتى المجالات تمخض عنها تراثاً قانونياً غنياً يشير الى سيادة القانون في الشؤون الضريبية منذ اكثر من ثلاثة الاف سنة قبل الميلاد كما في حضارة (وادي الرافدين وشرعية اشنونا ولبت عشتار وشرعية حمورابي) وغيرها من الشرائع القانونية الاخرى التي اقرت صراحةً فرض الضرائب على افراد الشعب

(١) ينظر د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار : اصول التشريع الضريبي المصري، ط١، الاسكندرية، دار المعارف بمصر، ١٩٥٩، ص ١٠ وما بعدها.

(٢) ينظر Peter George Whiteman, G S A. wheateroft, cit, p 169.

(٣) ينظر J. B. Maurice Vignes, opa. P 340.

(٤) المادة (١٤) من وثيقة اعلان حقوق الانسان والمواطن الفرنسي لسنة ١٧٨٩.

(٥) المادة (٣٤) من الدستور الفرنسي لسنة ١٩٥٨ النافذ.

بمقتضى نصوص قانونية مما يؤكد البعد التاريخي لمبدأ سيادة القانون الضريبي وعدم اقتصره على العصور أو الدساتير الحديثة.^(١)

كما شهد مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية حضوراً مستمراً في الدساتير العراقية بدءاً بدستور ١٩٢٥ ومروراً بالدساتير الجمهورية حتى صدور دستور ٢٠٠٥ النافذ حيث حرصت هذه الدساتير على تسييد القانون في الشؤون الضريبية من خلال النص على عدم جواز فرض الضريبة أو تعديلها أو الاعفاء منها إلا بقانون صادر عن السلطة التشريعية المختصة.^(٢)

وإذا كان هذا المبدأ بهذه الأهمية من حيث بعده التاريخي والنص عليه في معظم مواثيق حقوق الإنسان والدساتير العربية والعالمية فإن أي خروج عن مبدأ قانونية الضريبة يعني في الوقت ذاته انتهاكاً لمبدأ سيادة القانون الضريبي، وهنا يأتي دور الرقابة القضائية في تحقيق سيادة القانون في الشؤون الضريبية عن طريق وجود الجواز المناسب الذي ينال من أعمال السلطات وتصرفاتها في حالة مخالفتها لأحكام القانون، فالجزاءات التي تفرضها الرقابة القضائية عند انتهاك مبدأ المشروعية كفيلة بإجبار السلطات على ضرورة التقيد بأحكام القانون، وهو ما سيؤدي في النهاية إلى تسييد حكم القانون في الشؤون الضريبية.^(٣)

كما تدعم الرقابة القضائية الحفاظ على سيادة القانون في الشؤون الضريبية من خلال تحقيق المشروعية، كون الأخيرة هي التي تكون مدلول سيادة القانون الضريبي، بالتالي فإن عناصرها هي من تؤثر على درجة سيادة القانون الضريبي، فالسيادة والمشروعية إذن وجهان لعملة واحدة، فحماية أحدهما سيحقق بالضرورة الحفاظ على الآخر.^(٤)

ومن التطبيقات التي تؤكد تدخل الرقابة القضائية للحفاظ على سيادة القانون الضريبي نذكر ما ذهب إليه المحكمة الدستورية العليا المصرية وهي بصدد النظر بمدى دستورية بعض الأعمال الضريبية حيث قضت بالقول (وحيث من المقرر وعلى ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة أن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمناً تحديد وعائها وأسس تقديره وبيان مبلغها والملتزمين أصلاً بأدائها والمسؤولين عنها وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها وكيفية أدائها، وضوابط تقادماً وما يجوز أن يتناولها من طعون أو اعتراض عليها وغير ذلك مما يتصل ببنیان هذه الضريبة – عدا الاعفاء منها إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي بينها القانون، وإلى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية..)^(٥).

ومن حيثيات القرار أعلاه نجد أن المحكمة ترفض أن تكون هناك أداة أدنى من القانون لفرض الضريبة أو تنظيم أوضاعها، فلا يمكن فرضها بقرار من رئيس الجمهورية بناءً على تفويض من السلطة التشريعية، بل لا بد من تنظيمها بمقتضى نصوص قانونية سليمة وهو ما يدعم سيادة القانون الضريبي.

وفي موضع آخر ذهبت المحكمة الدستورية العليا ذاتها إلى أن الدستور قد ميز بنص المادة (١١٩) منه بين الضريبة وغيرها من الفرائض المالية الأخرى، فنص على أن أولاهما لا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون وأن ثانيهما يجوز انشاؤها في الحدود التي بينها القانون، وكان ذلك مؤداه أن المشرع الدستوري بهذه التفرقة في الأداة قد جعل من القانون وسيلة وحيدة

(١) ينظر د. فوزي رشيد : الشرائع العراقية القديمة، بغداد، دار الحرية للطباعة، ١٩٧٣، ص ٣٧ و ٣٨.

(٢) المادة (٢٨) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

(٣) ينظر د. محمد حلمي مراد : مبدأ سيادة القانون، مفهومه وضوابطه، بحث منشور في مجلة نقابة المحامين الأردنية، ع (٤-٣) لسنة ١٩٧٤، ص ٢٢٥.

(٤) ينظر م. سمير خيرى توفيق : مصدر سابق، ص ١٤٢.

(٥) القضية رقم ٤٣ لسنة ١٧/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ٢ يناير ١٩٩٩.

ومصدراً مباشراً بالنسبة للضريبة، اذ منح السلطة التشريعية وحدها صلاحية تنظيمها وتفصيل ما يتصل ببنيتها، وذلك على تقدير ان الضريبة هي فريضة مالية مهمة سواءً بالنسبة للمكلف ام الخزينة العامة للدولة بخلاف الفرائض والاعباء المالية الاخرى التي من الممكن فرضها او تنظيمها في حدود القانون، وهو ما يعني سيادة القانون في الشؤون الضريبية بحيث لا يمكن فرض ضريبة او تعديلها او الغائها الا بمقتضى القانون، كون الاخير هو الاداة الوحيدة لتنظيمها.^(١)

ومن التطبيقات القضائية الاخرى التي تؤكد دور الرقابة القضائية في الحفاظ على سيادة القانون الضريبي موقف المحكمة الاتحادية العليا في دولة الامارات العربية المتحدة عندما قضت في احد احكامها ان ما جرى عليه قضاؤها ان جميع الموضوعات التي وردت في المادتين (١٢٠ و ١٢١) من الدستور ومن بينها الضرائب لا تنظم الا بموجب تشريع بالعلم الدقيق، فلا يجوز تنظيمها بعمل اخر ادنى منه لا يستوفي مقومات التشريع، وازافت المحكمة ان انشاء الضرائب لا يمكن ان يكون بعمل اداري او بناء على تفويض، بل لا بد من صدور قانون يتضمن جميع عناصرها ويجب ان يراعى فيه اشتماله على قواعد كلية عامة ومجردة، ولا يستطرد الى جزئيات او حالات فردية تعد من صميم العمل التنفيذي، وانتهت المحكمة الى القول ان تنظيم الضريبة يجب ان يكون بموجب تشريع دقيق كون الاخير هو السائد في المجال الضريبي.^(٢)

وعلى العموم يمكننا القول ان سيادة القانون في الشؤون الضريبية هو معنى مرادف لمعنى مشروعية النظام الضريبي، بالتالي تكون الضريبة قانونية متى ما تم فرضها او جبايتها بمقتضى نصوص قانونية صادرة عن السلطة التشريعية، اما اذا فرضت الضريبة بموجب أنظمة وتعليمات صادرة عن السلطة التنفيذية، عندها سنكون امام تفويض لمبدأ المشروعية، وانتهاك لسيادة القانون الضريبي، وهو ما لا يمكن تلافيه الا من خلال تدخل الرقابة القضائية عن طريق استخدام الادوات التي تمكنها من الحفاظ على مبدأ المشروعية الضريبية، وتحقيق سيادة القانون في الشؤون الضريبية.

(١) القضية رقم ٢٥٠ لسنة ٢٣/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ٨ فبراير ٢٠٠٤.

(٢) القضية رقم ١ لسنة ٢/دستورية/المحكمة الاتحادية العليا، الامارات، جلسة ١٤ ابريل ١٩٧٤، مجموعة احكام الدائرة الدستورية- المحكمة الاتحادية العليا- من عام ١٩٧٣ الى عام ٢٠١٢، ص ٢٤.

الختامة

في نهاية بحثنا الموسوم بخصوصية الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية يظهر لنا مجموعة من النتائج والمقترحات يمكن اجمالها بالآتي:

اولاً- النتائج:

١- ان الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية تعد بحق سلاحاً فعالاً يحول دون تعسف السلطات ومساسها بحقوق الافراد وحررياتهم وحقوق الخزينة العامة ايضاً بدون مسوغ قانوني يستوجب ذلك، كما ان الرقابة على دستورية هذا النوع من الاعمال يفوق الرقابة على التشريعات الاخرى من حيث الاهمية، ذلك بالنظر لوطئة الضرائب على حقوق الافراد وخطورتها وما يمكن ان تسببه من اثار قد تصل الى حد مصادرة الثروة الخاصة لهم او حرمان الخزينة العامة للدولة من حصيلة هذه الضرائب ان لم تراعى المبادئ الدستورية التي تمثل ضمانات اساسية.

٢- ان الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية تلعب دوراً بارزاً وملموساً في تأصيل مبادئ القانون الضريبي، ذلك من خلال تفصيل ما اجمله الدستور ووضع الحدود الفاصلة لهذه المبادئ سواء الصريحة منها ام الضمنية.

٣- تدعم الرقابة القضائية الحفاظ على سيادة القانون في الشؤون الضريبية من خلال تحقيق المشروعية، كون الاخيرة هي التي تكون مدلول سيادة القانون الضريبي، بالتالي فإن عناصرها هي من تؤثر على درجة سيادة القانون الضريبي، فالسيادة والمشروعية اذن وجهان لعملة واحدة، فحماية احدهما سيحقق بالضرورة الحفاظ على الاخر.

ثانياً- المقترحات:

١- على المحكمة الاتحادية العليا ان تحذو حذو المحكمة الدستورية العليا المصرية عند ممارستها الرقابة على دستورية الاعمال الضريبية وان تفسر النص المطعون فيه تفسيراً متفقاً مع غاية المشرع الدستوري وان لا تتردد في الغاء اي عمل ضريبي مخالف لاحكام الدستور.

٢- نقترح اضافة نص الى قانون المحكمة الاتحادية العليا يتضمن اعطاء الاخيرة صلاحية التصدي لدستورية الاعمال الضريبية بصورة تلقائية من اجل زيادة فاعلية الرقابة على الدستورية والحفاظ على سمو الدستور ويكون النص كالاتي (يجوز للمحكمة الاتحادية العليا في جميع الحالات وبصورة تلقائية ان تقضي بعدم دستورية اي نص في قانون او نظام او تعليمات يعرض لها بمناسبة ممارسة اختصاصاتها الاخرى ويتصل بالنزاع المعروض عليها وذلك بعد اتباع الاجراءات المقررة لتحضير الدعوى الدستورية).

المصادر

المصادر العربية:

أولاً- الكتب:

- ١- د. اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب : المخالفات الدستورية في قانون الضريبة العقارية ، الطبعة الاولى ، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية ، ٢٠١٢.
- ٢- د. اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب : المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية العليا، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، ٢٠١٢.
- ٣- د. جاسم الزبيدي : العدالة الضريبية (دراسة مقارنة)، الطبعة الاولى، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠١٥.
- ٤- حسين كامل وداعة : العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة في التشريع العراقي واللباني (دراسة مقارنة)، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٦.
- ٥- د. خليل حميد عبد الحميد : القانون الدستوري، المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠٠٥.
- ٦- د. سمير خيرى توفيق : مبدأ سيادة القانون (دراسة في الفلسفة القانونية)، منشورات وزارة الثقافة والفنون- الجمهورية العراقية، بغداد، ١٩٧٨.
- ٧- م. عباس العزاوي : تاريخ الضرائب العراقية ، شركة التجارة والطباعة، بغداد، ١٩٥٨.
- ٨- د. عبد الباسط علي د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار : اصول التشريع الضريبي المصري، ط١، الاسكندرية، دار المعارف بمصر، ١٩٥٩.
- ٩- د. فاروق احمد خماس : الرقابة على اعمال الادارة، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، ١٩٨٨.
- ١٠- د. فوزي رشيد : الشرائع العراقية القديمة، بغداد، دار الحرية للطباعة، ١٩٧٣.

ثانياً- الرسائل والاطاريح:

- ١- جهاد مغاوري شحاته: دور المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريع الضريبي، اطروحة دكتوراه، جامعة حلوان – كلية الحقوق، ٢٠١٣.
- ٢- رائد ناجي احمد الجميلي: القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة النهرين ، ٢٠٠٤.
- ٣- عثمان سلمان غيلان : مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة النهرين، ٢٠٠٣.

ثالثاً- البحوث:

- ١- رمضان صديق محمد : الجوانب القانونية والاقتصادية للعدالة الضريبية، بحث منشور في مجلة جمعية الضرائب المصرية، مصر، ٢٠١٤.
- ٢- د. محمد حلمي مراد : مبدأ سيادة القانون، مفهومه وضوابطه، بحث منشور في مجلة نقابة المحامين الاردنية، ع (٣-٤) لسنة ١٩٧٤.

رابعاً- الدساتير:

- ١- الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ.
- ٢- الدستور المصري لسنة ٢٠١٤ النافذ.
- ٣- الدستور الفرنسي لسنة ١٩٥٨ النافذ.

خامساً- احكام المحاكم:

- ١- القضية رقم ٢٩/٢١/موحدة/اتحادية/اعلام/٢٠١٥، المحكمة الاتحادية العليا، جلسة ٢٠١٥/٤/١٤.

- ٢- القضية رقم ٣٤/١٩/موحدة/اتحادية/اعلام/٢٠١٥، المحكمة الاتحادية العليا، جلسة ٢٠١٥/٧/٦.
- ٣- القضية رقم ١٦/اتحادية/٢٠٠٨/ المحكمة الاتحادية العليا، جلسة ٢٠٠٨/٤/٢١.
- ٤- القضية رقم ٦٨/اتحادية/اعلام/٢٠١٥/ المحكمة الاتحادية العليا، جلسة ٢٠١٥/١٠/١٩.
- القضية رقم ١ لسنة ٢/دستورية/المحكمة الاتحادية العليا، الامارات، جلسة ١٤ ابريل ١٩٧٤.
- ٥- القضية رقم ٥ لسنة ١٠/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ١٩ يونيو ١٩٩٣.
- ٦- القضية رقم ٢٢٩ لسنة ٢٩/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ١٢ مايو ٢٠١٢.
- ٧- القضية رقم ١٠٠ لسنة ٢٨/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ٧ مارس ٢٠١٠.
- ٨- القضية رقم ٢٣ لسنة ١٢/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ٢ يناير ١٩٩٣.
- ٩- القضية رقم ٣٥ لسنة ١٣/قضائية/المحكمة الدستورية العليا. جلسة ١١/٧/١٩٩٢.
- ١٠- القضية رقم ٣٥ لسنة ١٣/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ١١/٧/١٩٩٢.
- ١١- القضية رقم ١٦٧ لسنة ٢٠/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ٣ ابريل ٢٠١٣.
- ١٢- القضية رقم ٤٣ لسنة ١٧/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ١/٢/١٩٩٩.
- ١٣- القضية رقم ٢٥٠ لسنة ٢٣/قضائية/المحكمة الدستورية العليا، جلسة ٨ فبراير ٢٠٠٤.

المصادر الاجنبية:

- 1-Case No. 469 (United States 18), US Supreme Court, October 1990, published on the Supreme Court's Web site at the following link <https://www.supremecourt.gov> .
- 2-Case No. 501 U.S. 529, US Supreme Court, November 1991, published on the US Supreme Court Web site at the following link: <https://www.supremecourt.gov>.
- 3-Emma Coleman Jordan, Angela Harris, Economic Justice, Foundation Press, New York, 2006, p87-88.
- 4-Peter George Whiteman, G S A. wheateroft, cit, p 169.