

أثر الحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية (دراسة مقارنة)

م.د. شاكِر جميل ساجت

م.د. زينب شريف نعمة

كلية المأمون الجامعة

كلية الحقوق - جامعة النهريين

تاريخ استلام البحث ٢٠٢١/٨/٢٢ تاريخ قبول البحث ٢٠٢١/١١/٣٠ تاريخ نشر البحث ٢٠٢١/١٢/٣١

<https://doi.org/10.61353/ma.0070349>

يثير موضوع أثر الحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية إشكالات كثيرة، أهمها تحديد النطاق الزمني للحكم بعدم الدستورية وحجية هذا الحكم ونفاذه في إلغاء النص أو تعديله، ويختلف هذا الأثر حسب فلسفة المشرع في كل دولة، ففي مصر يسري الحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية بأثر مباشر دائماً من تاريخ نشر الحكم في الجريدة الرسمية، بحيث لا يمس الوقائع والمراكز القانونية التي نشأت في ظل النص الضريبي قبل الحكم بعدم دستوريته، وقد أورد المشرع المصري استثناءً وحيداً لسريان الحكم بأثر رجعي عندما نص على عدم الإخلال بحق المدعي في الاستفادة من دعواه، أي أن الحكم بعدم الدستورية يسري بأثر رجعي بالنسبة للمدعي دون غيره. أما المشرع العراقي فلم يورد أي نص يحدد تاريخ سريان أحكام المحكمة الاتحادية العليا بعدم دستورية التشريعات الضريبية، أو غيرها من التشريعات الأخرى، مما حدى بالفقه إلى الرجوع للقواعد العامة لتحديد هذا الأثر والتأكيد على نفاذه بأثر رجعي، بحيث يعد النص الضريبي من تاريخ صدوره فيلغيه ويسقطه كتنشيع من تشريعات الدولة، ظلي أن لا يترتب على هذا الأثر المساس بالحقوق المكتسبة أو المراكز القانونية المستقرة التي نشأت في ل النص المقضي بعدم دستوريته.

The issue of the impact of the ruling on the unconstitutionality of tax legislation raises many problems, the most important of which is the determination of the time range of the ruling of unconstitutionality and the validity of this ruling in canceling or amending the text, and this effect varies according to the philosophy of the legislator in each country. Publishing the ruling in the Official Gazette so that it does not affect the facts and legal positions that arose under the tax text before ruling its unconstitutionality. Retroactively for the plaintiff and not others.

As for the Iraqi legislator, he did not mention any text specifying the effective date of the rulings of the Federal Supreme Court of the unconstitutionality of tax legislation or other other legislation. From state legislation, provided that this effect does not result in prejudice to acquired rights or stable legal positions that have arisen in light of the text declared unconstitutional.

الكلمات المفتاحية: الحكم بعدم دستورية، التشريعات الضريبية، السلطات العليا للدولة.



مقدمة

أولاً- التعريف بموضوع الدراسة:

لا جدال في القول إن الأحكام التي تنطوي عليها نصوص الدستور وقواعده تتمتع بأعلى درجات الالتزام القانوني في مواجهة السلطات العامة للدولة، وازاء كل ما يصدر عنها من قواعد قانونية عادية أو أنظمة أو تعليمات، بحيث لا يمكن أن ينطوي أي من هذه القواعد على حكم يخالف ما ورد بالنصوص الدستورية من أحكام، ويعرف ذلك بمبدأ سمو الدستور الذي يعلو على غيره من القواعد القانونية، وذلك لأنه يحدد القواعد الحاكمة لإنشاء وتنظيم سير عمل السلطات العليا للدولة، فلا يسمح لأي منها بالمساس أو الإخلال بما أسند لغيرها من السلطات الأخرى من وظائف أو اختصاصات، كما يقرر المبادئ الدستورية التي تنظم العلاقة بين الدولة والمكلفين سواءً في مجال العدالة الضريبية أم المساواة أمام الضرائب أو قانونية فرض الضريبة، أو عدم رجعية القوانين الضريبية وغيرها من المبادئ الدستورية المنظمة لحق الدولة في فرض الضرائب أو الإعفاء منها.

وهذه الأحكام أو المبادئ الدستورية التي نص عليها الدستور تخضع لها كافة الضرائب بصرف النظر عما يكون بينها من اختلاف من حيث وعائها أو الاشخاص الخاضعين لها، إذ يرجع اهتمام الدستور بالنص على القواعد الأساسية في فرض الضريبة الى ما يتمتع به المجال الضريبي من خطورة بالنسبة للمكلفين وأهمية بالغة بالنسبة للخزينة العامة، لذلك فإن أي خرق أو انتهاك لهذه القواعد يثير موضوع الرقابة على دستورية التشريعات الضريبية وصولاً الى صدور حكم قضائي عادل يحدد مدى التزام السلطات العامة بأحكام الدستور، ومن ثم تقرير دستورية النص المطعون فيه أو الغائه.

ويترتب على الحكم الدستوري الصادر بعدم دستورية التشريعات الضريبية آثار مهمة تختلف بحسب فلسفة النظام الدستوري السائد في الدولة، فمن الأنظمة الدستورية ما تقرر الاثر الفوري او المباشر للحكم القاضي بعدم دستورية التشريعات الضريبية، كما هو الحال في كل من فرنسا وتركيا واليونان والنمسا، بينما أخذت أنظمة أخرى بالأثر الرجعي بحيث يؤدي الحكم بعدم دستورية النص الضريبي الى الغاء جميع الآثار والمراكز القانونية التي نشأت بناءً على النص المخالف للدستور باستثناء التي استقرت منها بحكم حاز على قوة الأمر المقضي به، أو بانقضاء مدة التقادم كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وإيطاليا والكويت.





ولم يقف الأمر عند هذا الحد من الخلاف القائم حول تحديد أثر الحكم الصادر بعدم الدستورية، بل أن بعض الأنظمة القانونية أقامت تفرقة غير مبررة بين الأحكام الصادرة في القضايا الدستورية، إذ أقرت صراحةً إن أثر الحكم الصادر في المسائل الضريبية يسري بأثر مباشر أو فوري من تاريخ صدور الحكم أو نشره في الجريدة الرسمية، أما الأحكام الصادرة في المسائل الأخرى فتسري بأثر رجعي بحيث تمتد الى تاريخ نفاذ النص المقضي بعدم دستوريته فتلغي جميع الآثار والمراكز القانونية التي ترتبت عليه، وهذا الاتجاه السائد في مصر بعد عام ١٩٩٨، أما في العراق فلا يوجد موقف واضح للنظام الدستوري او القانوني من حيث تحديد أثر الحكم الصادر بعدم دستورية التشريعات الضريبية، مما يقتضي علينا الركون الى القواعد العامة والنصوص القانونية المنظمة لعمل القضاء الدستوري ومقارنتها مع التشريعات الأخرى بهدف الوصول الى حقيقة الأثر المترتب على أحكام المحكمة الاتحادية العليا وتحديد نطاق سريانه، وما يتمتع به من حجية في مواجهة السلطات العامة والأفراد على حدٍ سواء.

ثانياً- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في ندرة تناول هذا الموضوع ومعالجته من قبل باحثي العلوم الدستورية والضريبية على الرغم من أهميته من حيث اختلاف الأنظمة الدستورية في تحديد أثر الحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية وسكوت بعض التشريعات عن تنظيمه، مما أثار لبساً وغموضاً حول النطاق الزمني للحكم الصادر في المسائل الضريبية.

ومن ناحية ثانية فإن تحديد أثر الحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية أمر ليس بالسهل، ففي حالة الركون الى الأثر الرجعي ستتحمل الخزينة العامة مسؤولية أرجاع الضرائب التي استأثرت بها من تاريخ صدور النص التشريعي الى تاريخ الغائه من قبل القضاء الدستوري، مما قد يثقل كاهلها ويعرض مشاريعها المستقبلية للخطر، أما في حالة تقرير الاثر الفوري أو المباشر فقد يؤدي ذلك الى النيل من حقوق المكلفين بطرق غير مشروعة ويجيز للسلطات التشريعية والتنفيذية مخالفة الدستور، كلما أرادت أو كانت بحاجة الى موارد إضافية وهي في مأمن أنها غير ملزمة بالتعويض عن النص المخالف للدستور ولا يمكن مطالبتها بارجاع ما تم جبايته من ضرائب، وان كان سندها مخالفاً لأحكام الدستور.



ثالثاً- إشكالية الدراسة:

تتمثل اشكالية الدراسة في غموض الأثر المترتب على الحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية وصعوبة تحديده بشكل واضح وجلي، مما أدى الى اختلاف الفقه والقضاء في تحديد هذا الأثر أو رسم نطاق سريانه.

إضافةً الى ذلك يمكن تحديد أهم معالم اشكالية الدراسة بالتساؤلات الآتية:

- ١- ما النطاق الزمني للحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية؟
- ٢- ما أثر الحكم الدستوري في رد الطعن الضريبي؟
- ٣- ما آلية نفاذ الحكم الدستوري بعد صدوره؟
- ٤- هل يجوز الحكم بعدم الدستورية حججاً مطلقة أم حججاً نسبية؟

رابعاً- منهج الدراسة:

إن طبيعة الدراسة أملت علينا ضرورة اتباع المنهج التحليلي القائم على تحليل النصوص القانونية المنظمة لعمل القضاء الدستوري ومن ثم مقارنتها مع القانون المصري بقدر تعلق الامر بموضوع أثر الحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية.

وفي إطار بيان موقف القضاء الدستوري من تحديد النطاق الزمني للحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية سنتبع المنهج التطبيقي القائم على إيراد بعض التطبيقات العملية وتحديد مضمونها، وأهم ما توصلت اليه المحاكم الدستورية من مبادئ وأحكام قضائية.

خامساً- هيكلية الدراسة:

من أجل توضيح الموضوع سوف نقسّمه على ثلاثة مطالب، نخصّص الأول منها لدراسة أثر الحكم الدستوري في رد الطعن الضريبي، أما المطلب الثاني فقد كرسناه لتحديد النطاق الزمني للحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية، أما المطلب الثالث فسيكون مخصصاً لبيان نفاذ الحكم بعدم الدستورية في الغاء النص الضريبي.



المطلب الأول

أثر الحكم الدستوري في رد الطعن الضريبي

يحدث في كثير من الأحيان أن تقضي المحكمة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين برد الطعن الدستوري المتعلق بالشؤون الضريبية لموافقة النص لأحكام الدستور من الناحية الشكلية او الموضوعية، فمن الناحية الشكلية تقضي بأن التشريع الضريبي مستوفٍ لجميع الشروط والاجراءات الشكلية التي يتطلبها الدستور او يرد الطعن بما لتخلف بعض الشروط الشكلية، لاقامة الدعوى الدستورية، ومن الناحية الموضوعية فإن النص الضريبي متطابق تماماً مع المبادئ الضريبية التي يتوجب على السلطة التشريعية مراعاتها او التقيد بها عند تشريع القوانين الضريبية.

وفي إطار تحديد أثر حكم المحكمة القاضي برد الطعن الضريبي ومدى حجتيه في مواجهة الافراد والسلطات العامة في الدولة لا بد من تقسيم هذا المطلب على ثلاثة فروع، نخصص الأول منها لبيان أثر الحكم الدستوري في رد الطعن الضريبي موضوعاً، ونكرس الثاني للحدوث عن أثر الحكم الدستوري في رد الطعن الضريبي شكلاً، ثم نتطرق الى موضوع تقييم حجية الحكم برد الطعن الضريبي في فرع ثالث وعلى النحو الآتي:

الفرع الأول

اثر الحكم الدستوري في رد الطعن الضريبي موضوعاً

إن عدم ايراد نص قانوني صريح يحدد أثر الحكم الدستوري القاضي برد الطعن الضريبي موضوعاً كان مدعاة لظهور خلاف فقهي حول حجية هذا الحكم ونطاق اثره، إذ يرى بعضٌ من الفقه ان الحكم الدستوري يحوز حجية مطلقة سواءً أكان قاضياً بعدم دستورية النص الضريبي أم رد الطعن لموافقة النص لأحكام الدستور، في حين يرى بعضهم أن أثر الحكم الدستوري القاضي برد الطعن الضريبي من الناحية الموضوعية لا يحوز سوى حجية نسبية تقتصر على أطراف النزاع وموضوع الدعوى بحيث يمكن إثارة موضوع عدم الدستورية مرةً أخرى من أي مكلف آخر او من المكلف الطاعن نفسه اذا تغير موضوع الدعوى.

وعوداً على تفصيل الآراء آنفة الذكر وتفضيل أحدهما على الآخر حري بنا ان نبحت في كل رأي

على حدة وحسب التفصيل الآتي:

أولاً- الرأي المؤيد للحجية المطلقة: يعتقد أنصار هذا الرأي أن الأحكام الصادرة في الدعاوى الدستورية ذات طبيعة عينية توجه الخصومة فيها الى النصوص الضريبية المطعون بعدم دستوريته فتحوز حجية مطلقة قبل



الكافة بحيث لا يقتصر أثرها على الخصوم في الدعوى^(١)، أما ينصرف هذا الأثر الى الجميع وتلتزم به السلطات كافة سواء أكانت هذه الاحكام قد انتهت الى عدم دستورية النص الضريبي، ام رفض الدعوى لخلو النص من العيوب الدستورية الموضوعية، بالنتيجة لا يمكن إثارة النزاع مرة أخرى أمام المحكمة المختصة بالرقابة على دستورية التشريعات الضريبية.^(٢)

ومقتضى ذلك إن الاحكام الصادرة برد الطعن الضريبي لموافقة النص لاحكام الدستور وعدم انطوائه على ثمة مخالفة دستورية وخلوه من العيوب الموضوعية تحوز حجية مطلقة؛ لأن مثل هذه الاحكام صدرت بعد بحث ودراسة مستفيضة من المحكمة انتهت فيها الى موافقة النص الضريبي لأحكام الدستور، ومن ثم لا يجوز عرض النصوص الضريبية التي نظرتها المحكمة وأصدرت فيها حكماً مرة أخرى أمام المحكمة ذاتها، إذ يؤدي ذلك الى إثقال كاهل المحكمة بدعاوى كثيرة قد لا تقوى على مواجهتها من ناحية، ويحد من فاعلية أحكام المحكمة من ناحية أخرى.^(٣)

ثانياً- الرأي المؤيد للحجية النسبية: يرى بعضٌ من الفقه أن مفهوم عينية الدعوى الدستورية والحكم الصادر بشأنها إنما يُراد به أن الحجية المطلقة للحكم الدستوري تقتصر فقط على الحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي، ومقتضى ذلك أن الحكم الاخير يلغي قوة نفاذ النص الضريبي، ويغدو معدوماً من الناحية القانونية ويسقط كتشريع من تشريعات الدولة، ولما كان هذا الأثر لا يقبل التجزئة بطبيعته فإن حجية الحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي لا تقتصر على أطراف النزاع في الدعوى التي قضى فيها فقط، أما ينصرف أثر هذا الحكم الى الكافة ويحوز حجية مطلقة بحيث لا يمكن إثارة النزاع مرة أخرى لانعدام المحل (سقوط النص الضريبي من قائمة التشريعات الضريبية).^(٤)

إلا ان الأمر يختلف بالنسبة لحجية الحكم الصادر برفض الطعن بعدم دستورية نص ضريبي، فهذا الحكم لا يمس التشريع الذي يطعن بعدم دستوريته فيظل النص قائماً بعد صدور الحكم وينتج جميع آثاره، بالنتيجة فإن الحكم القاضي برفض الطعن الضريبي لا يحوز سوى حجية نسبية تجاه اطراف النزاع بحيث يمكن أن يرد الطعن بعدم الدستورية على النص ذاته مرة أخرى من أي مكلف يعتقد عدم دستوريته او انطوائه على شائبة دستورية.^(٥)





الفرع الثاني

أثر الحكم الدستوري في رد الطعن الضريبي شكلاً

يشترط لتحريك الدعوى الدستورية ضرورة توافر شروط شكلية منها بيان النص الضريبي المطعون بعدم دستوريته، وشرط المصلحة، وأن تكون الدعوى مرفوعة خلال الميعاد الذي حددته محكمة الموضوع، وأن تُقام الدعوى بواسطة محامي ذي صلاحية مطلقة وغيرها من الشروط الأخرى، وقد يثار تساؤل بشأن طبيعة الحجية التي يجوزها الحكم الصادر برد الدعوى الدستورية شكلاً لتخلف أحد الشروط المذكورة، فهل يتمتع الحكم بحجية مطلقة تسري في مواجهة الكافة بحيث يتمتع معه اثاره الدفع بعدم الدستورية مرة أخرى، أم انما حجية نسبية لا يمتد أثرها إلا لاطراف الدعوى الدستورية التي صدر فيها الحكم؟

للإجابة على السؤال المذكور آنفاً يرى بعضهم ان الحكم الدستوري الصادر برد الدعوى شكلاً يكون لانتفاء احد الشروط الشكلية او الاجرائية اللازمة لقبول الدعوى، كما في حالة تخلف شرط المصلحة او رفعها بغير الطرق المقررة قانوناً لاقامتها أو لخلوها من بعض البيانات التي اوجب القانون توافرها لقبول الدعوى الدستورية لا يجوز سوى حجية نسبية، فلا يوجد ما يمنع من الطعن بعدم دستورية النص الضريبي الذي سبق أن تم الطعن بعدم دستوريته وقضت المحكمة برد الدعوى شكلاً سواء أكان ذلك الطعن من ذات الخصوم في الدعوى أم من المكلفين الاخرين، إذا ما توافرت شروط قبول الدعوى بعد ذلك، فإذا ما وقع مثل هذا الطعن ورأت المحكمة الدستورية أن الطعن بعدم دستورية النص الضريبي ذاته المطعون به من قبل مقبول شكلاً فإن الحكم السابق لا يقيدھا ولا يمنعھا من النظر بمدى دستورية النص الضريبي مرة أخرى.^(٦)

وبناءً عليه فإن رد الدعوى شكلاً لا يعني ان النص الضريبي المطعون بعدم دستوريته موافق لأحكام الدستور او عدم انطوائه على اي شائبة دستورية، بل من الممكن أن يكون النص الضريبي مخالفاً لأحكام الدستور او يتعارض مع المبادئ الضريبية التي ينبغي ان لا تتعارض معها التشريعات الضريبية كمبدأ العدالة الضريبية، ومبدأ المساواة أمام الضرائب، ومبدأ قانونية الضريبة، ومبدأ عدم رجعية التشريعات الضريبية على الماضي وغيرها من المبادئ الدستورية الأخرى، إلا ان تخلف بعض الشروط الشكلية حال دون قيام المحكمة بالمهمة الملقاة على عاتقها، وهي مدى مطابقة النص الضريبي لأحكام الدستور، أضف الى ذلك أن المكلف الطاعن أو وكيله قد يكون أهمل بعض الاجراءات الشكلية عند رفع الدعوى الدستورية مما حال دون قبولها شكلاً، فهل يعقل أن يتحمل هذا الخطأ أو الإهمال المكلفين الاخرين ويستمر تطبيق النص الضريبي عليهم، مما قد يؤدي الى مصادرة أموالهم بموجب نصوص ضريبية مخالفة لأحكام الدستور بعد أن اكتسبت هذه



النصوص حصانة من الطعن تحت ما يسمى بالحجية المطلقة لجميع الأحكام الصادرة من القضاء الدستوري، وهو زعم لا أساس له من القانون.^(٧)

الفرع الثالث

تقييم حجية الحكم برد الطعن الضريبي

في إطار تقييم أثر الحكم الدستوري الصادر برد الطعن الضريبي وبيان حجتيه نعتقد أن الحكم الصادر بعدم دستورية التشريعات الضريبية وحده من يجوز حجية مطلقة، لأنه أدى إلى سقوط النص الضريبي من تشريعات الدولة، بالنتيجة لا يمكن إثارة النزاع مرة أخرى بشأن النص الملغى، أما الأحكام الصادرة برد الطعن الضريبي شكلاً أو موضوعاً فلا تحوز إلا حجية نسبية، إذ يجوز لكل ذي مصلحة حق الطعن بالنص الضريبي الذي قضت المحكمة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين بدستوريته أو رد الدعوى شكلاً لتخلف بعض الشروط القانونية، وذلك لوجود حالات ومتغيرات مستمرة تستوجب عدم تحصين أي نص ضريبي من الطعن بعدم دستوريته، ويمكن أن نغز هذا الرأي بمجموعة من الحجج أو البراهين أبرزها ما يأتي:

أولاً- إن مفهوم الحجية المطلقة لأحكام القضاء الدستوري تقتصر على الأحكام الصادرة بعدم الدستورية وليس الأحكام الصادرة بالرفض، فالأحكام القاضية بعدم دستورية النص الضريبي هي التي تأتي بجديد يتمثل في إيقاف قوة نفاذ النص المقضي بعدم دستوريته، وبالتالي عدم جواز تطبيقه في المستقبل، وهذا الجديد هو علة التزام سلطات الدولة والأفراد بهذه الأحكام وتقرير الحجية المطلقة لها، أما الأحكام الصادرة برفض الطعن الضريبي شكلاً أو موضوعاً فإنها لا تأتي بجديد يتوجب الالتزام به لأن النص الضريبي المقضي بدستوريته هو نص نافذ قبل صدور الحكم وملزم للكافة من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية، وإن الحكم بدستوريته لا يجد ميلاده ولا يحدد موعداً جديداً لسريانه، ولا يضيف إليه شيئاً من الإلزام لم يكن له من قبل، ومن ثم لا يكون لهذه الأحكام إلا حجية نسبية قاصرة على موضوع الطعن.

ثانياً- إن المحكمة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين تقوم بدور قانوني له أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية، وهي لا تعمل بمنأى عن تلك الأبعاد وما قد يحيط بالنظام السياسي من أزمات قد تهدده، فهذه العوامل وغيرها قد تشكل عوامل ضغط على المحكمة بحيث ترى أن الحكم في قضية معينة بعدم دستورية نص ضريبي معين في ظروف معينة قد يؤثر على كيان الدولة أو نظامها الاقتصادي أو المالي فتتركز إلى الحكم برفض الطعن مؤثرة حماية الدولة أو نظامها الاقتصادي على حماية الدستور ذاته وفقاً للمبدأ القائل بأن "حماية الدولة





مقدمة على حماية الدستور" وتقرير الحجية النسبية للأحكام الصادرة برفض الطعن في مثل هذه الحالات يكون ملائماً وأجدر في حماية حقوق الافراد والخزينة العامة، لأنه يسمح بإعادة طرح النزاع المرفوض مرة أخرى من مكلف آخر على القضاء الدستوري، وقد يتغير وجه الرفض فيها اذا ما تغيرت الظروف او الابعاد الضاغطة التي قضي من أجلها برفض الطعن سابقاً.^(٨)

ثالثاً- في كثير من أحكام المحكمة الصادرة بالرفض يكون سببها عدم توافر بعض الشروط الشكلية او إهمال الطاعن ذكر بعض البيانات او القيام ببعض الاجراءات من دون ان تتطرق المحكمة فيها الى بحث عيب مخالفة النص الضريبي للأحكام الموضوعية المقررة في الدستور، وبناءً عليه فليس من المنطقي أن يترتب على ذلك الخطأ او الإهمال الواقع من شخص الطاعن تحصيل النص الضريبي من الطعن وحرمان غيره من المكلفين من اللجوء الى القضاء وطلب التدخل منه لبت بمدى دستورية النص الذي يعتقدون بأنه مخالف لأحكام الدستور.^(٩)

رابعاً- ان خلع الحجية المطلقة على الحكم الصادر برد الطعن الضريبي وتحصيل النص من رقابة القضاء له محاذير كثيرة، أهمها أن الحزب الحاكم قد يعتمد الى تمرير تشريع مخالف لاحكام الدستور لتحقيق غرض معين او زيادة إيرادات الخزينة على حساب المكلفين، وفي اطار تجنب الغائه من المحكمة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين، يعتمد الى دفع بعض الافراد نحو الطعن بعدم دستورية هذا القانون او بعض نصوصه، ويستندون في تبرير الطعن على اسباب غير منطقية او مخالفة للشروط الشكلية، التي يتوجب اتباعها عند الطعن بعدم الدستورية، ويصلون بذلك الى رفض الطعن والقضاء بدستورية القانون وبما يؤدي الى تحصيل النص بشكل نهائي على الرغم من مخالفته لأحكام الدستور.

خامساً- ومن أهم الحجج التي يمكن الاستناد اليها لتبرير الحجية النسبية للاحكام الصادرة برفض الطعن الضريبي ان المحكمة تتقيد بالدفع الواردة في عريضة الدعوى، وقد يكون الدفع الوارد في الطعن المرفوض أن النص الضريبي مخالف لأحكام الشريعة الاسلامية، اما الطعن الجديد فينصب على ان النص مخالف لمبدأ العدالة الضريبية او مبدأ المساواة او عدم رجعية التشريعات الضريبية، لذلك لا مانع من اعادة النظر بمدى دستورية النص الضريبي مرة أخرى، اذا ما اختلفت الدفع وكانت أسباب الطعن الجديدة كافية لالغاء النص أو الحكم بعدم دستوريته، وهذا ما ذهب اليه المحكمة الدستورية العليا المصرية عندما قبلت الطعن بدستورية نص قانوني سبق لها ان قضت بدستوريته، وقد بررت ذلك بأن الطعن السالف يعنى النص بمخالفته لأحكام الشريعة الاسلامية، أما في هذه الدعوى فإن الطاعن يدفع هذه المادة بعدم الدستورية لمخالفتها للنظام الاشتراكي وكذلك لأنها تتعرض للمال الخاص وحق الملكية.^(١٠)



سادساً- ومن المبادئ التي تؤيد الحجية النسبية للأحكام الصادرة برفض الطعن الضريبي وامكانية عدول المحكمة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين حالة اذا ما صدر دستور جديد أو تم تعديل الدستور القائم بحيث أصبح النص الضريبي الذي سبق ان قضت المحكمة بدستوريته مخالفاً للدستور الجديد او للتعديلات المستحدثة^(١١)، وذلك لأن المبدأ العام يقضي بأن المرجع في دستورية اي نص ضريبي يكون استناداً الى أحكام الدستور النافذ وقت صدور هذا النص، أما اذا صدر دستور جديد او تم تعديل الدستور القائم فإن الدستور الجديد او المعدل يكون هو المرجع في دستورية هذا النص الضريبي، بالتالي يجوز للمحكمة اعادة النظر بمدى دستورية هذا النص طبقاً لأحكام الدستور الجديد او المعدل.^(١٢)

سابعاً- إن استبدال أعضاء المحكمة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين واختلاف وجهة نظرهم عن الاعضاء السابقين كثيراً ما يؤدي الى عدول المحكمة عن توجهاتها السابقة، والنظر في دستورية بعض التشريعات التي سبق للمحكمة ان قضت بدستوريتها، ومن ذلك عدول المحكمة الاتحادية العليا عن قرار سابق كانت قد قضت بموجبه بدستورية المادة (١٦٥) من قانون العمل رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٥ وعدم تعارضها مع المبادئ الدستورية المنظمة لشؤون القضاء^(١٣)، وقد جاء في قرارها الاخير "وحيث ان قرار هذه المحكمة بالعدد ٥٦/اتحادية/٢٠١٦ في ٢٣/٦/٢٠١٦ تضمن (عدم وجود تعارض بين نص المادة ١٦٥ من قانون العمل رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٥ وبين المبادئ الدستورية) مما يقتضي العدول عما جاء في القرار آنف الذكر، عليه ولكل ما تقدم قررت المحكمة الحكم بعدم دستورية الفقرتين (ثانياً وثالثاً) من المادة (١٦٥) من قانون العمل رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٥ والعدول عما جاء في قرارها بالعدد ٥٦/اتحادية/٢٠١٦ في ٢٣/٦/٢٠١٦..."^(١٤)، وهذا العدول دليل صريح على أن الحكم الدستوري الصادرة برد الطعن الضريبي لا يجوز سوى حجية نسبية.

ثامناً- هناك حالة واقعية أخرى تفند الحجية المطلقة للاحكام الدستورية الصادرة برفض الطعن الضريبي مفادها أن الطعن بنص ضريبي ورد الدعوى شكلاً أو موضوعاً لا يمنع من اعادة النظر بدستورية النص ذاته اذا ما طرأت بعض التعديلات على النص المقضي بدستوريته سابقاً، وهذا ما اكدته المحكمة الدستورية العليا المصرية في قرار لها جاء فيه "وان كان الثابت ان المدعي سبق أن أقام الدعوى الدستورية رقم ١٣١ لسنة ٦ قضائية بالطعن على بعض مواد القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٧٢ ومن بينها المادتان الثالثة والخامسة مكرراً منه قبل تعديلهما بالقانون رقم ١٨٨ لسنة ١٩٨٦، إلا انه لما كان الطعن في الدعوى الراهنة وارداً على الفقرة الأولى من المادة الثالثة والمادة الخامسة مكرراً من القانون المشار اليه بعد تعديلهما بالقانون رقم ١٨٨ لسنة ١٩٨٦،





ومن ثم فإن محل الطعن في كل من الدعويين يكون مختلفاً، ولا يكون للحكم الصادر في الدعوى الدستورية السابقة حجية مانعة من نظر الدعوى الماثلة".^(١٥)

المطلب الثاني

النطاق الزمني للحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية

يعد موضوع النطاق الزمني للحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية من الموضوعات المهمة في الحياة العملية، فقد يحدث أن يطبق النص الضريبي لفترة زمنية معينة ويترتب على تطبيقه بعض الآثار القانونية ثم تقضي المحكمة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين بعدم دستورية هذا النص، فتثار عندها اشكالية تاريخ سريان الحكم بعدم دستورية النص الضريبي، فهل يسري من تاريخ صدور هذا النص وبالتالي التزام الدولة برد مبالغ الضريبة التي قامت بتحصيلها استناداً الى أحكام النص غير الدستوري، ام يسري من تاريخ صدور الحكم بعدم الدستورية، وبالنتيجة حرمان المكلفين من المبالغ التي قاموا بتسديدها بدون وجه حق؟ للإجابة على السؤال المذكور آنفاً سنقسم هذا المطلب الى ثلاثة فروع، نكرس الاول منها لبيان الأثر المباشر للحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية، أما الثاني فنخصصه للحديث عن الأثر الرجعي للحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية، أما الثالث فسيفرد لبحث الأثر الملائم للحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية وحسب التفصيل الآتي:

الفرع الأول

الأثر المباشر للحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية

لم يحدد دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ الأثر المترتب على الحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية، أما أحال الى القانون تنظيم عمل المحكمة الاتحادية العليا وتحديد الآثار المترتبة على الحكم الصادر منها، وبصدور قانون المحكمة الاتحادية العليا رقم (٣٠) لسنة ٢٠٠٥ فإنه جاء خالياً من أي نص يحدد الأثر المترتب على الحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية، أما اشار فقط الى ان الأحكام والقرارات التي تصدرها المحكمة الاتحادية العليا بائنة، وهو في الحقيقة تأكيد لما جاء في المادة (١٩٤) من الدستور ليس إلا، مما حدى ببعض الفقه الى القول إن أثر الحكم الصادر من المحكمة الاتحادية العليا بعدم دستورية اي نص ضريبي هو عدم جواز تطبيقه اعتباراً من تاريخ صدور حكم المحكمة.^(١٦)



وطبقاً لقاعدة الأثر الفوري للحكم الصادر بعدم دستورية التشريعات الضريبية لا يحق للمكلفين الذين قاموا بتسديد المبالغ الضريبية المترتبة بدمتهم تطبيقاً للنص الضريبي المخالف للدستور المطالبة بإسترداد ما دفعوه، وذلك لأن رد تلك المبالغ يؤدي الى ارهاق كاهل الخزينة والنيل من خطط التنمية المرسومة على ضوء الواردات المتحصلة من هذه الضرائب، ثم إن القول بخلاف ذلك قد يفضي الى المساس بالحقوق المكتسبة للخزينة العامة والمراكز القانونية المستقرة.^(١٧)

أما التشريع المصري فقد نص صراحةً على الأثر المترتب على الحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية عندما نص على انه "ويترتب على الحكم بعدم دستورية نص في قانون او لائحة عدم جواز تطبيقه من اليوم التالي لنشر الحكم ما لم يحدد الحكم لذلك تاريخاً آخر أسبق، على ان الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الاحوال الا اثر مباشر..."^(١٨)، ومؤدى ذلك ان المشرع المصري ميز الاحكام الصادرة بعدم دستورية التشريعات الضريبية بحكم خاص بها، إذ اصبح للحكم الصادر بعدم دستورية هذه التشريعات اثر مباشر دائماً، واستثنى هذا النوع من الاحكام من الرخصة التي منحها للمحكمة بتحديد تاريخ آخر لسريان الاحكام الصادرة منها بعدم دستورية التشريعات الاخرى.

ويعتقد الرأي المؤيد للأثر المباشر للاحكام الصادرة بعدم دستورية التشريعات الضريبية ان العلة من وراء اختصاص الاحكام الصادرة بعدم دستورية التشريعات الضريبية بحكم خاص يكمن بالنظر لخطورة هذا النوع من الأحكام اذ ان سريانها بأثر رجعي يعني الزام الدولة برد جميع المبالغ التي حصلت عليها بناءً على النص الضريبي المقضي بعدم دستوريته خاصةً اذا كان هذا النص سارياً لمدة طويلة قد تمتد الى عشرات السنين، فرد هذه المبالغ سيؤدي الى اضعاف موازنة الدولة وتهديد خطط التنمية، وهي نتيجة غير مقبولة تحت أي ظرف، فمن غير الممكن ان يكون المشرع في سبيل حماية الشرعية الدستورية يقبل بإهدار الاستقرار التشريعي وما يترتب على ذلك من انعكاسات خطيرة على الكيان الاقتصادي والاجتماعي للدولة، ومن هذا المنطلق كان مفهوماً حرص المشرع على تحديد الاثر الفوري للحكم الصادر بعدم دستورية التشريعات الضريبية دون ترك أي مجال لأعمال السلطة التقديرية للمحكمة في تحديد أثر آخر في ضوء الرخصة المخولة لها.^(١٩)

وأضاف أنصار هذا الرأي أن الاثر المباشر للأحكام الصادرة بعدم دستورية التشريعات الضريبية يتفق تماماً مع وظيفة المحكمة المتمثلة بالرقابة على دستورية القوانين، أي تحديد ما اذا كانت التشريعات الضريبية متفقة مع أحكام الدستور أم متعارضة معه، ثم أن المحكمة هنا ليس من وظيفتها ان تحكم بتوقيع جزاء مدني





عن اصدار النص الضريبي المخالف للدستور، فإذا قضت بعدم دستورية نص ضريبي فإن مقتضى ذلك الا تُحصل الضريبة وفقاً لهذا النص في المستقبل (اي من تاريخ نشر الحكم في الجريدة الرسمية او من تاريخ نفاذه) اما الزام الدولة برد ما دُفع من ضرائب قبل صدور الحكم فهو نوع من الجزاء المدني لا يميز القانون للمحكمة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين ان تُوقعه.^(٢٠)

الفرع الثاني

الأثر الرجعي للحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية

لم يورد المشرع العراقي اي نص صريح يشير الى امكانية اعمال الاثر الرجعي للحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية عدا بعض النصوص الدستورية او القانونية التي تنظم إلزامية احكام المحكمة الاتحادية العليا وعدها احكاماً قطعية، أما المشرع المصري فقد نص صراحةً على رجعية احكام المحكمة الدستورية في الشؤون الضريبية بموجب قانون تعديل الفقرة الثالثة من المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا والتي نصت على انه "على ان الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الاحوال الاثر مباشر، وذلك دون اخلال باستفادة المدعي من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص".

ومقتضى ذلك ان المشرع نص صراحةً على ان الاحكام الصادرة بعدم دستورية التشريعات الضريبية تسري بأثر مباشر، ثم منح المدعي في الدعوى الدستورية الصادر فيها حكم قضائي بعدم دستورية النص الضريبي حق الاستفادة من هذا الحكم من خلاله سريانه بحقه بأثر رجعي^(٢١) بحيث يسري على كافة الوقائع والعلاقات التي حصلت في الماضي (اي بعد نفاذ النص وقبل صدور الحكم) مما يعني أن المدعي في الدعوى الدستورية وحده من يستفيد من قاعدة الاثر الرجعي، أما غيره من المكلفين فيسري هذا الحكم بحقهم بأثر مباشر من تاريخ صدوره او من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.^(٢٢)

وطبقاً لهذا الاستثناء فإن المدعي في الدعوى الدستورية وحده من يستفيد من الحكم فيما يتعلق بالوقائع التي تمت في الماضي، فيحق له استرداد جميع امواله التي سبق وان دفعها كضريبة للخرزينة العامة للدولة تطبيقاً لنص ضريبي مخالف لأحكام الدستور، في حين يحرم من هذا الحق باقي الافراد الذين لم يكونوا طرفاً في الدعوى على الرغم من انهم دفعوا الضريبة استناداً الى نفس النص المقضي بعدم دستوريته، وفي اطار التوسع في لفظ المدعي بهدف شمول بعض المكلفين بحق استرجاع ما دفعوه بغير وجه حق يرى بعضهم ان هذا اللفظ لا يقتصر على من كان طرفاً في الدعوى فحسب، بل يشمل كل من اتصلت دعواه بالمحكمة الدستورية مستوفية لشروطها القانونية وقت صدور الحكم بعدم دستورية النص الضريبي (اي كل من طعن بذات النص



لكن لم تنظر المحكمة الطعن المقدم منه لعدم حلول الاجل) أما من اتصلت دعواهم بالمحكمة بعد صدور الحكم بعدم الدستورية او اتصلت بها ولكنها غير مستوفية لشروطها القانونية فلا يحق لهم الاستفادة من الاثر الرجعي للحكم، وإنما يطبق بحقهم الاثر المباشر بحيث لا يمكن اخضاعهم للنص الضريبي الذي انبرت مخالفته لأحكام الدستور. (٢٣)

وعلى الرغم من أن قاعدة الأثر الرجعي للحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية تتفق تماماً مع مبدأ الشرعية الدستورية وتضفي الحماية القانونية على الحقوق المالية والاقتصادية للأفراد والخزينة العامة للدولة - كما سنرى - إلا أن ما ذهب اليه المشرع المصري من توجه غريب دفع الفقه الى انتقاد موقف المشرع القائم على أساس التفرقة غير المبررة بين المدعي الذي استطاع ان يرفع دعوى عدم الدستورية أمام المحكمة وغيره من المكلفين الذين لم تسعفهم اوضاعهم لاتخاذ الاجراءات القانونية الخاصة بنظر الدعوى او لاعتقادهم الخاطئ بأن النص الضريبي موافق لأحكام الدستور، اذ يسري هذا الحكم بحق المدعي بأثر رجعي في حين يسري ذات الحكم بحق غيره من المكلفين بأثر مباشر، وهذا ما يتناقى مع المبدأ الدستوري القاضي بأن النظام الضريبي يقوم على مبدأ العدالة الاجتماعية، وليس من ضمن هذه العدالة التفرقة بين المدعي وغيره من المكلفين من حيث نطاق سريان الحكم بعدم دستورية النص الضريبي. (٢٤)

الفرع الثالث

الأثر الملزم للحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية

بعد استقراء النصوص القانونية المنظمة لعمل القضاء الدستوري في مصر والعراق ظهر لنا بما لا يقبل الشك أن المشرع العراقي أغفل تنظيم الآثار المترتبة على الحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية، أما المشرع المصري فقد جاء بمفارقة عجيبة مفادها أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال إلا اثر مباشر، وذلك دون الاخلال باستفادة المدعي من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص، أي انه جعل قاعدة الاثر المباشر هي الأصل بالنسبة للتشريعات الضريبية، واخذ بقاعدة الاثر الرجعي في نطاق ضيق بحيث تسري بحق المدعي دون غيره من المكلفين، وهو توجه منتقد من جوانب كثيرة لا يسعنا ذكرها في هذا المقام. وعلى أية حال فإننا نعتقد أن الأثر الرجعي للحكم الصادر بعدم دستورية التشريعات الضريبية يفرضه المنطق القانوني السليم وتقتضيه اعتبارات الشرعية والحفاظ على الحقوق التي كفلها الدستور، فالنص غير الدستوري ولد مخالفاً لاحكام الدستور، بالنتيجة يعد باطلاً منذ صدوره وليس من تاريخ حكم المحكمة، ثم ان





اعتبارات فاعلية الرقابة على دستورية التشريعات الضريبية وجدواها تحتم أن يكون للحكم أثر رجعي وبما يحقق هدف الرقابة، المتمثل في حماية الشرعية الدستورية وعدم النيل منها، اما القول بخلاف ذلك فمن شأنه ان يجعل هذه الرقابة لغواً وعبثاً لا يمكن الركون اليه، ذلك لأن تبني قاعدة الاثر المباشر من شأنه تحصين النصوص الضريبية السابقة على صدور حكم المحكمة من آثار هذا الحكم، أي بقاؤها محكمة بنص ضريبي مخالف لأحكام الدستور.

وفي إطار تعزيز الطرح المتمثل بضرورة اعتناق قاعدة الاثر الرجعي واطلاقها بالنسبة للأحكام الصادرة بعدم دستورية التشريعات الضريبية نجد من الاوفق ان نورد بعض الحجج او البراهين، ابرزها ما يأتي:

اولاً- إن الحكمة من تسويق الاثر الرجعي للأحكام القضائية تكمن في حماية حقوق المكلفين والخزينة العامة من الاضرار التي قد تصيبهم بسبب خطأ المشرع عند صياغة النصوص القانونية، او خطأ السلطة التنفيذية عند اصدار الانظمة او التعليمات اللازمة لتنفيذ القوانين، ثم ان اطلاق قاعدة الاثر الرجعي للأحكام الصادرة بعدم دستورية التشريعات الضريبية تتفق مع مبدأ العدالة الضريبية ومبدأ المساواة امام الضرائب وتؤدي الى الحفاظ على حقوق الخزينة العامة للدولة كما في حالة منح اعفاءات مخالفة لأحكام الدستور ثم قضت المحكمة بعدم دستورتها، ففي هذا الفرض وطبقاً لقاعدة الأثر الرجعي تستطيع الدولة ان تجبر المكلفين على دفع المبالغ المعفية التي كانوا يتمتعون بها بناءً على نصوص غير دستورية، في حين لا يمكن تحقيق ذلك في ظل قاعدة الأثر المباشر التي تؤدي الى الإضرار بمصلحة الخزينة العامة والمكلفين على حدٍ سواء عند فرض ضريبة أو الاعفاء منها بدون سند دستوري.^(٢٥)

ثانياً- إن الاستغناء عن الأثر الرجعي وتطبيق قاعدة الأثر المباشر للأحكام الصادرة بعدم دستورية التشريعات الضريبية يخول السلطة التشريعية حق الخروج على أحكام الدستور عند تشريع النصوص الضريبية، وذلك لأن اطلاق قاعدة الاثر الفوري يجعلها لا تنقيد بأحكام الدستور، بل يجيز لها الخروج عليها لجني الاموال دون الخشية من ارجاع ما تم تحصيله من ضرائب بموجب هذه النصوص، كونها ستظل بمنجى من الاثر الرجعي عند الحكم بعدم دستورتها.^(٢٦)

ثالثاً- بالرجوع الى القواعد العامة في القانون المدني نجد انها تشير الى أن أي فعل ينشأ عنه ضرر يلتزم من قام به بالتعويض، بالنتيجة فإن تشريع نصوص ضريبية مخالفة لأحكام الدستور ستؤدي حتماً الى إلحاق الضرر المادي بالمكلفين عند تطبيقها عليهم، وبناءً عليه فإن ارجاع المبالغ المدفوعة بشكل ضرائب بموجب نصوص



غير دستورية الى المكلفين تعد بمثابة تعويض عادل لهم، وهذا ما لا يمكن تحقيقه الا عند تبني قاعدة الأثر الرجعي للأحكام الصادرة بعدم دستورية التشريعات الضريبية.

رابعاً- إن الأخذ بالأثر المباشر للأحكام الصادرة بعدم دستورية التشريعات الضريبية يمثل اعتداءً صارخاً على مبدأ المساواة امام الضريبة، وذلك لأنه يقيم تمييزاً غير مبرر بين المكلفين من جهة وبين الدولة من جهة اخرى، اذ يعطي للدولة مركزاً متميزاً على مركز الافراد، فلو كان أحد الافراد مديناً للدولة بمبلغ الضريبة فإن الدولة تقتضيها منه منذ تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، أما اذا قام الفرد بدفع مبلغ الضريبة الى الخزينة العامة بموجب نص ضريبي ثم قُضي بعدم دستورية النص الذي تم الاداء على أساسه فإنه يستحيل على المكلف ان يسترد ما دفعه بغير وجه حق، وفي هذا تمييز بين المدينين، فالفرد المدين بالضريبة يتحملها بكامل مبلغها، أما الدولة المدينة فلا تتحمل ما سبق إن اقتضته من مبلغ الضريبة بدون وجه حق.^(٢٧)

خامساً- إن الاصل في الأحكام القضائية أنها كاشفة للحقوق وليست منشئة لها، وذلك لأن سلطة القضاء لا تحوله صلاحية سن القوانين او تعديلها، وانما تقتصر على حمايتها، بالنتيجة فإن المحكمة عندما تفصل في النزاع المثار أمامها انما تكشف عن الحقوق المتنازع عليها دون ان تنشئ لأطراف الدعوى حقوقاً جديدة، بمعنى آخر ان الاحكام القضائية ومنها بطبيعة الحال الاحكام الصادرة بعدم دستورية التشريعات الضريبية ذات أثر رجعي يمتد الى الماضي فيلغي النص الضريبي منذ ولادته وليس من تاريخ صدور الحكم.^(٢٨)

سادساً- هناك نتيجة مهمة تترتب على استبعاد الاثر الرجعي للاحكام الدستورية واعتناق الأثر الفوري لهذه الأحكام مفادها ان المكلفين الذين قاموا بدفع الضريبة قبل صدور الحكم بعدم الدستورية لا يمكنهم استرداد ما دفعوه من ضرائب، أما المكلفين الذين تأخروا في دفع الضريبة الى وقت صدور الحكم فيتم اعفاءهم منها، وهي نتيجة غير منطقية لأن الأثر المباشر للحكم سيؤدي الى مكافأة المكلفين الذين لم يحترموا القانون باعفائهم من سداد ما بذمتهم، وعقاباً للمكلفين الذين بادروا الى تسديد الضريبة احتراماً للنصوص القانونية التي غالباً ما تكون مقترنة بقريضة الصحة حتى يثبت عكس ذلك.

المطلب الثالث

نفاذ الحكم بعدم الدستورية في إلغاء النص الضريبي

بعد تحديد النطاق الزمني للحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية وترجيح الرأي القائل بسريان هذا النوع من الأحكام بأثر رجعي بقي لدينا ثمة مسألة أخرى مرتبطة بهذا الموضوع، مفادها هل أن الحكم





الصادر بعدم دستورية نص ضريبي يؤدي الى الغاء هذا النص من التشريعات الضريبية دون الحاجة الى تدخل السلطة التشريعية، أم أن أثر هذا الحكم يقتصر على ايقاف قوة نفاذ هذا النص بحيث تمتنع السلطات عن تطبيقه دون الغائه، ويتوجب عندها على السلطة التشريعية ان تبادر الى الغاء النص الضريبي او تعديله بذات الصيغة التي تلغى بها النصوص القانونية أو تعديليها؟

في الحقيقة هناك تباين واسع بين الفقه بشأن هذا الأمر فضلاً عن توجه القضاء الدستوري الذي يبدو انه قد حسم الأمر في بعض احكامه، مما يقتضي منا يقيناً ان نبحث هذا الموضوع في ثلاثة فروع، نتناول في الأول الالغاء المباشر للنص الضريبي، اما الثاني فنخصصه للحديث عن التدخل التشريعي لالغاء النص الضريبي، ثم نقيم نفاذ الحكم بعدم الدستورية في الغاء النص الضريبي في فرع ثالث، وحسب التفصيل الآتي:

الفرع الأول

الإلغاء المباشر للنص الضريبي

استناداً الى حجية أحكام القضاء الدستوري وما يترتب عليها من آثار غاية في الاهمية ابرزها التزام جميع السلطات بهذا النوع من الأحكام والتقييد بها، يرى بعضهم أن الحكم الصادر من محكمة دستورية بعدم دستورية نص ضريبي يترتب عليه الغاء هذا النص وسقوطه كتشريع من تشريعات الدولة بشكل نهائي دون الحاجة الى اجراء تدخل تشريعي من السلطة التشريعية يقضي بتعديل النص او الغاءه (اي ان الغاء النص يكون بشكل تلقائي وبقوة الحكم القضائي) فحكم المحكمة الدستورية وما يتمتع به من حجية والزام يكفي لالغاء النص الضريبي، اما السلطة التشريعية فلديها اختصاص تقديري او خيار تشريعي في الغاء هذا النص او تعديله، إذ ان قرار المحكمة قد ألغى هذا النص وبما يتوافق مع احكام الدستور. (٢٩)

ويرى أنصار هذا الرأي ان القضاء الدستوري المصري قد استقر على ان الحكم بعدم دستورية نص ضريبي سواءً اكان نصاً تشريعياً ام لائحة يترتب عليه الغاء هذا النص واعتباره كأن لم يكن، فيغدو معدوماً من الناحية القانونية ويسقط كتشريع من تشريعات الدولة، ليس من تاريخ صدور الحكم أو نشره في الجريدة الرسمية فحسب، بل من تاريخ صدور النص المعيب بحيث تلغى جميع الآثار المترتبة عليه فيما عدا المراكز القانونية المستقرة والحقوق المكتسبة. (٣٠)

ومقتضى ذلك أن الحكم الصادر من القضاء الدستوري (المحكمة الدستوريا العليا في مصر والمحكمة الاتحادية العليا في العراق) بعدم دستورية نص ضريبي سواءً اكان نصاً قانونياً ام نظاماً ام تعليمات يترتب عليها الغاء هذا النص بقوة الحكم القضائي، والغاء جميع الآثار القانونية المترتبة على هذا النص من تاريخ صدوره،



بشروط واحد أن لا يكون النص قد رتب حقوقاً مكتسبة أو انشأ مراكز قانونية مستقرة، ففي هذه الحالة لا يمس الحكم الحقوق المكتسبة أو المراكز القانونية المستقرة، إنما يقتصر أثره على إلغاء النص دون المساس بالآثار المترتبة عليه في الماضي.

وإذا كان الأثر المترتب على الحكم بعدم دستورية نص ضريبي طبقاً لهذا الرأي هو إلغاء النص الضريبي وسقوطه كتشريع من تشريعات الدولة من تاريخ صدور النص، فإن هناك سؤالاً يتبادر إلى الأذهان مفاده هل أن أثر الحكم بعدم الدستورية يؤدي إلى إلغاء النص غير الدستوري فقط، أم يؤدي إلى سقوط النصوص الأخرى المرتبطة بهذا النص؟

للإجابة على السؤال المذكور آنفاً يمكن القول إن النصوص الضريبية كغيرها من النصوص التشريعية الأخرى قد ترتبط ببعضها ارتباطاً لا يقبل التجزئة، أي أن النص لا يمكن أن ينظر إليه بصورة مستقلة عن غيره من النصوص الأخرى، فترتبط النصوص ببعضها بحيث لا يستقيم الهدف من وراء القانون بدونها جميعاً كوحدة واحدة لا تقبل الانفصام، وقد لا ترتبط النصوص الضريبية ببعضها بمثل هذه الرابطة بحيث يعد كل نص من هذه النصوص وحدة مستقلة بذاتها، فلا يتأثر أي منها بغيره من النصوص الأخرى.^(٢١)

وتكتسب هذه التفرقة أهمية كبيرة في مجال ممارسة الرقابة على دستورية التشريعات الضريبية وخاصة في حالة الحكم بعدم دستورية نص ضريبي مرتبط مع غيره من النصوص ارتباطاً لا يقبل التجزئة، فعدم دستورية هذا النص يترتب عليه عدم دستورية جميع النصوص الضريبية الأخرى المرتبطة به، وهذا ما أكدته المحكمة الدستورية العليا المصرية عندما قضت بأنه " وحيث أنه بالنسبة لباقي أحكام التنظيم التشريعي لضريبة الأرض الفضاء فإنها إذا ترتبط ارتباطاً وثيقاً لا يقبل التجزئة بالنصين المطعون عليهما في الدعوى الماثلة، ومن ثم يترتب لزوماً على القضاء بعدم دستوريتهما سقوط الأحكام المشار إليها"^(٢٢)

وهذا المبدأ الذي أرسته المحكمة الدستورية العليا يتفق مع وحدة النصوص الضريبية المرتبطة مع بعضها البعض ارتباطاً وثيقاً لا يقبل التجزئة، فسقوط أحدها يعني تداعي بيان جميع النصوص المرتبطة بها، مما يفسر لنا خطورة التشريع بصفة عامة والتشريع الضريبي بصفة خاصة في حالة مخالفة نص التشريع لأحكام الدستور، فهذه المخالفة قد تؤدي إلى انحيار بيان التشريع وهدم أو زعزعة ثقة المتعاملين مع هذا النص التشريعي والمخاطبين بأحكامه، فضلاً عما يترتب على ذلك من إخلال بثبات واستقرار المراكز القانونية التي نشأت في ظل أحكام النص الضريبي.^(٢٣)

الفرع الثاني

التدخل التشريعي لإلغاء النص الضريبي

يراد بالتدخل التشريعي لإلغاء النص الضريبي ان الاثر المترتب على الحكم بعدم دستورية نص ضريبي هو الامتناع عن تطبيق هذا النص فحسب، بمعنى آخر أن أثر الحكم يقتصر على الغاء قوة نفاذ النص الضريبي من الناحية العملية او التطبيقية، وتمتتع المحاكم والسلطات كافة عن تطبيقه اعمالاً للحجية المطلقة للحكم الصادر بعدم الدستورية، اما من الناحية النظرية فإن النص الضريبي المقضي بعدم دستوريته يبقى قائماً حتى يلغيه المشرع من خلال سن تشريع يحل محل النص المخالف للدستور او يعدل أحكامه.^(٣٤)

ويبرر من يعتقد أن أثر الحكم بعدم الدستورية يقتصر على الغاء قوة نفاذ النص الضريبي وجهة نظرهم بأن التشريع لا يلغى الا بتشريع من نفس درجته؛ اعمالاً للقاعدة الخاصة "بتقابل الاجراءات" والقول بغير ذلك يعد حلاً للمحكمة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين محل المشرع في الغاء التشريع او تعديله، في حين أن دور المحكمة لا يتجاوز الحكم بعدم دستورية النص المخالف للدستور، والأثر الوحيد الذي يترتب على حكم المحكمة أن تمتنع المحاكم العادية والسلطات كافة عن تطبيق النص الذي قضت المحكمة بعدم دستوريته، اما من يملك صلاحية الغاء النص الضريبي او تعديله فهو المشرع الذي مُنح هذا الحق الدستوري دون غيره، وهذا ما اشارت اليه جميع الدساتير بالنص " لا تفرض الضرائب ولا تعدل ولا تجبي ولا يعفى منها الا بقانون" اي ان النصوص الضريبية تشرع وتعدل وتلغى بموجب نصوص قانونية وليس بموجب احكام قضائية.^(٣٥)

ومن ناحية أخرى فإن القول إن اثر الحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية يقتصر على الغاء قوة نفاذ النص الضريبي دون اسقاطه كتشريع من تشريعات الدولة يتوافق مع مبدأ الفصل بين السلطات الذي يقضي بضرورة الغاء النص التشريعي بذات الاداة التي شرعته، اما في حالة الغاء النص او تعديله من المحكمة المختصة بالرقابة على دستورية التشريعات الضريبية فإن هذا الالغاء يعد بمثابة اعتداء صريح على اختصاصات السلطة التشريعية التي اوردها المشرع على سبيل الحصر، فلا يمكن التنازل عنها او تفويضها بدون سند دستوري يميز ذلك.^(٣٦)

قصارى القول إذن إن الأثر المترتب على الحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية يتوقف عند تقرير عدم دستورية النص الضريبي دون الغائه أو تعديله أو إحلال نص يحل محله، فمن الناحية العملية يتوقف العمل به ولا يمكن تطبيقه على الوقائع التي تنشأ بعد صدور الحكم، وذلك اتساقاً مع حجية أحكام القضاء الدستوري



وعدم مخالفتها أو الخروج عنها، أما من الناحية النظرية فيبقى النص الضريبي موجود كتشريع قائم الى أن يتدخل المشرّع فيلغيه أو يعدل أحكامه أو يأتي بنص تشريعي جديد يحل محله، وهذا الاختصاص الذي يملكه المشرّع يعد اختصاصاً تقديرياً وخياراً تشريعياً لا يمكن إجباره على ممارسته أو الحلول محله تحت أي ظرف كان.

الفرع الثالث

تقييم نفاذ الحكم بعدم الدستورية في الغاء النص الضريبي

في إطار التحديد الدقيق لنفاذ الحكم بعدم الدستورية وأثره في الغاء النص الضريبي نعتقد أن أثر هذا النوع من الأحكام لا يقف عند تقرير عدم دستورية النص الضريبي فحسب، بل يتجاوز ليلغي النص فيسقطه كتشريع من تشريعات الدولة بشكل نهائي بحيث لا يمكن الرجوع إليه أو تطبيقه على المخاطبين بأحكامه، ويمكن تبرير ذلك بأن تعطيل الأحكام الصادرة بعدم الدستورية وتقييد قوة نفاذها بضرورة تدخل تشريعي يضعف دور المحكمة الرقابي، خصوصاً إذا ما علمنا أن المشرع قد يتراخى عن الغاء النص الضريبي المخالف للدستور أو تعديله، مما يعني بقاء النص نافذاً مثلما هو الحال بالنسبة لاغلب قرارات المحكمة الاتحادية العليا سواءً في المجال الضريبي أم في المجالات الأخرى. (٣٧)

ثم إن تقييد أحكام القضاء الدستوري بضرورة إجراء تدخل تشريعي لإطلاق نفاذها وترتيب آثارها يخول السلطة التشريعية صلاحية إصدار تشريعات ضريبية مخالفة لأحكام الدستور، كلما وجدت نفسها بحاجة الى موارد إضافية، وهذه التشريعات ستكون بمنحى من الطعن أو الالغاء لأن أحكام القضاء الدستوري لا يترتب عليها الغاء النصوص المخالفة للدستور، إلا اذا تدخلت السلطة التشريعية وألغت النصوص الصادرة عنها. (٣٨)

ومن الحجج التي يمكن الاستناد عليها لتأكيد نفاذ الأحكام الصادرة بعدم دستورية التشريعات الضريبية وفعاليتها في إلغاء النصوص المخالفة للدستور دون الحاجة الى إجراء تدخل تشريعي ما نصت عليه المادة (١٧) من النظام الداخلي للمحكمة الاتحادية العليا عندما قررت أن "الأحكام والقرارات التي تصدرها المحكمة باثة لا تقبل أي طريق من طرق الطعن، وتنتشر في الجريدة الرسمية إذا كان الحكم أو القرار متضمناً الغاء أو تعديل نص تشريعي" ومؤدى ذلك أن أثر أحكام المحكمة الاتحادية العليا ينصرف الى الغاء النص الضريبي المخالف للدستور واسقاطه كتشريع من تشريعات الدولة وإعدام أثره من تاريخ ميلاده دون الحاجة الى إجراء تدخل تشريعي، ولا يعني ذلك أن الغاء النص الضريبي المخالف للدستور من المحكمة الاتحادية العليا





تعدياً على اختصاصات السلطة التشريعية كما زعم البعض، إنما تعمل المحكمة بموجب تحويل تشريعي على تعديل اعوجاج السلطة التشريعية وكبح جماحها، اذا ما تجاوزت على نصوص الدستور التي تتمتع بالعلوية والسمو على أحكام النصوص القانونية الأخرى.

وقد ركنت المحكمة الاتحادية العليا الى المعنى الحقيقي لتفسير نص المادة (١٧) آفة الذكر وقضت بإلغاء بعض النصوص التشريعية في قانون الموازنة والقوانين الأخرى دون الحاجة الى تدخل السلطة التشريعية، ومن ذلك قرار لها جاء فيه " وحيث أن مجلس النواب لم يراع الأسس الدستورية المشار إليها أعلاه عند تشريعه للنصوص المطعون بعدم دستورتها في الدعوى الاصلية والموحدة معها في قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (٢) لسنة ٢٠١٥، وهي المواد ... (٣٣/أ) بالفقرة المتعلقة بفرض ضريبة ٣٠٠% على السكائر ... لذا فإنها جاءت مخالفة لأحكام الدستور، وبناءً عليه قرر الحكم بعدم دستورية المواد من قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (٢) لسنة ٢٠١٥ والغائها".^(٣٩)

وفي موضع آخر قضت المحكمة الاتحادية العليا بعدم دستورية بعض نصوص قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (٤٤) لسنة ٢٠١٧ المتعلقة بالضريبة والغائها^(٤٠)، وبعد صدور الحكم القضائي أصدرت وزارة المالية أعمام الى الوزارات كافة تعلمها بايقاف العمل بالنصوص التي اغتها المحكمة الاتحادية العليا دون الحاجة الى إجراء تدخل تشريعي من مجلس النواب^(٤١)، وهذا يعني أن الأحكام الصادرة بعدم دستورية التشريعات الضريبية تنفذ وتحقق أثرها في الغاء النصوص المخالفة لأحكام الدستور بمجرد صدورها ونشرها في الجريدة الرسمية من دون أن يتوقف، نفاذها على أي إجراء أو عمل لاحق على صدور هذا النوع من الأحكام.

وقد ذهبت المحكمة الاتحادية العليا في توجه جديد لها الى أبعد من ذلك عندما قضت بإلغاء عبارات معينة من بعض القوانين وإعادة ترتيب المادة القانونية أو إعادة صياغتها بشكل قانوني^(٤٢)، ومقتضى ذلك إن المحكمة الاتحادية العليا قضت بعدم دستورية عبارة معينة وإلغاءها، ثم ركنت الى إعادة ترتيب متن المادة وصياغتها بشكل قانوني بحيث لا تتطلب تدخلاً تشريعياً لتعديلها، وهذا الإجراء لا يعد قطعاً باليقين تدخلاً بعمل السلطة التشريعية، إنما هو إعادة صياغة المادة القانونية بعد إلغاء بعض العبارات المخالفة للدستور منها، ولا شائبة تكدر ذلك.



الخاتمة

في نهاية بحثنا الموسوم (أثر الحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية - دراسة مقارنة) توصلنا إلى مجموعة من النتائج والمقترحات يمكن إيجازها بالآتي:

أولاً- الاستنتاجات:

- ١- إن الحكم الدستوري الصادر برد الطعن الضريبي شكلاً أو موضوعاً لا يحول دون الطعن مرة أخرى بذات النص الضريبي؛ إذا ما توافرت الشروط الأساسية لإقامة الدعوى الدستورية.
- ٢- يترتب على الحكم بعدم دستورية نص ضريبي أن يجوز هذا الحكم حجية مطلقة بحيث لا يمكن إعادة الطعن مرة أخرى بعد أن قضت المحكمة بعدم دستورية هذا النص والغاءه.
- ٣- في الوقت الذي سكت المشرع العراقي عن تحديد النطاق الزمني للحكم بعدم دستورية التشريعات الضريبية نجد أن المشرع المصري حدد هذا النطاق بنص صريح بحيث يسري الحكم بأثر فوري بحق البعض وبأثر رجعي بحق البعض الآخر، فيسري بأثر فوري بحق كل من لم تتصل دعواه بالمحكمة الدستورية العليا سواء لم يطعن بالنص ام طعن به، ولكن ردت الدعوى شكلاً أو موضوعاً، ويسري ذات الحكم بأثر رجعي بحق المدعي الذي طعن بعدم دستورية نص ضريبي وصدر الحكم بناءً على هذا الطعن.
- ٤- إن اتباع المشرع المصري لقاعدة الأثر المباشر لأحكام المحكمة الصادرة بعدم دستورية التشريعات الضريبية واستثناء هذه الأحكام من قاعدة الأثر الرجعي، إلا بالنسبة للمدعي يؤدي إلى مصادرة حق المكلفين من دون وجه حق، ويقلل من أهمية الرقابة على دستورية التشريعات الضريبية.
- ٥- يترتب على الحكم الصادر بعدم دستورية التشريعات الضريبية الغاء النص الضريبي وسقوطه كتشريع من تشريعات الدولة من دون أي اجراء تشريعي، وهذا يمكن استنتاجه من المادة (١٧) من النظام الداخلي للمحكمة الاتحادية العليا والأحكام القضائية الصادرة عنها.
- ٦- يمكن للمحكمة الاتحادية العليا العدول عن أحكامها في حالات كثيرة أهمها استبدال أعضاء المحكمة أو تعديل الدستور أو تعديل التشريع الذي سبق أن قضت بدستوريته بحيث أصبح مخالفاً لأحكام الدستور بعد إدخال بعض التعديلات عليه، ومن أهم أحكام المحكمة التي عدلت بها عن أحكامها السابقة قرارها المتعلق بعدم دستورية محاكم العمل التي سبق وإن قضت بدستوريتها.





ثانياً- المقترحات:

١- يتوجب على السلطة التشريعية الإسراع بموضوع تشريع قانون المحكمة الاتحادية العليا وتنظيم الكثير من المسائل التي أغفل ذكرها القانون السابق والتعديلات الواردة عليه، ومن اهم المسائل التي ينبغي تنظيمها موضوع الاثر المترتب على احكام المحكمة الاتحادية العليا في الشؤون الضريبية وغيرها، وفي اطار تحقيق ذلك نقترح إيراد النص التالي (يترتب على الحكم بعدم دستورية نص في قانون او نظام او تعليمات الغاء النص من تاريخ صدوره دون المساس بما ترتب عليه من حقوق مكتسبة أو مراكز قانونية مستقرة).

٢- نقترح إضافة نص يزيل الغموض عن حالات رد الدعوى شكلاً او موضوعاً بحيث يدفع الحرج عن المحكمة وتسير باتجاه قانوني سليم، ويمكن أن يكون النص بالشكل الآتي (ان الحكم برد الدعوى شكلاً لعدم توافر بعض الشروط الشكلية او موضوعاً بسبب جهل الطاعن او عدم ايراد أسباب كافية لا يحول دون امكانية الطعن بذات النص مرة أخرى اذا ما توافرت الشروط الشكلية والموضوعية لإقامة الدعوى الدستورية).

٣- إضافة نص يلزم السلطة التشريعية بتعديل النصوص التي قضت المحكمة بعدم دستورتها او تشريع نصوص جديدة تحل محلها خلال فترة زمنية محددة حتى لا تقع في فترة فراغ تشريعي او تعطل بعض السلطات أو زعزعة عملها، ويتحقق ذلك من خلال النص الآتي (تلتزم السلطة التشريعية بتعديل النصوص الملغاة من المحكمة او تشريع نصوص تحل محلها خلال فترة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ صدور الحكم).

٤- إضافة نص الى قانون المحكمة الاتحادية العليا المزمع تشريعه يجيز للمحكمة صلاحية التصدي لدستورية النصوص الضريبية بصورة تلقائية على غرار المحكمة الدستورية العليا المصرية من أجل زيادة فاعلية الرقابة على دستورية التشريعات الضريبية والحفاظ على سمو الدستور، ويكون النص بالشكل الآتي (يجوز للمحكمة الاتحادية العليا في جميع الحالات وبصورة تلقائية ان تقضي بعدم دستورية أي نص في قانون أو نظام او تعليمات يعرض لها بمناسبة ممارسة اختصاصاتها الاخرى ويتصل بالنزاع المائل أمامها، وذلك بعد اتباع الاجراءات المقررة لتحضير الدعوى الدستورية).



- (١) د. رمزي الشاعر: النظرية العامة للقانون الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٣، ص ٦٠٤.
- (٢) د. عبد الله ناصف: حجية وأثار احكام المحكمة الدستورية العليا قبل التعديل وبعد التعديل، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨، ص ٢٩.
- (٣) د. فايز السيد جاد اللساوي ود. اشرف فايز اللساوي: المحكمة الدستورية العليا، الطبعة الاولى، شركة ناس للطباعة، بدون مكان نشر، ٢٠٠٢، ص ١٠٩، ١١٠.
- (٤) د. محمود احمد زكي: الحكم الصادر في الدعوى الدستورية - آثاره وحجتيه وتنفيذه - الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥، ص ٤٧١.
- (٥) د. محمود احمد زكي: المصدر نفسه، ص ٤٧١، ٤٧٢.
- (٦) د. محمد محمد عمران: الحكم بعدم الدستورية بين الاثر الرجعي والاثر المباشر في المجال الضريبي، بحث منشور في مؤتمر المنظومة الضريبية المستقبلية واثرها على الاقتصاد والاستثمار، مجلة جمعية الضرائب المصرية، القاهرة، ٢٠١٢، ص ٦١١، ٦١٢.
- (٧) شاكرا جميل ساجت: الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية، دراسة مقارنة، الطبعة الاولى، مكتبة القانون المقارن، بغداد، ٢٠١٩، ص ٢٠٥، ٢٠٦.
- (٨) د. اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب: القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية، دراسة تحليلية مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، ٢٠١٢، ص ٩٦، ٩٧.
- (٩) شاكرا جميل ساجت: مصدر سابق، ص ٢٠٤، ٢٠٥.
- (١٠) قرار المحكمة الدستورية العليا المصرية رقم ٢٠٦ لسنة ١٩ قضائية في ٢٠٠٢/٧/٧، منشور في الجريدة الرسمية بالعدد ٢٩/ب في ٢٠٠٢/٧/١٨.
- (١١) هديل محمد حسن: العدول في احكام القضاء الدستوري في العراق، دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة النهرين، ٢٠١٥، ص ١١٠.
- (١٢) د. مها بهجت يونس الصالحي: الحكم بعدم دستورية نص تشريعي ودوره في تعزيز دولة القانون، دراسة مقارنة، الطبعة الاولى، بيت الحكمة، بغداد، ص ١٤٣، ١٤٤.
- (١٣) قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم ٥٦/اتحادية/٢٠١٦ في ٢٠١٦/٦/٢٣، منشور على موقع المحكمة الاتحادية العليا على الرابط التالي www.iraqfsc.iq تاريخ الزيارة ٢٠٢١/١١/٩.
- (١٤) قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم ٦٧/اتحادية/٢٠٢١ في ٢٠٢١/٩/٢٩، منشور على موقع المحكمة الاتحادية العليا على الرابط التالي www.iraqfsc.iq تاريخ الزيارة ٢٠٢١/١١/٩.
- (١٥) قرار المحكمة الدستورية العليا رقم ٣٧ لسنة ٩ قضائية في ١٩٩٠/٥/١٩، منشور على موقع المحكمة الدستورية العليا على الرابط التالي www.sccourt.gov.eg تاريخ الزيارة ٢٠٢١/١١/١١.
- (١٦) د. غازي فيصل مهدي: المحكمة الاتحادية العليا ودورها في ضمان مبدأ المشروعية، الطبعة الاولى، موسوعة الثقافة القانونية، بغداد، ٢٠٠٨، ص ٦٨.
- (١٧) د. محمد عبد المنعم: قوة الحكم الصادر بعدم دستورية قانون او لائحة واثره على الاحكام والمنازعات الضريبية، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد (٢٨٠) ١٩٩٢، ص ٩٤.
- (١٨) المادة (٤٩/ثالثاً) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٩ النافذ.
- (١٩) د. اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب: مصدر سابق، ص ١٠٠، ١٠١.
- (٢٠) د. فايز السيد جاد اللساوي ود. اشرف فايز اللساوي: مصدر سابق، ص ١٤٢، ١٤٣.



- (٢١) د. حميد محمد عبد السلام: اثر الحكم الصادر من القضاء الدستوري، بحث مقدم للمؤتمر العلمي للمحاكم والمجالس الدستورية العربية المنعقد بالاردن في ٢٨/٢/٢٠١٦، ص ١٣.
- (٢٢) د. رمضان صديق محمد: الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، بدون دار نشر، القاهرة، ١٩٩٧، ص ١٦٨.
- (٢٣) جهاد مغاوري شحاته محمد: دور المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريع الضريبي، اطروحة دكتوراه، جامعة حلوان، كلية الحقوق، ٢٠١٣، ص ٤٤٧.
- (٢٤) د. فايز السيد جاد اللساوي ود. اشرف فايز اللساوي: مصدر سابق، ص ١٤١.
- (٢٥) شاكر جميل ساجت: مصدر سابق، ص ٢١٠، ٢١١.
- (٢٦) د. طارق محمود محمد: الحكم بعدم الدستورية بين الاثر الكاشف والاثر المباشر، بحث منشور في مجلة الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع، العدد (٤٩١) مجلد (١٠٠)، ٢٠٠٨، ص ٣٩٦.
- (٢٧) د. عصام سعيد عبد العبيدي: سريان احكام القضاء الدستوري من حيث الزمان، دراسة مقارنة، بحث منشور في مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، العدد (١) لسنة ٢٠٢٠، ص ٢٥١، ٢٥٢.
- (٢٨) د. محمد محمد عمران: مصدر سابق، ص ٥١.
- (٢٩) د. غازي فيصل مهدي: مصدر سابق، ص ٦٨. د. مها بهجت يونس الصالحي: ص ١٨٠.
- (٣٠) د. سعد عصفور: النظام الدستوري المصري، منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٨٠، ص ٣٢.
- (٣١) د. اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب: المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، ٢٠١٢، ص ٢٤٣.
- (٣٢) قرار المحكمة الدستورية العليا المصرية رقم ٥ لسنة ١٠ قضائية في ١٩/٦/١٩٩٣، منشور على موقع المحكمة الدستورية العليا على الرابط التالي www.sccourt.gov.eg تاريخ الزيارة ٢٠٢١/١١/١٧.
- (٣٣) د. اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب: مصدر سابق، ص ٢٤٤.
- (٣٤) د. فايز السيد جاد اللساوي ود. اشرف فايز اللساوي: مصدر سابق، ص ٢٧.
- (٣٥) د. محمود احمد زكي: مصدر سابق، ص ٥١٨، ٥١٩.
- (٣٦) د. احمد علي عبود الخفاجي: الاثر الرجعي للحكم الصادر بعدم الدستورية، بحث منشور في مجلة الكوفة للعلوم القانونية والسياسية، العدد (٢٠)، مجلد (٧) ٢٠١٤، ص ١١٥.
- (٣٧) من ابرز الامثلة على ذلك قرار المحكمة الاتحادية العليا القاضي بعدم دستورية النص الوارد في قانون التقاعد الموحد لسنة ٢٠١٤ الخاص بحقوق اعضاء مجلس النواب، اذ لم يتدخل المشرع لالغاء النص او تعديله بينما استمرت دائرة التقاعد بمنح الحقوق التقاعدية لاعضاء مجلس النواب وفقاً للنسب الواردة في هذا النص على الرغم من ان المحكمة الاتحادية العليا قضت بعدم دستوريته. قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم ٣٦/اتحادية/٢٠١٤ في ٢٤/٦/٢٠١٤، منشور على موقع المحكمة الاتحادية العليا على الرابط التالي: www.iraqfsc.iq تاريخ الزيارة ٢٠٢١/١١/١٦.
- (٣٨) شاكر جميل ساجت: مصدر سابق، ص ٢١٨.
- (٣٩) قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم ٢٤/١٩/موحدة/اتحادية/ ٢٠١٥ في ٦/٧/٢٠١٥، منشور على موقع المحكمة الاتحادية العليا على الرابط التالي: www.iraqfsc.iq تاريخ الزيارة ٢٠٢١/١١/١٧.



- (٤٠) قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم ١٧/اتحادية/٢٠١٧ في ٢١/٨/٢٠١٧، منشور على موقع المحكمة الاتحادية العليا على الرابط التالي www.iraqfsc.iq تاريخ الزيارة ١٧/١١/٢٠٢١.
- (٤١) اعمام وزارة المالية ذو الرقم (٤٠٥) الصادر عن دائرة الموازنة في ١٣/٩/٢٠١٧.
- (٤٢) قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم ١٤٤/اتحادية/٢٠٢١ في ١٤/١١/٢٠٢١، منشور على موقع المحكمة الاتحادية العليا على الرابط التالي: www.iraqfsc.iq تاريخ الزيارة ١٩/١١/٢٠٢١.