

## نطاق رقابة المحاكم الدستورية على التشريعات الضريبية

م.م. علي عبد الهادي حميد حطيحط

رئاسة الجامعة / جامعة ذي قار

Email : alialiabduhadi7@gmail.com

### المخلص

في كل دولة لا بد من وجود دستور يعلو على بقية التشريعات الأخرى في الدولة، ويتضمن هذا الدستور القواعد العامة لتنظيم السلطة والحقوق والحريات التي غالباً ما يكون منصوص عليهما في الدستور، وأن أهم ما يميز الدستور هو تنظيمه للسلطة في الدولة، ولكي تكون قواعد الدستور مصونة من أي اعتداء نجد أن غالباً ما يوفر الدستور هذه الحماية لقواعده، من خلال النص على وجود سلطة قضائية عليا متمثلة بالمحكمة الدستورية تناط بها حماية الشرعية الدستورية والتصدي لأي انتهاك قد يتعرض له الدستور، وينص على إطار عام لهذه المحكمة ويمنحها اختصاصات عديدة ومن أهمها: حماية سمو الدستور مما قد يتعرض له من انتهاك أو عدوان على قواعده الدستورية؛ ولهذا نجد أن المحاكم الدستورية لها دور كبير في حماية الدستور، وكذلك تفسير قواعده ورسم خريطة عمل للمشرع العادي حتى لا يقع في الخطأ نفسه في حالة مخالفته للضوابط الدستورية.

**الكلمات المفتاحية:** نطاق ، رقابة ، دستورية ، محاكم ، ضريبية .

---

## Scope of oversight by constitutional courts over tax legislation

**Assist. Lect . Ali Abdul Hadi Hammed Hatayhat**  
**University Chancellery / University of Dhi Qar**  
**Email : alialiabduhadi7@gmail.com**

### **Abstract**

In every state there must be a constitution that is superior to the rest of the other legislation in the state. And, this constitution includes the general rules for regulating power, rights and freedoms that are often stipulated in the constitution. The constitution often provides this protection for its rules, by stipulating the existence of a supreme judicial authority represented by the Constitutional Court entrusted with protecting constitutional legitimacy and addressing any violation that the constitution may be subjected to. It is exposed to a violation or aggression against its constitutional rule. This is why we find that the constitutional courts have a great role in protecting the constitution, as well as interpreting its rules and drawing a work map for the ordinary legislator so that he does not fall into the same mistake in case he violates the constitutional controls.

**Key words :** Domain, control, constitutional, courts, tax.

## المقدمة

إن الدستور ينص بصورة صريحة على المحكمة الدستورية ويمنحها الاختصاص الرقابي، بالشكل الذي يمكنها من حماية الدستور من أي اعتداء قد يقع عليه، ويحيل تنظيم تفاصيل عملها وطرق الطعن الدستورية أمامها إلى قانون، بوصف أن الأخير ينظم التفاصيل ويهتم بها بالشكل الذي لا يكون هنالك تجاوز للضوابط الدستورية وفي الإطار المحدد دستورياً.

## مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في عدة نقاط:

١- هل أن مبدأ عدم جواز تحصين أي عمل أو قرار من الطعن مبدأً دستورياً حاكماً ومؤثراً على النصوص التشريعية الضريبية؟

٢- ماهو النطاق الزمني لسلطة المحاكم الدستورية وما تأثيره على التشريعات الضريبية؟

٣- ماهو النطاق الشكلي والموضوعي لسلطة المحاكم الدستورية ومدى تأثيره على التشريعات الضريبية؟

## أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث في تحديد نطاق أو حدود الرقابة التي تمارسها المحاكم الدستورية على التشريعات الضريبية، وكذلك توضيح مبدأ عدم جواز تحصين أي عمل أو قرار من الطعن بعده مبدأً دستورياً وبيان انعكاسه على التشريعات المالية، وبيان النطاق الزمني لسلطة المحاكم الدستورية بشكل دقيق لخطورة الآثار التي تترتب على تحديد هذا النطاق ومدى تعلقها بحقوق المكلف من جهة وحقوق الخزينة العامة من جهة أخرى، وايضاً تتركز أهمية البحث من خلال توضيح النطاق الشكلي والموضوعي لسلطة المحاكم الدستورية، ومدى تأثير هذه الحدود على إجراءات الدعوى والحكم الذي يصدر عن المحكمة.

## فرضية البحث

فرضية البحث قائمة على وجود حدود معينة تمارس المحكمة اختصاصها الدستوري ضمن النطاق المرسوم لها دستورياً، وأن رقابتها ليست مطلقة وإنما مقيدة بحدود دستورية معينة.

## منهجية البحث

ستعتمد الدراسة على المنهجين التحليلي والتطبيقي، بوصفهما الأكثر تناسباً مع طبيعة البحث وما يسعى اليه من أهداف، إذ سيتم تحليل نصوص الدستور والتشريعات الاخرى المتعلقة بالموضوع محل البحث، وتدعيمها بالآراء الفقهية السانده لها، أما في نطاق المنهج التطبيقي سنتناول الأحكام القضائية ومنها أحكام المحكمة الدستورية العليا في مصر، وأحكام المحكمة الاتحادية العليا في العراق.

## هيكلية البحث

سنتناول هذا البحث عبر مبحثين نتناول في الاول المبادئ المتعلقة بحدود الرقابة الدستورية على التشريعات الضريبية، أما المبحث الثاني سنخصصه لنطاق عمل المحاكم الدستورية.

### المبحث الأول/المبادئ المتعلقة بحدود الرقابة الدستورية على التشريعات الضريبية

إن هنالك مبادئ متعددة تمثل ضمانات مهمة لحماية مبدأ سمو الدستور، ومن ثم فإن خلو الدستور من هذه المبادئ يجعله معرضاً للاعتداء من قبل السلطات الأخرى، لذلك فلا بد من وجود جهة قضائية تكون مهمتها الرقابة على دستورية القوانين وحماية الدستور من خلال ممارسة دورها الرقابي وفحص مدى دستورية التشريعات ومن بينها التشريعات الضريبية.

وسنتناول أهم المبادئ التي تتعلق بحدود الرقابة الدستورية على التشريعات الضريبية، ومنها مبدأ عدم جواز تحصين أي عمل أو قرار من الطعن وهذا ما سنبحثه في المطلب الأول، أما المطلب الثاني فنخصصه للرقابة على مدى اتفاق النص الضريبي مع أحكام الدستور.

### المطلب الأول/عدم جواز تحصين أي عمل أو قرار من الطعن

إن الشعور بالعدالة قديم عند الانسان وبصرف النظر عن أن هذا الشعور فطرياً أو مكتسباً فهو موجود، حيث أن في كل زمان ومجتمع توجد لدى الافراد فكرة عن ما هو عادل وغير عادل، وقد تتغير هذه الفكرة من مجتمع لآخر وقد تتنوع الا أن الشعور بالعدالة يبقى دائماً في النفس البشرية<sup>(١)</sup>، وعندما تؤطر الدولة بإطار العدالة وينبني أسوارها بسياج من الشرعية والديمقراطية يكون من المتعين أن يكون القانون هو الرادع لكل من يفكر بمخالفة قواعده، وأن القانون ذاته يخضع للرقابة من جانب القضاء الدستوري، ومن ثم فلا يمكن تحصين أي عمل أو قرار من الطعن عليه

## نطاق رقابة المحاكم الدستورية على التشريعات الضريبية

والا ستكون؛ لهذه الأعمال أو القرارات قوة القانون والسلطة التي تصدرها فوق السلطات باستثناء أعمال السيادة التي قد تأخذ بها في بعض الدول<sup>(٢)</sup>.

ويمكن بيان معنى أعمال السيادة بأنها طائفة من أعمال السلطة التنفيذية التي تخرج عن رقابة القضاء بجميع صورها أو مظاهرها، إذ لا يمكن الطعن بها أمام أي جهة قضائية سواء كان ذلك بالإلغاء أو التعويض، حيث أنها تمنح قرارات الادارة حصانة تامة تجاه رقابة القضاء<sup>(٣)</sup>.

إلا أن الاتجاه الحديث يسير بمبدأ عدم جواز تحصين أي عمل أو قرار من الطعن وهذا ما أخذ به الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ حيث نص على "يحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار اداري من الطعن"<sup>(٤)</sup>.

وفي حكم للمحكمة الدستورية العليا المصرية وفي مناسبة النظر في دستورية المواد (١٤ و١٥ و٢٠ و٢٥ و٢٦) من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤، والمتعلق بالضريبة على العقارات المبنية أشارت المحكمة الى حق كل من المكلف والحكومة أن يقدموا تظلماتهم الى مجلس المراجعة، إذ ان الاخير يفصل في قرارات لجان تقدير القيمة الايجارية المتخذة وعاء للضريبة السنوية التي فرضها القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤، على العقارات المبنية الخاضعة لإحكامه، وان المحكمة نصت في قرارها على "عدم جواز الطعن في قرار أو عمل معين لا يكون الا بنص صريح يقدر هذه الحصانة ويفرضها، متوخياً من خلالها عرقلة حق الفرد في النفاذ الى القضاء للحصول على الترضية القضائية التي يطلبها لرد العدوان على الحقوق التي يدعيها، واذا كان النص التشريعي المطعون عليه غير مقترن بهذا الخطر بل جاء مجرداً منه فأن النعي عليه بمخالفته المادة ٦٨ من الدستور يكون على غير أساس حرياً بالرفض"<sup>(٥)</sup>.

وفسرت المحكمة في القرار نفسه ما ارادته من بيان مبدأ عدم جواز الطعن في قرار أو عمل معين حيث نصت "أن ماعناه المشرع بالنهائية التي خلعها على قرارات مجلس المراجعة هي أن تكون هذه القرارات محققة لأثارها القانونية فوراً، ومباشرة بمجرد صدورها بما يفيد استنفادها عندئذ لمرحلة تكوينها، وليس إسباغ حصانة عليها تحول بذاتها دون الطعن فيها إلغاءً وتعويضاً".

يتضح مما تقدم عدم جواز تحصين أي عمل أو قرار من رقابة القضاء الا اذا وجد نص صريح يقرر حصانة القرار أو العمل من الطعن أمام القضاء، وكما ذكرت المحكمة الدستورية العليا في قرارها فأن نص المشرع على نهائية قرار أو عمل لايعني تحصينه من الطعن به، إذ إن إعطاء

الحصانة لأي عمل أو قرار يعد ذلك استثناء، ومن شروط الاستثناء أن يكون بحالات محددة ومنصوص عليه بشكل صريح وعدم التوسع فيه.

وإن المشرع الدستوري العراقي موقفه صريح وأعتبر مبدأ عدم جواز تحصين أي عمل أو قرار من الطعن من المبادئ الدستورية المهمة، والدليل على ذلك ذكر هذا المبدأ في صلب الوثيقة الدستورية، ومن ثم فإن المشرع العادي لا يجوز له إيراد استثناء بترخيص عمل أو قرار من الطعن؛ لأن ذلك يخالف مبدأ تدرج القواعد القانونية ويخالف قرينة الدستورية التي يجب أن تتصف بها جميع التشريعات في الدولة، وأن هذا المبدأ يعد من المبادئ المهمة التي تمكن كل من المكلف والسلطة المالية من الطعن بالعمل أو القانون أو القرار الصادر من الجهات المختصة، وكذلك تمكن المكلف من الحفاظ على حقوقه في حالة شعوره بأن القرار أو القانون الذي يراد تطبيقه عليه فيه غبن أو أضرار لكاهله أو يحتوي على مخالفة صريحة أو ضمنية لمضمون القواعد الدستورية، فيستطيع صاحب المصلحة من الطعن به أمام الجهات التي يحددها الدستور والقانون.

### المطلب الثاني/ الرقابة على مدى اتفاق النص الضريبي مع أحكام الدستور

حرصت أغلب الدساتير على إحاطة التشريعات الضريبية بمجموعة من المبادئ الدستورية الحاكمة التي تمثل ضمانه أساسية لحقوق المكلف من جهة وحقوق الخزينة العامة للدولة من جهة أخرى، ومن أهمها (مبدأ العدالة الضريبية، ومبدأ المساواة، ومبدأ عدم رجعية القانون الضريبي، ومبدأ قانونية الضريبة ) وبالتالي فإن هذه المبادئ يجب أن تكون حاكمة، وأن تكون هنالك أداة فعالة تضمن الحفاظ عليها، وتردع السلطات العامة إذا ما حاولت انتهاكها سواء كان ذلك بصورة صريحة أو ضمنية<sup>(٦)</sup>، وأن هذه الاداة متمثلة بالرقابة القضائية على دستورية الأعمال الضريبية، والتي تعد أداة فعالة تحول دون تعسف السلطات ومساسها بحقوق الأفراد وحررياتهم من جهة وحقوق الخزينة العامة من جهة أخرى، دون وجود مسوغ قانوني يستوجب ذلك.

وإن الدستور يمنح السلطة التشريعية الاختصاص التشريعي؛ ولهذا نلاحظ أن الوثيقة الدستورية تحتوي في صلبها على اختصاص السلطة التشريعية وهذا ما نجده في دستور جمهورية العراق حيث نص على ذلك "أولاً: تشريع القوانين الاتحادية"<sup>(٧)</sup>؛ وبذلك فإن مجلس النواب منح اختصاص تشريعي أصيل في الدولة، وهذا يعني أن للسلطة التشريعية الحق في تشريع القوانين ضمن الضوابط الدستورية الممنوحة لها، إذ رسم الدستور لهذه السلطة مجموعة من الخطوط الأساسية التي يجب السير عليها وعدم مخالفة النصوص الدستورية، ولهذا فإن الدستور يمنح حق

الرقابة الدستورية الى سلطة قضائية<sup>(٨)</sup>، وهذا ما أخذ به دستور جمهورية العراق اذ نص "تختص المحكمة الاتحادية العليا: أولاً: الرقابة على دستورية القوانين والأنظمة النافذة"<sup>(٩)</sup>.

ومن خلال هذا النص يتضح أن الدستور أعطى للمحكمة الاتحادية العليا سلطة الرقابة على دستورية القوانين التي يسنها البرلمان من خلال ممارسته وظيفته التشريعية، حيث أن سلطة المحكمة تكون للتأكد من مدى اتفاق مضمون التشريع مع أحكام الدستور<sup>(١٠)</sup>.

أما الاختصاص الآخر للمحكمة الاتحادية العليا فقد أناط بهذه المحكمة سلطة الرقابة على دستورية الانظمة النافذة، وبمعنى آخر أن سلطة المحكمة وفق الاختصاص الدستوري يمتد الى رقابة الانظمة النافذة، وأن الدستور قد أعطى اختصاص إصدار الانظمة للسلطة التنفيذية حيث نص "يمارس مجلس الوزراء الصلاحيات الآتية: ثالثاً: إصدار الانظمة والتعليمات والقرارات بهدف تنفيذ القوانين"<sup>(١١)</sup>، ويمكن تعريف الانظمة بأنها "عبارة عن قواعد عامة موضوعية مجردة تضعها هيئات الضبط الاداري تقيد بها بعض أوجه النشاط الفردي في سبيل تحقيق غاية محدودة، وهي المحافظة على النظام العام ويتعرض من يخالفها للعقوبة الجزائية"<sup>(١٢)</sup>.

وإن دستور جمهورية العراق قد نص على الأنظمة التنفيذية في المادة المشار اليها أعلاه، كما يوجد نوع آخر من الأنظمة وهي أنظمة الضبط المستقلة التي تقوم بإصدارها السلطة التنفيذية، ومن غير الحاجة إلى الاستناد الى وجود قانون قائم وتصدر في الظروف العادية والظروف الاستثنائية<sup>(١٣)</sup>.

وبالرجوع إلى النصوص الدستورية لجمهورية العراق نلاحظ أنه لم ينص بصورة صريحة على صلاحية السلطة التنفيذية بإصدار الانظمة المستقلة، اذ أقتصر النص الدستوري على الأنظمة التنفيذية فقط.

يتضح مما تقدم أنه لا يوجد اي قيمة قانونية للأنظمة إذا لم تصدر بناءً على قانون صادر من سلطة مختصة، أما بالنسبة للأنظمة المستقلة فإنه لا بد من وجود نص دستوري يخول السلطة التنفيذية إصدار هكذا أنظمة وأن الاختصاص الممنوح للمحكمة الاتحادية العليا بالنظر بصحة الأنظمة يكاد يكون اختصاص غير معمول به لعدم وجود صلاحية لسلطة معينة بإصدار أنظمة مستقلة في دستور جمهورية العراق.

وبالرجوع إلى قانون مجلس الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩ المعدل نلاحظ أن القانون نص على "تختص محكمة القضاء الإداري بالفصل في صحة الأوامر والقرارات الإدارية الفردية، والتنظيمية التي تصدر عن الموظفين والهيئات في الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والقطاع العام..."<sup>(١٤)</sup>.

يتضح من خلال النص التشريعي أعلاه أن صحة النظام اختصاص معقود لمحكمة القضاء الإداري، كذلك فإن المحكمة الاتحادية العليا لا تنظر بصحة الأنظمة العادية التي تصدر بناءً على قانون أو استناداً إلى قانون.

والسؤال الذي قد يثار حول مدى امتداد سلطة المحكمة الدستورية إلى رقابة السلطة التقديرية للمشرع؟

هنالك العديد من الآراء التي قيلت في هذا الصدد، منها الرافض لامتداد سلطة المحكمة الدستورية إلى مراقبة السلطة التقديرية للمشرع، ومنها المؤيد لذلك، وأشارت المحكمة الدستورية العليا في مصر إلى سلطة المشرع حيث قضت "الأصل في سلطة المشرع في مجال تنظيم الحقوق أنها سلطة تقديرية، مالم يقيدوا الدستور بضوابط معينة وكان جوهر السلطة التقديرية يتمثل في المفاضلة التي يجريها المشرع بين البدائل المختلفة لاختيار ما يقدر أنه أنسبها لمصلحة الجماعة"<sup>(١٥)</sup>.

وقضت المحكمة الدستورية العليا المصرية في قضية أخرى "لا يكفي لتقرير دستورية نص تشريعي أن يكون من الناحية الاجرائية موافقاً للأوضاع الشكلية التي يتطلبها الدستور، بل يتعين فوق هذا أن يكون في محتواه الموضوعي غير منطوي على اهدار لحق من الحقوق التي كفلها الدستور أو متضمناً فرض قيود عليه تؤدي إلى الانتقاص منه، وأن يكون ملتئماً مع القواعد الموضوعية في الدستور"<sup>(١٦)</sup>.

يتضح مما تقدم ان الأصل في سلطة المشرع عند تنظيم التشريع تقديرية مالم يوطرها الدستور بضوابط أو قيود معينة، أي: أن للمشرع مساحة منحها له الدستور عند تشريع القوانين لا تمتد إليها سلطة المحكمة الدستورية، بشرط أن لا يكون الدستور قد حدد هذه السلطة بضوابط معينة، فعند ذلك يجب على المشرع الالتزام بتلك الضوابط، ومن ثم يجب على المشرع عند القيام بمهته التشريعية أن لا يؤدي تشريع القانون إلى اهدار حق من حقوق المكلف المكفولة دستورياً.

## المبحث الثاني/ نطاق عمل المحاكم الدستورية

إن الرقابة على دستورية القوانين من حيث مطابقتها للقواعد الموضوعية التي تضمنها الدستور تخضع للدستور القائم دون غيره؛ لأن الرقابة في الأصل هدفها صيانة الدستور وحمايته من أي انتهاك قد يتعرض له.

وفي إطار هذا المبحث سنتناول في المطلب الأول النطاق الزمني لسلطة المحكمة الدستورية، أما المطلب الثاني فسنخصصه للنطاق الشكلي والموضوعي لسلطة المحكمة الدستورية.

### المطلب الأول/ النطاق الزمني لسلطة المحكمة الدستورية

نص دستور جمهورية العراق النافذ على اختصاص المحكمة الزماني "أولاً: الرقابة على دستورية القوانين والأنظمة النافذة"<sup>(١٧)</sup>، وأكدت المحكمة الاتحادية العليا على نطاق اختصاصها الزمني في أكثر من حكم قضائي إذ قضت "أن الفقرة الأولى من دستور جمهورية العراق قد قصرت اختصاص المحكمة بالرقابة على دستورية القوانين والأنظمة النافذة وليس المنتهي حكمها"<sup>(١٨)</sup>.

ومن خلال الحكم أعلاه يتضح جلياً أن اختصاص المحكمة الاتحادية العليا في العراق يقتصر على التشريعات والأنظمة النافذة وليس التشريعات الملغية؛ والسبب في ذلك يعود إلى أن التشريعات النافذة هي التي تهدد سمو الدستور وتعرضه للانتهاك في حالة مخالفتها للضوابط الدستورية، أما التشريعات الملغية فلا تهدد سمو الدستور ولا تؤثر عليه لانعدامها وعدم تطبيقها في الدولة.

ولحماية مبدأ سمو الدستور نلاحظ أن هنالك دور كبير للرقابة الدستورية في حماية الدستور من العدوان الذي قد يتعرض له؛ لأن الغاية من الدعوى الدستورية هي موضوعية هدفها حماية علوية الدستور وسموه، لأن الرقابة القضائية على دستورية التشريعات الضريبية تهدف إلى حماية علوية الدستور، وذلك من خلال إلغاء التشريعات المخالفة له أو تجميدها<sup>(١٩)</sup>.

وإن النطاق الزمني لسلطة المحكمة الدستورية في الأصل ينصرف إلى الدستور القائم دون غيره، إلا أنه إذا كان هذا الدستور ليس له أثر رجعي في هذه الحالة يجب أعمال أحكام الدستور السابق الذي صدر النص المطعون عليه في ظل العمل بأحكامه، وهذا ما أكدته المحكمة الدستورية العليا في مصر "٠٠٠" إذ إن المقرر أن حماية هذه المحكمة للدستور، إنما ينصرف إلى الدستور القائم، إلا أنه إذا كان هذا الدستور ليس ذا أثر رجعي، فإنه يتعين أعمال أحكام الدستور السابق

الذي صدر النص المطعون عليه في ظل العمل بأحكامه، طالما أن هذا النص قد عمل بمقتضاه إلى أن تم إلغاؤه أو استبدل نص آخر به خلال مدة سريان ذلك الدستور، متى كان ذلك وكان قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، الذي تضمن النص المطعون فيه، قد تم إلغاؤه بمقتضى قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، قبل نفاذ الإعلان الدستوري الصادر بتاريخ ٣٠ / ٣ / ٢٠١١، والدستور الحالي الصادر في ٢٥ / ١٢ / ٢٠١٢، ومن ثم يتعين الاحتكام في شأن المسألة الدستورية المتعلقة بالنص المطعون فيه، إلى نصوص دستور سنة ١٩٧١، الذي صدر القانون المشتمل على النص المطعون فيه، وتم العمل به إلى أن تم إلغاؤه، خلال مدة سريان ذلك الدستور<sup>(٢٠)</sup>.

ومن خلال هذه الفقرة تشير المحكمة هنا الى فكرة جدلية، وأن المبدأ الاول الذي تقرره المحكمة الدستورية العليا في مصر هو أن حماية هذه المحكمة تتصرف الى الدستور القائم أو النافذ، ومن ثم تفرق المحكمة بين مسارين:

**أولاً: إذا كان القانون المطعون بعدم دستوريته ملغي:** اي النص ملغي قبل نفاذ الدستور الجديد فيجب الرجوع في هذه الحالة الى الدستور الذي يحكمه في ذلك الوقت وهو دستور ١٩٧١ وذلك لأن المحكمة وظيفتها حماية الدستور القائم، وهذا هو الأصل وان القانون طالما الغي فأن الدستور القائم لا توجد عليه خطورة او تهديد في هذه الحالة؛ لان القانون كان سائد في ظل دستور الغي ايضا، اي: أن القانون المطعون بعدم دستوريته والدستور الغي، وتم الطعن بعدم دستورية القانون الملغي في هذه الحالة المحكمة ملزمة بالاستجابة لهذا الطعن؛ بعده مقدم من قبل صاحب المصلحة طبق عليه القانون الملغي الذي كان سائدا في ظل دستور الغي أيضاً، اي: أن القانون رتب أثر على المكلف او الطاعن والدليل نجد المحكمة في مقطع آخر من نفس القرار اعلاه تشير ((ترتب بمقتضاه أثار قانونية)) أي: يرتب أثر شرط المصلحة او بمعنى آخر شرط المصلحة لدى الطاعن بإمكانية الطعن، باعتبار أن التقدير الجزافي على دخل المحامي ترتب عليه أثار من حيث المساس بحق الملكية ، وبالتالي فإن على المحكمة الدستورية أن تقارن الدستورية بين القانون الملغي المطعون به من قبل المكلف(المحامي)، وبين الدستور النافذ في ذلك الوقت، ومن ثم تقوم المحكمة بمقارنة الدستورية هل ان القانون الملغي كان مخالفا للدستور النافذ حينذاك ام لا.

وإن المحكمة تراقب الدستورية على القانون الملغي ومراقبتها للدستورية بالرغم من أن الدستور الغي أيضاً، أي: أن المحكمة تراقب النطاق الذي يرسمه الدستور لحماية الحقوق، اي ان المحكمة من خلال القرار اعلاه تبين فكرة ان مسألة الغاء الدستور ليست مهمة طالما أن القانون محل الطعن نفذ وأثر كله في وقت الدستور السابق، ونرجع الى فكرة وهي ان القضاء الدستوري في

الاصل مهمته حماية الدستور النافذ وليس السابق او الملغي لان الدستور هو الذي أنشأ القضاء ، ومن ثم يكون على الاخير واجب حماية علو الدستور، ومن ثم لا يجوز منطقاً و عقلاً أن تقيس دستورية قانون ملغي بدستور نافذ؛ لأن القانون الملغي لم يعد مهدداً للدستور النافذ؛ لأن الحماية تكون عن طريق الغاء القانون غير الدستوري، وفي هذه الحالة القانون اصلاً ملغي، اي: لم يعد يشكل أي خطر على الدستور النافذ.

ثانياً: اذا كان القانون مازال نافذاً في ظل الدستور القائم: إن استمرار نفاذ القانون في ظل أكثر من دستور اي في ظل الدستوري الملغي والدستور القائم في هذه الحالة فأن توجه المحكمة كان بمسار وهو يجب التفرقة بين أمرين وهما: القيود الشكلية والقيود الموضوعية، فبالنسبة للقيود الشكلية والتي يقصد بها مجموعة من الاجراءات والأوضاع التي تطلبها الدستور، وأوجب على سلطة التشريع أتباعها ومراعاتها أثناء عملية سن التشريع، فأن توجه المحكمة فيما يخص القيود الشكلية فأنها تكون محكمة وفق الدستور السابق، أي: ان هذه القيود يحكمها الدستور الملغي وليس النافذ، أما القيود الموضوعية ومنها مبدأ القانونية ومبدأ عدم رجعية القانون الضريبي، ومبدأ العدالة وغيرها من القيود الموضوعية الموجودة في الدستور، في هذه الحالة أي بالنسبة للقيود الموضوعية فأنها تكون محكمة وفق الدستور النافذ.

### المطلب الثاني/ النطاق الشكلي والموضوعي لسلطة المحكمة الدستورية

إن نطاق الرقابة الدستورية الممنوح للمحكمة الدستورية بوصفها حامية للشرعية الدستورية، الأصل فيه أنها رقابة شاملة لكافة المطاعن الموجهة اليها وبصرف النظر عن طبيعتها، ولهذا فأنها لا تقتصر على العيوب الموضوعية التي تقوم على مخالفة نص تشريعي لمضمون قاعدة دستورية، وانما تمتد الرقابة الدستورية أيضاً الى المطاعن الشكلية التي تقوم في مبنائها على مخالفة نص تشريعي للأوضاع الإجرائية التي نص عليها الدستور، سواء كانت متعلقة باقتراح النصوص التشريعية أو اقرارها أو اصدارها، حال انعقاد السلطة التشريعية أو التي تتعلق بالشروط التي يفرضها الدستور لمباشرة الاختصاص بإصدارها في حالة عينت السلطة التشريعية أو بتفويض منها<sup>(٢١)</sup>.

يتضح مما تقدم ان أي نص تشريعي ضريبي يجب أن يكون مستوفياً لجميع الأوضاع الموضوعية والشكلية أو الاجرائية التي يشترطها الدستور لإصداره، وتمتد سلطة المحكمة الدستورية الى العيوب الموضوعية التي تشوب التشريع المطعون بدستورته، كما تمتد كذلك بوصف ان المحكمة الدستورية ذات رقابة مركزية الى العيوب الشكلية التي تشوب النص التشريعي.

وإن الأحكام التي تصدر من المحكمة الدستورية ذات حجية مطلقة، وهذا يعني عدم جواز إعادة النظر في احكامها أو إعادة النزاع مرة ثانية طعنًا بعدم دستورية نص تشريعي أو لائحي قضت المحكمة الدستورية بدستوريته<sup>(٢٢)</sup>، وقد يطرح في هذا الصدد تساؤل عن أثر الحجية المطلقة لأحكام المحكمة الدستورية؟

اجابت المحكمة الدستورية العليا على ذلك حيث قضت "الأحكام الصادرة في الدعاوي الدستورية وهي بطبيعتها دعاوي عينية توجه الخصومة فيها الى النصوص التشريعية المطعون فيها بعيب دستوري، تكون ذات حجية مطلقة بحيث لا يقتصر أثرها على الخصوم في الدعاوى التي صدرت فيها، وإنما ينصرف هذا الأثر الى الكافة وتلتزم به جميع سلطات الدولة، سواء كانت هذه الأحكام قد انتهت الى عدم دستورية النص المطعون فيه أم إلى دستوريته، ورفض الدعوى على هذا الأساس وذلك لعموم تلك النصوص ولأن الرقابة القضائية التي تباشرها المحكمة دون غيرها هي رقابة شاملة تمتد الى الحكم بعدم دستورية النص فتلغي قوة نفاذه أو الى تقرير دستوريته ومن ثم سلامته من جميع العيوب وأوجه البطلان بما يمنع من نظر أي طعن يثور من جديد بشأنها"<sup>(٢٣)</sup>.

يتضح مما تقدم أن أثر الحكم بدستوريه أو عدم دستورية نص تشريعي معين ينصرف أثره الى الكافة، وتلتزم به جميع السلطات في الدولة والسبب في ذلك لأن النصوص التشريعية عند اصدارها ونفاذها تتسم بالعمومية أي انها تسري على الكافة، وأن الرقابة القضائية التي منحها الدستور للمحكمة الدستورية تعد رقابة شاملة يمتد أثرها الى الحكم بعدم دستورية النص التشريعي، فتلغي قوة النفاذ التي كان يتمتع بها قبل صدور الحكم الدستوري أو ان المحكمة تقضي بدستورية النص المطعون به أمامها، ومن ثم سلامته من جميع العيوب وأوجه البطلان، وهذا يعني: عدم جواز الطعن به مرة أخرى لأن حكم المحكمة الدستورية بات وملزم وذات حجية مطلقة.

وتطرقت المحكمة الدستورية العليا إلى نطاق رقابتها حيث قضت " ولا يحول إقرار السلطة التشريعية لقانون الضريبة العامة من دون أن تباشر هذه المحكمة رقابتها عليه في شأن توافر الشروط الموضوعية لعناصر تلك الضريبة؛ وذلك بالنظر إلى خطورة الآثار التي تحدثها، وتمتد هذه الرقابة إلى الواقعة القانونية التي أنشأتها، وقوامها تلك الصلة المنطقية بين شخص محدد يعتبر ملتزمًا بها، والمال المتخذ وعاءً لها محملاً بعينها "<sup>(٢٤)</sup>.

وفي هذا الصدد قد يثار تساؤل مهم حول نطاق رقابة المحكمة الدستورية على التشريع الضريبي؟

المحكمة تجاوزت ان القانون ملغي تجاوزت كذلك ان الدستور أيضاً ملغي، ومن ثم تفحصت الدستورية من أوجه أربعة وهي:

أولاً: الشروط الموضوعية لعناصر الضريبة: اي أن المحكمة بحثت في مدى توافر الشروط الموضوعية لعناصر تلك الضريبة المطعون بها أمامها من قبل صاحب المصلحة.

ثانياً: الواقعة القانونية المنشئة للضريبة: وتعني المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لإجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره أساساً لفرض الضريبة<sup>(٢٥)</sup>، اي: تعني المناسبة التي سمتها المحكمة الواقعة القانونية بعدها عنصر من عناصر الضريبة.

ثالثاً: مراقبة المحكمة الدستورية لحقائق العدل الاجتماعي: وفي القرار المحكمة تطلق عليها(العدالة الاجتماعية).

رابعاً: مدى تقيد المضمون والغاية للتشريع الضريبي بالضوابط الدستورية: ويقصد بالمضمون مضمون القانون الضريبي وغايته التي يجب ان يتقيد(المضمون والغاية) بحدود الضوابط الدستورية المرسومة، مهما تكن الغاية مشروعة وأي قاعدة قانونية تتألف من شكل ومضمون وغاية، والغاية قد نجدتها في الاسباب الموجبة للقانون.

## الخاتمة

بعد أن أنهينا دراستنا الموسومة ب(نطاق رقابة المحاكم الدستورية على التشريعات الضريبية) فتوصلنا الى أهم النتائج والتوصيات:

### أولاً: النتائج

- ١- عدم جواز تحصين اي عمل أو قرار من رقابة القضاء، إلا استثناءً وبنص صريح يقرر حصانة القرار أو العمل من الطعن أمام القضاء؛ وذلك لان تحصين العمل او القرار يؤدي الى عدم جواز نفاذ المكلف الى القضاء للطعن بالعمل او القرار للحصول على حقه في حالة شعوره بثقل الضريبة المفروضة عليه أو عدم مشروعيتها.
- ٢- إن الرقابة على دستورية القوانين من حيث مطابقتها للقواعد الموضوعية التي تضمنها الدستور تخضع للدستور القائم دون غيره، أي: أن الوظيفة الأساسية للمحكمة الدستورية هي حماية الدستور القائم.
- ٣- إن نطاق الرقابة الدستورية الممنوح للمحكمة الدستورية بوصفها حامية للشرعية الدستورية الأصل فيه أنها رقابة شاملة لكافة المطاعن الموجهة اليها، وبصرف النظر عن طبيعتها.

### ثانياً: التوصيات

- ١- نوصي المشرع الدستوري بتعديل الفقرة الاولى من المادة (٩٣) وتكون بالشكل الآتي ((الرقابة على دستورية القوانين النافذة))؛ وذلك لأن صحة النظام اختصاص معقود لمحكمة القضاء الاداري، كذلك فإن المحكمة الاتحادية العليا لا تتظر بصحة الأنظمة العادية التي تصدر بناءً على قانون أو استناداً الى قانون، وكذلك عدم وجود صلاحية لسلطة معينة بإصدار أنظمة مستقلة في دستور جمهورية العراق.
- ٢- نوصي المحكمة الاتحادية العليا في العراق بأتباع مسار المحكمة الدستورية العليا في مصر من حيث مقارنتها للتشريعات الملغية والتشريعات النافذة في ظل أكثر من دستور، وذلك لأن التشريع الملغي لا يهدد سمو الدستور القائم، وأن الوظيفة الاساسية للمحكمة هو حماية الدستور النافذ الذي أنشأها، أما في حالة نفاذ التشريع في أكثر من دستور نافذ فإن اتجاه المحكمة الدستورية العليا كان بالتفرقة بين القيود الشكلية والقيود الموضوعية، إذ إن الاولى تكون محكومة وفق الدستور الملغي، أما الثانية وهي القيود الموضوعية تكون محكومة وفق الدستور النافذ.

الهوامش

- (١) د. منذر الشاوي، فلسفة القانون، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩، ص ٢٨٤.
- (٢) د. اكرامي بسيوني عبد الحي، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠١٢، ص ٢٠٨.
- (٣) د. وسام صبار العاني، القضاء الاداري، مكتبة السنهوري، بيروت، ٢٠٢٠، ص ٥٧.
- (٤) المادة (١٠٠) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.
- (٥) القضية بالرقم ٦٨ لسنة ١٣ المحكمة الدستورية العليا المصرية، في ١٩٩٢/١٢/٣.
- (٦) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية (دراسة مقارنة)، ط ١، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠١٥، ص (١٨) وما بعدها.
- (٧) المادة (٦١) الفقرة أولاً من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.
- (٨) د. ايهاب محمد عباس، الرقابة على دستورية القوانين، دار الجامعة الجديدة، مصر، ٢٠١٨، ص ٢٤.
- (٩) المادة (٩٣) الفقرة أولاً من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.
- (١٠) د. أيهاب محمود عباس، مصدر سابق، ص ١٨٧.
- (١١) المادة (٨١) الفقرة ثالثاً من دستور جمهورية العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥.
- (١٢) د. علي محمد بدير واخرون، مبادئ وأحكام القانون الاداري، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ص ٢١٩.
- (١٣) د. محمد عدنان علي الزير، أنظمة الضبط المستقلة، بحث منشور في مدونة قانونية لنشر الدراسات والابحاث والقرارات، ٢٠٢٠، منشور على الموقع الالكتروني
- <https://mohammedalzeber.blogspot.com>.
- (١٤) المادة (٧) الفقرة رابعاً من قانون مجلس الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩.

- (١٥) القضية بالرقم ٦٣ لسنة ١٣ / المحكمة الدستورية العليا في مصر، في ٢٠ مارس ١٩٩٣.
- (١٦) القضية بالرقم ٢٣٢ / المحكمة الدستورية العليا في مصر، في ١٥ أبريل ٢٠٠٧.
- (١٧) المادة (٩٣) الفقرة أولاً من دستور جمهورية العراق النافذ.
- (١٨) القضية بالرقم ٢٢ / اتحادية / ٢٠٠٦ / المحكمة الاتحادية العليا، في ٥/٣/٢٠٠٧.
- (١٩) أ.د. علي هادي عطية الهلالي، المباحث الموضحة لذاتية شرط المصلحة في تحريك الدعوى الدستورية (دراسة تحليلية مقارنة)، المركز العربي، ط ١، ٢٠١٨، ص ٣١.
- (٢٠) ينظر حكم المحكمة الدستورية العليا رقم ٢٢٩ لسنة ٢٩، قضائية، دستورية لسنة ٢٠١٣.
- (٢١) القضية بالرقم ٣١ لسنة ١٠ / المحكمة الدستورية العليا المصرية، في ٧/١٢/١٩٩١.
- (٢٢) د. اكرامي بسيوني عبد الحي، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مصدر سابق، ص ٢٣٨.
- (٢٣) القضية بالرقم ١٠ لسنة ٨ / المحكمة الدستورية العليا في مصر، في ٥/١٠/١٩٩١.
- (٢٤) ينظر حكم المحكمة الدستورية العليا رقم ٢٢٩ لسنة ٢٩، قضائية، دستورية لسنة ٢٠١٣.
- (٢٥) أستاذنا الدكتور علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، الطبعة الثانية، ٢٠١٦، ص ٣٠.

## المصادر

### أولاً: الكتب القانونية

١. د. اكرامي بسيوني عبد الحي، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠١٢.
٢. د. ايهاب محمد عباس، الرقابة على دستورية القوانين، دار الجامعة الجديدة، مصر، ٢٠١٨.
٣. د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية (دراسة مقارنة)، ط١، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠١٥.
٤. د. علي محمد بدير واخرون، مبادئ وأحكام القانون الاداري، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة.
٥. أ.د. علي هادي عطية الهلالي، المباحث الموضحة لذاتية شرط المصلحة في تحريك الدعوى الدستورية (دراسة تحليلية مقارنة)، المركز العربي، ط١، ٢٠١٨.
٦. أ.د. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، الطبعة الثانية، ٢٠١٦.
٧. أ.د. منذر الشاوي، فلسفة القانون، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩.
٨. د. وسام صبار العاني، القضاء الاداري، مكتبة السنهوري، بيروت، ٢٠٢٠.

### ثانياً: الأبحاث

١. د. محمد عدنان علي الزير، أنظمة الضبط المستقلة، بحث منشور في مدونة قانونية لنشر الدراسات والأبحاث والقرارات، ٢٠٢٠، منشور على الموقع الالكتروني

<https://mohammedalzeber.blogspot.com>

### ثالثاً: التشريعات

١. قانون مجلس الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩ المعدل.
٢. دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

## رابعاً: القرارات القضائية

١. القضية بالرقم ٦٨ لسنة ١٣ المحكمة الدستورية العليا المصرية، في ٣/١٢/١٩٩٢.
٢. القضية بالرقم ٦٣ لسنة ١٣/ المحكمة الدستورية العليا في مصر، في ٢٠ مارس ١٩٩٣.
٣. القضية بالرقم ٢٣٢/ المحكمة الدستورية العليا في مصر، في ١٥ أبريل ٢٠٠٧.
٤. القضية بالرقم ٢٢/ اتحادية/ ٢٠٠٦/ المحكمة الاتحادية العليا، في ٥/٣/٢٠٠٧.
٥. ينظر حكم المحكمة الدستورية العليا رقم ٢٢٩ لسنة ٢٩، قضائية، دستورية لسنة ٢٠١٣.
٦. القضية بالرقم ٣١ لسنة ١٠/ المحكمة الدستورية العليا المصرية، في ٧/١٢/١٩٩١.
٧. القضية بالرقم ١٠ لسنة ٨/ المحكمة الدستورية العليا في مصر، في ٥/١٠/١٩٩١.
٨. ينظر حكم المحكمة الدستورية العليا رقم ٢٢٩ لسنة ٢٩، قضائية، دستورية لسنة ٢٠١٣.