

(نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية

وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية)

بحث مقدم إلى

مؤتمر كلية الحقوق جامعة طنطا

في الفترة من ٧ - ٨ / ٤ / ٢٠١٤

في موضوع

(دور القانون في تحقيق أمن واستقرار المجتمع)

إعداد الدكتور

أحمد عبد الحسيب السنتريسي

مدرس بقسم القانون العام كلية الشريعة والقانون

جامعة الأزهر - فرع طنطا

## بسم الله الرحمن الرحيم

### نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية

#### مقدمة :

يعد استقرار المجتمع نتيجة منطقية لتحقيق الأمن، والأمن لا يقتصر فقط على أمن المواطن في المجتمع بأن تتوافر له سبل الحماية من الجهات الأمنية في نفسه وماله وأسرته، بل أيضاً يتحقق هذا الأمن بسيادة القانون وباحترام القواعد القانونية وتدرجها، فالدستور يعد القانون الأعلى في البلاد؛ ومن ثم لا يجوز لأي قاعدة قانونية أخرى أن تخالفه؛ وإلا أدى ذلك إلى أن تكون القواعد القانونية غير آمنة ومهددة بإلغائها لمخالفتها الدستور، الأمر الذي يترتب عليه عدم استقرار القواعد القانونية ومن ثم عدم استقرار المجتمع أو فئة من فئاته.

فمبدأ الأمن القانوني والذي يعني ضمان استقرار نسبي للقواعد القانونية<sup>(١)</sup> ينبغي أن تتصف به جميع القواعد القانونية، ومنها القواعد القانونية الضريبية، حيث تمس هذه القواعد بحق المواطن في الملكية التي كفلها الدستور، حيث تحصل الضرائب من المواطنين بقوانين ضريبية ينبغي أن تراعى فيها المبادئ الدستورية في فرضها لكي تحقق الضريبة مقصدها في تحقيق العدالة الاجتماعية، ومن ثم يجب أن تأتي هذه القواعد متفقة مع القواعد الدستورية وإلا كانت خليقة بالحكم بعدم دستورتها وإلغائها، الأمر الذي يؤدي إلى عدم استقرار تلك القواعد وتهديدها للمجتمع ككل.

فمن ناحية قد تؤثر القوانين الضريبية غير الدستورية على الدولة وذلك إذا كانت الدولة ستقوم برد جميع ما حصلته من المواطنين من ضريبة غير دستورية إليهم ، مما يؤدي إلى عدم استقرار خزينة الدولة، ومن ناحية أخرى، قد تؤثر على المواطنين بالمساس بحقهم في الملكية إذا كانت الدولة لا

(١) عرف رأى في الفقه مبدأ الأمن القانوني بأنه : "وجوب ضمان حد أدنى من الثبات والاستقرار للعلاقات القانونية، سواء كانت هذه العلاقات بين الأفراد بعضهم البعض أو بينهم وبين الدولة، وسواء كانت أطراف هذه العلاقات من الأشخاص الطبيعية أم من الأشخاص المعنوية". راجع د/ يسري العصار، دور الاعتبارات العملية في القضاء الدستوري - دراسة مقارنة - دار النهضة العربية ١٩٩٩، ص ٢٤٣ ، ٢٤٤.

تلتزم برد ما حصلته منهم بناءً على قانون ضريبي غير دستوري؛ الأمر الذي يخل بالعدالة الاجتماعية بأخذ أموال من الأفراد دون وجه حق.

وتعد العدالة الضريبية تعد وجهاً من وجوه العدالة الاجتماعية؛ كما أن العدالة الاجتماعية في نطاق التشريعات الضريبية من المبادئ التي قررتها الدساتير، وحرص على إقرارها القضاء الدستوري، فالتشريعات الضريبية يجب تحقق العدالة الاجتماعية وأن تأتي متفقة مع النصوص الدستورية، وإلا كان على الجهة الموكول إليها الرقابة على دستورية القوانين تقرير عدم دستورتها.

فالرقابة على دستورية القوانين في المجال الضريبي تعتبر من الوسائل التي تؤدي إلى حماية المواطنين في المجتمع من أن تفرض عليهم ضريبة على غير ما نص عليه الدستور، وهذه الرقابة تختلف من حيث نوعيتها باختلاف الأنظمة القانونية، فمنها ما يأخذ بنظام الرقابة السابقة على دستورية القوانين، ومنها ما يأخذ بنظام الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين؛ ومن ثم يثور التساؤل حول مدى تأثير نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية على تحقيق العدالة الاجتماعية؛ وبالتالي أمن واستقرار المجتمع على مستوى الأفراد وعلى مستوى الدولة كسلطة، وعلى الأخص في النظام القانوني المصري؟ .

والإجابة على هذا التساؤل تقتضى بيان مفهوم العدالة الاجتماعية في نطاق القوانين الضريبية، والقيمة القانونية لها، ثم نبين نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية في مصر ومدى تحقيقها للعدالة الاجتماعية، ونبين أخيراً الرقابة المأمولة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية، وذلك في ثلاثة مباحث على النحو التالي :

المبحث الأول : مفهوم العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي وقيمتها القانونية.

المبحث الثاني : التنظيم القانوني للرقابة على دستورية القوانين الضريبية في مصر ومدى تحقيقه للعدالة الاجتماعية.

المبحث الثالث : الرقابة المأمولة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية.

## المبحث الأول

### مفهوم العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي وقيمتها القانونية

تتعدد مجالات العدالة الاجتماعية<sup>(١)</sup> التي يجب أن تضمنها الدولة للمواطنين، والتي من بينها العدالة الاجتماعية في مجال القوانين الضريبية، والتي حرصت معظم الدساتير في العالم على النص عليها في موادها، فالدستور المصري الحالي الصادر عام ٢٠١٢م والمعدل في عام ٢٠١٤م نص في مادته رقم (٨) على أن "... تلتزم الدولة بتحقيق العدالة الاجتماعية وتحقيق سبل التكافل الاجتماعي..."، ونصت المادة (٢٧) من هذا الدستور أيضاً على أن: "يهدف النظام الاقتصادي إلى تحقيق الرخاء في البلاد من خلال التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية..."، ونص هذا الدستور أيضاً في مادته رقم (٣٨) على أن: "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية...".

كما قرر إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصادر في عام ١٧٨٩، مبدأ العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي، فنص في المادة (١٣) منه على أنه: "للحفاظ على القوة العامة ولنفعات الإدارة، فإنه لا مناص من فرض ضريبة عامة، وتلك الضريبة يجب أن تقسم كذلك بين جميع المواطنين بنسبة قدراتهم".

وسوف نتناول مفهوم العدالة الاجتماعية في مجال القوانين الضريبية، والقيمة القانونية لها، وذلك في مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول: المقصود بالعدالة الاجتماعية في المجال الضريبي.

المطلب الثاني: القيمة القانونية لمبدأ العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي.

## المطلب الأول

(١) من أوجه العدالة الاجتماعية، العدالة الاجتماعية في تولى الوظائف العامة، والتي يؤكد مبدأ تكافؤ الفرص ومبدأ المساواة المنصوص عليهما في الدساتير، والعدالة الاجتماعية في توزيع الأجور والمرتبات وضمان حد أدنى وأقصى للأجور، والعدالة الاجتماعية في توزيع الأعباء والتكاليف العامة.

## المقصود بالعدالة الاجتماعية في المجال الضريبي

**العدالة :** هي إحدى الفضائل الأربع التي قال بها الفلاسفة وهي : الحكمة والشجاعة والعفة والعدالة، قال الراغب : العدالة لفظ يقتضى المساواة <sup>(١)</sup> ومنه قوله تعالى (وكذلك جعلناكم أمة وسطاً) <sup>(٢)</sup> أى عدولاً مشهود بعدالتهم عند جميع الأمم <sup>(٣)</sup> ، والعدل يعنى الإنصاف أى إعطاء المرء ماله وما عليه <sup>(٤)</sup> .

والعدالة رؤية إنسانية للمحيط الذى يعيش فيه كل فرد شريطة أن ينظم هذه الرؤية قانون وضعى يشارك في صياغتها الكل بعيداً عن التحكم.

والعدالة فى نطاق القوانين واللوائح تعنى إنصاف الجميع حسب القوانين واللوائح والنظم المعمول بها فى الدولة ووضع كل مستحق فى مكانه المناسب <sup>(٥)</sup> .

وتعد العدالة مسألة نسبية يجب على ولى الأمر بمقتضاها أن يحقق الأمن للمجتمع بجميع فئاته وفي شتى المناحى الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وذلك بالوسائل التي يجيزها الدستور والقانون، ونسبية العدالة فى مجال البحث تعنى أن ما يحقق العدالة الاجتماعية لمجتمع ما قد لا يحققه لمجتمع آخر، كما أن ما يحقق العدالة الاجتماعية في فترة زمنية معينة، قد لا يحققه في فترة زمنية أخرى؛ ومن ثم فإن العدالة الاجتماعية تعد مسألة نسبية ومتغيرة بتغير الزمان والمكان، وفي ذلك تقول المحكمة الدستورية العليا :

"إن مفهوم العدل يتغيى التعبير عن تلك القيم الاجتماعية التي لا تنفصل الجماعة فى حركتها عنها، والتي تبلور مقاييسها فى شأن ما يعتبر حقاً لديها، فلا يكون العدل مفهوماً مطلقاً ثابتاً باطراد، بل مرناً ومتغيراً وفقاً لمعايير الضمير الاجتماعى ومستوياتها، وهو بذلك لا يعدو أن يكون نهجاً متواصلاً منبسطاً على أشكال من الحياة تتعدد ألوانها، وازناً بالقسط تلك الأعباء التي يفرضها المشرع على

(١) محمد عبد الرؤوف المناوي : التوقيف على مهمات التعاريف، دار الفكر، بيروت، دمشق، تحقيق د/ محمد رضوان الداية، الطبعة الأولى - ١٤١٠هـ، ج١، ٥٠٧- ٥٠٩ .

(٢) سورة البقرة من الآية رقم (١٤٣).

(٣) أبو الفداء إسماعيل بن عمر بن كثير : تفسير القرآن العظيم ، تحقيق: سامى بن محمد سلامة، دار طيبة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية ١٤٢٠هـ - ١٩٩٩م، ج٥، ص٤٥٧.

(٤) مجمع اللغة العربية : المعجم الوجيز ، ص٤٠٩.

(٥) أ. سارة فتحى العراقي : الاتجار بالنفوز ومدى تأثيره على تقلد الوظائف القضائية، بحث مقدم لمؤتمر كلية الحقوق جامعة الاسكندرية، بعنوان "العدالة بين الواقع والمأمول" ديسمبر ٢٠١٢م، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، ص٥٥٥.

المواطنين، فلا تكون وطأتها على بعضهم عدواناً، بل تطبيقها فيما بينهم إنصافاً، وإلا صار القانون منهياً للتوافق في مجال تنفيذه، وغدا إلغاؤه لازماً" (١) .

وإذا كان ذلك مفهوم العدالة ، فإن العدالة الاجتماعية تعنى : التعبير القانوني والسياسي عن فكرة الخير العام، وهي تفترض في تحقيقها وجود السلطة التي تلتزم بالعمل في إعطاء كل ذي حق حقه ووضع الأمور في موضعها، وهي المقوم الأساسي للمجتمع المنظم الذي تغيب فيه مظاهر التمييز والتحيز بلا معيار (٢) .

**أما الضريبة فتعنى :** مبلغ من المال تفرضه الدولة يدفع جبراً وبصفة نهائية دون مقابل بغرض تحقيق أهداف اقتصادية ومالية واجتماعية وسياسية(٣) .

**وقد عرفتها المحكمة الدستورية العليا بأنها :** "فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها، إسهاماً من جهتهم في أعبائها وتكاليفها العامة، وهم يدفعونها لها بصفة نهائية، ودون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها، فلا تقابلها خدمة محددة بذاتها، يكون الشخص العام قد بذلها من أجلهم، وعاد عليهم مردودها، ومن ثم كان فرضها مرتبطاً بمقدرتهم التكليفية، ولاشأن لها بما آل إليهم من فائدة بمناسبةها، وإلا كان ذلك خطأً بينها وبين الرسم، إذ يستحق مقابلاً لنشاط خاص أتاه الشخص العام - و عوضاً عن تكلفته- وإن لم يكن بمقدارها"(٤) .

وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا على وجوب أن تفرض الضريبة بقانون يبين حدود العلاقة بين الملتزم بالضريبة من ناحية، وبين الدولة التي تفرضها من ناحية أخرى، سواء في مجال تحديد الأشخاص الخاضعين لها، أو الأموال التي تسرى عليها، وشروط سريانها، وسعر الضريبة وكيفية تحديد وعائها وقواعد تحصيلها، وأحوال الإعفاء منها، والجزاء على مخالفة أحكامها، وإذا كان قانون الضريبة يصدر على هذا النحو، فإنه ينظم رابطتها تنظيمًا شاملاً يدخل في مجال القانون العام، ويبرز ما للخزانة العامة من حقوق قبل الممول وامتيازاتها عند مباشرتها وبوجه خاص في مجال

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٣٠٨ لسنة ٢٤ قضائية، دستورية بتاريخ ١١ يونية ٢٠٠٦م، المجموعة ج ١١، ص ٢٦٤٤.

(٢) د/ عليان بوزيان: القيمة الدستورية لمبدأ العدالة الاجتماعية والحماية القضائية له - دراسة تطبيقية مقارنة على الدساتير العربية الحديثة- الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية أ / قسم العلوم الاقتصادية والقانونية العدد 10 - جوان . 2013 ص . ١٠٩ .

(٣) د/ عزت عبد الحميد البرعي : مبادئ الاقتصاد المالي، بدون دار نشر، سنة ٢٠٠٠م، ص ٢١٥.

(٤) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٥٨ لسنة ١٧ قضائية "دستورية" بتاريخ ١٥/١١/١٩٩٧، المجموعة ج ٨ ص ٩٦٧.

توكيده حق الإدارة المالية في المبادأة بتنفيذ دين الضريبة على الممول، واعتباره محاولة التخلص منها جريمة معاقباً عليها قانوناً<sup>(١)</sup>.

### تعريف العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي :

عرف رأى في الفقه المصري<sup>(٢)</sup> العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي بأنها "الهدف العام والغاية التي يجب أن تقوم عليها الضريبة في جميع مراحلها ابتداءً من إعداد مشروع قانونها حتى إصداره، ومروراً بمراحل تحديد وعائها وإجراءات ربطها حتى تحصيلها، وذلك من خلال التأكيد على حق الممولين في توزيع أعبائهم الضريبية بقدر يتناسب مع قدرة كل منهم في تحمل تلك الأعباء، مع ضرورة أن يمنح الممولين الأقل مقدرة القدر المناسب من الحماية حتى يمكنهم الإعفاء منها، أو دفعها دون عناء، ويتناسب ذلك الهدف العام طردياً مع إقدام الأفراد على دفع الضريبة اختياراً، وعكسياً مع زيادة حالات التهرب منها".

والسائد في الفقه المالي استخدام تعبير " العدالة الضريبية " وليس العدالة الاجتماعية، وعلى الرغم من عدم اتفاق الفقه المالي على المقصود بفكرة العدالة الضريبية<sup>(٣)</sup> ؛ إلا أنها تعنى في القدر المتيقن منه توزيع الأعباء العامة بين أعضاء الجماعة تبعاً للمقدرة التكاليفية للممول<sup>(٤)</sup>.

ويؤكد هذا الرأى على أن مجال العدالة الاجتماعية في نطاق القوانين الضريبية يبدأ من سن هذه القوانين ومروراً بإجراءات ربطها ومرحلة تحصيلها .

وإن كنا نتفق مع هذا الرأى في تحقق العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي، إلا أننا نقرر وبحق بأن اختيار نوع الرقابة على دستورية القوانين الضريبية من الأهمية بمكان لتحقيق العدالة الاجتماعية، وذلك حتى تتكامل جميع جوانب العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي، وبصفة

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٣٥ لسنة ١٣ قضائية "دستورية" بتاريخ ١٩٩٢/١١/٧ المجموعة، ج ٢/٥ ص ٧٩.

(٢) د/ إكرامي بسيوني عبد الحى خطاب : المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠١٢م، ص ١٠٦.

(٣) للمزيد عن العدالة الضريبية راجع د/ عاطف محمد موسى : العدالة الضريبية في التشريع المصري بين النظرية والتطبيق – دراسة مقارنة – رسالة دكتوراه كلية الحقوق جامعة بنها، ٢٠١١م. ويعرف العدالة الضريبية بأنها: "توزيع الأعباء بين الأفراد توزيعاً عادلاً وفقاً لمقدرة كل منهم التكاليفية" راجع نفس المرجع، ص ٨٥.

(٤) د/ محمد محمد عبد اللطيف : الدستور والعدالة الاجتماعية ، بحث منشور على شبكة المعلومات الدولية :

<http://www.f-law.net/law/>

خاصة فى حالة قيام الجهة المختصة برقابة دستورية القوانين بالحكم بعدم دستورية القانون الضريبي، حيث يجب أن يستفيد من هذا الحكم جميع الفئات التى خضعت لهذه الضريبة دون تمييز حتى تتحقق العدالة الاجتماعية؛ وبالتالي فإنه يجدر بنا البحث فى مدى تأثير نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية على تحقيق العدالة الاجتماعية.

### أهمية تحديد نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية :

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

ومن ناحية أخرى فإن الرقابة السابقة على دستورية القوانين تمنع صدور القانون بالمخالفة للدستور؛ وبالتالي فإن القانون الضريبي لن يصدر إلا مطابقاً للدستور، وإلا فإنه لن يصدر على الإطلاق.

ومن هنا تبدو أهمية تحديد نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية التى تحقق العدالة الاجتماعية فى المجال الضريبي، وذلك حتى يحدث توازن بين المصلحة العامة للدلة ومصلحة الأفراد الخاصة المتمثلة فى تحقيق العدالة الاجتماعية وعدم تحصيل أموال من الأفراد دون سند سليم من القانون.

### المطلب الثاني

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



## القيمة القانونية لمبدأ العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي

لا شك في أن للجهة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين دور في تفعيل دولة العدالة الاجتماعية، حيث تستخدم المحاكم الدستورية فكرة العدالة الاجتماعية بوصفها سنداً مستقلاً للحكم بعدم دستورية القوانين الماسة بالعدالة الاجتماعية، وذلك إما بوصفها مبدأً دستورياً ملزماً، وإما بوصفها هدفاً دستورياً نسبياً<sup>(١)</sup>.

والحماية الدستورية للعدالة الاجتماعية قد اتسعت مؤخراً إلى حد كبير، وذلك بفضل الرقابة المتقدمة التي يمارسها القاضى الدستورى على دستورية التشريعات التي تتناول الجوانب المختلفة لهذه العدالة، وقد ظهر هذا التطور واضحاً في قضاء المحكمة الدستورية العليا في مصر والمجلس الدستورى في فرنسا بشأن الحقوق الاجتماعية، والعدالة الضريبية، والتضامن الاجتماعى<sup>(٢)</sup>.

### حرص الدساتير على النص على مبدأ العدالة الاجتماعية :

حرصت دساتير في مصر المتعاقبة على النص على العدالة الاجتماعية في موادها، فالدستور المصري لعام ٢٠١٢م المعطل قرر في مادته رقم (٢٦) بأن : "العدالة الاجتماعية أساس الضرائب وغيرها من التكاليف العامة..."، ونص الإعلان الدستوري الصادر في ٨ يوليو ٢٠١٣ على أن : "النظام الاقتصادي يقوم على العدالة الاجتماعية، وأداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون...".

ونصت المادة (٢٧) من دستور ٢٠١٤ المعدل لدستور ٢٠١٢ على أن : "يهدف النظام الاقتصادي إلى تحقيق الرخاء في البلاد من خلال التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، بما يكفل رفع معدلات النمو الحقيقي للاقتصادي..."

ونصت المادة (٣٨) من الدستور منه أيضاً على أن : "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية..." .

كما قرر إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصادر في عام ١٧٨٩ الفرنسي، مبدأ العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي، فنص في المادة (١٣) منه على أنه : "للحفاظ على القوة العامة

(١) د/ عليان بوزيان : القيمة القانونية لمبدأ العدالة الاجتماعية ..، مرجع سابق، ص ١٠٧.

(٢) د/ محمد عبد اللطيف : مرجع سابق.

ولنفقات الإدارة، فإنه لا مناص من فرض ضريبة عامة، وتلك الضريبة يجب أن تقسم كذلك بين جميع المواطنين بنسبة قدراتهم".

### العدالة الاجتماعية هدف دستوري فى المجال الاقتصادي ومبدأ دستوري فى المجال الضريبي :

تعتبر العدالة الاجتماعية هدفاً دستورياً فى المجال الاقتصادي يفرض قيوداً تمثل حداً أدنى على السلطات العامة، على عكس العدالة الاجتماعية فى المجال الضريبي التى تشكل مبدأ دستورياً<sup>(١)</sup>.

وقد كان مبدأ العدالة الاجتماعية مجرد هدفاً دستورياً، لكنه ارتقى إلى مرتبة المبدأ الدستوري فى المجال الاقتصادي، ومن هنا تظهر أهمية دسترة العدالة الاجتماعية بشكل قوي فى صورة العدالة الضريبية، التى بموجبها يتعين توزيع الأعباء العامة بين أعضاء الجماعة تبعاً للمقدرة التكاليفية للملتزم بها، وهذا الأمر يستلزم وضع شروط شكلية وموضوعية تتعلق بأمرين : الأول : ويتمثل فى مدى مشروعية الضريبة ودستوريتها، والثاني : ويتعلق بمدى العدالة فى تطبيقها على من تساوت مراكزهم<sup>(٢)</sup>.

ولقد جعلت المحكمة الدستورية العليا من مبدأ العدالة الاجتماعية مبدأ دستورياً عاماً وطبقته فى مجالات متعددة ولم تقصره على مجال النظام الضريبي الذى نص الدستور صراحة على أنه يقوم على العدالة الاجتماعية ، وإنما فسرت نصوص الدستور التى أشارت إلى هذا المبدأ تفسيراً واسعاً بحيث أقامت عليه بنیان الحقوق الاجتماعية التى نص عليها الدستور ، وربطت المحكمة برباط وثيق بين العدالة الاجتماعية والتضامن الاجتماعى والسلام الاجتماعى ، كما جعلت المحكمة من هذه القيم أساساً للمساواة بين الأفراد فى مجال الحقوق الاقتصادية والاجتماعية . ولم تقف المحكمة الدستورية العليا عند حد اعتبار مبدأ العدالة الاجتماعية أساساً للحقوق الاجتماعية ، بل انها أستندت لهذا المبدأ من أجل التوفيق بين الحقوق الدستورية المختلفة وتقييد حقوق بعض الطوائف الاجتماعية لصالح بعضها الآخر بهدف تحقيق التوازن فيما بينها<sup>(٣)</sup>.

(١) د/ محمد محمد عبد اللطيف : مرجع سابق. ود/ عليان بوزيان : مرجع سابق، ص ١١٠.

(٢) د/ عليان بوزيان: المرجع السابق، ص ١١٠ و ١١٣.

(٣) المستشار/ طارق محمد عبد القادر عبد الله : الحماية الدستورية للحقوق الاجتماعية فى قضاء المحكمة الدستورية العليا، ورقة بحثية مقدمة لمؤتمر "المحكمة الدستورية العليا ودورها فى تفعيل الحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية" المركز العربي لاستقلال القضاة والمحامين " ACIJLP " القاهرة فى ١٣ يناير ٢٠١١م، ص ١٣.

وقد تتداخل بعض المبادئ الأخرى مع مبدأ العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي، وذلك مثل مبدأ المساواة باعتباره أحد أوجه العدالة الاجتماعية الذي يعد أساس كل الحقوق والحريات العامة، فالعدالة الاجتماعية تعنى في الأساس المساواة في الحقوق والواجبات، كما يعضد أيضاً مبدأ العدالة الاجتماعية مبدأ تكافؤ الفرص الذي يعد بدوره تأكيداً لمبدأ المساواة .

**يتبين مما سبق :** أن مبدأ العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي يعد مبدأ دستورياً في كل الأحوال، ومن ثم يجب على السلطة المختصة بالتشريع، أن تلتزم بتفعيل هذا المبدأ بخصوص كل أمر يتعلق بالضريبة، وهذا لا يقتصر فقط - من وجهة نظرنا - على كل تشريع يخص فرض الضريبة ، بل يجب أيضاً مراعاة هذا المبدأ في كل تشريع يتعلق بالضريبة ومنه التشريعات الخاصة بتقرير الرقابة على دستورية القوانين الضريبية، واختيار نوع الرقابة المناسب عليها وتحديد الآثار المترتبة عليه بما لا يخل بمبدأ العدالة الاجتماعية، وبما يحقق التوازن بين مصلحة الجماعة ككل، ومصلحة الأفراد، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق الأمن والاستقرار للمجتمع في هذا المجال.

### **أوجه العدالة الاجتماعية في نطاق الرقابة على دستورية القوانين الضريبية :**

تقتضى العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي ألا تُفرض ضريبة على غير المبادئ الدستورية، ونرى أن العدالة الاجتماعية تتحقق بخصوص الرقابة على دستورية القوانين الضريبية في وجهين على النحو التالي :

**الوجه الأول :** عدم تحصيل ضريبة مقررة بقانون غير دستوري، وذلك حتى لا يمثل ذلك اعتداء على أموال الأفراد الخاصة دون وجه حق، وهذا يتحقق من خلال تقرير الرقابة السابقة على دستورية القوانين التي تمنع صدور نص ضريبي غير دستوري.

**الوجه الثاني :** ويتمثل في عدم التمييز بين الممولين بخصوص أثر القرار أو الحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي بناءً على الرقابة اللاحقة، فإذا تم تحصيل ضريبة مقررة بقانون غير دستوري؛ فينبغي أن يسترد الممولين جميعهم لما تم تحصيله منهم دون وجه حق بناءً على القانون غير الدستوري دون تمييز بينهم.

### **المبحث الثاني**

## التنظيم القانوني للرقابة على دستورية القوانين الضريبية فى مصر

### ومدى تحقيقه للعدالة الاجتماعية

فى نطاق دولة القانون، ينبغى وجود نظام قانونى يسمح بالرقابة على الدستورية، باعتبار أن وجود الرقابة يعد أولى مراحل تحقيق المساواة، ومن ثم إذا لم تعترف الدولة بالرقابة على دستورية القوانين، فلا مجال حينئذ للحديث عن ضمان تحقيق المساواة من خلال رقابة لها وجود على أرض الواقع<sup>(١)</sup>، وعلى الأخص فى نطاق القوانين الضريبية، لما تمثله من أهمية كبيرة لتعلقها بحقوق الأفراد وحررياتهم وضرورة قيامها على أساس العدالة الاجتماعية.

وبناءً على ما سبق، تعد الرقابة على دستورية القوانين الضريبية من الأهمية بمكان، حيث تقوم الجهة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين بمراقبة دستورية القوانين الضريبية والتأكد من مطابقتها للمبادئ الدستورية المقررة فى المجال الضريبي.

وعلى الرغم من ذلك، إلا أن تحديد نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية، وبيان مدى تحقيقها للعدالة الاجتماعية فى المجال الضريبي من الأمور ذات الأهمية؛ لذا ينبغى أن نبين أى أنواع الرقابة على دستورية القوانين يحقق العدالة الاجتماعية فى المجال الضريبي، وبما يحدث توازن بين المصلحة العامة للدولة والمصلحة الخاصة للأفراد، وذلك من خلال استعراض التنظيم القانوني للرقابة على دستورية القوانين فى المجال الضريبي فى مصر؛ لبيان مميزاتها والوقوف على أوجه القصور فيها، وذلك لاقتراح إمكانيات تلافيها، وهذا من خلال مطلبين على النحو التالي :

المطلب الأول : أخذ المشرع المصري بالرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية.

المطلب الثانى : مدى تحقيق الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية للعدالة الاجتماعية.

### المطلب الأول

#### أخذ المشرع المصري بالرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية

لقد نص المشرع الدستوري المصري على رقابة دستورية القوانين لأول مرة فى دستور ١٩٧١ وحدد الجهة التى تتولى الرقابة فى المحكمة الدستورية العليا، لكن رقابة الدستورية فى مصر كانت قد قررت من قبل من خلال المحكمة العليا والتى أنشأت بموجب القرار بقانون رقم (٨١) لسنة

(١) د/ إكرامى بسيونى : مرجع سابق، ص ٣١٠.

١٩٦٩، ومنذ إنشاء المحكمة العليا ومن بعدها المحكمة الدستورية العليا والرقابة على دستورية القوانين تمارس، ومن بينها القوانين الضريبية، وهي رقابة قضائية لاحقة على دستورية القوانين<sup>(١)</sup> وإذا كانت الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين يتحدد نطاقها بعد نفاذ القانون في حق المخاطبين به وتطبيقه عليهم، فإن هذه الرقابة لا تحرك قَبْل القوانين الضريبية إلا بعد دخولها حيز النفاذ وتطبيقها والدفع بعدم دستورتها أثناء دعوى مرفوعة أمام أى جهة من جهات القضاء ، أو إحالة القانون الضريبي إلى الجهة المختصة بالرقابة اللاحقة على دستورية القوانين، أو تصدى القاضى الدستوري من تلقاء نفسه للنص الضريبي المرتبط بالنزاع المعروض عليه .

ومن ثم فإن القوانين الضريبية - فى ظل الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين - تكون قد طبقت على المخاطبين بها فترة من الزمن دون التحقق من دستورتها أو عدمها، وبالتالي إذا تمت مراقبة دستورتها طبقاً للرقابة اللاحقة على دستورية القوانين وتبين عدم دستورتها لأى سبب من الأسباب؛ فهذا يعنى أنه توجد مبالغ مالية قد حصلت بناءً على نص قانوني ضريبي غير دستوري؛ ومن ثم فتعتبر هذه المبالغ قد حُصِلت بدون وجه حق وبدون سند قانوني مشروع، كما ينبى على ذلك عدم جواز تحصيل أى ضريبة أخرى على خلاف الحكم الصادر بعدم الدستورية.

والعدالة الاجتماعية تقتضى أن ترد المبالغ التى تم تحصيلها بناءً على القانون الضريبي الذي حكم بعدم دستوريته إلى الممولين الذين قاموا بدفعها، ومن ثم يخل بالعدالة الاجتماعية عدم رد هذه المبالغ على الإطلاق، أو ردها إلى البعض دون الآخر.

ومنذ أن أنشئت المحكمة الدستورية العليا بالقانون رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٩م، وهى تمارس رقابتها اللاحقة على دستورية القوانين بصفة عامة وتقرر لأحكامها الصادرة بعدم الدستورية أثر رجعي<sup>(٢)</sup>،

---

(١) تبنى المشرع المصري الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين، ولم يأخذ بالرقابة السابقة إلا ابتداءً من عام ٢٠٠٥ بعد تعديل المادة ٧٦ من دستور ١٩٧١م، حيث عهد للمحكمة الدستورية العليا مهمة الرقابة السابقة على مشروع قانون تنظيم الإنتخابات الرئاسية ، وظل هذا النص حتى بعد تعديلات ٢٠٠٧، ونص على هذا الاختصاص أيضاً فى إعلان ٣٠ مارس ٢٠١١م فى المادة ٢٨ منه، وبعد صدور دستور ٢٠١٢ تم التوسع فى الرقابة السابقة للمحكمة الدستورية العليا لتشمل مشروعات القوانين المنظمة لمباشرة الحقوق السياسية وللانتخابات الرئاسية والتشريعية والمحلية، مع عدم خضوعها للرقابة اللاحقة بعد صدورها. ثم تم تعطيل العمل بهذا الدستور فى بيان ٣ يوليو ٢٠١٣م، وعدلت التعديلات الدستورية عليه عن الأخذ بمبدأ الرقابة السابقة على دستورية القوانين نهائياً واقتصرت فقط على اختصاص المحكمة الدستورية العليا بالرقابة القضائية اللاحقة إلى جانب اختصاصاتها الأخرى المبينة فى المادة ١٩٢ من مشروع التعديلات والقانون المنظم لها.

(٢) راجع فى ذلك د/ محمود أحمد زكي : الحكم الصادر بعدم الدستورية "آثاره وحجبيته وتنفيذه"، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، ٢٠٠٤ / ٢٠٠٥م، ص ٤٨٠ وما بعدها.

ومن أحكامها هذه الأحكام الصادرة بعدم دستورية القوانين الضريبية<sup>(١)</sup>، وما كان يترتب عليها من ضرورة رد الحكومة للمبالغ التي تم تحصيلها بناءً على تلك القوانين غير الدستورية، وكان هذا يؤدي في مجمله إلى تحقيق العدالة الاجتماعية، من حيث رد المبالغ التي تم تحصيلها بدون وجه حق من الممولين بناءً على القانون الضريبي غير الدستوري.

وعلى الرغم مما تقدم إلا الحكومة أدركت خطورة إعمال المحكمة لفكرة الأثر الرجعي لأحكامها وخاصة فيما يتعلق بعدم دستورية القوانين الضريبية، حيث كان ذلك يؤدي إلى إرهاب وعجز ميزانية الدولة أو إنهيارها؛ لأن الأموال التي تم تحصيلها بناءً على القوانين الضريبية غير الدستورية قد أدرجتها الحكومة في ميزانيتها وبننت خطتها ومصارفها عليها؛ ومن ثم صدر القرار بقانون رقم (١٦٨) لسنة ١٩٩٨م بشأن تعديل آثار الحكم الصادر من المحكمة الدستورية العليا والواردة في الفقرة الثالثة من المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٩م، واستنتجت من الأثر الرجعي لأحكامها الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي، حيث قررت له أثراً مباشراً في جميع الأحوال، ومن ثم نصت هذه المادة على أنه :

"وترتب على الحكم الصادر بعدم دستورية نص في قانون أو لائحة عدم تطبيقه من اليوم التالي لنشر الحكم ما لم يحدد الحكم تاريخاً آخر، على أن الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال إلا أثر مباشر، وذلك دون إخلال باستفادة المدعى من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص"<sup>(٢)</sup>.

ويتبين من هذا النص أن المشرع المصري قرر للحكم الصادر بعدم دستورية بصفة عامة أثر رجعي إلا إذا حددت المحكمة الدستورية العليا تاريخاً آخر لسريانه، قد يكون هذا التاريخ لاحق على صدر القانون وسابق على الحكم بعدم دستوريته، وقد يكون سريانه بأثر مباشر من اليوم التالي لصدور الحكم ، وأخيراً قد يقرر له أثر مستقبلي بأن يسري هذا الحكم في وقت لاحق على صدوره.

أما بخصوص النصوص الضريبية فبيّنت المادة السابقة أن الحكم بعدم دستوريته له أثر مباشر في جميع الأحوال، ومن ثم تستثنى من قاعدة الأثر الرجعي للحكم بعدم الدستورية، لكن عادت المادة

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

(٢) صدر هذا التعديل بالقرار بقانون في ١٠/٧/١٩٩٨م، وتم نشره في الجريدة الرسمية في العدد رقم (٢٨) مكرر والصادر بتاريخ ١١/٧/١٩٩٨م.

وقررت الرجوع للقاعدة العامة لسريان الحكم بعدم الدستورية، وذلك بخصوص المدعي فى الدعوى الموضوعية والذى حركت الرقابة على دستورية النص الضريبي بصدده دعواه؛ ولذلك يسرى الأثر الرجعى للحكم بعدم دستورية النص الضريبي فى حقه وحده دون باقى الممولين.

### **الحكمة من تقرير المشرع لأحكام السابقة للرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية :**

قرر المشرع المصري أثر مباشر للحكم بعدم دستورية القوانين فى المجال الضريبي، كما قرر استثناءً من ذلك استفادة المدعي فى الدعوى الدستورية من هذا الحكم، وذلك لما يأتى :

### **أولاً : استقرار الخزانة العامة والموازنة بين متطلبات الشرعية والاستقرار الاقتصادى :**

أشارت الحكومة ممثلة فى السيد المستشار وزير العدل فى بيانه أمام مجلس الشعب فى جلسة إقرار القرار بقانون ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ إلى دواعى التعديل الذى أتى به هذا القرار بقانون فقال : لقد أدى الإطلاق فى قاعدة الأثر الرجعى لأحكام المحكمة الدستورية العليا فى غير المسائل الجنائية إلى صعوبات متعددة فى مجال التطبيق يندرج تحتها الإخلال بمراكز قانونية امتد زمن استقرارها، وتحميل الدولة بأعباء مالية تنوء بها خزانتها، وعلاجاً لمشكلات الإطلاق فى تطبيق قاعدة الأثر الرجعى فى مثل هذه الحالات التى كشفت عنها التجربة، وتحقيقاً للموازنة بين متطلبات الشرعية الدستورية واعتبارات استقرار المراكز القانونية فى المجتمع، والحفاظ على أمنه اجتماعياً واقتصادياً، وهى أمور يرتبط كل منها بالآخر، فقد رأى تعديل حكم الفقرة الثانية من المادة (٤٩)، بما يكفل تخويل المحكمة المختصة سلطة تقرير أثر رجعى لحكمها على ضوء الظروف الخاصة التى تتصل ببعض الدعاوى الدستورية وتقرير أثر مباشر للحكم بنص القانون إذا كان متعلقاً بعدم دستورية نص ضريبي، ذلك أن إبطال المحكمة لضريبة بأثر رجعى مؤداه أن ترد الدولة الحصيلة التى أنفقتها فى مجال تغطية أعبائها للذين دفعوها، مما يعجزها عن مواصلة تنفيذ خططها التنموية ويؤدى إلى اضطراب موازنتها العامة <sup>(١)</sup>.

### **ثانياً : الموازنة بين المصلحة العامة للدولة والمصلحة الخاصة للمدعى فى الدعوى الدستورية :**

(١) راجع فى ذلك د/ عطية عبد الحليم صقر : بحثه السابق، ص ٢٤٦ ، ٢٤٧ . وللمزيد راجع د/ محمود أحمد زكى : مرجع سابق، ص ٥٦١ ، ٥٦٢ وما بعدها.

وقد أشير فى هذا البيان إلى أن عدد القضايا الدستورية المقامة ضد النصوص الضريبية يبلغ ١٩٧ قضية، منها ١٨٥ قضية خاصة بضريبة المبيعات، يبلغ إجمالى المبالغ المطلوب ردها لأصحاب هذه القضايا ما يجاوز ٧،٧ مليار جنيه، بما يؤثر على الموازنة العامة وقدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها.

لقد راعى المشرع بتنظيمه للرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية وأثر الحكم الصادر بعدم الدستورية المصلحة العامة للدولة، والمتمثلة فى عدم إنهاك الميزانية العامة للدلة أو حدوث عجز بها أو إنهاؤها، وذلك بعدم تقريره أثر رجعى للحكم الصادر بعدم الدستورية، وتقرير له أثر مباشر فقط، ولم يستثن من ذلك سوى المستفيد من الدعوى الموضوعية، فهو وحده الذى يستفيد من الحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي، ومن ثم يرد له ما دفعه من ضريبة بناءً على النص غير الدستوري دون باقى الممولين. وبالتالي وازن المشرع بين مصلحة الدولة ومصلحة الممول المدعى فى الدعوى الدستورية ليستفيد من دفعه بعدم الدستورية.

## المطلب الثاني

### مدى تحقيق الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية للعدالة الاجتماعية

لقد قررنا فيما سبق بأن الرقابة على دستورية القوانين الضريبية فى مصر هى رقابة لاحقة على صدور القانون، ومن ثم فإن السلطة التشريعية قد تصدر قانون ضريبي غير دستوري ويطبق فترة من الزمن ويتم تحصيل مبالغ مالية كبيرة من الممولين، وبعد ذلك تقوم المحكمة الدستورية العليا بإصدار حكم بعدم دستورية النص الضريبي الذى تم على أساسه تحصيل هذه المبالغ.

وبناءً على ما تقدم يثور التساؤل حول مدى تحقيق التنظيم التشريعي الحالي للرقابة على دستورية النصوص الضريبية للعدالة الاجتماعية؟



للإجابة على هذا التساؤل ينبغي أن نبين مدى تحقيق مبدأ الرقابة اللاحقة على دستورية النصوص الضريبية في حد ذاته للعدالة الاجتماعية، ثم نبين مدى تحقيق الأثر المترتب على هذه الرقابة للعدالة الاجتماعية مهتدين في ذلك بوجهي العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي، سواء من حيث عدم تحصيل مبالغ مالية دون وجه حق بناءً على قانون ضريبي غير دستوري، أو عدم التمييز بين الممولين ووجوب تحقيق المساواة بينهم.

## الفرع الأول

### من حيث مبدأ الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية

تبدأ الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين بعد صدور القانون ودخوله حيز النفاذ وتطبيقه فعلاً على المخاطبين به، ومن ثم في نطاق القوانين الضريبية لا تتحرك الرقابة عليها إلا بعد تطبيقها على الممولين المخاطبين بها، وبالتالي يتم المنازعة فيها من قبلهم وتتحرك الرقابة اللاحقة عليها سواء دفع الخصم بعدم دستورتها أو إحالتها محكمة الموضوع من تلقاء نفسها إلى الجهة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين.

ونتيجة لما تقدم : قد تحصل مبالغ مالية دون وجه حق من الممولين بناءً على نصوص ضريبية مشوبة بعدم الدستورية فترة من الزمن إلى أن يحكم بعدم دستورتها، مما يخل بوجه من وجوه العدالة الاجتماعية الذي ينبغي أن يتوافر في القوانين الضريبية وهو عدم تحصيل ضريبة غير متوافقة مع المبادئ الدستورية، ومن ثم فإن الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية في التنظيم التشريعي المصري لا تحقق العدالة الاجتماعية ابتداءً لتحصيل الدولة ضريبة من الأفراد دون وجه حق بناءً على قانون غير دستوري.

وإذا كنا قد انتهينا إلى أن الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية لا تحقق العدالة الاجتماعية ابتداءً، فإن الرقابة السابقة على دستورتها تحقق هذه العدالة حيث إنها تمنع صدور القانون الضريبي غير الدستوري إلى الوجود ، ويمتنع بالتالي تحصيل أموال من الأفراد دون وجه حق، ومن ثم فهي تحقق العدالة الاجتماعية ابتداءً.

فالرقابة السابقة على دستورية القوانين الضريبية تعنى تقرير الجهة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين دستورية أو عدم دستورية القوانين الضريبية قبل صدورها.

وينبنى على الرقابة السابقة أن القانون الضريبي لا يصدر إذا كان غير دستوري؛ ومن ثم لا تقرر أعباءً مالية غير دستورية على الأفراد، حيث يستفيد من الحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي عدم خروجه إلى الحياة القانونية، وبالتالي لم يطبق على الأفراد ليثير إشكالية مدى جواز استرجاع الأموال التي حصلت بناءً على نص ضريبي غير دستوري؛ وعليه فإن الرقابة السابقة على دستورية القوانين الضريبية تحقق العدالة الاجتماعية.

وإذا كانت الرقابة السابقة على دستورية القوانين الضريبية هي التي تحقق العدالة الاجتماعية ابتداءً على خلاف الرقابة اللاحقة، فإن الرقابة اللاحقة قد تحقق العدالة الاجتماعية إذا نظرنا إلى الأثر الذي يترتب على القرار أو الحكم الذي يصدر منها سواء بدستوريتها أو عدم دستوريتها، وهو ما سنتناوله في الفرع التالي.

## الفرع الثاني

### من حيث أثر الحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي

قد تحكم المحكمة الدستورية العليا بدستورية النص الضريبي، ومن ثم لا تنثور أية إشكاليات من حيث تحقيق أو عدم تحقيق الحكم الصادر بالدستورية للعدالة الاجتماعية، لكن ما يثير إشكاليات هو أثر الحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي، حيث إن هذا النص قد طبق فترة من الزمن وحصلت بناءً عليه مبالغ مالية من الأفراد دون وجه حق.

وإذا كانت الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية قد تخل بالوجه الأول من وجوه العدالة الاجتماعية وهو تحصيل أموال من الأفراد بدون وجه حق، فهل يمكن تدارك هذا الخلل وتحقيق العدالة الاجتماعية عند تطبيق أثر الحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي.

**وبناءً على ما سبق،** نبين فيما يلي إخلال أثر الحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي بالعدالة الاجتماعية، ثم نبين مدى إمكانية تحقيق العدالة الاجتماعية في ضوء التنظيم الحالي لأثر الحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي، وذلك على النحو التالي :

### **أولاً : إخلال أثر الحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي بالعدالة الاجتماعية :**

لما كان قانون المحكمة الدستورية العليا قد قرر بأن الحكم بعدم دستورية النص الضريبي يسري بأثر مباشر، ولا يكون له أى أثر على الفترة السابقة عليه، ويسري بأثر رجعي في حق الممول المدعى في الدعوى الدستورية فقط دون باقي الممولين؛ فإنه بذلك لا يحقق العدالة الاجتماعية، حيث إن المشرع بذلك أعلى من مصلحة الدولة على مصلحة الأفراد الممولين الخاضعين للنص الضريبي المقضى بعدم دستوريته، ولم يستثن من ذلك إلا مصلحة الممول المدعى في الدعوى الدستورية فقط؛ مما يترتب عليه الإخلال بالعدالة الاجتماعية التي ينبغي أن تتسم بها النصوص الضريبية؛ لأن ذلك يؤدي إلى الإخلال بالمساواة بين الممولين والتمييز بينهم وجعل من امتنع عن دفع الضريبة ودفع بعدم دستورية النص الذي يقررها في وضع أفضل ممن التزم بها ودفعها للدولة، والأبعد من ذلك فإن من لم يقدّم الضريبة ولم يكن طرفاً في الدعوى الموضوعية التي حركت بصدها رقابة الدستورية على النص الضريبي ، فإنه يلتزم بدفعها حتى بعد الحكم بعدم دستورية النص الضريبي الذي يقرر هذه الضريبة مما يخل بمبدأ العدالة الاجتماعية الذي يجب أن يهيمن على المجال الضريبي.

ومن ثم فإن التنظيم القانوني لأثر الحكم بعدم الدستورية في المجال الضريبي على النحو السابق يمكن من إثراء الدولة بفرض ضريبة بغير قانون، وهذا ما يخالف الأصول الدستورية من حيث وجوب إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون، وبالتالي يعد سريان الحكم بعدم دستورية النصوص الضريبية على الماضي مع إنعدامها من لحظة صدورها، وهذا يعنى أن

الدولة فى التاريخ السابق على نشر الحكم قد ربطت الضريبة بغير قانون مناهضة فى ذلك المبادء الدستورية المقررة فى فرض الضريبة (١) .

وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا على أن المستفيد فقط من أثر الحكم بعدم دستورية نص ضريبي هو المدعى فى الدعوى الدستورية فقط دون باقى الممولين، ومن أحكامها فى هذا الصدد، حكمها الصادر فى ١٢ مايو ٢٠١٣، حيث قضت بأنه :

"حيث إن الوقائع- على ما يتبين من صحيفة الدعوى وسائر الأوراق- تتحصل فى أن المدعى فوجئ بمأمورية ضرائب مبيعات المنتزه تشرع فى اتخاذ إجراءات الحجز ضده، لتحصيل مبلغ ٢٧٠٧٩١٨٣ جنيه، كضريبة مبيعات أصلية عن نشاطه فى المقاولات، باعتباره أحد صور خدمات التشغيل للغير، وفقاً للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، وذلك خلال الفترة من نوفمبر ٢٠٠٠ حتى ديسمبر ٢٠٠١، وبتاريخ ٢٠١١/٦/٩ أقام الدعوى رقم ٣٠١٦ لسنة ٢٠٠١، أمام محكمة الإسكندرية الابتدائية، بطلب براءة ذمته من دين الضريبة المشار إليها، إلا أن تلك المحكمة قضت، بجلسة ٢٠١١/١١/٢٢ برفض الدعوى، وقد تأيد هذا الحكم، بحكم محكمة استئناف الإسكندرية، الصادر فى الاستئناف رقم ٥٩٣٥ لسنة ٦٧ق، بجلسة ٢٠١٢/٦/١٢، وإذ ارتأى المدعى أنه رغم صدور حكم المحكمة الدستورية العليا فى الدعوى رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ ق بجلسة ٢٠٠٧/٤/١٥، إلا أن محكمة الموضوع طبقت النصوص المقضى بعدم دستورتها، مما يشكل - من وجهة نظره- عقبة فى تنفيذ حكم المحكمة الدستورية العليا، ويعرقل جريان آثاره بتمامها، فأقام دعواه الماثلة بطلباته السالفة الذكر ..... وحيث إنه لما كان ذلك، وكان نص الفقرة الثالثة من المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩، والمستبدلة بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ قد جرى على أنه "ويترتب على الحكم بعدم دستورية نص فى قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقه من اليوم التالى لنشر الحكم، ما لم يحدد الحكم لذلك تاريخاً آخر، على أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له فى جميع الأحوال إلا أثر مباشر، وذلك دون إخلال باستفادة المدعى من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص"، وإذ كان نص الفقرة الثالثة السالف الذكر، وإن جاء قاطعاً فى أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي يرتب أثراً مباشراً فقط، إلا أنه قرن ذلك بعدم الإخلال باستفادة المدعى من الحكم الصادر بهذا الشأن.

(١) د/ عطية صقر : بحثه السابق، ص ٢٤٨.

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

**يتبين مما سبق :** أنه فى ظل الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية، إذا تم فرض ضريبة على غير المبادئ الدستورية المقررة فى سن النصوص الضريبية، فإن ذلك يخل بمبدأ العدالة الاجتماعية ابتداءً، حيث يتم تحصيل أموال من الأفراد دون وجه حق، كما يخل بهذا المبدأ انتهاءً من حيث أثر الحكم الصادر بعدم الدستورية حيث يميز هذا الأثر بين الممولين ويجعل الممول الذى تسبب فى تحريك الدعوى الدستورية فى وضع أحسن من باقى الممولين، ويؤدي إلى نتائج متناقضة، فقد وجدنا أنه على الرغم من صدور حكم بعدم دستورية النص الضريبي، إلا أن الممول يلتزم بدفع دين الضريبة المقرر عليه قبل الحكم بعدم دستورية النص الضريبي، مما يخل بمبدأ العدالة الاجتماعية بين الممولين الخاضعين لأحكام ذات النص.

وعلى الرغم مما تقدم، إلا أن للمحكمة الدستورية العليا رأى آخر، وذلك حين تناولها لمدى دستورية المادة ٤٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا بعد تعديلها عام ١٩٩٨م، حيث قررت فى حكمها الصادر فى ٧ يولية ٢٠٠٢ بأن استفادة المدعى فقط فى الدعوى الدستورية، والذي

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم ٣ لسنة ٣٥ ق (منازعة تنفيذ) بتاريخ ١٢ مايو ٢٠١٣م، وراجع أيضاً حكمها فى القضية رقم ١ لسنة ٣٥ بتاريخ ١٢ مايو ٢٠١٣م، وحكمها فى القضية رقم ٢٩ لسنة ٣١ ق (منازعة تنفيذ) بتاريخ ٦ مارس ٢٠١١م. وحكمها فى القضية رقم ١ لسنة ٣٢ ق بتاريخ ٦ مارس ٢٠١١م.

دفع بعدم الدستورية دون باقى الممولين، لا يخل بمبدأ المساواة، كما لا يخل بالعدال الاجتماعية، ولا يمثل انتهاكاً لحق الملكية الخاصة (١) ، وسوف نبين المبادئ التى قررتها المحكمة فى هذا الحكم على النحو التالى :

#### ١- عدم إخلال التمييز بين الممولين بمبدأ المساواة :

قررت المحكمة الدستورية العليا فى هذا الحكم بأن تقرير أثر مباشر للحكم بعدم دستورية نص ضريبي، واستثناء المستفيد من الدعوى الموضوعية، والذى حركت الدعوى الدستورية بصدها من هذا الأثر المباشر، وسريان الحكم بعدم الدستورية قبله بأثر رجعى دون باقى الممولين لا يخل بمبدأ المساواة، حيث قررت فى هذا الحكم بأنه :

" وحيث إن المدعى ينعى على القرار المطعون فيه إخلاله بمبدأ المساواة بعد أن استبعد من دائرة تطبيق الحكم الصادر بعدم دستورية أى نص ضريبي ، جميع من أضرروا فى الماضى، ورتب للحكم أثراً شخصياً يمتد إلى من طعن بعدم الدستورية دون سواه ممن يسرى عليهم ذات النص ، والذين يظلمهم مركز قانونى واحد ... وحيث إن هذا النعى مردود ، ذلك أن مبدأ مساواة المواطنين أمام القانون المنصوص عليه فى المادة ٤٠ من الدستور وعلى ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة ليس مبدأً تقنياً جامداً منافياً للضرورة العملية ، ولا هو بقاعدة صماء تتأبى على صور التمييز المبرر ، وإذ جاز للدولة أن تتخذ بنفسها ما تراه ملائماً من تدابير لتنظيم موضوع محدد أو توفيقاً لخطر تقدر ضرورة رده ، كان دفعها للضرر الأكبر بالضرر الأقل لازماً ، إلا أن ذلك لا ينبغى أن يكون مبرراً لمسلك ينطوى على تمايز تعسفى بين المواطنين ، ومن ثم يمكن أن تغاير السلطة التشريعية وفقاً لمقاييس منطقية مبررة بين مراكز لاتحدد معطياتها ، أو تتباين فيما بينها فى الأسس التى تقوم عليها . لما كان ذلك ، وكان نص الفقرة الثالثة من المادة ٤٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا بعد تعديلها ، جاء قاطعاً فى أن الحكم بعدم دستورية أى نص ضريبي يرتب أثراً مباشراً فقط ، إلا أن النص المذكور قرن ذلك بعدم الإخلال باستفادة المدعى من الحكم الصادر بهذا الشأن، بما مؤداه إطلاق صفة المدعى لتشمل كل من اتصلت دعواه مستوفية أوضاعها القانونية بالمحكمة الدستورية العليا وقت صدور الحكم بعدم دستورية ذلك النص ، وهو الإطلاق الذى يعصم النص من عدم الدستورية ، وبذلك يكون المشرع قد مارس

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم ٧٦ لسنة ٢٢ قضائية "دستورية"، بتاريخ ٧ يولية ٢٠٠٢م.

حقه فى المغايرة بين مراكز اختلفت أسس قيامها ، واتخذ ما يراه كفيلاً بدرء أخطار تهدد مقومات المجتمع الاقتصادية...".

ويمكن الرد على ما ورد فى الحكم السابق بأن الإخلال بالمساواة يحدث دائماً بالنسبة للأحكام الصادرة بعدم دستورية نص ضريبي، حيث لا يكون لها إلا أثر مباشر مع استفادة المدعى فى الدعوى الدستورية الصادر بصدها حكم عدم الدستورية وكل مدعى اتصلت دعواه مستوفية أوضاعها القانونية بالمحكمة الدستورية العليا وقت صدور الحكم بعدم دستورية فقط دون غيرهم من الممولين<sup>(١)</sup>، رغم أن هؤلاء لا يوجد مبرر دستوري لحرمانهم من استرداد أموالهم المغتصبة، خاصة إذا كان لهم عزر لأسباب مختلفة، فقد لا ينتبهون إلى عدم الدستورية، أو يكونوا قد دفعوا بالفعل بعدم الدستورية تجاه النص التشريعي الضريبي، إلا أن قاضى الموضوع تراءى له عدم جدية الدفع بعدم الدستورية<sup>(٢)</sup> ، وهذا سيؤدى إلى الإخلال بمبدأ المساواة<sup>(٣)</sup> بين الممولين للتمييز بينهم.

## ٢- عدم إخلال التمييز بين الممولين بمبدأ العدالة الاجتماعية :

كما قررت المحكمة الدستورية العليا فى ذات الحكم بأن التمييز بين الممولين من حيث استفادة الممول الذى اتصلت دعواه الموضوعية مستوفية شروطها القانونية بالمحكمة الدستورية العليا وقت صدور الحكم بعدم دستورية النص الضريبي دون باقى الممولين، لا يخل بالعدالة الاجتماعية التى تهيمن على المجال الضريبي، حيث قررت بأنه :

" وحيث إن المدعى ينعى على القرار المطعون فيه .... مخالفة العدالة الاجتماعية وهى أساس النظام الضريبي ... وإذا كان الدستور يؤسس النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية وفقاً للمادة ٣٨ ، إلا أن هذه العدالة تتوخى بمضمونها التعبير عن القيم والمصالح الاجتماعية السائدة فى مجتمع معين خلال فترة زمنية محددة ، ومن ثم تتباين معانيها ومراميها تبعاً لتغير الظروف والأوضاع ،

(١) يذهب رأى فى الفقه إلى أن المدعى فى الدعوى الدستورية هو فقط من يستفيد من أثر الحكم بعدم الدستورية، حيث قرر أنه إذا دفع الممولين بعدم الدستورية بالفعل وحكم لأحدهم فى دعواه قبل الباقين، فهو الذى يستفيد من أثر الحكم بعدم دستورية النص الضريبي دون غيره؛ لأن المحكمة الدستورية ستحكم بعدم قبول الدعوى لسابقة الفصل فيها. د/ محمود أحمد زكي : مرجع سابق، ص٥٥٣.

(٢) راجع د/ محمود أحمد زكي : المرجع السابق، ص٥٥٣.

(٣) د/ عبد الله ناصف : حجية وأثار أحكام المحكمة الدستورية العليا قبل وبعد التعديل، دار النهضة العربية، ١٩٩٨م، ص١٥ وما بعدها، د/ طارق محمود محمد جعفر : الحكم بعدم الدستورية بين الأثر الكاشف والأثر المباشر، مجلة مصر المعاصرة، السنة المائة، ع ٤٩١، يوليو ٢٠٠٨م، ص٤٣٩.

ويتعين بالتالى أن تتوازن علائق الأفراد ومصالحهم ، بمصالح المجتمع فى مجموعه ، توصلأ إلى عدالة حقيقية تتفاعل مع الواقع وتتجلى قوة دافعة لتقدمه ، وإذا كان العدل مهيمناً على الضريبة التى توافرت لها قواؤها الشكلية وأسسها الموضوعية ، فإن ذلك يشكل ضمانة توافر الحماية القانونية التى كفلها الدستور للمواطنين جميعاً . وينبنى على ما تقدم ، أن ما أتخذه المشرع من تعديل للفقرة الثالثة من المادة ٤٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا كان سبباً للحفاظ على مصالح الجماعة ومن ثم تنتفى عنه قالة مخالفة الدستور...".

ويمكن الرد على ذلك بأن اقتصار استرداد الضريبة فقط على المدعى فى الدعوى الدستورية من شأنه أن يمنع من دفعوا الضريبة من استرداد ما دفعوه دون وجه حق، وهو ما يشكل مصادرة للأموال دون حكم قضائي بالمخالفة لنص الدستور<sup>(١)</sup>، وهذا يؤدى إلى الإخلال بالعدالة الاجتماعية فى نطاق الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية فى وجهها الذى يقتضى بعدم أخذ ضريبة دون وجه حق، والوجه الآخر القاضى بعدم التمييز بين الممولين.

### ٣- عدم إخلال التمييز بين الممولين بمفهوم العدل الذى يقوم عليه النظام الاقتصادي، ومبدأ تكافؤ الفرص ، كما لا يمثل اعتداء على الحرية الشخصية والملكية الخاصة :

كما قررت المحكمة الدستورية العليا فى ذات الحكم السابق بأن التمييز الوارد فى المادة (٤٩) بين الممولين لا يخل بمفهوم العدل الذى يقوم عليه النظام الاقتصادي للدولة، كما أنه لا يهدر مبدأ تكافؤ الفرص، ولا يترتب عليه الاعتداء على الحرية الشخصية والملكية الخاصة؛ ومن ثم قررت بأنه :

"وحيث إن المدعى ينعى على القرار بقانون المطعون فيه مخالفة مفهوم العدل الذى يقوم عليه الأساس الاقتصادي للمجتمع ، وإهدار مبدأ تكافؤ الفرص بين المواطنين ، وعدم حماية الحرية الشخصية والملكية الخاصة بما يخالف المواد ٤ و ٨ و ٣٢ و ٣٤ و ٥٧ من الدستور. وحيث إن هذا النعى مردود ، ذلك أن مفهوم العدل لا يمكن أن يبقى مطلقاً ثابتاً ، ولكنه يتصف بالمرونة والتخير وفقاً لمعايير الواقع الاجتماعى ، وهو بذلك لا يعدو أن يكون نهجاً منبسطاً على أشكال الحياة ، وازناً بالقسط الأعباء التى يفرضها المشرع على المواطنين ، كما أن مبدأ تكافؤ

(١) راجع د/ محمود عاطف البناء: المشروعية وأساس سلطة الحكم، مقال منشور بجريدة الوفد، بتاريخ ١٦/٩/١٩٩٨م.



الفرص الذى تكفله الدولة للمواطنين كافة وفقاً لنص المادة ٨ من الدستور يتصل فى مضمونه على ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة بالفرص التى تتعهد الدولة بتقديمها ، فلايثور إعماله إلا عند التزاحم عليها ، وغاية الحماية الدستورية لتلك الفرص هى تقرير أولوية فى مجال الانتفاع بها تتحدد وفقاً لأسس موضوعية يقتضيها الصالح العام ، بما مؤداه أن إعمال هذا المبدأ فى نطاق تطبيق القرار بقانون المطعون فيه يكون منتفياً ، إذ لا صلة له بفرص يجرى التزاحم عليها . لما كان ذلك ، وكانت الملكية الخاصة التى كفل الدستور صونها ليست حقاً مطلقاً وإنما تباشر وظيفة اجتماعية ينظم القانون أدائها ، حتى تعمل فى خدمة الاقتصاد القومى ، وتلتزم بمراعاة المصلحة العامة عند مباشرة المكنتات التى ينتجها حق الملكية . متى كان ما تقدم ، وكان الاعتداء الذى يمنع الدستور وقوعه على الحرية الشخصية ، هو كل ما من شأنه تقييدها أو المساس بها فى غير الحالات التى يقرها القانون ، فإن القرار بقانون الطعين إذ لم ينطو على إخلال بمفهوم العدل ، أو إهدار لمبدأ تكافؤ الفرص ، كما نأى عن التعدى على الحرية الشخصية أو الملكية الخاصة ، فلا يعد للنعى عليه بخالفة الدستور أى أساس . وإذا كان القرار بقانون المطعون عليه لا يخالف أى نص دستورى آخر ، فإنه يتعين رفض الدعوى ."

ويمكن الرد على ما ورد فى هذا المبدأ بأن التمييز بين الممولين من حيث استرداد الضريبة المقضى بعدم دستورية القانون الذى فرضها يهدر حقوق المواطنين الذين دفعوا الضريبة دون وجه حق، ويحرمهم من استردادها، ومن ثم يمثل ذلك عدواناً على الملكية الخاصة بالمخالفة للنصوص الدستورية التى تحمى هذه الملكية، كما يمثل هذا الأثر اعتداء على الحرية الشخصية حيث يخول للسلطة التشريعية حق الخروج على أحكام الدستورية فى المسائل الضريبية وهى أمانة من حيث عدم رد الأموال التى تم تحصيلها دون وجه حق بناءً على نص ضريبي غير دستوري<sup>(١)</sup> .

**بالإضافة إلى ما سبق :** إذا كان أثر الحكم بعدم دستورية القوانين الضريبية يقتصر - كما هو مقرر فى المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا - على استفادة الممول المدعى فى الدعوى الدستورية فقط دون غيره من الممولين، فإن ذلك يعد تمييزاً بين أصحاب المراكز المتماثلة؛ وبالتالي يخل بمبدأ العدالة الاجتماعية.

(١) راجع د/ محمود أحمد زكي : المرجع السابق، ص ٦١٤ .

لكن من جهة أخرى فإن هذا الفرض كما قررنا سابقاً يوازن بين مصلحتين فقط، هما المصلحة العامة المتمثلة كما سبق القول فى عدم إرهاب الخزانة العامة أو عجزها، وبين مصلحة الممول المدعى فى الدعوى الموضوعية التى حركت الدعوى الدستورية بصدها لكى يستفيد وحده من دفعه بعدم الدستورية للنص الضريبي المخالف للمبادئ الدستورية الضريبية، لكن فى ذات الوقت ضحى المشرع هنا بمصلحة باقى الممولين لصالح المصلحة العامة حيث يسري أثر الحكم بعدم الدستورية قبلهم بأثر مباشر مما يؤدى إلى عدم إرجاع الأموال التى حصلت منهم بناءً على النص الضريبي المحكوم بعدم دستوريته، ومن ثم نستطيع القول بأن أثر الحكم بعدم الدستورية النص الضريبي فى نطاق الرقابة اللاحقة هنا يحقق العدالة الاجتماعية بصورة جزئية فقط بخصوص إستفادة المدعى فى الدعوى الدستورية، ولا يحقق هذه العدالة بالنسبة لباقي الممولين.

فأى تشريع لا يحقق المساواة ويميز بين الأفراد من حيث تقرير مزايا للبعض دون البعض، أو إلقاء أعباء على دون الآخر، فإن ذلك يخل بمبدأ المساواة إلا إذا كان هذا التمييز مبرراً دستورياً.

وفى ذلك تقول المحكمة الدستورية العليا : "إن مبدأ المساواة أمام القانون، أساس للعدل، وهو أدخل إلى جوهر الحرية، وأكفل لإرساء السلام الاجتماعى، ولئن جاز القول بأن الأصل فى كل تنظيم تشريعى أن يكون منطويًا على تقسيم أو تصنيف Classificati.n أو تمييز من خلال الأعباء التى يلقونها على البعض، أو المزايا التى يمنحها لفئة دون غيرها ؛ إلا أن اتفاق هذا التنظيم مع أحكام الدستور، يفترض ألا تنفصل النصوص القانونية التى نظم بها المشرع موضوعاً محدداً، عن أهدافها، ليكون اتصال الأغراض التى توخاها، بالوسائل إليها، منطقياً، وليس واهياً أو واهناً، بما يخل بالأسس الموضوعية التى يقوم عليها التمييز المبرر دستورياً، ... كذلك فإن صور التمييز التى تناقض مبدأ المساواة أمام القانون، وإن تعذر حصرها، إلا أن قوامها كل تفرقة أو تقييد أو تفضيل أو استبعاد، ينال بصورة تحكيمية من الحقوق والحريات التى كفلها الدستور أو القانون، وذلك سواء بأنكار أصل وجودها، أو من خلال تقييد آثارها بما يحول دون مباشرتها على قدم من المساواة الكاملة بين المؤهلين قانوناً للانتفاع بها،... ولا شبهة فى أن من يملكون، يجب أن يكونوا جميعاً محاطين بالوسائل الإجرائية عينها التى يقتضيها الدفاع عن حقوقهم، ذلك أن حرمان بعضهم منها دون مسوغ، عدوان على حق الملكية من خلال تقليص فرص حمايتها..."<sup>(١)</sup>.

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم ٩ لسنة ١٦ قضائية "دستورية" بتاريخ ٥ أغسطس ١٩٩٥م.

كما أنه يجب عدم التضحية بحقوق الأفراد إلا بمقدار ما تقتضيه الضرورة نظراً لأن " الضرورة تقدر بقدرها" <sup>(١)</sup> وفي تقرير رقابة لاحقة فقط أو سابقة فقط على دستورية النص الضريبي يمثل انتهاكاً لحقوق الأفراد لما يترتب عليها من قصور لا يعالج على الوجه الأكمل إلا بالجمع بينهما كما سنرى .

**ثانياً : مدى إمكانية تحقيق العدالة الاجتماعية في ضوء أثر الحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي :**

من الممكن أن تتحقق العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي، إذا كان أثر الحكم بعدم الدستورية يحقق إرجاع الأموال التي حُصلت من الممولين دون وجه حق ودون تمييز بينهم، وبخصوص ذلك نميز بين فرضين على النحو التالي :

**الفرض الأول :** إذا كان أثر الحكم بعدم دستورية القوانين الضريبية له أثر رجعي، فهنا لا يستفيد منه الممول المدعى في الدعوى الدستورية فحسب، بل يمتد هذا الأثر ليستفيد منه جميع الممولين ولو لم يكونوا أطرافاً في الدعوى الدستورية، ومن ثم يتم إرجاع جميع الأموال التي حصلت من جميع الممولين بناءً على النص الضريبي الذي قضى بعدم دستوريته، وهذا يؤدي إلى تحقيق العدالة الاجتماعية الكاملة من ناحيتين، **الناحية الأولى :** وتتمثل في إرجاع الأموال التي تم تحصيلها دون وجه حق بناءً على النص الضريبي غير الدستوري. **والأخرى :** تتمثل في عدم التمييز بين الممولين عند القيام بإعمال أثر الحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي، حيث يتم إرجاع الأموال المحصلة بناءً على النص الضريبي غير الدستوري لجميع الممولين دون الاقتصار على المستفيد من الدعوى الموضوعية فقط كما في الفرض السابق.

وإذا كان هذا الفرض يحقق العدالة الاجتماعية على النحو السابق، إلا أنه من ناحية أخرى يعلى من مصلحة الأفراد على حساب المصلحة العامة، فمصلحة الأفراد الممولين تقتضى إرجاع ما تم تحصيله منهم دون وجه حق بناءً على النص الضريبي غير الدستوري، وبالمقابل فإن المصلحة العامة تقتضى عدم استرداد الممولين ما حُصل منهم بناءً على النص الضريبي غير الدستوري، حيث إن الدولة قد أدرجت هذه الأموال في ميزانيتها واعتمدت عليها في تنفيذ خططها، ومن ثم إذا

(١) د/ أحمد اسماعيل : أثر تغير الظروف القانونية والواقعية في القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد ٢٠ - العدد الأول - ٢٠٠٤، ص ١١.

تم استرداد هذه الأموال، فإن ذلك من الممكن أن يؤدي إلى إرهاق ميزانية الدولة أو عجزها مما يضر بالمصلحة العامة للدولة.

**الفرض الثاني :** مثل الفرض الأول يكون للحكم الصادر بعدم الدستورية أثر رجعي فى نطاق الرقابة اللاحقة، وبالتالي ترد جميع المبالغ التى تم تحصيلها من الممولين إليهم دون أن يكونوا ممثلين فى الدعوى الدستورية، ولكن بتحقيق توازن بين مصلحة الدولة فى عدم إرهاق موازنتها، ومصلحة الممولين فى إرجاع ما تم تحصيله منهم بناءً على القانون غير الدستوري.

وللموازنة بين الأمرين السابقين نرى أنه من الممكن أن تحول الدولة الأموال التى تم تحصيلها بناءً على القانون غير الدستوري إلى أذون خزانة<sup>(١)</sup> تلتزم الدولة بمقتضاها بسداد قيمتها كاملة فى تاريخ استحقاقها المحدد، وبذلك تستطيع الدولة أن تدبر أمرها خلال مدة أذون الخزانة وترد الأموال التى حصلتها من الممولين بدون وجه حق عند حلول تاريخ استحقاقها، وبذلك يحدث التوازن العادل بين مصلحة الدولة فى عدم إرهاق خزانتها العامة، وبين مصلحة الممولين فى استرداد ما حصل منهم بناءً على قانون حكم بعدم دستوريته فى نطاق الرقابة اللاحقة.

وتجدر الإشارة إلى أنه عند عدم الأخذ بأى من الفروض التى تحقق العدالة الاجتماعية فى نطاق الرقابة اللاحقة ، فإن ذلك قد يؤدي إلى اعتداء الدولة على حق الملكية الخاصة للأفراد الممولين، حيث من الممكن أن تلجأ الدولة إلى الإسراف فى اقتراح قوانين ضريبية تتسم بعدم الدستورية ثم تصدر وتطبق على المخاطبين بها، وبالتالي تقوم الدولة بتحصيل مبالغ باهظة بناءً على هذه القوانين الضريبية غير مبالية بالحكم بعدم دستوريته، حيث إن الدولة على يقين بأنها لا تلتزم برد المبالغ التى تم تحصيلها بناءً على القانون المحكوم بعدم دستوريته<sup>(٢)</sup>، مما يفرغ رقابة الدستورية فى المجال الضريبي من مضمونها<sup>(٣)</sup> ، وهذا يعد مجافياً للمنطق ويمثل اعتداءً على حق الملكية الخاصة للأفراد؛ مما يؤدي فى النهاية إلى عدم تحقيق الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية للعدالة الاجتماعية، ومن ثم يختل التوازن بين ما ينبغى أن يراعى فى فرض الضريبة من

(١) أذون الخزانة هى نوع من الأوراق المالية التى يقوم البنك المركزي بإصدارها لحساب وزارة المالية، أى أن البنك يكون وسيطاً بين الأشخاص والدولة، وتتميز بأنها قصيرة الأجل، ويصدر إذن الخزانة عادة بخصم إصدار، أى أنه يباع بأقل من قيمته الاسمية، وتلتزم الحكومة بدفع القيمة الاسمية للإذن كاملة فى تاريخ الاستحقاق، والفرق بين القيمة الاسمية والمبلغ المدفوع فى الإذن هو مقدار العائد الذى يجنيه المستثمر، والهدف الأساسي من إصدارها هو تمويل عجز الموازنة العامة.

(٢) فى هذا المعنى راجع د/ محمود أحمد زكي : مرجع سابق، ص ٦١٤.

(٣) د/ طارق محمود محمد جعفر : مقال سابق، ص ٤٣٩.

تحقيقها للعدالة الاجتماعية للممولين، وبين مصلحة الدلة في تحصيلها للأموال لتمويل خزانتها العامة.

ولقد أكدت المحكمة الدستورية العليا على حماية الملكية الخاصة التي كفلها الدستور، وأن التنظيم التشريعي الذي ينال منها دون ضرورة تقتضيه يكون مخالفاً للدستور، حيث قررت في حكمها الصادر في 3 يناير سنة ١٩٩٨ بأنه : "وحيث إن الحماية التي كفلها الدستور للملكية الخاصة، لازمها أن كل تنظيم تشريعي لايجوز أن ينال من أصل الحق فيها ولا أن يغير من أوضاع ممارستها Ces modes d'exercice دون ما ضرورة تقتضيها وظيفتها الاجتماعية • فإذا آل هذا التنظيم - سواء بالنظر إلى محتواه أو من زاوية الآثار التي يترتبها - إلى حرمان من يملكون من ملكيتهم، كان مخالفاً للدستور..."<sup>(١)</sup> .

### المبحث الثالث

#### الرقابة المأمولة على دستورية القوانين الضريبية

#### وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية

إن ما يحقق التوازن بين المصلحة العامة المتمثل في مصلحة الدولة في عدم إرهاق موازنتها أو حدوث عجز فيها، والمصلحة الخاصة المتمثلة في مصلحة الأفراد الممولين في استرداد ما

---

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٣٦ لسنة ١٧ قضائية "دستورية" بتاريخ ١٩٩٨/١/٣م.

حصل منهم من أموال بناءً على القوانين الضريبية غير الدستورية، هو أن تقرر على القوانين الضريبية رقابة سابقة ولاحقة على دستورتها.

فمن جهة، تقوم الرقابة السابقة على دستور بفحص مدى دستورية القوانين الضريبية قبل صدورها ودخولها حيز النفاذ، ومن ثم إذا قررت الجهة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين عدم دستورية نص ضريبي، فيترتب على ذلك عدم صدور هذا النص، وبالتالي لا تثور إشكاليات تطبيقه من حيث رد الضرائب التي حصلت من الممولين بناءً عليه.

ومن جهة أخرى، فإن الرقابة اللاحقة تعالج القصور الذي قد ينتج عن الرقابة السابقة، حيث إن الجهة المختصة بالرقابة السابقة على دستورية القوانين الضريبية قد تقرر دستورية النص الضريبي، وبالتالي يدخل هذا النص حيز النفاذ ويطبق على الأفراد المخاطبين به فترة من الزمن، ثم تتغير الظروف القانونية أو الواقعية فيما بعد بما يجعل من القانون الذي حكم بدستوريته غير دستوري، فهنا تتدخل الرقابة اللاحقة لفحص مدى دستورية النص الضريبي الذي قُدر دستوريته بناءً على الرقابة السابقة ثم أصبح غير دستوري نظراً لتغير الظروف، ومن ثم تقرر الجهة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين عدم دستوريته لكي لا تستمر الدولة في تحصيل ضريبة دون وجه حق لعدم دستورية القانون الذي يفرضها.

وبناءً على ما سبق، سوف نقوم بدراسة الرقابة المأمولة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية في ثلاثة مطالب على النحو التالي :

المطلب الأول : الجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة على دستورية القوانين الضريبية وتحقيق العدالة الاجتماعية .

المطلب الثاني : مبررات الجمع بين الرقابة السابقة واللاحقة على دستورية القوانين في المجال الضريبي.

المطلب الثالث : التجربة الفرنسية في الأخذ بنظام الجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي.

## المطلب الأول

### الجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة على دستورية القوانين الضريبية

#### وتحقيق العدالة الاجتماعية

الرقابة السابقة على دستورية القوانين بصفة عامة هي رقابة سابقة على صدور هذه القوانين، فهي تباشر على القوانين وهي في طور التكوين، وبالتحديد بعد سنها وقبل إصدارها ودخولها حيز النفاذ، وتختلف الدول التي تأخذ بالرقابة السابقة على دستورية القوانين من حيث الجهة التي يخول لها تحريك هذه الرقابة، فقد تكون جهة سياسية، كالمجلس الدستوري في فرنسا، وقد تكون جهة قضائية، كما كان الوضع في دستور ٢٠١٢م المصري المعطل.

وبناءً على ما تقدم : تعد الرقابة السابقة على دستورية القوانين الضريبية رقابة سابقة على دخول القوانين الضريبية حيز النفاذ وتطبيقها على المخاطبين بها، ومن ثم فلا يتم تطبيق هذه القوانين وتحصيل الضريبة المقررة بناءً على النص الضريبي إلا إذا كانت هذه القوانين مطابقة للدستور فعلاً.

ويترتب على الرقابة السابقة على دستورية القوانين الضريبية إحدى نتيجتين بحسب القرار الصادر من الجهة المختصة بإجراء هذه الرقابة، وما إذا صدر بدستورية هذه النصوص أو بالمقابل عدم دستورتها.

#### أولاً : النتيجة المترتبة على القرار الصادر بدستورية النص الضريبي :

إذا حركت الرقابة السابقة على دستورية النص الضريبي واستبان للجهة المختصة بالرقابة أن هذا النص لا يخالف المبادئ الدستورية المقررة في المجال الضريبي، فإنها تصدر قرارها بدستورية هذا النص؛ ومن ثم يدخل حيز النفاذ ويطبق على الأفراد الممولين والمخاطبين بأحكامه.

وفي هذه الحالة لا تثور إشكالية مدى التزام هذا النص القانوني الضريبي في سنه للمبادئ الدستورية أم لا، حيث تم التحقق المسبق من قبل الجهة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين

بمطابقة هذا النص للمبادئ الدستورية في المجال الضريبي؛ ومن ثم نستطيع القول بأن الرقابة السابقة في هذه الحالة تحقق العدالة الاجتماعية ابتداءً، حيث تضمن عدم تحصيل ضريبة من الأفراد بناءً على نص غير دستوري بما يمثل انتهاكاً لحق الملكية الخاصة.

وتجدر الإشارة إلى أنه على الرغم من أن النص الضريبي قد تمت مراقبته بناءً على الرقابة السابقة على دستورية القوانين والتحقق من دستوريته، إلا أنه قد تتغير الظروف القانونية أو الواقعية بما يجعل هذا النص غير دستوري؛ ومن ثم يتحول النص الضريبي الذي كان موافقاً للدستور إلى نص قانوني غير دستوري، وبالتالي نحتاج إلى التقرير بعدم دستوريته؛ لأن الإبقاء عليه على الرغم من تبين عدم دستوريته بناءً على تغير الظروف يؤدي إلى تحصيل أموال الأفراد المخاطبين بهذا النص دون وجه حق مما يخل بمبدأ العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي.

**وبناءً على ما تقدم :** فلا تكفي الرقابة السابقة وحدها لتحقيق العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي، بل ينبغي أن تعاونها الرقابة اللاحقة وتقوم بتقرير عدم دستورية النص الضريبي الذي استبان مخالفته للمبادئ الدستورية في المجال الضريبي بناءً على تغير الظروف، فالجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة على دستورية القوانين في المجال الضريبي لازمة لتحقيق الكامل للعدالة الاجتماعية. ومن ثم يمكن القول بأنه وإن كانت الرقابة السابقة لها دور كبير في تحقيق العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي ابتداءً، فإن الرقابة اللاحقة تحققها انتهاءً.

**ثانياً : النتيجة المترتبة على القرار الصادر بعدم دستورية النص الضريبي :**

إذا أصدرت الجهة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين قرارها بعدم دستورية النص الضريبي بناءً على الرقابة السابقة؛ فإن هذا النص لا يخرج إلى الوجود، ومن ثم لا يثير إشكاليات تطبيقه من حيث احتمال أن يتم إلغائه لعدم دستوريته، حيث يتم التأكد مسبقاً في هذه الرقابة من التزامه للمبادئ الدستورية في المجال الضريبي، وبالتالي يمتنع مسبقاً تحصيل أى أموال بناءً على هذا النص، حيث إنه لم يدخل حيز النفاذ بل قضي عليه بناءً على الرقابة السابقة قبل اكتسابه وصف القانون ودخوله الحياة القانونية.

**وبناءً على ما تقدم :** فإن الرقابة السابقة في هذه الحالة تحقق العدالة الاجتماعية، حيث إنه لا يتم تحصيل أى مبالغ مالية بناءً على النص الضريبي غير الدستوري، ويتحقق ذلك من خلال عدم



الاعتداء على الملكية الخاصة للأفراد ابتداءً بتحصيل أموال دون وجه حق، وذلك دون أى تمييز فيما بين الممولين الخاضعين لهذا النص.

وتجدر الإشارة إلى أنه ليس هناك ما يمنع من الجمع بين الرقابتين معاً بشرط ألا يحظر ذلك فى الدستور أو القانون الذى يقرر الرقابة على دستورية القوانين، ففى ظل دستور ١٩٧١ وبموجب التعديل الذى ورد عليه فى عام ٢٠٠٥ قرر اختصاص المحكمة الدستورية العليا بإجراء رقابة سابقة على دستورية مشروع قانون تنظيم الإنتخابات الرئاسية، إلا أن ذلك لا يمنع من إجراء الرقابة اللاحقة على هذا القانون بعد نفاذه، وفى ذلك تقول المحكمة الدستورية العليا : " ... إن مباشرتها الرقابة الدستورية السابقة على مشروع القانون سالف البيان وإبداء الرأى بشأنه لايمنعها من مباشرة إختصاصها بالرقابة اللاحقة على نصوص ذلك القانون ... " (١) .

## المطلب الثانى

مبررات الجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة على دستورية القوانين

### فى المجال الضريبي

إذا أمعنا النظر فيما تحققه الرقابتين السابقة واللاحقة فى المجال الضريبي، لوجدنا أن الأخذ بهما فى هذا المجال من ناحية يحقق التوازن بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة، ومن ناحية

---

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم رقم ١٨٨ لسنة ٢٧ قضائية "تنازع" بتاريخ 15 يناير سنة ٢٠٠٦م. تجدر الإشارة إلى أن دستور ٢٠١٢ المعطل وإن قرر الرقابة السابقة على بعض القوانين، إلا أنه منع إجراء الرقابة اللاحقة عليها.

أخرى، فإن الجمع بين الرقابتين يعالج القصور الذي قد ينتج عن الاقتصار على أيهما فقط في المجال الضريبي.

**أولاً : الجمع بين الرقابتين يحقق التوازن الكامل بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة :**

المصلحة العامة L'intérêt général هي مصلحة الجميع، سواء الأجيال الحاضرة أم المقبلة في المجتمع، وذلك بمقابلة مصلحة الفرد في حد ذاته بصرف النظر عن غيره، ومادام كل من القانون والدولة مرتبطين بفكرة المجتمع ذاتها؛ فإن غاية كل من القانون والدولة هي الغاية التي يتوخاها المجتمع والمتمثلة في المصلحة العامة. وتعتبر العدالة أحد العناصر الجوهرية للمصلحة العامة والتي تعنى : التوازن الذي يجب تحقيقه بين المصالح المتعارضة؛ بغية كفالة النظام اللازم لاستقرار المجتمع الإنساني وتطوره، وتنقسم العدالة إلى ثلاثة أنواع تبعاً لطرف الرابطة، فعندما يكون طرفا الرابطة شخصين على قدم المساواة - كما لو كانا شخصين من أشخاص القانون الخاص - فإن العدالة التي تربطهما تسمى «عدالة المساواة»، أما عندما يكون طرفا الرابطة جماعة وأفرادها، وعلى الأخص الدولة ورعاياها، فإن العدالة تسمى «عدالة توزيعية» لما هو مستحق على الجماعة قبل أفرادها، و«عدالة تكليفية» فيما يتعلق بما هو مستحق للجماعة قبل أفرادها (١).

وقد تتعارض المصلحة العامة مع المصلحة الخاصة، ولكن ليس معنى ذلك ضرورة إعلاء أحدهما على الأخرى، بل ينبغي عقد توازن بينهما كلما أمكن ذلك وعدم تغليب أحدهما على الأخرى إلا لضرورة ملحة (٢).

ويعتبر الجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة على دستورية القوانين في المجال الضريبي محققاً للتوازن بين المصلحتين العامة والخاصة، وبالتالي يحقق العدالة الاجتماعية لجميع الأفراد الخاضعين لتطبيق النصوص الضريبية محل الرقابة على دستورية القوانين.

وتبرز فكرة التوازن بين المصلحتين العامة والخاصة هنا عند استخدام الرقابتين السابقة واللاحقة على دستورية القوانين الضريبية في حالة وجود محل لكل منهما، فالرقابة السابقة بدون الرقابة

(١) راجع ف ذلك : الموسوعة العربية : المجلد الثامن عشر، العلوم القانونية والاقتصادية، القانون، د/ مهند نوح: المصلحة العامة، ص ٨٢٣، منشورة على شبكة المعلومات الدولية :

[http://www.arab-ency.com/index.php?module=pnEncyclopedia&func=display\\_term&id=12525&m=1](http://www.arab-ency.com/index.php?module=pnEncyclopedia&func=display_term&id=12525&m=1)

(٢) للمزيد عن نظرية تعارض المصالح راجع د/ محمد إبراهيم درويش : تضارب المصالح - نماذج في حقل القانون العام والخاص - مجلة مصر المعاصرة، السنة المائة، ع ٤٩١، يوليو ٢٠٠٨م، ص ٢٣٣ وما بعدها.

اللاحقة في هذا المجال لا تحقق هذا التوازن، بل إن الاقتصار على أي منهما يعلى إحدى المصلحتين على الأخرى كما بينا سابقاً.

فالمصلحة العامة للدولة تقتضى تحصيل ضرائب من الأفراد لمصلحة الخزنة العامة، كما تقتضى أيضاً عدم استرداد أى مبالغ مالية حصلت لمصلحة الخزنة العامة بناءً على قانون ضريبي غير دستوري لعدم إرهاب الخزنة العامة أو عجزها، ومن ناحية أخرى تقتضى المصلحة الخاصة للأفراد ألا تحصل الدولة أى مبالغ مالية قد تم أخذها على خلاف المبادئ الدستورية، ورد أى مبالغ حصلت من قبل الأفراد بناءً على قانون ضريبي غير دستوري؛ لما يمثله من اعتداء على الملكية الخاصة لهؤلاء الأفراد، حتى ولو أدى ذلك إلى إرهاب الخزنة العامة أو عجزها.

وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا فى العديد من أحكامها على ضرورة التزام المشرع بالمبادئ الدستورية اللازمة عند فرض الضريبة وإلا كان ذلك إخلالاً بالتوازن بين مصلحة الدولة ومصلحة الأفراد الممولين ولا يؤدي إلى تحقيق العدالة الاجتماعية، ومن أحكامها في هذا الصدد حكمها الصادر فى ١٢ مايو ٢٠١٣ حيث قضت بأنه :

"وحيث إن المشرع قد أورد النص المطعون فيه ضمن الأحكام العامة الواردة بالبواب السادس من الكتاب الأول من قانون الضرائب على الدخل المشار إليه، ولم يحقق فيه التوازن المطلوب بين أمرين هما حق الدولة فى استثناء الضريبة المستحقة قانوناً، لما تمثله من أهمية بالغة نحو وفاء الدولة بالتزاماتها العامة تجاه الأفراد، وبين الضمانات الدستورية والقانونية المقررة فى مجال فرض الضرائب على المواطنين، لاسيما من حيث تحديد وعاء الضريبة تحديداً حقيقياً كشرط لعدالتها. ذلك أن المشرع قد منح بهذا النص مصلحة الضرائب سلطة عدم الاعتداد بالإقرار وتحديد الإيرادات والأرباح بطريق التقدير الجزافى، دون تقييد سلطتها فى هذا الشأن بضوابط ومعايير حاكمة، يعد التزامها شرطاً لعدالة الضريبة، ولصون مصلحة كل من الممولين والخزنة العامة، وتكفل أن يكون وعاء الضريبة ممثلاً فى المال المحمل بعبئها محققاً ومحددأ على أسس واقعية يضحى ممكناً معها الوقوف على حقيقته بعيداً عن شبهة الاحتمال أو الترخص، وصولاً إلى تقدير حقيقى لهذا الوعاء، وتحديد المقدرة التكاليفية للممولين تحديداً حقيقياً بعيداً عن الشطط فى التقدير الذى يجاوز أرباح الممولين الفعلية، ويتعدها إلى أصل رأس المال فيدمره، ويقيم الربط الضريبي على أسس غير واقعية، تصادم التوقع المشروع لهم، وتباغت حياتهم وتعصف بمقدراتهم، وتصم الإقرارات المقدمة منهم بعدم الصحة فلا يكون مقدار الضريبة الملزمين بأدائها معروفاً لهم قبل استحقاقها، ولا

عبؤها مائلاً في أذهانهم عند سابق تعاملاتهم، بما لازمه ترخص مصلحة الضرائب في تحديد وعاء الضريبة ومادتها ومصرفها ومقدارها تبعاً لذلك، بعيداً عن الضوابط الدستورية الحاكمة لإنشاء الضرائب العامة، ويتضمن إهداراً لقواعد العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي وتهيمن عليه، وذلك كله بالمخالفة لنصوص المواد ٦١ ، ٣٨ ، ١١٩ من دستور سنة ١٩٧١ ...<sup>(١)</sup> .

كما أكدت المحكمة الدستورية العليا أيضاً على أن : "قواعد العدالة تقتضى الموازنة بين المصالح، والذي تعتبر كفالاته التزاماً على عاتق المشرع تفرضه قواعد العدالة التي حرص الإعلان الدستوري على توكيدها في المادة (٥) منه ، باعتبارها من منظورها الاجتماعي أساساً للنظام الاقتصادي ، والتي بمقتضاها يلتزم المشرع - على ما جرى به قضاء هذه المحكمة - بأن يزن بالقسط تلك الأعباء التي يفرضها على المواطنين ، فلا تكون وطأتها على بعضهم عدواناً ، بل تطبيقها فيما بينهم إنصافاً ، فضلاً عما يمثله هذا النص من مساس بحق الملكية وانتقاصاً منه باقتحامه مادياً دون مقتض أو مصلحة مشروعة تبرره ، وذلك بالمخالفة لنص المادة (٦) من الإعلان الدستوري"<sup>(٢)</sup> .

**وبناءً على ما تقدم : فإن الجمع بين كل من الرقابتين السابقة واللاحقة على دستورية القوانين في المجال الضريبي يحقق التوازن بين المصلحة العامة والمتمثلة في تحصيل الضرائب وعدم إرهاق الخزنة العامة أو عجزها عن طريق استرداد المبالغ المالية التي اعتمدت عليها الدول في تنفيذ خططها، وبين المصلحة الخاصة المتمثلة في عدم الاعتداء غير المشروع على الملكية الخاصة من خلال تحصيل ضرائب من الأفراد بناءً على قانون مخالف للمبادئ الدستورية في المجال الضريبي، واسترداد هذه الضرائب من الخزنة العامة للدولة عند وقوع المخالفة الدستورية.**

فإقرار السلطة التشريعية لتنظيم قانوني معين إنما يتم في إطار ممارستها لولايتها المستمدة مباشرة من الدستور والتي لا يجوز لها النزول عنها، وتأتي الضريبة العامة في موقع الصدارة من مهامها لاتصالها من الناحية التاريخية بوجود المجالس التشريعية ذاتها، ولما ينطوي على فرضها قبل

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٢٩ لسنة ٢٩ قضائية "دستورية" بتاريخ ١٢/٥/٢٠١٣م، وحكمها في القضية رقم ١٢٥ لسنة ١٨ قضائية المحكمة الدستورية العليا "دستورية" بتاريخ ١١/٢/٢٠٠٥م.  
(٢) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ١٩٣ لسنة ٢٩ قضائية "دستورية" بجلسة ١٤ يونية ٢٠١٢م.

المكلفين بها أعباء مالية يتعين تقريرها بموازن دقيقة<sup>(١)</sup> ، ومن ثم ينبغي أن نجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة على دستورية فرضها لتحقيق هذا التوازن.

ويتحقق هذا التوازن بين المصلحتين العامة والخاصة في نطاق الجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة على دستورية القوانين الضريبية من خلال عدم خروج قانون ضريبي غير دستوري إلى حيز الوجود وعدم أخذ أى ضريبة من الأفراد إلا بناءً على قانون دستوري، مع مراعاة ما قد يطرأ من ظروف قانونية أو واقعية تجعل من النص الضريبي الذي حكم بدستوريته غير دستوري، وعليه يتحقق هذا التوازن من خلال الآتى :

#### ١- تمنع الرقابة السابقة إصدار القوانين الضريبية المخالفة للدستور :

فالرقابة السابقة على دستورية القوانين الضريبية تحقق العدالة من حيث إنها تمنع صدور النصوص الضريبية المخالفة للمبادئ الدستورية الواجب اتباعها في فرض الضريبة، ومن ثم إذا تبين للجهة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين بناءً على الرقابة السابقة أن نصاً ضريبياً يخالف تلك المبادئ فإنها تقرر عدم دستوريته؛ وبالتالي فلا تصدر ولا تطبق على الأفراد، وينبنى على ذلك ألا تقوم الدولة بتحصيل ضرائب مقررّة بقانون غير دستوري، وإنما ما تقوم بتحصيله هي الضريبة التي أثبتت الرقابة السابقة دستورية القانون الذي قررها، ومن ثم يؤدي ذلك إلى استقرار خزانة الدولة وعدم تعرضها لهزات إذا اقتصرنا فقط على رقابة النصوص الضريبية رقابة لاحقة.

#### ٢- تحقق الرقابة اللاحقة عدم استمرار القانون الضريبي غير الدستوري :

إذا قررت الجهة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين دستورية نص ضريبي بناءً على الرقابة السابقة، وبعد فترة من صدوره وتطبيقه على الأفراد المخاطبين به طرأت ظروف واقعية أو قانونية أدت إلى دخوله في حومة عدم الدستورية، فهنا يأتي دور الرقابة اللاحقة لكي يضع حداً لاستمرار النص الضريبي الذي أدت الظروف الجديدة إلى اعتباره مخالفاً للدستور؛ ومن ثم تقضى الجهة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين بعدم دستورية هذا النص بناءً على تغير الظروف المصاحبة لإصداره.

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم ٣٥ لسنة ١٥ قضائية "دستورية" بتاريخ ٧ نوفمبر ١٩٩٢م، الجريدة الرسمية، ع ٤٩، بتاريخ ١٢/٣/١٩٩٢م.

ثانياً : الجمع بين الرقابتين فى المجال الضريبي يعالج القصور الذى قد ينتج عن الاقتصار على أحدهما :

يحقق الجمع بين الرقابيتين السابقة واللاحقة علاج القصور الذى قد ينتج عن أحدهما، فالقصور الذى قد ينتج عن الرقابة اللاحقة فيتمثل فى أن القانون الضريبي قد يصدر وعيب عدم الدستورية مصاحباً له، ومن ثم يتم تحصيل مبالغ مالية من الأفراد المخاطبين بأحكامه دون وجه حق، وبالتالي يخل بمبدأ العدالة الاجتماعية الذى ينبغى أن يصاحب الضريبة حتى بعد فرضها، ومن ثم فإن الرقابة السابقة تعالج هذا القصور بمنعها إصدار قانون ضريبي غير دستوري، ومن ثم عدم تطبيقه وتحصيل ضريبة من الأفراد غير دستورية، وهذا ما يقتضيه التوازن بين المصالح العامة والخاصة الذى أشرنا إليه من قبل.

ومن ناحية أخرى قد ينتج قصور عن الرقابة السابقة تعالجه الرقابة اللاحقة، حيث إن الرقابة السابقة وإن كانت تتميز بأنها تمنع صدور القانون الضريبي غير الدستوري، إلا أن الجهة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين عندما تقرر دستورية قانون ضريبي، فإنه لا يجوز إثارة النزاع فى تقرير مدى دستوريته مرة أخرى طبقاً لحجية القرار الصادر بدستوريته، وقد تتغير الظروف القانونية أو الواقعية بما يجعل من القانون الضريبي الذى قرر دستوريته بناءً على الرقابة السابقة غير دستوري، ومن ثم تستمر الدولة فى تحصيل مبالغ مالية دون وجه حق بناءً على قانون ضريبي طرأ به شائبة عدم الدستورية مما يخل بالعدالة الاجتماعية؛ لذا ينبغى أن تُقرر أيضاً رقابة لاحقة على دستورية القانون الضريبي لعلاج القصور الذى قد يحدث نتيجة لتغير الظروف.

وإذا كانت الرقابة اللاحقة تعالج القصور الذى قد ينتج عن الرقابة السابقة على دستورية القوانين الضريبية على النحو المتقدم، فإنه موازنة بين الصالح العام والصالح الخاص للأفراد ينبغى أن يسري أثر الحكم أو القرار الصادر بعدم الدستورية بأثر مباشر من تاريخ صدور الحكم، حيث إن عيب عدم الدستورية هنا لم يصاحب القانون منذ صدوره ولكنه طرأ فيما بعد نتيجة لتغير الظروف.

فتغير الظروف قد يكون واقعي إذا كان يرتكز على الواقع، كما قد يكون قانوني إذا كان سبب التغير راجع إلى القانون الدستوري أو تعديل الدستور<sup>(١)</sup>، ومن ثم إذا تغيرت الظروف الواقعية أو

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

الواقعية التي أدت إلى صدور قانون يفرض ضريبة معينة، وذلك بما يجعل هذا القانون غير متوافق مع الظروف الجديدة؛ فينبغى أن تراقب دستورية هذا القانون مرة أخرى بناءً على الرقابة اللاحقة على الرغم من الرقابة السابقة التي أجريت عليه؛ وذلك لوجود مبررها وهو تغيير الظروف.

ومن ثم فإن تغيير الظروف هنا قد يكون بالاستناد إلى القانون أو إلى الواقع على النحو التالي :

#### ١- تغيير الظروف القانونية :

الظروف القانونية التي يستند إليها النص التشريعي عند صدوره هي الإطار الدستوري الذي يجب على المشرع عند إصداره لنص قانوني ما أن يلتزم به وإلا عد هذا النص غير دستوري.

وقد أحاطت دساتير العالم فرض الضريبة على الأفراد بمجموعة من المبادئ يجب أن يلتزم بها المشرع عند فرضه لها، ومن ثم يعد عدم الالتزام بها سبباً لتقرير عدم دستورتها، إلا أنه قد يحدث وأن يلتزم بها المشرع وتقرر الجهة المختصة بالرقابة على دستورية القوانين دستورتها ثم تتغير الظروف القانونية بما يجعل النص الذي صدر مطابقاً للدستور غير دستوري، ومن هنا تأتي مهمة الرقابة اللاحقة فتراقب مدى دستورية النص الضريبي بناءً على التغيير القانوني الذي طرأ وجعل النص الضريبي غير دستوري.

ومن الأمثلة الواضحة على تغيير الظروف القانونية التعديلات الدستورية أو وضع دساتير جديدة متضمنة مبادئ دستورية مغايرة للتي تم على أساسها فرض الضريبة، بحيث النص الضريبي غير دستوري بناءً على تلك المبادئ الجديدة، وإن كان يعد دستورياً قبل إجراء هذه التعديلات.

#### ٢- تغيير الظروف الواقعية :

تتمثل الظروف الواقعية في الأسباب الواقعية التي أدت إلى فرض الضريبة والتي تؤخذ في الاعتبار في مشروعية فرضها.

فقد تتغير الظروف الواقعية التي أدت إلى فرض ضريبة معينة بما يجعلها تتعارض مع المبادئ الدستورية الواجبة في فرضها واستمرارها، ومن ثم تصبح متعارضة مع هذه المبادئ بما يوجب عدم استمرارها والقضاء بعدم دستورتها، ولا يتحقق ذلك إلا في ظل الرقابة اللاحقة التي يضع

الحكم أو القرار الصادر بناءً عليها بعدم الدستورية حداً لاستمرار النص الضريبي الذي طرأت عدم دستوريته بناءً على تغير الظروف الواقعية التي استند إليها المشرع في فرض الضريبة.

والصالح العام للمجتمع يعتبر هو المعول عليه في فرض الضريبة، وينبغي – كما قررنا من قبل- أن تقام عملية توازن بين المصالح العامة للمجتمع في فرض الضريبة والمصالح الخاصة للأفراد في عدم الاعتداء على الأموال المملوكة لهم إلا في الحدود الدستورية وبما تقتضيه المصلحة العامة للمجتمع، وعملية التوازن هذه في المجال الضريبي ليست مطلقة بل هي نسبية تتغير بتغير الظروف الواقعية التي أدت إلى فرض الضريبة، حيث إن العدالة الاجتماعية التي ينبغي أن تقوم عليها الضريبة مفهومها متغير بتغير الظروف، فالنص الذي يقرر ضريبة معينة قد يحقق في وقت معين العدالة الاجتماعية وفي وقت آخر قد لا يحققها.

ولقد أكدت المحكمة الإدارية العليا المعنى السابق فقررت في حكمها الصادر في ٧ يونية ٢٠٠٢م بأنه : "يؤسس الدستور النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية وفقاً للمادة (38) (من دستور ١٩٧١)، وهذه العدالة تتوخى بمضمونها التعبير عن القيم والمصالح الاجتماعية السائدة في مجتمع معين خلال فترة زمنية محددة، ومن ثم تتباين معانيها ومراميها تبعاً لتغير الظروف والأوضاع، ويتعين بالتالي أن تتوازن علائق الأفراد ومصالحهم، بمصالح المجتمع في مجموعه، توصلاً إلى عدالة حقيقية تتفاعل مع الواقع، وتتجلى قوة دافعة لتقدمه، وإذا كان العدل مهيمناً على الضريبة التي توافرت لها قواها الشكلية وأسسا الموضوعية، فإن ذلك يشكل ضماناً توفر الحماية القانونية التي كفلها الدستور للمواطنين جميعاً"<sup>(١)</sup>.

**يتبين مما سبق :** أن الظروف الواقعية التي أدت إلى صدور النص الضريبي قد تعد سبباً للمساس بحجية الحكم الصادر بدستورية النص الضريبي بناءً على الرقابة السابقة بما يبرر مراقبة مدى دستوريته مرة أخرى بناءً على الرقابة اللاحقة، الأمر الذي يرتب عدم استمرار نص ضريبي طرأت عدم دستوريته بناءً على تغير الظروف التي أدت إلى صدوره.

### المطلب الثالث

#### التجربة الفرنسية في الأخذ بنظام الجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٧٦ لسنة ٢٢ قضائية "دستورية" بتاريخ ٢٠٠٢/٦/٧م ، المجموعة، ج ١٠ "دستورية" ص ٤٩٣.



## وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي

إذا كان الدستور الفرنسي يأخذ بنظام الرقابة السابقة على دستورية القوانين، فقد أعطى المجلس الدستوري سلطة الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين التي تمثل انتهاك للحقوق والحريات التي يضمنها الدستور، وذلك بعد التعديلات الدستورية التي أجريت على الدستور الفرنسي في ٢٣ يوليو ٢٠٠٨ ، والذي نص على الرقابة اللاحقة بجوار الرقابة السابقة في حالة انتهاك القانون للحقوق والحريات التي يضمنها الدستور<sup>(١)</sup>، حيث نصت المادة (١/٦١) على أنه : "إذا ثبت أثناء نظر دعوى أمام جهة قضائية أن نصاً تشريعياً يمثل اعتداءً على الحقوق والحريات التي يكفلها الدستور، جاز للمجلس الدستوري الفصل في هذه المسألة بناءً على الإحالة من مجلس الدولة أو محكمة النقض خلال أجل محدد..."

ولما كان الدستور الفرنسي قد أكد في ديباجيته على ضرورة الالتزام بتقرير حقوق وحريات الإنسان مثلما حددها إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصادر عام ١٧٨٩، وأكدها وأتمتها ديباجية دستور ١٩٤٦، فإن أى نص يصدر من السلطة التشريعية ويمثل انتهاك لهذه الحقوق والحريات المنصوص التي ضمنها الدستور الفرنسي سواء في إعلان ١٧٨٩ أو ديباجية دستور ١٩٤٦، فيجوز تحريك الرقابة اللاحقة قبله عن طريق الدفع بعدم الدستورية.

وإذا كان إعلان ١٧٨٩ وديباجية دستور ١٩٤٦ قد نصا على المبادئ الدستورية التي ينبغي مراعاتها في فرض الضريبة على المواطنين، فإن أى انتهاك لهذه المبادئ يخول للمواطن الدفع بعدم دستورية النص الضريبي الذي يمثل انتهاكاً لحقوقه الذي ضمنها الدستور.

وقد نص على مبدأ العدالة الاجتماعية في فرض الضريبة إعلان ١٧٨٩ في مادته رقم (١٣) حيث نصت على أنه "للحفاظ على القوة العامة ولنفعات الإدارة، فإنه لا مناص من فرض ضريبة عامة، ويجب أن توزع هذه الضريبة على جميع المواطنين بنسبة قدراتهم". ونصت المادة (١٤) منه أيضاً على ضرورة الحاجة إلى الضريبة ، وإلا كانت اعتداءً على حق الملكية الخاصة المصوص عليها في المادة (١٧) من هذا الإعلان. كما أكدت ديباجية دستور ١٩٤٦ على مبدأ التضامن والمساواة لكل المواطنين أمام الأعباء العامة في المادة (١١) منها.

(<sup>١</sup>) Voir (F.X) MILLET , l'exception d'inconstitutionnalité en France au l'impossibilité du souhaitable, RDP septembre – octobre 2008, N° 5, P. 1306 et suiv ; Philipp Foilard, Droit constitutionnel et institution politique, éd 2009 – 2010, P. 38.

ويشترط لقبول الدفع بعدم دستورية النص الضريبي الذي يمثل انتهاكاً للحقوق والحريات ألا يكون قد تمت مراقبة دستوريته بناءً على الرقابة السابقة إلا في حالة تغير الظروف، حيث يعد قرار المجلس الدستوري بناءً على الرقابة السابقة بعدم مخالفة النصوص التشريعية - ومن بينها النصوص التشريعية التي تفرض ضريبة معينة - قرينة تلازم هذه النصوص فترة بقائها في النظام القانوني وتعصمها من الدفع بعدم الدستورية<sup>(١)</sup>.

وما سبق قررته الفقرة الثانية من المادة (٢٣) من القانون الأساسي الخاص بالمجلس الدستوري<sup>(٢)</sup> في بندها الثالث، فقد اشترطت لإجراء الرقابة اللاحقة على دستورية هذه القوانين "ألا يكون النص التشريعي المدفوع بعدم دستوريته قد سبق وأعلن مطابقته للدستور في أسباب ومنطوق قرار المجلس الدستوري، إلا في حالة تغير الظروف"<sup>(٣)</sup>.

وقد قرر المجلس الدستوري في حكمه الصادر في ٣ ديسمبر ٢٠٠٩ بأن : الشرط المنصوص عليه في البند ٢ من ٢٣-٢ يتسق مع الفقرة الأخيرة من المادة ٦٢ من الدستور التي تنص على : "إن قرارات المجلس الدستوري غير قابلة للاستئناف ، فهي ملزمة للسلطات العامة ولجميع السلطات الإدارية والقضائية " إلا أنه في حالة " تغير الظروف " " changement des circonstances " ، فمن الممكن أن يعاد النظر مرة أخرى في النصوص التي أعلن المجلس الدستوري موافقتها مع الدستور في أسباب ومنطوق قرار المجلس الدستوري يعاد النظر فيه مرة أخرى إذا طرأت تغييرات منذ القرار السابق في المعايير الدستورية المعمول بها normes de constitutionnalité applicables أو في ظروف القانون circonstances de droit أو الواقع circonstances de

(١) راجع في ذلك الدكتور/ عيد أحمد الغفلول : الدفع بعدم الدستورية في القانون الفرنسي، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، ٢٠١١م، ص١٤٧ و ص ٢٢٤.

(٢) أضيفت المادة ٢٣ إلى الباب الثاني من القانون الأساسي الخاص بالمجلس الدستوري رقم ١٠٦٧ الصادر في ٧ نوفمبر ١٩٥٨، وذلك في الفصل الثاني مقرر تحت عنوان : «question prioritaire de constitutionnalité» وذلك بموجب القانون الأساسي رقم ١٥٢٣-٢٠٠٩ الصادر في ١٠ ديسمبر ٢٠٠٩ بشأن تطبيق المادة ١/٦١ من الدستور.

(٣) البند الثاني من الفقرة الثانية من المادة ٢٣ من القانون الأساسي الخاص بالمجلس الدستوري، حيث جاء فيها :  
« La juridiction statue sans délai par une décision motivée sur la transmission de la question prioritaire de constitutionnalité au Conseil d'État ou à la Cour de cassation. Il est procédé à cette transmission si les conditions suivantes sont remplies :

....

2° Elle n'a pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances

... »

fait التي تؤثر على النصوص التشريعية المدفوع بعدم دستوريته بما يجعلها متعارضة مع الدستور<sup>(1)</sup>.

**وبناءً على ما تقدم :** فإنه إذا تمت مراقبة دستورية النصوص الضريبية بناءً على الرقابة السابقة من قبل المجلس الدستوري الفرنسي وقرر مطابقتها للدستور، فلا يجوز الدفع بعدم دستوريته مرة أخرى إلا كانت تنتهك حق أو حرية من الحقوق والحريات التي يكفلها الدستور وتغيرت الظروف القانونية أو الواقعية التي تم على أساسها إقرار النص التشريعي الضريبي، وكذلك يجوز مراقبة هذا النص إذا لم تكن قد تمت مراقبه من قبل المجلس الدستوري وذلك في نطاق الرقابة الجوازية له.

وإذا كان المجلس الدستوري الفرنسي يجري رقابة سابقة ولاحقة على دستورية القوانين الضريبية التي تنتهك الحقوق والحريات التي يكفلها الدستور، فإنه بذلك يحقق العدالة الاجتماعية، حيث تمنع الرقابة السابقة على دستورية النص الضريبي تحصيل أموال من الأفراد بناءً على قانون غير دستوري، وتمنع الرقابة اللاحقة الاستمرار في تطبيق نص ضريبي طرأت عدم دستوريته بناءً على تغير الظروف الواقعية أو القانونية.

ومن جهة أخرى، إذا كان الأثر المترتب على الرقابة اللاحقة التي يجريها المجلس الدستوري على دستورية النصوص التشريعية – ومنها النصوص التشريعية الضريبية – فيما يخص قراره بعدم الدستورية هو إلغاء هذا النص، فإن هذا الأثر يسري بأثر مباشر، حيث نصت المادة (٢/٦٢) من الدستور الفرنسي على أن "النص الذي يقرر عدم دستوريته على أساس المادة (١/٦١) (الرقابة اللاحقة) يعتبر لاغياً اعتباراً من تاريخ نشر قرار المجلس الدستوري أو من تاريخ لاحق يحدده هذا القرار. ويحدد المجلس الدستوري الشروط والحدود التي يجوز فيها إعادة النظر في الآثار التي رتبها النص".

وبناءً على هذا الأثر فإن تطبيق القرار الصادر من المجلس الدستوري بعدم دستورية نص ضريبي بأثر مباشر من تاريخ نشر هذا القرار يحقق العدالة الاجتماعية إذا كانت قد قررت دستوريته من قبل بناءً على الرقابة السابقة وثبتت دستوريته، حيث يعد عيب عدم الدستورية هنا عيباً طارئاً نتيجة لتغير الظروف القانونية أو الواقعية كما قررنا من قبل.

---

(<sup>1</sup>) CC. Décision n° 2009-595 DC du 03 décembre 2009, Recueil, p. 206.

كما أنه من سلطة المجلس الدستوري أن يقرر لقراره الصادر بعدم الدستورية بناءً على الرقابة اللاحقة أثر مستقبلي ، وهذا يعنى بخصوص عدم دستورية النصوص الضريبية أن تستمر الدولة فى تحصيل الضريبة غير الدستورية إلى الوقت المحدد من قبل المجلس الدستوري لسريان قراره بعدم الدستورية<sup>(١)</sup> ، مما يشكك فى تحقيق هذا الأثر للعدالة الاجتماعية، إلا أن الأثر المستقبلي الذي يقرره المجلس الدستوري قد يقرر للمصلحة العامة للدولة، وذلك فى حالة موازنة المجلس الدستوري بينها وبين المصلحة الخاصة للأفراد والمتمثلة فى عدم اقتضاء أموال بدون وجه حق بناءً على نص ضريبي حكم بعدم دستوريته.

كما يجوز للمجلس الدستوري أن يعيد النظر فى الآثار التي ترتبت فى الماضى على النص الضريبي غير الدستوري من تاريخ تحقق سبب عدم الدستورية لهذا النص وحتى صدور قراره بعدم الدستورية. مما يعنى أنه من الممكن أن يقرر المجلس الدستوري أثراً رجعيًا لقراره الصادر بعدم الدستورية وفقاً للشروط والحدود التي يقررها المجلس الدستوري، وهذا يحدده المجلس الدستوري وفقاً لظروف كل حالة على حده<sup>(٢)</sup> ، ومن ثم ينبغى أن يوازن المجلس بخصوص الأثر الرجعى الذى من الممكن أن يقرره لقراره بعدم دستورية النص الضريبي بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة للأفراد.

**ومن كل ما تقدم يتبين لنا :** أن التجربة الفرنسية فى الجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة على دستورية القوانين فى المجال الضريبي تحقق إلى حد كبير العدالة الاجتماعية، وذلك فى حالة إجراء الرقابتين معاً على النص الضريبي، أما فى حالة ما إذا كان النص الضريبي لم يتم مراقبته بناءً على الرقابة السابقة وتمت مراقبته فقط بناءً على الرقابة اللاحقة ، ففي هذه الحالة لا تحقق الرقابة اللاحقة بمفردها العدالة الاجتماعية إلا إذا كان لقرار عدم دستورية النص الضريبي أثر رجعي بما يحقق استرداد ما تم تحصيله بناءً على النص الضريبي غير الدستوري.

---

(١) Olivier Dord, La loi OGM devant le Conseil constitutionnel ou la dissémination de la jurisprudence AC, AJDA 2008, P.1614.

(٢) راجع د/ محمد عبد اللطيف : رقابة الدستورية اللاحقة فى فرنسا، مقال منشور بمجلة الدستورية، ع (٦) ، س (١٧) ، أكتوبر ٢٠٠٩م، ص ٢٤.

## الخاتمة

نخلص من خلال العرض السابق لموضوع البحث والمسائل المتعلقة به إلى النتائج والتوصيات التالية :

### أولاً : نتائج البحث :

- ١- إن العدالة الاجتماعية الواجب توافرها في المجال الضريبي لا تتحقق فحسب بخصوص فرض الضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، بل تتحقق أيضاً في اختيار نوع الرقابة على دستورية القانون الذي يقرها بما يحقق أوجه العدالة الاجتماعية في هذا المجال.
- ٢- يتمثل وجهى العدالة الاجتماعية في نطاق الرقابة على دستورية القوانين الضريبية في أمرين، الأول : ويتمثل في عدم صدور قانون ضريبي غير دستوري بما يترتب عليه من تحصيل ضريبة من الأفراد المخاطبين بهذا القانون دون وجه حق، والثاني : ويتمثل في عدم التمييز بين الأفراد في حالة الحكم بعدم دستورية القانون الضريبي بخصوص استرداد ما تم تحصيله بناءً على القانون غير الدستوري.
- ٣- إن ما يحقق العدالة الاجتماعية في نطاق الرقابة على دستورية القوانين الضريبية ومن ثم الأمن والاستقرار القانوني في هذا المجال، هو الجمع بين الرقابة السابقة واللاحقة على دستورية القوانين، حيث إنهما يحققان التوازن بين المصلحة العامة للدولة المتمثلة في عدم

مفاجئة الخزانة العامة بما يؤدي إلى إرهابها أو عجزها، وكذلك المصلحة الخاصة المتمثلة في عدم تحصيل ضريبة من الأفراد دون وجه حق بناءً على قانون غير دستوري. كما أن الجمع بين الرقابتين يعالج القصور الذي قد ينتج عنهما من حيث عدم السماح لقانون غير دستوري أن يخرج للوجود من خلال الرقابة السابقة، وكذلك معالجة حالة تغير الظروف القانونية أو الواقعية التي قد تجعل من القانون الذي ثبتت موافقته للدستور غير دستوري وذلك من خلال الرقابة اللاحقة.

٤- هذه النتيجة مترتبة على النتيجة السابقة، فلكي نكون أمام رقابة دستورية تحقق العدالة الدستورية في المجال الضريبي، ينبغي أن نكون أمام عيبين يشوبان النص القانوني الضريبي، الأول : عيب عدم الدستورية الأصلي، ويعالج بالرقابة السابقة على دستورية النص الضريبي، والثاني : عيب عدم الدستورية الطارئ، ويعالج بناءً على الرقابة اللاحقة على دستورية النص الضريبي.

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

٦- يأخذ النظام القانوني الفرنسي بنظام الجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة على دستورية القوانين التي تنتهك الحقوق والحريات التي يضمنها الدستور، ومن ثم فإنه يحقق العدالة الاجتماعية في نطاق الرقابة على دستورية القوانين الضريبية، ويعقد توازن بين المصلحة العامة للدولة والمصلحة الخاصة للأفراد، ولا يخل بالعدالة الاجتماعية في هذا المجال إلا في حالة ما إذا لم تتم مراقبة النص الضريبي بناءً على الرقابة السابقة وتم مراقبته فقط بناءً على الرقابة اللاحقة ولم يتم إرجاع أثر القرار الصادر بعدم الدستورية إلى وقت تحقق المخالفة الدستورية.

## ثانياً : أهم التوصيات والمقترحات :

١. نناشد المشرع المصري بأن يأخذ بنظام الجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة على دستورية القوانين الضريبية، وذلك لتحقيق التوازن بين المصلحة العامة للدولة والمصلحة الخاصة للأفراد، ولما يحققه من تحقيق العدالة الاجتماعية ابتداءً بفرضها وانتهاءً بتقرير عدم دستورتيتها.

وإذا كان دستور ٢٠١٤ قد خلا من النص على أى رقابة سابقة على دستورية القوانين؛ فمن ثم نقترح إجراء تعديل عليه بما يضمن اختصاص المحكمة الدستورية العليا بالرقابة السابقة واللاحقة على دستورية القوانين الضريبية.

٢. إذا لم يأخذ المشرع المصري بنظام الجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة، فينبغى أن يقرر للحكم الصادر بناءً على الرقابة اللاحقة أثر رجعي بالنسبة لجميع الممولين لا بالنسبة للمدعى فى الدعوى الدستورية فقط؛ وذلك لكى يتحقق الوجه الثانى للعدالة الاجتماعية فى هذا المجال، والمتمثل فى استرداد ما تم تحصيله من الممولين دون وجه حق بناءً على القانون غير الدستوري دون تمييز بينهم.

٣. وإذا أصر المشرع المصري على الإبقاء على الرقابة اللاحقة فقط دون أن تعاونها الرقابة السابقة، مع ما تضمنته نص المادة (٤٩) من أحكام فى المجال الضريبي بخصوص أثر الحكم بعدم دستورية النص الضريبي، فنقترح مع رأى فى الفقه<sup>(١)</sup> أن يسمح للأفراد بالطعن المباشر على النصوص الضريبية عن طريق الدعوى الأصلية طالما كانوا ممولين فعليين أو مسؤولون عن توريد الضريبة أو استقطاعها متى كان النص الضريبي المطعون عليه يخاطب أى منهم أو سيصيبه بضرر محتمل، وهذا الاقتراح من شأنه أيضاً أن يوازن بين مصلحة الممول من جهة عدم تطبيق نصوص من المحتمل أن يحكم بعدم دستورتيتها، وبين مصلحة الدولة من جهة تدارك معالجة تلك النصوص حتى لا تنهار الحصيلة الضريبية المبتغاه من ورائها.

٤. نناشد المحكمة الدستورية العليا عند إجرائها لعملية التوازن بين المصلحة العامة للدولة والمصلحة الخاصة للأفراد وبصفة خاصة عند إجرائها للرقابة على دستورية القوانين فى المجال الضريبي ألا تعلق مصلحة الدولة على مصلحة الأفراد، إلا إذا لم يكن يوجد بديل إلا

(١) د/ إكرامى بسيونى خطاب : مرجع سابق، ص ٣٠٩.

بهذا التفضيل، أما وإن وجد البديل بما يحقق توازناً بين المصالح المتعارضة ، لأن ذلك يجنبها أن تصطبغ أحكامها بالصبغة السياسية.

٥. نوصى المشرع الفرنسي بأن يقرر رقابة وجوبية سابقة على القوانين الضريبية إلى جوار الرقابة اللاحقة حتى تكتمل أوجه العدالة الاجتماعية في نطاق الرقابة على دستورية القوانين في المجال الضريبي.

### أهم المراجع

- ١- أبو الفداء إسماعيل بن عمر بن كثير : تفسير القرآن العظيم ، تحقيق: سامى بن محمد سلامة، دار طيبة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية ١٤٢٠هـ - ١٩٩٩م.
- ٢- أحمد اسماعيل : أثر تغير الظروف القانونية والواقعية فى القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد ٢٠ - العدد الأول- ٢٠٠٤م.
- ٣- إكرامي بسيوني عبد الحى خطاب : المبادئ الضريبية فى قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعى الحديث، ٢٠١٢م.
- ٤- سارة فتحى العراقي : الاتجار بالنفوز ومدى تأثيره على تقلد الوظائف القضائية، بحث مقدم لمؤتمر كلية الحقوق جامعة الاسكندرية، بعنوان "العدالة بين الواقع والمأمول" ديسمبر ٢٠١٢م، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية.
- ٥- طارق محمد عبد القادر عبد الله : الحماية الدستورية للحقوق الاجتماعية فى قضاء المحكمة الدستورية العليا، ورقة بحثية مقدمة لمؤتمر "المحكمة الدستورية العليا ودورها فى تفعيل الحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية" المركز العربى لاستقلال القضاة والمحامين "ACIJLP" القاهرة فى ١٣ يناير ٢٠١١م.
- ٦- طارق محمود محمد جعفر : الحكم بعدم الدستورية بين الأثر الكاشف والأثر المباشر، مجلة مصر المعاصرة، السنة المائة، ع ٤٩١، يوليو ٢٠٠٨م.



- ٧- عاطف محمد موسى : العدالة الضريبية في التشريع المصري بين النظرية والتطبيق – دراسة مقارنة – رسالة دكتوراه كلية الحقوق جامعة بنها، ٢٠١١م.
- ٨- عبد الحفيظ على الشيمي : التحول في القضاء الدستوري، دار النهضة العربية، ٢٠٠٨م.
- ٩- عبد الحميد البرعي : مبادئ الاقتصاد المالي، بدون دار نشر، سنة ٢٠٠٠م.
- ١٠- عبد الله ناصف : حجية وآثار أحكام المحكمة الدستورية العليا قبل وبعد التعديل، دار النهضة العربية، ١٩٩٨م.
- ١١- عليان بوزيان: القيمة الدستورية لمبدأ العدالة الاجتماعية والحماية القضائية له – دراسة تطبيقية مقارنة على الدساتير العربية الحديثة- الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية أ / قسم العلوم الاقتصادية و القانونية العدد 10 - جوان 2013 .
- ١٢- عيد أحمد الغفلول : الدفع بعدم الدستورية في القانون الفرنسي، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، ٢٠١١م.
- ١٣- محمد إبراهيم درويش : تضارب المصالح - نماذج في حقل القانون العام والخاص- مجلة مصر المعاصرة، السنة المائة، ع ٤٩١، يوليو ٢٠٠٨م.
- ١٤- محمد عبد الرؤوف المناوي : التوقيف على مهمات التعاريف، دار الفكر، بيروت، دمشق، تحقيق د/ محمد رضوان الداية، الطبعة الأولى - ١٤١٠هـ.
- ١٥- محمد عبد اللطيف : رقابة الدستورية اللاحقة في فرنسا، مقال منشور بمجلة الدستورية، ع (٦) ، س (١٧) ، أكتوبر ٢٠٠٩م.
- ١٦- محمد محمد عبد اللطيف : الدستور والعدالة الاجتماعية ، بحث منشور على شبكة المعلومات الدولية : <http://www.f-law.net/law/>
- ١٧- محمود أحمد زكي : الحكم الصادر بعدم الدستورية "آثاره وحجبيته وتنفيذه"، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، ٢٠٠٤ / ٢٠٠٥م.
- ١٨- هشام محمد فوزي : رقابة دستورية القوانين ، مركز القاهرة لدراسات حقوق الإنسان ١٩٩٩م.
- ١٩- يسري العصار، دور الاعتبارات العملية في القضاء الدستوري – دراسة مقارنة – دار النهضة العربية ١٩٩٩م.

- 20- F.X MILLET , l'exception d'inconstitutionnalité en France au l'impossibilité du souhaitable, RDP septembre – octobre 2008.
- 21- Olivier Dord, La loi OGM devant le Conseil constitutionnel ou la dissémination de la jurisprudence AC, AJDA 2008.
- 22- Philipp Foilard, Droit constitutionnel et institution politique, éd 2009 – 2010.