

خصوصية قواعد المرافعات في الطعون الدستورية الضريبية (دراسة مقارنة))

بحث تقدمت به الطالبة أمل جبر ناصر
طالبة ماجستير في كلية القانون- القسم العام
جامعة ذي قار

ملخص البحث

إن إغفال المشرع الضريبي النص على حكم معين وهو الذي يلزمنا بالعودة إلى أحكام قانون المرافعات لمعرفة هذا الحكم لكون قانون المرافعات هو المرجع لكافة قوانين الإجراءات وبالنسبة لكل ما لم يرد به نص خاص في قانونه ، ولكننا في هذه الحالة لا يمكننا ان نأخذ هذا الحكم على علاته وبالشكل الذي يعمل به في نطاق القانون الخاص ، بل ينبغي ان نجعله يتجانس ويتوافق مع أحكام القانون الضريبي حيث ان هذا الأخير محكوم بمبادئ لا يمكن تجاوزها ، وتظهر هذه المسألة بشكل جلي في الطعون الدستورية الضريبية وحيث تختلف الدعوى الدستورية عن الدعوى العادية في بعض الخصائص الأمر الذي كان له اثره في وجود هذه الخصوصيات المرتبطة بقواعد المرافعات المطبقة عند نظر هذه الطعون والتي منها ان أساليب تحريك الدعوى الدستورية تختلف عن أساليب تحريك الدعوى العادية ، إذ تحرك الدعوى الدستورية في العراق بأسلوب الدعوى المباشرة او الدفع الفرعي، او الإحالة من محكمة الموضوع ، في الوقت الذي تحرك فيه في مصر بأسلوب الدفع الفرعي ، وأسلوب الإحالة والتصدي التلقائي ، كما ان الدعوى الدستورية هي دعوى عينية لأن الغرض من إقامتها إقرار حق عيني او إحالة قانونية معينة ، والدعوى الدستورية من هذا الجانب هي دعوى ذات طبيعة عينية كون الخصومة فيها متجهة الى النصوص التشريعية بمعنى ان الخصم فيها هو النص التشريعي المخالف لأحكام الدستور ، بعكس الدعوى العادية التي تكون ذات طبيعة شخصية ، وتمثل رقابة التصدي في التشريع المصري والتي لم يأخذ بها المشرع العراقي خروجا على مبدأ (ان القضاء مطلوب، وحيث لا مصلحة لا دعوى ، وان القاضي لا يقضي بأزيد مما يطلبه الخصم).

والملاحظ أنّ شرط المصلحة في الطعون الدستورية الضريبية أخذ بعداً أوسع مما هو موجود في القوانين غير الضريبية إذ أنّ المحاكم الدستورية اكتفت بالقول بتوفر شرط المصلحة لمجرد كون الطاعن بعدم دستورية نص ضريبي (من المخاطبين بأحكامه) ولو لم يكن قد تمت بحقه إجراءات ضريبية . وعلى الرغم من خلو دستور جمهورية العراق لسنة 2005 من نص يحدد الأثر القانوني المترتب على الحكم بعدم دستورية قانون او نظام لمخالفته لأحكام الدستور مع ذلك فإن حكم الإلغاء للقوانين والأنظمة للدستور ثابت بحكم المادة (٤ - ثانياً) من قانون المحكمة الاتحادية العليا رقم (٣٠) لسنة ٢٠٠٥ الذي بقي ساري المفعول في ظل دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ .

كما يظهر أنّ المحكمة الاتحادية كانت قد حجمت نطاق حجية قراراتها وجعلتها محددة بتقرير عدم دستورية القانون الطعين فقط من دون إزالة آثاره ، وقد بالغت في تضيق حجية قراراتها عندما جعلتها مرتبهة بإقامة دعوى جديدة امام مؤسسة قضائية ثانية وكان قراراتها لا تسمو الى مصاف القرارات القضائية التي يجب تنفيذها طوعا او كرها وان الممتنع عن تنفيذها يعد مرتكبا لجرم بموجب احكام قانون العقوبات متناسية ان قراراتها تعد حجة في مواجهة السلطات كافة والأفراد بمقتضى الدستور والقانون وبموجب المبدأ القضائي القاضي (بحجية الشئ المقضي به).

Summary

It is really true that the tax lawmaker skipping to stipulate a certain rule, obliging us to return back to the rules of session law, for knowing this rule, because the session rule is actually considered as the source of all the rules of the procedures. This includes entirely all rules that are not being stipulated to a certain text. But, in this case, we do not apply the rule with its flaw and in its form which works inside the certain rule zone. Therefore, the rule must be applied correspondently and identically with the procedures of the tax law. As the latter is verily controlled with the principles that could not be over passed.

This affair is clearly presented in the tax constitutional appeals, whereat the constitutional lawsuit is not similar to the normal lawsuit in some of its details. Thus, it has affected in presenting of these particulars which related to the rules of the sessions applied during checking up of these appeals, such as the styles of reviving the constitutional lawsuit which are not similar to the normal lawsuits.

The constitutional lawsuit in Iraq is reviving in a way of direct lawsuit or sub-suing, or referring to the subject court. Actually in Egypt the lawsuit normally reviving in a way of sub-suing and the way of referring and spontaneous instituting. However, the constitutional lawsuit is really considered as an identity lawsuit since the goal of lawsuit suing is determining an identity evidence or certain legal referring.

On this side, the constitutional lawsuit is an lawsuit of identity nature, due the litigation is directly headed into the legal text. It is viz the litigation therein, the very legal text which is as unlikely as the rules of the constitutional. On contrary to the normal lawsuit which owns a personal nature, representing the judicial reexamination of setting out in the Egyptian law, whereat it is really unaccepted by Iraqi lawmaker, out of the principle(judgment is required, as there is no interest, there will be no lawsuit, and Mr. justice should not judge more than what the litigants asked for).

One should note that the condition of the interest with the tax constitutional appeals used a larger dimension more than of what presenting in untaxed rules. And the constitutional courts are content of saying that the interest condition is available, just because the one who appealed unconstitutionally of a taxed text(who called for its rules),even the latter has not being processed to the tax procedures. Although the constitution of the republic of Iraq in 2005 is void of a text determined the legal effect due to the determining of rule and system as constitutional because of its breach to the rules of the constitution. Nonetheless the rule of cancelling all laws and systems for the constitution is consistent according to the article(secondly-40) to the law of the supreme federal court No(30) in 2005 which is still be affected under the constitutional of the Iraqi republic of Iraq in 2005.

Apparently that the federal court has limited the scope of its decisions evidence, making it limited according to the appealed law as unconstitutional, without eliminating its effects. The federal court has exaggerated in applying the evidence of its decisions, when making it controlled by suing a new lawsuits before second judicial association. As though the court decisions do not reach up to the level of judicial decisions, which must be implemented voluntary or by force. And the one who objects of implementing it is really considered as a felony doer according to the rules of penalties, forgotten that its decisions are considered as an evidence confronting all authorities and persons pursuant to the constitution and according of the judicial principle saying(the evidence of the matter being judge for).

المقدمة

يُعد قانون المرافعات القانون العام للإجراءات القضائية وتلك المنظورة أمام الجهات ذات الاختصاص القضائي ويقصد بالأخيرة الإجراءات في أمر معين لا يحتوي على خصومة قائمة أمام القضاء أي يجب الرجوع لقانون المرافعات في أي شائبة للقوانين الإجرائية أو إذا اكتنف تلك القوانين غموض أو إبهام وقد أشار المشرع العراقي إلى ذلك في م(1) من قانون المرافعات التي جاء فيها ((يكون هذا القانون هو المرجع لكافة قوانين المرافعات والإجراءات إذا لم يكن فيها نص يتعارض معه صراحة)).

ولا يوجد في القانون المصري نص يماثل النص العراقي، ومع هذا فإنّ القضاء المصري قضى في تطبيقات متعددة بالرجوع إلى القواعد الواردة في قانون المرافعات، إلا انه عند تطبيق قواعد قانون المرافعات على منازعات الضرائب المباشرة في الطعون الدستورية الضريبية تظهر خصوصية لهذه القواعد عند التطبيق بالنظر لذاتية القانون الضريبي.

إذ أنّ المعروف أنّ إغفال المشرع الضريبي النص على حكم معين يلزمنا بالعودة إلى أحكام قانون المرافعات لمعرفة الحكم، لكننا لا يمكن أن نأخذ ذلك الحكم على علته وبالشكل الذي يعمل به في نطاق القانون الخاص ، وإنما يجب أن نجعل ذلك الحكم يتجانس ويتوافق مع أحكام القانون الضريبي حيث أن هذا الأخير محكوم بمبادئ لا يمكن تجاوزها.

مشكلة البحث:

تتجلى مشكلة البحث في أنّ ذاتية القانون الضريبي أبرزت بعض الخصوصيات التي تتمتع بها قواعد المرافعات عند تطبيقها على الطعون الدستورية الضريبية ، وحيث تختلف الدعوى الدستورية الضريبية عن غيرها من الدعاوى الدستورية في بعض الخصائص الأمر الذي كان له أثره في وجود هذه الخصوصيات المرتبطة بقواعد المرافعات المطبقة عند نظر الطعون الدستورية الضريبية.

هدف البحث :

يحاول البحث: تبيان بعض الخصوصيات التي تتمتع بها قواعد المرافعات عند تطبيقها على الطعون الدستورية الضريبية لكون قانون المرافعات هو المرجع لكل قوانين الإجراءات وبالنسبة لكل ما لم يرد به نص.

نطاق البحث:

ينحصر هذا البحث في تبيان موقف المحكمة الاتحادية العليا في العراق والمحكمة الدستورية العليا في مصر من الخصوصية المميزة لقواعد قانون المرافعات المطبقة على الطعون الدستورية الضريبية عند نظرها لهذه الطعون.

منهج البحث :

سوف نتبع في هذا البحث منهج البحث التحليلي والمقارن بين التشريعين العراقي والمصري بالنظر لما للأخير من سمات مميزة يمكننا الاستفادة منها.

خطة البحث:

سيكون البحث مقسم على أربعة مباحث هي تحريك الدعوى الدستورية واختلافها عن الدعوى العادية، الخصوصية في حق التصدي، خصوصية شرط المصلحة في الطعون الدستورية الضريبية، الخصوصية من حيث أثر الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي .

(ومن الله العون والتوفيق)

المبحث الأول

تحريك الدعوى الدستورية واختلافها عن الدعوى العادية

بالنسبة لتحريك الدعوى الدستورية فسوف نبحث هذه الخصيصة من ناحيتين أولهما أساليب تحريك الدعوى الدستورية وثانيهما اختلاف الدعوى الدستورية عن الدعوى العادية:

المطلب الأول

أساليب تحريك الدعوى الدستورية

حيث تحرك الدعوى الدستورية في العراق بثلاثة أساليب هي أسلوب (الدعوى المباشرة) وفيه تحرك دعوى عدم الدستورية عن طريق دعوى يقيمها الأفراد أو أحد الهيئات في الدولة على القانون الذي يعتقد أنه يخالف الدستور وأسلوب الدفع الفرعي (١) والذي لا يتضمن وجود دعوى بإلغاء قانون من القوانين لعدم دستوريته وإنما يتعلق الأمر بالدفع بعدم دستورية القانون المراد تطبيقه، حيث يتقدم أحد أطراف النزاع في قضية معروضة أمام القضاء تأخذ شكلاً دفاعياً مقتضاه أن ينتظر صاحب الشأن الذي يراد تطبيق قانون معين عليه في قضية مطروحة أمام محكمة من المحاكم، ثم يدفع بعدم دستورية هذا القانون فتتولى المحكمة بحث الأمر إذا أثير الدفع بصددها أي أن المحكمة في حالة الدفع بعدم الدستورية لا تقضي بإلغاء القانون وإنما تمتنع فقط عن تطبيقه في القضية التي أثير الدفع بمناسبةها ويظل القانون قائماً (٢).

الأسلوب الأخير يتمثل في أسلوب (الإحالة) من محكمة الموضوع إذا رأت عدم دستورية نص في نزاع معروض عليها إلى المحكمة الاتحادية العليا.

أما في مصر فتتحرك الدعوى الدستورية بثلاثة أساليب أيضاً هي أسلوب الدفع الفرعي وأسلوب الإحالة وأسلوب التصدي التلقائي والذي فيه تتصدى المحكمة الدستورية العليا من تلقاء نفسها لبحث دستورية أي نص يتعلق بالنزاع المعروض عليها على النحو الذي سوف نبينه لاحقاً (٣).

ويلاحظ أن المشرع الدستوري المصري لم يأخذ بأسلوب تحريك الدعوى الدستورية بطريق الدعوى المباشرة وهو توجه محل نظر كما نرى ، وكان الأولى بالمشرع الدستوري المصري منح الأفراد حق الطعن في النصوص التشريعية وخصوصاً الضريبية منها قبل تطبيقها حيث تعد بمثابة وسيلة وقائية للأفراد يتمكنون من خلالها تجنب تطبيق نصوص غير دستورية قبل نفاذها فعلاً مما يحقق استقرار مراكزهم القانونية ووضعهم المالي فضلاً عن أنها تعد وسيلة مهمة لحماية أموال

الدولة من الاسترداد بعد سنوات من تطبيقها مما يحقق ثبات حصيلة الخزنة واستقرار الأوضاع في الدولة.

المطلب الثاني

اختلاف الدعوى الدستورية عن الدعوى العادية

الدعوى الدستورية هي دعوى قضائية وهي بذلك لا تختلف عن أي دعوى أخرى ترفع أمام القضاء، إلا أنّ لها خصائص تميزها عن الدعوى العادية، ويقدر ما يتعلق الأمر بالمجال الضريبي فإن للدعوى الدستورية أثراً على مدى التزام الطاعن بعدم دستورية نص ضريبي بدفع الضريبة حتى في حالة الطعن وفقاً لما هو مستقر في قوانين الضرائب المباشرة تطبيقاً (لقاعدة ادفع وعارض).
لما تقدم سوف نبحث هذا الاختلاف في فرعين ، حيث نخصص الفرع الأول لتبيان الخصائص التي تميز الدعوى الدستورية عن الدعوى العادية بالنظر لأنّ الدعوى الدستورية الضريبية هي دعوى دستورية وتشارك مع بقية الدعاوي الدستورية في أغلب الخصائص ، في حين سنبحث في الفرع الثاني بعض الخصوصيات المميزة للدعوى الدستورية الضريبية والتي من أبرزها أثر الطعن بعدم دستورية نص ضريبي على الالتزام بقاعدة ((ادفع وعارض)).

الفرع الأول: الخصائص التي تميز الدعوى الدستورية عن الدعوى العادية.

أولاً: الدعوى الدستورية دعوى عينية:

تقسم الدعوى بصورة عامة وتبعاً لطبيعة الحق الذي تستند إليه إلى دعوى عينية ودعوى شخصية، فالدعوى العادية هي دعوى شخصية لكون الغرض من إقامتها إقرار حق شخصي متعلق برابطة شخصية بين طرفين، في حين أن الدعوى العينية يكون الغرض من إقامتها إقرار حق عيني أو حالة قانونية معينة.

والدعوى الدستورية من هذا الجانب هي دعوى ذات طبيعة عينية كون الخصومة فيها متجهة إلى النصوص التشريعية . أي أن الخصم فيها هو نص التشريع المخالف لأحكام الدستور، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن آثارها ذات حجية مطلقة على الكافة أي أن الحكم الصادر في الدعوى الدستورية لا يقتصر على أطرافها فحسب بل يشمل جميع الهيئات والأفراد الخاضعين للقانون سواء كانوا مخاطبين بالنص المطعون به أم لا، فضلاً عن إلزام الهيئات القضائية كافة بالحكم الصادر فيها. (٤)

ويؤيد هذا الطرح حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر إذ قررت في أحد أحكامها (٥)، بأن ((الأحكام الصادرة في الدعوى الدستورية هي بطبيعتها دعاوي عينية، توجه الخصومة فيها

إلى النصوص التشريعية المطعون عليها بعيد دستوري تكون لها _على ماجرى به قضاء هذه المحكمة _حجية مطلقة، حيث لا يقتصر أثرها على الخصوم في الدعوى التي صدرت فيها، وإنما ينصرف هذا الأثر إلى الكافة وتلتزم بها جميع سلطات الدولة سواء كانت هذه الأحكام قد انتهت إلى عدم دستورية النص التشريعي المطعون فيه أم إلى دستوريته ورفض الدعوى على هذا الأساس)).

وهذا الاتجاه من المشرع الدستوري يمثل دليلاً على أن الدعوى الدستورية إنما تهدف إلى حماية المراكز القانونية المقررة للأفراد وضمان مصالحهم تجاه تعسف السلطة التشريعية بخروجها على مقتضى الدستور خصوصاً في مجال القوانين الضريبية التي يظهر فيها التفاوت في المراكز القانونية ومحاباة جهة الإدارة واضح للعيان.

ثانياً: الدعوى الدستورية دعوى قضائية مستقلة ذات طبيعة خاصة:

إن الدعوى الدستورية هي دعوى مستقلة ترفع أمام هيئة قضائية متخصصة غير الهيئة القضائية أو الجهة ذات الاختصاص القضائي التي تنظر الخصومة الأصلية المرفوعة أمامها (٦). وحيث لا تكون الدعوى الدستورية دعوى تبعية للدعوى الأصلية كما هو الحال في الدعوى الحادثة. وإنما هي دعوى أصلية مستقلة عن الدعوى المرفوعة أمام محكمة الموضوع (٧). وقد استقرت أحكام المحكمة الدستورية العليا في مصر على اعتبار الدعوى الدستورية دعوى مستقلة.

إذ نص أحد أحكامها (٨) على : ((لكل من الدعويين الموضوعية والدستورية ذاتيتهما ومقوماتهما. ذلك أنها لا تختلطان ببعضهما ولا تتحدان في شرائط قبولهما بل تستقل كل منهما عن الأخرى في موضوعها ، وكذلك في مضمون الشروط التي يتطلبها القانون لجواز رفعها، فالدعوى الدستورية تتوخى الفصل في التعارض المدعي به بين نص تشريعي وقاعدة في الدستور، في حين تطرح الدعوى الموضوعية في صورها الأكثر شيوعاً. الحقوق المدعى بها في نزاع يدور حول إثباتها أو نفيها عند وقوع عدوان عليها)) وإذا كانت الدعوى الدستورية دعوى مستقلة ، فهي في الوقت نفسه دعوى ذات طبيعة خاصة، إذ أنها تجمع بين خصائص أسلوب الدعوى المستقلة من جانب وخصائص أسلوب الدفع الفرعي من جانب آخر. ويتضح ذلك من خلال كون الدعوى الدستورية في أغلب البلدان لا ترفع ابتداءً بصورة مستقلة أمام المحكمة الدستورية وإنما يشترط أن تكون هناك دعوى مرفوعة أمام القضاء العادي أو المختص بنظر منازعات الضرائب (٩).

ثالثاً:- الدعوى الدستورية دعوى ضد قانون:

إنّ ما يميّز الدعوى الدستورية أنها دعوى ترفع ضد قانون ، إذ أن الدعوى الدستورية هي الطريقة الطبيعية للطعن بدستورية القوانين واللوائح، وذلك بأن الفرد إذا ما أراد أن يطلب من القاضي الدستوري الحكم بعدم دستورية نص معين في قانون أو لائحة فعلية أن يستعمل طريقة الدعوى الدستورية، وقد يدخل الخصوم في الدعوى الأصلية أطرافاً في الدعوى الدستورية ومع ذلك لا يخرق هذا الأمر كون الدعوى الدستورية دعوى ضد قانون.(١٠)

الفرع الثاني:أثر الطعن بعدم دستورية نص ضريبي على الالتزام بقاعدة ((ادفع أو عارض))

إنّ من المستقر لدى المشروع الضريبي العراقي(١١) وكذا نظيره المشرع الضريبي المصري (١٢) أن الطعن بقرار تقدير الضريبة ينبغي أن لا يكون مؤخراً لدفع الضريبة طبقاً لقاعدة (ادفع و عارض) المستقرة في القانون الضريبي مثلما سنأتي على تفصيل هذا لاحقاً، ولكن المهم في الموضوع هو مدى الالتزام بهذه القاعدة بالنسبة للطاعن بعدم دستورية نص ضريبي فهل يكون ملزم ابتداءً بدفع الضريبة ومن ثم يستطيع بعد ذلك أن يطعن بعدم الدستورية؟ أم يمكنه أن يطعن بعدم دستورية نص ضريبي دون أن يكون ملزماً بقاعدة (ادفع و عارض)، لم يتطرق المشرع الضريبي العراقي وكذا القضاء لتبيان هذه المسألة بحسبان أنه يسمح للأفراد بالطعن بعدم الدستورية بطريق الدعوى المباشرة ، نرى أنّ الوضع في العراق لا يلزم الطاعن بعدم دستورية نص ضريبي بدفع الضريبة ابتداءً فيما إذا كان القانون المطعون بعدم دستوريته لم ينفذ بحق الطاعن بعد بحيث لا يكون الطاعن في هذه الحالة ملزماً بدفع الضريبة تطبيقاً لقاعدة (ادفع و عارض) كون الطعن بعدم الدستورية لا يعطل نفاذ القانون.

أمّا إذا كان القانون المطعون بدستوريته قد نفذ بحق الطاعن وهنا يكون الطاعن ملزماً بدفع الضريبة المقدرة عليه حتى في حالة تقديمه الطعن. وفي مصر، نرى، أن الطاعن بعدم الدستورية لا يمكنه أن يتهرب من دفع الضريبة كون قانون المحكمة الدستورية العليا لم يجيز الدعوى الدستورية المبتدئة وحيث أن المشرع قد اشترط في الدعوى الدستورية أن يكون هناك نزاع أو دعوى موضوعية أثير فيها دفع بعدم الدستورية، وإنّ الفصل فيه لازم للفصل في موضوع الدعوى (١٣)، ففي هذه الحالة سوف يكون الطاعن بعدم دستورية نص ضريبي ملزماً بدفع الضريبة كون طعنه بعدم الدستورية لم يأتي مستقلاً بطريق الدعوى المباشرة وإنما جاء عن طريق الدفع الفرعي بمناسبة موضوع نزاع كان قائماً بين المكلف والسلطة المالية مرتبطاً بقرار فرض الضريبة الذي كان من

المفترض فيه أن المكلف قد أدى ما عليه من مبالغ الضريبة المقدرة قبل أن يبادر إلى الطعن بالدستورية.

من هذا نلاحظ أن الطاعن بعدم دستورية نص ضريبي في العراق سوف يجد الطعن بعدم الدستورية طريقاً سهلاً يمكنه من خلاله أن يتهرب من دفع الضريبة، فيما إذا كان القانون المطعون بدستوريته غير نافذ بحق الطاعن بعد، بالنظر لأنّ القوانين الضريبية تجيز للطاعن بعدم الدستورية أن يطعن بعدم دستورية قانون رغم كون هذا القانون غير نافذ بحقه تأسيساً على المصلحة المحتملة وهذا ما يميز الدعوى الدستورية الضريبية عن باقي الدعاوي الدستورية التي تشترط في المصلحة التي ينبغي توافرها لدى الطاعن بعدم الدستورية أن تكون حالة ومحققة وهذا ما سوف نأتي على تبيانها بشكل أكثر تفصيلاً لاحقاً، ونرى ضرورة أن ينتبه المشرع لهذه المسألة ويلزم الطاعن بعدم الدستورية بدفع مبلغ الضريبة المقدرة عليه ابتداءً قبل المبادرة للطعن بعدم الدستورية وذلك للمحافظة على حصيلة الضرائب واستقرار الوضع المالي للدولة وتحقيقاً للعدالة والمساواة بين الطاعن بعدم الدستورية والطاعن بطرق الطعن العادية في قرار السلطة المالية (قرار تقدير الضريبة).

المبحث الثاني

الخصوصية في حق التصدي

وقد جاءت رقابة(التصدي) في التشريع المصري (١٤) والتي لم يأخذ بها المشرع العراقي خروجاً على مبدأ (أن القضاء مطلوب) و(حيث لا مصلحة لا دعوى) ، وحيث يتجلى هذا الخروج بشكله الأكثر وضوحاً في الطعون الدستورية الضريبية لما لذلك من أثر بالغ على استقرار الوضع المالي للدولة ، الأمر الذي يقتضي بيان معنى رقابة التصدي وموقف المشرع الضريبي المصري منها ، لكي تبرز خصوصية قواعد المرافعات من هذه الناحية، وهذا ماسوف نبحثه في المطلبين التاليين:

المطلب الأول

معنى الحق في التصدي

إن حق التصدي هو حق المحكمة الاستئنافية إذ ألغت الحكم الابتدائي أن تتعرض بموضوع النزاع وتفصل فيه، حيث أن القاعدة العامة، أنه على المحكمة الاستئنافية إذا ألغت حكم أول درجة أن تنظر موضوع الدعوى ومن ثم فلا يجوز لها أن تعيد الدعوى إلى محكمة أول درجة مادام الأخيرة فصلت في موضوعها لأنها في هذه الحالة تكون قد استنفذت ولايتها، وكذلك يكون الأمر لو كانت المحكمة الاستئنافية قد ألغت الحكم المستأنف بسبب بطلانه أو بطلان في الإجراءات السابقة على الحكم مادام أن هذا البطلان لم يمس إيداع صحيفة الدعوى أمام محكمة أول درجة باعتبار أن الدعوى ترفع بهذا الإيداع وذلك بشرط أن تكون محكمة أول درجة قد نظرت هذا الموضوع، فإذا كانت لم تنظره بسبب قضائها ببطلان الصحيفة لأي سبب من الأسباب أو لعدم اختصاص المحكمة أو لعدم جواز نظر الدعوى لسبب إجرائي كرفعها بغير الطريق الذي رسمه القانون فإن المحكمة الاستئنافية يجب أن تقصر قضاءها على إلغاء حكم أول درجة فليس لها أن تتصدى لنظر موضوع لم يبحث من محكمة الدرجة الأولى وألا تكون قد خرجت على قاعدة أصلية في قانون المرافعات هي نظر الدعوى على درجتين.(١٥)

الذي مؤداه أنه لا يمكن أن تنظر جميع المنازعات من قبل محكمة واحدة فلا بد من تعدد المحاكم وتنوعها ، فالنزاع يجب أن ينظر أولاً أمام محاكم الدرجة الأولى ثم بعد ذلك يعرض أمام محاكم الدرجة الثانية، محاكم أعلى درجة لإعادة النظر فيما أصدرته المحاكم الابتدائية من أحكام (١٦).

وعن التصدي في المجال الضرائبي، حيث من المقرر أن لجنة الطعن الضرائبي في مصر لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي فإذا قضت باعتبار التظلم في قرار اللجنة كأن لم يكن لعدم حضور الممول وطعن الآخر في هذا القرار أمام المحكمة الابتدائية على سند من أنه لم يعلن بالجلسة التي حددت لنظر الطعن أمام اللجنة وتبين للمحكمة صحة دفاعه فهل تعيد الطعن إلى اللجنة أم تتصدى لنظره؟

الظاهر إنه يتعين إعادة النظر إلى اللجنة لأن القرار الصادر منها أنهى النزاع لأمر شكلي دون أن يتعرض للموضوع عملاً بالقواعد العامة المقررة في قانون المرافعات ولا يعترض على ذلك بأنها لجنة إدارية ذلك لن مادام أن القانون جعل لها اختصاصاً قضائياً ولم يرد في قانون إنشائها نص في هذا الشأن فيجري عليها مايجري على المحاكم، أما إذا كان الموضوع يتعلق بمسألة إجرائية (كالبتلان) فيتعين على محكمة أول درجة أن تتصدى للفصل فيه ولا تعيده للجنة لأن البتلان مسألة تتعلق بالإجراءات بل يجب عليها أن تتصدى للفصل في الموضوع(١٧). من هذا يتضح أن المحكمة الابتدائية إذا قضت بعدم القبول فيكون المقصود به عدم القبول الموضوعي أما عدم القبول لعيب شكلي أو إجرائي فإن محكمة أول درجة لا تستنفذ ولايتها به ويتعين عليها إعادة الدعوى إليها.

المطلب الثاني

خصوصية التصدي في المجال الدستوري الضريبي.

وفي مجال التصدي التلقائي (الدستوري) وحيث أن الهيئة القضائية المختصة بنظر دستورية التشريعات تكون لها اختصاصات أخرى مختلفة، ومن خلال نظر هذه الهيئة في الاختصاصات المحددة لها فإنه قد يتبادر إليها نص تشريعي مخالف للدستور، فهل لها أن تنظر في دستورية هذا النص؟

الأصل أنّ القاضي لا يستطيع أن يخرج عن ما طرحه الخصوم من طلبات ودفع في الدعوى مثلما ذكرنا، إلا أنه يثبت للقاضي حق التصدي في بعض الأحيان بناءً على نص يخوله بذلك أو بناءً على ما منح من سلطة تقديرية لبعض المسائل والدفع من تلقاء نفسه وذلك لتعلق هذه المسائل والدفع بالنظام العام، وبما أن مسألة دستورية النصوص التشريعية هي من النظام العام، فللقاضي الدستوري أن يثير هذه المسألة من تلقاء نفسه(١٨).

ويرجع السبب في إعطاء الهيئة المختصة بالنظر في دستورية التشريعات الحق في التصدي للنصوص التشريعية التي ترى أنها مخالفة للدستور إلى سببين أساسيين:

الأول: هو أن الهيئة القضائية المختصة بالنظر في دستورية التشريعات هي صاحبة الولاية العامة الوحيدة في مجال الرقابة على صحة التشريعات، مما يستوجب أن يكون لها حق التصدي لفحص أي نص تشك في مدى دستوريته يعرض عليها بمناسبة ممارستها لأحد اختصاصاتها المحددة بموجب الدستور، أما السبب الآخر هو أنّ أغلب الدساتير التي تأخذ بنظام الرقابة على دستورية التشريعات تمنح المحاكم بمختلف درجاتها حق الإحالة التلقائية لأي نص تشك بمخالفته للدستور للهيئة القضائية المختصة بالنظر في دستورية التشريعات ودون الحاجة لإثارة هذا الأمر من أحد المتخصصين أمامها وإذا كان الأمر على هذا النحو فإنه من باب أولى أن تمنح الهيئة القضائية التي تنظر في دستورية التشريعات حق التصدي التلقائي لأنها أساساً صاحبة الولاية بالنظر في دستورية التشريعات بموجب الدستور (١٩).

وتملك المحكمة الدستورية العليا في مصر الحق في التصدي لدستورية القاعدة القانونية سواء صدرت عن سلطة التشريع أو عن سلطة التنفيذ لكي تعلن أنها موافقة للدستور أو مخالفة له. وقد نص قانون المحكمة الدستورية العليا الذي أعطاه الحق في جميع الحالات أن تقضي بعدم دستورية نص بمناسبة ممارسة اختصاصاتها ويتصل بالنزاع المطروح عليها. (٢٠)

وقد أعملت المحكمة الدستورية العليا حالة التصدي وفق (م/٢٧) في حكمها (٢١). الذي وضحت فيه شروط تطبيقها حيث قالت ((أن قضاء هذه المحكمة في شأن م(٢٧) من قانونها التي تخولها الحكم بعدم دستورية نص في قانون أو لائحة يعرض لها بمناسبة ممارسة اختصاصها ويتصل بالنزاع المعروض عليها مؤداه أن مناط تطبيقها يفترض وجود خصومة أصلية طرح أمرها عليها وفقاً للأوضاع المنصوص عليها في قانون إنشائها، وإن ثمة علاقة منطقية تقوم بين هذه الخصومة وما قد يثار عرضاً من تعلق الفصل في دستورية بعض النصوص القانونية بها ومن ثم تكون الخصومة الأصلية هي المقصودة بالتداعي أصلاً والفصل في دستورية النصوص القانونية التي تتدخل بها عرضاً مبلوراً الخصومة التي تدور عليها الخصومة الأصلية وجوداً وعدمياً فلا تقبل إلا معها وهو ماجرى عليه هذه المحكمة التي تقوم عليها الخصومة الفرعية إلا بقدر اتصالها بالخصومة الأصلية أياً كان موضوعها أو أطرافها بما مؤداه أن مباشره هذه المحكمة رخصتها المنصوص عليها في م(٢٧) من قانونها، يتطلب فيها توافر ثلاث شروط حددتها المحكمة الدستورية العليا نفسها في هذا القرار لكي تمارس حقها في التصدي للدستورية،

١- استيفاء الخصومة الأصلية لشرائط قبولها.

٢- اتصال بعض النصوص القانونية عرضاً بها.

٣- تأثير الفصل في دستوريته في محصلتها النهائية.

ويرى البعض أن المحكمة حين تتصدى لبحث دستورية نص تشريعي متصل بالنزاع المطروح عليها فإنها لا تصنع هذا تزايداً منها فهي ليست استثناء من القاعدة العامة في قانون المرافعات التي تقرر (أن المحكمة لا تقضي بغير طلب ولا تقضي بأزيد مما يطلبه الخصوم) (٢٢) في حين نرى وخلافاً لما تقدم أن الرقابة القضائية على دستورية القوانين التي تباشرها المحكمة هي رقابة شاملة ، فالمحكمة لا تقتصر على الأسباب التي يبينها المدعي في دعواه وإنما تمتد إلى جميع عيوب النص وأوجه البطلان وهذا ما أكدته المحكمة الدستورية العليا. عندما ذهبت ((إلى أنها في رقابتها الدستورية لا تقف عند حد النص الدستوري الذي نسب إلى النص التشريعي الطعين مخالفته بل إنها تحيل بصرها في النصوص الدستورية جميعها على ضوء النظرة المتكاملة لأحكامها لتحديد على ضوءها توافق ذلك النص أو تعارضه مع أحكام الدستور مجتمعه)) (٢٣).

وبقدر ما يتعلق الأمر برقابة التصدي في حالة وجود نص ضريبي مخالف للدستور وحيث يعد المجال الضريبي من أخطر المجالات التي تؤثر فيها أحكام المحكمة الدستورية العليا لما لحكم المحكمة الدستورية من أثر واسع الخطر في هذا المجال، بحسبان انه يؤدي إلى رد الضريبة المقضي بعدم دستورتها بعد دفعها بعدة سنوات وبعد أن تكون الدولة قد اعتمدت عليها في تمويل نفقاتها وضبط موازنتها، الأمر الذي يؤدي إلى ضرورة إعادة تدبير النفقات اللازمة لرد الضريبة مما يؤدي إلى كثير من الخلل والاضطراب في ميزانية الدولة (٢٤).

وقد وضعت المحكمة الدستورية العليا أحكاماً مهمة في المجال الضريبي تنير الطريق أمام المشرع حال وضعه للقوانين الضريبية.

ومن جانبنا فإننا نشيد بموقف المشرع المصري عندما أعطى للمحكمة الدستورية العليا وكذا لمحاكم النقض والاستئناف الحق في التصدي، وندعوا المشرع العراقي إلى أن ينهج سبيل نظرية المشرع المصري ويعطي للجهة المختصة وخصوصاً الجهات التي تنتظر المنازعات الضريبية لكون هذه الجهات نظيرة في مسائل ذات أهمية لأنها ترتبط بموضوعات مالية لكي تتجنب رد الضريبة المقضي بعدم دستورتها بعد دفعها فضلاً عن تجنب الأثر المترتب على ذلك من عدم استقرار الوضع المالي للدولة ومراكز المكلفين القانونية ، من كل ما تقدم يتضح أن حق التصدي الذي اقره المشرع المصري للقضاء المصري كان خروجاً على قاعدة أساسية مستقرة في قانون المرافعات وهي (أن القضاء لا يقضي بغير طلب ولا يقضي بأزيد مما يطلبه الخصوم) ويبدو هذا الخروج واضحاً في الطعون الدستورية الضريبية بشكل خاص.

المبحث الثالث

خصوصية شرط المصلحة في الطعون الدستورية الضريبية

قبل الخوض في بيان طبيعة المصلحة في الطعون الدستورية الضريبية ينبغي توضيح معناها وموقف قانون المرافعات منها لكونه الشريعة العامة لقوانين الإجراءات، لذا سوف نقسم هذا المبحث على مطلبين وعلى النحو التالي :

المطلب الأول

معنى المصلحة وشروط قبوله

عرفت المصلحة بأنها ((الباعث على رفع الدعوى، أو هي المنفعة التي يحصل عليها المدعي من التجائه للقضاء)).(٢٥)

والرأي الغالب في فقه المرافعات في تعريف المصلحة في الدعوى أنها ((الفائدة العملية التي تعود على المدعي إذا حكم له بطلباته الواردة في الدعوى)) (٢٦) وهي أيضاً الحاجة إلى حماية القانون للحق المعتدى عليه أو المههد بالاعتداء عليه ، والمنفعة التي يحصل عليها المدعي من تحقق هذه الحماية، فالمصلحة هي مناط الدعوى وحيث لا مصلحة لا دعوى لذا فإنه يتعين أن تنصب مطالبة المدعي في دعواه على حق من الحقوق التي يجوز الادعاء بها، ومؤدى الفائدة العملية أن المسائل النظرية لا تصلح لذاتها أن تكون محلاً لدعوى قضائية، فالقضاء ليس داراً للإفتاء ولا مجال للمجادلات النظرية البحتة، ويجب أن تكون الفائدة العملية مشروعة والهدف من ذلك عدم شغل ساحات المحاكم بدعاوى لا فائدة منها ذلك لأن القضاء سلطة من سلطات الدولة يباشر وظيفته من أجل حماية المصالح، وإذا ما ازدحمت ساحات المحاكم بدعاوى غير منتجة أو كيدية، عجز القضاء عن أداء رسالته (٢٧) وتعد قضية أسئلة الضرائب العامة في بريطانيا من أقدم القضايا الإدارية التي عرضت على القضاء الانكليزي الموحد، حيث كانت فاتحة التنبيه إلى شرط المصلحة في الدعوى الإدارية (٢٨)

ونجد شرط المصلحة واضحاً في (٦/م) من قانون المرافعات العراقي النافذ (٢٩) وكذا (٣/م) من قانون المرافعات المصري (٣٠) وان شرط المصلحة يتناول وجود الحق في مباشرة الدعوى أو عدم وجوده بصرف النظر عن وجود الحق الذي تقام الدعوى لتقريره أو حمايته، وقد حددت قوانين المرافعات مجموعة شروط ينبغي توافرها في المصلحة لرفع الدعوى.

أولاً : شروط المصلحة:

يشترط في المصلحة التي يجب توافرها في الدعوى عدة شروط هي:

أ- أن تكون المصلحة قانونية:

أي تستند إلى حق أو مركز قانوني ، بحيث تهدف الدعوى لحماية هذا الحق أو المركز القانوني ، وإلا ردت ، لأنّ المصلحة بذاتها لا تحمي إلا إذا كانت في نطاق القانون وغير مخالفة للنظام العام ، ورغم أنّ هذا الوصف للمصلحة لم يرد في نص (م/٦) إلا أنّ المنطق القانوني والمشروعية يقضيان بالأخذ به.(٣١)

ومعنى قانونية المصلحة في الطعون الدستورية الضريبية هو أن يهدف المكلف إلى تقرير مخالفة النص الضريبي لمبدأ أو نص دستوري كمخالفة مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي، كأن يصدر المشرع الضريبي قانوناً يفرض بموجبه ضريبة على مصدر للدخل لم يكن خاضعاً قبل صدور هذا القانون، أو مخالفة مبدأ المساواة، كأن تفرض ضريبة تتضمن تمييزاً في السعر أو الخضوع الضريبي بين المكلفين بالرغم من تساوي مركزهم القانوني.

ب- أن تكون المصلحة معلومة:

ومعنى معلومية المدعى به أن لا يكون المدعى به مجهولاً فلا تقبل الدعوى بمجهول وتحقق معلومية المدعى به بالوجوه الآتية :-

١- إذا كان المدعى به حاضراً في مجلس القضاء فمعلوماته تتحقق بالإشارة إليه في الدعوى ، كما تكفي الإشارة إليه في الشهادة واليمين عند اقتضاء سماع الشهادة أو أداء اليمين ، إذ أنّ الإشارة إلى الشيء أبلغ طرق معلوماته وتعيينه.

٢- وإذا لم يكن المدعى به حاضراً في مجلس القضاء فإن كان إحضاره لا يكلف مؤونة وكان المدعي عليه معترفاً بوجوده عنده فإنه يجبر على إحضاره إلى مجلس القضاء للإشارة إليه عند الدعوى ، وفي الشهادة واليمين ، عند اقتضاء سماع الشهادة أو أداء اليمين(٣٢)

أمّا إذا كان في إحضاره إلى مجلس القضاء مؤونة تكلف المدعى عليه مصرفاً فإنه لا يلزم بإحضاره بل أما أن تذهب المحكمة إلى المحل الذي فيه المدعى به وتستمع هناك الدعوى والشهادة أو تحلف المدعى عليه عند الاقتضاء ، وأما أن تكتفي المحكمة للمعلومية بتوصيف المدعى به وتعريفه وبيان قيمته، وإذا كان المدعى به أعياناً مختلفة الجنس أو النوع أو الوصف فلا يلزم ذكر قيمة كل واحد منها على حدة بل يكفي بذكر قيمة المجموع .

٣- وإذا كان المدعى به ديناً فليزِم للمعلومية بيان جنسه ونوعه وقدره.

٤- وإذا كان المدعى به عقاراً، فيلزم للمعلومية أن يذكر بلده وقرينته أو محلته وحدوده وأسماء أصحاب حدوده وأسماء آبائهم وأجدادهم ولكن إذا كان العقار مشهوراً يكفي ذكر اسمه ، وكذلك

إذا كان أصحاب الحدود مشهورين فيكفي ذكر أسمائهم فقط ، ويكفي للمعلومية أيضاً في دعوى العقار أن يقدم المدعى سند التملك (٣٣) وقد أشار ديوان ضريبة العقار إلى وجوب ملاحظة مساحة ومشتملات العقار (ووصفه وصفاً دقيقاً) ، عند تخفيض بدل الإيجار في قراره (٣٤) الذي أراد فيه أن يؤكد على معلومية المدعى به وحيث أن معلومية العقار تتحقق بوصفه وصفاً دقيقاً .

ج- أن تكون المصلحة حالة أو قائمة:

إذا كانت المصلحة القانونية تعني الادعاء بحق يحميه القانون فإن المصلحة الحالة والقائمة تعني وقوع اعتداء على الحق أو المنازعة فيه. فيجب أن يكون حق رافع الدعوى - أو مركزه القانوني الذي يراد حمايته برفع الدعوى - قد وقع عليه اعتداء بالفعل أي أن يكون الضرر الذي يسعى إلى دفعه أو إصلاحه قد وقع بالفعل ويقصد من دعواه إزالة ضرر حال، كأن يمتنع المدين عن الوفاء بالتزامه للدائن بالرغم من حلول أجل الدين ، حيث أن الأصل في الدعاوي (دعاوي علاجية) ترمي إلى دفع اعتداء وقع بالفعل أو إصلاح ضرر حصل فعلاً ، فأن جوهر عمل القضاء هو حسم نزاع لذلك فأن شرط تدخل القاضي وجود نزاع حول الحق المدعي ، فلا يستطيع الشخص أن يتمسك أمام القضاء بمخالفة القانون دون أن يترتب على هذه المخالف ' نزاع حول حقه أو مركزه القانوني .(٣٥)

ويمكننا أن نمثل لذلك في مجال الطعون الدستورية الضريبية انطلاقاً من كون المكلف يعد صاحب مصلحة حالة أو قائمة فيما لو طعن بعدم دستورية القانون أو النص الضريبي بعد نفاذه وتطبيقه عليه وليس بعد مجرد صدوره وقبل نفاذه. فإذا نفذ القانون أو النص الضريبي بحق المكلف عندها يكون صاحب مصلحة فعلية حالة أو قائمة مكنته من الطعن بعدم الدستورية، لذا تكون المصلحة غير قائمة لدى المكلف الطاعن بعدم الدستورية إذامتم إلغاء النص القانوني الطعين بأثر رجعي.

د- أن تكون المصلحة ممكنة :

ويشترط أن تكون المصلحة ممكنة أي غير مستحيلة إذ لا التزام بمستحيل (٣٦) وشرط الإمكان نصت عليه المادة ١٦٢٩ من مجلة الأحكام العدلية ، وهو أن يكون ((المدعى به محتمل الثبوت عقلاً وعادة)).(٣٧)

ومعنى أن تكون المصلحة ممكنة هو أن لا تكون مستحيلة، والاستحالة أما أن تكون قانونية أو طبيعية ، وتكون الاستحالة قانونية إذا كانت استحالتها ترجع لسبب ينص عليه القانون ، فالمصلحة غير ممكنة التحقيق أي مستحيلة إذا تعهد المحامي لموكلة بدفع تمييز بالدعوى ، رغم أن مدة الطعن بالتمييز قد فاتت عليه في حين تكون الاستحالة طبيعية إذا كانت تخالف طبيعة

الأشياء ، كمن يقيم الدعوى لإثبات نسبة من أخريصغره سناً،أو أن يدعي شخص بنوة من هو أكبر منه سناً.(٣٨)

هـ- أن تكون المصلحة محققة :

ومعنى محققة أن تكون المصلحة قائمة أي أن تكون غير محتملة قد توجد وقد لا توجد وحكمة تطلب هذا الشرط لقبول الدعوى أن حلول المصلحة في الدعوى (أو الدفع أو الطعن) معيار لتحقيق الغرض الذي وجدت من أجله الدعوى ، لان الدعوى لم توجد لحماية مصالح المدعي فقط بل قصد بها أيضا استقرار النظام وتأمين المعاملات بين الناس ،ويقابل هذا الشرط ماجاء بنص المادة الثالثة من القانون المصري كما ذكرنا ، والمادة ١١ من القانون السوري والمادة ٣٠ من القانون المرافعات اللبناني.(٣٩)

ويكاد يجمع الفقه والقضاء العربي والأجنبي في شأن الدعوى القضائية على انه (حيث توجد مصلحة ، توجد دعوى) أو بعبارة أخرى (لادعوى بغير مصلحة) (٤٠) وتبرير اشتراط أن تكون المصلحة محققة هو انه لايجوز أن تبدد المحكمة أو الجهة المختصة بنظر المنازعة وقتها وجهدها من خلال مواجهتها لنزاع غير حقيقي أو قائم بما مؤداه انتفاء اتصالها بنزاع مازال في دور التكوين أو أجهض قبل التداعي (٤١). ومثال ذلك فيما لو طعن المكلف بعدم دستورية قانون ضريبي قد ألغي منذ سنوات وبأثر رجعي واتساقاً مع هذا فقد ميز القضاء المصري بين الطعن بقانون ملغي بأثر رجعي من جهة وقانون ملغي منذ تاريخ صدور القانون الملغي وأسس تميزه على أساس أن إلغاء القانون بأثر رجعي يرفع وصف الضرر مما ينهي مصلحة المدعي بالدعوى الدستورية ، وهذا ماذهبت اليه المحكمة الدستورية العليا

إنَّ إلغاء القانون الطعين من تاريخ العمل به ، وإلغاء ما صدر من رئيس الجمهورية من قرارات استناداً أليها منذ تاريخ العمل بكل منها ، فإنه لم تعد ثمة أثاراً قانونية يمكن أن يكون النص الطعين قد رتبها خلال فترة نفاذه بعد أن تم إلغائه بأثر رجعي ، لتغدو مصلحة المدعي لذلك في الطعن عليها منقضية مما يتعين معه الحكم بعدم قبول الدعوى.(٤٢)

ثانياً:- المصلحة المحتملة:

نظر جانب من الكتاب للمصلحة المحتملة بأنها حالة وجود حق أو مركز قانوني محمي في ظل نصوص قانونية بيد أن الاعتداء عليه أو التأثير فيه لم يحدث بعد ، أي أن الاعتداء لم يكن حاصلًا أثناء إقامة الدعوى بل هو أمر محتمل الحدوث آجلاً، ولكن بالرغم من ذلك قدر المشرع أن الاعتداء المحتمل على الحق أو المركز القانوني يكفي لإقامة الدعاوى وقبولها شكلاً (٤٣) والمعيار في كون المصلحة محتملة أم لا هو أن الضرر لم يقع بعد ، وإنما هو ضرر

وشيك أو محتمل أي أن احتمال وقوعه في المستقبل قائم فالمصلحة المحتملة تكفي أن كان هناك ما يدعو إلى الخوف من الحاق الضرر بذوي الشأن ، والأصل أن المصلحة المحتملة لا تكفي لقبول الدعوى إلا أن المشرع العراقي قد أتاح قبول الدعوى المبنية على المصلحة المحتملة في فرضين أحدهما :- أن يكون الغرض من الطلب الاحتياط لدفع ضرر محقق ، والفرض الثاني هو تثبيت حق أنكر وجوده عن طريق ما يسمى بالدعوى التقريرية. (٤٤)

والواقع أن المصلحة المحتملة استثناء، وهذا الاستثناء لا يرد على شرط المصلحة برمته وإنما يرد على شرط وقوع الضرر، فالمشرع يشترط المصلحة دائماً لقبول الدعوى، إلا أنه يخفف عن هذا الشرط في بعض الحالات، فلا يشترط أن تكون المصلحة قائمة ، فيجيز قبول الدعوى رغم أن الضرر لم يقع بالفعل ، لكن يحتمل وقوعه، فالمشرع يقبل في حالات معينة ، فالدعوى المرفوعة لحماية مصلحة محتملة ، أي لحماية حق لم يعتدي عليه بعد، لكن من المحتمل وقوع الاعتداء عليه في أي لحظة نتيجة أسباب قائمة، والمصلحة المحتملة تتمثل في أن ضرراً محققاً، أي وشيك الوقوع في أي لحظة ، وهو المراد دفعه من هذه الدعوى .

كما يعتد المشرع المصري بالمصلحة المحتملة فيمكن رفع الدعوى للوقاية من ضرر محتمل، الاحتياط لدفع ضرر محقق ، أو الاستيثاق لحق يخشى زوال دليله عند النزاع فيه (٤٥) فالدعوى هنا ترفع لا لدفع ضرر وقع بالفعل ولكن لتوقي الضرر قبل وقوعه (٤٦)

والمراد بالاستيثاق ، هنا (التزود بالدليل) ، ومع أن وظيفة القضاء هي أصلاً فض المنازعات التي تقوم فعلاً بين الناس ومع ذلك فإن المشرع قدر أن تيسير الحصول على الدليل للحق نوع من أداء العدالة فأجاز قبول الدعوى لهذا الغرض إذا كان يخشى ضياع هذا الدليل بمضي الوقت، مع إن المصلحة في الحصول على هذا الدليل طالما لم تحصل منازعه في الحق لا تعدو أن تكون مصلحة احتمالية فقد لا يحصل نزاع في الحق مطلقاً، إلا أن هذه المصلحة الاحتمالية تكفي لتبرير قبول الدعوى لحفظ هذا الدليل. (٤٧)

المطلب الثاني

طبيعة شرط المصلحة في الطعون الدستورية الضريبية

كما أنه من القواعد المستقرة في قانون المرافعات أن المصلحة لدى المدعي تكون شرط أساسي لقبول الدعوى (وحيث لا مصلحة لا دعوى) إلا أن شرط المصلحة في الطعون الدستورية الضريبية أخذ بعداً أوسع مما هو موجود في القوانين غير الضريبية ، حيث اكتفت المحاكم الدستورية بالقول بتوافر شرط المصلحة لمجرد كون الطاعن بعدم دستورية النص الضريبي " من المخاطبين بأحكامه " . ولو لم يكن قد تمت بحقه إجراءات ضريبية.

وعن الموقف بالعراق فبالنظر لحدثة تأسيس المحكمة الاتحادية العليا في العراق ولكونها لم تنتظر في الطعون الدستورية المرتبطة بالنصوص الضريبية بعد، فيظهر انه سوف يكون توجهات هذه المحكمة بخصوص المصلحة وخصوصاً المحتملة منها بالطعون الدستورية هو ذات الموقف الذي سلكته المحكمة الدستورية العليا المصرية فيما إذا كانت تلك الطعون مرتبطة بنصوص قانونية ضريبية(٤٨) لان المحكمة الاتحادية العليا تطبق قانون المرافعات وحيث أن هذه القانون يأخذ بالمصلحة المحتملة.

لقد أظهرت المحكمة الدستورية العليا في مصر موقفها بشكل واضح من شرط المصلحة في قرارات عديدة أبرزها(٤٩)القرار الذي ذهبت فيه إلى(عد شرط المصلحة متوافراً دوماً في شأن المخاطب بالقانون الضريبي المطعون فيه ولو لم تتخذ بحقه إجراءات ربط وتحصيل الضريبية طبقاً لها . متى كان المدعون المشار إليهم يندرجون في عداد المصريين العاملين بالخارج الملزمين قانوناً بالضريبة المطعون فيها فأن القول بانتفاء مصلحتهم في إقامة الدعوى الماثلة يكون حقيقياً بالرفض).

يظهر من هذا أنّ المحكمة الدستورية العليا قد توسعت في قبولها لشرط المصلحة فيما يتعلق بالطعون الدستورية الضريبية، والأكثر من ذلك فإنها غالت في اعتدادها بالمصلحة المحتملة في الطعون الدستورية الضريبية حيث أقرت استمرار مصلحة الطاعن بالدستورية ضد قانون ضريبي ملغي بأثر فوري مباشر مثلما قضت (٥٠) ، ((وكان هذا القرار قد طبق خلال فترة نفاذه على المدعى في الدعوى الراهنة ، وترتبت بمقتضاه آثار قانونية بالنسبة إليه ، تتمثل فيما استحق عليه من دين هذه الضريبة التي اتهم بالتهرب من أدائها إذ كان ذلك ، فأن مصلحة في الدعوى الدستورية - ويقدر اتصالها بالطعن على القرار المشار اليه - تكون قائمة)).

وكذلك قضائها(٥١) ((وكان هذا القرار قد طبق خلال فترة نفاذه على المدعي في الدعوى الراهنة ، وترتبت بمقتضاه آثار قانونية بالنسبة إليها تتمثل فيما استحق عليه من دين هذه

الضريبة وإيقاع الحجز على أمواله لاستيفائها ، فإن مصلحته في الدعوى الدستورية، ويقدر اتصالها بالطعن على هذه الفقرة وكذلك بالقرار المشار إليه تكون قائمة ((. ولاحظ من الذاتية الفنية الخاصة للنصوص الضريبية انه، قد يبادر المكلف الى الطعن بعدم دستورية تشريع ضريبي لم ينفذ بحقه بعد ، من كونه نافذاً بحق الكافة لصدوره تأسيساً على المصلحة المحتملة لكون مركزه القانوني سيتأثر منه أجلاً حينما ينفذ.(٥٢) مما ينسجم مع ذاتية القانون الضريبي لكونه يعد الطاعن بعدم دستورية صاحب مصلحة لمجرد كونه من المخاطبين بنصوص القانون المطعون فيه .

المبحث الرابع

الخصوصية من حيث أثر الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي

قبل بيان أثر الحكم الصادر بعدم الدستورية ينبغي منا الأمر أن نوضح أولاً معنى الحكم الصادر بعدم الدستورية وطبيعته القانونية لذا سوف نقسم هذا المبحث على المطلبين التاليين:

المطلب الأول

مفهوم الحكم بعدم الدستورية وطبيعته القانونية

الحكم لغته : مأخوذ من معنى القضاء ، والقضايا (الأحكام) وحدتها قضية ، والقطع والفصل يُعد احد مشتقات القضاء وأحد معانية وهو مفرد والجمع أحكام وأحكام الشيء الفراغ منه ، فيكون بمعنى الخلق (٥٣) .

أمّا اصطلاحاً فالحكم القضائي بصورة عامة هو القرار الصادر عن محكمة مشكلة تشكيلاً صحيحاً في خصومة رفعت إليها على وفق قواعد المرافعات سواء كان صادراً في موضوع الخصومة أم في شق منها أم في مسألة منقرفة عنها (٥٤)

أو هو ((الأثر القانوني القائم في القاعدة القانونية الموضوعية أو الإجرائية التي أعلن القاضي أنها قابلة للتطبيق على النزاع المطروح أمامه ، وذلك في الأحوال التي يتطابق فيها الواقع المطروح أمامه بواسطة الخصوم مع المفترض النموذجي للقاعدة القانونية القابلة للانطباق على النزاع والتي توصل إليها القاضي عبر آليات فنية متعددة منها التقدير والتقرير القضائي والتكيف القانوني والقياس القضائي)). (٥٥)

كما يعرف الحكم الدستوري بأنه إعلان لفكر القاضي الدستوري إزاء المسألة الدستورية وهو حكم قطعي بصدوره تستنفذ المحكمة الدستورية العليا ولايتها بشأن ما فصلت فيه (٥٦).

أمّا عن الطبيعة القانونية لحكم عدم الدستورية فلما كانت الأحكام القضائية تختلف باختلاف جهة القضاء الصادرة عنه إلى أحكام عادية صادرة من القضاء العادي ، وأحكام دستورية صادرة عن القضاء الدستوري ، وهذه الأخيرة هي مناط هذا البحث لما تثيره من أصداء بالغة الخطورة قد تزعزع امن المجتمع وتهدد استقراره القانوني وعلى وجه الخصوص إذا كان مناط هذه الأحكام عدم دستورية التشريعات الضريبية ، وتبدو الأحكام الصادرة بعدم دستورية تشريع أو نص ضريبي بوجهتين:

أولاهما: أنّ حكم عدم دستورية التشريعات الضريبية حكم قضائي من الناحية القانونية ، فالواضح أن حكم عدم الدستورية هو حكم قضائي من حيث الشكل والموضوع ومن حيث وجهة النظر التحليلية التي تفكك العمل القضائي إلى عناصره الموضوعية الرئيسية ، وكذا من حيث الغاية أو

الهدف من وراء العمل إذ أن العمل القضائي يهدف إلى مجرد تقرير وجود أو عدم وجود مخالفة للقانون (٥٧) .

وبما أنّ الحكم الصادر بعدم الدستورية هو حكم صادر في دعوى قضائية لذا فهو يخضع لقواعد نظرية الأحكام في قانون المرافعات المدنية ، شأنه شأن أي حكم قضائي وذلك بما لا يتعارض وطبيعة الدعوى الدستورية وخصوصاً المرتبطة بتقرير دستورية أو عدم دستورية تشريع أو نص ضريبي ، وتنتمي الدعوى الدستورية إلى طائفة القضاء العيني لتوجه الخصومة فيها إلى النصوص التشريعية المطعون عليها بعيد دستوري توصلاً للحكم بعدم دستورها ، وأولى الحكم بدستوريتها وبراءتها من جميع المثالب وأوجه البطلان (٥٨).

وثانيهما : أنّ حكم عدم دستورية التشريعات الضريبية ذو طبيعة سياسية من الناحية الواقعية. حيث أن القاضي الدستوري وهو يمارس مهامه الرقابية لا يقف عند حد المقابلة الحرفية بين النصوص التشريعية والنصوص الدستورية المقابلة لها، بل أن دور القاضي الدستوري خصوصاً بالنسبة للتشريعات الضريبية يعد دوراً مزدوجاً قانونياً وسياسياً، وتلك النظرة لاشك سوف تلقي بضلالها على ما يصدره القاضي من أحكام، إذ أن الحكم الصادر من القاضي الدستوري بعدم دستورية نص ضريبي لاشك له طابع سياسي، لأنه لا يقف عند حد تقرير الدستورية أو عدمها بل يتعدى هذا الدور ليصبح حكمه في هذا الشأن ملزماً لكافة سلطات الدولة ، ويعد بالنسبة للسلطة التشريعية ذاتها- وإن لم يستطع إلغاء النص غير الدستوري- خطاباً وتوجيهاً لها بسرعة تعديل أو إلغاء النص التشريعي المحكوم بعدم دستوريته على الأخص فيما يتعلق بعدم دستورية التشريعات الضريبية، كي تتوقى الدولة الآثار السلبية التي تترتب على تلك النصوص التي حكم بعدم دستوريته. (٥٩)

المطلب الثاني

أثر القرار الصادر بعدم دستورية نص ضريبي

سوف نبحت اثر الحكم بعدم دستورية نص ضريبي من ناحية النطاق الزماني فقط كي نتضح خصوصية قواعد المرافعات في هذه الناحية وخصوصاً بالنسبة لما هو متعلق بالطعون الدستورية الضريبية كون القانون الضريبي يتمتع بخصوصية في هذا الجانب من حيث الزمان . يقصد بفكرة النطاق الزمني لتنفيذ الأحكام الصادرة في الدعاوي الدستورية تحديد التاريخ الذي تمتد إليها آثار الحكم وبالتالي الوقوف على ما إذا كانت هذه الأحكام تنفذ بالمستقبل فقط أو أن يكون لها اثر رجعي في بعض الحالات ولا تثار هذه الفكرة إلا بالنسبة للأحكام الصادرة بعدم

الدستورية بحسبانها أحكاما كاشفه للعوام الذي يعيب التشريع ويؤدي إلى الحكم بعدم دستوريته مما يتطلب تحديد النطاق الزمني لتنفيذها. (٦٠)

وقولنا أنّ الأحكام القضائية هي ذات طبيعة كاشفه وليست منشئة ، راجع لكونها تكشف عن حاله موجودة أساسا وهي إنما تقرر وجودها وتعطيها القوة في النفاذ ، والأحكام الصادرة في الدعوى الدستورية لا تخرج عن هذا الأساس فالنص غير الدستوري هو نص مشوب بعيب مخالفة الدستور منذ صدوره وحكم المحكمة المختصة لا يغير مضمونه ولا يبدل أحكامه وإنما يقتصر دوره على كشف هذه الحقيقة وإلزامها للكافة. (٦١)

والمهم هنا أن نتساءل عن الأثر المترتب على الحكم الصادر بعدم الدستورية في قضاء المحكمة الاتحادية العليا في العراق والمحكمة الدستورية العليا في مصر، هل يكون الحكم بعدم الدستورية ذا اثر فوري أم لا؟ وما هو الحكم إذا كان القرار الصادر بعدم الدستورية متعلقاً بنص ضريبي؟

على الرغم من خلو دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ من نص يحدد الأثر القانوني المترتب على الحكم بعدم دستورية قانون أو نظام لمخالفته أحكام الدستور. ومع ذلك فإن حكم الإلغاء للقوانين والأنظمة المخالفة للدستور ثابت بحكم المادة (٤/ثانياً) من قانون المحكمة الاتحادية العليا رقم ٣٠ لسنة ٢٠٠٥ الذي بقي ساري المفعول في ظل جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ ، ورغم أن هذه المادة وان رتبتم حكم الإلغاء على القوانين والأنظمة المخالفة للدستور إلا أنها لم تحدد النطاق الزمني لتنفيذ حكم المحكمة الاتحادية العليا، وهل يكون بأثر رجعي أم يكون بأثر فوري مباشر.

يرى البعض وهو ما نذهب إليه أن تطبيق القواعد العامة في مثل هذه الحالة يقضي أن يكون حكم الإلغاء كاشفاً وليس منشئاً ، وعليه فلا بد أن يسري حكم الإلغاء وبأثر رجعي يرتد إلى تاريخ صدور القانون أو النظام المحكوم بعدم دستوريته ، مع مراعاة المراكز القانونية والحقوق المستقرة عند صدور الحكم بعدم الدستورية (٦٢) .

أمّا عن موقف المحكمة الاتحادية العليا فقد حجمت المحكمة نطاق حجية قراراتها وجعلتها محدده بتقرير عدم دستورية القانون الطعين فقط من دون إزالة جميع آثاره التي رتبها، كون تقرير عدم الدستورية لقانون ما يستوجب بالضرورة إزالة آثاره ، كما بالغت في تضيق حجية قراراتها، من حيث إلزاميتها بالأثر الفوري والمباشر وجعل تلك الحجية مرتبهة بإصدار قرارات أخرى من باقي السلطات ومنها السلطة التشريعية، وكأن قراراتها لاتسما إلى مصاف القرارات القضائية التي يجب تنفيذها طوعاً أو كرهاً وان الممتنع عن تنفيذها يعد مرتكباً لجرم بموجب أحكام قانون العقوبات (٦٣) متناسية أنّ قراراتها تعد حجة في مواجهة السلطات كافة والأفراد بمقتضى الدستور والقانون وبموجب المبدأ القضائي القاضي (بحجية الشيء المقضي به).

كما جاهرت المحكمة الاتحادية بترسيخ توجهها القاضي بتحجيم حجية قراراتها وجعل نفاذها ودرجة الزاميتها ذات اثر فوري أي لاتسري على الوقائع السابقة على إصدار قرار المحكمة بل إنها جعلت حجية قراراتها مرتبهة بتدخل تشريعي من السلطة التشريعية.(٦٤)

إلا أنه يمكننا أن نتساءل عن النطاق الزمني لتنفيذ الحكم الصادر بعدم الدستورية من المحكمة الاتحادية العليا إذا كان هذا الحكم متعلقاً بنص ضريبي فهل يكون تطبيقه بأثر فوري أم بأثر رجعي؟

لم يتضمن الدستور العراقي النافذ ولا قانون المحكمة الاتحادية العليا(٦٥) نصاً خاصاً بالضرائب يبين النطاق الزمني لتطبيق الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي.

إلا أننا نرى أنّ تطبيق الحكم بعدم دستورية نص ضريبي ينبغي أن يكون بأثر رجعي لأنه حكماً كاشفاً وليس منشئاً ، وبما أن القانون المطعون بعدم دستوريته طبق بأثر رجعي فمن باب أولى أن يكون تطبيق الحكم القاضي بعدم الدستورية بأثر رجعي أيضاً، حيث أن عدم إعمال الأثر الرجعي بالحكم القاضي بعدم الدستورية يكون منافياً للعدالة لان الدولة في هذه الحالة تكون قد استقطعت من الأفراد مبالغ نقدية(ضرائب) من غير وجه حق ، والعدالة تقضي أن ترد الدولة ما استقطعته وفق القانون الذي قضت المحكمة بعدم دستوريته.

أما في مصر فبمقتضى تعديل الفقرة الثالثة من (م / ٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا(٦٦) فإن الأصل سريان الحكم بعدم الدستورية بأثر مباشر حيث قرر التعديل صراحة أنّ للأحكام الصادرة بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال إلا أثر مباشر بمعنى أن النص المقضي بعدم دستوريته لا يعد نافذاً إلا من اليوم التالي لنشر الحكم ، مما يعني عدم جواز المساس بما رتبته من أثار قبل نشر الحكم (٦٧) وبذلك فإذا كانت الدولة قد قامت بتحصيل ضرائب بناءً على نص ثم حكم بعدم دستورية هذا النص فلا ترد الدولة ما تكون قد حصلت عليه قبل نشر الحكم، كما يكون من حق الدولة التحصيل الضريبي التي لم تسدد حتى تاريخ نشر الحكم.

وقد بررت المذكرة الإيضاحية للقرار بقانون الأخذ بالأثر المباشر في هذا المجال بقولها: أنّ إبطال المحكمة لضريبة بأثر رجعي مؤداه أن ترد حصيلتها التي أنفقتها في مجال تغطية أعبائها إلى الذين دفعوها من قبل بما يعجزها عن مواصلة تنفيذ خططها في مجال التنمية ويعوقها عن تطوير أوضاع مجتمعنا ، ويحملها على فرض ضرائب جديدة لسد العجز في موازنتها ، وتلك جميعها أثار خطيرة تهدم من خلال حداثها الأوضاع القائمة ، وتضطرب بها موازنة الدولة فلا تستقر مواردها على حال.(٦٨)

ونحن نؤيد ما ذهب إليه البعض من أنّ تقرير الأثر المباشر للأحكام الصادرة ببطالان نص ضريبي سوف يغيري الدولة بفرض ضرائب على الأفراد من دون اهتمام يبحث مدى اتفاقها مع الدستور ، لأنّه لا محل لمطالبة الدولة باسترداد الأموال التي حصلتها من المواطنين قبل الحكم بعدم الدستورية.

وبلاحظ أنّ التعديل قد استثنى من له مصلحة في الخصومة الدستورية بأن يكون له الحق في الاستفادة من الحكم بعدم الدستورية برد مادفعه من الضريبة الملغية (٦٢) وهذا يعني حقه دون غيره من الممولين دافعي ذات الضريبة في استرداد المبالغ التي سبق ودفعها كضرائب قبل الحكم بعدم دستورية النص الضريبي مع مراعاة أن سريان الحكم بعدم دستورية نص ضريبي على المدعي في الدعوى الدستورية ، بأثر رجعي يتقيد بالقيود الواردة على قاعدة الأثر الرجعي ، أي بالحقوق والمراكز التي تكون قد استقرت عند صدور الحكم بعدم الدستورية .أما بحكم حاز قوة الأمر المقضي أو بانقضاء مدة التقادم (٧٠)

ونرى أنّ عدم إعطاء الحكم بعدم دستورية النص الضريبي من قبل المشرع المصري الأثر الرجعي يمثل تفرقة غير مسوغة ، كما لا يجوز التفريق بين دافع الضريبة الذي استطاع أن يقدم الدعوى الدستورية واستفاد من الحكم بعدم الدستورية وبين المكلفين الآخرين الذين لم يستفيدوا من ذلك الحكم.

ومن جانبنا فإننا ندعو المشرع العراقي إلى أن ينص على رجعية الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي تحقيقاً للعدالة الضريبية التي يقوم عليها النظام الضريبي ولكون الحكم بعدم الدستورية هو حكماً كاشفاً عن عدم الدستورية وليس منشئاً لها.

الخاتمة

خرج هذا البحث بجمله من النتائج والتوصيات يمكن حصرها بالآتي:

أولاً: النتائج:

١- اختلاف أساليب تحريك الدعوى الدستورية في العراق عن الأساليب المتبعة في مصرفينما تحرك الدعوى الدستورية في العراق بأسلوب الدعوى المباشرة أو الدفع الفرعي، أو الإحالة من محكمة الموضوع، نجدها تحرك في مصرفاً أسلوب الدفع الفرعي، وأسلوب الإحالة، والتصدي التلقائي.

٢- يلاحظ أن المشرع الدستوري المصري لم يأخذ بأسلوب تحريك الدعوى الدستورية بطريق الدعوى المباشرة، وهو توجه محل نظر حسب رأينا وكان من الأولى بالمشرع الدستوري المصري منح الأفراد حق الطعن في النصوص التشريعية وخصوصاً الضريبية منها قبل تطبيقها حيث تعد بمثابة وسيلة وقائية للأفراد يتمكنون من خلالها تجنب تطبيق نصوص غير دستورية قبل نفاذها فعلاً الأمر الذي يحقق استقرار مراكزهم القانونية ووضعهم المالي فضلاً عن إنها تعد وسيلة مهمة لحماية أموال الدولة من الاسترداد بعد سنوات من تطبيقها مما يحقق ثبات حصيلة الخزانة واستقرار الأوضاع في الدولة.

٣- تختلف الدعوى الدستورية عن الدعوى العادية في أنها دعوى عينية حيث أن الغرض من إقامتها إقرار حق عيني أو حالة قانونية معينة، والدعوى الدستورية من هذا الجانب هي دعوى ذات طبيعة عينية كون الخصومة فيها متجهه إلى النصوص التشريعية أي أن الخصم فيها هو النص التشريعي المخالف لأحكام الدستور، كما تختلف عنها بأنها دعوى قضائية مستقلة ذات طبيعة خاصة، وأنها تقام ضد القانون المطعون بعدم دستوريته.

٤- لا يلزم الطاعن بدستورية نص ضريبي في العراق بدفع الضريبة ابتداءً فيما إذا كان القانون المطعون بعدم دستوريته لم ينفذ بحق الطاعن بعد، بحيث لا يكون الطاعن في هذه الحالة ملزماً بدفع الضريبة تطبيقاً لقاعدة (ادفع وعارض) كون الطعن بعدم الدستورية لا يعطل نفاذ القانون، أما إذا كان القانون المطعون بعدم دستوريته قد نفذ بحق الطاعن فعندها يكون الطاعن ملزماً بدفع الضريبة المقدرة عليه حتى في حالة تقديمه الطعن، أما في مصر فإننا نرى أن الطاعن بعدم الدستورية لا يمكنه أن يتهرب من دفع الضريبة كون قانون المحكمة الدستورية العليا لم يجيز الدعوى الدستورية المبتدئة وحيث أن المشرع قد اشترط في الدعوى الدستورية أن يكون هناك نزاع أو دعوى موضوعية أثير فيها دفع بعدم الدستورية، وان الفصل فيه لازم للفصل في موضوع الدعوى. ففي هذه الحالة سوف يكون الطاعن بعدم دستورية نص ضريبي ملزماً بدفع الضريبة كون طعنه بعدم الدستورية لم يأتي مستقلاً بطريق الدعوى المباشرة وإنما

جاء عن طريق الدفع الفرعي بمناسبة موضوع نزاع كان قائماً بين المكلف والسلطة المالية أي أن المكلف كان قد أدى ما عليه من مبالغ الضريبة المقدرة قبل أن يبادر إلى الطعن بالدستورية.

٥- تمثل رقابة التصدي في التشريع المصري والتي لم يأخذ بها المشرع العراقي خروجاً على مبدأ أن القضاء مطلوب وحيث لا مصلحة لا دعوى، وإن القاضي لا يقضي بأزيد مما يطلبه الخصوم.

٦- إن شرط المصلحة في الطعون الدستورية الضريبية أخذ بعداً أوسع مما هو موجود في القوانين غير الضريبية حيث اكتفت المحاكم الدستورية بالقول بتوفر شرط المصلحة لمجرد كون الطاعن بعدم دستورية نص ضريبي ((من المخاطبين بأحكامه)) ولو لم يكن قد تمت بحقه إجراءات ضريبية.

٧- بالنظر لحدثة تأسيس المحكمة الاتحادية العليا في العراق ولكونها لم تنظر في الطعون الدستورية المرتبطة بالنصوص الضريبية بعد، فيظهر أنه سوف تكون توجهات هذه المحكمة بخصوص المصلحة وخصوصاً المحتملة منها بالطعون الدستورية هو ذات الموقف الذي سلكته المحكمة الدستورية العليا المصرية فيما إذا كانت تلك الطعون مرتبطة بنصوص قانونية ضريبية ، لأن المحكمة الاتحادية العليا تطبق قانون المرافعات وحيث أن هذا القانون يأخذ بالمصلحة المحتملة.

٨- على الرغم من خلو دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ من نص يحدد الأثر القانوني المترتب على الحكم بعدم دستورية قانون أو نظام لمخالفته لأحكام الدستور، مع ذلك فإن حكم الإلغاء للقوانين والأنظمة المخالفة للدستور ثابت بحكم المادة(٤-ثانياً) من قانون المحكمة الاتحادية العليا رقم(٣٠) لسنة ٢٠٠٥ الذي بقي ساري المفعول في ظل دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.

٩- حجمت المحكمة الاتحادية العليا نطاق حجية قراراتها وجعلتها محددة بتقرير عدم دستورية القانون الطعين فقط من دون إزالة آثاره، كما بالغت في تضيق حجية قراراتها عندما جعلتها مرتبهة بإقامة دعوى جديدة أمام مؤسسة قضائية ثانية، وكأن قراراتها لاتسما إلى مصاف القرارات القضائية التي يجب تنفيذها طوعاً أو كرهاً وإن الممتنع عن تنفيذها يعد مرتكباً لجرم بموجب أحكام قانون العقوبات. متناسية أن قراراتها تعد حجة في مواجهة السلطات كافة والأفراد بمقتضى الدستور والقانون وبموجب المبدأ القضائي القاضي (بحجية الشيء المقضي به).

ثانياً: التوصيات:

١- ضرورة أن يلزم المشرع العراقي الطاعن بعدم الدستورية بدفع مبلغ الضريبة المقدرة عليه ابتداءً قبل المبادرة للطعن بعدم الدستورية وذلك للمحافظة على حصيلة الضرائب واستقرار الوضع المالي للدولة وتحقيقاً للعدالة والمساواة بين الطاعن بعدم الدستورية والطاعن بطرق الطعن العادية في قرار السلطة المالية (قرار تقدير الضريبة).

٢- ندعو المشرع العراقي إلى أن ينهج سبيل نظيرة المشرع المصري ويعطي للجهة المختصة وخصوصاً الجهات التي تنظر المنازعات الضريبية الحق في التصدي لكون هذه الجهات تنظر في مسائل ذات أهمية لأنها ترتبط بموضوعات مالية لكي تتجنب رد الضريبة المقضي بعدم دستورتها بعد دفعها لما لهذا من أثر على عدم استقرار الوضع المالي للدولة ومراكز المكلفين القانونية.

٣- ندعو المشرع العراقي إلى أن ينص على رجعية الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي تحقيقاً للعدالة الضريبية التي يقوم عليها النظام الضريبي، ولكون الحكم بعدم الدستورية هو حكماً كاشفاً عن عدم الدستورية وليس منشأً لها.

الهوامش

- ١- د. مها بهجت يونس، الحكم بعدم دستورية نص تشريعي ودوره في تعزيز دولة القانون، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٦، ص ٥٤.
- ٢- د. إيناس محمد، د. يوسف المصري، الرقابة على دستورية القوانين، ط ١، المركز القومي، القاهرة، ٢٠١٣، ص ١٥٤.
- ٣- د. إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي، الإسكندرية ٢٠١٢، ص ٢٤٥.
- ٤- عبد الحلیم قاسم، طبيعة الدعوى الدستورية، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، جامعة الأنبار، ٢٠١١، ص ٢٢.
- ٥- الدعوى رقم (٩) لسنة (٨) ق بتاريخ ١٩٨٧/٦/٦- أشار إليه الدكتور محمد المنجي، دعوى عدم الدستورية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠٠٢، ص ١٠٠.
- ٦- رفعت عيد سيد، الوجيز في الدعوى الدستورية، ط ١، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠٤، ص ١٩١.
- ٧- عبد الحلیم قاسم، مصدر سابق، ص ٢٥.
- ٨- الدعوى رقم (١٠) لسنة (٣) ق الصادر بجلسة ١٩٩٤/٥/٧ (موقع محكمة النقض المصرية www.cc.gov.eg/).
- ٩- رفعت عيد سيد، مصدر سابق، ص ١٩٢.
- ١٠- عبد الحلیم قاسم، مصدر سابق، ص ٢٧.
- ١١- م/ ٣٣-٣، م/ ٣٥-٣ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.
- ١٢- م/ ١٢٢ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- ١٣- رفعت عيد سيد، مصدر سابق، ص ١٩٢.
- ١٤- م/ ٢٣٣ من قانون المرافعات المصري رقم ١٣ لسنة ١٩٨٦.
- ١٥- عز الدين الدناصوري، حامد عكاز، التعليق على قانون المرافعات، ج ٢، ط ٨، ١٩٩٧ ص ٢٥٧.
- ١٦- أحمد هندي، أصول المحاكمات المدنية والتجارية، بيروت، ١٩٨٩، ص ٥٢٤.
- ١٧- عز الدين الدناصوري، حامد عكاز، المصدر السابق، ص ٢٣٣.
- ١٨- ديسري محمد عصار، التصدي في القضاء الدستوري، دار النهضة، القاهرة، ١٩٩٩، ص ٢٣.
- ١٩- عبد الحلیم قاسم، مصدر سابق، ص ٩٧.

- ٢٠- م/٢٧ من قانون المحكمة الدستورية العليا المصرية رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩.
- ٢١- الصادر في ١٩٩٧/١/٤ في ، قرار رقم (٢) لسنة ١٥ قضائية (دستورية).
- ٢٢- د. هشام محمد فوزي، رقابة دستورية القوانين بين أمريكا ومصر، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس، ١٩٩٨، ص ٢٤٠-٢٤١.
- ٢٣- حكم المحكمة الدستورية العليا في الطعن رقم ٣٥ لسنة ٢١ قضائية (دستورية) نشر بالجريدة الرسمية في ١٣/١/٢٠٠٠.
- ٢٤- د. مها بهجت يونس، مصدر سابق، ص ٣٢٢.
- ٢٥- ضياء شيت خطاب، الوجيز في شرح قانون المرافعات المدنية، ١٩٧٣، ص ٩٧.
- ٢٦- مدحت المحمود ، شرح قانون المرافعات المدنية رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩ ، ط ٤ ، المكتبة الوطنية، بغداد، ٢٠١١، ص ١٥.
- ٢٧- فوزي كاظم المياحي ، صديق المحامي في المرافعات المدنية، ط ١ ، دار الكتب، بغداد ، ٢٠١٢، ص ٧١-٧٢.
- ٢٨- د. بشار جميل عبد الهادي، الاتجاهات الحديثة لشرط المصلحة في الدعوى الإدارية، ط ١، دار وائل للنشر، عمان ٢٠٠٩، ص ٢٣.
- ٢٩- أنظر م/٦ من قانون المرافعات المدنية العراقي رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩.
- ٣٠- انظر م/٣/ مرافعات مصري رقم ١٣ لسنة ١٩٨٦.
- ٣١- ضياء شيت خطاب ، مصدر سابق ص ١٥ .
- ٣٢- منير القاضي ،شرح قانون أصول المرافعات المدنية والتجارية، ط/١ ، مطبعة العاني ، بغداد، ١٩٥٧، ص ١٢.
- ٣٣- منير القاضي ،المصدر السابق، ص ١٣.
- ٣٤- "أن لجنة التدقيق /٣/ بموجب حساباتها لشهر شباط /٢٠٠١/ قد خفضت بدل الإيجار المقدر من لجنة التقدير وكان على لجنة التدقيق أن تصف العقار وصفا دقيقا مع بيان مساحته ومشمولاته كما كان عليها أن تتحقق عن بدل الإيجار المبرم مع المستأجر فأن تتحقق لها أن بدل الإيجار المصرح به غير صحيح فلها عند ذلك أن تسترشد بأحكام الفقرة (١) من المادة السادسة من قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل وإذ أنها خالفت ما تقدم لذا تقرر عدم تأكيد قرارها وإعادة الأوراق إليها للسير وفق ماتقدم " قرار رقم ٢٠٠١/٧٧ بتاريخ ٢٢/٤/٢٠٠٤ المنشور في الكتاب السنوي من سنة ١٩٩٨ _ ٢٠٠٤، ج ٢/ص ٢٤٠.
- ٣٥- د. احمد هندي، مصدر سابق، ص ١٥٢-١٥٣.
- ٣٦- م/٦ من قانون المرافعات العراقي رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩ م ، م/٣ من قانون المرافعات المصري رقم ١٣ لسنة ١٩٨٦ .

- ٣٧- د. محمد جابر ، الصيغ القانونية بمقتضى أحكام قانون المرافعات المدنية ، مطبعة الشعب ، بغداد ، ص ٤٤ .
- ٣٨- فوزي كاظم المياحي، مصدر سابق ، ص ٧٦-٧٧ .
- ٣٩- عبد الرحمن العلام ، شرح قانون المرافعات المدنية رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩ ، ط٢ ، المكتبة القانونية ، بغداد ج ١ ، ٢٠٠٩ ص ٩٤-٩٥ .
- ٤٠- د.بشار جميل عبد الهادي ، مصدر سابق ص ٤٧ .
- ٤١- د. سليم سلامه حتامله ، شرط المصلحة في قضاء محكمة العدل الدولية الأردنية ، بحث منشور في مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية ، العدد ٨ ص ١٢١ .
- ٤٢- حكم المحكمة الدستورية العليا في جلسة ١٣/٣/٢٠٠٥ في القضية رقم ٩٠ لسنة ١٩٩٠ ق دستوريه أشار إليها د. عبد الفتاح مراد شرح قانون الضرائب على الدخل، شركة البهاء ، الإسكندرية، ط١ ، بدون سنة نشر، ص ٧٠٥-٧٠٦ .
- ٤٣- د. علي هادي عطية، إشكالية قبول المصلحة المحتملة في الطعون الدستورية وتطبيقاتها في الطعن بدستورية النصوص الضريبية، بحث منشور على موقع جامعة ذي قار كلية القانون (law.thiqaruni.org) سنة ٢٠١٢ ص ٩ .
- ٤٤- م/٦ مرافعات عراقي رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩ ، وكذلك المحامي فوزي كاظم ، مصدر سابق، ص ٧٧-٧٩ .
- ٤٥- م/٣ من قانون المرافعات المصري رقم ١٣ لسنة ١٩٨٦ .
- ٤٦- د. احمد هندي ، مصدر سابق ص ١٥٣ .
- ٤٧- فوزي كاظم المياحي ، مصدر سابق ص ٧٨ - ٧٩ .
- ٤٨- د. علي هادي عطية، إشكالية قبول المصلحة المحتملة في الطعون الدستورية، مصدر سابق ، ص ٢ .
- ٤٩- قضية رقم ٤٣ لسنة ١٧ قضائية موقع المحكمة الدستورية العليا (دستوريه) (المحكمة الدستورية العليا www.ccb.bh/ccb) .
- ٥٠- حكم المحكمة الدستورية في القضية رقم ١٦ لسنة ١٦ قضائية (دستورية) ١٩٩٦ موقع المحكمة الدستورية العليا (المحكمة الدستورية العليا www.ccb.bh/ccb) .
- ٥١- حكم المحكمة الدستورية في القضية رقم ١٨ لسنة ١٨ قضائية (دستورية) ١٩٩٦ موقع المحكمة الدستورية العليا (دستوريه) (المحكمة الدستورية العليا www.ccb.bh/ccb) .
- ٥٢- د. علي هادي ، إشكالية قبول المصلحة المحتملة في الطعون الدستورية ، مصدر سابق ، ص ٣٦ .
- ٥٣- محمد بن أبي بكر الرازي ، مختار الصحاح ، دار الرسالة ، الكويت ، ١٩٨٣ ، ص ١٤٨ .

- ٥٤- د. مها بهجت يونس ، مصدر سابق ،ص ٢٩ .
- ٥٥- د.نبيل إسماعيل عمر، النظام القانوني للحكم القضائي في قانون المرافعات المدنية والتجارية، ط ١، دار الجامعة للنشر، ٢٠٠٦، ص١٥.
- ٥٦- رفعت عيد سيد ، مصدر سابق ،ص ٣٩٩ .
- ٥٧- د. إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب ،القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، ٢٠١٢ ، ص١٢٥
- ٥٨- د. مها بهجت يونس ، مصدر سابق . ص ٢٩ .
- ٥٩- إكرامي بسيوني عبد الحي، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية مصدر سابق، ص١٢٦،-١٢٧
- ٦٠- رائد صالح احمد، الرقابة على دستورية القوانين، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠١٠ ص ١٩٨
- ٦١- عبد الحلیم قاسم ، مصدر سابق ص ١٦٠ - ١٦١.
- ٦٢- د.مها بهجت يونس مصدر سابق ص ٢٢١-٢٢٢
- ٦٣- د. ميثم حنظل ، د. علي هادي، علا رحيم، حجية قرارات المحكمة الاتحادية العليا على المحكمة نفسها/ في ضوء أحكام الدستور والقضاء والفقہ ، العدد ٧ ، ص ٢٢، ص٢٨.
- ٦٤- د. ميثم حنظل ، علي هادي ، علا رحيم ، مصدر سابق ص ٣٠
- ٦٥- قانون المحكمة الاتحادية العليا رقم ٣٠ لسنة ٢٠٠٥
- ٦٦- " يترتب على الحكم بعدم دستورية نص في قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقها من اليوم التالي لنشر الحكم مالم يحدد الحكم لذلك تاريخ آخر ، على أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال إلا اثر مباشر وذلك دون إخلال باستفادة المدعي من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص"
- ٦٧- رفعت عيد سيد، مصدر سابق ص ٤٣٦
- ٦٨- مها بهجت يونس مصدر سابق ص ٢١٢
- ٦٩- عبد الحلیم قاسم ، مصدر سابق ١٦٩
- ٧٠- د. مها بهجت يونس ، مصدر سابق ، ص٢١٣.

المصادر

أولاً: المعاجم:

١- محمد بن أبي بكر الرازي ، مختار الصحاح ، دار الرسالة، الكويت، ١٩٨٣.

ثانياً: الكتب:

- ١- أحمد هندي ، أصول المحاكمات المدنية والتجارية، بيروت، ١٩٨٩.
- ٢- د. إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية ، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠١٢.
- ٣- د. إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية/المكتب الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٢.
- ٤- د. إيناس محمد، د. يوسف المصري، الرقابة على دستورية القوانين ط١، المركز القومي، القاهرة، ٢٠١٣.
- ٥- د. بشار جميل عبد الهادي، الاتجاهات الحديثة لشرط المصلحة في الدعوى الإدارية، ط١، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٩.
- ٦- رائد صالح أحمد، الرقابة على دستورية القوانين، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠.
- ٧- رفعت عيد سيد، الوجيز في الدعوى الدستورية، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤.
- ٨- ضياء شيت خطاب، الوجيز في شرح قانون المرافعات المدنية ، ١٩٧٣.
- ٩- عبد الرحمن العلام، شرح قانون المرافعات المدنية رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩ ط٢ ، المكتبة الوطنية، بغداد ، ج١، ٢٠٠٩.
- ١٠- د. عبد الفتاح مراد، شرح قانون الضرائب على الدخل، شركة البهاء ، الإسكندرية، ط١ بدون سنة نشر.
- ١١- عز الدين الدناصوري، حامد عكاز، التعليق على قانون المرافعات، ج٢، ط١، ١٩٧٩.
- ١٢- فوزي كاظم المياحي ، صديق المحامي في المرافعات المدنية، ط١، دار الكتب ، بغداد، ٢٠١٢.
- ١٣- مدحت المحمود، شرح قانون المرافعات المدنية رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩، ط٤، المكتبة لوطنية ، بغداد، ٢٠١١.
- ١٤- د. محمد المنجي، دعوى عدم الدستورية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠٠٢.

- ١٥- محمد جابر، الصيغ القانونية بمقتضى أحكام قانون المرافعات المدنية، مطبعة الشعب، بغداد، ١٩٥٧.
- ١٦- منير القاضي، شرح قانون أصول المرافعات المدنية والتجارية، ط١، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٥٧.
- ١٧- د.نبيل إسماعيل عمر، النظام القانوني للحكم القضائي في قانون المرافعات المدنية والتجارية، ط١، دار الجامعة للنشر.

ثالثاً: الرسائل والبحوث:

أ. الرسائل:

- ١- عبد الحليم قاسم، طبيعة الدعوى الدستورية، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون، جامعة الأنبار، ٢٠١١.
- ٢- د. مها بهجت يونس، الحكم بعدم دستورية نص تشريعي ودوره في تعزيز دولة القانون، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٦، ص٥٤.
- ٣- د. هشام محمد فوزي، رقابة دستورية القوانين بين أمريكا ومصر، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس، ١٩٩٨.

ب- البحوث:

- ١- د. سليم سلامة حتاملة، شرط المصلحة في قضاء محكمة العدل العليا الأردنية، بحث منشور في مجلة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد ٨.
- ٢- أ.د. علي هادي عطية الهلالي، إشكالية قبول المصلحة المحتملة في الطعون الدستورية - وتطبيقها في الطعن بدستورية النصوص الضريبية- بحث منشور في موقع جامعة ذي قار كلية القانون (law.thiqaruni.org) ٢٠١٢.
- ٣- د.ميثم حنظل، د. علي هادي، علا رحيم، حجية قرارات المحكمة الاتحادية العليا على المحكمة نفسها في ضوء أحكام الدستور والقضاء والفقهاء، العدد ٧، بحث منشور في موقع جامعة ذي قار كلية القانون (law.thiqaruni.org) ٢٠١٢.

رابعاً: القوانين:

أ- القوانين العراقية:-

- ١- قانون المرافعات العراقي رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩.
- ٢- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

٣- قانون المحكمة الاتحادية العليا رقم ٣٠ لسنة ٢٠٠٥.

ب - القوانين المصرية:

١- قانون المحكمة الدستورية العليا رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩،

٢- قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم ١٣ لسنة ١٩٨٦،

٣- قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

خامساً: المواقع الإلكترونية:

- موقع المحكمة الدستورية العليا المصرية. (www.ccb.bh/ccb)

- موقع جامعة ذي قار كلية القانون (law.thiqaruni.org)

- موقع محكمة النقض المصرية / (www.cc.gov.eg)