



**African Journal of Advanced Studies in
Humanities and Social Sciences (AJASHSS)**
المجلة الإفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية
والاجتماعية

Online-ISSN: 2957-5907

Volume 3, Issue 1, January - March 2024, Page No: 76-90

Website: <https://aaasjournals.com/index.php/ajashss/index>

معامل التأثير العربي 2023: 1.25

SJIFactor 2023: 5.58

ISI 2022-2023: 0.510

الرقابة على مشروعية النص الضريبي في القانون الليبي

د. عزيزة محمد مسعود شغاف*
عضو هيئة تدريس، كلية القانون، جامعة بني وليد، دولة ليبيا

Constitutional Oversight of Tax Legislations in the Libyan Law

Dr. Aziza Mohamed Shegaf*

Faculty of Law, Bani Waleed University, Bani Walid, Libya

*Corresponding author

azizam0100@gmail.com

*المؤلف المراسل

تاريخ النشر: 2024-01-11

تاريخ القبول: 2024-01-05

تاريخ الاستلام: 2023-11-09

الملخص

حاولنا من خلال هذه الدراسة التعرف على طرق اتصال المحكمة العليا الليبية بالطعون التي يقدمها كل ذي مصلحة شخصية مباشرة ضد أي قانون ضريبي يرى الطاعن أنه يتعارض مع الدستور، واتضح من خلال هذه الدراسة أن للمحكمة طريقان للاتصال بالدعوى الدستورية وهما طريق الدفع المباشر وهنا يستطيع كل من له مصلحة شخصية مباشرة الطعن في أي تشريع أو نص ضريبي، أما الطريق الثاني فهو طريق الدفع الفرعي وهنا يتم اتصال المحكمة بالدعوى الدستورية من خلال إحالة الدعوى عن طريق محكمة الموضوع. كما تطرقنا لشرط المصلحة التي المحكمة أنها يجب أن تكون شخصية ومباشرة. أما عن آثار الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي، فقد شددت المحكمة العليا الليبية على الأثر المباشر للحكم بعدم الدستورية، وأخيرًا انتهينا لبعض التوصيات، لعل أهمها: ضرورة تعديل التشريعات الليبية بالنص على الرقابة السابقة على دستورية القانون الضريبي إلى جانب الرقابة اللاحقة، وإضافة نص للقانون مفاده بأن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال أثر مباشر.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، الدعوى الدستورية، دعوى قضائية، محكمة دستورية، أثر الحكم بعدم الدستورية.

Abstract

This study is an attempt to recognize and highlight the ways that a person can appeal to the Supreme Libyan Court against any taxation law that they believe is unconstitutional. From this study, it was found that there are two ways to appeal to the Supreme Court, one where anyone with direct personal interest can challenge any taxation law or legislation. The other way, is the sub-appeal, in which the constitutional suit is sent to the supreme court through a lower court.

In this study, we have also discussed the benefit condition which must be personal and direct. The Supreme Court also stressed the direct effect of the ruling if any taxation law or legislation was deemed unconstitutional.

Finally, the study recommends that some Libyan legislations are to be revised to consider previous and subsequent constitutional oversight on any taxation law or legislation. Also, the

direct effect of the ruling if any taxation law or legislation was deemed unconstitutional must be clearly stated.

Keywords: Tax; Constitutional suit; Lawsuit; Supreme court; Unconstitutional

مقدمة

تعتبر الضريبة من أدوات السياسة النقدية، التي تستخدمها الدول من أجل الوصول الى أهدافها المختلفة فالضريبة مصدر من المصادر الأساسية، التي تغذي الخزانة العامة في الدولة بالإيرادات المالية اللازمة لسد الالتزامات، التي تلقى على عاتق الدولة، وتفرض الضريبة من قبل السلطة التشريعية في البلاد ويتم دفعها من قبل المكلف بها.

وبالنظر الى فكرة الضريبة هناك مصطلحان متقابلتان في فرض الضريبة: وهي مصلحة الإدارة غي أنها تمارس عملها بهدف الوصول الى مصلحة عامة، من خلال قيامها بعملية التقدير أي الحصول على الموارد المالية من أجل تغطية نفقات الدولة هذا من جهة ... ومن جهة أخرى هناك مصلحة مقابلة، وهي مصلحة الطاعن الذي يحاول عدم دفع الضريبة لشعوره بأن هذا القانون غير دستوري مما يعطيه مكنة الدفع بعدم دستورية هذا التشريع أمام الدائرة الدستورية بالمحكمة العليا الليبية.

إشكالية البحث:

تدور إشكالية هذه الدراسة حول جملة من التساؤلات، لعل أهمها:

- ماهي طرق اتصال المحكمة العليا الليبية بالنصوص الضريبية المطعون فيها بعدم الدستورية؟
- ماهي آثار الحكم بعدم دستورية نص ضريبي ما؟

منهج البحث:

من أجل الوصول الى الهدف المنشود من هذه الدراسة اتبعنا المنهج التحليلي الوصفي النقدي، بغية الالمام بجوانب هذه الدراسة من خلال تحليل أحكام المحكمة العليا الليبية، ومقارنتها بنظيراتها من المحاكم الدستورية.

خطة البحث:

تبعاً لذلك سوف نحاول من خلال هذا البحث دراسة تنظيم رقابة الدستورية على مشروعية النص الضريبي وفقاً للقانون الليبي من خلال الخطة الآتية:

المبحث الأول:

المبادئ الضابطة لفرض الضريبة وعلاقتها بالقانون الدستوري

المطلب الأول: تعريف الضريبة والمبادئ العامة الضابطة لها.

المطلب الثاني: ذاتية القانون الضريبي وعلاقته بالقانون الدستوري.

المبحث الثاني:

كيفية ممارسة الرقابة على دستورية التشريع الضريبي.

المطلب الأول: اتصال المحكمة بالنص المطعون فيه

المطلب الثاني: شرط المصلحة

المطلب الثالث: آثار الحكم بعدم مشروعية نص ضريبي

خاتمة

أهم المراجع

المبحث الأول

المبادئ العامة الضابطة لفرض الضريبة وعلاقتها بالقانون الدستوري

تعتبر العدالة الضريبية صورة من صور العدالة الاجتماعية، حيث تعد العدالة الاجتماعية في نطاق القوانين الضريبية من المبادئ التي اقرتها جل دساتير العالم، فلا جدال في أن الضريبة هي اقتطاع نقدي يطال الذمة المالية الخاصة بالفرد دون مقابل، وتمثل كأصل عام اعتداء على الملكية الخاصة، التي يجب أن تكون بسند من القانون.

وبالتالي رددت جل دساتير العالم، ومن ضمنها الإعلان الدستوري الليبي، بأنه: (لا يجوز فرض ضريبة أو تعديلها أو الغاؤها، الا بقانون ولا يجوز اعفاء أحد من أداء الضرائب في غير الأحوال المبينة في القانون ...⁽¹⁾)

كما جاء في حكم للمحكمة الدستورية المصرية:

(وحيث إن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمنا تحديد وعائها، وأسس تقديره، وبيان مبلغها، والملتزمين أصلا بأدائها، والمسؤولين عنها، وقواعد ربطها وتحصيلها، وتوريدها، وكيفية أدائها، وضوابط تقادمها، وما يجوز أن يتناولها من طعون اعتراضا عليها، ونظم خصم بعض المبالغ أو إضافتها لحسابها، وغير ذلك مما يتصل ببنين هذه الضريبة - عدا الإعفاء منها - إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون. وإلى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية في إطار من قواعد القانون العام، متخذا من العدالة الاجتماعية -وعلى ما تنص عليه المادة 38 من الدستور - مضمونا وإطارا، وهو ما يعنى بالضرورة، أن حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها، ولإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية، ينبغي أن يقابل بحق الملتزمين أصلا بها والمسؤولين عنها، في تحصيلها وفق أسس موضوعية يكون إنصافها نافيا لانحرافها، وحيدها ضمانا لا اعتدالها وحيث إن الضريبة التي يكون أدائها واجبا وفقا للقانون - وعلى ما تدل عليه المادتان 61 و119 من الدستور - هي التي تتوافر لها قوايلها الشكلية وأسسها الموضوعية. وتقوم على العدالة الاجتماعية التي فرضتها المادة 38 من الدستور كأساس للنظام الضريبي، والتي ينافيها أن يقتصر فرض الضريبة على فئات دون أخرى رغم توافر مناط استحقاقها فيهم جميعا، مما يعد إخلالا بحقوق الفئات التي أخضعها القانون للضريبة - بتحميلهم وحدهم أعباءها كاملة - وإعفاء الآخرين منها دون مقتض... ..⁽²⁾.)

ويرى أغلب الفقه أن الدعوى الدستورية هي دعوى ذات طبيعة عينية لأنها شرعت من حيث المبدأ لأجل تحقيق الشرعية الدستورية عن طرق مخاصمة الأفراد للنص التشريعي المخالف للدستور⁽¹⁾ في حين يرى البعض الآخر أن الدعوى الدستورية، هي دعوى ذات "طبيعة مختلطة" لأنها تجمع داخل ثناياها بين الطبيعة المتمثلة في حماية الشرعية الدستورية حيث يقوم القضاء بالحكم عدم دستورية القانون المطعون فيه بعدم الدستورية إذا تبث مخالفته للدستور، إضافة إلى الطبيعة الشخصية التي تتمثل في المركز القانوني للطاعن لذلك يشترط في الدعوى الدستورية ضرورة توافر شرط المصلحة ... وتقتضي طبيعة هذا البحث تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين:

المطلب الأول: تعريف الضريبة والمبادئ الضابطة لفرضها على الممول
المطلب الثاني: ذاتية القانون الضريبي وعلاقته بالقانون الدستوري

المطلب الأول

تعريف الضريبة والمبادئ الضابطة لفرضها على الممول

حتى يمكننا القول بأن لدينا نظام ضريبي عادل، يقوم على مبادئ الشرعية الضريبية، كان من الضرورة بمكان أن نحيط الضريبة، بسياج من النصوص الدستورية التي تحمي حقوق الأفراد وذمتهم المالية الخاصة. حيث تعد الضريبة موردا هاما من موارد الدولة المالية خاصة في الأنظمة الرأسمالية التي ينمو فيها القطاع الخاص ويزدهر، مما يخلق نوعا من الطبقات داخل المجتمع وهنا تتدخل الدول من خلال تشريعاتها، لفرض

(1) . المادة (17) من الإعلان الدستوري لسنة 2011م.

(2) . . القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا رقم 43 لسنة 17 قضائية "دستورية" جلسة 5 سبتمبر 1998م.

(1) رفعت عيد سيد. الوجيز في الدعوى الدستورية. دار النهضة العربية: القاهرة: 2009م. ص. 203.

الضرائب ابتغاء تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية، بالرغم أنه من الناحية الواقعية، تصل مساهمة الإيرادات الضريبية في ليبيا ما نسبته أقل من (2%)⁽²⁾ من مجموع إيرادات الدولة وهي نسبة ضئيلة جداً مقارنة بمدخول ليبيا من المبيعات النفطية

الفرع الأول: تعريف الضريبة:

عرف فقهاء المالية العامة الضريبة بأنها: (مبلغ من المال تفرضه الدولة يدفع جبراً وبصفة نهائية دون مقابل بغرض تحقيق أهداف اقتصادية ومالية واجتماعية وسياسية⁽³⁾).

ويعرفها الدكتور منصور ميلاد يونس بأنها: فريضة نقدية تقرر بقانون ويتحملها المكلفون بها بصفة نهائية وبدون مقابل ويكون الهدف من فرضها هو المساعدة في تغطية نفقات الدولة وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، التي تسعى الدولة للوصول إليها⁽⁴⁾.

كما عرفت المحكمة الدستورية العليا في مصر 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 التكبيفية، ولا شأن لها بما آل إليهم من فائدة بمناسبةها، وإلا كان ذلك خلطاً بينها وبين الرسم، إذ يستحق مقابلاً لنشاط خاص أتاه الشخص العام - و عوضاً عن تكلفتها- وإن لم يكن بمقدارها⁽¹⁾ وتحكم الضريبة مجموعة من المبادئ والقواعد العامة التي ينبغي أن يأخذ بها المشرع الضريبي إذا ما أردنا أن يصبح النظام الضريبي لدينا سليماً معافى ومنظماً بطريقة توفق بين مصلحة الفرد في حماية ذمته المالية، ومصلحة الجماعة أي بين الحصيلة اللازمة لأداء الدولة لخدماتها، والعدالة لتحقيق نوع من المساواة بين المكلفين.

الفرع الثاني: المبادئ الحاكمة لمشروعية الضريبة

يعتبر آدم سميث أول من حاول وضع القواعد الأساسية، لفرض الضرائب في مؤلفه الشهير "ثروة الأمم" عام 1776م. وهذه القواعد هي:

1. العدالة والمساواة: ويقصد بذلك أن يساهم جميع مواطني الدولة في النفقات العامة كلا حسب مقدرته النسبية ويرى سميث أن المساواة تتحقق إذا ما تحمل المواطنون الضريبة بنسبة دخولهم التي يتمتعون بها تحت حماية الدولة، كما أن فكرة العدالة بمفهومها القانوني تقتضي اعفاء ذوي الدخل المحدود من أداء الضريبة بالنسبة لحد الكفاف، أي الحد الأدنى للمعيشة، كما يجب مراعاة الأعباء العائلية، بما يتناسب ومستوى معيشة المجتمع، إضافة إلى أنه من مقتضيات العدالة، اختلاف سعر الضرائب تبعاً لنوع الدخل المفروضة عليه⁽²⁾. ولقاعدة العدالة الضريبية أساس دستوري في ليبيا بموجب الوثائق الدستورية السابقة التي أكدت جميعها على عدالة الضريبة كما نص عليها مشروع الدستور الليبي لسنة 2017م في المادة (24) منه بقوله: (فرض الضرائب والغاؤها والاعفاء منها لا يكون الا بقانون ويراعى في فرضها مصلحة المجتمع وتحقيق العدالة الاجتماعية). فقاعدة العدالة والمساواة تتضمن مبادئ:

أ. العمومية ويقصد بذلك خضوع جميع الأشخاص للضريبة

ب. العدالة وتعني ضرورة مراعاة المقدرة المالية للمول عند فرض الضريبة.

(2) تقرير ديوان المحاسبة لسنة 2016م، ص 180.

(3) د. عزت عبد الحميد البرعي: مبادئ الاقتصاد المالي، بدون دار نشر، سنة 2000م، ص 215.

(4) د. منصور ميلاد يونس. مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة. طرابلس 2018. ص 115.

(1) . حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية، قضية رقم (58) لسنة 17 ق بتاريخ 15 نوفمبر 1997م. المجموعة ج 8 ص 967.

(2) د. حمدي مجيد الحمدي، في المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، 1999م ص 208.

أوجه العدالة الضريبية في نطاق الرقابة على دستورية القوانين:

- الأول: عدم تحصيل أي ضريبة مقررة بقانون غير دستوري لأن ذلك يمثل اعتداء على الذمة المالية للأفراد دون سند من القانون وهذا لا يتحقق الا من خلال تقرير الرقابة السابقة على دستورية القانون الضريبي.
- الثاني: عدم التفريق او التمييز بين الممولين بخصوص أثر الحكم الصادر بعدم دستورية تشريع ضريبي بناء على الرقابة القضائية فإذا تم تحصيل ضريبة بقانون اثبت عدم دستوريه فينبغي أن يسترد الممولون جميعهم ما تم تحصيله منهم دون وجه حق, يفرض أن القانون غير دستوري.

2. اليقين: وهذه تعني الوضوح والدقة، بحيث يكون كل فرد على بينة بميعاد ومقدار الضريبة وآلية جبايتها بدرجة من الدقة، ولا يتم ذلك الا من خلال نصوص واضحة للمول، وبسيطة وبدون غموض، وذلك فيما يتعلق بالدخل الخاضع للضريبة والنسبة التي تستقطع منها، وكيفية الدفع وأسلوب التحصيل وكل ما يتصل بها من إجراءات وأحكام بحيث تكون معروفة بوضوح وبشكل مسبق لدى الممول.

وعند فحص بعض نصوص تشريعات الضرائب في ليبيا نجد بعض النصوص الضريبية غير واضحة ويكتنفها بعض الغموض ويؤدي الى الانتقاص من قاعدة اليقين والوضوح منها على سبيل المثال:

نص المشرع الليبي في المادة (46)ف(7) من القانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل⁽¹⁾ (يعفى من الضريبة دخل النشاط الزراعي البحث) الا أن المشرع لم يحدد المقصود بالنشاط الزراعي البحث، وهل يشمل مشاريع تربية الابقار والدواجن أم لا؟ كما عبر المشرع في المواد (30/22/17/14) من قانون ضرائب الدخل عن الشخص المسؤول عن إدارة مصلحة الضرائب بعبارة "أمين المصلحة" بينما عبر عنه في مواد أخرى (103/99/95/93) بعبارة "مدير عام المصلحة" فما الصفة التي يجب أن يخاطب الشخص الذي يدير مصلحة الضرائب هل هو مدير المصلحة أم أمين المصلحة؟

وقد قضى المجلس الدستوري الفرنسي بعدم دستورية نص تشريعي، يتعلق بالضريبة السنوية على أرباح السندات لأن النص لم يكن محددًا بدرجة كافية بل انه يحمل تفسيرين مختلفين⁽²⁾ كما أننا نشدد على عدم اجراء تعديل او تغيير في التشريعات الضريبية الا في أضيق الأحوال حتى لا تؤدي الى مضايقة الممولين أو اضطراب النشاط الاقتصادي.

3. الملائمة: ويقصد بذلك تحصيل الضريبة في الوقت المناسب والطريقة الملائمة لدفعها من قبل الممول وذلك حسب مصدر دخله وظروفه، وهذا يقتضي أن تختار مصلحة الضرائب موعدا مناسباً لجباية الضريبة أن تكون إجراءات جباية الدين الضريبي مناسبة لظروف الممول بحيث لا يكون دفع الضريبة عبئا ثقيلا عليه بشكل يجعله عاجزا عن الدفع أو يدفعه لتجنب الضريبة أو التهرب منها، فعلى سبيل المثال يلزم المزارع بدفع الضريبة بعد الحصاد، والتاجر بعد انتهاء السنة التجارية وهكذا...

4. الاقتصاد: ويقصد بذلك الاقتصاد في تكلفة جباية الضرائب، أي أن ما تتكبده الدولة وتصرفه من نفقات في سبيل تقدير الضريبة وجبايتها، وما تبقى منها من صافي الضريبة إضافة الى أن ما يتكبده الممول من نفقات اثناء الوفاء بالدين الضريبي، كالاتعانة بالمحاسبين، لامسك الدفاتر التجارية، ودفاتر المحاسبة، بمعنى أوضح يجب ألا تستنفذ هذه المصاريف جانبا كبيرا من حصيله الضريبية، على نحو يقلل من إمكانات السلطة العامة، في الاستفادة منها.

(1) . القانون رقم (7) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل. مدونة التشريعات الليبية. السنة العاشرة. العدد (4). ص 132 .
(2) C.C., 10 JUIL .1985, n 191, D .C .R. ee p.39 .

المطلب الثاني

ذاتية القانون الضريبي وعلاقته بالقانون الدستوري

يعد القانون الضريبي من أهم القوانين التي تتعرض للصراع أمام القضاء، حيث يحتدم الصراع بين حق الممول في الدفاع عن ذمته المالية، التي تحميها قاعدة دستورية مفادها: (الملكية الفردية مقدسة لا يجوز المساس بها الا وفقا للقانون) من جهة، وحق السلطة العامة في استيفاء الضريبة من جهة أخرى. فهذا القانون يتحمل مسؤولية تحقيق التوازن بين الممول ومصصلحة الضرائب، فاذا ما تغول المشرع الضريبي على الحقوق الفردية لجأ هنا المتضرر الى القضاء الدستوري لطلب الحماية⁽¹⁾.

وهذا ما يدفعنا لدراسة ذاتية القانون الضريبي في فرع أول، في حين نخصص الفرع الثاني لدراسة علاقة القانون الضريبي بالقانون الدستوري

الفرع الأول: استقلال التشريع الضريبي

نستطيع تعريف القانون الضريبي بأنه تلك القواعد التشريعية التي تنظم فرض وجباية والاعفاء من الضرائب في إقليم ما وفي وقت محدد ومنظم تنظيميا شاملا.

حيث يتناول القانون الضريبي بالتنظيم الأشخاص الخاضعين للعبء الضريبي والأموال التي تكون وعاء ضريبيا إضافة الى تحديد الأشخاص والأموال المعفاة منها وكيفية تحديد المال الخاضع للضريبة، وتقديره وآلية الطعن فيه وكيفية تحصيل الضريبة والجزاء المترتبة على مخالفة أحكامها.

كما أن اعتبار القانون الضريبي أحد فروع القانون العام لا يعني أنه ليس بقانون مستقل.

ولخصوصية القانون الضريبي عدة نتائج لعل أهمها:

1. أن هذه الذاتية جعلت من الدين الضريبي ديناً ممتازاً على جميع أموال المدينين من منقول أو عقار ولا يسبقه في الأولوية الا دين النفقة والمصروفات القضائية.
2. أن الدين الضريبي محمول لا مطلوب ومعنى ذلك أنه ينبغي على المكلف أن يسعى للوفاء بالدين الضريبي، الى مصلحة الضرائب، من تلقاء نفسه وتقديم الاقرارات الضريبية عن دخله بل أعطت المحكمة العليا الليبية الحق لمصلحة الضرائب في الربط الإضافي إذا اكتشفت ان الممول قدم اقرارا غير صحيحا حيث جاء في أحد أحكامها:
(...وحيث أن الحكم المطعون فيه قد أثبت في مدوناته أن مصلحة الضرائب المطعون ضدها كانت قد طلبت من الطاعن بتاريخ 1994/2/24م. إشارة الى اقراراته المقدمة منه عن سنتي 93/92م تزويدها بتحليل الإيرادات مع تقديم مصادقة من الجهات المتعاقدة و تحليل بالمصروفات لم يتم الرد عليها، و تبين لها أيضا أن هناك عقدا بين الممول و الشركة الاهلية للتجارة و الملابس، بتاريخ 1992/8/4م و لم يقدم أي بيانات عن ذلك العقد و اعتبرته إخفاء معلومات او إيرادات و لم يقدم أي دفع حول المعلومات التي عاصرت سنوات الربط موضوع النزاع... و من تم يكون النعي قائما على غير أساس و يتعين رفضه)⁽²⁾
3. كما أن الدين الضريبي واجب الأداء على الرغم من المنازعة في صحته، أو مقداره، لأن القاعدة المسلم بها في جل التشريعات الضريبية، هي " ادفع ثم استرد".

إلا انه و بالرغم مما سبق ذكره الا اننا نؤيد فكرة أن القانون الضريبي هو أحد فروع القانون العام، ففي روسيا على سبيل المثال: أكدت المحكمة الدستورية طبيعة القانون العام للقانون الضريبي استنباطا من المادة (57) من الدستور مع المواد (1.3.4.7) من الدستور و حتى دون نص صريح و من المسلم به أن القانون الضريبي هو أحد فروع القانون العام لأنه ينظم العلاقة بين الخزنة العامة و هي هيئة عامة و افراد المجتمع

(1) انظر حول المدرسة الحديثة وتوسعها في الضمانات القانونية الخاصة بالممول. محمد شكيري. القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية. سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية. الرباط 2005. ص 188.

(2) . طعن رقم 48/117ق المحكمة العليا الليبية جلسة 2005/2/27م منشور بمجلة المحكمة العليا السنة الاربعون العدد الأول ص. 59.

المكلفين بدفع الضرائب و بعبارة أخرى القانون الضريبي يندرج في عداد فروع القانون العام لأنه ينظم العلاقة بين مصلحة الضرائب و التي تعد سلطة عامة و المكلفين بأداء الضريبة من ناحية أخرى لذلك فان القانون العام هو النظام القانوني الذي ينتمي اليه التشريع الضريبي⁽¹⁾

ونحن نرى: أن مبدأ المشروعية الضريبية بالرغم من استقلاليته النسبية الا أنه يتكامل مع العديد من المبادئ الدستورية العليا ويرتبط بها فالضريبة إذا فرضت بتشريع قانوني فهذا لا يعني وحده أن فرضها أصبح مبرر من العيوب الدستورية، فسلطة المشرع الضريبي غير مطلقة، وتتركز القواعد التي تنظمها بضمانها للعدالة الاجتماعية، كإطار لها ويتعين بشكل مطلق ألا تكون الضريبة منفصلة في ضوابطها، عن الحدود التي رسمها لها الدستور⁽²⁾...

الفرع الثاني علاقة القانون الضريبي بالقانون الدستوري:

يمكننا القول أن التشريعات الضريبية سواء أكانت إجرائية أو موضوعية، تهدف دائما الى توازن معقول بين حماية حقوق الأفراد ، وضماناتها و تحمل العبء الضريبي، على أساس من العدل و المساواة، من ناحية و حماية حقوق السلطة العامة في اقتطاع الضريبة لتغذية الخزنة العامة، و هكذا نستطيع القول أن المشرع الدستوري حاول إقامة نوع من التوازن بين الإدارة الضريبية، من جانب، و بين دافعي الضرائب من جانب آخر، و تبعا لذلك منح المشرع الدستوري، الإدارة الضريبية حزمة من السلطات في سبيل جباية الضريبة، كما أنه من جانب آخر كفل للمول الضريبي طائفة من الحقوق و الضمانات الدستورية، و ذلك بهدف توفير حماية دستورية لهم في مواجهة تعسف محتمل من جانب مصلحة الضرائب.

و الأصل أن يصدر التشريع الضريبي مطابقا للدستور وللمبادئ الدستورية العليا، وأن على من يدعي العكس أن يثبت عدم دستورية هذا القانون، وهذا ما يطلق عليه قرينة الدستورية، التي يجب على القاضي الدستوري احترامها، كما يجب على القاضي الدستوري ألا يحكم بعدم الدستورية الا إذا انتفى أي مجال لاحتمال دستورية هذا القانون.

وفي ذلك تقول المحكمة العليا الليبية: (... ذلك أن الطعن بعدم دستورية تشريع معين يستلزم مخالفة التشريع المطعون فيه لقاعدة دستورية تسمو على ذلك التشريع، أما ما يرد في أي تشريع من أحكام تخالف تشريعا آخر من ذات المرتبة فإنه لا يصمه بعدم الدستورية⁽³⁾..).

وهنا يظهر جليا تأكيد المحكمة العليا الليبية على مبدأ سمو القانون الدستوري على القانون الضريبي.

وتظهر بشكل واضح الضمانات الدستورية في المجال الضريبي لتشكل نقطة التقاء بين القانون الضريبي والقانون الدستوري، ولما كانت القوانين الدستورية تتسم بالسمو لكونها تتربع على قمة الهرم القانوني في ليبيا مما يستلزم ارتكاز جميع القوانين على هذا القانون ومنها تكريس ضمانات كافية لحماية الممول في المجال الضريبي.

وفي حكم آخر للمحكمة العليا الليبية جاء فيه: (... ولما كانت مساهمة الليبيين في الشركات العامة التي نص عليها هذا القانون غير اختيارية، و ليست من الأعباء العامة التي نص عليها القانون أو مقابل خدمة، يقدمها المجتمع و لا تدخل في هذا أو ذاك أية غاية من الغايات التي نصت عليها مادته الخامسة سالفه البيان، فإنها تكون مخافة لما أكدت عليه الفقرة الثانية من المادة الحادية عشرة من الوثيقة الخضراء الكبرى لحقوق الانسان في عصر الجماهير من أن حق الانسان في جهده و انتاجه مصون، ... و يقتضي أن تحكم هذه المحكمة بعدم دستورية نص المادة الثامنة من هذا القانون التي قررها⁽¹⁾).

(1) . مشار اليه لدى: وليد محمد الشناوي. العدالة الضريبية، مجلة البحوث القانونية، والاقتصادية، العدد 65. ابريل 2018م، ص 426.

(2) . علي لطفي رجب بركات. المفهوم الاجرائي لمبدأ المشروعية الضريبية، دون مكان نشر: 2018م. ص 63.

(3) المحكمة العليا الليبية. طعن دستوري رقم 03 لسنة 55ق. جلسة الأربعاء 24 ذي القعدة الموافق. 11. 11. 2009م.

(1) جلسة المحكمة العليا الليبية (الدوائر مجتمعة) بتاريخ الأربعاء 2008/11/12م طعن دستوري رقم (2) لسنة 53. قضائية.

كما أن مبدأ "الأمن القانوني" في مجال التشريعات الضريبية يتطلب ضرورة أن يصل التشريع الضريبي الى درجة كافية من التحديد والدقة بحيث لا يحتمل النص الضريبي أكثر من تفسير.

المبحث الثاني

كيفية ممارسة الرقابة الدستورية على التشريعات الضريبية

يرى غالبية الفقه أن الدعوى الدستورية هي دعوى ذات طبيعة عينية لأنها شرعت من حيث المبدأ لأجل تحقيق الشرعية الدستورية عن طريقه مخالفة الأفراد للنص التشريعي المخالف للدستور.

في حين يرى البعض الآخر أن الدعوى الدستورية هي دعوى ذات (طبيعة مختلطة) لأنها تجمع داخل ثناياها بين الطبيعة العينية المتمثلة في حماية الشرعية الدستورية وحماية حق الافراد في عدم المساس بحقوقهم الا وفقا للدستور⁽²⁾.

حيث يقوم القضاء بالحكم بعدم دستورية القانون المطعون فيه بعدم الدستورية، إذا تبنت مخالفته للدستور إضافة الى الطبيعة الشخصية التي تتمثل في المركز القانوني للطاعن لذلك يشترط في الدعوى الدستورية شرط المصلحة ...

تبعاً لذلك سوف نقسم هذا المبحث الى:

المطلب الأول: كيفية اتصال المحكمة بالدعوى الدستورية

المطلب الثاني: شرط المصلحة

المطلب الثالث: أثر الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي

المطلب الأول

اتصال المحكمة بالدعوى الدستورية

أخذ القانون الليبي بالرقابة اللاحقة على دستورية القوانين حيث لا تتحرك الرقابة على صحة التشريعات الضريبية الا بعد صدور التشريع الضريبي، ويتم تطبيقه على المكلفين المخاطبين بأحكامه وبالتالي تتم مخالفة التشريع الضريبي المشكوك في دستوريته، من قبل الممول الضريبي، او غيره ويتم ذلك عن طريقين:

الفرع الأول: الدفع المباشر بعدم دستورية تشريع ما:

تعد ليبيا من أولى الدول العربية التي أخذت بطريق الدعوى الأصلية، في تحريك الرقابة على دستورية القوانين حيث نصت المادة (16) من قانون انشاء المحكمة العليا الليبية الصادر في 11 نوفمبر 1953م. على أنه: (يجوز لكل ذي مصلحة شخصية مباشرة الطعن أمام المحكمة العليا في أي تشريع أو اجراء أو عمل يكون مخالفاً للدستور) وهو ذات النص تقريبا الوارد المادة (1/23) من قانون إعادة تنظيم المحكمة العليا رقم (6) لسنة 1982م. المعدل بالقانون رقم (17) لسنة 1994م.

و بناء على هذه النصوص التشريعية، يجوز في ظل تنظيم القضاء الدستوري الليبي لكل شخص له مصلحة شخصية مباشرة، سواء أكان هذا الشخص طبيعياً أم معنوياً، تحريك رقابة دستورية القوانين، عن طريق الدعوى الأصلية المباشرة في أي تشريع يكون مخالفاً للدستور، و ترفع هذه الدعوى أمام الدائرة الدستورية بالمحكمة العليا دون ارتباط هذا التشريع بأي منازعة منظورة أمام احدى المحاكم، وذلك بموجب صحيفة موقعة من قبل أحد المحامين المقبولين للترافع أمام المحكمة العليا، تودع قلم تسجيل المحكمة من أصل و عدد كاف من الصور متضمنة البيانات المتعلقة بأسماء الخصوم و صفاتهم و مكان اقامتهم و النص الضريبي موضوع الطعن و الأسباب و المستندات التي تدعم موقفه القانوني.

(2) عصام بشور. المالية العامة والتشريع المالي. منشورات جامعة دمشق، الطبعة السادسة. دمشق: 1993م. ص 243.

وقد رتبت المحكمة العليا الليبية على عدم الاخذ بهذه الإجراءات المقررة لرفع الدعوى الدستورية والمنصوص عليها بلائحتها الداخلية المشار إليها، عدم قبول الدعوى ، وهو ما عبرت عنه في حكمها الصادر بتاريخ 2006.05.06 في الطعن الدستوري رقم 52/5 ق بقولها ((إن اللائحة الداخلية للمحكمة قد بينت القواعد والإجراءات الخاصة برفع الدعوى الدستورية ونظرها ورسمت للمتقاضين السبل الواجب إتباعها عند ممارسة حقهم في رفع هذه الدعوى ، كما حددت للمحاكم الأوضاع الواجب مراعاتها إذا ما أثار الخصوم أمامها أية مسألة تتعلق بالقواعد الدستورية أو بتفسيرها ، وهو ما يوجب على هذه المحكمة بحث ما إذا كانت هذه الإجراءات الجوهرية قد روعي من قبل المتقاضين ومن قبل المحكمة أم أن الأمر خلاف ذلك، لأن عدم مراعاتها يمنع هذه المحكمة من نظر الدعوى ويؤدي إلى عدم قبولها)

وكانت اللائحة الداخلية للمحكمة العليا الصادرة في الخمسينات تضع قيوداً زمنياً على تحريك الدعوى الدستورية الأصلية بعدم دستورية أي نص هو (60) يوم من تاريخ النشر في الجريدة الرسمية، أما اللائحة المعمول بها حالياً فلا وجود لمثل هذا القيد، ونحن نرى أن وجود قيد على تحريك الدعوى الدستورية من شأنه أن يقلل من فرص ازدياد الطعون الدستورية وأدعى لثبات الأوضاع القانونية.

الفرع الثاني طريق الدفع الفرعي:

تنص المادة (19) من اللائحة الداخلية للمحكمة العليا الليبية الصادرة بقرار جمعيتها العمومية رقم 2004/283 المعدل بالقرار رقم 2005/285 على أنه ((إذا كانت المسألة القانونية المتعلقة بالدستور أو بتفسيره أثبتت من أحد الخصوم في دعوى منظورة أمام أية محكمة ورأت جوهريتها ، أجلت نظر الدعوى وحددت لمن أثار الدفع ميعاداً لا يجاوز ثلاثة أشهر لرفع الدعوى بذلك أمام المحكمة العليا ، وتسري في شأن رفع الدعوى في هذه الحالة إجراءات الطعون الدستورية المقررة في هذه اللائحة ، فإذا لم ترفع الدعوى في الميعاد اعتبرت إثارة المسألة كأن لم يكن (1).

ويتم الدفع الفرعي بعدم دستورية نص تشريعي من خلال إثارة أحد الخصوم في دعوى معروضة أمام محكمة موضوع دفعاً مفاده عدم دستورية القانون المراد تطبيقه على النزاع، وهنا تتحقق المحكمة من جدية هذا الدفع، وتؤجل نظر الدعوى المعروضة أمامها وتحدد لمن أثار الدفع ميعاداً لا يتجاوز الثلاثة أشهر لرفع الدعوى الدستورية، أمام المحكمة العليا(2).

فعلى سبيل المثال أصدرت الدائرة العمالية بمحكمة الزاوية الابتدائية، قرارها بوقف السير في الدعوى الى حين الفصل في الطعن بعدم دستورية القانون رقم (1) لسنة 1986م. بتاريخ 3/ 5/2006م وأعطت أجلاً مقداره ثلاثة أشهر للدفع بعدم الدستورية أمام المحكمة العليا وبتاريخ 19/6/2006م قرر محامي الطاعنين الطعن بعدم دستورية القانون رقم (1) لسنة 1986م بشأن مساهمة الليبيين في الشركات العامة وتم تأجيل النظر في الدعوى، إلى أن قضت المحكمة العليا في جلستها المنعقدة بتاريخ 12/11/2008م بعدم دستورية هذا القانون (1)

كما قررت المحكمة القضاء بعدم قبول النظر في الطعن الدستوري في حكم حديث لها بتاريخ 5/6/2023م. لعدم اتباع إجراءات الإحالة التي رسمتها اللائحة الداخلية للمحكمة بقولها: (...أن المسألة القانونية محل الطعن المائل - وفق ما أورده الطاعنون - كانت قد أثبتت بمناسبة نظر الدعوى رقم 2021/810م أمام محكمة سوق الجمعة الجزئية، إلا أنهم لم يرفقوا ما يفيد أن تلك المحكمة قررت تأجيل الدعوى (بعد التحقق من جوهرية الدفع و جديته) و حددت للطاعنين ميعاداً لمباشرة هذه الدعوى أمام المحكمة العليا ... لما كان

(1) اقرت المحكمة العليا الليبية لانحتها الداخلية الحالية بتاريخ 2004/6/28م . بجلستها رقم 1372/283 و.ر وتم تعديلها في جلستها رقم 285 لسنة 2005م.

(2) خليفة سالم الجهمي. طرق تحريك الدعوى الدستورية، دراسة تحليلية مقارنة، منشور بمجلة المحكمة العليا، بتاريخ 10/ ابريل 2018م.

<https://khalifasalem.wordpress.com/2018/04/10/152>

(1) المحكمة العليا الليبية، طعن دستوري رقم (2) لسنة 53 قضائية.

ذلك و كانت أوراق هذه الدعوى جاءت خلوا مما يفيد اتخاذ الطاعنين الإجراءات الجوهرية التي رسمتها اللائحة الداخلية لهذه المحكمة لرفع الدعوى الدستورية المائلة، الأمر الذي يتعين معه القضاء بعدم قبولها⁽²⁾ و يعتبر هذا النوع من الدفوع، وسيلة دفاعية لا هجومية، أي وسيلة غير مباشرة لتحريك الدعوى الدستورية، و مما يمتاز به طريق الدفع الفرعي للرقابة على دستورية القوانين بأنه يجوز ابدائه في أي حالة تكون عليها الدعوى، كما أن مباشرته لا تقتصر على طرف دون آخر، من أطراف النزاع القانوني أمام المحكمة، كما أنه لا يحتاج الى نص دستوري يقره، إذ أنه مما يدخل في اختصاص القاضي للفصل في النزاع المعروف أمامه، حتى في حالة عدم وجود محكمة دستورية، إلا أن دور القاضي في هذه الحالة يقتصر على الامتناع عن تطبيق التشريع المخالف للدستور في القضية المثارة أمامه فحسب، و ذلك انصياعاً لقاعدة تدرج القوانين و سمو النص الدستوري، إلا أنه من عيوب هذه الوسيلة، عدم جدواها في توقي الضرر من جراء تطبيق نص غير دستوري.

وقد بينت المحكمة الدستورية العليا المصرية المقصود بجدية "الدفع الفرعي بعدم الدستورية" في أكثر من حكم لها، منها ما قضت به في حكمها الذي جاء فيه أن ما ينهه أحد الخصوم في نزاع موضوعي من مخالفة نص قانوني لقاعدة في الدستور يفترض أمرين: أولهما- أن يكون هذا النص لازماً للفصل في ذلك النزاع، فإذا لم يكن متعلقاً بالحقوق المدعى بها ومنتجاً في مجال الفصل فيها فقد مغزاه، ثانيهما- أن تكون المطاعن الدستورية المدعى بها في شأن هذا النص لها ما يظاهاها، وهو ما يعني جديتها من وجهة نظر المحكمة...⁽³⁾

ويستخلص مما تقدم أن جدية الدفع الفرعي بعدم الدستورية، مرهون بتوافر شرطين متلازمين بحيث إذا انتفى أحدهما - ومن باب أولى كلاهما - كان الدفع غير جدي، وهذين الشرطين هما:

الأول: أن يكون النص المطعون في دستوريته منتجاً في الدعوى محل النزاع أي أن يكون هذا النص لازماً ومؤثراً في الدعوى المنظورة أمام المحكمة.

الثاني: قيام شكوك في عدم دستورية النص المطعون فيه بعدم الدستورية، بمعنى أن تكون المطاعن المدعى بها في النص الدستوري لها ما يدعمها، من حيث جدية الدفع من عدمه، ويظل هذا الأمر مرهوناً بما تراه محكمة الموضوع من حيث جدية الدفع من عدمه.

كما يلاحظ أن الدفع بعدم دستورية هذا القانون بطريق الدفع الفرعي تسري بشأنها ذات الإجراءات المتبعة عند الطعن بعدم الدستورية بالدعوى الأصلية، وهذا ما جرى به قضاء المحكمة الدستورية العليا المصرية حيث أكدت على أن:

« ولايتها في الدعاوى الدستورية لا تقوم إلا باتصالها بالدعوى اتصالاً مطابقاً للأوضاع المقررة في المادة (29) من قانون المحكمة الدستورية العليا ، وذلك إما بإحالة الأوراق إليها من إحدى المحاكم أو الهيئات ذات الاختصاص القضائي للفصل في المسألة الدستورية ، وإما برفعها من أحد الخصوم بمناسبة دعوى موضوعية دفع فيها الخصم بعدم دستورية نص تشريعي وقدرت محكمة الموضوع جدية دفعه فرخصت له في رفع الدعوى بذلك أمام المحكمة الدستورية العليا ، وهذه الأوضاع الإجرائية - سوا ما أتصل منها بطريقة رفع الدعوى الدستورية أو بميعاد رفعها - تتعلق بالنظام العام باعتبارها شكلاً جوهرياً في التقاضي تغنياً به المشرع مصلحة عامة حتى ينتظم التداعي في المسائل الدستورية⁽¹⁾ .

المطلب الثاني شرط المصلحة

لشرط المصلحة الشخصية المباشرة مفهوم خاص عند قيام الطاعن بتحريك الرقابة على صحة تشريع ما فهو يتحقق لدى الطاعن سواء اكان شخص طبيعي أم معنوي، وذلك دون رهن ارتباط تلك المصلحة، بأي

(2) المحكمة العليا الليبية. طعن دستوري رقم (70/2) ق جلستها بتاريخ 2023/6/5م.

(3) حكمها الصادر بتاريخ 2000.11.04 في الدعوى الدستورية رقم 21/186ق.

(1) طعن دستوري رقم 5 لسنة 11 قضائية جلسة المحكمة الدستورية العليا المصرية بتاريخ 1993/5/15م.

مصصلحة خاصة أو مركز معين، من شأن النص التشريعي، المطعون بعدم دستوريته، وهذا ما أكدته المحكمة العليا الليبية بقولها:

(إن للمصلحة في الطعن الدستوري مفهوما خاصا فهي تتحقق في جانب الطاعن متى كان القانون موضوع الطعن واجب التطبيق عليه ولا تنتفي مصلحته في الطعن على أي قانون إلا إذا كان تطبيقه ينحصر على فئة لا ينتمي إليها ، وينبغي على ذلك أنه بموجب نص المادة (1/23) من قانون المحكمة العليا يجوز لكل فرد أن يطعن بدعوى مباشرة بعدم دستورية القانون منذ صدوره إذا كان من بين المشمولين بتطبيق أحكامه ، ولا يسوغ القول بأن عليه أن ينتظر إلى أن يتم تطبيق القانون عليه ، لأن في ذلك إهدار للهدف الذي توخاه المشرع من نص المادة المشار اليه⁽²⁾...)

فتوافر شرط المصلحة في الدعوى الدستورية شرطا أساسيا ولازما لقبولها ويقصد بذلك أن يكون هناك ثمة ترابط بين طلبات المدعي في دعواه الدستورية، وبين المصلحة القائمة في الدعوى الموضوعية، المرتبطة بهاو المطروحة على محكمة الموضوع.

شروط المصلحة:

1. أن تكون المصلحة قانونية: المصلحة المعتبرة لقبول دعوى عدم دستورية قانون ما هي المصلحة التي يقرها ويحميها الدستور والقانون وهي لا تكون كذلك إلا إذا استند صاحبها إلى مركز قانوني أو حق ذاتي يحميه الدستور، ذلك أن وظيفة القضاء الدستوري هي حماية المشروعية الدستورية وتبعا لذلك حماية الحقوق والمراكز القانونية التي تكفلها الدساتير.

فالمصلحة القانونية وفقا لما سبق، هي المصلحة التي يقرها ويصونها الدستور يستوي بعد ذلك أن تكون مادية أو أدبية وتختلف هذه الخاصية في شرط المصلحة من شأنه أن يجعل الدعوى الدستورية غير مقبولة، لقيامها على مصلحة لا يقرها ولا يحميها الدستور.

2. يشترط في المصلحة أن تكون شخصية ومباشرة حيث لا يقبل الطعن من غير أولئك الذين مسهم ضرر من جراء تطبيق او سريان النص غير الدستوري سواء اكان الضرر قد وقع فعلا أم محتمل الوقوع الا انه لا يشترط توافر شرط المصلحة اثناء نظر الدعوى انما المهم في الموضوع هو توافرها يوم رفع الدعوى وفي ذلك تقول المحكمة العليا الليبية (... ومفاد ذلك اشتراط المصلحة الشخصية المباشرة، في رافع الدعوى او الطعن ابتداء والغاية من ذلك هي ضمان جدية الدعاوى او الطعون المرفوعة امام القضاء وأنه يكفي توافر المصلحة العامة الى جانب المصلحة الشخصية للدفاع عن المشروعية، مما يجعل العبرة في قبولها هو بتوافر المصلحة الشخصية يوم رفع الدعوى وبصرف النظر عن استمرارها حتى نهاية الدعوى⁽¹⁾...)

3. ويجب أن يكون هذا الضرر منفصلا عن مجرد مخالفة النص المطعون فيه للدستور، ومستقلا من خلال عناصره التي يقوم عليها ممكنا تحديده ومواجهته بالترضية القضائية. وهو ما ترجمته المحكمة العليا الليبية بقولها: ((...أنه لا يجوز قبول الدعوى الدستورية إلا بتوافر الشروط اللازم توافرها لاتصالها بالمحكمة العليا وفقا للأوضاع المنصوص عليها في القانون رقم 1982/6 بإعادة تنظيم المحكمة العليا وعلى الأخص شرط المصلحة الشخصية المباشرة الوارد بالبند (أولا) من المادة الثالثة والعشرين من القانون المذكور⁽²⁾...)

ويثور السؤال حول مدى إمكانية اعتبار شرط المصلحة في الدعوى الدستورية قائما عند الغاء أو تعديل النص التشريعي المطعون بعدم دستوريته أثناء سير الخصومة أمام القضاء الدستوري؟

و هنا ترد المحكمة الدستورية العليا المصرية في حكم لها رأت فيه أنه متى كانت الدعوى الموضوعية تدور حول المنازعة في صحة الحجز الموقع على الأموال المنقولة الخاصة بالمنشأة التي تمتلكها المدعية و المتحفظ عليها تحت يد النيابة العامة و هو الحجز الذي اوقفته مأمورية الضرائب المختصة وفاء لدين

(2) حكم المحكمة العليا الليبية الصادر بتاريخ 2012.06.14 في الطعن الدستوري رقم 59/5 ق.

(1) المحكمة العليا الليبية. جلستها بتاريخ 2018/6/26م. طعن اداري رقم 63/113 ق.

(2) المحكمة العليا الليبية في حكمها الصادر بتاريخ 2008.11.12 في الطعن الدستوري رقم 44/1 ق

الضريبة المستحقة عن المنشأة و ذلك تأسيسا على أن الحجز قد تم بالمخالفة لقانون الحجز الإداري و كانت المنازعة لا شأن لها بأحكام القانون رقم 146 لسنة 1988م المطعون بعدم دستوريته و بالتالي فإن مصلحة الطاعن تظل قائمة حتى لو تم الغاء او الطعن على القانون الذي كانت المصلحة قائمة في كنفه⁽³⁾.

المطلب الثالث

أثر الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي

استقر القضاء على إرساء مبادئ عامة تجاه ذلك التشريع الضريبي المقضي بعدم دستوريته، ففي القضاء الأمريكي حرصت المحكمة العليا الأمريكية على التأكيد على موقفها السلبي من القوانين التي قررت تعارضها مع الدستور، أي حكمت بعدم دستوريته، فهي لا ترتب على مخالفتها للدستور أي جزاء عام يمسها في كيانها، إنما كان كل ما تقوم به المحكمة هو أنها تصدر حكما بتعارض القانون مع الدستور، حيث أكدت على أنه يجب ألا يساء فهم مهمة المحكمة في فحص دستورية القوانين.

ففي قضية "United States v. Butler"⁽¹⁾ التي نظرتها المحكمة العليا الأمريكية عام 1936م كانت تتعلق بالتحدي الدستوري لقانون الضريبة الزراعية لعام 1933م. فهذا التشريع كان يهدف الى تقليل الإنتاج الزراعي لرفع أسعار المحاصيل الزراعية، حيث قضت المحكمة بأن هذا القانون غير دستوري لأنه يتجاوز سلطات السلطة التشريعية "الكونجرس" بموجب المادة الأولى من الدستور الأمريكي، كما رأت المحكمة أن القانون المطعون في دستوريته ينتهك مبدأ الفصل بين السلطات. فلو أخذنا بنظرية الأثر الكاشف للحكم الدستوري لكان لزاما علينا أن يكون للحكم الصادر من المحكمة بعدم الدستورية، ان القوانين التي تم اعلان عدم دستوريته تعتبر غير قانونية، منذ تاريخ سريان القانون و تنفيذه مما يؤدي الى الغاء جميع الآثار القانونية التي نتجت عن تطبيق هذا القانون، ففي حالة "United States v. Butler" يعني الأثر الكاشف أن القانون الزراعي لسنة 1933م الذي تم اعلان عدم دستوريته يعتبر كأنه لم يكن له وجود قانوني منذ تنفيذه، مما يعني أن جميع الإجراءات التي اتخذت بموجب هذا القانون بما في ذلك فرض الضرائب و توزيع الإعانات تعتبر غير قانونية بأثر رجعي .

إلا أن المحكمة أوضحت أنه يجب ألا يساء فهم مهمة المحكمة العليا في الرقابة على دستورية القوانين فكثيرا ما يقال إن المحكمة تبطل القوانين المحكوم بعدم دستوريته إلا أن المحكمة أكدت على أن علاقتها بالقانون تنتهي بمجرد وصمه بعدم الدستورية أي أن رقابة المحكمة هي رقابة امتناع لا أكثر.

الا أننا يجب ان ننسى أن النظام الأمريكي يأخذ بنظام السوابق القضائية، لذلك فإن الحكم الذي يصدر من المحكمة الاتحادية بعدم الدستورية يتعين على جميع المحاكم الأدنى في الدولة أخذه بعين الاعتبار وعدم مخالفته، وهو نفس الأثر في القضاء الليبي بناء على نص المادة (31) من قانون المحكمة العليا الليبية رقم (6) لسنة 1982م التي تنص على أن (تكون المبادئ القانونية التي تقررها المحكمة العليا في أحكامها ملزمة لجميع المحاكم وكافة الجهات الأخرى في الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية).

ونحن نرى أن هذه الخلافات التي نشبت حول السلطة التي يتمتع بها القضاء الدستوري، تجاه التشريعات المقضي بعدم دستوريته، هو خلاف نظري فقط لا غير ذلك أن كل هذه الآراء تتضمن معنى واحدا فقط لا غير، مفاده أن القضاء بعدم دستورية النص التشريعي المحكوم بعدم دستوريته، مؤداه انهاء قوة نفاذة وبالتالي اعتباره كأن لم يكن.

وتبعاً لذلك سوف نحاول دراسة هذه الجزئية في فرعين:

الفرع الأول: المبادئ العامة لأثر القانون المقضي بعدم دستوريته

استقر القضاء والفقهاء الى إرساء جملة من المبادئ العامة تجاه القانون المقضي بعدم دستوريته لعل أهمها:

1. أن الحكم الصادر من المحكمة العليا لا يبطل القانون ولا يلغيه، ولا ينشأ حالة جديدة.

(3) راجع في ذلك: حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية في القضية رقم 18 لسنة 13 قضائية، منشور بالجريدة الرسمية العدد 49 الصادر في 1997/12/13م.

(1) United States v. Butler 297, U.S. 1936.

2. أن المحكمة العليا عندما تصدر أحكامها بعدم الدستورية، فهي في الواقع تصدر حكماً كاشفاً عن حقيقة واقعة قانونية، مفادها أن القانون المقضي بعدم دستوريته، لا يعتبر أساساً قانوناً بالمعنى الفني الدقيق وبالتالي فهو لا ينشأ حقوق ولا يترتب واجبات، ولا يحتم حماية، بل هو من الناحية القانونية منعدم، وعلى هذا الأساس فإن الحكم الكاشف ينسحب أثر الحكم فيه على الماضي.
3. يقوم هذا المبدأ على أساس تقييد الأثر الرجعي إلا أنه لا يمكن الأخذ بفكرة الأثر الرجعي على إطلاقها لأن الأخذ بفكرة اهدار الحقوق وزعزعة المراكز القانونية المستقرة، مما يكون من شأنه الاضرار بذوي الشأن بجملة من الأضرار المادية والمعنوية، الخطرة والتي لا يمكن تداركها.
4. تبويض القانون: ومفاد ذلك أنه عندما يطرح الموضوع على عدالة المحكمة وتنتهي في قرارها إلى أن القانون قد يعتريه في جزئية منه عوار دستوري، أن باقي أجزاء القانون متفقة مع الدستور مما يطرح تساؤلاً:

ما هو قضاء المحكمة في الجزء الغير دستوري؟

هنا اختلفت وتباينت الآراء في الإجابة على هذا السؤال، حيث قامت بعض المحاكم بعدم دستورية القانون برمته (الجزء الدستوري من القانون والجزء الغير دستوري منه⁽¹⁾).
أما بالنسبة للمحكمة العليا الأمريكية فقد جرت أحكامها منذ أول عهدا بالرقابة على تقرير قاعدة مفادها القضاء بعدم دستورية النص المتعارض مع الدستور فقط لا غير.

و هو ذات المسار الذي سارت عليه المحكمة العليا الليبية فعندما عرض عليها القانون رقم (1) لسنة 1986م بشأن مساهمة الليبيين في الشركات العامة حيث أقام الطاعنون الطعن الدستوري طالبين القضاء بعدم دستورية القانون سالف الذكر، قضت فقط بعدم دستورية (نص المادة 8) من القانون فقط لا غير حيث جاء في حكمها: (حكمت المحكمة بقبول الطعن شكلاً و بعدم دستورية نص المادة الثامنة من القانون رقم 1 لسنة 1986م، بشأن مساهمة الليبيين في الشركات العامة، فيما تضمنته من اقتطاع جزء من مرتب الليبي أو دخله السنوي على وجه الالتزام مساهمة في تلك الشركات)⁽²⁾

الفرع الثاني أثر الحكم بعدم دستورية نص ضريبي:

يتخذ القضاء الدستوري موقفاً سلبياً تجاه القوانين الضريبية المحكوم عليها بعدم الدستورية، حيث يكتفي القضاء بالامتناع عن تطبيقها، مما يجعلنا نقف أمام تساؤل يفرض نفسه مفاده إلى أي مدى يمكن أن يؤثر الحكم بعدم الدستورية على القانون، بمعنى هل يحوز الحكم حجية الشيء المقضي فيه، و يكون له تأثير لاحق على القانون بعد صدوره، حيث نظمت الوثائق الدستورية في ليبيا تنظيماً دقيقاً لفرض الضريبة على المواطنين الليبيين مراعية في ذلك قواعد العدالة و المساواة، و على رأسها العدالة الضريبية، كما حمت الوثائق الدستورية الأفراد بحيث قررت لهم الحماية و الأمان، من سريان أي قانون بأثر رجعي من ضمنها القوانين الضريبية، و هذا يتفق تماماً مع روح العدالة التي ترفض و تأبى أن يسري القانون بأثر رجعي بما يتفق مع فكرة التوقع المشروع في القوانين الضريبية.

وفي مصر صدر القرار بقانون رقم 168 لسنة 1998م الذي نص على أنه: (على أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال الا أثر مباشر وذلك دون اخلال باستفادة المدعي من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص)⁽³⁾

وقد أوضحت المذكرة الايضاحية لهذا التعديل دواعي تقريره بقولها: (... أدى الاطلاق في تطبيق قاعدة الأثر الرجعي لأحكام المحكمة - في غير المسائل الجنائية - إلى صعوبات متعددة في مجال التطبيق فيندرج تحتها الاخلال بمراكز قانونية امتد زمن استقرارها و تحمिल الدولة بأعباء مالية تنوء بها خزانتها، بما يضعفها في مجال تحقيق مهامها التنموية ...)

(1) راجع في ذلك حكم محكمة ولاية نيوجرسي سنة 1780م و كذلك حكم محكمة كارولينا الشمالية سنة 1787م.

(2) طعن دستوري رقم (2) لسنة 53 قضائية، جلسة المحكمة العليا الليبية 2008/11/12م.

(3) نشر في الجريدة الرسمية المصرية في العدد 28 مكرر بتاريخ 11 يوليو 1998م.

فبناء على هذا التعديل أصبح هناك استثناءان من قاعدة الأثر الرجعي للحكم بعدم الدستورية:

الأول: رخص المشرع للمحكمة في تحديد تاريخ سريان الحكم بعدم الدستورية في غير المواد الجنائية والضريبية - خروجاً على قاعدة الأثر الرجعي لأحكام المحكمة الصادرة بعدم الدستورية.

وقد أعملت المحكمة الدستورية العليا المصرية هذه الرخصة في حكمها الصادر بتاريخ 2013/3/16 م. بقولها:

(أعمال الأثر الرجعي للحكم بعدم الدستورية قرار وزير الصحة رقم 1989/41 م. مؤداه رد المبالغ السابق تحصيلها من طالبي تسجيل المستحضرات الدوائية البيطرية والتجميلية الجديدة التي يعاد تسجيلها من تاريخ العمل بالقرار 1989/3/6 م. بعد أن آلت هذه المبالغ الى صندوق تحصيل الخدمة ودعم البحوث المشتركة وتم صرفها فعلاً في أغراض هذا الصندوق، وهو ما يؤدي حال اعمال الأثر الرجعي الى تحميل الدولة بأعباء مالية إضافية في ظل ظروف اقتصادية تقتضي تجنبها هذا العبء.⁽¹⁾)

الثاني: جعل المشرع للأحكام الصادرة بعدم الدستورية في التشريعات الضريبية أثر مباشر حتى في جميع الأحوال خروجاً على قاعدة الأثر الرجعي للأحكام بعدم الدستورية أي أن النطاق الزمني للأحكام بعدم الدستورية في النصوص الضريبية يكون بأثر مباشر من اليوم التالي لنشر الحكم.

أما فيما يتعلق بمحکمتنا العليا الليبية، فإن القوانين المحددة لعملها لم تبين الآثار المترتبة على الأحكام الصادرة عن هيئة المحكمة منعقدة بدوائرها المجتمعة بعدم دستورية نصوص قانونية ما، وتبعاً لذلك فإننا نقف أمام تساؤل مفاده:

هل أثر تلك الأحكام هو أثر مباشر يقتصر على المستقبل فقط أم أن لها أثر رجعي يمتد إلى الماضي؟

ردت المحكمة على هذا التساؤل في أحد أحكامها بقولها: (... يترتب على الحكم بعدم دستورية قانون أو نص فيه عدم جواز تطبيق ذلك القانون أو النص المحكوم بعدم دستوريته على الوقائع المطروحة باعتبار ذلك النص أو القانون بمثابة العدم مع مراعاة ما سبق بخصوص المراكز المستقرة بموجب أحكام ثابتة أو حقوق تقادمت⁽²⁾...)

ونخلص مما تقدم الى أن تنظيم القضاء الدستوري جاء خالياً من أي نص ينظم بشكل صريح وواضح آثار الأحكام الصادرة بعدم دستورية التشريعات الضريبية رغم أهمية ذلك لكونه يمس بشكل صريح بالذمة المالية الخاصة بالأشخاص والأموال التي دخلت الذمة المالية للدولة نتيجة تطبيق قانون غير دستوري لفترة من الزمن.

خاتمة

تستمد السلطة التشريعية اختصاصها و هي بصدد اصدار التشريعات، سواء الضريبية او غيرها من الدستور، ووفقاً لمبدأ المشروعية، يتعين عليها الالتزام، بأحكامه روحاً و نصاً و ان تراعي و هي تمارس وظيفتها التشريعية أحداث نوع من التوازن بين حق الافراد في حماية أموالهم من اعتداء السلطة و حق السلطة العامة في اقتضاء الضرائب وفقاً للتشريعات المنظمة لهذه الوظيفة، و في حالة اصدار السلطة التشريعية، لتشريع يتقاطع مع الدستور، روحاً و نصاً، و يجب تقرير الجزاء الملائم، لهذه المخالفة و هذا الجزاء يتمثل في اعتبار هذا التشريع و العدم سواء.
النتائج:

• خلو التنظيم الدستوري الليبي من أي نص صريح ينظم الرقابة السابقة على دستورية النصوص الضريبية.

(1) المحكمة الدستورية العليا المصرية في جلستها بتاريخ 2003/3/16 م. في الطعن الدستوري. رقم 21/124 ق.

(2) . حكم المحكمة العليا الليبية. جلسة 2015/8/27 م. طعن مدني رقم 57/1314 ق.

- عدم وجود أي نص صريح ينظم آثار الأحكام الصادرة بعدم دستورية التشريعات الضريبية على غرار الشقبة مصر.

التوصيات:

- نناشد المشرع الليبي اجراء تعديلات فيما يتعلق:
 - ضرورة الجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة فيما يخص دستورية القوانين الضريبية، وذلك بهدف خلق نوع من التوازن بين المصلحة العامة للدولة والمصلحة العامة للأفراد. فالجمع بين الرقابتين في المجال الضريبي يعالج القصور الذي قد ينتج عن الاقتصار على أحدهما.
 - يتعين على السلطة التشريعية الالتزام بأحكام الدستور روحا ونصا وأن كون الهدف من أعمالها هو تحقيق الصالح العام.
 - ضرورة تعديل القانون الليبي وادراج نص على غرار القرار بقانون رقم 168 لسنة 1998م (مصري) الذي نص على أنه: (على أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال الا أثر مباشر وذلك دون اخلال باستفادة المدعي من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص).
 - كما نناشد المحكمة العليا وهي بصدد اصدار احكامها بعدم دستورية نص ضريبي، اجرائها لنوع من التوازن بين المصلحة الخاصة للأفراد والمصلحة العليا للدولة وألا تعلي مصلحة الدولة على مصلحة الأفراد، الا إذا لم يكن هناك بديل آخر لهذا التفضيل.

قائمة المراجع:

أولاً الكتب:

1. حمدي مجيد الحمدي، في المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، 1999م.
2. رفعت عيد سيد. الوجيز في الدعوى الدستورية. دار النهضة العربية: القاهرة: 2009م.
3. عزت عبد الحميد البرعي: مبادئ الاقتصاد المالي، بدون دار نشر، سنة 2000م.
4. عصام بشور. المالية العامة والتشريع المالي. منشورات جامعة دمشق، الطبعة السادسة. دمشق: 1993م
5. علي لطفي رجب بركات. المفهوم الاجرائي لمبدأ المشروعية الضريبية، دون مكان نشر 2018م.
6. منصور ميلاد يونس. مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة. طرابلس 2018.

ثانياً المجالات:

7. خليفة سالم الجهمي، طرق تحريك الدعوى الدستورية، دراسة تحليلية مقارنة، مجلة المحكمة العليا السنة 46 العدد الثالث الصادر بتاريخ 10 ابريل 2018م.
8. محمد شكيري. القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية. سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية. الرباط 2005م
9. وليد محمد الشناوي. العدالة الضريبية، مجلة البحوث القانونية، والاقتصادية، العدد 65. ابريل 2018م

ثالثاً القوانين:

10. الإعلان الدستوري الليبي لسنة 2011م.
11. قانون رقم (11) لسنة 2004م بشأن ضرائب الدخل.
12. القانون رقم (7) لسنة 2010م
13. قانون المحكمة العليا الليبية رقم (6) لسنة 1982م ولائحته التنفيذية.