

إخضاع استثمار أموال الزكاة للضريبة على الدخل في ضوء المبادئ الدستورية بفلسطين

الدكتور أحمد زياد أحمد دبك

أستاذ المالية العامة والقانون العام

كلية الحقوق/ الجامعة العربية الأمريكية/ فلسطين

Ahmad.dabak@aaup.edu

الملخص: يهدف هذا البحث إلى الكشف عن مواطن الخلل والإنتهاك في إخضاع استثمار أموال الزكاة للضريبة على الدخل في ضوء المبادئ الدستورية في فلسطين، وقد اعتمد هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل وتطبيق أوصاف إخضاع استثمار أموال الزكاة للضريبة على الدخل مع أوصاف المبادئ الدستورية المتعلقة به، وكذلك استخدام المنهج المقارن في بعض جزئيات هذا البحث من خلال بيان إختلافها في التشريع الفلسطيني عن بعض تشريعات الدول العربية والإسلامية أو تشابحها معها.

وقد تم تناول ذلك في مبحثين، ففي الأول تم التعرض لأساس إخضاع استثمار أموال الزكاة للضريبة، وفي الثاني تم التعرض لإشكاليات عمل السلطة العامة في إخضاع استثمار أموال الزكاة للضريبة على الدخل.

وقد توصلنا إلى أن قصور النصوص التشريعية وعدم الانسجام بينها يعزى إلى صدورها بموجب قرارات بقانون لغياب المجلس التشريعي الفلسطيني عن الواقع، كما إئتضح أنّ القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003 لم يتضمن نصّاً على مبدأ قانونية الزكاة بإعتبار الزكاة كالضريبة تعد مظهراً من مظاهر السلطة العامة، كما إئتضح أنّ القرارات بقانون الصادرة عن رئيس السلطة الفلسطينية لم تراعى ضوابط حالة الضرورة في إخضاع استثمار أموال الزكاة للضريبة، كما أنّ الإدارة الضريبة قد غالت في إخضاع استثمار أموال الزكاة للضريبة على الدخل لعدم وضوح النص الضريبي، كما أنّ المشرّع الضريبي لم يدرج استثمار أموال الزكاة في سياساته الضريبية، كما وجدنا أنّ المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية لم تحكم بالمساواة أمام القانون الضريبي إذ أقرت التمييز في المعاملة الضريبية المستند للدين بإخضاع لجان الزكاة للضريبة على الدخل في حين أقرت الإعفاء الضريبي للمؤسسات المسيحية.

وعلى ضوء هذه النتائج، أوصينا إلى ضرورة العمل على إصدار تقنين طوعي للزكاة بقرار بقانون يعفي بموجبه أموال الزكاة وإستثماراتها من الضريبة، والعمل على إعادة الديمقراطية في النظام السياسي الفلسطيني، ومن ثم العمل على تضمين الدستور الفلسطيني مبدأ قانونية الزكاة كأساس للتطبيق الإلزامي لها، ومن ثم مد نطاق الإعفاء الضريبي في القوانين الضريبية ليشمل أموال الزكاة وإستثماراتها بألفاظ واضحة لا إلتباس فيها، حتى لا يكون هناك تعسف من قبل الإدارة الضريبية في تطبيقه، وكذلك العمل على إدراج المشرّع استثمار أموال الزكاة لما له من دور بارز في تحقيق وظائف الدول المعاصرة الإقتصادية والإجتماعية في سياساته الضريبية، والعمل أيضاً على مساواة لجان الزكاة مع المؤسسات الدينية الأخرى بالإعفاء الضريبي، بإعتبارها مؤسسة دينية مالية إسلامية تقوم على جباية الزكاة وإدارتها وصرفها على مستحقيها، والعمل أيضاً على إيجاد القضاء الدستوري المستقل والموضوعي الذي يضمن تحقيق المساواة أمام الضرائب، والذي يستند في أحكامه على أسس موضوعية لا على أسس ذاتية، تحقيقاً لخصوع الدولة ومؤسساتها للقانون.

المقدمة: أمر الله سبحانه وتعالى بشريعته وجعلها منهاجاً ومهيمنة على كل الشرائع لقوله تعالى: ﴿وَأَنْزَلْنَا

إِلَيْكَ الْكِتَابَ بِالْحَقِّ مُصَدِّقًا لِمَا بَيْنَ يَدَيْهِ مِنَ الْكِتَابِ وَمُهَيِّمًا عَلَيْهِ فَاحْكُم بَيْنَهُمْ بِمَا أَنْزَلَ اللَّهُ وَلَا تَتَّبِعْ أَهْوَاءَهُمْ عَمَّا

جَاءَكَ مِنَ الْحَقِّ لِكُلِّ جَعَلْنَا مِنْكُمْ شِرْعَةً وَمِنْهَاجاً ...¹، ولكن بعد أن حكمت الشريعة الإسلامية ما يقارب الإثني عشر قرناً من الزمان وقعت الأمة الإسلامية فريسة للمحتلين والمستعمرين، والذين لم يتركوها إلا بعد أن قسموها إلى دويلات علمانية إذ استبدلوا فيها شريعة الله بالقوانين الوضعية.

ولكن بلدنا فلسطين مازالت في مرحلة التحرر من أطول إحتلال عرفه العصر الحديث، والذي يمارس قبضته الحديدية عليها بالنار والحصار وإغلاق المعابر والحواجر والإجتياحات، والذي له دور كبير في تعميق الانقسام الفلسطيني بتفننه في تزييف الحقائق تحقيقاً لسياسته الاستعمارية "فرق تسد"، وما الإنقسام الفلسطيني إلا بسبب الإختلاف بين برنامجين مختلفين للتحرر من الإحتلال أحدهما برنامج فتح الذي يستند إلى التسوية والآخر برنامج حماس الذي يستند إلى المقاومة، وقد إحتدم الصراع بين هاتين الحركتين بعد تنصيب المجلس التشريعي الثاني بتاريخ 2006/2/18 بإعتبارها الكتلتين البرلمائيتين المكونتين الرئيسيتين له إلى أن أدى بنهايته إلى مأساة انقسامهما في غزة في منتصف حزيران 2007، وعلى أثر الإنقسام الفلسطيني انعدم الأداء الديمقراطي؛ لتعطل المجلس التشريعي بالكامل، وذلك منذ ما يزيد عن عقد من الزمن، وأخيراً جاءت المحكمة الدستورية العليا غير المنتخبة من الشعب وبإجتهاد ذاتي منها بحل المجلس التشريعي المنتخب على الرغم أن القانون الأساسي المعدل لسنة 2003² لم يتضمن نصاً حول حله، وقد شكّل هذا القرار إخلالاً جسيماً لمبدأ الفصل بين السلطات بإعتباره حكماً سياسياً بإمتياز، والذي به أقحمت نفسها في الصراع السياسي، وهذا القرار جاء بـ " إن المجلس التشريعي في حال تعطل وغياب تام وعدم إنعقاد منذ تاريخ 2007/7/5، وقد انتهت مدة ولايته بتاريخ 2010-1-25 أثناء مدة تعطله وغيابه وما زال غائباً معطلاً حتى الآن ... وبالتالي إعتباره منحللاً منذ تاريخ إصدار هذا القرار."³.

وقد استتبع حالة غياب المجلس التشريعي الفلسطيني زخم التشريعات الصادرة بقرارات بقانون عن رئيس السلطة الفلسطينية السارية في الضفة الغربية إستناداً إلى المادة (43) من القانون الأساسي المعدل لسنة 2003، التي شابها الكثير من الخلل والنقص؛ لأنها تصدر بصورة مستعجلة، ولا يتبع في إصدارها الإجراءات المترتبة لإعداد التشريعات العادية الصادرة عن المجلس التشريعي، وهذا حال القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل⁴، والذي استتبع بالقرار بقانون رقم 9 لسنة 2014 بشأن إعفاء الطوائف المسيحية المعترف بها من الضرائب⁵، ولكن على الرغم أن القانون الأساسي الفلسطيني قد تضمن نصاً على مساواة المواطنين أمام القانون دون تمييز بينهم بسبب الدين، إلا أن المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية المختصة بمراقبة دستورية القوانين وإلغاء النصوص غير الدستورية منها إعتبرت لجان الزكاة ليست مكوناً عضوياً وأساسياً من مكونات الديانة الإسلامية، دون أن تستند في ذلك لأيّ سند قانوني أو دستوري أو شرعي، بل إستندت كعادتها إلى إجتهادها الذاتي الذي يبدو أنه يلعب دوراً كبيراً في قراراتها، فقررت أنه لا يوجد معاملة ضريبية تمييزية بسبب الدين لإختلاف المراكز القانونية للجان الزكاة عن المؤسسات المسيحية، بإعتبار أن هذه اللجان ليست بطائفة، وليست مكوناً للديانة الإسلامية، فهي تعمل في المجال

1 - سورة المائدة الاية رقم: (48).

2 - مجلة الوقائع الفلسطينية، عدد ممتاز (2)، الصادرة في يوليو (مارس) 2002، ص(5).

3 - طلب التفسير رقم 2018/10، المحكمة الدستورية العليا، رام الله، المنشور في مجلة الوقائع الفلسطينية، عدد ممتاز (19)، الصادرة بتاريخ 2018-12-51، ص(51).

4 - مجلة الوقائع الفلسطينية، عدد ممتاز (5)، الصادرة بتاريخ 2011-10-24، ص(2).

5 - مجلة الوقائع الفلسطينية، عدد (107)، الصادرة بتاريخ 2014/5/28، ص(58).

الخيري فتحقق أرباحاً وتخضع للضريبة¹، علماً أنّ المؤسسات المسيحية كلجان الزكاة تستثمر في المجال الخيري فتحقق أرباحاً ولكنها تعفى من الضريبة، ومن كل ما تقدم وجدنا أنه من الضروري التطرق لمواطن الخلل في إخضاع استثمار أموال الزكاة للضريبة، وذلك من خلال تطبيق المبادئ الدستورية.

أهمية البحث: ومما تقدم تأتي أهمية هذه الدراسة؛ للبحث عن أساس دستوري يبنى عليه تقنين للزكاة باعتبار أنّ الزكاة ركن من أركان الإسلام الخمسة، حتى يضمن عدم تجرؤ سلطات الدولة العلمانية عليها، والذي بموجبه يخرج أموالها وإستثماراتها من الخضوع للضريبة.

كما تجدر الإشارة إلى أنّ دراستنا هذه لها طابع خاص يميزها عن غيرها من الدراسات، من حيث إنّها جعلت مسألة الدخل المتحقق من استثمار أموال الزكاة وعاءً للضريبة على الدخل، على خلاف معظم الدراسات التي تمكن الباحث من الإطلاع عليها التي تناولت الزكاة والضريبة من حيث الجمع بينهما في وعاء واحد، أو من حيث تبيان أوجه التشابه والإختلاف بينهما من حيث أساس الخضوع أو الوعاء أو السعر أو التقدير أو الجباية أو أوجه الصرف أو الولاية العامة أو التظلم، أو بالمقارنة بين مقاصد الزكاة ووظائفها وبين مقاصد الضرائب ووظائفها، وعليه جاء هذا البحث إستكمالاً لهذه الدراسات.

هدف البحث: إنّ هذا البحث يهدف إلى تسليط الضوء على الأساس الدستوري لكل من الزكاة والضريبة؛ لبيان القصور الدستوري في بلدنا، الذي تضمن نصّاً على مبدأ قانونية الضريبة دون أن يتضمن نصّاً حول مبدأ قانونية الزكاة، وكذلك التعرف على ضوابط حالة الضرورة في إخضاع استثمار أموال الزكاة للضريبة.

كما يهدف إلى الكشف عن مواطن الخلل والإنتهاك في إخضاع استثمار أموال الزكاة للضريبة على الدخل في ضوء المبادئ الدستورية، ومن ثم العمل على تصحيح أوضاعه القانونية إن وجدت بالشكل الذي يتوافق مع هذه المبادئ.

وأيضاً يسعى هذا البحث إلى الحد من المعاملة الضريبية التمييزية بين المؤسسات الوطنية الدينية الإسلامية والمسيحية، حتى يعيش كل المواطنين سواءً أكانوا أقلية أم أغلبية في وطنهم دون تمييز بينهم بالحقوق والواجبات بسبب الدين.

فضلاً عن سعيه لجعل مقاصد الزكاة من مكونات السياسة الضريبية التحفيزية للدول المعاصرة.

إشكالية البحث: هذا وتمثل مشكلة البحث في تطابق إخضاع استثمار أموال الزكاة مع المبادئ الدستورية التي تضمنها القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003، والتي يتفرع عنها التساؤلات التالية:

- 1- ما أساس إخضاع استثمار أموال الزكاة للضريبة على الدخل بموجب القوانين الضريبية؟
- 2- ما أساس إخراج استثمار أموال الزكاة من الخضوع للضريبة على الدخل بموجب تقنين خاص بالزكاة؟
- 3- ما الضرورة التي لا تحتمل التأخير من إخضاع استثمار أموال الزكاة للضريبة على الدخل بموجب القرار

بقانون؟

- 4- هل أخطأت الإدارة الضريبية في تطبيق إخضاع استثمار أموال لجان الزكاة للضريبة على الدخل؟

¹ انظر الطعن الدستوري رقم 2017/6 في القضية رقم (5) لسنة (4) قضائية المحكمة الدستورية العليا، المنشور في الوقائع الفلسطينية، العدد رقم (155) الصادرة بتاريخ 2019/5/15.

5- هل أخطأ المشرّع في عدم إدراج استثمار أموال الزكاة كإجتهد مقاصدي للزكاة في السياسات الضريبية على الدخل؟

6- هل أخطأت المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية في حكمها بعدم وجود تمييز في المعاملة الضريبية بسبب الدين بإخضاع المشرّع استثمار أموال لجان الزكاة للضريبة على الدخل دون المؤسسات الدينية الأخرى بإعتبار لجان الزكاة جهة خيرية وأنه لا علاقة لها بالدين الإسلامي؟

منهج البحث: إن معالجة إشكالية هذا البحث ستم من خلال تحليل وتطبيق أوصاف إخضاع استثمار أموال الزكاة للضريبة على الدخل مع أوصاف المبادئ الدستورية المتعلقة به، وكذلك استخدام المنهج المقارن في بعض جزئيات هذا البحث من خلال بيان أوجه الاختلاف والتشابه بين التشريع الفلسطيني وبين بعض التشريعات العربية والإسلامية عندما يستدعي الأمر ذلك.

تقسيم البحث: إن الإجابة عن تساؤلات إشكالية هذا البحث ستم من خلال تقسيمه إلى مبحثين، وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: الأساس القانوني لإخضاع استثمار أموال الزكاة للضريبة على الدخل

القاعدة العامة أنّ أي شخص طبيعي أو معنوي يزاول نشاطاً أو يحقق دخلاً مما يخضع للضريبة يلزم بأداء هذه الضريبة، وأي دخل يخرج من نطاق هذه الضريبة يعد دخلاً غير خاضع لها، بينما الدخل المعفي من الضريبة هو إستثناء على قاعدة الخضوع، بمعنى أنّ الدخل المعفي هو كقاعدة عامة دخل خاضع للضريبة، إلا أنّ المشرّع لإعتبارات السياسة الضريبية قد منحه إعفاء من الضريبة وفقاً لقانون الضريبة ذاته أو بموجب قوانين أخرى سارية المفعول، وعليه نجد أنّ الفقرة (19) من المادة (7) من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 الصادر عن رئيس السلطة الفلسطينية قد جاءت بالنص على الإعفاء المشروط للجان الزكاة من الضريبة على الدخل، وعليه سنقوم في هذا المبحث للتعرض للأساس القانوني لخضوع استثمار أموال الزكاة في ثلاثة مطالب، وذلك على النحو التالي:

المطلب الأول: أساس إخضاع استثمار أموال الزكاة بموجب القوانين الضريبية.

لا تفرض الضرائب في دولة القانون إلا بعد موافقة نواب الشعب بإعتبارهم السلطة التشريعية التي وحدها يكون لها وضع القوانين الضريبية، وذلك إستناداً إلى مبدأ قانونية الضريبة، الذي أكدته المادة (88) من القانون الأساسي الفلسطيني لسنة 2003 التي نصّت على أنّ: " فرض الضرائب العامة والرسوم، وتعديلها وإلغاؤها، لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها، في غير الأحوال المبينة في القانون.".

ومن النص المتقدم، نجد أنّ مبدأ قانونية الضريبة أصبح يتمتع بقيمة دستورية؛ لوروده صراحة بالقانون الأساسي الفلسطيني الذي يعد أسمى وثيقة قانونية في أراضي السلطة الفلسطينية، والذي حدد إختصاص كل السلطات العامة التشريعية والتنفيذية والقضائية، وهو بمثابة الدستور الإنتقالي إلى قيام الدولة الفلسطينية¹، وتطبيقاً لذلك قضت المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية على سمو القانون الأساسي على كل التشريعات الأخرى عندما قالت: " وحيث إنّ القانون الأساسي هو القانون الأعلى والأسمى الذي يرسى القواعد والأصول التي يقوم عليها نظام الحكم، ويقرر

1 - المادة (115) من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003.

الحقوق والحريات العامة، ويرتب الضمانات الأساسية لحمايتها، ويحدد لكل من السلطة التشريعية والتنفيذية والقضائية وظائفها وصلاحياتها، ويضع الحدود والقيود الضابطة لنشاطها بما يحول دون تدخل أي منها في أعمال السلطة الأخرى.¹، وعلى ذلك لا يجوز للنص القانوني الذي يفرض الضريبة مخالفة القواعد الدستورية، التي مضمونها أن السلطة المختصة بإصدار القانون الضريبي هي السلطة التشريعية.

ويرتبط مفهوم مبدأ قانونية الضريبة بمفهوم مبدأ سيادة القانون الذي يعد السمة المميزة لدولة القانون²، والذي عبر عنه القانون الأساسي المعدل لسنة 2003 في المادة (6) منه التي نصّت على أنّ " مبدأ سيادة القانون أساس الحكم في فلسطين، وتخضع للقانون جميع السلطات والأجهزة والهيئات والمؤسسات والأشخاص ". وبناءً على هذا النص فإنّ القانون الضريبي الصادر عن المجلس التشريعي يسود حكمه فوق كل إرادة تخضع له، سواءً أكانت إرادة المكلفين بالضريبة أم إرادة الإدارة الضريبية الممثلة للسلطة التنفيذية التي لا يجوز لها إصدار القانون الضريبي.

كما أصبح مبدأ قانونية الضريبة قيمة من القيم التي يقوم عليها النظام الديمقراطي الذي إعتدده القانون الأساسي الفلسطيني وفقاً للمادة (5) منه التي نصّت على أنّ " نظام الحكم في فلسطين نظام ديمقراطي نيابي... "، وتقوم الديمقراطية النيابية على إسناد مباشرة السلطة لنواب الشعب³، بمعنى أنّ الإختصاص في المجال الضريبي يكون لهؤلاء النواب المكونين للمجلس التشريعي، وعليه لا يجوز للمجلس التشريعي أن يتنازل عن ولايته التشريعية إلى السلطة التنفيذية تحت أي مسمى، وإلاّ تعرّض هذا التنازل للسلطة التنفيذية من قبل المجلس التشريعي لعدم الدستورية، وبالتالي فإنّهُ لمعرفة أحكام الإلزام الضريبي لا يكون إلاّ بالرجوع إلى التشريع الضريبي بإعتباره المصدر الوحيد للإلزام الضريبي الذي أنشأه المجلس التشريعي مباشرة⁴.

ويرتّب على المجلس التشريعي المنتخب ديمقراطياً إقامة التوازن بين حقوق الأفراد وحرياتهم التي كفلها القانون الدستوري والمصلحة العامة المتمثلة بحقوق الخزينة العامة⁵، وتطبيقاً لذلك نجد أنّ المحكمة الدستورية المصرية قضت بأنّه " ... لا يجوز أن تفصل النصوص القانونية التي نظم بها المشرّع موضوعاً محدداً عن أهدافها بل يجب أن تكون هذه النصوص مدخلاً إليها، وموطناً لإشباع مصلحة عامة لها إعتبارها، ومرد ذلك أن كل تنظيم تشريعي لا يصدر من فراغ، ولا يعتبر مقصوداً لذاته، بل مرماه إنفاذ أغراض بعينها يتوخاها، وتعكس مشروعيتها اطاراً للمصلحة العامة التي اقام المشرّع عليها هذا التنظيم بإعتباره أداة تحقيقها، وطريق الوصول إليها."⁶

وبما أنّ أداء مبدأ قانونية الضريبة يمس حقوق الأفراد وحرياتهم، فإنّ المجلس التشريعي مطالب بمراعاة قواعد العدالة واليقين والملاءمة والإقتصاد في نفقات الجباية التي لم يتضمن القانون الأساسي الفلسطيني نصّاً حولها، إلاّ أنّ

1 - طعن الدستوري 2017/7، قضية رقم (7) لسنة (3)، مجلة الوقائع الفلسطينية، العدد (144) الصادرة بتاريخ 25-6-2018، ص (152).

2 - د. سامي الوائلي، الوسيط في دعوى الإلغاء، المركز الديمقراطي العربي، ألمانيا- برلين، 2018، ص (6).

3- د. سامي جمال الدين: " تدرج القواعد القانونية ومبادئ الشريعة الإسلامية ". دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2013، ص (6).

4 - د. سمير عبد السيد تناغو: النظرية العامة للقانون، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1985، ص 733.

5- د. جابر جاد نصار، الوسيط في القانون الدستوري، بلا دار نشر، بلا مكان نشر، 2007، ص (1).

6 - الحكم بالقضية الدستورية رقم 229 لسنة 29 قضائية " دستورية " الصادرة في جلسة الثاني عشر من مايو 2013.

<http://www.sccourt.gov.eg/SCC/faces/RuleViewer.jspx>

هذه القواعد تمثل الدستور العام الضمني للقانون الضريبي، فاسم هذه القواعد فإنه لا يجوز للمشرع الضريبي أن يجرد عنها، إذ يعتبر الإخلال بها مدخلاً للظلم بالأفراد، وتعسفاً في استعمال حق الدولة في فرض الضرائب عليهم¹.

ولكن للأسف، نجد أنّ أداء مبدأ قانونية الضريبة في بلدنا فلسطين يفتقد إلى وجود المجلس التشريعي

المنتخب، وعليه يطرح التساؤل التالي: كيف يمكن في بلدنا تبرير وجود أداء ضريبي دون وجود مجلس تشريعي؟

للإجابة عن هذا التساؤل، نجد أنه لا يمكن فهم أساس وجود الضريبة إلا بالعودة إلى نشأتها التي ترتبط

بفلسفة وجود الإلزام الضريبي نفسه، الذي يقوم تفسيره على عدة نظريات، ومن أهمها: نظريتي سيادة الدولة والتضامن الإجتماعي واللذان سنبينهما فيما يلي:

1- نظرية سيادة الدولة: التي إستقر عليها الفقه في مجال تفسير الأساس القانوني للإلزام بالضريبة². حيث

إنّ سيادة القانون الضريبي تطبق فقط على إقليم الدولة ذات السيادة التي أصدرت هذا القانون دون أن يتعدى تنفيذه إلى أقاليم الدول الأخرى، وتطبيقاً لذلك نجد أنّ الفقه الضريبي عند تعريفهم للضريبة ربطوا بينها وبين وجود الدولة بإعتبارها مظهراً سيادياً لها، فنجد من عرفها بأنها: "استقطاع نقدي تفرضه الدولة (السلطة) على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة"³. وأيضاً هناك من عرفها بأنها: "استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وفقاً لقدرتهم التكليفية"⁴، بطريقة نهائية، وبلا مقابل، لقصد تغطية الأعباء العامة، ولتحقيق تدخل الدولة⁵.

2- نظرية التضامن الإجتماعي: التي وضعها الفيلسوف ديجي عندما أنكر نظرية سيادة الدولة⁶، والذي

رأى أنّ وجود الدولة يعود إلى روابط أفراد الجماعة التي تقوم على فكرة التضامن الإجتماعي⁷، وهذه النظرية تستند على فكرة الدولة التضامنية، ومن أبرز من نادى بفكرة التضامن الإجتماعي في أساس الضريبة الفقيه الفرنسي لورا-بوليه عندما قال: " أنّ الضريبة تمثّل الجزء الذي يقع على عاتق كل مواطن من أجل تطبيق مبدأ التضامن الوطني ومن أجل تسديد نفقات الخدمات ذات النفع العام ومن أجل تسديد النفقات الأخرى الناتجة عن ديون الدولة"⁸.

أما بالنسبة للمحكمة الدستورية العليا المصرية بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد 7 مارس سنة 2004 م

نجد أنّها ربطت نشأة الإلزام الضريبي بالنظريتين السالفتين، والتي ربطته إبتداءً بسيادة الدولة وكتيجة لهذه السيادة

1 - د. عادل أحمد حشيش: اصول الفن المالي في الاقتصاد العام، دار النهضة العربية، بيروت، 1974، ص 309 وما بعدها.

2 - للمزيد انظر: د. هشام محمد البدري: "النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي". منشأة المعارف، الإسكندرية، 2005، ص 49 وما بعدها.

3 - انظر: د. أحمد زهير شامية وخالد الخطيب: "المالية العامة". عمان، دار زهران للنشر والتوزيع، 1997، ص (131).

4 - وما تجدر الإشارة إليه هنا إلى أن العدالة الضريبية حسب رأي آدم سميث هي المساواة في المقدرة التكليفية حيث يتناسب إسهام كل مكلف في النفقات العامة ومقدار يساره، أي بحسب حجم دخله الذي يتمتع به تحت حماية الدولة. انظر: د. البطريق يونس أحمد: "النظم الضريبية". الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1984، ص 18.

5 - انظر: د. أحمد زهير شامية وآخرون، المرجع السابق، ص (131).

6 - سيمون بدران، المذهب الوضعي الإجتماعي لليون دوغي ومساهمته في حلحلة الازمات الدستورية اللبنانية، منشور في مجلة جامعة الشارقة، المجلد 15، العدد 1، يونيو 2018، ص 319.

7 - انظر: د. محمد كامل ليلة: "النظم السياسية". دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لا تاريخ، ص (258) وما بعدها.

8 - بشأن هذا التعريف، انظر: - د. قيس حسن عواد البداري: "المركز القانوني للمكلف الضريبي". ط 1؛ دار المناهج، عمان، 2005، ص (38).

إعتبرته واجباً وطنياً وذلك عندما عرفت الضريبة بأنها: " فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها إسهاماً من جهتهم في أعبائها وتكاليفها العامة"¹. والسيادة في الدولة القومية الحديثة تعود إلى الشعب بإعتباره مصدر السلطات، وتطبيقاً لذلك نجد المادة (2) من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003 تنص على أن " الشعب مصدر السلطات ويمارسها عن طريق السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية..." ، وهذا أيضاً ما عبرت عنه وثيقة إعلان حقوق الإنسان التي أصدرتها الجمعية الوطنية الفرنسية وبشكل أوضح في المادة الثالثة من هذا الإعلان الشهير، التي نصّت على أنّ " الأمة هي مصدر كل سيادة، ولا يجوز لأي فرد أو هيئة ممارسة السلطة إلا على إعتبار أنّها صادرة منها"².

ومن كل التعاريف والنظريات المتقدمة، نجد أنّ شخصية الدولة بوصفها ذات سلطة وسيادة هي عنصر أساسي لوجود الأداء الضريبي، بمعنى أنّ وجود الضريبة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بوجود السلطة العامة كمقوم أساسي لوجود الدولة التي تعرف بأنها: "تجمعاً سياسياً يؤسس كياناً ذا إختصاص سيادي في نطاق إقليمي محدد، ويمارس السلطة عبر منظومة من المؤسسات الدائمة"³. وعلى ذلك فإنّه لا دولة بدون وجود السلطة العامة التي تعتبر أساساً لفرض الضرائب على ما يوجد على إقليمها من الأموال أو الأشخاص أو الأنشطة.

وعليه نستطيع أن نقول: إنّ حتى في النظم غير الديمقراطية فإنّ الحاكم أو من بيده السلطة يستطيع أن يفرض الضريبة؛ لأنّ فكرة الضريبة تقوم على وجود السلطة العامة بصرف النظر إن كانت سلطة مقيدة بالمبادئ الدستورية الآتفة الذكر أو غير مقيدة بها، ولكن لتحقيق سيادة القانون الضريبي فإنّه يتطلب وجود نظام ديمقراطي.

وذلك خلافاً للزكاة التي لها طبيعة خاصة إذ ترتبط أساساً بشرع الله، ولكنها تتشابه مع الضريبة؛ بكونها فريضة إجبارية، تحتاج لسلطة عامة تقوم على جبايتها وإدارتها وتوزيعها، وهذا ما سيتمّ التعرض له في المطلب الثاني.

المطلب الثاني: أساس إخضاع استثمار أموال الزكاة للضريبة على الدخل بموجب تقنين خاص بالزكاة.

يتطلب تقنين الزكاة كفريضة وجود الحكومة المسلمة، غير أن معظم الدول العربية التي تحمل الهوية الإسلامية بإعتبار أنّ الإسلام دينها الرسمي لم تعد تطبق مصادر الشريعة الإسلامية في قوانينها بقدر تطبيقها للقوانين الغربية التي لا تعرف سوى فرض الضرائب، على خلاف الدول الإسلامية كباكستان والسعودية وإيران⁴ التي جاءت بمبدأ القرآن الكريم والسنة النبوية دستوراً لها، ففي هذه الدول لا يمكن أن تكون الضريبة فيها بديلاً عن الزكاة، إذ يعتبر التطبيق الإلزامي للزكاة فيها من أهم مسؤوليات حكوماتها الذي لا يحتاج إلى مبدأ قانونية الزكاة.

1 - حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم 54 لسنة 19 قضائية دستورية. المنشور على الموقع الإلكتروني للمحكمة الدستورية المصرية: -

<http://www.sccourt.gov.eg/SCC/faces/RuleViewer.jspx>

2 - انظر: د. محمد رفعت عبد الوهاب: " مبادئ النظم السياسية". بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية، 2002، ص 140.

3 - انظر: محمود حيدر، الدولة فلسفتها وتاريخها من الإغريق إلى ما بعد الحداثة، ط1، المركز الإسلامي للدراسات الإستراتيجية، دون الإشارة إلى مكان النشر، 2018، ص(33)

4 - انظر: المادة (227) من دستور باكستان الصادر عام 1973 وتعديلاته، وكذلك أسلوب الحكم في الإسلام الذي تضمنه الدستور الإيراني الصادر عام 1979 وتعديلاته، وكذلك المادة (1) التي تضمنها النظام الأساسي للحكم السعودي لسنة 1412 هـ ، وهذه الدساتير منشورة بموقع دساتير

العالم في متناول يديك، <https://www.constituteproject.org/>

ولكن، في إطار الحكومات غير الإسلامية يطرح التساؤل التالي: هل هناك ما يمنع دستورياً إصدار تقنين خاص بالزكاة يكون أساساً لإعفاء أموالها وإستثماراتها من الضريبة؟

للإجابة عن هذا التساؤل، نجد أنّ القانون الأساسي الفلسطيني لم يتضمن نصّاً حول هذه المسألة، ولكننا نجد أنّ المادة (88) منه تنص على أنّه: "لا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها، في غير الأحوال المبينة في القانون" ومن هذا النص يتبين أنّ المشرّع استعمل لفظ "القانون"، وهذا لفظ عام إذ ينطبق على التشريع الضريبي وكذلك القوانين الأخرى التي تضمّن نصّاً على الإعفاء من الضريبة؛ كقوانين إنشاء الجمعيات الخيرية والهيئات الاهلية¹، أو هيئة التقاعد²، أو هيئة الإستثمار³، التي تضمّنت نصوصاً تتعلق غالباً بالإعفاء من الضريبة، ولكن لا يوجد لدينا أي تقنين خاص بالزكاة يتم بمقتضاه إعفاء أموال الزكاة وإستثماراتها من الضريبة، كما هو معمول على سبيل المثال في الأردن بموجب قانون صندوق الزكاة الاردني لعام 1988، وكذلك في البحرين وفقاً للمرسوم بقانون رقم 12 لسنة 2013 بإنشاء صندوق الزكاة البحريني، حيث إنّ هاتين الدولتين تقومان على إعفاء مؤسسة صندوق الزكاة ومعاملاتها من الضرائب بصرف النظر إن كانت معاملاته من أموال الزكاة أو التبرعات، على الرغم أن دستوريهما لم يتضمننا نصّاً على تقنين الزكاة؛ لأنّ التطبيق الطوعي للزكاة لا يتطلب وجود سلطة عامة، وبالتالي نجد أنّه في فلسطين لا يوجد ما يمنع دستورياً التقنين الطوعي للزكاة، ومن ثمّ تضمين هذا التقنين نصّاً على إعفاء أموال الزكاة وإستثماراتها من الضرائب كما هو معمول فيه بالأردن والبحرين.

أما بالنسبة للتطبيق الإلزامي للزكاة، فنجد أنّه يتطلب وجود سلطة عامة كالضريبة تباشر بنفسها فرض الزكاة وصرفها على مستحقيها، ولكن نجد أنّ القانون الأساسي الفلسطيني كمعظم الدساتير العربية لم يعرف سوى سلطة فرض الضرائب بنصه على مبدأ قانونية الضريبة، على خلاف بعض الدساتير العربية كالدستورين السوداني واليمني⁴ اللذين تضمنا نصّاً حول مبدأ قانونية جباية الزكاة وإدارتها وصرفها بجانب مبدأ قانونية الضريبة، حيث نصت المادة (20) من الدستور السوداني الإنتقالي لعام 2005 وهو نخب الدستور السوداني الملغى لعام 1988 على أنّه: "1- لا تفرض ضرائب أو رسوم أو مستحقات مالية، إلا بموجب قانون. 2- الزكاة فريضة مالية على المسلمين، وينظم القانون في الولايات الشمالية كيفية جبايتها وصرفها وإدارتها."⁵، وعليه صدر قانون الزكاة 2001 الذي جعل جباية الزكاة إلزامية على كل مسلم في السودان أو خارج السودان وعلى كل مسلم يقيم في السودان، وأعفى أموال جميع الديون من الضرائب بمعنى لو كانت من عوائد إستثمار أموال الزكاة، وكذلك في اليمن حيث نصت المادة (21) من الدستور اليمني لعام 1991 وتعديلاته على أنّه: "تتولى الدولة تحصيل الزكاة وصرفها في مصارفها الشرعية وفقاً للقانون." وعليه صدر قانون الزكاة رقم 2 لسنة 1999⁶ الذي جعل جباية الزكاة إلزامياً، ولكن لم ينص على إعفاء أموال الزكاة من الضرائب إلا أنّه نص في المادة (19) منه على خصم الزكاة على الدخل من الضريبة المطلوبة منهم، بمعنى أنّه جعل أموال الزكاة في الأساس غير خاضعة للضريبة.

1 - القانون الجمعيات الخيرية والهيئات الاهلية رقم (1) لسنة 2000، الوقائع الفلسطينية، عدد رقم (32)، فبراير 2000، ص (71).

2 - قانون التقاعد العام رقم (7) لسنة 2005، الوقائع الفلسطينية، عدد رقم (55)، يونيو 2005، ص (16).

3 - قانون بشأن تشجيع الإستثمار في فلسطين رقم (1) لسنة 1998، الوقائع الفلسطينية، عدد رقم (23)، يونيو 1998، ص (5).

4 - موقع ديوان الزكاة السوداني، <http://www.zakat-chamber.gov.sd/arabic/>.

5 - موقع دساتير العالم في متناول يديك، <https://www.constituteproject.org/>.

6 - موقع المركز الوطني للمعلومات، <https://www.yemen-nic.info>.

وعليه، فإنَّ التطبيق الإلزامي للزكاة يتطلب من الحكومات غير الإسلامية تعديل دساتيرها، بإضافة مبدأ قانونية الزكاة كمتطلب دستوري، بإعتبار أنَّ الزكاة مظهر من مظاهر السلطة العامة التي لا تمارس اختصاصاتها دون تحديد دستوري كما في الدستورين اليمني والسوداني الآنفى الذكر؛ لأنَّ التطبيق الإلزامي للزكاة يجعلها كالضريبة، إذ يجمعها عنصر الجبر¹، ولكن لها طبيعة خاصة تميزها عن الضريبة بكونها رابطة بين المكلف وربّه؛ فمقاديرها وأوعيتها وأنصبتها المحددة وصرّفها لا يكون إلّا على فئات حددها القرآن الكريم، على خلاف الرابطة الضريبية التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوجود الدولة، وتطبيقاً لذلك نجد المحكمة الدستورية المصرية قضت بأنَّ " الزكاة فرضتها النصوص القرآنية، لا النصوص التشريعية الوضعية التي ترد الضريبة المطعون عليها إليها في مصدرها. والزكاة كذلك - بإعتبارها من الأركان الأساسية للعقيدة الإسلامية- لا يجوز العدول عنها، ولا التعديل في أحكامها المقطوع بثبوتها ودلالاتها، خلافاً لكل ضريبة إذ يجوز دوماً النظر فيها، وتغيير بنائها، وبل إلغائها. والضريبة والزكاة مختلفتان - نطاقاً وعلّة - وهما بالتالي متغايرتان."².

ولكن في بلادنا المنقسم سياسياً نجد أنَّ السلطة الحاكمة في قطاع غزة قد أصدرت تشريعاً للتطبيق الإلزامي للزكاة على الرغم من غياب النص على مبدأ قانونية الزكاة، والذي تمثل بقانون تنظيم الزكاة رقم 9 لسنة 2008³، إلّا أنَّ هذا القانون لم يقره المجلس التشريعي، ولم يتم إصداره عن رئيس السلطة الفلسطينية حتى يكون نافذاً.

فضلاً عن أنَّ مسألة التطبيق الإلزامي للزكاة أصبحت متعذرة في الوقت الحالي لغياب المجلس التشريعي، إذ يستحيل إدخال مبدأ قانونية الزكاة بالتعديل على القانون الأساسي الفلسطيني دون وجود المجلس التشريعي؛ لأنَّ تعديل القانون الأساسي الفلسطيني وفقاً للمادة (120) لا يتم إلّا بموافقة أغلبية أعضاء المجلس التشريعي الفلسطيني.

ومن الآثار القانونية المترتبة على جمع الدولة بين الضريبة والزكاة - من وجهة نظرنا- عدم إخضاعها أموال الزكاة وإستثماراتها للضريبة؛ لأنَّه لا يقع على عاتقها أداء الزكاة من حيث الأصل؛ فهي التي قامت بجباية الزكاة لصرّفها على مستحقيها، بمعنى هي الطرف الذي فرضها والذي ستؤدى إليه؛ فلا يصح مع ذلك أن يتناول الإلزام الضريبي في جانبه المدين وهي الدولة ذاتها، وهي التي تمثل في ذات الوقت الجانب الدائن الفارض للزكاة.

وخلاصة القول: إنَّه لا يوجد في بلدنا فلسطين ما يمنع التقنين الطوعي للزكاة، وعليه فحكومتنا في هذه المرحلة مطالبة بإصدار تقنين طوعي للزكاة بموجب قرار بقانون يعفي بموجبه أموال الزكاة وإستثماراتها من الضريبة وذلك للضرورة التي لا تحتمل التأخير كما في كل من البحريني والأردني وغيرها من الحكومات العربية، ولكن ما بعد المصالحة الفلسطينية وإعادة الديمقراطية فإنَّه يكون من الضروري العمل على الأقل بتضمين الدستور الفلسطيني مبدأ قانونية الزكاة كأساس للتقنين الإلزامي لها.

ولكن، ما نجده اليوم في بلدنا بخصوص إستثمار أموال الزكاة من الناحية الضريبية يقتصر على ما جاء بالقرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل بخصوص الإعفاء المشروط للجان الزكاة، وهذا القرار

¹ - د. محمد يسلم ولد سكان، الزكاة والضريبة المعاصرة: اية علاقة؟، مجلة الفقه والقانون، ع32، يونيو 2015/دمد 0615-2336، ص89. <http://taza2005.e-monsite.com/medias/files/majalah-numero32.pdf>

² - القضية الدستورية رقم 9 لسنة 17 قضائية " دستورية".

<http://www.sccourt.gov.eg/SCC/faces/RuleViewer.jspx>

³ - موقع هيئة الزكاة الفلسطينية <http://zakatpal.ps>

بقانون ستتعرض لتطابق أوصافه مع أوصاف المادة (43) من القانون الأساسي المعدل لسنة 2003 في المطلب التالي.

المطلب الثالث: أساس إخضاع استثمار أموال الزكاة للضريبة على الدخل بموجب قرار بقانون.

عرفنا من مبدأ قانونية الضريبة أنه لا يجوز فرض الضريبة أو تعديلها إلا بقانون يصدر عن المجلس التشريعي، وهو صاحب الإختصاص الأصيل في فرض الضريبة حتى أنه لا يملك تفويض السلطة التنفيذية بفرضها بموجب أنظمة تفويضية؛ لأن هذا الإختصاص ليس امتيازاً شخصياً أو حقاً خاصاً بل هو وظيفة¹، ولكن إستثناء نجد القانون الأساسي المعدل لسنة 2003 قد منح رئيس السلطة الفلسطينية صلاحيات تشريعية في حالات الضرورة التي لا تحمل التأخير وفي غير أدوار إنعقاد المجلس التشريعي بإصدار قرارات لها قوة القانون وفقاً للمادة (43) منه التي نصّت على أنه: " لرئيس السلطة في حالة الضرورة التي لا تحمل التأخير في غير أدوار إنعقاد المجلس التشريعي، إصدار قرارات لها قوة القانون، ويجب عرضها على المجلس التشريعي في أول جلسة يعقدها بعد صدور هذه القرارات، وإلا زال ما كان لها من قوة القانون، أما إذا عرضت على المجلس التشريعي، على النحو السابق ولم يقرها زال ما يكون لها من قوة القانون".

وفي الواقع، نجد أن الرئيس بعد تعطل المجلس التشريعي قام بإصدار قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، ومن ثم إصدار القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011، اللذان استحدثا نصاً على الإعفاء المشروط للجان الزكاة من الضريبة على الدخل، واستتبعهما بقرار بقانون رقم 9 لسنة 2014 بشأن إعفاء الطوائف المسيحية من الضرائب بدون شروط.

وبالتطبيق الفعلي لهذه السلطة ثبت أن رئيس السلطة لم يراع أي إهتمام لوجود حالة الضرورة كشرط لإصدار القرارات بقانون الأنفة الذكر، لأننا لا نجد الضرورة التي لا تحمل التأخير؛ لإخضاع إستثمارات أموال لجان الزكاة للضريبة على الدخل؛ لأنّ الواقع يشير إلى ضعف البنية الإقتصادية لبلدنا فلسطين وفقاً لدراسات إحصائية للدكتور باسم مكحول²، الذي رأى أنّ هذه البنية تحتاج إلى تشجيع الإستثمار الذي يعزز قدرة البقاء والمرابطة في أرض فلسطين، فضلاً عن أنّ الإستثمار يوفر فرص عمل تحد من تأثير الحصار الإقتصادي الذي يتخذه الاحتلال بحق الشعب الفلسطيني، وما يتخذه من إجراءات قمعية لتفتيت التراب الفلسطيني وتهجير أصحابه عنه، وبالتالي نرى أنّ الضرورة تقتضي منح امتيازات ضريبية للإستثمار كإعفائه من الضريبة على الدخل.

فضلاً عن أنّ الضرورة الدينية تقتضي الإهتمام بفريضة الزكاة بتطبيقها على وجهها الصحيح بتنظيم أمر الزكاة وتنظيم عمل القائمين عليها، بالإضافة إلى أنّ ضرورة التسامح الديني تقتضي إحترام الأديان الأخرى وليس بتمييزها عن دين أغلبية السكان الذين يدينون بالدين الإسلامي، إذ إنّ التدخل بإصدار القرارات بقانون الأنفة الذكر

1 - سيمون بدران، المرجع السابق، ص(345).

2 - انظر: إصدارات معهد اجاث السياسات الإقتصادية الفلسطيني في رام الله للمؤلف الدكتور باسم مكحول منها دراسة الإستثمار والبيئة الإستثمارية في الضفة الغربية وقطاع غزة (2002)، ودراسة سياسات تحسين القدرة الاستيعابية للعمل في الضفة الغربية وقطاع غزة، البدائل المتاحة (2001). وكذلك للمؤلف نفسه: الإستثمار والبيئة الإستثمارية في الضفة الغربية وقطاع غزة، ط1، إصدار معهد اجاث السياسات الإقتصادية الفلسطيني (ماس)، رام الله، ص(10) وما بعدها.

أنشأ معاملة ضريبية تمييزية بسبب الدين التي ربما ينشأ عنها الفتنة الدينية التي ستقتضي من الرئيس التدخل؛ لإصدار قرارات بقانون منعها، لا أن يتدخل بإصدار قرارات بقانون لإفئعالها.

كما أن تطبيق حالة الضرورة حتى يتدخل الرئيس بإصدار قرارات لها مرتبة القانون يجب أن يكون ضمن إطار المادة (43) الأنفة الذكر وضوابطها، التي تتطلب وجود حالة غير أدوار إنعقاد المجلس عند حدوث حالة الضرورة التي تستهدف إتخاذ تدابير سريعة في ظروف لا تحتمل التأخير على أن تعرض هذه القرارات بقانون على المجلس التشريعي في أول جلسة يعقدها، ولكن بتطبيق هذه الضوابط على القرارات بقانون الصادرة عن الرئيس في حالي تعطل المجلس التشريعي بسبب الانقسام الفلسطيني أو حله نجد أن أياً من هاتين الحالتين لا تنطبق عليهما حالة غير أدوار إنعقاد المجلس التشريعي؛ لأن هاتين الحالتين ليستا من غير أدوار إنعقاد المجلس التشريعي، فحالة غير أدوار إنعقاد المجلس التشريعي تفترض وجود المجلس التشريعي؛ على خلاف الدستور البحريني - على سبيل المثال- الذي تضمن نصاً على حالي غياب المجلس الوطني بين أدوار إنعقاده و حله¹، علماً أن إنعقاد المجلس التشريعي الفلسطيني كحالة للنص الأنف الذكر لا يتم إلا بدعوة من رئيس السلطة الوطنية في "دورته العادية السنوية على فترتين مدة كل منهما أربعة أشهر تبدأ الأولى في الأسبوع الأول من شهر آذار (مارس) والثانية في الأسبوع الأول من شهر أيلول أو في دورات غير عادية بدعوة من رئيسه بناءً على طلب من مجلس الوزراء أو من ربع عدد أعضاء المجلس فإذا لم يُدع رئيس المجلس إلى مثل هذا الاجتماع يعتبر الاجتماع منعقداً حكماً بالمكان والزمان المحددين في طلب أعضائه أو طلب مجلس الوزراء."².

فضلاً عن أن تطبيق ضوابط المادة (43) السالفة الذكر يتطلب وجود المجلس التشريعي حتى يتم عرض القرارات بقانون عليه في أول جلسة يعقدها في دورات إنعقاده، وبالتالي لا يجوز لرئيس السلطة الفلسطينية إصدار القرارات بقانون؛ لتعذر عرضها على المجلس التشريعي صاحب الإختصاص الأصيل بفرض الضريبة إذ يترتب على عدم عرض القرارات بقانون على المجلس التشريعي في أول جلسة زوال أثر ما كان لها من قوة القانون، حتى دون حاجة إلى إصدار قرار بذلك من قبل المجلس التشريعي مما سيؤثر على الحقوق المكتسبة التي ترتبت عن القرارات بقانون منذ صدور القرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 حتى يومنا هذا، وبالتالي فإن إنعقاد المجلس التشريعي بعد هذه المدة الطويلة وعدم عرضها عليه أو عرضها عليه وتقريره عدم قبولها سيزعزع المراكز القانونية للمكلفين والخزينة العامة على حد سواء.

وبالنتيجة، نتوصل إلى أن القرارات بقانون ومنها القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 لا تنطبق عليه معظم قيود وأوصاف المادة (43) الأنفة الذكر.

وهنا يطرح التساؤل التالي: هل هناك أساس آخر غير المادة (43) الأنفة الذكر تقوم عليه هذه القرارات بقانون؟

¹ - د. بدر محمد عادل محمد، المرجع السابق، ص98

² المادة (16) من النظام الداخلي للمجلس التشريعي.

للإجابة عن هذا التساؤل نجد أنَّ القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003 لم يتضمن نصاً على إتاحة إصدار قرارات بقانون لرئيس السلطة في حالة تعطل المجلس التشريعي أو حله كما أسلفنا، ولكن بالبحث نجد أنَّ هناك من رأى أنَّ للحكومة أن تصدر قرارات له قوة القانون، ودون أن يكون منصوصاً على ذلك في الدستور، بشرط ألا يكون المجلس التشريعي مجتمعاً بسبب حالة الضرورة التي تتطلب إتخاذ إجراءات ملحة وسريعة لمواجهة الظروف الاستثنائية الطارئة، وأن تنوي الحكومة عرض هذه القرارات على البرلمان عندما يصبح ذلك ممكناً¹.

ولو سلمنا بالتبرير الأنف الذكر لإصدار قرارات بقانون عند غياب النص الدستوري على حالة الضرورة التي لا تحتمل التأخير في حالة حل المجلس التشريعي أو تعطله، إلا أننا لا نجد أية ضرورة تبرر الإتيان بنص يخضع إستثمار أموال الزكاة للضريبة؛ لحاجة السوق الفلسطيني للإستثمار، فضلاً عن أنه لا يوجد ضرورة لإصدار قرار بقانون يعفي إستثمار المؤسسات المسيحية من الضريبة دون المؤسسات الدينية الإسلامية المتمثلة بلجان الزكاة وهذه الأخيرة سيتم التعرض لها في المبحث الثاني.

المبحث الثاني: إشكالية عمل السلطة العامة في إخضاع إستثمار أموال الزكاة للضريبة على الدخل

إنَّ مناط الخضوع للضريبة يتطلب وجود تشريعات ضريبية واضحة ومحددة لا إلتباس فيها تحقق للمكلفين قدرماً من اليقين يمكنهم من العلم بالتزاماتهم الضريبية، وأن تعاملهم معاملة واحدة في تحمل الأعباء العامة حتى عند الإعفاء يجب أن يكون النص القانوني عاماً مجرداً لا يقصد به شخص أو مال معين إنما يقصد به تحقيق السياسة الضريبية للدولة.

وبالتالي، فإنَّ إخضاع إستثمار أموال الزكاة للضريبة يطرح عدة إلتباسات وشبهات منها وقوع الإدارة الضريبية بخطأ تطبيق إخضاع إستثمار أموال الزكاة للضريبة على الدخل بتوسيع قاعدة الخضوع على خلاف النص الضريبي، ومنها أيضاً ما يتعلق بإدراج الإجتهد المقاصدي لإستثمار أموال الزكاة في السياسة الضريبية، ومنها ما يتعلق بالمعاملة التمييزية بسبب الدين، وهذا ما سيتم التعرض له في ثلاثة مطالب، وذلك على النحو التالي:

المطلب الاول: إشكالية عمل السلطة التنفيذية في إخضاع إستثمار أموال الزكاة للضريبة على الدخل.

لا يجوز للإدارة الضريبية مد النص الضريبي بطريق ملتو لحالات أخرى لم ينص القانون عليها صراحة، وإلا كان ذلك مخالفاً لمبدأ قانونية الضريبة الذي يحظر فرض الضريبة أو تعديلها أو الإعفاء منها دون نص؛ فنصت الفقرة (19) من المادة (7) من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 على إعفاء " دخل الجمعيات الخيرية والشركات غير الربحية والنقابات والاتحادات المهنية والجمعيات التعاونية ولجان الزكاة والصناديق الخيرية شريطة 1. أن يكون الدخل من عمل لا يستهدف الربح. 2. أن لا يكون الدخل ناتجاً عن أعمال تجارية أو إستثمارية ذات طبيعة تؤثر على القدرة التنافسية للقطاع الخاص. 3. الإلتزام بتقديم نسخة من الحسابات الختامية مصادق عليها من المدقق القانوني".

¹ - للمزيد انظر د، احمد المواق: "المشروعية الاستثنائية". دار الكتب، القاهرة، 2004، ص 48.

ومن هذا النص، نجد أنه حدد الشروط المتعلقة بإعفاء دخل لجان الزكاة للضريبة، والمقصود بالشروط هنا هي الأحوال التي حددها المشرع لإعفاء لجان الزكاة من الضريبة، والتي لم يترك فيها للسلطة التنفيذية أي سلطة تقديرية فيها، ولكن بتطبيق هذا النص جاء قرار وزاري تفسيري من قبل وزير المالية الذي تم تعميمه على دوائر ضريبة الدخل يحمل الرقم (و م م ر و/1694/2015) الصادر بتاريخ 18-10-2015 خاص بإعفاء مؤسسات لجنة زكاة طولكرم المركزية من ضريبة الدخل تفسيراً لنص الفقرة (19) من المادة (7) السالفة الذكر، والذي على أثره بدأت السلطات الضريبية بملاحقة كل لجان الزكاة في الضفة الغربية بإعتبارها من الجهات المتهربة من دفع الضرائب لإخضاع إستثماراتها للضريبة على الدخل بأثر رجعي بتقديرات جزافية مع الغرامات إبتداءً من السنة المالية 2008، مما نتج عن ذلك من منازعات أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، والتي معظمها تم حلها مصالحة بإخضاعها للضريبة على مبلغ معين متفق عليه لإنهاء القضايا.

ولكن تجدر الإشارة إلى أن تطبيق النص المتقدم من الإدارة الضريبية عن طريق إصدار القرارات الوزارية يحتم عليها أن تلتزم في حدود النص فلا تتجاوزه؛ لسموه على التعميمات التي تصدر بقرارات وزارية، إذ ليس لقرار وزاري أن يحدد أحكام نص ضريبي بأن يوسع نطاق سريانه لا موضوعياً ولا زمانياً ولا مكانياً ولا شخصياً؛ لأنه منفذاً له وليس واضحاً له. ومن أهم ضمانات عدم تجاوزه بأن يكون النص إبتداءً نصاً يقينياً بإعتبار اليقين ركيزة أساسية لفرض الضريبة، فمن المعلوم أن علم المكلف بنصوص واضحة ومحددة لإلزاماته الضريبية هو حق يضمن له عدم الإعتداء على حقوقه الشخصية، والذي بدونها لا يستطيع أن يدافع عنها ضد أي تعسف من جانب الإدارة الضريبية. وذلك تطبيقاً لإتجاه آدم سميث بأن عدم وضوح الضرائب يشجع التعسف¹.

كما يجب التأكيد على الذاتية الخاصة للقانون الضريبي عند تطبيقه، حيث إن القانون الضريبي كتشريع مستقل عن غيره من القوانين له ذاتية خاصة، إذ يتعين تطبيق أحكامه وتفسيرها طبقاً لذاتيته دون خضوع ذلك للأحكام التي تقرها القوانين الأخرى، فتفسر النصوص الضريبية طبقاً للمعنى الخاص الذي يقصده المشرع الضريبي تطبيقاً لانفراد المجلس التشريعي في النص على القواعد الضريبية تطبيقاً لمبدأ قانونية الضريبة. وفي هذه المسألة يرجح قول الدكتور قدري نقولا عطية بوجود تفسير النصوص الضريبية في نطاق ذاتية القانون الضريبي بأن تراعى إرادة المشرع عند تفسير النص تفسيراً واسعاً، بحيث يكون التفسير واسعاً إذا ذهبت إرادة المشرع إلى تقرير قاعدة عامة حيث يجب على المفسر أن يطبق النص على الأمور التي أراد أن ينطبق عليها النص كافة وإن لم يتضمنها النص، كذلك الأمور التي تقتضي حكمة التشريع أن يمتد إليها أثر النص، بينما يكون التفسير ضيقاً إذا ذهبت إرادة المشرع إلى تقييد النص كتقرير حكم استثنائي حيث يجب على المفسر أن يطبق النص على الأمور التي أراد المشرع أن يطبق عليها النص دون سواها².

والنص المتقدم بإعفاء إستثمار لجان الزكاة من الضريبة هو إستثناء على القاعدة العامة التي جاءت بها المادة (3) من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 التي نصّت على أنه: "ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القرار بقانون تكون كافة الدخول المحققة لأيّ شخص من أي مصدر خاضعة للضريبة." وهذه

¹ جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص (101).

² - انظر د. قدري نقولا عطية: "ذاتية القانون الضريبي". مطبعة معهد دون بوسكو، الإسكندرية، 1960، ص(227) وما بعدها.

قاعدة عامة تقضي بإخضاع أي دخل يتحقق لأيّ شخص من أي مصدر للضريبة على الدخل، دون أن يسرد المصادر الخاضعة للضريبة، وجعل الإستثناء هو الإعفاء الذي يكون في حدود النص الذي جاء بسرده في المادة (7) منه، وعليه يكون التفسير واسعاً في حالة إخضاع أي دخل متحقق من أي مصدر لأيّ شخص للضريبة؛ لأنّ المشرّع يستعمل عبارة " تكون كافة الدخول المحققة لأيّ شخص من أي مصدر كان خاضعاً لضريبة الدخل " ، وهي عبارة مطلقة فالمطلق يؤخذ على إطلاقه، ولكن في حدود حكمة المشرّع وإرادته، بينما يكون التفسير ضيقاً في حالة الإعفاء من الضريبة؛ لأنّ المشرّع يستعمل عبارة " ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القانون " ، وهي عبارة مقيدة؛ بمعنى أنّ الإعفاء يرد في القانون على سبيل الحصر بوصفه إستثناء على القاعدة العامة، والإستثناء عن القاعدة العامة لا يطبق إلا في حدود النص، إعمالاً لقاعدة الخاص يقيد العام.

وبناءً على كل ما سبق، ننتقل الآن إلى إستعراض ما تضمنه القرار الوزاري الأنف الذكر من تقديم تفسيرات لنص الفقرة (19) من المادة (7) منه تتجاوز نطاق القرار بقانون وهذه التفسيرات هي كما جاءت فيه ثم بيان التجاوز فيها فيما يلي:

1- جاء في تفسير شرط "أن يكون الدخل من عمل لا يستهدف الربح" بـ: " ويتفسير الشرط الأول في أنّ الدخل المتأتي من العمل الذي لا يستهدف الربح للجمعيات والنقابات والاتحادات واللجان هو المساهمات والاشتراكات من الأعضاء أو التبرعات من الجهات الأخرى وهذا مثبت قانونياً ومحاسبياً.... " ولكن، نجد أنّ هناك من يربط مصطلح الربح بالنشاط التجاري أو النشاط الصناعي، فالضريبة تستحق على الربح التجاري أو الصناعي بمجرد تحققه من هذا النشاط، ولا عبء بالوجه الذي سيصرف فيه الربح، وتطبيقاً لذلك نجد أنّ الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع المصرية أفنت بـ: " ... جعل مناط الخضوع لهذه الضريبة أن تباشر الهيئات العامة أو الأشخاص الاعتبارية العامة نشاطاً خاضعاً للضريبة، وأن تحقق من هذا النشاط ربحاً صافياً فلا يكفي القول بتحقيق الربح لإخضاع الهيئات العامة للضريبة إنما يتعين أن يقوم الربح في جوهره على فكرة المضاربة واستهداف تحقيق الربح."¹

بينما في رأي سابق للجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع المصرية نفسها ربطت الربح بالوجه الذي سيصرف فيه الربح إن كان نشاطها لأغراض ربحية أو غير ربحية، فإنّ كان نشاطها لأغراض دينية أو اجتماعية فالدخل المتحقق بهذا الوجه سيكون معفى من الضريبة، وهذا ما يستفاد من قولها: " أن الاتحاد العام لمنتجي ومصدري الحاصلات البستانية من الجماعات التي لا ترمي إلى الكسب في حدود نشاطه الذي تحققت من خلاله أغراضه المنوط به تحقيقها، أما الأنشطة التي يزاؤها الاتحاد خارج الإطار المحدد بقرار انشائه فتخضع الفوائض الناجمة عنها للضريبة، ما دام يمكن فصل ورصد إنتاجها من حيث الربح أو الخسارة عن عمليات الاتحاد الأخرى، وما دامت لا تستهدف تحقيق الأغراض المنوط به في قرار انشائه"²

1 - الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع المصرية في الفتوى رقم: 464 بتاريخ 2008/9/23 :

[http://slcc-eg.com/\(X\(1\)S\(qrpa4bpkzmlqx1tpmagilkw4\)\)/NewTash/Fatawa](http://slcc-eg.com/(X(1)S(qrpa4bpkzmlqx1tpmagilkw4))/NewTash/Fatawa)

2 - الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع المصرية في الفتوى رقم: 87 بتاريخ 2000 /12/6 المشار إليه: د. رمضان الصديق، " وجيز المالية العامة والتشريع الضريبي "، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009، ص(522)

وقد تبنت محكمة النقض الفلسطينية إتجاه محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية الذي جاء بعكس تفسير الوزير الأنف الذكر عندما قضت بأنه "أن الجهة المستأنفة هي عبارة عن جمعية خيرية مسجلة لدى وزارة الداخلية... وفق ما ورد في شهادة تسجيلها وأن هذه الجمعية هي مؤسسة خيرية غير ربحية هدفها تربية أجيال المستقبل والعمل على تطوير الأنظمة العلمية والتعليمية والعمل على إنشاء مدارس رياض أطفال ودورات تعليمية وغيرها".¹

ومن جانبنا، نؤيد ما ذهبت إليه محكمة النقض الفلسطينية بربط الربح المتحقق منه بالوجه الذي سيصرف فيه إن كان لأغراض ربحية أو غير ربحية، ولكن بشرط أن يتحقق الدخل من عمل في غير أموال الزكاة بإعتبار أن عملها كالجمعيات الخيرية هو للنفع العام وليس لمستحقي الزكاة.

كما أن القرار الوزاري السالف الذكر لم يميز الدخل المتحقق من عمل لجان الزكاة إن كان من عمل في أموال الزكاة أو من عمل في غير أموال الزكاة. فالدخل المتحقق من أموال الزكاة لا يعتبر دخلاً ضريبياً وذلك استثناءً للقول بأن الدخل هو "القيمة المالية أو النقدية التي يحصل عليها الشخص..."²، وتطبيقاً لذلك فأموال الزكاة وإستثماراتها لدى لجان الزكاة - كقاعدة عامة - غير خاضعة للضريبة؛ لأنها لا تعد دخلاً لها بل هي وقف لمصارفها، وما عمل لجان الزكاة إلا لجمعها وإدارتها وصرفها على مستحقيها.

وبالتالي عند صرف الزكاة أو عائدها للفقراء والمساكين وتحققها لهم فعندئذ تعد دخلاً خاضعاً للضريبة، وذلك تطبيقاً للقاعدة العامة التي جاءت بها المادة (3) السالفة الذكر، والتي تقتضي بوجوب خضوع كافة الدخل المتحققة لأي شخص لضريبة الدخل ما لم يرد نص على الإعفاء، وهنا نعتقد أنه كان من المفروض أن يكون الإعفاء للدخل المتحقق من أموال الزكاة لمستحقي الزكاة لا للجان الزكاة التي لا قيمة متحققة لها حتى تعفى من الضريبة.

كما نجد أن القرار الوزاري قد أخطأ في عدم تمييزه بين التبرعات والصدقات، حيث تتجه نية المتصدق نحو القرى إلى الله عز وجل كالزكاة، بعكس الأولى التي تتجه نية المتبرع نحو القرى لغير الله³، وهذه الوجهة الضريبية في عدم التمييز نجدها في القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 عندما إعتبر الزكاة من قبيل التبرعات لغايات الضريبة على الدخل في المادة (11) منه التي نصّت على أنه: "ينزل من الدخل الخاضع للضريبة التبرعات المدفوعة لصناديق الزكاة...".

2- جاء في تفسير شرط "أن لا يكون الدخل ناتجاً عن أعمال تجارية أو إستثمارية ذات طبيعة تؤثر على القدرة التنافسية للقطاع الخاص" بأنه: "والشرط الثاني يشير إلى أن الدخل المتحقق لأي من الجهات آنفه الذكر من أعمال تجارية كالبيع والشراء الذي يتضمن شرط التكرار لثبوت صفة العمل التجاري، وكذلك إستثمار الأموال والأصول في مشاريع تجارية أو خدماتية أو صناعية أو تعليمية وما شابه يخضع للضريبة، فإن ممارسة الجهات المذكورة لأعمال من هذا النوع لا يعفيها من ضريبة الدخل لأنه يدخل في صميم النشاطات التي يمارسها القطاع الخاص ويؤثر على قدرته التنافسية، حيث إن إقرار الإعفاء بهذه الكيفية سيجعل التكلفة عليها أقل، وبالتالي تستطيع أن تبيع بسعر أقل وتحقق أرباح أكثر وهذا ما توخى القانون تحقيقه حماية للقطاع الخاص"

1 - نقض مدني، رقم: 2016/249 صادر في رام الله بتاريخ 14-2-2018 غير منشور.

2 - انظر: حسن احمد غلاب: "الأصول العلمية للضرائب". مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، 1977، ص (112). / و د. عصام بشور: "المالية العامة والتشريع المالي". الطبعة الثانية؛ مصر، مطبعة طربين، 1978، ص (173).

3 - انظر: محمد حبيب النجكاني، نظام التبرعات في الشريعة الإسلامية دار النشر المغربية، دون الاشارة الى مكان الناشر، 1983، ص(99).

ومن هذا التفسير، نجد أنه جعل شرط الإعفاء قاعدة مطلقة لإخضاع كل الأنشطة الإستثمارية والتجارية للجان الزكاة للضريبة؛ لأنه حسب التفسير لا يوجد نشاط تجاري أو إستثماري تقوم به لجنة الزكاة إلا له تأثير على القدرة التنافسية للقطاع الخاص، وأعتقد أن سبب التوسع بهذا التفسير يعود إلى المشرّع الذي استعمل عبارة " أن لا يكون له تأثير على القدرة التنافسية للقطاع الخاص"، إذ إنّ هذه العبارة يكتنفها الغموض إذ لم تحدد ما المقصود من التأثير على القدرة التنافسية للقطاع الخاص، كما أنّ المشرّع لم يأت بتعريف للأعمال التجارية ولا بتعريف للأعمال الإستثمارية، إنما عرف في مادته الأولى نشاط الأعمال بأنه " النشاط التجاري أو الصناعي أو الزراعي أو المهني أو الخدمي أو الحرّفي الذي يمارسه شخص بقصد ربح أو مكسب." ومن هذا التعريف نجد أنه يفرق بين تجاري وصناعي ... وبين ربح ومكسب، وأعتقد أن هذا الغموض يمثل تعارضاً لمبدأ قانونية الضريبة الذي يقتضي أن يحيط الناس علماً بالضرائب مما يحقق اليقين ويعزز ثقة المواطنين بالقانون بوصفه مستنداً إلى سيادة الشعب في النظام الديمقراطي، فعند وضوح النص تكون السيادة لحكم للقانون لا لحكم من يطبق القانون عند تفسيره بالتوسيع والتضييق متجاوزاً حدود القانون، وتأكيداً لذلك فقد ذهب المجلس الدستوري الفرنسي إلى عدم دستورية النص التشريعي الذي يتعلق بالضريبة السنوية على أرباح السندات، إذ إنّ النص لم يكن محدداً بما فيه الكفاية، ويقبل على الأقل تفسيرين مختلفين، مما يعني أن المشرّع قد باشر إختصاصاً أقل من الإختصاص الذي حدده له الدستور¹.

كما أنه أخطأ عند تفسيره لتأثير الإستثمار على القدرة التنافسية للقطاع الخاص عندما قال: " إنّ إقرار الإعفاء بهذه الكيفية سيجعل التكلفة عليها أقل وبالتالي تستطيع أن تبيع بسعر وتحقق أرباح أكثر"، والخطأ يتمثل في خروجه عن الغرض الأساسي للضريبة على الدخل بإعتبارها ضريبة على واقعة الحصول على الدخل وليست على المبيعات، أي أنه إختلط عليه أمر التفرقة بين الضريبة التي تدخل في ثمن السلعة وبين الضريبة التي تفرض على الدخل المتحقق عن بيعها، فالضريبة على الدخل تعتبر استعمالاً للدخل وليست عبئاً عليه، بمعنى أنه لا يمكن للمكلف أن يتكبد الضريبة على الدخل في سبيل إنتاج الدخل نفسه، بل تترتب الضريبة على الدخل بعد تحقق الدخل؛ لأنها من الضرائب المباشرة التي تفرض على واقعة الحصول على الدخل، ولا يمكن أن تكون تكليفاً على الدخل، بعكس الضرائب غير المباشرة التي تكون تكليفاً على الدخل؛ عندما يتكبدها المكلف للحصول على الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي الإعفاء منها يجعل التكلفة عليه أقل.

وتطبيقاً لذلك فقد أقر القضاء الضريبي المصري بأن الضريبة على الدخل لا تعتبر تكليفاً على الدخل وإنما تعد إستعمالاً للدخل².

فضلاً عن أن التفسير السابق قد سلب حق لجان الزكاة في المنافسة كحرية شخصية كفلها القانون الأساسي للكل حسب مبدأ المنافسة في السوق، الذي يعتبر من أهم المبادئ التي يقوم عليها الإقتصاد الحر الذي تبناه القانون الأساسي المعدل لسنة 2003 في المادة (21) التي نصّت على أنه: "1- يقوم النظام الإقتصادي في

¹ - انظر: محمد محمد عبد اللطيف: "الضمانات الدستورية في المجال الضريبي". الطبعة الأولى؛ مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، 1999. ص (51).

² - انظر: الطعن رقم 466 سنة 47 ق جلسة 1979/1/30 س 30 عدد 1 ص 446، المشار إليه في مجموعة: احمد محمود حسني: " قضاء النقض الضريبي /المبادئ التي قررتها محكمة النقض في ستة وستين عاما 1931-1997". الإسكندرية، منشأة المعارف، 1998، ص (267).

فلسطين على أساس مبادئ الإقتصاد الحر...". وتطبيقاً لذلك قضت المحكمة الدستورية المصرية بـ " أن مصادرة حرية الفرد في اختيار الطريق الأفضل وفق تقديره لإستثمار أمواله، يناقض الحرية الشخصية التي إعتبرها الدستور حقاً طبيعياً لا يقبل تنازلاً، غائراً في النفس البشرية، كافلاً إنسانيتها. والأصل في كل عمل أن يكون مشروعاً، ولا تخرج بعض الأعمال من دائرة التعامل إلا إذا حظرها المشرع، فإذا كان التعامل في أموال بذاتها جائزاً، وكان إستثمارها في نشاط معين ممكناً قانوناً، فإنَّ الحمل على عدم ولوجها -من خلال الضريبة- يردّها إلى دائرة عدم المشروعية، ويبلور منافاتها للعدالة الإجتماعية."¹.

كما أنّ تفسير الإدارة لم يراع مقصد المشرع الضريبي في إيجاد فرص الإستثمار ودعمها وتشجيعها كسياسة ضريبية، بالنظر إلى ما يوفره من عمالة ومما يعزز قاعدة الإنتاجية التي ينمو الدخل في ظلها، وينكمش معها التضخم، وبالتالي يزداد المكلفين بعدد العاملين في هذه المنشآت الإستثمارية، وهذا الإستثمار يدخل في الإجتهد المقاصدي للزكاة الذي سنتعرض له من خلال السياسات المالية للدولة في المطلب التالي.

المطلب الثاني: إشكالية عمل المشرع الضريبي بإدراج إستثمار أموال الزكاة في سياساته الضريبية.

من المعروف أن النظام الضريبي يسعى إلى تحقيق السياسة العامة للدولة من الناحية السياسية والإقتصادية وفق الفلسفة التي تنتهجها الدولة إن كانت رأسمالية أو إشتراكية أو إسلامية، والسلطة الفلسطينية قد أخذت قوانينها من القوانين الغربية التي تتبنى الرأسمالية منهجاً لها، ولكنها تختلف عن النظم الغربية بأنّها أخذت بالطابع الإسلامي للسلطة؛ لأنّ الإسلام كغالبية الدول العربية هو دين الغالبية من مواطني هذه الدول²، فنصت الفقرة (1) من المادة (4) من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003 على أن "الإسلام هو الدين الرسمي في فلسطين ولسائر الديانات السماوية احترامها وقديستها."

والنص المتقدم يقتضي من السلطة الحاكمة واجب الخضوع له بإعتباره مبدأً أساسياً وليس ثانوياً، وإلا كان هذا النص ليس له أية قيمة قانونية حقيقية، فالإسلام هو منهج حياة في العبادات والمعاملات والحكم والقضاء وحقوق الانسان... الخ، ومن العبادات نجد الزكاة في قوله تعالى: { وَأَقِيمُوا الصَّلَاةَ وَآتُوا الزَّكَاةَ... }³، وتتميز هذه العبادة عن غيرها من العبادات بكونها عبادة مالية لقوله تعالى: { خُذْ مِنْ أَمْوَالِهِمْ صَدَقَةً تُطَهِّرُهُمْ وَتُزَكِّيهِمْ بِهَا وَصَلِّ عَلَيْهِمْ إِنَّ صَلَاتَكَ سَكَنٌ لَهُمْ وَاللَّهُ سَمِيعٌ عَلِيمٌ }⁴. وهذه العبادة لا تكتمل إلا بدفع حقها سنوياً إلى مقاصدها المتمثلة بمصارفها الثمانية التي ذكرها الله تعالى في قوله: { إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ وَالْمَسْكِينِ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ فُلُؤْهِمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَفِي سَبِيلِ اللَّهِ وَإِنَّ السَّبِيلَ فَرِيضَةٌ مِّنَ اللَّهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ }⁵، والمفروض أن تكون الدولة هي الحارسة لهذه العبادة كحراستها للأماكن الدينية الأخرى كالمساجد مثلاً.

ولكن، هل يمكن أن يكون غرض السلطة من إخضاع إستثمار أموال للزكاة لكونها مسألة إجتهدية مبنية على مبادئ الشريعة الإسلامية غير قطعية الدلالة؟

1 - القضية الدستورية رقم 43 لسنة 17 قضائية " دستورية، مرجع سابق.

2 - انظر: د. محمد محمد عبده امام، بشأن تفسير مبادئ الشريعة الإسلامية في الدستور، جامعة الأزهر، طنطا-2005، ص (10).

3 - سورة البقرة: الآية (43)

4 - سورة التوبة: الآية (103)

5 - سورة التوبة: آية (60)

للإجابة عن هذا التساؤل نجد أنَّ مسألة استثمار أموال الزكاة من قبل الإمام أو وكيله ليست من المبادئ الشرعية قطعية الدلالة، إذ تعتبر من القضايا الفقهية المعاصرة، التي اختلف الفقهاء في حكمها بين قولين الأول المميز لها إستناداً لجواز تأخير صرف أموال الزكاة ضمن ضوابط شرعية، والثاني غير المميز لها إستناداً إلى فورية صرف الزكاة¹.

بينما نجد أنَّ مصارف الزكاة تعتبر من المبادئ الشرعية قطعية الدلالة لأنها محددة في القرآن الكريم، إلا أننا نجد إختلافاً فقهيّاً في تحديد مفهوم مصرف (في سبيل الله) فهناك من ضيقه بقصره على وظيفة الجهاد بنشر الإسلام والدعوة إليه والدفاع عن أهله ومحاربة أعدائه بكل الطرق الممكنة، ومنهم من سعى إلى توسيع مفهومه ليشمل بالإضافة إلى الجهاد تحقيق كل وجوه البر كبناء المساجد وإنشاء المستشفيات وتكفين الموتى وبناء الحصون...²، وتطبيقاً لذلك نجد أنَّ ندوة الإقتصاد الإسلامي المنعقدة في الأردن عام 1403 هجري في قرارها السادس قد تبنت المفهوم الواسع لمصرف (في سبيل الله) بحيث "يشمل الجهاد والمصالح العامة التي يبرز فيها معنى البر، كبناء المساجد، وإنشاء المستشفيات، ومعاهد العلم الشرعي، وطلبة العلم، ودور المسنين والمعوقين، والدعوة الإسلامية، ونحوها، شريطة أن لا يطغى ذلك على بقية المصارف"³. كما انتهى مجمع الفقه الإسلامي بجدة التابع لمنظمة المؤتمر الإسلامي في دورة مؤتمره الثالث بعمان عام 1407 إلى قراره "يجوز من حيث المبدأ توظيف أموال الزكاة في مشاريع استثمارية تنتهي بتمليك أصحاب الاستحقاق للزكاة، أو تكون تابعة للجهة الشرعية المسؤولة عن جمع الزكاة وتوزيعها، على ان يكون بعد تلبية الحاجة الماسة الفورية للمستحقين، وتوافر الضمانات الكافية للبعد عن الخسائر"⁴.

حتى لو افترضنا أن المشرّع الضريبي الفلسطيني أخضع استثمار أموال الزكاة؛ لكونها مسألة إجتهادية مبنية على مبادئ غير قطعية الدلالة، إلا أننا نجد أنَّ ريع استثمار أموال الزكاة موقوف لمصارف الزكاة نفسها بغض النظر عن مشروعية هذا الاستثمار، وتطبيقاً لذلك نجد أنَّ مجلس الإفتاء الأعلى الفلسطيني قد أفتى بـ: "بطلان مشروعية استيفاء الضرائب الحكومية على مشاريع استثمار أموال الزكاة، ما دام ريعها يعود للمستحقين المنصوص عليهم في باب مصارف الزكاة دون غيرهم..."⁵.

حتى لو أخذنا مسألة "استثمار أموال الزكاة" من وجهة الفلسفة الرأسمالية نجد أنَّ مقاصد الزكاة تتفوق على أهداف الضرائب فيها من حيث شمولها لكل أصناف المحتاجين بتحقيق حد الكفاية لفقراء المسلمين⁶، فضلاً عما تحققه الزكاة من أغراض أخرى مازالت هذه الدولة تسعى لتحقيقها من خلال الضرائب، بمعنى أنَّ الزكاة تتكامل

1 - انظر: د. عبد الله بن منصور الغفيلي، نوازل الزكاة، ط1، الناشر مشترك بين بنك البلاد ودار الميمان للنشر والتوزيع، 2008، ص(478) وما بعدها

2 - اقوال العلماء في المصرف السابع للزكاة "وفي سبيل الله"، اعداد مركز البحوث والدراسات بالمبرة، ط2، 1428-2007، ص 27-30.

3 - د. محمد عبد القادر ابو فارس، انفاق الزكاة في المصالح العامة، ط1، دار الفرقان، عمان، 1403 هـ - 1983م، ص 110.

4 - مجلة المجمع الدورة الثالثة، العدد الثالث، الجزء الأول ص 309. المشار اليه: <http://www.iifa-aifi.org/1657.html>.

5 - منشور على موقع الافتاء الفلسطيني: <http://www.darifta.org>.

6 - أ.د نعمت عبد اللطيف مشهور، الزكاة: الأسس الشرعية والدور الانمائي والتوزيعي، تلخيص معرفي من اعداد نيرمين الجندي، مركز الدراسات المعرفية، القاهرة، نوفمبر، ص19.

وظيفياً مع الضريبة بل أنّ الضريبة تقترب من الزكاة ، ولإرتباط الضريبة بالدولة فنجد أنّه كلما تطورت الدولة نجدها اقتربت بوظائفها من وظائف الزكاة، فالسلطة الفلسطينية تبنت مبادئ الإقتصاد الحر (المذهب الرأسمالي)، فبمتبع مراحل تطور الدولة المعاصرة التي اختارت الإقتصاد الحر مذهباً لها، نجد أنّها في مراحلها الأولى كانت تترك الأفراد أحراراً في أنشطتهم الإقتصادية والإجتماعية والثقافية دون تدخل من قبلها، إذ كانت تقوم بدور الرقيب والمشرف على تحقيق هذا النشاط حتى لا يتعارض مع وظيفتها الأساسية التي اقتضت على دفع الاعتداء الخارجي، وإقرار الأمن الداخلي، وتوطيد أركان العدالة، وهذه الوظائف - كما هو معلوم- تمثل وظائف الدولة الحارسة، ولكن الملاحظ أن هذه الدولة لم تتوقف عند مرحلة الدولة الحارسة؛ بل تطورت وأصبحت دولة راعية ترعى بالإضافة إلى الوظائف السابقة بعض المرافق العامة الحيوية كمرافق التعليم والصحة التي يعجز الأفراد عن القيام بها وتقديم خدماتها من قبلهم لكافة أفراد المجتمع، ولكن يبدو أن دولة الإقتصاد الحر لم تصمد أمام المذهب الاشتراكي الذي ظهر نتيجة تعارضات المذهب الرأسمالي، والذي كشف عن افتقارها إلى الأساس العلمي المقبول، إذ أدى عدم تدخل الدولة الرأسمالية المحايده في المجالات الإقتصادية إلى تراكم الثروات والدخول في أيدي قلة من الناس، وتفشي البطالة، وإفقار الطبقة العاملة نتيجة سوء حالة الكثير منهم، وظهور الأزمات الإقتصادية، وكان أكبرها أزمة الكساد الكبرى عام 1929، التي تعد من أهم العوامل التي أدت إلى نقل الدولة الرأسمالية من مرحلة الدولة المحايده إلى مرحلة الدولة المتدخله، التي أصبح لها وظائف تدخلية في المجالات الإقتصادية والإجتماعية، وانطلاقاً من هذا المفهوم المتطور للمذهب الإقتصادي الحر والذي انعكس على مفهوم الضرائب الذي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمفهوم الدولة اذ يتطور بتطورها¹.

والسلطة الفلسطينية لا يزال أمامها الكثير في تحقيق أهداف الدولة الرأسمالية الإقتصادية والإجتماعية ومنها تحسين البيئة الإستثمارية داخل أراضيها، والقيام بكل ما يسهل مهمة المستثمر وخاصة في مجال البنية التحتية كالصحة والتعليم لضعف البنية الإقتصادية فيها، فهي لا تزال في بداية الطريق التي سبقها فيها غيرها ومنها الدول العربية التي تعفي أموال الزكاة وإستثماراتها من جميع الضرائب، وعليه نرى أن السياسة الحكيمه العادلة تقتضي من الدولة حتى ولو كانت علمانية إدراج الإستثمار بشكل عام في سياساتها الضريبية حتى ولو كان الإستثمار لأموال الزكاة، عن طريق مد نطاق إعفاءاتها الضريبية ليشمل أموال الزكاة وإستثماراتها تشجيعاً للزكاة كركن من أركان الإسلام وتطبيقاً أيضاً لمبادئ الإقتصاد الحر.

كما ينبغي على السلطة الفلسطينية إدخال العدالة الضريبية في سياساتها الضريبية، وخاصة بمساواة مواطنيها بدفع الضريبة فلا تميز بينهم بسبب الدين؛ لأنّ فرض الضريبة على الدخل المتحقق من إستثمار أموال الزكاة فيه ظلم لطائفة من مواطنيها بتحميلها أكثر من غيرها من الطوائف مما يصيبها من المساهمة المالية في التكاليف العامة، وذلك بإعفاء الأخيرة من الضريبة وإخضاع الأولى لها، وهذا يتطلب منها مساواة لجان الزكاة مع المؤسسات المسيحية بالإعفاء الضريبي، وهذا ما سنتعرض له في المطلب التالي.

المطلب الثالث: إشكالية عمل المحكمة الدستورية العليا في عدم التمييز بين لجان الزكاة والمؤسسات الدينية في المعاملة الضريبية.

¹ - انظر: د. عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، القاهرة، مطابع مؤسسة الأهرام، 1968، ص 72 وما بعدها.

من المبادئ الدستورية الشكلية التي يجب مراعاتها عند تشكيل المحكمة الدستورية هو مبدأ قانونية تشكيلها، أي أن تشكيل هذه المحكمة لا يكون إلا بعد موافقة نواب الشعب بإعتبارهم السلطة التشريعية التي وحدها يكون لها تشكيل المحكمة الدستورية، ومبدأ القانونية يعد قيمة من القيم التي يقوم عليها أي نظام ديمقراطي، وقد تأكد هذا المبدأ وفقاً للمادة (103) من القانون الأساسي الفلسطيني التي نصّت على أنه: "1- تشكل محكمة دستورية عليا بقانون وتتولى النظر في: أ- دستورية القوانين واللوائح أو النظم وغيرها."، ولكننا نجد أنّ المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية في تشكيلها لم يتم مراعاة مبدأ قانونية تشكيلها إذ تم تشكيلها بقرار صادر عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية رقم 57 لسنة 2016 بشأن تشكيل المحكمة الدستورية العليا وهي أول محكمة دستورية عليا تشكل بعد الانقسام الفلسطيني.

والأصل أن المحكمة الدستورية مطالبة في أحكامها ضمان خضوع سلطات الدولة للقانون، وخاصة إحترام السلطة التنفيذية لمبدأ المساواة بين المواطنين أمام القانون، فال مواطنة الفاعلة¹ هي أساس المساواة أمام القانون بإعتبارها أساس العدل والحرية والسلام، ونتيجة عدم العدالة في فرض الضرائب كان سبباً في قيام العديد من الثورات ومنها الثورة الفرنسية².

وقد نصت المادة (9) من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003 على أن " الفلسطينيين أمام القانون والقضاء سواء، لا تمييز بينهم بسبب العرق أو اللون أو الدين أو الرأي السياسي أو الإعاقة ".
ومن النص المتقدم، نجد أنّ المساواة أمام الضرائب هي المساواة أمام القانون الضريبي الذي يقتضي من المشرّع عند سن القانون أن يعامل كل المراكز المتماثلة بطريقة متطابقة سواء أكان بإخضاعهم لضريبة أم بإعفائهم منها، ولكن يجوز له التمييز بين المواطنين لأسباب موضوعية وعقلانية، لا للأسباب الواردة في النص المتقدم ومنها بسبب الدين، وعليه يجوز المشرّع بالقانون الضريبي التمييز بين المواطنين المخاطبين به بسبب إقتصادي؛ كتمييز أصحاب الدخول الكبيرة عن أصحاب الدخول الصغيرة بالسعر الضريبي أو بالإعفاءات الضريبية³.

وهناك دول - لخطورة التمييز الديني - نصت على حظر التمييز الضريبي بسبب الدين، فالمادة (22 / 2) من الدستور الباكستاني لعام 1973 وتعديلاته تنص على أنه: " لا يجوز التمييز ضد أي جماعة دينية في منح المزايا والإعفاءات الضريبية للمؤسسات الدينية."⁴ وكذلك المادة (11) من الدستور الماليزي لعام 1957 وتعديلاته التي تنص على أنه: "1- لكل فرد الحق في اعتناق وممارسة ديانته ويحق له نشرها إستناداً إلى البند (4). 2- لا يجوز إكراه أي شخص على دفع ضريبة تخصص لجميع أو بعض عوائدها لأغراض ديانة أخرى تختلف عن ديانة هذا الشخص. 3- لكل مجموعة دينية الحق فيما يلي: أ- إدارة شؤونها الدينية الخاصة بها. ب- تأسيس ورعاية مؤسسات لأهداف دينية أو خيرية...."⁵

1 - انظر: د. أماني غازي جرار ، رؤية مقترحة للتربية العالمية من اجل دولة مدنية، مجلة بحوث تصدر عن مركز لندن للبحوث والدراسات والاستشارات، ع 25، لسنة 2019، ص 25.

2 - انظر د. احمد زياد دبك، الضرائب وربع الشعوب، مؤتمر العربي من منظور حقوق الانسان، إصدار عمادة البحث العلمي في الجامعة العربية الامريكية، جنين، 2014، ص 19 وما بعدها.

3 - انظر: د. محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 134 وما بعدها.

4 - <https://www.constituteproject.org>

5 - <https://www.constituteproject.org>

وباستقراء كل الدساتير نجد فيها الحرية الدينية تطغى على كل الحريات الفردية والحريات الجماعية، الأمر الذي يحتم على الحاكم واجب الامتناع عن التمييز ضد مواطنيه المستند إلى الدين وخاصة بفرض الأعباء العامة، بل يتحتم عليه أن يتخذ كل الإجراءات التي تضمن تمتع كل شخص في إقليم الدولة بكافة حقوق الإنسان دون تمييز من أي نوع، وخاصة المحاباة والتمييز المستند إلى الدين، ولكن الملاحظ أن القرار بقانون رقم 9 لسنة 2014 بشأن إعفاء الطوائف المسيحية المعترف بها من الضرائب قد أعفى الطوائف المسيحية بلا شروط وفقاً للمادة (2) منه التي تنص على أنه: - "1- تعفى معاملات ودعاوي الطوائف المسيحية من الضرائب والرسوم على اختلاف أنواعها". والإعفاء السابق يسري بأثر رجعي إستناداً للمادة 3 منه التي نصّت على أنه: - "تسري أحكام هذا القرار بقانون على الضرائب والرسوم المستحقة على معاملات ودعاوي وأملاك الطوائف المسيحية غير المدفوعة". في حين نلاحظ أن الفقرة (19) من المادة (7) من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 تنص على إعفاء لجان الزكاة من ضريبة الدخل بشروط.

إن مضمون القواعد السالفة يظهر أن المشرّع يميز في المعاملة الضريبية بين المؤسسات الدينية للمسلمين والمؤسسات الدينية المسيحية في تحمل الأعباء العامة، حيث إنّه منح الأشخاص الاعتبارية المسيحية إعفاءً ضريبياً مطلقاً دون الأشخاص الاعتبارية الدينية المتمثلة بلجان الزكاة التي منحها إعفاءً ضريبياً مشروطاً، وهذا تمييز بسبب الدين لا يقوم على أسس موضوعية، وبالتالي يخل بقاعدة أن "المواطنين أمام القانون سواء"، فالمساواة أمام الضريبة تحتم على المشرّع إخضاع المكلفين جميعاً والذين يشغلون مراكز قانونية متماثلة لمعاملة قانونية واحدة دون تفرقة بينهم لأسباب تتعلق بديانتهم، وعليه يعد إخلالاً بهذا المبدأ تقرير امتياز أو إستثناء من قاعدة عامة على أساس انتماء المكلف لطائفة معينة من طوائف المجتمع¹.

ولكن ليس غريباً أن تأتي محكمة تم تشكيلها بطريق غير ديمقراطي، والتي سبق لها أن حلت المجلس التشريعي الذي تم تشكيله ديمقراطياً أن تأتي بإقرار التمييز بين الفلسطينيين في تحمل الأعباء العامة بسبب الدين، وعليه نجد أنّ المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية قد قضت بـ: - "...وحيث إنّ لجنة الزكاة مقدمة الطعن هي لجنة خاصة تأخذ ترخيصها من الأوقاف الإسلامية، وتدير أموالها وأعمالها ومؤسساتها بالصورة التي تجدها مناسبة، وطالما هي تنافس القطاعات الخاصة، وتحقق أرباحاً تخضع لضريبة الدخل وفق قانون ضريبة الدخل ساري المفعول، فإنّ لجان الزكاة المرخصة من الأوقاف الإسلامية ليست طائفة وليست مكوناً عضوياً وأساسياً من مكونات الديانة الإسلامية، بل هي مؤسسات مرخص لها من الأوقاف الإسلامية العمل في مجال العمل الخيري، ولكنها تحقق أرباحاً ودخلاً يخضع للضريبة، ولا يجوز بأي حال من الأحوال تطبيق مفهوم المساواة مع الطوائف المسيحية لإختلاف المراكز القانونية."²

وبالتعليق على الحكم السالف الذكر، نجد أنّه استعمل مصطلح "ليست طائفة" كسند لحكمها، علماً أنّ المادة (9) من القانون الأساسي الآنف الذكر لم تحظر التمييز أمام القانون بسبب الطائفة، إنما حظرت التمييز أمام القانون بسبب "العرق أو اللون أو الدين أو الرأي السياسي أو الإعاقة"، وبالتالي فالمساواة التي تضمنها المحكمة

¹ - راجع بحث بعنوان حق المساواة في الإعلان العالمي لحقوق الإنسان والقانون الأساسي الفلسطيني دراسة مقارنة منشور) <http://www.startimes.com/?t=27975420>.

² - الطعن الدستوري رقم 2017/6 في القضية رقم (5) لسنة (4)، السالفة الذكر.

الدستورية هي المساواة في الحقوق والواجبات بين الطوائف وليس بين الفلسطينيين، وذلك حسب إجتهادها الذاتي غير المبني على أسس موضوعية أو عقلانية، والذي جاء على خلاف مبدأ مساواة الفلسطينيين أمام القانون.

كما نجد أنّ حكمها يستند في عدم وجود التمييز الضريبي إلى أن لجان الزكاة ليست بمؤسسة دينية، بإعتبارها من الجهات التي تعمل في المجال الخيري فقط، وبهذا تكون المحكمة قد غفلت أو تغافلت عن الغرض من إنشاء لجان الزكاة وهو جمع أموال الزكاة والصدقات من أصحابها؛ لتوزيعها على الفقراء والمساكين، فهذه الأموال هي أمانة بيدها، حتى عندما تستثمرها فإنّها تستثمرها وفقاً للضوابط الشرعية في مشاريع لصالح الفقراء، وبهذا تكون المحكمة الدستورية الضامنة للحقوق والحريات العامة والحامية للقواعد الدستورية قد تجاوزت مبدأ الدين الرسمي للدولة الإسلام؛ لكونها أنكرت على لجان الزكاة ركناً عظيماً من أركان الإسلام، وهو الزكاة الذي تتولاه هذه اللجان لعدم تطبيق الحكومات الإسلامية لها، بعد أن كانت هذه الحكومات تقوم على فرضها وحراستها.

كما أغفلت المحكمة بأن المؤسسات المسيحية تستثمر في المستشفيات والمدارس وتحقق منها أرباحاً، ولكنها تعفى من الضريبة، على عكس لجان الزكاة التي تستثمر في المستشفيات والمدارس أسوةً بالمؤسسات المسيحية، ولكنها تخضع للضريبة.

ونتساءل هنا! طالما أن منطق المساواة كإجتهاد ذاتي للمحكمة الدستورية يكون بين أبناء الديانة الواحدة لا على أساس المواطنة، فلماذا لم تقرر المحكمة مساواة لجان الزكاة كمؤسسة مالية مع المؤسسات المالية الوقفية الإسلامية المعفاة من الضريبة على الدخل بدون شروط، بإعتبار أنّ الزكاة وريعتها وقف للمصارف المحددة بالشرع الخفيف؟!.

بالنتيجة نجد أنّ القضاء الدستوري الفلسطيني قد جانب الصواب بالحكم بدستورية غير الدستوري بطريق ملتو؛ للتغطية على تجاوز السلطة الحاكمة لمبدأ مساواة المواطنين أمام القانون؛ لسبب لا تعلمه إلا المحكمة الدستورية نفسها!. الأمر الذي سيكسر التفاوت الاجتماعي ويزيد من احتمالات التوتر وعدم الإستقرار بين الطوائف المكونة للمجتمع الفلسطيني الواحد الموحد، والذي كان يسوده دون هذه النصوص موضوع هذا البحث روح المواطنة التي تعتبر قيمة من القيم الديمقراطية وعليه فإنّ منح الأشخاص الإعتبارية المسيحية إعفاءً ضريبياً مطلقاً دون الأشخاص الإعتبارية الدينية الإسلامية المتمثلة بلجان الزكاة هو تمييز بسبب الدين، فكان من المفترض أن تأتي المحكمة بإلغاء التمييز الضريبي بتمتع كل المؤسسات الدينية بالمعاملة الضريبية نفسها وهي الإعفاء من الضريبة دون تمييز بينهما.

خاتمة البحث: النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

1- تعد الضريبة مظهراً من مظاهر السلطة العامة يحكمها مبدأ قانونية الضريبة الذي بمقتضاه لا يكون فرض الضريبة إلا بقانون صادر عن المجلس التشريعي المنتخب، ولكن لغياب المجلس التشريعي في أراضي السلطة الفلسطينية وجدنا قصوراً في النصوص التشريعية وعدم الانسجام بينها وعدم تطابقها مع مبدأ قانونية فرض الضريبة لصدورها بموجب قرارات بقانون.

2- لم يتضمن القانون الأساسي الفلسطيني كغالبية الدول العربية نصّاً على مبدأ قانونية الزكاة أسوة بالضريبة، وغياب هذا النص فإنّه يتعذر التطبيق الإلزامي للزكاة بإعتبار أنّ الزكاة مظهر من مظاهر السلطة العامة، ولكن وجدنا أنّه لا مانع في الدول غير الإسلامية من إيجاد تقنين طوعي للزكاة بتضمينه نصّاً على إعفاء استثمار أموال الزكاة من الضرائب ومنها الضريبة على الدخل.

3- لا يوجد في بلدنا فلسطين الضرورة التي لا تحتل التأخير لإصدار قرار بقانون عن رئيس السلطة الفلسطينية يعني بموجبه استثمار المؤسسات المسيحية من الضريبة دون المؤسسات الدينية الإسلامية المتمثلة بلجان الزكاة.

4- إنَّ الألفاظ التي استعملها المشرِّع الفلسطيني في إعفاء استثمار أموال لجان الزكاة من الضريبة كانت غير محددة بشكل واضح، الأمر الذي أدى إلى المغالاة والشطط من الإدارة الضريبية في تطبيق إخضاع استثمار لجان الزكاة أموال الزكاة للضريبة على الدخل.

5- يشجع المشرِّع الضريبي الفلسطيني الاستثمار بشكل عام بإدراجه في سياسته الضريبية عن طريق الإعفاءات الضريبية، إلاَّ استثمار أموال الزكاة فأخضعه للضريبة.

6- أقرت المحكمة الدستورية بدستورية التفرقة غير المبنية على أسس موضوعية أو عقلانية بين الأشخاص الاعتبارية المسيحية ولجان الزكاة، باعتبار أنَّ لجان الزكاة ليست بطائفة وليست بمؤسسة دينية فهي تحقق ربحاً وتخضع للضريبة، بينما تغافلت هذه المحكمة بأن المؤسسات المسيحية أسوة بلجان الزكاة تستثمر في المستشفيات والمدارس وتحقق منها أرباحاً ولكنها تعفى من الضريبة، الأمر الذي يشكل تمييزاً ضد لجان الزكاة.

ثانياً: التوصيات.

1- إصدار تقنين طوعي للزكاة بقرار بقانون للضرورة الدينية يعني بموجبه أموال الزكاة وإستثماراتها من الضريبة كما في كل من البحريني والأردني وغيرها من الحكومات العربية.

2- إنهاء حالة الانقسام السياسي بين الضفة الغربية وقطاع غزة، ووقف إصدار القرارات والمراسيم والإجراءات التي تعزز الانقسام وخاصة من رئيس السلطة الفلسطينية والمحكمة الدستورية، وعند إعادة الديمقراطية في النظام السياسي الفلسطيني العمل على تضمين الدستور الفلسطيني مبدأ قانونية الزكاة كأساس للتطبيق الإلزامي لها أسوة بالضريبة.

3- مد نطاق الإعفاء الضريبي في القوانين الضريبية ليشمل أموال الزكاة وإستثماراتها بألفاظ واضحة لا التباس فيها، وذلك تشجيعاً لأداء لزكاة لما لها من دور بارز في تحقيق وظائف الدول المعاصرة الإقتصادية والإجتماعية.

4- العمل على مساواة لجان الزكاة مع المؤسسات الدينية الأخرى بالإعفاء الضريبي بإعتبارها من المؤسسات الدينية الإسلامية التي تقوم على جباية الزكاة وإدارتها وصرفها على مستحقيها بإعتبارها من أركان الإسلام.

5- إيجاد القاضي الدستوري المستقل والموضوعي الذي يضمن تحقيق العدالة أمام الضريبة المبني على أساس المواطنة لا على أساس الطائفية، وأن يستند في أحكامه على أسس موضوعية لا على أسس ذاتية، تحقيقاً لخضوع الدولة ومؤسساتها للقانون.

المصادر والمراجع:

- القران الكريم.
- مجلة الوقائع الفلسطينية.
- أحمد المواقف: "المشروعية الاستثنائية". دار الكتب، القاهرة، 2004.
- أحمد زهير شامية وخالد الخطيب: "المالية العامة". عمان، دار زهران للنشر والتوزيع، 1997.
- أحمد زياد دبك، الضرائب وبيع الشعوب، مؤتمر العربي من منظور حقوق الانسان، اصدار عمادة البحث العلمي في الجامعة العربية الامريكية، جنين، 2014.
- أحمد محمود حسني: "قضاء النقص الضريبي/المبادئ التي قررتها محكمة النقض في ستة وستين عاما 1931-1997". الإسكندرية، منشأة المعارف، 1998.
- اسم مكحول منها دراسة الإستثمار والبيئة الإستثمارية في الضفة الغربية وقطاع غزة (2002)، ودراسة سياسات تحسين القدرة الاستيعابية للعمل في الضفة الغربية وقطاع غزة، البدائل المتاحة (2001).
- البطريق يونس أحمد: "النظم الضريبية". الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1984.
- أماني غازي جرار ، رؤية مقترحة للتربية العالمية من أجل دولة مدنية، مجلة بحوث تصدر عن مركز لندن للبحوث والدراسات والاستشارات، ع 25، لسنة 2019.
- جابر جاد نصار، الوسيط في القانون الدستوري، بلا دار نشر ، بلا مكان نشر، 2007.
- جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 1999.
- حسن أحمد غلاب: "الأصول العلمية للضرائب". مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، 1977.
- عصام بشور: "المالية العامة والتشريع المالي". الطبعة الثانية؛ مصر، مطبعة طربين، 1978.
- رمضان الصديق، "وجيز المالية العامة والتشريع الضريبي"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009.
- سامي الوافي، الوسيط في دعوى الالغاء، المركز الديمقراطي العربي، المانيا- برلين ، 2018.
- سامي جمال الدين: "تدرج القواعد القانونية ومبادئ الشريعة الإسلامية". دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2013.
- سمير عبد السيد تناغو: النظرية العامة للقانون ، منشأة المعارف ، الإسكندرية، 1985.
- سيمون بدران، المذهب الوضعي الإجتماعي لليون دوغي ومساهمته في حلحلة الازمات الدستورية اللبنانية، منشور في مجلة جامعة الشارقة، المجلد 15، العدد1، يونيو 2018.
- عادل أحمد حشيش : اصول الفن المالي في الإقتصاد العام ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1974.
- عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، القاهرة، مطابع مؤسسة الأهرام، 1968.
- عبد الله بن منصور الغفيلي، نوازل الزكاة، ط1، الناشر مشترك بين بنك البلاد ودار الميمان للنشر والتوزيع، 2008.
- قيس حسن عواد البداري: "المركز القانوني للمكلف الضريبي". ط1؛ دار المناهج، عمان، 2005.
- قدرى نقولا عطية: "ذاتية القانون الضريبي". مطبعة معهد دون بوسكو، الإسكندرية، 1960.
- محمد حبيب التجكاني، نظام التبرعات في الشريعة الإسلامية دار النشر المغربية، دون الاشارة الى مكان الناشر، 1983.

- محمد رفعت عبد الوهاب: " مبادئ النظم السياسية". بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية، 2002.
- محمد عبد القادر ابو فارس، انفاق الزكاة في المصالح العامة، ط1، دار الفرقان، عمان، 1403 هـ - 1983م.
- محمد كامل ليلة: " النظم السياسية". دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لا تاريخ.
- محمد محمد عبد اللطيف: "الضمانات الدستورية في المجال الضريبي". الطبعة الأولى؛ مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، 1999.
- محمد محمد عبده امام، بشأن تفسير مبادئ الشريعة الإسلامية في الدستور، جامعة الازهر، طنطا-2005.
- محمود حيدر، الدولة فلسفتها وتاريخها من الاغريق الى ما بعد الحداثة، ط1، المركز الاسلامي للدراسات الاستراتيجية، دون الاشارة الى مكان النشر، 2018.
- نعمت عبد اللطيف مشهور، الزكاة: الاسس الشرعية والدور الانمائي والتوزيعي، تلخيص معرفي من اعداد نيرمين الجندي، مركز الدراسات المعرفية، القاهرة، نوفمبر.
- هشام محمد البديري: " النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي". منشأة المعارف، الإسكندرية، 2005.

-<https://www.constituteproject.org>

-[http://slcc-eg.com/\(X\(1\)S\(qrpa4bpkzmlqx1tpmagilkw4\)\)/NewTash/Fatawa](http://slcc-eg.com/(X(1)S(qrpa4bpkzmlqx1tpmagilkw4))/NewTash/Fatawa)

-<http://www.darifta.org>

-<http://www.iifa-aifi.org/1657.html>

-<http://www.sccourt.gov.eg/SCC/faces/RuleViewer.jspx>

-<http://www.startimes.com/?t=27975420>

-<http://www.zakat-chamber.gov.sd/arabic/>

-<http://zakatpal.ps>

-<https://www.yemen-nic.info>

-<http://taza2005.e-monsite.com/medias/files/majalah-numero32.pdf>

- نقض مدني فلسطيني، رقم: 2016/249 صادر في رام الله، بتاريخ 14-2-2018 غير منشور.