

2023

Monitoring the constitutionality of tax laws in Palestine

Mohammed Hamdouna

Faculty of Sharia and Law, Islamic University, Gaza, Palestine, adv.moh2016@yahoo.com

Follow this and additional works at: https://digitalcommons.aaru.edu.jo/anutr_b

Recommended Citation

Hamdouna, Mohammed (2023) "Monitoring the constitutionality of tax laws in Palestine," *An-Najah University Journal for Research - B (Humanities)*: Vol. 37: Iss. 2, Article 4.

Available at: https://digitalcommons.aaru.edu.jo/anutr_b/vol37/iss2/4

This Article is brought to you for free and open access by Arab Journals Platform. It has been accepted for inclusion in An-Najah University Journal for Research - B (Humanities) by an authorized editor. The journal is hosted on [Digital Commons](#), an Elsevier platform. For more information, please contact rakan@aarj.edu.jo, marah@aarj.edu.jo, u.murad@aarj.edu.jo.

الرقابة على دستورية القوانين الضريبية في فلسطين

Monitoring the constitutionality of tax laws in Palestine

محمد حمدونه

Mohammed Hamdouna

كلية الشريعة والقانون، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين

Faculty of Sharia and Law, Islamic University, Gaza, Palestine

الباحث المراسل: adv.moh2016@yahoo.com

تاريخ التسليم: (2020/5/26)، تاريخ القبول: (2021/3/31)

ملخص

إن الرقابة على دستورية القوانين في المجال الضريبي تعتبر من الوسائل التي تؤدي إلى حماية المواطنين في المجتمع من أن تفرض عليهم ضريبة على غير ما نص عليه الدستور، وهذه الرقابة تختلف من حيث نوعيتها باختلاف الأنظمة القانونية، فمنها ما يأخذ بنظام الرقابة السابقة على دستورية القوانين، ومنها ما يأخذ بنظام الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين. وقرر النظام القانوني الفلسطيني الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين، وهذه الرقابة لا تحقق العدالة في المجال الضريبي، حيث أنها تخل بوجهي العدالة في المجال الضريبي سواء من حيث تحصيل ضريبة من الأفراد دون وجه حق، أو بخصوص أثر الحكم بعدم دستورية النص الضريبي حيث يقصر الاستفادة من الحكم بعدم الدستورية على المكلف المدعى في الدعوى الدستورية دون غيره من باقي المكلفين. كما تظهر خصوصية هذا النوع من الرقابة من خلال الدور الهام الذي تقوم به الرقابة الدستورية في تأصيل مبادئ القانون الضريبي وتوزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطات المختلفة، وكذلك الأثر الذي تلعبه الرقابة على الدستورية في الحفاظ على سيادة القانون الضريبي، وهذا ما سنحاول بيانه بالتفصيل الدقيق من خلال هذا البحث.

الكلمات المفتاحية: الرقابة القضائية، الرقابة اللاحقة، القاضي الدستوري، القضاء الدستوري، القانون الضريبي، الحكم القضائي، الحكم بعدم الدستورية.

Abstract

The control over the constitutionality of laws in the tax field is one of the means to protect citizens in society from imposing a tax on them

other than those provided for in the Constitution, which is different in quality from different legal systems, including the previous system of control over the constitutionality of laws. This is what follows the regime of subsequent control over the constitutionality of laws. The Palestinian legal system decided to subsequently monitor the constitutionality of laws, and this oversight does not achieve justice in the tax field, as it prejudices the two aspects of justice in the tax field, whether in terms of unjustly collecting tax from individuals, Or regarding the effect of the ruling on the unconstitutionality of the tax text, as the benefit from the unconstitutionality ruling is restricted to the taxpayer who is pleading in the constitutional case to the exclusion of other taxpayers. The peculiarity of this type of oversight also appears through the important role that constitutional control plays in rooting the principles of tax law and the distribution of tax powers among the different authorities, as well as the effect that constitutional oversight plays in preserving the rule of tax law, and this is what we will try to explain in precise detail through this search.

Keywords: Judicial Oversight, Subsequent Censorship, Previous Censorship, Constitutional Judge, Constitutional Justice, Tax Law, Judicial Judgment, Unconstitutional Judgment.

المقدمة

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

ولقد أكدت المحكمة الدستورية العليا في حكم لها على "أن الدستور (القانون الأساسي) هو القانون الأعلى الذي يرسى القواعد والأصول التي يقوم عليها نظام الحكم، ويقرر الحريات والحقوق 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، أو مزاحمتها في ممارسة اختصاصاتها التي ناطها الدستور بها"⁽¹⁾.

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

ومن المنطلق السابق سوف يقوم الباحث في هذه البحث ببيان الرقابة على دستورية القوانين الضريبية، ولغايات البحث فإن الدراسة تقتضي بيان الضرائب والمحكمة الدستورية العليا أولاً، ومن ثم دراسة التنظيم القانوني للرقابة على دستورية القوانين الضريبية، وأخيراً تناول الطبيعة القانونية لحكم عدم الدستورية.

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في دراسة أهمية الدور الذي تقوم به المحكمة الدستورية العليا في المجال الضريبي الفلسطيني من حيث الواقع العملي، وفي تحليل هذا الدور، وتحليل الإطار الدستوري للنظام الضريبي الفلسطيني.

ويتفرع عن مشكلة البحث الرئيسية عدة تساؤلات سنحاول الإجابة عنها خلال البحث وهي:

1. ما هي طبيعة القضاء الدستوري الفلسطيني؟
2. لماذا نص الدستور على اختصاص المحكمة الدستورية ولم يترك الأمر للقانون؟
3. ما علاقة الضريبة بالدستور؟ ومت أهم المبادئ التي تناولها الدستور لفرض الضريبة؟
4. ما أثر الحكم الصادر من المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية في الدعوى الضريبية؟

أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في جانبين:

الأهمية النظرية: لم ينل النظام الضريبي الفلسطيني في حدود علم الباحث واطلاعه- نصيبها من الأبحاث والدراسات الأكاديمية على المستوى الفلسطيني، وبذلك يشكل هذا البحث

(1) حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية في القضية رقم 166 لسنة 34 ق دستورية، بتاريخ 2013/6/2، انظر أيضا حكم المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية في القضية رقم 12 لسنة 2 ق دستورية، بتاريخ 2017/11/19، المنشور بالوقائع الفلسطينية رقم 138 بتاريخ 2017/11/29.

جانبا مهماً من خلال المساهمة في الحد من أوجه القصور في النظام الضريبي الفلسطيني في ضوء ما يتم التوصل إليه من نتائج وتوصيات.

الأهمية العلمية: تكمن الأهمية العلمية لهذه الدراسة في ندرة تناول هذا الموضوع ومعالجته من قبل باحثي الضريبة، بالإضافة لأهمية الموضوع وخاصة في ظل القوانين الضريبية التي تعاني منه الأراضي الفلسطينية، وهي قوانين لا تعبر عن الهوية الفلسطينية، فهي قوانين مطبقة عبر الحقب الزمنية التي مرت على فلسطين.

منهج البحث

لعلّ من الملائم أن يركز هذا البحث على أسلوب الاستقراء والاستنباط، فكلاهما يتفقان مع البحث العلمي في مجال المالية العامة والتشريع الضريبي، هذا من ناحية.

ومن ناحية أخرى لجأ الباحث إلى استخدام المنهج التاريخي باستعراض التطورات التاريخية للاختصاص للرقابة على دستورية القوانين، كما حاول الباحث استخدام المنهج التطبيقي لدراسة التطبيقات القضائية لدولة فلسطين بنظر دستورية القوانين الضريبية.

حدود البحث

- الحد الزمني: تقتصر الدراسة ما بين عام 2016، حتى عام 2020.
- الحد المكاني: الضفة الغربية، قطاع غزة.
- الحد الموضوعي: يقتصر البحث على تناول الرقابة الدستورية على القوانين الضريبية.

الدراسات السابقة

لم نجد مرجعاً واحداً يقدم دراسة مستفيضة للرقابة على دستورية القوانين الضريبية في فلسطين، لذلك تبرز أهمية البحث في هذا الموضوع ولتغطية هذا الموضوع وإعطاءه ما يستحق من الاهتمام، فقد عثرنا خلال قيامنا بإعداد هذا البحث على دراسة متخصصة في موضوع المحكمة الدستورية العليا المصرية، وهي النحو التالي:

دور المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريع الضريبي

هذه الدراسة عبارة أطروحة دكتوراه، مقدمة من الباحث جهاد مغاوري شحاته، كلية الحقوق، جامعة حلوان، سنة 2013، مصر.

هدفت الدراسة إلى دراسة أهمية الدور الذي تقوم به المحكمة الدستورية العليا في المجال الضريبي المصري من حيث الواقع العملي وفي تحليل هذا الدور ثم التركيز على نماذج من قضاء المحكمة في المجال الضريبي وتحليل الإطار الدستوري للنظام الضريبي المصري مع إلقاء الضوء كلما أمكن على القانون المقارن، واتبع الباحث في هذا البحث المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي ثم المنهج المقارن.

وتبين من خلال الدراسة أن المحكمة الدستورية العليا قامت بدور هام في المجال الضريبي من خلا مجموعة من المبادئ الدستورية المتعلقة بالضرائب أرسنها المحكمة الدستورية العليا ولقد كانت تلك المبادئ نبراسا ينيّر الطريق للمشرع الضريبي عند سنه التشريعات الضريبية.

وما يميز هذه الدراسة من حيث التوصل بأن تكون في نهاية هذه الدراسة قادرين على أن نضع أيدينا على دور المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية بالرقابة على التشريعات الضريبية، بحيث يتمكن المجتمع الضريبي، سواء أكان مكلف للضريبة، أم منفذا للقانون الضريبي أو مشرع للنصوص الضريبية من معرفة ما إذ كان النص الضريبي به عور دستوري من عدمه.

خطة البحث

سوف أقوم بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة مباحث على النحو الآتي

- المبحث التمهيدي: الضرائب والمحكمة الدستورية العليا
 - المبحث الأول: التنظيم القانوني للرقابة على دستورية القوانين الضريبية
 - المبحث الثاني: الطبيعة القانونية لحكم عدم الدستورية
- المبحث التمهيدي: الضرائب والمحكمة الدستورية العليا**

اعتقدت فلسطين نظام الرقابة القضائية على دستورية القوانين، حيث منحت الرقابة إلى المحكمة العليا⁽¹⁾، ومن بعدها المحكمة الدستورية العليا⁽²⁾، لتعزف منفردة ترانيم الرقابة على الدستورية في فلسطين، دون أن يباينها أحد في ذلك.

ولما كان موضوع هذا البحث يهتم بالضريبة، فإنه يعد واجباً عرض ما دار من اختلافات حول مفهومها، ويرجع هذا إلى الطبيعة المتعدية للضريبة بين طابعها القانوني من ناحية، وطبيعتها المالية من ناحية أخرى، بالإضافة إلى طابعها السياسي والاقتصادي والاجتماعي في دعم الانتماء ودفع عجلة الإنتاج، والتقريب بين الفوارق الاجتماعية، إلى غير ذلك من الأهداف التي تسعى الضريبة إلى تحقيقها.

وبالتناوب مما سبق فإنني سوف أقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، نتناول في المطلب الأول التعريف بالمحكمة الدستورية العليا في فلسطين، ثم بيان تعريف الضريبة في المطلب الثاني، وذلك على النحو الآتي:

(1) راجع: نص المادة (104) من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل الصادر عام 2003، والتي نصت على "تتولى المحكمة العليا مؤقتاً كل المهام المسندة للمحاكم الإدارية والمحكمة الدستورية العليا ما لم تكن داخله في اختصاص جهة قضائية أخرى وفقاً للقوانين النافذة"، وتختص المحكمة العليا بصفتها دستورية حتى اليوم في قطاع غزة بالدعوى الدستورية.

(2) راجع: قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006م، الصادر في مدينة رام الله، بتاريخ 2006/2/17، المنشور في العدد 62، من، الوقائع الفلسطينية، بتاريخ: 2006/03/25، صفحة 93.

المطلب الأول: التعريف بالمحكمة الدستورية العليا في فلسطين

لقد أنشأت المحكمة الدستورية العليا بالقانون رقم (3) لسنة 2006 وتعديلاته، لتكون خلفاً للمحكمة العليا، ولتمارس الدور المنوط بها دستورياً، والذي حدده لها الدستور الفلسطيني (القانون الأساسي المعدل الصادر عام 2003) مقرراً في مادته (103) أن "تشكل محكمة دستورية عليا بقانون وتتولى النظر في: دستورية القوانين واللوائح أو النظم وغيرها، تفسير نصوص القانون الأساسي والتشريعات، الفصل في تنازع الاختصاص بين الجهات القضائية وبين الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي"⁽¹⁾.

ونص قانون المحكمة الدستورية العليا على أن تنشأ بمقتضى أحكام هذا القانون محكمة دستورية عليا، وهي هيئة قضائية مستقلة قائمة بذاتها في فلسطين، ويشار إليها فيما بعد بالمحكمة، يكون مقر المحكمة في مدينة القدس، وللمحكمة أن تتخذ لها مقراً مؤقتاً في مدينة رام الله وفي مدينة غزة حسب مقتضى الحال⁽²⁾.

ولقد أثار قانون المحكمة الدستورية العليا فيما يتعلق بتشكيلها وطريقة تعيين أعضائها واختصاصها بالرقابة على دستورية القوانين التي تحتاج من وجهة نظري دراسة مستفيضه إذ لا يسع المجال لذكرهم، ولكني أحاول في هذا المطلب أن ألقى الضوء على المحكمة الدستورية العليا في إيجاز، لذا سوف أقسم هذا المطلب إلى الفرعين التاليين:

الفرع الأول: تشكيل المحكمة الدستورية العليا

قرر قانون المحكمة الدستورية على أنه يعين رئيس المحكمة والأعضاء لمدة ست سنوات غير قابلة للتجديد مع مراعاة الآتي: تشكل المحكمة من رئيس ونائب له، وعدد لا يقل عن سبعة قضاة، يعين ثلاثة أعضاء في المحكمة كل سنتين ابتداء من تاريخ 2017/6/1⁽³⁾، إذا غاب الرئيس أو وجد مانع لديه، ينوب عنه نائب الرئيس، وفي حال غيابهما ينوب عنهما العضو الأقدم في المحكمة، وفي حال التساوي في الأقدمية ينوب عنهما العضو الأكبر سناً، لا يجوز انتداب العضو أو إعارته أو تكليفه بالعمل لدى أي جهة طيلة مدة عضويته في المحكمة، تتعقد هيئة المحكمة من رئيس وستة قضاة على الأقل، وتصدر قراراتها بالأغلبية⁽⁴⁾.

ويرى الباحث أن المشرع قد جانبه الصواب في مسألة فتح باب التعيين لثلاثة قضاة كل سنتين، وذلك لغلق الباب أمام أي تدخل من جانب السلطة القائمة على تعيين قضائهم وضمانا

(1) للمزيد راجع: نص المادة (103) من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل الصادر عام 2003.

(2) المادة (1) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006م وتعديلاته.

(3) المادة (2) من قرار بقانون رقم (7) لسنة 2019 بتعديل قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006 وتعديلاته، الصادر في مدينة رام الله بتاريخ 2019/3/7، المنشور بالوقائع الفلسطينية العدد 153، بتاريخ 2019/3/26.

(4) المادة (2) من قرار بقانون رقم (19) لسنة 2017 بتعديل قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006 وتعديلاته، الصادر في مدينة رام الله بتاريخ 2017/10/2، المنشور بالوقائع الفلسطينية العدد 137، بتاريخ 2019/10/15.

لاستقلالها، وأنه كان عليه تحديد عدد أعضاء المحكمة، حتي نضمن نزاهة تلك الهيئة وحيادها التام باعتبارها حامية الشرعية الدستورية.

ويشترط فيمن يعين عضواً بالمحكمة أن تتوافر فيه الشروط العامة اللازمة لتولي القضاء طبقاً لأحكام قانون السلطة القضائية، على ألا يقل عمره عن (40) عاماً، ويكون من بين الفئات الآتية⁽¹⁾:

1. أعضاء المحكمة العليا الحاليون والسابقون ممن أمضوا في وظائفهم ثلاث سنوات متصلة على الأقل.
2. قضاة الاستئناف الحاليون ممن أمضوا في وظائفهم سبع سنوات متصلة.
3. أساتذة القانون الحاليون أو السابقون بالجامعات الفلسطينية أو الجامعات المعترف بها في فلسطين ممن أمضوا في وظيفة أستاذ ثلاث سنوات متصلة على الأقل، أو أستاذ مشارك أمضى ست سنوات متصلة على الأقل، أو أستاذ مساعد أمضى تسع سنوات متصلة على الأقل.
4. المحامون الذين مارسوا مهنة المحاماة عشرين سنة متصلة على الأقل.
5. أعضاء النيابة العامة ممن أمضوا في وظيفة رئيس نيابة فأعلى خمسة عشر سنة متصلة على الأقل.

يتم التشكيل الأول للمحكمة بتعيين رئيس المحكمة وقضااتها بقرار من رئيس دولة فلسطين، بالتشاور مع مجلس القضاء الأعلى ووزير العدل، يعين رئيس وقضاة المحكمة بقرار من رئيس دولة فلسطين بناء على تنسيب من الجمعية العامة للمحكمة الدستورية العليا⁽²⁾.

الفرع الثاني: اختصاصات المحكمة الدستورية العليا

تكتسب المحكمة الدستورية العليا في فلسطين شرعيتها الدستورية في القيام بمهمتها الرقابية من خلال نص دستوري هو نص المادة (103) من القانون الأساسي المعدل الصادر 2003، والتي قررت أنه "تشكل محكمة دستورية عليا بقانون وتتولى النظر في: دستورية القوانين

(1) المادة (5) من قرار بقانون رقم (19) لسنة 2017 بتعديل قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006 وتعديلاته، الصادر في مدينة رام الله بتاريخ 2017/10/2، المنشور بالوقائع الفلسطينية العدد 137، بتاريخ 2019/10/15.

(2) المادة (5) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006م وتعديلاته، وأصدر الرئيس الفلسطيني محمود عباس قرار رقم (57) لسنة 2016م، بشأن تشكيل المحكمة الدستورية العليا، ونصت المادة علي أن تشكيل المحكمة الدستورية العليا على النحو الآتي: 1. السيد/ محمد عبد الغني أحمد الحاج قاسم رئيساً. 2. السيد/ أسعد بطرس سعيد مبارك نائباً للرئيس. 3. السيد/ عبد الرحمن عبد الحميد عبد المجيد أبو نصر عضواً. 4. السيد/ فتحي عبد النبي عبدالله الوحيدي عضواً. 5. السيد/ فتحي حمودة أبو سرور عضواً. 6. السيد/ حاتم عباس محمد صلاح الدين عضواً. 7. السيد/ رفيق عيسى إبراهيم أبو عياش عضواً. 8. السيد/ عدنان مطلق محمود أبو ليلي عضواً. 9. السيد/ فواز تيسير فؤاد صايمة عضواً.

واللوائح أو النظم وغيرها، تفسير نصوص القانون الأساسي والتشريعات، الفصل في تنازع الاختصاص بين الجهات القضائية وبين الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي".

يبين القانون (قانون المحكمة الدستورية العليا) طريقة تشكيل المحكمة الدستورية العليا، والإجراءات الواجبة الإلتباع، والآثار المترتبة على أحكامها.

كما حددت المادة (24) من قانون المحكمة اختصاصات المحكمة الدستورية العليا بقولها: "تختص المحكمة دون غيرها بما يلي:

1. الرقابة على دستورية القوانين والأنظمة.
2. تفسير نصوص القانون الأساسي، تفسير التشريعات إذا أثار خلافًا في التطبيق، وكان لها من الأهمية ما يقتضي تفسيرها، الفصل في تنازع الاختصاص بين السلطات⁽¹⁾.
3. الفصل في تنازع الاختصاص بين الجهات القضائية وبين الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي.
4. الفصل في النزاع الذي يقوم بشأن تنفيذ حكمين نهائيين متناقضين صادر أحدهما من جهة قضائية أو جهة ذات اختصاص قضائي والآخر من جهة أخرى منها.
5. البت في الطعن بفقدان رئيس السلطة الوطنية الأهلية القانونية وفقاً لأحكام البند (1/ج) من المادة (37) من القانون الأساسي المعدل لسنة 2003م، ويعتبر قرارها نافذاً من تاريخ مصادقة المجلس التشريعي عليه بأغلبية ثلثي عدد أعضائه.

وانطلاقاً من النصوص السابقة يمكن لي أن أقسم اختصاصات المحكمة الدستورية العليا إلى قسمين أساسيين الأول: الاختصاصات المستمدة من الدستور (القانون الأساسي)، الثاني: الاختصاصات المستمدة من قانون المحكمة، وأعرض لكل منهم في إيجاز على النحو التالي:

أولاً: الاختصاصات المستمدة من الدستور

حرص الدستور الفلسطيني (القانون الأساسي المعدل الصادر عام 2003)، وفقاً لنص المادة (103) سابق الإشارة إليه على النص صراحة باختصاص المحكمة الدستورية العليا بالرقابة على دستورية القوانين واللوائح أو النظم وغيرها، تفسير نصوص القانون الأساسي والتشريعات، الفصل في تنازع الاختصاص بين الجهات القضائية وبين الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي، ومن هذا النص يمكن ملاحظة ما يلي:

1. إن المشرع الدستوري أحسن صنعا حينما نص على اختصاص المحكمة الدستورية العليا بالرقابة في صلب الدستور نفسه، لما له من أهمية تتمثل في منع التدخل في إسناد مهمة

(1) المادة (12) من قرار بقانون رقم (19) لسنة 2017 بتعديل قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006 وتعديلاته، الصادر في مدينة رام الله بتاريخ 2017/10/2، المنشور بالوقائع الفلسطينية العدد 137، بتاريخ 2019/10/15.

الرقابة - من أي جهة كانت تشريعية أو قضائية أو حتى تنفيذية- لإسناد تلك المهمة إلى جهة أخرى.

2. لقد حسم النص الدستوري الجدل والخلاف حول مدى خضوع اللوائح أو النظم أو غيرها، للرقابة الدستورية، وحسنا فعل المشرع بإخضاع اللوائح وكافة الأعمال الصادرة عن السلطة الإدارية للرقابة الدستورية، وهذا النص يتفق لنص الفقرة الثانية المادة (30) من القانون الأساسي والتي نصت على " يحظر النص في القوانين على تحصين أي قرار أو عمل إداري من رقابة القضاء".

3. قرر النص الدستوري حق المحكمة الدستورية في تفسير نصوص القانون الأساسي والتشريعات.

4. حصر النص الدستوري اختصاصات المحكمة الدستورية، إلا أنه أحال إلى قانون المحكمة طريقة تشكيل المحكمة الدستورية العليا، والإجراءات الواجبة الإلتباع، والآثار المترتبة على أحكامها.

وأنتقد مسلك المشرع الدستوري في هذا الشأن لأن المشرع الدستوري وإن كان قد أصاب بتحديد الجهة المختصة بالرقابة منفردة في صلب الدستور، إلا أنه أخطأ بترك أمور غاية في الأهمية إلى قانون المحكمة، ولا أقصد بذلك إجراءات الرقابة وطرقها فقط بل أيضا تشكيل المحكمة وكيفية اختيار أعضائها وعددهم... إلخ، لذا كان من اللازم في رأي أن يضع المشرع الدستوري كافة التفاصيل المهمة والخاصة بالمحكمة الدستورية في الدستور، فما الحكمة أن تكون الجهة القائمة على حماية الدستور محددته بالدستور، وكيفية قيامها بدورها بيد سلطة تشريعية يمكن أن تعصف بدورها، وتجعلها كالريشة تطيح بها في الهواء كيف تشاء.

الاختصاصات المستمدة من قانون المحكمة

أوردت المادة (24) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006 وتعديلاته، الاختصاصات التكميلية للاختصاص الأصلي للمحكمة الدستورية العليا بشأن رقابتها على الدستورية وهي (الرقابة على دستورية القوانين والأنظمة، تفسير نصوص القانون الأساسي، وتفسير التشريعات إذا أثارت خلافاً في التطبيق، وكان لها من الأهمية ما يقتضي تفسيرها، والفصل في تنازع الاختصاص بين السلطات، الفصل في تنازع الاختصاص بين الجهات القضائية وبين الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي، الفصل في النزاع الذي يقوم بشأن تنفيذ حكمين نهائيين متناقضين صادر احدهما من جهة قضائية أو جهة ذات اختصاص قضائي والآخر من جهة أخرى منها، البت في الطعن بفقدان رئيس السلطة الوطنية الأهلية القانونية وفقاً لأحكام البند (1/ج) من المادة (37) من القانون الأساسي المعدل لسنة 2003م، ويعتبر قرارها نافذاً من تاريخ مصادقة المجلس التشريعي عليه بأغلبية ثلثي عدد أعضائه)، وفيما يلي ألقى بعد الملاحظات على تلك الاختصاصات:

1. أضافت المادة (24) اختصاصاً تكميلاً يتعلق بالفصل في النزاع الذي يقوم بشأن تنفيذ حكمين نهائيين متناقضين صادر أحدهما من جهة قضائية أو جهة ذات اختصاص قضائي والآخر من جهة أخرى منها.
 2. أضافت المادة (24) اختصاصاً تكميلاً يتعلق في البت في الطعن بفقدان رئيس السلطة الوطنية الأهلية القانونية وفقاً لأحكام البند (1/ج) من المادة (37) من القانون الأساسي المعدل لسنة 2003، ويعتبر قرارها نافذاً من تاريخ مصادقة المجلس التشريعي عليه بأغلبية ثلثي عدد أعضائه.
 3. نلاحظ أن المادة (24) كررت النص على الاختصاصات الموجودة بالنص الدستوري، فيما يتعلق بالرقابة على دستورية القوانين والأنظمة، تفسير نصوص القانون الأساسي والقوانين في حال التنازع حول حقوق السلطات الثلاث وواجباتها واختصاصاتها، الفصل في تنازع الاختصاص بين الجهات القضائية وبين الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي.
- وأرى أنه لم يكن هناك حاجة للفقرة الأولى والثانية والثالثة من المادة (24) من قانون المحكمة، لأنها تكرر لنص المادة (103) من الدستور (القانون الأساسي المعدل) فيما قرره من اختصاص المحكمة الدستورية العليا، ومن ثم كان يتعين تعديل نص المادة (24) من قانون المحكمة بحيث يتضمن عبارة بالإضافة إلى ما قرره المادة (103) من الدستور الفلسطيني (القانون الأساسي)، ثم يوضع بعد ذلك الاختصاصين التكميليين سابق الإشارة إليهما.
- ويعد أن تناولت في عجالة التعريف بالمحكمة الدستورية العليا أنتقل فيما يلي للحديث عن الضريبية وأنواعها.

المطلب الثاني: التعريف بالضريبية

تعتمد الحكومات على مصادر متعددة للإيرادات العامة وتختلف أهمية هذه الإيرادات من دولة لأخرى بحسب وضعها ونظامها السياسي ومدى تطورها⁽¹⁾، وتعتبر الإيرادات الضريبية بشكل عام أهم مصادر إيرادات الدول، ونظراً لهذه الأهمية من الناحية العملية، فإن دراسة الضرائب أصبحت تستأثر باهتمام الباحثين في علم المالية العامة.

وسوف أحاول في هذا المطلب، تعريف الضريبة لغة واصطلاحاً وذلك في فرع أول، ومن ثم نتناول أنواع الضرائب بالفرع الثاني، وذلك بإيجاز بما يخدم مصلحة البحث، وذلك على النحو الآتي:

(1) محمود الوادي، وذكريا عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص52.

الفرع الأول: الضريبة لغة واصطلاحاً

أولاً: الضريبة لغة

قد جاء في معجم المنجد في اللغة، تعريف الضريبة لغة: مؤنث الضريب، والمضروب بالسيف، وما يفرض على الملك والعمل والدخل للدولة، وتختلف باختلاف القوانين والأحوال⁽¹⁾، وهي من الضرب، ومنها ضرب عليه خراجاً أي فرضه وقدره، فالضريبة لغة هي الفريضة أو التقدير⁽²⁾.

وفي الموسوعة البريطانية (Britanica) جاء الأصل اللغوي لكلمة ضريبة (Tax) بالإنجليزية، و(Taxare) باللاتينية، بمعنى يقوم أو يقدر (to appraise)، وهي في الاصطلاح المالي تعني ذلك الجزء من دخل الدولة التي تحصل عليه بطريق الفروض الجبرية (compulsory dues) والتكاليف (charges) والتي تفرضها على رعاياها.

ثانياً: الضريبة اصطلاحاً

عرف بعض الفقه الضريبة بأنها فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو لإحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة دون إن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة⁽³⁾.

كما عرفها بعض الفقه بأنها "مبلغ مالي يدفعه الشخص الطبيعي أو المعنوي⁽⁴⁾ جبراً إلى الدولة أو إحدى هيئاتها المحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة وتحقيق أهداف الدولة دون الحصول على نفع خاص مقابلها"⁽⁵⁾.

- (1) المعجم الوسيط، ط5، مكتبة الشروق الدولية، 2011، القاهرة، ص557.
- (2) المعجم الوجيز الصادر عن مجمع اللغة العربية، طبعة خاصة بوزارة التربية والتعليم، القاهرة، 1991، ص278.
- (3) حسين سلوم، المالية العامة (القانون المالي والضريبي)، بيروت، دار الفكر اللبناني، الطبعة الأولى، 1990.
- (4) جاء في المادة (1) القرار بقانون (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، تعريف للشخص الطبيعي والشخص المعنوي:
- الشخص الطبيعي: المكلف الفرد والشريك في شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وأية شركات أشخاص يحددها القانون.
- الشخص المعنوي: كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية كالجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات المساهمة أو ذات المسؤولية المحددة وشركات التوصية بالأسهم والشركات الأجنبية سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة وكل إدارة أو مؤسسة لها شخصية معنوية.
- الشركة: الشركة المساهمة العامة أو المساهمة الخصوصية المحدودة المسجلة في فلسطين وفقاً لقانون الشركات المعمول به، والشركة الأجنبية أو فروعها العاملة في فلسطين.
- (5) خالد هاني الحسيني، مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية، غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، 2007، ص92.

مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) المجلد 37(2) 2023

وعرفها بعض الفقه بأنه: "فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة بصفة نهائية ودون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة، وعلى أساس من الانتماء والشرعية"⁽¹⁾.

وفي تعريف آخر: "أنها استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن"⁽²⁾.

وقد عرفتها المحكمة الدستورية العليا المصرية بأنها: "فريضة مالية تقتضيهما 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 التحصيل بها، فلا تقابلها خدمة محددة بذاتها، يكون الشخص العام قد بذلها من أجلهم، وعاد عليهم مردودها، ومن ثم كان فرضها مرتبطاً بمقدرتهم التكاليفية، ولا شأن لها بما آل إليهم من فائدة بمناسبةها، وإلا كان ذلك خلطاً بينها وبين الرسم، إذ يستحق مقابلًا لنشاط خاص أتاه الشخص العام -وعوضاً عن تكلفته- وإن لم يكن بمقدارها"⁽³⁾.

ومن جانبنا نعرفها بأنه فريضة نقدية، تقتطعها الدولة أو ينوب عنها وبصفة نهائية دون أن يقبلها نفع خاص، وتفرضها الدولة طبقاً للقدرة التكاليفية للمكلف، وتستخدمها في تغطية النفقات العامة.

الفرع الثاني: أنواع الضرائب

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، وبناء على ذلك فإن التنظيم الفني للضريبة يشتمل على تحديد الوعاء الذي تفرض عليه - المادة الخاضعة للضريبة-، والسعر الذي تفرض به، والنطاق الذي تنطبق فيه، وكيفية الوفاء بها بأي مرحلة تحصيل الضريبة⁽⁴⁾.

ووعاء الضريبة الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أي المادة التي تفرض عليها الضريبة، ووعاء الضريبة إما أن يكون أشخاصاً أو أموالاً، لذا تنقسم الضرائب من ناحية النطاق الإقليمي لفرضها، حيث تنقسم إلى ضرائب عامة، وضرائب محلية، كما أنه يمكن تقسيمها من حيث الأشخاص المكلفين بأدائها إلى ضرائب على الأشخاص، وضرائب على الأموال، ومن تلك التقسيمات ما يعول على الوعاء الخاضع للضريبة ويمكن تقسيم الضريبة وفقاً لذلك إلى ضرائب

- (1) مصطفى رشدي شبحه وعادل أحمد حشيش ومجدي محمود شهاب، التشريع الضريبي المصري، الاسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000، ص4.
- (2) أعاد القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص124.
- (3) حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية في القضية رقم 58 لسنة 17 قضائية دستورية، بتاريخ 1997/11/15، المجموعة ج8، ص967.
- (4) للمزيد راجع السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، القاهرة، دار النهضة العربية، 1995، ص228.

موحدة، وضرائب نوعية، كما يمكن تقسيم الضريبة من حيث طريقة تحصيلها إلى ضرائب مباشرة، وضرائب غير مباشرة..... إلخ من التقسيمات التي سائين أهمها بشكل موجز وذلك على النحو التالي:

أولاً: الضرائب العامة والضرائب المحلية

الضرائب العامة: هي تلك الضرائب التي تفرض على النطاق الإقليمي للدولة ككل، ولا تفرض على جزء فقط من الإقليم أو محافظة أو ولاية... إلخ، ومن أمثلتها الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي حيث يخضع لها كافة أبناء الوطن على امتداد إقليم الدولة.

الضرائب المحلية: هي الضرائب التي تفرض في نطاق إقليمي معين كالمحافظة أو الولاية، كأن تفرض ضريبة محلية على المحافظات الجنوبية (قطاع غزة) على استغلال الشواطئ تسدد لحساب المحافظات الجنوبية من أجل المساهمة في تنمية مواردها.

ثانياً: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال

الضرائب على الأشخاص⁽¹⁾: هي ضرائب تعتبر الشخص هو وعاء الضريبة، ويدفع الضريبة نتيجة وجوده في دولة معينة، لذلك فهي تعرف بضريبة الرؤوس أو ضريبة الفرد.

الضرائب على الأموال⁽²⁾: هي ضرائب تعتبر مال الشخص هو وعاء الضريبة، دون أخذ شخصه في الاعتبار حيث تقتطع الضريبة على أساس ما يملكه من أموال أو ما يكسبه من دخل.

ثالثاً: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة⁽³⁾

الضرائب المباشرة: هي ضرائب تفرض على الدخل أو الأموال بشكل مباشر، وهناك نوعين من الضرائب المباشرة على الدخل وهنا تفرض الضريبة على دخل المكلف، أما الثاني الضرائب المباشرة على رأس المال وهنا تفرض الضريبة على ما يمتلكه من رأس المال.

الضرائب غير المباشرة: هي ضرائب تفرض على الدخل والأموال بشكل غير مباشر، كما في فرض الضرائب على السلع الاستهلاكية وفرض الضرائب على الاستيراد (أي التجارة بالأموال)، وهناك نوعين من الضرائب غير المباشرة، الأول الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك، والثاني الضرائب غير المباشرة على التداول وهي الضريبة التي تفرض بسبب تداول الأموال بين الأفراد.

(1) عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1995، ص 160 وما بعدها.

(2) السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، القاهرة، دار النهضة العربية، 1995، ص 232.

(3) عبد الناصر محمد حسين، محاضرات في المالية العامة، المنصورة، دون طبعة، دون دار نشر، 1996.

رابعاً: الضرائب الشخصية والضرائب العينية

الضرائب الشخصية: هي ضرائب تأخذ شخصية المكلف في الاعتبار عند فرض الضريبة، حيث تأخذ في الاعتبار مركزه المالي وحالته الاجتماعية والاعباء العائلية وغيرها من الأمور، وبالتالي فهي تعفي حد الكفاية من الضريبة، وهي ضريبة تصاعدية تزيد بزيادة الدخل.

الضرائب العينية: هي ضرائب تعتبر الدخل هو وعاء الضريبة دون أخذ المكلف وظروفه الشخصية أو أعبائه العائلية، لذلك تتميز الضريبة العينية بالبساطة فهي تفرض بسعر نسبي واحد ولا يوجد إعفاءات لصالح المكلف.

خامساً: الضرائب الموحدة والضرائب النوعية

الضرائب الموحدة: هي ضرائب تفرض على مجموع ما يحصل عليه الفرد من دخول مختلفة وبعد خصم التكاليف اللازمة للحصول عليها، أي توضع جميع الدخول في وعاء واحد دون أخذ مصادرها في الاعتبار، ولقد أخذ النظام الضريبي الفلسطيني بنظام الضريبة الموحدة في القرار بقانون بشأن ضريبة على الدخل⁽¹⁾.

الضرائب النوعية: هي ضرائب تفرض على الدخل ولكن كل حسب مصدره، وهنا يتم التمييز بين الدخول، حيث تفرض ضريبة على ريع المحاصيل وأخرى على المرتبات والأجور وأخرى على أرباح الشركات... إلخ.

سادساً: الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية

الضرائب النسبية: هي ضرائب تفرض بنسبة مئوية ثابتة على وعاء الضريبة، فمهما تغير وعاء الضريبة تظل هي ثابتة، كما في الضريبة على القيمة المضافة فهي تفرض بنسبة 17% كانت الدخل كبيرة أو صغيرة، ولا تنتم الضرائب النسبية بالعدالة.

الضرائب التصاعدية: هي ضرائب تفر بأسعار تختلف بشكل طردي باختلاف الوعاء الضريبي، ويحقق هذا النوع عدالة عن الضرائب النسبية، وهناك طريقتين في تطبيق الضريبة التصاعدية تتمثلان في: التصاعد الإجمالي بالطبقات، التصاعد بالشرائح.

سابعاً: الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال

الضرائب على الدخل⁽²⁾: هي ضرائب تفرض على دخل الأشخاص سواء الطبيعيين أو الاعتباريين، أي الدخل المتولد من رأس المال، ففي الأشخاص الطبيعيين تفرض على دخولهم، أما الأشخاص الاعتباريين تفرض على أرباح الشركات، وهنا إما تفرض الضريبة الموحدة على

(1) المادة (6) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل، والتي نصت على "فرض الضريبة بصورة موحدة، على مجموع مصادر الدخل الخاضعة وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون".

(2) عبدالحفيظ عبدالله عيد، المالية العامة، دون دار نشر، 2008-2009، ص 193.

الدخل أو تفرض الضريبة نوعية على الدخل، ويعد الخذل الوعاء المفضل لفرض الضريبة عليه لما يتمتع به من خاصية التجدد والدورية.

الضرائب على رأس المال(1): هي ضرائب تفرض على مجموع الأموال التي يمتلكها الفرد في لحظة معينة من الزمن يمكن تقديرها نقدًا سواء عقار أو منقول وساء كانت تدر دخل أو لا تدر دخل، وتأخذ الضرائب على رأس المال أحد شكلين الضرائب الدورية أو الضرائب العرضية على رأس المال، وفرض الضريبة على هذا الوعاء يعد منتقدًا لأن العبارة هي بتحقيق الإيراد وليس مجرد ملكية الشخص لرأس المال.

ثامناً: الضرائب على الاستهلاك والضرائب على التداول

الضرائب على الاستهلاك(2): هي ضرائب تفرض على استخدام المكلف لدخله أي تلك التي تفرض على المكلف بمناسبة تصرفه في الدخل الذي يحصل عليه أي بمناسبة الإنفاق، سواء كانت في صورة ضرائب نوعية على الاستهلاك أو ضريبة عامة على الاستهلاك، ومثالها الضريبة الجمركية، والضرائب على الإنتاج.

الضرائب على التداول(3): هي الضرائب التي تفرض على الأموال عند تداولها بين الأفراد، والضرائب على التداول إما أن تكون قانونية كما في المعاملات القانونية مثل تحرير المستندات الرسمية والرخص ورسوم التسجيل والرسوم القضائية ورسوم الدمغة، أو أن تكون مادية كما في نقل السلع والأشخاص من مكان لآخر مثال ضرائب النقل بالسكك الحديدية والسفن والسيارات....إلخ.

المبحث الأول: التنظيم القانوني للرقابة على دستورية القوانين الضريبية

تعد الرقابة الدستورية على دستورية القوانين الضريبية من الأهمية بمكان، حيث تقوم المحكمة الدستورية العليا بالرقابة على دستورية القوانين الضريبية والتأكد من مطابقتها للمبادئ الدستورية المقررة في المجال الضريبي.

وعلى الرغم من ذلك، إلا أن تحديد نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية من الأمور ذات الأهمية، لذا ينبغي أن نبين أي أنواع الرقابة على دستورية القوانين الضريبية، وذلك من خلال استعراض التنظيم القانوني للرقابة على دستورية القوانين في المجال الضريبي.

ولقد أخذ المشرع الفلسطيني بنظام الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين، وذلك منذ أن أنشأ المحكمة العليا حتى صدور قانون المحكمة الدستورية العليا عام 2006، وسوف نتناول هذا المبحث في مطلبين، الأول ونتناول فيه الأحكام العامة للرقبة اللاحقة على دستورية القوانين

- (1) زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006، ص149.
- (2) السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، القاهرة، دار النهضة العربية، 1995، ص 267.
- (3) أعاد القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص140.

الضريبية، أما المطلب الثاني: فسنتناول فيه الحكمة من تقرير المشرع الفلسطيني لهذه الأحكام، وذلك على النحو التالي:

المطلب الأول: الأحكام العامة للرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية

لقد نص المشرع الدستوري الفلسطيني على رقابة دستورية القوانين لأول مرة في دستور 2003 (القانون الأساسي)، وحدد الجهة التي تتولى الرقابة في المحكمة الدستورية العليا، لكن رقابة الدستورية في فلسطين كانت قد قررت من قبل من خلال المحكمة العليا وذلك بموجب أحكام مرسوم دستور فلسطين لسنة 1922، ومنذ إنشاء المحكمة العليا ومن بعدها المحكمة الدستورية والرقابة على دستورية القوانين، ومن بينها القوانين الضريبية، وهي رقابة قضائية لاحقة على دستورية القوانين.

وإذا كانت الرقابة اللاحقة على دستورية القوانين يتحدد نطاقها بعد نفاذ القانون في حق المخاطبين به وتطبيقه عليهم، فإن هذه الرقابة لا تحرك قبل القوانين الضريبية إلا بعد دخولها حيز النفاذ وتطبيقها والدفع بعدم دستورتها أثناء دعوى مرفوعة أمام أي جهة من جهات القضاء، أو القانون الضريبي إلى الجهة المختصة بالرقابة اللاحقة على دستورية القوانين، أو تصدى القاضي الدستوري من تلقاء نفسه للنص الضريبي المرتبط بالنزاع المعروض عليه.

ونصت المادة (27) من قانون المحكمة على أن تتولى المحكمة الرقابة القضائية على الدستورية على الوجه التالي⁽¹⁾:

1. بطريق الدعوى الأصلية المباشرة التي يقيمها الشخص المتضرر أمام المحكمة استناداً إلى أحكام المادة (24) من هذا القانون.
2. إذا تراءى لإحدى المحاكم، أثناء النظر بإحدى الدعاوى، عدم دستورية نص في قانون أو مرسوم أو لائحة أو نظام لازم للفصل في النزاع، توقف الدعوى وتحال الأوراق بغير رسوم إلى المحكمة للفصل في المسألة الدستورية.
3. إذا دفع الخصوم أثناء النظر بالدعوى أمام إحدى المحاكم بعدم دستورية نص في قانون أو مرسوم أو لائحة أو نظام، ورأت المحكمة أو الهيئة أن الدفع جدي، يؤجل النظر بالدعوى ويحدد لمن أثار الدفع ميعاداً لا يتجاوز (60) يوماً، لرفع دعوى بذلك أمام المحكمة، فإن لم ترفع الدعوى في الميعاد المذكور اعتبر الدفع كأن لم يكن.
4. إذا كانت المحكمة تناقش نزاعاً معروضاً عليها وأثناء السير في النزاع تبين للمحكمة أن هناك نص غير دستوري متصل بالنزاع، فلها من تلقاء نفسها أن تنص على أن تفصل في

(1) راجع المادة (14) من قرار بقانون رقم (19) لسنة 2017 بتعديل الفقرة (2،3) من المادة (27) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006 وتعديلاته، الصادر في مدينة رام الله بتاريخ 2017/10/2، المنشور بالوقائع الفلسطينية العدد 137، بتاريخ 2019/10/15.

عدم دستوريته بشرط أن يكون ذلك النص متصلاً فعلاً بالمنازعة المطروحة أمامها حسب الأصول.

ومنذ صدور قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006، فقد تقرر عند الحكم بعدم دستورية أي عمل يعتبر محظور التطبيق، وعلى الجهة التي قامت به تصويب الوضع وفقاً لأحكام القانون الأساسي والقانون ورد الحق للمنظلم أو تعويضه عن الضرر أو كلاهما معاً⁽¹⁾.

وفي عام 2017 صدر قرار بقانون رقم (19) لسنة 2017، بشأن تعديل قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006، حيث عدل آثار الحكم بعدم دستورية والوارد في المادة (25) من قانون المحكمة، حيث نصت على " تعدل المادة (25) من القانون الأصلي، لتصبح على النحو الآتي:

1. يكون للمحكمة في سبيل القيام بالاختصاصات المنصوص عليها في المادة (24) من القانون الأصلي، ممارسة كافة الصلاحيات في النظر والحكم بعدم دستورية أي نص في قانون أو مرسوم أو لائحة أو نظام، يعرض لها بمناسبة ممارسة اختصاصاتها، ويتصل بالنزاع المطروح عليها، وذلك بعد اتباع الإجراءات المقررة لتحضير الدعاوى الدستورية.

2. عند الحكم بعدم دستورية أي قانون أو مرسوم أو لائحة أو نظام، على السلطة التشريعية أو الجهة ذات الاختصاص تعديل ذلك القانون أو المرسوم أو اللائحة أو النظام بما يتفق وأحكام القانون الأساسي.

3. عند الحكم بعدم دستورية أي قانون أو مرسوم أو لائحة أو نظام يعتبر محظور التطبيق، وعلى الجهة التي قامت به تصويب الوضع وفقاً لأحكام القانون الأساسي.

ومن أحكام المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية في هذا الصدد حكمها الصادر في 8 أيار (مايو) 2018، بعدم دستورية المادة (167) والمادة (170) من قانون الجمارك رقم (1) لسنة 1962 وتعديلاته، وحظر تطبيقهما من تاريخ صدوره، وعدم سريانه على المراكز المالية بأثر رجعي، وإعادة مبلغ الكفالة⁽²⁾.

وتعتبر أحكام المحكمة في الدعاوى الدستورية وقراراتها بالتفسير ملزمة لجميع سلطات الدولة وللکافة، وإذا قررت المحكمة أن النص موضوع المراجعة مشوب كلياً أو جزئياً بعبء عدم الدستورية توضح ذلك بقرار معلن يرسم حدود عدم الدستورية، والنص الذي تقرر عدم دستوريته يعتبر في حدود قرار المحكمة محظور التطبيق، وإذا كان الحكم بعدم الدستورية متعلقاً بنص جزائي تعتبر الأحكام التي صدرت بالإدانة استناداً إلى ذلك النص محظورة التطبيق، ويقوم

(1) انظر المادة (25) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006 وتعديلاته.
(2) حكم المحكمة الدستورية العليا، في طعن دستوري رقم (2017/7)، لسنة 3 دستورية، بتاريخ 2018/5/8، المنشور بالوقائع الفلسطينية، العدد 14، بتاريخ 2018/6/25.

رئيس المحكمة بتبليغ النائب العام بالحكم فور النطق به لإجراء المقتضى القانوني اللازم⁽¹⁾، وتنتشر قرارات المحكمة في الجريدة الرسمية⁽²⁾.

المطلب الثاني: الحكمة من تقرير المشرع للرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية

لقد راعى المشرع بتنظيمه للرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية وأثر الحكم الصادر بعدم دستورية المصلحة العامة للدولة، والمتمثلة في عدم إنهاك الميزانية العامة للدولة أو حدوث عجز بها أو انهيارها، وذلك بعدم تقريره أثر رجعي للحكم الصادر بعدم دستورية وتقرير له أثر مباشر فقط، ولم يستثن من ذلك سوى المستفيد من الدعوى الموضوعية، فهو وحده الذي يستفيد من الحكم الصادر بعدم دستورية النص الضريبي، ومن ثم يرد له ما دفعه من ضريبة بناء على النص غير الدستوري دون باقي المكلفين، وبالتالي يكون المشرع قد وزان بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلف المدعى في الدعوى الدستورية ليستفيد من دفعه بعدم الدستورية.

وفي ذلك قضت المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية، بعدم دستورية المادة (167) والمادة (170) من قانون الجمارك رقم (1) لسنة 1962 وتعديلاته، وحظر تطبيقهما من تاريخ صدوره، وعدم سريانه على المراكز المالية بأثر رجعي⁽³⁾.

ونرى أن المحكمة الدستورية كانت موفقة في عدم إعمال قاعدة الأثر الرجعي لأحكامه في المجال الضريبي، وذلك لصعوبات متعددة في مجال التطبيق يندرج تحتها الإخلال بمراكز قانونية امتد زمن استقرارها، وتحميل الدولة بأعباء مالية تنوء بها خزانتها.

وقضت المحكمة الدستورية العليا المصرية بعدم دستورية الفقرة الأولى من المادة 56 من القانون رقم 46 لسنة 1978 بشأن تحقيق العدالة الضريبية، فيما قررته من زيادة ضريبة الأرباح التجارية الصناعية بأثر رجعي على تصرفات تمت قبل صدور هذا القانون، واستندت المحكمة في هذا الحكم على أن النص المطعون فيه يخالف المادة 38 من الدستور بشأن العدالة الضريبية، حيث إنه لم يصدر بناء على وجود ضرورة اجتماعية تبرره، كما أنه فاجأ الممولين الخاضعين لأحكامه، والذين لم يتوقعوا زيادة الضريبة التي قررها هذا النص، إذ يناقض فرض الضريبة على هذه الأحوال مفهوم العدالة الاجتماعية الذي يقوم عليه النظام الضريبي على ما تقضى به المادة (38) من الدستور، باعتبار أن تعديل المشرع لأسس ضريبة قائمة يفرض على الممول تبعات قانونية تجعله غير قادر على التحكم في تصرفاته القانونية السابقة والنافذة مسبقاً والتي لا يمكن الرجوع فيها، حيث تعامل في إطار الضريبة القديمة، وما كان بوسعه عقلاً أن

- (1) المادة (41) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006 وتعديلاته.
- (2) راجع المادة (21) من قرار بقانون رقم (19) لسنة 2017 بتعديل المادة (53) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006 وتعديلاته، الصادر في مدينة رام الله بتاريخ 2017/10/2، المنشور بالوقائع الفلسطينية العدد 137، بتاريخ 2019/10/15.
- (3) حكم المحكمة الدستورية العليا، في طعن دستوري رقم (2017/7)، لسنة 3 دستورية، بتاريخ 2018/5/8، المنشور بالوقائع الفلسطينية، العدد 14، بتاريخ 2018/6/25.

يتوقعها، وأنه لو كان بإمكانه أن يكون على بينة منها لأدخلها في اعتباره عند تصرفه في ماله أو اختار إبقاء هذا المال في ذمته تجنباً لأية مخاطر ضريبية لا يأمن عواقبها⁽¹⁾.

وفيما يتعلق بالرسوم أصدرت المحكمة الدستورية العليا المصرية عدداً من الأحكام قضت فيها بعدم دستورية نصوص تشريعية كانت تعطي لمصلحة الشهر العقاري سلطة فرض رسوم تسجيل إضافية، إذا اتضح لها في تاريخ لاحق على إشهار التصرفات العقارية أن قيمة العقارات التي تم إشهار التصرفات القانونية الخاصة بها تزيد على القيمة التي تم تحديدها وقت التسجيل. وقد أخذت المحكمة الدستورية في هذه الأحكام اعتبارات الأمن القانوني في حساباتها، وقضت بعدم الدستورية استناداً على تفسير واسع لبعض نصوص الدستور أهمها نص المادتين 32 و34 بشأن حماية الملكية الخاصة، والمادة 38 الخاصة بالعدالة الضريبية، والمادة 65 الخاصة بخضوع الدولة للقانون⁽²⁾.

فالحكمة من تقرير المشرع للأحكام السابقة للرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية تتمثل بالآتي:

1. استقرار الخزنة العامة والموازنة بين متطلبات الشرعية والاستقرار الاقتصادي.
 2. الموازنة بين المصلحة العامة للدولة والمصلحة الخاصة للمدعى في الدعوى الدستورية.
- وبالرغم مما يحققه نظام الرقابة السابقة من مميزات تكمن في تطهير القوانين الضريبية بمجرد صدورها وبراءتها من كافة العيوب الدستورية، والمحافظة على المراكز القانونية المستقرة الناجمة عن تطبيق القانون على الأفراد.

ولكن من جانب آخر، تعاني الرقابة السابقة من كثير السلبيات التي يبرز فيها مميزات الرقابة اللاحقة كطريق أفضل من طرق الرقابة الدستورية وذلك من خلال النقاط الآتية⁽³⁾:

- أ. الرقابة السابقة ليست ذات طبيعة قضائية.
- ب. الرقابة السابقة رقابة مجردة.
- ج. النطاق الزمني الضيق للرقابة السابقة.

(1) يسري العصار، دور الاعتبارات العملية في القضاء الدستوري دراسة مقارنة (القاهرة، دار النهضة العربية، 1991) ص 243 وما بعدها.

(2) يسري العصار، الحماية الدستورية للأمن القانوني، مجلة الدستورية (جامعة القاهرة، مصر، العدد الثالث، 2003) ص 51.

(3) ميادة عبدالقادر، الرقابة السابقة على دستورية القوانين "دراسة مقارنة"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015، ص 6 وما بعدها.

المبحث الثاني: الطبيعة القانونية لحكم عدم الدستورية

الأحكام القضائية تختلف تقسيماتها وتتعدد فهناك أحكام صادرة بالموضوع وأخرى صادرة قبل الفصل في الموضوع، وأحكام قطعية وأخرى غير قطعية، وأحكام ذات حجية مطلقة وأخرى ذات حجية نسبية، وأحكام موضوعية وأخرى وقتية، وأحكام شرطية وأخرى فورية، وأحكام صريحة وأخرى ضمنية.

كما تختلف باختلاف القضاء الصادرة عنه إلى أحكام عادية أي صادرة عن القضاء العادي، وأخرى عسكرية صادرة عن القضاء العسكري، وثالثة شرعية صادرة عن القضاء الشرعي، ورابعة دستورية صادرة عن القضاء الدستوري، وما يهمني هو هذا النوع الأخير من الأحكام والذي هو مناط هذا البحث، وهذا القضاء الدستوري ليس على شاكلة واحدة كغيره من الأحكام الصادرة عن غيره من المحاكم الأخرى، حيث يصدر عن القضاء الدستوري أحكاماً بالدستورية، وأخرى بعدم الدستورية، بالإضافة إلى مجموعات أخرى من الأحكام كعدم القبول أو التفسير أو تلك الأحكام الصادرة فصلاً في تنازع الاختصاص الإيجابي والسلبي... إلخ، ونجد أن أهم وأخطر تلك الأحكام هو الحكم الصادر بعدم الدستورية لما يثيره من أصداء بالغة الخطورة قد تززع أمن المجتمع وتهدد استقراره القانوني وعلى وجه الخصوص إذا كان مناط هذه الأحكام عدم دستورية التشريعات الضريبية.

لذا فإنه من اللازم أن نتعرف على طبيعة حكم عدم الدستورية هل هو حكم قضائي من الناحية القانونية، أم ذو طبيعة سياسية، وهو ما يطلق عليه في الفقه ظاهرة "تسييس الأحكام القضائية"، وسوف أقسم هذا المبحث إلى مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول: حكم عدم دستورية التشريعات الضريبية حكم قضائي من الناحية القانونية

تعددت وتنوعت النظريات القانونية لتمييز العمل القضائي عن غيره من الأعمال التي قد تتشابه معه، حيث ذهب البعض إلى تبني معياراً شكلياً، بينما ذهب البعض الآخر إلى تبني معياراً موضوعياً لتمييز العمل القضائي، ولأن الحكم القضائي يعد أحد أهم الأعمال القضائية التي يمكن أن يمارسها القاضي وهو بصدد فصله في الدعاوى الدستورية التي نحن بصدد بحثها، لذا من الواجب أن نلقي نظرة سريعة على هذين المعيارين على التالي:

أولاً: المعيار الشكلي لتمييز العمل القضائي

اعتنق بعض الفقه عند تمييزهم للعمل القضائي عن غيره من الأعمال مذهباً شكلياً، يرفع من شأن الجوانب الشكلية، ويغض الطرف عن المضامين الموضوعية التي ينبغي النظر إليها بعيداً عن النظرة المادية الضيقة، وهذه النظرة الشكلية تحتوى بداخلها لمحات فرعية تؤكدتها وتبينها⁽¹⁾.

(1) إكرامي بسيوني خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية "دراسة تحليلية مقارنة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2012، ص110.

فقد يقصد بالطابع الشكلي للعمل القضائي أن يصدر عن قاضي بغض النظر عما يقوم به أو يضطلع به من مهام أو يتحمله من أعباء، فإذا صدر هذا العمل عن قاضي أعتبر عملاً قضائياً، أما إن صدر عن غيره فلا يعد كذلك. وقد ينظر إلى تلك الشكلية من زاوية أخرى تتعلق بالجهة التي يصدر عنها هذا العمل، فصدور العمل عن جهة قضائية يجعل العمل عملاً قضائياً، أما إذا صدر عن جهة غير قضائية فلا يعد عملاً قضائياً.

هذه النظرة الشكلية للعمل القضائي قد دفعت البعض من الفقه لتعريف الحكم القضائي- بصفة عامة- بأنه القرار الصادر عن محكمة مشكلة تشكيلةً صحيحاً في خصومة رفعت إليها وفق قواعد المرافعات سواء أكان صادراً في موضوع الخصومة أم في مسألة متفرعة عنها⁽¹⁾. ومما لا شك فيه أن هذا الاتجاه لا يمكن الأخذ أو التسليم به على الإطلاق، لما ينطوي عليه من وجهة نظر قاصرة، ومناقية للحقيقة القانونية والواقعية أيضاً.

ثانياً: المعيار الموضوعي لتمييز العمل القضائي

تعددت وتنوعت المذاهب الموضوعية لتمييز العمل القضائي والتي حاولت تجنب ما أصاب المذهب الشكلي من مثالب قوضت بنائه وهدمت قواعده، ويمكننا تناول تلك الاتجاهات الثلاثة بإيجاز على النحو التالي:

1. العمل القضائي يصدر حسماً لنزاع، وعلى ذلك فهو يفترض وجود عنصرين: الأول وجود نزاع، والثاني وهو قبول الخصوم لحسم هذا النزاع بواسطة قاضي⁽²⁾.
2. العمل القضائي يتحلل إلى عناصر ثلاثة، الأول الادعاء⁽³⁾، الثاني التقرير⁽⁴⁾، والثالث القرار⁽⁵⁾، ورغم قدرة هذا الاتجاه على تحليل العمل القضائي إلى عناصر تمثل في محتواها مكوناته الأساسية، ومراحلته التي من الممكن أن يمر بها خلال ممارسة العمل القضائي، إلا أنه لم يسلم من النقد، حيث قرر البعض أن هناك بعض الأعمال القضائية التي لا تتضمن عنصر القرار كالمسائل الأولية التي يراد الفصل فيها قبل الحكم في النزاع.
3. فكرة الغاية من وراء العمل أو الهدف منه، كمعيار لتمييز العمل القضائي، فالقاضي حينما يفصل في نزاع معروض عليه إنما يقوم بإجراء عملية تحقيق أو رقابة، كما أن العمل القضائي لا يقوم بإصلاح الاعتداء الذي وقع على حق من الحقوق، بل يقتصر دوره في مجرد التقرير بوجود هذا الادعاء، والذي يؤدي فعلاً إلى إحداث تغيير في النظام القانوني

(1) د. أحمد أبو الوفا، المرافعات المدنية والتجارية، ط13، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1980، ص567 وما بعدها، د. فتحي والي الوسيط في قانون القضاء المدني، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص669 وما بعدها.

(2) vincent; precis de procedure civile. op. cit. p. 81; ets.

(3) يقصد به المسألة القانونية المستندة إلى واقع معين تطرح على القاضي بهدف إعطائها الحل القانوني.

(4) يقصد به البحث عن الحل القانوني للعنصر السابق والمتمثل في الادعاء.

(5) يقصد به المرحلة النهائية من مراحل عمل القاضي والذي يخرج فيه رأيه القانوني حسماً للنزاع المعروض عليه، ومانحاً الحقوق لأصحابها.

فهو القرار الذي يعقب التقرير القضائي وهو عمل من أعمال الإرادة، ويراه البعض أن هذا التقرير يعد عملاً يختص بإحداث آثار قانونية.

ولذلك عرف رأي في الفقه المصري الحكم القضائي بأنه "القرار الصادر من القاضي عقب إنجازه للعمل القضائي الذي يتضمن عنصر التقرير"⁽¹⁾. وبعد أن تناولت المعياران السابقان كأحد أهم المعايير لتمييز العمل القضائي عن غيره من الأعمال الأخرى أرى أن العمل القضائي لا يمكن النظر إليه من وجهة نظر واحدة، فالعبرة ليست بالشكل وحده، كما أنها ليست بالمضمون ذاته وبغض النظر عما يتطلبه المشرع من إجراءات محددة للعمل القضائي. وترتيباً على ما سبق فإنني أرى أن العمل القضائي هو ذلك العمل الذي تتوافر فيه احدي الحالات التالية:

أ. هي التي يصدر فيها العمل عن سلطة قضائية وبصدد خصومة مرفوعة أمامها وسواء تعلق الأمر بالفصل في النزاع الموضوعي أم بأي إجراء يقتضيه الفصل في هذا النوع وهذا ما يمكن أن نسميه "العمل القضائي المتكامل" أي العمل الذي تتوافر لها كافة الجوانب الأساسية للعمل القضائي الشكلية والموضوعية معاً وفي أن واحد.

ب. هي التي يمكن وصف العمل فيها بالصفة القضائية رغم عدم توافر أي من جوانبه الشكلية إما لعدم تطلب إجراءات شكلية معينة للقيام به، أم لكونه صادرًا عن جهة ليست قضائية بطبيعتها، وذلك في حالة إذا ما منحه المشرع هذه الصفة القضائية غاضاً الطرف عن هذا النقص الشكلي، ومؤكداً على الطبيعة القضائية لذلك العمل من الناحية الموضوعية، وهذا العمل يمكن أن نطلق عليه تسمية "العمل القضائي الناقص"، وهذا النقص لا يمنع العمل القضائي على النحو السابق من اكتساب الصفة القضائية.

ويتطبيق المعياران الشكلي والموضوعي على النحو السابق على حكم عدم دستورية التشريعات الضريبية، والذي يمثل مناهج البحث نجد أن ذلك الحكم هو حكم قضائي من الناحية الشكلية فهو حكم صادر عن هيئة قضائية تتكون في غالبها من عناصر قضائية رغم سماح قانون المحكمة الدستورية العليا لبعض الأشخاص غير القضاة من المحامين وأساتذة الجامعات بعضويتها⁽²⁾.

(1) د. فتحي والي الوسيط في قانون القضاء المدني، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 669.
 (2) راجع المادة (5) من قرار بقانون رقم (19) لسنة 2017 بتعديل المادة (4) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006 وتعديلاته، الصادر في مدينة رام الله بتاريخ 2017/10/2، المنشور بالوقائع الفلسطينية العدد 137، بتاريخ 2019/10/15. لتصبح على النحو الآتي: يشترط فيمن يعين عضواً بالمحكمة أن تتوافر فيه الشروط العامة اللازمة لتولي القضاء طبقاً لأحكام قانون السلطة القضائية، على ألا يقل عمره عن (40) عاماً، ويكون من بين الفئات الآتية: 1. أعضاء المحكمة العليا الحاليين والسابقين ممن أمضوا في وظائفهم ثلاث سنوات متصلة على الأقل. 2. قضاة الاستئناف الحاليين ممن أمضوا في وظائفهم سبع سنوات متصلة. 3. أساتذة القانون الحاليين أو السابقين بالجامعات الفلسطينية أو الجامعات المعترف بها في فلسطين ممن أمضوا في وظيفة أستاذ ثلاث سنوات متصلة على الأقل، أو أستاذ مشارك أمضى ست سنوات متصلة على الأقل، أو أستاذ مساعد أمضى تسع سنوات متصلة على الأقل. 4. المحامون الذين مارسوا مهنة المحاماة عشرين سنة متصلة على الأقل. 5. أعضاء النيابة العامة ممن أمضوا في وظيفة رئيس نيابة فأعلى خمسة عشر سنة متصلة على الأقل.

وبالإضافة إلى كونها هيئة قضائية من حيث الشكل نص قانونها على مجموعة من الإجراءات الشكلية التي يجب إتباعها عند إحالة النزاع أمامها أو تقديم الطلبات إليها إلى غير ذلك من الإجراءات القضائية⁽¹⁾. بالإضافة إلى تطبيق كافة الإجراءات التي نص عليها قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001 وتعديلاته، فيما لم يرد به نص خاص في قانون المحكمة الدستورية العليا⁽²⁾. أما من الناحية الموضوعية، فلا يمكن على الإطلاق إنكار الصفة القضائية لعملية الرقابة على دستورية التشريعات بصفة عامة، حيث جعلها الدستور (القانون الأساسي) حكراً على المحكمة الدستورية ومن قبلها المحكمة العليا، كما أن تلك الصفة وانطلاقاً من الطابع القضائي لتشكيل المحكمة تعد لصيقة بحكم عدم الدستورية ذاته والذي يعد وليدًا لهذه الرقابة وأعظم ثمارها. وخلاصة ما سبق نخلص إلى أن حكم عدم دستورية التشريعات الضريبية كغيره من أحكام عدم الدستورية الخاصة بالتشريعات الأخرى، هو حكم قضائي من الناحية القانونية الخالصة سواء من الناحية الموضوعية أم من الناحية الشكلية.

المطلب الثاني: حكم عدم دستورية التشريعات الضريبية ذو طبيعة سياسية من الناحية الواقعية

إن دور القاضي الدستوري وهو يمارس مهامه الرقابية لا يقف عند حد المقابلة الحرفية بين النصوص التشريعية والنصوص الدستورية المقابلة لها، بل إن دور القاضي الدستوري بالنسبة للتشريعات الضريبية يعد دورًا مزدوجًا قانونيًا وسياسيًا.

وتلك النظرة لاشك سوف تلقي بظلالها على ما يصدره القاضي من أحكام، فالحكم الصادر من القاضي الدستوري بعدم دستورية نص ضريبي، لاشك له طابع سياسي، ويعد هذا الطابع انعكاسًا للطبيعة السياسية التي تتجلى في اختيار رئيس الدولة لرئيس وأعضاء المحكمة الدستورية العليا⁽³⁾، تأكيدًا للدور السياسي التي تلعبه المحكمة الدستورية العليا في كافة الجوانب السياسية والاقتصادية والاجتماعية داخل الدولة⁽⁴⁾.

(1) يراجع ما ورد في الفصل الثاني من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006 وتعديلاته الخاص بالإجراءات المواد من (26-37).

(2) المادة (26) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006 وتعديلاته.

(3) المادة (5) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006 وتعديلاته.

(4) وليس أدل من ذلك قرار المحكمة الدستورية التفسيري والقاضي إن المجلس التشريعي في حالة تعطل وغياب تام وعدم انعقاد منذ تاريخ 2007/7/5، وقد انتهت مدة ولايته بتاريخ 2010/10/25، أثناء مدة تعطله وغيابه وما زال معطلًا وغائبًا حتى الآن، وبناء عليه فإن المصلحة العليا للشعب الفلسطيني ومصلحة الوطن تقتضي حل المجلس التشريعي المنتخب بتاريخ 2006/1/25، وبالتالي اعتباره منحلًا من تاريخ إصدار هذا القرار، ودعوة فخامة رئيس الدولة إلى إجراء الانتخابات خلال ستة أشهر من تاريخ نشر هذا القرار في الجريدة الرسمية، للمزيد المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية، طلب التفسير رقم (2018/10)، لسنة 3 قضائية دستورية "تفسير"، 2018/12/12، المنشور بالجريدة الرسمية، عدد 19، بتاريخ 2018/12/23. وسبق إصدار قرار حل المجلس التشريعي ارهاصات أثارت جدلاً حول قانونية تشكيل المحكمة الدستورية، وكذلك تورطها في إصدار قرارات موجهة سياسياً، وخاصة فيما يتعلق بقضية إعطاء الرئيس صلاحية رفع الحصانة عن نواب المجلس التشريعي، للمزيد المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية، طلب التفسير رقم (2016/3)، لسنة 3 قضائية دستورية "تفسير"، 2016/11/3، المنشور بالجريدة الرسمية، عدد 126، بتاريخ 2016/11/8.

ونرى أن هذا الطابع السياسي لأحكام المحكمة الدستورية العليا لابد أن يتوارى ويزول، حتى تستطيع تلك المحكمة أن تحافظ على مكانتها القانونية، ويرتقي قضاتها إلى أعلى مراتب العدل الدستوري، لتحمل لواء الحماية الدستورية ممسكة بتلابيب قضاءها الشامخ، وضاربه بالاعتبارات السياسية عرض الحائط تحقيقاً لغايتها السامية وهدفها المأمول في ترسيخ المبادئ الدستورية وصون حقوق الأفراد وحررياتهم ضد جور السلطة التنفيذية وظلم التشريع.

الخاتمة

قد تناول الباحث بتوفيق من الله عز وجل البحث حول الرقابة على دستورية القوانين الضريبية، وفقاً لأحكام قانون المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية رقم (3) لسنة 2006 وتعديلاته، كدراسة تحليلية. وهو من الموضوعات الهامة في مجال القانون الضريبي بصفة خاصة والقانون الدستوري بصفة عامة، حيث أنه يحظى باهتمام بالغ نظراً للدور الرئيسي والخطورة الشديدة في الرقابة على دستورية القوانين بصفة عامة والرقابة القضائية على دستورية القوانين الضريبية بصفة خاصة، وأثارها في حماية المكلفين بالضريبة في فلسطين.

جاء أولاً كتمهيد لازم عن الضرائب والمحكمة الدستورية العليا، حيث جاء في البدء تمهيد وتعريف بالمحكمة الدستورية العليا في فلسطين، من خلال ألقى الضوء على تشكيل واختصاصات المحكمة الدستورية العليا في إيجاز، ثم تناولنا الحديث عن الضريبة وأنواعها.

تناول الباحث في المبحث الأول التنظيم القانوني للرقابة على دستورية القوانين الضريبية، حيث جاء في البدء تمهيد لازم لبيان الأحكام العامة للرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية، ثم تناولنا الحكمة من تقرير المشرع الفلسطيني للرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية.

في المبحث الثاني والأخير تناول الباحث الطبيعة القانونية لحكم عدم الدستورية، من خلال التعرف على طبيعة حكم عدم الدستورية هل هو حكم قضائي من الناحية القانونية، أم ذو طبيعة سياسية، وهو ما يطلق عليه في الفقه ظاهرة "تسييس الأحكام القضائية".

وفي نهاية بحثنا يظهر لنا مجموعة من النتائج والتوصيات يمكن اجمالها بالآتي:

النتائج

1. تعتبر الرقابة على دستورية القوانين في المجال الضريبي سلاحاً فعالاً يحول دون تعسف السلطات الضريبية ومسامها بحقوق المكلفين وحقوق الخزنة العامة أيضاً دون مسوغ قانوني يستوجب ذلك.
2. كما أن الرقابة الدستورية على التشريعات الضريبية يفوق الرقابة على التشريعات الأخرى من حيث الأهمية، ذلك بالنظر لوطنه الضرائب على حقوق الأفراد وخطورتها وما يمكن أن تسببه من آثار قد تصل إلى حد مصادرة الثروة الخاصة بهم أو حرمان الخزينة العامة للدولة من حصيلة هذه الضرائب ان لم تراعى المبادئ الدستورية التي تمثل ضماناً أساسية.

3. ان الرقابة الدستورية على التشريعات الضريبية تلعب دورًا بارزًا وملموماً في تأصيل مبادئ القانون الضريبي، وذلك من خلال تفصيل ما أجمله الدستور ووضع الحدود الفاصلة لهذه المبادئ سواء الصريحة منها أم الضمنية.
4. تدعم الرقابة الدستورية الحفاظ على سيادة القانون في المجال الضريبي من خلال تحقيق المشروعية.

التوصيات

1. ضرورة توحيد اختصاصات المحكمة الدستورية الواردة في القانون الأساسي الفلسطيني، وقانون المحكمة الدستورية العليا، أو الاكتفاء بالنص الدستوري الوارد بالقانون الأساسي الفلسطيني.
2. ضرورة تقرير المشرع الفلسطيني مبدأ الرقابة السابقة والرقابة اللاحقة على دستورية القوانين الضريبية بشكل خاص، وتقرير الرقابة اللاحقة على القوانين الأخرى.
3. على المحكمة الدستورية الفلسطينية أن تحذو حذو المحكمة الدستورية المصرية عند ممارستها الرقابة على دستورية التشريعات الضريبية وأن تفسر النص المطعون فيه تفسيراً متفقاً مع غاية المشروع الدستوري وأن لا تتردد في إلغاء أي نص ضريبي مخالف لأحكام الدستور.

المراجع والمصادر العربية

- أبو الوفاء، أحمد. (1980). *المرافعات المدنية والتجارية*، ط13، منشأة المعارف، الإسكندرية،
- القيسي، أعاد. (2010). *المالية العامة والتشريع الضريبي*، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،
- بسيوني، إكرامي. والقاضي، خطاب. (2012). *الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية "دراسة تحليلية مقارنة"*، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
- سلوم، حسين. (1990). *المالية العامة (القانون المالي والضريبي)*، بيروت، دار الفكر اللبناني، الطبعة الأولى،
- حكم المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية، طلب التفسير رقم (2018/10)، لسنة 3 قضائية دستورية "تفسير"، 2018/12/12، المنشور بالجريدة الرسمية، عدد19، بتاريخ 2018/12/23.
- حكم المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية، طلب التفسير رقم (2016/3)، لسنة 3 قضائية دستورية "تفسير"، 2016/11/3، المنشور بالجريدة الرسمية، عدد126، بتاريخ 2016/11/8.

- حكم المحكمة الدستورية العليا الفلسطينية، في طعن دستوري رقم (2017/7)، لسنة 3 دستورية، بتاريخ 2018/5/8، المنشور بالوقائع الفلسطينية، العدد 14، بتاريخ 2018/6/25.
- حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية في القضية رقم 58 لسنة 17 قضائية دستورية، بتاريخ 1997/11/15، المجموعة ج8.
- الحسيني، خالد هاني. مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية، غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، 2007.
- عبد الخالق، أحمد. مدخل إلى دراسة التشريع الضريبي، مطبعة جامعة المنصورة، بدون تاريخ.
- فتحي، والي الوسيط. (1993). في قانون القضاء المدني، دار النهضة العربية، القاهرة، قانون الجمارك لسنة 1929 وتعديلاته.
- قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962 وتعديلاته.
- قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006.
- قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004.
- قرار بقانون رقم (19) لسنة 2017 بشأن تعديل قانون المحكمة الدستورية العليا رقم (3) لسنة 2006.
- قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 وتعديلاته.
- قرار رقم (43) لسنة 2019 بشأن تعيين قضاة في المحكمة الدستورية العليا.
- قرار رقم (57) لسنة 2016 بشأن تشكيل المحكمة الدستورية العليا.
- الوادي، محمود. و عزام، زكريا. (2000). المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.
- شيه، مصطفى رشدي. وحشيش، عادل أحمد. وشهاب، مجدي محمود. (2004). التشريع الضريبي المصري، الاسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر.
- المعجم الوسيط، ط5، مكتبة الشروق الدولية، القاهرة، 2011.
- المنجد في اللغة والإعلام، بيروت: دار المشرق: 1986.
- المنجد في اللغة والإعلام، ط29، بيروت، دار المشرق: 1994.
- العصار، يسري. (2003). الحماية الدستورية للأمن القانوني، مجلة الدستورية، جامعة القاهرة، مصر، العدد الثالث.
- يسري العصار، (1991). دور الاعتبارات العملية في القضاء الدستوري دراسة مقارنة، القاهرة، دار النهضة العربية.

References and sources (Arabic & English)

- Ahmad Abu Al-Wafa. (1980). *Civil and Commercial Pleadings*, 13th Floor, Al-Maarif Establishment, Alexandria,
- *Al-Munajjid in Language and Media*, 29th Edition, Beirut, Dar Al-Mashriq: 1994.
- *Al-Munajjid in Language and Media*, Beirut: Dar Al-Mashriq: 1986.
- Al-Qaisi, (2010). *Public Finance and Tax Legislation*, Restored by Culture House for Publishing and Distribution, Amman,
- *Al-Waseet Dictionary*, 5th Edition, Al-Shorouk International Library, Cairo, 2011.
- Customs Act of 1929 and its amendments.
- Customs and Excise Law No. (1) for the year 1962 and its amendments.
- Decision by Law No. (19) of 2017 regarding the amendment of the Supreme Constitutional Court Law No. (3) of 2006.
- Decision No. (43) of 2019 regarding the appointment of judges in the Supreme Constitutional Court.
- Decision No. (57) of 2016 regarding the formation of the Supreme Constitutional Court.
- Decision of Income Tax Law No. (8) of 2011 and its amendments.
- Fathi Wali, (1993). *Mediator in the Civil Justice Law*, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Cairo,
- Hussein Salloum. (1990). *Public Finance (Financial and Tax Law)*, Beirut, The Lebanese Thought House, First Edition,
- Ikrami Bassiouni Khattab. (2012). *The constitutional judge and his oversight of tax legislation, "a comparative analytical study"*, Modern University Office, Alexandria.
- Income Tax Law No. (17) of 2004.
- Khaled Hani Al-Husseini. (2007). *The Extent of Dependence on Accounting Information in Estimating Income Tax for Palestinian*

Companies, Gaza, Master Thesis, Islamic University, College of Commerce.

- Law of the Supreme Constitutional Court No. (3) of 2006.
- Mahmoud Al-Wadi & Zakaria Azzam. (2000). *Public Finance and the Financial System in Islam*, Maisarah House for Publishing and Distribution, Amman,
- Mr. Ahmed Abdel Khaleq, *Introduction to the Study of Tax Legislation*, Mansoura University Press, without date.
- Mustafa Rushdi Shiha, Adel Ahmed Hashish and Magdy Mahmoud Shehab. (2004). *Egyptian Tax Legislation*, Alexandria, New University Publishing House,
- The ruling of the Egyptian Supreme Constitutional Court in Case No. 58 of the 17th Constitutional Judicial Year, dated November 15 1997, Group C8.
- The ruling of the Palestinian Supreme Constitutional Court, in Constitutional Appeal No. (7/2017), for the constitutional year 3, on 5/8/2018, published in the Palestinian Waqi'a, issue. 14, on 25/6/2018.
- The ruling of the Palestinian Supreme Constitutional Court, Request for Interpretation No. (10/2018), for the third constitutional judicial year "Tafsir", 12/12/2018, published in the Official Gazette, No. 19, dated December 23, 2018.
- The ruling of the Palestinian Supreme Constitutional Court, Request for Interpretation No. (3/2016), for a third constitutional judicial year "Tafsir", 11/3/2016, published in the Official Gazette, No. 126, dated 11/8/2016.
- Yousry Al-Assar. (1991). *The Role of Practical Considerations in the Constitutional Judiciary, A Comparative Study*. Cairo, Dar Al-Nahda Al-Arabiya,
- Yusri Al-Assar. (2003). *Constitutional Protection for Legal Security*, Al-Dusturiya Journal, Cairo University, Egypt, Issue Three.