

المعاملة الضريبية للأسرة في قانوني ضريبة الدخل الأردني والمصري

الدكتور/ موفق سمور المحاميد
أستاذ مشارك - القانون الإداري والمالي
كلية القانون - جامعة آل البيت
المملكة الأردنية الهاشمية

ملخص:

إن ضريبة الدخل على الرغم من حياديتها واعتبارها من مصادر الإيرادات العامة إلا أنها لا تخرج عن كونها أداة مالية بيد الدولة، تستخدمها لتحقيق أهدافها المختلفة وأهمها الهدف الاجتماعي من خلال الحفاظ على مقومات المجتمع وقيمه ومعتقداته، لذا حرص المشرع الدستوري في الدول محل الدراسة على التأكيد على أهمية العناية بالأسرة باعتبارها النواة الأساسية للمجتمع مع ما يتطلبه ذلك من تكاملية التشريعات الوطنية في تجسيدها للمبادئ الدستورية في مجال حماية الأسرة.

وقد جاءت هذه الدراسة لتؤكد على أهمية الدور الإيجابي للمشرع في حماية الأسرة ضريبياً، وقد ركزت الدراسة على الإصلاحات الضريبية الأخيرة التي شاهدها المملكة الأردنية الهاشمية وجمهورية مصر العربية، وتحديداً قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩، وقانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، مع الرجوع عند الضرورة للتشريعات الضريبية التي سبقت الإصلاح لغايات المقارنة.

وقد تمحورت مشكلة الدراسة حول موضوع المعاملة الضريبية للأسرة من خلال بيان مدى مراعاة المشرع الضريبي للقواعد الدستورية

ذات البعد الاجتماعي، مع الحرص على إبراز الصلة التي تربط بين قانون ضريبة الدخل و قانون الأحوال الشخصية في مجال معاملة الأسرة ضريبياً، ومقومات تلك المعاملة الضريبية، حيث إن قانون ضريبة الدخل يعتبر من التشريعات الرئيسة في مجال الضرائب المباشرة والتي تقوم على مبدأ شخصية الضريبة، والمتمثل بضرورة مراعاة الظروف الشخصية والاجتماعية للمكلف (الممول) من خلال منحه سلسلة من الإعفاءات الشخصية والعائلية والتي تعد تطبيقاً لقاعدتي العدالة والمساواة باعتبارهما من أبرز مقومات النظام الضريبي الجيد، إلا أن مراعاة هذه القواعد قد تصطدم باعتبارات حماية النظام الضريبي حرصاً على عدم استغلال حماية الأسرة في غير الغايات التي وضعت من أجلها، فالمكلف (الممول) قد يستغل مراعاة المشرع الضريبي للروابط الأسرية من حيث الإعفاءات الشخصية والأسرية وغيرها من مقومات المعاملة الضريبية التفضيلية للأسرة؛ ليجري سلسلة من التصرفات الوهمية أو المصطنعة لغايات الحيلولة - بصورة أو بأخرى - دون الخضوع لأحكام القانون.

الكلمات الدالة : ضريبة الدخل، المعاملة الضريبية للأسرة، الإعفاءات والخصومات الضريبية الأسرية، الإصلاح الضريبي.

مشكلة البحث وأهميته :

تتمحور مشكلة البحث حول موضوع المعاملة الضريبية للأسرة في قانوني ضريبة الدخل الأردني والمصري في ضوء الإصلاحات الضريبية الأخيرة، وتكمن أهمية البحث من خلال مساهمته في إبراز :

- مدى مراعاة المشرع في كل من الأردن ومصر للقواعد الدستورية ذات البعد الاجتماعي.
- مدى مراعاة المشرع لأهمية حماية الأسرة ضريبياً.
- إبراز مقومات المعاملة الضريبية للأسرة في كل من قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩، وقانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.
- إبراز الصلة بين قانون ضريبة الدخل و قانون الأحوال الشخصية في مجال معاملة الأسرة ضريبياً.

- مدى تراجع المشرع عن حماية الأسرة ضريبياً في ضوء الإصلاحات الضريبية الأخيرة، ومدى صحة وصف التعديلات الضريبية الأخيرة بأنها من قبيل الإصلاح الضريبي، أم أنها تخلو من مقومات الإصلاح الفعلي. وما قد يؤدي إليه ذلك من نتائج تبين مدى حقيقة الإصلاح الضريبي الذي جرى في كل من الأردن ومصر، ومدى اتفاقه مع ظروف المجتمع وما يترتب على ذلك من توصيات.

منهج البحث :

سيحرص الباحث على اعتماد المنهج التحليلي المقارن من خلال استقراء النصوص التشريعية والوصول منها إلى استنباط موقف التشريع من مشكلة الدراسة في الدول موضوع الدراسة، كما سيتم اللجوء إلى المنهج الوصفي عند عرض موضوعات هذه الدراسة والاستعانة بالمنهج التاريخي لغايات مقارنة الإصلاحات التشريعية الضريبية الحديثة بالتشريعات الضريبية السابقة لها.

مخطط البحث :

سيتم معالجة مشكلة البحث وفقاً للتقسيم التالي :

المبحث الأول : المعاملة الضريبية للأسرة بين ذاتية قانون ضريبة الدخل وصلته بقانون الأحوال الشخصية

المطلب الأول : ذاتية القانون الضريبي وصلتها بالظروف الشخصية للمكلف.

الفرع الأول: ذاتية القانون الضريبي.

الفرع الثاني : مراعاة الظروف الشخصية والأسرية للمكلف كأحد مقومات القانون الضريبي.

المطلب الثاني: صلة القانون الضريبي بالقانون المنظم للأحوال الشخصية.

الفرع الأول : المصدر الاجتماعي للصلة بين القانون الضريبي والقانون المنظم للأحوال الشخصية.

الفرع الثاني: المصدر التشريعي للصلة بين القانون الضريبي والقانون المنظم للأحوال الشخصية.

المبحث الثاني: مقومات المعاملة الضريبية للأسرة في قانون ضريبة الدخل.

المطلب الأول: الإعفاءات الضريبية الشخصية والأسرية والإصلاح الضريبي المزعوم.

الفرع الأول: الإعفاءات الضريبية الشخصية والأسرية والإصلاح الضريبي الأردني المزعوم.

الفرع الثاني: الإعفاءات الضريبية الشخصية والأسرية والإصلاح الضريبي المصري المزعوم.

المطلب الثاني: التزامات المكلف الضريبية المرتبطة بالأسرة.

الفرع الأول: التزامات المكلف (رب الأسرة) عن أبنائه.

الفرع الثاني: التزامات المكلف الضريبية عن زوجته.

الفرع الثالث: التزام المكلف بعدم استغلال العلاقات الأسرية لتجنب الخضوع للضريبة.

الخاتمة (النتائج والتوصيات):

قائمة المراجع.

تمهيد :

إن المقصود بمصطلح (الأسرة) قد يقتصر على نتاج الزواج الشرعي (Married Couples)، وقد يتسع ليشمل أي نوع من أنواع العلاقات الأسرية (Any Kind of Household)، بحيث يشمل مفهوم العلاقة الأسرية (Household) بالإضافة إلى الأزواج الشرعيين، والأشخاص مختلفي الجنس المتعايشين معا دون علاقة زواج، كما يشمل الأشخاص مثليي الجنس المتعايشين معاً^(١)، وقد يمتد ليشمل أي مجموعة من الأشخاص الذين يعيشون معيشة مشتركة^(٢)، و تتناول هذه الدراسة المعاملة الضريبية للأسرة استناداً إلى مفهومها الشرعي والقانوني في كل من مصر والأردن باعتبارها نتاج العلاقة المشروعة بين رجل وامرأة تحل له شرعاً لتكوين أسرة وإيجاد نسل بينهما^(٣)، حيث إن الإسلام "حرم كافة الصور الأخرى للعلاقة بين الرجل

(١) على سبيل المثال، ففي كندا ووفقاً للمادة ٢٥٢/٤ من قانون ضريبة الدخل الكندي لعام ١٩٨٥ وتعديلاته فإن مصطلح زوج المكلف كان يقصد به (الشخص المغاير له في الجنس والذي يرتبط مع المكلف بعلاقة تعايش زوجية، بحيث يمر على هذه العلاقة مدة اثنا عشر شهراً، أو يرتبط بالمكلف بعلاقة زوجية، ويعتبر والدا لطفل يعد المكلف والداً له)، علماً بأن هذا المصطلح ظل يقتصر على مفهوم الزوج المغاير في الجنس (Heterosexual) حتى شهر نيسان ٢٠٠٠ حينما تم السير تشريعياً في إجراءات توسيع هذا المفهوم ليشمل - اعتباراً من عام ٢٠٠١ - العلاقات المثلية الشاذة بموجب التشريع (Bill C-23) المسمى قانون تطوير الحقوق والالتزامات (The Modernization of Benefits and Obligations Act).

Claire Young, What's Sex Got To Do With It? Tax And The "Family", Ottawa: Law Commission of Canada, 2000, May 15, 2000,p(2).

(٢) James Alm, Mikhail I. Melnik and Andrew Young, Taxing The "Family" In The Individual Income Tax, Atlanta: Andrew Young School of Policy Studies, July 2004, p(3).

(٣) تعريف عقد الزواج وفقاً للمادة (٥)، المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الأحوال الشخصية الأردني رقم (٣٦) لسنة ٢٠١٠، الجريدة الرسمية، العدد (٥٠٦١)، تاريخ ١٧-١٠-٢٠١٠، ص(٥٨٠٩).

والمرأة ولو سُمّيت زوراً باسم الزواج^(١) وقَصَرَ "الزواج المشروع على ما يكون بين ذكر وأنثى، وحرّم كل صور اللقاء خارج الزواج المشروع، كما حرّم العلاقات الشاذة التي لا تؤدي إلى الإنجاب"^(٢)، و"الأسرة كمجموع بشري من ذكر و أنثى: هي اللبنة الأولى والوحدة الاجتماعية الأساسية للمجتمع، وتتجسّد فيها أركان المجتمع ومقوماته البنائية، ومهما صَغُرَ حجمُها أو عدُدُ أفرادها فإنهم يرتبطون بعلاقات عاطفية واجتماعية ومالية"^(٣).

قال الله عز وجل: ﴿يَا أَيُّهَا النَّاسُ إِنَّا خَلَقْنَاكُمْ مِنْ ذَكَرٍ وَأُنْثَى وَجَعَلْنَاكُمْ شُعُوبًا وَقَبَائِلَ لِتَعَارَفُوا إِنَّ أَكْرَمَكُمْ عِنْدَ اللَّهِ أَتْقَاكُمْ إِنَّ اللَّهَ عَلِيمٌ خَبِيرٌ﴾^(٤)، وقال تعالى: ﴿وَاللَّهُ جَعَلَ لَكُمْ مِنْ أَنْفُسِكُمْ أَزْوَاجًا وَجَعَلَ لَكُمْ مِنْ أَزْوَاجِكُمْ بَنِينَ وَحَفَدَةً وَرَزَقَكُمْ مِنَ الطَّيِّبَاتِ أَفَبِالْبَاطِلِ يُؤْمِنُونَ وَنِعْمَتِ اللَّهِ هُمْ يَكْفُرُونَ﴾^(٥)، وقال عز وجل: ﴿وَعَلَى الْمَوْلُودِ لَهُ رِزْقُهُنَّ وَكِسْوَتُهُنَّ بِالْمَعْرُوفِ لَا تُكَلَّفُ نَفْسٌ إِلَّا وُسْعَهَا﴾^(٦)، وهكذا فإن الله - عز وجل - قد أكد في القرآن الكريم على أهمية الأسرة باعتبارها اللبنة الأولى في المجتمع كما أوجب على رب الأسرة مسؤولية الإنفاق على أفرادها وإعالتهم، وانطلاقاً من دستوري الدولتين محل الدراسة وما تضمناه من تأكيد على أن الإسلام هو دين الدولة، أي أن الدولة كشخص معنوي تعتنق الإسلام مما يقتضي معه تجسد هذا المفهوم

(١) المادة (١١)، ميثاق الأسرة في الإسلام، اعتمده مفتي جمهورية مصر العربية بتاريخ ٢٠٠٧/٢/٨، ومجمع البحوث الإسلامية بالأزهر الشريف بتاريخ ٢٠٠٧/٨/١٦، منشور على الموقع الإلكتروني للجنة الإسلامية العالمية للمرأة والطفل: <http://www.iicwc.org/lagna/iicwc/iicwc.php?id=493>

(٢) المادة (١٦)، ميثاق الأسرة في الإسلام، المرجع السابق.

(٣) المادة (١٤)، ميثاق الأسرة في الإسلام، مرجع سابق.

(٤) الآية (١٣)، سورة الحجرات، السورة رقم (٤٩)، الجزء السادس والعشرون، القرآن الكريم.

(٥) الآية (٧٢)، سورة النحل، السورة رقم (١٦)، الجزء الرابع عشر، القرآن الكريم.

(٦) الآية (٢٣٣)، سورة البقرة، السورة رقم (٢)، الجزء الثاني، القرآن الكريم.

عملياً في مختلف تشريعاتها الداخلية، بحيث تكفل تعاضد تلك التشريعات في مختلف المجالات، ومنها رعاية الأسرة ضريبياً التي هي موضوع هذه الدراسة.

وبالرجوع إلى الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ وتعديلاته نجد أنه أكد في المادة (٢) على أن الإسلام هو دين الدولة، ونصت المادة (١٠٢) منه على أن المحاكم الشرعية تطبق في قضائها أحكام الشرع الحنيف، وأشار في المادة (٦) إلى ضرورة تحقيق المساواة بين جميع الأردنيين، كما جاءت المادة (١١١) منه - وعند معالجة موضوع الضرائب والرسوم - لتؤكد على ضرورة مراعاة العدالة وقدرة الأفراد على الدفع، حيث نصت على ما يلي: "لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون، ولا تدخل في بابهما أنواع الأجور التي تتقاضاها الخزنة المالية مقابل ما تقوم به دوائر الحكومة من الخدمات للأفراد أو مقابل انتفاعهم بأموال الدولة، وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية، وألا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال".

أما الدستور المصري لعام ١٩٧١ وتعديلاته فقد كان أكثر وضوحاً، سواء في تجسيد أهمية الشريعة الإسلامية بالنسبة للتشريعات الوطنية، أو في مجال أهمية رعاية الأسرة، حيث أشار في المادة (٢) إلى أن الإسلام هو دين الدولة ومبادئ الشريعة الإسلامية هي المصدر الرئيس للتشريع، ووفقاً للمادة (١١) منه تكفل الدولة التوفيق بين واجبات المرأة نحو الأسرة وعملها في المجتمع، ومساواتها بالرجل في مختلف الميادين دونما إخلال بأحكام الشريعة الإسلامية، ويعد الدستور المصري لعام ١٩٧١ وتعديلاته الأكثر وضوحاً في مجال التركيز على أهمية الأسرة ومعاملتها تشريعياً بما يكفل حمايتها واستمراريتها، حيث أكدت المادة (٧) منه على أهمية التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع بصورة عامة، بينما جاءت المادة (٩) منه مجسدة أهمية الأسرة باعتبارها أساس المجتمع، بحيث أوجبت على الدولة أن تحرص على الحفاظ على الطابع الأصيل للأسرة المصرية وما يتمثل فيه من قيم وتقاليد، مع تأكيد هذا الطابع وتنميته في العلاقات داخل المجتمع المصري، أما في مجال الضرائب فقد أكدت المادة

(٢٨) على أن تقوم الضرائب على العدالة الاجتماعية^(١)، وحبذا لو تبني المشرع الأردني نصوصاً تحاكي المواد (٩،٧) من الدستور المصري لأهمية تلك النصوص في إبراز تمسك المشرع الدستوري بحماية الأسرة ورعايتها؛ ذلك أن تكريس هذا المبدأ دستورياً مدعاة لتقيد السلطة التشريعية به في مختلف أعمالها وبوجه خاص عند سن التشريعات الضريبية.

إن من مقتضيات تحقيق العدالة ومراعاة المقدرة التكليفية للمكلف المكفولة دستورياً في الدول محل الدراسة مراعاة ظروفه الشخصية والأسرية، ويتم مراعاة تلك الظروف الشخصية والعائلية من خلال مراعاة أعبائه الأسرية، وحيث إن جانباً كبيراً من هذه الأعباء هي أعباء قانونية بالدرجة الأولى، لذا كان لابد من وجود علاقة وثيقة تربط بين قانون ضريبة الدخل من جهة، والتشريعات الأخرى ذات العلاقة - ومنها قانون الأحوال الشخصية - من جهة أخرى، لما يتضمنه من تحديد لأوجه الإنفاق وأنماط الإعالة التي يلتزم بها الشخص قانونياً واجتماعياً.

وفي ضوء ما سبق، يثور التساؤل حول أثر ذاتية القانون الضريبي على صلته بقانون الأحوال الشخصية، ثم ما الصلة التي تربط بين قانون ضريبة الدخل من جهة وقانون الأحوال الشخصية من جهة أخرى؟ وما مقومات المعاملة الضريبية للأسرة في قانون ضريبة الدخل في كل من الأردن ومصر؟ وهذا ما سيحرص الباحث على الإجابة عنه في المبحثين التاليين: المبحث الأول: ويعالج موضوع المعاملة الضريبية للأسرة بين ذاتية قانون ضريبة الدخل وصلته بقانون الأحوال الشخصية، أما المبحث الثاني فسيخصص لمعالجة مقومات المعاملة الضريبية للأسرة في قانون ضريبة الدخل في كل من مصر والأردن.

(١) جمهورية مصر العربية، الدستور المصري لعام ١٩٧١، الجريدة الرسمية، العدد ٣٦ مكرراً (أ)، ١٢ من سبتمبر سنة ١٩٧١ معدلاً طبقاً للاستفتاء الذي أجري على تعديل الدستور (الاثنين ٢٦ آذار ٢٠٠٧)، من خلال موقع البرلمان المصري:

<http://www.parliament.gov.eg/Arabic/Constitution/ConstitutionContext>

المبحث الأول

المعاملة الضريبية للأسرة بين ذاتية قانون ضريبة الدخل وصلته بقانون الأحوال الشخصية

تقوم نظرية الضرائب على الدخل على عدة فروض بحيث يشتق من كل فرض مجموعة من المبادئ التي تجسده، وفرض العدالة الاجتماعية يشتق منه مجموعة من المبادئ التي تجعله قابلاً للتطبيق ومنها مبدأ المساواة، والذي يقتضي أن تتم معاملة رعايا الضريبة (المجتمع الضريبي) المتماثلين معاملة متماثلة، فكلما كان عبء الضريبة مرتبطاً بقدرة الشخص على الدفع أدى ذلك إلى تسهيل تحقيق المساواة بين المكلفين^(١)، ومن أوجه تطبيق العدالة الحقيقية مراعاة أوضاع المكلف الشخصية ومقدار دخله بحيث يمنح بعض الإعفاءات المتناسبة مع أوضاعه العائلية ويزداد المبلغ المعفى بزيادة عدد أفراد الأسرة^(٢)، وبالنتيجة فإن تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية بما لا يتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء المكفول دستورياً في الدول محل الدراسة يحمل في طياته ضرورة مراعاة الظروف الشخصية والأسرية للمكلف، ويشكل بدوره أحد الركائز الأساسية لذاتية القانون الضريبي؛ مما يساهم في تأكيد وجود صلة وثيقة بين القانون الضريبي وقانون الأحوال الشخصية باعتباره من القوانين التي تساهم في التعرف على مقدرة المكلف على الدفع وأحواله الشخصية وما يترتب عليها من نفقات.

وسيحصر الباحث على إبراز مقومات ذاتية القانون الضريبي والصلة التي تربط بين ذلك القانون بوحي من تلك الذاتية وقانون الأحوال الشخصية، وذلك من خلال مطلبين: المطلب الأول ويخصص للحديث عن ذاتية القانون الضريبي

(١) محمود السيد النافي، منهج المحاسبة عن الضريبة على الدخل: التحليل وإطار التطبيق والتطوير، ط ١، المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، ٢٠٠٧، ص ص (٣٧، ٣٨).

(٢) عبد الأمير شمس الدين، الضرائب: أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، ط ١، بيروت: المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، ١٩٨٧، ص ص (٣٧، ٣٨).

وصلتها بالظروف الشخصية للمكلف، وما يترتب على ذلك من صلة تربط القانون الضريبي بالقانون المنظم للأحوال الشخصية وذلك ضمن المطلب الثاني من هذا المبحث :

المطلب الأول

ذاتية القانون الضريبي وصلتها بالظروف الشخصية للمكلف

يهدف هذا المطلب إلى إبراز الصلة التي تربط بين ذاتية القانون الضريبي من جهة وشخصية الضريبة كأحد مقومات القانون الضريبي من جهة أخرى، وذلك من خلال العرض لمفهوم ذاتية القانون الضريبي وإبراز مفردات تلك الذاتية (الفرع الأول) ومبررات اعتبار مراعاة ظروف المكلف الشخصية والأسرية من مقومات القانون الضريبي (الفرع الثاني) وذلك على النحو التالي :

الفرع الأول

ذاتية القانون الضريبي

يقصد بذاتية القانون الضريبي : ما يمتاز به من خصائص تميزه عن فروع القانون الأخرى وتؤكد استقلاله، وقد ظل القانون الضريبي وقتاً طويلاً يعد جزءاً من القانون الإداري باعتباره يشتمل على مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم مالية الدولة، وبالنظر إلى أن الإدارة الضريبية ما هي إلا جزء من التنظيم الإداري للدولة، وتتمتع بكافة الحقوق والمزايا المقررة للسلطة الإدارية عند مزاولتها لنشاطها، فهي تصدر قرارات إدارية بما لها من سلطة عامة وتستهدف تحقيق المصلحة العامة، وإذا كان القانون الضريبي قد استقل عن القانون الإداري فإنه يستقل من باب أولى عن فروع القانون الخاص^(١).

(١) - مجدي محمود شهاب، دراسات في التشريع الضريبي المصري، د. ط، الإسكندرية:

مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، ١٩٩٤، ص (٣١).

- يحيى مصطفى المبشر، المنازعة الضريبية في القانون اللبناني: الدعاوى الضريبية، دط، بيروت: دن، ١٩٩٤، ص ص (٤٧-٤٩، ٥٧).

وقانون ضريبة الدخل ينتمي إلى القانون الضريبي كأحد فروع القانون العام، ويتصف بما يتصف به من ذاتية واستقلال عن غيره من فروع القانون، وإذا كان القانون الضريبي يرتبط بصلة وثيقة بالقانون العام باعتباره أحد فروع دون أن يفقد استقلاله كفرع مستقل، إلا أن هذه الصلة تبتعد به عن فروع القانون الخاص لاختلاف طبيعتها وخصائصها، حيث إن القانون الضريبي يقوم على أساس ترجيح المصلحة العامة على المصلحة الخاصة، وينعدم فيه التكافؤ بين الإدارة والأفراد بالنسبة للعلاقات والروابط القانونية التي يحكمها، وإذا كان القانون الضريبي يتمتع بذاتية في نطاق القانون العام فإن ذاتية القانون الضريبي في نطاق القانون الخاص تصبح من الأمور الثابتة بالضرورة^(١).

وقد كان لمجلس الدولة الفرنسي دور كبير في إظهار ما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية خاصة، من خلال التأكيد على استقلاله وقدرته على أن يستمد أحكامه من قواعده ومبادئه دون خضوع منه لأي قانون آخر، فعلى الرغم من عدم وجود نص ضريبي خاص يخول القضاء صلاحية منح المدين أجلاً للوفاء بدينه بخلاف القانون المدني، فإن مجلس الدولة الفرنسي لم يجز للقاضي الضريبي منح المكلف أجلاً للوفاء بالضرائب المستحقة عليه مكرساً بذلك استقلال القانون الضريبي، وذاتية القانون الضريبي ذاتية كاملة علمية وتشريعية وقانونية، فالقانون الضريبي أصبح محل عدد كبير من الدراسات التفصيلية والتي أظهرت خصائصه ومدى ما يتمتع به من استقلال، كما أنه يتمتع بذاتية تشريعية من خلال حرص المشرع على جمع الأحكام المتعلقة بكل ضريبة على حدة، فضلاً على ما يتمتع به من ذاتية قانونية من خلال تعيين القانون الضريبي دين الضريبة تعييناً وافياً طبقاً لأحكامه، وتحديد سعر الضريبة تحديداً دقيقاً، وتنظيمه حقوق وامتيازات الخزينة باعتبارها طرفاً

(١) محيي محمد سعد، العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، ط ١، الإسكندرية: مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، ٢٠٠٢، ص ص (٤٦، ٤٧).

صاحب سلطة وسيادة مع تنظيم الرقابة على تصرفات الإدارة والتأكد من مطابقتها للقانون^(١).

وصفة الذاتية والاستقلال التي يتمتع بها القانون الضريبي تقتضي أن تكون المبادئ والقواعد التي تحكم التشريع الضريبي لها من العناصر والصفات ما يميزها عن غيرها، إلا أن القول بذاتية واستقلال القانون الضريبي ينبغي أن لا يؤدي إلى الخروج بها على مبدأ المشروعية، حيث إن مبدأ المشروعية يشكل سنداً وقيداً لذاتية واستقلال القانون الضريبي، وتأكيداً على هذا المعنى فقد قضت المحكمة الدستورية العليا المصرية بأن: "السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمناً تحديد وعائها وأسس تقديره وبيان مبلغها والملتزمين بأدائها ... وإلى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية ليحيط بها في إطار من قواعد القانون العام، متخذاً من العدالة الاجتماعية وعلى ما تنص عليه المادة (٣٨) من الدستور مضموناً وإطاراً، وهو ما يعني بالضرورة أن حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها ولإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية ينبغي أن يقابل بحق الملتزمين بها وفق أسس موضوعية يكون إنصافها ... وحيدتها ضماناً لاعتدالها، بما مؤداه أن قانون الضريبة العامة وأن توخي حماية المصلحة الضريبية للدولة باعتبار أن الحصول على إيراداتها هدف مقصود منه ابتداءً، إلا أن مصلحتها هذه ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية بوصفها مفهوماً وإطاراً مقيداً لنصوص هذا القانون"^(٢).

(١) قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه منشورة، د.ط، جامعة الإسكندرية، مطبعة معهد دون بوسكو، الإسكندرية: دن، ١٩٦٠، ص ص (٥٧، ٩٣-٩٧).

(٢) حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية بعدم دستورية الفقرة الأولى من المادة (٤٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات، جلسة ٢٠٠٧/١١/٤، طعن رقم (٩) سنة (٢٨) قضائية دستورية عليا، موسوعة أحكام المحكمة الدستورية العليا من عام ١٩٧١ حتى عام ٢٠٠٨، إعداد مجدي محمود حافظ، الجزء الرابع، الأحرف (ح-ض)، القاهرة: دار محمود للنشر والتوزيع، والمكتبة القانونية ٢٠٠٨، ص (٢٥١٤).

وذاية القانون الضريبي بوجه عام وقانون ضريبة الدخل بوجه خاص لا تجعله يدور في فلك منفرد وبمعزل عن غيره من التشريعات، بل على العكس من ذلك تقتضي وجود صلات وثيقة بينه وبين غيره من القوانين الأخرى في ظل تكاملية البناء القانوني للدولة، ومن أبرز هذه الصلات تلك الصلة التي تربط بين قانون ضريبة الدخل والقانون الذي ينظم الأحوال الشخصية، ولا يبدو غريباً مثل هذا الاتصال خاصة أن المادة الثانية في كل من الدستور الأردني والدستور المصري قررت بأن (دين الدولة الإسلام)، وترتب على ذلك قيام اتصال وثيق بين الشريعة الإسلامية - كدين رسمي للدولة - والتشريعات التي تأثرت بها كالقانون الناظم للأحوال الشخصية، وبين العديد من التشريعات ذات العلاقة بأحوال المكلف المعيشية وقدرته على الدفع كقانون ضريبة الدخل، خاصة أن التشريعات التي تعنى بالأحوال الشخصية للأفراد والأسرة تعالج موضوع النفقة باعتبارها التزاماً قانونياً على رب الأسرة، وتؤثر بالضرورة على قدرته على الدفع.

الفرع الثاني

مراعاة الظروف الشخصية والأسرية للمكلف كأحد مقومات القانون الضريبي

إن من أبرز الخصائص التي تميز بها النظام الضريبي - في مجال الضرائب المباشرة بوجه خاص كضريبة الدخل - مراعاته للظروف الشخصية للمخاطب بأحكامه، ونقصد بالظروف الشخصية للمكلف، أعباءه الشخصية والعائلية، حيث إن الضريبة ما هي إلا مبلغ نقدي تفرضه الدولة جبراً على المخاطبين بأحكامه دون مقابل مباشر لغايات تغطية النفقات العامة، وتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتعد ضريبة الدخل من أكثر الضرائب عدالة، خاصة عندما يتم صياغتها بصورة مناسبة، حيث إنها تجعل المكلفين الأثرياء يدفعون نصيبهم العادل، ومن شأن ذلك تخفيف العبء

الضريبي على الأسر متوسطة الدخل، وعدم خضوع الأسر الفقيرة، فضريبة الدخل تعد من أبرز الضرائب التصاعدية التي تفرضها الدول^(١).

وتعتبر الضريبة وفقاً للمادة (من الدستور المصري لعام ١٩٧١ وتعديلاته واجباً وطنياً إلا أنها يجب أن تستند إلى تحقيق العدالة الاجتماعية التي تعتبر قوام النظام الضريبي وفقاً للمادة (من الدستور المصري والتي نصت على ما يلي: "يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية"، وقوام الاقتصاد الوطني وفقاً للمادة (٤) من الدستور المصري، وكذلك المادة (١١١) من الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ التي أكدت على ضرورة مراعاة العدالة الاجتماعية والمساواة وقدرة الأفراد على الدفع وحاجة الدولة إلى المال، لذا ولغايات إبراز أهمية مدى مراعاة الظروف الشخصية والأسرية للمكلف في النظام الضريبي لكل من الأردن ومصر فلا بد من التعرض لمقومات النظام الضريبي ذات العلاقة وربطها بالغاية من جباية الإيرادات العامة في ظل المفهوم الحديث لعلم المالية العامة، والذي لا تقتصر غاياته على توفير الإيرادات لتغطية النفقات العامة فقط، وإنما تعدتها لتستهدف تحقيق أهداف الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وفي ضوء ما تقدم اتضحت الطريق أمام اعتبار مراعاة الظروف الشخصية والعائلية للمكلف أحد أهم مقومات النظام الضريبي، ويمكن في هذا المجال أن نتطرق لأهم المبررات التي تعزز ذلك :

أولاً - اعتبار العدالة الاجتماعية قوام النظام الضريبي :

إن مراعاة العدالة الاجتماعية في مجال الضرائب ليست بالفكرة الجديدة، فقد نادى بها الفقيه (آدم سمث) في كتابه ثروة الأمم حيث أعلن بأن رعايا الدولة يجب أن يساهموا في نفقاتها كل حسب قدرته^(٢)، فرعايا كل دولة يجب

(١) Institute On Taxation & Economic Policy, "Chapter Five: Personal Income Taxes", Guide To Fair State And Local Tax Policy, USA, February 2005, P(28), Through Website: www.itepnet.org/guide5.pdf.

(٢) عبد الحميد محمد القاضي، اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الاسلام، مطبعة الرشاد، دط، الإسكندرية، ص (٥٦).

أن يساهموا في تمويل حكوماتهم بما يتناسب - قدر الإمكان - ومقدرتهم الشخصية، أي بما يتناسب مع الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة لهم، بحيث إن مراعاة أو إهمال هذا المبدأ تمثل ما يدعى بعدالة أو عدم عدالة التشريع الضريبي (على التوالي)^(١).

وتقتضي اعتبارات العدالة الضريبية معاملة المكلفين المتماثلين معاملة متماثلة (العدالة الأفقية) ومعاملة المكلفين غير المتماثلين معاملة غير متماثلة (العدالة الرأسية)، وعادة يتم مراعاة ذلك في الجانب المتعلق بضريبة الدخل من النظام الضريبي^(٢)، ويستخدم مفهوم العدالة الأفقية كمقياس أساسي لقياس ما إذا كانت الأعباء الضريبية قد وزعت بصورة عادلة، فمن جهة، فإن ضرورة مراعاة السياسة الضريبية تحقيق العدالة الأفقية لم تعد محل خلاف لدى الفقه؛ حيث إنها تحمي دافعي الضرائب من التمييز التحكيمي في المعاملة، وتبدو منسجمة مع المبادئ الأساسية للتوزيع العادل للثروة، ويمكن القول بأنها تنسجم أيضاً مع مبدأ المساواة في الحماية أمام القانون، ومن جهة أخرى، يمكن النظر لهذا المبدأ ليس باعتباره مبدأ مستقلاً متعلقاً بالعدالة الضريبية وإنما كمبدأ تابع لمفهوم العدالة الرأسية والتي تقتضي وجوب أن يدفع الأشخاص غير المتماثلين في الدخل ضرائب غير متماثلة - وعلى أي حال - ومن زاوية منطقية، فإن أي نظام ضريبي

(١) Adam Smith mentioned that: "... The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state... In the observation or neglect of this maxim, consists what is called the equality or inequality of taxation".

- Adam Smith, An Inquiry Into The Nature And Causes Of The Wealth Of Nations, A Penn State Electronic Classics Series Publication, book V, chapter II, part II (of taxes), The USA: Pennsylvania State University, 2005, p(676), through the website: <http://www.hn.psu.edu/faculty/jmanis/adamsmith.htm>.

(٢) Howell H. Zee, General Issues And Concepts: Theoretical Underpinnings, Tax Policy Handbook, edited by Parthasarathi Shome, International Monetary Fund, Washington, D.C., 1995, p (4).

يسند أعباء ضريبية مختلفة للأشخاص لاختلاف دخولهم يجب أن يسند أعباء ضريبية متساوية للأشخاص المتساوين من حيث الدخل، وبالنتيجة فإن معاملة المتساوين معاملة متساوية ضريبياً ليست غاية بحد ذاتها وإنما تعد وسيلة لضمان أن الأعباء الضريبية قد وزعت بطريقة متساوية عامودياً^(١).

وعلى الرغم من أن الهدف الأساسي لمعظم الضرائب هو تحقيق العدالة الضريبية الذي يركز بدوره على مراعاة القدرة على الدفع، بحيث يقتضي أن يدفع الأشخاص الضريبة وفقاً لمقدرتهم على الدفع، فهذا المبدأ يصبح قابلاً للتطبيق بمراعاة معيار العدالة الأفقية المتصل بمعاملة المكلفين المتساوين من حيث الدخل، ومعيار العدالة الرأسية المتعلق بمعاملة المكلفين غير المتماثلين من حيث الدخل، ورغم بساطة ما قد يبدو عليه هذا الطرح إلا أن تلك البساطة مضللة وعلى غير حقيقتها، حيث تكمن الصعوبة في تعريف المقصود (بالمكلفين المتماثلين أو المتساوين)، وإذا نظرنا إلى مفهوم المكلفين المتساوين (equals) في مجال الأسرة على أن المقصود به الأزواج أصحاب الدخل العائلية المتساوية (married couples) ففي تلك الحالة فإن تحقيق العدالة الأفقية يقتضي أن تدفع هذه العائلات مقادير متساوية من ضرائب الدخل^(٢)، وقد طرحت عدة مفاهيم لتحديد معيار التماثل بين المكلفين منها: مبدأ المنفعة الحدية، والتساوي في القدرة على الدفع، و صافي الدخل الشخصي^(٣)، إلا أن

(١) Joseph J. Cordes, "Horizontal equity", NTA Encyclopedia of Taxation and Tax Policy, Second Edition, edited by Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, and Jane G. Gravelle, p(196), through website: <http://www.taxpolicycenter.org/taxtopics/encyclopedia/Horizontal-Equity.cfm>

(٢) James Alm, Mikhail I. Melnik and Andrew Young, Taxing The "Family" In The Individual Income Tax, op.cit., p(3).

(٣) - نضال رشيد صبري، محاسبة ضريبة الدخل، منشورات جامعة القدس المفتوحة، ط١، عمان، ١٩٩٨، ص (١١).

- حامد دراز والمرسي حجازي ومحمد عمر حماد، النظم الضريبية: دراسة مقارنة تطبيقية، دط، مصر: الدار الجامعية، ٢٠٠٤، ص ص (٧٤، ٧٥).

العدالة تبقى مفهوماً نسبياً متغيراً بتغير الزمان والمكان والأشخاص^(١).

وقد افتقر الفصل الثاني من الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ وتعديلاته والمتعلق بحقوق الأردنيين وواجباتهم إلى الإشارة الصريحة لمراعاة العدالة الاجتماعية، وكان أول ظهور لعبارة (العدالة الاجتماعية) في صياغة المادة (١١١) بمناسبة التأكيد على شرعية الضرائب والرسوم، ولم يقتصر المشرع على ربط فرض الضريبة بضرورة إصدار قانون، وإنما أورد مجموعة من الضوابط التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة وتشمل: الأخذ بمبدأ التكليف التصاعدي، ومراعاة تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية، وألا تتجاوز الضريبة المفروضة مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال، أما الدستور المصري لعام ١٩٧١ وتعديلاته فقد مهد بالتأكيد على أن العدالة الاجتماعية تعتبر قوام الاقتصاد الوطني وفقاً للمادة (٤) منه، وعند الحديث عن الضرائب عاد فأكد على أنها تعد قوام النظام الضريبي وفقاً للمادة (٣٨) منه^(٢).

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية فقد أخذت العديد من النظم الضريبية بنظام الضرائب الشخصية، بحيث يؤخذ بعين الاعتبار عند فرض الضريبة شخص المكلف وظروفه ومركزه المالي وحالته الاجتماعية، فلا يتم فرض الضريبة بالنظر إلى المادة الخاضعة لها فقط وإنما بالنظر أيضاً إلى المقدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف، من خلال الأخذ بإعفاء الحد الأدنى للمعيشة ومراعاة الأعباء الشخصية والعائلية والتميز بين مصادر الدخل المختلفة^(٣).

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية المادة الأولى من قانون ضريبة الأيلولة رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩، جلسة ١٢/٥/١٩٩٨، طعن رقم (٢٨) سنة (١٥) قضائية دستورية عليا، موسوعة أحكام المحكمة الدستورية العليا من عام ١٩٧١ حتى عام ٢٠٠٨، مرجع سابق، ص (٢٤٧٤).

(٢) المادة (١١١)، الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ وتعديلاته، و المواد (٤)، (٣٨) من دستور جمهورية مصر العربية لعام ١٩٧١ وتعديلاته.

(٣) سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، دط، بيروت، ٢٠٠٣، ص (١٢٨).

وتطبيقاً لذلك فقد أكد مكتب الخدمات البحثية التابع للكونجرس الأمريكي (111th) على أنه وبالرغم من حقيقة أن زيادة الإيرادات لغايات تمويل الحكومة الفدرالية تعتبر واجباً دستورياً أساسياً على الكونجرس، إلا إنه وعند الحديث عن النظام الضريبي الفدرالي فلا بد من إدراك التأثير الملموس للنظام الضريبي على المكلفين بوجه خاص والاقتصاد الوطني بوجه عام، وعليه فإن الكونجرس يأخذ - دون أدنى شك - بالاعتبار الحاجة إلى تحقيق المعاملة الضريبية العادلة للأسر في أي تعديلات ضريبية يستهدفها، وعند صياغة النصوص الضريبية التي تؤثر على الأسر فإن الكونجرس سوف يركز على الآثار المحفزة (وغير المحفزة) واعتبارات العدالة التي ترافق السياسات الضريبية ذات الصلة بالأسرة^(١)، وهذا يدفع إلى إثارة التساؤل التالي: هل أدرك المشرع الأردني وكذلك المصري آثار التعديلات الضريبية التي شهدتها النظام الضريبي لضريبة الدخل على المعاملة الضريبية للأسرة؟ وهذا ما سيقوم الباحث بالإجابة عنه في المبحث الثاني بعون الله عز وجل.

ثانياً - ربط النظام الضريبي بضرورة مراعاة قدرة المكلف على الأداء وحاجة الدولة إلى المال (مبدأ التناسب):

إن من أبرز المبادئ المتصلة بالعدالة الضريبية: مبدأ الانتفاع ومبدأ القدرة على الدفع، ويقصد بمبدأ الانتفاع: تناسب الضريبة على الأشخاص مع مقدار انتفاعهم بالسلع والخدمات الحكومية، في حين يقتضي مبدأ القدرة على الدفع تناسب الضريبة على الأشخاص مع قدرتهم الفعلية على الدفع، إلا أن مبدأ الانتفاع لا يمكن تطبيقه منفرداً لغايات تحقيق العدالة الضريبية، فكثيراً ما يصعب تحديد المنتفع الفعلي من الأنشطة والخدمات الحكومية أو مقدار هذا الانتفاع، فضلاً على أن بعض الخدمات المقدمة من قبل الدولة تستهدف - على

(١) U.S Congressional Research Service, CRS Issue Statement on Individual and Family Tax Policy, CRS Report for Congress Prepared for Members and Committees of Congress, January 6, 2010,p(1),through website: www.crs.gov.

سبيل الدعم الحكومي وإعادة توزيع الدخل - الفئات غير القادرة ولا يمكن تأسيس الضريبة هنا على أساس مبدأ الانتفاع، وإلا أدى ذلك إلى تحميل الطبقات الفقيرة القدر الأكبر من الضريبة، من هنا جاءت ضرورة مراعاة النظام الضريبي لقدرة الأفراد على الأداء^(١).

وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا المصرية على ارتباط فرض الضريبة بمبدأ القدرة على الدفع وابتعاده عن مبدأ الانتفاع بقولها: "إن الضريبة فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها، إسهاماً من جهتهم في أعبائها وتكاليفها العامة، وهم يدفعونها لها بصفة نهائية، ودون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها، فلا تقابلها خدمة محددة بذاتها يكون الشخص العام قد بذلها من أجلهم، وعاد عليهم مردودها، ومن ثم كان فرضها مرتبطاً بمقدرتهم التكاليفية، ولا شأن لها بما آل إليهم من فائدة بمناسبتها، وإلا كان ذلك خطأً بينها وبين الرسم"^(٢).

يقضي مبدأ القدرة على الدفع ضرورة قيام المسؤولية الضريبية على أساس قدرة المكلف على الأداء، وهو من المبادئ التي تعتبر أحد أسس النظام الضريبي العادل من وجهة اجتماعية، ويناقضه فرض الضريبة على الرؤوس (head or poll taxes)، ويعتبر هذا المبدأ من المبادئ العامة التي ينبغي على المشرع التقيد بها عند تصميم النظام الضريبي، وقد قضت المحكمة الدستورية الألمانية أن انطواء نص القانون الضريبي على قيود تحد من التنزيلات المقبولة لغايات نفقات الصيانة تجعل منه نصاً مخالفاً للدستور لعدم مراعاته منح

(١) سعيد عثمان وشكري العشماوي، اقتصاديات الضرائب، دط، الإبراهيمية، مصر: الدار الجامعية، ٢٠٠٧، ص ص (٢٥٨-٢٦١).

(٢) حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد، جلسة ١٩٩٦/٦/٣، طعن رقم (٣٣) سنة (١٦) قضائية دستورية عليا، موسوعة أحكام المحكمة الدستورية العليا من عام ١٩٧١ حتى عام ٢٠٠٨، مرجع سابق، ص (٢٤١١).

تنزيلات ملائمة، وفشله في تأسيس الضريبة على أساس قدرة الفرد على الدفع^(١).

ومقدرة المكلف على الدفع تستفاد من عناصر موضوعية ملموسة كالدخل أو الثروة، وتقتضي الأخذ ببعض المبادئ مثل: مبدأ إعفاء الحد الأدنى للدخل وخضم الأعباء العائلية ومبدأ التمييز في المعاملة بين الدخل من حيث مصدر الدخل أو استعماله والتصاعد في معدل الضريبة، وقد أشار تقرير هيئة المفوضين بالمحكمة الدستورية العليا المصرية بمناسبة القانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٤٤ بشأن مرتبات المصريين العاملين في الخارج إلى مخالفة القانون لفكرة العدالة الاجتماعية، لأن الضريبة فرضت بسعر واحد يشمل جميع المخاطبين بأحكامه مع إجراء خصم ثابت في سعره تقديراً للأعباء الاجتماعية، وبالتالي فإن عبأها ثابت بالنسبة للعاملين في الخارج على الرغم من اختلاف قدراتهم المالية ومقدرتهم التكلفة، وعليه فإن فرض الضريبة بنفس السعر على الجميع دون تقدير لهذا التفاوت في أعباء المعيشة يجعل عبء الضريبة متفاوتاً في ثقله بين العاملين الخاضعين لها؛ بما يخل بالعدالة التي يقوم عليها النظام الضريبي^(٢).

ثالثاً - اعتبار مبدأ المساواة ومراعاة مبدأ التكليف التصاعدي من مقومات النظام الضريبي:

لم يكتف الدستور الأردني بالنص على المساواة في المادة (٦) بل أكد في المادة (١١١) منه أيضاً على ضرورة مراعاة المساواة عندما أوجب على

(١) Frans Vanistendael, Chapter 2: Legal Framework For Taxation, Tax Law Design And Drafting, Vol.1, International Monetary Fund, Editor: Victor Thuronyi, 1996, pp(8, 9).

(٢) تقرير هيئة المفوضين بالمحكمة الدستورية العليا المصرية (غير منشور) مشار إليه لدى: محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي: دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، ط١، مطبوعات جامعة الكويت، مجلس النشر العلمي، ١٩٩٩، ص ص (١٦٧، ١٦٩).

الحكومة: " ... أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية"، وإذا كانت الضريبة تعتبر وفقاً للمادة (٦١) من الدستور المصري واجباً وفقاً للقانون، فإن المادة (٤٠) منه أكدت على أن المواطنين لدى القانون سواء، وهم متساوون في الحقوق والواجبات العامة، لا تمييز بينهم في ذلك بسبب الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين أو العقيدة، كما أشارت المحكمة الدستورية العليا المصرية إلى أن مبدأ المساواة أمام القانون مؤداه أنه: " لا يجوز أن تخل السلطان التشريعية أو التنفيذية في مباشرتهما لاختصاصاتهما التي نص عليها الدستور بالحماية المتكافئة للحقوق جميعها، سواء في ذلك تلك التي نص عليها الدستور أو التي ضمنها المشرع، ومن ثم كان هذا المبدأ عاصماً من النصوص القانونية التي يقيم بها المشرع تمييزاً غير مبرر تتنافر به المراكز القانونية التي تتماثل عناصرها، فلا تكون وحدة بنيانها مدخلاً لوحدة تنظيمها، بل تكون القاعدة القانونية التي تحكمها إما مجاوزة باتساعها أوضاع هذه المراكز أو قاصرة بمداهها عن استيعابها"^(١).

إن تطبيق مبدأ المساواة أمام القانون لا يقتصر على التشريع الضريبي وإنما يشمل التشريعات الأخرى، ويمكن النظر إليه باعتباره تطبيقاً لمبدأ المشروعية والذي يقتضي تطبيق القانون دونما تمييز على جميع الأشخاص إذا تماثلت ظروفهم، وبالتالي فإنه ينطوي على معنيين: أحدهما إجرائي ويقتضي أن يطبق القانون بشكل كامل غير جزئي بغض النظر عن حالة الشخص محل التطبيق، وهذا يعني عدم منح أي شخص معاملة تفضيلية أو تمييزية عند تطبيق القانون، أو حرمان أي شخص من حقوقه الإجرائية في الطعن في انطباق القانون عليه، أما المعنى الموضوعي فيرتكز في معاملة الأشخاص المتمثلين في

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية نص الفقرة الأولى من المادة الأولى من القانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤ بفرض ضريبة على أجور ومرتبات العاملين المصريين في الخارج، جلسة ١٩٩٩/١/٢، طعن رقم (٤٣) سنة (١٧) قضائية دستورية عليا، موسوعة أحكام المحكمة الدستورية العليا من عام ١٩٧١ حتى عام ٢٠٠٨، مرجع سابق، ص (٢٤٨٢).

الظروف معاملة متماثلة، ويحمل هذا المبدأ في طياته معاملة الأشخاص غير المتماثلين في ظروفهم معاملة غير متماثلة، ويتطلب أن تكون الغاية من المعاملة غير المتساوية ووسائل تطبيقها تستند إلى مبررات معقولة، وعلى سبيل المثال فإن معاملة ذوي الدخل المرتفع معاملة مختلفة من خلال تطبيق نسب متصاعدة يحقق الاعتبارين معاً، حيث إنه يعد منطقياً في تبرير أن قدرة الفرد على الدفع ترتفع بارتفاع دخله، وفي سن تساعد ضريبي كوسيلة تطبيقية لمراعاة هذا الاختلاف^(١).

وهناك ارتباط وثيق بين المساواة أمام الضريبة والعدالة إلا أن هذا لا ينفي استقلال كل من المفهومين، فالمساواة الضريبية ترتبط بالعدالة الضريبية من جهة اعتبارها مساواة في التضحية وليست مجرد مساواة حسابية، أما العدالة الضريبية فتكمن في البحث عن حل عادل للمشكلة المالية، والمساواة أمام الضريبة تعني توزيع الضرائب على الأشخاص توزيعاً عادلاً، أما العدالة الضريبية فتعني أن يتساوى المواطنون في الأعباء العامة وفقاً للمقدرة التكلفة^(٢)، ومن الأمثلة على الإخلال بالعدالة والمساواة: ما وقع به المشرع الأردني في المادة (١٥/٤/١) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ حيث نصت على إعفاء: "أول (٤٠٠٠) أربعة آلاف دينار من الراتب التقاعدي الشهري الذي يدفعه شخص مقيم" في حين أن المادة (٩) منه نصت على أنه: "أ - للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة، تنزل الإعفاءات التالية من الدخل الإجمالي للشخص الطبيعي المقيم: ١- مبلغ اثني عشر ألف دينار للمكلف، ٢- مبلغ اثني عشر ألف دينار عن المعالين مهما كان عددهم"، ووجه المخالفة الدستورية لقاعدة العدالة والمساواة أن المشرع قد منح إعفاءات ضريبية أكثر للمكلف الذي له دخل من راتب التقاعد مقارنة بغيره من المكلفين

(١) Frans Vanistendael, Chapter 2: Legal Framework For Taxation, Tax Law Design And Drafting, op. cit., p(5).

(٢) محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص (١٦٥).

بالنظر إلى طبيعة الدخل، فالشخص الذي له دخل من التقاعد يستفيد من ميزة إعفاء أول (٤٠٠٠) دينار شهرياً، أي بواقع (٤٠٠٠ × ١٢ شهراً = ٤٨٠٠٠ دينار سنوياً)، وإن تبقى دخل بعد ذلك فإن المكلف سيستفيد من إعفاءات المادة (٩) كغيره من المكلفين بحد أدناه (١٢٠٠٠) دينار، أي أن الحد الأدنى للإعفاءات الممنوحة للمكلف الذي له دخل من راتب التقاعد (٤٨٠٠٠ + ١٢٠٠٠ = ٦٠٠٠٠) دينار إذا كان غير معيل و (٤٨٠٠٠ + ٢٤٠٠٠ = ٧٢٠٠٠) دينار إذا كان معيلاً، بخلاف المكلف الذي له مصدر دخل آخر خاضع للضريبة، حيث إن إعفاءاته إن كان معيلاً ستصل في حدها الأقصى إلى (٢٤٠٠٠) دينار.

ومن الأمثلة على الإخلال بالعدالة والمساواة ما وقع به المشرع الأردني في المادة (١٢/أ/٢) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ حيث نصت على اقتطاع الضريبة من المنبع بالنسبة للدخل (المتحقق من فوائد الودائع والعمولات وأرباح الودائع المشاركة في استثمار البنوك والشركات المالية التي لا تتعاطى بالفائدة والمدفوع لأي شخص من قبل البنوك والشركات المالية في المملكة بنسبة (٥٪) على أن تعتبر هذه المبالغ المقتطعة ضريبة قطعية بالنسبة للشخص الاعتباري غير المقيم والشخص الطبيعي"، ووجه مخالفة الدستور تتمثل من خلال الإخلال بقاعدة العدالة والمساواة حيث إن هذا النص ساوى بين المكلفين من حيث مقدار الاقتطاع، أما التكييف القانوني للاقتطاع فيختلف بحسب الطبيعة القانونية للمكلف بالرغم من وحدة طبيعة الدخل، فإذا كان شخصاً طبيعياً اعتبر المبلغ ضريبة مقطوعة ونهائية وبغض النظر عن إعفاءات المكلف الشخصية والعائلية، أما إذا كان المكلف شخصاً اعتبارياً مقيماً فيعتبر المبلغ المقتطع دفعة على حساب الضريبة.

ومن الأمثلة على الإخلال بالعدالة والمساواة أيضاً ما وقع به المشرع المصري في المادة (١٣) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته - إضافة إلى إعفاء ٥٠٠٠ جنيه المشار إليه في المادة (٧) والذي يتعلق بالدخل الصافي للمكلف من كافة مصادر الدخل المشار إليها في

المادة (٦) - والتي انطوت في الفقرة (١) منها على إعفاء شخصي سنوي مقداره ٤٠٠٠ جنيه، وهذا الإعفاء خاص بالدخل من المرتبات وما في حكمها دون غيرها من مصادر دخل الشخص الطبيعي المشار إليها في المادة (٦)، مما يشكل خروجاً على مقتضيات العدالة والمساواة بالنسبة للمكلفين (الممولين) الذين لهم دخل مماثل من النشاط التجاري أو الصناعي أو النشاط المهني أو غير التجاري أو الثروة العقارية^(١).

رابعاً - الهدف الاجتماعي للضريبة:

أكدت المحكمة الدستورية العليا المصرية على أهمية تحقيق الضريبة أغراضها ومنها الغرض الاجتماعي بقولها: "إن العدالة وإن تعددت صورها وكان مضمونها يتبدل بتغير الزمان والمكان على ضوء القيم التي ارتضتها الجماعة لمفهوم الحق والعدل في بيئة بذاتها وخلال زمن معين، إلا أن تطبيقاتها في نطاق الضريبة تشي ببعض ملامحها الأصلية، وبوجه خاص من خلال زاويتين: أولاهما: أن يكون ممكناً عقلاً ربط عبئها بالأغراض الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المقصودة منها، وثانيهما: ألا يكون فرضها قد تم إخلالاً بحقوق ينبغي أن تخلص لأصحابها"^(٢).

ويعتبر الهدف الاجتماعي لفرض الضريبة من مبررات اعتبار مراعاة الظروف الشخصية والعائلية للمكلف أحد أهم مقومات القانون الضريبي، فبتطور مفهوم علم المالية العامة وباعتبار الضرائب أحد مصادر الإيرادات العامة التي لم

(١) المواد (٦، ٧، ١٣)، الكتاب الثاني: الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، الجريدة الرسمية المصرية، العدد (٢٣) تابع، ٢٠٠٥/٦/٩ بواسطة الموقع الإلكتروني لمصلحة الضرائب المصرية: www.incometax.gov.eg

(٢) حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية المادة الأولى من قانون ضريبة الأيلولة رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩، جلسة ١٢/٥/١٩٩٨، طعن رقم (٢٨) سنة (١٥) قضائية دستورية عليا، موسوعة أحكام المحكمة الدستورية العليا من عام ١٩٧١ حتى عام ٢٠٠٨، مرجع سابق، ص (٢٤٧٤).

تعد مجرد أداة مالية لغايات تغطية النفقات العامة، أي أن الضريبة لم تعد أداة محايدة وإنما أصبحت إحدى الأدوات المالية التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها المختلفة ومن بينها الأهداف الاجتماعية والتي تشمل تنظيم الأسرة وتشجيع النسل ومراعاة الظروف الاجتماعية للمكلف من سكن ونفقات صحية وإعالة، كما تستخدم الضريبة لإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة، ومثال ذلك أن يقرر المشرع تخفيف الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة^(١)، والضريبة على الدخل تفسح المجال لإعفاء ذوي الدخل المنخفض كما تتلاءم مع زيادة الأعباء العائلية وذلك بزيادة الإعفاءات مع زيادة عدد المعالين^(٢).

المطلب الثاني

صلة القانون الضريبي بالقانون المنظم للأحوال الشخصية

يلتقي القانون الضريبي في مصدره الاجتماعي والخصائص التي تقوم عليها ذاتيته مع القانون المنظم للأحوال الشخصية، وبصفة خاصة قانون الأحوال الشخصية، من خلال وحدة الهدف المتمثل بتحقيق العدالة ومراعاة الظروف الشخصية والاجتماعية للأشخاص واهتمامهما بالجوانب المختلفة لقدرة الأشخاص على الدفع، وهذه الصلة القانونية بينهما تنبع بالضرورة من وجود صلة مادية مهدت لها وأدت إليها، حيث إن القانون الضريبي كغيره من القوانين من أبرز خصائص قواعده أنها اجتماعية، أي أنها نابعة من ظروف المجتمع وتتجه نحو مراعاة تلك الظروف من جهة، وتنظيمها من جهة أخرى، كما أن عمومية تلك القواعد تجعل منها أكثر عدالة وموضوعية، وانطلاقاً من هذا

(١) - جهاد الخصاونه ، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط١، عمان: دار وائل للنشر، ١٩٩٩، ص (١٥٩).

(٢) - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سابق، ص (١٣٢).

(٣) نائل عبد الحافظ العواملة، الإدارة المالية العامة بين النظرية والتطبيق، ط٣، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، ١٩٩٧، ص (١٩٢).

سيحرص الباحث على إبراز أهمية المصدر الاجتماعي لهذه الصلة (الفرع الأول)،
دونما إهمال لمصدرها التشريعي (الفرع الثاني) وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول

المصدر الاجتماعي للصلة بين القانون الضريبي والقانون المنظم للأحوال الشخصية

يلعب العامل الاجتماعي دوراً كبيراً في إبراز الصلة بين القانون الضريبي
وتشريعات الأحوال الشخصية بتوسطه في العلاقة بينهما، وحسن إدراك العوامل
الاجتماعية المختلفة التي تؤثر في المجتمع ومراعاتها تشريعياً، وإدراك أهمية
التشريع الضريبي كأداة ضبط وإصلاح للمجتمع، وتكامله مع التشريعات
الأخرى التي تنظم الأحوال الشخصية لأفراده يلعب دوراً كبيراً في تحقيق
أهداف المجتمع المختلفة، والقول بخلاف ذلك يؤدي إلى تعرض المجتمع إلى
نتائج وخيمة يصعب تداركها، فعلى سبيل المثال وفي مجال حماية الأسرة فقد
ساهمت بعض الدراسات الاجتماعية في توجيه التشريعات بوجه عام والقانون
الضريبي بوجه خاص وجهة خاطئة بعيداً عن حماية منظومة الأسرة التقليدية،
وتجاهلت العلاقة الوثيقة بين القانون الضريبي من جهة والتشريعات ذات الصلة
بالأحوال الشخصية من جهة أخرى، ففي عام ١٩٧١ هجر النظام الضريبي
السويدي الاستناد إلى الإقرارات الضريبية المشتركة التي تقدم من قبل
الزوجين، واتجه إلى الاستناد إلى الإقرارات الضريبية الفردية بحيث اعتبر ذلك
التغيير الأعنف اجتماعياً في حينها لأنه تجاهل الظروف العائلية عند حساب
العبء الضريبي، ومفهوم التجاهل (Ignorance) في النظم الضريبية الحديثة
يؤدي إلى التأثير السلبي على الموضوع الذي تم تجاهله (الوضع العائلي)^(١).

(١) Allan C. Carlson, "Swedish Sagas "New Ideas In Family Policy" presentation to Swedish members of Parliament in The Riksdag building, Stockholm, February 19, 2003, at the invitation of The Parliamentary Caucus for Family Values and Human Dignity. through: http://www.profam.org/pub/fia/fia_1704.htm (3 of 7)30/03/2011 10:57: 55.

ومن هذه الدراسات الاجتماعية دراسة بعنوان (المأزق السياسي والاجتماعي) للباحث جانار ميردال (Gunnar Myrdal) ففي محاولته لتفسير ظاهرة انخفاض معدل المواليد في السويد انطلق من افتراض أن علم الاجتماع سوف يظهر ضعف أو فشل المؤسسات الاجتماعية التقليدية (الأسرة)، لذا لابد من إيجاد حلول تتضمن تغييرات جذرية، انطلاقاً من ضرورة تبني سياسات تمنع المشكلات الاجتماعية من الحدوث بدلاً من مواجهتها بعد حدوثها، بحيث يتطلب هذا الجانب الوقائي للسياسة الاجتماعية إعادة بناء جذرية للمؤسسات الاجتماعية، حيث إن الأزمة التي تعرضت لها منظومة الأسرة السويدية عام ١٩٣٠ (Sweden's Family Crisis) والتي ظهرت بصورة شديدة من خلال انخفاض معدل المواليد تعد خير مثال على ما أسماه بالتباطؤ الاجتماعي (social lag)، بحيث إن المؤسسة التقليدية (الأسرة) فشلت في التأقلم مع التطورات والحقائق الاقتصادية والاجتماعية، مما دفعه إلى التنبؤ بأن ذلك سوف يؤدي إلى قيام علم الاجتماع بالتخلي عن منظومة الأسرة التقليدية، وخلقها لواقع جديد مستنداً إلى تغييرات جذرية في السياسة الاجتماعية^(١).

وقد أشار الباحث اللان كارسون (Allan C. Carlson) إلى أن الافتراضات والنتائج التي توصل إليها الباحث جانار ميردال (Gunnar Myrdal) تنطوي على أخطاء جسيمة، فخلافاً لما توصلت إليه الدراسة السابقة، فقد أظهرت الدراسات الاجتماعية الحديثة أهمية الأسرة والزواج، حيث إن الزواج كأساس لمنظومة الأسرة هو التربة الخصبة لنجاح وصحة الأبناء، ولإثبات ذلك فقد أشار إلى مجموعة من النتائج الاجتماعية المهمة والدراسات ذات الصلة بحيث تضمنت ما يلي^(٢):

(١) Gunnar Myrdal, "Social-politikens dilemma", refer to by Allan C. Carlson, Ibid.

(٢) Allan C. Carlson, in "Swedish Sagas "New Ideas In Family Policy" presentation to Swedish members of Parliament in The Riksdag building, Stockholm, February 19, 2003, at the invitation of The Parliamentary Caucus for Family Values and Human Dignity. through: http://www.profam.org/pub/fia/fia_1704.htm (3 of 7)30/03/2011 10:57:55.

١ - أظهرت عدة دراسات اجتماعية ومنها دراسة (M. Daly and M. Wilson) بعنوان (الاعتداءات وغيرها من المخاطر التي يتعرض لها الأطفال الذين لا يعيشون مع والديهما معا) "Child Abuse and Other Risks of Not Living with Both Parents"، أن الأطفال الذين يعيشون في أسرة تقليدية بنيت على رابطة الزواج أقل عرضة للاعتداء الجنسي أو الجسدي أو العقلي مقارنة بالأطفال الذين يعيشون كـربائب (في أسر تتضمن زوج أب أو أم) (stepparent) أو أسر تتكون من والد واحد (single-parent families).

٢ - إن الأطفال الذين يعيشون في كنف الأسر التقليدية أقل عرضة للانتحار أو تعاطي الكحول أو تعاطي المخدرات أو المنبهات، كما أنهم أقل عرضة للجنوح وارتكاب الأفعال الجرمية.

٣ - إن الأطفال الذين يعيشون في كنف الأسر التقليدية أكثر صحة وسعادة وأكثر نجاحاً سواء في تحصيلهم الدراسي أو حياتهم العملية مقارنة بغيرهم من الأطفال.

وهذه الهبات الاجتماعية التي تقدمها الأسرة التقليدية للنشء تمتد لتشمل أطراف العلاقة الزوجية أنفسهم، حيث أظهرت العديد من الدراسات الاجتماعية أنهم الأفضل من حيث الصحة الجسدية والعقلية مقارنة بالأنماط الأخرى للأسر (كالأفراد المتعاشين وغير المتزوجين والمطلقين)، ومن هذه الدراسات دراسة جاك سميث وآخرين بعنوان (العلاقة الزوجية ومخاطر الانتحار) "Marital Status and the Risk of Suicide"^(١).

وقد أظهرت دراسة بعنوان (السياسات الاجتماعية ونواحي التباين الصحي: تحليل شامل للنساء بلا أزواج في بريطانيا والسويد) للباحثة (Margaret Whitehead) وآخرين، أن الأمهات بلا أزواج أقل من حيث المستوى الصحي من الأمهات المتزوجات بالنسبة للسنوات (١٩٧٩ - ١٩٩٥)، حيث إن الأمهات

(١) Allan C. Carlson, "New Ideas In Family Policy" presentation to Swedish members of Parliament, Ibid.

المتزوجات أقل عرضة للمخاطر الصحية من الأمهات بلا أزواج في بريطانيا بنسبة تصل من ٦١٪ إلى ٧٤٪، وفي السويد تتراوح النسبة بين ٣٩٪ إلى ٩٢٪^(١)، كما تبين من خلال دراسة حول "التحليل الاقتصادي لآثار التدين في السويد" عام ١٩٩٧ بأنه كلما ارتفعت نسبة التدين في أي مدينة سويدية كلما انخفضت نسب الطلاق والإجهاض وولادة الأطفال خارج إطار العلاقة الزوجية^(٢).

ويشير الباحث جاري بيكر (Becker, Gary S.) إلى أن الأشخاص يتجهون إلى تأسيس اتحادات اجتماعية فيما بينهم عندما يكون من شأن ذلك تحقيق قدر أكبر من الفائدة لكل منهم، ومفهوم الفائدة الاقتصادية المتأتبة من هذه الترتيبات المشتركة بين الأفراد تشتق من مبدأ التخصص، ويتابعه في ذلك الباحث بتسي ستيفنسن (Stevenson, Betsey) بالقول بأن الأسرة عبارة عن وحدة إنتاجية تنتج السلع في كل من البيت والسوق من خلال وجود شخص متخصص في الواجبات المنزلية في حين يتولى الآخر تقديم الدعم المالي بحيث يغدو الأزواج أكثر فاعلية من الأفراد غير المرتبطين، وباختصار فإن النظريات المختلفة التي بحثت في منظومة الزواج تستند إلى مبدأ أساسي يتمثل في تبادل المنافع، بحيث إن الأفراد يدخلون في ترتيبات اجتماعية متوقعة تعظيم عوائد استثمارهم في تلك الترتيبات، وبعبارة أخرى فإن الأفراد يؤسسون علاقات اجتماعية لأن القيام بذلك يجعلهم في مركز أفضل من وضعهم في ظل غياب تلك العلاقات، وعندما يحدث تغير في تلك الفوائد الاقتصادية المترتبة فإن

(١) Margaret Whitehead, Bo Burstom, and Finn Didericksen, "Social Policies and the Pathways to Inequalities in Health: A Comparative Analysis of Lone Mothers in Britain and Sweden," Social Science and Medicine 50 (2000): 255-70. Refer to by Allan C. Carlson, "New Ideas In Family Policy" presentation to Swedish members of Parliament, Ibid.

(٢) Niclas Berggren, "Rhetoric or Reality? An Economic Analysis of the Effects of Religion in Sweden," Journal of Socio-Economics 26(1997): 571-96. Refer to by Allan C. Carlson, "New Ideas In Family Policy" presentation to Swedish members of Parliament, Ibid.

تلك العلاقة سوف تتغير، بحيث إذا كان مردود تلك العلاقة إيجابياً فإن التعايش الاجتماعي بين الأفراد قد يتحول إلى زواج، أو أن علاقة التعايش يتم تسجيلها رسمياً، أما إذا حدث العكس بأن يكون العائد سلبياً فإن النتيجة سوف تكون الانفصال أو الطلاق، وحيث إن النظريات التي بحثت في منظومة الزواج أشارت إلى أن اختيار الأفراد تأسيس أسرة يستند إلى المنفعة الاقتصادية فإن التشريعات الضريبية الحالية للولايات المتحدة الأمريكية توفر هذه الميزة الاقتصادية للأزواج الذين يقدمون إقرارات مشتركة، ويراعي التشريع الضريبي منح مزايا ضريبية لرب الأسرة غير المتزوج (الأسر التي تتكون من أصل (معيل) واحد)، وهذه المعاملة غير متاحة لجميع أنماط التعايش في الولايات المتحدة (حيث لا يعترف التشريع الفدرالي الضريبي الأمريكي بما يسمى بزواج مثلي الجنس)^(١).

ومن أبرز الأمور التي يمكن أن توضح أهمية الجانب الاجتماعي للعلاقة بين القانون الضريبي والتشريعات التي تحكم الأحوال الشخصية وضرورة مراعاة المشرع الضريبي للأحوال الشخصية والاجتماعية المختلفة، مسألة تناقص معدل المواليد الذي تعاني منه معظم الدول الأوروبية، والدروس التي يمكن استقاداتها من التجربة الأمريكية وبوجه خاص دور التشريعات الضريبية الأمريكية في هذا المجال :

إن الولايات المتحدة الأمريكية هي الدولة المتقدمة الوحيدة التي سجلت زيادة في معدل الخصوبة خلال الأعوام من ١٩٨١ إلى ٢٠٠٠، حيث ارتفع المعدل من ١,٨١ في ١٩٨١ إلى ٢,١ في ٢٠٠٠، ومن الأسباب التي ساهمت في تحقيق ذلك: السياسات التشريعية المحفزة ومنها السياسات الضريبية، حيث تبني المشرع الأمريكي إمكانية توحيد الدخل بين الزوجين (أي محاسبتهما

(١) Cano, Cynthia Rodriguez and Khanna, Aman, "Family Structure Choice: Taxation As An Incentive To Change", Proceedings of ASBBS, Vol. 16, no. 1, ASBBS Annual Conference: Las Vegas, February 2009, pp(2,5-6).

ضريبيا بصورة مشتركة^(١)، حيث إن المشرع الأمريكي ما يزال يتطلب من الزوجين تقديم إقرار ضريبي مشترك (Joint Tax Return) بحيث تتم معاملة الزوجين باعتبار ما بينهما شراكة اقتصادية حقيقية، بحيث يراعى الأزواج المعالين الذين يكرسون أنفسهم للعمل داخل البيت للعناية بالأطفال مثلا، وهذا دليل واضح على أن القانون الضريبي الأمريكي شجع على ارتفاع نسبة الزواج والتوالد خلال تلك الفترة، كما تضمن ذلك التشريع إعفاءات وخصومات ضريبية متعلقة بالأطفال، ومن الجدير ذكره هنا فيما يتصل بالعلاقة بين الإعفاءات الضريبية المرتبطة بالإعالة ونسبة الخصوبة (معدل التوالد) ثبوت وجود أثر إيجابي لتلك الإعفاءات على نسبة الخصوبة بحيث إن العلاقة بينهما طردية، فقد أشارت الباحثة لسلي وتنجتون (Leslie Whittington) أن زيادة الإعفاءات بنسبة ١٠٪ تؤدي إلى ما يزيد على ٨٪ ارتفاع في المواليد^(٢).

وفي الأردن أظهرت إحدى الدراسات التي تناولت موضوع الجانب الاجتماعي للعلاقة بين قانون ضريبة الدخل - وبصفة خاصة المواد المتعلقة بالإعفاءات الشخصية والعائلية - وحجم الأسرة وأعداد المساكن في المملكة، وجود أثر إيجابي للإعفاءات الشخصية والعائلية على سياسة الإنجاب والنسل، حيث إن قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ كان يقصر إعفاءات الأبناء مثلاً على أربعة أبناء، وما لبث المشرع أن تخلى عن ذلك السقف في القانون رقم (٣٤) لسنة ١٩٨٢ والقوانين والتعديلات اللاحقة، وقد دعت تلك الدراسة إلى إعادة النظر في الإعفاءات الشخصية والعائلية لتحقيق انسجام قانون ضريبة

(١) وهو ما يسمى بمفهوم تقاسم الدخل أو فرض الضريبة على الزوجين بصورة مشتركة (The Joint Taxation Of Married Couples, Also Known As Income Splitting) وقد أسماه المشرع الأردني الإقرار الضريبي المشترك في المادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩.

(٢) Leslie Whittington, "Taxes and the Family: The Impact of the Tax Exemption for Dependents on Marital Fertility," Demography 29(May 1992): 220-21. Refer to by Allan C. Carlson, "New Ideas In Family Policy" presentation to Swedish members of Parliament, Ibid.

الدخل مع السياسة السكانية في المملكة والتي تدعو إلى تنظيم النسل لا أن تعارضها أو تهدف إلى تحقيق نتائج تخالفها، حيث ظهر من خلال الدراسة أن قانون ضريبة الدخل (في حينها) يشجع على زيادة الإنجاب من خلال وفرة الإعفاءات الشخصية والعائلية، في حين أن السياسة السكانية في الأردن تهدف إلى تنظيم النسل^(١).

الفرع الثاني

المصدر التشريعي للصلة بين القانون الضريبي والقانون المنظم للأحوال الشخصية

حرص الدستور الأردني على أن يتم تنظيم مسائل الأحوال الشخصية بقانون خاص بها بحيث يستند إلى أحكام الشريعة الإسلامية، حيث نصت المادة (١٠٥) منه على ما يلي: "للمحاكم الشرعية وحدها حق القضاء وفق قوانينها الخاصة في الأمور الآتية: (١) مسائل الأحوال الشخصية للمسلمين، (٢) قضايا الدية إذا كان الفريقان كلاهما مسلمين، أو كان أحدهما غير مسلم ورضي الفريقان أن يكون حق القضاء في ذلك للمحاكم الشرعية، (٣) الأمور المختصة بالأوقاف الإسلامية"، وقد أكدت المادة (١٠٦) على ارتباط الأحوال الشخصية للمسلمين بأحكام الشريعة الإسلامية، حيث نصت على ما يلي: "تطبق المحاكم الشرعية في قضائها أحكام الشرع الشريف"، كما أكد الدستور المصري على اعتبار مبادئ الشريعة الإسلامية المصدر الرئيس للتشريع، مراعيًا بذلك أهمية التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع ككل، واعتبار الأسرة أساساً للمجتمع مشيداً ببناءها بمراعاة الدين والأخلاق والوطنية، والحفاظ على الطابع الأصيل للأسرة المصرية وما يتمثل فيه من قيم وتقاليد، مع ضرورة تأكيد هذا الطابع وتنميته في العلاقات داخل المجتمع المصري، وحماية الدولة

(١) محمد سلامة الخوالدة، "أثر الإعفاءات الضريبية على عدد المساكن وحجم الأسرة في الأردن للأعوام (١٩٨٤-١٩٩٤)"، رسالة ماجستير في الدراسات السكانية، الجامعة الأردنية، (غير منشورة)، تموز ١٩٩٦، صص (٣١، ١٢، ٧٣).

الأمومة والطفولة ورعايتها للنشء والشباب من خلال توفير الظروف المناسبة لتنمية ملكاتهم، ومراعاة الدولة التوفيق بين واجبات المرأة نحو الأسرة وعملها في المجتمع ومساواتها بالرجل في ميادين الحياة السياسية والاجتماعية والثقافية والاقتصادية، دون إخلال بأحكام الشريعة الإسلامية^(١).

وتجسيدا لهذه المبادئ الدستورية المرتبطة بالشريعة الإسلامية فقد استمد قانون الأحوال الشخصية الأردني المؤقت رقم (٣٦) لعام ٢٠١٠ موضوعاته من أحكام الشريعة الإسلامية بنصوص صريحة، محيلاً فيما لم يرد النص عليه إلى العمل بالقول الراجع من مذهب الإمام أبي حنيفة؛ حيث نصت المادة (٣٢٥) منه على ما يلي: "ما لا ذكر له في هذا القانون يرجع فيه إلى الراجع من مذهب أبي حنيفة، فإذا لم يوجد حكمت المحكمة بأحكام الفقه الإسلامي الأكثر موافقة لنصوص هذا القانون"، وقد تضمنت المواد (٥٩-٧١، ١٥١، ١٨٧-١٩٥، ١٩٧، ١٩٨) منه الأحكام التفصيلية المتعلقة بنفقة الزوجة والأبناء والوالدين ونفقة الصغار الفقراء وكل كبير فقير على من يرثهم من أقاربهم بحسب حصصهم الإرثية^(٢)، وقد احتوت القوانين المصرية المتعددة النظم لمسائل الأحوال الشخصية أحكاماً مشابهة تشمل نفقة الزوجة والوالدين والأبناء والأقارب، وكذلك الإحالة إلى الراجع من مذهب أبي حنيفة^(٣).

(١) المواد (٢، ٧، ٩، ١٠، ١١)، الدستور المصري لعام ١٩٧١ وتعديلاته، مرجع سابق.

(٢) المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الأحوال الشخصية الأردني رقم (٣٦) لسنة ٢٠١٠، مرجع سابق.

(٣) رغم تعدد التشريعات والتعديلات المصرية ذات الصلة بالأحوال الشخصية إلا أنه يمكن تتبع أحكام النفقة في النصوص التالية: المادة (١) المتعلقة بنفقة الزوجة من القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٢٠ الخاص بأحكام النفقة وبعض مسائل الأحوال الشخصية (موسوعة مبارك التشريعية، ص ٤١)، والمادة (١٨ مكرراً ثانياً) من مرسوم بقانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٢٩ الخاص ببعض أحكام الأحوال الشخصية (موسوعة مبارك، ص ٥٠) والمتعلقة بنفقة الصغير بحيث تستمر نفقة الأولاد على أبهم إلى أن تتزوج البنت أو تكسب ما يكفي نفقتها، وإلى أن يتم الابن الخامسة عشرة من عمره قادراً على الكسب المناسب، فإن أتمها عاجزاً عن الكسب لآفة بدنية أو عقلية أو بسبب طلب =

يتضح مما سبق استهداف المشرع في قانون الأحوال الشخصية تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال الحرص على إدامة الروابط الأسرية، بحيث تشمل الجانب المعنوي والجانب المادي معاً، أي أن المشرع الأردني وكذلك المصري قد جسدا مراعاة تحقيق العدالة الاجتماعية والحفاظ على بنية الأسرة من خلال تكريس أحكام النفقة الشرعية قانونياً، بحيث يلتزم رب الأسرة بالإنفاق على زوجه وأبنائه وأقاربه التزاماً قانونياً وشرعياً في الوقت نفسه، من هنا يتضح أن قانون ضريبة الدخل وقوانين الأحوال الشخصية يلتقيان في الهدف المتعلق بتحقيق العدالة الاجتماعية، ويلتقيان أيضاً بالنظر إلى طبيعة الالتزامات التي رتبها كل منهما، فقانون الأحوال الشخصية رتب التزاماً مالياً على رب الأسرة يتمثل بالإنفاق على أعضائها، وهذه النفقة بالضرورة تؤثر على قدرة هذا الشخص على الدفع، وقانون ضريبة الدخل رتب بدوره التزاماً مالياً على رب الأسرة باعتباره مكلفاً (ممولاً) في نظر ذلك القانون، مع مراعاة الخصوصية الخاصة التي تميز قانون ضريبة الدخل من زاوية نطاق العدالة الاجتماعية بالنسبة لهذا القانون، حيث يعد نطاق العدالة الاجتماعية في قانون ضريبة الدخل

= العلم الملائم لأمثاله ولاستعداده، أو بسبب عدم تيسر هذا الكسب استمرت نفقته على أبيه، وكذلك المواد (١، ٣) التي تضمنت الإشارة إلى نفقة الزوجة والأبناء والوالدين من القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٧٦ بشأن تعديل أحكام بعض النفقات (موسوعة مبارك، هامش ص ٤١)، وقد أشارت المادة الثالثة من قانون رقم ١ لسنة ٢٠٠٠ بإصدار قانون تنظيم بعض أوضاع وإجراءات التقاضي في مسائل الأحوال الشخصية إلى ما يلي: (تصدر الأحكام طبقاً لقوانين الأحوال الشخصية والوقف المعمول بها، ويعمل فيما لم يرد بشأنه نص في تلك القوانين بأرجح الأقوال من مذهب الإمام أبي حنيفة) (موسوعة مبارك، ص ٢) والمواد (٧١، ٧٢) من قانون تنظيم بعض أوضاع وإجراءات التقاضي في مسائل الأحوال الشخصية والتي تضمنت الإشارة إلى نفقة للزوجة أو المطلقة أو الأولاد أو الأقارب (موسوعة مبارك، ص ١٨).

– جمهورية مصر العربية، موسوعة مبارك التشريعية، إعداد مجلس الشعب المصري، من خلال موقع البرلمان المصري الإلكتروني: <http://www.parliament.gov.eg>

أكثر شمولاً منها في قانون الأحوال الشخصية باعتبار أن العدالة الضريبية ليست مجرد هدف، وإنما تعد أيضاً أساس نشأة الالتزام الضريبي.

وطالما أن قانون ضريبة الدخل يقوم على العدالة والمساواة ومراعاة القدرة على الدفع والاهتمام بالجانب الاجتماعي فلا بد أن يحصل نوع من الانسجام بين قانون ضريبة الدخل من جهة وقانون الأحوال الشخصية من جهة أخرى، وضرورة هذا الانسجام تقتضيها ذات الاعتبارات التي يقوم عليها النظام الضريبي الجيد، فطالما أن المشرع قد فرض سلسلة من الالتزامات ذات الأثر المالي والمتصلة اتصالاً وثيقاً بأسرة المكلف فمن باب أولى ألا يغلق المشرع عينيه عندما يستهدف فرض ضريبة دخل على ذات المكلف، لأن تلك الالتزامات الواردة في قانون الأحوال الشخصية تنتقص بالضرورة من قدرة المكلف على الدفع، بل إنها قد تبلغ من الجسامة بحيث تخرج الشخص من نطاق التكليف الضريبي وتدخله في نطاق الأشخاص المعوزين الذين تستهدفهم الدولة عادة بدعمها ورعايتها الاجتماعية.

ويرى الباحث أن لا مجال للقول هنا بأن التشريع الضريبي قد يستهدف بصورة غير مباشرة الحد من بعض الظواهر الاجتماعية كزيادة حجم الأسرة على متوسط حجم الأسرة الوطني أو الحد من ظاهرة تعدد الزوجات، ذلك أن الأصل في الأمور الإباحة، ولا يعقل أن يبيح المشرع الزواج وما ينتج عنه من توالد ثم يأتي فيعاقب على عدد الأبناء أو عدد الزوجات من خلال عدم الاعتراف بأن النفقة التي تنفق على بعض الأبناء أو بعض الأزواج (في حال تعدد الزوجات) من شأنها أن تنتقص من قدرة المكلف على الدفع، والقول بخلاف ذلك يناقض مفهوم العدالة الضريبية ومبدأ مراعاة قدرة الأفراد على الدفع، فلا يمكن دستورياً الخروج على قاعدة العدالة الاجتماعية بحجة حاجة الدولة إلى المال.

إن إبراز الصلة بين قانون ضريبة الدخل والتشريعات التي تحكم الأحوال الشخصية إنما يهدف بالدرجة الأولى إلى تعزيز الدور الذي تلعبه التشريعات الضريبية بوجه عام وقانون ضريبة الدخل بوجه خاص في حماية الأسرة

بمفهومها التقليدي والتأثير الإيجابي على بنية المجتمع ككل؛ حيث إن عدم إدراك خصوصية هذه الصلة قد تؤدي بالنتيجة إلى التأثير على رغبة الأفراد بالزواج وبالنتيجة توازن منظومة الزواج بحيث تؤثر على قرار الارتباط بحد ذاته، فضلاً على قرار اختيار الشريك الآخر^(١) (البحث عن زوجة عاملة أو غير عاملة مثلاً)، كما قد يؤدي إلى أن تصبح ضريبة الدخل بمثابة عقوبة على الزواج "Marriage Penalty" أو ضريبة على الزواج "Tax On Marriage" أي قد تؤدي إلى جعل الأزواج يدفعون ضريبة أكثر من تلك التي كان يمكن أن يدفعها كل منهما قبل الزواج، وخاصة في حالة عمل كل من الزوجين، أو وجود مصادر دخل أخرى لكل منهما. أو ضريبة على العزوبية "Tax on Remaining Single" خاصة إذا كان الزوج سوف يتلقى معاملة ضريبة أفضل في حالة زواجه مقارنة بالمكلف غير المتزوج^(٢)، وسيحرص الباحث على توضيح ذلك الجانب عند معالجة الإصلاح الضريبي في كل من مصر والأردن.

(١) Robert A. Pollak, "Family Bargaining and Taxes: A Prolegomenon to the Analysis of Joint Taxation", October 2007, Bonn, Germany: Institute for the Study of Labor (IZA), p.(36).

(٢) Michael McIntyre and Oliver Oldman, "Taxation of the Family in a Comprehensive and Simplified Income Tax", Harvard Law Review, Vol. 90, No. 8, June 1977, (Cambridge, Massachusetts: The Harvard Law Review Association, 1977), pp (1586-1588).

المبحث الثاني مقومات المعاملة الضريبية للأسرة في قانون ضريبة الدخل

إن الحديث عن مقومات المعاملة الضريبية للأسرة في هذا المبحث سينطلق من مقومات النظام القانوني للدولتين محل الدراسة المقارنة، خاصة فيما يتعلق بمفهوم الأسرة المقصودة سواء أكانت أسرة نواة تقتصر على العلاقة بين الزوجين وأبنائهما أم أسرة ممتدة تراعى فيها العلاقة بين الأصول والفروع والأقرباء حتى درجة معينة.

ومن الجدير ذكره أن مفهوم الأسرة يختلف من تشريع إلى آخر حسب موضوع التشريع والغاية منه؛ لذا نجد قانون الحماية من العنف الأسري الأردني مثلاً قد جعل مصطلح الأسرة يشمل: - الزوج والزوجة بعقد زواج شرعي وأبنائهم وأحفادهم ، ب- أبناء أحد الزوجين من زواج شرعي آخر ، ج- والد ووالدة أي من الزوجين ، د- الإخوة والأخوات لأي من الزوجين، هـ- الشخص المشمول بحضانة أسرة بديلة ممن لم يتم الثامنة عشرة من عمره وفقاً لأحكام أي تشريع نافذ المفعول^(١)، بينما نجد أن قانون الضمان الاجتماعي المصري حدد المقصود بمصطلح الأسرة بأنه: كل مجموعة مكونة من زوج وزوجة وأولاد أو بعض أفراد هذه المجموعة إذا كانوا في معيشة واحدة ولو اختلفت محال الإقامة، أما كلمة الأولاد فيقصد بها الأبناء المعالون والبنات المعالات بحيث تشمل بدورها: ١- الذكور الذين لا تزيد سنهم على ١٥ سنة، والبنات حتى يتزوجن أو يلتحقن بعمل، ٢- الذين لم يتجاوز سنهم ٢١ سنة وملتحقون بمراكز التدريب الخاضعة للإشراف الحكومي أو لإشراف هيئات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة أو وحدات القطاع العام ولم يتزوجوا أو

(١) المادة (٣)، قانون الحماية من العنف الأسري الأردني رقم (٦) لسنة ٢٠٠٨، الجريدة الرسمية، العدد (٤٨٩٢)، ٢٠٠٨، ص (٨٢١).

يلتحقوا بعمل، ٣ - الذين لم يتجاوز سنهم ٢٦ سنة وملتحقون بمدارس أو معاهد أو جامعات ولم يتزوجوا أو يلتحقوا بعمل^(١)، فكما ذكر أعلاه فإن اختلاف تحديد المقصود بالأسرة مرده اختلاف موضوع التشريع والغاية منه، إلا أنه ولغايات قانون ضريبة الدخل، وحيث إن محور الاهتمام في هذا البحث ينطلق من كون قوانين الأحوال الشخصية تفرض نفقة على رب الأسرة (باعتباره مكلفاً ضريبياً) بحيث تشمل بالضرورة زوجته ووالديه وأبنائه وقد تتسع لتشمل الأقرباء ممن يرثهم المكلف^(٢)، وهذا الالتزام سيؤثر بالضرورة على قدرته على الدفع باعتبارها الأساس الذي يبنى عليه كل نظام ضريبي عادل، كما سبق توضيحه في المبحث الأول.

إن اعتبارات المنطق القانوني تقتضي من السلطة التشريعية أن تراعي الانسجام بين مختلف التشريعات التي تعمل على سنّها بوجه عام، وبالنسبة للصلة بين قانون ضريبة الدخل وقانون الأحوال الشخصية بوجه خاص، وقد كان قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته (الملغى اعتباراً من السنة المالية ٢٠١٠) يرتبط بقانون الأحوال الشخصية بصلة وثيقة جسدتها المادة (١٣/أ) والتي كانت تنص على مجموعة من الإعفاءات الشخصية والعائلية بحسب درجة القرابة، وبموجبها منحت الزوجة والأبناء والوالدين نصيباً من الإعفاءات يفوق غيرهم من المعالين، وقد كانت المادة المذكورة قد ربطت مسألة قبول الإعالة باشتراط أن تكون من مسؤولية المكلف شرعاً، كذلك الأمر بالنسبة للمادة (١٤) والتي كانت تمنح طائفة من الإعفاءات

(١) المادة (٣)، قانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٧٧ بإصدار قانون الضمان الاجتماعي وتعديلاته حتى القانون رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٠، موسوعة مبارك التشريعية، مرجع سابق، ص (٥٧٦).

(٢) وهذا المفهوم استوحاه الباحث من المواد ٥٩ (نفقة الزوجة على زوجها)، ١٨٧-١٩٥ (نفقة الأبناء)، ١٩٧ (نفقة الوالدين)، ١٩٨ (نفقة الصغار الفقراء وكل كبير فقير على من يرثهم من أقاربهم بحسب حصصهم الإرثية) من قانون الأحوال الشخصية الأردني المؤقت رقم (٣٦) لسنة ٢٠١٠.

للمكلف أو من يعيله شرعاً^(١)، كما كانت المادة (٨٨) من القانون المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته قبل إلغائه قد راعت - ولو جزئياً - الأعباء العائلية على المكلف حيث كان الإعفاء الشخصي للمكلف (الممول) الأعزب (٢٠٠٠) جنيه سنوياً، و(٢٥٠٠) جنيه سنوياً للمكلف المتزوج ولا يعول أولاداً أو غير متزوج ويعول أولاداً، و(٣٠٠٠) جنيه سنوياً للمكلف المتزوج ويعول ولداً أو أكثر، فهل ما زال قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ وقانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ يحافظان على تلك العلاقة بقانون الأحوال الشخصية؟ وهل راعى قانون ضريبة الدخل الجديد في كل من الأردن ومصر طبيعة العلاقة التي تربط بين أفراد الأسرة الواحدة سواء من خلال منظومة الإعفاءات الضريبية أو غيرها من صور المعاملة الضريبية؟

- (١) كانت المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته الملغى بموجب القانون رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ تنص على ما يلي: "للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة:
- (٢) أ- يتمتع الشخص الطبيعي المقيم بالإعفاءات التالية: مبلغ ١٠٠٠ دينار إعفاء "شخصياً"، مبلغ ١٠٠٠ دينار عن زوجة على ألا يتكرر ذلك لأي منهما، مبلغ ٥٠٠ دينار عن كل ولد من أولاده يتولى إعالته وعن كل من والديه إذا تولى إعالته، مبلغ ٢٠٠ دينار عن كل شخص تكون إعالته من مسؤولية المكلف شرعاً وبحد أقصاه ١٠٠٠ دينار، ويشترط في ذلك ألا يمنح الإعفاء عن الشخص المعال الواحد لأحكام من مكلف معيل واحد.
- (٣) كما كانت المادة (١٤) من ذات القانون الملغى تنص على أنه: "للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة:-
- (٤) د- يعفى من الضريبة المبلغ الذي يدفعه المقيم أجراً لعملية جراحية أجريت في المملكة له أو لمن يعيله شرعاً، وكذلك المبلغ الذي يدفعه لاستشفاء أي منهم في أحد مستشفيات المملكة.
- (٥) هـ- يعفى من الضريبة المبلغ الذي يدفعه المقيم للمعالجة والاستشفاء من الأمراض المستعصية له أو لمن يعيله شرعاً...
- (٦) و- يعفى من الضريبة المبلغ الذي يدفعه المقيم عن عملية جراحية أجريت له في خارج المملكة أو لمن يعيله شرعاً...

وهل راعى المشرع طبيعة العلاقة التي تربط بين الزوجين مدركاً مسؤوليته رب الأسرة عند تحديد الالتزامات الضريبية؟ وهل تنبه المشرع إلى إمكانية استغلال طبيعة العلاقة التي تربط بين أفراد الأسرة الواحدة للتحايل على أحكام القانون من خلال إجراء معاملات صورية بهدف التخلص من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً؟

وللإجابة عن التساؤلات السابقة يمكن تقسيم مقومات المعاملة الضريبية للأسرة إلى مطلبين: المطلب الأول ويتضمن معالجة موضوع الإعفاءات الضريبية الشخصية والأسرية، أما المطلب الثاني فيتم تخصيصه لمعالجة الالتزامات الضريبية المترتبة على رب الأسرة عن أفراد أسرته.

المطلب الأول الإعفاءات الضريبية الشخصية والأسرية والإصلاح الضريبي المزعوم

إن اعتراف المشرع الضريبي بالأعباء الشخصية والعائلية المترتبة على المكلف يساهم في إبراز شخصية الضريبة والانسجام مع كون ضريبة الدخل من الضرائب المباشرة، والتي لا بد أن تراعي ظروف المكلف الشخصية والعائلية، فتحقق بذلك اعتبارات العدالة الاجتماعية وتراعي قدرة الفرد على الدفع.

وبالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل للدول محل الدراسة نجد أن المشرع قد فرق بين تكاليف الدخل واستعمالاته، حيث أجاز تنزيل الأولى من الدخل القائم ضمن قيود و شروط تفصيلية حددها، ولم يجز تنزيل الثانية (استعملات الدخل) نظراً لعدم مساهمتها في إنتاج الدخل القائم وعدم توافر شروط النفقة المقبولة ضريبياً فيها، حيث نصت المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل الأردني على أن: "تنزل للمكلف المصاريف المقبولة بما في ذلك..." وقد عرفت المادة (٢) منه المقصود بمصطلح (المصاريف المقبولة) بأنها: المصاريف والنفقات التي أنفقت أو استحققت - كلياً وحسراً - خلال الفترة الضريبية لغايات إنتاج دخل خاضع للضريبة، والتي يجوز تنزيلها من الدخل الإجمالي وفق أحكام هذا

القانون، في حين لم تجز المادة (٧/ح) تنزيل (المصاريف المنزلية أو الشخصية أو الخاصة)^(١)، وتعتبر الفقرة (ح) من قبيل النصوص التوضيحية التي لا تضيف حكماً جديداً، وحذفها لا يؤدي إلى قبول تنزيل تلك المصاريف، أما المشرع المصري فقد تناول في المادة (٢٢) من قانون الضريبة على الدخل لعام ٢٠٠٥ معالجة المصاريف الإنتاجية التي يجوز تنزيلها للوصول إلى الدخل الصافي، قاصراً إياها على جميع المصاريف والتكاليف اللازمة لتحقيق الأرباح على أن تكون مرتبطة بالنشاط الخاضع ولازمة لمزاولته، وأن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، باستثناء التكاليف والمصاريف التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات^(٢).

ولم يعترف المشرع بأي من المصاريف المنزلية أو الشخصية أو العائلية أو الخاصة، ولم يقبل تنزيل أي نفقة أو مصروف يتكبده المكلف لإطعام أو كسوة عائلته أو لشراء أي سلعة خاصة مهما كان نوعها، إضافة إلى الأقساط المدرسية المدفوعة لتعليم أبنائه في المرحلة المدرسية^(٣)، إلا أن عدم جواز تنزيلها كنفقة لا يمنع من جواز تنزيلها جزئياً أو كلياً سواء بصورة فعلية أو افتراضية باعتبارها من قبيل الإعفاءات الضريبية وخاصة تلك المرتبطة بأسرة المكلف.

والحديث عن الإعفاءات الشخصية والأسرية في الدول محل الدراسة يتطلب الإشارة إلى التطور التشريعي لتلك الإعفاءات في التشريعات المتعاقبة خاصة في ظل سلسلة الإصلاحات الضريبية التي شهدتها تلك الدول، ومن ثم مدى اعتبار هذا التطور من قبيل الإصلاح الضريبي فعلاً.

(١) المادتان (٥، ٧)، قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩، مرجع سابق.

(٢) المادة (٢٢)، قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، مرجع سابق.

(٣) محمد أبو نصار ومحفوظ مشاعلة وفراس الشهوان، الضرائب ومحاسبتها، ط١، ١٩٩٦، ص (١٥٦).

ويرى الباحث ابتداءً أن الإصلاح بوجه عام، والإصلاح الضريبي بوجه خاص لا يعني التعديل لمجرد التغيير، كما لا يعني بالضرورة أن يكون النظام الضريبي القائم معيباً وغير صالح، وإنما الإصلاح يتضمن نزعة نحو التحديث وتلافي العيوب وجعل النظام الضريبي أداة إصلاح ومحل إصلاح في الوقت نفسه، حيث يعد أداة إصلاح من خلال الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي يسعى إلى تحقيقها، ويعد محل إصلاح من خلال إجراء سلسلة من المراجعات الدورية للنظام الضريبي تكفل ضمان تحقيقه لأهدافه الدستورية وعدم خروجه عنها، والإصلاح عملية مستمرة رائدها تعزيز أهداف النظام الضريبي التي لا بد أن تلتقي بصورة أو بأخرى بمقومات المجتمع والظروف الشخصية والاجتماعية لأفراده، وقد شهدت الأردن ومصر سلسلة جهود متواصلة في سبيل تحقيق الإصلاح الضريبي من خلال جعل النظام الضريبي أكثر فاعلية وعدالة ومراعاة للتطورات في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية التي مر بها المجتمعان الأردني والمصري، وسيحرص الباحث في الفرعين التاليين على معالجة موضوع الإعفاءات الشخصية والأسرية قديماً وحديثاً، ومدى تأثيرها بالتطورات التشريعية التي شهدتها الدول محل الدراسة في ضوء الدعوات المتعاقبة إلى إصلاح النظام الضريبي، فهل التطورات الأخيرة في موقف قانون ضريبة الدخل من الإعفاءات الشخصية والأسرية تعد تقدماً وإصلاحاً، أم أن التقدم والإصلاح المزعوم يعد تراجعاً ونكوصاً على الأعقاب؟

إن الإجابة عن هذه التساؤلات في إطار الجهود الإصلاحية المتعاقبة في كل من مصر والأردن تقتضي التعرض للحديث عن الإعفاءات الضريبية الشخصية والأسرية في الأردن والإصلاح الضريبي المزعوم وذلك في الفرع الأول، مع تخصيص الفرع الثاني للحديث عن الإعفاءات الضريبية الشخصية والأسرية في مصر وما طرأ عليها من إصلاحات:

الفرع الأول الإعفاءات الضريبية الشخصية والأسرية والإصلاح الضريبي الأردني المزعوم

إن الحديث عن الإعفاءات الضريبية الشخصية والأسرية في قانون ضريبة الدخل الأردني، يقتضي التعرف على موقف المشرع في القانون رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته (الملغى) والإصلاحات الضريبية المتعاقبة التي حدثت وما خلفته من آثار على واقع المعاملة الضريبية للأسرة، وهذا يتطلب الحديث عن واقع التشريع الضريبي الأردني (ما قبل الإصلاح الضريبي وما بعده).

البند الأول - الإعفاءات الضريبية الشخصية والأسرية ما قبل الإصلاح الضريبي:

كان قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته (الملغى)، والذي تم العمل به حتى نهاية السنة المالية ٢٠٠٩، قد عالج في المادة (١٣) منه مسألة الإعفاءات الشخصية والأسرية وتوسع في المادة (١٤) ليشمل سلسلة من الإعفاءات المالية المرتبطة بالمكلف وأسرته، فقد كانت المادة (١٣) تشمل منح المكلف إعفاءً ضريبياً شخصياً (إعفاء الحد الأدنى للمعيشة) مقدراه ألف دينار، وإعفاء الزوج ومقداره ١٠٠٠ دينار، حيث كان يمنح للمكلف عن زوجه على ألا يتكرر ذلك لأي منهما، ويعتبر هذا الإعفاء وفقاً لممارسات دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية إعفاء منحه المشرع للمكلف عن زوجه بحيث إذا كانت الزوجة مكلفة وكان هذا الإعفاء قد منح للزوج المكلف عن ذات السنة فيعتبر بمثابة الإعفاء الشخصي للزوج المكلف عن زوجته، ولا يجوز منحه مرة أخرى للزوجة المكلفة باعتباره إعفاء شخصياً مستقلاً لها، ومن الجدير بالذكر أن هذا الإعفاء كان يقرأ بصورتين: الصورة الأولى والمعمول بها باعتبار (مبلغ ١٠٠٠ دينار عن زوجه) إعفاء عن زوج المكلف بحيث إن كلمة زوجه تشمل الزوج والزوجة بحيث لا يتكرر ذلك لأي منهما فيقتصر فيها أثر كلمة (زوجه) على إعطاء الزوج المكلف هذا الإعفاء عن زوجة واحد أو للزوجة المكلفة عن

زوجها إذا كان لا يعمل، أما الصورة الثانية والتي لم تأخذ بها دائرة ضريبة الدخل والمبيعات فهي تقوم على اعتبار هذا الإعفاء مرتبباً بالزوجية باعتباره إعفاء مستقلاً عن الإعفاء الشخصي، بحيث إذا كان كل من الزوجين مكلفاً في نظر القانون فإن هذا الإعفاء المرتبب بالزوجية يمنح لأحدهما دون أن يؤثر على تمتع الزوج الآخر بالإعفاء الشخصي الخاص به، إلا أن إلقاء نظرة سريعة على سياق المادة (١٣) الملغاة تؤكد بأن المشرع لم يقصد هذا الفهم حيث ختمت الفقرة (أ) بالعبارة التالية: "يشترط لمنح الإعفاء المتعلق بالزوجة والأولاد والأبوين والمعالين لغير الأردني أن يكونوا مقيمين في المملكة"، أي أن المشرع أكد صراحة على أن المقصود بمبلغ ١٠٠٠ دينار المتعلق بالزوج والوارد في الفقرة (أ) الإعفاء المتعلق بشخص الزوجة وليس باعتباره إعفاء اجتماعياً متعلقاً بالزوجية كرابطة.

أما فيما يتعلق بإعالة الأصول والفروع والأقارب فقد كان المشرع الأردني يفرق بين أصول المكلف وفروعه من الدرجة الأولى، حيث كان ينص على منح إعفاء قدره ٥٠٠ دينار عن كل ولد يتولى المكلف إعالته دون وضع حد أقصى للإعفاء المرتبب بالأبناء وعن كل من والديه إذا تولى إعالته، أما بالنسبة لغيرهم من الأشخاص الذين تكون إعالتهم من مسؤولية المكلف شرعاً فقد نص المشرع على منح إعفاء مقداره ٢٠٠ دينار عن كل شخص تكون إعالته من مسؤولية المكلف شرعاً وبحد أقصاه ١٠٠٠ دينار (مع مراعاة إن الزوجة الثانية إلى الرابعة تدرج وفقاً لممارسات دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ضمن هذا الإعفاء^(١))، وقد كان يشترط لمنح الإعفاء المتعلق بالزوجة والأولاد والأبوين والمعالين لغير الأردني أن يكونوا مقيمين في المملكة، بحيث كان الشخص الطبيعي الأردني غير المقيم يتمتع بالإعفاءات الخاصة بالزوجة والأولاد والمعالين المقيمين في المملكة إذا كان هذا الشخص مسؤولاً عن إعالتهم.

(١) عادل الحيارى، الضريبة على الدخل العام: دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه منشورة، ط١، جامعة القاهرة، مطابع مؤسسة الأهرام، ١٩٦٨، ص(٤١٧).

ومن الإعفاءات الأخرى وثيقة الصلة بالمكلف وأسرته والتي كان يحتويها القانون الملغى:

١ - إعفاء الدراسة فوق مستوى شهادة الدراسة الثانوية العامة: حيث كان الشخص الطبيعي الأردني يتمتع بإعفاء قدره (٢٠٠٠ دينار) في السنة إذا كان مكلفاً وكان طالباً غير مبعوث في جامعة أو كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى شهادة الدراسة الثانوية العامة، كما يسمح للشخص الطبيعي الأردني بإعفاء قدره (٢٠٠٠ دينار) في السنة لقاء الإنفاق على دراسة كل ولد من أولاده أو على دراسة حفيده أو زوجه أو أخيه أو أخته ممن يتولى إعالتهم، وكان أي منهم غير موفد في بعثة ولا يستطيع الإنفاق على دراسته وكان طالباً يدرس في جامعة أو في كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى شهادة الدراسة الثانوية العامة، وإذا تعدد الأشخاص الذين ينفقون على دراسة طالب واحد غير موفد في بعثة فيوزع بينهم مبلغ الإعفاء بمقدار ما ينفقه كل منهم على الطالب، وقد أوجبت الفقرة (هـ) من المادة (١٣) الملغاة على مجلس الوزراء إعادة النظر في هذه الإعفاءات مرة أو أكثر كل خمس سنوات في ضوء الأرقام القياسية لتكاليف المعيشة.

٢ - شملت المادة (١٤) الملغاة طائفة من الإعفاءات الأخرى منها تلك المتعلقة بالأسرة وهي على النحو التالي:

أ - إعفاء بدل السكن المستأجر وفوائد ومراوحة قرض السكن: رغم أن المكلف لا يتمتع بإعفاء عن السكن الشخصي غير المستأجر^(١)، فقد أعفي بدل الإيجار الذي يدفعه المكلف المقيم أو زوجه عن سكنه في المملكة سواء أكان عقد الإيجار باسمه أم باسم زوجه بحيث لا يزيد مجموع المبلغ المعفى على (٢٠٠٠) دينار في السنة، كما أعفيت من الضريبة الفائدة التي يدفعها الشخص المقيم أو زوجه على قرض

(١) محمد أبو نصار ومحفوظ مشاعلة وفراس الشهوان، الضرائب ومحاسبتها، مرجع سابق، ص (١٦٩).

أنفقه في إنشاء سكن له في المملكة أو شرائه، كما تمت مراعاة المعاملات الإسلامية حيث أعفي مبلغ الربح الذي يدفعه الشخص المقيم أو زوجه لأي بنك أو شركة لا يتعامل أي منهما بالفائدة مقابل إنشاء أو شراء مثل ذلك المسكن، ولغايات التمتع بهذا الإعفاء يشترط أن يقيم الشخص وزوجه أو أحدهما أو أي من أصوله أو فروع في المسكن، وألا يتجاوز مبلغ الفائدة أو الربح الذي يسمح بإعفائه في هذه الحالة ألفي دينار سواء أكان البيت ملكاً للزوج أم الزوجة وأياً كان المقترض منهما.

ب - نفقات المعالجة الطبية : وقد كان هذا الإعفاء يشمل:

- المبلغ الذي يدفعه الشخص المقيم أجراً لعملية جراحية أجريت في المملكة له أو لمن يعيله شرعاً، وكذلك المبلغ الذي يدفعه لاستشفاء أي منهم في أحد مستشفيات المملكة، وبناء على تفسير ضيق للنص انتهجته الإدارة الضريبية يقتصر هذا الإعفاء على نفقات العمليات الجراحية ونفقات الاستشفاء في مستشفيات المملكة الحكومية والخاصة، ولا يشمل نفقات المعالجة الطبية نتيجة مراجعة الأطباء والعيادات الخاصة، ولغايات الحصول على هذا الإعفاء لابد من إبراز فواتير المعالجة الأصلية ولا تقبل صور ومستنسخات تلك الفواتير حرصاً على عدم منح المكلف إعفاء غطته شركات التأمين، وإعمالاً لنص المادة (١١/د) من القانون الملغى والتي لم تجز تنزيل أي نفقات يمكن استردادها بموجب بوليصة تأمين أو عقد تعويض.

- المبلغ الذي يدفعه المقيم للمعالجة والاستشفاء من الأمراض المستعصية له أو لمن يعيله شرعاً، شريطة ألا يزيد مجموع المبلغ المعفى على (١٠٠٠٠) دينار في السنة للمعالجة

والاستشفاء من تلك الأمراض في المملكة وعلى (١٥٠٠٠) دينار خارجها.

- المبلغ الذي يدفعه المقيم عن عملية جراحية أجريت له في خارج المملكة أو لمن يعيله شرعاً، وتكون عملية طارئة أو يتعذر إجراؤها في داخل المملكة شريطة ألا يزيد مجموع المبلغ المعفى على (١٠٠٠٠) دينار في السنة، ويشترط في ذلك أن يبرز المكلف شهادة من الجهات الطبية الرسمية المختصة، وأن يعزز ذلك بإيصالات بالمبالغ المدفوعة مصدقة أصولياً^(١).

- المبلغ الذي يدفعه المكلف عن نفسه وزوجته وأفراد عائلته ممن يتولى إعالتهم كآقسط واثائق التأمين على الحياة المستهلكة غير المستردة بفروعه المختلفة، وكذلك آقسط واثائق التأمين الصحي غير المستردة بأي صورة كانت، ولم يقترن إعفاء هذا المبلغ بشرط الإقامة.

البند الثاني - الإصلاح الضريبي لقانون ضريبة الدخل الأردني خلال الفترة (٢٠٠٥ إلى ٢٠٠٩):

أشارت الأجندة الوطنية - والتي تغطي الفترة (٢٠٠٦ إلى ٢٠١٦) - ضمن الفصلين الخامس والسابع إلى ضرورة إجراء الإصلاح الضريبي: حيث تضمن الفصل الخامس من الأجندة الوطنية وتحت عنوان التشريع والعدل: التوصية بإجراء مراجعة شاملة لقانوني ضريبة الدخل والضريبة العامة على المبيعات لإزالة الغموض والتناقض في بعض أحكامها ولتحقيق الانسجام مع المبادئ الدستورية من حيث النسب الضريبية وكيفية ترتيب تصاعدها، ومدى

(١) المادة (٥)، تعليمات رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٢ بعنوان (تعليمات نفقات الاستشفاء من الأمراض المستعصية ونفقات الجراحة داخل وخارج المملكة).

إمكانية تخفيف بعض الأعباء الضريبية عن المنتجين في القطاعات الاقتصادية والإنتاجية، والحث على تفسير مفهوم ضريبة الدخل بشكل أكثر إنسانية وأقل بيروقراطية بما يتيح تقدير ظروف المكلفين الفردية وأوجه إنفاقهم، بحيث يكون في مقدور المقدر الضريبي قبول النفقات المألوفة والمعتادة والناجمة عن الترابط الأسري والاجتماعي وتنزيل أقساط التأمين الادخاري^(١).

أما الفصل السابع من الأجندة الوطنية فقد أشار إلى واقع النظام الضريبي الأردني والإصلاحات التي لابد من إجرائها^(٢): أولاً - واقع النظام الضريبي الأردني: إن النظام الضريبي الأردني لا ينسجم مع المعايير الدولية، كما أن النظام الضريبي معقد وغير فاعل ولا يحقق العدالة المطلوبة؛ حيث تخضع الشركات لضرائب مباشرة وغير مباشرة متعددة تبعاً للقطاع والنشاط، كما أن ٨٠٪ من إيرادات ضريبة المبيعات العامة وضريبة الدخل تستوفي من أكبر ٤٠٠ مكلف ضريبي فقط، وأن برنامج الحوافز الضريبية التي تم تبنيها بغية تشجيع الاستثمارات يتسم بالتعقيد والإرباك للمستثمرين، وتخضع الشركات لمعدلات ضريبية مختلفة بحسب القطاع تتراوح بين ١٥٪ إلى ٣٥٪ مع تمتعها بإعفاءات متعددة ومتشعبة؛ مما يجعل هذا النظام بعيداً كل البعد عن مبدأ العدالة والمساواة في المعاملة الضريبية، ويعتبر أحد العوامل الرئيسة التي تعيق جذب الاستثمارات إلى المملكة، وفيما يخص ضريبة الدخل على المكلفين من موظفين ومستخدمين فإنها تتسم بالتعقيد والتشوه؛ حيث تطبق حالياً أربع شرائح ضريبية تتراوح بين ٥٪ إلى ٢٥٪ إلى جانب وجود (١٥) بنداً للإعفاءات تتراوح بين إعفاء شخصي

(١) المملكة الأردنية الهاشمية، الأجندة الوطنية، الفصل الخامس: التشريع والعدل، ص (٦١ و ٦٢)، موقع الأجندة الوطنية الإلكتروني:

<http://www.nationalagenda.jo/tabid/60/Default.aspx?Location=1>

(٢) المملكة الأردنية الهاشمية، الأجندة الوطنية، الفصل السابع: محور الخدمات المالية والإصلاح المالي الحكومي/ مسار الإصلاح المالي الحكومي، ص ص (١٠٧-١٠٩)، موقع الأجندة الوطنية الإلكتروني:

<http://www.nationalagenda.jo/tabid/62/Default.aspx?Loca>

قدره ألف دينار إلى خمسة عشر ألف دينار للمعالجة من الأمراض المستعصية وفقاً للمادتين (١٣، ١٤) من القانون الحالي، ووجود إعفاءات جزئية غير متكافئة بين العاملين في القطاعين العام والخاص، إذ يتمتع الموظف في القطاع العام بإعفاء جزئي قدره ٥٠٪، في حين يبلغ الإعفاء الجزئي للمستخدم في القطاع الخاص ٥٠٪ للثاني عشر ألف دينار الأولى، ثم ٢٥٪ لما زاد على ذلك، أما العاملون لحسابهم فإن الهيكل الضريبي الحالي يدفعهم للعمل كموظفين أو مستخدمين للاستفادة من الإعفاءات الضريبية، خلافاً للتوجه نحو تعزيز الأعمال الريادية والتوسع في إنشاء شركات الأعمال الصغيرة والمتوسطة، أما مقومات الإصلاح الضريبي المنشود في مجال ضريبة الدخل حسب الأجندة الوطنية فتشمل: تبسيط ضريبة الدخل على الشركات بغض النظر عن طبيعة النشاط، وضرورة التحجيل في إجراء إصلاحات شاملة لضريبي الدخل والمبيعات من خلال الوصول إلى أفضل النماذج لإعادة هيكلة ضريبة الدخل لتحقيق العدالة والمساواة الضريبية بين كافة المكلفين، وتحديد الطريقة المثلى لخفض وتوحيد الضريبة على الدخل الخاضع للشركات، وتبسيط ضريبة دخل المكلفين من الموظفين والمستخدمين لضمان التوزيع العادل للضريبة عليهم، وفيما يتصل بالعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية فيجب تقوية العلاقة بينهما من خلال حصر مسؤولية إثبات تلاعب المكلف بالحسابات بالإدارة الضريبية وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وذلك لخفض مجالات وأوجه النزاع المحتملة بين الطرفين، وللوصول إلى أعلى نسبة التزام طوعي لدى المكلفين^(١).

وعلى مر خمس سنوات (٢٠٠٥ إلى ٢٠٠٩) جرت عدة محاولات من قبل السلطة التنفيذية لإجراء تعديلات جوهرية على قانون ضريبة الدخل إلا أن تلك التعديلات كانت تجهض في مراحلها الأولى باستثناء الإصلاح الأخير عبر القانون المؤقت لعام ٢٠٠٩ وهي:

(١) المملكة الأردنية الهاشمية، الأجندة الوطنية، الفصل السابع: محور الخدمات المالية والإصلاح المالي الحكومي / مسار الإصلاح المالي الحكومي، المرجع السابق، ص ص (١٠٧-١٠٩).

١ - الإصلاح الضريبي لعام ٢٠٠٥:

وتمثل في القانون المؤقت المعدل لقانون ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٥، حيث قام المشرع الأردني بوضع سقف للإعفاءات في القانون المؤقت المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٥^(١) والذي تم إعلان بطلانه بتاريخ ٢٨/٣/٢٠٠٦^(٢)، حيث كانت المادة (٩) منه والمعدلة للمادة (١٣) من القانون الأصلي تنص على تمتع الشخص الطبيعي المقيم بطائفة من الإعفاءات المسقوفة بمبلغ ٨٠٠٠ دينار سنوياً بواقع (٥٠٠٠ دينار إعفاء شخصي، و١٠٠٠ دينار إعفاء عن الزوجة على ألا يتكرر ذلك لأي منهما)، وقرر المشرع الأردني بين أصول المكلف وفروعه من الدرجة الأولى فنص على منح إعفاء قدره ٥٠٠ دينار عن كل ولد يتولى المكلف إعالته، وعن كل من والديه إذا تولى إعالة أي منهما، أما بالنسبة لغيرهم من الأشخاص الذين تكون إعالتهم من مسؤولية المكلف شرعاً فقد نص المشرع على منح إعفاء مقداره ٥٠٠ دينار عن كل شخص تكون إعالته من مسؤولية المكلف شرعاً وبحد أقصاه ٢٥٠٠ دينار، وهذا القانون المعلن بطلانه وإن بدا في ظاهره سخياً من حيث زيادة حجم الإعفاءات إلا أن جميع تلك الإعفاءات مسقوفة بمبلغ لا يتجاوز ٨٠٠٠ دينار (عملياً إعفاء أسرة مكونة من زوج وزوجه وأربعة أبناء)، وقد استند ذلك القانون إلى مسح نفقات ودخل الأسرة ٢٠٠٢-٢٠٠٣ والذي بين بأن متوسط حجم الأسرة الأردنية ستة أشخاص ومتوسط الدخل الجاري السنوي للأسرة الأردنية (٥٦٢٢) ديناراً^(٣).

(١) المملكة الأردنية الهاشمية، الجريدة الرسمية، العدد (٤٧٣٢)، ٣٠ تشرين ثاني ٢٠٠٥، ص (٤٩٨٢).

(٢) المملكة الأردنية الهاشمية، الجريدة الرسمية، العدد (٤٧٥٣)، ٢ نيسان ٢٠٠٦، ص (١٠٠٩).

(٣) دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية، إستراتيجية الإصلاح الضريبي في مجال ضريبي الدخل والمبيعات، تشرين أول ٢٠٠٥، غير منشور.

٢ - الإصلاح الضريبي لعام ٢٠٠٦:

يتمثل بمشروع القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٦^(١) والذي وافق عليه مجلس النواب بتاريخ ١٤/١/٢٠٠٧ مع إجراء بعض التعديلات التي مست الخطوط العريضة للإصلاح الضريبي مما دفع السلطة التنفيذية إلى سحبه لإجراء مزيد من الدراسة.

وقد كان هذا المشروع يتضمن التعديلات التالية المتعلقة بالإعفاءات الشخصية والأسرية: منح الشخص الطبيعي المقيم الإعفاءات التالية: مبلغ (٦٠٠٠) دينار إعفاء شخصياً، و مبلغ (٤٠٠٠) دينار إعفاء إضافياً على ألا يتكرر هذا الإعفاء لأي من الزوجين، ومبلغ (٥٠٠) خمسمائة دينار عن كل شخص تكون إعالته من مسؤولية المكلف وبعد أقصاه (٢٠٠٠) ألفي دينار، ويشترط في ذلك ألا يمنح الإعفاء عن الشخص المعال الواحد لأكثر من مكلف معيل واحد، ويشترط لمنح الإعفاء المتعلق بالمعالين لغير الأردني أن يكونوا مقيمين في المملكة، كما يتمتع الشخص الطبيعي الأردني بإعفاء لا يتجاوز في مجموعه مبلغ (٥٠٠٠) دينار في السنة في الحالتين التاليتين: ١- مقابل الإنفاق على دراسته أو الإنفاق على دراسة أولاده أو أحفاده أو زوجه أو أخيه أو أخته ممن يتولى إعالتهم وكان أي منهم لا يستطيع الإنفاق على دراسته، وإذا تعدد الأشخاص الذين ينفقون على دراسة طالب واحد فيوزع بينهم مبلغ الإعفاء بنسبة ما ينفقه كل منهم على ذلك الطالب، ٢- مقابل نفقات المعالجة والاستشفاء وأقساط وثائق التأمين الصحي غير المستردة بأي صورة كانت، عنه أو عمن يعيله سواء أكان ذلك داخل المملكة أم خارجها، ويشترط للاستفادة من هذا الإعفاء أن يكون الشخص الطبيعي الأردني مقيماً في المملكة^(٢).

(١) مشروع القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٦ بالصيغة التي رفعته بها السلطة التنفيذية منشور على موقع دائرة ضريبة الدخل والمبيعات:

http://www.incometax.gov.jo/incometax/main_menu/legislations/an2.aspx.

(٢) مشروع القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٦ بالصيغة التي وافق عليها مجلس النواب، النسخة المرفقة بكتاب رئيس مجلس النواب إلى دولة رئيس مجلس الأعيان رقم (١٥٦/٢/٢٣/٣) تاريخ ١٦/١/٢٠٠٧، ص ص (٦، ٧)، (غير منشور).

٣ - الإصلاح الضريبي لعام ٢٠٠٩:

من خلال مشروع القانون لعام ٢٠٠٩ والذي يتشابه إلى حد كبير مع القانون المؤقت الحالي رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ خاصة من حيث الإعفاءات الضريبية الشخصية والأسرية (المادة ٩) منه) ومفهوم المعال (المادة ٢) منه^(١)، وقد عرض هذا المشروع خلال الدورة الاستثنائية لمجلس النواب الخامس عشر إلا أنه تعرض لتعديلات مست الخطوط العريضة للإصلاح مما دفع الحكومة إلى سحبه لإجراء مزيد من الدراسة، وعلى إثر ذلك تم حل مجلس النواب بتاريخ ١١/٢٣/٢٠٠٩^(٢)، وعلى إثر حل مجلس النواب عملت السلطة التنفيذية على إجراء بعض التغييرات الطفيفة على مشروع القانون لعام ٢٠٠٩ - الذي كان قد عرض على الدورة الاستثنائية لمجلس النواب قبل حله - وخاصة في مجال النسب الضريبية لتعاود إصداره بتاريخ ٣٠/١٢/٢٠٠٩، وهذه المرة بصورة قانون مؤقت يحمل الرقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ وهو القانون الساري حتى لحظة إعداد هذا البحث، لذا سيتم اعتباره نتاج الجهود المتواصلة للإصلاح الضريبي لغايات التعرف على ما تضمنه من معاملة ضريبية للأسرة في البند التالي.

البند الثالث - الإعفاءات الضريبية الشخصية والأسرية وفقاً للقانون المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩:

صدر قانون ضريبة الدخل رقم (٢٨) لعام ٢٠٠٩ في نهاية عام ٢٠٠٩ بصورة قانون مؤقت في غيبة البرلمان - الذي كان قد حل بتاريخ ١١/٢٣/٢٠٠٩ - وذلك سنداً للمادة (٩٤) من الدستور^(٣)، وتضمن تغييراً جذرياً في

(١) مشروع قانون ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩ بالصيغة المرسلة إلى مجلس النواب، النسخة المرفقة بكتاب دولة رئيس الوزراء إلى رئيس مجلس النواب رقم (ض١-١١٨٢) تاريخ ١١/٦/٢٠٠٩، (غير منشور).

(٢) المملكة الأردنية الهاشمية، قرار حل مجلس النواب لعام ٢٠٠٩، الجريدة الرسمية، العدد (١٤٩٩٨) / ١٢ / ٢٠٠٩، ص (٦٤٦٥).

(٣) المادة (٩٤)، الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ وتعديلاته، مرجع سابق.

منظومة الإعفاءات الشخصية والأسرية ومفهوم الإعالة عما سبقه من قوانين، حيث تم إلغاء معظم الإعفاءات العائلية والاجتماعية والصحية التي كان يحتويها القانون السابق له (القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته)، ويتضح ذلك بمجرد النظر إلى مفهوم الدخل الخاضع للضريبة الوارد في المادة (٢) منه، حيث عرف بأنه: "ما يتبقى من الدخل الإجمالي بعد تنزيل المصاريف المقبولة والخسارة المدورة من الفترات الضريبية السابقة والإعفاءات الشخصية والتبرعات على التوالي" حيث كان مصطلح (الإعفاءات) الوارد في تعريف الدخل الخاضع في القانون الملغى مطلقاً؛ بحيث يشمل الإعفاءات الشخصية والعائلية، ثم جاءت المادة (٩) من القانون المؤقت متضمنة منظومة الإعفاءات الشخصية الجديدة والتي حلت محل جميع الإعفاءات التي كانت واردة في الماديتين (١٣، ١٤) من القانون الملغى، بحيث أجاز القانون الجديد تنزيل الإعفاءات التالية من الدخل الإجمالي للشخص الطبيعي المقيم: ١- مبلغ اثني عشر ألف دينار للمكلف، ٢- مبلغ اثني عشر ألف دينار عن المعالين مهما كان عددهم (والمعال وفقاً للمادة (٢) يشمل زوج المكلف أو أولاده أو أصوله أو أقاربه حتى الدرجة الثانية الذين يتولى المكلف الإنفاق عليهم)، وفي حال تقديم الإقرارات المشتركة أو المنفصلة وفقاً لما يختاره المكلف لا يجوز أن يتجاوز مبلغ الإعفاء الممنوح للعائلة الواحدة مبلغ أربع وعشرين ألف دينار، وللشخص الطبيعي الأردني غير المقيم الاستفادة من الإعفاءات الخاصة بالمعالين المقيمين في المملكة إذا كان يتولى إعالتهم، ويشترط لمنح هذه الإعفاءات المرتبطة بالإعالة للشخص غير الأردني المقيم أن يكون المعال مقيماً في المملكة^(١).

يرى الباحث أنه ولغايات تقويم منظومة الإعفاءات الشخصية الجديدة بصورة موضوعية، فلا بد من الأخذ بعين الاعتبار الظروف الاجتماعية والاقتصادية التي أدت إليها، فضلاً على الأسباب التشريعية الموجبة المعلنه لها،

(١) المملكة الأردنية الهاشمية، قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩، الجريدة الرسمية، العدد (٥٠٠٥)، تاريخ ٣٠/١٢/٢٠٠٩، ص(٧١٣١).

أما من حيث الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي أدت إليها : فبالإضافة إلى ما تم عرضه خلال الحديث عن مراحل الإصلاح الضريبي، فقد ظهرت العديد من المؤشرات الاجتماعية والاقتصادية التي تبرر إعادة النظر في المعاملة الضريبية للأسرة وبصفة خاصة في مجال الإعفاءات، فقد أظهر (التقرير الوطني الثاني للأهداف الإنمائية ٢٠١٠) أنه في حين كان خط الفقر المطلق (Relative poverty line)^(١) عند ٣١٥ ديناراً للفرد في السنة في عام ١٩٩٢، و٣٩٢ ديناراً في عام ٢٠٠٢، أصبح ٦٨٠ ديناراً للفرد في عام ٢٠٠٨، أما بخصوص نسبة السكان دون خط الفقر المطلق فقد ارتفعت في عام ٢٠٠٨ لتصبح ١٣,٣٪ مقارنة بنسبة ١٣٪ في عام ٢٠٠٦^(٢)، وإذا كان مسح نفقات ودخل الأسرة ٢٠٠٢-٢٠٠٣ والذي أظهر بأن متوسط الدخل الجاري للأسرة الأردنية قد بلغ ٥٥٩٠ ديناراً، علماً بأن متوسط عدد أفراد الأسرة الأردنية بلغ (٦,١) ستة أشخاص تقريباً في تلك الفترة^(٣) من أبرز المبررات التي أدت إلى منظومة الإعفاءات التي شملها الإصلاح الضريبي لعام ٢٠٠٦^(٤) وهي : مبلغ (٦٠٠٠) دينار إعفاء شخصياً، ومبلغ (٤٠٠٠) دينار إعفاء إضافياً على ألا يتكرر هذا الإعفاء لأي من الزوجين، ومبلغ (٥٠٠) خمسمائة دينار عن كل شخص تكون

(١) إن مصطلح الفقر المطلق (النسبي) يقصد به وفقاً للقاموس الاقتصادي: "وصف الفقر الذي يحدث عندما لا يستطيع الأفراد التمتع بالحد الأدنى لمستوى المعيشة الذي تحدده الدولة (بحيث يتمتع به معظم سكانها) ويختلف مضمونه بالنتيجة من دولة إلى أخرى، وأحياناً ضمن الدولة الواحدة، انظر تفصيلاً: تعريف (Relative poverty)، موقع القاموس الاقتصادي الإلكتروني:

<http://www.businessdictionary.com/definition/poverty.html>

(٢) دائرة الإحصاءات العامة الأردنية، الإحصاءات المتعلقة بالدخل والإنفاق لسنة ٢٠٠٢ / ٢٠٠٣، عبر موقع دائرة الإحصاءات الإلكترونية:

http://www.dos.gov.jo/sdb_ec/sdb_ec_a/household/rep_0304_a.htm

(٣) دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية، إستراتيجية الإصلاح الضريبي في مجال ضريبي الدخل والمبيعات ، تشرين أول ٢٠٠٥، غير منشور.

(٤) دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية، إستراتيجية الإصلاح الضريبي في مجال ضريبي الدخل والمبيعات ، تشرين أول ٢٠٠٥، غير منشور.

إعالتة من مسؤولية المكلف، فإن متوسط حجم الأسرة وفق التقارير الإحصائية لعام ٢٠٠٨ قد بلغ ٥,٥ أي حوالي خمسة أفراد، كما بلغ متوسط إنفاق الأسرة السنوي على السلع والخدمات ما يقارب ٨٥١٦ دينار، ومتوسط الدخل الجاري السنوي للأسرة حوالي ٧٥٩٠ ديناراً^(١)، فإن هذا مدعاة لإعادة النظر بالإعفاءات بصورة تؤدي إلى زيادتها وليس إعادة هيكلتها بإلغاء معظمها واستبدالها بمنظومة إعفاءات لا تتجاوز في أحسن أحوالها ٢٤٠٠٠ دينار للعائلة الواحدة مهما كانت الظروف ومهما كان عدد المعالين.

أما بالنسبة للأسباب الموجبة لمنظومة الإعفاءات الشخصية الجديدة: فطالما أن هذا القانون المؤقت ما هو إلا إصدار لمشروع القانون الذي كان قد عرض على مجلس النواب في دورته الاستثنائية قبل حله مع إجراء تعديلات طفيفة عليه، وطالما أن الإعفاءات الشخصية في القانون المؤقت الحالي ومشروع القانون المشار إليه متماثلة؛ لذا فإن الأسباب الموجبة لهذا التغيير متماثلة، وبالرجوع إلى الأسباب الموجبة لمشروع القانون المرفقة برسالة دولة رئيس الوزراء إلى رئيس مجلس النواب بتاريخ ١١/٦/٢٠٠٩ فإن تلك الأسباب تمثلت في خمسة محاور وهي: أولاً - تشجيع الاستثمار وتعزيز النمو الاقتصادي وتنافسية الاقتصاد الأردني، ثانياً - تحسين الإطار القانوني للنظام الضريبي، ثالثاً - تحسين عدالة النظام الضريبي، رابعاً - معالجة التهرب الضريبي، خامساً - تحسين الإدارة الضريبية، وبالنتيجة فإن المحور المتعلق بمشكلة هذا

(١) دائرة الإحصاءات العامة الأردنية، الإحصاءات المتعلقة بالدخل والإنفاق لسنة ٢٠٠٨، عبر موقع دائرة الإحصاءات الإلكترونية:

(متوسط عدد أفراد الأسرة) http://www.dos.gov.jo/sdb_ec/sdb_ec_a/household/2008/2-3.pdf

متوسط دخل الأسرة http://www.dos.gov.jo/sdb_ec/sdb_ec_a/household/2008/3-4.pdf

متوسط إنفاق الأسرة http://www.dos.gov.jo/sdb_ec/sdb_ec_a/household/2008/4-28.pdf

البحث هو (تحسين عدالة النظام الضريبي) كسبب موجب لمنظومة الإعفاءات الجديدة، وقد اندرج تحت ذلك السبب الموجب التوضيح التالي: "يحقق المشروع العدالة من خلال توحيد المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يعيشون أوضاعاً اقتصادية متشابهة، وكذلك يحقق التوازن في الأعباء الضريبية على المكلفين الذين يواجهون ظروفاً مختلفة بما يتناسب مع تلك الظروف"^(١)، ولو حاولنا إعادة صياغة هذا السبب الموجب لتبين لنا بأن الحديث يدور حول تحقيق العدالة الضريبية الأفقية والرأسية - السابق الإشارة إليها ضمن المبحث الأول - فهل هذا السبب يبرر المنظومة الجديدة للإعفاءات؟

لا يتردد الباحث هنا في الإجابة بالنفي، فهذا القانون المؤقت والذي صاغته السلطة التنفيذية بنفسها ثم انتهزت فرصة غياب البرلمان فمارست الوظيفة التشريعية وأصدرته بعد شهر من حل البرلمان لا يتفق مع توصيات الأجنحة الوطنية^(٢)، بمراجعة شاملة لقانوني ضريبة الدخل والضريبة العامة على المبيعات لإزالة الغموض والتناقض في بعض أحكامها، ولتحقيق الانسجام مع

(١) الأسباب الموجبة لمشروع قانون ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩ بالصيغة المرسلة إلى مجلس النواب، النسخة المرفقة بكتاب دولة رئيس الوزراء إلى رئيس مجلس النواب رقم (ض١-١١٨٢) تاريخ ١١/٦/٢٠٠٩، (غير منشور).

(٢) أهمية الأجنحة الوطنية: أولكت مهمة إعداد الأجنحة الوطنية إلى لجنة توجيهية تم تشكيلها بموجب إرادة ملكية سامية بتاريخ (٩ شباط ٢٠٠٥)، حيث ضمت ممثلين عن الحكومة ومجلس الأمة ومؤسسات المجتمع المدني والقطاع الخاص ووسائل الإعلام والأحزاب السياسية والأكاديميين مما ساهم في ضمان المشاركة الوطنية لمختلف قطاعات المجتمع الأردني بحيث تعكس مصالح مختلف الشرائح الاجتماعية في التطور السياسي والاقتصادي والاجتماعي.

- المملكة الأردنية الهاشمية، الأجنحة الوطنية، الفصل الأول: الأجنحة الوطنية جهد وطني متكامل، مرجع سابق، ص (٢٣)، كما تضمن كتاب التكلفة السامي لحكومة رئيس الوزراء د.عدنان بدران بتاريخ ٥ نيسان ٢٠٠٥ على أهمية الأجنحة الوطنية كمنهج عمل للحكومة، انظر تفصيلاً: موقع رئاسة الوزراء الإلكتروني:

http://www.pm.gov.jo/arabic/index.php?page_type=pages&part=1&page_id=183

المبادئ الدستورية، والحث على تفسير مفهوم ضريبة الدخل بشكل أكثر إنسانية وأقل بيروقراطية، بما يتيح تقدير ظروف المكلفين الفردية وأوجه إنفاقهم، بحيث يكون في مقدور المقدر الضريبي قبول النفقات المألوفة والمعتادة والناجمة عن الترابط الأسري والاجتماعي وتنزيل أفساط التأمين الإذخاري^(١).

وعلى الرغم من السخاء الظاهري المرحلي الذي قد يتوهمه الناظر في هذا القانون من خلال كون الإعفاء الشخصي قد قفز مرة واحدة من (١٠٠٠) للمكلف الذي لا يعول إلى (١٢٠٠٠) دينار، ومن (٢٠٠٠) دينار للمكلف الذي يعول زوجته غير العاملة فقط مثلاً إلى (٢٤٠٠٠) دينار للمكلف الذي يعول أي من (أولاده أو أصوله أو أقاربه حتى الدرجة الثانية الذين يتولى المكلف الإنفاق عليهم وبغض النظر عن عدد المعالين)، ولكن وبالمقابل فقد ألغى القانون الجديد الإعفاءات الدراسية والصحية والاجتماعية المتعلقة ببذل الإيجار السنوي وفوائد ومراقبة قرض السكن وغيرها من الإعفاءات التفصيلية التي كان يحتويها القانون القديم.

إن القانون الجديد لا يحقق العدالة الأفقية ولا العدالة الرأسية في مجال الإعفاءات الشخصية بوجه خاص وفي مجال المعاملة الضريبية للمكلف بوجه عام، و يعد خطوة إلى الوراء بالنسبة للسياسة الضريبية الأردنية القائمة على العدالة والمساواة، فالتحليل العملي لهذا الإعفاء يدل على أن المشرع لم يراع ظروف المكلف الشخصية، فلم يفرق مثلاً بين المكلف (أ) الذي لا يعيل أحداً ويسكن في ملكه، والمكلف (ب) الذي لا يعيل أحداً إلا أنه يسكن بالإيجار وينفق على دراسته الجامعية وينفق نفقات صحية متكررة كأن يكون يعاني من مرض مزمن، فعلى الرغم أن جميع النفقات التي ينفقها المكلف (ب) هي نفقات ضرورية تغطي إشباع حاجات أساسية لديه، ورغم اختلاف القدرة على الدفع بين هذين الشخصين، إلا أن القانون الجديد ساوى بينهما في الإعفاءات

(١) المملكة الأردنية الهاشمية، الأجندة الوطنية، الفصل الخامس: التشريع والعدل، مرجع سابق، ص ص (٦١ و ٦٢).

الضريبية لكل منهما بواقع (١٢٠٠٠) دينار، ومن ثم فهذا المثال دليل على مخالفة القانون الجديد لنص المادة ١١١ من الدستور الأردني التي أوجبت مراعاة قدرة الأفراد على الدفع وتحقيق المساواة والعدالة، فالعدالة الرأسية (أي معاملة المكلفين غير المتماثلين معاملة ضريبية غير متماثلة) في المثال السابق لم تتحقق بين المكلف (أ) والمكلف (ب).

إن من أهداف ضريبة الدخل المفروضة على الشخص الطبيعي تحقيق الحياد بالنسبة للعلاقة الزوجية، وهذا يتطلب ألا تحدث الرابطة الزوجية تأثيراً على الالتزامات الضريبية للزوجين سواء سلباً بزيادتها فتصبح بمثابة ضريبة زواج (Marriage Tax) أو عقوبة زواج (Marriage Penalty) أو إيجاباً بتخفيضها فتصبح بمثابة (إعانة مالية كنتيجة للزواج) (Marriage Subsidy) أو علاوة زواج (Marriage Bonus)^(١)، إلا أن الباحث يرى أن تأثير الرابطة الزوجية على الالتزامات الضريبية إذا كان إيجابياً فإنه مرغوب به، لأنه يؤكد على مراعاة المشرع قدرة الأفراد على الدفع، خاصة أن تشريعات الدولتين محل الدراسة في مجال الأحوال الشخصية متأثرة بالشرعية الإسلامية، وتفرض على رب الأسرة التزامات متعلقة بالنفقة تؤثر بالضرورة على قدرته على الدفع، وكذلك فإن التأثير الإيجابي للضريبة يساهم في تحقيق أهداف الضريبة الأخرى ومنها الهدف الاجتماعي.

لم يراع القانون الجديد تحقيق العدالة الاجتماعية ومكافحة شتى أنواع التمييز ضد المرأة والأسرة، حيث إنه ينطوي على تمييز خفي ضد الأسرة وضد المرأة العاملة، ويعد محايداً إذا كان كلا الزوجين لا يعيل أحداً قبل الزواج، فلو فرضنا أن المكلف (س) تزوج من (زوجة لها مصدر دخل من العمل أو غيره) فإن إعفاء الزوجة أو الزوج الشخصي قبل الزواج حسب القانون الجديد ١٢٠٠٠ دينار وبعد الزواج ١٢٠٠٠ دينار، أي أن إعفاء الزوج أو الزوجة لم يتغير بعد الزواج؛

(١) James Alm, Mikhail I. Melnik and Andrew Young, Taxing The "Family" In The Individual IncomeTax, op.cit., p(4).

حيث إن الزوج سيستمر بالحصول على إعفائه وكذلك الزوجة، أي أن القانون الجديد أصبح - وبالنسبة لهذه الحالة فقط - محايداً، وذلك بالنسبة للتشجيع على إقامة الروابط الزوجية بين زوج عامل وزوجة عاملة بدليل أن المادة (٩/ب) منه جعلت سقف الإعفاء الممنوح للعائلة الواحدة مبلغ أربع وعشرين ألف دينار، أي مجموع إعفاء الزوجين قبل الزواج إذا كانت الزوجة عاملة، رغم ما قد يحتوي عليه الإعفاء المسقوف من تأثير سلبي على إشهار هذه الرابطة، خاصة إذا كان الزوج في المثال السابق يعيل أحد والديه قبل الزواج (أي أن إعفائه قبل الزواج ٢٤٠٠٠ دينار) وبالتالي فأى إشهار للعلاقة الزوجية إذا كانت الزوجة عاملة سوف يؤدي إلى خسارة الزوج إعفاء ١٢٠٠٠ دينار المتعلق بإعالة والدته لأن سقف إعفاءات العائلة ٢٤٠٠٠ دينار (أي إعفاء الزوج والزوجة فقط)، مما قد يؤدي إلى ظهور بعض الممارسات الغريبة على المجتمع الأردني كالاتجاه للزواج العرفي لإخفاء وجود هذه العلاقة لكي يحصل كل طرف على كامل إعفائه، كما أن هذا القانون ينطوي على (تمييز ضد المرأة العاملة) مخالفاً بذلك نص المادة (١١١) والمادة (٦) من الدستور، حيث إن الزواج من المرأة غير العاملة أصبح ميزة، فالنتيجة التي تترتب على هذا الزواج ستكون حصول الزوج على إعفاء مقداره اثنا عشر ألفاً بمجرد إبرامه عقد الزواج، وكأن هذا القانون أصبح يشجع على الزواج من المرأة غير العاملة، في حين أن الزواج من زوجة عاملة أثره ظهور سقف لإعفاءات الزوجين فلا الزوج يستطيع أن يحصل على إعفائه كاملة ولا الزوجة تستطيع ذلك، وللتوضيح نضرب المثال التالي: لنفرض بأن المكلف (س) أعزب ويعيل والديه (أي إن مجموع إعفائه ٢٤٠٠٠ دينار) والمكلفة (ص) أيضاً غير متزوجة وتعيّل والدتها (أي أن مجموع إعفائها ٢٤٠٠٠ دينار)، أي أن كل منهما يتمتع بحجم إعفاءات مقداره ٢٤٠٠٠ دينار بمعزل عن الآخر، ومجموع إعفائهما قبل الزواج ٤٨٠٠٠ دينار إلا أنه وبمجرد زواجهما تصبح مجموع إعفائهما كعائلة ٢٤٠٠٠ دينار وفق المادة (٩/ب) من القانون الجديد، أي أن الزوج عملياً خسر الإعفاء الذي يرتبط بإعالة والديه وكذلك الزوجة خسرت الإعفاء المرتبط بإعالة والدتها وكان هناك ضريبة زواج أو عقوبة زواج ترتبت على إنشاء هذه العلاقة.

وبالإضافة إلى ما تم ذكره فإن الزوجة المكلفة تبقى عرضة لخسارة إعفائها الشخصي لصالح زوجها، خاصة أن وجود التزام قانوني على عاتق الزوج بالإنفاق على زوجته وفقاً (للمادة ٣٢) من قانون الأحوال الشخصية الأردني المتعلقة بلزوم نفقة الزوجة على زوجها بمجرد إبرام العقد باعتبار ذلك من آثار العقد، والمادة (٥٩) المؤكدة على لزوم النفقة ومفرداتها، والمادة (٦٠) المتعلقة بلزوم النفقة على الزوج ولو مع اختلاف الدين ولو كانت مقيمة في بيت أهلها)، وهذا يعد بمثابة قرينة قانونية بسيطة لمصلحة الزوج يستطيع التمسك بها فتغنيه عن إثبات إعالته الفعلية لزوجته، وبالنتيجة حصوله على الإعفاء المتعلق بإعالتها فتصبح مجموع إعفائه ٢٤٠٠٠ دينار؛ مما يحرم الزوجة المكلفة عملياً من إعفائها الشخصي إذا لم تتمكن من إثبات أن زوجها لا يعيها، حيث إن المادة (٦١) تلزم الزوج بالنفقة حتى على الزوجة التي تعمل خارج البيت إذا كان العمل مشروعاً وبموافقة الزوج على العمل صراحة أو دلالة.

ويرى الباحث أيضاً أن القانون الجديد جعل اختصاص مجلس الوزراء في إعادة النظر بالإعفاءات جوازياً دون ربط ذلك بفترة زمنية معينة، وهذا يشكل تراجعاً آخر من قبل المشرع الأردني بعد أن كان النص في القانون القديم يوجب على مجلس الوزراء إعادة النظر في الإعفاءات مرة أو أكثر كل خمس سنوات في ضوء الأرقام القياسية للمعيشة أصبح الاختصاص اختيارياً تقديرياً^(١).

الفرع الثاني

الإعفاءات الزوجية الشخصية والأسرية و الإصلاح الضريبي المصري المزعوم

سيحرص الباحث في هذا الفرع على استعراض منظومة الإعفاءات الشخصية والأسرية التي سبقت عملية الإصلاح الأخيرة (في البند الأول) والإعفاءات الزوجية الشخصية والأسرية وفقاً للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥

(١) المادة (٩/هـ)، قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩، مرجع سابق.

وتعديلاته (وذلك في البند الثاني) مع ملاحظة أن الباحث عند الحديث عن التشريع المصري يستخدم مصطلح (الممول) الذي استخدمه المشرع المصري للدلالة على الشخص الخاضع للضريبة، وهذا المصطلح يقابل مصطلح المكلف في التشريع الأردني:

البند الأول - الإعفاءات الضريبية الشخصية والأسرية ما قبل الإصلاح الضريبي لعام ٢٠٠٥:

أشارت المادة (٨٨) من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته (الملغى) - إلى حدود الإعفاء المقرر للأعباء العائلية على النحو التالي: ٢٠٠٠ جنيه سنوياً للممول الأعزب، ٢٥٠٠ جنيه سنوياً للممول المتزوج ولا يعول أولاداً أو غير المتزوج ويعول ولداً أو أكثر، ٣٠٠٠ جنيه سنوياً للممول المتزوج ويعول ولداً أو أكثر، وإذا كان من بين إيرادات الممول مرتبات وما في حكمها فيخصم هذا الإعفاء المقرر للأعباء العائلية من المرتبات وما في حكمها أولاً ثم يستكمل حد الإعفاء من الإيرادات الأخرى، ووفقاً للمادة (٨٩) يشترط في تحديد الابن المعال أو الابنة المعالة ألا يكون أيهما قد بلغ الحادية والعشرين، أو إذا كان طالباً بإحدى مراحل التعليم ألا يكون قد تجاوز الثامنة والعشرين، أو إذا كان ذا عاهة تقعده عن الكسب، أو إذا كانت الابنة غير متزوجة أو غير عاملة، ويعتبر في حكم الولد المعال أي من الأبوين بشرط أن يعولهما الممول فعلاً وأن يكون عائلهم الوحيد^(١).

البند الثاني - الإعفاءات الضريبية الشخصية والأسرية وفقاً للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته:

تضمنت المادة (٨) وبالنسبة لجميع الدخول الواردة في المادة (٦) كالمرتبات والنشاط التجاري والصناعي والمهني والثروة العقارية استحقاق الضريبة على ما يتجاوز خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي الدخل الذي

(١) المواد (٨٨ و ٨٩)، القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضرائب على الدخل (القانون الملغى).

يحققه الممول خلال السنة (أي أن السعر الضريبي (نسبة الضريبة) لأول خمسة آلاف دينار من مجموع الدخل الصافي هو (صفر/٪)، كما نص المشرع المصري في المادة (١٣) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على منح مبلغ ٤٠٠٠ جنيه إعفاء شخصياً سنوياً للممول فيما يتعلق بالدخل من الراتب، كما شملت إعفاء اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها التي تقتطع وفقاً لقوانين التأمين الاجتماعي أو أي نظم بديله عنه بحيث لا يتكرر تنزيل إعفاء الاشتراكات والأقساط من أي دخل آخر للمكلف وبما لا يتجاوز ١٥٪ من صافي الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه أيهما أكثر بالنسبة (لاشتراك العاملين في صناديق التأمين الخاصة وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر)، أما بالنسبة لدخل الممول من النشاط الصناعي والتجاري فإن ما لا يتجاوز ٣٠٠٠ جنيه من أقساط التأمين الذي يجريها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد وفقاً للمادة (٢٣) يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم، وبالنسبة لدخل الممول من إيرادات المهن غير التجارية فوفقاً للمادة (٣٣) يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم ما لا يتجاوز ٣٠٠٠ جنيه سنوياً من (المبالغ الذي يؤديها الممول إلى نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر) مع مراعاة عدم تكرار خصم هذا الإعفاء من أي دخل آخر للمكلف^(١)، في حين أن الأعباء العائلية في القانون السابق كانت تتوزع على النحو التالي (٢٠٠٠ جنيه للأعزب، و ٢٥٠٠ جنيه للمتزوج ولا يعول، و ٣٠٠٠ جنيه للمتزوج ويعول) وقد تم توحيد هذه المبالغ، ثم رفعها إلى ٥٠٠٠ جنيه للفرد الواحد بغض النظر عن الحالة الاجتماعية أو ما إذا كان الممول رجلاً أم امرأة.

(١) المواد (٨، ١٣، ٢٣، ٣٣)، قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١)

لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، من خلال الموقع الإلكتروني: www.incometax.gov.eg

يرى الباحث أنه ولغايات تقويم منظومة الإعفاءات الشخصية التي جاء بها القانون المصري الجديد بصورة موضوعية فلا بد من الأخذ بعين الاعتبار الظروف الاجتماعية والاقتصادية التي أدت إليها فضلاً على الأسباب الموجبة لها، أما من حيث الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي أدت إليها: فقد برزت العديد من المؤشرات الاجتماعية والاقتصادية التي تبرر إعادة النظر في المعاملة الضريبية للأسرة وبصفة خاصة في مجال الإعفاءات، ومنها تردّي الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية؛ حيث بلغ عدد الفقراء في مصر عام ٢٠٠٢ حوالي ١١ مليون شخص أي ١٦,٣٥٪ من العدد الكلي للسكان منهم ٥,٦٪ أي ٣,٨ مليون يعيشون في فقر مدقع، ووفقاً لتقرير التنمية البشرية لعام ٢٠٠٥ فقد بلغ عدد الأشخاص الذين يعيشون في الفقر المطلق لعام ٢٠٠٤ حوالي ١٤,١ مليون، أي ٢٠,٧٪ من عدد السكان الكلي منهم ٣,٣ مليون يعيشون في فقر مدقع^(١)، وبلغ متوسط دخل الفرد في مصر ٩٨ جنيهاً للفرد شهرياً، فيما يبلغ خط الفقر ١٦٤ جنيهاً شهرياً للفرد، و٦٥٦ جنيهاً كدخل للأسرة شهرياً، باعتبار أن متوسط حجم الأسرة أربعة أفراد^(٢)، ويعيش ما يقارب ٢٣٪ من السكان تحت خط الفقر المطلق ويعاني ١٢٪ من الأطفال تحت سن الخامسة من سوء التغذية^(٣).

وقد أشار تقرير التنمية البشرية المصري لعام ٢٠١٠ إلى أن: "الشخص الذي ينفق أقل من ١٦٤٨ جنيهاً في السنة (أي ١٣٤ جنيهاً في الشهر) في مصر، في عام ٢٠٠٨، يعتبر "فقيراً فقراً مدقماً"، وإن الشخص الذي ينفق أقل من ٢٢٣٣ جنيهاً في السنة (١٨٥ جنيهاً في الشهر) يعتبر فقيراً، ويختلف خط

(١) وزارة الاستثمار بالتعاون مع مشروع الأمم المتحدة الإنمائي، تقرير "حلول قطاع الأعمال للتنمية البشرية"، مصر: ٢٠٠٧، ص(٨).

(٢) مقال بعنوان "٩٨ جنيهاً متوسط دخل الفرد في مصر"، شبكة الإعلام العربي (محيط)، الخميس ٢٠/١/٢٠١١، من خلال الموقع الإلكتروني:

http://www.moheet.com/show_news.aspx?nid=362597&pg=1

(٣) UNDP: Country Profile: Egypt, through: <http://www.undp.org.eg/Default.aspx?tabid=75>

الفقر حسب عدد أفراد الأسرة، وأعمار أولئك الأفراد^(١)، أما فيما يتعلق بالأسباب المعلنة للإصلاح فقد بررت الإدارة الضريبية المصرية ذلك بالمبررات التالية :

- ضمان حصول الأسرة مجتمعة على المزيد من الدخول، حيث تحصل الزوجة العاملة على نفس الإعفاء الممنوح للزوج، مما يوفر للآثنين معاً دخلاً أعلى لا يخضع للضريبة.
- أن مفهوم الإعالة في المجتمع المصري يختلف عن غيره من المجتمعات الأخرى، فالإعالة لا تقتصر فقط على حالة الزواج بل تتعداه لتشمل الأنماط المختلفة من الإعالة التي يتسم بها المجتمع المصري، فأى فرد أعزب ويحصل على دخل يتولى إعالة عائلته (والده أو والدته أو أخوته وغيرهم) مثلما يعول المتزوج أسرته.
- ارتفاع نسبة المرأة المعيلة في المجتمع المصري والتي تصل إلى ٢٢٪ من الأسر^(٢).

يرى الباحث أن الإصلاح الضريبي المصري يسقط في أول اختبار يجرى له بالنسبة لمدى واقعيته؛ حيث إن الاستناد لمؤشرات خط الفقر السابق ذكرها يدفع إلى القول بأن إعفاء أول ٥٠٠٠ جنيه من الضريبة بالنسبة للممول الذي له دخل من غير الراتب أو حتى ٩٠٠٠ جنيه بالنسبة للممول الذي له دخل من الاستخدام لا يشكل مراعاة حقيقية لإعفاء الحد الأدنى للمعيشة الذي لا بد أن

(١) البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة ومعهد التخطيط القومي، تقرير التنمية البشرية في مصر عام ٢٠١٠، مصر: البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة، ومعهد التخطيط القومي، ٢٠١٠، ص (٢١٧).

(٢) منشورات مصلحة الضرائب العامة المصرية:
- قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.
- إرشادات حول قانون الضريبة على الدخل
طباعة الإدارة العامة للحاسب الآلي، من خلال الموقع الإلكتروني:

يوفر للممول، وبالاستناد إلى تقرير التنمية البشرية لعام ٢٠١٠ وإذا كان الشخص الذي ينفق أقل من ١٦٤٨ جنيهاً في السنة (أي ١٣٤ جنيهاً في الشهر) في عام ٢٠٠٨، يعتبر "فقيراً فقراً مدقاً"، وإن الشخص الذي ينفق أقل من ٢٢٣٣ جنيهاً في السنة (١٨٥ جنيهاً في الشهر) يعتبر فقيراً، وحيث إن متوسط عدد أفراد الأسرة المصرية أربعة أشخاص أي أن الأسرة التي تنفق (١٦٤٨ × ٤ = ٦٥٩٢ جنيهاً) تعد فقيرة فقراً مدقاً، وبالمثل فإن الأسرة التي تنفق (٢٢٣٣ × ٤ = ٨٩٣٢ جنيهاً) تعد فقيرة، ولو ربطت هذه النتائج بمبررات مصلحة الضرائب المصرية للإصلاح المذكور وبصفة خاصة التبرير المتعلق بمراعاة الإصلاح الضريبي، أن الإعالة في المجتمع المصري لا تقتصر فقط على حالة الزواج بل تتعدها لتشمل الأنماط المختلفة من الإعالة التي يتسم بها المجتمع المصري، فهذا الكلام يغدو لا يتفق والواقع حيث إن الأسرة المكونة من أربعة أشخاص تعتبر تعيش ضمن خط الفقر المطلق (النسبي) إذا كانت تنفق مالا يتجاوز مبلغ ٨٩٣٢ جنيهاً، وعلى فرض أن هذه الأسرة تتكون من زوج عامل يعيل زوجته غير العاملة وابنين وله صافي دخل من غير المرتبات بواقع ٨٩٣٢ جنيه (يمثل خط الفقر) فأول ٥٠٠٠ جنيه من الدخل الصافي لهذا الشخص لن تفرض عليها ضريبة (وفقاً للمادة (٨) من القانون) وما زاد على ذلك الإغفاء سيخضع للضريبة، أي أن مبلغ (٣٩٣٢ جنيهاً) سيخضع للضريبة بنسبة ١٠٪ وسيطالب هذا الشخص بدفع ٣٩٣ جنيهاً كضريبة رغم أن هذا الشخص يعد وفقاً لمؤشرات تقرير التنمية البشرية المصري لعام ٢٠١٠ تحت خط الفقر المطلق (النسبي) وحتى لو كان صافي دخل هذا الشخص ٦٥٩٢ جنيهاً (خط الفقر المدق) فإن مبلغ ١٥٩٢ جنيهاً سيخضع للضريبة عند نسبة ١٠٪ وسيطالب بدفع ١٥٩ جنيهاً كضريبة، ومما سبق يرى الباحث بأن هذا القانون متناقض مع الأسباب التي دعت إليه، أي أنه لا يخدم المبررات التي سيقى لترويجه، ولا يحقق العدالة لأنه قد يترتب عليه خضوع أشخاص تحت خط الفقر للضريبة؛ مما يسمح بالقول بأن هذا القانون لا يراعي

حتى إعفاء الحد الأدنى للمعيشة ولا قدرة الأفراد على الدفع ولا يحقق العدالة التي نصت عليها المادة (٣٨) من الدستور المصري.

ويرى الباحث أيضاً أن هذا القانون لا يراعي مفهوم العدالة الرأسية؛ حيث إنه ساوى من حيث الإعفاءات بين طائفة كبيرة من المكلفين غير المتماثلين رغم اختلاف ظروفهم الاجتماعية (ومثال ذلك: الممول المتزوج و يعول والممول المتزوج ولا يعول، والممول المتزوج من زوجة عاملة والممول المتزوج من زوجة غير عاملة)، ولا يراعي مفهوم العدالة الأفقية (معاملة المكلفين المتماثلين معاملة متماثلة) فلا تماثل وفقاً لهذا القانون بين الممول (أ) والذي له صافي دخل من غير الراتب مقداره ٩٠٠٠ جنيه، وبين الممول (ب) والذي له دخل من الراتب مقداره ٩٠٠٠ جنيه رغم تماثلهما من حيث مقدار صافي الدخل إلا إن الممول (أ) سيعفى أول ٥٠٠٠ جنيه من دخله الصافي و سيدفع ضريبة عن مبلغ دخل خاضع مقداره ٤٠٠٠ جنيه بواقع ١٠٪ أي ٤٠٠ جنيه، في حين أن الممول (ب) سيعفى دخله بالكامل من الخضوع للضريبة؛ حيث إنه يتمتع بإعفاء مقداره ٤٠٠٠ جنيه متعلق بالراتب وإعفاء ٥٠٠٠ جنيه وفقاً للمادة (٨) من القانون، ويتناقض القانون المذكور - كما سبق ذكره - مع الأسباب الموجبة لإصداره؛ حيث إن الإدارة الضريبية أدركت أن الإعالة في المجتمع المصري لا تقتصر فقط على حالة الزواج بل تتعداها لتشمل الأنماط المختلفة من الإعالة، إلا أنها لم تفرق بين أنماط الإعالة المختلفة، وبالنتيجة لم يراع القانون اختلاف الظروف الشخصية والعائلية للمكلفين وبالتالي قدرتهم على الدفع، كما لم يربط المشرع بين مفهوم الإعالة والشرعية الإسلامية مخالفاً بذلك المادة الثانية من الدستور المصري والتي تنص على أن: "الإسلام دين الدولة، واللغة العربية لغتها الرسمية، ومبادئ الشريعة الإسلامية المصدر الرئيسي للتشريع".

ويتساءل الباحث هل من المنطق والعدالة أن يتخلى المشرع سواء الأردني أو المصري عن مسألة مراعاة الظروف الشخصية والعائلية التفصيلية، في حين أن الممارسات الدولية حتى في الدول التي لا تعترف بمنظومة الأسرة بمفهومها

الإسلامي القويم ما تزال تراعي إيراد إعفاءات شخصية وعائلية تفصيلية؟ فالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل البريطاني لعام ٢٠٠٧ يؤكد على وجود مراعاة للأوضاع الشخصية والعائلية بصورة تفصيلية في تشريع تلك الدولة، حيث إن المشرع البريطاني قد نص على الإعفاء الشخصي للمكلف مع مراعاة زيادة مقدار هذا الإعفاء بتقديم سن المكلف، فالمادة (٣٤) منه جعلت الإعفاء الشخصي للمكلف تحت سن ٦٥ عاماً بواقع ٥٠٣٥ جنيه إسترليني، وبالنسبة للمكلف الذي بلغ سن ٦٥ عاماً ولم يبلغ ٧٤ عاماً فإن الإعفاء الشخصي يبلغ ٧٢٨٠ جنيه إسترليني (المادة ٣٦)، أما إذا بلغ المكلف ٧٥ عاماً فأكثر فيصبح مبلغ الإعفاء الشخصي ٧٤٢٠ جنيه إسترليني، كما عالجت المادة (٤٥) وما بعدها) التخفيضات المتعلقة بالزوجين، وعالجت المادة (٤٥٣) موضوع الإعالة المؤهلة (المعترف بها) حيث تطرقت المادة (٤٥٥) إلى موضوع إعالة الأطفال وتطرقت المادة (٤٥٧) إلى التأمين على الحياة^(١) وفي إيرلندا - التي أثبتت نجاحاً ملحوظاً في جذب الاستثمار - نجد أنه واعتباراً من ٦/٤/٢٠٠١ فقد قام المشرع بتبني نظام الخصم الضريبي Tax Credit System (بحيث يخصم المبلغ المعترف به من الضريبة المستحقة كتنقاص) بدلاً من منظومة الإعفاءات الضريبية (Tax-Free Allowance) التي تنزل من الدخل والتي كان يطبقها، حيث يمنح النظام الضريبي الإيرلندي خصماً ضريبياً من الضريبة المستحقة مقداره (١٨٣٠) يورو كخصم ضريبي شخصي، أما المتزوج فيستحق خصماً ضريبياً مقداره (٣٦٦٠) يورو، وخصماً ضريبياً عن الطفل المعاق مقداره (٣٦٦٠) يورو، وخصماً ضريبياً عن الأقارب المعالين، وإعفاء ضريبياً بنسبة ٢٠٪ من المصاريف الصحية وغير ذلك من الخصومات الضريبية التفصيلية

(١) Articles (34-36,45-46,453-457),United Kingdom Income Tax Act 2007,Chapter(3), Part 3-Personal Reliefs: Chapter 2 (Personal Allowance And Blind Person's Allowance), Chapter 3(Tax Reductions For Married Couples And Civil Partners), Part 8-Other Reliefs: Chapter 5(Qualifying Maintenance Payments),through the website:
<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/section/35>

(بالنسبة لعام ٢٠١٠)^(١) لذا يدعو الباحث المشرعين الأردني والمصري إلى إعادة النظر في منظومة الإعفاءات الشخصية والأسرية بصورة تجعلها أكثر تفصيلاً ومراعاة للظروف الاجتماعية والشخصية للمكلفين.

وخلاصة القول يجد الباحث أنه لا مناص من تقرير أنه ليس كل تعديل أو استبدال للقانون الضريبي يمكن وصفه بالإصلاح الضريبي، فأحياناً ما يوصف بأنه إصلاح يكون على غير حقيقته فتثور الحاجة إلى إصلاحه (إصلاح الإصلاح المزعوم)، لذا يرى الباحث أن مقومات الإصلاح الضريبي الجيد بوجه خاص والإصلاح التشريعي بوجه عام تتمثل فيما يلي:

- مراعاة النصوص الدستورية ذات العلاقة وعدم الخروج عليها.
- مراعاة ظروف المجتمع المخاطب بالإصلاح الضريبي سواء الظروف الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية، حيث إن الإصلاح يعبر عنه بقواعد تشريعية، ومن أهم خصائص القاعدة التشريعية كونها اجتماعية منبثقة من ظروف المجتمع وتراعي أحواله، وكلما ضعفت العلاقة بين القاعدة القانونية والمجتمع المخاطب بها كلما أدى ذلك إلى بروز الحاجة إلى التعديل والإصلاح.
- إن الإصلاح الضريبي يجب أن يقوم على دراسة واقعية لظروف المجتمع ومدى صلاحية النظام الضريبي القائم لمعرفة ما يشوبه من عيوب ونواقص لمعالجتها.
- لا بد من أن يستند الإصلاح إلى دراسة مستقبلية استشرافية لأثر أي تعديل أو تغيير على إيرادات الدولة من جهة وظروف المكلفين الاجتماعية والاقتصادية من جهة أخرى.

(١) Irish Taxation Institute, Main Personal Tax Credits, Dublin, Ireland:Irish Taxation Institute,2010,through the website:
http://www.taxireland.ie/taxadvice/IncomeTaxPRSI.aspx#Main_Personal_Tax_Credits

- لابد من تعميق دور مختلف شرائح المجتمع ومؤسسات المجتمع المدني وقطاعاته المختلفة في أي إصلاح ضريبي يراود له النجاح.
- لابد من تعميق الوعي الضريبي لدى كافة فئات المجتمع من خلال الحملات الإعلامية المكثفة ودورات الوعي الضريبي ومناهج التدريس في الجامعات، حيث إن الإصلاح الضريبي قد يكون له ما يبرره عملياً واقتصادياً، وقد يراعي كافة الاعتبارات القويمية، ومع ذلك فقد لا يكتب له النجاح لعدم توفر وعي ضريبي مناسب لدى المخاطبين بأحكامه.
- تجسير الهوة بين السلطتين التشريعية والتنفيذية من خلال زيادة الوعي الضريبي لدى أعضاء السلطة التشريعية، وإحاطة التشريعات المالية والإصلاحات الضريبية بشروحات وافية لها قبل إجراءاتها من خلال ضرورة تقديم مذكرة إيضاحية لتوضيح كل نص من النصوص التي يتطلبها الإصلاح الضريبي على غرار المذكرة الإيضاحية للقانون المدني خاصة بالنسبة للأردن، مع مراعاة أنه ونظراً لقصور الوعي القانوني بالتشريعات المالية فلا بد من الوصول بالتوضيح إلى درجة التبسيط، لذا فلا بد من جعل تلك المذكرات كذلك التشريعات أكثر تفصيلاً وأكثر تبسيطاً.

المطلب الثاني

التزامات المكلف الضريبية المرتبطة بالأسرة

يعالج هذا المطلب موضوع الالتزامات الضريبية التي فرضها المشرع على رب الأسرة عن أفراد أسرته؛ وسوف يخصص الفرع الأول لمعالجة التزامات رب الأسرة عن أبنائه، ويتضمن الفرع الثاني معالجة التزامات الزوج المكلف عن زوجته ومدى استقلالية دخل الزوجة، كما سيعالج الفرع الثالث التزام المكلف بعدم استغلال العلاقات الأسرية لتجنب الخضوع للضريبة أو تخفيف عبئها.

الفرع الأول

التزامات المكلف (رب الأسرة) عن أبنائه

عرفت المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل الأردني المكلف أنه "كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها وفق أحكام هذا القانون"، و"يلتزم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي وفق النموذج المعتمد من الدائرة قبل نهاية الشهر الرابع التالي لانتهاء الفترة الضريبية، يتضمن التفاصيل المتعلقة بدخله ومصاريفه وإعفاءاته والضريبة المستحقة" و "يلتزم المكلف بدفع رصيد الضريبة المستحقة قبل نهاية الشهر الرابع من الفترة التالية للفترة الضريبية"^(١)، إن الناظر إلى النصوص السابقة يلاحظ أن المادة (٢) لم تأت بتعريف دقيق للمكلف، فلا يشترط بالضرورة أن يكون المكلف من الأشخاص الملزمين بدفع الضريبة إذ قد يكون من الأشخاص الذين لهم مصدر دخل خاضع للضريبة، لكن نتيجة التقدير عليهم لا تؤدي إلى وجود دخل خاضع للضريبة خاصة بعد تنزيل المصاريف والإعفاءات، كما قد تكون نتيجة أعمال المكلف المرتبطة بمصدر دخله الخاضع لتحقيق خسارة فلا يلزم بدفع ضريبة، ويعد تعريف الممول في قانون الضريبة على الدخل المصري أكثر دقة مما ورد في التشريع الأردني؛ حيث عرف الممول بأنه: الشخص الطبيعي أو الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لقانون الضريبة على الدخل، ويشمل بذلك جميع المكلفين بغض النظر عن كونهم ملزمين بدفع الضريبة، ويلتزم الممول - باستثناء الفئات المعفاة - حتى خلال فترة إعفائه من الضريبة بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج الرسمي المعد لتلك الغاية مصحوباً بالمستندات المعززة، كما يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه^(٢)، ويتمنى الباحث على

(١) المواد (٢١٧، ١٨/أ)، قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩، مرجع سابق.

(٢) المواد (٨٢، ٨٤)، قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، مرجع سابق.

المشرع الأردني تبني تعريف المشرع المصري للمكلف كونه أكثر دقة، إضافة إلى الأخذ بمسألة إلزام الشخص المعفى من الضريبة بتقديم إقرار ضريبي، ومسك حسابات أصولية إذا تجاوز الدخل المعفى حداً معيناً؛ لضمان الرقابة على صحة ذلك الإعفاء وعدم استغلاله كوسيلة للتهرب الضريبي.

وإذا كان الأصل اعتبار الإلزام الضريبي سواء بتقديم الإقرار أو أداء الضريبة التزاماً شخصياً على المكلف فهذا الأصل يبقى صحيحاً ما لم ينص المشرع على خلاف ذلك، ومن النصوص التي نص فيها المشرع الأردني صراحة على التزام الشخص بتقديم الإقرار الضريبي عن غيره المادة (١٧) حيث نصت على ما يلي: "ج - يلتزم الولي والوصي والقيم بتقديم الإقرار الضريبي عن يمثله"، كما نصت المادة (٢٦) على تقديم الإقرار الضريبي إلى الدائرة من قبل المكلف شخصياً أو من ينوب عنه، وهذا يعني أن المشرع الأردني قد ألزم رب الأسرة بتقديم الإقرار الضريبي عن أبنائه المشمولين بالولاية أو الوصاية، مع ملاحظة أن المادة (١٨/أ) والتي عالجت التزام المكلف بدفع رصيد الضريبة المستحقة قبل نهاية الشهر الرابع من الفترة التالية للفترة الضريبية قد شابها قصور تشريعي عن شمول الالتزام بأداء الضريبة من قبل الأشخاص المذكورين في المادة (١٧) عن يمثلون، ومن ذلك بوجه خاص التزام رب الأسرة عن أبنائه القصر، فعلى الرغم من نص قانون ضريبة الدخل على التزام الولي والوصي والقيم بتقديم الإقرار الضريبي عن يمثله إلا أنه أغفل النص على إلزام هؤلاء بأداء رصيد الضريبة المستحقة عن يمثلون، وكان من باب أولى أن ينص المشرع على هذا الالتزام خاصة أن تقديم الإقرار عن الغير ما هو إلا وسيلة لتحقيق غاية وهي دفع الضريبة المستحقة ولا يعد غاية بحد ذاته، إلا أنه ليس من شأن ذلك إعفاء هؤلاء من ذلك الالتزام، فإعمالاً للمادة (٢١٧) من القانون المدني التي تنص على أن: "ذكر بعض ما لا يتجزأ كذكره كله" فإن ذكر الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي يستفاد منه ضمناً التزام رب الأسرة أيضاً بدفع الضريبة المستحقة عن أبنائه المشمولين بالولاية أو الوصاية

من أموالهم، كما أن أداء الضريبة وما يتعلق بها من التزامات يعتبر من قبيل إيفاء الديون، وإيفاء الديون يعتبر - وفقاً لأحكام القانون المدني - من قبيل أعمال الإدارة والحفظ والتي تندرج ضمن واجبات الولي أو الوصي أو القيم، فضلاً على أن المادة (١٣٣) من القانون المدني تنص على أن التصرفات الصادرة عن الأولياء والأوصياء والقوام تكون صحيحة في الحدود التي رسمها القانون^(١)، إلا أنه ولغايات التأكيد على هذا الالتزام يتمنى الباحث على المشرع الأردني إيراد نص صريح بهذا الخصوص.

ولم يتضمن التشريع الضريبي المصري الحالي نصوصاً بوضوح النصوص التي تضمنها التشريع الأردني، إلا أن التزام رب الأسرة بتقديم إقرار عن أبنائه ودفع الضريبة يمكن أن يجد سنده في المادة (٨٢) التي أشارت إلى ضرورة توقيع الإقرار من الممول أو من يمثله قانوناً، فضلاً على أن تقديم الإقرار وأداء الضريبة وما يتعلق بها من التزامات يعتبر من قبيل أعمال الإدارة والحفظ والتي تندرج ضمن واجبات الولي أو الوصي أو القيم، فضلاً على أن المادة (١١٨) من القانون المدني المصري تنص على أن التصرفات الصادرة عن الأولياء والأوصياء والقوام تكون صحيحة في الحدود التي رسمها القانون^(٢)، مع مراعاة أن المشرع المصري وفي المادة (٣٨) من قانون الضريبة على الدخل لعام ٢٠٠٥ المتعلقة بإيرادات الثروة العقارية اعتبر الممول وزوجه وأولاده القصر حائزاً واحداً للغراس مالم تكن الملكية قد آلت إلى الزوجة أو الأولاد القصر عن غير طريق الزوج أو الوالد.

(١) المواد (١٢٣-١٣٣)، القانون المدني الأردني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦، الجريدة الرسمية، العدد (٢٦٤٥)، ١٩٧٦، ووفقاً للمادة (٤٦) يخضع فاقدو الأهلية وناقصوها إلى أحكام الولاية أو الوصاية أو القوامة.

(٢) المواد (١١٠-١١٨)، القانون المدني المصري لسنة ١٩٤٩، الوقائع المصرية، العدد (١٠٨ مكرر أ)، ١٩٤٨، ووفقاً للمادة (٤٧) يخضع فاقدو الأهلية و ناقصوها إلى أحكام الولاية أو الوصاية أو القوامة، تم الحصول على القانون عن الموقع الإلكتروني التالي: www.egyccourt.com.

الفرع الثاني

التزامات المكلف الضريبية عن زوجته

يعالج هذا الفرع مسألة مدى اعتبار الزوجة مكلفاً مستقلاً، ومسألة مدى اعتبار الزوج والزوجة مكلفاً واحداً لأغراض الضريبة بناء على طلبهما، وذلك على النحو التالي :

أولاً - اعتبار الزوجة مكلفاً مستقلاً:

إن الحديث عن مدى اعتبار الزوجة مكلفاً مستقلاً يقتضي التعرض للتطور التشريعي لمعاملة المرأة المتزوجة ضريبياً في كل من الأردن ومصر، وذلك على النحو التالي:

١ - مدى اعتبار الزوجة مكلفاً مستقلاً في قانون ضريبة الدخل الأردني:

إن موضوع مدى اعتبار الزوجة مكلفاً مستقلاً في قانون ضريبة الدخل الأردني لعام ١٩٨٥ وتعديلاته (الملغى) يقتضي التعرض للمراحل التي مر بها تطبيق المادة (٤) منه، حيث مر تطبيقها بمرحلتين :

- المرحلة الأولى وتشمل ما قبل السنة المالية ٢٠٠٢: حيث كانت الفقرة (أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني لعام ١٩٨٥ وتعديلاته (الملغى) تنص صراحة على اعتبار كل من الزوج والزوجة مكلفاً مستقلاً عن الآخر، أي أن الأصل استقلال التزامات الزوج الضريبية عن التزامات زوجته الضريبية، وقد كانت الفقرة (ب) منها تنص على تمتع الزوج وحده بالإعفاءات المنصوص عليها في القانون، بحيث يتوقف تمتع الزوجة بالإعفاءات الشخصية والعائلية على موافقة الزوج أو كون الزوجة المعيلة الوحيدة للأسرة، وقد سار بهذا الاتجاه في حينها قرار محكمة التمييز الأردنية بصفتها الحقوقية رقم (٣٥٣٧/٢٠٠٤) والذي نص على أن: "الأصل منح الإعفاءات الشخصية والعائلية للزوج، واستثناءً من هذه القاعدة جواز منحها للزوجة في إحدى حالتين: الأولى: إذا طلب الزوج منح هذه الإعفاءات للزوجة، والثانية: إذا ثبت أن الزوجة هي المعيل الوحيد

للعائلة"، أما الفقرة (ج) فقد كانت - وانسجاماً مع ذلك - تنص على تمتع الزوجة بالإعفاء الجزئي من الراتب والعلاوات والمكافآت المحددة بالفقرات (أ، ز، ح) من المادة (١٣) وبالإعفاءات المنصوص عليها في المادة (١٤) عن الشخص أو الأشخاص الذين تتولى إعالتهم.

- **المرحلة الثانية: السنوات المالية (٢٠٠٢ - ٢٠٠٩):** بقيت الفقرة (أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني لعام ١٩٨٥ وتعديلاته (الملغى) تنص على اعتبار كل من الزوج والزوجة مكلفاً مستقلاً عن الآخر، إلا أن الفقرة (ب) كانت قد عدلت بموجب القانون المعدل رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠١ - والذي عمل به اعتباراً من ١/١/٢٠٠٢ - لتتضمن تمتع الزوج المكلف أو الزوجة المكلفة بالإعفاءات الشخصية والعائلية التي كان ينص عليها القانون، بحيث أجازت لأي منهما منح هذه الإعفاءات كلياً أو جزئياً للآخر حسب مقتضى الحال، وبموجب ذلك التعديل أصبح للزوجة حق أصيل بالتمتع بالإعفاءات المتعلقة بها دون أن يتوقف ذلك على موافقة زوجها، أما الفقرة (ج) من المادة (٤) من القانون الملغى فقد تم تعديلها أيضاً عام ٢٠٠١ لتشمل ذكراً تفصيلاً للإعفاءات التي تتمتع بها الزوجة المكلفة، بحيث تتمتع بالإعفاءات التالية كلياً أو جزئياً: ١- الإعفاء الشخصي المتعلق بها والإعفاءات المترتبة على دراستها أو إعالة ودراسة أولادها وغيرهم من الأشخاص الذين تكون إعالتهم من مسؤوليتها، وكذلك نفقات إعالة والديها إذا تولت إعالتهم، ٢- الإعفاءات المتعلقة بدخلها من الوظيفة أو الاستخدام المنصوص عليها في المادة (١٤) من القانون (الملغى) والإعفاءات الأخرى الواردة في تلك المادة إذا ثبت أنها مسؤولة فعلاً عما تم دفعه من النفقات المتعلقة بهذه الإعفاءات.

إن اشتراط المادة ثبوت مسؤولية الزوجة المكلفة عن دفع نفقات تلك الإعفاءات حتى تتمتع بها ليس فيه إخلال بالمادة (٦) من الدستور الأردني والتي نصت على المساواة وعدم التمييز، لأن المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل لا تقرأ بمعزل عن المادة (١٣) منه كما لا تقرأ بمعزل عن الصلة التي

تربط بين قانون الأحوال الشخصية وقانون ضريبة الدخل، فالمادة (٣٢) من قانون الأحوال الشخصية الأردني رقم (٣٦) لسنة ٢٠١٠ رتبت على وقوع عقد الزواج صحيحاً لزوم المهر والنفقة للزوجة على الزوج، ونفقة الزوجة وفق المادة (٥٩/ب) من قانون الأحوال الشخصية تشمل: الطعام والكسوة والسكنى والتطبيب بالقدر المعروف، وخدمة الزوجة التي يكون لأمثالها خدم، بحيث يلزم الزوج بدفع النفقة إلى زوجته إذا امتنع عن الإنفاق عليها أو ثبت تقصيره، وتجب النفقة للزوجة على الزوج ولو مع اختلاف الدين من حين العقد الصحيح ولو كانت مقيمة في بيت أهلها وفقاً للمادة (٦٠)، وتستحق الزوجة العاملة نفقة على زوجها وفقاً للمادة (٦١)، بل وحتى في حال تعذر تحصيل النفقة من الزوج فقد نصت المادة (٦٧) من قانون الأحوال الشخصية على أنه: "إذا حكم للزوجة بنفقة على الزوج وتعذر تحصيلها منه يلزم بالنفقة من تجب عليه نفقتها فيما لو فرضت غير ذات زوج، ويكون له حق الرجوع بها على الزوج"، وإذا عجز الزوج عن الإنفاق على زوجته وطلبت الزوجة نفقة لها يقدرها القاضي من يوم الطلب، على أن تكون ديناً في ذمته، ويأذن للزوجة أن تستدين على حساب الزوج وفق المادة (٦٦)^(١).

ويعزز ذلك موقف محكمة التمييز الأردنية - في تلك الفترة - بالنسبة للمادة (٤/ب) من القانون (الملغى) حيث قضت بأنه: "يستفاد من أحكام المادة ٤/ب من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ أن الإعفاءات المنصوص عليها في القانون هي للزوج، ويجوز له منحها كلها أو بعضها لزوجته، أو أن تكون الزوجة هي المعيل الوحيد للعائلة... لا يرد القول بأن المشرع ملزم بمراعاة المساواة المنصوص عليها في المادة السادسة من الدستور عند قيامه بسن القوانين والأنظمة ذات الخصوصية، إذ قد يجد المشرع أن جوهر المساواة هو الذي يجب أن يسود سواء بالنسبة للجنس أو السن أو المقدرة الاقتصادية،

(١) المواد (٦٠، ٣٢، ٦٦ - ٦٨)، قانون الأحوال الشخصية الأردني رقم (٣٦) لسنة ٢٠١٠، مرجع سابق.

فقانون خدمة العلم مثلاً يجري تطبيقه على الرجال دون النساء، وكذلك القوانين التي توجب على الرجل الإنفاق على زوجته وأولاده (معيشة، سكناً، خلافه) دون أن يفرض ذلك على المرأة، وليس في ذلك إخلال في قواعد المساواة، وعليه فإن منح الرجل (الزوج) ابتداء الإعفاءات الضريبية المشار إليها في المادة الرابعة من قانون ضريبة الدخل إنما كان باعتباره هو الذي يقوم بالإنفاق شرعاً على أسرته، ومن حقه الحصول على الإعفاءات، أما إذا ثبت أن الزوجة هي المعيل فإنها هي التي تتمتع بالإعفاءات... ولما كان دخل المكلفة ينحصر بأجور عقارات ولم تقدم المكلفة ما يثبت أنها مسؤولة عن إعالة أي شخص فإنها لا تستحق أي من الإعفاءات الواردة في المادة ١٣ و ١٤ من قانون ضريبة الدخل^(١).

ومن حسنات القانون الملغى أنه كان ينص صراحة على المساواة بين الرجل والمرأة بحيث يعتبر كل منهم مكلفاً مستقلاً، أما في القانون المؤقت الحالي رقم (٢٨) لعام ٢٠٠٩ فقد زال كل ذكر لمضمون المادة (٤) السابق الإشارة إليها، ولم يعد هناك ذكر لمصطلح زوج المكلف إلا في موضوعين: الموضوع الأول عند تعريف المعال في المادة (٢) بحيث يشمل (زوج المكلف أو أولاده أو أصوله أو أقاربه حتى الدرجة الثانية الذين يتولى المكلف الإنفاق عليهم) والموضوع الثاني المادة (١٧/د) والتي أجازت للزوجين المكلفين أن يقدموا إقراراً ضريبياً مشتركاً، كما أن القانون الجديد خلا من الإشارة إلى الارتباط المباشر بقانون الأحوال الشخصية مقارنة بالقانون الملغى الذي كان يشير صراحة عند الحديث عن الإعالة إلى (إعالة الأشخاص الذين تكون إعالتهم من مسؤولية المكلف شرعاً وفقاً للمادة (١٣/أ)، كذلك المادة (١٤/د، هـ، و) المتعلقة بنفقات الاستشفاء والعمليات الجراحية، ومع ذلك فلا انفصام للعلاقة بين قانون الأحوال الشخصية وقانون ضريبة الدخل، لأن المشرع عندما عرف

(١) تمييز حقوق (٩٩/١٦٨)، المجلة القضائية، عدد (٨)، الأردن: المعهد القضائي الأردني، ١٩٩٩، ص(٤٩٦).

المقصود بالمعال شمل زوج المكلف أو أولاده أو أصوله أو أقاربه حتى الدرجة الثانية، وأكد على اشتراط تولى المكلف الإنفاق عليهم، وهناك التزام القانوني يقع على عاتق الزوج بالإنفاق على الزوجة وغيرها من المعالين، كما تم ذكره سابقاً^(١)، ومصطلح زوج المكلف يشمل الزوج والزوجة، وعندما تتولى الزوجة الإنفاق على زوجها أو أولادها أو أصولها أو أقاربها حتى الدرجة الثانية مما يحقق مساواة نظرية بين الاثنين، لا تلبث أن تزول إذا ادعى الزوج إعالة زوجته، سواء أكانت عاملة أم غير عاملة فهناك قرينة قانونية بسيطة لمصلحته وهي نصوص قانون الأحوال الشخصية التي تثبت بأنه المعيل للأسرة قانوناً، وكنتيجة لما سبق ذكره يوصي الباحث - ولغايات حماية حق المرأة العاملة في الحصول على إعفائها الشخصي في حال زواجها - بإدراج نص صريح في قانون ضريبة الدخل يؤكد على تمتع الزوجة العاملة بالإعفاء الشخصي المتعلق بها ما لم يثبت الزوج أنه ينفق عليها فعلاً - فوجود الالتزام القانوني، وفقاً لقانون الأحوال الشخصية، على الزوج شيء، ومسألة وفاء الزوج بذلك الالتزام شيء آخر - بحيث يفسر الخلاف حول نفقة الزوجة ضريبياً لمصلحتها، خاصة أن العلاقة بين الزوجين من الخصوصية بحيث يتعذر معها حصول الزوجة على أدلة ملموسة تثبت مساهمتها في نفقة الأسرة، وبوجه خاص في ظل مشاركة المرأة العاملة للرجل في تحمل نفقات الأسرة، ولا نبقي الأمر مرتهاً بأخلاق الزوج ومدى التزامه الشرعي.

ولا يتردد الباحث في القول بأن اعتبار الزوجة مكلفاً مستقلاً وفقاً للقانون المؤقت الحالي - حتى لو أدى إلى تمتعها بالإعفاء الشخصي الخاص بها - فإنه يؤدي عملياً إلى خسارتها وخسارة زوجها كل الإعفاءات الأخرى المرتبطة بالإعالة بمجرد زواجهما، ذلك أن المادة (٩/ب) أكدت على أنه لا يجوز أن يتجاوز مبلغ الإعفاء الممنوح للعائلة الواحدة مبلغ أربع وعشرين ألف دينار

(١) المواد (٦٠، ٣٢، ٦٦ - ٦٨)، قانون الأحوال الشخصية الأردني رقم (٣٦) لسنة ٢٠١٠، مرجع سابق.

(وهذا الرقم هو حاصل جمع الإعفاءات الشخصية للزوجين قبل الزواج) مما يدعو إلى ضرورة إلغاء هذا السقف، لذا يقترح الباحث على المشرع الأردني إلغاء الفقرة (ب) من المادة (٩) من القانون المؤقت الحالي.

٢ - مدى اعتبار الزوجة ممولاً مستقلاً في قانون الضريبة على الدخل المصري:

كانت المادة (٨٨) من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ وتعديلاته (الملغى) تحصر نطاق الأسرة بالمول وزوجته وأولاده، بحيث إن الزوجة تعتبر ممولاً مستقلاً تتمتع بالإعفاء الشخصي المتعلق بها وهو (٢٠٠٠ جنيه سنوياً)، أما الممول المتزوج ولا يعول أولاداً أو غير المتزوج ويعول ولداً أو أكثر فيتمتع بإعفاء مقداره ٢٥٠٠ جنيه سنوياً، في حين يتمتع الممول المتزوج ويعول ولداً أو أكثر بإعفاء مقداره ٣٠٠٠ جنيه سنوياً، أي أن القانون وإن لم يصرح بارتباطه بتشريعات الأحوال الشخصية إلا أنه منح الزوج عملياً إعفاءه الشخصي بواقع ٢٠٠٠ جنيه، مضافاً إليه إعفاء عن الزوجية مقداره ٥٠٠ جنيه، وإعفاء عن إعالة الأبناء أيّاً كان عددهم مقداره ٥٠٠ جنيه سنوياً، وهذا يفسر كون إعفاء المتزوج ويعول (٣٠٠٠ جنيه سنوياً)، ووفقاً للمادة (٨٩) يشترط في تحديد الابن المعال أو الابنة المعالة ألا يكون أيهما قد بلغ الحادية والعشرين، أو إذا كان طالباً بإحدى مراحل التعليم ألا يكون قد تجاوز الثامنة والعشرين، أو إذا كان ذا عاهة تقعه عن الكسب، أو إذا كانت الابنة غير متزوجة أو غير عاملة، ويعتبر في حكم الولد المعال أي من الأبوين بشرط أن يعولهما الممول فعلاً وأن يكون عائلهم الوحيد، أما الزوجة كممول فكانت تتمتع بالإعفاء الشخصي الخاص بها، ولم يتطرق المشرع المصري في القانون الملغى إلى مسألة مدى اعتبار الزوجة المعيل الوحيد للأسرة بحيث تتمتع بكافة الإعفاءات ذات الصلة بالزوجية وإعالة الأبناء، إلا أنه طالما أن مصطلح ممول من العمومية بحيث يشمل الزوج والزوجة، فليس هناك ما يمنع من تمتعها بتلك الإعفاءات إذا كانت المعيلة الوحيدة للأسرة.

أما في ظل القانون الحالي رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فتشير الإرشادات الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية حول هذا القانون بأن الإعفاءات المرتبطة بالأعباء العائلية القائمة في القانون الملغى - المشار إليها في الفقرة السابقة- قد تم توحيدها، ثم رفعها إلى ٥٠٠٠ جنيه للفرد الواحد (وهو ما يزيد عن الحد السابق بنسب تتراوح بين ٤٧٪ و ٦٧٪ و ١٥٠٪) مع غرض النظر عن الحالة الاجتماعية أو ما إذا كان الممول رجلاً أو امرأة^(١)، فوفقاً للمادة (٧) من القانون: "تستحق الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من مجموع صافى الدخل الذي يحققه الممول المقيم خلال السنة"، وهذا بالنسبة لجميع مصادر دخل الممول مع مراعاة أن هناك إعفاء ضريبياً آخر بالنسبة للدخل من الراتب وفقاً للمادة (١٣ / ١) مقداره (٤٠٠٠) جنيه، وهذان الإعفاءان يتمتع بهما الممول سواء أكان ذكراً أم أنثى حيث إن المشرع المصري ساوى فيهما بين الزوج الممول والزوجة الممولة، وبالتالي تعامل الزوجة الممولة وفقاً للقانون الجديد كممول مستقل عن زوجها^(٢).

وتأكيداً على ذلك فقد تضمنت إرشادات مصلحة الضرائب المصرية حول القانون الإشارة إلى أن هذه الإعفاءات تضمن حصول الأسرة مجتمعة على المزيد من الدخول من خلال حصول الزوجة العاملة على نفس الإعفاء الممنوح للزوج؛ مما سيوفر للآتين معاً دخلاً أعلى لا يخضع للضريبة يصل إلى ١٠ آلاف جنيه، بدلاً من خمسة آلاف جنيه، لغير المرتبات والأجور، وإلى ١٨ ألف جنيه بدلاً من تسعة آلاف، في حالة المرتبات والأجور، خاصة أن نسبة المرأة المعيلة في المجتمع تصل إلى ٢٢٪ من الأسر، وبالتالي يصعب معاملتها على أنها أعزب كما كان الوضع عليه في القانون الملغى^(٣)، ويقترح الباحث إعادة

(١) منشورات مصلحة الضرائب العامة المصرية، إرشادات حول قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، مرجع سابق، ص (٩).

(٢) المواد (٦، ٧، ١٣)، قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، مرجع سابق.

(٣) منشورات مصلحة الضرائب العامة المصرية، إرشادات حول قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، مرجع سابق، ص (٩).

النظر في الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها فيه لجعلها أكثر عدالة، مع مراعاة قدرة الأشخاص على الدفع، وذلك في ضوء متوسط عدد أفراد الأسرة المصرية ومستوى المعيشة ومستوى خط الفقر؛ حيث إن المساواة الحسابية في مقدار الإعفاء لا تعد مساواة حقيقية.

ثانياً - توحيد الدخل واعتبار الزوج والزوجة مكلفاً واحداً بناءً على طلبهما:

ويقصد الباحث هنا الإشارة إلى مدى أخذ كل من المشرع الأردني والمشرع المصري بخيار توحيد الدخل وتقديم إقرار ضريبي مشترك كميزة ضريبية للأسرة ولغايات التبسيط على الزوجين، وبالرجوع إلى التشريع المصري محل الدراسة يتبين بأن المشرع المصري لم يتطرق إلى هذه المسألة إلا كجزء على إمكانية استغلال العلاقات الأسرية لتجنب الخضوع للضريبة (والتي ستكون موضوعاً مستقلاً للفرع الثالث من هذا المطلب)، لذا فإن الحديث عن خيار توحيد الدخل وتقديم الإقرار الضريبي المشترك سوف ينحصر في قانون ضريبة الدخل الأردني.

لقد كانت المادة (٤/د) من قانون ضريبة الدخل لعام ١٩٨٥ وتعديلاته (الملغى) تنص على جواز اعتبار الزوج والزوجة مكلفاً واحداً بناءً على طلبهما، وفي تلك الحالة يجري التقدير باسم الزوج، وإذا جرى التقدير على تلك الصورة فيجري تحصيل الضريبة من كليهما أو من أي منهما، أما الفقرة (هـ) فقد كانت تنص على ما يلي: "يكون الزوج ملزماً بالقيام بجميع الأمور والإجراءات والواجبات المنصوص عليها في هذا القانون والمتعلقة بإجراء التقدير، بما في ذلك تقديم الكشوف السنوية والحضور أمام المقرر لتقديم البيانات والمعلومات التفصيلية المطلوبة عن دخله أو دخل زوجته أو دخليهما إلا إذا طلبت الزوجة خلاف ذلك"، ومن الجدير ذكره أن الفقرة (هـ) رغم ما قد توحى به من أن المكلف يعتبر نائباً بنص القانون عن زوجته للقيام بجميع الأمور والإجراءات والواجبات المنصوص عليها في القانون إلا أن ذلك لا يتسع ليشمل الإقرار عن

زوجته المكلفة، سواء في حالة توحيد الدخل أم فصله، فسياق الفقرة المذكورة يتناول المسائل الإجرائية كالتقديم والكشوف وتقديم البيانات والمعلومات التفصيلية المطلوبة عن دخله أو دخل زوجته أو دخليهما.

وقد قضت محكمة التمييز الأردنية في حكمها رقم (١٩١٥/١٩٩٩) بما يلي: "يستفاد من أحكام المادتين ٤ و ٢٤ من قانون ضريبة الدخل أن كلاً من الزوج والزوجة مكلف مستقل عن الآخر لغايات قانون ضريبة الدخل انسجماً مع قاعدة استقلال كل واحد منهما عن الآخر في ذمته المالية، وتبعاً لذلك فالأصل أن يمثل كل منهما بنفسه في كل ما يتعلق بحقوقه أو التزاماته أمام الدوائر والسلطات الرسمية بما في ذلك ضريبة الدخل، أو أن يفوض عنه - خطياً - شخصاً آخر بكل ما يحق له القيام به، بما في ذلك الإقرار عنه بما في ذمته من حقوق والتزامات لصالح أي طرف آخر، واستثناء من ذلك ولأغراض قانون ضريبة الدخل يجوز أن يكون الزوج والزوجة مكلفاً واحداً وبشرط أن يكون ذلك بناء على طلبهما، وفي هذه الحالة يجري التقدير باسم الزوج فقط، ويجري تحصيل الضريبة من كليهما أو من أي منهما، ويجب أن يكون هذا الطلب خطياً أمام المقدر لإثبات توافيقهما بحضوره ولتسهيل مهمة المقدر، وقد ألزم القانون الزوج في هذه الحالة بالقيام بجميع الإجراءات والواجبات المنصوص عليها في القانون بما في ذلك تقديم الكشوف السنوية والحضور أمام المقدر لتقديم البيانات والمعلومات عن دخله أو دخل زوجته إلا إذا طلبت الزوجة خلاف ذلك، ويلاحظ أن الفقرة (هـ) من المادة الرابعة من قانون ضريبة الدخل لم تتضمن النص على الإقرار عن الزوجة كالموافقة على قرار المقدر أو على مقدار الضريبة المترتبة عليها، وحيث إن الإقرار لا يصح من الوكيل في حق موكله إلا إذا كان قد صدر له توكيل خاص يخوله سلطة الإقرار عن موكله، أو كان مفوضاً في ذلك بنص خاص في توكيل عام، كما أن نص الفقرة (هـ) من المادة ٤ من قانون ضريبة الدخل لم يتضمن تفويض الزوج بالإقرار عن زوجته، فإن موافقته على قرار المقدر الأولي الصادر بموجب المادة ٣٠ من قانون ضريبة الدخل، وعلى الرغم من أن زوجة المكلف مستقلة عنه وهو مكلف

مستقل عنها، إضافة إلى أنه لا يحمل تفويضاً خطياً منها، فإن موافقته غير ملزمة لزوجته قانوناً، وحيث إن محكمة استئناف ضريبة الدخل قد ذهبت إلى خلاف ذلك فيكون قرارها مستوجب النقض من هذه الناحية" ^(١).

ومما يجدر ذكره هنا بأن توحيد الدخل لا يعتبر في جميع الأحوال في مصلحة الزوجين، خاصة إذا أدى ضم دخل الزوجة إلى دخل زوجها إلى ارتفاع مقدار مجموع صافي الدخل، ومن ثم نقل المكلف من نسبة ضريبية (سعر ضريبي) أدنى إلى نسبة ضريبية أعلى، أما إذا كانت إعفاءات أحد الزوجين تتجاوز مقدار دخله مثلاً فإن توحيد الدخل يؤدي في هذه الحالة إلى استفادة من تم التوحيد لمصلحته من تلك الزيادة في الإعفاءات في تخفيض مقدار عبئه الضريبي، ومثال على ذلك: لنفرض أن الزوجة (س) لها صافي دخل مقداره ٢٠٠٠ دينار وتعمل والديها وقد أنفقت خلال عام ٢٠٠٩ مبلغ ٥٠٠٠ دينار نفقات استشفاء عن والدها المريض، بينما زوجها له صافي دخل مقداره ٧٠٠٠ دينار ويعمل ابن ويسكن بالإيجار بواقع ٢٠٠٠ دينار، ففي هذه الحالة لو قامت الزوجة بتقديم إقرار ضريبي مستقل فإنها لن تكون ملزمة بدفع أي ضريبة لأن (صافي دخلها ٢٠٠٠ دينار بينما مجموع إعفاءاتها) ^(٢) وفقاً للقانون الملغى (٧٠٠٠ دينار)، أي أن دخلها في تلك السنة لن يكون مطروحاً للضريبة، أما زوجها وعلى فرض عدم توحيد الدخل فإن صافي دخله ٧٠٠٠ دينار ومجموع إعفاءاته (شخصي ١٠٠٠ دينار + إعالة ابن ٥٠٠ دينار + إيجار بيت سكن ٢٠٠٠ دينار) = ٣٥٠٠ دينار، ومن ثم فإن دخل الزوج الخاضع للضريبة لسنة

(١) تمييز حقوق (١٩٩٥ / ١٩٩٩)، مجلة نقابة المحامين لسنة ٢٠٠٢، ص (٢٧٣٢).

(٢) مجموع إعفاءات الزوجة وفقاً للقانون الساري على تلك السنة - أي القانون الملغى لعام ١٩٨٥ وتعديلاته - (إعفاء شخصي ١٠٠٠ دينار + إعالة والدين (٥٠٠ × ٢ = ١٠٠٠ دينار) + نفقات استشفاء والدها ٥٠٠٠ دينار) = ٧٠٠٠ دينار، وطالما أن الدخل الصافي للزوجة كان ٢٠٠٠ دينار فهي عملياً لم تستفد من إعفاءاتها سوى بقدر هذا الدخل.

٢٠٠٩ سيكون حاصل طرح مجموع إعفاءاته من دخله الصافي (٧٠٠٠ - ٣٥٠٠ = ٣٥٠٠ دينار) وستكون الضريبة المستحقة على دخل الزوج ٢٥٠ ديناراً^(١)، بينما لو قام الزوجان في المثال السابق بتوحيد دخليهما فإن مجموع دخلهما الصافي سيكون (٢٠٠٠ دخل الزوجة + ٧٠٠٠ دخل الزوج = ٩٠٠٠ دينار) ومجموع إعفاءاتهما معاً (٧٠٠٠ دينار إعفاءات الزوجة + ٣٥٠٠ إعفاءات الزوج = ١٠٥٠٠ دينار) وطالما أن مجموع إعفاءاتهما أكبر من مقدار مجموع دخليهما فلن تكون هناك أي ضريبة تفرض عليهما في حال توحيد الدخل، لذا فإن من مصلحتهما في هذه الحالة توحيد الدخل، لا أن يعامل كل منهما كمكلف مستقل، وكأن المشرع عندما سمح لهما بتوحيد دخليهما في القانون الملغى أجاز لأحد الزوجين الاستفادة من إعفاءات الزوج الآخر التي لم يستخدمها عملياً (فالزوجة في المثال السابق وعندما قدمت إقراراً مستقلاً وأعلنت فيه دخلاً صافياً مقداره ٢٠٠٠ دينار، لم تستفد عملياً إلا من ألفي دينار من إعفاءاتها ليصبح دخلها الخاضع (لشيء) وبقي عندها ٥٠٠٠ دينار من إعفاءاتها لم تستغلها عملياً، لذا فعندما تم توحيد دخل الزوجين في المثال السابق استفاد الزوج من مبلغ الإعفاءات غير المستخدم من قبل زوجته (٥٠٠٠ دينار) فأصبح دخله الخاضع هو أيضاً (لا شيء)، بالنتيجة فإن إجازة المشرع توحيد الدخل تحمل في طياتها تناقل الإعفاءات بين الزوجين بما يحقق مصلحة الأسرة، والسؤال الذي يثار هنا هل أبقي المشرع على مزايا توحيد الدخل في القانون الحالي رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ أم أنه لم يعد هناك أي جدوى من ذلك؟

(١) إن الدخل الخاضع للضريبة هو ٣٥٠٠ دينار أما الضريبة المستحقة فهي عن أول ٢٠٠٠ من الدخل الخاضع ٥٪ (٢٠٠٠ × ٥٪ = ١٠٠) وعن ١٥٠٠ دينار التالية ١٠٪ (١٥٠٠ × ١٠٪ = ١٥٠ ديناراً) أي أن الضريبة المستحقة هي (١٠٠ + ١٥٠ = ٢٥٠ ديناراً).

أجازت المادة (١٧/د) من قانون ضريبة الدخل المؤقت لعام ٢٠٠٩ للزوجين المكلفين أن يقدموا إقراراً ضريبياً مشتركاً، إلا أن المادة (٩/ب) من القانون نصت على أنه سواء في حال تقديم الإقرارات المشتركة أو المنفصلة وفقاً لما يختاره المكلف، فلا يجوز أن يتجاوز مبلغ الإعفاء الممنوح للعائلة الواحدة مبلغ أربع وعشرين ألف دينار، ويلاحظ الباحث هنا انحسار المزايا المترتبة على توحيد الدخل في ظل توحيد وتقليص نطاق الإعفاءات الذي تبناه المشرع في القانون المؤقت مقارنة بالمادة (٤) من القانون الملغى، حيث إن المشرع سقف إعفاءات الأسرة بمبلغ ٢٤٠٠٠ دينار، وهو حاصل جمع إعفاء الزوج والزوجة الشخصي لأن الإعفاء الشخصي لكل منهما ١٢٠٠٠ دينار، وبالنتيجة فإن ميزة توحيد الدخل تتحقق فقط إذا كان صافي دخل أحد الزوجين أقل من ١٢٠٠٠ دينار؛ لأنه فقط في تلك الحالة يمكن للزوج الآخر الاستفادة من جزء الإعفاء غير المستخدم لغايات تخفيف عبئه الضريبي، ولن يطمح أي من الزوجين بالحصول على الإعفاءات المرتبطة بالإعالة لأن تلك الإعفاءات في ظل وجود عائلة (زوج وزوجة) ستكون معدومة الأثر، فسقف إعفاء العائلة ٢٤٠٠٠ دينار، ومن ثم فإن سقف إعفاءات العائلة قلل من فرص الاستفادة من مزايا توحيد الدخل، وهذا يشكل مبرراً إضافياً لتأكيد الباحث على دعوته المشرع الأردني ضرورة إلغاء الفقرة (ب) من المادة (٩).

وفي ختام هذا الموضوع يؤكد الباحث على عدم وجود نص في قانون الضريبة على الدخل المصري يعالج مسألة توحيد الدخل بناء على طلب الزوجين المكلفين لتحقيق مزايا ضريبية تشمل تناقل الإعفاءات بينهما، وما نص عليه المشرع المصري في هذا المجال يقتصر على اعتبار الزوجين أو الأصول والفروع ممولاً واحداً بنص القانون للحيلولة دون استغلال العلاقات الأسرية لتجنب الخضوع للضريبة أو تقليل عبئها، وهو ما سوف يتضح في الفرع الثالث التالي :

الفرع الثالث

التزام المكلف بعدم استغلال العلاقات الأسرية لتجنب الخضوع للضريبة

إن اهتمام المشرع بالأسرة والعلاقات الأسرية في قانون ضريبة الدخل لا يقتصر على رعاية الجانب الإيجابي لتلك العلاقة من خلال منح الأسرة معاملة تفضيلية أياً كانت صورتها أو مراعاة القدرة على الدفع فقط، وإنما يستهدف أيضاً تحقيق عدة أهداف أخرى مرتبطة بالسياسة الضريبية، ومنها الحيلولة دون استغلال الوضع الاجتماعي المذكور لغايات تسهيل تجنب الخضوع للالتزام الضريبي من خلال تبني المشرع مجموعة من القواعد المضادة لهذا النوع من التصرفات (anti-avoidance rules)، والتي تستهدف الحيلولة دون إنفاذ الأثر الضريبي للتصرفات التي تستهدف تجنب الخضوع للضريبة أو تخفيف عبئها عن طريق توزيع الدخل بين أفراد الأسرة، وما يترتب عليها من تآكل للقاعدة الضريبية، كتوزيع الدخل بين الأصول أنفسهم (الزوجين مثلاً) أو بين الأصول والفروع (الوالدين والأبناء مثلاً)، ومن هذه القواعد تلك التي تكفل صحة نسبة الدخل من خلال التأكيد على أن الدخل المتأتي من الممتلكات التي تنتقل ملكيتها في ظروف معينة إلى الزوج أو الأبناء تعتبر دخلاً لمجري التصرف وليس لم انتقلت إليه تلك الممتلكات من أفراد عائلة مجري التصرف^(١).

أولاً - التزام المكلف بعدم استغلال العلاقات الأسرية في قانون ضريبة الدخل الأردني:

كانت المادة (١٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته (الملغى) تنص على صلاحية الإدارة الضريبية في إهمال أي معاملة تصرف وهمية أو مصطنعة، وتقدير الضريبة المستحقة على المكلف المعني

(١) Claire Young, What's Sex Got To Do With It? Tax And The "Family", op.cit., p(3).

وكان تلك المعاملة لم تكن، بحيث تشمل عبارة "معاملة التصرف" وقف الموجودات أو هبتها أو التعاقد أو إجراء أي اتفاق أو ترتيب بشأن انتقالها أو ريعها، وقد أقام المشرع قرينة قانونية بسيطة على كون المعاملة وهمية في الحالتين التاليتين: ١ - إذا نشأ دخل من معاملة تصرف أجراها المكلف لصالح ولد من أولاده لم يكمل السنة الثامنة عشرة من عمره عند بدء السنة التي تحقق فيها الدخل، فيعتبر هذا الدخل دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف، ٢- إذا نشأ دخل من معاملة تصرف يصح الرجوع عنها يبقى هذا الدخل دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف، وتعتبر معاملة التصرف معاملة يصح الرجوع عنها إذا تضمنت نصاً يمكن من تحويل الدخل أو إعادة تحويله إلى الشخص الذي أجرى معاملة التصرف، أو إذا مكن من الاضطلاع بالسيطرة على الدخل أو الموجودات التي يتأتى منها الدخل بصورة مباشرة أو غير مباشرة^(١)، وقد تبني المشرع الأردني ذات المعاملة في المادة (٢٠) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩، بحيث جاءت المادة (٢٠) منه مطابقة تماماً للمادة (١٥) من القانون الملغى.

ومن تطبيقات قضاء محكمة التمييز الأردنية في هذا المجال ما يلي :

١ - الحكم رقم (٧٣٣/١٩٩٠) حيث قضت أنه : " لا يرد الادعاء بأن الشراكة ما بين الزوج وزوجته وهمية ومصطنعة إذا قاما بتسجيلها كشركة تضامن في سجل الشركات طبقاً لقانون الشركات، وذلك لأن هذه الحالة ليست من الحالات التي نصت عليها المادة ١٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ التي تبيح للمقدر أن يهمل فيها المعاملة التي يعتبرها وهمية ومصطنعة، لاسيما وأن كلاً من الزوج والزوجة له ذمة مالية مستقلة، عملاً بالمادة ٥٨٢ من القانون المدني"^(٢).

(١) المادة (٢٠)، قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ (وتقابل المادة ١٥ من القانون الملغى).

(٢) تمييز حقوق (٧٣٣/١٩٩٠)، مجلة نقابة المحامين الأردنية لسنة ١٩٩١، ص (١٧١٤).

٢ - الحكم رقم (١٩٨/١٩٧٠) والذي أجازت فيه: "لمأمور التقدير الحق في اعتبار أن توفيق أوضاع الشركة وإدخال ابن المكلف شريكاً فيها، بحيث أصبحت حصة المكلف وابنه في رأس المال مساوية لحصة المكلف قبل توفيق أوضاعها هي معاملة وهمية ترمي إلى تنزيل مقدار الضريبة المستحقة على المكلف، واعتبار الدخل المتأتي من هذه الشركة للمكلف وحده" (١).

ثانياً - التزام الممول بعدم استغلال العلاقات الأسرية في قانون الضريبة على الدخل المصري:

حرص المشرع المصري في قانون الضرائب على الدخل رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ وتعديلاته (الملغى) على الحيلولة دون استغلال المكلف العلاقات الأسرية لغايات تجنب الخضوع للضريبة أو تخفيف عبئها، حيث كانت المادة (٢٣) منه والمتعلقة بالأرباح الناتجة من تأجير الوحدة السكنية تنص على اعتبار الممول وزوجه وأولاده القصر في حكم الممول الواحد، بحيث تعتبر الأرباح خاصة بالأصل أو الزوج حسب الأحوال، وتدخل في إقراره ما لم يثبت أن الحق في تأجير الوحدة قد آل إلى الزوج أو الزوجة أو الأولاد القصر عن غير طريق الزوجة أو الزوج أو الوالد بحسب الأحوال، كما كانت المادة (٣٥) تنص على أنه: "يعتبر في حكم الممول الفرد، الشركات القائمة أو التي تقوم بين الأصول والفروع القصر أو بين الأزواج أو بين بعضهم البعض، وتكون الأرباح التي تحققها الشركة خاصة بالأصل أو الزوج بحسب الأحوال وتدخل في إقراره ما لم يثبت صاحب الشأن جدية الشركة، وذلك كله دون إخلال بحق الغير الشريك بالنسبة لحصته في أرباح الشركة"، وكانت المادة (٢/٨٢) المتعلقة بتحدد إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية تنص على

(١) تمييز حقوق (١٩٨ / ١٩٧٠)، مجلة نقابة المحامين الأردنية لسنة ١٩٧٠، ص (٦٠٤).

اعتبار الممول وزوجه وأولاده القصر حائزاً واحداً للغراس بحيث تحدد الإيرادات باسمه، ما لم تكن الملكية قد آلت إلى الزوجة أو للأولاد القصر عن غير طريق الزوج أو الوالد بحسب الأحوال^(١).

أما المادة (١٠٧) فقد كانت تنص على أنه: "لا يحتج في مواجهة مصلحة الضرائب فيما يتعلق بربط الضريبة بالتصرفات التي تتم بين الأصول والفروع أو بين الزوجين خلال السنة الخاضع إيرادها للضريبة والسنوات الخمس التالية لها، سواء أكانت تلك التصرفات بعوض أم بغير عوض، وسواء انصبت على أموال ثابتة أم منقولة، وتضاف إيرادات ما تمتلكه الزوجة والأولاد القصر من أي مصدر غير الميراث أو الوصية إلى إيرادات الزوج أو الأصل خلال سنة التملك والسنوات الخمس التالية لها، وتعتبر هذه الأموال ضامنة لأداء الضريبة المستحقة نتيجة لإضافتها إيراداتها، فإذا كان التصرف بعوض أو كانت ملكية الزوجة أو الأولاد القصر من غير أموال الزوج أو الأصل، جاز لصاحب الشأن أن يقيم الدليل على ذلك^(٢)، أي أن التصرف إذا كان بعوض أو كانت ملكية الزوجة أو الأولاد القصر من غير أموال الزوج أو الأصل فتعتبر القرينة القانونية المتعلقة بصورية التصرف قرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس، وبخلاف ذلك فتعتبر قرينة قانونية قاطعة لمصلحة الإدارة الضريبية، وقد أكد القضاء المصري بأن قرينة صورية الشركة القائمة بين الأصل وفرعه والزوج وزوجته هي قرينة قانونية بسيطة قابلة لإثبات العكس، كما أن سبق محاسبتها باعتبارها شركة لا يصلح بذاته دليلاً على جديتها^(٣).

(١) المواد (٢٣، ٣٥، ٨٢)، قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، مرجع سابق.

(٢) المادة (١٠٧)، قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، مرجع سابق.

(٣) الطعن رقم ٤٤٩ لسنة ٥٨ قضائية، جلسة ١٩٩٥/١/٢، قضاء النقض التجاري حتى عام ٢٠٠٠، إعداد أنور العمروسي، الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية، ٢٠٠١، ص (٧٥١).

وقد قام المشرع المصري في القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته بإعادة النظر في المعاملة الضريبية السابقة، حيث استخدم المشرع في المادة (١) من القانون مصطلح (الشخص المرتبط) لأول مرة، بحيث يشمل كل شخص يرتبط بالمول بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بما في ذلك الزوج والزوجة والأصول والفروع، ووفقاً للمادة (٣٠): "إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد"، كما نصت المادة (٢/٣٨) منه على أنه ولغايات تحدد إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية يعتبر الممول وزوجه وأولاده القصر حائزاً واحداً للغراس، وتحدد الإيرادات باسمه ما لم تكن الملكية قد آلت إلى الزوجة أو الأولاد القصر عن غير طريق الزوج أو الوالد بحسب الأحوال، أما المادة (٩٢) فقد نصت على أنه: "إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررّة بمقتضى أحكام هذا القانون، كانا مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح"^(١).

الخاتمة (النتائج والتوصيات):

جاءت هذه الدراسة لمعالجة موضوع المعاملة الضريبية للأسرة في قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩، وقانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، انطلاقاً من اعتبار مسألة مراعاة الظروف الشخصية والعائلية للمكلف أحد عناصر ذاتية القانون الضريبي، والتأكيد على اعتبار شخصية الضريبة من مقومات القانون الضريبي، حيث إن

(١) المواد (١، ٣٨، ٣٠/٢)، قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، مرجع سابق.

الوفاء بالالتزام الدستوري القاضي بتحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية بما لا يتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء يحمل في طياته ضرورة مراعاة الظروف الشخصية والعائلية للمكلف، ويشكل أحد الركائز الأساسية لذاتية القانون الضريبي؛ مما يساهم في تأكيد وجود صلة وثيقة بين القانون الضريبي وقانون الأحوال الشخصية.

وقد تم التوصل من خلال الدراسة إلى مجموعة من النتائج - التي تم العرض لها تفصيلاً خلال البحث - ومنها:

١ - يعد الدستور المصري لعام ١٩٧١ وتعديلاته الأكثر وضوحاً في مجال التركيز على أهمية الأسرة ومعاملتها تشريعياً بما يكفل حمايتها واستمراريتها.

٢ - إن ذاتية القانون الضريبي بوجه عام وقانون ضريبة الدخل بوجه خاص لا تنفي وجود صلات وثيقة بينه وبين غيره من القوانين الأخرى، أبرزها صلته بالقانون الذي ينظم الأحوال الشخصية.

٣ - فرض المشرع في تشريعات الأحوال الشخصية في كل من مصر والأردن سلسلة من الالتزامات ذات الأثر المالي والمتصلة اتصالاً وثيقاً بأسرة المكلف، وهذه الالتزامات تنتقص بالضرورة من قدرة المكلف على الدفع، ويجب ألا يغفلها المشرع عندما يستهدف فرض ضريبة دخل على الشخص الطبيعي.

٤ - إن قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت رقم (٢٨) لعام ٢٠٠٩ تضمن تغييراً جذرياً في منظومة الإعفاءات الشخصية والأسرية ومفهوم الإعالة عما سبقه من قوانين، حيث تم إلغاء معظم الإعفاءات العائلية والاجتماعية والصحية التي كان يحتويها القانون السابق له (القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته).

٥ - لم يراع قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت لعام ٢٠٠٩ حقيقة الوضع الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع الأردني، وبصفة خاصة المؤشرات

الاقتصادية والاجتماعية كمتوسط حجم الأسرة الأردنية و متوسط إنفاق الأسرة السنوي على السلع والخدمات، ومتوسط الدخل الجاري السنوي للأسرة، حيث إن نتائج تلك المؤشرات مدعاة لإعادة النظر بالإعفاءات بصورة تؤدي إلى زيادتها وليس إعادة هيكلتها بإلغاء معظمها واستبدالها بمنظومة إعفاءات لا تتجاوز في أحسن أحوالها ٢٤٠٠٠ دينار للعائلة الواحدة.

- ٦ - لا يتفق قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت لعام ٢٠٠٩ مع توصيات الأجندة الوطنية، ولا يتفق مع أسبابه الموجبة، ولا يحقق العدالة الاجتماعية الأفقية ولا العدالة الرأسية في مجال الإعفاءات الشخصية بوجه خاص وفي مجال المعاملة الضريبية للمكلف بوجه عام، و يعد خطوة إلى الوراء بالنسبة للسياسة الضريبية الأردنية القائمة على العدالة والمساواة.
- ٧ - لم يراع القانون المؤقت الأردني مكافحة شتى أنواع التمييز ضد المرأة والأسرة، حيث اتضح من خلال البحث أنه ينطوي على تمييز خفي ضد الأسرة وضد المرأة العاملة.
- ٨ - إن قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت لعام ٢٠٠٩ جعل اختصاص مجلس الوزراء في إعادة النظر بالإعفاءات جوازياً، دون ربط ذلك بفترة زمنية معينة، وهذا يشكل تراجعاً آخر من قبل المشرع الأردني، بعد أن كان النص في القانون القديم يوجب على مجلس الوزراء إعادة النظر في الإعفاءات مرة أو أكثر كل خمس سنوات في ضوء الأرقام القياسية للمعيشة.
- ٩ - إن تعريف المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت للمكلف خلا من الدقة، بخلاف تعريف الممول في قانون الضريبة على الدخل المصري حيث ركز المشرع المصري في التعريف على مسألة خضوع الشخص للضريبة بخلاف المشرع الأردني الذي ركز على مسألة التزام الشخص بدفع الضريبة.
- ١٠ - إن قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت خلا من الإشارة إلى الارتباط المباشر بقانون الأحوال الشخصية مقارنة بالقانون الملغى الذي كان يشير صراحة إلى تلك العلاقة.

١١- إن توحيد الدخل بين الزوجين، في القانون الأردني المؤقت لا يعتبر في جميع الأحوال في مصلحة الزوجين، خاصة إذا أدى ضم دخل الزوجة إلى زوجها إلى ارتفاع مقدار مجموع صافي الدخل، ومن ثم نقل المكلف من نسبة ضريبية (سعر ضريبي) أدنى إلى نسبة ضريبية أعلى.

١٢- إن قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته لم يراع المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية التي أدت إليه، كمؤشرات خط الفقر ومتوسط عدد أفراد الأسرة المصرية، كما أنه متناقض مع الأسباب التي دعت إليه ولا يخدم المبررات التي سيقى لترويجها، ولا يحقق العدالة لأنه قد يترتب عليه خضوع أشخاص تحت خط الفقر للضريبة.

١٣- إن قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته لا يراعي مفهوم العدالة الرأسية؛ حيث أنه ساوى من حيث الإعفاءات بين طائفة كبيرة من المكلفين غير المتماثلين رغم اختلاف ظروفهم الاجتماعية (ومثال ذلك: الممول المتزوج و يعول والممول المتزوج ولا يعول، والممول المتزوج من زوجه عاملة والممول المتزوج من زوجه غير عاملة) ولا يراعي مفهوم العدالة الأفقية (معاملة المكلفين المتماثلين معاملة متماثلة) حيث إنه ميز الدخل من الراتب بإعفاء إضافي مقداره ٥٠٠٠ جنيه.

١٤- لا يتفق واعتبارات المنطق والعدالة تخلي المشرع سواء الأردني أو المصري عن مسألة مراعاة الظروف الشخصية والعائلية التفصيلية، في حين أن الممارسات الدولية - حتى في الدول التي لا تعترف بمنظومة الأسرة بمفهومها الإسلامي القويم كبريطانيا وإيرلندا - ما تزال تراعي إيراد إعفاءات شخصية وعائلية تفصيلية.

١٥- إن مقومات الإصلاح الضريبي الجيد بوجه خاص والإصلاح التشريعي بوجه عام تقتضي مراعاة النصوص الدستورية والظروف الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع ما قبل وما بعد الإصلاح من خلال تقويم آثاره.

١٦- لم ينص قانون الضريبة على الدخل المصري على مسألة توحيد الدخل بناء

على طلب الزوجين المكلفين لتحقيق مزايا ضريبية تشمل تناقل الإعفاءات بينهما.

وقد تم التوصل من خلال الدراسة إلى مجموعة من التوصيات - التي تم العرض لها تفصيلاً خلال البحث - ومنها:

١ - دعوة المشرع الأردني إلى تبني نصوص تحاكي المواد (٩٠٧) من الدستور المصري لأهمية تلك النصوص في إبراز تمسك المشرع الدستوري بحماية الأسرة ورعايتها، فتكريس هذا المبدأ دستورياً مدعاة لتقيد السلطة التشريعية به في مختلف أعمالها وبوجه خاص عند سن التشريعات الضريبية.

٢ - دعوة المشرعين الأردني والمصري إلى إعادة النظر في منظومة الإعفاءات الشخصية والأسرية بصورة تجعلها أكثر تفصيلاً ومراعاة للظروف الاجتماعية والشخصية للمكلفين.

٣ - ضرورة تعميق دور مختلف شرائح المجتمع ومؤسسات المجتمع المدني وقطاعاته المختلفة في أي إصلاح ضريبي يراد له النجاح.

٤ - ضرورة تعميق الوعي الضريبي بالإصلاحات لدى كافة فئات المجتمع من خلال الحملات الإعلامية المكثفة ودورات الوعي الضريبي ومناهج التدريس في الجامعات، حيث إن الإصلاح الضريبي قد يكون له ما يبرره عملياً واقتصادياً، وقد يراعي كافة الاعتبارات القومية ومع ذلك فقد لا يكتب له النجاح لعدم توفر وعي ضريبي مناسب لدى المخاطبين بأحكامه.

٥ - يتمنى الباحث على المشرع الأردني تبني تعريف المشرع المصري للمكلف كونه أكثر دقة، إضافة إلى الأخذ بمسألة إلزام الشخص المعفى من الضريبة بتقديم إقرار ضريبي ومسك حسابات أصولية إذا تجاوز الدخل المعفى حداً معيناً؛ لضمان الرقابة على صحة ذلك الإعفاء وعدم استغلاله كوسيلة للتهرب الضريبي.

٦ - دعوة المشرع الأردني وكذلك المصري إلى إيراد نص صريح يؤكد على أن الالتزام بدفع الضريبة وتقديم الإقرار الضريبي بالنسبة للأشخاص الذين

يخضعون للولاية أو الوصاية أو القوامة يعد من واجبات الولي أو الوصي أو القيم.

٧ - يوصي الباحث - ولغايات حماية حق المرأة العاملة في الحصول على إعفائها الشخصي في حال زواجها - بإدراج نص صريح في قانون ضريبة الدخل يؤكد على تمتع الزوجة العاملة بالإعفاء الشخصي المتعلق بها ما لم يثبت الزوج أنه ينفق عليها فعلاً.

٨ - يدعو الباحث المشرع الأردني إلى ضرورة إلغاء سقف الإعفاء الوارد بالفقرة (ب) من المادة (٩) من القانون المؤقت الحالي.

٩ - يتمنى الباحث على المشرع الأردني وكذلك المصري إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها فيه لجعلها أكثر عدالة وشمولاً وواقعية؛ وذلك في ضوء أحدث المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية كمتوسط عدد أفراد الأسرة ومستوى المعيشة ومستوى خط الفقر.

المراجع

أولاً - المراجع العربية :

- القرآن الكريم

أ - الكتب :

- ١ - جهاد الخصاونه ، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط ١، عمان: دار وائل للنشر، ١٩٩٩.
- ٢ - حامد دراز و المرسي حجازي ومحمد عمر حماد، النظم الضريبية: دراسة مقارنة تطبيقية، دط، مصر: الدار الجامعية، ٢٠٠٤.
- ٣ - سعيد عثمان وشكري العشماوي، اقتصاديات الضرائب، دط، الإبراهيمية، مصر: الدار الجامعية، ٢٠٠٧.
- ٤ - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، د. ط، بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٣.
- ٥ - عبد الأمير شمس الدين، الضرائب: أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، ط ١، بيروت: المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، ١٩٨٧.
- ٦ - عبد الحميد محمد القاضي، اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دط، الإسكندرية: مطبعة الرشاد.
- ٧ - قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه منشورة، جامعة الإسكندرية، مطبعة معهد دون بوسكو، دط، الإسكندرية: ١٩٦٠.
- ٨ - مجدي محمود شهاب، دراسات في التشريع الضريبي المصري، دط، الإسكندرية: مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، ١٩٩٤.
- ٩ - محمد بو نصار ومحفوظ مشاعلة وفراس الشهوان، الضرائب ومحاسبتها، ط ١، ١٩٩٦.
- ١٠ - محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي: دراسة

- مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، ط ١، مطبوعات جامعة الكويت : مجلس النشر العلمي، ١٩٩٩.
- ١١- محمود السيد الناغي، منهج المحاسبة عن الضريبة على الدخل : التحليل وإطار التطبيق والتطوير، ط ١، المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، ٢٠٠٧.
- ١٢- محيي محمد سعد، العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، ط ١، الإسكندرية : مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، ٢٠٠٢.
- ١٣- نائل عبد الحافظ العواملة، الإدارة المالية العامة بين النظرية والتطبيق، ط ٣، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، ١٩٩٧.
- ١٤- نضال رشيد صبري، محاسبة ضريبة الدخل ، ط ١، عمان : منشورات جامعة القدس المفتوحة، ١٩٩٨.
- ١٥- يحيى مصطفى المبشر، المنازعة الضريبية في القانون اللبناني: الدعاوى الضريبية، دط، بيروت : دن، ١٩٩٤.
- ب - الرسائل الجامعية :**
- ١ - عادل الحيارى، الضريبة على الدخل العام: دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه منشورة، جامعة القاهرة، مطابع مؤسسة الأهرام، ط ١، ١٩٦٨.
- ٢ - محمد سلامة الخوالدة، " أثر الإعفاءات الضريبية على عدد المساكن وحجم الأسرة في الأردن للأعوام (١٩٨٤-١٩٩٤)"، رسالة ماجستير في الدراسات السكانية (غير منشورة) الجامعة الأردنية، تموز، ١٩٩٦.
- ٣ - موفق المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل : دراسة مقارنة، رسالة ماجستير منشورة، جامعة آل البيت، ط ١، عمان : الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠١.
- ج - الوثائق الرسمية:**
- ١ - جمهورية مصر العربية، البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة ومعهد التخطيط

- القومي، تقرير التنمية البشرية في مصر عام ٢٠١٠، مصر: البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة، ومعهد التخطيط القومي، ٢٠١٠.
- ٢ - جمهورية مصر العربية، الدستور المصري لعام ١٩٧١، الجريدة الرسمية، العدد ٣٦ مكرراً (أ) ١٢ من سبتمبر سنة ١٩٧١ معدلاً طبقاً للاستفتاء الذي أجري على تعديل الدستور (الاثنين ٢٦ آذار ٢٠٠٧)، من خلال موقع البرلمان المصري الإلكتروني: <http://www.parliament.gov.eg/Arabic/Constitution/ConstitutionContext>.
- ٣ - جمهورية مصر العربية، القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضرائب على الدخل، (الجريدة الرسمية، العدد ٣٧ تابع، ١٠/٩/١٩٨١) والمعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ (الجريدة الرسمية، العدد ٥٢ مكرر، ٣١/١٢/١٩٩٣) والمعدل بالقانون رقم ١٦٢ لسنة ١٩٩٧ (الجريدة الرسمية، العدد ٥٢ مكرر، ٢٨/١٢/١٩٩٧).
- ٤ - جمهورية مصر العربية، قانون رقم (٣) لسنة ١٩٧٧ بإصدار قانون الضمان الاجتماعي وتعديلاته حتى القانون رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٠، ومجموعة قوانين الأحوال الشخصية في مصر، موسوعة مبارك التشريعية، إعداد مجلس الشعب المصري، موقع البرلمان المصري الإلكتروني: <http://www.parliament.gov.eg>
- ٥ - جمهورية مصر العربية، منشورات مصلحة الضرائب العامة المصرية: قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، الجريدة الرسمية المصرية، العدد (٢٣ تابع)، ٩/٦/٢٠٠٥، وإرشادات حول قانون الضريبة على الدخل، طباعة الإدارة العامة للحاسب الآلي، من خلال الموقع الإلكتروني: www.incometax.gov.eg
- ٦ - المملكة الأردنية الهاشمية، القانون المدني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦، الجريدة الرسمية، العدد (٢٦٤٥)، ١٩٧٦.
- ٧ - المملكة الأردنية الهاشمية، قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة

٢٠٠٩، الجريدة الرسمية، العدد (٥٠٠٥)، تاريخ ٣٠/١٢/٢٠٠٩، ص(٧١٣١).

٨ - المملكة الأردنية الهاشمية، الأجندة الوطنية، الفصل الخامس والفصل السابع، موقع الأجندة الوطنية الإلكتروني:

<http://www.nationalagenda.jo/tabid/60/Default.aspx?Location=1>

٩ - المملكة الأردنية الهاشمية، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، إستراتيجية الإصلاح الضريبي في مجال ضريبيتي الدخل والمبيعات، تشرين أول ٢٠٠٥.

١٠ - المملكة الأردنية الهاشمية، دستور المملكة لعام ١٩٥٢ وتعديلاته.

١١ - المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الأحوال الشخصية الأردني رقم (٣٦) لسنة ٢٠١٠، الجريدة الرسمية، العدد (٥٠٦١)، تاريخ ١٧-١٠-٢٠١٠، ص(٥٨٠٩).

١٢ - المملكة الأردنية الهاشمية، مشروع القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٦ بالصيغة التي وافق عليها مجلس النواب، النسخة المرفقة بكتاب رئيس مجلس النواب إلى دولة رئيس مجلس الأعيان رقم (١٥٦/٢/٢٣/٣) تاريخ ١٦/١/٢٠٠٧، (غير منشور).

١٣ - المملكة الأردنية الهاشمية، مشروع قانون ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩ بالصيغة المرسلة إلى مجلس النواب، النسخة المرفقة بكتاب دولة رئيس الوزراء إلى رئيس مجلس النواب رقم (ض١-١١٨٢) تاريخ ١١/٦/٢٠٠٩، (غير منشور).

١٤ - المملكة الأردنية الهاشمية، وزارة التخطيط والتعاون الدولي الأردنية بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، التقرير الوطني الثاني للأهداف الإنمائية للألفية، الأردن: ٢٠١٠، من خلال موقع مكتب الأمم المتحدة في الأردن الإلكتروني التالي: http://www.undp-jordan.org/uploads/publications/UN_1292424706.pdf

١٥- المملكة الأردنية الهاشمية، تعليمات رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٢ بعنوان (تعليمات نفقات الاستشفاء من الأمراض المستعصية ونفقات الجراحة داخل وخارج المملكة).

١٦- المملكة الأردنية الهاشمية، دائرة الإحصاءات العامة الأردنية، الإحصاءات المتعلقة بالدخل والإنفاق لسنة ٢٠٠٨، عبر موقع دائرة الإحصاءات الإلكتروني:

http://www.dos.gov.jo/sdb_ec/sdb_ec_a/household/2008/3-4.pdf

http://www.dos.gov.jo/sdb_ec/sdb_ec_a/household/2008/4-28.pdf

١٧- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الحماية من العنف الأسري الأردني رقم (٦) لسنة ٢٠٠٨، الجريدة الرسمية، العدد (٤٨٩٢)، ٢٠٠٨، ص (٨٢١).

١٨- المملكة الأردنية الهاشمية، مشروع القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٦ بالصيغة التي رفعته بها السلطة التنفيذية، منشور على موقع دائرة ضريبة الدخل والمبيعات: http://www.incometax.gov.jo/incometax/main_menu/legislations/an2.aspx

١٩- ميثاق الأسرة في الإسلام، اعتمده مفتي جمهورية مصر العربية بتاريخ ٢٠٠٧/٢/٨ ومجمع البحوث الإسلامية بالأزهر الشريف بتاريخ ٢٠٠٧/٨/١٦، منشور على الموقع الإلكتروني للجنة الإسلامية العالمية للمرأة والطفل: <http://www.iicwc.org/lagna/iicwc/iicwc.php?id=493>

د - الأحكام القضائية:

١ - تمييز حقوق (١٩٨/١٩٧٠)، مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٧٠، ص (٦٠٤).

٢ - تمييز حقوق (٢١٤/١٩٧٤)، مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٧٥، ص (١٧٢).

٣ - تمييز حقوق (٧٣٣/١٩٩٠)، مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩١، ص (١٧١٤).

- ٤ - تمييز حقوق (١٩٩٩/١٩١٥)، مجلة نقابة المحامين لسنة ٢٠٠٢، ص (٢٧٣٢).
- ٥ - تمييز حقوق (٩٩/١٦٨)، المجلة القضائية، عدد (٨)، الأردن: المعهد القضائي الأردني، ١٩٩٩.
- ٦ - قضاء النقض التجاري حتى عام ٢٠٠٠، إعداد أنور العمروسي، الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية، ٢٠٠١.
- ٧ - موسوعة أحكام المحكمة الدستورية العليا من عام ١٩٧١ حتى عام ٢٠٠٨، إعداد مجدي محمود حافظ، الجزء الرابع، الأحرف (ح - ض)، القاهرة: دار محمود للنشر والتوزيع، والمكتبة القانونية، ٢٠٠٨.

2 - References

A - Books

- 1 - Adam Smith, **An Inquiry Into The Nature And Causes Of The Wealth Of Nations**, A Penn State Electronic Classics Series Publication, book V, chapter II, part II (of taxes), The USA: Pennsylvania State University, 2005. through the website: <http://www.hn.psu.edu/faculty/jmanis/adamsmith.htm>.
- 2 - Howell H.Zee, General Issues And Concepts: Theoretical Underpinnings, **Tax Policy Handbook**, edited by Parthasarathi Shome, International Monetary Fund, Washington, D.C., 1995.
- 3 - Frans Vanistendael, Chapter 2: Legal Framework For Taxation, **Tax Law Design And Drafting**, Vol. 1, International Monetary Fund, Editor: Victor Thuronyi, 1996.

B- Articles :

- 1 - Claire Young, What's Sex Got To Do With It? Tax And The "Family", Ottawa: Law Commission of Canada, 2000, May 15, 2000.
- 2 - Carlson, Allan C., "Swedish Sagas" **New Ideas In Family Policy** presentation to Swedish members of Parliament in The Riksdag building, Stockholm, February 19, 2003, at the invitation of The Parliamentary Caucus for Family Values and Human Dignity. through: http://www.profam.org/pub/fia/fia_1704.htm (3 of 7) 30/03/2011 10:57:55.
- 3 - Cano, Cynthia Rodriguez and Khanna, Aman, "Family Structure Choice: Taxation As An Incentive To Change", Proceedings of ASBBS, Vol. 16, no. 1, ASBBS Annual Conference: Las Vegas, February 2009.
- 4 - James Alm, Mikhail I. Melnik and Andrew Young, **Taxing The "Family" In The Individual Income Tax**, Atlanta: Andrew Young School of Policy Studies, July 2004.
- 5 - Joseph J. Cordes, "Horizontal equity", **NTA Encyclopedia of Taxation and Tax Policy**, Second Edition, edited by Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, and Jane G. Gravelle, p(196), through website: -<http://www.taxpolicycenter.org/taxtopics/encyclopedia/Horizontal-Equity.cfm>

C - Official publications

- 1 - Institute On Taxation & Economic Policy, "Chapter Five :- Personal Income Taxes", **Guide To Fair State And Local Tax**

- Policy**, USA, February 2005 Through Website : www.itepnet.org/guide5.pdf.
- 2 - Irish Taxation Institute, Main Personal Tax Credits, Dublin, Ireland :Irish Taxation Institute, 2010, through the website -http://www.taxireland.ie/taxadvice/IncomeTaxPRSI.aspx#-Main_Personal_Tax_Credits
- 3 - U.S Congressional Research Service, **CRS Issue Statement on Individual and Family Tax Policy**, CRS Report for Congress Prepared for Members and Committees of Congress, January 6, 2010, through website: www.crs.gov.
- 4 - **United Kingdom Income Tax Act 2007**, Chapter(3), Part 3- Personal Reliefs: Chapter 2 (Personal Allowance And Blind Person's Allowance), Chapter 3 (Tax Reductions For Married Couples And Civil Partners), Part 8-Other Reliefs: Chapter 5 (Qualifying Maintenance Payments), through the website:
<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/section/35>