

(النظام القانوني للضرائب في الكويت والأردن)

(دراسة مقارنة)

(Tax legal system in Kuwait and Jordan)

(A Comparative study)

إعداد الطالب

علي حسن الملا الجفيري

إشراف الاستاذ الدكتور:

محمد وليد العبادي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلب الحصول على درجة الماجستير في القانون بجامعة آل البيت

٢٠١٧/٢٠١٦

الفصل الأول

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها "النظام القانوني للضرائب في الكويت والأردن" دراسة مقارنة

وقد أجازت بتاريخ ٢٠١٦/١١/٣٠ م

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

..... الأستاذ الدكتور محمد وليد العبادي (رئيساً ومشرفاً)
..... الدكتور فرحان المساعيد (عضواً)
..... الدكتور محمد نواف الفواعره (عضواً)
..... الدكتور عبد الله الرقاد (عضواً خارجياً)

الإهداء

إلى الشعب الكويتي والأردني كافة ...

الباحث

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات ...

أتقدم بخالص الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور محمد وليد العبادي على اشرافه على رسالتي

فكان خير الناصح والمعين.

كما وأشكر الدكتور الفاضل فرحان المساعيد الذي امتن علي بنصحه وتوجيه. والشكر موصول للدكتور

محمد الفواعره الذي أوقد شعلة العلم والقراءة وحب البحث والإطلاع. وكافة أعضاء لجنة المناقشة

الذين لهم الدور المكمل في إفراغ هذه الرسالة بال قالب القانوني والشكلي الصحيح.

وأشكر كذلك زوجتي الغالية وأبنائي عمر وعثمان ورزان الذين رافقوني في رحلة طلب العلم.

الباحث

فهرس المحتويات

ب.....	الإهداء
ج.....	الشكر والتقدير
د.....	فهرس المحتويات
ط.....	الملخص
ط.....	المقدمة:
٢.....	مشكلة الدراسة:
٣.....	أهداف الدراسة:
٣.....	أهمية الدراسة:
٣.....	الدراسات السابقة:
٥.....	فرضيات الدراسة:
٦.....	منهجية الدراسة:
٦.....	حدود الدراسة:
٧.....	الفصل الأول
٧.....	الضريبة مفهومها ومبادئها وتنظيمها الفني
٨.....	المبحث الأول
٨.....	نشأة الضريبة ومفهومها وأساسها القانوني
٨.....	المطلب الأول: نشأة الضريبة وتاريخها:
٨.....	الفرع الأول: الضريبة بالعصور القديمة:
٩.....	الفرع الثاني: الضريبة في عهد الإسلام:
١٢.....	الفرع الثالث: الضريبة في الكويت:

١٣	الفرع الرابع: الضريبة بالأردن:
١٦	المطلب الثاني: مفهوم الضريبة:.....
١٦	الفرع الأول: تعريف الضريبة:
١٧	الفرع الثاني: خصائص الضريبة:
١٩	المطلب الثالث: الأساس القانوني للضريبة
٢٠	أولاً: النظرية التعاقدية للضريبة:.....
٢٣	ثانياً: نظرية سيادة الدولة:
٢٣	ثالثاً: نظرية التضامن الاجتماعي:
٢٤	رابعاً: نظرية التنسيق الضريبي:
٢٦	المبحث الثاني
٢٦	المبادئ الأساسية للضريبة.....
٢٦	المطلب الأول: المبادئ الأساسية للضريبة:
٣٠	المطلب الثاني: تمييز الضريبة عن غيرها من الإيرادات:
٣٠	الفرع الأول: مفهوم الضريبة والرسم والتمن.
٣٣	الفرع الثاني: أهمية التفريق بين الضريبة والرسم والتمن:.....
٣٤	الفرع الثالث: معيار التمييز بين الضريبة والرسم والتمن:
٣٦	الفرع الرابع: الرسوم في الكويت والأردن:
٣٧	المطلب الثالث: أهداف الضريبة:.....
٤٠	المبحث الثالث
٤٠	التنظيم الفني للضريبة
٤٠	المطلب الأول: وعاء الضريبة:

٤١	الفرع الأول: اختيار المادة الخاضعة للضريبة:
٤٥	الفرع الثاني: تقدير وعاء الضريبة:
٤٨	الفرع الثالث: معدل الضريبة:
٥١	المطلب الثاني: تحصيل الضريبة:
٥٥	المطلب الثالث: المشاكل الضريبية:
٥٥	الفرع الأول: الازدواج الضريبي:
٦٣	الفرع الثاني: التهرب الضريبي:
٦٤	الفرع الأول: التهرب المشروع (التجنب الضريبي):
٦٥	الفرع الثاني: التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):
٦٦	الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي:
٧١	الفصل الثاني
٧١	الضريبة في القانون الأردني والكويتي
٧٢	المبحث الأول
٧٢	العدالة الضريبية
٧٣	المطلب الأول: تعريف العدالة الضريبية وأنواعها:
٧٣	الفرع الأول: تعريف العدالة الضريبية:
٧٥	الفرع الثاني: أنواع العدالة الضريبية:
٧٦	المطلب الثاني: وسائل تحقيق العدالة الضريبية:
٨٠	المطلب الثالث: العدالة الضريبية وعلاقتها بالحد الأدنى للمعيشة:
٨١	أولاً: ماهية الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية:
٨١	ثانياً: مبررات اعفاء الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية:

٨٣	.....	ثالثاً: مبررات الإعفاء مقابل الأعباء العائلية:
٨٤	.....	رابعاً: مراعاة المقدرة التكليفية للممول:
٨٧	.....	المبحث الثاني
٨٧	.....	آلية التشريع الضريبي والقاعدة الضريبية والضمانات
٨٧	.....	المطلب الأول: آلية التشريع الضريبي:
٩١	.....	المطلب الثاني: القاعدة الضريبية:
٩١	.....	الفرع الأول: تعريف القاعدة الضريبية:
٩٤	.....	الفرع الثاني: عناصر وخصائص القاعدة الضريبية:
٩٦	.....	الفرع الثالث: موقف السلطة التنفيذية من الشئون الضريبية:
٩٧	.....	المطلب الثالث: القيود الدستورية على الضريبة:
١٠١	.....	المبحث الثالث
١٠١	.....	أنواع الضرائب في الكويت والأردن
١٠١	.....	المطلب الأول: أنواع الضرائب:
١٠٤	.....	الفرع الأول: الضريبة على الدخل:
١٠٥	.....	الفرع الثاني: الضرائب على رأس المال:
١٠٧	.....	الفرع الثالث: الضرائب على الإنفاق:
١١٦	.....	المطلب الثاني: الضرائب في الكويت:
١١٦	.....	الفرع الأول: ضريبة الزكاة:
١١٩	.....	الفرع الثاني: ضريبة دعم العمالة:
١٢٠	.....	المطلب الثالث: الضرائب في التشريعات الاردنية:
١٢٠	.....	الفرع الأول: الضريبة الجمركية:

١٢٤	.....	الفرع الثاني: تحصيل الضريبة وضماناتها:
١٢٥	.....	الفرع الثالث: الضريبة العامة على المبيعات:
١٢٩	.....	المطلب الرابع: مقترحات ضريبية للمشروع الكويتي:
١٣٦	.....	الخاتمة
١٣٧	.....	النتائج
١٣٨	.....	التوصيات
١٣٩	.....	المراجع
١٤٩	.....	Abstract

المخلص

إن عجلة التطور في الحياة المعيشية وما تلتزمه الدولة اتجاه مواطنيها من توفير الضروريات لهم بما يكفل لهم الرخاء والازدهار يدفع الدول إلى بذل المزيد من الأموال التي تكبد خزينتها نفقات ضخمة قد لا تتمكن من تغطيتها، خاصة إذا لم يكن للدولة مورد مالي ثابت ناتج عن أحد مصادر الثروة الطبيعية.

وحتى بالنسبة للدول التي لديها مورد ثابت (النفط) على سبيل المثال، عرضة لتقلبات وتذبذبات أسعار النفط في السوق العالمية، مما يؤثر سلباً على ميزانية الدول، كما حصل في أزمة انخفاض النفط التي نعيشها الآن، الأمر الذي دفع الدول الخليجية ومنها: (الكويت) لبدء دراسة موضوع الضريبة بما يتلائم مع طبيعة المجتمع الكويتي والدولة، ويتجلى ذلك من خلال تصريحات لعدد من المسؤولين في الحكومة، وكذلك طلب وزارة المالية مستشارين قانونيين متخصصين في مجال الضريبة، وكذلك إلزام المؤسسات والشركات بشهادة براءة ذمة ضريبية للتقدم للمناقصات الحكومية.

وعادة كل دولة تنتقي مجموعة من الضرائب التي تشكل نظامها الضريبي، وبما يتوافق مع ضوابط الشريعة الإسلامية وظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وبما يتناسب وحضارتها وثقافتها، وقدرات أجهزتها الإدارية وكفاءتها، للتأكد من امكانية تطبيق الضريبة بكفاءة عالية، وتحقيق الأهداف المرجوة منها، فنجاح الضريبة في دولة ما، لا يكون مقياساً لنجاحها في دولة أخرى، وذلك حتى تتمكن من تحقيق أهدافها على أكمل وجه.

المقدمة:

يعتبر موضوع التشريع الضريبي من المواضيع الهامة لكل من الدولة والمواطنين لا سيما في ظل توجه معظم دول العالم لنظام الضرائب وجبايتها من المواطنين ، حتى التي تعتمد على الثروات الطبيعية كالبتترول، مثل دول الخليج العربي، فسوف تتجه لفرض ضريبة القيمة المضافة، ومن هنا تتبع اهمية اختيار هذه الموضوع وذلك لعمل مقارنة بين دول عريقة في مجال الضرائب ، كالاردن ودولة حديثة في هذا المجال كالكويت.

على ان يؤخذ بعين الاعتبار اشكالية مدى الحاجة لنظام قانوني للضرائب في الكويت باعتبارها دولة غنية ، اذا ما قورنت بالنظام القانوني للضريبة في الاردن ، ومدى ملائمة لها في ظل القيود الدستورية المتعددة الواردة في الدستور الكويتي ولعل ابرزها ما ورد في المادة الثانية من الدستور من ان دين الدولة الاسلام والشريعة الاسلامية مصدر من مصادر التشريع الاسلامي.

وعليه ضرورة خلق موازنة بين القانون والشريعة الاسلامية خصوصا فيما يتعلق في الحكم الشرعي للضرائب باعتبارها احد اسباب التهرب الضريبي ، وفي ظل ندرة رسائل الماجستير في الكويت التي تناولت موضوع الضريبة لعدم تطبيقها بشكل كبير، اخترت هذا الموضوع بحيث يتم الاستفادة من قانون الضريبة لدولة مخضرة في هذا المجال كالأردن لدولة ناشئة في هذا الميدان (الكويت).

وقد تناولها الباحث بفصلين :

الفصل الاول: الضريبة نشئها ومفهومها ومبادئها وتنظيمها الفني

الفصل الثاني: الضريبة في القانون الاردني والكويتي

مشكلة الدراسة:

مدى الحاجة إلى نظام قانوني للضرائب في دولة الكويت باعتبارها دولة نفطية مقارنة في

النظام القانوني للضريبة في الأردن .

اسئلة الدراسة

١. ما هي الضريبة.
٢. ما هي العلاقة بين الموقف الشرعي من الضريبة مع التهرب الضريبي.
٣. الى اي مدى تتشابه الضريبة مع غيرها من الايرادات.
٤. ما حدود المساواة امام الضرائب.
٥. هل تختلف القاعدة القانونية للضريبة عن غيرها من القواعد القانونية الاخرى.
٦. ما هي اهمية الضريبة البيئية بالنسبة للدول والمواطنين.

أهداف الدراسة:

- ١- وضع نظام قانوني للضريبة بالكويت يتلاءم مع طبيعة موارد الدولة النفطية.
- ٢- لفت عناية الباحثين القانونيين والمشرعين إلى ضرورة الإطلاع على الحكم الشرعي للضريبة وشروط فرضها.
- ٣- ضرورة خلق موازنة بين القانون والشريعة الإسلامية خصوصاً فيما يتعلق بالحكم الشرعي لها بإعتبارها أحد أسباب التهرب الضريبي، إن لم يكن التواطئ على التهرب.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في ظل توجه الدول النفطية للاستفادة من الضرائب كمورد مالي في ظل تذبذب أسعار النفط وتقلبات أسواق المال العالمية، فهذه مؤشرات لضرورة عمل إصلاحات ضريبية، فتأتي هذه الدراسة لتكون نبراساً يضيء للمشرع الكويتي.

الدراسات السابقة:

- ١- أجرت الفليج، هند^١ (٢٠١٢) دراسة بعنوان "التنظيم الفني لإدارة الضريبة في دولة الكويت"، وتناولت الدراسة تاريخ ونشأة الضريبة في الكويت وما طرأ عليها من زيادة وتخفيض في نسبتها وفقاً للظروف الاقتصادية والسياسية، كما وتطرق إلى الهيكل التنظيمي لإدارة الضريبة بالكويت واختصاصاتها ووظائفها، بالإضافة إلى تفريق الضريبة عن غيرها من إيرادات الدولة. واقتصرت الدراسة على الضريبة في دولة الكويت كما هو مبين في حدود دراستها.

^١ الفليج، هند. (٢٠١٢)، التنظيم الفني لإدارة الضريبة في دولة الكويت، رسالة ماجستير، جامعة الكويت، كلية الحقوق.

(مايميز دراسة الباحث أنه تطرق لبعض الجوانب القانونية للضريبة في القانون الكويتي والأردني، ذلك أن الدراسة السابقة اعتنت على التنظيم الفني والهيكل الإداري لإدارة الضريبة فقط)

٢- وقام بوعركي، حسين^١ (٢٠٠٧) بدراسة بعنوان "الزكاة والضريبة بين الشريعة الإسلامية والدستور الكويتي"، حيث تناولت الدراسة أنواع الضرائب الأصلية والاستثنائية بالشريعة الإسلامية، وشروط فرض الضرائب بالإسلام، ثم تطرق للفرق بين الزكاة والضريبة بالرغم من تشابههما. ثم ذكر بعض الشبهات الشرعية التي تشوب قانون الزكاة الكويتي من حيث النسبة والوعاء الزكوي، كما أن القانون لم يشترط بالإسلام كما هو في الشريعة الإسلامية.

(أضاف الباحث على الرسالة من خلال ربطه التهرب الضريبي مع الموقف الشرعي للضريبة باعتبارها أحد أسباب التهرب الضريبي)

٣- وأجرت الصلال^٢، نورة (٢٠١١) دراسة بعنوان "العدالة الضريبية في الاقتصاد والتشريع والتطبيق" حيث تناولت الباحثة في هذه الدراسة العدالة الضريبية وأهميتها، وأنها كمصطلح يدخل في كل شؤون الضريبة بدءاً من التكليف وحتى الإعفاء، ونهت هذه الدراسة على ضرورة الأخذ بمبدأ العدالة الضريبية في التشريعات.

(قام الباحث بالربط بين مبدأ العدالة الضريبية وبين الإعفاءات الواردة في الدستور الكويتي والأردني والمتعلقة بالحد الأدنى للمعيشة ومحدودي الدخل، باعتبارها أحد أهم المواضيع التي تثير المواطنين وتحرص على مراعاتها الحكومة)

^١ بوعركي، حسين جمعة. (٢٠٠٧). الزكاة والشريعة والدستور الكويتي، رسالة ماجستير، جامعة الكويت، كلية الحقوق.

(^٢) نورة سليمان محمد الصلال، العدالة الضريبية في الاقتصاد والتشريع والتطبيق، رسالة ماجستير، جامعة الكويت،

٢٠١١.

٤- كما وقام خريس، ابراهيم^١ (١٩٩١) بدراسة بعنوان "الضرائب في النظام المالي الإسلامي" وتناول الباحث في هذه الدراسة الضرائب في النظام المالي الإسلامي مستعرضاً إيرادات الدولة الإسلامية التي تحقق لها من تلك الضرائب بأنواعها المختلفة، كالزكاة، والأوقاف، والخراج وغيرها. (وقد اقتصرَت الرسالة على المقارنة فقط، حيث قام الباحث بإضافة مقترحات ضريبية لكل من المشرع الكويتي والأردني).

فرضيات الدراسة

١. مدى ملائمة مفهوم الضريبة للواقع في دولة الكويت.
٢. ما هو الأساس القانوني للضريبة في ظل تعدد النظريات.
٣. هل لتمييز الضريبة عن غيرها من إيرادات الدولة أهمية.
٤. ما هي أهداف الدولة من فرض الضرائب.
٥. هل للعدالة الضريبية أهمية في القانون الضريبي.
٦. هل تختلف آلية التشريع الضريبي بين الدول.

(١) خريس، ابراهيم محمد. الضرائب في النظام المالي الإسلامي، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن، ١٩٩١.

منهجية الدراسة:

أتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي المقارن بين القانون الأردني والقانون

الكويتي.

حدود الدراسة:

الحدود الزمانية: فترة سريان القوانين المتعلقة بالضريبة إلى عام ٢٠١٤.

الحدود المكانية: الكويت والأردن وسيتم التطرق للشريعة الإسلامية بحسب الموضوع، والقانون

المصري بحسب الحاجة.

الحدود الموضوعية: الضرائب في القانون الأردني والكويتي وقانون الفاتكا الأمريكي كأحد

صور الإزدواج الضريبي والشريعة الإسلامية والقانون المصري والفرنسي.

الفصل الأول الضريبة مفهومها ومبادئها وتنظيمها الفني

تناول الباحث في هذا الفصل مفهوم الضريبة من خلال إيراده تعاريف لعدة فقهاء وانتقى منها ما هو ملائم للوضع في دولة الكويت، وذكر خصائص الضريبة، وكذلك لا بد من معرفة تاريخ الضريبة في الكويت والاردن والعصور القديمة وفي عهد الإسلام والأنواع المختلفة لها، وبين بعدها الأساس القانوني للضريبة والنظريات المتعلقة في هذا الموضوع.

وجاء بالمبحث الثاني المبادئ الأساسية للضريبة والتي ذكرها آدم سميث، ونظرًا لأهمية تمييز الضريبة عن غيرها من إيرادات الدولة، كالرسم والتمن فقد تطرق لها وأورد معايير التمييز بينهم والفروق، واستخدام الجداول لبيان ذلك مع بيان لمحة لواقع الرسوم في الكويت والأردن، كما أن للضريبة عدة أهداف تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلالها.

أما المبحث الثالث فقد ذكر الباحث التنظيم الفني للضريبة من حيث القواعد والإجراءات بدءًا من الفرض إلى التحصيل، واحتوى على ثلاثة فروع، الفرع الأول: اختيار المادة الخاضعة للضريبة، والفرع الثاني: تقدير وعاء الضريبة، والفرع الثالث: معدل الضريبة.

المبحث الأول نشأة الضريبة ومفهومها وأساسها القانوني

تناول الباحث في هذا المبحث وهو مفهوم الضريبة ونشأتها وأساسها القانوني من خلال ثلاث مطالب، وقد احتوى المطلب الأول على مفهوم الضريبة وخصائصها، والمطلب الثاني تضمن تاريخ نشأة الضريبة منذ القدم إلى يومنا هذا، والمطلب الثالث تضمن الأساس القانوني للضرائب.

المطلب الأول: نشأة الضريبة وتاريخها:

لا بد قبل معرفة نشأة الضريبة بشكلها الحديث والمعقد نسبياً معرفة نشأتها تاريخياً والضرائب بالإسلام وكيف نشأت في الكويت والأردن وكيف أصبحت في الوقت الحالي، والتطورات التي حدثت والسياق التاريخي لها.

وقد تناول الباحث هذا المطلب من خلال أربعة فروع، الفرع الأول وقد احتوى على نبذة تاريخية عن الضريبة في العصور القديمة، والفرع الثاني الضريبة في عهد الإسلام، والفرع الثالث تناول تاريخ الضريبة في الكويت، أما الفرع الرابع والأخير فقد احتوى على تاريخ الضريبة في الأردن منذ خضوعها للدولة العثمانية إلى أن استقلت كأمانة.

الفرع الأول: الضريبة بالعصور القديمة:

الضرائب معروفة من قديم الزمان حيث كان الحكام يفرضونها على رعاياهم ويعتبرونها حقاً لهم، ولكن الاختلاف فقط من حيث المسمى بين دولة وأخرى وعصر وآخر، فالرومان كانوا يفرضونها على كل مواطن بمسمى الإتاوة، وكانت تفرض في حالات الحرب والسلم، وتتوزع بين ضريبة مبيعات وضريبة الإرث، وضريبة الملكية.

وفي العهد الكنسي كانت تسمى بالعشور، حيث يطلب من الرعايا دفع أموالهم لبايات الكنائس. أما بالعهد الفرعوني فكانت تسمى بالسخرة، حيث كانت تجبى من المزارعين والفلاحين فقط، وكانت تجبى بصفة عينية على هيئة محاصيل دقيق وأخشاب وغيره^(١). أما فيما يتعلق بشريعة حمورابي، فقد تضمنت إلغاء الضرائب التي كانت مفروضة على الشعب واعتبرها النقاد أن هذه من إصلاحات حمورابي.

الفرع الثاني: الضريبة في عهد الإسلام:

حرص الإسلام على تنظيم الشؤون المالية على مستوى الأفراد والدول وتحقيق أعلى مراتب العدل والمساواة من خلال تكريس مبدأ التكافل الاجتماعي بين الأغنياء والفقراء، وقد اتخذت الضرائب أشكال متعددة.

يرى البعض أن نظام الضرائب في الإسلام يبين عبقرية المسلمين في تنظيم هذا الجزء الهام الذي تقوم عليه اقتصاديات الدول^٢. فأخذت صوراً متعددة:

أولاً: الزكاة

وهي تؤخذ بمقدار ٢.٥% وتفرض على كل مال حال عليه الحول وبلغ النصاب المقرر شرعاً وهو ٨٥ غرام ذهب أو ما يعادله، ولها تفاصيل أخرى بالنسبة لغير المال كزكاة الثروة التجارية والأنعام والزروع والثمار وغيرها^٣.

ثانياً: الخراج:

(١) جي راشي، الموسوعة الشاملة للحضارة الفرعونية، ترجمة فاطمة محمود، المركز القومي للترجمة، مصر.
(٢) الضرائب في عهد الإسلام، أحمد حاج الأزرق، مقالة منشورة على النت، موقع تاريخ الإسلام.
(٣) لمزيد من التفاصيل عن الزكاة، يراجع كتاب دليل الطالب لنيل المطالب في الفقه الحنبلي، للشيخ مرعي بن يوسف الحنبلي، مكتبة المنار الإسلامية، الكويت، الطبعة الثانية، ٢٠٠٣م.

هي الضريبة التي يفرضها الإمام على الأرض الخراجية النامية ، ويعتبر الخراج أحد اجتهادات عمر بن الخطاب الفقهية إذ كان قبل ذلك تقسم الأرض بين المجاهدين، ولكن بعد اتساع رقعة الدولة وكثرة الفتوحات رأى أن تصير الأرض المفتوحة لبيت مال المسلمين ويفرض عليها الخراج وذلك لتأمين مورد مالي ثابت للدولة، ولم يكن للخراج مقداراً ثابتاً، فقد قرر الفقهاء أن المرجع في ذلك للإمام.^(١)

ثالثاً: الغنيمة:

هو اسم لما يؤخذ من أموال الكفار بالقوة والقهر على وجه يكون فيه إعلاء كلمة الله تعالى وحكمه، وهي تشمل الأسرى، السبايا، الأراضي، الأموال، ويستخرج منها الخمس ويقسم على خمسة أسهم، سهم للنبي صلى الله عليه وسلم، وسهم لذوي القربى، وسهم للمساكين، وسهم لابن السبيل، وسهم لليتامى.^٢

رابعاً: الفية:

كل ما صار للمسلمين من الكفار من قبيل الرعب والخوف أي بغير قتال، من غير أن يوجف عليه بخيل أو رجل والفيه نوعان، أحدهما ما انجلوا عنه أي هربوا عنه خوفاً من المسلمين، أو بذلوه للكف عنهم، والثاني ما أخذ من غير خوف كالجزية والخراج الصلي والعشور.^٣

خامساً: الجزية:

هي مبلغ يؤخذ من الرجال الأحرار البالغين المقاتلين دون النساء والأطفال، ولم يكن مبلغ الجزية كبيراً يعجز الرجال عن دفعه، فقد كان دينار واحد عن كل سنة بعهد النبي صلى الله عليه وسلم ولم يتجاوز

(١) انظر، محمد شبير، أحكام الخراج في الفقه الإسلامي، ص ٢٢، ١٣، دار الأرقم، ط ١، الكويت، ١٩٨٦.

(٢) انظر، كريم على فليح، آراء الإمام الماوردي في الغنيمة، بحث منشور على النت، ص ٤٩، مجلة الدراسات التاريخية والحضارية، المجلد ٤، العدد ١٤، ٢٠١٢.

(٣) محمد شبير، مرجع سابق، ص ١٧.

أربعة دنانير بعهد الدولة الأموية، ويترتب عليه ما يسمى بأهل الذمة أو عقد الذمة بين المسلمين والكفار دافعي الجزية، ويعاقب الذمي الممتنع عن أداءها مع القدرة عليها.^١

سادسا: الخمس:

اسم للمأخوذ من الغنيمة.

سابعاً: العشر

هو اسم للمأخوذ من المسلم في زكاة الأرض العشرية.^٢

ويلاحظ الباحث أن الضرائب الإسلامية معظمها مرتبط ارتباطاً وثيقاً بالحروب والمعارك، الأمر الذي تكاد تتعدم هذه العوائد في ظل القوانين والديساتير الحديثة التي تحرم وتجرم الحروب وتحت على السلم، حيث نصت المادة ٦٨ من دستور دولة الكويت على: (يعلن الأمير الحرب الدفاعية بمرسوم، أما الحرب الهجومية فمحرمة).^٣

أما الدستور الأردني فقد نص في المادة ٣٣-١ على: (الملك هو الذي يعلن الحرب ويقعد الصلح ويبرم المعاهدات والإتفاقيات).^٤

ويرى الباحث أنه يتضح من نص الدستور الأردني أنه لا يجرم الحرب الهجومية كما في نص عليها في الدستور الكويتي، بيد أنه بالنظر إلى الإتفاقيات والمعاهدات الدولية الأخرى المتعلقة بالحروب فتعتبر مجرمة.

(١) منقذ محمود السقار، الجزية في الإسلام، بحث منشور على النت، ص ٤ - ٩، موقع طريق الإسلام.

(٢) ابن عابدين، حاشية رد المختار على الدر المختار، ص ٢٥١، دار الفكر، بيروت، ١٩٧٩م.

(٣) دستور دولة الكويت الصادر في ١١/١١/١٩٦٢.

(٤) الدستور الأردني الصادر سنة ١٩٥٢.

الفرع الثالث: الضريبة في الكويت:

بدأت فرض الضريبة في الكويت عام ١٧٩٠م على البضائع المستوردة فقط وذلك عندما أخذت الكويت نصيبها من الرخاء التجاري الذي جلبه فتح البحرين على يد قبائل العتوب^(١)، وذلك بسبب إشتغال أفرادها بتجارة النقل واستيراد البضائع من مسقط والزيارة والقطيف والبحرين.

ولما كان أهل الكويت قديما يشتغلون بالغوص عن اللؤلؤ قبل ظهور النفط فكانت تفرض عليهم ضريبة مبلغ من الدراهم على كل سفينة غوص وفي السنة التالية وضع على كل سفينة مبلغا معيننا على قدر حاصلها من ثمن اللؤلؤ، والمبلغ يعادل حصة غواص، وظلت هذه الضريبة تؤخذ من الغواصين حتى ألقى المجلس التأسيسي عام ١٩٣٨ الغواصين من الضريبة المفروضة عليهم، وبعد حل المجلس عام ١٩٣٩ أعاد الشيخ عبدالله السالم الصباح (ولي العهد آنذاك) ضريبة الغوص، وظلت سارية المفعول حتى لفظت صناعة الغوص أنفاسها الأخيرة^(٢).

وهنا تساءل، هل نجد لضريبة الغوص تكييفا قانونيا وفقا للقانون المعاصر؟ يتألف وعاء ضريبة الغوص في الكويت من حاصل اللؤلؤ الذي تقوم السفن بصيده، فهي أشبه بضريبة الأرباح التجارية والصناعية التي يمارسها أصحاب السفن، وهي ضريبة موسمية تفرض على ما ينتجه الغواصون، فهي من الضرائب العينية المباشرة على الأموال، لأنها تجبى من المال بغض النظر عن ظروف الممول الشخصية، وقد روعي أيضا مبدأ الإقليمية إذا أنها تفرض على رعايا شيخ الكويت فقط دون غيرهم^(٣).

(١) العتوب هي تحالف عدد من القبائل آل الصباح وآل الخليفة والجلهمة وغيرهم.

(٢) أحمد المزيني، الزكاة والضرائب في الكويت، ص ٣٦، ٣٥، ذات السلاسل، الكويت ط ١ ١٩٨٤م.

(٣) أحمد المزيني، ص ٤٧-٤٨، مرجع سابق.

ويرى الباحث أن نظام ضريبة الغوص المبسط هذا يسهل التحايل عليه والتهرب منه بيد أنه يدل على الثقة والأمانة الموجودة لدى رجال ذلك الزمن الذين لم تتلوث نفوسهم بحب المال.

الفرع الرابع: الضريبة بالأردن:

تعتبر الأردن من الدول العريقة في مجال التشريع الضريبي ويرجع ذلك إلى خضوع بلاد الشام للحكم العثماني ثم أتت بعد ذلك مرحلة الاستقلال، أي أن الضرائب في الأردن جاءت على عهدين، عهد الدولة العثمانية ثم عهد حكومة شرق الأردن أو الحكومة الفيصلية، وعلى ضوءها سيكون هذا المطلوب.

أولاً: الضرائب في عهد الدولة العثمانية ١٨٦٤م:

أدى ضعف سلطة الدولة العثمانية في القرن ١٣هـ / ١٨م إلى تزايد سطوة الملتزمين الذين تكلفهم الدولة بمهمة تحصيل الضرائب وتسبب اختلال الأمن وتزايد قوة القبائل البدوية بتسلط الموظفين على الأهالي فسادت أساليب الجباية القاسية وأضرت بالرعية^(١). جاءت بعدها مرحلة تسمى عن المؤرخين مرحلة التنظيمات بدءاً من عام ١٨٦٤م يقصد بها مرحلة التقنين، وخلالها تعيين موظفين الجباية من قبل الدولة والاستعانة بالمخاتير في القرى والمحال حيث حددت لهم الضرائب المفروضة على المكلفين بواسطة تذاكر تجبى على أقساط^(٢).

(١) ابراهيم العورة، تاريخ ولاية سليمان باشا العادل، نشر وتعليق قسطنطين الباشا، صيدا، ١٩٣٦، ص ٥٧.

(٢) انظر، محمد كرد علي، خطط الشام (١-٦) ط ٣، مؤسسة الأعمى، ١٩٨٣م، بيروت، ج ٥، ص ٨٠.

وفي سنة ١٨٨٦م نشرت جريدة سورية والشام (الجريدة رسمية للولاية آنذاك) نظاماً أصدرته الدولة لتحصيل الأموال^(١).

وقسمت الضرائب في عهد الدولة العثمانية إلى^(٢):

- ١- الأعرار: تفرض على المحاصيل الزراعية بنسبة ١٠%.
- ٢- الويركو: هي كلمة تركية تعني الجزية أو الخراج أو المال الميري.
- ٣- ضريبة البذل العسكري: وتجبى من غير المسلمين بإسم الإعانة العسكرية.
- ٤- ضريبة المسققات: فرضت سنة ١٨٨٥م بعد تحرير المسققات في المدن والقصبات والقرى.
- ٥- ضريبة المعارف: وكانت تجبى بنسبة ٥% من قسم المسققات.
- ٦- العمال المكلفين: وقف الطرق والمعابر سنة ١٨٦٩م، كلف الذكور من عمر ١٦ إلى ٦٠ سنة بالعمل بمعدل ٤ أيام في السنة.
- ٧- رسوم المواشي: استوفت هذه الضريبة سنة ١٨٣٩م بنسبة ١٠% من انتاجها.
- ٨- الرسوم والجمارك: صدر هذا النظام عام ١٨٦٢م حيث حدد النظام الرسوم التي تؤخذ عن القهوة والأخشاب وبيع الحيوانات، واحتكرت الدولة الدخان والملح.
- ٩- رسوم متفرقة: بالإضافة إلى الضرائب السابقة استوفت الدولة شروطاً أخرى مثل رسم صناعة الحرير والقطن ورسوم المحاكم وإصدار الجوازات وغيرها.

(١) جريدة سورية والشام، عدد ١٠٩٣، ط ١ سنة ١٣٠٤ هـ، ١٨٨٦م، نسخة مصورة بمركز الوثائق والمخطوطات، الجامعة الأردنية.

(٢) مؤيد جميل مياله، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس، ٢٠٠٦، ص ١٩ - ٢٠.

وبالرغم من محاولات الإصلاح فقد ظل أهالي الدولة يعانون من تجاوزات الجباة وظلمهم واستغلالهم، حتى أن الرحالة لورانس أوليفانت الذي زار المنطقة سنة ١٨٨٠م ذكر بأن قيمة الأعشار كانت تعادل ٣٠% بدلاً من ١٠%^(١). كما أن السلاطين العثمانيين أسرفوا في فرض الضرائب والرسوم قبل عصر التنظيمات وكان السبب في فرضها مسؤولية الوالي عن النظام في الولاية وعن الإنفاق على الجنود والموظفين العاملين برفقتها، بعضها يدخل خزينة الدولة والبعض في جيوب كبار الموظفين^(٢). كما كان للحروب التي خاضها العثمانيون الأثر في زيادة الضرائب.

جاء بعد هذه المرحلة مرحلة الضرائب في عهد الحكومة العربية والتي لم تختلف كثيراً عن

ضرائب الحكومة العثمانية.

ثانياً: الضرائب في عهد الإمارة ١٩٢١م:

أولت حكومة إمارة شرق الأردن من قيامها اهتماماً خاصاً للأرض والزراعة، لأنها تمثل مصدر دخل رئيسي لخزينة الدولة، ومثلت ضريبة الأعشار الضريبة الرئيسية في الإمارة، وكان مقدار ضريبة الأعشار المفروضة على أراضي الإمارة يصل إلى ١٢.٥% من المحصول^(٣). وكانت الضريبة تحصل بالقرش العثماني ثم بعد ذلك حصلت بالقرش الفلسطيني دون النظر لاختلاف قيمة كل منهما، الأمر الذي قابله احتجاج من قبل بعض أعضاء المجلس التشريعي الأردني الأول لإدخال إصلاحات في النظام الضريبي^(٤).

(١) Oliphant, The land of Gilead, PP 319,320. نقلا عن، هند أبو الشعر، سجلات الضرائب مصدراً تاريخياً

قراءة في تطور قصبه اربد، مجلة المنارة، المجلد، العدد ٢، ٢٠٠٢، ص ١٧٣.

(٢) موقع الموسوعة الفلسطينية، البحث باسم الضرائب www.palestinapedia.net.

(٣) هند أبو الشعر، مرجع سابق، ص ١٧٥.

(٤) الجريدة الرسمية لإمارة شرقي الأردن، السنة الثانية، ص ٧٧.

تناول الباحث في هذا المطلب تاريخ الضرائب منذ النشأة، بإعتبارها مصدر تعتمد عليه كل دولة في نفقاتها بإختلاف نسبها، ثم جاءت الضريبة في الإسلام وكيف أنها تتكون من عدة أنواع تتشابه بعضها مع الضريبة ويختلف البعض الآخر عنها، وجاء بعدها ذكر نبذة تاريخية عن الضرائب في الكويت والأردن.

المطلب الثاني: مفهوم الضريبة:

تعتبر الضريبة أحد موارد الدولة، وتتفاوت أهميتها من دولة إلى أخرى باختلاف مواردها الأخرى ودرجة اعتمادها عليها، فالكويت مثلا تعتبر الضريبة دخلا ثانوياً وليس أساسياً وذلك لإستغنائها بإيراداتها النفطية، بخلاف الأردن مثلا نجد أن هناك اعتماد كبير جداً على الضريبة لعدم توفر موارد تغطي النفقات العمومية للدولة ومن هنا تبرز أهمية تعريف الضريبة بشكل يوائم حالة الدولة ودرجة اعتمادها عليها.

وقد تناول الباحث هذا المطلب من خلال فرعين الفرع الأول وهو تعريف الضريبة دون تطويل ودون ذكر التعريف اللغوي وغيره إنما الدخول إلى التعريف الفني مباشرة، والفرع الثاني تناول خصائص الضريبة بناء على التعريف.

الفرع الأول: تعريف الضريبة:

عرفت الضريبة بأنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة وبصفة نهائية، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة^(١). وعرفت أيضاً بأنها مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجببه من المكلفين بصورة جبرية ونهائية، ودون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية أو في سبيل تدخل الدولة فقط.

(١) سالم الشوابكة، المالية العامة، دار الثقافة، عمان، ط١، ٢٠١٥، ص ٦٨.

قد كان التعريف الكلاسيكي للضريبة يكتفي بعبارة (في سبيل تغطية النفقات العمومية)، ولكن المفهوم الحديث التدخلي للدولة ولجوؤها إلى فرض بعض الضرائب في سبيل غايات اقتصادية واجتماعية صرف، جعل من الضروري إضافة العبارة الأخيرة على تعريف الضريبة^(١).

ويرى الباحث الأخذ بالتعريف الثاني مع زيادته أنسب خصوصاً للدول ذات الوفرة المالية التي لا تعتمد على الضرائب بشكل كلي كالكويت مثلاً، أم غيرها فلا بأس بالأخذ بالتعريف الأخرى لمفهوم الضريبة، وهذا الذي دفع الباحث لمطالعة العديد من التعاريف وذلك للأخذ بالتعريف الأنسب حالاً للواقع المالي لدولة الكويت حيث أن النفقات العمومية لها مصدر يغطيها وهو إيرادات النفط، كما أن التعريف الأول به من المصطلحات ما تعتبر صادمة للمواطن البسيط عن تعريف الضريبة له. بالنظر إلى تعريف الضريبة تظهر لنا عدة خصائص للضريبة.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة:

احتوى هذا الفرع على أربعة نقاط، أولاً الضريبة تأدية نقدية، ثانياً الضريبة ذات طابع جبري، ثالثاً أن الضريبة تؤدي دون مقابل أو منفعة خاصة، رابعاً أن للضريبة صفة نهائية، وسيتناول الباحث بالتفصيل.

(٢) حسين عواضة، عبدالرؤوف قطيش، المالية العامة، ط١، دار الحلبي، بيروت، ٢٠١٣، ص ٣٨١،

أولاً: الضريبة مبلغ نقدي:

فهي لا تدفع عينا للدولة بل يدفعها الأفراد نقداً، إذ ليس الحال كما هو في السابق حيث كانت تدفع للدول عينا على شكل دواب أو محاصيل زراعية أو خدمة عسكرية أو عبيد وجواري، بل تدفع نقداً وفقاً لمقتضيات العصر الحديث القائم على النقد^(١).

ويرى الباحث أن خاصية تأدية الضريبة نقداً هي من حيث العموم، أما إذا خضنا في التفاصيل كما سيأتي في هذا البحث فإننا نجد أن مقدار الضريبة يخصم عن دافعي الزكاة والمتبرعين للجهات الخيرية، ولاشك أن الزكاة تكون نقدية وتكون عينية بحسب الأنفع للفقراء.

ثانياً: الضريبة ذات طابع جبري:

أي ليس للمكلف الخيار في دفعها أو لا، أو كيفية الدفع أو موعد الدفع، وعند امتناعه عن الدفع تجبى منه قسراً بالإضافة إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها بالقانون، وبما أنها ذات طابع جبري استلزم أن تصدر آليتها بشكل قانون كي يأخذ صفة الإلزام^(٢).

ولعل هذا أهم ما يميز الضريبة عن الرسوم، إذ أن الرسوم تدفع لقاء البذل الذي يحصل عليه الأشخاص.

ثالثاً: تؤدي الضريبة دون مقابل أو منفعة خاصة:

فالمكلف يقوم بأدائها على أساس المساهمة العامة في المجتمع، وباعتباره عضواً في الجماعة وليس باعتباره ممولاً للضرائب، وعلى هذا فإنه يبدو منطقياً أن يساهم في تغطية أعباء الدولة التي تحمي الجماعة وتشرف عليهم^(١). وتؤمن لهم حياة آمنة يمارس بها أعماله بكل راحة وأمان.

(١) انظر حسن عواضة، مرجع سابق / انظر عباس نصر الله، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي ص ٣٨٢.

(٢) سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ٦٨.

رابعاً: للضريبة صفة نهائية:

أي أن المكلف لا يمكنه استرداد المال المدفوع بأي شكل من الأشكال حتى لو أثبت المكلف عدم انتفاعه بخدمات الدولة التي تقدمها، وبالتالي فهي بخلاف من يدفع قرضاً للدولة. ويرى الباحث أنه يستثنى من ذلك صدور أحكام من قبل المحكمة المختصة بشأن تعديل نسبة الضريبة المقطوعة أو ردها.

المطلب الثالث: الأساس القانوني للضريبة

تعتبر الضرائب من أهم صور الاستقطاعات المالية الجبرية، ولا شك أنه يقوم على تخويل الدولة فرض الضرائب وإجبار المواطنين على دفعها باعتبارهم أعضاء في الجماعة، وإزاء تعقد النظام الضريبي المعاصر وخطورة أبعاد الالتزام الضريبي، فإن الباحثين في مجال المالية العامة يثيرون جدلاً حول النظريات والآراء حول موضوع الأساس القانوني للضريبة.

فما هو الأساس القانوني الذي تستند عليه الدولة في فرض الضرائب ؟

وقد يطرح السؤال بطريقة أخرى وهو ما أساس التزام الأفراد بدفع الضرائب ؟

يذهب فقهاء المالية العامة (التقليديين) إلى اسناد حق الدولة حق الدولة في فرض الضرائب وإلزام الأفراد بها بصفة عامة إلى مجموعتين من النظريات، تنتمي أولاهما إلى نظرية العقد الاجتماعي الذي قال به جان جاك روسو، وتتعلق الثانية بنظرية التضامن الاجتماعي^(٢). وقد أضاف بعض المعاصرين نظرية ثالثة جديدة وهي نظرية التنسيق الضريبي.

(١) أعاد القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط٦، دار الثقافة، عمان، ٢٠١٥، ص١٢٧.

(٢) أحمد المزيني، الزكاة والضرائب في الكويت، ص١١٨.

أولاً: النظرية التعاقدية للضريبة:

سادت هذه النظرية خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر وتستند إلى مبدأ أن الدولة تحصل على الضريبة مقابل ما تقدمه للمواطنين من خدمات. والفرد يحص مقابل الضريبة التي يدفعها على خدمات مرافق الدولة العامة، فالضريبة هي ثمن الخدمة التي تقدمها للمواطنين وبالتالي فالعلاقة عقدية بين الفرد والدولة^(١).

بيد أن انصار هذا الرأي وهي النظرية التعاقدية للضريبة اختلفوا فيما بينهم في تحديد طبيعة العقد المعمول به وبيان ما هيته إلى:

أ- عقد بيع خدمات:

اعتبر آدم سميث أن العقد بين المواطن والدولة هو عقد ايجار خدمات التزم الأفراد أن يدفعوا للدولة ضريبة مقابل المنافع التي تعود عليهم من الخدمات التي تؤديها لهم المرافق العامة، وبالتالي على الدولة أن تلجأ إلى الضرائب لكي تحصل على الأموال لتغطية النفقات العامة من المنتفعين المباشرين بخدمات المرافق العامة^(٢).

وطبقاً لهذا الرأي فإنه يجب أن تتناسب قيمة الضريبة التي يدفعها الفرد مع الخدمات المقدمة من جانب الدولة، وهذا غير متحقق اطلاقاً، كما أن الدولة تقدم خدماتها للأفراد بوصفهم تابعين لها بجنسيتهم أو محل اقامتهم لا بوصفهم دافعي ضرائب، كما أن هناك، بعض الضرائب تفرضها الدولة في حالات استثنائية من أجل تسديد قرض عام قديم أو دفع فوائده، وتكون الأجيال القديمة السابقة هي التي استفادت من ذلك القرض، فكيف تتحمل تبعاته الأجيال اللاحقة بإلزامها بدفع الضرائب؟ ولاشك أن

(١) عباس نصر الله، النظرية العامة للضريبة، ص ٤٤.

(٢) عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٤٤ - ٤٥.

هذا الرأي بالرغم من أنه يمنع تعسف الدولة في فرض الضرائب إلا أنه يتنافى مع طبيعة العلاقة بين الدولة والأفراد فيما يتعلق بإشباع الحاجات العامة من قبل الدولة إلا أنه قد يؤدي إلى نتائج غير منطقية^(١).

ويرى الباحث أن حجة تحمل الأجيال اللاحقة لقروض استفادت منها الأجيال السابقة غير منطقية، إذا أن من القروض السابقة التي قد اضطرت الدولة للحصول عليها ما نالت بركتها الأجيال اللاحقة، كحالات القروض عن انهيار اقتصاد الدولة، وحالات العجز في الموازنة، وحالات أخرى كسد نفقات الكوارث الطبيعية والحروب التي تصيب الدولة، إذا لولا حصول الدول المحتاجة لتلك القروض في ذلك الوقت لما أتت الأجيال اللاحقة ووصلت لذا المستوى.

ب- عقد تأمين:

ذهب فريق آخر إلى تكييف العقد الضمني بين الأفراد والدولة باعتباره عقد تأمين، حيث يدفع الأفراد الضرائب للدولة للتأمين على الجزء الباقي من أموالهم وتمكنهم من الإنتفاع بها على نحو أفضل، فالضريبة طبقاً لهذا الرأي بمثابة قسط تأمين يدفعه الفرد بمقابل قيام الدولة بحماية شخصه وأمواله، وواضح كذلك ما في هذا الرأي من تصوير غريب لعلاقة الدولة بدافعي الضرائب، فالدولة لا تقتصر وظيفتها على تأمين الأفراد والمحافظة على أشخاصهم وأموالهم^(٢).

ويرد على هذا الاتجاه بأن الدولة لا تقوم بتعويض الأفراد عن الأضرار التي تلحق بهم على النحو الذي تقضي به نصوص التأمين وأنظمتهم في حالات السرقة والحريق وغيرها، كما أن دور الدولة

(١) انظر، أحمد المزيني، مرجع سابق، ص ١١٨-١١٩.

(٢) ابراهيم الحمود، سعد زغلول، الوسيط في المالية العامة، ص ٢١٢.

لا يقتصر على تأمين الأفراد والمحافظة على أشخاصهم وأموالهم ذلك أن دور الدولة أكثر من ذلك ويشمل كل من التعليم والصحة وإقامة العدل.

ج- عقد شراكة:

ذهب فريق آخر إلى اعتبار العقد عقد شركة، وكأن المجتمع كله شركة انتاج كبرى يساهم الأفراد فيها وتكون الحكومة بمثابة مجلس ادارتها، وتعتبر الضريبة التي يدفعها الفرد لهذه الحكومة بمثابة المساهمة في نفقات الإنتاج العامة للشركات، كنفقات الدفاع والأمن والصحة العامة والقضاء.

وقد رد على هذا القول بأن الأمر لا يتعلق كما هو الحال في الشركات المعروفة بمجموع المصالح المادية، وإنما مجموعة مركبة من العلاقات والمصالح المادية والمعنوية أو الأدبية^(١).

ويرى الباحث أنه يرد على هذه الحجة أن علاقة المجتمع بالدولة إنما هي علاقة مصالح في

المقام الأول^(٢).

د- عقد اجتماعي:

برزت هذه النظرية في القرن الثامن عشر، وتبني على نظرية المنفعة، نظراً لإرتباط الفرد بعقد بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي، ويتمثل هذا العقد في كون الافراد يتنازلون عن جزء من حرياتهم لحماية المجتمع، كما أنهم يلتزمون بموجب هذا العقد بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة^(٣).

(١) رفعت محجوب، المالية العامة، ١٩٦٩، ص ٢٠٠.

(٢) انظر، علي عزت بيقوفيتش، الإسلام بين الشرق والغرب، ترجمة محمد يوسف عدس، مؤسسة العلم الحديث، بيروت، ط١، ١٩٩٤ ص٢٥٦.

(٣) وائل الراشد، المدخل إلى الضرائب والزكاة في الكويت، مجلس النشر العلمي، الكويت، ٢٠٠٠، ص٣٦.

ثانياً: نظرية سيادة الدولة:

تستند هذه النظرية إلى أن للدولة سيادة على اقليمها ورعاياها، ولما كانت الدولة بحاجة إلى الأموال لتغطية نفقات المرافق العامة كان لا بد من الاستعانة بالضرائب التي تفرضها لهذه الغاية. لذلك كان على المواطنين باعتبارهم مقيمين على أراضي الدولة أو باعتبارهم من رعاياها أن يدفعوا الضرائب، كما أن الدولة تتمتع بسلطات وامتيازات لا تتوفر للأفراد تخولها فرض الضرائب متى شاءت وتحت سقف القانون، كما أنها تتمتع في سبيل ذلك بامتيازات أثناء تحصيل الضرائب، كالحجز على أموال المكلف وبيعها بالمزاد العلني لضمان عملية التحصيل^(١).

ثالثاً: نظرية التضامن الاجتماعي:

رغم حداثة هذه النظرية فهي تجد جذورها من الماضي إلى العصر القبلي وإلى عصر الدولة المدنية الحديثة، ففي نظام الأسرة يقوم كل من أفرادها بالخدمات المطلوبة بحسب مقدرته وذلك من باب التضامن العائلي ثم تحول إلى تضامن قبلي ومن ثم إلى تضامن اجتماعي في اطار الدولة الحديثة^(٢). والواقع أن التضامن الاجتماعي يقوم أصلاً بين مجموعة من الأفراد يخضعون سياسياً لدولة معينة بناء على رابطة الجنسية، ثم ما لبث التطور أن أدى إلى ظهور معايير أخرى إلى جانب معيار التبعية السياسية وذلك حينما أدت وسائل المواصلات الحديثة لسهولة انتقال الأشخاص ورؤوس الأموال من بلد لآخر، فأدى إلى مساهمة المواطنين والأجانب بدفع الضريبة وهو معيار التبعية الاجتماعية^(٣).

(١) انظر، عبد الأمير شمس الدين، الضرائب وأسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، ١٩٨٧، ص ٣٩.

(٢) عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٤٦.

(٣) انظر، أحمد المزيني، مرجع سابق، ص ١٢١.

رابعاً: نظرية التنسيق الضريبي:

ارتبطت نظرية التنسيق الضريبي بنظرية التجارة الدولية حيث يهدف التنسيق الضريبي إلى تخليص الضريبة من آثارها السلبية على تنمية العلاقات الاقتصادية والمالية والعمل على تحقيق التوزيع الجغرافي الأمثل للمشروعات المختلفة وبخاصة في إطار التكتلات الاقتصادية كالأسواق المشتركة^(١). ويعد التنسيق الضريبي بين الدول ذا أهمية كبيرة من أجل وضع قواعد منظمة للضرائب الداخلية تتألف منها الهياكل الضريبية في تلك الدول، حيث هناك علاقة تأثير متبادلة بين التنسيق الضريبي والتكامل الاقتصادي، ويعني التنسيق الضريبي هو إزالة أهم أوجه الخلاف بين نظمها وتشريعاتها الضريبية بحيث تصبح متناغمة ومتناسقة ومتقاربة في مختلف المعاملات الضريبية، ويتضمن المعنى السابق للتنسيق الضريبي عدة عناصر منها:

أ- أنه تعديل اتفاقي بين الدول للأنظمة والتشريعات الضريبية الوطنية.

ب- أنه إزالة لجميع العقبات الضريبية التي تحد من المنافسة بين الدول الأعضاء.

ج- أن تحقيق التنسيق الضريبي بمعناه الضيق يجب أن يتبعه تحقيقه بمعناه الواسع.

د- قد يكون التنسيق الضريبي جزئياً، كلياً.

هذا وقد حاولت الدول العربية إقامة نوع من التنسيق الضريبي بين أنظمتها وتشريعاتها

الضريبية من أجل السوق العربية المشتركة مستلهمة ذلك من تجربة التنسيق الضريبي الأوروبية ومحاولة

(١) ضاحي محمد، بحث الإدارة المركزية للمعلومات والتوثيق، وزارة المالية، مصر.

تقليدها في منهجها وأولوياتها، ومن ذلك جهود اتفاقية تيسير وتنمية التبادل التجاري بين الدول العربية عام ١٩٨١م، بيد أنها افتقدت الإطار الزمني اللازم من أجل تحقيق أهدافها^(١).

ويرى الباحث أن نظرية التنسيق الضريبي قد تدفع الدولة بل وتجبرها إلى اقرار تشريعات ضريبية قد لا تتناسب معها لولا دخولها في بوتقة التنسيق الضريبي المشترك مع بقية الدول الأعضاء، كما يمكن اعتبارها احدى الوسائل التي تتحاشى بها الدولة ردة فعل المواطنين من بعض الضرائب بحجة التنسيق الضريبي مع بقية دول العالم، وكما يرى الباحث أن نظرية سيادة الدولة هي التي تشكل الأساس القانوني لفرض الدولة الضرائب على مواطنيها، وذلك بالاستناد إلى تعريف الضريبة الذي عرفها الباحث، وهو مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجبيه من المكلفين بصورة جبرية ونهائية ودون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية أو في سبيل تدخل الدولة فقط، لا سيما أن القوانين الضريبية تمر عادةً عن طريق مناقشات ومداولات بين الحكومة وممثلي الشعب في البرلمان ثم يصدر على شكل قانون.

تعرض هذا المطل وهو الأساس القانوني للضريبة للنظريات المتعددة التي ينبني عليها هذا الأساس، وهي النظرية التعاقدية ونظرية سيادة الدولة ونظرية التضامن الإجتماعي ونظرية التنسيق الضريبي، وقد رجح الباحث نظرية سيادة الدولة كأساس لفرض الضرائب على المواطنين وذلك استناداً لتعريف الضريبة.

(١) محمد خير العكام، بحث بعنوان التنسيق الضريبي بين الدول العربية، موقع الموسوعة العربية، الموسوعة القانونية المتخصصة.

المبحث الثاني المبادئ الأساسية للضريبة

تعتبر المبادئ الأساسية للضريبة من المواضيع التي لم يخلو منها أي مرجع أو رسالة جامعية تناولت الضريبة، وهي المعروفة المقتبسة من آدم سميث، وقد اجتهد الباحث للحصول عليها من مرجعها الخاص لآدم سميث في كتابه ثروة الأمم، إلا أن ترجمة الجزء الثاني من الكتاب لم تطبع بعد.

المطلب الأول: المبادئ الأساسية للضريبة:

يتناول كتاب المالية العامة معظمهم القواعد الأساسية للضريبة على نحو متقارب في جميع المراجع، وهي أربعة قواعد على وجه التحديد هي العدالة والملائمة والإقتصاد واليقين، وقد أشاروا إلى مرجع هذه القواعد وهو آدم سميث^(١) في كتابه ثروة الأمم.

لذا فقد حاول الباحث الرجوع إلى المرجع الرئيسي لتلك القواعد، وبناء على رؤية آدم سميث وهو أنه ليس هناك من فن تتعلمه الحكومة على نحو أسرع من سائر الحكومات كفن سحب الأموال من حافظات الشعب فقد اجتهد في وضع حدود لتلك الحكومات من خلال القواعد التالية:

أولاً: مبدأ العدالة:

ذكر آدم سميث بأنه يجب على الناس أن يساهموا في تمويل الدولة بمقدار يتناسب مع الدخل الذي يتمتعون به في ظل أمن الحماية الحكومية^(٢). فالعدالة مشتقة من كلامه ولم يوردها مستقلة بمثل هذا التقسيم.

(١) آدم سميث (١٧٢٣-١٧٩٠) فيلسوف أخلاقي اسكتلندي، دراسته في الفلسفة الاجتماعية، من أشهر كتبه الشعور الأخلاقي وكتاب ثروة الأمم. (موقع الويكيبيديا).

(٢) انظر إيمون بلاتر، كتاب آدم سميث مقدمة موجزة، ترجمة علي الحارس، مؤسسة هنداوي للتعليم والثقافة، ط١، ٢٠١٤، مصر، ص٥٩.

وينبغي عند فرض الضريبة مساواة الناس أمامها، أي أن يتم توزيع الضرائب على الأفراد توزيعاً عادلاً. وتراعى كذلك العدالة الضريبية وهو أن يساهم المواطنون في الأعباء العامة وفقاً لمقدرتهم التكاليفية، وضرورة إعفاء أصحاب الدخل المتدنية من الضريبة، والتمييز بين المكلفين حسب أوضاعهم العائلية فيكون إعفاء رب الأسرة أكبر من إعفاء المكلف الأعزب^(١).

ثانياً: مبدأ اليقين أو التحديد:

وقد ذكر هذا المبدأ آدم سميث بقوله: يجب أن تكون الضرائب محددة لا أن تعتمد على قرارات اعتباطية يصدرها مسئولو الضرائب^(٢). بمعنى أن تكون الضريبة محددة وغير مفروضة بصورة مزاجية، فسعرها معروف ووعائها معلوم وأسلوب تقديرها واضح ومواعيد تحصيلها محددة وكل ما يتصل بها من اجراءات محددة لا لبس فيها، الأمر الذي يجعل المكلف على علم مسبق بواجباته وحقوقه وبالتالي تكون لديه القدرة على الدفاع عن حقوقه أو التظلم، ويدخل في معنى التعيين هو استقرار نظام الضريبة وثباته وعدم تعديل قوانين الضريبة إلا عند الضرورة القصوى^(٣).

ويرى الباحث أنه يندرج تحت مبدأ اليقين، ما يتعلق بخبرة الموظفين بالإدارة الضريبية ودرابتهم بنظم العمل وإلمامهم بالقوانين الضريبية، بحيث تكون الإجابة على استفسارات المكلفين وحسبتهم موحدة غير متضاربة من موظف لآخر أو موقع لآخر.

ولعل الحديث عن تعديل قانون الضريبة يطرح تساؤلاً وهو ما مدى تأثير تعديل قوانين الضريبة

أو إلغاؤها على تحصيل الضريبة؟

(١) عباس نصرالله، مرجع سابق، ص ٣٨.

(٢) إيمون بلاتر، مرجع سابق، ص ٥٩.

(٣) انظر، عادل العلي، ص ١٢٩.

يرى الدكتور محمد فؤاد ابراهيم أن الأكثر خطورة من التعديلات على التشريعات الضريبية هو إلغاء ذلك التشريع أو اجراء تعديلات كبيرة عليه تعتبر بحكم الإلغاء، ذلك لأن كل نظام ضريبي يحتاج إلى فترة طويلة من الزمن حتى يألف أطراف العلاقة الضريبية من إدارة ومكلفين على التعامل معه، وفي هذه الأثناء تستقر أحكام المحاكم على تفسير التشريع وتصدر أحكام لها قيمتها في الشئون الضريبية فإن أطاحت الدولة بعد قليل من السنين بهذا التشريع فإنها تقضي بالواقع على عدد لا حصر له من الأحكام القضائية والإدارية مما يؤدي إلى عدم الاستقرار في المعاملات واتسامها بالارتباك، الأمر الذي يؤدي إلى هروب رأس المال إلى الخارج والعزوف عن الإنتاج والإدخار^(١).

ثالثاً: مبدأ الملائمة:

عبر عن هذا المبدأ آدم سميث بأنه يجب ألا تكون الضريبة مرهقة على نحو يستعصي دفعها^(٢). ومبدأ الملائمة يعني تحصيل الضريبة في الوقت المناسب للمكلفين حتى تكون مناسبة لظروفهم وأحوالهم مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة، وكمثال على ذلك، تحصيل ضريبة الشركات عند نهاية السنة المالية للشركة.

رابعاً: مبدأ الاقتصاد:

ذكرها آدم سميث بقوله، يجب أن يكون للضرائب أقل قدر ممكن من التأثيرات الجانبية، أي أن تكون جبايتها ذات تكلفة قليلة وألا تؤدي إلى إعاقة الصناعة والمشروعات، وألا تكون مرهقة إلى حد يشجع على التهرب منها باستخدام تهريب البضائع وغيره وألا تتطلب زيارات متكررة وفحصاً بغيضاً من جباة الضرائب^(٣).

(١) محمد فؤاد ابراهيم، مبادئ المالية العامة، مكتبة النهضة، القاهرة، بلا تاريخ نشر، ص ٢٦٨.

(٢) ايمون بلاتر، مرجع سابق، ص ٥٩.

(٣) ايمون بلاتر، مرجع سابق، ص ٦٠.

ويقصد هنا بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل خزانة الدولة ويعني ذلك أنه على الدولة أن تختار اسلوباً للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة، والمقصود بتكاليف التحصيل أو تكاليف الجباية ما تتفقه الدولة على الموظفين من أجور ومرتببات^(١).

ولم تقتصر مبادئ الضريبة على تلك الأربع، إنما تطرق البعض لعدد من المبادئ الأخرى، على سبيل المثال:

- مبدأ المرونة، وهو أن تكون هناك علاقة طردية بين الدخل القومي وحصيلة الضرائب فتزيد الحصيلة في فترات التضخم، وتتنخفض في فترات الإنكماش.
- مبدأ الاستقرار، وهو أن تتسم أحكام النظام الضريبي بنوع من الثبات بحيث لا تتغير أحكامه بصورة متكررة تجعل من الصعب على المكلف ملاحقة وفهم التعديلات.
- مبدأ الإقليمية، وتعني تطبيق قانون الضرائب داخل الإقليم وألا يتعداه إلى أقاليم أخرى.
- مبدأ السنوية، بمعنى أن فترة محاسبة المكلف تكون سنوية بالإستناد إلى ميزانية الدولة التي تعد سنوياً.
- مبدأ التنسيق بين الأهداف، أي لا تتعارض أهداف الضريبة مع بعضها، كقيام الدولة بفرض ضريبة على الصادرات وفي ذات الوقت تشجع على الإنتاج المحلي.
- مبدأ امكانية التطبيق، أي أن تكون الضريبة ممكنة التطبيق على المكلفين من الناحية العملية من غير مبالغة أو تعقيد^(٢).

(١) انظر، عادل العلي، مرجع سابق، ص ١٢٨.

(٢) منال صالح بن سعيد، موجز المبادئ الأساسية للضريبة، بحث منشور على الانترنت، موقع جامعة الملك سعود، السعودية.

وبعد بيان القواعد الأساسية للضريبة، يثور تساؤل هنا وهو ما أهمية تلك المبادئ من الناحية

القانونية؟ بمعنى ما ذا لو لم يلتزم المشرع بتلك المبادئ في كل أو بعض تشريعه الضريبي؟

تعتبر المبادئ المذكورة لآدم سميث ذات أهمية كبيرة من الناحيتين الاقتصادية والمالية إلا أنه ليس لها أي أثر من الوجهة القانونية، إلا أن ذلك لا يعني تجاهلها. وبالنظر إلى المواد القانونية المتعلقة بالضريبة في الدستور الكويتي والأردني نجد أن لهذه المبادئ أثراً واضحاً في صياغة تلك النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة، إلا أن فرض أي ضريبة غير متوافقة مع تلك المبادئ بعضها أو كلها، لا يغير من صفتها كضريبة بل ولا يبطلها، بمعنى لو فرضت ضريبة وكانت نفقات جبايتها باهضة، فلا تتغير صفتها بهذه الحالة عن كونها ضريبة، وكذا لو كانت تلك الضريبة ضارة بالاقتصاد المحلي^(١).

المطلب الثاني: تمييز الضريبة عن غيرها من الإيرادات:

تعتبر الضريبة أحد إيرادات الدولة المتعددة إن لم تكن أهمها لبعض الدول، وتمثل نوع من أنواع الإيرادات التي تجبها الدولة كالرسم والثلث والإتاوة، وللتفريق بينهما أهمية عملية من حيث تحديد صلاحيات وآلية تشريع كل منهما.

وسيناول الباحث في هذا المطلب تعريف كل منهما وإجراء مقارنة بين كل الأنواع وهي

الضريبة والرسم والثلث.

الفرع الأول: مفهوم الضريبة والرسم والثلث.

لا بد قبل التمييز بين كل من الضريبة والرسم والثلث من تناول تعريف كل منهما، وذلك لبيان

أهمية التفريق بينهم والمعايير التي يقوم عليها ذلك التمييز.

(١) انظر، عادل العلي، مرجع سابق، ص ١٢٩

أولاً: الضريبة:

سبق وأن عرف الباحث الضريبة بأنها مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجب به من المكلفين بصورة جبرية ونهائية، ودون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية أو في سبيل تدخل الدولة فقط، ويتبين من خلال التعريف أن للضريبة أربعة خصائص هي، التأدية النقدية والطابع الجبري و أنها تؤدي من دون مقابل أو منفعة خاصة، وأنها ذات صفة نهائية.

ثانياً: الرسم:

يعرف الرسم بأنه مبلغ من المال تجب به الدولة أو أحد الأشخاص العامة الأخرى جبراً من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم أو مقابل نفع خاص عاد عليهم من هذه الخدمة^(١). وعلى هذا فقد تكون الخدمة نشاطاً تبذله الدولة لمصلحة الأفراد، كالتعليم والتقاضي والتوثيق، أو امتيازاً يمنح لفرد معين يخوله انتفاعاً خاصاً يمتاز وينفرد به عن غيره كجواز السفر ورخص القيادة ونحوها، أو اتفاق من جانب الدولة اتجاه أفراد معينين لأداء عملهم أو مزاوله نشاطهم كرسوم الأرصفة ورسوم الموائ^(٢). يتضمن الرسم عنصر الإيجاب حيث يلتزم الأفراد بدفعه عند طلب الخدمة ويأتي هذا العنصر من منطلق استقلال الدولة والهيئات العامة الأخرى في وضع نظامها القانوني من حيث تحديد مقدار وطرق تحصيل الرسم، ومع ذلك فقد أثار عنصر الإيجاب الحدل بين كتاب المالية العامة حيث يعرف البعض في هذا المجال بين الإكراه القانوني والإكراه المعنوي^(٣).

(١) عبد الرؤوف الصافي، ضريبة الدمغة في القانون المقارن، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، القاهرة، ١٩٧٥، ص ٥١.

(٢) انظر، حسين عواضة، مرجع سابق، ص ٣٨١.

(٣) عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ج ١، ط ٢، دار إثراء، عمان، ٢٠١١، ص ١٠٧.

ويذهب البعض أنه لتحديد طبيعة الرسم عما إذا كان اختياري أو اجباري يكون بالبحث عن صفة الرسم الإجبارية عند التقدم لطلب الخدمة، فحيث أن لا خدمة بلا رسم، فإن الصفة الإلزامية للرسم تبدو واضحة لا نقاش فيها، ذلك لأن القدر من الخيار لدى دافع الرسم والذي يثير الجدل بشأنه يتمتع به دافع الضريبة وهو ما لم يثر جدلاً بشأنه، فالمكلف بالضريبة الذي لا يريد أن يدفعها ليس عليه إلا أن يمتنع عن التصرف الموجب لفرضها عليه، فالذي لا يريد أن يدفع الضريبة العقارية عليه أن يمتنع عن شراء العقار.

ويقصد بالإكراه هنا (الجبر القانوني) عندما يكون الأفراد مخاطبين بقاعدة قانونية أمرت تلزمهم بالحصول على الخدمات الخاصة من بعض المرافق العامة مقابل الرسوم المقررة كرسوم القضاء والتعليم والعلاج، أما الإكراه المعنوي (الجبر المعنوي) فهنا الأفراد غير ملزمين بالحصول على الخدمة ولكنهم في خيار بين طلب تلك الخدمة وعدم طلبها، وإذا ما قرروا الإنتفاع بالخدمات التي تؤديها المرافق العامة فإن عليهم أن يؤديوا الرسوم المقررة لتلك الخدمة، كرسوم اصدار الجواز والرخص^(١).

(١) انظر، سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٤٣-١٤٤.

ثالثاً: الثمن العام:

يطلق اصطلاح الثمن العام على ثمن السلع التي تنتجها المشروعات العامة أو الخدمات التي تؤديها، وذلك تمييزاً له عن الثمن الخاص وهو ثمن منتجات وخدمات المشروعات الخاصة^(١).

الفرع الثاني: أهمية التفريق بين الضريبة والرسم والثمن:

بعد ايراد تعريف كل من الضريبة والرسم والثمن العام، يثور هنا تساؤل وهو ما أهمية التفرقة بينهم؟

تكمن الأهمية في التفرقة بين الضريبة والرسم والثمن العام من الناحية القانونية، حيث نصت المادة ١٣٤ من دستور دولة الكويت^٢ على: (إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها في الأحوال المبينة بالقانون، ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم والتكاليف إلا في حدود القانون)، ونص الدستور الأردني^٣ في المادة رقم ١١١ على: (لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون ولا تدخل في بابهما أنواع الأجور التي تتقاضاها الخزانة المالية مقابل ما تقوم به دوائر الحكومة من الخدمات للأفراد أو مقابل انتفاعهم بأملك الدولة، وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وأن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال).

من خلال نص المادة ١٣٤ من الدستور الكويتي والمادة ١١١ من الدستور الأردني يتضح لنا أن هناك آلية تشريعية معينة للضرائب والرسوم وهي القانون أو الإستناد إلى قانون، ومن المعلوم أن القانون لا بد أن يمر عن طريق البرلمان وبواسطة ممثلي الشعب من أعضاء مجلس الأمة أو المجالس

(١) سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٥٣.

(٢) دستور دولة الكويت الصادر في ١١/١١/١٩٦٢.

(٣) الدستور الأردني الصادر سنة ١٩٥٢.

النيابية ذلك حتى يصبح نافذاً، وما ذلك إلا للحفاظ على المواطنين من استئثار السلطة بفرض الضرائب وما يصاحبه من انحراف وظلم قد يتعرض لها المواطنون. ومن المناسب في هذا السياق أن نذكر مقولة ذكرها آدم سميث في كتابه ثروة الأمم، حيث قال (ليس هناك من فن تتعلمه الحكومة على نحو أسرع من سائر الحكومات كفن سحب الأموال من حافظات الشعب)^(١).

ويرى الباحث أن نص المادة ١١١ من الدستور الأردني جاءت أعم من نص المادة ١٣٤ التي في الدستور الكويتي، حيث أورد المشرع الأردني آلية فرض الضرائب واستثنى من تلك الضرائب الأجور والرسوم ومقابل الإنتفاع بما يعطي سلطة تقديرية للحكومة في رفع أو خفض بعض الرسوم وفقاً للمصلحة العامة ووجهت إلى مبدأ التصاعد في الضرائب لتحقيق المساواة والعدالة الضريبية وألا تتجاوز مقدرة المكلفين وهو مراعاة الحد الأدنى للمعيشة وحاجة الدولة للمال، ولعل المشرع الكويتي تآثرت فيه النصوص التي تؤدي نفس المعنى.

الفرع الثالث: معيار التمييز بين الضريبة والرسم والتمن:

في ظل هذا التشابه والتقارب بين كل من الضريبة والرسم، ما هو معيار التمييز بينهما ؟ للإجابة على هذا التساؤل ينبغي أن نتطرق إلى موقف الفقه والقضاء الضريبي من مسألة التمييز بين الضريبة والرسم و ذلك لشدة تشابههما، وقد تعددت آراء الفقهاء من خلال المعايير التالية:

أولاً: المعيار المستمد من طبيعة الخدمة:

فتكون الطبيعة الضريبية للرسم مستمدة بالضرورة الطبيعة الإدارية للخدمة، أما التمن فإنه نظير أداء اقتصادي، ويؤخذ على هذا المعيار عدم دقته أحياناً، إذ ليس من الضروري أن يتم تمويل المرافق العامة الإدارية بالضرائب^(٢).

(١) إيمون بلاتر، كتاب آدم سميث، ترجمة على الحارس، دار هنداوي، القاهرة، ط١، ٢٠١٤، ص١٠٠.

٢ محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص٨٠-٨١.

ثانياً: المعيار المستمد من طبيعة المقابل:

فالرسم ذو طبيعة إكرامية، فيفرض على سبيل الإلزام على أحد الأفراد بمناسبة أداء الخدمة له^(١)، أما الثمن فهو اختياري دائماً، غير أنه يرد على هذا المعيار بأنه توجد رسوم غير مقترنة بعنصر الإلزام مثلما توجد رسوم مقترنة بعنصر الإلزام^(٢).

ثالثاً: وهو المعيار المستمد من فكرة التعادل:

يقصد بالتعادل هو التوازن بين الثمن والخدمة والرسم، أي يتميز الثمن بوجود تعادل بين الخدمة التي تؤدي مع المقابل المالي لهذه الخدمة، أما الرسم فإنه يتميز بعدم وجود هذا التعادل، وهذا المعيار هو الذي أخذ به القضاء الفرنسي وهو ما يأخذ به عادة الفقه الضريبي^(٣). ولم يسلم هذا المعيار من النقد، لأنه يجعل اختصاص السلطة التنفيذية مرتبطاً بمقدار المقابل الذي تقوم بفرضه مقابل الخدمة التي تقوم بأدائها^(٤).

هذا وقد أخذت المحكمة الدستورية العليا في مصر بالمعيار المستمد من التعادل، فهي تقرر أن الرسوم التي تتقاضاها الدولة لا تكون إلا بمناسبة عمل أو أعمال محددة بذاتها أتمتها بعد طلب منها فلا يكون حصولها على مقابل يناسبها، وإن لم يكن بقدر تكلفتها إلا جزءاً عادلاً منها، ومن ثم تكون هذه الأعمال مناط فرضها وبما يوازئها^(٥).

(١) محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، ١٩٩٦، القاهرة، فقرة ١٠٣.

(٢) محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ٨١.

(٣) محمود رياض عطية، مرجع سابق، فقرة ١١٤.

(٤) محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ٨١.

(٥) قضية رقم ١٧ لسنة ١٩٥٨م قضايا دستورية، منشور في الجريدة الرسمية العدد ٤٨، ٢٧-١١-١٩٩٧، ص

٢٩٠٩.

أما فيما يتعلق بالتفرقة بين الضريبة والرسم والثلن، فيرى الباحث أن المراجع الضريبية قد توسعت بالتطرق لتلك الفروقات بين كل من الضريبة والرسم من ناحية، والثلن من ناحية أخرى، وعليه يرى أن تختصر تلك الفروق على شكل الجدول التالي.

البند	الفرق	الضريبة	الرسم	الثلن
١	آلية التشريع	قانون	بقانون أو بناء على قانون	بقرار إداري
٢	المقابل للخدمة أو المنفعة الخاصة	بدون	بمقابل	بمقابل
٣	أساس تحديد القيمة	المقدرة التكلفة	قيمة الخدمة	العرض والطلب في حالة المنافسة- الإقتصاد في حالة الإحتكار
٤	عامل الإيجاب بالدفع	تدفع جبراً	يدفع جبراً	يدفع اختياراً إلا في حالة الإحتكار

الفرع الرابع: الرسوم في الكويت والأردن:

تعتبر الرسوم في الكويت معتدلة إلى حد ما بل قد تكون في كثير من الأحيان أقل من سعر تكلفتها الفعلية هذا من حيث سعرها، كذلك من حيث عددها فهي لا تعدو سوى الرسوم المتعارف عليها في معظم دول العالم كرسوم اصدار الجواز والرخص والتصديقات والطابع الدمغة.

أما في الأردن فتتعدد الرسوم حيث يتجاوز عددها ٣٣٧ وعدد يندر مثيله في الأنظمة المالية، الأمر الذي يعمل على تشويه النظام المالي وإرهاق الإدارة المالية كما ويرهق المواطن في نفس الوقت، كما أن بعض هذه الرسوم تستوفى من قبل بعض المؤسسات الحكومية التي تتمتع بالشخصية المعنوية ذات استقلال مالي وإداري، وهو ما يتعارض مع قاعدة عدم التخصيص في الإيرادات المنصوص عليها في المادة رقم ١١٥ من الدستور الأردني^١ (جميع ما يقبض من الضرائب وغيرها من إيرادات الدولة يجب أن تؤدي إلى الخزنة المالية وأن يدخل ضمن موازنة الدولة ما لم ينص القانون على

(١) الدستور الأردني الصادر سنة ١٩٥٢.

خلاف ذلك، ولا يخصص أي جزء من أموال الخزنة العامة ولا ينفق لأي غرض مهما كان نوعه إلا بقانون)، ومؤدى هذه القاعدة إلى احكام الرقابة التشريعية على أوجه الإنفاق والإيراد كما وتحد من اسراف بعض المصالح العامة في انفاقها من ناحية وفي تقدير نفقاتها إذا ما خصص لها مورد معين^(١).

هذا وتجدر الإشارة إلى أن الدستور الكويتي^٢ نص على تلك القاعدة في المادة رقم ١٤١: (تكون مناقشة الميزانية باباً ولا يجوز تخصيص أي إيراد من الإيرادات العامة لوجه معين من وجوه الصرف إلا بقانون)، وهو ما يعبر عنه بمبدأ عدم تخصيص الإيرادات العامة.

المطلب الثالث: أهداف الضريبة:

يعتبر الهدف المالي أهم أهداف الضريبة، لكن ذلك لا يعني وجود أهداف أخرى تدفع الدولة لفرض الضريبة على مواطنيها، كالأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية والصحية والدينية أحياناً. أولاً: الأهداف الاقتصادية:

تعتبر الأهداف الاقتصادية في مقدمة أهداف الضريبة، ذلك أن مبتغى الدولة الرئيسي من فرض الضرائب هو تحصيل العوائد والإيرادات منها في سبيل تغطية النفقات العمومية المتزايدة خصوصاً في وقتنا المعاصر وهو اتكال المواطن على دولته باعتبارها دولة راعية من المهد إلى اللحد. ثانياً: الأهداف السياسية:

أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية الاجتماعية لفرض رسوم جمركية تدفعه على المنتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمالاً

(١) انظر، عادل العلي، مرجع سابق، ص ١١٢.

(٢) دستور دولة الكويت الصادر في ١١/١١/١٩٦٢.

لأهداف سياسية فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل استخدام الرسوم الجمركية لتصل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها من أجل تحقيق أغراض سياسية^(١).

ثالثاً: الأهداف الاجتماعية:

وتكمن صور الأهداف الاجتماعية في محاربة الفقر وإذابة الفوارق بين المواطنين من خلال الحد من مظاهر الاستهلاك المتزايد بواسطة فرض ضرائب على السلع الغير أساسية كالكماليات وغيرها بأي صورة من صور الضرائب المعروفة ولعل أفضلها ضريبة القيمة المضافة^(٢). كما أنها تستخدم لتشجيع النسل في الدول التي ترغب في زيادة عدة سكانها كما هي الدول الأوروبية، كما هو حال فرنسا وألمانيا^(٣).

وفي المقابل قد تستعمل في تحديد النسل حيث تقوم بعض الدول برفع معدلات الضرائب على الدخل كلما ازداد عدد أفراد الأسرة كما هو الحال في الدول التي تعاني من كثافة سكانية كالهند والصين^(٤).

ويرى الباحث إلى أنه بالرغم من أن الأهداف للضريبة قد تكون واضحة ومعلنة، بيد أن الأمر لا يقتصر على ذلك الهدف المعلن، إذ أن آثار أي ضريبة يمتد ويصل للعديد من المجالات الأخرى،

(١) بن سنوسي ليلي و جديد مسعودة، بحث الضرائب وآثارها على التنمية الاقتصادية، الجزائر، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ٢٠١١، ص ١٢.

(٢) انظر، الدحلة، سمر (٢٠٠٤)، النظم المالية بين الفكر المالي المعاصر والفكر الإسلامي، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس فلسطين. ص ١٠٨.

(٣) خالد شحادة الحطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دائر وائل للنشر، الأردن، ٢٠١٢، ص ١٥٦-١٥٧.

(٤) خالد شحادة، مرجع سابق، ص ١٥٣.

على سبيل المثال تأثير الضريبة على المجال المالي من خلال اعتبارها أداة لتعبئة وإثراء خزينة الدولة، وتأثيرها على الناتج الوطني وكذلك باعتبارها بديل لوسائل مادية أخرى.

ولها تأثير أيضاً على المجال الاقتصادي، فهي تمس إيداع الأثرياء واستهلاك الفقراء ولا يخفى أيضاً أثرها على مجال الاستثمار من حيث التسهيل أو التعقيد، فكلما كانت الضرائب أكثر تعقيداً كلما أحجم المستثمرون عن الدخول في تلك الدولة كـمستثمرين، ناهيك عن مساهمة الضريبة في معالجة بعض التقلبات الاقتصادية الغير متوقعة، كذلك تأثيرها في المجال الاجتماعي، فهي تمس كلاً من الإستهلاك والإيداع، ما أنها تساهم في إعادة توزيع الدخل ولا ننكر أثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية وتخفيض معدل البطالة^(١).

تلخص هذا المبحث بأهمية الأخذ بالمبادئ الأساسية للضريبة وهي العدالة واليقين والملائمة والإقتصاد، ذلك أن هذه المبادئ تشكل الركيزة التي ينطلق منها أي تشريع ضريبي، وبالرغم من تلك الأهمية فالمشرع لا يعتبر مضطراً للأخذ بها، وبذات الأهمية تتميز الضريبة عن الرسم والتمن والإتاوة لما يترتب عليه من اختلاف في آلية التشريع وبيان الأهداف من القانون الضريبي.

(١) انظر، بن سنوسي ليلي، مرجع سابق، ص ٤٧-٦٥.

المبحث الثالث التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة هو تحديد القواعد والإجراءات التي تتعلق بفرض الضريبة وتحصيلها من بداية التفكير في فرضها وحتى يتم الوفاء بها للخزانة العامة^(١) ولا شك أن الإجراءات الضريبية جزء من التنظيم الفني، بدءاً من تحديد وعاء الضريبة، ثم تحديد سعر الضريبة، ثم تقدير الضريبة وتحصيلها أو أسلوب جبايتها.

وسيتناول الباحث هذا المبحث بثلاثة مطالب، المطلب الأول احتوى على وعاء الضريبة كمباشرة وغير مباشرة وشخصية أو ضريبة أموال وضريبة وحيدة أو متعددة وعينية وشخصية، والمطلب الثاني احتوى على التسوية الفنية للضريبة وما يندرج تحتها من تقدير المادة الخاضعة للضريبة ونسبتها وطرق تحصيلها، أما المطلب الثالث فقد تطرق فيه إلى المشكلات الضريبية كالإزدواج الضريبي والتهرب الضريبي والتجنب الضريبي.

المطلب الأول: وعاء الضريبة:

يقصد بوعاء الضريبة الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أو المادة التي تفرض عليها الضريبة من دخل أو إيراد وغيرها، بمعنى آخر هو الثروة بشكل عام. وبذلك سيتناول الباحث هذا المطلب بثلاث فروع:

الفرع الأول: اختيار المادة الخاضعة للضريبة.

الفرع الثاني: تقدير وعاء الضريبة.

الفرع الثالث: معدل الضريبة.

(١) د. عبد الهادي النجار، اقتصاديات النشاط الحكومي، ط ٣، دار الأصدقاء، القاهرة، ٢٠٠١، ص ١٩١.

الفرع الأول: اختيار المادة الخاضعة للضريبة:

يقصد باختيار المادة الخاضعة للضريبة أي نوع الضريبة التي ستفرض، ضريبة أشخاص أم ضريبة أموال، وهل سيتم فرضها على موضوع واحد أو مواضيع متعددة، وهل هي ضريبة مباشرة أم ضريبة غير مباشرة، وهل ستكون على الدخل أم على رأس المال أو على الإنفاق والتصرفات القانونية. ولمعرفة المادة الخاضعة للضريبة يجدر بنا ذكر أنواع الضرائب:

أولاً: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

يقصد بالضرائب على الأشخاص تلك الضرائب التي تتخذ من الشخص وعاءً لها، أي التي تتخذ وعاءً لها وجود الفرد نفسه في إقليم الدولة، وهي تفرض على الأفراد مقابل ما تقدمه الدولة من حماية، وقد عرفت الضرائب على الأشخاص منذ القدم عند الرومان والعرب وعرفت مصر حتى نهاية القرن ١٩ (١)(٢).

ولعل ما يميز ضريبة الأشخاص أنها تعتمد على الوجود الإنساني وليس ما يحصل عليه الفرد من دخل أو ما يملكه من ثروة. وأن أي اختلاف في معايير أخرى بخلاف الدخل أو الثروة أو الإنفاق قد يرجع إلى الجنس ذكر أو أنثى، أو العمر كبير أو صغير (٣).

ولضريبة الأشخاص صورتين، وهما الضريبة الوحيدة والضريبة المدرجة، فالضريبة الوحيدة أو البسيطة تفرض على جميع الأشخاص وبنفس النسبة المحددة دون الأخذ في الاعتبار إمكاناتهم

(١) رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر الإسلامي، رسالة ماجستير، جامعة قسطنطينية، الجزائر، ٢٠١٤، ص ٢٤.

(٢) حدثني أحد المقيمين الأفغان في دولة الكويت، من الذين تقع منطقتهم تحت سيطرة طالبان أنها تفرض على كل منزل إما مبلغاً من المال أو أن يتطوع أحد رجال المنزل للعمل في الأمن.

(٣) انظر، سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، ٢٠٠٨، ص ١٣٠.

المالية، ولهذا السبب عدل عن تلك الضريبة إلى الضريبة المدرجة وهي التمييز بين الأفراد حيث يتم تقسيمهم تبعاً لمعيار معين كالجنس أو العمر أو الطبقة الاجتماعية وتحدد الضريبة بسعر خاص لكل فئة. إلا أن كلا النوعين لم يسلم من النقد باعتبار أن ضريبة الأشخاص تتنافى مع المبادئ الإنسانية لأنها تجعل من الوجود الأدمي نفسه محلاً وموضوعاً لبعض الحقوق المالية، كما أن الضريبة يجب أن تفرض وفق مقدرة المكلفين ولا بد من النظر لثرواتهم ودخلهم، لذا فقد عمدت الدول إلى إلغائها باستثناء بعض الدول النامية^(١).

وبسبب تلك الإنتقادات فقد جاءت الضرائب على الأموال لتحل محل الضرائب على الأشخاص، وذلك باعتبار أن الثروة هي الوعاء الضريبي الذي تفرض عليه الضريبة، لذا فهي أقرب إلى العدالة من ضريبة الأشخاص، وقد تفرض على الدخل أو رأس المال، وتمتاز الضرائب على الأموال بعدالتها في التوزيع إلا أنه يعاب عليها بصعوبة حصر ممتلكات الأفراد من أجل تحديد نسبة الضريبة وبالتالي يسهل التهرب منها^(٢).

ويرى الباحث أنه يضاف مع ما وجه لضريبة الأشخاص من انتقاد من عدم عدالتها ذلك أن المكلفين يتساوون في دفع الضريبة بنفس المقدار في كثير من الحالات دون تفرقة بين غني و فقير، بالرغم أن استفادة الغني في كثير من الأحيان من الدولة أكبر من استفادة الفقير، فعلى سبيل المثال الأمن، بكل تأكيد أن استفادة صاحب العقار الكبير ١٠٠٠ متر مثلاً ليست كمن يملك داراً صغيرة أو

(١) انظر، عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، ٢٠١١، ص ٧٦.

(٢) انظر، طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء، عمان، ٢٠٠٨، ص ٥٢.

شقة، ومن يملك أكثر من عقار ليس كمن يملك عقارين أو ثلاثة، ومن لديه سيارات يركنها في الشارع ليس كمن ليس لديه.

ثانياً: الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة:

ترجع الأسس العامة لتحديد العناصر الخاضعة للضريبة إلى تعدد العناصر ووحدتها، من خلال هذا المعيار نميز بين الضريبتين. فالضريبة الوحيدة أو المفردة هي النظام الذي تعتمد فيه الدولة على ضريبة واحدة فقط أو على ضريبة رئيسية واحدة للحصول على ما يلزمها من موارد مالية^(١). وترجع هذه الضريبة إلى المارشال الفرنسي سيباستيان فوبان^(٢) حيث قامت ثورة الفلاحين ضد النظام الضريبي الفرنسي آنذاك ضد توزيع الضرائب والإعفاءات والإميازات وعدم العدالة بينهم وبين الطبقات العليا، فدعا عام ١٧٠٧م إلى إلغاء جميع الضرائب وفرض ضريبة عينية بمقدار ١٠% للمنتجات الزراعية والمحاصيل، و ١٠% على الدخل الناتج من التجارة أو الصناعة تدفع نقداً ونادى بإلغاء جميع الإعفاءات^(٣).

هذا وقد اعتبر البعض أن من مزايا الضريبة الوحيدة توافر المبادئ التي ذكرها آدم سميث وهي اليقين، الملائمة، العدالة والاقتصاد، إلا أن الباحث يرى أنه لا يمكن اعتبار توافر مبادئ آدم سميث بالضريبة الوحيدة ميزة لها على اعتبار أن آدم سميث من مواليد ١٧٢٣، وتوفي ١٧٩٠م، وفكرة

(١) عادل العلي، مرجع سابق، ص ١٣٦.

(٢) سيباستيان فوبان (١٦٣٣-١٧٠٧) هو مهندس عسكري فرنسي تقلد رتبة المارشال وكان متخصص في محاصرة القلاع والحصون ومن أبرز المهندسين في هذا المجال في عصره. (موسوعة ويكيبيديا، النسخة الإنجليزية، البحث باسم VAUBAN. الباحث: ولعل خبرته العملية في حصار القلاع والحصون وظفها في محاصرة الفرنسيين بالضرائب.

(٣) موسوعة ويكيبيديا، النسخة الإنجليزية، البحث باسم VAUBAN

الضريبة الموحدة التي نادى بها فويان عام ١٧٠٧م، بمعنى أنه لا يمكن أن نسقط مبادئ أنت بعد فكرة الضريبة الموحدة عليها ثم نعتبرها ميزة لتقييمها على ذلك الأساس.

أم الضرائب المتعددة، وفقاً لها فإن المكلف يخضع لأنواع متعددة من الضرائب تعدداً معقولاً لا إفراط فيه وذلك لأن كثرة تعدد الضرائب من شأنه إرهاف الممول مع زيادة تكاليف الجباية وتؤدي في النهاية لكثرة التهرب الضريبي، وتمتاز الضرائب المتعددة بغزارة حصيلتها وذلك لأنها تمس جميع نواحي أنشطة المكلفين كما أنها أقرب للعدالة الضريبية^(١)، بمعنى أن المكلف إذا ما استطاع التهرب من أحد أنواع الضرائب فبلا شك ستصيبه الأنواع الأخرى.

ويمكن تبيان الفرق بين الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة من خلال الجدول التالي:

جدول المقارنة بين الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة

أوجه المقارنة	الضريبة الواحدة	الضرائب المتعددة
الوعاء الضريبي	تعتمد على وعاء ضريبي شامل	تعتمد على أوعية متعددة
العدالة الضريبية	لا تحقق العدالة الضريبية وذلك بسبب شمولية الوعاء الضريبي، كما أنها تميز بين طبقات المكلفين	تحقق العدالة الضريبية لإعتمادها على عدة أوعية كما أنها لا تميز بين طبقات المكلفين
التهرب الضريبي	تؤدي إلى التهرب الضريبي بسبب اعتماد الدولة على نوع واحد مما يدفعها برفع معدل الضريبة	نادراً ما تؤدي للتهرب الكلي، لصعوبة التهرب من جميع الأنواع.
تطبيق الضريبة	لم تطبق، فهي فكرة نظرية ذكرها فويان	مطبقة في العديد من الدول

(١) عبدالمنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة، بيروت، بلا تاريخ، ص ١٣٦.

ثالثاً: الضرائب العينية والضرائب الشخصية:

يعتمد في هذا التصنيف على الوعاء الضريبي دون الإلتفات إلى الاعتبارات الشخصية والظروف الخاصة لكل مكلف، فالهدف هو تحصيل قيمة الضريبة.

فالضرائب العينية هي التي تهتم بالمال المتخذ أساساً لها دون الأخذ في الإعتبار الحلة الشخصية للمكلف بالضريبة، أي عدم مراعاة الحالة الاجتماعية للمكلف، متزوج أو أعزب، أو سليم أو معاق، ولعل ما يميزها هو سهولة التطبيق والبساطة وعدم التدخل في الشؤون الخاصة للمكلف فلا تضايقه بوسائل التقدير والمعاينة^(١).

وبالتالي ليس للمكلف أن يثبت حاجته أو ظروفه حيث أن هذا النوع من الضرائب لا ينظر لظروف المكلف إنما ينظر لماله.

أما الضرائب الشخصية، هي عكس الضريبة العينية من حيث أنها تنظر للاعتبارات الشخصية للمكلف وظروفه الخاصة، بمعنى أن المشرع الضريبي ينظر لها من زاويتين، زاوية المال الخاضع للضريبة، وزاوية ظروف المكلف بالضريبة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية^(٢).

الفرع الثاني: تقدير وعاء الضريبة:

إن عملية الوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة ليست بالأمر السهل، فهو يتطلب القدرة للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة، ولها عدة طرق، فقد تعتمد إما على المظاهر الخارجية أو على التقدير المقطوع أو على افصاح المكلف أو التقدير المباشر، وسيأتي الباحث في هذا الفرع على هذه الطرق، من خلال نوعين إما تقدير بواسطة الإدارة أو بواسطة الأفراد.

(١) انظر، عادل أحمد حشيش، أساسيات المالي العامة، دار النهضة، بيروت، ١٩٩٢، ص ١٦٧.

(٢) انظر، رحمة نابتي، مرجع سابق، ص ٢٨.

أولاً: التقدير بواسطة الإدارة:

وفقاً لهذه الطريقة فإن الإدارة الضريبية هي التي تقوم بمهمة تقدير الضريبة وذلك باتباع أحد

الطرق التالية:

أ- طريقة المظاهر الخارجية:

تقوم هذه الطريقة على تقدير وعاء الضريبة الخاضع لها بملاحظة المظاهر الخارجية الخاصة للمكلف والتي يسهل معرفتها وملاحظتها، فعلى سبيل المثال عدد وأنواع السيارات، طبيعة المنزل وعدد النوافذ، تربيته للحيوانات والخدم في المنزل.

وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة بالنسبة للإدارة الضريبية، فلا تتطلب عملية تقدير الضريبة أكثر من ملاحظة المظاهر والعلامات المحسوسة التي حددها القانون دون الحاجة إلى التحري عن حقيقة دخل المكلف كما تتميز أيضاً بالمحافظة على أسرار المكلف المهمة، لأن الإدارة الضريبية لا تتدخل في شئونه المهنية الخاصة^(١).

ولكن يؤخذ عليها أن المظاهر الخارجية قد لا تعبر بصدق عن يسار المكلف بدفع الضريبة كما أن المكلف يستطيع التهرب منها إذا قلل من المظاهر الخارجية التي تدل على يساره كما أنها وإن كانت تصلح لتقدير بعض الدخول فهي لا تصلح لغيرها فالمرتبات والأجور ليس لها مظهر خارجي^(٢).

ب- طريقة التقدير الجزافي (المقطوع):

يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة وفقاً لهذه الطريقة على أساس بعض القرائن، كتقدير أرباح النشاط التجاري من قبل الإدارة الضريبية، كما تسمح هذه الطريقة بالنقاش والإتفاق بين المكلف والإدارة

(١) عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٦٣.

(٢) عادل العلي، مرجع سابق، ص ١٧٠.

الضريبية على تحديد قيمة معينة لمقدار الدخل والذي يعرف بالجزاف الإيتافي، ويتميز هذا الاسلوب بالسهولة والبعد عن التعقيد، ويعاب بكثرة الصراعات بين المكلفين والإدارة الضريبية^(١).

ويرى الباحث أن طريقة التقدير الجزافي تتطلب موظفين أكفاء بالإدارة الضريبية ذوي قوة وأمانة ولو على أقاربهم لأن المحسوبية والتدخلات في الدول العربية وعدم مراعاة الصالح العام متفشية.

ج- طريقة التقدير المباشر:

تقوم الإدارة من خلال هذه الطريقة بنفسها بتقدير المادة الخاضعة للضريبة، وقد يكون التقدير حراً، أو مقيداً تلتزم الإدارة الضريبية بإتباع قواعد وتعليمات معينة.

ثانياً: التقدير بواسطة الأفراد:

تستخدم الإدارة الضريبية الأفراد بتقديم إقرارهم الضريبي أو الإبلاغ عن غيرهم، من خلال:

أ- إقرار المكلف نفسه:

وفق هذه الطريقة يقوم المكلف بنفسه بتقديم كشف للإدارة الضريبية تتضمن نتائج أعماله، ولكن ليس شرطاً أن تكتفي الإدارة بما قدم لها المكلف من إقرار فقط، بل يحق لها أن تدخل تعديلات عليه أو ترفضه في حالة تعرفها على عدم موافقته للنتائج الحقيقية، وما يميز هذا الاسلوب هو امكانية التعرف على الدخل الحقيقي للمكلف خاصة إذا كانت المعلومات التي صرح بها المكلف صحيحة، كما يمتاز بانخفاض تكاليف الجباية، إلا أنه يعاب عليها بأن الإدارة الضريبية تتطلع على أمور قد لا يرغب المكلف بإبدائها، ويعتبر هذا الاسلوب معمولاً به في أغلب الدول^(٢).

(١) انظر طارق الحاج، مرجع سابق، ص ٧٣.

(٢) انظر، طارق الحاج، مرجع سابق، ص ٧٥.

ب- إقرار الغير:

وفقاً لهذه الطريقة يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة من طرف شخص آخر غير المكلف، وهذا الشخص يسمح له وضعه بالتعرف على دخل المكلف، مثلاً: الموظف لدى صاحب العمل، ويمتاز هذا الأسلوب بالدقة النسبية واقتربها من الحقيقة.

ويرى الباحث أن تقدير مطرح الضريبة وفقاً لهذه لطريقة الفرد نفسه أو بواسطة الغير تتطلب ثقافة عالية لدى المكلفين تنعكس على سلوكهم ومواطنتهم واعتقادهم بوجوب الضريبة والمساهمة بالتكاليف العامة بحيث لا يسعون للتهرب منها واستخدام التحايل والتزوير والكذب أو بواسطة التواطئ مع الآخرين معهم.

الفرع الثالث: معدل الضريبة:

يتم تحقق الضريبة بتحديد مطرحها ثم تطبيق معدل الضريبة بهد تحديد الضريبة الواجبة الأداء من قبل المكلف، ويحدد المشرع معدل الضريبة وفقاً لأحدى الأسلوبين، التوزيعية أو القياسية.

أولاً: أسلوب الضريبة التوزيعية:

يجري في ظل هذا الأسلوب تحديد مقدار الحصيلة الضريبية بغض النظر عن نسبتها إلى مطرح الضريبة، على سبيل المثال يلجأ المشرع إلى فرض ضريبة على الدخل بقيمة ما، ويوزع هذا المبلغ بين المحافظات أو المناطق المختلفة وفقاً لمعايير معينة، ثم يوزع نصيب كل محافظة بين القرى ومدن المحافظة وفقاً لمعايير أخرى^(١).

ولعل هذا النوع كان سائداً في القدم، كما هو حال قسبة اربد حيث ذكر أنه في آخر أيام الدولة العثمانية ونظراً لتورطها بالعديد من الحروب، فقد فرضت على كل عشيرة مقداراً من أكياس

(١) انظر، عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٦٧.

المال (كل كيس ٥٠٠ قرش)، وعلى كل عشيرة من العشائر أن تورع الضرائب على أفرادها بنسبة الخانات^(١).

ويعاب على الضريبة التوزيعية أنها لا تتسم بالمرونة حيث أن التقسيم يكون بالتساوي بين الطبقات دون النظر للظروف الشخصية لكل مكلف كما أن سعر الضريبة ثابت لا يتغير وفقاً للظروف الاقتصادية بمعنى آخر أنها لا تتسم بالمرونة اللازمة والتي تعتبر أحد المبادئ الضريبية الهامة كما وسبق أن ذكر الباحث في الرسالة.

ثانياً: أسلوب الضريبة القياسية:

يقصد بالضريبة القياسية كم يطلق عليها أيضاً بالضريبة التحديدية تلك الضريبة التي يقوم المشرع الضريبي بتحديد سعرها قبل أن يحدد حصيلتها الإجمالية، بحيث يترك مجال تحديدها للظروف الاقتصادية، وللضريبة القياسية صورتان:

أ- الضرائب النسبية:

هي الضريبة التي تفرض بنسبة محددة وثابته مهما تغيرت قيمة مطرح الضريبة كأن تفرض الضريبة بنسبة معينة من الربح، على سبيل المثال نسبة الضريبة على ربح شركات الأموال ١٥%^(٢). وفقاً لهذا الأسلوب فإن النسبة التي تسري على كل الشركات هي ١٥% سواء كانت ذات ميزانية كبيرة أو صغيرة، وتزداد الحصيلة النسبية بزيادة المادة الخاضعة لها.

ب- الضرائب التصاعدية:

يقصد بالضريبة التصاعدية تلك النسبة التي تفرض على المادة الخاضعة للضريبة، بحيث تتغير بتغير الدخل، وتختلف قيمة الضريبة التصاعدية باختلاف المادة الخاضعة لها، أي يرتفع سعر

(١) مذكرات عودة القسوس، مركز الوثائق والمخطوطات، الجامعة الأردنية، نقلاً عن د. هند أبو الشعر.

(٢) انظر، عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٦٩.

الضريبة بارتفاع قيمة المادة الخاضعة لها، ومثال على الضرائب التصاعدية، لو فرضنا أن ضريبة الدخل ١٠% لمن دخله ١٠٠٠ دينار فأقل، أما ١٠٠٠ دينار إلى ١٥٠٠ دينار فتكون نسبة الضريبة ١٥%، يلاحظ هنا أن ارتفاع قيمة المادة الخاضعة للضريبة يؤدي إلى ارتفاع سعر الضريبة وبالتالي تزداد نسبة الضريبة التصاعدية مع زيادة المادة الخاضعة لها^(١). ويشكل التنزيل العائلي التي يتصاعد حسب الوضع العائلي للمكلف أحد أوجه التصاعد الضريبي كمراعاة المتزوج على الأعزب، وذو الأولاد وهكذا^(٢).

وتتلاءم الضريبة التصاعدية مع مبدأ العدالة ذلك لأنها تأخذ في الاعتبار المقدرة التكاليفية للفرد، فأصحاب الدخل المرتفعة تفرض الضريبة عليهم تبعاً لمستوى دخل كل فرد، وتتغير تبعاً لمستوى الدخل، وللضرائب التصاعدية نوعان:

١- التصاعد بالطبقات:

وفقاً لهذه الطريقة تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى طبقات، ويطبق على كل طبقة سعر معين يتزايد من طبقة إلى أخرى بزيادة المادة الخاضعة للضريبة في كل طبقة، وهنا يقوم المكلف بدفع مبلغ الضريبة تبعاً إلى النسبة المحددة للطبقة التي ينتمي إليها دخله، ففي الطبقة الواحدة تكون نسبة الضريبة نفسها بالنسبة لجميع المكلفين الذين تنتمي دخولهم إليها، في حين من طبقة إلى أخرى يكون سعر الضريبة مختلف، يزداد بارتفاع الدخل من طبقة إلى أخرى^(٣).

(١) رجمة نابتي، مرجع سابق، ص ٤٢.

(٢) انظر، عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٦٩.

(٣) طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء، عمان، ٢٠٠٨، ص ٨٠.

٢ - التصاعد بالشرائح:

وفقاً لهذه الطريقة يقسم دخل المكلف إلى عدة شرائح أو أقسام، وتفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد من شريحة إلى أخرى من حيث العلو، أي أن الدخل يخضع لعدة أسعار وفقاً لما يحتويه من شرائح.

المطلب الثاني: تحصيل الضريبة:

يعتبر تحصيل الضريبة هي المرحلة الأخيرة من التنظيم الفني للضريبة، إذا أنه بعد تحديد نوع الضريبة ووعائها يتم إبلاغ المكلف بالضريبة المبلغ المتوجب عليه دفعه لصالح الدولة إذا أصبح الضريبة واجبة الدفع بعد الإبلاغ.

ويجب على الإدارة الضريبية أن تراعي أن الضريبة يجب أن يم جبايتها في الأوقات الأكثر ملائمة للمكلف، وذلك تحقيقاً لمبدأي الملائمة الذي صاغه آدم سميث. وتعتبر مرحلة تحصيل الضريبة هي المرحلة النهائية، وتكمن أهمية تلك المرحلة لأن الإخفاق في جبايتها لأي سبب كان يضر بالخرزاة العامة وقد يؤدي إلى العجز في موازنة الدول التي تعتمد على الضريبة^(١).

(١) عادل العلي، مرجع سابق، ص ١٧٢

وللتحصيل عدة طرق، من أهمها:

أولاً: الوفاء المباشر:

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحصيل الضريبة بموجب داول اسمية تحمل كافة المعلومات اللازمة المتعلقة بالشخص، كأسماء المكلفين، مكان الضريبة، مبلغ الضريبة، نوعها، بحيث يقوم المكلف من تلقاء نفسه برفع قيمة الضريبة مباشرة إلى الإدارة الضريبية، مع تقديمه إقرار عن دخله. وحيث أن دين الضريبة يخضع لقاعدة (أن دين الضريبة محمول لا مطلوب)، يتوجب على المكلف ليس دفع الضريبة المستحقة في الموعد المحدد فحسب، وإنما دفعها إلى الإدارة الضريبية أيضاً. وهذا يعني أن الإدارة الضريبية غير ملزمة بأن تسعى هي إلى المدين بالضريبة كي تحصلها منه^(١).

وإلى ذلك أشارت المادة (١٨- أ) من تعليمات طرق دفع ضريبة الدخل وتوريدها وتقسيتها الأردني (مع مراعاة أي مواعيد أخرى نص عليها هذا القانون يلتزم المكلف بدفع رصيد الضريبة المستحقة قبل نهاية الشهر الرابع من الفترة الضريبية التالية للفترة الضريبية)^(٢).

ثانياً: الأقساط المقدمة:

الأصل أن يجري دفع الضريبة دفعة واحدة إلى خزينة الدولة، إلا أنه يمكن تأديتها بالتقسيط في الحالات التي تقدرها الإدارة الضريبية وبعد أن يتقدم المكلف بطلب التقسيط إلى الجهة المختصة، وذلك تقديراً من المشرع للظروف التي قد تحول بين المكلف بالضريبة والوفاء بها، فقد نص المشرع الأردني

(١) عادل العلي، مرجع سابق، ١٧٤.

(٢) قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

في قانو ضريبة الدخل رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤م مادة رقم ٣٧- ب على: (تقسيط مبلغ الضريبة مقابل دفع فائدة مقدارها ٩%) .

ثالثا: التأدية بصورة دورية:

يمكن تأدية بعض الضرائب بصورة دورية خلا السنة المالية على اعتبار أنه يمكن الوقوف على مطرح الضريبة قبل انقضاء السنة، كما هو حال ضريبة الرواتب والأجور التي تؤدي بصورة فصلية إلى الخزينة، ونظراً إلى أن معظم الرواتب والأجور التي تدفع بصورة شهرية، وبالتالي يمكن الوقوف على مطرح الضريبة قبل انقضاء الفصل المحدد^(١).

وبالنسبة للقانون الأردني، فقد ألزم المكلف الذي يمارس أنشطة أعمال ويتجاوز دخله مليون دينار فقد ألزمه المشرع بتوريد الدفعات المقدمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ انتهاء كل من النصف الأول والنصف الثاني للفترة الضريبية (المادة ٤-أ) تعليمات رقم ٣ لسنة ٢٠١٠م)، والمادة ١٩-ب من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤م.

رابعا: الحجز من المنبع:

وفقاً لهذه الطريقة لا يقوم المكلف الحقيقي بدفع مبلغ الضريبة، أي تكون العلاقة بين المكلف الحقيقي والإدارة الضريبية غير مباشرة، حيث يقوم شخص غير المكلف بتسديد الضريبة عوضاً عنه، ويرتبط المكلف مع هذا الشخص وفقاً لعلاقة دين أو تبعية بحجز قيمة الضريبة المستحقة، وأكثر الضرائب حجراً من المنبع هي ضريبة الرواتب والأجور حيث يقوم صاحب العمل بتوريد الضريبة إلى الإدارة الضريبية وفقاً للقوانين والقواعد المنظمة لذلك^(٢).

(١) عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٧٥.

(٢) محمد طاقه و هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر، الأردن، ط٢، ٢٠١٠ ص ١١٤.

ولا يمكن إتباع هذا الاسلوب في جميع أنواع الضرائب، بل لابد أن يكون بين الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وبين المكلف علاقة ما يترتب عليها أن يصبح المكلف دائماً لهذا الشخص، فالموظف يعد دائماً لرب العمل بالراتب، والمودع دائماً للمصرف بالفوائد، وهكذا^(١).

هذا وقد أخذ المشرع الأردني بطريقة الحجز من المنبع في ما يخص ضريبة الدخل، حيث نصت المادة ١٢- أ من قانون ضريبة الدخل رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤م على:

أ- يتم اقتطاع فيما يتعلق بالدخول المبينة تالياً من المصدر ممن يدفعها وفقاً لما يلي:

١- (٥%) من أي مبالغ مدفوعة من شخص اعتباري مقيم كأتعاب أو أجور أو ما مائل ذلك لأي شخص مقيم من الأطباء والمحامين والمهندسين ومدققي الحسابات والخبراء والمستشارين والمفوضين عن المكلفين ووكلاء ووسطاء التأمين وإعادة التأمين والمحكمين والمخلصين الجمركيين والسامسة والوكلاء والوسطاء الماليين ووسطاء الشحن بالعمولة وغيرهم كم الأشخاص الذي يتم تحديدهم بموجب تعليمات تنفيذية تصدر لهذه الغاية.

٢- ما يخضع للضريبة من الدخل المتحقق من فوائد الودائع والعمولات وأرباح الودائع المشاركة في استثمار البنوك والشركات المالية التي لا تتعاطى بالفائدة والمدفوع لأي شخص من البنوك والشركات المالية في المملكة بنسبة ٥% على أن تعتبر هذه المبالغ المقتطع ضريبة قطعية بالنسبة للشخص الطبيعي والشخص الاعتباري غير المقيم، وتستثنى من أحكام هذا البند فوائد وأرباح الودائع والعمولات المترتبة للبنوك لدى البنوك الأخرى والفوائد والأرباح المستحقة لأي جهات أخرى تحددها التعليمات التنفيذية.

(١) عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٧٦.

٣- الدخل من أرباح الجوائز واليانصيب الذي يتجاوز مقدار أو قيمة أي منها ألف دينار وبنسبة ١٥% ويعتبر المبلغ المقتطع في هذه الحالة ضريبة قطعية.

٤- الدخل من الوظيفة المتأتي لشخص طبيعي وفق الإجراءات ونسب الإقتطاع التي تحددها التعليمات التنفيذية^(١).

المطلب الثالث: المشاكل الضريبية:

تختلف المشاكل الضريبية التي قد تواجهها مرحلة التطبيق، وتختلف كذلك أسبابها، فقد يكون المشرع مسئولاً عن تلك المشكلات، وقد تكون الإدارة الضريبية، وقد يرجع السبب إلى المكلف نفسه، بالنسبة للمشرع، قد تكون المشكلة هي قصوراً في التشريع أو ثغرات قانونية، وبالنسبة للإدارة الضريبية فقد تطبق الضريبة مرتين على نفس المادة الخاضعة للضريبة وهو ما يسمى بالازدواج الضريبي، ومن المشكلات أيضاً التهرب الضريبية وهو يرجع لكل الأطراف الثلاثة المشرع، الإدارة الضريبية والمكلف.

الفرع الأول: الازدواج الضريبي:

الازدواج الضريبي يعني تعرض المكلف لدفع الضريبة مرتين أو أكثر [قد تصل في بعض الأحيان لثلاث أو أربع مرات] عن نفس الوعاء أو المادة الخاضعة لها، لأكثر من سلطة مالية واحدة^(٢).

ومن أمثلة الإزدواج الضريبي بالنسبة لممول ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في عدة دول، وهي الدولة التي يمارس فيها تجارته، والدولة التي ينتمي إليها رعوياً (أي حامل لجنسيته)، وكلاهما يطالبه بالضريبة، كذلك ما يحدث بالنسبة لضريبة التركات، فقد تخضع التركة لضريبة الدولة ١ استناداً

(١) مادة ١٢ فقرة أ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤م.

(٢) سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٢١.

إلى جنسية المتوفى، ولضريبة الدولة ٢ استناداً إلى موطن المتوفى، ولضريبة الدولة ٣ استناداً إلى محل إقامة الورثة، ولضريبة الدولة ٤ استناداً إلى موقع أعيان الشركة، وهكذا تصبح الشركة ملزمة بالضريبة في مواجهة كل هذه الدول^(١).

أولاً: شروط الإزدواج الضريبي:

حتى تعتبر الحالة احدى صور الإزدواج الضريبي لابد من تحقق شروط معينة وهي:

أ- وحدة المكلف:

لن نكون أمام ازدواج ضريبي إلا إذا كان الشخص الذي تعرض للضريبة مرتين أو أكثر هو نفس الشخص، فإذا كان الدخل الذي فرض عليه الضريبة مشتركة بين شخصين ودفع كل واحد منهم ضريبة عن حصته في هذا الدخل فإننا لا نكون أما ازدواج ضريبي وذلك لعدم وحدة الشخص، ومن الأمثلة كذلك فرض ضريبة على أرباح الشركات المساهمة باعتبارها شخص معنوي، ثم فرضها على التوزيعات التي تجريها الشركة على المساهمين، ففي هذه الحالة لا يمكن القول معه بوجود ازدواج ضريبي من الناحية القانونية ذلك لأن الضريبة الأولى مفروضة على الشركة ولها شخصيتها المستقلة عن شخصية الشركاء، والضريبة الثانية مفروضة على المساهمين. إلا أن الفقه المالي والاقتصادي يعتبرها ازدواجاً ضريبياً نظراً لتحمل المساهمين عبئ الضريبة مرتين^(٢).

(١) يسري أبو العلا وآخرون، مذكرات المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة بنها، كلية الحقوق، القاهرة، ص ٤٨.

(٢) انظر، سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٢٢.

ب- وحدة المادة الخاضعة للضريبة:

المقصود منها أن يكون الوعاء الضريبي هو نفسه الذي تفرض عليه الضريبة أكثر من مرة، كأن تفرض ضريبتان على إيرادات الأسهم، مرة من قبل الدولة التي تقوم الشركة على أرضها، ومرة ثانية من قبل الدولة التي يقيم فيها المساهم، أو أن المكلف دفع ضريبة عن دخله إلى السلطة ثم دفع ضريبة عن دخله إلى هيئة محلية. أما إذا فرضت الضريبة على مطرح آخر عائد لنفس المكلف، فلا نكون عندئذ أمام ازدواج ضريبي لعدم وحدة الوعاء الضريبي وإن كانت وحدة المكلف قد تحققت^(١).

ج- وحدة المدة الزمنية المفروضة فيها الضريبة:

أي أن تكون نفس الفترة الزمنية التي سددت فيها نفس الضريبة على نفس الوعاء ومن طرف نفس المكلف، أما إذا فرضت الضريبة على نفس المادة الخاضعة لها وعلى نفس المكلف ولكن في سنة ٢٠١٢، وفرضت مرة أخرى على نفس الوعاء والمكلف عام ٢٠١٣، فإنه لا يعتبر ازدواج ضريبي^(٢).

ويجب أن نميز هنا بين الازدواج الضريبي، وبين تكرار الواقعة المنشئة للضريبة، فلو أن (س) قام بدفع ضريبة إيرادات القيم المنقولة على عدة توزيعات للأرباح من نفس الشركة المساهمة، فإنه ينتفي شرط وحدة المدة الزمنية وذلك لاختلاف الواقعة المنشئة للضريبة^(٣).

(١) عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٩٠-٩١.

(٢) رحمة نابتي، مرجع سابق، ص ٤٧-٤٨.

(٣) سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٢٣.

د- وحدة الضريبة:

المقصود منها أن يدفع نفس المكلف بالضريبة المفروضة على نفس الوعاء الضريبي مرتين أو أكثر للضريبة في نفس المدة الزمنية، ويرجع ذلك إلى تعدد السلطات الضريبية، سواء كان ذلك على المستوى المحلي أو المستوى الدولي. ولكن خضوع المكلف إلى أنواع مختلفة من الضرائب لا يعني ازدواجاً ضريبياً^(١)، إنما تعدد الضرائب.

ومن الأمثلة على وحدة الضريبة، أن تفرض الدولة (أ) ضريبة دخل على المكلف تبعاً لرابطة التبعية السياسية، في حين تفرض الدولة (ب) ضريبة دخل على نفس الوعاء تبعاً لرابطة التبعية الاقتصادية، كذلك تفرض الدولة (ج) ضريبة دخل على نفس الوعاء تبعاً لرابطة التبعية الاجتماعية، إذا نلاحظ أن هذه الضرائب جميعها من نفس النوع أو الطبيعة، وبالتالي تعتبر الحالة هنا ازواجاً ضريبياً^(٢).

ثانياً: أنواع الازدواج الضريبي:

يمكن تصنيف الازدواج الضريبي من حيث المكان الجغرافي إلى ازدواج محلي وازدواج دولي، ويقسم أيضاً من حيث القصد إلى ازدواج مقصود وازدواج غير مقصود.

أ- الازدواج الضريبي من حيث المكان الجغرافي:

١- الازدواج الضريبي الداخلي:

ينشأ الازدواج الضريبي الداخلي داخل نطاق الدولة، وذلك إما نتيجة تعدد السلطات المالية التي تفرض الضريبة وذلك بسبب اللامركزية الإدارية ومنح بعض الجهات المحلية كالمunicipalities الاستقلال

(١) رحمة نابتي، مرجع سابق، ص ٤٧.

(٢) انظر، سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٢٤.

المالي والإداري، مما يؤدي إلى أنه قد تفرض السلطة المركزية والسلطة المحلية ضريبة على ذات المطرح الضريبي بسبب عدم التنسيق فيما بينهما، كما يحدث ذلك غالباً في الحكومات الاتحادية^(١).

٢- الازدواج الضريبي الدولي:

يحدث الازدواج الضريبي الدولي عندما تتحقق جميع الشروط الأربعة سابقة الذكر خارج الحدود الجغرافية للدولة، نظراً لتطبيق الدول تشريعات وقوانين ضريبية تختلف من دولة إلى أخرى، وكمثال على الازدواج الدولي: قد يقيم شخص في الجزائر ويملك أسهما وسندات في فرنسا، فتقوم الإدارة المالية في الجزائر بفرض ضريبة على الأسهم والسندات بصفتها دولة الموطن (التبعية الاجتماعية والسياسية)، وأيضاً تقوم فرنسا بفرض ضريبة باعتبارها دولة مصدر الدخل (التبعية الاقتصادية)، أي فرض ضريبة مرتين على نفس الدخل ونفس المدة الزمنية، ويظهر هذا النوع من الازدواج الضريبي خاصة بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات والتي يمتد نشاطها إلى أكثر من دولة^(٢).

ب- الازدواج الضريبي من حيث القصد:

حسب هذا المعيار نميز بين نوعين من الازدواج الضريبي المقصود والغير مقصود.

١- الازدواج الضريبي المقصود:

يكون الازدواج الضريبي مقصوداً عندما يفرضه المشرع مع علمه المسبق بنتائجه وأثاره. وتلجأ الدول عادةً إلى هذا النوع من الازدواج في النطاق الداخلي لتحقيق أغراض مالية واقتصادية واجتماعية، كزيادة الحصيلة الضريبية أو الرغبة في عدم رفع سعر الضريبة تفادياً لإثارة الجمهور وذلك بتوزيعها على ضريبتين أو الرغبة في التمييز في المعاملة المالية بين الدخول المختلفة تبعاً لمصدرها،

(١) انظر سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٢٤ - عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٩٣.

(٢) محمد جمال الذنبيات، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط ١، ٢٠٠٣، ص

أو الرغبة في التمييز في المعاملة المالية لمستوى الدخل وذلك عبر فرض ضريبة تصاعدية إضافية على الدخل العام فضلاً عن الضرائب المفروضة على فرع الدخل المختلفة^(١).

٢- الازدواج الضريبي غير المقصود:

يقصد بالازدواج الضريبي غير المقصود هو الذي يحصل على غير قصد من المشرع، وفي الغالب ما يكون الازدواج الضريبي الدولي غير مقصود نتيجة لعدم وجود سلطة عليا تسيطر على تشريعات الدول المختلفة. بالإضافة إلى اختلاف الأسس التي تقوم عليها تشريعات الدول المقارنة واستقلال كل منها عن الآخر، مما يؤدي إلى تعريض المكلفين إلى دفع ضرائب عدة من نفس النشاط بسبب تعدد ارتباطاتهم بالدول ذات القوانين التي تطبق عليهم^(٢).

ثالثاً: أسباب الازدواج الضريبي:

تعتبر ظاهرة الازدواج الضريبي مع وجود الضريبة كمورد للدولة أمراً بالغ الأهمية، إلا أنه في ظل المالية التقليدية لم تكن تمثل خطورة كبيرة لصناعة الدولة فيما تفرضه من ضرائب فلما تطور دور المالية ودور الدولة، وزادت الضرائب وأصبحت مورداً رئيسياً لمالية الدولة وتقل الأفراد برؤوس أموالهم من الدول وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات ظهرت هذه المشكلة، ومن أسبابها^(٣):

أ- تعدد السلطات المالية داخل الدولة.

ب- اختلاف التشريعات الضريبية بين الدول، واستقلالها عن بعضها أو اعتبار فرض الضريبة مظهر من مظاهر السيادة.

(١) عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٩٥.

(٢) سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٢٦.

(٣) يسري أبو العلا وآخرون، مرجع سابق، ص ٥١.

ج- رغبة الدولة في التوسع في فرض الضرائب لمواجهة الأعباء المالية المتزايدة.

د- رغبة الدولة في اخفاء الارتفاع في سعر الضرائب وذلك عن طريق تقسيم السعر المطلوب إلى ضريبتين من النوع نفسه.

هـ- انتشار الشركات متعددة الجنسيات مما يسهل معه انتقال رأس المال والأيدي العاملة.

لا شك أن تحقق أحد الأسباب السابقة كفيلاً بأن تبرز ظاهرة الأزواج الضريبي، ولكن الأزواج له آثار سلبية متشعبة النواحي، سواء كانت اجتماعية أو مالية أو اقتصادية، يمكن أن نعددها^(١):

أ- من الناحية الاجتماعية، فإن الأزواج الضريبي يمس العدالة الضريبية وذلك من خلال تحميل المكلف أكثر من طاقته وبذلك تتحول نظرية المساواة في تحمل الأعباء العامة مجرد شعار نظري.

ب- من الناحية المالية، يؤدي الأزواج الضريبي إلى التهرب من الضريبة وبالتالي الدخول في عملية تعثر التحصيل.

ج- من الناحية الاقتصادية، يدفع الأزواج الضريبي إلى تهرب رؤوس الأموال الوطنية وإلى الاحجام عن الاستثمار وإقامة المشاريع، كما يحد من انتقال رؤوس الأموال.

(١) عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٩٧-٩٨.

رابعاً: مكافحة الازدواج الضريبي:

كما عرفنا سابقاً بأن الازدواج الضريبي محلي كان أو دولي له أضراره التي تنعكس على الضريبة وتحصيلها، ولا شك أن لكل نوع وسائله الخاصة والتي تتمكن من خلالها الدولة معالجة أو مكافحة الازدواج الحاصل، وهي:

أ- مكافحة الازدواج الضريبي الداخلي:

إن مكافحة الازدواج الضريبي الداخلي ليست بالأمر العسير الذي يتطلب جهداً كبيراً، نظراً لوجود سلطة عليا يمكنها الحيلولة دون حدوث الازدواج، إما بفرض قوانين ضريبية أو تعديلها وهو ما حدث في الأردن، حيث تتعرض العقارات في الأردن لضريبتين، ضريبة مسقفات فرضت لصالح الهيئات المحلية، وضريبة دخل على اعتبار أن دخل العقارات جزء من الدخل العام للمكلف، فقد تدخل المشرع الأردني بموجب المادة ١٨ من القانون رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤م من قانون ضريبة الدخل، حيث نصت المادة ١٨ فقرة ب على: (للتوصل إلى رصيد الضريبة المستحقة يجري تقاص ما نسبته (١٠٠%) من ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق امانة عمان والبلديات التي يدفعها المكلف في أي سنة عن العقارات المؤجرة التي تأتي له منها دخل من ضريبة الدخل المستحقة...)^(١).

ب- مكافحة الازدواج الضريبي الدولي:

نظراً لأن الازدواج الضريبي الدولي مرتبط بأكثر من دولة وقد تكون مجموعة دول، فهو ليس كسهولة الازدواج الداخلي، ذلك لأنه يتطلب تلاقي إرادة تلك الدول في حل مشكلة الازدواج الضريبي والرغبة الأكيدة لدى كل دولة في اعمال مبادئ العدالة والمساواة أما الضريبة.

(١) انظر، سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٢٧.

ويتم تجنب الازدواج الضريبي من خلال التشريعات الداخلية للدول وذلك بأن تأخذ كل دولة الحيلة اللازمة بعدم فرض ضرائب إلا على ما يقع على أراضيها من أموال وما يتحقق داخل حدودها من أرباح وتحسم ما يتحقق من أرباح في الخارج^(١).

وهناك أيضاً الاتفاقات الدولية التي تلجأ لها الدول لتجنب الازدواج الضريبي وذلك بغية وضع قواعد ومبادئ تعالج حالات الازدواج.

الفرع الثاني: التهرب الضريبي:

ناسب ذكر التهرب الضريبي وأسبابه حتى تتمكن الدولة الحديثة في مجال الضريبة تجنبه قدر المستطاع حتى تستطيع أن توفر بيئة آمنة ومطمئنة لتنفيذ القوانين الضريبية.

أولاً: التهرب الضريبي:

سبق وأن ذكر الباحث في تعريف الضريبة بأنها مبلغ من المال تفرضه وتجيئه الدولة من المكلفين بصورة جبرية ونهائية دون مقابل، في سبيل تغطية النفقات العمومية أو سبيل تدخل الدولة فقط.

من هذا التعريف يتبين أن الضريبة عبارة عن عبء مالي على الفرد، مما يؤدي إلى أن يحس الفرد بثقل عبئها خاصة عندما يكون محملاً بالعديد من الضرائب أو عندما تكون أسعارها مرتفعة، مما يدفع المكلف إلى محاولات التخلص منها عن طريق التهرب^(٢)، وينقسم التهرب الضريبي إلى فرعين:

(١) انظر، عباس نصرالله، مرجع سابق، ص ١٠٠.

(٢) سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٢٦.

الفرع الأول: التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

وهو التهرب بوسائل مشروعة من الناحية القانونية مأن يحصل التجنب بالامتناع عن القيام بالعمل أو التصرف الذي يستتجبه دفع الضريبة^(١). ولها عدة أمثلة كالامتناع عن استيراد سلعة معينة لارتفاع ضرائبها أو تغيير هيكل الشركة من شركة مساهمة إلى أخرى لكي يتحاشى ضريبة دعم العمالة كما هو بالنسبة لضريبة الدخل بالقانون الكويتي.

وقد يكون هذا النوع من التهرب أو التجنب الضريبي مقصودا من جانب الدولة، وذلك لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية أو الاجتماعية^(٢). بغية إحياء بعض الأنشطة والتقيد على بعضها الآخر، كما يحصل عند تحويل مطرح الضريبة كليا أو جزئيا من نطاق ضريبة مرتفعة إلى نطاق ضريبة أقل عبئا وهو ما يحصل في بعض الشركات المساهمة التي يغلب على مساهميتها الطابع الشخصي أو العائلي، إذ يخصص كبر المساهمين فيها لأنفسهم وظائف وأعمال معينة يتقاضون عنها رواتب وأجورا باهضة تتجاوز حد المعقول^(٣).

ينبغي التنبيه أن الفرد في حالة التجنب الضريبي لم يخرج على القانون، وكل ما في الأمر أنه حاول الاستفادة من نقص في التشريع أو ثغرة فيه، وبالتالي لا يمكن ملاحقته، إذ استقر الفقه على أحقية الفرد من الاستفادة من تلك الثغرات، وذلك عملا بمبدأ التفسير الضيق للقانون، وإزاء تلك الحالة ليس للمشرع إلى أن يصحح هذه الثغرات بتعديل القانون^(٤).

(١) عباس نصر الله، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، ص ٨٠، منشورات زين، بيروت، ط ١، ٢٠١٥.

(٢) حسن عواضة، ص ٤٣٣، مرجع سابق.

(٣) عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٨٠.

(٤) سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٣٠.

الفرع الثاني: التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):

هو أن يحاول الفرد الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً باستخدام الوسائل والطرق المخالفة للقانون وتحمل في طياتها طابع الغش^(١).

ولها وسائل متعددة كأن يقدم المكلف بيانات غير صحيحة في إقراره الضريبي أو تعتمد عدم تسليم الإقرار الضريبي في الميعاد المحدد، أو قيام المكلف بإخفاء السلع الثمينة معه بعيداً عن أعين رجال الجمارك عند استيراد البضائع، أو تلاعب الشركات التجارية المستوردة بقيمة الفواتير المقدمة للجمارك عند استيراد البضائع، أو اللجوء لإخفاء أمواله إما في حساب مصرفي سري أو في مكان آخر وكذا الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي بحيث لا يصل عنه أية معلومات إلى وزارة المالية وبالتالي لا يتم دفعة أية ضرائب على الإطلاق ويعتبر الكتمان أكثر الوسائل أماناً، ويساعد على ذلك وجود القطاع غير المنظم (اقتصاد الظل)، المتمثل في وجود عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص وبالتالي هي لا تسدد ضد الضريبة^(٢).

(١) سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٣٠.

(٢) محمد حبش، التهرب الضريبي، بحث منشور على النت، ص ٩.

الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي:

يتفق الفقهاء بأن أسباب التهرب الضريبي تكاد تكون واحدة وإن اختلفت من دولة لأخرى ومن

مكلف لآخر وهي على النحو التالي:

أولاً: أسباب شخصية:

أ- تدني مستوى الإلتناء الوطني:

وهو انعدام الروح التضامنية بين المواطنين والدولة وهو ما يعبر عنه بالود المفقود بينهما، أو بين الإدارة المالية والمكلفين^(١)، وهذا الشعور لا يمكن فرضه على الأفراد قد قسرا إذ أنه وليد عوامل تراكمت مع الزمن، إلا أن تتدخل الدولة بالإصلاح التدريجي واعتبار المواطنة الصالحة والتربية الوطنية أحد أهم أسباب التنمية المستدامة.

ب- ضعف الثقة بالسلطة السياسية:

يرجع ضعف الثقة بالسلطة السياسية إلا القناعة التي تتكون لدى الأفراد بعدم جدارتها وعدم نزاهة القائمين على الشأن العام والذين يتولون تنفيذ النفقات العامة، كما أن انتشار الفساد في الدولة يكون قناعة لدى المواطنين بأن الأموال التي ستدفع لن تذهب لمكانها الصحيح، وهذه القناعة تحملهم على التهرب^(٢).

ويرى الباحث أن سياسة الدولة المالية الخارجية تؤثر كذلك في التهرب الضريبي، فإن كثرة

تبرع الدولة والمنح والقروض التي تقدمها للدول الأخرى من شأنها وضع حواجز بين المكلف والدولة.

(١) فوزي العطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٣، ص ٢٧٦.

(٢) سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٣١.

ثانياً: أسباب اقتصادية:

أ- الظروف الاقتصادية:

يتأثر التهرب الضريبي بالظروف الاقتصادية بشكل مباشر، فالمشاهد أن التهرب الضريبي يقل في اوقات الأزمات.

ب- ثقل العبء الضريبي:

تؤدي المغالات في رفع معدلات الضريبة إلى انخفاض حصيلتها بسبب هروب رؤوس الأموال من الدولة ونقل الإستثمارات إلى الدول التي تفرض معدلات ضريبة معتدلة، كما يساهم سوء توزيع الضريبة بين مختلف الشرائح الإجتماعية وتفاوت معدلها من نشاط لآخر إلى التهرب الضريبي لشعور المواطن بالظلم.

ويرى الباحث أنه عادة ما تنصدر إحدى الدول الصغيرة المجاورة لتلك الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة وتقوم بتقديم تخفيضات وتسهيلات ضريبية بهدف استقطاب رؤوس الأموال والإستثمارات.

ثالثاً: أسباب ادارية:

تتنوع الأسباب الإدارية وهي من أكثر أسباب التهرب الضريبي شيوعاً، فهي تتعلق بضعف النظام الضريبي حيث يحتوي على العديد من الثغرات التي تسمح للمكلفين بالتهرب من خلالها، كذلك عدم تناسب العقوبات الضريبية مع مقدار العائد من التهرب فيمارس المكلف التهرب لحين القبض عليه وفي بعض الحالات لا يتم ذلك ويفلت من العقاب وقد حقق مكاسب كبيرة، ومنها كذلك ضعف الأجهزة الرقابية وعدم قدرتها بل إن صح عدم كفاية موظفيها لمتابعة ضرائب الدول على المكلفين.

وقد تختلف بعض أسباب التهرب الضريبي بين المختصين، بيد أن الباحث يرى ضرورة إضافة سبب رابع للتهرب الضريبي، بل بالإمكان أن نطلق عليه أحد أسباب التواطىء على التهرب الضريبي بين المكلف والجابي، والسبب الرابع هو السبب الشرعي (الإسلامي)، إذ يتسم موقف الفقهاء الشرعيين بالإنقسام ما بين مؤيد بضوابط وبين مانع بالكلية، ولا شك أن المعنى هنا هو الرأي الثاني المانع والمحرم بالكلية.

فيضيف الباحث السبب الرابع على النحو التالي:

رابعاً: أسباب شرعية (دينية):

لفقهاء الشريعة الإسلامية قولان بموضوع قيام الدولة بفرض الضريبة وجبايتها:

- القول الأول:** يرى العديد من الفقهاء أن الضريبة التي تقوم الدولة بجبايتها محرمة شرعاً وهي المكوس، وهي المعنية بحديث النبي صلى الله عليه وسلم: (لا يدخل الجنة صاحب مكس)^(١)، وقوله عن الزانية التي رجمت: (والذي نفسي بيده لقد تابت توبة لو تابها صاحب مكس لغفر له)^(٢).
- وقد أفتت اللجنة الدائمة للإفتاء بالمملكة العربية السعودية بحرمة تحصيل الرسوم الجمركية والعمل بها
- الشيخ محمد ناصر الدين الألباني عندما سؤل عن الضرائب أهي حلال ؟ فأجاب: الضرائب هي المكوس وهي مما لا يجوز في الإسلام...)^(٣).

(١) رواه أبو داود في سننه رقم الحديث ٢٩٣٧، ضعفه الألباني.

(٢) رواه مسلم في صحيحه رقم الحديث ١٦٩٥، و أبو داود في سننه رقم ٤٤٤٢،

(٣) تفرغ صوتي من سلسلة الهدى والنور، شريط ٣٦، موقع islamway.com

- مفتي عام المملكة العربية السعودية الشيخ عبد العزيز بن باز رحمه الله، فقد قال: أما الشيء الذي هو منكر كالضريبة التي يرى ولي الأمر أنها جائزة فهذه يراجع فيه ولي الأمر للنصيحة والدعوة إلى الله وبالتوجيه إلى الخير...^(١).

- الشيخ صالح الفوزان، فقد أجاب بفتوى له قائلا: (إذا أجبروك على دفع الضرائب ادفعها والشكوى إلى الله عز وجل والإثم عليهم أنت خلص نفسك من العقوبة...)^(٢).

القول الثاني: جواز فرض الضريبة من قبل ولي الأمر بضوابط، وهي أن تكون عادلة، أن يكون بيت المال فارغا، أن تكون بحالات استثنائية، وأن تنفق في المصالح العامة للأمة. وهذا قول الشيخ يوسف القرضاوي^(٣) وغيره، وقد حملوا الأحاديث الواردة في هذا الباب (المكوس) على أنها الضرائب الجائزة التي كانت تسود العالم يوم ظهور الإسلام وهي التي لا تنفق لمصلحة الشعوب بل لمصلحة الملوك والحكام وعلى ملذاتهم وشهواتهم.

وسواء القائلين بالقول الأول أو الثاني فهم يرون جواز التحايل على الضرائب بالوسائل الممكنة وبقدر المستطاع باعتبارها مظلمة وجب دفعها ووضعوا لذلك ضوابط، بينما يرى الشيخ بن عثيمين بحرمة الضرائب واعتبارها من المكوس إلا أنه ذهب إلى طاعة ولي الأمر ودفعها له وكان حديثه عن الضرائب الجمركية.

ومن فوائد مراعاة شرعية الضريبة ما يصب في مصلحة جباية الضريبة وعدم التهرب منها، ذلك أنها إذا اعتبرت الضريبة مباحة أو واجبة شرعا فهي من الإيرادات العامة التي ستدخل خزينة

(١) مجموعة الفتاوى، ٢٠٠٨/٨.

(٢) فتاوى الشيخ صالح الفوزان رقم ٢٣٦٩.

(٣) يوسف القرضاوي، بحث بعنوان شبهات المانعين لفرض الضرائب، موقعه الإلكتروني.

الدولة، وبالتالي فإن أي محاولة للتحايل عليها والتهرب منها داخلية في الغلول والغلول يعتبر من كبائر الذنوب فقد صنفها الإمام الذهبي في كتابه الكبائر تحت رقم الكبيرة التاسعة عشر^(١). وقد عرفه الفقهاء بأنه كل ما اخذ من مواطني الدولة الإسلامية بغير حق، وكل ما اخذ من بيت المال بغير حق خفية، مما يستلزم معه ضرورة تنبيه المواطنين على هذه المسألة حال ثبوتها شرعاً وتثقيف المواطنين بخطورة الأمر.

لا شك أن ابقاء الأمور على ما هي في ظل انتشار مثل هذه الفتاوى تؤثر سلباً على تحصيل الضريبة بل وعلى دفعها وحتى على العاملين فيها إذا أن الكثير من العاملين في مجال جباية الضرائب يعتقد في غرارة نفسه أن عمله محرم شرعاً، والسؤال من كان هذا اعتقاده في عمله كيف سيؤديه على وجه الإخلاص والأمانة.

تناول هذا المبحث القواعد والإجراءات المتعلقة بالضريبة بدءاً من فرضها وحتى توفى بها إلى الخزانة العامة للدولة، وأنواع الضرائب وأفضل طرق تحصيلها، والمشاكل الضريبية المصاحبة لها كالإزدواج الضريبي وأسباب التهرب الضريبي، وقد تطرق الباحث لأحد أهم الأسباب من وجهة نظره وهو الموقع الشرعي من الضرائب.

(١) الإمام الذهبي، الكبائر، ص ٢١١، مكتبة الفرقان، الشارقة ط ٢، ٢٠٠٣.

الفصل الثاني الضريبة في القانون الأردني والكويتي

تناول الباحث في هذا الفصل الضريبة في القانونيين الأردني والكويتي، وقد أورد في المبحث الأول العدالة الضريبية، من حيث المفهوم ووسائل تحقيقها وعلاقتها بالحد الأدنى للمعيشة، أما المبحث الثاني فقد تناول آلية التشريع الضريبي والقاعدة الضريبية والضمانات الضريبية في كل من القانون الكويتي والقانون الأردني، وجاء في المبحث الثالث أنواع الضرائب في الكويت والأردن، مبتدأً بأنواع الضرائب بشكل عام، ثم أنواع الضرائب في الكويت ثم أنواع الضرائب بالأردن وقد اقتصر الباحث بذكر نوعين من كل قانون وأخيراً مقترحات ضريبية للمشرع الكويتي.

وتكتنف المقارنة بين الضريبة في القانون الاردني والقانون الكويتي بضع صعوبات ذلك بسبب ان الاردن تعتمد اعتماداً كلياً على الضرائب حيث تتنوع فيها بانواع عديدة وهي على هذا الحال منذ نشئها كدولة حديثة بينما الكويت تعتمد على البترول كمصدر للدخل، ومن هنا فقد جاء هذا الفصل بعرض لاهم المفاهيم المتعلقة بالتشريع الضريبي كالعادلة الضريبية باعتبارها احد اهم المبادئ، وانواع هذه العدالة المنشودة ووسائل تحقيقها وصور المساواة أما الضرائب وبيان اهمية الية التشريع الضريبي والقيود المقيدة لة.

وتناول الباحث في هذا الفصل الموضوع على مبحثين احتوى المبحث الاول على العدالة الضريبية الية التشريع الضريبي القاعدة الضريبية والضمانات الضريبية، اما المبحث الثاني فاحتوى على أنواع الضرائب في الكويت والاردن مع ذكر نوعين ومقارنتهما

المبحث الأول العدالة الضريبية

تعتبر العدالة الضريبية من أهم المبادئ التي يجب أن تكون موضع اهتمام لدى المشرعين والكتاب على حد سواء، ذلك أن معظم دساتير العالم قد نصت على ما يسمى بالعدالة الضريبية، فقد نص الدستور الكويتي في المادة ٢٤^١ على: (العدالة الاجتماعية أساس الضرائب والتكاليف العامة)، ونصت المادة ١١١ من الدستور الأردني^٢ على: (على الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب مبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية).

وأما أسباب ذلك الاهتمام، فهو أن العدالة كانت ومازالت حلم المجتمعات البشرية التي ترنوا إلى تحقيقها في المجالات كافة ومنها المجال الضريبي، لأن الشعوب عانت كثيراً من فرض الضريبة دون مراعاة لاعتبارات العدالة وخاصة في المجتمعات المستبدة الأمر الذي أدى إلى قيام العديد من الثورات^(٣).

وسيتناول الباحث هذا المبحث من خلال ثلاثة مطالب، المطلب الأول التعريف بالعدالة الضريبية، المطلب الثاني وسائل تحقيق العدالة الضريبية، والمطلب الثالث علاقة العدالة الضريبية بالحد الأدنى للمعيشة.

(١) دستور دولة الكويت الصادر في ١١/١١/١٩٦٢.

(٢) الدستور الأردني الصادر سنة ١٩٥٢.

(٣) عادل العلي، مرجع سابق، ص ١٨٦.

المطلب الأول: تعريف العدالة الضريبية وأنواعها:

للعدالة الضريبية أهميتها في مجال التشريع الضريبي، ذلك ان العدالة هي حلم الشعوب التي تسعى الحكومات جاهدة لتحقيقه، ولها عدة مفاهيم ولا يخفى ان مفهوم العدالة الضريبية نسبي وهو ذو حساسية لما له من انعكاسات سياسية

الفرع الأول: تعريف العدالة الضريبية:

العدالة الضريبية في اللغة مشتقة من المصدر العدل، وقد عرفت المراجع اللغوية العدل بأنه ما قام في النفس واستقامت عليه، كما قيل انه لزوم الوسط واجتناب الإفراط والتفريط^(١).

أن تعريف العدالة الضريبية اصطلاحاً، فقد وردت عدة تعريفات تضمنت اتجاهات مختلفة كل حسب توجهاته في ايجاد تعريف يراه مناسباً للعدالة الضريبية، فقد عرفت بأنها مفهوم فلسفي أخلاقي يختلف في مضمونه ومحتواه باختلاف الظروف الاجتماعية والتاريخية^(٢).

وعرفت أيضاً بأنها توزيع الأعباء الضريبية المراد تحصيلها بين أفراد المجتمع على الايدلوجية السياسية والاجتماعية السائدة في المجتمع في فترة معينة من الزمن، بحيث يمكن القول بأن النظام العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أفراد المجتمع ممثلاً في مجالسه النيابية بعدالتها^(٣).

وعرفها الدكتور عبد الباسط الزبيدي (أن يتحمل كل مكلف نصيبه في عملية تمويل النفقات العامة من خلال أداءه للضرائب مما يصب في تخفيف حدة التفاوت بين الطبقات المختلفة في المجتمع

(١) معجم ابن منظور، لسان العرب المحيط، م ج ٢، دار لسان العرب، بيروت، ص ٥٢٢.

(٢) رياض الشيخ، المالية العامة في الرأس مالية والاشتراكية، دراسة في الاقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص ٤٥٣.

(٣) سمير عبد العزيز، الثروة-الدخل-الإنفاق مدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية، كلية الإدارة، مجلة المعهد القومي، القاهرة، ص ٢٠.

وبالتالي يعمل على إعادة توزيع الدخل والثروات التي تقضي بدورها على التمايز بين فئات المجتمع وبذلك يمكننا أن نسلط الطريق إلى العدالة الضريبية^(١).

من الواضح أن مفهوم العدالة الضريبية نسبي وذو حساسية لما له من انعكاسات سياسية كبيرة ومن أجل ذلك اختلف علماء المالية العامة بأن تحديد مفهوم العدالة الضريبية يكون وفقاً لأيدولوجيات المجتمع وتقاليد، وبذلك يصبح النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها^(٢).

لذا فقد سلك الباحثين في هذا المجال إلى الاكتفاء بذكر الأسس التي يجب أ، تقوم عليها العدالة الضريبية مستلهمين تلك الأسس من حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر الذي ثبتت به ملامح تلك العدالة الضريبية المنشودة، وهي^(٣):

- ضرورة أن لا يكون فرض الضريبة أو اسسها الموضوعية مناقضة لقواعد الضريبة الإسلامية.
- الأصل أن تفرض الضريبة على الدخل وليس على رأس المال، وإلا عد ذلك اعتداء على الملكية الخاصة.
- ضرورة التقيد بالعدالة الاجتماعية ومساواة المواطنين أما تحمل الأعباء العامة.
- ويتفرع عن هذه القاعدة ما يلي^(٤):
- ما قرره المحكمة من ضرورة تحديد دين الضريبة على أساس تقدير حقيقي وفعلي.
- ما قرره المحكمة من ضرورة تحقيق التناسب بين مقدار الدخل الخاضع للضريبة والعبء الضريبي حتى تتحقق العدالة في توزيع الأعباء العامة التي ينص عليها الدستور.

(١) عبد الباسط الزبيدي، العدالة الضريبية، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، ط١، ٢٠١٥، ص ٢١.

(٢) انظر، عبد الكريم بركات وحامد دراز، علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، ١٩٧١م، ص ٣٥١.

(٣) قضية رقم ٣٣ لسنة ١٩٩٦م، المحكمة الدستورية العليا في مصر.

(٤) انظر، عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص ١٨٨-١٨٩.

- ما قررته المحكمة من ضرورة تحقيق المساواة أمام القانون باعتباره أساس العدل والحرية والسلام الاجتماعي.

الفرع الثاني: أنواع العدالة الضريبية:

للعدالة الضريبية نوعين، الأول العدالة الأفقية، والثاني العدالة الرأسية.

أولاً: العدالة الأفقية:

وتعني معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متماثلة، فيقومون بتسديد ضرائب متماثلة، وقد يقرر البعض أن قاعدة المعاملة المتماثلة أو المتساوية للأفراد المتساوين تساعد في تحديد العلاقة بين سعر الضريبة وموضوع الضريبة. وتبعاً لتلك القاعدة فالأفراد ذوو القدرة الواحدة على الدفع سيسددون مبالغ متساوية على شكل ضريبة، فإذا اتخذ الدخل كأساس لتحديد الضريبة، فإن الأفراد أصحاب الدخل المتساوي- بالإضافة إلى تساوي الأعباء الأخرى- يجب أن يتحملوا مقداراً متساوياً من الضرائب^(١).

ثانياً: العدالة الرأسية:

إن معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة تسمى بالعدالة الرأسية، لكن الحكم بالتمائل بين الأفراد يجب أن يكون وفقاً للمعيار المحدد، ولعل مبدأ القدرة على الدفع فإن القياس فيه دليل على التماثل بين الأشخاص من وجهة نظر الضريبة، وهذا يصب في تحقيق العدالة الاجتماعية ونحن نذهب -عبدالباسط الزبيدي- مع هذا النوع لغرض تحقيق العدالة

(١) حمدي أحمد العناني، اقتصاديات المالية العامة في ظل المشروعات الخاصة، ١٩٨٥، ص ٩٦.

الضريبية كون الأمر عند المعالجة يتخذ شكل الضريبة التصاعدية حيث كلما زادت الدخول والأموال زادت الضريبة واختلف الأمر بين شخص وآخر^(١).

المطلب الثاني: وسائل تحقيق العدالة الضريبية:

بعد أن عرفنا العدالة الضريبية وأنواعها، نبين أنه لا بد من وجود وسائل تأخذ بها الدولة حتى تتحقق معها العدالة الضريبية، ومن هذه الوسائل، المساواة أمام الضرائب، عمومية الضريبة، شخصية الضريبة، التصاعد في فرض الضرائب، التمييز بين الدخول حسب مصدرها، فرض الضريبة على صافي الدخل، ووجود الضمانات القانونية لحقوق المكلف.

وستناول الباحث في هذا المطلب ما هو وثيق الصلة بالعدالة الضريبية والتي كثيرا ما يعتبرها الباحثين جزءاً واحداً وهو المساواة أمام الضرائب:

أولاً: المساواة أمام الضرائب:

يعتبر مبدأ المساواة أما الضرائب من أهم المبادئ بل هي الركيزة الأساسية التي لا وجود للحريات بدونها، ولذلك تخضع الحقوق والحريات جميعها لهذا المبدأ^(٢). وللمساواة عدة مظاهر لعل أهمها وأولها المساواة في الحقوق والتي يندرج تحتها المساواة أما القانون والمساواة في الوظائف العامة والمساواة في ممارسة الحقوق السياسية والمساواة في التعليم، وثانيها المساواة في الواجبات العامة ويندرج تحتها المساواة أمام الضرائب العامة والمساواة في أداء الخدمة العسكرية^(٣).

(١) عبد الباسط علي الزبيدي، مرجع سابق، ص ٢٢.

(٢) كريم يوسف كشاكش، الحريات العامة في الأنظمة السياسية المعاصرة، منشأة المعارف، مصر ١٩٨٧، ص ٣٠٣.

(٣) انظر، قالية عبد القادر، مبدأ المساواة بين القوانين الوضعية والشريعة الإسلامية، رسال ماجستير، جامعة الحاج، الجزائر، ٢٠١٣، ص ١٥-١٦-١٧.

وما يعني موضوع البحث هو المساواة أما القانون والمساواة أما الضرائب، والمقصود بالمساواة أمام القانون هو عدم التمييز بين أبناء الدولة الواحدة عند تطبيق القانون عليهم والتي تتحقق من خلال كون قواعد القانون عامة ومجردة^(١). ولا يتنافى مع هذا المبدأ إن تضمن شروط موضوعية عند مخاطبته الأفراد، طالما أنه لا يعينهم بأشخاصهم وذواتهم وطبقاتهم^(٢).

ويمكن تقسيم المساواة أمام الضريبة إلى:

أ- المساواة بين الشخصيات الطبيعية والشخصيات الاعتبارية:

إن المساواة في الخضوع للضريبة تكون بين الأشخاص الطبيعية والاعتبارية الخاصة متى تحققت الواقعة المنشئة للضريبة بينهم، وبالتالي لا يجوز التمييز لصالح طائفة اضراراً بطائفة أخرى، ومن أشهر التطبيقات لهذا في قانون الضريبة، نجده في قانون ضريبة الدخل الكويتي رقم ٣ لسنة ١٩٥٥م المادة الأولى: (تفرض ضريبة الدخل على كل هيئة أو مؤسسة أينما كان مكان تأسيسها تزاول العمل أو التجارة في الكويت)، وفقاً لهذا النص لا يخضع لضريبة الدخل إلا الشركات سواء كانت وطنية أو اجنبية^(٣).

وقد وجه لهذا النص انتقادات من حيث تمييزه بين المكلفين بالرغم من تحقق الواقعة المنشأة للضريبة باعتباره تمييز لا يقوم على أسس واعتبارات موضوعية معقولة، وهو رأي الدكتور عثمان عبد الملك الصالح والدكتور طعمة صغفك الشمري. إضافة إلى تضمنه تمييزاً تحكيمياً بين المواطنين الكويتيين أنفسهم، إذ يفرض القانون ضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المتحقق من أرباح

(١) انظر عادل العلي، مرجع سابق، ص ١٩٢.

(٢) حمود حمبلي، المساواة في تولي الوظائف العامة، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، ١٩٩٣، ص ٦٧.

(٣) محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ١١٧.

الحصص والأسهم التي يملكونها في الشركات التجارية، في حين أن دخل باقي الأشخاص الطبيعيين غير خاضع لضريبة الدخل مهما كان مقدار دخولهم سواء كانوا يعملون في التجارة أو الزراعة أو الوظائف أو غيرها من الأنشطة الأخرى^(١).

أما بالنسبة لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤م، فنجد أن المادة ٣ فقرة أ أخضعت جميع الدخل التي يحصل عليها المكلف للضريبة حيث نصت على: (يخضع للضريبة أي دخل يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها بغض النظر عن مكان الوفاء، بما في ذلك...)، وقد عدت المادة قرابة ١٥ حالة، بمعنى أنها شملت كل الدخل التي يمكن أن يحصل عليها الأفراد مع ورود إعفاءات ضريبية من هذه المادة في المادة رقم ٤ من ذات القانون.

ب- المساواة بين المواطنين والأجانب:

مبدأ المساواة في الكويت يجد مصدره في المادة رقم ٧ من الدستور الكويتي^٢ حيث نصت على: (العدل والحرية والمساواة دعائم المجتمع، والتعاون والتراحم صلب وثقى بين المواطنين)، وكذلك المادة ٢٩ نصت على: (الناس سواسية في الكرامة الانسانية وهم متساوون لدى القانون في الحقوق والواجبات العامة لا تمييز بينهم بسبب الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين).

وبالتالي فإن مبدأ المساواة أمام الضريبة مستمد من مبدأ المساواة أمام القانون أو مساواة المواطنين لدى القانون، ولكن هذا المبدأ ليس على إطلاقه، بل هناك استثناءات على مبدأ المساواة أمام الضريبة فهو لا يعدو إلا أن يكون على غرار المبادئ الدستورية الأخرى التي ترد عليها قيود

(١) طعمة صغفك الشمري، قانون ضريبة الدخل الكويتي رقم ١٩٥٥/٣، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، ١٩٩٦، ص١٢٧.

(٢) دستور دولة الكويت الصادر في ١١/١١/١٩٦٢.

واستثناءات، فيمكن للمشرع أن يقرر توحيد المعاملة لأصحاب المراكز المختلفة كما يمكن أن يقرر التمييز في معاملة أصحاب المراكز المختلفة لإعتبارات تقتضيها المصلحة العامة^(١).

كما أن المساواة ذات معنى واسع لا يمكن حصرها واختزالها من خلال عدالة التوزيع الاقتصادي فقط، لأن ذلك يعد ظلماً صارحاً لمبدأ المساواة في حالة اعتبار عدم المساواة ناتج عن سوء توزيع الثروة فقط^(٢). وإذا كان مبدأ المساواة أما الضريبة يوجب على المشرع معاملة أصحاب المراكز المتماثلة معاملة متماثلة، فإنه يجوز للمشرع أن يعامل أصحاب المراكز المختلفة معاملة مختلفة، وهذا لا يمثل استثناء بل الاستثناء الحقيقي هو معاملتهم معاملة متماثلة^(٣).

ج- المساواة بين المستفيدين من الإعفاء الضريبي (السماح):

لا جدال في أن المساواة واجبة في مجال فرض الضرائب ولكن هل يقع الالتزام على المشرع أيضاً في مجال الإعفاء منها؟

يرى البعض أنه لا يوجد سند قانوني يسند القائلين بتجزئة مبدأ المساواة أمام الضريبة وقصره على حالة الخضوع لها فقد بحيث لا يطبق على الإعفاء منها، لأن المبدأ العامة لا يجوز تقييده، وعلى فرض أن المشرع خول السلطة الادارية اختصاصاً تقديرياً بمنح الإعفاء أو برفضه، فإن هذا المبدأ يقتضي المعاملة المتماثلة لمن ينظمهم مركز التماثل والإعفاء التقديري الذي يترك أمر تقديره للإدارة،

(١) انظر، محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ١٤٥.

(٢) انظر، علي حسن الطويلة، بحث حق المساواة في الشريعة الإسلامية والمواثيق الدولية، مركز الإعلام الأمني، البحرين، ص ٥.

(٣) محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ١٤٥.

حتى على الرغم من توافر شروطه، لأنه ذلك سيؤدي إلى التحكم والتمييز في المعاملة من قبل الإدارة^(١).

ويدخل من ضمن ذلك عدم دستورية الإعفاء الشخصي، أي إعفاء اشخاص محددين بذاتهم، وهي من أبرز الانتقادات الموجهة لدول الشرق الأوسط وشمال افريقيا في مذكرة صندوق النقد الدول.

المطلب الثالث: العدالة الضريبية وعلاقتها بالحد الأدنى للمعيشة:

إن للعدالة الضريبية علاقة بالعديد من المبادئ الأخرى، بل نستطيع أن نقول أنها على علاقة بجميع فصول ومباحث ومطالب الضريبة وقد أفردت لها العديد من الرسائل والمؤلفات، ومن ضمن تلك المبادئ التي لا يخلو دستور من دساتير العالم إلا وقد حواه إلا وهو الحد الأدنى للمعيشة.

حيث نص الدستور الكويتي^٢ في المادة رقم ٤٨ لسنة ١٩٦٢م على: (أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون، وينظم القانون إعفاء ذوي الدخل الصغيرة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة)، وكذلك الدستور الأردني^٣ في المادة رقم ١١١ نص على: (... وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وأن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال).

ويدخل من ضمن الحد الأدنى للمعيشة مراعاة ما يسمى بالأعباء العائلية، فقد كانت مواقف الفقه تتجه مباشرة إلى ربطه بالحد الأدنى للمعيشة لوجود العديد من أوجه التشابه بينهما أهمها وحدة الهدف ألا وهو حق المعيشة الذي تصونه الدساتير، وأنهما لا يمنحان إلا بقانون، بيد أنهم يختلفان في

(١) محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ١٢٦.

(٢) دستور دولة الكويت الصادر في ١١/١١/١٩٦٢.

(٣) الدستور الأردني الصادر سنة ١٩٥٢.

أن احدهما أساسي وهو الحد الأدنى للمعيشة ولهذا يمنح بمقدار أكبر والآخر تكميلي يضاف للمكلف عن أسرته^(١).

وبناء على ما تقدم ذكره سيتناول الباحث هذا المطلب على ثلاث نقاط.

أولاً: ماهية الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية:

عرف الحد الأدنى للمعيشة بأنه المبلغ اللازم للشخص في الظروف العادية ليتمكن من المحافظة على حياته وحياته أسرته من الناحيتين المادية والمعنوية^(٢). أما بالنسبة لتعريف الأعباء العائلية فهي كل ما يتقل كاهل المكلف المعيل بسبب أية رابطة من الروابط الاجتماعية كالزواج أو القرابة أو أية صورة أخرى يمكن أن تدخل في هذا المفهوم^(٣).

والتعريف الذي يراه الباحث للأعباء العائلية هي كل ما يرهق المكلف بسبب أية رابطة من الروابط الاجتماعية الواجبة، سواء الزوجة أو المعيل لوالديه وغيرهم.

ثانياً: مبررات اعفاء الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية:

قبل الشروع في المبررات ، يجدر التنبيه إلى أن التشريعات درجت على اعفاء ذلك الجزء من دخل المكلف وتجنب تحميله فوق طاقته مما قد يعرض حياته للفناء، وحياته أسرته للخطر، لذلك فإن مضمون العدالة الضريبية يقتضي ألا تطال الضريبة ذلك الجزء ولا تصل إليه وإلا كان وجود الفرد واستمراره من خلال أسرته مهدداً بالزوال^(٤). وبالتالي فإن تأثير المعيل يترتب عليه زوال الأسرة وبالنهاية زوال المجتمع أو تأثير انتاجية الفرد في المجتمع ومساهمته في بناء مجتمعه ودولته.

(١) انظر، محمد سعيد فرهود، علم المالية العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، ١٩٩٢، ص ٣٩٢.

(٢) عبد الحفيظ عبد الله، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠م، ص ٢٢٧.

(٣) عبد الباسط الزبيدي، مرجع سابق، ص ١٤٩.

(٤) عبد الباسط الزبيدي، مرجع سابق، ص ١٥٠ - ١٥١.

ويعرف الإعفاء الضريبي بأنه: عبارة عن مبالغ تقديرية غير خاضعة للضريبة بنص القانون تُمنح للمكلف لتوفير الحد الأدنى ولمواجهة الأعباء العائلية^(١).

وللإعفاءات أسباب متعددة منها^(٢):

أ- الإعفاءات السياسية، كمخصصات الملك الرسمية (القانون الأردني)، والممثلين السياسيين وغيرهم.

ب- الإعفاءات الاقتصادية، لجذب رؤوس الأموال والاستثمار وتشجيع الأنشطة الاقتصادية.

ج- الإعفاءات لتحقيق العدالة الضريبية، كإعفاءات منع الازدواج الدولي، وإعفاء أرباح الأسهم التي دفعت عنها الضريبة.

د- الإعفاءات الاجتماعية، كإعفاء المؤسسات الدينية والرياضية والتعليمية والصحية وبعض الحالات الإنسانية^(٣)، التي يهدف المشرع من خلالها إلى: ضمان الحد الأدنى من المعيشة للمكلف، و الاهتمام بما يعود بالنفع العام، وتشجيع الممولين على المساهمة في خدمة المجتمع ودعم الهيئات الخيرية والانسانية.

(١) حسن محمد علي، قانون ضريبة الدخل، مطبعة المعارف، بغداد، ١٩٤٦، ص ٤٩.

(٢) انظر اياد سليم، أثر الإعفاءات الضريبية على حجم الأسرة في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين، ٢٠٠٥، ص ١٤-٣٠.

(٣) انظر رشيد الدقر، المالية العامة وتشريعات الضرائب، مطبعة جامعة دمشق، ١٩٦٢، ص ٣٩.

أما فيما يخص مبررات المشرع لإعفاء الحد الأدنى للمعيشة:

١- الموازنة بين المصلحة العامة ومصلحة الأفراد، ذلك لأنه على الدولة أن تتفق على الحاجات العامة لضمان حماية المجتمع والسلامة من الأخطار، ويجب ألا يأتي ذلك على حساب اشباع حاجات الفرد الضرورية، ويؤدي ذلك بدوره إلى اضرار الدولة من خلال إعانة الذين أعوزتهم الضرائب^(١).

٢- الرغبة في التخفيف عن الطبقات الفقيرة التي قد تؤثر بهم الضريبة^(٢).

٣- تطبيق لفكرة مقابل الاستهلاك لكن في نطاق انساني، فالإعفاء يتقرر مقابل الاستهلاك الذي يصيب الانسان بوصفه مصدراً للقوة العاملة في العمل، فهو يأتي بالقدر اللازم لاستمراره وتعويض ما يفقده من قوة وقيمة بسبب العمل.

٤- التقليل من نفقات الجباية والجهود الادارية اللازمة لتحصيل الضريبة لأن أصحاب الحدود الدنيا للضريبة هم شريحة كبيرة من المواطنين وبالتالي تتطلب نفقات ومبالغ ضخمة لضمان تحصيلها قد تفوق محصولتها^(٣).

ثالثاً: مبررات الإعفاء مقابل الأعباء العائلية:

إذا كان العدل يقتضي الملائمة بين الضريبة ومقدرة المكلف بها على السواء، فإن من الواجب أن يكون عبء الضريبة على عائل الاسرة اخف من على الرجل الحر الطليق، فالمكلف الذي ينوء بحمل الأعباء العائلية هو دون شك أولى بالرعاية والاهتمام ممن لا يقع على كاهله مثل هذه الأعباء،

(١) انظر، عبدالعال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة، ج١، ط٢، دار الكتب، بغداد، ١٩٧٦، ص١٨١.

(٢) انظر، عبد الكريم بركات و حامد دراز، علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٧١، ص٣٩٥.

(٣) عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص١٨٢.

ولهذا فإن العدالة تقتضي تخفيف العبء عن ذلك الأول كلما زادت أعباءه العائلية وذلك تعويضاً له عما يتحمله من تكاليف بسبب ذلك^(١).

والمبررات تستند إلى:

١- فكرة المقاصة بين أعباء الضرائب المباشرة وأعباء الضرائب غير المباشرة، إذ أن رب الأسرة يعيل عدد من الأولاد وبالتالي فهو أكثر طلباً للسلع الاستهلاكية من الأعزب^(٢).

٢- تشجيع النسل من خلال الزواج.

٣- فكرة المساواة في التضحية بين المكلفين عن تقرير الضرائب والتي تقضي مراعاة المقدرة التكلفة للفرد التي ترتبط بظروفه الشخصية والعائلية وليس فقط بمقدار دخله وهذه يجب أن تتناسب مع عبء الضريبة، فإذا وجد مكلفان أحدهما متزوج وله أولاد والآخر أعزب، فبلا شك ان عبء المتزوج أكبر، والعدالة تقتضي تخفيف العبء عنه ليتناسب مع قدرته^(٣).

رابعاً: مراعاة المقدرة التكلفة للممول:

تختلف المقدرة التكلفة للمول الخاصة عن المقدرة التكلفة العامة والتي يقصد بها الفرق بين حجم الإنتاج الكلي وحجم الاستهلاك الكلي أو هي ما يزيد على حجم الاستهلاك اللازم لتحقيق الناتج الكلي والذي لا يغير من مستوى المعيشة القائم، فتحديد هذا النوع من المقدرة التكلفة يكون بالاستناد إلى حجم الدخل القومي المتكون من إنتاج السلع والخدمات والتحويلات، ولكن حساب هذه المقدرة التكلفة يختلف باختلاف نظام البلد، وبحسب ما إذا كانت دولة رأسمالية والتي تكون المبادرة الفردية

(١) عبد الباسط علي، السماحات في التشريع الضريبي العراقي، بحث مجلة الرافدين، العدد ١٤، ٢٠٠٢، ص ١٤٥.

(٢) انظر، عبد الباسط الزبيدي، مرجع سابق، ص ١١٥.

(٣) رحيم حسين موسى، العدالة الضريبية، رسالة ماجستير، بغداد، جامعة صدام، ٢٠٠٦، ص ١١٥.

والملكية الخاصة لها مكان بارز وبينما إذا كانت دولة اشتراكية حيث تقل المبادرة الفردية وتدخل الدولة محدود^(١).

أما ما نحن بصدد الحديث عنه هو ما يعرف بالمقدرة التكاليفية للمول أو الطاقة الضريبية الفردية وهي ما يقصد بها أن يكون توزيع الضرائب تبعاً لمقدرة الأفراد الاقتصادية على الدفع، فالمشروع الضريبي لا بد أن يأخذ بأوضاع الممول بعين الإعتبار وهذا ما فعله المشرع الكويتي فقد نص في المادة ٤٨ فقرة ٢ من الدستور الكويتي^٢: (وينظم القانون إعفاء الدخول الصغيرة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة). فهذه المادة تطرقت لوجوب مراعاة الحد الأدنى اللازم للمعيشة عن فرض الضريبة.

فيراعي المشرع خصم هذا الحد الأدنى اللازم للمعيشة ومراعاته ولكن لا يقف عن هذا الحد فقط، بل يجب ضرورة احترام سيطرة الفرد على جزء من الدخل يزيد على حد الكفاف ويخصص للإنفاق على الحاجات غير الضرورية حتى يكون هناك باعث للإنتاج في مجتمع يقوم فيه النشاط الاقتصادي على الباعث الفردي ولتشجيع الفرد على الادخار بحيث لا يكون الجزء المقتطع من الدخل الفردي لتغذية تيارات الإيراد العام^(٣).

تطرق الباحث في هذا المبحث للعدالة الضريبية وقد اشار كل من دستور دولة الكويت والاردن لتلك العدالة باعتبار ما لها من اهمية للمكلفين وان العدالة تشمل فرض الضرائب والاعفاء عنها ولا تقتصر على احدهما، واورد انواع العدالة من حيث انها عدالة افقية وعدالة رئيسية وجاء ذكر وسائل

(١) عبد الأمير شمس الدين ، مرجع سابق، ص ٢٢-٢٣.

(٢) دستور دولة الكويت الصادر في ١١/١١/١٩٦٢.

(٣) محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي، مطبعة التوني، الاسكندرية، ١٩٩٣م، ص ١٧٩.

تحقيق العدالة الضريبية من خلال المساواة اما الضرائب ومدى علاقتها بالحد الادنى للمعيشة، والاعفاءات الواردة على الحد الادنى للمعيشة مع مراعات المقدرة التمويلية للمكلف.

وينبغي الإشارة إلى أن هذا الحد الأدنى اللازم للمعيشة يختلف من مجتمع لآخر ومن زمن إلى زمن آخر، داخل المجتمع الواحد وأيضاً يمكن النظر إلى المقدرة التكلفة للفرد من حيث دخله، فكلما كان مصدر الدخل الذي يحصل عليه الممول أكثر استقراراً زادت مقدرته التكلفة^(١).

ومن حيث النظر إلى الضرائب المباشرة والضريبة الغير مباشرة نرى أن الضرائب المباشرة أكثر مراعاة للمقدرة التكلفة للمول نظراً لإمكان مراعاة الظروف الشخصية للممول كالأعباء العائلية والظروف التي تم فيها كسب الدخل ومثلها مصدر الدخل وتكاليف الحصول عليه وفي ظل هذا النظام يمكن أن تتدرج الضريبة بأسعار مختلفة تبعاً للمقدرة التكلفة للمول وأما الضرائب غير المباشرة فهي لا تتم إلا بقيمة التعريفات والوقائع فهي تصيب الممول بمناسبة استهلاكه أو انفاقه ولا تقيم أي وزن للمقدرة التكلفة للممول^(٢).

(١) نورة سليمان محمد الصلال، العدالة الضريبية في الاقتصاد والتشريع والتطبيق، رسالة ماجستير، جامعة الكويت، ٢٠١١، ص ٤٣.

(٢) ابراهيم الحمود و خالد سعد زغلول، التشريع الضريبي الكويتي، ٢٠١٠، ص ١٨٥.

المبحث الثاني آلية التشريع الضريبي والقاعدة الضريبية والضمانات

نظراً لأهمية الضرائب من حيث أنها تعتبر فرضاً مالياً مباشراً يقع على عاتق الأفراد وتقوم به الحكومة أو السلطة نيابته عن الشعب فقد اتخذت آلية التشريع الضريبي صوراً مختلفة لضمان عدم تعسف السلطات في فرض الضرائب على المواطنين وإبقاء قوانين السلطة تحت رقابة الشعوب بواسطة ممثليهم في البرلمان من الأعضاء، كما أن القاعدة الضريبية لها أهميتها باعتبارها تأتي في مرحلة ما بعد تشريع القوانين، ولا بد من وجود ضمانات للشعب لحمايتهم من جور الحكومات عليهم إذا ما جاروا وهي الضمانات الضريبية.

وسيتناول الباحث هذا المبحث بثلاث مطالب، المطلب الأول آلية التشريع الضريبي، المطلب الثاني، القاعدة الضريبية، المطلب الثالث وهو الضمانات الضريبية.

المطلب الأول: آلية التشريع الضريبي:

نصت المادة ١٣٤ من الدستور الكويتي^(١) على: (إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغائها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها في غير الأحوال المبينة بالقانون ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم والتكاليف إلا في حدود القانون).

ويستخلص من هذه المادة ثلاثة قواعد تخص آلية التشريع الضريبي وهي أنه يجوز أن تفرض الضرائب المحلية والرسوم بقانون، ولا يجوز للسلطة اللائحية فرض هذه الضرائب والرسوم دون الاستناد إلى قانون، ولا يجوز أن تفرض هذه الضرائب والرسوم بقرار من السلطة اللائحية استناداً إلى قانون^(٢).

(١) دستور دولة الكويت الصادر في ١١/١١/١٩٦٢.

(٢) محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، ١٩٩٩، ص ٥٨.

لما كانت السلطة العامة تسعى دائماً إلى تحقيق المصلحة العامة، وهذه المصلحة تستدعي أن تكون السلطة العامة هي الوحيدة القادرة على فرض الضرائب^(١). فمن حق نصيحة الحكومات للرعايا في حال عدم وصولهم للرشد، حملهم على مصالحهم ولو بالجبر، ما داموا في طور الطفولة، فالطفولة كما تكون للأفراد تكون كذلك للأمم، وتتنزل منزلة الطفولة السذاجة^(٢). والجهل وبالرغم من أن الضريبة نشأت في أحضان السلطة العامة إلا أنه هناك ترابط وثيق بين النظام البرلماني وقانون الضريبة وقد أكدت على هذا المبدأ إعلان حقوق الإنسان والمواطن الذي أعلنته الثورة الفرنسية سنة ١٧٨٩ حيث نص على: (إن للمواطنين الحق في أن يقرروا بأنفسهم أو بواسطة ممثليهم الضريبة وكيفية تحصيلها ووعائها ومدتها)^(٣). وقد أخذت معظم الدساتير بتلك المبادئ وم ن ضمنها الدستور الأردني^٤ بنص المادة ١١١ حيث نصت على: (لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون...).

إن جملة (في حدود القانون) الواردة في نص المادة ١٣٤ من الدستور الكويتي تعني أن هذه التكاليف يمكن أن تفرض (بقانون) أو (بقرار استناداً إلى قانون)^(٥)، ومن القوانين التي تجدر الإشارة إليها بوجه خاص هو القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٩٥م في الكويت ونصه:

- مادة أولى: (لا يجوز إلا بقانون أن تزيد الرسوم والتكاليف المالية الواجب أدائها مقابل الانتفاع بالمرافق والخدمات التي تقدمها الدولة على قيمتها في ٣١ ديسمبر ١٩٩٤م.

(١) هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، ط٢، مطبعة سلمان، بغداد، ١٩٦٧، ص ٧٩.

(٢) محمد الطاهر ابن عاشور، أسس الصبح بقریب، دار الملتقى، سوريا، ط١، ٢٠١٠، ص ٢٢٦.

(٣) Michel Bouvier, Introduction au droit Fiscal Théorique, Pavis, 1995. Pp 15-18

(٤) الدستور الأردني الصادر سنة ١٩٥٢.

(٥) محمد رياض عطية، مرجع سابق، ص ١٣٧.

- مادة ثانية: (لا تسري أحكام المادة السابقة على الأثمان التي تدفع مقابل الحصول على الخدمات والسلع التي تقدمها الهيئات العامة والمؤسسات العامة ذات الميزانية الملحقة والمستقلة، ولا تسري كذلك على مقابل الانتفاع والرسوم المقررة طبقاً لإتفاقيات دولية)^(١). وهذا القانون وليد اقتراحين بقانون قدمهما بعض أعضاء مجلس الأمة بعد أن لوحظ اتجاه الحكومة إلى فرض زيادات كبيرة على الرسوم القائمة وتسويغ هذه الزيادات بأنها جاءت محاولة لسد العجز الظاهر في ميزانية الدولة، الأمر الذي يخرج الرسوم عن طبيعتها ويفقد الحكومة بالتالي السند في فرض الزيادات عليها^(٢). ويطرح هنا تساؤل وهي هل صلاحية الدولة في التشريع الضريبي مطلقة أم مقيدة؟

وهنا برزت ثلاث اتجاهات وهي:

أولاً: الإتجاه المؤيد:

وهو الإتجاه الذي يرى بتفويض كامل للسلطة، بحجة أن ممثلي الشعب في البرلمان غالباً ما يحاولون إرضاء الشعب وقواعدهم الانتخابية عن طريق تجنب التصويت على المواضيع التي تتضمن فرض أعباء وتكاليف مالية، وعلى رأس تلك المواضيع الضرائب^(٣). والحجة الأخرى بأن الضريبة ذات طابع فني معقد يكون من غير السهل أن يتفهم أعضاء البرلمان كل الغايات والمقاصد وجميع الجوانب

(١) جريدة كويت اليوم، سنة ١٩٩٥، العدد ٢٢١، ص ٥٢.

(٢) المذكرة الإيضاحية لذات القانون.

(٣) نعم محمد وعبد الباسط جاسم، بحث مشروعية الضريبة دراسة مقارنة، مجلة جامعة تكريت، بغداد، ٢٠٠٧، ص ٢٦٠.

والإعكاسات المترتبة على فرض الضريبة مما يقتضي الأمر أن يعهد بهذه المهمة إلى السلطة التنفيذية التي تتمتع بخبرة ودراية كبيرة في هذا المجال كونها هي المسئولة عن تطبيق هذه التشريعات^(١).

ثانياً: الاتجاه المعارض:

يرى جانب من الفقه الفرنسي أن الآثار السلبية التي يمكن أن تترتب على اضطلاع السلطة التشريعية في ممارسة اختصاصاتها بشأن إنشاء الضرائب وتعديلها هي أهون بكثير حسب اعتقادهم مما يمكن أن يصيب موضوع انفراد السلطة التنفيذية في فرض الضرائب وما يصاحبه من تعسف في ممارسة صلاحية إنشاء الضرائب^(٢).

ثالثاً: الاتجاه المختلط للتفويض:

يتخذ أصحاب هذا الرأي موقفاً وسطاً بين الاتجاهين السابقين إذ لا بد ألا يترك الأمر بدون ضوابط ولا ضمانات بحيث يتم التوازن بين الضرورات التي اقتضت إصدار القرارات التنظيمية التفويضية، والحريات السياسية التي يكفلها مبدأ مشروعية الضريبة^(٣).

ويرى الباحث أن الأخذ بالاتجاه المختلط هو الأفضل، ذلك أن حجج أصحاب الاتجاه الأول قد يشترك بها كلى الطرفين السلطة التشريعية المتمثلة بالبرلمان والسلطة التنفيذية المتمثلة بالحكومة، أما مبرر الاتجاه المعارض وهو أن ضرر منع السلطة التنفيذية من انفرادها بتشريع الضرائب أخف من تعسفها بإنشائها والتوسع بها فهذا المبرر غير دقيق، إذ أنه في بعض الحالات قد تنهار الدولة اقتصادياً بسبب نفاذ ميزانيتها ولم يتوصل إلى حل حكومي برلماني بشأن الضرائب بعد، ولا شيء أكثر سلبية على الدولة والمجتمع من وصول دولتهم لهذه المرحلة بسبب تعطل التشريعات أو بطأ تنفيذ

(١) محمد بدوي ومحمد النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، ط ١، دار المعارف، الاسكندرية، ١٩٧٩، ص ١٠.

(٢) نعم محمد وعبد الباسط جاسم، مرجع سابق، ص ٢٦١.

(٣) محمد بدوي و محمد النشار، مرجع سابق، ص ٦٣.

الإصلاحات الاقتصادية لهذا السبب، كما أن الأخذ بالرأي المعارض قد يدفع بالدولة لأن تفتح أبواب خزائنها على مصراعيه على بائعي ضمانتهم من ممثلي الأمة وأعضاء البرلمان تحت ما يسمى بالمال السياسي^(١) وذلك بغية أن تمرر الدولة القوانين الضريبية التي تراها، أو تعرض نفسها للابتزاز من قبل بعض الأعضاء لتمرير المعاملات.

المطلب الثاني: القاعدة الضريبية:

يجدر بيان ماهية القاعدة الضريبية بعد أيراد آلية التشريع الضريبي، وهل القاعدة الضريبية مختلفة عن بقية قواعد القانون أم متوافقة معه.

الفرع الأول: تعريف القاعدة الضريبية:

تعرف القاعدة الضريبية بأنها القاعدة القانونية التي تنظم العلاقة بين الدولة وهيئاتها العامة من جهة والمكلفين بالضريبة من جهة أخرى فيما يتعلق بالضرائب^(٢).

وبذلك تختلف القاعدة الضريبية عن غيرها من القواعد القانونية الأخرى بمعياريين الأول شكلي عضوي، يتطلب أن تكون القاعدة مسطرة ضمن نصوص القانون الضريبي بصرف النظر عن موضوعها، وثانيها موضوعي مادي يتطلب لذلك أن تكون القاعدة مرتبطة بالضريبة من حيث الغرض وتحديد المكلفين بها والواقعة المنشئة لها وطرق تقديرها والإعفاء منها والتنزيلات والسماحات والأسعار وطرق الطعن والجباية والرديات وضمانات التحصيل، وعليه يخرج من نطاق القاعدة الضريبية على

(١) المال السياسي: اسم لما يدفعه شخص أو جهة أو يدفع إليها مما تميل النفس إلى تملكه، أو الانتفاع به غالباً نظير تقديم المدفوع إليه للدافع مصلحة سياسية خاصة به. محمد العمري، بحث عن المال السياسي، منشور على النت، ٢٠١٤، ص ٩١.

(٢) أحمد خلف الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، ط ١، ٢٠١٢، ص ٢١.

الرغم من كونه مسطراً في أثناء القانون الضريبي تلك القواعد الخاصة بالجرائم والعقوبات الضريبية كونها قواعد جنائية^(١).

وعليه يكون موضوع القاعدة الضريبية أو محتواها هو تنظيم العلاقة بين الدولة والمكلفين بالضريبة، وما هو ما أشارت إليه النصوص القانونية المتعلقة بمختلف الضرائب المتناثرة بين القوانين الضريبية، فوجد القانون الكويتي المادة رقم (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٤٦) لسنة ٢٠٠٦.

أولاً: على الشركات الخاضعة للقانون والمؤسسة قبل سريان القانون، التسجيل لدى الإدارة الضريبية في مدة لا تتجاوز تسعين (٩٠) يوماً من بدء سريان القانون، كما تلتزم الشركات الخاضعة للقانون والتي تؤسس بعد العمل بالقانون بالتسجيل لدى الإدارة الضريبية بموجب إخطار يقدم خلال ثلاثين (٣٠) يوماً من تاريخ تأسيسها وذلك بتعبئة نموذج التسجيل المعد لذلك.

على أن يتم توقيع واعتماد النموذج بختم وتوقيع من هو مفوض بالتوقيع عن الشركة الخاضعة للقانون مع بيان صفته وسنده بالتوقيع.

وكذلك بالنسبة للقانون رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ الخاص بضريبة الدخل الأردني حيث نصت المادة الثالثة على: المادة ٣-أ- يخضع للضريبة أي دخل يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها بغض النظر عن مكان الوفاء بما في ذلك الدخل التالية:-

١- الدخل المتأتي من نشاط الأعمال

٢- الفوائد والعمولات والخصميات وفروقات العملة وأرباح الودائع والأرباح المتأتية من البنوك وغيرها من الأشخاص الاعتبارية المقيمة.

(١) أحمد خلف الدخيل، مرجع سابق، ص ٢٢.

فهذه النصوص على سبيل المثال للقواعد الضريبية في كل من التشريع الكويتي والأردني وإلا هي أكثر من أن تحصى وتذكر.

الفرع الثاني: عناصر وخصائص القاعدة الضريبية:

أولاً: عناصر القاعدة الضريبية:

القاعدة الضريبية كغيرها من القواعد القانونية تتحلل إلى عنصرين الفرض أو التكليف و الحكم أو الجزاء، فالأولى هي الواقعة أو التصرف الذي يرتب عليه القانون أثراً معيناً ويرتبط عادة بخاصية التجريد في القاعدة القانونية، وقد يكون التكليف صراحة أو ضمناً^(١). أما الثانية، فهو الأثر القانوني الذي يرتبه القانون على توافر شروط عنصر الفرض أو التكليف.

ثانياً: خصائص القاعدة الضريبية:

تتفرد القاعدة الضريبية بخصائص مميزة عن بقية القواعد القانونية الأخرى، وأهم ما يميزها

هو:

أ- أنها قاعدة تشريعية: حيث لا ضريبة إلا بقانون، فهو الذي يمنح السلطة التشريعية اختصاصاً

أصيلاً وحصرياً لا يمكن تفويضه للسلطة التنفيذية في كل ما يتعلق بفرض الضريبة وجبايتها

وتعديلها والإعفاء منها^(٢).

ب- أنها قاعدة لها ذاتية خاصة: فبالرغم من أنها من قواعد القانون العام ذلك أنها تنظم العلاقة

الضريبية بين الدولة والمكلفين بالضريبة باعتبار الدولة، الممثلة بالسلطة المالية، هي صاحبة

(١) انظر، سعيد عبد الكريم مبارك، أصول القانون، دار الكتب، جامعة الموصل، ط ١، ١٩٨٢، ص ٣١-٣٢.

(٢) ابراهيم حميد الزبيدي، الفراغ التشريعي في أحكام الضرائب المباشرة في العراق، رسالة دكتوراه، كلية القانون، بغداد،

٢٠٠٧، ص ١٦.

السلطة والسيادة بدو صفة السيادة هنا في استقلال السلطة التشريعية في تحديد كل ما يتعلق بالضريبة بصرف النظر عن رأي المكلفين بها^(١).

ج- أنها تجسيد لمبدأ التوازن والملائمة بين فكري السلطة والحرية: حيث لا تستطيع الدولة أن تفرض الضرائب أو تعفي منها إلا بقانون صادر عن السلطة التشريعية المنتخبة التي تمثل الأفراد بما فيهم المكلفين بالضريبة فهؤلاء سيمثلون الحاكم والمحكوم في ذات الوقت ومن ثم يملكون السلطة ويقيدون حريتهم بأنفسهم^(٢).

د- تتطلب من المشرع مراعاة قواعد الضريبة، وهي العدالة واليقين والملاءمة في الدفع والإقتصاد في التحصيل^(٣).

هـ- أنها تخضع لمبدأ عدم رجعية القانون الضريبي: هي خاصية تنفرد بها القاعدة الضريبية عن نظراتها في فروع القانون الأخرى، فحتى القاعدة الجنائية يمكن أن تسري بأثر رجعي في حالات معينة ككونها أصلح للمتهم، أما القاعدة الضريبية فحتى لو كانت أصلح للمكلف فلا تسري بأثر رجعي^(٤).

(١) انظر، محمد طه بدوي، أصول القانون الضريبي، دار المعارف، مصر، بلا تاريخ طبع، ص ٩١-٩٥.

(٢) عثمان سليمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهدين، ٢٠٠٣، ص ٣٥.

(٣) انظر الفصل الأول- المبحث الثاني- المطلب الثالث من هذه الرسالة ص.

(٤) أحمد خلف الدخيل، مرجع سابق، ص ٢٨.

الفرع الثالث: موقف السلطة التنفيذية من الشئون الضريبية:

إن السلطة التنفيذية هي التي تضع القوانين التي أقرتها السلطة التشريعية موضع التنفيذ، بمعنى أن القوانين التي أقرها ممثلوا الشعب في البرلمان، إذا فهي لا تمارس عملها اعتباطاً، وإنما يجب أن تعمل ضمن القانون وأن يشعر ممثلوها بالمسئولية تجاه الشعب الذي يجعل من السلطة التشريعية وحقه في الإلتخاب أداة للمراقبة والإشراف على عملها بإمكانها تقويمه بالوسائل المشروعة متى ما حادت السلطة التنفيذية عنها^(١).

ولكن هل للسلطة التنفيذية دور في مجال إنشاء القواعد القانونية والتشريعات الضريبية التي

تصدرها؟

الأصل أن السلطة التشريعية هي التي تقوم بسن التشريع العادي، إلا أن هناك استثناءات على هذا الأصل تتمثل في حلول السلطة التنفيذية محلها حالتي الضرورة والتفويض، ففي الحالة الأولى تقوم ظروف تستدعي اتخاذ تدابير سريعة لا يحتمل فيها انتظار اكتمال اجراءات اصدار القانون عن طريق السلطة التشريعية التي يمكن ألا تكون في حالة انعقاد أو لحل مجلسها، أو لتعليق الحياة الانتخابية، فتخول السلطة التنفيذية مواجهة تلك الظروف بإصدار مراسيم لها قوة القانون، أم الحالة الثانية فتحل السلطة التنفيذية محل السلطة التشريعية في اصدار قرارات لها قوة القانون في المسائل المحددة في التفويض على الرغم من كون ذلك مخالفاً من الناحية النظرية لقاعدة الإختصاص الحصري للسلطة التشريعية وعدم جواز التنازل عن هذا الإختصاص.

(١) انظر، أحمد خلف الدخيل، مرجع سابق، ص ٧٨.

وبالنظر إلى نص المادة ١٣٤ في الدستور الكويتي^١: (إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغائها لا يكون إلا بقانون). والمادة ١١١ من الدستور الأردني^٢: (لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون)، فقد أجمعت على منع التفويض في الشؤون الضريبية حيث تطلب لفرض الضرائب أو تعديلها أو الإعفاء منها أو جبايتها أن يكون بقانون وليست بناء على قانون، وقد أجاز الدستور الفرنسي التفويض.

المطلب الثالث: القيود الدستورية على الضريبة:

ورد في الدستور العديد من النصوص التي تشير إلى فرض نظام ضريبي معين يتيح للحكومة من خلاله جباية الأموال الضريبية وفق أطر وضوابط معينة.

أولاً: كفالة الدولة للمواطنين بحالة الشيخوخة والمرض والعجز:

القيد الوارد بالمادة رقم ١١ من الدستور الكويتي (تكفل الدولة المعونة للمواطنين في حالة الشيخوخة أو المرض أو العجز عن العمل، كما توفر لهم خدمات التأمين الإجتماعي والمؤونة الإجتماعية والرعاية الصحية).

الدولة من خلال هذا النص ملزمة تجاه هذه الفئات بالمؤونة وتقديم الخدمات، فمن باب أولى

أن تراعيهم وتعينهم إذا ما قررت فرض الضرائب بمنحهم تسهيلات وإعفاءات ضريبية^(٣).

(١) دستور دولة الكويت الصادر في ١١/١١/١٩٦٢.

(٢) الدستور الأردني الصادر سنة ١٩٥٢.

(٣) حسين بوعركي، الزكاة والضريبة، رسالة ماجستير، جامعة الكويت، ٢٠٠٧، ص ٨٨.

ويرى الباحث أن هذا النص لا يشكل القيد الكبير على الضريبة ذلك أن الدولة تكفل لهذه الفئات الخدمات الوارد ذكرها في نص المادة ١١ متى ما كانت تسمح لها ظروفها الاقتصادية لذلك، كما أنها تراعي في ذلك المستوى المعيشي للأفراد من حالة الفقر أو الغنى.

ثانياً: إعفاء الدخل الصغيرة من الضرائب وعدم المساس بالحد الأدنى للمعيشة:

القيد الوارد بالمادة ٤٨ من الدستور الكويتي ونصها: (وينظم القانون إعفاء الدخل الصغيرة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة).

يرى الباحث أن القيد على الضريبة في نص المادة إنما هو في مجال الضريبة الخاصة الشخصية، أم الضريبة العامة وضريبة الاستهلاك أو ضريبة القيمة المضافة، فيرى الباحث أن النص لا يشملها، وعلى فرض أنها عامة لجميع الضرائب المباشرة وغير المباشرة فقد جاء قيد على حد الإعفاء المقرر وهو بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة، حيث أنه لا يلزم من كون الدخل صغير في سلم الدخل من كونه يمس الحد الأدنى اللازم للمعيشة، أي قد يكون الدخل صغير ولكنه أكثر من الحد الأدنى اللازم للمعيشة.

ثالثاً: موافقة الشريعة الإسلامية:

القيد الوارد بالمادة ٢ من الدستور الكويتي: ونصها: (والشريعة الإسلامية مصدر رئيسي للتشريع).

وقد انقسم الفقه الدستوري في تفسيره لهذا النص إلى أربع اتجاهات^(١):

أ- الاتجاه الأول، ذهب إلى أن نص المادة الثانية غير نافذ بذاته وإنما هو خطاب موجه للمشرع يحثه على مراجعة القوانين القائمة لتنقيتها من أي مخالفة لأحكام الشريعة، أم القوانين الجديدة

(١) انظر يسري العصار، الاعتبارات العملية في القضاء الدستوري، دار النهضة، القاهرة، ص ١٦٣-١٩٩.

فيجب أن توافق الشريعة الإسلامية فيها، وهو خطاب موجه للمشرع وليس للقضاء. وهذا الاتجاه هو الذي تبنته المحكمة الدستورية الكويتية في حكمها الصادر بتاريخ ٢٨-١١-١٩٩٢.

ب- الاتجاه الثاني أنه نص تخييري وليس وجوبي فللمشرع السلطة التقديرية في استنباط القواعد القانونية من أي مصدر.

ج- الاتجاه الثالث، بأن على المشرع التقيد بأحكام الشريعة الإسلامية في القوانين اللاحقة على الدستور وليست السابقة عليه، فاللاحقة هي التي يطعن بعدم دستورتها في حال مخالفتها للشريعة الإسلامية، وهذا الرأي هو الذي أخذت به المحكمة الدستورية في مصر، كالحكم في رفض الدعوى بعدم دستورية الفوائد المترتبة على التأخير بتاريخ ٤-٥-١٩٨٥م.

د- الاتجاه الرابع، وهو أن النص يفرض التزاماً على المشرع التقيد بأحكام الشريعة في جميع القوانين السابقة واللاحقة.

ويرى الباحث أن الأخذ برأي المحكمة الدستورية الكويتية وهو وجوب موافقة الشريعة الإسلامية في القوانين الجديدة كما وسبق الإشارة إلى خلاف فقهاء الشريعة الإسلامية بشأن حكم الضريبة من الناحية الشرعية وشروطها، مما يقتضي إلى عرض أي مشروع لقانون ضريبي على لجنة الفتوى بوزارة الأوقاف أو لجنة شرعية تشكل لهذا الغرض وحتى لا يفتح باباً للطعن بها دستورياً بعد تشريعها وذلك لعدم شرعيتها أصلاً.

وهنا تساؤل هو هل على الدولة من قيود في حال ما رغبت بخصخصة الإدارة الضريبية،

بمعنى هل هناك قيود دستورية على الدولة في ذلك؟

لا شك أن الدولة تهدف من اقرار الضرائب لتحقيق المصلحة العامة ولا تتحقق تلك المصلحة

إلا بتوخي العدالة بجمعها ولا تكتمل العدالة إلا عند اعتبار الإدارة الضريبية ونشاطها أحد المرافق

الدستورية فتقوم بدورها وهو تحصيل الضريبة وتنفيذ القانون الضريبي^(١). الذي يرتكز أساساً على مبدأ، وهو إنشاء الضرائب من خصائص الدولة الذي نادى به (Jan Bodan) في مصنفه عن الدولة، حيث أنها صادرة من الدولة وبارادتها المنفردة^(٢).

علاوة على أنها مرفق دستوري فهي أيضاً مرفق سيادي لأهميته بالنسبة للدولة في سبيل تمويل أجهزتها ونشاطاتها العامة وتقديم الخدمات للمواطنين، ومن ثم فهي من المرافق التي لا يمكن للدولة خصصتها بشكل كلي والتخلي عنها لأن من شأن هذا التخلي حرمانها من مصدر مالي هام جداً^(٣). إلا أن خصصة الإدارة الضريبية يعني نقل أو التنازل عن السيادة الضريبية للدولة إلى القطاع الخاص، وإنما قد يتم تكليف القطاع الخاص ببعض وظائف الإدارة الضريبية ولحساب الإدارة وفي ظل رقابتها وإشرافها فقط^(٤).

ويرى الباحث أن أهم أعمال الإدارة الضريبية وأكثرها حساسية بحيث لا يمكن القبول بتخصيصها إطلاقاً هي القبض والتحصيل، ولذى على الدولة ان تبقى هاذين الوظيفتين وهما القبض والتحصيل بيدها ولا يصح تسليمها للقطاع الخاص باعتبار الضريبة مال عام وهو جزء من الثروة الوطنية .

(١) انظر عبد الباسط علي الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة، دار الجامعة، القاهرة، ٢٠١٣، ص ٧٢.

(٢) محمد بدوي و محمد النشار، مرجع سابق، ص ٢٥

(٣) ابراهيم هرموش، بحث بعنوان القيود الدستورية الموضوعية على الخصخصة، مجلة جامعة دمشق، عدد ٢، ٢٠١٣، ص ٢٩.

(٤) انظر، عبد الباسط علي الزبيدي، مرجع سابق، ص ٧٣.

المبحث الثالث أنواع الضرائب في الكويت والأردن

المطلب الأول: أنواع الضرائب:

تختلف أنواع الضرائب وفقاً للنظم الضريبية المقارنة إلى قسمين، هما الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وقد صنفت الضرائب على الدخل ورأس المال من الضرائب المباشرة بينما عدت الضرائب على الإنفاق والإستهلاك من الضرائب غير المباشرة، وقد بني هذا التقسيم على ثلاثة معايير.

أولاً: المعيار الإداري (جدول التكاليف):

ويعتمد هذا المعيار في التفرقة بين طريقة تحصيل الضريبة، بحيث تكون الضريبة مباشرة إذا كانت تحصل بناء على جداول اسمية، تبين اسم المكلف والوعاء الضريبي وسعر الضريبة بحيث يكون هناك اتصال مباشر بين المكلف والإدارة الضريبية بشأن تحديد وربط الضريبة، في حين تعتبر غير مباشرة إذا لم تكن تحصل بهذه الطريقة، وإنما بمناسبة حديث واقعة معينة، كإجتياز السلعة المستوردة حدود الدولة أو قيام المستهلك باستهلاك سلعة معينة^(١).

ولم يسلم هذا المعيار من النقد ذلك أن ضريبة الدخل على الرواتب والأجور هي من الضرائب المباشرة والتي تدفع إلى الإدارة دون صدور جداول تكليف، وتؤدى بصورة دورية من قبل أرباب العمل الذين يقومون بحجز مبلغ الضريبة من المنبع^(٢).

(١) سالم الشوابكة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، ط١، ٢٠١٥، ص ٧٧.

(٢) عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٥٣.

ثانياً: معيار الرجعية (نقل عبء الضريبة) :

يقوم هذا المعيار في التفرقة على مدى القدرة على نقل العبء الضريبي بحيث إن الضريبة تعتبر مباشرة إذا كان المكلف بها قانوناً هو من يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية بحيث لا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، كالضريبة على الدخل، بينما تكون الضريبة غير مباشرة إذا ما كان المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، كضريبة الجمارك على سبيل المثال.

ولم يسلم هذا المعيار من النقد أيضاً، لأنه لا يصلح أساساً للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، ذلك أن الأخذ به يؤدي إلى نتائج غير منطقية، حيث أن الضريبة قد ينقل عبئها وقد لا ينقل سواء نقلاً كلياً أو جزئياً، ويتحقق ذلك بحسب ظروف العرض والطلب، ثم إن الضريبة الجمركية هي ضريبة غير مباشرة قد لا يتمكن المستورد من نقل عبئها فتتحول بذلك إلى ضريبة مباشرة، كما أن التاجر قد يتمكن من نقل عبء الضريبة على الأرباح وهي ضريبة مباشرة إلى عماله أو عملائه عن طريق خفض الأجر أو رفع الأسعار، لذلك لا يمكن اعتماد هذا المعيار أساساً للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة^(١).

ثالثاً: معيار الثبات والإستقرار:

بمعنى ثبات المادة الخاضعة للضريبة، فوفقاً لهذا المعيار فإن الضريبة تعتبر مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبي، كالضريبة على العقارات، في حين تعتبر

(١) انظر، عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي الضريبي، عمان، إثراء للنشر، ٢٠١١، ط٢، ص١٤٢-

الضريبة غير مباشرة إذا كانت مفروضة على وقائع وتصرفات عرضية، أي أنها تفرض بمثابة حدوث واقعة معينة ومثالها الضريبة على الاستهلاك التي تفرض عند القيام باستهلاك السلعة^(١). ويشوب هذا المعيار صعوبات متعددة ونتائج غير واقعية، فالضريبة على التركات تعتبر وفقاً لهذا المعيار ضريبة غير مباشرة، ذلك لأنها تنشأ بمناسبة واقعة عرضية ألا وهي الوفاة وانتقال الثروة بسببها في حين أن غالبية الكتاب يرون أن هذه الضريبة هي ضريبة مباشرة. ونظراً لعدم الإتفاق على معيار يمكن أن يكون أساسياً في التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، اتجه بعض علماء المالية العامة للعدول عن هذا التقسيم^(٢). واستعاضوا عن ذلك بتقسيم الضرائب تبعاً لوعائها، فقسمت إلى ضرائب الدخل وضرائب رأس المال وضرائب الإنفاق^(٣).

وعليه، يرى الباحث أنه بناء على تلك الإنتقادات الموجهة للمعايير الثلاثة، فإنه يؤخذ بالتقسيم الأخير وهو تقسيم الضرائب من حيث الوعاء إلى ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال وضرائب على الإنفاق، لتكون على نحو الجدول التالي:

ضرائب على الدخل	ضرائب رؤوس الأموال	ضرائب على الإنفاق
ضرائب متعددة	ضريبة عادية	ضريبة تداول (قانون -مادي)
ضريبة موحدة	ضريبة تملك	ضريبة استهلاك (قيمة مضافة)
	ضريبة زيادة	ضرائب جمركية
	ضريبة التركات	

(١) سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ٧٧.

(٢) انظر، عاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ٢٤٨.

(٣) عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص ١٤٤.

وعليه سيتناول الباحث أنواع الضرائب بثلاثة فروع:

الفرع الأول: الضريبة على الدخل:

تشكل الضريبة على الدخل أهمية بالغة في مختلف الدول المتقدمة والنامية على حد سواء وذلك لإعتبارات عديدة منها، أنها تعتبر ضريبة ثابتة ومتكررة ويعتبر الدخل المعيار الأفضل للتعبير عن المقدرة التكاليفية للأفراد، بمعنى مقدرة الأفراد على الدفع^(١).
وضرائب الدخل نوعين، هما ضرائب متعددة وضريبة موحدة.

أولاً: الضرائب المتعددة: (النوعية)

تفرض الضرائب على مختلف مصادر الدخل المتعددة، حيث أن بعض الدخول يأتي من المرتب وبعضها من أعمال تجارية أو صناعية وبعضها كقوائد على رأس المال، ويتم فرض نسبة معينة على كل نوع من تلك الأنواع^(٢). وتأخذ بهذا النظام من الضرائب الدول ذات الأنظمة التقليدية كما هو الحال بالنظام الضريبي اللبناني، إلا أن الأنظمة المعاصرة تتجه نحو نظام آخر وهو نظام الضريبة العامة الواحدة على الدخل^(٣).

ثانياً: الضريبة الموحدة:

ويأخذ هذا النظام بتوحيد أسعار الضريبة وتوحيد أحكام الوعاء الضريبي وإجراءات الربط والتحصيل ومطالبة المكلف بتقديم اقرار واحد عن جميع إيراداته لإدارة الضريبة، وعليه فإن هذا النظام أقرب إلى تحقيق العدالة الاجتماعية حيث يتم من خلاله مراعاة المقدرة المالية للمكلف، ويقوم المكلف

(١) أنظر، المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة، ص ٦٥.

(٢) انظر، صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، الدار البيضاء، ١٩٨٧، ص ٢٩.

(٣) انظر، عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٥٦.

بتقديم اقرار ضريبي واحد بدلاً من اقرارات متعددة، ويتطلب هذا النظام من المكلف وعياً ضريبياً وإمساك حسابات منظمة تساعد على حصر جميع الإيرادات بطريقة لطيفة^(١).

الفرع الثاني: الضرائب على رأس المال:

يقصد برأس المال من الناحية الضريبية هو مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها الشخص في لحظة معينة سواء اكانت هذه الأموال منتجة أو غير منتجة في الدخل، فالأرض والعقارات والنقود والأسهم والسندات كل ذلك يعتبر من قبيل رأس المال، لذلك ولكي نكون أمام ضريبة رأس مال يجب أن يكون وعاء الضريبة هو رأس المال ذاته، ولا يهم بعد ذلك فيما لو دفعت الضريبة من رأس المال أو من الدخل الذي حققه رأس المال^(٢).

ولضريبة رأس المال أنواع:

أولاً: الضرائب العادية على رأس المال:

وهو النوع الذي يشكل رأس المال مطرحاً للضريبة، تفرض عليه الضريبة بمعدل معتدل بحيث يتمكن المكلف من دفع الضريبة المستحقة من دخل رأس المال المفروض عليه الضريبة فالمشرع في هذا النوع من الضرائب يريد أساساً أن يفرضها على دخل رأس المال ولكنه لاعتبارات عديدة يتخذ من رأس المال مطرحاً للضريبة بدلاً من الدخل^(٣).

(١) المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة، ص ١٠٥.

(٢) سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٠٥.

(٣) عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٥٨.

ثانياً: الضرائب على تملك رأس المال:

وهي ضريبة استثنائية تفرض لمرة واحدة وتفرضها الدول عادة بعد انتهاء الحروب لتغطية نفقاتها، وكذلك تفرضها الدول لمعالجة الاختلال في توزيع الثروات في الفترة ما بعد الحروب.

ثالثاً: الضرائب على زيادة قيمة رأس المال (ضريبة التحسين):

تفرض هذه الضريبة على الزيادة التي تحدث في قيمة رأس المال بشرط ألا تعود هذه الزيادة إلى فعل صاحبها، وعلى ذلك يمكن أن تفرض هذه الضريبة على الزيادة التي تحدث في الأموال العقارية، كما يمكن أن تفرض على الزيادة التي تحدث في الأموال المنقولة، ويشترط ألا تكون الزيادة في قيمة رأس المال ترجع إلى مجهود أصحاب العقار وإنما إلى ظروف المجتمع وتطوره، أو ما تقوم به الدولة من إعادة تخطيط المدن وإقامة الطرق والمنشآت العامة^(١).

بمعنى أن العقار الذي قام بترميمه مالك العقار ثم باعه وقد ارتفع سعره مقابل الترميم الذي قام المالك بإدخاله على العقار فلا تستقطع منه ضريبة التحسين في مثل هذه الحالة.

رابعاً: ضرائب التركات:

هي الضريبة التي تفرض بسبب إنتقال رأس المال من المورث إلى وريثه أو إلى الموصى لهم، وبالرغم من أن معظم التشريعات قد أخذت بهذه الضريبة في بداية عهدها، إلا أن العديد من الدول اتجهت إلى إلغائها مؤخراً كالقانون المصري والعراقي.

أما في الأردن فيموجب نص المادة ٣٣ من نظام رسوم المحاكم الشرعية رقم ٥٥ لسنة ١٩٨٣ الفصل السابع: (يستحق رسم مقداره ثلاثة في المائة عن صافي التركة عند تقسيمها أو تسليمها للورثة أو أحدهم بعد حسم النفقات والديون ورسوم التركة ومصاريها). فبموجب هذا النص فإنه يستوفى ما

(١) عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٥٨-٥٩.

مقداره ٣% على التركات المنقولة من أموال ومجوهرات وأثاث إذا ما تمت تصفيته وتحويله إلى سيولة نقدية، وقد أثار نص المادة جدلاً قانونياً حول عما إذا كانت نسبة ٣% تعتبر ضريبة تركات أم أنها تعتبر رسوم، ومدى مطابقتها أو مخالفتها للقانون.

ويرى الباحث أن ضريبة التركات ما هي إلا تقليداً بغير هدى عن القوانين الغربية حيث أن ما ذكر من مبررات تشريعها أنها تساهم في توزيع وتقسيم الثروات، لا تتناسب مع دولنا الإسلامية التي تطبق الشريعة الإسلامية في مجال التركات وقسمتها، حيث أن توزيع التركة وفقاً للشريعة الإسلامية من شأنه أن يحقق الغاية التي شرعت لها ضريبة التركات وهو تقسيم الثروات، كما قد جاءت الفتاوى بحرمة ضريبة التركات ووجوب إلغاؤها، وهذا ما افتى به مفتى جمهورية مصر العربية السابق الدكتور محمد سيد طنطاوي رحمه الله^(١).

الفرع الثالث: الضرائب على الإنفاق:

نعد ضرائب الإنفاق من الضرائب الغير مباشرة، فهي تفرض عند قيام المكلف ببعض الوقائع والتصرفات ولا تفرض مباشرة على مادة الضريبة. فالفرد يساهم في النفقات العامة تبعاً لمقدرته التكليفية، ولا شك أن خير مقياس لهذه المقدرة هو الدخل الذي يحصل عليه، ولا يرى أنصار الضرائب غير المباشرة أن انفاق الشخص يتناسب مع دخله، وأن مظاهر وصور استعمال الدخل هي أكبر دليل على مقداره ومن ثم تعتبر مناسبة لفرض الضريبة^(٢).

(١) محمد سيد طنطاوي، موقع دار الإفتاء المصرية، فتوى رقم ٧٢١٨، بتاريخ ٦/٢/١٩٨٩م.

(٢) عباس نصر الله، مرجع سابق، ص ٥٩.

ومن صور ضرائب الإنفاق:

أولاً: ضريبة التداول:

يقصد بالضرائب على التداول الضرائب على التصرفات القانونية التي تتحقق بسبب انتقال رأس المال من يد إلى أخرى فهذه التصرفات القانونية تكشف عن المقدرة التكليفية للممولين، وهذا ما يعرف بالتداول القانوني، وهناك ما يسمى بالتداول المادي، كعمليات نقل السلع والأشخاص من مكان إلى آخر بحيث تفرض ضرائب انتقال على الأشخاص والبضائع من مكان إلى آخر، كرسوم النقل بالسكك الحديدية أو بالطائرات أو المراكب.

ولعل من أبرز صور ضرائب التداول هو ما يسمى بضريبة الدمغة وضريبة التسجيل العقاري، فضريبة الدمغة تفرض على عمليات تداول الأموال التي تتم بمناسبة تحرير العقود والمستندات والأوراق التجارية والمالية كالشيكات والسندات لأمر والأوراق التجارية والمالية، وقد جرت العادة في تحصيل هذه الضرائب على صورة طوابع أو أختام حكومية.

وفيما يتعلق بضريبة التسجيل العقاري وهي ما تسمى برسوم التوثيق والتسجيل، ففي الكويت جاء في قانون التسجيل العقاري رقم ٥ لسنة ١٩٥٩م، ونصت المادة ٥٧ على: (تفرض الرسوم بالفئات الآتية، البيع ١/٢% من قيمة العقار بحد أدنى خمس دنانير...). واشترط المشرع الكويتي أيضاً تسجيل العقارات لدى البيع أو أي تصرف آخر يرد على العقار في التسجيل العقاري سواء هبة أو تنازل أو وقف، وقد رتب على عدم التسجيل عدم الإعتداد بالبيع أو التصرف العيني بعدم نفاذه.

أما في الأردن فضريبة التداول العقاري أكثر تفصيلاً من المشرع الكويتي، حيث جاء في قانون رسوم تسجيل الأراضي رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٨م وقد فرق الجدول المرفق بالقانون بين حالات البيع بين الأصول والفروع أو الشركاء والتفويض والوصية وغيرها من التصرفات القانونية، ولكنها وبشكل عام

نصت على أن تكون النسبة هي ٥% للبيع العادي من قيمة الأرض وفقاً للقيمة التي تراها دائرة الأراضي.

ويرى الباحث أن المشرع الأردني قد أحسن بتقسيم ضريبة التداول العقاري إلى عدة أقسام بطريقة تحقق العدالة الضريبية بين المواطنين، ومن المناسب لفت العناية إلى نظام الإعفاءات من الرسوم والضرائب فيما يخص التداول العقاري وتسجيل الأراضي، فقد جاء القانون رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠٦م المادة ٢ من القانون المعدل لقانون رسوم تسجيل الأراضي بعدة شروط ليستفيد المواطن من الإعفاء، وهي:

- ١- أن يكون المستفيد من الإعفاء أردني الجنسية.
- ٢- أن تكون الشقة أو المسكن المنفرد ضمن مناطق التطوير الحضري.
- ٣- ألا تزيد مساحة الشقة أو المسكن المنفرد عن ١٢٠م شاملة الخدمات.
- ٤- أن يكون موضوع العقد شقة في عمارة أو مسكن منفرد مكتمل البناء من الناحية الإنشائية.
- ٥- أن يقتصر الإعفاء للشخص الطبيعي على وحدة سكنى واحدة ولمرة واحدة فقط.
- ٦- إذا زادت مساحة الشقة أو المسكن المنفرد عن ١٢٠م شاملة الخدمات، تستوفى رسوم التسجيل عن كامل المساحة المباعة.

كما ويرى الباحث أن على المشرع الكويتي ان ينحى نحو المشرع الأردني في شرائح وأنواع رسوم التسجيل بحيث تختلف باختلاف التصرف القانوني وباختلاف قيمة العقار المتصرف به وأن يلتفت لتوسيع دائرة الإعفاءات من رسوم التسجيل مع تعويضها من خلال تصاعد الشرائح الأخرى، فمن غير المعقول أن من يشتري أول مسكن له يتساوى برسوم من يشتري خامس وسادس عقار؟ كما

أنه من غير المعقول أن يتساوى من يشتري مسكن له بسعر معقول مع من يشتري مسكن له بسعر غالي ليترفه به؟

وعليه يقترح الباحث على المشرع الكويتي تعديل القانون رقم ٥ لسنة ١٩٥٩م المتعلق برسوم التسجيل ليصبح على النحو التالي:

- التفريق بين العقار السكني، الاستثماري و التجاري من حيث قيمة الضريبة.

فتكون على سبيل المثال على النحو التالي:

أ- العقار السكني ٤٠٠ متر فأقل يدفع رسم مقداره ١% مشاطرة بين البائع والمشتري.

ب-العقار السكني الذي تبلغ مساحته ٤٠١ متر فأكثر، يدفع عنه رسم مقداره ٢% مشاطرة بين البائع والمشتري.

ج-العقار السكني الذي تبلغ مساحته ٧٥٠ متر فأكثر، يدفع عنه رسم مقداره ٣% مشاطرة بين البائع والمشتري.

د- العقار الإستثماري يدفع رسم مقداره ٤% من سعر البيع عند نقل ملكيته مشاطرة بين البائع والمشتري.

هـ-العقار التجاري يدفع رسم مقداره ٥% من سعر البيع عند نقل ملكيته مشاطرة بين البائع والمشتري.

يعفى الشخص الطبيعي (المشتري) من دفع الرسوم المذكورة في الفقرة (أ) فقط إذا كان هذا

عقاره الأول ولمرة واحدة، مع تحمل البائع نسبته من الرسم نصف بالمئة من قيمة العقار.

ثانياً: ضريبة الإستهلاك (الإنفاق):

وهي الضرائب التي تفرض عند استعمال الدخل وإنفاقه سواء كان الإنفاق على السلع أو الخدمات، ويجب التفريق هنا بين الإنفاق الاستهلاكي والإنفاق الرأس مالي والإنفاق الاستثماري، حيث تعتبر الضريبة على الإنفاق الرأسمالي والإنفاق الاستثماري من ضمن الضرائب على رأس المال في حين أن الضرائب على الإنفاق الإستهلاكي هي من ضمن الضرائب على الإنفاق^(١).

ولعل أبرز الأنواع التي تقع تحت ما يسمى بضريبة الاستهلاك هي ما تسمى بضريبة القيمة المضافة، وتعتبر ضريبة القيمة المضافة أحد أهم الضرائب التي تحث على تطبيقها الجهات المختصة والمتعلقة في مجال الإصلاح الضريبي، كما أن دول مجلس التعاون الخليجي بصدد تطبيقها خلال السنوات القادمة ولذلك سيتناول الباحث ضريبة القيمة المضافة بشكل مفصل، وعلى النحو التالي:

يعود تاريخ ضريبة القيمة المضافة إلى عام ١٩١٨م، الذي اقترح فيه Fivan Siemens بإحلال هذه الضريبة محل الضريبة على رقم الأعمال في ألمانيا^(٢). أما الدولة التي طبقت هذه الضريبة لأول مرة في العالم فهي فرنسا، وكان ذلك بالقانون رقم (٤٠٤/٥٤) الصادر في ١٠/يونيو/١٩٥٤، ثم جرى بعد ذلك تطويرها والتوسف في تطبيقها على يد السيد موريس لوريه الملقب بأبي الضريبة على القيمة المضافة، والتي تدين له بالكثير فيما يتعلق بابتكارها وتطويرها في مؤلفه الذي حمل اسمها عام ١٩٥٣م^(٣) وفي ٦-يناير-١٩٦٦م صدر في فرنسا أيضاً القانون رقم (١/٦٦)

(١) عمرو موسى، ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، رسالة ماجستير، ٢٠٠٦، جامعة النجاح، فلسطين، ص٣٦.

(٢) المرسي السيد حجازي، النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، دار إليكس لتكنولوجيا المعلومات، ٢٠٠٤، ص٣٠٢.

(٣) انظر، جورج أوغريه، الضريبة على القيمة المضافة، ترجمة كامل مجيد سعادة، دار مجد، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، ط٢٠٠٢، ص٩.

بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة V.A.T اعتباراً من أول يناير عام ١٩٦٨م والذي أصبح فيما بعد نموذجاً يحتذى به في سائر الدول الأوروبية والعالم اجمع^(١).

وبالرغم من اعتبارها أحد أنواع ضرائب الإستهلاك، فما هو السبب لعدم تسميتها بضريبة الإستهلاك وسميت بضريبة القيمة المضافة ؟

بالطبع إن فرض ضريبة على السلع النهائية قد يعني فرض الضريبة على السلعة الواحدة عدة مرات خلال مراحل تشكلها، ولتجنب هذه المخاطر فإن الضريبة تفرض على المراحل المختلفة للإنتاج وذلك لضمان عدم تكرار الضرائب، وفي ظل هذه الضريبة فإن الناتج تفرض عليه الضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج بغض النظر عن الاستخدام لهذا المنتج، ولضمان فرض الضريبة على الإستهلاك النهائي، فإن الضريبة على جميع السلع والخدمات التي استخدمت كمدخلات في عملية الإنتاج ينبغي اعادتها للذين قاموا بشراء هذه السلع^(٢).

إن هذه الضريبة تسري على الإنتاج في جميع مراحلها لكنها لا تصيب سوى القيمة المضافة إلى قيمة الإنتاج، أي أنها ضريبة تفرض على الفرق بين السعر الذي تباع به السلع والخدمات المنتجة وبين التكاليف المستخدمة الإنتاجية التي استخدمت في انتاج السلع والخدمات وذلك في كل مرحلة من مراحل الإنتاج^(٣).

(١) عصام عبد القادر الشهابي، ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، ٢٠٠٥، ص ٣٧٣.

(٢) لويس حبيقة، ضريبة القيمة المضافة: ماذا تضيف، مجلة المقاول، العدد ٦٠، لبنان، ٢٠٠٠، ص ٩.

(٣) رسول راضي حربي، منطقة التجارة العربية الحرة والإمكانات الذاتية وتحديات العولمة، بحث مقدم إلى ندوة العولمة والمستقبل العربي، بيت الحكمة، ١٩٩٩، ص ١٤٢.

أ- تعريف ضريبة القيمة المضافة:

عرفت ضريبة القيمة المضافة بأنها (ضريبة مكاملة أو محسنة للضريبة على رقم الأعمال بمراحل مختلفة أو بمرحلة واحدة تفرض على الإستهلاك وتطال السلع والخدمات بما فيها المتأتية من خارج القطر ويتم تطبيقها على الإنتاج في جميع مراحلها ولا تصيب سوى القيمة المضافة ويتم اعتماد نظام حسم أو خصم الضريبة في كل مرحلة من مراحل الضريبة المدفوعة في المرحلة التي سبقتها)^(١). وعرفت أيضاً بأنها (الضريبة التي تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل انتاجها وتداولها وعلى قيمة الواردات من السلع والخدمات عند مرحلة الإفراج الجمركي)^(٢). ويرى الباحث أن التعريف الأول طوله كفيل بنقده ورده، حيث أن طويل جداً مما يصعب معه حفظه، كما أنه خلاف المعروف به عن تعاريف الأشياء من أنها تتسم بالاختصار والإجمال. ويختلف تصنيف ضريبة القيمة المضافة باختلاف المبدأ الذي تعتمد عليه، فضريبة القيمة المضافة التي تعتمد على مبدأ الوجهة تعد ضريبة استهلاك، أما ضريبة القيمة المضافة التي تعتمد على مبدأ الأصل فتعد ضريبة على الإنتاج^(٣).

فمبدأ الوجهة، هو المبدأ المأخوذ به دولياً، وبموجبه تحدد الضريبة الكلية المدفوعة على سلعة ما، على أساس معد الضريبة التي يتم تحصيلها في منطقة الإختصاص التي يتم فيها البيع النهائي مع استحقاق الإيراد لهذه المنطقة. ومبدأ المنشأ أو الأصل، فتسدد الضريبة إلى البلد أو البلدان المنتجة

(١) ذو الفقار على الساعدي، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها، منشورات دار الحلبي، بيروت، ط١، ٢٠١٥، ص١٥.

(٢) عبد الكريم صادق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٦، ص٧٤.

(٣) انظر، عبد المنعم لطفي، ورقة عمل عن الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ٢٠١٦، منشور على النت، ص٢٠.

للسلعة بالمعدل المطبق في تلك البلدان، وليس إلى البلد أو البلدان المستهلكة لها، ولا بالمعدل المطبق فيها^(١).

ب- مزايا ضريبة القيمة المضافة:

١. أنها ضريبة ذات وعاء واسع تفرض على مراحل الإنتاج المتعددة وأداء الخدمات مع خصم

الضريبة على مدخلات الإنتاج من الضريبة على مخرجات الإنتاج.

٢. أنها تفرض على القيمة المضافة التي تضاف على المنتجات من قبل المشاريع في كل مرحلة من

مراحل عملية الإنتاج، فالعناصر الأساسية للقيمة المضافة هي الأجور والرواتب المدفوعة

والأرباح التي يحصل عليها قبل احتساب ضريبة الدخل أما العناصر الإضافية فهي الإيجارات

والفائدة^(٢).

٣. تعتبر ضريبة القيمة المضافة من الضرائب الغير مباشرة أي أنها لا تجبى من قبل المستهلك

مباشرة، بل تستوفى من المؤسسات الخاضعة لها التي تعرض الأموال والخدمات في كل مرحلة

من مراحل التصنيع وتحمل المؤسسات الضريبة على المستهلك الأخير في السعر النهائي.

٤. أنها تفرض بمناسبة انفاق الدخل على أن تكون متضمنة في سعر السلعة بمعنى أن المستهلك

يدفع قيمة السلعة متصمناً فيها قيمة الضريبة على القيمة المضافة^(٣).

٥. أثر تطبيقها نسبي ومعقول على ارتفاع السلع والمنتجات، والتي يمكن الحد من ذلك الإرتفاع عن

طريق^(١):

(١) لويس حبيقة، ضريبة القيمة المضافة: ماذا تضيف، مجلة المقاول، العدد ٦٠، لبنان، ٢٠٠٠، ص ٩.

(٢) جورج آيلت وميشيل جراد، ضريبة القيمة المضافة في الدول النامية، بحث مترجم، في مجلة المالية، لبنان، العدد ٤، السنة الثانية، ١٩٧٦، ص ٨٦.

(٣) انظر، أبو اليزيد على المتيب، الضرائب غير المباشرة، مؤسسة شباب الإسكندرية، مصر، ١٩٧٥، ص ٤-٦.

أ- أن يعتمد سعر ضريبة بنسبة معقولة بالنسبة للسلع والمنتجات الضرورية.

ب- أن يتزامن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة مع سياسة إلغاء بعض أنواع الضرائب غير المباشرة.

ج- أن يتزامن تطبيق أو فرض ضريبة القيمة المضافة مع إعفاء مجموعة من السلع الإستهلاكية محلياً من الضريبة كالمواد الغذائية الرئيسية مع إعفاء بعض أنواع الخدمات من الضريبة الخدمات الصحية والتعليمية والترفيهية مع ضرورة عدم التوسع في منح هذه الإعفاءات حتى لا يقضى على الهدف الرئيسي من وراء هذا النوع من الإعفاء.

ويرى الباحث أنه على الدول الحذر من أن تنتهج سياسة دعم السلع الأساسية عن طريق صرف مبالغ نقدية أو كوبونات تعادل قيمة معينة كبديل عن الدعم المباشر لتلك السلع الأساسية ذلك أن صرف مبالغ نقدية باعتبارها دعم قد لا تمكن الطبقات الفقيرة من الاستفادة الحقيقية من ذلك الدعم باعتبار بقاء تحكم الشركات المستوردة بالأسعار التي قد تبالغ برفعها، كما أن المبالغ النقدية قد يساء استخدامها من قبل بعض أولياء الأمور بحيث لا تذهب حقيقة للسلع الأساسية.

٦- أنها تتميز بالحيادية لأنها تطل جميع العمليات في الدورة الاقتصادية، ولأنها تفرض على جميع المنتجات والسلع المحلية منها والمستوردة من الخارج دون تفریق مع تطبيق المعدل الصفري على السلع المصدرة.

(١) ذو الفقار على الساعدي، مرجع سابق، ص ١٩.

ثالثاً: الضرائب الجمركية^(١):

تعتبر الضرائب الجمركية هي الضرائب الوحيد المطبقة في كل دول العالم بلا استثناء من قديم أو بعيد فقيرة كانت أو غنية، كما وتعتبر من أقدم أنواع الضرائب وتعرف بأنها الضرائب التي تفرض على السلع لدى دخولها لحدود الدولة، وهي أكبر من كونها ضريبة فحسب بل هي قواعد ونظم واتفاقيات يتم تنفيذها وفق معايير دولية وطنية تكاد تكون مستقلة عن الإدارة الضريبية في الدولة فتنشأ لها الدولة إدارة خاصة اسمها إدارة الجمارك تتبع وزارة المالية في الأغل، أو كجهة مستقلة^(٢).

المطلب الثاني: الضرائب في الكويت:

اعتماد الكويت بشكل أساسي على عائدات النفط يجعل من الضرائب امراً ثانوياً تغذي الدولة بها إيراداتها من خلاله، إذ ليس في الكويت سوى خمسة انواع من الضرائب وهي ضريبة الزكاة، وضريبة الدخل، وضريبة دعم العمالة، وضريبة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، والضريبة الجمركية.

وسيتناول الباحث هذا المطلب نوعيين فقط من أنواع الضرائب الموجودة في الكويت، وهي

ضريبة الزكاة ، وضريبة دعم العمالة.

الفرع الأول: ضريبة الزكاة:

يعتبر قانون الزكاة من القوانين الحديثة حيث أقر بناء على اقتراح من مجلس الأمة، حيث فرضت الزكاة على الشركات المساهمة العامة والمقفلة من خلال قانون رقم ٦ لسنة ٢٠٠٦م، والذي جاء من خمس مواد نصت مادته الأولى على:

(١) الجمارك: كلمة تركية الأصل وتسمى بالمغرب العربي بالديوانة، وتسمى بالعراق بالكمارك والمكوس، وتسمى بالأردن جمرك، والكويت الجمارك.

(٢) انظر، زايد مراد، دول الجمارك في ظل اقتصاد السوق، رسالة دكتوراه، ٢٠٠٦، جامعة يوسف بن خده، الجزائر، ص٢٥٨.

(تحصل نسبة مقدارها ١% سنويا من صافي أرباح الشركات الكويتية المساهمة العامة والمقفلة، ولهذه الشركات عند تقديم إقرارها بالمستحق مرفقا بها ميزانيتها السنوية بموجب هذا القانون أن تحدد القدر الذي يمثل زكاة أموالها من المبلغ المحصل، كما أن لها أن تطلب توجيه المبلغ المستحق عليها أو جزءا منه إلى إحدى الخدمات العامة)^(١).

وبالنظر لهذا القانون فنجد أنه يتواءم مع الكثير من النصوص الدستورية التي تتوافق مع أهداف الزكاة، وذلك باعتبار الزكاة أداة فعلية لتحقيق التعاون والتراحم والتكافل الإجتماعي، وقد نص الدستور الكويتي في المادة ٧: (والتعاون والتراحم صلة وثقى بين المواطنين)^(٢)، ولا شك أن الزكاة على رأس صورها.

كما أن الزكاة تحقق ما ورد في المادة ٨ من الدستور الكويتي^٣ ونصها (تصون الدولة دعائم المجتمع وتكفل الطمأنينة وتكافؤ الفرص للمواطنين) وبالتأكيد أن منح الفقراء والمساكين مبالغ مالية تسد حاجاتهم وفقا لمصارف الزكاة يساهم بطمأنينة واستقرار المجتمع. وقد اعتبر فقهاء الشريعة الإسلامية أن الزكاة أحد أهم الوظائف الاجتماعية التي تقوم بها الدولة وأن رعاية الفقراء والمساكين أولى مهام الإمام، وبالنظر للمادة ١٦ من الدستور الكويتي فقد نصت على: (الملكية ورأس المال.... وهي جميعا حقوق فردية ذات وظيفة اجتماعية)^(٤).

ولا شك أن الفقه الإسلامي أسس نظرية التكافل الاجتماعي كأساس لفرض الزكاة، ولم يسلم هذا القانون من النقد من قبل القانونيين والشرعيين على حد السواء، فمن الناحية الشرعية، كما

(١) قانون رقم ٤٦ لسنة ٢٠٠٦ مادة ١.

(٢) دستور دولة الكويت الصادر في ١١/١١/١٩٦٢. ومذكرته التفسيرية المادة ٧.

(٣) دستور دولة الكويت الصادر في ١١/١١/١٩٦٢.

(٤) دستور دولة الكويت الصادر في ١١/١١/١٩٦٢. ومذكرته التفسيرية م ١٦.

هو معلوم أن نسبة الزكاة هي ٢.٥% وليس كما ورد بالقانون ١%، كما أن الوعاء الزكوي هو رأس المال بالكامل بينما نص القانون على (صافي أرباح الشركات المساهمة العامة والمقفلة)، وكذلك فيما يخص المكلفين وتخصيصهم بالشركات المساهمة والمقفلة، بينما الشرع شروطه اعم بالنسبة لمن تجب عليهم الزكاة، الإسلام، الحرية، النصاب، الحول^(١).

كذلك بالنسبة للنص على أن يجوز للمكلف أن يوجهها لأحد الخدمات العامة، فإن هذه العبارة لا تستند لرأي شرعي إنما لظروف سياسية^(٢).

ويرى الباحث أنه حريا بالدول الإقتباس من نور هذا القانون وتعديله وذلك لتغطية جزء من نفقاتها المطابقة وفقا لما يقرره فقهاء الشريعة، ولا يعيب القانون وجود خيار للمكلف بتوجيه الصرف على أحد الخدمات العامة المنصوص عليها في المادة ١٩ من اللائحة التنفيذية للقانون ٤٦ لسنة ٢٠٠٦ من وزير المالية ونصت على: تتولى وزارة المالية انفاق المبلغ المحصل من الشركات الخاضعة للقانون لصالح الخدمات العامة التالي: الأمن والعدالة، الدفاع، الخدمات التعليمية، الخدمات الصحية، التكافل الإجتماعي والشئون الإجتماعية، الخدمات العامة، الخدمات الدينية، الإسكان، المرافق،:الكهرباء والماء، الزراعة والثروة السمكية^(٣).

إذ يرى الباحث أن الخيار للخاضع بصرفها على أوجه الزكاة أو الخدمات العامة ما هو إلا لبيان سعة تطبيق القانون واحتراما لمكونات المجتمع من أديان مختلفة ومذاهب متعددة ووجهات نظر متشاكسة.

(١) عبدالله علوان، التكافل الإجتماعي في الإسلام، ص١٦، دار السلام، السعودية، ٢٠٠٧.

(٢) انظر، حسين جمعة بوعركي، الزكاة والشريعة والدستور الكويتي، رسالة ماجستير، جامعة الكويت، كلية الحقوق، ٢٠٠٧، ص٣٤.

(٣) مادة ١٩ من اللائحة التنفيذية للقانون ٤٦ لسنة ٢٠٠٦ من قرار وزير المالية.

كما لا يعيب القانون من أن تكون النسبة المقتطعة ١% وليست ٢.٥% مع التنبه بأن هذا القانون لا يمثل قانونا متكاملًا للزكاة^(١)، والقاعدة الشرعية في ذلك: ما لا يدرك كله لا يترك جله.

الفرع الثاني: ضريبة دعم العمالة:

نصت المادة ٤١ من الدستور الكويتي^٢ على: (لكل كويتي الحق في العمل وفي اختيار نوعه والعمل واجب على كل مواطن).

والتي ألزمت الحكومة على إيجاد عمل كريم لكل مواطن كويتي الأمر الذي أدى إلى توجه المواطنين الكويتيين بطلب التعيين في الوظائف الحكومية وعزوف كلي عن الوظائف بالقطاع الخاص، الأمر الذي دفع الحكومة لوضع سياسات محددة لمعالجة هذه المشكلة والتي كان من ضمن خطة العلاج هي إشراك القطاع الخاص في استيعاب المزيد من القوى العاملة، وذلك من خلال إصدارها القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠٠ بشأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية^(٣).

واشتمل القانون على ١٨ مادة نصت المادة ١٢ على: (تفرض ضريبة نسبتها ٢.٥ بالمئة من صافي الأرباح السنوية على الشركات الكويتية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية).

ومن خلال نص المادة السابق فقد حددت الدولة المورد المالي الخاص بتنفيذ هذا القانون، وقد أثار النص جدلا حول مدى دستورية التمييز بين الشركات المساهمة وإخلال بالمساواة بين الشركات الكويتية وفروع الشركات الأجنبية العاملة بالكويت، وعليه اتجه المشرع إلى إدخال تعديل على الفقرة

(١) فتوى الهيئة الشرعية لبيت الزكاة الكويتي، ٤/ ٢٠٠٦.

(٢) دستور دولة الكويت الصادر في ١١/١١/١٩٦٢.

(٣) رمزي سلامة، قضية البطالة وسوق العمل، ص ١٥ بحث منشور في موقع مجلس الأمة الكويتي ٢٠١٠.

الأولى من المادة المذكورة يمتد بموجبه الإلتزام بدفع الضريبة لكافة الشركات المساهمة الكويتية، وفروع الشركات الأجنبية التي تعمل في الكويت^(١).

ويرى الباحث أن هذا القانون اتاح الفرصة لما يسمى بالتعيينات الوهمية والبطالة المقنعة التي صدرت من الحكومة إلى القطاع الخاص، الأمر الذي يحتاج إلى مزيد من التشريعات التي تضبط هذه المسألة، كما ويرى أن مثل هذه الضريبة لا تتناسب كل الدول كالأردن مثلاً، لأن فرص العمل في الأردن بالقطاع الخاص أكثر منها بالقطاع الحكومي فليس هناك ما يستدعي تحفيز المواطنين على التوظيف في القطاع الخاص.

المطلب الثالث: الضرائب في التشريعات الاردنية:

الفرع الأول: الضريبة الجمركية:

ينظم الجمارك الأردني رقم ٢٠ لسنة ١٩٩٨م والمكون من ٢٥٣ مادة كل ما يتعلق بضريبة الجمارك والمتعلقة بالبضائع والسلع الداخلة والخارجة من وإلى المملكة. وقد نصت المادة ٩ من القانون رقم ٢٠ لسنة ١٩٩٨م على:

بالرغم مما ورد في أي قانون أو تشريع آخر تخضع البضائع إلى تدخل المملكة للرسوم الجمركية المقررة في الجمركية ، وللرسوم وللضرائب الأخرى المقررة، إلا ما استثنى بموجب أحكام هذا القانون أو بموجب أحكام قانون تشجيع الاستثمار، وأي قانون امتياز أو اتفاقية دولية.

ويعد نص المادة هذا بمثابة تحديد لوعاء الضريبة وهي جميع البضائع التي تدخل حدود المملكة الأردنية ، إلا ما استثنى بنص والاستثناءات كما وردت في نصوص القانون رقم ب لسنة ١٩٩٨م المتعلقة بالاعفاءات بالباب الثامن من الفصل الأول م ١٤٩ وإلى الفصل السادس م ١٥٨.

(١) محمد الدلال، مقال منشور في موقع الإلكتروني المحامي الدلال.

نص المادة ١٤٩ على تعفى من الرسوم الجمركية ومن الرسوم والضرائب الأخرى: فقرة أ- ما يرد باسم جلالة الملك المعظم.

يرى الباحث أن هذه الفقرة ليس لها نظير من قانون الجمارك الكويتي حيث أن مستوردات أمير البلاد والأسرة الحاكمة تعامل معاملة المثل بالنسبة لبقية المواطنين^(١).

ونص الفقرة ج على ما تقرر مجلس الوزراء إعفاءه بناء على تنسيب من الوزير على أن يحدد في تنسيبه الشروط والإجراءات الواجب إتمامها للاستفادة من هذا الإعفاء.

يرى الباحث أن هذه الفقرة ينبغي أن تقيد بقيد وهو شريطة أن يحقق هذا الإعفاء المصلحة العامة، وذلك لقطع الطريق على بعض المتنفذين وأصحاب السلطة وذوي المصالح الخاصة، تمرير إعفائهم من خلالها، إن من غير المعقول أن يقرر مجلس الوزراء إعفاء شخص سواء كان معنوي أو اعتباري من الضريبة الجمركية التي تدفع للخزينة العامة ثم هي في حقيقتها لا تخدم إلا مصلحة خاصة فقط للمستفيد من هذا الإعفاء.

وجاء بالفصل الرابع من ذات القانون بعنوان الأمتعة الشخصية والأثاث المنزلي م ١٥٦، باستثناء السيارات تعفى من الرسوم والضرائب والأمتعة الشخصية والأدوات المنزلية المستعملة، والأثاث المنزلي المستعمل الذي يجلبه الأردنيون للإقامة الدائمة في المملكة، وتحدد كميات وأنواع المواد المعفاة والشروط اللازمة للاستفادة من أحكام هذه المادة بتعليمات تصدرها الدائرة.

(١) ورد نص مشابه في قانون الجمارك السعودي رقم ٤٢٥ لسنة ١٩٥٢م، حيث نصت المادة ٢٢ على: (يعفى وفقا لما نص عليه اللائحة التنفيذية لنظام الجمارك من اجراءات الكشف ومن رسوم الوارد والصادر بأنواعها وكذا العوائد الإضافية ما عدى أجور الجمالة ما يأتي: أ- الأشياء والأمتعة الخاصة بحضرة صاحب الجلالة الملك).

ويرى الباحث أن المشرع الأردني استدرك بهذه الصياغة للمادة في هذا القانون ما ورد بالقانون القديم للجمارك حيث اشترط أن تكون نسبة استهلاك المواد ٣٠% وهو ما يشق على المفتش الجمركي ضبط الموضوع علاوة على الحرج الذي يوقعه وصعوبة تحديد النسبة كونها تقديرية للأثاث المستعمل. كما وجاء بالقانون بالفصل السادس، إعفاءات مختلفة فالمادة ١٥٨ نصت على تعفى من الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم والضرائب المبنية في أدناه الشروط التي يحددها المدير:

ز - جميع المواد التعليمية والطبية والوسائل المساعدة والأدوات والآلات وقطعها ووسائل النقل اللازمة للمدارس ومؤسسات وبرامج المعوقين والمشاريع الإنتاجية الفردية والجماعية التي يملكها المعوقون وبديرونها ووسائل النقل المعدة إعداداً خاصاً لإستعمال الأفراد المعوقين بتوصية من وزارة التنمية الإجتماعية ووفق الشروط التي يتفق عليها بين وزارة التنمية الإجتماعية ودائرة الجمارك.

ويرى الباحث أن هذه الفقرة تمثل يد رحمة من قبل المشرع الأردني على أصحاب الإحتياجات الخاصة وذويهم، وذلك بالمساهمة في التخفيف على هذه الفئة بإعفاء كل ما من شأنه أي يدمجها في المجتمع بشكل طبيعي ويسهل عليها من معدات وآلات ولوزام أخرى.

ونظراً لكون الأردن واحة أمن وأمان بين مناطق مشتعلة بالفتن والحروب الأمر الذي جعلها وجهة للاجئين من الدول المجاورة الفارين من نيران تلك الحروب بالإضافة إلى كونها منطقة لإقامة ملاجئ لهم بإشراف الأمم المتحدة، الأمر الذي يحتم على الدول الغنية من جميع دول العالم والمنظمات الدولية بمد يد العون للحكومة الأردنية ومشاركتها في مثل تلك الظروف وذلك من خلال التبرع بالأموال أو بالمواد الإغاثية من طعام ولباس وغيره من الحاجات الضرورية للاجئين، وإذا كان الأمر كذلك فإن مثل هذا الوضع يطرح تساؤل وهو، هل المواد الإغاثية مشمولة بالإعفاء الضريبي؟

لم يرد إعفاء المواد الإغاثية في قانون الجمارك الأردني رقم ٢٠ لسنة ١٩٩٨م، إلا أن كل من الأردن والكويت وعدد من الدول العربية من أوائل الدول التي وقعت وصادقت على اتفاقية التعاون في مجال تنظيم وتيسير عمليات الإغاثة وكان ذلك في عام ١٩٨٩م وتعديلاتها الصادرة عن مجلس الجامعة العربية على المستوى الوزاري بموجب قراره رقم ٧١٢٢ د.ع (١٣٢) ج ٢ المؤرخ ٢٠٠٢/٩/٩م.

وقد تضمنت المادة السابعة من الإتفاقية على أن تتعهد الدول الأطراف بتقديم كافة المساعدات والتسهيلات لشحن أو عبور مواد الإغاثة المرسله إلى الدول المنكوبة سواء من أراضيها أو غيرها وبصفة خاصة التسهيلات التالية: ١،٢،٣ إعفاء مواد الإغاثة من الرسوم الجمركية وأية رسوم أو ضرائب أخرى مقررة على الواردات أو الصادرات أو بضائع المرور بين الدول الأطراف.

فيما يخص الكويت فقد صدر قانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٦م بالموافقة على الإتفاقية المعدلة للتعاون العربي في مجال تنظيم وتيسير عمليات الإغاثة بتاريخ ٢٠١٦/٣/٦م.

أما فيما يتعلق بالأردن، فيرى الباحث أن إعفاء المواد الإغاثية بشكل عام بلا قيد ولا شرط قد يضر بالأردن، حيث أنها ووفقاً لتحليل نسبة الفقر عام ٢٠٠٨م بلغت نسبة ١٣.٣% وهي نسبة الأفراد الذين يقل انفاقهم عن متوسط خط الفقر العام للمملكة وهو ٨٠٠ دينار^(١). ولاشك أن الإحصائية السابقة تشير إلى نسبة من المواطنين الأردنيين ليسوا بأحسن حالاً من اللاجئين وينبغي أن يكون لهم نصيب من تلك الإغاثات الممنوحة للاجئين لا سيما إذا اشتركوا بنفس ظروفهم من فقر وجوع وبرد، ويتم ذلك إما من خلال إلزام الجهات الإغاثية بالمساهمة بمساعدة الفقراء، أو يتم تحصيل الضريبة الجمركية من المواد الإغاثية على أن تصرف الضرائب المحصلة لصالحهم.

(١) راجع وكالة الأنباء الأردنية، بتر، petra.gov.jo

الفرع الثاني: تحصيل الضريبة وضماناتها:

على السلطة المالية أن تبلغ المكلف بدفع ضريبة معين مقدارها ولا يفرج عن البضاعة مال يسدد المكلف أو يدفع الضريبة، ويلتزم أصحاب البضائع والملتزمون وناقلوا البضائع ووكلاء الإخراج مسئولية أداء الرسوم الجمركية، ويحق للمكلف الاعتراض على قرارات تحصيل الرسوم لدى المحكمة المختصة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ، كما يجوز له التظلم من قرارات التغيريم أمام وزير المالية ولهذا الآخر تثبيت قرار التغيريم أو تعديله أو إلغائه^(١).

ونصت المادة ٢٢٢ من القانون رقم ٢٠ لسنة ١٩٩٨م الفصل السابع فقرة أ على: (تنشأ محكمة بداية تسمى محكمة الجمارك البدائية تؤلف من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي من القضاة العاملين في الجهاز القضائي).

وتختص المحكمة بالنظر في جميع جرائم التهريب والمخالفات التي ترتكب ضد أحكام هذا القانون، والنظر في جميع الخلافات الناجمة عن تطبيق الإتفاقيات التجارية الدولية والإعتراض على قرارات تقدير قيمة الضريبة والإفراج عن البضائع المحجوزة، على أن تتعقد المحكمة من قاض منفرد، وتعقد جلساتها في عمان أو أي مكان تراه داخل المملكة^(٢).

ونصت المادة ٢٢٣ من ذات القانون على: أ- تنشأ محكمة استئناف تسمى محكمة الجمارك الإستئنافية تؤلف من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي من القضاة العاملين في الجهاز القضائي.

(١) أعاد القيسي، مرجع سابق، ص ١٩٦.

(٢) انظر نص المادة ٢٢٢ من قانون الجمارك الأردني رقم ٢٠ لسنة ١٩٩٨م، الفقرات أ، ب، ج، د.

وتختص بالنظر في الطعون التي تقدم على قرارات المحكمة البدائية ومدتها ٣٠ يوم ابتداءً من اليوم التالي لتاريخ الإبلاغ.

وفيما يخص ضمانات تحصيلها من المكلفين، فنجد أن القانون ٢٠ لسنة ١٩٩٨م من قانون الجمارك تصدى لهذه المسألة في الباب الثامن م ٢٣٢، حيث نصت المادة على: (تنفذ قرارات التحصيل والتغريم والأحكام الصادرة في القضايا الجمركية بعد اكتسابها الدرجة القطعية بجميع وسائل التنفيذ على أموال المكلفين المنقولة أو غير المنقولة وفقاً لقانون تحصيل الأموال الأميرية^(١))، وعلى الوزير إلقاء الحجز على ما يكفي من تلك الأموال لتسديد المبالغ المطلوبة.

ونصت المادة ٢٣٣ من القانون رقم ٢٠ لسنة ١٩٩٨م على: (أ- إذا لم يؤد المحكوم عليه الجزاء النقدي المحكوم عليه، يحبس في مقابل كل دينارين أو كسورها يوماً واحداً على ألا تتجاوز مدة الحبس سنة واحدة).

ويرى الباحث أن النصوص السابق ذكرها تعطي ميزة وقوة لدين الضريبة الجمركية كما أن قانون الجمارك الأردني نظم العمل بشكل دقيق ومفصل وقد استوفى جميع ما يتعلق بالضريبة الجمركية بشكل لم يرى مثله في قانون الجمارك الكويتي^(٢).

الفرع الثالث: الضريبة العامة على المبيعات:

تطبق الأردن الضرائب غير المباشرة منذ عام ١٩٢٧م، وتعتبر ضريبة المبيعات الأردنية أحد أهم أنواع الضرائب غير المباشرة وذلك بسبب سهولة تطبيقها لدى مقارنتها من الأنظمة الضريبية الأخرى. وكانت الأردن بداية تطبيق الضريبة على الإنتاج والمكوس، وعلى أثرها تعرضت الأردن لأزمة

(١) انظر قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم ٦ لسنة ١٩٥٢.

(٢) انظر قانون الجمارك الكويتي رقم ١٣ لسنة ١٩٨٠م، وقد احتوى على ٢٨ مادة.

اقتصادية سنة ١٩٨٨م ووجدت الحكومة نفسها أمام مفترق طرق صعب وهو تعديل الوضع الاقتصادي ووضع برنامج تصحيح في نفس العام، وقد اتخذت قرارات تقضي بإصلاح النظام الضريبي ووضع قوانين ضريبية جديدة كان أهمها قانون ضريبة الاستهلاك رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٨م^(١).

تعتبر الضريبة العامة للمبيعات إحدى صور ضرائب الإستهلاك، وهي تتشابه في أوجه وتختلف بأخرى عن ضريبة القيمة المضافة المطبقة في العديد من دول العالم، وقد صدر قانون الضريبة العامة على المبيعات في الأردن رقم ٦ لسنة ١٩٩٤م وذلك كبديل عن قانون ضريبة الإستهلاك رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٨م الملغي، ثم صدر أول تعديل على القانون رقم ٦ لسنة ١٩٩٤م المعدل بقانون رقم ١٥ لسنة ١٩٩٥م، ثم عدل سنة ٢٠٠٩م.

وقد تدرجت الأردن في تطبيق ضريبة المبيعات على مرحلتين، المرحلة الأولى في ١/٦/١٩٩٤م وشملت المستوردين والصناع والخدمات، والمرحلة الثانية كانت في ١/١/٢٠٠١م وشملت بقية المجالات الأخرى.

أولاً: الوعاء الضريبي لضريبة المبيعات:

تفرض ضريبة المبيعات على البضائع أو السلع المصنعة والمنتجة محلياً وعلى السلع المستوردة من خارج المملكة، وكذلك تفرض هذه الضريبة على تقديم الخدمات التي يقوم بها الشخص لقاء بدل هذا العمل سواء كانت محلية أو مستوردة، وبهذا فإن الضريبة العامة على المبيعات تشمل كل بضاعة أو سلعة منتجة محلياً أو مستوردة وكذلك الخدمات^(٢).

(١) انظر، مؤيد عبد الرؤوف البسطامي، ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في

الأردن، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين، ٢٠٠٦، ص ٣٥.

(٢) المادة ٤ من قانون ضريبة المبيعات الأردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤م.

وقد حددت المادة ٦ من القانون رقم ١٦ لسنة ١٩٩٤م فقرة أ: (تفرض بمقتضى هذا القانون ضريبة عامة على استيراد أي سلعة أو خدمة أو بيع أي منهما بنسبة ١٦% من قيمة هذه السلعة أو بدل هذه الخدمة)، أي أن نسبة الضريبة هي ١٦% زيادة على سعر السلعة.

ويرى الباحث أن النسبة هذه ثابتة لم يطرأ عليها خفض ولا رفع من سنة صدور القانون عام ١٩٩٤م، بخلاف معظم الدول التي تطبق ضريبة القيمة المضافة حيث يتم مراجعة النسبة وتعديلها كل فترة وتتغير بتغير الظروف والعوامل الاقتصادية وهو ما يضيف مزيد من المصادقية في العلاقة بين الدولة والمواطنين.

كما أن السلع والخدمات في الأردن تخضع لثلاثة أنواع من النسب الضريبية والخاصة بضريبة المبيعات العامة وهي إما ١٦% وإما بنسبة صفر بالمئة وإما بنسبة ٤% لبعض السلع التي ارتأت الحكومة فرض نسبة خاصة بها كالسلع الأساسية والضرورية، وقد ألحق القانون الأردني لها مفردات وبين أنواع هذه السلع من خلال ملاحق وجداول خاصة يتم تعديلها بشكل دوري حسب ما تقتضيه الحاجة^(١).

ثانياً: الإعفاء من الضريبة العامة للمبيعات:

لا يختلف الإعفاء بالضريبة العامة للمبيعات عن نص الإعفاء في قانون الرسوم الجمركية، فقد

نصت المادة ٢١ من القانون رقم ٦ لسنة ١٩٩٤م، على:

أ- يعفى من الضريبة:

١- مشتريات ومستوردات جلالة الملك من السلع والخدمات.

(١) رفعت عبيدات، ضريبة المبيعات خبرات وحلول، دائرة المطبوعات والنشر، عمان، ط١، ص٣.

٢- السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها محلياً السفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية لإستعمالها الخاص وفقاً لتوصيات وزير الخارجية وشرطة المعاملة بالمثل.

٣- السلع والخدمات التي يستوردها أو يشتريها محلياً أعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي المعتمدين لدى المملكة شريطة أن يكونوا غير أردنيين وغير فخريين وفقاً لتوصيات وزير الخارجية وشريطة المعاملة بالمثل.

٤- السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها محلياً المنظمات الدولية والإقليمية العاملة في المملكة وموظفوها غير الأردنيين الذين يتمتعون بالصفة الدبلوماسية.

ب- يتم تحديد وتنظيم حجم السلع والخدمات المعفاة المنصوص عليها في البنود ٢ و ٣ و ٤ من الفقرة أ من هذه المادة بقرار من الوزير بالإتفاق مع وزير الخارجية.

ويرى الباحث أن الفقرة أ - ١ والمتعلقة بإعفاء مشتريات ومستوردات جلالة الملك من السلع والخدمات ليس لها نص يشابهها في القانون الكويتي، كما أنه من الأجدر إضافة السلع الخاصة بالمعاقين ووسائل دمجهم في المجتمع وشمولهم بالإعفاء من ضريبة المبيعات مما يعتبر تخفيفاً عليهم وعلى ذويهم.

ثالثاً: تحصيل الضريبة وضماناتها:

على المسجل الخاضع لضريبة المبيعات أداء أو يدفع حصيلته الضريبة دورياً للدائرة وفق الإقرار المعد لهذا القانون وحسب مقتضى الحال إذا كانت السلعة (البضاعة) مصنعة محلياً، أما السلع المستوردة فتؤدى الضريبة عنها عند مرحلة الإفراج الجمركي، ولا يجوز الإفراج عن السلع المستوردة مال تسدد الضريبة المستحقة عنها^(١).

ومن ضمانات تحصيل الضريبة ما ورد في المواد ٢٨-٣٢ من القانون رقم ٦ لسنة ١٩٩٤م، حيث ورد فيها الحالات التي تعد تهرباً ضريبياً والغرامات المنصوص عليها وعقوبات المتهرب. وقد نصت المادة ٥٧ من القانون رقم ٦ لسنة ١٩٩٤م على اختصاص محكمة البداية الضريبية في بالنظر في جميع الدعاوى والخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أو حقوقية أو إدارية.

المطلب الرابع: مقترحات ضريبية للمشروع الكويتي:

قبل الشروع في موضوع هذا المطلب، تجدر الإشارة هنا إلى أن أحد أهم العوامل التي ذهب إليها التقليديون من أجل الوصول إلى إنتاجية ضريبية هو مبدأ (التخدير الضريبي)، أو بعبارة أدق جعل الضريبة غير منظورة فالمهم في نظرهم هو نزع ريش الطير دون أن يحس، أو جز صوف الخروف دون أن يصيح، وينظر التقليديون في هذا الصدد إلى الضرائب غير المباشرة التي يختفي

(١) أعاد القيسي، مرجعه سابق، ص ٢٠٢.

ضمن سعر السلع، على أنها أكثر الضرائب ملائمة، لأن المكلف ليس بإمكانه عملياً تحديد المقدار السنوي للضرائب التي يدفعها بصورة دقيقة قد تؤلم قلبه^(١).

ويرى الباحث أن هذا العامل هو أحد أهم العوامل التي يجب أن تراعى من قبل المشرع قدر الإمكان خصوصاً في الكويت ودول الخليج العربي، ذلك أن المواطن في دول الخليج لم يعتد على دفع الضرائب منذ أن فتحت عيناه بخلاف بقية الدول العربية كالأردن مثلاً، وبالتالي يسبب له ذلك شيئاً من السخط والغضب الذي يدفعه إلى التهرب بشتى الوسائل.

كما ويرى الباحث أن مصطلح التخدير الضريبي لا ينطبق على المعنى المقصود من ذلك إذا هي لا تعدو إلا أن تكون ترجمة حرفية لأصلها بالفرنسي (l'anesthesie fiscale) والأولى أن تسمى بمصطلح (دس الضريبة)، ذلك أن التخدير ما هو إلا نتيجة للدس وليس العكس، ونحن نريد السبيل لذلك وليس النتيجة النهائية.

أولاً: ضريبة المغادرة (رسم خروج المسافرين):

ضريبة المغادرة أو رسم الخروج اختلفت المسميات واتحد المعنى، فبعض التشريعات تسميها ضريبة، والبعض الآخر تسميها رسم، وبهذه المناسبة علينا أن نوضح الفرق بين الرسم والضريبة وعلى ضوءها يتحدد المسمى الذي سوف ينحو له الباحث في بحثه.

هناك أوجه شبه واختلاف بين الرسم والضريبة فالرسم يتشابه مع الضريبة في أن كلا منهما مبلغ من النقود يفرض ويجبى جبراً، ولكن الرسم يختلف عن الضريبة في أنه يدفع مقابل حصول

(١) حسن عواضة، ص ٣٨٨-٣٨٩، مرجع سابق.

الأفراد على خدمة تحقق لهم نفعاً خاصاً، بينما يدفع الأفراد الضرائب دون الحصول على مقابل محدد، وإنما يدفعها الأفراد مساهمة منهم في النفقات العامة للدولة^(١).

وتكمن أهمية التفرقة بين الرسم والضريبة من الناحية القانونية ذلك أن معظم دساتير العالم تنص على أنه: لا يجوز إنشاء ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون ولا يجوز تكليف الأهالي بتأدية شيء من الأموال والرسم إلا في حدود القانون.

ويؤخذ من هذا النص أنه لا يجوز تكليف شخص بأداء الضريبة إلا إذا صدر بها قانون، أما الرسوم فيجوز أن تصدر بلائحة أو قرار وزاري بناء على قانون يخول الجهة المختصة إصدارها. حيث تقوم سلطات المنافذ البرية والبحرية والجوية في بعض البلدان بفرض رسوم وتحصيلها على كل مسافر يغادر البلد من خلال المنافذ، وقد تفرضها السلطات بشكل مقطوع مبلغ محدد كما هو في الأردن يدفع المغادر ضريبة مقدارها ١٠ دنانير، أو بشكل تفصيلي باختلاف وجهة سفره وتصنيف درجة تذكرته سياحية، رجال أعمال، أولى ولكل واحد منها سعراً محددًا^(٢).

وقد اعتبرت إدارة الفتوى والتشريع الكويتية في الفتوى رقم ٢ / ٣٣٠٩ سنة ١٩٧٩/٥/١٠ أن رسوم المغادرة ضريبة غير مباشرة ويتوجب لإقرار هذه الضريبة أن يصدر بها قانون عملاً بنص المادة ١٣٤ من الدستور الكويتي^٣ والتي تنص على أنه لا يجوز فرض ضريبة إلا بقانون، وقد أخذت إدارة الفتوى والتشريع بذلك استناداً على أن رسم المغادرة هو في حقيقته ضريبة غير مباشرة تفرضها الدولة

(١) محمود زغلول، الوسيط في المالية العامة، ص ١٩٩.

(٢) قانون رقم ٩٠ تاريخ ١٠/٩/١٩٩١، دول رقم ٩ ملحق بقانون الموازنة ١٩٩٣.

(٣) دستور دولة الكويت الصادر في ١١/١١/١٩٦٢.

على المواطنين وتحصلها لصالح الخزانة العامة إذ أنه ليس مقابل خدمة مناطة مباشرة تقدمها سلطات المطار للراكب المسافر^(١).

ويرى الباحث أنه بالإمكان اعتبار ضريبة المغادرة رسماً وليست ضريبة كما ويمكن إصدار قانون ليقوم الوزير المختص بتنظيمها، ذلك لأن الظروف الأمنية والتطورات اختلفت منذ عام ١٩٧٩م وهو عام قرار إدارة الفتوى والتشريع باعتبارها ضريبة غير مباشرة، بل حتى الظروف الصحية اختلفت وأصبح بين العام والآخر يطل علينا مرض عالمي معدي يتطلب الكشف عنه بالمطار أجهزة حديثة ومتطورة، علاوة على توسع المطارات ونقل الركاب والعناية بالمرافق الخدمية والحفاظ على جودتها وصيانتها تشكل بمجموعها خدمات خاصة تقدم للمغادرين وبالتالي يصدق عليها مسمى الرسم الذي يدفعه الأفراد مقابل حصولهم على تلك الخدمات.

ويرى الباحث أيضاً أنه يترتب على اعتبارها رسماً وليست ضريبة، أنه يمكن تحصيلها من فئة دون الأخرى، كأن يتم استيفاءها من الوافدين فقط دون غيرهم من المواطنين ومواطني دول مجلس التعاون الخليجي، وذلك قياساً على رسوم الإقامة والعلاج، هذا وقد ذهب البعض بضرورة المساواة بين المواطنين والأجانب في الضرائب، استناداً إلى النص الدستوري^٢ م ٢٩: (الناس سواسية في الكرامة الإنسانية وهم متساوون لدى القانون في الحقوق والواجبات)^(٣)، ولكن الباحث اعتبرها من قبيل الرسوم وليست الضرائب كما وسبق بيانه. وبالإمكان كذلك فرض الرسم على الجميع بدون استثناء بين

(١) المزيني، ص ٣٠٤، مرجع سابق.

(٢) دستور دولة الكويت الصادر في ١١/١١/١٩٦٢.

(٣) نورة الصلال، العدالة الضريبية في الاقتصاد والتشريع الضريبي، ص ٥١، رسالة ماجستير، جامعة الكويت، ٢٠١١.

المواطنين أو المقيمين على أن يعفى المغادرون إلى أي من الدول الخليجية من الرسم، وتكون للمسافر للدول العربية بمبلغ معين، وللدول غيرها بآخر وهكذا بالتدرج.

ولو فرضنا أن رسم المغادرة هو ضريبة ولي رسماً، هل يجوز أن تفرض على الأجانب دون المواطنين، وهل يتعارض ذلك مع مبدأ المساواة والعدالة الضريبية؟

بداية إن مبدأ المساواة في الكويت يجد مصدره في المادتين ٧ و ٢٩ من الدستور الكويتي^١ إذ تنص المادة ٧ على: (العدل والحرية والمساواة دعائم المجتمع).

والمادة ٢٩: (الناس سواسية في الكرامة الإنسانية وهم متساوون لدى القانون في الحقوق والواجبات العامة).

وبالتالي فإن مبدأ المساواة في الضريبة مستمد من مبدأ المساواة أمام القانون أو مساواة المواطنين لدى القانون، ولكن هذا المبدأ ليس على إطلاقه بل ترد عليه استثناءات، استثناءات على مبدأ المساواة أمام الضريبة على غرار المبادئ الدستورية الأخرى، فيمكن للمشرع أن يقرر توحيد المعاملة لأصحاب المراكز المختلفة كما يمكن له أن يقرر التمييز في معاملة أصحاب المراكز المختلفة لإعتبارات تقتضيها المصلحة العامة. وإذا كان مبدأ المساواة أمام الضريبة يوجب على المشرع معاملة أصحاب المراكز المتماثلة معاملة متماثلة فإنه يجوز للمشرع أن يعامل أصحاب المراكز المختلفة معاملة مختلفة وهذا لا يمثل استثناء بل الإستثناء الحقيقي هو معاملتهم معاملة متماثلة^(٢).

ومن ذلك ما ذهب له قضاء المجلس الدستوري في فرنسا حكم ١٢/٧/١٩٧٩م، عرض على

المجلس القانون الخاص بمنشأة الطرق والكباري، حيث قرر بأن الإتاوة المقررة لعبور الجسور يمكن أن

(١) دستور دولة الكويت الصادر في ١١/١١/١٩٦٢.

(٢) محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ١٤٥

تختلف وفقا لتنوع المراكز الخاصة للمستفيدين، وبوجه خاص فإنه يمكن التمييز لصالح المستفيدين الذين يقيمون أو يعملون في محافظة charente- Maritime وقد أشارت المادة ١ من إعلان حقوق الإنسان للأفراد الذين ليسوا من مواطني الدولة التي يعيشون فيها إلى (لا يفسر أي حكم من أحكام هذا الإعلان على أنه يقيد حق أي دولة في إصدار قوانين وأنظمة تتعلق بدخول الأجانب وأحكام وشروط إقامتهم أو في وضع فروق بين الرعايا والأجانب، بيد أن هذه القوانين والأنظمة يجب ألا تكون غير متفقة مع الإلتزامات القانونية الدولية لتلك الدولة بما في ذلك الإلتزامات في مجال حقوق الإنسان).

وأشارت مقدمة حقوق غير المواطنين في مفوضية الأمم المتحدة إلى: (ولا يمكن أن يميز استثنائيا، كالشأن في التمييز بين المواطن وغير المواطن على سبيل المثال إلا إذا كان ذلك يخدم هدفا مشروعاً تتوخاه الدولة وكان متناسبا مع تحقيق ذلك الهدف)^(١).

(١) دافيد فايسبرو، تقرير لجنة تعزيز وحماية حقوق الإنسان، ٢٠٠٣، منشور على النت باللغة العربية.

ثانياً: الضرائب الجمركية:

تعتبر الضريبة الجمركية من أقدم الضرائب المطبقة في دول العالم إذا تستمد مرجعيتها منذ العصور الأولى، وكذلك بالنسبة للدول الإسلامية حيث كانت تسمى بمسميات أخرى كالعشور والمكوس.

وقد أجمع الفقهاء على تعريف الرسوم الجمركية بأنها ضريبة تفرضها الدولة بمالها من حق السيادة على البضائع المستوردة أو المصدرة^(١).

تسميها بعض التشريعات بالضريبة الجمركية والبعض الآخر يسميها بالرسوم الجمركية، ويرى الباحث أنه وفقاً لمرسوم قانون الجمارك الكويتي رقم ١٣ لسنة ١٩٨٠م، فإنه يستدل من نصوص القانون أن المشرع الكويتي أقر بأنها ضريبة جمركية، فنجد المادة ٢ من قانون الجمارك نصت على: (تخضع للضريبة الجمركية والرسوم الأخرى بموجب أحكام هذا القانون جميع البضائع والمواد التي تدخل إقليم دولة الكويت إلا ما استثنى منها بنص خاص بمرسوم).

ويرى الباحث أن الضريبة الجمركية هي من أفضل الضرائب التي تحقق المبدأ الذي أورده في بحثه وهو دس الضريبة، بخلاف ضريبة القيمة المضافة، ذلك أنها تحصل من التاجر بالميناء والتاجر يحمل سعرها للمواطن دون شعور ولا تفصيل للمواطن، فتكون متوارية عن علم المكلف ونظره وبالتالي ستخفف من حدة الحساسية بين المواطن والضريبة.

(١) محمد رياض عطية، موجز المالية العامة والتشريع الضريبي، ص ٧٥.

الخاتمة

تناول الباحث رسالته الموسومة بـ(النظام القانوني للضرائب في الكويت والأردن) من خلال فصلين، اشتمل الفصل الأول على ثلاث مباحث وانطوى تحت كل مبحث ثلاث مطالب، احتوى المبحث الأول على مفهوم الضريبة ونشأة الضريبة وتاريخها والأساس القانوني للضريبة، واحتوى المبحث الثاني على المبادئ الأساسية لضريبة وتميز الضريبة عن غيرها من الإيرادات وأهداف الضريبة، أما المبحث الثالث فقد تضمن على التنظيم الفني للضريبة من حيث وعاء الضريبة والتسوية الفنية للضريبة والمشكلات الضريبية.

أما الفصل الثاني فقد اشتمل كذلك على ثلاث مباحث انطوى تحت كل مبحث ثلاث مطالب، احتوى المبحث الأول على العدالة الضريبية مفهومها، ووسائل تحقيقها، وعلاقتها بالحد الأدنى للمعيشة، واحتوى المبحث الثاني على آلية التشريع الضريبي والقاعدة الضريبية والضمانات الضريبية، أما المبحث الثالث فقد تضمن على أنواع الضرائب بشكل عام ونوعين من الضرائب المطبقة في الكويت، ونوعين من الضرائب المطبقة في الأردن. وقد خرجت الدراسة بالنتائج والتوصيات التالية:

النتائج

١. اعتماد الأردن على الضريبة التي تجبى من المواطنين بشكل أكبر من الضرائب التي تجبى في دول الكويت إذ أن الضرائب الكويت مقتصرة على الشركات دون المواطنين والمؤسسات الفردية.
٢. تشابه الضريبة مع غيرها من إيرادات الدولة كالرسم والتمن الأمر الذي يؤدي إلى الخلط بينهم أحيانا في ظل تعدد المعايير التي تميز بينهما.
٣. تعدد الأسباب المؤدية إلى التهرب الضريبي كالتقص بالتشريع والثغرات القانونية وأضاف الباحث لها الموقف الشرعي من الضرائب كأحد أسباب التهرب الضريبي.
٤. المساواة في الضريبة تكون في فرض الضرائب وكذلك تشمل الإعفاءات منها أيضا لا كما قصرها العض على فرض الضرائب ولا تشمل الإعفاء منها.
٥. اختلاف القاعدة القانونية للضريبة عن القواعد القانونية الأخرى من حيث خضوعها لمبدأ عدم رجعية القانون الضريبي.
٦. تنوع الضرائب والرسوم في الأردن حيث يصل عددها لأكثر من ٣٥٠ نوع مقابل قلتها في دولة الكويت حيث كما وسبق أن بينا بأن الضرائب مقتصرة على الشركات دون الأفراد.
٧. أهمية فرض ضريبة بيئية على الأنشطة الضارة في البيئة وذلك لأن الحماية البيئية لا تكتمل إلا بشقين شق التشريع الجنائي وشق التشريع الضريبي، لأنها محل اجماع بين الحكومة والشعب بضرورة حمايتها.

التوصيات

- ١- دعوة المشرع الكويتي لضرورة عمل اصلاحات ضريبية موسعة كبديل عن الإعتماد الكلي على المورد الطبيعي (النفط) في ظل تراجع أسعار النفط العالمية وسعي الدول العظمى لإيجاد مصادر بديلة للطاقة.
- ٢- حث المشرع الأردني على مراعاة الحد الأدنى للمعيشة ورفع سقفه وذلك مراعاة للمقدرة التمويلية للمواطنين.
- ٣- توجيه المشرع الكويتي لضرورة فرض ضريبة على الأنشطة المسببة أو التي لها آثار سلبية على البيئة وذلك لتوفير الحماية اللازمة للبيئة والتي هي محل اجماع بين الحكومة والمواطنين لكون الضرر راجع على الجميع.
- ٤- حث المشرع الكويتي على الأخذ بما أخذ به المشرع الأردني فيما يخص الضريبة العقارية من خلال إعفاء مالك العقار الأول منها.
- ٥- دعوة المشرع الكويتي إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الكماليات والمستهلكات الضارة كالدخان، وذلك بهدف الحد من استهلاكها لما لها من أضرار على المجتمع.
- ٦- توجيه المشرع الأردني للتأسي بالمشرع الكويتي بال

المراجع

أولاً: الكتب:

١. ابن عابدين. (١٩٧٩). حاشية رد المختار على الدر المختار، دار الفكر، بيروت.
٢. ابن عاشور، محمد الطاهر، أليس الصبح بقریب، دار الملتقى، سوريا، ط١.
٣. ابن منظور، معجم لسان العرب المحيط، م ج ٢، دار لسان العرب، بيروت.
٤. أبو العلا، يسري وآخرون، مذكرات المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة بنها، كلية الحقوق، القاهرة.
٥. الإمام الذهبي. (٢٠٠٣). الكبائر، مكتبة الفرقان، الشارقة ط٢.
٦. أوغريه، جورج. (٢٠٠٢). الضريبة على القيمة المضافة، ترجمة كامل مجيد سعادة، دار مجد، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، ط١.
٧. بدوي، محمد؛ النشار، محمد. (١٩٧٩). أصول التشريع الضريبي المصري، ط١، دار المعارف، الاسكندرية.
٨. بركات، عبد الكريم؛ دراز، حامد. (١٩٧١). علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية.
٩. بلاتر، إيمون. (٢٠١٤). كتاب آدم سميث مقدمة موجزة، ترجمة علي الحارس، مؤسسة هنداوي للتعليم والثقافة، ط١.
١٠. بيكوفيتش، علي عزت. (١٩٩٤). الإسلام بين الشرق والغرب، ترجمة محمد يوسف عدس، مؤسسة العلم الحديث، بيروت، ط١.
١١. الجعفري، هاشم. (١٩٦٧). مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، ط٢، مطبعة سلمان، بغداد.

١٢. الحاج، طارق. (٢٠٠٨). **المالية العامة**، دار الصفاء، عمان.
١٣. حجازي، المرسي السيد. (٢٠٠٤). **النظم والقضايا الضريبية المعاصرة**، دار إليكس لتكنولوجيا المعلومات.
١٤. حسين، مجيد خليل؛ ابراهيم، عبد الغفور. (٢٠٠٨). **مبادئ علم الاقتصاد**، دار زهران، عمان.
١٥. حشيش، عادل أحمد. (١٩٩٢). **أساسيات المالية العامة**، دار النهضة، بيروت.
١٦. الحطيب، خالد شحادة؛ شامية، أحمد زهير. (٢٠١٢). **أسس المالية العامة**، دائر وائل للنشر، الأردن.
١٧. الحمود، ابراهيم؛ زغلول، سعد، **الوسيط في المالية العامة**.
١٨. الحنبلي، الشيخ مرعي بن يوسف. (٢٠٠٣). **دليل الطالب لنيل المطالب في الفقه الحنبلي**، مكتبة المنار الإسلامية، الكويت، ط٢.
١٩. الدخيل، أحمد خلف. (٢٠١٢). **تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي**، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، ط١.
٢٠. الدقر، رشيد. (١٩٦٢). **المالية العامة وتشريعات الضرائب**، مطبعة جامعة دمشق.
٢١. دويدار، محمد. (١٩٩٣). **مبادئ الإقتصاد السياسي**، مطبعة التوني، الاسكندرية.
٢٢. الذنبيات، محمد جمال. (٢٠٠٣). **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط١.
٢٣. الراشد، وائل. (٢٠٠٠). **المدخل إلى الضرائب والزكاة في الكويت**، مجلس النشر العلمي، الكويت.
٢٤. الزبيدي، عبد الباسط علي. (٢٠١٣). **السياسة الضريبية في ظل العولمة**، دار الجامعة، القاهرة.

٢٥. الزبيدي، عبد الباسط. (٢٠١٥). **العدالة الضريبية**، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، ط ١.
٢٦. الساعدي، ذو الفقار. (٢٠١٥). **علي الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها**، منشورات دار الحلبي الحقوقية، بيروت، ط ١.
٢٧. السجستاني، أبي داود سليمان، سنن أبي داود، دار السلام للنشر والتوزيع، الرياض.
٢٨. شبير، محمد. (١٩٨٦). **أحكام الخراج في الفقه الإسلامي**، دار الأرقم، الكويت، ط ١.
٢٩. الشمري، طعمة صغفك. (١٩٩٦). **قانون ضريبة الدخل الكويتي رقم ١٩٥٥/٣**، مجلة الحقوق، جامعة الكويت.
٣٠. شمس الدين، عبد الأمير. (١٩٨٧). **الضرائب وأسسها العلمية وتطبيقاتها العملية**، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر.
٣١. الشوابكة، سالم. (٢٠١٥). **المالية العامة**، دار الثقافة، عمان، ط ١.
٣٢. الشيخ، رياض. (١٩٦٦). **المالية العامة في الرأس مالية والإشترائية**، دراسة في الإقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، القاهرة.
٣٣. صادق، عبد الكريم، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، بيروت.
٣٤. صدقي، عاطف. (٢٠٠٠). **مبادئ المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة.
٣٥. الصكبان، عبدالعال. (١٩٧٦). **مقدمة في علم المالية العامة**، ج ١، ط ٢، دار الكتب، بغداد.
٣٦. طاقه، محمد؛ العزاوي، هدى. (٢٠١٠). **اقتصاديات المالية العامة**، دار المسيرة للنشر، الأردن، ط ٢.
٣٧. عبد الله، عبد الحفيظ. (٢٠٠٠). **المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة.
٣٨. عبيدات، رفعت، **ضريبة المبيعات خبرات وحلول**، دائرة المطبوعات والنشر، عمان، ط ١.

٣٩. عثمان، سعيد عبد العزيز. (٢٠٠٨). **المالية العامة**، الدار الجامعية، بيروت.
٤٠. العطوي، فوزي. (٢٠٠٣). **المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت.
٤١. علوان، عبد الله. (٢٠٠٧). **التكافل الاجتماعي في الإسلام**، دار السلام، السعودية.
٤٢. علي، حسن محمد. (١٩٤٦). **قانون ضريبة الدخل**، مطبعة المعارف، بغداد.
٤٣. العلي، عادل فليح. (٢٠١١). **المالية العامة والقانون المالي والضريبي**، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط٢.

٤٤. علي، محمد كرد. (١٩٨٣). **خطط الشام (١-٦)**، مؤسسة الأعلمي، بيروت، ط٣.
٤٥. عليش، شرح منح الجليل على مختصر خليل، مكتبة النجاح، ليبيا.
٤٦. العناني، حمدي أحمد. (١٩٨٥). **اقتصاديات المالية العامة في ظل المشروعات الخاصة**.
٤٧. عواضة، حسين؛ قطيش، عبد الرؤوف. (٢٠١٣). **المالية العامة**، دار الحلبي، بيروت، ط١.
٤٨. العورة، ابراهيم. (١٩٣٦). **تاريخ ولاية سليمان باشا العادل**، نشر وتعليق قسطنطين الباشا، صيدا.

٤٩. فرهود، محمد سعيد. (١٩٩٢). **علم المالية العامة**، معهد الإدارة العامة، الرياض.
٥٠. فوزي، عبد المنعم، **المالية العامة والسياسة المالية**، دار النهضة، بيروت، بلا تاريخ.
٥١. القيسي، أعاد. (٢٠١٥). **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة، عمان، ط٦.
٥٢. الكاساني. (١٩٧٢). **بدائع الصنائع**، مطبعة الإمام، القاهرة.
٥٣. كشاكش، كريم يوسف. (١٩٨٧). **الحريات العامة في الأنظمة السياسية المعاصرة**، منشأة المعارف، مصر.

٥٤. مبارك، سعيد عبد الكريم. (١٩٨٢). **أصول القانون**، دار الكتب، جامعة الموصل، ط١.

٥٥. المتيب، أبو اليزيد علي. (١٩٧٥). الضرائب غير المباشرة، مؤسسة شباب الإسكندرية، مصر.

٥٦. محجوب، رفعت. (١٩٦٩). المالية العامة.

٥٧. المزيني، أحمد. (١٩٨٤). الزكاة والضرائب في الكويت، ذات السلاسل، الكويت، ط ١.

٥٨. النجار، عبد الهادي. (٢٠٠١). اقتصاديات النشاط الحكومي، ط ٣، دار الأصدقاء، القاهرة.

٥٩. نصر الله، عباس، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ط ١.

٦٠. نعوش، صباح. (١٩٨٧). الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، الدار البيضاء، ط ١.

٦١. النيسابوري، مسلم بن الحجاج، صحيح مسلم، دار السلام للنشر والتوزيع، الرياض.

٦٢. يسري العصار، الاعتبارات العملية في القضاء الدستوري، دار النهضة، القاهرة.

٦٣. عبد الطيف محمد، (١٩٩٨)، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، جامعة الكويت.

ثانياً: البحوث والمنشورات:

١. محمد، ضاحي، الإدارة المركزية للمعلومات والتوثيق، وزارة المالية، مصر.
٢. العكام، محمد خير، التنسيق الضريبي بين الدول العربية، موقع الموسوعة العربية، الموسوعة القانونية المتخصصة.
٣. لطفي، عبد المنعم. (٢٠١٦). ورقة عمل عن الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، منشور على النت.
٤. حربي، رسول راضي. (١٩٩٩). منطقة التجارة العربية الحرة والإمكانات الذاتية وتحديات العولمة، بحث مقدم إلى ندوة العولمة والمستقبل العربي، بيت الحكمة.
٥. حبيقة، لويس. (٢٠٠٠). ضريبة القيمة المضافة: ماذا تضيف؟، مجلة المقاول، العدد ٦٠، لبنان.
٦. أيلت، جورج؛ جراد، وميشيل. (١٩٧٦). ضريبة القيمة المضافة في الدول النامية، مجلة المالية، لبنان، العدد ٤، السنة الثانية.
٧. سلامة، رمزي. (٢٠١٠). قضية البطالة وسوق العمل، بحث منشور في موقع مجلس الأمة الكويتي ٢٠١٠.
٨. أبو الشعر، هند. (٢٠٠٢). سجلات الضرائب مصدراً تاريخياً قراءة في تطور قسبة ارد، مجلة المنارة، المجلد، العدد ٢.
٩. فايسبرو، دافيد. (٢٠٠٣). تقرير لجنة تعزيز وحماية حقوق الإنسان، منشور على النت باللغة العربية.

١٠. مذكرات عودة القسوس، مركز الوثائق والمخطوطات، الجامعة الأردنية.
١١. حبش، محمد، **التهرب الضريبي**، بحث منشور على النت.
١٢. القرضاوي، يوسف، **شبهات المانعين لفرض الضرائب**، موقعه الإلكتروني.
١٣. عبد العزيز، سمير، **الثروة-الدخل-الإنفاق مدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية**، كلية الإدارة، **مجلة المعهد القومي**، القاهرة.
١٤. الطوالبة، علي حسن، **حق المساواة في الشريعة الإسلامية والمواثيق الدولية**، مركز الإعلام الأمني، البحرين.
١٥. علي، عبد الباسط، **السماحات في التشريع الضريبي العراقي**، **مجلة الرافدين**، العدد ١٤
١٦. محمد، نعم؛ جاسم، عبد الباسط. (٢٠٠٧). **مشروعية الضريبة دراسة مقارنة**، **مجلة جامعة تكريت**، بغداد.
١٧. العمري، محمد. (٢٠١٤). **المال السياسي**، منشور على النت.
١٨. هرموش، ابراهيم. (٢٠١٣). **القيود الدستورية الموضوعية على الخصخصة**، **مجلة جامعة دمشق**، عدد ٢.
١٩. بن سعيد، منال صالح، **موجز المبادئ الأساسية للضريبة**، بحث منشور على الانترنت، موقع جامعة الملك سعود، السعودية.
٢٠. بن سنوسي، ليلي، مسعودة، جديد. (٢٠١١). **الضرائب وآثارها على التنمية الاقتصادية**، الجزائر، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

ثالثاً: الرسائل

١. البسطامي، مؤيد عبد الرؤوف. (٢٠٠٦). ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين.
٢. بوعركي، حسين جمعة. (٢٠٠٧). الزكاة والشريعة والدستور الكويتي، رسالة ماجستير، جامعة الكويت، كلية الحقوق.
٣. حنبلي، حمود. (١٩٩٣). المساواة في تولي الوظائف العامة، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر.
٤. خريس، ابراهيم محمد. (١٩٩١). الضرائب في النظام المالي الإسلامي، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن.
٥. الخماش، لنا. (٢٠٠٧). البنوك الإسلامية بين التشريع الضريبي والزكاة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين.
٦. الدحلة، سمر. (٢٠٠٤). النظم المالية بين الفكر المالي المعاصر والفكر الإسلامي، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس فلسطين.
٧. الزبيدي، ابراهيم حميد. (٢٠٠٧). الفراغ التشريعي في أحكام الضرائب المباشرة في العراق، رسالة دكتوراه، كلية القانون، بغداد.
٨. سليم، إياد. (٢٠٠٥). أثر الإعفاءات الضريبية على حجم الأسرة في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس.
٩. الشهابي، عصام عبد القادر. (٢٠٠٥). ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر.
١٠. الصافي، عبد الرؤوف. (١٩٧٥). ضريبة الدمغة في القانون المقارن، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة.

١١. الصلال، نورة. (٢٠١١). العدالة الضريبية في الإقتصاد والتشريع والتطبيق، رسالة ماجستير، جامعة الكويت.
١٢. عبد القادر، عمار ممدوح. (٢٠٠٩). تفعيل الدور التمويلي للضريبة من خلال العدالة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد.
١٣. غيلان، عثمان سلمان. (٢٠٠٣). مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهريين، بغداد.
١٤. قالية، عبد القادر. (٢٠١٣). المساواة بين القوانين الوضعية والشريعة الإسلامية، رسالة ماجستير، جامعة الحاج، الجزائر.
١٥. مراد، زايد. (٢٠٠٦). دور الجمارك في ظل اقتصاد السوق، رسالة دكتوراه، جامعة يوسف بن خده، الجزائر.
١٦. موسى، رحيم حسين. (٢٠٠٦). العدالة الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة صدام، العراق.
١٧. موسى، عمرو. (٢٠٠٦). ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين.
١٨. مياله، مؤيد جميل. (٢٠٠٦). علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس.
١٩. نابتي، رحمة. (٢٠١٤). النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر الإسلامي، رسالة ماجستير، جامعة قسطنطينية، الجزائر.

مقالات:

محمد، الدلال، مقال منشور في موقع الإللكتروني المحامي الدلال.

التشريعات:

١. الدستور الكويتي، ١٩٦٢.
٢. الدستور الأردني ١٩٥٢.
٣. نظام رسوم المحاكم الشرعية الأردنية رقم ٥٥ لسنة ١٩٨٣.
٤. قانون التسجيل العقاري الكويتي رقم ٥ لسنة ١٩٥٩م.
٥. قانون رسوم تسجيل الأراضي الأردني رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٨م وتعديله رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠٦م.
٦. قانون الزكاة الكويتي رقم ٦ لسنة ٢٠٠٦م. ولائحته النظرية رقم ٤٦ لسنة ٢٠٠٦.
٧. قانون الجمارك الأردني رقم ٢٠ لسنة ١٩٩٨م.
٨. اتفاقية التعاون في مجال تنظيم وتيسير عمليات الإغاثة بين الدول العربية ١٩٨٩م وتعديلها ٢٠٠٢م.
٩. قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردنية رقم ٦ لسنة ١٩٩٤م وتعديلاته، ٦ لسنة ١٩٩٤م، ١٥ لسنة ١٩٩٥، ٢٠٠٩م.
١٠. قانون الجمارك الكويتي رقم ١٣ لسنة ١٩٨٠م.
١١. قانون الجمارك السعودي رقم ٤٢٥ لسنة ١٩٥٢م.

Tax Legal System in Kuwait and Jordan (Acomparative study)

Prepared by Al- Jfeiri, Ali Huassan AlMulla
Supervisor Prof. Dr. Mohammed W. Al-Abbadi

Abstract

This comparative dissertation showed the basic connotations of tax, in general and addressed tax concept, its origin, history from the early ages to the Islamic sharia, and then its current status in Kuwait and Jordan, its legal basis, as well as tax basic principles mentioned by adam smith and differentiating tax from other state revenues. The study also addressed tax technical structure in terms of tax technical settlement and tax related problems, the study also addressed one of the most important tax avoidance reasons which is the position of some Islamic Sharia Scientists regarding tax illegality in general, the study also mentioned fatica tax act for American tax and its reflections on Jordan and Kuwait.

Subjects related subjects in terms of importance such as tax equity, concept, and methods for achieving them and its relationship with minimum living standards, were selected, since people of this category are the most affected by any tax law than others, after this tax legislation mechanism was addressed, as well as the difference between tax base and legal basic, in addition to tax guarantees that provide protection for citizens and government alike. Finally researcher provides a list of tax types in detail, and selected two types of taxes applied in both Jordan and Kuwait.

The study suggested some recommendations including inviting Kuwaiti legislator to make extended tax reforms as an alternative for oil source as well as the agreement between law and Islamic shari a specialists regarding any new taxes.