المجلة الأردنية في القانون والعلوم السياسية

اسم المقال: مدى تحقق العدالة الدستورية في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014
اسم الكاتب: د. عبدالرؤوف احمد الكساسبة
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/8061
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 09:42 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع المجلة الأردنية في القانون والعلوم السياسية جامعة مؤتة ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مدى تحقق العدالة الدستورية في قانـــون ضريبة الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤

د. عبدالرؤوف احمد الكساسبة *

تاريخ تقديم البحث: ٢٠١٨/٣/٢١م. تاريخ القبول: ٢٠١٨/٩/١٦م.

ملخص

حرصت الدساتير –باختلافها–على تحري المساواة في المعاملة الضريبية كأحد أهم أوجه العدالة الاجتماعية في فرض الأعباء الضريبية حتى بلغت من القداسة ما أدى لاستقرارها كأحد المبادئ الدستورية التي تفوق التشريع العادي مرتبة.

ورغم ذلك فقد خالف المشرع الضريبي العدالة الاجتماعية التي حرصت عليها الدساتير؛ بإيراد نصوص تباين في العبء الضريبي بين مكلفين تماثلت مراكزهم القانونية إزاء الأعباء العامة، مثل التباين بين شركات التضامن والشركات المساهمة وأيضاً التباين بين المكلفين في كيفية منح الإعفاءات الشخصية، إضافة إلى ما نص عليه المشرع من قيد على حق التقاضي.

حيث تناولت الدراسة غياب العدالة الدستورية في المعاملة الضريبية للأشخاص الطبيعية والمعنوية مخصصين مبحثا لكل منهما.

وخلصت الدراسة إلى توصيات تهدف إلى معالجة الخلل التشريعي من خلال معالجة النصوص التي تخالف قواعد المساواة والعدالة. إضافة إلى التوصية بإلغاء النص الذي يعمد إلى فرض قيد على حق التقاضي كأهم أعمدة العدالة القانونية.

الكلمات الدالة: العدالة الدستورية، العبء الضريبي، العدالة الضريبية.

* كلية الحقوق، جامعة مؤتة.

حقوق النشر محفوظة لجامعة مؤتة، الكرك، الأردن.

Absence of Constitutional and Social Justice in the Jordanian Income Tax Law No. 34 of 2014.

Dr A. A. Kasasbeh

Abstract

Taxation laws, in general, aim for fair and equal treatment for all tax payers, as a mean of achieving social and harmonic justice within society. This allows for achieving revenue for the treasury as well as being a pillar of social justice too.

In contrast the Jordan taxation law No. 34 of 2014 seems to deviate from the above fundamental argument. This shows clearly in the variation of taxation required of general partnership and limited companies. Also it was left to interpretations of the collecting tax officers of the amount of tax concessions they can award to individuals as well as the right of litigation within the law which is clearly bias to one group over another.

This study looks at lack of fairness within the above law and its effect on corporations or individuals, this study dealt with each case separately.

In conclusion, this study recommends that the legislative loopholes within the law to be rectified by amending all the the law's articles that contradict the fairness and justice principles. Also this study recommends taking the article within the law that require certain conditions to allow for right of litigation out.

Keywords: Constitutional Justice, Tax Burden, Tax Justice

مقدمة:

تعتمد المنظومة الاقتصادية وما يترتب عليه من منظومة متماسكة على نظام ضريبي فعال يرسخ العدالة الاجتماعية الضريبية بأبهى صورها من خلال تحري العدالة بين الإدارة والمكلفين من جانب من حيث تحصيل الإدارة للضرائب المستحقة وعدم تحميل الأفراد أعباء غير مستحقة عليها، وبين المكلفين أنفسهم من جانب آخر في حجم الأعباء الملقاة على عاتقهم، وخضوعهم لذات الأحكام القانونية في حال تماثلت مراكزهم الضريبية من حيث المصدر والفترة الضريبية

ويعتبر مبدأ المساواة أمام الضريبة من أهم المبادئ الدستورية التي يعتبر الخروج عليها بمثابة خروج على أحكام الدستور لما تتمتع به من مرتبة تفوق التشريع العادي.

ويجد هذا المبدأ مصدره من خلال النص عليه في العديد من النصوص والمواثيق، حيث جاء في المادة (٦) من الإعلان الفرنسي لحقوق الإنسان الصادر سنة ١٧٨٩ "يجب أن يكون القانون واحدا للجميع في حالتي الحماية والعقاب".

وجاء في المادة (١٣) من ذات الإعلان في مجال الأعباء الضريبية: "في سبيل الإنفاق على القوة العامة وتامين مصاريف الإدارة لا بد من فرض ضريبة مشتركة يتم توزيعها بين المواطنين بالتساوي تبعا لإمكاناتهم".

وكرس ذلك الدستور الأردني في المادة (١/٦) حيث جاء فيها: الأردنيون أمام القانون سواء ولا تمييز بينهم في الحقوق والواجبات وإن اختلفوا في العرق، أو اللغة، أو الدين، وكذلك المادة (١١١) حيث جاء فيها: "...على الحكومة الأخذ بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية...".

ويقوم توازن هذه العلاقة –لتحري هذه العدالة– من خلال أحكام تشريعية سليمة تحقق الرضا لدى المكلفين بالعبء الضريبي وفق قانون كفؤ يرتكز إلى قواعد دستورية سلمية ترسخ الإحساس لدى الأفراد بواجبهم تجاه وطنهم متخلين عن النظرة العدائية تجاه هذه الأعباء التي تعتبر الممول الرئيس للدولة والداعم الأشد لاحتياجاتها.

فالإدارة الضريبية الناجحة إذا التقت مع نصوص كفؤة يمكن هنا أن نرسخ الوعي المنشود من خلال وضع الأعباء على متحمليها في ظل قدرة أصحاب رؤوس الأموال الكبيرة من التهرب وخضوع صغار الفئات الخاضعة للقانون لأحكام صارمة تدفعهم للتخلي عن أنشطتهم التجارية ومما يتبع ذلك من انعكاس اقتصادي وانعكاس على أصحاب الطبقة الوسطى.

ورغم أهمية هذه المعادلة إلا أن العديد من نصوص قانون ضريبة الدخل الحالي رقم: (٣٤) لسنة ٢٠١٤ شهدت مفارقات ضريبية فهي إضافة إلى خروجها عن أهم القواعد الضريبة؛ –إلا وهي

قاعدة العدالة– بل امتدت إلى مخالفة الدستور مخالفة صريحة أو وقوعاً في شبهة دستورية أحياناً كان يمكن للمشرع تجاوزها.

وسنعالج في هذا البحث بعض من أوجه المخالفات الدستورية التي وردت في قانون ضريبة الدخل الحالي وأثرها على العدالة الاجتماعية الضريبية مقترحين معالجتها.

أهمية الدراسة:

تقتصر أهمية الدراسة على النصوص القانونية التي وردت في قانون ضريبة الدخل الحالي للبحث في مدى تحقق العدالة الدستورية في هذا القانون التي تتمثل بأوجه العدالة الاجتماعية مقارنة عند المقتضى بالقوانين السابقة.

منهج الدراسة:

نظراً لكون الدراسة تقتصر على قانون حديث أورد نصوص قانونية جديدة تغاير نصوص قانونية سابقة نراها أكثر عدالةٍ؛ فإن منهج الدراسة سيكون تحليلياً نقدياً مقارناً، بين هذه النصوص متضمناً الشرح الوافي للنصوص التي نرى فيها خللاً دستورياً مستعينين ببعض الأحكام الصادرة عن المحكمة الدستورية المصرية خاصة أن المحكمة الدستورية الأردنية لم تتطرق كثيراً إلى هذه المواضيع حتى كتابة هذا البحث عاملين على مقارنة هذه النصوص في النصوص الواردة في القوانين السابقة عند المقتضى.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة البحث في بيان أوجه عدم العدالة الضريبة المتمثلة بتحقيق العدالة الاجتماعية من خلال مناقشة عدد من المخالفات الدستورية التي وردت في قانون ضريبة الدخل المالي مبينين عوارها ومقدمين بعض الاقتراحات لتجنب خللها وكيفية علاجها.

مبرزين مدى تحقق العدالة الدستورية من حيث الأعباء الضريبية بين المكلفين وهل تراعى العدالة الاجتماعية وهل توافق هذه النصوص أحكام الدستور الأردني الذي نص صراحة على مراعاة هذه العدالة في محاسبة المكلفين ضريبيا حين تتماثل مراكزهم الضريبية من حيث المصدر والفترة الضريبية.

تساؤلات الدراسة:

تقوم الدراسة على مدى تعارض بعض النصوص الواردة في قانون ضريبة الدخـــل رقم: (٣٤) لسنة ٢٠١٤، مع العدالة الدستورية مما يؤثر على العدالة الضريبية وذلك على النحو الآتي:

١- مدى غياب العدالة في احتساب الخسائر المدورة بشكل كامل من خلال تقديم تقاصها على الإعفاءات الشخصية، مما يشكل تباين بين مكلفين تماثلت مراكزهم القانونية، حسبما جاء بتعريف الدخل الخاضع والوارد في المادة الثانية من القانون.

٢- مدى توفر المساواة في احتساب العبء الضريبي على مكافأة نهاية الخدمة للمكلفين المستحقة عن السنوات ٢٠١٠ إلى ٢٠١٤. حسبما جاء بنص المادة (٤/أ/١٢) من القانون، مقارنة مع نص المادة (٤/أ/١٤) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم: (٢٨) لسنة ٢٠٠٩.

٣- مدى التباين بين المكلفين من خلال منح بعضهم إعفاءات ضريبية أكثر من البعض رغم تحملهم لأعباء اجتماعية أقل، مما يشكل تناقضا مع العدالة الاجتماعية وهذا ما جاء بنص المادة (٤/أ/١٤) من القانون.

٤- مدى توفر العدالة في محاسبة شركات التضامن والتوصية البسيطة مقارنة بمحاسبة الشركات المساهمة كما ورد في تعريف الشخص الاعتباري المقيم الوارد في المادة الثانية من القانون.

٥- مدى توفر الازدواج الضريبي المقصود من خلال تكرار فرض العبء الضريبي المفروض على أرباح الشركات الأردنية المتحقق لها من خلال فروعها الخارجية، حسبما جاء بنص المادة (٦/أ) من القانون.

٦- مدى دستورية القيد الوارد على حق التقاضي أمام القضاء الضريبي، مما أفقد هذا الحق جوهرة من خلال فرض غرامة مالية على كل من يلجأ للقضاء بالطعن في القرارات الضريبة حسبما جاء في المادة (٦٦/ج)

المبحث الأول: مدى تحقق العدالة الدستورية في المعاملة الضريبية للأشخاص الطبيعيين

يقصد بمفهوم العدالة الدستورية هو تحري العدالة الضريبية لتحقيق مع العدالة الاجتماعية بين المكلفين التي عرفها جانب من الفقه بأنها: الهدف والغاية التي يجب أن تقوم عليها الضرائب في جميع مراحلها مروراً بمراحل تحديد وعائها وإجراءاتها وربطها وتحصيلها، وذلك من خلال التأكيد على حق الممولين في توزيع أعبائهم الضريبية بقدر يتناسب مع قدرة كل منهم في تحمل تلك الأعباء مع ضرورة أن يتمتع الممولون الأقل قدرة بالقدر المناسب حتى يمكنهم الإعفاء منها[١].

(١) د. إكرامي خطاب، المبادئ الدستورية في قضاء المحكمة الدستورية المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠١٢ ص ١٠٦.

وقد قرر الدستور الأردني قاعدة العدالة الضريبية بنص صريح حسبما جاء في المادة (١١١) التي جاء فيها: ".... وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وأن لا تتجاوز قدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة الى المال...."

ويقصد بالمساواة الدستورية هنا أن المشرع الدستوري ملزم بمعاملة المكلفين ضريبيا إذا تماثلت مراكزهم القانونية بذات المعاملة، وخضوعهم لذات الأحكام الضريبية وحتى نستطيع أن نقرر تحقق المماثلة القانونية بين المكلفين فان ذلك يجب أن يتحقق من جانبين الأول: يتم من خلال تماثلهم في المصدر الخاضع للعبء الضريبي كأن يكون كلاهما شركة تجارية آو كلاهما شركة صناعية أو كلاهما أفراد طبيعيين أما الثاني: فيتحقق التماثل به من خلال اتحادهما في الفترة الضريبية كأن يحاسبا عن السنة المالية ذاتها، فإذا ما تماثل المكلفين من هذه النواحي فان قواعد العدالة الضريبية وأهمها قاعدة المساواة تقتضي خضوعهما لذات الأحكام الموضوعية[١].

ورغم ما سبق فقد أفرد المشرع الضريبي بعض النصوص التي تجافي هذه العدالة في كيفية محاسبة الأشخاص الطبيعيين حيث مايز في المعاملة بين مكلفين تعرضوا لخسارة متفاوتة خلافا للعدالة (المطلب الأول) كما مايز أيضاً بين مكلفين طبيعيين تحقق لهم دخل عن ذات الفترة الضريبة من ذات المصدر (المطلب الثاني) كما مايز أيضاً في المعاملة بين العاملين والمتقاعدين رغم تباين أعبائهما (المطلب الثالث) ونتناولها تباعاً

المطلب الأول: مدى تحقق العدالة في تنزيل الخسائر المدورة

عرفت المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل؛ الدخل الخاضع للضريبة بأنه: "ما يتبقى من الدخل الإجمالي بعد تنزيل المصاريف المقبولة والخسارة المدورة عن الفترات الضريبية السابقة والإعفاءات الشخصية والتبرعات على التوالي".[٢]

ويلاحظ من النص السابق أن المشرع منح المكلف الذي يتعرض لخسارة مالية مبينة بحسابات أصولية الحق بتنزيل الخسارة المدورة للسنة التي وقعت بها، من الدخل المتحقق للسنوات التالية باعتبار أن الدخل الذي تحقق لاحقاً سوف يتحمل الخسارة السابقة بطبيعة الحال.

(٢) انظر تفصيلا في قواعد العدالة الضريبية د. عادل العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار إثراء للنشر، عمان، ٢٠١١، ط٢، ص ١٢٦.

د. اعاد القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر، عمان، ٢٠١١، ص ١٢٨.

(٣) نشر القانون في الجريدة الرسمية العدد: (٥٣٢٠)، ص (٧٣٩٠)، بتاريخ: ٢٠١٤/١٢/٣١.

وهذا النص لا يثير أي مشكلة أو مخالفة فيما يتعلق بالأشخاص الاعتبارية لكون الأخيرة لا تتمتع بأي إعفاءات شخصية، ولكن يبرز وجه عدم العدالة في عجز هذه المادة بخصوص الأشخاص الطبيعيين الذي يستحقون الإعفاءات الشخصية حيث ذكر المشرع عبارة: (على التوالي) فإذا تحمل المكلف خسارة في أي سنة من السنوات السابقة؛ فإن أول ما ينزل من الدخل المتحقق له في السنوات اللاحقة ما تكبده من خسارة في السنوات السابقة ثم إذا زاد شيء عن ذلك فإنه يصار إلى تنزيل الإعفاءات العائلية.

وهنا يظهر عدم العدالة؛ لأن الأصل أن الإعفاءات الشخصية حق للمكلف يسير معه سنوياً طيلة حياته وأن المشرع منح المكلف هذا الحق لمواجهة الأعباء الضرورية للحياة التي لا يمكن للإنسان أن يعيش بدونها لمواجهة أعباء المعيشة[١] فكيف نجعل تقاصها في مرحلة لاحقة لتنزيل الخسارة المدورة.

بينما نجد أن قانون ضريبة الدخل الأسبق أكثر عدالة في تعريفه للدخل الخاضع للضريبية حيث يراعي ما تناولناه من خلال تقديم الإعفاءات الشخصية على تنزيل الخسائر المدورة حيث جاء النص على النحو الآتي: "ما يتبقى من الدخل الصافي أو مجموع الدخول الصافية بعد تنزيل الإعفاءات والخسارة المدورة من السنة و/أو السنوات السابقة والتبرعات على التوالي وكما هو منصوص عليها في هذا القانون"[٢] .

ولتوضيح وجه عدم العدالة وفق التعريف الوارد في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل الحالي للدخل الخاضع بين مكلفين تماثلت مراكزهم القانونية نسوق المثال الآتي فلو فرضنا أنه تحقق على مكلف خسارة مالية مقدارها (٥٠) ألف في سنة ما، ثم تحقق له دخل مقداره (٥٠) ألف في السنة اللاحقة لها فإن أرباح الأخيرة ستحمل خسارة الأولى ليصبح الدخل الخاضع لا شيء ولا يستفيد هذا المكلف من الإعفاءات الشخصية لهذا العام لكون تقاص الخسارة كان قبل تنزيل الإعفاءات العائلية.

وبالمقابل لو فرضنا أن هناك مكلف آخر يمارس ذات النشاط وتحقق عليه خسارة مقدارها (٢٦) ألف دينار ثم تحقق له دخل مقداره (٥٠) ألف في السنة التي تليها فإنه سيصار حتماً إلى تنزيل الخسارة السابقة ومقدارها (٢٦) من الدخل المتحقق ليبقى له دخل صافي بواقع (٢٤) ألف وحيث إن المشرع منحه إعفاءً شخصياً وعائلياً مقداره (٢٤) ألف فهنا ينزل هذا الإعفاء من الدخل المتبقي ليصبح الدخل

(١) د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، ١٩٦٩، ص١٦٦.
وأيضاً: د. منيس اسعد عبد الملك، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة مخيمر، القاهرة، ١٩٧١، ص ١٧٢.
(٢) قانون ضريبة الدخل السابق رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

الخاضع لا شيء أيضاً وبالتالي وفي ظل تطبيق هذه المادة تساوى في العبء الضريبي والمركز القانوني مكلفين الأول تحمل خسائر بقيمة (٥٠) ألف والثاني تحمل خسائر بقيمة (٢٦) ألف وهنا يبرز وجه المفارقة ولهذا كان الأحرى بالمشرع كما أسلفنا وضع تقاص الإعفاءات الشخصية والعائلية قبل تنزيل الخسارة السابقة.

لنرى وحسب المثال السابق أن الشخص الأول الذي تحقق له دخل (٥٠) ألف بعد خسارة (٥٠) ألف سيصار إلى تنزيل إعفاءات العائلة وقيمتها (٢٤) ألف أولاً ليتبقى له أرباح خاضعة بواقع (٢٦) ألف تنزل عن جزء من الخسارة التي تحققت في السنة السابقة ثم ترحل بقية الخسارة والبالغة (٢٤) ألف دينار لتنزل من دخول السنوات اللاحقة.

وبالتالي لم تراعي هذه المادة المساواة الدستورية التي نصت عليها المادة (١١١) من الدستور التي تضمنت بصريح العبارة ضرورة تحري العدالة الاجتماعية.

وقد أكدت المحكمة الدستورية المصرية على حق من تماثلت مراكزهم القانونية بمعاملة ضريبية متماثلة وجاء في حكم لها: "مبدأ المساواة مؤداه عدم التمييز التحكمي بين أصحاب المراكز القانونية الواحدة وعدم معاملة من تفاوتت مراكزهم معاملة قانونية واحدة".(١)

المطلب الثاني: مدى تحقق العدالة في محاسبة مكافأة نهاية الخدمة

خروجا على أهم المبادئ الدستورية الضريبية في كيفية فرض العبء الضريبي؛ ولأول مرة عمل المشرع على فرض العبء الضريبي بأثر رجعي على الدخل المتحقق من مكافأة نهاية الخدمة على سنوات تسبق سريان هذا القانون، حيث أعاد إخضاع مكافأة نهاية الخدمة للعبء الضريبي بشكل يغاير ما ورد في قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ الذي يسري على السنوات ٢٠١٠ إلى ٢٠١٤ حيث كان هذا القانون يخضع فقط (٥٠%) من مكافأة نهاية الخدمة للعبء الضريبي، وذلك بموجب المادة (٤/أ/١٤) منه والتي جاء فيها: "يعفى من الضريبة ... مكافأة نهاية الخدمة بنسبة ٥٠% بقدر تعلقها بالفترة التالية لنفاذ أحكام هذا القانون"، وقد بقي هذا القانون ساريا حتى ٢٠١٤/١٢/٣١.

(١) حكم المحكمة الدستورية رقم: (١٥)، سنة ٣١ ق، تاريخ: ٢٠٠٧/٣/١٨، مجموعة الأحكام الدستورية، ج٧، ص٢٩٣.

لم يتناول القضاء الأردني سواء القضاء الضريبي او محكمة التمييز أو القضاء الدستوري هذا الجانب بأي حكم قضائي مؤيدا أو رافضاً لما أوردناه وجاءت جميع أحكامه متعلقة بحجم الخسائر المتوجب تنزيلها وأحقية الأشخاص بها لا أكثر.

إلا أن المشرع في القانون الحالي وقد أعاد إخضاع مكافأة نهاية الخدمة للعبء الضريبي؛ من خلال آلية جديدة لاحتسابها في المادة: (٤/أ/١٢) التي جاء فيها: "إخضاع المبالغ التي تزيد عن ٥٠٠٠ دينار من مكافأة نهاية الخدمة المستحقة للموظف اعتبارا من ٢٠١٠/١/١".

ورغم نص المادة (٢/٩٣) من الدستور الأردني التي جاء فيها "يسري مفعول القانون بإصداره من جانب الملك ومرور ثلاثين يوماً على نشره في الجريدة الرسمية إلا إذا ورد نص خاص في القانون على أن يسري مفعوله من تاريخ آخر"

ولا خلاف أن هذا النص يبيح للسلطة التشريعية تفعيل القانون من تاريخ آخر إلا أن ذلك يتعارض مع ابسط قواعد العدالة الجنائية والعدالة الضريبية على حدٍ سواء، وتوفيقاً بينهما نرى أن المقصود هنا تفعيل القانون يكون بتاريخ لاحق لإصدارة وليس سابقا له وخاصة في مجال الأعباء الضريبية والجزائية وهذا ما درجت عليه كل التشريعات الضريبية في الأردن فهي رغم إصدارها إلا أنها دائما تسري اعتبارا من بداية العام اللاحق لسنة الإصدار.

ومن هنا نرى أن غياب العدالة الضريبية يتمثل من خلال التفاوت في احتساب العبء الضريبي على المكافأة المتعلقة بالسنوات الممتدة من ٢٠١٠ ولغاية ٢٠١٤، ومثل هذا الخضوع المزدوج لتلك السنوات لكلا التشريعين فيه مخالفة دستورية تتمثل بالأوجه الآتية:

أولاً: عدم الدستورية من حيث تقرير الأثر الرجعي للقانون بشكل غير متفق والأصول والمبادئ الدستورية الناظمة للعدالة الاجتماعية بهذا الخصوص، حيث يتوجب على المشرع إخضاع المكلفين لذات الإحكام الضريبية إذا تماثلت مراكزهم القانونية من جانبين الأول: تماثل مصدر الدخل والثاني تماثل الفترة الضريبية وبالتالي لا يجوز أن يخضع مكلف لقواعد تختلف عن مكلف آخر إذا اتحدت مراكزهم من هذه الناحيتين. وبالتالي – رغم إمكانية إصدار تشريعات بأثر رجعي إلا انه –واستثناءً– يحظر ذلك في جانبين: الأول يتمثل بالتشريعات الجزائية التي يقيدها مبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص وقت اقتراف الفعل، والثاني يتمثل بالتشريع الضريبي، وذلك لاتحادهما في العلة المتمثلة بعدم جواز تكليف الأفراد بأعباء رتبوا أوضاعهم على أساس ما قضاه المشرع في حينه، مما يعني حظر الرجعية في هذين المجالين (الجنائي والضريبي)، ويعتبر حظر الرجعية في هذين الأمرين من المبادئ الدستورية التي استقر عليها القضاء الدستوري.

ويعد من أبجديات المساواة أمام الضرائب انه لا يجوز للمشرع إخضاع فئة من الإفراد لضريبة ما؛ وعدم إخضاع فئة أخرى لهذه الضريبة طالما تحققت ذات الواقعة المنشئة للضريبة بذممهم وتماثلت في كليهما(١).

حيث استقر الفقه على أن الأمن القانوني يقتضي عدم الرجعية في إصدار التشريعات تجنباً للمساس بالمراكز القانونية والحقوق التي استقرت في الماضي، فالأثر الرجعي يهدد استقرار هذا الأمن، لان ذلك يعني تطبيق نص قانوني على مراكز قانونية نشأت واستقرت قبل دخول هذا النص حيز التنفيذ ولا يعد الأثر الرجعي للنص القانوني مشروعا إلا إذا منح المخاطبين به مراكز قانونية أفضل من التي حازوها سابقاً. (٢)

وجاء في حكم للمحكمة الدستورية المصرية مؤكداً ذلك بقولها "... وحيث انه وان صح القول إن الضريبة في بواعثها هي مما يستقل المشرع بتقديره إلا أن رجعية الضريبة ينال منها من زاوية دستورية أن تركن الدولة إلى مصلحة غير مشروعة ويتحقق ذلك كلما كان معدل الضريبة وأحوال فرضها مناقضاً للأسس الموضوعية التي يجب أن تقوم عليها إذ يعتبر تقريرها عندئذ مخالفا للدستور ولو كان الغرض من فرضها زيادة موارد الدولة لمقابلة مصلحة مشروعه كتلك المتعلقة بمواجهة البطالة.... وإنما يتعين لزوال المصلحة المشروعة أن يكون القانون منسحباً بأثر رجعي إلى واقعة تتمخض تصرفاً قانونياً نافذاً وناقلاً للملكية وذلك إذا كان تكوينه قد اكتمل قبل صدور القانون الجديد وكان المكلف بأدائها قد استحال عليه –بالنظر إلى طبيعتها أو مبلغها– أن يتوقعها عقلاً بل باغتته ولم يكن يحسب لها حساب إذ يناقض فرض الضريبة في هذه الأحوال مفهوم العدالة الاجتماعية الذي يقوم عليه النظام الضريبي على ما تقضي به المادة (٣٨) من الدستور باعتبار أن العدالة الاجتماعية ينافيها أن يعدل المشرع أسس ضريبة قائمة قدر الممول تصرفاته القانونية التي ابرمها عند سريانها على ضوء أحكامها وذلك كلما قام الدليل على أن الظروف المحيطة بالضريبة الجديدة التي قرر المشرع سريانها بأثر رجعي.... كانت غير ماثله في تقدير الممول وما كان بوسعه عقلا توقعها".(٣)

---

(١) انظر تفصيلاً: محمد محمد عبداللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، ١٩٩٩، ص١١٥ وما بعدها ص ١٤٥ وما بعدها

(٢) انظر تفصيلاً: د. هشام محمد البدري، الأثر الرجعي والأمن القانوني، دار الفكر والقانون، المنصورة، ٢٠١٥ ص ٥. وأيضاً: د. عبدالقادر خليل، نظرية سحب القرارات الإدارية، دار النهضة العربية، ١٩٦٤، ص ٢٨٠.

(٣) حكم المحكمة الدستورية رقم: (٢٣)، سنة ١٢ ق، تاريخ: ١٩٩٣/١/٢، منشور في موسوعة التهرب الضريبي ج١ ط٢، فايز اللمساوي، ٢٠١٠، ص ٥٨٥. وأنظر أيضاً، حكم المحكمة الدستورية رقم: (٣٥)، سنة ١٣ ق، تاريخ: ١٩٩٢/١٢/٣، المبادئ الدستورية في قضاء المحكمة الدستورية، إكرامي خطاب، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠١٢ ص ١١٥.

ورغم أن المحكمة الدستورية الأردنية أشارت في الحكم رقم: (٢٠١٧/٥) والمؤكد في الحكم رقم: (٢٠١٧/٦) الى أن المشرع العادي يملك أن يصدر القانون –بخلاف النظام– من تاريخ آخر إلا إن موضوع هذين القرارين تتعلقا بمدى دستورية رجعية النظام ولم يكن موضوعهما دستورية القانون بأثر رجعي لهذا أشارا لرجعية القانون بشكل عابر.

وبالتالي لا يتصور صدور القانون الضريبي أو الجزائي بأثر رجعي، فكيف يمكن أن يصدر تجريم لأفعال أو تشديد لعقوبات بأثر رجعي فهذا يتعارض مع ابسط قواعد العدالة الجزائية.

وينصرف ذات الأمر على قواعد العدالة الضريبية فلا يمكن تصور صدور قانون يحمل الأفراد أعباء لم تكن حساباتهم ولم ينظم أي منهم حساباته وفقا لها، لدرجة أن إصدار التشريعات الضريبية منذ فجر الدولة الأردنية كانت دائما تنفذ من تاريخ آخر هو بداية السنة المالية التالية لسنة إصدار القانون، حتى يتوافق مع الميزانيات المالية للدخل القومي للأشخاص وللدولة على حد سواء، مما يشكل برأينا عرفا دستوريا مفسرا لنص المادة (٢/٩٣) من المجال الضريبي فقط، بحيث أنها تسري دائما بتاريخ لاحق لتاريخ نشرها التصديق عليها أو تاريخ نشرها في الجريدة الرسمية.

ثانياً: عدم دستورية المادة (٤/أ/١٢) من حيث مخالفتها لقاعدة المساواة التي قررتها المادة (١١١) من الدستور من جانبين هما:

١- يقرر نص المادة (٤/أ/١٢) معاملة مكافأة نهاية الخدمة لنفس الفترة بشكل يختلف بين موظف وآخر تبعاً لتاريخ قبض هذه المكافأة خلافاً لقواعد احتساب الضريبة التي تعتمد في احتسابها – أساسا–وفقاً لقاعدة الاستحقاق المحاسبي[١] وليس وفقاً لقاعدة الاستحقاق النقدي، وهنا تتجلى معه المخالفة الدستورية المتمثلة بعدم العدالة بين المكلفين الذين قبضوا مكافأة هذه السنوات مع المكلفين الذين يستحقون مكافئات عن ذات السنوات، ولكنهم لم يقبضوها قبل نفاذ أحكام هذا القانون.

ولتوضيح الفكرة نسوق المثال الآتي، فإنه وتبعاً لما تقرره المادة (٤/أ/١٢/ب) من القانون السابق رقم: (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ فإن الموظف الذي أحيل إلى التقاعد بتاريخ: ٢٠١٤/١٢/٣١ – قبل نفاذ القانون الحالي– سيحاسب عن المكافأة المرتبطة بهذه السنوات بعد إعفاءٍ مقداره (٥٠%) من قيمة المكافأة وتخضع ال (٥٠%) المتبقية للعبء الضريبي.

(١) جاء في المادة (١٤/أ) من القانون: "مع مراعاة أي نص آخر ورد في هذا القانون يحتسب دخل المكلف لغايات الضريبة على أساس الاستحقاق المحاسبي"

وفي مقابل ذلك، نجد أن مكلفاً آخر أحيل إلى التقاعد بعد تاريخ ٢٠١٥/١/١ –أي بعد نفاذ القانون الحالي–لا يتمتع بإعفاء عن ذات الفترة أسوة بزميله حيث منح إعفاء مقداره فقط خمسة آلاف دينار عن كل هذه السنوات من أصل المكافأة وإخضاع باقي المبلغ للعبء الضريبي.

وعليه، فلو أن كلاً من الموظفين في المثال أعلاه استحق مكافأة نهاية خدمة بواقع (٢٥) إلف دينار عن هذه السنوات لوجدنا أن الأول يتمتع بإعفاء مقداره (٥٠%) أي بواقع (١٢٥٠٠) دينار من مكافأة هذه السنوات، بينما يتمتع الثاني بإعفاء مقداره خمسة آلاف فقط مما يشكل تباين في احتساب العبء الضريبي بين مكلفين اتحدت وتماثلت مراكزهم القانونية مصدراً وزمناً إزاء الأعباء العامة.

من كل ما سبق، نخلص إلى أنه كان الأولى بالمشرع الضريبي أن يبقى السنوات ٢٠١٠–٢٠١٤ خاضعة للقانون المؤقت الملغي بحيث تحاسب من حيث خضوعها للعبء الضريبي وفق الإعفاء المقرر بشأنها بواقع (٥٠%) من حجمها المستحق، وقصر سريان النص الحالي على السنوات ٢٠١٥ وما بعدها، دون أن يمتد أثرها لما قبل سريان هذا القانون.

وكما أشرنا في هذا المضمار فان العدالة الدستورية غير متحققة هنا وتخالف نص المادة (١١١) من الدستور التي أوجبت تحققها كما أن هذا النص خالف نص المادة (١/٦) من الدستور التي ذكرت أن "الأردنيون أمام القانون سواء لا تمييز بينهم في الحقوق والواجبات وإن اختلفوا في العرق أو اللغة أو الدين" بينما نجد هذه المادة تمايز بين الأردنيين وتخضعهم بعضهم لقانون والبعض الآخر لقانونٍ ثانٍ رغم تماثلهم في المراكز القانونية من الناحية الضريبية.

ومن جانب آخر نرى أن المخالفة الدستورية لهذه المادة تتمثل في تراكم العبء الضريبي على المكلف دون وجه حق؛ حيث أن العبء الضريبي كأصل عام يقدر بناء على تاريخ الاستحقاق وليس تاريخ القبض –كما أسلفنا– بدليل أن الأرباح المالية خلال سنة ما تخضع للعبء الضريبي عن هذه السنة ما لم يثبت صاحبها أنها ديون معدومة أو مشكوك في تحصيلها وفق تعليمات تصدرها الإدارة الضريبية(١).

وإن لم يحصلها الموظف من الإدارة حيث تبقى بذمة الإدارة كدين للموظف يصرف حسب ما تقتضيه الأنظمة عند تقاعده؛ وبالتالي ومن باب العدالة التصاعدية التي أقرتها المادة (١١١) من الدستور فإن

(١) تأكيداً لما جاء في المادة (١٤/أ) من القانون التي أشرنا إليها والتي جاء فيها: "مع مراعاة أي نص آخر ورد في هذا القانون يحتسب دخل المكلف لغايات الضريبة على أساس الاستحقاق المحاسبي" فقد عالجت المادة (٦) من نظام رقم (٥٥) لسنة ٢٠١٥ المتعلق بنظام المصاريف والمخصصات والاستهلاك والإعفاءات الصادر بمقتضى الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤ كيفية معالجة الديون الهالكة.

من الأولى أن يضاف حصة كل سنة من المكافأة إلى الدخل السنوي الذي يحاسب عنه المكلف لتضم إلى بقية دخله ويجري عليها التصاعد الضريبي المقترن بكافة دخوله الأخرى، دون أن يحاسب عنها جميعها وفقاً لتاريخ الإحالة على التقاعد

المطلب الثالث: مدى تحقق العدالـــة في الإعفاءات الشخصية بين المتقاعدين والعاملين

تحرص التشريعات الضريبية على عدم التمايز بين الأفراد استنادا لأي سبب لا يرجع إلى اختلاف مراكزهم القانونية أو إلى سبب يعود إلى المصلحة العامة. [١] وبالتالي يتوجب على المشرع الضريبي أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف والظروف المحيطة به من حيث متوسط الدخل والأعباء الملقاة على عاتقه لغايات تامين أهم مقومات الحياة الشخصية والعائلية لها، وهذا ما يميز ضريبة الدخل كضريبة شخصية عن الضرائب العينية الأخرى كضريبة المبيعات أو ضريبة رأس المال، التي يكون لعين المال الاعتبار الأول في التكليف لكونه يشكل الوعاء الأساسي للعبء الضريبي دون تفريق بهذا العبء بين المكلفين وفقاً لظروفهم الشخصية. [٢]

وحسنا فعل المشرع الأردني –شانه شأن أغلب التشريعات الضريبية–بأخذه الظروف الشخصية للمكلفين بالاعتبار، فعمل على منح المكلف الأعزب إعفاء ضريبي مقداره (١٢) ألف دينار ومنح المكلف المعيل إعفاء ضريبي مقداره (٢٤) ألف دينار.

ونعلم جميعاً أن هدف المشرع الضريبي من منح هذه الإعفاءات؛ يعود للتمييز بين أولويات الفئات النقدية المتحققة للدخل، حيث يرى أن الفئات النقدية الأول تذهب للضروريات أولاً وهي الأمور التي لا يمكن للإنسان الاستغناء عنها والتي تتساوى عندها الفئات الفقيرة مع الفئات الغنية [٣] وليس هذا فحسب بل إن منح المكلفين إعفاءً مقداره (٢٤) ألف دينار يعني أن المشرع انتقل لإعفاء الفئات النقدية التي تتجاوز الضروريات إلى الفئات المتجهة لإشباع الحاجيات إذا لاحظنا أن هذا الإعفاء يصل إلى ٢٠٠٠ دينار شهري.

(١) د. عثمان عبد الملك الصالح، بحث بعنوان: الأسس الدستورية للضرائب والرسوم والتكاليف، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، جامعة الإسكندرية، عدد١، ١٩٨٨، ص ٣٠.

(٢) انظر تفصيلاً: د. عادل العلي، مرجع سابق، ص٢٠١.

وأيضاً: د.عبدالعال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، ج١، ص ١٨١.

وأيضاً: د. باهر محمد علم، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، دار النهضة، القاهرة، ١٩٧٣، ص١٣٧.

(٣) د. عادل العلي، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، جامعة الموصل، ١٩٨٩، ص ٩٩.

وكما نعلم جميعا بأن الفئات العمرية العاملة من المكلفين هي الفئات العمرية التي تتراوح أعمارها بين (٢٥) إلى (٦٠) سنة حيث تواجه هذه الفئة أعباء الحياة ابتداء من تكوين الأسر ثم القيام بأعبائها وما يرافق ذلك من مصاريف بالكاد يكفيها دخل الفئات الفقيرة. والمتوسطة للقيام بها وبالتالي ذهاب المشرع لإعفاء مقداره ألفان دينار شهري يتوفق مع نهج الإحساس بهذه الفئات العمرية.

إلا أننا نجد أن المشرع انتهج عدم العدالة بين هذه الفئات العمرية وفئات عمرية أخرى لا تواجه ذات أعباء الحياة ومصاريفها؛ ألا وهي فئات المتقاعدين حيث أن فئة المتقاعدين من الفئات العمرية التي تتراوح بين سن ٦٠ سنة أو ٦٥ في بعض الأحيان إلى نهاية الأجل وهذه الفئات لا تكون أمام أعباء مالية معيشية –إلا استثناءً– كبيرة إزاء الفئات العمرية المتوسطة حيث تكون هذه الفئات قد أتمت كل الالتزامات الملقاة على عاتقها من حيث تأمين منزل أو نفقات معيشية أو دراسية للأبناء –سواء النفقات المدرسية أم الجامعية– ونادراً ما نجد متقاعد تجاوز هذا السن يلقى على عاتقه مثل هذه الأعباء.

ورغم ذلك نجد أن المشرع الضريبي قد منح المتقاعد إعفاء ضريبي أكثر من جانبين تمثل الجانب الأول بما أقرته المادة (٤/أ/١٣) حيث أعفت الدخل من التقاعد بما لا يزيد عن ٤٢ ألف دينار سنويا حيث جاء في هذه المادة: "يعفى من الضريبة أول (٣٥٠٠) دينار من إجمالي الراتب التقاعدي الشهري بما فيه المعلولية".

ومن جانب آخر منح المشرع المتقاعد نفس الإعفاء الممنوح للفئات العمرية الأخرى شأنه شأن بقية المكلفين بواقع (٢٤) ألف دينار ليصل مجموع إعفاءاته من كافة دخوله التقاعدية وغيرها إلى (٦٦) ألف دينار، بينما نجد أن المكلف الأكثر إعالة غير المتقاعد لا يتمتع إلا بالإعفاء المقرر للجميع بما لا يتجاوز (٢٤) ألف دينار، رغم التباين بين التزامات وأعباء الطرفين.

وجاء في هذا حكم للمحكمة الدستورية المصرية قولها: ".... وهم فئة من العاملين في الدولة بما مؤداه اتحاد هاتين الفئتين في المراكز القانونية وكان من ثم إخضاعهما لقاعدة قانونية واحدة يتحقق من خلالها التكافؤ في المعاملة القانونية، غير أن القانون المطعون فيه مايز...دون أن يستند في هذا التمييز إلى أسس موضوعية وأضحى هذا التمييز تحكميا ومنهياً عنه..." [(١)]

وهذا ما تقتضيه العدالة الاجتماعية وفق المبادئ الدستورية من حيث معاملة كل المكلفين الذين تتماثل مراكزهم القانونية معاملة ضريبية واحدة من حيث الأعباء الضريبية والإعفاء منها.[(٢)] فعليه نرى

(١) حكم المحكمة الدستورية رقم: (١١)، سنة ١٥ ق، تاريخ: ١٩٩٣/١٢/٦، مجموعة الأحكام الدستورية، ج٧، ص٢٩٣.

(٢) د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبية، دون ناشر، القاهرة، ١٩٦٦، ص ٧٤.
وأيضاً: كمال حسين ابراهيم، نظام الزكاة وضريبة الدخل، دون ناشر، الرياض، ١٩٨٦. ص ٤٩.

وجوب مساواة الأشخاص الطبيعيين بالإعفاءات الشخصية من خلال منح العاملين إعفاء مساوياً للمتقاعدين.

وهذا برأينا لم يحقق العدالة الاجتماعية بين الأردنيين المتماثلين في مراكزهم القانونية توافقاً مع المادة (١/٦) من الدستور في منح البعض حقوق أكثر من البعض الآخر دون الاستناد لأي أسس من قواعد العدالة الاجتماعية التي تضمنتها المادة (١١١) من الدستور.

المبحث الثاني: مدى تحقق العدالة الدستوريـة في المعاملة الضريبية للأشخاص المعنوية

خروجا على قواعد العدالة الاجتماعية الدستورية؛ عمل المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم: (٣٤) لسنة ٢٠١٤، على أفراد نصوص تخالف هذه القواعد في كيفية احتساب العبء الضريبي على الأشخاص الاعتبارية سواء من حيث كيفية محاسبة شركات التضامن مقارنة بالشركات المساهمة (المطلب الأول) أو كيفية محاسبة الشركات الأردنية على دخلها المتحقق لها من فروعها الخارجية (المطلب الثاني).

كما عمل المشرع على وضع قيد على حق التقاضي الذي يعد من أهم المبادئ الدستورية كأهم حق من حقوق الإنسان، من خلال فرض عقوبات مالية على من يطالب بهذا الحق، ورغم أن هذا القيد يسري على الأشخاص الطبيعية والمعنوية على حد سواء إلا أننا آثرنا معالجته في هذا المبحث لكون أغلب المنازعات الضريبية تكون بين الإدارة والأشخاص المعنوية فقلما ما تحدث منازعة ضريبية بين الإدارة والأشخاص الطبيعية بعد نفاذ قانون ضريبة الدخل السابق رقم: (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ والقانون الحالي في ظل الإعفاء الشخصي الذي يصل الى (٢٨) ألف دينار سنويا مما يعني أن من (٩٥%) من المنازعات الضريبية –إن لم يكن أكثر– تكون فقط مع الأشخاص المعنوية (المطلب الثالث).

المطلب الأول: غياب العدالة في كيفية محاسبة شركات التضامن

حيث إن العدالة الاجتماعية بدأت كهدف دستوري قبل أن ترتقي إلى مرتبة المبدأ الدستوري في المجال الاقتصادي فانه ترسخ تبعا لذلك أن العدالة تستوجب تطبيق الأحكام الضريبية على كل من تساوت مراكزهم القانونية. (١)

(١) د. عليان بوزيان، بحث بعنوان: القيمة الدستورية لمبدأ العدالة الاجتماعية والحماية القضائية له، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية الصادرة عن جامعة حسيبة بن بوعلي، الجزائر، عدد ١٠، حزيران (جوان) ٢٠١٣، ص١١٠.
وأيضاً: د. أحمد عبد الحسيب السنتريسي، نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٦، ص٢٥.

ورغم وضوح هذا المبدأ إلا أن قانون ضريبة الدخل الحالي –خلافاً للقانون الضريبي السابق– فقد أصبغ الشخصية المعنوية لشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة من الناحية الضريبية –تماشيا مع قانون التجارة– حيث عاملها ضريبياً شأنها شأن الشركات المساهمة العامة أو الشركات المساهمة ذات المسؤولية المحدودة، بحيث اعتبر هذه الشركات مختلفة عن أشخاص مالكيها وتعامل ضريبيا عن الدخل المتحقق، لها دون ارتباط مع أصحابها، وذلك من خلال تعريف الشخص الاعتباري المقيم الوارد في المادة الثانية، وقد جاء في تعريف الشخص الاعتباري: "الذي تم تأسيسه أو تسجيله وفق أحكام التشريعات الأردنية وكان له في المملكة مركز أو فرع يمارس الإدارة والرقابة على عمله فيها...".

بينما عامل –قانون ضريبة الدخل الأسبق– الدخل المتحقق لهذه الشركات بتوزيع دخلها على الشركاء المساهمين فيها وتضاف حصصهم منها إلى دخولهم الأخرى ويحاسب كل شريك بعدها عن الدخل المتحقق منها، بعد طرح الإعفاءات العائلية والشخصية وذلك من خلال تعريف الشخص الاعتباري المقيم الوارد في المادة الثانية مثلا من قانون ضريبة الدخل رقم: (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وقد جاء فيها: "وتشمل ، باستثناء شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة، ما يلي:

- الشركة المساهمة العامة وتعتبر الجمعية التعاونية فيما يتعلق بعملها الذي يستهدف الربح شركة مساهمة عامة.
- الشركة ذات المسؤولية المحدودة.
- شركة التوصية بالأسهم.
- الشركة الأجنبية أو فرعها مهما كان نوعها مقيمة كانت أو غير مقيمة.
- أي شركة أخرى تؤسس أو تعدل تسميتها بموجب قانون الشركات الساري المفعول".

وكان القانون السابق المشار إليه يقوم بذلك لاعتبارين الأول: أن أغلب شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة تعتبر من الشركات الصغيرة التي يغلب عليها الطابع الشخصي والعائلي لمنشئيها، أما الثاني: وحيث إن قانون التجارة قد اعتبر أن ذمم أصحاب هذه الشركات ضامنة لديونها [١] ولم يفصل ذمتها المالية بالكامل عن ذممهم المالية فإن من العدالة أن يدرج الدخل المتحقق لهم منها إلى ذممهم المالية الأخرى استناداً إلى مبدأ الغنم بالغرم

(١) تنص المادة (٢٦/أ) من قانون الشركات الأردني رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته على: "يعتبر الشريك في شركة التضامن مسؤولاً بالتضامن والتكافل مع سائر شركائه عن الديون والالتزامات التي ترتبت على الشركة أثناء وجوده شريكاً فيها، ويكون ضامناً بأمواله الشخصية لتلك الديون والالتزامات وتنتقل هذه المسؤولية والضمانة الى ورثته بعد وفاته في حدود تركته".

وظاهر الأمر أن الوضع في القانون الضريبي الجديد سليم باعتبار أن القانون منح هذه الشركات شخصية قانونية وذمة مالية منفصلة عن أشخاص أصحابها، ولكن يبرز وجه عدم العدالة هنا أن المشرع في هذه الحالة أخضع دخول هذه الشركات مباشرةً للعبء الضريبي كالشركات المساهمة، ولكنه لم يفصل ضمان ديون هذه الشركات عن ذمم أصحابها.

وبالتالي هو كمن كال بمكيالين؛ حيث إن الشركاء ضامنين لديوان الشركة من خلال دخولهم الشخصية الأخرى من جانب –ولا ضير في ذلك–ولكن من جانب آخر فان عدم توزيع الدخل على المساهمين أدى إلى حرمانهم من الإعفاءات الشخصية بالمقابل والتي يمكن أن يستفيدوا منها لو بقي الوضع كما كان في القانون السابق وذلك من خلال توزيع دخول هذه الشركات على أصحابها.

وهنا نجد أن المشرع الضريبي عامل هذه الشركات من حيث الإخضاع معاملة الشركات المساهمة العامة أو شركات المساهمة الخاصة التي يقتصر دور مساهميها في ضمان ديونها على مقدار حصصهم فيها ولا يمتد الضمان إلى ذممهم الخاصة، وعليه تقتضي العدالة توزيع الدخل الصافي المتحقق لشركات التضامن على أصحابها ثم محاسبتهم ضريبياً عنها بعد إضافة ما تحقق لهم منها إلى دخولهم الأخرى بعد منحهم الإعفاءات العائلية التي يتمتعون بها.

وهنا تكمن العدالة الاجتماعية –التي كفلها الدستور في المادة (١١١) – من خلال منح الإعفاءات الشخصية للمساهمين وبالمقابل تكون ذممهم الخاصة ضامنة لديون الشركة، ذلك أن مسئولية الشركاء المتضامنين غير محدودة فيما يتعلق بالنزاعات المالية على الشركة وديونها بعكس المساهمين في شركات المساهمة العامة والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو الشريك الموصي في شركات التوصية التي تتوقف مسئوليتهم عند حدود حصصهم في رأس مال هذه الشركات.

وعليه أرى تعديل تعريف الشخص الاعتباري المقيم الوارد في المادة الثانية قانون ضريبة الدخل بإضافة فقرة تتضمن استثناء دخول شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة من الخضوع للعبء الضريبي، وتوزيع هذه الدخول على مساهمين هذه الشركات ومحاسبتهم عنها بعد إضافتها لدخولهم الأخرى وبعد منحهم الإعفاءات العائلية والشخصية.

المطلب الثاني: مدى تحقق العدالة في ازدواج العبء الضريبي على فروع الشركات الأردنية في الخارج

اتجه المشرع الأردني إلى إيراد ازدواج ضريبيٍ مقصودٍ على دخول الشركات الأردنية من أرباحها المتحققة لها من فروعها الأجنبية وذلك بإخضاعه هذه الدخول إلى العبء الضريبي في الأردن رغم محاسبة هذه الشركات عن هذه الدخول ضريبياً في الخارج وهذا ما نصت عليه المادة (٦/أ) حيث جاء

في مطلع المادة (٦) من قانون ضريبة الدخل: "تنزل للمكلف المصاريف المقبولة بما في ذلك المصاريف المبينة تالياً...".

وجاء في الفقرة: (أ) من ذات المادة: "ضريبة الدخل الأجنبية المدفوعة عن دخله المتأتي من مصادر خارج المملكة والذي خضع للضريبة فيها وفق أحكام هذا القانون...".

وبالتالي اعتبر قانون ضريبة الدخل؛ الضرائب التي تدفعها الشركات الأردنية عن الدخول المتحققة لها من فروعها في الخارج؛ بمثابة نفقات إنتاجية تنزل من الأرباح الإجمالية لهذه الشركات شانها شأن أي نفقة أخرى كأجور العمال أو مصاريف الاستهلاك أو غيرها.

وكان الأحرى بالمشرع ولتحقيق العدالة لهذه الشركات أن يجعل تقاص هذه الضرائب من الضرائب الإجمالية المتحقق عليها في الأردن وليس من الدخل المتحقق لها.

وبمثال توضيحي لو فرضنا أن شركة أردنية تحقق لها دخل صافي بواقع مئة ألف دينار من نشاطها في الأردن وتحقق لها أيضاً مئة ألف دينار أخرى مشابهة من نشاطها في الخارج ليصبح إجمالي الدخل المتحقق لها من كافة دخولها (٢٠٠) ألف دينار ولو كانت تحاسب ضريبياً بنسبة (٢٥%) على هذا الدخل فإن العبء الضريبي المتحقق عليها يبلغ (٥٠) ألف دينار.

فلو فرضنا أن هذه الشركة خضعت عن دخلها الخارجي للدولة الأخرى بنسبة مشابهة أي (٢٥%) فبالتالي تكون قد دفعت في الخارج عن دخلها هناك بواقع (٢٥) ألف دينار خارجياً ليكون مجموع ما دفعته عن إجمالي الدخل المتحقق لها بواقع (٧٥) ألف دينار، لكونها دفعت ضريبة عن دخلها في الخارج مرتين مرة في الأردن ومرة في الدولة التي تحقق فيها الدخل، مما يشكل ازدواجاً ضريبياً على ذات الدخل؛ لتكون أمام صورة واضحة من صور عدم العدالة، مقارنة مع شركه مماثلة تحقق لها ذات الدخل والبالغ (٢٠٠) ألف من نشاطها داخل الأردن لتدفع عنه فقط ٢٥% أي ٥٠ ألف دينار.

وقد أكدت على ذلك المحكمة الدستورية المصرية العليا في حكم جاء فيه: "لما كانت الضريبة تقر بقانون فيجب أن يراعي هذا القانون تحقيق العدالة بين المكلفين المتساويين في الأعباء الضريبية وإلا كان غير دستوري... مما مؤداه تكافؤ الممولين في الخضوع لها دون تمييز ...حيث يقوم التماثل فيما بين الممولين بصددها".[١]

وكان الأحرى بالمشرع تحقيقا للعدالة الضريبية أن يختار بين أمرين أما إعفاء الدخل المتحقق خارجيا من العبء الضريبي – وقد يكون ذلك محل نظر باعتبار أن الأموال المستثمرة خارجيا أموال

(١) حكم المحكمة الدستورية رقم: (٢٣)، سنة ١٦ ق، تاريخ: ١٩٩٦/٢/٣، مجموعة الأحكام الدستورية، ج٧، ص٢٩٣.

وطنية– أو يلجأ إلى طرح الضريبة المدفوعة خارجياً من إجمالي الضرائب المتحققة على إجمالي الدخل، بحيث وحسب المثال السابق يطرح (٢٥) ألف دينار المدفوعة خارجياً من إجمالي الضرائب المتحققة داخليا عن إجمالي الدخل والبالغ (٥٠) على أن لا يؤثر ذلك على الضرائب المفروضة على الدخل المتحقق داخل الأردن.

وبالتالي لو دفعت الشركة في الخارج أكثر من (٢٥) ألف فيجري التقاص بما لا يتجاوز (٢٥) ألف حتى لا يؤثر على الضرائب المفروضة على الدخل في الأردن أما لو دفعت أقل من ذلك فلا يجري لها تقاص إلا بالقدر الذي دفعت كأن تكون قد دفعت (١٠) آلاف دينار خارجيا فهنا لا يطرح من إجمالي الضرائب إلا (١٠) آلاف دينار فقط.

وهنا نجد أن المخالفة الدستورية للمادة (١١١) جاءت من جانبين الأول: جانبت المساواة بين شركات تتماثل مراكزهم وأعبائهم الضريبية من حيث المصدر والفترة الضريبية وبالتالي خالفت قواعد العدالة المفترضة والثاني: من خلال تجاوز مقدرة المكلفين على الأداء التي نصت عليها المادة الدستورية صراحة من حيث قيام المشرع صراحة بفرض الازدواج الضريبي على هذا النوع من الشركات.

المطلب الثالث: مدى تحقق المخالفة الدستورية لمبدأ حق التقاضي

يقوم حق التقاضي على أساس أنه خير قامة للعدل بين الناس بما يعبر هذا الحق عن ضمان للسيادة مما يستوجب إيجاد سلطة قضائية تتولى سمو القانون وتطبيقه ولو ترك الأمر لتقدير الأفراد لهدرت الحريات وانتهكت الحقوق.

ونظر لأهمية هذا الحق فقد أصبح من أهم مبادئ حقوق الإنسان التي حرصت التشريعات الدستورية على اختلافها بجعله موضعاً للرعاية وقلما نجد دستور لا يتبنى هذا الحق صراحة أو ضمناً حيث جاء في المادة (١/١٠١) من الدستور الأردني: "المحاكم مفتوحة للجميع ومصونة من التدخل في شؤونها".

بما يعني أن على جميع السلطات في أي دولة عدم حرمان أياً كان من اللجوء لحق التقاضي سواء بأسلوب مباشر أو بأسلوب غير مباشر.[١]

وجاء في المادة (١٠) من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان: "لكل إنسان –على قدم المساواة التامة مع الآخرين–الحق في أن تنظر قضيته محكمة مستقلة ومحايدة نظراً منصفاً وعلنياً للفصل في حقوقه والتزاماته...".

(١) د. محمد مخادمة، حقوق الإنسان في النظام القانوني الأردني، دون ناشر، اربد، ٢٠١٣، ص٣٠.

وجاء في الاتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان: "لكل شخص الحق في أن يجد محكمة مستقلة وغير متحيزة وذلك للفصل في دعواه بطريقة عادلة وعلنية...". (١)

قد تكون الفائدة غير مجدية من بيان أن حق التقاضي هو حق مكرس في كل الصكوك الدولية والقوانين الداخلية ما لم نبين انعكاس هذا الاعتراف النظري لحق التقاضي على المستوى التطبيقي من خلال الممارسة التطبيقية لحق التقاضي. (٢)

ولهذا يجب أن يكون حق التقاضي متاحاً للجميع سهل المنال معقول التكاليف دون قيود لإعادة بناء الثقة في الدولة ومؤسساتها باعتبار القضاء هو حامي الحريات.

ورغم ما أسلفنا إلا أننا نجد أن المشرع الضريبي في القانون الحالي أفرد نصاً غريباً لا يمكن أن يستقيم مع حق أو مبدأ دستوري ويتعارض مع أبسط حقوق الإنسان بالتقاضي وذلك بفرض عقوبة مالية على كل من يلجأ للقضاء في حال خسر دعواه مما جعل الكثيرين من المكلفين يرون الضيم في بعض القرارات الضريبية ويحجمون عن اللجوء للقضاء خوفاً من تبعات ذلك.

فقد جاء في المادة: (٦٦/ج) "إذا قضت المحكمة برد الطعن كلياً أو جزئياً فعليها أن تقضي في الدعوى نفسها بغرامة تعادل مثل الفرق الضريبي وذلك على مقدار الضريبة الذي يرد الطعن بشأنها". ومن مفهوم النص فإن المشرع فرض قيداً على حرية التقاضي من خلال وضع غرامة على كل من يلجأ إلى القضاء في حال خسر دعواه لأي سبب كان.

فعلى سبيل المثال لو طعن مكلف ما بقرار ضريبي – يراه جائراً – يحمّله مبلغ غير مستحق بذمته ولنفترض مثلاً (٥٠) ألف دينار، وكسب جزء من الدعوى وحكمت المحكمة برد جزء من الضريبة المفروضة، ولنفترض ردت (٢٠) ألف دينار لصالحه وهنا يكون قد استحق عليه تبعا لذلك (٣٠) ألف دينار حينها يكون قد خسر الدعوى جزئياً بواقع ٣٠ ألف.

واستناداً للنص السابق فإن على المحكمة أن تحكم بمبلغ الثلاثين ألف المستحقة التي خسر دعواه بها وتحكم بمثلها استناداً للمادة: (٦٦/ج) – المشار إليها– ليمسي المكلف هنا مطالب بمبلغ (٦٠) ألف بدل مبلغ الخمسين ألف المطالب بها أصلاً رغم أن كسب جزء من دعواه لنجد أننا أمام واقع غريب لا

(١) اتفاقية حماية حقوق الإنسان في نطاق مجلس أوروبا، روما في: ١٩٥٠/١١/٤

(2) http://droitdelhomme.blogspot.com/2008/04/blog-post.html.

يستقيم مع منطق أو عدل، فهل يعاقب المكلف على لجوئه للقضاء لتصبح ذمته مشغولة بمبلغ أكثر من المبلغ الذي طعن بصحته أصلاً. (١)

وقد يقول قائل إن الهدف من هذا النص هو محاربة التهرب الضريبي والمماطلة بالسداد مما يفوت على الإدارة مبالغ هي بأمس الحاجة لها للقيام بالأعباء العامة وبالتالي لن يذهب أحد للقضاء إلا وهو متيقن من صحة دعواه.

وحقيقة أن هذا القول مردود لا يستقيم مع أي عدالة سليمة لعدة أسباب:

أولها: أنه ليس بالضرورة أن كل من خسر دعواه يهدف إلى المماطلة فقد يخسرها لأي سبب كان، سواء لسوء إدارة الدعوى أو لعجزه عن إثبات صحة دعواه وبالتالي لا يجوز الافتراض سلفاً سو النية لدى المكلفين.

(١) وقد تطرقت المحكمة الدستورية الأردنية بطعن بدستورية نص مشابه لنص المادة (٦٦/ج) من قانون ضريبة الدخل محل الدراسة إلا وهو نص المادة: (٥٧/و/٢) الذي جاء بحكم مشابه للمادة (٦٦) حيث جاء فيه: "إذا قضت المحكمة برد الطعن كليا أو جزئيا فتقضي في الدعوى نفسها بفرض التعويض المدني المقرر وفق أحكام هذا القانون وذلك على مقدار الضريبة الذي رد الطعن بشأنه"
وجاء قرار المحكمة بدستورية هذا النص بأغلبية تسعة أعضاء من أصل ١٥ عضو وقد خالف ستة أعضاء هذا الحكم وجاء في قرار المخالفة الذي نتفق معه بحق: "...وحيث أن ما تضمنه نص البند الثاني من الفقرة (و) من المادة (٥٧) من قانون الضريبة العامة على المبيعات من انه يتعين على المحكمة في الحالة التي تقرر فيها رد الدعوى المدعي كليا أو جزئيا؛ أن تقضي في الدعوى نفسها بفرض التعويض المدني المقرر يشكل عائقا للحد من حق التقاضي، ...وتحميل اللجوء إليه أعباء مالية تخص جهة من المتقاضين دون آخر ذلك أن بعض الراغبين في إقامة الدعاوى ضد دائرة ضريبة الدخل والمبيعات أن لم يكن غالبيتهم سوف يحجمون عن مقاضاة تلك الدائرة تحاشيا للرد الجزئي أو الكلي أو حتى الشكلي لقضاياهم بما يبنى عليه الحكم بالغرامات المقررة بعد أن تكشف عملياتهم الحسابية البسيطة بأنها ستكون باهظة في حالة رد دعواهم أو أجزاء منها وبما يرون معه أن اللجوء للقضاء مخاطرة مالية لا تحمد عقباها، وحيث أن القيد الذي تضمنه النص المطعون به لا تستلزمه عملية التقاضي وإنما تتعارض معه.... وتأسيسا على ما تقدم ولمخالفة نص البند(٢) من الفقرة (و) من المادة (٥٧) ..... للمواد (١/٦) و(١/١٠١) و(١/١٢٨) من الدستور نرى خلافا للأكثرية المحترمة أن الطعن بعدم دستورية ذلك النص في محلة، وانه يتعين الحكم بعدم دستوريته واعتباره باطلاً.
حكـــم المحكمة الدستورية الأردنية رقم: (٣) لسنة ٢٠١٨ الصادر بتاريخ: ٢٠١٨/٦/٢٥ المنشور في الجريدة الرسمية العدد: ٥٥٢٣

وثانيهما: مع الفرض غير المسلم به أن هناك سوء نية ويهدف المكلف من خلالها إلى المماطلة فإن المشرع لم يغفل عن هذا؛ حيث فرض غرامة تأخير على أي مبلغ يتأخر الوفاء به بواقع ٤ آلاف عن كل أسبوع، أي بفائدة سنوية تصل إلى (٢٠،٨)% سنوياً حسبما جاء في المادة (٣٥) حيث جاء فيها: "أ- في حال عدم دفع الضريبة أو توريدها في المواعيد المحددة بموجب أحكام هذا القانون تستوفي الدائرة غرامة تأخير بنسبة أربعة بالألف من قيمة الضريبة المستحقة أو أي مبالغ يتوجب اقتطاعها أو توريدها وذلك عن كل أسبوع تأخير أو أي جزء منه" وعليه هل يعقل أن يعمد مكلف إلى دفع غرامة سنوية بهذا المقدار وهو قادر على أخذ قرض من البنك مثلاً بفائدة أقل من ذلك بكثير.

وتتجلى المخالفة الدستورية هنا من خلال تقييد حق التقاضي المنصوص عليه في المادة (١/١٠١) من الدستور الذي قال: "إن المحاكم مفتوحة للجميع ومصونة من التدخل في شؤونها"، فقيام المشرع بفرض عقوبات مالية يشكل قيد على فتح المحاكم أمام الجميع ويجعلها مغلقة تجاه البعض لتحرمهم حق اللجوء لحاميهم الطبيعي، ويرهب أي مكلف اللجوء إليها تجنبا لعواقب أكثر إرهاقاً من اللجوء للقضاء.

وبناءً على ما سبق فإن الباحث يرى ضرورة إلغاء ما جاء في المادة (٦٦/ج) لكونه يشكل مخالفة دستورية صريحة لضمان حق التقاضي وقيد يمنع أصحاب الحقوق من اللجوء للقضاء بوصفه صمام الأمان والحامي للأفراد في مواجهة الإدارة.

الخاتمـة:

تعتبر العدالة في توزيع الأعباء الضريبية ومدى توافقها مع القدرة التكليفية للمكلفين من أهم العناصر التي تعنى بها التشريعات الدستورية مما يلزم التشريعات الضريبية على مراعاة وترسيخ هذه العدالة بما يتوافق مع قدرة المكلفين التكليفية وتحميلهم ذات الأعباء الضريبية في حال تماثلت مراكزهم القانونية.

ورغم ذلك وجدنا المشرع الضريبي الأردني قد أخل بأهم الضمانات الدستورية المقترنة بالعبء الضريبي في العديد من النصوص الناظمة لهذه الأعباء حيث خلص الباحث إلى عدم توافق هذه النصوص مع مبادئ العدالة من جانب ناهيك عما فرضه المشرع من قيود على حق التقاضي للمكلفين المتظلمين من الأعباء الضريبية مبينين ذلك في النتائج والتوصيات الآتية:

النتائج:

١- عدم تحري العدالة في كيفية تقاص الخسائر المدورة والمتحققة على الأشخاص الطبيعيين من أرباح السنوات اللاحقة من حيث تقديمها على تنزيل الإعفاءات العائلية.

٢- مخالفة المبادئ الدستورية في زيادة العبء الضريبي عن الدخل المتحقق من مكافأة نهاية الخدمة عن السنوات ٢٠١٠ إلى ٢٠١٤ بأثر رجعي.

٣- عدم المساواة في الإعفاءات الشخصية بين العاملين والمتقاعدين رغم التباين العكسي في الإعفاءات الشخصية.

٤- عدم العدالة بين شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة من جانب؛ وبين شركات المساهمة العامة أو المساهمة الخاصة من جانب آخر، من حيث مساواتهما في الخضوع للعبء الضريبي دون أن يستفيد مساهمين الأولى من إعفاءاتهم شخصية، وفي المقابل الإبقاء على الذمم المالية الخاصة لهم ضامنة لديونها خلافا للمساهمين في شركات المساهمة العامة أو المساهمة الخاصة.

٥- الازدواج الضريبي المقصود على الشركات الأردنية من خلال العبء الضريبي المفروض مرتين على دخلها من الخارج مقارنة مع شركات أخرى تمارس ذات النشاط وتحقق لها دخل مماثل.

٦- عدم الدستورية الواردة في المادة (٦٦/ج) التي تفرض غرامة على المكلفين الذين يلجئون للقضاء بما يعادل ما خسروه في دعواهم.

التوصيات:

١- إعادة ترتيب أولويات تنزيل الخسائر المدورة من السنوات السابقة لتصبح لاحقة للإعفاءات الشخصية وليس سابقة لها حسبما جاء بتعريف الدخل الخاضع للضريبة الوارد في المادة الثانية، بحيث تنزل هذه الإعفاءات أولا ثم يجري تقاص الخسائر السابقة من الدخل المتحقق في السنوات اللاحقة.

٢- تعديل آلية احتساب العبء الضريبي عن مكافأة نهاية الخدمة المتعلقة في السنوات ٢٠١٠ إلى ٢٠١٤ وذلك بمنح هذا الدخل إعفاء مقداره (٥٠%) –كما كان معمول به في قانون رقم: (٢٨) لسنة ٢٠٠٩–للمساواة بين من يتحقق لهم هذا الدخل مع آخرين تحقق لهم مثله وتمتعوا بهذا الإعفاء وليس كما هو معمول به في القانون الحالي بموجب المادة: (٤/أ/١٢) وذلك بمنحهم فقط إعفاء مقداره خمسة آلاف دينار من إجمالي الدخل المتحقق عن هذه الفترة.

٣- العمل على المساواة في الإعفاءات الشخصية بين العاملين والمتقاعدين.

٤- إعادة توزيع الدخل المتحقق من شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة؛ على مساهميها لكون ذممهم الخاصة ضامنة لديونها ومحاسبتهم على هذا الدخل مع دخولهم الأخرى وذلك بتعديل التعريف الوارد في المادة الثانية للشخص الاعتباري، كما كان الحال في قانون (٥٧) لسنة ١٩٨٥، وذلك من خلال استثناء شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة من هذا التعريف.

٥- تقاص الضرائب التي تدفعها الشركات الأردنية عن الدخول المتحققة لها من أرباح فروعها الأجنبية في الخارج من الضرائب المتحققة عليها في الأردن شريطة عدم المساس بالضرائب المستحقة على الدخل المتحقق لها داخليا وعدم الاكتفاء باعتبار الضرائب المدفوعة في الخارج مجرد نفقات إنتاجية كما جاء في المادة: (٦/أ).

٦- إلغاء الفقرة: (ج) من المادة: (٦٦) والتي تفرض غرامة جزائية على أي مكلف على كل من يلجأ إلى القضاء تعادل مثل ما خسر في دعواه أمام القضاء لما تشكل من قيد على الحق في التقاضي.

المراجع

أولاً: الكتب المختصة

د. أحمد عبد الحسيب السنتريسي، نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٦.

د. إكرامي خطاب، المبادئ الدستورية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠١٢.

د. اعاد القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر، عمان، ٢٠١١.

د. باهر محمد علم، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، دار النهضة، القاهرة، ١٩٧٣.

د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبية، دون ناشر، القاهرة، ١٩٦٦.

د. رمضان صديق محمد، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، دون ناشر، القاهرة، ١٩٩٧.

د. عادل العلي، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، جامعة الموصل، ١٩٨٩.

د. عادل العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار إثراء للنشر، عمان، ٢٠١١، ط٢.

د. عبدالعال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، ج١.

د. عبدالقادر خليل، نظرية سحب القرارات الإدارية، دار النهضة العربية، ١٩٦٤.

د. عثمان عبد الملك الصالح، بحث بعنوان: الأسس الدستورية للضرائب والرسوم والتكاليف، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، جامعة الإسكندرية، عدد١، ١٩٨٨.

د. عزت عبد الحميد البركي: مبادئ الاقتصاد السياسي، دون ناشر، ٢٠٠٠.

د. فايز اللمساوي، موسوعة التهرب الضريبي ج١، ط٢، ٢٠١٠.

د. كمال حسين ابراهيم، نظام الزكاة وضريبة الدخل، دون ناشر، الرياض، ١٩٨٦.

محمد محمد عبداللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعاتن جامعة الكويت، الكويت، ١٩٩٩.

د. محمد مخادمة، حقوق الإنسان في النظام القانوني الأردني، دون ناشر، اربد، ٢٠١٣.

د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، ١٩٦٩.

د. منيس أسعد عبد الملك، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة مخيمر، القاهرة، ١٩٧١.

د. هشام محمد البدري، الأثر الرجعي والأمن القانوني، دار الفكر والقانون، المنصورة، ٢٠١٥.

ثانياً: المراجع الأخرى

د. عليان بوزيان، بحث بعنوان: القيمة الدستورية لمبدأ العدالة الاجتماعية والحماية القضائية له، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية الصادرة عن جامعة حسيبة بن بوعلي، الجزائر، عدد ١٠، حزيران (جوان) ٢٠١٣.

الإعلان الفرنسي لحقوق الإنسان الصادر سنة ١٧٩٨.

اتفاقية حماية حقوق الإنسان في نطاق مجلس أوروبا، روما في: ١٩٥٠/١١/٤.

الموقع الالكتروني: http://droitdelhomme.blogspot.com/2008/04/blog-post.html