

July 2012

Healthcare as One of Jordanian Tax Legislation purposes A Comparative Study

Mwaffaq Almahameed

Al al-Bayt University, Mafrq, The Hashemite Kingdome of Jordan, mwfg@aabu.edu.jo

Follow this and additional works at: https://scholarworks.uaeu.ac.ae/sharia_and_law



Part of the [Tax Law Commons](#)

Recommended Citation

Almahameed, Mwaffaq (2012) "Healthcare as One of Jordanian Tax Legislation purposes A Comparative Study," *Journal Sharia and Law*. Vol. 2012 : No. 51 , Article 1.

Available at: https://scholarworks.uaeu.ac.ae/sharia_and_law/vol2012/iss51/1

This Article is brought to you for free and open access by Scholarworks@UAEU. It has been accepted for inclusion in Journal Sharia and Law by an authorized editor of Scholarworks@UAEU. For more information, please contact sljournal@uaeu.ac.ae.

Healthcare as One of Jordanian Tax Legislation purposes A Comparative Study

Cover Page Footnote

Dr. Mwaffaq Almahameed Assistant Professor, administrative and financial laws, Al al-Bayt University, Mafraq, The Hashemite Kingdome of Jordan mwfg@aabu.edu.jo

د. موفق سمور علي المحاميد (*)

الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأردني دراسة مقارنة*

ملخص البحث

لم تعد أهداف التشريع الضريبي في الفكر المالي الحديث مجرد الحصول على الإيرادات بصورة محايدة لتغطية النفقات وبمعزل عن مراعاة ظروف المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية، فالضريبة كفريضة مالية تستهدف تحقيق أهداف الدولة المختلفة، ومن بينها الهدف الصحي والذي قد يظهر بصورة مستقلة و واضحة أو ضمن مفردات الهدف الاجتماعي، ويعزز ذلك تأكيد الدستور الأردني على أهمية مراعاة العدالة الاجتماعية وقدرة الأفراد على الدفع، من هنا تبرز الصلة الوثيقة بين أهداف التشريع الضريبي من جهة واستخدام الضريبة كأداة في تحقيق الأهداف الصحية من جهة أخرى سواء أكان ذلك بصورة مباشرة من خلال فرض ضرائب تحقيقاً لأهداف صحية، أو من خلال منح إعفاءات ضريبية أو معاملة ضريبية تفضيلية لبعض الدخول أو الفئات.

(*) أستاذ القانون الإداري والمالي المساعد - كلية الحقوق - جامعة آل البيت - الأردن.
* أجاز للنشر بتاريخ ٢٠١١/٦/٦.

و تتمثل مشكلة الدراسة في إبراز الرعاية الصحية كهدف مستقل عن الأهداف التقليدية للنظام الضريبي، و توضيح الصلة الوثيقة بين التشريع الضريبي وأهداف الرعاية الصحية، وبيان مدى عدم انتظام الهدف الصحي في التشريع الأردني خاصة بعد صدور قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لعام ٢٠٠٩ والقانون المعدل لقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (٢٩) لعام ٢٠٠٩ وما اشتملا عليه من منظومة ضريبية جديدة ألغيت بموجبها الكثير من الإعفاءات ذات الصلة بالجانب الصحي سواء فيما يتعلق بالدخول أو المصاريف والتنزيلات الأخرى، وضرورة عدم النظر إلى التشريع الضريبي كأداة مالية لجباية الإيرادات بمعزل عن الأهداف الاجتماعية والصحية وفقاً لمقومات المنهج الوصفي والتحليلي، وقد حرص الباحث على إيراد تطبيقات مقارنة تظهر مدى اهتمام التشريعات الضريبية في كل من بريطانيا وفرنسا بالرعاية الصحية باعتبارها من الأهداف الرئيسية الواجبة الرعاية سواء في قانون الموازنة أو القوانين الضريبية لتلك الدول.

ومن أبرز النتائج التي تم التوصل إليها خروج المشرع الأردني على العديد من الضمانات الدستورية المقترنة بحماية أهداف ومرتكزات النظام الضريبي، وغموض السياسة الضريبية ذات الصلة بالجانب الصحي، وعدم توافق الإصلاح الضريبي الأخير مع مقوماته الأساسية كخروجه على مقتضيات الأجندة الوطنية، فضلاً عن إبراز دور التشريعات المختلفة في تحقيق أهداف الرعاية الصحية.

الكلمات الدالة: القانون الضريبي والرعاية الصحية، أهداف النظام الضريبي، الإصلاح الضريبي، الضمانات الدستورية.

المقدمة

نصت المادة ١١١ من الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ وتعديلاته على ضرورة أن تأخذ الدولة "... في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية، وأن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال"، وتشكل هذه المادة الموجه والسند الدستوري للنظام الضريبي الأردني بحيث تحكم شتى أنواع الضرائب وبوجه خاص الضرائب المباشرة كضريبة الدخل.

ومن أبرز الخصائص التي تميز النظام الضريبي مراعاته للظروف الشخصية للمخاطب بأحكامه، ونقصد بالظروف الشخصية للمكلف أعباءه الشخصية والعائلية وظروفه الصحية والاجتماعية حيث تستهدف الضريبة كفريضة مالية تحقيق أهداف الدولة المختلفة، ومن بينها الهدف الاجتماعي الذي يشمل في طياته أهمية تحقيق الرعاية الصحية، كما أن تأكيد الدستور على أهمية مراعاة العدالة الاجتماعية تعزز دور التشريع الضريبي بهذا الاتجاه، من هنا تبرز الصلة الوثيقة بين التشريع الضريبي من جهة وتحقيق الأهداف الصحية من جهة أخرى سواء أكان ذلك بصورة مباشرة من خلال فرض ضرائب تحقيقاً لأهداف صحية كضريبة المبيعات الخاصة على التبغ والسجائر والمشروبات الكحولية، أو من خلال منح معاملة ضريبية تفضيلية كتلك الممنوحة للأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة وإعفاء سيارات الإسعاف من ضريبة المبيعات وإعفاء دخل الأعمى والمصاب بعجز كلي من الضريبة.

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأرنبي دراسة مقارنة]

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في إبراز الهدف الصحي للتشريع الضريبي كهدف مستقل عن الأهداف التقليدية الأخرى و بيان الصلة الوثيقة بين التشريع الضريبي وأهداف الرعاية الصحية وضرورة عدم النظر إلى التشريع الضريبي كأداة مالية لجباية الإيرادات بمعزل عن الأهداف الاجتماعية والصحية التي يجب أن تراعيها حيث إن الإنتاجية التمويلية كهدف رئيس للتشريع الضريبي لا تؤثر على جانبه الإنساني فاجتماعية القاعدة القانونية الضريبية تقتضي أن تكون منبثقة من واقع المجتمع وظروفه الاجتماعية وتلبي احتياجاته المختلفة، مما يسهم في إبراز الدور الإيجابي للتشريع الضريبي في تحقيق أهداف الرعاية الصحية وما ينتج عن ذلك من تعميق لجذور الثقة بين الإدارة الضريبية من جهة والمواطنين من جهة أخرى.

منهجية الدراسة:

سيحرص الباحث على اتباع المنهج التحليلي من خلال استقراء النصوص التشريعية الضريبية التي عالجت الجانب الصحي ومرتكزات الأجندة الوطنية وتحليل مفردات السياسة الضريبية في المجال الصحي، كما سيتم اللجوء إلى المنهج الوصفي عند عرض موضوعات هذه الدراسة مع إيراد تطبيقات مقارنة للتشريعات الضريبية في كل من بريطانيا وفرنسا.

خطة الدراسة

مشكلة الدراسة ومنهجيتها

المبحث الأول: أهداف النظام الضريبي وضماناتها الدستورية

[د. موفق المحاميد]

المطلب الأول: أهداف النظام الضريبي التقليدية ومدى شمولها للأهداف الصحية

الفرع الأول: أهداف النظام الضريبي التقليدية

الفرع الثاني: مدى استقلالية الرعاية الصحية كأحد أهداف النظام الضريبي

المطلب الثاني: الضمانات الدستورية لأهداف النظام الضريبي ومدى التزام التشريع الضريبي بها

الفرع الأول: الضمانات الدستورية لأهداف النظام الضريبي

الفرع الثاني: مدى التزام المشرع بأهداف النظام الضريبي وضماناتها الدستورية في المجال الصحي

المبحث الثاني: التشريع الضريبي ودوره في تحقيق أهداف الرعاية الصحية

المطلب الأول: الضرائب الشخصية ومدى تحقيقها لأهداف الرعاية الصحية

الفرع الأول: المعاملة الضريبية لمصادر الدخل تحقيقاً لأهداف الرعاية الصحية

الفرع الأول: الإعفاءات والتنازلات الضريبية تحقيقاً لأهداف الرعاية الصحية

المطلب الثاني: الضرائب العينية ومدى تحقيقها لأهداف الرعاية الصحية

الفرع الأول: دور قانون الضريبة العامة على المبيعات في تحقيق الأهداف الصحية

الفرع الثاني: دور القوانين الضريبية الأخرى في تحقيق الأهداف الصحية

المبحث الأول

أهداف النظام الضريبي وضماناتها الدستورية

أعلن الفقيه (آدم سميث) في كتابه (ثروة الأمم) أن دخل الأشخاص قد ينبع من أحد ثلاثة مصادر وهي بدلات الإيجار و الأرباح والرواتب، وكل ضريبة يجب أن تدفع بالنهاية من أحد تلك المصادر الثلاثة، وقد فضل بالدرجة الأولى الضرائب المفروضة على بدلات الإيجار ثم المفروضة على الأرباح ثم المفروضة على الأجور وأخيرا تلك المفروضة بصورة حيادية على المصادر الثلاثة للإيرادات، وأن رعاية الدولة يجب أن يساهموا في نفقاتها كل حسب مقدرته الشخصية⁽¹⁾، و نبه إلى أن مالك رأس المال يعتبر عالمي المواطنة وليس بالضرورة أن يتصل بدولة بعينها حيث إنه يميل دوماً إلى هجر الدولة التي يتعرض فيها إلى ضريبة مرهقة من خلال نقل رأس ماله إلى غيرها من الدول والتي يتمكن فيها من ممارسة نشاطه التجاري أو الاستمتاع بثروته بسهولة ويسر⁽²⁾.

وانطلاقاً من إدراك أهمية الضريبة كمصدر للإيرادات العامة بالنسبة للدولة و وسيلة لتقديم الخدمات بالنسبة للأفراد من خلال أوجه الإنفاق العامة فقد عرض الفقيه (آدم سميث) إلى مرتكزات النظام الضريبي الجيد موقفاً فيها بين المصالح

- (1) Adam Smith, An Inquiry Into The Nature And Causes Of The Wealth Of Nations, A Penn State Electronic Classics Series Publication, book V, chapter II, part II (of taxes), The USA: Pennsylvania State University, 2005, p(676), through: <http://www.hn.psu.edu/faculty/jmanis/adamsmith.htm>.
- (2) Daniel J. Mitchell, "A Tax Competition Primer: Why Tax Harmonization And Information Exchange Undermine America's Competitive Advantage In The Global Economy" ,Backgrounder July 20, 2001, No. 1460,(Washington, D.C.: The Heritage Foundation, July 20, 2001),P.7, Internet Source: <<http://www.heritage.org/library/backgrounder/bg1460.html>>.

المتعارضة وموضحاً أن من أهم تلك المرتكزات الأخذ بقاعدتي العدالة و الاقتصاد في نفقات الجباية⁽³⁾، وقد شكلت مرتكزات النظام الضريبي الجيد التي نادى بها ذلك الفقيه هادياً أنار الطريق أمام المشرع الدستوري حيث نصت المادة ١١١ من الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ وتعديلاته على ضرورة مراعاة التناسب بين تلك المرتكزات بحيث لا تغطي قاعدة على أخرى من خلال مراعاة مبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وأن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال.

المطلب الأول

أهداف النظام الضريبي التقليدي ومدى شمولها لأهداف الرعاية الصحية

لم تعد أهداف السياسة المالية في الفكر المالي الحديث مجرد الحصول على الإيرادات بصورة محايدة لتغطية النفقات وبمعزل عن مراعاة ظروف المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية، بل أصبحت تهدف إلى ترتيب تأثيرات مقصودة في الجانب الاقتصادي والاجتماعي، ومن ثم فإن الضريبة باعتبارها أداة من أدوات السياسة المالية أصبحت تستهدف تحقيق تلك التأثيرات⁽⁴⁾.

إن تركيز ديوان تفسير القوانين الأردني على الهدف المالي للضريبة من خلال تعريفها بأنها " فريضة إجبارية من المال يدفعها الفرد للحكومة لمواجهة النفقات العامة دون أن يقابلها منفعة خاصة " ليس من شأنه تجريد الضريبة - باعتبارها من

(3) Adam Smith, An Inquiry Into The Nature And Causes Of The Wealth Of Nations, op.cit.,p(676).

(4) عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام: دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه منشورة جامعة القاهرة، ط١، مطابع الأهرام، ١٩٦٨، ص (٦٥، ٦٦).

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأردني دراسة مقارنة]

أهم أدوات السياسة المالية- من ارتباطها بتحقيق الأهداف الاجتماعية والصحية فالمادة ١١١ من الدستور الأردني والتي ركزت على أهمية تحقيق العدالة الاجتماعية ومراعاة قدرة الأشخاص على الدفع أكدت على وجود تلك الرابطة الوثيقة^(٥)، وانطلاقاً من ذلك يمكن تعريف الضريبة بأنها فريضة مالية إلزامية يغلب عليها الصفة النقدية تفرضها الدولة على المكلفين بأحكامها دون مقابل لتأمين المال اللازم لتغطية النفقات العامة وتحقيق أهداف الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والصحية.

الفرع الأول**أهداف النظام الضريبي التقليدي**

تساهم الضرائب وفقاً لمفهومها الحديث في تحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية حيث لم تعد الغاية المالية الغاية الوحيدة والمباشرة من فرض الضرائب بل تعدتها إلى تحقيق غايات أخرى أصيلة لا تقل في أهميتها عنها، مما يسمح بالقول بظهور هدف جديد للنظام الضريبي يعالج الجانب الصحي ويرتبط ارتباطاً وثيقاً بالبيئة مما يقتضي معالجته بصورة مستقلة تبرز دور التشريع الضريبي في تحقيق أهداف الرعاية الصحية.

وقد حاول جانب من الفقه التركيز على حيادية الضرائب من خلال التأكيد على أن النظرية الكلاسيكية (أصحاب الفكر المالي التقليدي) عالجت الضرائب من خلال الهدف المالي فقط بحيث إن الضرائب في استهدافها تغطية النفقات العامة للدولة

(٥) قرار الديوان الخاص بتفسير القوانين رقم ١٩ لسنة ١٩٨٠، الجريدة الرسمية، العدد (٢٩٧٠)، ص (١٨٠٠)، كذلك القرار رقم ١٤ لسنة ١٩٦٥، الجريدة الرسمية، العدد (١٨٨٥)، ص (١٨٩٠).

تتقيد بشرطين وهما: وفرة الحصيلة وحيادية الضريبة، أي أن تكون حصيلة الضريبة غزيرة و وفيرة تكفي لإشباع الحاجات العامة في المجتمع وفي الوقت ذاته لا بد أن لا يكون لها تأثير على البنيان الاقتصادي والاجتماعي في الدولة^(٦).

ويفتقر للدقة القول بأن الضريبة ذات هدف مالي فقط وأن الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية التي تنجم عنها تعد من قبيل النتائج، وليس من قبيل الأهداف التي تستهدفها الضرائب ابتداءً؛ لأن تلك الآثار لم تعد مجرد آثار تلقائية تترتب على فرض الضرائب، وإنما أصبحت الضرائب ذات غايات متعددة ومقصودة، كما ينبغي رد وجهة النظر التي تعتبر استعمال الضرائب في غير الغرض المالي خروجاً على وظيفتها الأساسية باعتبارها مصدراً للإيرادات و يؤدي إلى قلة حصيلتها من خلال التضحية بالهدف المالي في سبيل تحقيق الأغراض الأخرى، حيث إن الثابت في الوقت الحاضر تعدد غايات النظام الضريبي وعدم اقتصرها على الهدف المالي^(٧).

أولاً: الهدف المالي:

اتجه الفكر التقليدي في علم المالية العامة إلى أن هدف الضريبة الأساس هو الحصول على الإيرادات، أي حيادية الضريبة واقتصرها على الهدف المالي، إلا أن التطور الذي شهدته التشريعات المالية والضريبية خلال القرنين الثامن عشر

(٦) حسين اليحيى وحسن خروش، المالية العامة، برنامج الإدارة والريادة، المقرر رقم (٤٣٤٢)، ط١، عمان: منشورات جامعة القدس المفتوحة، ١٩٩٦، ص (٤٩).

(٧) عادل فليح العلي، مالية الدولة، د.ط، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، ٢٠٠٨، ص (٢٢٧).

محمد ابو نصار وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، ط١، ١٩٩٦، د.ن، ص(٥).

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأرنبي دراسة مقارنة]

والتاسع عشر حال دون استخدام الإيرادات الضريبية مصدراً لتمويل خزينة الحكام والأمراء، وقصر استخدامها على تحقيق المنفعة العامة مع ملاحظة أن مفهوم المنفعة العامة في ظل المالية العامة التقليدية كان يقتصر على وظائف الدولة الحارسة (الدفاع والأمن والعدالة) في ظل حيادية الضريبة في التأثير على البنين الاقتصادي والاجتماعي للدولة، إلا أن التطور الذي شهده مفهوم النفقة العامة ونطاقها بفعل انتقال الدولة من مفهوم الدولة الحارسة إلى مفهوم الدولة المتدخلة انعكس على مفهوم النفقة العامة والضريبة مما أدى إلى اختفاء مبدأ حياد الضريبة بحيث حل محله مبدأ الضريبة التدخلية^(٨).

وقد ارتبط الهدف المالي للضريبة بوفرة الحصيلة من خلال إسهام حصيلة الضريبة على وعاء معين بأقصى درجة ممكنة في تمويل خزينة الدولة وتوفير الأموال اللازمة حتى تتمكن الدولة من القيام بأنشطتها المختلفة بحيث تتضمن وفرة الحصيلة ضمان استقرار واستمرار الإيراد الضريبي^(٩).

ثانياً: الأهداف الاقتصادية

إن الضريبة كأداة مالية يمكن أن تلعب دوراً هاماً في التأثير على الدخل والادخار والاستثمار والإنتاج، حيث تساهم الضرائب في تحقيق هدف النمو الاقتصادي من خلال التأثير على عناصر الإنتاج، كما يمكن التأثير على القوة العاملة من خلال منح الإعفاءات الضريبية المتعلقة بالأبناء، والتأثير على قدرة

(٨) أحمد شاميه وخالد الخطيب، المالية العامة، ط١، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، ١٩٩٧، ص (١٣٣، ١٣٨).

(٩) نائل عبد الحافظ العواملة، الإدارة المالية العامة بين النظرية والتطبيق، ط٣، عمان: المؤلف، ١٩٩٧، ص (١٨٥).

الإفراد على العمل والرغبة في العمل من خلال منح الدخول الناتجة عن عنصر العمل معاملة ضريبية تفضيلية مقارنة بالدخل الناتج عن رأس المال، كما يمكن التأثير على عنصر رأس المال من خلال منح الحوافز الضريبية لجذب رؤوس الأموال الأجنبية وما يرافقها من نقل للتكنولوجيا، ويمكن استخدام الضرائب في تحقيق الاستقرار الاقتصادي في حالتها الركود والتضخم من خلال تخفيض الضرائب في فترات الركود وزيادتها في حالة التضخم مما يساهم في الحد من الاستهلاك القومي وتحقيق نوع من التوازن بين الطلب الكلي والعرض الكلي عند مستوى التشغيل الكامل^(١٠)، إضافة إلى إمكانية استخدام الضرائب لمنع التركز وظهور الاحتكارات في المشاريع الاقتصادية كفرض ضرائب على اندماج الشركات وفرض ضرائب على مراحل الإنتاج المختلفة مما يعيق التكتل^(١١).

وقد تستخدم الضرائب في إعادة تخصيص الموارد الاقتصادية من خلال تشجيع بعض أنماط الأنشطة الاقتصادية كإعفاء الدخول الزراعية وتخفيض سعر الضريبة المفروضة على الأنشطة الصناعية.

ثالثاً: الأهداف الاجتماعية:

تهدف الضريبة تحقيق العديد من الأهداف الاجتماعية منطلقاً في ذلك من المرتكزات الدستورية التي حرص المشرع الدستوري على ضرورة مراعاتها، حيث قيد

(١٠) علي محمد خليل وسليمان اللوزي، المالية العامة، د. ط، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، ١٩٩٩، ص (١٧٦-١٧٧).

(١١) أحمد شاميه وخالد الخطيب، المالية العامة، مرجع سابق، ص (١٤١).
محمد أبو نصار وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، مرجع سابق، ص (٧، ٨).

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأردني دراسة مقارنة]

المشرع الدستوري الدولة عند فرض الضرائب بضرورة مراعاة مبدأ التكليف التصاعدي وتحقيق العدالة الاجتماعية والمساواة وقدرة الأفراد على الدفع^(١٢).

ومن بين الأهداف الاجتماعية للضرائب تقليص الفوارق بين الطبقات وإعادة توزيع الدخل القومي، حيث إن فرض الضرائب استناداً إلى مقدرة المكلفين على الدفع أدى إلى اعتناق مبدأ التكليف التصاعدي لتحقيق العدالة والمساواة في التضحية بين المكلفين^(١٣)، كما أدى إلى التركيز في فرض الضرائب على الدخل سواء عند تحقيقه كالضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة أو عند إنفاقه كالضرائب الاستهلاكية.

وقد تستهدف الضرائب تشجيع النسل من خلال منح إعفاءات ضريبية مرتبطة بعدد الأبناء، وقد كان قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته (الملغى) من بين القوانين التي منحت إعفاء مقداره (٥٠٠) دينار لكل ابن من الأبناء وأكملت ذلك بمنح إعفاء دراسة جامعية مقداره (٢٠٠٠) عن كل ابن من الأبناء، حيث منح هذا الإعفاء دونما تمييز لكافة فئات المكلفين، إلا أنه ومع صدور قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت - في غيبة البرلمان - رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ فقد هجر المشرع الأردني تلك السياسة الضريبية في المادة (٩/أ) حيث منح المكلف إعفاء مقداره (١٢٠٠٠) دينار كإعفاء شخصي ومبلغ (١٢٠٠٠) دينار عن المعالين مهما كان عددهم.

(١٢) المادة (١١١)، الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ وتعديلاته.

(١٣) محمد أبو نصار وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، مرجع سابق، ص(٦).

وبالرغم من السخاء الظاهري المرهني لهذا الإعفاء إلا أنه يعد خطوة خطيرة إلى الوراء بالنسبة للسياسة الضريبية الأردنية القائمة على العدالة والمساواة، حيث أن التحليل العملي لهذا الإعفاء يدل على أن المشرع لم يميز بين المكلفين وفقاً لمقدرتهم على الدفع بدليل عدم مراعاة الاختلاف في عدد المعالين والظروف الاجتماعية من شخص إلى آخر، حيث أصبح إعفاء المعالين يشمل إعفاء الزوجة والأبناء وغيرهم من المعالين بحيث يغطي ذلك الإعفاء الإعفاءات الشخصية المرتبطة بهم وتلك المرتبطة بالمعالجة الطبية والسكن والدراسة الجامعية وغيرها من إعفاءات تفصيلية كان القانون الملغى قد تضمنها، ولو فرضنا أن أحد الأشخاص تزوج من (زوجة لها مصدر دخل من العمل أو غيره) فإن إعفاء الزوجة أو الزوج قبل الزواج حسب القانون الجديد ١٢٠٠٠ دينار وبعد الزواج ١٢٠٠٠ دينار أي أن إعفاء الزوج أو الزوجة لم يتغير بعد الزواج وبالتالي فالقانون الجديد أصبح في هذه الحالة محايداً بالنسبة للتشجيع على إقامة الروابط الزوجية بين زوج عامل وزوجة عاملة بدليل أن المادة (٩/ب) جعلت سقف الإعفاء الممنوح للعائلة الواحدة مبلغ أربع وعشرين ألف دينار، أي مجموع إعفاء الزوجين قبل الزواج إذا كانت الزوجة عاملة، بل يمكن أن نذهب مع هذا النص إلى أبعد من ذلك من خلال القول بأن هذا القانون ينطوي على (تمييز ضد المرأة العاملة) مخالفاً بذلك نص المادة (١١١) والمادة (٦) من الدستور، حيث إن الزواج من المرأة غير العاملة أصبح ميزة فالنتيجة التي تترتب على هذا الزواج ستكون حصول الزوج على إعفاء مقداره اثنا عشر ألفاً بمجرد إبرامه عقد الزواج وكأن هذا القانون أصبح يشجع على الزواج من المرأة غير العاملة.

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأرنبي دراسة مقارنة]

وهذه الحالة تستدعي إلى الأذهان موقف القضاء الدستوري الألماني عام ١٩٥٧ من مسألة عدم دستورية إخضاع مجموع دخل الزوج والزوجة إلى جدول نسب متصاعدة بصورة قد تؤدي إلى إمكانية إلزام الزوجين بدفع ضريبة دخل أعلى مما يكون الحال عليه لو فرضت الضريبة عليهما كل على حده، وذلك إعمالاً للمادة (١/٦) من الدستور الألماني والتي تنص على أن الزواج والأسرة يتمتع بحماية خاصة من قبل الدولة^(١٤).

الفرع الثاني**مدى استقلالية الرعاية الصحية
كأحد أهداف النظام الضريبي**

إذا كانت الأهداف السابقة محل اتفاق لدى فقه القانون المالي فهل أن الأوان للقول بوجود أهداف صحية مستقلة وقائمة بذاتها للتشريع الضريبي؟ أم لا بد من الاستمرار في معالجة هذه الأهداف -على فرض وجودها- ضمن الأهداف الاجتماعية دون الاعتراف لها بالاستقلالية؟

إن الإجابة على هذه التساؤلات تتضح من خلال استعراض مدى استقلالية الرعاية الصحية كأحد أوجه الإنفاق العامة والأهمية النسبية للنفقات الصحية في كل من فرنسا وبريطانيا والأردن على التفصيل التالي: إن نظام الرعاية الصحية في فرنسا مثلاً يستند على قيام الدولة بتمويل ما نسبته ٨٠% من نفقات الرعاية الصحية، أما القطاع الخاص فيمول ١٠% منها، ويمول الأفراد النسبة المتبقية، وحصّة القطاع العام الإلزامية في هذا النظام تغطي معظم السكان حيث يوجد ما

(14) Frans Vanistendael, "Chapter 2: Legal Framework for Taxation", Tax Law Design and Drafting, volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed., p (13).

يزيد على العشرين صندوق تأمين صحي لأصحاب الدخل من الراتب وعائلاتهم، ومن لا يشملهم هذا النظام تم تغطيتهم بنظام (CMU) وهو نظام تغطية صحية شاملة (universal health coverage) يقدم تغطية أساسية للمعوزين وتغطية إضافية لذوي الدخل المنخفض⁽¹⁵⁾، أما في بريطانيا فإن الرجوع إلى موازنة المملكة المتحدة لعام ٢٠١٠ يؤكد استقلالية الرعاية الصحية كأحد أوجه الإنفاق الرئيسية حيث بلغت مجموع النفقات الحكومية في تلك الموازنة (٦٩٧) بليون جنيه إسترليني منها (١٢٢) بليون خصصت للأغراض الصحية و(٢٧) بليون لغايات بيئية، أي أن النفقات الصحية تمثل ما نسبته ٥,١٧% من مجموع النفقات العامة، وإذا أضفنا إلى هذا المبلغ نفقات حماية البيئة والبالغة (٢٧) بليون لصلتها بالرعاية الصحية فإن نسبة النفقات الصحية والبيئية إلى مجموع النفقات العامة ستصبح ٢١,٣٧% وهي نسبة مرتفعة⁽¹⁶⁾، أما في الأردن فقد عالجت الأجندة الوطنية الرعاية الصحية ضمن الفصل السابع والذي جاء بعنوان الرفاه الاجتماعي ليغطي الرعاية الصحية والاجتماعية⁽¹⁷⁾، إلا أن هذا لا يدفع للقول بأن الأهداف الصحية ما تزال تدرج ضمنا ضمن الأهداف الاجتماعية حيث إن العبرة بالأهمية النسبية لأوجه الإنفاق المختلفة إضافة إلى طريقة التصنيف الوظيفي للنفقات العامة في الموازنة العامة، وتعد خدمات الرعاية الصحية من أوجه الإنفاق الرئيسية التي ترصد من أجلها المبالغ المالية سنوياً في الموازنة العامة للدولة، وبالرجوع إلى حجم تلك النفقات في

(15) Carine Bouthevillain and Karine Hervé, Analysis Of International Health-Related Expenditure: Lessons For France, p(903).

(16) chart no.(1) titled (Government spending 2010-11),UK budget 2010,HC61,HM Treasury, London: the stationery office, June 2010,p(3).

(17) انظر تفصيلاً: - الأجندة الوطنية، الفصل السابع: الرفاه الاجتماعي، ص (١٢٥-١٣٥).

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأردني دراسة مقارنة]

موازنة المملكة نجد أنها بلغت في الموازنة المالية لعام ٢٠١٠ بواقع ٥٨١,١٩١,٠٠٠ دينار من مجموع النفقات العامة البالغة ٥,٤٦٠,١٩٢,٠٠٠ دينار، أي أن النفقات الصحية تمثل ما نسبته ١٠,٦% من مجموع النفقات العامة، وإذا أضفنا إلى هذا المبلغ نفقات حماية البيئة والبالغة ٣,٨٥٣,٠٠٠ دينار لصلتها المباشرة بالرعاية الصحية فإن نسبة النفقات الصحية والبيئية إلى مجموع النفقات العامة ستصبح ١٠,٧% وهي نسبة مرتفعة تدل على أن نفقات الرعاية الصحية تعد أحد أوجه الإنفاق العشرة الواردة في التصنيف الوظيفي للنفقات العامة في موازنة عام ٢٠١٠ (١٨).

إن استقلال النفقات الصحية - وانطلاقاً من قاعدة أن النفقة العامة تحدد الإيراد العام - يدفع الدولة للبحث عن إيرادات عامة تكفي لتغطية هذا الهدف فتساهم عندئذ تلك الإيرادات العامة في تحقيق أهداف الرعاية الصحية من خلال تخصيصها لمواجهة تلك النفقات، وحيث إن الضرائب على اختلاف أنواعها تعد من الإيرادات العامة الرئيسية فهذا يؤدي إلى القول بأن الإيرادات الضريبية تلعب دوراً فاعلاً في تحقيق أهداف الرعاية الصحية من خلال تغطية النفقات الصحية مما يؤكد دور التشريع الضريبي في تحقيق الأهداف الصحية، إلا أن هذا الدور لا يقتصر على تأمين الإيرادات اللازمة لتغطية تلك النفقات بصورة محايدة وإنما يلعب ذلك التشريع دوراً فاعلاً في هذا المجال من خلال استخدام الضرائب كوسائل تشجيعية لتحقيق أهداف الرعاية الصحية من خلال فرض الضرائب الصحية أو الاعتراف

(١٨) المملكة الأردنية الهاشمية، قانون مؤقت رقم (٣٠) لسنة ٢٠٠٩ (قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠١٠)، الجدول رقم (١٢) بخصوص التصنيف الوظيفي للنفقات العامة، الجريدة الرسمية، ٢٠٠٩، ص (٧٢٤١).

بتنزيل النفقات المنفقة لأغراض صحية من الدخل الصافي، وبالنتيجة تشجيع الأشخاص على المبادرة للمساهمة في تحقيق أهداف الرعاية الصحية بصورة مباشرة.

وتطبيقاً لذلك فقد حظيت الرعاية الصحية باهتمام كبير من قبل المشرع الأردني بوجه خاص والمشرع في غيرها من الدول بوجه عام كفرنسا وبريطانيا مثلاً كما سيتضح من خلال هذه الدراسة، من خلال تضمين العديد من القوانين الضريبية قواعد تحرص على تكريس أهداف الرعاية الصحية سواء عن طريق سياسة الحوافز الضريبية لأغراض صحية أو عن طريق مكافحة العوامل الضارة بالصحة أو على أقل تقدير تخصيص الإيرادات العامة بما يكفل تحقيق الأهداف الصحية التي تدور بين تشجيع خدمات الرعاية الصحية والاعتراف بنفقاتها بصورة مباشرة أو من خلال إعادة توجيه الإيرادات بما يكفل تحقيق أهداف الرعاية الصحية، ومن ذلك على سبيل المثال منح مؤسسات الرعاية الصحية معاملة ضريبية خاصة من خلال إخضاعها لنسبة ضريبية دخل منخفضة وقبول التبرعات التي تدفع لغايات صحية وفرض بعض الضرائب الصحية وتخصيص إيرادات بعض أنواع الضرائب لتحقيق الأهداف الصحية.

المطلب الثاني

الضمانات الدستورية لأهداف النظام الضريبي ومدى التزام التشريع الضريبي بها

يتناول هذا المطلب معالجة القواعد الدستورية التي تكفل عدم حيادية التشريع الضريبي واقتنصاره على الهدف المالي، والتأكيد على عمق أهداف النظام الضريبي التي تتجاوز مجرد تحقيق الهدف المالي من خلال جباية الإيرادات والحرص على

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأردني دراسة مقارنة]

وفرتها لتساهم في تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والصحية، ومدى تقيد المشرع بتلك الضمانات وعدم الخروج بالقوانين الضريبية عما رسمه الدستور لها من أهداف مضميا عليه نوعا من القدسية والاستمرارية.

الفرع الأول**الضمانات الدستورية لأهداف النظام الضريبي**

كرست المادة (١٣) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنسي لعام ١٧٨٩ أهمية الضريبة ودورها في تغطية النفقات العامة بحيث ينبغي توزيعها على جميع المواطنين بما يتناسب وقدرتهم على الدفع، أما المادة (١٤) من ذلك الإعلان فقد أعطت الحق لجميع المواطنين بالتحقق، سواء بأنفسهم أو من خلال ممثليهم، من مدى الحاجة لفرض الضريبة والموافقة عليها بحرية، ومراقبة استخداماتها وتحديد نسبتها وأساسها وطريقة تحصيلها ومدتها^(١٩)، ونصت المادة ١١١ من الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ وتعديلاته على ضرورة أن تأخذ الدولة: "... في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وأن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال"، وتشكل هذه المادة الضمانة والسند الدستوري لأهداف النظام الضريبي الأردني بحيث تحكم مختلف أنواع الضرائب وبوجه خاص الضرائب المباشرة.

وترتبط القواعد الدستورية التي تحكم النظام الضريبي وتضمن مساهمته في تحقيق أهدافه بالأساس القانوني للالتزام بدفع الضرائب، وحيث إن هذا الأساس قد تجسد في نظرية التضامن الاجتماعي والسيادة - خاصة بعد انهيار النظرية العقدية

(19) Public Finances General Directorate, Tax Policy Directorate, The French Tax System, Situation as at 31 August 2009,p(6).

[د. موفق المحاميد]

- في تفسير نشأة الدولة وتبرير أساس الالتزام الضريبي، و تقوم نظرية التضامن الاجتماعي والسيادة على فكرة أساسية مفادها أن وجود الدولة يعتبر ضرورة اجتماعية وسياسية بالنسبة لأفراد المجتمع تساهم في تحقيق مصالحهم وإشباع حاجاتهم مما يؤدي إلى نشوء نوع من التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع، واستنادا لهذا التضامن يلتزم كل منهم بالمساهمة في توفير الإيرادات التي تحتاجها الدولة للقيام بوظائفها وإشباع حاجات الأفراد بحيث تكون خدمات الدولة مبدولة لمستحقيها ومناطقها المقدرة لا المنفعة، أي لا ترتبط الخدمات المقدمة بمقدار مساهمة الشخص في الإيرادات العامة، فضلا على أن ارتباط هذه النظرية بما تتمتع به الدولة من سيادة أدى إلى استقلالية الدولة في تحديد عناصر النظام الضريبي وإلزام الأفراد بأداء الضريبة^(٢٠).

وقد جاءت القواعد الدستورية متفقة مع أساس الالتزام الضريبي مؤكدة على مجموعة من الضمانات التي تكفل حماية أهداف النظام الضريبي ومبررات وجوده، وأكثرها تعلقا بموضوع الدراسة القاعدتان التاليتان:

أولاً: قاعدة ضرورة مراعاة العدالة والمساواة كضمانة وهدف للنظام الضريبي:

إن ضرورة مراعاة قاعدة العدالة والمساواة تسري بالنسبة لجميع التشريعات بما في ذلك التشريع الضريبي^(٢١)، و تجسد تطبيقا لمفهوم مبدأ المشروعية والذي

(٢٠) سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، د.ط، لبنان: منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٣، ص (١٢٤).

(٢١) لمزيد من التفصيل حول مفهوم العدالة والمساواة في مجال الضرائب انظر:

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأرنبي دراسة مقارنة]

يقتضي بدوره تطبيق القوانين بما يكفل معاملة الأشخاص في الظروف المتماثلة معاملة متماثلة موضوعيا وإجرائيا، وهذا يقتضي تطبيق القوانين إجرائيا بصورة كاملة وكلية بغض النظر عن حالة الشخص ذي العلاقة بحيث لا يتلقى أحد أية معاملة تفضيلية أو تمييزية عند تطبيق القانون، كما لا يحرم من حقوقه الإجرائية للطعن في المسائل المتعلقة بتطبيق القانون في مواجهته، أما موضوعيا فيتطلب ذلك مراعاة معاملة الأشخاص متماثلي الظروف معاملة متماثلة^(٢٢)، ومن الجدير ذكره في هذا المجال أن المواد (١/١ و ١٤) من الدستور الألماني فسرت بما يكفل للمواطن حدا أدنى من الدخل الذي يضمن له معيشة كريمة، فلا يجوز للدولة فرض ضريبة على ما دون ذلك الحد الأدنى من الدخل، وتطبيقا لذلك فقد اعتبرت المحكمة الدستورية الألمانية أن إعفاءات الإعالة وفقا لقانون ضريبة الدخل رقم (١٩٨٣-٨٥) تعتبر غير كافية دستوريا^(٢٣).

وتضمنت المادة الأولى من الدستور الفرنسي لعام ١٩٥٨ وتعديلاته التأكيد على أن "فرنسا كل لا يتجزأ وهي جمهورية علمانية ديمقراطية اجتماعية، تكفل مساواة جميع المواطنين أمام القانون دون تمييز وفقا للأصل أو العرق أو الدين، وتكفل احترام كافة المعتقدات، وتنظم على أساس اللامركزية"، أما المادة (٢) فقد تضمنت التأكيد على أن القاعدة الأساسية للجمهورية الفرنسية تكريس مبادئ الحرية والمساواة والإخاء، وفي إطار تحقيق المساواة بين وحدات الإدارة المحلية فقد

محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، ط١، الكويت: لجنة التأليف والتعريب والنشر، مطبوعات جامعة الكويت، ١٩٩٩، ص ص(١٦٤-١٦٧).

(22) Frans Vanistendael, "Chapter 2: Legal Framework for Taxation", Tax Law Design and Drafting, op.cit.,p(5).

(23) Frans Vanistendael, "Chapter 2: Legal Framework for Taxation", Ibid., p(13).

نصت المادة (٢/٧٢) على كفالة تحقيق المساواة بين المجتمعات المحلية (وحدات الإدارة المحلية) من خلال القانون، بحيث إن أي نقل للصلاحيات يتم بين الحكومة المركزية والمجتمعات المحلية لا بد أن يرافقه نقل للإيرادات العامة بصورة تكفي لممارستها لتلك الصلاحيات، وكلما أدت صلاحيات المجتمعات المحلية المستحدثة أو التي تم توسعتها إلى زيادة المصاريف العامة التي تتحملها، فلا بد من تخصيص الإيرادات العامة التي يحددها القانون لمصلحة تلك المجتمعات المحلية^(٢٤)، وينبغي الإشارة هنا إلى أن مفهوم المساواة أمام القانون وفقا لاجتهاد المجلس الدستوري الفرنسي يحمل في طياته معنى المساواة في القانون بحيث ينبغي على المشرع توحيد المعاملة الضريبية في حال تماثل المراكز القانونية^(٢٥).

وقد حرص الدستور الأردني على التركيز على ضرورة مراعاة التشريع الضريبي للعدالة الاجتماعية والمساواة وذلك من خلال الأخذ بمبدأ التكليف التصاعدي المستند إلى مفهوم المساواة في التضحية وتناقص حاجة الفرد لوحدة الدخل كلما ازداد مقدارها لتتناقص منفعتها الحدية، وقد أكد المشرع الدستوري على ضرورة مراعاة قدرة الأفراد على الدفع عند فرض الضرائب وتحصيلها، ونستطيع أن نستخلص من هذه القواعد اتصالها الوثيق بأهداف النظام الضريبي وكفالتها لاحترامه.

(24) Articles(1,2,72/2), The French Constitution Of 4 October 1958 as amended (incorporates the modifications introduced by the Constitutional revision passed by Congress on July 21, 2008), assemblée-nationale ,through: <http://www.assemblee-nationale.fr/english/8ab.asp>.

(٢٥) محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص (١٣٢-١٣٣).

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأرنبي دراسة مقارنة]

وتتألف المادة (١١١) من الدستور من مجموعة من الضمانات ومنها ضرورة مراعاة العدالة الاجتماعية والمساواة بحيث يتم التقيد بها في القانون الضريبي عند صياغته وسنه و تستمر لتشمل فترة تنفيذه، أي أن استقلالية السلطة التنفيذية في إدارة شؤون الدولة الداخلية والخارجية وفقا للمادة (٤٥) من الدستور وصلاحياتها في تنفيذ القوانين الضريبية وفقا للمادة (٣١) من الدستور لا تنفي ضرورة احترامها القيود الدستورية التي تحكم القانون الضريبي، ولا تنفي خضوعها إلى رقابة السلطة التشريعية ومسئوليتها عن تلك الإدارة بصورة فردية وتضامنية وفقا للمادة (٤٧) من الدستور.

إن تحقيق العدالة الاجتماعية والمساواة والأخذ بمبدأ التكليف التصاعدي ومراعاة قدرة الأفراد على الدفع وحاجة الدولة إلى المال ترتبط ارتباطا وثيقا بالهدف الاجتماعي بوجه عام والهدف الصحي بوجه خاص للنظام الضريبي بحيث تقتضي ضرورة احترام هذه الأهداف عند سن التشريع وعند تنفيذه، أي أنها تعد ضمانا وغاية في الوقت ذاته، فالتشريع الضريبي بمراعاته لهذه الضمانات والمرتكزات يحقق أهداف النظام الضريبي الاقتصادية والاجتماعية والصحية بصورة تلقائية؛ لأن السير مع الضمانة يؤدي إلى تفعيلها ويساهم في الوقت ذاته بتحقيق أهدافها.

وقد حاول جانب من الفقه التأكيد على أن عدم النص على الحق في الرعاية الصحية في الدستور الأمريكي أو إعلان الحقوق أو دساتير الولايات أو في كتابات المؤسسين لم يكن سهوا ذلك؛ لأن الحقوق الإيجابية بهذه الصورة قد تستدعي تقديم الخدمات بصورة إلزامية تحت طائلة العقوبة بموجب القانون، وتاريخيا فإن ذلك لا

يعد وسيلة فعالة أو عادلة لتقديم الخدمات، أي أن على المعنيين بالإصلاح إذا ما أرادوا تحسين الوصول إلى خدمات الرعاية الصحية فلا بد من الانطلاق في ذلك من إدراك أن خدمات الرعاية الصحية لا بد أن تتم من خلال قوى السوق، وأن مهمتهم تمكين تلك القوى الاقتصادية من القيام بمهامها تلك بصورة مماثلة لغيرها من السلع والخدمات⁽²⁶⁾، إلا أن هذا الرأي الفقهي يتناقض مع تطور دور الدولة في الحياة الاجتماعية والاقتصادية وتطور مفهوم علم المالية العامة الذي جعل أدوات السياسة المالية - سواء الإيرادات العامة أو النفقات العامة - وسيلة فاعلة لتحقيق أهداف الدولة ومنها الهدف الصحي، كما أن دساتير الدول ومنها الدستور الأردني لم تخلُ من النص على مراعاة قاعدة العدالة وكفلتها المواثيق الدولية وكرستها في مجال الرعاية الصحية من خلال مراعاة الدولة حق كل فرد في المجتمع في التمتع بأعلى مستوى من الصحة البدنية والعقلية يمكن بلوغه، وفي حصول المواطن مجاناً على خدمات الرعاية الصحية الأساسية، وعلى مرافق علاج الأمراض دون أي نوع من أنواع التمييز، وهي في سبيل ذلك تلتزم بتطوير الرعاية الصحية الأولية وضمان مجانية وسهولة الوصول إلى المراكز التي تقدم هذه الخدمات بصرف النظر عن الموقع الجغرافي أو الوضع الاقتصادي، والعمل على مكافحة الأمراض وقائياً وعلاجياً بما يكفل خفض الوفيات، ونشر الوعي والتثقيف الصحي ومكافحة الممارسات التقليدية الضارة بصحة الفرد وتوفير الغذاء الأساسي ومياه الشرب النقية لكل فرد، ومكافحة عوامل التلوث البيئي وتوفير التصريف الصحي ومكافحة

(26) Joseph L. Bast, Ten Principles Of Health Care Policy, Legislative Principles Series ,No. 3, Herbert J. Walberg (Series Ed.), Illinois(Usa): The Heartland Institute,2007,P.5.

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأرنبي دراسة مقارنة]

المخدرات والمؤثرات العقلية والتدخين والمواد الضارة بالصحة^(٢٧)، إضافة إلى التزام الدولة بتوفير الحياة الكريمة لذوي الإعاقات النفسية أو الجسدية و اتخاذ كافة التدابير اللازمة للحد من الإعاقات بكل السبل الممكنة، بما فيها برامج الصحة الوقائية ونشر الوعي والتنقيف وتوفير كل الخدمات الصحية المناسبة للأشخاص ذوي الإعاقات، بما فيها إعادة التأهيل لدمجهم في المجتمع^(٢٨).

ثانياً: قاعدة اليقين كضمانة لوضوح أهداف التشريع الضريبي والرقابة عليها

إن قاعدة اليقين وما تقتضيه من وضوح تلتقي بالضرورة مع مبدأ قانونية الضرائب، وبالرجوع إلى الدستور الفرنسي لعام ١٩٥٨ وتعديلاته فإن المادة (٣٤) تؤكد على أن القانون هو الذي يحدد القواعد المتعلقة بأساس جميع أنواع الضرائب (مطرحها) ونسبها وطرق تحصيلها، أما بالنسبة لوحدات الإدارة المحلية فوفقاً للمادة (٢/٧٢) فإنها يمكن "أن تتلقى عوائد جميع أنواع الضرائب كلياً أو جزئياً، كما يمكن أن يخولها القانون تحديد أساس التقدير الضريبي والنسب الضريبية ذات الصلة وذلك ضمن القيود التي يحددها القانون"^(٢٩)، أي أن صلاحية السلطة التنفيذية تنحصر في تطبيق القواعد الضريبية التي يحددها البرلمان وبالنتيجة فإن تفسيرات وتعليقات الإدارة الضريبية على نصوص القانون فيما تصدره من منشورات لا يمكن أن تعدل بالحذف أو الإضافة نصوص القانون، وبخلاف ذلك تعتبر غير

(٢٧) المادة (٣٩) ، الميثاق العربي لحقوق الإنسان لسنة ٢٠٠٤، الجريدة الرسمية، العدد (٤٦٧٥)، ٢٠٠٤، ص(٤٤٧٨).

(٢٨) المادة (٤٠) ، الميثاق العربي لحقوق الإنسان لسنة ٢٠٠٤، المرجع السابق، كما أكدت على حق الرعاية الصحية لذوي الإعاقات في المادة (٢٥) من اتفاقية حقوق الأشخاص ذوي الإعاقة لسنة ٢٠٠٨، الجريدة الرسمية، العدد(٤٨٩٥)، ٢٠٠٨، ص(١٠٥٨).

(٢٩) Articles(34,72/2), The French Constitution Of 4 October 1958 as amended, op.cit.

قانونية، وقد تلغى إذا ما طعن بها أمام مجلس الدولة، أي أن المنشورات غير القانونية لا تلزم المكلفين (دافعي الضرائب) ولا تستطيع الإدارة الضريبية أن تجادل بأن أحد المنشورات التي أصدرتها مخالفة للقانون، وذلك في مواجهة المكلفين الذين طبقوها، وهذه الضمانة تسري أيضا عندما تصدر الإدارة الضريبية قرارا رسميا يتعلق بتقدير حالة واقعية وفقا لقاعدة قانونية ضريبية حيث يكفل القانون الضريبي للمكلف الذي طبق قاعدة ضريبية وفقا لتفسيرات الإدارة الضريبية من خلال تعليمات أو منشورات لا تسري رجوعيا على تلك الواقعة بأن منع الإدارة الضريبية من فرض مبالغ إضافية استنادا لتفسيرات أخرى قد تتخذها⁽³⁰⁾.

وقد كرست المادة (111) من الدستور الأردني مبدأ قانونية الضريبة (لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون)، وحيث إن الضرائب تفرض بقانون، ومن شأن ذلك تعميق رقابة السلطة التشريعية عليها باعتبارها المعبرة عن إرادة الأمة بما يكفل تعميق خاصية اجتماعية القاعدة القانونية، أي اتقاقها وظروف المجتمع وسعيها إلى تحقيق أهدافه مما يجسد ضمانة تحقيق أهداف النظام الضريبي من جهة وتأكيدا على دستورية أهداف النظام الضريبي من جهة أخرى، ويدعم هذه القاعدة ما ورد في المادة (112) من الدستور من أن التصديق على إيرادات الدولة ونفقاتها يتم سنويا بمقتضى قانون الموازنة العامة فالتصديق على الإيرادات والنفقات العامة بقانون ينشر في الجريدة الرسمية يؤدي إلى وضوحها.

(30) Public Finances General Directorate, Tax Policy Directorate, The French Tax System, op.cit.,p(6).

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأرنبي دراسة مقارنة]

وتتجسد تطبيقات قاعدة اليقين في المجال الصحي من خلال إبراز الأهداف الصحية في القوانين الضريبية بحيث لا ينظر للضرائب دوما كأداة جباية محايدة وإنما كوسيلة فاعلة في تحقيق أهداف الرعاية الصحية سواء باعتبارها مصدرا لتغطية النفقات الصحية الواردة في الموازنة بوجه عام، أم من خلال مساهمتها المباشرة في تحقيق الأهداف الصحية عبر استخدام الضريبة كأداة لمكافحة الممارسات التقليدية الضارة بصحة الفرد، ومكافحة عوامل التلوث البيئي، ومكافحة المخدرات والمؤثرات العقلية والتدخين والمواد الضارة بالصحة^(٣١).

الفرع الثاني**مدى التزام المشرع بأهداف النظام الضريبي****و ضماناتها الدستورية في المجال الصحي**

لقد تضمنت العديد من القوانين الضريبية التأكيد على ضرورة مراعاة تحقيق الأهداف الصحية سواء من خلال الاعتراف بالنفقات والمصاريف الصحية وتنزيلها كإعفاء ضريبي أو من خلال فرض ضرائب على بعض الظواهر وأنماط السلوك التي تلحق آثارا سلبية بالصحة، أو من خلال منح معاملة ضريبية تفضيلية لغايات تحقيق تلك الأهداف، و سوف يتم التطرق في المبحث الثاني من هذه الدراسة لعدة نماذج من القوانين الضريبية التي كرس جزءا هاما من أحكامها لغايات تحقيق أهداف الرعاية الصحية، إلا أن الأمر الذي يسترعي الانتباه في هذا المجال عدم استقرار المشرع على اعتبار الرعاية الصحية من الأهداف الأصلية للنظام المالي تارة تحت ستار تحقيق حيادية النظام الضريبي، وتارة أخرى بدافع أن تحقيق هذه

(٣١) المادة (٣٩) ، الميثاق العربي لحقوق الإنسان لسنة ٢٠٠٤، مرجع سابق.

الرعاية تتم من خلال احترام مبدأ شيوع الموازنة الذي نصت عليه المادة (١١٥) من الدستور من خلال التركيز على معالجة الجانب الصحي عبر بنود الموازنة من خلال رصد المبالغ الكافية لتحقيق أهداف الرعاية الصحية دون اللجوء إلى استخدام الإيرادات كأداة مالية تؤثر في القرار الاقتصادي للمكلف، وتحقق أهداف الرعاية الصحية بذاتها.

أولاً: تحقيق أهداف الرعاية الصحية بين التخصيص والشيوع:

أكدت المادة (٣٤) من الدستور الفرنسي لعام ١٩٥٨ وتعديلاته على أن يتم تحديد إيرادات الدولة ونفقاتها بموجب القوانين المالية ووفقاً للشروط والقيود التي يتضمنها القانون الأساسي، وضرورة مراعاة قوانين تمويل خدمات الرعاية الاجتماعية الإيرادات المتوقعة عند تحديد غايات النفقات وفقاً للشروط والقيود التي يتضمنها القانون الأساسي، و نصت المادة (٢/٧٢) على أن أي نقل للصلاحيات يتم بين الحكومة المركزية والمجتمعات المحلية لابد أن يرافقه نقل للإيرادات العامة بصورة تكفي لممارستها لتلك الصلاحيات، وكلما أدت صلاحيات المجتمعات المحلية المستحدثة أو التي تم توسعتها إلى زيادة المصاريف العامة التي تتحملها، فلا بد من تخصيص الإيرادات العامة التي يحددها القانون لمصلحة تلك المجتمعات المحلية^(٣٢)، ومن الأمثلة على تخصيص الإيرادات لغايات صحية قيام فرنسا بفرض ضريبة على تذاكر الطيران لدعم مكافحة أمراض النقص في المناعة المكتسبة والسل والملاريا، اعتباراً من تموز ٢٠٠٦^(٣٣)، وهذه الضريبة فرضت بالنسبة

(32) Articles(34, 72/2), The French Constitution Of 4 October 1958 as amended, op.cit.

(33) Feather Consulting Newsletter, article titled "France Imposes Ticket Tax in July 2005", Vol. 3, Issue 2, march 2006, Manchester, United Kingdom, p(3), through:

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأردني دراسة مقارنة]

(للرحلات الداخلية أو ضمن الاتحاد الأوروبي) بواقع يورو واحد بالنسبة لمسافري الدرجة الاقتصادية، و (٤) يورو بالنسبة لمسافري درجة الأعمال والدرجة الأولى، أما بالنسبة (للرحلات الدولية الأخرى) فتفرض هذه الضريبة بواقع (٤) يورو بالنسبة لمسافري الدرجة الاقتصادية و (١٠) يورو بالنسبة لمسافري درجة الأعمال والدرجة الأولى^(٣٤)، أما بريطانيا فقد تعهدت بالمساهمة في المبادرة التضامنية لمكافحة أمراض النقص في المناعة المكتسبة والسل والملاريا عن طريق الالتزام بتخصيص مساهمة سنوية من خلال موازنتها ولمدة عشرين عاماً^(٣٥)، حيث أعلنت بريطانيا في عام ٢٠٠٧ التزامها المالي طويل المدى بتمويل برنامج (UNTAID)^(٣٦) خلال عشرين عام ابتداءً من مبلغ (٢٠ مليون) يورو في عام ٢٠٠٧، أي حوالي ١٥ مليون جنيه إسترليني، ليتزايد تدريجياً ليصبح ٦٠ مليون يورو (حوالي ٤٠ مليون جنيه إسترليني) في عام ٢٠١٠^(٣٧).

أما في الأردن فقد نصت المادة (١١٥) من الدستور على مبدأ شيوع الموازنة من خلال اشتراط ضرورة توريد كافة الإيرادات العامة إلى خزينة الدولة بحيث

www.featherconsulting.co.uk.

- (34) Philippe Douste-Blazy, First Laboratory For Innovative Financing For Development from A Solidarity Tax And Voluntary Contributions, UNTAID, Genève, Switzerland, through: <http://www.unitaid.eu>
- (35) Méline Gazsi, article titled "UNTAID, United To Treat Those In Need", originally published in (Actualité en France- magazine of the ministry of Foreign Affairs), through: http://www.diplomatie.gouv.fr/en/rubrique_imprim.php3?id_rubrique=7031aids_tax
- (٣٦) إن مصطلح (UNTAID) هو اختصار لعبارة (United To Provide Aid) أي الاتحاد من أجل تقديم العون.
- (37) William Daniels/Malaria Consortium, Malaria and the G8: Leading or Lagging ?, July 2009, p(30).

تدخل ضمن بنود الموازنة إلا أنها أجازت في الوقت ذاته التخصيص شريطة أن يتم ذلك بقانون حيث نصت (ولا يخصص أي جزء من أموال الخزينة العامة ولا ينفق لأي غرض مهما كان نوعه إلا بقانون).

وتطبيقاً لذلك فقد تضمن قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ وتعديلاته فرض ضريبة خاصة على التبغ والدخان والمشروبات الكحولية بموجب نظام الضريبة الخاصة رقم (٨٠) لسنة ٢٠٠٠ وتعديلاته والصادر بموجب المادة (٦) من القانون، فضلاً على خضوعها للضريبة العامة على المبيعات، وفي الوقت ذاته فقد تم تخصيص حصة من إيرادات ضريبة المبيعات المفروضة على مبيعات السجائر بما لا يقل عن مليوني دينار لمصلحة مؤسسة الحسين للسرطان وفقاً للمادة (١٢) من قانون مؤسسة الحسين للسرطان رقم ٧ لسنة ١٩٩٨ وتعديلاته، مما يؤكد دور مبدأ التخصيص في ضمان تحقيق هدف الرعاية الصحية من خلال توفير الإيرادات اللازمة لهذا الغرض، أي أن المشرع لم يكتف بتمويل هذه المؤسسة من خلال مصادر إيراداتها المختلفة والتي منها منحة الحكومة السنوية إلا أنه حرص على ربط إيرادات ضريبة المبيعات الخاصة المفروضة على مبيعات السجائر بإيرادات المؤسسة لضمان حد أدنى سنوي من تلك الإيرادات ولغايات مساهمة الإيرادات المتأتية من السلع الضارة بالصحة والمسببة للسرطان في مكافحة هذا المرض^(٣٨).

(٣٨) المملكة الأردنية الهاشمية، قانون مؤسسة الحسين للسرطان رقم ٧ لسنة ١٩٩٨، الجريدة الرسمية، العدد (٤٣٠٠)، ص (٣١٥٢).

ثانياً: أثر قاعدة حيادية النظام الضريبي على أهداف الرعاية الصحية:

تدعو الممارسات الدولية إلى تكريس الحيادية التقليدية للنظام الضريبي، و يقصد بحيادية النظام الضريبي الحد من تأثيرات التشريع الضريبي على قرارات المكلفين حول إجراء معاملة ما من عدمه وكيفية إجراء تلك المعاملة، وبالتالي تقليص تأثير التشريع الضريبي على القرارات الشخصية والاقتصادية إلى أدنى حد ممكن حيث إن الهدف الأساسي للضريبة هو توفير الإيرادات العامة لتغطية أنشطة الدولة وليس التأثير على تلك القرارات⁽³⁹⁾، وهذا مما قد يوقع المشرع في المجال الضريبي في تردد بين تكريس مبدأ حيادية القوانين الضريبية وعدم استخدامها كوسيلة لتحقيق الأهداف الصحية وترجيحه على ضمانات تحقيق العدالة الاجتماعية والمساواة وبين الاستمرار في اعتبار الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية يمكن استخدامها لتحقيق أهداف الرعاية الصحية.

إن هذا التردد انعكس على بعض القوانين مما أدى إلى عدم وضوح واستقرار أهداف الرعاية الصحية فيها، ولتوضيح ذلك نضرب المثال التالي على عدم وضوح الأهداف الصحية واستقرارها كأحد أهداف النظام الضريبي الأردني: في مطلع عام ٢٠٠٩ سن المشرع الأردني قانوناً لمكافحة الأمراض السارية اسماء قانون دعم مكافحة أمراض النقص في المناعة المكتسبة والسل والملاريا رقم (٦) لسنة

(39) The Tax Division Of The American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA), Guiding Principles Of Good Tax Policy: A Framework For Evaluating Tax Proposals, Tax Policy Concept Statements, New York: American Institute Of Certified Public Accountants,2001,pp.(12,13).for more details(accord), Richard K. Vedder and Lowell E. Gallaway, Some Underlying Principles Of Tax Policy, Prepared For The Joint Economic Committee , Washington,September 1998,pp.(5,6). Internet: <http://www.house.gov/jec/>.

٢٠٠٩، ومع نهاية عام ٢٠٠٩ وعلى اثر حل البرلمان بتاريخ ٢٤/١١/٢٠٠٩ فقد بادر المشرع الأردني إلى إصدار القانون المؤقت رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٩ المعدل لقانون الضريبة العامة على المبيعات حيث نصت المادة (١١/ج) منه على إلغاء قانون دعم مكافحة أمراض النقص في المناعة المكتسبة والسل والملاريا، وكذلك الأمر بالنسبة لقانون المجلس الأعلى لرعاية الشباب رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٥ والذي أنشأ الصندوق الوطني لدعم الحركة الشبابية والرياضية وفقا للمادة (١٤) منه، ونص في المادة (١٥) منه على فرض رسوم ضريبية لمصلحة الصندوق تشمل: ١- عشرين فلساً عن التبغ ومصنوعاته عند البيع أو الاستيراد، ٢- مائة فلس عن المسكرات والمشروبات الكحولية بما في ذلك الجعة، والأنبذة والمشروبات المخمرة الأخرى عند البيع أو الاستيراد بحيث تقوم دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بتحصيل تلك الرسوم، إلا أن المشرع عاد فنص في المادة (١١/ج) من القانون المؤقت رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٩ المعدل لقانون الضريبة العامة على المبيعات على إلغاء المادة (١٥) من قانون المجلس الأعلى لرعاية الشباب رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٥.

المبحث الثاني

القوانين الضريبية ودورها في تحقيق

أهداف الرعاية الصحية

إن الحديث عن أهداف الرعاية الصحية من زاوية ضريبية يقتضي التعرض لمدى مساهمة القوانين الضريبية في تحقيق تلك الأهداف، وحيث إن مدى مراعاة الضريبة المفروضة لظروف المكلف الشخصية والعائلية والصحية تلعب دوراً أساسياً في تقسيم الضرائب إلى ضرائب عينية تفرض على الأموال دون مراعاة ظروف المكلف الشخصية والاجتماعية والاقتصادية كالضرائب الجمركية

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأرنبي دراسة مقارنة]

والضريبة العامة على المبيعات، وضرائب شخصية - كضريبة الدخل - تأخذ بعين الاعتبار قدرة الفرد على الدفع من خلال مراعاة ظروفه المختلفة.

و لابد من التأكيد في البداية على أن التشريع الضريبي أيا كان نوعه لابد أن ينطلق من أهداف النظام الضريبي و ضماناتها الدستورية السابق ذكرها، لذا فإن اهتمام المشرع بالأهداف الصحية لا يقتصر على القوانين الضريبية التي تقوم بمراعاة ظروف المكلفين، وإنما يمتد ليشمل غيرها من القوانين، خاصة أن الأهداف الكلية للنظام الضريبي و ضماناته الدستورية أوجبت مراعاة ظروف المكلف وقدرته على الدفع، ولم تحدد تشريعا ضريبيا دون آخر، كما أن المعاملة الضريبية التفضيلية التي تعنى بالجانب الصحي لا تقتصر على إعفاء الدخل لأسباب صحية أو قبول التزييلات أو تخفيض نسب الضريبة لأغراض صحية، أي لا تقتصر على هذا الجانب الايجابي في مجال تحقيق أهداف الرعاية الصحية، وإنما تمتد لتشمل مكافحة الظواهر الاجتماعية وأنماط السلوك غير المرغوب ومقاومة السلع المضرة بالصحة.

المطلب الأول**الضرائب الشخصية ومدى تحقيقها****لأهداف الرعاية الصحية**

يقصد بالضرائب الشخصية تلك التي تفرض على المال مع مراعاة المركز الشخصي للمكلف من خلال مراعاة مجموعة من العوامل تسمح بتشخيص الضريبة، وكلما زادت العوامل التي تأخذ بعين الاعتبار فإن درجة شخصية

الضريبة تزداد، وتصبح أكثر اتصالا مع قدرة المكلف على الدفع^(٤٠)، ويعتبر تشخيص الضريبة من مقومات قاعدة العدالة كأحد مقومات النظام الضريبي الجيد^(٤١)، ونحرص هنا على بيان اهتمام الضرائب الشخصية بتحقيق أهداف الرعاية الصحية، ومن الضرائب التي تصلح كمثال في هذا المجال ضريبة الدخل سواء أكان ذلك من خلال المعاملة الضريبية التفضيلية لبعض الدخل أو من خلال التزيلات والإعفاءات الضريبية لأغراض صحية.

الفرع الأول

المعاملة الضريبية لمصادر الدخل

تحقيقاً لأهداف الرعاية الصحية

تضمن تشريع ضريبة الدخل الفرنسي العديد من الإعفاءات المرتبطة بمصادر الدخل ومنها في المجال الصحي: الإعفاءات المرتبطة بالإعانات العائلية والإعانات ذات الصلة بالمساعدة في العناية بالأطفال بما في ذلك العناية المبكرة و قد بلغت كلفة هذا الإعفاء على الخزينة الفرنسية ١٦٠٠ مليون يورو خلال عام ٢٠١٠^(٤٢)، أما في بريطانيا فلا يخضع للضريبة الدخل المتأتي من الادخار أو الاستثمار في صندوق رعاية الطفولة (Child Trust Fund) وبعض الأرباح والمبالغ الإضافية

(٤٠) محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، ط١، عمان: الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٣، ص (١٢٩).

(٤١) جهاد الخصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط١، عمان: دار وائل للطباعة والنشر، ١٩٩٩، ص (١٠٣).

(42) Table No(7) Titled" The 10 Most Costly Tax Expenditures Relating To Income Tax (2010)", Thematic Public Report: Taxes And Social Contributions In France And In Germany, (march 2011),p(88), Cour des comptes, through: www.ccomptes.fr

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأردني دراسة مقارنة]

المتأثية من بوالص التامين على الحياة وإعانات التامين ضد المرض والعجز والبطالة، وإعانات الطفولة، وإعانات الإعاقة^(٤٣) وتشمل هذه الإعانات غير الخاضعة لضريبة الدخل مثلا: الإعانة المعيشية للمعاقين (Disability Living Allowance) وهي عبارة عن مبالغ غير خاضعة للضريبة تدفع للأشخاص المعاقين المحتاجين للعناية سواء أكان ذلك بسبب إعاقة حركية أو عجز عن العناية الشخصية بأنفسهم، وإعانة الرعاية الصحية (Carer's Allowance) وهي مبالغ غير خاضعة للضريبة تدفع للأشخاص من عمر (١٦) عاما فأكثر، والذين يقضون ما لا يقل عن ٣٥ ساعة أسبوعيا في العناية بشخص مريض أو معاق^(٤٤).

أما في الأردن فحتى نهاية عام ٢٠٠٩ كان قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته (الملغى اعتبارا من السنة المالية ٢٠١٠) يتضمن المادة (٧/أ/٥ و ١٠ و ١٢) التي تنص على الإعفاءات التالية: إعفاء دخل أي مؤسسة صحية ذات صبغة عامة لا تستهدف الربح، و دخل الأعمى والمصاب بعجز كلي من حرفة أو وظيفة، فضلا على إعفاء أي تعويض مقطوع يدفع بسبب إصابات العمل أو الوفاة، كما كانت المادة (١٦/ب/١) منه تتضمن النص على إخضاع الدخل المتأثي للمستشفيات للنسبة الضريبية ١٥ % مقارنة بالنسبة المعيارية ٢٥ %.

(43) The National Association of Citizens Advice Bureau, England Tax Taxable And Non-Taxable Income, London: Citizens Advice Bureau ,2011,through: http://www.adviceguide.org.uk/index/your_money/tax_index_ew/taxable_and_non-taxable_income.htm (31/05/2011)

(44) For details see: Social Security Agency, "A to Z of Benefits", through the following website: http://www.dsdni.gov.uk/index/ssa/customer-information/benefit_information/a-z_of_benefits.htm (31/05/2011)

أما قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ فقد تضمن في المادة (٤) إعفاء ما يلي: دخل أي مؤسسة صحية ذات صبغة عامة لا تستهدف الربح (الفقرة ٤/أ)، التعويضات التي تدفعها جهات التأمين (الفقرة ١١/أ)، دخل الأعمى والمصاب بعجز كلي من وظيفة (الفقرة ١٦/أ)، إعفاء دخل الصناديق التي يوافق عليها الوزير ويشمل ذلك صناديق التأمين والرعاية الصحية (الفقرة (د))، ونلاحظ أن قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ بخلاف القانون السابق لعام ١٩٨٥ وتعديلاته لم يشمل إعفاء دخل الأعمى أو المصاب بعجز كلي (من الحرفة) وإنما قصره على الدخل (من الوظيفة) رغم أن الحكمة من الإعفاء تتحقق بصورة أظهر وأولى بالنسبة للدخل من الحرفة، لذا يرى الباحث أن هذا الأمر يعد خطوة إلى الوراء في مجال رعاية ذوي الاحتياجات الخاصة ولا يحقق اعتبارات الإصلاح الضريبي الفعلي، كما أن المادة (٣) من القانون الحالي نصت على ما يلي: " يخضع للضريبة أي دخل يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها بغض النظر عن مكان الوفاء بما في ذلك الدخول التالية... ١٥- أي دخل آخر من الوظيفة أو نشاط الأعمال أو الاستثمار لم يتم إعفاؤه بمقتضى أحكام هذا القانون"، أي أن الإعفاءات الضريبية أصبحت حكرا على قانون ضريبة الدخل والذي خلا بدوره من أي إعفاء متعلق بالإعانات الاجتماعية أو الصحية التي قد يتلقاها الأشخاص بموجب قانون الضمان الاجتماعي، وهذا الأمر أيضا منتقد؛ حيث كان حريا بالمشروع الأردني أن يعفي صراحة تلك الإعانات أسوة بالمشروع البريطاني.

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأردني دراسة مقارنة]

وأخضعت المادة (١١/أ) من القانون الحالي للمستشفيات ودور الرعاية الصحية إلى نسبة ١٤% مقارنة بالنسبة المعيارية ٢٤% على القطاعات الأخرى بحيث يتم إعادة النظر في تلك النسب بعد مرور سنة على نفاذ القانون بحيث تخفض بنسبة لا تزيد على ١% سنويا وفقا للظروف الاقتصادية السائدة وأوضاع الخزينة بحيث لا تقل تلك النسبة عن ١٠% (المادة ١١/ج) (٤٥).

إلا أن هذا القانون المؤقت رغم ما جاء به من أحكام جديدة فإن من أهم الانتقادات التي توجه له عدم توافر حالة الضرورة المبررة لإصداره بصورة قانون مؤقت؛ لأن قانون ضريبة الدخل إن نفذ بعد تاريخ نشره بيوم واحد أي ١/١/٢٠١٠ إلا أنه يتعلق بواقعة تحقق الدخل واستحقاق الضريبة، وضريبة الدخل من الضرائب التي تستحق بعد انقضاء السنة المالية التي تحقق الدخل خلالها، فضلا على أن هذا القانون جاء بحزمة من التخفيضات سواء من حيث الإعفاءات أو نسب الضرائب، وبالنتيجة فإنه لا يلبي حاجة ملحة لسد نقص في الإيرادات لدى الخزينة، أي أنه يتضمن سياسة مالية تؤدي في المدى القريب كحد أدنى إلى انخفاض إيرادات ضريبة الدخل، ولا يمثل ضرورة مالية، والأهم من ذلك مخالفته الغاية من وضعه، فالمفروض أن هذا القانون جاء استجابة لتوصيات الأجندة الوطنية والتي رسمت برنامج عمل الحكومة خلال الفترة من عام ٢٠٠٦ إلى ٢٠١٥، حيث كانت الأجندة الوطنية قد أوصت بمراجعة شاملة لقانوني ضريبة الدخل والضريبة العامة على المبيعات لإزالة الغموض والتناقض في بعض أحكامهما ولتحقيق الانسجام مع المبادئ الدستورية المنصوص عليها في القانون الأردني من حيث النسب الضريبية

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

وكيفية ترتيب تصاعدها، ومدى إمكانية تخفيف بعض الأعباء الضريبية عن المنتجين في القطاعات الاقتصادية والإنتاجية، والحث على تفسير مفهوم ضريبة الدخل بشكل أكثر إنسانية وأقل بيروقراطية بما يتيح تقدير ظروف المكلفين الفردية وأوجه إنفاقهم، بحيث يكون في مقدور المقدر الضريبي قبول النفقات المألوفة والمعتمدة والناجمة عن الترابط الأسري والاجتماعي وتنزيل أفساط التأمين الادخاري^(٤٦).

و تضمن الفصل السابع من الأجندة الوطنية التأكيد على أن مقومات الإصلاح الضريبي المنشود تشمل: ضرورة التعجيل في إجراء إصلاحات شاملة لضريبي الدخل والمبيعات من خلال الوصول إلى أفضل النماذج لإعادة هيكلة ضريبة الدخل لتحقيق العدالة والمساواة الضريبية بين كافة المكلفين وتبسيط ضريبة دخل المكلفين من الموظفين والمستخدمين لضمان التوزيع العادل للضريبة عليهم، ولا بد من تنفيذ عدد أكبر من الإصلاحات من أجل تحسين إجراءات التحصيل الضريبي والحد من إمكانيات التهرب الضريبي ورفع كلفته^(٤٧).

ولم تتمكن السلطة التنفيذية من تبني تلك التوصيات من خلال قانون تصدره السلطة التشريعية وبالرغم من تكرار المحاولات من قبل السلطة التنفيذية على مدار خمس سنوات (٢٠٠٥ إلى ٢٠٠٩) لإجراء تعديلات جوهرية على قانون ضريبة

(٤٦) المملكة الأردنية الهاشمية، الأجندة الوطنية، الفصل الخامس: التشريع والعدل، ص (٦١) و(٦٢)، لقد شكلت لجنة توجيهية ضمت ممثلين من مختلف القطاعات لإعداد الأجندة الوطنية بموجب الإرادة الملكية السامية بتاريخ ٩ شباط ٢٠٠٥.
(٤٧) المملكة الأردنية الهاشمية، الأجندة الوطنية، الفصل السابع: محور الخدمات المالية والإصلاح المالي الحكومي /مسار الإصلاح المالي الحكومي، المرجع السابق، ص (١٠٧-١٠٩).

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأردني دراسة مقارنة]

الدخل إلا أن تلك التعديلات كانت تجهض في مراحلها الأولى من قبل السلطة التشريعية.، و بتاريخ ٢٣/١١/٢٠٠٩ صدرت الإرادة الملكية السامية بحل مجلس النواب اعتباراً من ٢٤/١١/٢٠٠٩، ما دفع الحكومة إلى البدء بالتحضير لتنفيذ الإصلاح الضريبي من خلال قانون مؤقت يصدر في غيبة البرلمان، وبالفعل فقد صدر قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ بتاريخ ٣٠/١٢/٢٠٠٩ ليسري اعتباراً من ١/١/٢٠١٠ وبصورة غير منسجمة مع الأسباب الموجبة للإصلاح الواردة في الأجندة الوطنية، وكان لهذا الإصلاح الأثر الكبير في إلغاء عدد من القواعد التشريعية التي تعنى بالجانب الصحي حيث لم يعد القانون يشير إلى أي إعفاءات ضريبية متعلقة بنفقات الاستشفاء والمعالجة الطبية.

الفرع الثاني**الإعفاءات والتنازلات الضريبية****تحقيقاً لأهداف الرعاية الصحية**

حرص المشرع الفرنسي على منح المكلف خصماً ضريبياً (Tax Credit) متعلقاً بجعل المنزل أكثر توافقاً مع احتياجات المسنين وذوي الاحتياجات الخاصة (Home Adaptations)، وهذا الخصم يتراوح بين (١٥% - ٢٥%)، ويمنح في مواجهة النفقات التي أنفقت لجعل المنزل أكثر أماناً وأكثر سهولةً للتنقل خلاله بالنسبة للمسنين والمعاقين، كما منح المكلف خصماً ضريبياً متعلقاً بمصاريف العناية بالأطفال مقداره ٥٠% وبحد أقصى ٢٣٠٠ يورو عن كل طفل دون سن السابعة وفقاً لمجموعة من القيود والشروط^(٤٨)، أما بالنسبة للتنازلات الضريبية من الدخل

(48) Article titled " Calculating Your French Income Tax Liability: French Income Tax Credits", through the following website: [http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/tax-credits/\(28/05/2011\)](http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/tax-credits/(28/05/2011)).

الخاضع فقد شمل القانون الفرنسي سلسلة من التنزيلات نذكر منها: تنزيل ٢٥% من مصاريف التمريض المنزلي والعناية المنزلية، و تنزيل ٧٥% من التبرعات لغايات خيرية بحد أقصى أثره تخفيض مقدار الضريبة بمقدار ٤٧٩ يورو^(٤٩)، أما المشرع البريطاني فمن التنزيلات الضريبية التي تضمنها ذات الصلة بالجانب الصحي ما يسمى بإعفاء الضريير (Blind Person's Allowance)، وقد بلغ مقدار المبلغ المسموح بتنزيله من الدخل الخاضع للسنة الضريبية (٢٠٠٦/٢٠٠٧) بواقع ١٦٦٠ جنية إسترليني في حين أصبح بواقع ١٨٩٠ جنية إسترليني للسنة الضريبية (٢٠١٠/٢٠١١)، أما بالنسبة للسنة الحالية (٢٠١١/٢٠١٢) فهو ١٩٨٠ جنية إسترليني^(٥٠)، ووفقا للمادة (٣٨) من قانون ضريبة الدخل البريطاني فهذا الإعفاء يمنح في إنجلترا وويلز (England and Wales) للأعمى المسجل لدى الجهات المعنية (في السجل الذي تحتفظ به السلطات المحلية وفقا للمادة (٢٩) من قانون المعونة الوطنية لعام ١٩٤٩)، أما في اسكتلندا وشمال إيرلندا (Scotland and N. Ireland) فحيث لا يشترط التسجيل فإن المكلف حتى يستفيد من هذا الإعفاء يجب فقط أن يكون غير قادر على أداء عمل تعتبر الرؤية فيه ضرورية، وليس بالضرورة أن يكون فاقدا للبصر كليا ليستفيد من هذا التنزيل^(٥١).

- (49) Article titled " Calculating Your French Income Tax Liability: French Income Tax Allowances", through the following website: [http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/allowances/\(28/05/2011\)](http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/allowances/(28/05/2011)).
- (50) National Association of Citizens Advice Bureau, article titled "Income tax allowances and amounts", London: Citizens Advice Bureau,2011, through the following website: [http://www.adviceguide.org.uk/index/your_money/tax_index_ew/income_tax_allowances_and_a mounts.htm](http://www.adviceguide.org.uk/index/your_money/tax_index_ew/income_tax_allowances_and_amounts.htm) (28/05/2011).
- (51) Article(38) provides that: " ... (1)An individual who makes a claim is entitled to a blind person's allowance...(3) (b) because of the individual's blindness, the individual is unable to do any work for which eyesight is essential", see: UK Income Tax Act 2007 (chapter. 3: Part 3 (Personal reliefs) ,Chapter 2 (Personal allowance and blind person's allowance).

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأردني دراسة مقارنة]

أما في الأردن فقد اختلفت المعاملة الضريبية للإعفاءات والتنازلات المتعلقة بالجانب الصحي بصدور قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ حيث اتجه المشرع الضريبي إلى إلغاء العديد من هذه الإعفاءات والتنازلات مما أدى إلى غموض الهدف الصحي في هذا المجال، ويمكن التوصل إلى هذه النتيجة من خلال إجراء مقارنة بسيطة للمعاملة الضريبية للبندين التاليين:

أولاً: المصاريف والتنازلات المرتبطة بالجانب الصحي:

أشارت المادة (٩ /هـ، ن) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته (الملغى) إلى المصاريف والنفقات التي تنزل من الدخل القائم للمكلف لغايات التوصل إلى مقدار الدخل الصافي وتشمل:

- المبالغ التي يدفعها المستخدم (بكسر الدال) عن العاملين لديه للمؤسسة العامة للضمان الاجتماعي ومساهمته في أي صندوق تقاعد أو ادخار أو أي صندوق آخر يؤسسه المستخدم (بكسر الدال) بموافقة الوزير لمصلحة العاملين عنده (وقد تبنت المادة ٦/ل من القانون المؤقت لعام ٢٠٠٩ الموقف ذاته من حيث قبول هذا المصروف مع تغيير طفيف في الصياغة).
- نفقات معالجة الموظفين والعمال ووجبات طعامهم في موقع العمل وسفرهم وتقلهم والتأمين على حياتهم ضد إصابات العمل أو الوفاة، (وقد تبنت المادة ٦/ن من القانون المؤقت لعام ٢٠٠٩ الموقف ذاته من حيث قبول هذا المصروف مع تغيير في الصياغة).
- التبرعات لأغراض صحية: أ - التبرعات لجهات حكومية مركزية أو لامركزية (كتقديم تبرعات إلى وزارة الصحة)، حيث يسمح بتنازل أي مبلغ

دفع خلال السنة كتبرع من الدخل الصافي في السنة التي تم فيها الدفع، ب - التبرعات لجهات غير حكومية: يسمح لأي شخص بتتزيل الاشتراكات والتبرعات المدفوعة في المملكة دون نفع شخصي لمقاصد خيرية أو إنسانية أو رياضية إذا أقر مجلس الوزراء لها هذه الصفة ويشترط أن لا يتجاوز ما ينزل بمقتضى أحكام هذه الفقرة ربع الدخل الخاضع للضريبة (المادة ١٢ من القانون الملغى والمادة ١٠ من القانون المؤقت رقم ٢٨ لعام ٢٠٠٩ مع إضافة التبرعات المدفوعة لأغراض بيئية ضمن الفقرة المتعلقة بالتبرعات لجهات غير حكومية).

ثانياً: الإعفاءات المرتبطة بالجانب الصحي:

عرضت المادة (١٤/د-ط) من القانون الملغى إلى الإعفاءات التالية:

- إعفاء المبلغ الذي يدفعه المقيم أجراً لعملية جراحية أجريت في المملكة له أو لمن يعيله شرعاً وكذلك المبلغ الذي يدفعه لاستشفاء أي منهم في أحد مستشفيات المملكة.
- إعفاء المبلغ الذي يدفعه المقيم للمعالجة والاستشفاء من الأمراض المستعصية له أو لمن يعيله شرعاً شريطة أن لا يزيد مجموع المبلغ المعفى على (١٠٠٠٠) دينار في السنة للمعالجة والاستشفاء من تلك الأمراض في المملكة وعلى (١٥٠٠٠) دينار خارجها.
- إعفاء المبلغ الذي يدفعه المقيم عن عملية جراحية أجريت له في خارج المملكة أو لمن يعيله شرعاً وتكون عملية طارئة أو يتعذر إجراؤها في

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأردني دراسة مقارنة]

داخل المملكة شريطة أن لا يزيد مجموع المبلغ المعفى على (١٠٠٠٠) دينار في السنة.

- مساهمة المستخدم (بفتح الدال) في صندوق تأمين صحي أو تقاعد أو أي صندوق آخر مماثل يوافق عليه الوزير.

- ما يدفعه المكلف عن نفسه وزوجته وأفراد عائلته ممن يتولى إعالتهم كأقساط وثائق التأمين على الحياة المستهلكة غير المستردة بفروعه المختلفة وكذلك أقساط وثائق التأمين الصحي غير المستردة بأي صورة كانت.

أما القانون المؤقت رقم ٢٨ لعام ٢٠٠٩ فقد اتجه إلى إلغاء جميع الإعفاءات السابقة جملة وتفصيلاً مخالفاً بذلك الغاية من وضعه، فالمفروض أن هذا القانون جاء استجابة لتوصيات الأجندة الوطنية للأعوام ٢٠٠٦ إلى ٢٠١٥، حيث كانت الأجندة الوطنية قد أوصت في الفصل الخامس منها بعنوان (التشريع والعدل) بمراجعة شاملة لقانوني ضريبة الدخل والضريبة العامة على المبيعات لإزالة الغموض والتناقض في بعض أحكامها ولتحقيق الانسجام مع المبادئ الدستورية على التفصيل الذي ذكر سابقاً في بداية هذا الفرع^(٥٢).

والإعفاءات الشخصية والعائلية وفقاً للقانون المؤقت تقتصر على إعفاء شخصي مقداره (١٢) ألف دينار وإعفاء عائلي إجمالي مقداره (١٢) ألف دينار أخرى مهما كان عدد المعالين بحيث لم يعد الهدف الصحي هدفاً واضحاً من أهداف قانون ضريبة الدخل الأردني، ومهما قيل من أن المشرع في القانون المؤقت منح إعفاءً

(٥٢) المملكة الأردنية الهاشمية، الأجندة الوطنية، الفصل الخامس: التشريع والعدل، مرجع سابق، ص(٦١ و٦٢).

مجزيا يصل إلى ٢٤٠٠٠ دينار للعائلة الواحدة، وأنه خفض نسبة ضريبة الشخص الطبيعي لتصبح: ٧% عن كل دينار من الاثنى عشر ألف دينار الأولى و ١٤% عن كل دينار يزيد على ذلك على أن يتم إعادة النظر في تلك النسب بعد مرور سنة على نفاذ القانون بحيث تخفض بنسبة لا تزيد على ١% سنوياً وفقاً للظروف الاقتصادية السائدة وأوضاع الخزينة بحيث لا يتجاوز ذلك التناقص الوصول إلى شريحة ٥% و ١٠% على التوالي (م ١١/ج/١) ^(٥٣)، حيث إن هذه المنظومة الجديدة من الإعفاءات لا تحقق أهداف الرعاية الصحية بالصورة التي تحققها المنظومة الضريبية التي تضمنها القانون الملغى؛ لأنها لا تحقق مفهوم العدالة الرأسية والمساواة والتي تقتضي معاملة المكلفين غير المتماثلين معاملة غير متماثلة، حيث إن منح إعفاءات بأرقام صماء يؤدي إلى الإخلال بتلك القاعدة من خلال المساواة بين غير المتساوين، ويحمل خزينة الدولة كلفة إضافية تتمثل في تحميلها الجزء من الإعفاء الإجمالي المتعلق بالهدف الصحي رغم عدم وجود نفقات صحية حقيقية تقابله، كما أن تبني هذه السياسة الضريبية يشجع على التهرب الضريبي، ويخالف بالتالي الغاية من الإصلاح الضريبي وفق متطلبات الأجندة الوطنية، والمثال البسيط على التهرب الضريبي وضياع الإيرادات الذي تتيحه أرقام الإعفاءات الصماء يتجسد في ما يلي: لنفرض أن أحد المكلفين غير متزوج و له دخل يتجاوز ٢٤٠٠٠ - أي له قدرة على الدفع محل اعتبار - ينفق على والدته نفقات إعاشة ومعالجة طبية تتجاوز ١٢٠٠٠ سنوياً، فإن مجموع إعفاءاته وهي ٢٤٠٠٠ دينار لن تغطي كلفة العلاج الحقيقية التي قد تتجاوز هذا المبلغ، وبالمقابل

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

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأردني دراسة مقارنة]

لو كانت نفقات العلاج التي يتحملها هذا الشخص سنويا لا تتجاوز ١٠٠٠ دينار فإنه سيحظى بالمعاملة الضريبية ذاتها مما يشكل خروجاً على مفهوم العدالة الرأسية ومراعاة القدرة على الدفع، ولو فرضنا بأن هذا الشخص تزوج من زوجة عاملة لها دخل يتجاوز ٢٤٠٠٠ - وفي ظل أن القانون المؤقت محايد أيضاً بالنسبة للهدف الاجتماعي، أي لا يحتوي على إعفاءات تشجع على الزواج وتنظمه - فإن زواجه من هذه المرأة يؤدي إلى حرمانها من الإعفاءات المتعلقة بها في حال ضم الدخل وتقديم كشف مشترك أو حرمانه من الإعفاءات المتعلقة بالإعالة في حال تقديم كشف منفصل لكل منهما، والتهرب الضريبي في هذه الحالة سيكون بسيطاً ومثمراً ويتمثل من خلال اللجوء إلى الزواج العرفي مما يؤدي إلى ظهور ظاهرة اجتماعية سلبية جديدة في المجتمع الأردني وتفاقم مشكلة التهرب الضريبي وبساطة إجراءات التحايل على أحكام القانون، وينطوي هذا الأمر على تمييز في المعاملة الضريبية بسبب المعتقد الديني خاصة بالنسبة للمذاهب التي لا تجيز الزواج العرفي.

المطلب الثاني**الضرائب العينية ومدى تحقيقها
لأهداف الرعاية الصحية**

يعرف الفقه الضرائب العينية بأنها تلك الضرائب التي تفرض على الأموال دون الاعتداد بمركز المكلّف وظروفه الشخصية والعائلية أو الاجتماعية كالضريبة العامة على المبيعات^(٥٤)، وبالرغم من أن الضرائب العينية تبدو في ظاهرها مفتقرة

(٥٤) محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص (١٢٨).
جهاد الخصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص (١٠٨).

إلى تشخيص الضريبة وتتهم بعدم عدالتها لعدم مراعاتها مقدرة المكلف على الدفع إلا أنها ما تزال وسيلة فاعلة تستخدم في تحقيق أهداف الرعاية الصحية سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، لذا سوف يتناول الباحث في هذا المطلب الحديث عن قانون الضريبة العامة على المبيعات والقوانين الضريبية الأخرى ضمن نطاق الضرائب العينية وثيقة الصلة بالأهداف الصحية.

الفرع الأول

دور قانون الضريبة العامة على المبيعات في تحقيق الأهداف الصحية

تعد الضريبة على القيمة المضافة (VAT) - والتي سماها المشرع الأردني الضريبة العامة على المبيعات- ضريبة ذات نطاق إقليمي تشمل الاستهلاك، وتغطي بوجه عام كافة السلع والخدمات الخاضعة لها، وتعود بداية نشأتها إلى التجربة الفرنسية حيث فرضت في فرنسا كضريبة وطنية شاملة عام ١٩٥٤، ومنذ ذلك التاريخ تم تبنيها كإنموذج للضرائب غير المباشرة في العديد من الدول في مختلف أنحاء العالم^(٥٥).

إن الرجوع إلى النظام الضريبي الفرنسي الحالي، وبوجه خاص في مجال الضريبة على القيمة المضافة، يسمح بالقول بأن الأنشطة التي تقوم بها السلطات العامة تقع خارج نطاق هذه الضريبة إلا إذا أدى ذلك إلى التأثير سلباً على التنافسية، فضلاً على وجود طائفة من الإعفاءات في المجال الصحي تشمل: الأنشطة العلاجية والطبية المساعدة ونفقات الاستشفاء، أما النسب الضريبية المطبقة

(55) David Williams, "Value-Added Tax", chapter(6)of (tax law design and drafting)book, edited by victor thuronyi, vol.1,international monetary fund,1996,p(1).

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأرنبي دراسة مقارنة]

حاليا في فرنسا فتشمل ثلاث نسب: أ- النسبة الرئيسية (standard rate) والبالغة ١٩،٦% والذي تم تطبيقها اعتبارا من الأول من نيسان لعام ٢٠٠٠ وتشمل كافة المعاملات التي لم يتم إخضاعها صراحة لنسب أخرى، ب- النسبة الضريبية المخفضة (reduced rate) والبالغة ٥،٥% وتشمل معظم الأغذية والمنتجات الزراعية والعلاجات الطبية التي لا يغطيها الضمان الاجتماعي وأنواع معينة من أطعمة الحيوانات وطائفة من خدمات جمع النفايات وتطهير الشوارع، ج- النسبة الضريبية الخاصة أو المتدنية جدا (special rate) أو (super reduced rate) والبالغة ١،٢% وتسري على الأدوية التي يغطيها الضمان الاجتماعي^(٥٦)، كما أن لوزم المعاقين وخدمات الرعاية المنزلية (والتي تشمل العناية بالأطفال وكبار السن وذوي الاحتياجات الخاصة) تخضع في فرنسا لنسبة ٥،٥%، أما العناية الطبية والعناية بالأسنان فهي معفاة بالكامل^(٥٧).

أما النسب الضريبية المطبقة في بريطانيا فتشمل ثلاث نسب: أ- النسبة الرئيسية (standard rate) وهي ٥،١٧% وقد تم تخفيضها إلى ١٥% من الأول من كانون الأول عام ٢٠٠٨ وحتى ٣١ كانون الأول ٢٠٠٩ كجزء من خطة لتحفيز الاقتصاد البريطاني، إلا أنه واعتبارا من الرابع من كانون الثاني لعام ٢٠١١ أصبحت تلك النسبة ٢٠% وتشمل كافة المعاملات التي لم يتم إخضاعها صراحة لنسب أخرى، ب- النسبة الضريبية المخفضة (reduced rate) والبالغة ٥%، وقد كانت في الأصل خلال عامي ١٩٩٥-١٩٩٦ بواقع ٨% تم تخفيضها لتصبح ٥%،

(56) Public Finances General Directorate, Tax Policy Directorate, The French Tax System, Situation as at 31 August 2009, pp(48-50).

(57) European Commission Taxation and Customs Union, VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2011, Brussels - Belgium, 2011, pp(4,6).

وتشمل في المجال الصحي: المنتجات المتعلقة بصحة المرأة ووسائل منع الحمل والمنتجات المتعلقة بالإقلاع عن التدخين، ج- نسبة الصفر (Zero rate): حيث إن السلع الخاضعة لنسبة الصفر لا تفرض عليها ضريبة قيمة مضافة على المنتج النهائي مع السماح للمنشأة التي تنتجها استرداد ضريبة القيمة المضافة التي كانت قد فرضت على مدخلات إنتاج تلك السلعة، وتشمل في المجال الصحي: الأدوية والعقاقير ولوازم ذوي الاحتياجات الخاصة وخدمات مياه الشرب والصرف الصحي وطائفة من خدمات جمع النفايات وتنظيف الشوارع، وبخلاف الوضع في فرنسا فإن خدمات الرعاية المنزلية (والتي تشمل العناية بالأطفال وكبار السن وذوي الاحتياجات الخاصة) تخضع في بريطانيا لنسبة ٢٠%، أما العناية الطبية والعناية بالأسنان فهي معفاة بالكامل^(٥٨).

وفي الأردن فقد تضمن قانون الضريبة العامة على المبيعات العديد من النصوص ذات البعد الصحي منها الضريبة الخاصة على المسكرات والمشروبات الكحولية و التبغ ومصنوعاته والسيارات والمشتقات النفطية، حيث تضاف قيمة هذه الضريبة إلى قيمة السلعة لتصبح مطرحة للضريبة العامة على المبيعات، أي أن القيمة التي تباع بها السلع والخدمات والتي تمثل السعر الحقيقي مضافا له التكاليف والرسوم والضرائب وغيرها تشكل وعاء ضريبيا للضريبة العامة على المبيعات^(٥٩).

(58) European Commission Taxation and Customs Union, Id. ,pp(4,6).
- The Institute For Fiscal Studies, A Survey Of UK Tax System, updated by Stuart Adam and James Browne, Briefing Note No. 9, April 2009,pp(14-15).

(٥٩) رفعت عبيدات، ضريبة المبيعات خبرات وحلول، ط١، عمان: المؤلف، ٢٠٠١، ص (٣١).

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأرنبي دراسة مقارنة]

كما تضمن الجدول رقم (٢) الخاص بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة بنسبة أو بمقدار (صفر) - ويقصد بالإخضاع لنسبة الصفر إعفاؤها إعفاء كلياً من الضريبة وإذا ما تم فرض ضريبة على المدخلات المتعلقة بها فإنها تكون قابلة للخصم أو الرد ويختلف بذلك عن مجرد الإعفاء الذي وإن أعفى السلعة أو الخدمة من الضريبة عند بيعها أو استيرادها إلا أن الضريبة المدفوعة على بعض مدخلاتها سوف لن ترد أو تخصم من الضريبة المتحققة على مبيعات المكلف الأخرى الخاضعة للضريبة - : المحضرات المعدة إعداداً خاصاً لتغذية الأطفال والمعوقين والمحضرات الغذائية المعدة فقط للحالات المرضية الخاصة و لوازم المعاقين ومدخلات صناعة الأدوية، والآلات والمعدات التي تستخدم لصناعة الأدوية والأجهزة المخبرية وتوابعها اللازمة للصناعات الدوائية، كما تضمن الجدول رقم (٣) الملحة بقانون الضريبة العامة على المبيعات السلع المقدمة كهبات وتبرعات إلى المستشفيات والحليب وخدمات الصحة والعمل الاجتماعي وخدمات التأمين الطبي والتأمين ضد الحوادث والتدريب والتعليم الرياضي، كما أخضعت طائفة أخرى من السلع والخدمات للضريبة العامة على المبيعات بنسبة خاصة وهي (٤%) وليس (١٦%) وهي النسبة العامة) وتشمل: منتجات الصيدلية باستثناء ما أخضع منها لنسبة الصفر، مواد التعقيم و الأكياس المستهلكة المعدة لاستخدام المرضى، وواقيات منع الحمل وسيارات الإسعاف والعدسات الطبية بما في ذلك العدسات الطبية اللاصقة، و فلاتر الكلى الصناعية وبالونات مساعد عضلة القلب والقساطر الطبية المختلفة والوصلات الطبية المختلفة ومؤكسدات الدم وشبكات توسيع شرايين القلب وصمامات القلب الاصطناعية وأجهزة العلاج بالأوزون أو الأوكسجين أو استنشاق المواد الطبية وأجهزة التنفس وأجهزة تقويم الأعضاء والأولى أن يتم إخضاع هذه السلع والخدمات لنسبة الصفر.

الفرع الثاني

دور القوانين الضريبية الأخرى في تحقيق الأهداف الصحية

في عام ٢٠٠٥ اجتمع ممثلو أربع وأربعين دولة لغايات إيجاد سبل جديدة يمكن الاعتماد عليها لتمويل التنمية في المجال الصحي، وقد أثارت كل من فرنسا والبرازيل فكرة الحاجة إلى تحسين سبل الوصول إلى العلاج لسكان العالم الأكثر فقرا كجزء من تعاون دولي لمكافحة الأمراض الوبائية الرئيسية الثلاثة: الايدز و الملاريا والسل، وفي عام ٢٠٠٥ قامت كل من البرازيل وتشيلي وفرنسا والنرويج والمملكة المتحدة بإطلاق فكرة فرض ضريبة عالمية ضئيلة (micro tax) على تذاكر الطيران، بحيث تسري هذه المساهمة أو الضريبة التضامنية على تذاكر السفر بالنسبة لجميع الرحلات التي تنطلق من الدولة المعنية، بحيث تقوم خطوط الطيران بتحصيل تلك الفريضة المالية، ولا تفرض هذه الضريبة على المسافرين بالعبور (transit)، وكلفة هذه الضريبة متدنية جدا مقارنة بثمن التذكرة الإجمالي، ويعتمد مقدارها على وجهة السفر و درجة الخدمة، ففي فرنسا مثلا تفرض هذه الضريبة بالنسبة (للرحلات الداخلية أو ضمن الاتحاد الأوروبي) بواقع يورو واحد بالنسبة لمسافري الدرجة الاقتصادية، و(٤) يورو بالنسبة لمسافري درجة الأعمال والدرجة الأولى، أما بالنسبة (للرحلات الدولية الأخرى) فتفرض هذه الضريبة بواقع (٤) يورو بالنسبة لمسافري الدرجة الاقتصادية و(١٠) يورو بالنسبة لمسافري درجة الأعمال والدرجة الأولى، وحاليا فإن ١٤ دولة من أصل ٣٩ دولة ممولة لبرنامج (UNITAID) قامت بفرض هذه الضريبة ومنها: الأردن، فرنسا، بنين، كوستاريكا، الكونجو، غانا، ساحل العاج، مدغشقر، مالي، النيجر، كوريا الجنوبية، النرويج

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأردني دراسة مقارنة]

(حيث خصصت هذه الدولة جزءاً من ما تفرضه من ضريبة على انبعاث غاز CO2 الناجم عن وقود حركة الملاحة الجوية لمصلحة البرنامج المذكور)^(٦٠).

وفي مطلع عام ٢٠٠٩ صدر في الأردن قانون دعم مكافحة أمراض النقص في المناعة المكتسبة والسل والملاريا رقم (٦) لسنة ٢٠٠٩ وتضمنت المادة (٢) منه فرض تلك الضريبة على كل تذكرة سفر بالجو إلى خارج المملكة بواقع دينار على الدرجة الأولى ودرجة الأعمال ونصف دينار على الدرجة السياحية، إلا أنه ومع صدور القانون المعدل لقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٩ بتاريخ ٢٠٠٩/١٢/٣٠ فقد تضمنت المادة (١١) منه على إلغاء قانون دعم مكافحة النقص في المناعة المكتسبة الصادر في بداية تلك السنة، وقد يوحى هذا الإلغاء بأن المشرع قد تراجع عما تم فرضه في قانون دعم مكافحة النقص في المناعة المكتسبة والسل والملاريا إلا أن الأمر لا يتعدى كون المشرع أدرك أن تلك الضريبة هي في حقيقتها ضريبة مبيعات خاصة فرضت على تذاكر السفر وأن مكانها الطبيعي هو جدول السلع والخدمات الخاضعة للضريبة الخاصة والملحق بقانون الضريبة العامة على المبيعات، لذا فقد راعى المشرع قيمة تلك الضريبة إضافة إلى الضرائب الأخرى المفروضة على تذاكر السفر ونص في المادة (١٢) من القانون المعدل لقانون الضريبة العامة على المبيعات على تعديل الجدول رقم (١) الملحق بالقانون الأصلي المتعلق بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة الخاصة وإضافة البند رقم (١٠) المتعلق بتذاكر السفر بالجو كما صدر النظام رقم (٢) لسنة

(60) Philippe Douste-Blazy, First Laboratory For Innovative Financing For Development from A Solidarity Tax And Voluntary Contributions, UNITAID, Genève, Switzerland, through: <http://www.unitaid.eu>

٢٠١٠ المعدل لنظام الضريبة الخاصة رقم (٨٠) لسنة ٢٠٠٠، حيث تضمن تحديد قيمة الضريبة الخاصة على تذاكر السفر بالجو بواقع (٣٠ دينار)، وهذا التعديل وان بدا في ظاهره لمصلحة المكلف في المدى القريب من خلال توحيد القوانين الضريبية ذات الطبيعة الواحدة إلا أنه ليس في مصلحة المكلف على المدى البعيد، لأن الضرائب التي كانت تفرض على تذاكر السفر بالجو كانت تفرض بقانون أي تتطوي على موافقة السلطة التشريعية، أما بموجب هذا التعديل فقد أصبحت ضمن صلاحيات السلطة التنفيذية بحيث تستطيع تعديلها بمجرد تعديل نظام الضريبة الخاصة.

ومن الأمثلة على عناية المشرع البريطاني بالجانب الصحي ما تضمنته ضريبة المجالس المحلية (council tax) - وهي ضريبة عقارية تفرض على المساكن تعود بدايتها إلى الأول من نيسان ١٩٩٣ حيث حلت محل ضريبة محلية أخرى كانت تفرض على الأشخاص مباشرة كضريبة رؤوس (poll tax)^(٦١) - من تنزيل ضريبي إذا تضمن المسكن عناصر ضرورية أو ذات أهمية جوهرية لصحة الشخص المعاق المقيم فيه وبغض النظر عن عمره، وتشمل هذه العناصر: دورة مياه إضافية أو أدوات مطبخ خاصة بالمعاقين إضافة إلى المساحات داخل المسكن لتسهيل استخدام كرسي ذوي الاحتياجات الخاصة^(٦٢)، كما تضمنت القوانين الضريبية الأردنية العديد من الإعفاءات والمعاملة الضريبية الخاصة تحقيقاً لأغراض صحية ونذكر منها ما يلي: إعفاء ممتلكات النوادي الرياضية أو الثقافية أو الاجتماعية

(61) The Institute For Fiscal Studies, A Survey Of UK Tax System, op.cit, p (27).

(62) Department for Communities and Local Government, Council Tax: a guide to your bill, UK (October2006), p (16).

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأرنبي دراسة مقارنة]

المعترف بها من ضريبة الأبنية والأراضي وفقا للمادة ١٢ من قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم ١١ لسنة ١٩٥٤ وتعديلاته، وتحقيقا لهدف تمويل الجهات القائمة على المحافظة على خدمات الصحة العامة والنظافة فقد تم فرض رسوم ضريبية وهي رسوم الصرف الصحي وفقا للمادة ٢١ من قانون سلطة المياه رقم ١٨ لسنة ١٩٨٨ وتعديلاته بحيث تخضع لها جميع الأبنية في المملكة وبمقدارها (٣%) من صافي قيمة الإيجار السنوي المقدر للبناء لغايات الضريبة وفقا لقانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات المعمول، سواء أكان البناء معفى من تلك الضريبة أم غير معفى منها، ويتم تحصيل هذه المساهمة مع ضريبة الأبنية والأراضي من قبل وزارة المالية أو أي جهة رسمية أو بلدية يفوضها وزير المالية بذلك داخل مناطق البلديات، وتحول إلى السلطة باعتبارها من وارداتها المالية.

الختام

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الأهداف الصحية كأحد أهداف النظام الضريبي والتركيز على الضمانات الدستورية التي تكفل احترام تلك الأهداف من قبل السلطتين التشريعية والتنفيذية، كما استهدفت هذه الدراسة عدم النظر إلى التشريعات الضريبية كتشريعات جبائية تحرص على تحقيق وفرة الحصيلة بمعزل عن أهداف السياسة المالية الاقتصادية والاجتماعية والصحية؛ لذا تم التركيز في بداية هذا البحث على إثبات استقلالية الهدف الصحي كأحد أهداف النظام الضريبي، ثم انتقل الباحث إلى استعراض الضمانات الدستورية لأهداف النظام الضريبي ومدى التزام التشريع الضريبي بها، وفي المبحث الثاني من هذه الدراسة تطرق الباحث إلى القوانين الضريبية ودورها في مجال الرعاية الصحية من خلال الحديث عن إسهام الضرائب العينية والشخصية في تحقيق تلك الأهداف.

النتائج:

تبين من خلال هذه الدراسة أهمية الحرص على اجتماعية القاعدة القانونية من خلال انسجام القوانين الضريبية مع النصوص الدستورية ذات العلاقة في تحقيق أهداف الرعاية الصحية، كما تم التوصل إلى أن هذا الدور الذي تؤديه القوانين الضريبية لا يتأثر باعتناق الدولة في هذا المجال لمبدأ شيوع الموازنة أو إيراد تطبيقات لمبدأ التخصيص من خلال ربط بعض الإيرادات الضريبية بأهداف الرعاية الصحية، ومن أهم النتائج أيضا:

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأردني دراسة مقارنة]

- ١- إن تركيز ديوان تفسير القوانين الأردني في تحديد مفهوم الضريبة على الهدف المالي ليس من شأنه تجريدتها - باعتبارها من أهم أدوات السياسة المالية- من ارتباطها بتحقيق الأهداف الاجتماعية والصحية.
- ٢- لم تعد الغاية المالية الغاية الوحيدة والمباشرة من فرض الضرائب بل تعدتها إلى تحقيق غايات أخرى أصيلة لا تقل في أهميتها عنها مما يسمح بالقول بظهور هدف جديد للنظام الضريبي يعالج الجانب الصحي ويرتبط ارتباطاً وثيقاً بالبيئة، ويعزز ذلك أن نسبة النفقات الصحية من مجموع النفقات العامة تمثل ١٠,٦%، وإذا أضيف إليها نفقات حماية البيئة تصبح ١٠,٧% وهي نسبة مرتفعة تدل على أهمية واستقلالية أهداف الرعاية الصحية.
- ٣- بالرغم من السخاء الظاهري للإعفاء الإجمالي الذي جاء به قانون ضريبة الدخل المؤقت لعام ٢٠٠٩ للشخص الطبيعي (مبلغ ١٢٠٠٠ دينار شخصي و١٢٠٠٠٠ عن يعيلهم) إلا أنه يعد خطوة خطيرة إلى الوراء بالنسبة للسياسة الضريبية الأردنية القائمة على العدالة والمساواة لعدم مراعاته مبدأ شخصية الضريبة، ولأن المشرع هجر من خلاله العديد من الإعفاءات والتنازلات ذات الصلة بالجانب الصحي.
- ٤- اختلفت المعاملة الضريبية للإعفاءات والتنازلات المتعلقة بالجانب الصحي بصور قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ حيث اتجه المشرع الضريبي في القانون المؤقت إلى إلغاء العديد من هذه الإعفاءات والتنازلات مما أدى إلى غموض الهدف الصحي في هذا المجال.

- ٥- إن قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ بخلاف القانون السابق لعام ١٩٨٥ وتعديلاته لم يشتمل على إعفاء دخل الأعمى أو المصاب بعجز كلي (من الحرفة) وإنما قصره على الدخل من الوظيفة، وهذا الأمر يعد خطوة إلى الوراء في مجال رعاية ذوي الاحتياجات الخاصة ولا يحقق اعتبارات الإصلاح الضريبي الفعلي.
- ٦- إن المادة (١٥/أ/٣) من قانون ضريبة الدخل المؤقت الحالي جعلت الإعفاءات الضريبية حكراً على قانون ضريبة الدخل.
- ٧- خلا قانون ضريبة الدخل المؤقت الحالي من أي إعفاءات متعلقة بالإعانات الاجتماعية أو الصحية التي قد يتلقاها الأشخاص بموجب قانون الضمان الاجتماعي بخلاف التشريع البريطاني.
- ٨- يوجه لقانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ عدة انتقادات منها: عدم توافر حالة الضرورة المبررة لإصداره بصورة قانون مؤقت فضلاً عن أن هذا القانون جاء بحزمة من التنزيلات سواء من حيث الإعفاءات أو نسب الضرائب، والأهم من ذلك مخالفته الغاية من وضعه وعدم اتفاهه مع توصيات الأجندة الوطنية.

التوصيات:

- التأكيد على أن الإنتاجية التمويلية كهدف رئيس للقانون الضريبي يجب أن لا تؤثر على الجانب الإنساني لهذا القانون واستهدافه تحقيق أهداف الرعاية الصحية، وضرورة الموازنة بين الأهداف الإنسانية للقانون الضريبي

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأردني دراسة مقارنة]

- كهدف تحقيق الرعاية الصحية و الأهداف التمويلية وعدم التضحية بالهدف الصحي في سبيل تحقيق مبدأ حيادية القانون الضريبي.
- إن اجتماعية القاعدة القانونية الضريبية تقتضي أن تكون القوانين الضريبية منبثقة من واقع المجتمع وظروفه الاجتماعية وتلبي احتياجاته المختلفة.
 - ضرورة التركيز على الدور الإيجابي للتشريع الضريبي في تحقيق الهدف الصحي وما ينتج عن ذلك من تعميق جذور الثقة بين الإدارة الضريبية والمواطنين، مما يؤدي إلى أن ينظر المكلف للإدارة الضريبية على أنها كيان متفاعل معه تدرك احتياجاته وبصفة خاصة الصحية وتسارع إلى تلبيةها، ومن هنا لا بد من التركيز على دعوة المشرع إلى عدم إيراد أرقام إجمالية صماء للإعفاءات في قانون ضريبة الدخل دون ذكر الغاية من تلك الإعفاءات لما لذلك من أثر في بناء جسور الثقة مع المجتمع الضريبي وتعميق الوعي الضريبي.
 - حبذا لو عالج المشرع الأردني القصور التشريعي المتمثل في عدم شمول إعفاء دخل الأعمى أو المصاب بعجز كلي للدخل من الحرفة رغم أن الحكمة من الإعفاء الذي منحه المشرع لدخل هؤلاء من الوظيفة تتحقق بصورة أظهر وأولى بالنسبة للدخل من الحرفة
 - طالما أن الإعفاءات الضريبية وفقا للمادة (١٥/أ/٣) من قانون ضريبة الدخل الحالي أصبحت حكرا على قانون ضريبة الدخل والذي خلا بدوره من أي إعفاء متعلق بالإعانات الاجتماعية أو الصحية التي قد يتلقاها

[د. موفق المحاميد]

- الأشخاص بموجب قانون الضمان الاجتماعي لذا يدعو الباحث المشرع الأردني أن يعفي صراحة تلك الإعانات أسوة بالمشرع البريطاني.
- دعوة المشرع إلى إخضاع كافة مستلزمات الرعاية الصحية إلى ضريبة المبيعات بنسبة أو بمقدار صفر وبصفة خاصة الأدوية ولوازم ذوي الاحتياجات الخاصة.
 - دعوة المشرع إلى إعادة النظر في قانون ضريبة الدخل المؤقت بما يتفق وتوصيات الأجندة الوطنية ويكفل احترام الضمانات الدستورية ذات العلاقة.
 - دعوة المشرع إلى الابتعاد عن إصدار قانون ضريبة الدخل أو أي تعديل لاحق عليه بصورة قانون مؤقت لانتفاء حالة الضرورة موضوعياً، حيث إن القانون الضريبي يسري مع نهاية السنة المالية مضافاً إليها وجود فترة معقولة لتقديم الإقرار الضريبي.

قائمة المراجع:

أ- المراجع العربية:

- (١) أحمد شاميه وخالد الخطيب، المالية العامة، ط١، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، ١٩٩٧.
- (٢) جهاد الخصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط١، عمان: دار وائل للطباعة والنشر، ١٩٩٩.
- (٣) حسين اليحيى وحسن خروش، المالية العامة، برنامج الإدارة والريادة، المقرر رقم (٤٣٤٢)، ط١، عمان: منشورات جامعة القدس المفتوحة، ١٩٩٦.
- (٤) رفعت عبيدات، ضريبة المبيعات: خبرات وحلول، ط١، عمان: المؤلف، ٢٠٠١.
- (٥) سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، د.ط، لبنان: منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٣.
- (٦) عادل الحيارى، الضريبة على الدخل العام: دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه منشورة - جامعة القاهرة، ط١، مطابع الاهرام، ١٩٦٨.
- (٧) عادل فليح العلي، مالية الدولة، د.ط، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، ٢٠٠٨.

- ٨) علي محمد خليل وسليمان اللوزي، **المالية العامة**، د.ط، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، ١٩٩٩.
- ٩) محمد أبو نصار ومحفوظ مشاعلة وفراس الشهبان، **الضرائب ومحاسبتها**، ط١، عمان: د.ن، ١٩٩٦.
- ١٠) محمد جمال ذنبيات، **المالية العامة والتشريع المالي**، ط١، عمان: الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٣.
- ١١) محمد محمد عبد اللطيف، **الضمانات الدستورية في المجال الضريبي**، ط١، الكويت: لجنة التأليف والتعريب والنشر، مطبوعات جامعة الكويت، ١٩٩٩.
- ١٢) نائل عبد الحافظ العواملة، **الإدارة المالية العامة بين النظرية والتطبيق**، ط٣، عمان: المؤلف، ١٩٩٧.
- ١٣) المملكة الأردنية الهاشمية، **اتفاقية حقوق الأشخاص ذوي الإعاقة لسنة ٢٠٠٨**، الجريدة الرسمية، العدد (٤٨٩٥)، ٢٠٠٨.
- ١٤) قرار الديوان الخاص بتفسير القوانين رقم ١٩ لسنة ١٩٨٠، **الجريدة الرسمية**، العدد (٢٩٧٠)، كذلك القرار رقم ١٤ لسنة ١٩٦٥، **الجريدة الرسمية**، العدد (١٨٨٥).
- ١٥) المملكة الأردنية الهاشمية، **الأجندة الوطنية، الفصل الخامس: التشريع والعدل والفصل السابع: محور الخدمات المالية والإصلاح المالي الحكومي /مسار الإصلاح المالي الحكومي**، ص ص (٦١ و ٦٢)، لقد

[الرعاية الصحية كأحد أهداف التشريع الضريبي الأرنبي دراسة مقارنة]

شكّلت لجنة توجيهية ضمت ممثلين من مختلف القطاعات لإعداد الأجندة الوطنية بموجب الإرادة الملكية السامية بتاريخ ٩ شباط ٢٠٠٥.

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

(١٧) المملكة الأردنية الهاشمية، قانون مؤقت رقم (٣٠) لسنة ٢٠٠٩ (قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠١٠)، الجدول رقم (١٢).

(١٨) الميثاق العربي لحقوق الإنسان لسنة ٢٠٠٤، الجريدة الرسمية، العدد (٤٦٧٥)، ٢٠٠٤.

ب- المراجع باللغة الانجليزية:

- 1) Adam Smith, **An Inquiry Into The Nature And Causes Of The Wealth Of Nations**, A Penn State Electronic Classics Series Publication, book V, chapter II, part II (of taxes), The USA: Pennsylvania State University, 2005.
- 2) Frans Vanistendael, "Chapter 2: Legal Framework for Taxation", **Tax Law Design and Drafting, volume 1**; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.
- 3) Joseph L. Bast, **Ten Principles Of Health Care Policy**, Legislative Principles Series ,No. 3, Herbert J. Walberg (Series Ed.), Illinois(Usa): The Heartland Institute, 2007.
- 4) Daniel J. Mitchell, "A Tax Competition Primer: Why Tax Harmonization And Information Exchange Undermine America's Competitive Advantage In The Global Economy" ,*Backgrounder* July 20, 2001, No. 1460,(Washington, D.C.: The Heritage Foundation, July 20, 2001), Internet Source: < <http://www.heritage.org/library/backgrounder/bg1460.html>>.
- 5) Richard K. Vedder and Lowell E. Gallaway, **Some Underlying Principles Of Tax Policy**, Prepared For The Joint Economic Committee, Washington, September 1998, Internet: < <http://www.house.gov/jec/>>
- 6) The Tax Division Of The American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA), **Guiding Principles Of Good Tax Policy: A Framework For**

- Evaluating Tax Proposals**, Tax Policy Concept Statements, New York: American Institute Of Certified Public Accountants,2001.
- 7) Carine Bouthevillain and Karine Hervé, **Analysis Of International Health-Related Expenditure: Lessons For France**, Internet Source: http://www.bancaditalia.it/studiricerche/convegni/atti/publ_expe/iv/897-938_bouthevillain_herve.pdf
 - 8) Feather Consulting Newsletter, article titled "**France Imposes Ticket Tax in July 2005**", Vol. 3, Issue 2,march 2006, Manchester, United Kingdom, through: <www.featherconsulting.co.uk>.
 - 9) Philippe Douste-Blazy, **First Laboratory For Innovative Financing For Developmentfrom A Solidarity Tax And Voluntary Contributions**, UNITAID, Genève, Switzerland, through: <http://www.unitaid.eu>.
 - 10) Mélina Gazsi ,article titled "**UNITAID, United To Treat Those In Need**",through: http://www.diplomatie.gouv.fr/en/rubrique_imprim.php3?id_rubrique=7031aids_tax.
 - 11) Thematic Public Report: Taxes And Social Contributions In France And In Germany, (march 2011),p(88), Cour des comptes, through: <www.ccomptes.fr>
 - 12) The National Association of Citizens Advice Bureau, England Tax Taxable And Non-Taxable Income, London: Citizens Advice Bureau ,2011,through: <http://www.adviceguide.org.uk/index/your_money/tax_index_ew/taxable_and_non-taxable_income.htm (31/05/2011)>.
 - 13) Social Security Agency, "**A to Z of Benefits**", London: Social Security Agency,2011,through the following website: http://www.dsdni.gov.uk/index/ssa/customer-information/benefit_information/a-z_of_benefits.htm (31/05/2011).
 - 14) National Association of Citizens Advice Bureau, article titled "**Income tax allowances and amounts**", London: Citizens Advice Bureau,2011, through the following website: http://www.adviceguide.org.uk/index/your_money/tax_index_ew/income_tax_allowances_and_amounts.htm (28/05/2011).
 - 15) UK Income Tax Act 2007 (chapter. 3: Part 3 (Personal reliefs) ,Chapter 2 (Personal allowance and blind person's allowance),through: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/pdfs/ukpga_20070003_en.pdf>.

- 16) Philippe Douste-Blazy, **First Laboratory For Innovative Financing For Development from A Solidarity Tax And Voluntary Contributions**, UNITAID, Genève, Switzerland, through: <<http://www.unitaid.eu>>.
- 17) Department for Communities and Local Government, **Council Tax: a guide to your bill**, UK (October2006) <<http://www.communities.gov.uk/documents/localgovernment/pdf/1198171>> .
- 18) Public Finances General Directorate, Tax Policy Directorate, **The French Tax System**, Situation as at 31 August 2009,through: <http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf>.
- 19) The French Constitution Of 4 October 1958 as amended (incorporates the modifications introduced by the Constitutional revision passed by Congress on July 21, 2008),through: <<http://www.assemblee-nationale.fr/english/8ab.asp>>.
- 20) UK budget 2010,HC61,HM Treasury, London: the stationery office, June 2010,through: <http://www.hm-treasury.gov.uk/d/junebudget_complete.pdf>.