

التكاليف جائزة الخصم من الدخل الخاضع للضريبة في قانون ضريبة الدخل الأردني

إعداد الطالبة: مفيدة حسين عباس

بإشراف الأستاذ الدكتور عادل العلي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال

كلية الإدارة والاقتصاد قسم إدارة أعمال/

الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك

1429 هـ 2008 ميلادية

آية من الذكر الحكيم

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وقال الملك إني أرى سبع بقراتٍ سمانٍ يأكلهن سبعُ عجافٍ وسبع سنبلات خضرٍ وآخر يابست يأبها
 الملا أفتوني في رُعيي إن كنتم للرعياء تعبرون⁽⁴⁶⁾.... قال تزرعون سبع سنين دأباً فما حصدتم فذروه في
 سنبله إلا قليلاً مما تأكلون⁽⁴⁷⁾ ثم يأتي من بعد ذلك سبع شداد يأكلن ما قدمتم لهن إلا قليلاً مما
 تحصنون⁽⁴⁸⁾ ثم يأتي من بعد ذلك عام فيه يغاث الناس وفيه يعصرون⁽⁴⁹⁾.... قال اجعلني على خزائن
 الأرض إني حفيظٌ عليم⁽⁵⁰⁾

صدق الله العظيم

التفويض

أني مفيدة حسين عباس

أفوض الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك بتزويد نسخ من رسالتي إلى المكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

التوقيع :

التاريخ:

قرار لجنة المناقشة

نُقِشت هذه الرسالة الموسومة لـ

وأجيزت بتاريخ

أعضاء لجنة المناقشة

1. أ. د عادل العلي رئيساً ومشرفاً.
2. د. حمدي القبيلات عضواً.
3. د. فارس البياتي عضواً.

شكر وتقدير

بعد أن انتهيت من أعداد هذه الرسالة لا بد لي أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من مد لي يد العون وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور وليد الحيايلى رئيس الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك وإلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى أستاذاي المشرف الذي تحمل مني الكثير وكان خير عون لي كلما ضاقت بي السبل.

جزاهم الله عني خير الجزاء

الإهداء

إلى والدي رحمة الله من أنار لي أول دروب المعرفة.

وإلى والدتي رمز المحبة والحنان.

وإلى أخي حازم رمز العطاء عرفاناً وتقديراً.

وإلى زوجي وفاءً وعرفاناً

وإلى أولادي

محمد

وعلي

وزهراء

فهرس الرسالة

الصفحة	الموضوع
أ	آية من الذكر الحكيم
ب	التفويض
ج	قرار لجنة المناقشة
د	شكر وتقدير
هـ	الإهداء
و	قائمة المحتويات
1	المقدمة
	الفصل التمهيدي التعريف في الضريبة على الدخل
	المبحث الأول: تعريف الضريبة بوجه عام
	أولاً: الضريبة فريضة نقدية
	ثانياً: الضريبة فريضة إجبارية
	ثالثاً: الضريبة فريضة بدون مقابل
	رابعاً: الضريبة فريضة نهائية
	خامساً: الضريبة فريضة ذات أهداف
	المبحث الثاني: القواعد الأساسية للضريبة
	أولاً: قاعدة العدالة
	ثانياً: قاعدة الملائمة
	ثالثاً: قاعدة الاقتصاد
	رابعاً: قاعدة اليقين
	المبحث الثالث: خصائص الضريبة على الدخل في الأردن
	أولاً: النشأة التاريخية للضريبة على الدخل في الأردن
	ثانياً: خصائص الضريبة على الدخل في الأردن
	1. أنها ضريبة شخصية وعينية في ذات الوقت
	2. أنها ضريبة سنوية
	3. أنها تصاعدية ونسبية في آن واحد
	4. أنها ضريبة موحدة
	5. أنها ضريبة إقليمية
	6. أنها ضريبة مباشرة
	7. أنها ضريبة تأخذ باستخدام المفهوم الواسع للدخل
	الفصل الأول النظرية العامة للدخل وتكاليفه
	المبحث الأول: النظرية العامة للدخل
	أولاً: المفهوم الاقتصادي للدخل

	ثانياً: المفهوم المحاسبي للدخل
	ثالثاً: المفهوم المالي أو الضريبي للدخل
	1. نظرية المنبع
	2. نظرية الزيادة في القيمة الايجابية (نظرية الإثراء)
	3. موقف النظام الضريبي الأردني
	المبحث الثاني: النظرية العامة لتكاليف الدخل
	أولاً: الاتجاه المضيق في تحديد التكاليف
	ثانياً: الاتجاه الموسع في تحديد التكاليف
	المبحث الثالث: التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته
	أولاً: التعريف بالدخل الإجمالي والدخل الصافي
	ثانياً: عناصر الكلفة
	1. نفقات الاستغلال
	2. نفقات تعمير الأصول
	أ. نفقات الصيانة
	ب. نفقات الإصلاح
	ج. نفقات التحسين
	د. نفقات استهلاك رأس المال
	الفصل الثاني
	نفقات العمل المقبولة وغير المقبولة ضريبياً
	المبحث الأول: شروط النفقة جائزة الخصم
	أولاً: أن تكون النفقة مؤكده وحقيقية
	ثانياً: أن تكون النفقة متعلقة بالسنة المالية
	ثالثاً: أن تكون النفقة ذات علاقة بإنتاج الدخل
	رابعاً: أن تكون النفقة متوافقة مع العرف والتقاليد ومراعيه لظروف المشروع
	المبحث الثاني: نفقات العمل المقبولة ضريبياً
	أولاً: الإيجارات
	ثانياً: الفوائد وأرباح المربحة المدفوعة
	ثالثاً: الرواتب والأجور المدفوعة
	رابعاً: الضرائب والرسوم التي تدفعها المنشأة
	خامساً: اشتراكات الضمان الاجتماعي
	سادساً: مكافآت نهاية الخدمة المدفوعة
	سابعاً: الديون الهالكة
	ثامناً: نفقات الصيانة والإصلاح والاستبدال
	تاسعاً: الاستهلاك
	1. طرق الاستهلاك

	أ. طريقة القسط الثابت
	ب. طريقة القسط الثابت المضاعف
	2. شروط الاستهلاك
	الشرط الأول: أن تكون الأصول المستهلكة مملوكة للمكلف بالضريبة
	الشرط الثاني: استعمال الأصول في إنتاج الدخل الخاضع للضريبة
	الشرط الثالث: تقديم طلب الاستهلاك بنموذج (ك)
	الشرط الرابع: أن يكون الأصل من الأصول الثابتة التي تجيز القواعد المحاسبية لاستهلاكها
	الشرط الخامس: سنوية قسط الاستهلاك
	الشرط السادس: التقيد بالجدول الملحق بتعليمات الاستهلاك
	عاشراً: مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل
	الحادي عشر: الأصول المعنوية وغير المادية
	الثاني عشر: حصة الفرع من نفقات المركز الرئيسي
	الثالث عشر: نفقات الضيافة
	الرابع عشر: نفقات السفر والانتقال
	الخامس عشر: نفقات التدريب والتسويق والأبحاث والتطوير
	السادس عشر: نفقات الدعاية والإعلان
	السابع عشر: التبرعات والإعانات
	الثامن عشر: رسوم الجامعات ومخصصات البحث العلمي والتدريب المهني
	التاسع عشر: نفقات العلاج والتأمين الصحي
	العشرون: نفقات التقاضي والغرامات
	الحادي والعشرون: نفقات التأمين
	الثاني والعشرون: الخسائر
	المبحث الثالث: نفقات العمل غير المقبولة ضريبياً
	أولاً: النفقات المنزلية والشخصية والخاصة
	ثانياً: كلفة أي عمران أو تحسيناته التي تزيد من قيمة رأس المال في أي نشاط
	ثالثاً: المبالغ المسجوبة من رأس المال بقصد استعمالها كرأس مال في أي نشاط
	رابعاً: الخسارة أو النفقة التي يمكن استردادها بموجب بوليصة تأمين أو عقد تعويض
	خامساً: الخسارة الرأسمالية:
	سادساً: المخصصات والاحتياطيات
	سابعاً: المبالغ المدفوعة كضريبة دخل وضريبة خدمة اجتماعية

	ثامناً: المصروفات الرأسمالية
	تاسعاً: الرواتب والأجور غير المدفوعة عنها الضريبة
	الخاتمة
	مراجع الرسالة

المقدمة:

تمثل العدالة الضريبية مكاناً بارزاً في الدراسات المالية بشكل عام، وتبدو تلك الأهمية واضحة في النصوص الدستورية والمنطلقات الفكرية، والأحكام القضائية، ذلك لأن العدالة بمعناها العام كانت وما زالت حلم البشرية الذي تسعى إلى تحقيقه في كل زمان ومكان. ودلالات العدالة الضريبية في النصوص الدستورية تبدو من خلال نص المادة (111) من الدستور الأردني لعام 1952، حيث تنص تلك المادة على (لا تفرض ضريبة ولا رسم إلا بقانون..... وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية...الخ) وفي مصر تنص المادة (38) من الدستور المصري لعام 1971 على (يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية، أما في مجال المنطلقات الفكرية والفقهية فنجد أن مونتسكو في كتابه روح القوانين قد أشاد إلى الربط بين الحرية والضرائب ولخص هذه الفكرة في جملة صغيرة تختزل المعنى بكامله، إن حرية الشعب كلها في الضرائب، أما آدم سميث فقد ذهب بمبدأ أكثر تفصيلاً حين وضع قواعد الضريبة الجيدة أو ما يطلق عليه بعض الكتاب بدستور الضرائب، هي العدالة الضريبية وكانت في مقدمتها ثم القواعد الأخرى كقاعدة الملائمة والاقتصاد واليقين ووضع الكتاب النظريات التي يمكن من خلالها تحقيق تلك العدالة كنظرية التضحية المتساوية ونظرية الحد الأدنى للتضحية، ونظرية المقدرة التكليفية.

وإذا كنا في هذه المقدمة البسيطة نهدف إلى بيان أهمية العدالة الضريبية فالأمر يتطلب أيضاً القول بأن من أهم روافد تلك العدالة فرض الضريبة على الدخل الصافي، أي خصم النفقات الإنتاجية من إجمالي الدخل، أو ما يطلق عليه البعض من الكتاب تكاليف الحصول على الدخل، والتي يمكن حصرها في ثلاثة عناصر هي:

نفقات الاستغلال: وهي النفقات اللازمة للحصول على الدخل، ونفقات الصيانة، وهي نفقات ترميم العقارات وإصلاح الآلات والمعدات أو تجديدها أو تغيير قطع الغيار، ونفقات الاستهلاك، وتتمثل بالنقص التدريجي الذي يصيب الأصول الثابتة أو قيمتها نتيجة لواحد أو أكثر من عوامل الاستهلاك المختلفة كالاستعمال ومرور الزمن فتفقد هذه الأصول صلاحيتها للإنتاج، ومن هنا يبدو واضحاً أن العدالة الضريبية تقتضي فرض الضريبة على الدخل الصافي، أي فرض الضريبة بعد طرح الخصوم من الأصول، وبغير ذلك يؤدي الأمر إلى تآكل رأس المال وتلاشيهِ وبالتالي انحسار وعاء الضريبة ومصدرها ومن هنا تأتي أهمية الموضوع فتحدد النفقات الإنتاجية للوصول إلى الدخل الصافي غاية في الأهمية، ذلك لأن الخلط بين تكاليف الدخل واستعمالاته قائماً كما أن التوسع في النفقات الإنتاجية يؤدي بطبيعة الحال إلى نقص الحصيلة الضريبية، كما أن التضيق فيها يؤدي بطبيعة الحال أيضاً إلى نقص الأرباح وانعدام حافز العمل لدى المنتجين.

وقد تناولنا هذا الموضوع على صفحات رسالتنا في فصل تمهيدي، تناولنا فيه التعريف بالضريبة بوجه عام وضريبة الدخل بوجه خاص، والقواعد الأساسية للضريبة، وخصائص الضريبة على الدخل في الأردن.

أما الفصل الأول فخصص للحديث عن النظرية العامة للدخل وتكاليفه وتناولنا فيه النظرية العامة للدخل والنظرية العامة للتكاليف والتعريف بالدخل الإجمالي، والدخل الصافي، وتحديد أوجه الاختلاف بين تكاليف الدخل واستعمالاته.

أما الفصل الثاني، فتناولنا فيه نفقات العمل المقبولة وغير المقبولة ضريبياً فتناولنا فيه شروط النفقة جائزة الخصم ونفقات العمل المقبولة ضريبياً وتلك غير المقبولة ضريبياً، ثم خاتمة البحث وتناولنا فيها النتائج التي توصلت إليها الباحثة وتوصياتها.

الفصل التمهيدي

التعريف في الضريبة على الدخل⁽¹⁾:

يتطلب الأمر للتعرف على الضريبة على الدخل، تعريف الضريبة بوجه عام ثم بيان قواعدها والتعرف على خصائصها وهو ما ستكون موضوعات الفصل التمهيدي حيث سنتناول في المبحث الأول تعريف الضريبة بوجه عام ثم قواعدها في المبحث الثاني ثم خصائص الضريبة على الدخل في المبحث الثالث.

المبحث الأول: تعريف الضريبة بوجه عام

تتعدد تعريفات الضريبة ورغم تعددها فهي لا تعدو أن تكون، (فريضة مالية نقدية تجيبتها الدولة أو إحدى هيئاتها العامة وبدون مقابل وبصفة نهائية لتحقيق الأهداف النابعة من فلسفتها السياسية) ومن خلال هذا التعريف يمكن تحديد عناصر الضريبة وهي:

أولاً: الضريبة فريضة نقدية:

الأصل في الضريبة أنها مبلغ من النقود أي أنها اقتطاع نقدي من دخول الأفراد أو ثرواتهم، أو بعبارة أخرى فإن الضريبة مبلغ من المال يتخذ شكلاً نقدياً، أو أن تقوم الضريبة على الأقل بالنقود، فإن تم استيلاء الدولة على مال غير نقدي خرج الأخير من نطاق الضريبة وأصبح مصادره بالنسبة للمنقولات وهذا خلاف لما كان عليه الحال في الزمن الماضي حيث كانت الضريبة تُجمع عيناً.

	(1)
	:
.44-39 1989	:-
.100-97 2000	-
.13-8 1990	:-
.219 1975	:-
.17-13 1983	-
.17-7 1966	:-
. 7-3 2005	:-
115 2003	:-
	:

- Dolton principles of public finance

- Rutledge and aKegan balloted, land, 1971,p.117.

-Seligman E the income tax N.y,1.11,p,304.

ثانياً: الضريبة فريضة إجبارية:

يُعد فرض الضريبة وجبايتها عملاً من أعمال السلطة العامة بمعنى أن فرض الضريبة وجبايتها يستند إلى الجبر ويعني ذلك أن النظام القانوني للضريبة هو اختصاص أصيل للدولة لا يجوز أن يكون محلاً للإتفاق بين الدولة والإفراد، وأن كان ذلك لا يحول دون اعتبار المكلف بالضريبة قابلاً بها من الناحية السياسية وذلك عن طريق موافقة ممثليه في البلدان البرلمانية على القوانين الصادرة بفرض الضريبة.

ويعني عنصر الإجبار، أن كل ما يتعلق بالضريبة من جوانب تتعلق بفرضها وجبايتها وتحديد المكلفين بها وأسعارها والإعفاءات منها وكذلك سُبُل الاعتراض على تقديرها يتحدد قانوناً وهذا ما تنص عليه دساتير الدول كافة وهو ما أشار إليه الدستور الأردني في المادة (111) حيث نص على أن (لا تفرض ضريبة ولا رسم إلا بقانون الخ).

وكذلك الدستور المصري في المادة (119) التي تنص على أن (أنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغائها لا يكون إلا بقانون).

ثالثاً: الضريبة بدون مقابل:

من خصائص الضريبة أنها فريضة تُدفع بدون مقابل، أي أن المكلف بها لا يؤديها لغرض الحصول على فائدة معينة وإنما يدفعها باعتباره عضو في جماعة سياسية تربطه بها روابط عديدة ويجب عليه تحمل نفقاتها العامة التي تكون لازمة لاستمراره، وانتظام الحياة الجماعية له، وهذا ما يفرق الضريبة عن الرسم، والضريبة والثلث العام.

حيث يكون الرسم مقابل خدمه، والثلث العام مقابل سلعة، في حين أن الضريبة ليس لها مقابل خاص.

رابعاً: الضريبة فريضة نهائية:

تُجبي الضريبة بصفة نهائية، ويعني ذلك أن المكلفين بدفع الضريبة ليس لهم الحق في استردادها ولا المطالبة بفوائد عنها، باستثناء الحالة التي يدفع فيها المكلف مبلغ يزيد عن مقدارها حيث يحق له عندها مطالبة الإدارة الضريبية بردها، وحتى في هذه الحالة لا يحق له المطالبة بفوائد عن تلك المبالغ التي دُفعت بالزيادة.

وفي هذا تختلف الضريبة عن القرض العام، حيث يتم استرداده أصلاً وفوائد على عكس الضريبة

خامساً: الضريبة فريضة ذات أهداف:

لم يُعد هدف الضريبة مقتصرًا على الهدف المالي فحسب وهو الهدف التقليدي للضريبة حيث أصبحت تتغيا أهداف أخرى غير الهدف المذكور فقد أصبح لها أهدافاً اقتصادية تتمثل في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والتنمية الاقتصادية وتشجيع الاستثمارات وأهداف اجتماعية تتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع الدخل القومي.

المبحث الثاني: القواعد الأساسية للضريبة

في كتابه ثروة الأمم أرسى آدم سميث القواعد الأساسية للضريبة وهي تلك القواعد التي يجب أن يبنى عليها قانون الضريبة. وتأتي أهمية هذه القواعد أو ما يطلق عليها البعض بدستور الضرائب من خلال أن الدولة واستناداً إلى مبدأ التضامن الاجتماعي ومبدأ السيادة تنفرد في وضع قانون الضريبة، وحيث أن أطراف العلاقة الضريبية (الدولة والمكلف بالضريبة) ليسا على مستوى واحد من القوة تصبح مسألة التوفيق بين المصالح المتعارضة أي بين مصلحة الخزينة ومصصلحة المكلف بالضريبة أمراً لا بد منه بهدف حماية المكلف من تقوّل الإدارة أو تعسفها ولذا فقد أطلق الفرنسيون على هذه القواعد بـ (إعلان حقوق المكلف) قياساً على إعلان حقوق الإنسان.

وستتناول في ما يلي هذه القواعد.

أولاً : قاعدة العدالة:

يقصد آدم سميث بقاعدة العدالة، أسهام أفراد المجتمع في نفقات الدولة على أساس مقدرتهم النسبية ويعني ذلك أن آدم سميث يميل إلى الأخذ بالضريبة النسبية، ويعتبرها هي الضريبة الأكثر عدالة ويبرر آدم سميث ذلك بأن الضريبة، هي ثمن للخدمات التي يحصل عليها المكلف. وحيث أن تلك النسبة تزداد مع ازدياد الدخل، أصبح من المنطق ضرورة تناسب الضريبة مع الدخل، وهذا في الواقع تطبيقاً لنظرية العقد المالي التي سادت في تلك الفترة.

وإذا كان ذلك هو منطق الفكر الفردي أو الفكر التقليدي الذي بُني عليه نظرية المالية العامة المحايدة أو التقليدية فإن سقوط ذلك الفكر وما بُني عليه وظهور الفكر المالي الحديث الذي يقوم على أساس نظرية التضامن الاجتماعي وسيادة الدولة في تحديد الأساس القانوني لفرض الضريبة، فإن هذا الفكر يذهب إلى عكس ما يراه آدم سميث من أن الضريبة التصاعديّة وليس النسبية، هي الطريق لتحقيق العدالة.

وتطبيقاً لذلك جاء نص المادة (111) من الدستور الأردني لعام 1952 منسجماً مع هذا الاتجاه حيث تنص (.....) وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وأن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال).

ويتطلب تحقيق العدالة ليس فقط أن تكون الضريبة تصاعديّة وإنما الأخذ بعمومية الضريبة أي أن تكون الضريبة عامة وعلى الأشخاص وعلى الأموال ولا يجوز الاستثناء أو الإعفاء إلا بنص القانون وهذا ما أكدت عليه المادة (118) من الدستور الأردني، (لا يجوز إعفاء أحد من تأدية الضرائب والرسوم في غير الأحوال المبينه في القانون).

كما يتطلب الأمر فرض الضريبة على الدخل الصافي، وهو حسب تعريف قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل في المادة الثانية منه، (ما يتبقى من الدخل الاجمالي من كل مصدر خاضع للضريبة بعد تنزيل نفقات ومصاريف العمل المتعلقة به، بالإضافة إلى ما تتطلبه العدالة من إعفاءات شخصية.

ثانياً: قاعدة الملائمة:

تعني هذه القاعدة وجوب تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع أحوال المكلفين أي أن كل ضريبة يجب أن تُجبي في أنسب الأوقات وبأسلوب الأنسب للمكلف فأنسب الأوقات لدفع الضريبة هو وقت حصول المكلف بها على دخله .

ثالثاً: قاعدة الاقتصاد

يُقصد بهذه القاعدة، هو أن تكون الضريبة غزيرة من حيث الحصيلة قليلة من حيث كلفة الجباية.

أو بعبارة أخرى أن تنظيم كل ضريبة بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل خزانة الدولة فعلى الدولة أن تختار أسلوب للجباية يحملها أقل نفقة ممكنة، أما إذا حدث العكس وكانت متحصلات الضريبة لا تغطي نفقات فرضها وجبايتها فإن الهدف الأساس للضريبة وهو الهدف المالي يكون قد أنتفى وتصبح الضريبة مجرد عبئاً على المواطنين فنظام الضريبة الجيد، هو النظام الذي يحقق مصلحة كل من المكلف والدولة والمجتمع بشكل متوازن.

وتطبيقاً لهذه القاعدة أخذ قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 بأسلوب الحجز عند المنبع (المادة ،19،18) وأسلوب العينات (المادة، 33) وأسلوب الضريبة المقطوعة (المادة 32) وجواز إجراء المصالحة بين المكلف والإدارة الضريبية عن أي فعل ارتكبُ خلاف لأحكام قانون الضريبة، (المادة 44) بما يعنيه ذلك كله من خفض للنفقات باتجاه تعزيز إنتاجية الضريبة .

رابعاً: قاعدة اليقين:

يرى آدم سميث، أن الضريبة الجيدة، هي تلك الضريبة المحددة بوضوح وبلا تحكّم ، أي أن تكون الضريبة محددة وغير مفروضة بصورة كيفية فسعرها معروف ووعائها معلوم وأسلوب تقديرها واضح ومواعيد تحصيلها محدد وكل ما يتصل بها من إجراءات لا لبس فيها ولا غموض، الأمر الذي يجعل المكلف على علم مسبق بحقوقه والتزاماته، وبالتالي تكون لديه القدرة على الدفاع عن حقوقه تلك أو التظلم لدى الجهات إذا اختلف مع الإدارة الضريبية في أحد من الأمور يتعلق بتقدير الضريبة أو تحصيلها ويدخل في معنى اليقين استقرار نظام الضريبة وثباته وعدم تعديل قوانين الضريبة إلا عند الضرورة القصوى فليس من المستحب تغيير الضريبة ولا وعائها ولا طريقة تقديرها أو تحصيلها من عام الضريبة لآخر، لأن كثرة التعديلات تضر بالمكلف من جهة وبالنشاط

الاقتصادي من جهة أخرى، حتى أن ذلك الأمر قد جعل رجال الأعمال يطالبون بعدم التعديل وخاصة ما يتلق بالتعرفة الجمركية حتى إذا جاء ذلك التعديل محابياً لهم ولمصلحتهم حيث أن ثبات الضريبة سعراً ووعاءً وتقديراً لمدة طويلة يؤدي في النهاية إلى تعود المكلف على دفع الضريبة دون الإحساس بعبئها

ويعتبر أكثر خطورة من التعديلات الغاء التشريع الضريبي أو إجراء تعديلات كبيرة عليه تعتبر بحكم إلغاء، ذلك لأن كل نظام ضريبي يحتاج إلى فترة طويلة من الزمن حتى يألف اطراف العلاقة الضريبية من إدارة ومكلفين على التعامل معه وفي هذه الاثناء تستقر احكام المحاكم على تفسير التشريع، وتصدر أحكاماً لها قيمتها في الشؤون الضريبية، فإن اطاحت الدولة بعد قليل من السنين بهذا التشريع فإنها تقضي في الواقع على عدد لا حصر له من الاحكام القضائية والادارية مما يؤدي إلى عدم الاستقرار في المعاملات وأتسامها بالارتباك الأمر الذي يؤدي إلى هروب رأس المال إلى الخارج والعزوف عن الانتاج والادخار⁽¹⁾ كما أن أهم المسائل الذي يجب على المشرع الضريبي مراعاتها هي مسألة الصياغة، فالتشريعات الضريبية وما يتعلق بها من قوانين تفسيريه أو قرارات اداريه أو كتب دوريه أو منشورات تفسيريه ينبغي أن تتسم بالوضوح وأن تصاغ في عبارة لايشوبها لبس ولا يكتنفها غموض هذه هي القواعد الأساسية للضريبة كما صاغها آدم سميث وهي ما زالت محل اعتبار في علم المالية الحديث. ويضيف بعض الكتاب لها قاعدتين تكمليتين هما قاعدة المرونة ويقصد بها زيادة الحصيلة تبعاً لزيادة الدخل والثروة القوميتين وقاعدة الإنتاجية ومعناها أن تكون حصيلة الضريبة كبيرة حتى تغني ضرائب قليلة عن ضرائب كثيرة متعددة.

(¹) د. محمد فؤاد ابراهيم: مبادئ المالية العامة، مكتبة النهضة المصرية القاهرة 266 - 268

المبحث الثالث: نشأة وخصائص الضريبة على الدخل في الأردن

أولاً: النشأة التاريخية للضريبة على الدخل في الأردن

فُرضت الضريبة على الدخل في الأردن لأول مرة أستاذاً إلى القانون الصادر سنة 1933 وكان الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة هم الموظفين والمستخدمين في القطاعين العام والخاص وبالتالي فقد كانت هذه الضريبة مقتصرة على فئة من الفئات دون غيرها ولم تشمل الأشخاص الآخرين طبيعيين أو اعتباريين، الأمر الذي جعل هذه الضريبة في ظل القانون المذكور بعيدة عن تحقيق قاعدة مهمة من قواعد الضريبة التي سبق لنا ذكرها وهي قاعدة العدالة والمساواة.

ولما كان الأمر كذلك فقد سعى المشرع الضريبي الأردني إلى تلافي ذلك النقص بإصداره قانوناً جديداً هو القانون رقم (26) لسنة 1945 حيث أصبحت ضريبة الدخل بموجب هذا القانون أكثر شمولية وأقرب إلى الضريبة الموحدة حيث فرضت الضريبة على الدخل الذي يجنيه أي شخص من أرباح أي حرفة أو تجارة أو مهنة أو صنعه إضافة إلى الدخل المتأتي من الوظيفة والاستخدام الذي فرض بموجب القانون الصادر عام 1933.

وفي عام 1951 صدر قانون جديد تم فيه توحيد القانونين السالفين الذكر وهذا القانون لم يأتي بشي جديد فلم يتعدى دوره سوى التوحيد بكلا القانونين، الأمر الذي دفع المشرع إلى إصدار قانون جديد هو القانون رقم (12) لسنة 1954 الذي أعقبه بقانون جديد القانون رقم (25) لسنة 1964 وأبرز خصائص هذا القانون هو أنه قد أخذ بما أخذت به القوانين الأخرى فلم يقدم لنا تعريفاً للدخل أو مفهومه بل ترك ذلك إلى الفقهة وأتجه إلى تحديد عناصر الدخل، .

أو بعبارة أخرى بين لنا ما هي الدخول الخاضعة للضريبة والتي أوردتها على سبيل المثال وليس الحصر، وكان عام 1985 النقلة النوعية في مجال التشريع الضريبي حيث صدر القانون رقم (57) لسنة 1985 حيث أرسى لأول مرة أسلوباً جديداً للتقدير بإقراره أسلوب (كشوف التقدير الذاتي).

وقد تناول المشرع هذا القانون بالتعديل بموجب القانونين الصادرين عام 1989، 1992 حيث جاءت النقلة النوعية الثانية بالقانون رقم(14) لسنة 1995 المعدل لقانون رقم (57) لسنة 1985 والذي تميز بالآتي.

1. خفض الأسعار الضريبية.

2. إدخال ضريبتين نوعيتين جديدتين هما:

أ. الضريبة على أرباح الشركات الموزعة.

ب. الضريبة على دخل فروع الشركات الأردنية العاملة في الخارج.

وفي عام 2001 صدر القانون رقم (25) الذي تم بموجبه خفض الشرائح الضريبية وفرض ضريبة على أرباح اليانصيب والسحوبات والجوائز النقدية والعينية كما تم في هذا القانون إلغاء ضريبة الإرباح الموزعة التي تم فرضها بموجب القانون رقم (14) لسنة 1995.

وفي عام 2003 صدر قانون رقم (39) وقد تضمن إدخال نوعية جديدة هي الضريبة على عوائد الأشخاص باستثناء الشركات لدى البنوك والمؤسسات المالية كما أخضع للضريبة الفوائد والإرباح المتحققة لكافة الشركات بما فيها البنوك والمؤسسات المالية.

ثانياً: خصائص الضريبة على الدخل في الأردن:

لو استعرضنا التشريع الضريبي الأردني الخاص لضريبة الدخل لتبين لنا أن هذه الضريبة تتميز بما يأتي:

1. أنها ضريبة شخصية وعينية في ذات الوقت.

الخاصية العينية للضريبة: هي فرض الضريبة على الدخل والأرباح التي تتحقق نتيجة نشاط المكلف دون مراعاة ما يُحيط به من ظروف شخصية أو عائلية أو اجتماعية.

أما الخاصية الشخصية للضريبة: فتعني مراعاة شخصية المكلف وظروفه الاجتماعية والعائلية أو الشخصية عند تقرير الضريبة سواء من حيث السعر أو الإعفاء أو طريقة التقدير أو خصم التكاليف أو بأية صورة كانت. وقد جمع المشرع الضريبي الأردني بين العناصر العينية والعناصر الشخصية. فهي ضريبة عينية حيث تفرض على الإيراد نفسه وهي شخصية لأنها تراعي ظروف المكلف.

وتبدو شخصية الضريبة من خلال الآتي:

أ. تنص المادة (9) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 المعدل على (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تُنزل المصاريف والنفقات التي أنفقت أو استحققت كلياً وحصراً في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي).

ب. وفي مجال الإعفاءات الشخصية والعائلية والإعالة والدراسة الجامعية فقد نصت المادة (13) على الآتي.

للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة.

1. يتمتع الشخص الطبيعي المقيم بالإعفاءات التالية.

- مبلغ 1000 دينار إعفاءاً شخصياً.
- مبلغ 1000 دينار عن زوجة على أن لا يتكرر ذلك لأي منهما.
- مبلغ 500 دينار عن كل ولد من أولاده يتولى إعالتهم وعن كل من والديه إذا تولى إعالتهم
- مبلغ 200 دينار عن كل شخص تكون إعالتهم من مسؤولية المكلف شرعاً ويحد أقصاه (1000) دينار ويشترط في ذلك أن لا يُمنح الإعفاء المتعلق بالزوجة والأولاد والأبوين والمعالين لغير الأردني أن يكونوا مقيمين في المملكة.
- يتمتع الشخص الطبيعي الأردني غير المقيم بالإعفاءات الخاصة بالزوجة والأولاد والمعالين المقيمين في المملكة إذا كان هذا الشخص مسؤولاً عن إعالتهم.
- يتمتع الشخص الطبيعي الأردني بإعفاء قدره (2000) دينار في السنة إذا كان مكلفاً وكان طالباً غير مبعوث من جامعة أو كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى شهادة الدراسة الثانوية العامة.
- يتمتع الشخص الطبيعي الأردني بإعفاء قدره (2000) دينار في السنة لقاء الإنفاق على دراسة كل ولد من أولاده أو على دراسة حفيده أو زوجته أو أخته أو أخته ممن يتولى إعالتهم وكان أي منهم غير مُوفد في بعثة ولا يستطيع الإنفاق على دراسته وكان طالباً يدرس في جامعة أو في كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى شهادة الدراسة الثانوية العامة وإذا تعدد الأشخاص الذي ينفقون على دراسة طالب واحد غير مُوفد في بعثة فيوزع بينهم مبلغ الإعفاء بمقدار ما ينفقه كل منهم على الطالب.
- على مجلس الوزراء إعادة النظر في الإعفاءات المنصوص عليها في هذه المادة أو أكثر كل خمس سنوات في ضوء الأرقام القياسية لتكاليف المعيشة.
- ج. نص المادة (14) على إعفاء (50%) من الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت للعاملين في القطاع الحكومي و(50%) من الاثنى عشر إلف الأولى و(25%) مما زاد على ذلك من الرواتب والأجور للمستخدمين في غير القطاع الحكومي.
- د. أعفت المادة (14) بدل أيجار للمكلف بما لا يزيد عن (2000) دينار وكذلك الفائدة التي يدفعها المقيم أو زوجته على قرض أنفقته في إنشاء سكن له.
- كما أعفت ذات المادة المبلغ الذي يدفعه المقيم أجراً لعملية جراحية أُجريت في المملكة له أو لمن يُعيله شرعاً وكذلك المبلغ الذي يدفعه المقيم للمعالجة والاستشفاء من الأمراض المستعصية له ومن يعيله شرعاً شريطة أن لا يزيد المبلغ عن (10000) دينار داخل المملكة، وعلى (15000) دينار خارجها.

كما أعطى القانون في ذات المادة المبلغ الذي يدفعه المقيم عن عملية جراحية أُجريت خارج المملكة وبما لا يزيد عن (10000) دينار.

الضريبة سنوية:

يقصد بسنوية الضريبة: هو فرض الضريبة على وعائها خلال فترة سنة، ففي خلال هذه السنة تتم تدفقات مالية أو إيرادات للمكلف بالضريبة كما يتحمل أيضاً أعباء مالية لإنتاج تلك التدفقات والضريبة لا بدلها من وعاء وهذا الوعاء يمثل الفارق بين الإيرادات والتكاليف والذي تتحقق خلال فترة زمنية معينة، هي تلك الفترة التي يتحقق فيها الحدث المنشأ للضريبة ولقد أختار المشرع الضريبي الأردني مدة السنة أو العام كسنة ضريبةية وتستبدل على ذلك من نص المادة(2) التي تُنص على أن السنة الضريبةية:

(هي المدة التي تبدأ باليوم الأول من شهر كانون الثاني وتنتهي في اليوم الحادي والثلاثين في شهر كانون الأول من السنة نفسها).

وإذا كانت القاعدة العامة هو ما تم ذكره سابقاً فإن المادة(6).

تنص على(يُسمح للمكلف الذي أعتاد أن يقفل حساباته في موعد مختلف عن نهاية شهر كانون الأول أن يفعل ذلك وتستوفى الضريبة عن الدخل الخاضع لها والمتحقق خلال عام كامل نهايته هذا الموعد الخ)

2. الضريبة تصاعديّة ونسبية في آن واحد:

يقتضي مبدأ العدالة كما يقتضي مبدأ شخصية الضريبة خضوع الدخل للسعر التصاعدي أو بمعنى آخر تجميع الدخل من كافة المصادر وإخضاعه لنفس السعر الذي يقتضي العدالة الضريبةية أن يكون ذلك السعر تصاعدياً.

ومن الملاحظ أن المشرع الضريبي الأردني، أخضع بعض الإيرادات للسعر التصاعدي وقد خص ذلك للأشخاص الطبيعية في حين أخضع الأشخاص الاعتبارية لأسعار نسبية ويبدو ذلك واضحاً من نص المادة(16) بفقرتها أ، ب.

4. أنها ضريبة موحدة:

يجد المطلاع على قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل وفي المادة(3) منه على أن الضريبة على الدخل تتضمن في الواقع تنظيماً لأكثر من ضريبة فهي تُفرض على الدخل المتأتية من رأس المال، والدخول المتأتية من العمل وكذلك الدخل المتأتية من المصدر المشترك من العمل ورأس المال وهو بهذا يختلف عن بعض القوانين التي تفرق بين الدخل حسب مصدرها وإذا كانت هذه هي القاعدة العامة فإنه قد خرج عليها عندما فرض ضرائب نوعية على أنواع معينة من الدخل، هي

الدخل الذي تحققه فروع الشركات الأردنية العاملة في الخارج (مادة (3) فقره(ب)، بند(2) والدخل المتأني من أرباح اليانصيب والجوائز النقدية والعينية والتي لا تقل قيمتها عن 1000 دينار للجائزة الواحدة) المادة (3)، الفقرة(أ) بند(11)

5. أنها ضريبة إقليمية:

يقصد بمبدأ إقليمية الضريبة، أن القانون الضريبي ينطبق على إقليم الدولة والأصل أن ينطبق هذا القانون في هذا الإقليم ولا يتعداه إلى أقاليم في دول أخرى.

أو بعبارة أخرى أن القانون الضريبي يطبق في حدود الدولة الجغرافية.

تطبيقاً لمبدأ السيادة ولا يمتد في تطبيقه إلى الدول الأخرى، تطبيقاً لمبدأ السيادة أيضاً ويبدو ذلك واضحاً في نص المادة (3) التي تنص على (يخضع للضريبة الدخل الذي يتأني في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها).

وإذا كانت تلك هي القاعدة العامة فقد أستثنى المشرع الضريبي الأردني، الدخول المتحققة خارج المملكة لأي شخص أردني أو مقيم وتكون ناشئة عن أمواله وودائعه في المملكة، (المادة(3) فقرة (ب)، وبند(1)

وإذا كان هذا الدخل متحقق لفروع الشركات خارج المملكة فيخضع منه (20%) (المادة(3)، الفقرة(ب)، بند(2) وخروج عن مبدأ الإقليمية أعتبر المشرع الضريبي الأردني، الإرباح الناجمة عن التصدير أرباح متحققة في داخل المملكة(المادة(3). الفقرة(ح)، بند).

6. أنها ضريبة مباشرة:

الضريبة المباشرة: هي تلك الضريبة التي تُفرض على واقعة تحقق الدخل أما الضريبة الغير مباشرة: فهي تلك الضريبة التي تُفرض على واقعة تصرف المكلف بذلك الدخل، مثال الأولى الضريبة على الدخل ومثال الثانية الضريبة على المبيعات.

ويقدم لنا الفقه الضريبي معايير مختلفة للترقية بين كلا الضريبتين كالمعيار الإداري ومعيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة ومعيار راجعيه الضريبة وتطبيق هذه المعايير يتضح لنا أن ضريبة الدخل في الأردن هي ضريبة مباشرة.

7. أنها ضريبة تأخذ بالمفهوم الواسع للدخل:

يحكم الضريبة على الدخل نظريتان هما نظرية المنبع ونظرية الزيادة في القيمة الايجابية والتي سنأتي على بيانها لاحقاً⁽¹⁾

(¹) راجع ص 17 من هذه الرسالة

ويأخذ المشرع الضريبي الأردني بالمفهوم الواسع للدخل أي بنظرية الزيادة في القيمة الايجابية، ويبدو ذلك واضحا من نص المادة (3) الفقرة (أ) والتي تنص على (يخضع للضريبة الدخل الذي يتأني في المملكة لأي شخص أو يجنبه منها ثم أورد على سبيل المثال مصادر الدخل الخاضعة وإمعان في الشمول أعتبر ضريبة الدخل، هي ضريبة القانون العام وخشية إفلات بعض الدخول، فقد نص في المادة(3) الفقرة (12) (يخضع أرباح أو مكاسب أي مصدر آخر غير مشمول في البنود (1- 11) من هذه الفقرة التي لم تستثنى بصراحة من هذه البنود والتي لم يُمنح إعفاء بشأنها بمقتضى هذا القانون أو أي قانون آخر).

وتأكيدا لذلك لم يشترط المشرع الضريبي الأردني، وتطبيقاً لمبدأ نظرية الزيادة في القيمة الايجابية شرط الدورية في الدخل حيث نص في المادة (5) من قانون ضريبة الدخل (57) لسنة 1985 المعدل على أن تُفرض الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة الذي جناه أي شخص أو تأتي عن أي سنة بعد انتهائها ولو أنقطع مصدر الدخل خلالها وكذلك نصت (المادة (3) الفقرة (أ) البند(1) والذي جاء فيه.

(يخضع للضريبة أرباح ومكاسب..... أي معاملة أو صفقة منفصلة تُعتبر بمثابة عمل أو تجارة.

الفصل الأول

النظرية العامة للدخل وتكاليفه

يتطلب الأمر للتعريف بالنظرية العامة للدخل تناوله من حيث تعريفه، والنظريات التي تحكمه، ثم التطرق للدخل الإجمالي، وكيفية الوصول إلى الدخل الصافي، ثم توضيح النظريات التي تحكم تكاليف الدخل، ثم بيان التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته، حيث سنتناول تلك الموضوعات في مباحث ثلاث ونخصص الأول منها للنظرية العامة للدخل ونخصص الثاني منها لتكاليف الدخل ثم نختم ذلك الفصل في التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته.

المبحث الأول: "النظرية العامة للدخل"

تعددت مفاهيم الدخل⁽¹⁾ باختلاف العلوم فهناك المفهوم المحاسبي للدخل والذي يعتمدُ علماء المحاسبة وهناك المفهوم الاقتصادي للدخل والذي يعتمدُ علماء الاقتصاد وإلى جانبهما المفهوم المالي والقانوني والضريبي للدخل والذي يعتمدُ علماء المالية والقانون وفيما يلي سنتناول هذه المفاهيم:

أولاً: المفهوم الاقتصادي للدخل⁽¹⁾:

تعددت التعريفات التي جاء بها الاقتصاديون لتحديد مفهوم الدخل كما تعددت أساليبهم في الوصول إلى تحديد الدخل للفرد أو المنشأة كل بحسب نظره إليه وقد كان للاقتصادي آدم سميث فضل الريادة في هذا الموضوع عندما حدد مفهوم الدخل بأنه (كل مورد بصرف النظر عن مصدره) ولم يستثنى من ذلك إلا الإيرادات الرأسمالية.

كما عرفه (بأنه ذلك المبلغ الذي يمكن للفرد أنفاقه ودون المساس بالمصدر الذي هو الثروة ورأس المال)، كما عرفه آخرون بأنه (الفرق بين قيمة الأصول في نهاية المدة وقيمتها في بدايتها).

أما فيشر فقد عرفه من خلال ربطه الاستهلاك بالدخل وميز الأخير عن رأس المال الذي يُعد الدخل أنتاجاً له وتوسع في مفهوم الدخل ليشمل كل ما من شأنه أن يعود بالفائدة على الشخص بما في ذلك المتعة الشخصية ولذلك عرفه بأنه (دفع من الخدمات يحصل عليها الفرد خلال فترة معينة من الزمن)، كما عرفه عن طريق المقابلة بين الدخل ورأس المال.

	:	(1)
	:	.-
317 1959	:	.-
.67 1979	:	.-
	:	.-
	:	4 2004
78 2004	:	.-
.165 2007	:	.-
.20 2002	:	.-
.20 1996	:	.-
.22 2004	:	.-
.12 2004	:	.-
	:	.-
.271 1999	:	.-

وبعد أن عرف رأس المال، بأنه (مجموعة السلع والأموال الموجودة لدى فرد معين أو لدى جماعة معينة منظور إليها في لحظة من اللحظات).

أي يعني أن رأس المال لدى فيشر هو (مجموع الثروة المقدرة في لحظة معينه).

أما الدخل لديه فهو (مجموع المنافع والخدمات النقدية أو غير نقدية والتي تُنتج عن رؤوس الأموال خلال فترة معينة). وهذا يعني أن كل ثروة تُعد رأس مال منتجاً والدخل هو المنفعة الناتجة عنه، فالرغيف الذي يأكله الفرد يعتبر رأس مال والدخل الذي يحصل عليه هو التغذية والصورة المعلقة على الحائط هي رأس المال والدخل هو البهجة أو المتعة الذي يحصل عليه الشخص من خلال النظر إليها والموسيقى هي رأس المال والدخل الذي يحصل عليه هو النغم الذي يصدر عنها وحيث أن الغاية في الحصول على الأموال هو المنفعة يصبح من المنطقي اقتصادياً اعتبار تلك المنافع دخلاً وأن كان من المستحيل أو على الأقل من الصعوبة بمكان تقديرها بالنقود ومن هنا.

يبدو أن المفهوم الاقتصادي للدخل يأخذ اتجاهها واسعاً، فهو لا يقتصر على الدخل النقدي بل كل ما يحصل عليه الفرد مادياً أو معنوياً أي أنه يشمل حتى المنافع التي يحصل عليها الفرد والغير قابلة للتقدير بالنقود.

وإلى هذا أشار الأستاذ سلجمان (Seligman) في كتابه مبادئ الاقتصاد إلى القول (أننا نُقدر الأشياء بسبب منافعها ونستطيع احتساب هذه المنافع فقط عند نجاحنا في الاستمتاع بها.

فهذه المشاعر والأحاسيس هي دخلنا الحقيقي، أما الأستاذ مارشال (Marshall Alfred) فقد أوضح بأن المرأة التي تُحيك ملابسها بنفسها والشخص الذي يعمل بحديقته، بنفسه، يحقق دخلاً يساوي ما يحصل عليه الخياط والبستاني والنجار فيما لو تم استئجارهم للقيام بهذه الأعمال.

لذا فإنه من الأفضل استخدام مصطلح الدخل. بحيث يعني الدخل الحقيقي القائم وهذا لا يتفق مع المفهوم المالي والضريبي للدخل الذي يقتصر على عناصر الدخل النقدية أو التي يمكن تقديرها بالنقود، أما المنافع التي لا يمكن تقديرها بالنقود فإنه لا يصح اعتبارها وعاءاً للضريبة بالإضافة إلى ما يُثيره ذلك المفهوم على فرض الأخذ به من صعوبات في التقدير ومن ثم يصبح المفهوم الاقتصادي مقبول نظرياً ألا أنه غير عملي ومن الصعب تطبيقه، ويفتقر للموضوعية والدقة لاتخاذ كآساس لقياس الدخل.

ثانياً المفهوم المحاسبي للدخل.

يرتبط مفهوم علم المحاسبة للدخل بشكل رئيسي بالإيرادات والنفقات الخاصة بالفترة المحاسبية لأي منشأة ويتنازع مفهوم المحاسبة للدخل نظريتان هما:

نظرية حساب الاستغلال:

يتحدد الربح طبقاً لهذه النظرية من خلال احتساب الفرق بين الإيرادات الإجمالية والنفقات والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات .

أي أن الدخل: هو الفرق بين ماتم جنيه كإيراد وما تم أنفاقه من قبل المنشأة في سبيل تحقيق تلك الإيراد والدخل يشمل المبيعات وأجور الخدمات التي أوديت أما المصروفات أو النفقات فتشمل المواد الأولية وسائر التكاليف التي تتعلق بمزاولة النشاط.

نظرية الميزانية:

لا يقتصر الدخل وفقاً لهذه النظرية على الدخل المتصف بالتكرار والدورية بل يشمل الزيادة في قيمة رأس المال ويتم تحديد الربح بالفرق بين صافي قيمه الأصول في آخر الفترة الزمنية من جهة وصافي قيمتها في بداية هذه الفترة والدخل هنا: هو عبارة عن الفائض مهما كان مصدره ثابتاً عرضياً أو ناتجاً عن الزيادة في قيمة الموجودات.

أي أن الربح المحاسبي وفقاً لهذه النظرية يتحدد من خلال طرح صافي أصول المنشأة بداية السنة من أصولها في نهاية السنة فإن كان ايجابياً عد ذلك ربحاً وأن كان سلبياً عد ذلك خسارة ويمكن تنفيذ ذلك بالمعادلة التالية.

صافي الأصول آخر المدة- صافي الأصول أول المدة= الربح أو الخسارة وحيث أن التغيرات التي تُحدث على الأصول خلال المدة هي نتيجة عوامل لا علاقة لها بنشاط المشروع في بعض الأحيان مثل زيادة أو تخفيض رأس المال والتوزيعات والمسحوبات لذا يمكن تعديل القاعدة لتشمل:

صافي الأصول في آخر المدة- (صافي الأصول في أول المدة - المسحوبات والتوزيعات+ الزيادة في رأس المال)= الربح أو الخسارة.

ويتطلب الأمر عند تحديد الربح المحاسبي اعتماد مجموعة من المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وهي:

1. مبدأ تحقق الربح أو الإيراد

في علم المحاسبة يُعتبر الربح قد تحقق بعد إجراء عملية البيع ولو لم يُحصل الثمن أي أن أتمام الصفقة هو الأساس في تحقيق الربح وعليه فإن بضاعة آخر المدة تقوّم في نهاية المدة بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل ولا يؤخذ بسعر السوق إذا كان أعلى من سعر التكلفة باعتبار الفرق ربحاً وهمياً لم يتحقق بعد ويجب صرف النظر عنه.

2. مبدأ استمرارية المشروع:

وهو يعني أن المشروع مستمر ويمارس نشاطه سنة بعد أخرى وعليه ليس ثم ضرورة لإعادة تقييم أصول وخصوم المشروع في نهاية كل سنة.

3. مبدأ الحيطة والحذر:

أي الاحتياط لخسارة يمكن أن تقع مستقبلاً والحذر من الأخذ في الحسابان أرباح وهمية لم تتحقق بعد وبالتالي يتطلب الأمر وضع مخصص للديون المشكوك فيها احتياطاً لخسارة يمكن أن تقع مستقبلاً في حاله إعدام تلك الديون بسبب عدم التسديد.

4. التقويم وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية:

تقوم الأصول بقيمتها التاريخية التي اشترت بها مضافاً إليها مصروفات الشراء مطروحاً قيمة الاستهلاك الذي يُعبر عن النقص التدريجي الفعلي الناتج عن الاستعمال أو التقادم.

5. مبدأ الثبات على تطبيق المبدأ المحاسبي الواحد:

يقتضي العرف المحاسبي تقييد المنشأة بالقواعد التي تتبعها عند تقويمها لأصولها بين سنة وأخرى. إلا إذا كان التغيير يؤدي إلى توفير معلومات أكثر دقة

ثالثاً: المفهوم المالي أو الضريبي للدخل:

يمكن تعريف الدخل من الناحية الضريبية بالرجوع إلى نظريات الدخل وهي نظرية المنبع المصدر ونظرية الإيراد أو الزيادة في القيمة الايجابية

1. نظرية المنبع:

يعرف الدخل وفقاً لهذه النظرية بأنه القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود التي تتحقق بصفة دورية من مصدر ثابت ومستقر نسبياً خلال فترة معينة وعليه لكي يعدّ الإيراد دخلاً خاضعاً للضريبة وفقاً لهذه النظرية يتطلب الأمر توافر الشروط الآتية:

أ. الدورية والانتظام: يقصد بالدورية والانتظام هو أن يتسم الإيراد بالتكرار في فترات زمنية متعاقبة⁽¹⁾ كاليوم أو الأسبوع أو الشهر أو السنة فالأجر الذي يحصل عليه الفرد شهرياً يتسم بالتكرار والدورية وعلى ذلك فإن الإيراد الذي يحصل عليه الشخص بصفة عرضيه كجوائز السندات واليانصيب أو ارتفاع قيمة الأصول الثابتة نتيجة لارتفاع الأسعار فلا يعد دخلاً طبقاً لهذه النظرية، ولكن لا يشترط أن يحصل الشخص فعلاً على نفس مقدار الدخل المتجدد والمنتظم، وإنما يكفي لتحقيق هذه الشرط أن يكون الدخل من طبيعة متجددة ومتكررة سواء

تجدد أم لم يتجدد فعلى سبيل المثال يُعد الأجر الذي يحصل عليه العامل دخلاً متجدداً حتى لو تعطل العامل مدة طويلة⁽¹⁾.

ب. أن يكون نقدياً أو قابلاً للتقويم النقدي: أي أن يكون الدخل قابلاً للتقويم بالنقود كالدخل الذي يحصل عليه مالك المنزل من سكنى منزله حيث يُعد حاصلاً على أيراد سنوي يعادل القيمة الايجاريه للمنزل⁽²⁾ بينما المنافع العينية التي يحصل عليها الفرد كالسكن المجاني أو الوجبات المجانية التي يحصل عليها بعض الأفراد من المؤسسات التي يعملون بها جميعاً تُعد من التدفقات المالية التي يمكن تقدير قيمتها نقدياً من ثم فإنها تدخل ضمن مفهوم الدخل وفقاً لنظرية المصدر⁽³⁾.

ج. قابلية المصدر للبقاء: حتى يُدخل الإيراد الذي يحصل عليه الممول ضمن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، يتعين أن يكون هذا الإيراد من مصدر قابل للبقاء وقابليه المصدر للبقاء لا تعني القابلية المطلقة للبقاء وإنما قابلية نسبية⁽⁴⁾.

فالدخل الناجم من رأس المال (كالأراضي والأسهم والمباني) يستمر عادة مده أطول من الدخل الناجم من العمل (كالراتب والأجر).

ودخل المصدر المختلط (كأرباح الأعمال التجارية والصناعية والمقاولات) يقع في مركز وسط بينهما.

وأن اختلاف مصادر الدخل من ناحية الدوام والثبات يُسوغ اختلاف المعاملة الضريبية لها وخاصة في اختيار سعر الضريبة⁽⁵⁾.

د. عنصر المده: حتى يُعد الإيراد دخلاً يجب أن يحصل عليه المكلف في مدة معينة تبدأ بتاريخ معين وتنتهي بتاريخ آخر وعادة تحدد هذه المدة بالسنة:

هـ. استغلال مصدر الإيراد: أن مصدر الإيراد لايدر دخلاً من تلقاء نفسه وإنما لا بد من استغلاله استغلالاً ملائماً وبذل مجهود. ومثال على ذلك الأرض يجب زراعتها والمصنع يجب تشغيله وإدارته. وحتى الأوراق المالية التي قد تبدو بأنها تُدر ربحاً دون جهد واضح من قبل مالكيها إلا

أن الحقيقة هي غير ذلك لأن دخل هذه الأوراق إنما تأتي من عمل الآخرين واستغلالهم للأموال التي يقدمها أصحاب الأوراق المالية.

ولا يكفي استغلال المصدر فحسب للحصول على الدخل وإنما يتطلب الأمر أيضاً حتى يستمر هذا المصدر بإنتاج الدخل العناية به من خلال صيانته بالمنزل مثلاً يلزم ترميمه من آن لآخر والأرض الزراعية يلزم تسميدها والمصنع يلزم صيانته وأستبدال آلاته بين حين وآخر إذا ما تعرضت للتلف.

2. نظرية الزيادة في القيمة الايجابية (نظرية الإثراء)

فقد عرف Shanz الدخل الشخصي بأنه التدفق الاثرائي الصافي في خلال فتره زمنية معينة أما Haig فقد قدم تعريفاً للدخل بأنه القيمة النقدية للإضافة الصافية إلى القوة الاقتصادية للفرد خلال فترتين زمنيتين⁽¹⁾ وهذه النظرية أكثر اتساعاً في تحديد المقصود بالدخل إذ يعد دخلاً وفقاً لها كل زيادة ايجابية لذمة المكلف خلال فتره زمنية معينة أيا كان مصدر هذه الزيادة وسواء اتصفت هذه الزيادة بالدورية أو الانتظام أو لم تتصف بذلك أي أنه يعد دخلاً كل ما يحصل عليه المكلف في فترة من الفترات سواء من مزاوله عمله الاعتيادي أو عن طريق مباشرة نشاط بصفة عرضيه كالإرباح الناجمة عن بيع الأسهم والسندات والإرباح الناجمة عن بيع عقار أو أصل منقول وكذلك الزيادة في قيمة الأصول الثابتة. بصرف النظر عما إذا كانت تلك الزيادة قد تحققت فعلاً عن طريق البيع أو لم تتحقق ويلاحظ على هذه النظرية أنها توسع من مفهوم الدخل إذ تعد دخلاً بعض العناصر التي تعد رأسملاً طبقاً لنظرية المنبع وقد اكتسبت هذه النظرية اهتماماً متزايداً خاصة بعد الحرب العالمية الثانية، وتميل الكثير من التشريعات إلى الأخذ بها نظراً لملائمتها لمبدأ العدالة إذ ليس من العدالة في شيء أن لا يخضع الشخص الذي يحصل على دخل كثير من عمليه عرضيه في حين يخضع العامل البسيط الذي يحصل على دخله بصفة دوريه للضريبة ويتضح من خلال ذلك كله الحقائق الآتية:

أولاً: أن مفهوم الدخل الذي أخذت به الأنظمة الضريبية لا يتفق أو يتطابق تماماً مع مفاهيم الدخل في علم الاقتصاد أو علم المحاسبة.

ثانياً: أن مفهوم الدخل في الأنظمة الضريبية مزيج من نظريه المصدر أو المنبع ونظرية الزيادة في القيمة الايجابية أو الإثراء إذا قلنا نجد نظاماً ضريبياً يأخذ في تحديد مفهوم الدخل بنظرية معينة دون سواها مع التأكيد على أن بعض الأنظمة قد تكون أكثر ميلاً للأخذ بهذه النظرية أو تلك.

ثالثاً: أن التشريعات الضريبية لا تتقيد تماماً بالمفهوم الفني للدخل وفقاً لمعطيات النظريتين السابقتين بل يحكمها في ذلك اعتبارات مالية أو اقتصادية أو اجتماعية، فهي أحياناً لا تشمل بالضريبة وعاءاً معيناً رغم كونه دخلاً وذلك لأنه يدخل ضمن الحد الأدنى اللازم للمعيشة لأسباب اقتصادية أو قد

تفرض الضريبة على الدخل دورياً أو غير دوري فتضمنه النص الوارد في القانون وليس بمقتضى الطبيعة الفنية لهذا الدخل⁽¹⁾.

رابعاً: يحكم النظم الضريبية في الاختيار لأي من النظريتين موضوع الحاجة إلى الأموال فعندما تُريد الدولة الحصول على حصيلة غزيرة فإنها تتوسع في مفهوم الدخل (والأخذ بنظرية الزيادة في القيمة الايجابية) باستبعادها شرط الدورية والانتظام⁽²⁾.

3. موقف النظام الضريبي الأردني:

لا يختلف النظام الضريبي الأردني في تحديده لمفهوم الدخل عن غيره من الأنظمة الضريبية فهو لم يأخذ بأي من النظريتين بشكل مطلق ويتضح ذلك مما يأتي:

أولاً: حيث أن اشتراط الدورية والانتظام في تعريف الدخل يؤدي إلى تطبيق مفهومه بما يؤدي إليه من خفض في الحصيلة الضريبية وبالتالي التأثير على موارد الخزينة العامة وهو منطبق نظرية المصدر أو المنبع فقد دفع ذلك المشرع الأردني إلى التوسع في مفهوم الدخل من خلال عدم اشتراطه الدورية وهو منطبق نظرية الزيادة في القيمة الايجابية من خلال:

أ. نصت الفقرة (أ) من المادة(3) على أنه (يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه فيها).

ب. نص البند (1) من المادة(3) على (تخضع للضريبة أرباح أو مكاسب أي عمل أو أي حرفة أو تجاره أو مهنة أو صفقة مهما كانت المدة التي أجريت فيها ممارسة ذلك العمل أو تلك الحرفة أو التجارة أو المهنة أو الصفقة من أي معاملة أو صفقة منفصلة تعتبر بمثابة عمل أو تجارة.

ج. نصت الفقرة (أ-1) من المادة(5) على (يعتبر الدخل أنه تآتى أو تم جنيه لأي شخص عند استحقاقه بصرف النظر عن تاريخ قبضه إلا إذا ورد نص في هذا القانون أو التعليمات الصادرة بمقتضاه وعلى غير ذلك).

د. اعتبر المشرع ضريبه الدخل بأنها ضريبة القانون العام وبالتالي نص في البند (12) في المادة (3) على (يخضع للضريبة أرباح أو مكاسب أي مصدر غير مشمول في البنود(1-11) من هذه الفقرة التي لم تستثنى بصراحة من هذه البنود والتي لم يمنح إعفاء بشأنها بمقتضى هذا القانون أو أي قانون آخر.

هـ. نصت الفقرة ب من المادة (5) (تفرض الضريبة على الدخل الذي جناه أي شخص أو تآتى عن أي سنة بعد انتهائها ولو انقطع مصدر الدخل خلالها.

(1) 29.

(2) 29.

ثانياً: ومن خلال النصوص السابقة فإن المشرع الأردني لم يراع شروط الدورية في الدخل وهو أهم عنصر من عناصر نظرية المصدر لتفادي سلبية هذه النظرية الناتج عن تطبيقها لمفهوم الدخل ولذا فقد نص صراحة على إخضاع الأرباح العرضية للضريبة وهي⁽¹⁾.

- أ. بدل الخلو والمفتاحيه والشهرة) النبذ 7 من الفقرة أ من المادة (3).
- ب. الدخل المتأني للمكلف لأول مرة من أعمال مشروعة أو غير مشروعة بفعل تجارة المخدرات أو لعب القمار وغيره من الأعمال غير المشروعة.
- ج. التعويض الناشئ من جراء التعدي على العلامة التجارية أو التصميم أو براءة الاختراع أو حقوق الطبع التي يملكها المكلف وكذلك التعويض الناشئ عن عدم تنفيذ العقود المبرمة مع الغير.
- د. الفوائد التي يحصل عليها المكلف من المدينين بسبب التأخر في سداد ما عليهم من ديون.
- هـ. أرباح اليانصيب والجوائز والسحوبات.

المبحث الثاني: النظرية العامة لتكاليف الدخل

تعريف التكاليف:

تعرف التكاليف بأنها النفقات التي تتحملها المنشأة وتكون لها علاقة مباشرة بتكلفة السلعة أو الخدمة مثل تكلفة المواد والأجور⁽¹⁾.

أما المصروفات فتعرف بأنها النفقات التي تتحملها المنشأة ويجب خصمها من الإيراد وأن كانت ليس لها علاقة مباشرة في تكلفة السلعة أو الخدمة مثل المصاريف الإدارية والبيعية⁽²⁾.

وبالرغم من أوجه الخلاف بين المصروفات والنفقات إلا أن كليهما تعبران عن التكاليف التي، يترتب عليها الحصول على عائد، ولذا فقد أورد المشرع الضريبي الأردني في المادة (9) المصروفات أو النفقات باعتبارها عنصراً يتطلب خصمها للوصول إلى الدخل الصافي⁽³⁾.

ولم يُورد المشرع الضريبي بنصوصه تعريفاً للتكاليف مراعاة لأصول الصياغة السليمة التي تقتضي بأن من الحكمة بمكان أن لا يُقيد المشرع نفسه بتعريف لا يلبث بعد فترة من الزمن تغييره أو استبداله بتعريف جديد يتماشى مع التطورات الفقهية والمالية وهكذا اكتفى المشرع بإيراد الأمثلة على التكاليف جائزة الخصم وحدد ما يجب خصمه تحديداً سببياً كما يتضح ذلك في نص المادة (9) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل حيث نصت (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تُنزل المصاريف والنفقات التي أنفقت أو استحققت كلياً وحسراً في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال السنة بما فيها..... الخ).

أما الفقه فقد قدم لنا عدة تعاريف، حيث عرف جانباً منه أنها (جميع المصروفات الحقيقية والضرورية التي تتحملها المنشأة في سبيل تحقيق الإرباح) كما يرى جانب آخر أنها (جميع المصروفات التي تنفقها المنشأة في سبيل تسير أعمالها وإدارة المشروع والمحافظة على قوته الإنتاجية).

كما تعرف التكاليف أيضاً بأنها (هي كل نفقة لم يقابلها عند نهاية السنة المالية للمنشأة زيادة في قيمة الأصول الثابتة أو قيمة البضاعة أو نقص في قيمة الخصوم متى حدث بسبب إنتاج الربح الخاضع للضريبة والمراد تحديد وعائها).

(1)

(2) 90

(3) 235

كما يذهب البعض إلى أنه لا يُعد من تكاليف الدخل الا النفقات الخاصة بإنتاجة أو المحافظة عليه وتكون صلتها بإنتاج هذا الدخل صلة مباشرة. كما عُرفت التكاليف بأنها (مجموعة الأعباء والنفقات المباشرة وغير المباشرة التي تُنزل سنوياً من وعاء الضريبة على الدخل مقابل التناقص الحقيقي الذي يُصيب أصول المكلف أو مقابل ما يُصرف عادة أو قانونياً وبصورة فعلية، نقداً أو عيناً في سبيل الحفاظ على قيمة رأس المال العينية، مادية كانت أو معنوية، أو في سبيل استثماره. أو تكوينه أو أعداده أو في سبيل الحفاظ على استمرار قدرته الإنتاجية وتنشيط استثماره ويتنازع مفهوم التكاليف اتجاهان أو نظريتان أحدهما مضيّقه والأخرى موسعه لنطاق التكاليف واجبة الخصم والتي سنتناولها فيما يلي⁽¹⁾.

أولاً: الاتجاه المضيق في تحديد التكاليف:

يذهب أنصار هذا الاتجاه إلى قصر مدلول التكاليف على المبالغ أو المصروفات التي يعرفونها بأنها (كل نفقة توجه مباشرة وخصيصاً للحصول على الدخل أو المحافظة عليه وتتهد مصدره بالصيانة) وعليه يُشترط وفقاً لهذا الاتجاه أن تكون ثمة علاقة سببيه مباشرة بين النفقة والدخل فإن لم توجه النفقة خصيصاً للحصول على الدخل أو لم تكن من المصروفات الضرورية والحقيقيه التي تتحملها المنشأة لتحقيق الربح والمحافظة عليه فلا يجوز خصمها أو بعبارة أخرى إذا انقطعت رابطة السببية بين المصروفات والدخل فلا يعتبر ما ينفق خصماً للتكاليف فما دام أن الدخل يتحقق بدون ذلك المصروف فلا مبرر لخصمه من ذلك الدخل للوصول إلى الدخل الصافي للضريبة وعلى هذا قضت محكمة الإسكندرية (بأن لفظ التكاليف الواردة في المادة (39) من القانون (14) لعام 1939 تُفيد تنزيل الأعباء التي تكون متصلة بمباشرة المهنة أو لازمة لاستثمار المنشأة والحصول على الربح وحفظه في الإدارة الحسنة بشرط أن لا يكون هناك مبالغه أو أسراف غير معقولين)⁽²⁾.

وقضت ذات المحكمة⁽³⁾ بأن كل مصروف ينفق فعلاً من قبل المنشأة بقصد زيادة أرباحها أو المحافظة عليها يدخل ضمن التكاليف واجبة الخصم من الأرباح.

ثانياً: الاتجاه الموسع في تحديد التكاليف:

إذا كان الاتجاه المضيق للتكاليف يأخذ بالتكاليف المباشرة المتعلقة بالعملية الإنتاجية أساساً أو معياراً للخصم من الدخل الإجمالي فإن الاتجاه الموسع يأخذ بمعنى واسع للتكاليف يشمل الأعباء الحقيقية التي تتحملها المنشأة بصفة مباشرة في سبيل الحصول على الإيرادات الخاضعة للضريبة أو بصفة غير مباشرة للمحافظة على مستوى تلك الإيرادات أو تنميتها أو في سبيل الحصول على كيان

(1) . / 98

(2) / 99.

(3) 99.

المنشأة وأموالها حتى ولو لم تتوافر العلاقة المباشرة بالحصول على الدخل أو المحافظة عليه وتشمل في ذلك كل نفقة يرتبط وجودها بوجود المنشأة ونشاطها وتنفق في سبيل مصلحتها العامة⁽¹⁾.

وقد أخذت في هذا الاتجاه بعض المحاكم المصرية حيث ذهبت محكمة الاستئناف المختلط بحكمها الصادر بتاريخ 1949/6/20 إلى أن (كل مصروف ينفق فعلاً في الحدود المعقولة لكي يعود على المنشأة بمنفعة أو بقصد زيادة أرباحها أو المحافظة عليها يدخل ضمن التكاليف واجبة الخصم من الإرباح الخاضعة للضريبة) وقضت محكمة النقض المصرية بحكمها الصادر بتاريخ 1967/6/14 بأنه (متى كان نشاط الممول الخاضع للضريبة على الإرباح التجارية هو الذي هيأ الفرصة لا تهامة بارتكاب. جرم ما وساعد عليه فإن ما ينفقه في سبيل دفع هذا الاتهام يُعد تكليفاً على الربح ويخصم من وعاء الضريبة وإذا كان الحكم المطعون فيه قد جرى في قضائه على أن المصروفات التي تخصم هي المصروفات التي تُعد تكليفاً على الربح وتساهم في إنتاجه وليست أتعاب المحاماة التي ينفقها المتهم في مخالفة ألتسعيره تكليفاً على الربح فإنه يكون قد خالف القانون وأخطأ في تطبيقه⁽²⁾.

وبنفس المعنى ذهب القضاء الانكليزي إلى تفسير التكاليف تفسيراً واسعاً فأجاز خصم أيجار الأماكن المستأجرة رغم عدم استعمالها⁽³⁾.

وفي ذات الاتجاه ذهب الفقه الانكليزي إلى أنه ليس بصحيح على الإطلاق بأن كل مبلغ معلق على تحقيق ربح لا يعتبر من النفقات فليس شرطاً على المكلف أن يثبت دائماً أن كل نفقة ينفقها قد وجهت فعلاً ومباشرة للحصول على الدخل إذ لو كان الأمر كذلك لأصبحت الكثير من النفقات الايرادية غير قابلة للخصم، ومثال ذلك الأجور الخاصة بحراسة ممتلكات المنشأة⁽⁴⁾.

كما يذهب الأستاذ الدكتور حسين خلاف إلى وجوب تفسير التكاليف تفسيراً أقرب إلى السعة منه إلى الضيق باعتبارها أي التكاليف. هي تلك المصروفات أو المصاريف التي يرجع الأصل فيها مباشرة وعادة إلى مزاوله الحرفة أو المهنة⁽⁵⁾.

من خلال ذلك يتضح أن الاتجاه الموسع لا يشترط ارتباط النفقة أو التكاليف بالحصول على الربح بل يجب أن تشمل التكاليف جميع المبالغ التي ترتبط بنشاط المنشأة التجاري أو الصناعي.

	.102	(1)
	103	(2)
	103	(3)
	109	(4)
		(5)

ومن خلال الاطلاع على نص المادة(9) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل والتي تنص (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تُنزل المصاريف والنفقات التي أنفقت أو استحققت كلياً، وحصراً في سبيل إنتاج الدخل الأجمالي خلال السنة بما فيها...) وقد يتبادر إلى الذهن إلى أن المشرع الضريبي الاردني قد أخذ بالتفسير الضيق الأ أن الباحث يرى عكس ذلك بدليل.

1. أن ما ورد من نفقات انتاجية في المادة التاسعة قد جاءت على سبيل المثال وليس الحصر وبالتالي يمكن القياس عليها.
2. السماح بخصم بعض النفقات التي لا ترتبط أصلاً بعملية الإنتاج، بل هي تعتبر من استعمالات الدخل ومثالها التأمين والتبرعات وبعض الضرائب (ضريبة الأبنية والأراضي).
3. كما أن توسع المشرع الأردني في مفهوم الدخل بالابتعاد عن نظرية المصدر والاتجاه نحو نظرية الزيادة في القيمة الايجابية يجعل من الضروري بمكان عدم التضيق في مدلول التكاليف واجبة الخصم أو بعبارة أخرى فإن التوسع في مفهوم الدخل قد أقتضى التوسع في مفهوم التكاليف حيث تفرض مقتضيات العدالة أن لا تضيق مفهوم التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة مقابل التوسع في مفهوم الربح الخاضع للضريبة⁽¹⁾.

المبحث الثالث: التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته⁽¹⁾

تتطلب العدالة الضريبية فرض الضريبة على الدخل الصافي أو بعبارة أخرى خصم النفقات أو التكاليف الإنتاجية من الدخل الاجمالي، ذلك لأن القاعدة العامة تقضي خصم كل ما يعتبر تكليفاً على الدخل دون غيره وبالذات تلك المبالغ التي تعتبر استعمالاً للدخل، ويتطلب الأمر للتفرقة بين ما يعتبر تكليفاً أو استعمالاً اعتماد معايير للتفرقة بينها خاصة وأنه لا يوجد بين كليهما خط فاصل وواضح.

وقبل الحديث عن كلا هذين المصطلحين يتطلب الأمر التقديم للموضوع بالحديث عن الدخل الإجمالي والدخل الصافي ثم بيان عناصر الكلفة.

أولاً: التعريف بالدخل الاجمالي والدخل الصافي

يقصد بالدخل الإجمالي: كل ما يتحصل عليه المكلف من مصدر معين أو هو كل الإيرادات التي يحصل عليها المكلف من نشاطه الاقتصادي خلال فترة معينة أو كما يعرفه المشرع الضريبي الأردني المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل بأنه دخل المكلف من كل مصدر دخل خاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون.

أما الدخل الصافي: فيعرف بأنه الدخل الإجمالي مخصوماً منه تكاليف الحصول على الدخل أو كما يعرفه المشرع الضريبي الأردني بأنه ما يتبقى من الدخل الإجمالي من كل مصدر خاضع للضريبة بعد تنزيل نفقات ومصاريف العمل المتعلقة به كما هي محددته في قانون ضريبة الدخل وعليه فالدخل الصافي هو (الدخل الإجمالي - المصاريف التي ساهمت في إنتاج الدخل).

وتعرف المصاريف الإنتاجية أو التكاليف طبقاً للمادة (9) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 (بأنها تلك المصاريف والنفقات التي أنفقت أو استخدمت كلياً وحصرها في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال سنة).

		(1)
		∴
		.324
		.92
126	1990	.
		.112
		.189
		.36
.99	1989	.

ومما يجدر الإشارة إليه هو أن الدخل الصافي ليس هو الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للتشريع الأردني بل هو ما يتبقى من الدخل الصافي بعد تنزيل الإعفاءات والخسارة المدورة من السنة أو السنوات السابقة والتبرعات على التوالي ومن ثم الدخل الخاضع للضريبة = الدخل الإجمالي - (المصاريف التي ساهمت في إنتاج الدخل + الإعفاءات + الخسارة + التبرعات)

ثانياً: عناصر الكلفة:

1. نفقات الاستغلال:

يقصد بنفقات الاستغلال بأنها النفقات اللازمة لإنتاج السلعة أو الخدمة أي هي النفقات اللازمة للحصول على الإيراد المتخذ وعاءاً للضريبة ، فحتى يعود مصدر الدخل على صاحبه بالدخل لا بد من استغلاله، وتشمل نفقات الاستغلال بالنسبة للنشاط التجاري والصناعي: ثمن المواد الأولية، وأجور العمال، ومرتبات الموظفين نقدية كانت أو عينيه و ثمن الوقود المستعمل وباقي تكاليف القوى المحركة، وإقساط التأمين وفوائد الديون التي أستلزمته العملية الإنتاجية، وإيجار المساكن والمحلات التي تباشر فيها المنشأة نشاطها التجاري أو الصناعي..... الخ وتختلف هذه النفقات من جهة لأخرى بطبيعة الحال.

ألا أنها فكرة عامة يجب تطبيقها بالنسبة لكافة مصادر الدخل، ويمكن أن ننظر إلى إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة على أنه من النفقات اللازمة للحصول على دخل العمل كما سبق أن رأينا.

والمهم هو أن تخصم من الدخل الإجمالي كافة المبالغ التي يتحملها الشخص في سبيل الحصول عليه

2. نفقات تعميم الأصول:

يتخذ الإنفاق على الموجودات صوراً وإشكالا باختلاف الغاية أو الهدف المبتغى من الإنفاق فإذا كانت الغاية أو الهدف هي المحافظة على تلك الأصول باعتبارها عنصراً من عناصر الإنتاج فحسب كنا أمام نفقه إيراديه أما إذا كان يترتب على هذا الانفاق زيادة القوة الإنتاجية للأصل كنا أمام نفقة رأسمالية.

وتختلف المعالجة المحاسبية والضريبية لتلك النفقات بحسب ما إذا كانت نفقات إيراديه أو نفقات رأسمالية فإذا كانت إيرادية تم خصمها في ذات السنه التي تم أنفاقها فيها أما إذا كانت رأسمالية ، وحيث أن الاستفادة منها تستمر إلى أكثر من فترة مالية فيتم توزيعها على فترة الاستفادة منها بالتساوي أو كل فترة حسب استفادتها وهذا يعنى أن حساب الارباح والخسائر لكل عام يحمل

جزء منها ويظهر المتبقي في قائمة المركز المالي باعتبارها نفقات أيرادية غير موزعة بعد وقد جرى العرف المحاسبي⁽¹⁾

أن يتم خصم هذه النفقات على فترة لا تزيد عن خمس سنوات وإذا كان الأمر كذلك فإن الأمر يتطلب أن نفرق بين النفقات الأيرادية والنفقات الرأسمالية⁽²⁾.

النفقات الأيرادية: هي كل ما ينفق في سبيل القيام بأعمال المنشأة أو في سبيل الاحتفاظ بالكفاية الإنتاجية للأصول الثابتة التي تستخدم في إنتاج الإيرادات دون أن تؤدي تلك النفقات إلى الزيادة في قيمتها، أو بعبارة أخرى هي تلك النفقات التي توجه لصيانة تلك الأصول وجعلها في كفاءة إنتاجية تامة، كترميم العقار، وتصليح الآلات، ومن ثم تعتبر تلك المصروفات ضرورية لاحتفاظ المنشأة بقدرتها لاكتساب الربح ولذا تعتبر هذه النفقات محاسبياً وضريبياً عبئاً. يحمل به الإيراد خلال ذات السنة التي يستحق فيها.

أما النفقات الرأسمالية.

فهي تلك النفقات التي تنفق في سبيل الحصول على الأصول التي يكون لها صفة الدوام نسبياً، أو لغرض الاستزادة من القوة الإنتاجية.

أو بعبارة أخرى هي النفقة التي تستنفذ خدماتها على فترة طويلة نسبياً ويكون الهدف منها زيادة الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة.

كما فرقت بعض أحكام القضاء بين المصروفات الأيرادية والمصروفات الرأسمالية ففرقت محكمة استئناف القاهرة المصروفات الأيرادية، بأنها تلك التي تتحملها المنشأة في سبيل تحقيق الأرباح وتخصم في السنة الأولى التي أنفقت فيها في حين أن المصروفات الرأسمالية هي تلك التي تنفقها المنشأة في سبيل الحصول على أصول جديدة عدا البضائع، أو في سبيل زيادة أصولها أو لزيادة القوة الإنتاجية الموجودة.

وهذه المصروفات لاتخضع لقاعدة الخصم من إيرباح السنة التي أنفقت بل تخضع للاستهلاك⁽³⁾.

(1) . 171

(2) . 184-140

(3) . 280

وفي هذا المجال فهناك عدة معايير للتمييز بين كلا النفقتين على الوجه الآتي: (1).

أ. **الفترة الزمنية التي يغطيها المصروف:** فإذا كان المصروف يخدم أكثر من سنة مالية أعتبر رأسمالياً وإلا فإنه مصروفاً أيرادياً.

ب. **العمر الإنتاجي للأصل:** إذا أدى المصروف أو النفقة إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل فيعد في هذه الحالة نفقة رأسمالية، أما في حاله بقاء العمر الإنتاجي للأصل كما هو دون تغير فإن المصروف يكون أيرادياً.

ج. **الطاقة الإنتاجية:** إذا أدى المصروف أو النفقة إلى زيادة الطاقة الإنتاجية عد مصروفاً رأسمالياً، أما في حالة العكس أي إذا لم يؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية عد المصروف أيرادياً.

د. **الأهمية النسبية للمصروف:** إذا كانت النفقة كبيرة نسبياً مقارنة مع قيمة الأصل فإن النفقة رأسمالية.

أما إذا كانت النفقة صغيرة نسبياً عدت النفقة إيراديه مع الأخذ بنظر الاعتبار المدى الذي أحدثته عملية الصيانة من حيث رفعها للكفاءة الإنتاجية، أو زيادتها العمر الإنتاجي للأصل.

وللتفرقة بين النفقات ما كان منه أيرادياً وما كان منه رأسمالياً أهمية كبيرة، ذلك لأن اعتبار المصروف الأيرادي مصروفاً رأسمالياً يترتب عليه تضخيم أرباح المنشأة بما يستتبع أن تكون النتيجة في ميزانية المنشأة خاطئة في بعض بياناتها أو أن يكون جزء من الأرباح الموزعة مسحوباً من رأس المال وبالعكس ذلك فإن اعتبار المصروف الرأسمالي مصروفاً أيرادياً يترتب عليه تقليل الأرباح الحقيقية وتكوين، احتياطي غير جائز تكوينه قانونياً (2).

وهذا يعني فإن الخلط بين هذين النوعين من المصروفات قد يؤدي إلى أن تكون النتيجة في حساب الأرباح والخسائر لا تعبر تعبيراً حقيقياً عن الواقع المالي، أو المركز المالي للمنشأة

ونفقات تعمیر الأصول هي:

أ. نفقات الصيانة:

تعرف بأنها المبالغ المنفقة بقصد الحفاظ على الموجود الثابت بحالته الإنتاجية أو على الأقل وقف تدهوره ونفقات الصيانة تختلف من حيث الحجم حسب طبيعة الأصل وسياسة الصيانة الدورية أو المستمرة أو حسب الطلب.

كما تختلف نفقات الصيانة باختلاف طبيعة المصدر سواء كان ذلك المصدر رأس المال أو العمل أو المشترك من العمل ورأس المال.

وتتخذ هذه الصيانة صور متعددة منها المبالغ المنفقة على ترميم العقارات أو تجديد أو تصليح أو تغيير قطع غيار وأدوات ومواد استعملت في إنتاج الدخل أو إصلاح الآلات والمعدات.

فإن إخضاع المصدر للصيانة يجعل الدخل يستمر بالإنتاج أطول فترة ممكنة وإذا كانت تلك المصاريف تختلف كما قلنا باختلاف طبيعة مصدر الدخل فأنها أيضاً فكرة عامة يمكن أن يسمح بتطبيقها بالنسبة لكافة مصادر الدخل

ب. نفقات الإصلاح.

وهي النفقات التي تهدف إلى إصلاح وتجديد ما يلحق في الأصل نتيجة الاستخدام أي هي النفقات التي تتفق لأجل إعادة المكائن والآلات وغيرها من الأصول الأخرى إلى سابق عهدها.

كما قد تؤدي هذه النفقات إلى زيادة الطاقة الإنتاجية، وهنا تتعدى في هذه الحالة ما يكفي لتعمير الأصل وأعادته إلى حالته السابقة وتكون المعالجة المحاسبية والضريبية لهذا النوع من النفقات والمصروفات هي اعتبارها إيرادية في الحالة الأولى وبالتالي تنزيلها من حسابات السنة نفسها. التي جرت فيها، أما في الحالة الثانية ولأنها تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية فتتزل على عدة سنوات أو بمعنى آخر خضوعها لنظام الاستهلاك.

ج. نفقات التحسين:

ويهدف هذا النوع من الإنفاق إلى رفع مستوى أداء الآلة أي إلى رفع طاقتها الإنتاجية وهذه النفقة كسأ لفتها فإن كانت إيرادية تحملت كلفتها السنة المالية التي أنفقت خلالها وأن كانت رأسمالية تحملت كلفتها السنوات اللاحقة

د. نفقات تبديل العدد والأدوات:

قد تستخدم الصناعات كميات كبيرة من الأدوات والعدد الصغيرة التي تتعرض أغلبها للتلف في ذات السنة التي استخدمت فيها وبالتالي فالعمر الإنتاجي لهذه العدد والأدوات قصير لا يتعدى السنة الواحدة وبالتالي لا تُعد نفقة رأسمالية يطبق عليها نظام الاستهلاك بل تعتبر نفقة إيرادية يتم تنزيلها أو تحميلها لذات السنة المالية التي استخدمت فيها.

3. مقابل استهلاك رأس المال.

عندما يكون رأس المال مصدراً للدخل فلا بد من تجديده بين فترة وأخرى ذلك لأن العمر الإنتاجي لرأس المال محدود نسبياً فهو لا يبقى إلا لفترة معينة من الزمن طالت تلك الفترة أو قصرت فالآلات قد تتلف بفعل الاستعمال فتصبح بعد فترة من الزمن غير ذات فائدة أو قليلة الفائدة كما أن

التقدم التكنولوجي يحتم على المنتج أو المشروع أن يستبدل تلك الآلات التي تصبح بفعل ذلك التقدم أقل إنتاجاً وبالتالي أكثر تكلفة⁽¹⁾.

وقد يبدو لأول وهلة أنه يمكن للمشروع التعويض عن تلك الآلات القديمة أو المستهلكة بآلات جديدة من أرباح السنة التي يتم خلالها الاستبدال أو التعويض غير أن الواقع العملي يُشير إلى غير ذلك، فقد تكون كلفة الاستهلاك كبيرة ليس في قدرة المشروع أو المنشأة تحملها في سنة الاستبدال.

وقد يفقد ذلك المشروع السيولة النقدية أو قد يضطر إلى الاقتراض بما يُعنيه ذلك في تحمل تكاليف إضافية ومن هنا ظهرت فكرة الاستهلاك، والذي يقوم أساساً على توزيع تكاليف قيمة الإله أو غيرها من الأصول على عدد معين من السنوات وتخصم في كل سنة جزء من تلك القيمة لتعويض ما أصاب تلك الأصول من تدهور أو انخفاض أو استهلاك فإذا انتهت تلك السنوات وأراد صاحب المنشأة استبدال أصوله، وجد ثمن تلك الأصول الجديدة جاهزاً. من خلال ما احتجزه أو ما خصمه من دخله الإجمالي في بحر السنوات التي حددها كعمر أنتاجي للإله.

وهو ما يسمى بمقابل الاستهلاك الذي يجب أن يخصم للوصول للدخل الصافي للمشروع.

ويذهب جانب من الاقتصاديين والمحاسبين⁽²⁾ إلى عدم اعتبار أو معاملة الاستهلاك تكليفاً على الدخل كما هو في نفقات الاستغلال والصيانة وإنما هو عبارة عن جزء من رأس المال تسرب منه وأختلط بالدخل والربح الإجمالي ومن ثم يتطلب الأمر انتزاع هذا الجزء من الدخل وأعادته إلى رأس المال حتى نستبقي رأس المال بحالته الأولى كاملاً غير منقوص، وبغير ذلك فإن الأمر يؤدي إلى استنفاد رأس المال من خلال توزيعه أو جزء منه وهو ذلك الجزء الذي يقابل الاستهلاك من خلال توزيعه كأرباح على أصحاب المشروع.

وفكرة الاستهلاك وأن كانت في حقيقتها تطبق على الآلات والمباني والأصول الثابتة عموماً ألا أنها فكرة عامة يمكن تطبيقها على العنصر البشري أيضاً باعتباره عنصر من عناصر الإنتاج، ذلك العنصر الذي تضعف قدرته الإنتاجية بمرور الزمن أي كلما أزداد عمراً ومن ثم يجب أن نسمح بخصم مبلغاً مقابل ذلك الانخفاض أو التدهور لقدرة الإنسان على العمل، يكون رصيماً له عند اعتزاله عن العمل لسبب أو آخر.

وتطبيق لذلك تسمح التشريعات الضريبية بخصم اشتراكات التأمينات الاجتماعية وأقساط التأمين على الحياة من الدخل الإجمالي لتحديد الدخل الخاضع للضريبة .

(1) .. 323.

(2) . 328.

أي أن فكرة أو فلسفة خصم تلك الاشتراكات أو الإقساط إنما تقوم على أساس معاملة العنصر البشري في عملية الإنتاج معاملة الإله أو الأصول الأخرى في عملية الاستهلاك.

ويعرف الاستهلاك بأنه النقص التدريجي الذي يُصيب الأصول الثابتة نتيجة لواحد أو أكثر من عوامل الاستهلاك المختلفة، كالاستعمال ومرور الزمن والتقدم، بحيث تفقد هذه الأصول صلاحيتها للإنتاج من الناحية الفعلية والاقتصادية⁽¹⁾.

كما يعرف بأنه النقص التدريجي الذي يطرأ على الأصول الثابتة نتيجة الاستخدام أو القدم والأصول الثابتة هي الأصول التي تُشترى بقصد الاستخدام في المنشأة ولا تُشترى بقصد البيع مثل المباني والآلات والسيارات والأثاث⁽²⁾.

ويثير موضوع الاستهلاك مشاكل عملية كبيرة هي⁽³⁾.

1. هل يقتصر في حساب الاستهلاك على التدهور المادي الذي يصيب الآلة أم تُدخل في حسابنا التدهور الفني الناتج من ظهور مخترعات جديدة؟

أم هو التدهور في المقدرة الإنتاجية نتيجة الكوارث الطبيعية وغيرها؟ للإجابة على السؤال يمكن القول أن التدهور الذي يصيب المقدرة الإنتاجية بسبب الاستعمال هو المقصود بالاستهلاك بمعنى القانوني والمحاسبي وبالتالي يتطلب الأمر خصمه من الدخل الإجمالي، أما النوعان الآخران فلأنهما غير ناجمين عن العملية الإنتاجية فقد ذهب البعض إلى اعتبارها من قبيل الخسائر ومعاملتها على هذا الأساس وليس على أساس قاعدة الاستهلاك

2. هل تُحسب الاستهلاكات على أساس ما دفعه المكلّف فعلاً لشراء الإله، أم ينظر إلى ما يجب دفعه عند شراء الإله الجديدة، أو بعبارة أخرى هل تُعتمد القيمة الدفترية والتاريخية أم السعر السائد في السوق وقت شراء الآلة الجديدة؟

لأجابه على هذا السؤال يمكن القول أن الكثير من الأنظمة تحتسب الاستهلاكات على أساس القيمة التاريخية أي القيمة الدفترية وهو ما يأخذ به النظام الأردني.

3. هل تُخصم مبالغ التجديد مره واحده أم خلال عدد محدد من السنوات للإجابة على هذا السؤال هنالك رأيان.

الأول: يرى خصمها خلال السنة المالية ذاتها التي يتم فيها التجديد أو التي يتم فيها فرض الضريبة.

الثاني: يرى خصمها على أساس أقساط سنوية وهو ما أخذ به المشرع الأردني

(1) . 415

(2) 2002 80

(3) 1983 33

4. كيف يتم حساب قسط الاندثار هل على أساس القسط الثابت أم القسط المتناقص أم القسط المتزايد؟

هنا تختلف الأنظمة الضريبية في تفضيل طريقة على أخرى وإذا تناولنا النظام الأردني فأننا نجد أنه يأخذ بطريقة القسط الثابت والقسط الثابت المتزايد كأن تُحسب 5% من تكلفة الأصل سنوياً كما أتاح المشرع للمكلف الضريبي الأخذ بأسلوب القسط الثابت المضاعف باعتبارها أكثر تعبيراً عن الانخفاض المتزايد سنة بعد أخرى للأصول الإنتاجية وتطبيق الطريقة الأخيرة في التشريع الأردني على جميع الأصول فيما عدا الأبنية التي لا يُسمح بمضاعفة قسطها ويقصد المشرع الأردني من خلال أسلوب القسط الثابت المضاعف دفع المكلفين إلى مواكبة التطور التقني والتكنولوجي.

أهمية الاستهلاك

تكمن أهمية الاستهلاك أو الاندثار⁽¹⁾ في مجموعة من الأمور يمكن أجمالها فيما يلي:

1. يُمكن من خلال الحساب الدقيق لعبء الاستهلاك من تحديد تكاليف الإنتاج بشكل أكثر دقة باعتباره أحد عناصر الكلفة وبالتالي التعرف على الإيراب الحقيقية للمشروع والمحافظة على رأس المال على أساس أن الاندثار هو عبء تتحمل به إيرادات المشروع وعدم حساب الاستهلاك بدقة يعني ظهور أرباح غير حقيقية أي أرباح مغالى بها. ويعني توزيعها في الحقيقة هو توزيع لجزء من رأس المال، كما يؤدي الاستهلاك إلى تحقيق العدالة بين الإدارة الضريبية وصاحب المشروع أو المكلف بالضريبة، حيث يعني الاستهلاك فرض الضريبة على أرباح حقيقية أي صافيه دون شوائب وبالتالي توزيع تلك الأرباح بين الدولة والمكلف بالضريبة في شكل أرباح موزعه وضرائب.

2. يمكن من خلال التعرف على الأرباح الحقيقية للمشروع والتي يمكن توزيعها للمحافظة على رأس المال على أساس أن الاستهلاك هو عبء أو كلفة إنتاج ويؤدي عدم أخذ ذلك بنظر الاعتبار ظهور أرباح غير حقيقية يؤدي توزيعها في الحقيقة إلى توزيع جزء من رأس المال.

ومن خلال ذلك العرض يتبين ما هي عناصر الكلفة التي يجب حسنها من الدخل الإجمالي للوصول إلى الدخل الصافي تمهيداً لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

وإذا كانت القاعدة العامة هي خصم المبالغ التي تعتبر تكليفاً على الدخل دون سواء فإن ذلك يعني أن لا يخصم من الدخل الا تلك المبالغ التي تتصف بتلك الصفة دون سواها.

(1) .328

.250

أو بعبارة أخرى فما يعتبر كلفة أنتاج يتطلب الأمر خصمها ، وما يعتبر استعمال للدخل فإن الأمر يتطلب عدم خصمها ومن هنا يتطلب الأمر التفرقة بين النفقتين.

يمكن القول بصفة عامة أن الغاية من الحصول على الدخل هو استعماله سواء بالاستهلاك أو الاستثمار أو الادخار أو الاكتناز أو بهم جميعاً ويطلق على تلك الأوجه باستعمالات الدخل وهي التي لا يجوز خصمها من الدخل الإجمالي للوصول إلى الدخل الصافي ذلك أن ما يخصم من الدخل هو النفقة الإنتاجية أو ما يعرف بتكاليف الحصول على الدخل ذلك أن الأخذ بعكس ذلك إلغاء الدخل الذي تفرض عليه الضريبة مع مرور الزمن وهو مالا يتفق مع منطق الأشياء.

وإذا كان ما يجب التأكيد عليه أن الكثير من أوجه الإنفاق استعمالاً أو إنتاجاً تتسم بالوضوح، ولكن بعضها لا يتسم بذلك ومثال ذلك إذا استخدم صاحب المشروع السيارة لمتطلبات العمل والإنتاج واستخدامها أيضاً للمتطلبات الشخصية، واستخدام الهاتف أو الدار السكنى بنفس الطريقة ومما يزيد الأمر غموضاً أو صعوبة هو أن معظم التشريعات الضريبية لا تقدم لنا نصوصاً واضحة في هذا الموضوع تاركةً بعد تحديد ماهية التكاليف واجبة الخصم للفقهاء والقضاء مهمة وضع المعايير اللازمة للتفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته وبدون الدخول في التفاصيل يمكن القول أن القاعدة العامة للتمييز بين ما يعتبر من الإنفاق مرتبطاً بالإنتاج.

وما يعتبر من ذلك الإنفاق استعمالاً للدخل هي أنه إذا كانت النفقة تحقق غاية لصاحب المشروع أو الدخل لا تنقطع نسبياً بانقطاع ذلك الدخل بسبب انقطاع العمل أو ترك المهنة أو زوال المشروع عُدت تلك النفقة استعمالاً للدخل.

أما إذا كانت النفقة لازمة للحصول على الدخل أي إذا كانت تدور وجوداً وعدمياً مع وجود النفقة بحيث أن انقطاعها يعني انقطاع الدخل اعتبرت تلك النفقة تكليفاً على الدخل لا استعمال له فاستعمالات الدخل هي تلك المبالغ التي لا يكون إنفاقها لا زمّاً للحصول على الدخل بل يشكل نوعاً من الانتفاع به كالمصروفات الشخصية والعائلية أو بعبارة أخرى فالاستعمال هو الغاية من الدخل والتكاليف هي الوسيلة للحصول عليه⁽¹⁾. واستناداً إلى ذلك وكل ما سبق تكوين الدخل يُعد تكليفاً عليه وكل ما يأتي بعد ذلك يُعد استعمالاً له.

وعلى هذه الأساس تعتبر نفقات المآكل والمشرب والملبس والسياسة والتبرع للأقارب وشراء المسكن والسيارة استعمالاً للدخل، ذلك لأن تلك النفقات تأتي بعد تكوين الدخل ولا تعتبر شرط لوجوده، فهي غاية وليست وسيلة، أما النفقات الأخرى كأجور العمال ومرتبات الموظفين، شراء سيارات العمل، السفر بهدف صفقة أو شراء مواد إنتاج وأثمان المواد الأولية، نفقات الصيانة،

الاستهلاك، فهي تكليفاً على الدخل لأن مثل هذه النفقات واستناداً إلى المعايير السابقة تعتبر وسيلة وليس غاية من الحصول على الدخل أو هي سابقة على الدخل وليست لاحقة عليه.

أما بالنسبة للنفقات التي يجوز بها الوجهان كمن يستخدم سيارته للعمل وأغراض الإنتاج كما يستخدمها لا انتفاعاته الشخصية أو كمن يستخدم الهاتف لأغراض العمل والإنتاج أو لتغطية مكالماته الخاصة ففي هذه الحالة يتطلب الأمر من الإدارة الضريبية تحديد النسبة التي تعتبر تكليفاً وتلك التي تعتبر استعمالاً.

وبالرجوع إلى التشريع الضريبي الأردني نجد أن المشرع الضريبي قد نص في المادة (9) من القانون رقم (57) لسنة 1985 ما يعتبر إلى حد ما تكليفاً على الدخل يتطلب الأمر تنزيله حيث تنص تلك المادة على (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة⁽¹⁾. تُنزل المصاريف والنفقات التي أنفقت أو استحققت كلياً وحصراً في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال السنة بما فيها ثم مثل لذلك بصورة من تلك النفقات الأ أنه لم يبين لنا في المادة (11) ما هي استعمالات الدخل واكتفى بإعطاء أمثلة أو صور منها، وبهدف الإحاطة بهذا الموضوع لا بد أن نطرح السؤالين الآتيين ثم الإجابة عليها.

السؤال الأول: هل تعتبر الضرائب التي يدفعها المكلف بالضريبة تكليفاً أم استعمالاً للدخل؟

السؤال الثاني: هل يُشترط في النفقة حتى تكون تكليفاً على الدخل أن تكون نفقة مشروع؟

للإجابة على هذين السؤالين نتناول في البداية الإجابة على السؤال الأول وللإجابة على هذا السؤال يتطلب القول أن الأمر يقتضي التفرقة بين ما يعتبر من الضرائب متصلاً بشكل مباشر بالمهنة أو بالإنتاج أو بعبارة أخرى التفرقة بين الضرائب التي تعتبر شرطاً ضرورياً لمباشرة المهنة أو عملية الإنتاج كالضريبة الجمركية وضريبة الإنتاج وضريبة الطابع ورسوم رخصة ممارسة المهنة.

وما لا يعتبر كذلك فتُعد الأولى تكليفاً وتُعد الثانية استعمالاً وبالتالي يتطلب الأمر خصم الأولى وعدم جواز خصم الثانية من الدخل للوصول إلى الدخل الصافي ذلك لأن النوع الأول من الضرائب شرط لازم لتكوين الدخل لا يقوم ولا يتحقق من دونها كما أنه سابق زمنياً على تكوين الدخل فهو وسيلة.

(1) (2) (57) 1985

(9)

(2)

(9)

أما النوع الثاني فيأتي بعد تكوين الدخل ولا يعتبر شرطاً من شروط تكوينه وبالتالي فهو استعمالاً للدخل لا يجوز خصمه ومثال ذلك ضريبة الدخل التي يدفعها المشروع عن أرباحه السنوية ذلك لأن بالنسبة لكل مكلف ليس لدفع الضريبة على الدخل أي علاقة بتكوينه فلا يتوقف الإنتاج عملياً على دفع هذه الضريبة، فهي لاحقة لتكوين الدخل لا سابقة عليه كما هو شأن المواد الأولية ومستخدمات الإنتاج والاستهلاك والصيانة واستبدال الآلات والمعدات وتحسينها وغير ذلك من تكاليف الإنتاج بل أن الدين الضريبي لا ينشأ أصلاً إلا بعد تكوين الدخل.

وإذا نظرنا إلى علاقة المكلف بالجماعة نجد أن تلك العلاقة تؤكد على أن الضريبة هي استعمال للدخل فدفع الضريبة شرط أساسي لتسيير المرافق العامة وهي أمور ضرورية سواء بالنسبة للفرد أو الجماعة ولو لم تدفع هذه الضرائب سادت الفوضى وعمّ الاضطراب مما يُنتج معه توقف الإنتاج وإحاق الضرر بالمكلف والمجتمع.

فدفع الضريبة يمثل بالنسبة للحياة الجماعية ما تمثله النفقات الشخصية للفرد للمحافظة على حياته وحمايتها، فعلى كل عضو من أعضاء الجماعة محافظة منه على وجوده أن يقوم بنوعين من النفقات.

النوع الأول ما يخص من دخله لإشباع حاجاته الفردية، والنوع الثاني ما يخصه لإشباع حاجات الجماعة والضريبة بهذا الشكل ليست تكليفاً على الدخل، إنما هو استعمال له،

ولهذا فإن المشرع الأردني أجاز تنزيل الضرائب⁽¹⁾. والرسوم المدفوعة باعتبارها تكليفاً على الدخل (الفقرة (أ) من المادة (9) وحرّم تنزيل المبالغ المدفوعة كضريبة دخل أو ضريبة خدمات اجتماعية من الدخل أما الإجابة على السؤال الثاني، وهو هل يُشترط في النفقة أن تكون مشروعاً أو بعبارة أخرى هل يجوز خصم النفقة من الدخل غير المشروع، للإجابة على هذا السؤال يتطلب الأمر أن نبدأ بتحديد ما إذا كان الدخل غير المشروع خاضعاً أصلاً للضريبة ثم مناقشة موضوع مشروعية النفقة.

					(1) .
				24	1960
293	1967				.
	83	1988	1982	113	-
		.62	1995		
				128	- .
	16				- .
					- .
					176 2005

يذهب الدكتور مصطفى رشدي شبيحه إلى القول (ومع ذلك فقد نجد في القانون الضريبي بعض الأفكار المختلفة والخاصة به والتي ترجع إلى طبيعته المستقلة، فالقانون الضريبي يهتم أكثر بالواقع منه بالنوايا والآثار أكثر من المشروعات والخطط، والنتائج أكثر من الأسباب.

وعلى ذلك من الممكن أن نجد في أحوالاً كثيرة يباشر فيها نشاط غير مشروع أو لا تتوافر فيه كافة الشروط القانونية ومع ذلك فإن القانون الضريبي يُعدّه مبرراً لفرض الضريبة).

فالحصول على أرباح نتيجة تجارة مشروعة ليست مبرراً لعدم خضوع هذه الأرباح للضرائب.

كما أن المتفحص لنصوص التشريعات الضريبية⁽¹⁾. غالباً والتشريع الضريبي الأردني خاصة، يجد أن المشرع الضريبي لم يتعرض إلى موضوع المشروعية من عدمها عندما تحدث عن إخضاع مصادر الدخل المختلفة للضريبة.

كما أن هذه التشريعات الضريبية لم تقدم لنا تعريفاً لمصطلح الدخل بل أكتفت بتعداد مصادر الدخل الخاضع للضريبة التي وردت على سبيل المثال لا الحصر كما أن المشرع في الأنظمة الضريبية قد أُعتبر ضريبة الدخل ضريبة القانون العام تسري على الدخول القائمة من أيه مهنة أو نشاط غير منصوص عليه وغير خاضع لضريبة أخرى وغير مستثنى من الخضوع ومؤدى ذلك خضوع مصادر⁽²⁾. الدخل غير المشروع للضريبة أو بعبارة أخرى لا يشترط لأجل الخضوع للضريبة أن تكون محل الضريبة مشروعاً أو نتاج عمل مشروع أو غير مخالف للأداب العامة.

(1) (2) 113 1928)

.(

(3)

-1)

⁽²⁾ تنص المادة (6) من قانون ضريبة الدخل في العراق، تخضع للضريبة كل مصدر غير معفو بقانون وغير خاضع لأيه ضريبة في العراق، وتنص المادة (3- 2م) من قانون ضريبة الدخل الأردني على خضوع أرباح ومكاسب أي دخل غير مشمول في البنود (1- 11) من هذه الفقرة التي لم تستثنى بصراحة من هذه البنود والتي لم تخضع إعفاء بشأنها بمقتضى هذا القانون أو أي قانون آخر، كما تنص المادة (32- 3) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 على خضوع أيه إيرادات ناتجة عن أيه مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة (6) من هذا القانون.

وقد تناول الفقه والقضاء، هذا الموضوع بكثير من الاهتمام حيث، يذهب جانب كبير من الفقه إلى أن الدخل غير المشروع⁽¹⁾. يجب إخضاعه للضريبة للأسباب الآتية:

1. أن القاعدة العامة أن الدولة تحصل على حقها في الضريبة من دخل المكلف أيًا كان مصدره حتى ولو كان من تجارة المخدرات، وقد يبدو هذا غريباً لكن له مبرراته. والقول بغير ذلك يتنافى مع العدل حيث نضع من يعمل بغير مشروعيه في وضع أفضل ممن يعمل بمشروعيه ومن ثم تُحصل الضرائب في العمل المشروع ونترك صاحب العمل غير المشروع بلا محاسبة فتصبح الضريبة بذلك عقوبة على العمل الشريف.
2. أن المشرع الضريبي لم يورد تعريفاً محدداً للدخل، وهذه قاعدة عامة في الأنظمة الضريبية بل عمد إلى تعداد مكونات الدخل على سبيل المثال لا الحصر.
3. أن الدولة لا تهتم وهي في صدد تحقيق الهدف المالي الا بالنتيجة المترتبة على النشاط الاقتصادي، وبالتالي لا يهتم أن يكون النشاط مشروعاً أو غير مشروع.
4. إن عدم خضوع مثل هذا الدخل للضريبة، يجانب المنطق والعدالة فهو لا يتفق مع المنطق، لأن عقوبة المخالف للقانون لا تكون بإعفائه من الضريبة بل على العكس إخضاعه لها فضلاً عن ما يقرره القانون لمن يخالف أحكامه، كمصادرة الأموال كلها أو بعضها وهو لا يتفق مع العدالة لأنه ليس من العدالة في شيء أن يدفع الضريبة كل شريف يحصل على دخله من طريق سوي وأن يُعفى من الضريبة الشخص الذي يخالف القانون.

هـ. يتمسك البعض بحرفيه القانون الضريبي، وقاعدة قانونيه الضريبة (لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون) ويرى أن القانون الضريبي قد نص بنصوص صريحة على إخضاع الإرباح أو الأنظمة المشروعة وغير المشروعة للضريبة دون أي قيد. مثال ذلك نص الفقرة (أ) من المادة(3) من قانون ضريبة الدخل الأردني (يخضع لضريبة الدخل، الدخل الذي يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه

(¹) من هذا الرأي - د. عاطف البني مُشار إليه في د. مصطفى رشدي شيعه، مرجع سابق، ص11

- د. محمد سعيد عبد السلام، دراسة نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل، دار المعارف، القاهرة، 1966، ص29.

- د. حسين خلاف، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 1954، ص 97، ومن الفقه العراقي.

- د. صالح يوسف عجيته، ضريبة الدخل في العراق، رسالة مقدمه للحصول على درجة الدكتوراه إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1965، ص 124 ومن الفقه الأردني.

- د. عادل الحيارى، الضريبة على الدخل العام، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه، مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1965، ص 246.

- جهاد سعيد الخصاونه، كتابه في المالية العامة، دار وائل، عمان 2000، ص 278 ورسائله للماجستير، مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني،

منها..... الخ) ولم يحدد المشرع ضرورة أن يكون صافي الأرباح والدخول مشروعاً أو غير مشروع.

ويذهب القضاء الأردني إلى تأييد خضوع الأرباح غير المشروعة للضريبة كما يبدو واضحاً من القرارات الآتية.

1. قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (85/67) بتاريخ 1985/5/30 والذي جاء فيه (أما بالنسبة للدخل القائم من الرشوة ولما لم تقم لدينا أيه بينه مقنعه تثبت عكس ما توصل إليه المقدر بهذا الخصوص تقرر الإبقاء عليه ومحاسبة المكلف عن هذا الدخل⁽¹⁾).
2. قرار محكمة التمييز رقم 77/280 والصادر في 14/8/1977 حيث جاء فيه (أن الفقرة(أ) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل رقم(25) لسنة 1964 أوجبت فرض الضريبة على أرباح ومكاسب أي عمل أو أيه حرفه أو تجارة... الخ).

فيتضح من هذا النص الذي ورد مطلقاً بأن أي دخل يتأنى للمكلف يخضع للضريبة سواء كان مصدراً مشروعاً أو غير مشروع وبما أنه ثابت في البيئة الواردة في الدعوى أن المكلف كان يتاجر بالمخدرات فإن اعتبار دخله من هذا المصدر خاضعاً للضريبة واقع في محله.

3. قرار محكمة التمييز الأردنية رقم(77/413) حيث جاء فيه (أن من المتفق عليه فقهاً وقضاءً أن الدخل المتأني للمكلف من مصدر غير مشروع كالاتجار بالمخدرات خاضع لضريبة الدخل).

أما المحكمة الدستورية العليا في مصر⁽²⁾، فقد قضت في قرارها (أن الأصل أن يتوخى المشرع بالضريبة التي يفرضها أمرين.

- يكون أحدهما أصلاً مقصوداً فيها ابتداءً ويتمثل في الحصول على غلتها لتعود إلى ألدوله وحدها تصبها في خزانتها العامة لتعينها على مواجهة نفقاتها.

- ويكون ثانيهما مطلوباً بصفه عرضيه أو جانبيه أو غير مباشره كاشفاً عن طبيعتها التنظيمية دالاً على التدخل بها لتغيير الأوضاع القائمة وبوجه خاص من خلال تقييد مباشره نشاطهم وعلى الأخص إن كان مؤثماً جنائياً كالتعامل في المواد المخدرة.

وخلاصة القول، وهو ما يتضح مما ذكرناه أن التشريعات الضريبية والفقهاء والقضاء لا يشترط في وعاء الضريبة أن يكون مشروعاً فالدخل غير المشروع يعامل من حيث الخضوع للضريبة معاملة الدخل المشروع.

(¹) تمييز حقوق (77/280) مجلة نقابة المحامين الاردنين، 1977 الأعداد (12،11)، ص 1013.

(²) المحكمة الدستورية العليا قضيه رقم 19 لسنة 15 جلسة 95/4/9 مشار اليه في د. مصطفى رشدي شبحه مرجع سابق ص 39.

وإذا كان الأمر كذلك، فإن النفقة الإنتاجية يسري عليها لدى جانب كبير في الفقه والقضاء ما يسرى على الدخل غير المشروع أو بعبارة أخرى فإن النفقة غير المشروعة تعامل معاملة النفقة، المشروعة من حيث جواز التنزيل من الدخل الإجمالي للوصول إلى الدخل الصافي ثم الدخل الخاضع للضريبة.

وفي هذا المجال، فقد أتجه جانب كبير من الفقه الأردني⁽¹⁾. إلى عدم اشتراط المشروعية في النفقة لكي يتم تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة ويبرر أصحاب هذا الاتجاه رأيهم هذا في أن العدالة تقتضي قبول النفقة غير المشروعة قياساً إلى خضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل ذلك لأن (التمسك بمشروعية النفقة دون مشروعية الدخل يتعارض مع منطق الأشياء، فما دام الدخل الغير مشروع خاضعاً للضريبة فإن المنطق يقتضي تنزيل النفقات من الدخل غير المشروع وأن كانت غير مشروعة)⁽²⁾ ذلك لأن التمسك بمشروعية الدخل دون أن نتمسك بمشروعية النفقة فإننا لا نساير المنطق ونناقض أنفسنا حيث أننا قررنا أن الدخول غير المشروعة يجب أن تُعد من قبيل الدخول الخاضعه للضريبة بصرف النظر عن مشروعية المصدر.

وإذا كان الأمر كذلك فلا بد أن يكون هذا الدخل غير المشروع صافياً وصيرورته كذلك يستلزم خصم النفقات التي صُرفت لإنتاجة بغض النظر عن مشروعيتها، أما إذا اشترطنا المشروعية في النفقة فلا بد أن ندخل في دائرة الدخل الخاضع للضريبة تلك الدخول المشروعة دون غيرها وهذا أمر لا نرتضيه⁽³⁾. والواقع أن رأي الفقه في هذا الموضوع أكثر اقتراباً في تطبيق القانون، فتطبيق قاعدة (الغنم بالغرم) يقتضي الأمر فرض الضريبة على الدخل الصافي بمعنى أن اعتبار الإيرادات غير المشروعة وعاءاً للضريبة، أي خضوع الأرباح بصرف النظر عن مشروعيتها والقول بغير ذلك يتعارض مع نص المادة(9) من القانون الأردني لضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 المعدل.

(1) د. عادل الحيارى، الضريبة على الدخل العام، رسالة دكتوراه مقدمة مرجع سابق، ص 199 - 200.

- جهاد الخصاونه، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 279.

(2) د. محمود رياض عطية. الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف 1969، ص 477.

(3) د. عادل الحيارى، مرجع سابق، ص 300.

الفصل الثاني

نفقات العمل المقبولة وغير المقبولة ضريبياً

يتضح من العرض السابق أن ما يخضع لضريبة الدخل هو الدخل الصافي لأنه هو الذي يمثل أغتناء المكلف، ويُعبر بالتالي عن المقدرة التكليفية له على الوجه الأكمل، مما يتفق مع مبدأ العدالة.

الأمر الذي يقتضي ضرورة أستبعاد التكاليف الذي يتحملها صاحب الدخل في سبيل الحصول عليه من الدخل الإجمالي، أو بعبارة أخرى فإن الأمر يتطلب تنزيل الخصوم من الأصول حتى نكون أمام دخل لا تعلق به شوائب وفي هذا الفصل سنتناول الموضوع في ثلاثة مباحث نخصص الأول منها للحديث عن الشروط اللازمة للنفقة جائزة الخصم، ثم نخصص المبحث الثاني للحديث عن نفقات العمل المقبولة ضريبياً ثم نخصص المبحث الثالث للنفقات غير جائزة الخصم.

المبحث الأول: شروط النفقة جائزة الخصم

تنص المادة (9) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل على () للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تُنزل المصاريف والنفقات التي أنفقت أو استحققت كلياً وحسراً في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال السنة بما فيها..... الخ)

ومن خلال ذلك النص يمكن تحديد الشروط التي حددها المشرع الضريبي والتي يجب توافرها في النفقة جائزة الخصم بهدف الوصول إلى الدخل الصافي ثم الدخل الخاضع للضريبة وهي كما يأتي⁽¹⁾.

أولاً : أن تكون النفقة مؤكده وحقيقية:

يتطلب الأمر حتى يمكن تنزيل النفقة من الدخل الاجمالي أن تكون هذه النفقة فعلية وقد تأكد حدوثها وليست محتملة الحدوث سواء كانت مدفوعة أو مستحقة أو مؤجله واستناداً إلى ذلك لا يجوز تنزيل النفقات المحتملة وهذا يعني أنه يكفي لثبوت تحقيق النفقة كونها مؤكده وبالتالي فإن المصاريف المحتملة لا تخصم من الوعاء فالاحتياطيات – وتكون لمقابلة الزيادة في أحد المطلوبات أو نقص محتمل في أحد الموجودات لا يصح تنزيلها من الدخل.

كذلك يجب أن تكون النفقة حقيقية وليس صوريه وغير مبالغ فيها وبالتالي لا يجوز خصم التكاليف أو الخسائر المحتملة ما دامت لم تتحقق بالفعل والقاعدة العامة، أن تثبت هذه النفقات بمستندات.

غير أن هناك بعض النفقات التي يصعب إثباتها بمستندات مثل الإكراميات فتُعمد، ما دامت في حدود المعقول وتتفق مع العرف.

والغرض من التأكيد على أن تكون النفقة حقيقية ومؤكده هو منع التهرب الضريبي.

(¹) حول هذا الموضوع يراجع ما يلي:

- د. خليل عواد أنو حشيش، مرجع سابق، ص 238 - 245.
- د. محمد أبو نصار وآخرون، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق، دار وائل، عمان، 2005، ص 100 وما بعدها.
- د. جهاد الخصاونه، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 382 وما بعدها.
- د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، مطبعة نهضة مصر، 1999، ص 126 وما بعدها.
- د. مصطفى رشدي شبيحه، مرجع سابق، ص 602.
- د. متحت عباس أمين، مرجع سابق، ص 120 وما بعدها.
- د. صادق الحسني، مرجع سابق، ص 182 - 187.
- د. عادل العلي، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 272 - 276.
- عدي عفانه وآخرون، الجديد في المحاسبة الضريبية، دار وائل، عمان 2004، ص 104 وما بعدها.
- حسن عداي، مرجع سابق، ص 144 - 145.

وعليه فإن المبالغة في النفقات لا تقبل الإضمن الحدود المتعارف عليها أما النفقات التي لا تؤيد أي تثبت بالمستندات والوثائق يؤدي ذلك بشكل عام إلى رفض تنزيلها من الدخل الإجمالي، وتطبيقاً لذلك في عدم جواز تنزيل النفقة الاحتمالية أو التي يحتمل أنفاقها. تنص المادة(11) الفقرة (9) من القانون الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل (لا يجوز إجراء تنزيل على المخصصات والاحتياطيات على اختلاف أنواعها باستثناء احتياطيات شركات التأمين ومخصصات الديون المشكوك فيها للبنوك....)

ثانياً: أن تكون النفقة متعلقة بالسنة المالية:

ويعني ذلك أن النفقة يجب أن تكون لذات السنة التي يتم التحاسب الضريبي بشأنها وهو المعني المستفاد من صدر المادة(9) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تُنزل المصاريف والنفقات التي أنفقت أو استحققت كلياً وحسراً في سبيل أنتاج الدخل الإجمالي خلال السنة)

أي أنه لا يجوز تنزيل أي نفقة أو مصروف يتعلق بسنة سابقة لأن النص السابق قد أشتراط تحقق المصروف سواء دُفع أو أستحق خلال السنة مدار البحث وعليه إذا ثبت أن بعض النفقات قد أنفقت في سنة غير السنة المعنيه فيمكن للسلطة الضريبية أن ترفض تنزيلها ويُعد هذا الشرط تطبيقاً لمبدأ سنوية الضريبة كما أنه تطبيقاً لقاعدة سنوية موازته واستقلال السنوات الضريبية.

إذ أن تحديد السنة كوحدة للقياس أمر يتمشى مع ما يجري في الحياة العملية ويتفق مع مبدأ تقسيم حياة المشروع إلى وحدات زمنية سنوية تقيّم في نهايتها النتائج النهائية لذلك المشروع.

كما يتفرع من مبدأ السنوية اعتبار السنة المالية إي سنة التحاسب الضريبي وحده منفصلة عن السنوات الأخرى لها ربحها وعليها تكاليفها التي لا تمتد إلى غيرها من السنوات السابقة ألا ما أستثني منها بنص خاص وإذا كان ذلك هي القاعدة العامة فإن المتفحص لقانون ضريبة الدخل الأردني يجد أن المشرع الضريبي قد خرج على هذه القاعدة ونص على قبول النفقة لأربع سنوات خلت إذا كان عدم تنزيلها في تلك السنوات ناتج عن الخطأ أو السهو أو كانت غير محددته ونهائيه، وهو المعنى المستفاد من نص المادة التاسعة (الفقرة (ع) و(ف) التي جاء فيها (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تُنزل نفقات السنوات السابقة التي لم تكن محددته ونهائيه). ومثال ذلك، نفقات المياه والكهرباء والهاتف المستحقة عن آخر شهر من سنة المكلف المالية وكذلك نفقات السنوات الأربع السابقة التي لم تُنزل في تلك السنوات بسبب السهو والخطأ.

كما يُعتبر هذا الشرط تطبيقاً لمبدأ أساس الاستحقاق الذي يقتضي تحميل كل فترة مالية بجميع المصروفات والنفقات التي تخصها سواء أن دُفعت أو لم تُدفع وكذلك حصر جميع الإيرادات التي اكتسبت خلال نفس الفترة سواء قبضت أو لم تقبض وهذا يعني أن النفقة التي يجوز تنزيلها

للوصول إلى الدخل الصافي يجب أن تستحق في السنة التي يتحقق بها الدخل الذي أنفقت في سبيل إنتاجه وتطبيقاً لذلك تنص الفقرة (أ) من المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل الأردني على (يُعتبر الدخل أنه قد تأتى أو تم جنيته لأي شخص عند استحقاقه بصرف النظر عن تاريخ قبضه).

وفي هذا المجال يجب الإشارة إلى إن النفقة التي يجوز تنزيلها، هي النفقة الأيرادية التي تُعد عبئاً على ربح السنة التي أنفقت فيها أما النفقة الرأسمالية فتستهلك على عدد من السنين تطبيقاً لقواعد الاستهلاك.

وتأكيد لذلك وقد قضت محكمة استئناف القاهرة (بأن المصروفات الأيرادية هي التي تتحملها المنشأة في سبيل تحقق الأرباح، وهي التي تخصم من أرباح السنة التي أنفقت فيها وقد أصطلح على تسمية هذه النفقات بالمصاريف الأيرادية، وترجع هذه التسمية إلى طبيعتها من أنها تستخدم في إنتاج إيرادات المنشأة بصفة مباشرة، أما المصروفات الرأسمالية فهي التي تنفقها المنشأة في سبيل الحصول على أصول جديدة لها أو في سبيل زيادة القوه الإنتاجية للأصول الموجودة وهذه المصروفات لا تخضع لقاعدة الخصم من أرباح السنة التي أنفقت خلالها بل تخضع لقاعدة الاستهلاك.

ثالثاً: أن تكون النفقة ذات علاقة بإنتاج الدخل.

لا يجوز تنزيل أي نفقة مالم تكن قد استحققت أو أنفقت وحسراً في سبيل إنتاج الدخل طبقاً لنص المادة التاسعة من قانون ضريبة الدخل الأردني التي تنص (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة، تُنزل المصاريف والنفقات التي أنفقت أو استحققت كلياً وحسراً في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي..... الخ). وهذا يعني أن تكون النفقة المطلوب تنزيلها قد انفقت على مصدر الدخل الخاضع للضريبة أما إذا كانت النفقة قد أنفقت على مصدرين أحدهما خاضع للضريبة والآخر معفو منها فإنه يتم تقدير وقبول الجزء المتعلق بمصدر الدخل الخاضع للضريبة.

وهنا يجب التفريق بين تكاليف الدخل واستعمالاته فالأولى يتحقق أنفاقها بهدف إنتاج الدخل وبدونها يتعذر قيام المشروع بنشاطه أما استعمالات الدخل فهي المبالغ المصروفة دون أن تمس المشروع وإنما تخص ذات المكلف.

وعليه لا يجوز أن تخصم النفقات الشخصية والعائلية من الدخل الإجمالي باعتبارها من تكاليف الدخل.

ومع ذلك فقد ينص القانون على خلاف ذلك كما هو الحال في التبرعات المادة (12) من قانون ضريبة الدخل الأردني، فبالرغم من كونها من قبيل استعمالات الدخل ولا ترتبط بإنتاجيته ألا أن المشرع الضريبي خرج عن القاعدة العامة فأجاز خصمها بالرغم من أنها تتعارض مع مطلع المادة(9) من القانون المذكور وهو ما نجد تبريره بالطبيعة الدينيه أو العلمية التي يتصف بها عمل الهيئات التي

أجاز القانون التبرع لها وكذلك التبرع لحكومة المملكة أو قواتها المسلحة أو مؤسساتها العامة أو سلطاتها المحلية تشجيعاً للأفراد بالتبرع لها.

أما بالنسبة للنفقات ذات النفقة المزدوجة بمعنى أن جزء منها يخص المشروع والجزء الآخر استعمال شخصي كالتلفون والسيارة والعقار وغيرها وفي هذه الحالة يتم تقدير ما يُعد تكليفاً فيخصم وما يُعد استعمالاً فلا يجوز خصمه.

رابعاً: أن تكون النفقة متوافقة مع العرف والتقاليد ومراعيه لظروف المشروع.

ليس للإدارة الضريبية أن تتدخل في شؤون المكلف وليس لها أن تعترض. على أوجه النفقات ولا على مقدارها إذا ما تحققت الشروط السابقة وليس ثمة شك في جديتها، فنص المادة التاسعة يُفيد الوجوب لاختيار للإدارة الضريبية في عدم التنزيل إلا في حالة مغالاة المكلف في تقديرها وقناعة السلطة المالية من أن المكلف يحاول التهرب من دفع الضريبة فيحق لها في هذه الحالة عدم الموافقة على التنزيل.

ومما يؤكد هذا الشرط أن المادة التاسعة قد أوردت ما يمكن تنزيله على سبيل المثال وليس الحصر.

ويعنى ذلك أنه لا يجوز للإدارة الضريبية أن تعترض على أوجه النفقات التي ينفقها المكلف ولا على مبالغ تلك النفقات ما دام لم يقيم شك في جديتها وأن تدخلها محصور في نطاق الحيلولة دون التهرب فإذا كان تصرف المكلف مقبولاً من الناحية المحاسبية والعرف السائد في تلك المهنة ولا يتعارض مع الشروط السابقة فلا بد من أقرارها.

المبحث الثاني: نفقات العمل المقبولة ضريبياً

لقد أوردت المادة (9) من قانون ضريبة الدخل صوراً متعددة للمصاريف والنفقات المقبولة لتزيلها ضريبياً، وقد أوردت تلك المادة تلك النفقات أو المصروفات على سبيل المثال وليس الحصر ذلك لأن تحديد تلك التكاليف على سبيل الحصر أمر متعذر عملاً.

فالنفقات والمصروفات متعددة ومتجددة وقد تختلف من مشروع إلى آخر فلكل مشروع شروطه الخاصة. بحيث يصعب إن لم يكن مستحيلًا قياس نفقة المشروع على غيره، وفيما يلي سنتناول تلك النفقات أو المصروفات تباعاً.

أولاً: الإيجارات

تنص المادة التاسعة من قانون ضريبة الدخل الأردني على (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تُنزل المصاريف والنفقات التي أنفقت أو استحققت كلياً وحسراً في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال السنة بما فيها بدلات الإيجار المدفوعة).

ويتضح من النص السابق أن المشرع الضريبي قد أجاز للمكلف بالضريبة تنزيل الإيجارات المدفوعة على العقارات التي تزاول فيها المنشأة نشاطها وتلك التي تلزم لأدارتها سواء كانت هذه المباني مُستغلة على شكل معارض أو مخازن أو موقف للسيارات أو مصانع أو إدارة للأبحاث وسواء اتخذت صورة مباني أو أرض فضاء⁽¹⁾.

وتُعرف الأجرة بأنها المبلغ الذي يدفعه المستأجر إلى المؤجر لقاء استخدام العين موضوع الإيجار في النشاط الخاضع للضريبة، ويحدد هذا المبلغ باتفاق الطرفين بموجب عقود ثابتة⁽²⁾.

وتطبيقاً لقواعد المحاسبة المالية يتم التمييز بين المنشأة المالكة والمنشأة المستأجرة فإذا كانت المنشأة مستأجرة للعقار اعتبر مبلغ الإيجار كلفة على الدخل الإجمالي إما إذا كان مملوكاً لها، ففي هذه الحالة لا يحق للمكلف اعتبار بدل المثل كلفة يجري تنزيلها من الدخل الإجمالي، وفي هذه الحالة يترتب على المكلف تنزيل ما يدفعه عن هذا العقار من ضرائب ورسوم بدل عن الإيجار مثل ضريبة الأبنية والأراضي وغيرها⁽³⁾.

وفي هذا المجال وتطبيقاً لمبدأ التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته فإذا كان العقار يستخدمه المكلف لإغراض الإنتاج أي مباشرة نشاطه الاقتصادي وكان بنفس الوقت يستخدم هذا

(1) . 248

(2) . 602

(3) د. خليل عواد أبو حسين مرجع سابق ص 248.

العقار للسكن له أو لعائلته ففي هذه الحالة يتطلب الأمر استبعاد مقابل السكن وتزليل ما يقابل ما يشغله المكلف لإغراض ممارسة النشاط باستثناء الحالة التي يتطلب فيها طبيعة عمل المشروع تواجد المكلف، فإن الإيجار وفي مثل هذه الحالة يعد تكليفاً على الدخل الإجمالي⁽¹⁾، والسؤال المطروح هو ما الحكم إذا كانت المباني مملوكة للمكلف مقامه على أرض مؤجرة من الغير؟

للإجابة على هذا السؤال يمكن القول بأن ما يُسمح بتزليله في هذه الحالة هو القسط السنوي والمتمثل ببديل أيجار الأرض مضافاً إليه قسط استهلاك المباني محسوباً على أساس كلفة البناء مقسومه على عدد سنوات العقد.

ويبدو ومن خلال ذلك إن المشرع الضريبي الأردني قد فرق بين أن يكون المكلف مالك للعقار أو مستأجراً ففي حين أجاز تزليل مبلغ الإيجار، لم يجز تزليل بدل المثل إن كان العقار مملوكاً للمكلف وهي تفرقه لا نجد مبرر لها.

ويشترط لتزليل مبلغ الإيجار مزاوله المنشأة لنشاطها وأن يبدأ احتساب الاجره ككلفة على الدخل من تاريخ التشغيل أو بمعنى آخر لا يجوز احتساب القيمة الايجارية في السنوات التي لم تقم فيها المنشأة باستغلال العقار خاصة إذا استغرق تأسيس المشروع سنوات عدة حيث يرى جانب من الفقه أن مبرر ذلك هو أن الموافقة على احتساب القيمة الايجارية عن السنوات التي لم يُقم فيها المشروع بالإنتاج، يعني الموافقة أيضاً على ترحيل خسائر المشروع في تلك الفترة إلى سنوات لاحقه طبقاً للنصوص الخاصة بترحيل الخسائر⁽²⁾.

يضاف إلى ذلك إن احتساب القيمة الايجارية يبدأ من التاريخ المقرر للاستهلاك العادي فالمنشأة تبدأ بتحديد تاريخ الابتداء في استهلاك أصولها الثابتة في ابتداء المصنع أو المشروع في دورة عجلة الإنتاج والاشتغال، والاستهلاك والقيمة الايجارية كلاهما يعتبران من النفقات واجبة الخصم وبالتالي لا بد أن تكون هناك وحده في المدة كأساس للحساب⁽³⁾.

ثانياً: الفوائد وأرباح المربحة المدفوعة

تنص المادة التاسعة (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تُنزلأ..... أرباح المربحة والفوائد المدينة.

قد يضطر المكلف سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً إلى الاقتراض من الغير بضمنان على بعض الموجودات أو بدون ذلك بسعر فائدة يتفق عليه.

(1) . 242

(2) . 613

(3) . 613

ويُفترض بالمشروع المقترض أن يتنبأ بأن يكون عائد استثمار القرض أكبر من فائدة القرض الذي يتحمل عبئها.

ويُسمح في هذه الحالة للمشروع أن يدرج ضمن مصاريفه أرباح المربحة أو الفوائد المدفوعة باعتبارها تكليفاً واجب التنزيل للوصول إلى الدخل الصافي.

وتشمل الفوائد وأرباح المربحة ما يلي:⁽¹⁾

- أرباح المربحة أو الفوائد والعمولات المدفوعة على القروض إلى البنوك والشركات المالية.
- أرباح المربحة أو الفوائد والعمولات المدفوعة على خصم الكمبيالات المدفوعة للبنوك والشركات المالية.
- الفوائد التي يدفعها المكلف على قروض حقيقة من غير البنوك والشركات المالية.
- الفوائد والعمولات المدفوعة على الإعتمادات المستندية استناداً لقرار محكمة التمييز رقم (87/452) والذي جاء فيه (تعتبر الفوائد المتحققة على الاعتمادات، نفقات إنتاجية يتوجب تنزيلها من الإرباح لأن الاعتمادات تفتح لتغطية أثمان بضائع مستوردة للمكلف).

ويشترط لتنزيل الفوائد من الأرباح ما يأتي:

1. أن تكون الفائدة بقيمة قرض ثابت ووثيقة مقبولة وان تكون مدفوعة فعلاً وعليه فلا يكفي لتنزيلها مجرد تثبيتها في عقد القرض دون دفعها.
 2. أن يكون ثمة قرض حقيقي تلتزم به المنشأة تجاه الغير ويترتب على ذلك أن يكون الدين حقيقياً لا صورياً وان يكون في حدود ما يتم الاتفاق عليه دون زيادة، وفي كل الأحوال لا يجوز أن تزيد الفائدة عن سعر الفائدة الجارية في السوق.
 3. ينبغي أن يكون هناك طرفان لعقد القرض مستقلان عن بعضهما لكل منهما ذمة مالية مستقلة، إذ ليس للمكلف أن يجني الفائدة عن رأس ماله المستثمر بالمشروع ذلك لأن صاحب المشروع لا يكون دائماً لمشروعه بمقدار الأموال التي وظيفها فيه.
- وفي هذا المجال يجب التفرقة بين شركات الأشخاص وشركات الأموال فحيث أن الأولى لا تتمتع أصلاً بالشخصية المعنوية فلا يمكن اعتبار المبالغ التي تقدم من أحدهم قرصاً تستحق عليه

(1) - .100

- .246

- .385

- .104

- .276

الفائدة وعكس الحال بالنسبة لشركات الأموال، ذلك لأن هذه الشركات مستقلة عن شخصيات المساهمين.

4. أن يكون الهدف من القرض استثماره في الحصول على دخل مشمول بالضريبة فأن كان غير ذلك فلا تكون الفائدة المستحقة عليه عبئاً أو تكليفاً على الدخل ومثال ذلك أن يوجه القرض لبناء دار للمكلف أو لشراء سيارة أو لتمويل نفقة شخصية أو عائلية فيتم احتساب تلك النفقة وردها إلى الأرباح، وفي هذا عودة مرة أخرى للتفرقة بين ما يعتبر تكليفاً على الدخل أو استعمالاً له حيث تعتبر الحالات الأخيرة من قبيل استعمالات الدخل.

وكذلك الحال إذا قام المكلف بالضريبة باستخدام القرض أو جزء منه لتمويل نشاط استثماري لا يخضع لضريبة الدخل، ومثال ذلك إذا استخدمت القروض للمتاجرة بالأسهم ذلك لأن أرباح المتاجرة بالأسهم والسندات معفاة من الضريبة بنسبة 100% للمكلفين من غير البنوك والشركات المالية وبالتالي فأن تلك الفوائد المستحقة على ذلك القرض لا تعتبر عبئاً على الربح يتطلب الأمر تنزيله استناداً إلى البند (1) من الفقرة (ج) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل الأردني.

أما إذا قامت منشأة مالية بدفع فوائد على قروض استخدمت في المتاجرة في الأسهم فأن 75% من تلك الفوائد تعتبر تكليفاً على الربح ذلك لأن 75% من الأرباح المتحققة للبنوك والشركات المالية من هذا المصدر تخضع للضريبة.

أو بعبارة أخرى فأن المنشأة المالية التي استخدمت قروض لتمويل أعمالها المتعلقة بالمتاجرة بالأسهم والسندات فيرد لأرباح هذه المنشأة 25% من الفوائد المستحقة على تلك القروض استناداً لقاعدة (الغرم بالغنم).

5. أن لا تُستخدم القروض أو التسهيلات لتمويل أصول رأسمالية كـشراء الأصول أو إقامة الأبنية أو غيرها من النفقات التي تُعد رأسمالية وفقاً لمعايير المحاسبية المالية وفي هذه الحالة تعتبر كافة الفوائد المدفوعة على تلك القروض حتى تصبح الأصول جاهزة للاستعمال جزء من تكلفة الأصول تضاف إلى بنود تكاليفها الأخرى، كـثمن شراء الآلات والمعدات والشحن والرسوم الجمركية والنقل والتأمين ليتم احتساب قواعد الاستهلاك عليها أما الفوائد المدفوعة على تلك الأصول بعد ذلك أي بعد أن تصبح جاهزة للاستعمال فتعتبر نفقة إيرادية يتم تنزيلها من دخل المكلف واستناداً إلى ذلك يقوم المقدر عادةً باحتساب الفوائد وأرباح المراهجة المستحقة على شراء الأصول وردها إلى الأرباح المعلنة على اعتبار أنها نفقة غير مقبولة ضريبياً تنزيلها لكونها تتعلق بأصول وموجودات رأسمالية.

ثالثاً: الرواتب والأجور المدفوعة

تنص المادة (9) على (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تنزل الرواتب والأجور المدفوعة....) تعتبر المرتبات والأجور وما في حكمها التي تدفعها المنشأة للعاملين لديها من التكاليف اللازمة لإنتاج الربح وبالتالي يتطلب الأمر خصمها للوصول إلى الدخل الصافي.

ولكي تعتبر الأجور والرواتب واجبة الخصم يتطلب الأمر تحقق الشروط التالية:

1. أن يتخذ الأجر أو المرتب صورته نقدية أو قابلة للتقدير بالنقود.

القاعدة العامة: هو ضرورة اتخاذ الأجر أو المرتب الذي يتقاضاه العامل أو الموظف الصورة النقدية أو إن اتخذ شكلاً عينياً قابلاً للتقدير بالنقود، وقد يحصل الأجير بالإضافة إلى مرتبه أو أجره بعض المزايا النقدية أو العينية إضافة لمرتبه أو أجره وتعرف المزايا النقدية، بأنها هي كل ما يحصل عليه الأجير من مبالغ بصفة تبعية نتيجة لارتباطه بعقد عمل مع المنشأة سواء أن حصل عليها بصفة دورية أو عرضية.

أما المزايا العينية: فتعرف بأنها كل ما يحصل عليه الأجير من المنافع والخدمات القابلة للتقدير بالنقود أو هي ما يقدم للعامل من سكن أو ملبس أو بعض المنتجات بثمن منخفض أو مجاناً بصورة دورية أو عرضية.

2. أن تتعلق بالنشاط الخاضع للضريبة.

لكي تخصم المرتبات والأجور باعتبارها عبئاً على الوعاء الضريبي أو بعبارة أخرى لكي تخصم تلك المرتبات والأجور من الدخل الإجمالي توصل إلى الدخل الصافي يشترط أن تكون قد استحققت عن عمل استفاد منه النشاط الإنتاجي أو الإداري للمنشأة وليس للمكلف ذاته أو القائمون على المنشأة.

وهنا نعود مرة أخرى في تفسير ذلك إلى التمييز الواجب بين تكاليف الدخل واستعمالاته فإذا كان المقابل الذي يحصل عليه العامل أو الموظف مقابل عمل أداه يسهم بشكل مباشر في العملية الإنتاجية أو الإدارية عُد تكليفاً على الدخل أما إذا كان المقابل هو نتيجة عمل أداه العامل أو الموظف في خدمة صاحب العمل عُد ذلك استعمالاً للدخل وبالتالي لا يجوز تنزيله من ذلك الدخل.

3. أن تتعلق الرواتب والأجور بالنشاط الخاضع للضريبة.

لكي تعتبر الأجور والرواتب وما في حكمها عبئاً على الدخل يتطلب خصمه منه ويشترط أن تتعلق بقطاع أو نشاط خاضع للضريبة أما إذا تعلقت بنشاط أو قطاع معضياً من الضريبة فلا يمكن اعتبارها عبئاً واجب التنزيل من الدخل الإجمالي ومما يجب أن نؤكد عليه هنا أن ذلك لا يعني أن الدخول التي حصل عليها الموظف أو المستخدم في قطاع معضياً من الضريبة تعتبر هي الأخرى معفاة

منها بل على العكس تعتبر دخلاً خاضعاً للأشخاص الذي دُفعت لهم ويُقتطع عنها الضريبة طبقاً للقانون.

4. أن تكون الأجور والمرتبات قد دُفعت عنها الضريبة.

حيث أن القانون قد ألزم أصحاب الأعمال دفع الضريبة عن الأجور والمرتبات التي يدفعونها لموظفيهم وعمالهم بأسلوب الحجز عند المنيع يترتب على ذلك أن عدم قيام أصحاب الأعمال بذلك يترتب عليه عدم جواز تنزيل الرواتب أو الأجور أو أي مبلغ آخر خاضع للضريبة من الدخل الإجمالي لأصحاب الأعمال وتأكيداً لذلك نصت الفقرة (ط) من المادة (11) من قانون ضريبة الدخل الأردني على ما يلي: (لا يجوز إجراء تنزيلات أي رواتب أو أجور أو أي مبلغ آخر خاضع للضريبة بمقتضى هذا القانون ما لم تكون الضريبة قد اقتطعت منه ودفعت لدائرة ضريبة الدخل).

وتتمثل الرواتب والأجور التي يجب تنزيلها طبقاً للمادة (9) بما يلي:

1. الرواتب، هي المبالغ التي تدفع للعاملين مقابل خدماتهم لدى صاحب العمل ويغلب على تلك الخدمة الطبيعة الذهنية والفكرية وتُدفع شهرياً.
2. الأجور، وهي تلك المبالغ التي تدفع للأفراد لقاء قيامهم بالعمل بقدر معين ولمدة محددة أو غير محددة وتدفع غالباً أسبوعياً أو يومياً وتتصف الأعمال التي يقوم بها الأجير بالقوة الجسمية والبدنية ويرتبط الأجير غالباً بعقد عمل يكون فيه تابعاً لصاحب العمل.
3. يعتبر بحكم أو من قبيل الأجور والرواتب.
 - أ. اشتراكات الضمان الاجتماعي التي يدفعها صاحب العمل أو أية مساهمة من صندوق تقاعد أو ادخار شريطة موافقة وزير المالية على ذلك الصندوق.
 - ب. المزايا العينية المقدمة للعاملين كبديل السكن ووجبات الطعام وأجور التنقل.
 - ج. مكافآت أعضاء مجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة وفي حدود النسبة التي حددتها المادة (162) من قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997.
 - د. رواتب شهر الإنذار الذي يمنحها صاحب العمل للعامل لغايات ترك العمل.
 - هـ. النسبة المئوية من الربح التي يدفعها صاحب العمل للعامل لقاء عمله.

رابعاً: الضرائب والرسوم التي تدفعها المنشأة

تنص المادة (9) على (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تنزل الضرائب والرسوم المدفوعة).

تعتبر غالبية التشريعات الضريبية الضرائب والرسوم التي يدفعها المكلف بالضريبة عبئاً على الدخل الإجمالي أو تكليفاً واجب الخصم.

الشروط الواجب توافرها في الضرائب والرسوم التي يجب تنزيلها:

1. ارتباط الضريبة أو الرسم بنشاط المنشأة. يُشترط في الضريبة أو الرسم الذي يوجب القانون تنزيلها هو أن تكون كلاهما لهما علاقة مباشرة بنشاط المكلف الخاضع للضريبة أو بعبارة أخرى يجب أن تكون الضرائب والرسوم مطلوبة من المنشأة، ملزمة بها أصلاً وتؤدي عن الأموال المملوكة لها والمتصلة بنشاطها الخاضع للضريبة واستناداً إلى ذلك إذا كانت الضريبة مدفوعة عن الأموال الخاصة بالمكلف أو بشؤونه الشخصية فلا تخصم من الدخل الإجمالي.

2. أن لا تكون الضرائب مستثناة بنص القانون. أجمعت التشريعات الضريبية بما فيها التشريع الضريبي الأردني على النص صراحةً من استبعاد ضريبة الدخل وما شابهها من حيث الطبيعة من الضرائب من نطاق الخصم.

والقاعدة في هذا الشأن أن الضريبة أما أن تكون تكليفاً على الدخل أو استهلاكاً له، وضرائب التكليف هي التي يتحملها إنتاج الربح ومثالها الضرائب غير المباشرة، كالضرائب الجمركية حيث تندمج في نفقات الاستغلال، و تدخل في أثمان السلع والخدمات فحكمها حكم تكاليف البضاعة الأخرى كالمواد والعمل، ومن ثم يكون من الطبيعي والحالة هذه أن يُسمح بتنزيل هذه الضرائب للوصول إلى الدخل الصافي.

أما الضرائب المباشرة كضريبة الدخل وضريبة الخدمة الاجتماعية فتعتبر استعمالاً للدخل تمثل حصة الدولة من أرباح المنشآت المختلفة.

كما أن هذه الضرائب لا تُعد شرطاً للحصول على الربح وإنما هو نتيجة لتحقيقه ومن ثم لا يلزم المكلف بدفعها إلا بعد التحقق الفعلي للدخل خلافاً للنفقات الأخرى التي لا بد من دفعها للحصول على الدخل⁽¹⁾. وخلاصة القول تخصم الضرائب والرسوم متى توافرت شروط النفقة واجبة الخصم فيها ولم تستثنى من الخصم بنص القانون.

ألا أنه من ناحية أخرى كما يذهب إلى ذلك جانب من الفقه⁽²⁾. لا يجوز خصم الضرائب والرسوم مقابل الحصول على أصل ثابت لأنها تضاف إلى قيمته لتستهلك معه، كما أنه لا يجوز خصم ما يدفع من ضرائب من أجل زيادة قيمة الأصول.

وتطبيقاً لذلك نصت الفقرة (ز) من المادة (11) من قانون ضريبة الدخل الأردني على (لا يجوز إجراء تنزيلات... المبالغ المدفوعة كضريبة دخل أو ضريبة خدمات اجتماعية).

3. الدفع الفعلي لمبلغ الضريبة والرسوم خلال سنة التكلفة

يُشترط لاعتبار الضريبة تكليفاً على الدخل الإجمالي تحقق واقعة الدفع الفعلي في سنة التكلفة ويعنى ذلك أن الضرائب غير المدفوعة في سنة التكلفة لا تُنزل من الدخل الإجمالي، ويهدف المشرع من خلال ذلك تشجيع المكلفين بالضريبة بدفعها في مواعيدها المحددة.

ويذهب جانب من الفقه⁽¹⁾، أن السنة التي تخصم فيها الضرائب والرسوم هي السنة التي يتحقق فيها الدفع وليس السنة التي تستحق فيها، غير أن هذا الأمر أن كان يتفق مع بعض التشريعات الضريبية فهو لا يتفق ولا ينسجم مع نص المادة (9) من قانون ضريبة الدخل الأردني التي نصت على (... تنزل المصاريف والنفقات التي أنفقت أو استحققت... الخ

وبالتالي فكل ما يشترط لتنزيل الضرائب والرسوم هو الدفع الفعلي أو الاستحقاق في ذات سنة التكلفة خاصة وأن المشرع الأردني يعتمد أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي.

وتدرج ضمن الضرائب والرسوم التي يجيز القانون تنزيلها من الدخل للمنشأة ما يلي⁽²⁾:

1. الضرائب الغير مباشرة والرسوم كرسوم ترخيص السيارات ورسوم الرخص والمهن.
2. ضريبة الرواتب والأجور التي تتحملها المنشأة عن العاملين لديها إذا كانت شروط الاستخدام تقضي بذلك.
3. ضريبة الأبنية والأراضي، ويتطلب الأمر بالنسبة لهذه الضريبة ملاحظة ما يلي:
 - إذا كان العقار مملوكاً للمكلف يباشر فيه نشاطه الخاضع للضريبة فتعتبر الضريبة في هذه الحالة عبئاً على الدخل يتطلب الأمر تنزيلها منه.
 - إذا كانت الضريبة مدفوعة عن عقار يستأجره المكلف لنشاطه الخاضع للضريبة فلا يجوز اعتبارها نفقة إنتاجية حتى ولو تم الاتفاق على ذلك في بنود عقد الإيجار.
 - إذا كانت الضريبة مدفوعة عن عقار يقوم المكلف بتأجيره للغير فتعتبر هذه الضريبة عبئاً على الدخل باعتبارها نفقة إنتاجية.

(1) . 626

(2) . 256

- الطوابع، وتشمل كل الطوابع البريدية وطوابع الواردات وحيث أن هذا النوع من المصروفات لا يُعزز من قبل من يقوم ببيع هذه الطوابع إلا أن العرف يقضي باعتبارها نفقة إنتاجية بشرط أن تكون بحدود معقولة وأن يتطلبها عمل المكلف.

خامساً: اشتراكات الضمان الاجتماعي:

تنص المادة (9) من قانون ضريبة الدخل الأردني على (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تُنزل.... المبالغ التي يدفعها المستخدم عن العاملين لديه للمؤسسة العامة للضمان الاجتماعي ومساهمته في أي صندوق تقاعد أو ادخار أو أي صندوق آخر يؤسسها والمستخدم موافقة الوزير لمصلحة العاملين عنده).

أجاز المشرع تنزيل مساهمة المستخدم عن العاملين لديه والمدفوعة في صورة اشتراكات للمؤسسة العامة للضمان الاجتماعي، كما أجاز أيضاً تنزيل مساهمته المدفوعة من أي صندوق تقاعد أو ادخار أو أي صندوق آخر يقوم المكلف بتأسيسه بشرط حصول موافقة وزير المالية وبالتالي فإن المبالغ المدفوعة دون موافقة الوزير لا يجوز تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة⁽¹⁾.

ومن الجدير بالذكر أن الغرامات التأخيريه التي يدفعها المكلف لمؤسسة الضمان الاجتماعي لا يجوز قبولها كنفقة على اعتبار أنها غرامة جزائية⁽²⁾.

سادساً: مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة

تنص المادة (9) على (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تنزل..... مكافآت نهاية الخدمة المدفوعة).

عندما يستقيل العامل أو يُقال تستحق له بموجب القانون مكافئة يطلق عليها بمكافئة نهاية الخدمة وتعتبر هذه المكافأة نفقة إنتاجية يحمل بها الدخل الإجمالي بشرط أن تكون هذه النفقة قد دفعت فعلاً وبالعكس ذلك لا يجوز تنزيلها كأن تكون هذه مخصص لتعويض نهاية الخدمة، وهي المبالغ التي يقوم صاحب العمل باقتطاعها كاحتياط يُدفع منه تلك المكافئة في حالة ترك العمل من أحد العاملين بالاستقالة أو الإقالة عمله خلال السنة.

ومن الجدير بالذكر أن المبلغ المقبول تنزيله هو فقط المبلغ المدفوع على أساس أنه مكافئة نهاية الخدمة أما إذا تضمن ذلك المصروف رواتب عن شهر الإنذار فلا يجري قبولها إلا إذا تم اقتطاع الضريبة المستحق منها وتوريدها لدائرة ضريبة الدخل.

.1989

1005

88/249

(¹)

.106

(²) .

سابعاً: الديون الهالكة

تنص المادة (9) (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تُنزل الديون الهالكة الناجمة عن أي عمل أو تجارة أو حرفة أو صنعه.....).

تعتبر الديون نوعاً من أنواع الخسائر ونقص في رأس المال للمنشأة ناتج عن نشاطها الإنتاجي والتي تتعرض من خلاله إلى المخاطر المختلفة نتيجة البيع بالأجل الأمر الذي يتطلب تحقيقاً للعدالة ويهدف استمرار المشروع بالإنتاج أو العمل رُد ما تناقص من رأس المال محافظتاً عليه والدين على ثلاثة أنواع⁽¹⁾.

أ. ديون جيدة: وهي الديون التي يجري سدادها في مواعيدها المقررة أي هي الديون التي لا تولد أي مشكلة للدائن.

ب. ديون مشكوك في تحصيلها: وهي الديون التي تمتلك الدائن الريبة في إمكانية استردادها، بالنظر لواقع حال المدين وعدم الثقة في وضعه المالي، ويتطلب الأمر اللجوء إلى القضاء ويتعذر معرفة نتيجة الدعوى لا سيما إذا طالت مدة التقاضي وامتدت لسنوات أي هي الديون التي لا يمكن الجزم بقدرة المدين على الوفاء أو المرجح هو عدم قدرته على السداد.

ج. الديون المعدومة أو الهالكة: وهي التي ليس هناك ما يشير إلى إمكانية تحصيلها حيث يفقد كل أمل قانوني في تحصيلها نهائياً وهي تعتبر كذلك للأسباب الآتية:

- إفلاس المدين أو إعساره، ويكون الإفلاس للتاجر، ويعني عدم قدرته على مزاولة مهنته من جديد إلا بعد تسديد ديونه المحكوم بها، أما الإعسار فيكون لغير التاجر وفي كلا الحالتين يرتبط الأمر بقرار قضائي.

- وفاة المدين بدون وجود تركه تكفي لسداد الدين جزئياً أو كلياً.

- أختفاء المدين أو سفره أو انقطاع أخباره دون أن يترك وراءه أموالاً تكفي لسداد الديون.

- سقوط الدين بفعل التقادم.

- أن تكون نفقات إقامة الدعوى أكثر من الدين نفسه.

- إقامة الدعوى على المدين وثبوت عدم قدرته على السداد رغم مطالبته بالوسائل المتاحة وكون الدين أو جزء منه غير مغطى بضمانات كافية ولا يوجد لدى المدين أموالاً منقولة أو غير منقولة يمكن التنفيذ عليها.

(١)

- إجراء الصلح الواقي مع دائئيه، وفي هذه الحالة يجب على التاجر الذي يسعى للصلح مع دائئيه لكي يتجنب إشهار إفلاسه، أن يحاول إقناع دائئيه والمحكمة المختصة بأن توقعه عن دفع ديونه لم يكن بسبب أدارته السيئة وأن سوء حالته المالية حاله عابره بدليل المعلومات المدونة في دفاتره التجارية والتي تعبر عن حقيقة وضعه المالي⁽¹⁾.

الشروط الواجب توافرها للسماح بتنزيل الديون الهالكة.

يُشترط لاعتبار الديون الهالكة عبئاً على الدخل يُسمح بتنزيلها هي:

أولاً: أن يكون الدين ناشئاً عن ممارسة المنشأة لنشاطها، بهدف استبعاد الديون من الوعاء الضريبي، أو بعبارة أخرى يُشترط لاعتبار الدين عبئاً على الدخل أن يكون ناشئاً عن ممارسة المكلف لنشاطه الخاضع للضريبة أي أن الدين متصللاً اتصالاً مباشراً بالمشروع وبنشاطه الخاضع للضريبة وهذا يعني، وبمفهوم المخالفة بأن الديون الناشئة عن تصرفات المكلف الشخصية أو أن تلك الديون لا علاقة لها بالنشاط الذي يخضع للضريبة فلا يحق للمكلف المطالبة بتنزيلها.

وكذلك الحال إذا كان النشاط الذي يقوم به المكلف معفي أصلاً من الضريبة، وفي هذا عودة للفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته حيث تعتبر الفئة الأولى التي يجوز تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة من قبيل تكاليف الدخل. وأما الفئة الثانية التي لا يجوز أو لا يسمح بتنزيلها فهي من قبيل استعمالات الدخل، ويعني ذلك استبعاد الديون الشخصية الخاصة بالمكلف كالديون المتعلقة بشراء عقاراً لاستعماله الشخصي.

وكذلك الحال بالنسبة للقروض التي يعقدها التاجر خارج نطاق عمله التجاري، وقد جاء تأكيد ذلك في المادة (2) من تعليمات الديون الهالكة رقم (1) لسنة 2002 الصادرة عن مديرية ضريبة الدخل والمبيعات والتي نصت على (يجري تنزيل الديون الهالكة الناجمة عن أي مصدر دخل خاضع للضريبة ضمن المصاريف والنفقات التي أنفقت أو استحققت كلياً وحصراً في سبيل إنتاج الدخل ولو كانت تلك الديون مستحقة الدفع قبل السنة).

ويعتبر النص السابق تعبيراً عن المعنى المقصود في المادة (9) من قانون ضريبة الدخل السابق الإشارة إليه، وإذا كان الواضح مما سبق ذكره أن الدين الذي يسمح بتنزيله هو الدين الذي يرتبط أصلاً بنشاط المكلف الخاضع للضريبة فما الحكم إذا قام المدير المسؤول في الشركة بإساءة استعمال سلطاته وتصرفه غير المسؤول في استخدام أموال المشروع لحسابه الشخصي الأمر الذي أدى إلى تحمل الشركة لبعض الديون، فهل يجوز في هذه الحالة اعتبار هذا الدين من الديون التي يُسمح بتنزيلها؟

أجاب على ذلك حكم محكمة مصر الابتدائية المختلطة⁽¹⁾ والذي جاء فيه (أن الدين الذي للشركة على مديرها السابق الناتج عن إسرافه بسحب النقود والبضائع لحسابه الشخصي مما يتصل مباشرة بتجارة الشركة، يعتبر قابلاً للاستهلاك، ويحتج به على الخزنة وبالتالي تخرج القروض التي يُعقدها المكلف خارج نطاق هذا النشاط أو الناتجة عن تصرف شخصي أو نشاط لا يخضع للضريبة)).

ثانياً: أن يثبت بالدليل القاطع إعدام تلك الديون

لكي تعتبر الديون التي نحن بصدد تنزيلها ديوناً معدومة إذا أصبحت خسارة محققة بحيث لا يجوز للمنشأة تحميلها لحساب الإرباح والخسائر إلا في السنة التي يثبت فيها بالدليل القاطع تحقق إعدامها أما مجرد الشك في تحصيل الديون فلا يعني ذلك أنها أصبحت هالكة بالمعنى القانوني وقد جاء تأكيد ذلك بقرار محكمة التمييز رقم 85/335 الذي جاء فيه (أن المقصود بالديون الهالكة التي تُنزل من الدخل الخاضع للضريبة المنصوص عليها بالفقرة (ز) من المادة (9) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1982 هي الديون، التي لا يمكن تحصيلها وعليه فأن مجرد الشك في تحصيل الديون لا يعني أن الديون أصبحت هالكة بالمعنى القانوني وترد إلى الأرباح).

وفي قرار لمحكمة التمييز العراقية في القضية المرقمة 1942/116 والذي جاء فيه (الذي يُستنتج منه لغرض اعتبار الديون ميتة وتنزيلها من أرباح المكلف، ينبغي إن تتوافر للسلطة المالية الأسباب المقنعة بكون تلك الديون يستحيل تحصيلها أو مشكوك فيها أما الادعاء المجرد لكون الدين ميتاً دون تبيان الأسباب المقنعة غير مقيد للسلطة المالية في تقديرها لفرض قرص الضريبة)⁽²⁾.

كما ذهبت محكمة التمييز الأردنية في قرارها رقم 80/182 (أن مجرد عدم صرف قيمة الشيك المطلوب تنزيله وأعادته لمراجعة الساحب لا يعني أن قيمته أصبحت ديناً هالكة بالمعنى المنصوص عليه في المادة (9) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 ما دام من حق المكلف الرجوع بهذه القيمة إلى الساحب.

ويشير جانب من الفقه⁽³⁾ تساؤلاً حول حكم الفوائد والعمولات على الديون المشكوك فيها لدى البنوك والشركات المالية والمتعارف على وصفها بالفوائد والعمولات المعلقة، فهل تعتبر هي الفوائد إيرادات للبنك أم هذا ديوناً معدومة شأنها شأن الدين الذي تحققت بسبه.

(1) 1961-1949

(1)

.592

.284

(2)

.259

(3)

ويجيب ذات الفقه على هذا التساؤل بالقول ما دام أصل الدين معدوماً فأن ما يترتب على ذلك الدين من فوائد تُعتبر معدومة هي الأخرى وبالتالي لا تُعتبر إيرادا.

ثالثاً: أن يكون المكلف من الأشخاص الملزمين بمسك الحسابات

ألزمت تعليمات مسك الحسابات رقم (12) لسنة 2002 الصادرة بالاستناد لأحكام الفقرة (أ) من المادة (22) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 المعدل أشخاص معينة بمسك الحسابات. وحيث أن الديون المعدومة التي يُسمح بتنزيلها من الدخل يتطلب الأمر إثباتها محاسبياً فقد اشترط القانون لتنزيل تلك الديون، أن يكون المكلفين من الأشخاص المشمولين بمسك الحسابات. ويعني ذلك وطبقاً لمفهوم المخالفة أن الأشخاص غير المشمولين أصلاً بالتعليمات السابقة لا يجوز لهم المطالبة بتنزيل الديون المعدومة وهؤلاء الأشخاص هم:

1. الشركات وتشمل:

أ. الشركات المساهمة العامة.

ب. الجمعية التعاونية إذا مارست عملاً يستهدف الربح.

ج. الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

د. شركات التوصية بالأسهم.

هـ. الشركات الأجنبية أو فرعها مهما كان نوعها مقيمة أو غير مقيمة.

و. أي شركة أخرى تؤسس أو تعدل تسميتها بموجب قانون الشركات الساري المفعول.

2. الشركاء في شركتي التضامن أو التوصية البسيطة عن شركتهم إذا كان رأسمالها لا يقل عن عشرة آلاف دينار أو لا يقل عدد مستخدميها عن عشرة مستخدمين أو إذا كانت المشتريات أو المبيعات أو الإيرادات السنوية لأي منها لا تقل عن خمسين ألف دينار.

3. التجار الأفراد إذا كان رأس مال أي منهم لا يقل عن خمسة آلاف دينار أو إذا كان عدد مستخدمي أي منهم لا تقل عن خمسة مستخدمين، أو إذا كانت المشتريات أو المبيعات السنوية لأي منهم لا يقل عن خمسين ألف دينار.

4. الفئات التالية سواء كانت مشمولة بالفقرات (1،2،3) من هذه المادة أو غير مشمولة بها:

أ. المستشفيات.

ب. مستودعات الأدوية والصيدليات والمختبرات بأنواعها.

ج. المقاولون المصنفون.

- د. متعهدو خدمات التنظيف والصيانة والتوريد وغيرها من خدمات.
- ه. مكاتب الاستشارات على اختلاف أنواعها.
- و. مكاتب شركات الطيران والملاحة والنقل البري ومكاتب السياحة والسفر.
- ح. مكاتب ومؤسسات الاستخدام.
- ط. المكاتب العقارية.
- ي. مؤسسات وشركات التخليص.
- ق. مكاتب الدعاية والاعلان،
- ل. الوكلاء والوسطاء التجاريون.
- م. المطابع ودور النشر.
- ك. الفنادق والمطاعم المصنفة ودور السينما والمسارح والملاهي والنوادي الليلية و (البارات) و(الكوفي شوب) والمدن الترويحية والشقق الفندقية.
- ن. الصياغة والصاغة.
- ف. الجامعات الخاصة وكليات المجتمع والمدارس الخاصة والمراكز الثقافية والتعليمية ومراكز خدمات (الانترنت) ودور الحضانه ورياض الأطفال.

تنزيل الديون المعدومة:

تنص المادة (5) من تعليمات الديون الهالكة رقم (1) لسنة 2002 على (الديون الهالكة التي صدرت بها أحكام قضائية وتعذر تنفيذها في دوائر الإجراء يجري تنزيلها بالكامل وفق أحكام هذه التعليمات).

كما تنص المادة (6) من التعليمات ذاتها (مع مراعاة ما ورد في المادة (5) من هذه التعليمات تستهلك الديون الهالكة على أقساط سنوية وبما لا يتجاوز (100000) دينار أو 25% من الدخل الصافي أيهما أكثر وذلك قبل تنزيل هذه النفقة ولغايات هذه المادة تعني عبارة (الدخل الصافي)، ما يتبقى من الدخل الإجمالي بعد تنزيل النفقات والأستهلاكات المقبولة قانوناً وذلك قبل استكمال تنزيل تلك الديون الهالكة.

ويتضح من خلال النصين السابقين أن المشرع الضريبي الأردني قد ميز فيما يتعلق بتنزيل الديون المعدومة بين حالتين:

الحالة الأولى: خاصة بالديون التي صدرت بها أحكام قضائية ولكن تعذر تنفيذها في دوائر التنفيذ، حيث تعطي لها الأولوية في الترتيل على بقية الديون المعدومة التي لم تكن قد صدرت بها أحكام قضائية وهي تُنزل دفعه واحدة.

الحالة الثانية: وهي الديون التي لم تصدر بها أحكام قضائية فيتم تنزيلها على أساس أقساط سنوية بما لا يتجاوز (100000) دينار أو 25٪ من الدخل الصافي أيهما أكثر وهي تأتي من حيث الأولوية بعد الديون المشار إليها في الحالة الأولى.

الديون المحصلة:

تنص المادة (9)، ز، 1/.... وكل مبلغ يُسترد في أي سنة من المبالغ التي سُمحَ بتنزيلها في السابق باعتبارها ديون هالكة يُعتبر دخلاً خلال تلك السنة.

كما تنص المادة (3) من تعليمات الديون الهالكة رقم (1) لسنة 2002 على (كل مبلغ يُسترد في أي سنة من المبالغ التي سُمحَ بتنزيلها في السابق باعتبارها ديوناً هالكة يُعتبر دخلاً خاضعاً للضريبة خلال تلك السنة) يتضح من خلال النصين السابقين أن الديون المعدومة التي جرى تنزيلها في السنة ما إذا تم تحصيلها في سنوات لاحقة فيتم أعادتها إلى الدخل وبالتالي إخضاعها إلى الضريبة في السنة التي تم فيها تحصيل الدين ولا يشترط قبض الدين فعلياً في هذه الحالة تطبيقاً لمبدأ أساس الاستحقاق وإنما يكفي مجرد أن يضع المدين مبلغ الدين تحت تصرف الدائن أو مجرد تمكين المكلف من تحصيل الدين فلا بد في هذه الحالة أن يضاف في جانب الدائن في حساب الأرباح والخسائر.

ويتم ذلك في حالة اقتناع الإدارة الضريبية بالدين المعدوم في حينه. أما في حالة العكس فما يتم تحصيله يعتبر إيرادا من الناحية المحاسبية فقط ولا يعد إيرادا من الناحية الضريبية أي لا يعتبر دخلاً خاضعاً للضريبة وأسباب ذلك واضحة وهي أن هذا الدين الذي لا تعترف السلطة المالية باعتباره متعذر التحصيل أي ديناً معدوماً قد تم التحاسب في شأنه ضريبياً في حينه⁽¹⁾.

ويذهب جانب من الفقه أن أدراج الإيرادات في سنة تحصيلها يتمشى والمقابلة السليمة حيث تخصم الديون كخسارة في سنة تحققها وذلك لإغراض المقابلة وتحديد الربح ولما كانت العبرة بتحقيق الربح لا بقبضه استناداً لمبدأ الحيطة والحذر المحاسبي لذلك يُعتبر مجرد تمكين المنشأة من تحصيل الدين إيرادا يدخل حساب تلك السنة⁽²⁾.

.285

.596

(1)

(2)

ثامناً: نفقات الصيانة والإصلاح والاستبدال:

تنص الفقرة (ح) من المادة (9) على (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تنزل المبالغ التي أنفقت على ترميم العقارات وإصلاح الآلات والماكينات أو على تجديد وتصليح أو تغيير قطع غيار أو أدوات أو مواد استعملت في إنتاج الدخل.

كما نصت الفقرة (ط) من المادة (9) على (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة يُنزل المبلغ المنفق على استبدال الماكينات والآلات المستخدمة في العمل والتي بطل استعمالها.....).

يتضح من النصوص السابقة أن المشرع الضريبي الأردني قد أجاز تنزيل نفقات الصيانة والإصلاح والاستبدال.

1. نفقات الصيانة: وهي النفقات التي تهدف إلى الحفاظ على الأصل بحالته الجيدة ووقف التدهور نتيجة الاستعمال، وهي نفقات لا تؤدي إلى تغير جوهري في الأصل المضاف وتعتبر نفقات إيرادية يتم خصمها في السنة التي تحققت فيها.

2. نفقات الإصلاح: هي المصروفات التي تنفق على الأصول التي تتوقف عن العمل وذلك بقصد أصلها وأعادتها من جديد إلى حالتها الأولى حتى تكون صالحة للعمل والإنتاج، وفي هذا المجال يجب التفرقة بين حالتين، الحالة التي تؤدي فيها النفقات إلى مجرد إعادة الأصل إلى وضعه الطبيعي والحالة الثانية هي الحالة التي تؤدي فيها النفقات المصروفة على الإصلاح إلى زيادة القوة الإنتاجية للأصول القائمة أو تقليل تكاليف إنتاجها، وفي الحالة الأولى تعتبر النفقة إيرادية يجري تنزيلها من حسابات السنة نفسها التي جرت فيها أما الحالة الثانية فتضاف تلك النفقات إلى قيمة الأصل وتخضع لقواعد الاستهلاك ومع أن نفقات (أوفر هول السيارة) تزيد في طاقة السيارة الإنتاجية إلا أن محكمة التمييز قد قضت بقرارها رقم (86/500) باعتبار تلك النفقات إيرادية تحمّل على أرباح الفترة حيث جاء فيه (أن نفقات أوفر هول السيارة تعتبر نفقات إنتاجية، وأن كان يزيد في قيمة السيارة لأن أصلها لازم لتشغيل السيارة وبالتالي فإن حسم نفقات الإصلاح من الدخل لا يتعارض مع إجراء التزيلات المبينة في الفقرة (ي) من المادة (9) من قانون ضريبة الدخل بشأن استهلاك السيارات إذا كلاهما يجري تنزيلها من الدخل القائم للتوصل إلى معرفة الدخل الصافي).

كما قضت بنفس القرار (أن نفقات إصلاح السور المحيط بالمصنع أو أن بقاء السور صالح حول المصنع أمر لازم للإنتاج).

3. نفقات التجديد والتحسين: تؤدي هذه النفقات إلى تغيير أو تحويل في هيكل الأصل أو استبداله ينتج عنه زيادة في الكفاية الإنتاجية أو زيادة في قدرة الأصل، أي هي تلك النفقات التي تؤدي إلى رفع مستوى أداء الآلة وزيادة طاقتها الإنتاجية.

وما دامت هي كذلك فإنها تعتبر من قبيل المصروفات الرأسمالية تضاف إلى تكلفة الأصل وتهلك بنفس الطريقة التي تتبع في معالجة الأصل الثابت، أي بعبارة أخرى فإن هذه المصروفات تدخل في ثمن الأصل ويطبق عليها قواعد الاستهلاك، ومع ذلك إذا كانت تلك المصروفات لا تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية أو العمر الإنتاجي للألة كما هو الحال في نفقات التحسينات العادية فتعتبر من قبيل المصروفات الأيرادية وتعامل محاسبياً وضريبياً طبقاً للقواعد العامة باعتبارها نفقة أيرادية وتُوزَل من الدخل في ذات السنة التي أنفقت فيها.

ويهدف المشرع الضريبي من خلال ذلك الاستبدال دفع المنتجين لمواكبة التطور التقني والتكنولوجي ومساعدتهم على النهوض بمستوى الكفاءة الإنتاجية وتحسين الجودة الأمر الذي سيؤدي إلى زيادة دخله وبالتالي ارتفاع مبلغ ضريبة الدخل المحصل منه.

ويجب التنويه هنا إن عملية الاستبدال تقتصر على الآلات والماكينات المستخدمة في الإنتاج ولا يشمل الأصول الرأسمالية الأخرى كالسيارات والأثاث⁽¹⁾.

ويتم احتساب تلك المصروفات لإغراض تنزيلها كعبء على الدخل على أساس تكلفة الماكينات والآلات التي تم استبدالها مطروحاً منها الثمن المتحصل عن بيعها وما سبق تنزيله عن استهلاكها السنوي وبذلك تنزل المصروفات الرأسمالية الناتجة عن عملية الاستبدال بالكامل.

4. الإضافات

تتكون هذه الإضافات للأصول عن طريق شراء وحده جديدة من الأصول الثابتة وقد تكون امتداداً لأصل موجود فعلاً دون إجراء أية تعديلات أو تغييرات جوهرية و عليه فإشراء مبنى جديد يعتبر إضافة لأصول المنشأة وإضافة دور آخر فوق المبنى يعبر عن إضافة جوهرية وتعتبر هذه الإضافات نفقات رأسمالية تضاف إلى قيمة الأصل لتستهلك معه⁽²⁾.

تاسعاً: الاستهلاك

تناول المشرع الضريبي الأردني في الفقرة (ي) من المادة (9) موضوع الاستهلاكات فنص على (تنزيل استهلاك وتلف الأبنية والماكينات والآلات والأثاث والمفروشات التي يملكها المكلف أو التي هي بحوزته على سبيل التملك حالياً أو مالياً ويستعملها في سبيل إنتاج الدخل ويحدد ذلك على أساس نسب مئوية من تكلفتها الأصلية بموجب تعليمات يصدرها الوزير بتسيب من المدير وتنشر في الجريدة الرسمية تتضمن فيما تتضمنه اعتماد مبدأ الاستهلاك المتسارع وحيث إننا قد تناولنا سابقاً تعريف الاستهلاك وأسبابه نتناول هنا طرق الإهلاك المعتمدة من قبل دائرة ضريبة الدخل والشروط العامة لخصم الاستهلاك.

(1) . 115

(2) . 496

1. طرق الاستهلاك المعتمدة: تتعد طرق حساب الاستهلاك في الأنظمة الضريبية عموماً وهناك طريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتناقص وطريقة الوحده المنتجة وطريقة إعادة التقرير وطريقة القسط المتزايد وقد أختار المشرع الأردني طريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتزايد أو المضاعف:

أ. طريقة القسط الثابت

وفقاً لهذه الطريقة يتحدد القسط السنوي للاستهلاك من خلال تقسيم كلفة الأصل على سنوات عمره الإنتاجي أي توزيع قيمة الأصل المنوي استهلاكه توزيعاً متساوياً خلال سنوات حياته الإنتاجية من خلال تحميل حساب الإرباح والخسائر بقسط متساوي يتمثل في نسبة ثابتة لا تتغير محسوباً من تكلفة الأصل.

ويحسب قسط الاستهلاك على أساس كلفة الأصل مضروباً في النسبة المئوية المبينة في جدول نسب الاستهلاك الملحق بتعليمات الاستهلاك.

ب. طريقة القسط الثابت المضاعف

نظراً لأن طريقة القسط الثابت لا تأخذ بعين الاعتبار القدرة الإنتاجية المتناقصة للأصل مع مرور الزمن اعتمد المشرع الضريبي الأردني طريقة القسط الثابت المضاعف.

وتقوم هذه الطريقة على أساس توزيع قيمة الأصل المنوي إهلاكه توزيعاً متساوياً خلال سنوات أقل من سنوات حياته الإنتاجية وذلك من خلال تحميل حساب الأرباح والخسائر بقسط متساوي يتمثل في مضاعفة النسبة الثابتة المعتمدة في تحديد مبلغ الاستهلاك وفقاً لطريقة القسط الثابت باستثناء الأبنية حيث لن يسمح المشرع بمضاعفة نسب استهلاكها وكمثال لذلك:

فإذا كان معدل استهلاك الأصل وفقاً لطريقة القسط الثابت 10٪ فإن هذا المعدل يصبح 20٪ طبقاً لطريقة القسط الثابت المضاعف.

ويبدو من خلال ذلك أن مبدأ الاستهلاك المتسارع يقصد به أتاحة الفرصة أمام المكلف لمضاعفة نسب الاستهلاك وبما لا يتجاوز الضعف إذا رغب في ذلك باستثناء الأبنية التي لم يسمح المشرع بمضاعفة نسب استهلاكها وبالتالي يستطيع المكلف تخفيض العمر الإنتاجي للأصل واستهلاكه بأسرع ما يمكن بهدف مواكبة التطور التقني والتكنولوجي من خلال الإسراع في استهلاك الموجودات وتجديدها. ويبدو واضحاً الاختلاف بين الطريقتين، ففي طريقة القسط الثابت يكون المكلف ملزماً بالتقيد بالنسبة المقررة بموجب تعليمات الاستهلاك في حين في الطريقة الثانية فالأمر مرتبط برغبة وإرادة المكلف، فإن رغب ضاعف تلك النسبة وان لم يرغب بالتزم بالنسبة المقررة في تعليمات الاستهلاك.

ومما يجب التأكيد عليه أن المشرع الضريبي قد أستثنى الأبنية حيث لم يسمح المشرع بمضاعفة نسب استهلاكها كما استثنى الماكينات والآلات وغيرها من الأصول الثابتة التي تدخل المملكة بصورة ادخال مؤقت حيث لم يسمح المشرع هي الأخرى بمضاعفة نسب استهلاكها⁽¹⁾.

ويراعى في إجراء التنزيل المنصوص عليه في المادة (2) من تعليمات الاستهلاك رقم (5) لسنة 2002 الإحكام التالية:⁽²⁾

- لا تستهلك قيمة الأرض.
- يجب أن لا يزيد مجموع ما ينزل مقابل الاستهلاك والتلف بموجب قانون ضريبة الدخل الساري المفعول والقوانين السابقة على الكلفة الأصلية.
- إذا كان إجمالي الدخل أقل من قيمة الاستهلاكات يُدور رصيدها إلى السنوات التالية حتى يستهلك هذا الرصيد مهما بلغ عدد السنوات التي يدور فيها.
- تخفيض النسبة المئوية للاستهلاك أو عدم إجراء تنزيل للاستهلاك فيما إذا رغبَ في ذلك ودون أن يؤثر ذلك على حقه في استهلاك الكلفة الأصلية لأي أصلاً بالكامل.
- لا يجوز تخفيض النسبة المئوية للاستهلاك أو عدم إجراء تنزيل الاستهلاك على أي مشروع معفى من الضريبة خلال فترة الإعفاء الكلي أو الجزئي ويتوجب على صاحب المشروع ان يتقيد بالنسبة المقررة كحد أدنى.
- يكون استهلاك الأصل الذي ادخل في خدمة الإنتاج في النصف الأول من أي سنة عن سنة كاملة والذي ادخل في خدمة الإنتاج في النصف الثاني من السنة عن نصف سنة بصرف النظر عن عدد الأيام أو الأشهر.
- تستهلك كلفة الأبنية في مشاريع الاستثمار المشترك في مجال الأبنية للمستثمر على عدد سنوات العقد بالتساوي وتكون قيمة الاستهلاك تلك دخلاً لمالك الأرض متأتياً له من ذلك المشروع الاستثماري ويحاسب عنه بعد انتهاء سنوات العقد وعلى دفعات سنوية يحددها المكلف على أن لا تزيد على عدد سنوات عقد الاستثمار....، أما ما قد يستحق له من مفاحيات أو خلوات أو بدلات إيجار أو أي منفعة أخرى بموجب عقد الاستثمار فتعتبر تلك المبالغ دخلاً خاضعاً للضريبة في سنة قبضه⁽³⁾.

(1) .117

(2) (3) (5) (5) 2002.

(3) (6) (5) 2002.

2. شروط الاستهلاك:

الشرط الأول: أن تكون الأصول المستهلكة مملوكة للمكلف بالضريبة:

يُشترط لقبول الاستهلاك أن يكون الأصل المستهلك مملوكاً للمنشأة وقت القيام بعملية الاستهلاك أو أنها ستؤول إليها فيما بعد حيث يعتبر في حكم المملوك حالاً الأصول التي تنص عقود تأجيرها على تملكها بعد نفاذ مدة العقد أو تسديد القيمة، كما يجري التنزيل سواء إن كان الأصل المملوك بحوزة المكلف أو بحوزة غيره استناداً لقرار محكمة التمييز رقم 91/451 والذي جاء فيه.

(تنزل قيمة استهلاك الأجهزة التي تملكها المكلف وان كانت في حوزة جهة أخرى) أما إذا كانت الأصول مملوكة للمكلف ولكن بحوزه غيره بدون مقابل فلا يجري تنزيل إهلاك لها⁽¹⁾. واستناداً لقرار محكمة التمييز المشار إليه سابقاً وما دام لا يشترط إن تكون الأصول في حوزة المالك ففي حالة قيام المكلف بتأجير الأصول المشمولة بنظام الاستهلاك نظير مبلغ معين يحق للمكلف الاستفادة مما نصت عليه تعليمات الاستهلاك.

وهذا يعني أن الأصول أن لم تكن مملوكة للمنشأة في الحال أو المآل فلا تتحمل تلك المنشأة بما يترتب عليها من استهلاك أي لا يعتبر النقص الناتج عن الاستعمال أو التقادم أو غيره تكليفاً على ربحها ويذهب جانب من الفقه إلى القول انه لا يكفي أن يكون الأصل مملوكاً للمكلف فقط بل يجب أن يكون مُعد للإنتاج أي إن تكون الغاية من حيازته استعماله في الإنتاج وليس لإعادة بيعه أو لاستخدامه في أغراض ملاك المنشأة أو المستثمرين فيها⁽²⁾. كما لا يجوز تنزيل الأصول الثابتة التي اشترت ولكنها لم تستخدم فعلاً في الإنتاج⁽³⁾ ويعني هذا الشرط أيضاً ارتباط الأصل بنشاط المنشأة التجاري أو الصناعي فإذا كان مخصص لخدمة المصالح الشخصية للمكلف البعيدة عن دائرة الإنتاج فلا يعتد به كنفقة على حساب الأرباح والخسائر.

ويذهب جانب من الفقه إلى انه يكفي لجواز تنزيل استهلاك الأصول ارتباط ذلك الأصل بنشاط المنشأة دون أن يستلزم ذلك الحصول على الربح من استخدامه إذ قد لا ينتج هذا الربح بالحصول على الربح والخضوع للضريبة هما النتيجة المتوقعة وليس الأمر اللازم لاستخدام الأصل في النشاط الإنتاجي⁽⁴⁾.

(1) . 269

(2) . 489

(3) . 269

(4) . 490

الشرط الثاني: استعمال الأصول في إنتاج الدخل الخاضع للضريبة:

يتطلب الأمر لتزليل الاستهلاكات على الأصول أن تكون هذه الأصول مستخدمة أصلاً أو مشاركة في عملية إنتاج الدخل الخاضع للضريبة وعليه فإن لم يكن الأصل مستخدماً أو كان معفياً من الخضوع للضريبة أصلاً فلا يجري تنزيل استهلاكه من الدخل الإجمالي وكذلك الحال في الأصول المشترية وغير المستخدمة في عملية الإنتاج.

ويعامل استهلاك الإضافات إلى الأصل الثابت نفس معاملة إهلاك الأصل نفسه مع مراعاة أن إهلاك الإضافات يبدأ من تاريخ استخدامها في العمل والإنتاج وليس من تاريخ الحصول عليها وبحيث يحسب مبلغ الاستهلاك عن سنة كاملة إذا ادخل الأصل في خدمة الإنتاج لنصف الأول من أي سنة أما إذا أدخل في النصف الثاني من السنة فيحسب عن نصف سنة بصرف النظر عن عدد الأيام والأشهر⁽¹⁾.

وتختلف معدلات استهلاك الأصول المستخدمة في العملية الإنتاجية أو الخدمية باختلاف الأصل فاستهلاك الأبنية مثلاً يختلف عن استهلاك الأثاث والمفروشات ويختلف الأخير عن استهلاك وسائل النقل، كما أنها قد تختلف للأصل الواحد من منشأة إلى أخرى حسب ظروف التشغيل والاستخدام، فمعدل الاستهلاك بالنسبة للأصول التي تعمل أكثر من ودية (وجبة عمل) يزيد بطبيعة الحال عن الأصول التي تعمل لوردية واحدة ومع ذلك فقد أشرت المشرع الضريبي الأردني أن لا يزيد مبلغ الإهلاك المحمل إلى حساب الأرباح والخسائر عن ضعف نسبة استهلاك الأصل المحددة في الجداول الملحقة بتعليمات الاستهلاك مهما كانت مدة تشغيل الأصل سواء كانت ودية واحدة أو عدة وديات.

الشرط الثالث: تقديم طلب الاستهلاك بنموذج (ك):

أشترط المشرع تقديم الأهلاكات المطالب بها باعتبارها تحميلاً على الربح حسب نموذج (ك) المقرر والملحق بتعليمات الاستهلاك رقم (5) لسنة 2002.

ومع ذلك ذهبت محكمة التمييز في قرار لها رقم 87/680 أن عدم الالتزام بهذا النموذج لا يحول دون تنزيل الاستهلاك حيث جاء في هذا القرار (لا يشترط تنزيل الاستهلاكات تقديم المكلف لنموذج (ك) الاستهلاكات لان حساب الاستهلاكات على أساس كلفتها وبشكل سليم يكفي لقبولها).

ومع احترامنا لقرار محكمة التمييز فإن الباحث يرى عكس ذلك فالمتصفح لنص المادة (9) الفقرة (ي) وتعليمات الاستهلاك رقم (5) لسنة 2002، الصادرة بموجبها يبدو واضحاً أن الاستهلاك

حق وليس واجب وهو ما تؤكد الفقره (أ) والفقره (ب) من المادة (5) من تعليمات الاستهلاك المشار إليها⁽¹⁾. وعليه فعلى المكلف أن يبدي رغبته في استهلاك الأصول المستخدمة في الإنتاج والمؤيدة بما لديه من وثائق مقبولة ويعتبر النموذج (ك) تعبيراً عن تلك الرغبة بالتالي لا يمكن الأخذ بما قرره محكمة التمييز المؤقره.

الشرط الرابع: أن يكون الأصل من الأصول الثابتة التي تجيز القواعد المحاسبية والضريبية استهلاكها (أن تكون الاستهلاكات حقيقية):

يتطلب الأمر أن يكون الأصل الذي يراد تحميل قسط استهلاكه إلى حساب الأرباح والخسائر قابل للاستهلاك.

أما الأصول التي ترفض بطبيعتها الخضوع لقواعد الاستهلاك فلا يجوز احتساب استهلاك على استخدامها، ولذا نصت المادة (9) - ي-1) وكذلك المادة (3) من تعليمات الاستهلاك رقم (5) لسنة 2002 عدم جواز استهلاك قيمة الأرض لأنها بطبيعتها تزداد قيمتها بمرور الأيام وليس العكس، ويقصد بهذا الشرط أن يكون الاستهلاك الذي تجريه المنشأة يقابل خسارة تلحقها بسبب نقص في قيمة بعض أصولها أو بعبارة أخرى فإن الاستهلاك كنفقة واجبة الخصم يُحمل بها حساب الأرباح والخسائر يجب أن تكون لمقابلة النقص في قيمة الأصول التي تتلاشى وتتآكل وتصاب بالذبول والافول نتيجة احد عوامل الاستهلاك أي هي تلك الأصول التي تتناقص قيمتها جراء الاستعمال ومما لا شك فيه أن المنشأة التي تبقي قيم هذه الأصول كما هي كل عام رغم فقدانها لجزء من قيمتها نتيجة الاستهلاك إنما تزيد في الواقع قيمة هذه الأصول دون مبرر وبذلك تصور حساب الأرباح والخسائر يفيد حقيقته وتزداد أرباح المنشأة بشكل غير حقيقي من ثم لا بد أن تقابل المنشأة هذا التناقص بما تستقطع كل عام من أرباح في صورة أقساط الاستهلاك لتصور هذه الأرباح على حقيقتها، ولذا يتوجب أن لا تخصم من الأرباح خشية مبالغة المنشأة فيما تخصمه، ألا الاستهلاكات الحقيقية التي تقابل نقصاً حقيقياً بقيم الأصول شرط أن تكون قد حصلت فعلاً وتضاف إلى المصروفات المختلفة لتقلل من مقدار الربح الخاضع للضريبة.

الشرط الخامس: سنوية قسط الاستهلاك: تطبيقاً لمبدأ السنوية فإن إقساط الاستهلاك التي يجوز تنزيلها من أجمالي الدخل يجب أن تخص السنة محل التقدير وان لا تكون عن سنوات سابقة⁽²⁾، مع

(1)

مراعاة الفقرة (ع) والفقرة (ف) من المادة التاسعة حيث تنص الأولى على جواز تنزيل نفقات السنوات السابقة التي لم تكن محددة ونهائية كما تنص الثانية على جواز تنزيل نفقات السنوات الأربع السابقة التي لم تنزل في تلك السنوات بسبب السهو أو الخطأ أو إذا كان مجموع أقساط الاستهلاك قد أصبح مساوياً للتكلفة التاريخية للأصل إذ انم الأخذ بذلك يعد تهرباً ضريبياً⁽¹⁾.

الشرط السادس: التقيد بالجدول الملحق بتعليمات الاستهلاك:

يجب أن يكون الاستهلاك وفق النسب المبينة في الجدول الملحق بتعليمات الاستهلاك رقم (3) لسنة 1996 منعاً للإسراف أو المغالاة في قسط الاستهلاك وإذا كانت هي هذه القواعد العامة ألا أن المشرع الضريبي الأردني أجاز في الفقرة (أ) من المادة الخامسة زيادة النسبة المئوية المبينة في الجدول الملحق بتعليمات الاستهلاك وبما لا يتجاوز الضعف إذا رغب في ذلك واستثناء الأبنية والمباني والآلات التي تدخل المملكة بصورة إدخال مؤقت كما أجاز في الفقرة (ب) تخفيض هذه النسبة.

عاشراً: مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل:⁽²⁾

تعرف نفقات التأسيس بأنها جميع النفقات والمصاريف التي يتكبدها المكلف بالضريبة لحين أظهار مشروعه إلى حيز الوجود بجعلها جاهزة للإنتاج ومثالها نفقات دراسات الجدوى الدراسية ومصاريف الإعلان والاستشارات القانونية ورسوم التسجيل ومصاريف الإنتاج التجريبي، أي أنها كل ما ينفقه المكلف بالضريبة على المشروع منذ أن كان فكرة حيث بدء الإنتاج بشرط إن لا تكون هذه النفقات مرتبطة بأصل ثابت، أو يمكن إلحاقها بأصل ثابت كما أنها ليس لها صفة التكرار والدورية كما أنها ليست خسارة لأن الخسارة هي أنفاق بدون توقع مقابل أو بدون مقابل على عكس النفقات التأسيسية فهي نفقات تنتج في النهاية الشخصية المعنوية للمشروع.

وتعتبر مصروفات التأسيس وما قبل التشغيل من النفقات التي تستفيد المنشأة من خدماتها لأكثر من فترة مالية واحدة فهي ليست من المصروفات التي تخص سنة مالية بعينها وإنما يمتد أثر

(1)

.....

1973 16.

(2)

.330_328

.280_279

.85_84

.245_244

.104

.132

الاستفادة منها إلى السنوات التالية الأمر الذي يخضع قيمتها إلى الاستهلاك شأنها شأن الأصول الثابتة⁽¹⁾.

وإذا كانت غالبية التشريعات الضريبية تعتبر مصروفات التأسيس وما قبل التشغيل مشابهة لمصاريف الاستهلاك ألا أن المشرع الضريبي الأردني قد سمح للمشروع بإطفاء مصروفات التأسيس وما قبل التشغيل في السنة التي تتحقق فيها كما هو واضح من نص المادة (9 - ك - 1) للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تنزل مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل بما في ذلك دراسة الجدوى الاقتصادية وتُهلك خلال السنة التي تتحقق فيها) أي أن المشرع الضريبي الأردني وبالرغم من أن المنشأة تستفيد من خدمات التأسيس لأكثر من سنة مالية ألا أنه قد حدد استهلاكها بكامل قيمتها في السنة التي تتحقق فيها.

حادي عشر: الأصول المعنوية وغير المادية:

تنص المادة (9) على (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تُنزل المصاريف والنفقات.... الخلو والمفتاحية المدفوعة وتُهلك خلال مدة يحددها المكلف على أن لا تتجاوز (5) سنوات.... والشهرة والمبالغ المدفوعة لشراء أو استئجار حق امتياز أو استغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق تأليف أو طبع أو أي عوض آخر عنها ويستهلك خلال مدة يحددها المكلف على أن لا تتجاوز (10سنوات).

يطلق على بدلات الخلو والمفتاحية وبدلات الشهرة وبدلات الاختراع والمبالغ المدفوعة مقابل أصول المنشأة غير الملموسة بالموجودات غير المادية والتي تعرف بأنها هي تلك الأصول المعنوية التي لا تزول منفعتها ولا تتناقص قيمتها خلال فترة زمنية معلومة.

وحيث أن هذه الموجودات تنصف بعدم تناقص قيمتها أو زوال منفعتها خلال فترة زمنية معلومة كما بينا سابقاً يذهب جانباً من الفقه إلى عدم إخضاعها لنظام الاستهلاك في حين يذهب جانب آخر إلى إمكانية إخضاعها للنظام المذكور إذا قيد استعمالها أو الانتفاع بها بفترة محددة من الزمن واستلز الصرف نفقات.

ويقصد بشهرة المحل⁽²⁾: العناصر التي تضيف قيمة للمنشأة بسبب الموقع والاسم والسمعة والاتصال والاحتفاظ بالزبائن وانعدام المنافسة أو ضآلتها.

(¹) كانت الفقرة (ك) من المادة التاسعة من قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985 قبل التعديل بالقانون رقم (25) لسنة 2001 تنص على تنزيل (مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل مما في ذلك مصاريف دراسة الجدوى الاقتصادية وتستهلك خلال المدة التي يحددها المكلف على أن لا تتجاوز الخمس سنوات من بداية تحقق الأرباح كما أجاز ذلك كل من القانون المصري والقانون الفرنسي.... د. صالح عجينة، مرجع سابق، ص 326 كما أجاز القانون اليمني حيث اعتبر مصاريف التأسيس من المصروفات الايرادية المؤجلة ذلك التي تستفيد منها المنشأة لأكثر من فترة مالية ويتم أهلاكها خلال فترة ثلاث أو خمس سنوات محاسبياً وضريبياً.... د. محمد علي الربدي، المحاسبة الضريبية، مكتبة الجيل الجديد، صنعاء، 1996، ص 326.

(²) د. عجينة، مرجع سابق، ص 327.

أما الاسم التجاري⁽¹⁾: فهو التسمية أو الشارة التي تطلق على المحل أو المشروع لتعريف الجمهور به وجلب الزبائن إليه ويميزه عن غيره من المحلات والمشاريع.

كما يعرفه البعض بأنه الاسم الذي يتخذهُ التجار لتمييز محلهم التجاري عن المحل التجاري للغير ويستعمل لتعريف المتجر للناس واجتذاب الزبائن وترويج البضاعة ويتألف من مصطلح مبتكر أو مستعاراً من نوع التجارة التي يختص بها المحل التجاري⁽²⁾.

أما براءة الاختراع⁽³⁾: فهي الحقوق التي يرتبها القانون للمخترع ويمنع الآخرين من استثمارها دون مقابل، والاختراع هو إنتاج جديد أو سلعة جديدة أو استعمال أي وسيلة اكتشفت أو عُرفت أو استعملت بطريقة جديدة لأى غاية صناعية.

وتُعد البراءة من الحقوق المعنوية التي يتضمنها تعبير الملكية الصناعية وهي ذات قيمة مالية يجوز التصرف بها وبالتالي فهي تؤثر في قيمة المحل التجاري⁽⁴⁾.

أما حقوق التأليف والطبع: فهي الحقوق التي يرتبها القانون لدار النشر أو المؤلف على المنتج الفكري ويمنع الآخرين من استثماره أو طبعه أو إعادة طبعه دون اتفاق مسبق مع صاحب الحق أي أن للمؤلف حق الملكية المطلق على كافة منتوجات أفكاره الأدبية والفنية والعلمية وهو ما يدعى بحق التأليف والذي يخول المؤلف استعمال أو استغلال أو التصرف في مؤلفته⁽⁵⁾ ويعرف بدل الخلو: بأنه المبلغ الذي يدفعه المستأجر الجديد لمالك العقار أو للمستأجر القديم أو للثنتين معاً مقابل أخلاء المأجور أما المفتاحية: فهي المبلغ الذي يحصل عليه مالك العقار عند تأجير عقاراً شاغراً زيادة عن بدل الإيجار السنوي المتفق عليه⁽⁶⁾.

ويجيز قانون ضريبة الدخل الأردني تنزيل الموجودات غير المادية من الدخل الإجمالي، وقد أعطى المشرع للمكلف بالضريبة حرية تنزيل هذه الموجودات للمكلف بالضريبة ألا أنه قيد هذه الحرية وحدد نهاية لتزليلها بما لا يتجاوز (5) سنوات من تاريخ الدفع بالنسبة لبدل الخلو والمفتاحية.

ويقصد المشرع من ذلك هو إعطاء المكلف فترة من الزمن ليكون في وضعية أفضل لتمكنه من أداء الالتزامات المدنية عليه بسهولة ويسر وبالتالي أعانته على استمرار المشروع خاصة في بداية حياته⁽⁷⁾. أما بقية الحقوق المادية والوارد ذكرها في البند (3) من الفقرة (ك) من المادة (9) فقد أجاز

(¹) د. أكرم ياملكي، الوجيز في القانون التجاري، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، بغداد، 1971، ص 178.

(²) د. فوزي محمد سامي، شرح القانون التجاري، الجزء الأول، دار الثقافة، عمان، 2006، ص 174 وبنفس المعنى د. محمود الكيلاني، التشريعات التجارية والمعاملات الالكترونية، دار وائل، عمان، 2004، ص 86.

(³) د. عادل العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، مرجع سابق، ص 273.

(⁴) د. عادل العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، مرجع سابق، ص 273.

(⁵) د. محمود الكيلاني، مرجع سابق، ص 89 وكذلك د. فوزي محمد سامي، مرجع سابق، ص 192.

(⁶) د. خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 280.

(⁷) عدي عفانه وآخرون، مرجع سابق، ص 110.

المشروع لمن دفع أي مبلغ مقابل شراء أو استئجار أي من تلك الحقوق تنزيل المبلغ المذكور من الدخل الإجمالي ألا أنه قيد حرية المكلف. وكما فعل في بدل الخلو وبدل المفتاحية بتزليل تلك المبالغ خلال مدة يحددها المكلف على أن لا تتجاوز (10) سنوات.

الثاني عشر: حصة الفرع من نفقات المركز الرئيسي:

نصت الفقرة (ل من المادة (9)) على (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة... تنزل حصة الفرع من نفقات المركز أو المكتب الرئيسي الموجود خارج المملكة على أن لا تتجاوز ما يسمح بتزليله في هذه الحالة 5% من الدخل الخاضع للضريبة الذي حققه الفرع في المملكة.

من المعروف أن المركز الرئيسي للشركة الأجنبية قد يتحمل بعض النفقات مثل نفقات الإدارة العامة الموجودة في المركز يستفيد منها الفرع أو الفروع المختلفة لهذه الشركة، لذا فقد سمح المشروع الضريبي الأردني في المادة أعلاه على تنزيل نفقات الفرع أو الفروع الموجودة في الأردن من الدخل الإجمالي بهدف تشجيع الشركات الأجنبية على الاستثمار في الأردن وقد يتخذ أساساً لتحديد حصة الفرع من المركز الرئيسي حجم المبيعات أي إجمالي المبيعات لكل فرع أو حجم إيرادات الفرع لمجموع الإيرادات الكلية أو عدد المستخدمين وقد بينت المادة (9) الشروط الواجب توافرها لجواز تنزيل هذه النفقة أو المصروف وهي⁽¹⁾:

1. أن يحقق فرع المنشأة الموجود في الأردن دخلاً خاضعاً للضريبة وترتيباً على ذلك فإن لم يكن الدخل خاضعاً للضريبة أو تحقق خسارة لذلك الفرع فلا يجوز التزليل.
2. أن لا يزيد مجموع ما ينزل من دخل الفرع الإجمالي عن 5% من دخله الخاضع للضريبة كحد أقصى، فإن كان المكلف قد ثبت في دفاتره مبلغاً يزيد عن 5% فلا يجوز تنزيل أكثر من " 5% أما إذا ثبت المكلف في دفاتره مبلغاً يقل عن ذلك فيأخذ بهذه الحالة بالمبلغ المثبت في الدفاتر.
3. إذا كانت هناك عدة فروع داخل المملكة للمركز العام خارج المملكة فإنها تعامل في وعاء واحد ويُنزل 5% من مجموع دخلها الخاضع للضريبة كحد أقصى.

ومن الجدير بالذكر أن نسبة 5% تشمل كل ما يتكبده المركز الرئيسي في متابعة أعمال فرعه أو فروع داخل المملكة وبالتالي لا تعتبر أي نفقة ومهما كانت صفتها عبئاً على الأرباح بصفة مستقلة، والى هذا قضت محكمة التمييز بقرارها رقم 84/552 بأن (نفقات مقر موظفو المركز الرئيسي اللذين يحضرون من القاهرة إلى الأردن للمراجعة والتفتيش والمراقبة لا يجوز تنزيلها

(1) عبد الحليم كراجة وآخرون، مرجع سابق، ص 84.

- د. محمد أبو نصار وآخرون، مرجع سابق، ص 132.

- د. خليل عواد أبو حشيش وآخرون، مرجع سابق، ص 282.

- عدي عفانه وآخرون، مرجع سابق، ص 111.

- عليان الشريف، مرجع سابق، ص 104.

باعتبارها من ضمن نسبة 3.5% من مجموع دخل المميز المدفوع منه لحساب مركز النفقات الرئيسي ولذا فان هذه النفقات يجب أن ترد إلى الأرباح⁽¹⁾.

الثالث عشر: نفقات الدعاية والإعلان:

لم يتعرض المشرع الضريبي الأردني إلى نفقات الدعاية والإعلان صراحةً في قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 المعدل ومع ذلك يمكن القول أنها قد وردت ضمناً في نص (الفقرة س من المادة (9)) التي جاء فيها (تُنزل نفقات التدريب والتسويق حيث تشمل نفقات التسويق ما يصرف على الدعاية والإعلان).

وقد أدى التقدم العلمي والتطورات الاقتصادية واشتداد المنافسة في الأسواق الداخلية والخارجية إلى زيادة الاهتمام بظن الإعلان باعتباره وسيلة من الوسائل المهمة لترويج السلعة أو الخدمة من خلال تعريف الجمهور بخصائص وميزات المنتج.

وتتمثل تكاليف الإعلان في مجموعة من النفقات تشمل قيمة المواد والأشياء المستخدمة في الدعاية والأجور المدفوعة للموظفين ومقابل استخدام الوسائل الإعلانية والمبالغ المدفوعة لمكاتب الإعلان وتكاليف بناء الهياكل اللوحات المستخدمة كوسائل إعلانية.

وتبدأ أهمية الإعلان في آثاره المتمثلة في زيادة المبيعات وبالتالي خفض التكاليف بسبب توزيع تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة التي يزداد الطلب عليها.

وتتخذ الدعاية الصور التالية⁽²⁾:

1. نفقات إعلان دورية تذكيرية وتعتبر من قبيل النفقات الايرادية التي تخصم من إيرادات نفس السنة التي أنفقت فيها.
2. نفقات الحملات الإعلانية التي تصرف عن تأسيس المشروع أو عند عرض نوع من السلع الجديدة وتعتبر من قبيل النفقات الايرادية المؤجلة تحمل على مدة 3- 5 سنوات نظراً لأن أثر هذه الحملات يمتد لأكثر من مدة مالية.
3. نفقات ستفيد منها المنشأة و لفترة طويلة كإعلانات الضوئية أو غيرها من قبل النفقات الرأسمالية وبالتالي تهلك أسوة بالموجودات الثابتة الأخرى أي أنها تندثر خلال عمرها الإنتاجي نظراً لكونها تفيد أكثر من فترة مالية واحدة.

(¹) د. متحت عباس أمين، مرجع سابق، ص 717.

(²) د. محمد علي الريدي، مرجع سابق، ص 334.

- د. صادق الحسيني، مرجع سابق، ص 334.

ويشترط في هذه النفقات أن تكون متعلقة بالنشاط الذي ينتج الدخل ولها صفة العمومية وأنفقت في سبيل إنتاج الدخل. أما ما ينفق على الإعلانات الشخصية فلا يعترف بها ولا يجوز تنزيلها ويتم ردها إلى الإرباح.

ويشترط لتنزيل هذه النفقة أن تكون المسؤولية على المكلف حصراً أما إذا كانت تلك المسؤولية تقع على عاتق المركز الرئيسي إذا كان المكلف فرعاً في المملكة أو تقع على عاتق الشركة الصانعة فلا يسمح بتنزيلها.

الرابع عشر: نفقات الضيافة:

تنص المادة (9) للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة... تنزل... نفقات الضيافة التي يتكبدها المكلف.

تعتبر نفقات الضيافة من قبيل النفقات المتكررة باستمرار والتي يتكبدها المكلف في سبيل إنتاج الدخل، وبالرجوع إلى تعليمات الضيافة رقم (11) لسنة 2002 يمكن استخلاص الشروط الواجب توافرها لتنزيل تلك النفقة هي:

1. أن تكون هذه النفقات فعلية تكبدها المكلف في المملكة في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة.
 2. أن يتم أنفاقها والمطالبة بها خلال السنة التي تم إنفاقها فيها.
 3. أن لا تزيد عن 1% من إجمالي الدخل المكلف الخاضع للضريبة مهما تعددت مصادره المتعلقة بها تلك النفقات بموجب قانون ضريبة الدخل.
- وقد بينت التعليمات المشار إليها في المادة (4) أن هذه المبالغ المسموح بتنزيلها تشمل أية مبالغ تُدفع للمستخدم كعلاوة ضيافة.

الخامس عشر: نفقات السفر والانتقال:

تنص المادة (9) للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة... تنزل نفقات السفر التي يتكبدها المكلف.

تعتبر نفقات السفر والانتقال من النفقات المتكررة باستمرار التي يتكبدها المكلف لسفر مستخدميه وتنقلهم من أجل مصلحة العمل، ويشترط لتنزيل هذه المصروفات من الدخل الإجمالي أن تكون ذات علاقة مباشرة بنشاط المنشأة الخاضع للضريبة.

وترتبط على ذلك إذا قام المكلف بالسفر لإغراضه الخاصة أو أوفد أحد مستخدميه لأغراضه الخاصة فتعتبر من قبيل استعمالات الدخل وليس عبئاً عليه الأمر الذي لا يجوز تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة وقد جاء قبول المشرع لنفقة السفر على مطلقها لتشمل بذلك نفقات السفر والتنقل

داخل وخارج المملكة كما انه لم يحدد سقفاً أعلى لهذه النفقة وترك الأمر لقناعة المقدر في قبول هذه النفقة سواء من حيث مقدارها أو من حيث ارتباطها أو عدم ارتباطها بمصلحة العمل.

السادس عشر: نفقات التدريب والتسويق والأبحاث والتطوير:

تنص المادة (9) على للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة... (تنزل نفقات تدريب الموظفين والعمال ومعالجتهم ووجبات طعامهم في موقع العمل وسفرهم وتقلهم وتأمين على حياتهم ضد إصابات العمل أو الوفاة وفق... الخ).

وبالرجوع إلى تعليمات نفقات التدريب والسفر والمعالجة والتأمين التي يتكبدها المكلفون رقم (4) لسنة 1992 يمكن تحديد الشروط الواجب توفرها في تلك النفقات وهي:

1. أن تكون تلك النفقات قد أنفقت واستحقت في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي في السنة المعنية.
 2. أن تكون هذه النفقة من مسؤولية المكلف حصراً ولا يسمح بتزيلها إذا كانت تلك المسؤولية تقع على عاتق المركز الرئيسي إذا كان المكلف فرعاً له في المملكة باعتبار أن تلك النفقات إذا كانت من مسؤولية المركز الرئيسي فتدخل ضمن نسبة 5% التي تخص حصة الفرع من نفقات المركز الرئيسي والتي سبق الإشارة إليها.
 3. أن لا يكون الهدف من الدورة أو البعثة الحصول على درجة علمية.
 4. أن لا تزيد مدة الدورة عن (6) أشهر.
 5. أن يكون الهدف من الدورة تطوير العمل وتحديثه أي أن تكون ذات علاقة مباشرة بإنتاج الدخل.
- ومن الجدير بالذكر أن المادة (1) من التعليمات المشار إليها قد حددت نفقات التدريب بأنها نفقات الدورات التدريبية التي يتكبدها المكلف لتدريب مستخدميه لغايات العمل ولا يشمل ذلك البعثات التي تكون الهدف منها الحصول على درجة علمية... الخ.
- كما أضافت المادة (2) من التعليمات ذاتها إلى نفقات التدريب الجائز تنزيلها نفقات التسويق والأبحاث والتطوير و إذا كان المشرع قد سمح بتحميل دخل المنشأة الصناعية والتجارية بما تتكبده، من نفقات لتدريب موظفيها ومستخدميها ألا أن محكمة التمييز قد استثنت ما يتكبده أصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامين من نفقات لغايات الاشتراك بالدورات والندوات الهادفة لزيادة معرفتهم، حيث اعتبرتها المحكمة المذكورة من استعمالات الدخل وهو المعنى المستفاد من قرار محكمة التمييز رقم 72/251 لأن نفقات الاشتراك بالدورات الاستطلاعية لا تعتبر من النفقات التي تصرف في سبيل إنتاج الدخل.

السابع عشر: نفقات السنوات السابقة:

تطبيقاً لمبدأ سنوية الضريبة والذي يقصد به تحديد وعاء الضريبة عن العمليات التي يباشرها المكلف خلال فترة زمنية قدرها سنة والذي يتمشى مع مبدأ تقسيم حياة المشروع إلى وحدات زمنية يعتمد المكلف في نهاية كل فترة زمنية منها إلى تحديد النتيجة التي أسفر عنها الاستغلال.

ويطلق على تلك الفترة تعبير (الفترة المحاسبية) وهي ما أخذت به كثير من الدول سواء على مستوى الشركات أو على مستوى الإدارات الضريبية ويترتب على هذا المبدأ أو الفترة المحاسبية ضرورة إجراء مقابلة بين النفقات والتكاليف أو الأعباء الخاصة بفترة معينة مع الإيرادات الخاصة لنفس الفترة.

ويتصل بهذا المبدأ مبدأ آخر يطلق عليه بمبدأ استقلال السنوات الضريبية والذي يقضي باعتبار كل سنة مالية للمشروع أو المكلف بالضريبة وحده منفصلة عن السنة السابقة لها وعن السنة اللاحقة لها ، ويعني ذلك أن الأرباح أو الخسائر التي تُسبب إلى سنة مالية ، هي تلك الأرباح والخسائر التي تحققت خلال تلك السنة فحسب وبالتالي لا يجوز تحميل سنة أخرى سابقة أو لاحقة بشيء من تلك الأرباح والخسائر.

وإذا كان الأصل العام تطبيقاً لتلك المبادئ ، أن المصروفات التي تخص سنوات سابقة تُنزل من وعاء الضريبة بالسنة التي تتعلق بها تلك المصروفات ، إذ لم تكن الضريبة قد رُبطت عليها ربطاً نهائياً أما إذا كان الربط نهائياً فإن المشروع قد سمح بتزليل بعض هذه المصروفات من الدخل الإجمالي في السنوات اللاحقة....

ويبدو أن المشروع قد أراد بذلك التخفيف عن كاهل المشروع وتحقيق العدالة بالسماح له بتزليل المصروفات التي لم تكن محده بشكل نهائي لأسباب لا تتعلق بإرادة المكلف بالضريبة ومن الأمثلة على ذلك مصاريف الكهرباء والماء والهاتف المتعلقة بالشهر الأخير من السنة المالية التي لا ترد فواتيرها إلا في الأشهر الأولى التالية لتلك السنة حيث يصعب تحديدها بصورة دقيقة ولذا فقد نصت المادة (9) في فقرتها (ع) على (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تُنزل نفقات السنوات السابقة التي لم تكن محددة ونهائية).

ويرتبط بذلك ما يتعلق بالسنوات الأربع السابقة التي لم تُنزل بسبب السهو أو الخطأ والذي نصت عليه الفقرة (ق) من المادة (9) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 المعدل.

الثامن عشر: التبرعات والإعانات:

تُعد التبرعات من النفقات القابلة للتزليل والتي تُعد خروجاً من المشروع الضريبي على القواعد العامة فيها ، كما أنها تُعد بنفس الوقت متعارضة مع التعريف الذي أورده المشروع لتلك التكاليف في

صدر المادة (9) التي تنص (تنزل المصاريف والنفقات التي أنفقت أو استحققت كلياً وحصرها في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال سنة.... الخ).

والسؤال الذي يجب أن تطرحه هنا.

هل التبرعات من قبيل تلك النفقات أو المصروفات؟ ألا تُعد في حقيقتها استعمالاً للدخل وليست وسيلة للحصول عليه؟ للإجابة على هذا السؤال يمكن القول⁽¹⁾.

أن التبرعات لا تُعد وحسب تعريف المادة (9) من القانون من قبيل المبالغ اللازم أنفاقها للحصول على الدخل أي لا تُعد كلفة يتحملها صاحب الإيراد في سبيل الحصول عليه، فهي لا تتعدى كونها استعمالاً للدخل حيث تنشأ بعد تكوينه، أي أنها تعتبر ليست متعارضة مع نص المادة المشار إليها سابقاً وإنما متعارضة أيضاً مع القواعد العامة المستقرة في التمييز بين تكاليف الدخل واستعمالاته والتي سبق الإشارة إليها⁽²⁾ غير أن المشرع الضريبي ولمصلحة مشروعة أراد تحقيقها قد سمح بتزليل تلك النفقات لأسباب تجد تبريرها بالطبيعة الدينية أو العلمية أو الخيرية أو الإدارية التي يتصف فيها عمل الهيئات التي يتم التبرع لها وهي جهات تسعى لتحقيق النفع العام للمجتمع ككل كما هو حال المؤسسات الحكومية أو لفريق أو طائفة من أفرادها أو لتغطية نشاطاً معين خاص أو عام هادف لتحقيق مصلحة المجتمع خاصة وأن تلك الجهات لا تسعى لتحقيق الربح وعليه وتشجيعاً للأفراد بالتبرع لهذه الجهات أجاز المشرع تنزيلها من دخل المكلف⁽³⁾.

وتطبيقاً لذلك فقد جاء في المادة (12) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 85 المعدل.

أ. يسمح بتزليل أي مبلغ دُفع خلال السنة كتبرع لحكومة المملكة أو قواتها المسلحة أو مؤسساتها العامة أو لسلطة محلية من الدخل الصافي في السنة التي تم فيها الدفع.

(¹) د. عادل العلي، المالية العامة والتشريع المالي و الضريبي، مرجع سابق، ص 267.

د. صادق الحسني، مرجع سابق، ص 234.

(²) أنظر ما سبق، ص،

(³) يذهب الدكتور عبد العال الصكبان إلى انتقاد مسلك المشرع الضريبي حيث يعتبر الموافقة على تنزيل تلك النفقات أو المصروفات هو في حقيقته تصرف بأموال الدولة لصالح فئات اجتماعية التي قد لا تسير في ذات الخط الذي اتخذته السياسة العامة طريفاً لها خاصة ما يتعلق بتلك التبرعات التي تخصص للجهات ذات النفع العام وليس لمؤسسات الدولة، أي هي تصرف بأموال هي من حق الدولة وملك لها.... د. عبد العال الصكبان، الميزانية والضرائب المباشرة في العراق، دراسة في التشريع المالي العراقي، مطبعة العاني، الطبعة الأولى، بغداد، 1967، ص 311. في حين يذهب البعض بتأييد وتبرير تنزيل تلك النفقات على أساس أن الهيئات أو المؤسسات الخيرية والعلمية والدينية والتربوية إنما تقدم خدماتها مجانية أو بأسعار رمزية وبالتالي فهي تعتبر إلى حد كبير مع مشروعات الدولة وبذلك فهي تكمل تلك الأنشطة فضلاً عن أن الدولة قد تكون قاصرة على بلوغ فئات عمل نشاط تلك الهيئات كأبناء الشهداء والأطفال وذو العاهات والفقراء.... د. عبد الحميد محمد الرفاعي، التكاليف في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، رسالة مقدمة للحصول على درجة الدكتوراه، إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1971، ص 1319، وإذا كان ما يقول به أصحاب الرأي الثاني صحيحاً في جملة فكيف يمكن تبرير التبرع للأحزاب السياسية، اللهم ألا إذا كنا نعتبر أن التبرع للجهات الأخيرة هو تشجيع ومعاونة تلك الجهات على الممارسة الديمقراطية.

ب. يسمح لأي شخص بتزليل الاشتراكات والتبرعات المدفوعة في المملكة دون نفع شخصي لمقاصد دينية أو خيرية أو إنسانية أو علمية أو ثقافية أو رياضية أو مهنية إذا أقر مجلس الوزراء لها هذه الصفة والاشتراكات والتبرعات المدفوعة للأحزاب على أن لا يزيد المبلغ عما يسمح به قانون الأحزاب، ويشترط أن لا يتجاوز ما ينزل بمقتضى أحكام هذه الفقرة ربع الدخل الخاضع للضريبة قبل إجراء هذا التزليل وبعد إجراء التزليل المنصوص عليه في الفقرة (أ) من هذه المادة. ويتضح من خلال المادة (2) أن المشرع الضريبي الأردني قد اشترط لاعتبار تلك النفقات قابلة للتزليل من الدخل الصافي بشروط هي:

1. أن يكون التبرع لجهات تعمل داخل المملكة الأردنية الهاشمية وبالتالي وكل تبرع خارج المملكة لا يجوز تنزيله.
 2. أن تكون مدفوعة لجهات ذات مقاصد دينية أو خيرية أو إنسانية أو علمية أو ثقافية أو رياضية أو مهنية أقر مجلس الوزراء لها هذه الصفة.
 3. أن يكون الدفع للحكومة أو لقواتها المسلحة أو لمؤسساتها العامة أو لسلطاتها المحلية.
 4. أن تحقق المنشآت المتبرعة دخلاً صافياً في السنة التي يتم فيها الدفع وتطبيقاً لمبدأ المخالفة فإن المنشآت التي كانت نتيجة أعمالها خسارة فلا تُقبل تبرعاتها أن كان ذلك التبرع للجهات الحكومية، إما بالنسبة للجهات الأخرى فيجب تحقق دخلاً يخضع للضريبة نظراً لأن الحد الأقصى للتبرع بالنسبة لهذه الجهات يجب أن لا تزيد عن 25% من الدخل.
- ومن الجدير بالذكر أن المشرع الضريبي قد فرق بين حالة التبرع للحكومة ومؤسساتها حيث أجاز تنزيلها من الدخل الصافي مهما كان مقدارها، وقد عامل المشرع التبرع لصندوق الزكاة كالتبرعات المدفوعة للجهات الحكومية.
- أما التبرعات المدفوعة لمقاصد دينية أو خيرية أو إنسانية أو علمية أو ثقافية أو رياضية أو مهنية فيجب أن لا يتجاوز المبلغ المتبرع عن 25% من الدخل الخاضع للضريبة وليس الدخل الصافي بعد تنزيل التبرعات المدفوعة للجهات الحكومية.
- أما التبرعات المدفوعة للأحزاب فيجب أن لا تزيد عن 5000 دينار سنوياً ويحتسب هذا التبرع ضمن نسبة الـ 25% من الدخل الخاضع للضريبة المحدد للجهات الأخرى غير الحكومية.

التاسع عشر: رسوم الجامعات ومخصصات البحث العلمي والتدريب المهني:

بهدف تشجيع الجهات العلمية ومساعدتها في الاطلاع في مهماتها وبهدف تشجيع حركة البحث العلمي من ناحية ورفع مستوى أداء العاملين من خلال التدريب المهني. نص قانون الجامعات

الحكومية الأردنية على اقتطاع ما نسبته 1٪ من صافي ربح الشركة المساهمة العامة دون غيرها من الشركات لدعم تلك الجامعات، وقد اعتبرت تلك النفقة نفقة مقبولة لغايات ضريبة الدخل.

أما قانون الشركات فقد نص في المادة (188) على إلزام الشركات المساهمة العامة على تخصيص ما لا يقل عن 1٪ من الأرباح السنوية الصافية لدعم البحث العلمي والتدريب المهني في هذه الشركات، وقد اعتبرت هذه النفقات من قبل النفقات الإنتاجية التي يجوز تنزيلها.

العشرون: نفقات العلاج والتأمين الصحي:

نصت الفقرة (ن) من المادة (9) على (للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة تُنزل.... نفقات معالجة العمال.

يسمح المشرع الضريبي بتنزيل النفقات العلاجية الفعلية التي يتحملها المشروع لمعالجة المستخدمين لديه من الجدير بالذكر أن الفقرة (ن) لم تحدد مبلغ معين أو حد أعلى لنفقات المعالجة، ويشترط مساهمة المكلف بأي صندوق يهدف لعلاج منتسبيه موافقة وزير المالية تطبيقاً لقرار محكمة التمييز رقم 88/249 والذي جاء فيه (أن المبالغ المدفوعة من الصندوق لمعالجة موظفيها بدون موافقة الوزير لا تنزل من الدخل الخاضع إلا إذا أثبتت المكلفة أنها أنفقت كله أو بعضه على علاج موظفيها وبهذه الحال يحسب ما ينفق في هذا السبيل من النفقات).

الحادي والعشرون: نفقات التقاضي والغرامات:

من التكاليف واجبة الخصم، الغرامات المالية ونفقات التقاضي، متى كانت تلك النفقات والمصروفات تتعلق بنشاط المنشأة أي متصلة ومتعلقة بإدارة النشاط ومرتبطة بعمل من أعماله، ذلك لان ممارسة المكلف لنشاطه الخاضع للضريبة قد يعرضه من وقت لآخر لتحمل هذه النفقات والمصروفات.

وفي هذا المجال يجب التمييز بين الأعمال المشروعة التي يقوم بها المكلف والإعمال غير المشروعة، ففي مجال الغرامات تُعتبر الغرامات المالية الناتجة عن مخالفة القوانين والأنظمة غرامات جزائية لا يجوز تنزيلها من الدخل الإجمالي، في حين أن الغرامات الناتجة عن الإخلال بالالتزامات القانونية غرامات مدنية ناتجة بسبب ظروف غير إرادية وبالتالي يجوز تنزيلها من الدخل الإجمالي وقد جرى تأكيد ذلك بقرار محكمة التمييز رقم (503/86 ص 207، 1988)⁽¹⁾.

(¹) مجلة نقابة المحامين لسنة 1995 الملحق الأول، ص 199.

(لا تنزل الغرامة إذا كانت عقوبة جزائية، أما إذا كانت الغرامة مدنيه أي تعويض عن تأخير تنفيذ العقد فتكون مدفوعة في سبيل أنتاج الدخل الذي تأتي للمكلف ويقتضي حسابه كنفقات عملاً بالمادة (9) من قانون ضريبة الدخل).⁽¹⁾

(كما أن محكمة التمييز وفي قرار آخر لها رقم 85/331، ص 1041 سنة 1986) قد أكدت على ذلك حيث جاء في قرارها المذكور (تُعتبر غرامة تفريغ الباخرة التي كانت تحمل البضائع موضوع التقدير من النفقات الإنتاجية ما دام أنه لم يكن للمكلف يد في ذلك التأخير أو حصل عن تقصير منه أو بسبب مخالفته لأي قانون أو نظام).

ومن قبيل الغرامات الجزئية قيام المكلف بتقديم أقرار غير صحيح بإغفال أو أنقاص أو حدث أي دخل أو جزء منه أثر على مقدار الضريبة أو أرفق بالإقرار بيانات كاذبة أو قيامه بأعداد دفاتر غير سليمة أو لجأ إلى الحيلة والخداع بقصد التهرب من الضريبة أو تأخره بتقديم الإقرار أو ما يقوم به المكلف بأعمال تسبب الأضرار بالآخرين أو قيامه ببيع بضاعة مخالفة بالمواصفات أو خلاف التسعيرة.

وكذلك مخالفة السير وغرامات عدم الترخيص في الموعد المحدد وغرامات المخالفات الصحية وما إلى ذلك.⁽²⁾

أما المصروفات القضائية وأتعاب المحاماة المتعلقة بإقامة دعاوى والتي لها علاقة بأعمال المنشأة أو تصرفات مستخدميها أثناء قيامهم بالعمل فتعد من قبيل النفقات القابلة للتزليل سواءً كان المكلف مدعي أو مدعى عليه.

ومن الجدير بالذكر أنه إذا كانت النفقات والمصروفات المرتبطة بنشاط المكلف سواءً اتخذت صورة غرامات أو نفقات قضائية أو أتعاب محاماة أو تعويض تعتبر من قبيل التكاليف جائزة الخصم فإنه استناداً إلى معايير التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته فأن العقوبات الشخصية أو المخالفات الشخصية لا تُعد من قبيل النفقات القابلة للتزليل، مثال ذلك قيام المدير العام يتصرف

(¹) من الجدير بالذكر أن محكمة التمييز وفي قرار سابق لها اعتبرت الغرامات التي يتحملها المكلف بسبب أخلاله ببعض بنود العقد، نفقة غير إنتاجية، كما جاء ذلك بقرارها رقم 83/329 (ان الغرامات المفروضة على المكلف بسبب إخلاله بالتزاماته في تقديم العطاء لا تعتبر من النفقات الإنتاجية)

(²) يذهب جانب من الفقه إلى عدم الأخذ بعين الاعتبار بمشروعية التصرف أو النشاط الذي ينتج عنه الربح وعليه فأن العدل يقتضي بتزليل النفقات أو التكاليف المترتبة على تلك الأعمال أو بعبارة أخرى لا يشترط لتزليل النفقة أن تكون مشروعة أي ناتجة عن تحمل المشروع فما دام أم الدخل غير المشروع يصلح أن المشرع يكون وعاءاً للضريبة فمن باب أولى يجب أن يتم تزليل النفقات الإنتاجية التي كانت سبباً لإنتاج هذا الدخل حتى وان كانت غير مشروعة.... راجع ما سبق ص من هذه الرسالة .

شخصي أدى إلى حادث سير ووضع نفقات الدعوة القضائية على عاتق المنشأة وما يترتب على تلك الدعوة من غرامات وتعويضات وأتعاب محاماة فلا تعد من قبيل النفقات واجبة الخصم⁽¹⁾.

الثاني والعشرون: نفقات التأمين:

تنص الفقرة (ب) من المادة (9) على (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تُنزل نفقات تدريب الموظفين..... والتأمين على حياتهم ضد إصابات العمل أو الوفاة.... الخ).

ويتضح من النص السابق أن نفقات تأمين عمال ومستخدمي المنشأة ضد إصابات العمل أو الوفاة تعتبر من قبيل النفقات واجبة الخصم أما أقساط التأمين على حياة صاحب المنشأة فتعتبر من استعمالا للربح لا تكليفاً عليه لذلك لا يجوز تنزيلها من وعاء الضريبة إلا إذا كانت غير مستردة وفي هذه الحالة تنزل من الدخل الصافي على اعتبار أنها إحدى الإعفاءات الممنوحة للمكلف وليس باعتبارها نفقة إنتاجية لازمة لتحقيق ذلك الدخل⁽²⁾.

الثالث والعشرون: الخسائر:

حيث أن التجارة ربح أو خسارة فإن المنطق يقتضي أنه كما يحاسب المكلف على ربحه يجب أن يسمح له بتزليل الخسارة من دخله تطبيقاً لمبدأ المعاملة بالمثل وتطبيقاً للقاعدة الشرعية (الغنم بالغرم) والخسارة الضريبية: عبارة عن نقص حقيقي ومؤكّد أصاب أصلاً أو أصولاً مملوكة للمكلف الخاضع إيراده لضريبة الدخل⁽³⁾ أو هي النقص الحقيقي في بعض مصادر دخل المكلف خلال الفترة المالية والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة قانونياً ويجب أن يكون هذا المصدر خاضعاً للضريبة⁽⁴⁾.

وتختلف الخسارة المحاسبية عن الخسارة الضريبية حيث تمثل الأولى الزيادة الحاصلة في النفقات عن إيرادات الوحدة الاقتصادية المتحققة خلال الفترة المالية، فهي بهذه الصورة تتعلق بجميع مصادر دخل المكلف بحيث لا تميز بين الدخل الخاضع للضريبة وتلك المعفاة منها في حين أن الخسارة الضريبية ينصب اهتمامها على الدخل الخاضع للضريبة⁽⁵⁾.

(¹) د. محمد الحلاق و د. عبد الهادي الجردات، دراسات في التشريع الضريبي منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، دمشق، 2004، ص 236.

(²) د. خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 291.

(³) الأستاذ: نقي أوسواسي، شرح قانون ضريبة الدخل، محاضرات غير منشورة، مهد التدريب المالي والمحاسبي، بغداد، 1982، الجزء الثاني، ص 285.

(⁴) سوسن أحمد سعيد، النظرية العامة للتكاليف ودورها في تحديد التكاليف جائزة الخصم في قانون ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة الموصل، 2001، ص 38.

(⁵) نفس المرجع، ص 38.

وعليه فإن الخسارة التي يجوز تنزيلها أو ترحيلها هي تلك الناتجة عن ممارسة نشاط اقتصادي خاضع للضريبة، وبالتالي فإن الخسارة التي تلحق بالمكلف بالضريبة بسبب السرقة أو الإفلاس، أو الناتجة عن العوامل الطبيعية أو غرق الناقل أو حريق المحل فلا يمكن تنزيلها وكذلك الحال بالنسبة للخسائر الرأسمالية⁽¹⁾.

وفي الأردن تقسم الخسائر العارضة وهي الخسائر التي تلحق المنشأة نتيجة حدث فجائي أو أمر غير متوقع إلى نوعين⁽²⁾:

1. الخسائر العارضة التي تصيب الأصول الرأسمالية للمنشأة:

وهذه الخسائر لا تحمل على الربح ولا تعتبر نفقة واجبة التنزيل إلا إذا كانت ناتجة عن بيع أو نقل ملكية الأصول المشمولة بأحكام الاستهلاك أو الاستبدال تطبيقاً لنص الفقرة (11) من المادة (7) التي تنص لا يجوز إجراء تنزيلات عن الخسائر الرأسمالية، وهذه هي القاعدة العامة، أما الفقرة (11) من المادة (7) فقد نصت على (يجري تنزيل الخسائر الناجمة عن بيع أو نقل ملكية الأصول المشمولة بأحكام الاستهلاك بغير طريقة الإرث في حالة تحققها... الخ) كما جاء في لفقرة ط من المادة (9) (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة ينزل المبلغ المنفق على استبدال الماكينات والآلات المستخدمة في العمل التي يطل استعمالها).

2. الخسائر العارضة التي تصيب موضع نشاط المنشأة:

إذا أصابت الخسائر العارضة موضع نشاط المنشأة كالبضائع وما هو في حكمها فيشترط لتحميلها على الربح كلياً أو جزئياً أن لا تكون مؤمنة ويمكن استرداد الخسارة تطبيقاً لنص الفقرة (د) من المادة (11) التي تنص (لا يجوز إجراء تنزيلات عن أي خسائر أو نفقات يمكن استردادها بموجب بوليصة تأمين أو عقد تعويض).

شروط خصم وترحيل الخسارة:

1. أن تكون الخسارة حقيقية ومؤكدة: حتى تعتبر الخسارة تكليفاً على الدخل يشترط أن تكون حقيقة ومؤكدة وتحقق النفقة يتأكد بالنقص الفعلي في أصول المنشأة وحقوقها تجاه الغير وما تفقده من مبالغ ومما تتحمل به من التزامات لا تكون قد أوفت بها وبالتالي فإن النقص المؤكد أو الخسارة الفعلية المؤكدة، مُستثنى منها ما كان محتملاً ومرجعاً أو وهمياً وعليه فإن حقيقة الخسارة وتأكيداتها يعني أن تكون تلك الخسارة مدعومة بالمستندات الثابتة والوثائق المقبولة وهي

(¹) أنظر عكس ذلك القانون اليمني في الفقرة (ط) من المادة (9) من القانون رقم (31) لسنة 91 حيث أجازت اعتبار السرقات من قبيل التكاليف واجبة الخصم إذ نصت (الخسائر الناتجة عما ثبت وقوعه على نشاط المكلف من سرقة واختلاس من ثبت جديتها وأنه لم يرد فعلاً ما يقابلها).

(²) د. خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 298.

التي يعتبرها القانون حجة في الإثبات كالدفاتر التجارية والمستندات الرسمية الصادرة عن جهات حكومية⁽¹⁾ والسبب في ذلك أن المكلف لا يستطيع المطالبة بتنزيل الخسارة ما لم يكن باستطاعته إثبات وجودها ومقدارها وهو ما لا يتم إلا بقيود نظامية لها قوة الإثبات⁽²⁾.

أما إذا تعذر على المكلف إبراز قيوده لأسباب خارجه عن إرادته كاحتراق محله فأن من حقه أن يعمل على أثبات الخسائر بكافة وسائل الإثبات المقنعة كأراء الخبراء عند الاقتضاء⁽³⁾.

واستناداً إلى ذلك فإذا كان للمكلف عدة مصادر للدخل وكان لا يمسك لأحد هذه المصادر حسابات نظامية وخُتمت نتيجته بخسارة وكان للمصادر الأخرى حسابات أصولية فلا يحق للمكلف تنزيل خسارة المصدر الذي لا يمسك له حسابات.

2. أن تكون الخسارة متصلة بنشاط المكلف الخاضع للضريبة:

لا يكفي لخصم الخسائر أن تكون حقيقية ومؤكدة، بل يجب أن تقع أثناء قيام المكلف بنشاطه الاقتصادي ومتعلقة بدخل خاضع للضريبة وعليه إذا كانت الخسارة ناشئة عن دخل معفى من الضريبة فلا يجوز تنزيلها واعتبارها تكليفاً على الدخل استناداً لنص الفقرة (ح) من المادة (10) والتي تنص على (لا يجوز تنزيل الخسارة التي لو كانت ربحاً لما خضع للضريبة).

3. أن تكون الخسارة قد أصابت المكلف نفسه:

يقصد بذلك أن يكون المكلف الذي يراد تنزيل الخسارة من ربحه هو نفس الشخص الذي قد تحمل الخسارة في سنة سابقة باعتبار أن هذا الحق المتمثل في تنزيل الخسارة يعتبر حقاً شخصياً للمكلف⁽⁴⁾.

ويترتب على ذلك أن المكلف الذي ربطت الضريبة باسمه هو الذي يستفيد من ترحيل الخسارة إلى سنوات أخرى، فإذا انتقلت ملكية جزء من المنشأة أو كلها إلى مالك جديد فإنه لا يتمتع بترحيل الخسائر التي تكبدتها المنشأة في عهد ملاك آخرين، سواء كان انتقال ملكية المنشأة بالبيع أو بالتنازل بسبب تغير شخصية القائم بالترحيل⁽⁵⁾.

وعليه فأن وحدة القائم بالاستغلال أو بالنشاط الخاضع للضريبة يعتبر شرطاً مهماً من الشروط التي يجب توافرها للموافقة على ترحيل أو تنزيل الخسارة، أي أن المكلف يستفيد من ترحيل

(1) صادق الحسني، مرجع سابق، ص 257.

(2) د. يونس البطريق وآخرون، التشريع الضريبي، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، 1987، ص 258.

(3) نفس المرجع، ص 258.

(4) د. خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 300.

(5) د. عبد الكريم محمد محمد السروي، شرح قانون الضرائب على الدخل، دار الفكر والقانون، المنصورة، 2007، ص 122.

- د. محمد الحلاق ود. عبد الهادي الحردات، مرجع سابق، ص 241

- د. عصام يشور، د. نور الله د. يونس البطريق، التشريع الضريبي، مطبعة خالد بن الوليد، 1987، ص 258.

الخسارة إذا أستمروا بمزاولة نشاط يخضع للضريبة سواءاً في نفس المنشأة أو في منشأة أخرى ما دام أن المكلف بالضريبة هو في الحالتين هو واحد.

فلو أن الخسارة قد لحقت المكلف صاحب المنشأة الفردية وكان هذا المكلف شريك في إحدى شركات التضامن أو بالعكس، فإن الخسارة في المنشأة الفردية يجيز له تنزيلها أو ترحيلها من الربح المتحقق في شركة التضامن وبالعكس وذلك بسبب أن القائم بالاستغلال في هاتين الحالتين هو ذات المكلف.

بل ويذهب البعض⁽¹⁾ إلى أن ترحيل الخسارة جائز في حالة استمرار المكلف في استغلال منشأته حتى إذا غير نشاطها أو الغرض منها.

وعلى العكس من ذلك فإن تغير المكلف بالضريبة نتيجة بيع المنشأة أو نقل ملكيتها بأي وسيلة من وسائل نقل الملكية، وحيث إن هذا التغير قد يؤدي إلى زوال الشخصية الحقوقية للمنشأة وإنشاء منشأة جديدة ذات شخصية متميزة عن الشخصية السابقة، وحيث أن الخسارة كما ذكرنا سابقاً تُعد من الحقوق الشخصية للمكلف بالضريبة، فلا يجوز في هذه الحالة ترحيل الخسارة⁽²⁾.

ومن الجدير بالذكر أن هذا الأمر يختلف باختلاف الطبيعة القانونية لشخصية المكلف بالضريبة فيما إذا كان شخصاً طبيعياً أو مؤسسة فردية أو شركة تضامن أو شركة توصية أو شركة مساهمة عامة ومحدودة المسؤولية، فإذا كنا أمام حالة انتقال ملكية منشأة فردية أي مكلف آخر فلا ينتقل في هذه الحالة الحق في ترحيل الخسارة من البائع إلى المشتري نظراً لتغير شخصية المكلف بالضريبة، وكذلك لا يجوز ترحيل خسارة شركة التضامن للشركة المساهمة إذا ما تحولت من الحالة الأولى إلى الحالة الثانية لنفس السبب المذكور، بالإضافة إلى أن شركة التضامن هي من شركات الأشخاص التي لا تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية الشركاء، كما أن الأرباح توزع في هذه الشركة وفقاً لحصصهم فيها، وعلى العكس من ذلك فإن تغير المالك لشركات المساهمة العامة ومحدودة المسؤولية، فإن الخسارة المتحققة بهذا الشركات يستمر الانتفاع بها للسنوات التالية كون هذه الشركات تعتبر من شركات الأموال التي تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة عن الشركاء وملاك الأسهم⁽³⁾ والحصص والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو:

ما هي المعالجة الضريبية في حالة انتقال ملكية المشروع الخاسر أو الذي حقق خسارة أثناء حياة المكلف عن طريق الميراث؟

(¹) خليل عواد أبو حشيش، سابق، ص 300.

(²) د. محمد الحلاق، مرجع سابق، ص 240.

(³) د. خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق ص 300 - 301.

للإجابة على هذا السؤال يمكن القول أن ثمة آراء فقهية مختلفة بشأن ذلك، فيذهب البعض إلى أحقية الورثة في ترحيل الخسارة باعتبار أن شخصيتهم هي استمرار لشخصية المورث في التزاماته وحقوقه⁽¹⁾ والحقيقة أن هذا الرأي يتمتع بقدر كبير من الصواب وحيث أن الشركة تتحمل دين الضريبة، فإنه تطبيقاً لقاعدة (الغنم بالغرم) يجب أن تتحمل عبء الخسارة أيضاً وأن كان ذلك قد يجد له بعض المعارضين حيث أن الضريبة تدفع قبل توزيع التركة حيث لا تركه إلا بعد تسديد الديون.

أما الرأي الآخر، فيرى عدم أحقية الورثة في ترحيل الخسارة لأن ذمتهم المالية مستقلة عن ذمة المورث من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن حق ترحيل الخسارة كما قلنا سابقاً بأنها حق شخصي يرتبط ارتباطاً مباشراً بشخصية المكلف⁽²⁾.

المعاملة الضريبية لترحيل الخسارة:

بالرجوع إلى نص الفقرتين (أ، ب) من المادة (10)⁽³⁾ يتضح أنه إذا كانت الخسارة ناتجة عن استثمارات داخل المملكة لأي مكلف في أحد مصادر دخله الخاضع للضريبة فيتم تنزيلها من مجموع دخله الصافي في نفس السنة من المصادر الأخرى وهذا يعني أن الخسارة التي تلحق في أحد المصادر من يتم نقاصها من الأرباح المتحققة في ذات السنة من المصادر الأخرى للدخل للمكلف ذاته ولتكن هذه المصادر ج، د، هـ، أما إذا بلغت الخسارة مقداراً لا يمكن نقاصه بكامله من الدخل الصافي المتحقق من مصادر الدخل التي حققت أرباحاً في ذات السنة فيتم في هذه الحالة تدويرها إلى السنة التي تلي ثم إلى السنة التي تليها ويتم نقاص الرصيد المدور إلى كل سنة من هذه السنوات من الدخل المتحقق خلالها.

ويبدو واضحاً أن المشرع الضريبي الأردني لم يحدد مدة معينة أو عدد السنوات التي يتم نقاص الخسارة المدورة حيث جاءت الفقرة (ب) بشكل مطلق وتطبيقاً لقاعدة المطلق يجري على إطلاقه فلا يوجد مدة معينة لتدوير الخسائر أليها ومن الجدير بالذكر أن الأمر يختلف إذا كانت الخسارة الناتجة عن استثمارات خارج المملكة⁽⁴⁾ فيجوز متى توافرت الشروط نقل الخسارة المتحققة من سنة

(¹) د. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف، القاهرة، 1995، ص 516، مشار إليه في د. عبد الكريم محمد السروي، مرجع سابق، ص 122.

(²) د. عصام يشور وآخرون، سابق، ص 259.

(³) تنص الفقرة (أ) من المادة (10) على إذا لحقت خسارة لا يمكن نقاصه بكامله على الوجه المبين في الفقرة (أ) من هذه المادة يدور رصيدها إلى السنة التالية مباشرة فيالي التي تليها وهكذا بهد السنة التي وقعت فيها الخسارة ويجري نقاص الرصيد المدور إلى كل سنة من هذه السنوات من الدخل الصافي المتحقق خلالها لأي شخص خلال السنة في إحدى مصادر دخله الخاضع للضريبة بمقتضى هذا القانون فيري نقاصها من مجموع دخله الصافي في السنة نفسها من المصادر الأخرى. كما تنص الفقرة (ب) من المادة (10) (إذا بلغت الخسارة..

(⁴) جاء ذكر الاستثمارات خارج المملكة بنص البند (1) من الفقرة (ب) من المادة (3) (يخضع للضريبة بما فيها الفوائد والعملات وعوائد الاستثمارات المالية وأرباح المتاجرة بالعملات والمعادن الثمينة والأوراق المالية المتحققة خارج المملكة لأي شخص أردني أو مقيم وتكون ناشئة عن أمواله. وودائعه من المملكة.

من السنوات أي ست سنوات وبهذا يبدو واضحاً أنه إذا كانت الاستثمارات داخل المملكة في حالة تحقيقها لخسارة مطلقة من حيث المدة فإن الاستثمارات خارج المملكة مقيدة من حيث المدة وهي ست سنوات.

المبحث الثالث: نفقات العمل غير المقبولة ضريبياً

يتطلب الأمر الإشارة بادئ ذي بدء إلى أن معيار التمييز بين ما هو مقبول وما هو غير مقبول من النفقات والمصاريف هو يرتبط بالعلاقة بين النفقة وإنتاج الدخل فما يُعد سبباً في تكون الدخل أو إنتاجه عُد عبئاً عليه، تطلب الأمر تنزيله من الدخل، أما ما كان غير ذلك فلا يجوز تنزيهه أو بعبارة أخرى فالتمييز بين الاثنين أي بين ما هو مقبول أو غير مقبول من النفقات والمصاريف مرتبط إلى حد كبير بالتمييز بين تكاليف الدخل واستعمالاته التي سبق الإشارة إليها⁽¹⁾.

أولاً: النفقات المنزلية والشخصية والخاصة:

حيث أن هذه النفقات تعتبر من قبل استعمالات الدخل ولا يرتبط بأعمال المنشأة وليست من وسائل تحقيق الدخل وبالتالي لا تعتبر عبئاً عليه ولا يجوز تنزيهها منه.

ثانياً: كلفة أي عمران أو تحسيناته التي تزيد من قيمة رأس المال:

سبق لنا الحديث⁽²⁾ عن التفرقة بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الايرادية وبيننا في حينه أن النفقات الايرادية هي تلك التي يتم تنزيها من الدخل في سنة تحققها، أما المصروفات الرأسمالية فلا يجوز تنزيها في سنة تحقيقها وإنما تخضع في هذه الحالة لقواعد الاستهلاك، وتطبيقاً لذلك فإن مصروفات التحسينات التي تنفق على أي بناء والتي تؤدي إلى زيادة أو تحسين الأصل المستخدم أو تؤدي إلى زيادة فترة حياته الإنتاجية، لا يجوز تنزيها من الدخل الإجمالي للوصول إلى الدخل الصافي استناداً إلى نص الفقرة (ب) من المادة (11) التي نصت على (لا يجوز إجراء تنزيلات كلفة أي عمران أو تحسيناته التي تزيد من قيمة رأس المال)، وعليه فإن المصاريف الرأسمالية لا يُقبل تنزيها للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة والجزء المقبول منها فقط هو ما يمثل استهلاك هذا الأصل خلال السنة.

ثالثاً: المبالغ المسحوبة من رأس المال بقصد استعمالها كرأس مال في أي نشاط:

تعتبر المسحوبات الشخصية نقدية كانت أم عينيه استعملت في الأغراض الشخصية أو استعملت كنشاط برأس مال في نشاط آخر استعمالاً للربح وليس تكليفاً عليه، تطبيقاً لقواعد التمييز بين تكاليف الدخل واستعمالاته ذلك لأن هذه النفقات لا تستخدم أصلاً لتكوين الدخل، كما أنها تأتي بعد تكوين ذلك الدخل، وما دام الأمر كذلك فقد قرر المشرع بموجب الفقرة (ج) من المادة

(¹) أنظر ما سبق، ص وقد أورد المشرع الضريبي الأردني النفقات غير المقبولة ضريبياً أي التي لا يجوز تنزيها من الربح باعتبارها ليست من تكاليف الحصول عليه في المادة (11) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 المعدل حيث نصت على (لا يجوز إجراء تنزيلات عما يلي) ثم عدت المادة تلك النفقات على سبيل المثال وليس الحصر.

(²) انظر ص من هذه الرسالة.

(11) (لا يجوز إجراء تنزيلات المبالغ المسحوبة من رأس المال بقصد استعمالها كرأس مال في أي نشاط).

رابعاً: الخسارة أو النفقة التي يمكن استردادها بموجب بوليصة تأمين أو عقد تعويض:

سبق لنا الحديث عن موضوع الخسائر التي يجوز تنزيلها⁽¹⁾ فقد تلحق خسارة في بعض الأحيان بالمكلف مثل الخسائر الناتجة عن الحريق أو الضياع أو فقدان.

وقد سمح القانون بتنزيل مثل هذه الخسارة، ولكن إذا كان هناك تأمين يغطي الخسارة المتحققة فتعتبر النفقات في هذه الحالة غير مقبولة ضريبياً ولا يجوز تحميلها على الدخل، ما دام أن المكلف يستطيع استرداد ما خسره من شركة التأمين أو بأي عقد تعويض.

خامساً: الخسارة الرأسمالية:

تنص الفقرة (أ) من البند (15) من المادة (7) على (يُغضى من الضريبة إعفاء كلياً الأرباح الرأسمالية وتعتبر الأرباح الناجمة عن شراء الأراضي والعقارات والأسهم والسندات وبيعها من هذه الأرباح الرأسمالية باستثناء أرباح بيع أو نقل ملكية الأصول المشمولة بأحكام الاستهلاك المنصوص عليه في هذا القانون على أن يجري تنزيل الخسائر الناجمة عن بيع أو نقل ملكية هذه الأصول المشمولة بأحكام الاستهلاك في حالة تحققها وتحدد هذه الخسارة بما يساوي الاستهلاك الذي تم تنزيله لغايات هذا القانون أو الخسارة المتحققة أيهما أقل).

كما ينص البند (10) من الفقرة (أ) من المادة (3) على (يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها من بيع الأصول المشمولة بأحكام الاستهلاك المنصوص عليها في هذا القانون أو نقل ملكيتها بغير طريق الإرث ويحدد الدخل الخاضع للضريبة من هذا المصدر بما يساوي الاستهلاك الذي تم تنزيله ولغايات هذا القانون أو الربح المتحقق من عملية البيع أو نقل الملكية أيهما أقل).

ويتضح من النصين السابقين:

أ. أن المشرع الضريبي الأردني قد أعفى الأرباح الرأسمالية بما فيها شراء الأراضي والعقارات والأسهم والسندات وبيعها.

ب. أستثنى المشرع الضريبي من تلك الأرباح الأرباح المتحققة عن بيع أو نقل ملكية الأصول المشمولة بأحكام الاستهلاك.

ج. وحيث أن الأرباح الرأسمالية معفاة من الضريبة أصلاً بمعناها الوارد في الفقرة الأولى يكون منطقياً عدم جواز تنزيل الخسائر الرأسمالية من الدخل الإجمالي بهدف الوصول إلى الدخل

(1) أنظر ما سبق ص، من هذه الرسالة.

الصافي، أما ما أستثنى من تلك الإيراح وهي الأرباح المتحققة عن بيع أو نقل ملكية الأصول المشمولة بأحكام الاستهلاك فأن الخسائر المتحققة تكون في هذه الحالة واجبة التتزيل من الدخل الإجمالي.

د. يتضح من خلال ذلك أن المقصود بالخسارة الرأسمالية التي لا يجوز اعتبارها تكليفاً على الدخل هي تلك الخسارة الناتجة عن شراء الأراضي والعقارات والأسهم والسندات وبيعها على اعتباران القانون لا يُخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عنها للضريبة وباستثناء تلك الخسارة الناتجة عن بيع الأصول الثابتة المشمولة بأحكام الاستهلاك.

سادساً: المخصصات والاحتياطات

القاعدة العامة هو عدم جواز تتزيل المخصصات والاحتياطات من الدخل الإجمالي أي عدم جواز اعتبارها تكليفاً على الدخل، ذلك لأن من الشروط الواجب توافرها للقول بإمكانية تتزيل النفقة من الدخل الإجمالي والمنصوص عليها في صدد المادة (9) من قانون ضريبة الدخل الأردني هو أن تكون النفقة فعلية وتؤكد حدوثها وليس محتملة الحدوث وأن تكون تلك النفقات أو المصاريف قد أنفقت أو استحققت كلياً وحصرأ في سبيل أنتاج الدخل الصافي.

وترتيباً على ذلك فلا تُقبل المخصصات بأنواعها كمخصص الديون المشكوك في تحصيلها أو مخصص الضرائب أو مخصص هبوط أسعار الأسهم المالية أو مخصص هبوط أسعار الصرف⁽¹⁾.

كما أن المشرع الضريبي لم يجز تتزيل الاحتياطات وهي عبارة عن مبالغ يتم حسمها من الأرباح الصافية للمشروع بهدف تحقيق دعم المركز المالي أو لمقابلة التوسعات المستقبلية ومثالها الاحتياطات القانوني والاحتياطات الاختياري والاحتياطات الخاص واحتياطات التوسعات⁽²⁾ وإذا كان ذلك هو الأصل العام فأن المشرع الضريبي الأردني قد استثنى من تلك المخصصات والاحتياطات، احتياطات شركات التأمين، ومخصصات الديون المشكوك فيها للبنوك والشركات الأخرى، والمكلفين اللذين يمسكون حسابات أصولية حيثُ أجاز بموجب الفقرة (و) من المادة (11) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 المعدل جواز تتزيلها من الدخل الإجمالي للشركة، حيثُ أن عدم أخذ هذه المصاريف بعين الاعتبار قد يُوقع هذه الشركات (شركات التأمين والبنوك) في حالة من العسر المالي المزمّن الذي يؤدي إلى تحملها مبالغ ضريبة دخل إضافية.

(¹) د. عادل العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، مرجع سابق، ص 305.

(²) د. الربدي، مرجع سابق، ص 343، د. الحسيني، مرجع سابق، ص 197.

سابعاً: المبالغ المدفوعة كضريبة دخل أو ضريبة خدمة اجتماعية

عند الحديث عن تكاليف الدخل واستعمالاته بيننا⁽¹⁾ أن الأنظمة الضريبية قد فرقت بين ما يُعد من الضرائب والرسوم تكليفاً على الدخل وما يُعد منها استعمالاً للدخل فأجاز تنزيل الأولى وحرّم تنزيل الثانية من الدخل الإجمالي مستنداً في ذلك إلى أن الأولى تعتبر وسيلة من وسائل تحقيق الإنتاج أو الدخل والثانية لا تعدو أن تكون توزيعاً للربح أو استعمالاً له.

واستناداً إلى ذلك جاء نص الفقرة (ز) من المادة (11) صريحاً بعدم جواز تنزيل المبالغ المدفوعة كضريبة دخل أو ضريبة خدمة اجتماعية.

ومن الجدير بالذكر أن التطبيق العملي لم يقصر عدم جواز تنزيل لضريبة الدخل أو ضريبة الخدمة الاجتماعية فحسب وإنما شمل ذلك المبالغ التي يدفعها المكلف للطعن في ضريبة الدخل كرسوم الاستئناف وأتعاب الحمامة حيث أعتبرها من قبيل النفقات غير الإنتاجية⁽²⁾.

ثامناً: المصروفات الرأسمالية

من أكثر من موقع في هذه الرسالة تناولنا المقصود بالمصروفات الرأسمالية وبيننا ان هذه المصروفات تضاف إلى كلفة الأصل ويتم استهلاكها حسب نسب الاستهلاك المعتمدة وعليه لا يتم تنزيلها مرة واحدة كمصروف يخص الفترة المالية موضع التقدير تطبيقاً لنص الفقرة (ج) من المادة (11) من القانون.

تاسعاً: الرواتب والأجور غير المدفوعة عنها الضريبة:

تعتبر الرواتب والأجور كقاعدة عامة من تكاليف الحصول على الدخل أجاز المشرع الضريبي بموجب الفقرة (ح) من المادة (9) من قانون ضريبة الدخل الأردني كما أسلفنا⁽³⁾ ألا أن المشرع الضريبي قد عاد في الفقرة (ط) من المادة (11) وأستثنى من تلك الرواتب والأجور ما لم يدفع عنها الضريبة (ضريبة الدخل وضريبة الخدمة الاجتماعية) وهو المعنى المستفاد من الفقرة (ط) من المادة (11) والتي نصت (لا يجوز إجراء تنزيلات على أي رواتب أو أجور أو أي مبلغ آخر خاضع للضريبة بمقتضى هذا القانون ما لم تكن الضريبة قد اقتطعت منه ودُفعت لدائرة ضريبة الدخل إذا كان أحكام هذا القانون أو أي نظام صادر بموجبه تقضي باقتطاع الضريبة منها ودفعها)

ويتضح من خلال ذلك كله أن صاحب العمل إذ لم يقيم بخصم ودفع الضريبة التي تستحق على رواتب العاملين والمستخدمين لديه فإن تلك الرواتب والأجور لا تعتبر من قبيل النفقات الإنتاجية حتى يتم تنزيلها من الدخل الإجمالي مما يؤدي إلى زيادة دخله وبالتالي زيادة الضريبة المفروضة عليه ويبدو

(¹) أنظر ما سبق، ص من هذه .

(²) خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 332.

(³) يراجع ص من هذه الرسالة.

أن الهدف من ذلك هو حث المكلفين بدفع الضريبة على الرواتب والأجور ودفها في مواعيدها المحددة.

ومن الجدير بالذكر أن مجرد اقتطاع الضريبة من قبل المكلف لا يكفي لتحقيق الهدف المنشود من نص الفقرة (ط) وإنما يتطلب الأمر دفها فعلياً لدائرة ضريبة الدخل ويرتبط بذلك أيضاً المبالغ المدفوعة كرواتب وغيرها من قبل أي شخص لشخص غير مقيم مباشرة أو بالواسطة فأن عدم قيام المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليها بموجب المادة (18) من القانون يترتب عليه عدم جواز تنزيل المبالغ المدفوعة لغير المقيم من دخل المكلف الإجمالي.

وبصرف النظر عن الطبيعة القانونية للشخص المقيم سواء كان وكيلاً قانونياً أو تجارياً أو فرعاً أو شريكاً لمكلف غير مقيم أو له علاقة تجارية معه.

كما يشمل ذلك الراتب الذي يقرره المكلف الفرد لنفسه حيث لا يجوز اعتبار ذلك تكليفاً على الدخل لأنه من الناحية القانونية لا يعتبر هذا المكلف أجيراً بل مستخدماً لحسابه الخاص بسبب انتفاء عنصر التبعية.

كما يشمل ذلك الرواتب والأجور أو المبالغ الأخرى بصرف النظر عن تسميتها التي يتقاضاها الشريك أو المساهم ويشمل ذلك شركة التوصية البسيطة وشركة التضامن والشركة التي تستهدف الربح باستثناء الشركة المساهمة العامة مقابل عمله فيها أو ادارته لها يزيد على (18000) دينار سنوياً.

أما راتب المساهم في الشركة المساهمة العامة فتعتبر نفقة إنتاجية مهما بلغت قيمة تلك المبالغ إذا اقتطعت منها الضريبة ودفعت إلى دائرة ضريبة الدخل.

الخاتمة

نتائج الدراسات وتوصياتها:

في الصفحات السابقة تناولنا بالشرح والتحليل موضوع التكاليف جائزة الخصم من الدخل الخاضع للضريبة، حيث تناولنا بادئ ذي بدء التعريف بالضريبة من حيث تعريفها وبيان عناصرها، وتوضيح قواعدها، ثم تناولنا بعد ذلك ضريبة الدخل في الأردن من حيث نشأتها وتطورها، ثم بيان خصائصها، حيث تعبر الأخيرة عن اتجاهات المشرع الضريبي الأردني.

ثم عرجنا بعد ذلك، إلى تناول موضوع النظرية العامة للدخل، فبيننا مفهوم الدخل اقتصادياً، ومحاسبياً، وضريبياً، كما تناولنا النظرية العامة للتكاليف حيث تحكمها نظريتان موسعة، ومضيقية، وموقف التشريع الأردني من كل من نظرية الدخل ونظرية التكاليف، وبعد أن استعرضنا الإطار النظري، تناولنا بالدراسة، التطبيق على وفق التشريع الأردني في قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985 المعدل فبيننا النفقات الإنتاجية. جائزة الخصم، والتي عبرنا عنها بالتكاليف الإنتاجية والنفقات غير الجائزة الخصم، والتي عبرنا عنها باستعمالات الدخل بعد أن تناولنا أوجه الاختلاف ومعايير التمييز بين كل من تكاليف الدخل واستعمالاته فقد توصلنا من خلال دراستنا إلى بعض النتائج المهمة التي يمكن تبيانها فيما يلي:

أولاً: إن القواعد التي أوردها أدم سميث للضريبة الجيدة أو ما تطلق عليها بدستور الضرائب، لم تكن محل اعتبار من المشرع الأردني وخاصة ما كان متعلقاً منها بقاعدة العدالة، حيث نجد ثمة تعارض بين المادة (111) من الدستور والمادة (16) من قانون ضريبة الدخل فإذا كان المشرع قد أصاب حيث أخضع دخل الأشخاص الطبيعية للضريبة التصاعدي فإنه قد أخفق حيث أخضع دخل الأشخاص الاعتبارية لضريبة نسبية الأمر الذي يتعارض مع منطوق المادة (111) من الدستور التي ألزمت الحكومة بالأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي، وكمؤشر آخر على عدم تقيد المشرع الأردني بقواعد العدالة والمساواة، نذكر على سبيل المثال وليس الحصر ما ورد في المادة (13) من قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985، المعدل من اختلاف المعاملة الضريبية على أساس الجنسية أو على أساس نوع العمل من حيث أن قواعد العدالة والمساواة تتطلب معاملة الأشخاص ذوي المراكز القانونية المتشابهة لمعاملة ضريبية متشابهة.

أي أن معيار التمييز أو التطابق في المنطق هو الدخل وليس الجنسية أو طبيعة الارتباط الوظيفي. ويبدو ذلك واضحاً في الآتي:

1. اشترط لمنح الاعفاء المتعلق بالزوجة والأولاد والأبوين المعالين لغير الأردني أن يكونوا مقيمين في المملكة وهو ما لم يشترط للأردني الجنسية إلا إذا كان غير مقيم (الفقرة (ب) من المادة (13)).

2. إعفاءات الدراسة سواء للمكلف ذاته أو لمن يعيّلهم خص بهما المشرع من كان أردنياً على عكس الحال لمن لا يحمل الجنسية الأردنية.

3. فرق المشرع بين الأردنيين على أساس مراكزهم القانونية فأعفى 50٪ من الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت والمخصصات لموظفي الدولة في حين عامل المستخدمين في القطاع الخاص معاملة مختلفة حيث أعفى (50٪) من الاثنا عشر ألفاً الأولى و(25٪) مما زاد عن ذلك من دخولهم.

ثانياً: أخذ المشرع الضريبي الأردني بمبدأ الضريبة الشخصية ويبدو ذلك واضحاً من الاعفاءات الشخصية والعائلية والإعالة والدراسة الجامعية والسكن والاستشفاء السخية والسماح بتزليل نفقات الإنتاج.

ثالثاً: أخذ المشرع الضريبي الأردني بالمفهوم الواسع للدخل أي بنظرية الزيادة الإيجابية (نظرية الإثراء) وإن كان ذلك لا يعني تخليه بالكامل عن نظرية المصدر، حيث أوردت المادة (3) عناصر الدخل الخاضعة للضريبة على سبيل المثال لا الحصر، وأكد ذلك في الفقرة (12) من المادة ذاتها حيث سمح لنفسه حق إخضاع أي مصدر غير مشمول من (1 - 11) من فقرات المادة (3) التي لم تستثن بصراحة من هذه الفقرات ولم يمنح المشرع إعفاء بشأنها.

كما لم يشترط الدورية حين أخضع الأرباح العرضية للضريبة، كبديل الخلو والمفتاحية والتعويض الناشئ من جراء التعدي على العلامة التجارية وفوائد التأخير من المدينين وأرباح اليانصيب والسحوبات والجوائز النقدية ودليلنا على ذلك نص المادة (5) (تقرض الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة الذي جناه أي شخص أو تأتي عن أية سنة بعد انتهائها ولو انقطع مصدر الدخل خلالها وكذلك نص الفقرة (أ) من (3)).

رابعاً: أخذ المشرع الأردني بأساس الاستحقاق كما يبدو ذلك واضحاً من نص الفقرة (أ) من المادة الخامسة (يعتبر الدخل أنه تأتي أو تم جنيه لأي شخص عند استحقاقه بصرف النظر عن تاريخ قبضه إلا إذا ... الخ) وعليه تعتبر النفقات والإيرادات التي تمت خلال السنة المالية عبئاً على تلك السنة بصرف النظر عن واقعتي التحصيل أو السداد فالمهم هو استحقاقها وليس قبضها.

خامساً: كما أخذ المشرع الأردني بالمفهوم الواسع للدخل أيضاً بالمفهوم الواسع للتكاليف ويبدو ذلك واضحاً من خلال إيراده ما يعتبر من قبيل النفقات الإنتاجية في المادة التاسعة، وكذلك سماحه بخصم بعض التكاليف التي لا ترتبط أصلاً بعملية الإنتاج بل تعتبر من قبيل استعمالات الدخل مثل التأمين على الحياة والتبرعات وبعض الضرائب (كضريبة الأبنية والأراضي).

كما أن أخذ بنظرية الزيادة في القيمة الإيجابية أو نظرية الإثراء وبالتالي توسعه في مفهوم الدخل يصبح من الضروري عدم التضييق في مدلول التكاليف واجبة الخصم.

سادساً: فرق المشرع الأردني بين تكاليف الدخل فأجاز خصمها من الدخل المادة (9) واستعملات الدخل التي لم يجز خصمها من الدخل المادة (11) ومع ذلك فقد أجاز خصم بعض النفقات التي تعتبر من قبيل استعملات الدخل كالتبرعات المادة (12) ورسوم الجامعات وبعض أنواع التأمين لغاية اراد يحققها.

سابعاً: فرق المشرع الأردني بين النفقات الايرادية والنفقات الرأسمالية اتساقاً مع العرف المحاسبي فأجاز خصم الأولى في ذات السنة باعتبار أن تلك النفقات لا تؤدي إلى زيادة قيمة رأس المال وإنما فقط الاحتفاظ بالكفاية الإنتاجية للأصول الثابتة، على عكس الثابتة حيث أخضعها لقواعد الاستهلاك أي خصمها على عدة سنوات لأنها تؤدي إلى زيادة القوة الإنتاجية للأصول.

ثامناً: لم يفرق المشرع الضريبي بين الدخل المشروع والدخل غير المشروع حيث اخضع كلاهما للضريبة على الدخل بدليل نص البند (12) من الفقرة (أ) من المادة (3) وقد اتجه الفقه والقضاء الأردني إلى عدم التفرقة بين النفقات الإنتاجية سواء تعلقت بدخل مشروع أو غير مشروع فأجاز خصمها.

تاسعاً: أخذ المشرع الأردني فيما يتعلق بالاستهلاك بالقسط الثابت والقسط الثابت المتزايد أو المضاعف حيث تطبق الطريقة الأخيرة على جميع الأصول عدا الأبنية ويقصد المشرع من خلال هذه الطريقة دفع المكلفين إلى مواكبة التطور التقني والتكنولوجي.

عاشراً: إذا كانت القاعدة العامة إن النفقة الإنتاجية التي يجوز تنزيلها هي تلك النفقة المتعلقة بالسنة المالية ذاتها التي يتم التحاسب بشأنها تطبيقاً لقاعدة السنوية وقاعدة استقلال السنوات الضريبية فإن المتخصص لقانون ضريبة الدخل الأردني يجد أن المشرع الضريبي قد خرج عن هذه القاعدة ونص على قبول النفقة للسنوات الأربع السابقة على سنة التحاسب الضريبي أو السنة المالية إذا كان عدم تنزيل النفقة في تلك السنوات ناتج عن الخطأ أو السهو أو كانت غير محددة ونهائية (الفقرة ع وف من المادة 9).

حادي عشر: فرق النظام الضريبي الأردني وتطبيقاً لقواعد المحاسبة المالية المتعارف عليها بين العقار المستأجر فأجاز تنزيل بدل الإيجار كنفقة والعقار المملوك للمكلف حيث لا يحق له تنزيله كنفقة إنتاجية وفي الحالة الأخيرة يترتب على المكلف تنزيل ما يدفعه على هذا العقار من ضرائب ورسوم بدلاً عن الإيجار كضريبة الأبنية والأراضي.

ثاني عشر: أن الأجور التي يجوز تنزيلها كنفقة إنتاجية هي تلك الأجور النقدية والمدفوعة عنها الضريبة فإن لم تكن كذلك فلا يحق للمكلف اعتبارها نفقة إنتاجية والغرض من ذلك حث المكلفين على تسديد الضرائب المستحقة عن مستخدميهم والمستقطعة عند المنبع في أوقاتها المناسبة والمحددة قانوناً.

ثالث عشر: أجاز المشرع الضريبي الأردني تنزيل الضرائب والرسوم، واعتبارها نفقة إنتاجية وأستثنى من ذلك شأنه في ذلك شأن الأنظمة الضريبية كافة الضرائب على الدخل، ضريبة الخدمة الاجتماعية باعتبارها استهلاكاً للدخل وليس تكليفاً عليه حسب القواعد المعتمدة للتفرقة بين تكاليف الدخل واستهلاكاته.

رابع عشر: يذهب جانب من الفقه كما تذهب إلى ذلك بعض الأنظمة الضريبية إلى أن السنة التي تخصم فيها الضرائب هي السنة التي يتحقق فيها الدفع وليس السنة التي تستحق فيها. أما المشرع الضريبي الأردني وتطبيقاً لنص المادة التاسعة فيذهب إلى أن الضرائب والرسوم التي يجوز تنزيلها هي تلك المدفوعة أو المستحقة في ذات سنة التكاليف تطبيقاً لقاعدة أساس الاستحقاق.

خامس عشر: تذهب غالبية التشريعات الضريبية إلى اعتبار مصروفات التأسيس وما قبل التشغيل مشابهه لمصاريف الاستهلاك من حيث المعاملة المحاسبية والضريبية إلا أن المشرع الضريبي الأردني وبالرغم من أن المنشأة تستفيد من مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل لأكثر من سنة بحيث يمكن اعتبارها نفقة رأسمالية إلا أنه قد حدد استهلاكها بكامل قيمتها في السنة التي تتحقق فيها (9ك- 1).

التوصيات:

أولاً: تحقيقاً لمبدأ العدالة المنصوص عليها في المادة (111) من الدستور الأردني والمادة (6) من الدستور المذكور توصي الباحثة بالآتي:

أ. إلغاء أو تعديل نص الفقرة (1) من المادة (14) من قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985 بهدف تحقيق العدالة والمساواة بين العاملين في القطاع الحكومي والعاملين في القطاع الخاص من جهة، والعاملين في القطاع الأخير وغيرهم من المستخدمين لحساب أنفسهم.

ب. تعديل نص الفقرتين (ج، د) من المادة (13) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 المعدل بهدف تحقيق المساواة بين الأردني وغير الأردني في المعاملة الضريبية.

ج. تعديل عجز الفقرة (أ) من المادة (13) من خلال النص على مساواة الأردني بغير الأردني فيما يتعلق بمنح الإعفاء المتعلق بالزوجة والأولاد والأبوين حيث يشترط النص الحالي أن يكون هؤلاء مقيمين في المملكة.

د. تعديل الفقرة (ب) من المادة (16) بحيث تفرض الضريبة على الدخل تصاعدياً بدلاً من فرضها بسعر نسبي بالنسبة للأشخاص المعنوية.

ثانياً: أثار خضوع الأرباح غير المشروعة لضريبة الدخل جدلاً فقهيّاً كبيراً وإذا كانت التشريعات الضريبية عموماً تخضع تلك الأرباح للضريبة على الدخل بالاستناد إلى نصوص القانون غير المباشرة كنص الفقرة (أ) من المادة (3) من القانون الأردني باعتبار ضريبة الدخل هي ضريبة القانون العام

وتبعاً لذلك تشير أيضاً النفقات المتعلقة بهذه الأرباح نفس الجدل الفقهي والقضائي ولذا توصي الباحثة للنص بصراحة على خضوع كل من الأرباح غير المشروعة للضريبة وجواز خصم نفقاتها من الدخل غير المشروع الخاضع للضريبة.

ثالثاً: جرى التطبيق في الأردن على التفرقة بين العقارات المستأجرة، فيجيز خصمها والمملوكة فلا يجيز ذلك، لذا توصي الباحثة بضرورة السماح للمكلف مالكاً أو مستأجراً بتزليل مثل الإيجار المقدر بالنسبة للأول ومبلغ الإيجار. بالنسبة للثاني بنص صريح وواضح وعدم ترك ذلك للاجتهاد أو تطبيقاً لقواعد المحاسبة المالية.

رابعاً: حيث لم ينص صراحته في القانون الأردني على جواز خصم نفقات الدعاية والإعلان وحيث أن خضوعها يستند إلى نص الفقرة (س) من المادة (9) باعتبار أن نفقات التسويق تشمل أيضاً نفقات الإعلان، ترى الباحثة ضرورة النص صراحة على اعتبارها نفقة إنتاجية.

خامساً: طبقاً لنص الفقرة (ب) من المادة (10) فإن الخسارة التي يتعرض لها المكلف والتي لا يمكن تقاصها بكاملها وفقاً للفقرة (أ) من نفس المادة يدور رصيدها إلى السنة التالية مباشرة فألى التي تليها وهكذا.. وعليه ليست ثمة مدة محددة كما تفعل بعض التشريعات ومنها التشريع العراقي حيث يحدد ذلك بخمس سنوات ولذا توصي الباحثة بضرورة تعديل النص ووضع سقف زمني لذلك حيث أن المنتج الذي يتعرض لخسارة باستمرار ليس هو المنتج الأولى بالرعاية.

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين...

المراجع

1. د. اكرام ياملكي: الوجيز في القانون التجاري، الجزء الأول ، الطبعة الثالثة بغداد ، 1971.
2. د. احمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون : التشريع الضريبي اليمني ، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1990 .
3. د. السيد عبد المولى :المالية العامة ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، 1975 .
4. جهاد الخصاونة :المالية العامة والتشريع الضريبي :دار وائل للنشر عمان ، 2000.
5. حسن عداي الدجيلي: شرح قانون ضريبة الدخل ،رقم 113 ، لسنة 1982 الطبعة الأولى، بغداد، 1988.
6. د. حسين خلاف: الأحكام العامة في قانون ضريبة الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966.
7. د. خليل عواد أبو حشيش :المحاسبة الضريبة ، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، 2004.
8. د.خالد شحادة الخطيب و احمد زهير شامية: أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة ، 2005.
9. د. رفعت المحجوب :المالية العامة ، الكتاب الاول ، الايرادات العامة .
10. رفاعي الهزايمة: الاعفاءات من الضريبة على الدخل في الاردن ، المطبعة الأردنية ، عمان 1983 القاهرة، 1970
11. زينب منذر، محمد صادق الوائلي :ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة الموصل ، الموصل ، 2004.
12. سوسن احمد سعيد :النظرية العامة للتكاليف ودورها في تحديد التكاليف جائزة الخصم في قانون ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير مقدمه الى كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، الموصل.
13. د. سعيد عبد العزيز عثمان :مقدمه في الاقتصاد العام ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2003.
14. د. سوزي عدلي ناشد :المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، 2003 .
15. د. صالح عجينة :ضريبة الدخل من الوجهة الفنية والاقتصادية ، رسالة دكتوراه مقدمه الى كلية الحقوق بجامعة القاهرة ، المطبعة العالمية، القاهرة، 1960 .
16. د. صادق محمد حسين الحسني: ضريبة الدخل، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة بغداد ، 1979.
17. د. عبد العال الصكبان :الميزانية والضرائب المباشرة في العراق : دراسة في التشريع المالي العراقي ، مطبعة العاني ، بغداد ، 1967.

18. د. عادل الحباري: الضريبة على الدخل العام ، رسالة دكتوراة ، مقدمه الى كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، 1965.
19. د. عبد الحكيم الرفاعي: مبادئ النظرية العامة للضريبة ، مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، 1953.
20. د. عادل العلي: اقتصاديات المالية العامة ، الكتاب الثاني ، دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل ، 1989 - المالية العامة والقانون المالي الضريبي ، الجزء الاول المالية العامة والقانون المالي ، دار الاثراء ، عمان ، 2009 .
21. د. عاطف صدقي: المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1969 .
22. عبد الحلیم كراجه وهيثم العبادي: المحاسبة الضريبية ، مكتبة الرازي دار صنعاء للطباعة والنشر ، عمان ، 2002.
23. عليان الشريف: المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الاردن ، مكتبة دار الهلال ، عمان ، 1996 .
24. عدي عفانة وآخرون: الجديد في المحاسبة الضريبية : دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان 2004.
25. د. عبد الكريم محمد محمد السروي: شرح قانون الضرائب على الدخل ، دار الفكر والقانون ، المنصورة ، 2007.
26. د. عصام بشور وآخرون: التشريع الضريبي ، مطبعة خالد ابن الوليد ، 1987 .
27. د. فوزي محمد سامي: شرح القانون التجاري ، دار الثقافة ، عمان ، 2006.
28. د. متحت عباس امين: نظرية التكاليف في التشريع الضريبي العراقي ، رسالة دكتوراة مقدمه إلى كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، القاهرة ، بلا سنة طبع.
29. د. مصطفى رشيد شيجه: التشريع الضريبي والمالي ، دار المعرفة الجامعية ، الاسكندرية ، 1997.
30. د. محمد سعيد عبد السلام :دراسة نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل ، دار المعارف، القاهرة ، 1966.
31. د. محمود رياض عطية: الوسيط في تشريع الضرائب ، دار المعارف ، الاسكندرية ، 1969.
32. د. محمد الحلاق ود. عبد الهادي الحردان: دراسات في التشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق ، كلية الحقوق ، دمشق ، 2004 .
33. د. محمد أبو نصار: محاسبة الضرائب ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، 2005.
34. د. موفق سمور المحاميد: المعاملة الضريبية للدخل الغير المشروع ، دار الثقافة ، عمان ، 2004 .
35. د. محمد علي الريدي: المحاسبة الضريبية ، مكتبة الجيل الجديد ، صنعاء ، 1969 .
36. تقي الوسواس: شرح قانون ضريبة الدخل ، الجزء الثاني، معهد التدريب المالي المحاسبي ، بغداد ، 1982 ، .
37. د. يونس البطريق وآخرون: التشريع الضريبي ، مطبعة خالد ابن الوليد ، دمشق ، 1987.

ومن المراجع الأجنبية

- Daltonl (Hugh): "principles of public finance" London, 1971.
- Seligman (E.R.A) "Essays in taxation, 5th Ed, London, 1905.