

## الضمانات الدستورية لضريبة

### القيمة المضافة

محطة الحقوق محطة الحقوق محطة الحقوق محطة الحقوق محطة الحقوق محطة الحقوق محطة الحقوق محطة الحقوق محطة الحقوق محطة الحقوق

**د. علي محمد حسن الشحي**

أستاذ القانون الدستوري المساعد

الكلية الإماراتية الكندية الجامعية

الإمارات العربية المتحدة

E-mail: drali.alshehhi@uaqu.ac.ae

## الضمانات الدستورية لضريبة القيمة المضافة

د. علي محمد حسن الشحي

أستاذ القانون الدستوري المساعد

كلية القانون- جامعة أم القيوين

### الملخص

باتت الضريبة مورداً مالياً رئيسياً لرشد الخزينة العامة للدولة، وأداة لتحقيق أهداف الدول في كافة الميادين والمجالات السياسية والاجتماعية والاقتصادية والصناعية والإدارية والثقافية للوصول إلى غايات التنمية الشاملة، وضمان مستقبل واعد للأجيال، ويشارك في أداء الضريبة الجميع. ولذلك حرصت الدساتير منذ نشأتها على النص عليها كإحدى النتائج المترتبة على استحداث الضرائب في حياة المجتمعات، وبما أن دول الخليج العربي حتى فترة قريبة لم تطبق النصوص الدستورية ذات العلاقة بالضريبة، إلا أن الواقع اختلف وباتت الضريبة أمراً يومياً في معاملات الفرد، واستقر التشريع الدستوري والفقهاء والقضاء على ضرورة توافر ضمانات دستورية كقواعد راسخة ترسم ملامح أي تشريع ضريبي. وتناولت هذه الورقة تلك الضمانات الدستورية تطبيقاً على قانون ضريبة القيمة المضافة.

## Constitutional Guarantees of Value Added Tax

**Dr. Ali Mohammed Akash Alshehhi**

Assistant Professor of Public Law  
College Of Law- Umm Al Quwain University

### Abstract

Every one pays taxes,therefor constitutions were keen to mention taxes as a result of adopting taxes in communities life.

Gulf countries were not applying the constitutional phrases pertaining to taxes but shortly due to change of facts of life,the taxes have been a daily practice in ones life.

Constitution , judiciary and legal know how had come to a conclusion that it is essential to have costitutional securities as basics to draw the features of any taxes law.

This paper is discussing such constitutional securities as how implimented on value added tax.

---

**Keywords:** Constitution, guarantees, Tax, Vat. value added tax, Value added tax, constitutional judicial, principle of legality of tax, The Principle of Equality in Taxation.

## مقدمة

شهدت دول الخليج العربي نقلة حقيقية لتعزيز التنمية المستدامة عبر تعزيز الإيرادات العامة باستحداث ضريبة القيمة المضافة لرفد الخزينة العامة للدول لبلوغ الغايات وتعزيز جوانب التقدم في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والصناعية والإدارية، ولما لها من دور في تعزيز الإيرادات ورفد الموازنة العامة للدولة.

وتعاني موازنة الدول في جميع أقطار العالم من عجز الإيرادات وتنامي النفقات، مع تدني النمو والاستثمار وانتشار البطالة وتفاقم المديونيات والاقتراض لرفد الموازنة أو لتمويل المشاريع. وتجد أن أغلب دول العالم غارقة بما يسمى الدين العام، مع سياسات غير واضحة إن لم تكن خاطئة اقتصادياً ومالياً، وما ينتج عن ذلك من إرهابات وتوابع تؤثر على الواقع أمنياً واجتماعياً وسياسياً.

وتعد الضريبة ذات أثر على الأفراد والمجتمع وكافة نواحي الحياة، ونظير ذلك يعاني الأفراد من أعباء متزايدة وحاجات متغيرة ومتجددة بالكاد يستطيعون تغطيتها والتعامل معها مالياً بحسب قدرتهم المالية أياً كان وضعهم المالي صغر أم كبير. لذلك تنبهدت دول الخليج العربي للواقع ومتطلبات المستقبل، ولضمان عدم تأثر الأجيال بالسياسات المالية السابقة التي تؤثر مستقبلاً ويكون علاجها صعباً إن لم يكن مستحيلًا، وهو واقع نعيشه اليوم مع دول شقيقة كانت مضرب المثل في بداية القرن الماضي، لذلك كان لا بد من العلاج الوقائي غير المقبول شعبياً، إلا أن المتلمس يرى غضاضة الضريبة في جميع أحوالها على المكلفين، ولكنه استدراك لا بد منه لمستقبل أفضل للجميع.

وعلى ذلك لا بد للتشريع الضريبي أن يستقي مضمونه وأساسه من نصوص الدستور، ولا شك في أن النصوص الدستورية مهما كانت لن ترتقي إلى المرحلة الراهنة، فهي نصوص قننت لفترة ماضية، وحسب المشرع آنذاك أن يكون الوضع كما هو سائد الآن. إلا أنه لا يخفى على أحد أن الدساتير هي المهد الأول والضامن الرئيسي والرافد للحقوق والحريات، وبما أن تجربتنا بالتنظيم الضريبي بالكاد أتمت عامها الأول، وهو ما يجعل لهذه الدراسة أهمية. فدرجة الكمال في العدالة للنص التشريعي الضريبي لن تتحقق في هذه الفترة البسيطة.

وبما أن دلمون (البحرين حالياً) منذ القدم منبع الحضارات والعلوم في خليجنا العربي والإرث القانوني الممتد، فإن هذه الورقة تحاول تحديد محاور المبادئ الدستورية للضريبة، وهي بداية لدراسات فقهية متعمقة حتى تكون بين يدي المشرع في أي تعديل دستوري قادم، وهو استحقاق لن يتحقق إلا بسواعد ابنائه.

## أهمية الموضوع

تعتبر الضريبة حديثة العهد بدول مجلس التعاون ولم تتعدّ السنتين في بعض الدول والشهور اليسيرة في بعضها الآخر، وبما أن الدستور يعد الوثيقة الرئيسية والملاذ التشريعي للضمانات وللحقوق والحريات وهو من يتولى تحديد ملامحها، ونظراً إلى أهمية الموضوع فقد اشتملت هذه الدراسة على بيان الدستور البحريني والإماراتي مع مقارنته بأحكام المحاكم الدستورية في مصر وفرنسا، والتركيز على الآراء الفقهية في ذلك الصدد، وبالرغم من حداثة الموضوع ووجود دراسات دستورية تتناول الضمانات الدستورية إلا تلك الشروحات قصرت عن شرح وتوضيح الضمانات الدستورية وتأسيسها، بالرغم من دخولها حيز النفاذ وتعاملات الفرد اليومية، والأهمية الأساسية إنارة الطريق أمام الباحثين لتناول هذه المواضيع بمزيد من الدراسات المتخصصة ليتم إعمالها تشريعاً وقضياً.

## مشكلة الدراسة

تتصدى هذه الورقة لمشكلة أساسية وهي: ماهي الضمانات الدستورية في مجال الضريبة؟، وهل التشريعات النافذة تتمتع بمدى دستوري واضح وجلي، أم هنالك بعض الجوانب خفيت عن المشرع وباتت ترتقي إلى درجة التعارض مع الضمانات الدستورية، وقيل ذلك كله هل أفرد كل من الدستورين البحريني والإماراتي ضمانات تتماشى مع الواقع، أم هنالك حاجة ماسة لتعديل في نصوص الدستور؟.

## أهداف الدراسة

- ١- التعرف على أهم الضمانات الدستورية في مجال الضريبة.
- ٢- بيان موقف الدستورين البحريني والإماراتي من تلك الضمانات.
- ٣- استعراض أحكام القضاء الدستوري في الدول الأخرى.
- ٤- الوقوف على الواقع العملي للنصوص النافذة ومدى إعمالها للضمانات الدستورية.

## منهج الدراسة

سلكت هذه الورقة المنهج الوصفي التحليلي المقارن لبعض الضمانات الدستورية وتطبيقها على قانون الضريبة المضافة في مملكة البحرين ودولة الإمارات، واستقراء نصوص الدستور وإسقاطها

على الواقع، مع المقارنة ببعض المسائل التي تناولها القضاء المقارن لاسيما أمام حادثة التجربة في دول الخليج العربي، واستخلاص المزايا والسلبيات التي تعتري النصوص الحالية بغية الوصول إلى إضافة علمية تساهم في رفد هذا المجال المعرفي، وتمحورت خطة الدراسة على ثلاث ركائز وهي مبدأ قانونية الضريبة ومبدأ المساواة ومبدأ العدالة.

### أولاً: مبدأ قانونية ضريبة القيمة المضافة

تحفل الدساتير بهذا المبدأ، ومفاده حماية الأفراد من فرض ضرائب ظالمة عليهم، فلا بد من صدور قانون يمر بمراحله التشريعية المتعارف عليها وأن يكون للسلطة التشريعية دور أساسي في تناول القانون تحت قبة البرلمان.

وأساس هذا المبدأ يستمد أصله من بريطانيا حيث كان البرلمان محصوراً في تمثيل بعض الطبقات وأيضاً لمواضيع محددة لا تتناول الضريبة حتى كان العام ١٦٨٨م، وأصبح من حق البرلمان مناقشة الضرائب عند اعتماد الموازنة، وتقرر مبدأ لا ضرائب بغير تمثيل No taxation without representation<sup>١</sup>.

من ذلك نصت المادة (١٢٣) من الدستور الإماراتي على: « لا يجوز فرض أية ضريبة اتحادية أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون. ولا يجوز إعفاء أحد من أداء هذه الضرائب في غير الأحوال المبينة في القانون.

كما لا يجوز تكليف أحد بأداء أموال أو رسوم أو عوائد اتحادية إلا في حدود القانون وطبقاً لإحكامه.»

ويلاحظ أن هذه المادة لم تفرق بين الرسم والضريبة وساوت بينهما، بالرغم من الفارق الجلي بين الرسم الذي يكون دائماً مقابل خدمة معينة تؤدي للفرد، بينما تكون الضريبة دون مقابل للفرد وهي إعمالاً لمبدأ التضامن الاجتماعي ومبدأ سيادة الدولة.

لذلك منحت الدول صلاحية فرض وتعديل وإلغاء الضريبة للبرلمان، ويجوز منح السلطة التنفيذية حق فرض رسم بناء على قانون وفي حدود معينة<sup>٢</sup>.

ووفقاً لهذا المبدأ تلتزم جهة الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة بالتكليفات التي يتضمنها القانون تجاه كل منهما، ولا بد من موافقة الشعب عبر ممثليه في البرلمان على الضريبة، لذلك كان هذا المبدأ لعدم المساس بالحقوق المالية للأفراد، عبر تكليف الفرد نفسه بصفته مسؤولاً عن ذلك التشريع الذي تم وضعه عبر ممثله في البرلمان، وتحديد عناصره الجوهرية من المكلفين بها

١. في إنجلترا وفرنسا سنة ١٧٨٩. للمزيد انظر د. شريف رمسيس تكلان، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، دار الفكر العربي، ١٩٧٩، ص ٣٥٢.

٢. فيصل سعيد الحفيتي، دور المجلس الوطني الاتحادي في النظام الدستوري الإماراتي، دار النهضة العربية، ص ٢٣٥.

والنشاط الخاضع للضريبة ووعاءها وسعرها ومقدارها وجميع ما يتعلق بها<sup>٢</sup>، وبالرغم من ذلك نجد أن النص الدستوري اقتصر فقط على حالة واحدة وهي فرض الضريبة بموجب القانون، وقصر عن تناول حالات مهمة وهي<sup>٣</sup>:

١. أداء الضريبة واجب على كل شخص (مواطن).

٢. لا تفرض الضريبة إلا بموجب قانون.

٣. ولا تعدل.

٤. ولا تجبى.

٥. ولا تلغى.

٦. ولا يعفى منها.

وللمحكمة الدستورية العليا المصرية حكم يعزز هذا الجانب حيث نص حكم شهير لها بأن الدستور أعلى شأن الضريبة العامة، وقدر أهميتها بالنظر إلى خطورة الآثار التي ترتبها، وبوجه خاص من ناحية جذبها لعوامل الإنتاج أو طردها أو تقييد تدفقها، وما يتصل بها من مظاهر الانكماش أو الانتعاش، وتأثيرها بالتالي على فرص الاستثمار والادخار والعمل وتكلفة النقل وحجم الإنفاق، وكان الدستور - نزولا عند هذه الحقائق واعترافا بها - قد مايز بين الضريبة العامة وغيرها من الفرائض المالية، فنص على: أولاً: لا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، ثانياً: يجوز إنشاؤها في الحدود التي يبينها القانون. ولازم ذلك أن السلطة التشريعية هي التي تملك بيدها زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها - من دون السلطة التنفيذية - تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمناً تحديد الأموال المحملة بها، وأسس تقدير وعائها، ومبلغها، والمكلفين بأدائها، والجزاء على مخالفة أحكامها، وغير ذلك مما يتصل ببنائها عدا الإغفاء منها، إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون. متى كان ذلك، فإن نص القانون يعتبر مصدراً مباشراً للضريبة العامة، إذ يحيط بها وينظم رابطتها في إطار من قواعد القانون العام، متوخياً تقديراً موضوعياً ومتوازناً لموجباتها، وبما يكفل الانتفاع بحصيلتها فيما يعود بالنفع العام

٢. د. عباس مفرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الأولى، ٢٠١٦، ص ٨٦-٨٨. ويضيف الضريبة أصبحت واجب وطني وأخلاقي يقع على عاتق المواطن لمصلحة دولته، وأن مبدأ قانونية الضريبة يرسم فلسفة الدولة التدخلية، مما يستوجب بقاء هذه الوسيلة بيد السلطة التشريعية التي تمثل إرادة الأمة، لذا لا يتصور أن تفرض الضريبة لائحة أو قرار إداري.

٤. وحيث إن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمناً تحديد وعائها، وأسس تقديره، وبيان مبلغها، والمتنزمين أصلاً بأدائها، والمسؤولين عنها، وقواعد ربطها وتحصيلها، وتوريدها، وكيفية أدائها، وضوابط تقادمها، وما يجوز أن يتناولها من طعون اعتراضاً عليها، ونظم خصم بعض المبالغ أو إضافتها لحسابها، وغير ذلك مما يتصل ببنائها هذه الضريبة - عدا الإغفاء منها - إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون. المحكمة الدستورية العليا المصرية، قضية رقم ٤٢ لسنة ١٧ قضائية المحكمة الدستورية العليا «دستوري».

على الجماعة منظورا في ذلك إلى ما يحقق رخاءها<sup>٥</sup>.

والتساؤل المطروح هو هل إن قانون ضريبة القيمة المضافة يحقق هذا المبدأ وقانونيته؟ للإجابة عن هذا التساؤل لابد من بيان موقفين للدساتير. الأول: نص على مبدأ القانونية واكتفى بذلك كما هو الحال لدى المشرع الدستوري الإماراتي، بينما نصت بعض الدساتير على مبدأ التكليف التصاعدي وتحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية<sup>٦</sup>. وهو ما أكد عليه المشرع الدستوري البحريني في المادة (١٥) وأضاف عبارة مهمة وهي أن الضرائب أساسها العدالة الاجتماعية، والقانون ينظم الدخول الصغيرة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة.

فهل تضمن قانون ضريبة القيمة المضافة تلك الضوابط التي حددها الدستور؟

يعود أساس هذا القانون إلى الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية المحررة بتاريخ ٢٧/١١/٢٠١٦م، وهي أحد مخرجات قرار المجلس الأعلى في الدورة ٣٦ المنعقدة بالرياض ٩-١٠/١٢/٢٠١٥م ولم تراع هذه الضريبة ذلك النص الذي انفرد به الدستور البحريني، وبيئت ديباجة الاتفاقية أن الهدف من الضريبة هو وضع إطار قانوني موحد لاستحداث ضريبة عامة على الاستهلاك لدول المجلس تفرض على معاملات استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع.

وبيئت المادة (٣٠) من الاتفاقية حالة الاستثناء من دفع الضريبة وتضمنت الجهات الحكومية والخيرية ومؤسسات النفع العام وشركات استضافت فعاليات دولية والمزارع والصيد غير المسجل والمنازل الخاصة للمواطنين، وأضافت المادة (٣١) نسبة الصفر للسلع الغذائية في قائمة السلع الموحدة وهو ما عمله المشرع البحريني عبر إدراج نص الاتفاقية وربطه بالمادة (٥٢) من المرسوم بقانون (٤٨) لسنة ٢٠١٨ بشأن ضريبة القيمة المضافة والمادة (٨٠) من اللائحة التنفيذية

٥. قضية رقم ١٩ لسنة ١٥ قضائية المحكمة الدستورية العليا "دستورية، جلسة السبت ٨ إبريل سنة ١٩٩٥ م، الموافق ٨ ذو القعدة سنة ١٤١٥هـ، <http://hrlibrary.umn.edu/arabic/Egypt-SCC-SC/Egypt-SCC-19-Y15.html>. ويضيف ذات الحكم: وحيث إن الدستور أعلى شأن الضريبة العامة، وقدر أهميتها بالنظر إلى خطورة الآثار التي ترتبها، وبوجه خاص من ناحية جذبها لعوامل الإنتاج أو طردها أو تقييد تدفقها، وما يتصل بها من مظاهر الانكماش أو الانتعاش، وتأثيرها بالتالي على فرص الاستثمار والادخار والعمل وتكلفة النقل وحجم الإنفاق، وكان الدستور - نزولا على هذه الحقائق واعترافا بها - قد مايز بين الضريبة العامة وغيرها من الفرائض المالية، فنص على أن أولهما لا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، وأن ثانيتهما يجوز إنشاؤها في الحدود التي يبينها القانون. ولزام ذلك أن السلطة التشريعية هي التي تملك بيدها زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها - من دون السلطة التنفيذية - تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمنا تحديد الأموال المحملة بها، وأسس تقدير وعائها، ومبلغها، والمكلفين بأدائها، والجزاء على مخالفة أحكامها، وغير ذلك مما يتصل بينائها عدا الإعفاء منها، إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون. متى كان ذلك، فإن نص القانون يعتبر مصدرا مباشرا للضريبة العامة، إذ يحيط بها وينظم رابطتها في إطار من قواعد القانون العام، متوخيا تقديرا موضوعيا ومتوازنا لموجباتها، وبما يكفل الانتفاع بحصيلتها فيما يعود بالنفع العام على الجماعة منظورا في ذلك إلى ما يحقق رخاءها.

٦. انظر المادة (١١١) من الدستور الاردني.



للقانون<sup>٧</sup>. وضمن المشرع بعض السلع الغذائية وعدها من الأساسيات وحددها بـ ١٩٤ نوع مقسمة على فئات وهي:

١. المياه.
٢. الحليب ومشتقاته والبيض.
٣. اللحوم والأسماك.
٤. السكر والملح وزيت الزيتون.
٥. أغذية الأطفال.
٦. الأرز والقمح والخبز.
٧. الخضروات والفواكه.
٨. البن والشاي والهيل.

وبالرغم من ذلك، نجد أن المشرع البحريني لم يجانبه الصواب في هذا النوع من الضرائب نظراً إلى عدم توافقه مع نص المادة (١٥) من الدستور التي تراعي مبدأً محدداً وهو مراعاة وضع ودخل كل فرد على أرض المملكة بما يراعي العدالة الاجتماعية وإعفاء أصحاب الدخل الصغيرة من هذا النوع من الضريبة. وعلى ذلك ووفق هذا النص وبالرغم من إيجابياته للوهلة الأولى إلا أنه حصر الفرد في أنواع محددة من المواد والسلع المعفاة وهو بمثابة تأكيد من المشرع أن هنالك عدم تكافؤ موجود في المجتمع لذلك تدخل لتوفير الحماية لبسط نفوذه على أساسيات تكفل العيش الكريم وفق سلع لا تتجاوز المائتين، وهي بذلك رهينة بيد اللائحة التنفيذية وما دونها وهو ما يعتبر تجاوزاً صريحاً لمبدأ قانونية ضريبة القيمة المضافة.

### ثانياً : مبدأ المساواة أمام الضريبة

يعد مبدأ المساواة من المبادئ الأساسية التي أكدتها الأديان السماوية، قبل الشرائع الوضعية، ويعتبر هذا المبدأ حجر الزاوية في كل تنظيم ديمقراطي للحقوق والحريات، فهو بمثابة الروح من الجسد بالنسبة إلى الديمقراطية، لذلك تحرص الدساتير على النص عليه كدعامة أساسية وركيزة لا تقبل النقاش، وكإحدى الركائز الأساسية لنظام الدولة دستورياً، حتى يكون جميع الأفراد متساوين في التمتع بالحقوق والحريات العامة<sup>٨</sup>.

٧. نصت المادة (٨٠) على: تطبق الضريبة بنسبة الصفر بالمائة على معاملات توريد واستيراد السلع الغذائية، وفقاً للشروط الآتية:

ألا يتم توريد السلع من قبل مطعم أو مقهى أو مكان مشابه له.

ألا يتم توريد السلع من قبل مقدمي الطعام.

٨. د. محمد كامل عبيد، نظم الحكم ودستور الإمارات، منشورات أكاديمية شرطة دبي، ١٩٩٨، الطبعة الثالثة، ص ٥٢٤.

وهذا المبدأ ليس نتاج العصر الحديث، بل نجد له وجوداً منذ مئات الأعوام مما دفع أغلب الدساتير إلى تضمين مبدأ المساواة أمام الضريبة كما هي الحال لدى إعلان الحقوق الفرنسي في المادة (١٣) والتي نصت على: «بما أن الهيئة الحاكمة تحتاج إلى نفقات لإدارة الشؤون فيجب وضع ضريبة عمومية على جميع الوطنيين. أما مقدار هذه الضريبة فيجب أن يكون مناسباً لحالة الذين يدفعونها»<sup>٩</sup>.

والتكاليف العامة المقررة قانوناً، واجب على كل مواطن.<sup>١٠</sup>

ويرى بعض الفقه أن مبدأ المساواة وإن أضحي توجهاً في كافة الدساتير المعاصرة، وركيزة من الركائز الأساسية للدول، فقد باتت في حكم المبادئ العامة للقانون التي تعلق على التشريعات العادية، وهذه المبادئ العامة للقانون لا تظهر في النصوص، ولكن القضاء يعترف بها ويوجب احترامها بحيث يشكل انتهاكها مخالفة للمشروعية<sup>١١</sup>.

بينما جاء الدستور البحريني بنص متقدم وحديث حيث أكد في المادة (١٥/أ) على: «الضرائب والتكاليف العامة أساسها العدالة الاجتماعية، وأداؤها واجب وفقاً للقانون».

ويثور التساؤل هل يعتبر مبدأ المساواة وفق ما ورد في النصين لاسيما عند المشرع الإماراتي، يعني أن الخاضعين للضريبة متمثلون في مقدار الضريبة التي يؤدونها؟

بينما غاب ذلك النص عن المشرع الدستوري البحريني وهو توجه محمود يعاصر التوجهات السائدة في الدساتير الحديثة حيث لا مكان لذلك التماثل في التكليف، فالمحكمة الدستورية المصرية تؤكد على أن التماثل في وحدة تطبيق الضريبة والتكافؤ أو التعادل بين المخاطبين لا يكون في مقدار الضريبة التي يؤدونها، بل يقوم على وحدة التطبيق من الناحية الجغرافية من حيث الامتداد الجغرافي والإقليمي للدولة<sup>١٢</sup>.

٩. إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنسي ١٧٨٩م أصدرته الجمعية التأسيسية الفرنسية في جلساتها أيام ٢٠، ٢١، ٢٢، ٢٤، ٢٦ أغسطس ١٧٨٩ ونصت المادة (١٤) على: لكل الوطنيين الحق في أن يراقبوا أموال الضريبة سواء كانت المراقبة بأنفسهم أو بواسطة نوابهم. ولهم أيضاً البحث عن الوجوه التي تتفق فيها وتعيين مدة جبايتها.

١٠. ونصت المادة (٢٥) من الدستور الإماراتي على: «جميع الأفراد لدى القانون سواء، ولا تمييز بين مواطني الاتحاد بسبب الأصل أو الموطن أو العقيدة الدينية أو المركز الاجتماعي».

١١. د. موسى مصطفى شحاده، المبادئ العامة للقانون المتعلقة بفكرة الحرية العامة في أحكام القضاء الإداري، مجلة الشريعة والقانون، جامعة الإمارات، العدد ٢٨، ٢٠٠٢، ص ٦٧. مذكور لدى د. عباس مفرج الفحل، مصدر سابق، ص ١٢٢.

يرى د. سليمان سليم بطارسة أن المبادئ العامة للقانون قيمتها القانونية وفق غالب الفقه الفرنسي أنها مساوية للقواعد الدستورية أو مساوية للقواعد القانونية وتكون لها الأولوية بالتطبيق على القواعد الدستورية أو القواعد القانونية كونها موجهة للقضاء، المبادئ العامة للقانون وتطبيقاتها في فرنسا والأردن، دراسات، علوم الشريعة والقانون، المجلد ٢٣، العدد ١، ٢٠٠٦، ص ١٢١.

١٢. قضية المحكمة الدستورية العليا رقم ٩ لسنة ١٧ قضائية «دستورية»، السبب ١٩٩٦/٩/٧م. وتضيف في حكم رقم ١٨ لسنة ١٥ قضائية «دستورية» بتاريخ ١١/١٢/٢٠٠٥م بعدم دستورية على ضريبة الاستهلاك وهي شبيهة لضريبة القيمة المضافة وكانت مقررة على السكر إلا أن التطبيق امتد ليكون على الوزن الصافي دون مادة السكر بحيث يدخل في نطاق احتساب الضريبة وعاء الحفظ وتتعدد تلك الأنواع وكان الحكم وفق ما يلي: «أن الضوابط التي يفرضها الدستور على السلطتين التشريعية والتنفيذية

ويثور التساؤل بشأن تطبيق ضريبة القيمة المضافة على طلبة الجامعات الخاصة دون الجامعات الحكومية فهل يعد ذلك إخلالاً بمبدأ المساواة بين المواطنين؟ للإجابة عن هذا التساؤل لابد من بيان أن هذا المبدأ من المستقر عليه يهدف إلى تحقيق التماثل في المراكز القانونية بين الأشخاص المخاطبين بالنص الضريبي ويهدف إلى صون الحقوق والحريات وتوحيدها بما يكفل تطبيق الضريبة على الجميع سواسية وهو غير متحقق في المثال السابق، وأيضاً هو مدعاة للإخلال بحق التعليم وفي جميع الأحوال فقد أوجد تمييزاً غير مبرر. ومرد عدم الدستورية هو عدم إقرار المشرع لقواعد تماثلة بين المركز القانوني للأفراد المتماثلين والمتكافئين، مما يستوجب معاملتهم معاملة ضريبية واحدة. وأيضاً عدم التكافؤ بين الجامعات الحكومية والجامعات الخاصة ولن يقوم مبدأ المساواة أمام الضريبة إلا إذا خضعت جميع الجامعات له، أو تم الاستثناء للجميع.

ولضمان تحقيق فكرة التناسب بين ما يدفعه المكلف ومقدرته على الدفع عبر تخفيض الضريبة على السلع التي تستهلكها الطبقات الفقيرة وبنفس الوقت فرض ضريبة مرتفعة على السلع التي تستهلكها الطبقات الغنية<sup>١٢</sup>.

ولأخلاف في حال تطبيق مبدأ المساواة لتحقيق أعلى درجة من درجات المساواة دون أي تمايز أو تفضيل بين المواطنين فالعبرة هنا هي في وجوب المعاملة المتساوية لكل ما هو متساو، فمبدأ المساواة لا يحول دون تطبيق قواعد تمييز في معاملة بعض الفئات قياساً على معايير تمييزها عن

لضمان تقيدهما بأحكامه، هي ضوابط أمرة لا تبديل فيها ولا مهرب منها، وليس لأي جهة أو سلطة بالتالي إلى أن تبغى عنها حولا، أو أن تقتنصها من أطرافها، أو أن تجعل لها عوجاً، أو أن تتحلل من بأسها أبداً، إذ هي باقية دوماً، نافذة أبداً، لتفرض بزواجها ونواهيها- كلمة الدستور على المخاطبين بها، فلا ينسلخون منها، ولتكون قواعد مآباً لكل سلطة، وضابطاً لحركتها، وتمكناً لأعمالها وتصرفاتها على اختلافها، ومرتبناً لتوجهاتها، وكان لكل ضريبة وعاء يمثل في المال الذي تفرض عليه، وكان قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها باعتبار أن ذلك يعد شرطاً لازماً لعدالة الضريبة، ولصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة، وإذ كان ذلك، فقد تعين أن يكون وعاء الضريبة من حصر في المال المحمل بعبئها، ومحققاً ومحدداً على أسس واقعية يكون ممكناً معه الوقوف على حقيقته على أكمل وجه، ولا يكون الوعاء محققاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال أو الترخص، ذلك أن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها، إنما يتحدد مرتبطاً بوعائها وباعتباره منسوباً إليه، ومحمولاً عليه، وفق الشروط التي يقدر المشرع معها واقعية الضريبة وعدالتها بما لا مخالفة فيه للدستور، وبغير ذلك لا يكون لتحديد وعاء الضريبة من معنى، ذلك أن وعاء الضريبة هو مادتها، والغاية من تقرير الضريبة هو أن يكون هذا الوعاء مصرفها، فإذا حدد المشرع وعاء الضريبة على طن السكر قائماً أي شاملاً وزن العبوة التي يوضع فيها وليس على الوزن الصافي رغم اختلاف وزن كل عبوة عن الأخرى في الغالب الأعم فإن وعاء الضريبة يضحي غير محدد يتسع لغير مادتها، وبالتالي إلى فإن فرض الضريبة -وفقاً للنص الطعين- لا يقوم على أسس موضوعية محددة، فضلاً عن أنه يخالف مبدأ المساواة إذا فرّق بين المكلفين بالضريبة عن السكر -وهو الوعاء الحقيقي لها- تبعاً لاختلاف أوزان عبواته إذ يتحمل أصحاب العبوات الأثقل وزناً بعبء ضريبي أكبر من أصحاب العبوات الأخف وزناً.

ويجلى ماسبق في فرض الضريبة الانتقائية حيث طبقت ليس على المادة (السلعة) المطلوب تطبيق الضريبة عليها، بل امتدت للعبوة وكذلك النقل والتخزين بحيث تحتسب على أساس سعر بيع التجزئة للسلعة وقت طرحها للاستهلاك. للمزيد انظر قانون رقم

(٤٠) لسنة ٢٠١٧ بشأن الضريبة الانتقائية. التاريخ ١٤/١٢/٢٠١٧، رقم الجريدة الرسمية: ٢٣٤٤.

١٢. د. جهاد الخصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، ٢٠١٠، ص ٩١. ويضيف في ص ١٠٢ وقد سبق للمجلس الدستوري الفرنسي منح مزايا ضريبية لمكلفين دون آخرين على الرغم من تماثل مراكزهم القانونية.

غيرها، كمبررات موضوعية وعقلانية مطابقة لمعايير وقيم عامة مقبولة، تبررها الغاية من وضع القانون<sup>١٤</sup>.

ويؤكد المجلس الدستوري الفرنسي أن إعفاء مؤسسة عامة دون نظيراتها من المؤسسات العامة يعد انتهاكاً لمبدأ المساواة<sup>١٥</sup>. وأيضاً في حكم جميل لتدعيم المناطق الأقل تقدماً من المناطق الأخرى أو لهدف دعمها وتطويرها وتفعيل أدوارها ولغايات النمو والدعم أجاز التضامن بين المناطق بحيث تكون الضريبة أعلى نسبة في المناطق المأهولة كباريس وتكون الجباية أقل في المناطق الأخرى كما هي الحال في منطقة إيل دو فرانس<sup>١٦</sup>.

### ثالثاً: مبدأ العدالة الضريبية

كانت العدالة الضريبية المسبب الرئيسي لحدوث الاضطرابات في الدول قديماً، فمنذ نشأة القانونية للضريبة ظهرت العدالة الضريبية، ذلك أن السلطة لم تدرك أهمية تحديد معدل الضريبة ومقدارها وتأثيرها على المكلفين، ومع ازدياد أعباء الدولة وحاجتها إلى المزيد من الواردات لتغطية النفقات، كان لابد من زيادة العبء الضريبي على كاهل المواطنين والتضحية بجزء أكبر من مداخيلهم<sup>١٧</sup>، وبلا شك، ساهمت تلك الإرهاصات في رسم النصوص الدستورية في الدول وفق موروثها وتقاليدها الاجتماعية والسياسية والاقتصادية السائدة بها، وتحديد دور الدولة تجاه المجتمع والأفراد، ولن يكتمل ذلك دون تحديد مفهوم الضريبة في حياة الفرد وهدفها ودورها.

١٤. للمزيد انظر د. أمين عاطف صليبيا، دور ليقضاء الدستوري في إرساء دولة القانون، المؤسسة الحديثة للكتاب، ٢٠٠٢، ص ٣٩٣. حيث يشير لأحكام محكمة الدستور في بلجيكا واسبانيا وفرنسا.

١٥. وذلك بشأن إعفاء مؤسسة كهرباء فرنسا من بعض الضرائب، 79. C.C. 112-9 DC 1980/1، مذكور لدى د. أمين عاطف صليبيا، مرجع سابق، ص ٣٩٤.

١٦. هي منطقة في شمال وسط فرنسا، وعاصمتها مدينة باريس. تعدّ المنطقة الأغنى أوروبياً، والرابعة على مستوى العالم. و لو أنها استقلت وأصبحت بلداً بعد ذاتها فإن ترتيبها سيصبح الخامس عشر من حيث الميزانية. كما أنها تحوي ثاني أكبر عدد من شركات فورتون العالمية ال ٥٠٠. للمزيد <https://ar.wikipedia.org/wiki/لمزيد> إيل دو فرانس

تاريخ الزيارة ٢٠١٩/٢/٣ س ١٤، ١٠م. للحكم انظر 91 n° DC 6 mai 1991-Décision

على الرابط <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/199191291DC.htm>

تاريخ الزيارة ٢٠١٩/٢/٣ م ١٥، ١٠م. يقع على عاتق الدولة مسؤولية تنظيم تكافؤ الموارد بين المجتمعات، وبالنظر إلى أن إقليم إيل دو فرانس يقدم، فيما يتعلق بحالة المجتمعات الحضرية فيما يتعلق بالاحتياجات الاجتماعية لسكانها، سمات محددة: كثلة سكانها والأهمية العالمية لمواردها ووجود رأس المال؛ أن توزيع الوظائف بين المركز والمحيط يؤدي، كقاعدة عامة، إلى توزيع غير متكافئ للغاية للإمكانات المالية للبلديات ذات السكان المعادلين؛ ونتيجة لذلك توجد فروق كبيرة في مستوى المعدات والخدمات التي تستطيع البلديات تقديمها لسكانها، لإعادة توزيع الموارد التي تهدف إلى المساهمة تحسين الظروف المعيشية في البلديات التي تتحمل أعباء خاصة دون أن يكون لها نصيب مالي مرتفع للفرد؛ إذ ترى أن مما سبق ذكره، فإن إنشاء آلية تضامن بين البلديات المالية خاصة بمنطقة إيل دو فرانس لا يتعارض مع مبدأ المساواة.

١٧. رنا حسيط حطيط، عدالة الضريبة على القيمة المضافة، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الأولى، ٢٠١٦، ص ١٣.

ويجد هذا المبدأ أساساً قوياً في الدستور البحريني حيث ورد أربع مرات وهي:

١. المادة (٩/أ): الملكية ورأس المال والعمل، وفقاً لمبادئ العدالة الإسلامية، مقومات أساسية لكيان الدولة الاجتماعي وللثروة الوطنية، وهي جميعاً حقوق فردية ذات وظيفة اجتماعية ينظمها القانون.

٢. المادة (١٠/أ): الاقتصاد الوطني أساسه العدالة الاجتماعية، وقوامه التعاون العادل بين النشاط العام والنشاط الخاص، وهدفه التنمية الاقتصادية وفقاً لخطة مرسومة، وتحقيق الرخاء للمواطنين، وذلك كله في حدود القانون.

٣. المادة (١٣/د): ينظم القانون، على أسس اقتصادية مع مراعاة قواعد العدالة الاجتماعية، العلاقة بين العمال وأصحاب الأعمال

٤. المادة (١٥/أ): الضرائب والتكاليف العامة أساسها العدالة الاجتماعية، وأدائها واجب وفقاً للقانون.

بينما تناولها الدستور الإماراتي في نصين فقط وهما:

١. المادة (١٤): المساواة والعدالة الاجتماعية وتوفير الأمن والطمأنينة، وتكافؤ الفرص لجميع المواطنين من دعائم المجتمع والتعاقد والتراحم صلة وثقى بينهم.

٢. المادة (٢٤): الاقتصاد الوطني أساسه العدالة الاجتماعية وقوامه التعاون الصادق بين النشاط العام والنشاط الخاص وهدفه التنمية الاقتصادية وزيادة الإنتاج ورفع مستوى المعيشة وتحقيق الرخاء للمواطنين في حدود القانون. ويشجع الاتحاد التعاون والادخار.

وخلت النصوص السابقة من تحديد معنى العدل، وتصدت لذلك المحكمة الدستورية العليا في مصر. لذلك فمفهوم العدل سواء بمبناه أو أبعاده يتعين أن يكون محدداً من منظور اجتماعي باعتباره يعبر عن القيم الاجتماعية التي لا تنفصل عن الجماعة في حركتها، والتي تبلور مقاييسها في شأن ما تعتبره حقاً لديها، فمفهوم العدل ليس مطلقاً ثابتاً باطراد، بل مرناً ومتغيراً وفقاً لمعايير الضمير الاجتماعي ومستوياته، وهو على نهج متواصل منبسط على أشكال الحياة تتعدد ألوانه، وازناً بالقسط تلك الأعباء التي يفرضها المشرع على المواطنين، فلا تكون وطأتها على بعضهم عدواناً، بل تطبيقها فيما بينهم إنصافاً، وإلا صار القانون منهيماً للتوافق في مجال تنفيذه<sup>١٨</sup>.

١٨. القضية رقم ٦٥ لسنة ١٧ قضائية «دستورية» جلسة ١ فبراير ١٩٩٧م. <http://www.cc.gov.eg/Images/L/378659.pdf>

تاريخ الزيارة ٢٠١٩/٢/٤م س ٣٦، ص ١٠.

ويتطلب هذا المبدأ ضوابط ودعائم ومقومات لتطبيقه في المجال الضريبي وهي:

١. عمومية الضرائب.
٢. منع الازدواج الضريبي.
٣. شخصية الضريبة.
٤. المقدرة التكليفية العامة.
٥. التصاعد في سعر الضريبة.

فالعادلة الضريبية بمعناها العام تعني توزيع الضرائب بين المكلفين، كل حسب قدرته المالية سواء كان عن طريق امتلاكه للثروات أو ما يحصل عليه من دخل، أي تحمل عبء الضريبة بالنظر لما يمتلكه الفرد<sup>١٩</sup>.

ويثور التساؤل وفقاً لضريبة القيمة المضافة فالاستهلاك هو المعيار فمن يستهلك أكثر يدفع أكثر، والفرد ذو الأجر المتدني بالكاد يفي بمتطلبات حياته، وجميعها تدور في بنود الاستهلاك، مما يؤدي ضياع مصدر دخله، بينما يبقى الفرد الآخر ذو الدخل المرتفع بعيداً عن تلك النسبة المتحققة، مما يؤدي إلى عدم مراعاة لمستوى الدخل والادخار، وكذلك الإخلال بالبنية الاجتماعية للأسر. وأمام حداثة التجربة وعدم وجود الدراسات المبينة لأثر الضريبة لاسيما مع تزايد آثارها، ووفقاً للمعايير السابقة فإن الضريبة على القيمة المضافة بصفتها ضريبة عامة غير مباشرة تقع على استهلاك السلع وتأدية الخدمات، فهي تمتاز بالعشوائية وعدم إنصافها للطبقات المتدنية الدخل أو بعبارة أخرى أكثر وضوحاً بعدم عدالتها.

ومن الجميل أن نختم هذه الورقة بالتأكيد على أن ضريبة القيمة المضافة بالرغم من إيجابياتها أو سلبياتها، لن تحقق الغاية في المستقبل في حال استمرت السياسات المالية والضريبية المعمول بها حالياً، مما يستوجب توحيد السوق الخليجية المشتركة في سياسة مالية وضريبية موحدة تكون نواة للسوق العربية المشتركة، وتحقق المعايير والمتطلبات والشروط المحددة في الاتفاقيات الدولية لاسيما في صندوق النقد الدولي والبنك الدولي والاوروبي.

## الخاتمة

تلعب ضريبة القيمة المضافة دوراً أساسياً في ردف الخزينة العامة للدول، حيث باتت أرقام إيراداتها رقماً مهماً في الموازنة العامة، ولا بد لقانون الضريبة أن يلبي ضرورة أساسية وهي حماية حقوق ومصالح الأفراد المشمولين بالقانون عندما ينشأ التزام عليها كمكلفين بسداد الضريبة، ومن ذلك المنطلق تأتي الدساتير للموازنة بين إخضاع الفرد جبراً في جباية الضريبة منه ومراعاة

١٩. رنا حسيط حطييط، المرجع السابق، ص ١٧.

مصالح الدولة وحاجاتها، لذلك لا بد من وجود نص دستوري يعمل بمبدأ قانونية الضريبة، ومبدأ عدم سريان القانون الضريبي بأثر رجعي، وجميعها ضمانات موضوعية تتناول الجانب الموضوعي لحماية المكلف بالضريبة، وقد تكون التجربة الخليجية حديثة في التشريع الضريبي لذلك لجأت إلى تجارب المقارنة، لتحقيق وتمية الإيرادات إلا أن ذلك لا يعني عدم التطوير والتحديث لتناسب تلك التشريعات المواطن الخليجي والواقع المعيش بما يكفل صحة التطبيق وحسنه.

ولما كان للضريبة في كافة المجتمعات دور مهم والكل مجمع على مبدأ قانونية الضريبة كإحدى خواص ممارسة السيادة عبر فرضها من ممثلي الأفراد نظراً لارتباطها ومساسها بحياة الفرد ووضع المالى، وأيضاً كرافد للخزينة العامة لترتقي وتكون في مصاف الدول المتقدمة، فلن يتأتى ذلك دون وجود مبادئ دستورية تتناول الضريبة شكلاً وموضوعاً وتساهم في وجود بوتقة تشريعية تكتسب القيمة المستمدة من نص الدستور تحقق في تبوء المراتب المرجوة لدول الخليج العربي.

وتهدف المبادئ الدستورية إلى تعزيز الضمانات، لاسيما في مجال تحصيل الأموال العامة عبر إيراد الضريبة والتي باتت تجبى وفق مبدأ التصاعدي بما يتلاءم مع الحالة المادية للمكلف بحسب الفئة التي صنّف بها وفقاً لمركزه المالى، كوسيلة بيد الدولة لإعادة توزيع هذه الإيرادات لتحقيق المساواة بين الأفراد في نواحي حياتهم المعيشية والصحية والاجتماعية، إلا أن الضريبة المقررة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربي ابتعدت عن ذلك الأساس كثيراً، بينما تجلى مبدأ المساواة هادفاً إلى تحقيق العدالة كغاية ووسيلة تعزز قيمة الدول في العصر الحديث وعلو صرحها الذي لن يكون بدون حجر الزاوية المتمثل بمبدأ المساواة الذي كان حلماً يراود المفكرين والفلاسفة حتى بات واقعاً معيشياً بين نصوص الدستور.

## النتائج

١. يعتبر فرض ضريبة القيمة المضافة مساساً بالحقوق المالية للأفراد.
٢. نصت الدساتير في دول مجلس الخليج العربي على مبدأ لاضررية إلا بقانون فقط دون إضافة التعديل أو الإعفاء وهو مطلب أساسي للواقع الحالي والمستقبلي للتعامل مع الضريبة ومبدأ قانونيتها.
٣. أعملت دول الخليج العربي ضريبة القيمة المضافة كأحد مخرجات القمة في عام ٢٠١٥، إلا أنها لم تراعي معيار التصاعد الضريبي الذي نص عليه الدستور البحريني دون نظرائه.
٤. أعمل المشرع البحريني نهج إعفاء بعض السلع واعتبرها من الأساسيات اللازمة للحياة في المرحلة الحالية.

٥. يلعب النظام الضريبي دوراً مهماً وأساسياً في عملية التنمية المستدامة كلما استوفى الضمانات الدستورية.
٦. لا بد من رسم خطة مستقبلية للنظام الضريبي واضحة المعالم تحدد عناصره لضمان المستقبل الاقتصادي والمالي والاستثماري لدول الخليج العربي بما يعزز ثقة المستهلك والمستثمر الدولي به.
٧. يحتاج النظام الضريبي وتأثيره على المجالات الاقتصادية والمالية والاستثمارية والاجتماعية والصناعية والقانونية إلى مختصين في تلك المجالات.
٨. تتطلب المرحلة الراهنة إيجاد مراكز وباحثين ووضع مؤشرات ومبادرات تضمن تطوير وتحديث النظام الضريبي.

### التوصيات

١. تعديل مواد الدستور لتتضمن مبدأ قانونية الضريبة في كافة مراحلها وهي الفرض والجبائية والتعديل والإعفاء والإلغاء لضمان حقوق وحرية المكلف بأداء الضريبة وفقاً للقانون المتماشي مع القاعدة الدستورية.
٢. إضافة مبدأ التكليف التصاعدي وتحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية بما يتوافق مع قدرة المكلف بالأداء لنص فرض الضرائب وعدم الاكتفاء بوروده باب الحريات والحقوق، وهو ما يساهم في تفويض السلطة التنفيذية التعامل مع الضريبة ومتغيراتها وفق أسس صحيحة.
٣. لا بد من إعادة النظر في نهج الإعفاء والأخذ بأسلوب حديث يتوافق مع قدرات المكلفين لاسيما في ظل وجود التقنية الحديثة حتى بات عصرنا هذا عصر الذكاء الاصطناعي حقاً.
٤. على المشرع والقضاء مراعاة الضمانات الدستورية والواقع الاجتماعي والاقتصادي والمعيشي والمالي لشرائح المجتمع لتحقيق التوازن المجتمعي، ولا يعد ذلك انتهاكاً لمبدأ المساواة وفق ما ورد في الدراسة.
٥. الحد من تأثير الضريبة على البنية المجتمعية وعدم زيادة الفروقات في الدخل كأثر اجتماعي وكذلك في الحياة الاقتصادية.
٦. استخدام إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في جوانب تعزز دخل الطبقات ذات الدخل اليسير، مع إعادة النظر في الإعفاء الكلي.
٧. اعتماد نظام الضريبة التصاعدي على إجمالي الدخل بما يحقق العدالة في التكليف وفقاً لقدرة الشخص دون ميل للأثرياء أو ذوي الدخل المحدود.
٨. تنتظر من المتخصصين؛ كل في مجاله؛ لاسيما الجامعات- إنشاء الدراسات المتعمقة لإثراء الموضوع ببحوث متعمقة تثير الطريق للفقهاء والقضاء والمشرع بما يدعم بنيان الدول والمجتمعات والإنسان في خليجنا المعطاء.



## المراجع

- الدستور البحريني.
- الدستور الإماراتي.
- قانون رقم (٤٠) لسنة ٢٠١٧ بشأن الضريبة الانتقائية. التاريخ ١٤/١٢/٢٠١٧، رقم الجريدة الرسمية: ٣٣٤٤.
- المرسوم بقانون (٤٨) لسنة ٢٠١٨ بشأن ضريبة القيمة المضافة والمادة (٨٠) من اللائحة التنفيذية للقانون.
- الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية المحررة بتاريخ ٢٧/١١/٢٠١٦ م
- إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنسي ١٧٨٩م
- د. أمين عاطف صليبا، دور لبقضاء الدستوري في إرساء دولة القانون، المؤسسة الحديثة للكتاب، ٢٠٠٢.
- د. جهاد الخصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، ٢٠١٠.
- د. سليمان سليم بطارسة، دراسات، علوم الشريعة والقانون، المجلد ٢٣، العدد ١، ٢٠٠٦.
- د. عباس مفرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الأولى، ٢٠١٦.
- د. شريف رمسيس تكلا، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، دار الفكر العربي، ١٩٧٩.
- فيصل سعيد الحفيتي، دور المجلس الوطني الاتحادي في النظام الدستوري الإماراتي، دار النهضة العربية.
- د. محمد كامل عبيد، نظم الحكم ودستور الإمارات، منشورات أكاديمية شرطة دبي، ١٩٩٨، الطبعة الثالثة.
- د. موسى مصطفى شحاده، المبادئ العامة للقانون المتعلقة بفكرة الحرية العامة في احكام القضاء الاداري، مجلة الشريعة والقانون، جامعة الإمارات، العدد ٢٨، ٢٠٠٣.
- رنا حسيط حطييط، عدالة الضريبة على القيمة المضافة، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الاولى، ٢٠١٦.
- المحكمة الدستورية العليا المصرية، قضية رقم ٤٣ لسنة ١٧ قضائية المحكمة الدستورية العليا "دستوري".

- قضية رقم ١٩ لسنة ١٥ قضائية المحكمة الدستورية العليا "دستورية، جلسة السبت ٨ إبريل سنة ١٩٩٥ م، الموافق ٨ ذو القعدة سنة ١٤١٥ هـ
- القضية رقم ٦٥ لسنة ١٧ قضائية "دستورية" جلسة ١ فبراير ١٩٩٧ م.
- قضية المحكمة الدستورية العليا رقم ٩ لسنة ١٧ قضائية "دستورية"، السبت ٧/٩/١٩٩٦ م.
- حكم رقم ١٨ لسنة ١٥ قضائية "دستورية" بتاريخ ١١/١٢/٢٠٠٥ م.