

الفصل الاول

الاسس النظرية للضرائب

الأهداف التعليمية :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي ان تكون قادرا على الاتي :

- 1- معرفة التطور التاريخي للضرائب .
- 2- التعرف على مفاهيم الضريبة وخصائصها واركائها.
- 3- فهم اسس فرض الضرائب والقواعد العامة لها .
- 4- كيفية توزيع العبء الضريبي .
- 5- معرفة انواع الضرائب ومعايير التمييز بينها .
- 6- الاطلاع على المفاهيم الضريبية الاخرى .
- 7- الالمام بنظريات التصاعد الضريبي .

. التطور التاريخي للضرائب :

ارتبط ظهور الضرائب بأشكالها الاولى في المجتمعات البدائية و الى يومنا هذا بتطور اهداف الدولة و دورها في المجتمع اذ تعد من اهم وسائل تجسيد التكافل الاجتماعي بين افراد المجتمع ، عليه يمكن القول ان هناك علاقة بين الهيكل الضريبي للدولة ونظامها الاقتصادي و الاجتماعي والسياسي السائد و المطبق حين فرض الضرائب ، فالانسان بطبعه كائن اجتماعي يسعى لايجاد تنظيم يحكم علاقات الافراد بعضهم مع البعض ، لذلك فالقبيلة قد تكون هي اول هذا النوع من التنظيمات اذا كان المبرر الاول للضرائب هو الاشتراك في الدفاع عن القبيلة و كان كل شخص قادر يقدم طواعية و باختياره لرئيس القبيلة او قائدها ما يستطيع ان يقدمه من خدمات سواء كانت نقدية ام عينية ، ويقوم الرئيس او القائد بتوجيه هذه المتحصلات لمصلحة القبيلة التي قد تكون متحضرة في رد الاعتداء عنها و المحافظة على كرامتها .

تلا ذلك حدوث تنظيمات اكثر تقدما بان ظهرت الدولة على مستوى الوجود و كان هدفها في البداية ينحصر في حفظ الامن والنظام الداخلي و حمايتها من الاعتداءات الخارجية مع ترك الافراد يمارسون ما يشاؤون من نشاطات في ظل الحرية الاقتصادية ، و الدول لا تستطيع القيام بذلك دون موارد مالية تمكنها من اداء هذه المهمات المنوطة بها لذا فقد لجأت للضرائب و ان كانت بشكل بدائي اذ ظهرت الضرائب على الرؤوس اذا يدفع كل مواطن مبلغا حسب الجنس و العمر و لم ينظر الى التأثيرات الجانبية لمثل هذه الضرائب .

ثم تطور دور الدولة بان اصبحت بجانب تطبيق الامن و النظام داخليا والحماية من الاعتداءات الخارجية مسؤولة عن تحقيق الرخاء العام بشكله الاوسع مما فرض على الدولة التزامات هائلة من الصعب تحقيق هذا الرخاء دون معرفة تأثير الضرائب على الاقتصاد ، و بقي الامر كذلك حتى اذا كان القرن التاسع عشر توسعت رقعة المجتمعات و ظهرت الحكومات و تزايدت الخدمات التي تؤديها اذا بات واضحا لدى المختصين و السياسيين بان الضريبة لا تقف عند حد البعدين الاساسين لها (المالي و السياسي) المتمثلين بتوزيع الاعباء المالية اللازمة للانفاق العام بين افراد المجتمع على وفق مبدء المقدرة التكليفية .

و ذلك ليس لتأمين الحاجات العامة التقليدية لانباء المجتمع فحسب ، و انما اصبحت لها ابعاد اخرى بعد ان وجد فيها المختصون و السياسيون احدى اهم ادوات التدخل في توجيه حركة الاقتصاد القومي بعد ان اخفقت النظرية الاقتصادية التقليدية في تحقيق التوازن الاقتصادي و الاستخدام الكامل ، اثر الركود الاقتصادي العالمي في سنة 1929 ، فاصبحت متعددة الابعاد ، (البعد المالي ، البعد الاقتصادي ، البعد الاجتماعي ، و البعد السياسي) و في ضوء ما سبق يمكن تصور المراحل التي مرت بها الضرائب و فرضها كما يلي :

- المرحلة التقليدية و البدائية :
و هي مرحلة ما قبل نشوء الدولة بتنظيماتها المعروفة و التي كانت ممثلة في القبيلة او العشيرة و كان الاعتماد على ما يعطية افراد تلك المجتمعات الى قائدهم طواعية و اختيار سواء كان نقدا او عينا للمساهمة ي تحسين اوضاع ذلك التنظيم .

- مرحلة نشوء و تطور الدولة التقليدية :
و تشمل هذه الفترة على ظهور تنظيمات أكثر تطورا من سابقتها كنظام سياسي اذا الدولة اصبحت هي الاساس ضمن هذه الفترة ليس القبيلة او العشيرة ، و اصبحت الهدف من فرضها هو الحصول على موارد مالية مع عدم اخذ اثار الضرائب الاخرى في الاعتبار و قد فرضت الضرائب على الاراضي و المواشي و الرؤوس و الانتاج الزراعي للبلد وغيرها .

- المرحلة التالية لظهور الدولة :
نظرا لتطور العلاقات الاقتصادية بين الدول بعضها مع البعض الامر الذي جعل الحكومات تلجأ الى تخفيف عبء الضرائب المباشرة المفروضة في فترات سابقة و فرض ضرائب غير مباشرة لها علاقة بتجارها الخارجية اذا فرضت تلك الضرائب على الصادرات و الواردات للبلاد .

- مرحلة سعي الدولة لتحقيق الرفاهية :
بعد ان اصبحت الدولة تتمتع باحترام جميع مواطنيها اتسعت اهدافها اذا انها تسعى لتحقيق اكبر قدر من الرخاء و الرفاهية للجميع لذا اخذت الدولة تستخدم الضرائب لا لكونها موردا ماليا فقط و انما استخدمتها لتحقيق ما تصبو اليه من اهداف تصب في الرفاهية المنشودة ، وقد ظهرت هذه المرحلة بشكل واضح بعد ظهور المشروعات الكبيرة التي ادت بدورها الى حدوث

الفصل الأول ... المرتكزات والاسس النظرية للضرائب ... المرحلة الثالثة / قسم المحاسبة

التطورات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية مما ادى الى العودة الى الضرائب المباشرة بشكل اوسع على حساب التقليل من الضرائب غير المباشرة لسهولة امكانية معرفة اثار الضرائب المباشرة في تحقيق الرفاهية .

. مفهوم الضريبة / الخصائص ، العناصر ، الاركان :

مفهوم الضريبة :

تتمتع الدولة بسلطة سيادية في تدبير الأموال اللازمة للإنفاق على الخدمات العامة التي تؤديها بهدف تحقيق الرفاهية للمجتمع ، ويتم تقدير الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة ، وتقوم السلطة التنفيذية بتحصيل تلك الإيرادات بحكم القانون بما يؤكد مبدأ السلطة والسيادة للدولة .

ومن هذا المفهوم تلجأ الدولة إلى التنبؤ بالنفقات العامة للسنة القادمة وتقوم على أساس ذلك بتقدير الإيرادات اللازمة لمواجهة تلك النفقات ، وهذا يعني صفة العمومية على إيرادات الدولة ونفقاتها .

وتعتبر الضريبة احد مصادر التمويل الهامة للخزائن العامة ويتم تحصيلها من الأفراد مساهمة منهم في تدبير المال اللازم للإنفاق ، وتعتبر الضريبة عنصراً هاماً من عناصر إيرادات الدولة في حالة الاقتصاد الحر. إما إذا كانت الدولة تمتلك أو توجه وسائل الإنتاج فان الربح الذي يتحقق هو المصدر الرئيسي في تمويل الخزينة ورغم ذلك يبقى للضريبة دور أساسي كمصدر من مصادر التمويل .

تعريف الضريبة :

للضريبة تعاريف عدة تختلف باختلاف نوعها والتطور الاقتصادي للمجتمع ، إلا إنها تعطي معنى متقارباً إذ هي (فريضة نقدية إلزامية تفرضها الدولة وفق قانون وتشريع خاص بهذا الغرض وتحصل من الأشخاص طبيعيين كانوا (أفراد) أو معنويين (شركات) دون مقابل مباشر وبشكل نهائي لتتمكن الدولة من تغطية نفقاتها المختلفة ولتحقيق أهدافها التي تصب في مصلحة المجتمع) .

ويتبين من هذا التعريف أن الضريبة تتميز بالعناصر التالية :

الفصل الأول المرتكزات والاسس النظرية للضرائب المرحلة الثالثة / قسم المحاسبة

1. إنها فريضة نقدية تفرض كقاعدة عامة ، اذ ان الأشخاص طبيعيين كانوا أم معنويون يدفعون الضريبة في صورة مبلغ نقدي على اعتبار ان صفة النقد للضرائب هي الأكثر شيوعاً في الوقت الحاضر كونها أكثر ملائمة للاقتصاد الحديث والنظام المالي المعاصر .
2. إنها فريضة إجبارية :- فالمكلف بأداء الضريبة بالكيفية والموعد الذي يحدده القانون وبخلافه تُحصل الضريبة بكافة الوسائل الجبرية على الرغم من كونها ليست غرامة .
3. إنها تحويل أموال من القطاع الخاص إلى القطاع العام : إذ لا يعد استقطاع الدولة لمبلغ من أرباح المنشأة الاقتصادية الحكومية من قبل الدولة لتمويل الموازنة العامة لا تعد ضريبة وإنما هي عبارة عن عملية تحويل أموال حكومية على أموال حكومية أخرى .
4. ليس لها مقابل مباشر: فالمكلف يدفع الضريبة دون أن يحصل مقابلها على نفع خاص به ولكنه يدفعها كمساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة بصفته عضو في مجتمع معين .
5. تدفع بصفة نهائية : وهذا يعني أن المكلف ليس له الحق في استرداد المبالغ التي دفعها للخزينة العامة كضريبة ولا المطالبة بفوائد عنها طالما تم تحصيلها طبقاً للقوانين والإجراءات بشكل سليم
6. تفرض وتجي على أساس معايير مقرر مسبقاً : أن الضريبة لا تفرض ولا تعفى إلا بقانون وتقوم السلطة المالية باقتراح لوائح وإجراءات لفرض وتحصيل أو إعفاء تلك الضرائب بعد مناقشة تلك القوانين والمصادقة عليها من قبل ممثلو الشعب في البرلمان.
7. غرضها الأساسي هو تمويل النفقات العامة التي تنفقها الدولة لتقديم الخدمات الضرورية للمجتمع كالتعليم ، الصحة ، الاتصالات ، الأمن ، الدفاع ،..... الخ .

. خصائص الضريبة :

1 تمويل الموارد من القطاع الخاص (الافراد) الى القطاع العام (الدولة) :

ولذلك فان الضرائب تفرض على دافعيها و ليس لهم الحق في التهرب منها بأي شكل من الاشكال ، فهي تمويل جبري من القطاع الخاص الى القطاع العام ، و هذه الخاصية تميزها عما يدفعه الفرد طوعا و اختيارا للدولة مثل الهبات و التبرعات و التي تمثل تمويل الموارد من القطاع الخاص الى القطاع العام بدون اجبار .

2 عدم فرضها كعقاب : و هذه الخاصية تميز الضريبة عما قد يدفعه الافراد للدولة نتيجة مجازاتهم عن خطأ ارتكبهه مثل فرض جزاءات من قبل دوائر البلدية على الافراد نظير التجاوزات و كذلك جزاءات المرور فيما يتعلق بمخالفة الانظمة و التعليمات .

3 ليس لها مقابل مباشر : فالضرائب تفرض و تدفع من قبل الافراد لتحقيق ما تسعى الدولة الوصول اليه من اهداف و غالبا ما يكون انفاق حصيلة الضرائب على الخدمات التي لن يستثمر فيها لو تركت للقطاع الخاص لعدم جدواها الاقتصادية العاجزة عن تقديم مثل هذه الخدمات و التي هي خدمات عامة و الاستفادة منها غير مقتصرة على فئة دون اخرى في اغلب الاحوال مثل خدمات الامن و الدفاع و التعليم و الصحة و من الممكن ان يستفبد دافع الضريبة و بشكل غير مباشر من استفادة الاخرين بمثل هذه الخدمات كالتعليم ، فتعلم المجتمع ككل يؤدي الى وجود مجتمع منتج متكافل خال من الجرائم او على الاقل التقليل منها مما يعود بالنفع و لكن بصورة غير مباشرة .

اركان الضريبة

ان فرض الضريبة يتطلب اركانا ضرورية حددها المشرع الضريبي بدقة حين وضع تلك التشريعات اذ لا يمكن ان تحقق او تحصل الضرائب دون هذه الاركان وهي :-

1- **الواقعه المنشئه للضريبة:-** اذ لا تتحقق الضريبة الا بقيام واقعة محددة، فضريبة الدخل لا

تتحقق الا اذا حصل شخص على دخل يخضع للضريبة عنه.

2- **المكلف (الممول):-** ويسمى ايضا بدافع الضريبة وهو الشخص سواء كان طبيعيا (فرد) او

معنويا (شركات) الذي يفرض القانون عليه دفع الضريبة، وهناك فرق بين من يجب عليه بموجب

القانون دفع الضريبة وبين من يتحمل عبئها بالنهاية.

3- **وعاء الضريبة:-** وقصد به المادة او العنصر او الشئ الذي تفرض عليه الضريبة وقد يكون

شخص او مال او سلعة وتتوقف عدالة الضريبة ووفرة حصيلتها على حسن اختيار وعائها.

4- **مقياس الضريبة (سعر الضريبة):-** وهي نسبة ما يستقطع للضريبة من الوعاء الخاضع لها

والسعر:-

ا. **سعر نسبي**:- وهو السعر الذي يبقى ثابتا لا يتغير بتغير مقدار الوعاء مثال ذلك

يستقطع 10% سنويا من ايراد ايجار العقار بغض النظر عن مقداره.

ب. **السعر التصاعدي**:- وهو السعر الذي يزداد بازياد وعاء الضريبة فيرتفع السعر كلما زاد مقدار

وعائها وتستند فكرة الضريبة التصاعدية الى نظريتين هما:-

اساس فرض الضريبة(الاساس القانوني):-

استندت الدول في فرض الضرائب وتحصيلها على نظريتين هما :-

1- **نظرية العقد المالي** :- وهي النظرية التي ساد الاعتقاد بصحتها لدى كتاب المالية العامة والقانون في القرن الثامن عشر والقرن التاسع عشر والتي نجد اساسها الفلسفة في نظرية العقد الاجتماعي التي صاغها الفيلسوف الفرنسي جان جاك روسو والتي تقوم على ان الأفراد قد تركوا العزلة للاستفادة من مزايا الحياة الاجتماعية وعقدوا فيما بينهم عقداً ضمناً تنازلوا بمقتضاه عن جزء من حرياتهم مقابل وضع الحرية الباقية في حماية الدولة لما تبقى من أموالهم . وقد ثبت خطأ هذا التكييف القانوني إذ ثبت تاريخياً أن الدولة ليست تنظيمياً اتفاقياً بل هي ضرورة تاريخية عليه فانه يتعين رفض الأساس التعاقدية معها في فرض الضرائب فضلاً عن إن هذه النظرية مستمدة من الأساس الفردي الذي يقدر الملكية ويرى في الضريبة مجرد اقتطاع مالي من الملكية لا يجب أن تتوسع فيه الدولة ، وقد أثبتت الأحداث الاقتصادية والمالية عدم نجاح هذه النظرية في أن تكون حجة مقبولة في تفسير الأساس القانوني للضرائب .

2- **نظرية التضامن الاجتماعي** :- وهي النظرية التي يتجه الفكر المالي الحديث إليها في تفسير فرض الضرائب وأساسها هو أن الدولة ضرورة اجتماعية وليست وليدة عقد اجتماعي وتتمثل هذه النظرية في بعض القواعد الأساسية في الضريبة مثل أن الدولة تفرض الضرائب بما لها من سيادة على أفراد المجتمع جميعاً دون استثناء أي لايجوز إعفاء طبقة معينة وان أفراد المجتمع يلتزموا بمقدار الضريبة التي يؤديونها إلى الدولة ليس على أساس ما سيعود عليهم من منافع وإنما على أساس المقدرة المالية لهم كما فسرت هذه النظرية التزام الأجيال الحاضرة بدفع الضريبة لخدمة الأجيال اللاحقة . مما تقدم فان العلاقة الضريبية ليست علاقة تعاقدية وإنما هي علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي يخضع لها نشاط الدولة لتحقيق أهداف المجتمع فالدولة لها الحق في فرض الضريبة على جميع

الفصل الأول المرتكزات والاسس النظرية للضرائب المرحلة الثالثة / قسم المحاسبة

الأفراد ومطالبتهم بالمساهمة في تمويل الخدمات العامة كل حسب استطاعته لضمان سلامة المجتمع واستمرار رفاهيته .

. القواعد العامة للضرائب:

يقصد بقواعد الضريبة هي تلك الأسس التي يتعين على المشرع المالي في أية دولة مراعاتها عند وضع تشريع ضريبي لتلك الدولة ، اذا أن الإخلال بها عند رسم السياسة الضريبية سوف ينعكس سلباً على التطبيقات الإجرائية لذلك التشريع مما يثير الشعور بالظلم لدى دافعي الضرائب وبالتعسف من قبل الدولة في استخدام سلطتها . هناك ثلاثة مصالح تتصل بالضريبة ينبغي الإشارة إليها وهي :-

1. مصلحة الدولة التي تنحصر في كيفية تحقيق الضريبة للإيرادات الكافية للخرينة كي تستطيع تحقيق أهدافها .
 2. مصلحة الفرد الذي يهمله أن يعامل معاملة ضريبية عادلة فلا يكلف بأكثر مما يتحمل .
 3. مصلحة المجتمع الذي يهتم في أن تكون الضرائب وسيلة لتحقيق التوازن بداخله ووسيلة لتوجيه طريق التقدم الاقتصادي والاجتماعي بالنسبة له .
- ولقد كان للقواعد الضريبية التي وضعها ادم سميث (Adam Smith) أكبر الأثر في التوفيق بين تلك المصالح وتعد هذه القواعد دستوراً تقاس بها صلاحية الضرائب لحد الان وهي كما يلي:

1-قاعدة المساواة :

تعني المساواة في هذه القاعدة أن يتساوى جميع أفراد المجتمع أمام الضريبة وهذا لا يعني أن يدفع الأفراد مقدار واحد من الضريبة وإنما يعني أن يسهم جميعهم في النفقات العامة بحسب مقدرتهم على الدفع قدر الإمكان أن المساواة في هذه الحالة تصبح مرادفة للعدالة ، فالعدالة تتطلب أن يتحمل الأغنياء عبء ضريبي أكبر من الفقراء ، لذلك فان النظام الضريبي يجب أن يتضمن سعراً ضريبياً تصاعدياً يكون على أساس قابلية المكلفين على الدفع والتضحية .

2-قاعدة اليقين :

تعني هذه القاعدة أن الضريبة يجب أن تكون مؤكدة وليست تحكمية .فالمكلف يجب أن يعرف الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة والمقدار الذي عليه أن يدفعه ، ووقت أداء الضريبة ، وكيفية دفعها وغيرها من الأمور المتعلقة بالضريبة التي يجب أن تكون بسيطة وواضحة للمكلف ولأي شخص آخر .

3-قاعدة الملازمة :

الفصل الأول المرتكزات والاسس النظرية للضرائب المرحلة الثالثة / قسم المحاسبة

تبعاً لهذه القاعدة فان الضريبة يجب أن تجب بطريقة ووقت ملائم لدافع الضريبة كي يتمكن من دفعها مثال ذلك أن ضريبة الدخل على النشاط التجاري يفضل أن تستوفى بعد انتهاء السنة المالية للمكلف كما يفضل حسم الضريبة على الرواتب والأجور من راتب الموظف عند صرفه له في نهاية الشهر .

4-قاعدة الاقتصاد :

يقصد بهذه القاعدة انه يجب أن تنظم الأحكام والتشريعات الضريبية باذا تنفق الإدارة الضريبية اقل مبلغ ممكن في سبيل تحصيل الضريبة بمعنى انه يتعين أن تكون نفقات تحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة بحصيلتها . إذ أن إلزام الأفراد بدفع الضريبة قد يؤدي إلى نقصان أموال الأشخاص التي كان من الممكن أن توجه إلى الاستثمار الذي ينتفع المجتمع منه بشكل أكبر مما لو دفعت على وصفها ضريبة وقامت الدولة بتوظيفها لخدمة ذلك المجتمع . لذا عند تصميم النظام الضريبي ينبغي ان تكلف الضريبة الشخص الذي يدفعها اقل ما يمكن من تضحية بينما تعود بأكبر منفعة على المجتمع. وقد أضاف اقتصاديين مثل باستابل (Bastable) بعض القواعد الأخرى وهي :-

5-قاعدة المرونة :

وتعني هذه القاعدة أن الضريبة يجب أن تكون مرنة بطبيعتها أي يمكن الحصول على إيرادات أكثر من الضريبة بصورة تلقائية كلما ارتفعت دخول الأشخاص أو رؤوس أموالهم أو نشاطهم .

6-قاعدة الإنتاجية :

وتعني انه يجب أن تقدم الضريبة إيرادا كافياً للدولة من دون إحداث تأثير غير ملائم على عملية الإنتاج في الاقتصاد الوطني .

7-قاعدة البساطة :

أن هذه القاعدة تفرض أن نظام أي ضريبة يجب أن يكون بسيطاً يمكن فهمه وإدراكه ولا يكون معقداً يصعب فهمه من قبل الإنسان العادي .

8-قاعدة المناسبة :

وتعني هذه القاعدة انه يجب فرض الضريبة على ضوء قاعدة اقتصادية واجتماعية وسياسية مناسبة لذا فان التشريعات الضريبية يجب أن تأخذ بنظر الاعتبار الحالة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية السائدة في ذلك البلد

9-قاعدة التنوع :

وهذا يعني أن النظام الضريبي يجب أن يكون متنوعاً بطبيعته ولا يعتمد على ضريبة واحدة ، لأنه في حالة اعتماد النظام الضريبي على ضريبة واحدة فان عبئها سيتحمله عدد محدود من المكلفين ، بينما في النظام الذي يعتمد

الفصل الأول المرتكزات والاسس النظرية للضرائب المرحلة الثالثة / قسم المحاسبة

على ضرائب متنوعة سوف يتوزع عبء الضريبة بين عدد أكبر من المكلفين ومن ثم يساهم عدد أكبر من أفراد المجتمع في تحمل نفقات الخدمات العامة .

العدالة الضريبية

وتعني الإنصاف في توزيع الأعباء الضريبية وهي معيار ضريبي ذاتي ونسبي قابل للتغير تبعاً للزمان والمكان الذي تفرض فيه الضريبة والعدالة الضريبة فهو نوعان :-

أ. العدالة الأفقية : وتعني المساواة في المعاملة الضريبية على الأفراد الذين هم في مستوى اقتصادي واحد ، اذ يتوزع العبء الضريبي بينهم بشكل متساوي ومن ثم دفعهم لنفس المقدار من الضريبة .
العدالة الرأسية : وتعني أن الأفراد غير متساوين في مقدرتهم الاقتصادية يجب أن يعاملوا بصورة مختلفة ، فالأفراد ذو المقدرة الاقتصادية العالية عليهم دفع ضريبة أكثر مما يدفعها من هم في مقدرة اقتصادية أدنى منهم .

أسس توزيع العبء الضريبي

هناك ثلاثة مبادئ لتوزيع العبء الضريبي بصورة عادلة وهي :-

1. مبدأ تكلفة الخدمة :

ويقترح هذا المبدأ إن الكلفة التي تتحملها الدولة لتقديم السلع والخدمات العامة لإشباع الحاجات العامة يجب عدها أساساً لفرض الضريبة ، وهذا يعني أن الحكومة عندما تنتج السلع والخدمات تكون مشاهمة لأي منتج في القطاع الخاص الذي يقوم بإنتاجها وبيعها مقابل ثمن . ولهذا المبدأ نقاط ضعف أهمها انه ليس من السهولة تقدير كلفة السلع والخدمات التي تقدمها الحكومة لكل دافع ضريبة ، كما إن الضريبة ليست ثمن لهذه السلع والخدمات ، وان هذا المبدأ يتعارض مع مبدأ التكافل الاجتماعي ومما يجعل الدولة لا تستطيع توفير السلع والخدمات الضرورية للطبقات الفقيرة مثل التعليم والصحة وغيرها .

2. مبدأ المنفعة :

ويقترح هذا المبدأ أن عبء الضريبة يجب أن يوزع بين دافعي الضريبة بصورة متناسبة مع مقدار المنافع التي يحصلون عليها من السلع والخدمات العامة التي تقدمها الدولة ، وهذا يعني أن من يحصل على سلع وخدمات عامة أكثر عليه أن يدفع ضريبة أكبر. ويعاب على هذا المبدأ بأنه يصعب قياس المنافع .

3. مبدأ القابلية على الدفع:

هناك مفهومان للقدررة على الدفع:-

أ- المفهوم الذاتي:- وهو ما يخص الاستعداد الطبيعي و الذاتي للشخص في القدرة على التضحية النفسية او الشعور بالتضحية.

ب- المفهوم الموضوعي :- ويتبنى مفهوم القدرة على الدفع النقدي من الدخل والثروة او الملكية والاستهلاك وغيرها ،ويؤكد هذا المبدأ وبشده على العامل الاجتماعي اكثر من اعتماده على العامل الذاتي كما انه لايعطي نظاما دقيقا عن علاقة الضريبة بالقدرة على الدفع لذلك يبقى المبدأ تحكيميا يمكن ان يقود الى التعسف في فرض الضريبة.

تقسيم الضرائب واساليب فرضها:

تقسم الضرائب اما بحسب سعرها او وعائها وكما يلي :

1. الضرائب بحسب سعرها وتقسم الى:

ا. الضريبة التوزيعية: وهي الضريبة التي يحدد المشرع مقدار الايراد الكلي منها، ويقوم بتوزيع مبلغها توزيعا جغرافيا بحسب التوزيع الاقتصادي للدوله المبني على مقدرة افراد كل منطقة على الدفع ولا يعرف سعر هذه الضريبة الا بعد جبايتها، وقد سارت هذه الضريبة في الازمنة الماضية وليس لها تطبيق في الوقت الحاضر.

ب. الضرائب القياسية: وهي التي تفرض على شكل نسب معينه تطبق على قيمة الوعاء الخاضع لها ،او على شكل مبلغ ثابت على وحدة القياس من وحدات الوعاء ويلاحظ ان هذه الضريبة يتحدد الايراد منها بناء على توقعات قد تتحقق او قد لا تتحقق ،وينتشر استخدامها حاليا في معظم الدول وتكون اما بشكل نسبي او بسعر تصاعدي.

2. الضرائب بحسب وعائها :

وتقسم الضرائب بحسب وعائها الى ضرائب على الاشخاص و ضرائب على الاموال وكما يلي:

ا. ضرائب على الاشخاص: وتسمى ايضا ضريبة الرؤوس وهي التي يكون الفرد نفسه موضوعها(اي وعائها) وقد عرفت في المجتمعات القديمة وهي على نوعين:

- ضريبة الفرد البسيطة: وهي التي تفرض على جميع الاشخاص دون تمييز بسبب الجنس او الغنى او الفقر وبسعر واحد.

- ضريبة الفرد المزدوجة: وهي التي يختلف سعرها تبعا للعمر والجنس والمنزلة الاجتماعية وفرضت في ظل النظام المالي الاسلامي على الرجال من اهل الكتاب دون النساء منهم والصبيان لذا وقل استعمالها في وقتنا الحاضر واصبح فرض الضرائب على الاموال هو الاصل.

ب. الضرائب على الاموال: وهي تلك الضرائب التي يكون وعاءها الاموال وقد اثير جدل بشأن اعتماد الدولة على نوع النظام الضريبي كانت نتيجة التعدد في انواع الضرائب هو الافضل بشرط عدم المغالاة في التعدد وبفرضها اما بطريقة مباشرة او غير مباشرة وهو اكثر التقسيمات شيوعا ويتم الفصل في هذا التقسيم وفق معايير سنقوم بتناولها بعد معرفة اهم انواع الضرائب.

انواع الضرائب (الضرائب المباشرة وغير المباشرة):

الضرائب المباشرة: وتقسم الى ضرائب على الدخل وعلى راس المال

1. الضرائب على الدخل :

وتتمثل الضرائب على الدخل في تلك الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاء لها اي ان المادة الخاضعة للضريبة هو الدخل الذي يتولد للاشخاص (طبيعيون ومعنويون) وهي ضرائب نوعية وضرائب عامة على الدخل:.

أ. الضرائب النوعية: وهي الضرائب التي تفرض على الدخل حسب نوع المصدر مثل مصدر دخل العمل هو الراتب والاجر ومصدر دخل العقار هو بيعه (نقل ملكيته) وارباح الاسهم والسندات ، او يكون مختلطا مستمدا من دخل العمل وراس المال كالارباح التجارية والصناعية وان لكل نوع من هذه الضرائب تشريعه الخاص الذي تفرض الضريبة بموجبه.

ب. الضرائب العامة: ويتخذ هذا النوع من الضرائب مجموع الدخل مهما اختلفت وتعددت مصادره وعاءا " موحدًا لها ، وتمتاز هذه الضريبة بانها تتناسب مع المقدرة الاقتصادية للمكلف لان مجموع دخل الشخص يعبر تعبيرا صادقا عن مقدرة الاقتصاديته، كما تمتاز عن الضرائب النوعية كونها تراعي الظروف الشخصية والاجتماعية للمكلف.

2. الضرائب على راس المال:

وهي الضرائب التي تتخذ من راسمال الاشخاص وعاء لها، اي مايملكه الشخص في لحظة معينة من اصول مختلفة الانواع وهذه الضرائب على انواع هي:

أ. الضريبة السنوية : وتاخذ بمجموع القيمة السنوية لثروة الفرد وعاء لها .

ب. الضريبة الاستثنائية: وهي الضرائب التي تفرض في الظروف الاستثنائية مثل الحروب لمواجهة نفقاتها.

ج. الضريبة على مجموع التركة: وهي الضريبة التي تفرض على ثروة الفرد في لحظة زمنية هي لحظة الوفاة.

الضرائب غير المباشرة:

وتشترك الضرائب غير المباشرة مع الضرائب المباشرة باتخاذها الدخل والثروة وعاء لها فالمشرع لا يكتفي بفرض الضريبة على الدخل عند تحققه انما يتبعه بفرض الضريبة عليه مرة اخرى، وتقسم هذه الضرائب الى :-

1- الضرائب على الاستهلاك: ويمكن اخضاع الاستهلاك للضرائب عن طريقتين:

1- الضرائب العامة على الانفاق.

ب- الضرائب على السلع والخدمات. ومن صورها (ضرائب كمركيه، ضرائب الانتاج، ضرائب احتكارية، احتكار الانتاج وبيع سلع من قبل الدولة)

2- الضرائب على التداول ان ما يميز هذا النوع عن ضرائب الاستهلاك ان الاولى تفرض على استهلاك الاموال والثانيه هي على انتقال الاموال بين الاشخاص مثل شراء سلع راسمالية وتسمى (ضرائب التداول).

3 ضريبة القيمة المضافة:

وهي نوع انواع الضرائب غير المباشرة على الانفاق، تلجأ اليها الدولة في سعيها لزيادة مواردها المالية وتفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات، وتؤدي من طرف المستهلك، بعد ان تنقل عن كاهله داخل سعر المواد والخدمات، بينما تحصلها الدولة من المنتج او مقدم الخدمات .

الفصل الأول المرتكزات والاسس النظرية للضرائب المرحلة الثالثة / قسم المحاسبة

وعلى الصعيد الاقتصادي ولكونها تعد نوعا من انواع الضرائب على الانفاق وليس على الدخل ،بالتالي لا تؤثر على الادخار وبالتالي على الاستثمار .

ويعد فرض ضريبة القيمة المضافة معيار اساسيا لمتانة النظام الاقتصادي والهيكل الضريبي لاي بلد سواء كان ناميا ام صناعيا .

ان انتشار هذه الضريبة يعد من اهم التطورات التي شهدتها الانظمة الضريبية في العالم خلال الخمسين سنة الاخيرة ،فهي تدخل في اطار اصلاح هيكلية النظام الضريبي للدول التي تسعى الى الصور الحديثة للضرائب ،اذ انها تعزز مبدأ العداها الضريبيه ونتيجة لفرضها بشكل تدريجي بإمكان ان تكون بديل عن العديد من الضرائب التي كانت تفرض سابقا مثل ضريبة المبيعات . وفي محاولة من السلطة الضريبيو العراقية لانشاء قاعدة لفرض هذا النوع من الضرائب صدر القرار رقم (36) في 1997/5/4 الذي فرض بموجبه ضريبة المبيعات اعتبارا من 1997/6/1 .

ضريبة المبيعات:

وهي ضريبة غير مباشرة تم فرضها في العراق بموجب القرار اعلاه كما حدد القرار مصادر الدخل التي يشملها وهي اقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والاولى .

الا ان هذه الضريبة لم يستمر العمل بها سوى فترة قصيرة على الرغم من استحداث وحدة ادارية بمستوى شعبة ضمن الهيكل التنظيمي للهيئة العامة للضرائب .

معايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة

1. المعيار الاداري: وتكون الضريبة مباشرة بموجب هذا المعيار اذا كان لدى الادارة الضريبية ملف

خاص بكل مكلف يذكر فيه اسمه والدخل الخاضع للضريبة ومبلغ الضريبة وغيرها من المعلومات ، وتكون الضريبة غير مباشرة عندما تجبي كلما حصلت واقعة تؤدي الى فرضها ، كالضريبة الكمركية عند عبور حدود الدولة .

2. معيار انتقال العبء الضريبي: فالضريبة تعد مباشرة اذا تحمل عبئها وبصورة نهائية المكلف بدفعها

وتعد غير مباشره اذا كان بالامكان نقل عبئها الى شخص اخر غير المكلف بها كالضرائب الكمركية وضريبة الانتاج.

3. معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة: تعد الضرائب مباشرة اذا فرضت على عناصر تتميز بشئمن

الثبات النسبي مثل راس المال والدخل، وتعد الضرائب غير مباشرة عند فرضها بمناسبة وقائع عرضية او تصرفات متقطعه تتميز بعدم الثبات والاستمرار كما في استيراد بضاعة او انتاجها.

علاقة الضريبة بالعلوم الاخرى:-

ترتبط الضريبة ارتباطاً كبيراً بالعلوم الاقتصادية وكما يلي :

1. العلاقة بعلم المالية :- يبحث علم المالية العامة في تمويل الخزينة العامة للدولة من خلال الإيرادات العامة

التي تكون الضرائب أهمها بل قد تكون المصدر الرئيسي لخزائن بعض الدول .

2. العلاقة بعلم الاقتصاد :- إن للضرائب اكبر الأثر في النشاط الاقتصادي إذا يمكن اعتبارها أداة فعالة في

توجيه الاقتصاد لأي دولة .

3. العلاقة بالنظام السياسي والاجتماعي في الدولة :- تختلف الضريبة في أهدافها وغايتها واحتسابها

وتحصيلها ونظامها من مجتمع لآخر ومن نظام سياسي لآخر .

4. العلاقة بالقانون :- إن إلزام الضريبة يكون من خلال ما يحدده القانون بموجب تشريعات الخاصة

بالضرائب التي يطلق عليها التشريع الضريبي الذي ينظم العلاقة بين الدولة والمكلفين بدفع الضرائب

لتمويل نشاط الدولة (لا ضريبة إلا بقانون ولا إعفاء إلا بقانون).

5. العلاقة بعلم الإحصاء :- إن لتحقيق العدالة والتوازن لابد من الاستعانة بالبيانات الإحصائية التحليلية

المتعلقة بدخول الأفراد والأموال القومية والشخصية الذي يتطلب معرفة تامة بعلم الإحصاء .

6. العلاقة مع علم النفس :- إذ لابد للتشريع الضريبي أن يكون مقبولاً من المكلفين بنفوس مهياة للرضى

وعلى درجة كبيرة من الوعي .

- المحاسبة و التحاسب الضريبي :

الفصل الأول المرتكزات والاسس النظرية للضرائب المرحلة الثالثة / قسم المحاسبة

يتفق اغلب المفكرين و الباحثين في حقل المحاسبة على ان فرض الضرائب على دخل الافراد والشركات ، كان احد الاسباب الرئيسية التي ساهمت في تطور المحاسبة خلال القرنين الماضيين و ذلك من خلال تشريع القوانين التي فرضت على الدخل اذا ساعد ذلك في توسيع مهنة المحاسبة و تطورها اذ ان ارتفاع معدلات الضريبة على دخل الشركات و الافراد و اتساع عدد المشمولين بدفعها مما جعلها تخلق طلبا واسعا على خدمات مهنة المحاسبة بسبب التعقيدات التي اتسمت بها التشريعات الضريبية و الصعوبات الناجمة عن ذلك عند احتسابها و تقديرها على الدخل ، فضلا عن مساهمة المحاسبة في تقديم المقترحات لتعديل و تطوير التشريعات الضريبية . وان التاريخ المحاسبي يؤكد بان الضرائب وتشريعاتها كانت من اهم العوامل المؤثرة في المحاسبة و معاييرها في اعداد البيانات سواء كان ذلك في الدول المتقدمة او النامية . اذا ان المحاسبة يمكن ان توصف بانها نظام للمعلومات ، نجد ان اكثر القيود والمعاملات التي تعنى بها المحاسبة ستكون في ذلك الوقت محل قياس وارتباط مباشر بعملية تحديد الوعاء الضريبي و يمكن ان تخضع للمراجعة و التعديل لتتطابق مفاهيمها مع المفهوم الضريبي لتلك القيود و المعاملات (الحسابات) او لاستخدامها في تعديل حسابات اخرى بما يلي متطلبات القياس المحاسبي الضريبي . لذا تعد (المحاسبة الضريبية) هو ذلك الفرع من المحاسبة الذي يختص بقياس المعلومات الخاصة بتحديد الوعاء الضريبي ومن ثم قيمة الاموال التي يساهم المكلف فيها من الاعباء العامة التي تمكن الدولة من تحقيق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ،وقد تكون تلك المعلومات داخل المنشأة ومثبتة في سجلاتها ام كانت من خارج المنشأة كالمعلومات التي تحتفظ بها الادارها الضريبية والتي ترد اليها من دوائر الدولة.

اما (التحاسب الضريبي) فهو ذلك العنصر من النظام الضريبي المعني بتنفيذ الاحكام التشريعية المتضمنة للسياسة الضريبية للدولة و بذلك يمكن تعريفه بانه (ذلك النظام الفرعي ضمن النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ احكام التشريع الضريبي فهو الذي يتولى تطبيق احكام التشريع الضريبي المتضمنة للسياسة الضريبية و السعي لتجسيدها على واقع الحياة الاجتماعية و الاقتصادية في المجتمع) عليه فان مستوى اداء هذا النظام يشكل العامل المتحكم في مستوى تجسيد اهداف السياسة الضريبية وترجمتها الى الواقع الملموس.

الجهات ذات العلاقة بالضريبة

ان الضريبة بوصفها اداة مالية تتداخل اطراف متعددة في عملية جعلها تقوم بوظائفها وهي :-

الفصل الأول المرتكزات والاسس النظرية للضرائب المرحلة الثالثة / قسم المحاسبة

1- **السلطة التشريعية :-** وهي الجهة المسؤولة عن تشريع القوانين الخاصة بفرض الضرائب واطفاء صفة

الالزام عليها ، كما انها المسؤولة عن تحديد باقي الامور ذات العلاقة بموضوع الضرائب (لا ضريبة الا بقانون ولا اعفاء الا بقانون).

2- **الادارة التنفيذية (الادارة الضريبية) :-** وهي الادارة المختصة بتنفيذ القوانين الضريبية واصدار

التعليمات اللازمة لتسهيل تنفيذها وبنجاح تلك الادارة في عملها يجب توافر ما يلي :-

أ - العناصر الفنية ذات الكفاءة العاليهوالخبرهالواسعه .

ب -التأهيل العلمي للموظفين في الادارة الضريبية ووجود برامج تدريبية لتطوير عملهم.

ج- وجود نظام رقابة داخلية متطور ومحكم ، باذا لا يقوم الفاحص بجميع مراحل تقدير الضريبة

من (فحص ، وتدقيق ، الى احتساب الضريبة بالشكل النهائي او ما يسمى بالضبط الضريبي) .

د- توافر انظمه الكترونية كفوءة وحديثة كالحاسب الآلي لاجراء التحاسب الضريبي وجباية

الضرائب .

3- **الجهاز القضائي :-** وهو جهاز خاص يتولى الفصل في المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين و الادارة

الضريبية فيما يتعلق بتقدير الضرائبوجبايتها،و يجب ان يتمتع هذا الجهاز بالاستقلال والحياد التام كي يكون بعيدا عن تاثيرات الادارة التنفيذية والمكلفين.

4- **المكلفون بدفع الضرائب :-** هم الاشخاص المشمولون بالضريبة والذين يقع عليهم عبء دفعها،لكي

تكون السياسة الضريبية سياسة كفوءة تحقق اهدافها يجب ان يتمتع هؤلاء بوعي ضريبي عال يقدرون من

خلاله مقدار اهمية توفير الاموال اللازمهللدوله لتقوم بوظائفها في تقديم الخدمات لافراد المجتمع الذي هم

جزء منه.

. المفاهيم الاخرى ذات الصلة:

العبء الضريبي :

الفصل الأول المرتكزات والاسس النظرية للضرائب المرحلة الثالثة / قسم المحاسبة

ان لفرض الضرائب اثار عدة ، اذ ان فرض الضرائب ينتج عنه اثار على استخدامات الموارد الاقتصادية و على الانتاج و على توزيع الدخل ، وقد اعتبر النوعين الاول و الثاني من الاثار اثارا اقتصادية للضرائب ، بينما عد النوع الثالث هو العبء الضريبي .

عليه فان العبء الضريبي يمثل نسبة الايرادات الضريبية الفعلية الى الناتج المحلي فهو يؤثر على توزيع الدخل ، لذا افردت دراسات عديدة بين حامل العبء القانوني للضريبة و بين حامل العبء الضريبي الفعلي .

الطاقة الضريبية :

هناك مدى يتحمله الاقتصاد القومي من الضرائب ضمن الحدود الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و ان اي تجاوز لهذه الحدود يمكن ان يؤدي الى اثار تنعكس سلبا على النشاط الاقتصادي لهذا وجب ان يكون هناك عدد من المقاييس التي يمكن من خلالها تاشير المستوى الامثل لما يتحمله الاقتصاد من ضرائب و كذلك تقوم فعالية النظام الضريبي و من اهم تلك المقاييس هو ما يسمى بالطاقة الضريبية ، وهي من المواضيع القديمة في ادبيات المالية العامة و التي تمكن صاحب القرار من التعرف على اراء المستقبل الضريبي و مدى قدرته على توفير الموارد المالية لدعم عملية التنمية الاقتصادية .

اذا يرى البعض بان الطاقة الضريبية تمثل الحد الاقصى من الضرائب الذي يمكن للدولة جبايته دون الاضرار بمستوى معيشة الافراد بالطاقة الانتاجية الكلية الا ان هذا الاتجاه يؤشر مشكلة الحد الاقصى من الضرائب الذي يتحمله الاقتصاد و امكانية تحديده .

اما (لا كالدور) فقد عرف الطاقة الضريبية على انها الباقي من الفائض الاقتصادي بعد استبعاد ما يخصص منه للاستثمار او انها تمثل المبالغ المخصصة لدفع الضرائب زائدا " ما يوجه نحو الانفاق الاستهلاكي غير الضروري ، الا انه من الصعب تحديد ما هية تلك الحاجات غير الضرورية و التي تختلف بين مجتمع و اخر .

و هناك من يرى في الطاقة الضريبية على انها اقصى قدر ممكن من الايرادات يمكن الحصول عليها بواسطة الضرائب في حدود وحجم و تركيب الدخل القومي بالقياس الى حجم الانفاق الحكومي وبالمقارنة مع امكانية و تكاليف وسائل التمويل الاخرى مع مراعاة الحدود الاقتصادية والمالية و الاعتبارات النفسية عند دافعي الضرائب ، وهي ليست مقدارا ثابتا وانما هي حاصل تفاعل ظروف و عوامل اقتصادية مالية عديدة .

و مما تقدم نتوصل الى وجود علاقة وثيقة بين الطاقة الضريبية و دالتها الايرادات الضريبية و بين الانفاق العام ، فكلما زاد الانفاق العام كلما زادت حاجة الدولة الى ايرادات جديدة ، و هذه الزيادة تتم تغطيتها و اضافة مصادر التمويل الاخرى برفع سعر الضريبة او استحداث ضرائب جديدة بشرط تحمل الدخل القومي التضحيات الجديدة . وهناك عدة طرق لقياس الطاقة الضريبية و التي يمكن التحكم بواسطتها على توازنها بمدى تساوي الضرائب المتحققة و الضرائب الممكنة بقسمة الاولى على الثانية ، وان ابتعاد خارج القسمة نزولا او صعودا يبين مقدار عدم التوازن

الجهد الضريبي : و هو احد المقاييس التي يمكن من خلالها معرفة امكانية فرض ضرائب جديدة من عدمه ، ويمكن استخراجه من قسمة العبء الضريبي على الطاقة الضريبية فاذا كان الناتج اكبر من الواحد الصحيح فان الضرائب المستحصلة اكبر من الطاقة الضريبية ، و اذا كان الناتج اقل من الواحد الصحيح فان هذا يشير الى وجود امكانية غير مستقلة من الطاقة الضريبية و يمكن على هذا الاساس تعديل الهيكل الضريبي اي فرض انواع جديدة من الضرائب لغرض استغلال ما هو غير مستغل من الطاقة الضريبية .

المرونة الضريبية (المرونة الدخلية للضرائب) : وهي مقياس اخر من مقاييس المالية العامة الذي يقيس تغيرات الايراد الضريبي عند النمو الاقتصادي مع ما يرافقها من تغيرات في التشريعات الضريبية التي تنفذها الحكومة ، فكلما كان هذا المقياس يؤشر التغير في الايرادات الضريبية يزيد على التغير في الناتج المحلي بمعنى ان عبء الضرائب قد زاد على افراد المجتمع و العكس صحيح .

الوعاء الضريبي : يعرف الوعاء الضريبي بانه المادة او المال او الشخص الخاضع للضريبة مع ضرورة توفر العنصر الزمني لهذا الوعاء (فقد تفرض الضريبة سنويا ، او عند حصول الحدث) حسب الانظمة المحددة لذلك وعلى هذا الاساس يمكن ان تفرض الضريبة على الدخل او على راس المال او الدخل و راس المال

معا او الافراد فيما لو فرضت على الافراد مباشرة بغض النظر عن دخولهم او ثروتهم ، و من المعلوم ان الوعاء الضريبي يتاثير بالنظام السياسي و الاقتصادي و الاجتماعي السائد في المجتمع ، فمثلا في النظام الاشتراكي نجد هدفة تقليل التفاوت بين الطبقات مما يؤدي الى فرض ضرائب على الثروات المتراكمة اكثر من الضرائب على الدخل الناتجة من العمل ، بينما في المجتمعات الرأسمالية نجد العكس اذا ان الدخل الناتجة من العمل هي المجال الاوسع لفرض الضرائب ، كما ان درجة التطور و النمو الاقتصادي تحدد بلا شك نوعية الوعاء الخاضع للضريبة ففي المجتمعات الزراعية نجد ان الوعاء قد يكون على الانتاج الزراعي مباشرة او اللجوء الى الضرائب غير المباشرة لسهولة فرضها ، بينما في الدول المتقدمة (الصناعية) نجد الاعتماد على الضرائب المباشرة المفروضة في العادة على دخول الافراد من العمل والارباح المتحققة .

و من اهم المشكلات التي تواجه تحديد الوعاء الضريبي هي :

1- تحديد كيفية تقدير الوعاء الضريبي و عناصره و مقداره .

2- تحديد كم سيتحمل العبء الضريبي .

الازدواج الضريبي

ويقصد به خضوع نفس المكلف اكثر من مرة واحدة لنفس الضريبة وعلى نفس الوعاء وعن نفس المدة

شروط الازدواج الضريبي

ا. خضوع نفس المكلف للضريبة: مثل خضوع شخص عراقي دخله للضريبة في عمان مرة وخضوع نفس الدخل للضريبة في العراق مرة اخرى.

ب. ان تكون الضريبة المفروضة من نفس النوع: كما في مثالنا السابق فهي ضريبة على الدخل في كلتا الحالتين.

ج. ان يكون الوعاء الخاضع للضريبة واحدا كأن تفرض ضريبة على ربح شركة ثم تفرض ضريبة مرة ثانية على نفس الارباح بعد توزيعها على المساهمين في تلك الشركة

د. ان تكون الضريبة مفروضة عن نفس المدة كأن تفرض ضريبه كما في المثال السابق عن فترة زمنية واحدة اي

تفرض ضريبة ارباح شركة عن سنة 1996 وعن تلك الارباح بعد توزيعها للمساهمين عن نفس السنة 1996

انواع الازدواج الضريبي

يقسم الازدواج الضريبي الى نوعين هما:

1- الازدواج الداخلي:

ينشأ الازدواج الداخلي في اغلب الاحيان عندما تهدف الدولة الى الحصول على موارد اضافية ويكون من خلال حالات عدة:-

أ. ازدواج الضرائب في الدول التي تتبع التنظيم السياسي الفدرالي مثل ضرائب تفرضها الحكومة المركزية وضرائب تفرضها الحكومة المحلية ويتحملها نفس المكلف والهدف من هذا الازدواج الحصول على موارد لكل من الحكومتين
ب. ازدواج الضرائب عن طريق اخضاع الدخول التي سبق اخضاعها للضريبة النوعية الى ضريبة موحدة (الضريبة على اليراد العام) كما في مصر .

ج- في حالة خضوع الوعاء الضريبي نفسه الى ضريبتين من نفس النوع كما في ضريبة العقار في السابق اذا كان ايراد العقار يخضع الى ضريبه أساسيه وأخرى اضافيه احدها 10% (سعر نسبي) والاخرى بسعر يبدأ من 5 % لغاية 25 % (سعر تصاعدي) وقد تم الغاء ضريبة العقار الاضافيه في عام 2004 لتلافي هذا النوع من الازدواج الضريبي .

2- الازدواج الخارجي :-

ينشأ هذا النوع من الازدواج الضريبي عندما يتحمل الشخص الضريبة نفسها أكثر من مرة بسبب عمله او وجود ماله في بلد غير موطنه او غير البلد الذي يحمل جنسيته ، مثل خضوع ارباح الشركات الاجنبية في العراق الى ضريبة الدخل العراقية في الوقت الذي تخضع فيها تلك الارباح مرة ثانية الى ضريبة الدخل في الدول التي تنتمي اليها هذه الشركات .

التهرب الضريبي

وهي ظاهرة لجوء الفرد الى استعمال الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة او تقليل مبلغها ويجري ذلك اما بمحاولة انكار وجود وعاء الضريبة او الافصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء الضريبي او المبالغة في المصاريف لتقليل الدخل الخاضع للضريبة ، ولهذا الظاهرة اسباب عديدة نذكر منها :-

1- ارتفاع سعر الضريبة .

2- سياسة الدولة الانفاقية غير الرشيدة اي انفاق الاموال في مجالات لا تعود بمنفعة كبيرة للمواطنين .

3- الظروف الاقتصادية التي يمر بها البلد فأن التهرب ينخفض في الرفاه ويزداد في اوقات الازمات المالية .

4- الوعي الضريبي للمجتمع .

5- عقوبات التهرب الضريبي والتساهل مع المتهربين فمن أمن العقاب أساء التصرف .

التخطيط الضريبي (التجنب الضريبي)

وهو ظاهرة امتناع المكلف عن دفع الضريبة كلياً او جزئياً او الامتناع عن النشاط الذي يؤدي الى خضوعه الى الضريبة او الاستفادة من الثغرات القانونية في قوانين الضرائب كأن يلجأ الافراد لهبة اموالهم الى ابنائهم او زوجاتهم بغية التخلص من ضريبة التركات، وهذا ما يطلق عليه بعض الكتاب بالتهرب المشروع او التجنب الضريبي او التخطيط الضريبي ، وهو التخطيط المسبق لمعرفة تأثير الضريبة في مختلف الفعاليات لغرض تجنبها او التقليل منها .

. السعر الضريبي (التصاعدي والنسي):

المقصود بسعر الضريبة هو النسبة بين مقدار الضريبة ومقدار الوعاء الخاضع لها، فاذا كان مقدار الضريبة 1000 دينار عن دخل مقداره 10000 دينار على سبيل المثال فان ذلك يعني ان سعر الضريبة هو 10%، وسعر الضريبة اما ان يكون نسبياً او تصاعدياً او متدرج الى اعلى بصوره تنازلية. السعر النسبي: هو السعر الذي يبقى ثابتاً ولا يتغير بتغير وعاء الضريبة كأن تفرض على الدخل بسعر 10% فهذا السعر يجري تطبيقه على جميع الدخول سواء كانت صغيرة ام كبيرة. السعر التصاعدي: وهو السعر الذي يزداد بازدياد وعاء الضريبة فيرتفع سعر الضريبة كلما زاد وعائها.

صور التصاعد الضريبي:

ويكون في صورة تدرج وفقاً للطبقات او وفقاً للشرائح.

1- التدرج وفق الطبقات: ويقصد به تقسيم الضرائب الى اوعية متعددة وبسعر ضريبي لكل طبقة تخضع له. وفي حالة زيادة الوعاء الخاضع للضريبة على الحد الاعلى للطبقة خضع بكاملة لسعر جديد اعلى لانه سيقع ضمن طبقة جديدة .

2- التدرج وفق الشرائح: ويقصد به تقسيم الوعاء الضريبي الى اجزاء عدة (شرائح) ويخصص سعر كل جزء، وتكون الضريبة تساوي حاصل جمع ما يتحقق من كل شريحة.

مثال توضيحي:

الفصل الأول المرتكزات والاسس النظرية للضرائب المرحلة الثالثة / قسم المحاسبة

حدد الوعاء الضريبي لاحد المكلفين البالغ 2500000 دينار ولو فرضنا ان التصاعد الضريبي كان على الشكل الاتي:

$$1. 500000 * 3\%$$

$$2. 1000000 - 500000 * 5\%$$

$$3. 2000000 - 100000 * 10\%$$

$$4. 200000 \text{ فاكثر } * 15\%$$

الحل/ وفق الطبقات

$$2500000 * 15\% = 370000 \text{ دينار (لان الوعاء يقع ضمن الطبقة الاخيرة)}$$

الحل/ وفق الشرائح

$$500000 * 3\% = 15000$$

$$500000 * 5\% = 25000$$

$$1000000 * 10\% = 100000$$

$$500000 * 15\% = 75000$$

$$215000 \text{ دينار}$$

-السعر المتدرج الى الاعلى بصورة متناقصة: يزداد معدل الضريبة في هذه الحالة بصورة متناقصة وقد يستقر على معدل ثابت بعد مستوى معين من التدرج الى الاعلى ، وبهذه الحالة فان التدرج يصبح في مصلحة ذوي الدخل العاليه لانهم سوف لن يتحموا عبئا ضريبيا بقدر ما يفترض ان يتحملوه حسب قاعدة المساواة او العدالة الضريبية.

-السعر التنازلي: ويعني تناقص معدل الضريبة كلما ازداد وعائها ومما يجب ملاحظته ان مبلغ الضريبة يزداد كلما ازداد دخول الاشخاص بالمفهوم المطلق، اما بالمفهوم النسبي فان معدل الضريبة يتناقص كلما ازدادت دخول الاشخاص ، وهكذا فان هذا السعر غير عادل لانه يحمل اصحاب الدخل المرتفعه عبء ضريبي متناقص، وفي ادناه جدول يوضح كيفية احتساب الضرائب بموجب الاسعار الضريبية الواردة اعلاه على دخول مختلفة .

جدول يبين انواع الاسعار الضريبية

الفصل الأول ... المرتكزات والاسس النظرية للضرائب ... المرحلة الثالثة / قسم المحاسبة

السعر التنازلي		السعر المتدرج الى اعلى بصوره متناقصه		السعر التصاعدي معدلا الضريبة سعر الضريبة		السعر النسبي معدلا الضريبة سعر الضريبة		وعاء الضريبة
المبلغ	المعدل	المبلغ	المعدل	المبلغ	الضريبة	المبلغ	الضريبة	
1000	%10	500	%5	500	%5	1000	%10	10000 دينار
1600	%8	1600	%8	2000	%10	2000	%10	20000 دينار
1800	%6	3000	%10	5100	%17	3000	%10	30000 دينار
2000	%5	4000	%10	10000	%25	4000	%10	40000 دينار

بعد الاطلاع على الجدول اعلاه يتضح بان السعر النسبي يبقى ثابتا مهما ازاد وعاء الضريبة بينما السعر التصاعدي يزداد كلما زاد الوعاء الضريبي فبينما كان معدل الضريبة من الشريحة الاولى 5% ازاد السعر الضريبي الى 10% في الشريحة الثانية اي بمقدار 5% وازداد في الشريحة الثالثة الى 17% اي بمقدار 7% وازداد في الشريحة الرابعة الى 25% اي بمقدار 8% وهكذا.

اما عن السعر المتدرج الى اعلى بصورة تناقصية ازاد معدل الضريبة في الشريحة الثانية من 5% الى 8% اي بمقدار 3% وفي الشريحة الثالثة ازاد الى 10% اي بمقدار 2% فقط ويبقى في الشريحة الرابعة بنفس المعدل اي بنسبة 10% .

كما نلاحظ بان معدل الضريبة كان 10% في الشريحة الاولى ومقدار الضريبة 1000 دينار بينما انخفض معدل الضريبة الى 8% بالرغم من ان مقدار ازاد الى 1600 دينار وهكذا بدأ معدل الضريبة ينخفض في الشريحة الثالثة الى 6% وفي الشريحة الرابعة الى 5% على الرغم من ان مقدار الضريبة ارتفع الى 6% وفي الشريحة الرابعة الى 5% على الرغم من ان مقدار الضريبة ازاد الى 1800 دينار، 2000 دينار على التوالي.

انواع الإيرادات العامة الاخرى ومقارنتها بالضريبة:

بعد اطلعنا على تعريف الضريبة وعناصرها وأركانها يمكننا أن نفرق بينها و الإيرادات العامة الاخرى (كالرسم، الثمن العام، الغرامة) كما يلي :-

الرسم: مبلغ من النقود تجبئه الدولة أو احد الأشخاص العامة الأخرى جبرا من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم مقابل نفع خاص يعود عليه من هذه الخدمة من هذا التعريف يتضح أن للرسم عناصر محددة هي :

الفصل الأول المرتكزات والاسس النظرية للضرائب المرحلة الثالثة / قسم المحاسبة

1. الصفة النقدية للرسم .(جواز تسديد الرسم عيناً في الظروف الاعتيادية)
 2. الصفة الجبرية للرسم .(إجبار قانوني).
 3. انه مقابل خدمة خاصة . مقابل منفعة او خدمة او امتياز خاص مثل ترخيص الصيد اشغال الطرق مقابل جهود تتكبده الدولة لتسهيل نشاط الفرد مثال ارضية الكمارك ويشترط ان تحقق في الوقت نفسه منفعة عامة ،اي يقصد بها تحصيل رسوم مقابل منفعة شخصية لتحقيق مصلحة عامة كالرسوم القضائية و التسجيل العقاري والتعليم والصحة ...الخ .
 4. أن لا تتجاوز قيمة الرسم كلفة الخدمة المقدمة ففي حالة تجاوز قيمة الرسم تلك الكلفة تسمى (ضريبة مستترة) اذا أن هذه الزيادة لا خدمة تقابلها وتتوافر فيها عناصر الضريبة مثل رسوم التسجيل العقاري عند نقل الملكية العقارية اذا أن الزيادة فيها تمثل ضريبة غير مباشرة على تداول الثروة العقارية .
- الثمن العام : المبلغ الذي يدفعه الأشخاص إلى الشركات والمنشآت العامة لقاء الخدمات والسلع التي تنتجها الدولة كخدمات البريد والهاتف والماء والكهرباء وإنتاج وبيع بعض السلع الضرورية والاتجار بها كالاسمنت والقمح والسكر....الخ . وعادة ما يكون الثمن يساوي تكاليف الخدمة +هامش ربح = الثمن ويستثنى من هذه المعادلة بعض السلع الضرورية التي تدعمها الدولة .
- الغرامة : هي مبلغ من المال يفرض ويجبى بوصفه عقوبة لردع المخالفين ،فهي وسيلة تلجأ إليها الدولة لإقناع الأشخاص بالامتناع عن الاشتراك في أعمال تعد ضارة بالمجتمع ، مثال ذلك غرامة التأخير عن تقديم الإقرار الضريبي في الموعد الذي يحدده القانون أو الغرامات المرورية وعادة ما يكون مبلغ الغرامة كبيراً نسبياً على ضوء الضرر الذي تسببه تلك المخالفة بالصالح العام ولا تهدف الدولة من ذلك الحصول على إيراد بالدرجة الاولى اذا يكون هذا الإيراد عرضياً .

اسئلة الفصل الاول

- س1 عرف الضريبة؟ وعدد واشرح اركانها؟
- س2 حدد ايا من الايرادات التالية ضريبة او ربما اوثنا ؟
 1. نقود تدفع الى دائرة حكومية لقاء الحصول على خدمة عامة وخاصة والخدمة العامة اكبر من الخدمة الخاصة.
 2. نقود تدفع الى دائره حكومية من شخص لقاء حصوله على خدمة خاصة وعامة والخدمة الخاصه اكبر من الخدمة العامه.
 3. فريضة مالية نقدية يدفعها افراد المجتمع في بلد ما سواء كانوا من مواطني ذلك البلد او من الاجانب المقيمين فيه دون مقابل .
- س3 عدد اهم اهداف الضريبة؟ اصف ما تستطيع من الاهداف التي تعتقد ان الضرائب تساهم في تحقيقها من وجهة نظرك؟
- س4 ما اهم القواعد الضريبية؟ اذكرها بالتسلسل الذي تراه مناسباً؟
- س5 قارن بين التهرب والتخطيط الضريبي؟
- س6 ما اهم الوسائل التي نستطيع من خلالها الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟
- س7 ما الشروط التي يجب توافرها في الازدواج الضريبي؟ وماهي انواع الازدواج تاضيبي؟

الفصل الأول ... المرتكزات والاسس النظرية للضرائب ... المرحلة الثالثة / قسم المحاسبة

س8 ما الجهات ذات العلاقة بالضريبة؟ عددها وتكلم عنها؟

س9 مثل لانواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة؟

س10 ماهي الضرائب التي تضمنها الهيكل الضريبي في العراق؟

س11 وضح علاقة الضريبة بالعلوم الاخرى؟

س12 عرف مايلي: السعر الضريبي، العبء الضريبي، الجهد الضريبي، الطاقة الضريبية؟

س13 ما اهم المعايير التي نستطيع من خلالها التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة؟

