

## مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون

تركي كاظم عبيس

كلية الزراعة - جامعة بابل

### المقدمة :-

تحتل الضرائب في العصر الحديث مكانة مهمة باعتبارها أهم إيراد يمكن أن تحصل عليه الدولة لسد حاجتها من النفقات .

لم تظهر الضرائب بمفهومها الحالي الا بعد ان مرت بتطورات عديدة . فالضرائب لم تكن معروفة من قبل الافراد الذين عاشوا على هيئة جماعات وعشائر والسبب في ذلك يعود الى انعدام المرافق المشتركة والحاجات العامة التي تستلزم الضرائب .

الا انه بمرور الزمن وظهور الحياة الجماعية اصبحت حاجة الافراد غير قاصرة على الدفاع وانما ظهرت الحاجة الى المحافظة على الامن والفصل في المنازعات التي تقوم بين الافراد فكان لهذه الاسباب ان دفعت الرئيس او الامير الى ان يستعين بالهبات والتبرعات التي تقدمها طبقة الاغنياء من الرعية .

وبعد انعدام روح التعاون بين الافراد وتعدد الحياة والعلاقات العامة اتجه الحكام الى فرض التكاليف الالزامية كالدفاع والمحافظة على الامن وتم فرض هذه التكاليف على الاموال عن طريق الرسوم مقابل ما يحصل عليه الافراد من منفعة خاصة يتم تقديمها لهم من خلال المرافق العامة مثل اجتياز الطرق وعبور الجسور الى آخره من الخدمات .

الا ان حاجات الافراد لم تقف الى حد معين وانما اخذت بالتوسع بالامحدود بالاضافة الى ازدياد نفوذ الرؤساء الذين لجأوا الى فرض التكاليف على الافراد من اجل هذه الاحتياجات حتى ولو لم يحصل الافراد على منفعة خاصة لقاء دفعهم للضرائب مثل فرض الضرائب على المحلات والاسواق والمعاملات باعتبارها ضرائب غير مباشرة .

لكن احتياجات الدول ونفقاتها لا زالت في تضاعف مستمر مع تطور الحياة مما جعل من الضرائب غير المباشرة غير كافية لسد هذه النفقات مما دفع الدول الى فرض الضرائب المباشرة معتبرة آياها واجبا تضامنيا يقوم الافراد بدفعها مشاركة منهم في تحمل الاعباء العامة .

وبعد ان استقرت الضرائب على ما هي عليه من مفهومها الحالي اصبحت اهتمام الدولة بها لا على اساس اعتبارها من الموارد المالية المهمة للدولة فحسب ولكن على اساس انها اصبحت من اهم الادوات الرئيسية المستخدمة في السياسة الاقتصادية والاجتماعية والتي تلجأ اليها الدول لتحقيق اهدافها .

وللاهمية التي تتمتع بها الضرائب بالوقت الحاضر فان دراستها اصبحت من الموضوعات المتشابهة والمتعددة لذا سوف تنصب دراستنا في هذا البحث على جانب لا يخلو من الاهمية في دراسة موضوع الضرائب الا وهو الاساس القانوني الذي تستند اليه الدولة في فرضها للضريبة في فصل نسبه بفصل نتناول فيه مدخل في دراسة الضريبة .

## المبحث الاول

### خصائص الضريبة وتمييزها عن الإيرادات

تقتضي منا دراسة خصائص الضريبة ان نسبقها بمبحث نتناول فيه التعريف بمفهوم الضريبة ونلحقه بمبحث نتناول فيه اهم الخصائص المميزة للضريبة واخيرا نختتم الفصل بمبحث اخير نميز فيه الضريبة عن غيرها من الإيرادات .

أ- مفهوم الضريبة :

قد يختلف تعريف الضريبة باختلاف النواحي التي يمكن ان ننظر من خلالها للضريبة سواء كانت اقتصادية او اجتماعية او سياسية او قانونية . فيمكن ان نعرف الضريبة :-  
الضريبة : هي مبالغ نقدية تدفع بصورة دورية لتمويل النفقات العامة للدولة (الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ) وفقا للقوانين واللوائح والتعليمات التي تصدر بهذا الشأن وبشكل نهائي وبدون مقابل مباشر متوقع<sup>(1)</sup>.

كما عرفت على انها هي اقتطاع نقدي يدفعه الاشخاص الطبيعيون او الاعتباريون للدولة بصفة اجبارية نهائية، وهي تفرض لتحقيق الاهداف العامة للدولة .  
وعرفها آخرون بأنها هي فريضة مالية تحددها الدولة ويلتزم بادائها الممول بلا مقابل لتتمكن الدولة من القيام بتحقيق اهداف المجتمع .

وبالامكان الجمع بين هذه النواحي المختلفة ووضع تعريف عام يشمل جميع هذه النواحي المختلفة فيمكن ان نعرف الضريبة على انها " اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة او احدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الاعباء العامة دون مقابل محدد وتوزيع هذه الاعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقا لمقدراتها التكلفة " (2) .

ب- خصائص الضريبة

ومن هذا التعريف يمكن الوقوف على الخصائص التي يحملها هذا النوع المهم من الإيرادات:  
أولاً : الضريبة اقتطاع نقدي :

هذا يعني ان الضريبة هي عبارة عن مبلغ مالي يتم جبايته بواسطة السلطات العامة اذ ان الضريبة كانت سابقا تجبى عينا مثل الضرائب على المحصولات الزراعية كما هو الحال في الشريعة الاسلامية التي كانت تقسم الضرائب الى نوعين عشورية وخراجية (3) .

كذلك فان الضريبة كانت تجبى عينا على المحصولات في ظل الامبراطورية الرومانية (4) . الا ان التشريعات المالية الحديثة اتجهت جميعها الى تعميم الدفع بالنقود وشمل ذلك جميع الإيرادات بما فيها الضرائب لما تميزت به الضرائب العينية من مساوئ تتمثل بـ (5) :-

(1) عبد الجواد نايف ، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، مطبعة الجامعة ، بغداد ، 1967.

(2) د. طاهر الجناحي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، دار الكتاب للطباعة والنشر ، بغداد ، 1990.

(3) هاشم الجعفري ، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي ، مطبعة سلمان الاعظمي ، بغداد ، 3 ط ، 1968 ، ص 77 .

(4) عبد العال الصكبان ، مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق ، مطبعة العاني ، بغداد ، 1 ط ، 1972 ، ص 155 .

(5) طاهر الجناحي ، مصدر سابق ، ص 136 .

1. ان تحصيل الضريبة عينا يحمل الادارة نفقات باهضة فيما يتعلق بالحفظ والخزن .
2. مخالفة فكرة العدالة لان المكلفين يلتزمون بدفع حصة من المحصول رغم التفاوت الذي يتحمله كل منهم من التكاليف الفعلية المنفقة لانتاج المحصول.
3. عدم تحقيق العدالة الضريبية حيث يكاد يكون مقتصرا على الضريبة الزراعية في حين ان طبيعة الضرائب الاخرى تأخذ الاسلوب النقدي .

وقد يرد استثناء على ذلك يبيح دفع الضريبة عينا لسببين<sup>(1)</sup> :-

1. الرغبة في التسهيل على الافراد في دفع انواع معينة من الضرائب مثل جواز استيفاء الضريبة على مجموع التركة عينا ويفسر هذا الوضع على اساس ان التسديد النقدي قد يؤدي بالافراد الى بيع اموالهم باثمان بخسة في حالة عدم وجود نقد كاف لديهم لدفع الضريبة .
  2. الرغبة في توسيع ملكية القطاع العام عن طريق استيفاء الضريبة عينا ويظهر لنا هذا الاجراء بصورة واضحة في الدول التي ترغب في التحول من النظام الرأسمالي الى النظام الاشتراكي .
- ومهما يكن من الامر فانه من الافضل ان تدفع الضريبة نقدا لتفادي الاضرار التي يمكن ان تلحق بالسلطة العامة السابق ذكرها من جراء دفع الضريبة عينا .

ثانياً: الضريبة تدفع جبرا :

هذا يعني ان المكلف بدفع الضريبة ليس حرا في دفعها وانما يخضع في ذلك لسلطات الدولة بما لها من حق السيادة على مواطنيها الا ان هذا لايعني ان تفرض الضريبة بدون ضوابط محددة لفرضها فلا يمكن فرض ضريبة او تعديلها او الغائها الا بقانون<sup>(2)</sup> .

الا ان عنصر الاكراه او الجبر يمكن ان يتجسد في استقلال الدولة وهيئاتها بوضع النظام القانوني للضريبة .<sup>(3)</sup>

وحتى لايتعرض الافراد الى هيمنة السلطات العامة في فرضها للضريبة فان القانون يتطلب موافقة ممثلي الشعب على فرض الضرائب .<sup>(4)</sup>

وعنصر الاكراه لم يكن موجودا في كل العصور فالضريبة كانت تدفع بصورة اختيارية من قبل الافراد الذين كانوا يقدمونها للدولة . هذا يعني ان ما يسمى بالضريبة الاختيارية هو ليس ضريبة بالمعنى المالي بل يمكن ان نعتبرها هدية مالية وعنصر الاكراه هو الذي يميز الضريبة عن غيرها من الايرادات التي تحمل الصفة الاختيارية مثل الثمن والقروض الاختيارية والاعانات .

ثالثاً : الضريبة تدفع بصفة نهائية :

هذه الخاصية تعني ان الفرد في دفعه للضريبة لا يكون له الحق في استرداد قيمتها من الدولة او المطالبة بفوائد عنها ذلك لان الضريبة تجبى من المكلف من قبل الدولة بصفة نهائية دون ان تلتزم

(1) عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص155-156.

(2) هشام محمد صفوت العمري ،اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، مطبعة التعليم العالي ، بغداد ، ط2 ، 1988 ، ص 82.

(3) طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص137 .

(4) هشام محمد صفوت العمري ، مصدر سابق ، ص 82 .

الدولة بردها الى المكلف وبهذا اختلفت الضريبة عن القرض العام الذي يدفع جبرا فبالرغم من توفر عنصر الجبرية الا ان الدولة هنا تلتزم برده الى دافعه مع الفوائد المترتبة عليه .

#### رابعاً: الضريبة تدفع وفقاً للمقدرة التكلفة للمكلف ودون مقابل محدد :

ان المكلف في دفعه للضريبة لا ينتظر ان يحصل على مقابل محدد من الدولة حين دفعها<sup>(1)</sup>. فالمكلف عند دفعه للضريبة فان ذلك يكون على اساس كونه عنصراً في المجتمع وهو يدفع الضريبة انطلاقاً من مبدأ التضامن الاجتماعي فوجوده في هذه الجماعة يفرض عليه المشاركة في تحمل اعباء التكاليف اللازمة ليس المرافق العامة اللازمة لحياة تلك الجماعة<sup>(2)</sup> الا ان ذلك لا يعني ان يحصل الفرد على المنافع التي تقدمها له المرافق العامة الا ان هذا الانتفاع لا يحصل عليه باعتباره مكلف بدفع الضريبة وانما كمواطن<sup>(3)</sup>. له الحق بالانتفاع بالخدمات العامة التي تقدمها له السلطات العامة وبناء على ذلك فان الضريبة تفرض على المكلف على اساس مقدرة التكلفة ومدى قدرته على تحمل الابعاء العامة لا على اساس النفع الذي يعود عليه من هذه المرافق العامة فالنفع الذي يعود عليه يعود على الكل<sup>(4)</sup>. وبهذا تتميز الضرائب عن الرسم الذي يدفعه الفرد مقابل حصوله على خدمة معينة .

#### خامساً: الضريبة تهدف الى تحقيق النفع العام :

الضريبة تدفع من قبل المكلف الى الدولة لسد احتياجاتها من النفقات العامة والحصول على الاموال اللازمة لسد الحاجات العامة<sup>(5)</sup> . وازداد استخدام الضرائب بزيادة تدخل الدولة من اجل تحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية هذا يعني ان الضريبة لم تعد قاصرة فقط على غرض واحد وهو تمويل النفقات العامة . نذكر بعض من هذه الاهداف منها حماية الصناعة الوطنية من خلال فرض الدولة للضرائب الجمركية او تشجيعها للدخار والحد بذلك من الاستهلاك وتهدف من ذلك السعي الى تعبئة الفائض لتحقيق التنمية وتحجيم التفاوت بين فئات المجتمع وهذا ما نص عليه اعلان حقوق الانسان الذي اصدرته الثورة الفرنسية في عام 1789 م واصبح من المبادئ الدستورية<sup>(6)</sup> .

#### سادساً: يتم فرض الضريبة وربطها والاعتراض عليها وتحصيلها والغائها والاعفاء منها بموجب نصوص قانونية:

أي انه لا يمكن فرض الضرائب الا باصدار القوانين التي يجب ان تتبع في اصدارها الاصول الدستورية السائدة عند فرض الضريبة في بلد معين .  
ويتربط على هذه الخاصية نتيجة مهمة وهي حفظ حقوق المكلفين بدفع الضريبة ، لان للمحاكم حق النظر فيما اذا كانت القوانين المتعلقة بفرض الضرائب وجبايتها قد صدرت حسب الاصول الدستورية المقررة لذلك حسب الوضع القانوني السائد .

(1) هاشم الجعفري ، مصدر سابق ، ص 78 .

(2) هاشم الجعفري ، المصدر السابق ، ص 78 .

(3) طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص 137 .

(4) عبد العال الصكيان ، مصدر سابق ، ص 156 ، 157 .

(5) هشام صفوت العمري ، مصدر سابق ، ص 83 .

(6) طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص 138 .

فالضريبة اذا لاتفرض ولا تلغى الا بقانون يصدر بموجب الاصول الدستورية للبلد الذي يشرعه ،والقانون الضريبي يشبه بهذا المضمار القانون الجنائي . فكما انه لاتوجد جريمة ولا عقوبة الا بنص فانه لاتفرض ضريبة ولا تلغى الا بنص في القانون (7)

#### ج- تمييز الضريبة عن غيرها من الإيرادات

في هذه الفقرة سوف نحاول أن نميز بين الضريبة وبين غيرها من المفاهيم المالية وسوف نقتصر هنا على ثلاث معايير :

1- الرسم

2- الإتاوة " مقابل التحسين "

3- الفرض العام.

#### أولاً : تمييز الضريبة عن الرسم :

الرسم هو من اقدم الإيرادات التي كانت تحصل عليها الدولة وكانت تحتل المرتبة الثانية بين إيرادات الدولة بحيث كان الاعتماد عليها كبيراً في القرون الوسطى والسبب في ذلك يعود الى ان العلاقة بين الافراد والدولة كانت تكيف على اساس تعاقدية فيما يتعلق باداء الخدمات (1). فكان المكلف يدفع الرسم بالنظر الى مقدار المنفعة التي سوف يحصل عليها من الخدمات التي تقدمها الدولة فيكون الرسم مقابل لهذه المنفعة . ومن جهة ثانية فان السلطات الحاكمة كانت تفضل اللجوء الى الرسوم لانها تفرض دون الحاجة الى موافقة البرلمان .

لكن بمرور الزمن فقدت الرسوم اهميتها المالية في العصر الحديث واصبحت الضرائب تحتل المكان الاول بين إيرادات الدولة .

ويمكن ان يعزى ذلك الى سببين :-

الاول : زيادة تدخل الدولة في الانشطة الاقتصادية والاجتماعية واصبحت ملزمة بتقديم المزيد من الخدمات التي لايمكن الاعتماد في تمويلها على الرسوم فقط .

الثاني : ان الرسوم لاتوفر للدولة حصيلة كافية كالتى توفرها لها الضرائب .

ويمكن ان نعرف الرسم بانه " مبلغ نقدي يدفعه الافراد للدولة مقابل نفع خاص يتم الحصول عليه منها " (2) . من هذا التعريف يمكن لنا ان نتعرف على اهم الخصائص التي يتميز بها الرسم وهي :-

أ- فريضة مالية .

ب- فريضة اجبارية .

ج- فريضة بمقابل خاص وعام .

وقد تتداخل خصائص الضريبة مع خصائص الرسم مما يدفع الى الخلط بين كلا المفهومين فالرسم يتشابه مع الضريبة في الوجوه الاتية :-

1. ان كل من الضريبة والرسم عبارة عن مبلغ من المال .

2. ان كل من الضريبة والرسم يدفعان الى الدولة .

(7) منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة ، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر ، 2004 ، ص 108-109.

(1) عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص 151 .

(2) طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص 59 .

3. ان كل من الضريبة والرسم يهدفان الى تحقيق النفع العام .

4. ان كل من الضريبة والرسم يفرضان بموجب قانون<sup>(3)</sup> .

كذلك فان من اسباب الخلط بين الضريبة والرسم قد يعود الى ان بعض القوانين تستغل اللفظين على انهما مترادفين فيطلق على ضريبة التراكات لفظ رسم الايلولة وعلى الضرائب الجمركية لفظ الرسوم الجمركية كما ان الكثير من الدول تتبع في فرض الضرائب والرسوم نفس الاجراءات التشريعية فتشترط صدورها بقانون يضاف الى ما تقدم انه قد يحصل احيانا ان يرتفع سعر الرسم بحيث يزيد كثيرا على كلفة الخدمة التي تقدم كمقابل له وفي هذه الحالة يتحول الرسم الى ضريبة مستترة أو مقنعة تحت ( إطار غطاء الرسم ) او بالعكس قد ينخفض سعر الضريبة فيتحول الى رسم<sup>(1)</sup> .

الا انه بالرغم من هذا الخلط فانه يمكن لنا ان نفرق بين كل من الرسم والضريبة من خلال اوجه الاختلاف الموجودة بينهما وهي :-

1. الضريبة تفرض على المكلف بقانون يصدر لتنظيم الاحكام المتعلقة بها والسبب في ذلك يعود

الى اهمية الضرائب وتأثيرها على العلاقة بين المكلف والدولة بينما الرسم لا يشترط لفرضه صدوره بقانون وانما يكفي لفرضه الاستناد الى القانون .

2. الضريبة تدفع بصفة نهائية دون مقابل يمكن ان يحصل عليه المكلف بخلاف الرسم الذي يعود

على من يقدمه بالنفع الخاص اضافة الى النفع العام .

3. الهدف من فرض الضريبة هو تحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية ومالية بينما الرسم يهدف الى

تحقيق الايراد المالي للدولة .

ثانياً : تمييز الضريبة عن الاتاوة :

الاتاوة تعرف بانها : " مبلغ نقدي جبري تفرضه الدولة على اصحاب العقارات بنسبة المنفعة التي

حققوها من جراء قيامها ببعض الاشغال او الاعمال العامة " <sup>(2)</sup> ومن امثلتها الطرق والكهرباء والماء الى آخره من الاعمال التي يمكن ان تقوم بها الدولة .

فعندما تقوم الدولة بانشاء مشروع عام كتبليط شارع او تشييد جسر فان مثل هذه الاعمال العامة تفيد

المصلحة العامة ولكن اصحاب العقارات المجاورة لهذه المشروعات يحصلون على نفع خاص من

هذه المشروعات بزيادة اثمان عقاراتهم وبالتالي زيادة دخلهم بسبب انشاء هكذا مشروعات . <sup>(3)</sup>

ويشترط في فرض الاتاوة ما يلي :-

1. ان يهدف المشروع العام الذي تفرض الاتاوة بسببه على الاملاك الى تحقيق النفع العام .

2. ان تكون المنفعة الخاصة التي يحصل عليها اصحاب العقارات المجاورة من جراء القيام بهذا

المشروع قابلة للتقدير بحيث يمكن توزيع تكاليفه عليهم توزيعاً عادلاً .

ومن هذه الشروط تظهر لنا اوجه الشبه بين كل من الاتاوة والضريبة فكل منها يفرض من قبل الدولة

بالنظر لما تتمتع به من سلطة مالية على الافراد المقيمين على اقليمها أي ان المكلف يكون مجبر في

الدفع .

<sup>(3)</sup> اعداد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الاردن - عمان ، 2008 ، ص70.

<sup>(1)</sup> هاشم الجعفري ، مصدر سابق ، ص 80 .

<sup>(2)</sup> طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص 60 .

<sup>(3)</sup> هشام محمد صفوت العمري ، مصدر سابق ، ص 89 .

الا انه يمكن ان نميز الاتاوة عن الضريبة في ان الاتاوة يدفعها المكلف بها مقابل حصوله على منفعة خاصة تكون قابلة للتقدير ولا تكون تصاعدية ولا تسري عليها الاعفاءات الخاصة بالضرائب (4) .

### المبحث الثاني

#### القواعد الاساسية للضريبة وانواعها

توجد مجموعة من المبادئ او القواعد التي ينبغي ان تحكم التنظيم الضريبي ، أي ان يأخذ المشرع اذا ما أراد ان يصبح النظام الضريبي مظاماً سببياً وصالحاً يحاول ان يوفق بين مصلحة الجماعة ومصلحة الفرد أي بين الحصيلة اللازمة لاداء الدولة لخدماتها والعدالة اللازمة لتحقيق نمواً من المساواة بين المكلفين .  
المطلب الاول

#### القواعد الاساسية للضريبة

يعتبر آدم سميث اول من حاول عام 1776 وضع القواعد الاساسية التي ينبغي ان يقوم عليها النظام الضريبي وذلك في مؤلفه المشهور ( ثروة الامم Wealth of nation ) وهذه القواعد هي :  
1- المساواة أو العدالة

وهي تعني ان يساهم مواطني الدولة في النفقات العامة بحسب مقدرتهم النسبية . فالمساواة تتحقق عند آدم سميث اذا ما تحمل المواطنون الضريبة (( بنسبة 9 دخولهم التي يتمتعون بها تحت حماية الدولة )) (1).  
كما ان فكرة العدالة بمفهومها الحديث تقتضي اعفاء اصحاب الدخول المنخفضة من اداء الضريبة بالنسبة لحد الكفاف أي الحد الأدنى اللازم للمعيشة وكذلك ضرورة مراعاة الاعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة في المجتمع . كما تتطلب العدالة اختلاف اسعار الضرائب تبعاً لأنواع الدخل المفروضة عليه وهل هو ناتج من العمل او عن رأس المال او عنهما.  
واختصار يمكننا القول ان قاعدة العدالة أو المساواة تتضمن مبدأين هما :  
العمومية : ويقصد بها خضوع جميع الاشخاص والاموال للضريبة .  
العدالة : ضرورة مراعاة المقدرة المالية للمكلف عند فرض الضريبة (2) .

#### 2- اليقين

ويعني ذلك ان تكون الضريبة مفروضة طبقاً لقواعد محددة وواضحة بالنسبة للمكلف والادارة الضريبة .  
فيجب ان يكون سعر الضريبة وميعاد سدادها وكيفية تحصيلها وكافية الاجراءات المتعلقة بها معروفة من العامة . ولاشك ان عدم وضوح هذه الامور قد يؤدي الى تحكم الادارة الضريبة وما يستتبعه ذلك من انتهاك لقاعدة العدالة والمساواة وانتشار للمحسوبية وعموم الفساد عند تقدير وتحصيل الضرائب .  
وحتى يتحقق اليقين يجب ان تتميز الضريبة بالاستقرار والثبات أي لاتخضع للتعديب المستمر . فالتعديلات في تشريعات الضرائب يجب ان تكون محدودة وعلى فترات متباعدة حتى لاتؤدي الى مضايقة الممولين أو اضطراب النشاط الاقتصادي كما يجب ان يتميز التشريع الضريبي بالوضوح حتى يسهل فهمه لعامة الناس دون عناء او التباس، وحتى تستطيع المحاكم والادارات الضريبية ان تطبقه دون اجتهاد أو تأويل .

(4) هاشم الجعفري ، مصدر سابق ، ص 83 .

(1) نقلاً عن منصور ميلاد يونس : آدم سميث ، ثروة الامم ، ص 307.

(2) منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص 116.

3- الملائمة :

ويقصد بها تحصيل الضريبة في الوقت والطريقة الأكثر مناسبة لدفعها من قبل الممول وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه<sup>(1)</sup> وذلك يقتضي ان تختار الادارة الضريبية موعداً مناسباً للوفاء بالضريبة وان تكون اجراءات الجباية مناسبة لظروف الممول بحيث لا يكون وقع الضريبة عليه ثقیلاً بشكل يجعله عاجزاً عن الدفع أو يدفعه الى تجنب الضريبة أو التهرب منها .

وهكذا فان الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله يعتبر أحسن الاوقات ملائمة لدفع الضريبة. فالمزارع يلزم بدفع الضريبة بعد حصاد المحصول وبيعه . والتاجر يطالب بسدادها بعد انتهاء السنة التجارية لنشاطه وتحديده لصافي هذا النشاط .

اما الضرائب على الاستهلاك فهي تدفع عند شراء السلعة ، والمكلف في هذه الحالة حر في شراء السلعة وبالتالي دفع الضريبة المفروضة عليها أو عدم شرائها وبالتالي التخلص من دفع الضريبة .

4- الاقتصاد :

فيعني به الاقتصاد في كلفة الضريبة ، أي ما تتكبده الدولة وتصرفه على تقديرها وجبايتها وما تبقى منها من حسيلة صافية . وكذلك الاقتصاد فيما يتحمله الممولون من نفقات للوفاء بالدين الضريبي كالاستعانة بالمحاسبين أو الامساك بسجلات ودفاتر محاسبية أو تقديم اقرارات مدعمة بالمستندات الرسمية . والمقصود بذلك ان لا تستنفذ هذه المصاريف جانباً كبيراً من حسيلة الضريبة على نحو يقلل من امكانيات الدولة في الاستفادة منها .

## المطلب الثاني

### انواع الضرائب

جرت عادة كتاب المالية العامة على تقسيم الضرائب الى المجموعات التالية :

1- الضرائب على الاشخاص والضرائب على الاموال

2- الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة .

3- الضرائب الشخصية والضرائب العينية .

4- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة .

5- الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية .

6- الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية .

أولاً : - الضرائب على الاشخاص والضرائب على الاموال

كانت الضرائب في المجتمعات البدائية تفرض على الاشخاص بمقدار ثابت وبدون تمييز وكانت تسمى بالجزية أو الفردة أو الضريبة على الرؤوس .

وبالرغم من بساطة الضريبة وسهولة تحصيلها فانها لم تعد تتماشى مع المجتمعات الحديثة وفقدت بالتالي اهميتها ويمكن ارجاع ذلك للأسباب التالية :

1- عدم عدالتها ، فهي تقوم على اساس سعر موحد بين الافراد أو بين افراد طبقة معينة متجاهلة ما قد يوجد بينهم من فروق ذهنية أو جسمية او متعلقة بالنشاط الذي يمارسه كل منهم .

(1) نقلاً عن منصور ميلاد يونس : آدم سميث ، ثروة الامم ، ص308.

2- ضئالة حصيلتها وعدم مرونتها لاعتمادها على الرؤوس وتجاهلها للأنشطة التي يقوم بها الافراد . خاصة اذا ما قورنت بنفقات جبايتها المرتفعة .

3-عدم احترامها لكرامة الانسان لتمييزها بين الافراد وفقاً لوضعها في المجتمع .  
وامام هذه العيوب وامام زيادة نفقات الدولة واتساعها نتيجة لتطور دورها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فان الضريبة على الاشخاص لم تعد مناسبة وتم التخلي عنها في اغلب الدول ، واصبحت الضرائب في العصر الحديث تتخذ من المال وعاء لها .

#### ثانياً : الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة .

يقصد بنظام الضريبة الوحيدة ذلك النظام الضريبي الذي تعتمد فيه الدولة على ضريبة واحدة للحصول على كل ما تحتاجه من المكلفين ،، او على ضريبة اساسية واحدة مع وجود بعض الضرائب الاخرى قليلة الاهمية. اما نظام الضرائب المتعددة فهو يقوم على اساس فرض الدولة لعدد من الضرائب الاساسية والتي يكمل بعضها بعضاً كفرض ضرائب على الدخل او على تملك الاموال او على تداولها واستهلاكها والحقيقة ان اغلب دول العالم اليوم تأخذ بنظام تعدد الضرائب ولذلك فان دراسة هذا التقسيم ترجع الى اهميته التاريخية ولاهمية النقاش العلمي الذي دار حوله .

#### ثالثاً : الضرائب العينية والضرائب الشخصية

يقصد بالضريبة العينية تلك الضريبة التي تعتمد في تحديدها للمقدرة المالية للمكلف على حجم الثروة وحده بغض النظر عن ظروف الممول الشخصية او قدرته على الدفع كما انها لا تهتم بمصدر الدخل سواء اكان العمل او رأس المال ومثالها الضريبة الكمركية التي تفرض على السلعة المستوردة بغض النظر عن المستفيد او المستهلك لهذه السلعة، فالذي يستورد سيارة يدفع عنها ضريبة كمركية مساوية لتلك الضريبة التي يدفعها شخص آخر استورد سيارة من نفس النوع والحجم رغم ما قد يكون بين الشخصين من اختلاف في ظروفهما الشخصية او مقدار دخلهما فقد يكون الاول غنياً وعازباً ويكون الثاني فقيراً متزوجاً ويعول خمسة اولاد .  
اما الضريبة الشخصية فهي التي تراعى عند فرضها ظروف الممول الشخصية ، بمعنى انها تراعى المقدرة المالية للمكلف وحالته الشخصية ، فتأخذ في الاعتبار مثلاً كيفية حصوله على الدخل وهل هو ناتج عن العمل او عن رأس المال وهل للمول مصدر دخل واحد او عدة مصادر .

#### رابعاً : الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يعتبر هذا التقسيم للضرائب اكثر التقسيمات اهمية وانتشاراً كما انه التقسيم الذي يثير حوله اكثر المناقشات المالية والاقتصادية ، فالدولة قد تستقطع جزءاً من ثروات الافراد ودخولهم بشكل مباشر على نحو يسمح بتقدير المال محل الضريبة بدقة وبمراعاة مصدره ومعاملته ضريبياً بأسلوب ملائم.  
وقد تقوم باستقطاع جزء من اموال المكلف بشكل غير مباشر أي ان تتبعها في تداولها واستعمالها أي تتبعها في مظاهرها الخارجية المتمثلة في وقائع او تصرفات محددة يقوم بها المكلف وتدل على ما يتمتع به من ثروة ، وهذه الطريقة في الاستقطاع تسمى بالضرائب غير المباشرة .

### المبحث الثاني

#### الأساس القانوني لفرض الضريبة

تبين لنا من تعريف الضريبة ان الدولة لها الحق في فرض الضريبة وهو من الحقوق الخالصة للدولة بدون منازع . وقد نتساءل بهذا الصدد عن اساس هذا الحق وللتوصل الى هذا الاساس لابد لنا من ان نلقي نظرة تاريخية عن نشوء الضريبة في اوربا .

فقد كانت الضريبة في عهد الرومان تدفع بصورة منتظمة لانها كانت عامة لجميع المواطنين ولكن ما يعاب عليها هو كثرة الاعفاءات التي كانت مخصصة لبعض الافراد .

وبعد ان انهارت الامبراطورية حل الملوك محلها حق استيفاء الضريبة الا ان الملوك فقدوا سلطانهم مما ادى الى تحصيل الضريبة من قبل المواطنين المختصين واستولوا عليها بانفسهم ثم ظهر النظام الاقطاعي حيث اصبح هو صاحب السلطة المطلقة وحصل على كافة الامتيازات ومنها استيلاءه على الضريبة واستمر الحال على ما هو عليه حتى القرن الثالث عشر الذي تميز باتساع السلطة وعاد حق فرض الضريبة للملك ولكن بشكل اعانات او هبة والذي جعلها عامة ودائمة هو كثرة الحروب في القرن الرابع عشر .

ولما كانت الضريبة اختيارية فان ذلك كان يتطلب اخذ موافقة الشعب على دفعها كما هو عليه الحال في فرنسا خلال القرن الخامس عشر حيث اعطى ممثلوا الشعب حق فرض الضريبة مباشرة في الحالات المستعجلة وبذلك تحولت الضريبة من كونها تدفع على شكل اعانات او هبة الى فريضة تقدرها السلطة العامة بصورة دائمية وتجبي سنويا واستمرت هذه الفكرة خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر وسبقت انكلترا في هذا المجال فرنسا حيث ثبت هذا الحق في سنة 1215 خلال فترة العهد الاعظم .

الا ان المفكرين ارادوا تقييد هذه السلطة مما دفعهم الى وضع النظريات التي تتطلب كل منها شروطا وقيودا معينة . (1)

لتفسير هذا الاساس الذي تستند اليه السلطة في فرضها للضرائب وهذه النظريات هي :-

1. نظرية العقد الاجتماعي ( المنفعة او المبادلة ) .

2. نظرية التضامن الاجتماعي .

وسوف نتناول كل من هاتين النظريتين تباعا في بحثين :-

### المطلب الأول

#### نظرية العقد الاجتماعي

ظهرت هذه النظرية في القرن الثامن عشر ونادى بها الفيلسوف الفرنسي جان جاك روسو وتتعلق هذه النظرية من فكرة العقد الاجتماعي وفسر انصاره هذه النظرية الاساس الذي تستند اليه السلطة في فرضها للضرائب بوجود عقد اجتماعي يبرم بين السلطة العامة والافراد وبموجبه يتم تنازل الافراد عن جزء من حرياتهم مقابل حماية الجزء المتبقي كذلك تنازلهم عن جزء من املاكهم مقابل حماية الجزء المتبقي لديهم .

وبتعبير ادق يقول انصار هذه النظرية انه تم بين الافراد والسلطة عقد مالي يلتزم الافراد بموجبه ان يدفعوا الضريبة للدولة في مقابل المنافع التي يحصلون عليها من وجود الهيئات العامة (2) .

وعلى الرغم من اتفاق انصار هذه النظرية على فكرة العقد الاجتماعي كاساس لفرض الضريبة فانهم اختلفوا في بيان طبيعة هذا العقد .

(1) هشام محمد صفوت العمري ، مصدر سابق ، ص 83 ، 84 .

(1) هاشم الجعفري ، مصدر سابق ، ص 84 ، 85 .

(\*) رائد الاقتصاد الرأسمالي البريطاني .

فقال " آدم سميث (\*)" بأنه عقد بيع خدمات ، فالدولة تباع خدماتها للأفراد وتحصل على مقابل يتمثل بثمن هذه الخدمات وقد شبه بصورة ضرائب .

وقال " تيبه " بأنه عقد شركة فشبه الدولة بأنها شركة انتاج كبرى ، والشركاء فيها هم الافراد الذين يؤدون عمل محدد ويتحملون في سبيله نفقات خاصة .

والى جانب هذه النفقات هناك نفقات عامة يؤديها مجلس ادارة الشركة " السلطة التنفيذية " تهدف من خلال تحقيق المنفعة العامة لجميع الشركاء . وهذا يتطلب من الشركاء المساهمة في تمويلها وهذه هي الضرائب المفروضة عليهم .

واخيرا فان الفقيه " جبرار " قال في تكييفه لهذا العقد بأنه عقد تأمين تؤمن الدولة بموجبه على المواطنين من الاخطار مقابل حصولها على قسط التأمين الذي يكون في صورة ضريبة (1) .

الا ان هذه النظرية لم تسلم من الانتقاد ومن اهم الانتقادات التي وجهت لها هي (2) :-

1. لا يوجد دليل على قيام مثل هذا التعاقد بين السلطة العامة والافراد لا في النطاق الدستوري ولا في النطاق المالي .

2. عدم وجود تناسب بين المنافع التي يحصل عليها الافراد والضرائب التي يدفعونها كذلك فانه من الخطأ ان نمثل السلطة العامة بشركة انتاجية لان السلطة العامة تقوم بتقديم خدمات اخرى تتطلبها المصلحة العامة ككل .

3. اما عن عقد التأمين فان الدولة لا تقتصر خدماتها فقط على المحافظة على اموال الافراد بالاضافة الى ان الدولة تعوض الافراد عن الخسائر والاضرار التي تصيب املاكهم كما هو الحال عليه في عقد التأمين .

وعلى الرغم من هذه الانتقادات التي وجهت لنظرية العقد الاجتماعي الا انه لا يمكن ان نغفل ما جاءت به هذه النظرية من ضرورة تتمثل في انه يجب على الدولة ان تستخدم حصيلة الضرائب في توفير الخدمات التي تحقق النفع العام للأفراد والا فانها لا يحق لها ان تمارس السيادة على الافراد الموجودين على اقليمها لانها اخلت بواجباتها تجاههم (1).

### المطلب الثاني

#### نظرية التضامن الاجتماعي

ترى هذه النظرية ان الدولة هي ضرورة تاريخية واجتماعية وواجب الدولة في المجتمعات الحديثة هو القيام باشباع الحاجات العامة للأفراد والمحافظة على الامن . والدولة تتكبد نفقات باهضة من اجل القيام بالاعباء العامة الملقاة على عاتقها والناجمة من جراء تدخل الدولة في مختلف الانشطة الاجتماعية منها والاقتصادية . ولما كانت هذه الاعباء تحقق الصالح العام للأفراد وتعود عليهم بالنفع العام كان لابد من ان تتظافر الجهود في تحمل نفقات هذه الاعباء على اساس التضامن الاجتماعي بين الافراد . ولايهم فيما اذا حصل المكلف بدفع الضريبة على منفعة ام لا فالمكلف يلتزم بدفع الضريبة على اساس قدرته التكليفية لا على اساس المنفعة التي تعود عليه من جراء القيام بهذه الخدمات العامة .

(2) طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص 139 ، 140 .

(3) عبد الجواد نايف ، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، مطبعة الجامعة ، بغداد ، ص 74 .

(1) طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص 140 .

وخلاصة القول فإن الدولة تفرض الضرائب على الافراد بما لها من حق السيادة عليهم والافراد يلتزمون بدفع الضرائب انطلاقاً من مبدأ التضامن الاجتماعي .

### الخاتمة

بعد ان اخذ البحث ابعاده المهمة واحتوى مضامينه لجميع عناصره التي اردنا لها ان تبرز وتلتحم مع غيرها من الحقائق لتعطي وحدة موضوعية متكاملة اتضح لنا ان النظرية التي تعطي الحق للدولة في فرض الضريبة والتي يمكن الاستناد اليها كأساس قانوني لفرض الضريبة هي نظرية التضامن الاجتماعي وليس نظرية العقد الاجتماعي .

لان النظرية الاخيرة اذا ماتم اعتمادها كأساس لفرض الضريبة فهي لاتوفر حصيلة ضريبية كافية للدولة لتقوم بالانفاق على الاعباء العامة الملقاة على عاتقها ذلك لان الفرد يمكن ان يتذرع بحجة عدم انتفاعه بالخدمات العامة وبالتالي يتمتع عن دفع الضريبة .

بالاضافة الى ان هذه النظرية تجعل من الضريبة اشبه بالرسم الذي يدفع مقابل الحصول على خدمة معينة . كذلك فان الدولة عندما تفرض الضريبة فهي تفرضها بقانون وهذا يتضح من خلال تعريف الضريبة وليس على اساس العقد . ففرض الضريبة بقانون يعطي للسلطة الحق الانفراد في تعديل اسس وشروط الضريبة ووعائها بخلاف ما اذا كانت الضريبة تستند الى عقد فهنا لا تكون للسلطة مطلق الحرية في تعديل شروط هذا العقد .

كما ان الاخذ بهذه النظرية يعني تجزئة المنفعة التي تعود على الافراد من جراء الخدمات العامة التي تقوم بها السلطة العامة حتى يتسنى لهذه الاخيرة مطالبتهم بمقابل هذه المنفعة وهذا غير ممكن لان الخدمات التي تقوم بها السلطة العامة تعود بالنفع العام على الكل . اما بالنسبة لنظرية التضامن الاجتماعي فهي الاكثر قبولاً في تفسير الاساس القانوني لفرض الضريبة ذلك لان الدولة عندما تمارس السيادة على الاشخاص وتوفر لهم الدفاع والامن وفرص العمل فانها تتكبد الكثير من النفقات من اجل القيام بهذه الاعباء ولتغطية هذه النفقات فانها تفرض الضرائب على الافراد الموجودين داخل اقليمها بما لها من حق السيادة عليهم والتزام الافراد بدفع هذه الضرائب فهو بمثابة الواجب وليس بديل للمنفعة التي يحصلون عليها .

### المصادر :

1. عبد الجواد نايف ، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة الجامعة، بغداد، 1967.
2. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق، ج1، مطبعة العاني، بغداد، 1972، ط1.
3. اعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن- عمان، 2008، ص70.
4. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتاب للطباعة والنشر، بغداد، 1990.
5. هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة سلمان الاعظمي، بغداد، ط3، 1968 .
6. هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة التعليم العالي، بغداد، ط2، 1988 .
7. منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، الاردن، 2004.