**محاضرة رقم ( 6 )**

**ثانيا : تمييز الضريبة من الرسم**

**1- من حيث أوجه التشابه**

**إن كلا من الضريبة والرسم يتفقان في أنهما فريضة نقدية يدفعها المكلف للدولة بصورة نهائية حيث تحدد الدولة نظامها القانوني مستخدمة القانون وسيلة لذلك . كما تتمتع الدولة بحق امتياز على أموال المدين بأي منهما .**

**2- من حيث أوجه الاختلاف**

 **أ – مصدر القوة الملزمة : من المعلوم أن الضريبة تفرض بقانون ينظم جميع الأحكام المتعلقة بها وبالتالي فٳن السلطة التنفيذية لابد لها من موافقة السلطة التشريعية على إصدار قانون لها ، أما الرسم فلا يشترط أن يصدر قانون يفرضه وإنما يكفي أن يستند إلى قانون .**

**علما أن المشرع الدستوري العراقي ساوى بين الضريبة والرسم عندما نص في الفقرة أولا من المادة ( 28 ) من دستور جمهورية العراق النافذ بأن ( لا تفرض الضرائب أو الرسوم الا بقانون ..... ) .**

**ب – مدى تحقق النفع العام : تفرض الضريبة على المكلف من دون مقابل محدد ناشئ من مساهمة المكلف في الأعباء العامة . في حين يدفع الرسم مقابل الحصول على خدمة أو نفع خاص يقدمه المرفق العام بالإضافة إلى النفع العام .**

**ج- الهدف :تفرض الضريبة بقصد تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية في حين أن الهدف من فرض الرسوم هو تحقيق الإيراد المالي للدولة .**

**د – أهمية كل منهما : تزداد أهمية الضرائب في العصر الحديث والعكس صحيح فيما يتعلق بالرسوم حيث تتناقص أهميتها .**

**الفرع الثاني**

**الطبيعة القانونية للضريبة ( أساس فرض الضريبة )**

 **المقصود من دراسة الطبيعة القانونية للضريبة تسويغ فرض هذه الوسيلة المالية ، والبحث في تكييفها القانون لإيضاح مفهومها بصورة أفضل . فمن وجهة نظر قانونية ، ظهرت نظريتان لتفسير أساس فرض الضريبة هما النظرية التعاقدية ونظرية التضامن . وسوف نوضح هاتين النظريتين في البيان التالي :**

**أولا : النظرية التعاقدية**

**يعود أصل هذه النظرية إلى فكرة العقد الاجتماعي التي نادى بها بعض فلاسفة القرن السابع عشر أمثال لوك وهوبز ، والقرن الثامن عشر وبخاصة روسو ، وطورها خطيب الثورة الفرنسية ميرابو في عام 1766 بكتابه ( نظرية الضريبة ) عندما عرف الضريبة بأنها ثمن يدفعه المكلف مقابل الخدمات والمنافع التي يحصل عليها من جراء قيام الدولة بوظائفها . فالفرد يدفع الضريبة ، وفق هذه النظرية ، لأنه يحصل على شيء بالمقابل . فيكون أساس الضريبة عقدا ضمنيا بين الفرد والدولة يتم الاتفاق على أحكامه بوساطة ممثلي الشعب أو السلطة التشريعية .**

**وقد اختلف الكتاب حول طبيعة هذا العقد . فقال أدم سمث بأنه عقد إيجار تقدم الدولة بموجبه الخدمات للمواطنين ويدفع هؤلاء ثمنها . ووصفه مونتسكيو بعقد بيع ، لأن الفرد يدفع جزءا من ماله إلى الدولة مقابل حق التمتع بالجزء الآخر . وعده جيراردان عقد تأمين ، فالضريبة ليست سوى قسط تأمين يؤديه المكلف للانتفاع بالجزء الباقي .**

**ولكن النظرية التعاقدية لم تصمد أمام تطور الفكر السياسي والاقتصادي ، فوجهت لها الانتقادات الآتية :**

**1– يصعب أن تقوﱠم الخدمة العامة أو المنفعة التي يحصل عليها الفرد من الدولة بالمال ، ليتحقق التوازن بين الخدمة التي تؤديها الدولة والضريبة المدفوعة من المكلف . كما لا يمكن تجزئة الخدمات العامة لمعرفة ما ينتفع كل فرد منها بصورة مستقلة .**

**2 – إن النظرية التعاقدية تحصر وظائف الدولة بالعقد ، في حين أن الواقع لا يقر ذلك ، فوظائف الدولة أوسع من أن تحصر بالمحافظة على ثروة الفرد وسلامته .**

**3 – ينتفع من خدمات الدولة أشخاص لا يدفعون الضرائب ، فالضريبة توزع الأعباء العامة بين المواطنين حسب مقدرتهم على الدفع . وتقضي العدالة بإعفاء بعض الطبقات الاجتماعية مثل الفقراء أو ذوي الدخل المحدود من دفع الضريبة ، ومع ذلك ينتفع هؤلاء من الخدمات التي تقدمها الدولة .**

**ثانيا – نظرية التضامن**

**يعد الأستاذ لوفنبرجر الضريبة واجبا وطنيا . فكما يحق للدولة أن تفرض التجنيد الإجباري للدفاع عن الوطن أثناء الحرب ، يجوز لها أن تفرض الضريبة على المكلفين حتى تتمكن ، بحصيلتها ، من تغطية النفقات العامة . فالضريبة تعبر عن تضامن المواطنين ومشاركتهم في تحمل الأعباء العامة، وذلك تبعا لمقدرتهم على الدفع . وقد أخذ التضامن في السابق شكلا اختياريا ثم تطور إلى شكل إجباري . فالطبيعة الإلزامية للضريبة تجعل الأساس القانوني لهذه الوسيلة المالية ينبع من سلطان الدولة وامتيازاتها , وليس من عقد بين المكلف والدولة .**

**تنطلق نظرية التضامن من الأيمان بوجود مصلحة عامة ومشتركة بين جميع المواطنين تقوم الدولة على رعايتها وتأمينها . فلا بد للدولة إذن من إيجاد مصادر الأموال اللازمة لتأمين هذه المصلحة وإشباع الحاجات العامة . فحق الدولة بفرض الضرائب يستند إلى أن المجتمع الذي يفيد من الخدمات العامة يفترض تضامن أفراده في تحمل الأعباء العامة أيضا .**

**إن الأساس القانوني للضريبة ليس علاقة تعاقدية بين المكلف والدولة ، بل هو علاقة قانونية مردها سلطة الدولة اللازمة لتحقيق الصالح العام . فيحق للدولة أن تفرض على مواطنيها والقاطنين في ديارها ، باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة ، مبالغ من المال تمكنها من النهوض بالأعباء المنوطة بها .**

**ثالثا : القواعد الأساسية للضريبة**

**نظرا لما قد يحصل من تعارض في المصالح بين الدولة والمكلفين ، كان لابد على المشرع أن يتبع قواعد أساسية عامة عند فرض الضريبة . وهذه القواعد أو ما تسمى بقانون الضريبة هي التي تقاس بها سلامة الضريبة ومشروعيتها .ولعلنا لا نبالغ عندما نقول إن أهمية هذه القواعد بالنسبة للضريبة لا تقل عن أهمية القواعد الأساسية بالنسبة للموازنة العامة . والواقع أن أدم سمث هو أول من حدد هذه القواعد التي تمثل العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد .**

**1 – قاعدة العدالة**

**إن هدف النظام الضريبي في أي دولة هو تحقيق العدالة إلى جانب اعتبارات أخرى . وقد تصور البعض أن العدالة تعني وجوب تطبيق نسبية الضريبة أو ما يعرف بالضريبة النسبية . أي أن تكون نسبة الضريبة المقتطعة من وعاء الضريبة واحدة بغض النظر عن طبيعة الوعاء . إلا أن الضريبة النسبية إذا كانت تصلح للتطبيق في العصور السابقة ، فٳن العصر الحديث قد أظهر عجزها عن تحقيق العدالة ، ولذلك توجه المتخصصون بالمالية العامة إلى تبني فكرة الضريبة التصاعدية لتحقيق عدالة أكثر من خلال التمييز بين المكلفين وفقا لمقدرتهم التكليفية . كما تأخذ التشريعات المالية بعين الاعتبار عندما تقرر فرض الضرائب شخصية المكلف ، ومركزه المالي ، وأعباءه الاجتماعية أي بالضرائب الشخصية تحقيقا للعدالة . كما تميز هذه التشريعات من خلال سعر الضريبة المفروضة بين الدخل المتأتي من العمل ، وذلك المفروض على رأس المال والدخل المتأتي منه .**

**2 – قاعدة اليقين**

**يرى أدم سمث أن الضريبة الجيدة هي تلك الضريبة المحددة بوضوح وبلا تحكم . أي أن تكون الضريبة معلومة وواضحة للمكلف . فسعرها معروف ، وأسلوب ومواعيد جبايتها محدد بوضوح . والغرض من هذه القاعدة هو أن يكون المكلف على علم مسبق بالتزاماته الضريبية كي تكون لديه القدرة على الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من جانب الإدارة الضريبية .**

**ومن أجل تحقيق ذلك يجب أن يتوافر أمران :**

**أ – أن تتسم القوانين الضريبية بالوضوح حتى يفهمها عامة الناس . وهذا الأمر له علاقة بحصيلة الضريبة ، لأن القوانين الضريبية كلما احتملت تفسيرين مختلفين اختار المكلف التفسير الذي يحقق مصلحته .**

**ب – على الدولة نشر القوانين والأنظمة الضريبية في وسائل النشر المعروفة إعمالا لمبدأي الشفافية والعلانية .**

**3 – قاعدة الملاءمة**

**تعني هذه القاعدة أن كل ضريبة يجب أن تجبى في أنسب الأوقات ، وبالأسلوب الملاءم للمكلف حتى نتجنب إرهاقه وحتى يتقبل التكليف الضريبي المفروض عليه بيسر وسهولة . فأنسب الأوقات لدفع الضريبة هو وقت حصول المكلف على دخله . ومن هذا القبيل أن تجبى الضريبة على حاصلات الأرض بعد جني المحاصيل ، والضريبة على الأرباح بعد الحصول عليها . وبالطريقة التي تتناسب مع المال الخاضع للضريبة مثل طريقة الحجز عند المنبع بالنسبة للرواتب والأجور .**

**4 – قاعدة الاقتصاد**

**تعني هذه القاعدة الاقتصاد في كلفة جباية الضريبة . أي أن تنظم كل ضريبة بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل في خزينة الدولة . ويعني ذلك أن على الدولة أن تختار أسلوبا للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير موضعها ، ويتضاءل الفرق بينما يدفعه وما يدخل خزينة الدولة .**