وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

الجامعة المستنصرية

كلية القانون

محاضرات في المالية العامة والتشريع المالي

ملقاة على طلبة المرحلة الثانية

الفصل الدراسي الثاني - الجزء الثاني

إعداد

م.م. لقاء عبد الساده جالي

المحاضرة الثالثة

التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة .

وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة : المحل أو الواقعة التي تفرض عليها الضريبة (أي المادة الخاضعة لها) . ويثير وعاء الضريبة العديد من الأسئلة لا بد من الإجابة عليها أهمها :

هل تفرض الدولة ضريبة على الأشخاص أم على الأموال ؟ وهل تفرض الدولة ضريبة واحدة أم ضرائب متعددة ؟ هل تفرض الدولة ضريبة مباشرة أم ضريبة غير مباشرة ؟ هل تفرض الدولة ضريبة عينية أم شخصية ؟

الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال

تقسيم الضرائب من حيث المحل الذي تفرض عليه الضريبة إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال .

الضرائب على الأشخاص

يقصد بها الضرائب التي تتخذ من الشخص وعاء لها ، أي تلك الضرائب التي تتخذ من وجود الفرد نفسه في إقليم الدولة محلا لفرضها ، وتسمى بالضريبة على الرؤوس وتنقسم إلى نوعين :

١- **ضرائب الفردة البسيطة** التي كانت تفرض بسعر موحد على جميع الأفراد دون النظر إلى ما يملكون من ثروات ودخول .

٢ - **ضرائب الفردة المدرجة** التي تميز بين الأفراد الخاضعين للضريبة من خلال تقسيمهم إلى فئات بحسب السن أو الجنس أو الطبقة الاجتماعية أو المهنة أو الثروة مع تحديد سعر خاص لكل فئة .

ويعاب على هذه الضرائب أنها لا تنظر إلى المقدرة التكليفية للأفراد مما فرض ضرورة اختفائها من النظم المالية الحديثة لتحل محلها الضرائب على الأموال .

الضرائب على الأموال

انتشرت في النظم الضريبية المعاصرة الضريبة على الأموال . وأهم تطبيقاتها العملية الضريبة على رأس المال وعلى الدخل ، وعلى النفقة ، وعلى التداول والتصرفات . وسوف نوضح هذه الأنواع في البيان الآتي :

الضريبة على رأس المال

يقصد برأس المال مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها المكلف في لحظة محددة سواء أكانت منتجة أم غير منتجة . وتتخذ الضرائب على رأس المال أنواعا عدة أهمها :

ـ الضريبة العادية على رأس المال

تفرض هذه الضريبة على رأس مال المكلف وعادة ما تكون أسعارها منخفضة ، لأن وعاءها من الضخامة مما يسمح في الحصول على إيرادات غزيرة ، ومن أمثلتها ضريبة العرصات المفروضة في العراق .

ـ الضريبة الاستثنائية على رأس المال

تتشابه هذه الضريبة مع سابقتها من حيث أن المال الخاضع لها هو رأس مال المكلف إلا أنها تختلف عنها في سعر الضريبة .إذ أن سعر الضريبة العادية يكون منخفضا أما سعر الضريبة الاستثنائية فتفرض بسعر أعلى . ولعل ما يسوغ ارتفاع سعر هذه الضريبة هو أنها تفرض في ظروف استثنائية تكون فيها الدولة بأمس الحاجة إلى الأموال ، لتسديد ديون كبيرة أو لإنجاز بعض الأعمال المهمة .

الضريبة على التركات

هي الضرائب التي تفرض على مجموع ما يملكه المكلف في لحظة زمنية معينة هي الوفاة . وتتخذ هذه الضرائب أنواعا متعددة فهي إما أن تفرض على مجموع التركة ، أو على نصيب كل وارث ، أو على مجموع التركة ثم على نصيب كل وارث . علما أن ضريبة التركات التي كانت مقررة بموجب قانون ضريبة التركات رقم (٦٤) لسنة ١٩٨٥ ألغيت بموجب القانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٤ للتخفيف عن كاهل المكلفين ، ولتمكين الورثة من الإفادة من تركة مورثهم .

الضريبة على الدخل

ظهرت نظريتان لتحديد مفهوم الدخل النظرية الأولى نظرية المنبع ، والنظرية الثانية نظرية الزيادة الايجابية لذمة المكلف .

***نظرية المنبع**

يعد ما يحصل عليه المكلف بصفة دورية ومنتظمة من أموال وخدمات يمكن تقييمها بالنقود دخلاً وفقا لهذه النظرية . ولكي يعد الإيراد كذلك لا بد من توفر الشروط الآتية :

الشرط الأول : الدورية والانتظام

أي أن يأتي الدخل بصفة متجددة ومنتظمة كلما انتهت المدة التي يقدر فيها مثل أجر العامل ، وراتب الموظف المدفوع في اليوم أو الأسبوع أو الشهر أو السنة . وعلى ذلك فإن الإيراد الذي يحصل عليه الشخص بصفة عرضية مثل جوائز السندات واليانصيب أو ارتفاع الأموال العقارية نتيجة لارتفاع الأسعار مثلاً فلا يعد دخلاً طبقا لهذه النظرية .

الشرط الثاني : إمكانية التقييم بالنقود

لا يشترط في الإيراد حتى بعد دخلاً أن يكون مبلغاً نقدياً مثل الدخل الناجم من الأرباح و الأجور والفوائد وإنما يكفي أن يكون قابلاً للتقييم بالنقود ، مثل الدخل الذي يحصل عليه مالك المنزل من سكني منزله ، إذ بعد حاصلا على إيراد سنوي يعادل القيمة الايجارية للمنزل . ومن الطبيعي أنه يكون بالإمكان التقييم النقدي للسلع والخدمات التي يحصل عليها المكلف بصفة عينية إذا كان يجري التعامل على مثلها في الأسواق ويتحدد بالتالي لها ثمناً ولكن إذا حصل المكلف على سلع وخدمات يصعب تقييمها بالنقود ، لأنه لا يجري التعامل على أمثالها في السوق ولا يتحدد لها ثمنا ، فلا تعد دخلا مثل خدمات ربات البيوت في المنزل .

الشرط الثالث : ثبات المصدر وديمومته

يرتبط هذا الشرط بالشرط الأول إذ لا يتصور تجدد الدخل وانتظامه إلا إذا كان ناجماً عن مصدر دائم وثابت وتختلف صفة الدوام والثبات تبعاً لمصادر الدخل المختلفة وهي : العمل ورأس المال ، والمصدر المختلط فالدخل الناجم من رأس المال مثل الإيراد العقاري وأرباح الأسهم والفوائد يستمر عادة مدة أطول من الدخل الناجم من العمل مثل الراتب والأجر ، ودخل المصدر المختلط مثل أرباح الأعمال التجارية والصناعية ، يقع في مركز وسط بينهما .

الشرط الرابع : عنصر المدة

يجب كي يعد الإيراد دخلا أن يحصل عليه المكلف في مدة معينة تبدأ بتاريخ معين وتنتهي بتاريخ آخر وعادة تحدد هذه المدة بسنة .

الشرط الخامس : استغلال مصدر الإيراد

لا يدر مصدر الإيراد دخلا من تلقاء نفسه ، وإنما لا بد من استغلاله استغلالا ملائما وبذل المجهود ، ومن ثم يجب العمل على صيانة المصدر وضمان بقائه مما يستوجب التفرقة بين الدخل ومصدر

***النظرية الثانية : نظرية الزيادة الايجابية في ذمة المكلف**

تعد هذه النظرية أكثر اتساعاً في تحديد المقد ود بالدخل . إذ تعد دخلاً وفقا لها كل زيادة في العناصر الايجابية لذمة المكلف خلال مدة معينة أيا كان مصدر هذه الزيادة ، وسواء اتصفت هذه الزيادة بالدورية والانتظام أم لم تنصف بذلك .أي أنه يعد دخلاً كل ما يحصل عليه المكلف سواء من مزاولة عمله الاعتيادي أم عن طريق مباشرة نشاط بصفة عرضية مثل الأرباح المتحققة من الفوز بجائزة اليانصيب والأرباح الناجمة من بيع العقار أو المنقول . وتميل الكثير من التشريعات إلى الأخذ بهذه النظرية لملاءمتها لمبدأ العدالة . إذ ليس من العدل بشيء ألا يخضع الشخص ، الذي يحصل على دخل كبير من عملية عرضية ، لأية ضريبة ، في حين يخضع العامل البسيط الذي يحصل على دخلة بصفة دورية للضريبة . وقد تبنى المشرع العراقي العمل بنظرية الزيادة الايجابية بصورة عامة في قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

أنواع الضرائب المفروضة على الدخل يمكن التمييز بين نوعين من هذه الضرائب هما :

- **الضريبة على مجموع الدخل :** تفرض الضريبة على دخل المكلف بعد أن يجمع في وعاء واحد بصرف النظر عن مصادره سواء أكان ناجما من أرباح تجارية أم صناعية أم فوائد أم دخل عقاري .

- **الضريبة النوعية على الدخل :** وفقا لهذه الضريبة يقسم دخل المكلف إلى أنواع بحسب مصدره وتفرض ضريبة مستقلة على كل مصدر من هذه المصادر.