

الفصل الرابع

الضريبة l'impôt

تعد الضريبة من أكثر المصادر إيرادا للدولة شيوعاً وتأثيراً في الحياة الاقتصادية وتلجأ إليها الدولة مهما اختلفت فلسفتها أو نظم حكمها لتغطية موازنتها العامة بهدف تحقيق غايات مختلفة. وسنتعرض هنا إلى أبرز ملامح الأساسية لها وعلى التفصيل الآتي:

المبحث الأول

تعريف الضريبة وخصائصها

هنالك تعريف عديدة للضريبة ولكنها معظمها تتفق على كونها فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل الاعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة. ويتضح من هذا التعريف ان الضريبة تتميز بمجموعة من الخصائص هي:

أولاً : الضريبة مبلغ من المال :

الضريبة تدفع بشكل نقدي أو عيني وان كان الشائع في الوقت الحاضر انها تدفع نقداً والسبب في ذلك ان استخدام النقود هو المعمول به في جميع الاقتصادات المعاصرة، ثم ان وجود النقود يسهل في كثير من الاحيان تقدير اعباء وتكاليف المكلف بدفع الضريبة، إضافة إلى سهولة جبايتها وانخفاض تكاليفها قياساً بالضريبة التي تدفع عينياً اذ يترتب على الدفع عينياً تكاليف باهضة قد تفوق حصيله الضريبة تتمثل في النقل والخزن وخطر انخفاض قيمتها نتيجة التلف وتغيير قيمتها السوقية مع مرور الوقت. ومع ذلك فان التاريخ المالي يخبرنا بوجود بعض الاستثناءات على قاعدة دفع الضريبة نقداً، فمثلاً في انكلترا تقرر في عام ١٩٥٦ دفع ضريبة التركات عينياً اذا كانت الثروة تتكون من لوحات فنية ذات قيمة فنية وتاريخية عالية وفي الاتحاد السوفيتي (سابقاً) تقرر في عام ١٩١٩ ابان حكم لينين فرض ضريبة على المحصولات الزراعية عينياً. (١)

ثانياً : الضريبة تدفع جبراً :

يراد بذلك ان الضريبة تفرض من قبل الدولة بما لها من سلطة على افراد مجتمعها. ويتضح من ذلك ان العلاقة الضريبية بين الدولة والمكلفين ليس علاقة تعاقدية بل علاقة قانونية تنظمها الدولة. فالمشرع هو الذي يحدد بارادته المنفردة نوع الضريبة ووعائها وسعرها وجميع الاجراءات القانونية الخاصة بها، وحيث ان ارادة المشرع المنفردة تتمثل في شكل تشريع محدد لذلك ينبغي ان يصدر من سلطة مختصة هي السلطة التشريعية. وكذلك يجب ان يقترن التشريع بجزاء يفرض على من يخالف الاحكام الخاصة بالضريبة. (٢)

ثالثاً : الضريبة تفرض من الدولة :

المقصود بالدولة الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة والسلطات المحلية والتي تتمتع بسلطة عامة وهي الدولة بالنسبة للضرائب المركزية او الاتحادية والسلطات

١ - انظر للتفصيل د. زكي عبد المتعال، اصول علم المالية العامة والتشريع المالي المصري، ط ١، القاهرة، مطبعة فتح الله الياس نوري، ١٩٤١، ص ١٨٥ - ١٨٧ ود. عبد العال الصكبان، مصدر سابق، ص ١٤٦ - ١٤٧

٢ - د. عبد العال الصكبان، مصدر سابق، ص ١٤٧

الإقليمية بالنسبة للضرائب الإقليمية كالولايات في الدول المركبة والسلطات المحلية بالنسبة للضرائب التي تفرضها المحافظات أو المجالس المحلية في الدول البسيطة .

رابعاً : تدفع الضريبة بصفة نهائية :

وهذا يعني أن المكلف بعد دفع الضريبة المترتبة عليه لا يحق له المطالبة باسترداد المبالغ التي دفعها كضريبة، كما ولا يحق له المطالبة بفوائد عنها لأنها فرضت عليه بصفة نهائية وهذا ما يميز الضريبة عن القروض العامة^(١).

خامساً : تدفع الضريبة بلا مقابل :

من المعروف أن الضريبة تدفع من قبل المكلف باعتباره عضواً في منظمة سياسية يلتزم في المساهمة في اعباء وتكاليف الدولة العامة لذلك لا يحق للمكلف أن يطلب من الدولة نفعاً خاصاً مقابل دفعه للضريبة التي يلتزم بها لتغطية نفقات الدولة عندما تقدم الخدمة العامة التي قد لا يستفيد منها دافع الضريبة بالمرّة وإذا ما استفاد منها يكون ذلك باعتباره عضواً في المجتمع وليس باعتباره دافع للضريبة .

وبناءً عليه فإن الالتزام بالضريبة يعتمد على مدى قدرة الشخص على المساهمة في تغطية تكاليف الاعباء العامة (facultés contributives) وليس على مدى تمتعه بالخدمات أو المنافع العامة . فالفقراء يستفيدون كثيراً من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة في مجال الصحة والتعليم والامن والقضاء على الرغم من أنهم لا يدفعون من الضرائب شيئاً أو يدفعون مبالغ بسيطة تتناسب وقدرتهم على الدفع، بينما قد تفرض الضريبة على الاغنياء بأسعار تصاعديّة أو مرتفعة على الرغم من عدم استفادتهم بشكل كبير من الخدمات التي تقدمها الدولة كالصحة والتعليم مثلاً.^(٢)

سادساً : غاية فرض الضريبة :

الغرض من فرض الضريبة هو تحقيق اغراض مالية من جهة اضافة الى تحقيق اغراض اقتصادية واجتماعية في آن واحد من جهة اخرى . وبهذا المعنى عندما تقوم الدولة بفرض الضريبة على الاغنياء واصحاب الثروات فإن القصد من ذلك هو تمويل الانفاق الحكومي ، كذلك مقابلة الاعباء التي تنفق على تنفيذ البرامج التنموية والاجتماعية في المجتمع وعلى وجه الخصوص تسعى الدولة من فرض الضريبة الى اعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفئات الفقيرة او اصحاب الدخل المحدود . وكذلك عندما تفرض الدولة الضرائب على بعض السلع الاستهلاكية المستوردة او السلع المنتجة محلياً فإنها لا تنوي تحقيق الغرض المالي فقط وانما قد تسعى الى الحد من استهلاك بعض انواع السلع المضرة بالصحة او التي يترتب عليها بعض الآثار الاجتماعية الضارة.^(٣)

١ - انظر تفصيل ذلك لدى د. عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية (النظرية والتطبيق)، دار الجامعة، بيروت، ١٩٧٦، ص ١٨-١٩ .

٢ - د. زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٤ ، ص ١٦١ وما بعدها .

3 - P.M.Gaudement, précis de finance publique , Tome 2, Editions montcheréstien, 1971, p8.

المبحث الثاني

تمييز الضريبة عن الإيرادات العامة الأخرى

هنالك بعض اشكال التماثل بين الضريبة والإيرادات المالية الأخرى ومع ذلك فان نقاط الاختلاف تكاد تَعْلُو على اشكال التماثل تلك وسوف نبين هنا اوجه الاختلاف بين الضريبة وكل من والرسم والقرض العام :

المطلب الاول

الضريبة والقرض العام

بينما في السابق ، ان القرض العام يراد به حصول الدولة على اموال من الغير مع التعهد بردها اليه مرة أخرى ودفع الفوائد عنها في الأجل المحددة في عقد القرض العام . ويتبين من هذا التعريف ان القرض العام يعد مورداً من موارد الدولة ، وعليه فان ابرز اوجه الشبه بينه وبين الضريبة هو ان كلاهما يعدان من موارد الدولة الاساسية وكذلك يجمع بينهما ان الافراد هم الذين يتحملون نهائياً عبء كل منهما في التحليل الاخير وهذا واضح بالنسبة الى الضريبة. اما بالنسبة الى القرض العام فالملاحظ ان الدولة ستقوم يوماً برده الى اصحابه ويعتبر هذا الرد وجهاً من اوجه الانفاق العام يستلزم تدبير الموارد الكافية لمواجهة، والمعروف ان الضرائب هي اهم موارد الدولة . وهكذا نرى ان دافعي الضرائب هم الذين يتحملون في النهاية عبء القروض العامة عن طريق تحمل عبء الضرائب . كذلك يتشابه القرض العام مع الضريبة في وجوب صدور قانون في كل منهما .

وعلى الرغم من اوجه الشبه هذه بين كلا الموردين الا انه ثمة اختلافات جوهرية بينهما فالضريبة كما راينا تدفع بصفة نهائية ولا تلتزم الدولة برد المبالغ التي تحصل عليها من الافراد كضريبة مرة أخرى ، كما لا تلتزم بدفع فوائد عنها . وبالعكس فان الدولة تلتزم برد المبالغ التي اکتتب بها المقرضون اليهم ودفع فوائدها المقررة عنها . وكذلك تعد الضريبة فريضة اجبارية على الافراد لا يستطيعون الامتناع عن دفعها وتحصل عليها الدولة بما لها من سلطة في حين ان القرض العام يعتبر مساهمة اختيارية كقاعدة عامة لمن يشاء من الافراد ان يستثمر امواله وتغذية موارد الدولة . واخيراً فان حصيلة الضرائب لا تخصص للانفاق على وجه معين طبقاً لقاعدة معروفة في الميزانية هي قاعدة عدم جواز تخصيص الإيرادات، بل تجمع حصيلة كافة الضرائب وتدخل في إيرادات الدولة ثم تتولى هذه الانفاق منها. وبالعكس فان حصيلة القرض العام تخصص للانفاق على وجه معين ينص عليه القانون الذي يسمح للحكومة بعقد القرض وقد يكون هذا الوجه مشروعاً انتاجياً معيناً او تمويل حرب او غير ذلك. (١)

المطلب الثاني

الضريبة والرسم

يتشابه الرسم والضريبة في ان كلا منهما غالباً ما يدفعان بشكل نقدي. كما يتشابهان في تمتع الدولة في سبيل اقتضائهما بامتياز على اموال المدين، ولا بد من صدور اداة قانونية بفرض كل منهما وكذلك يتشابهان في ان كل منهما يدفع الى الدولة بصفة نهائية وانها تستعين بحصيلتهما لتغطية النفقات العامة . ورغم وجود التشابه هذه فانه هنالك اختلاف كبير بينهما يمكن تحديدها في اكثر من جانب :

١- من حيث عنصر الاجبار : تختلف الضريبة عن الرسم بان الضريبة فريضة مالية اجبارية الزامية تجبها الدولة جبرا من الافراد اما الرسم فانه لا ينطوي على عنصر الاجبار كقاعدة عامة الا اذا تقدم الفرد بطلب الانتفاع من الخدمة العامة المقرر عنها الرسم .

٢- من حيث المقابل : كما عرفنا في السابق يدفع الرسم مقابل حصول دافعه على خدمة مقدمة من قبل الدولة اما الضريبة فانه تدفع بدون ان ينظر صاحبها الحصول على أي مقابل مباشر .

٣- من حيث الاداة القانونية: كقاعدة عامة لا تقبل الاستثناء ان الضريبة لا تفرض الا بقانون صادر عن السلطة التشريعية وذلك مبدأ دستوري ينبغي العمل به سواء ورد في صلب الوثيقة الدستورية ام لا، اما الرسم فانه يفرض بقانون او بناء على قانون . أي يمكن ان تخول السلطة التشريعية صلاحياتها في فرض الرسم الى السلطة التنفيذية لتقوم الاخيرة باصداره بشكل قرارات عامة.

٤- من حيث الهدف : ان الرسم لا ينطوي سوى على هدف مالي هو المساهمة في تغطية اعباء المرفق الذي تديره الدولة ويقدم الخدمة . اما الضريبة فان لها اهداف مالية الى جانب الاهداف الاقتصادية والاجتماعية كما بينا سابقا. (١)

٥- من حيث مستقبل كل منهما : بينما يشهد العصر الحديث تضاؤل في اهمية الرسوم كمورد للايرادات العامة فأنه يواجه على العكس تزايد في اهمية الضرائب كمورد لهذه الايرادات. (٢)

عليها . واخيرا ان نظرية التضامن الاجتماعي تتميز بتقرير قاعدة الزام كل فرد بدفع مبلغ من الضرائب يتناسب مع مقدار طاقته المالية والتكليفية لا بحسب مقدار انتفاعه من الخدمات العامة. (١)

المبحث الرابع قواعد فرض الضريبة

لقد وضع آدم سميث في كتابه المشهور ثروة الامم في عام (١٧٧٦) عدداً من القواعد التي تتضمن المبادئ والاسس التي يستحسن بالمشرع الضريبي الاخذ بها عند فرض الضريبة لدرجة ان هذه القواعد قد اعتبرت بمثابة الدستور العام الضمني الذي تخضع له القاعدة القانونية الضريبية وهذه القواعد هي :

اولاً: قاعدة العدالة Le règle de justice

تعني هذه القاعدة مساهمة افراد المجتمع جميعاً في اداء الضريبة بما يناسب قدرتهم المالية فجميع الخاضعين للضريبة كافراد ان يتحملوا عبئها ويخضعون لها دون محاباة او تفضيل وموody ذلك ما يلي :

أ- وجوب خضوع الجميع من افراد واموال للضريبة دون تمييز بين انواع الايرادات ومصدرها مما يشكل ذلك مبدأ عمومية الضريبة .

ب- ان يراعي في فرضها المقدرة المالية لكل مكلف لتحقيق المساوات في تحمل الاعباء العامة حيث تفرض على جميع المكلفين بنفس المقدار وبما يتناسب مع حجم الدخل الذي يحصل عليه الشخص.

ان تحقيق قاعدة العدالة يستند الى اعتبارات متعددة تهدف الى المساواة بين افراد المجتمع دون تمييز بالصفة الشخصية وانما يؤخذ بنظر الاعتبار وضع المكلف الاجتماعي من حيث كونه متزوج وله اولاد ام اعزب وهكذا.

ثانياً: قاعدة اليقين Le règle de certitude

ويعني ذلك ان تكون الضريبة مفروضة طبقاً لقواعد محددة وواضحة بالنسبة للمكلف والادارة الضريبية فيجب ان يكون سعر الضريبة ووعاءها وميعاد سدادها وكيفية تحصيلها وكافة الاجراءات المتعلقة بها معروفة . ولاشك ان عدم وضوح هذه الامور قد يؤدي الى تحكم الادارة الضريبية وما يستتبعه ذلك من انتهاك لقاعدة العدالة وانتشار المحسوبية وعموم الفساد عند تقرير وتحصيل الضرائب .

وحتى يتحقق اليقين يجب ان تتميز الضريبة بالاستقرار والثبات وان لاينتاب التشريعات الضريبية التعديلات والتغييرات المختلفة في فترات قصيرة .

ثالثاً: قاعدة الملاءمة Le règle de commodité

ويقصد بها تحصيل الضريبة في الوقت والطريقة الاكثر مناسبة من اجل دفعها من قبل المكلف وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه ، ويقضي هذا ان تختار الادارة الضريبية موعداً مناسباً للوفاء بالضريبة وان تكون اجراءات الجباية مناسبة لظروف المكلف بحيث لا يكون

١ - زكي عبد المتعال ، مصدر سبق ، ص ١٩٦ - ١٩٧ .

دفع الضريبة عليه ثقيلًا بشكل يجعله عاجزًا عن الدفع أو يدفعه إلى التهرب منها. وهكذا فإن الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله يعتبر احسن الاوقات ملائمة لدفع الضريبة. فالمزارع يلتزم بدفع الضريبة عند حصاد المحصول وبيعه، والتاجر يطالب بسدادها بعد انتهاء السنة المالية لنشاطه وتحديد له لصافي هذا النشاط وهكذا^(١).

رابعاً: قاعدة الاقتصاد في التحصيل *Le règle d'economie*

ومؤدى هذه القاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية بحيث لا يتحمل المكلف تضحية ليست بذات فائدة أو في غير موضعها حتى يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف كمصاريف وما يدخل الخزانة العامة كضريبة مقتصرًا على أقل مبلغ ممكن^(٢)، أي بمعنى آخر ان ما يصرف من نفقات على جباية الضريبة يجب ان يكون ضئيلاً ومتدنياً الى أقصى حد ممكن مقارنة بحصيلتها الكلية. فلا فائدة في ضريبة تكلف جبايتها نسبة عالية من حصيلتها، أو يكون الفرق بين ما يدخل الخزانة العامة من حصيلتها ضريبية وبين ما يدفعه المكلفون كمصاريف ضئيلاً جداً^(٣).

المبحث الخامس

ضوابط الخضوع للضريبة

تتبع الدول في سبيل اخضاع المكلفين للضريبة واحد أو اكثر من المبادئ الثلاث الآتية: مبدأ التبعية السياسية، مبدأ التبعية الاجتماعية، مبدأ التبعية الاقتصادية وسوف نبينها على النحو الآتي:

أولاً: مبدأ التبعية السياسية :-

يقضي هذا المبدأ بوجود فرض الضريبة على مواطني الدولة دون رعايا الدول الأخرى فتلاحقهم الضريبة أينما يكونون وحيثما يزاولون نشاطهم واعمالهم، وتعتمد الدول في تحديد هذه التبعية على الجنسية إذ يخضع للضريبة كل من يحمل جنسيتها سواء كان شخصاً طبيعياً أم معنوياً. والجنسية هي رابطة سياسية أو قانونية^(٤). وما يدعو إلى الأخذ بهذا المبدأ هو ان الدولة تقدم لرعاياها الحماية وتضمن لهم الاستفادة من مرافقها العامة وهذا يستدعي ان يكون هنالك مقابل وهو الضريبة. كما ان هذا المبدأ ينسجم مع مبدأ سيادة الدولة على رعاياها وهذا يسبغ الشرعية على الالتزامات التي تفرضها على رعاياها ومنها الضريبة^(٥).

هذا وتحدد جنسية الشخص الطبيعي وفق اسس مختلفة منها حق الدم أي ان يتمتع بجنسية الدولة بسبب اصله العائلي. كما قد يتمتع الفرد بالجنسية بموجب حق الاقليم أو

١- د. اعاد حمود القيسي، مصدر سابق، ص ١٢٨ - ١٢٩.

٢- د. زكي عبد المتعال، مصدر سابق، ص ٢٠٢.

٣- د. يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، مصدر سابق، ص ٢٦.

٤- د. فيصير يحيى جعفر، السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي، اطروحة دكتوراه، كلية القانون جامعة بغداد، ٢٠٠٤، ص ٨٤.

٥- عادل الحيارى، الضريبة على الدخل العام، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٦٨، ص ١٣٨.

الاساس الجغرافي وقد يكون اكتساب الجنسية على اساس الحقين معا فسمى عندئذ جنسية الميلاد.

١. معيار جنسية الشركاء : حيث تتحدد بمقتضاه جنسية الشخص المعنوي بحسب جنسية الشركاء أي الاشخاص المالكين لكل او بعض اموال الشخص المعنوي .
٢. معيار مركز الاستغلال : حيث يتمتع الشخص المعنوي بجنسية الدولة التي تأسس فيها فيها مزاوله النشاط .
٣. معيار محل التأسيس : حيث يتمتع الشخص المعنوي بجنسية الدولة التي تأسس فيها .
٤. معيار مركز الادارة الرئيس: حيث تكون للشخص المعنوي بموجبه جنسية الدولة التي تتم فيها ادارة الاعمال بصورة رئيسة حيث تجتمع في ذلك المكان لهيئة العامة ومجلس الادارة.
٥. معيار الرقابة والاشراف : ومؤدى هذا المعيار هو ان الشخص المعنوي يتمتع بجنسية الدولة التي تمارس منها سلطة التوجيه والاشراف والرقابة.^٢

ثانيا : مبدأ التبعية الاجتماعية

ان مبدأ التبعية الاجتماعية يقوم اساسا على فكرة ارتباط الشخص بدولة ما اما بصورة توطن او بصورة اقامة عادية . فالفرد استنادا لهذا المبدأ يعيش في الوسط الاجتماعي لتحقيق ظروف معينة دون ان يكون منتميا سياسيا الى هذا المجتمع . ومن هنا يترتب عليه التزامات وتنهض له حقوق تتلاءم مع طبيعة هذا الانتماء فالذي يعيش في دولة ما بهذا الوضع يترتب عليه ان يساهم في الاعباء والتكاليف العامة مقابل تمتعه بمنافع الخدمات العامة التي وفرتها له الدولة واهمها حماية شخصه وامواله وتهيئة الظروف اللازمة لتنمية موارده ومصادر دخله.^٣

ويتحدد مبدأ التبعية الاجتماعية بمعيارين هما الموطن والاقامة:

أ- **الموطن** : هو المكان الذي يقيم الشخص اقامة فعلية ومستقرة ويعتبر انه موجود فيه دائما ولو تغيب عنه بصفة مؤقتة لفترات زمنية متباعدة او متقاربة.^٤ وللموطن تصوران الاول حقيقي ويتحدد بالمكان الذي يقيم فيه الشخص عادة والثاني حكمي ويتحدد بالمكان الذي يوجد فيه المركز الرئيس لاعمال ومصالح الشخص . واذا كان تحديد موطن الشخص الطبيعي يتمثل بالاقامة في مكان ما او اتخاذ محل ما للعمل فان موطن الشخص المعنوي يتحدد باحد معيارين هما معيار مكان التأسيس ومعيار مركز الادارة الرئيس.

ب- **الاقامة** : تعرف الاقامة بانها المكان الذي يسهل على الشخص الالتجاء اليه . ولكي تتحقق اقامة الشخص الطبيعي فانه يجب توفر ركنان هما الركن المادي ويتحقق بتواجد الفرد بشكل فعلي على وجه الاعتياد في اقليم الدولة دون اشتراط الاحتفاظ بمحل سكن دائم . و الركن

- لمزيد من التفصيل انظر د. غالب علي الداودي ود. حسن المهدي، القانون الدولي الخاص، ج ١، دار الكتب للطباعة، بغداد، ١٩٩٢، ص ٤٤.

١- د. قيصر يحيى جعفر، مصدر سابق، ص ٨٥.

٢- د. عبد الحسن هادي صالح، اقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي (دراسة مقارنة)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٤، ص ١٥.

٣- د. توفيق حسن فرج، المدخل للعلوم القانونية، ط ٢، بيروت، ١٩٧٤، ص ٦٣٣.

٤- د. هشام علي صادق، دراسات في القانون الدولي الخاص، دار الجامعة للكتب، بيروت، ١٩٨١، ص ١٨٥.