

## ١- التنظيم الفني للضرائب :-

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الاوضاع والاجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة ، ولأجل الاحاطة بجوانب هذا التنظيم علينا أولاً" تحديد وعاء الضريبة وطرق تحديد حجم هذا الوعاء، ثم بعد ذلك نشور أمام المشرع مشكلة تحديد سعر الضريبة وبعد ذلك يحتاج الى كيفية تقديرها وتحصيلها ، واذا اكتملت الدراسة من جوانبها الفنية لابد من التعرض الى آثارها وبعد ذلك التطرق لظاهرة التهرب من الضريبة وكيفية مواجهته.

### ● وعاء الضريبة :-

يقصد بوعاء الضريبة هو المادة التي تفرض عليها الضريبة أو هو المنبع التي تغترف منه الدولة مؤنتها ووعاء الضريبة في العصر الحديث هو الثروة التي تخضع للضريبة . وفي السابق كانت بعض التشريعات تتخذ من الوجود الإنساني محلاً" لفرض الضريبة أي أن الضرائب تفرض على الاشخاص ولكن في الوقت الحاضر اختفت تلك الضرائب نهائياً" لكثرة العيوب التي ترافقها، واصبحت الضرائب تفرض على الاموال ( الثروة ) ولفهم موضوعة الضرائب التي تفرض على الاموال لابد من معرفة الوعاء الضريبي الذي يعبر عن المقدرة التكاليفية للفرد هل أن هذا الوعاء يتمثل بالدخل أم برأس المال وهنا يقودنا الى ضرورة التمييز بين الدخل وبين رأس المال من وجهة نظر ضريبية .

### ● مفهوم الدخل :- من الصعب اعطاء تعريف محدد وواضح يمكن الاستناد اليه في

القوانين الضريبية لذلك نلاحظ في العديد من الدول عندما يقوم المشرع بوضع قانون ضريبة معين فإنه يتجنب أن يتضمن هذا القانون تعريفاً" للدخل لأنه اذا وضع مثل هذا التعريف يفترض الالتزام به ، ولتحديد مفهوم الدخل و لأغراض الدراسة هناك نظريتان

### النظرية الاولى نظرية المنبع: عرفت الدخل بالآتي :-

(( قيمة نقدية أو قابلة للتقدير بالنقود يحصل عليها الفرد بصورة دورية أو قابلة للتجديد من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار وهو تيار يقاس لفترة زمنية معينة )) ويتضح من هذا التعريف أن هناك شروط محددة يجب توفرها حتى يعد هذا الوعاء دخلاً" هي :-

**الشرط الاول: الدورية والانتظام :-** أي أن الدخل يأتي بصفة متجددة ومنتظمة مثل رواتب الموظفين واجور العمال التي تدفع شهريا" أو اسبوعيا" أو سنويا". وعلى أساس ذلك فإن الايراد الذي يحصل عليه الشخص بصفة عرضية مثل جوائز السندات واليانصيب أو ارتفاع الاسعار المفاجئ للعقارات فلا تعد دخلا" طبقا " لهذا المفهوم.

**الشرط الثاني : نقدا" أو امكانية تقييمه بالنقود :-** يجب أن يكون الدخل نقدا" مثل الدخل الناجم من الارباح والاجور والفوائد أو أن يكون قابلا" للتقدير بالنقود مثل الدخل الذي يحصل عليه العامل أو الموظف عند اعطائه سكن مجاني من دائرته أو الشركة التي يعمل فيها إذ يعد حاصلًا" على ايراد سنوي يعادل القيمة الإيجارية للمنزل.

**الشرط الثالث : ثبات المصدر وديمومته :-** يرتبط هذا الشرط بالشرط الاول إذ لا يتصور تجدد الدخل وانتظامه إلا إذا كان ناجما" عن مصدر دائم وثابت . وتختلف صفة الدوام والثبات تبعا" لمصادر الدخل المختلفة وهي : العمل ورأس المال، والمصدر المختلط ، فالدخل الناجم من رأس المال مثل الايراد العقاري وارباح الأسهم والفوائد يستمر عادة مدة أطول من الدخل الناجم من العمل مثل اجور العمال، ودخل المصدر المختلط مثل أرباح الاعمال التجارية والصناعية، يقع في مركز وسط بينهما.

**الشرط الرابع : عنصر المدة :-** يجب كي يعد الايراد دخلا" أن يحصل عليه المكلف في مدة معينة تبدأ بتاريخ معين وتنتهي بتاريخ آخر يقال مثلا" الدخل الذي يحصل عليه ( س ) خلال شهر ( ص ) دينار أو خلال سنة ( ن ) دينار وهكذا. وعادة تحدد هذه المدة بسنة.

**الشرط الخامس : استغلال مصدر الايراد :-** لا يدر مصدر الايراد دخلا" من تلقاء نفسه ، وإنما لا بد من استغلاله استغلالا" ملائما" وبذل المجهود ومن ثم يجب العمل على صيانة المصدر وضمن بقائه مما يستوجب التفرقة بين الدخل ومصر الدخل.

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

تعد هذه النظرية اكثر ملائمة لتحديد مفهوم الدخل ، إذ يعد دخلا" وفقا" لهذه النظرية كل زيادة ايجابية لذمة المكلف خلال مدة معينة أيا" كان مصدر تلك الزيادة سواء اتصفت تلك الزيادة بالدورية والانتظام أم لم تتصف بذلك . أي يعد دخلا" كل ما يحصل عليه المكلف سواء من مزاوله عمله الاعتيادي أم عن طريق حصوله على دخل بصفة عرضية مثل الارباح المتحققة من الفوز بجائزة اليانصيب والارباح الناجمة من بيع العقار أو المنقول وتميل الكثير من التشريعات الى الاخذ بهذه النظرية لملائمتها لمبدأ العدالة ، اذ ليس من

العدل أن يخضع العامل البسيط للضريبة لأن دخله يتصف بالدورية في حين لا يخضع الشخص الحاصل على دخل كبير من عملية عرضية.

#### ● مفهوم رأس المال :- يعرف رأس المال (( مجموع الاموال العقارية والمنقولة التي يملكها

الشخص في لحظة محددة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة )) .  
وعرف أيضا" (( هو مجموع ما يملكه الفرد من قيم استعمال في لحظة معينة سواء كانت في شكل عيني كالأرض أو عقار أو بيت أو سلع إنتاجية أو سلع استهلاكية أو أدوات مالية أو مبالغ نقدية )) ومن هذا التعريف نفهم إن رأس المال بشكله العيني والنقدي يعطي مفهوم الثروة وتقاس الثروة عادة في تاريخ معين وفي وقت محدد.

كأن نقول ان ثروة الدولة (س) بلغت (ص) من ملايين الوحدات النقدية بتاريخ ١٥ / ٩ / ٢٠١٨ وأن ثروة السيد (س) بلغت (ص) من الوحدات النقدية بتاريخ ١٠ / ١ / ٢٠١٨ وبهذا يتضح أن مفهوم الثروة مفهوم تراكمي يقوم على حساب مقدار الكميات المادية وغير المادية عند لحظة معينة.

#### ● الواقعة المنشأة للضريبة:-

ويقصد بها تحديد المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لإجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره أساس لفرض الضريبة وتختلف هذه الواقعة باختلاف نوعية الضرائب بحسب ما اذا كانت الضريبة مباشرة أو غير مباشرة.

#### ● الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:-

يختلف الفن المالي في الطرق التي يتم بها اقتطاع جزءا" من الدخل أو رأس المال إذ يمكن أن يتم ذلك بالطريقة المباشرة أو بالطريقة غير المباشرة .

وتتصرف الطريقة المباشرة الى تحديد عناصر الثروة وهي تحت يد المكلف سواء كانت هذه الثروة دخلا" أم رأس مال ثم فرض الضريبة عليها مباشرة . وفي هذه الحالة تكون الضريبة قد فرضت على ذات وجود الثروة تحت يد المكلف ويعني ذلك أن الضريبة المباشرة إنما تفرض على تملك رأس المال أو الدخل .

بينما تنصرف الطريقة غير المباشرة الى تتبع عناصر الثروة بمناسبة استعمالها أو تداولها، فتفرض بمناسبة الإنتاج أو الاستهلاك أو تداول الأموال أو انتقالها.

ولأجل التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ظهرت معايير عديدة للتفرقة بينهما أهمها :-

### ● معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:-

١- معيار الدخل : إذا فرضت الضريبة على الدخل أو على رأس المال تكون الضريبة مباشرة

أما إذا فرضت على إنفاق الدخل أو تداول رأس المال فتكون الضريبة غير مباشرة.

٢- المعيار الإداري:- ويعتمد على أسلوب تحصيل الضريبة فإذا كان يتم بموجب جداول

يتضمن اسم المكلف ومقدار الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة فتكون ضريبة مباشرة أما

الضرائب غير المباشرة لا تتضمن مثل هذه الجداول.

٣- معيار نقل عبء الضريبة:- تكون الضريبة مباشرة اذا كان المكلف بها قانونا" هو الذي

يتحمل العبء الضريبي الناشئ منها بصفة نهائية ، في حين تكون غير مباشرة إذا تمكن

المكلف من نقل عبئها الى الآخرين.

٤- معيار الثبات :- تكون الضريبة مباشرة اذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات مثل

( الضرائب العقارية ) وتصنف بانها غير مباشرة اذا كانت مفروضة على وقائع

وتصرفات عرضية تتميز بعدم الثبات كما في ( الضريبة على نقل الملكية ).

### ● سعر الضريبة:-

يمثل سعر الضريبة عادة نسبة بين مقدار الضريبة التي يتم فرضها والمادة الخاضعة لها .

أي بين مقدار الضريبة من جهة والوعاء الضريبي من جهة أخرى. وهناك اسلوبين لتحديد

سعر الضريبة:-

Ⓐ الضريبة التوزيعية : يتم تحديد المبلغ الاجمالي للضريبة ثم بعد ذلك يجري توزيع المبلغ

الواجب التحصيل على الوعاء المفروض عليه وتحديد سعر لهذه الضريبة وبما يكمل

المبلغ الذي تم تحديده سابقا وتسمى هذه الضريبة بالضريبة التوزيعية.

تتميز الضريبة التوزيعية بتحديد حصيلتها مسبقاً وهذا يجعلها متيقنة إلا أن ما يعيبها هو انفصالها عن حالة النشاط الاقتصادي مما يعني عدم مرونة الحصيلة كما لا يمكن معها مراعاة المقدرة التكاليفية للمكلفين وبالتالي انعدام العدالة التوزيعية. مما جعل أغلب الدول تترك هذا الأسلوب.

**بـ الضريبة القياسية :** يحدد المشرع في هذه الضريبة سعرها مقدماً دون أن يحدد حصيلتها في تلك اللحظة ولكن ذلك لا يمنع الإدارة الضريبية قبل بداية كل عام من تقدير حصيلة الضريبة على وجه التقريب.

ويتحدد سعر الضريبة القياسية بطرق عديدة أهمها الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية

**١- الضريبة النسبية:-** هي الضريبة التي يبقى سعرها ثابتاً مهما تغير وعاء الضريبة مثلاً إذا كان سعر الضريبة ١٠% فإن هذا السعر يبقى ثابتاً ويشمل جميع الدخل مهما كان مقداراً.

على سبيل المثال تحققت لدى شخص ما ارباح خاضعة للضريبة مقدارها ١٠٠ الف دينار وأن سعر الضريبة ١٠% فأن مقدار ما يدفعه ١٠ الاف دينار فقط وآخر تحققت لديه أرباح مقدارها واحد مليون دينار فإن ضريبته ١٠٠ ألف دينار... الخ . ويتضح من خلال الضريبة المدفوعة من الطرفين إن هذه الطريقة لا تحقق العدالة كون العبء النسبي للضريبة الذي يتحمله اصحاب الدخل المنخفضة أكبر مما يتحمله اصحاب الدخل المرتفعة كما أن حصيلتها قليلة ومحدودة.

**٢- الضريبة التصاعدية:** هي تلك الضريبة التي يتغير سعرها تبعاً لتغير وعاء الضريبة. فالسعر التصاعدي هو ذلك السعر الذي يتصاعد تبعاً لتصاعد وعاء الضريبة وللتصاعد عدة صور فنية أهمها التصاعد بالطبقات والتصاعد بالشرائح.

**أـ التصاعد بالطبقات:** يقسم المشرع وعاء الضريبة ( دافعي الضرائب ) الى عدة طبقات اجمالية ويحدد لكل طبقة سعراً خاصاً بهذه الطبقة ويزداد هذا السعر من طبقة لأخرى تبعاً للزيادة في الوعاء ، أي اذا زاد الوعاء من الحد الأعلى للطبقة خضع بكامله لسعر اعلى من السعر الذي شمل الطبقة الاولى أي انه سيقع ضمن طبقة جديدة وعلى النحو الآتي:-

- الدخل الذي لا يتجاوز ١٠٠ دينار أي من ( ١ - ١٠٠ ) دينار يخضع لضريبة ٢%

- الدخل الذي يتجاوز ١٠٠ دينار ولحد ٢٠٠ دينار يخضع بكامله لسعر اعلى ٤%
  - الدخل الذي يتجاوز ٢٠٠ دينار ولحد ٥٠٠ دينار يخضع بكامله لسعر اعلى ٦%
- وعلى اساس هذا الافتراض فإن التصاعد بالطبقات لا يحقق العدالة ، لأن زيادة بسيطة جدا" قد يكون دينار واحد تنقل المكلف من سعر الى سعر أعلى يكلفه دفع ضريبة اكبر من الزيادة في دخله.

**بجاء التصاعد بالشرائح :** تعد هذه الطريقة هي الاكثر شيوعا في الوقت الحاضر لأنها الاقرب الى العدالة الضريبية وتأخذ بالمقدرة التكليفية للمكلف اكثر من سابقاتها . حيث يقسم دخل المكلف الخاضع الى الضريبة الى عدة شرائح او اقسام سواء كانت متساوية او غير متساوية ويفرض على كل شريحة سعرا معيناً يتصاعد كلما انتقلنا من شريحة الى شريحة اعلى ، ولأجل توضيح ذلك سوف نأخذ مثال افتراضي لاحد المكلفين ونتبع اسعار الضريبة المعمول بها حاليا في قانون ضريبه الدخل العراقي :-

**مثال:-** نفترض أن احد المكلفين لديه دخل خاضع للضريبة مقداره (١٥٠٠٠٠٠٠) دينار حسب قانون ضريبه الدخل العراقي يقسم الدخل الى اربعة شرائح:-

المليون الاول يقسم الى ثلاثة شرائح والشريحة الرابعة ما زاد عن المليون (٢٥٠٠٠٠) دينار من المليون الاول تعامل بسعر ضريبة ٣%

(٢٥٠٠٠) دينار الثانية من المليون الاول تعامل بسعر ضريبه ٥%

(٥٠٠٠٠٠) دينار الباقية من المليون الاول تعامل بسعر ضريبه ١٠%

الشريحة الرابعة ما زاد على المليون الاول مهما كان مقداره تعامل بسعر ضريبة ١٥%

ولأجل احتساب مقدار الضريبة نتبع الاتي:-

$$\text{الشريحة الاولى} = 250000 \times 3 / 100 = 7500 \text{ دينار}$$

$$\text{الشريحة الثانية} = 250000 \times 5 / 100 = 12500 \text{ دينار}$$

$$\text{الشريحة الثالثة} = 500000 \times 10 / 100 = 50000 \text{ دينار}$$

وبما أن لم يتبقى في مثالنا الا ٥٠٠٠٠٠٠ دينار هي ما زاد على المليون الاول فسوف تكون ضمن سعر ١٥%

$$500000 \times 15 / 100 = 75000 \text{ دينار}$$

أي مقدار الضريبة الذي يدفعها المكلف كما في المثال

$$145000 = 75000 + 50000 + 12500 + 7500 \text{ دينار}$$

