وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة القادسية / كلية الإدارة والاقتصاد
قسم الاقتصاد / المرحلة الرابعة

واقع النظام الضريبي في البلدان والنامية

بحث تقدم به الطالب (**جعفر خليل عباس**) إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في الاقتصاد

إشراف

م . مناف مرزة نعمه

1438 هـ 2017 م

شكر وتقدير

بسم الله والحمد لله والشكر لله رب العالمين وصلاتك وسلامك على بحر أنوارك وسيد خلقك نبينا ومولانا محمد الصادق الآمين وعلى أهل بيته الأطهار وعلى صحبه الأبرار 0

أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى ألأستاذ (م0 مناف حمزة مرزه) لإشرافه على إعداد هذا البحث المتواضع فكان لي خير موجه ، وأمدني بنصائحه العلمية فكان لتوجيهاته الدور الكبير في إنجازه 0

وعرفاناً بالجميل أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأساتذة الأفاضل في قسم الاقتصاد الذين لم يبخلوا عليّ بعلمهم ومساعدتهم لي طيلة فترة دراستي في الكلية ، كما وأتقدم بشكر وتقدير إلى جميع زملائي في قسم الاقتصاد أسأل الله لهم التوفيق والنجاح 0

المبحث الأول: الضريبة الاطار النظري والمفاهيم

اولا:تعريف الضريبة.

واجه الفقهاء الكثير من الصعوبات نتيجة لتطور مفهوم الضريبة الذي اختلف من وقت لآخر في سبيل تعريف الضريبة، فالتعريفات التي أطلقت عليها اختلفت فيما بينها نظرا لتغير طبيعة ومبررات الضريبة مع تغير النظم السياسية والظروف الاقتصادية السائدة في كل مجتمع، فنجد الأستاذ **تروتابس** الذي اقتصر في تعريفها على الجانب القانوني بوصفها:" وسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد توزيعا قانونيا ودستوريا طبقا لقدراتهم التكلفية" [Î].

ويرى الأستاذ **جاستون جيز** والذي اعتبرها " أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة".

وقد لحق بالضريبة خلال مراحل التاريخ تطورا كبيرا سواء بالنسبة لطبيعتها أو الأسس التي تستند إليها أو بالنسبة لأهدافها، فمن مساعدة اختيارية للحاكم كلما تعرضوا للغزو وإلى فريضة إجبارية تلجأ إليها الدولة لضمان استمرارها، فأصبحت تتصف بالدوام والإلزام في المجتمعات المنظمة وهذا دائما بفرض الحماية، تطورت بعد ذلك هذه الفكرة باكتسابها هدفا مواليا بحتا وصارت بذلك وإضافة إلى عنصر الحماية وسيلة لتوزيع أعباء الخدمات العامة على الأفراد توزيعا عادلاً .

من خلال التعريف الأول الذي أعطى لنا من طرف PIERRE BELTRAME للضريبة يمكن اعتبارها " حصة مالية محصلة من المكلفين من خلال صفتهم الإسهامية والتي تقبض عن طريق السلطة بتحويل ذمة مالية نهائيا بدون مقابل محدد، من أجل تحقيق أهداف ثابتة عن طريق السلطة العامة

فمهما يكن من أمر التباين في الاتجاهات بشأن تحديد مفهوم معاصر للضريبة يعطي التعريف التالي:" الضريبة اقتطاع نقدي جبري نهائي يحتمله الممول ويقوم بدفعه بال مقابل وفقا لمقدرته التكليفية مساهمة في الأعباء العامة ولتخل السلطة لتحقيق أهداف معينة"[Ñ].

[Î] يونس أحمد البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر الإسكندرية،1972، ص 26.

[Ï] منسي أسعد عبد المالك، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة مخيم،1970، ص 143.

[Ð] عبد الكريم صادق بركات "النظم الضريبية" الدار الجامعية، بيروت1976، ص 17.

ثانيا : مقومات الضريبة.يمكننا من خلال التعاريف السابقة الذكر حصر مقومات الضريبة فيما يلي:

١. **الضريبة إجبارية وبصفة نهائية:**

يعتبر فرض الضريبة وجبايتها عملا من أعمال السلطة العامة، ومعنى ذلك أن فرض الضريبة وجبايتها يستند إلى الجبر ويترتب على ذلك أن الدولة تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة، فهي التي تتحدد دون اتفاق مع المكلف وعاء الضريبة وسعرها والمكلف بأدائها وكيفية تحصيلها، فالضريبة لا تفرض نتيجة الاتفاق بين الدولة والمكلف بها.

ويترتب أيضا على استناد الضريبة إلى الجبر، أي أن الدولة عند امتناع الممول عن دفعها تلجأ إلى وسائل التنفيذ الجبري لتحصيلها، وواضح أن عنصر الجبر الذي تستند إليه الضريبة هو الذي يميزها عما يدفعها الفرد من ثمن مقابل شراء الخدمات التي تقوم المشروعات العامة ببيعها، كما أنه هو الذي يميزها عن القروض الاختيارية التي يقدمها الأشخاص الآخرون للدولة بإرادتهم.

٢. **الضريبة فريضة نقدية:**

كانت الضريبة في العصور القيمة وفي العصور الوسطى تفرض وتجبى عينا، وذلك جفي شكل التزام الأفراد بتقديم عمل معين (وهو ما يعرف السخرة أو تسليم أشياء أو جزء من المحصول، كما كان الشأن في ظل الإمبراطورية الرومانية).

فمن الواضح أن نظام الضرائب العينية يلائم الاقتصاديات العينية، وهي تلك التي تقوم على المبادلة العينية، ولا تعرف النقود إلا في حدود ضيقة، أما في المجتمعات المعاصرة التي تقوم على الاقتصاديات النقدية، فالضريبة العينية لا تطبق، ونجد أن الضرائب النقدية تشكل القاعدة العامة للضريبة، ذلك أنها الشكل الأكثر ملائمة للاقتصاد النقدي وللنظام المالي المعاصر، وهذا على العكس من الضرائب العينية التي تلائم هذا النوع من الاقتصاد ولا هذا النوع من النظم المالية وذلك للأسباب التالية:[Ò]

أ – لا تتفق الضريبة العينية مع العدالة في توزيع الأعباء المالية، ذلك لأنها تفرض على كل ممول تقديم كمية معينة من المحصول، أو عدد معين من ساعات العمل تسقط من حسابها اختلاف تكاليف الإنتاج من منتج إلى آخر واختلاف قدرة الأفراد على تحمل العمل.

ب –تستلزم الضريبة العينية قيام الدولة بتكاليف مرتفعة عن تلك التي تتطلبها الضريبة النقدية، وذلك بسبب ما تتحمله الدولة من نفقات جمع المحاصيل ونقلها وتخزينها، هذا بالإضافة إلى ما تتعرض له هذه المحاصيل من تلف.

[Ñ] رفعت محجوب " المالية العامة" دار النهضة العربية ، بيروت1979، ص 204.

٣. **الضريبة بدون مقابل:**

المقصود هنا أن الممول يقوم بدفع الضريبة دون أن يحصل مقابلها على نفع خاص به، وليس المعنى أن دافع الضريبة لا يستفيد منها، بل على العكس من ذلك، فإنه يستفيد بصفته واحد من الجماعة أي من إنفاق حصيلة الضريبة على المرافق العامة.

إن الممول الذي يدفع الضريبة لا يستفيد من الخدمات العامة بطريقة فردية، وإن مقدارها لا يتحدد بمقدار هذا النفع الخاص، بل يتوقف تحديده على مقدرته التكلفية، وهذا ما يميز الضريبة عن الرسم الذي هو مبلغ مالي تقتصه الدولة جبرا من بعض الأشخاص مقابل نفع خاص لهم ومثال ذلك رسوم البريد.

٤. **تحقيق النفع العام:**

رأينا سابقا أن الدولة لا تفرض الضريبة مقابل نفع خاص تقدمه للمكلف بأدائها إضافة فإن الغرض من الضريبة هو تحقيق منفعة عامة وقد درجت الدساتير والقوانين خلال القران الثامن عشر على تأكيد هذا المعنى، منعا لاستخدام حصيلة الضرائب في إشباع الحاجات الخاصة بالملوك والأمراء، لكن قد قام الخلاف بين الاقتصاديين حول تحديد المقصود بالمنفعة العامة.

فقد قصر التقليديون مضمون المنفعة العامة في مجال فرض الضريبة على تغطية النفقات العامة التقليدية، أي أنهم قصروا الضريبة على الغرض المالي وحده وقد أرادوا بذلك أن يجعلوا منها أداة مالية محضة، بحيث لا يكون لها أي تغير في الأوضاع الاقتصادية أو العلاقات الاجتماعية أو العلاقات الاجتماعية القائمة، ومعنى ذلك أنهم يتصورون أن قصر الضريبة على الغرض المالي يكفي لجعلها أداة محايدة.

المؤكد أن هذا المعنى الضيق لفكرة حياد الضريبة لا يضمن هذا الحياد وذلك لسببين:

أولهما: أن الضريبة هي تحويل لمبلغ نقدي، وعلى ذلك فإنها لا يمكن أن تكون محايدة إلا إذا كانت النقود محايدة وهو ما ينكره التحليل الحديث.

ثانيهما: أن حياد الضريبة يتطلب دقة في التنظيم الضريبي، وهو ما يصعب عمله، وبالتالي نخلص إلى أن الضريبة لابد أن تؤثر في البنيان الاقتصادي وفي البنيان الاجتماعي. أما ظعن موقف الاقتصاديين الحديثين فإنّهم لا يتصورون وللأسباب السابقة الذكر حياد الضريبة، ويسلمون بتأثيرها في البنيان الاقتصادي والاجتماعي، بل إنهم بالإضافة إلى ذلك يستخدمونها بصفتها أداة للتأثير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي، أي لتحقيق أغراض مالية، فالضريبة أداة هامة من أدوات إعادة توزيع الدخل الوطني، أي أنها تشكل أداة هامة من أدوات السياسة الاقتصادية والسياسة الاجتماعية.

المبحث الثاني :تحليل مفهوم النظام الضريبي

تتعدد تعريفات النظام الضريبي في الكتابات العربية والأجنبية فالبعض يرى أن مفهوم النظام الضريبي يتراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق، ووفقاً للمفهوم الواسع فإن النظام الضريبي هو ((مجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكبها معاً وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع نامي))[Ó].أما المفهوم الضيق فهو يعني ((مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل)) [Ô]. كما يرى البعض أن النظام الضريبي يتمثل في ((هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها ظروفه المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب))[Õ]. ووفقاً لهذا الرأي فإن الهيكل الضريبي يتمثل في ((بناء مكون من عدة صور فنية للضريبة ذات أوزان نسبية متقاربة أو متباعدة، ويتحدد الوزن النسبي لضريبة معينة بنسبة حصيلتها إلى الحصة الضريبية الكلية أو بالأهمية النسبية لدورها في تحقيق أهداف المجتمع)). وبالتالي تتمايز الهياكل الضريبية عن بعضها البعض وفقاً لتباين مكوناتها وأوزانها النسبية ومدى تباعد أو تقارب تلك الأوزان عن بعضها البعض.

فضلاً عن ما سبق يرى البعض أن النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب المطبقة في لحظة معينة في دولة محددة[Ö].

أما (حامد دراز) فيرى أن النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع [×]. أما (Maurice Duverger) التي يقول فيها: إن النظام الضريبي يمثل البرج السماوي الذي تتناصر عليه الضرائب كما تتناصر النجوم في السماء

[Ó] انظر إلى: (أ) د. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعة، الكتب الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص6.

(ب) د. عبد الكريم صادق بركات، ويونس البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1972، ص23.

(ج) د. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2000، ص15.

[Ô] د. يونس أحمد البطريق، د. علي عباس عياد، النظم الضريبية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 1979، ص30.

[Õ] د. علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، الدار الجامعة، الإسكندرية، 1983، ص4-5.

[Ö] د. عدلي محمد توفيق، في النظم الضريبية، دار الجامعة، الإسكندرية، 1975، ص9.

[×] د. حامد داراز وآخرون، النظم الضريبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، دار الجامعة، الإسكندرية، 1989، ص30.

ومن كل ما سبق فإن رأي الباحث يتطابق مع التعريف التالي لمفهوم النظام الضريبي الذي يتمثل في ((مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية الضريبية (ضرائب نوعية – ضرائب دخل – ضرائب ثروة – ضرائب موحدة – ضرائب كمركية... الخ) تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة، تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مصدرة ومذكرات تفسيرية، تسعى لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة))[ii].

وعندما ننطلق في دراستنا من المفهوم الواسع والضيق للنظام الضريبي سنجد التحليل يهدينا إلى دراسة أهم سمات النظام الضريبي في الدول المتقدمة والنامية.

[ii] د. عبد الكريم صادق بركات وآخرون، دراسات في النظم الضريبية، در الجامعة، الإسكندرية، 1975، ص1.

المبحث الثالث :سمات النظام الضريبي في الاقتصادات المتقدمة والنامية

إن سمات أو خصائص النظام الضريبي لأي دولة تعتمد على درجة تقدم الدولة أو مدى تخلفه فالخصائص المفروضة على الدول المتقدمة تتصف بوفرة الحصيلة الضريبية بالنسبة للناتج القومي الإجمالي وارتفاع الأهمية النسبية للضرائب المباشرة واتساع نطاق مبدأ الضرائب التصاعدية... الخ، أما الدول النامية فتتصف بقلة الإيرادات الضريبية بالنسبة للناتج القومي الإجمالي وارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة وكثرة الإعفاءات الضريبية... الخ.

وبهذا تضمن الفرع الثاني نقطتين الأولى تناولت سمات النظام الضريبي في الدول المتقدمة أما النقطة الثانية فتخص سمات النظام الضريبي في الدول النامية.

أولاً: سمات النظام الضريبي في الدول المتقدمة

إن النظام الضريبي يمارس وظائفه في ظل المعطيات الأساسية للنظام الاقتصادي ووفق سلم الأولوية تبعاً لطبيعة المشكلات الاقتصادية التي يواجهها المجتمع وعلى ذلك فإن أبرز سمات النظام الضريبي في المحيط الرأسمالي ما يلي[iii]:

1. سعة الطاقة الضريبية[*]:

تتصف البنية الاقتصادية في الدول الرأسمالية المتقدمة، بالتطور، لاسيما في مجال الخبرة الفنية، والتقدم التكنولوجي وتطور قوى الإنتاج والجهاز الإنتاجي، ويستتبع ذلك، أن الدولة المتقدمة تتميز بتنوع وتعدد أنشطتها الاقتصادية ومن ثم فإنها تمتلك مصادر عدة وأوعية متنوعة للطاقة الضريبية "Taxable Capacity"، فالتقدم التقني والابتكارات التكنيكية والأداء الكفء كلها مؤشرات لنمو وتقدم هذه الدول وأن هذا العامل يمارس تأثيره على كافة البنى الاقتصادية وبالتالي فإنه يوفر الشروط الضرورية لتطور النظام

[iii] د. عبد الكريم طاهر مهدي، النظم الضريبية ودورها في سياسات الإنماء الاقتصادي مع التركيز على العراق، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى جامعة بغداد،كلية الإدارة والاقتصاد،قسمالاقتصاد،لسنة 1984، ص16.

[*]تعرف الطاقة الضريبية بأنها "الباقي من الفائض الاقتصادي (هو ما يتبقى من الدخل بعد مواجهة الحاجات الأساسية) بعد استبعاد ما يخصص منه للاستثمار، أو بعبارة أخرى هي المبالغ المخصصة فعلاً لدفع الضرائب زائداً ما يواجهه نحو الإنفاق الاستهلاكي غير الأساسي".

للمزيد انظر إلى:

أ. طلال محمود كداري، الهيكل الضريبي في العراق خلال الفترة 1958-1978، مجلة تنمية الرافدين، العدد 12، المجلد السادس، جامعة الموصل، أيلول 1984 ، ص183.

ب. د. عبد المنعم فوزي، مذكرات في المالية العامة، الطبعة الأولى، مؤسسات المطبوعات الحديثة، الإسكندرية، 1961، ص147.

ج. د. منيس أسعد عبد الملك، الضغط الضريبي والطاقة، الضريبية، مجلة المالية، العدد الثالث، السنة الرابعة، بغداد، 1977، ص42.

د. د. أحمد حافظ الجعويتي، اقتصاديات المالية العامة، دراسة في الاقتصاد العام، ط 1، دار العهد الجديد للطباعة، 1967، ص237-238.

الضريبي ويميزه بخصائص فنية وبنيوية تنسجم مع تطورات البنية الاقتصادية ومرحلة النمو، وحيث أن هذا التطور الإنتاجي والتقني ينعكس في حجم الدخل القومي، إذ يعد هذا الأخير مؤشراً واضحاً للتطورات الاقتصادية، لذا فإن حجم الطاقة الضريبية مرتبط هو الآخر بحجم الدخل القومي إذ ينظر إلى الدخل القومي، بوصفه تياراً متدفقاً من السلع والخدمات، مصدراً لهذه الطاقة ومن ثم يصار إلى قياسها كنسبة من الدخل القومي الإجمالي باستثناء الدول النفطية.وعلى الرغم من أن الدخل القومي الإجمالي يعد المؤشر الأساس لتحديد الطاقة الضريبية، فإن هناك مؤشرات أخرى تمارس تأثيرها في قياس الطاقة الضريبية، أبرزها مستوى النمو الاقتصادي ومتوسط نصيب الفرد من الدخل القومي، وعلى ذلك فإن الدول المتقدمة في النمو تتميز بسعة الطاقة الضريبية لتعدد أنشطتها الاقتصادية وارتفاع مستوى الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد فيها، ومن ثم فإن العبء الضريبي يتناسب مع المقدرة التكليفية القومية الفردية، وهو ما يؤكد تعاظم الإيراد الضريبي في هذه الأقطار بحيث أصبح يشكل أهم مصادر الإيراد للدولة.

2. تعاظم المعدل الضريبي

من المؤشرات التي تعتمد للمقارنة بين النظم الضريبية هو المعدل الضريبي، ويقصد به نسبة الإيراد الضريبي إلى الدخل القومي على أساس إن المعدل الضريبي يعكس بتطوره مستوى التطور الاقتصادي، ومستوى الدخل القومي ومتوسط نصيب الفرد منه، ولما كان من مستلزمات النمو والتطور تنوع وتعدد فروع النشاط الاقتصادي واتساع حجم الدخل القومي وارتفاع متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي فإن ما يستتبع ذلك هو اتساع الوعاء الضريبي وارتفاع نسبة المعدل الضريبي، فالتطور والنمو الاقتصادي يعني انتعاش ونمو كافة المتغيرات والقيم الاقتصادية {الإنتاج، التشغيل، الاستثمار، الاستهلاك، الدخل، التعامل الخارجي (صافي التجارة الخارجية)}، كما أن ذلك ينعكس في الدخول الموزعة وبالتالي في المعدل الضريبي. إن مستوى النمو والتطور الذي بلغته الدول الرأسمالية المتقدمة لاسيما الولايات المتحدة الأمريكية وأقطار منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)Organisetion for Economic Cooperation and Development على سبيل المثال، أضفى على النظام الضريبي في هذه الأقطار طابعاً متميزاً، يتمثل ذلك في طبيعة الوظيفة التي يؤديها النظام، وفي التنظيم الفني الذي يستخدمه في ممارسة وظائفه وفي معدل العوائد الضريبية التي تبلغ في المتوسط نسبة 35.3% من الناتج المحلي الإجمالي في عموم هذه الأقطار [i]. وينتج هذا المعدل المتصاعد للضريبة عن الزيادة الطردية في إجمالي الناتج المحلي وفي متوسط نصيب الفرد، أي عن الزيادة في المقدرة التكليفية القومية والفردية، إذن إن نسبة الإيراد الضريبي إلى إجمالي الناتج المحلي مرتفعة في عموم الأقطار الرأسمالية المتقدمة، وكذلك إن أسلوب توزيع الدخل ونمط الفلسفة السياسية والاجتماعية السائدة ودرجة التقلبات النقدية وحجم السكان كلها عوامل تمارس تأثيراً على

---

[i] عبد الكريم طاهر مهدي، مصدر سابق، ص23، وانظر جدول رقم (2)، ص26 لنفس المصدر.

المعدل الضريبي لكونها تؤثر أساساً في المقدرة التكليفية[ÏÑ]. وعلى ذلك فقد اعتمدت الدراسات الحديثة معدل الإيراد الضريبي (نسبة الحصيلة إلى إجمالي الناتج المحلي) وسيلة للمقارنة بين النظم الضريبية المختلفة ولاسيما في إطار المقارنة بين الدول المتقدمة وبين الدول النامية، وأكدت هذه الدراسات وجود علاقة طردية بين معدل الاقتطاع الضريبي ومستوى التقدم الاقتصادي والاجتماعي[*].

3. ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب المباشرة

ومن السمات البارزة في المجتمع الرأسمالي، هي التفاوت في الدخول والثروات، وقد جاء ذلك، نتيجة تملك الأفراد المؤسسات الخاصة لوسائل الإنتاج الأمر الذي قاد إلى تركز الثروات الهائلة بيد عدد من الأفراد والشركات الاحتكارية، وبما أن الدخل يشكل الوعاء الأساسي للضريبة ويعبر عن المقدرة التكليفية للممول، فإن أوسع نسبة من الإيراد الضريبي يكون مصدرها الدخل وكان هذا هو السبب وراء الأهمية النسبية المرتفعة للضريبة على الدخل الشخصي (Personal Income) ودخول الشركات (Corporate Income) قياساً بالإيراد الضريبي الإجمالي أو إجمالي الناتج المحلي. فعلى سبيل المثال تصل نسبة الضرائب المباشرة في الولايات المتحدة إلى أكثر من 70% من إجمالي الإيراد الضريبي في حين لا تزيد نسبة الضرائب غير المباشرة عن 30% وقد يعزى تضاؤل أهمية الأخيرة إلى إعاقة التداول (Exchange) والمبادلات لاسيما في الدول المتقدمة حيث اتساع النشاط الاقتصادي وتعدد فروعه[ÏÒ].

[ÏÑ] د. رفعت المحجوب، المالية العامة، النفقات العامة والإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975، ص404-413.

كما قام (شيليا Raja Chelliah) في عام (1974) بدراسة أخرى تهدف إلى إبراز هذه العلاقة ميدانياً، وجرت الدراسة على عينة من الدول النامية (47) قطراً وعينة من الدول المتقدمة قوامها (16 قطر) وتوصل من خلالها بأن هناك ارتباطاً وثيقاً بين مستوى التقدم والتطور وبين معدل الإيراد الضريبي انظر:

وكذلك فقد أكدت هذا المضمون دراسة أخرى قام بها كل من R. Morss& R. Lotz دراسة ميدانية على عينة أخرى قوامها 72 دولة من الأقطار النامية والدولة المتطورة، حيث أبرزه العلاقة بين مستوى الاقتطاع الضريبي وتطور المجتمعات اقتصادياً وسياسياً واجتماعياً انظر: J. R. Lotz& E. R. Morss, OP. C. T., p.478 – د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، مكتب مكاوي، بيروت 1979، ص46 -73.

[ÏÒ] سيد عبد المولى، المالية العامة، الأدوات المالية، دار وهدان للطباعة والنشر، القاهرة 1975، ص365.

4. اتساع مبدأ الضرائب التصاعدية

وهذا جانب آخر من جوانب التنظيم الفني للضرائب، ويتعلق بتحديد سعر الضريبة، فبعكس الضريبة النسبية (Proportional Tax) التي تفرض على وعاء الضريبة سعر واحد مهماً بلغت قيمة أو حجم الوعاء أما الضريبة (التصاعدية) تفرض على الوعاء بسعر متدرج تصاعدياً يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة. ويسود اتجاه عام في محيط الدول الرأسمالية في تبني مبدأ التدرج (Graduation) في سعر الضرائب المفروضة على الدخول الخاصة والثروات. إن هذا الاتجاه يستند أساساً إلى ظاهرة التفاوت الكبير في الدخول والثروات بين أفراد المجتمع واستمرار تفاقم هذه الظاهرة، مما سيتتبع ضرورة الحد من هذه الظاهرة والحيلولة دون تفاقمها أسلوباً في بناء التوازن الاجتماعي (Social Equilibrium) لذلك فقد كانت الدخول الخاصة والثروات محلاً للضريبة التصاعدية(*).

<u>ثانياً: سمات النظام الضريبي في الدول النامية</u>

إن سمات أو خصائص البنية الاقتصادية في الدول النامية هي مشتقة من واقع التطورات الاجتماعية والسياسية فيها، وتمارس تأثيرها في تحديد بنية النظام الضريبي وتثبيت خصائصه إلى جانب تشخيص الوظائف التي يؤديها بما ينسجم ومرحلة النمو التي تجتازها تلك الدول. إن هذه الخصائص تعبر في جزء منها عن نمط التنظيم الفني للضريبة الذي يعد إحدى المؤشرات أو المعايير المهمة للنظام الضريبي في الدول النامية، وفيما يلي مناقشة أبرز هذه الخصائص(ÏÓ):

(*)إن مبررات التدرج التصاعدي لسعر الضريبي لها وجهات نظر متباينة، فهناك من يرى العامل الاقتصادي المبرر الأساسي، وآخر يرى العامل السياسي هو الدافع والمبرر نحو هذا النمط من الضرائب، إن العامل السياسي والاقتصادي ليس وراء قيام مبدأ التدرج التصاعدي في سعر الضرائب فحسب، إلا أن مجمل التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية تمارس أثرها في تطوير أهداف ووسائل النظام الضريبي، والدليل على ذلك إن الولايات المتحدة الأمريكية وسائر الدول المتقدمة عمدت إلى تطبيق هذا المبدأ (مبدأ التدرج في سعر الضريبة) بنطاق واسع وشامل، وتجدر الإشارة إلى أن هناك دراسات عديدة ونظريات قدمت التكييف والتحليل النظري تبرير مبدأ التدرج في سعر الضرائب أهمها {1. نظرية التضحية وتقسم إلى أ. نظرية التضحية المتساوية ب. نظرية التضحية النسبية، 2. نظرية المقدرة على الدفع، 3. النظرية الاجتماعية والسياسية ولمزيد من التفاصيل انظر:

1. Fagan Elmer, Recent and ContemPorary Theories of prograssive Taxation, Printed (Readings in the Economics of Taxation), Editors by: Musgrave and Sho up, 1959, p19-23.

2. S. J. Chapman, The Utility of Income and Prograssive Taxation, Printed in (Reading in the Economics of Taxation). Ibid, p.11-12.

(ÏÓ) انظر إلى :

أ) د. محمد حلمي مراد، النظم الضريبية في البلاد العربية، بلا جهة نشر، جامعة الكويت، 1959، ص1-7.

ب) د. عبد العال الصكبان، علم المالية، الجزء الأول، ط3، دار الجمهورية، بغداد، 1966، ص371-379.

ج) د. صلاح نجيب العمر، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة بغداد، بغداد، 1980، ص95-104.

د) عبد الكريم ظاهر مهدي، مصدر سابق، ص76-83.

هـ) وسام محمد جاسم، السماحات في النظام الضريبي في العراق ودول مجلس التعاون العربي، رسالة دبلوم عالي، مقدم إلى معهد الدراسات العليا ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد، 1990، ص19-22.

1. سيادة الضرائب غير المباشرة

إن الضريبة في هذه الدول (النامية)، شأنها شأن الدول الأخرى، تفرض على عناصر الثروة، أي أنها اقتطاع من الدخل أو رأس المال، إلا أن الخاصية التي تتميز بها الأقطار النامية تتمثل في الأسلوب الذي تعتمد في عملية اقتطاع ذلك الجزء من الثروة فهي تتبع أسلوب الضريبة غير المباشرة، أي أن الضريبة تفرض على ذلك الجزء من رأس المال أو الدخل خلال إنفاقه أو تداوله، في مجال تبرير هذا النمط الضريبي يؤكد مؤيدو هذا التيار، بأن اعتماد تداول رأس المال وإنفاق الدخل وعاء للضريبة أكثر ملاءمة لطبيعة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية وأكثر فاعلية في إطار السياسة المالية وفي إطار الحوافز المادية.

من جانب آخر فإن هذا التيار يرى أن الضريبة غير المباشرة يصب أثرها على الدخول العينية فتؤدي إلى رفع الإتمان (نتيجة لإضافة الضريبة إلى أثمان السلع) في حين ينصب أثر الضريبة المباشرة على الدخول النقدية فتؤدي إلى خفض أثمان السلع (نتيجة لخفض القدرة الشرائية) [ïÕ]. إن الأقطار النامية عموماً تتصف بانخفاض كل من الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد كما هو معروف، مما يجعل من استخدام الضريبة المباشرة على الدخل والثروات أسلوباً قليل الأهمية، فإن هذه الأقطار تبذل جهوداً واسعة لبناء صرح التنمية الاقتصادية والاجتماعية تكون بأمس الحاجة إلى ضغط الاتجاهات المتصاعدة للاستهلاك الناجمة عن ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك، وإلى تحفيز الادخار القومي للإسهام في تمويل مشروعاتها الإنمائية. وإن الضريبة غير المباشرة تكون أكثر موائمة لتحقيق هذا الغرض إذا ما استخدمت بأداء كفوء، وهذا ما يفسر شيوع هذا الفن الضريبي في نطاق الدول النامية إذ تسيطر الضريبة غير المباشرة على أوسع نسبة في مجمل الإيراد الضريبي.

ومن وجهة نظر التنمية الاقتصادية فإن أهداف الضريبة غير المباشرة تتركز في

أ. تأمين الموارد المالية لأغراض الاستثمار.

ب. زيادة نسبة الادخار المحلي.

جـ. امتصاص فائض القدرة الشرائية وتوجيهها نحو الاستثمارات الإنتاجية بدلاً من إنفاقها على سلع الترفيه.

ولكي يتم تنفيذ هذه الأهداف فإن الدولة تقوم بتحويلات في الموارد والقدرة الشرائية في اتجاهات محددة أبرزها

أ. تحويل الموارد من القطاع الخاص إلى استخدامات القطاع العام.

ب. تحويل الموارد من صناعات سلع الاستهلاك إلى صناعات سلع الاستثمار.

2. ارتفاع الأهمية النسبية للضريبة الكمركية

[ïÕ] د. رفعت المحجوب، مصدر سابق، 1975، ص230.

وهي ضريبة على الإنفاق (Outlay) تفرض على السلع الصادرات والواردات من وإلى القطر إلا أن لهذه الضريبة أهمية خاصة في الدول النامية، ولا سيما تلك التي يساهم نشاطها التصديري. بأعلى نسبة في إجمالي الناتج القومي، وتنفرد الدول النامية بهذه الخاصية لأن نشاطها الاقتصادي معتمد بصورة أساسية على تصدير سلعة أولية واحدة، ومن ثم فإن تعاظم نسبة الضريبة الكمركية إلى إجمالي الإيراد الضريبي ناشئ عن أن النشاط التصديري يشكل القاعدة التي يشاد عليها الاقتصاد القومي، وهذا معناه أن قطاعات النشاط الاقتصادي الآخر متخلفة لا يشكل إنتاجها وزناً ملحوظاً في حجم الناتج القومي. وفي الوقت الذي تؤلف فيه هذه الضريبة نسبة عالية من إجمالي الإيراد الضريبي ومن إجمالي الإيراد العام في الأقطار النامية فإنها في إطار الدول المتقدمة في النمو لا تشكل نسبة تذكر[ÏÕ]. وقد تتخذ هذه الضريبة نسبة مئوية من قيمة السلع (الضريبة القيمية) وهذا النوع أكثر مرونة في مواجهة تقلبات الأسعار إذ ترتفع بارتفاع قيم السلع وتنخفض بانخفاضها، وقد تكون على شكل مبلغ ثابت يفرض على السلع تتفق مع نوعية السلعة (الضريبة النوعية)[ÏÕ]. ولهذا النوع من الضرائب أهمية أخرى تتمثل في كونها إحدى الركائز لبناء التكتلات الاقتصادية الإقليمية بين مختلف الدول في إطار التعاون والتكامل الاقتصادي، حيث تعفى السلع الصادرة والواردة من وإلى الدول الأعضاء في التكتل من الضريبة الكمركية، فضلاً عن قيام تعريفة موحدة تجاه الدول الأخرى غير الأعضاء، وخير مثال على ذلك السوق الأوربية المشتركة، كذلك فإن الضريبة الكمركية يمكن استخدامها بفاعلية في مجال تشجيع التنمية الصناعية عن طريق إعفاء الصناعة الوطنية من الضريبة وبتوفير حماية محددة لها من منافسة البضائع الأجنبية المماثلة وذلك بفرض الضريبة الكمركية العالية على استيراد السلع والبضائع الأجنبية

3. ضعف الاستقطاع الضريبي في الدول النامية

إن من الخصائص البارزة للنظام الضريبي في الدول النامية، ضعف الاستقطاع الضريبي قياساً بحجمه في الدول المتقدمة في النمو [Ï×] ويرجع هذا الانخفاض في المعدل الضريبي إلى عوامل أبرزها، انخفاض كل من الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد أي انخفاض المقدرة التكليفية القومية والفردية وبالتالي ضيق حجم الطاقة الضريبية، وإلى سوء توزيع الدخل والثروة إذ نجد أن هذا المعدل لا يتجاوز 18.5% من إجمالي الناتج المحلي (GDP) (بأسعار السوق) وفي دراسة لعينة من الأقطار النامية قوامها (26) قطراً، فيما يبلغ هذا المعدل 31.2% من إجمالي الناتج المحلي الإجمالي (GDP) بالنسبة لعينة أخرى من الدول

[ÏÕ] عبد الكريم طاهر مهدي، مصدر سابق، ص80.

[ÏÕ] د. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة، والمالية العامة في العراق، جـ 1، ط1، مطبعة العاني، بغداد 1972، ص265.

[Ï×] د. عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، مكتب مكاوي، بيروت، 1977، ص173.

المتقدمة في النمو قوامها سبع عشرة دولة [أ]. وعلى الرغم من أن معدل الاستقطاع الضريبي في الأقطار النامية أخذ بالتزايد من مرحلة إلى أخرى إلا أن المعدل المتوسط للضريبة في تلك الأقطار ما زال أقل بكثير من المعدل المتوسط الذي أحرزته الأقطار المتقدمة في النمو

وقد يكون السبب في ضعف الاستقطاع الضريبي لأسباب معينة منها

أ. انخفاض عدد الخاضعين لهذه الضريبة إذ يتراوح عدد الخاضعين في معظم هذه الدول بين 1-2% من مجموع السكان.

ب. ضآلة وعاءها (وعاء الدول النامية) إذ لا يمثل إلا نسبة صغيرة من الناتج القومي الإجمالي.

ج. حجم الإعفاءات في الدول النامية كبير جداً بالقياس إلى متوسط دخل الفرد السنوي (إن حكومات الدول النامية لجأت إلى استخدام الإعفاء من الضريبة على الدخل كأداة لجذب رؤوس الأموال نحو الاستثمار الصناعي).

د. سهولة التهرب من دفع الضريبة على الدخول وذلك عن طريق إخفاء جزء من المادة الخاضعة للضريبة، وينتج هذا بسبب ضعف السلطة المالية وضعف الوعي للمكلفين.

4. جمود الأنظمة الضريبية في الدول النامية

يقصد بجمود الأنظمة الضريبية أنها لا تعكس في الحصيلة زيادة نسبية مساوية لتلك التي تحصل في الناتج القومي فعلى الرغم من المشاكل المالية التي تعاني منها تلك الدول والتي تتطلب أن تكون الأجهزة الضريبية فيها مرنة قادرة على اقتطاع القدر الأكبر من الزيادة الحاصلة في الناتج القومي، على العكس من ذلك نجد أن الأنظمة الضريبية في الدول النامية تتميز بعدم استجابتها لمتطلبات التنمية مما يجعلها قاصرة عن تأدية الدور الأساس الذي ينبغي أن تلعبه في إطار بناء التنمية الاقتصادية. وذلك لأن تلك الأنظمة نشأت في ظل أوضاع سياسية واجتماعية لا تعطي لهذا النظام دوراً فاعلاً يتيح له التأثير في حركة النشاط الاقتصادي. وقد يعزى ذلك في جزء منه إلى خصائص ثباتها الاقتصادي الذي ينعكس على الأنظمة الضريبية إضافة إلى استخدام أنظمة تقليدية تحاكي في أهدافها ووسائلها وتنظيمها الفني أنظمة سائدة في بعض الأقطار المتقدمة التي كانت ترتبط معها بروابط التبعية، قبل الاستقلال وتقع في دائرة نفوذها السياسي، غير آخذة في اعتبارها خصائص وطبيعة هذه الدولة والظروف الاقتصادية والاجتماعية التي تتميز بها عن سائر الأقطار [آ]. كما ينسب هذا التصور إلى ضعف الإدارة وعدم كفاءة الأداء وضعف الوعي الضريبي أيضاً.

---

[20] A. P. Prest, Public Finance in Under Developed Countries, Op. Cit, p.13.

[آ] د. عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، مصدر سابق، 1977، ص381.

1- أن الأنظمة الضريبية في الدول النامية تتميز بعدم استجابتها لمتطلبات التنمية مما يجعلها قاصرة عن تأدية الدور الأساس الذي ينبغي أن تلعبه في إطار بناء التنمية الاقتصادية. وذلك لأن تلك الأنظمة نشأت في ظل أوضاع سياسية واجتماعية لا تعطي لهذا النظام دوراً فاعلاً يتيح له التأثير في حركة النشاط الاقتصادي. وقد يعزى ذلك في جزء منه إلى خصائص ثباتها الاقتصادي الذي ينعكس على الأنظمة الضريبية

2-يعكس النظام الضريبي المضمون التطبيقي للنظام الاقتصادي للمجتمع أكثر من أي عامل آخر وتتأثر به، فالنظام الضريبي في الدول المتقدمة يكون ذا نظام ضريبي متقدم وواسع من حيث الإيرادات، ومن حيث سعة النظام الضريبي بالنسبة للضرائب المباشرة ولاسيما الضرائب على الدخل.

3-ليس بالضرورة أن يكون الهيكل الضريبي الجيد هو الهيكل الذي يولد أكبر عائداً (أو أعلى نسبة ضريبة كلية)، أو هو الهيكل المتوازن في نسبة مساهمة كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة حسب قاعدة (حفظ التوازن)، بل أن الهيكل الضريبي الجيد يمكن أن يكون الهيكل المتسم بالمرونة والتنسيق، والذي يولد أكبر عائد ممكن مع أقل كلفة إدارية ممكنة عن طريق تقليل كلفة التنفيذ إلى أدنى حد ممكن، كذلك الهيكل الذي يضمن تحقيق العدالة الضريبية من خلال تحقيق المساواة الأفقية والعمودية بين الأفراد.

التوصيات

١ -العمل على تطوير ورفع كفاءة النظام الضريبي من خلال توفير الكوادر المتخصصة والكافية، لاسيما إذا أخذنا بالاعتبار تزايد عدد المكلفين. من خلال توسيع قاعدة المشمولين بالضريبة نتيجة للإصلاحات الضريبية.

٢ -ليس ضرورياً أن تتبع الدولة قاعدة صارمة لكي توازن بين نسب مكونات الهيكل الضريبي من ضرائب مباشرة وغير مباشرة، أو زيادة الضرائب المباشرة على حساب الضرائب الغير مباشرة، بل يجب الاهتمام بأنواع معينة من الضرائب ولاسيما (ضريبة الدخل على الأفراد والشركات – كمرتكز أساسي للضرائب.

المصادر

01 يونس أحمد البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر الإسكندرية، 1972، ص 26.

02 منسي أسعد عبد المالك، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة مخيم، 1970، ص 143.

[1]PIERRE BELTRAME " fiscalité en France " édition Hachette, Livre Paris, P 12.

3^0 عبد الكريم صادق بركات "النظم الضريبية" الدار الجامعية، بيروت 1976، ص 17.

4^0 رفعت محجوب " المالية العامة" دار النهضة العربية ، بيروت 1979، ص 204.

5^0 انظر إلى: (أ) د. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعة، الكتب الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص6.

(ب) د. عبد الكريم صادق بركات، ويونس البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1972، ص23.

(ج) د. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2000، ص.15

06 د. يونس أحمد البطريق، د. علي عباس عياد، النظم الضريبية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 1979، ص30.

7^0 د. علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، الدار الجامعة، الإسكندرية، 1983، ص4-5.

8^0 د. عدلي محمد توفيق، في النظم الضريبية، دار الجامعة، الإسكندرية، 1975، ص9.

9^0 د. حامد داراز وآخرون، النظم الضريبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، دار الجامعة، الإسكندرية، 1989، ص30.

(1)Mauice. Duverger; Finance Publiques, The mls, 1968, p.456.

10^0 د. عبد الكريم صادق بركات وآخرون، دراسات في النظم الضريبية، در الجامعة، الإسكندرية، 1975، ص1.

11^0 د. عبد الكريم طاهر مهدي، النظم الضريبية ودورها في سياسات الإنماء الاقتصادي مع التركيز على العراق، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى جامعة بغداد،كلية الإدارة والاقتصاد،قسمالاقتصاد،لسنة 1984، ص16.

تعرف الطاقة الضريبية بأنها "الباقي من الفائض الاقتصادي (هو ما يتبقى من الدخل بعد مواجهة الحاجات الأساسية) بعد استبعاد ما يخصص منه للاستثمار، أو بعبارة أخرى هي المبالغ المخصصة فعلاً لدفع الضرائب زائداً ما يواجهه نحو الإنفاق الاستهلاكي غير الأساسي".

للمزيد انظر إلى:

012. طلال محمود كداري، الهيكل الضريبي في العراق خلال الفترة 1958-1978، مجلة تنمية الرافدين، العدد 12، المجلد السادس، جامعة الموصل، أيلول 1984 ، ص.183

013 . د. عبد المنعم فوزي، مذكرات في المالية العامة، الطبعة الأولى، مؤسسات المطبوعات الحديثة، الإسكندرية، 1961، ص.147

014 . د. منيس أسعد عبد الملك، الضغط الضريبي والطاقة، الضريبية، مجلة المالية، العدد الثالث، السنة الرابعة، بغداد، 1977، ص.42

015. د. أحمد حافظ الجعويتي، اقتصاديات المالية العامة، دراسة في الاقتصاد العام، ط 1، دار العهد الجديد للطباعة، 1967، ص237-238.

(1)Jorgen R. Lotz and Elliot R. Moress, Measuring Tax Effortin Developing Countries, Printed in (IMF, Staff Paper, No. 39 Vol. XIV, Novomber, 1967, p.478.

16^0 عبد الكريم طاهر مهدي، مصدر سابق، ص23، وانظر جدول رقم (2)، ص26 لنفس المصدر.

17^0 د. رفعت المحجوب، المالية العامة، النفقات العامة والإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975، ص404-413.

018 أبرز هذه الدراسات، الدراسة التي قام بها (A. p. Prest) وتوصل إلى أن متوسط المعدل الضريبي لعينة من الدول المتقدمة (17 دولة) بلغ حوالي 37% من إجمالي الناتج القومي انظر: كتابه :

- Public Finance in Under Developed, Countries. London, 1972, p.12-13.

كما قام (شيليا Raja Chelliah) في عام (1974) بدراسة أخرى تهدف إلى إبراز هذه العلاقة ميدانياً، وجرت الدراسة على عينة من الدول النامية (47) قطراً وعينة من الدول المتقدمة قوامها (16 قطر) وتوصل من خلالها بأن هناك ارتباطاً وثيقاً بين مستوى التقدم والتطور وبين معدل الإيراد الضريبي انظر:

- Raja Chelliah, Tax Ratios and Tax Effort in Developing Countries, 1969-1971 Printed in (IMF.) Staff Paper, p.189.

وكذلك فقد أكدت هذا المضمون دراسة أخرى قام بها كل من R. Morss& R. Lotz دراسة ميدانية على عينة أخرى قوامها 72 دولة من الأقطار النامية والدولة المتطورة، حيث أبرزه العلاقة بين مستوى الاقتطاع الضريبي وتطور المجتمعات اقتصادياً وسياسياً واجتماعياً انظر: J. R. Lotz& E. R. Morss, OP. C. T., p.478 – د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، مكتب مكاوي، بيروت 1979، ص46 -73.

(1)Bent Hansen, Fiscal Policy In Seven Countries, 1955-1965 Printed in The United Kingdom, 1969, p.470.

19^0 سيد عبد المولى، المالية العامة، الأدوات المالية، دار وهدان للطباعة والنشر، القاهرة 1975، ص365.

020 إن مبررات التدرج التصاعدي لسعر الضريبي لها وجهات نظر متباينة، فهناك من يرى العامل الاقتصادي المبرر الأساسي، وآخر يرى العامل السياسي هو الدافع والمبرر نحو هذا النمط من الضرائب، إن العامل السياسي والاقتصادي ليس وراء قيام مبدأ التدرج التصاعدي في سعر الضرائب فحسب، إلا أن مجمل التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية تمارس أثرها في تطوير أهداف ووسائل النظام الضريبي، والدليل على ذلك إن الولايات المتحدة الأمريكية وسائر الدول المتقدمة عمدت إلى تطبيق هذا المبدأ (مبدأ التدرج في سعر الضريبة) بنطاق واسع وشامل، وتجدر الإشارة إلى أن هناك دراسات عديدة ونظريات قدمت التكييف والتحليل النظري تبرير مبدأ التدرج في سعر الضرائب أهمها { 1. نظرية التضحية وتقسم إلى أ. نظرية التضحية المتساوية ب. نظرية التضحية النسبية، 2. نظرية المقدرة على الدفع، 3. النظرية الاجتماعية والسياسية ولمزيد من التفاصيل انظر:

1. Fagan Elmer, Recent and ContemPorary Theories of prograssive Taxation, Printed (Readings in the Economics of Taxation), Editors by: Musgrave and Sho up, 1959, p19-23.

2. S. J. Chapman, The Utility of Income and Prograssive Taxation, Printed in (Reading in the Economics of Taxation). Ibid, p.11-12.

(ï) انظر إلى :

021 د. محمد حلمي مراد، النظم الضريبية في البلاد العربية، بلا جهة نشر، جامعة الكويت، 1959، ص1-7.

022 د. عبد العال الصكبان، علم المالية، الجزء الأول، ط 3، دار الجمهورية، بغداد، 1966، ص371-379.

023 د. صلاح نجيب العمر، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة بغداد، بغداد، 1980، ص95-104.

024 عبد الكريم ظاهر مهدي، مصدر سابق، ص76-83.

025 وسام محمد جاسم، السماحات في النظام الضريبي في العراق ودول مجلس التعاون العربي، رسالة دبلوم عالي، مقدم إلى معهد الدراسات العليا ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد، 1990، ص19-22.

26 د. رفعت المحجوب، مصدر سابق، 1975، ص230.

(1)Raja J. Chelliah, Hessel J. Bass and Margaret R. Kelly, Tax Ratios and Tax Effort in Developing Countries, 1969-1971, Printed in (IMF) Staff Paper, Vol. XXII No.1 March, 1975, p.192.

(1)Raja. J. Chelliah, Hessel J. Bass and Margaret, Op. Cit, March, 1975, p.90.

27 عبد الكريم طاهر مهدي، مصدر سابق، ص80.

28⁰ د. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة، والمالية العامة في العراق، جـ 1، ط1، مطبعة العاني، بغداد 1972، ص265.

29⁰ د. رفعت المحجوب، مصدر سابق، 1975، ص421.

30⁰ د. عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، مكتب مكاوي، بيروت، 1977، ص173.

(1)A. P. Prest, Public Finance in Under Developed Countries, Op. Cit, p.13.

(1)Raja. J. Chelliah and Others, Tax Ratios and Tax Effort in Developing Countries, Op. CiT, 1975, p.478.

31⁰ د. صلاح نجيب العمر، مصدر سابق، ص99-104.

32⁰ د. عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، مصدر سابق، 1977، ص381.