

## دروس في علم المالية العامة والتشريع المالي

- ١- النظرية العامة للضريبة
- ٢- الضرائب المباشرة في التشريع العراقي

اعداد

**د . حيدر وهاب عبود**

**استاذ المالية العامة والتشريع المالي المساعد**

ملقاة على طلبة المرحلة الثانية للعام الدراسي ٢٠١٥ / ٢٠١٦

ملاحظة : يحتوي هذا الجزء على آخر التعديلات القانونية التي أدخلها المشرع العراقي على تشريع الضرائب المباشرة النافذ في العراق مع أمثلة توضيحية وتمارين عملية وتطبيقات ضريبية .

## الباب الأول النظرية العامة للضريبة

تعد الضرائب من أهم موارد الدولة في العصر الحديث ، ولا تقتصر أهميتها على ما تدره من أموال على الخزينة العامة بل أن لها تأثيرا في النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة . لذلك كانت الضرائب من الموضوعات الأساسية في علم المالية العامة .

وستتناول النظرية العامة للضريبة في ثلاثة فصول هي :

الفصل الأول : التعريف بالضريبة .

الفصل الثاني : التنظيم الفني للضريبة .

الفصل الثالث : الآثار الاقتصادية للضرائب .

### الفصل الأول التعريف بالضريبة

يتطلب الإلمام بالضريبة الوقوف على تعريفها ، وطبيعتها القانونية ، وقواعدها الأساسية . وسوف نتكلم عن هذه الموضوعات في البيان التالي :

### الفرع الأول تعريف الضريبة

يمكن لنا أن نعرف الضريبة بأنها ( مبلغ من المال تفرضه الدولة أو من يمثلها على الأشخاص سواء أكانوا طبيعيين أم معنويين ، بصفة نهائية ، وفقا لمقدرتهم التكليفية ، من دون أن يعود عليهم نفع خاص ، من أجل تحقيق أهداف عدة ) .

من خلال التعريف السابق يمكن تحديد خصائص الضريبة ، وتمييزها من فريضة مالية أخرى هي الرسم :

### أولا : خصائص الضريبة

للضريبة خصائص معينة نقف عليها حالا :

١ - الضريبة مبلغ من المال .

تتميز الضريبة بهذه الصفة عن الخدمات الشخصية التي كان يفرضها الحاكم على المحكوم في السابق مثل السخرة . فالضريبة مبلغ من المال يؤديه المكلف في الأصل بصورة عينية . وفي العصر الحديث بصورة نقدية .

فقد كانت الضريبة في عهد الإمبراطورية الرومانية تستوفى عينا. وطبق هذا في الدولة الإسلامية التي كانت تفرض نظام الأعشار وتستوفيه من المحاصيل الزراعية. وفي العصر الحديث فرض الاتحاد السوفيتي ( سابقا ) عام ١٩١٨ على المحاصيل الزراعية ضريبة عينية لمعالجة أزمة المواد الغذائية في ذلك العام. وسمحت الموازنة العامة البريطانية لعام ١٩٥٦ دفع ضريبة التراكات بصورة عينية إذا كانت تتكون من لوحات فنية تاريخية ذات قيمة. ولكن استيفاء بعض الضرائب بصورة عينية في الوقت الحاضر هو بمثابة استثناء تطبقه الدولة رغبة منها في تسهيل دفع بعض أنواع الضرائب على المكلف في حال عدم ملاءته، وتحاشيا من بيع ممتلكاته بأسعار بخسة. والقاعدة العامة أن الضرائب تدفع نقدا، لأن هذا الأسلوب أكثر تحقيقا للعدالة، فيمكن بوساطته أن تؤخذ أعباء المكلف الشخصية وكذلك نفقات مستلزمات الإنتاج بعين الاعتبار، وتفرض الضريبة على الربح الصافي وليس الإجمالي. كما أن الضريبة النقدية أكثر مردودا، لأن جبايتها أسهل ونفقاتها أقل، ولا حاجة لنقل الأشياء العينية المحصلة وتخزينها مما يعرضها للتلف، وتبدل القيمة. وهي أخيرا أكثر ملاءمة للإدارة الضريبية إذ لا مجال لإساءة الاستعمال عند جباية المحاصيل العينية بأصناف أقل جودة أو التلاعب في الأسعار عند البيع.

## ٢ - الضريبة تدفع جبرا

تفرض الضريبة جبرا على المكلف الذي لا خيار له في أدائها، فعنصر الإكراه والإلزام من خصائصها الرئيسية. ولا يغير من صفة الضريبة هذه إقرارها من قبل ممثلي الشعب. فالمبادئ التي أقرت وجوب موافقة السلطة التشريعية على فرض الضرائب والإذن بجبايتها، لا تعني موافقة شخصية من قبل كل مكلف على الضريبة قبل دفعها. فإن بعض الفئات الاجتماعية قد تكون غير ممثلة في المجالس التشريعية ولكنها تؤدي الضريبة.

ويظهر عنصر الإكراه أو الإلزام جليا في الضريبة من خلال تحديد السلطة المختصة لنوعها، ووعائها، وسعرها، والأشخاص الخاضعين لها، وكيفية أدائها، وموعد دفعها، دون أن يكون للمكلف رأي بذلك.

وعنصر الإكراه في الضريبة قانوني يصدر عن السلطة التشريعية. وهذا ما توصلت إليه الشعوب نتيجة نضال طويل. فالمشرع يضع النظم والإجراءات الخاصة بفرض الضرائب استنادا إلى سلطة دستورية لا اثر للعلاقة التعاقدية فيها، ويقترن التشريع الضريبي بالعقوبات الرادعة الكفيلة بجعل الضريبة فريضة إلزامية تختلف عن موارد الدولة الاختيارية. والضريبة فريضة على كل شخص تنطبق عليه الشروط القانونية المنظمة لها كأن يكون المكلف شخصا طبيعيا أو معنويا، مواطنا أو أجنبيا.

## ٣ - الضريبة تدفع بصفة نهائية.

يدفع المكلف الضريبة بصورة نهائية، فلا يحق له استردادها. فهي مشاركة منه في الأعباء العامة لا يمكن المطالبة بها في المستقبل. تتميز الضريبة بذلك عن القروض العامة التي تلتزم الدولة بتسديدها إلى مستحقيها عند أدائها عند انتهاء أجلها، وبدفع الفوائد المقررة عنها في عقد القرض.

## ٤ - الضريبة تدفع دون مقابل محدد ووفقا للمقدرة التكليفية.

تدفع الضريبة بدون مقابل، أي أن دافعها لا يؤديها لغرض الحصول على فائدة خاصة له. وإنما يدفعها بوصفه عضوا في الجماعة السياسية التي ينتمي إليها. ولا يعني ذلك أن دافع الضريبة لا يستفيد منها. بل على العكس فهو يستفيد منها ولكن بصفته فردا في الجماعة فهو مثلا يستفيد من خدمات مرافق الدولة عامة بوصفه مواطنا. كما انه يستفيد من وجوده وسط جماعة منظمة تنعم بالأمن والاستقرار. ولذا صح القول إن

مقدار الضريبة لا يمكن أن يحدد على أساس ما يعود على المكلف من منفعة خاصة وإنما على أساس المقدرة التكلفة وحدها ، أي حسب قدرته على الدفع .

## ٥ - الضريبة تفرض من الدولة .

تتفرد الدولة بفرض الضريبة واستخدامها بوصفها وسيلة مالية . والمقصود بالدولة الأشخاص المعنوية العامة التي منحها القانون صلاحية فرض الضريبة فهي السلطة المركزية والهيئات العامة التي تتمتع بشخصية معنوية وباستقلال مالي وأداري بالنسبة للضرائب العامة، والأقاليم والوحدات الإدارية المحلية والبلديات بالنسبة للضرائب الإقليمية والمحلية .

## ٦ - الضريبة فريضة ذات أهداف متعددة

تستخدم الدولة الضريبة وسيلة لتحقيق أهداف عديدة قد تكون مالية أو اجتماعية أو اقتصادية :

### أ- الأغراض المالية للضريبة

ترمي الضريبة إلى تحقيق غاية مالية هي تغطية النفقات العامة للدولة التي تحتاج إليها لتسيير مرافقها العامة . وتعد الغاية المالية من الغايات التقليدية للضرائب .

### ب- الأغراض الاجتماعية للضريبة

تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف الدولة الاجتماعية . فهي أداة لتخفيف حدة الفوارق بين الطبقات الاجتماعية ، ولمنع تراكم الثروات والدخول العالية ، ووسيلة لتنظيم سياسة النسل عندما تمنح الدولة التي تشجع زيادة عدد السكان إعفاءات ضريبية للمكلف المتزوج أزيد من الإعفاءات الممنوحة للمكلف العازب . في حين تقلل الدولة التي تحارب زيادة النسل هذه الإعفاءات للمكلف المتزوج . كما تستطيع الدولة أن تحد من استهلاك بعض المواد الضارة بالصحة العامة مثل الخمر والتبغ بفرض ضرائب مرتفعة عليها .

### ج- الأغراض الاقتصادية للضريبة

استعملت الدولة الضريبة منذ زمن بعيد وسيلة لتحقيق أهداف اقتصادية . ففرضت الضرائب الكمركية لحماية الصناعة الوطنية ضد المنافسة الأجنبية . وتحاول الدول العصرية استخدام الضريبة بشكل أوسع لتوجيه السياسة الاقتصادية . فتعمل على مؤازرة بعض فروع الإنتاج بالإعفاءات الضريبية . وتعالج الأزمات الاقتصادية بالتخفيض من العبء الضريبي في أثناء مراحل الانكماش والركود ، وتزيد من هذا العبء في أثناء مراحل الازدهار والرخاء .

## ثانيا : تمييز الضريبة من الرسم

### ١- 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 .

## ٢- من حيث أوجه الاختلاف

أ - **مصدر القوة الملزمة** : من المعلوم أن الضريبة تفرض بقانون ينظم جميع الأحكام المتعلقة بها وبالتالي فإن السلطة التنفيذية لا بد 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 ( ٢٨ ) 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 تسوية 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 ١٧٦٦ 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 بواسطة ممثلي الشعب أو السلطة التشريعية .

وقد اختلف الكتاب حول طبيعة هذا العقد . فقال آدم سميث 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 :

١ – يصعب أن تقوم 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 .

٢ – 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 .

٣ – 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 .

## ثانياً – 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 .

تنتطق 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 أفرادها 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 آدم سميث هو أول من حدد هذه القواعد التي تمثل العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد .

### ١ – 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 المقطعة من وعاء الضريبة واحدة بغض النظر عن طبيعة الوعاء . إلا أن الضريبة النسبية إذا كانت تصلح للتطبيق في العصور السابقة ، فإن 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 التكاليفية . 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 .

## ٢ - قاعدة اليقين

يرى آدم سميث 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 .

## ٣ - قاعدة الملاءمة

تعني هذه القاعدة أن كل ضريبة يجب أن تجبي في أنسب الأوقات ، وبالأسلوب الملائم للمكلف حتى نتجنب إرهاقه وحتى يتقبل التكاليف الضريبية المفروض عليه ببسر وسهولة . فأنسب الأوقات لدفع الضريبة هو وقت حصول المكلف على دخله . ومن هذا القبيل أن تجبي 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 .

## ٤ - 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 .

## الفصل الثاني التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة . إذ يثير تنظيم الضريبة عدة مشاكل . فيجب أن يختار المشرع أولا وعاء الضريبة ثم يحدد سعرها . وحتى تكتمل الجوانب الفنية لا بد من التعرف على ظاهرة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي . وهذه الموضوعات سوف تكون محور الدراسة في هذا الفصل .

## المبحث الأول وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة المحل أو المطرح الذي تفرض عليه الضريبة ، أي المادة الخاضعة لها . وتثير دراسة وعاء الضريبة أسئلة ينبغي الإجابة عنها :

- هل تفرض الدولة ضريبة على الأشخاص أم على الأموال.
- هل تفرض الدولة ضريبة واحدة أم ضرائب متعددة .
- هل تفرض الدولة ضريبة مباشرة أم ضريبة غير مباشرة .
- هل تفرض الدولة ضريبة عينية أم شخصية .

## المطلب الأول الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال

يتعلق الموضوع باختيار المحل الذي تفرض عليه الضريبة . وفي حدود هذا المعنى يتم تقسيم الضرائب إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال .

### أولا : 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 الفردية البسيطة التي كانت تفرض بسعر موحد على جميع الأفراد دون النظر إلى ما يملكون من ثروات ودخول .

٢- ضرائب الفردية 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 التكاليفية للأفراد مما فرض ضرورة اختفائها من النظم المالية الحديثة لتحل محلها الضرائب على الأموال .

### ثانيا : 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 نقف على هذه الأنواع في البيان الآتي .

## ١ - 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 :

أ- 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 .

## ب - 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 لانجاز بعض الأعمال المهمة .

## ج - 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 .

## ٢ - الضريبة على الدخل

يقتضي البحث العلمي السليم أن نحدد المفهوم الدقيق للدخل قبل بيان أنواع الضرائب المفروضة عليه بغية تحقيق غايتين : الغاية الأولى ، حتى لا تشمل الضريبة بعض الأموال التي لا تعد من قبيل الدخل ، والغاية الثانية عدم تهرب بعض العناصر التي تعد من قبيل الدخل .

### أ- تحديد مفهوم الدخل

لتحديد مفهوم الدخل هناك نظريتان الأولى نظرية المنبع ، والثانية نظرية الزيادة الايجابية لذمة المكلف .

### النظرية الأولى- نظرية المنبع

يعد ما يحصل عليه المكلف ، بصفة دورية ومنتظمة ، من أموال وخدمات يمكن تقييمها بالنقود دخلا 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 مثلا، فلا يعد دخلا طبقا لهذه النظرية .

### الشرط الثاني : إمكانية التقييم بالنقود

لا يشترط في الإيراد حتى يعد دخلا أن يكون مبلغا نقديا مثل الدخل الناجم من الأرباح و الأجور والفوائد وإنما يكفي أن يكون قابلا للتقييم بالنقود ، مثل الدخل الذي يحصل عليه مالك المنزل من سكنى منزله ، إذ يعد 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 ثمنها . ولكن إذا حصل المكلف على سلع وخدمات يصعب تقييمها بالنقود ، لأنه لا يجري التعامل على أمثالها في السوق ولا يتحدد لها ثمنها ، 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 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 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 الدخل .

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

تعد هذه النظرية أكثر اتساعا في تحديد المقصود بالدخل . إذ تعد دخلا وفقا لها كل زيادة في العناصر الايجابية لذمة المكلف خلال مدة معينة أي كان مصدر هذه الزيادة ، وسواء اتصفت هذه الزيادة بالدورية والانتظام أم لم تتصف بذلك . أي أنه يعد دخلا كل ما يحصل عليه المكلف سواء من مزاوله 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 تبني المشرع العراقي العمل بنظرية الزيادة الايجابية بصورة عامة في قانون ضريبة الدخل النافذ رقم ( ١١٣ ) لسنة ١٩٨٢ .

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

**النوع الأول : 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.

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

### ٣ - الضريبة على النفقة

هي الضريبة التي تفرض على الأموال عند خروجها من ذمة المكلف المالية . وتشمل ما يصرفه الفرد من دخله أو رأسماله في سبيل سد حاجاته . وتتعدد الصور التي تتخذها الضرائب على الإنفاق إلا أن أشهرها هي :

#### أ - الضريبة على رقم الأعمال

رقم الأعمال هو إجمالي ما يتم صرفه في أي مرحلة من مراحل تداول السلعة منذ إنتاجها وحتى استهلاكها . فتصيب الضريبة جميع ما ينفقه صاحب العمل في سبيل إنتاجه ، وجميع ما ينفقه تاجر الجملة في سبيل هذا الإنتاج ، ثم جميع ما ينفقه تاجر التجزئة في سبيل تأمين السلعة للمستهلك .

#### ب - الضريبة على الإنتاج

هي الضريبة التي تتخذ من السلع المنتجة محليا وعاء لها . فهي لا تصيب السلعة في كل مرحلة على انفراد وإنما على إنتاجها فقط ، أي في المرحلة التي تصبح فيها السلعة جاهزة للاستهلاك أو بين مرحلتَي الإنتاج والتداول . مثل فرض الضريبة على النسيج وليس على الصوف أو القطن .

#### ج - الضريبة على المبيعات

هي الضريبة التي تفرض في آخر مراحل تداول السلعة عند وصولها إلى المستهلك الأخير ، فيجبر البائع على مسك دفاتر خاصة يسجل فيها مبيعاته ، ويقتطع الضريبة من المشتري الأخير لصالح الخزينة . ومن أمثلة الضريبة المذكورة في التشريع العراقي الضريبة على الخدمات التي تقدمها الفنادق والمطاعم من الدرجتين الممتازة والأولى في جميع أنحاء العراق المفروضة بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧ بسعر نسبي مقداره ( ١٠ % ) من أقيام الخدمات المقدمة جميعها ، وضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال ، وشبكات الأنترنت بنسبة ( ٢٠ % ) من قيمة الكارت . وعلى السيارات المستوردة بأنواعها بنسبة ( ٥ % ) ، والتبوغ والسكائر ، والمشروبات الكحولية المستوردة بنسبة ( ١٠٠ % ) . ( تنظر الفقرتين أ وب من المادة ٢٤ من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٦ ) .

#### د - الضريبة الكمركية

هي الضريبة التي تفرض على السلع التي تجتاز الحدود لاستهلاكها داخل أراضي الدولة ، فهي ضرائب على النفقات ، وهي تحقق أهدافا مالية للدولة تتمثل بالإيرادات التي تجبئها ، كما تفرض لغايات اقتصادية بقصد منع منافسة البضائع الأجنبية لتلك المنتجة وطنيا . وتفرض الضرائب الكمركية أما بنسبة معينة من قيمة السلعة أو بمبلغ مقطوع على كل وحدة مستوردة أو مصدرة . وتسميها بعض التشريعات تجاوزا الرسوم الكمركية . وتفرض الضريبة المذكورة في العراق حاليا بموجب القانون رقم ( ٢٣ ) لسنة ١٩٨٤ . بيد أن الضريبة علق العمل بها بموجب أمر سلطة الإتلاف المؤقتة المنحلة رقم ( ٣٨ ) لسنة ٢٠٠٣ الذي قرر فرض ضريبة أخرى سميت بضريبة إعمار العراق بسعر نسبي مقداره ( ٥% ) على البضائع المستوردة .

#### ٤ - الضريبة على التداول والتصرفات :

لا تفرض الضريبة على رأس المال أو الدخل عند تحققه أو إنفاقه وإنما على تداوله أو التصرف فيه كذلك . وتتخذ الصورة التي تجبئ بها هذه الضرائب أشكالا عدة . إذ قد تحصل أن تجبئ من خلال لصق الطوابع على المستندات أو تجبئ نقدا . فضريبة الطابع وضريبة التسجيل تعد أمثلة حية لمثل هذه الضرائب وان كانت معظم القوانين المالية تطلق عليها تسمية رسوم إلا أنها في حقيقتها ضرائب ، لأن قيمة هذه الفرائض أصبحت تفوق الخدمة التي تؤدي نظيرها لا بل أن قيمتها أصبحت تتناسب والوعاء الخاضع لها ، ولا علاقة لها بتكاليف الخدمة التي تؤديها الدولة ، ولا يراعى في تحديدها مقدار المنفعة التي تعود على دافعها .

ومن أمثلة الضريبة المذكورة في التشريع العراقي الضريبة المفروضة على قيمة العقار أو حق التصرف فيه استنادا لأحكام اقرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ الذي فرض ضريبة مقطوعة ، بنسب تصاعدية ، من قيمة العقار أو حق التصرف فيه ، المقدر وفقا لأحكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم ( ٨٥ ) لسنة ١٩٧٨ النافذ أو البديل أيهما أكثر . وتفرض هذه الضريبة على مالك العقار أو صاحب حق التصرف عند نقل ملكية العقار ، بأية وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله .

وسوف نتناول وسائل نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه ، وسعر الضريبة ، ونضرب أمثلة توضيحية على كيفية احتسابها والإعفاءات منها :

#### ١ - وسائل نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه .

أ- البيع : من المعلوم أن بيع العقار لا ينعقد إلا إذا سجل في دائرة التسجيل العقاري . وهناك ثلاثة أنواع من البيوع :

- البيع المسبوق بشراء .
- بيع العقار الموروث .
- بيع العقار المصحح صنفه .

ب- المقايضة ( المبادلة ) : هو مبادلة عقار بعقار ، ويتم تسجيل العقارات التي تمت مبادلتها في دائرة التسجيل في وقت واحد .

ج - المصالحة : تتطلب المصالحة تقديم تنازلات من الطرفين فيما بينهما ، وتصادق المحكمة على ذلك حيث يخضع الدين وقيمة الشيء المصالح عليه للضريبة .

د - التنازل : التنازل عن العقار معناه انتقال ملكيته أو حق التصرف فيه من شخص إلى آخر ، فإذا كان التنازل بعوض فحكمه حكم البيع ، وإذا كان بدون عوض فيصبح مشابها لحالة الهبة . وفي كلتا الحالتين يخضع التصرف للضريبة .

ه - الهبة : إن المشرع قد اخضع الهبة للضرائب ، لأن الهبة كثيرا ما تضم بين ثناياها بيعا حقيقيا ، وتمثل ستارا يراد به تغطية ذلك البيع الحقيقي . ولهذا فإن خضوع هبة العقار للضريبة سيحول دون تهرب الواهب منها .

و- المساطحة : هي حق عيني يخول صاحبه إقامة بناء أو منشآت أخرى غير الغراس على أرض الغير بمقتضى اتفاق بينه وبين مالك الأرض ، حيث يحدد هذا الاتفاق حقوق المساطح والتزاماته . ويجب تسجيل حق المساطحة في دائرة التسجيل العقاري ، ولا يجوز أن تزيد مدتها عن خمسين سنة ، وفي حالة عدم تحديدها يكون لكلا الطرفين الحق بإنهاء العقد بعد ثلاثة سنوات من وقت التنبيه على الآخر . وللمساطح حق نقل ملكية المنشآت بالبيع أو رهنها مثقلة بحق المساطحة ، كما أنها تنتقل عند وفاته ، وكذلك تنتقل بالوصية ، وتنتقل ملكية البناء والمنشآت الأخرى عند انتهاء حق المساطحة إلى صاحب الأرض على أن يدفع للمساطح قيمتها مستحقة القلع ، هذا إذا لم يكن هناك شرط يقضي بغير ذلك .

وإذا قام المساطح بإيجار الأبنية والمنشآت التي شيدها على قطعة الأرض التي ساطح عليها من قبل مالكيها ، فإنه يخضع لضريبة العقار عن بدل الإيجار الذي تعاقد عليه مع المستأجر .

ن- إزالة الشيوخ : قد يملك شخصان أو أكثر عقارا على وجه الشيوخ ، عند أحدهم أو جميعهم رغبة في التخلص من هذه المشاركة في العقار واللجوء إلى المحاكم لإزالة شيوخه ، فتتخذ المحكمة الإجراءات اللازمة طالما أن العقار غير قابل للقسمة ، وذلك بمعرفة ذوي الخبرة ، من خلال المزايدة العلنية بحيث يستوفي كل شريك حصته من البديل .

ط - تصفية الوقف : تقوم المحكمة بتقسيم العقار بين مستحقيه ( المرتزقة ) بعد اكتساب الحكم تصفيته الدرجة القطعية .

## ٢ - سعر الضريبة المفروضة على نقل ملكية العقار .

سعر الضريبة المفروضة على قيمة العقار المقدرة أو بدله مقرر على النحو الآتي :

- يعفى من الضريبة أول ( ٢٠,٠٠٠,٠٠٠ ) عشرين مليون دينار من قيمة العقار المقدرة أو بدله . ويوزع هذا المبلغ على الشركاء وفق حصصهم إذا كان العقار مملوكا على وجه الشيوخ .

- يخضع إلى الضريبة ما زاد على مبلغ الإعفاء المذكور أعلاه وفق النسب الآتية :  
- ( ٣ % ) ثلاث من المئة لغاية ( ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ ) ثلاثين مليون دينار .

- ( ٤ % ) أربع من المئة ما زاد على ( ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ ) ثلاثين مليون دينار لغاية ( ٦٠,٠٠٠,٠٠٠ ) ستين مليون دينار .

- ( ٥ % ) خمس من المئة ما زاد على ( ٦٠,٠٠٠,٠٠٠ ) ستين مليون دينار لغاية ( ٩٠,٠٠٠,٠٠٠ ) تسعين مليون دينار .

- ( ٦% ) ست من المئة ما زاد على ( ٩٠,٠٠٠,٠٠٠ ) تسعين مليون دينار .

٣ - الإعفاء من الضريبة على قيمة العقار أو بدله :

أعفى المشرع تصرف الهبة بين الأبوين وأولادهما أو بين الزوجين من الضريبة .

٤ - أمثلة على كيفية احتساب الضريبة :

مثال رقم ( ١ ) : عن معاملات البيع :

باع المكلّف ( س ) العقار العائد له ببديل قدره ( ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ) مئة مليون دينار . وقدر العقار بقيمة مقدارها ( ١١٠,٠٠٠,٠٠٠ ) مئة وعشرة ملايين دينار . هنا يتم احتساب الضريبة وفقا لما مبين أدناه :

- يؤخذ البديل الأعلى وهو في هذا المثال القيمة المقدرة للعقار البالغة ( ١١٠,٠٠٠,٠٠٠ ) دينار .

- ينزل مبلغ الإعفاء من القيمة المقدرة للعقار .

( ١١٠,٠٠٠,٠٠٠ ) - ( ٢٠,٠٠٠,٠٠٠ ) = ٩٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار المبلغ الخاضع للضريبة .

- نطبق جدول الأسعار على المبلغ الخاضع للضريبة :

لغاية ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار  $\times$  ٣ % = ٩٠٠,٠٠٠ دينار .

ما زاد عن ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار لغاية ٦٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار  $\times$  ٤ % = ١,٢٠٠,٠٠٠ دينار .

ما زاد عن ٦٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار لغاية ٩٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار  $\times$  ٥ % = ١,٥٠٠,٠٠٠ دينار .

- ٩٠٠,٠٠٠ + ١,٢٠٠,٠٠٠ + ١,٥٠٠,٠٠٠ = ٣,٦٠٠,٠٠٠ دينار الضريبة المستحقة .

- مثال رقم ( ٢ ) : البيع عن طريق إزالة الشيوخ :

قام ورثة المتوفى ( س ) بطلب إزالة شيوخ العقار العائد لمورثهم . وقد أحيل بعهددة المشتري ( ص ) بموجب قرار الإزالة ببديل قدره ( ١٢٠,٠٠٠,٠٠٠ ) مائة وعشرون مليون دينار . عليه يتم احتساب الضريبة كما يلي :

١٢٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار - ٢٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار = ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار مبلغ خاضع للضريبة .

لغاية ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار  $\times$  ٣ % = ٩٠٠,٠٠٠ دينار .

ما زاد عن ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار لغاية ٦٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار  $\times$  ٤ % = ١,٢٠٠,٠٠٠ دينار .

ما زاد عن ٦٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار لغاية ٩٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار  $\times$  ٥ % = ١,٥٠٠,٠٠٠ دينار .

ما زاد عن ٩٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار لغاية ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار  $6\%$  = ٦٠٠,٠٠٠ دينار.

$٩٠٠,٠٠٠ + ١,٢٠٠,٠٠٠ + ١,٥٠٠,٠٠٠ + ٦٠٠,٠٠٠ = ٤,٢٠٠,٠٠٠$  دينار الضريبة المستحقة .

## المطلب الثاني الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة

طرح الكتاب سؤالاً مفاده هل من الأفضل أن تستمد الدولة ما يلزمها من أموال من ضريبة واحدة تفرضها على دخل الفرد أو ثروته أو من ضرائب متعددة تصيب كل منها مظهراً من مظاهر يساره فيخصص لكل نوع من أنواع الإيراد ضريبة خاصة به تتلاءم مع طبيعته؟ أي هل تفرض الضريبة على وعاء واحد شامل أم تفرض على عدة أوعية؟

في الحقيقة ظهر نظامان هما الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة :

### أولاً : نظام الضريبة الواحدة:

هذا النظام تعتمد فيه الدولة على ضريبة واحدة فقط أي على ضريبة رئيسة واحدة للحصول على ما يلزمها من موارد مالية .

### ثانياً : نظام الضرائب المتعددة

تميل غالبية الدول إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة بسبب العيوب الكثيرة التي يتصف بها نظام الضريبة الواحدة على ألا يكون إفراطاً في التعدد ، لأن المطلوب هو التعدد المعتدل ، فلا ضريبة واحدة ، ولا مغالاة في التعدد ، لأن تلك المغالاة ستؤدي إلى إرهاق المكلف ، وازدياد تكاليف الجباية ، والإضرار بالحياة الاقتصادية .

## المطلب الثالث الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

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

وتتصرف الطريقة المباشرة إلى تحديد عناصر الثروة وهي تحت يد المكلف سواء أكانت هذه الثروة دخلاً 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 تتصرف الطريقة غير المباشرة إلى تتبع عناصر الثروة بمناسبة استعمالها أو تداولها ، فتفرض بمناسبة الإنتاج أو الاستهلاك أو تداول الأموال أو انتقالها .

ولكن ما معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ؟

ظهرت معايير عديدة بشأن هذه التفرقة أهمها :

**أولا : المعيار الإداري :** يعتمد هذا المعيار على أسلوب تحصيل دين الضريبة حيث يصنف الضريبة أنها مباشرة إذا كان تحصيلها يتم بموجب جداول اسمية تحتوي على أسم المكلف، ومقدار الوعاء، والمبلغ الواجب التحصيل . وبعكس هذا الأسلوب تعتبر الضريبة غير مباشرة .

**ثانيا : معيار نقل عبء الضريبة :** ويقرر بأن الضريبة تعد مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو الذي يتحمل العبء الضريبي الناشئ منها بصورة نهائية بحيث لا يستطيع نقل عبئها إلى الغير . في حين تعد الضريبة غير مباشرة إذا تمكن المكلف بها قانونا من نقل عبئها إلى الغير .

**ثالثا : معيار الثبات :** يقرر هذا المعيار بأن الضريبة تعد مباشرة إذا كانت مفروضة على مال يتميز بالثبات مثال ذلك الضريبة المفروضة على الإيراد العقاري في حين تعد الضريبة غير مباشرة إذا كانت مفروضة على وقائع وتصرفات عرضية تتميز بعدم الثبات مثل الضريبة على نقل الملكية العقارية .

**رابعا : فكرة المقدرة التكاليفية للمكلف :** فتصنف الضرائب على أنها مباشرة إذا كانت تراعي الظروف الشخصية للمكلف ، وغير مباشرة إذا لم تراعي تلك الظروف .

## المطلب الرابع

### الضرائب العينية والضرائب الشخصية

تدور فكرة الضرائب العينية والضرائب الشخصية حول مبدأ واحد هو مراعاة المشرع لحالة المكلف الشخصية والعائلية . وسوف نبين مفهوم الضريبتين في البيان الآتي :

#### أولا : الضرائب العينية

هي الضريبة التي تفرض على المكلف بغض النظر عن شخصيته ، فهي لا تأخذ وضع المكلف العائلي والمادي بعين الاعتبار. وبموجب هذه الضريبة يدفع شخصان أحدهما فقير وآخر غني المبلغ نفسه إذا حققا ربحا متساويا . والمثل على الضريبة العينية ما يدفعه المكلف من ضرائب على المواد الاستهلاكية ، فكل من يشتري مقدارا معيناً من السكر يدفع مبلغاً واحداً ضريبة على مشترياته ، بغض النظر عن حالته العائلية ، أعازبا كان أم متزوجاً ، له أولاد أم لا ، أو عن حالته المادية ، أغنياً كان أم فقيراً .

#### ثانيا : الضرائب الشخصية

هي الضريبة التي تأخذ شخصية المكلف بعين الاعتبار . ففي ضريبة الدخل مثلا تفرض الضريبة على الدخل ، وتراعى الأعباء العائلية التي يتحملها المكلف ، فتتخفف نسبة الضريبة كلما ازداد عدد أفراد الأسرة . ولا تطبق الضريبة إلا على الجزء الذي يزيد عن الحد الأدنى الضروري لمعيشة المكلف .

## المبحث الثاني

### سعر الضريبة

يعرف سعر الضريبة بأنه نسبة الضريبة إلى وعائها . وقد مر سعر الضريبة بمرحلتين أساسيتين هما :  
مرحلة الضريبة التوزيعية ، ومرحلة الضريبة القياسية .

## المطلب الأول الضريبة التوزيعية

يكتفي المشرع في الضريبة التوزيعية بتحديد المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله من المكلفين بالضريبة . بعد ذلك تقوم السلطة التنفيذية بتقسيم عبء هذه الضريبة على الأقسام الإدارية نزولا على سلم التنظيم الهرمي للإدارة حتى تصل إلى أدنى مستوى من التنظيم وليكن القرية مثلا . في داخل القرية تقوم الإدارة بتقسيم ما يتعين على أفراد القرية دفعه أما بالتساوي أو على نحو يتناسب مع المقدرة التكلفة لكل فرد .

تتميز الضريبة التوزيعية بتحديد حصيلتها مسبقا ، وهذا يجعلها متيقنة إلا أن ما يعيبها هو انفصالها عن حالة النشاط الاقتصادي حيث يجمع مبلغ الضريبة بغض النظر عن النشاط الاقتصادي مما يعني عدم مرونة الحصيلة . كما لا يمكن معها مراعاة المقدرة التكلفة للمكلفين وبالتالي انعدام العدالة التوزيعية .

## المطلب الثاني الضريبة القياسية

يحدد المشرع في هذه الضريبة سعرها مقدما دون أن يحدد حصيلتها في تلك اللحظة . ولكن ذلك لا يمنع الإدارة الضريبية قبل بداية كل عام ، ولما يتوفر لديها من عناصر مختلفة من تقدير حصيلة الضريبة على وجه التقريب . ويتحدد سعر الضريبة القياسية بطرق عديدة أهمها الضريبة النسبية ، والضريبة التصاعدية .

### أولا : الضريبة النسبية

هي الضريبة التي يبقى سعرها ثابتا مهما تغير وعاء الضريبة . مثال ذلك أن تفرض الضريبة على الدخل بسعر ١٠ % ، فإن هذا السعر يبقى ثابتا ، وينطبق على جميع الدخول ، صغيرها وكبيرها .

### ثانيا : الضريبة التصاعدية

هي تلك الضريبة التي يتغير سعرها تبعا لتغير وعاء الضريبة ارتفاعا وانخفاضا . مثال ذلك فرض الضريبة على دخل بسعر ١٠ % على المائة دينار الأولى ، و ١٢ % على المائة دينار الثانية ، و ٢٠ % على المائة دينار الثالثة وهكذا . فالسعر التصاعدي هو ذلك السعر الذي يتصاعد تبعا لتصاعد وعاء الضريبة . وللتصاعد عدة صور فنية أهمها التصاعد بالطبقات ، والتصاعد وفقا للشرائح .

### ١ - التصاعد بالطبقات

ويكون ذلك بأن يقسم المشرع وعاء الضريبة إلى عدة طبقات إجمالية ، ويحدد لكل طبقة سعرا خاصا بها يزداد تبعا للزيادة في الوعاء من طبقة لأخرى ، أي إذا زاد الوعاء عن الحد الأعلى للطبقة خضع بكامله لسعر معين ، أي انه سيقع ضمن طبقة جديدة وعلى النحو الآتي :

السعر	طبقة الوعاء
٢%	- الدخل الذي لا يتجاوز ١٠٠ دينار

٣%	- الدخل الذي يزيد عن ١٠٠ دينار ولا يتجاوز ٢٠٠ دينار
٤%	- الدخل الذي يزيد عن ٢٠٠ دينار ولا يتجاوز ٥٠٠ دينار

إن أسلوب التصاعد يتميز بالبساطة المتناهية إلا أنه معيب ويتعارض مع العدالة ، ويؤدي تطبيقه إلى نتائج غير مقبولة . فهو يخضع الدخل الذي يزيد عن الحد الأعلى لطبقة ما للسعر المقرر للطبقة التالية مهما كانت ضالة هذه الزيادة .

### ٣- التصاعد بالشرائح :

في هذا التصاعد يقسم الدخل إلى عدة شرائح أو أقسام متساوية أو غير متساوية ، ويفرض على كل شريحة سعرا معيناً يتصاعد كلما انتقلنا من شريحة إلى شريحة أعلى وكما يأتي :

تنظيم الشرائح	مقدار الشريحة	سعر الضريبة
الشريحة الأولى	١٠٠	٢%
الشريحة الثانية	٢٠٠	٤%
الشريحة الثالثة	٣٠٠	٥%
الشريحة الرابعة	٤٠٠	٦%

ووفقاً للأرقام السابقة يمكن احتساب الضريبة المستحقة على شخص دخله ٤٠٠ دينار سنوياً بالشكل الآتي :

$$\text{الشريحة الأولى : } ١٠٠ \text{ وتكون الضريبة } ١٠٠ \times \frac{٢}{١٠٠} = ٢ \text{ دينار}$$

$$\text{الشريحة الثانية } ٢٠٠ \text{ وتكون الضريبة } ٢٠٠ \times \frac{٤}{١٠٠} = ٨ \text{ دنانير}$$

$$\text{الشريحة الثالثة } ١٠٠ \text{ وتكون الضريبة } ١٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠} = ٥ \text{ دنانير}$$

وعليه يكون مجموع الضريبة المستحقة هي  $٢ + ٨ + ٥ = ١٥$  ديناراً

يتضح أن هذا الأسلوب يتلافى العيب الموجود في الأسلوب الأول ، إذ أنه في حالة زيادة الدخل بمقدار معين يترتب عليه الانتقال إلى شريحة أعلى، فإن ما يدخل في الشريحة الأعلى فقط هو الذي يخضع للسعر الأكثر ارتفاعاً في هذه الشريحة . أما بقية الدخل فإنه يستمر في الخضوع للسعر الأقل . ويعد هذا الأسلوب أكثر أساليب التصاعد في العمل .

### المبحث الثالث

## الازدواج والتهرب الضريبي

قد تواجه الإدارة الضريبية عند فرضها الضريبة على المكلف مسالتين هامتين هما الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي . وسوف نتناول هاتين الظاهرتين في البيان الآتي :

### أولاً : الازدواج الضريبي

يحسن بنا أن نعرف هذه الظاهرة ثم نتكلم عن عناصرها ثم عن أنواعها وذلك في البيان الآتي :

#### ١ - تعريف الازدواج الضريبي

يعرف الازدواج الضريبي بأنه ( خضوع المال نفسه لأكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه للشخص نفسه وعن المدة نفسها ) .

#### ٢ - عناصر الازدواج الضريبي

يمكن من خلال التعريف السابق تحديد عناصر الازدواج الضريبي وكما يأتي :

#### أ - وحدة الشخص الخاضع للضريبة

يشترط لقيام الازدواج وحدة الشخص الخاضع للضريبة أي خضوع المكلف نفسه لأكثر من مرة للضريبة ، والازدواج في ركنه المتعلق بوحدة المكلف لا يثير بهذا المعنى أي مشكلة بالنسبة للأشخاص الطبيعية . إلا أن المشكلة تثور في التطبيق بين النظرة القانونية والنظرة الاقتصادية بالنسبة للأشخاص المعنوية ، ففرض ضريبة على أرباح الشركة المساهمة وضريبة أخرى على ما يوزع من أرباح تلك الشركة لا يؤدي إلى الازدواج من الناحية القانونية ، لاختلاف شخصية المساهمين عن الشخصية المعنوية للشركة إذ تكون الأخيرة مستقلة من الناحية القانونية عن شخصية المساهمين . إلا أن الازدواج يتحقق من الناحية الاقتصادية ، لأن المساهم هو المتحمل الحقيقي لعبء الضريبتين ، المرة الأولى : لضريبة على الأرباح وهي تحت يد الشركة أي قبل توزيعها على المساهمين ، والمرة الثانية : بمناسبة توزيعها على المساهمين .

#### ب - وحدة الضريبة المفروضة

حتى يتحقق الازدواج الضريبي يجب أن يدفع المكلف بالضريبة عن المال نفسه الضريبة نفسها أكثر من مرة . أي يدفع من المال نفسه ضريبتين أو أكثر من النوع نفسه . فما المقصود بالضرائب من النوع نفسه ؟ يقصد بذلك أن تكون الضريبة من الناحية القانونية واحدة . مثال ذلك أن تفرض ضريبة الدخل أكثر من مرة أو الضريبة على رأس المال أكثر من مرة .

#### ج - وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة :

يشترط لقيام ظاهرة الازدواج تحقق ركن وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة . مثال ذلك أن تفرض الضريبة على الدخل نفسه على الشخص لسنة ٢٠٠٩ مرة في العراق ومرة في الجزائر . ولكن لا نكون أمام ازدواج ضريبي إذا فرضت الضريبة نفسها المشار إليها مرة سنة ٢٠٠٩ في العراق ومرة أخرى سنة ٢٠١٠ في الجزائر .

#### د - وحدة المال الخاضع للضريبة

حتى نكون أمام ازدواج ضريبي وعلى افتراض تحقق الأركان الأخرى يجب أيضا أن تفرض الضريبة على المال نفسه أكثر من مرة . أي أن يكون وعاء الضريبة في هذه المرات واحدا . أما إذا فرضت الضريبة على مال ، ومرة أخرى على مال آخر فلا نكون أمام حالة ازدواج ضريبي .

### ٣ - أنواع الازدواج الضريبي

قد يكون الازدواج الضريبي داخليا أو دوليا . ويتحقق الازدواج الداخلي إذا كانت الإدارة الضريبة التي تتولى فرض الضرائب على وعاء واحد تابعة لدولة واحدة ، سواء أكانت دولة اتحادية أم موحدة ، أي أن الازدواج الداخلي يفترض توافر أركانه داخل حدود الدولة . حيث تطبق الإدارة الضريبة قانون الضريبة على المكلف نفسه والمدة نفسها . ففي الدولة الاتحادية يجد المكلف نفسه مطالبا بتسديد الضريبة إلى كل من السلطة الاتحادية وسلطة الإقليم في آن واحد . ويقوم الازدواج الضريبي في الدولة الموحدة إذا فرضت السلطة المركزية ضريبة سبق أن فرضتها السلطة المحلية .

ويتحقق الازدواج الدولي عندما تقوم إدارات مالية تابعة لدول مختلفة بفرض الضريبة على الوعاء نفسه عن المدة نفسها . حيث أن كل دولة مستقلة بوضع التشريع الضريبي الذي يناسبها بصرف النظر عن تشريعات الدول الأخرى ، وعندها يجد المكلف نفسه مطالبا بدفع الضريبة إلى الدولة الأولى إتباعا لمبدأ الجنسية ، والثانية استنادا إلى فكرة التوطن، والثالثة إعمالا لموقع المال .

وقد يكون الازدواج الضريبي مقصودا أو غير مقصود ، فيقصد المشرع بهدف زيادة إيرادات الضرائب ، أو الحد من التفاوت في توزيع الدخل ، وقد لا يقصد وعندئذ يكون ناشئا من عدم تناسق أجزاء النظام الضريبي في داخل الدولة أو في حالة الأنظمة الضريبة لعدة دول .

### ثانيا : التهرب الضريبي

سوف نعرف التهرب الضريبي ثم نميزه من التجنب الضريبي ثم نبين عوامل التهرب وطرق مكافحته في البيان الآتي :

#### ١ - تعريف التهرب الضريبي

هو ظاهرة يحاول من خلالها المكلف التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا بعد تحقق واقعتها المنشئة بطريقة غير مشروعة . ومن صور التهرب الضريبي محاولة المكلف التهرب من تحديد دين الضريبة عن طريق الامتناع عن تقديم الإقرار ، أو أن يتخلص من جزء من الضريبة عندما يقدم إقرارا كاذبا أو ناقصا . أو محاولة المكلف إخفاء أمواله بعد أن يحدد المبلغ الواجب الدفع إلى الإدارة الضريبة ، أو تهريب أمواله حتى يتعذر استيفاء دين الضريبة .

#### ٢ - تمييز التهرب الضريبي من التجنب الضريبي

إن التهرب الضريبي يختلف عن ظاهرة أخرى هي التجنب الضريبي الذي يقصد به محاولة المكلف التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا بطريقة مشروعة ، ويتم ذلك بإتباع أحد الوسيلتين الآتيتين :  
أ - حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي كأن يلجأ الأفراد إلى هبة أموالهم بغية التخلص من ضريبة التركات .

ب - عدول الأفراد عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو الانصراف عن ممارسة نشاط معين تخضع أرباحه للضريبة إلى نشاط لا يفرض المشرع ضريبة على أرباحه .

### ٣ - عوامل التهرب الضريبي

هنالك ثلاثة عوامل رئيسة تساعد على التهرب من الضريبة هي عوامل أخلاقية ، وعوامل تشريعية ، وعوامل إدارية .

أ - **العوامل الأخلاقية** : هي ضعف الوعي الضريبي ، والأخلاق المالية عند المكلفين . ويمكن أن نميز في هذا المجال بين الأخلاق العامة والأخلاق المالية . فكثير من المواطنين لا يجدون مغنة من اللجوء للغش والاحتيال للتهرب من الضريبة ، في حين أنهم يتحلون بأخلاق عامة جيدة . ويختلف الوعي الضريبي عند المكلفين باختلاف الشعوب والأمم . فالمعروف أن المكلف الأنكلو سكسوني أو المكلف في دول أوربا الشمالية هو أقل تهرباً من الضريبة من المكلف اللاتيني ، فيقدم تصريحه إلى الإدارة بأمانة ولا يحاول اللجوء للطرق الملتوية لتأخير دفع الضريبة أو التهرب منها . ومن الطبيعي أن توجد هذه الفروق بين المكلف في الدول المتخلفة والنامية ، والمكلف في الدول المتقدمة اقتصادياً .

ب - **العوامل التشريعية** : تؤدي الصياغة القانونية دوراً في تشجيع المكلف على التهرب . فبقدر ما تكون الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحاً ، ويترك مجالاً أكبر لتدخل الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات ، وهذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه وإلى التهرب منها . كما أن المغالاة في سعر الضريبة ، والتفاوت في الشرائح الاقتصادية يدعو إلى التهرب .

ج - **العوامل الإدارية** : وتنشأ عن تعقد إجراءات التكاليف والجباية ، وعن صعوبة التطبيق ، وعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين . فعندما تكون الإجراءات معقدة ترهق كاهل المكلف ، فإنه يشعر بوطأة الضريبة ويحاول التهرب منها . وكذلك الأمر عندما يصعب تقدير المال الخاضع للضريبة مثلاً ، فتقدر بشكل جزافي ، كما يحاول المكلف التهرب إذا أساءت الإدارة التصرف في تطبيق الضريبة ، وعاملت المكلفين معاملة مختلفة ، مما يشعرهم بالظلم ويضعف الثقة بعدالة الضريبة التي قصدتها المشرع في الأصل عندما وضع القانون .

### ٤ - مكافحة التهرب الضريبي

يمكن إجمال طرق مكافحة التهرب بالطرق الآتية :

أ - **تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية** : عندما لا تكون العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية قائمة على أساس خصومة بينهما ، أو على أساس جهتين تسعى كل منهما للضرر بالأخرى ، وعندما يشعر المكلف أنه يؤدي واجبا وطنياً بدفع الضريبة ، وتعمل الإدارة على مساعدته في قيامه بهذا الواجب التضامني ، يزداد الوعي الضريبي عند المكلف والكفاءة الفنية للإدارة فتخف وطأة التهرب .

وقد اتجهت التشريعات الحديثة إلى تنمية هذه العلاقة الطيبة بين المكلف والإدارة ، بإتباع بعض الأساليب في تحقق الضريبة وجبايتها وتفرض التعاون بين الطرفين . كما هو الحال في اعتماد الإدارة لتقدير وعاء الضريبة على إقرار المكلف ، مما ينمي الوعي الضريبي من جهة ويشعر المكلف بواجبه من جهة ثانية .

ب - **تشديد رقابة الإدارة الضريبية** : عندما تشدد الإدارة رقابتها على المكلفين ويشعر هؤلاء بهذه الرقابة ، فإنهم يتخوفون من التهرب . وتتحقق هذه الرقابة بأشكال متعددة كأن يجيز المشرع للموظفين الماليين حق الاطلاع على أوراق المكلف ومستنداته ، أو أن تقبل الإدارة الإخباريات التي توشى بالمكلف وتشجعها بإعطاء جائزة مالية للمخبر .

**ج - العقوبات :** وهي طريقة زاجرة لمنع التهرب بشرط أن تطبق بصرامة .وتكون هذه العقوبات جزائية مثل عقوبة الحبس لمن يحاول إخفاء المال الخاضع للضريبة أو مالية مثل الغرامات والإضافات أو مدنية كاتخاذ السلطة المسؤولة إقرار المكلف أساسا لتقدير التعويض في حال الاستملاك العام .

**د - وضوح القواعد الضريبية وسهولتها :** كلما كان النظام الضريبي سهلا ، وكانت الأسعار مناسبة ، والتنزيلات والإعفاءات واضحة لا مجال للخلاف عليها ، أدى إلى اقتناع المكلف بوجوب دفع الضريبة ، وحمله على عدم التهرب منها . فعندما تجبى الضريبة مثلا وفق أسلوب الحجز عند المنبع ، يمكن الحد من التهرب ، لأن دافع الضريبة لا مصلحة له في إخفاء وعاء الضريبة وعدم فرضها على المكلف .

**ه - الاتفاقات الدولية :** وهي تعقد عادة بين دولتين متجاورتين بغية توسيع سلطة رقابة الإدارة إلى خارج الحدود الإقليمية للدولة . وتسمح هذه الاتفاقات للدوائر المختصة بالاطلاع على نشاط رعاياها في الدول الأخرى ، فتحد بذلك من تهريب الأموال إلى الخارج .

### الفصل الثالث الآثار الاقتصادية للضرائب

سنعالج هذه الآثار في أربع نقاط تتمثل الأولى في عملية نقل عبء الضريبة ، وفي الثانية أثر الضريبة في الاستهلاك والادخار ، وفي الثالثة أثر الضريبة في الإنتاج والتوزيع ، وفي الرابعة أثر الضريبة على المستوى العام للأثمان .

#### المطلب الأول عملية نقل عبء الضريبة

يقصد بهذه الظاهرة نقل عبء الضريبة من المكلف الذي حدده القانون لدفعها إلى شخص آخر ، بحيث يقتصر دور المكلف الأول على أداء المبالغ المستحقة عليه إلى الخزينة بصورة مؤقتة ، ثم استعادتها بعد ذلك من شخص ثالث .

يجد المكلف أحيانا في العلاقات الاقتصادية مجالا لتحويل عبء الضريبة عن كاهله . فيدفع التاجر الضريبة إلى الإدارة ويزيد بالمقابل أسعار السلع التي يبيعهها بمقدار قيمة الضريبة ، فيحول عبء هذه الضريبة الأخيرة إلى المستهلك . ونستطيع من خلال هذا المثال التمييز بين المكلف الذي تفرض عليه الضريبة بموجب القانون ويدفع قيمتها إلى الإدارة ويسمى **بالمكلف القانوني** ، وبين الشخص الذي يستقر عليه عبء الضريبة فيتحمله بصورة نهائية ونسميه **بالمكلف الحقيقي أو الاقتصادي** .

ولكن ما أشكال نقل عبء الضريبة ؟

#### ١ - النقل البسيط والنقل المركب:

النقل البسيط هو نقل عبء الضريبة من المكلف القانوني إلى الغير الذي يستقر عليه عبء الضريبة ويصبح المكلف الحقيقي . والمثال على ذلك أن يرفع المالك من بدل إيجار عقده بمقدار قيمة الضريبة على الإيراد العقاري . فيتحمل المستأجر عبء الضريبة ولا يحاول نقله إلى شخص آخر ويكون المكلف الحقيقي .

أما النقل المركب فهو ينقل عبء الضريبة عدة مرات من شخص إلى آخر قبل أن يستقر في النهاية على المكلف الحقيقي . كأن يقوم المنتج بزيادة أسعار سلعه الإنتاجية بغية نقل عبء الضريبة إلى تاجر التجزئة ، الذي يرفع أسعاره ليحمل الضريبة للمستهلك . وقد يكون المستهلك طبيبا أو محاميا فيزيد من أجرة أتعابه نتيجة ارتفاع الأسعار فيحمل عبء الضريبة لزبائنه ، وهؤلاء بدورهم يفعلون الشيء نفسه حتى يصعب تحديد المكلف الحقيقي . فكأن الضريبة لا يتحملها أحد كما يقول الأستاذ دوفر جييه .

## ٢ - النقل إلى الأمام والنقل إلى الخلف

النقل إلى الأمام هو نقل عبء الضريبة باتجاه الشخص الذي يلي المكلف القانوني في الدورة الاقتصادية فيحول المنتج عبء الضريبة في النقل إلى أمام إلى التاجر ، والتاجر إلى المستهلك ، ورب العمل إلى العامل . فيتحمل الضريبة الشخص الذي يأتي في المرحلة التالية . أما النقل إلى الخلف فهو نقل عبء الضريبة إلى الشخص الذي يأتي في المرحلة السابقة في الدورة الاقتصادية بالنسبة إلى المكلف القانوني . كأن يعود التاجر إلى المنتج طالبا تخفيض أسعار منتجاته على أثر فرض ضريبة على المبيعات تقع على التاجر . أو يعود العامل إلى رب العمل طالبا زيادة في الأجور نتيجة فرض ضريبة على الرواتب والأجور .

## ٣ - النقل الجزئي والنقل الكامل

يقع النقل الجزئي عندما لا ينقل المكلف القانوني سوى جزء من الضريبة إلى الآخرين ويتحمل الجزء الباقي . ويحصل ذلك عندما لا تساعد الحالة الاقتصادية على نقل عبء الضريبة بكامله . أما النقل الكامل فهو نقل المبلغ الذي فرض على المكلف القانوني بكامله إلى شخص آخر .

## ٤ - النقل المقصود والنقل غير المقصود

يكون النقل مقصودا عندما يقصد المشرع أن لا يستقر عبء الضريبة على المكلف القانوني بل يعلم بصورة مسبقة أن هذا الأخير سوف ينجح في نقل عبء الضريبة إلى غيره . أما إذا اعتقد المشرع أن عبء الضريبة سوف يستقر على المكلف القانوني ، ورغم ذلك استطاع هذا الأخير نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر ، كان الانعكاس غير مقصود .

## المطلب الثاني

### أثر الضرائب في الاستهلاك والادخار

من المعلوم أن الاستهلاك يتوقف على عاملين هما : حجم الدخل والميل للاستهلاك ، وحيث أن الادخار يمثل الجزء الذي لم يستهلك لذلك فإن العوامل التي تحدد الاستهلاك هي التي تحدد الادخار . وعندئذ فإن الميل للادخار يساوي واحدا صحيحا مطروحا منه الميل للاستهلاك ( الميل للاستهلاك + الميل للادخار = ١ ) . وتؤثر الضرائب المفروضة على دخول المكلفين بعد أن يستقر العبء الضريبي على السلع والخدمات التي يستهلكونها من خلال تأثيرها على مستوى الأثمان ، حيث تقلص من هذه الدخل مما يدفع أصحابها إلى التضحية ببعض السلع وخاصة الكمالية فيقل الطلب عليها وتتجه أثمانها نحو الانخفاض . غير أن الطلب على السلع لا يكون بنسبة واحدة وإنما يتفاوت من سلعة إلى أخرى تبعا لدرجة الطلب عليها ، فالسلع ذات الطلب المرن يتأثر استهلاكها نتيجة الضرائب أكثر من السلع ذات الطلب غير المرن التي لا يمكن الاستغناء عنها . إن مدى تأثير استهلاك السلع بالضرائب يتوقف على درجة مرونة طلب الطبقات إلى تقع عليها الضريبة ، فالضرائب التي تصيب الأغنياء مثل الضرائب المباشرة التصاعدية لا تقلل من استهلاكهم

لأنهم يدفعونها من مدخراتهم . أما التي تصيب الفقراء مثل الضرائب غير المباشرة فإنها تقلل من استهلاكهم وخاصة ذات الطلب المرن لذا فهي تقلل من حجم الاستهلاك في الاقتصاد القومي ككل ، لأن هذه الفئات تمثل الكثرة الغالبة من السكان . كما يتوقف أثر الضريبة على الاستهلاك على استخدام الدولة لحصيلة الضريبة ، فإذا أنفقتها في طلب بعض السلع والخدمات فإن ذلك يعوض النقص في الاستهلاك الناشئ من استهلاك الأفراد نتيجة فرض الضريبة وبعكسه يتجه الاستهلاك نحو التناقص .

ويتوقف أثر الضريبة على الادخار على توزيع استهلاك السلع الخاضعة للضريبة على مستوى الدخل وحيث يتحقق أكبر قدر من الاستهلاك من ذوي الدخل الدنيا لذلك فإن فرض الضريبة على السلع التي تستهلكها هذه الفئة يؤدي إلى تخفيض الاستهلاك . أما إذا وقع الطلب على السلع من ذوي الدخل المرتفعة فإن أثر الضريبة سيؤثر على ادخار هؤلاء بالانخفاض . وتنطبق هذه الحالة على الادخار الاختياري ، ورغم ذلك فإنه يمكن استخدام السياسة الضريبية في تشجيع الادخار والعمل على زيادته .

### المطلب الثالث

#### أثر الضرائب في الإنتاج والتوزيع

تسبب الضرائب نقصا في الإنتاج وبالتالي فإن توزيع الآثار الناشئة عن الضرائب يتوقف على مرونة الطلب وسهولة أو صعوبة عملية تحول عوامل الإنتاج من قطاع لآخر ، كما أن الضرائب تؤثر في عرض الأموال الإنتاجية والطلب عليها ، ويتوقف عرض رؤوس الأموال على الادخار والضرائب المباشرة تقلل من الادخار وبالتالي رؤوس ، ولأن عبئها تتحمله الفئات الاجتماعية القدرة على الادخار . أما الضرائب غير المباشرة فتقلص استهلاك الفئات محدودة الدخل وبالتالي يمكن أن يترتب على ذلك ادخار جماعي تتولاه الدولة . ورغم أن الادخار أساسي في تنمية الدول لا أنه يضغط على الاستهلاك الكمي فيصيب بذلك الدخل المنخفضة والمرتفعة . ورغم أهمية الاعتبارات الاقتصادية فينبغي مراعاة الاعتبارات الاجتماعية والسياسية بحيث يوزع عبء التنمية وفقا للمقدرة التكاليفية لفئات المجتمع .

وقد يؤدي التباين في المعاملة الضريبية إلى تنقل عناصر الإنتاج بين فروع الإنتاج المختلفة . وقد ينشأ عن الضرائب نشوء توزيع للدخول والثروات إذا أصابت الفئات الفقيرة . هذا في نطاق الضرائب غير المباشرة ، وبعكسه في نطاق الضرائب المباشرة ، كذلك يلعب مجال استخدام حصيلة ائب هذه دورا مهما فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب المتأتية إلى الدخل المرتفعة في صورة نفقات تحويلية تستفيد منها الفئات الضعيفة اقتصاديا ، لأنها تساهم في إعادة توزيع الدخل .

### المطلب الرابع

#### أثر الضرائب في المستوى العام للأثمان

تقلل الضرائب المقطعة من دخول الأفراد لطلبهم على السلع والخدمات ، فينتج المستوى العام للأثمان نحو الانخفاض . ويتحقق هذا إذا لم تطرح الدولة حصيلة الضرائب للتداول (تسديد قروض خارجية ، تكوين احتياطي مالي ) . أما إذا أعيدت هذه الحصيلة من خلال الإنفاق العام ( شراء السلع والخدمات ، مرتبات العاملين ) فلا يتحقق عمليا الانخفاض في المستوى العام للأثمان ز والواقع أن لكل ضريبة مفروضة على سلعة معينة تأثيرها في ثمنها ، حيث تميل إلى رفع ثمنها بمقدار الضريبة كلا أو جزءا .

## الباب الثاني الضرائب المباشرة في العراق

تفرض في العراق ثلاث ضرائب مباشرة هي ضريبة الدخل، وضريبة العقار، وضريبة العرصات . وسوف نتناول هذه الضرائب في البيان الآتي :

### الفصل الأول ضريبة الدخل

يعد العراق من الدول السبّاقة في فرض هذا النوع من الضرائب . فلقد فرضت أول ضريبة على الدخل بموجب القانون رقم (٥٢) سنة ١٩٢٧ . ثم توالى صدور القوانين التي نظمت هذه الضريبة ، فكان آخرها القانون النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ . وبغية الإحاطة بالضريبة المذكورة ، فإننا سوف نبحث الموضوعات الآتية :

- وعاء ضريبة الدخل
- نطاق سريان الضريبة
- سنوية الضريبة
- الإعفاءات والتتزيلات والسماحات
- سعر الضريبة
- طرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة
- الفحص الضريبي
- الاعتراض على التقدير
- جباية الضريبة

### المبحث الأول وعاء ضريبة الدخل

حددت المادة ( الثانية ) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ الدخول التي تفرض عليها الضريبة بالتفصيل الآتي :

### الفرع الأول

أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصناعات أو المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت بالمكلف .

إن الفقرة أعلاه تتضمن مصادر الدخل الآتية :

#### أولا : أرباح الأعمال التجارية

لم يحدد المشرع ، في قانون ضريبة الدخل النافذ و القوانين السابقة له ، مفهوما معينا للأعمال التجارية وعند الرجوع إلى قانون التجارة رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ النافذ ، يلاحظ أن المادة الخامسة قد نصت على ما يلي( تعتبر الأعمال التالية أعمالا تجارية إذا كانت بقصد الربح ويفترض فيها هذا القصد ما لم يثبت العكس :

- ١ - شراء أو استئجار الأموال ، منقولة كانت أو عقارا لأجل بيعها أو إيجارها .
- ٢ - توريد البضائع والخدمات .
- ٣ - استيراد البضائع أو تصديرها وأعمال مكاتب الاستيراد والتصدير.
- ٤ - الصناعات وعمليات استخراج المواد الأولية .
- ٥ - النشر والطبع والتصوير والإعلان .
- ٦ - مقاولات البناء والترميم والصيانة.
- ٧ - خدمات مكاتب السياحة والفنادق والمطاعم ودور السينما والملاعب ودور العرض المختلفة الأخرى.
- ٨ - البيع في محلات المزاد العلني .
- ٩ - نقل الأشخاص والأشياء .
- ١٠ - شحن البضائع أو تفرغها أو إخراجها .
- ١١ - استيداع البضائع في المستودعات العامة.
- ١٢ - التعهد بتوفير متطلبات الحفلات وغيرها من المناسبات الاجتماعية .
- ١٣ - عمليات المصارف .
- ١٤ - التأمين.
- ١٥ - التعامل في أسهم الشركات وسنداتها .
- ١٦ - الوكالة التجارية والوكالة بالعمولة والوكالة بالنقل والدلالة وأعمال الوساطة التجارية الأخرى .

كما نصت المادة (٦) من قانون التجارة بأن ( يكون إنشاء الأوراق التجارية والعمليات المتعلقة بها عملا تجاريا بصرف النظر عن صفة القائم بها ونيته ) .  
بناء على ما تقدم فإن قانون التجارة قد حدد الأعمال التجارية حصرا إذا كانت ممارستها بقصد الربح .  
واقترض القانون أن هذا القصد قائم في العمل التجاري ما لم يثبت العكس .

### ثانيا الأعمال التي لها صبغة تجارية

لم يكتف المشرع في قانون ضريبة الدخل بفرض الضريبة على الأعمال التجارية بل عد الأعمال الأخرى التي تلتقي مع الأعمال التجارية في الصفات والغايات أعمالا تجارية خاضعة للضريبة . ولعل غرض المشرع من ذكر هذه الفقرة هو توسيع نطاق الضريبة وعدم فسح المجال للإفلات منها بأي حال من الأحوال . إذ يكفي لعد العمل تجاريا مجرد اقترابه من الأعمال التجارية التي حددها المشرع في قانون التجارة.

### ثالثا : الصنائع

الصنائع هي الحرف التي يمارسها الصناع المستقلين . أي الذين يعملون لحسابهم الخاص وعلى مسؤوليتهم ، فلم الربح وعليهم الخسارة . ويعمل هؤلاء الصناع عادة برأسمال قليل فهم حرفيون صغار يديرون أعمالهم بأنفسهم أو مع أفراد عائلتهم ، أو قد يستخدمون عند الضرورة وفي حالات نادرة شخص أو شخصين . ومثلهم النجار والحداد والميكانيكي والخياط .

### رابعا : المهن

قد يوحي ورود المهن بالصيغة المطلقة أن المشرع قصد بها المهن جميعا بما فيها المهن التجارية والصناعية . ولكن لما كانت المهن الأخيرة داخلة ضمن مفهوم الأعمال التجارية ، فإن التفسير الصحيح ينصرف إلى أن المقصود بالمهن هي المهن غير التجارية التي يمارسها أصحابها بصورة مستقلة والتي تحتاج إلى معرفة علمية أو خبرة فنية ، ولا تحتاج إلى رأس مال كبير . بل هي تعتمد في الأساس على العمل ومن أمثلتها : المحاماة والطب والهندسة .

### خامسا : التعهدات والالتزامات والتعويضات بسبب عدم الوفاء

١ - **التعهدات** : التعهد هو عقد يلتزم بموجبه أحد الطرفين أن يصنع شيئا أو يؤدي عملا لقاء أجر يتعهد به الطرف الآخر . وللتعهد صور ثلاث :

أ - **التعهد بالتوريد** : هو التعهد الذي يلتزم بموجبه شخص بتجهيز آخر ببعض الأموال على دفعات متتالية ، خلال مدة معينة ، لقاء أجر متفق عليه ، حسب ما إذا كان تسليم الأموال على سبيل البيع أو الإجارة .  
ومثال ذلك توريد الأطعمة إلى المستشفيات أو المؤسسات العسكرية أو توريد الوقود إلى المعامل .

ب - **التعهد بالصنع** هو التعهد الذي يتضمن القيام بتحويل الشيء أو هيئته سواء اقتصر المتعهد على تقديم عمله مثل الخياط الذي يتسلم القماش من زبونه ليفصل له ثوبا أو قام بتقديم المادة أيضا .

ج - **التعهد بالإنشاء** : يقصد به عمل المقاولات أي إقامة المنشآت العقارية المختلفة أو ترميمها مثل إنشاء المنازل والمدارس والمستشفيات والمصانع .

## ٢ - الالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء

يقصد بالالتزام هو الرابطة القانونية بين طرفين أحدهما الدائن والثاني المدين ، يتعهد المدين بموجب تلك الرابطة بأن يقوم بعمل لصالح الدائن أو يمتنع عن القيام بعمل . ويتضمن العقد بين الطرفين عادة شرطا جزائيا يقوم على أساس أنه في حالة عدم قيام المدين بتنفيذ التزامه يترتب عليه تعويض الدائن بمبلغ معين محدد ومثبت في العقد ذاته .

لقد أخضع المشرع مبلغ الشرط الجزائي الذي يحصل عليه الدائن للضريبة بشروط هي :

أ - أن تنشأ التعويضات نتيجة لعدم الوفاء بالتعهدات والالتزامات .

عليه فالتعويضات المقصودة هنا هي تلك الناجمة عن إخلال المتعاقد أو تخلفه عن تنفيذ التعهد أو الالتزام . وبناء على ذلك فإن التعويضات التي يحصل عليها الشخص نتيجة حكم قضائي بسبب ما تعرض له من قذف أو تشهير بسمعته لا تسري عليه الضريبة ، لأنه لم ينشأ نتيجة الإخلال بالالتزام فضلا عن انه تعويض عن خسارة معنوية .

ب - ألا تقابل خسارة لحقت بالمكلف بالضريبة.

عليه فإن التعويضات التي يحصل عليها الأشخاص المؤمن عليهم من شركات التأمين بموجب عقد التأمين لا تخضع للضريبة لأنها تمثل خسارة لحقت بالمكلف أي المؤمن عليه بسبب الحريق أو السرقة أو الحوادث .

ولتوضيح ذلك نفترض أن س قد باع عقارا إلى ص بمبلغ ٣٠٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار . غير أن المشتري س أمتنع عن تنفيذ التزامه فاستحق عليه مبلغ ١٠٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار هو الشرط الجزائي المنصوص عليه في العقد . ثم قام بعد ذلك البائع ببيع العقار إلى شخص آخر ولكن بمبلغ ١٥٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار . ففي هذه الحالة لا يخضع التعويض للضريبة ، لأن الشرط الجزائي لم يعوض الخسارة البالغة ١٥٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار . ولكن لو كان العكس أي أن س قد باع العقار بمبلغ ٥٠٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار فإن مبلغ الشرط الجزائي يخضع للضريبة إذ ليس ثمة خسارة أو ضرر لحق بالبائع .

### الفرع الثاني

**الفوائد والعمولة والقطع وكذلك الأرباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات**

إن الفقرة أعلاه تتضمن الدخول الآتية :

**أولا :** الفوائد : تعرف الفائدة بأنها المقابل الذي يأخذه شخص من شخص آخر نظير استعمال نقوده . وتخضع جميع الفوائد للضريبة سواء أكان مصدرها الديون أم التأمينات النقدية أم فتح الاعتمادات أم الكفالات أم الرهن العقاري، ذلك لأن كلمة الفوائد جاءت مطلقة عدا ما استثني من تلك الفوائد بنص القانون .

ويثير موضوع الفوائد بعض التساؤلات هي :

١ - الرهن بشرط السكن والإسكان.

إذا قام شخص برهن عقاره لدى شخص آخر ، ونص سند الرهن على حق المرتهن في سكنى العقار أو إيجاره للغير بدلا من النص على الفائدة التقديرية . في هذه الحالة يجري تقدير المنفعة المتأتية من السكنى أو الإسكان باعتبار ذلك من المزايا العينية القابلة للتقدير بالنقود . إذ تفترض الإدارة الضريبية أن الفائدة موجودة في مثل هذه الحالات على أساس أن الديون يجب أن تكون بفائدة سوى أن هذه الفائدة لم تظهر في شكل مبالغ نقدية بل في صورة مزايا عينية .

#### ب - خلو السند من شرط الفائدة أو النص على فائدة أقل.

قد يخلو في بعض الأحيان سند القرض من أية إشارة للفائدة أو أن ينص على فائدة تقل عن سعرها القانوني . ففي هذه الحالة فإن خلو السند أو النص فيه على فائدة أقل لا يعني تسليم الإدارة الضريبية بذلك . حيث تفترض الإدارة الضريبية أن لا قرض بلا فائدة ، وعدم ذكرها لا يتعدى كونه تواطؤ بين طرفي الدين يقصد منه التهرب من الضريبة .

وإذا كانت الإدارة الضريبية تتخذ من وجود الفوائد أمرا مسلما به سواء أذكرت الفائدة في سند الدين بسعر يقل عن السعر القانوني أم لم تذكر ، فعلى الدائن إثبات العكس إذا ما ادعى أن القرض بدون فائدة . ومن القرائن الدالة على انتفاء الفوائد في الدين :

- صلة القرابة بين الدائن والمدين .

- أن يكون الدائن ممن لا يتعاطى الإقراض بفائدة لأسباب دينية أو إنسانية

**ثانيا : العمولة :** هي الأجر أو المبلغ المحدد الذي يتقاضاه الوسيط نتيجة لتوسطه بين طرفين لإتمام صفقة معينة مثل الدلال والوكيل التجاري والوكيل بالعمولة .

والدلالة هي عقد يتعهد بمقتضاه الدلال لشخص بالبحث عن طرف ثان لإبرام عقد معين .

أما الوكالة بالعمولة فهي عقد يقوم بمقتضاه شخص باسمه ولكن لحساب غيره بإبرام صفقة تجارية مقابل عمولة .

في حين الوكالة التجارية هي عقد يتعهد بمقتضاه الممثل التجاري بإبرام صفقات باسم موكله ولحساب هذا الموكل .

لقد أخضع قانون الضريبة العمولة التي يتقاضاها الدلال والوكيل بالعمولة والوكيل التجاري للضريبة ، لا فرق بين أن تتخذ تلك العمولة شكل مبلغ مقطوع ، أو نسبة مئوية ، وسواء أكانت دورية أم عرضية .

#### ثالثا : القطع أو الخصم

هو اتفاق يتعهد المصرف بمقتضاه بأن يدفع مقدما قيمة ورقة تجارية وأي مستند آخر قابل للتداول إلى المستفيد مقابل نقل ملكيته إلى المصرف مع التزام المستفيد برد القيمة إلى المصرف إن لم يدفعها المدين الأصلي .

وفي عملية الخصم فائدة لكلا الطرفين مالك الورقة والبنك ، فبالنسبة لمالك الورقة تتجلى الفائدة في حصوله على ما يلزمه من النقود قبل حلول أجل الاستحقاق وبالتالي التصرف بالمبلغ والحصول على فوائده . أما

البنوك فهي تحقق أرباحا متمثلة في العمولات التي تحصل عليها، والفرق بين قيمة الورقة الاسمية وقيمة الشراء من حاملها، أو الفائدة المتحققة على قيمة الورقة للمدة بين الخصم وموعد الاستحقاق . ويخضع للضريبة المبلغ الذي يحصل عليه البنك والمتمثل بالفائدة والعمولة .

#### رابعاً : المتاجرة بالأسهم والسندات

اشترط المشرع الاحتراف لخضوع الربح المتأتي من المتاجرة بالأسهم والسندات لضريبة الدخل . ولكي يتحقق الاحتراف يشترط توافر شرطين هما :

#### ١ - تكرار معاملات الشراء والبيع

لا يكفي لإسباغ صفة الاحتراف على الشخص مجرد وقوع معاملة أو أكثر بل لا بد من تكرار عمليات البيع والشراء بحيث تصبح قرينة واضحة على اتخاذ الشخص من الاتجار بالأسهم والسندات حرفة له . ولا يشترط أن يسبق كل عملية بيع عملية شراء ولا أن يعقب كل عملية شراء عملية بيع .

ويستوي الأمر أن كان الشخص متفرغاً لعملية الاتجار بالأسهم والسندات أم أنه يمارس هذه الحرفة ضمن أعمال أخرى له .

#### ٢ - قصد الحصول على الربح

يجب أن يكون الربح هو الغاية من عملية الاتجار بالأسهم والسندات والعكس يعني عدم عد الشخص محترفاً . ويعني ذلك أن الاحتراف يقتضي توفر عنصر المضاربة ويتضمن عمليتين ، خسارة يتجنبها المضارب أو ربح يسعى إليه وهي الغاية من المضاربة .

لقد ذهب بعض الكتاب إلى ضرورة إجراء تعديل للقانون، ورفع عبارة احتراف المتاجرة في حالة التعامل بالأسهم والسندات، والاكتفاء بإخضاع الربح الناشئ للضريبة حتى ولو تم لمرة واحدة، تطبيقاً لنظرية الزيادة الايجابية لذمة المكلف، وانسجاماً مع الفلسفة التي تحكم القانون، وإبعاداً للمشاكل التي قد يثيرها النص حيث أن المكلف بالضريبة سوف لا يدخر جهداً لإثبات عدم توفر شرط الاحتراف تخلصاً من الضريبة . كما أن ليس من العدالة بمكان إخضاع قيمة العقار أو بدله عند نقل ملكيته ولو لمرة واحدة للضريبة ، في حين يشترط المشرع الاحتراف لإخضاع الإرباح المتأتية عن المتاجرة بالأسهم والسندات .

### الفرع الثالث

#### بدلات إيجار الأراضي الزراعية

ينصرف هذا الأمر إلى ملاك الأراضي الزراعية الذين لا يقومون بزراعة أراضيهم واستثمارها بأنفسهم إما لعدم رغبتهم في الاستثمار الزراعي أو لأنهم يقيمون في المدن . ونتيجة لذلك يقوم هؤلاء الملاك بإيجار أراضيهم إلى الغير لغرض استثمارها مقابل بدل إيجار سنوي يحدد بموجب عقد إيجار ، ويجري تسديد بدله على وفق الاتفاق . ولذلك يخضع هذا البدل لضريبة الدخل .

ولكن ما الحكم إذا ما اتفق الطرفان على تسديد بدل الإيجار مجزأً أحدهما نقدياً والجزء الآخر عيني ( حاصلات زراعية ) ؟

إن الجزء النقدي لا نقاش بشأن خضوعه للضريبة . أما الحاصلات الزراعية ( الجزء العيني ) المسددة بدلا عن الإيجار النقدي فتدخل ضمن مفهوم التسديد العيني، وهي خاضعة للضريبة بحكم نص القانون . ولكن السؤال الذي يطرح هنا : ما حكم مستأجر الأرض ، من حيث خضوعه للضريبة من عدمه ؟ إن مستأجر الأرض يعفى من ضريبة الدخل ، لأنه يخضع إلى قانون آخر هو قانون ضريبة الأرض الزراعية رقم ٦٠ لسنة ١٩٦١ ، الذي الغي بقرار مجلس قيادة الثورة ( المنحل ) رقم ٢١ لسنة ١٩٨٠ .

## الفرع الرابع الرواتب والأجور والمخصصات

أخضع المشرع في الفقرة ( ٥ ) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل النافذ الرواتب والأجور والمخصصات لضريبة الدخل . وسوف نبين مفهوم هذه الدخول والمكافئ الخاضع للضريبة :

### أولاً- مفهوم الرواتب والأجور والمكافآت والمخصصات والتخصيصات :

يقصد بالرواتب المبالغ التي تدفع شهريا إلى المستحقين . أما الأجور فتمثل المبالغ التي يمكن أن تدفع شهريا أو أسبوعيا . وقد تدفع الأجور نظير القيام بأعمال تحتاج إلى قوة بدنية إلى حد ما . وقد عدت تعليمات الاستقطاع المباشر لضريبة الدخل رقم ( ١ ) لسنة ٢٠٠٧ الدخول التي يحصل عليها العاملون في دوائر الدولة والشركات العامة والمختلطة نظير الأعمال الإضافية التي يقومون بها أجورا تخضع للضريبة

في حين أن المكافآت هي المبالغ التي تدفع إلى المستحقين بصورة غير منتظمة ، وقد تكون لمرة واحدة في الحياة مثل مكافأة نهاية الخدمة .

أما المخصصات فهي المبالغ المدفوعة إلى الموظفين والعمال علاوة على رواتبهم ومن الأمثلة عليها مخصصات الموقع الجغرافي ، ومخصصات الخطورة والمخصصات الاستثنائية ، ومخصصات الخدمة الجامعية ومخصصات الخدمة الخارجية والمخصصات الرقابية .

أما التخصيصات فهي المبالغ السنوية التي تخصص للمكلفين كرواتب سنوية .

ويضاف للأجر والراتب ما يحصل عليه الموظف أو العامل من مزايا عينية أو نقدية مثل السكن المجاني أو بمقابل رمزي والطعام والإقامة والنقل .

وبالنسبة للمزايا وبخاصة السكن والطعام فقد عالجتها التعليمات الضريبية المذكورة أعلاه وحسب الآتي :

١ - يراعى ما يلي بالنسبة لمزايا السكن :

أ- إذا كانت هذه المزايا نقدية فتخضع بكاملها للضريبة .

ب - إذا قام رب العمل بتقديم سكن مجاني فيضاف إلى دخل عامله ما يأتي :

- نسبة ١٥ % من الراتب أو الأجر الشهري لقاء السكن غير المؤثث .
- نسبة ٢٠ % من الراتب أو الأجر الشهري لقاء السكن المؤثث .
- نسبة ١٠ % من الراتب أو الأجر الشهري لقاء السكن في البناية أو الدار المتخذة مركزا أو سكنا لرب العمل .
- نسبة ٢٠ % من الراتب أو الأجر الشهري لقاء السكن في الفنادق .
- نسبة ٥ % من الراتب أو الأجر الشهري لقاء السكن في كرافانات أو الدور المتنقلة .
- ج - وفي جميع الأحوال يجب أن لا تزيد المبالغ المضافة إلى مدخولات المنتسب عن بدل الإيجار الشهري سواء أكان فعليا أم مقدرا .
- د - إذا كان المنتسب يستحق مخصصات سكن محددة بموجب عقد العمل ، وقام صاحب العمل بإسكانه مجانا ، وعدم صرف المخصصات المنصوص عليها في عقد استخدامه فيراعى أن لا تزيد مخصصات السكن المضافة عن المبلغ المنصوص عليه في عقد العمل .
- ٢ - يراعى ما يلي بالنسبة لمزايا الطعام :

- أ - إذا كانت هذه المزايا نقدية فتخضع بكاملها للضريبة .
- ب - إذا جهز رب العمل وجبة أو وجبات طعام مجانية لمنتسبيه أو ساهم في تجهيزها فيضاف إلى دخلهم لقاء مخصصات الطعام نسبة ١٠ % من الراتب أو الأجر الشهري على أن لا تزيد عن مبلغ الكلفة المقرر أو المدفوع لوجبات الطعام الشهرية أو مبلغ الإسهام في إعدادها أيهما أقل .

### ثانيا - المكلفون الذين يتقاضون الرواتب والأجور الخاضعون لضريبة الدخل :

كان المشرع العراقي يكتفي بفرض ضريبة الدخل على الرواتب والمكافآت والأجور والمخصصات والتخصيصات المقررة للعاملين في القطاع الخاص . أما الرواتب والأجور والمخصصات التي يتقاضاها منتسبو دوائر الدولة والقطاعين العام والمختلط من عملهم فيها فقد أعفيت من الضريبة .

إن التمييز الذي أقامه المشرع العراقي بين العاملين في دوائر الدولة والقطاعين العام والمختلط وبين العاملين في القطاع الخاص ، كان تمييزا تحكيميا لم يستند إلى أسس موضوعية معقولة ، لأنه لا مجال للفرقة بين الطائفتين ما دامت تتساويان في وحدة الواقعة المنشئة للضريبة والمتمثلة في تحقيق دخل نتيجة العمل ، وكان ينبغي إخضاعهما معا لقاعدة قانونية واحدة يتحقق من خلالها التكافؤ في المعاملة القانونية .

وهذا ما تحقق فعلا ، فقد أصدرت سلطة الائتلاف المؤقتة ( المنحلة ) ، بناء على رغبة مجلس الحكم ( سابقا ) ، أمرا أخضع لضريبة الدخل ، الرواتب والأجور والمخصصات التي يتقاضاها موظفو الدوائر الحكومية والعاملون في القطاعين العام والخاص ابتداء من الأول من شهر نيسان عام ٢٠٠٤ . وبذلك أزال المشرع عيب عدم المساواة بين المكلفين ، وطبق مبدأ عمومية الضريبة ، وأصبح موظفو الدوائر الدولة والقطاعين العام والخاص يتحملون العبء الضريبي أسوة بباقي أفراد المجتمع العراقي .

## الفرع الخامس الدخول غير المعفاة بقانون التي لا تخضع لأية ضريبة في العراق

أوجبت الفقرة ( ٦ ) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل فرض الضريبة على كل مصدر آخر غير معفى بقانون، وغير خاضع لأية ضريبة في العراق . وهنا حاول المشرع الإحاطة بالدخول جميعها ، وضمان عدم تهربها من الضريبة .

وينص هذه الفقرة أصبحت ضريبة الدخل في العراق ضريبة عامة ، لكونها شملت الدخل التي لم تفرض عليها أية ضريبة ولم يتم إعفاؤها بقانون .ومن أمثلة هذه الدخول : دخل الشخص المقيم الذي يأتيه من عقاره الكائن خارج العراق أو بدل بيعه ، والمبالغ الممنوحة إلى الأشخاص المخبرين ، ورواتب اللاجئين السياسيين ، ودخل الشخص الذي يحصل عليه مقابل السماح بوضع إعلانات الدعاية على سطح عمارته أو واجهتها .

### المبحث الثاني نطاق سريان الضريبة

من أجل الإحاطة بهذا الموضوع لا بد من معرفة المبادئ التي تحكم سريان القانون ، وموقف المشرع العراقي منها ، ونتائج التفرقة بين المقيم وغير المقيم في العراق.

### الفرع الأول المبادئ التي تحكم سريان القانون

سريان الضريبة هو تحديد الأشخاص الخاضعين لها . وتحكم سريان الضريبة مبادئ محددة سنأتي عليها حالا :

**أولاً : مبدأ التبعية السياسية :** هو مدى ارتباط الأفراد برابطة الجنسية التي تحدد حقوق الأفراد ، وتفرض الواجبات ومن ضمنها دفع الضريبة بصرف النظر عن محل السكن أو موقع العمل الذي تتم فيه عملية مزاولته النشاط . وفي هذه الحالة لا يعتد بمصادر الدخل وإنما يؤخذ بالجنسية أساساً لفرض الضريبة ، ويكون المكلف ملزماً بدفعها بمجرد تبعية السياسية .

**ثانياً : مبدأ التبعية الاقتصادية :** تنشأ هذه التبعية من خلال مزاولته النشاط في الدولة . وعندئذ تتحقق علاقة الفرد بالدولة نتيجة لمزاولته النشاط فيها . وهذا يعني أن الأساس هو وجود مصدر الدخل بصرف النظر عن مكان وجود صاحب الدخل ، سواء أكان مقيماً داخل الدولة أم غير مقيم . وبذلك فإن فرض الضريبة ينصب على واقعة نشوء الدخل .

**ثالثاً : مبدأ الإقامة :** يقصد بمبدأ الإقامة الوجود المادي للفرد داخل الدولة ، حيث يعد هذا كافياً لفرض الضريبة عليه . غير أن وجود الشخص في دولة من الدول بصورة عابرة لا يخضعه للضريبة كما في حالة السائح ، إذ يكون وجوده في تلك الدولة مؤقتاً .

### الفرع الثاني موقف المشرع العراقي من مبادئ سريان الضريبة

أخذ المشرع العراقي بمبدأ إقليمية الضريبة عندما قرر فرض الضريبة على أي دخل ينشأ في إقليم العراق بصرف النظر عن محل إقامة ذلك الشخص .

وقد أورد المشرع تعريفا للمقيم في الفقرة ( ١٠ ) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل . وقد يكون المقيم إما شخصا طبيعيا أو معنويا . والشخص الطبيعي هو :

## ١ - العراقي

ويتمثل العراقي المقيم في الحالتين الآتيتين:

أ - العراقي الذي سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل ، أو أن يكون تغيبه عن العراق تغيبا مؤقتا ، وكان له موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيسي فيه . ويتحدد بما بالآتي :

- السكن لمدة أربعة أشهر خلال السنة التي نجم فيه الدخل .

- التغيب المؤقت كأن يكون لأغراض الدراسة مع وجود محل إقامة دائمي في العراق ومحل عمل رئيسي للشخص الغائب عن العراق .

ب - الساكن خارج العراق من منتسبي الدوائر الرسمية ومنشآت القطاع العام والمتقاعدين أو من أعارت الحكومة خدماته إلى شخص معنوي خارج العراق إذا كان معفيا من الضريبة في محل عمله . فهو إذن :

- من منتسبي دوائر الدولة أو من المتقاعدين .

- أو من أعيرت خدماته لشخص معنوي خارج العراق كأن تكون الخدمات معارة إلى المنظمات العربية أو الدولية - معفى من الضريبة في مقر عمله .

٢ - رعايا الأقطار العربية العاملين في العراق مهما كانت مدة سكناهم . إذ أن هؤلاء يعاملون معاملة المقيم .

٣ - غير العراقي من غير رعايا الأقطار العربية . إذ يعد مقيما في العراق إذا تحققت إحدى الحالات الآتية :

أ - سكن العراق خلال السنة التي نجم فيه الدخل مدة لا يقل مجموعها عن ستة أشهر أو سكنه مدة لا تقل عن أربعة أشهر متصلة .

ب - الساكن في العراق مهما تكن مدة سكناه إذا كان مستخدما لدى شخص معنوي في العراق أو كان من ذوي الاختصاص الفني واستخدم للعمل في مشروع صناعي له حق التمتع بالإعفاء وفق قانون الاستثمار رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦ . وعندئذ فإن عناصر الإقامة تتحدد بما يلي :

- السكن مدة أربعة أشهر متصلة أو ستة أشهر منفصلة خلال السنة التي نجم فيها الدخل .
- عدم التقيد بالمدة لمن كان مستخدما لدى شخص معنوي في العراق كأن يكون محاضرا في إحدى الكليات ونظم عقدا بذلك أو يكون مستخدما في المشاريع الصناعية المشمولة بقانون الاستثمار . فإذا لم تتوفر هذه الشروط فإن الشخص غير العراقي من غير الأقطار العربية يعد غير مقيم .

أما الشخص المعنوي فهو كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية مثل الجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات المساهمة والمحدودة وتمارس الأعمال التجارية أو لها دائرة أو محل عمل أو مراقبة في العراق . والشخص المعنوي في العراق إما أن يكون مؤسساً على وفق القانون العراقي ، أو أن يكون مؤسساً على وفق القوانين الأجنبية ولكل من الحالتين وصفا قانونيا خاصا به :

### الحالة الأولى : إذا تأسس الشخص المعنوي وفق القوانين العراقية

إذا تم تأسيس الشخص المعنوي وفق القوانين العراقية عد مقيماً في العراق وبالتالي خضعت أرباحه للضريبة سواء منها ما تحقق في الداخل أو تلك التي تحققت في خارج العراق ، وبصرف النظر عن نشاطه الاقتصادي سواء كان في الداخل أو الخارج .

### الحالة الثانية : إذا تأسس الشخص المعنوي وفق القوانين الأجنبية

إذا تأسس الشخص المعنوي وفقاً للقوانين الأجنبية ، فقد اشترط القانون أن يكون محل عمله أو إجازته أو مراقبته في العراق . وعليه فإن تحققت إحدى الحالات الثلاث في الشخص المعنوي المؤسس وفق القانون الأجنبي وهي محل العمل أو الإدارة أو المراقبة يصبح الشخص المعنوي مقيماً .  
علماً أن سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) أخضعت للضريبة بموجب الأمر رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ الدخل المتحقق في العراق والعائد للشركات الأجنبية المسجلة في العراق أو تلك التي لها مؤسسة دائمة في العراق .

## الفرع الثالث

### نتائج التفرقة بين المقيم وغير المقيم

#### أولاً: نتائج التفرقة بالنسبة للأفراد

يمكن أن نحدد مجالات التفرقة بين المقيم وغير المقيم في ثلاثة مجالات هي :

#### ١ - الدخل

تناولت المادة الخامسة من القانون بفقراتها الثلاث تفاصيل الاختلاف في المعاملة بين المقيم وغير المقيم في مجال الدخل . فيخضع المقيم إن كان عراقياً للضريبة العراقية عن دخله الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه وإن لم يتسلمه فيه . أما إن كان المقيم غير عراقي فيخضع للضريبة عن دخله الذي حصل عليه في داخل العراق أي لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق . أما غير المقيم سواء أكان عراقياً أم غير عراقي ، فلا يخضع للضريبة إلا عن دخله الناجم له في العراق وإن لم يتسلمه فيه .

#### ٢ - السماعات

يمنح الفرد المقيم عراقي أو غير عراقي السماعات الضريبية . ويشترط القانون لتمتع المقيم غير العراقي بالسماعات أن تقيم معه عائلته في العراق . كما تحتسب سماعته سنة نجوم الدخل بنسبة عدد الأشهر المتكاملة التي أقامها في العراق إلى عدد أشهر السنة كاملة ، ويستثنى من ذلك أعضاء الهيئة التدريسية التي تتعاقد معهم الحكومة لسنة دراسية ، حيث يمنحون السماح القانوني كاملاً .

أما غير المقيم سواء أكان عراقياً أم غير عراقي فلا يتمتع بأي سماعات عن الدخل الذي يحققه في العراق .

### ٣ - سعر الضريبة

يخضع الفرد المقيم والفرد غير المقيم لأسعار تصاعدية واحدة عند إخضاع مدخولاتها للضريبة. إذ تبدأ الأسعار بنسبة ٥% وتنتهي بنسبة ١٥%.

ولكن الاختلاف بين المقيم وغير المقيم من حيث السعر يظهر في أن غير المقيم يخضع لضريبة بسعر نسبي أحيانا. كما في حالة الدفعات السنوية والتخصيصات المدفوعة لأشخاص مقيمين في الخارج من قبل أشخاص مقيمين في العراق .

#### ثانيا : نتائج التفرقة بالنسبة للأشخاص المعنوية

التفرقة بين الأشخاص المعنوية المقيمة وغير المقيمة ليست لها أهمية إلا في مجال واحد هو خضوع الأشخاص المعنوية العراقية المقيمة للضريبة عن دخلها الذي نجم لها في داخل العراق وخارجه. أما الأشخاص الأجنبية المقيمة في العراق فإنها تحاسب عن مدخولاتها في العراق حسب . أما غير المقيمة ، سواء أكانت عراقية أم غير عراقية ، فتخضع للضريبة عن دخلها في الداخل فقط . ولم يفرق القانون بينهما من حيث السعر . كما أن السماعات خاصة بالأشخاص الطبيعيين دون الأشخاص المعنوية .

### المبحث الثالث سنوية الضريبة

من المتعارف عليه أن المشروع أيا كان نوعه لا ينتهي أجله أو تتم تصفيته في الأجل القصير، وإنما هو مستمر لأمد غير معلوم أي أن حياته لا تتحدد بأجل معلوم ، ذلك لأن الغرض الأساسي من قيام المشروع هو الاستمرار في ممارسة النشاط الاقتصادي وليس انقضاءه أو تصفيته .

ويترتب على ذلك أن معرفة المركز المالي للمشروع أي الربح الحقيقي أو الخسارة الحقيقية لا يصبح حقيقيا إلا بعد انتهاء المشروع وتصفيته . ولما كان هذا الوضع لا يمكن تحقيقه في الحياة العملية إذ أن هنالك جهات معينة مثل الدولة والمصارف وحتى العاملين في المشروع يهمهم التعرف على الوضع الاقتصادي للمشروع دونما الانتظار حتى انتهاء المشروع أو تصفيته مما أدى إلى ظهور ما يعرف بالمدة المحاسبية . ونعني بها تقسيم حياة المشروع إلى مدد متساوية اتفق المحاسبون على تحديدها بسنة يتم في نهايتها تحديد نتائج أعمال المشروع عن المدة الماضية والوقوف على حقيقة المركز المالي . ومن النتائج المهمة المترتبة على تطبيق المدة المحاسبية هو ضرورة إجراء مقابلة بين الإيرادات والمصروفات ويترتب على ذلك تقرير مبدأ سنوية الضريبة أي أن الضريبة على دخل المكلف لا بد أن تفرض سنويا ويعني ذلك توافق السنة الضريبية مع السنة المحاسبية . وهذا يعني أنه طالما أن التعرف على نتائج أعمال المشروع يجب أن تتم خلال مدة معينة هي السنة فإن التحاسب الضريبي على هذا المشروع يجب أن يتم خلال المدة ذاتها وهي السنة أيضا . فضلا عن أن سنوية الضريبة تنماشى مع مبدأ سنوية الموازنة العامة للدولة .

والتشريعات عادة تأخذ بمبدأ السنوية فمثلا التشريع العراقي لا يكتفي بحصول المكلف على الدخل الصافي لفرض الضريبة وإنما يشترط أن يتحقق هذا الدخل في مدة زمنية معينة غالبا ما تكون السنة . ولمفهوم السنة في قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ الناقد معان متعددة :

١ - **السنة التقديرية** : وهي مدة الاثني عشر شهرا التي تبدأ من اليوم الأول من شهر كانون الثاني من كل سنة مع مراعاة ما جاء في القانون من مدد خاصة وهذه السنة يجري فيها تقدير مدخولات المكلفين التي حصلوا عليها خلال السنة المالية السابقة أو التي سبقت السنة التقديرية وهذا هو المطبق عند تقدير الأرباح التجارية والصناعية . ويمكن أن تكون السنة التقديرية هي السنة المالية نفسها . وذلك عند تقدير مدخولات الرواتب .

٢ - **سنة نجوم الدخل** : هي السنة التي تحقق أو ولد فيها الدخل . وقد تكون سنة نجوم الدخل هي نفسها السنة التقديرية كما في حالة الضريبة على الرواتب والأجور . وقد تكون سنة نجوم الدخل هي السنة التي تسبق السنة التقديرية ، وتكون أساسا في احتساب الضريبة على المكلفين ، كما في احتساب مدخولات المكلفين عن الأرباح التجارية والصناعية .

٣ - **السنة الحسابية** : هي السنة التي تعد على أساسها حسابات المكلفين التي ستقدم إلى الإدارة الضريبية . وقد سمح المشرع للمكلف اتخاذ تاريخ معين غير تاريخ السنة الميلادية لسد حساباته . والمقصود هنا أن حسابات المكلفين المنظمة وفقا للسنة الميلادية عليهم أن يقدموا حساباتهم اعتبارا من ١ / كانون الثاني من السنة التي انتهت فيها . فلو انتهت السنة الحسابية للمكلف في ٣١ / كانون الأول ٢٠٠٩ فإنه ملزم بتقديم حسابات دخله اعتبارا من ١ / كانون الثاني / ٢٠١٠ ولمدة خمسة شهور ، أي لغاية ٣١ / أيار ٢٠١٠ ، وهو التاريخ الذي حددته الإدارة الضريبية بموجب القانون لتقديم تقارير المكلفين وحساباتهم عن السنة السابقة .

ولو انتهت السنة الحسابية لمكلف معين في ٣٠ أيلول ٢٠٠٩ فله المجال في إكمالها وتقديمها للإدارة الضريبية في أقصى مدة نهاية شباط / ٢٠١٠ . أي إضافة خمسة شهور إلى التاريخ الذي انتهت فيه سنته الحسابية . وينبغي أن يقترن هذا الحق بموافقة الإدارة الضريبية سلفا .

## **المبحث الرابع** **الإعفاءات والتزيلات والسماحات**

إذا كان المشرع يحرص على أن تفرض الضرائب على الأموال كافة إلا أنه بمقابل تبرز اعتبارات عدة تستدعي من المشرع أن يعفي دخول معينة من الخضوع للضريبة ، وأن يخصم من الوعاء الضريبي مبالغ في صورة تزيلات أو سماحات . وسوف نقف على المفاهيم المذكورة في البيان التالي :

### **المطلب الأول** **الإعفاءات**

الإعفاء الضريبي هو استبعاد المشرع لإيرادات تتوافر فيها خصائص الدخل من الخضوع للضريبة تحقيقا لأغراض سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية . وإذا كان الأصل هو خضوع الأموال عموما إلى الضريبة بما فيها الأموال المعفاة فإن الإعفاء هو استثناء من الأصل .

والإعفاءات الضريبية إما أن ترد في قانون ضريبة الدخل أو في قوانين أو قرارات خاصة أو في معاهدات دولية أو اتفاق خاص . وسوف نتناول هذه الإعفاءات في البيان الآتي :

### **أولا : الإعفاءات المقررة في قانون ضريبة الدخل :**

نص المشرع على هذه الإعفاءات في المادة السابعة من القانون . وهي إعفاءات مقررة لأغراض اجتماعية وسياسية واقتصادية :

## ١- الإعفاءات الاجتماعية :

لقد تقرر ت هذه الإعفاءات لمصلحة الأفراد والهيئات إما بقصد تجنب الازدواج الضريبي أو لغرض تشجيع الأنشطة الاقتصادية .

### أ - الإعفاءات الاجتماعية المقررة لمصلحة الأفراد :

- الدخل الزراعي .

- دخل العقار الخاضع لقانون ضريبة العقار.

- مدخولات المتقاعدين أو عيالهم ( الخلف ) الناجمة عن الراتب التقاعدي والمكافأة التقاعدية ومكافأة نهاية الخدمة ورواتب الإجازات الاعتيادية .

- أي مبلغ مقطوع يدفع كمكافأة أو تعويض لعائلة المتوفى أو أي تعويض يدفع للمكلف مقابل الإصابة بأذى أو الوفاة .

- الإكراميات التشجيعية المدفوعة من قبل الحكومة للموظفين .

- المبالغ التي تصرف من دوائر الدولة أو القطاع العام لقاء تأليف أو ترجمة أو تملك أو مساعدة طبع الكتب .

- معاملات النزول التي تتم بين ورثة الشهيد ممن تؤول إليهم الدار أو الشقة السكنية أو قطعة الأرض السكنية المخصصة لذوي الشهيد .

- المبالغ التي تؤول إلى المستحقين العراقيين نتيجة نزع ملكية العقار والحقوق التصرفية والعينية الأصلية الأخرى فيه .

### ب - الإعفاءات الاجتماعية المقررة لمصلحة الهيئات :

- إعفاء دخل الأوقاف والمعابد الدينية المعترف بها قانوناً ، والجهات الخيرية والتهديبية المؤسسة للنفع العام ، إن لم يكن ذلك ناجماً عن صناعة أو مهنة أو عمل تجاري .

- إعفاءات مدخولات القطاع العام .

- دخل الجمعيات التعاونية.

- دور حضانة الأطفال .

### ٢ - الإعفاءات الاقتصادية :

- الدخل الناجم لأصحاب وسائط النقل البحري أو مستأجريها .

- دخل الفنادق من الدرجتين الممتازة والأولى المقامة في بغداد عند إنشائها وخلال السنوات الخمس الأولى من استثمارها . أما الفنادق المماثلة المقامة خارج مدينة بغداد فتكون مدة الإعفاء سبع سنوات من بدء استثمارها على أن لا يستفيد من هذا الإعفاء المحلات التابعة للفنادق المذكورة مثل المخازن وقاعات العرض .

- العمولات المتحققة في العراق لمراسلي المصارف المحلية في الخارج التي تعفي المصارف العراقية من الضريبة على العمولات المترتبة في بلدانها .

- دخل الأشخاص الطبيعيين من الفوائد عن ودائعهم وحساباتهم في المصارف وصناديق التوفير العراقية .  
- دخل مؤسسات الطيران بقرار من الوزير بشرط المقابلة بالمثل ، ووجود خط أو مصلحة جوية للعراق في بلد الدولة التي تتبعها تلك المؤسسات .

- دخل المنظمات العربية ، والدولية في العراق عن ودائعها وحساباتها في المصارف وصناديق التوفير العراقية .

دخل أصحاب وسائل النقل البرية من غير العراقيين المتعاقدين مع المؤسسة العامة لتوزيع المنتجات النفطية والغاز .

### ٣ - الإعفاءات السياسية

- الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين أما ما تدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية الذين هم من غير العراقيين فيجوز إعفاؤهم بقرار من مجلس الوزراء بشرط المقابلة بالمثل .

- الرواتب والمخصصات التي تدفعها الأمم المتحدة من موازنتها إلى موظفيها ومستخدميها .  
- أي دخل معفى من الضريبة بقانون خاص أو باتفاق دولي .

**ثانيا : الإعفاءات المقررة بموجب قوانين أو قرارات خاصة :**

من أمثلة هذه الإعفاءات ما قرره المادة ( ٤١ ) من قانون الخدمة الخارجية رقم ( ٤٥ ) لسنة ٢٠٠٨ النافذ من إعفاء مخصصات الخدمة الخارجية التي يتقاضاها الموظفون العاملون في البعثات من ضريبة الدخل .

**ثالثا : الإعفاءات المقررة بموجب معاهدات دولية أو اتفاقات خاصة .**

من أمثلة هذه الإعفاءات ما جاء في المادة ( ١٦ ) من اتفاقية سحب القوات الأجنبية من العراق المبرمة عام ٢٠٠٨ بين جمهورية العراق والولايات المتحدة الأمريكية ( ١ - لا تفرض أية ضرائب ورسوم أو جبايات ، قدرت قيمتها وفرضت في أراضي العراق ، على السلع والخدمات التي يتم شراؤها في العراق من قبل قوات الولايات المتحدة أو بالنيابة عنها لأغراض الاستخدام الرسمي ، ولا يفرض أي من ذلك على السلع والخدمات التي تم شراؤها في العراق بالنيابة عن قوات الولايات المتحدة .

٢ - لا يتحمل أفراد قوات الولايات المتحدة وأفراد العنصر المدني مسؤولية دفع أية ضريبة أو رسم أو جباية تحدد قيمتها وتفرض في أراضي العراق ما لم تكن مقابل خدمات طلبوها وحصلوا عليها)

## المطلب الثاني التنزيلات

سوف نعرف التنزيلات ، ثم نبين شروطها وأنواعها في البيان التالي :

### الفرع الأول تعريف التنزيلات

لا يخضع لضريبة الدخل إلا الدخل الصافي في الأصل ، لأنه هو الذي يعبر عن المقدرة التكليفية للمكلف على الوجه الأكمل مما يتفق مع قاعدة العدالة . **والدخل الصافي** : هو الدخل الإجمالي مخصوماً منه التكاليف التي تحملها صاحب الدخل في سبيل الحصول عليه . ويطلق على التكاليف مصطلح التنزيلات .

وقد اختلف الفقه المالي والمحاسبي في تحديد مدلول التكاليف جائزة الخصم من وعاء ضريبة الدخل ، إذ أخذ البعض **بمعيار ضيق** في تفسيرها عندما قصرها على المبالغ التي يتم إنفاقها مباشرة في سبيل الحصول على الإيرادات والمحافظة عليها .

في حين أخذ آخرون **بمعيار واسع** وبمقتضاه تعد من قبيل التكاليف كل نفقة يرتبط وجودها بوجود المنشأة ، وتنفق في سبيل مصلحتها حتى ولو لم تكن تلك النفقة موجهة مباشرة نحو الحصول على الدخل والمحافظة عليه . وقد أخذ المشرع العراقي بالمعيار الواسع .

### الفرع الثاني شروط استئزال التكاليف من وعاء الضريبة

يمكن تحديد الشروط التي حدده المشرع العراقي لتنزيل التكاليف بهدف الوصول إلى الدخل الصافي ثم الدخل الخاضع للضريبة بعد تنزيل السماحات بالآتي :

**أولاً - أن تكون المصروفات ذات علاقة بإنتاج الدخل :**

لا يجوز تنزيل أي نفقة ما لم تكن قد استحققت أو أنفقت فعلاً في سبيل إنتاج الدخل . أي بمعنى آخر يجب أن يكون الإنفاق قد تم على مصدر الدخل الخاضع للضريبة . أما إذا كان المصرف قد انفق على مصدرين أحدهما خاضع للضريبة ، والآخر معفى منها ، فلا يقبل سوى الجزء المتعلق بمصدر الدخل الخاضع للضريبة .

**ثانياً : أن تكون المصروفات مؤيدة بوثائق مقبولة :**

ينبغي أن تكون الوثائق مقبولة لدى الإدارة الضريبية . ولكي تكون كذلك لا بد أن تتوافر الشروط الآتية :

١ . أن تكون القائمة مستندا أصليا . ومن ثم فلا يجوز قبول الصور لاحتمال ما يحصل فيها من تلاعب وتزوير .

٢. أن يثبت التاريخ الذي تحدد في ضوءه السنة التي تم الإنفاق خلالها .

٣. توقيع المخول بإصدار القائمة . وينبغي أن يكون توقيعاً حياً لا ختماً .

٤. أن تعنون الوثائق باسم المنشأة بشكل لا يرقى إليه الشك .

٥. أن يكون الإنفاق ضمن نشاط المشروع وليس غريباً عنه .

**ثالثاً: أن تكون النفقات حقيقية ومؤكدة :**

استبعد المشرع النفقات غير الحقيقية ، أي النفقات المحتملة ، إذ لا يقبل تنزيل التخصيصات مقابل الخسائر المحتملة ، أو مقابل الديون المشكوك في تحصيلها .

**رابعاً : مبدأ سنوية الدخل :**

قرر المشرع خصم التكاليف السنوية التي أنفقت للحصول على الدخل السنوي الذي يحصل عليه المكلف . ولا يجوز تنزيل أي نفقة لا تتعلق بالسنة التي يتم التحاسب الضريبي بشأنها أي بسنة ولادة الدخل سواء أكانت تلك النفقة متعلقة بسنة سابقة أم بسنة لاحقة على سنة التحاسب الضريبي .

### **الفرع الثالث أنواع التكاليف**

حددت المادة ( الثامنة) من قانون ضريبة الدخل النافذ التكاليف التي يسمح للمكلف بتنزيلها من وعاء الضريبة . وسوف نقف على هذه التكاليف في الكلام الآتي :

**أولاً - الفوائد:** ويقصد بها مكافأة رأس المال المقترض من الغير ، ويجري دفع هذه المبالغ بنسبة مئوية معينة مقابل استخدام تلك القروض في إنتاج الدخل أو زيادته .

ويشترط في تنزيل هذه الفوائد ما يلي :

١. أن تكون الفائدة نتيجة قرض ثابت بوثيقة مقبولة .

٢. أن يكون الدين حقيقياً وليس صورياً .

٣. أن يكون استثمار القرض في الحصول على الدخل الخاضع للضريبة أو زيادته .

٤. يفترض أن يكون طرفا العقد مستقلين عن بعضهما بحيث يكون لكل منهما ذمة مالية مستقلة . ومن ثم لا يجوز للمكلف أن يحتسب فائدة على رأس المال الذي استثمره هو في سبيل الحصول على الدخل .

٥. أن لا تتجاوز نسبة الفائدة الحد المقرر قانونا البالغ ( ٧% ) سنويا .

**ثانيا : بدل الإيجار واندثار الأبنية وكلفة المساطحة السنوية :**

١. بدل إيجار المحل المستأجر :

أ – يشترط أن يكون بدل الإيجار مدفوعا خلال السنة .

ب – أن يكون المحل المستأجر مستغلا فعلا لإنتاج الدخل .

ج – أن يكون هناك عقد إيجار ينظم إيجاره .

٢. اندثار بناء المحل المستغل للحصول على الدخل إذا كان ملكا صرفا للمكلف . ويعفى بدل إيجاره المقدر من ضريبة العقار .

٣. القسط السنوي لكلفة المساطحة المتضمنة بدل إيجار الأرض ، وكلفة المنشآت المقامة عليها إذا كان المحل المستغل للحصول على الدخل منشأ على عرصة تعود ملكيتها إلى الغير . ويعفى بدل إيجاره المقدر من ضريبة العقار .

مثال: أستأجر مكلف أرضا لمدة عشرين سنة ، وشيد عليها أبنية بكلفة مقدارها ( ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ ) دينار . علما بأن الإيجار المدفوع عن المدة المذكورة ( ٢٠,٠٠٠,٠٠٠ ) دينار .  
أن حساب القسط السنوي لكلفة المساطحة تكون :

( ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ + ٢٠,٠٠٠,٠٠٠ ) % ٢٠ سنة = ٢,٥٠٠,٠٠٠ دينار ويمثل القسط السنوي لكلفة المساطحة المسموح تنزيلها سنويا من الإيرادات .

**ثالثا : المبالغ المصروفة لصيانة المكنان والآلات والمعدات أو تبديل العدد والأدوات :**

يشترط لتنزيل هذه المبالغ ما يلي :

١. أن لا تهدف هذه النفقات لإعادة الأصل إلى سابق إنتاجه .

٢. أن لا تؤدي النفقات إلى تخفيض في كلفة إنتاج السلعة .

٣. أن تكون معززة بوثائق ومستندات مقبولة قانونا .

٤. أن تكون متحققة خلال السنة التي نجم فيها الإيراد .

**رابعا : الاندثار**

١- تعريف الاندثار :

يعرف الاندثار بأنه النقص التدريجي في قيمة الأصل نتيجة استخدامه أو تقادمه ومرور الزمن عليه . وقد حدد مفكرو المحاسبة الأصول القابلة للاستهلاك بمجموعتين هما :

- أ – الأصول الثابتة (المادية ) ومن أمثلتها الأراضي والمباني والسيارات والآلات ولأثاث وغيرها .
- ب – الأصول الثابتة غير الملموسة ( المعنوية ) ومن أمثلتها براءة الاختراع ، شهرة المحل ، العلامة التجارية .

## ٢ – شروط الاندثار:

- أ – أن يطلب المكلف احتساب الاندثار : ألاندثار حق وليس واجبا ، فعلى المكلف أن يقدم طلبا إلى الإدارة الضريبية يطلب فيه تنزيل الاندثار المؤيد بما لديه من وثائق مقبولة.
- ب – أن تكون الأموال منقولة مثل المكائن التي تتمتع بصفة البقاء لمدة غير محدودة . ومن ثم فالمباني لا يخصم لها اندثار بل ينزل بدل إيجارها . كما يشترط أن تكون هذه الأموال مستعملة للإنتاج ، فإذا تم شراء آلة أو ماكينة لغرض استعمالها ثم لم تستعمل وتركت بحيث علاها الصداً وهبطت قيمتها نتيجة تآكلها ، فلا يجوز للمكلف أن يطالب باحتساب اندثار لها ، لأنها غير مستعملة ، ولأن تلفها عائد إلى أسباب لا علاقة لها بالإنتاج.
- ج – سنوية قسط الاندثار : تطبيقا لمبدأ السنوية فإن أقساط الاستهلاك التي يجوز تنزيلها يجب أن تخص السنة المالية الحالية ، وعليه لا يجوز احتسابها لسنوات سابقة .
- د – أن يكون الاندثار وفق النسب المبينة في الجدول الملحق بنظام الاندثار منعا من الإسراف والمغالة في قسط الاستهلاك .
- ه – أن تكون النفقة رأسمالية : ينبغي أن نفرق بين النفقات التي تنفق لغرض زيادة الطاقة الإنتاجية أو تطويرها ، والمصروفات التي لا تحدث تغييرا جوهريا فيها . فأجازت إضافة الأولى إلى قيمة الأصول وتحتسب عنها الاندثار والاستهلاك أما الثانية فأجاز تنزيلها من أرباح السنة الأولى خلافا للأولى .

## ٣ – أساس الاندثار:

تتخذ الإدارة الضريبية من ثمن التكلفة التاريخية أساسا لتحديد مقدار الاستهلاك . ويتكون ثمن التكلفة من ثمن شراء الأصل مضافا إليه تكاليف نصبه وأجور شحنه ونقله وما دفع عنه من رسوم أو ضرائب كمركية . أي كل ما تم إنفاقه عليه ليصبح جاهزا للاستعمال .

## ٤ – طرق احتساب الاندثار:

هناك أربع طرق للاندثار هي :

### ١ – طريقة القسط الثابت :

وفقا لهذه الطريقة يتحدد القسط السنوي للاندثار من خلال تقسيم كلفة الأصل على سنوات عمره الإنتاجي أو كلفة الأصل مضروبا في النسبة المئوية المحددة والمثبتة في الجدول الملحق بنظام الاندثار . وعليه فإذا كان الأصل مكائن لصناعة الأحذية قدرت قيمتها ( ٣,٠٠٠.٠٠٠ ) دينار وبالرجوع إلى الجدول الملحق

فإن نسبة الاندثار تساوي ١٠% في حالة الاحتساب على أساس القسط الثابت . فيكون مبلغ قسط الاندثار السنوي :

$$١٠ \times ٣,٠٠٠,٠٠٠ \\ ٣٠٠,٠٠٠ \text{ دينار} = \frac{\quad}{١٠٠}$$

وهو يعني إطفاء الكلفة خلال مدة عشر سنوات . كما يعني أن القسط الثابت لا يتغير طيلة العمر الإنتاجي للأصل .

**ب - طريقة القسط المتناقص**

ويكون مبلغ الاستهلاك بموجب هذه الطريقة في السنوات الأولى من حياة الأصل أكبر من السنوات التالية . وكمثال لذلك نأخذ الحالة نفسها عند احتساب القسط الثابت :

$$١٠ \times ٣,٠٠٠,٠٠٠ \\ ٣٠٠,٠٠٠ \text{ القسط خلال السنة } ٢٠٠٠ = \frac{\quad}{١٠٠}$$

$$\text{السنة } ٢٠٠١ \quad ٣,٠٠٠,٠٠٠ - ٣٠٠,٠٠٠ = ٢,٧٠٠,٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$١٠ \times ٢,٧٠٠,٠٠٠ \\ ٢٧٠,٠٠٠ \text{ دينار} = \frac{\quad}{١٠٠}$$

$$\text{السنة } ٢٠٠٢ \quad ٢,٧٠٠,٠٠٠ - ٢٧٠,٠٠٠ = ٢,٤٣٠,٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$١٠ \times ٢,٤٣٠,٠٠٠ \\ ٢٤٣,٠٠٠ \text{ دينار} = \frac{\quad}{١٠٠}$$

$$\text{السنة } ٢٠٠٣ \quad ٢,٤٣٠,٠٠٠ - ٢٤٣,٠٠٠ = ٢,١٨٧,٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$١٠ \times ٢,١٨٧,٠٠٠ \\ ٢١٨,٧٠٠ \text{ دينار} = \frac{\quad}{١٠٠}$$

وهكذا يستمر حتى إطفاء كامل الكلفة البالغة ٣.٠٠٠.٠٠٠ دينار .

**ج - طريقة الوحدة المنتجة :**

تبنى هذه الطريقة على أساس أن الموجودات الثابتة تقتنى لغرض استعمالها في الإنتاج ، وعليه فإن ما تحمل به كل سنة من قسط الاندثار يجب أن يتوقف على عدد الوحدات المنتجة .

مثال : في عام ٢٠٠٨ اشترت آلة بمبلغ ٦.١٠٠.٠٠٠ دينار وقدرت أنفاضا بمبلغ ١٠٠.٠٠٠ دينار ، وعدد الوحدات التي يمكن أن تنتجها ٦٠.٠٠٠ وحدة . فإذا أنتجت ٩.٠٠٠ وحدة عام ٢٠٠٨ وأنتجت ٧.٠٠٠ وحدة عام ٢٠١٠ فما ومقدار الاندثار ؟

الكلفة - الانقاص

الحل :  $\frac{\text{العمر ( يقدر بعدد الوحدات المنتجة )}}{\text{عدد الوحدات المنتجة في السنة}} \times$

$$\frac{100.000 - 6.100.000}{60.000}$$

$$9.000 \times \frac{6.100.000 - 100.000}{60.000} = 900.000 \text{ دينار اندثار عام } 2008 .$$

$$\frac{100.000 - 6.100.000}{60.000}$$

$$7.000 \times \frac{6.100.000 - 100.000}{60.000} = 700.000 \text{ دينار اندثار عام } 2010 .$$

د - طريقة إعادة التقدير

بموجب هذه الطريقة يعاد تقدير قيمة الموجودات الثابتة في نهاية كل مدة تجارية . ويعد الفرق بين قيمة الموجودات الثابتة في أول المدة والقيمة التقديرية له في آخر المدة كقسط اندثار لتلك المدة . فإذا كانت القيمة التقديرية أكثر من القيمة الدفترية ( الكلفة - الاندثار ) في سنة ما لا يحتسب اندثار لتلك السنة . وتتم عملية التقدير عادة من قبل هيئة أو شخص مختص .

مثال : اشترت مؤسسة خلال عام ٢٠٠٨ عدد وأدوات بمبلغ ٣.٠٠٠.٠٠٠ دينار علمت أن العدد والأدوات أعيد تقديرها في آخر سنة ٢٠٠٨ بمبلغ ٢.٢٠٠.٠٠٠ دينار ثم أعيد تقديرها في نهاية عام ٢٠٠٩ بمبلغ ١.٥٠٠.٠٠٠ دينار . فما هو مبلغ الاندثار لسنة ٢٠٠٨ و سنة ٢٠٠٩ ؟

$$3.000.000 - 2.200.000 = 800.000 \text{ دينار اندثار } 2008 .$$

عليه فإن صافي الموجود في أول سنة ٢٠٠٩ هو ٢.٢٠٠.٠٠٠ . لذلك فإن الاندثار لعام ٢٠٠٩ هو : ٢.٢٠٠.٠٠٠ - ١.٥٠٠.٠٠٠ = ٧٠٠.٠٠٠ دينار .

خامسا: إطفاء الموجودات غير المادية :

يقصد بالموجودات غير المادية تلك الأصول التي لا تزول منفعتها أو تتناقص قيمتها خلال مدة زمنية معلومة ومثلها شهرة المحل ، والاسم التجاري ، وبراءات الاختراع ، وحقوق التأليف .

لقد أجاز المشرع العراقي إطفاء أقساط الموجودات غير المادية على أساس المبالغ التي تم إنفاقها من قبل المالك بالضريبة مقابل تملكها . ويتم ذلك كله على أساس نظام الاندثار . أو بعبارة أخرى يتم تنزيل

القسط السنوي من الدخل الإجمالي ، وعلى أساس تقسيم ثمن التكلفة على عدد السنين التي يستمر فيها نفاذ الحق غير المادي .

#### سادسا : الديون المتعذرة التحصيل

هي الديون التي يتعذر تحصيلها بصفة مؤكدة بسبب أن المدين قد أشهر إفلاسه أو إيساره بدون تركة يمكن الرجوع عليها ، أو كما لو انقضى الدين بالتقادم أو هلكت أموال المدين التي تشكل ضمانا عاما للدائن . أما الديون غير متعذرة التحصيل فلا يحق للمكلف أن يخصمها من دخله الإجمالي مثال ذلك الديون الجيدة التي يؤمل تحصيلها من المدينين ، والديون المشكوك في تحصيلها مثل الديون المؤجلة عدة مرات .

#### لكن ما شروط تنزيل الديون متعذرة التحصيل من الدخل الإجمالي ؟

أ - يشترط لتنزيل هذه الديون من الدخل الإجمالي أن تتعلق بمصدر الدخل فإذا لم تكن كذلك لا يحق للمكلف أن ينزلها من دخله . مثال ذلك القرض المقدم من المكلف لآخرين الذي علاقة له بنشاط المكلف ، والديون المتعلقة بدخل معفى من الضريبة .

ب - أن تقتنع الإدارة الضريبية بأن تحصيل الديون قد أصبح متعذرا خلال السنة حتى ولو كان أداؤها مستحقا قبل بدايتها . على أن ما يستوفيه المكلف من الديون التي أصبح تحصيلها متعذرا في سنة معينة تقرر عليها الضريبة في سنة استيفائها ، ولا يشمل ذلك المبالغ التي يمكن استردادها وفقا لعقد التأمين .

#### سابعا : الضرائب والرسوم

وتتمثل بالضرائب والرسوم المدفوعة فعلا باستثناء ضريبة الدخل وضريبة العقار . مثل رسم الطابع ورسم التأمين الصحي . وقد توسعت الإدارة المالية في العراق بتفسير هذه الفقرة عندما عدت المبالغ المدفوعة لقاء الاشتراك في المنظمات غير الحكومية مثل النقابات المهنية ، والجمعيات ، والأندية رسوما يجوز تنزيلها من دخل المكلف الإجمالي ( تعليمات استقطاع الضريبة رقم ١ لسنة ٢٠٠٧ ) . في حين أن هذه المبالغ لا تعد رسوما في حقيقتها، لكون الأشخاص المدفوعة إليها ليست من أشخاص القانون العام بل القانون الخاص .

#### لكن هل يجوز تنزيل الغرامات المفروضة جراء ارتكاب المكلف للمخالفات ؟

أشارت مقدمة المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل إلى تنزيل ما ينفقه المكلف للحصول على الدخل خلال السنة التي نجم فيها . ولما كانت الغرامات ليست من النفقات المتعلقة بإنتاج الدخل ، وإنما تمثل عقوبات مالية تفرض على المكلف بسبب مخالفاته الشخصية التي لا تتصل بنشاطه الاقتصادي ، فإنه لا يجوز تنزيلها من الدخل .

#### ثامنا : التوقيفات التقاعدية

أجاز المشرع تنزيل التوقيفات التقاعدية ، والمساهمات التي تقررها قوانين التقاعد والضمان الاجتماعي . وقد حدد قانون العمل والضمان الاجتماعي نسبة المساهمات المدفوعة عن المكلفين من قبل دوائرهم بحدود ( ١٢ % ) من رواتب العمال . في حين حدد قانون التقاعد الموحد رقم ( ٩ ) لسنة ٢٠١٤ نسبة التوقيفات التقاعدية ب ( ١٠ % ) من راتب الموظف .

## تاسعا : التبرعات

ينبغي توفر الشروط الآتية في التبرعات كي يسمح بتنزيلها من الدخل :

١. أن تكون مصروفة في العراق .
٢. أن تكون مصروفة إلى دوائر الدولة والقطاع العام ، والجهات العلمية والتهديبية والخيرية والروحانية المعترف بها قانونا . كما تشمل التبرعات التي تتم بموجب اكتتابات تجيزها جهة رسمية .
٣. أن يصدر من وزير المالية بيانا يحدد فيه أسماء هذه الجهات .
٤. أن لا تكون هذه التبرعات مصروفة للمجهود الحربي .

جدير بالإشارة إليه أن المشرع أجاز تنزيل التبرعات من الدخل دون أن يحددها بحدود عليا بل تركها مطلقة .

### عاشرا : النفقة الشرعية

أشترط المشرع لتنزيل النفقة الشرعية ما يلي :

١. أن تكون النفقة محكوم بها من قبل محكمة ذات اختصاص ، وهي المحكمة الشرعية للمسلمين ، ومحكمة الأحوال الشخصية لغيرهم .
٢. أن يكتسب الحكم بالنفقة درجة البتات .
٣. أن تدفع النفقة نقدا : وبذلك قطع المشرع الطريق على مثيلتها التي تدفع عينا مثل الأغذية والملابس وغيرها ، حيث اعتبرها تبرعا ولكنه لا ينزل من الدخل .
٤. أن تدفع النفقة إلى شخص لا يستحق عنه المكلف سماحا قانونيا مثل الأبوين والإخوان ( الأشقاء وغير الأشقاء ) والزوجة المطلقة .

### احد عشر : أقساط التأمين

تنزل أقساط التأمين من الدخل الإجمالي بعد توفر الشروط الآتية :

١. أن تدفع أقساط التأمين إلى شركة تأمين عراقية .
٢. أن لا يتجاوز مجموع الأقساط على الحياة ( ٢,٠٠٠,٠٠٠ ) (مليوناً) ديناراً و ( ١,٠٠٠,٠٠٠ ) ( مليون ) ديناراً عن أقساط التأمين الأخرى التي لا علاقة لها بمصادر الدخل .
٣. أن يكون قسط التأمين مدفوعا خلال السنة المالية التي يعود إليها ، وبتأييد من شركة تأمين عراقية .

٤. تنزل أقساط التأمين عن الزوجة ( ربة البيت ) التي ليس لها دخل خاضع للضريبة ، وكذلك الأولاد القاصرين الذين ليس لهم دخل . مع ملاحظة عدم تجاوز مبلغ التأمين ( ٢,٠٠٠,٠٠٠ ) دينار .

٥. تنزل أقساط التأمين المدفوعة عن الزوجة التي لها دخل خاضع للضريبة ، وكذلك الأولاد القاصرين الذين لهم دخل في حالة دمج مدخولات الزوجة أو القاصرين مع دخل الزوج .

#### اثنا عشر : راتب المدير المفوض في الشركات المحدودة

أجاز المشرع العراقي تنزيل ما لا يزيد عن خمسة عشر ألف دينار المدفوعة إلى المدير المفوض للشركة الخاضعة للضريبة لقاء راتبه، ومخصصاته، وإكرامياته، وعمولاته في الشركات المحدودة . ولكن لم يبين القانون الموقف فيما لو كان للشركة المحدودة أكثر من مدير حيث جاء نص المادة التاسعة من القانون خلوا من الإشارة . ويعتقد البعض أن المبلغ المذكور لا يتعدد بتعدد المديرين . أي انه يشمل مدير أو أكثر . ومهما يكن من أمر فإن هذا التنزيل مقصور على الشركات المحدودة دون غيرها من الشركات والسبب في تحديد التنزيل بمبلغ ( ١٥,٠٠٠ ) هو لمنع التهرب من الضريبة، لأن الشركات المحدود اتبعت طريقة لتقليص أرباحها بدفع عمولات ومخصصات مبالغ فيها .

#### ثلاث عشرة : الخسائر

مثما يحاسب المكلف على ربحه يجب أن يسمح له بتنزيل الخسارة من دخله تطبيقاً لمبدأ لمعاملة بالمثل أو القاعدة الشرعية الغنم بالغرم. وللخسائر صورتان ضريبية ومحاسبية . والمقصود بالخسارة الضريبية النقص الحقيقي في بعض مصادر دخل المكلف خلال المدة المالية ، والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة قانوناً ، ويجب أن يكون هذا المصدر خاضعاً للضريبة . في حين أن الخسارة من الناحية المحاسبية تمثل الزيادة الحاصلة في النفقات عن إيرادات الوحدة الاقتصادية المتحققة خلال المدة المالية .

تأسيساً على ما تقدم فإن الخسارة المحاسبية تتعلق بجميع مصادر دخل المكلف ، بحيث لا تميز بين الدخل الخاضع للضريبة وتلك المعفاة منها . بينما الخسارة الضريبية ينصب اهتمامها على الدخل الخاضع للضريبة . أما الدخل المعفاة من الضريبة فهي ليست موضوع نقاش في مجال تنزيلها .

هذا وقد عالج المشرع العراقي موضوع الخسارة في المادة ( ١١ ) من قانون ضريبة الدخل ، وقد ميز المشرع لعراقي بين حالتين تتعلقان بالخسارة هما تنزيل الخسارة وترحيلها . وسوف نتناول هاتين الصورتين في البيان التالي :

#### ١ - تنزيل الخسارة :

تتحصّر مسألة تنزيل الخسائر في حالة ما إذا كان لمكلف عدة مصادر للدخل فإن خسارته الحادثة في أحد المصادر يمكن تنزيلها من المصادر الأخرى التي حقق فيها ربحاً . ويجب أن يكون ذلك في السنة التقديرية نفسها ، فإن كانت الخسائر أكبر من الأرباح فترحل إلى السنوات التالية .

ومن خلال المادة ( ١١ ) يمكن تحديد الشروط الواجب توفرها لتنزيل الخسارة وكما يلي :

أ - أن تكون الخسارة التي لحقت المكلف في بعض مصادر دخله ناجمة في العراق .

ب - أن يكون حسابها ثابتاً بوثائق مقبولة قانوناً ، وهذا يتطلب أن يتوفر لدى المكلف مستندات وسجلات منتظمة تؤيد إثبات الخسارة .

ج - لا يجوز تنزيل خسارة مصدر الدخل المعفى من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة . فلو أن لمكلف معين دخل زراعي ، وهو معفى قانوناً ، وحصلت فيه خسارة ، ولدى المكلف نفسه دخل ناشئ من تجارة وهذا الدخل خاضع للضريبة ، وحقق المكلف من هذا النشاط أرباحاً فلا يجوز تنزيل خسارة الدخل الزراعي من دخل التجارة ، لأن الدخل الزراعي معفى .

د - لا يجوز تنزيل الخسارة الرأسمالية : لما كان المشرع قد استبعد الأرباح الرأسمالية من الخضوع للضريبة ، فإنه بالتبعية يستبعد الخسائر الرأسمالية من نطاق التنزيل من الإيرادات .

هـ - تنزيل الخسائر من الأرباح الناجمة من المصادر الأخرى الخاضعة للضريبة ، وللسنة التقديرية نفسها . فلو كان لمكلف معين مصادر عدة للدخل مثل الاستيراد ونقل ملكية العقار واحتراف المتاجرة بالأسهم والسندات . وعلى افتراض أنه حصلت لدى هذا المكلف خسارة في مصدر دخله من الاستيراد ، وبعد توفر الشروط المتعلقة بتوافر الوثائق المقبولة قانوناً ، يمكن أن يتم تنزيل تلك الخسارة من بقية مصادر الدخل الأخرى . ولكن بشرط أن تكون تلك الخسارة قد حدثت في السنة التقديرية نفسها التي نجم فيها ربح المكلف في المصادر الأخرى .

## ٢ - ترحيل الخسارة

في حالة قناعة الإدارة الضريبية بالخسائر التي يتحملها المكلف يجري تنزيلها من الأرباح الناجمة من المصادر الأخرى للسنة نفسها . وفي حالة عدم إمكانية تسديد الخسارة من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة ، ينقل حسابها وتنزل من دخل المكلف ، ويتم ترحيلها للسنوات اللاحقة بقصد تنزيلها من أرباح المكلف . وقد حدد المشرع المدة التي ترحل لها بخمس سنوات وبشرطين محددتين هما :

أ - لا يسمح بتنزيل أكثر من نصف الدخل الخاضع للضريبة في كل سنة من السنوات الخمس . على أن تجري تسديدات الخسارة للسنوات الخمس بصورة متصلة بحيث لا يتخللها حالة من حالات الانقطاع . أما في حالة تعذر تنزيل كامل خسارة المكلف من إرباح السنوات الخمس ، فإن المبلغ المتبقي من الخسارة يعد عبئاً على رأس المال ، وعلى المكلف أن يتحملة وحده .

ب - لا يجري تنزيل الخسارة إلا من مصدر الدخل الذي نتجت عنه . ولو كانت للمكلف مصادر عدة للدخل وتحققت خسارة في أحدهما وجرى ترحيلها إلى السنوات اللاحقة ، فلا يجوز في هذه الحالة تنزيل الخسارة التي لحقت ذلك المصدر إلا من الأرباح المتحققة للمصدر ذاته .

وتشير التطبيقات إلى وجود تفسيرين لمصادر الدخل . يأخذ أحدهما بالمفهوم الواسع لمعنى الدخل ، وينطلق هذا المفهوم من نص المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل ، التي حددت مصادر الدخل بخمس مجموعات ، وقد تضمنت كل مجموعة منها تفاصيلها ضمن فقراتها . وبناء عليه يتجه هذا المفهوم إلى أن مدخولات المكلف من بعض أو جميع ما ورد في الفقرة ( ١ ) من المادة الثانية من القانون المذكور تصبح ناجمة عن مصدر واحد .

فلو لحقت مكلف معين خسارة مرحلة من نشاطه الاستيرادي فلا مانع من تنزيلها من الأرباح التي حققها من دخل المقاولات أو دخل مشروع صناعي طالما أن جميع هذه الدخول تقع ضمن مصدر دخل واحد ، حيث أنها وردت ضمن الفقرة ( ١ ) من المادة الثانية من مصادر الدخل الذي تقرض عليه الضريبة .

ويقصد بالمفهوم الضيق لمصدر الدخل تسمية كل دخل باسمه . فلو فرضنا أن لدى المكلف مصادر عدة للدخل : استيراد ، تصدير ، مقاولات ، مشروع صناعي ، ففي هذه الحالة يصبح للمكلف أربعة مصادر للدخل ولو أنها تقع ضمن الفقرة ( ١ ) من المادة ( الثانية ) . وقد أيدت الإدارة الضريبية هذا الاتجاه .

وهذا يعني أن التطبيقات العملية قد أخذت بالمفهوم الضيق لمصدر الدخل ، أي تنزيل خسارة الاستيراد من الأرباح المتحققة من الاستيراد ، وخسارة المشروع الصناعي تنزل من دخله ، وهكذا حتى ولو أن جميع هذه المدخولات المشار إليها في الفقرة ( ١ ) من المادة الثانية .

والحقيقة أن مبدأ تنزيل الخسارة المرحلة مبني أساسا على المصادر التي يقدمها في حساباته الأصولية ، وينبغي أن تكون موثقة ومقبولة .

وتأسيسا على ما تقدم لا يجوز تنزيل الخسارة المرحلة عن نقل ملكية العقار بالنظر لعدم وجود حسابات أصولية يقدمها المكلف . وقد تبنت الإدارة الضريبية المبدأ المذكور .

وفيما يلي مثالين حول موضوع الخسائر :

**مثال :** بلغت خسارة المكلف ( س ) من مصدر أرباح الاستيراد للسنة المالية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٤ مبلغا مقداره ( ١,٥٠٠,٠٠٠ ) دينار . وقد حقق هذا المكلف خلال السنوات الخمس اللاحقة الأرباح المؤشرة إزاءها والمتعلقة بمصدر الدخل نفسه :

٢٠٠٥ / ١٢ / ٣١ دينار صافي ربح الاستيراد للسنة المنتهية في ٢٠٠٥ / ١٢ / ٣١

٢٠٠٦ / ١٢ / ٣١ دينار صافي ربح الاستيراد للسنة المنتهية في ٢٠٠٦ / ١٢ / ٣١

٢٠٠٧ / ١٢ / ٣١ دينار صافي ربح الاستيراد للسنة المنتهية في ٢٠٠٧ / ١٢ / ٣١

٢٠٠٨ / ١٢ / ٣١ دينار صافي ربح الاستيراد للسنة المنتهية في ٢٠٠٨ / ١٢ / ٣١

٢٠٠٩ / ١٢ / ١٣ دينار صافي ربح الاستيراد للسنة المنتهية في ٢٠٠٩ / ١٢ / ١٣

هنا سوف تكون تسديدات الخسائر للسنوات التقديرية المتصلة أعلاه كما يلي :

السنة التقديرية	الخسارة المنزلة	المبلغ المسموح بتنزيله (٥٠%) من الربح	مقدار الربح الصافي
٢٠٠٦	٣٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠ = % ٥٠ x ٦٠٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠
٢٠٠٧	٢٥٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠ = % ٥٠ x ٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
٢٠٠٨	٣٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠ = % ٥٠ x ٦٠٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠
٢٠٠٩	٤٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠ = % ٥٠ x ٨٠٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠

٢٠١٠	٢٥٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠ = % ٥٠ × ٩٠٠,٠٠٠	٩٠٠,٠٠٠
	١,٥٠٠,٠٠٠		

ملاحظة : ١ - بما أن الاستيراد عمل تجاري فهو يخضع للضريبة في السنة التقديرية أي في السنة التالية لسنة نجوم الدخل .

٢- يلاحظ أن المبلغ ( ٢٥٠,٠٠٠ ) دينار هو الذي احتسب تنزيله من صافي ربح المكلف خلال السنة الخامسة ( ٢٠١٠ التقديرية ) ، ذلك لأنه يمثل المبلغ المتبقي من الخسارة التي لحقت المكلف خلال المدة البالغة ( ١,٥٠٠,٠٠٠ ) دينار .

#### أربع عشرة : النفقات الأخرى :

إن النفقات التي أوردها المشرع في المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل والمتعلقة بالتنزيلات قد وردت على سبيل التمثيل لا الحصر . ومعنى ذلك أن هنالك نفقات أخرى واجبة التنزيل من الدخل لم يعددها المشرع ضمن المادة الثامنة من أمثلتها :

- ١ . المواد الأولية.
- ٢ . الرواتب والأجور والمزايا العينية .
- ٣ . أجور الكهرباء والماء والهاتف .
- ٤ . نفقات الحملة الإعلانية .
- ٥ . نفقات السفر والتنقل .
- ٦ . نفقات التأسيس وما قبل التشغيل ومثلها نفقات دراسة الجدوى والاستشارات القانونية ورسوم التسجيل ومصاريف التشغيل التجريبي .

### المطلب الثالث

#### السماحات

يحسن بنا أن نعرف السماحات ثم نبين خصائصها ثم أنواعها في البيان الآتي :

#### الفرع الأول

#### تعريف السماحات وخصائصها

السماحات هي إعفاءات ذات صبغة شخصية يستبعد بمقتضاها المشرع جزءا من الدخل الصافي من الخضوع للضريبة ، لكونه لازما لضمان الحد الأدنى لمعيشة المكلف ، ولتمكينه من مواجهة أعبائه العائلية

إن السماحات الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي تتميز بالخصائص الآتية :

أولاً – قصر المشرع السماحات الضريبية على الشخص الطبيعي دون الشخص المعنوي مثل الشركات المحدودة والشركات المساهمة . أما المشاركات وهي شركات التوصية والبسيطة فتعامل معاملة الأشخاص الطبيعيين .

ثانياً – لا يتمتع بالسماحات سوى الفرد المقيم في العراق أما غير المقيم فلا يشمل بها .

ثالثاً – لا يتمتع المكلف بالضريبة بأكثر من سماح واحد مهما تعددت مصادر دخله .

رابعاً – فرق المشرع العراقي في السماح بين المقيم العراقي حيث يمنح السماح كاملاً إذا توافرت شروط الإقامة وبين المقيم غير العراقي حيث يمنح السماح بنسبة عدد الأشهر الكاملة لإقامته في العراق إلى مجموع أشهر السنة .

## الفرع الثاني أنواع السماحات

تمنح السماحات للفرد المكلف والولد والمرأة الأرملة أو المطلقة :

أولاً – سماح الفرد المكلف :

الفرد المكلف إما أن يكون أعزباً أو متزوجاً عراقياً أو غير عراقي .

١ – سماح الفرد العراقي : يمنح السماح للمكلف ذاته ولزوجته :

أ – سماح المكلف ذاته :

يمنح المكلف ذاته سماحاً سنوياً مقداره ( ٢,٥٠٠,٠٠٠ ) دينار .

وإذا توفى المكلف خلال السنة فتقوم الإدارة الضريبية بتقديره عن دخله على أساس :

السماح الذي يستحقه كاملاً X عدد الأشهر الكاملة التي عاشها

١٢

مثال : شخص توفى في يوم ١٥ / ٦ وكان سماحه القانوني ( ٢,٥٠٠,٠٠٠ ) دينار . فما مقدار السماح الذي يستحقه ؟

$$١,٢٥٠,٠٠٠ = \frac{٦ \times ٢,٥٠٠,٠٠٠}{١٢}$$

وإذا تجاوز المكلف سن الثالثة والستين منح سماحا إضافيا مقداره ( ٣٠٠,٠٠٠ ) دينار . فيصبح سماحه ( ٢,٨٠٠,٠٠٠ ) ديناراً .

### ب - سماح الزوجة :

تمنح الزوجة أو الزوجات سماحا مقداره ( ٢,٠٠٠,٠٠٠ ) دينار. ويعني ذلك أن السماح واحد مهما تعددت الزوجات واحدة أو أكثر . ويشترط القانون أن يكون عقد الزواج قائماً أي أن لا تكون الزوجة مطلقة أو متوفاة أو مفترقة عن زوجها . ويعرف قانون ضريبة الدخل المتزوج في الفقرة ( ٩ ) من المادة الأولى بأنه ( الشخص الطبيعي المرتبط بعقد زواج شرعي دائم تقره القوانين ، على أن يكون الزوجان في قيد الحياة ولم يقع بينهما طلاق أو افتراق ) .

ويمنح السماح المذكور في حالة كونها ربة بيت وليس لها دخل أو التي يدمج دخلها مع دخله . وبهذا يكون سماح الزوج مع الزوجة ( ٤,٥٠٠,٠٠٠ ) دينار .

إن المكلف لو تزوج في ١ / ١ استحق السماح عن زوجته كاملاً ومقداره ( ٢,٠٠٠,٠٠٠ ) دينار. أما إذا تم الزواج في أي يوم من أيام السنة فيحسب السماح عن الزوجة على الأساس الآتي :

السماح X عدد الأشهر المتبقية

عدد أشهر السنة

مثال : تزوج شخص بتاريخ ١٥ / ٨ . فما السماح الذي يستحقه عن زوجته ؟

$$\frac{٤ \times ٢,٠٠٠,٠٠٠}{١٢} = ٦٦٦,٦٦٦ \text{ ديناراً}$$

لكن ما الحكم لو أن العلاقة الزوجية قد انتهت بسبب وفاة الزوجة أو طلاقها أو الحكم بالافتراق ؟

إذا انتهت العلاقة الزوجية فقد الزوج سماح الزوجة فإذا تم الطلاق أو الوفاة في ١ / ١ فقد الزوج السماح كاملاً . أما إذا حصل الطلاق أو الوفاة في أي يوم من السنة فيتم احتساب السماح الذي يستحقه الزوج عن زوجته على الأساس الآتي :

$$\frac{\text{السماح الذي يستحقه X عدد الأشهر الكاملة المتبقية}}{١٢} = \text{*****}$$

٢,٠٠٠,٠٠٠ - \*\*\*\*\* = ما يستحقه عن زوجته المطلقة أو المتوفاة .

مثال : مكلف طلق زوجته ( أو توفيت ) في يوم ١٦ / ٩ . فما مقدار سماحه عن زوجته المطلقة أو المتوفية ؟

$$= \frac{3 \times 2,000,000}{12} = 500,000 \text{ عن الأشهر التي لا يستحق عنها السماح .}$$

$$1,500,000 = 500,000 - 2,000,000 \text{ دينار مقدار ما يستحقه من سماح عن زوجته .}$$

## ٢ - سماح الفرد غير العراقي :

يتم احتساب السماح الضريبي لغير العراقي المقيم على أساس عدد الشهر التي أقامها في العراق على خلاف السماح الذي يستحقه العراق حيث يستحق السماح كاملا : ويتم ذلك وفق المعادلة الآتية :

$$\frac{\text{السماح القانوني} \times \text{عدد الأشهر التي أقامها كاملة}}{12}$$

مثال : مقيم مكلف غير عراقي دخل العراق في أول شهر نيسان . فكم يستحق من السماح؟

$$= \frac{9 \times 2,500,000}{12} = 1,875,000 \text{ دينار}$$

ويشترط لحصول غير العراقي أن تكون عائلته معه في العراق . وقد استثنى القانون من تتعاقد معه الحكومة ، وتستخدمه للتدريس في العراق لمدة سنة دراسية حيث يمنح السماح كاملا .

## ثانيا : سماح الولد

ويشمل تعبير الولد كلا الجنسين أي الذكر والأنثى . ويمنح المكلف سماحا مقداره ( 200,000 ) دينار عن كل ولد من أولاده مهما بلغ عددهم ، على أن تراعى الشروط الآتية :

١ . يمنح المكلف سماحا عن بنته التي يقوم بإعالتها شرعا . ويقصد بذلك بنته الصلبية مهما بلغت من العمر إلا إذا تزوجت أو كان لها دخل مستقل يزيد عن ( 200,000 ) دينار .

٢ . الابن المصاب بعجز نتيجة عاهة عقلية أو بدنية تحول بينه وبين كسب العيش حيث يمنح المكلف سماحا عنه حتى إذا أكمل الثامنة عشرة من عمره باستثناء ما إذا كان له دخل مستقل يزيد عن ( 200,000 ) دينار .

٣ . الابن حتى يكمل سن الثامنة عشرة فيما عدا استمراره على الدراسة في مدرسة إعدادية أو جامعية فإن السماح يستمر حتى يكمل دراسته أو يتم سن الخامسة والعشرين أيهما أقرب . كما لا يمنح السماح في حالة تجاوزه سن الخامسة والعشرين أو تركه الدراسة قبل ذلك الموعد أو كان له دخل مستقل يزيد عن ( 200,000 ) دينار .

عليه لو ولد للمكلف ولد خلال سنة نجوم الدخل فيضاف إلى سماحه ما يستحقه من سماح عن الولد من تاريخ ولادته وحتى نهاية السنة . فلو ولد في ١ / ١ يستحق السماح كاملا . أما إذا ولد خلال السنة فيتم احتساب سماحه على الأساس الآتي :

السماح X عدد الأشهر المستحقة

١٢

مثال : ولد لمكلف ولد بتاريخ ١٥ / ٤ . فما سماحه عن ولده . وما سماحه الكلي ؟

$$\text{الحل : سماح الولد} = \frac{٨ \times ٢٠٠,٠٠٠}{١٢} = ١٣٣,٣٣٣$$

$$٤,٦٣٣,٣٣٣ = ٢,٥٠٠,٠٠٠ + ٢,٠٠٠,٠٠٠ + ١٣٣,٣٣٣ \text{ دينار.}$$

أما إذا توفى المكلف فيستحق المكلف السماح حتى تاريخ وفاته على الأساس الآتي :

$$\frac{٩ \times ٢٠٠,٠٠٠}{١٢} = \frac{\text{السماح} \times \text{عدد الأشهر المستحقة}}{١٢} = ١٥٠,٠٠٠ \text{ دينار.}$$

### ثالثا : سماح الأرملة والمطلقة

حدد المشرع الضريبي سماح المرأة المطلقة أو الأرملة بمبلغ (٣,٢٠٠,٠٠٠) دينار و(٢٠٠,٠٠٠) عن كل ولد من أولادها إن كانت مسؤولة عن إعالتهم ومهما بلغ عددهم . ويشمل ذلك الأبناء العاجزين والأبناء المستمرين بالدراسة والبنات اللواتي تعيلهن شرعا .

أما إذا تزوجت المرأة المطلقة أو الأرملة ولم يكن لها دخل مستقل أو أدمج دخلها مع دخل زوجها يحجب السماح القانوني عنها فقط بنسبة عدد الأشهر الكاملة المتبقية من سنة نجوم الدخل التي تم فيها الزواج ، ويمنح السماح عن الأولاد بالحدود والشروط المقررة ، وستحق زوجها الجديد السماح القانوني المقرر لها . أي أنها تفقد في هذه الحالة سماحات أولادها القاصرين من زوجها الأول إن لم يكن لهم دخل مستقل . أما إذا كان لهم دخل مستقل فيعد كل منهم مكلف مستقل وتقرض الضريبة باسم والدتهم عن كل منهم .

### رابعا : ملاحظة حول مبلغ السماح الممنوح إلى المكلف

قبل الانتهاء من موضوع السماحات لا بد من القول إن المشرع العراقي قرر مضاعفة السماحات الضريبية الممنوحة للمكفنين الموظفين وذلك في الفقرة أولا من المادة (٢٠) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة ٢٠٠٨ . وبذلك باتت السماحات الممنوحة للمكلف الموظف كما يلي :

- ( ٥.٠٠٠.٠٠٠ ) دينار للمكلف ذاته
- ( ٤.٠٠٠.٠٠٠ ) دينار سماح الزوجة
- ( ٤٠٠.٠٠٠ ) سماح عن كل ولد من الأولاد
- ( ٦٠٠.٠٠٠ ) سماح إضافي
- ( ٦.٤٠٠.٠٠٠ ) سماح للأرملة والمطلقة

إن هذا التعديل الذي أدخله المشرع في قانون الموازنة يعد تعديلا معيبا من الناحيتين الشكلية والموضوعية .  
**فمن الناحية الشكلية** يتفق أغلب الكتاب على عدم جواز إدخال تعديل على القوانين الضريبية باستخدام قانون الموازنة العامة ، ذلك لأن القوانين الضريبية ، الأصل فيها ، أنها دائمة بينما قانون الموازنة قانون مؤقت يسري لمدة سنة مالية واحدة ، فضلا عن أن مناقشة قوانين الموازنة غالبا ما يسودها طابع الاستعجال والسرعة رغبة في إقرارها قبل بدء السنة المالية . في حين يفترض بالقوانين الضريبية أن يتأني في دراستها ولا يستعجل في التصويت عليها نظرا لما تحدثه من آثار مهمة سياسيا واقتصاديا واجتماعيا .

أما من **الناحية الموضوعية** ، فيعد التعديل معيبا لأنه ينطوي على تمييز في المعاملة الضريبية بين المكلفين بدون مسوغات مشروعة . فلماذا يتمتع الموظفون بالذات بسماعات مضاعفة ويحرم الآخرون منها ؟ فإذا كانت البواعث على ذلك إنسانية تتمثل بالرغبة في تخفيف أعباء الموظفين المعيشية ، ومراعاة ظروفهم العائلية ، فإن هذه المبررات متوافرة في بقية طوائف المكلفين الأخرى سيما العاملين في القطاع الخاص .

وإذا كان الدافع هو تحفيز الموظفين على أداء واجباتهم الوظيفية بصورة أفضل ضمانا نحو تسيير المرافق العامة التي يعملون بها بانتظام واطراد ، فإن ذلك ينبغي ألا يكون على حساب المكلفين الآخرين وإلا عد ذلك انتهاكا لمبدأ المساواة في تحمل الأعباء العامة .

ولعل سؤالا يطرح نفسه هنا : **ما موقف الإدارة الضريبية من موضوع السماعات المضاعفة ؟**

لم تضاعف الإدارة الضريبية مبالغ السماعات للموظفين وحدهم مثلما أراد المشرع بل قرر مضاعفتها للمكلفين كافة . ولا شك في أن تصرف الإدارة هذا وإن كان من شأنه أن يحقق المساواة بين المكلفين إلا أنه يخالف قانون الموازنة العامة الذي قصر هذه الميزة على الموظفين دون غيرهم من المكلفين ، إضافة الى أن السماعات هي في حقيقتها إعفاءات ضريبية والإعفاءات لا تنقرر بتعليمات أو اعمامات وإنما بقانون .

على العموم فإن العمل بالسماعات المضاعفة استمر لغاية صدور قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٦ فلقد قرر المشرع في هذا القانون عدم مضاعفة السماعات الضريبية بل الإكتفاء بزيادتها للمكلفين بصورة عامة بنسبة ( ٢٥% ) . ( تنظر المادة ٣٥ من القانون المذكور ) فأصبحت السماعات محتسبة على النحو الآتي :

- ( ٣.١٢٥.٠٠٠ ) دينار للمكلف ذاته .
- ( ٢.٥٠٠.٠٠٠ ) دينار سماح الزوجة.

- (٢٥٠.٠٠٠) سماح عن كل ولد من الأولاد.

- (٣٧٥.٠٠٠) سماح إضافي.

- (٤.٠٠٠.٠٠٠) سماح للأرملة والمطلقة .

## المبحث الخامس سعر الضريبة

يعتمد المشرع العراقي في ضريبة الدخل على نوعين من الأسعار هما السعر التصاعدي ، والسعر النسبي :

**أولاً : السعر التصاعدي :** هو السعر الذي يزداد مع ارتفاع شرائح الدخل . وفرض المشرع العراقي ضريبة الدخل بأسعار تصاعدية على دخول الفرد المقيم ( بعد تنزيل السماحات المنصوص عليها في المادة ١٢ من القانون ) والفرد غير المقيم ( باستثناء الدخول المنصوص عليها في المادة ١٩ من القانون ) وفقاً للنسب الآتية ( تلاحظ التعديلات الواردة على المادة ١٣ من قانون ضريبة الدخل المقررة بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ ) :

٣ % لغاية ٢٥٠.٠٠٠ دينار .

٥ % أكثر من ٢٥٠.٠٠٠ دينار لغاية ٥٠٠.٠٠٠ دينار .

١٠ % أكثر ٥٠٠.٠٠٠ لغاية ١.٠٠٠.٠٠٠ دينار .

١٥ % أكثر من ١.٠٠٠.٠٠٠ دينار .

لقد قرر المشرع العراقي في الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٨ مضاعفة مقياس الضريبة ، فأصبح على النحو الآتي :

٣ % لغاية ٥٠٠.٠٠٠ دينار .

٥ % أكثر من ٥٠٠.٠٠٠ دينار لغاية ١.٠٠٠.٠٠٠ دينار .

١٠ % أكثر ١.٠٠٠.٠٠٠ لغاية ٢.٠٠٠.٠٠٠ دينار .

١٥ % أكثر من ٢.٠٠٠.٠٠٠ دينار .

بيد أن الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠١٦ جاءت خلوا من نص صريح يقرر مضاعفة مقياس الضريبة وهذا يعني وجوب العودة الى الأصل والعمل بجدول الأسعار المقرر في المادة ( ١٣ ) من قانون ضريبة الدخل المعدلة المذكور اولاً في اعلاه .

**ثانياً: السعر النسبي** هو السعر الذي لا يتغير بتغير المال الخاضع للضريبة . واعتمد المشرع العراقي السعر النسبي في حالتين هما حالة الشركات ، وحالة دخول الشخص غير المقيم الواردة في المادة ( ١٩ ) من القانون .

## ١ - السعر النسبي المفروض على الشركات :

أخضع المشرع دخل الشركات المحدودة والمساهمة ( الخاصة والمختلطة ) ودخل الشركات الأجنبية المسجلة في العراق أو تلك التي لها مؤسسة دائمة في العراق لضريبة سعرها ثابت مقدارها ١٥ % .

٢ - السعر النسبي المفروض على دخول الشخص غير المقيم الوارد في المادة ( ١٩ ) من القانون .  
فرض المشرع ضريبة الدخل بسعر نسبي مقداره ١٥ % على الإيرادات التي تعود لأشخاص غير مقيمين سواء أكانوا أشخاصا طبيعياً أم معنوية . وهذه الإيرادات هي :

- أ - فوائد السندات والرهنيات والقروض والسلف .
  - ب - التخصيصات السنوية أو الرواتب التقاعدية أو الدفعات السنوية الأخرى .
- أما الإيرادات الأخرى غير المذكورة أعلاه فإنها تخضع لسعر ضريبي تصاعدي .

## المبحث السادس طرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة

من المفروض أن تتعرف الإدارة الضريبية على الوعاء الضريبي لتحديد الدخل المتحقق للمكلف ، وذلك بهدف تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المكلف . ويتطلب هذا الأمر تحديد الإجراءات التي يجب أن تتبعها الإدارة الضريبية للتعرف على دخل المكلفين وإجراءات التقدير ، وكيفية ربط الضريبة . ويمكن تقسيم هذا المبحث إلى ما يأتي :

### أولاً : حق الاطلاع

قرر المشرع للإدارة الضريبية حق التحري عن مدخولات المكلفين من خلال زيارة محلاتهم ، والاطلاع على نشاطهم في مقرات أعمالهم أو الاستدعاء إلى دوائر الضريبة ، والاستفسار عن كل ما له علاقة بنشاطهم وقد ورد هذا الحق في الفقرة ( ٢ ) من المادة ( ٢٨ ) من قانون ضريبة الدخل التي نصت بأن ( للسلطة المالية أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي ، والبحث عن مصادره في محل وجودها ، ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما يفيد في تقدير الضريبة على أي من المكلفين ) . وقد عزز نظام مسك الدفاتر التجارية رقم ( ٢ ) لسنة ١٩٨٥ النافذ صلاحيات الإدارة الضريبية عندما حولها في المادة السادسة ممارسة ما يلي :

- ١ - زيارة محلات أعمال المكلفين ، بأمر تحريري صادر من مدير عام الضريبة .
- ٢ - الاطلاع على طبيعة أعمال المكلفين ، والاستفسار عن كل ما له علاقة بأعمال المكلف ونشاطاته .
- ٣ - فحص الدفاتر والمستندات وجلب ما يراه موظف الإدارة الضريبة مناسباً إلى دائرته .
- ٤ - على المكلف أن يقدم التسهيلات اللازمة لانجاز مهمة ممثلي الإدارة الضريبية ، والإجابة عن استفساراتهم كافة .

٦ - القيام بتدقيق حسابات المكلفين .

## ثانيا : التعرف على مدخولات المكلفين

تتعرف الإدارة الضريبية على مدخولات المكلفين من خلال التقارير التي يقدمها المكلفون إلى الإدارة الضريبية ، وكذلك تقارير المستخدمين وتقارير الغير .

### ١ - تقارير المكلفين

فرضت المادة ( ٢٧ ) من القانون واجبات محددة على المكلفين بقولها ( على كل مسجل أو غير مسجل وله دخل يخضع للضريبة أن يقدم تقريرا عن دخله قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية إذا لم يطلب منه تقديمه بإخطار خطي أو بإحدى طرق النشر ) .

وعلى المكلف تنفيذ هذا النص سواء أكان مسجلا أم غير مسجل بحيث يقدم تقريرا إلى دائرة الضريبة التي يقع محل سكنه ضمن حدودها الجغرافية . ومن المعلوم أن هذا التقرير عبارة عن نموذج محدد ومعروف في دوائر الضريبة وعلى الأشخاص ملؤه بالمعلومات المطلوبة والمثبتة فيه . ولم يكتف المشرع بذلك وإنما حدد بأن تقديم التقرير ينبغي أن يقع قبل اليوم الأول من حزيران أي أن للمكلف مدة تقع بين ١ / ١ من كل سنة لغاية ٣١ / ٥ من السنة نفسها يستطيع خلالها أن يقدم تقريره وبعبكسه يصبح مخالفا للقانون وعندئذ يتعرض لفرض الإضافة البالغة نسبتها ( ١٠ % ) من مقدار الضريبة المتحققة على أن لا تزيد على ٥٠٠.٠٠٠ دينار.

أما إذا طلبت الإدارة الضريبية من المكلف أن يقدم تقريرا فعليه أن يقدمه خلال مدة لا تتجاوز ٢١ يوما من تاريخ التبليغ . أو تبليغه بإحدى طرق النشر .

هذا وقد منحت الفقرة ( ٣ ) من المادة نفسها المكلف حق طلب تمديد المدة المذكورة إلى آجال ملائمة إذا اقتنعت الإدارة الضريبية بذلك وبوجود عذر مشروع ولها تحديد الوقت المناسب للمكلف .

### ٢ - التقرير المقدم من قبل المستخدم

فرضت المادة ( ١٨ ) والفقرة ( ٤ ) من المادة ٢٧ من القانون على المستخدم ( بكسر الدال ) تقديم تقرير للإدارة الضريبية خلال المدة القانونية بحيث يتضمن ما يأتي :

١ - أسماء مستخدميه وعناوينهم ورواتبهم ومخصصاتهم والمبالغ التي تدفع لهم .

ب - أسماء الذين يتقاضون من المستخدم أو بواسطته رواتب تقاعدية ومخصصات وما في حكمها ومقدارها مع ذكر عناوينهم .

وفي الوقت الذي وسعت المادة ١٨ من القانون مفهوم المستخدم ، اعتبرت الفقرة ٢ منها مدير الشخص المعنوي أو كبار موظفيه كالمستخدم نفسه ، حيث يعد مسؤولاً عن تقديم التقارير إلى الإدارة الضريبية عن هم في خدمة صاحب المشروع .

### ٣ - التقارير المقدمة من الغير

نصت المادة ٢٢ من القانون بان على كل شخص في العراق مهما كانت صفته ممن :

أ - يتسلمون ربحاً أو دخلاً تتناوله أحكام هذا القانون ويعود لشخص آخر أو

ب - يدفعون لشخص آخر أو لأمره أو يسجلون لحسابه ربحاً أو دخلاً نظير ما تقدم وان كان واجب الدفع خارج العراق . أن يزود الإدارة الضريبية في خلال ٢١ يوماً من تاريخ التسلم أو الدفع أو التسجيل بتقرير يحتوي على :

- بيان حقيقي صحيح بكل الربح أو الدخل المذكورين .

- اسم وعنوان الشخص الذي يعود إليه الربح والدخل المذكورين وللإدارة الضريبية أن تطلب تلك المعلومات بإخطار تحريري من أي شخص آخر .

هذا وقد ألزمت الفقرة ( ٤ ) من المادة ٢٧ من القانون العاملين أن يقدموا معلومات عن مدخولاتهم الأخرى من غير الرواتب التي يتقاضوها من المستخدم ( بكسر الدال) . ويلزم هذا الأخير أيضاً بتقديم معلومات من خلال تنظيم تقارير إلى الإدارة الضريبية عن تلك المدخولات على أن يؤيد صحة توابع العاملين لديه الذين قدموا تقارير إليه عن مدخولاتهم الأخرى من غير رواتبهم المقبوضة من صاحب العمل ، وعليه إحالة تلك التقارير إلى الإدارة الضريبية .

### ثالثاً : تقدير الضريبة وفرضها

لا يكفي قيام الإدارة الضريبية بالتعرف على مقدار الدخل من واقع التقارير المقدمة لها وإنما عليها استكمال من خلال قيامها بما يأتي :

١ - **فحص التقارير:** بعد أن تنقضي المدة المحددة في المادة ٢٧ من القانون ، تقوم الإدارة الضريبية بفحص التقارير فحصاً مكتوباً ، ولها أن تقبلها وتقدر الضريبة بموجبها أو تقوم برفضها وتقدير المكلف على أساس المعلومات المتجمعة لديها . كما أن للإدارة الضريبية أن تستقي معلوماتها من السجلات التجارية بالنسبة للمكلفين المشمولين بمسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل .

أما المكلف الذي لم يقدم تقريراً عن مدخولاته، وتعتقد الإدارة الضريبية أنه يخضع لفرض الضريبة بناء على المعلومات ( المقتبسات ) المتوفرة في اضبارته ، فيتم فرض الضريبة عليه حسب الأصول، ويقوم بتسديد الضريبة . ولا ينفى ذلك حق الإدارة الضريبية في تحميل المكلف المسؤولية عن عدم تقديمه التقرير في الوقت المحدد لتقديم التقارير .

ويمكن أن نطلق على طريقة فحص التقارير **بالطريقة المباشرة** في تقدير مدخولات المكلفين وهي تعتمد على :

أ - طريقة الإقرار الضريبي ، وتعني تقديم التقارير إلى الإدارة الضريبية التي يفصح فيها المكلف عن مدخولاته المتحققة في السنة المالية .

ب - طريقة الاتفاق الضريبي ، أي من خلال المعلومات المتوفرة في داخل اضبارة كل مكلف وبعد موافقة المكلف يصبح التقدير نهائياً . ويطلق على الطريقة الأخيرة بالطريقة الاتفاقية . وتمثل الحالة التي يقتنع بها المكلف والإدارة الضريبية .

أما الطرق غير المباشرة ، فهي :

أ - طريقة المظاهر الخارجية : تعتمد هذه الطريقة على تجميع المعلومات عن المكلف دون أن تتقيد الإدارة الضريبية بما ورد في التقرير الذي قدمه . ويعتمد في هذه الحالة على المظهر الخارجي الشخصي للمكلف ، وعائلته بما فيها مظاهر الثراء مثل عدد السيارات التي يملكها ، والعقارات والخدم الذين يستخدمهم ، وتؤسس الإدارة الضريبية تقديرها على هذه المظاهر .

ب - طريقة التقدير الجرافي : وتؤسس هذه الطريقة على الدخل نفسه ، أي أن الإدارة الضريبية تعتمد على المظهر الخارجي لمحل المكلف ، وسعته ، ونوع النشاط الذي يمارسه ، وفي ضوء ذلك تقوم بتقدير مدخولات المكلف .

**لكن ما الطرق المعتمدة في التشريع العراقي لتقدير مدخولات المكلفين ؟**

تحدد هذه الطرق بالآتي :

أ - التقدير الاتفاقي : يعتمد هذا التقدير على مدخولات المكلف المدونة في التقرير الذي قدمه ، وبالتنسيق مع الإدارة الضريبية التي تعتمد على المعلومات ( المقتبسات ) المدونة في اضبارة المكلف ، حيث يتم الاتفاق على التقدير النهائي لمدخولاته .

ب - التقدير الاحتياطي : هو أسلوب اعتمده الإدارة الضريبية بتقدير مدخولات المكلفين الذين يقدمون الحسابات المتعلقة بنشاطاتهم ويتمسكون بنتائجها . ولذلك يتم التقدير بناء على ما ورد بهذه الحسابات بعد إجراء تعديلها بحيث تنسجم مع أحكام القانون ، ويجري تسديد الضريبة بناء على ذلك . ثم تحال الحسابات إلى قسم التدقيق لتدقيقها ، وينتظر حتى صدور قرار التدقيق بنتائج الحسابات حيث يعدل تقدير المكلف في ضوءها .

ج - التقدير الإضافي : ويتمثل بالتقدير الذي تقوم به الإدارة الضريبية على المكلف عند وصول المعلومات ، حيث يتم في ضوءها تقديره إضافياً بالفروقات الظاهرة .

د - التقدير الإداري : قد لا يتفق المكلف مع الإدارة الضريبية أو قد تطلب الأخيرة حضوره بخطاب توجهه له تحدد فيه المدة التي يحضر خلالها ( غالباً خلال ٢١ يوماً ) من تاريخ التبليغ ، فإذا لم يحضر المكلف خلال المدة المحددة ، تقوم الإدارة الضريبية بتقديره غيابياً استناداً إلى المعلومات ( المقتبسات ) المتوفرة لديها أو استمارات المسح الميداني ، ثم يبلغ المكلف بالتقدير باستمارة إخطار التقدير . ولا تلجأ الإدارة الضريبية إلى هذا الأسلوب إلا نادراً .

**٢ - مكان التقدير**

عالجت المادة ( ٣١ ) من القانون مكان محاسبة المكلف عن مدخولاته ضريبياً بقولها ( تقدر الضريبة على الشخص الخاضع لها في دائرة مخمن الضريبة الذي يقع فيه محل سكنى المكلف أو محل عمله . وإذا

تعاطى أعمالا في محلات تتبع دوائر مختلفة فتقدر الضريبة في دائرة مخمن أو أكثر حسبما تقرره السلطة المالية ، وللوزير أو من يخوله ذلك أن يأمر بتقدير المكلف في دائرة مخمن آخر غير مخمني الدائرة المذكورة آنفا .

إن هذا النص قد سهل موضوع تبعية المكلف إلى أية دائرة ضريبة . والأمثلة على ذلك كثيرة ، فقد تعتمد الإدارة الضريبية محل المكلف دون سكنه أو بالعكس ، حيث تحدد في ضوء ذلك دائرة الضريبة التي تقوم بحاسبة المكلف ، وهكذا ، كما منح القانون لوزير المالية صلاحية تحديد الجهة التي تحاسب المكلف حتى ولو لم يكن محل عمله أو مقر سكنه واقعا ضمنها .

### ٣ - السنة التي يجري تقدير دخلها

ذكرنا سابقا أن مصادر دخل المكلف الذي تفرض عليه الضريبة تتحدد بخمسة مصادر هي :

أ - أرباح الأعمال التجارية والصناعية والصنائع .

ب - الفوائد والعمولة والقطع .

ج - إيجار الأراضي الزراعية .

د - الرواتب .

هـ - كل مصدر آخر غير معفى بقانون .

أما فرض الضريبة وتقديرها فيتم كالاتي :

أ- فيما يخص المدخولات المذكورة في ( أ ، ب ، ج ، هـ ) فيتم فرض الضريبة عليها بالمقدار الناجم منها في السنة التي تسبق السنة التقديرية مباشرة . ومعنى هذا أن التعرف على الدخل يجري عند انتهاء السنة التي تحقق فيها الدخل . وبذلك تكون هي السنة التي تسبق سنة التقدير .

ب - بالنسبة للمدخولات الواردة في الفقرتين ( د ) أي تلك المتعلقة بالرواتب ، فإن الضريبة تفرض عليها في السنة نفسها التي يتحقق فيها الدخل ، وعندئذ تتوحد سنة فرض الضريبة مع سنة تقديرها .

مثال على السنوات الضريبية : بافتراض أن الإيرادات المتحققة لأحد المكلفين للسنة ٢٠٠٩ كانت بالشكل الآتي :

مقدار الدخل المتحقق سنة ٢٠٠٩	مصادر الدخل المتحقق
٣.٥٠٠.٠٠٠	أرباح العمل التجاري
٦٠٠.٠٠٠	رواتب من القطاع الخاص
١.٠٠٠.٠٠٠	رواتب من الدائرة الحكومية
٤.٠٠٠.٠٠٠	بدلات إيجار أرض زراعية
٤.٠٠٠.٠٠٠	إيرادات المتاجرة بالأسهم

المطلوب : تحديد الدخل الخاضع للضريبة في كل سنة تقديرية .

حل السؤال :

السنة التي تفرض فيها الضريبة (السنة التقديرية )	سنة تحقق الدخل ( السنة المالية)	مقدار الدخل	مصادر الدخل المتحقق
٢٠١٠	٢٠٠٩	٣.٥٠٠.٠٠٠	أرباح العمل التجاري
٢٠٠٩	٢٠٠٩	٦٠٠.٠٠٠	رواتب من القطاع الخاص
٢٠٠٩	٢٠٠٩	١.٠٠٠.٠٠٠	رواتب من الدائرة الحكومية
٢٠١٠	٢٠٠٩	٤.٠٠٠.٠٠٠	بدلات إيجار أرض زراعية
٢٠١٠	٢٠٠٩	٤.٠٠٠.٠٠٠	إيرادات المتاجرة بالأسهم

الدخل الخاضع للضريبة في سنة ٢٠٠٩ التقديرية :

رواتب القطاع الخاص ٦٠٠.٠٠٠

رواتب من الدائرة الحكومية ١.٠٠٠.٠٠٠

١.٦٠٠.٠٠٠ دينار

الدخل الخاضع للضريبة في سنة ٢٠١٠ التقديرية :

أرباح العمل التجاري ٣.٥٠٠.٠٠٠

بدلات إيجار الأرض الزراعية ٤.٠٠٠.٠٠٠

إيرادات المتاجرة بالأسهم ٤.٠٠٠.٠٠٠

١١.٥٠٠.٠٠٠ دينار

ج- أما إذا انقطع مصدر الدخل خلال السنة التقديرية ، فلإدارة الضريبة إجراء التقدير وفرض الضريبة ، وجبايتها خلال السنة نفسها . وقيدتها إيرادا نهائيا للسنة نفسها .

د - وللإدارة الضريبة أيضا إجراء التقدير ، وفرض الضريبة قبل بداية السنة التقديرية بصورة احتياطية ، واستيفاء المبالغ أمانات لحساب السنة التقديرية .

هـ - أما غير المقيم فنتم معاملته كآلاتي :

- تفرض عليه الضريبة في سنة تسلمه للدخل .

- أما إذا تم محاسبة المكلف على أساس السنة السابقة فتستمر محاسبته بالطريقة نفسها . وهذا يعني أن بالإمكان محاسبة المكلف غير المقيم من خلال الاعتماد على دخل السنة السابقة ويمثل الدخل الذي يحاسب عليه في السنة التقديرية . أو اعتماد مبدأ سنة تحقق الضريبة وهي السنة التقديرية نفسها .

#### ٤ - الرجوع في التقدير

نصت المادة ( ٣٢ ) من القانون بان ( على السلطة المالية أن تقدر الضريبة على أساس الدخل الحقيقي ، ولها الحق في الرجوع بالتقدير على من سبق تقدير دخله بأقل من حقيقته إذا ظهرت لديها وقائع مادية بضمنها الإخبار التحريري ، ولمدة خمس سنوات ماضية باستثناء السنة التقديرية . أما من لم يتم تقدير دخله فيكون الرجوع عليه ابتداء من تاريخ تحقق الدخل ، ولا يؤثر في حق السلطة المالية في الرجوع بالتقدير عدم تبليغ الأشخاص به ) .

ويتحدد المفهوم اللذان جاءت بهما المادة المذكورة أعلاه فيما يأتي :

- ١ - الحق في تقدير المكلف الذي قدر دخله بأقل من حقيقته إذا ظهرت وقائع مادية مثل الإخبار التحريري أو المسح الميداني ، وعندئذ يمكن للإدارة الضريبية أن تقدر دخل المكلف والرجوع عليه لخمس سنوات ماضية عدا السنة التقديرية الأخيرة . فإذا كانت السنة التقديرية الأخيرة هي ٢٠١٠ فإن حق الإدارة المالية قائم للسنوات ٢٠٠٥ ، ٢٠٠٦ ، ٢٠٠٧ ، ٢٠٠٨ ، ٢٠٠٩ ، ثم السنة التقديرية ٢٠١٠ .
- ٢ - المكلف الذي لم يقدر دخله نهائياً يحق للإدارة الضريبية أن تقدر دخله لأكثر من الخمس سنوات بالإضافة إلى السنة التقديرية الأخيرة . وهذا يعني أن للإدارة الضريبية تقدير دخل المكلف اعتباراً من نشوء الدخل . فلو راجع المكلف عام ٢٠٠٩ الإدارة الضريبية لغرض الحصول على براءة الذمة ( شراء عقار ) وتبين أن له دخل ناجم عن ممارسة عمل تجاري منذ سنة ٢٠٠٠ المالية ، وأنه غير مسجل . ففي هذه الحالة يحاسب عن أرباح المحل التجاري اعتباراً من سنة ٢٠٠١ التقديرية ولغاية سنة ٢٠١٠ التقديرية مع فرض الإضافة القانونية عليه عن تأخير تقديم التقرير خلال المدة القانونية .

#### رابعاً: الدخل الذي يجري تقديره وفرض الضريبة عليه

يختلف تقدير الدخل تبعاً لصفة المكلف الذي إما أن يكون فرداً أو مشاركة أو شركة . وفيما يأتي تفصيل ذلك :

#### ١ - فرض الضريبة وتقديرها على الأفراد

يقصد بالفرد الشخص الطبيعي المسجل في دائرة الضريبة باسمه الحقيقي . وبعد تحديد محل عمله ، ومقر سكنه يتم تعيين دائرة الضريبة التي يتم محاسبته فيها . ويجب أخذ الملاحظات الآتية في الحسبان عند تقدير الضريبة على الأفراد:

#### الملاحظة الأولى : وتتعلق بالمراحل التي تمر بها عملية احتساب الضريبة على الأفراد .

إذ يجري جمع مصادر دخل المكلف المشار إليها في المادة الثانية من القانون ، وبعد طرح النفقات الواجب خصمها من الوعاء ، يظهر لنا الدخل الصافي الذي تنزل منه السماحات ، وفي ضوء ذلك يحدد الدخل الخاضع للضريبة ، حيث تفرض الضريبة عليه حسب سعرها المحدد قانوناً .

مثال : موظف يعمل في إحدى دوائر الدولة ، حصل على راتب مجموعته السنوي ١٤.٠٠٠.٠٠٠ دينار  
للسنة التقديرية ٢٠٠٩ ، ونجم له دخل من محل لبيع المرطبات للسنة نفسها مقدارها ٣.٠٠٠.٠٠٠ دينار .  
تحمل تكاليف مقدارها ٢.٠٠٠.٠٠٠ دينار . علما انه غير متزوج . المطلوب : احتساب الضريبة .

الحل : نتبع الخطوات الآتية :

أ - معرفة الدخل الإجمالي : ١٤.٠٠٠.٠٠٠ راتب يخضع للضريبة ( ف/٥ م ٢ من القانون )  
٣.٠٠٠.٠٠٠ ربح من عمل تجاري يخضع للضريبة ( ف ١ م ٢ )

١٧.٠٠٠.٠٠٠ دينار مجموع الدخل الإجمالي

ب - معرفة الدخل الصافي ( الدخل الإجمالي - التكاليف = الدخل الصافي )

١٧.٠٠٠.٠٠٠ - ٢.٠٠٠.٠٠٠ = ١٥.٠٠٠.٠٠٠ دينار الدخل الصافي

ج- معرفة الدخل الخاضع للضريبة ( الدخل الصافي - السماحات = الدخل الخاضع للضريبة )

١٥.٠٠٠.٠٠٠ - ٣.١٢٥.٠٠٠ = ١١.٨٧٥.٠٠٠ دينار دخل  
خاضع للضريبة .

د - معرفة الضريبة المستحقة ( تطبيق جدول الأسعار على الدخل الخاضع للضريبة ):  
جدول الأسعار هو :

٣ % لغاية ٢٥٠.٠٠٠ دينار

٥ % أكثر من ٢٥٠.٠٠٠ دينار لغاية ٥٠٠.٠٠٠ دينار

١٠ % أكثر من ٥٠٠.٠٠٠ دينار لغاية ١.٠٠٠.٠٠٠ دينار .

١٥ % أكثر من ١.٠٠٠.٠٠٠ دينار .

$$٣ \times \frac{٢٥٠.٠٠٠}{١٠٠} = ٧.٥٠٠ \text{ دينار}$$

$$٥ \times \frac{٢٥٠.٠٠٠}{١٠٠} = ١٢.٥٠٠ \text{ دينار}$$

$$١٠ \times \frac{٥٠٠.٠٠٠}{١٠٠} = ٥٠٠.٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$10,875,000 \times \frac{100}{100} = 1,631,250 \text{ دينار}$$

دينار الضريبة المستحقة ١.٧٠١.٢٥٠

### الملاحظة الثانية : وتتعلق بحالات دمج مدخولات الزوجين

فلقد رخصت المادة السادسة من القانون للزوجين طلب دمج مدخولتهما في الحالات الآتية :

- إذا لم يكن للزوج دخلا خاضعا للضريبة .
  - إذا كانت مدخولات الزوج دون السماح القانوني .
  - إذا كانت مدخولات الزوجة دون السماح القانوني باعتبارها مكلفة بذاتها .
- ويعد ذلك استثناء من القاعدة العامة التي تبناها المشرع في تقدير دخل الأسرة أو الشخص الطبيعي والقائمة على أساس فصل ذمة الزوج عن ذمة الزوجة ، طبقا لمبادئ الشريعة الإسلامية التي تعطي للزوجة الحرية الكاملة في التصرف بأموالها . وفي حالة تحقق إحدى حالات الدمج يستحق الزوج السماح الممنوح له ولزوجته وأولاده .

مثال : قدرت الإدارة الضريبية دخل المكلف ( س ) من سيارته الإنتاجية لسنة ٢٠٠٩ التقديرية بمبلغ ١.٢٥٠.٠٠٠ دينار. وكانت لزوجته حصة في معمل لإنتاج المنظفات بلغت ٥.١٠٠.٠٠٠ دينار للسنة التقديرية ذاتها . علما أن المكلف متزوج ، وله ثلاثة أولاد في المدارس .

الحل : ١ - الجواب في حالة عدم الدمج :

أ - الزوج ١.٢٥٠.٠٠٠ دينار الدخل

٣.٨٧٥.٠٠٠ دينار السماح القانوني له ولأولاده الثلاثة ( ٣.١٢٥.٠٠٠ + ٧٥٠.٠٠٠ ) دينار

— غير خاضع للضريبة ، لأن السماح أعلى من الدخل .

ب - الزوجة ٥.١٠٠.٠٠٠ دينار الدخل

٣.١٢٥.٠٠٠ السماح القانوني للزوجة فقط باعتبارها مكلفة بذاتها .

١,٩٧٥,٠٠٠ دينار الدخل الخاضع للضريبة .

٢ - الجواب في حالة الدمج :

١.٢٥٠.٠٠٠ دينار دخل الزوج

٥.١٠٠.٠٠٠ دينار دخل الزوجة

٦.٣٥٠.٠٠٠ دينار مجموع الدخل  
٦.٣٧٥.٠٠٠ دينار مجموع السماحات ( ٣,١٢٥,٠٠٠ /سماح الزوج + ٧.٥٠.٠٠٠  
/سماح الأولاد+٢,٥٠٠,٠٠٠ /سماح الزوجة)

الدخل غير خاضع للضريبة /يلاحظ أثر الدمج على الدخل الخاضع للضريبة .

### الملاحظة الثالثة : تتعلق بحالة الزوجة

إذ تعد الزوجة مكلفة بذاتها وبالتالي فهي تستحق السماح القانوني المقرر لها قبل زواجها ، كما تمنح سماح زوجها إذا كان عاجزا عن العمل ، وليس له دخل فضلا عن سماحها .

### الملاحظة الرابعة : وتتعلق بحالة الأولاد :

- إذا كان للأولاد دخل وهم دون سن الثامنة عشرة يدمج دخلهم مع دخل والدهم ، وتقدر الضريبة باسم الأب ، ويستحق الوالد السماح القانوني عن أولاده .
- في حالة وفاة الوالد أو الوالدين ، وكان الأولاد دون سن الثامنة عشرة يعد الأولاد في هذه الحالة مكلفين مستقلين بذاتهم ، ويمنحون السماح القانوني الذي يستحقونه ، وتفرض الضريبة باسم الأم أو الوصي أو القيم .

### ٢ - فرض الضريبة وتقديرها على المشاركات

المشاركات هي شركات يعاملها المشرع في قانون ضريبة الدخل معاملة الأفراد من حيث سعر الضريبة والسماحات ، مثلها شركات التضامن و التوصية . وقد ألزم القانون تقدير دخل المشاركة جملة ثم يتم بعد ذلك تقسيمه على الشركاء حسب حصة كل منهم بموجب عقد المشاركة المثبت بالوثائق ، والسجلات القانونية أو المستندات التي تقتنع بها الإدارة الضريبية . ثم يتم تحديد مقدار الضريبة على كل شريك بعد أن يضاف على دخله من المشاركة ما ينجم له من دخول أخرى . ويمنح الشريك السماح القانوني الذي يستحقه إذا كان مقيما في العراق وبعبارة لا يمنح سماحا .

أما في حالة عدم قناعة الإدارة الضريبية من صحة قيام المشاركة أو تبين لها أن السبب في تكوين المشاركة هو التهرب من الضريبة أو تقليلها أو تبين لها أن المشاركة صورية ولا صحة لها بسبب عدم مشاركة كل شريك بجزء مناسب من رأسمال الشركة ، فضلا عن عدم مشاركة الشركاء الآخرين بالإدارة ، فإنه يتم في هذه الحالة فرض الضريبة على الشريك الذي تعتقد الإدارة أن دخل المشاركة يخصه دون غيره .

وقد ألزم القانون الشريك المتقدم في المشاركة أو من ينيبه الشركاء عنهم أن يقدم للإدارة الضريبية البيانات المطلوبة، والحسابات مع حصة كل شريك ، وعنوانه ، فضلا عن أية مستندات .

ويقصد بالشريك المتقدم الشريك الذي يذكر اسمه قبل غيره من الشركاء في عقد المشاركة . كما لو ورد في عقد المشاركة أن ( محمد) و ( جلال) و ( أنس ) اتفقوا على تأسيس شركة ، فإن الاسم الأول وهو ( محمد ) يعد الشريك المتقدم . وكذلك يعد شريكا متقدما إذا ورد اسم الشريك لوحده أو متقدما على غيره في اسم المشاركة إن لم يكن بينهم عقد . مثال ذلك أن يكون اسم المشاركة ( محمد حسن وشركائه ) أو شركة (

محمد وجمال وأنس ) فيكون محمد هو الشريك المتقدم . وإذا لم يكن أحد الشركاء ساكنًا في العراق فعلى الوكيل أو المفوض أو المدير الذي يتولى أمور المشاركة تقديم التقارير المطلوبة .

وإذا كانت المشاركة مشمولة بنظام مسك الدفاتر لأغراض ضريبة الدخل ، فقد خول القانون الإدارة الضريبية تقدير الشريك الأول أو من كانت حصته من الربح أكبر من غيره من الشركاء بكل ربح المشاركة إذا أخلت بأحكامه . ويحق لهذا الشريك الرجوع على بقية الشركاء بما دفعه من زيادة في الضريبة عن حصته . وفي هذه الحالة فإن الشريك المتقدم هو وحده الذي يستحق السماحات القانونية .

#### مثال على كيفية احتساب الضريبة على المشاركات :

شركة تضامنية مؤلفة من ثلاثة أشخاص عراقيين مقيمين غير متزوجين . حققت في نهاية السنة المالية ٢٠٠٩ إيرادات إجمالية من مبيعاتها تقدر ( ٣٠٠.٠٠٠.٠٠٠ ) دينار ، وان نفقات توليدها بلغت ( ١٠٠.٠٠٠.٠٠٠ ) دينار ، وان الإرباح توزع بينهم على أساس ( ٢٠% ، ٣٠% ، ٥٠% ) على التوالي . فإن ما يحصل عليه الشركاء من الربح المتحقق يكون كالآتي :

إيرادات إجمالية : ٣٠٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار

نفقات واجبة التنزيل ١٠٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار

ثلاثة شركاء ( ٢٠% ، ٣٠% ، ٥٠% )

أ - الدخل الصافي = الدخل الإجمالي - التكاليف

٣٠٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار - ١٠٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار = ٢٠٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار

ب - حصة الشريك الأول ٢٠

$20 \times \frac{200.000.000}{100} = 40.000.000$  دينار

١٠٠

حصة الشريك الثاني ٣٠

$30 \times \frac{200.000.000}{100} = 60.000.000$  دينار

١٠٠

حصة الشريك الثالث ٥٠

$50 \times \frac{200.000.000}{100} = 100.000.000$  دينار

١٠٠

ج- دخل الشريك الأول الخاضع للضريبة ( حصته من الدخل الصافي - السماح )

٣٦.٨٧٥.٠٠٠ = ٣,١٢٥,٠٠٠ - ٤٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار

٣

$3 \times \frac{200.000.000}{100} = 7.500$  دينار

١٠٠

$$٥ \text{ دينار} = ٢٥٠.٠٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠}$$

$$١٠ \text{ دينار} = ٥٠٠.٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠}$$

$$١٥ \text{ دينار} = ٣٥.٨٧٥.٠٠٠ \times \frac{١٥}{١٠٠}$$

٥.٤٥١.٢٥٠ ضريبة مستحقة على الشريك الأول .

دخل الشريك الثاني = ٦٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار - ٣,١٢٥,٠٠٠ دينار = ٥٦.٨٧٥.٠٠٠ دينار .

$$٣ \text{ دينار} = ٢٥٠.٠٠٠ \times \frac{٣}{١٠٠}$$

$$٥ \text{ دينار} = ٢٥٠.٠٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠}$$

$$١٠ \text{ دينار} = ٥٠٠.٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠}$$

$$١٥ \text{ دينار} = ٥٥.٨٧٥.٠٠٠ \times \frac{١٥}{١٠٠}$$

٨.٤٥١.٢٥٠ دينار ضريبة مستحقة على الشريك الثاني

دخل الشريك الثالث = ١٠٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار - ٣.١٢٥.٠٠٠ دينار = ٩٦.٨٧٥.٠٠٠ دينار.

$$٣ \text{ دينار} = ٢٥٠.٠٠٠ \times \frac{٣}{١٠٠}$$

$$٥ \text{ دينار} = ٢٥٠.٠٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠}$$

$$10 \times \frac{500.000 \text{ دينار}}{100} = 50.000 \text{ دينار}$$

$$15 \times \frac{95.875.000}{100} = 14.381.250 \text{ دينار}$$

١٤,٤٥١,٢٥٠ ضريبة مستحقة على الشريك الثالث

### ٣ - فرض الضريبة وتقديرها على الشركات

إن الشركات التي يقصدها قانون ضريبة الدخل هي الشركات المساهمة والشركات المحدودة المؤسسة في العراق أو في خارجه وتتعاطى الأعمال التجارية أو لها دائرة أو محل أو مراقبة في العراق. وتتحقق الضريبة على دخل الشركة قبل دفع أي شيء منه إلى أصحاب الأسهم ، وبهذا تختلف الشركات عن المشاركة . ففي الأخيرة تفرض الضريبة على دخل كل شريك ، في حين أن الأولى تفرض الضريبة على دخل الشركة قبل التوزيع ، وأسباب ذلك أن الشركات تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة عن الأشخاص المكونين لها في حين أن المشرع تجاهل تمتع المشاركات بهذه الشخصية ، ولم يرتب النتائج القانونية عليها ، ولهذا قرر محاسبة كل شريك في المشاركة عن دخلة بنسبة حصته ، ومنح كل شريك السماح القانوني المقرر له ، على عكس الشركات حيث لا يتمتع لأعضائها بالسماحات القانونية على أساس أن تلك السماحات لا تمنح أصلا إلا للأشخاص الطبيعيين .

إن البحث في موضوع الشركات يثير قضايا ضريبية عديدة نقف عليها في البيان الآتي :

#### أ - مسؤولية مدير الشركة :

ألزم القانون مدير الشركة بواجب تقديم الحسابات المتعلقة بالشركة في مدة أقصاها ( ٣١ / ٥ ) من كل سنة ، ويجوز تمديدها إلى مدة مناسبة أخرى بشرط أن يقدم طلب إلى الإدارة الضريبية ، وتوفر قناعتها بضرورة التمديد . كما ألزم القانون المدير بتسديد الضريبة المستحقة على الشركة قبل أن يدفع أي مبلغ من أموالها إلى المساهمين .

#### ب - توزيع الأرباح وعلاقته بتسديد الضريبة

بعد أن تتوصل الشركة إلى فائض العمليات القابل للتوزيع يتم تحديد مقدار ضريبة الدخل المستحقة قبل التنزيل أي تخصيص أو احتياطي آخر ( عدا تنزيل الخسارة المرحلة والمقبولة من قبل الإدارة الضريبية ) ثم يجري اعتمادها كأساس لاحتساب التخصيصات والاحتياطات الأخرى .

مثال : شركة محدودة حققت أرباحا قابلة للتوزيع قدرها ١٠٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار ، ولم يكن لديها خسائر مرحلة ، ثم أصدرت الهيئة العامة قرارا بتوزيع رصيد الأرباح على المساهمين :

- يتم أولا تحديد الضريبة المستحقة على أرباح الشركة وفقا للسعر المحدد

$$100.000.000 \text{ دينار} \times \frac{\text{-----}}{100} = 10.000.000 \text{ دينار}$$

- تخصيص حصة دائرة العمل والضمان الاجتماعي التي تمثل نسبة ٢٥ % من رصيد الأرباح بعد تسديد الضريبة . وعليه ١٠٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار - ١٥.٠٠٠.٠٠٠ دينار = ٨٥.٠٠٠.٠٠٠ دينار

$$85.000.000 \text{ دينار} \times 25\% = 21.250.000 \text{ دينار}$$
 مقدار التخصيص

- الاحتياطي الإلزامي المقرر في قانون الشركات ( ف/أولا- م / ٧٣ من القانون رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ ( المعدل النافذ ) بنسبة لا تقل عن ( ٥ % ) :

$$100.000.000 - ( 21.250.000 + 15.000.000 ) = 63.750.000 \text{ دينار}$$

$$3.187.500 = 5\% \times 63.750.000$$

دينارا مقدار الاحتياطي

- الأرباح المقترحة توزيعها : وتمثل الأرباح التي يحصل عليها كل مساهم من المساهمين ، كل بنسبة أسهمه ، وتستخرج من خلال تنزيل مجموع الفقرات الثلاث من الفائض القابل للتوزيع وهو :  
 $100.000.000 - ( 21.250.000 + 15.000.000 ) = 63.750.000$  دينار  
 رصيد الأرباح المقترحة توزيعها على المساهمين .

### ج - مقسوم الأرباح بوصفه أساسا لاحتساب التصاعد الضريبي

نصت الفقرة ( ٦ ) من المادة الثانية من القانون ( .... على أن تؤخذ الحصة الموزعة من قبل الشركات ذات المسؤولية المحدودة غير المعفاة بموجب قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي كأساس لاحتساب تصاعد نسب الضريبة على المدخولات الأخرى ) .

وبذلك فإن اتخاذ حصة الربح المتحققة للمكلف من الشركة كأساس لاحتساب عملية التصاعد الضريبي على مدخولاته من المصادر الأخرى تتطلب توافر الشروط الآتية :

- أن تكون الشركة محدودة .
- أن تتخذ الشركة شكل المشروع الصناعي .
- أن يكون هذا المشروع الصناعي غير معفى من ضريبة الدخل بموجب قانون الاستثمار الصناعي .

مثال : بلغت مدخولات المكلف ( حسن ) من الأرباح التجارية ( ٨.٠٠٠.٠٠٠ ) دينار خلال السنة ٢٠١٥ المالية . وكانت حصة الربح المدفوعة لقاء مساهمته في شركة التعاون المحدودة ( ٥٠٠.٠٠٠ ) دينار . وقد كان متزوجا ولديه أربعة أولاد قاصرين . وكانت الشركة صناعية غير معفاة بموجب قانون الاستثمار الصناعي .

تكون نسبة التصاعد التي تحسب على المكلف :

الضريبة

دينار

لا يخضع للضريبة لأنه سبق واخضع قبل التوزيع	حصة الربح من الشركة ٥٠٠,٠٠٠ دينار ٢٥٠.٠٠٠ دينار بنسبة ٣% ٢٥٠.٠٠٠ دينار بنسبة ٥%
--	--

وعندئذ تكون الضريبة المتحققة كالاتي :

٨.٠٠٠.٠٠٠ دينار ربحه من العمل التجاري  
٦.٦٢٥.٠٠٠ سماحه القانوني ( ١,٠٠٠,٠٠٠ + ٢,٥٠٠.٠٠٠ + ٣.١٢٥.٠٠٠ )

١.٣٧٥.٠٠٠ دينار خاضعة للضريبة وتكون كالاتي :

٥٠.٠٠٠ دينار	١٠ %
١٣١,٢٥٠ دينار	١٥ %

١٨١,٢٥٠ دينار الضريبة على الأرباح التجارية

#### د - حل الشركة وتصفيته

تعرف التصفية بأنها مجموعة إجراءات تهدف إلى إنهاء عمليات الشركة بقصد تسديد ما عليها من ديون والتزامات ، وتحصيل حقوقها بذمة الغير ، وتحويل موجوداتها إلى نقود يمكن توزيعها على الشركاء من خلال القسمة.

وبذلك فإن عملية التصفية تمثل المرحلة ما قبل الأخيرة ، حيث تتبعها القسمة التي تنتهي فيها الشركة نهائيا . وتبدأ التصفية من تاريخ حصول الشركة على موافقة مسجل الشركات عليها ، واعتبارا من هذا التاريخ يبدأ المصفي بتحصيل ديون الشركة بذمة الغير ، وتسديد الالتزامات المترتبة بذمتها للغير ، وتحويل الأموال إلى نقود تمهيدا لتوزيعها على المساهمين . غير أن عملية التوزيع هذه لا تتم إلا بعد موافقة الإدارة الضريبية على التصفية .

تقوم الإدارة الضريبية قبل إصدار موافقتها على التصفية بإجراء التحاسب الضريبي ، حيث تتولى تثبيت قيمة المنشأة في تاريخ التصفية مقارنة مع القيمة الأصلية عند التأسيس ، ولا تحسب الاحتياطات ضمن هذه القيمة عند التصفية . إذ سبق أن دفعت الضريبة عنها . ثم تصدر الإدارة الضريبية الموافقة المطلوبة .

وعندما تستكمل التصفية وفقا للشكل الذي حدده القانون يقوم المسجل بإصدار قرار يتضمن شطب اسم الشركة من سجلاته . وينشر هذا القرار في النشرة وفي صحيفة يومية خلال عشرة أيام من تاريخ صدوره .

وقد ألزم المشرع كلا من المصفي والأعضاء المؤسسين بدفع الضريبة على الوجه المذكور. ثم تجري محاسبة المساهمين ضريبييا عن الأرباح التي تحققت لهم .

مثال : شركة تجارية محدودة تغلق حساباتها بشكل اعتيادي في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٨ . قدمت طلبا للتصفية إلى دائرة تسجيل الشركات ، فوافقت على ذلك بقرارها المؤرخ ٣٠ / ٦ / ٢٠٠٩ . وقد حققت الشركة

أرباحاً مقدارها ( ١.٥٠٠.٠٠٠ ) دينار خلال المدة ٢٠٠٩/١/١ لغاية ٢٠٠٩ / ٦ / ٣٠ . وتقدم المصفي  
بخلاصة لحسابات الشركة للمدة من ٢٠٠٩ / ٧ / ١ لغاية ٢٠١٠ / ٦ / ٣٠ تشير إلى تعرض الشركة إلى  
خسارة مقدارها ( ١.٢٠٠.٠٠٠ ) دينار.

التقدير لسنة ٢٠١٠ التقديرية

١.٥٠٠.٠٠٠ دينار أرباح المدة من ٢٠٠٩ / ١ / ١ لغاية ٢٠٠٩ / ٦ / ٣٠

٦٠٠.٠٠٠ دينار الخسائر للمدة من ٢٠٠٩ / ٧ / ١ لغاية ٢٠٠٩ / ١٢ / ٣١  
( ١.٢٠٠.٠٠٠ دينار ١٢/٦X )

٩٠٠.٠٠٠ دينار إرباح الشركة الواجب تقديرها عليه .

وتسمى هذه المرحلة بالتصفية . أما مدة إحلال الشركة فتحدد بعد صدور الإعلان من دائرة تسجيل  
الشركات ، وعندئذ تحاسب الشركة ضريبياً عن نتائج حساباتها ، وحيث أن الشركة قد تحقق لديها خسارة  
مقدارها ( ٦٠٠.٠٠٠ ) دينار . بالإضافة إلى ما تظهره عملية تسديد التزاماتها ، وتحصيل حقوقها من  
الديون ، وبذلك ستكون النتيجة النهائية التي تؤدي إلى أرباح مثلاً تقسم على عدد الأسهم فتظهر نتائج ربح  
كل سهم عند التوزيع ، وعند ذلك تجري محاسبة كل مساهم ضريبياً على مقدار ما حصل عليه من ربح  
عند انحلال الشركة .

#### ٥ - الشركات الأجنبية

لم يحدد قانون ضريبة الدخل تعريفاً للشركة الأجنبية ، واكتفى بالقول إن المقصود بالشركة هو الشركة  
المساهمة أو المحدودة المؤسسة في العراق أو في خارجه وتتعاوى الأعمال التجارية أو لها دائرة أو محل  
عمل أو مراقبة في العراق .

بيد أن سلطة الائتلاف المؤقتة ( المنحلة ) أخضعت الشركات الأجنبية المسجلة في العراق أو تلك التي لها  
مؤسسة دائمة في العراق لضريبة على دخلها المتحقق في العراق بسعر ثابت مقداره ١٥% .

#### ٤ - تقدير الضريبة وفرضها على وسائط النقل

تناول قانون ضريبة الدخل مسألة تقدير الضريبة وجبايتها على أصحاب وسائط النقل البحرية ، والنهرية  
، والبرية ، ومستأجريها عند اشتغالها في العراق أو وصولها مدينة أو ميناء في العراق ، عندما يكون  
أصحابها أو مستأجريها ساكنين خارج العراق . وتتمثل متطلبات التقدير بالآتي :

أ - تبلغ الضريبة على الدخل الخاضع ( ٧.٥% ) من مجموع المبلغ الذي يتسلمه أو الذي سيستلمه من  
الركاب والبريد والحيوانات والسلع المشحونة في العراق .

ب - يعد سائق المركبة أو ربانها وكيلاً ومسؤولاً عن متطلبات تقدير الضريبة إذا كان صاحبها أو  
مستأجرها غير موجود في العراق .

ج - تزود دائرة الكمارك بشهادة منع المركبة التي تأخر تسديد ضريبتها مدة ثلاثة أشهر ، وأسماء  
المكلفين بالدفع ، وتمنع الدائرة المذكورة خروج المركبة .

د - إن تأخير واسطة عن السفر بحكم هذه المادة لا يعفي صاحبها أو مستأجرها أو وكيلها من دفع رسوم الميناء أو الأجر الأخرى مدة التأخير .

مثال : دخلت واسطة نقل العراق في ١ / ٤ / ٢٠٠٩ وكانت الأجرة المستلمة ( ١.٠٠٠.٠٠٠ ) دينار عن نقل بضاعة داخل العراق أو إلى خارج العراق ، علما بأن صاحبها أو مستأجرها غير مقيم في العراق .

الحل :  $١.٠٠٠.٠٠٠ \times ٧.٥ \% = ٧٥.٠٠٠$  دينار الربح ( أجرة النقل ) .

$٧٥.٠٠٠ \times ٣ \% = ٢٢٥٠$  ديناراً مقدار الضريبة المتحققة وعلى المكلف تسديده ، ثم يزود ببراءة ذمة أصولية فيسمح له بالخروج من العراق .

## المبحث السابع الفحص الضريبي

يثير الفحص الضريبي مسائل عديدة نقف عليها في البيان الآتي :

أولاً : تثار مسألة الفحص الضريبي عند وجود حالة الشك بقيام تلاعب في الحسابات بقصد تغيير الدخل الخاضع للضريبة ، ويتضمن الفحص المذكور ما يلي :

أ - فحص القوائم المالية للمكلفين التي سبق أن تم تنظيمها وصياغتها ونشرها بما فيها الميزانية العامة والحسابات الختامية وأنها معدة ومجهزة وفقاً للأصول ، وللفاحص الضريبي أن يطلب سجلات ومستندات الجهة المفحوصة ضريبياً .

ب - يشمل الفحص الضريبي المكلفين الطبيعيين والمعنويين بما فيهم شركات الأموال وشركات الأشخاص .

ج - للفاحص الضريبي أن يطلب توضيحا وافيا للنقص الذي يلاحظه في المعلومات المقدمة أو غموضا في بعض أجزائها إلى أن يحقق هدفه من الفحص .

د - للفاحص أن يطالع على كيفية مزاوله المكلف لنشاطه والجوانب الفنية الخاصة بإنتاج السلعة ، وسوقها والمنافسة والأسعار والكلف وأي معلومات مفيدة أخرى .

هـ - الوصول إلى تحديد مركز مالي حقيقي والى نتائج أعمال حقيقية بعيدة عن الغش والتهرب الضريبي .  
و - ينبغي أن تتم هذه الإجراءات في ضوء نصوص قوانين الضرائب .

ثانياً : تستقي الإدارة الضريبية معلوماتها عن المكلفين من مضمون حساباتهم ذاتها ، وحيث أن حسابات هؤلاء ينظمها نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ( ٢ ) لسنة ١٩٨٥ النافذ الذي يحدد أشكالها ، وأنواعها ، وطبيعتها ، وأن هؤلاء المكلفين هم الخاضعون لنظام مسك الدفاتر ، لذلك فهم المشمولون بعملية الفحص الضريبي .

لقد عينت المادة ( السابعة ) من النظام المكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر بثلاث فئات هم :

١ – **الفئة الأولى** : فرض النظام على المكلفين المذكورين أدناه مسك الدفاتر التجارية ، وتقديم حساباتهم إلى الإدارة الضريبية بعد تدقيقها وتصديقها من مراقب حسابات :

أ – فروع الشركات والمؤسسات الاقتصادية الأجنبية .

ب – شركات المساهمة الخاصة والمحدودة والتضامنية والمشروع الفردي .

ج – الشركة البسيطة إذا كان رأسمالها أكثر من ( ٣٠.٠٠٠ ) دينار .

د – الصنفان الأول والثاني من التجار المسجلين في الغرف التجارية والصناعية والمشاريع الصناعية التي يزيد رأسمالها على ( ٣٠.٠٠٠ ) دينار .

هـ – المستوردون لمن يزيد استيرادهم على ( ٥٠.٠٠٠ ) دينار عدا الضريبة الكمركية ، والمصدرون الذين تزيد صادراتهم على ( ٥٠.٠٠٠ ) دينار .

و – المقاولون والمتعهدون الأصليون والثانيون المسجلون لدى وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي.

ز – أصحاب دور السينما والتسليّة والترفيه مثل دور السينما والمنتديات والملاعب وكذلك الفنادق المصنفة ثلاث نجوم فأكثر .

ح – أصحاب المطاعم من الدرجتين الممتازة والأولى .

ط – أصحاب المستشفيات الأهلية والمذاخر.

٢ – **الفئة الثانية** : هم مكلفون مشمولون بالنظام إلا أنه لا يشترط أن تكون حساباتهم مدققة ومصدقة من مراقب حسابات، فهم :

أ – الشركة البسيطة إذا كان رأسمالها أقل من ( ٣٠.٠٠٠ ) دينار.

ب – الصنف الثالث وما يليه من التجار إذا كان رأسماله يزيد على ( ٣٠.٠٠٠ ) دينار.

ج – الصناعيون الذين تبلغ كلفة مشاريعهم أقل من ( ٣٠.٠٠٠ ) دينار .

د – المستوردون الذين تقل استيراداتهم عن ( ٥٠.٠٠٠ ) دينار عدا الضريبة الكمركية . وكذلك المصدرون الذين تقل صادراتهم عن ( ٥٠.٠٠٠ ) دينار.

هـ – المقاولون والمتعهدون من غير المصنفين لدى وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي .إذا كانت مقبوضاتهم تزيد على ( ٥٠.٠٠٠ ) دينار .

و – أصحاب المطاعم من الدرجة الثانية .

ز – أصحاب مكاتب التدقيق ، وتنظيم الحسابات ، والمكاتب العلمية والاستشارية ، والمكاتب السياحية .

ح – وكلاء القطاع العام إذا كانت مبيعاتهم تزيد على ( ١٠٠.٠٠٠ ) دينار .

ط – وكلاء بالعمولة / الإخراج الكمركي والتأمين .

ي – أصحاب معارض السيارات .

ك – أصحاب المزادات العلنية .

٣ – **الفئة الثالثة** : تمثل المجموعة التي ما زالت غير منظمة حساباتها بصورة أصولية . وفوض النظام أمر تنظيم حساباتها إلى الإدارة الضريبية لتحديد سجلاتهم ومستنداتهم بشكل يتسق مع طبيعة كل فئة ، وتشمل ما يأتي :

أ – المهنيون مثل الأطباء والمحامين والمهندسين .

ب – الحرفيون مثل الحدادين والحلاقين والنجارين والخياطين .

ج – أصحاب مكاتب دلالة العقار .

أصحاب الصيدليات والمختبرات والتحليلات المرضية والأشعة .

### **المبحث الثامن الاعتراض على التقدير**

تهدف إجراءات تقدير دخل المكلف إلى تعيين مقدار هذا الدخل على حقيقته . حيث يجري على أساسه تحديد مقدار الضريبة الواجبة الأداء . إلا أن المكلف قد لا يقبل بهذا التقدير ، ودفع الضريبة بالصورة التي قدرتها الإدارة الضريبية . كما أن الإدارة الضريبية قد لا تستجيب لمطالب المكلف بتعديل التقدير أو إلغائه . وعندئذ يثور الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية حول مقدار الدخل الخاضع للضريبة ، ومقدار الضريبة المفروضة على المكلف .

والحقيقة هي أن المشرع العراقي لم يتخذ موقفاً موحداً من الجهات التي لها صلاحية النظر في المنازعات الضريبية فقد ناط هذه المهمة في بادئ الأمر بلجان إدارية ذات اختصاص قضائي ثم قرر اناطة المهمة بالقضاء . وسوف نتكلم عن المرحلتين في البيان التالي :

### **المطلب الأول نظر المنازعات الضريبية من قبل لجان إدارية ذات اختصاص قضائي**

منع المشرع في المادة ( ٥٥ ) من قانون ضريبة الدخل النافذ القضاء من النظر في الدعاوى التي تتعلق بتقدير الضريبة ، وفرضها وجبايتها ، أو أية معاملة أجريت وفق أحكام هذا القانون . بيد أنه أوكل المهمة المذكورة إلى ثلاث هيئات هي : الإدارة الضريبية ، ولجان الاستئناف ، وهيئة التمييز . وسوف نتناول بيان هذه الهيئات تباعاً :

**أولاً : الاعتراض لدى الإدارة الضريبية**

تتم هذه المرحلة من خلال مراجعة المكلف للإدارة الضريبية التي تقوم بتقدير مدخولاته وفقا للمؤشرات المتاحة لها في ملفه ( اضبارته ) . فإذا لم يتفق المكلف مع الإدارة الضريبية على هذا التقدير ، جاز له أن يعترض عليه وفقا للشروط الآتية :

١ - أن يقدم المكلف اعتراضه خلال مدة ( ٢١ ) يوما اعتبارا من تاريخ تبليغه بالتقدير . ويعكسه يعد التقدير قطعيا ، ولا يقبل أي اعتراض . أما إذا قدم المكلف اعتراضه بعد مضي المدة القانونية ( أي بعد مضي ٢١ يوما ) من تاريخ التبليغ بالتقدير فلإدارة الضريبية أن تنتظر بذلك الاعتراض إذا اقتنعت بأن المعترض لم يتمكن من تقديمه للأسباب الآتية :

أ - الغياب عن العراق ، ويمكن إثبات ذلك من خلال تقديم المكلف جواز سفره خلال مدة التأخير .  
ب - حالة مرض المكلف ، ويمكن إثباتها بتقرير طبي مصادق عليه رسميا .  
ج - أي سبب قاهر آخر مثل حدوث حادث وفاة لدى المكلف مثبت بوثيقة تؤيد ذلك .

٢ - على المكلف أن يبين في اعتراضه الأسباب التي دفعته للاعتراض مع بيان ما يطلبه من الإدارة الضريبية . ويدعم اعتراضه بالوثائق والمستندات الثبوتية التي تؤيد وجهة نظره . بحيث تساعد في توفير قناعة كافية لدى الإدارة الضريبية بوجهة نظر المكلف .

٣ - أن يسدد المكلف الضريبة كاملة . أما في حالة عجزه عن التسديد يقوم بطلب تقسيط المبلغ على أن يسدد المكلف مبلغا لا يقل عن ٢٥ % ولا يزيد عن ٥٠ % من الضريبة المقدرة بعد توفر القناعة لدى الإدارة الضريبية .

بعد توافر شروط الاعتراض المذكورة آنفا تعيد الإدارة الضريبية النظر في التقدير ، وبعد الاتفاق مع المكلف يعدل التقدير بما تم الاتفاق عليه .

## ثانيا : الاعتراض لدى لجان الاستئناف

تبدأ هذه المرحلة عندما يقدم المكلف اعتراضه إلى الإدارة الضريبية ضمن المدة القانونية ، وعلى الرغم من توفر جميع الشروط الشكلية لصحة الاعتراض ، فإن الإدارة الضريبية ترفض اعتراض المكلف بتعديل التقدير لعدم قناعتها به . وعندما يجري تبليغ المكلف برفض الاعتراض فإن له الحق بالطعن بقرار الإدارة الضريبية أمام لجان الاستئناف .

ولكن كيف تشكل هذه اللجان ، وما القضايا التي تعرض عليها، وما شروط الاعتراض أمامها وما صلاحياتها ؟

### ١ - تشكيل لجان الاستئناف

يتم تشكيل لجان الاستئناف ببيان يصدر من وزير المالية في الجريدة الرسمية . وتتشكل من :

- قاض من الصنف الثاني من القضاة - رئيسا .
- عضوية اثنين من الموظفين المختصين في الأمور المالية .
- 

ويعين أعضاء اضافيون يحلون محل الأعضاء الأصليين عند غيابهم وبالشروط نفسها. والأصل أن تنتظر لجان الاستئناف في القضايا التي تقع ضمن اختصاصها المكاني ، إلا أن القانون قد خول وزير المالية

صلاحية نقل القضايا الاستئنافية من لجنة إلى أخرى سواء كان ذلك بطلب المكلف أو بدونه إذا وجد أسبابا موجبة لذلك .

## ٢- القضايا التي تعرض على لجان الاستئناف

أ - تنظر لجان الاستئناف في كل ما له علاقة بتقدير الدخل ، وخضوعه للضريبة والريديات والسماحات .

ب- النظر في المخالفات التي يرتكبها المكفون خلافا لنظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل في القضايا المحالة إليها من قبل الإدارة الضريبية ، وفرض غرامة تتراوح بين ( ١٠ % ) و ( ٢٥ % ) من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات القانونية على أن لا تقل عن ( ٥٠٠ ) دينار. وعند عدم الدفع تحال القضية إلى المحكمة المختصة لإبدال الغرامة بالحبس .

## ٣ شروط الاعتراض أمام لجان الاستئناف

أ - أن يقدم المكلف اعتراضه إلى لجنة الاستئناف خلال مدة ( ٢١ ) يوما من تاريخ تبليغه بقرار الإدارة الضريبية المتضمن رفض اعتراضه أمامها . أما إذا تأخر المكلف عن تقديم الاعتراض إلى لجان الاستئناف عن المدة المقررة ، فلإدارة الضريبة النظر في تمديد هذه المدة والموافقة على ذلك إذا اقتضت بأن المستأنف قد تأخر عن تقديمه للأسباب التي سبق بيانه في أعلاه .

ب - أن يدعم المكلف اعتراضه بالوثائق والمستندات اللازمة لذلك.

ج - أن يسدد المكلف الضريبة كاملة . وإذا كان قد قدم طلبا لتقسيمها ، فينبغي أن يكون مستمرا في تسديد الأقساط المستحقة .

## ٤ - صلاحيات لجان الاستئناف

تقوم لجان الاستئناف بتبليغ المستأنف والإدارة الضريبية بالحضور أمامها خلال مدة سبعة أيام من تاريخ تبليغها . وتقتصر صلاحيات لجان الاستئناف بما يأتي :

أ - إلغاء التقدير

ب - تأييد التقدير

ج - زيادة التقدير أو تخفيضه

د- تؤيد التقدير في حالة عدم حضور الطرفين أو أحدهما دون عذر مشروع أو أن تؤجل النظر في الاستئناف للمدة التي تراها مناسبة .

## ثالثا : الاعتراض لدى هيئة التمييز

تعد قرارات لجان الاستئناف قطعية إذا كان مبلغ الضريبة فيها لا يتجاوز عشرة آلاف دينار . أما إذا تجاوز هذا المبلغ فيحق لكل من الإدارة الضريبية والمكلف الاعتراض على القرار أمام الهيئة التمييزية . وسوف نتناول تشكيل هذه الهيئة ، وشروط الاعتراض أمامها ، وصلاحياتها في البيان الآتي :

## ١ - تشكيل هيئة التمييز

تشكل هيئة التمييز ببيان يصدره وزير المالية ، وينشر في الجريدة الرسمية ، من الأعضاء الآتي ذكرهم:

- قاض من محكمة التمييز رئيسا
  - اثنين من المدراء العامين في وزارة المالية أعضاء
  - ممثل من اتحاد الغرف التجارية العراقية عضوا
  - ممثل من اتحاد الصناعات العراقي عضوا
- ٢ - شروط الاعتراض أمام هيئة التمييز

أ - أن يتجاوز مبلغ الضريبة في قرار لجنة الاستئناف المميز عشرة آلاف دينار .

ب - أن يقدم الاعتراض أمام هيئة التمييز خلال مدة خمسة عشر يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ بقرار لجنة الاستئناف .

ج - أن يسدد المكلف رسما مقداره ( ١ % ) من مبلغ الضريبة الوارد في القرار محل الطعن وبحد أعلى مقداره ( ١٠٠٠ ) دينار إلى صندوق الإدارة الضريبية . ويسجل هذا المبلغ إيرادا نهائيا للخرينة العامة .

## ٣ - صلاحيات هيئة التمييز

للهيئة التمييزية حق إلغاء القرار أو تأييده أو تعديله ، وتعد قراراتها قطعية بشأن المسائل التي تتناولها .

### المطلب الثاني

### نظر القضاء في المنازعات الضريبية

سن المشرع العراقي القانون رقم ( ١٠ ) لسنة ٢٠٠٣ الغى بموجبه المادة الخامسة والخمسين من قانون ضريبة الدخل النافذ لسنة ١٩٨٢ ، وكان مؤملا بناء على ذلك أن يمارس القضاء العراقي الصلاحية الكاملة في نظر المنازعات الضريبية سيما بعد أن اصدر المشرع القانون رقم ( ١٧ ) لسنة ٢٠٠٥ الذي ألغى النصوص القانونية التي تقضي بمنع المحاكم من سماع الدعاوى الناشئة من تطبيق القوانين وقرارات مجلس قيادة الثورة المنحل الصادرة اعتبارا من ١٧ / ٧ / ١٩٦٨ ولغاية ٩ / ٤ / ٢٠٠٣ .

بيد أن المادة ( ٣ ) من القانون رقم ( ١٧ ) المشار اليه أستثنت من أحكامه قوانين الضرائب ، فعاد المنع مرة أخرى على القضاء في نظر دعاوى الضريبة . ولكن حدث تطور هام في موقف المشرع العراقي بصدر القانون رقم ( ٣ ) لسنة ٢٠١٥ (قانون التعديل الأول لقانون إلغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٥ ) فقد قرر المشرع في قانون التعديل إلغاء المادة ( ٣ ) الواردة في القانون رقم ( ١٧ ) على أن تسري أحكام هذا القانون بأثر رجعي . لكن المحكمة الاتحادية

العليا قررت عدم دستورية الفقرة الواردة في القانون رقم ( ٣ ) التي تنص على سريان أحكامه على الماضي وذلك بخصوص ما يتعلق فقط بالضرائب قائمة في حكمها ( ... حيث أن المادة / ١٩ / تاسعا من الدستور تنص على أن ( ليس للقوانين أثر رجعي ما لم ينص على خلاف ذلك ، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم ) . عليه فإن إلغاء الاستثناء المنصوص عليه في المادة ( ٣ ) من قانون إلغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى رقم ( ١٧ ) لسنة ٢٠٠٥ بموجب المادة ( ١ ) من القانون المطعون فيه رقم ( ٣ ) لسنة ٢٠١٥ يعتبر مخالفة صريحة لأحكام المادة ( ١٩ / تاسعا ) من الدستور . عليه قررت المحكمة الاتحادية العليا إلغاء القانون رقم ( ٣ ) لسنة ٢٠١٥ ، بقدر تعلق الأمر بسريانه على الماضي فيما يخص الضرائب والرسوم أما بقية النص فإنه خيار تشريعي لا غبار عليه ... )  
(قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم ٦٨ / اتحادية / اعلام / ٢٠١٥ الصادر في ١٩ / ١٠ / ٢٠١٥ .)

نخلص من كل ما تقدم أن ولاية النظر في المنازعات الضريبية عادت مرة أخرى الى القضاء على أن اختصاصه يبقى مقيدا بالنظر في المنازعات الناشئة عن تطبيق قانون ضريبة الدخل الواقعة بعد نفاذ القانون رقم ( ٣ ) لسنة ٢٠١٥ . علما أن المشرع قرر نفاذ هذا القانون من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية ، وقد نشر القانون في الوقائع العراقية عدد ( ٤٣٤٥ ) في ٢ آذار ٢٠١٥ . وهذا المسلك التشريعي يعد سليما لاتفاقه مع ما جاء به الدستور العراقي من أحكام منعت المشرع من تحصين أي عمل أو قرار اداري من الطعن ( القضائي) . والقضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية هو محكمة القضاء الاداري ، لأن ما يصدر من الإدارة الضريبية هو قرار اداري بطبيعته .

## المبحث التاسع جباية الضريبة

لا تجبى الضريبة من المكلف ما لم يخطر بوجوب أداءها دفعة واحدة أو على شكل أقساط إلى الإدارة الضريبية التي تتمتع بمجموعة من الضمانات التي تعينها على تحصيل الضريبة من المكلف . وسوف نقف على هذه الموضوعات في البيان الآتي:

## الفرع الأول الإخطارات

يمثل الإخطار خطابا موجها إلى المكلف يتضمن تبليغه بدفع الضريبة المستحقة عليه وفقا لتقدير الإدارة الضريبية تنفيذا لمتطلبات قانون ضريبة الدخل النافذ .

### لكن ما طرائق تبليغ الإخطارات إلى المكلف ؟

١ – أن يسلم الإخطار أو الاستمارة إلى شخص المكلف نفسه أو أحد الأفراد العاملين معه في مقر عمله أو إلى أحد أفراد عائلته الذين يسكنون معه في محل سكناه ذاته .

٢ – يمكن إرسال الإخطار بواسطة دائرة البريد وبالبريد المسجل مثبتا عليها عنوان المكلف المثبت لدى الإدارة الضريبية ، وإعادتها إلى الدائرة المعنية أي الإدارة الضريبية سواء أكانت موقعة مستوفية لجميع شروط التبليغ الأصولي أم غير موقعة ولا مستوفية لهذه الشروط.

وعندما يتم إرسال الإخطار أو الاستمارة بالبريد المسجل وحسب العنوان المثبت تعد مبلغه خلال ( ١٤ ) يوماً اعتباراً من تاريخ إرسالها بالبريد داخل العراق و( ٦٠ ) يوماً اعتباراً من تاريخ إرسالها بالبريد خارج العراق .

## الفرع الثاني الجباية

يجب على المكلف أن يسدد الضريبة خلال ( ٢١ ) يوماً من تاريخ تبليغه بمقدارها . فإذا امتنع عن ذلك يفرض عليه نوعان من الجزاءات هما الإضافة والفائدة :

### ١ - الإضافة

إذا لم يسدد المكلف الضريبة خلال ( ٢١ ) يوماً من تاريخ تبليغه بمقدارها تفرض عليه إضافة تبلغ نسبتها ( ٥% ) من مقدار الضريبة. وإذا لم يدفعها خلال ( ٢١ ) يوماً بعد انقضاء المدة الأولى تزداد هذه الإضافة إلى الضعف فتصبح ( ١٠% ) من الضريبة المتحققة .

**مثال :** لو تبلغ المكلف ( س ) بتسديد ضريبة متحققة عليه مقدارها ( ١٠٠.٠٠٠ ) دينار بتاريخ ١ / ٤ / ٢٠٠٩ ولم يتم تسديدها حتى يوم ٢٣ / ٤ / ٢٠٠٩ ، تصبح الإضافة المفروضة عليه ( ٥% ) من الضريبة المتحققة وهي ( ٥.٠٠٠ ) دينار . وعندما لم يسدها لغاية ١ / ٦ / ٢٠٠٩ ، أي بعد مرور مدة أكثر من ( ٢١ ) يوماً الثانية ، تصبح الإضافة ( ١٠% ) من الضريبة المتحققة . ويكون المبلغ واجب التسديد ( ١١٠.٠٠٠ ) دينار.

إن القانون أجاز لوزير المالية إعفاء المكلف من مبلغ الإضافة إذا تأخر عن تسديد الضريبة لأسباب قهرية مثل السفر خارج العراق أو المرض .

### ٢ - الفائدة

تفرض على المكلف الممتنع عن أداء الضريبة فائدة معادلة للفائدة المصرفية السائدة لدى مصرف الرافدين على تسهيلات السحب على المكشوف ، على رصيد مبلغ ضريبة الدخل من تاريخ تحقق تسديده لغاية التسديد .

**مثال :** تحققت على المكلف ( س ) ضريبة دخل مقدارها ( ١٠٠.٠٠٠ ) دينار ، وتم تبليغه بإخطار الدفع في ١ / ٦ / ٢٠٠٩ ، ولم يسدد الضريبة لغاية ١ / ٨ / ٢٠٠٩ ، فيكون احتساب الإضافات على النحو الآتي:

أ - نظراً لتجاوز المدة ( ٤٢ ) يوماً فإن نسبة الإضافات ( ١٠% )

$$100.000 \times \frac{10}{100} = 10.000 \text{ دينار}$$

ب - تحسب الفائدة المصرفية البالغة ( ١٠% ) عن عدد أيام التأخير عن التسديد اعتباراً من ٢ / ٦ / ٢٠٠٩ ولغاية ٣١ / ٧ / ٢٠٠٩ فتصبح المدة ( ٦٠ ) يوماً واحتسابها كالاتي :

$$1643 = \frac{10}{100} \times \frac{60 \text{ يوما}}{365 \text{ يوما}} \times 1000000$$

وبالجمع :  $1000000 + 100000 + 1643 = 1116643$  ديناراً مجموع الضريبة مع الإضافات والفوائد.

### الفرع الثالث تقسيم الضريبة والفائدة المصرفية

إذا طلب المكلف تقسيم مبلغ ضريبة الدخل المستحقة عليه ، فلإدارة الضريبة تقسيطه إذا وجدت أن هناك أسباب تبرر ذلك ، حيث ينظم خطاب موجه إلى المكلف يحدد فيه مقدار كل قسط ، وتاريخ استحقاق تسديده الشهري ، وتحسب الفائدة على القسط وتضاف إليه . وفي حالة ما إذا تأخر المكلف عن تسديد أي قسط مدة ( ٢١ ) يوماً ، يلغى كتاب التقسيط وتصبح جميع الأقساط المتبقية مستحقة وواجبة الأداء تلقائياً وبدون حاجة إلى إنذار . مع مراعاة احتساب الفوائد المنصوص عليها في المادة ( ٤٥ ) من القانون.

مثال : تحققت على المكلف أحمد ضريبة دخل مقدارها ( ١.٠٠٠.٠٠٠ ) دينار ، وقد طلب تسديد المبلغ على شكل أقساط شهرية بمعدل ( ٢٥٠.٠٠٠ ) دينار شهرياً ، على أن يدفع القسط الأول حالاً . وتمت الموافقة على التقسيط إلى أربعة أقساط شهرية بضمنها الدفعة الأولى . فيتم تنظيم كتاب التقسيط كالاتي :

القسط الأول : ٢٥٠.٠٠٠ دينار في ٢٠٠٩/٤/١ حالاً

القسط الثاني ٢٥٣.٣٣٣ ديناراً في ٢٠٠٩/٥/١

القسط الثالث ٢٥٦.٦٦٧ ديناراً في ٢٠٠٩/٦/١

القسط الرابع ٢٦٠.٠٠٠ ديناراً في ٢٠٠٩/٧/١

المجموع ١.٠٢٠.٠٠٠

ملاحظات حول الحل :

١- لا تحسب فائدة مصرفية على القسط الأول ، لأنه مدفوع حالاً

$$٢ - \text{ تحسب فائدة على القسط الثاني} \\ \frac{16}{100} \times \frac{1 \text{ شهر}}{12 \text{ شهر}} \times 250000$$

٣- تحسب الفائدة على القسط الثالث

$$\frac{2}{12} \times \frac{16}{100} \times 250.000$$

٤ - تحسب فائدة على القسط الرابع

$$\frac{3}{12} \times \frac{16}{100} \times 250.000$$

### الفرع الرابع الأشخاص الذين تجبى منهم الضريبة

- ١ - من أموال المكلف نفسه عن دخله ، ودخل زوجته ، وأولاده القاصرين .
- ٢ - إذا افترق الزوجان ، وعجز المكلف عن التسديد ( الزوج ) تجبى من أموال الزوجة ، والأولاد القاصرين ما يجب عليهم دفعه بالقياس إلى مجموع الضريبة المستحقة .
- ٣ - تجبى الضريبة من أموال الزوجة نفسها إذا كانت مكلفة ، ومنحت السماح القانوني عن زوجها إذا كان عاجزا عن العمل وليس له مورد .
- ٤ - كما تجبى الضريبة من أموال الأرملة ، والمطلقة عن دخلها ودخل أولادها الذين هم تحت وصايتها .
- ٥- إذا ثبت عجز الأرملة والمطلقة عن تسديد دين الضريبة فتجبى من أموال أولادها عن حصتهم منها بنسبتها إلى مجموع الضريبة المتحققة .
- ٦ - وفي حالة ما إذا كان الأولاد القاصرون بلا أبوين فيعد كل منهم مكلفا بحد ذاته ، وتسدد الضريبة من أمواله الخاصة .

### الفرع الخامس ضمانات تحصيل الضريبة

- ١ - **منع المكلف من السفر خارج العراق** : إذا ثبت للإدارة الضريبية أن المكلف يريد السفر إلى خارج العراق بقصد تأخير تسديد الضريبة كلا أو بعضا ، وأن سفره يعوق عملية تحصيل الضريبة ، سواء أكان مدينا بها أصالة عن نفسه أم وكالة عن غيره ، فللإدارة الضريبية في هذه الحالة أن تطلب إلى الجهات المختصة تأخيرها أو منعه من السفر ، على أن يذكر في كتابها هوية المكلف ، ومقدار الضريبة المستحقة أو التي تستحق عليه . وعلى الجهات المختصة أن تمنع المكلف من مغادرة العراق طالما لم يسدد الضريبة .
- ٢ - **منع واسطة النقل من السفر** : إذا تأخر أصحاب وسائل النقل البرية ، والبحرية ، والنهرية ومستأجريها الساكنين خارج العراق عن دفع الضريبة مدة ثلاثة أشهر عند اشتغال تلك الوسائط في العراق ، فقد أجاز المشرع للإدارة الضريبية أن ترسل شهادة إلى موظفي الهيئة العامة للكمارك أو إلى أي موظف آخر مخول إعطاء تصريح الخروج تتضمن مقدار الضريبة التي تأخر دفعها ، وأسماء

المكلفين بدفعها . وعلى هؤلاء عدم السماح للمكلفين بإخراج وسائط نقلهم من أية مدينة أو ميناء في العراق حتى دفع الضريبة .

**٣ - الحجز الاحتياطي :** يحاول بعض الأفراد إخفاء أموالهم أو تهريبها من الضريبة ، لذا أجاز المشرع لوزير المالية أو من يخوله اتخاذ إجراءات الحجز على أموال المكلف بالضريبة لضمان تسديدها . ولا يرفع الحجز إلا بتقدير الضريبة وجبايتها أو تقديم كفيل مليء يتعهد بدفعها .

**٤ - مكافأة المخبرين :** قد يحاول المكلف تقديم معلومات غير حقيقية عن دخله أو إخفاء بعض المعلومات التي تساعد الإدارة الضريبية في الوصول إلى الدخل الحقيقي أو تقديم حسابات أو دفاتر أو سجلات أو بيانات غير دقيقة . وقد تتوفر لدى البعض معلومات عن ذلك ، سواء من العاملين لدى المكلف من الضريبة أو غيرهم وتشجيعا لهؤلاء وتحفيزا لهم على تقديم تلك المعلومات ، فقد أجاز القانون لوزير المالية منح هؤلاء الأشخاص مكافأة نقدية بما لا يزيد عن ٣٠% من الضريبة المتحققة لمن قدم منهم معلومات شفوية أو تحريرية . وأعتبر القانون الإخبار مع أسم صاحبه من الأمور السرية التي يحظر إفشاؤها .

**٥ - إيقاف المعاملات التي لها علاقة بالضريبة :** أجاز المشرع للإدارة الضريبية أن توقف إجراء المعاملات التي لها علاقة بالضريبة ، مثل معاملات نقل ملكية العقار ولا تسمح بإجرائها من قبل دوائر الدولة الأخرى حتى يتم دفع الضريبة أو التأمينات التي تتحقق عنها .

**٦ ضمان استيفاء الضريبة من المقاولين :** أجاز المشرع للإدارة الضريبية أن تطلب من أي من دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط أو من أي شخص استقطاع نسبة مئوية لا تتجاوز ١٠% من المبالغ المتحققة للمتعهدين أو غيرهم من المرتبطين معهم ، ولا تدفع لهم المبالغ المستقطعة إلا بعد تأييد براءة ذمهم من دائرة الضريبة ، ولهذه الدائرة أن تطلب من تلك الجهات تحويل المبالغ التي تم استقطاعها إليها.

## الفرع الخامس

### العقوبات المفروضة على المخالفات الضريبية

#### ١ - الغرامات

أ - يعاقب بالغرامة التي لا تقل عن ( ١٠٠ ) دينار ولا تزيد عن ( ٥٠٠ ) دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب الأفعال الآتية :

- من لم يقم بالواجبات المترتبة عليه وفق أحكام هذا القانون أو الأنظمة الصادرة بموجبه أو امتنع أو تأخر في تقديم بيانات أو معلومات إلى الإدارة الضريبية كان يجب عليه تقديمها أو طلب منه تقديمها .

- من وجدت لديه أو اطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو أعطها أو بلغها لغير من فوض بإعطائها إليه أو أفشى مضمونها كلها أو بعضها إن لم يفوضه الوزير بذلك .

ب - تفرض غرامة بنسبة ( ١٠% ) إلى ( ٢٥% ) من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات على مرتكب أي مخالفة لنظام مسك الدفاتر وعلى ألا يقل مبلغ الغرامة عن ( ٥٠٠ ) دينار.

## ٢ - الإضافات

أ - في حالة تأخر المكلف أو امتناعه عن تقديم التقرير في الموعد المحدد ( من ١/١ لغاية ٥/٣١ من السنة التقديرية ) أو تسببه في تأخير انجاز تقديره ، يفرض عليه مبلغا إضافيا بنسبة ١٠% من الضريبة المتحققة وبما لا يزيد عن (٥٠٠.٠٠٠) دينار ما لم يثبت المكلف أن التأخير كان لعذر مشروع .

ب - يفرض مبلغ إضافي مقداره ( ١٠.٠٠٠ ) دينار على فرع الشركة الأجنبية العاملة في العراق في حال تأخره عن تقديم حساباته الختامية المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية إلى الإدارة الضريبية بعد ستة أشهر من انتهاء السنة المالية لتلك الشركة ، اللهم إلا إذا أثبت الفرع أن التأخير كان لعذر مشروع يؤيده الديوان .

## ٣ - الحبس

أ - يعاقب بالحبس مدة لا تزيد عن سنة من يثبت عليه أمام المحاكم ارتكابه أحد الأفعال الآتية :

- من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو أخفى معلومات كان عليه بيانها قاصدا بذلك الحصول على سماح أو تنزيل مقدار الضريبة (الفقرة ١ من المادة ٥٧ من القانون) .

- من أعد أو قدم حسابا أو تقريرا أو بيانا كاذبا أو ناقصا عما يجب إعداده أتقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك . ( الفقرة ٢ من المادة ٥٧ من القانون).

ب - يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم أنه قد أستعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها .

## ٤ - مضاعفة الضريبة

- على الإدارة الضريبية أن تضاعف الضريبة على الدخل، الذي كان موضوع الدعوى الوارد بيانها في إحدى المادتين (٥٧) و(٥٨) المذكورتين أعلاه، بعد اكتساب الحكم الصادر في الدعوى الدرجة القطعية .

- لوزير المالية أو من يخوله أن يطالب مرتكب الفعل المخالف المنصوص عليه في المادتين (٥٧) و(٥٨) من القانون بدفع مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى إذا رغب المخالف بالتسوية الصلحية مع الإدارة الضريبية . ويترتب على التسوية المذكورة عدم إقامة الدعوى الجزائية على المخالف أو إيقاف إجراءاتها في أي مرحلة وصلت إليها قبل صدور الحكم فيها من قبل المحكمة المختصة .

## الفصل الثاني ضريبة العقار

عرف العراق ضريبة العقار منذ الحكم العثماني حيث فرضت السلطة العثمانية هذه الضريبة في عام ١٨٣٩ ثم توالى القوانين إلى أن انتهت بالقانون النافذ حاليا رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ .

إن الإلمام بضريبة العقار يقتضي منا البحث في الموضوعات الآتية :

- تعريف ضريبة العقار وخصائصها
- سريان قانون ضريبة العقار من حيث الأموال
- سريان قانون ضريبة العقار من حيث الأشخاص
- سريان قانون ضريبة العقار من حيث المكان
- سعر ضريبة العقار
- التنزيلات
- الإعفاءات من ضريبة العقار
- تقدير القيمة الايجارية للعقار الخاضع للضريبة
- لجان التقدير ومراحل الاعتراض
- جباية ضريبة العقار والضمانات المتعلقة بالجباية

## الفرع الأول

### تعريف ضريبة العقار وخصائصها

لم يرد في قانون ضريبة العقار النافذ تعريفا محددًا لضريبة العقار بل اكتفى المشرع بالقول إن الضريبة هي ( ضريبة العقار المفروضة بموجب هذا القانون ) .

ويمكن أن نعرف ضريبة العقار بأنها ضريبة مباشرة ، عينية ، نسبية ، تفرض على الدخل السنوي الصافي الحقيقي أو المخمن الذي يحصل عليه المكلف من عقاراته المبنية في العراق عدا دار السكن .

نستخلص من هذا التعريف خصائص الضريبة التي تتمثل بالآتي :

**أولا - ضريبة العقار ضريبة مباشرة ، وعائها دخل الملكية العقارية :**

لا تفرض الضريبة على العقار في حد ذاته وإنما على الدخل المتأتي من ذلك العقار. ولذا فإن هذه الضريبة تدور وجودا وعمدا مع تحقق الدخل العقاري ، وهو لا يتحقق إلا بإيجار العقار.

**ثانيا- ضريبة العقار ضريبة عينية في الأصل :**

تعد الضريبة عينية عندما لا تراعي ظروف المكلف الشخصية والعائلية. وضريبة العقار ضريبة عينية في الأصل ، لأن المشرع لا يمنح أية سماحات للمكلف بها . كما أن هذه الضريبة لا تفرق بين الأشخاص الطبيعية والمعنوية. بيد أن هذا القول لا ينفي أن لضريبة العقار بعض الملامح الشخصية التي تتجلى في المظاهر الآتية :

١- إعفاء دار السكن والشقة السكنية من الضريبة .

٢- إعفاء دار سكن واحدة أو شقة سكنية واحدة إذا شغلها والدا صاحب الدار أو أحدهما أو أولاده المتزوجون أو أحدهم .

**ثالثا - ضريبة العقار ضريبة نسبية**

تعد ضريبة العقار ضريبة نسبية ، لأنها تفرض بسعر ثابت مقداره (١٠%) على الإيراد السنوي الناجم من عقارات المكلف .

## رابعاً- ضريبة العقار ضريبة سنوية تجبي مقدماً

الضريبة على الدخل العقاري تجبي بقسطين أحدهما في شهر كانون الثاني ،والقسط الثاني في شهر تموز.ومن ثم فلا يتم الانتظار حتى نهاية السنة كما هو الحال في ضريبة الدخل ، وإنما يتم استحصال الضريبة مقدماً . ومع ذلك فإن تقسيط الضريبة لا يعني عدم سنويتها بل تبقى الضريبة سنوية ، والقسط يراد به مجرد التسهيل للمكلف بالضريبة .

## خامساً - ضريبة العقار ضريبة تفرض على الدخل الصافي

تفرض ضريبة العقار على الدخل الصافي ،لأن المشرع أجاز للمكلف أن ينزل من الإيراد الإجمالي ١٠ % عن مصاريف الصيانة والاندثار.

## سادساً - ضريبة العقار ضريبة إقليمية

تفرض ضريبة العقار على الإيراد السنوي الذي يحصل عليه المكلف من عقاراته الواقعة داخل إقليم جمهورية العراق . أما الإيرادات التي يحصل عليها المكلف من عقاراته الواقعة خارج الإقليم فلا تخضع لضريبة العقار بل لضريبة الدخل استناداً لأحكام الفقرة ( ٦ ) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ .

## الفرع الثاني

## سريان قانون ضريبة العقار

### أولاً : سريان قانون ضريبة العقار من حيث الأشخاص

المكلف هو كل شخص خاضع لضريبة العقار . وقد حدد المشرع الأشخاص المكلفين بدفع الضريبة وهم:  
١ : صاحب العقار الذي لا يعدوا أن يكون أحد الأشخاص الآتي ذكرهم :

- أ- مالك العقار : هو الشخص المسجل العقار باسمه في الدائرة المختصة ( التسجيل العقاري ) أو دوائر الأوقاف أو المحاكم أو كتاب العدل .
- ب- متولي الوقف .
- ج- واضع اليد ، ويقصد به القيم أو الوصي ودائرة رعايا أموال القاصرين أو واضع اليد على عقار غير معلوم صاحبه .

٢ - صاحب الإجارة الطويلة .

٣ - الشريك في العقار إذا كان شاغلاً له .

٤ - أي شريك في العقار يمكن استيفاء الضريبة منه ، وله حق الرجوع على بقية الشركاء لاستيفاء ما دفعه عنهم كل بنسبة حصته .

٥: شاغل العقار إذا تعذر على الإدارة الضريبية العثور على أحد الشركاء .

٦: المرتهن إذا كان العقار مرهوناً بشرط السكن والإسكان .

## لكن ما واجبات المكلف بضريبة العقار ؟

فرض المشرع على المكلف واجبات معينة تعد أساسية ومهمة لإتمام عملية التقدير وهي :

– إذا اشترى المكلف عقارا بعد إجراء التقدير العام فعليه مراجعة الإدارة الضريبية ، وإبلاغها بطبيعة استغلال العقار . كأن يكون العقار مسجلا دارا مؤجرة وبات دار سكن خاضع للإعفاء

– إبلاغ الإدارة الضريبية عند شغل العقار الخالي .

- إبلاغ الإدارة الضريبية إذا منح العقار إعفاء ثم استعمل بصورة لم يعد يشملها الإعفاء ، وذلك خلال شهر واحد من تاريخ الاستعمال .

– إبلاغ الإدارة الضريبية عن كل تغيير في بدل الإيجار خلال شهر من تاريخ حصول التغيير في البديل .

– تزويد لجان التدقيق وديوان ضريبة العقار بالمعلومات التي تطلبها .

– السماح للجان الكشف بإجراء الكشف على العقار .

– يجب على المكلف إذا زاد دخله من عقاراته على ٧٥٠.٠٠٠ دينار أن يقدم تقريرا سنويا إلى الإدارة الضريبية وذلك خلال المدة من ١/١ إلى ٦/٣٠ من السنة التالية لسنة نشوء الدخل .

- دفع الضريبة في الموعد المحدد قانونا

## ثانيا: سريان قانون الضريبة من حيث الأموال

يسري قانون الضريبة على العقارات الآتية :

### ١ – العقارات المبنية : وتشمل

أ – البيت سواء أكان معدا للسكنى أو للإيجار أو للاستغلال بأي شكل من الأشكال بما فيه من ساحات وحدائق غير منفصلة عنه .

ب – المنشآت المعدة للاستغلال مثل العمارات والمخازن والدكاكين والحمامات ومحلات بيع الفواكه والخضروات والمعامل والمصانع ودور السينما والمسارح والملاهي والنوادي والفنادق والمطاعم والصيدليات والمقاهي..... الخ

### ٢ – ما يعد بحكم العقارات المبنية ويشمل :

١ – الأراضي المستغلة بأية صورة أخرى مثل استغلالها معسكرا أو لأخذ الرمال والحصى ، وتلك المؤجرة بالإجارة الطويلة . ويستثنى من ذلك الأراضي التي تؤجر لإغراض زراعية حصرا .

ب – السفن الثابتة وما في حكمها مثل الجنائب المستعملة للسكن أو لتكريب الماكينات أو لخزن البضائع أو المستغلة كمقاهي أو محلات للغسيل أو لأي غرض آخر .

ج – مخازن الأخشاب والحديد ( الاسكالات ) غير المسقفة وما يشيد على العرصات من أكواخ وصرائف غير دائمة من الطين والحصران .

### ثالثا :سريان قانون ضريبة العقار من حيث المكان

قلنا إن المشرع أعتمد على معيار الإقليمية في سريان ضريبة العقار . بحيث أن العقارات الواقعة ضمن الحدود الإقليمية للعراق تخضع للضريبة بصرف النظر عن جنسية مالكيها، سواء أكانت هذه العقارات يملكها عراقيون أم غير ذلك .

### الفرع الثالث

### مثال على كيفية احتساب ضريبة العقار

شخص يملك العقارات أدناه في سنة ٢٠٠٩ المالية :

أولاً – دار سكن في مدينة بغداد مقدار إيجارها السنوي ١٢.٠٠٠.٠٠٠ دينار.

ثانياً – ريع أسواق في مدينة الحلة بدل إيجارها السنوي ٨.٠٠٠.٠٠٠ دينار.

ثالثاً – محلات في مدينة الموصل بدل إيجارها السنوي ١٥.٠٠٠.٠٠٠ دينار.

رابعاً – عمارة في مدينة البصرة بدل إيجارها السنوي ١٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار.

المطلوب : حساب ضريبة العقار.

الحل : لا بد من أخذ الملاحظات الآتية بنظر الاعتبار :

١ – الأخذ بنظر الاعتبار إعفاء دار السكن .

٢ – تنزيل ١٠ % من الإيراد السنوي للعقارات .

٣ – تطبيق سعر الضريبة الثابت والبالغ ١٠ % من الإيراد السنوي للعقارات .

مقدار الوعاء	أ - نوع الوعاء الضريبي
غير خاضعة	- دار السكن في بغداد
٨.٠٠٠.٠٠٠ دينار	- ريع أسواق الحلة
١٥.٠٠٠.٠٠٠ دينار	- محلات الموصل

- عمارة البصرة

دينار ١٠.٠٠٠.٠٠٠

دينار ٣٣.٠٠٠.٠٠٠

ب - ينزل ١٠% من الوعاء الضريبي

$$٣٣.٠٠٠.٠٠٠ \text{ دينار} \times \frac{١٠}{١٠٠} = ٣.٣٠٠.٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$٣٣.٠٠٠.٠٠٠ - ٣.٣٠٠.٠٠٠ = ٢٩.٧٠٠.٠٠٠ \text{ دينار مبلغ خاضع للضريبة}$$

ج - نطبق السعر الضريبي على الوعاء الضريبي

$$٢٩.٧٠٠.٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠} = ٢.٩٧٠.٠٠٠ \text{ دينار ضريبة مستحقة الأداء}$$

### الفرع الرابع الإعفاءات من ضريبة العقار

تتقرر هذه الإعفاءات في قانون ضريبة العقار وفي قوانين أخرى . وسوف نقف عليها في البيان الآتي :

أولاً : الإعفاءات المقررة في قانون ضريبة العقار :

نص المشرع على مجموعة من الإعفاءات في قانون ضريبة العقار لسنة ١٩٥٩ النافذ تحقيقاً لأغراض اجتماعية ، واقتصادية وسياسية .

١ - الإعفاءات الاجتماعية المنصوص عليها في قانون ضريبة العقار

تتقرر الإعفاءات الاجتماعية الواردة في قانون ضريبة العقار إما لمصلحة الأشخاص العامة والأشخاص الخاصة ذات النفع العام أو لمصلحة الأفراد . والكلام الآتي يبين ذلك :

أ - الإعفاءات الاجتماعية المقررة لمصلحة الأشخاص العامة والأشخاص الخاصة ذات النفع العام :

- عقارات الدولة . وتتمثل بالعقارات التي تعود ملكيتها إلى الدوائر الممولة مركزياً .

- العقارات العائدة إلى المصالح العامة غير المؤجرة ، وان استغلت من قبلها مباشرة .

- العقارات التي تعود إلى أمانة بغداد ، والبلديات المعدة لأغراض النفع العام .

- العقارات غير المؤجرة المخصصة لإقامة الشعائر الدينية لمختلف الطوائف الدينية المعترف بها قانوناً مثل الجوامع والكنائس وغيرها وكذلك العقارات العائدة لها والمعدة لسكن القائمين على خدمة الشعائر فيها . أما العقارات المملوكة لأية جهة دينية والمستغلة بطريق الإيجار فتخضع للضريبة .

- العقارات التي تعود ملكيتها إلى دواوين الأوقاف أو تعود حقوق منفعتها أو أية حقوق أخرى إليها وتجعلها مكلفة بدفع ضريبة العقار عنها .

- العقارات المتبرع بمنافعها للدوائر الرسمية والمؤسسات الخيرية والعلمية المعترف بها قانونا بشرط أن تكون مشغولة من قبل هذه الدوائر والمؤسسات .

- العقارات التي تملكها الأحزاب السياسية ، والنقابات ، والاتحادات ، والجمعيات ذات النفع العام والأندية الرياضية . بشرط أن تكون هذه الهيئات مرخصة للقيام بنشاطاتها وفقا للقانون ، وأن تكون هذه العقارات مخصصة ومستغلة لغايات تدخل مباشرة بنشاط تلك الهيئات .

- العقارات التي تملكها الطوائف الدينية ، والهيئات الخيرية المعترف بها قانونا ، والمتخذة من قبلها مدارس أو مستشفيات أو مستوصفات أو ميّاتم أو دور عجزة أو ما شابه ذلك .

#### ب - الإعفاءات الاجتماعية المقررة لمصلحة الأفراد :

تقرر هذه الإعفاءات لنوعين من العقارات الأول دار السكن والشقة السكنية والثاني العقار الخالي .

#### النوع الأول : الإعفاء المقرر لدار السكن والشقة السكنية

اعفي القانون دار السكن والشقة السكنية من ضريبة العقار إعفاء مطلقا ودائما .

#### ولكن ماذا يقصد بدار السكن ؟

يقصد بدار السكن الدار التي يسكنها صاحبها أو زوجته . وصاحب العقار ، كما مر بنا هو المالك أو واضع اليد أو متولي الوقف .

أن الإعفاء المقرر لدار السكن يخضع للضوابط الآتية :

- لا يجوز أن تعفى من الضريبة أكثر من دار سكن واحدة أو شقة سكنية واحدة . ولكن إذا كان للمكلف أكثر من زوجة واحدة ، وأسكن كل زوجة في دار أو شقة سكنية مستقلة فعندئذ تعفى الدور أو الشقق المسكونة من قبل وزوجاته جميعها .
- إذا سكن أحد الشركاء في دار مشاعة تعد الدار مسكونة من قبل مالكيها ، ويتمتع بالإعفاء المعين بدار السكن مهما كانت نسبة الأسهم التي يملكها الشريك الساكن في تلك الدار .
- تعد دار سكن تلك الدار التي يسكن صاحبها قسما منها ، ويؤجر القسم الآخر غير المنفصل عنها بمدخل خاص كأن يؤجر غرضا في الدار نفسها . أما إذا كان العقار مقسما إلى شقق وأقسام ذات مداخل خاصة بها ، وان كانت من الداخل ، فيعد القسم المسكون من قبل المالك دار سكن ، وتخضع بقية أقسامه الأخرى للضريبة باعتبارها مؤجرة .

- إذا كان لشخص دار يسكنها ملحق بها مشتمل ليس له مدخل خاص به ، وإنما يقع داخل الدار نفسها ،وليس له سياج يفصله عن الداخل ، فيعد هذا المشتمل من ملحقات الدار ويقدر معها ، أما إذا كان مؤجرا للغير فينطبق عليه حكم من يؤجر غرفا أو جزءا من دار سكناه.
- إذا كان لشخص داران أحدهما لسكناه مع عائلته في مدينة ما ،ودار أخرى لسكناه وحده في المدينة نفسها أو في مدينة أخرى فعندئذ تعد الدار التي يسكنها مع عائلته دار سكن . أما الدار الأخرى فتعد دار إيجار.
- كما تعد دار سكن لغرض الإعفاء الدار التي يتركها صاحبها مشغولة بأثاثه ومفروشاتة ولا يستغلها بأي شكل من الأشكال إن لم يكن متمتعا بإعفاء عن دار سكن أخرى .
- إذا تم إشغال دار سكن واحدة أو شقة سكنية واحدة من قبل والدي صاحب العقار أو أحدهما أو أولاده المتزوجون أو أحدهم . بشرط عدم تملك الشاغل أو زوجه دارا أو شقة سكنية على وجه الاستقلال . علما أن القانون عد الولد الأرمل الذي له أولاد ،والبنات المطلقة التي لها أولاد ، والأخت الأرملة ، والأخت المطلقة اللتان لهما أولاد ، بحكم الولد المتزوج لغرض تطبيق أحكام هذه الفقرة .
- تعد دور سكن الدور المنشأة من قبل الدوائر الرسمية أو الشركات العامة أو الجمعيات لإسكان موظفيها أو منتسبيها أو تملكها لهم بعد سداد كلفتها .

## النوع الثاني :العقار الخالي

يعفى العقار الخالي من الضريبة إذا بقي كذلك مدة ثلاثة أشهر فأكثر بصورة مستمرة . على أن يقدم مالك العقار إخبارا تحريريا إلى الإدارة الضريبية بالخلو خلال مدة ثلاثين يوما من تاريخه . ويستحق الإعفاء من الأول من الشهر الذي يعقب تاريخ تسجيل الإخبار ، وعلى مالك العقار أن يقدم إخبارا عند شغل العقار .

## ٢- الإعفاءات الاقتصادية المقررة في قانون ضريبة العقار

تهدف الإعفاءات لأسباب اقتصادية إلى تنمية الاقتصاد الوطني من خلال دعم مجالات معينة من النشاط الاقتصادي ، وهذه الإعفاءات هي :

أ - **دعم النشاط الزراعي** : أعفى المشرع من الضريبة العقارات المعدة لحفظ الحاصلات الزراعية ، والآلات المستخدمة في الزراعة ، ولإيواء المواشي ، ولسكن الزراع الذين يقومون باستثمار الأراضي الزراعية مباشرة ، ولسكن العمال الزراعيين ، على أن تقع هذه العقارات في المزرعة نفسها أو في القرية أو في مركز الناحية التي تقع الأرض المستثمرة ضمن حدودها الإدارية . وأن لا تكون مؤجرة .

ب - **دعم النشاط الاقتصادي** : أعفى المشرع العقار المستغل لغرض النشاط الاقتصادي إذا كان مملوكا لصاحب النشاط الخاضع لضريبة الدخل .

ب - **دعم نشاط التشييد والإعمار** : أعفى المشرع العقار والطوابق التي تشيد حديثا من الضريبة لمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخ إكمال البناء الذي تحدده لجنة التقدير . ويشترط لذلك أن يتقدم المكلف بطلب إلى الإدارة الضريبية خلال مدة سنة واحدة تبدأ اعتبارا من تاريخ صدور إجازة البناء .

### ٣ - الإعفاءات السياسية المقررة في قانون ضريبة العقار

أ - العقارات المعفاة من الضريبة إعفاء دائماً أو لمدة مؤقتة بموجب قوانين خاصة، ومعاهدات أو اتفاقيات عقدت أو تعقد بين العراق والدول الأجنبية أو الهيئات الدولية .

ب - تعفى من الضريبة العقارات التي تملكها الدول الأجنبية والمتخذة دورا لسكن ممثليها السياسيين أو القنصليين أو مقرا لدوائرهم الرسمية إذا وافق وزير المالية على الإعفاء بشرط المقابلة بالمثل .

### ثانيا : الإعفاءات المقررة في قوانين أخرى

١ - دعم قطاع السياحة : أعى القانون وزارة السياحة من جميع الضرائب والرسوم . ولما كانت ضريبة العقار هي إحدى هذه الضرائب ، لذلك من المنطقي أن تكون عقارات هذه الوزارة معفاة منها سواء أكانت مستغلة من قبلها مباشرة أم مؤجرة للغير .

٢ - دعم النشاط التعاوني : أعى قانون التعاون رقم ( ١٥ ) لسنة ١٩٩٢ الجمعيات المشكلة بموجب هذا القانون من ضريبة العقار .

٣ - دعم الاستثمارات : أعى قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل النافذ المشروع الذي يمارس نشاطا اقتصاديا مشمولاً بأحكام هذا القانون من الضرائب والرسوم من تاريخ بدء التشغيل التجاري . وللهيئة الوطنية للاستثمار زيادة عدد سنوات الإعفاء من الضرائب والرسوم لتصل إلى (١٥) سنة إذا كانت نسبة شراكة المستثمر العراقي في المشروع أكثر من ٥٠% .

### الفرع الخامس

### تقدير القيمة الإيجارية للعقار الخاضع للضريبة

تقدر القيمة الإيجارية للعقار من قبل لجان مختصة تتبع إجراءات معينة في عملها ، تعرف بلجان التقدير. ولكن كيف تشكل هذه اللجان ؟ وما اختصاصاتها وصلاحياتها ؟ وأنواع التقدير الذي تقوم به ؟ والقواعد التي تتبعها في التقدير ؟ وهل يجوز إعادة النظر في تقديرها والاعتراض عليه ؟ هذا ما سوف نوضحه في الكلام الآتي :

### أولا - تشكيل لجان التقدير

تتولى تقدير إيرادات العقار السنوي لجان تقدير يشكلها وزير المالية في مراكز المحافظات والأقضية والنواحي على النحو الآتي :

١ - في مراكز المحافظات والأقضية من :

- موظف مالي - رئيسا .

- موظفين اثنين - عضوين - ويكون أحدهما مقرا للجنة .

٢ - في مراكز النواحي من :

- مدير الناحية أو مأمور المال – رئيسا .  
- موظفين اثنين – عضوين – ويكون أحدهما مقررا للجنة .

٣ – للوزير أو من يخوله إضافة خبير أو أكثر لهذه اللجان بوصفهم أعضاء إذا تطلب الأمر ذلك .

إن اجتماعات لجان التقدير لا يكتمل نصابها ما لم يحضر جميع الأعضاء ، وتتخذ اللجان قراراتها بالإجماع أو بالأكثرية ، وإذا تساوت الأصوات يرجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس .

### ثانيا – اختصاصات لجان التقدير

١ – تقدير الإيراد السنوي القيمة الايجارية للعقار .

٢ – تعيين نوع شغل العقار كأن يكون سكنا أو مؤجرا .

٣ – تعيين تاريخ إكمال العقارات المشيدة حديثا .

٤ – تثبيت أوصاف العقار كأن يكون دارا أو سینما أو مخزنا .

٥ – تثبيت مدة خلو العقار .

٦ – التأكد من أن العقار مهدم أو غير صالح للانتفاع به .

### ثالثا – صلاحيات لجان التقدير

١ – **حق الاطلاع** : يعني هذا الحق أن يكون للجان التقدير صلاحية الاطلاع على كل ما له علاقة بالمال الخاضع للضريبة . ولأجل ذلك لها أن تطلب من المكلف أو الغير ما تريد الاطلاع عليه من وثائق ، وأدلة ، وبيانات تمكنها من تقدير الدخل العقاري . ولها أن تطلب من الساكنين أي بيانات تتعلق بالعقار محل التقدير دون أن يكون هناك احتجاج بسرية البيانات .

٢ – **حق التفتيش** : يعني ذلك حق لجان التقدير في التفتيش والبحث من أجل التعرف بدقة على المال الخاضع للضريبة ، وذلك عن طريق إجراء الكشف ، وتفتيش الأماكن ، والدخول فيها . وعلى هذه اللجان أن تقوم بالكشف بسائر أعضائها أو انتداب احد الأعضاء للقيام بهذه المهمة بصحبة المختار أو شخصين معروفين من المحلة أو القرية وفي الأوقات المناسبة من النهار في أي عقار كائن في منطقتهم للكشف عليه ، على أن يخبر ساكنيه ، ويراعون في ذلك راحتهم ، ولهم أن يطلبوا من الساكنين بيان المعلومات المتعلقة بالعقار المشغول من قبلهم .

### رابعا – أنواع التقدير الذي تتولاه لجان التقدير

تختص لجان التقدير بإجراء نوعين من التقدير هما التقدير العام والتقدير الخاص :

#### ١ – التقدير العام :

تتولى لجان التقدير القيام بتقدير القيمة الايجارية للعقارات المبنية تمهيدا لفرض الضريبة عليها ، ويسري هذا التقدير لمدة خمس سنوات ، ويكون شاملا للعقارات جميعها الواقعة في المدينة المعلن إجراء التقدير فيها

من خلال بيان ينشره الوزير في الجريدة الرسمية ، يعلن فيه تاريخ البدء بحملة التقدير ، ومدة نفاذه ويسمى ذلك بالتقدير العام .

## ٢- التقدير الخاص :

يجري هذا التقدير على العقارات خلال مدة نفاذ التقدير العام أي خلال الخمس سنوات التي يكون التقدير العام فيها نافذاً. ويكون ذلك في الحالات الآتية :

أ - عدم تقدير العقار لأي سبب أثناء التقدير العام .

ب- تشييد العقار بعد التقدير العام .

ج- إعادة النظر في تقدير أي عقار بسبب الزيادة أو النقص الحاصل في بدل إيجاره بسبب تغير نوع شغله

د - إذا تغير وضع العقار ، بحيث أصبح ضمن أو خارج العقارات المشمولة بالإعفاءات الدائمة أو المؤقتة

بيد أن السؤال الذي يطرح هنا متى يبدأ نفاذ التقديرات الخاصة ؟

- يبدأ من التاريخ الذي أكمل فيه تقدير ذلك العقار .

- من تاريخ إكمال التشييد الذي تؤيده لجنة التقدير بالنسبة للعقارات المشيدة حديثاً .

- من تاريخ تقديم طلب المكاف في حال تقديمه طلباً .

## خامساً: أسس التقدير

يبنى التقدير على الأسس الآتية :

١ - يعد البدل السنوي للإيجار حين إجراء التقدير إيراداً للعقار المؤجر .

٢ - إذا لم يكن العقار مؤجراً أو إذا ظهر للجنة التقدير أن بدل الإيجار السنوي المدعى به غير حقيقي ، فتنوّل اللجنة حينئذ تقدير الإيراد أخذاً بنظر الاعتبار ما يلي :

أ - مميزات العقار ، من حيث الموقع والمساحة والمواد الإنشائية المستخدمة وحالته ومشمولاته والعرضة المشيدة عليها.

ب - الغرض الذي يستعمل العقار من أجله .

ج - بدل الإيجار السنوي لعقار مماثل له في الحي نفسه .

٣ - أما العقارات العائدة إلى الدوائر الرسمية والبلديات فتستطيع الإدارة الضريبية أن تطلب كشوفاً تفصيلية بإيجاراتها مصدقة من قبل الجهات المختصة بتلك الدوائر ، وتقوم لجان التقدير بتأييد تلك القيمة الإيجارية .

## سادسا : إعادة التقدير

تجري إعادة التقدير في الحالات الآتية :

١ - إذا ادعى المكلف أن عقاره قد تهدم أو حدث فيه خلل يجعل إيراده السنوي قد نقص أو انه تغير استعماله فأصبح من ضمن العقارات المعفاة من الضريبة .

٢- إذا ادعى المكلف أن إيراد عقاره قد نقص بنسبة ( ١٥ % ) أو أكثر .

٣- إذا تبين للإدارة الضريبية بأن إيراد العقار قد زاد بنسبة ( ١٥ % ) أو أكثر .

في الحالات السابقة يجب على لجان التقدير أن تجري الكشف على العقار ، وأن تعيد تقدير إيراده ، مع ملاحظة أن التقدير لا يمكن إعادته في الحالتين المنصوص عليهما في الفقرتين ( ٢ ) و( ٣ ) أعلاه أكثر من مرة واحدة في السنة .

ويتم العمل بالتقدير الجديد اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي تاريخ تقديم الطلب من المكلف أو الإدارة الضريبية أو من تاريخ حصول التغيير الذي تكتشفه الإدارة الضريبية ، وعلى أن لا يكون الرجوع بالتقدير عن مدة تزيد على ثلاث سنوات تقديرية من تاريخ قرار لجنة التقدير .

## الفرع السادس الاعتراض على التقدير

منع المشرع المحاكم من سماع أية دعوى تتعلق بتطبيق أحكام قانون ضريبة العقار . إلا أن المشرع منح اختصاص الفصل في المنازعات الناشئة عن تطبيق القانون للجان إدارية ذات اختصاص قضائي تعرف بلجان التدقيق وديوان ضريبة العقار . فيستطيع المكلف والإدارة الضريبية أن يعترضا على قرارات لجان التقدير أمام لجان التدقيق ، والقرارات الصادرة من هذه اللجان يجوز الاعتراض عليها أمام ديوان ضريبة العقار .

### أولا - الاعتراض على قرارات لجان التقدير أمام لجان التدقيق

أتاح المشرع في قانون ضريبة العقار لكل من المكلف بالضريبة ، والإدارة الضريبية الاعتراض على نتائج التقدير أمام لجان التدقيق إذا شعر المكلف أن التقدير فيه إجحاف بحقه ، وإذا شعرت الإدارة الضريبية أن فيه مساس بحقوق الخزينة العامة .

ولكن كيف يتم تشكيل لجان التدقيق ؟ وما صلاحياتها والقرارات التي تتخذها ؟ وما الشروط الواجب توفرها في الاعتراض المقدم إليها ؟

### ١ - تشكيل لجان التدقيق

لوزير المالية أو من يخوله صلاحية تشكيل لجان التدقيق على النحو الآتي :

- في أفضية مراكز المحافظات :

موظف مالي - رئيسا  
موظف - عضوا  
خبيرين - عضوين

- في الأفضية الأخرى:

القائمقام أو موظف مالي - عضوا  
موظف مالي - عضوا  
خبيرين في العقارات - عضوين

لقد منع المشرع الجمع بين عضوية لجنة التقدير ولجنة التدقيق ضمانا للحيدة وتحقيقا للاستقلال في عمل اللجان . ويتحقق النصاب بحضور الرئيس وعضوين على أن يكون أحدهما من موظفي الحكومة .

## ٢ - الشروط الواجب توفرها في الاعتراض المقدم إلى لجان التدقيق

أ- أن يقدم الاعتراض إلى لجنة التدقيق عن طريق الإدارة الضريبية خلال مدة لا تتجاوز ثلاثين يوما من تاريخ التبليغ بقرار لجنة التقدير . مع ملاحظة أن يوم التبليغ لا يحسب ضمن المدة.

ب- يجب أن يحتوي الطلب على تاريخ التبليغ بقرار لجنة التقدير ، والأمور المتعلقة بالعقار ( رقمه ، موقعه ، وصفه ، كيفية شغله، الإيراد السنوي المقدر ) مع بيان أسباب الاعتراض والحجج والأسانيد التي يمكن الركون إليها.

ج - إذا كان للمكلف أكثر من عقار، و رغب بالاعتراض على تقديراتها ، فلا يجوز له أن يجمع الاعتراضات على تقدير العقارات في عريضة واحدة بل ينبغي له أن يفرد لكل عقار يعترض على تقديره طلبا خاص به .

د - دفع نصف الضريبة المستحقة على العقار خلال مدة ثلاثين يوما اعتبارا من تاريخ تسجيل الاعتراض ، وإلا أهمل الاعتراض ، ومن ثم يصبح قرار لجنة التدقيق نهائيا . ويستثنى من ذلك الحالات الآتية:

الحالة الأولى : الاعتراض بكون العقار خاليا .

الحالة الثانية : الاعتراض المتعلق بإخضاع عقار للضريبة ، في الوقت الذي يكون فيه مشمولاً بالإعفاء .

## ٣ - واجبات الإدارة الضريبية في مرحلة الاعتراض أمام لجان التدقيق :

أ- ينبغي على الإدارة الضريبية أن تزود لجان التدقيق بالمعلومات كافة المتعلقة بالعقار موضوع الاعتراض مثل التقدير المعترض عليه ، وتاريخ التبليغ ، ورقم العقار ، وموقعه ، ومشتملاته ، وكيفية شغله

ب- وعندما يكون الاعتراض على التقدير من قبل الإدارة الضريبية وليس المكلف فعليها أن ترسل صورة من اعتراضها إلى المكلف الذي يمهل عشرة أيام لمراجعة لجنة التدقيق ذلك قبل أن تبت اللجنة في الاعتراض.

ج- التأكد من توافر الشروط التي يتطلبها القانون في الاعتراض قبل إحالته إلى لجنة التدقيق .

#### ٤ - صلاحيات لجان التدقيق :

أ- التأكد قبل النظر في الاعتراض من توافر الشروط التي يطلبها القانون في الاعتراض . فإذا ما وجدت نقص في هذه الشروط فعلى اللجنة رد الطلب .

ب- سماع أقوال الأشخاص أصحاب الخبرة في العقارات.

ج- طلب الأوراق التي تراها اللجنة مفيدة للتوصل إلى القرار المناسب ، وتجري التحقيقات اللازمة لذلك.

د - الكشف على العقارات موضوع الاعتراض للتأكد من صلاحية المعلومات والأوراق المقدمة لها .

#### ٥- القرارات التي تتخذها لجان التدقيق

أ- رد الاعتراض وتأييد قرار لجان التدقيق.

ب- تعديل قرار لجنة التدقيق.

إن قرارات لجان التدقيق تكون نافذة المفعول اعتباراً من تاريخ التقدير المعترض عليه . وعليها إبلاغ قراراتها إلى المكلف والإدارة الضريبية وفقاً للأصول المقررة للتبليغ في قانون المرافعات المدنية النافذ .

#### ثانياً : الاعتراض أمام ديوان ضريبة العقار

أجاز المشرع للمكلف الاعتراض على قرارات لجنة التدقيق وإجراءات الإدارة الضريبية لدى لجنة شبه قضائية أطلق عليها تسمية ديوان ضريبة العقار . كما أن المشرع منح الإدارة الضريبية صلاحية الاعتراض على قرارات لجان التدقيق أمام الديوان المذكور. وسوف نتناول تشكيل ديوان ضريبة العقار ، وشروط الاعتراض أمامه ، وصلاحياته في البيان الآتي :

#### ١ - تشكيل ديوان ضريبة العقار

يشكل وزير المالية ، ببيان ينشر في الجريدة الرسمية ، ديوان ضريبة العقار على النحو الآتي :

أ - قاض من الصنف الأول ، يرشحه وزير العدل - رئيساً .

ب - مهندس معماري أو مدني لا تقل درجته عن الدرجة الثانية من الدرجات الوظيفية - عضواً .

ج - موظف مالي لا تقل درجته الوظيفية عند درجة مدير - عضواً .

لقد أجاز القانون تعيين أعضاء احتياط يحلون محل الأعضاء الأصليين عند غيابهم ، ولا يكتمل النصاب في جلسات الديوان ما لم يحضر جميع أعضائه ، وتتخذ قرارات الديوان باتفاق الآراء أو بالأكثرية .

#### ٢- شروط الاعتراض أمام ديوان ضريبة العقار

أ - بالنسبة للشروط الواجب توفرها في الاعتراض المقدم من المكلف :

- أن يقدم الاعتراض خلال مدة لا تزيد على ٣٠ يوما من تاريخ تبليغه بقرار لجنة التدقيق أو إجراءات الإدارة الضريبية . مع ملاحظة أن حق المكلف بالاعتراض يسقط بانتهاء السنة المالية في حالة عدم تبليغه بقرارات لجنة التدقيق أو إجراءات الإدارة الضريبية دون عذر مشروع إلا إذا لم تكن مدة الاعتراض قد انتهت .

- أن يدفع المكلف الضريبة المستحقة عليه ، وله الحق في استرداد المبالغ التي دفعت زائدة عن الضريبة إذا خفض التقدير . أما إذا زيد فعليه أن يدفع الضريبة والزيادة معا .

- أن يسدد المكلف رسما إلى صندوق الهيئة العامة للضرائب مقدار هـ ٢.٥٠٠ دينار .

ب - بالنسبة للاعتراض المقدم من الإدارة الضريبية على قرارات لجان التدقيق ، فقد أوجب المشرع أن يقدم هذا الاعتراض إلى ديوان ضريبة العقار خلال ٣٠ يوما من تبليغ الإدارة بها .

### ٣ - صلاحيات ديوان ضريبة العقار

أ - إجراء الكشف على العقار .

ب - استدعاء المكلف وممثل الإدارة الضريبية متى ما وجد الديوان ضرورة لذلك .

### ٤ - القرارات التي يتخذها ديوان ضريبة العقار

إن القرارات التي يتخذها ديوان ضريبة العقار تعد قرارات باتة ، أي لا يقبل الطعن فيها أمام أي جهة أخرى . وللديوان اتخاذ القرارات الآتية :

أ - تأييد قرار لجان التدقيق أو إجراء الإدارة الضريبية المعترض عليه .

ب - إلغاء القرار أو الإجراء المعترض عليه .

ج - تعديل القرار أو الإجراء المعترض عليه .

جدير بالإشارة إليه أن النصوص المانعة من سماع القضاء للدعوى الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية الغيت بموجب قانون رقم ( ٣ ) لسنة ٢٠١٥ ( قانون التعديل الأول لقانون إلغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعوى رقم ( ١٧ ) لسنة ٢٠٠٥ حسب ما سبق لنا أن فصلناه سابقا فأصبح بإمكان المكلف والإدارة الضريبية الطعن بقرار لجان التقدير أما القضاء ، وتحديدًا أمام محكمة القضاء الإداري باعتبار أن ما يصدر من لجان التقدير هي قرارات إدارية .

## الفرع السابع

### جباية الضريبة والضمانات المتعلقة بالجباية

لا بد أن يسدد مبلغ الضريبة إلى الإدارة الضريبية كاملا غير منقوص . ولضمان حدوث ذلك قرر المشرع جملة من التدابير والأحكام لمنع المكلف من التهرب من الضريبة :

أولا - جباية الضريبة

على الإدارة الضريبية أن تبلغ المكلف خطيا بدفع الضريبة، معينة مقدارها ، وتاريخ استحقاقها . ويتم دفع الضريبة على دفعتين متساويتين . تستحق الدفعة الأولى في اليوم الأول من شهر كانون الثاني من السنة المالية ، وتستحق الدفعة الثانية في اليوم الأول من شهر تموز من السنة المالية . ويحق للمكلف أن يدفع الضريبة في محل إقامته أو عمله أو في المحافظة التي تقع فيها أكثر عقاراته .

وفي حالة تسديد المكلف للضريبة بأكثر من مقدارها فعلى الإدارة الضريبية رد الزيادة بشرط أن يقدم المكلف طلبا بذلك خلال خمس سنوات اعتبارا من ختام السنة المالية التي دفعت فيها الزيادة .

لقد أجاز القانون لوزير المالية أو من يخوله الطلب من المستأجر إذا كان شخصا أو دائرة رسمية خصم الضريبة المستحقة على العقار المستأجر من قبله من بدل الإيجار الواجب دفعه إلى المؤجر ويسلمه إلى الدوائر المالية المختصة وإذا تبين للإدارة الضريبية أن بدل الإيجار المقدر من قبل لجنة التقدير أو التدقيق يقل أو يزيد عن البديل المتعاقد عليه ، فلها أن تعدل التقدير وتجعله على أساس البديل المتعاقد عليه اعتبارا من تاريخ التعاقد .

### لكن هل يجوز تقسيط دفع الضريبة ؟

أجاز المشرع تقسيط الضريبة المستحقة بأقساط شهرية يتفق عليها مع الإدارة الضريبية . ولكن إذا تأخر المكلف عن دفع أحد الأقساط المستحقة خلال شهر من تاريخ استحقاقه ، تصبح جميع الأقساط مستحقة الأداء بدون حاجة إلى إنذار .

### ثانيا- ضمانات جباية الضريبة

- لا يجوز لدوائر الدولة إجراء أية معاملة على العقار ما لم تتحقق من أن الضريبة المقدرة قد سددها المكلف كاملة .
- جباية الضريبة وفقا لقانون تحصيل الديون الحكومية مع عد الضريبة ديننا على صاحب العقار بضمان الملك العقاري .
- منح مكافأة نقدية يعين الوزير أو من يخوله مقدارها ، على أن لا تتجاوز ٢٠% من الضريبة المتحققة ، إلى كل من قدم إلى الإدارة الضريبية معلومات حقيقية ، سواء أكانت خطية أم شفوية ، كان أحد المكلفين قد أخفاها أو يحاول إخفاءها ، فأدى ذلك إلى فرض الضريبة وتقديرها أو زيادتها.

### الفرع الثامن

### العقوبات المفروضة على المخالفات الضريبية

فرض المشرع عقوبات على المكلف المخالف تتمثل بالإضافات، ومضاعفة الضريبة ، والغرامة والحبس

### أ - الإضافات:

- تفرض على المكلف الذي يزود الإدارة الضريبية بمعلومات غير صحيحة إضافة تبلغ ١٠% من مقدار الضريبة. وللمكلف أن يعترض على ذلك أمام ديوان ضريبة العقار .
- تفرض على المكلف الذي يتخلف عن أداء الضريبة خلال السنة المالية بدون عذر مشروع إضافة تبلغ ١٠% من مقدار الضريبة عن كل سنة أو جزء منها يزيد عن السنة. أما المكلف الذي يتأخر عن الدفع لعذر مشروع فلوزير المالية أو من يخوله أن يعفيه من الإضافة كلاً أو جزءاً وردها إليه إن كانت مدفوعة .

#### ب - مضاعفة الضريبة : فرض المشرع هذه العقوبة في الحالات الآتية :

- إذا ادعى المكلف أن العقار خالياً ثم تبين للإدارة الضريبية أنه لم يكن كذلك . فلإدارة أن تفرض على المكلف ما لا يزيد على مثلي الضريبة السنوية علاوة على الضريبة المتحققة .
- إذا شغل العقار المدعى بخلوه ، ولم يخبر المكلف الإدارة الضريبية بذلك، فلها أن تفرض على المكلف ما لا يزيد على مثل الضريبة السنوية عن المدة التي تقع بين تاريخ شغل العقار وتاريخ علم الإدارة الضريبية بذلك .
- إذا لم يخبر المكلف الإدارة الضريبية عن العقار الذي منح إعفاء ثم استعمل بصورة لم يعد يشمل الإعفاء أو عن التغيير الحاصل في بدل الإيجار فإنه يعاقب بدفع مثل الضريبة التي تحققت عن المدة التي لم يخبر عنها ، ويعاقب بمثلي الضريبة عند العودة إلى المخالفة ذاتها .

#### ج - الغرامة والحبس

- يعاقب بعقوبة الغرامة التي لا تزيد عن ( ١٠٠ ) دينار أو بالحبس لمدة لا تزيد على ستة أشهر أو بكلتا العقوبتين كل من يثبت ارتكابه أحد الأفعال الآتية :
- رفض أو تأخر عن تقديم المعلومات أو إبراز الأوراق التي تطلبها منه اللجان أو الديوان في المدة المعينة له بدون عذر مشروع .
- منع أعضاء اللجان أو الأشخاص المفوضين من دخول العقار للكشف عليه .
- زود اللجان أو الإدارة الضريبية بمعلومات غير صحيحة مع علمه بذلك .
- تأخر أو امتنع عن تقديم التقرير السنوي بدون عذر مشروع .

### الفصل الثالث ضريبة العرصات

شهد العراق عام ١٩٤٠ صدور القانون رقم (١٥) الذي يعد أول قانون نظم ضريبة العرصات . ثم توالى بعده قوانين عديدة كان آخرها القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل النافذ . وسنتناول هذه الضريبة من خلال دراسة الموضوعات الآتية :

- تعريف الضريبة وخصائصها
- المكلف بضريبة العرصات
- الإعفاءات من ضريبة العرصات
- جباية الضريبة والضمانات المتعلقة بالجباية
- مثال على كيفية احتساب ضريبة العرصات

## الفرع الأول

### تعريف ضريبة العرصات وخصائصها

جاء قانون ضريبة العرصات لسنة ١٩٦٢ خلوا من تعريف الضريبة. بيد أننا يمكن أن نعرفها بأنها ( ضريبة مباشرة ، عينية ، سنوية ، تفرض بسعر نسبي ثابت على العرصة التي يملكها المكلف في العراق ) من هذا التعريف يمكن أن نستنتج خصائص الضريبة وكما يلي:

#### ١ - أنها ضريبة مباشرة تفرض على تملك العرصات

تعد ضريبة العرصات من الضرائب المفروضة على رأس المال ، لأنها واقعتها المنشئة تتحقق بامتلاك المكلف للعرصة. والعرصة كما عرفها القانون هي الأرض الواقعة ضمن حدود أمانة بغداد والبلديات في مراكز المحافظات والأقضية والنواحي سواء أكانت الأرض مملوكة أم موقوفة أم مفوضة بالتسجيل العقاري أم ممنوحة باللزمة . وذلك إذا لم يكن مشيدا عليها بناء صالح لأغراض السكن أو لأي غرض من أغراض الاستثمار أو لم تكن مستغلة استغلالا اقتصاديا .

لقد حددت التعليمات الصادرة من الإدارة الضريبية ( عدد ٤ لسنة ١٩٦٢) ما يعد عرصة وما لا يعد كذلك . فوفقا للتعليمات المذكورة تعد عرصة العقارات الآتية :

- ١ - البساتين والأراضي المشجرة التي يجوز تقسيمها وقطع أشجارها .
- ب - الأراضي التي يؤجرها أصحابها لبناء بيوت طينية أو أكواخ أو صرائف .
- ج - العقارات المتهدمة غير الصالحة للسكن أو لأي غرض من أغراض الاستثمار .
- د - الأراضي التي يبشر بناء عليها وذلك إلى تاريخ إكمال التشييد وفقا لما تعينه لجان تقدير العقار .

**ولا تعد عرصة** ومن ثم لا تخضع للضريبة العقارات المبينة أو صافها بالآتي :

- ١ - إذا كانت مستثمرة استثماريا عقاريا بتشبيد دار صالحة للسكن أو تشبيد عمارة تحتوي على شقق.
- ب-إذا كان مبني عليها بناء يصلح للاستغلال التجاري أو الصناعي .
- ج- إذا كانت مستأجرة لأغراض الزراعة وغير مقسمة إلى عرصات .

- د- إذا كانت مغروسة نخيلاً أو أشجاراً وغير مجاز تقسيمها وقطع أشجارها في حالة توفر الشروط الآتية
- أن تكون قطعة الأرض مستقلة بسندها ، ومغروسة بما لا يقل عن (٤٠) شجرة في الدونم الواحد .
  - توفر العناية بالبستان والأراضي المشجرة من قبل أصحابها .
  - ألا تستغل لأغراض أخرى لا تمت بصلة بالزراعة .

## ٢ - ضريبة العرصات ضريبة عينية

تعد هذه الضريبة من الضرائب العينية ، لأن المشرع لا يراعي في فرضها الظروف الشخصية والعائلية المحيطة بالمكلف .

## ٣ - ضريبة العرصات ضريبة نسبية

أي أن سعرها لا يتصاعد بتصاعد قيمة العرصة بل تفرض بسعر ثابت لا يتغير مقداره ٢% من قيمة العرصة المقدرة .

## ٤ - ضريبة العرصة ضريبة سنوية

تفرض الضريبة سنوياً وتتجدد بقسطين الأول في الأول من كانون الثاني والثاني في الأول من تموز.

## الفرع الثاني المكلف بضريبة العرصات

حدد القانون المكلف بالعرصة بأنه :

- ١ - مالك العرصة .
- ٢ - الذي فوضت له العرصة بالتسجيل العقاري .
- ٣ - صاحب حق اللزعة في العرصة .
- ٤ - مستأجر العرصة بالإجارة الطويلة .
- ٥ - واضع اليد على العرصة .
- ٦ - متولي الوقف .

ولكن ما واجبات المكلف بضريبة العرصة ؟

أ - على المكلف أن يقدم بياناً تحريرياً إلى الإدارة الضريبية يفصح فيه عن العرصات التي يمتلكها أو مقدار حصصه فيها مع بيان مساحتها ، ومواقعها . وأن يخبر الإدارة الضريبية عن كل تبدل في حيازة عرصاته خلال المدة التي يعينها وزير المالية .

ب - على المكلف أن يقدم المعلومات أو يبرز المستندات التي تطلبها منه الإدارة الضريبية أو اللجان .

ج - على المكلف أن يتعاون مع اللجان أو الأشخاص المفوضين من قبلها عند الكشف على العرصة .

### الفرع الثالث الإعفاءات من ضريبة العرصات

تتنوع الإعفاءات من ضريبة العرصات بين إعفاءات اجتماعية ، واقتصادية ، ودولية . وسوف نقف على هذه الإعفاءات في البيان الآتي :

#### أولاً : الإعفاءات الاجتماعية

وهي على نوعين : إعفاءات خاصة بالهيئات ، وإعفاءات خاصة بالأفراد .

#### ١ - الإعفاءات الخاصة بالهيئات

أ - العرصات العائدة للدوائر الرسمية .

ب - العرصات غير المؤجرة التي تعود رقيبتها أو حدود منفعتها أو أية حقوق أخرى فيها إلى دواوين الأوقاف وتجعلها مكلفة بدفع الضريبة عنها .

ج - العرصات الخاصة بمحلات العبادة ، والمدارس ، والجمعيات ، والنقابات ، والاتحادات ، والمعاهد التهذيبية ، والخيرية ، والمقابر .

#### ٢ - الإعفاءات الخاصة بالأفراد

أ - إعفاء عرصة واحدة لكل مكلف على أن لا تزيد مساحتها أو الحصص الشائعة للمكلف فيها عن (٨٠٠)م<sup>2</sup>. فإن تجاوزت ذلك خضع التجاوز للضريبة ، ويحق للمكلف تعيين العرصة أو الحصص التي تطلب حصر الإعفاء بها .

ب - يتمتع القاصر اليتيم الفاقد أباه بالإعفاء ولغاية بلوغه سن الرشد فيصبح مكلفاً . وكذلك الحال لليتيم ميسور الحال فيعفى من الضريبة أسوة بالبالغ سن الرشد .

ج - العرصات المستوفاة عنها الضريبة مدة ١٥ سنة . ويقصد بذلك أن العرصة التي تم دفع الضريبة عنها لمدة ١٥ سنة اعتباراً من تاريخ تملكها تعفى من الضريبة بعد هذا التاريخ .  
ثانياً : الإعفاءات الاقتصادية

١- منح قانون الاستثمار لسنة ٢٠٠٦ النافذ المشروع الحاصل على إجازة الاستثمار من الضرائب والرسوم جميعا لمدة ١٠ سنوات من تاريخ بدء التشغيل . وتدخّل ضمن هذا المفهوم ضريبة العرصات .

٢- العرصات التي يتعذر إفرازها أو التصرف بها بسبب قانوني .

٣- العرصات الواقعة في حي الزوراء في محافظة بغداد المباعة من قبل الحكومة لمدة خمس سنوات اعتبارا من تاريخ تسجيلها باسم المشتري في دائرة التسجيل العقاري .

٤- العرصات المخصصة لمنافع أو أغراض عامة أخرى وذلك بموافقة مجلس الوزراء .

### ثالثا : الإعفاءات الدولية

أعفى المشرع العرصات العائدة لحكومات أجنبية من الضريبة تعريزا لأواصر العلاقة الدولية بين جمهورية العراق وتلك الحكومات. إلا أن المشرع علق منح الإعفاء على شرط المعاملة بالمثل .

## الفرع الرابع

### جباية الضريبة والضمانات المتعلقة بالجباية

#### أولا: جباية الضريبة

قرر المشرع تطبيق أحكام قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل في جميع الأمور المتعلقة بتقدير العرصة، وجباية الضريبة، والاعتراض، ومدته القانونية ما لم ينص فيه على خلاف ذلك. وبناء على ذلك تجبى ضريبة العرصات من المكلف على قسطين الأول في بداية شهر كانون الثاني والثاني في شهر تموز.

#### ثانيا : ضمانات جباية الضريبة

منع المشرع دوائر الدولة من إجراء أية معاملة على العرصة أو على أي جزء منها ما لم يثبت لها أن الضريبة المتحققة عليها أو على ذلك الجزء قد سدّدت .

## الفرع الرابع

### العقوبات على المخالفات الضريبية

: فرض المشرع غرامة لا تتجاوز (٢٥٠) دينار على المكلف الذي يرتكب المخالفات الآتية :

أ – إذا لم يقدم المعلومات المطلوب تقديمها بموجب أحكام هذا القانون .

ب – إذا رفض أو تأخر عن تقديم المعلومات أو إبراز المستندات التي تطلبها منه الإدارة الضريبية أو اللجان .

ج – إذا أعاق اللجان أو الأشخاص المفوضين من قبلها من الكشف على العرصة .

د - إذا زود الإدارة الضريبية أو اللجان بمعلومات غير صحيحة مع علمه بذلك .

### الفرع الخامس مثال على كيفية احتساب ضريبة العرصات

للمكلف (س) عرصتان تملكهما في ٢٠١٥/١/١ الأولى تقع في محافظة ديالى مساحتها ٥٠٠ م<sup>2</sup>، وقدر سعر المتر المربع الواحد ب٤٠٠.٠٠٠ دينار . والثانية في بغداد مساحتها ٤٠٠ م<sup>2</sup>، وقدر سعر المتر المربع الواحد ب٦٠٠.٠٠٠ دينار.

المطلوب حساب مقدار ضريبة العرصات عن سنة ٢٠١٥ ؟

الحل : ٥٠٠ م × ٤٠٠.٠٠٠ دينار = ٢٠٠.٠٠٠.٠٠٠ القيمة العمومية لعرصة ديالى .

٤٠٠ م × ٦٠٠.٠٠٠ = ٢٤٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار القيمة العمومية لعرصة بغداد .

من مصلحة المكلف اختيار عرصة بغداد لإعفاؤها من ضريبة العرصات ، لأن قيمتها العمومية أكبر . وعليه تخضع عرصة ديالى للضريبة على النحو الآتي :

٢٠٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار × ٢% = ٤.٠٠٠.٠٠٠ دينار مقدار ضريبة العرصات المستحقة على المكلف .

### مصادر البحث

- ١ - د . رائد ناجي أحمد ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، الطبعة الأولى ، العاتك لصناعة الكتاب في القاهرة والمكتبة القانونية في بغداد ، ٢٠١٢ .
- ٢ - د . طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، الموصل ، دار الكتب للطباعة والنشر ، بدون ذكر السنة .
- ٣ - د - عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي ، ط ١ ، عمان ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٤ .
- ٤ - د. عصام بشور ، المالية العامة والتشريع المالي ، ط ٧ ، دمشق ، مطبعة جامعة دمشق ، ١٩٩٦ .