

## الفصل الثاني

### تطور النظام الضريبي في العراق

#### الأهداف التعليمية :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي ان تكون قادرا على الاتي :

- 1- التعرف على التطور التاريخي للنظام الضريبي بالعراق .
- 2- فهم الهيكل الضريبي في العراق .
- 3- الالمام بمفاهيم الدخل المختلفة .
- 4- معرفة طرق تقدير الوعاء الضريبي .
- 5- كيفية واجراءات تقدير الدخل .

## التطور التاريخي:-

يعتبر العراق من الدول العربية الاولى التي عرفت قوانين فرض الضريبة وجبايتها ، أذ شهد القرن السابق سلسلة من هذه القوانين بعد تأسيس الدولة العراقية الحديثة سنة 1921 وجدت لتنظيم السياسة المالية لهذه الدولة ولتساعدتها في توفير الاموال للانفاق العام لكي تثبت وجودها بعد مدة طويلة من الاحتلال الاجنبي للبلاد . ومن الجدير بالذكر ان اول قانون لضريبة الدخل في العراق صدر سنة 1927 واصبح نافذا اعتبارا من 1 / 4 / 1927 بأعتبار ان السنة المالية كانت في حينها تبدأ من 1 / 4 من كل عام وتنتهي في 31 / 3 من السنة التالية ومن خلال مراجعة تاريخية لهذه القوانين ولقوانين ضريبة الدخل على وجه الخصوص ، نجد ان هذا الرصيد التاريخي ومدته تزيد على الثمانين عاما لم يكن له الاثر الايجابي الواضح على تطور النظام الضريبي بشكل عام ونظام الجباية بشكل خاص ، ومن الجدير بالذكر ان التعليمات التي صدرت مؤخرا عن سلطة الائتلاف المؤقتة وبعد تغيير النظام السياسي في 9 / 4 / 2003 ، لم تتطرق هي الاخرى الى تغيير في نظام الجباية وانما انصبت على تغيير السعر الضريبي والسماحات القانونية واستحداث ضريبة الدخل على رواتب موظفي دوائر الدولة والقطاع العام . وسيتم استعراض اهم ما في هذه القوانين وبما يتعلق بالجباية الضريبية كما يأتي :-

## تطور ضريبة الدخل :

فرضت هذه الضريبة لأول مرة في تاريخ العراق الحديث بموجب القانون رقم 52 لسنة 1927 ، ومن اهم خصائص هذا القانون :

- انه تميز بالصفة العينية لانه لم يقرر اي سماح بسبب الاعباء العائلية .
- لم ياخذ بفكرة التصاعد في سعر الضريبة بل اعتمد سعرا نسبيا .
- لم يفرق بين الشخص الطبيعي و الشخص المعنوي .
- اخذ بفكرة الدخل الضيقة .
- اعتمد نظام الضريبة الواحدة على الدخل واستبعد الضرائب النوعية لانه فرض الضريبة على مجموع الدخول دون تمييز فيما بينهما .
- غير ان التطبيق اصطدم بصعوبات عملية لاسيما فيما يتعلق بتقدير الدخول ، و كان القانون ينطوي على سلبات عديدة ولهذا الاسباب تم تعديله عدة مرات حتى تم الغاؤه بصدور القانون رقم 36 لسنة

1939، وتضمن هذا القانون مبادئ عديدة لم يكن القانون السابق قد تضمنها اذ اعتمد السعر التصاعدي مبتدأ " 6% و ينتهي ب 15% و فرق بين دخل المقيم و غير المقيم اضافة الى مبادئ اخرى وكالعادة فان النصوص القانونية لا يمكن ان تستمر طويلا دون تعديلات تفرضها قادت الى الغائه و اصدار القانون رقم 85 سنة 1956 الذي استمر لفترة قصيرة اذ انه و بعد سقوط الحكم الملكي جرت اعادة النظر ببعض القوانين و منها القوانين الضريبية ، وهكذا صدر قانون ضريبة الدخل رقم 95 لسنة 1959 بشكل ينسجم و توجهات السياسة المالية الجديدة .

و قد تعرض هذا القانون الى عدد كبير من التعديلات حتى تم الغاؤه بصدور القانون رقم 113 لسنة 1982 و الذي لا زال ينظم احكام هذه الضريبة .

و تفرض ضريبة الدخل على المقيم العراقي الذي تحقق دخله في العراق او خارجه ، و على غير المقيم الناجم دخله في العراق و ان لم يستلمه فيه .

### خصائص النظام الضريبي في العراق

على الرغم من التغيرات التي شهدتها العراق وفي جميع المجالات والتي كان من اهمها المجال الاقتصادي واتجاه البلد الى اقتصاديات السوق الا ان هذا الامر لازال في طور البناء والتهيئة لذا لا يزال العراق يعد من الدول النامية التي تمتاز الانظمة الضريبية فيها بالخصائص التالية :

- 1- انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي قياسا بحجمه في الدول المتقدمة ، و تعزى اسباب هذا الانخفاض في معدل الاقتطاع الضريبي الى عدة عوامل اهمها انخفاض كل من الدخل القومي و متوسط دخل الفرد
- 2- ارتفاع الاهمية النسبية للضرائب غير المباشرة و يعكس هذا الارتفاع بالمقابل ضعفا في دور الضرائب المباشرة و خصوصا الضرائب على الدخل اذ ان انخفاض الدخل القومي و متوسط دخل الفرد يقودان الى ضيق وعاء هذه الضرائب و انخفاض عدد الخاضعين لها مما يقلل الى حد كبير من اهميتها ،
- 3- ضعف مرونة الانظمة الضريبية وجودها ، بمعنى عدم قدرتها على الاستجابة لمتطلبات التنمية الاقتصادية او للتغير الحاصل في هيكل النشاط الاقتصادي مما يجعلها قاصرة عن تحقيق اهدافها .

4- ضعف كفاءة الادارة الضريبية مقارنة بالدول المتقدمة واعتمادها اساليب و طرائق متخلفة في تحديد الوعاء الضريبي و عدم قدرتها على الوصول الى اغلب الاوعية الضريبية مع ما يرافق ذلك من تخلف اساليب الحصر و الربط و ضعف الوعي الضريبي .

## الهيكال الضريبي في العراق

يعد الهيكال الضريبي المتمثل بانواع الضرائب المفروضة وهيكال التشريعات الضريبية التي تنظم عملية تحديد مقدار العبء الضريبي لكل نوع من انواع الضرائب التي يتضمنها الهيكال الضريبي اهم اركان النظام الضريبي.

اولا : الضرائب المباشرة (الضرائب على الدخل والثروة)

وتشتمل على نوعين رئيسيين هما الضرائب على الدخل و الضرائب على راس المال .

### 1- الضرائب على الدخل

يندرج تحت هذا النوع من الضرائب في العراق الاتي :

#### أ- ضريبة الدخل :

عرف بعض الباحثين ضريبة الدخل في العراق بأنها الضريبة المفروضة في الغالب على مجموع دخل الاموال المنقولة ، لان الدخل المستمد من العقارات المبنية يخضع لضريبة العقار، و الدخل الناجم عن استغلال الاراضي الزراعية يخضع لضريبة الاراضي الزراعية . الا ان باحثا اخر عد هذا التعريف ناقصا و غير صحيح بسبب ان الضريبة على الدخل لا يقتصر فرضها على دخل الاموال المنقولة بل يشمل الدخول الناجمة عن كسب العمل و ارباح المهن كالرواتب و الاجور احيانا ، اما الارباح الناجمة عن ايجار العقارات فهي وحدها التي تخضع لضريبة العقار ، و الارباح الناجمة عن التصرف بملكية العقار كالبيع و الهبة و الوصية و الاستملاك فتخضع ارباحها لضريبة الدخل و كذلك فان الارباح الناجمة عن الاراضي او نقل حقوق التصرف فيها او ايجارها فارباحها تخضع لضريبة الدخل .

## ب . ضريبة العقار :

كان اول قانون وطني ينظم احكامها هو قانون ضريبة الاملاك رقم 49 لسنة 1923 والذي تعرض الى عدة تعديلات حتى تم الغاؤه بصدور القانون رقم 35 لسنة 1927 ، و توالى التغيرات التشريعية الخاصة بهذه الضريبة حتى صدور القانون رقم 162 لسنة 1959 ( قانون ضريبة العقار ) و الذي لا يزال ينظم احكام هذه الضريبة .

و تفرض هذه الضريبة على الدخل العقاري للمكلف و هو مجموع الايراد السنوي الناجم عن العقارات و العرصات التي يملكها في العراق عدا دار السكنى .

و قد تعرض قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 الى عدة تعديلات كان اهمها التعديلين الاخيرين ، فقد صدر قانون رقم 66 لسنة 2001 ( قانون تعديل قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 ) و الذي الغى نص المادة الثانية من القانون و حل محلها نصا يقضي بفرض ضريبة عقار اساسية بنسبة 10% من الايراد السنوي و ضريبة عقار اضافية تبدأ بنسبة 5% لما زاد عن (750000) دينار عراقي من مجموع دخل المكلف عن عقاراته و تنتهي بنسبة 20 % لما زاد عن (2250000) دينار عراقي ، و قد اجاز هذا القانون تنزيل 10% من الايراد السنوي لكل عقار لاغراض الصيانة ، اما التعديل الثاني والذي جاء بموجب امر سلطة الائتلاف رقم 49 لسنة 2004 فقد فرض ضريبة نسبية مقدارها 10% من العائدات السنوية لجميع الاملاك العقارية العائدة للمكلف .

## ج . الضرائب الزراعية:

فرضت هذه الضريبة منذ القدم على وفق النظام التقليدي السائد انذاك، لكنه وبعد تاسيس الدولة العراقية وتحديدًا في عام 1926 بدء العمل باصلاح الضرائب على الاراضي الزراعية وعلى وفق خطه معينه تستهدف فرض الضريبة على الارض الزراعيه بدلا من فرضها على المحصولات.

وقد صدرت عدة قوانين ضريبية تنظم احكام هذه الضرائب، وكان اخرها هو القانون رقم 60 لسنة 1961 والذي تم الغاؤه عام 1985، ولكنه لم يشرع لحد الان وبقي الدخل الزراعي غير خاضع لاي نوع من انواع الضرائب رغم المساهمة الواسعة التي يشغلها القطاع الزراعي في الاقتصاد الوطني.

وقد كان الغاء قانون ضريبة الارض الزراعية رقم 60 لسنة 1961 انما تم لغرض تخفيف العبء الضريبي على الفلاحين والمزارعين ولان نفقات الجباية مرتفعة بالقياس الى الحصييلة الضريبية التي تراوحت بين 1- 1.3 مليون دينار خلال المدة 1971-1975 ، الالغاء يجب ان لا ينظر اليه من زاوية مالية فقط ، بل يجب ان ينظر اليه كاداة لتوجيه الانتاج الزراعي ، فالقانون كان يفرض ضريبة على الارض الزراعية سواء استغلت او لم تستغل بقصد حفز الفلاحين على زراعة الارض ومن ثم دفع الضريبة .

وقد فرضت الضرائب الزراعية بنوعين ، الوعاء الاول كان القيمة الايجارية المقدرة للارض و الواقعة المنشئة لها هي واقعة تملك الارض الزراعية ، اما الوعاء الثاني فقد كان الدخل الناجم عن الاستثمار الزراعي

## 2 الضرائب على راس المال

تتميز الضرائب المفروضة على راس المال بانها ذات سعر منخفض اذ ان الاسعار المرتفعة يمكن ان تؤدي الى تاكل راس المال ، لكن انصار هذا النوع من الضرائب يرون انها ذات قدره على تحقيق عدة مزايا اهمها :

- انها تسمح بالوصول الى بعض جوانب الثروة الفردية التي لا تاتي بدخل
- ان امتداد الضريبة الى الاموال العاطلة يحمل اصحابها على محاولة استثمارها للحصول على دخل تؤدي منه الضريبة وفي هذا فائدة للاقتصاد الوطني.
- تم استخدامها من قبل اصحاب المذاهب التدخلية كوسيلة لاعادة توزيع الدخل القومي وتحقيق العدالة الاجتماعية .

وتمثل ضريبي التركات والعرضات النوعين الرئيسيين من الضرائب المفروضة على راس المال في العراق

### ا. ضريبة التركات :

كان قانون ضريبة التركات رقم 157 لسنة 1959 اول قانون تفرض بموجب هذه الضريبة ، وقد عدل هذا القانون عدة مرات حتى تم الغاؤه بصدور قانون ضريبة التركات رقم 7 لسنة 1966 والذي استمر عاملا حتى صدور القانون رقم 64 لسنة 1985 الملغى بالقانون رقم 22 لسنة 1994 وقد اخذ المشرع العراقي باكثر من معيار لتحديد نطاق سريان ضريبة التركات مثل :

- معيار الجنسية فاحضع تركات العراقيين عموما للضريبة بصرف النظر عن مكان الاقامة .
- معيار الاقليمية فاحضع العقارات الواقعة في العراق و الداخلة في تركة مورث غير عراقي بغض النظر عن مكان اقامته .

- معيار الجنسية اضافة الى معيار الاقامة ، و لكي يخضع الاموال المنقولة من تركة المتوفي غير العراقي و الموجودة في العراق تطلب الامر ان يكون المتوفي مقيما في العراق .

- معياري الاقليمية والجنسية اي ان يكون غير العراقي قد استثمر امواله في العراق بغض النظر عن محل اقامته .

وقد تم الغاء هذه الضريبة بموجب قانون رقم 22 لسنة 1994 دون بيان الاسباب الموجبة لهذا الالغاء رغم ان ضريبة التركات تعد من الضرائب المحبذة من وجهة النظر الاجتماعية.

#### ب . ضريبة العرصات :

فرضت هذه الضريبة بموجب القانون رقم 15 لسنة 1940، ومن ثم تم الغاؤها بموجب القانون رقم 53 لسنة 1950 ثم فرضت مرة اخرى بموجب قانون رقم 26 لسنة 1962 و الذي لا يزال ينظم احكامها لحد الان رغم تعرضه الى العديد من التعديلات .

وهناك تشابه كبير بين ضريبة العرصات وضريبة العقار في الاحكام والاجراءات و لهذا السبب نصت المادة السابعة من قانون ضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962 على تطبيق احكام قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل في جميع الامور المتعلقة بتقدير قيمة العرصة وجباية الضريبة والاعتراض والتدقيق وجميع الامور الاخرى ما لم ينص على خلاف ذلك .

وحددت المادة الاولى من القانون العرصة بانها "الارض الواقعة ضمن حدود امانة بغداد والبلديات في مركز المحافظات والاقضية و النواحي سواء كانت مملوكة او موقوفة او مفوضة بالتسجيل العقاري او ممنوحة بالزمة و ذلك ان لم يكن مشيدا عليها بناء صالح للسكن او لاي غرض من اغراض الاستثمار او لم تكن مستغلة استغلالا اقتصاديا بموجب التعليمات الصادرة وفق هذا القانون "

#### ثانيا: الضرائب الغير مباشرة:

تزايدت اهمية الضرائب غير المباشرة في البلدان النامية بسبب الخصائص التي تتصف بها اقصاداتها البلدان اضافة الى اتساع مساهمتها التمويلية قياسا بالضرائب المباشرة .

واهم الضرائب غير المباشرة التي يتضمنها الهيكل الضريبي في العراق الاتي :

#### 1- الضرائب الكمركية

ان وجود هذه الضرائب يعتمد اساسا على وجود التجارة الخارجية ولذلك يطلق عليها ايضا ضرائب التجارة الخارجية ، كما يطلق عليها احيانا الضرائب السلعية كونها على السلع دون الخدمات .

وقد اختلفت وجهات النظر حول هذه الضرائب فهناك من يعدها ضريبة وهناك من يعدها رسماً ، ولما كان مفهوم الضريبة ينصرف لكونها مبلغ من المال يستقطع جبراً لهدف تحقيق غرض معين يتفق والفلسفة السياسية والاقتصادية القائمة دون ان يكون هناك مقابل مباشر ، ي حين ان الرسم ينصرف الى كونه مبلغ من المال يدفعه الفرد الى الدولة مقابل خدمة معينة تقدمها الدولة اليه بناء طلبه فان هذا الامر يفيد بان هذه الفريضة تنطبق عليها عناصر الضريبة اكثر مما ينطبق عليها عناصر الرسم بحكم ان تاديتها لا تتم لقاء خدمه معينة الا بناء على طلب المكلف .

وقد نظم احكامها حتى عام 2003 قانون الكمارك رقم 23 لسنة 1984 وقانون التعريف الكمركية رقم 77 لسنة 1955 اذ يختص قانون الكمارك بتوضيح الاحكام العامه بفرض وتطبيق الضريبة اما قانون التعريف الكمركية فيبين اقسام السلع المختلفة وطبيعة الضريبة المفروضة عليها وما اذا كانت قيمية او نوعية اما وعاء هذه الضريبة فهو كما حددته المادة الثانية من قانون الكمارك رقم 23 لسنة 1984 المعدل والمعلق حالياً اذ نصت على خضوع البضائع التي تدخل اراضي العراق وتخرج منه باي صورة كانت للرسوم المقررة في قانون التعريف الكمركية والرسوم والضرائب الاخرى المقررة بموجب القوانين النافذة الا ما استثني بموجب قانون او اتفاقية.

## 2- ضرائب الانتاج :

تعد هذه الضرائب وسيلة تستخدمها الدولة للوصول الى السلع الاستهلاكية عند مرحلة انتاجها محلياً وعلى هذا الاساس فالواقعه المنشئه لها هي واقعة الانتاج وبشان هذه الضرائب على المشرع ان يوفق بين الهدف المالي ومصصلحة الطبقات الدنيا بعدم اختيار السلع الضرورية ، وتفرض هذه الضريبة اما بصورة مبلغ معين يضاف الى ثمن كل وحدة من وحدات السلع المنتجة او بصورة نسبة مئوية من قيمة السلعة وقد يتم تحصيلها مباشرة من المستهلك او قد تفرضها الدولة وتحصلها في مرحلة سابقة على الاستهلاك بعد الانتاج .

## 1- ضريبة المبيعات :

فرضت هذه الضريبة في العراق بموجب القرار رقم 36 لسنة 1997 اذ نصت المادة الاولى منه : ( تفرض ضريبة تسمى ضريبة المبيعات بنسبة 10% على اقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازه والاولى) وقد حددت التعليمات رقم 7 لسنة 1997 في المادة الاولى منها تولي الهيئة العامة للضرائب مسؤولية جباية هذه الضريبة واستحداث شعبة تسمى (شعبة ضريبة المبيعات تتولى مسك



السجلات الخاصة باسماء المرافق السياحية المشمولة باحكام هذه التعليمات ومتابعة استيفاء ضريبة المبيعات ولها حق المراقبة واجراء التدقيق لضمان صحة استيفاء وجباية هذه الضريبة مع التزام ادارة المرافق السياحية المشمولة باصدار قوائم تثبت فيها اقيام الخدمات التي تقدمها ومبلغ ضريبة المبيعات المستوفاة حسب النسبة المحددة .

**بعض مفاهيم الدخل:** يمكن تعريف الدخل من خلال الهدف من استعماله وفيما يلي بعض المفاهيم للدخل:

**الدخل بالمفهوم الاقتصادي:** وهو المجموع الجبري للاستهلاك زائدا القدرة المالية (الثروة) للفرد وخلال فترة زمنية محددة (كان تكون سنة).

**الدخل بالمفهوم الحسبي:** هو الفرق بين الايرادات المتحققه من العمليات خلال افرة المحاسبية وما يقابلها من التكاليف التي تحققت كمصاريف في نفس المدة. ومن خلال التعريفين السابقين يمكن ملاحظة الاختلافات بين المفهومين كالآتي:

1. يعتمد الاقتصاديون على التوقعات المستقبلية في حين المحاسبون يعبرون عن الدخل بوحدات نقدية جرت فعلا في الماضي.
2. الاقتصاديون يعدون زيادة قيمة ممتلكات الشخص بين مدتين من الزمن بينما المحاسبون يعترفون بالدخل المتحقق فقط (عند البيع) مثلا.
3. الدخل الاقتصادي يعتمد كثيرا على التنبؤ والتقديرات الشخصية ،بينما الدخل الحسبي يعتمد على وسائل اثبات مادية موضوعية كالمستندات الموثقة.
4. الاقتصاديون ياخذون التغير في قيمة النقود بالحسبان بينما يفترض المحاسبون ثبات قيمة النقود ،وبهذا يضحى المحاسبون بالدقة على حساب الموضوعية.

**مثال توضيحي:** محمد يعمل محاسب في شركة تجارية راتبه الشهري 400000 دينار شهريا يملك اسهم في شركة تجاربه بقيمة مقدارها 20000 دينار (قيمة السهم الواحد 2 دينار في 2007/1/1) وسيارة خاصة مقدرة قيمتها 2500000 دينار (مليونين وخمسمائة الف دينار) بتاريخ 2007/1/1 ايضا، خلال سنة 2007 نظم حسابات لشركة اخرى لقاء اجر مقداره 250000 دينار (مائتان وخمسون الف دينار) علما بانه صرف مبلغ مقداره 50000 دينار (خمسون الف دينار) لشراء قرطاسية واجور طباعة لتلك الحسابات، واستلم

ايضا مبلغ 500000 دينار (خمسمائة الف دينار) مساعدة من ابيه، وكانت حصته من الارباح التي وزعتها الشركة المساهم فيها مبلغ مقداره 200000 دينار (مائتا الف دينار)، وفي نهاية عام 2007 اصبح سعر السهم لتلك الشركة (4 دينانير) وقيمة السيارة التي يملكها اصبح 2000000 دينار (مليونين دينار) ولم يتبقى له اي نقد حيث انه صرفها على نفقاته الخاصة.

المطلوب/ احتساب الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي في نهاية عام 2007.

الحل/

1. الدخل الاقتصادي

بيان	قيمه في 1/1	قيمه في 12/31	زياده او النقص
سهم	200000	400000 = 2 * 200000	200000 زياده
سياره	2500000	2000000	500000 نقصان

(300000) نقصان

الزيادة في صافي الملكية (الثروة)

+ الاستهلاك

4800000 = 12 \* 400000 دينار مجموع رواتبه خلال سنة 2007.

200000 = 50000 - 250000 دينار (ربحه من تنظيم حسابات الشركة).

500000 مساعده من ابيه

200000 مقسوم الارباح

5700000

5400000 دينار

الدخل الاقتصادي

2. الدخل المحاسبي

$4800000 = 12 * 400000$  دينار وتستقطع الضريبة شهريا من راتبه

$200000 = 50000 - 250000$  دينار ارباحه عن تنظيم الحسابات بعد مقابلتها بالمصاريف

200000 دينار مقسوم الارباح وتستقطع الضريبة منه قبل التوزيع

دينار الدخل المحاسبي 5200000

### مفهوم الدخل في القانون العراقي:

عرفت المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل والنافذ لحد الان كما يلي .:

(الايراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من القانون).

كما عرف القانون في الفقرة(3) منه السنة التقديرية.: (مدة الاثني عشر شهر التي تبدأ من اليوم الاول من شهر كانون الثاني من كل سنة مع مراعاة ما جاء في هذا القانون من مدد تقدير خاصة).

### طرق تقدير الوعاء الضريبي:

يقدر الدخل الخاضع للضريبة بالطرائق الآتية:

أولاً: الطرائق غير المباشرة : ويتم ذلك بأسلوبين:

1- أسلوب تقدير الدخل على أساس المظاهر الخارجية.

2- أسلوب التقدير الاداري غير المباشر (التقدير الجزاف).

### أولاً : الطرائق غير المباشرة:

1- تقدير الدخل الخاضع للضريبة على أساس المظاهر الخارجية للمكلف:

بموجب هذه الطريقة يحدد الدخل على أساس علامات خارجية (مظاهر خارجية) يسهل التعرف عليها ويمكن أن يستخلص من وجودها وكميتها مقدار دخل المكلف الخاضع للضريبة. وقد كانت هذه الطريقة متبعة في الماضي في بعض البلدان التي فرضت فيها على الدخل كفرنسا وغيرها. وتعتمد الادارات الضريبية في تقدير الدخل بموجب هذه الطريقة على بعض المظاهر مثل عدد الخدم أو عدد النوافذ والابواب الموجودة في مسكن المكلف أو القيمة الايجارية لمسكن المكلف أو سعة المحل الذي يمارس المكلف فيه عمله أو موقع

ذلك المحل. أو عدد وسائط النقل التي يستخدمها المكلف أو عدد العاملين لديه أو قيمة ما يدفعه من رواتب وأجور وغيرها من المظاهر.

ومما يعاب على هذه الطريقة، ان المظاهر الخارجية قد تكون خادعة، لذلك فلا يمكن الاعتماد عليها للتدليل على دخل المكلفين الخاضع للضريبة، لذلك ابتعدت الدول عن تطبيقها في الوقت الحاضر.

## 2-التقدير الجزاف:

يتحدد الدخل الخاضع للضريبة بموجب هذه الطريقة على أساس تقريبي قائم على القرائن كالقيمة التجارية او معدل انتاج الوحدة القياسية أو أي قرينة أخرى، وقد يتضمن التشريع هذه القرائن أو أن تضعها الادارات الضريبية، كما قد يتفق عليها بين الادارات الضريبية والمكلفين.

فاذا كان القانون هو الذي ينص على القرينة فيطلق على التقدير (الجزاف القانوني) واذا كانت القرينة موضوعة من الادارة تسمى (الجزاف الاداري) أما اذا كانت نتيجة اتفاق بين الادارة والمكلفين فيقال (الجزاف الاتفاقي) وينسب للطرائق غير المباشرة في تقدير الدخل بسلطتها وسهولتها ووضوحها وكانت الدول تلجأ اليها في السابق بصورة كبيرة ولكنها تقلصت في الوقت الحاضر ولكن بعض الدول ومنها العراق ما زالت تعمل بها لتسهيل مهمة الادارات الضريبية أو لمراعاة ظروف المكلفين. ويعاب على هذه الطرائق بأنها لا تحدد بدقة المقدرة التكلفة للمكلفين، لذلك فهي تبعد النظام الضريبي عن قاعدة العدالة الضريبية، فقد يدفع مكلف بموجب هذه الطريقة ضريبة أكثر من شخص له دخل أكبر.

## ثانيا: الطرائق المباشرة:

وهي الطرائق التي يتم بموجبها تحديد الوعاء بعد النظر بتفاصيل مكوناته كلها وهذه الطرائق هي:

### 1-طريقة التقدير الذاتي أو (طريقة التقرير):

يقدم المكلف بموجب هذه الطريقة كشفا سنويا معينا تقوم الادارات الضريبية بتصميمه يسمى التقرير يطلب فيه من المكلفون أن يقدموا معلومات تفصيلية عن دخولهم الخاضعة للضريبة، كما يتضمن بيان النفقات التي أنفقها المكلفين في سبيل أعمالهم وكذلك معلومات عن حالتهم الاجتماعية وبعض نفقاتهم الشخصية وغيرها من المعلومات الضرورية التي ترى الادارات الضريبية أنها ضرورية للوصول الى صافي دخل المكلفين الخاضع للضريبة، وتقوم الادارات الضريبية بفحص (تدقيق) هذه الاقرارات التي يقدمها المكلفون للتأكد من صحتها، لانه لو ترك أمرها للمكلفين وأخذت بها السلطات الضريبية من دون تدقيق لكانت وسيلة للتهرب من

الضريبة. لان المكلفين في هذه الحالة يعتمدون الى عدم تسجيل جميع مدخولاتهم فيها أو يببالغون في تسجيل نفقاتهم التي أنفقوها أو يقدموا معلومات خاطئة عن حالتهم الاجتماعية ونشاطاتهم المختلفة.

### **التقدير الاداري المباشر:**

بموجب هذه الطريقة تقوم الادارة الضريبية بتقدير دخل المكلفين بصورة مباشرة من واقع أعمالهم وذلك بجمع المعلومات عن المكلفين بصورة مباشرة من واقع أعمالهم عن أنشطتهم المختلفة و حجم أعمالهم مثلا أو حالة منشآتهم وطاقاتها الانتاجية وغيرها. وعادة ما ترسل الادارات الضريبية لهذا الغرض موظفيها الى موقع عمل المكلفين للوصول الى الدخول الحقيقية لهم. وما يلاحظ على هذه الطريقة أنها تحتاج الى عدد كبير من الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة العالية، كما يعاب عليها أنها تتدخل في شؤون المكلفين الخاصة.

### **طرائق تقدير الدخل الخاضع للضريبة واجراءاته في العراق:**

سنتناول هذا الموضوع من نواحي عديدة الاولى من ناحية اجراءات تقدير الدخل والخطوات الواجب اتباعها وكذلك الادلة والوثائق الواجب تقديمها، أما من الناحية الثانية فسوف نتناول تقدير الدخل الخاضع للضريبة منظوروا اليه من ناحية صفة المكلف ما اذا كان فردا أو شركة، وأخيرا نتناول موضوع التقدير الجزاف سواء كان منصوصا عليه قانونا أو الذي تتبعه الادارة الضريبية في تقدير دخل المكلفين الخاضع للضريبة.

### **اجراءات تقدير الدخل والخطوات المتبعة:**

عندما تسعى السلطة المالية الى تقدير الدخل المكلف فأما أن تعتمد على الادلة والوثائق التي يقدمها وهذا ما يسمى بطريقة التقدير المباشر وفقا لتقرير المكلف أو (طريقة الاقرار)، وأما أن ترفضها وحينئذ تتبع ما يسمى بطريقة التقدير الاداري واليك شرح لهاتين الطريقتين:

### **التقدير المباشر وفقا لتقرير المكلف (طريقة الاقرار):**

نص القانون على خمس حالات لتقديم التقارير وهي:

### **تقديم التقرير السنوي من المكلف نفسه:**

الزم المشرع العراقي كل شخص سواء كان شخصا طبيعيا أم معنويا مقيم في العراق أو غير مقيما فيه سواء كان مسجلا لدى دوائر ضريبة الدخل في العراق أم لم يكن مسجلا فيها ممن له دخل يخضع للضريبة، أن يقدم تقريرا في كل سنة قبل اليوم الاول من شهر حزيران من السنة التقديرية يبين فيه مقدار دخله، وعليه أن يقدم أن التقرير السنوي من تلقاء نفسه حتى وأن لم تطلب منه السلطات المالية ذلك، مع حقه في تقديم هذا

التقرير في أي يوم من أيام المدة الممتدة من أول يوم حتى نهاية الشهر الخامس من السنة التقديرية نفسها وهو آخر يوم لتقديم التقارير السنوية.

واجاز القانون للسلطة المالية أن تمدد هذه الفترة لاجل ملائم اذا اقتنعت بوجود عذر مشروع يستوجب التمديد.

### تقديم التقارير بناء على طلب من السلطة المالية:

أجاز المشرع للسلطة المالية أن تطلب ممن كان خاضعا للضريبة أو تعتقد بخضوعه لها أن يقدم اليها تقريرا عن دخله خلال احدى وعشرون يوما من تاريخ تبليغه باخطار أو باحدى طرائق النشر سواء كان اسمه مسجلا في دوائر الضريبة أم لم يكن، من ذلك تبين لنا أن باستطاعة السلطة المالية أن توغر في أي وقت تشاء الى المكلف بأن يقدم تقريره خلال واحد وعشرون يوما من دون التقييد بالسنة التقديرية، فلها أن تطلب من المكلف أن يقدم تقريره خلال السنة التقديرية أو خلال السنة التي نشأ فيها الدخل، خلافا للتقرير الذي يجب على كل مكلف تقديمه من دون طلب من السلطة المالية والذي يتحتم تقديمه خلال السنة التقديرية خاصة وقبل اليوم الاول من حزيران.

### الدفاتر التجارية:

قد يكون التقرير الضريبي مستندا الى السجلات وقد لا يكون كذلك كما أن المكلف قد يكون ملزما بمسك الدفاتر التجارية (السجلات المحاسبية) وقد لا يكون كذلك.

وقد حددت المادة (7) من نظام مسك الدفاتر التجارية الاشخاص المكلفين بمسك دفاتر تجارية لاغراض ضريبة الدخل على النحو الآتي:

المادة (7) أولا: على المكلفين أدناه مسك الدفاتر التجارية والمستندات المبينة في هذا النظام حسب القواعد الواردة فيه وتقديم حساباتهم الختامية الى مركز الهيئة العامة للضرائب أو فروعها المسجلين فيها بعد تدقيقها وتصديقها من مراقب حسابات.

أ- الشركات الوارد ذكرها في المادة (6) من قانون الشركات رقم 36 لسنة 1983 وهي:

- الشركة المساهمة
- الشركة المحدودة
- الشركة التضامنية

- المشروع الفردي
- ب- فروع الشركات والمؤسسات الاقتصادية الاجنبية المشمولة بنظام فروع الشركات الاجنبية الصادر حسب أحكام المادة 206 من قانون الشركات.
- ج- الشركة البسيطة المنصوص عليها في المادة 174 من قانون الشركات والمشاركات الاخرى أيا كان نوعها اذا كان رأس مال كل منها (30000) ثلاثين ألف دينار فأكثر فيما يخص الصناعيين.
- د- الاشخاص المسجلين في الغرف التجارية والصناعية من الصنفين الاول والثاني فيما يخص التجار، ولمن تكون كلفة مشروعه (30000) دينار فأكثر فيما يخص الصناعيين.
- هـ المستوردون الذين مجموع استيرادهم (عدا الرسم الكمركي) خلال السنة (50000) خمسين ألف دينار فأكثر، والمصدرون الذين يبلغ مجموع قيمة البضائع التي يصدرونها من قبلهم خلال السنة (50000) خمسون ألف دينار فأكثر.
- و- المقاولون والمتعهدون الأصليون والثانويون المصنفين في وزارة التخطيط.
- ز- أصحاب دور السياحة والتسليية والترفيه. كدور السينما والمنتديات والملاعب وكذلك الفنادق المصنفة بثلاث نجوم فأكثر .
- ح- أصحاب المطاعم من الدرجتين الممتازة والاولى .
- ط- أصحاب المستشفيات الاهلية والمداخر.
- ثانيا: على المكلفين أدناه مسك الدفاتر التجارية المبينة في هذا النظام حسب القواعد الواردة فيه وتقديم حساباتهم الختامية الى مركز الهيئة العامة للضرائب وفروعها المسجلين فيها حسب الاصول المحاسبية المتعارف عليها.
- ولا يشترط أن تكون هذه الحسابات مدققة ومصدقة من أحد مراقبي الحسابات.
- أ- الشركة البسيطة المنصوص عليها في المادة (174) من قانون الشركات، وكذلك المشاركات الاخرى أيا كان نوعها اذا كان رأسمالها يقل عن (30000) ثلاثين ألف دينار.
- ب- الاشخاص المسجلين في الغرف التجارية والصناعية من الصنف الثالث والذي يليه الذين لا يقل رأسمالهم عن (30000) ثلاثين ألف دينار.
- ج- الصناعيون الذين تبلغ كلفة مشاريعهم الصناعية أقل من (30000) ألف دينار.

د- المستوردون الذين تقل استيراداتهم في السنة (عدا الرسم الكمركي) عن (50000) خمسين ألف دينار، والمصدرون اللذين يبلغ مجموع قيمة البضائع المصدرة خلال السنة أقل من (50000) خمسين ألف دينار. هـ المقاولون والمتعهدون غير المصنفين من وزارة التخطيط اذا زاد مجموع مبلغ المقاولات والتعهدات المحالة عليهم على (50000) خمسين ألف دينار.

و- أصحاب المطاعم من الدرجة الثانية.

ز- أصحاب مكاتب التدقيق وتنظيم الحسابات وأصحاب المكاتب العلمية والاستشارات والمكاتب السياحية.

ح- وكلاء القطاع الاشتراكي اللذين تبلغ مشترياتهم (100000) مائة ألف دينار فأكثر في السنة سواء كانت هذه المشتريات من القطاع الاشتراكي أم المختلط أم الخاص.

ط- الوكلاء بالعمولة ووكلاء الاخراج الكمركي ووكلاء التأمين.

ي- أصحاب معارض السيارات.

ك- أصحاب المزادات العلنية.

ثالثا: استثناء من نص المادة الاولى من هذا النظام:

يمسك المكلفون أدناه دفاتر محاسبية حسب النماذج المعدة من السلطة المالية وحسب طبيعة كل مهنة وحرفه، وعليهم مسك أي دفاتر تساعد في معرفة دخلهم عند العمل بهذا النظام لحين أعداد نماذج الدفاتر المطلوبة:

أ- المهنيون كالأطباء والمحامين والمهندسين.

ب- الحرفيون كالحدادين والحلاقين والنجارين والخياطين.

ج- أصحاب مكاتب دلالة العقار.

د- الصيدليات والمختبرات والتحليل والاشعة.

### مكان تقديم التقرير وتقدير الضريبة:

تقدم التقارير من المكلفين في دائرة مخمن الضريبة الذي يقع فيه محل سكني المكلف أو محل عمله، وتقدر الضريبة عليه هناك، واذا تعاطى أعمالا في محلات تتبع دوائر مختلفة فتقدر الضريبة في دوائر مخمن أو أكثر حسبما تقرره السلطة المالية، وللوزير أو من يخوله ذلك أن يأمر بتقدير دخل المكلف في دائرة مخمن آخر غير مخمني الدوائر المذكورة أنفا.