

المحاسبة الضريبية

(أطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق)

تأليف

أ.د. سعود جايد مشكور
استاذ المحاسبة
جامعة المثنى – كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

أ.م. نجم عبد عليوي الكرعالي
استاذ المحاسبة المساعد
جامعة القادسية - كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

أ.م. قاسم محمد عبد الله البعاج
أستاذ المحاسبة المساعد
جامعة القادسية - كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

الطبعة الاولى
2014



☒ حقوق الطبع محفوظة للمؤلفين

يمنع منعاً باتاً طباعة هذا الكتاب بالكامل أو جزء منه بأي طريقة من طرق الطباعة والتصوير والنقل والترجمة والتسجيل المرئي والمسموع والحاسوبي وغيرها من الأساليب إلا بموافقة خطية من المؤلف.

Copy right ©
All rights reserved
First Edition: 2013

اسم الكتاب: المحاسبة الضريبية (اطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق)
اسماء المؤلفين:

(1) أ.د. سعود جايد مشكور العامري

(2) أ.م. قاسم محمد عبدالله البعاج

(3) أ.م. نجم عبد عليوي الكرعاعي

عدد الصفحات : 274 صفحة

الطبعة الأولى: 2014/

اسم المطبعة : مطبعة دار الضياء - حي عدن - النجف الاشرف - جمهورية العراق

Printed by: Dar Al-Dhiya for printing and Designs – Najaf – Iraq

رقم الإيداع في دار الكتب والوثائق (2014/1773)

Deposit No: (1773 / 2014)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ﴾

صدق الله العلي العظيم

البقرة/32

محتويات الكتاب

الصفحة	الموضوع
	المقدمة
	<p>الفصل الاول المحاسبة على ضريبة الدخل</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ مفهوم المحاسبة الضريبية ❖ علاقة المحاسبة الضريبية بالعلوم الاخرى ❖ التطور التاريخي للضريبة ❖ تعريف الضريبة – خصائصها واهدافها ❖ قواعد الضريبة و اساس فرضها ❖ تميز الضريبة عن غيرها من ايرادات الدولة ❖ العدالة الضريبية – الازدواج الضريبي ❖ التجنب الضريبي – التخطيط الضريبي – التهرب الضريبي ❖ الجهات ذات العلاقة بالضريبة ❖ العناصر الاساسية للضريبة ❖ تقسيمات الضريبة وانواعها في العراق ❖ العقوبات والغرامات ❖ المفاهيم المختلفة للدخل ❖ تمارين تطبيقية ❖ اسئلة الفصل
	<p>الفصل الثاني الدخول الخاضعة للضريبة في التشريع الضريبي العراقي</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ الدخول الخاضعة للضريبة في التشريع الضريبي العراقي . ❖ المكاسب الرأسمالية ❖ نطاق سريان الضريبة ❖ معايير تحديد نطاق سريان الضريبة ❖ حالات الاقامة في العراق ❖ امثلة تطبيقية ❖ تمارين تطبيقية ❖ اسئلة الفصل
	<p>الفصل الثالث الاعفاءات من الضريبة والاعفاءات الشخصية (السماحات)</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ الإعفاءات الضريبية ❖ اعفاءات لمنع الازدواج الضريبي ❖ اعفاءات لأسباب سياسية

	<ul style="list-style-type: none"> ❖ اعاءات لأسباب اقتصاءية ❖ اعاءات لأسباب اءتماعية ❖ اعاءات لأسباب اخرى ❖ الاءعاءات الشءصية (السماءات) ❖ السماءات الشءصية ❖ انواع السماءات ❖ سعر الضريبة على الءءل ❖ معاملة ءءل الزوج والزوجة والاولاء ضريبياً ❖ ءمارين ءطبيقية ❖ اسئلة الفصل
	<p style="text-align: center;">الفصل الرابع سنواتية الضريبة</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ مباء سنواتية الضريبة ❖ الاستثناءات من مباء سنواتية الضريبة ❖ امءلة ءطبيقية ❖ ءمارين ءطبيقية ❖ اسئلة الفصل
	<p style="text-align: center;">الفصل الخامس ضريبة الشركات وءرق ءقءير الءءل الءاضع للضريبة</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ مفهوم ضريبة الشركات ❖ اءراءات الإءارة الضريبية للءءق من صءة القوائم المالية ❖ اءراءات الءاسب الضريبي مع الشركات ❖ ءرق ءقءير الءءل الءاضع للضريبة ❖ اسئلة الفصل
	<p style="text-align: center;">الفصل السادس النفقات الواءبة الءصم (الءنزليات)</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ شروط ءنزيل النفقات ❖ نفقات ءائزة للءصم في الءشريع الضريبي العراقي ❖ امءلة ءطبيقية ❖ ءمارين ءطبيقية ❖ اسئلة الفصل
	<p style="text-align: center;">الفصل السابع الءسائر وكيفية معالءتها ضريبياً</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ معالءة الءسائر في الءشريع العراقي ❖ ءرءيل الءسائر ❖ امءلة ءطبيقية ❖ ءمارين ءطبيقية

	❖ اسئلة الفصل
	<p>الفصل الثامن الفحص الضريبي</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ مفهوم الفحص الضريبي ❖ اهمية واهداف الفحص الضريبي ❖ انواع الفحص الضريبي ❖ مقومات الفحص الضريبي ❖ الاساس القانوني للفحص الضريبي ❖ اسئلة الفصل
	<p>الفصل التاسع الايرادات غير الدورية ونقل ملكية العقار</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ معاملات نقل ملكية العقار ❖ الارباح الرأسمالية ❖ التعويضات بسبب عدم الوفاء بالتعهدات والالتزامات ❖ امثلة تطبيقية ❖ اسئلة الفصل
	<p>الفصل العاشر الربح المحاسبي والربح الضريبي</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ الربح المحاسبي والربح الضريبي ❖ الاختلاف بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي ❖ اجراءات تحويل الدخل المحاسبي الى دخل ضريبي ❖ امثلة تطبيقية ❖ تمارين تطبيقية ❖ اسئلة الفصل
	<p>الفصل الحادي عشر ضريبة العقار</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ خصائص ضريبة العقار ❖ الواقعة المنشئة للضريبة ❖ مفهوم العقار ❖ اعفاءات ضريبة العقار ❖ تقدير ايراد العقار ❖ لجان التقدير ❖ ديوان ضريبة العقار ❖ سعر الضريبة ❖ الغرامات التأخيرية ❖ تمارين تطبيقية ❖ اسئلة الفصل

	<p style="text-align: center;">الفصل الثاني عشر ضريبة العرصات</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ تعريف العرصة ❖ نطاق سريان العرصة ❖ الواقعة المنشئة للعرصة ❖ الاعفاءات من ضريبة العرصات ❖ سعر ضريبة العرصات ❖ تقدير قيمة العرصات ❖ امثلة تطبيقية ❖ تمارين تطبيقية ❖ اسئلة الفصل
	<p style="text-align: center;">الفصل الثالث عشر دور الاعفاءات الضريبية في جذب وتشجيع الاستثمارات الاجنبية</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ الاعفاء الضريبي: مفهومه ومميزاته وانواعه ❖ تقسيم الاعفاءات الضريبية ❖ صياغة جديدة للإعفاءات الضريبية ❖ الاستثمار الاجنبي المباشر ❖ مكونات الاستثمار الأجنبي ❖ اهمية الاستثمار الاجنبي ❖ الاستثمار الاجنبي غير المباشر ❖ العلاقة بين الاعفاءات الضريبية والاستثمار الاجنبي المباشر ❖ ايجابيات جلب الاستثمار الاجنبي للبلد ❖ متطلبات تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر ❖ اسئلة الفصل
	<p style="text-align: center;">الفصل الرابع عشر المعايير المحاسبية المتعلقة بالضرائب</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ المعايير المحاسبية المتعلقة بالضرائب (معيار رقم 12) ❖ الدخل قبل الضريبة والدخل الخاضع للضريبة ❖ ضريبة الدخل المؤجلة والقيم الخاضعة للضريبة في المستقبل ❖ التزام الضريبة المؤجلة و استقطاعها في المستقبل ❖ ضرائب الدخل المؤجلة والاستقطابات الضريبية في المستقبل ❖ الاصل المتعلق بالضريبة المؤجلة ❖ الفروق المؤقتة والفروق الدائمة ❖ المحاسبة عن صافي خسائر التشغيل ❖ ترحيل الخسارة للخلف ❖ ترحيل الخسارة للأمام ❖ تمارين تطبيقية

	❖ اسئلة وتمارين الفصل
	المصادر العلمية
	▪ المصادر العربية
	▪ المصادر الاجنبية

المقدمة

يعد النظام الضريبي من الوسائل المهمة التي تمنح الدولة قوة التأثير على الانشطة الاقتصادية والاجتماعية والمالية بهدف تحقيق التنمية بكافة جوانبها المتنوعة، إذ يؤدي هذا النظام وفي مختلف الاقتصاديات وظائف عديدة بعضها يتعلق بتحديد الفائض الاقتصادي وتوجيهه نحو منحى الاستثمار وبعضها يتعلق بإعادة توزيع اكثر عدالة للدخل القومي، وتعد السياسة الضريبية ونظامها من أهم الوسائل التي تمنح الدولة القدرة على التأثير في النشاط الاقتصادي، وهذا اثبتته بعد عام 2003 م حصيلة الإيرادات الضريبية التي اصبحت تساند الإيرادات النفطية في تمويلها الموازنة العامة للدولة من جهة ولتصبح الضرائب موجهة للنشاط الاقتصادي باتجاه اقتصاد السوق.

يعتمد النظام الضريبي في العراق بشكل عام على ضريبة الدخل وضريبة العقار وضريبة العرصات. وجاء هذا الكتاب متضمناً بالأساس مادة علمية ومهنية من خلال الممارسات المهنية في تقدير الدخل وضريبة العقار مع عدم اغفال الجانب الأكاديمي. ان محتويات هذا الكتاب جاءت متوافقة الى حد كبير مع المفردات العلمية لمادة المحاسبة الضريبية في مختلف الجامعات العراقية وفق قانون ضريبة الدخل العراقي، وقد حاول المؤلفون من خلال هذا الكتاب عرض المادة العلمية بشكل مبسط ومتسلسل ويمكن من خلالها تقديم الفائدة الى مجموعة من المهتمين بموضوع ضريبة الدخل من طلبة الجامعات او المكلفين او المستثمرين والباحثين في مجال الضرائب.

لقد حرص المؤلفون ان يكون الكتاب احد المؤلفات الرئيسية التي تقدم مادة المحاسبة الضريبية في ضوء القانون المعدل لضريبة الدخل الذي يطبق في الهيئة العامة للضرائب في العراق. ونظراً لقلّة الكتب المنهجية في الهيئة العامة للضرائب حاول المؤلفون تسليط الضوء على أهم المفاهيم في المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها النظرية والعملية في العراق بموجب القوانين العراقية وتعديلاتها بعد 2004 م وبما يغطي مفردات المنهج الدراسي لمادة المحاسبة الضريبية في المرحلة الثالثة لأقسام المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية في الجامعات العراقية.

كذلك يغطي هذا الكتاب مفردات الدراسات العليا في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية قسم الضرائب وقسم المحاسبة القانونية والمعهد العربي للمحاسبين القانونيين وفروعه داخل العراق وخارجه. كما يمكن ان يكون هذا الكتاب دليل عمل للعاملين في المجال الضريبي والدوائر الرسمية في الاقسام المالية وكذلك يمكن الاستفادة منه في شركات القطاع الخاص لمعرفة موقفهم الضريبي، الامر الذي يسهل اجراءات التحاسب الضريبي تبعاً لآخر التعديلات في القوانين الخاصة بفرض الضرائب في العراق.

يتكون هذا الكتاب من اربعة عشر فصلا تتضمن مفردات مادة علمية ومهنية
طرحت بشكل لم تعرضه مؤلفات المحاسبة الضريبية ، وقد حملت الفصول الاربعة عشر
عناوين مختلفة وعلى النحو الاتي:
الفصل الاول / المحاسبة على ضريبة الدخل
الفصل الثاني / الدخول الخاضعة للضريبة في التشريع الضريبي العراقي
الفصل الثالث / الاعفاءات من الضريبة والسماحات
الفصل الرابع / سنوية الضريبة
الفصل الخامس / ضريبة الشركات وطرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة
الفصل السادس/ النفقات الواجبة الخصم (التنزيلات)
الفصل السابع/ الخسائر وكيفية معالجتها ضريبياً
الفصل الثامن / الفحص الضريبي وانواعه
الفصل التاسع / الايرادات غير الدورية ونقل ملكية العقار
الفصل العاشر/ الربح المحاسبي والربح الضريبي واجراءات تحويل الدخل المحاسبي الى
دخل ضريبي
الفصل الحادي عشر/ الضريبة على العقار
الفصل الثاني عشر/ الضريبة على العرصات
الفصل الثالث عشر / دور الاعفاءات الضريبية في تشجيع وجذب الاستثمارات الاجنبية
الفصل الرابع عشر/ المعايير المحاسبية المتعلقة بالضرائب (المعيار المحاسبي الدولي رقم
(12

وفي الختام نتوجه مقدما بالشكر والتقدير لكل من يبدي ملاحظاته حتى ولو كانت
شكالية حول تطوير هذا الكتاب نحو الافضل ، كما نتقدم بتوجيه اعتذارنا لكل من يطلع
ويطالع في الكتاب عن أي قصور في المعلومات الواردة فيه ، املين ان يستفيد القراء الكرام
من هذه المعلومات خدمة للمسيرة العلمية في بلدنا العزيز.

المؤلفون
2014

الفصل الاول

المحاسبة على ضريبة الدخل

الاهداف التعليمية : بعد دراسة هذا الفصل تستطيع ان تكون قادراً على معرفة الاتي:

- ❖ مفهوم المحاسبة الضريبية
- ❖ علاقة المحاسبة الضريبية بالعلوم الاخرى
- ❖ التطور التاريخي للضريبة
- ❖ تعريف الضريبة – خصائصها واهدافها
- ❖ قواعد الضريبة و اساس فرضها
- ❖ تميز الضريبة عن غيرها من ايرادات الدولة
- ❖ العدالة الضريبية – الازدواج الضريبي
- ❖ التجنب الضريبي – التخطيط الضريبي – التهرب الضريبي
- ❖ الجهات ذات العلاقة بالضريبة
- ❖ العناصر الاساسية للضريبة
- ❖ تقسيمات الضريبة وانواعها في العراق
- ❖ العقوبات والغرامات
- ❖ المفاهيم المختلفة للدخل

الفصل الاول

المحاسبة عن ضريبة الدخل

Accounting for Income Tax

يتكون هذا الفصل من ثلاث مصطلحات مترابطة مع بعضها البعض، وبهدف توضيح هذا الترابط فإنه يتناول ثلاثة محاور رئيسية ، المحور الأول يتناول المحاسبة الضريبية من ناحية مفهومها وعلاقتها بالعلوم الأخرى ، والمحور الثاني يستعرض الأطار النظري للضريبة ، اما المحور الثالث فيتطرق الى المفاهيم المختلفة للدخل.

اولا: المحاسبة الضريبية : مفهومها وعلاقتها بالعلوم الأخرى

❖ مفهوم المحاسبة الضريبية

تمثل المحاسبة الضريبية أحد فروع علم المحاسبة وتتميز عن غيرها من الفروع بأن تطبيقاتها تختلف من بلد لآخر في ضوء القوانين الضريبية لكل بلد ونتيجة لذلك عرفت المحاسبة الضريبية بعدة تعاريف من بينها ما يلي :

- 1- تمثل أحد فروع علم المحاسبة ويتم فيها الربط بين المحاسبة وقوانين الضرائب بغية التوفيق بين النظام المحاسبي للمشروع وبين القوانين والنظم التي تقضي بها أنظمة الضرائب والتي قد تتعارض مع قواعد علم المحاسبة.
- 2- تمثل احد فروع المحاسبة وفيها يتم ربط الاسس والقواعد المحاسبية بالقانون الضريبي ومجموعة التعليمات التي تصدرها دائرة ضريبة الدخل .

❖ علاقة المحاسبة الضريبية بالعلوم الأخرى

ترتبط المحاسبة الضريبية ارتباطا قويا بالعديد من العلوم الأخرى مثل المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمراجعة (التدقيق) وعلم الاحصاء والقانون والاقتصاد وحتى العلوم السياسية وفيما يلي استعراض لبعض من هذه العلاقات.

• المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية

من الطبيعي انه لا يوجد اختلاف بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية ويعود السبب في ذلك الى ان المحاسبة الضريبية تبحث في مصادر البيانات الخاصة بالمكلفين

سواء كانت هذه البيانات للمحاسبة المالية الموجودة داخل المنشأة ومثبتة في سجلاتها ودفاتها ام كانت بيانات خارج المنشأة ، فالمحاسب الضريبي لا يكتفي بالسجلات والسجلات التي يحتفظ بها المكلف وما تحتويه من بيانات جرى تسجيلها وفقاً للأسس المحاسبية . ومن جهة اخرى تختلف المحاسبة الضريبة عن المحاسبة المالية في معالجة المخصصات فلا تسمح المحاسبة الضريبة باحتساب المخصصات كمصروفات لأنها نفقات محتملة، فقد تصبح سبباً للتهرب من أداء الضريبة ولا تختلف الا بالمصروفات المؤكدة والحقيقة ، ومهما كان الاختلاف بين المحاسبة الضريبة والمحاسبة المالية فان المحاسبة المالية تهدف الى قياس دخل المكلف الخاضع للضريبة .

• المحاسبة الضريبة ومحاسبة التكاليف

في مجال القياس هنالك اعتبارات اقتصادية واجتماعية توجب على الادارة الضريبة الاخذ بنظرية معينة من نظريات التكاليف لقياس التكلفة ويمكن تأييد الراي الذي يرى انه عند اتباع نظرية القياس المقبول محاسبياً واقتصادياً والتي تحمل المشروعات على الاستمرار في مزاولة النشاط من دون ان تؤثر بالمصلحة المالية للدولة فان محاسبة التكاليف تساعد الادارة الضريبة للتعرف على كلفة كل وحدة او عملية من عمليات المنشأة مما يسهل عملية التأكد من قيمة تسعير البضاعة تحت الصنع تامة الصنع . على الرغم من ان قياس الربح الضريبي مازال بياناته في معظم الدول يقوم على اساس الكلفة التاريخية استناداً الى مبدأ الموضوعية لذلك ونتيجة للتغير في الاسعار يتطلب الامر عند احتساب الربح الخاضع للضريبة يمكن ان يجري بالاستفادة من الاجراءات المعمول بها في محاسبة التضخم في مجال المحاسبة الضريبة .

• المحاسبة الضريبة والمراجعة (التدقيق)

ترتبط المحاسبة الضريبة بالمراجعة (التدقيق) ارتباطاً وثيقاً ذلك لان الضريبة هي مبلغ اجمالي يدفعه الاشخاص دون مقابل مباشر للدولة بصورة اجبارية ، لذلك لا بد من احكام الرقابة على الاجراءات التي يقدمها الاشخاص عن دخولهم او اموالهم . ويتبع المشرع الضريبي كثير من معايير التدقيق واساليبه واول ما يقوم به هو فحصه أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة والتأكد من دقة هذه الانظمة وسلامة امكنه الاطمئنان على صحتها ونظاميتها . ويقوم المدقق الضريبي بمراجعة انتقائية عن طريق اجراء مقارنة بين الحسابات الخاصة والميزانية لعدد من سنوات الفحص في محاولة للوصول الى معدل للأرباح الخاضعة للضريبة من سنة الى اخرى .

• المحاسبة الضريبة وعلم الاحصاء :

لتحقيق العدالة والتوازن لا بد من الاستعانة بالبيانات الاحصائية التحليلية المتعلقة بدخول الافراد اي المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل .

● المحاسبة الضريبية والقانون

يقسم الفقهاء القانون الى :

1- القانون العام : يتضمن القواعد والاحكام الخاصة بالأمور التي تكون الدولة طرفاً فيها لا بوصفها شخصاً عادياً بل بعدها صاحبة نفوذ وسيادة ، لذلك طالما ان الدولة بوصفها صاحبة سيادة فان هذه العلاقة تنظم وفقاً للقواعد والاحكام الخاصة بالقانون العام .

2- القانون الخاص : يتضمن القواعد والاحكام الخاصة التي تنظم علاقة الاشخاص بعضها ببعض بما في ذلك الدولة متى كانت شخصاً عادياً لا بوصفها صاحبة سلطة ، وفي ما يتعلق بالضرائب فالدولة تستند في تحصيلها الى ما تمتلكه من سلطات وسيادة ومن ثم يمكن القول ان الضريبة وما ينظمها من احكام وقواعد انما هي فرع من فروع القانون العام لان القانون الضريبي ينظم علاقة الدولة بالأفراد من زاوية اسهامهم في تمويل نشاط الدولة . ومما لاشك فيه أنه توجد علاقة بين المحاسبة الضريبية والقانون من حيث ان القوانين الضريبية هي الاساس في احتساب الضرائب ويؤيد ذلك فقهاء القانون من أنه لا ضريبة الا بقانون .

ثانياً: الاطار النظري للضريبة

❖ التطور التاريخي للضريبة

ارتبط ظهور الضريبة بأشكالها الاولى في المجتمعات البدائية والى يومنا هذا لتصبح الضريبة اداة تجسيد للتكامل الاجتماعي بين افراد المجتمع فكان المبرر الاول الضريبة ينحصر في حفظ الامن والنظام. لذلك ظهرت الضرائب في بدايتها حينما كانت تسمى (الضرائب على الرؤوس) ومرت الضريبة بعدة مراحل لكونها تعتبر المصدر الرئيسي الذي تعتمد عليه الدولة في تسديد نفقاتها العامة ويعتبر هذا المفهوم الحديث للضريبة وقد جاء هذا المفهوم عبر تطور الاجيال وحسب المراحل الاتية :

1. مرحلة عدم الاستقرار

تمثل المرحلة التي كان الانسان يعيش ضمن جماعات منتشرة في بقاع الارض ومتنقلة من مكان لآخر ولم تكن هنالك مرافق مشتركة واحتياجات مالية تستلزم فرض الضرائب حتى ان الامن والدفاع عن القبيلة كان يقوم بهما افراد القبيلة بدون فرض مبالغ مالية من قبل رئيس القبيلة متحملين الاعباء المالية .

2. مرحلة الاستقرار

بدأت الجماعات تتمركز في منطقة معينة وعند ذلك بدأ الدفاع عن الامن وفض الخلافات بين الجماعات حيث أضطر رئيس الجماعة الى الاستعانة بما يعرف بالهبة والاموال والتبرعات من ابناء جماعته.

3. مرحلة الحضارة وظهور الدولة

تمثل المرحلة التي ظهرت بها نزعة الناس الى الاستقرار وجمع الاموال وحيازتها بين افراد المجتمع ، مما ادى الى فرض التكاليف الالزامية على الافراد مثل الخدمة العسكرية لحماية الامن والنظام وكذلك شق الطرق وبناء الجسور ، وكذلك فرض الرسوم على الاموال عند مزاوله الحرف والمهن .

4. ازدياد مهام الدولة

بدأت الدولة تفكر بفرض الضرائب على مواطنيها واصحبت التكاليف العامة تفرض على المعاملات والبضائع والسلع وذلك نتيجة لزيادة مهام الدولة واتساع تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع .

5. ظهور مهام الدولة

بعد أن أصبحت الدولة تتمتع باحترام جميع مواطنيها اتسعت أهدافها لتحقيق اكبر قدر من الرخاء والرفاهية للجميع لذا اخذت الدولة تستخدم الضرائب لتحقيق اكبر قدر من الرخاء والرفاهية والمنشودة للمجتمع وظهرت الضرائب بشكل واضح بعد ان ظهرت المشروعات الكبيرة التي أدت بدورها الى حدوث التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، مما ادى الى استخدام الضرائب المباشرة بشكل اوسع على حساب التقليل من الضرائب غير المباشرة لسهولة معرفة اثار الضرائب المباشرة في تحقيق الرفاهية للمجتمع .

❖ تعريف الضريبة وخصائصها وأهدافها

• تعريف الضريبة Definition of the tax

ورد تعريف الضريبة بصيغ متعددة ، فقد عرفت بأنها مبلغ نقدي تفرضه الدولة او احدى الهيئات الحكومية جبراً وتحصل من المكلف بشكل نهائي لفرض تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والتي تسعى الدولة اليها ، كما عرفت بأنها (سعى الدولة لجني المال من المكلفين وهو ليس الهدف الوحيد بل ان هنالك اهدافاً اقتصادية واجتماعية وسياسية اخرى) . علاوة على ذلك تناولت الضريبة عدة تعاريف يمكن استعراض البعض منها بالصيغ التي تناولها.

تمثل الضريبة فريضة مالية تجبها الدولة جبراً من الاشخاص سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين (أفراد) أم أشخاصاً معنويين (منشآت) من دون مقابل مباشر لمصلحة المجموع. وعرفت بأنها فريضة مالية الزامية تفرضها الدولة على وفق قانون أو تشريع معين وتحصل من المكلفين دون مقابل مباشر لتتمكن الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الاهداف التي تسعى الدولة اليها .

عرفت كذلك بأنها استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على المكلفين وفقاً لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية ، وبقصد تغطية الاعباء العامة للدولة ، وكذلك عرفت بأنها فريضة مالية تقطعها الدولة او من ينوب عنها من الاشخاص العامة او الأفراد جبراً ، دون ان يقابلها نفع معين تستخدمها لتغطية النفقات العامة بمقتضيات السياسة المالية للدولة .

اما سنلميلر (Snmeler) فقد عرفها بانها فريضة الزامية تفرض من قبل السلطة العامة بأسلوب امري وقسري دون الرجوع الى موافقة الافراد بذلك . كما عرفت بأنها فريضة اجبارية تجبها الدولة وفق نسبة معينة على الافراد وتستقطع وفق القانون وبلا مقابل لغرض تمويل النفقات العامة بغية تحقيق الاهداف السياسية والاقتصادية واجتماعية. كما يمكن ان تمثل الضريبة احد مصادر الإيرادات هو الاستثمار الذي تقوم به الدولة وتحقق من خلاله الارباح التي تعد مصدر الخزينة العامة .

وبناء على ما تقدم يمكن تعريف الضريبة بأنها (مبلغ من المال تجبها الدولة من الافراد بدون مقابل لتحقيق عدة أهداف منها اقتصادية اجتماعية سياسية ، بدون مقابل) . كما انه يمكن تعريف الضريبة بانها عبارة عن فريضة نقدية من قبل الدولة على الافراد وفق تشريع معين بصفة نهائية وبدون مقابل لتغطية نفقاتها العامة .

يتضح من التعاريف اعلاه ان هدف الضريبة يتمثل في تمويل الخزينة العامة للدولة وذلك لغرض تقديمها للإنفاق العام (التربية ، التعليم ، الصحة ، الاسكان) وذلك يحدد الجزء الذي يمكن تمويله عن طريق الضرائب لان الهدف واقعي وسليم .

• خصائص الضريبة Characteristics of the tax

من خلال التعاريف السابقة يمكن تحديد خصائص الضريبة بما يلي :

1- الضريبة مبلغ من المال

كانت الضريبة في البداية تفرض عيناً وذلك نتيجة لعدم سيادة الاقتصاد النقدي ، ولكن مع التقدم الاقتصادي والاجتماعي وظهر عيوب الضرائب العينية وصعوبة جبايتها اخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من مال المكلف ، الا ان معظم الدول لجأت الى اسلوب النقد في دفع الضريبة ، لانه يحقق مزايا عدة من اهمها تحقيق أكبر عدالة للفرد ، لان المبالغ النقدية تعد اكبر حصيلة وأسهل في الجباية وأقل تكلفة ، ولا يتم التلاعب في تحصيلها

2- الضريبة فريضة الزامية

لا يمتلك المكلف الخيار في دفع الضريبة بل على العكس من ذلك فهو مجبر على دفعها بغض النظر عن استعداده او رغبته في الدفع ، فإذا تهرب من الدفع وقع تحت طائلة العقاب وحصلت الدولة على حقها بالحجز على أموال المكلف باستخدام طرائق التنفيذ الجبرية لما لدين الضريبة من امتياز على أموال المكلف كافة .

3- الضريبة تدفع بصفة نهائية

إن الافراد يدفعون الضريبة الى الدولة بصورة نهائية ، بمعنى ان الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع اية فوائد عنها ، وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده الى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن قيمة ذلك القرض ، أي إن المكلف لا يحق له المطالبة باسترداد المبالغ التي دفعها كضريبة فرضت عليه ودفعت بشكل يتفق وأحكام القانون الضريبي باستثناء الحالات التي يدفع فيها مبلغ يزيد عما هو مقرر قانوناً إذ يحق له المطالبة بردها .

4- الضريبة تدفع بدون مقابل مباشر:

تقوم الدولة بتقديم خدماتها العامة لأفراد المجتمع كالدفاع والامن وقيامها بالعديد من النشاطات تحقيقاً للنفع العام وان تحديد مدى انتفاع كل فرد من هذه الخدمات والنشاطات أمر يصعب قياسه ومعرفته ، لهذا فإن الضريبة يحتمها واجب التضامن الاجتماعي في تمويل نشاطات الدولة بغض النظر عن المنافع التي تعود على الفرد من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي وهكذا تكون الضريبة فريضة بلا مقابل ملموس .

5- الضريبة تدفع وفقاً للمقدرة التكلفة

إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يتمتع بمقابل محدد من قبل الدولة حين دفع الضريبة ، غير ان هذا لا يعني إن المكلف ينتفع بالخدمات العامة التي تقدمها المرافق

العامة ليس لأنه مكلف بالضرائب وإنما بوصفه مواطن ، ويترتب على ذلك انه لا يجوز إن يقاس على مدى انتفاعه بالخدمات العامة عند تقدير الضريبة التي يتعين عليه دفعها ، وإنما على مدى مقدرته على تحمل الاعباء العامة. إذ يتعين على المكلف أن يساهم في التضامن الاجتماعي بتحمل الاعباء من خلال دفع الضرائب للدولة فضلاً عن ذلك فإن هذه المساهمة تتحدد وفقاً لقدرته التكلفة على ذلك .

6- الضريبة تفرض من قبل الدولة

إن الضريبة لا يمكن ان تفرض أو تعدل او تلغي الا بالقانون ، فالإدارة الضريبة التي تقوم بتنفيذ إرادة السلطة العامة لا يحق لها الا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة ، ولكن أغلب التشريعات المالية جعلت أحكام قانون الضريبة ملزمة للدولة كما هي ملزمة للفرد والقضاء يتعين أن يكون رقيباً على كل مخالفة لها احقاقاً للعدل ووضعاً للضوابط وللمنع التعسف .

7- الضريبة تحويل اموال القطاع الخاص الى القطاع العام

تمثل الضريبة عملية تحويل للأموال من القطاع الخاص الى القطاع العام في اطار العلاقات الاقتصادية المتبادلة بين قطاعات الاقتصاد القومي الذي تجسده هذه العلاقات المتشابكة من خلال عمل الدورة الاقتصادية.

8- الضريبة غرضها الاساس تمويل النفقات العامة

يتمثل الهدف الاساس للضريبة في تمويل النفقات العامة التي تقدمها الدولة كخدمات للمجتمع (تعليم – صحة – الامن – الدفاع) هنالك أهداف عدة تسعى الدولة الى تحقيقها عند فرض الضريبة وهي :

• أهداف الضريبة

هنالك أهداف تسعى الدولة لتحقيقها عند فرض الضريبة وهي :-

أ- أهداف مالية Financial objectives

تسعى الضرائب الى تحقيق غاية مالية وهي تغطية النفقات العامة للدولة التي تحتاج اليها لتسيير مراقفها العامة، وتعد الغاية المالية من الغايات التقليدية للضرائب ، لذا كانت الضريبة لدى الفكر التقليدي مسوغة بغايتها المالية فقط ، من خلال زيادة الإيرادات المحلية الى أقصى حد ممكن وذلك من أجل تغطية نفقات الدولة المتزايدة والناجمة من تزايد الخدمات التي تقدمها للمجتمع وتوسعها في دعم المشاريع التنموية الملحة .

ب- أهداف اقتصادية Economic objectives

يقصد بالأهداف الاقتصادية أن الضريبة لا تستقطع دون ان تثير انعكاسات على الاستهلاك والانتاج والادخار والاستثمار ، لذلك تقوم الدولة باستخدام الضريبة لتوجيه سياستها الاقتصادية ولحل الازمات التي قد تتعرض لها .

ت- أهداف اجتماعية Social objectives

تستخدم الضريبة في اعادة توزيع الدخل والثروات في المجتمع ، كذلك تستخدم للحد من استهلاك بعض السلع غير المرغوبة فيها اجتماعياً كالخمور والتبغ وغيرها ، ولمعالجة حالات اجتماعية واقتصادية معينة تظهر في المجتمعات مما يحقق التوازن والاستقرار الاجتماعي مثل ارتفاع معدل البطالة والتضخم وسوء توزيع الثروات وغيرها ، كما تستخدم لتشجيع النسل في البلاد التي تعاني من نقص الايدي العاملة عن طريق تخفيض معدل الضريبة وتحديد النسل بالنسبة للبلاد التي تتميز بكثافة السكان برفع معدل الضريبة على الدخل .

ث- أهداف سياسية Political objectives

تستخدم الضريبة أداة في السياسة الخارجية ، مثل حالة استخدام الرسوم الجمركية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو للحد من تحقيقاً للأغراض السياسية ، منها خلال تخفيض الرسوم في حالة الرغبة في تسهيل التجارة ورفع سعرها في حالة الحد من التجارة معها ، وبهذا يتضح أن الاغراض التي تهدف الضريبة الى تحقيقها تتعدد مجالات نشاط الدولة في المجتمع المعاصر ولم تعد تقتصر على تحقيق الهدف المالي فقط ، كذلك تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف سياسية تتمثل بتنظيم العلاقات بين الدول ، مثل الازدواج الضريبي بين الدول او عقد اتفاقيات المعاملة بالمثل الخاصة بالهيئات الدبلوماسية .

❖ قواعد الضريبة واساس فرضها Bases Rules of Tax

يقصد بقواعد الضريبة هي تلك القواعد والاسس التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها عند فرض الضريبة ، وترجع أهمية هذه القواعد الى ضرورة التوافق بين مصلحة المكلفين من جهة ومصلحة الخزينة العامة من جهة أخرى ، وتعد القواعد الضريبية الاربعة التي ضمنها المفكر الاقتصادي (ادم سميث) في كتابه ثروة الامم الاصول التي يرجع اليها عند وضع أي نظام ضريبي ، ومن ثم فإنه للحكم بجودة أي نظام ضريبي يتعين ان تتوفر فيه القواعد الاتية :

1- قاعدة العدالة (المساواة) Justice Rule

تعني هذه القاعدة مساهمة أفراد المجتمع جميعاً في اداء الضريبة بما يتناسب مع قدرتهم المالية ، اذ ان جميع الافراد الخاضعين للضريبة يتحمل عبئها ويخضع لها دون محاباة او تفضيل. وأن تحقيق قاعدة العدالة يستند الى اعتبارات متعددة تهدف الى المساواة بين الافراد دون تمييز بالصفة الشخصية ، اذ يؤخذ بنظر الاعتبار وضع المكلف الاجتماعي فيما اذا كان متزوجاً او اعزباً فالأول يكلف بضريبة أخف من الثاني ، أي ينظر الى شخصية الممول ومركزه الاجتماعي كما وتؤخذ اعتبارات أخرى ، كالاعتبارات السياسية والاقتصادية لتحقيق التوازن بين مصالح الافراد (الممولين) ومصالح الخزينة العامة ، غير ان العدالة تبقى مفهوماً نسبياً بتغير المكان والزمان والاشخاص .

ولتحديد هذا المفهوم فقد تم الاتجاه الى ايجاد معيارين لتحقيق العدالة هما : معيار العدالة الافقية الذي يقضي بأن تتم معاملة المكلفين المتماثلين معاملة ضريبة متماثلة ، ومعيار العدالة العمودية وذلك بمعاملة المكلفين غير المتماثلين معاملة ضريبة غير متماثلة .

2- قاعدة اليقين Certainty Rule

ترتبط هذه القاعدة بمدى وضوح الضريبة بالنسبة للفرد الملتمزم بدفعها ، ومن ثم تقضي هذه القاعدة بأن تكون الضريبة واضحة تمام الوضوح أمام المكلف ، والهدف من ذلك هو حماية دافع الضريبة ، فالضريبة يتعين أن لا تكون أمراً تحكيمياً ، بل يتعين حسابها مسبقاً وتكون معلومة ومحددة لدافع الضريبة فضلاً عن معرفة كل الامور المتعلقة بالضريبة مثل وقت الدفع واسلوب التحصيل.

إن طرائق وإجراءات واساليب تنفيذ القانون الضريبي يمكن أن تفرز الكثير من الممارسات التي تشكل خروجاً على قاعدة اليقين ، اذ ان التعسف في تفسير أحكام القانون لصالح الخزينة العامة وضعف وكفاءة وخبرة ومؤهلات موظفي الادارة واتساع هامش التقدير والاجتهاد الذي يمكن أن يتاح لهم وممارسات الضغط والابتزاز التي يلجأ اليها بعض هؤلاء الموظفين جميعها اسباب وعوامل يمكن أن تهدر الكثير من مضمين هذه القاعدة. وعندما يكون دافع الضريبة (المكلف) على علم مسبق بالتزامات سيكون لديه القدرة في الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف او سوء استعمال للسلطة ، أما على مستوى الشركات فإنها تنتظر وبشكل دائم الى التشريع الضريبي ومتابعة التعديلات التي تطرأ عليه فهي تأخذ بالحسبان عندما تخطط لفعاليتها وأنشطتها التجارية للضريبة المفروضة عليها .

3- قاعدة الاقتصاد Economy Rule

تقضي هذه القاعدة بأن تكون نسبة نفقات الجباية الى حصيللة الضرائب اقل ما يمكن ، لكيلا تصبح الضريبة عبئاً من أعباء موازنة الدولة بدلاً من أن تكون مورداً من مواردها ، لذا لابد من مراعاة ما يأتي:

- أ- تيسير إجراءات الجباية .
- ب- توفير الكفاءة الادارية اللازمة للضريبة .
- ت- حصر المجتمع الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي.

4- قاعدة الملائمة Convenience Rule

تعني هذه القاعدة أن تكون أحكام تحصيل الضريبة المتعلقة بمواعيد واساليب تحصيلها ملائمة للمكلف وتتلاءم مع ظروفه وأوضاعه ، وتطبيقاً لهذه القاعدة يتعين أن يكون معيار دفع الضريبة مناسباً للمكلف ، فمثلاً اذا كان تحصيل الضريبة المفروضة على الارباح التجارية والصناعية بعد تحقيق هذه الارباح مباشرة وعلى المتحصلات الزراعية بعد انتهاء الموسم الزراعي فان المكلف لا يشعر بثقل عبء الضريبة ويعدها بمثابة دفعة لنفقة من نفقاته الاخرى ، ويمكن تقسيط مبلغ الضريبة اذا كان كبيراً ، لكي يسهل على المكلف دفعه بسهولة ويسر . والضريبة الجيدة يتعين ان تكون ملائمة الى دافعها وأن تمتلك الحكومة طريقة لتحصيل الضرائب ، أي أن اغلب دافعي الضريبة يجب ان يستوعبوا ويفهموا معنى الضريبة ومغزاها وان تتلاءم مع اوضاعهم وقدراتهم المالية . وقد اضاف بعض الاقتصاديين امثال (Bastable) قواعد اخرى يمكن ذكرها

وهي :

1. قاعدة المرونة Flexibility

يقصد بقاعدة المرونة أن الهيكل ونسبة الضريبة يتعين أن تكون قابلة للتغيير بدون صعوبة كبيرة لتواكب التغييرات في الظروف الاقتصادية ، وهي تعد واحدة من القواعد المحددة للضريبة ، أي أن النظام الضريبي يتعين ان يوضع بصورة مرنة وبذلك تحصل الدولة على ايرادات أكثر بصورة تلقائية كلما ارتفعت دخول الاشخاص.

2. قاعدة الانتاجية Productivity

بموجب هذه القاعدة تكون الضريبة مصدر ايراد كاف للدولة من دون أحداث أي تأثير غير ملائم على عملية الانتاج في الاقتصاد الوطني .

3. قاعدة المناسبة Convenience

بموجب هذه القاعدة تكون الضريبة مناسبة للوضع الاقتصادي والسياسي في الدولة ، اذ ان أن التشريعات الضريبية يجب ان تأخذ بنظر الاعتبار الحالة الاقتصادية والاجتماعية والاقتصادية السائدة في ذلك البلد .

4. قاعدة التنوع Diversification

بموجب هذه القاعدة ان النظام الضريبي يتعين ان يكون متنوعاً بطبيعته ولا يعتمد على ضريبة واحدة لأنه في حالة اعتماد النظام الضريبي على ضريبة واحدة فأن عبئها سيتحمله عدد محدود من المكلفين .

5. قاعدة الكفاءة Competence

يمكن النظر للكفاءة من زاويتين الاولى كفاءة تحصيل الضريبة يعني ان تحقق الضريبة يجب ان يكون بأعلى حصيله ممكنة للخرينة العامة ، ومن ثم الاقتصاد في النفقات الادارية لتحصيل الضريبة، والثانية تتعلق بكفاءة الضريبة ومدى ارتباطها بكفاءة النشاط الاقتصادي بأكمله . ويتعين ان لا يعرقل تحصيل الضريبة الاستخدام الامثل للموارد الاقتصادية في المجالات التي تحقق أعلى عائد أو افضل إنتاجية .

• اساس فرض الضريبة

استندت الدولة في فرض الضرائب وتحصيلها الى نظريتين هما :

1. نظرية العقد الاجتماعي
 2. نظرية التضامن الاجتماعي
- وفيما يأتي عرض مختصر لهاتين النظريتين:

• نظرية العقد الاجتماعي

تنطلق هذه النظرية من فكرة العقد الاجتماعي للمفكر (جان جاك رسو) أي بمعنى (تنازل الافراد بموجب عقد يجري بينهم عن جزء من حرياتهم في سبيل حماية الجزء الباقي فأنهم تنازلوا كذلك بعقد مماثل عن جزء من اموالهم في سبيل حماية الجزء الباقي والتمتع به على وجه الاكمل في ظل الدولة) .

ان تكييف الضريبة على انها نتيجة لعلاقة تعاقدية بين الفرد والدولة تكييف خاطئ لا يستند الى حقائق تاريخية تؤيد ذلك لان التاريخ لم يذكر في وقائعه انه قد حدث خلال المراحل التي مرت بها المجتمعات البشرية ابرام عقد بين الدولة والافراد بشأن الضرائب . ولذلك لم تنجح هذه الضريبة في أن تكون حجة مقبولة بخصوص الاساس القانوني للضريبة فاتجه الفكر المالي الى نظرية التضامن الاجتماعي.

• نظرية التضامن الاجتماعي

تنطلق هذه النظرية من فكر يؤمن بأن هنالك مصلحة عليا للجماعة تكون اعلى من مصلحة كل فرد وانطلاقاً من هذا الفكر يلاحظ ان هذه النظرية جاءت لتؤكد ان الدولة ضرورة تاريخية واجتماعية لا بد منها وان الدولة في المجتمعات الحديثة تقوم باتباع الحاجات العامة التي ترى بأنها ضرورية لمصلحة الجماعة التي يتعين عليها اتباع هذه الحاجات. ويستند حق الدولة في فرض الضريبة الى ان افراد المجتمع متضامنين في تحمل الابعاء التي تكون في صالح الجماعة، ونتيجة لذلك فان العلاقة الضريبية ليست علاقة تعاقدية وانما هي علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي يخضع لها نشاط الدولة لتحقيق أهداف المجتمع ، وللدولة بحسب هذه النظرية الحق في فرض هذه الضريبة على جميع الافراد ومطالبتهم بالمساهمة في تمويل الخدمات العامة كل حسب استطاعته لضمان سلامة المجتمع واستمرار الرفاهية ، وعليه فان الضريبة تبعاً لذلك لا تتعدى ان تكون وسيلة لتوزيع تكاليف الخدمات العامة على الافراد بقدر استطاعتهم على الدفع ليكون التوزيع عادلاً ومقبولاً.

❖ تمييز الضريبة عن الإيرادات الأخرى للدولة

يمكن التمييز بين الضريبة والإيرادات الأخرى التي تحصل عليها الدولة

كما يأتي :

1. الضريبة
 2. الرسم
 3. الثمن العام
- الضريبة : تمثل ضريبة مالية تجبها الدولة جبراً من الأشخاص سواء كانوا طبيعيين (افراد) ام اشخاص معنويين (الشركات) بدون مقابل مباشر لمصلحة المجموع .
 - الغرامة : تمثل مبلغ من المال يفرض ويجبى بوصفه عقوبة لردع المخالفين فهي وسيلة تلجأ لها الدولة لأقناع الأشخاص بالامتناع عن الاشتراك في اعمال ضارة بالمجتمع مثل الغرامة عن عدم الاقرار الضريبي .
 - الرسم : يمثل فريضة من المال يدفعها الأشخاص الى الدولة لقاء خدمة معينة ذات نفع عام تؤديها اليهم بناءً على طلبهم . وتشمل عناصر الرسم ما يلي :
- 1- الرسم مبلغ من المال غالباً ما يكون نقداً.
 - 2- الرسم يدفع الى الدولة او الهيئات التي تمارس سلطة عامة .
 - 3- الرسم يدفع مقابل (لقاء خدمة) معينة يحصل عليها الشخص الذي يدفع الرسم.

- 4- ان تكون الخدمة التي يحصل الفرد منها على نفع خاص هي في الوقت نفسه ذات نفع عام
- 5- ان الرسم من ايرادات الدولة الالزامية .
- الثمن العام : يمثل المبلغ الذي يدفعه الاشخاص الى الشركات او المنشآت والادارات العامة لقاء الحصول على خدمات او سلع تأخذ الدولة على عاتقها امر القيام بها نظراً لما تراه فيها من أهمية خاصة تستدعي توفير فرصة الانتفاع بها لجميع الافراد .
- وبذلك يمكن المقارنة بين الضريبة والرسم والثمن العام على النحو الاتي:
- 1- ان هذه الانواع الثلاثة هي ايرادات للدولة على شكل مبالغ من المال.
 - 2- يدفعها الاشخاص الى الدولة ولكن باختلاف :
 - أ- الضريبة تدفع الى دائرة الضريبة التي تكون وظيفتها جباية الضرائب .
 - ب- الرسم يدفع الى دائرة حكومية او مرفق عام .
 - ج- الثمن العام فانه يدفع الى منشأة اقتصادية حكومية تعمل على اساس تجاري ويكون الربح احد اهداف انشطتها.
 - 3- الضريبة تدفع بدون مقابل بينما يدفع الرسم بمقابل خدمة اما الثمن العام فيدفع مقابل الحصول على سلعة او خدمة ذات نفع خاص .
 - 4- تتحدد الضريبة او الرسم بإرادة الدولة المنفردة بينما الثمن العام يتحدد على اساس العرض والطلب وان المنشأة تقوم بممارسة نشاطها على اساس المنافسة الحرة.
 - 5- ان الضريبة ملزمة للأشخاص المكلفين بها بموجب القانون الضريبي اما الرسم عنصر الزام على ارادة الشخص ، بينما الثمن العام فصيغة الالزام والخيار في دفعه تقوم على ما يأتي :
(المنشأة الاقتصادية الحكومية تعمل على اساس تنافسي).

❖ العدالة الضريبية والازدواج الضريبي Justice of tax and doubling

تعني العدالة الضريبية الانصاف في توزيع الاعباء الضريبية ، وبما ان الضريبة تستوجب التضحية او تحمل عبئها من المكلفين بدفعها فان الاقتصاديين يشددون على موضوع العدالة الضريبية أي ان النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام

الذي تترتب عليه معاملة اقناع بعض افراد المجتمع ، وتتضمن العدالة الاجتماعية مفهومين هما :

- 1- العدالة الافقية : تقترح المساواة في المعاملات الضريبية على الافراد الذين في مستوى اقتصادي واحد بحيث يتوزع العبء بشكل متساوي ومن ثم دفعهم لنفس المقدار من الضريبة.
- 2- العدالة العمودية : تعني ان الافراد متساوون في مقدرتهم الاقتصادية ويجب ان يعاملوا بصورة مختلفة ، فالأفراد ذو القدرة الاقتصادية العالية عليهم دفع ضريبة اكبر مما يدفعها من هم في المقدرة الاقتصادية الأدنى .

• اسس توزيع العبء الضريبي :

- 1- مبدأ تكلفة الخدمة
- 2- مبدأ المنفعة
- 3- مبدأ القابلية على الدفع .

• الازدواج الضريبي Doubling

يقصد بالازدواج الضريبي خضوع نفس المكلف لأكثر من مرة واحدة لنفس الضريبة على نفس الوعاء وعن نفس الفترة الزمنية.

• شروط الازدواج الضريبي

- 1- خضوع نفس المكلف للضريبة .
- 2- ان تكون الضريبة المفروضة من نفس النوع .
- 3- ان يكون الوعاء الخاضع للضريبة واحد .
- 4- ان تكون الضريبة مفروضة عن نفس الفترة الزمنية .

• انواع الازدواج الضريبي

- 1- الازدواج الداخلي: ينشا الازدواج عادة عندما تهدف الدولة للحصول على موارد اضافية ويتحقق الازدواج الداخلي في حالات عدة منها :
 - أ- ازدواج الضرائب في الدولة التي تتبع التنظيم السياسي الفدرالي مثل الولايات المتحدة الامريكية بحيث تكون هنالك ولايات وحكومة مركزية فلا مفر من فرض ضريبتين على نفس المكلف واحدة للحكومة المركزية والثانية للولاية بهدف الحصول على موارد لكل منها .

ب- ازدواج الضرائب عن طريق اخضاع الدخول التي سبق وان تم اخضاعها لضرائب نوعية الى ضريبة موحدة (الضريبة على اليراد العام كما هو الحال في جمهورية مصر وفقاً لأحكام القانون رقم (157) لسنة 1981.

ج- عندما يخضع الوعاء نفسه الى ضريبتين من نفس النوع احدهما اساسية والاخرى اضافية كما هو في العقار المؤجر في العراق الى ضريبتين احدهما ضريبة عقار اساسية والثانية ضريبة عقار اضافية.

2- الازدواج الخارجي : ينشأ الازدواج الخارجي عندما يتحمل الشخص الضريبة نفسها اكثر من مرة بسبب تواجد عمله او امواله في بلد غير موطنه مثل خضوع ارباح الشركات الاجنبية التي تعمل في العراق الى ضريبة الدخل العراقية في الوقت الذي تخضع فيه تلك الارباح مرة ثانية الى ضريبة الدخل في الدول الام التي تنتمي اليها هذه الشركات.

❖ التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي والتهرب الضريبي

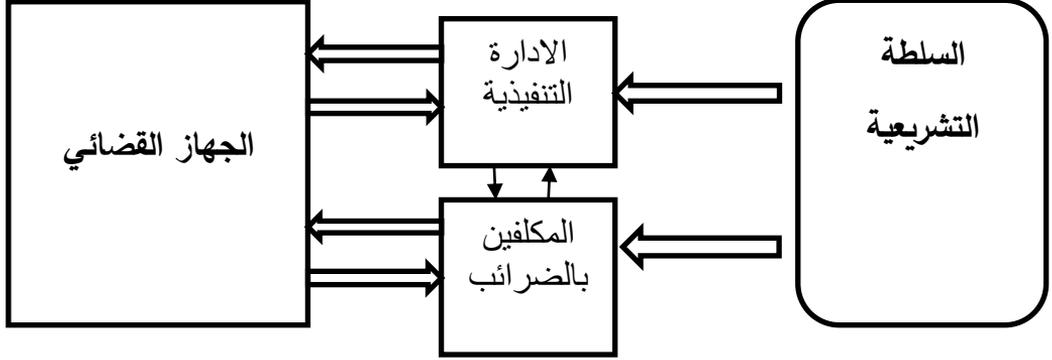
- التجنب الضريبي : يقصد به تجنب الشخص للضريبة ويجري ذلك اما بامتناع الاشخاص عن النشاط الذي يؤدي الى اخضاعهم للضريبة او الاستفادة من الثغرات القانونية في قوانين الضرائب ، مما يلجأ الافراد لهبة اموالهم الى ابنائهم وزوجاتهم بغية التخلص من ضريبة التركات، كما يطلق عليه بعض الكتاب بالتهرب المشروع .
- التخطيط الضريبي : يتمثل في التخطيط المسبق لمعرفة تأثير الضريبة في مختلف الفعاليات لغرض تجنب الضريبة او التقليل منها بصورة قانونية ولكن بطريقة معينة بحيث يمكن تجنب دفع الضريبة او التقليل من مبلغها .
- التهرب الضريبي : يتمثل في ظاهرة اللجوء الى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة او تقليل من مبلغها ويجري ذلك اما بمحاولة الفرد انكار وجود وعاء الضريبة او الافصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء . وللتهرب الضريبي اسباب منها :
 1. ارتفاع سعر الضريبة: فكلما كان سعر الضريبة مرتفعاً كلما ازداد عبء الضريبة ويؤدي ذلك التهرب منها .
 2. سياسة الدولة الانفاقية : اذا اتسمت سياسة الدولة الانفاقية بالتبذير وعدم تحقيق منفعة كبيرة للمواطنين فان المواطن سوف يحاول التهرب من الضريبة لان المفروض ان حصيله الضريبة تنفق على الخدمة العامة .

3. الظروف الاقتصادية : ينخفض التهرب الضريبي في أوقات الرخاء ويزداد في اوقات الازمات.
4. الوعي الضريبي للمجتمع: كلما كان الوعي الضريبي للمجتمع مرتفعاً قل التهرب الضريبي والعكس صحيح.
5. عقاب التهرب : ان التساهل في معاقبة المتهربين يشجع على التهرب الضريبي انطلاقاً من مقولة (من امن العقاب اساء التصرف).

❖ الجهات ذات العلاقة بالضريبة

- ان الضريبة بوصفها اداة تمر بعمليات متعددة حتى تصبح اداة مالية بوظائفها المرسومة لها ، وتتدخل أطراف متعددة في هذه العمليات هي :
- أ- السلطة التشريعية : أن الضريبة لا تفرض الا بقانون ولا يعفى الاشخاص منها الا بقانون وتختص السلطة التشريعية بتشريع القانون الضريبي الذي يحدد الاشخاص الخاضعين للضريبة والاموال الخاضعة للضريبة وسعر الضريبة وجميع الاجراءات المتعلقة بالضريبة .
 - ب- الادارة التنفيذية : تختص الادارة الضريبية بتطبيق القانون الضريبي الصادر من السلطة التشريعية واصدار التعليمات اللازمة لتنفيذ تطبيقها بما لا يتعارض مع نصوص القانون .
 - ت- الجهاز القضائي : يتولى الجهاز القضائي الفصل في المنازعات التي تنشأ بين المكلفين والادارة التنفيذية فيما يتعلق بتقدير الضرائب الواجبة الدفع على المكلفين ويجب ان يتمتع اعضاء هذا الجهاز بالاستقلال والحياد .
 - ث- المكلفين بالضرائب : هم الاشخاص المشمولين بالضريبة والذين يقع عليهم عبئ الضريبة وحتى تكون عملية الضريبة كفؤة يجب ان يتمتع المكلفون بوعي ضريبي عالي ويوضح الشكل الاتي الجهات ذات العلاقة بالضريبة .

الشكل (1) الجهات ذات العلاقة بالضريبة



❖ العناصر الأساسية للضريبة

ان فرض أي الضريبة يتطلب عناصر من الضروري ان يحددها المشرع الضريبي بدقة حتى يمكن تحصيل الضريبة ومن هذه العناصر هي :

1- **الواقعة المنشئة للضريبة** : ان الضريبة لا تتحقق الا بقيام واقعة محددة ،اذ ان ضريبة الدخل لا تتحقق الا اذا حصل شخص على دخل يخضع للضريبة كذلك لا تتحقق ضريبة العرصات الا عند تملك الشخص عرصة خاضعة للضريبة بموجب القانون الضريبي .

2- **المكلف** : ويسمى المكلف كذلك الممول او دافع الضريبة سواء كان طبيعي (أفراد) أو معنوي (شركات) الذي تفرض عليه الضريبة بموجب القانون الضريبي .

3- **وعاء الضريبة** : يقصد بوعاء الضريبة المادة او العنصر او الشيء الذي تفرض عليه الضريبة والوعاء قد يكون شخصاً او مالياً كشخص المكلف او رأسماله او دخله او السلع المستوردة من الخارج او المنتجة في الداخل.

4- **مقياس او سعر الضريبة** :يمثل النسبة بين مقدار الضريبة والوعاء الخاضع لها ، وسعر الضريبة اما ان يكون نسبياً او تصاعدياً او متدرج الى الاعلى بصورة متناقصة او تنازلياً .

أ- **السعر النسبي** : هو السعر الذي يبقى ثابتاً لا يتغير بتغير وعاء الضريبة كأن تفرض ضريبة على الدخل سعرها بنسبة (10%) فهذا السعر يجري على جميع الدخل سواء كانت صغيرة ام كبيرة .

ب- السعر التصاعدي : هو السعر الذي يزداد بازدياد وعاء الضريبة فيرتفع سعر الضريبة كلما زاد وعائها . وتستند فكرة الضريبة التصاعدية الى نظريتين هما :

- 1- نظرية تناقص المنفعة : تعني ان منفعة كل وحدة من وحدات الثروة تقل لكل فرد كلما زادت الكمية التي يمتلكها من الثروة ، ويترتب على ذلك ان كل دينار يدفعه الفرد ضريبة يؤدي الى حرمانه من كمية المنافع الاقتصادية
- 2- نظرية اعادة التوزيع : ان التفاوت في اعادة توزيع الدخل والثروات في المجتمعات له اثار سيئة ، فالتفاوت في التوزيع يؤدي الى نقص في الميل الحدي للاستهلاك ويقود الى سوء توجيه الموارد الاقتصادية . ويعد تدرج سعر الضريبة من الاساليب الفنية بصورة اكبر من السعر النسبي لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي في المجتمع .

مثال

بلغ الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة لاحد المكلفين مبلغ 750000 دينار وكان التصاعد الضريبي كما يلي:

- 1- $500000 \times 3\%$
- 2- 500000 الى $1000000 \times 5\%$
- 3- 1000000 الى $2000000 \times 10\%$
- 4- 2000000 فاكثر 15%

المطلوب : احتساب الوعاء الضريبي

$$500000 \times 3\% = 15000 \text{ دينار}$$

$$250000 \times 5\% = 12500 \text{ دينار}$$

$$\text{الوعاء الضريبي} = 27500 \text{ دينار}$$

❖ تقسيمات الضريبة وأنواعها في العراق

أصبحت النظم الضريبية السائدة مزيجاً من أنواع مختلفة من الضرائب تتكامل وتتكاتف بعضها مع البعض الاخر لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ويمكن تصنيف انواع الضرائب المختلفة على أسس ثلاث مجموعات اساسية هي على النحو الاتي :

- الضرائب من حيث تعددها

ان الاخذ بنظام الضريبة الواحدة او بنظام الضريبة المتعددة من الامور التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة، فالدولة تبحث دائماً عن النظام الذي يحقق لها اكبر

الإيرادات وفي الوقت نفسه تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة وفيما يأتي توضيح لهذين النظامين .

■ الضريبة الواحدة

يقصد بنظام الضريبة الواحدة ذلك النظام الذي تعتمد فيه الدولة على ضريبة واحدة للحصول على كل ما تحتاجه من المكلفين ، أو على ضريبة أساسية واحدة مع وجود بعض الضرائب قليلة الأهمية .

ان مميزات الضريبة الواحدة تتمثل بـ :

- 1- قلة النفقات التحصيلية وذلك لعدم تعدد المصالح الإدارية المشرفة على عملية التحصيل.
- 2- تكون أكثر عدالة لأنه يسهل فرضها وتعيينها بحسب المقدرة لكل ممول .
- 3- البساطة والسهولة.

اما العيوب التي وجهت الى الضريبة الواحدة فهي :

- 1- قليلة الحصيلة ، لأنها لا تنصب الا نشاطاً معيناً من الأنشطة الاقتصادية بحيث لا يمكنها من مقابلة الزيادة الكبيرة في النفقات العامة ، كما أن أسعارها عالية فيزداد التهرب من دفعها ، لذلك تحتاج الى جهاز اداري كبير لمتابعة المتهربين
- 2- يعد هذا النوع من الضريبة خروجاً عن مبدأ العدالة من جهة ومبدأ العمودية من جهة اخرى كونها تفرض على نوع معين من الأنشطة الاقتصادية على العكس من الضرائب المتعددة التي تصيب جميع اوجه النشاط الاقتصادي ، ومن ثم تحقق عدالة الضريبة .

■ الضريبة المتعددة

تقوم الضريبة المتعددة على اساس فرض الدولة لعدد من الضرائب والتي يكمل بعضها البعض الاخر كفرض ضرائب على الدخل او على تملك الاموال او على تداولها او استهلاكها ، والحقيقة ان غالبية دول العالم اليوم تأخذ بنظام تعدد الضرائب .

ان مميزات الضريبة المتعددة تتمثل :

- 1- تكون اسعارها منخفضة نسبياً نظراً لتعددتها ، ومن ثم ينخفض عبء كل منها على الممول ،
- 2- إن اتساع نطاقها واختلاف مواعيد استحقاقها يجعلها أكثر ملائمة من وجهة نظر الممول
- 3- تقليل حالات التهرب من دفع الضريبة.

اما عيوب الضريبة المتعددة فتتمثل فيما يأتي :

1. ارتفاع نفقات التحصيل والجباية .
 2. كثرة الاجراءات والانظمة تسبب التعقيد في الاحتساب والتطبيق نتيجة كثرة اوعية الضريبة وتطبيق النسب المختلفة .
- الضرائب من حيث الوجود والاستعمال:

اولاً: الضرائب المباشرة

تمثل الضريبة التي يتحمل عبئها الشخص نفسه الذي قام بدفعها لخزينة الدولة أي بتعبير اخر هي الضريبة التي لا يستطيع دافعها نقل عبئها لشخص اخر ومن امثلتها ضريبة الابنية والاراضي . وعرفت كذلك بانها الضريبة التي تحصل من الافراد او الشركات بصورة مباشرة ومن امثلتها الضرائب على الدخل الشخصي ، والضرائب على الرواتب بأشكالها كافة فضلاً على التركات والهبات ، وقد تم تقسيم الضرائب مباشرة الى ثلاثة انواع :

أ- الضريبة العامة على الدخل

هي الضريبة التي تؤخذ من مجموع الدخل مهما اختلفت او تعددت مصادره وعاءاً موحداً لها ، وتمتاز هذه الضريبة بأنها تتناسب مع المقدرة الاقتصادية للمكلف لان مجموع دخل الشخص يعبر تعبيراً صادقاً عن مقدرته على دفع الضريبة ، كذلك تمتاز بمراعاتها للظروف الشخصية والاجتماعية للمكلف ، كما تفرض ضريبة على دخل الشركات المحدودة والمساهمة الخاصة والمساهمة المختلطة المقيمة في العراق بسعر نسبي ثابت مقدره (15%)، اما الشخص غير المقيم سواء كان طبيعياً او معنوياً لسعر نسبي مقداره (20%) ، كذلك تفرض ضريبة على شركات النفط الاجنبية بسعر نسبي مقداره (35%) على الدخل المتحقق في العراق عن العقود المبرمة مع شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق .

ب- الضريبة النوعية

يتم بموجبها تقسيم مصادر الدخل بحيث تفرض ضريبة نوعية على كل مصدر بصورة مستقلة من المصادر الاخرى فتفرض ضريبة ايراد العقار مستقلة عن الضريبة التي ستفرض على دخل الاعمال التجارية او الصناعية ... الخ ويفرض ضرائب نوعية يكون لكل ضريبة قانون خاص بها يتضمن الاحكام كافة من تحديد ماهيتها وفرضها وتقديرها وجبايتها وكل ما يستلزم بها ، كما تفرض ضريبة على العقار في العراق بنسبة (10%) من العائدات السنوية لجميع الاملاك العقارية (عدا الدخل من بيع الاملاك) بما في ذلك حصص الاشخاص الذين هم على قيد الحياة في تلك الاملاك العقارية ، وتنزل نسبة (10%) من الايراد السنوي لكل عقار عن مصاريف صيانة وانذار العقار قبل احتساب ضريبة العقار .

ج- الضرائب على راس المال

تفرض هذه الضرائب على راس المال وعلى الثروة التي يمتلكها الفرد منتجة كانت او غير منتجة وتتميز بأنها تفرض على كل ما يملكه المكلف من اموال ثابتة او منقولة في لحظة زمنية معينة ، وهذه الضريبة قد تكون عادية على راس المال فيكون معدلها منخفضاً لا يمس الا جزءاً من الدخل وهذا الجزء يمكن تعويضه او تحقيقه بواسطة استثمار راس المال ، اذ ان الضريبة العادية كانت جزءاً من صورة الضريبة على الايراد وهي تفرض على ما هو منتج او غير منتج كالمجوهرات والتحف والصور الفنية مما قد يدفع أصحاب هذه الاموال المجمدة الى استغلالها وتحويلها الى اموال منتجة وفيما يتعلق بالضريبة غير العادية فان محلها راس المال وتدفع عن طريق اقتطاع جزء منه مما يؤيد الى املاك راس المال مع التكرار ولا تلجأ الدولة الى هذا النوع الا في ظروف استثنائية كالوفاء بدين عام أو من اجل مواجهة ازمة اقتصادية او بهدف تمويل حرب او بقصد اعادة توزيع الثروات الى غير ذلك من أهداف مالية او اجتماعية او سياسية .

وتقسم الضرائب على راس المال الى ثلاثة انواع هي :

1- ضريبة الشركات

كان قانون ضريبة الشركات رقم 57 لسنة 1959 اول قانون تفرض بموجبه ضريبة الشركات ، وقد عدل هذا القانون بصدور قانون 22 سنة 1994 . واخذ المشرع العراقي بأكثر من معيار لتحديد نطاق سريان ضريبة الشركات مثل :

- معيار الجنسية فأخضع شركات العراقيين عموماً للضريبة بصرف النظر عن مكان الإقامة .
- معيار الاقليمية فأخضع العقارات الواقعة في العراق والداخلية في شركة مورث غير عراقي بغض النظر عن مكان اقامته .
- معيار الجنسية فضلاً عن معيار الإقامة ، ولكي تخضع الاموال المنقولة من شركة المتوفي غير العراقي والموجودة في العراق تطلب الامر ان يكون المتوفي مقيماً في العراق .
- معياري الاقليمية والجنسية أي ان يكون غير العراقي قد استثمر امواله في العراق بغض النظر عن محل اقامته .

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

2- ضريبة العرصات

فرضت هذه الضريبة بموجب القانون رقم 15 لسنة 1940 ومن ثم تم إلغائها بموجب القانون رقم 53 لسنة 1950 واعيدت مرة ثانية بموجب القانون رقم 26 لسنة 1962.

وبينت المادة الاولى من القانون العرصة بأنها الارض الواقعة ضمن حدود امانة بغداد والبلديات في مركز المحافظات والاقضية والنواحي سواء كانت مملوكة ام موقوفة او مفوضة بالتسجيل العقاري وذلك ان لم يكن مشيداً عليها بناء صالح للسكن او لأي غرض من أغراض الاستثمار او لم تكن مستغلة استغلالاً اقتصادياً بموجب التعليمات الصادرة وفق هذا القانون ، كما حدد المشرع العراقي ان تستوفي من كل عرصة ضريبة سنوية بنسبة (2%) من قيمته المقدرة وتجبي خلال السنة المالية التي تتحقق فيها .

3- الضريبة على زيادة القيمة

هي ضريبة خاضعة على الزيادة في الدخل او في راس المال ، ويفترض أن تكون هذه الضريبة مفروضة على الزيادة في الدخل او في راس المال التي ليس للفرد دخل في الحصول عليها ، أي أنها تبحث عن ظروف اقتصادية واجتماعية وسياسية أو ظروف الحرب ، ومن هنا تولدت الشرعية بفرض الضريبة عليها وأهم أنواع هذه الضريبة هي :

أ- الضريبة على زيادة القيمة العقارية

يقصد بزيادة القيمة العقارية هي ان الاراضي التي يقوم المواطنون بشرائها وتشبيد ابنية عليها ترتفع قيمها من مدة لأخرى، وهذا الارتفاع لا علاقة لمجهود الفرد بزيادته ، ولذلك تفرض ضريبة على هذه الزيادة .

ب- الضريبة على الارباح الاستثنائية

يحصل بعض الافراد اثناء الحروب على أرباح استثنائية كبيرة لا دخل لهم فيها فمن العدل ان تستولي الدولة على جزء من تلك الارباح بسبب حاجتها الى الاموال .

ثانياً: الضرائب غير المباشرة

تزايدت اهمية الضرائب غير المباشرة في البلدان النامية بسبب الخصائص التي تتصف بها اقتصاديات هذه البلدان ويمكن ان تعرف بأنها الضريبة التي يستطيع دافعها نقل عبئها الى شخص آخر ، أي يقتصر دور محصل الضريبة ممن يتحمل عبئها الفعلي وتوريدها الى خزينة الدولة ومن أمثلتها ضريبة المبيعات ، كما تفرض بشكل غير مباشر على عناصر الثروة ، الدخل أو رأس المال وليس على ذات وجود الثروة ومنها ما يفرض على الانفاق والاستهلاك او التداول أو بعض الوقائع كاستيراد البضائع.

تقسم الضرائب غير المباشرة الى ضرائب على الاستهلاك وضرائب على التداول :

1. الضرائب على الاستهلاك

وهي ضرائب على الانفاق وهي من الضرائب العينية وهي ذات حصيلة وفيرة وتقسم هذه الضرائب الى اربعة انواع هي :

أ- الاحتكارات المالية :

يقصد بها أثمان السلع التي تقوم بجبايتها الهيئات العامة كالمديرية العامة للكهرباء او المديرية العامة للمجاري أو الاتصالات وعادة ما تقدم هذه المديرية خدماتها الى المواطنين وتستوفي أثمانها منهم في قائمة طلب ويحتوي ثمن السلعة او الخدمة على كلفتها مضافاً إليها ربحاً ضئيلاً.

ب- الضرائب الجمركية

يقصد بها الضرائب التي تفرض على السلع عند اجتيازها لحدود الدولة الاقليمية بمناسبة استيرادها او تصديرها وتعكس الضرائب الجمركية نوعاً وسعراً وحصيلة الاوضاع الاقتصادية المختلفة للدولة وكذلك بنيتها الاقتصادية .

اما في العراق فإن الضرائب الجمركية معلقة حالياً واستبدل عنها بضريبة اعادة الاعمار التي تفرض على جميع البضائع المستوردة الى العراق من جميع بلدان العالم وتفرض هذه الضريبة بسعر نسبي مقداره 5% من قيمتها الخاضعة للضريبة .

ج- ضرائب الانتاج

وهي الضرائب التي تتخذ من السلع المنتجة محلياً وعاءاً لها ، أي أنها الضرائب التي تفرض على الانتاج المحلي للدولة وتفرض على سلع غير مرغوب فيها مثل السكائر والتبغ والمشروبات الروحية.

د- ضريبة المبيعات

فرضت هذه الضريبة في العراق بموجب التعليمات رقم (7) لسنة 1997 إذ نصت المادة الاولى منه على ان تفرض ضريبة تسمى ضريبة المبيعات بنسبة 10% على قيم جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والاولى . وسيتم التطرق اليها بالتفصيل لاحقاً.

2. الضرائب على التداول

وهي ضرائب تفرض على تداول الثروة وهي ذات حصيلة ضريبية عالية وسهلة الجباية وهي على ثلاثة أنواع :

أ- رسم التسجيل العقاري

يطلق على رسم التسجيل العقاري مجازاً رسوم التوثيق او التسجيل ، فالضريبة هنا تستحق عند اثبات واقعة انتقال الملكية من شخص لآخر او عند توثيق عقد الملكية ،

وهنا يكون سعر الضريبة غير ثابت بل يختلف باختلاف قيمة المال موضوع التوثيق أو التسجيل .

ب- رسوم الطابع

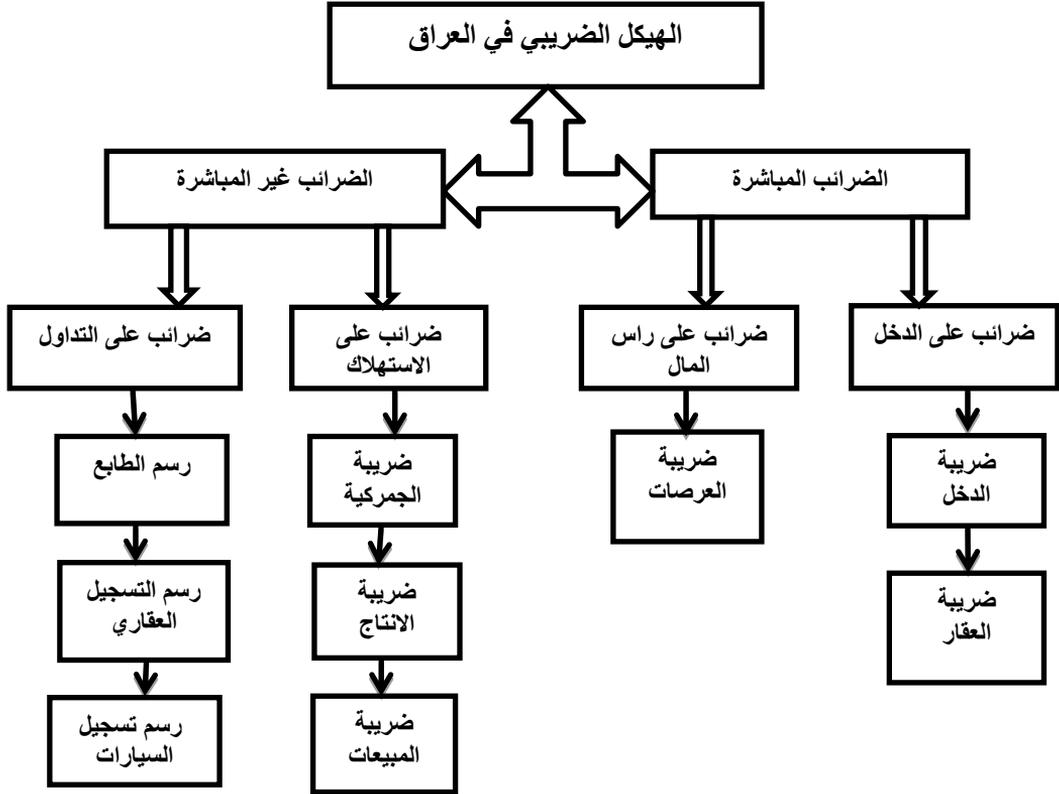
هي الضريبة المفروضة على العقود والمحركات والوقائع والمطبوعات والمعاملات والسجلات وعمليات فتح الاعتماد.

ج - رسوم السيارات : يفرض على تسجيل السيارات وبرسم يدعى رسم تسجيل السيارات.

ثالثاً: الهيكل الضريبي في العراق

يقصد بالهيكل الضريبي مجموعة من الضرائب السارية في الدولة في وقت معين. ان الضرائب الموجودة في العراق هي ضرائب تفرض على الاموال ولا يوجد في العراق ضرائب على الاشخاص ويقوم النظام الضريبي في العراق على الجمع بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة اي بمعنى اعتماد هذا النظام على نظام الضرائب المتعددة وليس نظام الضريبة الواحدة. والضرائب المباشرة في العراق منها هي مفروضة على الدخل مثل ضريبة الدخل وضريبة العقار وهناك ضريبة واحدة على راس المال هي ضريبة العرصات اما الضرائب غير مباشرة فتضم كلا من الضرائب على الاستهلاك والضرائب على التداول وهناك نوعان من الضرائب على الاستهلاك هما الضريبة الجمركية والضرائب على الانتاج وفيما يلي مخطط توضيحي للهيكل الضريبي في العراق :

الشكل (2)



لذلك يمكن اعطاء نبذة مختصرة عن الضرائب غير المباشرة المطبقة حالياً في العراق وهي (الضرائب على الاستهلاك تقتصر على ثلاثة انواع وهي):

1. الضرائب الجمركية : تفرض على السلع الاجنبية المستوردة من الخارج وتسمى هذه الضرائب بضريبة الاستيراد كما يدخل ضمن الوعاء البضائع المصدرة من الداخل الى الخارج وتسمى الضريبة المفروضة في هذه الحالة ضريبة الصادر .
2. ضريبة الانتاج : تمثل ضرائب الانتاج مجموعة الضرائب المفروضة على الانتاج المحلي من السلع المنتجة محلياً وعاءً لها وتفرض على الانتاج المحلي ، وتفرض على سلع غير مرغوب فيها مثل المشروبات الغازية والسكاثر وغيرها .

3. ضريبة المبيعات : فرضت هذه الضريبة في العراق سنة 1997 وتقرض بنسبة 10% على قيم جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والاولى وتتولى الهيئة العامة للضرائب مسؤولية جباية هذه الضريبة واستحداث شعبة تسمى (شعبة ضريبة المبيعات).

وبسبب اهمية هذا النوع من الضرائب في العراق كونه حديث الوجود ولم يطبق بصورة عامة وشاملة كما هو الحال في اغلب دول العالم فقد دعت الضرورة الى شرح مفاهيم واهداف وخصائص ضريبة المبيعات وتعليمات تطبيقها في العراق.

• ضريبة المبيعات

اصدرت غالبية البلدان في العالم قوانين وتعليمات خاصة باستيفاء نوع من انواع الضرائب غير المباشرة وهو الضريبة على المبيعات ، فقد تكون هذه الضريبة عامة تفرض على جميع السلع التي يتم تداولها او الخدمات التي يتم القيام فيها في البلد ، او قد تكون خاصة تفرض على نشاط تجاري او خدمي معين . وفيما يلي عرض لهذا النوع من الضرائب بشكل عام وفي العراق بشكل خاص نظرا لاهميته.

• الضريبة العامة على المبيعات

تمثل ضريبة غير مباشرة تفرض عند الإنفاق على السلع والخدمات فهي تختلف عن الضريبة المباشرة التي تصيب الدخل بشكل مباشر عند الحصول عليها أو اكتسابها.

• أهداف الضريبة العامة على المبيعات

تهدف الضريبة على المبيعات الى تحقيق عدة اهداف مالية واجتماعية واقتصادية:

1. هدف مالي :- في تدبير موارد مالية حقيقية لمواجهة تزايد النفقات العامة في مجالات التعليم و الصحة و الإسكان و المرافق العامة و غيرها .
2. هدف اجتماعي :- حيث تفرض الضريبة على كافة السلع و الخدمات إلا أن بعض النظم الضريبية تستثني البعض منها من الخضوع للضريبة لتحقيق أهداف اجتماعية و اقتصادية ، فعلى الرغم من فرض الضريبة على السلع الضرورية التي يستخدمها الأفراد كافة يحقق حصيلة وفيرة إلا انه ينظر إلي هذه الضريبة بأنها غير عادلة لان أصحاب الدخل المحدودة يدفعونها بنفس القيمة التي يدفعها

- أصحاب الدخول المرتفعة , لذلك تتجه معظم الدول إلى عدم فرض الضريبة على هذا النوع من السلع بل تعمل على تقديم إعانات للصناعات التي تنتجها .
3. تشجيع الصادرات:- عن طريق إخضاعها للضريبة بسعر صفر و ذلك لمواجهة المنافسة في الأسواق الخارجية و زيادة حصيلة الدولة من العملات الأجنبية.
4. ضبط الاستهلاك .

• خصائص الضريبة العامة على المبيعات

- تتميز الضريبة علي المبيعات بعدة خصائص :-
1. ضريبة عامة:- فهي تفرض علي كافة السلع الصناعية, سواء كانت استهلاكية أم رأسمالية, محلية أم مستوردة, فلا يعفي منها إلا ما استثني بنص خاص في القانون.
 2. ضريبة غير مباشرة:- حيث تفرض عند قيام المستهلك بالإففاق علي السلع و الخدمات و ليس عند اكتساب الدخل.
 3. ضريبة عينية:- فهي تنصب علي السلع و الخدمات التي تخضع لها دون مراعاة للظروف الشخصية للمستهلك أي لا تراعي الظروف الشخصية للممولين أو حالتهم العائلية.
 4. ضريبة متعددة:- فهي تفرض علي السلعة في مختلف مراحلها عند الانتقال من المنتج إلى المستهلك النهائي, فهي تفرض علي مبيعات كل من المنتجين الصناعيين و تجار الجملة و التجزئة و المستوردين.
 5. ضريبة قيمية و نوعية :- فهي تسري علي بعض الأصناف بنسبة مئوية من قيمة السلعة أو مقابل الخدمة فهناك سلع تخضع للضريبة بفئة 5 % أو 10 % (السعر العام) أو 25 % (معدل قيمي) , كما أنها تسري في أحيان أخرى بمبلغ ثابت علي الوحدة من السلعة (طن – كغم – متر) بصرف النظر عن قيمتها (معدل نوعي) وفي بعض الأحيان يتدرج مبلغ الضريبة المفروض على الوحدة من السلعة تبعا لدرجة جودتها مثل الضريبة علي طن البنزين العادي من المنتج المحلي اقل من طن البنزين الممتاز.

6. ضريبة ليست سنوية (شهرية التوريد):- حيث يلتزم المسجل بتقديم إقرار ضريبي شهري عن معاملاته و يحدد فيه قيمة الضريبة واجبة السداد و يلتزم بسداد الضريبة وفقا للإقرار الشهري في الميعاد المحدد لتقديم الإقرار.
7. ضريبة إقليمية :- فهي تفرض عند بيع السلع أو أداء تلك الخدمات داخل حدود البلد , فلا تسري علي السلع و الخدمات التي يتم تصديرها للخارج .
8. ضريبة على القيمة المضافة:- حيث تسمح لبائع السلعة المسجل أن يخصم من الضريبة المستحقة علي قيمة مبيعاته ما سبق سداه من هذه الضريبة علي مشترياته. اذ ان المكلف بتحصيل الضريبة و توريدها إلي دائرة الضريبة علي المبيعات لا يتحمل بعبء هذه الضريبة و إنما الذي يتحملها المستهلك النهائي , لذلك لا تعد الضريبة من ضمن عناصر التكاليف إلا في الحالات التي لا يتمكن فيها المكلف من نقل الضريبة إلى المستهلك .
9. ضريبة تأخذ بالأساس الفعلي :- تسري الضريبة علي المبالغ المدفوعة فعلا مقابل بيع السلعة و أداء الخدمات و الثابتة بالفاتورة الضريبية التي يحررها البائع المسجل للمشتري , مع ذلك يحق لدائرة الضريبة علي المبيعات تقدير ثمن السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة في الحالات التي يثبت فيها أن القيمة التي اقر بها البائع في إقراره كانت غير حقيقية .

● الضريبة الخاصة على المبيعات

تمثل نوع من أنواع الضرائب المباشرة أي ان تحصيل الضريبة يتم مباشرة وبطريقة فورية بمجرد الشراء يتم حساب الضريبة المضافة تلقائيا .

● ضريبة المبيعات في العراق

صدرت في العراق تعليمات خاصة رقم (7) لسنة 1997 لاستيفاء ضريبة المبيعات الخاصة بالمرافق السياحية من الدرجتين الممتازة والاولى، وفيما يأتي مضامين هذه التعليمات التي جاءت بشكل مواد قانونية:

1. تتولى الهيئة العامة للضرائب مسؤولية استيفاء ضريبة المبيعات ومتابعة جبايتها بنسبة(10% عشر من المئة) من قيم جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والاولى

2. . تستحدث في الهيئة العامة للضرائب شعبة تسمى شعبة ضريبة المبيعات تتولى مسك السجلات الخاصة بأسماء المرافق السياحية المشمولة بأحكام هذه التعليمات ومتابعة استيفاء ضريبة المبيعات ولها المراقبة واجراء التدقيق لضمان صحة استيفاء وجباية هذه الضريبة .
3. . تلتزم ادارات المرافق السياحية المنصوص عليها في المادة (1) من هذه التعليمات بإصدار قوائم تثبت فيها قيم الخدمات التي تقدمها ومبلغ ضريبة المبيعات المستوفاة حسب النسبة المحددة من مبلغ القائمة الكلي وتسجل مبالغ ضريبة المبيعات لحساب الهيئة العامة للضرائب وتسلم الى الهيئة خلال الايام العشرة الاولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي حققت فيه الضريبة تم تعديل هذه المادة بموجب تعليمات رقم 4 لسنة 2005.
4. . عند استيفاء المرافق السياحية المنصوص عليها في المادة (1) من هذه التعليمات اجور خدماتها بالعملة الاجنبية فيلزم ان يعادل هذا الاستيفاء نسبة ضريبة المبيعات من هذه العملة بالدينار العراقي بسعر السوق المعلن للعملة من البنك المركزي العراقي وتسجل هذه المبالغ لحساب الهيئة العامة للضرائب وتسلم اليها وفق ما ورد في المادة (3) من هذه التعليمات .
5. . لا تخضع مبالغ ضريبة المبيعات المستوفاة بموجب احكام هذه التعليمات للنسبة التي تستحقها المرافق السياحية من العملات الاجنبية.
6. . تتحمل ادارة المرفق السياحي المشمول بأحكام هذه التعليمات ما يأتي:
 - أ- دفع الفائدة المصرفية التي تستوفيه المصارف التجارية على الحساب المكشوف على مبالغ الضريبة المستوفاة غير المحولة للهيئة العامة للضرائب خلال الفترة المحددة في المادة (3) من هذه التعليمات .
 - ب- دفع مبالغ الضريبة المترتبة والفائدة المصرفية المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذه المادة في حالة عدم استيفائها للضريبة اصلا .
7. . تلتزم المرافق السياحية المشمولة بأحكام هذه التعليمات بمسك السجلات اللازمة لتثبيت مبالغ ضريبة المبيعات المستوفاة وتكون هذه السجلات خاضعة لرقابة الهيئة العامة للضرائب وتدقيقها.

مثال :

هنالك في أي مطعم او فندق من الدرجتين الممتازة او الاولى توجد تعليمات يتم بموجبها احتساب ضريبة مبيعات(10%)) ومن ثم فإن القيمة الإجمالية للضريبة تكون كالاتي : (مجل الفاتورة $\times 0.10$) والضريبة هنا مفروضة من الدولة بنسبة معينة على

نوع المنتج أو الخدمة المقدمة (وليس بقيمة ثابتة) وهذا النوع من الضرائب يسمى بالضرائب المباشرة أي انها وقتية و بنسبة محددة مسبقا وليست نسبة تقديرية أو على أساس الأرباح.

$$\text{ضريبة المبيعات} = \text{القيمة الإجمالية لفاتورة المبيعات} \times \text{نسبة الضريبة \%}$$

فمثلا اذا كانت قيمة فاتورة المبيعات (100000) دينار نسبة الضريبة 10% فان قيمة الضريبة هي (10000) دينار.

اثبات قيد ضريبة المبيعات

مثال :

أصدرت شركة اوروك للتجارة فاتورة مبيعات بمبلغ (120.000) دينار شاملة ضريبة مبيعات (10%) ، كما أصدرت مستند قبض واستلام نقدية بمبلغ 90.000دينار من قيمة الفاتورة، فإن المعالجة المحاسبية في دفتر اليومية تكون على النحو الاتي :

الحل:

طالما ان مبلغ (120000) دينار شامل ضريبة المبيعات فان احتساب ضريبة المبيعات يتم بالشكل الآتي :

حساب المبيعات بالصافي بعد الضريبة يكون بالتعويض في المعادلة الآتية:
القيمة الإجمالية ÷ 1.10 (نضيف واحد صحيح على نسبة ضريبة المبيعات ثم تقسم القيمة الاجمالية الشاملة الضريبة على هذه النسبة). وبذلك يكون صافي المبيعات = 109100
وتكون قيمة الضريبة على المبيعات = 120000 – 109100 = 10900

ويسجل قيد باليومية على النحو الاتي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين		
	ح/ نقدية بالصندوق – بقيمة مستند القبض الخاص بالفاتورة		90000
	ح/ العملاء – بقيمة الباقي من فاتورة المبيعات		30000
	الى مذكورين		
	ح/ ضريبة المبيعات (ضرائب المبيعات دائن) بقيمة 10% من المبيعات	10900	
	ح/ المبيعات (بقيمة الفاتورة مخصوما منها ضريبة المبيعات)	109100	
	اثبات قيد ضريبة المبيعات بموجب الفاتورة المرقمة		

❖ العقوبات والغرامات

فرض المشرع الضريبي العراقي عقوبات وغرامات متعددة في حالة مخالفة الالتزام بمتطلبات القانون الضريبي ومنها ما يلي :

1. عدم تقديم الاقرار الضريبي في الموعد المحدد .

الزام قانون ضريبة الدخل العراقي في المادة السابعة والعشرون كل مكلف ان يقدم تقريراً عن دخله في موعد اقصاه 5/31 من السنة التقديرية فاذا تأخر عن الموعد المحدد دون عذر مشروع يعتبر مخالفاً لنصوص القانون يعاقب عليها بفرض مبلغاً بنسبة 10% من الضريبة المتحققة على ان لا يزيد على (500.000) دينار .

ومن الاعذار المشروعة المقبولة لدى الادارة الضريبة في هذا الشأن هي غياب المكلف عن العراق ، او اصابته بمرض حال دون القيام بعمله او اي سبب قاهر اخر . غير انه يجب حدوث أحد هذه الاسباب في نفس المدة القانونية التي يجب على المكلف ان يقدم تقريره في الموعد المقرر لكي يستطيع التخلص من الغرامة المذكورة.

2. عقوبات تتعلق بجباية الضريبة

الزمت المادة الخامسة والاربعون من قانون ضريبة الدخل بأنه يجب على المكلف بعد ان تقوم السلطة الحالية بتبليغه تحريراً بمقدار الضريبة المترتبة عليه أن يدفعها خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ التبليغ ، وفي حالة امتناعه عن دفع الضريبة طيلة هذه المدة يضاف اليها 5% مقدار الضريبة ويضاعف هذا المبلغ اذا لم تدفع خلال واحد وعشرون يوماً بعد انقضاء المدة الاولى ، وللوزير او من يخوله ان يعفي المكلف من المبلغ الاضافي اذا اقتنع بأن المكلف تأخر عن الدفع لغيابه عن العراق او لمرضه او لسبب قهري آخر ، فمثلا لو تحقق بذمة المكلف ضريبة داخل مقدارها (50000) دينار وتأخر عن دفعها خلال (21) يوماً من تاريخ التبليغ تقوم السلطة المالية بفرض مبلغاً مقداره (2500) دينار كغرامة.

ويصبح المبلغ الواجب الدفع $50000 + 2500 = 52500$ دينار
وفي حالة امتناعه عن الدفع خلال (21) يوماً بعد انقضاء المدة الاولى يضاعف مبلغ الغرامة ليصبح 5000 دينار $(50000 \times 10\%)$ ويصبح المبلغ الواجب الدفع $50000 + 5000 = 55000$

وفي حالة اصرار المكلف على عدم الدفع على الرغم من مرور المدة الثانية تقوم السلطة المالية بحجز اموال المكلف او بيعها لغرض جباية الضريبة والمبالغ الاضافية. ويمكن تلخيص احتساب الغرامة الاضافية القانونية بسبب الامتناع عن الدفع في الموعد المحدد وفق المعادلتين الاتيتين :

- أ. مبلغ الضريبة × نسبة الاضافة 5% = مبلغ الاضافة التأخيرية بعد (21) يوماً من تاريخ التبليغ بالضريبة ويضاف الى مبلغها الاصيلي.
- ب. مبلغ الضريبة × نسبة الاضافة 10% = مبلغ الاضافة التأخيرية بعد (42) يوماً من تاريخ التبليغ بالضريبة ويضاف الى مبلغها الاصيلي.
3. عقوبات تخص نظام مسك السجلات التجارية .
- تفرض على مرتكب اي مخالفة لأحكام نظام مسك السجلات التجارية غرامة بنسبة تتراوح بين 10% و 25% من الدخل المقدر قبل التنزيل السماحات القانونية على ان يقل مبلغ الغرامة عن (500000) دينار.
4. عقوبات تخص تأخر فرع الشركات الاجنبية العاملة في العراق عن تقديم الحسابات الختامية:
- اعطى القانون الضريبي العراقي للسلطة المالية صلاحية فرض مبلغاً اضافياً قدره (عشرة الاف دينار) على كل فرع لشركة اجنبية عاملة في العراق تتأخر عن تقديم حساباتها الختامية المدققة من ديوان الرقابة المالية الى السلطة المالية مالم يثبت الفرع ان التأخير كان بعذر مشروع يؤيده هذا الديوان .

ثالثاً : المفاهيم المختلفة للدخل

يعرف الدخل بأنه ايراد المكلف الصافي الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من القانون ، ان القياس الاعتيادي للدخل هو مسألة مفاهيم اكثر من كونها مسألة عملية لان الدخل يستعمل لأغراض مختلفة (لغرض فرض الضريبة عليه ولتوزيعه بين المساهمين ولتحديد ربحية المنشأة ولتحديد كفاءة الادارة وغيرها من الاغراض) . لذلك لا يمكن تعريف الدخل من دون معرفة الهدف من استعماله. وفيما يأتي استعراض المفاهيم المختلفة للدخل .

1. مفاهيم الدخل بحسب طبيعته
2. مفاهيم الدخل بحسب مصدره .
3. مفاهيم الدخل بحسب مستوياته :
4. مفاهيم الدخل من ناحية تحققه :
5. مفاهيم الدخل من ناحية المفاهيم الاجتماعية .

1- مفاهيم الدخل بحسب مصدره
تشمل هذه المفاهيم الانواع الاتية:

(1) الدخل النفسي : يسمى كذلك دخل التمتع وهو ذلك الدخل الذي يتصل بأشباع الحاجة الانسانية لذلك فهو الحافز والمحرك الاساسي الذي يواجه فعاليات الانسان لتأمين حاجته .

(2) الدخل الحقيقي : يشمل السلع والخدمات مثل الطعام الذي يتناوله الانسان والملابس التي يلبسها والمسكن الذي يسكنه والكتاب الذي يقرأه وغيرها من مختلف السلع والخدمات التي تتبع حاجات الانسان المختلفة وتجعله متمتعاً بالحياة.

(3) الدخل النقدي: يمثل مقدار النقود التي يحصل عليها الفرد بمدة زمنية معينة، ويتضمن الدخل النقدي جميع النقود التي تسلمها الفرد والتي لا يعاد استثمارها .

2- مفاهيم الدخل بحسب مصادره

تشمل هذه المفاهيم الانواع الاتية:

- (1) الدخل الذي مصدره العمل : يتمثل دخل العمل بالرواتب والاجور .
- (2) الدخل الذي مصدره راس المال: يتمثل بالفائدة على راس المال الذي يمتلكه الفرد.
- (3) الدخل الذي مصدره العمل وراس المال: يتمثل بالربح.

3- مفاهيم الدخل بحسب مستوياته

تشمل هذه المفاهيم الانواع الاتية

- (1) دخل الفرد: يمثل ما يستلمه الافراد في نهاية مدة زمنية معينة(يوم او اسبوع او شهر او سنة) .
- (2) دخل المنشأة: يمثل الدخل الذي تحصل عليه المنشأة باعتبارها شخصية معنوية مستقلة عن مالكيها او مالكيها ويقسم دخل المنشأة الى:
 - أ- دخل العمليات التشغيلية
 - ب- دخل العمليات غير التشغيلية
- (3) الدخل القومي : يمثل مجموع الدخول المدفوعة لمختلف عوامل الانتاج المستقلة في العمليات الانتاجية كافة .

4- مفاهيم الدخل من ناحية تحققه

- (1) الدخل الذاتي: يمثل العائد الذي يتوقع الفرد ان يحصل عليه عندما يفكر باستثمار امواله في مجال معين .
- (2) الدخل القابل للتحقق : يمثل التغير في قيمة مصدر ما او اصل بين نقطتين من الزمن وعادة ما تقاس بمقاييس التغير بأسعار السوق .

(3) الدخل المتحقق : لا يتكون الدخل المتحقق الا بعد اكمال او اتمام عملية البيع او الوصول الى غير ذلك من النقاط التي يتأكد عندها الافراد من تحقيق الايراد وبحسب هذا المفهوم فان مجرد الزيادة في قيمة الموجود لا يحقق دخلاً.

5- مفاهيم الدخل من ناحية العلوم الاجتماعية :

- المفاهيم الاقتصادية للدخل .
- المفاهيم المحاسبية للدخل .
- المفاهيم القانونية للدخل .

• مفهوم الدخل الاجمالي والدخل الصافي

(1) الدخل الاجمالي : عبارة عن مجموع الايرادات التي يحصل عليها الشخص خلال مدة زمنية معينة

(2) الدخل الصافي : عبارة عن الدخل الاجمالي مخصوم منه تكلفته الانتاجية فهو بذلك عبارة عن الزيادة الايجابية الحقيقية في الذمة المالية للشخص اي في حق الملكية .

• مفهوم الدخل الضيق والدخل الواسع

(1) مفهوم الدخل الضيق: هو عبارة عن قوة شرائية نقدية جديدة تتدفق بصورة دورية خلال مدة زمنية معينة بحيث يمكن استهلاكها من دون المساس براس المال .

(2) مفهوم الدخل الواسع : هو عبارة عن القيمة النقدية للزيادة الصافية الحاصلة في قدرة الشخص الاقتصادية ما بين نقطتين من الزمن .

❖ تمارين تطبيقية

تمرين (1)

قدم التاجر احمد اقراره الضريبي عن دخله للسنة المالية 2013 بتاريخ 2014/7/15 بدون عذر مشروع . فاذا علمت بان الضريبة التي تحققت بذمة المكلف بلغت (350000) دينار .

المطلوب: تحديد مقدار الضرائب المستحقة على المكلف الى الهيئة العامة للضرائب.
الحل: بالنظر لتأخر المكلف عن تقديم اقراره الضريبي عن الموعد المحدد لتقديم الاقرار وهو 2014/5/31 بدون عذر مشروع لذا يضاف الى مبلغ الضريبة غرامة مالية مقدارها (10%) من مقدار الضريبة على ان لا تزيد على (500000) دينار وعلى النحو الاتي:

$350000 \times 10\% = 35000$ دينار مقدار الاضافة
 $350000 + 35000 = 385000$ دينار المبلغ المستحق على المكلف عن السنة التقديرية
2013 .

تمرين (2)

قدم المكلف محمود اقراره الضريبي عن دخله المتحقق في السنة المالي 2013 بتاريخ 2014/6/13 على اساس أنه كان مريضاً وراقداً في المستشفى بموجب تقرير طبي مصدق للفترة من 2014/5/27 لغاية 2014/6/12 فاذا علمت بانه تحققت بذمة المكلف ضريبة دخل مقدارها 490.000 دينار .
المطلوب: احتساب مقدار الضرائب المستحقة على المكلف الواجبة التسديد الى الهيئة العامة للضرائب.

الحل :

بما ان المكلف كان راقداً في المستشفى للفترة من 2014/5/27 ولغاية 2014/6/12 لذا فان تأخره عن تقديم الاقرار في الموعد المحدد وهو 2014/5/31 كان بعذر مشروع وبالتالي لا تتحقق بذمته اية اضافة مالية ويكون المبلغ الواجب الدفع هو مبلغ الضريبة فقط البالغ 490.000 دينار .

تمرين (3)

تأخر المكلف فائز عن تقديم اقراره الضريبي في الموعد المحدد وهو يوم السبت المصادف 2013/5/31 حيث قدمه يوم الاحد المصادف 2013/6/1 فاذا علمت بانه تحققت بذمة المكلف ضريبة دخل عن السنة التقديرية 2013 مقدارها 950.000 دينار .
المطلوب: تحديد مقدار الضرائب المستحقة على المكلف الواجبة التسديد الى الهيئة العامة للضرائب.

الحل : بما ان يوم السبت هو عطلة رسمية لذا يعتبر تقدم اقرارها الضريبي يوم الاحد في 2013/6/1 صحيحاً لذا فان المبلغ المستحق بزمته الواجب التسديد الى الهيئة العامة للضرائب هو 950.000 دينار دون اية اضافة مالية .

تمرين (4)

قدم المكلف دريد اقراره الضريبي الى الهيئة العامة للضرائب عن السنة المنتهية في 2013/12/31 بتاريخ 2014/6/25 بدون عذر مشروع ، وتحققت بزمته ضريبة دخل مقدارها (900.000) دينار فاذا علمت بانه قد تم ابلاغه خطياً بمبلغ الضريبة بتاريخ 2013/7/15 .

المطلوب : تحديد مقدار الضرائب المترتبة عليه والواجب تسديدها على اساس الافتراضات الاتية :

■ قام بالتسديد بتاريخ 2014/8/3

- قام بالتسديد بتاريخ 2014/8/15
- قام بالتسديد بتاريخ 2014/9/30

الحل

(1) التسديد بتاريخ 2014/8/3
المبلغ المستحق = مبلغ الضريبة + فقط مبلغ غرامة عدم تقديم الاقرار في الموعد اما
تسديد الضريبة فقد تم خلال 21 يوماً من تاريخ التبليغ.
 $900000 \times 10\% = 90000$ دينار غرامة عدم تقديم الاقرار .
 $900000 + 90000 = 990000$ دينار مقدار المبالغ المستحقة على المكلف.

(2) التسديد بتاريخ 2014/8/15 يترتب عليه غرامة عدم تقديم الاقرار وغرامة عدم
التسديد خلال (21) يوم من تاريخ التبليغ وغرامة اضافية لعدم التسديد بعد انتهاء
المدة الاولى.

$900000 \times 10\% = 90000$ دينار غرامة عدم تقديم الاقرار
 $900000 \times 10\% = 90000$ دينار غرامة عدم التسديد
 $900000 \times 5\% = 45000$ دينار غرامة اضافية
مجموع الغرامات = $90000 + 90000 + 45000 = 225000$ دينار
مجموع المبالغ المستحقة على المكلف = $900000 + 225000 = 1125000$ دينار

(3) التسديد بتاريخ 2014/9/30 يترتب عليه غرامة عدم تقديم الاقرار وغرامة عدم
التسديد خلال مدة (21) يوم الاولى من تاريخ التبليغ وغرامة اضافية لعدم التسديد
بعد انتهاء المدة الاولى وغرامة إضافية مضاعفة لعدم التسديد في المدة الثالثة .
 $900000 \times 10\% = 90000$ دينار غرامة عدم تقديم الاقرار
 $900000 \times 10\% = 90000$ دينار غرامة عدم التسديد في المدة الاولى
 $900000 \times 5\% = 45000$ دينار غرامة اضافية تأخيري
 $900000 \times 10\% = 90000$ دينار غرامة اضافية تأخيري ثانية مضاعفة
مجموع الغرامات = $90000 + 90000 + 45000 + 90000 = 315000$ دينار
مجموع المبالغ المستحقة على المكلف = $900000 + 315000 = 1215000$ دينار

اسئلة الفصل

1. وضح المقصود بكل مما يأتي :
 - الضريبة
 - المحاسبة الضريبية
 - التهرب الضريبي
 - الضرائب المباشرة
 - التجنب الضريبي
 - التخطيط الضريبي
 - الازدواج الضريبي
2. ما هي علاقة المحاسبة الضريبية بكل من (المحاسبة المالية والتدقيق).
3. تمتاز الضريبة بمجموعة من الخصائص ؟ وضح تلك الخصائص؟
4. هنالك اهداف تسعى الدولة الى تحقيقها عند فرض الضريبة ؟ اذكرها بالتفصيل ؟
5. هنالك مجموعة من القواعد الضريبية منها (القواعد العامة) ، اذكر أهم القواعد التي حددها (Bastable)؟
6. ماهي النظريات التي استندت اليها الدولة في فرض الضريبة ؟
7. ما الفرق بين الضريبة وكل من (الغرامة – الرسم – الثمن العام) ؟
8. ماهي العدالة الضريبية ؟ وماهي انواعها ؟
9. ماهي العناصر الاساسية للضريبة؟
10. ماهي الجهات ذات العلاقة بالضريبة ؟
11. ما هي تقسيمات الضريبة بشكل عام وماهي انواعها ؟
12. ما هي الضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق ؟ موضحاً الهيكل الضريبي في العراق ؟
13. ماهي العقوبات والغرامات في قانون ضريبة الدخل العراقي ؟
14. كيف عرف المشرع العراقي الدخل ؟
15. ما هي مفاهيم الدخل بحسب طبيعته ؟
16. ما هو الفرق بين الدخل الضيق والدخل الواسع ؟
17. كيف يتم تقسيم الدخل بحسب مصادرها ؟
18. ما هي أهم المفاهيم المختلفة للدخل؟
19. ما هو مفهوم الدخل الاجمالي والدخل الصافي ؟

20. قدم التاجر (سعد) اقراره الضريبي عن دخله للسنة المالية 2013 بتاريخ 2014/8/1 بدون عذر مشروع فاذا علمت بان الضريبة التي تحققت بذمة المكلف بلغت 400000 دينار. فما هو مقدار الضرائب المستحقة على المكلف الى الهيئة العامة للضرائب ؟

①①①①①①①①

الفصل الثاني

الدخول الخاضعة للضريبة في التشريع الضريبي العراقي

الاهداف التعليمية : بعد دراسة هذا الفصل تستطيع ان تكون قادراً على معرفة الاتي:

- ❖ الدخول الخاضعة للضريبة في التشريع الضريبي العراقي .
- ❖ المكاسب الرأسمالية
- ❖ نطاق سريان الضريبة
- ❖ معايير تحديد نطاق سريان الضريبة
- ❖ حالات الإقامة في العراق

الفصل الثاني

الدخول الخاضعة للضريبة

في التشريع الضريبي العراقي

غالبا ما تصف النظرية الاقتصادية عوامل الانتاج (العمل وراس المال والعقارات والمنظمين) المساهمة في العملية الانتاجية بانها تستحق مقابل مساهمتها في العملية الانتاجية الحصول على دخول او عوائد لكل منها فالعمل يستحق الرواتب والاجور بأنواعها وراس المال يستحق الفائدة والعقارات تستحق دخل الايجارات والمنظمين يستحقون الارباح . ومن هذا المنطلق يمكن القول ان الدخول تتكون بشكل عام من مصادر مختلفة يتأتى ابرزها من ثلاثة مصادر رئيسة هي الدخول التي مصدرها العمل ، والدخول الناجمة عن راس المال ، والدخول الناجمة عن اشتراك العمل وراس المال .

❖ الدخول الخاضعة للضريبة في التشريع الضريبي العراقي

عرف المشرع العراقي الدخل في الفقرة الثانية من المادة الاولى من القانون رقم 113 لسنة 1982 المعدل (أيراد المكلف الصافي الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من القانون) وبينت هذه المادة الدخول الخاضعة للضريبة وهي (دخل العمل ، ودخل راس المال ، ودخل اندماج العمل وراس المال) كما أخضعت بعض الارباح الرأسمالية للضريبة أيضاً .

يمكن الاستنتاج ان ضريبة الدخل في العراق هي ضريبة عامة على الدخل مع بعض الخصوصية لان المشرع قد استثنى دخل العقار، واستناداً الى فقرات المادة المشار اليها يتم تقسيم الدخول حسب مصادرها وعلى النحو التالية :

- 1- الدخول التي مصدرها العمل : هي الرواتب ورواتب التقاعد والمكافئات والاجور المقررة للعمل والمخصصات والمزايا النقدية والعينية .
- 2- الدخل الناجم عن راس المال : هي الفوائد ، القطع ، خصم الورقة التجارية ، بدلات ايجار الارض الزراعية .
- 3- الدخول التي مصدرها العمل وراس المال : هي الاعمال التجارية ، الاعمال التي لها صيغة تجارية ، الصنائع ، المهن ، احتراف المتاجرة بالأسهم السندات وارباح التعهدات والمقاولات .

Capital Gains

❖ المكاسب الرأسمالية

يقصد بالمكاسب الرأسمالية هي زيادة العائدات المتحققة من بيع او استبدال الموجودات الثابتة الملموسة او غير الملموسة عن قيمتها الدفترية .

ولم يتفق خبراء الضريبة على مدى خضوع هذه المكاسب للضريبة فدعاة خضوع المكاسب الرأسمالية للضريبة يقدمون مبررات لإخضاعها ومنها ما يأتي :

1- ان المكاسب الرأسمالية هي في اغلب الاحيان نتيجة المبالغة في احتساب اقساط الاندماج الامر الذي ترتب عليه انخفاض الارباح المتحققة في سنين سابقة وان فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية وسيلة لمعالجة هذه الحالة .

2- ان فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية للضريبة فيقدمون المبررات لعدم اخضاعها .

أ- ان المكاسب هي في الواقع ارباح وهمية متأتية من انخفاض في وحدات النقود .
ب- ان المكاسب ليست متعلقة بنشاط المشروع في السنة السابقة بل هي ثمرة سنين متعددة ووليدة عوامل مختلفة.

• المكاسب الناجمة عن نقل ملكية العقار :

نصت المادة (4) من قانون اخضاع (الارباح الناجمة عن نقل ملكية العقار او نقل حق التصرف منه ولو لمرة واحدة ياتي وسيلة من وسائل نقل الملكية او كسب حق التصرف او نقله كالبيع والمقايضة والمعالجة والتنازل والهبة وازالة الشيوخ وتصفية الوقف والمساطحة ويعامل المستأجر معاملة المالك عند ايجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساطحة) .

Range of Tax

❖ نطاق سريان الضريبة

لكي يسهل فهم النصوص والتشريعات اللازمة لتنظيم عملية فرض الضريبة والمتضمنة أحكاماً تتخذ شكل نصوص قانونية تحدد نطاق سريان فرض الضريبة يتطلب الامر التعرف على الاسس التي تبرر خضوع الشخص للضريبة والمتمثلة بالمعايير وقواعد فرض الضريبة وكالاتي :

❖ معايير تحديد سريان الضريبة

تتمثل هذه المعايير في ثلاثة انواع هي كالآتي:

1- معيار الجنسية (معيار التبعية الاقتصادية) : المقصود بالتبعية السياسية هي الرابطة التي تربط الفرد بالدولة من الناحية السياسية والقانونية وتسمى هذه الرابطة بالجنسية. ينطلق هذا المعيار من الرابطة السياسية والقانونية التي تربط الشخص بالدولة وهي رابطة الجنسية وتقرر الجنسية حقوقاً للأفراد وتفرض عليهم واجبات ولعل ابرز هذه الواجبات هو اداء الضريبة اذ يحق للدولة ان تفرض الضريبة على مواطنيها جميعاً بغض النظر عن محل سكناهم او موقع اموالهم او مكان زوال نشاطهم أينما يزاول سواء في نفس الدولة او في دولة أخرى . ومن هنا يتبين ان الضريبة تفرض على جميع الدخول التي يحققها الشخص الذي يحمل جنسية البلد بغض النظر عن مكان تولد هذا الدخل سواء داخل البلد او خارجه ويمتاز هذا الاسلوب بوفرة الحصيلة.

2- معيار الإقامة (معيار التبعية الاجتماعية):

يعني تواجد الشخص في بلد معين فترة من الوقت (عادة تحدد بالأشهر) ، اذ ان من حق الدولة تكليفه بالضريبة سواء كان يحمل جنسيته ام لا وبمعنى آخر تفرض الدولة الضرائب على المقيمين بها سواء تحقق الدخل الدولة او خارجها . ان هذا المعيار يبدو واضحاً غير أن واقع الحال يكشف عن أن مسألة الإقامة من المسائل الشائكة والمعقدة في ذات الوقت ويثير العديد من المشكلات في نطاق الضريبة لأنه قد يكون أكثر من محل إقامة، ومحل الإقامة العادية هو المكان الذي يسهل على الشخص اللجوء اليه ، وبذلك فانه ليس هناك علاقة شرطية بين الجنسية والإقامة فقد يكون الشخص مقيماً في غير بلد الجنسية

والاصل في الضريبة على الدخل انه ليس الزاما أن يكون محل الإقامة الرئيس للشخص في الدولة لكي يصبح لها وحدها الحق في فرض الضريبة . كذلك لا يشترط في كثير من الاحيان التواجد مدة محددة في الدولة ليصبح الشخص مقيماً فيها ، وعليه فان وضع قاعدة عامة جامعة لمسألة الإقامة تبدو غاية في الصعوبة وإن الإقامة لوحدها لا تصح ان تكون معياراً أساسياً لفرض الضريبة وإنما المواطن هو المعيار السليم ، والمقصود بالمواطن هو مكان سكناه الذي ينوي العودة اليه كلما ابتعد عنه لأنه يعد بمثابة مسكنه الطبيعي وللمواطن ركنان هما :

- الركن الاول : مادي بالإقامة
- الركن الثاني: معنوي بالنية

◆ الركن الاول : الإقامة Residence

الإقامة الوجود الطبيعي او اقامة الشخص بصورة فعلية ولا يشترط لتحقيقها احتفاظ الشخص بسكن دائم ، اذ لا يهم ان يقيم الشخص بالفنادق او ان ينتقل من مكان الى آخر .

◆ الركن الثاني : النية Animus

إن توافر ركن الإقامة لوحده لا يكفي لجعل الإقامة موطناً للشخص، إذ لا بد ان يقترن ذلك بنية التوطن ، وطبقاً لهذا المعيار تفرض الضريبة على الدخل في بلد ما سواء كانت دخولهم ناتجة من مصادر دخل البلد أم خارجه .
3-معيار مصدر الدخل (معيار التبعية الاقتصادية) :

يستند هذا المعيار الى العلاقة بين الفرد والدولة في مزاوله الفرد النشاط داخل الدولة ويترتب على هذه المزاوله المساهمة والتأثير في الحياة الاقتصادية لتلك الدولة وبمقتضى الدولة يحق له فرض الضريبة عليه سواء كان يحمل جنسيتها ام لا ، وسواء كان متواجداً في الدولة ام لا .

● موقف المشرع الضريبي العراقي من تحديد سريان الضريبة :

عند الرجوع الى قانون ضريبة الدخل المرقم (113) لسنة 1982 المعدل لملاحظة المواد التي وردت فيه وبالأخص المادة الخامسة والتي نصت على ما يأتي :-

1) تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق او خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه .

2) فرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يستلمه فيه .

3) لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق .

4) يجوز خصم ضريبة الدخل المدفوعة لبلد اجنبي عن الدخل العائد من ذلك البلد من الضريبة المدفوعة في العراق ، ولا يجوز ان يتجاوز المبلغ المخصوم المبلغ المقدر للضريبة في العراق على الدخل المكتسب في البلد الاجنبي حسب النسبة المعمول بها في العراق .

إذا تجاوزت قيمة الضرائب المدفوعة للبلد الاجنبي عن هذه القيمة المحددة فان الضرائب الزائدة ترحل للخمس سنوات المتتالية وتحسم طبقاً للحد المسموح به بتلك السنين فتحسم اولا الضريبة المرحلة للسنة الاولى ، فإذا كان الدخل قد ورد من أكثر من

بلد واحد خلال فترة الضريبة يطبق الحسم المسموح به في هذه الفقرة على أساس فردي على الدخل العائد من كل بلد اجنبي ، لكي يتم الحسم ويعترف به . يجب ان توثق قيمة الضريبة المدفوعة للبلد الاجنبي او بواسطة نسخة عن ايصال الضريبة المدفوعة او بواسطة بيان من جهاز جباية الضرائب في البلد الاجنبي يؤكد مقدار الضريبة المدفوعة .
وفسر باحثون مضمون نص المادة الخامسة ان المشرع الضريبي العراقي خص بالضريبة كلا من المقيم وغير المقيم وسواء كان المقيم عراقياً او غير عراقي بمعنى أن معيار الإقامة لم يعتد به المشرع الضريبي العراقي لكن ميز بين المقيم وغير المقيم في مسألة الدخول المشمولة بالضريبة وكذلك ميز بين كون المقيم عراقي او غير عراقي .

❖ حالات الإقامة في العراق

• المقيم

حددت الفقرة (10) من المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل العراقي حالات الإقامة على النحو التالي :

- (1) العراقي المقيم الذي سكن العراق مدة لا تقل عن اربعة أشهر متصلة او منفصلة خلال السنة التي نجم فيها الدخل او ان يكون تغيبه عن العراق تغيّباً مؤقتاً وكان له موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيسي فيه .
- (2) العراقي الساكن خارج العراق من منتسبي الدوائر الرسمية ومنشآت القطاع الحكومي والمتقاعدين او من اعارت الحكومة خدماته الى شخص معنوي خارج العراق اذا كان معقياً من الضريبة في محل عمله .
- (3) رعايا الاقطار العربية العاملين في العراق مهما كانت مدة سكناهم .
- (4) غير العراقي من غير الاقطار العربية (الاجنبي)
 - أ- سكن العراق مدة لا تقل مجموعها عن ستة اشهر منفصلة او سكنه مدة لا تقل عن اربعة اشهر متصلة .
 - ب- غير العراقي الساكن في العراق مهما تكن مدة سكناه اذا كان مستخدماً لدى شخص معنوي في العراق او كان من ذوي الاختصاص الفني واستخدم للعمل في مشروع صناعي له حق التمتع بالإعفاء وفق قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي.
- (5) كل شخص معنوي مؤسس بموجب القوانين العراقية او غيرها يكون محل عمله او ادارته او مراقبته في العراق.

● غير المقيم

هو الشخص الذي لا تتوفر فيه شروط المقيم المبينة في الفقرة (10) ولو نجم له دخل في العراق من أي مصدر كان .

تظهر أهمية التفرقة بين المقيم وغير المقيم من النواحي الآتية :

1. خضوع الدخل للضريبة

يخضع دخل الشخص المقيم العراقي للضريبة سواء تحقق داخل العراق ام خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه، أما اذا كان الشخص المقيم غير عراقي فلا يخضع دخله المتحقق خارج العراق للضريبة ، وإنما تفرض الضريبة على دخله المتحقق داخل العراق فقط أما غير المقيم سواء كان عراقي ام غير عراقي فلا يخضع للضريبة الا عن دخله المتحقق داخل العراق فقط . اما دخله خارج العراق فلا يخضع للضريبة العراقية .

2. السماحات القانونية

يتمتع الشخص المقيم وحده بالسماحات القانونية المقررة للمكلف ذاته او لأعبائه العائلية بينما لا يتمتع غير المقيم بمثل هذه السماحات .

● التفرقة بين المقيم العراقي والمقيم غير العراقي وغير المقيم سواء عراقي أو غير عراقي :

المقيم العراقي	المقيم غير العراقي	غير المقيم سواء عراقي او غير عراقي
1. يخضع دخله للضريبة سواء تحققاً داخل العراق ام خارجه بغض النظر عن محل تسلمه.	1. لا يخضع دله المتحقق خارج العراق للضريبة وإنما تفرض فقط عن دخله المتحقق داخل العراق فقط.	1. يخضع دخله المتحقق داخل العراق للضريبة اما دخله المتحقق خارج العراق فلا يخضع للضريبة .
2- السماحات : يتمتع بالسماحات	2. السماحات يتمتع بالسماحات	2. السماحات : لا يتمتع بالسماحات

❖ امثلة تطبيقية

مثال (1)

- هل يعد الاشخاص ادناه مقيمين في العراق ام غير مقيمين فيه ؟
1. استاذ عراقي قام بإعارة خدماته للعمل في جامعة ابو ظبي في الامارات للمدة من 2013/9/1 ولغاية 2014/9/1 على فرض:
أ- ان رواتبه يتسلمها عن خدمته في الجامعة في ابو ظبي معفية من الضريبة في الامارات.
ب- ان رواتبه التي يتسلمها عن خدمته في الجامعة في الامارات خاضعة للضريبة في الامارات.
 - 2- عامل مصري يعمل في إحدى الفنادق في بغداد للمدة من 2013/1/1 لغاية 2014/10/1
 - 3- عامل صيني يعمل طباً في مطاعم بغداد للمدة من 2012/9/1 ولغاية 2014/4/1.
 - 4- مهندس ياباني عمل مصلحاً لأجهزة الاستنساخ والكومبيوتر في جامعة النهريين للمدة من 2010/9/15 ولغاية 2012/9/1.
 - 5- شركة فرنسية عملت في العراق للمدة من 2010/11/1 لغاية 2013/3/1 مقر وادارة الشركة في فرنسا وتجري مراقبتها في العراق .

الحل

1- الأستاذ العراقي

- في سنة 2013 مقيم وفي سنة 2014 مقيم
 - في سنة 2013 غير مقيم في سنة 2014 غير مقيم .
- السبب : لان العراقي يعد مقيماً في العراق بغض النظر عن مدة سكناه في العراق اذا اعار خدماته الى شخص معنوي خارج العراق وكان دخله معفياً من الضريبة في محل عمله هناك وهذا ما ينطبق على الفقرة (أ) ، اما فيما يخص الفقرة (ب) فلانه افترض ان دخله في الامارات يخضع للضريبة ولهذا فقد انتفى شرط من شروط الاقامة لذلك يعد الشخص في هذه الحالة غير مقيم بموجب البند (ب) الفقرة 10 من المادة الاولى من القانون .

2- العامل المصري

■ في سنة 2013 مقيم وفي سنة 2014 مقيم
السبب : لأن رعايا الاقطار العربية العاملين في العراق يعتبرون مقيمين في العراق ،
بغض النظر عن المدة التي يقضونها فيه بموجب البند (ج) الفقرة (10) المادة الاولى من
القانون .

3 العامل الصيني

- في سنة 2012 من 2012/9/1 لغاية 2012/12/31 (4 شهور) متصلة يعد
مقيماً في العراق .
- في سنة 2013 من 2013/1/1 ولغاية 2013/12/31 (12 شهر) يعد مقيم في
العراق.
- في سنة 2014 من 2014/1/1 لغاية 2014/4/1 (3 شهور) يعد غير مقيم في
العراق بموجب بند د (1) فقرة (10) المادة الاولى من القانون .

4-المهندس الياباني

■ في سنة 2010 مقيم وفي سنة 2011 مقيم وفي سنة 2012 مقيم .
السبب : لأنه اجنبي يعمل لدى شخص معنوي في العراق هو جامعة النهريين .بموجب بند
د (2) فقرة 10 المادة الاولى من القانون .

5-الشركة الفرنسية

■ سنة 2010 مقيمة ، 2011 مقيمة ، 2012 مقيمة ، 2013 مقيمة
السبب هو ان الشركة تعمل في العراق وتجري مراقبتها في العراق .

مثال (2)

حضر الى مكتب السيد حسين مدقق قانوني وخبير ضرائب ثلاثة مكلفين الاول
عراقي والثاني سوري والثالث تايلندي وطلبوا منه ان يبين لهم هل يعدون مقيمين في
العراق ام غير مقيمين فيه وما مقدار دخولهم الخاضعة للضريبة؟
وقدموا اليه البيانات الاتية فماذا سيكون جوابه ؟

- الاول (عراقي): عمل في الاردن للمدة من 2012/1/1 لغاية 2013/10/1 في
التجارة وحقق ارباحاً نتيجة لذلك وله دخل في العراق نتيجة لمشاركته في عمل
تجاري مع اخوانه . وقد بلغت ارباحه في الاردن وحصلته من المشاركة في
العراق على النحو الاتي :-

المدة	مقدار ارباحه في الاردن	حصته من ارباح المشاركة في العراق
عن المدة المنتهية في 2012/12/31	1800000 دينار	1700000 دينار
عن المدة المنتهية في 2013/12/31	1200000 دينار	1900000 دينار

زار العراق للمدد :

2012/3/1 ولغاية 2012/4/1.

ومن 2012/8/1 لغاية 2012/9/1

ومن 2013/4/1 لغاية 2013/5/1

• الثاني (سوري) : عمل في العراق في شركة مقاولات قطاع خاص للمدة من

2013/10/1 لغاية 2014/10/1 براتب شهري 750000 ديناراً

• الثالث (تايلندي) : عمل خبيراً في مصنع قطاع خاص تمتع بالإعفاء بموجب

قانون الاستثمار الصناعي براتب شهري 1200000 دينار للمدة من

2013/11/1 لغاية 2014/4/1.

الحل :

(1) العراقي : في سنة 2012 اقام في العراق للمدد الاتية :

من 2012/3/1 لغاية 2012/4/1 ويساوي 1 شهر .

من 2012/8/1 لغاية 2012/9/1 ويساوي 1 شهر .

= المجموع 2 شهر

لذلك يعد غير مقيم ، اذ ان الدخل الخاضع للضريبة يمثل حصته من المشاركة مع

اخوانه ومقداره 1700000 دينار أي دخله داخل العراق فقط .

في سنة 2013 اقام في العراق المددة:

من 2013/4/1 لغاية 2013/5/1 ويساوي 1 شهر

ومن 2013/10/1 لغاية 2013/12/31 ويساوي 3 شهر بعد رجوعه الى العراق .

= المجموع 4 اشهر .

لذلك فانه يعد مقيماً في العراق لمدة 4 اشهر وان كانت غير متصلة ومن ثم فان

دخله الخاضع للضريبة هو داخل العراق وخارج العراق ويساوي 1200000 +

1900000 = 3100000 دينار .

(2) السوري في سنة 2013 يعد مقيماً لأنه عربي مهما تكن مدة اقامته في العراق من 2250000 = 3 × 750000 دينار دخله الخاضع للضريبة) في سنة 2014 يعد مقيماً للسبب اعلاه .
 من 2014/1/1 لغاية 2014/10/1 = (9 اشهر) $9 \times 750000 = 6750000$ ديناراً دخله الخاضع للضريبة.
 (3) تايلندي: في سنة 2013 يعد مقيماً بغض النظر عن مدة سكناه في العراق لأنه خبير يعمل في مشروع صناعي يتمتع بالإعفاء بموجب قانون التنمية الصناعية.
 اما دخله الخاضع للضريبة فيحسب على النحو الاتي :
 من 2013/11/1 لغاية 2013/12/31 ويساوي 2 شهر $2 \times 1200000 = 2400000$ دينار دخله الخاضع للضريبة.
 في سنة 2014 يعد مقيم لنفس السبب اعلاه اضافة للمدة من 1/1 لغاية 2014/4/1 = 3 اشهر.
 $3 \times 1200000 = 3600000$ دينار دخله الخاضع للضريبة .

❖ تمارين تطبيقية

تمرين (1)

عراقي غادر الكويت وسكن فيها من 2011/5/1 لغاية 2015/9/30 ثم عاد وسكن العراق. زار العراق للمدة من 2011/6/1 لغاية 2011/9/1 لديه مكتب تجاري في كل من بغداد والكويت وقد حقق له هذان المكتبان الارباح الاتية : (المبالغ بالدنانير العراقية).

السنة	مكتب الكويت	مكتب بغداد
عن السنة المنتهية في 2011/12/31	800000	700000
عن السنة المنتهية في 2012/12/31	100000	900000
عن السنة المنتهية في 2013/12/31	700000	500000
عن السنة المنتهية في 2014/12/31	750000	400000
عن السنة المنتهية في 2015/12/31	150000	90000

المطلوب: هل يعد العراقي مقيماً ام غير مقيم في العراق كل من السنوات 2011 ، 2012 ، 2013 ، 2014 ، 2015 وما مقدار دخله الخاضع للضريبة عن كل سنة من تلك السنين ؟

الحل :

في سنة 2011 سكن العراق للمدة من 2011/1/1 ولغاية سفره الى الكويت في 2011/5/1 ويساوي 4 شهور يعد مقيم ولذلك يخضع دخله المتحقق في العراق وفي الكويت ويساوي :

$$1500000 = 800000 + 700000 \text{ دينار}$$

في سنة 2012 يعد غير مقيم لأنه لم يزر العراق ولم يقيم فيه خلال هذه السنة لذلك يخضع دخله المتحقق في العراق فقط للضريبة وقدره 900000 دينار

في سنة 2013 يعد غير مقيم لأنه لم يزر العراق ولم يقيم فيه. في السنة التي نجم فيها الدخل لذلك يعد غير مقيم ويخضع دخله المتحقق في العراق فقط للضريبة وقدره (500000 دينار).

في سنة 2014 يعد غير مقيم لأنه لم يزر العراق ولم يقيم في السنة التي نجم فيها الدخل لذلك يعد غير مقيم ويخضع المتحقق في العراق فقط للضريبة والبالغ 400000 دينار .

في سنة 2015 عاد الى العراق في 2015/9/30 لذلك سكن في العراق للمدة من : 2015/9/30 لغاية 2015/12/31 ويساوي (3 اشهر) لذلك يعد غير مقيم ويخضع دخله في العراق فقط للضريبة ومقداره 90000 دينار.

تمرين (2)

وضح هل يعد الاشخاص ادناه مقيمين ام غير مقيمين في العراق وما مقدار دخولهم الخاضعة للضريبة ؟

- 1- عراقي اعار خدماته الى الجامعة الاردنية في عمان للمدة من 2011/7/1 لغاية 2013/6/1 براتب شهري يعادل 750000 دينار عراقي ، علما بان دخله من رواتبه في الاردن خاضع لضريبة الدخل الاردنية .
- 2- سوري عمل في العراق مدرساً في جامعة البصرة للمدة من 2011/8/1 ولغاية 2013/7/1 براتب شهري 800000 دينار ومخصصات سكن 200000 ديناراً.
- 3- هولندي عمل لدى مقاول في القطاع الخاص للمدة من 2012/5/1 لغاية 2013/7/1 براتب شهري 900000 دينار.

الحل:

1- العراقي في سنة 2011 يعد غير مقيم لان دخله المتحقق في الاردن خاضع للضريبة الاردنية وكذلك لا يخضع ذلك الدخل الى ضريبة الدخل العراقية لأنه غير مقيم .

■ في سنة 2012 يعد غير مقيم لان دخله المتحقق في الاردن خاضع للضريبة الاردنية ولا يخضع ذلك الدخل في العراق .

■ في سنة 2013 يعد غير مقيم لان دخله المتحقق في الاردن خاضع للضريبة الاردنية لا يخضع ذلك الدخل للضريبة في العراق .

2- السوري في السنوات 2011-2012 و 2013 يعد مقيماً ولا يخضع دخوله للضريبة لأنه يعمل لدى قطاع حكومي بعقد .

3- الهولندي

■ في سنة 2012 من 5/1 لغاية 2012/12/31 ويساوي (8 شهور) يعد مقيم أما دخله الخاضع للضريبة هو 900000×8 شهر = 7200000 دينار.

■ في سنة 2013 من 1/1 ولغاية 2013/7/1 = 6 اشهر يعد مقيماً ودخله الخاضع للضريبة 900000×6 شهر = 5400000 دينار.

تمرين (3)

أ، ب، ج ثلاثة صينيين عملوا في العراق للمدة من 2012/10/1 لغاية 2013/10/1 وكانت اعمالهم كما يلي:

أ. عمل بعمل تجاري (قطاع خاص) براتب شهري قدره 700000 ديناراً.

ب. عمل منظفاً في مشروع صناعي فردي يتمتع بالإعفاء بموجب قانون التنمية الصناعية براتب شهري 750000 دينار

ج. عمل خبيراً فنياً (كهربائي) في بناية جامعة القادسية براتب شهري مليون ديناراً.

المطلوب: تحديد هل أنهم مقيمون ام غير مقيمين في العراق ومقدار دخولهم الخاضعة للضريبة .

الحل :

أ-

- في سنة 2012 من 2012/10/1 ولغاية 2012/12/31 ويساوي 3 اشهر يعد غير مقيم في العراق $3 \times 700000 = 2100000$ ديناراً لا يخضع دخله في هذا العام للضريبة .
- في سنة 2013 من 2013/1/1 ولغاية 2013/10/1 ويساوي 9 اشهر ويعد مقيماً $9 \times 700000 = 6300000$ دينار الدخل الخاضع للضريبة .

ب-

- في سنة 2012 من 2012/10/1 لغاية 2012/12/31 ويساوي (3 اشهر) ويعد غير مقيم لأنه شخص غير فني على الرغم من أنه يعمل في مشروع صناعي يتمتع بالإعفاء بموجب قانون التنمية الصناعية .
- $3 \times 750000 = 2250000$ ديناراً الدخل الخاضع للضريبة.
- في سنة 2013 من 2013/1/1 ولغاية 2013/10/1 (9) أشهر يعد مقيماً $9 \times 750000 = 6750000$ ديناراً الدخل الخاضع للضريبة.

ج-

- في سنة 2012 مقيم لأنه يعمل لدى شخص معنوي ودخله معفي من الضريبة لأنه يعمل في دائرة حكومية هي جامعة القادسية .
- في سنة 2013 مقيم لأنه يعمل لدى شخص معنوي. دخله معفي من الضريبة لانه يعمل في دائرة حكومية .

تمرين (4)

فيما يلي بيانات عن بعض العاملين من جنسيات مختلفة:

- 1- عامل عراقي يعمل في الامارات للمدة من 2010/7/1 ولغاية 2011/11/1 براتب شهري يعادل 1000000 دينار عراقي ، زار العراق للمدة من 2011/5/1 ولغاية 2011/7/1.
- 2- عامل مصري يعمل في العراق سائقاً في المنشأة العامة لنقل الركاب للمدة من 2013/9/1 لغاية 2014/4/1 براتب شهري 600000 دينار .
- 3- عامل عراقي يعمل في تونس لدى شركة فرنسية للتنقيب عن النفط براتب شهري يعادل 900000 دينار عراقي للمدة من 2012/3/1 لغاية 2013/11/1. زار العراق للمدة من 2012/12/1 لغاية 2013/2/1 بفرض أنه لا يخضع للضريبة عن دخله في تونس .

- 4- مهندس ياباني عمل في شركة يابانية عملت بتنفيذ إحدى مشاريع التنمية في العراق منذ 2012/1/1 لغاية 2013/5/1 براتب يعادل 3000000 دينار عراقي .
- 5- مدرب برازيلي عمل مدرباً لفريق كرة القدم في نادي الشرطة للمدة من 2012/1/1 ولغاية 2013/9/1 براتب شهري يعادل 5000000 دينار عراقي.
- 6- ممرضة هندية عملت في مستشفى الحلة (قطاع خاص) في بابل للمدة من 2013/1/1 لغاية 2014/7/1 براتب شهري يعادل 800000 دينار عراقي.
- المطلوب: وضح هل يعد الأشخاص المذكورين اعلاه مقيمين ام غير مقيمين في العراق .

الحل :

1. العامل العراقي
اقام في العراق من 2010/1/1 لغاية 2010/7/1 وتساوي 6 اشهر يعد مقيماً. في سنة 2011 زار العراق للمدة من 2011/5/1 لغاية 2011/7/1 لمدة 2 شهرين بعد غير مقيم لان جميع شروط الاقامة لا تنطبق عليه في هذه السنة .
2. العامل المصري
▪ في سنة 2013 يعد مقيماً لأنه يعمل لدى شخص معنوي (دائرة حكومية).
- في سنة 2014 يعد مقيماً لأنه يعمل لدى شخص معنوي (دائرة حكومية).
3. العامل العراقي
على الرغم من أنه يعمل في تونس لدى شخص معنوي ولكن لم تعار خدماته الى ذلك الشخص المعنوي لذلك يعتمد في تقرير على مدة إقامته في العراق هل هو مقيم ام غير مقيم في العراق.
- سنة 2012 أقام في العراق من 2012/1/1 لغاية 2012/3/1 ويساوي 2 شهر وذلك يعد غير مقيم ، عاد سنة 2013 من 2013/11/1 الى 2013/12/31 لمدة 2 شهر يعد غير مقيم.
4. مهندس ياباني
في سنة 2012، 2013 يعد مقيماً لأنه عمل في العراق لدى شخص معنوي.

5. مدرب برازيلي
في سنة 2012 و 2013 و 2014 يعد مقيماً لأنه عمل في العراق لدى شخص
معنوي .
6. ممرضة هندية

- في سنة 2013 اقامت في العراق من 2013/1/1 لغاية 2013/12/31
ويساوي 12 شهرا ويخضع دخلها سنة 2013 والبالغ = 12 شهر
 $800000 \times 9600000 =$ (دخلها الخاضع سنة 2013)
- سنة 2014 اقامت في العراق من 2014/1/1 ولغاية 2014/7/1
ويساوي 6 اشهر وتعد مقيمة في سنة 2014 ويكون دخلها البالغ =
 $800000 \times 6 = 4800000$ دينار خاضعا للضريبة في عام 2014.

اسئلة الفصل

1. كيف عرف الشرع العراقي الدخل في المادة الاولى من القانون رقم 113 لسنة 1982 المعدل؟
2. كيف تم تقسيم الدخل حسب مصادرها في القانون رقم 113 لسنة 1982 المعدل؟
3. اذكر معايير تحديد سريان الضريبة.
4. وضح كل من الركن المادي والركن المعنوي للمواطن .
5. ماذا نصت عليه المادة الخامسة من القانون رقم 113 لسنة 1982 المعدل؟
6. وضح معنى مصطلح المقيم وغير المقيم في القانون رقم 113 لسنة 1982 المعدل؟
7. ماهي نواحي التفرقة بين المقيم وغير المقيم سواء عراقي او غير عراقي؟

②②②②②②②

الفصل الثالث

الاعفاءات من الضريبة والاعفاءات الشخصية (السماعات)

الاهداف التعليمية : بعد دراسة هذا الفصل تستطيع ان تكون قادراً على معرفة الاتي:

❖ الإعفاءات الضريبية :

- اعفاءات لمنع الازدواج الضريبي
- اعفاءات لأسباب سياسية.
- اعفاءات لأسباب اقتصادية
- اعفاءات لأسباب اجتماعية
- اعفاءات لأسباب اخرى

❖ الاعفاءات الشخصية (السماعات)

❖ السماعات الشخصية

❖ انواع السماعات

❖ سعر الضريبة على الدخل

❖ معاملة دخل الزوج والزوجة والاولاد ضريبياً .

الفصل الثالث

الاعفاءات من الضريبة

والاعفاءات الشخصية (السماحات)

لقد اورد المشرع العراقي في المادة السابعة من القانون من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل بعض الاعفاءات من ضريبة الدخل من دون تبويبها الى مجموعات تبعا لسبب الاعفاء ، وقد لوحظ ان المشرع لجا الى هذا الاجراء لسببين هما :

- 1- ان المشروع العراقي تجنب تقسيمها الى مجموعات بحسب الاعفاء لان هذه الاعفاءات تعود لأكثر من سبب فقد يكون الاعفاء ظاهرياً اقتصادياً بينما يخفي في باطنه اسباباً سياسية او ان يكون سبب الاعفاء في الظاهر اجتماعياً .
- 2- ان ذكر الاعفاءات من دون تقسيمها الى مجموعات بحسب سبب الاعفاء حيث تجنب المشرع تبرير سبب الاعفاءات .

❖ الاعفاءات الضريبية

يمكن تقسيم الاعفاءات من ضريبة الدخل الى مجموعات وهي :

- اعفاءات لمنع الازدواج الضريبي .
- اعفاءات لأسباب سياسية.
- اعفاءات لأسباب اقتصادية
- اعفاءات لأسباب اجتماعية
- اعفاءات لأسباب اخرى

1- اعفاءات لمنع الازدواج الضريبي

الازدواج الضريبي يعني ان يخضع نفس الشخص ونفس المال لنفس الضريبة وفي نفس المادة لأكثر من مرة واحدة ، والازدواج الضريبي اما ان يكون داخلي او ان يكون دولي . وتسعى الدول الى منع الازدواج الضريبي الداخلي اذ يعالج بواسطة التشريعات الداخلية للدولة . وقد حرص التشريع العراقي حرصاً كثيراً على منع الازدواج الضريبي في الداخل وذلك على النحو الاتي:

- (1) اعفاء الدخل الزراعي
- (2) اعفاء دخل العقارات
- (3) اعفاء العمولات المتحققة في العراق لمراسلي المصارف المحلية في الخارج
- (4) اعفاء دخل مؤسسات الطيران
- (5) اعفاء حصص الارباح الموزعة بين المساهمين .

2- الاعفاءات لأسباب سياسية

- يمكن تقسيم الاعفاءات لأسباب سياسية الى قسمين هما :
- (1) اعفاء لأسباب تتطلبها طبيعة العلاقات الخارجية للدولة .
 - (2) اعفاءات تخص السياسة الداخلية .
- ان الاعفاءات التي تقتضيها العلاقات الخارجية هي:
- (1) اعفاءات الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الاجنبية لممثليها الدبلوماسيين.
 - (2) اعفاء رواتب ومخصصات موظفي ومستخدمي الامم المتحدة .
 - (3) الاعفاءات المقررة في الاتفاقيات الدولية .
- اما الاعفاءات التي تخص السياسة الداخلية فهي:
- (1) اعفاء الرواتب والاجور والمخصصات لموظفي دوائر الدولة والقطاع الحكومي والمختلط.
 - (2) اعفاء ارباح مدخولات مؤسسات ومنشآت القطاع الحكومي.

3- اعفاءات لأسباب اجتماعية :

- ان الاعفاءات لأسباب اجتماعية من ضريبة الدخل اما ان تكون موجهة الى المنظمات والهيئات التي ستقوم بنشاط اجتماعي :
- (1) اعفاء الهيئات التي لا تهدف للربح نتيجة نشاطها .
 - (2) اعفاء دخل الاوقاف والمؤسسات الخيرية .
 - (3) اعفاء دخل الجمعيات التعاونية
 - (4) اعفاءات اجتماعية تخص الافراد مثل :
- أ- اعفاء مدخولات المتقاعدين او عيالهم .
 - ب- اعفاء دار عن نقل ملكية العقار.
 - ت- اعفاء معاملة هبة دار سكن واحدة.
 - ث- اعفاء معاملة التنازل تتم بين ورثة الشهيد مما تؤول اليهم دار او الشقة .

- (5) اعفاء دخل مخابز الافران .
(6) اعفاء دخل دور حضانة الاطفال .

4- الاعفاءات لأسباب اقتصادية

- لقد ورد في المادة السابعة من القانون بعض الاعفاءات التي يمكن ان يعزى منحها لأسباب اقتصادية وهذه الاعفاءات هي :
- 1- اعفاء الدخل الناجم لأصحاب ناقلات النفط او مستأجريها خارج العراق اذا كانت مشحونة بالنفط .
 - 2- اعفاء دخل الفنادق من الدرجة الممتازة والاولى المقامة في بغداد عند انشائها وخلال السنوات الخمس الاولى من بدء استثمارها اما الفنادق خارج بغداد فيكون الاعفاء سبع سنوات من بدء استثمارها .
 - 3- اعفاء دخل الاشخاص الطبيعيين من الفوائد عن ودائعهم وحساباتهم في المصارف وصناديق التوفير العراقية .
 - 4- اعفاء دخل المنظمات العربية والدولية العاملة في العراق .
 - 5- اعفاء الشركات الاجنبية المنفذة لمشاريع التنمية والاستثمار في العراق .
 - 6- الاعفاءات الواردة في قانون الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط رقم 20 لسنة 1998 وقانون الاستثمار لسنة 2006 وتعديلاته.

5- الاعفاءات لأسباب أخرى:

- 1- اعفاء أي مبلغ مقطوع يدفع كمكافاة او تعويض لعائلة المتوفي.
- 2- اعفاء الاكراميات التشجيعية الممنوحة من قبل الحكومة للمواطنين .
- 3- اعفاء المبالغ التي تدفع من قبل الدولة لقاء ترجمة كتاب او طبع كتاب او الاشراف على الطبع .
- 4- اعفاء الهبة للمؤسسات الرسمية والجهات والجمعيات الخيرية والتعاونية والثقافية و العلمية.

❖ الاعفاءات الشخصية (السماحات)

تعد السماحات الضريبية من العوامل الرئيسية والمؤثرة في الحصيلة الضريبية لما لها من اثر مباشر في تخفيض ضريبة الدخل على المكلفين ، وفي بعض الاحيان عدم خضوع المكلف لتلك الضريبة اذا كانت السماحات الشخصية والعائلية تزيد عن الدخل المتحقق للمكلف .

إن النظام الضريبي يختار الأسلوب الفني للسعر بالشكل الذي يتسق وفلسفته السياسية والاجتماعية والواقع الاقتصادي أخذاً بنظر الاعتبار طبيعة الضريبة التي يفرضها ونوع الوعاء وصفة الأشخاص الخاضعين والاعراض التي يهدف المشرع الضريبي تحقيقها .

❖ السماحات الشخصية

السماحات مصطلح قانوني استخدمه مشرع قانون ضريبة الدخل وأطلقه على الاعفاءات الشخصية وهي المبالغ التي يسمح المشرع بخصمها من دخل المكلف الفرد قبل حساب الضريبة عليه ، كذلك عرفت السماحات بأنها اعفاءات جزئية للدخل منظور اليها من الناحية الشخصية جعلها المشرع خارج نطاق الدخل الصافي ضماناً لمستوى العيش الرغيد للفرد وتلافياً لنفقات العيش الكريم ، وتعد هذه السماحات اعفاءات بمعنى الكلمة لكونها تمس أغلب المكلفين .

يمكن تعريف السماحات بأنها عبارة عن مبالغ تقديرية غير خاضعة للضريبة بنص القانون ، تمنح للمكلف لتوفير الحد الأدنى اللازم للمعيشة ولمواجهة الاعباء العائلية ، وهذا يعني ان السماحات هي اعفاءات ذات طبيعة شخصية ، وشخصية الضريبة يقصد بها مراعاة الضريبة او قانون الضريبة الظروف الشخصية للمكلف ومركزه المالي أي ان يأخذ التشريع بالظروف المحيطة بالمكلف ويقيم لها اعتباراً من خلال الاخذ بنظر الاعتبار الفروقات بين الاعزب والمتزوج وبين المتزوج وليس لديه اطفال والمتزوج وله اطفال ، وقد حددت هذه السماحات في العراق بعد سنة 2004 وذلك استناداً الى احكام المادة (20) من قانون الموازنة الاتحادية رقم (20) لسنة 2008 والمنشور في الوقائع العراقية لسنة 2008.

حدد المشرع الضريبي مجموعة من الشروط لتنزيل السماحات بالنسبة للمكلف الذي يستحقها بما يأتي:

1- ان تمنح السماحات بموجب القانون ، يلاحظ من خلال التشريعات الضريبية في دول العالم أنه لا تمنح السماحات الا بموجب قانون يصدر بذلك ، ويتبع ذلك في حالة تعديلها او الغائها ، لان الالتزام بالضريبة هو الالتزام بموجب القانون ، فلا تستطيع تعديل الضريبة او الغائها او اعفائها الا بموجب القانون ، إذ لا يمكن ان يخفض الاجمالي للمكلف بالسماحات القانونية الا بموجب القانون ، وفي التشريع العراقي يلاحظ انه قد منح للوزير حق ان يقترح ضمن مشروع الموازنة العامة السنوية للدولة السماحات ومقياس الضريبة كلما دعت الظروف الاجتماعية والاقتصادية الى ذلك .

2- حدد المشرع الضريبي السماحات الضريبية على الشخص الطبيعي دون الشخص المعنوي كالشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة ، أما شركات الاشخاص فتعامل معاملة الاشخاص الطبيعيين نظراً لعدم تمتعها بالشخصية المعنوية ، أي ان شركات الاشخاص (تضامنية وبسيطة ومشروع فردي) تمنح السماح ، لان حكم الشريك في هذه الشركات حكم التاجر الفرد الذي يمكن ان يستحق السماح .

3- ان من يتمتع بالسماحات هو الشخص الطبيعي المقيم في العراق ويستبعد الاشخاص غير المقيمين لانهم لا يتحملون الالتزامات التي يفرضها المشرع القانوني ومن ثم ليس لها ان تستفيد من المزايا المقررة للشخص المقيم ، ولان السماح هو اعانة للمقيم على تكاليف الحياة وتعويضاً لما تكبده من جهد ومخاطر للحصول على الدخل والضريبة على الدخل تتمثل في كونها شخصية تراعي فيها اعتبارات المكلف المقيم الشخصية وحالته المدنية وابعاءه العائلية والحد الأدنى اللازم لمعيشة أسرته باعتباره لازم لوجوده واسرته ، وعلى هذا الاساس جاء المشرع بتعديل قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 بالقانون رقم 17 لسنة 1994 منح المشرع السماحات للفرد المقيم العراقي وغير العراقي الذي تقيم عائلته معه في العراق ومن ثم يخرج غير العراقي من وصف المقيم اذا لم تقيم عائلته معه في العراق .

4- لا يتمتع المكلف بالضريبة بأكثر من سماح واحد مهما تعددت مصادر دخله وعند الرجوع الى القانون رقم 95 لسنة 1959 يلاحظ أنه نص على هذا الاساس في الفقرة (8) من المادة (14) منه (لا يتمتع أي مكلف يخضع للضريبة عن مصادر عدة الا بسماح قانوني واحد) .

❖ أنواع السماحات

حدد المشرع الضريبي مقدار السماحات وأنواعها وأسباب منحها على وفق احكام قانون ضريبة الدخل ، فإن السماحات التي يتمتع بها المكلفون تكون بالشكل الاتي :-

1- سماح المكلف لذاته : حدد المشرع الضريبي سماح المكلف لذاته بمبلغ (5000000) دينار بموجب وتعديلات القانون لسنة 2008 ويشمل بذلك المكلف الاعزب او الارمل او المطلق، وكذلك تستحق هذا السماح المرأة غير المتزوجة والتي لها دخل مستقل واذا تزوجت المرأة فقدت هذا السماح اذا اندمج دخلها مع دخل زوجها .

2- السماح بسبب الرابطة الزوجية : منح المشرع الضريبي سماحاً إضافياً للمكلف المتزوج بسبب ما تقتضيه الرابطة الزوجية من نفقات معيشية باهضة ، وحدد هذا السماح بمبلغ (4000000) دينار بموجب وتعديلات القانون لسنة 2008 وذلك اذا كانت زوجة المكلف ربة بيت او لها دخل مستقل ، ولكن ادمج مع دخل زوجها ، ومن الجدير بالذكر ان هذا السماح يمنح للزوج عن زوجة واحدة وان تعددت زوجاته ويبقى محتفظاً بهذا السماح الى ان يزول رابط الزواج بسبب الوفاة او بسبب الطلاق او الافتراق ، ويشترط في منح الشخص السماح المقرر عن زوجته في ان يكون مرتبطاً بعقد زواج شرعي دائمى تعترف به القوانين السائدة في العراق ، وعليه لا يستطيع المكلف ان يطالب بسماح الزوجة عن امرأة يصاحبها مصاحبة غير مشروعة مهما طالت مدة المعاشرة .

3- السماح بسبب الاولاد : اعطى المشرع مبلغ (400000) ديناراً بموجب تعديلات قانون عام 2008 سماحاً عن كل ولد من اولاد المكلف مهما بلغ عددهم والمقصود بالولد الذي يستحق عنه المكلف سماحاً ، هو الولد الشرعي فقط هذا ويشمل تعبير الاولاد - البنين والبنات.

فيما يتعلق بالأبناء اشترط القانون فيهم ان لا يكونوا قد اتموا الثامنة عشر من عمرهم اما الابناء الذين اتموا الثامنة عشر من العمر فلا يستحق المكلف عنهم سماحاً الا في الحالتين الاتيتين :

أ- اذا كان الابن عاجزاً عن كسب عيشه نتيجة لأصابته بعاهة عقلية او بدنية تمنعه من القيام باي عمل ، ففي هذه الحالة يستحق المكلف السماح عن ابنه العاجز حتى لو تجاوز عمره الثامنة عشر.

ب- اذا كان الابن يواصل دراسته الثانوية فأن المكلف يستحق عن ابنه السماح حتى وان تجاوز سن الثامنة عشر ، ولكن بشرط الا يزيد عمر الابن الطالب على خمسة وعشرون سنة الا اذا كان طالب كلية بكالوريوس او ماجستير او دكتوراه .

فاذا اصبح عمره اكثر من خمسة وعشرين سنة فقد الاب السماح عنه حتى ولو ظل الابن مستمراً على الدراسة ، كذلك يفقد المكلف عن ابنه الطالب اذا اتم دراسته قبل بلوغه سن الخامسة والعشرين او انقطع عن الدراسة قبل ان يصل الى هذا السن . أما البنت فأن المكلف يستحق السماح عنها مهما بلغت من العمر اذا كان يعيلها شرعاً الا اذا اتمت الثامنة عشر من العمر وكان لها دخل مستقل حتى لو كانت طالبة مستمرة على الدراسة، ففي هذه الحالة يلاحظ ان المشرع عاملها معاملة الابناء وجعلها مكلفة مستقلة بذاتها ومن ثم حجب السماح عن والدها .

4- سماح المرأة الارملة والمطلقة: عامل المشرع الضريبي المرأة الارملة والمطلقة معاملة خاصة فمنحها سماحاً مقداره (6400000) ديناراً كما منحها (400000) ديناراً عن كل ولد من اولادها المسؤولين عن اعالتهم شرعاً مهما بلغ عددهم ، بموجب تعديل القانون عام 2008 واذا تزوجت الارملة او المطلقة وادمج دخلها مع دخل زوجها يحجب السماح القانوني عنها بنسبة عدد الاشهر الكاملة المتبقية من سنة نجوم الدخل التي تم بها الزواج وتهمل كسور الشهر وتمنح السماح المقرر عن اولادها بالحدود والشروط المقررة .

5- السماح بسبب كبر السن : منح القانون سماحاً اضافياً قدره (600000) ديناراً بموجب تعديلات القانون عام 2008 اذا كان قد تجاوز المكلف سن الثالثة والستين من العمر بغض النظر عن كونه رجلاً او امرأة ولا يشترط التمتع بهذا السماح سوى شرط العمر وذلك بموجب المادة 20 من تعديل القانون لسنة 2008 ، اذ إن مبالغ السماحات الممنوحة للمكلفين تضاعفت بنسبة 100% لكافة انواع السماحات اعلاه ، وذلك اعتباراً من 2009/1/1.

وفيما يلي توضيح للتعليمات الخاصة بالسماحات القانونية اعتباراً من 2009/1/1م:

1- اهم السماحات القانونية للمكلف تكون على النحو الاتي :

السماح المضاعف المعتمد من 2009/1/1	انواع المكلفين
5000000	المكلف الاعزب او الارمل والمطلق او المتزوج الذي يخضع مدخولات زوجته للضريبة بصورة مستقلة.
9000000	المكلف المتزوج وزوجته ربة بيت وتم دمج مدخلاتهما معا .
10000000	المرأة المتزوجة والتي لها دخل خاضع للضريبة وزوجها عاجز عن العمل وليس له مورد بعد ان تؤيد ذلك للسلطة المالية.
6400000	المرأة الارملة او المطلقة المستقلة بذاتها.
600000	السماح الاضافي للشخص الذي يتجاوز عمره 63 سنة.
400000	سماح اولاد المكلفين لكل ولد.

2. يشمل تعبير (الولد) البنات اللواتي يعيلهن المكلف شرعاً وكذلك العاجزين عن كسب معيشتهم لعاهة عقلية او بدنية ولو اتموا سن الثامنة عشر من عمرهم ، اما من أتم سن الثامنة عشر من العمر من الابناء المستقرين على الدراسة في مدرسة اعدادية او كلية فان السماح الممنوح عنهم يستمر الى حين

اكمل الابن دراسته او يبلغ سن الخامسة والعشرين من العمر ويراعى في ذلك اقصر الاجلين .

اذا تم زواج المكلف او ولد له ولد خلال سنة نجوم الدخل فانه يمنح ما يستحقه من السماح عن زوجته او ولده بنسبة عدد الاشهر الكاملة المتبقية من سنة نجوم الدخل التي حصل فيها الزواج او الولادة الى عدد اشهر السنة الكاملة وتهمل كسور الشهر .

3. في حالة افتراق الزوج عن زوجته بوفاة او طلاق او افتراق او توفي أحدهما فانه يطبق السماح عن هؤلاء بنسبة عدد الاشهر الكاملة المتبقية من السنة الى عدد اشهر السنة الكاملة وتهمل كسور الشهر .

4. اذا كان المقيم غير عراقي فيمنح السماح الذي يستحقه في سنة نجوم الدخل بنسبة تحدد بعدد الاشهر الكاملة التي اقامها في العراق الى عدد اشهر السنة الكاملة .

5. اذا كان المقيم غير عراقي وتعاقد مع الحكومة او تم استخدامه للتدريس في العراق فيمنح السماح القانوني كاملاً .

6. اذا تزوجت الارملة او المكلفة وادمج دخلها مع دخل زوجها يحجب عنها السماح القانوني فقط بنسبة عدد الاشهر الكاملة المتبقية في سنة نجوم الدخل التي تم فيها الزواج وتهمل كسور الشهر وتمنح السماح المقرر عن اولادها بالحدود والشروط المقررة قانوناً .

• امثلة تطبيقية عن السماحات القانونية

مثال (1)

موظف في شركة اهلية متزوج من ربة بيت بتاريخ 2011/6/29 لديه ولد واحد ولدته بتاريخ في 2012/6/27.

المطلوب: تحديد السماح القانوني الذي يستحقه للسنتين الماليتين 2011 ، 2012 .
الحل :

- السماح الذي يستحقه للسنة المالية 2011 :
5000000 دينار لذاته
2000000 دينار لزوجته لمدة (6) اشهر

7000000 دينار السماح الذي يستحقه له 2011.

- السماح الذي يستحقه للسنة المالية 2012
5000000 دينار لذاته

4000000 دينار لزوجته
200000 دينار عن ولده لمدة (6) اشهر كاملة $(12/6) \times 400000$

9200000 دينار السماح الذي يستحقه للسنة المالية 2012 .

مثال (2)

متقاعد حكومي يعمل في شركة مساهمة زوجته موظفة في مصرف الرافدين
وتشير المعلومات العائلية المقدمة من قبله الى الشركة على ما يلي :

▪ تاريخ ولادته 1943

▪ تاريخ زواجه 1980

الاولاد :

التسلسل	تاريخ الولادة	طبيعة العمل
الاول	1987/2/17	طالب
الثاني	1989/1/23	بدون عمل
الثالث	1993/12/5	طالب
الرابع	1995 /11/1	طالب
الخامس	1997/12/2	طالب

المطلوب : تحديد السماح القانوني الذي يستحقه للسنة المالية 2008 .

الحل :

السماح القانون الذي يستحقه المكاف للسنة المالية 2008

5000000 دينار لذاته

600000 دينار سماح العمر لتجاوزه (63 عام)

1600000 دينار السماح لأولاده الاربعة (عدا الثاني لعدم استمراره على الدراسة

وتجاوز عمره الثامنة عشر)

7200000 دينار

كما لا يستحق السماح عن زوجته لكونها موظفة

مثال (3)

شخص اجنبي دخل العراق بتاريخ 2013/3/19 وتم توظيفه للعمل في إحدى المنشآت الفردية لمدة (6) اشهر تنتهي في 2013/10/19 وهو متزوج من ربة بيت وله ولد واحد ولدته بتاريخ 2013/6/17.

المطلوب : تحديد السماح الذي يستحقه للسنة المالية 2013

الحل:

اولاً: تحتسب السماح الكامل الذي يستحقه للسنة المالية 2013

5000000 دينار لذاته

4000000 دينار لزوجته

200000 دينار لولده $(12/6 \times 400000)$

9200000 دينار السماح الكامل

ثانياً: تحديد مدة اقامة المكلف من 2013/3/19 لغاية 2013/10/19 تساوي (6) شهور كاملة ، اذ يتم استبعاد كسور الشهر من الشهر الذي دخل فيه العراق وكذلك من شهر انتهاء العمل .

ثالثاً: يكون السماح الذي يستحقه فعلاً كما يلي :

$9200000 \times (12/6) = 4600000$ دينار

مثال (4)

امرأة تعمل في شركة اهلية زوجها عاجز عن العمل وليس له دخل خاضع للضريبة ولديها ولدان الاول ولادته في 1990/12/5 وهو طالب في الكلية والثاني ولدته في 1992/12/23 وهو طالب اعدادية.

المطلوب : تحديد السماح الذي تستحقه المكلفة لسنة 2008 التقديرية ، اذا علمت بان تاريخ زواجها هو 1988/9/29م.

السماح الذي يستحقه يساوي

5000000 دينار لذاتها

5000000 دينار لزوجها لأنه عاجز عن العمل

800000 دينار السماح عن الولدين (2×400000)

10800000 دينار مقدار السماح الضريبي

مثال (5)

موظف في إحدى الدوائر الحكومية لديه (4) اولاد اقل من 12 سنة زوجته ربة بيت توفيت بتاريخ 2013/6/25م.

المطلوب : احتساب السماح القانوني الذي يستحقه للسنة المالية 2013

5000000 دينار لذات المكلف

2000000 دينار سماح الزوجة ($12/6 \times 4000000$)

1600000 دينار لأولاده الاربعة (400000×4)

8600000 دينار مقدار السماح الضريبي.

مثال (6)

استاذ اجنبي يعمل تدريسي في جامعة القادسية للسنة الدراسية 2012-2013 وهو متزوج وزوجته ربة بيت ولديه (3) اولاد اقل من 18 سنة.

المطلوب : احتساب السماح القانوني للسنتين 2013-2012

الحل

السماح القانوني السنوي 2012 – 2013

الحل : السماح القانوني السنوي 2012

5000000 دينار لذاته

4000000 دينار لزوجته

1200000 دينار لأولاده

10200000 دينار السماح الضريبي السنوي

وحيث ان السنة الدراسية 2012 ، 2013 تبدأ من 2012/9/1 وتنتهي في

2013/8/31 لذا يكون سماحه القانوني حسب السنوات المالية كالآتي :

■ السنة 2012

$10200000 \times 12/4 = 3400000$ دينار

■ السنة 2013

$10200000 \times 12/8 = 6800000$ دينار

❖ سعر الضريبة على الدخل

سعر الضريبة او مقياس الضريبة هو النسبة التي يحددها المشرع الضريبي الواجب استقطاعها من وعاء الضريبة ، وقد حددت المادة الثالثة عشر من قانون ضريبة

الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل سعر الضريبة على الدخل ، وقد تم مضاعفة الشرائح الخاصة بسعر الضريبة المقررة بموجب القانون المذكور وذلك في قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (20) لسنة 2008 ومضاعفة المبالغ الخاصة بمقياس الضريبة اعتباراً من 2008/1/1 وفيما يلي الاسعار الحالية لضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي.

1- سعر الضريبة على دخل الشخص الطبيعي

مقياس الضريبة	الشريحة الضريبة
3%	لغاية 500000 دينار
5%	من 500000 لغاية 1000000 دينار
10%	من 1000000 دينار لغاية 2000000 دينار
15%	ما زاد على 2000000 دينار

- 2- سعر الضريبة على دخل الشركات ذات المسؤولية المحدودة 15% .
- 3- سعر الضريبة على دخل الشركات المساهمة الخاصة 15%
- 4- سعر الضريبة على دخل الشركات المساهمة المختلطة 15%
- 5- سعر الضريبة على بعض ايرادات غير المقيم : اخضع قانون ضريبة الدخل العراقي في المادة التاسعة عشرة الدخول الاتية العائدة لغير المقيم بنسبة (20%) من مقدار الدخل .

أ- فوائد السندات والرهونات والقروض والودائع والسلف التي تستحق للشخص غير المقيم على شخص مقيم في العراق عدا المصارف فأنها معفاة من الضريبة.

ب- التخصيصات السنوية او الرواتب التقاعدية او الدفعات السنوية للشخص غير المقيم الى نفس السنة مادامت تعود لأشخاص غير مقيمين في العراق سواء كانوا عراقيين ام غير عراقيين من الاشخاص الطبيعيين او غير الطبيعيين ، وعلى الشخص المكلف المستحق عليه هذه المبالغ ان يورد الضريبة المستحقة عنها الى الخزينة.

مثال

عراقي يسكن خارج العراق لفترة تزيد على (10) سنوات تحقق له دخل من الاعمال التجارية خلال السنة المنتهية في 2013/12/31 مقداره 9000000 دينار وحصل خلال نفس السنة على فوائد سندات من مصرف الرافدين مقدارها 750000 دينار .

المطلوب : احتساب مقدار ضريبة الدخل المستحقة على المكلف .

الحل :

يعتبر هذا الشخص غير مقيم لأنه لم يسكن العراق لمدة (4) اشهر خلال السنة التي تحقق فيها الدخل ولم يتغيب عن العراق غياباً مؤقتاً لذا يعتبر غير مقيم ويخضع لضريبة الدخل العراقية بدون الحصول على السماحات القانونية وعلى النحو الاتي :

1- ارباح الاعمال التجارية : 9000000 دينار
يخضع كالاتي :

15000 دينار	: 3% × 500000
25000 دينار	= 5% × 500000
100000 دينار	= 10% × 1000000
1050000 دينار	= 15% × 7000000

1190000 دينار

- 2- فوائد السندات : تخضع للسعر الثابت البالغ (20%)
 $150000 = 20\% \times 750000$ دينار مقدار الضريبة المستحقة على فوائد السندات .
- 3- مجموع ضريبة الدخل المستحقة على المكلف = $150000 + 1190000 = 1340000$ دينار.

❖ معاملة دخل الزوج والزوجة والاولاد ضريبياً

أخذ المشرع الضريبي العراقي بمبدأ فصل دخل الزوج عن دخل الزوجة كقاعدة اساسية الا انه سمح بدمج دخل الزوجين في حالات معينة ، و سمح القانون كذلك بدمج دخل الاولاد غير المتزوجين الذين لم يتموا سن الثامنة عشر من العمر بدخل والدهم وتقدير الضريبة باسم الاب ، ومن خلال الاطلاع على نص المادة السادسة من القانون الضريبي والتعليمات الصادرة من الهيئة العامة للضرائب بهذا الشأن يتضح الاتي :

- 1- تعتبر المرأة المتزوجة مكلفة بذاتها وتتمتع بالسماح القانوني الممنوح لها قبل زواجها ، وتمنح السماح القانوني للزوج بالإضافة الى السماح المقرر لها اذا كان عاجزاً عن العمل وليس له مورد.
- 2- للزوجين معاً ان يطلبوا دمج مدخلاتهما وفرض الضريبة باسم الزوج عند تحقق إحدى الحالات الاتية :

- أ- اذا لم يكن للزوج دخل خاضع للضريبة .
 ب- اذا كانت مدخولات الزوج دون السماح القانوني.
 ت- اذا كانت مدخولات الزوجة دون السماح القانوني المقرر لها باعتبارها مكلفة بذاتها .
- 3- يقصد بالسماح القانوني للزوج سماحه لذاته واولاده ، وبالنسبة لسماح الزوجة سماحها لذاتها فقط عند تطبيق شروط الدمج .
- 4- عند تحقق احدى حالات الدمج المذكورة في الفقرة (2) اعلاه يمنح الزوج السماح القانوني المقرر له ولزوجته واولاده.
- 5- يقدم طلب الدمج موقِعاً من قبل الزوجين معاً الى صاحب العمل الرئيسي للزوج خلال مدة تنتهي في اليوم الحادي والثلاثين من شهر كانون الثاني من السنة المالية ذاتها.
- 6- يدمج دخل الاولاد غير المتزوجين الذين لم يتموا سن الثامنة عشر من العمر بدخل والدهم وتقدر الضريبة باسم الاب.
- 7- في حالة وفاة الوالد او عدم وجود الوالدين يعتبر الاولاد الذين لم يتموا الثامنة عشر من العمر مكلفين مستقلين بذاتهم وتقدر الضريبة على كل منهم باسم الام او الوصي او القيم .

❖ تمارين تطبيقية

تمرين (1)

فيما يأتي مدخولات السيد مثنى خلال السنة 2012

1. يعمل محاسباً في شركة (شركة مساهمة قطاع مختلط) براتب شهري (750000) دينار.

2. لديه دار مؤجرة ببديل ايجار شهري 250000 دينار.

3. بلغت الفوائد على حساب التوفير له في مصرف الرشيد عن السنة المنتهية في 2012/12/31 (80000) دينار.

المطلوب : ما مقدار الدخل الخاضع للضريبة عن السنة التقديرية 2013؟

الحل :

- 1- راتبه من الشركة قطاع مختلط خاضع للضريبة 12×750000 شهر = 9000000 دينار.
- 2- ايجار العقار معفي من ضريبة الدخل ، لأنه خاضع لضريبة العقار.

3- الفوائد على حساب التوفير معفية من الضريبة .
لذلك فان دخله الخاضع للضريبة في سنة 2013 هو 9000000 دينار

تمرين (2)

- فيما يأتي مدخولات السيد علي خلال السنة 2013
1. لديه مزرعة فواكه في الكوت بلغت ارباحه عن السنة المنتهية في 2013/12/31 (900000) دينار .
 2. باع مضخة ماء مستعملة بمبلغ (750000) دينار ، علما بأنه كان قد اشتراها لأغراض مزرعة الفواكه في سنة 2011 بمبلغ (700000) دينار .
 3. شارك في تأليف كتاب مع زميل له عن النظام المحاسبي الحكومي، وقد ساعدت وزارة التربية – التعليم المهني في طبع الكتاب وبلغت حصته من المساعدة (700000) دينار .

المطلوب: ما مقدار الدخل الخاضع للضريبة عن سنة 2013 التقديرية ؟

الحل:

1. ربح المزرعة معفي من الضريبة.
2. ربح بيع مضخة الماء المستعملة معفي من الضريبة لأنه لا توجد ضريبة على الارباح الرأسمالية من بيع الاموال المنقولة .
3. مساعدة طبع الكتب المقدمة من الدولة معفية من الضريبة لذلك فليس لديه دخل خاضع للضريبة في سنة 2013.

تمرين (3)

- فيما يأتي مدخولات السيد حسام خلال السنة 2012 :
1. يتسلم راتباً تقاعدياً قدره (1340000) دينار شهرياً من خدماته السابقة لدى الدولة .
 2. مساهم في شركة مساهمة بلغ مقسوم الارباح عن اسهمه فيها عن المدة المنتهية في 2012/12/31 (385000) دينار .
 3. تلقى مكافاة من الدولة قدرها (90000) دينار

المطلوب: بيان مقدار دخله الخاضع للضريبة عن السنة التقديرية 2013؟

الحل:

1. راتبه التقاعدي معفي من الضريبة .
2. مقسوم ارباح من شركة مساهمة معفي من الضريبة .
3. المكافاة من الدولة معفية من الضريبة لذلك ليس لديه دخل خاضع للضريبة .

تمرين (4)

امرأة تعمل في شركة قطاع خاص زوجها عاجز عن العمل وليس له دخل خاضع للضريبة ولديها ولدان الاول ولادته في 1993/12/9 وهو طالب في الكلية والثاني ولادته في 1995/4/25 طالب اعدادية .
المطلوب : تحديد السماح الضريبي الذي يستحقه المكلفه اذا علمت بان تاريخ زواجها هو 1988/8/27 .

الحل

السماح الذي تستحقه يحسب على النحو الاتي:

5000000 دينار لذاته .

5000000 دينار لزوجها لأنه عاجز عن العمل

800000 دينار السماح عن ولديها (2×400000)

10800000 دينار مقدار السماح الضريبي.

تمرين (5)

مدرس في احدى الكليات الاهلية لديه ثمانية اولاد منهم (4) اولاد اقل من 18 سنة والباقيين اكبر من 25 سنة زوجته ربة بيت توفيت بتاريخ 2012/7/1

المطلوب : احتساب السماح القانوني الذي يستحقه للسنة 2012

5000000 دينار لذات المكلف

2000000 دينار لزوجته لمدة (6) اشهر (6×4000000/12)

1600000 دينار سماح الاولاد

8600000 دينار مقدار السماح الضريبي المستحق لسنة 2012

تمرين (6)

بلغت مدخولات السيد حامد الموظف في وزارة التربية للسنة المالية 2012 مبلغ 6550000 دينار ومدخولات زوجته الموظفة في احدى شركات القطاع الخاص 15500000 دينار سنوياً ولديه (7) اولاد منهم (5) اولاد عمر كل منهم اقل من (18) سنة والباقي اكبر من (25 سنة).

المطلوب :

1. هل يحق لهما دمج مدخولات الزوج مع مدخولات الزوجة ؟
2. احتساب مقدار ضريبة الدخل المتحققة على دخليهما في حالة دمج الدخلين .
3. احتساب مقدار ضريبة الدخل المستحقة على دخليهما في حالة فصل الدخلين.

الحل :

- 1- دمج مدخولات الزوجين
يتمتع الزوج بسماح قانوني مقداره (7000000) دينار باعتبار ان
(5000000) دينار لذاته و (2000000) لأولاده (5×400000) ، وحيث ان
دخل الزوج البالغ (6550000) دينار اقل من سماحه لذا فان شرط الدمج الثاني
متوفر فيه، ومن ثم يحق لهما تقديم طلب الدمج وفق الصيغة الآتية:
■ صورة تقديم طلب الدمج

السيد مدير حسابات وزارة التربية	
يرجى الموافقة على دمج مدخولات زوجتي السيدة الموظفة في	
مع مدخلاتي للسنة المالية 2012 وحسم ضريبة الدخل التي تستحق على رواتبي .	
مع التقدير.....	
اسم الزوجة وعنوانها وتوقيعها	اسم الزوج وعنوانه وتوقيعه

- 2- احتساب الضريبة في حالة دمج الدخلين
بعد قبول طلب دمج المدخولات يجري احتساب الضريبة من قبل محاسب
الدائرة التي يعمل فيها الزوج بعد طلب الحصول على مدخولات الزوجة من مقر
عملها وعلى النحو الآتي :
■ احتساب الضريبة في حالة الدمج
6550000 دينار مدخولات الزوج
15500000 دينار مدخولات الزوجة

22100000 دينار مجموع الدخلين
9000000 دينار السماح القانوني (9000000 دينار للزوج وزوجته)
2000000 دينار السماح القانوني للأولاد (5×400000)

11100000 دينار المبلغ الخاضع للضريبة كما يلي :

$$15000 = 3\% \times 500000 \text{ دينار}$$
$$25000 = 5\% \times 500000 \text{ دينار}$$

$$100000 \text{ دينار} = 10\% \times 1000000$$
$$1365000 \text{ دينار} = 15\% \times 9100000$$

$$11100000 \text{ دينار} = 1505000 \text{ دينار مقدار الضريبة المتحققة}$$

3- احتساب الضريبة على مدخولات الزوجين بصورة مستقلة .

أ- مدخولات الزوج

$$6550000 \text{ دينار مدخولات الزوج}$$

$$7000000 \text{ دينار السماح القانوني}$$

لا يخضع للضريبة لكون السماح اكبر من الدخل.

ب- مدخولات الزوجة

$$15500000 \text{ دينار دخل الزوجة}$$

$$5000000 \text{ دينار السماح القانوني}$$

$$10500000 \text{ دينار المبلغ الخاضع للضريبة وكما يلي :}$$

$$15000 \text{ دينار} = 3\% \times 500000$$

$$25000 \text{ دينار} = 5\% \times 500000$$

$$100000 \text{ دينار} = 10\% \times 1000000$$

$$1275000 \text{ دينار} = 15\% \times 8500000$$

$$\underline{1415000} \text{ دينار}$$

$$\underline{10500000}$$

اسئلة الفصل

1. لماذا اعطى المشرع العراقي بعض الاعفاءات دون تبويبها على شكل مجموعات؟
2. ماهي اسباب الاعفاءات الضريبية ؟
3. ما هو مفهوم السماح الضريبي ؟
4. اذكر الشروط الذي حددها المشرع العراقي لتنزيل السماحات الضريبية .
5. ماهي انواع السماحات ، وماهي اسباب منحها؟
6. ما المقصود بسعر الضريبة او مقياس الضريبة ، وماهي اسعار الضريبة على دخل الشخص الطبيعي؟

③③③③③③③③③

الفصل الرابع

سنوية الضريبة

الاهداف التعليمية : بعد دراسة هذا الفصل تستطيع ان تكون قادراً على معرفة الاتي:

❖ مبدأ سنوية الضريبة:

- سنة نجوم الدخل
- السنة التقديرية
- السنة الحسابية

❖ الاستثناءات من مبدأ سنوية الضريبة

الفصل الرابع

سنوية الضريبة

لقد أخذ المشرع الضريبي العراقي بمبدأ سنوية الضريبة، أي أن الضريبة يتم تحصيلها وفرضها على نتيجة العمليات التي تمت خلال مدة زمنية أمدها سنة كاملة وليس على نتيجة كل عملية على حدة .
ويترتب على مبدأ السنوية ان السنوات المالية تعتبر مستقلة عن بعضها البعض بحيث لا يحمل مصروف يخص سنة معينة على ربح سنة أخرى ، كما لا يضاف بزيادة يتحقق في سنة ما الى ايرادات سنة اخرى . وهذا المبدأ يعبر عنه بمبدأ استقلال السنوات المالية .

❖ مبدأ سنوية الضريبة

من الملاحظ في هذا الصدد ان القانون الضريبي العراقي قد جاء ببعض المصطلحات منها مصطلح (السنة التقديرية) ومصطلح (سنة نجوم الدخل) ومصطلح (السنة الحسابية) وفيما يلي توضيح المقصود بهذه المصطلحات:
1. **سنة نجوم الدخل** : وهي السنة التي يتحقق فيها الدخل.

2. **السنة التقديرية** : وهي السنة التي عرفها القانون بأنها (مدة الاثني عشر شهراً التي تبدأ من اليوم الاول من شهر كانون الثاني من كل سنة وتنتهي في 12/31 من كل سنة وهي تتفق مع السنة المالية للدولة .

إن السنة التقديرية كما يدل اسمها هي السنة التي يجري فيها تقدير دخل المكلف وربط الضريبة عليه. والقاعدة العامة هي ان يجري تقدير دخل المكلف في السنة التالية لسنة نجوم الدخل كما يحصل فيما يخص :

(1) الأرباح التجارية والصنائع والمهن .

(2) الفوائد والعمولة والقطع.

(3) ايجار الاراضي الزراعية

(4) كل من غير خاضع لأية ضريبة في العراق

أي انه يشمل جميع الدخل الخاضعة للضريبة بموجب الفقرات(1، 2، 3 ، 6) من المادة الثانية من القانون رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

مثال (1)

بدأ السيد احمد اعماله التجارية في 2011/1/1 وكانت نتيجة اعماله كالاتي :

السنة المنتهية في 2011/12/31	3000000 دينار ارباح
السنة المنتهية في 2012/12/31	2100000 دينار ارباح
السنة المنتهية في 2013/12/31	4500000 دينار ارباح

وبناء على ذلك يكون التقدير كالاتي:

السنة التقديرية	المبلغ
2012	3000000 دينار ارباح سنة 2011
2013	2100000 دينار ارباح سنة 2012
2014	4500000 دينار ارباح سنة 2013

اما بالنسبة للدخول الواردة في الفقرة (5) من المادة الثانية من القانون وهي الرواتب ورواتب التقاعد والمكافئات والاجور والمخصصات والمزايا النقدية والعينية فيجري تقديرها وربط الضريبة عليها في نفس السنة التي يتحقق فيها الدخل وبذلك تتفق هذه السنة التقديرية مع سنة نجوم الدخل ويجوز للسلطة المالية ان تتخذ من دخل السنة السابقة اساساً للتقدير في حالة تعذر معرفة مقدار الراتب او الاجر او المخصصات وما في حكمها.

مثال (2)

كانت رواتب ومخصصات السيد باسم كالاتي :

السنة المنتهية في	2012/12/31	4000000 دينار
السنة المنتهية في	2013/12/31	4900000 دينار
السنة المنتهية في	2014/12/31	7000000 دينار

وبناء على ذلك تكون تقديراته كما يلي :

السنة التقديرية	المبلغ
2012	4000000 دينار
2013	4900000 دينار
2014	7000000 دينار

أي ان السنة التقديرية للرواتب هي نفس السنة المالية التي يتحقق فيها الدخل .

3. **السنة الحسابية** : هي السنة التي يتخذها المكلف سنة حسابية له تبدأ عادة من بدء نشاطه وتنتهي في نهايتها ، كأن يبدأ في 4/1 من كل عام وتنتهي في 3/31 من السنة التي تليها ، أي ان المشرع الضريبي لم يلزم المكلفين بجعل السنة الحسابية تبدأ من 1/1 من كل سنة وتنتهي في 12/31 من كل سنة وإنما اعطي للسلطة المالية الحق في السماح للمكلفين باختيار تاريخ بدء السنة المالية وانتهائها بشرط موافقة السلطة المالية .

مثال (3)

كانت السنة المالية لاحد المكلفين تبدأ من 4/1 وتنتهي في 3/31 من كل سنة وكانت نتيجة اعماله كالاتي :

السنة المنتهية في	2013/3/31	70000000 دينار ارباح
السنة المنتهية في	2014/3/31	95000000 دينار ارباح

تكون السنة التقديرية كالاتي :

الملاحظات	السنة التقديرية		البيان	تسلسل
	2014	2013		
تقدر الارباح في هذه الحالة خلال نفس سنة تحققها لان مبلغها اصبح معلوماً لدى السلطة المالية .	95000000	70000000	ارباح	1

مثال (4)

كانت مدخولات أحد التدريسيين في الجامعة من الرواتب و ارباح المهنة من مكتب محاسب قانوني كالاتي :

- الرواتب

75000000 دينار للسنة المنتهية في 2013/12/31

76000000 دينار للسنة المنتهية في 2014/12/31

- ارباح المهنة

29000000 دينار للسنة المنتهية في 2012/12/31

50000000 دينار للسنة المنتهية في 2013/12/31

وبناء على ذلك تكون تقديراته للسنتين 2013، 2014 كما يلي:

الملاحظات	السنة التقديرية		البيان	تسلسل
	2014	2013		
يجري التحاسب عنها في نفس سنة تحققها	76000000	75000000	رواتب	1
يجري التحاسب عنها في السنة التالية لسنة تحققها	50000000	29000000	ارباح المهنة	2
دينار الدخل الخاضع للضريبة	126000000	104000000		

❖ الاستثناءات من مبدأ سنوية الضريبة

هنالك مجموعة استثناءات من مبدأ سنوية الضريبة يمكن عرضها بما يلي:

1. حالة بدء المكلف نشاطه خلال السنة وتقديم الحسابات لفترة اقل من سنة
مثال ذلك ابتداء المكلف سالم نشاطه التجاري في 2013/7/1 وقرر ان تكون سنته المالية منقطة مع السنة التقديرية أي تنتهي مع السنة التقديرية ، أي تنتهي في 12/31 من كل سنة ، وكانت نتيجة اعماله في 2013/12/31 ارباحا مقدارها 39000000 دينار. ففي هذه الحالة يجري تقدير ارباحه خلال السنة التقديرية 2014 بمبلغ 39000000 دينار وهو دخل لمدة ستة اشهر على اساس انه دخل سنوي وتحدد الضريبة على هذا الاساس.
2. حالة بدء المكلف نشاطه لأول مرة خلال السنة وتقديم الحسابات لفترة تزيد عن سنة .

مثال ذلك بدء المكلف سعيد اعماله التجارية لأول مرة في 2013/10/1 وقام بتسديد حساباته في 2014/12/31، أي لمدة (15) شهراً وكانت ارباحه مبلغ

19000000 دينار، ففي هذه الحالة مبلغ تقدير دخله واحتساب الضريبة المستحقة عليه إما على أساس تجزئة الأرباح بين السنتين الماليتين 2013 ، 2014 بنسبة عدد الأشهر التي تخصصها من المدة المالية إلى عدد أشهر السنة كاملة وأما على أساس اعتبار تلك الفترة بمثابة سنة كاملة وذلك على النحو التالي:

$19000000 \times (15/3) = 3800000$ دينار مقدار الأرباح التي يقدر عنها المكلف للسنة التقديرية 2013.

$19000000 \times (15/12) = 15200000$ دينار مقدار الأرباح التي يقدر عنها المكلف للسنة التقديرية 2014، أو أن يجري تقدير المكلف بكامل الأرباح البالغة 19000000 دينار خلال السنة التقديرية 2015. وهذا الرأي قائم على أساس أن الواقعة المنشئة للضريبة هو تولد الربح، فأن الربح لا ينشأ إلا في تاريخ اقفال الحسابات الختامية واعداد الميزانية العمومية وفي هذا المثال هو 2014/12/31. 3. حالة توقف مصدر الدخل:

يقصد بهذه الحالة توقف نشاط المكلف بسبب الوفاة أو التوقف عن العمل بشكل نهائي، ففي هذه الحالة يكون الدخل الخاضع للضريبة لفترة اقل من سنة وهي من تاريخ بدء النشاط لغاية تاريخ توقف نشاط المكلف، فلو أن أحد المكلفين اعتاد على قفل حساباته الختامية في 12/31 من كل سنة وانقطع مصدر دخله بتاريخ 2014/7/1 ففي هذه الحالة يحق للسلطة المالية إجراء التقدير وفرض الضريبة للفترة من 2014/1/1 لغاية 2014/7/1 أي لمدة (6 أشهر) ثم استحصال الضريبة وتسجيلها على شكل امانات لحساب السنة التقديرية 2015 استناداً إلى أحكام الفقرة (1) من المادة الثالثة من القانون .

4. حالة تغيير المكلف لسنته المالية بعد موافقة السلطة المالية على ذلك:

مثال ذلك ان يكون تاريخ بدء السنة المالية لاحد المكلفين 8/1 من كل سنة وتنتهي في 7/31 من السنة التالية، ثم قرر المكلف ان تبدأ سنته المالية في 1/1 من كل سنة ابتداء من السنة المالية 2012، ففي هذه الحالة أما أن يجري اعداد الحسابات الختامية للمكلف عن السنة من 2013/9/1 ولغاية 2013/12/31 أي لأربعة شهور فقط ومع ذلك يعد دخل تلك المدة بمثابة دخل سنوي للمكلف ويحاسب عليه ضريبياً على هذا الأساس، أو أن يجري اعداد الحسابات الختامية عن (16) شهراً للفترة من 2013/9/1 ولغاية 2013/12/31، ففي هذه الحالة يجري تقدير دخل المكلف أما على أساس تجزئة الأرباح بين السنتين الماليتين بنسبة عدد الشهور التي يخصها من المدة المالية إلى عدد أشهر المدة كلها .. فلو فرضنا أن صافي الربح بلغ في 2012/12/31 مبلغ 19000000 دينار فإن دخل السنة السابقة 2012 يكون 2000000 دينار

(16/4 × 19000000) ودخل السنة 2013 يكون 4750000 دينار)
 (16/12 × 19000000) ، او على اساس اعتبار تلك المدة (16 شهراً سنة كاملة
 و عليه فان مبلغ 9000000 دينار كله يعد بمثابة دخل سنوي للسنة 2012 ، يقدر
 عنه خلال السنة التقديرية 2013.

5. حالة المقاولات التي يستغرق تنفيذها عدة سنوات:

قد يحدث ان يقفل المكلف حساباته الختامية لفترة تزيد عن (12) شهراً
 بسبب اشتغاله في مقاولات يستغرق انجازها زمناً طويلاً يمتد الى عدد من السنين
 ، فما يثير مشكلة تحديد السنة التي يحاسب عنها المكلف عن ارباحه والملاحظات
 بهذا الصدد هو ان القانون الضريبي لم يوضح موقفه من كيفية اجراء المحاسبة
 الضريبية لهذا النوع من الاعمال ، غير ان طبيعة هذه الاعمال لدى السلطة
 المالية تتطلب التمييز بين حالتين :

▪ **الحالة الاولى :** حالة مسك المكلف حسابات منتظمة وامينة في هذه الحالة يجري
 تقدير ارباح المقاول بعد الانتهاء من اعمال المقاوله على وفق المعادلتين
 الاتيتين:

قيمة المقاوله - المصاريف المقبولة = ربح المقاوله بالكامل

ربح السنة الواحدة = (ربح المقاول الكامل × المصاريف لكل سنة) ÷ (مجموع المصاريف
 المقبولة للمقاوله)

مثال :

قيمة المقاوله 189000000 دينار

بدء العمل في 2012/1/1 ولغاية 2014/12/31

وكانت المصاريف المقبولة لكل سنة كالاتي :

50000000 دينار لسنة 2012

60000000 دينار لسنة 2013

70000000 دينار لسنة 2014

180000000 دينار مجموع المصاريف

189000000 - 180000000 = 9000000 دينار ربح المقاوله

▪ ربح المقاول × (المصاريف لكل سنة ÷ مجموع المصاريف) = ربح لكل سنة

$$2012 \text{ دينار ربح سنة } = (180000000 \div 50000000) \times 9000000$$

$$2013 \text{ دينار ربح سنة } = (180000000 \div 60000000) \times 9000000$$

$$2014 \text{ دينار ربح سنة } = (180000000 \div 70000000) \times 9000000$$

ومن ثم يتم منح السماح القانوني للمقاول عن كل سنة على حدة على ان تجبى الضريبة مرة واحدة عن المقاوله ككل .

■ **الحالة الثانية :** حالة عدم مسك المكلف دفاتر منتظمة وامينة وقانونية في هذه الحالة يجري تقدير ارباح المقاول على اساس الضوابط التي تصدرها الهيئة العامة للضرائب لموظفيها في الفروع كافة وعلى اساس مبالغ السلف التي يتسلمها المقاول في كل سنة حتى انتهاء المقاوله على اعتبار ان المقاول لا يستطيع بعد انتهاء العمل ان يقدم حساباً يمكن السلطة المالية من معرفة ارباحه او خسائره .

❖ أمثلة تطبيقية

مثال (1)

- فيما يلي ايرادات أحد المكلفين من المهنة والمصادر الاخرى للسنتين الماليتين 2012، 2013
1. رواتب شهرية مقدارها 500000 دينار اعتباراً من 2012/1/1 ثم اصبح 700000 دينار اعتباراً من 2013/7/1
 2. ايرادات المهنة مقدارها 12000000 دينار خلال السنة المنتهية في 2011/12/31 و 15000000 دينار خلال السنة المنتهية في 2012/12/31 و 18000000 دينار خلال السنة المنتهية في 2013/12/31.
 3. ارباح بيع عقار 3000000 دينار خلال السنة المنتهية في 2012/12/31 و 5000000 دينار خلال السنة المنتهية في 2013/12/31.
 4. فوائد قروض مقدارها 50000 دينار للسنة المنتهية في 2012/12/31 و 75000 دينار للسنة المنتهية في 2013/12/31.
 5. مخصصات عضوية في مجلس ادارة احدى الشركات مقدارها 1000000 دينار للسنة المالية 2012 و 1200000 دينار للسنة المالية 2013.

6. لديه حصة من الارباح بواقع الثلث (3/1) في شركة تضامنية وبلغت ارباح الشركة كالاتي :
- 6000000 دينار عن السنة المنتهية في 2011/12/31
 - 9000000 دينار عن السنة المنتهية في 2012/12/31
 - 12000000 دينار عن السنة المنتهية في 2013/12/31
7. لديه ارض زراعية مؤجرة اعتباراً من 2012/7/1 بإيجار سنوي مقداره 4000000 دينار.

المطلوب : تحديد مقدار دخله الخاضع للضريبة للسنتين التقديريتين 2012 ، 2013 .

الحل:

الملاحظات	السنة التقديرية		البيان	ت
	2013	2012		
6000000 = 12 × 500000 دينار للفترة من 1/1 لغاية 2012/12/31 بحاسب عنها خلال سنة التحقق 3000000 = 6 × 500000 دينار رواتب من 1/1 لغاية 6/30 4200000 = 6 × 700000 دينار رواتب من 7/1 لغاية 2013/12/31 7200000 = 4200000 + 3000000 دينار مجموع الرواتب لسنة 2013	7200000	6000000	رواتب	1
تقدر ايرادات المهنة على اساس السنة السابقة للسنة التقديرية	15000000	12000000	ايرادات المهنة	2
تخضع للضريبة بشكل منفصل بموجب القرار 120 لسنة 2002 نفس السنة	-----	-----	ارباح بيع عقار	3
فوائد القروض 75000 تخضع في السنة التقديرية 2014	50000	-----	فوائد قروض	4
تخضع على اساس تحقق الدخل في السنة التقديرية	1200000	1000000	مخصصات عضوية مجلس الادارة	5
تخضع على اساس السنة السابقة للسنة التقديرية كالاتي : 1 2000000 = - × 6000000 دينار 3 1 3000000 = - × 9000000 دينار 3	3000000	2000000	حصة من الارباح في شركة تضامنية	6

7	ايجار ارض زراعية	-----	2000000	ايجار اراضي زراعية لمدة (6) اشهر من 2012/7/1 لغاية 2012/12/31 $\frac{1}{2} \times 4000000 = 2000000$ دينار يحاسب عنها في سنة 2013 التقديرية
		21000000	28450000	مجموع الدخل الخاضع للضريبة لسنوات 2012-2013

مثال (2)

فيما يلي بيانات عن الدخول التي حققها أحد المكلفين خلال السنة 2012 المالية :

ت	المبلغ/دينار	نوع الدخل
1	900000	راتب شهري مستمر كمستشار محاسبي لإحدى الشركات الصناعية
2	25000000	دخل المكلف من ممارسة مهنة المحاسبة في مكتبه
3	4500000	اتعاب تصميم انظمة محاسبية لبعض الشركات
4	11900000	اجمالي دخلة في العقارات التي يملكها في العراق
5	3000000	اتعاب عن استشارات ضريبية
6	951000	ارباح اسهم في شركات مساهمة عراقية
7	900000	عمولة عن التوسط في بيع عقارات
8	955000	ارباح بيع بعض موجودات المكتب
9	750000	تعويضات قضائية متعلقة بالنشاط المهني للمكلف
10	1400000	مكافاة من احدى الشركات العراقية
11	900000	صافي دخله من مزرعة لتربية الدواجن
12	7450000	فوائد ابداعات في حساب التوفير بالمصارف العراقية

المطلوب : تحديد الدخل الخاضع للضريبة للسنة التقديرية 2013
الحل:

ت	البيان	السنة التقديرية	الملاحظات
		2013	
1	راتب في الشركة	10800000	$10800000 = 12 \times 900000$ دينار
2	دخله من ممارسة المحاسبة	25000000	
3	اتعاب تصميم انظمة محاسبية	4500000	
4	دخله في العقارات	-----	يخضع لضريبة العقار
5	اتعاب استشارات ضريبية	3000000	
6	ارباح اسهم في شركات مساهمة	-----	تخضع للضريبة من قبل الشركة المساهمة
7	عمولة عن التوسط في بيع عقارات	900000	
8	ارباح بيع بعض موجودات الكتب	-----	ارباح راسمالية غير خاضعة للضريبة

9	تعويضات قضائية	750000	
10	مكافاة من إحدى الشركات	1400000	
11	دخله في المزرعة	----	معفي من الضريبة
12	فوائد حساب التوفير	----	معفي من الضريبة
	مجموع الدخل الخاضع للضريبة	46350000	

مثال (3)

يزاول أحد المحامين مهنة المحاماة في مكتبه في الديوانية وفيما يلي بيان بإيراداته من المهنة والمصادر الأخرى خلال السنوات 2010-2011-2012.

1- حقق المكتب المدخولات التالية :

4000000 دينار للفترة من 2010/7/10 لغاية 2010./12/31

3900000 دينار للفترة من 2011/1/1 لغاية 2011/12/31

9700000 دينار للفترة من 2012/1/1 لغاية 2012/12/31

2- يعمل مستشاراً لأحد الشركات التجارية براتب شهري مقداره 500000 دينار

ابتداء من 2010/7/1 ثم أصبح راتبه 600000 دينار ابتداء من 2011/7/1

3- شريك مع أخيه في مشروع تجاري بواقع النصف (2/1) وكانت نتيجة أعمال

المشروع كالاتي

15000000 دينار للفترة من 2010/1/1 لغاية 2010/12/31

16000000 دينار للفترة من 2011/1/1 لغاية 2011/12/31

18000000 دينار للفترة من 2012/1/1 لغاية 2012/12/31

4- اقترض مبلغ قدره 9000000 دينار اعتباراً من 2010/3/1 لغاية 2011/6/1 بسعر

فائدة البالغ 5% علماً بأن سعر الفائدة القانوني 7% سنوياً .

5- قام بالتوسط في صفقة تجارية وحصل على عمولة (750000) دينار في 2013/8/1

6- ارض زراعية مؤجرة ابتداء من 2010/4/1 ببديل ايجار سنوي قدره 12900000

دينار.

المطلوب: تحديد الدخل الخاضع للضريبة للسنوات التقديرية 2011 ، 2012 ، 2013 ،

الحل:

الملاحظات	السنوات التقديرية			البيان
	2013	2012	2011	
	9700000	3900000	4000000	ارباح المكتب
رواتب من 2011/1/1 2011/7/1	10800000	10800000	10200000	راتب شهري للشركة
$800000 \times 6 = 4800000$ دينار				
رواتب من 2011/12/31 - 7/1 = 6				
$900000 \times 6 = 5400000$ دينار				

10200000 = 5400000 + 4800000				
10200000 رواتب 2011				
10800000 = 900000 × 12 = رواتب 2012				
10800000 = 900000 × 12 = رواتب 2013				
	9000000	8000000	7500000	حصته من ارباح الشركة
من 2010/3/1 - 2010/12/31 = 10 اشهر $525000 = \frac{7}{10} \times \frac{10}{100} \times 9000000$	-	262500	525000	فوائد قرض
من 2011/1/1 - 2011/6/1 = 5 اشهر $262500 = \frac{7}{100} \times \frac{5}{12} \times 9000000$				
يجري التحاسب عليها في سنة 2014				عمولة التوسط
من 2010/4/1 لغاية 2010/12/31 9 شهر $967500 = \frac{9}{12} \times 12900000$	12900000	12900000	967500	ايجار ارض زراعية
مجموع الدخل الخاضع للضريبة	43150000	35862500	23192500	

❖ تمارين تطبيقية

تمرين (1)

فيما يلي البيانات عن مدخولات احد المكلفين:

1. يعمل محاسباً في كلية أهلية براتب شهري قدره 900000 دينار ابتداء من 2012/7/1.
 2. مشارك مع أخيه في عمل تجاري ابتداء من 2012/1/1 وقد بلغت حصته من الارباح في السنة المنتهية في 2012/12/31 = 795000 دينار
 3. باع عقاراً في 2012/4/5 وبلغ ربحه عن بيع العقار الخاضع للضريبة 1650000.
 4. اجر ارضاً زراعية بتاريخ 2012/7/1 ببديل ايجار سنوي 6000000 دينار.
- المطلوب: حساب مقدار الدخل الخاضع للضريبة عن السنتين التقديريتين 2012 و 2013

الحل :

الملاحظات	السنوات التقديرية		البيان	الفقرة
	2013	2012		
5400000 = 6 × 9000000 دينار للمدة من 2012/7/1 ولغاية 2012/12/31 10800000 = 12 × 900000 دينار للمدة 2013/1/1 ولغاية 2013/12/31 يجري التحاسب عنها في نفس سنة تحققها	108000000	5400000	راتب في قطاع خاص	1
ارباح السنة 2012 يجري التحاسب عليها في السنة 2013 تقديرية	795000	---	حصته من المشاركة	2
يجري التحاسب عليها في نفس سنة تحققها 2012	---	1650000	ارباح بيع العقار	3
3000000 = 12/6 × 6000000 دينار ايجار الارض الزراعية لمدة نصف سنة من 2012/7/1 لغاية 2012/12/31 يجري التحاسب عليها في السنة التقديرية 2013	3000000	---	ايجار ارض زراعية	4
دينار الدخل الخاضع للضريبة لسنتين 2013-2012	14595000	7050000		

تمرين (2)

- فيما يلي مدخولات المكلف عامر عن السنوات الحسابية 2012 و 2013 و 2014 .
- يعمل مدرساً في كلية اهلية براتب شهري قدره 750000 دينار ابتداء من 2012/9/1 الى 790000 دينار شهرياً ابتداء من 2013/9/1 والى 1350000 دينار ابتداء من 2014/9/1 .
 - له مشاركة مع اخيه في مشروع تجاري حصته النصف بلغ ربح المشاركة على النحو الاتي

4800000 دينار عن المدة المنتهية في 2012/12/31

9600000 دينار عن المدة المنتهية في 2013/12/31

11000000 دينار عن المدة المنتهية في 2014/12/31

- 3- باع دار (غير مشمول بالإعفاء المطلق) بتاريخ 2014/2/3 وقد حقق ربحاً خاضعاً للضريبة قدره 9900000 دينار

- 4- لديه ارض زراعية قام بتأجيرها ابتداء من 2014/7/1 ببديل ايجار سنوي 12000000 دينار .

المطلوب : حساب مقدار الدخل الخاضع للضريبة عن السنتين التقديريتين 2013 – 2014
الحل :

الملاحظات	السنوات التقديرية		البيان	الفقرة
	2014	2013		
8×750000= 6000000 دينار للمدة من 2013/1/1 لغاية 2013/9/1 = 8 شهور. 4×790000= 3160000 دينار للمدة من 2013/9/1 ولغاية 2013/12/31 – 4 شهور. مجموع رواتبه لسنة 2013 = 9160000 دينار ويتحاسب عنها في السنة التقديرية 2013 . 8 × 790000 = 6320000 دينار للمدة من 2014/1/1 لغاية 2014/9/1 = 8 شهور. 4×1350000= 5400000 دينار للمدة من 2014/9/1 ولغاية 2014/12/31 = 4 شهور. مجموع رواتبه لسنة 2014 = 11720000 دينار ويتحاسب عنها في سنة تحققها وهي سنتها التقديرية.	11720000	9160000	راتب في قطاع خاص	1
2÷480000= 2400000 دينار حصته من ارباح 2012 ويتحاسب عنها في السنة التقديرية 2013. 2÷960000= 4800000 دينار حصته من ارباح 2013 ويتحاسب عنها في السنة التقديرية 2014.	4800000	2400000	حصته من ارباح المشاركة	2
9900000 دينار ارباح بيع العقار لسنة 2014 يجري التحاسب عليه في نفس سنة تحققه وهي نفس السنة التقديرية.	9900000	----	ارباح بيع العقار	3
سيجري التحاسب عليها في السنة التقديرية 2015.	----	----	ايجار الارض الزراعية	4
دينار الدخل الخاضع للضريبة لسنتين 2014/2013	26420000	11560000	المجموع	

تمرين (3)

فيما يلي البيانات الخاصة بمدخولات المكلف السيد هشام:

- 1- يعمل مدرس في احدى المدارس الاهلية من 2012/1/1 براتب شهري قدره 750000 دينار ، زيد راتبه الى 800000 دينار ابتداء من 2013/7/1
- 2- شارك مع اخوانه في مشروع تجاري منذ 2012/1/1 حصته النصف (2/1) وكانت ارباح المشاركة على النحو الاتي :
 - 8000000 دينار للمدة من 2012/1/1 لغاية 2012/12/31
 - 10000000 للمدة من 2013/1/1 لغاية 2013/12/31
- 3- قام بالتوسط في صفقه تجارية بتاريخ 2012/9/7 وحصل على عموله مقدارها 1700000 دينار.

- 4- اجر ارضاً زراعية ابتداء من 2013/4/1 ببديل ايجار سنوي 360000 دينار .
5- اقرض مبلغ قدره 1800000 دينار من 2013/3/1 لغاية 2014/6/1 بفائدة سنوية 7%

المطلوب : حساب مقدار الدخل الخاضع للضريبة عن كل من السنتين التقديريتين 2012 - 2013م.
الحل:

الملاحظات	السنوات التقديرية		البيان	الفقرة
	2013	2012		
9000000 = 12 × 750000 دينار للمدة من 2012/1/1 لغاية 2012/12/31. 4500000 = 6 × 750000 دينار للمدة من 2013/1/1 لغاية 2013/7/1. 4800000 = 6 × 800000 دينار للمدة من 2013/7/1 لغاية 2013/12/31. مجموع رواتبه للسنة 2013 = 9300000 دينار.	9300000	9000000	راتب من شركة قطاع خاص	1
4000000 = 2 ÷ 800000 دينار حصته في المشاركة عن السنة المالية 2012 يجري التحاسب عليها سنة 2013.	4000000	----	حصته في المشاركة	2
يحاسب عليها في السنة التقديرية 2013	1700000	----	عمولة توسط	3
يحاسب عليها سنة 2014	----	----	ايجار الارض الزراعية	4
يحاسب عليها 2014-2015			فائدة قرض	
دينار الدخل الخاضع للضريبة للسنتين التقديريتين 2013-2012	15000000	9000000	المجموع	

تمرين (4)

- فيما يأتي مدخولات المكلف السيد عباس خلال السنوات 2010-2011-2012
- 1- يعمل محاسب لدى شركة 2010-2011-2012 براتب شهري قدره (700000) دينار ابتداء من 2012/7/1 ، تم زيادته الى (1300000) دينار شهرياً ابتداء من 2013/5/1.
 - 2- مشارك في مشروع تجاري مع اخوانه حصته النصف (2/1) وكانت نتيجة اعمال المشروع على النحو الآتي :
 - 7000000 دينار للمدة من 2010/1/1 لغاية 2010/12/31
 - 15000000 دينار للمدة من 2011/1/1 لغاية 2011/12/31
 - 9000000 دينار للمدة من 2012/1/1 لغاية 2012/12/31

3- افتتح مكتباً استشارياً هندسياً يعمل فيه مساء بدء العمل فيه من 2010/1/1 وقد حقق هذا المكتب المدخولات التالية :

- 5000000 دينار للمدة من 2010/1/1 لغاية 2010/12/31
 - 4800000 دينار للمدة من 2011/1/1 لغاية 2011/12/31
 - 7500000 دينار للمدة من 2012/1/1 لغاية 2012/12/31
- اذ اقل المكتب

4- بتاريخ 2011/1/1 باع أثاث مكتبه الهندسي وكذلك بعض الاجهزة الهندسية فيه بمبلغ 1700000 دينار ، علماً بأنه كان قد اشتراها بمبلغ 1450000 دينار.

المطلوب : حساب مقدار الدخل الخاضع للضريبة عن السنوات التقديرية 2011-2012-2013 .

الحل:

الملاحظات	السنوات التقديرية			البيان	الفقرة
	2013	2012	2011		
6×700000 = 4200000 دينار من 2012/7/1 ولغاية 2012/12/31 4×700000 = 2800000 دينار من 2013/5/1 ولغاية 2013/12/31 = 8 اشهر. 10400000 = 8×1300000 مجموع الرواتب عن سنة 2013 = 13200000 دينار	13200000	4200000	-	راتب في قطاع خاص	1
1 حصته من المشاركة 2	4500000	7500000	3500000	حصته من المشاركة	2
حصته من المكتب الاستشاري	3750000	2400000	2500000	ارباح مكتبه	3
لا تخضع للضريبة لأنها مكاسب رأسمالية	-	-	-	ارباح بيع المكتب	4
دينار مجموع الدخول الخاضعة للضريبة 2013-2012-2011	21450000	14100000	6000000		

اسئلة الفصل

1. عرف المصطلحات الآتية :

- سنة نجوم الدخل.
- السنة التقديرية .
- السنة الحسابية.

2. اذكر الاستثناءات التي حددها القانون من مبدأ سنوية الضريبة.

④ ④ ④ ④ ④ ④ ④ ④ ④

الفصل الخامس

ضريبة الشركات

وطرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة

الاهداف التعليمية : بعد دراسة هذا الفصل تستطيع ان تكون قادراً على معرفة الآتي:

- ❖ مفهوم ضريبة الشركات
- ❖ إجراءات الإدارة الضريبية للتحقق من صحة القوائم المالية
- ❖ إجراءات التحاسب الضريبي مع الشركات
- ❖ طرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة

الفصل الخامس

ضريبة الشركات

وطرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة

تحتل ضريبة الشركات أهمية بالغة في إطار التحاسب الضريبي لما لها من دور كبير في الحصيلة الضريبية الاجمالية ، ذلك لان قطاع الاعمال هو الذي يأخذ حيزا كبيرا في النشاط الاقتصادي لأغلب البلدان، ولذلك فان الإدارات الضريبية في غالبية دول العالم تضع قوانين واليات صارمة لتطبيق الضريبة في هذا القطاع بالإضافة الى فرض رقابة مالية فعالة على اعمال الشركات العاملة في هذا القطاع .

❖ مفهوم ضريبة الشركات

يتم تحاسب الشركات وفق اليات عمل معينة عند اجراء عملية التحاسب الضريبي مع الشركة وحسب الخطوات الاتية :

1. تقوم الشركة بتقديم حساباتها الختامية المدققة من قبل مراقب الحسابات ضمن المدة القانونية والتي تنتهي في 5/31 من السنة اللاحقة لسنة نجوم الدخل ، وفي حالة تأخير تقديمها بدون عذر مشروع قانوناً تفرض غرامة مالية بنسبة 10% من الضريبة المقدرة على الا يتجاوز مبلغ الغرامة (500) الف دينار وذلك بموجب الفقرة (4) من المادة (56) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل .
2. تورد الحسابات الختامية وتحال الى المخمن المختص ، بعد ذلك يقوم المدير المفوض بمراجعة المخمن لأجراء عملية التحاسب الضريبي ومعرفة الضريبة المترتبة على الشركة وعلى اساس المؤشرات المحددة من قبل الادارة الضريبية ، بعد موافقة المدير المفوض على مذكرة التخمين (يعد هنا التوقيع بمثابة التبليغ) ترسل الاضبارة الى التدقيق لأغراض تدقيها لتحال بعد ذلك الى الجباية ليتم تحصيل الضريبة وتسديدها بصك مصدق وفي حالة وجود ايرادات لاحقة مشار

اليها بالبيانات المالية لعقود في سير العمل او ايرادات أخرى تخص سنة التقدير نفسها تقدر الشركة تقديراً إضافياً وتسدّد الضريبة بالإجراءات السابقة نفسها، إذا لم يكن هنالك تجاوزات على القانون في حالة تمسك الشركة بحساباتها (الاعتراض على التقدير) تحول إضبارة الشركة الى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ، لكن قبل ذلك يجب تسديد مبلغ الضريبة المقدرة ، وأجاز المشرع للسلطة المالية استيفاء مبلغ الضريبة مقسطاً في حالة عجز المكلف من دفع كامل الضريبة المقدرة وفق تعليمات يصدرها وزير المالية مع مراعاة نص المادة (46) من قانون ضريبة الدخل بشأن التقسيط وآليته وعند عدم مراجعة الشركة يتم تقديرها إدارياً ، وعادة ما يكون التقدير الإداري مبالغ فيه في أحيان كثيرة بهدف دفع الشركة الى الالتزام بأداء الضريبة على وفق القانون .

استمرت الهيئة العامة للضرائب في استخدام التقدير عن طريق الضوابط السنوية وبحسب الاتفاق مع المكلف الى عام 2002 التقديرية ، بعدها اعتمدت الهيئة العامة للضرائب أسلوب التقدير الذاتي وجرى استخدام هذا الأسلوب في عملية التحاسب مع الشركات المحدودة اعتباراً من السنة التقديرية (2002) والذي كان مطبقاً على الشركات المساهمة بنوعها الخاص والمختلط ابتداءً من السنة التقديرية (1998) ، ويتم بموجب هذا الأسلوب اعتماد البيانات المالية التي تقدمها الشركات الى الإدارة الضريبية في احتساب مبلغ الضريبة المستحقة على الشركة .

واستمر تطبيق أسلوب التقدير الذاتي لغاية شهر آذار من سنة (2003) ، بعدها أصبحت امكانية تطبيق هذا الأسلوب من قبل قسم الشركات صعبة نتيجة لظروف البلد ، بعد ذلك عادت الهيئة العامة للضرائب الى استخدام الاساليب القديمة المتبعة قبل تطبيق أسلوب التقدير الذاتي وهو التقدير بموجب الضوابط السنوية وعدم اعتمادها على نتائج القوائم المالية (الحسابات الختامية) المقدمة من قبل الشركات عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة نتيجة لعدم قناعتها بمصداقية المعلومات الواردة فيها .

وعليه فإن عدم اعتماد الإدارة الضريبية على نتائج القوائم المالية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة أصبحت مشكلة تعاني منها معظم الشركات المحددة وتعتمد الإدارة الضريبية على نتائج القوائم المالية المقدمة من قبل الشركات القطاع الخاص وذلك لكون المساهمين يهدفون الحصول على الربح الحقيقي للمحافظة على حقهم ، عليه يكون التحاسب الضريبي في الشركات بالاعتماد على نتائج القوائم المالية وذلك بتعديل الربح المحاسبي الى ربح ضريبي ومن ثم احتساب مبلغ الضريبة أي انه مشابهاً للتقدير الذاتي غير أن الإدارة الضريبية هي التي تتولى مهمة تعديل الربح المحاسبي الى ضريبي ومن ثم احتساب مبلغ الضريبة .

وكما هو معروف فإن الاصل في تقدير دخل المكلف يكون على اساس الدخل الحقيقي كما نصت المادة (32) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل على ذلك ، والفقرة (2) من المادة (28) من القانون اعلاه والتي اعطت الحق للسلطة المالية في أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي ، ومسألة التحري والتحقق عن دخل المكلف تحمل في طياتها مضمون الشك المسبق من قبل السلطة المالية بما يقدمه المكلف من بيانات وبهذا قد تجد الضوابط تبريراً لها أو قد تأتي تصريحاً مباشراً بعدم توافر الوسائل والاليات الكفيلة بالتوصل الى الدخل الحقيقي للمكلف ولذلك يجري اللجوء الى هذه الضوابط ، إلا أن قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل في المادة (33) منه منح المكلف حق الاعتراض على التقدير ضمن إطار زمني محدد وبهذا يمكن ان يحدث نوع من التوازن بين حق الادارة الضريبية مع التقدير وحق المكلف في الاعتراض لحين الوصول الى تقدير منصف وعادل بنظر الطرفين .

❖ اجراءات الادارة الضريبية للتحقق من صحة القوائم المالية

قبل المباشرة بالتقدير تقوم الادارة بعدد من الخطوات لوضع صورة عامة عن القوائم المالية للشركة ومن ثم الحكم بعد ذلك باعتماد نتائج القوائم المالية من عدمه في تحديد الوعاء الضريبي وكما موضح في أدناه .

1. التأكد من تقديم القوائم المالية خلال المدة المحددة بالقانون وفي حالة تأخير تقديمها بدون عذر مشروع قانوناً تفرض غرامة مالية بنسبة 10% من الضريبة المقدرة على الا يتجاوز مبلغ الغرامة (500) الف دينار بموجب الفقرة (4) من المادة (56) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل .
2. التأكد من تحاسب المكلف بشكل دوري ومتسلسل سنوياً بدءاً من أول سنة لممارسة النشاط الاقتصادي.
3. التأكد من وجود المقتنسات كافة الواردة من أي جهة حكومية أو أحد فروع الضريبة على المكلف
4. التأكد من تثبيت تاريخ النشاط (بدء، انتهاء) سنة مالية كاملة.
5. التأكد من وجود توقيع المدير المفوض والمحاسب ومراقب الحسابات في التقارير المالية.
6. يقوم المخمن بقراءة أولية للقوائم المالية والتقارير السنوية إذ تشمل تلك القراءة تقرير مراقب الحسابات وملاحظة التحفظات والملاحظات الواردة فيه واعطاء الاهمية النسبية والعناية الكبيرة للفقرات ذات التأثير الواضع على القوائم المالية ونتائج الاعمال .

7. إجراء مقارنة بين القوائم المالية والمعلومات الواردة للهيئة من دوائر الدولة . وذلك للتحقق من صحة الإيرادات المصرح بها من قبل الشركة .
 8. قراءة التقرير السنوي للمدير المفوض ، إذ يمكن للإدارة الضريبية أن تتعرف من خلاله على كافة المعلومات المتعلقة بالشركة وواقع ادائها ، ومواردها خلال الفترة المعنية ، والعوامل المؤثرة في هذا الاداء ، والتوقعات المستقبلية لنشاطها ، مع كافة الايضاحات المتعلقة بالقوائم المالية .
 9. ملاحظة المخالفات الضريبية المسجلة على الشركة ، فاذا كان تاريخ الشركة يشير الى وجود مخالفات متكررة في سنوات سابقة فإن ذلك يعطي مؤشراً الى أن هذه الشركة لديها الاستعداد لتكرار هذه المخالفة في السنوات المقبلة .
 10. إجراء مقارنة بين الإيرادات لعدة سنوات وذلك لملاحظة ما اذا كانت هنالك تغيرات غير طبيعية فيها .
 11. إجراء مقارنة بين الأرباح المصرح بها من قبل الشركة والضوابط الموضوعية لهذا النوع من النشاط ، لقياس مدى اختلاف مؤشرات النشاط في الشركة عن المؤشرات العامة الموضوعية .
 12. الحصول على تفاصيل المصرفيات المختلفة ومقدار الاندثار المحتسبة والاحتياطات المكونة حتى يتسنى للفاحص تحديد المصرفيات التي يرى القانون الضريبي إضافتها أو استبعادها من الأرباح .
- ومما تجدر الإشارة إليه أن إجراءات الفحص والتحقيق اعلاه التي تقوم بها الإدارة الضريبية هي إجراءات مكتوبة فقط (فحص مكتبي) من دون ان تمتد تلك الإجراءات لتشمل إجراءات ميدانية (فحص ميداني) لمقرات الشركات ، على الرغم من أن قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل في المادة (28) الفقرة (2) اعطى للسلطة المالية الحق في أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتمد بان لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين ، فضلاً عن ذلك ما ورد في المادة (6) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985 التي اعطت الحق كذلك للسلطة المالية وبأمر تحريري إيفاد من يمثلها لزيارة محلات أعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة هذه الاعمال وفحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والاستفسار عن كل ما له علاقة بأعمال المكلف ونشاطاته .

❖ إجراءات التحاسب الضريبي مع الشركات

تكون إجراءات التحاسب الضريبي على النحو الآتي :

1. تقديم إقرار مرفق بالقوائم المالية والحسابات الختامية بعد انتهاء السنة المالية لغاية 5/31 من كل سنة تقديرية وهو ما جاء في الفقرة الثانية من المادة السابعة والعشرين من قانون ضريبة الدخل المرقم 113 لسنة 1982 المعدل ، كما إن من حق المكلف (الشركة) إن تطلب من السلطة المالية تمديد مدة تقديم الحسابات وللسلطة المالية (إذ ما توفرت لها القناعة) الموافقة على التمديد وهو ما جاء في الفقرة الثالثة من المادة السابعة والعشرين من القانون المذكور اعلاه .
2. في حالة عدم تقديم الشركة حساباتها خلال المدة المحددة من دون عذر مشروع يجري تقديرها اداريا ويرسل اشعار للشركة بمبلغ الضريبة المستحقة ولها الحق في الاعتراض على التقدير خلال مدة واحدة وعشرين يوماً من تاريخ التبليغ وتقديم الحسابات ، وهو ما جاءت به الفقرة الاولى من المادة الثالثة والثلاثين من قانون ضريبة الدخل .
3. يطلب المخمن الضريبي التحليلات اللازمة الخاصة بالحسابات والعقود المهمة او أي وثائق أخرى يراها ضرورية .
4. يقوم المخمن الضريبي بعملية الفحص للتأكد من سلامة الحسابات وعدم التلاعب بها ومن أنها تعكس طبيعة النشاط والفحص وهو (البحث عن عيوب الحسابات لسنة او لسنوات سابقة او امتحان صحة نتائجها بقصد الوصول الى دقة النتائج وواقعيتها ومن ثم الربح الضريبي الحقيقي) .
5. يمكن للمخمن الضريبي الاقتناع بصحة هذه القوائم للوصول الى الدخل الحقيقي من خلال اجراء المقارنات وعمل التعديلات.
6. قيام المخمن في قسم الشركات بدراسة الحسابات بشكل موضوعي وبما يتوافر لديه من معلومات عن الشركة او من خلال المعلومات التي جرى التوصل عليها من المقتبسات ، ويمكن تعريف المقتبسات بأنها(المعلومات التي ترد للسلطة المالية من الدوائر والجهات الرسمية التي يتعامل معها المكلف لتوضيح المبلغ الذي حصل عليه المكلف نتيجة نشاطه معها) .
7. تحسب الضريبة المفروضة على الشركة حسب النسب التي جاء بها القانون وبعد إجراء التعديلات على الدخل والخاصة بالحسابات (المقبولة والمرفوضة ضريبياً) وتعد مذكرة التخمين في حالة قبول الحسابات.

8. وفي حالة رفض الحسابات:-

- أ- يعترض المكلف على التقدير فيجري إحالة الاضبارة (الملف) للشركة الى قسم الرقابة لتدقيقها ومن ثم تعاد الاضبارة الى قسم الشركات للتحاسب على الدخل الذي يجري التوصل اليه .
- ب- في حالة عدم اعتراض المكلف يجري التوصل الى الدخل الخاضع للضريبة بالاتفاق بين المخمن وممثل الشركة ويتم قبول نتائج القوائم المالية بشكل مبدئي حسب الارباح الظاهرة في تلك القوائم لتعزيز الثقة مع المكلفين ويتم اجراء التقدير للدخل احتياطياً لحين اكمال الجداول التحليلية لمبالغ حددها المخمن المختص.

❖ طرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة

في حالة عدم اخذ السلطة المالية بتقرير المكلف عن دخله بسبب وجود خلاف بينهم وبين المكلف او بسبب امتناع المكلف أصلاً عن تقديره تلجأ الإدارة الى طريقة التقدير وتجري عملية التقدير على وفق طرائق عدة وهي :

1-التقدير الاحتياطي

تستخدم طريقة التقدير الاحتياطي استناداً الى تعليمات صادرة من مركز الهيئة العامة للضرائب ، ولا يوجد نص قانوني يشير اليها ، ويطلق عليها عرفياً بالتقدير الاحتياطي فيما يخص المكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية ، اذ يعتمد على صافي الربح المحاسبي الظاهر في حساباتهم المقدمة والمرفقة بإقراراتهم كوعاء ضريبي فتحسب الضريبة عليه احتياطياً ويطلب منهم مبلغ الضريبة الى صندوق الدائرة الضريبية المعنية وتسجيل ايراداً نهائياً وتحال حساباتهم للتدقيق ، وبعد اجراء عملية التدقيق عليها فإما ان تقبل كما هي أو يعترض على بعض بنودها وفي كلتا الحالتين تعديل الربح المحاسبي الى دخل خاضع للضريبة بموجب نصوص قانون ضريبة الدخل ويتم تقديره اضافياً بالفروقات ان وجدت ولا يجوز ان يبقى التقدير احتياطياً لأكثر من سنة وانما يصبح نهائياً قبل السنة التقديرية الالآتية .

2- التقدير الإداري

تبدأ عملية التقدير الإداري في حالة حضور المكلف وتقديم حساباته لغرض التحاسب الضريبي او في حالة الخلاف بينه وبين المخمن الضريبي بشأن التقدير ورفضه

(المكلف) التقدير ، إذ يتم التقدير الإداري استناداً إلى المعلومات المتوفرة عن المكلف (المقتبسات) والمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه أن يقوم بتقديم اعتراض خطي للسلطة المالية وخلال (21) يوماً من تاريخ تبليغه ، إذا رأى أن المبلغ المقدر أعلى مما ينبغي ومبالغاً فيه مبيناً السبب والتعديل الذي يطلبه ، وعليه أن يقدم للسلطة المالية الدفاتر والسجلات اللازمة عن دخله لأسباب اعتراضه ، وهذا ما نصت عليه المادة (30) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

3- التقدير الإضافي

تقوم السلطة المالية بتقدير دخل المكلف وربط الضريبة به واستحصالتها منه ثم لا تلبث أن تعود إليه مرة أخرى وتخضعه لتقدير آخر يكون تابعاً للتقدير السابق إذا تبين لها أن التقدير السابق لم يصل إلى دخل المكلف الحقيقي برتمه ، بل تناول جزءاً وظل جزء آخر مجهولاً لديها لأي سبب من الأسباب ولم تستطع اكتشافه إلا بعد مدة من الزمن ، ومن الأسباب التي تتيح للسلطة الضريبية أن تقوم بإجراء التقدير الإضافي كذلك في خطأ يترتب عليه أن تقدر الدخل بأقل من رقمه الحقيقي أو يترتب عليه أن تأخذ ضريبة أقل من المقدار الذي ينبغي أن تأخذه من المكلف وكذلك من الأسباب الأخرى التي يترتب عليه إعادة تقدير دخل المكلف فضلاً عن التقدير السابق هو استعمال الغش من جانب المكلف لكي يجعل الخاضع للضريبة أقل من الحقيقة والواقع .

وقد تم إيضاح هذا التقدير في المادة الثانية والثلاثين من قانون ضريبة الدخل المرقم 113 لسنة 1982 المعدل التي نصت على (على السلطة المالية أن تقدر الضريبة على أساس الدخل الحقيقي ولها الحق في الرجوع بالتقدير على من سبق تقدير دخله بأقل من حقيقته إذ ظهرت لديها وقائع بضمنها الأخبار التحريري ، ولمدة خمس سنوات ماضية باستثناء السنة التقديرية ، أما من لم يتم تقدير دخله فيكون الرجوع عليه ابتداءً من تاريخ تحقق الدخل ، ولا يؤثر في حق السلطة المالية في الرجوع بالتقدير عدم تبليغ الأشخاص به) .

4- التقدير بالاتفاق

يقوم موظف السلطة المالية (المخمن بمناقشة المكلف حقيقي أو معنوي بواسطة ممثلها) بالإيرادات والمصاريف، فيرفع الدخل إلى مبلغ مستنداً إلى الضوابط التي وضعتها السلطة المالية لقناعة المخمن بعدم صحة الحسابات ولتحديد نسبة ربح جديدة وبعد موافقة المكلف والتوقيع على هذا التقدير (مذكرة التخمين) يعد تقديراً نهائياً وهو ماورد في المادة (34) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل التي تنص (إذا تم الاتفاق بين المكلف والسلطة المالية على تقدير الدخل أو قدم الاعتراض بعد المادة القانونية ولم توافق السلطة المالية على تمديدها يصبح التقدير قطعياً ولا يقبل الاعتراض)

وتفرض الضريبة وان رفض المكلف هذا التعديل يقوم المخمن بتقديره اداريا وللمكلف حق الاعتراض.

اسئلة الفصل

1. كيف يتم تحاسب الشركات ؟
2. ما هو آخر أسلوب للتقدير الضريبي قبل عام 2003؟
3. ماهي الاجراءات الادارية للتحقق من صحة القوائم المالية ؟
4. ماهي الغرامة التي تفرض على الشركة في حالة عدم تقديمها القوائم المالية ؟
5. ماهي اجراءات التحاسب الضريبي للشركات ؟
6. ماهي الاجراءات المحاسبية في حالة رفض حسابات الشركة ؟
7. ماهي طرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة ؟
8. ماذا يقصد بالتقدير الاداري ؟
9. ماذا يقصد بالتقدير الاحتياطي ؟ وهل يجوز ان يبقى التقدير احتياطياً لأكثر من سنة ؟
10. ما هو التقدير بالاتفاق ؟

⑤⑤⑤⑤⑤⑤⑤⑤

الفصل السادس

النفقات الواجبة الخصم (التنزيلات)

الاهداف التعليمية : بعد دراسة هذا الفصل تستطيع ان تكون قادراً على معرفة الاتي:

- ❖ شروط تنزيل النفقات
- ❖ نفقات جائزة للخصم في التشريع الضريبي العراقي

الفصل السادس

النفقات الواجبة الخصم (التنزيلات)

من الدخل في قانون ضريبة الدخل العراقي

تفرض الضريبة على الدخل الصافي أي بعد خصم جميع تكاليف الدخل وتسمى التكاليف في التشريع العراقي (بالتنزيلات) ، أي ما ينزل من الدخل الاجمالي وصولاً الى الدخل الصافي دون ان يضع أي تعريف لها ، ولكنه نص في المادة (8) من القانون رقم 113 لسنة 1982 المعدل انه (ينزل من الدخل ما ينفقه المكلف في الحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة ...) .

تم ذكر أنواع معينة من النفقات رأى وجوب النص على خصمها صراحة الا ان هذا لا يعني ان هذه النفقات قد ذكرت على سبيل الحصر بل انها ذكرت على سبيل المثال لان نص المادة(8) من القانون المذكور قد وضع قاعدة عامة مفادها خصم جميع المبالغ التي ينفقها المكلف في سبيل الحصول على الدخل ثم ذكر بعض النفقات على وجه الخصوص .

❖ شروط تنزيل النفقات

ان خصم النفقات والاعباء من الدخل مرهوناً بتوفر عدة شروط منها :

1. ان تكون النفقة مؤكدة وحقيقية

يجب ان تكون النفقة قد تم حدوثها فعلاً سواء كانت مدفوعة او مستحقة او مؤجلة ، لذلك فأن الاحتياطيات والمخصصات التي يتم تكوينها لمواجهة نفقات او خسائر احتمالية لا يجوز خصمها من الارباح مادامت لم تتحقق بالفعل لذا

يجب اخضاعها للضريبة ، كذلك يجب ان تكون النفقة حقيقية أي ان ينفقها المكلف فعلاً فلا يجوز ان تكون صورية يقصد منها التهرب من الضريبة .

2. ان تكون النفقة قد انفقت في إنتاج الدخل

هذا الشرط يتطلب التفرقة بين نفقات الدخل واستعمالات الدخل ، فالأولى يتحقق انفاقها لغرض انتاج الدخل وبدونها يتعذر قيام المشروع بنشاطه الاقتصادي وبالتالي ينبغي خصمها من الدخل ، إما استعمالات الدخل فهي مبالغ المصروفة دون ان تخص المشروع وإنما تخص صاحب المشروع بالذات ، وعليه يجب خصم النفقات الشخصية والعائلية من الدخل الاجمالي باعتبارها استعمالات او توزيعاً للدخل .

3. ان تكون النفقة ايرادية وليس رأسمالية :

النفقات الايرادية هي التي تنفق في العمل والانتاج دون ان يترتب عليها زيادة في القدرة الانتاجية للموجودات مثل الايجارات والرواتب . وقد جرى العرف المحاسبي على تحميل النفقات الايرادية لحساب الارباح والخسائر في السنة التي حدثت فيها ، إما النفقات الرأسمالية والتي تنفق على الموجودات الثابتة من اجل تحديثها او زيادة الطاقة الانتاجية فيجب اضافتها الى الموجودات الثابتة واندثارها بنفس نسب الاندثار المسموح بها ولا يجوز تحميلها على دخل سنة معينة ، فلو اشترت شركة الة قيمتها (5000000) دينار وقررت اندثارها بطريقة القسط الثابت على خمس سنوات فأن ما يحمل على حساب الارباح والخسائر هو مبلغ (1000000) دينار فقط .

4. يجب ان تكون النفقة مدعومة بوثائق ومستندات :

القاعدة العامة هي ان تؤيد النفقات بالمستندات الثبوتية اللازمة تسهيلاً لخصمها من الارباح الاجمالية ، فالإيجار مثلاً يؤيده مستند عقد الايجار والرواتب تؤيدها عقود العمل ومصاريف الكهرباء والماء والهاتف تؤيدها قوائم الدفع وهكذا ، وبخلاف ذلك يحق للسلطة المالية رفض خصم النفقات التي لا تستند الى ادلة ثبوتية وموضوعية.

5. ان تكون النفقة متعلقة بالسنة التي تحقق فيها الدخل :

يقصد بها الشرط بعدم جواز النفقات الا ما يخص نفس السنة الخاضع دخلها للضريبة ، أي لا يجوز تحميل نفقات سنة معينة على سنة أخرى كما لا يجوز اعتبار ايراد سنة معينة لسنة أخرى ، أي بتعبير اخر تحميل كل سنة بما لها وما عليها ، وهذا ينسجم مع مبدأ استقلال السنوات الضريبية وتطبيقاً لمبدأ الاستحقاق في المحاسبة .

6. ان تكون النفقة متعلقة بدخل خاضع لضريبة الدخل :

يشترط تنزيل النفقة ان تكون قد انفقت على انتاج الدخل الخاضع للضريبة ، لذلك لا يسمح بتنزيل النفقات المتعلقة بالدخل الزراعي من ايرادات المكلف المتحققة من النشاط التجاري لعدم خضوع الدخل الزراعي لضريبة الدخل ، وكذلك لا يجوز خصم المصروفات المتعلقة بالعقارات من النشاط التجاري لخضوع الدخل العقاري الى ضريبة مستقلة وهي ضريبة العقار .

❖ نفقات جائزة للخصم في التشريع الضريبي العراقي

هنالك مجموعة من النفقات اجاز فيها القانون الضريبي العراقي خصمها من الدخل الخاضع للضريبة ولكن بشروط معينة، ومن بين هذه النفقات الفوائد وبدلات الايجار والصيانة والاندثار والديون المعدومة والضرائب والرسوم والتوقيفات التقاعدية والتبرعات واقساط التأمين وغيرها من النفقات الاخرى . وفيما يلي استعراض هذه النفقات وشروط خصمها:

اولاً: الفوائد المدفوعة :

أجاز المشرع الضريبي العراقي في الفقرة (1) من المادة الثامنة خصم الفوائد المدفوعة من اجمالي الدخل وفق الشروط الاتية :

1. ان يكون القرض حقيقي ومؤيد بوثائق ومستندات
2. ان يكون القرض بين ذمتين ماليتين مختلف احدهما عن الاخر وعلى هذا الاساس فان الفائدة الضمنية على راس المال لا تعتبر من النفقات الواجبة للخصم وكذلك فائدة القرض على القرض الذي يقدمه الشريك المتضامن لشركته لعدم وجود دائن حقيقي على المكلف .
3. ان تستثمر مبالغ القروض في انتاج الدخل وزيادته .
4. ان تكون نسبة الفائدة في حدود النسبة القانونية البالغة حالياً 8%.

ثانياً: بدل ايجار المحل :

أجاز المشرع الضريبي للشركة التي تدفع ايجار محلها ان تنزل هذا الايجار من الدخل الخاضع للضريبة وذلك بموجب عقد الايجار واذا كانت الشركة تشغل محلاً مملوكاً لها فيحق لها تنزيل نسبة الاندثار المنصوص عليها في النظم والتعليمات المالية .

ثالثاً: نفقات صيانة الموجودات الثابتة واستبدالها:

أجاز المشرع الضريبي تنزيل المبالغ المصروفة لصيانة المكائن والآلات والمعدات او تبديل العدد والادوات وذلك طبقاً لنص الفقرة (3) من المادة الثامنة ويمكن توضيح هذه التنزيلات كالآتي :

1. نفقات الصيانة : وهي تلك التي تنفقها الشركة بهدف المحافظة على الموجود الثابت وبحيث لا تؤدي الى زيادة جوهرية في قيمتها او قوته الانتاجية او تخفيض تكاليفه وتعتبر هذه النفقات ايرادية يحق للمكلف خصمها من الارباح في السنة التي تحققت فيها .

2. استبدال الموجودات الثابتة : أجاز المشرع الضريبي في نظام الاندثار ينزل المبلغ الذي انفق على استبدال الموجودات الثابتة على ان تحسب هذه المبالغ على اساس تكلفة الموجودات الثابتة المستبدلة مطروحاً منها الثمن المتحصل من بيعها وما سبق تنزيله عن اندثارها ، فلو اشترت ماكينة تكلفتها (20 مليون دينار) وكانت نسبة اندثار الماكينة (10%) سنوياً وبعد مضي (6 سنوات) باعت الشركة هذه الماكينة بمبلغ (6 مليون) واشترت ماكينة جديدة قيمتها (25 مليون) فتكون المعالجة الضريبية كما يلي :

- الاندثار السنوي للماكينة = $20.000.000 \times 10\% = 2.000.000$ دينار
- قيمة الاندثارات طيلة العمر الانتاجي (مجموع الاندثار) = $6 \times 2.000.000 = 12.000.000$ دينار .
- $12.000.000 + 6.000.000 = 18.000.000$ دينار (الاندثار المتراكم + ثمن البيع) $25.000.000 - 18.000.000 = 7.000.000$ دينار هو المبلغ الذي يخضع للاندثار بالنسبة للماكينة الجديدة $7.000.000 \times 10\% = 700.000$ دينار قسط اندثار السنوي

رابعاً: الاندثار:

هو عبارة عن تناقص قيمة الموجودات الثابتة تدريجياً من سنة الى اخرى بسبب التلف الذي يصيبها من جراء استخدامها في العملية الانتاجية ، او بسبب تطور الآلات الانتاجية مما يؤدي الى ان يكون الاستمرار في استخدام تلك الآلات غير اقتصادي مثل اندثار المكائن والآلات والاثاث والادوات وغيرها . وتعتبر القيمة التاريخية للموجودات الثابتة هي الاساس الذي يحسب عليه الاندثار ، والقيمة التاريخية هي عبارة عن ثمن الشراء مضافاً اليه اية مصروفات أخرى تتعلق به حتى يكون جاهزاً للاستخدام .

• شروط تنزيل الاندثار من الدخل :

من مطالعة نص الفقرة (4) من المادة الثامنة من القانون الضريبي والمادة الاولى من نظام الاندثار رقم (9) لسنة 1994 يمكن استخلاص الشروط الخاصة بتنزيل الاندثار من الدخل :

1. ان تكون الموجودات الثابتة في حالة استعمال في انتاج الدخل أما الموجود الثابت الذي لا يستخدم في الانتاج فإنه لا يجوز تنزيل اندثار ذلك الموجود الثابت حتى ولو تلف كلياً .
2. ان تكون الموجودات الثابتة مملوكة للشركة وليست مستأجرة .
3. ان يتم احتساب قسط الاندثار وفق النسب الواردة في نظام الاندثار .
4. عدم جواز اندثار الارض لان الارض تزيد قيمتها مع مرور الزمن ولا تتناقص .

● اطفاء الموجودات الثابتة المعنوية :

اجاز القانون الضريبي في الفقرة (11) من المادة الثامنة تنزيل اقساط اطفاء الموجودات الثابتة غير المادية ذلك بحدود ما انفقه المكلف على تملكها وطبقاً لأحكام نظام الاندثار .

● تاريخ بدء الاندثار :

ان تاريخ بدء الاندثار ليس هو تاريخ شراء الموجود الثابت او تاريخ تركيبه في المصنع وإنما اعتباراً من تاريخ الاستخدام في العمليات الانتاجية .

خامساً: الديون المعدومة :

- من بين النفقات التي نص على تنزيلها القانون الضريبي من الارباح بموجب الفقرة (5) من المادة الثامنة هي الديون المتعلقة بمصدر الدخل التي يتعذر تحصيلها ، ولا تعتبر الديون معدومة الا اذا قام المكلف باتخاذ كافة الاجراءات القانونية ضد المدين وثبت اعساره او افلاسه ومن الاسباب التي يمكن اعتبار الدين معدوماً ما يلي :
1. وفاة المدين دون ان يترك ميراث (تركه) تكفي لسداد الدين .
 2. افلاس المدين مع عدم وجود اموال كافية لسداد الدين .
 3. سقوط الدين بالتقادم قانونياً .
 4. سفر المدين وانقطاع اخباره وعدم وجود اموال كافية لسداد الدين .

وقد اجاز القانون الضريبي العراقي اعتبار الدين معدوماً وتنزيله من الارباح الخاضعة للضريبة اذ توفرت فيه الشروط الاتية :

1. ان يكون الدين المعدوم له علاقة بمصدر الدخل وبالنشاط التجاري الذي يمارسه المكلف .
2. ان يكون الدين حقيقي وثابت بموجب مستندات
3. ان يثبت المكلف صحة اعدام الدين قانوناً

4. في حالة تحصيل أي جزء من الدين الموعود مستقبلاً يجب إخضاعه للضريبة في سنة التحصيل
5. ان تتوفر لدى السلطة المالية القناعة بتعذر تحصيل الدين .

لقد استثنى القانون الديون التي يمكن استردادها بموجب عقد تأمين او غيره مثل الديون المضمونة برهن عقار او منقول او بكفالة شخص ضامن فلا يسمح بتنزيلها لإمكانية تحصيل هذا الدين في هذه الحالة .

اما فيما يتعلق بالديون المشكوك في تحصيلها فان العرف المحاسبي يسمح بتكوين مخصص لتلك الديون وتحميلها على حساب الارباح والخسائر الا ان القانون الضريبي لا يسمح بتنزيل المخصص من الارباح الخاضعة للضريبة .

سادساً: الضرائب والرسوم:

نصت الفقرة (6) من المادة الثامنة من القانون الضريبي العراقي على تنزيل الضرائب والرسوم المدفوعة فعلاً عدا ضريبيتي الدخل والعقار ، والمقصود بهذه الضرائب والرسوم هي جميع انواع الضرائب والرسوم التي تدفعها الشركة في سبيل ممارسة نشاطها الاقتصادي والتي تساهم في تحقيق الايرادات التي تخضع لضريبة الدخل مثل الضرائب الجمركية ورسوم الانتاج ورسوم المجاري والتبليط مما تقدم يتضح ان الضرائب والرسوم لكي يسمح بتنزيلها من الارباح يتعين ان تتوفر فيها الشروط الاتية :

1. ان تكون الضرائب والرسوم مدفوعة فعلاً ، إما اذا كانت مستحقة وغير مدفوعة فلا يجوز تنزيلها .

2. ان تكون ذات صلة بالنشاط الاقتصادي للشركة اما الضرائب التي لا يجوز تنزيلها من الارباح فهي ضريبة الدخل باعتبارها ريعاً للربح وتمثل حصة الدولة من ارباح الشركة ولا تفرض الا بعد تحقق الربح ، وبالتالي فهي ليست من النفقات الواجب صرفها لكي يتحقق الربح . وبالنسبة لضريبة العقار فلا تنزل هي الاخرى من الارباح ، ويعود سبب عدم تنزيلها من الارباح الى ان العقار المستخدم في النشاط الاقتصادي إذا كان مستأجراً من الغير فان مالكة هو الذي يتحمل هذه الضريبة ، وإذا كان العقار مملوكاً للمكلف فينزل قسط اندثار بالنسب المنصوص عليها في نظام الاندثار .

سابعاً: التوقيفات التقاعدية

تمثل المبالغ التي يتم استقطاعها من راتب الموظف لحساب دائرة التقاعد العامة (او هيئة التقاعد الوطنية) وتكون جزء من راتبه التقاعدي عند احالته على التقاعد

مستقبلاً بسبب بلوغ السن القانوني . وتعتبر هذه المبالغ من النفقات الواجب خصمها من الرواتب قبل احتساب ضريبة الدخل عملاً بأحكام الفقرة (7) من المادة الثامنة من القانون الضريبي ، ويتم احتساب التوقيفات التقاعدية وفق لشرائح النسب الآتية وحسب القانون القديم:

من 69000 – 200000 %1

من 201000 – 573000 %4

من 574000 – 1500000 %7

ما زاد على 1500000 دينار %10

ومن الجدير بالذكر ان القانون النافذ حالياً يلزم باستقطاع نسبة 7% من الراتب الاسمي للموظف ، وتم تعديله حالياً الى 10% اعتباراً من 2014/1/1م.

ثامناً : التبرعات :

على الرغم من أن التبرع لا يعتبر من النفقات اللازمة للحصول على الربح بل يعتبر من استعمالات الربح الا ان القانون الضريبي العراقي أجاز في نص الفقرة (8) من المادة الثامنة على خصم التبرعات من الأرباح الاجمالية بشرط توفر الشروط الآتية :

1. ان تكون التبرعات مصروفة في العرق الى دوائر الدولة والقطاع العام والجهات العلمية والتهديبية والخيرية والروحانية .
2. يجب ان يصدر بيان من وزير المالية بأسماء تلك الجهات المعترف بها قانونياً .
3. تنزيل التبرعات بموجب اكتتابات مجازة من قبل الحكومة .

تاسعاً: النفقة الشرعية :

تعتبر النفقة الشرعية ايضاً من استعمالات الربح وليست من النفقات اللازمة للحصول عليه ومع ذلك أجاز القانون الضريبي العراقي تنزيلها من الأرباح بموجب نص الفقرة (9) من المادة الثامنة بشروط هي :

1. ان يصدر بالنفقة حكم من محكمة ذات اختصاص .
2. ان تكون النفقة مدفوعة نقداً .
3. ان تدفع النفقة لمن لا يستحق المكلف عنه سماحاً بموجب المادة (12) من قانون ضريبة الدخل ويخص بذلك الوالدين (الاب والام) .

عاشراً: اقساط التامين على الحياة

تعتبر اقساط التامين على الحياة من المصروفات الشخصية التي لا علاقة لها بالحصول على الدخل ومع ذلك اجاز القانون الضريبي في الفقرة(10) من المادة الثامنة بتنزيلها من الارباح وفق الشروط الاتية :

- 1- ان لا يتجاوز مجموع اقساط التامين على (2000000) دينار سنوياً .
- 2- ان تكون شركة التامين عراقية .
- 3- ان تكون اقساط التامين مدفوعة خلال السنة التي تعود اليها وبتأييد من شركة التامين الوطنية ، كذلك اجاز القانون تنزيل اقساط التامين الاخرى التي ليس لها علاقة بمصادر الدخل المدفوعة بما لا يزيد عن (1.000.000) دينار سنوياً .

احدى عشر : اقساط اطفاء الموجودات الثابتة غير المادية (المعنوية)

مثل براءة الاختراع وشهرة المحل وذلك بحدود ما انفقه المكلف على تملكها وفق ما يحدده نظام الاندثار.

اثنا عشر: النفقات الاخرى التي تنزل من الدخل

هناك نفقات اخرى اجازات قواعد المحاسبة ودوائر الضريبة تنزيلها من الدخل على الرغم من أنها لم ترد صراحة ضمن القانون خاصة وان النفقات كثيرة ويصعب حصرها وتختلف من شركة لأخرى، وقد ترك القانون الضريبي الامر لقواعد المحاسبة على ان تتوفر في النفقة الشروط العامة لتنزيل هذه النفقات ومن هذه النفقات ما يلي :

1. الرواتب والاجور.
2. الاعلانات والدعاية .
3. التامين ضد الاخطار مثل الحريق والسرقه .
4. المصروفات القضائية.
5. المصروفات العمومية ، البريد ، الهاتف ، القرطاسية .
6. الغرامات .

❖ امثلة تطبيقية

مثال (1)

- طالب السيد محمد في إقراره الضريبي الذي قدمه في 2014/3/15 بتنزيل المبالغ الآتية من اجمالي دخله الخاضع للضريبة الذي حققه في السنة المنتهية في 2013/12/31 والبالغ 46500000 دينار .
- 1- 200000 دينار الايجار الشهري لمحلة الذي يمارس فيه عمله التجاري من 2013/1/1
 - 2- 750000 دينار قيمة اخلاء محل (سرقفلية) دفعها عن محله الذي يمارس فيه عمله .
 - 3- 950000 دينار الايجار السنوي للدار التي يسكنها مع عائلته .
 - 4- 4500000 دينار قسط دراسي مدفوع الى كلية الرافدين الجامعة في 2013/8/15 عن دراسة ابنه فيها عن العام الدراسي 2013-2014 .
 - 5- 140000 دينار شهرياً الى والدته التي يقوم بإعالتها .
 - 6- 7500000 دينار قسط تامين على الحياة لدى شركة التامين الوطنية.
 - 7- 900000 دينار تبرع الى الفقراء بمناسبة عيد الاضحى المبارك .

المطلوب :

- 1- بيان النفقات التي يمكن تنزيلها مع بيان السبب ؟
- 2- ما مقدار دخله الخاضع للضريبة ؟

الحل:

- 1- النفقات المشمولة وغير المشمولة بالتنزيل

الفقرة	البيان	مبلغ التنزيل (دينار)	السبب
1	ايجار المحل	2400000	$2400000 = 12 \times 200000$ دينار الايجار السنوي لمحله
2	اخلاء محل (سرقفلية)	150000	يجوز تنزيله بموجب التشريع (الفقرة 11 من المادة 8 من القانون) وتطفا عادة على خمس سنوات وبذلك يكون قسط الاطفاء السنوي $150000 (5 \div 750000)$
3	ايجار المسكن	----	لا يجوز تنزيلها لأنها نفقات شخصية لا علاقة لها

	بإنتاج الدخل		
4	لا يجوز تنزيلها لأنها نفقات شخصية لا علاقة لها بإنتاج الدخل	-----	قسط دراسي الى كلية الرافدين
5	لايجوز تنزيلها لأنها مساعدة اختيارية وليست نفقة شرعية صادرة بموجب حكم محكمة مختصة	-----	مساعدة والدته
6	يسمح بتنزيل التامين على الحياة بحد أعلى 2000000 دينار بشرط ان يكون قسط التامين مدفوعاً والتامين لدى شركة تامين عراقية.	2000000	قسط تامين على الحياة
7	لا يجوز تنزيلها لأنها مصروفة الى غير الجهات المنصوص عليها في القانون.	-----	تبرعات
	دينار مجموع التنزيلات	4550000	المجموع

2- الدخل الخاضع للضريبة = اجمالي الدخل الخاضع للضريبة – التنزيلات .

$$4550000 - 46500000 =$$

$$= 41950000 \text{ دينار الدخل الخاضع للضريبة}$$

مثال (2)

قدم السيد حسن اقراره الضريبي في 2014/4/15 عن نشاطه في قطاع الاعمال الخاضع للضريبة وقد بلغ اجمالي ربحه في السنة المنتهية في 2013/12/31 (54700000) دينار وقد طالب بتنزيل المبالغ الاتية من اجمالي ربحه الخاضع للضريبة.

1- 3800000 دينار القسط السنوي للتامين على اثاث وموجودات منزله ضد

الحريق والسرقه والمؤمن عليه لدى شركة التامين الوطنية.

2- 450000 دينار دين يستحق في سنة 2012 عن بيع بضاعة لم يستطع تحصيلها

لإفلاس المدين .

3- 1400000 دينار اجور عملية جراحية لزوجته في مستشفى أهلي (خاص) .

4- 150000 دينار راتب شهري لعامل يعمل في محله ابتداء من 2013/2/1

5- 900000 دينار تبرع بها الى الفقراء في دار رعاية الايتام.

6- 180000 دينار راتب شهري للحارس الذي يقوم بحراسة منزله.

المطلوب :

(1) بيان أي من النفقات اعلاه يمكن تنزيلها مع بيان السبب .

(2) حساب مقدار دخله الخاضع للضريبة عن السنة التقديرية 2014.

الحل:

■ النفقات المشمولة وغير المشمولة بالتنزيل.

الفقرة	البيان	مبلغ التنزيل (دينار)	السبب
1	قسط تأمين اثاث داره	1000000	يسمح بتنزيل الحد الاعلى لأقساط التأمين الاخرى (التي ليس لها علاقة بإنتاج الدخل) بشرط ان تكون مدفوعة ويكون التأمين لدى شركة تأمين عراقية .
2	دين معدوم	450000	له الحق بالمطالبة بتنزيل الدين المعدوم بأية سنة تقديرية بعد استحقاق الدين طالما يثبت للسلطة المالية بوثائق مقبولة عدم امكانية استحصاال دينه .
3	أجور عملية جراحية لزوجته	----	لا يجوز تنزيلها لأنها نفقات شخصية لا علاقة لها بإنتاج الدخل
4	راتب عامل يعمل في محله	1350000	$11 \times 150000 = 1350000$ دينار الراتب السنوي ابتداء من 2/1
5	تبرع الى دار رعاية الايتام	900000	يسمح بتنزيلها طالما ان الجهة المتبرع لها دائرة حكومية بشرط ان تكون مصروفة .
6	راتب حارس في منزله	----	لا يجوز تنزيلها لأنها نفقات شخصية لا علاقة لها بإنتاج الدخل
	المجموع	3700000	دينار مجموع التنزيلات

■ $54700000 - 3700000 = 51000000$ دينار الدخل الخاضع للضريبة .

❖ تمارين تطبيقية

تمرين (1)

ارفعت شركة محمد التجارية بإقرارها الضريبي لسنة التقديرية 2014 الحسابات الختامية والميزانية العمومية وقد ظهر حساب الارباح والخسائر على النحو التالي :

حساب الارباح والخسائر عن السنة المنتهية في 2013/12/31

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
3600000	رواتب وأجور	17500000	مجمّل الربح
190000	فوائد قرض مستحقة		
150000	ديون معدومة		
135000	مخصص ديون مشكوك فيها		
170000	مخصص انخفاض قيمة اسهم وسندات		
2500000	قسط اندثار مبنى الشركة بمعدل 5%		
125000	قسط اندثار سيارة بمعدل 20%		
80000	قسط اندثار الاثاث بمعدل 16%		
145000	خسائر بيع اسهم		
780000	مصروفات عمومية		
75000	خصم مسموح به		
305000	مصاريف بيع وتوزيع		
9245000	صافي الربح		
17500000		17500000	

وبعد التدقيق تبين ما يأتي :

1. ان محاسب الشركة قد احتسب ضمن بند الرواتب والاجور راتب مدير الشركة وقدره 125000 دينار شهرياً ومخصصات سكن مقدارها 25000 دينار شهرياً.
2. ان محاسب الشركة قد احتسب اندثار المبنى على اساس الكلفة الجارية علما ان الكلفة التاريخية للمبنى المسجل في الدفاتر هو 2 مليون دينار.
3. ان الحد الاعلى لنسب اندثار السيارات هو 15% والاثاث هو 8%.

المطلوب :

1. بيان التنزيلات المسموح بتنزيلها من اجمالي ربح الشركة ومقدارها .
2. عمل حساب ارباح وخسائر معدل لأغراض ضريبة الدخل .

الحل:

1- التنزيلات المسموح بها

(1) $125000 + 25000 = 150000$ دينار الراتب الشهري + مخصصات السكن.
 $12 \times 150000 = 1800000$ دينار الراتب السنوي + مخصصات السكن الذي قام المحاسب بتنزيله بينما الحد الاعلى الذي سمح به القانون لراتب ومخصصات واكميات مدير الشركة المحدودة هو 15000 دينار سنوياً فقط ، لذلك ان مبلغ 1785000 دينار (1800000 – 15000) لا يسمح بتنزيلها .

(2) لا يجوز احتساب الاندثار على أساس الكلفة الجارية وانما يجب احتسابه بموجب القانون ونظام الاندثار على اساس الكلفة التاريخية لذلك يكون مقدار الاندثار واجب التنزيل هو :

▪ $20000000 \times 5\% = 1000000$ دينار قسط اندثار المبنى المسموح بتنزيله لذلك تصبح 1500000 دينار (2500000 – 1000000) غير مسموح بتنزيلها.

▪ الحد الاعلى لاندثار السيارة هو 15% بينما احتسب المحاسب نسبة 20% لذلك فان قسط اندثار السيارة المسموح بتنزيلها هو 93750 دينار ($125000 \times \frac{15}{20}$) ، لذلك فان مبلغ 31250 دينار (125000 – 93750) لا يجوز تنزيله كذلك الاثاث فان قسط الاندثار المسموح بتنزيله هو $80000 \times \frac{16}{8} = 40000$ لا يجوز تنزيله .

(3) لا يسمح بتنزيل فوائد القرض لأنها مستحقة لان القانون اشترط فيها ان تكون مدفوعة .

(4) لا يجوز تنزيل مخصص ديون مشكوك فيها وكذلك لا يجوز تنزيل مخصص انخفاض قيمة اوراق مالية لان القانون لم يسمح بتنزيل المخصصات لأنها مصروفات محتملة وغير حقيقية.

(5) لا يجوز تنزيل خسارة بيع اسهم لأنها خسارة رأسمالية لأموال منقولة .

2- حساب ارباح وخسائر معدل لأغراض ضريبة الدخل عن السنة المنتهية في 2013/12/31 (المبالغ بالدنانير)

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
1875000	رواتب وأجور	17500000	مجمّل الربح
150000	ديون معدومة		

		قسط اندثار مبنى الشركة بمعدل %5	1000000
		قسط اندثار السيارات بمعدل %15	93750
		قسط اندثار الاثاث بمعدل %8	40000
		مصروفات عمومية	780000
		خصم مسموح به	75000
		مصاريف بيع وتوزيع	305000
		صافي الربح	13181250
	17500000		17500000

تمرين (2)

قدمت شركة الهدى التجارية المساهمة اقرارها الضريبي لسنة 2014 وارفقت به الحسابات الختامية عن السنة المنتهية في 2013/12/31 وقد ظهر حساب الارباح والخسائر على النحو الاتي : (المبالغ بالدنانير)
ح/أ.خ عن السنة المنتهية في 2013/12/31

المبلغ	البيــــــــان	المبلغ	البيــــــــان
18750000	رواتب وأجور	46250000	مجمل الربح
2400000	ايجارات		
175000	ديون معدومة		
150000	مخصص ديون مشكوك فيها		
35000	اندثار الاثاث بمعدل %5		
400000	مصاريف الاعلان		
925000	ضرائب ورسوم		
3650000	مصاريف عمومية		
225000	قسط تامين على البضاعة في المخازن		
250000	تبرعات		
19290000	صافي الربح		
46250000		46250000	

وعند تدقيق الحسابات وجد ما يأتي :

- 1- أن الشركة احتسبت راتباً شهرياً قدره 200000 دينار لمدير الشركة.
- 2- ان مصاريف الاعلان قد دفعت في 2013/10/1 على أن تستغرق الحملة الاعلانية في التلفزيون مدة 6 اشهر.

- 3- الحد الاعلى لاندثار الاثاث حسب نظام الاندثار هو 8%
- 4- أن 140000 دينار من الرسوم مستحقة وغير مدفوعة.
- 5- ان 60000 دينار من التبرعات قد صرفت لفقراء المنطقة التي يقع فيها مقر الشركة.
- 6- ضمن المصاريف العمومية سجل محاسب الشركة المبالغ الاتية :
 - أ- 1500000 دينار مصروفات سفر موظفي الشركة للمحافظات لمتابعة اعمال الشركة منها 110000 دينار من دون مستندات ثبوتية
 - ب- 1300000 دينار هدايا عينية من السلع التي تتاجر بها الشركة الى العاملين قدرت اقيامها بسعر البيع الذي يزيد على كلفتها بمقدار 30% .
 - ج- 850000 دينار ديكورات للمعرض الرئيس للشركة علما ان نسبة اندثارها 33%

المطلوب :

- 1- بيان المصروفات المسموح بتنزيلها ومقدارها .
- 2- عمل حساب ارباح وخسائر معدل بموجب متطلبات قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته وحساب مقدار الدخل الخاضع للضريبة .

الحل :

- 1- المصروفات المسموح بتنزيلها
 - (1) يسمح بتنزيل رواتب ومخصصات واكماميات مدير الشركة المساهمة لأنه لا يوجد تحديد للمبلغ الواجب التنزيل في القانون لذلك يسمح بتنزيل بند الرواتب والاجور الظاهر في ح / أ . خ طالما لا يجوز الاعتراض عليه بعد تدقيقه .
 - (2) يسمح بتنزيل الايجارات بموجب القانون طالما تبرز الشركة عقد الايجار .
 - (3) يسمح بتنزيل الديون المدومة طالما ان السلطات الضريبية قد اقتنعت بإعدامها بموجب مستندات ثبوتية .
 - (4) لا يسمح بتنزيل الديون المشكوك فيها لأنها نفقات محتملة .
 - (5) يسمح بتنزيل مبلغ الاندثار للأثاث طالما أن قسط الاندثار في حدود النسبة المنصوص عليها في نظام الاندثار.
 - (6) يسمح بتنزيل ما يخص السنة 2013 في مصروفات الاعلان من 2013/10/1 ولغاية 2013/12/31 أي 3 اشهر وتساوي 400000 × 3 اشهر /6 اشهر =

- 200000 دينار مصروفات الاعلان التي تخص السنة 2013 أما الباقي فتعد مدفوعة مقدماً ولا يجوز تنزيلها لأنها تخص السنة 2014.
- (7) لا يسمح بتنزيل 140000 دينار من الرسوم لأنها مستحقة .
- (8) لا يسمح بتنزيل 60000 دينار من التبرعات لأنها صرفت لغير الجهات المنصوص عليها في القانون.
- (9) يسمح بتنزيل قسط التامين على البضاعة في مخازن الشركة لأنها مصروفات تتعلق بنشاط الشركة.
- (10) لا يسمح بتنزيل 110000 دينار من مصروفات السفر لأنها من دون مستندات.
- (11) يسمح بتنزيل مبالغ الهدايا الى العاملين بسعر الكلفة لذلك يسمح بتنزيل مبلغ $1300000 \times \frac{130}{100} = 1000000$ دينار كلفة البضاعة المهداة بشرط أن تضاف قيمة الهدية لكل عامل الى راتبه ومخصصاته لأنها تعد بمثابة مكافاة من الشركة وتقرض الضريبة على مجموع راتب ومخصصات ومكافاة الموظف والعامل في الشركة .
- (12) لا يسمح بتنزيل 850000 دينار قيمة ديكورات المعرض لأنها مصروفات رأسمالية ويسمح بتنزيل اندثارها فقط والذي هو بموجب نظام الاندثار بنسبة 33% من مقدارها أي $850000 \times \frac{100}{33} = 280500$ دينار قسط اندثار ديكورات المحل.

2- حساب الارباح والخسائر المعدل لأغراض ضريبة الدخل عن السنة المنتهية في

2013/12/31 بالمبالغ بالدنانير

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
18750000	رواتب واجور	46250000	مجمّل الربح
2400000	ايجار		
175000	ديون معدومة		
35000	اندثار الاثاث بمعدل 5%		
200000	مصاريف الاعلان		
785000	ضرائب ورسوم		
2670500	مصاريف عمومية*		
225000	قسط تأمين على البضاعة في مخازن الشركة		
190000	تبرعات		
20819500	صافي الربح الخاضع للضريبة		
46250000		46250000	

- $1500000 - 110000 = 1390000$ دينار
- $1300000 \times \frac{130}{100} = 1000000$ دينار
- $850000 \times 33\% = 280500$ دينار
- المجموع = 2670500 دينار

اسئلة الفصل

1. اذكر شروط تنزيل النفقات.
2. ماهي النفقات التي يجوز خصمها في القانون الضريبي العراقي ؟
3. اذكر الشروط التي نص عليها القانون الضريبي بخصوص خصم الفوائد؟
4. عرف الاندثار وكيف يتم احتسابه ، وماهي شروط تنزيله من الدخل الخاضع للضريبة؟
5. ماهي الشروط التي وضعها القانون الضريبي العراقي لاعتبار الدين معدوما وتنزيله من الارباح الخاضعة للضريبة ؟
6. اذكر الشروط اللازمة لتنزيل الضرائب والرسوم من الارباح الخاضعة للضريبة؟
7. ما هي الشروط اللازمة لتنزيل التبرعات من الارباح الخاضعة للضريبة ؟
8. ما هي الشروط التي اجاز فيها القانون تنزيل اقساط التأمين على الحياة من الارباح الخاضعة للضريبة؟

⑥⑥⑥⑥⑥⑥⑥⑥⑥⑥

الفصل السابع

الخسائر وكيفية معالجتها ضريبياً

الاهداف التعليمية : بعد دراسة هذا الفصل تستطيع ان تكون قادراً على معرفة الاتي:-

❖ معالجة الخسائر في التشريع العراقي

❖ ترحيل الخسائر

الفصل السابع

الخسائر وكيفية معالجتها ضريبياً

يتطرق هذا الفصل الى موضوعين رئيسيين ،الاول يتناول معالجة الخسائر في التشريع الضريبي العراقي والثاني يستعرض موضوع ترحيل الخسائر فضلا عن امثلة وتمرارين تطبيقية عن هذين الموضوعين.

❖ معالجة الخسائر في التشريع الضريبي العراقي

تتضمن المادة الحادية عشر من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل على انه تنزل خسارة المكلف من بعض مصادر الدخل الناجم في العراق والثابت حسابها بوثائق مقبولة من الارباح الناجمة من المصادر الاخرى الخاضعة للضريبة عن نفس السنة التقديرية إما الخسارة التي لا يمكن تسديدها على هذا الوجه فينقل حسابها وتنزل من دخل المكلف خلال خمس سنوات متصلة مع مراعاة الشرطين الآتيين :

1. لا يسمح بتنزيل اكثر من نصف الدخل الخاضع للضريبة في كل سنة من السنوات الخمس.
2. لا تنزل الخسارة الا من نفس مصدر الدخل الذي نتج عنه .

من خلال الاطلاع على نص المادة اعلاه يمكن استخلاص الشروط الاتية لتنزيل الخسائر .

1. ان تكون الخسائر تحقق عن مصدر دخل موجود في العراق .
2. يجب ان تكون الخسارة مؤيدة بوثائق ومستندات تقنع بها السلطة المالية .
3. ان تكون الخسارة متصلة بنشاط المكلف الخاضع لضريبة الدخل ، مثل اذا كانت الخسارة عن مصدر غير خاضع للضريبة (الدخل الزراعي) فلا تنزل من مصادر الدخل .
4. ان لا تكون الخسارة مغطاة بموجب عقد تامين .
5. ان تخصم الخسارة من ارباح مصادر الدخل الاخرى في نفس السنة التقديرية التي حدثت فيها الخسارة .

❖ ترحيل الخسائر

إذا كانت خسارة المكلف كبيرة لا يمكن خصمها من ارباح المصادر الاخرى خلال السنة التي حدثت فيها الخسارة ففي هذه الحالة أجاز القانون للمكلف بنقل الرصيد من الخسارة الى السنوات الاتية وتسديدها من ارباح المكلف خلال خمس سنوات متصلة وقد اشترط القانون لخصم الخسارة عن طريق الترحيل شرطين هما :

أ- لا يسمح بتنزيل اكثر من نصف الدخل الخاضع للضريبة في كل سنة من السنوات الخمس.

ب- لا تنزل الخسارة الا من نفس مصدر الدخل الذي نتج عنه .

❖ أمثلة تطبيقية

مثال (1)

يملك السيد احمد مصادر الدخل الاتية وكانت نتيجة اعماله كالاتي :

السنة المالية	مصدر صناعي	مصدر تجاري
2010/12/31	خسارة (1.200.000)	ارباح 1.100.000
2011/12/31	ارباح 150.000	خسارة (120.000)
2012/12/31	ارباح 700.000	ارباح 500.000
2013/12/31	ارباح 800.000	ارباح 600.000

المطلوب : تحديد دخل المكلف الخاضع للضريبة لكل سنة على حده .
الحل

السنة التقديرية	تدوير الخسائر	الدخل الخاضع للضريبة
2011	خسارة المصدر الصناعي لسنة 2010 (1.200.000) ارباح المصادر التجارية لسنة 2010 1.100.000 رصيد خسارة المصدر الصناعي لسنة 2010 (100.000)	

15000	ارباح المصدر الصناعي لسنة 2011 150.000 خسارة المصدر التجاري لسنة 2011 (120.000) الباقي من ارباح المصدر الصناعي 30.000 (1) خسارة مدورة للمصدر الصناعي (الخمس سنوات تبدأ: $15.000 = 50\%$ من باقي ارباح المصدر الصناعي رصيد الخسارة المدورة للمصدر الصناعي (85.000)	2012
+615000 =500.000 1.115.000	(85.000) رصيد الخسارة المدورة للمصدر الصناعي 85.000 - ما يعادل الخسارة المدورة من 50% من ارباح لسنة 2012	2013
+600.000 =800.000 1.400.000		

ملاحظة : في حالة وجود ربح في مصدر وخسارة في مصدر اخر لنفس السنة ووجود خسارة مدورة من سنوات سابقة فانه تؤخذ خسارة نفس السنة لتنزل اولاً ، ومن ثم تطرح خسارة السنة السابقة .

مثال (2)

يمتلك السيد كامل محلاً للصناعات الكهربائية ومحلاً للتجارة العامة وكانت نتيجة اعماله التجارية كالاتي :

السنة المالية	مصدر صناعي	مصدر تجاري
2010	خسارة (2.000.000)	ارباح 1.000.000
2011	خسارة (1.000.000)	ارباح 800.000
2012	ارباح 1.200.000	ارباح 500.000
2013	ارباح 1500.000	ارباح 400.000

المطلوب : تحديد دخله الخاضع للضريبة لكل سنة تقديرية .

الحل :

السنة التقديرية	تدوير الخسائر	الدخل الخاضع للضريبة
2011	خسارة الصناعات الكهربائية لسنة 2010 (2.000.000) ارباح التجارة العامة لسنة 2010 1.000.000 - رصيد خسارة الصناعات الكهربائية لسنة 2010 (1.000.000)	لا يوجد

لا يوجد	2012 خسارة الصناعات الكهربائية لسنة 2011 (1.000.000) ارباح التجارة العامة لسنة 2011 800.000 رصيد خسارة لسنة 2011 (200.000) (1) (1.000.000) رصيد خسارة مدورة لسنة 2010	
+600.000 =500.000 1.100.000	2013 (2) 1.000.000 الخسارة المدورة لسنة 2010 600.000 ارباح الصناعات الكهربائية لسنة 2012	
	(400.000) رصيد الخسارة المدورة لسنة 2010 (200.000) رصيد الخسارة المدورة لسنة 2011	
+150.000 +750.000 = 400.000 1.300.000	2014 750.000 نصف ارباح الصناعات الكهربائية لسنة 2013 (400.000) رصيد خسارة مدورة لسنة 2010 (200.000) رصيد الخسارة المدورة لسنة 2011	
	150.000 الباقي 2/1 الارباح يخضع للضريبة	

ملاحظة : في حالة وجود أكثر من خسارة مدورة دائما يعالج الاقدم ثم الذي تليها.
مثال (3)

يملك احد المكلفين ثلاثة مصادر للدخل الخاضع للضريبة هي أ ، ب ، ج وكانت نتيجة أعماله كالاتي :

السنة المالية	أ	ب	ج
2010	(1500.000)	600.000	400.000
2011	400000	350.000	(250000)
2012	300000	500.000	600.000
2013	600000	(300000)	700.000

المطلوب: احتساب الدخل الخاضع للضريبة للسنوات التقديرية 2011-2014

السنة التقديرية	تدوير الخسائر	الدخل الخاضع للضريبة
2011	خسارة (أ) لسنة 2010 (1500000) ارباح ب لسنة 2010 600000 ارباح ج لسنة 2010 400000	

400000 <u>200000</u> 600000	ارباح (ب) لسنة 2011 350000 خسارة (ج) لسنة 2011 250000 الباقي من الارباح تخضع للضريبة 400000 (1) 500000 خسارة مدورة (ا) لسنة 2010 1 200000 (—) ارباح (ا) لسنة 2011 2 300000	2012
150000 500000 <u>600000</u> 1250000	(2) (300000) خسارة للمصدر (أ) لسنة 2013 (—) ارباح (أ) لسنة 2012 - 150000 رصيد الخسارة المدورة للمصدر أ 150000	2013
400000 <u>450000</u> 850000	ارباح (ج) لسنة 2012 700000 خسارة ب لسنة 2012 300000 الباقي يخضع للضريبة 400000 (150000) خسارة مدورة للمصدر (أ) 1 (150000) — ما يعادل الخسارة المدورة من — الارباح 2 المصدر (أ) لسنة 2012	2014

مثال (4)

فيما يأتي نتائج الأعمال التجارية للمكلف السيد فائز (المبالغ بالدنانير)

نتائج اعمال تجارية	السنة
خسارة (640000)	2008
ربح 2400000	2009
ربح 400000	2010
ربح 480000	2011
ربح 600000	2012
خسارة (720000)	2013

المطلوب : بيان كيفية تنزيل الخسارة ومقدار الدخل الخاضع للضريبة للسنوات المذكورة اعلاه.

الحل:

السنة التقديرية	نتائج الاعمال التجارية	التنزيلات	الدخل الخاضع للضريبة	الخسارة المدورة
2009	خسارة (640000)	----	----	(640000)
2010	ربح 240000	120000	120000	(520000)
2011	ربح 400000	200000	200000	(320000)
2012	ربح 480000	240000	240000	(80000)
2013	ربح 600000	80000	520000	-
2014	خسارة (720000)	-	-	(720000)

مثال (6)

يملك السيد حسين مصنعاً للألبان ومكتباً للمقاولات وفيما يأتي نتائج أعماله خلال السنوات الآتية:

نتائج الاعمال		السنة الناجم فيها الدخل
مكتب المقاولات	المصنع	
خسارة (325000)	ربح 100000	2007
ربح 110000	ربح 80000	2008
خسارة (50000)	خسارة (35000)	2009
ربح 75000	ربح 25000	2010
ربح 85000	ربح 40000	2011
ربح 110000	ربح 70000	2012
ربح 120000	ربح 72500	2013

المطلوب : بيان كيفية تنزيل الخسارة ومقدار الدخل الخاضع للضريبة للسنوات المذكور اعلاه .

الحل :

الخسارة المدورة		الدخل الخاضع للضريبة	التنزيلات		نتائج الاعمال		السنة التقديرية
المكتب	المصنع		المكتب	المصنع	المكتب	المصنع	
(225000)	----	----	----	----	(325000)	100000	2008
(170000)	----	135000	55000	----	110000	80000	2009
(220000)	(35000)	----	----	----	(50000)	(35000)	2010
(182500)	(22500)	50000	375000	12500	75000	25000	2011
(140000)	(2500)	32500	42500	20000	85000	40000	2012

2013	70000	110000	2500	55000	122500	----	(85000)
2014	72500	120000	----	85000	107500	----	----

مثال (6)

فيما يلي نتائج اعمال احد المكلفين الذي لديه ثلاثة مصادر للدخل الخاضع للضريبة أ، ب ، ج لفترة من 2007 – 2013.

السنة المالية	نتائج الاعمال		
	أ	ب	ج
2007	ربح 200000	ربح 160000	ربح 240000
2008	خسارة (80000)	خسارة (120000)	ربح 200000
2009	خسارة (180000)	خسارة (260000)	خسارة (160000)
2010	ربح 240000	ربح 200000	ربح 120000
2011	ربح 280000	ربح 120000	خسارة (1000000)
2012	ربح 300000	ربح 260000	ربح 140000
2013	ربح 340000	ربح 360000	ربح 220000

المطلوب : بيان كيفية تنزيل الخسارة ومقدار الدخل الخاضع للضريبة للسنوات المذكورة اعلاه .

السنة التقديرية	نتائج الاعمال			التنزيلات	الدخل الخاضع للضريبة	الخسارة المدورة		
	أ	ب	ج			أ	ب	ج
2008	200000	160000	240000	----	600000	----	----	----
2009	(80000)	(120000)	200000	----	----	----	----	----
2010	(180000)	(260000)	(160000)	----	----	----	(160000)	(260000)
	240000	200000	1200000	120000	380000	60000	(60000)	(160000)
2011	280000	120000	(1000000)	----	----	----	(70000)	(160000)
2012	300000	260000	140000	60000	440000	70000	(30000)	(610000)
2013	340000	360000	220000	----	780000	110000	----	----

❖ تمارين تطبيقية

تمرين (1)

فيما يأتي نتائج الأعمال التجارية للمكلف السيد جاسم للسنوات من 2007- 2013

السنة	نتائج اعمال تجارية
2007	خسارة 720000
2008	ربح 150000
2009	ربح 210000
2010	ربح 240000

270000 ربح	2011
342000 ربح	2012
(420000) خسارة	2013

المطلوب : بيان كيفية تنزيل الخسارة ومقدار الدخل الخاضع للضريبة للسنوات المذكورة اعلاه.

الحل :

السنة التقديرية	نتائج الاعمال	التنزيلات	الدخل الخاضع للضريبة	الخسارة المدورة
2007	(720000) خسارة	-----	-----	(720000)
2008	150000 ربح	75000	75000	(645000)
2009	210000 ربح	105000	105000	(540000)
2010	240000 ربح	120000	120000	(420000)
2011	270000 ربح	135000	135000	(285000)
2012	342000 ربح	171000	171000	(114000)
2013	(420000) خسارة	-----	-----	(420000)

تمرين (2)

فيما يلي نتائج اعمال المكلف (السيد ابراهيم) من مكتب استيراد وتصدير واعمال تجارية وكما مبين في ادناه :

سنة نجوم الدخل	نتائج اعمال مكتب الاستيراد والتصدير	نتائج مكتب الاعمال التجارية
2006	(540000) خسارة	300000 ربح
2007	90000 ربح	270000 ربح
2008	(96000) خسارة	(120000) خسارة
2009	180000 ربح	126000 ربح
2010	138000 ربح	126000 ربح
2011	102000 ربح	(42000) خسارة
2012	108000 ربح	75000 ربح
2013	156000 ربح	135000 ربح

المطلوب : بيان كيفية تنزيل الخسارة ومقدار الدخل الخاضع للضريبة للسنوات المذكورة اعلاه .

الحل :

الخسارة المدورة		الدخل الخاضع للضريبة	التنزيلات		نتائج الاعمال		السنة التقديرية
المكتب التجاري	مكتب الاستيراد والتصدير		المكتب التجاري	مكتب الاستيراد والتصدير	المكتب التجاري	مكتب الاستيراد والتصدير	
-	(240000)	----	----	----	300000	(540000)	2007
-	(195000)	315000	----	45000	270000	90000	2008
(120000)	(291000)	----	----	----	(120000)	(96000)	2009
(57000)	(201000)	153000	63000	90000	126000	180000	2010
(21000)	(132000)	105000	36000	69000	126000	138000	2011
(21000)	(102000)	30000	----	30000	(42000)	102000	2012
----	(42000)	108000	21000	54000	75000	108000	2013
----	----	249000	----	42000	135000	156000	2014

تمرين (3)

فيما يلي نتائج اعمال احد المكافين الذي لديه ثلاثة مصادر للدخل الخاضع للضريبة أ، ب ، ج لفترة من 2008 – 2013.

نتائج الاعمال			السنة التقديرية
مقاولات	مصنع	معمل	
110000	90000	40000	2008
(90000)	(70000)	(50000)	2009
200000	100000	80000	2010
(50000)	20000	30000	2011
(52000)	(44000)	(70000)	2012
20000	40000	30000	2013

الخسارة المدورة			الدخل الخاضع للضريبة	التنزيلات			نتائج الاعمال			السنة التقديرية
مقاولات	مصنع	معمل		مقاولات	مصنع	معمل	مقاولات	مصنع	معمل	
----	----	----	24000	----	----	----	110000	90000	40000	2009
(90000)	(70000)	(50000)	----	----	----	----	(90000)	(70000)	(50000)	2010
----	(20000)	(10000)	200000	90000	50000	40000	200000	100000	80000	2011
----	----	----	----	----	----	----	(50000)	20000	30000	2012
(52000)	(64000)	(80000)	----	----	----	----	(52000)	(44000)	(70000)	2013
(42000)	(44000)	(65000)	45000	10000	20000	15000	20000	40000	30000	2014

اسئلة الفصل

1. ماذا نصت عليه المادة الحادية عشر من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل؟
2. اجازت المادة (11) من قانون ضريبة الدخل تنزيل الخسارة من دخل المكلف خلال خمس سنوات متصلة مع مراعاة شرطين . اذكر هذين الشرطين..
3. اذكر الشروط التي تستخلص من نص المادة (11) من قانون ضريبة الدخل بخصوص تنزيل الخسائر.
4. اشرح معالجة قانون ضريبة الدخل بخصوص ترحيل الخسارة...



الفصل الثامن

الفحص الضريبي

الاهداف التعليمية : بعد دراسة هذا الفصل تستطيع ان تكون قادراً على معرفة الاتي:

- ❖ مفهوم الفحص الضريبي
- ❖ اهمية واهداف الفحص الضريبي
- ❖ انواع الفحص الضريبي
- ❖ مقومات الفحص الضريبي
- ❖ الاساس القانوني للفحص الضريبي

الفصل الثامن

الفحص الضريبي

يتعين ان تجري عملية الفحص الضريبي على القوائم المالية بغية تحديد وعاء ضريبة الدخل ، لذلك يجب التعرف على مفهوم الفحص الضريبي والمواضيع المتعلقة به.

❖ مفهوم الفحص الضريبي

اذا ما اريد التعرف على مفهوم الفحص الضريبي يجب تحديد معنى الفحص لغوياً ومهنياً بشكل عام ومن ثم عرض بعض التعريفات للفحص الضريبي وكالاتي :

الفحص في المعنى اللغوي يعني البحث عن الشيء ، ويعني هذا المصطلح البحث عن الادلة وتقويمها في مجال اثبات وجود وقيمة العناصر المختلفة، او البحث والاستفسار عن ربحية الشركة او المركز المالي لها او محاولة الوصول لأسباب التلاعب او الاختلاس اذا كان هنالك أي شكوى حولها .

يمكن تعريف الفحص مهنياً بأنه عملية تدقيق في المستندات والحسابات والتقارير المالية الخاصة بشركة معينة عن سنة او سنوات سابقة بهدف الوصول الى حقائق معينة عن المركز المالي لها او لاكتشاف الغش وتحديد مدى التلاعب والاختلاسات.

ويعرف الفحص بأنه يمثل مجموعة الاساليب والاجراءات التي يقوم بها الفاحص على وفق برنامج محدد في التشريع وتقدير يستند الى الخبرة وربط الضريبة المستحقة .

وان اكثر التعريفات شمولاً لعملية الفحص الضريبي هو فحص القوائم المالية للمكلفين (طبيعيين او معنويين) التي سبق وان تمت صياغتها ونشرها فحماً انتقادياً ويتمعن في ضوء المعلومات والبيانات الاضافية المتعلقة بهم لغرض الوصول الى المركز المالي الحقيقي في لحظة زمنية معينة والى نتائج الاعمال الحقيقية خلال تلك الفترة المالية والتأكد من ان كل ذلك قد تم طبقاً لقوانين الضريبة .

❖ أهمية وأهداف الفحص الضريبي

تكمن أهمية الفحص الضريبي في كونه وسيلة بحد ذاتها وليس غاية ترمي الى خدمة الادارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنباً الى جنب، فضلاً عن زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له وتقليل حالات التهرب الضريبي وأشكاله وزيادة حصيلته الضريبية، وكل ذلك يساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية . ويهدف الفحص الضريبي الى تحديد الوعاء الضريبي وبالتالي تحديد الضريبة الواجبة الاداء .

ويمكن تحديد الاهداف الرئيسية والاهداف الثانوية للفحص الضريبي وكما يأتي :

1- الاهداف الرئيسية :

هنالك جملة من الاهداف الرئيسية يمكن اجمالها بما يأتي :

- (1) التحقق من أن السجلات والسجلات منتظمة من ناحية الشكل على وفق القواعد والاصول القانونية والمحاسبية التي تنظم الاحتفاظ والتقييد بالسجلات .
- (2) التحقق من صحة البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة في السجلات والسجلات ومدى الاعتماد عليها للوصول الى الارباح والخسائر الفعلية .
- (3) التأكد من ان السجلات والسجلات تشمل كافة الأنشطة .
- (4) اكتشاف ما قد يوجد بالسجلات من أخطاء او تزوير او تلاعب او غش
- (5) معالجة ما جاء بالسجلات المعالجة السليمة من وجهة النظر الضريبية
- (6) التحقق من صحة وسلامة وأمانة الاقرار المقدم من المكلف بنتيجة اعماله خلال الفترة المقدم عنها والمبلغ الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة .

2- الاهداف الثانوية :

- (1) توفير الحماية للمكلفين من محاولات التلاعب بحساباتهم بسبب قيام الادارة الضريبية بالفحص الضريبي للقوائم المالية او المعلومات الاضافية المقدمة من قبل المكلفين ، لذا فإن عملية الفحص الضريبي تصبح حالة ردع للمكلف الذي تظهر لديه مثل هذه النية .
- (2) الزام المكلفين بالاهتمام بمفردات حساباتهم والتأكد من تعزيزها مستندياً قبل تقديمها الى مراقبي الحسابات المجازين الذين سيقومون بتدقيقها.
- (3) بذل العناية المهنية اللازمة من قبل مراقبي الحسابات عند تدقيق القوائم المالية ودراستها دراسة وافية من كافة جوانبها وقبل ارسالها للطبع .

❖ أنواع الفحص الضريبي

هنالك عدة تقسيمات لأنواع الفحص الضريبي ، فقد يقسم الفحص حسب نطاق الفحص الى فحص شامل وفحص جزئي ، ويقسم الفحص حسب المادة الخاضعة للضريبة الى الفحص في حالة مسك سجلات اصولية والفحص في حالة عدم مسك سجلات اصولية، وهناك من يقسم الفحص الضريبي حسب مكان الفحص الى فحص مكتبي وفحص ميداني، ويقسم الفحص الضريبي حسب الوقت الى فحص ضريبي قبل تقديم الاقرار والى فحص ضريبي بعد تقديم الاقرار الى السلطة المالية.

1- الفحص المكتبي :

عندما يقدم المكلف اقراره الضريبي مرفقاً بالقوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات وتقرير مجلس الادارة في الشركات المساهمة وتقرير المدير المفوض في الشركات المحدودة للإدارة الضريبية، يقوم موظف الادارة الضريبية بفحص الاقرار ومرفقاته للتأكد من صدق المعلومات الواردة في الاقرار.

ويمارس في هذا النوع من الفحص المخمنون والمدققون مكتبياً عند تقديم المكلف اقراره الضريبي فيقوم المخمن بفحصه ودراسة ملف المكلف ليتعرف على مصادر دخله وحجم اعماله وإجراء المقارنات مع السنوات السابقة عن طريق تنظيم كشف بمصادر الدخل ونسب الربحية وتأشير المتغيرات والاختلافات التي يجب مناقشتها مع المكلف للوصول الى قرار في تحديد الوعاء الضريبي ، ومن ثم احالة مذكرة التخمين الى المدقق لأجراء الفحص عليها كذلك ، فضلاً عن ان المخمن يقوم بإجراء مقارنة بما جاء الى الادارة الضريبية من مقتبسات (كتب من الدوائر الرسمية المتعاقدة مع المكلف) مع افصاح المكلف في القوائم المالية عن الايرادات التي حصل عليها من نشاطه مع الدوائر ذات العلاقة.

2- الفحص الميداني :

يقصد بالفحص الميداني معاينة الادارة الضريبية لنشاط المكلف واطلاعها على السجلات والمستندات ذات الصلة بهذا النشاط ، اذ يحق للإدارة الضريبية الاطلاع على نشاط المكلفين من خلال زيارة محلاتهم والاطلاع على طبيعة اعمالهم في مقر اعمالهم او توجيه الدعوة للمكلفين للحضور للإدارة الضريبية للاستفسار عن كل ما له علاقة بأعمالهم وهذا ما نجده في نص المادة (28) الفقرة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 (المعدل) وللسلطة المالية ان تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن

مصادره في محل وجودها ولها ان تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما يفيدها في تقرير الضريبة على أي من المكلفين .

كذلك يتضح هذا الحق في نص المادة (6) الفقرتين (اولاً) و(ثانياً) من نظام مسك السجلات التجارية رقم (2) لسنة 1985 وفيما يأتي نص هذه المادة :

(اولاً) : للسلطة المالية بأمر تحريري أيفاد من يمثلها لزيارة محلات اعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة هذه الاعمال وفحص السجلات والمستندات والمراسلات والاستفسار عن كل ما له علاقة بأعمال المكلف ونشاطاته، وعلى المكلف او من يقوم مقامه او يعمل بمعيته ان يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمة ممثل السلطة المالية واجابته على جميع الاسئلة المتعلقة بتلك المهمة.

(ثانياً) : لممثل السلطة ان يجلب الى دائرته ما يراه مهما من سجلات او مستندات او مراسلات المكلف لتدقيقها ، على ان ينظم بذلك محضر تحريري بالتسليم والتسلم يوقع من ممثل السلطة المالية والمكلف او من يقوم مقامه او يعمل بمعيته وتعطي لهم نسخة منه .

يتضح مما تقدم ان الفحص الميداني يكون في صورتين :

أ- يكون في مقر عمل المكلف .

ب- يكون في مقر الادارة الضريبية .

اذ يقوم الفاحص الضريبي بعد تكليفه بأمر تحريري بالإجراءات الاتية :

- التعرف على المجموعة الدفترية التي تمسكها الشركة محل الفحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية للشركة ونظم الضبط الداخلي للمخازن والمقبوضات والمدفوعات.
- استعراض بنود الحسابات الختامية بصفة عامة والاستفسار عن البنود التي قد ادمجت في بند واحد .
- دراسة ومناقشة تقرير مراقب الحسابات والتعرف على التحفظات والملاحظات الواردة فيه وأخذها بالحسبان للتأكد من دقة ومصداقية السجلات .
- القيام بالجرد الفعلي للبنود التي تحتاج لذلك كالبضاعة والنقدية .
- الاطلاع الكامل على نشاط المكلف والاستفسار عن الامور التي تحتاج الى تفسير وايضاح وتسجيل الملاحظات المهمة كافة .
- معالجة الايرادات والمصروفات طبقاً لوجهة النظر الضريبي واستخلاص او تحديد اوعية الضرائب المختلفة الخاضعة للضريبة .
- اعداد تقرير بنتائج الفحص موجه الى الادارة الضريبية .

❖ مقومات الفحص الضريبي

يرتكز الفحص الضريبي على مقومات عديدة نذكر منها ما يلي :

1. الفاحص الضريبي :
وهو شخص يقوم بعملة فحص القوائم المالية ويجب ان تتوفر في الفاحص مجموعة من المواصفات نذكر منها :
أ- ذو جزء وكفاءة عالية .
ب- توفر القاعد العلمية لتعرف على دخل المكلف وفحص القوائم المالية .
ج- الممارسة العملية للفاحص وبضمنها المؤهل العلمي
- 2- القانون الضريبي :
ان السياسة الضريبية يجب ان تعتمد على مجموعة من القانونيين الضريبية يتضمنها التشريع الضريبي.
- 3- توفير بيانات ومعلومات عن الوعاء الضريبي:
باعتبارها الاساس لعملية الفحص الضريبي
- 4- الوعي الضريبي للمكلفين :
يجب على المكلف الضريبي اطاعة القانون وتنفيذ احكامه ويجب ان تكون نظرة الدولة والمجتمع للضريبة ذات قيمة وطنية واخلاقية عليا حتى تعتبر عملية تحصيلها تكون سهلة .

❖ الاساس القانوني للفحص الضريبي

- هنالك مجموعة من الاسس القانونية في التشريع الضريبي العراقي ترتكز عليها عملية الفحص الضريبي وهي كالاتي :
- 1- المجموعة الدفترية والمستندية :
تشمل مجموعة من السجلات هي:
أ- سجل اليومية العامة
ب- سجل الأستاذ العام
ث- السجلات المخزنية

2- حق الاطلاع :

اورد المشرع العراقي ان للسلطة المالية الحق بالاطلاع على جميع أعمال المكلف الخاضعة للضريبة خلال (21 يوم) من تاريخ تبليغه بذلك ، ومن حق السلطة المالية ان تبحث عن مصادر الدخل الاخرى . كذلك يحق للسلطة المالية بزيارة محلات أعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة هذه الاعمال واجراء عملية فحص لجميع السجلات والمستندات على ان يجري ذلك امام المكلف وينظم محضر بذلك يوقع من قبل الطرفين وهما المكلف والسلطة الضريبية.

3- تقارير المكلفين:

تمثل التقارير المالية التي يلتزم بها المكلفون بتقديم حساباتهم الختامية والميزانية العمومية بعد ان يتم تدقيقها من قبل مكاتب المحاسبين القانونيين ويتم تقديمها الى الهيئة العامة للضرائب علما ان المشرع العراقي الزم في المادة (22) من قانون ضريبة الدخل كل شخص في العراق مهما كانت صفته بإخضاع دخولهم الضريبية التي يتسلمون منها ربحاً ان يزود السلطة المالية بتقرير مالي خلال (21 يوم) من تاريخ التسليم .

أسئلة الفصل

1. ما هو مفهوم الفحص الضريبي؟
2. ما المقصود بالفحص لغويا ومهنيا؟
3. ماهي أهداف الفحص الضريبي؟ ناقش ذلك .
4. للفحص الضريبي أهمية كبيرة للسلطة المالية؟ وضح تلك الأهمية بشكل مفصل .
5. ماهي أنواع الفحص الضريبي؟
6. قارن بين انواع الفحص المكتبي والفحص الميداني؟
7. ماهي اجراءات الفاحص الضريبي بعد تكليفه بأمر تحريري؟
8. ما هو نص المادة (6) من نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985؟
9. يركز الفحص الضريبي على مجموعة من المقومات ، اذكرها بالتفصيل؟
10. ما هو الاساس القانوني للفحص الضريبي؟
11. ماذا يقصد بحق الاطلاع؟
12. ماذا يقصد بتقارير المكلفين؟

⑧⑧⑧⑧⑧⑧⑧⑧

الفصل التاسع

الايرادات غير الدورية ونقل ملكية العقار

الأهداف التعليمية: بعد دراسة هذا الفصل تستطيع ان تكون قادراً على معرفة
الآتي :

- ❖ معاملات نقل ملكية العقار
- ❖ الأرباح الرأسمالية
- ❖ التعويضات بسبب عدم الوفاء بالتعهدات والالتزامات

الفصل التاسع

الايرادات غير الدورية ونقل ملكية العقار

Revenues non periodic

هنالك العديد من المعاملات التي لا تتكرر باستمرار وانما يمكن ان تحصل بين الحين والآخر مثل انتقال ملكية العقارات بين افراد المجتمع او قطاعاته باي شكل من اشكال الانتقال ، وعليه الزم التشريع العراقي الضريبي بوجود فرض نوع معين من الضرائب على هذه الايرادات واعفى انواع اخرى منها وفق ضوابط ومحددات معينة.

❖ معاملات نقل ملكية العقار

قضت المادة (ثانياً) من القرار المرقم (120) لسنة 2002 على ان : (تفرض ضريبة مقطوعة بنسبة تصاعدية من قيمة العقار او حق التصرف فيه المقدر وفق احكام قانون تقدير العقار ومنافعه المرقم (85) لسنة 1978 او البديل ايهما اكثر على مالك العقار او صاحب حق التصرف او نقله كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وازالة الشيوخ تصفه الوقف او المساطحة ... الخ)

يتضح من النص السابق ان المشرع الضريبي العراقي قد أخذ بمبدأ فرض الضريبة المقطوعة على القيمة العمومية للعقار وليس الارباح المتحققة عن بيع العقار كما ذهبت اليه الفقرة (4) من المادة الثانية الملغاة ، لذا فهي ليست مشمولة بالتنزيلات والسماحات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل ، وهذا بدوره يتعارض مع خصائص قانون ضريبة الدخل الذي يمتاز بشخصية الضريبة التي تتصف بها الضرائب المباشرة من هذه الناحية ومن ناحية اخرى يتعارض مع نص الفقرة (2) من المادة الاولى من القانون الضريبي الذي ينص على ان تفرض ضريبة الدخل الصافي وليس الدخل

الاجمالي من النص السابق . كذلك ان المشرع الضريبي العراقي لم يشترط الاعتراف في تجارة الاموال غير المنقولة ، وهذا يعني انه قد اخذ المفهوم الواسع للدخل أي نظرية الاثراء ، وفيما يلي شرحاً مختصراً لوسائل نقل ملكية العقار كما ورد في النصوص السابقة :

1. البيع : هو انتقال ملكية العقار مقابل نقدي .
2. المقايضة : هو انتقال ملكية العقار مقابل عيني .
3. المصالحة : قد يتصالح دائن مع مدين ويترتب على الصلح انتقال ملكية العقار ، ففي هذه الحالة يجري تقدير قيمة العقار وذلك من خلال التوازن بين القيمتين (البذل والقيمة المقدرة) فتؤخذ القيمة الاعلى واذا كانت تزيد على مقدار الاعفاء المقرر تفرض الضريبة على المدين .
4. التنازل : هو التخلي عن المال بعوض او بدون عوض فاذا كان التنازل بعوض نقدي اصبح حكمه حكم البيع وان كان التنازل بعوض عيني كان مقايضة وان كان التنازل بدون عوض اصبح هبة .
5. الهبة : هي تملك مال لآخر بدون عوض وقد اخضع المشرع الضريبي العراقي الهبات العقارية لضريبة الدخل وذلك للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الذي قد يحصل تحت مظلة الهبة التي ربما تنطوي على بيع حقيقي وعليه فان الواهب هو المكلف بدفع الضريبة وليس الموهوب له باعتباره يأخذ حكم البائع والموهوب له بحكم المشتري . (ملاحظة: اذا كانت الهبة بين الزوجين والاولاد تكون معفاة من الضريبة).
6. ازالة الشبوع : تعني انهاء المشاركة في ملكية العقار وكما تحصل رضاءً بأن يتفق الشركاء على البيع او القسمة بينهم ان كان الملك قابلاً للقسمة ، وقد تحصل بصورة غير رضائية وعن طريق المحكمة وذلك عندما يختلف الشركاء في العقار على الاحتفاظ بملكيتهم او عدم تقسيمه فيلجا بعضهم الى المحاكم لبيعه عن طريق المزايدة العلنية ويحصل كل من الشركاء حصته من العقار المشاع ويطلق على هذه الطريقة البيع غير الارادي . واستناداً الى القرار (120) لسنة 2002 فان الذي يخضع للضريبة هو بدل المعاملة القطعية وليس القيمة المقدرة .
7. تصفية الوقف. يعني اعطاء الحق في استعمال العقار دون التصرف فيه او تملكه لأي شخص والوقف نوعان : (وقف خيري ووقف ذري) .
 - أ- الوقف الخيري: هو ما يوقفه الشخص (الواقف) للمؤسسات الخيرية .
 - ب- الوقف الذري : هو ما يوقفه الشخص الواقف لصالح ذريته وقد صدر في سنة 1955 مرسوم يجبر تصفية الوقف الذري ، وتصفيته حكمه حكم

ازالة الشيوخ قبل ان ينتهي بالقسمة او بالبيع ، وما ينطبق على ازالة الشيوخ بهذا الصدد ينسحب على تصفية الوقف كذلك في حالة بيع الوقف تفرض عليه ضريبة الدخل.

8. المساطحة : ان حق المساطحة هو حق عيني يستطيع لمن له هذا الحق ان يقيم منشآت اخرى على ارض الغير بموجب اتفاق بينه وبين مالك الارض ، لذا تكون الارض لشخص بينما يكون البناء مملوكاً لشخص اخر . ان حق المساطحة لا يجوز ان يزيد عن (50) سنة وعندما يقوم المساطح بنقل حق المساطحة أي حق استعمال البناء تخضع هذه العملية لضريبة الدخل طبقاً لأحكام القانون .

● الاعفاءات الخاصة بال عقارات

اجاز التشريع الضريبي العراقي بمنح اعفاءات ضريبية في حالة انتقال العقار من جهة الى اخرى بالبيع او الهبة او التنازل او الاستملاك وذلك بموجب القرار (120) لسنة 2002م. ويمكن ذكر هذه الاعفاءات كما يأتي :

1. اعفاء اول (20000000) دينار من قيمة العقار او البديل ايها اكثر ويوزع هذا المبلغ على الشركاء وفق حصصهم اذا كان العقار مملوكاً على وجه الشيوخ .
2. اعفاء معاملات الهبة الجارية بين الابوين وبنائهما او بين الزوجين .
3. اعفاء معاملات التنازل التي يتم بين الابوين وبنائهما او بين الزوجين المشار اليهما اعلاه (أي ذوي القربى)
4. معاملات الاستملاك : يخضع للضريبة ما زاد على الاعفاء المشار اليه وفق النسب التالية :

أ- (3%) لغاية (30 مليون دينار)

ب- (4%) ما زاد عن (30 مليون) لغاية (60 مليون دينار)

ج- (5%) ما زاد (60 مليون دينار) لغاية (90 مليون دينار)

د- (6%) ما زاد (90 مليون دينار)

مثال

باع شخص عقار يقع في مدينة الديوانية وبلغت القيمة المقدرة للعقار بتاريخ 2013/7/1 (785 مليون دينار). المطلوب : احسب مقدار ضريبة الدخل الواجبة الدفع. احتساب الضريبة:

785000000 دينار القيمة المقدرة للعقار

20000000 دينار اعفاء بموجب القرار (120) لسنة 2002م.

765000000 دينار المبلغ الخاضع للضريبة.
وتحتسب الضريبة كما يلي .

المبلغ/ دينار	نسب الاحتساب
900000	30000000×3%
1200000	30000000×4%
1500000	30000000×5%
40500000	67500000×6%
44100000 دينار	785000000 دينار

❖ الارباح الرأسمالية

يقصد بالارباح الرأسمالية تلك الارباح الناجمة عن بيع الموجودات الثابتة وهي الموجودات التي تحصل عليها الشركة بقصد الاحتفاظ بها لاستخدامها في العملية الانتاجية ومنها السيارات والآلات والاثاث وغيرها.

وقد كانت ارباح هذه الموجودات خاضعة للضريبة بموجب احكام القانون رقم (87) لسنة 1956 ولكن عندما الغي هذه القانون وحل محله القانون رقم (95) لسنة 1959 فقد جاء خالياً من هذا النص، الامر الذي ادى بالسلطة المالية الى عدم اخضاع الارباح الرأسمالية لضريبة الدخل، وبعد صدور قانون رقم (13) لسنة 1982 المعدل والنافذ المفعول حالياً لم ينص هو الاخر صراحة على اخضاع الارباح الرأسمال لضريبة الدخل أي سار على النهج الذي سار عليه القانون رقم (95) لسنة 1959 الملغي على الرغم من امكانية اخضاع هذه الارباح لضريبة الدخل طبقاً لأحكام الفقرة (6) من المادة الثانية التي تعلن بشكل واضح ان كل مصدر اخر غير خاضع لأية ضريبة في العراق خضع لضريبة الدخل .

مثال :

اشترت شركة صناعية ماكنة بتاريخ 2009/1/1 وبكلفة مقدارها (20مليون دينار) وبدأت اندثارها بموجب القسط الثابت ونسبة 10% وبتاريخ 2013/12/31 قامت الشركة ببيع الماكنة بمبلغ (30مليون) .المطلوب : تحديد الربح الرأسمالي وتوضيح المعادلة الضريبية لهذا الربح .

الحل:

الاندثار المتراكم = $20000000 \times 10\% \times 5$ سنوات = 10000000 دينار
القيمة الدفترية للماكنة = $20000000 - 10000000$ = 10000000 دينار
الربح الرأسمالي لعملية البيع = سعر البيع - صافي القيمة الدفترية
 $30000000 - 10000000 = 20000000$ دينار وهذا الربح الرأسمالي لا يخضع
للضريبة طبقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

❖ التعويضات بسبب عدم الوفاء بالتعهدات والالتزامات

ترد في العقود احياناً شروطاً جزائية الغرض منها هو الزام طرفي العقد او احدهما بتنفيذ التزامه بحيث اذا امتنع هذا عن التنفيذ الالتزام جاز للطرف الاخر ان يأخذ منه مبلغاً معيناً مشروطاً في أصل العقد ولكي تخضع التعويضات لضريبة الدخل يجب توافر شرطين .

1. ان تنشأ التعويضات نتيجة عدم الوفاء بالتعهدات والالتزامات .
2. الا تقابل خسارة مادية تلحق بالمكلف (اما عند دفع التعويض لقاء خسارة فانه لا يخضع للضريبة) ، فلو قامت احدى شركات التامين بتعويض احد الاشخاص بمبلغ يساوي كلفة البضاعة المحروقة في هذه الحالة لا يوجد ربح خاضع للضريبة بسبب الخسارة المادية التي لحقت به، اما اذا كان مبلغ التعويض اكبر من كلفة البضاعة المحروقة فان الفرق بينهما هو الذي يخضع للضريبة .

❖ امثلة تطبيقية

مثال (1)

باع شخص عقار يقع في حي الوحدة مدينة الديوانية وبلغت القيمة المقدرة بتاريخ 2013/6/1 (85,000,000) دينار، فما هو مقدار ضريبة الدخل الواجبة الدفع؟ احتساب الضريبة:

85,000,000 القيمة المقدرة للعقار
20,000,000 اعفاء (بموجب القرار 120 لسنة 2002 وتعديلاته)

65,000,000 المبلغ الخاضع للضريبة

المبلغ/ دينار	نسب الاحتساب
900,000	$3\% \times 30,000,000$
1200,000	$4\% \times 30,000,000$
250,000	$5\% \times 5000,000$
مقدار الضريبة الواجبة الدفع 2350,000	65,000,000

مثال (2)

باع شخص عقار يقع في حي المعلمين في مدينة السماوة وبلغت القيمة المقدرة للعقار بتاريخ 2013/4/1 (500,000,000 دينار) ، فما هو مقدار ضريبة الدخل الواجبة الدفع؟

احتساب الضريبة:

500,000,000 دينار القيمة المقدرة للعقار

20,000,000 دينار الاعفاء

480,000,000 دينار المبلغ الخاضع للضريبة

المبلغ/ دينار	نسب الاحتساب
900,000	$3\% \times 30,000,000$
1200,000	$4\% \times 30,000,000$
1500,000	$5\% \times 30,000,000$
2340000	$6\% \times 390000000$
مقدار الضريبة الواجبة الدفع 5940000	480,000,000

اسئلة الفصل

1. ما هي الضريبة على نقل ملكية العقار ؟ وما هو القرار الذي فرضت بموجبه تلك الضريبة؟
2. ما هي اهم وسائل نقل ملكية العقار ؟
3. اذكر اهم الاعفاءات الخاصة بالعقارات ؟
4. ما هي النسب التي تخضع اليها ضريبة نقل العقار ؟
5. ماذا يقصد بالأرباح الرأسمالية ؟
6. ماذا يقصد بالتعويضات بسبب عدم الوفاء بالتعهدات ؟
7. باع شخص عقار يقع في حي المنصور / بغداد وبلغت القيمة المقدرة للعقار في 2013/8/1 (600,000,000دينار) ، فما مقدار ضريبة الدخل الواجبة الدفع ؟
8. تم بيع عقار بلغ بدل بيعه (2/1نصفه) 97500,000 دينار والقيمة المقدرة للأرض التي مساحتها 300م² (60,000دينار) للمتر المربع الواحد ؟ فما مقدار مقدار ضريبة الدخل الواجبة الدفع ؟
9. باع شخص عقار في حي الحسين بمدينة السماوة وبلغت القيمة المقدرة للعقار في 2013/6/1 (90,000,000دينار) ، فما هو مقدار ضريبة الدخل الواجبة الدفع؟
10. باع شخص عقار في حي عدن بمدينة النجف الاشرف وبلغت القيمة المقدرة للعقار في 2013/5/1 (120,000,000 دينار) ، فما هو مقدار ضريبة الدخل الواجبة الدفع ؟

⑨⑨⑨⑨⑨⑨⑨⑨⑨⑨

الفصل العاشر

الربح المحاسبي والربح الضريبي

الاهداف التعليمية : بعد دراسته هذا الفصل يستطيع ان تكون قادراً على معرفة الاتي:

- ❖ الربح المحاسبي والربح الضريبي
- ❖ الاختلاف بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي
- ❖ اجراءات تحويل الدخل المحاسبي الى دخل ضريبي

الفصل العاشر

الربح المحاسبي والربح الضريبي

يختلف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي وذلك لان الربح المحاسبي يعتمد في احتسابه على المقاييس المحاسبية التقليدية بينما الربح الضريبي يعتمد في تحديده على القوانين والتعليمات الضريبية ، لذلك لابد من التمييز بين المصطلحين لغرض الوصول الى احتساب الدخل الفعلي الخاضع للضريبة.

❖ الربح المحاسبي والربح الضريبي

• الربح المحاسبي

يمثل الربح الصافي الناتج عن ممارسة المشروع نشاطاً تجارياً معيناً بعد تحميل الايرادات بكامل المصروفات التي أدت للوصول لهذا الربح ، ويمكن قياس الربح المحاسبي بإحدى الطريقتين :

1. طريقة الميزانية
2. طريقة حساب التشغيل والمتاجرة والارباح والخسائر.

• طريقة الميزانية :

طبقاً لهذا النظرية يتحقق الربح بطرح موجودات المشروع في بداية السنة المالية من صافي موجودات ذلك المشرع في نهاية السنة المالية. وفي حالة اضافة موجودات جديدة للمشروع خلال العام او قيام مالك المشروع بسحب نقدية للاستخدام الخاص فان صافي الربح يتحدد وفق المعادلة الاتية :

صافي الربح = (صافي الموجودات في نهاية السنة + المسحوبات) - (صافي الموجودات في بداية السنة + الزيادة في راس المال) .

• طريقة حساب التشغيل :

بموجب هذه الطريقة يتم استخراج الربح المحاسبي الصافي في الشركات التجارية كما يلي:

1. تصوير حساب المتاجرة لاستخراج مجمل الربح او الخسارة .
 2. تصوير حساب الارباح والخسائر لاستخراج صافي الخسارة بعد ترحيل نتيجة حساب المتاجرة اليه . ولكن عند تحديد الربح المحاسبي لابد من مراعاة مجموعة من الفروض والمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها .
- 1- مبدأ استمرارية المشروع
 - 2- مبدأ تحقيق الايراد
 - 3- مبدأ الحيطة والحذر
 - 4- مبدأ التكلفة التاريخية .
 - 5- مبدأ استمرار استخدام الطرق المحاسبية .

اما في الشركات الصناعية فيتم اعداد حساب التشغيل قبل اعداد حساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر.

• الربح الضريبي

عند الرجوع الى قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل يلاحظ ان المادة (8) منه نصت على ما يلي: (ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها في وثائق مقبولة) . ومن هذا النص يتضح ان الربح الضريبي يتم تحديده بمقارنة الايرادات التي يحققها المكلف خلال السنة والنفقات التي ينفقها فعلاً للحصول على هذه الايرادات ، وهذه المقارنة التي تقوم عليها اجراءات المحاسبة المالية في تحديد الدخل المحاسبي. غير انه يوجد فرق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي بسبب اختلاف القواعد المتبعة في تحديد ماهية الايرادات والنفقات في كل من الحالتين ، اذ ان تحديد الايرادات والنفقات لأغراض المحاسبة المالية يخضع للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، بينما تعتمد المحاسبة الضريبية في تحديدها لإيرادات ونفقات المكلف على الاحكام القانونية المنصوص عليها في القانون الضريبي وسوف يتم مناقشة هذا الموضوع لاحقاً.

❖ الاختلاف بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي

يتحدد الدخل المحاسبي على وفق فروض ومبادئ المحاسبة ، أما الدخل الضريبي فيتحدد من خلال تطبيق الاحكام والتشريعات التي تنص عليها القوانين الضريبية . إن الاختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي تحصل عندما يعفي القانون الضريبي بعض الايرادات او عندما يحظر استقطاع بعض أنواع المصروفات ، هنالك أسباب عدة لاختلاف الدخل المحاسبي عن الدخل الضريبي أهمها :

1. اعتماد النظم المحاسبية على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية والتي كثيراً ما تختلف عن المبادئ والقواعد التي تستخدم لأغراض ضريبة الدخل .

2. وجود اختلافات جوهرية بين الاسس التي تحكم قياس الدخل الضريبي وبين الاسس التي تحكم قياس الدخل المحاسبي ، ويؤدي هذا الى شمول القوائم المالية اما على المفردات التي لا تدخل في قياس الدخل الضريبي او عدم شمولها على بعض المفردات التي تدخل في قياسه .

3. تتحكم في الدخل الضريبي مبادئ يسعى المشرع من خلالها الى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية ومالية ، وقد تم ترك هذه المبادئ دون تقنين لكي يمكنها ان تتطور مع الاحتياجات التي تحقق المصلحة العامة ، لهذا يلاحظ قصور في بعض القوانين الضريبية.

ومن خلال ما تقدم يمكن القول ان الربح المحاسبي يعد اساساً لتحديد الربح الضريبي ، إذ يتم تعديله في ضوء التشريعات والقوانين الضريبية .

❖ اجراءات تحويل الدخل المحاسبي الى الدخل الضريبي

يتبع موظف الضرائب في تعديل الربح المحاسبي بغية الوصول الى (الربح الضريبي) إحدى الطريقتين الاتيتين:

1- اعداد كشف التعديل الضريبي (مذكرة التسوية)

2- اعادة تصوير حساب الارباح والخسائر .

وفيما يأتي توضيح هاتين الطريقتين:

1- اعداد كشف التعديل الضريبي

يعتبر كشف التعديل الضريبي أكثر اتباعاً من الناحية العملية، ويمكن تصوير خطوات اعداد الكشف على النحو الاتي :

صافي الربح المحاسبي (بموجب حـ / أ.خ): يضاف اليه :	××	××
<ul style="list-style-type: none"> ▪ بنود لم يدرج ضمن ايرادات الشركة : مثل الديون المعدومة المحصلة. ▪ بنود لاتعد من التكاليف من الناحية الضريبية مثل رواتب مالك الشركة والفوائد على راس المال. 	××	××
يخصم منه:	×××	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ بنود تعتبر من التكاليف من الناحية الضريبية إلا أنها لم تدرج ضمن الجانب المدين من حـ/أ،خ مثل التبرعات واقساط التامين على الحياة . ▪ بنود ادرجت كإيراد في الجانب الدائن من حـ/ أ.خ. الا انها لا تعتبر ايرادات من الناحية الضريبية مثل الارباح الرأسمالية وارباح اعادة التقدير والديون المعدومة المحصلة والتي تعتمد على الهيئة العامة للضرائب في سنة اعدام الدين. 	(××)	(××)
الربح الضريبي		×××

2- تصوير حساب الارباح والخسائر المعدل ضريبياً بموجب هذه الطريقة يعاد تصوير حساب الارباح والخسائر على ان يدرج في جانبيه المدين والدائن والبنود المعتمدة ضريبياً ويكون وعاء الضريبة (الربح الضريبي) هو رصيد هذا الحساب .

• حساب الضريبة على الأفراد والشركات

الأفراد:

المبلغ	البيان
××	▪ حصر الإيرادات
(××)	(-) الدخول المعفاة من الضريبة
××	= الإيرادات الخاضعة للضريبة
(××)	(-) المصروفات الخاصة بالعمل المقبولة ضريبياً
××	= الدخل الخاضع للضريبة
(××)	(-) النفقات الشخصية والسماحات
××	= صافي الدخل الخاضع للضريبة (يضرب في سعر الضريبة)
××	= مقدار الضريبة

الشركات:

المبلغ	البيان
××	■ إيرادات الشركة الخاضعة للضريبة
(××)	(-) المصروفات الخاصة بالعمل المقبولة ضريبيا
××	= الدخل الخاضع للضريبة
(××)	(-) بعض الاعفاءات المتعلقة بنوع نشاط الشركة (كالإعفاء الصناعي)
××	= صافي الدخل الخاضع للضريبة (ي ضرب في سعر الضريبة)
××	= مقدار الضريبة

❖ امثلة تطبيقية

مثال (1)

فيما يلي حساب الارباح والخسائر لإحدى الشركات الفردية عن السنة المنتهية في 2013/12/31

ح/أ.خ عن السنة المنتهية في 2013/12/31

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
8000000	رواتب واجور	35000000	من ح/ المتاجرة (مجمل الربح)	
1000000	اندثار الات 20%	500000	ارباح بيع الموجودات الثابتة	
2000000	الايجار	300000	خصم مكتسب	
600000	الديون المعدومة			
250000	البريد والبرق والهاتف			
500000	التبرعات			
300000	مخصص ديون مشكوك فيها			
200000	مخصص هبوط اسعار اوراق مالية			
22950000	صافي الربح المحاسبي			
35800000		35800000		

وعند الفحص الضريبي تبين أن :

1. الرواتب والاجور الشهرية للموظفين والعاملين تبلغ (550000) دينار والباقي رواتب ملاك الشركة.
2. معدل الاندثار الذي تعتمده الادارة الضريبية للآلات هو (10%)
3. الايجار الشهري للشركة هو (150000) دينار.

4. الديون التي اقتنعت السلطة الضريبية بإعدامها (450000) دينار.
5. ضمن التبرعات مبلغ (100000) دينار مدفوعة لأقارب مالك الشركة والباقي الى جمعية الهلال الاحمر العراقية المعترف بها .
6. هنالك قائمة كهرباء وماء مقدارها (100000) دينار مستحقة ولم تسجل بالسجلات.
7. مالك الشركة متزوج وزوجته ربة بيت ولديه (3) اولاد اقل من 18 سنة.
- المطلوب :

1. اعداد كشف التعديلات الذي يجريه موظف الهيئة العامة للضرائب على الربح المبين بإقرار المكلف لبيانات الربح الضريبي واحتساب ضريبة الدخل المستحقة عليه عن السنة التقديرية 2014.
2. اعادة تصوير حـ /أ.خ المعدل ضريبياً لنفس الغرض اعلاه .

الحل :

(1) حل المثال على اساس كشف التعديل الضريبي

التفاصيل	جزئي	الاجمالي
صافي الربح المحاسبي		22950000
<u>يضاف اليه</u>		
رواتب مالك الشركة	1400000	
الزيادة في اندثار الآلات	500000	
الزيادة في الايجار	200000	
الزيادة في الديون المدومة	150000	
الزيادة في التبرعات	100000	
مخصص ديون مشكوك فيها	300000	
مخصص هبوك اوراق مالية	200000	
المجموع		2850000
		25800000
<u>يطرح منه</u>		
ارباح بيع موجودات ثابتة لأنها ارباح رأسمالية	500000	
اجور قائمة الماء والكهرباء المستحقة	100000	
المجموع		600000
الربح الضريبي		25200000
يطرح منه السماح القانوني (1200000+9000000)		10200000
الدخل الخاضع للضريبة		15000000

15000 دينار =	3% × 500000
25000 دينار =	5% × 500000
100000 دينار =	10% × 1000000
1950000 دينار	15% × 13000000
2090000 دينار مقدار الضريبة المستحقة	15000000

ملاحظات على الحل :

1. أضيفت رواتب مالك الشركة الى صافي الربح لأنها ليست من التكاليف الواجبة الخصم ولأنه لا يعتبر موظف بالشركة وقد احتسبت كما يلي $12 \times 550000 = 6600000$ دينار رواتب الموظفين والعاملين $8000000 - 6600000 = 1400000$ دينار رواتب مالك الشركة .
 2. أضيفت الزيادة في اندثار الآلات الى صافي الربح لأنه لا يسمح باحتساب اندثار الموجودات الثابتة بأعلى من النسبة المعتمدة ضربياً وقد احتسبت كما يلي : $20/10 \times 1000000 = 500000$ دينار مقدار الزيادة.
 3. أضيفت الزيادة على الايجار الى صافي الربح لأنها تعتبر مصاريف مدفوعة مقدمة تخص السنة القادمة : $12 \times 150000 = 1800000$ دينار الايجار السنوي $2000000 - 1800000 = 200000$ دينار الزيادة في الايجار.
 4. أضيفت الزيادة في الديون المعدومة لعدم قناعة الادارة الضريبية بها $600000 - 450000 = 150000$ دينار الزيادة .
 5. الزيادة في التبرعات البالغة 100000 دينار أضيفت الى صافي الربح المحاسبي لأنها ليست مدفوعة الى جهة معترف بها قانونياً.
 6. أضيفت مخصصات الى صافي الربح البالغة 300000 دينار لان المخصصات تعتبر احتمالية غير مؤكدة الحدوث.
 7. أضيفت مخصصات هبوط اسعار الاوراق المالية الى صافي الربح لأنه تعتبر نفقات احتمالية غير مؤكدة الحدوث لا يسمح بتنزيلها من الارباح .
 8. تم خصم اجور قائمة الكهرباء والماء من الارباح لأنها تعتبر نفقات مستحقة وغير مدفوعة ولم تدرج اصلاً في الجانب المدين من حساب الارباح والخسائر .
- (2) حل المثال على اساس اعداد حساب الارباح والخسائر المعدل ضريبياً .
حساب الارباح والخسائر المعدل ضريبياً عن السنة المنتهية في 2014/12/31

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
6600000	رواتب واجور	35000000	من حـ / المتاجرة (مجمل الربح)
500000	اندثار الآلات 10%	300000	خصم مكتسب
1800000	الايجار		
450000	الديون المعدومة		
250000	البريد والبرق والهاتف		
400000	التبرعات		
100000	ماء وكهرباء		
25200000	الربح الضريبي		
35300000		35300000	

مثال (2)

قدم مالك احدى الشركات الفردية حساب الارباح والخسائر عن السنة المنتهية في 2013/12/31 الى الهيئة العامة للضرائب وكان كالآتي :

حـ / الارباح والخسائر المعدل عن السنة المنتهية في 2013/12/31

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
3000000	رواتب	25000000	مجمل الربح
750000	فائدة قرض	300000	ارباح بيع الاثاث
800000	فائدة راس المال	2200000	ايراد عقار
950000	مكافاة العاملين	3000000	ايجار اراضي زراعية
1500000	اندثار الاثاث	1000000	ايراد اوراق مالية
650000	خصم مسموح به	1500000	تعويضات مستلمة
850000	ديون معدومة		
1200000	ضرائب ورسوم		
600000	تبرعات		
700000	عجز الصندوق		
1000000	مصاريف عمومية		
20000000	صافي الربح المحاسبي		
32000000		32000000	

وعند الفحص الضريبي وجد ما يأتي :

1. يملك مالك الشركة العقار الذي يزاوول فيه نشاطه التجاري وتبلغ قيمة العقار التاريخية (50000000) دينار ونسبة اندثار العقار (5%).
2. ضمن الرواتب مبلغ (1000000) دينار رواتب مالك الشركة .
3. ان فائدة القروض مدفوعة عن قرض من المصرف العقاري لبناء الى ابن مالك الشركة.
4. تم اندثار الاثاث بنسبة 15% علماً ان النسبة المقررة 10% وان قيمة الاثاث في السجلات تبلغ (10000000) دينار.
5. ضمن الديون المعدومة مبلغ (250000) دينار لم تعترف بها الادارة الضريبية.
6. ضمن الضرائب والرسوم مبلغ (800000) دينار عن ضريبة الدخل للسنة السابقة.
7. ضمن التبرعات مبلغ (300000) مدفوعة لبعض العوائل الفقيرة والباقي لجهات خيرية معترف بها قانونياً.
8. ان العجز بالصندوق هو من مسؤولية امين الصندوق وانه قام بدفعه على شكل اقساط خصماً من راتبه .
9. ضمن المصاريف العمومية مبلغ (150000) دينار عن مصاريف دعاية وعلان تخص السنة القادمة.
10. ان التعويضات المستلمة هي تعويضات من قبل شركة التامين الوطنية عن بضاعة محروقة تكلفتها (1750000) دينار فاذا علمت ان مالك الشركة متزوج وزوجته ربة بيت ولديه (5) اولاد الاول عمرة 24 سنة تخرج من الكلية والثاني عمره 22 سنة ولا يزال طالب في الجامعة والباقي عمر كل منهم اقل من (18سنة) .

المطلوب : اعداد كشف التعديلات الضريبي (مذكرة التسوية) لتحديد الربح الضريبي واحتساب ضريبة الدخل المستحقة على المكلف للسنة التقديرية 2014 .

الحل :
كشف التعديلات الضريبية

التفاصيل	جزئي	الاجمالي
صافي الربح المحاسبي		20000000
يضاف اليه:		
رواتب اصحاب الشركة	1000000	
فائدة قرض	750000	
فائدة راس المال	800000	
الزيادة في اندثار الاثاث	500000	
الزيادة في ديون معدومة	250000	
الزيادة في ضرائب ورسوم (ضريبة الدخل)	800000	
الزيادة في التبرعات	300000	
عجز الصندوق	700000	
الزيادة في المصارف العمومية(مصاريف الاعلان)	150000	
المجموع		5250000
يطرح منه:		25250000
اندثار العقار	2500000	
ارباح بيع الاثاث	300000	
ايراد عقار	2200000	
ايراد اوراق مالية	1000000	
خسائر التعويضات المقبوضة	250000	
المجموع		6250000
الربح الضريبي		19000000
يطرح منه السماح القانوني (9000000+1600000)		10600000
الدخل الخاضع للضريبة		8400000

15000= دينار	3%×500000
25000 = دينار	5%×500000
100000 = دينار	10%×1000000
960000= دينار	15%×6400000
1100000 دينار مقدار الضريبة المستحقة للسنة التقديرية 2014	8400000

ملاحظات على الحل :

1. أضيفت رواتب مالك الشركة الى صافي الربح لأنها ليست من التكاليف الواجبة الخصم ولأنه لا يعتبر موظف بالشركة ولا يجوز خصمها من الأرباح .
2. أضيفت فائدة القرض الى الأرباح لأنها تعتبر نفقات شخصية ليست مدفوعة لإنتاج الدخل .
3. أضيفت فائدة راس المال الى الأرباح لأنها فائدة ليست حقيقية مدفوعة الى دائن حقيقي لمالك الشركة لذا لا يجوز خصمها من الأرباح .
4. أضيفت الزيادة على اندثار الاثاث الى الأرباح لأنه لا يسمح باندثار الموجودات الثابتة بالنسب التي تزيد عن النسبة المقررة من قبل الادارة الضريبية :
 $10000000 \times 15\% = 1500000$ دينار الاندثار بموجب ح / أ . خ
 $10000000 \times 10\% = 1000000$ دينار الاندثار بموجب النسبة المقررة
 $1500000 - 1000000 = 500000$ دينار الزيادة في الاندثار .
5. أضيفت الزيادة في الديون المعدومة لعدم اعتراف الادارة الضريبية بها .
6. اضيفت الزيادة في الضرائب والرسوم لان ضمنها (800000 عن ضريبة دخل) التي لا يسمح بتنزيلها من الأرباح ولأنها تعتبر استعمالاً للربح حيث نص القانون الضريبي صراحة على تنزيل كافة الضرائب والرسوم عدا ضريبي الدخل والعقار .
7. أضيفت الزيادة في التبرعات لأنها مدفوعة الى بعض العوائل الفقيرة وهي لا تعتبر جهة خيرية معترف بها قانونياً .
8. أضيف العجز بالصندوق الى الأرباح لأنه ثبت كونه مسؤولية امين الصندوق وبالتالي لا يعتبر هذا العجز من التكاليف الواجبة الخصم .
9. أضيفت الزيادة في المصاريف العمومية البالغة 150000 دينار لأنها مدفوعة عن اعلان مدفوع مقدماً يخص السنة الآتية .
10. تم طرح مبلغ اندثار العقار من الأرباح لان العقار ليس مؤجر وانما ملك للمكلف وبالتالي يحق له تنزيل الاندثار العقار وتم احتسابه كما يلي : $50000000 \times 5\%$
 $= 2500000$ دينار اندثار العقار المسموح بتنزيله من الأرباح .
11. تم استبعاد ارباح بيع الاثاث من الأرباح لأنها تعتبر ارباح رأسمالية لا تخضع للضريبة بموجب القانون الضريبي العراقي .

12. تم استبعاد ايراد الاوراق المالية من الارباح لان هذه الايرادات تخضع للضريبة قبل توزيعها على المساهمين من قبل الشركة المساهمة وبالتالي لا يجوز اخضاعها للضريبة منعاً للازدواج الضريبي .
13. تم استبعاد خسارة التعويضات البالغة 250000 دينار لأنها تمثل خسارة لحقت بالمكلف لذا يسمح بتنزيلها من الارباح (1750000 - 1500000).

❖ تمارين تطبيقية

تمرين (1)

- شركة تضامنية مكونة من الشركاء (أحمد وحامد ومحمود) وقد تبين في فحص اقرارها الضريبي عن السنة المالية المنتهية في 2014/12/31 ما يلي :
1. راس مال الشركة يبلغ (200 مليون) موزع كالاتي :
 2. فائدة راس المال لكل منهم كالاتي (3000000 و 1500000 و 1500000 دينار على التوالي .
 3. يحتسب الشريك احمد راتباً سنوياً لنفسه مقداره (4000000) دينار مقابل الادارة.
 4. بلغ صافي الربح الضريبي للشركة 30000000 دينار خلال السنة موزع بنسبة 4 : 3 : 3

فاذا علمت ان

1. الشريك احمد متزوج وزوجته موظفة ودخلها مفصول ولديه (4) اولاد اقل من 18 سنة .
2. الشريك حامد لديه فندق سياحي من الدرجة الممتازة في مدينة بغداد بدأ باستثماره بتاريخ 2004/9/1 وبلغت مدخولات الفندق الصافية خلال السنة المنتهية في 12/31 / (24000000) وزوجته ربة بيت ولديه 4 اولاد اقل من 18 سنة.
3. الشريك محمود لديه فندق سياحي من الدرجة الاولى في مدينة الكوت بدأ باستثماره بتاريخ 2007/4/1 وبلغت مدخولات الفندق الصافية خلال السنة المنتهية في 12/31 / (18000000) وزوجته ربة بيت ولديه (5) اولاد الاول بنت متزوجة عمرها 27 سنة والثاني ابن عمره 23 سنة موظف في إحدى الشركات الاهلية والثالث عمره 22 سنة طالب جامعي والباقي عمر كل منهم اقل من 18 سنة وهو مؤمن على حياته بقسط سنوي مقداره 250000 دينار.

المطلوب : تحديد مقدار ضريبة الدخل المستحقة على دخل كل شريك للسنة 2015 التقديرية .

الحل :

(أولاً) : احتساب حصة الشريك المتضامن على النحو الآتي :

البيان	المجموع	محمود	حامد	احمد
فوائد راس المال	6000000	1500000	1500000	3000000
رواتب	4000000	-----	----	4000000
الحصة من صافي الربح بنسبة 3 : 3 : 4	30000000	9000000	9000000	12000000
المجموع	40000000	10500000	10500000	19000000

(ثانياً) : تحديد دخل الشريكين حامد ومحمود من الفنادق

نصت الفقرة (3) من المادة السابعة من القانون الضريبي على اعفاء الفنادق من الدرجات الممتازة والاولى على النحو الآتي :

1. الفنادق من الدرجات الممتازة والاولى المقامة في بغداد تعفى من الضريبة لمدة (5) سنوات اعتباراً من تاريخ الاستثمار .
 2. الفنادق من الدرجات الممتازة والاولى المقامة في خارج مدينة بغداد تعفى من الضريبة لمدة (7) سنوات اعتباراً من تاريخ الاستثمار .
- وبناءً على ذلك يكون تحديد دخل الشريكين من الفنادق كما يلي :

▪ الشريك حامد : بدء الاستثمار في الفندق الذي يمتلكه في بغداد بتاريخ 2009/9/1 +5 سنوات اعفاء لغاية 2014/9/1 نهاية الاعفاء الذي يكون دخله من الفندق الخاضع للضريبة لمدة 4 اشهر من السنة المالية 2014 كما يلي (8000000=12/4×24000000) دينار.

▪ الشريك محمود : بدء الاستثمار في الفندق الذي يمتلكه في مدينة الكوت بتاريخ 2007/4/1 +7 سنوات اعفاء لغاية 2014/4/1 نهاية الاعفاء الذي يكون دخله من الفندق الخاضع للضريبة لمدة 9 اشهر من السنة المالية 2014 كما يلي (13500000=12/9×18000000) دينار.

(ثالثاً) : احتساب الضريبة على دخل كل شريك :

- 1- الشريك احمد 19000000 دينار حصته من الارباح في الشركة التضامنية. (6600000) دينار – السماح القانوني (5000000+1600000)

12400000 دينار المبلغ الخاضع للضريبة

15000 دينار =	3%×500000
25000 دينار =	5%×500000
100000 دينار =	10%×1000000
1560000 دينار	15%×10400000
1700000 دينار مقدار الضريبة المستحقة للسنة التقديرية 2015	12400000

2- الشريك حامد :

10500000 دينار حصته من الارباح في الشركة التضامنية
8000000 دينار + أرباحه من الفندق خلال السنة المالية 2014

18500000 دينار مجموع الدخل
(10600000) دينار - السماح القانوني (5000000 + 4000000 + 1600000)

7900000 دينار المبلغ الخاضع للضريبة

15000 دينار =	3%×500000
25000 دينار =	5%×500000
100000 دينار =	10%×1000000
885000 دينار =	15%×5900000
1925000 دينار مقدار الضريبة المستحقة للسنة التقديرية 2015	7900000

3- الشريك محمود:

10500000 دينار حصته من الارباح في الشركة التضامنية
13500000 دينار + ارباحه من الفندق خلال السنة المالية 2014

24000000 دينار مجموع الدخل الخاضع للضريبة
(10200000) دينار - السماح القانوني (5000000+4000000+1200000)
(250000) دينار التامين على الحياة يخصم لغاية 2000000 دينار)

13550000 دينار المبلغ الخاضع للضريبة

15000 دينار =	3%×500000
25000 دينار =	5%×500000

100000=دينار	1000000×10%
1732500=دينار	11550000×15%
1872500 دينار مقدار الضريبة المستحقة للسنة التقديرية 2015	13550000

ملاحظة : اجاز قانون ضريبة الدخل العراقي في الفقرة (10) من المادة السابعة بخصم اقساط التامين على الحياة لغاية (2000000) دينار سنوياً و (1000000) دينار عن اقساط التامين الاخرى التي ليس لها علاقة بمصدر الدخل بشرط ان تكون مدفوعة وان تكون شركة التامين عراقية .

تمرين (2)

فيما يلي حساب الايرادات والمصروفات الخاص بالمحاسب القانوني (رعد عبد مسلم) المقدم الى الهيئة العامة للضرائب عن السنة المنتهية في 2014/12/31.
حـ / الايرادات والمصروفات عن السنة المنتهية في 2014/12/31

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
3000000	اجار المكتب	36000000	اجور محاسبة وتدقيق
8500000	رواتب العاملين بالمكتب	4500000	اجور تصميم نظم محاسبية
250000	اشترك نقابة المحاسبين والمدققين	2500000	اجور استشارات محاسبية
1400000	اندثار أثاث	1500000	ارباح بيع موجودات المكتب
1600000	مكافآت موظفين		
600000	مصاريف السيارة		
950000	تبرعات		
2000000	مصاريف ادارية		
750000	تأمين مكتب		
350000	ضريبة دخل السنة السابقة		
1200000	مصاريف قرطاسية		
1800000	مصاريف ماء وكهرباء		
22100000	صافي الدخل		
44500000	المجموع	44500000	المجموع

وعند الفحص الضريبي تبين أن :

1. الاجار السنوي للمكتب (2400000) دينار
2. ضمن رواتب العاملين بالمكتب مبلغ (500000) دينار مدفوعة عن السنة القادمة.

3. الاندثار المقرر قانونيا للأثاث هو (1000000) دينار.
 4. توزيع مصاريف السيارة بنسبة (2:3) بين المكتب والمسكن الخاص للمكلف.
 5. ضمن التبرعات مبلغ (600000) دينار لجهات رسمية والباقي لبعض العوائل الفقيرة.
 6. تتضمن مصاريف الكهرباء والماء مبلغ (300000) دينار دفعت عن قوائم مستحقة من العام الماضي.
- فاذا علمت ان المحاسب القانوني:

1. متزوج وزوجته ربة بيت ولديه (2) ولد اقل من 18 سنة
2. يدفع نفقة شرعية لوالدته مقدارها (50000) دينار شهريا .
3. مؤمن على حياته لدى شركة تامين عراقية بقسط سنوي مقداره (350000) دينار.

المطلوب :

1. اعداد حساب الايرادات والمصروفات من الوجة الضريبية .
2. تحديد مقدار ضريبة الدخل المستحقة على المكلف عن السنة التقديرية 2014.

الحل :

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
2400000	ايجار المكتب	36000000	اجور محاسبة تدقيق
8000000	رواتب العاملين بالمكتب	4500000	اجور تصميم نظم محاسبية
250000	اشترك نقابة المحاسبين والمدققين	2500000	اجور استشارات محاسبية
1000000	اندثار أثاث		
1600000	مكافآت موظفين		
360000	مصاريف السيارة		
600000	تبرعات		
2000000	مصاريف ادارية		
750000	تامين مكتب		
1200000	مصاريف قرطاسية		
1500000	مصاريف ماء وكهرباء		
23340000	صافي الدخل		
43000000		43000000	

احتساب ضريبة الدخل :

- 23340000 دينار صافي الايراد الضريبي
(9800000) دينار - السماح القانوني (5000000 + 4000000 + 800000)
(600000) دينار نفقة شرعية لوالدته (50000×12شهر)
(350000) دينار التامين على الحياة (يخصم لغاية 2000000 دينار)

دينار المبلغ الخاضع للضريبة 12590000

15000 دينار =	$3\% \times 500000$
25000 دينار =	$5\% \times 500000$
100000 دينار =	$10\% \times 1000000$
1588500 دينار	$15\% \times 10590000$
1728500 دينار مقدار الضريبة المستحقة للسنة التقديرية 2015	12590000

الملاحظات على الحل :

1. تم توزيع مصاريف السيارة والمسكن الخاص بنسبة 3 : 2 كما يلي
 $360000 = 5/3 \times 600000$ حصة المكتب.
2. تم استبعاد ضريبة دخل السنة السابقة من المصروفات لأنها لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم.
3. تم استبعاد مبلغ 300000 دينار من مصاريف الماء والكهرباء المستحقة لأنها لا تخص مصاريف السنة الحالية .
4. تم استبعاد ارباح بيع موجودات المكتب من الايرادات لأنها ارباح رأسمالية لا تخضع للضريبة .
5. تم تنزيل مبلغ النفقة الشرعية (600000) لان القانون الضريبي اجاز تنزيلها بموجب الفقرة (9) من المادة (7) من القانون.
6. تم تنزيل اقساط التامين على الحياة لان القانون الضريبي اجاز تنزيلها لغاية (2000000) دينار سنوياً بموجب الفقرة (10) من المادة (7) من القانون.

تمرين (3)

فيما يلي حساب الارباح والخسائر الخاص بالشركة الوطنية المساهمة عن السنة

المنتهية في 2013/12/31

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
2600000	مصاريف ادارية	25000000	اجمالي الارباح
1000000	مصاريف بيع وتوزيع	1500000	ايراد الاستثمارات المالية
1800000	مصاريف منفرفة	1000000	فوائد حساب ايداع بالمصرف
800000	اعلانات	6000000	ارباح فرع الشركة في البصرة
1250000	تبرعات		
1000000	ديون معدومة		
2000000	اندثار		
600000	مخصص ديون مشكول فيها		

		مخصص ضريبة الشركات	1000000
		صافي الربح المحاسبي	21450000
	33500000		33500000

وعند الفحص الضريبي تبين ان :

1. مصروف الاعلانات يخص حملة اعلانية لمدة (4) سنوات .
2. التبرعات تمت لجهات خيرية معترف بها .
3. الديون المعدومة التي تم قبولها هي (750000) دينار.
4. الاندثار تم وفق النسب المقررة.
5. هنالك مصروفات اخرى مسموح بها مقدارها 1400000 دينار لم تدرج في الحسابات.
6. ايرادات الاستثمارات المالية تمثل ارباح اسهم تمتلكها الشركة في شركات مساهمة مختلفة.

المطلوب :

1. اعداد كشف التعديلات الضريبية (مذكرة التسوية).
2. تحديد مقدار ضريبة الدخل المستحقة على الشركة .
3. اعداد تصوير ح/أ.خ من الوجة الضريبية .

الحل :

(1) كشف التعديلات الضريبية

التفاصيل	جزئي	الاجمالي
صافي الربح المحاسبي		21450000
<u>يضاف اليه</u>		
الزيادة في الاعلانات	600000	
الزيادة في ديون معدومة	250000	
مخصص ديون مشكوك فيها	600000	
مخصص ضريبة الشركات	1000000	
المجموع		2450000
		23900000
<u>يطرح منه</u>		
ايراد الاستثمارات المالية	1500000	
مصروفات اخرى	1400000	
المجموع		2900000
الربح الضريبي		21000000

(2) احتساب ضريبة الدخل
 (21000000×15%)=3150000 دينار ضريبة الدخل المستحقة على الشركة للسنة
 التقديرية 2014 .

(3) تصوير حساب الارباح والخسائر المعدل ضريبياً في 2013/12/31
 ح/ الارباح والخسائر المعدل

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
2600000	مصاريف ادارية	25000000	اجمالي الارباح
1000000	مصاريف بيع وتوزيع	1000000	فوائد حساب ايداع بالمصرف
1800000	مصاريف متفرقة	6000000	ارباح فرع الشركة في البصرة
200000	اعلانات		
1250000	تبرعات		
750000	ديون معدومة		
2000000	اندثار		
1400000	مصاريف اخرى مسموح بها		
21000000	صافي الربح المحاسبي		
32000000		32000000	

احتساب ضريبة الدخل:

(21000000×15%)=3150000 دينار ضريبة الدخل المستحقة على الشركة للسنة
 التقديرية 2014 .

الملاحظات على الحل :

1. بموجب هذه الطريقة تم ادخال المصروفات المقبولة ضريبياً في الجانب المدين والايرادات الخاضعة للضريبة بموجب القانون الضريبي ويكون الربح الضريبي هو رصيد هذا الحساب وهو نفس الرصيد بموجب الطريقة السابقة (كشف التعديلات الضريبية).
2. تم اضافة الزيادة في الاعلانات لأنها تخص السنوات القادمة : $4 \div 800000 = 200000$ ما يخص السنة الواحدة و $3 \times 200000 = 600000$ مقدار الزيادة او $800000 - 200000 = 600000$ مقدار الزيادة.
3. تم اضافة مخصص الديون المشكوك بها ومخصص ضريبة الشركات الى الارباح لان القانون الضريبي لا يسمح بتنزيل المخصصات والاحتياطات من الارباح منعاً للتهرب الضريبي .

4. تم استبعاد ايراد الاستثمارات المالية من ايرادات الشركة لان هذه الايرادات تخضع للضريبة قبل توزيعها على المساهمين.
5. ان اعفاء فوائد الايداعات في حساب التوفير الوارد في الفقرة (15) من المادة (7) من القانون الضريبي يسري على الافراد الطبيعيين ولا يسري على الاشخاص المعنويين كالشركات .

اسئلة الفصل

1. ماذا يقصد بالربح المحاسبي ؟
2. ماذا يقصد بالربح الضريبي ؟
3. ما الفرق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي؟
4. كيف يمكن قياس الربح المحاسبي؟
5. اذكر اجراءات تحويل الربح المحاسبي الى دخل ضريبي.

10 10 10 10 10 10 10 10 10

الفصل الحادي عشر

ضريبة العقار

الاهداف التعليمية: بعد دراسة هذا الفصل تستطيع ان تكون قادراً على معرفة
الاتي:

❖ خصائص ضريبة العقار

❖ الواقعة المنشئة للضريبة

❖ مفهوم العقار

❖ اعفاءات ضريبة العقار

❖ تقدير ايراد العقار

❖ لجان التقدير

❖ ديوان ضريبة العقار

❖ سعر الضريبة

❖ الغرامات التأخيرية

الفصل الحادي عشر

ضريبة العقار

يعد تاريخ نشأة ضريبة العقار في العراق قديماً نسبياً ، فقد عرفها العراق منذ الحكم العثماني باسم رسوم المسققات ثم تحولت في عام 1923 الى ضريبة الاملاك بموجب القانون رقم (49) لسنة 1923 وفي عام 1959 صدر القانون (162) لسنة 1959 باسم ضريبة العقار واعتبر نافذاً من تاريخ 1960/4/1 ولغاية الوقت الحاضر وقد طرأت عليه عدة تعديلات منذ صدوره ولحد الان .

❖ خصائص ضريبة العقار

- هنالك مجموعة من الخصائص تتميز بها ضريبة العقار هي:-
- 1- تعتبر ضريبة العقار ضريبة مباشرة تفوض على الدخل الناجم عن ملكية العقارات .
 - 2- تعتبر ضريبة العقار ضريبة عينية لا تراعي الظروف الشخصية للمكلف حيث لا تتضمن أية اعفاءات للأعباء العائلية ولا فرق بين الشخص الطبيعي والمعنوي من الناحية الضريبية .
 - 3- تعتبر ضريبة العقار ضريبة تفرض على الدخل الاجمالي المحقق من العقارات مطروحاً منه نسبة 10% من المبلغ الاجمالي وذلك مقابل المصروفات التي يتكبدها المكلف عن صيانة واندثار العقار ، وهذه النسبة هي نسبة حددها المشرع الضريبي وسمح للمكلف باستقطاعها من دخل العقارات بصرف النظر عن المصروفات الفعلية التي قد يتكبدها مالك العقار ، ولعل الغرض من ذلك هو تفادي ما قد ينشأ من مشاكل اذا اخذ بالمصروفات الفعلية.
 - 4- تعتبر ضريبة العقار ضريبة سنوية تفرض على الدخل السنوي المتحقق من ملكية العقارات ، وقد نص القانون على تحصيلها مقدماً على قسطين أحدهما في 1 /1 والآخر في 7/1 من كل عام.
 - 5- تعد ضريبة العقار نوع من انواع الضريبة الأساسية والاضافية.

❖ الواقعة المنشئة للضريبة

إن الواقعة المنشئة لضريبة العقار هي تملك الشخص لعقار مسقف في العراق سواء كان طبيعياً ام معنوياً .

- نطاق سريان الضريبة (تطبق داخل العراق حصراً)

يحدد نطاق الضريبة بالعقارات التي يمتلكها الشخص داخل العراق حصراً أما العقارات الكائنة خارج العراق فلا تخضع للضريبة أي ان الضريبة تسري على اساس موقع العقار وهذا ما يعرف بمعيار الاقليمية .

❖ مفهوم العقار

حددت الفقرة الثانية من المادة الاولى من قانون ضريبة مفهوم العقار بالاتي :

1. البيت بما فيه ساحات وحدائق.
2. المنشآت المعدة للاستعمال على اختلاف انواعها وتخصيصها والاراضي المتعلقة بها والمتممة لها كالحدائق والساحات .
3. الاراضي المستغلة باي شكل كان عدا تلك التي تؤجر لأغراض زراعية بغض النظر عن موقعها .
4. السفن الثابتة او ما في حكمها والمستعملة للسكن او لتركيب المكائن او لخزن البضائع او لأي غرض اخر .

❖ اعفاءات ضريبة العقار

تنقسم اعفاءات ضريبة العقار الى نوعين اولهما الاعفاءات الدائمة والاعفاءات المؤقتة وفيما يأتي مضامين كل من هذين النوعين:-
(اولاً): الاعفاءات الدائمة

- 1- العقارات العائدة للحكومة .
- 2- العقارات العائدة الى المصالح والمؤسسات العامة غير المستغلة .
- 3- العقارات العائدة الى أمانه العاصمة والبلديات المعدة لأغراض النفع العام .

- 4- العقارات المعدة لحفظ الحاصلات والآلات الزراعية وإيواء المواشي والسكن الزراعي والعمال الزراعيين.
- 5- العقارات غير المؤجرة المخصصة لإقامة الشعائر الدينية لمختلف الطوائف والمعترف بها قانونياً كالجوامع والكنائس .
- 6- العقارات التي تملكها الطوائف الدينية والهيئات والمنظمات الخيرية المعترف بها قانونياً والمتخذة من قبلها مدارس او مستشفيات او مستوصفات او دور عجزة او ما شاكل ذلك .
- 7- العقارات المعفاة من الضريبة بموجب قوانين خاصة او معاهدات.
- 8- العقارات التي تملكها الدولة الأجنبية بشرط المقابلة بالمثل .
- 9- العقارات التي تعود ملكيتها الى مديرية الاوقاف العامة .
- 10- العقارات المتبرع بمنافعها للدوائر الرسمية وشبه الرسمية والمؤسسات الخيرية والعلمية المعترف بها قانونياً.
- 11- العقارات التي تملكها الاحزاب السياسية والنقابات والاتحادات والجمعيات ذات النفع العام والاندية الرياضية .
- 12- اعضاء دار سكن او شقة سكنية واحدة اذا كانت مشغولة من قبل مالكيها في حالة تعدد الزوجات واسكن الزوج كل زوجة منهن على حدة.
- 13- اعضاء دار سكن واحدة او شقة سكنية واحدة اذا كانت مشغولة من قبل والدي مالك العقار او احدهما بشرط عدم تملكهما دار سكن على وجه الاستقلال .
- 14- اعضاء الدار او الشقة التي يسكنها احد ابناء المكلف اعتباراً من 2002/1/1 بموجب القانون رقم (66) لسنة 2001 وتعديلاته الاخيرة لسنة 2004.

(ثانياً): الاعفاءات المؤقتة

1. اعضاء العقارات والطوابق المشيدة حديثاً لمدة 5 سنوات اعتباراً من تاريخ اكمال تشييدها الذي تعينه لجنة التقدير وبناء على طلب يقدمه المكلف للسلطة المالية خلال سنة اعتباراً من صدور الاجازة بالبناء .
2. اعضاء العقار الخالي من ضريبة العقار وذلك بعد ان يقدم المكلف اخبار باخلاء عقاره خلال (30) يوماً من تاريخ اخلاءه ، وتعفى مدة الاخلاء مهما كانت المدة بشرط ان لا تقل عن ثلاثة اشهر حتى لو استمر عدة سنوات وبعد نفاذ تعديل القانون رقم (66) لسنة 2001 فإن مدة الاخلاء حددت بستة اشهر ، ويمدد الى فترة أخرى بموجب موافقة وزير المالية .
3. اعضاء المكلف من ضريبة العقار المترتبة على العقار الذي يمارس نشاطه الخاضع لضريبة الدخل اعتباراً من 1995/1/1 وتعديلاته الاخيرة .

4. اءاء المشاريع الصناعية الءاصلة على اءازة التأسيس لمدة 10 سنوات ويعتبر هذا الاءفاء من تاريخ منح المشروع الصناعي التأسيس

❖ تقدير ايراء العقار

يجري تقدير ايراء العقار بموجب نوعين من التقدير هما التقدير العام والتقدير الخاص :-

1-التقدير العام

يجري تقدير ايراء العقار وفقاً لأءكام المادة الخامسة من القانون من لءان التقدير التي تؤلفها السلطة المالية ، يكون ايراء العقار شاملاً لءميع العقارات الواقعة في المدينة المعلن عنها اءراء التقدير العام ، ويكون ذلك بموجب بيان ينشره وزير المالية في الجريدة الرسمية متضمناً التاريخ الذي يبدأ به التقدير العام ومدة اءراء التقدير العام . وقد جرت العادة على ان تكون مدة اءراء التقدير العام في النصف من السنة الخامسة للتقدير العام السابق .وعندما يتم التقدير العام للإيراء فإنه يبقى نافذاً لمدة خمسة سنوات ويجوز التقدير في الءالات الاءتية :

أ- اذا تقدم المكلف بطلب يدعي فيه أن عقاره قد هدم او ءءث فيه ءلل ينقص من ايراده او انه استعمل لغرض يجعله ضمن العقارات المءفاة من الضريبة حسب اءكام القانون .

ب- اذا قدم المكلف طلباً يدعي فيه بأن ايراده من العقار قد نقص بنسبة 15% او اكثر بعد.

ء- إذا تبين للسلطة الضريبية ان الاءراء السنوي قد زاد بنسبة 15% او اكثر بعد التقدير الاءير .

2- التقدير الخاص

يمثل التقدير التجاري على العقارات ءلال مدة نفاذ التقدير العام ويكون ذلك في الءالات الاءتية :

أ- عند الاءتهاء من تشييد العقار .

ب- في ءالة عدم تقدير العقار لسبب ما اثناء التقدير العام .

ء- في ءالة اءادة النظر في تقدير العقار بسبب الزيادة او النقص في الاءراء السنوي للعقار ، أو في ءالة اذا اصبح ضمن او ءارج العقارات المشمولة بالإءفاء الءائم او المؤقت .

❖ لجان التقدير

لغرض تقدير بدل ايجار العقار يؤلف وزير المالية لجان تقدير ضريبة العقار وكما يلي :

- 1- في مراكز المحافظات والاقضية تتألف من :
 - موظف مالي رئيساً
 - موظفين اثنين يكون احدهما مقررراً للجنة (عضوين)
- 2- في مراكز النواحي :
 - مدير الناحية او مدير الخزينة (المالية) رئيساً
 - موظفين اثنين يكون احدهما مقررراً عضوين

وتتخذ قرارات لجان التقدير بالاتفاق او بأكثرية الآراء او الاصوات واذا تعادلت هذه الآراء يرجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس .

• لجان التدقيق

لغرض النظر في اعتراضات السلطة المالية او المكلف على قرارات لجان التقدير تؤلف لجان تدقيق ضريبة العقار من :

- موظف مالي رئيساً
 - موظف عضو
 - خبيرين في العقارات عضوين
- اما في سائر الاقضية فيكون القائم مقام او موظف مالي رئيساً وموظف عضوا وخبيرين في العقارات عضوين .

❖ ديوان ضريبة العقار

لغرض النظر في الاعتراض على قرارات لجان التدقيق سواء الاعتراض من قبل السلطة المالية او من قبل المكلف يشكل ديوان ضريبة العقار من (3) اعضاء .

1. قاضي من الصنف الاول : (رئيساً)
2. مهندس معماري او مدني لا تقل درجته عن الدرجة الثانية من الدرجات الوظيفية (عضوا) .
3. موظف مالي لا تقل درجته الوظيفية عن درجة مدير: (عضواً).

وتنفذ قرارات الديوان بالاتفاق او بالأكثرية وللمكلف الاعتراض على قرارات لجان التدقيق واجراءات السلطة المالية خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغه بها . ويستوفي رسم الاعتراض البالغ الفي (2000) دينار عن كل اعتراض الى الديوان .

❖ سعر الضريبة

يكون سعر الضريبة على العقار بنسبة 10% (عشرة بالمائة) من الايراد السنوي لجميع العقارات بما فيها حصة المكلف الارتزاقية اعتباراً من 2004/4/1 ، اما الاشهر الثلاثة الاولى فهي معفاة من الضريبة . وتنزل 10% لأغراض الصيانة (مصاريف الصيانة والاندثار) .

❖ الغرامات التأخيرية

اذا لم تدفع الضريبة العقارية خلال السنة المالية يضاف اليها 10% من مقدارها عن كل سنة او جزء منها وللوزير اعفاء المكلف من الغرامة في حالة وجود عذر مشروع.

❖ تمارين تطبيقية

تمرين (1)

يملك السيد محمد الفتلاوي العقارات الاتية :

1. دارين للسكن الاول في الديوانية يسكنه هو واولاده ببديل ايجار المقدر (750000 دينار سنوياً والثاني في السماوة تسكنه زوجته الثانية بدل ايجار المقدر) (900000) دينار سنوياً .
2. عمارة في شارع الجزائر في الديوانية تتكون من ثلاث طوابق يبلغ بدل ايجار كل طابق (7500000) دينار سنوياً.
3. سوق في مدينة كربلاء يتكون من (8) دكاكين بدل ايجار الدكان الواحد (500000) دينار سنوياً .
4. اربعة دور للسكن في مدينة النجف الاشرف مجموع ايراداتها السنوية (10000000) دينار.
5. لديه حصة في فندق مع أخيه في مدينة البصرة بواقع الثلث (3/1) ، بدل ايجاره السنوي (6000000) دينار .

المطلوب : احتساب ضريبة العقار المستحقة على المكلف عن السنة 2014.

الحل

ت	البيان	المبلغ	السبب
1	دار السكن في مدينة الديوانية معفي من الضريبة ودار السكن في السماوة تسكنه زوجته الثانية معفاة من الضريبة	----	----
2	ايراد العمارة في شارع الجزائر	22500000	ايراد العمارة السنوي
3	سوق في مدينة كربلاء	4000000	ايراد الاسواق السنوي
4	ايراد 4 دور سكن في مدينة النجف الاشرف	10000000	مجموع الايرادات السنوية بدور السكن
5	حصته في الفندق مع اخية في مدينة البصرة	2000000	حصته من فندق البصرة بواقع الثلث (3/1)
	مجموع الايرادات	38500000	
	يطرح 10% مقابل الصيانة والاندثار	3850000	
	صافي ايراد العقارات	34650000	

ضريبة العقار: $34650000 \times 10\% = 3465000$ دينار

تمرين (2)

يمتلك السيد احمد البعاج العقارات الاتية خلال السنة 2014

1. دار يسكنها مع عائلته في مدينة الديوانية بدل ايجارها المقدر (1900000) دينار سنوياً .
2. دار في مدينة النجف الاشرف يسكنها احد اخوانه المتقاعد مجاناً بدل ايجاره المقدر (700000) دينار سنوياً .
3. عمارة في مدينة كربلاء تتكون من (9) محلات تجارية مؤجرة ببديل ايجار سنوي مقداره (700000) دينار لكل محل تجاري و7 شقق متساوية المساحة اربعة منها مؤجرة بايجار سنوي قدره (4000000) دينار لكل شقة والخامسة يسكنها ابنه المتزوج والسادسة تسكن فيها ابنته والسابعة يتخذها السيد احمد

البيع مكتباً تجارياً له ، وقد بلغت مصاريف الصيانة والاندثار على العمارة (7500000) دينار .

المطلوب : تحديد مقدار ضريبة العقار المستحقة على المكلف السيد احمد البعاج للسنة 2014 .

الحل :

الفقرة	البيان	جزئي	كلي
1	دار السكن في مدينة الديوانية معفاة من الضريبة		معفاة من الضريبة
2	دار في مدينة النجف الاشرف تخضع للضريبة لعدم وجود نص قانوني على اعفاها	تخضع لضريبة	700000
3	عمارة في مدينة كربلاء: ايجار المحلات 9×700000 ايجار 4 شقق 4×4000000 شقة يتخذها مكتباً تجارياً معفاة والشقتان اللتان يسكنهما ابنه وابنته معفاة من الضريبة	6300000 16000000 ---- ----	22300000
	اجمالي ايراداته السنوية الخاضعة للضريبة		23000000
	يطرح 10% صيانة واندثار		2300000
	صافي الايرادات الخاضعة للضريبة		20700000

ضريبة العقار $20700000 \times 10\%$
= 2070000 دينار ضريبة العقار

تمرين (3)

يمتلك السيد حسن العامري مكلف عراقي عدة عقارات في مدينة الديوانية وفيما يلي البيانات الخاصة بإيراداتها ومصروفاتها خلال سنة 2014

1. دار مخصص لسكن عائلته ايجارها المقدر (1500000)دينار سنوياً وبلغت مصاريف الصيانة والترميم خلال السنة (700000) دينار ، و(400000) دينار قسط تامين ضد الحريق والسرقة.
2. دار مخصص لسكن والديه تقدر القيمة الإيجارية السنوية (700000) دينار علما انهما لا يملكان أي دار او شقة .
3. دار مؤجرة لاحد اقاربه بايجار شهري قدره (150000) دينار شهرياً وقد قدرت الهيئة العامة للضرائب القيمة الايجارية بمبلغ (189000) دينار شهرياً.

4. عمارة سكنية مؤجرة للغير وقد بلغ اجمالي الدخل في هذه العمارة (7500000) دينار سنوياً وبلغت مصاريف الصيانة والاندثار والتامين (775000) دينار علما انها تتكون من ثلاثة محلات ببدل ايجار لكل واحد منها قدره (2500000) دينار .
5. مبنى مخصص لأغراض زراعية مختلفة من بينها اسكان القائمين بالزراعة لديه وبلغت المصاريف على هذا العقار (700000) دينار .
- 6- شقة في حي العروبة متبرع بمنافعها الى مديرة تربية الديوانية ومشغولة كروضة اطفال بدل ايجارها (3000000) دينار سنوياً .
- المطلوب : احتساب مقدار ضريبة العقار المستحقة على المكلف السيد حسن العامري للسنة 2014.

الحل :

الفقرة	البيان	جزئي
1	دار سكن المكلف معفاة من الضريبة (معفاة)	----
2	دار مخصصة لسكن والديه معفاة	----
3	دار مؤجرة لاحد اقارب (189000×12شهر) = 2268000 دينار	2268000
4	عمارة سكنية مؤجرة	7500000
5	مبنى مخصص لأغراض زراعية مختلفة (معفاة)	----
6	شقة في حي العروبة متبرع بمنفعتها لمديرية التربية (معفية)	----
	مجموع الايرادات	9768000
	تنزيل 10% صيانة واندثار	976800
	الايراد الخاضع للضريبة	8791200
	10% ضريبة العقار	879120 دينار ضريبة العقار

اسئلة وتمارين الفصل

• الاسئلة

1. ما هو العقار في قانون ضريبة العقار ؟ وماذا يمثل ؟
2. ماهي خصائص ضريبة العقار ؟
3. ما هو نطاق سريان ضريبة العقار ؟
4. ماهي الاعفاءات التي منحها المشرع لمكلفي ضريبة العقار ؟
5. ماذا يقصد بالإعفاءات المؤقتة ؟
6. ماهي انواع ضريبة العقار ؟
7. ماهي تقديرات ايرادات ضريبة العقار ؟
8. ما هو عمل لجان التدقيق ؟
9. ما هو سعر الضريبة ؟
10. ماذا يقصد بالغرامات التأخيرية ؟

• التمارين

- تمرين (1) : السيد حسن عراقي مقيم في العراق يسكن في لبنان وفيما يلي العقارات يملكها وكيفية استغلاله :
1. يملك شقتين في لبنان الاولى يسكنها والثانية مؤجرة بإيجار سنوي بالدينار العراقي (500000) دينار .
 2. يملك دار في مدينة الديوانية تسكنها عائلته غادرت العراق الى لبنان وقام بتأجيرها الى إحدى الملحقيات الثقافية في العراق اعتباراً من 2014/7/1 بإيجار سنوي مقداره (1200000) دينار .
 3. عمارة سكنية في مدينة الديوانية انتهى من انشائها في 2014/4/1 تتكون من عشرة شقق مؤجرة منذ ذلك التاريخ بإيجار شهري مقداره (500000) دينار . وبتاريخ 2014/7/1 أخليت الشقة الثامنة من العمارة وقام بتأجيرها مرة ثانية بتاريخ 2014/8/1 ببديل ايجار شهري قدره (750000) دينار .
 4. دار في حي الجامعة مدينة الديوانية مؤجرة بإيجار شهري مقداره (700000) دينار تم اخلائها بتاريخ 2014/6/1 وقام بإجراء صيانة عليها وانفق مبلغاً مقداره (900000) دينار وطالب بخصمه من ايرادات عام 2014 وبتاريخ 2015/1/1 قام بتأجيرها مرة ثانية ببديل ايجار شهري مقداره (950000) دينار شهرياً .
- المطلوب : احتساب ضريبة العقار المستحقة على المكلف لسنة 2014.
- تمرين (2) : يمتلك السيد علي الموسوي في الديوانية العقارات الآتية :

1. عمارة في منطقة ام الخيل مناصفة مع اخيه تتكون من (9) شقق وشغل كل من الاخوين شقة سكنية فيها وقد بلغت القيمة الايجارية السنوية للشقة الواحدة (1750000) دينار .
 2. عمارة في حي الجزائر مكونة من (7) شقق يسكن والد المكلف في احدى الشقق كما يسكن ابنه في شقة ثانية والباقي مؤجرة للغير ببديل ايجار شهري مقداره (250000) دينار شهرياً .
 3. سوق في حي رمضان يتكون من (8) محلات تجارية يشغل المكلف واحدة منها لمزاولة انشطته التجارية والباقي مؤجرة بإيجار شهري مقداره (650000) دينار لكل محل تجاري شهرياً .
 4. يمتلك قطعة ارض سكنية في حي الغدير مساحتها 2م400 وبتاريخ 2014/3/31 اكمل بناء دار عليها وبتاريخ 2014/5/1 قام بتأجيرها بإيجار شهري مقداره (750000) دينار .
 5. دار في قضاء الشامية بدل ايجارها السنوي (17000000) دينار تم اخلاء الدار بتاريخ 2014/6/30 لغرض بناء بناية جديدة على ارضها .
المطلوب : احتساب مقدار ضريبة العقار المستحقة على المكلف لسنة 2014.
تمرين (3) : يملك السيد محمد العزاوي العقارات الآتية :
 1. دار في حي الجامعة /مدينة الديوانية تسكنها زوجته الاولى مع اولادها بدل ايجارها السنوي المقدر (4000000) دينار .
 2. دار في حي الاسكان / مدينة الديوانية تسكنها زوجته الثانية بدل ايجارها المقدر (5000000) دينار سنوياً .
 3. دار في حي الضباط / مدينة الديوانية كانت تسكن فيها والدته التي لا تملك داراً ولا شقة بتاريخ 2014/3/1 وقد اخلت الدار وقد اخبر السلطة المالية ان الدار اصبحت شاغرة واسكن فيها اخاه منذ 2014/5/1 علما بانه لا يستلم منه ايجاراً . القيمة الايجارية التقديرية للدار (17000000) دينار سنوياً ، وقد اخبر السلطات المالية بذلك .
 4. دار في حي التقية انتهى من انشائها في 2008/4/1 وقام بتأجيرها 2014/1/1 بإيجار شهري مقداره (150000) دينار شهرياً .
 5. لديه مخزن قام بتأجيره ببديل ايجار سنوي قدره (4800000) دينار من 2014/4/1.
- المطلوب: احتساب مقدار ضريبة العقار المستحقة عليه لسنة 2014.

11 11 11 11 11 11 11 11 11

الفصل الثاني عشر

ضريبة العرصات

الاهداف التعليمية: بعد دراسة هذا الفصل تستطيع ان تكون قادراً على معرفة الاتي :

❖ تعريف العرصة

❖ نطاق سريان العرصة

❖ الواقعة المنشئة للعرصة

❖ الاعفاءات من ضريبة العرصات

❖ سعر ضريبة العرصات

❖ تقدير قيمة العرصات

الفصل الثاني عشر

ضريبة العرصات

فرضت ضريبة العرصات لأول مرة في العراق بالقانون رقم (15) لسنة 1940 وأوقف تنفيذها عام 1942 على اثر فقدان المواد الانشائية خلال ظروف الحرب العالمية الثانية ، اذ لم يعد بإمكان ملاك العرصات من الحصول على تلك المواد الانشائية ، ثم اعيد فرض الضريبة بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية ، اعتباراً من 1947/9/2 وبقيت نافذة لغاية 1950/3/31 وبعد هذا التاريخ الغيت الضريبة اعتباراً من 1950/4/1 بموجب القانون رقم (53) لسنة 1950.

وبعد قيام ثورة 14 تموز عام 1958 اعيد فرض الضريبة من جديد بالقانون رقم (26) لسنة 1962 المطبق حالياً وذلك لأنها تعد وسيلة للقضاء على المضاربة بالعقارات المعدة للبناء ولتشجيع الحركة العمرانية اضافة الى تحقيق العدالة الاجتماعية وعدها مصدراً للإيراد العام .

❖ تعريف العرصة

تمثل العرصة الارض الواقعة ضمن حدود امانة بغداد والبلديات في مراكز المحافظة والاقضية والنواحي إذا لم يكن مشيد عليها بناء صالح لأغراض السكن او لاي غرض من اغراض الاستثمار ويشمل ذلك ما يلي :

1. البساتين والاراضي المشجرة التي يجوز افرازها وقطع اشجارها .
2. الاراضي التي يؤجرها اصحابها لبناء بيوت طبيعية او اكواخ او صرائف .
3. الاراضي خلال مدة البناء عليها من تاريخ ابتداء البناء الذي تعينه لجنة التقدير ولغاية اكماله.
4. العقارات المهذمة وغير الصالحة للسكن او لأي غرض من اغراض الاستثمار .

❖ نطاق سريان الضريبة

تسري الضريبة على العرصات الموجودة داخل حدود أمانة العاصمة ومركز المحافظات والاقضية والنواحي ، وبناء على ذلك فإن اية عرصة تقع خارج هذه الحدود لا تخضع للضريبة على العرصات .

❖ الواقعة المنشئة للضريبة

ان الواقعة المنشئة للضريبة هي تملك العرصة ان لم يكن هنالك عرصة .

❖ الاعفاءات من ضريبة العرصات

- اعفى المشرع الضريبي العرصات الاتية من الضريبة :
1. عرصة واحدة لكل مكلف لا تزيد مساحتها او حصته الشائعة فيها على (2م800) وتستوفي الضريبة عما يزيد على ذلك ، وللمكلف تعيين العرصة او الحصاة التي يطلب حصر الاعفاء بها .
 2. العرصات التي مضى على تملكها 15 سنة .
 3. العرصات العائدة للدوائر الرسمية او شبه الرسمية.
 4. العرصات العائدة للأوقاف العامة وغير المؤجرة .
 5. العرصات العائدة الى النقابات والجمعيات والمقابر.
 6. العرصات المملوكة لحكومات اجنبية بشرط المعاملة بالمثل .
 7. العرصات التي يتعذر افرازها او التصرف بها بسبب قانوني .
 8. العرصات المخصصة للمنافع والاغراض العامة .

❖ سعر ضريبة العرصات

حددت المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل على ان تستوفي من كل عرصاة ضريبة سنوية بنسبة (2%) من قيمتها المقدرة وتجبى الضريبة من المكلف خلال السنة المالية التي تتحقق فيها .

❖ تقدير قيمة العرصة

تحدد قيمة العرصة بتقدير سعر المتر المربع الواحد ، وذلك بموجب قرار من لجنة التقدير حيث تقوم بتقدير سعر المتر المربع وكما يلي :

$$\begin{aligned} \text{سعر المتر} \times \text{مساحة العرصة} &= \text{القيمة العمومية للعرصة} \\ \text{القيمة العمومية للعرصة} \times \text{نسبة الضريبة } 2\% &= \text{ضريبة العرصات} \end{aligned}$$

• اسس التقدير

تأخذ لجنة التقدير عند تقدير سعر المتر المربع الواحد للعرصة بنظر الاعتبار الاسعار السائدة في المنطقة وقت التقدير وموقعها ونوعية استعمالها في التصميم الاساسي للمدينة التي تقع فيها (تجاري ، صناعي ، سكن) .

• متى يتم التقدير؟

▪ التقدير العام

تقدر قيمة العرصة بموجب التقدير العام للعرصات ، وكان أول تقدير عام بعد نفاذ القانون رقم (26) لسنة 1962 في 1962/10/1 وأخر تقدير عام في 2002/1/1 وتعديلاته الاخيرة .

▪ التقدير الخاص

- بعد توحيد العرصة مع عرصة أخرى
- بعد إفراز العرصة الى عدة عرصات
- بعد تغيير نوعية الارض من ارض زراعية الى ارض عقارية .
- بعد زيادة الاسعار بناءً على طلب السلطة المالية او بعد انخفاض الاسعار بناءً على طلب المكلف .

• الاعتراض على التقدير

يحق للسلطة المالية والمكلف الطعن في قرارات لجان التقدير لدى لجان التدقيق، كذلك يحق لها الطعن في قرارات لجان التدقيق لدى ديوان ضريبة العقار، وتعتبر قرارات ديوان العقار قطعية ولا يجوز الاعتراض عليها.

❖ امثلة تطبيقية

مثال (1)

يمتلك شخص قطعة ارض واحدة مساحتها (2م600) في حي الجامعة /بغداد منذ 2010/6/1 وقدر سعر المتر المربع الواحد منها بمبلغ (650000) دينار.
المطلوب: تحديد مقدار ضريبة العرصات المستحقة على المكلف عن سنة 2014 .
الحل: لا تخضع لضريبة العرصات لان مساحتها اقل من (800 م)2.

مثال (2)

يمتلك شخص عرصة مساحتها (2م1000) في الحلة منذ 2008/1/1 سعر المتر المربع الواحد بمبلغ (400000) دينار. المطلوب: تحديد مقدار ضريبة العرصات المستحقة على المكلف عن 2014.

الحل:

$2م1000 - 2م800 = 2م200$ المساحة الخاضعة للضريبة
 $2م200 \times 400000 = 80000000$ دينار القيمة العمومية للمساحة الخاضعة للضريبة .
 $80000000 \times 2\% = 16000000$ دينار مقدار ضريبة العرصات المستحقة على المكلف
عن السنة 2014 .

مثال (3)

بتاريخ 2006/5/1 تملك شخص عرصتين الاولى في مدينة الديوانية مساحتها (2م500) قدر سعر المتر المربع منها بمبلغ (650000) دينار والثانية في مدينة السماوة مساحتها (2م400) قدر سعر المتر المربع منها (600000) دينار.
المطلوب: تحديد مقدار ضريبة العرصات المستحقة على المكلف عن السنة 2014.

الحل:

$2م500 \times 650000 = 325000000$ دينار القيمة العمومية لعرصة الديوانية
 $2م400 \times 600000 = 240000000$ دينار القيمة العمومية لعرصة السماوة

- من مصلحة المكلف ان يطلب اعفاء من ضريبة العرصات عن عرصة مدينة الديوانية لان القيمة العمومية للعرصة اكبر من القيمة العمومية لمدينة السماوة وبذلك تعفى بالكامل لان مساحتها لا تزيد عن (2م800) وتخضع عرصة السماوة للضريبة على النحو الاتي :

المكلف عن السنة 2014. $4800000 = 2\% \times 240000000$ دينار مقدار ضريبة العرصات المستحقة على

مثال (4)

يمتلك شخص العرصات الآتية :

1. عرصة في الديوانية تملكها في سنة 2004 مساحتها (2م700) قدر سعر المتر المربع الواحد بمبلغ (100000) دينار.
2. عرصة في النجف تملكها في سنة 2006 مساحتها (2م600) قدر سعر المتر الواحد بمبلغ (700000) دينار.
3. عرصة في السماوة تملكها في سنة 2005 مساحتها (2م500) قدر سعر المتر الواحد بمبلغ (65000) دينار.
4. عرصة في الكوت تملكها في سنة 2006 مساحتها (2م700) قدر سعر المتر المربع بمبلغ (160000) دينار.
5. عرصة في بغداد تملكها منذ سنة 2000 مساحتها (2م600) سعر المتر المربع الواحد بمبلغ (200000) دينار .

المطلوب : احتساب ضريبة العرصات المستحقة على المكلف لسنة 2014.

الحل :

العرصة	المساحة	سعر م2	قيمة العرصة	قيمة العرصات الخاضعة للضريبة
الديوانية	2م700	100000	70000000	70000000
النجف	2م600	700000	420000000	تعفى لكبر قيمتها
السماوة	2م500	65000	32500000	32500000
الكوت	2م700	160000	112000000	112000000
بغداد	2م600	200000	120000000	تعفى لمرور 15 سنة
				214500000
			ضريبة العرصات 2% (214500000 × 2%)	
			4290000 دينار	

مثال (5)

بتاريخ 2002/7/1 تملك شخص عرصة مساحتها (2م600) في مدينة الكوت وبتاريخ 2003/1/1 تملك عرصة ثانية في مدينة العمارة مساحتها (2م650) وقدر سعر المتر المربع الواحد للعرصة الأولى بمبلغ (280000) دينار وللعرصة الثانية بمبلغ (129000) دينار. المطلوب : احتساب ضريبة العرصات التي يتحملها هذا المكلف 2014.

الحل:

العرضة	المساحة	سعر م ²	القيمة العمومية للعرضة	قيمة العرصات الخاضعة للضريبة
الكوت 2002/7/1	2م ² 600	280000	168000000	تعفى لكبر قيمتها
العمارة 2003/1/1	2م ² 650	129000	83850000	83850000
ضريبة العرصات 2% × 83850000				1677000

مثال (6)

تملك شخص العرصات الآتية :

1. عرصة في مدينة بغداد منذ 1988/2/15 مساحتها 2م²650
 2. عرصة في مدينة الديوانية مساحتها 2م²300 منذ 2005/1/10
 3. عرصة في مدينة كربلاء منذ 2004/1/20 مساحتها 2م²260
 4. عرصة في الكوفة منذ 2003/3/1 مساحتها 2م²400
- فاذا علمت ان تقدير أسعار العرصات كان كما يلي :
- بغداد 300000 دينار للمتر المربع الواحد .
 - الديوانية 80000 دينار للمتر المربع الواحد
 - كربلاء 70000 دينار للمتر المربع الواحد .
 - الكوفة 600000 دينار للمتر المربع الواحد .

المطلوب : احتساب ضريبة العرصات المستحقة على هذا الشخص عن السنة 2014.

الحل:

العرضة	المساحة	سعر م ²	قيمة العرضة	قيمة العرصات الخاضعة للضريبة	الملاحظات
بغداد 1988/1/1	2م ² 650	300000	195000000	----	تعفى لمرور 15 سنة
الديوانية 2005/1/10	2م ² 300	80000	24000000	24000000	----
كربلاء 2004/1/20	2م ² 260	70000	18200000	18200000	----
الكوفة 2003/3/1	2م ² 400	600000	240000000	----	تعفى لان قيمتها اعلى
المجموع				42200000	
ضريبة العرصات 2% (2% × 42200000)				844000	

مثال (7)

فيما يلي البيانات المتعلقة بأحد المكلفين الساكنين في مدينة بغداد:

1. يمتلك ثلاث مقاولات خلال السنة المالية 2014 حقق ربحاً صافياً منها مقداره (80000000) دينار.
 2. يمتلك محل تجاري لبيع المواد الانشائية حقق منه ربحاً صافياً مقداره (20000000) دينار خلال السنة المذكورة .
 3. يمتلك عمارة في شارع فلسطين مكونة من (3) طوابق متساوية المساحة ، يسكن هو وعائلته في طابق منها والبقية مؤجرة بإيجار سنوي مقداره (1500000) دينار لكل طابق.
 4. يمتلك عمارة في شارع السلام مؤجرة الى إحدى الدوائر الرسمية ببديل ايجار سنوي مقداره (2000000) دينار ، وقد باع العمارة في 2014/4/1 وقدرت قيمة العمارة من قبل لجنة التقدير بتاريخ البيع بمبلغ (500000000) دينار.
 5. يمتلك عرصتين الأولى في المنصور مساحتها (1000م²) والثانية في العامرية مساحتها (300 م²) وسعر المتر المربع الواحد للعرصة الاولى بمبلغ (300000) دينار وللثانية بمبلغ (100000) دينار .
- فاذا علمت بأنه متزوج وزوجته ربة بيت ولديه (4) اولاد اقل من 18 سنة. المطلوب : احتساب كافة الضرائب المستحقة على المكلف عن السنة 2014

الحل :

(اولاً): احتساب ضريبة الدخل

1. احتساب ضريبة الدخل المستحقة على أرباح المقاولات والمحل التجاري

البيان	دينار	دينار
صافي ارباح المقاولات	80000000	
صافي ارباح محل المواد الانشائية	20000000	
اجمالي صافي الدخل الخاضع للضريبة	100000000	
السماح القانوني (5000000 + 4000000 + 1600000)	10600000	
صافي الدخل الخاضع للضريبة كما يلي :	89400000	

500000	×	3%	15000 دينار
500000	×	5%	25000 دينار
1000000	×	10%	100000 دينار
87400000	×	15%	13110000 دينار
89400000			13250000 دينار

2. احتساب ضريبة الدخل المستحقة على بيع عمارة السلام

500000000	دينار القيمة المقدرة للعمارة
(20000000)	دينار الاعفاء المقرر
480000000	دينار المبلغ الخاضع للضريبة كما يلي :

30000000	3%	900000 دينار
30000000	4%	1200000 دينار
30000000	5%	1500000 دينار
390000000	6%	23400000 دينار
480000000		27000000 دينار

(ثانياً) : احتساب ضريبة العقار

ت	البيان	المبلغ	الملاحظات
1	عمارة في شارع فلسطين 2×1500000	3000000	
2	عمارة في شارع السلام من 2014/1/1	500000	
		$2000000 \times \frac{12}{3} =$	دينار 500000
	اجمالي المبلغ الخاضع للضريبة	3500000	
	10% تنزيل صيانة واندثار	350000	
	صافي المبلغ الخاضع للضريبة	3150000	
	10% ضريبة عقار (3150000 × 10%)	315000	

(ثالثاً) : احتساب ضريبة العرصات

الملاحظات	قيمة العرصات الخاضعة للضريبة	قيمة العمومية للعرصة	سعر م/دينار	المساحة	العرصة
تعفى 2م800 والخاضعة للضريبة 2م200	60000000	300000000	300000	2م1000	المنصور
	30000000	300000000	100000	2م300	العامرية
	90000000				المجموع
1800000 دينار	ضريبة العرصات 2% (90000000 × 2%)				

❖ تمارين تطبيقية

تمرين (1)

يمتلك شخص عرصة واحدة مساحتها (2م650) في مدينة الديوانية منذ 2004/4/1 قدر سعر المتر المربع الواحد منها (40000) دينار.
المطلوب : ما مقدار ضريبة العرصات على مالك العرصة عن السنة 2014

الحل :

لا تفرض عليها ضريبة عرصات ، لان مساحتها أقل من (2م800) وهو الحد الاعلى للإعفاء لذلك تعفى من ضريبة العرصات .

تمرين (2) :

تملك شخص عرصة مساحتها (2م1000) في مدينة السماوة منذ 2004/1/1 ، قدر سعر المتر المربع الواحد منها ب 45000 دينار علماً أنه لا يمتلك عرصة سواها .
المطلوب : ما مقدار ضريبة العرصات التي يتحملها هذا الشخص عن السنة 2014.

الحل :

2م1000 – 2م 800 (الحد الاعلى للإعفاء) = 2م200 المساحة الخاضعة للضريبة
2م200 × 45000 دينار = 90000000 دينار القيمة العمومية للمساحة الخاضعة للضريبة
2 × 90000000 = 1800000 دينار ضريبة العرصات عن السنة 2014

تمرين (3)

بتاريخ 2005/1/1 تملك شخص عرصتين الاولى في الموصل مساحتها (2م450) قدر سعر المتر المربع الواحد منها بـ (65000) دينار والثانية في بغداد مساحتها (2م350) قدر سعر المتر المربع الواحد منها بـ (175000) دينار .
المطلوب : ما مقدار ضريبة العرصات التي يتحملها هذا الشخص عن السنة 2014.

الحل :

$29250000 = 65000 \times 2م450$ دينار القيمة العمومية لعرصة الموصل
 $61250000 = 175000 \times 2م350$ دينار القيمة العمومية لعرصة بغداد
ملاحظة: من مصلحة المكلف في هذه الحالة ان يطلب اعفاء من ضريبة العرصات عن عرصة بغداد لان قيمتها العمومية اكبر . وتخضع عرصة الموصل للضريبة لان المكلف يحق له ان يعفى من ضريبة عرصة واحدة فقط لا تزيد مساحتها على 800 م² .
 $585000 = 2\% \times 29250000$ دينار مقدار ضريبة العرصات عن السنة 2014 المتحققة على المكلف.

تمرين (4)

بتاريخ 2005/3/5 تملك شخص عرصة في مدينة البصرة مساحتها (2م380) وحصّة شائعة في بغداد مقدارها 5/1 من عرصة مساحتها (2م600) ، علما بأن سعر المتر المربع الواحد في عرصة البصرة قدره بـ (15000) دينار وعن عرصة بغداد (70000) دينار .

المطلوب : ما مقدار ضريبة العرصات التي يتحملها المكلف عن السنة 2014.

الحل :

$5700000 = 15000 \times 2م380$ دينار القيمة العمومية لعرصة البصرة

$2م120 = (5/1) \times 2م600$ حصته الشائعة من عرصة بغداد

$8400000 = 70000 \times 2م120$ دينار القيمة العمومية لحصته الشائعة من عرصة بغداد

ملاحظة: من مصلحة هذا المكلف في هذه الحالة ان يطلب اعفاءه من الضريبة عن عرصته في بغداد لان قيمتها العمومية اكبر ويطلب فرض الضريبة على عرصة البصرة:
 $114000 = 2\% \times 5700000$ دينار مقدار الضريبة التي يتحملها المكلف عن السنة 2014.

تمرين (5)

تملك شخص اربع عرصات وكانت بياناتها كما يلي:

عرصة في الحلة منذ 2007/1/16 مساحتها 2م600 سعرها المقدر في التقدير العام لسنة 2007 (70000 دينار) ، عرصة في حي الزوراء في مدينة الديوانية منذ 2005/1/7 مساحتها (2م200) سعرها المقدر في التقدير العام لسنة 2005 (72000 دينار)، عرصة في الرمادي منذ 2004/10/12 مساحتها (2م250) سعرها المقدر في التقدير العام لسنة 2005 (35000 دينار) ، وعرصة في حي العدل ببغداد منذ 2005/2/1 مساحتها (2م300) سعرها المقدر في التقدير العام لسنة 2005 (75000 دينار) .
المطلوب: مقدار الضريبة المستحقة على هذا الشخص عن السنة 2014.

الحل:

$600 \times 2 \times 70000 = 42000000$ القيمة العمومية لعرصة الحلة
 $200 \times 2 \times 72000 = 14400000$ دينار القيمة العمومية لعرصة حي الزوراء
 $250 \times 2 \times 35000 = 8750000$ دينار القيمة العمومية لعرصة الرمادي
 $300 \times 2 \times 75000 = 22500000$ دينار القيمة العمومية لعرصة حي العدل
ملاحظة: من مصلحة المكلف ان يطلب اعفاء عرصة الحلة لان قيمتها العمومية اكبر وتخضع العرصات الباقيات للضريبة ، لان للمكلف الحق باعفاء عرصة واحدة لا تزيد مساحتها على (2م800) .

$14400000 + 8750000 + 22500000 = 45650000$ دينار المبلغ الخاضع للضريبة.

$45650000 \times 2\% = 913000$ دينار مقدار ضريبة العرصات المستحقة عن المكلف عن السنة 2014.

تمرين (6)

يمتلك شخص الحصص الشائعة من العرصات الاتية :

1. تملك حصص شائعة من عرصات لوفاة والده سنة 2003 علما أنه يمتلك (5/2)

سهم من كل عرصة وهي :

- أ- عرصة في بغداد / الكرادة مساحتها (2م740) قدر سعر المتر المربع الواحد منها (90000) دينار .
- ب- عرصة في بغداد / حي الجامعة مساحتها (2م750) قدر سعر المتر المربع الواحد منها (45000) دينار .
- ت- عرصة في ديالى/بعقوبة مساحتها (2م1550) قدر سعر المتر المربع الواحد منها 75000 دينار.

2. مشارك في ملكية عرصة مناصفة مع زوجته منذ سنة 2004 مساحتها (2م620) في بغداد / الجادرية سعر المتر المربع الواحد المقدر (25000) دينار.
المطلوب : مقدار ضريبة العرصات المستحقة عليه في السنة 2014.

الحل :

1- العملية الاولى

أ- $740 \times (5/2) = 296\text{م}2$ حصته الشائعة من عرصة الكراة /بغداد.
 $296 \times 90000 = 26640000$ دينار القيمة العمومية لحصته الشائعة في عرصة حي الجامعة/بغداد.

ب- $750 \times (5/2) = 300\text{م}2$ حصته الشائعة في عرصة حي الجامعة /بغداد
 $300 \times 45000 = 13500000$ دينار القيمة العمومية لحصته الشائعة في عرصة حي الجامعة .

ت- $1750 \times (5/2) = 620\text{م}2$ حصته الشائعة من عرصة ديالى/بعقوبة
 $620 \times 75000 = 46500000$ دينار القيمة العمومية لحصته الشائعة في ديالى.
2- العملية الثانية

$620 \div 2 = 310$ حصته الشائعة من عرصة بغداد/ الجادرية
 $310 \times 25000 = 7750000$ دينار القيمة العمومية لحصته النصف في عرصة الجادرية/بغداد.

ملاحظة: يتبين من ذلك ان من الافضل للمكلف طلب اعفاء حصته الشائعة في عرصة ديالى/بعقوبة لان قيمتها العمومية اكبر لذلك تخضع بقية الحصص الشائعة للضريبة ، لان له الحق باعفاء حصة شائعة واحدة فقط لا تزيد مساحتها على (2م800) .

$26640000 + 13500000 + 7750000 = 47890000$ دينار مجموع القيم العمومية للحصص الشائعة الخاضعة للضريبة .
 $47890000 \times 2\% = 957800$ دينار مقدار ضريبة العرصات المستحقة على المكلف عن السنة 2014.

اسئلة الفصل

1. صف النشأة التاريخية لضريبة العرصات.
2. ما هو تعريف العرصة وماهي العناصر التي تشملها؟
3. ما هو نطاق سريان ضريبة العرصات ؟
4. ماهي العناصر التي حددها المشرع الضريبي للإعفاء من ضريبة العرصات ؟
5. ما هو سعر الضريبة على العرصات؟
6. وضح كيف يتم تقدير قيمة العرصة ، وماهي اسس التقدير؟
7. متى وكيف يتم تقدير قيمة العرصة؟
8. هل يجوز الاعتراض على تقدير قيمة العرصة ، وكيف يتم هذا الاعتراض؟

12 12 12 12 12 12 12 12 12 12 12

الفصل الثالث عشر

دور الاعفاءات الضريبية في جذب وتشجيع الاستثمارات الاجنبية

الاهداف التعليمية: بعد دراسة هذا الفصل تستطيع ان تكون قادراً على معرفة الاتي:

- ❖ الاعفاء الضريبي: مفهومه ومميزاته وانواعه
- ❖ تقسيم الاعفاءات الضريبية
- ❖ صياغة جديدة للاعفاءات الضريبية
- ❖ الاستثمار الاجنبي المباشر
- ❖ اهم مكونات الاستثمار
- ❖ اهمية الاستثمار الاجنبي
- ❖ الاستثمار الاجنبي غير المباشر
- ❖ العلاقة بين الاعفاءات الضريبية والاستثمار الاجنبي المباشر
- ❖ ايجابيات جلب الاستثمار الاجنبي للبلد
- ❖ متطلبات تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر

الفصل الثالث عشر

دور الاعفاءات الضريبية في جذب

وتشجيع الاستثمارات الاجنبية

❖ الاعفاء الضريبي: مفهومه ومميزاته وانواعه

لا يوجد تعريف واضح للإعفاء الضريبي وانما اقتصر على تحديد انواعه واسباب منحه وذلك لان الضريبة لم تعد اداة ذات غرض مالي فقط وانما اصبحت اداة اساسية تخدم النظام السياسي في الدولة عن طريق استخدام الاعفاءات الضريبية لتحقيق أهدافها الحالية والمستقبلية والمتمثلة بإرساء العدالة الاجتماعية وتطوير التنمية الاقتصادية وتشجيع الاستثمار الضريبي فيها .

وعلى الرغم من عدم توافر تعريف للإعفاء الضريبي فإن البعض عرفه بأنه مصطلح يعني (عدم فرض الضريبة على دخل معين اما بشكل مؤقت او بشكل دائم وذلك ضمن القانون وتلجأ الدولة الى هذه الاعفاءات لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية .

يتضح من خلال التعريف السابق ان الاعفاءات الضريبية هي دخول بكل معنى الكلمة وتخضع للضريبة اصلاً ولكن قرر المشرع الضريبي استثناءها من الضريبة بشكل دائم او مؤقت لأسباب مختلفة وان التعريف لم يأت بشيء جديد وانما ركز على الشق الاول وهو ان الاعفاء يمنح بنص قانوني.

ويمكن التوصل الى تعريف آخر للإعفاء بأنه (ميزه تمنحها السلطة العامة بنص القانون للشخص الطبيعي او المعنوي لتحقيق أهداف الدولة المتصلة بالأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية) . لقد عبر التعريف الاخير بشكل واضح عن الاعفاء الضريبي بأنه شمل جميع العناصر التي تتمتع بمختلف المميزات الآتية :

1. ميزة قانونية :

يمثل الاعفاء الضريبي ميزة قانونية لأنه يعد من متطلبات العمل التشريعي الخاص بالضريبة وتمنح هذه الميزة لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية تقرر أما بنص قانوني عام او خاص.

2. ميزة تمنحها السلطة العامة :

تمنح السلطة العامة الاعفاءات الضريبية حسب طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد فيها ، فالدول المتقدمة (رأسمالية او اشتراكية) تعتمد على استخدام الاعفاء الضريبي لضمان المحافظة على التشغيل الكامل للجهاز الانتاجي لهذه الاقتصاديات وضمان استمرار التوازن الاقتصادي بين قطاعات الانتاج والمحافظة على معدات النمو المرتفعة والاستقرار الاقتصادي لتشجيع الفوائض المالية للاستثمار في الخارج .

3. ميزة تمنح للأشخاص الطبيعيين والمعنويين:

ان الاعفاء الممنوح للأشخاص الطبيعيين والمعنويين تمثل مزايا قانونية تمنح على وفق طبيعة النظام القائم في الدولة .

4. ميزة تمنح لتحقيق أهداف:

ان الاعفاء الضريبي يحقق جملة اهداف اقتصادية وسياسية ، ففي المجال الاقتصادي يهدف الاعفاء الضريبي الى تحفيز الاستثمار وتحقيق التنمية الاقتصادية سواء الاستثمارات الوطنية ام الاجنبية ، وكذلك تشجيع السياحة من خلال اعفاء دخول الفنادق والمرافق السياحية وتشجيع الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار في فعاليات التنمية الاقتصادية . وفي المجال الاجتماعي فيتمثل هدف الاعفاء بمعالجة ازمة السكن وذلك من خلال بناء المساكن ومن ثم زيادة الوحدات السكنية وكذلك تخفيف الاعباء العائلية ورفع مستوى الدخل للأفراد وتشجيع المواطنين على التبرع للجهات الخيرية والدينية . اما في المجال السياسي فان الهدف من الاعفاء يتمثل في العمل على توطيد العلاقات الدبلوماسية من خلال زيادة التبادل التجاري بين الدول ومعالجة الازدواج الضريبي الخارجي .

مما تقدم يتضح ان الاعفاء الضريبي يمثل عدم فرض ضريبة على دخل معين كان بالأساس مفروضاً عليه بنص قانوني تفرضه السلطة التشريعية والغرض من الاعفاء تشجيع نشاط معين لتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

❖ تقسيم الاعفاءات الضريبية

يمكن تقسيم الاعفاءات التي وردت في المادة السابقة من قانون ضريبة الدخل (رقم 113 لسنة 1982 المعدل) الى اعفاءات اقتصادية واجتماعية وسياسية:-

- أ- إعفاءات لأسباب اقتصادية وهي وسيلة فاعلة لتطوير وتدعيم اوجه النشاط الاقتصادي (الزراعي ، الصناعي ، التجاري) .
- ب- إعفاءات لأسباب اجتماعية : وهي الاعفاءات التي تستخدم في تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق تقليل الفجوة بين ذوي الدخل المرتفعة والدخول المنخفضة .
- ت- إعفاءات لأسباب سياسية : وهي ميزة يمنحها المشرع الضريبي للبعثات الدبلوماسية والقنصلية والمنظمات الدولية تهدف الى تقوية العلاقات الدولية .
هناك مجموعة من الاعفاءات الاخرى يمكن ذكر اهمها :
- (1) الاعفاء الترفيهي .
 - (2) الاعفاء الاجتماعي.
 - (3) الاعفاء لمنع الازدواج الضريبي.
 - (4) اعفاء المنطقة الحرة : جزء من اراضي الدولة تسمح بدخول السلع الاجنبية فيها واعدة تصديرها من دون دفع ضرائب جمركية عليها سواء عند الاستيراد او التصدير واهم سماتها.
- أ- لا تخضع للضرائب والرسوم المحلية.
- ب- تقام بالقرب من الموانئ.
- ت- بعض المناطق حرة من جهة وغير حرة من جهة اخرى لأنها تخضع لسيادة الدولة.
- ث- وجود قدر متطور من البنى التحتية والخدمات المساندة باعتبار ان ذلك يساعد على تهيئة المناخ الملائم لجذب الاستثمارات المالية .

❖ صياغة جديدة للاعفاءات الضريبية

يرى المؤلفون ضرورة تفعيل دورة السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات ويجب اعادة صياغة الاعفاءات الضريبية في إطار (سياسة ضريبية حصيفة بحيث لا تمنح الا لتلك الاستثمارات المجدية التي لا يمكن ان تقوم الا اذا حصلت على تلك الاعفاءات) ، أي يتعين ان تتوفر لدى الجهات الحكومية المعنية القدرة على تقييم مدى مساهمة المشاريع المختلفة في عملية التنمية الاقتصادية .

غير ان المشكلة الرئيسية تكمن في تساؤل مفاده : ماهي المعايير الاساسية التي يمكن بواسطتها التحقق من المشروع الذي تمتنع بالإعفاء الضريبي بأنه ذو جدوى وانه

يشبع حاجة اقتصادية؟ اذ لابد من الاعتراف وفي ظل الامكانيات المتاحة حالياً ان هنالك صعوبة في التحقيق من مدى مساهمة المشروع في عملية التنمية الاقتصادية .

وعموماً وبهدف ان تكون الاعفاءات الضريبية مجدية وفاعلة يجب اعتماد معايير تمنع تآكل (erosion) الايراد الضريبي جراء هذه الاعفاءات دون ان تحقق الاهداف المتوخاة منها ، بحيث تكون القاعدة (لا منح اعفاء دون تمييز او بشكل عام) وانما يجب ان تكون دائرة الاعفاءات الضريبية ضيقة وضمن الحدود التي تكفل نجاح عملية الاستثمار وان تكون ميزة حقيقية لمشاريع لا يمكنها القيام بنجاح دون هذه المحفزات . كما يتعين على :

1. تحديد ودعم الجهة التي ترعى الاستثمار وتوفر له الارضية القانونية اللازمة ، وقد اوجد قانون الاستثمار رقم 13 لسنة 2006 (المادة 4) هذه الجهة وهي الهيئة الوطنية للاستثمار التي عادة ما تكون مسؤولة عن رسم السياسات الوطنية للاستثمار ووضع الخطط والانظمة والضوابط لها ومراقبة تطبيق هذه الضوابط والتعليمات في مجال الاستثمار .والاهم من هذا وحسب ما تضمنه البند (خامساً) من المادة (4) من القانون اعلاه ان تقوم الهيئة الوطنية للاستثمار بوضع استراتيجية وطنية عامة للاستثمار وتحدد القطاعات الاكثر أهمية وتقوم باعداد خارطة لمشاريع الاستثمار في العراق . وهذا يعني ان المستثمر سوف لن يكون حراً في اختيار القطاع الذي يرغب الاستثمار فيه وإنما ما يحدد هو الحاجة الوطنية .
2. اعادة النظر بالإعفاءات الضريبية التي تضمنتها قوانين عدة فهناك اعفاءات في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل وهناك اعفاءات في قانون الاستثمار الصناعي رقم 20 لسنة 1998 المعدل وهناك الاعفاءات التي يقدمها قانون الاستثمار رقم 13 لسنة 2006 وقد يكون الاجدى اعتماد ما جاء بقانون الاستثمار رقم 13 لسنة 2006 بالشروط التي اعتمدها مع التعديلات الاخيرة .
3. ضرورة توفير جهة قادرة على اعادة النظر في الاعفاءات الضريبية المقدمة على اساس حقيقي يسمح بتقويم اداء المشاريع ووضع دراسات علمية عن مدى افادتها من هذه الحوافز ومدى قدرتها على الاستمرار بعد انتهاء فترة الاعفاء الضريبي او ان المستوى كفايتها الانتاجية سوف لن تتأثر بعد انتهاء فترة الاعفاء الضريبي.
4. تقليص مدة الاعفاء الضريبي الطويلة والتي تتراوح بين خمس الى عشر سنوات ، وقد تمتد أكثر وحسب الظروف الى فترة قابلة للتجديد حسب نوع المشروع ودرجة الحاجة الى منتجاته ومدى قيامه بتلبية كل او جزء من الحاجات المحلية .
5. من الممكن وبدلاً من تتاثر الاعفاءات الضريبية هنا وهناك الاقتصار على استخدام نموذج من الضرائب التحفيزية يتم في اطارها زيادة او تخفيض معدلات

الضرائب بصورة انتقائية وبطريقة تؤدي الى السيطرة على تخصيص الموارد او على توقيت الاستثمار ، وهذا النموذج يحقق هدفين مطلوبين في أن واحد فهو يوفر نظاماً رقابياً متقناً لا يتيح مجالاً واسعاً للتهرب الضريبي من جهة ويساعد على تفعيل النشاط الاقتصادي من جهة أخرى كما ان له أثر ايجابياً على الحصيلة الضريبية .

ان منح الإعفاءات على وفق ما ذكر انفا سوف يزيد من جدواها . الامر الذي ينعكس على قدرة السياسة الضريبية في توجيه الاستثمار ، على الرغم من ان اغلب الآراء ترى بان الإعفاءات الضريبية تأتي في ذيل قائمة العناصر الجاذبة للاستثمار فهي موضوعة ليست بذات تأثير في ظل غياب البيئة الاستثمارية المناسبة التي تكفل نمو الاستثمار واستمراره ، حيث ليس بالإعفاء وحده يتم جذب الاستثمار . من المفيد التأكيد ان الحاجة الى الاستثمارات الاجنبية ليست موضوع نقاش مطلقاً فمعاناة الاقتصاد العراقي لا يحتاج الى أثبات ويمكن ان تعمل الدولة باتجاهين هما :

1. محاولة اجتذاب رؤوس الاموال الاجنبية من خلال توفير بيئة استثمارية ملائمة (استقرار اقتصاد ، سياسي ، امني ، بنى تحتية ، تشريعات و ضمانات .. الخ)
2. العمل على اعادة رؤوس الاموال المحلية المهاجرة ، أذ لا امل في استثمار اجنبي اذا كان راس المال المحلي هارباً .

❖ الاستثمار الاجنبي المباشر

يعد الاستثمار الاجنبي احد أهم مصادر التمويل الدولية ولاسيما في السنوات الاخيرة ، وان هذا المصدر له اسبقية على المصادر التمويلية الدولية الاخرى ولاسيما في الدول التي لا تتوفر فيها موارد مالية .

هنالك عدة مفاهيم للاستثمار الاجنبي ، فقد يعني (ارتباط مالي بهدف تحقيق مكاسب يتوقع الحصول عليها على مدى فترة زمنية طويلة من الزمن فهو يمثل الانفاق على أصول يتوقع منها تحقيق عائد في المستقبل) .

ويمكن تعريف الاستثمار الاجنبي او الاستثمار غير الوطني هو عملية مركبة تجمع بين عناصر اقتصادية وعناصر اخرى قانونية وبعبارة اخرى للاستثمار وجهين احدهما اقتصادي والاخر قانوني .

هنالك تعريف اخر للاستثمار هو (التخلي عن الاموال التي يمتلكها الفرد في لحظة زمنية معينة ولفترة من الزمن لغرض الحصول على تدفقات مالية مستقبلية تعوضه عن القيمة الحالية للأموال المستثمرة .

❖ مكونات الاستثمار الاجنبي

من المعروف بان نجاح الحكومة في حل المشكلات الاقتصادية او قدرتها على تحقيق هدف معين هو بلا شك دليل على صحة قراراتها ورشد خططها وسياستها الخاصة بذلك ، اذ ان تحقيق النفع الاقتصادي والاجتماعي لأفراد المجتمع من جراء فتح باب الاستثمارات الاجنبية يتوقف على قراراتها الخاصة بالاستثمار او مدى قدرتها على تقييم جدواها ومنافعها الاقتصادية والاجتماعية بالإضافة الى رسم السياسات الملائمة وتهيئة المناخ المناسب لهذه الاستثمارات .

هنالك نوعان من الاستثمار الاجنبي هما :

1. الاستثمار الاجنبي المباشر
2. الاستثمار الاجنبي غير المباشر .

❖ الاستثمار الاجنبي المباشر

تشير الكثير من الادبيات الاقتصادية والادارية على عمق مفهوم الاستثمار الاجنبي المباشر والذي تتجلى صورته بنوعين أساسيين اولهما يتعلق بالاستثمار في الاوراق المالية والثاني يتعلق بالاستثمار الدائم الذي يتضمن شراء المؤسسات وادارتها. وهذا الاستثمار يكون على شكل شراء ملكية جديدة او مشاركة في احدى الشركات المستثمرة التي تمتلك نسبة معينة في الشركة الاجنبية التي استثمرت فيها .

ومن بين اهم مكونات الاستثمار الاجنبي المباشر ما يأتي:

- (1) راس المال الملكية .
- (2) الارباح المعاد استثمارها .
- (3) القروض داخل الشركة
- (4) الاستثمار المشترك
- (5) الاستثمار في المناطق الحرة
- (6) عمليات الاندماج او التملك

❖ أهمية الاستثمار الأجنبي المباشر

- تظهر أهمية الاستثمار الأجنبي المباشر من خلال اثاره على الدولة المضيفة له حيث العديد من المزايا التي لا يمكن للمصادر المالية الدولية الاخرى توفيرها مثل :
- 1) يعتبر الاستثمار الأجنبي المباشر وسيلة أكثر أماناً للتمويل اذا ما قورنت بالقروض الثابتة.
 - 2) يمثل الاستثمار الأجنبي المباشر وسيلة وطريقة أكثر فاعلية في الحصول على تكنولوجيا متقدمة.
 - 3) يؤدي الاستثمار الأجنبي المباشر الى خلق فرص وظيفية وفتح اسواق جديدة للتصدير .
 - 4) يساهم الاستثمار الأجنبي المباشر على تطوير القدرة الانتاجية للشركات المحلية والدخول في سوق المنافسة الدولية .

● الآثار الايجابية للاستثمار على الصعيد الداخلي :

- أ- نقل المعرفة العلمية
- ب- السرعة في تراكم راس المال
- ت- يساعد على نمو الاقتصاد وخلق وظائف ورفع مستويات المعيشة
- ث- انتقال التكنولوجيا للشركات المحلية
- ج- تتمكن الدول المضيفة من تغطية فجوة الاستثمار وضمان الحصول على عنصر المال والتكنولوجيا.

● الآثار الايجابية للاستثمار الأجنبي المباشر على الصعيد الخارجي :

- أ- تخفيف الرسوم الجمركية وتشجيع الاستيراد.
- ب- تخفيف التكاليف التجارية مما يجعل السلع المحلية ذات قدرة عالمية على المنافسة وتوليد القدرة على المنافسة وتوليد عوائد عالمية وبالتالي خفض العجز في الموازنة .
- ت- المساهمة في خلق فرص عمل والحد من البطالة.
- ث- انتشار الآثار الايجابية على مستوى الاقتصاد القومي.
- ج- تقليل العجز في ميزان المدفوعات.

ح- يساعد على تحسين نوعية الصادرات .
خ- الاستفادة من الإيرادات الضريبية المفروضة على المستثمر الاجنبي .

د- المنافسة بين الشركات المحلية والاجنبية .

❖ الاستثمار الاجنبي غير المباشر

يطلق احيانا على الاستثمار الاجنبي غير المباشر مصطلح (الاستثمار المحفظي) ، لذلك تعريف المحفظة المالية بأنها خليط من الاصول المستثمرة قد تتضمن مدخرات للمدى القصير مثل حسابات الادخار وشهادات الودائع في البنوك كما تتضمن مدخرات للمدى الطويل مثل الاسهم والمستندات .

وتم تعريف الاستثمار الاجنبي غير المباشر بأنه (حصيلة امتلاك المستثمر ادوات ملكية الاسهم بأنواعها وادوات مديونية (سندات بأنواعها) لتحقيق عائد في ظل مخاطر محسوبة . كما عرف بأنه شراء الاوراق المالية بهدف الحصول على الارباح المدفوعة والعوائد المجدية لراس المال .

وان غاية الاستثمار الاجنبي غير المباشر في هذه العملية هو القيام بالمضاربات التجارية المتعلقة بشراء وبيع الاسهم والسندات للحصول على الارباح السريعة نتيجة الحصول على فروقات سعرية ما بين عمليات الشراء والبيع ،

ولعل من اكبر المزايا التي يحققها هذا النوع من الاستثمار هي أنها تهيء الفرصة لمن لديهم مدخرات ولا يملكون الخبرة الكافية لتشغيلها بان يقوموا بتسليم مدخراتهم لتلك المجموعة من الخبراء المحترفين الذين يتولون ادارتها مقابل عمولة معينة ، وهذا يعني ان هذا النوع من الاستثمار له طابع مالي صرف ولا يصاحبه نقل للأصول المادية وغير المادية . وتعتقد الدولة المضيفة ان الاستثمار الاجنبي غير المباشر لا يؤدي الى فقدان السيطرة على ملكية المشروعات والمؤسسات العامة او الخاصة .

❖ العلاقة بين الاعفاءات الضريبية والاستثمار الاجنبي المباشر

يمكن للضرائب ان تلعب دور كبير في قرارات الشركات بشأن المكان الذي تعلن فيه عن ارباحها . ان منح الاعفاءات الضريبية سوف يزيد من فاعليتها ، الامر الذي ينعكس على قدرة الضريبة في توجيه الاستثمارات ودعمها وبالشكل الذي يعزز من عملية التنمية ولاسيما اذا كانت الاستثمارات انتاجية ، هذا من جانب ومن جانب اخر فأن اقتناع الفوائد الاقتصادية تسهم في تمويل أنشطة استثمارية اخرى تحتاجها عملية التنمية .

ولغرض ان تكون الاعفاءات الضريبية مجدية وفعالة في اطار يمكن من خلاله تشجيع الاستثمار يتعين العمل على ما يلي :

1. ضرورة توحيد الاعفاءات الضريبية في قانون واحد يسهل عملية الرجوع اليه عند التقويم ويحل مشاكل التعارض او التناقض بين بعض القوانين .
2. اعتماد مبدأ التفاوت على اساس المنطقة عند منح الحوافز الضريبية في بعض المناطق المختلفة .
3. اعادة النظر في الاعفاءات الضريبية لغرض تحسين اداء المشاريع .
4. تقليص مدى الاعفاء الضريبي الى مدة أقصر .
5. في حالة توقف المشروع عن العمل لأسباب قاهرة يجب ان يتوقف مدى سريان الاعفاء الضريبي وتعاود سريانها عند بدء المشروع .

ان منح تلك الاعفاءات سوف يزيد من فاعليتها على قدرة الضريبة في توجيه الاستثمار ودعمها بالشكل الذي يعزز عملية التنمية ، اذا كان العبء الضريبي مرتفع فإنه يساعد على عدم جذب الاستثمار اما اذا كان العبء الضريبي اقل فإنه يساعد على جذب الاستثمارات ، لكن وبعد التغيير في النظام السياسي في العراق بعد 2003/4/9 والشروع بالإصلاح الاقتصادي يتم التأكيد على أهمية الاصلاح الضريبي في العراق فبعد ان كانت الضريبة عاملاً معرفلاً للنشاط الاقتصادي فإنه يجب تغيير تلك النظرة تجاه الضريبة وتوظيفها كأداة محفزة لتفعيل النشاط الاستثماري بجميع انواعه .

يتعين ان تكون الضريبة عاملاً مناسباً ومشجعاً لدخول الشركات والاستثمارات الاجنبية في الاقتصاد العراقي ، وبالفعل فقد صيغت سياسات للإعفاءات الضريبية بصيغة مشجعة لنشاط الاعمال في العراق والمتمثل بالتوجه نحو صياغة سياسات ضريبية مشجعة لإقامة المشاريع الصناعية في العراق ، حيث تعفى موارد الاولية من الضرائب المفروضة على الاستيراد وكذلك الاعفاءات الضريبية على المشاريع الانتاجية بموجب قانون الاستثمار رقم 13 لسنة 2006 ، اذ ان هذا القانون اصبح عاملاً مشجعاً ومحفزاً لدخول الشركات والاستثمارات الاجنبية الى الاقتصاد العراقي .

واستناداً الى المادة (10) من قانون الاستثمار الذي نص ان يتمتع المستثمر بغض النظر عن جنسيته بجميع المزايا والتسهيلات والضمانات ويخضع للالتزامات الواردة في هذا القانون بالإعفاء من الضريبة والرسوم لمدة عشرة سنوات من تاريخ بدء التشغيل التجاري وفق المناطق التنموية التي يحددها مجلس الوزراء باقتراح من الهيئة الوطنية للاستثمار حسب درجة التطور الاقتصادي للمنطقة وطبيعة المشروع الاستثماري.

❖ ايجابيات جلب الاستثمارات الاجنبية للبلد

- يمكن ايجاز ايجابيات الاستثمار الاجنبي في العراق بما يلي :
- 1- تعتبر الاستثمارات الاجنبية المباشرة مصدر فعال للحصول على العملات الاجنبية ورؤوس الاموال التي تستطيع ان تدعم برنامج التنمية في العراق .
 - 2- يمكن للاستثمارات ان تجلب تكنولوجيا حديثة لم يتمكن العراق من جلبها في السابق.
 - 3- تساهم الاستثمارات الاجنبية بخلق فرص كبيرة للعمالة العراقية وهذا سيخفض نسب البطالة .
 - 4- يمكن للاستثمارات الاجنبية ان تخلق طبقة فاعلة من رجال الاعمال العراقيين .
 - 5- تساهم الاستثمارات الاجنبية في فتح اسواق عالمية جديدة امام المنتجات العراقية.
 - 6- تساهم الاستثمارات الاجنبية في تقليل الاحتكار في السوق المحلية وخلق منافسة قوية تساهم في تدعيم جودة الخدمة والسلعة .
 - 7- تساهم الاستثمارات الاجنبية في تبادل المعرفة بين القطاعات الصناعية والخدمية.
 - 8- تساهم الاستثمارات الاجنبية في تخفيض نسب العجز في الموازنة العامة للدولة.
 - 9- تساهم الاستثمارات الاجنبية في زيادة نسبة النمو الاقتصادي للدولة .
 - 10- تساهم الاستثمارات ف الاجنبية ي تخفيض نسبة الدين العام الى الناتج المحلي الاجمالي .
 - 11- تساهم الاستثمارات الاجنبية على استقرار أسعار صرف العملة النقدية المحلية.

❖ متطلبات تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر

- هنالك مجموعة من الاجراءات يتطلبها الاستثمار الاجنبي المباشر هي:-
1. تشريع قانونا للاستثمار يبين بقية القطاعات التي يشملها الاستثمار.
 2. اجراء تعديلات تشريعية على قانون ضريبة الدخل العراقي لسنة 1982 المعدل.
 3. تعديل قانون الشركات العراقي وجعل الشركات العراقية تنافس الشركات الاجنبية.
 4. الاسراع في برنامج الخصخصة .

5. تطوير قانون الجمارك العراقي وتخفيض التعريفات الجمركية والقيود غير الجمركية.
6. تسهيل عملية تخصيص اراضي للمشاريع الاستثمارية وذلك بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة وتوفير البيانات والمعلومات للمستثمرين .
7. تشجيع المستثمرين المحليين من خلال توفير القروض الميسرة مع التعهد بتشغيل عدد من العمالة، والعمل على انشاء نافذة واحدة تتولى منح الاجازة الاستثمارية بعد حصول الموافقة من الجهات المعنية .
8. تعزيز ثقة المستثمرين بالبيئة المحلية للاستثمار والترويج عن الفرص الاستثمارية المتاحة.
9. تبسيط اجراءات التسجيل ومنح الاجازة للمشاريع الاستثمارية بعد حصول الموافقات من الجهات المعنية .
10. زيادة الاعفاءات الضريبية للمشاريع ذات التقنية العالية لغرض ادخال التكنولوجيا الحديثة للبلاد .

اسئلة الفصل

1. ماذا يقصد بالإعفاءات الضريبية؟ وماهي اهم عناصره ؟
2. ماهي انواع الاعفاءات الضريبية ؟
3. ماذا يقصد بالإعفاءات لأسباب اقتصادية ؟
4. ماهي اهم انواع الاعفاءات الدولية ؟
5. ماهي اهم قوانين الاستثمار في العراق ؟
6. ماهي الحاجة للاستثمار ؟
7. ما هو الاستثمار الاجنبي المباشر ؟
8. ماهي اهم مكونات الاستثمار الاجنبي المباشر ؟
9. ماهي أهمية الاستثمار الاجنبي المباشر ؟
10. ماهي الاثار الايجابية للاستثمار على الصعيدين الداخلي والخارجي ؟
11. ماذا يقصد بالاستثمار الاجنبي غير المباشر ؟
12. ماهي العلاقة بين الاعفاءات الضريبية والاستثمار الاجنبي المباشر ؟
13. ماهي ايجابيات جذب الاستثمار الاجنبي للبلد ؟
14. ماهي متطلبات تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر ؟

⑬⑬⑬⑬⑬⑬⑬⑬⑬⑬⑬⑬⑬⑬⑬⑬

الفصل الرابع عشر

المعايير المحاسبية المتعلقة بالضرائب

الاهداف التعليمية: بعد دراسة هذا الفصل تستطيع ان تكون قادراً على معرفة
الاتي:

- ❖ المعايير المحاسبية المتعلقة بالضرائب (معيار رقم 12)
- ❖ الدخل قبل الضريبة والدخل الخاضع للضريبة
- ❖ ضريبة الدخل المؤجلة والقيم الخاضعة للضريبة في المستقبل
- ❖ التزام الضريبة المؤجلة و استقطاعها في المستقبل
- ❖ الاصل المتعلق بالضريبة المؤجلة
- ❖ الفروق المؤقتة والفروق الدائمة
- ❖ المحاسبة عن صافي خسائر التشغيل
- ❖ ترحيل الخسارة للخلف
- ❖ ترحيل الخسارة للأمام

الفصل الرابع عشر

المعايير المحاسبية المتعلقة بالضرائب

قامت الجهات المحاسبية بإصدار العديد من المعايير المحاسبية عن ضريبة الدخل التي كان لها اثر هام على الاصول والالتزامات والدخل في العديد من الشركات وكان من ضمن هذه المعايير هو المعيار رقم (12) وستناقش في هذا الموضوع القواعد الاساسية التي يجب ان تتبعها الشركات في التقرير عن ضرائب الدخل في ظل هذا المعيار .

❖ المعيار IAS 12: ضرائب الدخل

Standard: IAS 12 Income taxes

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة لـ :

- أ- الاسترداد (السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات (مطلوبات) معترف بها في الميزانية العمومية للمنشأة، و
- ب- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها للبيانات المالية للمنشأة.

إن الأمر الملازم للاعتراف بأصل أو التزام هو توقع قيام المنشأة باسترداد أو سداد المبلغ المسجل أو التزام فإذا كان من المحتمل أن استرداد أو سداد ذلك المبلغ المسجل سيجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما لو لم يكن لذلك الاسترداد أو السداد تبعات ضريبية، فإن هذا المعيار يتطلب من المنشأة الاعتراف بالالتزام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل) باستثناءات قليلة محددة.

يتطلب هذا المعيار من المنشأة المحاسبية عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك . وأية عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها

مباشرة في حقوق المالكين يجب أن يعرف بالآثار الضريبية المتعلقة بآثارها الضريبية مباشرة في حقوق المالكين ، وبشكل مشابه، يؤثر الاعتراف بموجودات ومطلوبات ضريبية في اندماج الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناشئة عن هذا الاندماج.

كذلك يعالج هذا المعيار الاعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.
2. لغايات هذا المعيار، تضم ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة معدة التقرير.
3. لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهيئات الحكومية (راجع المعيار المحاسبي الدول العشرون ، المحاسبة عن الهيئات الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية) أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار . ولمن هذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ من مثل هذه الهيئات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

❖ الدخل قبل الضريبة والدخل الخاضع للضريبة

Pretax financial income and taxable income

قبل مناقشة هذا المعيار الدولي رقم (12) فإنه يجب إيضاح بعض النقاط الأساسية فعند حساب ضريبة الدخل المستحقة فإنه يجب على شركات الأعمال اعداد قرارات ضريبية تتضمن قائمة توضح مقدار الدخل الخاضع للضريبة، وبصفة عامة فإن شكل ومحتوى قائمة الدخل المعدة للأغراض التقرير المالي ومع ذلك فإن الدخل الخاضع للضريبة في الاقرار الضريبي يحسب طبقاً للتشريعات والقواعد الضريبية المحددة ، في حين ان الدخل المحاسبي او الدخل المالي قبل الضريبة (يشار اليه عادة بالدخل قبل ضرائب الدخل او الدخل للأغراض الدفترية) يحسب طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وبسبب اختلاف التشريعات الضريبية عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في العديد من المجالات فإن الدخل الخاضع للضريبة عادة ما يختلف عن الدخل المحاسبي قبل الضريبة ومن الامثلة على هذه الاختلافات ما يلي :

1. يحتسب الاندثار على أساس القسط الثابت لأغراض التقرير المالي بينما يحتسب على أساس القسط المعجل للأغراض الضريبية .
2. يعترف بالدخل على أساس الاستحقاق (عند نقطة البيع) لأغراض التقرير المحاسبي في حين يعترف به عند التحصيل لأغراض الضريبية .
3. يعترف بتكاليف الضمان في فترة تحملها (مقابلتها بإيراد المبيعات) لأغراض التقرير المحاسبي في حين يعترف بها عند سدادها لأغراض الضريبية.

مثال

على فرض ان شركة الهدى كان لها ايرادات في سنة 2013 (وهي السنة الاولى لعملها) قدرها (500000 دينار لكل من الاغراض الضريبية والدفترية كما كان لديها مصروفات قدرها (250000) للأغراض الدفترية ومصروفات قدرها (300000) دينار للأغراض الضريبية .

ويعود هذا الفرق في المصروفات الى ان الشركة قد سددت قسط تامين مقدماً قدره 50000 دينار سنة 2013 يمثل استقطاع ضريبي خلال نفس السنة ولكن لأغراض التقرير المالي فان هذا السداد المقدم يسجل في حساب تنفيذ غير مستنفذ ويوزع على السنتين الاتيتين. وعلى هذا الاساس يمكن التقرير عن دخل الشركة والدخل الخاضع للضريبة لديها سنة 2013 كما يلي :

البيــــــــــــان	الدخل المالي	الدخل الخاضع للضريبة
الايرادات	500000	500000
المصروفات	250000	300000
الدخل المالي قبل الضريبة عن سنة 2013	250000	
الدخل الخاضع للضريبة عن سنة 2013		200000

وبفرض ان معدل الضريبة بلغ 40% فإن حساب ضريبة الدخل المستحق سيكون كما يلي :

- الدخل الخاضع للضريبة عن سنة 2013 = 200000
 - معدل الضريبة 40%
 - ضريبة الدخل المستحق عن سنة 2013
- 80000 ($200000 \times 40\%$) تصنف كضريبة دخل مستحقة وتسجل كالتزام متداول ضمن الالتزامات المتداولة في الميزانية.

❖ ضرائب الدخل المؤجلة والقيم الخاضعة للضريبة في المستقبل

Future taxable amounts and deferred taxes

بعد ان يتم حساب ضريبة الدخل المستحقة (المقدار المستحق للدولة) فإن هنالك تساؤل مفاده هل هنالك ضرائب اخرى يجب الاعتراف بها للأغراض الدفترية؟ اذ ان الإجابة عن هذا التساؤل يعتمد على مدى وجود فروق مؤقتة (temporary differences) بين المبالغ المقرر عنها للأغراض الضريبية والمبالغ المقرر عنها للأغراض الدفترية، والفرق المؤقت هو الفرق بين الاساس الضريبي (tax basis) لأصل او التزام معين وقيمته المقرر عنها في القوائم المالية والذي ينتج عنه مقادير خاضعة للضريبة (يؤدي لزيادة الدخل الخاضع للضريبة) او استقطاعات ضريبية (يؤدي لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة في السنوات المستقبلية).

ففي المثال السابق لشركة الهدى فان الفرق الوحيد بين الاساس الدفترى والاساس الدفترى الضريبي للأصول والالتزامات يتعلق بالتأمين غير المستنفذ ونتيجة لذلك فان الاختلاف في الميزانية 2013/12/31 سوف يظهر.

شركة الهدى	
في الاقرار الضريبي 2013/12/31	في الدفاتر 2013/12/31
تأمين غير مستنفذ دينار	تأمين غير مستنفذ 50000 دينار

مما سبق يتضح انه في سنة 2013 كان مصروف التأمين لأغراض الضريبة بمبلغ (50000) دينار في حين لم يقرر عن مصروف التأمين للأغراض الدفترية. وبذلك فان الدخل الخاضع للضريبة كان اقل من الدخل المالي قبل الضريبة سنة 2013 ولكن في السنوات 2014 و2015 سيكون الدخل الخاضع للضريبة اعلى من الدخل المالي قبل الضريبة لأنه لن يقرر عن أي مصروف تأمين لأغراض الضريبة في حين سيقدر عن مصروف تأمين قدره 25000 دينار لأغراض المحاسبة في كل من السنتين المذكورتين، ولأنه سوف تظهر مبالغ خاضعة للضريبة في المستقبل نتيجة للفروق المؤقتة الموجودة في السنة الحالية 2013 فإنه يجب الاعتراف بالآثار الضريبية المؤجلة لهذه المبالغ الخاضعة للضريبة كالتزام ضريبي مؤجل في ميزانية 2013/12/31.

❖ التزام الضريبة المؤجل واستقطاعها في المستقبل

Deferred tax liability

ينتج التزام الضريبة المؤجلة عن الآثار الضريبية المؤجلة التي ترجع الى فروق مؤقتة خاضعة للضريبة، بمعنى اخر فإن التزام الضريبة المؤجل يعبر عن الزيادة في

الضرائب المستحقة في السنوات المستقبلية نتيجة للفروق مؤقتة خاضعة للضريبة والتي توجد في نهاية السنة الحالية .

ففي مثال شركة الهدى تبلغ ضريبة الدخل المستحقة عن سنة 2013 مقدار (80000) دينار ($200000 \times 40\%$) ، كما يوجد فرق مؤقت في نهاية السنة بسبب التقرير عن التامين بصورة مختلفة للأغراض الضريبية والدفترية حيث ان الاساس الدفترى للتامين غير المستنفذ 50000 دينار في حين ان الاساس الضريبي له (صفر) وعلى ذلك يمكن حساب اجمالي التزام الضريبة المؤجلة في نهاية سنة 2013.

المبلغ	البيان
50000	الاساس الدفترى للتامين غير المستنفذ
صفر	الاساس الضريبي للتامين غير المستنفذ
50000	الفرق المؤقت الاجمالي في نهاية سنة 2013
40%	معدل الضريبة
20000	التزام الضريبة المؤجلة في نهاية سنة 2013 ($50000 \times 40\%$)

ومن الطرق الاخرى لحساب التزام الضريبة المؤجلة اعداد جدول يوضح المقادير الخاضعة للضريبة خلال السنوات المستقبلية نتيجة للفروق المؤقتة الحالية ويكون هذا الجدول مفيداً بصفة خاصة عندما تصحح العمليات الحسابية اكثر تعقيداً .

السنوات المستقبلية		البيان
2015	2014	
25000	25000	المبالغ الخاضعة للضريبة في المستقبل
40%	40%	معدل الضريبة
10000	10000	التزام الضريبة المؤجلة في نهاية سنة 2013

• احتساب مصروف ضريبة الدخل عن سنة 2013:

نظراً لان سنة 2013 هي السنة الاولى للعمليات لدى شركة الهدى فانه لا يوجد التزام ضريبة مؤجلة في بداية السنة لذا يتم احتساب الضريبة كما يلي :

المبلغ	البيان
20000	التزام الضريبة المؤجلة في نهاية سنة 2013
صفر	التزام الضريبة المؤجلة في بداية سنة 2013
20000	مصروف الضريبة المؤجلة عن سنة 2013
80000	مصروف الضريبة المستحقة عن سنة 2013
100000 دينار	مصروف ضريبة الدخل (الاجمالي) عن سنة 2013

• اثبات قيود اليومية لتسجيل مصروف ضريبة الدخل

يتكون مصروف ضريبة الدخل من قسمين، القسم الاول يتمثل في مصروف الضريبة المستحق (وهو مقدار ضريبة الدخل المستحقة السداد عن الفترة) والقسم الثاني يتمثل في مصروف الضريبة المؤجلة (وهو الزيادة في رصيد التزام الضريبة المؤجلة في نهاية الفترة المحاسبية عنه في بدايتها).

وتضاف الضرائب المستحقة الى الجانب الدائن من حساب ضريبة الدخل المستحقة في حين تضاف الزيادة في الضرائب المؤجلة الى الجانب الدائن من حساب التزام الضريبة المؤجلة ، ويسجل مجموع البندين في الجانب المدين من حساب مصروف ضريبة الدخل .

ففي حالة شركة الهدى يتم اجراء القيد الاتي في نهاية سنة 2013.

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من د/ مصروف ضريبة الدخل الى حد مذكورين		100000
	د / التزام الضريبة المؤجلة	20000	
	د/ ضريبة دخل مستحقة	80000	

وفي نهاية سنة 2014 (السنة الثانية) يكون الفرق بين الاساس الضريبي والدفتري للتامين غير المستنفذ 25000 دينار ويضرب هذا الفرق في معدل الضريبة للوصول الى التزام الضريبة المؤجلة وقدره 10000 دينار ($25000 \times 40\%$) الذي يتعين التقرير عنه في نهاية سنة 2014 .

وعلى فرض ان ضريبة الدخل المستحقة عن سنة 2013 تبلغ 95000 دينار فان مصروف ضريبة الدخل عن سنة 2013 يحسب كما يلي :

المبلغ/دينار	البيان
10000	التزام الضريبة المؤجلة في نهاية سنة 2014
20000	التزام الضريبة المؤجلة في بداية سنة 2014
10000	مصروف الضريبة المؤجلة عن سنة 2014
95000	مصروف الضريبة المستحقة عن سنة 2014
85000	مصروف ضريبة الدخل (الاجمالي) عن سنة 2014

ويكون قيد اليومية اللازم لتسجيل مصروف ضريبة الدخل والتغير في التزام الضريبة المؤجلة وضريبة الدخل المستحقة عن سنة 2014 كما يلي :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين		
	ح/ مصروف ضريبة الدخل		85000
	ح/ التزام الضريبة المؤجلة		10000
	الى ح/ ضريبة دخل مستحقة	95000	

كما يتم اجراء نفس القيد في نهاية سنة 2015 ويظهر حساب التزام الضريبة المؤجلة عن سنة 2015 كما يلي على فرض ان الضريبة المستحقة لعام 2015 هو (150000) دينار يكون القيد على النحو الاتي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين		
	ح/ مصروف ضريبة الدخل		140000
	ح/ التزام الضريبة المؤجلة		10000
	الى ح/ ضريبة الدخل المستحقة	150000	

❖ ضرائب الدخل المؤجلة والاستقطاعات الضريبية في المستقبل

Future deductible amounts and deferred taxes

على فرض ان شركة دجلة خلال سنة 2013 قدرت تكاليف الضمان المتعلقة بمبيعاتها من الاجهزة الكهربائية سوف تبلغ (2500000) دينار تسدد بانتظام على مدى السنتين الاتيتين .

للأغراض الدفترية ستقرر شركة دجلة في سنة 2013 عن مصروف ضمان والتزام ضمان مقدار خاص به في قوائمها المالية بمبلغ (2500000) دينار ولكن للأغراض الضريبية فإنه لا يسمح باستقطاع مصروف الضمان الا بعد سداه بالفعل ومن ثم لا يعترف باي التزام ضمان في الميزانية المعدة للأغراض الضريبية ، وبذلك سوف تختلف الميزانية في نهاية سنة 2013 كما يلي :

شركة دجلة	
للأغراض الدفترية 2013/12/31	للأغراض الاقرار الضريبي 2013/12/31
التزام ضمانات مقدرة 2500000 دينار	تأمين التزام ضمانات مقدرة دينار

وعند سداد التزام الضمان فإنه سيقدر عن مصروف (استقطاع) للأغراض الضريبية بينما للأغراض الدفترية فإن هذا المصروف قد سبق الاعتراف به ، وبالتالي لا يعترف بأي مقدار منه في المستقبل ونتيجة لهذا الفرق المؤقت فإن شركة دجلة يجب ان تعترف سنة 2013 بالمنافع الضريبية (اثار ضريبية موجبة) للاستقطاعات الضريبية التي سوف تنتج عن تسوية هذا الالتزام في المستقبل ويقرر عن هذه المنفعة الضريبية المستقبلية في ميزانية 2013/12/31 كأصل ضريبية مؤجلة .

وهناك طريقة أخرى لفهم هذه المعالجة حيث ان الاستقطاعات سوف تحدث في المستقبل وهي مقادير غير خاضعة للضريبة وتؤدي هذه الاستقطاعات الى خفض الدخل الخاضع للضريبة عن الدخل المالي قبل الضريبة في المستقبل نتيجة للفرق المؤقتة الموجودة حالياً.

❖ الاصل المتعلق بالضريبة المؤجلة

Deferred tax asset

ينتج الاصل المتعلق بالضريبة المؤجلة عن الاثار الضريبية التي ترجع للفرق المؤقتة في الاستقطاعات ، بمعنى اخر فإن الاصل المتعلق بالضريبة المؤجلة يتمثل في الزيادة في الضرائب المستحقة عن الفترة الحالية ، والتي يمكن استردادها في الفترات المستقبلية والتي ترجع للفرق المؤقتة في الاستقطاعات التي توجد في نهاية الفترة الحالية.

ولتوضيح ذلك نفترض ان شركة النصر قامت بتحصيل ايجار قدره 2500000 دينار في سنة 2013 ، فبالنسبة للأغراض الدفترية يقرر عن هذا الايجار كإيراد غير مكتسب حيث ان الايجار سوف يقرر عنه كإيراد للأغراض الدفترية في سنة 2014، بينما للأغراض الضريبية فإن الايجار سيقدر عنه كإيراد في سنة 2013 وهي فترة التحصيل ، ونتيجة لذلك فإن هنالك استقطاع سيحدث في سنة 2014 عند قيام الشركة بتسوية التزام (الايراد غير مكتسب) وذلك لان الدخل الخاضع للضريبة سيكون اقل من الدخل المالي قبل الضريبة ويمكن حساب الاصل المتعلق بالضريبة المؤجلة (بفرض معدل الضريبة 40%) كما يلي :

المبلغ	البيان
2500000	الاساس الدفترى للايراد غير المكتسب
صفر	الاساس الضريبي للايراد غير المكتسب
2500000	الفرق المؤقت الاجمالي في نهاية سنة 2013
40%	معدل الضريبة
1000000	الاصل المتعلق بالضريبة المؤجلة في نهاية سنة 2013 (2500000×40%)

وهناك طريقة أخرى لحساب الاصل المتعلق بالضريبة المؤجلة عن طريق اعداد جدول يوضح الاستقطاعات الموزعة على الفترات المستقبلية نتيجة للفروق المؤقتة في الاستقطاعات كما يلي :

السنوات المستقبلية	البيان
2500000	المبالغ الخاضعة للضريبة في المستقبل
%40	معدل الضريبة
1000000	الاصل المتعلق بالضريبة المؤجلة في نهاية سنة 2013 ($2500000 \times 40\%$)

وعلى فرض ان سنة 2013 هي السنة الاولى لعمليات شركة النصر وان ضريبة الدخل المستحقة عن هذه السنة مقدارها (500000) دينار فان مصروف ضريبة الدخل سوف يحسب كما يلي :

المبلغ	البيان
100000	الاصل المتعلق بالضريبة المؤجلة في نهاية سنة 2013
صفر	الاصل المتعلق بالضريبة المؤجلة في بداية سنة 2013
(100000)	مصروف الضريبة المؤجلة (منفعة) عن سنة 2013
500000	مصروف الضريبة المستحقة عن سنة 2013
400000	مصروف ضريبة الدخل (الاجمالي) عن سنة 2013

حيث تنتج هذه المنفعة الضريبية المؤجلة من الزيادة في الاصل المتعلق بالضريبة المؤجلة بين بداية الفترة المحاسبية ونهايتها ، وتمثل هذه المنفعة الضريبية المؤجلة جزء سالب داخل مصروف ضريبة الدخل ، حيث ان مصروف ضريبة الدخل الاجمالي في قائمة الدخل المعدة عن سنة 2013 وقدره (400000) دينار يتكون من عنصرين هما مصروف الضريبة المستحقة وقدره 500000 دينار ومنفعة الضريبة المؤجلة وقدرها (100000) دينار وفي نهاية سنة 2014 تقوم شركة النصر بإثبات قيد اليومية لتسجيل مصروف ضريبة الدخل المؤجلة وضريبة الدخل المستحقة على النحو الاتي.:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين		400000
	ح/ مصروف ضريبة الدخل		100000
	ح/ أصل دخل مستحقة		
	الى ح/ ضريبة الدخل المستحقة	500000	

وفي نهاية سنة 2014 (السنة الثانية) يكون الفرق بين الاساس الضريبي والدفترى للإيراد غير المكتسب يساوي (صفر) ، ومن ثم لا يوجد أي اصل متعلق بالضريبة المؤجلة في ذلك .

بفرض ان ضريبة الدخل المستحقة عن سنة 2014 تبلغ (700000) دينار فإنه يمكن حساب مصروف ضريبة الدخل عن سنة 2014 كما يلي :

المبلغ	البيان
-----	اصل الضريبة المؤجلة في نهاية سنة 2014
100000	اصل الضريبة المؤجلة في بداية سنة 2013
100000	مصروف الضريبة المؤجلة عن سنة 2014 (منفعة)
700000	مصروف الضريبة المستحقة عن سنة 2014
800000	مصروف ضريبة الدخل (الاجمالي) عن سنة 2014

ويكون قيد اليومية اللازم لتسجيل مصروف ضريبة الدخل والتغير في التزام الضريبة المؤجلة وضريبة الدخل المستحقة عن سنة 2014 كما يلي :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من /ح/ مصروف ضريبة الدخل الى مذكورين		800000
	/ح/ اصل الضريبة المؤجلة	100000	
	/ح/ ضريبة دخل مستحقة	700000	

ويظهر حساب اصل الضريبة المؤجلة في نهاية سنة 2014
/ح/ اصل الضريبة المؤجلة

100000	100000	100000	100000
100000			100000

■ العرض في قائمة الدخل :

وفي العودة ال البيانات المتوفرة عن شركة الهدى السابقة فإنه يمكن التقرير في قائمة الدخل كما يلي :

شركة الهدى

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2013/12/31

المبلغ	البيان
500000	الإيرادات
250000	المصروفات
250000	الدخل قبل الضرائب

100000	80000 20000	مصروفات ضريبة الدخل: ضريبة الدخل المستحقة ضريبة الدخل المؤجلة
150000		صافي الدخل

حيث يتم التقرير عن كل من الجزء المستحق (مقدار ضريبة الدخل المستحقة عن الفترة والجزء المؤجل من مصروف ضريبة الدخل) .

❖ الفروق المؤقتة والفروق الدائمة

يمثل الفرق بين الربح المحدد وفقاً للتشريعات الضريبية والربح المحدد وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجموعتين من الفروق هما :-

أولاً: الفروق المؤقتة Temporary differences

يقصد بالفرق المؤقت هو الفرق بين الأساس الضريبي لأصل أو التزام معين وقيمه المقرر عنها في القوائم المالية والذي ينتج عنه مبالغ خاضعة للضريبة (يؤدي لزيادة الدخل الخاضع للضريبة أو يؤدي لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة في السنوات المستقبلية) ومن الأمثلة على الفروق المؤقتة ما يلي:

- ايجار محصل مقدماً معترف به عند اكتسابه للأغراض المحاسبية وعند تحصيله للأغراض الضريبية.
- استخدام الاندثار القسط الثابت للأغراض المحاسبية والاندثار المعجل للأغراض الضريبية.
- الاعتراف بأرباح البيع بالتقسيط في فترة البيع للأغراض المحاسبية وفترة التحصيل للأغراض الضريبية.
- التزامات ضمان المنتج معترف بها في فترة البيع للأغراض المحاسبية وفترة السداد للأغراض الضريبية.

• نشأة وانعكاس الفروق المؤقتة

تتمثل نشأة الفرق المؤقت في الفرق بين الاساس الدفترى والاساس الضريبي لأصل او التزام معين ومن ناحية اخرى يحدث انعكاس (reversing) للفرق عند استبعاد فرق مؤقت ظهر في فترات سابقة وازالة الاثر الضريبي له من حساب الضريبة المؤجلة .

مثال

على فرض ان الشركة العراقية كان لديها زيادة في الاندثار الدفترى عن الاندثار الضريبي بمقدار (600000) دينار في السنوات 2011 و 2012 و 2013 وكان لديها زيادة في الاندثار الدفترى عن الاندثار الضريبي بمبلغ (900000) دينار في السنوات 2014 و 2015 عن نفس الاصل ، وبفرض ان معدل الضريبة (30%) فان حساب التزام الضريبة المؤجلة سوف يعكس ما يلي:-

ح/ التزام الضريبة المؤجلة

الاثار الضريبية	سنة 2011	180000	الاثار الضريبية	سنة 2014	270000
	سنة 2012	180000	انعكاس الفروق	سنة 2015	270000
	سنة 2013	180000			

حيث ان الفروق التي تنشأ لدى الشركة العراقية في كل من السنوات الثلاثة الاولى تبلغ (600000) دينار ويكون الاثر الضريبي لكل منها (180000) دينار (600000×30%) وسوف ينعكس الفرق بمقدار (900000) دينار في كل من السنتين 2014 و 2015 ويكون الاثر الضريبي في كل منها (270000) دينار (900000×30%) .

ثانياً: الفروق الدائمة Permanent differences

تمثل الفروق الدائمة بعض الفروق التي تحصل بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المالي ، والفروق الدائمة تشمل ما يأتي :

1. تدخل في تحديد الدخل المالي قبل الضريبة ولكنها لا تدخل على الاطلاق في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

2. تدخل في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ولكنها لا تدخل في تحديد الدخل المالي.

تتضمن التشريعات الضريبية العديد من البنود التي تهدف لتحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية معينة ، وقد تتضمن هذه البنود على استبعاد ايرادات معينة من

الخضوع للضرائب او منع استقطاع مصروفات معينة او تسمح باستقطاع مصروفات أخرى تزيد عن التكاليف التي تتحملها الشركة. إذ ان الفروق الدائمة لا تؤثر الا على فترة حدوثها فقط لأنه لا ينتج عنها اية مبالغ خاضعة للضرائب او اية استقطاعات مستقبلية وبالاتي فانه لا يلزم الاعتراف بها بأية ضريبة مؤجلة . ومن الامثلة على الفروق الدائمة ما يلي :

- تحصيلات التأمين على الحياة لبعض العاملين بالشركة.
- اقساط التأمين على الحياة التي تقوم بها الشركة لبعض العاملين.
- الغرامات والمصروفات الناجمة عن مخالفة القانون .
- استقطاع التوزيعات التي تحصل عليها الشركة من استثمارها في شركات اخرى.

مثال : (الفروق المؤقتة والدائمة)

نفترض ان الشركة العراقية قررت عن دخل مالي قبل الضريبة قدره (600000) في كل من السنوات 2012 و 2013 و 2014 وتخضع الشركة الى معدل ضريبة (30%) وكانت بياناتها كما يلي :

1. هنالك مبيعات بالتقسيط قدرها (54000) دينار في سنة 2012 تم التقرير عنها للأغراض الضريبية على مدى فترة (18 شهر) على أساس اقساط شهرية متساوية تبدأ من 1 كانون الثاني 2013، في حين تم الاعتراف بالمبيعات بالكامل في سنة 2012 للأغراض الدفترية .
2. يبلغ اطفاء الشهرة (15000) دينار في كل من سنة 2013 و 2014 وهو لا يستقطع للأغراض الضريبية .

المطلوب : بين الدخل المالي قبل الضريبة والدخل الخاضع للضريبة .
يمثل البند الاول فروق مؤقتة في حين يمثل البند الثاني فروق دائمة وبناءً على ذلك يمكن اجراء التسوية بين الدخل المالي قبل الضريبة للشركة العراقية والدخل الخاضع للضريبة لها وحساب الضريبة المستحقة عن السنوات الثلاث كما يلي :

الشركة العراقية

البيــــــــــــان	2012	2013	2014
الدخل المالي قبل الضريبة	600000	600000	600000
الفرق الدائم	----	----	----
اطفاء الشهرة	-----	15000	15000
الفرق المؤقت	54000	36000	18000
البيع بالتقسيط	546000	651000	633000
نسبة الضريبة	%30	%30	%30
الدخل الخاضع للضريبة	163800	195300	189900

يلاحظ ان الفروق التي تسبب زيادة الدخل المالي قبل الضريبة عن الدخل الخاضع للضريبة يتم استقطاعها من الدخل المالي قبل الضريبة عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، وعلى العكس من ذلك فان الفروق التي تسبب انخفاض الدخل المالي قبل الضريبة عن الدخل الخاضع للضريبة تضاف الى الدخل المالي قبل الضريبة عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة .

تؤخذ كل من الفروق المؤقتة والدائمة في الاعتبار عند اجراء التسوية بين الدخل المالي قبل الضريبة الدخل الخاضع للضريبة ، وطالما ان الفرق الدائم (اطفاء الشهرة) لا ينتج عنه اية مبالغ خاضعة للضريبة او استقطاعات ضريبية في المستقبل فانه لا يقرر عن ضرائب دخل مؤجلة متعلقة بهذه الفروق.

وتكون قيود اليومية لتسجيل ضرائب الدخل لشركة (ص) عن السنوات 2012 و2013 و2014 كما يلي :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2012/12/31	من ح/ مصروف ضريبة الدخل (16200+ 163800) الى مذكورين ح/ ضريبة الدخل المستحقة (30%×546000) ح/ التزام ضريبة مؤجلة (30%×54000)	163800 16200	180000
2013/12/31	من ح/ مصروف ضريبة الدخل (10800 – 195300) ح/ التزام ضريبة مؤجلة (30%×36000) الى ح/ ضريبة الدخل المستحقة (30%×651000)	195300	184500 10800
2014/12/31	من مذكورين ح / مصروف ضريبة الدخل (5400 – 189900) ح / التزام ضريبة مؤجلة (30%×18000) الى ح/ ضريبة الدخل المستحقة (30%×633000)	189900	184500 5400

• تعدد الفروق المؤقتة

Multiple temporary differences

على فرض ان الشركة العراقية ظهر لديها (2) نوعان من الفروق في سنة التشغيل الاولى لها، الاول يخص المبيعات والثاني يخص الضمان وذلك على النحو الظاهر في الجدول الاتي :

			المبالغ الخاضعة للضرائب او (الاستقطاعات الضريبة) في المستقبل
الاجمالي	2014	2013	
1000000	500000	500000	البيع بالتقسيط
450000	250000	200000	تكاليف الضمان

وبناء على ذلك يمكن حساب ضرائب الدخل المؤجلة التي ينبغي التقرير عنها في نهاية سنة 2014 كما يلي :

الضريبة المؤجلة		معدل الضريبة	المبالغ الخاضعة للضريبة في المستقبل	الفروق المؤقتة
التزام	اصل			
400000		%40	1000000	البيع بالتقسيط
----	180000	%40	450000	تكاليف الضمان
400000	180000		550000	

وبسبب وجود معدل ضريبة موحد فإنه يمكن اجراء التسوية بين هذه المبالغ حيث ان $550000 \times 40\% = 400000 + 180000$ ، ويكون قيد اليومية لتسجيل مصروف ضريبة الدخل عن الفترة بافتراض ان ضريبة الدخل المستحقة عن السنة تبلغ (2500000) دينار كما يلي :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين		
	ح/ مصروف ضريبة الدخل		2720000
	ح/ أصل الضريبة المؤجلة		180000
	الى مذكورين		
	ح/ ضرائب الدخل المستحقة	2500000	
	ح/ التزام ضريبة الدخل	400000	

❖ المحاسبة عن صافي خسائر التشغيل

ACCOUNTING FOR NET OPERATING LOSSES

تحدث خسائر التشغيل الصافية للأغراض الضريبية في السنة التي تزيد فيها الاستقطاعات الضريبية عن الإيرادات الضريبية ، وليس من العدالة ان تفرض ضرائب على الشركة في الفترات المربحة دون أن تتلقى هذه الشركة أي تخفيض ضريبي (tax relief) خلال فترات تحقيق خسائر ضريبية ، ومن ثم فإنه في ظل شروط معينة تسمح أغلب قوانين الضرائب للمكلفين باستخدام سنة معينة في مقابلة ارباح سنوات اخرى ، ويتحقق ذلك عن طريق ترحيل الاثار الضريبية اما للأمام (Carry forward) او للخلف (carry back) . وفي ظل هذه الطريقة فان الشركة لا تسدد أي ضرائب دخل في السنة التي تحقق فيها خسائر تشغيل صافية، وعلاوة على ذلك فإنه قد يسمح للشركة باختيار احد البدائل الآتية :

(اولاً): ترحيل الخسارة للخلف

يسمح للمكلف بترحيل خسارة التشغيل الصافية لعدة سنوات سابقة وان تسترد جزء من ضرائب الدخل التي سبق سدادها في تلك السنوات ، فعلى سبيل المثال تقوم الشركة بترحيل (3) سنوات سابقة ، وفي هذه الحالة يجب ترحيل الخسارة لاحد السنوات اولاً التي تسبقها حتى السنة الثالثة ، واية خسارة تبقى بعد الترحيل للخلف لهذه المدة المقررة (3) سنوات مثلاً يمكن ترحيلها للأمام بعدد معين من السنوات واستقطاعها من الدخل الخاضع للضريبة في المستقبل .

(ثانياً): ترحيل الخسارة للأمام

قد تختار الشركة ترحيل الخسارة للأمام ومقابلتها بالدخل الخاضع للضريبة في المستقبل وبحد اقصى معين لعدد من السنوات ، وقد تصل خسائر التشغيل في بعض الشركات لمبالغ ضخمة ينتج عنها وفر ضريبي ، ولذلك فان الشركات التي تعاني من خسائر ضخمة تكون مرشحة للدخول في عمليات الاندماج لأنه في بعض الحالات قد تستخدم الشركة المندمجة هذه الخسائر في تخفيض ضريبة الدخل الخاصة بها .

مثال : ترحيل الخسائر للخلف

نفترض ان الشركة العراقية لديها البيانات الاتية :

السنة	الدخل الخاضع للضريبة او الخسارة	معدل الضريبة	الضريبة المسددة
2009	375000	%30	122500
2010	250000	%35	87500
2011	500000	%30	150000
2012	1000000	%40	400000
2013	(250000)	----	----
2014	1000000	%40	400000

ففي سنة 2013 حققت الشركة العراقية خسائر تشغيل صافية واختارت ترحيلها وبفرض ان القانون الضريبي السائد يسمح بترحيل الخسائر للخلف لمدة (3) سنوات فقط فان الخسارة ترحل اولاً للسنة الثالثة السابقة على سنة الخسارة وهي سنة 2010 ، عندئذ ترحل أي خسارة غير مستخدمة الى سنة 2011 ويقابل الجزء المتبقي منها في النهاية بالدخل الخاضع للضريبة سنة 2012 ، وطبقاً لذلك ستقوم الشركة العراقية بإعداد اقرارات ضريبة معدلة عن كل من السنوات 2010 و 2011 و 2012 واسترداد مبالغ قدرها (637500) دينار (400000+150000+87500) عن الضرائب التي سبق سدادها في هذه السنوات حيث يمثل المبلغ (127500) دينار الاثر الضريبي (المنفعة

الضريبية) لترحيل الخسارة للخلف سواء للأغراض المحاسبية او الضريبية ويجب الاعتراف بهذه الاثر الضريبي في سنة 2013 وهي سنة تحقق الخسارة ، ولما كانت الخسارة تؤدي لاكتساب الشركة حق استرداد اموال يمكن قياسه قابل للتحقق حالياً فإنه يجب الاعتراف بالمنفعة الضريبية المتعلقة بهذه الخسارة في فترة تحققها وذلك عن طريق اثبات القيد الاتي :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من حـ / قبض ضرائب دخل مستردة الى حـ/ منفعة ضريبية الدخل (ترحيل خسائر للخلف)	637500	637500

حيث يقرر عن حسابات المدين حساب قبض ضرائب دخل مستردة كأصل متداول في ميزانية 2013/12/31 في حين يقرر عن الحساب الدائن في قائمة الدخل للسنة 2013 كما يلي :

الشركة العراقية

قائمة دخل جزئي عن سنة 2013

المبلغ/دينار	البيان
(2500000)	خسائر التشغيل قبل ضرائب الدخل
637500	منفعة ضريبية الدخل – ترحيل خسائر للخلف
(1872500)	صافي الخسارة

وبما ان صافي خسائر التشغيل عن سنة 2013 وقدرها (2500000) دينار عن اجمالي الدخل الخاضع للضريبة خلال السنوات الثلاث السابقة وقدرها (1750000) دينار فان باقي الخسارة وقدره (750000) دينار يرحل للأمام.

مثال : ترحيل الخسارة للأمام

اذا لم تستوعب عملية الترحيل للخلف صافي خسارة التشغيل بالكامل او اذا لم تقرر منذ البداية عدم الترحيل للخلف فان الخسارة يمكن ان ترحل للأمام بحد اقصى عدد معين من السنوات، ولان الترحيل للأمام يستخدم لمقابلة الدخل الخاضع للضريبة في المستقبل فان الاثر الضريبي لترحيل الخسارة للأمام يمثل وفورات ضريبية مستقبلية ، ويعتمد تحقيق هذه المنافع الضريبية المستقبلية على دخل الشركة في المستقبل والذي تصاحبه درجة عالية من عدم التأكد .

$$300000 \text{ دينار} = 1750000 - 2500000 = 40\% \times 750000$$

ولتوضيح المحاسبة عن ترحيل خسائر التشغيل للأمام نعود لمثال الشركة العراقية المذكورة سابقاً ففي سنة 2013 ستقوم الشركة بتسجيل الاثر الضريبي لترحيل خسائر

البالغة (750000) دينار للأمام في صورة أصل ضريبية مؤجلة قدرها (300000) دينار ($750000 \times 40\%$) وذلك بافتراض ان معدل الضريبة المنصوص عليه في المستقبل يبلغ 40% وتكون قيود اليومية لتسجيل منافع الترحيل للخلف والامام سنة 2013 كما يلي :

- الاعتراف بترحيل الخسارة للخلف

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من حـ /قبض الضرائب دخل مستردة الى حـ/ منفعة ضريبة الدخل (ترحيل خسائر للخلف)	637500	637500

- الاعتراف بترحيل الخسارة للأمام

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من حـ / أصل الضرائب المؤجلة الى حـ/ منفعة ضريبة الدخل (ترحيل خسائر للأمام)	300000	300000

حيث يعترف فوراً بحساب قبض ضرائب دخل مستردة قدره (637500) دينار عن الضرائب التي سوف تستردها الشركة مما سبق سداده في الماضي ، كما يفتح حساب اصل للضرائب المؤجلة عن المنافع الخاصة بالوفورات الضريبية في المستقبل وتمثل الاطراف الدائنة للقيود السابقة حساب مقابل (Contra account) لحساب مصروف ضريبة الدخل يتم عرضها في قائمة دخل سنة 2013 كالاتي :

الشركة العراقية

قائمة دخل جزئية عن سنة 2013

مبلغ كلي	مبلغ جزئي	البيان
(2500000)		خسائر التشغيل قبل ضرائب الدخل
	637500	منفعة ضريبة الدخل:
	300000	ترحيل خسائر للخلف
937500		ترحيل خسائر للأمام
1562500		صافي الخسارة

وفي سنة 2013 نفترض ان الشركة العراقية حققت ارباحا وان الدخل الخاضع للضريبة لديها قبل التعديل الخاص بترحيل الخسارة للأمام بلغ (1000000) دينار وانها تخضع لمعدل ضريبة (40%) ، وبذلك فان الشركة سوف تحقق منافع الترحيل للأمام

للأغراض الضريبية في سنة 2014 والتي سبق الاعتراف بها للأغراض المحاسبية في سنة 2013 .

ويمكن حساب ضريبة الدخل المستحقة عن سنة 2013 كما يلي :

المبلغ	البيان
1000000	الدخل الخاضع للضريبة قبل ترحيل الخسارة للأمام
(750000)	الخسارة المرحلة للأمام
250000	الدخل الخاضع للضريبة عن سنة 2014
%40	معدل الضريبة
100000	ضريبة الدخل المستحقة عن سنة 2014

ويكون قيد اليومية ضرائب الدخل في سنة 2014 كما يلي :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ مصروف ضريبة الدخل الى مذكورين		400000
	ح/ اصل الضرائب المؤجلة	300000	
	ح/ ضريبة الدخل المسحقة	100000	

يتم تخفيض الضرائب المؤجلة لان منافع ترحيل الخسارة للأمام قد تحقق في سنة 2013 ولن توضح قائمة الدخل المعدة عن سنة 2013 اية اثار ضريبية للترحيل سواء للخلف او للأمام لأنه سبق التقرير عنها قبل ذلك كما يتضح مما يلي :

الشركة العراقية

قائمة دخل جزئية عن سنة 2014

مبلغ كلي	مبلغ جزئي	البيان
(1000000)		خسائر التشغيل قبل ضرائب الدخل
		مصروف ضريبة الدخل:
	100000	ترحيل خسائر للخلف
400000	300000	ترحيل خسائر للأمام
600000		صافي الخسارة

❖ تمارين تطبيقية

تمرين (1)

شركة الصباح المحدودة كان لديها فرق مؤقت في الاستقطاعات قدره (7000000) دينار في نهاية السنة الاولى للتشغيل وان معدل الضريبة (40%) وعلى فرض ان ضرائب الدخل المستحقة تبلغ (6300000) دينار.
المطلوب : إثبات قيد اليومية اللازم لتسجيل مصروف ضريبة الدخل ، أصل الضريبة المؤجلة ، ضريبة الدخل المستحقة .
قيد اليومية:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين		
	ح/ مصروف الضريبة		3500000
	ح/ اصل الضريبة المؤجلة (7000000 × 40%)		2800000
	الى ح/ ضريبة الدخل المستحقة	6300000	

تمرين (2)

في 2014/1/1 قامت شركة الصباح المحدودة بشراء آلة عمرها الانتاجي (5) سنوات بمبلغ (700000) دينار وليس لها قيمة انقاص ، وتقرر اندثارها على اساس القسط الثابت لأغراض التقرير المالي، في حين ان الاندثار السنوي للأغراض الضريبية يبلغ (175000) دينار وكان معدل الضريبة لسنة 2013 يبلغ (40%).
المطلوب :

- 1- احتساب ضريبة الدخل المستحقة
- 2- احتساب الجزء المؤجل من ضريبة الدخل
- 3- اعداد قائمة الدخل المحاسبي بفرض ان ضريبة الدخل قبل الاندثار والضرائب يبلغ (1400000) دينار عن سنة 2013.

الحل (1): الضريبة المستحقة

المبلغ	البيان
1400000	الدخل قبل الاندثار
175000	يطرح الاندثار (الضريبي)
1225000	الدخل الضريبي

معدل الضريبة	%40
الضريبة المستحقة	490000

الحل (2) : ضريبة الدخل المؤجلة
الاندثار المحاسبي = $5 \div 700000 = 140000 - 175000 = 35000$ فرق مؤقت.
 $35000 \times (40\%)$ التزام ضريبي مؤجل
 قيد اليومية:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ مصروف ضريبة الدخل الى مذكورين		504000
	ح/ التزام ضريبة مؤجل	14000	
	ح/ ضريبة مستحقة	490000	

الحل (3) : قائمة الدخل المحاسبي

مبلغ كلي	مبلغ جزئي	البيان
1400000		الايادات
(140000)		الاندثار المحاسبي
1260000		صافي الدخل قبل الضريبة
	490000	تطرح: الضريبة المستحقة
(504000)	14000	التزام الضريبة المؤجلة
756000		صافي الدخل

تمرين (3)
فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة القدس المحدودة عن ثلاث سنوات ماضية:

شركة القدس المحدودة
قائمة الدخل المعدة وفقاً لقواعد المحاسبة المالية

المجموع	2014	2013	2012	البيان
1950000	650000	650000	650000	الايادات
900000	300000	300000	300000	المصروفات
1050000	350000	350000	350000	الدخل المالي قبل الضريبة
420000	140000	140000	140000	مصروف ضريبة الدخل (40%)

شركة القدس المحدودة
قائمة الدخل المعدة وفقاً لقانون ضريبة الدخل

المجموع	2014	2013	2012	البيان
1950000	700000	750000	500000	الإيرادات
900000	300000	300000	300000	المصروفات
1050000	400000	450000	200000	الدخل المالي قبل الضريبة
420000	160000	180000	80000	مصروف ضريبة الدخل (40%)

يلاحظ ان مصروف ضريبة الدخل وضريبة الدخل المستحقة كانت مختلفة خلال السنوات الثلاثة الا انها متساوية في المجموع ، كما هو واضح في الجدول الاتي :

شركة القدس المحدودة
مصروف ضريبة الدخل وضريبة الدخل المستحقة

المجموع	2014	2013	2012	البيان
420000	140000	140000	140000	مصروف ضريبة الدخل
420000	160000	180000	80000	ضريبة الدخل المستحقة
صفر	(20000)	(40000)	60000	الفرق

40000 دينار (180000 – 140000) للعام 2013 وبمقدار 20000 دينار (160000-140000) للعام 2014. بناء على ذلك تعتبر تلك الاختلافات بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية اختلافات مؤقتة.

في ضوء ما سبق يمكن اثبات قيود اليومية اللازمة لتسجيل مصروفات ضريبة الدخل وضرائب الدخل المؤجلة وضرائب الدخل المستحقة السداد للسنوات 2012 ، 2013 ، 2014 كالاتي :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2012/12/31	من ح/ مصروف ضريبة الدخل (80000)+ (60000) الى مذكورين ح/ ضريبة الدخل المستحقة ح/ التزام الضريبة المؤجلة	80000 60000	140000
2013/12/31	من مذكورين ح/ مصروف ضريبة الدخل ح / التزام الضريبة المؤجلة		140000 40000

	الى ح/ ضريبة الدخل المستحقة	180000	
2014/12/31	من مذكورين ح/ مصروف ضريبة الدخل ح/ التزام الضريبة المؤجلة الى ح/ ضريبة الدخل المستحقة .	160000	140000 20000

تمرين (4)

اعلنت شركة البشائر عن تقريرها للدخول المالية الاتية قبل الضريبة والاندثار للسنوات المبينة ادناه :

السنة	الدخل
2012	640000
2013	800000
2014	600000

وكانت الشركة قد اشترت الة تكلفتها (720000) دينار بتاريخ 2012/1/1 عمرها الانتاجي (3) سنوات بدون انقاض وقامت الشركة باندثارها على اساس القسط الثابت لأغراض التقرير المالي في حين ان الاندثار للأغراض الضريبية بلغ (360000 ، 340000 ، 120000) للسنوات الثلاث على التوالي وكان معدل الضريبة للسنوات الثلاث كذلك (30%).

المطلوب : اثبات قيود اليومية اللازمة لتسجيل مصروف ضريبة الدخل وضرائب الدخل المستحقة السداد وضرائب الدخل المؤجلة للسنوات 2012، 2013، 2014.

2014		2013		2012		البيان
الدخل المحاسبي	الدخل المحاسبي	الدخل الضريبي	الدخل المحاسبي	الدخل الضريبي	الدخل المحاسبي	
600000	600000	800000	800000	640000	640000	الدخل قبل الضريبة والاندثار
(120000)	(240000)	(240000)	(240000)	(360000)	(240000)	مصروف الاندثار
480000	360000	560000	560000	280000	400000	صافي الدخل
(144000)	(108000)	(168000)	(168000)	(84000)	(120000)	معدل الضريبة 30%
336000	252000	392000	392000	192000	280000	صافي الدخل بعد الضريبة

قيود اليومية:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
سنة 2012	من ح/ مصروف ضريبة الدخل الى مذكورين ح/ التزام الضريبة المؤجلة ح/ ضريبة الدخل المستحقة	36000 84000	120000
سنة 2013	من ح/ مصروف ضريبة الدخل الى ح/ ضريبة الدخل المستحقة	168000	168000
سنة 2014	من مذكورين ح/ مصروف ضريبة الدخل ح/ التزام ضريبة الدخل المؤجلة الى ح/ ضريبة الدخل المستحقة	144000	108000 36000

تمرين (5)

- فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة المحمدي للسنة المالية 2014:
2. الدخل المالي قبل الضريبة (1670000) دينار.
 3. لدى الشركة حساب التزام الضريبة المؤجلة مقداره (400000) دينار بتاريخ 2014/1/1.
 4. لدى الشركة حساب اصل ضريبة مؤجلة في 2014/1/1 قدره (صفر)
 5. بلغ الدخل الخاضع للضريبة للسنة 2014 (820000) دينار.
 6. لا يوجد فروقات دائمة في السنة 2014.
 7. لدى الشركة فرق مؤقت متراكم في 2014/12/31 يترتب عليه خضوع مبالغ للضريبة في المستقبل مقدارها (2200000) دينار
 8. للشركة فرق مؤقت متراكم في 2014/12/31 يترتب عليه استقطاعات ضريبية في المستقبل مقداره (350000) دينار.
 9. يبلغ سعر ضريبة الدخل لجميع السنوات (40%).

المطلوب

1. اثبات قيد اليومية لتسجيل ضريبة الدخل المستحقة وضرائب الدخل المؤجلة ومصروف ضريبة الدخل .
2. اعداد قائمة دخل جزئية عن سنة 2014 .

■ احتساب ضرائب الدخل

الضرائب المؤجلة		معدل الضريبة	المبالغ الخاضعة للضرائب او الاستقطاعات الضريبية في المستقبل	الفروق المؤقتة
التزام	أصل			
880000	140000	%40	2200000	المبالغ الخاضعة للضريبة
880000	140000	%40	350000	المبالغ القابلة للاستقطاع
			1850000	

وبسبب وجود معدل ضريبة واحد ، فإنه يمكن اجراء تسوية بين هذه المبالغ حيث ان $(140000) + (1850000 \times 40\%) = 880000$ دينار.

■ احتساب مصروف الدخل عن سنة 2014

المبلغ	البيان
880000	التزام الضريبة المؤجلة في نهاية سنة 2014
400000	التزام الضريبة المؤجلة في بداية سنة 2014
480000	مصروف الضريبة المؤجل عن سنة 2014
140000	اصل الضريبة المؤجلة في نهاية سنة 2014
صفر	اصل الضريبة المؤجلة في بداية سنة 2014
(140000)	مصروف الضريبة المؤجل عن سنة 2014 (منفعة)
480000	مصروف الضريبة المؤجل عن سنة 2014
(140000)	منفعة الضريبة المؤجلة عن سنة 2014
340000	صافي مصروف الضريبة المؤجلة لسنة 2014
328000	ضريبة الدخل المستحقة الدفع (الحالية) لسنة 2014
668000	اجمالي مصروف ضريبة الدخل لسنة 2014

■ قيد اليومية لسنة 2014

التاريخ	البيان	دائن	مدين
سنة 2014	من مذكورين ح/ مصروف ضريبة الدخل ح/ اصل الضريبة المؤجلة الى مذكورين		668000 140000

ح/ ضريبة الدخل المستحقة (820000×40%)	328000	
ح/ التزام الضريبة المؤجلة	480000	

■ قائمة الدخل الجزئية لسنة 2014

المبلغ/دينار	المبلغ/دينار	البيان
1670000		الدخل المالي قبل الضريبة
		مصروف ضريبة الدخل :
	328000	مصروف ضريبة الدخل الحالية
668000	340000	مصروف ضريبة الدخل المؤجلة
1002000		صافي الدخل

تمرين (6)

بلغ الدخل المالي قبل الضريبة لشركة المدينة المنورة مقداره (500000) دينار عن السنة المنتهية في 2014/12/31 وكان الفرق بين الإيرادات والمصروفات المقررة للأغراض الضريبية للسنة 2013 وللأغراض المالية عن نفس السنة على النحو الآتي :

للأغراض المالية	للأغراض الضريبية	البيان
155000	200000	مصروف الاندثار
20000	----	مصروف اقساط التأمين
47500	25000	تكاليف الضمان
5000	----	ايراد فوائد من سندات البلدية
12500	15500	ايراد الايجار

فاذا علمت ان:

1. مصاريف اقساط التأمين تخص التأمين على حياة لموظفي الشركة.
2. معدل الضريبة للسنة 2014 هو (40%).

المطلوب:

أ- احتساب الدخل الخاضع للضريبة للسنة 2014.

ب- اثبات قيد اليومية لتسجيل ضرائب الدخل لسنة 2014.

ت- اعداد قائمة الدخل الجزئية لسنة 2014.

■ احتساب الدخل الخاضع للضريبة للسنة 2014

المبلغ/دينار	البيان
500000	الدخل المالي قبل الضريبة للسنة 2014
20000	مصاريف غير قابلة للخصم (تأمين على حياة الموظفين)

(5000)	ايرادات غير خاضعة للضريبة (فوائد سندات)
(45000)	زيادة الاندثار للأغراض الضريبية لسنة 2014
22500	زيادة تكاليف الضمان للأغراض المالية لسنة 2014
3000	زيادة ايراد الايجار بموجب الاقرار الضريبي
495500	الدخل الخاضع للضريبة لسنة 2014

■ قيد اليومية لسنة 2014

أ- $198200 = 40\% \times 495500$ ضريبة الدخل المستحقة الدفع .

ب- $18000 = 40\% \times 45000$ التزام الضريبة المؤجلة.

(الاندثار)

ج- $1200 = 40\% \times 3000$ أصل الضريبة المؤجلة (الايجار) .

د- $9000 = 40\% \times 22500$ أصل الضريبة المؤجلة (تكاليف الضمان) .

هـ - $206000 = 9000 - 1200 - 18000 + 198200$ مصروفات ضريبة الدخل.

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين		
	ح/ مصروف ضريبة الدخل		206000
	ح/ اصل الضريبة المؤجلة (تكاليف الضمان)		9000
	ح/ أصل الضريبة المؤجلة (الايجار)		1200
	الى مذكورين		
	ح/ التزام الضريبة المؤجلة (الاندثار)	18000	
	ح/ ضريبة الدخل المستحقة	198200	

قائمة الدخل الجزئية لسنة 2014

المبلغ/دينار	المبلغ/دينار	البيان
500000		الدخل المالي قبل الضريبة
		مصروف ضريبة الدخل :
	198200	مصروف ضريبة الدخل المستحقة
206000	7800	مصروف ضريبة الدخل المؤجلة
294000		صافي الدخل

ملاحظة :

المبلغ/دينار	المبلغ/دينار	البيان
18000		مصروف الضريبة المؤجلة
	(1200)	منفعة ضريبة الدخل المؤجلة (الايجار)
(10200)	(9000)	منفعة ضريبة الدخل المؤجلة (تكاليف الضمان)
7800		مصروف ضريبة الدخل المؤجل

❖ ملخص المصطلحات الأساسية

- **الربح المحاسبي** : هو صافي الربح او الخسارة الفترة قبل طرح مصروف الضريبة.
- **الدخل الخاضع للضريبة** : وهو الزيادة في الإيرادات الخاضعة للضريبة عن المصروفات التي استقطعتها ضريبياً والاعفاءات خلال العام كما تحددها التشريعات الضريبية .
- **ضريبة الدخل الجاري** : هو مبلغ ضريبة الدخل المستحقة او القابلة للاسترداد عن الربح او الخسارة للفترة الجارية.
- **الفرق المؤقت** : وهو الفرق بين الاساس الضريبي لأصل او التزام معين والمقدار المقرر عنه في القوانين المالية والذي سينتج عنه مبالغ خاضعة للضريبة او استقطاعات ضريبية لأصل او التزام معين والمقدار المقرر عنه في القوائم المالية والذي سينتج عنه مبالغ خاضعة للضريبة او استقطاعات في السنوات المستقبلية وذلك عند تحقق وتسوية مقدار الاصل او الالتزام المتعلق به على التوالي .
- **التزام الضريبة المؤجلة** : وهو اثر الضريبة المؤجلة التي ترجع الى فروق مؤقتة خاضعة للضريبة في المستقبل.
- **اصل الضريبة المؤجلة** : وهو الاثر الضريبة المؤجلة التي ترجع الى فروق مؤقتة قابلة للاستقطاع في المستقبل.
- **ترحيل الخسارة للخلف**: وهي المبالغ التي يجوز ترحيلها لعدد معين من السنوات السابقة واسترداد جزء من ضرائب الدخل التي سبق سدادها في تلك السنوات.
- **ترحيل الخسارة للأمام** : وهي المبالغ التي يسمح بمقابلتها بالدخل الخاضع للضريبة في المستقبل لعدد معين من السنوات.
- **الاثار الضريبية** : وهي الاثار على ضرائب الدخل (المستحقة او المؤجلة) الناتجة عن حدث معين .
- **الفروق الدائمة** : وهي الفروق التي تنشأ خلال الفترة الجارية بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة وتؤثر على فترة حدوثها حصراً ولا تنعكس اثارها في فترات لاحقة .

اسئلة وتمارين الفصل

الاسئلة

1. اذكر اهداف المعيار المحاسبي الدولي (12).
2. ما هو نطاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (12)؟
3. ماهي مجالات اختلاف الدخل الخاضع للضريبة عن الدخل المحاسبي ؟
4. ناقش التساؤل الاتي: "هل ان هنالك ضرائب أخرى يجب الاعتراف فيها للأغراض الدفترية"؟
5. وضح ما المقصود بالفرق المؤقت ؟ مع اعطاء امثلة.
6. وضح ما المقصود بالفرق الدائم ؟ مع اعطاء امثلة.
7. ما يقصد بالتزام الضريبة المؤجل؟
8. ماذا يقصد بالأصل المتعلق بالضريبة المؤجلة؟
9. وضح كيف يتم ترحيل الخسائر للخلف وكيف يتم ترحيلها للأمام ؟

التمارين:

تمرين (1): قررت احدى الشركات عن دخلها المحاسبي قبل الضريبة في عام 2013 البالغ (1500000 دينار البنود الاتية نتج عنها اختلاف الدخل الخاضع للضريبة عن الدخل المحاسبي قبل الضريبة.

أ- الاندثار في الاقرار الضريبي اكبر من الاندثار بقائمة الدخل بمقدار (520000) دينار.

ب- الايجار المحصل بالإقرار الضريبي اكبر من الايجار المكتسب بقائمة الدخل بمقدار (660000) دينار.

ت- مصروفات بقائمة الدخل قدرها (330000) دينار مؤجل الاعتراف بها ضريبياً. ويبلغ معدل الضريبة الذي تخضع له الشركة (30%) عن كل السنوات وتوقع الشركة عن دخل خاضع للضريبة في كل السنوات المستقبلية ولا توجد ضرائب مؤجلة في بداية سنة 2013.

المطلوب:

1. احتساب الدخل الخاضع للضريبة والضرائب المستحقة عن سنة 2013
2. اثبات قيد اليومية اللازم لتسجيل مصروف ضريبة الدخل المستحقة السداد عن سنة 2013.
3. اعداد قائمة الدخل عن سنة 2013.

تمرين (2): بلغت ارقام الدخل (الخسارة) المحاسبي قبل الضريبة في إحدى الشركات كما يلي:

السنة	2009	2010	2011	2012	2013	2014
النتيجة	480000	750000	240000	480000	1140000	360000
	ارباح	ارباح	ارباح	خسارة	خسارة	ارباح

وبفرض ان معدل الضريبة (50%) عن السنة 2009 و 2010 و يبلغ (40%) عن السنوات الباقية وان القانون الضريبي السائد يسمح بترحيل الخسارة للخلف لمدة ثلاث سنوات فقط وللأمام ثلاثة سنوات كذلك .

المطلوب : اعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل مصروف ضريبة الدخل واثار ترحيل خسارة التشغيل الصافي للخلف والامام بفرض ان الشركة تستخدم الترحيل للخلف .

تمرين(3): موظف يعمل في إحدى شركات القطاع الخاص راتبه الشهري (7200000) دينار ويستقطع منه 10% عن الضمان الاجتماعي ويحصل على مخصصات متنوعة مقدارها 25% من الراتب الشهري فاذا علمت ان الموظف كان اعزب وتزوج بتاريخ 2015/7/1 وحصل في نهاية السنة على مكافئة خاضعة للضريبة مقدارها (700000) دينار .

المطلوب:

1- احتساب الضريبة الشهرية المستحقة على المكاف وكذا على المكافئة للسنة المالية 2015.

2- احتساب الضريبة السنوية الحقيقية (كشف التسوية) المستحقة على المكاف للسنة المذكورة لمعرفة فرق الضريبة ان وجدت.

تمرين(4): موظف حكومي راتبه الشهري (9000000) دينار يستقطع (10%) عن التوقيات التقاعدية يحصل على مخصصات متنوعة بنسبة 30% من الراتب الشهري وبتاريخ 2015/7/1 اصبح راتبه الشهري (9600000) دينار فاذا علمت بانه متزوج وزوجته ربة بيت ولديه ثلاثة اولاد اقل من 18 سنة .

المطلوب :

1. احتساب الضريبة الشهرية المستحقة على المكاف وكذا على المكافئة للسنة المالية 2015.

2. احتساب الضريبة السنوية الحقيقية (كشف التسوية) المستحقة على المكاف للسنة المذكورة لمعرفة فروق الضريبة.

تمرين(5): توفرت لديك المعلومات الآتية عن إحدى الشركات :

2014	2013	2012	البيان
1200000	800000	500000	الدخل المحاسبي قبل الضريبة
900000	600000	1000000	الدخل الخاضع للضريبة

فإذا علمت بأن معدل الضريبة على ارباح الشركة هو (40%).

المطلوب : اعداد قيود اليومية لإثبات ما يلي :

1. مصروف ضريبة الدخل

2. ضرائب الدخل المؤجلة

3. ضرائب الدخل المستحقة للسنوات 2012 – 2013 - 2014

تمرين (6) : بلغت ارقام الدخل (الخسارة) قبل الضريبة في إحدى الشركات ما يلي :

2014	2013	2012	2011	2010	2009	السنة
150000	(480000)	(200000)	100000	300000	200000	النتيجة
ارباح	خسارة	خسارة	ارباح	ارباح	ارباح	

فاذا علمت بأن معدل الضريبة هو (50%) عن سنة 2009- 2010 و يبلغ (

40%) عن بقية السنوات وان القانون الضريبي النافذ يسمح بترحيل الخسارة للخلف لمدة

(3) ثلاث سنوات فقط وللأمام لمدة ثلاث سنوات أيضاً.

المطلوب :

1. اعداد القيود اليومية اللازمة لتسجيل مصروف ضريبة الدخل واثر ترحيل خسائر

التشغيل الصافية للخلف والامام بفرض ان الشركة تستخدم الترحيل للخلف .

2. اعداد قائمة الدخل الجزائية عن سنة 2011-2012

⑭⑭⑭⑭⑭⑭⑭⑭⑭⑭

المصادر العلمية

اولاً: المصادر العربية

1. ابو نصار ، محمد ، المشاعلة ، محفوظ ، الشهوات ، فراس عطا الله ، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الثالثة ، دار الاوائل للنشر ، عمان ، 2010.
2. الاسدي , زهراء عبد الحافظ السماحات الشخصية في قانون حرية الدخل العراقي لسنة 1982 رسالة ماجستير كلية الحقوق جامعة النهرين العراق 2003 .
3. اصفر , فرزدق علي , اثر فاعليه نظم المعلومات على عملية التحاسب الضريبي بحث مقدم لنيل شهادة المحاسبة القانونية – المعهد العربي للمحاسبة القانونيين 2006
4. امين ، عبد الله محمود ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل – اطروحة دكتوراه – كلية الادارة والاقتصاد ، المستنصرية ، 2000.
5. البطريق ، يونس أحمد ومجازي ، المرسي السيد ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية – الاسكندرية ، مصر ، 2004.
6. البعاج , قاسم محمد , الضرائب غير المباشرة ودورها في تمويل الموازنة بحث مقدم لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، 2005 .
7. الججوي ، طلال محمد ، التشريعات المالية والتحاسب الضريبي ، دار ابن الاثير للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، العراق ، 2008.
8. الججوي ، طلال محمد علي – العنبيكي ، هيثم علي محمد ، المحاسبة والتحاسب الضريبي – دار الكتب – العراق – كربلاء ، 2014.
9. الجنابي ، طاهر ، علم المالية العامة والتشريع المالي، المكتبة المالية ، بغداد ، 2009.
10. حداد ، ايمن وبني ، ارشد ، عمره : " المحاسبة الضريبية على المبيعات والضريبة على الدخل" ، دار الصفاء للنشر ، عمان ، الاردن ، 2010.
11. حسن , ميلاد فيصل : " مدى الاخذ بالمحددات المحاسبية في ضوء المعايير الدولية لتحديد الوعاء الضريبي " بحيث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب لنيل

- شهادة الدبلوم العالي للمعادل للماجستير / جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية 2012.
12. الحساوي , احمد كاظم سندو : " التغيير في النسب والشرائح الضريبية واثرها على الحصيلة الضريبية " ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة جامعة بغداد لنيل شهادة الدبلوم العالي للمعادل للماجستير 2014.
13. الحسيني , حسن نايف : " دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بين المكلف والادارة الضريبية " ، بحث مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد لنيل شهادة دبلوم العالي للمعادل للماجستير 2013 .
14. خصاونة ، جهاد سعيد : " المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق " ، ط1، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن ، 2010.
15. خطاب ، عزمي يوسف : " الضرائب ومحاسبتها " ، دار الاعصار ، عمان ، الاردن ، 2010.
16. الخطيب ، خالد شحادة طافش ، نادية فريد : " الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية " ، دار حامد للنشر ، عمان ، الاردن ، 2008.
17. دراز ، حامد عبد المجيد : " النظم الضريبية " ، دار الجامعية ، مصر ، 2003
18. الدوغجي , علي حسين : " تقييم فاعليه نظام الرقابة الضريبية على الداخل " ، اطروحة دكتوراه , جامعة المستنصرية ، كلية الادارة والاقتصاد ، 1996.
19. الراوي ، عروبة معين : " العوامل التي تؤدي الى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق " ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، لنيل شهادة الدبلوم العال ، المعادلة للماجستير ، 2008.
20. رمضان ، اسماعيل خليل اسماعيل : " المحاسبة الضريبية " ، الطبعة الاولى ، دار الكتب ، بغداد ، 2002.
21. الزبيدي ، عبد الباسط علي جاسم : " وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي " ، ط1، دار الحامد ، عمان – الاردن ، 2008.
22. الزهيري ، محمد سلمان عبود : " دور مهنة مراقب الحسابات في تفعيل اليات التقدير الذاتي " ، بحث محاسبي قانوني مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانوني ، بغداد ، 2009 .
23. السلطان ، سلطان محمد علي : " المحاسبة الضريبية ، النظرية والتطبيق " ، ط3، دار وائل ، 2004.
24. الشافعي ، جلال : " المبادئ العامة للمحاسبة الضريبية علي داخل الاشخاص الطبيعيين ، شركة القصر " ، القاهرة ، 2005.

- 25.الشرع ، طالب نور : " الجريمة الضريبية " ، ط1، دار وائل ، عمان ، 2008.
- 26.طافة ، محمد ، العزاوي ، هدى : " اقتصاديات المالية العامة " ، ط1، دار الميسرة للنشر ، عمان ، 2007.
- 27.الطالبي ، محمد عبد المجيد : " التحاسب الضريبي مع الشركات وفق القوانين والمعايير المحاسبية " بحث مقدم الى هيئة الامناء لنيل شهادة المعهد الضريبي للمحاسبين القانونية بغداد 2013 .
- 28.العبيدي ، عماد توفيق محمد : " الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء ضريبي مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم " ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، دبلوم عالي معادل للماجستير المعهد العالي للدراسات المحاسبية ، بغداد ، 2010 .
- 29.عطا ، محمد حامد : " الفحص الضريبي علماً وعملاً " ، المجلد التاسع ، مطبعة دار الطباعة ، الاسكندرية ، 2002.
- 30.عفاته ، عدي والقطاونة ، عادل والجذوع أحمد : " الجديد في المحاسبة الضريبية وفق قانون ضريبة الدخل الاردني " ، عمان ، الاردن ، 2004.
- 31.علك ، فخرية كاظم : " مدى الاخذ بمبدأ قانوني فرض الضريبة في اجراءات التحاسب الضريبي على دخل الشركات " ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب قدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية ، جامعة بغداد ، 2010.
- 32.العلي ، عادل فليح : " المالية العامة والتشريع المالي والضريبي " ، ط1، دار حامد لنشر عمان ، 2007.
- 33.العلي ، عادل فليح : " المالية العامة والقانون المالي والضريبي " ، الجزء الاول ، ط2، اثناء للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2011.
- 34.العنبيكي ، هيثم محمد علي : " دراسة وتقييم نظام ضريبة الدخل في الهيئة العامة للضرائب " ، رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد 2006
- 35.الفريحات ، ياسر صالح : " المحاسبة في علم الضرائب " ، ط1، علم المناهج للنشر ، عمان ، الاردن ، 2009.
- 36.قزاز ، حرية محمد عبد الله : " دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الاجنبي في العراق " ، شهادة الدبلوم العالي في العلوم المالية والمصرفية معهد الدراسات والبحوث العربية 2011 .
- 37.القطاونة ، عادل محمد وعفاته ، عدي حسين : " المحاسبة الضريبية " ، ط1، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن ، 2008.

38. كراجة ، عبد الحليم العبادي ، هيثم : " المحاسبة الضريبية " ، ط2، دار الصفاء للنشر ، عمان ، 2002.
39. الكرخي ، حسام حميد : " نظام الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب ودورها في زيادة الحصيلة الضريبية " ، بحث دبلوم عالي معادلة للماجستير مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية 715 جامعة بغداد 2012 .
40. الكرعالي ، نجم عبد عليوي : " السياسة الضريبية وفق صندوق النقد الدولي " ، بحث مقدم الى جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير 2005.
41. الكعبي ، جبار محمد علي : " التدقيق والفحص الضريبي " ، مطبعة الكرار للطباعة ، بغداد ، العراق ، 2008.
42. الكعبي ، جبار محمد علي : " التشريعات الضريبية في العراق " ، مطبعة الكرار ، بغداد ، 2008.
43. كماشي ، كريم سالم : " مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول الى اقتصاد السوق " ، اطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد – الجامعة المستنصرية بغداد 2010 .
44. مشكور ، سعود جايد : " المحاسبة الدولية " ، مطبعة الميزان ، ط1، النجف الاشرف ، 2013م.
45. المهيناني ، محمد خالد : " التهرب الضريبي واساليب مكافحتها " ، المنظمة العربية للتنمية ، القاهرة مصر 2010 .
46. ناشد ، سوزي عدلي: " اساسيات المالية العامة " ، منشورات الحلبي ، بيروت ، 2009.
47. نور ، عبد الناصر ، نائل حسن ، عليان : " الضرائب ومحاسبتها " ، دار الميسرة للنشر ، ط2، عمان ، الاردن ، 2008.
48. نور ، عبد الناصر وعدس ، نائل حسن : " الضرائب ومحاسبتها " ، ط1، دار الميسرة للنشر ، عمان ، 2003.
49. الهلالي ، علي هادي عطية : " تقدير الداخل واخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي " ، رسالة ماجستير – كلية القانون – جامعة بغداد ، 2001 .
50. ياسين ، فؤاد توفيق : " المحاسبة الضريبية " ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2013.

ثانياً: القوانين

1. قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة (1959) المعدل.

2. قانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 المعدل .
3. قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته.
4. تعليمات الهيئة العامة للضرائب رقم (4) لسنة 1993.
5. تعليمات رقم (7) لسنة 1997 (ضريبة المبيعات) .
6. القرار رقم (120) لسنة 2002 ضريبة نقل ملكية العقار.
7. الامر رقم (49) الصادر من سلطة الائتلاف في 2004/2/19
8. امر سلطة الائتلاف رقم (38) لسنة 2004 حول ضريبة اعادة الاعمار .
9. قانون الاستثمار العراقي رقم (13) لسنة 2006.
10. قانون الموازنة لسنة 2008 والخاص بمضاعفة السماحات القانونية (100%) للمكافئين.
11. قانون رقم (19) لسنة 2010 الخاص بفرض ضريبة على الشركات الاجنبية.

ثالثا : المصادر الاجنبية

1. Adam smith (international): "Tax policy and reform", USA 2004,.
2. Bruce Mackenzie and others: "International Financial Reporting Standards IFRS ", John Wiley & Sons, USA 2012.
3. David (B.) and others: " comprehensive aspects of Taxation", Great Britain Cassel Educational, United Kingdom 1988.
4. Donald (E) kand Jerry (J-w): "intermediate Accounting", John willy and sons, USA 1993 .
5. Engine Willis and other:: " west's Federal Taxation" , comprehensible volume , U.S.A west publishing Company 1993 .
6. James (s.) and Nobles (c.) : "the Economics of Taxation " , 1st Edition Philip Allan , London 1987 .
7. Kath Nightingale: " Taxation Theory and Practice", 1st edition 2001.
8. Kevin (E.M): " concepts in Federal Taxation U.S.A", west publish company, U.S.A 1994.

9. Mashkooor (E.CH.) "Accounting in English", Dar Al-Dhiya for printing and design, Najaf, Iraq 2011.
10. Pratt (J.) and Kulsrud (w.) : "individual Taxation", Irwin Taxation series, USA 1989 .
11. Sally (m.) Jones Shelley(c.) Rhoades Cato : " Principles of Taxation for Business and investment" , 2009 .
12. Wilkinson Margaret : "Taxation ", 1st edition , the Macmillan press LTD , united Kingdom 1992 .

انتهى الكتاب بحمده تعالى

رقم الايداع في دار الكتب والوثائق الوطنية – بغداد (2014/1773)



