**الفصل الثاني**

**تطورالنظام الضريبي في العراق**

**الأهداف التعليمية :**

 **بعد دراسة هذا الفصل ينبغي ان تكون قادرا على الاتي :**

1. **التعرف على التطور التاريخي للنظام الضريبي بالعراق .**
2. **فهم الهيكل الضريبي في العراق .**
3. **الالمام بمفاهيم الدخل المختلفة .**

**4-معرفة طرق تقدير الوعاء الضريبي .**

**5-كيفية واجراءات تقدير الدخل .**

**6-بيان تقديرات الدخل .**

**7- كيفية الاعتراض على تقدير الدخل الخاضع للضريبة .**

**التطور التأريخي:-**

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

**تطور ضريبة الدخل :**

فرضت هذة الضريبة لاول مرة في تاريخ العراق الحديث بموجب القانون رقم 52 لسنة 1927 , ومن اهم خصائص هذا القانون :

- انه تميز بالصفة العينية لانة لم يقرر اي سماح بسبب الاعباء العائلية .

- لم ياخذ بفكرة التصاعد في سعر الضريبة بل اعتمد سعرا نسبيا .

- لم يفرق بين الشخص الطبيعي و الشخص المعنوي .

- اخذ بفكرة الدخل الضيقة .

- اعتمد نظام الضريبة الواحدة على الدخل واستبعد الضرائب النوعية لانه فرض الضريبة على مجموع الدخول دون تمييز فيما بينهما .

غير ان التطبيق اصطدم بصعوبات عملية لاسيما فيما يتعلق بتقدير الدخول ، و كان القانون ينطوي على سلبيات عديدة ولهذه الاسباب تم تعديله عدة مرات حتى تم الغاؤه بصدور القانون رقم 36 لسنة 1939، وتضمن هذا القانون مبادئ عديدة لم يكن القانون السابق قد تضمنها اذ اعتمد السعر التصاعدي مبتدا" 6% و ينتهي ب 15% و فرق بين دخل المقيم و غير المقيم اضافة الى مبادئ اخرى وكالعادة فان النصوص القانونية لا يمكن ان تستمر طويلا دون تعديلات تفرضها قادت الى الغائه و اصدار القانون رقم 85 سنة 1956 الذي استمر لفترة قصيرة اذ انه و بعد سقوط الحكم الملكي جرت اعادة النظر ببعض القوانين و منها القوانين الضريبية ، وهكذا صدر قانون ضريبة الدخل رقم 95 لسنة 1959 بشكل ينسجم و توجهات السياسة المالية الجديدة .

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

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

**خصائص النظام الضريبي في العراق**

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

1. انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي قياسا بحجمه في الدول المتقدمة ، و تعزى اسباب هذا الانخفاض في معدل الاقتطاع الضريبي الى عدة عوامل اهمها انخفاض كل من الدخل القومي و متوسط دخل الفرد ، اي انخفاض المقدرة التكليفية القومية و الفردية و بالتالي ضيق حجم الطاقة الضريبية اضافة الى سوء توزيع الدخل و الثروة ، كما يمكن ان يكون من اسباب هذا الانخفاض عدم كفاءة الادارة الضريبية و اجهزتها القائمة على ربط الضريبة و تحصيلها و تدني مستوى الوعي الضريبي بشكل حاد.
2. ارتفاع الاهمية النسبية للضرائب غير المباشرة و يعكس هذا الارتفاع بالمقابل ضعفا في دور الضرائب المباشرة و خصوصا الضرائب على الدخل اذ ان انخفاض الدخل القومي و متوسط دخل الفرد يقودان الى ضيق وعاء هذه الضرائب و انخفاض عدد الخاضعين لها مما يقلل الى حد كبير من اهميتها ، كما يمكن تفسير ذلك من خلال اتجاه النظم الضريبية في الدول النامية الى فرض الضرائب غير المباشرة التي تستهدف الاستهلاك و ليس الدخل لخفض الاستهلاك من ناحية و زيادة الادخار اللازم لعملية الاستثمار من ناحية اخرى اضافة الى وجود العلاقة الطردية بين مستوى التقدم ونسبة الضرائب المباشرة كما بينا .
3. ضعف مرونة الانظمة الضريبية وجمودها ، بمعنى عدم قدرتها على الاستجابة لمتطلبات التنمية الاقتصادية او للتغير الحاصل في هيكل النشاط الاقتصادي مما يجعلها قاصرة عن تحقيق اهدافها .
4. ضعف كفاءة الادارة الضريبية مقارنة بالدول المتقدمة واعتمادها اساليب و طرائق متخلفة في تحديد الوعاء الضريبي و عدم قدرتها على الوصول الى اغلب الاوعية الضريبية مع ما يرافق ذلك من تخلف اساليب الحصر و الربط و ضعف الوعي الضريبي .

**الهيكل الضريبي في العراق**

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

اولا : الضرائب المباشرة (الضرائب على الدخل والثروة)

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

1. الضرائب على الدخل

يندرج تحت هذا النوع من الضرائب في العراق الاتي :

1. **ضريبة الدخل :**

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

و بعد استبعاد هذا التعريف تم تقديم التعريف الذي يرى "ان ضريبة الدخل هي الضريبة المفروضة على الارباح الناجمة عن التصرف بالاموال غير المنقولة و حقوق التصرف فيها من عقارات او اراضي و كذلك الارباح الناجمة عن كسب العمل والمهن الحرة من رواتب و مخصصات و غيرها التي يتسلمها المكلف من القطاع الخاص او العام ، وبدل ايجار الاراضي الزراعية و كل ربح ينجم للشخص لم يخضع لضريبة اخرى خلال فترة معينة عرفها القانون بالسنة التقديرية بعد حسم التكاليف السماحات القانونية و الاعفاءات الشخصية .

**ب ـ ضريبة العقار :**

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

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

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

**ج ـ الضرائب الزراعية:**

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

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

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

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

2 الضرائب على راس المال

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

- انها تسمح بالوصول الى بعض جوانب الثروة الفردية التي لا تاتي بدخل

- ان امتداد الضريبة الى الاموال العاطلة يحمل اصحابها على محاولة استثمارها للحصول على دخل تؤدى منه الضريبة وفي هذا فائدة للاقتصاد الوطني.

- تم استخدامها من قبل اصحاب المذاهب التدخلية كوسيلة لاعادة توزيع الدخل القومي وتحقيق العدالة الاجتماعية .

وتمثل ضريبتي التركات والعرصات النوعين الرئيسيين من الضرائب المفروضة على راس المال في العراق

ا0 ضريبة التركات :

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

- معيار الجنسية فاخضع تركات العراقيين عموما للضريبة بصرف النظر عن مكان الاقامة .

- معيار الاقليمية فاخضع العقارات الواقعة في العراق و الداخلة في تركة مورث غير عراقي بغض النظر عن مكان اقامتة .

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

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

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

ب ـ ضريبة العرصات :

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

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

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

**ثانيا: الضرائب الغير مباشرة**:

 تزايدت اهمية الضرائب غير المباشرة في البلدان النامية بسبب الخصائص التي تتصف بها اقصاداتهذة البلدان اضافة الى اتساع مساهمتها التمويلية قياسابالضرائب المباشرة .

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

1. الضرائب الكمركية

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

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

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

1. ضرائب الانتاج :

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

1. ضريبة المبيعات :

فرضت هذه الضريبة في العراق بموجب القرار رقم 36 لسنة 1997 اذ نصت المادة الاولى منه : ( تفرض ضريبة تسمى ضريبة المبيعات بنسبة 10% على اقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازه والاولى) وقد حددت التعليمات رقم 7 لسنة 1997 في المادة الاولى منها تولي الهيئة العامة للضرائب مسؤولية جباية هذه الضريبة واستحداث شعبة تسمى (شعبة ضريبة المبيعات تتولى مسك السجلات الخاصة باسماء المرافق السياحية المشمولة باحكام هذه التعليمات ومتابعة استيفاء ضريبة المبيعات ولها حق المراقبة واجراء التدقيق لضمان صحة استيفاء وجباية هذه الضريبة مع التزام ادارة المرافق السياحية المشمولة باصدار قوائم تثبت فيها اقيام الخدمات التي تقدمها ومبلغ ضريبة المبيعات المستوفاة حسب النسبة المحددة .

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

**1-**الدخل بحسب طبيعته ويقسم الى:

1. الدخل النفسي.

ب - الدخل الحقيقي.

ج-الدخل النقدي.

2- الدخل بحسب مصدره

ا-دخل العمل.

ب-دخل مصدره راس المال.

ج-دخل مصدره العمل وراس المال.

3-الدخل بحسب مستوياته

ا-دخل الفرد.

ب-دخل المنشاة.

ج-الدخل القومي.

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

 **الدخل بالمفهوم الحسابي:**هو الفرق بين الايرادات المتحققه من العمليات خلال افترة المحاسبيه وما يقابلها من التكاليف التي تحققت كمصاريف في نفس المدة. ومن خلال التعريفين السابقين يمكن ملاحظة الاختلافات بين المفهومين كالاتي:

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

**مثال توضيحي:**محمد يعمل محاسب في شركة تجارية راتبه الشهري 400000 دينار شهريا يملك اسهم في شركة تجاريه بقيمة مقداراها 20000 دينار(قيمة السهم الواحد 2 دينار في 1/1/2007) وسيارة خاصة مقدرة قيمتها 2500000 دينارر(مليونين وخمسمائة الف دينار) بتاريخ 1/1/2007 ايضا, خلال سنة 2007نظم حسابات لشركة اخرى لقاء اجر مقداره 250000 دينار(مائتان وخمسون الف دينار) علما بانه صرف مبلغ مقداره 50000 دينار(خمسون الف دينار) لشراء قرطاسية واجور طباعة لتلك الحسابات, واستلم ايضا مبلغ 500000 دينار (خمسمائة الف دينار)مساعدة من اباه,وكانت حصته من الارباح التي وزعتها الشركة المساهم فيها مبلغ مقداره 200000 دينار(مائتا الف دينار) ,وفي نهاية عام 2007اصبح سعر السهم لتلك الشركة(4 دينانير) وقيمة السيارة التي يملكها اصبح 2000000 دينار(مليونين دينار) ولم يتبقى له اي نقد حيث انه صرفها على نفقاته الخاصه.

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

الحل/

1. الدخل الاقتصادي

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| البيان | القيمه في 1/1 | القيمه في 31/12 | الزياده او النقص |
| اسهمسياره | 2000002500000 | 200000\*2=4000002000000 | 200000زياده(500000)نقصان |

 (300000)نقصان

الزياده في صافي الملكية(الثروة)

+الاستهلاك

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

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

 500000 مساعده من اباه

 200000مقسوم الارباح

 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 5700000

 الدخل الاقتصادي 5400000 دينار

1. الدخل المحاسبي

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

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

 200000 دينار مقسوم الارباح وتستقطع الضريبة منه قبل التوزيع

 5200000 دينار الدخل المحاسبي

**مفهوم الدخل في القانون العراقي**:

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

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

كما عرف القانون في الفقره(3) منه السنة التقديرية:ـ (مدة الاثنىعشرشهر التي تبدأ من اليوم الاول من شهر كانون الثاني من كل سنة مع مراعاة ماجاء في هذا القانون من مدد تقدير خاصة).

**طرق تقدير الوعاء الضريبي:**

يقدر الدخل الخاضع للضريبة بالطرائق الآتية:

أولا: الطرائق غير المباشرة : ويتم ذلك بأسلوبين:

1. اسلوب تقدير الدخل على أساس المظاهر الخارجية.
2. أسلوب التقدير الاداري غير المباشر (التقدير الجزاف).

**أولا : الطرائق غير المباشرة:**

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

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

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

2**-التقدير الجزاف:**

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

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

**ثانيا: الطرائق المباشرة:**

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

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

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

**التقدير الاداري المباشر:**

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

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

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

**اجراءات تقدير الدخل والخطوات المتبعة:**

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

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

نص القانون على خمس حالات لتقديم التقارير وهي:

**تقديم التقرير السنوي من المكلف نفسه:**

الزم المشرع العراقي كل شخص سواء كان شخصا طبيعيا أم معنويا مقيم في العراق أو غير مقيما فيه سواء كان مسجلا لدى دوائر ضريبة الدخل في العراق أم لم يكن مسجلا فيها ممن له دخل يخضع للضريبة، أن يقدم تقريرا في كل سنة قبل اليوم الاول من شهر حزيران من السنة التقديرية يبين فيه مقدار دخله، وعليه أن يقدم أن التقرير السنوي من تلقاء نفسه حتى وأن لم تطلب منه السلطات المالية ذلك، مع حقه في تقديم هذا التقرير في أي يوم من أيام المدة الممتدة من أول يوم حتى نهاية الشهر الخامس من السنة التقديرية نفسها وهو آخر يوم لتقديم التقارير السنوية.

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

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

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

ويبدو أن المشرع انما أعطى هذا الحق للسلطة المالية استدراكا منه الى أن هذه السلطة قد تجد من الضروري الطلب الى بعض المكلفين أن يقدموا تقاريرهم قبل اليوم الاول من حزيران من السنة التقديرية، طبقا لما تقتضيه مصلحة الدولة وبحسب ظروف هؤلاء المكلفين. وقد أعطى القانون للسلطة المالية حق تمديد المدة المذكورة الى أكثر من واجد وعشرون يوما، بشرط أن يهيئ المكلف لذلك اعذارا تقتنع السلطات المالية بشرعيتها.

وكيفما كان الامر فأن الزام المكلفين بتقديم التقارير قبل اليوم الاول من حزيران من السنة التقديرية هو القاعدة العامة، وأن تقديمها بناءا على طلب السلطات المالية بعد استثناء من هذه القاعدة العامة.

**تقديم التقرير بوساطة شخص آخر غير مكلف:**

أن تقديم تقرير الدخل ليس مقصورا على من يخضع للضريبة على وجه الخصوص بل أن القانون قد الزم شخصا آخر بتقديم هذا التقرير الى السلطات المالية، فقد أوجب القانون على كل شخص موجود في العراق وأيا" كانت صفته وهو يستلم دخلا أو ربحا مما يعود الى شخص آخر، أو يدفع دخلا أو ربحا لهذا الشخص أو لامره أو يسجله لحسابه، أن يزود السلطة المالية بتقرير خلال واحد وعشرون يوما من تاريخ تسلمه المبلغ أو من تاريخ دفعه أو تسجيله لحساب الشخص الآخر.

وينبغي أن يحتوي هذا التقرير على ما يأتي:

1. بيان حقيقي صحيح بكل الربح والدخل العائد الى الشخص .
2. اسم وعنوان الشخص الذي يعود اليه ذلك الربح والدخل.

ويجوز للسلطة المالية أن تطلب هذه المعلومات بأخطار تحريري من اي شخص آخر.

وأهم ما يلاحظ في هذا الصدد هو أن القانون قد فرض هذا الالتزام على أي شخص يسكن في العراق طالما يتسلم أو يدفع أو يسجل دخلا لحساب شخص آخر، ويستوي في ذلك ان كان الدافع أو المتسلم شخصا معنويا أو شخصا طبيعيا وسواء كان وصيا أم قيما أو وليا أم وكيلا، وسواء جرى دفع الدخل العائد الى الشخص الآخر في العراق أم في الخارج.

**تقديم المستخدمين للتقارير:**

أوجب القانون على كل مستخدم أن يقدم تقريرا الى السلطة المالية خلال المدة التي يعينها في الطلب يتضمن ما يأتي:

1. أسماء مستخدميه وعناوينهم والرواتب والمخصصات والمبالغ التي تدفع لهم.
2. أسماء وعناوين الذين يتقاضون منه أو بوساطته رواتب تقاعدية وما في حكمها ومقدارها.

وقد عد القانون مدير الشخص المعنوي أو أحد كبار موظفيه الذي يتولى ادارته مستخدما لغرض تقديم التقارير عن مستخدميه اذا ما طلبت منه السلطات المالية ذلك.

ويعتقد بعضهم أن المشرع كان حريا به الا يأتي بهذه الحالة ويفرد لها نصا خاصا بها، لانها تدخل ضمن الحالة السابقة وتعد جزءا منها.

**تقديم المستخدمين للتقارير:**

من بين الاشخاص الذين خصهم القانون بتقديم التقارير عن دخولهم هو المستخدم، اذا حتم عليه تقديم تقريرا يبين فيه مقدار دخله من غير الرواتب والمخصصات واشترط القانون لذلك شرطين:

1. أن يقدم التقرير بواسطة المستخدم بعد أن يؤيد هذا الاخير صحة توقيع المستخدم، ثم يحيل التقرير الى السلطة المالية.
2. أن يقدم هذا التقرير قبل اليوم الاول من شهر حزيران من كل سنة تقديرية.

أما اذا طلبت السلطة المالية منه أن يقدم هذا التقرير، فعليه أن يقدمه خلال واحد وعشرون يوما من تاريخ تبليغه بطلبها.

أما السبب الذي حمل المشرع على أن يطلب من المستخدم أن يذكر في التقرير دخله من دون الاشارة الى رواتبه ومخصصاته، فذلك لان المستخدم هو الذي يتولى ارسال التقرير عن رواتب ومخصصات مستخدميه كما سبقت الاشارة اليه.

ويرى بعضهم أن المشرع في هذه الحالة قد وقع في الخطأ نفسه الذي وقع فيه في الحالة السابقة، اذ لا حاجة اطلاقا أن يطلب من المستخدم أن يقدم تقريرا عن دخله من غير الرواتب والمخصصات على أساس أن كل شخص ممن له دخل خاضع للضريبة يجب أن يقدم تقريرا عن حقيقة مقدار دخله كما مذكور في الحالة الاولى، لذلك فلا يوجد أي مبرر لان يفرد المشرع لهذه الحالة نصوصا خاصة بها، طالما أنها تدخل ضمن الحالة الاولى التي سبقت الاشارة اليها.

**الدفاتر التجارية:**

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

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

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

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

* الشركة المساهمة
* الشركة المحدودة
* الشركة التضامنية
* المشروع الفردي

ب- فروع الشركات والمؤسسات الاقتصادية الاجنبية المشمولة بنظام فروع الشركات الاجنبية الصادر حسب أحكام المادة 206 من قانون الشركات.

ج- الشركة البسيطة المنصوص عليها في المادة 174 من قانون الشركات والمشاركات الاخرى أيا كان نوعها اذا كان رأس مال كل منها (30000) ثلاثين ألف دينار فأكثر فيما يخص الصناعيين.

د- الاشخاص المسجلين في الغرف التجارية والصناعية من الصنفين الاول والثاني فيما يخص التجار، ولمن تكون كلفة مشروعه (30000) دينار فأكثر فيما يخص الصناعيين.

هـ المستوردون الذين مجموع استيرادهم (عدا الرسم الكمركي) خلال السنة (50000) خمسين ألف دينار فاكثر، والمصدرون الذين يبلغ مجموع قيمة البضائع التي يصدرونها من قبلهم خلال السنة (50000) خمسون ألف دينار فأكثر.

و- المقاولون والمتعهدون الأصليون والثانويون المصنفين في وزارة التخطيط.

ز- أصحاب دور السياحة والتسلية والترفيه. كدور السينما والمنتديات والملاعب وكذلك الفنادق المصنفة بثلاث نجوم فأكثر .

ح- أصحاب المطاعم من الدرجتين الممتازة والاولى .

ط- أصحاب المستشفيات الاهلية والمذاخر.

ثانيا: على المكلفين أدناه مسك الدفاتر التجارية المبينة في هذا النظام حسب القواعد الواردة فيه وتقديم حساباتهم الختامية الى مركز الهيئة العامة للضرائب وفروعها المسجلين فيها حسب الاصول المحاسبية المتعارف عليها.

ولا يشترط أن تكون هذه الحسابات مدققة ومصدقة من أحد مراقبي الحسابات.

 أ- الشركة البسيطة المنصوص عليها في المادة (174) من قانون الشركات، وكذلك المشاركات الاخرى أيا كان نوعها اذا كان راسمالها يقل عن (30000) ثلاثين ألف دينار.

ب- الاشخاص المسجلين في الغرف التجارية والصناعية من الصنف الثالث والذي يليه الذين لا يقل راسمالهم عن (30000) ثلاثين ألف دينار.

ج- الصناعيون الذين تبلغ كلفة مشاريعهم الصناعية أقل من (30000) ألف دينار.

د- المستوردون الذين تقل استيراداتهم في السنة (عدا الرسم الكمركي) عن (50000) خمسين ألف دينار، والمصدرون اللذين يبلغ مجموع قيمة البضائع المصدرة خلال السنة أقل من (50000) خمسين ألف دينار.

هـ المقاولون والمتعهدون غير المصنفين من وزارة التخطيط اذا زاد مجموع مبلغ المقاولات والتعهدات المحالة عليهم على (50000) خمسين ألف دينار.

و- أصحاب المطاعم من الدرجة الثانية.

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

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

ط- الوكلاء بالعمولة ووكلاء الاخراج الكمركي ووكلاء التأمين.

ي- أصحاب معارض السيارات.

ك- أصحاب المزادات العلنية.

ثالثا: استثناء من نص المادة الاولى من هذا النظام:

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

1. المهنيون كالأطباء والمحامين والمهندسين.
2. الحرفيون كالحدادين والحلاقين والنجارين والخياطين.

ج- أصحاب مكاتب دلالة العقار.

د- الصيدليات والمختبرات والتحاليل والاشعة.

**مكان تقديم التقرير وتقدير الضريبة:**

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

**انواع التقديرات للدخل:**

يمر تقدير دخل المكلفين بالمراحل الآتية:

1**-التقدير الاولي (الابتدائي) للدخل:**

ويتم ذلك عندما يقوم المكلف بملء التقرير بمقدار دخله وتسليمه الى السلطات الضريبية.

2**-التقدير الاضافي:**

بعد تدقيق التقرير أما أن توافق عليه السلطات الضريبية أو ترفضه وتقوم بتقدير الدخل بما يتيسر لها جمعه من المعلومات عن دخل المكلف، وتقوم السلطات الضريبية باشعار المكلف تدعوه بدفع الضريبة عن الفرق بين تقديرها وتقدير المكلف نفسه وهذا الفرق يسمى بالتقدير الاضافي، فلو فرضنا أن شخصا قدم اقراره بدخل مقداره 60000 دينار، فيعد هذا تقديرا اوليا ويقوم المكلف بدفع الضريبة عن هذا المبلغ وعلى فرض أن السلطات الضريبية بعد تدقيق التقرير قدرت دخل ذلك المكلف بـ90000 دينار، لذلك فسوف ترسل اليه مذكرة تدعو لدفع الضريبة عن الفرق بين التقديرين ومقداره 30000 دينار (90000-60000) ويسمى هذا التقدير الاضافي.

أو قد يحدث في بعض الاحيان أن تقوم السلطات الضريبية بتقدير دخل احد المكلفين وربط الضريبة عليه واستحصالها منه ثم لا تلبث ان تعود عليه مرة أخرى وتخضعه لتقدير آخر يكون تابعا للتقدير السابق اذا تبين لها أن التقدير السابق لم يصل الى دخل المكلف الحقيقي برمته بل تناول جزءا منه وظل جزء آخر مجهولا لديها لاي سبب من الاسباب ولم تستطع اكتشافه الا بعد مدة من الزمن، ومن الاسباب التي تتيح للسلطة الضريبية أن تقوم باجراء التقدير الاضافي ايضا وقوعها في خطأ يترتب عليه أن تقدر الدخل بأقل من رقمه الحقيقي أو يترتب عليه أن تأخذ ضريبة أقل من المقدار الذي كان ينبغي أن تأخذه من المكلف كما لو قامت بتقدير دخل احدى الشركات كونها مشاركة وحصلت منها الضريبة على هذا الاساس، ثم تبين لها فيما بعد أنها شركة محدودة وليست مشاركة، وكذلك من الاسباب الاخرى التي يترتب عليها اعادة تقدير دخل المكلف فضلا عن التقدير السابق هو استعمال الغش وما اليه من جانب المكلف لكي يجعل دخله الخاضع للضريبة أقل من الحقيقة والواقع.

3**-التقدير بالاتفاق:**

الزم المشروع الضريبي العراقي كل مكلف عراقي لديه دخل خاضع للضريبة أن يقدم تقرير يبين فيه مقدار دخله الخاضع للضريبة.

وبعد أن يقدم المكلف اقراره الضريبي يحدد له موعد للمناقشة بغية اعطاء الوقت للمخمن ليتسنى له فحص اقراره وارساله للتدقيق اذا ما وجد ضرورة لذلك.

وعند حلول موعد المناقشة وحضور المكلف يقوم موظف السلطة المالية بمناقشته في البيانات عن المصروفات والايرادات والسماحات وغيرها الواردة في اقراره فاما ان يوافق عليها أو يرفع الدخل الى مقدار معين مستندا الى ضوابط وضعتها السلطة المالية لكل مهنة أو نشاط وتحديد نسب الربح أو مقاديرها الثابتة. وبعد موافقة المكلف والتوقيع على هذا التقرير يعد عندئذ (تقديرا بالانفاق)، ولا يحق للمكلف بعد هذا التقرير الاعتراض عليه، أما اذا رفض المكلف هذا التعديل فيحق له الاعتراض عليه حسب مراحل وشروط الاعتراض التي سنبينها لاحقا.

فلو أخذنا مثالنا الوارد في التقدير الاضافي، وان المكلف بعد تسلمه المذكرة المرسلة اليه من السلطات الضريبيةة التي تدعوه فيها الى دفع مبلغ الضريبة عن التقدير الاضافي 30000 دينار حضر الى الدائرة الضريبية للمناقشة، وبعد المناقشة جرى الاتفاق على مبلغ 15000 دينار بدلا من 30000 دينار فيسمى هذا التقدير بعد التوقيع عليه تقديرا بالاتفاق ومقداره في مثالنا 75000 دينار (60000 دينار التقدير الاولي (الابتدائي) + 15000 دينار التقدير الاضافي.

وبما أن المكلف كان قد دفع الضريبة عن التقدير الاولي 60000 دينار عند تقديم تقريره فعليه بعد الاتفاق أن يدفع الضريبة عن التقدير الاضافي 15000 دينار.

4**-التقدير النهائي:**

أعطى القانون الحق للسلطات المالية أن تقدر الضريبة على أساس الدخل الحقيقي اذا لم تكن قد قدرت على أحد الاشخاص الخاضعين لها أو قدرت بما يقل عن حقيقتها في السنة الاخيرة أو في احدى السنين الخمس السابقة لها.

لذلك لو فرضنا أن السلطات الضريبية لم تقدر الدخل على شخص في سنة تقديرية معينة ولنقل سنة 1990 لعدم اعتقادها بخضوعه للضريبة أو قدرت الدخل على شخص في تلك السنة بأقل من حقيقته ثم اكتشفت خطأها فيما بعد فانه يحق لها الرجوع على هؤلاء الاشخاص وتقدير دخلهم على حقيقته سواء في نفس السنة التقديرية أو خلال السنوات الخمس التي تليها، أما بعد تلك السنوات الخمس وفي مثالنا السابق 1996 فيسقط حق السلطة المالية بالرجوع على المكلفين التي قدرت دخلهم بأقل من حقيقتها في سنة 1990 أو لم تكن قد قدرته في تلك السنة اصلا وعندئذ يكتسب التقدير لسنة 1990 الدرجة القطعية أو النهائية، وهذا هو المقصود بالتقدير النهائي، الذي هو اكتساب التقدير على شخص ما في سنة تقديرية معينة صفته النهائية ويتم ذلك بعد مرور خمس سنوات من تلك السنة التقديرية.

**5-التقدير الاحتياطي:**

عندما يقدم المكلفون اقراراتهم الضريبية الى فروع الهيئة العامة للضرائب العائدين اليها يطلب منهم دفع مبالغ الضريبة المحسوبة بموجب دخولهم المصرح بها في اقراراتهم احتياطيا لحين التأكد من صحة المعلومات التي قدموها ومن ثم صحة دخولهم المصرح بها في اقراراتهم، ولا يتم تسلم التقارير حتى يدفع الضريبة بموجب ما صرح به المكلف في اقراره الى صندوق الدائرة الضريبية وارفاق وصل القبض باقراره.

ويشمل هذا الاجراء المكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 وغيرهم من المكلفين.

وتتبع هذه الطريقة استنادا الى تعميمات صادرة من الهيئة العامة للضرائب، ولا يوجد نص قانوني يشير اليها، ويطلق عليها عرفيا بالتقدير الاحتياطي فيما يخص المكلفون المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية يعتمد على صافي الربح المحاسبي الظاهر في حساباتهم المقدمة والمرفقة باقراراتهم كوعاء ضريبي فتحسب الضريبة عليه احتياطيا ويتطلب منهم تسديد مبلغ الضريبة الى صندوق الدائرة الضريبية المعنية وتسجل ايرادا نهائيا، وتحال حساباتهم للتدقيق، وبعد اجراء عملية التدقيق عليها، فأما ان تقبل كما هي، او يعترض على بعض بنودها وفي كلتا الحالتين يجري تعديل الربح المحاسبي الى دخل خاضع للضريبة بموجب نصوص قانون ضريبة الدخل، ويتم تقديره اضافيا بالفروقات ان وجدت.

وفيما يتعلق بالمكلفين الآخرين وهم على الاغلب المكلفين المشمولين بضوابط الهيئة العامة للضرائب فيستخدم هذا الاسلوب عند الشك بالمعلومات التي قدموها فقط، لذا يجري تدقيق المعلومات المقدمة من قبلهم تقدير دخولهم احتياطيا اعتمادا على تلك المعلومات التي قدموها لحين التحري عن صحة تلك المعلومات، فأما أن تقبل كما هي أو يتم تقديرهم اضافيا حين ظهور فروقات بالزيادة.

ونرى أن ما جرى العرف على عده تقديرا احتياطيا في الهيئة العامة للضرائب، ما هو في الواقع الا تقدير "ابتدائي" أو أولي من الناحية العملية لان ايراده يسجل ايرادا نهائيا على حسابات سنته التقديرية نفسها، لان التقدير الاحتياطي يجري عندما يقدر الدخل لاسباب جوهرية واضطرارية قبل بداية السنة التقديرية استثناءا من أحكام الفقرة 1 من المادة 3 من القانون ويسجل ايراده بشكل أمانات لحساب سنتها التقديرية، وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وذلك في الفقرة (4) من المادة (3) اذ جاء فيها "للسلطة المالية تقدير الدخل المشار اليه في الفقرة (1) من المادة (3) قبل بداية السنة التقديرية بصورة احتياطية واستيفاء مبلغ الضريبة بصورة أمانات لحساب سنتها التقديرية.

6**-التقدير الاداري:**

هو التقدير الذي يجري بناء على تخمين الادارة الضريبية لدخل المكلف من دون الاعتداد بما قدمه من تقرير وحسابات أو دفاتر تجارية، فبعد انقضاء المدة المحددة لتقديم التقارير تقوم الادارات الضريبية بفحص هذه التقارير ليتسنى قبولها أو رفضها، فاذا كان نصيبها الرفض عمدت حينئذ الى تحديد دخل المكلف بنفسها مستندة في ذلك الى ما يتيسر لها جمعه من المعلومات عنه، وبعد هذا تقوم بابلاغ مقدار الضريبة باخطار تحريري الى المكلف المعني بالامر.

أما المكلف الذي لم يقدم تقريرا أو تأخر عن تقديمه دون عذر فقد يخضع للتقدير الجزاف أو ما يسمى أحيانا بالتقدير (الاجتهادي) بمعنى أن تقدير دخله في هذه الحالة يقوم على أساس كيفي تفرضه الادارة الضريبية بحسب مشيئتها، كأن تحدد دخله بنسبة معينة من رأسماله وقد تجعل هذه النسبة عالية رغبة في التشدد على المكلف في مثل هذه الحالة وسيتم العودة الى هذا الموضوع وأقوم بشرحه بالتفصيل لاحقا.

**الاعتراض على تقدير الدخل الخاضع للضريبة:**

قد يحصل خلاف بين المكلف من جهة والسلطة المالية من جهة أخرى بشأن مقدار الدخل الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة، وذلك عندما لا توافق السلطة المالية على مقدار الدخل المصرح به من المكلف في تقريره. وتقوم السلطة المالية تحريريا بتبليغه بمقدار الدخل الذي تعتقد أنه هو الدخل الحقيقي للمكلف ومقدار الضريبة المترتبة عليه، والمكلف في هذه الحالة يكون أمام خيارين، أما أن يوافق على تقدير السلطة المالية أو لا يوافق على تقديرها، وقد أعطى القانون الحق للمكلف بالاعتراض على تقدير السلطة المالية بمراحل ثلاث وهي:

اولا: مرحلة الاعتراض على السلطة المالية لدى السلطة المالية:

عد القانون أن السلطة المالية هي الجهة المختصة للنظر في طلب الاعتراض الذي يقدمه المكلف. وقد يتساءل بعضهم عن السبب الذي حدا بالمشرع الى اناطة مهمة النظر في الاعتراض بالسلطة المالية وهي تمثل أحد طرفي النزاع؟

لا شك أن الجمع بين الخصم والحكم في شخص واحد أو في جهة واحدة يتنافى ومبدأ العدالة. الا أن قانون ضريبة الدخل قد خرج على هذه القاعدة الاصولية التي تأخذ بها القوانين عادة وقبل تبريرا لذلك ان اعطاء حق النظر في الاعتراض الى السلطة المالية قد يتيح لها الفرصة لان تتفق مع المكلف على مقدار الدخل ومقدار الضريبة التي يجب أن يدفعها على أساس أنها أدرى من غيرها بكل ما يتعلق باجراءات تقدير دخله من حيث أنها تواكب هذا التقدير منذ بدايته حتى نهايته. وهكذا بهذا الاتفاق تقطع طريق رفع النزاع الى محكمة الاستئناف والى محكمة التمييز فتتلافى بواسطته كثيرا من المنازعات والنفقات وهو أمر يتفق مع مصلحة الدولة من جهة ومصلحة المكلف من جهة أخرى.

وعلى المكلف أن يتقدم بطلب الاعتراض الى السلطة المالية التي بلغته بتقدير دخله ومقدار الضريبة عليه، ولكن يجوز له أن يقدم طلب اعتراضه الى أي دائرة أخرى من دوائر ضريبة الدخل.

**اسئلة الفصل الثاني**

س1 وضح بشكل مختصر التطور التاريخي الذي مرت به الضرائب في العراق ؟

س2 ماهي اهم خصائص النظام الضريبي في العراق؟عددها واشرح اكثرها وضوحا من وجهة نظرك ؟

س3 ماهي الطريقة الاساسية لتقدير الضريبة واكثرها استقرار؟

س4مثل لما يأتي: الدخل المحاسبي، الدخل الاقتصادي، الدخل النفسي، الدخل الاجتماعي؟

س5 ماهو الوعاء الذي يخضع لكل نوع من انواع الضرائب التالية: ضريبة الدخل ،ضريبة العقار ،ضريبة العرصات ؟

س6 كيف عرف المشرع العراقي الدخل ؟ وما هي المصادر الاساسيه للدخل التي اعتمدها للدخل ؟

س7 ماهي انواع التقديرات التي اعتمدت في فرض الضريبة في العراق ؟

س8 ما هي اهم الفروقات بين الدخل الاقتصادي والدخل المحاسبي ؟

س9 ما هي اسباب اعتماد الدخل المحاسبي بدل الدخل الاقتصادي لاحتساب الضريبة في العراق ؟

س10 عمار خريج كلية الادار والاقتصاد للعام 2006 م ،بتارخ 1/1/2008 م كان يملك رصيد في المصرف مقداره2500000 دينار كان والده قد ادخرها له منذ عدة سنوات ، قرر استثمار 2000000 دينار منها بشراء اسهم في احد الشركات التجاريهالمحدوده وقد تزامن هذا الاستثمار مع مباشرته بعمله كمحاسب في شركه اخرى براتب شهري 500000 دينار،وخلال تلك السنه قام بعدة اعمال تجاريه خاصه به حقق من خلالها ايراد مقداره 2000000 دينار بعد ان صرف على تلك الاعمال مبلغ قدره500000 دينار وتسلم ارباح عن اسهمه بما يعادل 25% من قيمة اسهمه في الشركهالتجاريه وكنتيجة لتلك الارباح ارتفعة قيمة اسهم تلك الشركه 50%، وفي السنه لم يتبقى لعمار سوى اسهمه في الشركه ورصيد نقدي في البنك مقداره 1000000 دينار فقط حيث صرف الباقي.

المطلوب/احتساب الدخل الاقتصادي والدخل المحاسبي في نهاية تلك السنة ثم اذكر اهم نقاط الاختلاف بينهما ؟