الفصل الرابع

**التحاسب الضريبي عن الدخول التي مصدرها العمل ورأس المال**

**الأهداف التعليمية :**

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

1. **معرفة الواقعة المنشئة للضريبة .**
2. **تحديد التنزيلات من الضريبة واسعارها .**
3. **فهم الفحص الضريبي .**
4. **كيفية تعديل الربح المحاسبي الى ربح ضريبي .**
5. **ماذا تعني المشاركات وكيفية التحاسب الضريبي عنها .**
6. **فهم الضريبة على الاشخاص المعنوية.**
7. **التعرف على الخسائر وكيفية معالجتها ضريبيا .**

**الضريبة على دخل الاعمال التجارية:**

تتبلور اهمية الضرائب من خلال تحقيقها للهدف الاساسي لفرضها وهو تمويل الموازنات العامة لتغطية النفقات العامهللدوله ،اذا تمثل تلك الموازنات اهداف السياسة الاقتصادية للبلد وكيفية العمل لتحقيقها ،لذا فكلما كانت الايرادات الضريبية اكبر مساهمة في تمويل تلك الموازنات (بالشكل الذي لايخل بالتضامن الاجتماعي) كلما زاد الاهتمام بها وقوانين فرضها والتحاسب عنها وطرق جبايتها. لهذا ولكون ايراد الضرائب على الاعمال التجاريه والمهن (التي مصدرها العمل ورأس المال) يمثل اكبر نسبه في الايراد العام للضرائب في العراق،لذا خصها المشرع العراقي بالمادة الثانية فقره(1) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وكما يلي:

(ارباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية والصنائع او المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها اذا لم يكن مقابل خساره لحقت المكلف).

لذلك سنتناول التحاسب الضريبي عن تلك الدخول قبل غيرها من الدخول الاخرى اذا تعد الاعمال التجارية والاعمال التي لها صبغة تجارية من اهم مصادر الدخول التي تفرض عليها الضريبة واكثرها تنوعا فهي تشمل المهن والصنائع والتعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء وغيرها.

**الواقعة المشأة للضريبة:**

تفرض الضريبة على الدخول المتحققة من الاعمال التجارية والمهن عند مزاولة تلك الاعمال وتحقيقها للدخل من قبل المكلفين بتلك الضريبة،اي لاضريبة بدون حدث يحقق دخل خاضع لها،مثلاتتحق الضريبة عند بيع البضائع والسلع بمختلف انواعها وكذلك الاعمال والمهن الاخرى.

ولاهمية الوصول الى الدخول اعلاه بشكل واضح ودقيق الزم المشرع العراقي اغلب اصحاب تلك المشاريع بمسك السجلات التجارية بموجب التعليمات رقم(2) لسنة 1985 ،لكي يتم التوصل الى الدخل المحاسبي عن تلك الاعمال . الا ان الدخل الذي يعرض من خلال القوائم المالية كنتيجة لمسك تلك السجلات يمثل دخلا محاسبيا مبنيا على مفاهيم ومبادىءالمحاسبة الماليه بين العاملين على تنظيم تلك القوائم والمستفيدين منها،الا ان التحاسب الضريبي على الدخول يتم بموجب قوانين فرض الضرائب ( لاضريبه الا بقانون ولا اعفاء الا بقانون/الماده 28 من الدستور العراقي) حسب انواع تلك الضرائب وحسب الهدف المطلوب تحقيقه من فرضها،ونظرا لارتباط الايراد الضريبي بالموازنة العامة السنوية للدولة اصبح من الضروري تحويل الدخل المحاسبي الى الدخل الضريبي من خلال اضافة او طرح بعض المصاريف والايرادت على ضوء مايرد في قوانين الضرائب.

**ما ينزل من الضريبة:**

لقد كان للمشرع العراقي العديد من الاجراءات كي يصل الى الدخل الخاضع للضريبه كي يقترب من العدالة الضريبية،ويتضح ذلك في المواد والفقرات القانونية من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 كالاعفاءات العامة والشخصية (السماحات القانونية) وصولا الى النفقات التي تنفق لتحقيقه اذا يلاحظ ذلك في المادة (8) من القانون التي نصت على ان ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيدة حسابها بوثائق مقبولة بما في ذلك:

1. الفوائد المدفوعة لاقتراض مبالغ تستثمر في انتاج الدخل أو زيادته.
2. أ- بدل ايجار المحل المستأجر للحصول على الدخل.

ب-اندثار بناء المحل المستغل للحصول على الدخل اذ كان ملكا صرفا للمكلف ويعفى بدل ايجاره المقدر من ضريبة العقار .

ج-القسط السنوي لكلفة المساطحة المتضمنة بدل ايجار الارض وكلفة المنشآت المقامة عليها، اذ كان المحل المستغل للحصول على الدخل منشأ على عرصة تعود ملكيتها الى الغير، ويعفى بدل ايجاره المقدر من ضريبة العقار.

1. المبالغ المصروفة لصيانة المكائن والالات والمعدات أو تبديل العدد والادوات.
2. النسبة التي تقرر بنظام من كلفة الموجودات الثابتة المادية (عدا المباني والعقارات) كالمكائن والمعدات الاخرى لقاء اندثارها أو استهلاكها من جراء استعمالها أثناء السنة التي نجم في الدخل.
3. الديون المتعلقة بمصدر الدخل اذا اقتنعت السلطة المالية بتعذر تحصيلها خلال السنة وان كان أداؤها مستحقا قبل بدايتها. على أن ما يستوفيه المكلفين من الديون التي عدت متعذرة التحصيل في سنة ما تفرض عليها الضريبة في سنة استيفائها، ولا تشمل أحكام هذه الفقرة المبالغ التي يمكن استردادها بمقتضى عقد تأمين أو غير ذلك.
4. الضرائب والرسوم المدفوعة فعلا عدا ضريبتي الدخل والعقار.
5. التوقيفات التقاعدية والمساهمات المقررة بقوانين التقاعد والضمان الاجتماعي.
6. التبرعات المصروفة في العراق الى دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والجهات العلمية والتهذيبية والخيرية والروحانية المعترف بها قانونا على أن يصدر بيان من وزير المالية بأسماء تلك الجهات كلما اقتضت الحاجة، وكذلك التبرعات بموجب اكتتابات مجازة من الحكومة.
7. النفقة الشرعية المحكوم بها من قبل محكمة ذات اختصاص والمدفوعة نقدا من المكلف لمن لا يستحق عنه السماح القانوني بموجب المادة (12) من هذا القانون.
8. أقساط التأمين على الحياة بما لا يتجاوز سنويا (2000) دينار، و (500) دينار عن أقساط التأمين الاخرى (التي ليس لها علاقة بمصادر الدخل ) المدفوعة خلال السنة على أن يكون التأمين لدى شركة تأمين عراقية.
9. أقساط اطفاء الموجودات غير المادية بحدود ما أنفقه المكلف على تملكها وفق ما يحدده نظام الاندثار.

**اسعار الضريبة:**

يعد سعر الضريبة من الاركان الاساسية لفرضها ،اذا انه لايمكن تحديد مقدار الضريبة الواجب استقطاعها من دون تحديد نسبة استقطاعها من الدخل الذي تفرض عليه(سعر الضريبة)، لهذاافرد المشرع العراقي فقرة قانونية خاصة حدد بموجبها السعر الضريبي كي يتم احتساب الضريبة بموجبها بشكل نهائي لايقبل الاجتهاد وكما يلي:

**المادة الثالثة عشرة :**

1. تفرض الضريبة على دافعها مقدرة سنويا بالنسب التالية:

أ-ما يتبقى من دخل الفرد المقيم بعد طرح الاعفاءات الضريبية الممنوحة له على المبالغ التي يصل قدرها الى 250 ألف (د0ع)نسبة 3% و بنسبة 5% على المبالغ التي تتجاوز 250 ألف (د0ع) وحتى 500 ألف (د0ع) و بنسبة 10% على المبالغ التي تتجاوز 500 ألف (د0ع) وحتى مليون (د0ع)و وبنسبة 15% على المبالغ التي تتجاوز مليون (د0ع).

ب-دخل الفرد غير المقيم (عدا الدخل المنصوص عليه بموجب المادة 19 من هذا الامر)، بنسبة 3% على المبالغ التي يصل قدرها الى 250 ألف (د0ع)و بنسبة 5% على المبالغ التي تتجاوز 250 ألف (د0ع) وحتى 500 ألف (د0ع)و بنسبة 10% على المبالغ التي تتجاوز 500 ألف (د0ع) حتى مليون د0ع، بنسبة 15% على المبالغ التي تتجاوز مليون (د0ع).

ج-دخل الشركات المحدودة المسؤولية بنسبة ثابتة مقدارها 15%.

د-دخل الشركات المساهمة الخاصة بنسبة ثابتة مقدارها 15%.

هـ دخل الشركات المساهمة المختلطة بنسبة ثابتة مقدارها 15%.

و- تخفض المبالغ التي ترسم الفئات الضريبية المذكورة في الفقرتين (أ) و (ب) الى الثلث للسنة المالية 2004.

1. تفرض على الشخص العراقي غير المقيم ضريبة على دخله العائد من مصادر عراقية بالنسبة نفسها التي تفرض على العراقي المقيم، كما ورد في القسم 3 (1) من هذا الامر (19).
2. يؤخذ بنظر الاعتبار عند فرض الضريبة بموجب الفقرة (1-أ،ب) من هذه المادة ما ورد في الفقرة (6) من المادة الثانية من القانون اذا تخضع اجزاء الدخل المضافة على حصص الارباح حسب النسب التي تقابلها في التصاعد.

**المادة الثالثة عشرة مكررة** – للوزير أن يقترح ضمن مشروع قانون الموازنة العامة السنوية للدولة تعديل السماحات المنصوص عليها في المادة الثالثة عشرة من هذا القانون، كلما دعت الظروف الاجتماعية والاقتصادية الى ذلك .

من خلال الاطلاع على ما ورد في الماده اعلاه نرى ان المشرع العراقي قد اختار السعر التصاعدي لاستقطاع الضريبة من الدخول التي يحققها الاشخاص الطبيعيون (الافراد) للوصول الى العدالهالضريبيه فيما بينهم وكاتي:

500000×3%=15000دينار

500000×5%=25000 دينار

1000000×10%=100000دينار

مازاد من الدخل×15%

كما نود ان نبين بان السعر الضريبي اعلاه قد استعمل اسلوب اخضاع الدخل بعد تقسيمه الى شرائح باسعارتصعاديه ولم يستعمل اسلوب الطبقات اللذان تم توضيحهما سابقا .

اما الاشخاص المعنويون (الشركات) فقد استخدم المشرع لاستقطاع الضريبة من دخولهم سعر نسبي بموجب التعديل الاخير الذي ورد في الامر (49) لسنة2004 الذي صدر عن سلطة الاتتلاف خلال تلك الفترة، ونرى ان ذلك التعديل كان له اثار سلبية على اهدف الضرائب في العراق لكنه اضعف طاقتها وتأثيرها في الموازنات العامة لانخفاض ايرادتهاالسنويه .

**الفحص الضريبي:**  
 الفحص الضريبي هو مرحلة أساسية وفنية من مراحل عمل الإدارة الضريبية ،والذي سنتناوله بشيء من التفصيل ، اذ يعتبر الفحص الضريبي من أهم أنواع فحص الحسابات لأغراض خاصة ان هذه المرحلة لا يقوم بها الفاحص الضريبي فقط وإنما يقوم به المحاسب أو المراجع بصفته خبيرا في شئون الضرائب تمهيدا لاعتماد الإقرار الضريبي للمنشأة .  
ان هذا المفهوم يفرض ان الضريبة على الأرباح الثابتة تحدد من واقع الإقرار المقدم من (المكلف) ويعتبرهذا الإقرار بالضريبة التزاما بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبةمن واقع هذا الإقرار .  
 من هنا يتضح أن عملية الفحص الضريبي للدفاتر والمستندات لم تعد تبدأ مرحلتها الأولى أمام الإدارة الضريبية بل خرجت عن ذلك إلى كونها تبدأ من المكلف الذي يعد دفاتره وحساباته، فالمحاسب الذي يقوم كجهة رقابية للتأكد بفحصها واستخراج النتائج ،فالإدارةالضريبيةللتأكدمن صحة ما جاء بهذا الإقرار ان هذا الأسلوب في الفحص جعل المكلف والمحاسب شريكين في عملية الفحص.  
من هنا نستطيع أن نؤكد أن الفحص الضريبي ما هو إلا دراسة وتحليل وتقييم للقوائم المالية وسجلات ودفاتر وحسابات المنشأة محل الفحص ارتكازا على القواعد المقررة في التشريع الضريبي العراقي ووفقا للقواعد والأصول والمبادىء والسياسات المحاسبية المألوفة والمتعارف عليها مهنيا بغية التأكد من صحة صافي الربح بالإقرار الضريبي المعد من المكلف والمعتمد من المحاسب والتأكد من سلامة الضرائب المتحققه وفقا لهذا الإقرار وذلك في حالة الإقرارات المقدمة من االمكلفين أو لتحديد الإيراد الموضوعي والعادل والدقيق للربح أو الإيراد الخاضع للضريبة تمهيدا لاحتساب الضريبة المستحقة على االمكلف أو المنشأة محل الفحص وكل ذلك خلال فترة معينة مما سبق يتضح أن هناك مقومات أساسية يجب توافرها لإتمام عملية الفحص الضريبي:  
1-شخص يتولي الفحص الضريبي وقد يكون المراجع أو المحاسب أو خبير محاسبي أو فاحص ضريبي  
2-أن هذا الفحص يتم بناء على قواعد مقررة في التشريع الضريبي العراقي وقواعد وأصول ومبادىء وأعراف وسياسات محاسبية .  
3-أن نطاق هذا الفحص الشامل على:  
 أ-العينة المختارة من الإقرارات المطلوب فحصها وذلك من خلال القوائم المالية للمنشأة محل الفحص والدفاتر والمستندات لكافة العمليات الاقتصادية والمالية التي قامت بها المنشأة خلال فترة الفحص-

ب - الملفات التي لم يتم تقديم إقرار عنها ويكون الهدف الإساسي من الفحص الضريبي لها يتمثل في التحديد الموضوعي والعادل والدقيق للربح أو الإيراد والضرائب المستحقة على المكلف أو المنشأة محل الفحص.

ج- الفحص يشتمل على فترة زمنية معينة وقد حددها المشرع الضريبي بسنة مالية  
وللفحص الضريبي مجموعة من المعايير التي يرتكز عليها كمعيار الشمول والتكامل اذ يجب أن يكون الفحص شاملا لكافة العمليات المالية والاقتصادية التي قامت بها المنشأة خلال فترة الفحص كما أنه يمتد إلى فحص النظام المحاسبي والمستندي والرقابي الخاص بهذه المنشأة للتأكد من صحة وسلامة السجلات والدفاتر والحسابات المتعلقة بها كما أن التكامل يقصد به أن يمتد الفحص الى العلاقات التشابكية والترابطية التي تربط الوقائع المالية والاقتصادية بالنظام المستندي والنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية  
يضاف إلى ذلك معيار الدقة وهذا المعيار يؤكد أن الفحص الضريبي يجب أن يكون دقيقا ومتعمقا لكافة الأمور والدقائق والتفاصيل المتعلقة بالمنشأة موضوع الفحص وهذه الدقة تميز الفحص الضريبي بالتعمق والتبصير في كافة عمليات وأنشطة المنشأة.  
كما أن من المعايير التي يرتكز عليها الفحص الضريبي هو معيار الموضوعية وذلك بأن يكون الفحص الضريبي غير متحيز سواء كان هذا التحيز لمصلحة المكلف أو لمصلحة الإدارة الضريبية أو لمصلحة الفاحص ذاته كما أنه يعني أيضا بأن يرتكز الفحص الضريبي على الحقائق والوقائع والأحداث الفعلية والمؤكدة،ويضاف على تلك المعايير معيار العدالة فيجب أن يكون الفحص الضريبي عادلا بمعنى أن يراعي التوازن بين المصالح المتعارضة للمكلف ومصلحة الضرائب وهذه العدالة تقتضي من الفاحص أن يكون محايدا وموضوعيا.  
ومن أهم المعاييرالتي يرتكز عليها الفحص الضريبي معيار التحديد أي أنه يجب أن يكون مرتكزا على عدة ركائز أساسية أهمها التشريع الضريبي العراقي والقرارات الوزارية المكملة له والمفسرة له والفقه والأدب المحاسبي الراجح .  
وأخيرا فيجب أن يعتمد الفحص الضريبي على معيار العلمية أي أن الفحص الضريبي يجب أن ينتهج الأسلوب العلمي والذي بدوره يقتضي أيضا أن يكون هذا الفحص مرتكزا على الحقائق والمفاهيم والمبادىء الراجحة والمعمول بها كما يجب أن يتم وفقا لإجراءات وأساليب وأدوات عملية.  
 وعملية الفحص الضريبي تتم باستخدام الأساليب التقليدية في المراجعة اذ يقوم الفاحص باستخدام كافة الوسائل الفنية وتطبيق الإجراءات العملية التي يطبقها المراجع من مراجعة حسابية ومستندية وانتقادية بل عادة ما يقوم أيضا بالاستفسارات وطلب الإيضاحات بالنسبة للأمور التي لم يقتنع بها أو لا تكفي البيانات المحاسبية لتفسيرها وتوضيحها.  
 و يتمثل نظام معلومات الفحص الضريبي بالإدارة الضريبية في مجموعة عناصر بشرية وألية متكاملة تعمل وفقا لخطة معينة لتجميع وتشغيل البيانات المتعددة المصادر واستخلاص المعلومات منها وتخزينها بهدف توفير المعلومات المناسبة والدقيقة لحصر المجتمع الضريبي ومحاسبة الممولين  
**ويهدف نظام معلومات الفحص الضريبي إلى:**  
 1- توفير المعلومات ذات الأثر الضريبي بالدقة والكمية المناسبة للفاحص  
2- تحديد الوعاء الضريبي وفقا لمتطلبات المحاسبة الضريبية  
3- الاستفادة من إمكانية تطبيق نظام المعلومات الآلية والالكترونية في الفحص الضريبي   
4- دقة حصر المجتمع الضريبي   
5- إضافة الثقة على الإقرارات الضريبية والتقارير المالية للمكلفين و أن التشريع الضريبي ينفذ بطريقة عادلة دون تمييز   
6- تحقيق خطة عمل هيئه الضرائب فحصا وربطا وتحصيلا  
7- فعالية الرقابة الداخلية بنظام المعلومات من خلال توضيح إجراءات العمل بالأنظمة الفرعية للنظام  
8- مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وتقييم الأداء  
9- الاستغلال الأمثل للموارد البشرية المتاحة لنظام الفحص الضريبي

**انواع الفحص الضريبي:**  
يقسم الفحص الضريبي إلى ىنوعين هي:  
1- الفحص الضريبي الشامل (التفصيلي(  
2- الفحص باستخدام العينة

**الفحص الضريبي الشامل:**

يقصد به فحص كافة الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات المستند إليها الإقرار وجميع المفردات والقيود المثبتة ومراجعة كافة المستندات والترحيلات وأعمال الجمع والترصيد ومطابقة الدفاتر والسجلات وكافة المعلومات المالية مع الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للتأكد من سلامة القيد وانتظامه وأن كافة الدفاتر والسجلات تعبر عن قيمة النشاط الحقيقي.  
 أن نظام الفحص الشامل يعرف على أنه أسلوب جمع البيانات من جميع الوحدات الإحصائية والمقصوده بالفحص الضريبي والإقرارات الضريبية لجميع الأنشطة دون استثناء.  
ويهدف الفحص الشامل الىعلى الحصول على بيانات ومعلومات شاملة عن كل ملف من ملفات كل عمليه سواء كانت هذه الإقرارات تخص نشاط تجاري أو مهني أو صناعي أو مرتبات أوثروة عقارية أو غيرهاومن ناحية اخرى توفير حصيلة مالية تمكن الدولة من تنفيذ مسئوليتها الرئيسية في تحقيق أمال الجماهير في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ولكي يحقق الهدف المرجو من الفحص الضريبي يطبق في الحالات التالية:  
1- عند حدوث فجوة كبيرة بين ما هومقدر وبين وماتظهره القوائم الماليه  
2- ازدياد عدد حالات التهرب الضريبي  
3- زيادة عدد المنازعات الضريبية بين االمكلفين والسطلة الضريبية  
 الا أنه ومن ناحية تحقيق العدالة واعادة توزيع العبء الضريبي بين المقيمين على أساس مقدرتهم التكليفية الحقيقية وما يحكم هذه المقدرة من عوامل موضوعية وشخصية لم يحقق ذلك.  
كما أنه لم يحقق الهدف من تحقيق نتائج توزيعية إيجابية عن طريق الضرائب في المجالات الاجتماعية والاقتصادية بإعادة توزيع الدخل القومي وتوزيع المدخرات على المنافذ الاستثمارية في إطار خطة التنمية وما تتضمنه من أولويات ،لذلك ونتيجة لتلك الأسباب قامت كثير من الدراسات والأبحاث من خلال كثير من المؤتمرات العلمية والرسائل الجامعية التي نتج عنها كثير من التوصيات والنتائج التي أظهرت عيوب نظام الفحص الضريبي القائم والمعتمد على نظام الفحص الشامل مقارنة بالأنظمة المعمول بها في كثير من بلدان العالم .

**الفحص باستخدام العينة الاحصائية:**  
 هو نظام يتم من خلاله استخدام مدخل العينة الاحصائية في اختيار اقرارات المكلفين التي قدمت باذا يكون مجتمع الفحص هو المكلفون الذين تقدموا بإقرارات ضريبية على أن يكون الهدف من العينة هو التأكد من مدى سلامة الضريبة من واقع الإقرارات الضريبية المختارة كعينة   
ونظام الفحص بالعينة له العديد من المميزات والفوائد والأهداف التي يمكن أن نلخصها في النقاط التالية:  
1- اختصار الوقت والجهد اللازمين لإتمام الفحص وبالتالي اقتصاد التكاليف  
2- أنه يشجع على الالتزام الطوعي من المكلفين  
3- أنه يعالج سلبيات أسلوب الفحص الضريبي الشامل  
4- أنه يحقق مردودا إيجابيا لنشاط الفحص الضريبي  
5- أنه يحقق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي إذ يسهل تتبع غير المستجيين لأحكام القانون بينما يكون ذلك صعبا في حالة الفحص الشامل  
6-أنه يؤدى إلى جودة أعمال الفحص بالتركيز علىالنوع وليس الكم  
7-أنه يستثمر القوى العاملة في الفحص الضريبي الاستثمار الجيد وينظم حجم العمل   
8-يساعد على توفير تخطيط عادل وموضوعي ويوجد الإجراءات الأساسية في الفحص الضريبي كما أنه يساعد على توفير والجهد ويخفف الأعباء الإدارية عن كاهل مأموريات الضرائب ويعمل على سرعة المحاسبة الضريبية بكفاءة:

**طرق تحديد العينة:**هناك عدة عوامل تحدد نسبة العينة المختارة أهمها:  
1- مدى مطابقة البيانات والمعلومات الواردة بالإقرار للبيانات والمعلومات المتوافرة لدى السلطة الضريبة  
2- درجة الانحراف النسبي في الدخول الصافية أو الضريبية المعلنة بالإقرار عن الضرائب التي اعتاد الممول على دفعها وتزداد إمكانية اختيار الإقرار ضمن العينة كلما زاد عدم المطابقة أو درجة الانحراف.

لقد تم عرض موضوع الفحص الضريبي في اعلاه بنوع من التفصيل لاهمية الموضوع في الوصول الى الدخل الذي ستفرض الضريبة عليه فيما بعد كي تقترب تلك الضريبة من العدالة المطلوبة توافرها فيها على ضوء القواعد الاساسية لفرض الضرائب،فضلا عن وجود بعض الضبابية عن هذه المرحلة المهمه من مراحل واجراءت التحاسب لدى شريحة ليست بالقليلة من مكلفي ضريبة الدخل سواء كانوا افراد او شركات .

**تعديل الدخل المحاسبي الى دخل ضريبي :**

تعد اجراءت تعديل الدخل المحاسبي الى دخل ضريبي من اهم نتائج الفحص الضريبي الذي نوهنا عنه في الفقرهالسابقه،اذا يتم الوصول الى الدخل الضريبي بعد تعديل بعض المصاريف الظاهرة في الحسابات الختامية والمقدمة من قبل المكلفين الذين لم يتم الاتفاق معهم على مقدار الدخل الضريبي الذي سيتم محاسبتهم عنه اذا يقوم المكلف او من يخوله قانونا باجراءمايسمى (التمسك بالحسابات) من ثم يتم احالة الموضوع الى شعبه خاصه تسمى(شعبة تدقيق حسابات المكلفين) في الهيئة العامه للضرائب تضم هذه الشعبه مجموعه من الموظفين من اصحاب الخبرة العلمية والعملية بالامور المحاسبية والضريبية يتولون تطبيق اجراءات الفحص الضريبي والوصول الى الدخل الضريبي،ويكون ذلك على ضوء المعلومات المبنية على ماجاء بقوانين الضريبة والتعليمات المتعلقة بها التي توصل الفاحص الضريبي لدى قيامه بتدقيق الحسابات الختامية المقدمة من قبل الافراد او الشركات، ومن اجل توضيح ذلك ندرج في ادناه الخطوات التي تتبع للوصول الى وعاء الضريبة (الدخل الضريبي):

صافي الدخل المحاسبي (يستخرج من حـ/ أ . خ او قائمة الدخل ) ×××

يضاف الية

1-ايرادات معترف بها ضريبيا وغير معترف بها محاسبيا ×××

2. مصروفات معترف بها محاسبيا غير معترف بها ضريبيا ×××

3. فروقات احتساب بالزيادة للمصروفات وبالنقص للايرادات ××× ×××

المجموع ×××

يطرح منه

1. ايرادات معترف بها ضريبيا وغير معترف بها محاسبيا ×××

2ـ مصروفات معترف بها ضريبيا غير معترف بها محاسبيا ×××

3ـ فروقات احتساب بالزيادة للايرادات وبالنقص للمصروفات ××× ( ×××)

الدخل الضريبي (الربح الضريبي) ×××

أمثلة تطبيقية : مثال (1)

فيما يلي حـ/أ .خ لمحلات البركة التجارية عن السنة المنهية في 31/12/2008 .

حـ/ أ.خ محلات البركة التجارية عن السنة المنتهية في 31/12/2008

|  |  |
| --- | --- |
| *8000000 رواتب واجور*  *1000000 اندثار الآلات*  *2000000 ايجار*  *600000 د. معدومة*  *500000 تبرعات*  *300000 م. د مشكوك فيها*  *200000 مخصص هبوط اوراق مالية*  *13200000 صافي الدخل* | *25300000 مجمل الربح*  *500000 ارباح بيع الالات* |
| *25800000* | *25800000* |

ولدى الفحص الضريبي تبين ما يلي :

1. الرواتب والاجور الشهرية للموظفين العاملين (550000) دينار والباقي رواتب صاحب المنشأة .
2. إن معدل الاندثار المقبول ضريبياً عن الآلات هو 10% الا إن الاندثار الذي تم احتسابه عن الآلات هو 20% سنوياً.
3. الايجار الشهري للمنشأة هو 150000 دينار.
4. الديون التي يجب اعدامها فعلاً هي 450000 دينار فقط .
5. تمثل فقرة التبرعات (100000) دينار مدفوعة إلى اقارب صاحب المحلات والباقي تبرعات إلى جمعية الهلال الاحمر العراقية المعترف بها قانوناً.

م/ 1. تعديل الربح المحاسبي إلى ربح ضريبي ثم تنظيم حـ/أ.خ معدل ضريبياً

2. احتساب الضريبة الواجبة التسديد اذا علمت بان صاحب المحلات متزوج وزوجته ربة بيت ولديه 3 اولاد اقل من 18 سنة.

الحـل/

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| دينار | | البيـان |
| 13200000    2850000 | 1400000  500000  200000  150000  100000  300000  200000 | الربح المحاسبي  يضاف له ما يلي:  رواتب صاحب المنشأة (550000×12=6600000مجموع الرواتب المقبولة)  (8000000- 6600000=1400000)  الزيادة في اندثار الالات (1000000-500000)  الزيادة في الايجار (150000×12=1800000ألايجار الحقيقي  (2000000-1800000=200000)  الزيادة في الديون المعدومة  الزيادة بالتبرعات  مخصص د .م فيها  مخصص هبوط اوراق مالية  المجموع  يطرح منه ما يلي :  ارباح بيع آلة (لانها ارباح رأسمالية لا تخضع للضريبة) |
| 16050000  500000 | 500000 |
| 15550000  10200000  5350000 |  | الربح الضريبي  السماح القانوني ((5000000 عن الزوج+4000000 عن الزوجة +(400000×3) 1200000 عن ثلاثة اولاد دون 18 سنة  الدخل الصافي الخاضع للضريبة |

500000 × 3% = 15000

500000 × 5% = 25000

1000000 × 10% = 100000

3350000 × 15% = 502500

5350000 642500 دينار الضريبة الواجبة التسديد

حـ/ أ.خ المعدل ضريبياً

|  |  |
| --- | --- |
| 6600000 رواتب واجور  500000 اندثار الآلات (10%)  1800000 الايجار  450000 د. معدومة  400000 تبرعات  15550000 صافي الدخل | 25300000 مجمل ربح تجاري |
| 25300000 | 25300000 |

ملاحظه: ان تلك المحلات هي من فئة المشمولين بنظام مسك السجلات التجاريه.

مثال رقم (2)

قدمت شركة النهرين التجارية المحدودة حساباتها الختامية إلى الهيئة العامة للضرائب / قسم الشركات وذلك عن السنة المنتهية في 31/12/2007 وقد ظهر حـ/أ.خ كما يلي:

حـ / أ.خ لشركة النهرين عن السنة المنتهية في 31/12/2007

|  |  |
| --- | --- |
| 20000000 رواتب واجور  10000000 ايجار مبنى  5000000 مخصص د.م فيها  5000000 مخصص د. معدومة  10000000 مخصص هبوط اسعار  اوراق مالية  2000000 م . عمومية  3000000 تبرعات  3000000 اندثار سيارات 20%  1000000 اندثار اثاث 10%  146000000 صافي الدخل | 150000000 مجمل ربح (منقول  حـ/ المتاجرة)  5000000 ايراد ايجار العقار  40000000 بدل استملاك  10000000 بدل بيع سيارة مستعملة |
| 205000000 | 205000000 |

وبعد التدقيق من قبل الفاحص الضريبي كانت الملاحظات التالية :

1. هناك مبيعات قدرها 40000000 دينار تمت في 31/12/2007 الا انها سجلت في سجلات الشركة لعام 2008 ، كما توجد مبيعات قدرها 20000000 دينار تمت في 2/1/2007 سجلت في 31/12/2006 مالية .
2. كانت مردودات المبيعات عن السنة 2006 تبلغ 10000000 دينار سجلت في السنة 2007.
3. لدى فحص قوائم المشتريات تبين ما يلي :-
   1. قائمة رقم (1) بمبلغ 15000000 في 15/9/2007 سجلت 10500000 دينار .
   2. قائمة رقم (9) بمبلغ 12000000 دينار في 1/11/2007 تخص شراء سيارة خاصة .
   3. قائمة رقم (2) بمبلغ 5000000 دينار في 10/11/2007 سجلت مرتين في السجلات .
   4. مخزون اول المدة كان 1000000 دينار (عشرة ملايين دينار) سجلت (1000000) دينار حـ/ المتاجرة.
   5. هناك 500000 دينار مردودات مشتريات لم تسجل ضمن مردودات المشتريات في السجلات.
4. إن الشركة تملك البناية التي تشغلها وهي تستغل نصفها والنصف الاخر مؤجر للغير ، علماً بأن قيمة ذلك العقار كانت 100000000 دينار .
5. إن اندثار السيارة 15% والأثاث 20% سنوياً والأبنية 5% .
6. إن بدل الاستملاك يمثل بدل استملاك قطعة أرض تعود للمدير المفوض استملكت من قبل الشركة العامة للسكك الحديد .
7. التبرعات هي رواتب إلى عوائل متعففه من اقارب المساهمين في الشركة.
8. ضمن المصاريف العمومية مبلغ 500000 دينار عن قائمة كهرباء لم يتم تسديدها لغاية تقديم تلك الحسابات .
9. الديون المعدومة التي صدر قرار قضائي بإعدامها هي نصف الديون المعدومة الظاهرة في الحساب.

م/1. تعديل الدخل المحاسبي إلى دخل ضريبي

2. احتساب الضريبة الواجبة التسديد علماً بأن السعر الضريبي للشركات

المحدودة 15% من حساب الدخل.

الحـــل/

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| الكلــي | الجزئــي | البيـان |
| 146000000  116250000  262250000  72.000.000  190.250.000 | 40000000  20000000  10000000  12000000  5000000  500000  10000000  750000  3000000  500000  5000000  5000000  2500000  4.500.000  9.000.000  2.500.000  1.000.000  40000000  5000000  1000.000 | الربح المحاسبي  يضاف له مايلي :-  مبيعات تخص سنة 2007 سجلت في 2008  مبيعات تخص سنة 2007 سجلت في 2006  م.مبيعات تخص سنه 2006 سجلت في 2007  قائمة رقم(9) كونها مصاريف رأسمالية شراء موجود  قائمة رقم (12) سجلت مرتين  م. مشتريات لم تسجل في السجلات  ايجار المبنى لكون الشركة تملك العقار  فرق اندثار السيارات ((3.000.000(20%) – 2.250.000 (15%))  تبرعات لعوائل متعففة  م. عمومية (قائمة كهرباء غير مسددة)  مخصص د. معدومة  مخصص هبوط اوراق مالية  د. معدومة لم يصدر بها قرار قضائي  يطرح منه مايلي :-  فرق قائمة رقم (1) مشتريات  فرق مخزون اول المدة  اندثار نصف المبنى  فرق اندثار الاثاث ( 2.000.000 (20% )- 1.000.000 ( 10%) )  بدل الاستملاك (معفى بموجب القانون)  ايراد ايجار العقار ( يخضع لضريبة العقار )  بدل بيع سيارة مستعملة (ايراد رأسمالي)  الربح الضريبي |

190250000 × 15% = 28537500 دينار الضريبة الواجبة التسديد.

**ـ الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيون(الافراد):**

نصت المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982والمتعلقة بمصادر الدخل الخاضعة للضريبة على تلك المصادر والتي يخضع لها الاشخاص بانواعهم،ومن اهم مايميز احتساب الضريبة على الاشخاص الطبيعيون و المعنويون(الشركات)هو ان الفئة الاولى تمنح السماح القانوني والفئة الثانية لاتمنح ذلك السماح ،كما ان الفئة الاولى يخضع دخلها الصافي بعد تنزيل السماح القانوني وفق الشرائح للسعر الضريبي اماالفئة الثانية فيخضع دخلها الصافي الى سعر ضريبي مقطوع دون توزيعه حسب شرائح،ولكي نوضح ماتقدم ندرج ادناه بعض الامثلة العملية التي سنقوم من خلالها تسليط الضوء اولا على اجراءات التحاسب الضريبي في فروع الهيئة العامة للضرائب للاشخاص الطبيعيون (الافراد) وكمايلي:

**مثال رقم (1):**

بتاريخ 5/3/2009 راجع انور فرع الكرخ الاطراف للهيئة العامة للضرائب والذي يقع في منطقة حي العامل لاجراء التحاسب الضريبي عن ايراداته التي تحققت له خلال السنة 2008 م من محلة الذي يستغله في اعمال ميكانيك السيارات (فيتر) والذي يقع في المنطقة الصناعية في حي العامل وقد كانت ايرادتة ومصاريفة في تلك الفتره كما يلي:

**الايرادات**

1ـ 3000000 دينار الايراد الشهري من عمله اليدوي خلال السنة.

2ـ قام انور بشراء بعض الادوات الاحتياطية التي يستعملها في عمله بمبلغ3000000 دينار،وقد حدد نسبة 20% من مبلغ الشراء لتلك الادوات كأضافة على سعرها عند بيعها الى الزبون الذي يطلبها منه عند تصليح سيارته.

3ـ يستعمل انور محله لعرض بعض كماليات السيارات التي يستوردها بعض تجار الجملة في تلك المنطقة وقد كان مبلغ تلك الكماليات المباعة خلال السنه يبلغ8000000 دينار ،علما بان نسبة الخصم الممنوحة له عن تلك البضاعة هو15% .

**المصاريف**

1ـ يسدد انور راتب شهري الى عامل (غير ماهر) يقوم بمساعدته في عمله مقداره 300000 دينار.

2ـ كان ايجار محله الذي يسدده الى امانة بغداد يبلغ 4500000 دينار كل ثلاثة سنوات اعتبارا من 1/4/2007 .

3ـ اجور الكهرباء والماء التي سددها خلال تلك السنة كانت 1000000، 300000 دينار على التوالي .

ا**لمطلوب**/احتساب الضريبة المستحقة على المكلف انور عن سنة 2008 م اذا علمت بان الحالة الاجتماعية لانور هي (اعزب).

**كيفةاحتسابالضريبة:**

بعد ان قدم انور تقريره الخاص بضريبة الدخل قام موظف الضريبة باحتساب الضريبة كما يلي:

**الايرادات**

3000000 ×12 = 36000000 دينارعن عمله بيده

3000000×20%=600000 دينار عن الادوات الاحتياطيه

8000000×15%=1200000 دينار عن الكماليات

المجموع 37800000 دينار

**المصاريف**

300000 ×12=3600000 دينار مجموع راتب العامل خلال السنه

4500000÷3=1500000 دينار بدل ايجار تلك السنة

1000000+300000=1300000 دينار اجور كهرباء وماء

المجموع 6400000 دينار

الدخل=الايرادات- المصروفات

37800000- 6400000=31400000 دينارالدخل الخاضع للضريبة

وبعد منح انور السماح القانوني كاعزب والذي يبلغ 5000000 ديناروتنزيله من دخله

31400000- 5000000=26400000 دينار الدخل الصافي

500000×3%=15000 دينار

500000×5%=25000 دينار

1000000×10%=100000 دينار

24400000×15%=3660000 دينار

26400000 3800000 دينار الضريبة المستحقة في ذمة انور

**الملاحظات**

1ـ ان تقدير الضريبة تم سنة2009 (السنه التقديريه سنة تقدير الضريبة وفرضها) عن ايرادات سنة 2008 (السنه الماليه سنة تحقق الدخل) .

2ـ تم منح انور السماح القانوني على ضوء حالته الاجتماعية كاعزب.

3ـ لقد تم قبول المصاريف الاخرى التي قدمها انور ضمن اقراره الضريبي لكونها صرفت لتحقيق الدخل.

**مثال رقم(2):**

انهى المحامي علاء اعماله للسنه 2007 م،والتي تضمنت حسمه لمجموعة من الدعاوى تقاضى عنها اجور بلغت 18000000 دينار،كما استلم مبلغ مقداره 4000000 دينار عن حصته من مشاركة مع اخيه في اسواق لبيع المواد الغذائية ولغرض اجراء التحاسب الضريبي عن تلك السنة المالية،نظم علاء كشفا دون فيه مصاريفه خلال تلك الفترة وقام بتقديمه الى فرع هيئة الضرائب في الكاظميه لكون مكتبه يقع في تلك المنطقه وذلك بتاريخ 5/6/2008 ،علما بان المصاريف التي تضمنها ذلك الكشف اكبر من الايرادات المذكورة وكما يلي:

1ـ 150000 دينار الايجار الشهري للمكتب .

2ـ 300000 دينار اجور ماء وكهرباء للمكتب خلال السنة .

3ـ 400000 دينار رسوم تجديد اشتراك نقابة المحامين عن سنتين .

4ـ 500000 دينار الايجار الشهري للدار التي يسكنها مع عائلته .

5ـ 14500000 دينار بدل شراء سياره خاصه به .

فاذا علمت بانه متزوج وزوجته ربة بيت ولديه ثلاث اولاد اكبرهم في العاشرة من عمره،يرجى بيان كيفية اجراء التحاسب معه بصفتك ممثلا للسلطة الضريبية وذلك عن السنه 2007 م؟

**التحاسب** الضريبي

ان مجموع ايرادات علاء خلال تلك السنة

18000000 +4000000=22000000 دينار

المصاريف المقبولة ضريبيا عن تلك السنة هي:

150000×12=1800000 ديناربدل ايجار المكتب خلال السنه

300000 دينار اجور ماء وكهرباء للمكتب

200000 دينار اشتراك النقابه عن تلك السنه

2300000 دينار مجموع المصاريف المقبوله خلال تلك السنه

22000000- 2300000=19700000 دينار الدخل

ينزل من سماحه 2500000 دينار

سماحه عن زوجته 2000000 دينار (لكونها ربة بيت)

سماحه عن اولاده 600000 دينار(لكونهم دون سن الثامنه عشر)

14100000 دينار الدخل الخاضع

250000×3%=7500 دينار

250000×5%=12500 دينار

500000×10%=50000 دينار

12100000×15%=1815000 دينار

1885000 دينار الضريبة المستحق بذمة علاء

يضاف لها10% 188500 دينار من الضريبة غرامه عن عدم تقديم الاقرار الضريبي ضمن المده القانونية

2073500 دينار المبلغ الواجب الدفع

**الملاحظات**

1ـ تم استبعاد المصاريف التي لاتخص السنه 2007 م .

2ـ تم استبعاد المصاريف التي لاتدخل بشكل مباشر في تحقيق الدخل .

3ـ كانت السماحات المنزلة هي نصف السماحات في المثال السابق وكذلك السعر الضريبي اذاتم مضاعفتهما اعتبارا من السنه 2008 ماليه بموجب الماده(20) من قانون الموازنة رقم (20) لسنة2008.

4ـ تم اضافة 10% من الضريبة كغرامه لعدم تقديم الاقرار الضريبي ضمن المدهالقانونيه التي تنتهي في 31/5/ من كل سنه تقديريه .

**المشاركات:**

تعد الدخول الناتجه عن المشاركات من المصادر التي تناولها المشرع بشكل واضح ومفصل، اذا خصها بالمادة (26) من القانون للحد من استغلالها في التهرب الضريبي ولتشجيع المشاركين على الانتقال الى الشركات (الشخصية المعنوية) بشكل كامل لايقبل الشك ،وبهذا الخصوص نود ان نبين بان المشرع اعتبر الشركات البسيطهاوالتضامنية (شركات الاشخاص) مشاركات يخضع الشركاء فيها كل حسب حصته في تلك الشركة ويمنح سماحه حسب حالته الاجتماعيه لان قانون الشركات لم يحدد مسوؤلية الشريك في مثل هذا النوع من الشركات بمقدار اسهمه(كما في الشركات ذات المسوؤلية المحدودة والمساهمة) فيها وانما هي مسوؤلية تضامنية بين الشركاء في مقدار حصصصهم في الشركه و حتى حساباتهم الشخصية ،وقد نصت الماده (26) على مايلي:

1ـ يقدر دخل المشاركات جملة ويقسم على الشركاء حسب حصصهم ويفرض عليه ضريبة بعد اضافته الى دخل كل منهم من المصادر الاخرى على ان تثبت المشاركة بالوثائق او السجلات القانونية او المستندات التي تقتنع بها السلطة الماليه .

2ـ اذالم تقتنع السلطة الماليه من صحة قيام المشاركة او تبين لها ان الهدف من تكوينها هو التخلص من الضريبة اوتقليلها او لم يتحقق لها مساهمة كل من الشركاء مساهمة فعلية بجزء مناسب من رأسمال المشاركه او اشتراكهم فعلا بادارتها فلها ان تقدر الضريبة على الشخص الذي تعتقد بان دخل المشاركة يخصه دون غيره.

3-على الشريك المتقدم في المشاركة او من ينيبه الشركاء عنهم ان يهيئ ويقدم تقريرا الى السلطة المالية يبين فيه دخل المشاركة وحصة كل شريك وعنوانه مشفوعا بصورة الحساب كما ان عليه القيام بتقديم كافة المستندات والسجلات والبيانات التي تطلبها منه السلطة المالية.

4-الشريك المتقدم في المشاركة هو الذي ذكر اسمه قبل غيره من الشركاء في عقد المشاركة او القسام الشرعي او ذكر اسمه وحده او متقدما على غيره في اسم المشاركة ان لم يكن بينهم عقد والا فالشريك العامل الوارد اسمه قبل غيره في عقد المشاركة او اسمها.

5-اذا لم يكن احد الشركاء ساكنا في العراق فعلى الوكيل او المفوض او المدير الذي يتولى امور المشاركة ان يقدم التقارير والبيانات المقتضية.

6-للسلطة المالية تقدير الشريك المتقدم- او الاكثر نصيبا- عن كل الربح الناجم للمشاركة اذا كانت المشاركة مشمولة بنظام مسك الدفاتر التجارية لاغراض ضريبة الدخل واخلت باحكامهعلى ان لا يخل ذلك بحق الشريك المشار اليه بالرجوع على سائر شركائه, ولا ينزل من الربح الناجم للمشاركة الاسماح الشريك المتقدم او الاكثر نصيبا الذي جرى التقدير باسمه.

ولاجل توضيح كيفية تطبيق ما ورد بخصوص المشاركات واجراءات التحاسب الضريبي عنها نورد الحالة التطبيقية التالية :

**حاله تطبيقية**:

فؤاد وسامر وعلاء ثلاثة اصدقاء قاموا بتاسيس شركة تضامنية (شركة الوفاء) للاعمال التجارية برأسمال مقداره (60000000) دينار مقسم بينهم على اساس 3:2:1 على التوالي بالربح والخساره وكانت بداية عملهم في سنة 1/1/ 2008 م ، وفي نهاية تلك السنة ولاجل توزيع الارباح عليهم قام محاسب الشركة باعداد الحسابات الختامية للشركة وظهر حساب الارباح والخسائر كما يلي :

ح /ا.خ

|  |  |
| --- | --- |
| 20000000 رواتب واجور | 100000000 مجمل ربح تجاري |
| 15000000 ايجار ابنيه |  |
| 5000000 ضرائب ورسوم |  |
| 10000000 م.عموميه |  |
| 30000000 صافي الدخل |  |
| 80000000 | 80000000 |

بعد تقديم تلك الحسابات الى احد فروع الهيئة العامة للضرائب تمت مناقشتها من السلطة الضريبية كانت الملاحظات التاليه :

1ـ ان جميع المصاريف الوارده في ح/أ.خ للشركة مدعمة بمستندات ثبوتية وصحيحة.

* 1. ان الضرائب الظاهرة في الحساب لاتخص ضريبة الدخل لذا تم قبولها كمصاريف .

المطلوب/ احتساب الضريبة المستحقة على تلك الشركة علما بان الحالة الاجتماعية للشركاء كانت كما يلي:

فؤاد اعزب ،سامر متزوج وزوجته ربة بيت ،علاءمتزوج وزوجته ربة بيت وله ولدان اكبرهم يبلغ ثمانية سنوات .

**الحل:**

بما ان تلك الشركة هي شركة تظامنية لذا يتم اجراء التحاسب الضريبي على الدخل الذي حققته مع الشركاء كل حسب حصته المتفق عليها وكما يلي :

30000000÷6=5000000 دينار ربح الحصة الواحد من الشاركة

1ـالشريك فؤاد

5000000 ×1=5000000 دينار ربحه الخاضع للضريبة عن تلك المشاركة .

وبما انه اعزب 5000000 دينار السماح القانوني الخاصة به بموجب القانون

لايخضع للضريبة

2ـ الشريك سامر

5000000×2= 10000000 دينار ربحه الخاضع للضريبة عن تلك المشاركة.

تنزل السماحات

السماح القانوني 5000000 دينار عنه

سماح زوجته 4000000 دينار لكونها ربة بيت

1000000 دينارالدخل الصافي الخاضع للضريبة ويخضع كاتي:

500000×3%=15000 دينار

500000×5%=25000 دينار

40000 دينار الضريبةالمستحقه بذمة سامر

3ـ الشريك علاء

5000000×3=15000000 دينار ربحه الخاضع للضريبة عن تلك المشاركة

تنزل السماحات

السماح القانوني5000000 دينار عنه

سماح زوجته 4000000 دينار لكونها ربة بيت

سماح الاولاد 400000 دينار عن ولدين دون سن الثامنة عشر

5600000 دينار الدخل الصافي الخاضع للضريبة ويخضع كالاتي:

500000×3%=15000 دينار

500000×5%=25000 دينار

1000000×10%=100000 دينار

3600000×15%=540000 دينار

680000 دينار الضريبة المستحقة بذمة علاء

**الملاحظات:**

1ـ تم تقسيم دخل الشركة حسب حصص المشاركين لاعتبارها مشاركة .

2ـ تم منح الشركاء السماحاتالقانونية كل حسب حالتة الاجتماعية .

3ـ ان السلطة المالية كانت مقتنعة بوجود المشاركة بعد اطلاعها على المستندات التي تثبت ذلك.

**الحالة الثانية:**

على ضوء البيانات اعلاه وعلى افتراض عدم اقتناع السلطهالماليه بالمستندات التي تؤيد حصول المشاركه (على سبيل المثال عدم تمكن الشركه من اثبات مشاركة الشركاء براس المال او العمل بشكل قاطع) عليه سوف يتم رفض تلك المشاركه وتقدير الشريك الاول عن كامل الدخل المتحقق وكالتي:

الشريك الاول فؤاء

30000000 دينار كامل ارباح المشاركة

ينزل سماحه كاعزب5000000 دينار

25000000 دينار الدخل الصافي الخاضع للضريبة

500000×3%=15000 دينار

500000×5%=25000 دينار

1000000×10%=100000 دينار

23000000×15%=3450000 دينار

3590000 دينار الضريبة المستحقةعلى المشاركة والتي يتحملها الشريك فؤا

**الملاحظات:**

1ـ ان قبول المشاركة من عدمه مرهون بقناعة السلطة المالية على ضوء المستندات التي تثبتها مع مطابقتها بشكل عملي وفعلي.

2ـ تم تحميل كامل ارباح المشاركة على الشريك الاول .

3ـ يتضح مقدار الفرق في الضريبة بعد اعادة الاحتساب برفض المشاركة وهو الامر الذي جعل المشرع يتناول هذا الموضوع بشكل من التفصيل.

**الضريبة على دخل الاشخاص المعنويون(الشركات):**

يعد دخل الاشخاص المعنويون (الشركات) الفئه الثانيه التي اخضعتها المادهالثانيه من القانون رقم 113 لسنة 1982 ،اذ تشكل الضرائب التي تفرض عليها نسبه كبيره من الحصيلهالضريبيهالنهائيهولاهمية تلك الدخول بالنسبةللايراد الضريبي كما اسلفنا اكد المشرع العراقي في المادهالرابعه عشرة من القانون ما يلي(تتحقق الضريبة على دخل الشركات قبل دفع أي شيء منه الى اصحاب الاسهم وتعتبر الشركه ومديرها بالذات مسؤولين ماليا عن استقطاع الضريبة ودفعها الى السلطة المالية وتقديم الحسابات والشهادات المقتضيه وكافة الامور المطلوب القيام بها عملا باحكام هذا القانون ،فضلا عن ما بيناه في الفقرات السابقه من الكتاب لذا سنحاول في هذه الفقره ان نبين كيفية اجراء التحاسب الضريبي عن مثل هذه الدخول وماهو الفرق بين ما ورد في فقرة تحاسب الاشخاص الطبيعيون وكما يلي:

**مثال رقم (1)**

قدمت احدى الشركات التجاريهالمحدوده حسابتها الختاميه عن السنه2007 ماليه الى قسم الشركات في الهيئهالعامه للضرائب وظهر جـ/ا.خ كما يلي:-

جـ/ا.خ عن السنه المنتهيه لسنه 31/12/2007

|  |  |
| --- | --- |
| 25000000رواتب واجور | 150000000 مجمل ربح تجاري |
| 20000000 ايجارات | 25000000 ايراد بيع موجودات ثابته |
| 15000000 اندثارات | 30000000 ايراد ايجار اراضي زراعيه |
| 5000000 د.معدومه | 15000000 ايراد ايجارعقار |
| 25000000 م. اخرى |  |
| 130000000 صافي الدخل |  |
| 220000000 | 220000000 |

وبعد تدقيق تلك الحسابات من قبل الفاحص الضريبي كانت الملاحظات التاليه:-

1. ضمن الرواتب والاجور مبلغ 500000 دينار تصرف شهريا الى احد العوائل المتعففه .
2. ضمن الايجارات مبلغ 10000000 دينار هو بدل ايجار دار سكن المدير االمفوض والباقي هو عن بدل ايجار نصف العقار الذي تشغله الشركهلادارة اعمالها اذا انهما يشغلان نفس العقار نصفه للسكن والنصف الاخرللعمل .
3. تمثل الاندثارات ما يلي :-

أ-(5000000)دينار اندثار مبنى وهو مؤجر.

ب- (5000000) دينار اندثار سياره تم بيعها بتاريخ 30/12/2006 والباقي هو عن اثاث تم شراءه بتاريخ 1/4/2007 .

1. ضمن المصاريف الاخرى مبلغ (15000000)دينار عن اجور دراسيهلابناء المدير المفوض مع اجور نقلهم من داره الى كلياتهم خلال سنه 2007 .
2. ان ايجار الاراضي الزراعيه هو عن سنتي 2007/2008.
3. ان ايجار العقار يمثل ايجار عقار يعود الى المدير الموفوض .

م/1- تعديل الربح المحاسبي الى ربح ضريبي .

2- تنظيم حـ/ا.خ معدل ضريبا

**الحل**

130000000 صافي الدخل المحاسبي

+

6000000 رواتب تصرف الى احدى العوائل المتعففه ( 500000 × 12 )

10000000 ايجار دار سكن المدير المفوض

5000000 اندثار المبنى لانه مؤجر

5000000 اندثار سيارة مباعة سنة 2006

1250000 فرق اندثار اثاث تم شرائه خلال السنه 2007

15000000 أجور دراسية لابناء المدير المفوض من المصاريف الاخرى

42250000

172250000

- 15000000 ايجار اراضي زراعية تخص سنة 2008

25000000 ايراد بيع موجودات ثابتة ( ايراد رأسمالي )

15000000 ايراد ايجار عقار لكونه خاضع لضريبة العقار

55000000

117250000 صافي الدخل الضريبي

حـــ / أ . خ معدل

|  |  |
| --- | --- |
| 19000000 رواتب | 150000000 مجمل ربح تجاري |
| 10000000 ايجارات | 15000000 ايراد ايجار زراعي |
| 3750000 اندثارات |  |
| 5000000 ديون معدومه |  |
| 10000000 م . اخرى |  |
| 117250000 صافي الدخل الضريبي |  |
| 165000000 | 165000000 |

117250000×15%=17587500 دينار الضريبة المستحقة على الشركة عن السنه 2007 م

**الملاحظات:**

1ـ يتضح دور الفاحص الضريبي في الوصول الى الدخل الخاضع للضريبة بشكل دقيق لمثل هذه الدخول

2ـ تم احتساب الضريبة وفق سعر واحد من الدخل الخاضع للضريبة .

3ـ لم يتم منح الشركة السماح القانوني كما هو للافراد.

4ـ بعد اجراء تعديل الدخل المحاسبي على ضوء ما ورد في ملاحظات الفاحص الضريبي انخفض الدخل الذي تم اخضاعه للضريبة ،بسبب استبعاد بعض الايرادات من الخضوع للضريبة لكونها اما معفاة بموجب القانون او انها لاتخص السنه الماليه التي يتم التحاسب عنها .

**المثال رقم (2)**

قدمت احدى الشركات التجارية المحدودة حساباتها الختامية لسنه 2008 مالية الى قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب وقد ظهر ح/ا.خ كما يلي:

جـ/ا.خ عن السنه المنتهيه في 31/12/2008

|  |  |
| --- | --- |
| 30000000 رواتب واجور | 225000000 مجمل ربح تجاري |
| 20000000 ايجارات | 25000000 ايراد بيع موجودات ثابته |
| 10000000 اندثارات |  |
| 5000000 د.معدومه |  |
| 5000000 د.مشكوك في تحصيلها |  |
| 20000000 م.اخرى |  |
| 160000000 صافي الدخل |  |

250000000 250000000

نظرا لتمسك الشركه بالدخل الظاهر في حسابتها تم احالة تلك الحسابات الى شعبة تدقيق حسابات المكلفين في هيئة الضرائب وبعد التدقيق كانت الملاحظات التالية :

1-ان الديون المشكوك في تحصيلها هي ديون صدرت بها قرارات قضائيه واكتسبت الدرجة القطعية الا انها لم تحصل ,وان الديون المعدومة هي ديون صدرت قرارات قضائية بها هي الاخرى.

2- ضمن المصاريف الاخرى ما يلي :

أ-قائمه شراء سيارة بمبلغ 10000000 دينار لابن المدير الموفوض.

ب-(5000000 )دينار قائمة عن اجور كهرباء تعود لسنه 2007 تم تسديدها في 2008 .

3- كانت الاندثارات تمثل ما يلي:-

أ-(5000000) دينار اندثارات أثاث مباع سنه 2007 .

ب-(2500000) دينار اندثار سيارة تم شراءها في 5/1/2009 والباقي اندثار عن المبنى الذي هو ايجار.

4- ان بدل الايجار الظاهر في الحساب هو ضعف البدل الحقيقي بعد الاطلاع على عقد الايجار.

م/1-تعديل االدخل المحاسبي دخل ضريبي .

2- تنظيم ح/ا.خ معدل ضريبيا واحتساب الضريبة المستحقة بسعر ضريبي15%.

**الحل:**

**160000000 صافي الدخل المحاسبي**

**+**

**10000000 شراء سياره لابن المدير المفوض**

**5000000 قائمة تخص 2008**

**5000000 اندثار اثاث مباع 2007**

**2500000 اندثار سياره 2009**

**2500000 اندثار مبنى لانه مؤجر**

**10000000 الفرق عن بدل الايجار الصحيح**

**35000000 195000000**

* **25000000 ايراد بيع موجودات**

**25000000**

**170000000 الدخل الخاضع**

|  |  |
| --- | --- |
| **حـــ / أ.خ معدل** | |
| **30000000 رواتب** | **225000000 مجمل ربح تجاري** |
| **10000000 ايجار** |  |
| **10000000 ديون معدومه** |  |
| **5000000 م . اخرى** |  |
| **170000000 صافي الدخل** |  |
| **225000000** | **225000000** |

170000000×15%=25500000 دينارالضريبة المستحقة على الشركة

**الملاحظات:**

1ـ نجد ان الفحص الضريبي تقوم به شعبة مختصة في هيئة الضرائب مما يوضح اهمية هذا العمل .

2ـ على الرغم من ان الشركه كانت متمسكه بالدخل الظاهر في حساباتها الاان الذي تم اخضاعه للضريبهةكان اعلى لوجود بعض المصاريف التي تم رفضها ضريبيا لعدم علاقتها بتحقيق الدخل واخرى لاتخص السنه المالية 2008 .

3ـ لقد تم الاعتماد على المستندات الثبوتية للتوصل الى المصاريف المقبولة ضريبيا .

**الخسائـروكيفية معالجتها ضريبيا :**

تعدالخسائر وكيفيةمعالجتهاضريبيامن المواضيع التي اهتم بها المشرع الضريبي في العراق وذلك لما للخسائرمن تاثير مباشر على الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي على الضريبة المستقطعة منه،لذا افرد مادة خاصة لهذا الشأن وضح خلالها الخسائر المقبولة من غير المقبولة وكيفية الوصول الى ذلك،وكيفية تنزيل المقبول منها،اذا نصت تلك المادة على مايلي:

نصت المادة (11) من القانون رقم 113 لسنة 82 على إن تنزل الخسائر للمكلف في بعض مصادر الدخل الناجم في العراق والثابت حسابها بوثائق مقبولة قانوناً ، من الأرباح الناجمة من المصادر الأخرى الخاضعة للضريبة عن نفس السنة التقديرية ، أما الخسارة التي لا يمكن تسديدها على هذا الوجه فينقل حسابها وتنزل من دخل المكلف خلال خمس سنوات متصلة بشرط :-

1. لا يسمح بتنزيل أكثر من نصف الدخل الخاضع للضريبة في كل سنة من السنين الخمسة .
2. لا تنزل الخسارة الا من المصدر (مصدر الدخل) الذي نتجت عنه.

تبين لنا مما جاء في المادة أعلاه إن موضوع الخسائر ينقسم إلى قسمين هما :-

1. تنزيل الخسارة التي تحدث في سنة من الأرباح الناجمة من المصادر الأخرى الخاضعة للضريبة عن نفس السنة التقديرية ولغرض تنفيذ ما ورد اشترط المشرع بعض الشروط التي يمكن الاستدلال عنها من نص المادة وهي :-

أولاً. إن الخسارة التي يسمح بتنزيلها هي الخسارة بالمفهوم الضريبي وليست الخسارة التي تحدد بموجب الفروض والمبادئ المحاسبية ، أي (إيرادات خاضعة للضريبة – مصاريف مقبولة ضريبياً) .

ثانياً. أن تكون الخسارة قد نتجت من نشاط داخل العراق .

ثالثاً. أن يكون النشاط الذي حدثت فيه الخسارة خاضعاً للضريبة أصلاً.

رابعاً. أن تكون الخسارة مدعمة بالمستندات والوثائق المقبولة من السلطة المالية

خامساً. أن يتحمل المكلف عبء الخسارة وليس شخصاً أخر .

سادساً. أن يمارس المكلف الأنشطة والحرف التي سمح المشرع بتنزيل خسائر بعضها من بعضها الأخر .

ب. تنزيل الخسارة من أرباح السنوات اللاحقة :-

أذا لم يستطيع المكلف تنزيل الخسارة التي تحدث في سنة من أرباح المصادر الأخرى خلال نفس السنة التقديرية ، أما بسبب أن المكلف ليس لدية الا مصدر واحد للدخل أو لان المصادر الأخرى لا تكفي لتنزيل كل مبلغ الخسارة أي قد تكون الخسارة كبيرة لا يمكن تغطيها من الأرباح الأخرى ، في مثل هذه الحالة أجاز القانون للمكلف نقل الخسارة كلها أو جزء منها إلى السنة التالية وتنزيلها من أرباحه المتحققة من تلك السنة ، ولغاية خمس سنوات وإذا تبقى شئ من الخسارة بعد مضي السنوات الخمس ، فأن المكلف لا يستطيع إن يطالب بتنزيل الباقي على أن تكون تلك السنوات الخمس متصلة أي انه إذا لم يحقق ربحاً في سنة أو أكثر فلا يعوض عنها سنة أخرى.

وفي ما يلي أمثلة تطبيقية عن كيفية تنزيل الخسائر وكما يلي :-

**مثال رقم (1):**

كانت نتائج الاعمال للمكلف جمال كما يلي :-

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| السنه | 91 | 92 | 93 | 94 | 95 | 96 | 97 | 98 | 99 | 2000 |
| اسواق | 60000 | (30000) | - | 20000 | - | - | 20000 | 40000 | (40000) | 20000 |
| مكتب | 40000 | (20000) | - | 10000 | - | - | 50000 | 15000 | 60000 | 20000 |

م/تنظيم جدول يوضح كيفية تنزيل الخسارة في سنتيها وكيفية تنزيل الخسارة المدوره واطفائها والدخل الخاضع للضريبة عن كل سنة .

**الحل:**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **السنه** | **نتائج الاعمال** | | **التنزيلات** | | **الدخل الخاضع** | **الخسارهالمدوره** | |
| **اسواق** | **مكتب** | **اسواق** | **مكتب** | **اسواق** | **مكتب** |
| **91** | **60000** | **40000** | **/** | **/** | **100000** | **/** | **/** |
| **92** | **( 30000 )** | **(20000)** | **/** | **/** | **/** | **30000** | **20000** |
| **93** | **/** | **/** | **/** | **/** | **/** | **30000** | **20000** |
| **94** | **20000** | **10000** | **10000** | **50000** | **15000** | **20000** | **15000** |
| **95** | **/** | **/** | **/** | **/** | **/** | **20000** | **15000** |
| **96** | **/** | **/** | **/** | **/** | **/** | **/** | **/** |
| **97** | **20000** | **50000** | **/** | **/** | **70000** | **/** | **/** |
| **98** | **40000** | **15000** | **/** | **/** | **55000** | **/** | **/** |
| **99** | **(40000)** | **60000** | **/** | **/** | **20000** | **/** | **/** |
| **2000** | **20000** | **20000** | **/** | **/** | **40000** | **/** | **/** |

تمرين رقم (2)

فيما يلي نتائج أعمال المكلف عماد من تجارته (المبالغ بآلاف الدنانير)

|  |  |
| --- | --- |
| السنة / المالية | نتائج أعمال التجارة |
| 1998  1999  2000  2001  2002  2003  2004  2005 | (8000)  3000  5000  6000  7000  ـــ  (2000)  7000 |

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

الحــل :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| السنة التقديرية | نتائج أعمال التجارة | التنزيلات | الدخل الخاضع للضريبة | الخسارة المدورة |
| 1999  2000  2001  2002  2003  2004  2005  2006 | (8000)  3000  5000  6000  7000  ــ  (2000)  7000 | ــ  1500  2500  3000  1000  ــ  ــ  2000 | ــ  1500  2500  3000  6000  ــ  ــ  5000 | (8000)  (6500)  (4000)  (1000)  ــ  ــ  (2000)  ــ |

تمرين رقم (3)

فيما يلي نتائج الأعمال للمكلف حازم من تجارته ( المبلغ بآلاف الدنانير) .

|  |  |
| --- | --- |
| السنة | نتائج الأعمال |
| 1994  1995  1996  1997  1998  1999  2000  2001  2002 | (120000)  25000  35000  40000  45000  57000  70000  60000  80000 |

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

الحـل :-

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| السنة التقديرية | نتائج الأعمال | التنزيلات | الدخل الخاضع للضريبة | الخسارة المدورة |
| 1995  1996  1997  1998  1999  2000  2001  2002  2003 | (120000)  25000  35000  40000  45000  57000  70000  60000  80000 | ــ  12500  17500  20000  22500  28500  ــ  ــ  ــ | ــ  12500  17500  20000  22500  28500  70000  60000  80000 | (120000)  (107500)  (90000)  (70000)  (47500)  ــ  ــ  ــ  ــ |

الملاحظـات : - يجري تنزيل الخسارة التي حدثت في السنة التقديرية (1995) من أرباح السنوات الخمس التالية بمقدار نصف الدخل المتحقق عن كل سنة ولم تدور الخسارة ومقدارها 19000 (47500 – 28500) وذلك لمرور خمس سنوات على بداية تنزيل الخسارة الأولى اذا لا يسمح القانون بذلك .

تمرين رقم (4)

فيما يلي نتائج أعمال المكلف محمود من تجارته (المبالغ بآلاف الدنانير)

|  |  |
| --- | --- |
| السنة | نتائج الأعمال |
| 1992  1993  1994  1995  1996  1997  1998  1999 | (85000)  22000  28000  32000  (25000)  48000  40000  50000 |

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

الحــل :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| السنة التقديرية | نتائج الأعمال | التنزيلات | الدخل الخاضع للضريبة | الخسارة المدورة |
| 1993  1994  1995  1996  1997  1998  1999  2000 | (85000)  22000  28000  32000  (25000)  48000  40000  50000 | ــ  11000  14000  16000  ــ  24000  20000  5000 | ــ  11000  14000  16000  ــ  24000  20000  45000 | (85000)  (74000)  (60000)  (44000)  (69000)  (25000)  (5000)  ــ |

الملاحظـات : جرى تنزيل نصف الربح للسنوات الخمس متصلة بما فيها سنة 1997 تقديرية التي حصلت فيها خسارة ثانية ولم يتمكن المكلف من تنزيل الخسارة المدورة منها ، وفي سنة 1998 تقديرية انتهت السنوات الخمسة بالنسبة للخسارة الأولى لذلك جرى تدوير مبلغ (25000) وهي الخسارة المدورة عن السنة 1997 تقديرية أما ما تبقى من الخسارة الأولى لسنة 1993 تقديرية والبالغ مقدارها 20000 (44000 – 24000) فلا يمكن تدويرها لانتهاء السنوات الخمسة على حدوثها ، ويستمر تنزيل نصف الربح للسنوات اللاحقة لسنة 1998 وجرى تنزيل الرصيد المتبقي من الخسارة المدورة سنة 1999 تقدير والبالغ (5000) لكونه يمثل اقل من نصف الربح في سنة 2000 تقديرية وتم إخضاع المتبقي منه والبالغ (45000) .

تمرين رقم (5)

فيما يلي أعمال المكلف (عدنان) من مكتبه التجاري ومعمل تريكو .

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| السنة | نتائـج الأعمـال | |
| المكتب التجاري | معمل التريكو |
| 1996  1997  1998  1999  2000  2001  2002 | 200000  160000  (70000)  50000  80000  140000  145000 | (650000)  220000  (100000)  150000  170000  220000  240000 |

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

الحـل :

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| السنة التقديرية | نتائج الأعمال | | التنزيلات | | الدخل | الخسارة المدورة | |
| المكتب | المعمل | المكتب | المعمل | الخاضع | المكتب | المعمل |
| 1997  1998  1999  2000  2001  2002  2003 | 200000  160000  (70000)  50000  80000  140000  145000 | (650000)  220000  (100000)  150000  170000  220000  240000 | ــ  ــ  ــ  25000  40000  5000  ــ | ــ  110000  ــ  75000  85000  110000  100000 | ــ  270000  ــ  100000  125000  245000  285000 | ــ  ــ  (70000)  (45000)  (5000)  ــ  ــ | (450000)  (340000)  (440000)  (365000)  (280000)  (100000)  ــ |

الملاحظات :

1. في السنة 1997 تقديرية تم تنزيل جزء من الخسارة في المعمل من أرباح المكتب ودور الباقي من تلك الخسارة للسنوات التالية.
2. في سنة 1998 تقديرية نزلت نصف أرباح المعمل وأضيف الباقي إلى دخله من المكتب عن تلك السنة .
3. في 1999 تقديرية هناك خسارة في المصدرين وليس هناك دخل خاضع للضريبة .
4. استمر في السنوات 2000 ، 2001 تقديرية تنزيل نصف أرباح كل مصدر من المصدرين والباقي دخل خاضع للضريبة .
5. في السنة 2002 تقديرية تم تدوير (100000) فقط وذلك لكون المبلغ المتبقي من خسارة سنة 1997 لم يتم تدويره والبالغ 70000 (280000-11000-100000) كون مرت عليه خمس سنوات .
6. سنة 2003 تقديرية تم تنزيل الخسارة البالغة (100000) بأكملها لأنها أقل من نصف دخل المعمل والباقي يخضع للضريبة .

مثال رقم (6)

قدمت أحدى الشركات التجارية المحدودة حساباتها الختامية عن السنة المنتهية في 31/12/2005 وكما يلي : -

|  |  |
| --- | --- |
| حـ/ أ.خ عن السنة المنتهية في 31/12/2005 | |
| 950000 مصروفات عمومية  250000 اندثارات  300000 إطفاء خسائر مدورة  300000 صافي الدخل | 1250000 مجموع ربح تجاري  250000 إيجار أراضي زراعية  200000 إيراد إيجار العقار  100000 فوائد سندات حكومية |
| 1800000 | 1800000 |

وقد تضمن تقرير الفاحص الضريبي الآتي:-

1. أن الخسارة كانت من النشاط التجاري .
2. الشركة تستغل ربع المبنى والباقي مؤجر للغير والمصروفات الإدارية سليمة .
3. الاندثارات مقسمة حسب الكشف المفصل في أدناه

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| البيان | المبنى | السيارة | الأثاث |
| الاندثار الظاهر في حـ/ أ.خ  النسب المحتسبة  النسبة المقبولة | 100000  5%  5% | 125000  25%  15% | 25000  5%  10% |

المطلوب :1ـ احتساب الخسارة المقبول إطفائها ضريبياً . 2ـ احتساب الدخل الخاضع للضريبة .

**الحل:**

لغرض تعديل الدخل المحاسبي والوصول الى الخسارهالمقبوله ضريبيا نقوم في بداية الامر باحتساب الاندثاراتالصحيحه على ضوء المعلومات المتوفره اعلاه.

**الاندثارات:**

1ـ اندثار المبنى تم احتسابه بموجب النسب المقبوله ضريبيا الا ان الشركه لم تكن تستغل عموم المبنى لتحقيق الدخل الخاضع للضريبه اعلاه لذا فان اندثار المبنى الذي له دور في تحقيق ذلك الدخل هو ربع الاندثار الكلي للمبنى حسب ما استغلته الشركه في عملها اي ان اندثار المبنى المقبول 25000 دينار فقط والباقي هو زياده في مصروف الاندثار يجب اضافتها الى الدخل الذي تم تنزيلها من وهو مبلغ (75000) دينار .

2ـ نظرا لوجود اختلاف باللزيادة في النسب التي تم احتساب اندثار السيارة كما ورد اعلاه مما احدث زيادة في ذلك الاندثار وكما يلي:

نسبة 25% تمثل 125000 دينار

نسبة 15% تمثل ؟

125000 ×15% 75000 دينارما يمثل الاندثار المقبول ضريبيا

25%

25000ــــ 75000 =50000 دينار فرق الاندثار الذي يجب ان يضاف الى الدخل الخاضع

3ـ اما بخصوص اندثار الاثاث فقد كانت نسبة احتسابه اقل من النسبة المقبولة ضريبيا لذا فان تعديلها يكون بطرح الفرق في النقصان من الدخل الخاضع.

**الخساره:**

اما بخصوص الخسارهالوارده في ح/أ.خ وكيفية معالجتها على ضوء ما ورد في الماده (11) من القانون ،لذا يجب الوصول الى الدخل الذي حدثت فيه تلك الخسارة اولا ومن ثم تنزيل ما سمح به القانون بهذا الشان.

بعد تنزيل الخسارة التي نص عليها القانون يتم اعادة الدخول الاخرى واضافتها الى ماتبقى من الدخل الذي شملته الخسارة ليتم التوصل الى الدخل الذي سيخضع للضريبة وكما هو موضح ادناه :

300000 الدخل المحاسبي

+

300000 الخسارة المدورة التي كانت في النشاط التجاري

75000 فرق اندثار المبنى كما بينا اعلاه

50000 فرق اندثار السياره كما بينا اعلاه

425000

725000

ــــ

25000 فرق اندثار الاثاث كما بينا اعلاه

200000 ايراد ايجار العقار

100000 فوائد سندات حكومية

250000 ايجار الاراضي الزراعية

575000

150000 الدخل من النشاط التجاري

(75000) ما سمحت بتنزيله الماده (11) من القانون

75000 صافي الدخل من النشاط التجاري

+

250000 ايجار الاراضي الزراعية

325000 الدخل الخاضع للضريبة

ﺣ / أ.خ

|  |  |
| --- | --- |
| 950000 مصاريف عمومية  150000 الاندثارات  (75000) اطفاء خسائر مدورة  325000 صافي الدخل | 1250000 مجمل الربح التجاري  250000 ايجار الاراضي الزاعي |

1500000 1500000

**الملاحظات:**

1ـ ان تمييز و استبعاد الدخول عن الدخل التجاري في المرحلة الاولى من الحل كان للوصول الى صافي الدخل التجاري لمعرفة مقدار ما يمكن تنزيله من ذلك المصدر عن الخسارة المدورة لكونها حدثت فيه .

2ـ لقد تم اضافة ايجار الاراضي الزراعية الى الصافي من النشاط التجاري لكون هذا المصدر خاضع الى ضريبة الدخل بموجب القانون وكما ورد في المادة الثانية منه (قانون رقم 113 لسنة 1982 ) .

**مثال رقم (7):**

قدمت شركة الكنل التجارية المحدودة حسابتها الختامية عن السنه 2007 ماليه الى الهيئة العامة للضرائب قسم الشركات وظهر جـ/ا.خ كما يلي :

جـ/ا.خ عن السنه النتهيه في 31/12/2007

|  |  |
| --- | --- |
| 25000000 رواتب واجور | 200000000 مجمل ربح تجاري |
| 20000000 ايجارات | 20000000 ايجار اراضي زراعية |
| 5000000 اندثارات | 20000000 ايراد اراضي زراعية |
| 20000000 د. معدومة |  |
| 5000000 د.مشكوك في تحصيلها |  |
| 100000000 صافي الدخل |  |
| ( 65000000 ) أطفاء خسائر مدورة |  |
| 240000000 | 240000000 |

وبعد اجراء التدقيق من قبل الفاحص الضريبي كانت الملاحظات التاليه:

1. أن الخسارةكانت في ايراد الاراضي الزراعي للشركة .
2. ضمن الرواتب مبلغ (500000) دينار تصرف شهريا الى احد العوائل المتعففة.
3. تمثل الاندثارات اندثار مبنى الذي كانت قيمته(200000000) دينار ونسبة اندثاره 5% سنويا وهو ملك للشركة.
4. تمثل الديون المعدومه ما يلي:
5. (10000000) دينار ديون تخص السنة 2006 صدر قرار حكم بها في حينه ألا انها حصلت في هذه السنة ولم تظهر في الحساب.

ب- (10000000) دينار ديون تخص اشخاص لم يتم الوصول الى عناوينهم ألا انه لم تقام الدعوى القضائية بهذا الخصوص.

1. كان ايراد ايجار الاراضي الزراعيه عن سنتي 2007،2008.

م/ تعديل الدخل المحاسبي الى دخل ضريبي ومن ثم تنظيم جـ/ا.خ معدل ضريبا ومن ثم احتساب الضريبة المستحقة على الشركة.

**الحل:**

100000000 دينار الدخل المحاسبي

+

65000000 دينار الخسائر المدورة

6000000 دينار مجموع الرواتب التي صرفت الى العوائل

المتعففه خلال السنه

20000000 دينار ايجار المبنى لكون الشركة تملكه

20000000 دينار الديون المعدومة

116000000 5000000 دينار ديون مشكوك في تحصيلها

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

216000000

\_\_

20000000 دينار ايراد الاراضي الزاعية لكونه معفى من

الضريبة

10000000 دينار ايجار الارض الزراعية لسنة 2008 م

35000000 5000000 دينار فرق اندثار المبنى لكونه ملك للشركة

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

181000000 دينار الدخل الخاضع للضريبة

ح/أ.خ

|  |  |
| --- | --- |
| 19000000 رواتب واجور  10000000 اندثارات  181000000 صافي الدخل الضريبي | 200000000 مجمل الربح التجاري  10000000 ايجار اراضي زراعية |

210000000 210000000

181000000×15%=27150000 دينار الضريبة المستحقة على الشركة

**الملاحظات:**

1ـ تم رفض الخسارة المدورة من قبل السلطة المالية واضافتها الى الدخل لكون مصدر ذلك الدخل معفى من الضريبة ،وقد اشترط المشرع العراقي بهذا الخصوص على الخسارة الواجب تنزيلها يجب ان يكون مصدرها الذي نتجت عنه خاضعا للضريبة اضافة الى الشروط الاخرى كي يتم قبولها وتنزيلها من الدخل .

2ـ لم يتم الاعتراف بمساعدات العوائل المتعففه لكونها ليست من ضمن الجهات المعترف بها رسميا .

3ـ لم تعترف السلطة المالية بالديون المعدومة على الرغم من صدور قرارات حكم بها لكونها لاتخص سنة تحقق الدخل لجزء منها والجزء الاخر لم تقام دعاوى بخصوصها،كما ان السلطة المالية لم تقوم باعتماد الديون المشكوك فيها .

4ـ تم اضافة ايجار المبنى الى الدخل لعدم اعتراف السلطة االمالية بذلك الايجار لكون العقار الذي تشغله الشركة تملكه .

5ـ قامت السلطة المالية بطرح فرق جزء من الاندثار عن المبنى الذي لم تقم الشركة باحتسابه بشكل صحيح بعد رفضها للايجار .

6ـ كذلك تم طرح بدل ايجار الاراضي الزراعية الذي لايخص تلك السنه .

7ـ لم تمنح الشركه اي سماح قانوني .

**اسئلة الفصل الرابع**

س1 حدد اهم انواع الدخول الخاضعة للضريبة في القانون العراقي مستندا الى ماورد في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة1982 ؟

س2 ماهي التنزيلات التي سمح بها المشرع الضريبي العراقي؟ وما هي مبرارت تنزيلها من وجهة نظرك المستندة الى ماورد في القانون الضريبي العراقي المذكور اعلاه؟

س3 تكلم عن الفحص الضريبي ؟وماهي انواعة واهدافة؟

س4 ماالمقصود بالسعر الضريبي ؟ وضح بمثال كل من السعر النسبي والسعر التصاعدي؟

س5 ماالفرق بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة؟

س6 وضح خطوات تعديل الدخل المحاسبي الى الدخل الضريبي؟

س7 قدمت احدى الشركات التجارية المحدودة حسابتها الختامية عن السنة2007 مالية الى قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب وظهر جـ/ا.خ كما يلي:-

جـ/ا.خ عن السنه المنتهية لسنه 31/12/2007

|  |  |
| --- | --- |
| 25000000رواتب واجور | 150000000 مجمل ربح تجاري |
| 20000000 ايجارات | 25000000 ايراد بيع موجودات ثابتة |
| 15000000 اندثارات | 30000000 ايراد ايجار اراضي زراعية |
| 5000000 د.معدومة | 15000000 ايراد ايجارعقار |
| 25000000 م. اخرى |  |
| 130000000 صافي الدخل |  |
| 220000000 | 220000000 |

وبعد ان تم تدقيق تلك الحسابات كانت الملاحظات التاليه:-

1. ضمن الرواتب والاجور مبلغ 5000000 دينار تصرف سنويا الى العوائل المتعففة .
2. ضمن الايجارات مبلغ 10000000 دينار هو بدل ايجار دار سكن المدير المفوض والباقي هو عن بدل ايجار نصف العقار الذي تشغله الشركة لادارة اعمالها اذا انهما يشغلا نفس العقار نصفة للسكن والنصف الاخرللعمل .
3. تمثل الاندثارات ما يلي :-

أ-(5000000)دينار اندثار مبنى وهو مؤجر.

ب- اندثار سيارة تم بيعها بتاريخ 30/12/2006 مبلغ ذلك الاندثار (5000000)دينار.والباقي هو عن اثاث تم شراءه بتاريخ 1/4/2007 .

1. ضمن المصاريف الاخرى مبلغ (15000000)دينار عن شراء اثاث لدار المدير المفوض خلال سنة 2007 .
2. ان ايجار الاراضي الزراعية هو عن سنتي 2008/2009.
3. ان ايجار العقار يمثل ايجار عقار يعود الى المدير المفوض .

م/1- تعديل الدخل المحاسبي الى دخل ضريبي .2- تنظيم جـ/ا.خ معدل ضريبا

س8 قدمت شركة المقدرة التجارية المحدودة حسابتها الختامية عن السنة 2007 مالية الى الهيئة العامة للضرائب قسم الشركات وظهر جـ/ا.خ كما يلي :

جـ/ا.خ عن السنه النتهيه في 31/12/2007

|  |  |
| --- | --- |
| 2500000 رواتب واجور | 200000000 مجمل ربح تجاري |
| 20000000 ايجارات | 20000000 ايرد بيع عقار |
| 5000000 اندثارات | 20000000 ايراد ايجار اراضي زراعية |
| 20000000 د. معدومة |  |
| 5000000 د.مشكوك في تحصيلها |  |
| 165000000 صافي الدخل |  |
| 240000000 | 240000000 |

وبعد اجراء التدقيق من قبل الفاحص الضريبي كانت الملاحظات التاليه:

1ـضمن الرواتب مبلغ (5000000) دينار تصرف شهريا الى ابنة المدير المفوض التي لاتعمل في الشركه بعد ان تم تدقيق قوائم الرواتب.

2ـ تمثل الاندثارات اندثار سيارة مشتراة لابن المدير لاستعماله الخاص.

3ـ تمثل الديون المعدومة ما يلي:

أـ (10000000) دينار دين يخص السنة 2005 م لم يصدر قرار حكم بخصوصها.

ب ـ (10000000) دينار ديون تخص اشخاص لم يتم الوصول الى عنواينهم ألا انه لم تقام الدعوى القضائية بحقهم.

4ـ كان ايراد بيع العقار يخص بيع عقار خاص بالمدير الموفوض.

5ـ يمثل ايراد ايجار الاراضي الزراعيه ايراد سنتين هما 2009,2008 استلما مقدما .

م/ تعديل الدخل المحاسبي الى دخل ضريبي ومن ثم تنظيم جـ/ا.خ معدل ضريبا.

س9قدمت شركة الكمال التجارية المحدودة حسابتها الختاميه عن السنة 2007 مالية الى الهيئة العامة للضرائب قسم الشركات وظهر جـ/ا.خ كما يلي :

جـ/ا.خ عن السنة المنتهية في 31/12/2007

|  |  |
| --- | --- |
| 25000000 رواتب واجور | 200000000 مجمل ربح تجاري |
| 20000000 ايجارات | 35000000 ايرد ايجار اراضي زراعية |
| 20000000 اندثارات | 20000000 ايراد اراضي زراعية |
| 20000000 د. معدومة |  |
| 5000000 د.مشكوك في تحصيلها |  |
| 100000000 صافي الدخل |  |
| ( 65000000 ) أطفاء خسائر مدورة |  |
| 255000000 | 255000000 |

وبعد اجراء التدقيق من قبل الفاحص الضريبي كانت الملاحظات التاليه:

1ـأ ن الخسارة كانت في النشاط الزراعي للشركة .

2ـ ضمن الرواتب مبلغ (500000) دينار تصرف شهريا الى احد دور الايتام التابعة لوزارة العمل والشؤن الاجتماعية.

3ـ تمثل الاندثارات اندثار مبنى الذي كانت قيمته(800000000) دينار ونسبة اندثاره 5% سنويا وهو ملك للشركة.

4ـ تمثل الديون المعدومة ما يلي:

أ- (10000000) دينار ديون تخص السنة 2007 صدر قرار حكم بها في ألا انها حصلت في نفس السنة ولم تظهر ضمن الايرادات.

ب- (10000000) دينار ديون تخص اشخاص لم يتم الوصول الى عنواينهم ألا انه لم تقام الدعوى القضائية بهذا الخصوص.

5ـ كان ايراد ايجار الاراضي الزراعية عن سنتي 2007،2008.

م/ تعديل الدخل المحاسبي الى الدخل الضريبي ومن ثم تنظيم جـ/ا.خ معدل ضريبا .

س10قدمت احدى الشركات التجارية المحدودة حساباتها الختاميه لسنة 2008 مالية الى قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب وقد ظهر جـ/ا.خ كما يلي:

جـ/ا.خ عن السنه المنتهيه في 31/12/2008

|  |  |
| --- | --- |
| 30000000 رواتب واجور | 200000000 مجمل ربح تجاري |
| 20000000 ايجارات | 25000000 ايراد بيع موجودات ثابته |
| 10000000 اندثارات | 25000000 ايراد بيع سندات حكومية |
| 5000000 د.معدومة |  |
| 5000000 د.مشكوك في تحصيلها |  |
| 20000000 م.اخرى |  |
| (30000000) اطفاء خسائر مدورة |  |
| 130000000 صافي الدخل |  |

250000000 250000000 نظرا لتمسك الشركة بالدخل الظاهر في حسابتها تم احالة تلك الحسابات الى شعبة تدقيق حسابات المكلفين في هيئة الضرائب وبعد التدقيق كانت الملاحظات التاليه :

1-ان الخسارة هي عن بيع الموجودات الثابتة باقل من مبلغ شرائها .

2-ان الديون المشكوك في تحصيلها هي ديون صدرت بها قرارات قضائية واكتسبت الدرجة القطعية الا انها لم تحصل ,وان الديون المعدومة هي ديون صدرت قرارات قضائية بها هي الاخرى.

3-ضمن المصاريف الاخرى ما يلي :

أ-قائمة شراء سياره بمبلغ 10000000 دينار لابن المدير الموفوض.

ب-(5000000 )دينار قائمة عن اجور كهرباء تعود لسنة 2007 تم تسديدها في 2008 .

4- كانت الاندثارات تمثل ما يلي:-

أ-(5000000) دينار اندثارات أثاث مباع سنة 2007 .

ب-(2500000) دينار اندثار سيارة تم شراءها في 5/1/2009 والباقي هو اندثار مبنى الذي هو ايجار.

5- ان بدل الايجار الظاهر في الحساب هو نصف البدل الحقيقي بعد الاطلاع على عقد الايجار.

م/1-تعديل الدخل المحاسبي الى الدخل الضريبي والوصول الى الخسارة المدورة الواجبة التنزيل.

2- تنظيم جـ/ا.خ معدل ضريبيا .