

## مصادر الدخل الخاضعة للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ( ١١٣ لسنة ١٩٨٢ )

## Sources of income subject to tax in the Iraqi Income Tax Law No.113 of 1982

saba.faruk@copolicy.uobag

جامعة بغداد/ كلية العلوم السياسية

م.د. صبا فاروق خضر

hdad. adu.iq

## المستخلص:

الضريبة مبلغ من المال يستوفى من المكلف لحساب الخزينة العامة .. وتمثل ركناً أساسياً في الرابطة الوثيقة بين افراد المجتمع والدولة التي يعيشون فيها .. حيث تفرض ضريبة الدخل على ما يحققه الاشخاص من ارباح وايرادات وغالباً ما تنص دساتير اغلب الدول المعاصرة على الزام المشرع بتحديد مصادر الايرادات والارباح الخاضعة للضريبة ، وذلك لما للضريبة من اثر خطير في اموال الاشخاص كونها تتعرض لتلك الاموال بالاقطاع جبراً ، لذا نلاحظ ان قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ اشترط لكي يخضع الدخل للضريبة ان يكون متحققاً من واحد او اكثر من مصادر الدخل المنصوص عليها في المادة الثانية منه .

**الكلمات المفتاحية :** مصادر الدخل ، الوعاء الضريبي ، إيرادات الضريبة، قانون ضريبة الدخل .

## Abstract:

The tax is a financial amount collected from the taxpayer for the account of the public treasury.. and is the cornerstone of the close bond between members of the community and the country in which they live , as income tax is imposed on the profits and revenues achieved by people and often the constitution of most contemporary countries stipulate that the legislator is obligated to determine the sources of revenues and profits subjected to tax. Because the tax has a serious impact on people's money because it is exposed to that money through direct deduction . Therefore, we note that the applicable income Tax Law stipulated that in order income to be subject to tax , it must be derived from one or more of the income sources stipulated in Article Two of it.

**Keywords:** Income sources, tax base, tax revenues, income tax law

## المقدمة :

ينظر قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ الى كل سنة من سنوات المكلف على انها منفصلة عن الاخرى فيما يتعلق بتقدير الارباح وفرض الضريبة ، وهذه الاخيرة يتألف وعؤها من صافي الدخل الذي يحققه المكلف خلال سنة مالية معينة مدتها اثني عشر شهراً تبدأ من اليوم الاول من كانون الثاني من كل سنة ، واذا كان القانون يقضي بفرض الضريبة على دخل السنة الواحدة فإنه يحتم ايضاً فرض الضريبة على مجموع دخل المكلف من مصادره المختلفة سواء كانت تلك المصادر موجودة في العراق ام خارجه سيما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين العراقيين المقيمين ، كذلك لا تفرض الضريبة على نتيجة كل عملية على حدة انما تفرض على نتيجة العمليات كلها التي تمت خلال السنة.

**مشكلة البحث :** تتجلى مشكلة البحث في وجود مصادر لا تخضع لمبدأ الضريبة الموحدة مثل الارباح الناجمة عن نقل ملكية العقار او الرواتب حيث ان مبدأ الضريبة الموحدة يقضي بأن يخضع الدخل الكلي للمكلف لضريبة واحدة على ان يكون سعر هذه الضريبة موحد لجميع انواع (مصادر) دخل المكلف .

**أهمية البحث :** تأتي أهمية هذا البحث في الوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف ومعرفة ماهي مصادر الدخل التي تخضع لضريبة الدخل وبالتالي معرفة مدى تطبيق مبدأ الضريبة الموحدة على هذه المصادر وهل يوجد مصادر تستثنى من هذا المبدأ.

**هدف البحث :** ان الهدف والغاية الذي ينبغي الوصول اليه من خلال اعداد هذا البحث هو فرض الضريبة على كل دخل المكلف المتحقق من مصادره المختلفة ،والاطلاع على التشريعات الاخرى لمعرفة ما إذا كانت تحتوي على مصادر دخل اخرى تفرض عليها ضريبة خاصة ، مثل ضريبة دخل الشركات النفطية التي تخضع لضريبة بنسبة ٣٥% بموجب القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠١٠ وهذا يتعارض مع مبدأ وحدة الضريبة المعمول بها.

**فرضية البحث :** تفترض الدراسة امكانية التعرف على مصادر الدخل الخاضعة للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

**منهجية البحث:** يعتمد الباحث في دراسة موضوع البحث على الاسلوب المنهج التحليلي التطبيقي اذ سنحلل نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ لتتعرف على مدى التناغم والتناسق المفترض بينها

**هيكلية البحث:** موضوع البحث يقضي معالجته في اربعة مطالب وبالشكل الآتي:

المطلب الاول: ايرادات او دخل العمل

المطلب الثاني: ايرادات او دخل رأس المال المنقول وغير المنقول

المطلب الثالث : ايرادات او دخل تفاعل العمل مع رأس المال

المطلب الرابع: الايرادات او الدخول الاخرى غير الدورية

#### المطلب الاول : ايرادات او دخل العمل

اخضع القانون العراقي الدخول المشتقة من العمل للضريبة ، فقد نصت سابقاً الفقرة (٥) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ على ان (تفرض الضريبة على مصادر الدخل الاتية : الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والاجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محدودة والمخصصات والتخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط بما في ذلك المبالغ النقدية او المقدرة مما يخصص للمكلف مقابل خدماته كالسكن والطعام والاقامة مع ملاحظة ما جاء في الفقرة (٤) من المادة الحادية والستين من هذا القانون).

يتضح من هذا النص ان المدخولات التي اعتبرها قانون ضريبة الدخل كوعاء خاضع للضريبة هي:

أ: الرواتب والاجور التي تعطى مقابل الخدمات التي تقدم بصورة مستمرة من قبل العاملين في القطاع الخاص وكذلك المزايا العينية والنقدية التي ترافق الرواتب والاجور .

ب:المخصصات والتخصيصات .

ج:المكافآت .

د: رواتب التقاعد <sup>(١)</sup> (هذا النص يتعارض مع المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ، انظر هذه المادة).

ه: ايرادات تشتق من مهن تغلب عليها صفة الدراية العلمية والخبرة والمؤهلات وهذه الايرادات تنحصر بالنسبة لفئات معينة يطلق عليها عادةً بإيرادات او دخل المهن غير التجارية .

لذا سيتم تقسيم هذا المطلب الى اربعة نقاط وكما يأتي:

**أولاً: الرواتب والاجور وما في حكمها والمزايا النقدية والعينية :** ان الاجور والرواتب التي تخضع للضريبة هنا هي تلك التي تدفع

من قبل الاشخاص المعنوية الاهلية كالشركات الخاصة والمنشآت الفردية للعاملين فيها ، اذ ان النص الضريبي الذي تحدث عن

خضوع الرواتب والاجور للضريبة<sup>(٢)</sup> (الفقرة ٥ من المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢) ، هنا لم يكن

يشمل الاجور والرواتب التي تدفعها والقطاع العام، وكذلك الرواتب المدفوعة لمنسوبي الدولة والقطاع المختلط لان هذه الاجور

والرواتب معفاة من الضريبة ، اما بالنسبة للأجور والرواتب المدفوعة لعمال القطاع الخاص فأنها خاضعة لضريبة الدخل وكذلك

تخضع للضريبة الرواتب والاجور التي تدفع لمنسوبي الدولة والقطاع العام اذا كان مصدرها غير الدولة والقطاع العام والقطاع

المختلط<sup>(٣)</sup> (ملوكي حارس والصابي ، ١٩٨٥ ، ص١٥١). وجدير بالذكر ان المبالغ التي تخضع لضريبة الدخل ليست مجموع هذه

الرواتب والاجور (للموظفين غير العاملين في القطاع الحكومي) وانما يطرح منها التوقيفات التقاعدية والمساهمات والضمانات الاجتماعية<sup>(٤)</sup> (الفقرة ٧ من المادة ٨ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢) هذا كله فيما لو استلم المكلف اجره او راتبه نظير قيامه بواجبه او عمله الاساسي ، وكذلك الامر اذا ما قام هذا الموظف او العامل (المكلف) بأعمال اضافية وتقاضي عنها اجوراً نقدية بصورة مبالغ مقطوعة او في حدود نسبة معينة فأن هذه المبالغ ستخضع كذلك لضريبة الدخل والمثال على هذه المبالغ الاعمال الاضافية هي (اجور كشف المخمنين ، المحاضرات ، وضع اسئلة ، مراقبة الامتحانات وما في حكمها) <sup>(٥)</sup> (الدليمي ، ٢٠٠٠ ، بدون صفحة).

أما بالنسبة للمزايا العينية والنقدية فقد يحصل الموظف او المستخدم (بفتح الدال) احياناً عند قيامه بعمله على مكاسب نقدية او عينية وذلك اضافة لراتبه وهي ما تسمى عادة بالمزايا النقدية والعينية وفيما يلي توضيح لكل منها:

١: **المزايا النقدية** : هي كل ما يحصل عليه المستخدم (بفتح الدال) من مبالغ نقدية بصفة تبعية نتيجة لارتباطه بصاحب العمل بعقد عمل وسواء اكانت هذه المبالغ تصرف بصورة دورية او عرضية وسواء اكانت بصورة الزامية او اختيارية ، ومن هذه المبالغ على سبيل المثال المبالغ الممنوحة مقابل الضيافة لمدير الشركة او المبالغ النقدية المدفوعة لقاء شراء ملابس او حتى الإقامة.

٢: **المزايا العينية** : يحدث ايضاً ان يحصل المستخدم (بفتح الدال) على مثل هذه المزايا وذلك اضافة الى راتبه النقدي وفي هذه الحالة يتم تقييم هذه المنافع والخدمات بما يقابلها من المبالغ النقدية ومن ثم فرض الضريبة عليه ، ومن هذه المنافع مثلاً السكن المجاني ، لذا يمكن تعريف المزايا العينية على انها (كل ما يحصل عليه المستخدم (بفتح الدال) من منافع او خدمات قابلة للتقدير بالنقود وبسبب وظيفته او عمله وسواء كان الحصول عليها يتم بصورة دورية او عرضية)<sup>(٦)</sup> (الدليمي ، ٢٠٠٠ ، بدون صفحة).

**ثانياً: المخصصات والتخصيصات** : وهي المبالغ التي يحصل عليها المستخدم (بفتح الدال) اضافة الى راتبه لقاء نفقات يتحملها اثناء مزاوله عمله او مقابل اعمال اضافية ، وعموماً فقد خول القانون وزير المالية سلطة اصدار البيانات والتعليمات وذلك لتعيين انواع المخصصات التي تخضع للضريبة على مجموع الدخل او تلك التي لا تخضع الا بنسبة مئوية اضافة الى المخصصات التي قد تكون غير مشمولة بالضريبة.

وهذا الاتجاه اشارت اليه الفقرة ٤ من المادة ٦١ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ اذ نصت على ان (لوزير او من يخوله ان يصدر بيانات او تعليمات لتطبيق احكام هذا القانون تتناول الامور التالية... تعيين الرواتب والمخصصات والاجور التي تستوفى عنها الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر).

أما التخصيصات فهي ما تعرف بالمبالغ السنوية التي تخصص للمكلفين كرواتب سنوية وهي كذلك خاضعة لضريبة الدخل وذلك بموجب الفقرة ٥ من المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ شرط ان تكون مدفوعة للعاملين وغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط<sup>(٧)</sup> (الصكبان ، ١٩٧٦ ، ص ٣٠١).

**ثالثاً: المكافآت** : هي المبالغ النقدية الممنوحة من الشركات بمناسبة ترك العمل من قبل المستخدم (بفتح الدال) فإذا قامت شركة معينة او منشأة معينة بفصل احد عمالها او مستخدميها (بفتح الدال) قبل ان تنتهي مدة استخدامه المنصوص عليها في عقد الاستخدام فأنها تقوم بتعويضه وتدفع له مكافأة عن فصله والتي هي بالتالي ستخضع للضريبة على الدخل ذلك لان قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ قد نص صراحة في الفقرة ٥ من المادة ٢ منه على اخضاع المكافآت للضريبة بصورة مطلقة اذا كانت لغير العاملين في القطاع الحكومي .

**رابعاً: ارباح المهن غير التجارية** : تخضع مثل هذه الارباح لضريبة الدخل استناداً الى احكام الفقرة ١ من المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ والتي نصت على فرض الضريبة على ارباح المهن ، وحيث ان المشرع قد جاء بها بصورة مطلقة فالراجح انها تعني المهن الحرة غير التجارية والصناعية وان المشرع قد ذكر عبارة المهن بعد ان ذكر جملة (الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية والصنائع ...) ، لذا يتوقع انه قصد بها المهن الاخرى غير التجارية مثل المحاسب ، الفنان ، الطبيب<sup>(٨)</sup> (الدخيل ، ٢٠١٩ ، ص ١٠٥) .

وتجدر الإشارة الى ان هناك شروطاً لكي يعتبر الايراد متأتياً من مهنة غير تجارية وبالتالي تخضع لضريبة الدخل<sup>(٩)</sup> (العزاوي ، ٢٠٠٦، ص ٨٩) وهذه الشروط هي:

١: ان يكون هناك ممارسة للمهنة على سبيل الاعتياد .

٢: يجب ان تُمارس المهنة بصورة مستقلة ولحساب الفرد المكلف (صاحب المهنة).

٣: ان يكون الدخل هنا حصل نتيجة الاعتماد على العمل .

### المطلب الثاني: ايرادات او دخل رأس المال المنقول وغير المنقول

يراد بدخل رأس المال الايرادات التي تغلها القيم المنقولة والديون على اختلاف انواعها والقيم غير المنقولة ، وهذه الاخيرة تشمل هنا على وجه التحديد الدخل المتولد لمالك الاراضي الزراعية<sup>(١٠)</sup> (الدجيلي ، ١٩٨٨ ، ص ٨٩). وعليه سيتم تقسيم هذا المطلب الى ما يأتي :

#### أولاً: دخل رأس المال المنقول

إن الامر هنا يقتصر على فرض ضريبة الدخل على كل ما يمكن اعتباره من قبيل رأس المال المنقول بحد ذاته دون اختلاطه مع أي عنصر آخر كالعامل مثلاً ، لذا سنتكلم هنا عن الفوائد ومكافأة السداد.

١: **الفوائد:** الفائدة هي المكافأة التي يحصل عليها شخص من شخص آخر لقاء التنازل عن امواله النقدية السائلة او التخلي عنها لفترة من الزمن ، ولل فوائد صور متعددة اهمها الفوائد على ودائع التوفير في صناديق توفير البريد والفوائد على الودائع الثابتة لدى المصارف التجارية والفوائد على الحسابات الجارية حيث ان الحساب الجاري وفقاً للمادة ٢١٧ من قانون التجارة العراقي رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤ هو عقد يتفق بمقتضاه شخصان على ان يقيدا في حساب عن طريق مدفوعات متبادلة ومتداخلة الديون الناشئة عن العمليات التي تتم بينهما من تسليم نقود او اموال او اوراق تجارية قابلة للتملك وغيرها وان يستعوضا عن تسوية تلك الديون على كل دفعة على حدة بتسوية نهائية ينتج عنها رصيد الحساب عند غلقه، والفوائد على السندات والاجور والعمولات الناشئة عن فتح الاعتمادات. ويلاحظ ان قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ قد اعفى دخل الاشخاص الطبيعيين دون المعنويين من الفوائد على حساباتهم وودائعهم في المصارف وصناديق التوفير العراقية<sup>(١١)</sup> (الفقرة ١٥ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢) ، لكن عند الرجوع الى نص الفقرة ٢ من المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ نجد ان هذا النص جاء عاماً مطلقاً حيث نص على ان (تفرض الضريبة على مصادر الدخل الاتية...الفوائد ..) هنا يمكن القول ان الضريبة تتناول انواع الفوائد كافة فالمطلق يجري على اطلاقه<sup>(١٢)</sup> (صدر المادة ١٦٠ من القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١ النافذ)، سواء كانت هذه الفوائد ناتجة عن سندات او حسابات مصرفية او ودائع او فتح اعتمادات (سواء كانت دورية او غير دورية ) ، ولا يشترط في الفائدة ان تكون قبضت فعلاً بل يكفي قبضها حكماً كما لو استحققت ووضعت فعلاً تحت تصرف الشخص الدائن المودع اي تكون قيدت لحسابه . وعموماً تعتبر الفائدة متحققة والضريبة مستحقة عليها إذا كانت هناك عملية اقتراض او ايداع بفائدة (حتى لو لم ينص في العقد على الفائدة ) ويؤخذ في مثل هذه الحالة بالفائدة القانونية والتي لا تتجاوز (٧٪) وهذه النسبة هي الحد الاعلى لأي فائدة ولا يجوز تجاوزها فإذا ما تم تجاوزها وجب تخفيضها الى هذه النسبة وفقاً للمادة ١٧٢ من القانون المدني العراقي النافذ ، او بالفائدة الحقيقية المدفوعة من قبل المؤسسات المصرفية . الا ان الضريبة لا تسري على الفوائد وذلك في حالة اقتناع السلطة المالية بأي قرينة من القرائن التي تؤكد عدم تقاضي صاحب رأس المال للفائدة عن إقراضه لأمواله كما لو اقترض الابن امه او الاب ابنه او الزوج زوجته<sup>(١٣)</sup>(الصكبان ، ١٩٧٦، ص ٢٩٥).

٢: **مكافأة السداد:** يقصد بمكافأة السداد او التسديد الفرق بين القيمة الاسمية او ما تسمى ايضاً بالقيمة الرسمية او سعر التعادل للسند الخاص والعام الذي يعتبر شهادة اقتراض تصدرها الدولة او شركات الاموال الخاصة وقيمته وقت الاصدار<sup>(١٤)</sup> (عجينة ، ١٩٦٥ ، ص ٣٤٥). ومكافأة السداد او التسديد تخضع لضريبة الدخل استناداً الى نص الفقرة ٦ من المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ التي نصت على فرض الضريبة على كل مصدر آخر (غير ما تم ذكره) غير معفي وغير خاضع لأي ضريبة

في العراق . وبناءً على هذا النص فإن كل إيراد سواء كان دورياً او عرضياً يجب اخضاعه لضريبة الدخل ما دام انه لا يخضع لأي ضريبة اخرى . وعند الرجوع الى تطبيقات قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ نجد ان السلطة المالية سيق لها ان قررت اخضاع مكافأة السداد او التسديد لضريبة الدخل والسبب في ذلك هو ان هذه المكافأة ناجمة عن مصدر يغل دخلاً يكون خاضعاً للضريبة الا وهو فوائد السندات<sup>(١٥)</sup> (الدليمي ، ٢٠٠٠ ، بدون صفحة).

### ثانياً: دخل رأس المال غير المنقول

(بدلات ايجار الاراضي الزراعية) : اخضع المشرع الضريبي العراقي بدلات ايجار الاراضي الزراعية صراحةً لضريبة الدخل وذلك بنص الفقرة ٣ من المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ وذلك بأن (تفرض الضريبة على مصادر الدخل التالية... بدلات ايجار الاراضي الزراعية ) ، ويستند هذا الاخضاع الى اعتبار اساسي يتلخص في ان هناك اراضٍ زراعية تعود لأشخاص لكنهم لا يباشرون زراعتها بأنفسهم ولحسابهم أما لعدم رغبتهم بالاستثمار الزراعي او لأنهم تعودوا ان يقيموا في المدينة وتركوا هذه الارض للغير ، لذا يقومون بتأجيرها لأشخاص آخرين يزرعونها ويستغلونها لحسابهم الخاص لفترة محددة من الزمن وذلك مقابل مبلغ معين \_ ايجار\_ من المال يكون محدداً وفقاً لعقد الايجار . وهذا المبلغ الذي يمثل بدل ايجار الاراضي الزراعية هو الذي قصده المشرع في القانون من حيث خضوعه لضريبة الدخل ، ويلاحظ ان الشخص مالك الاراضي الزراعية إذا ما استغلها بنفسه دون تأجيرها فإن م يحصل عليه من استغلاله واستثماره الزراعي سيمثل دخلاً زراعياً غير خاضع لضريبة الدخل إنما خاضع لضريبة اخرى وهي ضريبة الارض الزراعية وحيث ان هذه الاخيرة قد تم الغاؤها لذا فإن دخل هذا المالك سيكون في منأى عن اية ضريبة<sup>(١٦)</sup> (الجنابي، طبعة جديدة ومنقحة ٢٠١٨ ، ص ١٨٧).

### المطلب الثالث: ايرادات او دخل تفاعل العمل مع رأس المال

سيتم تقسيم هذا المطلب وفقاً لما يأتي:

١: ارباح الاعمال الصناعية والتجارية أو التي لها صبغة تجارية : نصت الفقرة ١ من المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النفذ على (تفرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية... ارباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية والصناعات والمهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها اذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف). إن الضريبة وفق هذا النص تفرض على ارباح التجارية التي تتحقق للشخص الطبيعي والمعنوي على حد سواء لان ضريبة الدخل تسري على ارباح الشركات بكل انواعها \_ حيث تخضع ايرادات وارباح الشركات للضريبة على الدخل بموجب المادة ١٤ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ\_ إذ يخضع ربح أي شركة للضريبة على الدخل سواء كان يوزع على شكل نقدي ام عيني ام بشكل اسهم مجانية (والاسهم المجانية هي الاسهم التي تقوم بتوزيعها بعض الشركات التجارية والصناعية على مساهميها بدلاً من توزيع الارباح كلاً او جزءاً وذلك عند تحقي هذه الشركات أرباحاً كبيرة في نهاية سنة معينة) ، فالضريبة تسري على الربح بمجرد تحققه<sup>(١٧)</sup> (عجينة ، ١٩٦٥ ، ص ٢٣٨)، ولا يهم سواء تحقق هذا الربح التجاري من عمل مشروع ام عمل غير مشروع وذلك لان عدم اخضاع ارباح العمل غير المشروع للضريبة يجعل من الضريبة عقوبة على العمل الشريف. أيضاً اخضع المشرع لضريبة الدخل وفقاً للفقرة ١ من المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ الاعمال التي لها صبغة تجارية على الرغم من الغموض الذي ينتاب هذه العبارة (لها صبغة تجارية) ، فإنه قد يكون الغرض من ذلك هو قصد المشرع زيادة وتوسيع نطاق الضريبة على الدخل بحيث يخضع لها كل ربح ناجم عن عمل يقترب في صفته من العمل التجاري وبالتالي زيادة حصيلته ايرادات الضريبة<sup>(١٨)</sup> (الدليمي ، ٢٠٠٠ ، بدون صفحة). وعموماً فإن الضريبة تسري هنا إذا ما تحقق ايراد أو ربح من اي عمل تجاري ولا يهم ان يكون من قام بهذا العمل التجاري تاجراً أو غير تاجر لأنه لو كان القانون فرض الضريبة على التجار فقط لكان قد نص على ارباح التجار فقط ، الا انه تكلم عن ارباح الاعمال التجارية ومن ثم فالنص ينطبق أيأ كانت صفة القائم بالعمل، ولا ننسى ان نذكر ان الضريبة تسري ايضاً على الارباح المتحققة من الصناعة مطلقاً<sup>(١٩)</sup> (ملوكي وآخرون ، ١٩٨٥ ، ص ١٥٣)، بمفهومها الواسع لتشمل المشروعات الصناعية الكبيرة وكذلك المهن الصناعية

الفردية كالنجار والحداد<sup>(١٧)</sup>(أمين ، بلا سنة طبع ، ص ٣١) الذي يعمل لحساب نفسه وعلى مسؤوليته والذي يكون مصدر ربحه ودخله خليطاً من العمل ورأس المال.

٢: **أرباح القطع (الخصم والعمولة)** :لقد جاء في صدر الفقرة ٢ من المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ اخضاع القطع للضريبة ولم يورد المشرع أي توضيح لمفهومه اذ جاء مطلقاً شأنه شأن معظم المصطلحات الواردة في قانون ضريبة الدخل ، ومهما يكن فإن القطع او الخصم مثله مثل العمولة ليس من مصادر رأس المال المنقول بل من مصادر الارباح التجارية (ولا يخفى ان الاخيرة تأتي نتيجة تمازج رأس المال المنقول مع العمل )، وقد يكون المقصود بالعمولة المبالغ التي يحصل عليها من يقوم بالوساطة بين البائع والمشتري ، وهنا ستكون العمولة او القطع او الخصم حصراً على الاعمال المصرفية ويقوم القطع على فكرة رئيسية وهي قيام احد زبائن البنك بتقديم ورقة تجارية كالسفتجة او سند حكومي قصير الاجل مثل حوالات الخزينة الى هذا البنك طالباً منه شراء السند الذي يحمله أي استحصال قيمة هذا السند وذلك قبل حلول اجله لكون حامل السند بحاجة لسيولة نقدية فورية ، فإذا ما كان السند مستوفياً الشروط القانونية المطلوبة قام البنك بدفع قيمة هذ السند مقدماً بعد أن يقتطع منه مبلغاً معيناً (هو الفائدة) أي ان المبلغ الذي يدفعه البنك لصاحب السند بعد خصمه يكون بالضرورة أقل من المبلغ الاصيلي للسند أو القيمة الاصلية للسند .

والنقطة المهمة هنا هو ان الفرق بين القيمة الاصلية للسند المقدم للخصم والمبلغ الذي يدفعه البنك الى صاحبه يتألف من ثلاثة أجزاء هي:

أ: **الخصم** : ويمثل الفائدة التي يفرضها المصرف على قيمة السند مقابل تعهده بدفع قيمته مقدماً لصاحب السند بعد اقتطاع مبلغ معين هو الفائدة اعتباراً من تاريخ الخصم لغاية تاريخ الاستحقاق وهذا المبلغ والمتمثل بالفائدة والذي يحصل عليه البنك يخضع لضريبة الدخل .

ب: **عمولة خاصة بالخصم** : وهي التي يتقاضاها البنك مقابل الخدمة التي يقدمها الى صاحب السند وذلك لأجل تغطية المصاريف العامة وهذه العمولة تتحدد عادة بنسبة معينة من القيمة الاسمية للسند ، وعمولة الخصم هذه تخضع كذلك للضريبة على الدخل .

ج: **مصاريف تحصيل الخصم** : وتحدد هذه المبالغ نسبة معينة من القيمة الاسمية للسند وذلك مقابل المصاريف التي يتحملها البنك لقاء تحصيل قيمة السند وهي المصاريف الخاصة والتي أيضاً تخضع لضريبة الدخل ( يلاحظ انه بالنسبة لخضوع الارباح المتحققة من عملية الخصم لضريبة الدخل فان البنوك الحكومية معفاة من ضريبة الدخل وبهذا الشأن نصت الفقرة ٨ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ، أما البنوك الاهلية فهي غير معفاة من ضريبة الدخل وبالتالي تخضع ارباحها عن الخصم والعمولة لضريبة الدخل ، وجدير بالذكر ان هذه البنوك هي شركات مساهمة تفرض الضريبة عليها حال تحقق الربح وقبل توزيعه على المساهمين).

**ثالثاً: الارباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات** :تفرض الضريبة في التشريع العراقي على الدخل الناتج عن أي عمل له طابع تجاري وإن لم يتوافر فيه عنصر الاحتراف ، الا ان المشرع عاد وخالف هذه القاعدة بالنسبة للأرباح التي تنجم عن عمليات شراء وبيع الاسهم والسندات واشترط لكي تخضع لضريبة الدخل أن تكون متولدة عن احتراف المتاجرة بها ولا يغير من ذلك نص الفقرة ٦ من المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ بإخضاعه لضريبة الدخل كل دخل غير خاضع لأية ضريبة في العراق ،لأنه إذا تعارض نص عام مع نص خاص فالعبرة بالنص الخاص، وحيث إن الفقرة ٢ من نفس المادة المذكورة اعلاه هي النص الخاص والتي اشترطت الاحتراف في مسألة المتاجرة بالأسهم والسندات لذا فإن الضريبة لا تسري إلا إذا كان هناك احتراف<sup>(٢٠)</sup>(الصكبان ، ١٩٧٦ ، ص٢٩٦\_٢٩٧) ، ويعد الشخص محترفاً المتاجرة بالأسهم والسندات إذا ما توفرت الشروط التالية:

١: تكرار معاملات الشراء والبيع.

٢: نية الحصول على الربح.

٣: الاحتراف بالأوراق المالية حصراً.

**المطلب الرابع : الايرادات أو الدخول الاخرى غير الدورية**

إن هذه المجموعة تشمل كل إيراد قد يتأتى للمكلف بصورة عرضية غير دورية والمثال على هذه الايرادات أو الدخول العرضية هو التعويضات بسبب عدم الوفاء بالالتزامات والتعهدات ، والارباح الناجمة عن التصرف بملكية الاموال غير المنقولة وكذلك الارباح الرأسمالية وأيضاً الديون متعذرة التحصيل ، وهذا ما سنبحثه في النقاط الآتية :

**أولاً: التعويض بسبب عدم الوفاء بالالتزامات والتعهدات :** اعتبر قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ التعويض بسبب عدم الوفاء بالالتزامات والتعهدات دخلاً خاضعاً للضريبة وذلك استناداً الى عجز الفقرة ١ من المادة ٢ منه ، إلا أن خضوع هذا التعويض للضريبة مشروط بأمرين :

١: أن ينشأ نتيجة عدم الوفاء بالتعهدات والالتزامات.

٢: أن لا يقابل خسارة لحقت المكلف

مثال ذلك : شركة (أ) تعاقدت مع شركة (ب) على بيع مواد أولية وتم الاشتراط في العقد على انه إذا امتنع احد الطرفين عن تنفيذ التزامه جاز للطرف الآخر أن يأخذ منه مبلغاً معيناً كتعويض عن ذلك ، فإذا ما تم الافتراض ان الشركة المشتريه (ب) قد تراجعت عن شراء المواد الاولية هنا سيكون المبلغ الذي استلمته الشركة البائعة (أ) على أساس كونه ثمناً للمواد من الشركة (ب) بمثابة تعويض لعدم الوفاء بالتزامها بالشراء وبالتالي سيعد هذا التعويض ربحاً خاضعاً للضريبة على الدخل لكن بشرط ألا يقابل خسارة لحقت الشركة بالشركة (أ) مالكة المواد الاولية<sup>(٢١)</sup> (البطريق ، ١٩٨٤ ، ص ١٤٣) ، لكن لو إن هذه الاخيرة قد لحقتها خسارة من عدم بيع هذه المواد لثقتها أو غير ذلك فأن التعويض الذي حصلت عليه لن يخضع للضريبة على الدخل لأنه هنا سيغطي الخسارة التي لحقتها فهو \_أي التعويض\_ لن يزيد في ربح الشركة أي لن يكون ايراداً بل بدلاً عما فقدته الشركة البائعة من مواد<sup>(٢٢)</sup>(الدليمي ، ، ٢٠٠٠ ، بدون صفحة) .

**ثانياً: الارباح الناجمة عن نقل ملكية العقار :** نص قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ في الفقرة (١) من المادة (٢) منه على إن (الارباح الناجمة عن نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه ولو لمرة واحدة بأي وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف تكون خاضعة للضريبة على الدخل ) ، ولقد حدد المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ صوراً مختلفة للمعاملات التي يجري بها نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه وهي قد تكون اختيارية كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وإزالة الشيوخ وتصفية الوقف و المساطحة<sup>(٢٣)</sup> (الفقرة ٤ من المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ) أو اجبارية كالاستملاك او بطرق اخرى كإستصدار حكم قضائي بازالة شيوخ العقار او تصفية وقف<sup>(٢٤)</sup>(سوزان ، ٢٠٠٦ ، ص ٤٤)، وتجدر الاشارة هنا الى انه تم الغاء النص اعلاه \_اي الغاء الفقرة ٤ من المادة ٢\_ بموجب البند (١) من قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢) ، أما البند ٢ فقد نص على أن (تفرض ضريبة مقطوعة بنسب تصاعدية بنسب تصاعدية من قيمة العقار او نقل حق التصرف فيه المقدر وفق احكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه الرقم ٨٥ لسنة ١٩٧٨ أو البديل أيهما أكثر على مالك العقار او صاحب التصرف فيه عند نقل الملكية او حق التصرف باي وسيلة من وسائل نقل الملكية او كسب حق التصرف او نقله ( كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وإزالة الشيوخ وتصفية الوقف او المساطحة ) ويعامل المستأجر معاملة المالك عند ايجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعد المساطحة وتحتسب وفق ما يأتي ( ١: يعفى من الضريبة أول ٢٠٠٠٠٠٠٠ مليون دينار من قيمة العقار المقدر أو بدله ...

٢: يخضع للضريبة ما زاد على مبلغ الاعفاء المنصوص عليه في الفقرة ١ من هذا البند وفق النسب الآتية :

أ: ٣٪ لغاية ٣٠٠٠٠٠٠٠ مليون دينار

ب: ٤٪ ما زاد على ٣٠٠٠٠٠٠٠ مليون دينار لغاية ٦٠٠٠٠٠٠٠ مليون دينار

ج: ٥٪ ما زاد على ٦٠٠٠٠٠٠٠ مليون دينار لغاية ٩٠٠٠٠٠٠٠ مليون دينار

د: ٦٪ ما زاد على ٩٠٠٠٠٠٠٠ مليون دينار) .

ومما له صلة ايضاً انه قبل صدور قرار مجلس قيادة الثورة المنحل اعلاه كانت السلطة المالية ملزمة بتقدير كلفة العقار وفق اصول معينة وتنزيلها من قيمته المقدرة وقت التصرف وفرض الضريبة على الفرق باعتباره ربحاً، اما وقد صدر القرار اعلاه فإن الضريبة اصبحت تفرض على قيمة العقار لا على الارباح المتحققة من نقل ملكيته وبالتحديد على ما يزيد على العشرين مليون من قيمته ووفق النسب التي حددناها سابقاً.

**ثالثاً: الارباح الرأسمالية :** لقد نصت الفقرة ٦ من المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على ان (تفرض الضريبة على ... كل مصدر آخر غير معفى بقانون وغير خاضع لأي ضريبة غي العراق ...).

ومن أمثلة الارباح التي تدخل في مفهوم هذه الفقرة هي الارباح الرأسمالية والتي يقصد بها الارباح الناشئة عن عمليات معينة مثل بيع الاصول الثابتة للشركة (آلات ومكائن) وذلك في اوقات زيادة قيمتها ، كذلك علاوة اصدار الاسهم وإعادة تقييم اصول الشركة عند انفصال شريك او انضمام شريك جديد ، ومن الجدير بالذكر ان السلطة المالية في العراق لا تخضع الارباح الرأسمالية للضريبة على الدخل ، والحجة في ذلك هو ان قانون ضريبة الدخل السابق رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦ (الملغى) كان ينص صراحةً في الفقرة ٤ من المادة ٢ منه على اخضاع مثل هذه الارباح لضريبة الدخل بقوله ( الربح الناجم من التصرف في ذات الاموال المعدة لإنتاج الدخل أو في منافعتها يخضع للضريبة ) ، وبالمقابل كانت الخسارة الرأسمالية تخضع من الدخل مادام ان الارباح الرأسمالية تدخل ضمن وعاء الضريبة ، وحيث ان هذا القانون قد الغي وحل محله قانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩ (الملغى) الذي لم يتضمن مثل هذا النص أي إنه استبعد اخضاع الارباح الرأسمالية للضريبة فالسلطة المالية اتخذت من هذا الالغاء قرينة على رغبة المشرع في عدم اخضاع الارباح الرأسمالية للضريبة وبذلك اصبحت أيضاً الخسائر الرأسمالية غير قابلة للخصم ، إلا انه على الرغم من وجهة هذه الحجة إلا انها تعتبر منتقدة لأسباب كثيرة اهمها هو ان الفقرة ٦ من المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ تنص صراحةً على اخضاع كل ربح للضريبة على الدخل إذا لم يكن خاضعاً لضريبة اخرى ، وبالتالي فإنه من غير المقبول ان تذهب السلطة المالية الى انكار النص الصريح والأخذ بالدلائل والشواهد إذ ان ضريبة الدخل اضحت بفعل وجود نص الفقرة ٦ بحكم ضريبة دخل عامة بحيث تشمل كل مصادر الدخل الاخرى التي لا تسري عليها الضرائب الاخرى ومثلما انه لا ضريبة إلا بنص صريح كذلك لا اعفاء إلا بنص صريح .

**رابعاً : الديون متعذرة التحصيل :** نص قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ في الفقرة ٥ من المادة ٨ على ( تنزيل الديون المتعلقة بمصدر الدخل إذا اقتنعت السلطة المالية بتعذر تحصيلها ...على ان ما يستوفيه المكلف من الديون التي عدت متعذرة التحصيل في سنة ما تفرض عليها الضريبة في سنة استيفائها ) ، من نص هذه الفقرة يلاحظ ان الديون متعذرة التحصيل تعتبر دخلاً قد يتحقق للمكلف بصورة عرضية احتمالية لان مثل هذه الديون قد يحصل عليها المكلف وقد لا يحصل وإذا ما ظفر بها فإنها حتماً ستعتبر دخلاً وتخضع للضريبة على الدخل وذلك في السنة التي يستوفيهها المكلف من مدينه بعد ان تتم اضافتها الى دخول المكلف الاخرى .

وأخيراً وليس آخراً نلاحظ انه إذا ما كان للمكلف الواحد اكثر من مصدر واحد يدر له ايراداً خاضعاً لضريبة الدخل وفي نفس الوقت تختلف نهايات السنوات المالية لهذه المصادر أو المشاريع التي تغل له الايراد فما الحكم هنا وكيف ستفرض ضريبة الدخل وفق هذا الوضع ؟

للإجابة على هذه السؤال نقول ان الآراء الفقهية اتفقت على ان مثل هذا الامر لا يهم ولا يغير بتاتاً من قاعدة سنوية الضريبة من حيث كون المكلف مالكاً لأكثر من مصدر للدخل أو عدة مشاريع تختلف نهاية سنواتها المالية لأنه في مثل هذه الحالة تفرض الضريبة على مجموع ارباح المكلف من تلك المصادر وتلك المنشآت وذلك بعد انتهاء السنة المالية للمشروع او المنشأة التي تقفل حساباتها في آخر تاريخ من السنة المالية ، ويمكن ان يحدد المكلف تاريخ السنة المالية التي يقدم فيها حساباته.

**الاستنتاجات**

- ١: إن قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ يفرض الضريبة على مجموع دخل المكلف من مصادره المختلفة سواء أكانت هذه المصادر موجودة في العراق أو في خارجه خصوصاً للأشخاص الطبيعيين العراقيين.
- ٢: اراد المشرع من ذكر الاعمال التي لها صبغة تجارية الحيلولة دون افلات ارباحها من الخضوع لضريبة الدخل بحجة عدم كونها ارباحاً لاعمال تجارية.
- ٣: إن وسائل نقل الملكية او كسب حق التصرف التي نص عليها قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ جاءت على سبيل المثال لا الحصر
- ٤: وجوب تحقق شرط الاحتراف للمتاجرة بالاسهم والسندات لكي تخضع ارباحها لضريبة الدخل
- ٥: اصبحت ضريبة الدخل وفق قرار مجلس الثورة المنحل رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ تفرض على قيمة العقار لأعلى ربح متحقق من نقل ملكيته

**التوصيات**

- ١: كان الاولى بالمشرع أن يطلق على مصادر الدخل تسمية اخرى مثل الايرادات او وعاء الضريبة ، لاسيما وانه لم يحدد بالتفصيل انواع هذه المصادر وانما اكتفى بسرد أهم المصادر الخاضعة للضريبة دون التمييز بين (عمل ، رأسمال ، مختلط).
- ٢: على المشرع ان يحدد ما المقصود بالصنائع التي يرقى نشاطها الى الاعمال الصناعية .
- ٣: إعادة النظر بقرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ ، لأنه يشكل عبء على المواطنين ويلحق الضرر بأصحاب الدخل المحدودة لأنه لم يعد يتناسب مع التضخم الحاصل في اسعار العقارات
- ٤: نوصي المشرع بالعودة الى تطبيق الاعفاء المطلق الذي كان متبعاً في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ مع اجراء بعض التعديلات عليها لمنع حدوث التهرب الضريبي ، ونقترح ان يمنح المكلف اعفاءً مطلقاً عن كل عقار لكلا الزوجين مرة واحدة لكل خمس سنوات بغض النظر عن كون احدهما يملك عقاراً ام لا.

**المصادر****القوانين**

- ١: القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١ المنشور في الوقائع العراقية بالعدد ٣٠١٥ بتاريخ ٨-٩-١٩٥١.
- ٢: قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦ الملغى المنشور في الوقائع العراقية بالعدد ٣٨٢٨ بتاريخ ١٢-٧-١٩٥٦ .
- ٣: قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩ الملغى المنشور في الوقائع العراقية بالعدد ١٨٤ بتاريخ ١٣-٦-١٩٥٩ .
- ٤: قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المنشور في الوقائع العراقية بالعدد ٢٩١٧ بتاريخ ٢٧-١٢-١٩٨٢ .
- ٥: قانون التجارة العراقي رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤ المنشور في الوقائع العراقية بالعدد ٢٩٨٧ بتاريخ ٢-٤-١٩٨٤

**الكتب**

- ١: أمين ،مدحت عباس ،ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي (دراسة تحليلية لنصوص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢
- ٢: البطري ، يونس احمد ، النظم الضريبية ، بيروت ، الدار الجامعية ، ١٩٨٤
- ٣: الجناي، طاهر ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل ، ٢٠١٨
- ٤: الدجيلي، حسن عداي ، شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ الطبعة الاولى ، مطبعة عصام ، بغداد ، ١٩٨٨
- ٥: الدخيل ، احمد حلف حسين ، المالية العامة من منظور قانوني ، الطبعة الاولى ، شركة المؤسسة الحديثة للكتاب ، ٢٠١٩
- ٦: الدليمي ، عوض فاضل ، محاضرات في المالية العامة أقيمت على طلبة الماجستير ، كلية الحقوق/جامعة النهرين ، غير منشورة ، ٢٠٠٠
- ٧: الصكيان ، عبدالعال ، الميزانية والضرائب المباشرة في العراق ، الطبعة الاولى ، مطبعة العاني ، بغداد ، ١٩٧٦
- ٨: عجينة، صالح يوسف ، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، ١٩٦٥

٩:ملوكي ،ايداد عبد الجبار وآخرون ، التشريعات المالية والتجارية ، الجزء بلا، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، مؤسسة المعاهد الفنية ، مكان الطبع بلا ، ١٩٨٥ ،

### الاطاريح والرسائل

- ١: العزاوي، ناهدة عبد الغني محمد ، الضريبة على ارباح المهن غير التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ، اطروحة دكتوراه ، كلية القانون / جامعة بغداد ، ٢٠٠٦ ،
- ٢:قادر، سوزان عثمان ، الضريبة على نقل ملكية العقار او نقل حق التصرف فيه في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ، رسالة ماجستير ، كلية القانون / جامعة بغداد ، ٢٠٠٦ ،