

المحاسبة عن ضريبة الدخل

Accounting for Income Tax

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

اولا: المحاسبة الضريبية : مفهومها وعلاقتها بالعلوم الأخرى

❖ مفهوم المحاسبة الضريبية

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

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

❖ علاقة المحاسبة الضريبية بالعلوم الأخرى

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

• المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية

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

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

• المحاسبة الضريبة ومحاسبة التكاليف

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

• المحاسبة الضريبة والمراجعة (التدقيق)

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

• المحاسبة الضريبة وعلم الاحصاء :

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

● المحاسبة الضريبية والقانون

يقسم الفقهاء القانون الى :

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

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

ثانياً: الاطار النظري للضريبة

❖ التطور التاريخي للضريبة

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

1. مرحلة عدم الاستقرار

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

2. مرحلة الاستقرار

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

3. مرحلة الحضارة وظهور الدولة

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

4. ازدياد مهام الدولة

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

5. ظهور مهام الدولة

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

❖ تعريف الضريبة وخصائصها وأهدافها

• تعريف الضريبة Definition of the tax

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

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

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

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

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

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

• خصائص الضريبة Characteristics of the tax

من خلال التعاريف السابقة يمكن تحديد خصائص الضريبة بما يلي :

1- الضريبة مبلغ من المال

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

2- الضريبة فريضة الزامية

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

3- الضريبة تدفع بصفة نهائية

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

4- الضريبة تدفع بدون مقابل مباشر:

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

5- الضريبة تدفع وفقاً للمقدرة التكلفة

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

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

6- الضريبة تفرض من قبل الدولة

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

7- الضريبة تحويل اموال القطاع الخاص الى القطاع العام

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

8- الضريبة غرضها الاساس تمويل النفقات العامة

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

• أهداف الضريبة

هنالك أهداف تسعى الدولة لتحقيقها عند فرض الضريبة وهي :-

أ- أهداف مالية Financial objectives

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

ب- أهداف اقتصادية Economic objectives

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

ت- أهداف اجتماعية Social objectives

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

ث- أهداف سياسية Political objectives

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

❖ قواعد الضريبة واساس فرضها Bases Rules of Tax

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

1- قاعدة العدالة (المساواة) Justice Rule

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

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

2- قاعدة اليقين Certainty Rule

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

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

3- قاعدة الاقتصاد Economy Rule

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

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

4- قاعدة الملائمة Convenience Rule

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

وهي :

1.قاعدة المرونة Flexibility

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

2.قاعدة الانتاجية Productivity

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

3.قاعدة المناسبة Convenience

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

4. قاعدة التنوع Diversification

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

5. قاعدة الكفاءة Competence

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

• اساس فرض الضريبة

استندت الدولة في فرض الضرائب وتحصيلها الى نظريتين هما :

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

• نظرية العقد الاجتماعي

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

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

• نظرية التضامن الاجتماعي

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

❖ تمييز الضريبة عن الإيرادات الأخرى للدولة

يمكن التمييز بين الضريبة والإيرادات الأخرى التي تحصل عليها الدولة

كما يأتي :

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

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

❖ العدالة الضريبية والازدواج الضريبي Justice of tax and doubling

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

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

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

• اسس توزيع العبء الضريبي :

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

• الازدواج الضريبي Doubling

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

• شروط الازدواج الضريبي

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

• انواع الازدواج الضريبي

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

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

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

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

❖ التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي والتهرب الضريبي

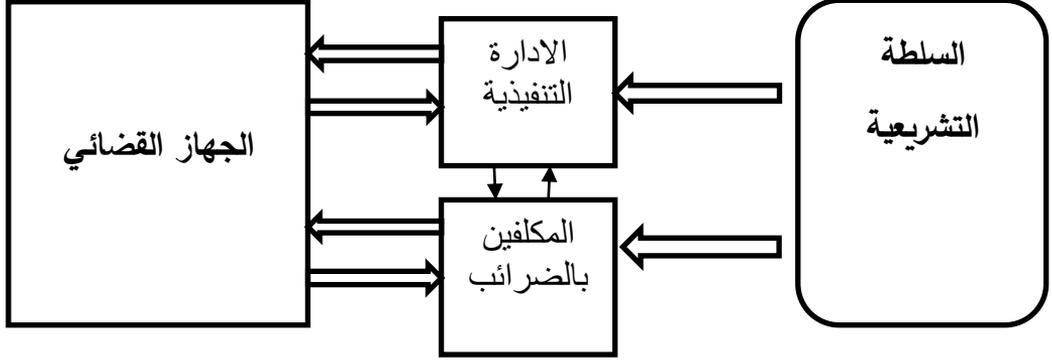
- التجنب الضريبي : يقصد به تجنب الشخص للضريبة ويجري ذلك اما بامتناع الاشخاص عن النشاط الذي يؤدي الى اخضاعهم للضريبة او الاستفادة من الثغرات القانونية في قوانين الضرائب ، مما يلجأ الافراد لهبة اموالهم الى ابنائهم وزوجاتهم بغية التخلص من ضريبة التركات، كما يطلق عليه بعض الكتاب بالتهرب المشروع .
- التخطيط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

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

❖ الجهات ذات العلاقة بالضريبة

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

الشكل (1) الجهات ذات العلاقة بالضريبة



❖ العناصر الأساسية للضريبة

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

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

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

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

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

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

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

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

مثال

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

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

المطلوب : احتساب الوعاء الضريبي

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

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

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

❖ تقسيمات الضريبة وأنواعها في العراق

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

- الضرائب من حيث تعددها

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

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

■ الضريبة الواحدة

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

ان مميزات الضريبة الواحدة تتمثل بـ :

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

اما العيوب التي وجهت الى الضريبة الواحدة فهي :

1- قليلة الحصيلة ، لأنها لا تنصب الا نشاطاً معيناً من الأنشطة الاقتصادية بحيث لا يمكنها من مقابلة الزيادة الكبيرة في النفقات العامة ، كما أن أسعارها عالية فيزداد التهرب من دفعها ، لذلك تحتاج الى جهاز اداري كبير لمتابعة المتهربين

2- يعد هذا النوع من الضريبة خروجاً عن مبدأ العدالة من جهة ومبدأ العمودية من جهة اخرى كونها تفرض على نوع معين من الأنشطة الاقتصادية على العكس من الضرائب المتعددة التي تصيب جميع اوجه النشاط الاقتصادي ، ومن ثم تحقق عدالة الضريبة .

■ الضريبة المتعددة

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

ان مميزات الضريبة المتعددة تتمثل :

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

اما عيوب الضريبة المتعددة فتتمثل فيما يأتي :

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

اولاً: الضرائب المباشرة

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

أ- الضريبة العامة على الدخل

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

ب- الضريبة النوعية

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

ج- الضرائب على راس المال

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

وتقسم الضرائب على راس المال الى ثلاثة انواع هي :

1- ضريبة الشركات

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

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

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

2- ضريبة العرصات

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

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

3- الضريبة على زيادة القيمة

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

أ- الضريبة على زيادة القيمة العقارية

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

ب- الضريبة على الارباح الاستثنائية

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

ثانياً: الضرائب غير المباشرة

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

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

1. الضرائب على الاستهلاك

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

أ- الاحتكارات المالية :

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

ب- الضرائب الجمركية

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

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

ج- ضرائب الانتاج

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

د- ضريبة المبيعات

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

2. الضرائب على التداول

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

أ- رسم التسجيل العقاري

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

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

ب- رسوم الطابع

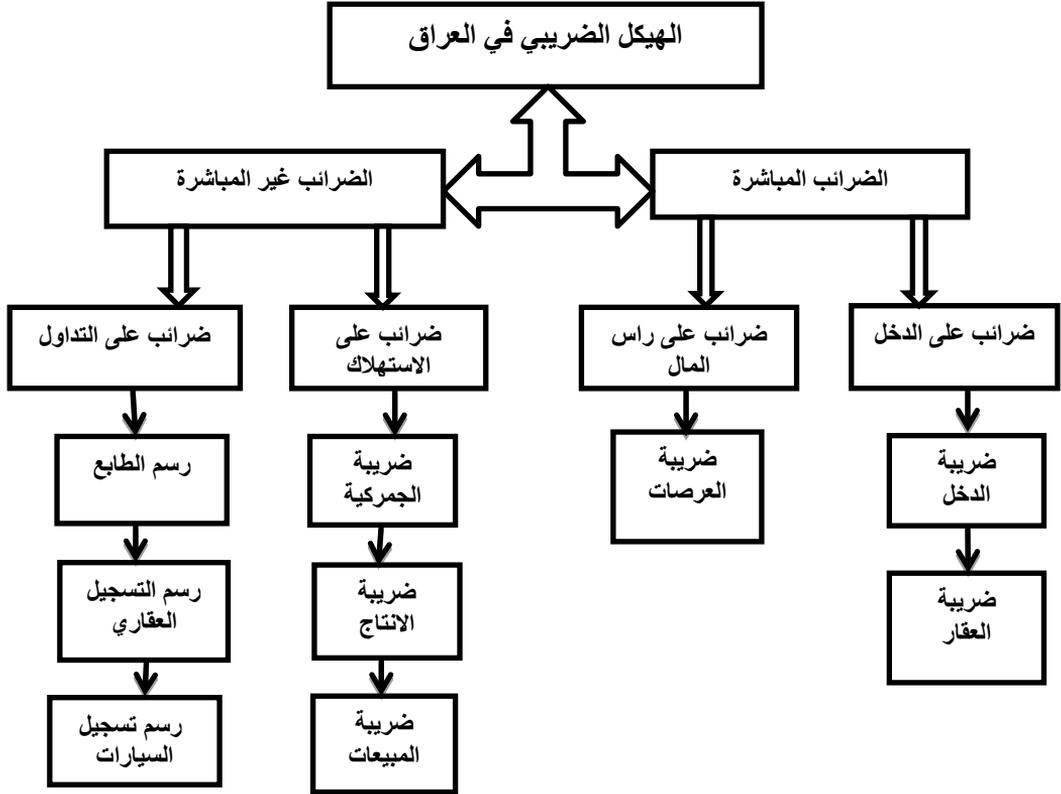
هي الضريبة المفروضة على العقود والمحركات والوقائع والمطبوعات والمعاملات والسجلات وعمليات فتح الاعتماد.

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

ثالثاً: الهيكل الضريبي في العراق

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

الشكل (2)



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

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

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

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

• ضريبة المبيعات

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

• الضريبة العامة على المبيعات

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

• أهداف الضريبة العامة على المبيعات

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

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

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

• خصائص الضريبة العامة على المبيعات

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

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

● الضريبة الخاصة على المبيعات

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

● ضريبة المبيعات في العراق

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

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

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

مثال :

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

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

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

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

اثبات قيد ضريبة المبيعات

مثال :

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

الحل:

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

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

ويسجل قيد باليومية على النحو الاتي:

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

❖ العقوبات والغرامات

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

1. عدم تقديم الاقرار الضريبي في الموعد المحدد .

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

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

2. عقوبات تتعلق بجباية الضريبة

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

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

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

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

ثالثاً : المفاهيم المختلفة للدخل

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

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

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

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

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

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

2- مفاهيم الدخل بحسب مصادره

تشمل هذه المفاهيم الانواع الاتية:

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

3- مفاهيم الدخل بحسب مستوياته

تشمل هذه المفاهيم الانواع الاتية

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

4- مفاهيم الدخل من ناحية تحققه

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

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

5- مفاهيم الدخل من ناحية العلوم الاجتماعية :

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

• مفهوم الدخل الاجمالي والدخل الصافي

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

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

• مفهوم الدخل الضيق والدخل الواسع

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

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

❖ تمارين تطبيقية

تمرين (1)

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

المطلوب: تحديد مقدار الضرائب المستحقة على المكلف الى الهيئة العامة للضرائب.

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

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

تمرين (2)

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

الحل :

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

تمرين (3)

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

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

تمرين (4)

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

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

■ قام بالتسديد بتاريخ 2014/8/3

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

الحل

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

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

$$900000 \times 10\% = 90000 \text{ دينار غرامة عدم تقديم الاقرار}$$

$$900000 \times 10\% = 90000 \text{ دينار غرامة عدم التسديد}$$

$$900000 \times 5\% = 45000 \text{ دينار غرامة اضافية}$$

$$\text{مجموع الغرامات} = 90000 + 90000 + 45000 = 225000 \text{ دينار}$$

$$\text{مجموع المبالغ المستحقة على المكلف} = 900000 + 225000 = 1125000 \text{ دينار}$$

(3) التسديد بتاريخ 2014/9/30 يترتب عليه غرامة عدم تقديم الاقرار وغرامة عدم
التسديد خلال مدة (21) يوم الاولى من تاريخ التبليغ وغرامة اضافية لعدم التسديد
بعد انتهاء المدة الاولى وغرامة إضافية مضاعفة لعدم التسديد في المدة الثالثة .

$$900000 \times 10\% = 90000 \text{ دينار غرامة عدم تقديم الاقرار}$$

$$900000 \times 10\% = 90000 \text{ دينار غرامة عدم التسديد في المدة الاولى}$$

$$900000 \times 5\% = 45000 \text{ دينار غرامة اضافية تأخيري}$$

$$900000 \times 10\% = 90000 \text{ دينار غرامة اضافية تأخيري ثانية مضاعفة}$$

$$\text{مجموع الغرامات} = 90000 + 90000 + 45000 + 90000 = 315000 \text{ دينار}$$

$$\text{مجموع المبالغ المستحقة على المكلف} = 900000 + 315000 = 1215000 \text{ دينار}$$