

# إيرادات المهن الحرة الخاضعة للضريبة على الدخل طبقاً لقانون الدخل العراقي النافذ

Professions revenues subject to income tax according to the current  
Iraqi income law

م.م. زهراء صبحي خليل النعيمي

مديرية تربية نينوى

[Zahraask9@gmail.com](mailto:Zahraask9@gmail.com)

تاريخ قبول النشر ٢٠٢٤/٨/٤

تاريخ استلام البحث ٢٠٢٤/٥/٢

## الملخص:

ولذلك فإن الضريبة المفروض على إيرادات المهن الحرة تشكل نسبة متناسقة مع حجم هذا القطاع والتي تأخذ في الاعتبار عدة عوامل مثل الوعي الضريبي وحجم الاعفاءات الضريبية وكفاءة الأجهزة الضريبية وحجم المتوقع للدخل من المهن والتي تنعكس على توفير الأموال اللازمة لدعم الخطة الطموحة للدولة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية والنهوض بالاقتصاد العراقي. ونجد أن دولة العراق من أوائل الدول التي شرعت نظام لضريبة الدخل، فصدر أول قانون لضريبة الدخل عام ١٩٢٧، والذي يعتبر من أول القوانين التي صدرت في المنطقة العربية بناء على ذلك نجد ان ضريبة الدخل في العراق تخضع للقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعروف بقانون ضريبة الدخل العراقي، يوفر هذا القانون الإطار القانوني لتحديد الدخول الخاضعة للضريبة وكيفية تقييمها وفرض الضرائب عليها، وتعد الضريبة على الدخل للمهن الحرة في العراق مهمة بشكل خاص بالرغم من أن إيرادات المهن الحرة الخاضعة للضريبة على الدخل من المواضيع الهامة في قانون الدخل العراقي النافذ. حيث يعد القانون الضريبي العراقي إطاراً قانونياً يحكم تحصيل الضرائب على الدخل المُحقق من الأعمال المهنية.

**الكلمات المفتاحية:** الإيرادات على المهن الحرة، الضريبة على الدخل، القانون العراقي.

## Abstract

Therefore, the tax imposed on the income of the liberal professions constitutes a proportion consistent with the size of this sector, which takes into account several factors such as tax awareness, the size of tax exemptions, the efficiency of the tax authorities, and the expected size of income from the professions, which is reflected in providing the necessary funds to support the state's ambitious plan to drive economic development and advance the Iraqi economy. We find that the State of Iraq is one of the first countries to enact an income tax system, as the first income tax law was issued in 1927, which is considered one of the first laws issued in the Arab region. Accordingly, we find that income tax in Iraq is subject to Law No. 113 of 1982, known as the Iraqi Income Tax Law. This law provides the legal framework



for determining taxable incomes and how to evaluate and impose taxes on them. The income tax for liberal professions in Iraq is particularly important, although the income of liberal professions subject to income tax is one of the important topics in the current Iraqi income law. The Iraqi tax law is a legal framework that governs the collection of taxes on income generated from professional work.

**Keywords:** Revenues from liberal professions, income tax, Iraqi law.

### المقدمة

يشغل قطاع المهن الحرة شريحة كبيرة من المجتمع مثل الأطباء والمحامين والمؤلفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات للمجتمع، بما أنهم يقدمون الخدمة فأنهم يحصلون على مقابل لتلك الخدمة وهو ما يُعرف بـ "الإيرادات"، ومن جانب آخر نجد أن قطاع المهن الحرة يساهم بشكل كبير في الاقتصاد العراقي، والذي ينعكس على الناتج المحلي الإجمالي، ولذلك فإن الضريبة المفروضة على إيرادات المهن الحرة تشكل نسبة متناسبة مع حجم هذا القطاع والتي تأخذ في الاعتبار عدة عوامل مثل الوعي الضريبي وحجم الاعفاءات الضريبية وكفاءة الأجهزة الضريبية وحجم المتوقع للدخل من المهن.<sup>١</sup> والتي تنعكس على توفير الأموال اللازمة لدعم الخطة الطموحة للدولة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية والنهوض بالاقتصاد العراقي.<sup>٢</sup>

يعتبر النظام الضريبي العمادة المالية للدولة، والتي تؤثر على الجانب الاقتصادي الاجتماعي لها، وتعد الضريبة مبلغ من المال يطلب من المكلفين به لحساب الخزينة العامة للدولة، وتمثل ركن أساسي من الأركان التي توطد العلاقة بين أفراد المجتمع والدولة، ومن نماذج الضرائب وهي ضريبة الدخل والتي تُفرض على ما يحققه الأشخاص من أرباح وإيرادات والتي تتطلب تحديد مصادر الإيرادات والأرباح الخاضعة للضريبة.<sup>٣</sup>

ونجد أن دولة العراق من أوائل الدول التي شرعت نظام لضريبة الدخل، فصدر أول قانون لضريبة الدخل عام ١٩٢٧، والذي يعتبر من أول القوانين التي صدرت في المنطقة العربية وبعد إعلان الجمهورية عام ١٩٥٨ تم اصدار قانون جديد لضريبة الدخل عام ١٩٥٩، والذي تأثر بالنظرة الاشتراكية الاقتصادية ثم تم تعديله فصدر قانون ضريبة الدخل الذي يحمل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، وظل معمولاً به حتى عام ٢٠٠٣، بعد هذا العام صدرت عدة تغييرات في الأسعار الضريبية في قانون ضريبة الدخل، حتى انتهاء حكم سلطة الائتلاف المؤقتة وانتخاب حكومة عراقية جديدة ووضع دستور ٢٠٠٥، إلا أنه ظل معمول بقانون الضريبة على الدخل ١٩٨٢ بتعديلاته.<sup>٤</sup>

بناءً على ذلك نجد ان ضريبة الدخل في العراق تخضع للقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعروف بقانون ضريبة الدخل العراقي، يوفر هذا القانون الإطار القانوني لتحديد الدخول الخاضعة للضريبة وكيفية تقييمها وفرض الضرائب عليها، وتعد الضريبة على الدخل للمهن الحرة في العراق مهمة بشكل خاص، حيث تساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية وتوزيع الثروة بشكل أكثر توازناً فعندما يتم تطبيق الضريبة على الدخل، يتم تحصيل نسبة محددة من الدخل السنوي للفرد أو الشركة، ويرتبط حجم الضريبة بحجم الدخل المحقق، وبالتالي يتم توزيع العبء الضريبي بنسبة متناسبة مع القدرة الاقتصادية للفرد أو الشركة.



## Introduction

The liberal professions sector occupies a large segment of society, such as doctors, lawyers, authors, and others who provide services to society. Since they provide the service, they receive compensation for that service, which is known as “revenue.” On the other hand, we find that the liberal professions sector contributes significantly. In the Iraqi economy; Which is reflected in the gross domestic product. Therefore, the tax imposed on the income of self-employed professions constitutes a proportion consistent with the size of this sector, which takes into account several factors such as tax awareness, the size of tax exemptions, the efficiency of tax agencies, and the expected size of income from professions. This is reflected in providing the necessary funds to support the state’s ambitious plan to advance economic development and advance the Iraqi economy.

The tax system is considered the financial pillar of the state, which affects its social and economic aspects. The tax is an amount of money requested from those charged with it for the account of the state’s general treasury, and it represents one of the basic pillars that strengthen the relationship between members of society and the state. One of the tax models is the income tax, which is imposed On the profits and revenues that people achieve, which requires determining the sources of revenues and profits subject to tax.

We find that the State of Iraq is one of the first countries to legislate an income tax system. The first income tax law was issued in 1927, which is considered one of the first laws issued in the Arab region. Then, after the declaration of the republic in 1958, a new income tax law was issued in 1959, which affected the economic socialist view; Then it was amended and the Income Tax Law No. 113 of 1982 was issued, which remained in effect until 2003 and the military occupation of Iraq by the coalition forces, which issued changes to the tax rates in the Income Tax Law. After the end of the Coalition Provisional Authority’s rule, the election of a new Iraqi government, and the drafting of the 2005 constitution, the 1982 Income Tax Law, as amended, remained in effect.

Therefore, income tax in Iraq is subject to Law No. 113 of 1982, known as the Iraqi Income Tax Law. This law provides the legal framework for determining taxable incomes and how to evaluate them and impose taxes on them. The income tax for self-employed professions in Iraq is particularly important, as it contributes to achieving social justice and distributing wealth in a more balanced manner. When the tax is applied to income, a specific percentage of the annual income of the individual or company is collected, and the size of the tax is linked to the size of the income achieved, and thus the tax burden is distributed in proportion to the economic capacity of the individual or company.



**إشكالية البحث:** بالرغم من أهمية إيرادات المهن الحرة الخاضعة للضريبة على الدخل في قانون الدخل العراقي النافذ، فإن هذا الموضوع يواجه عدة تحديات تؤثر على تحقيق الأهداف المرجوة. يُعتبر القانون الضريبي العراقي الإطار القانوني الذي ينظم تحصيل الضرائب على الدخل المُحقق من الأعمال المهنية، بما في ذلك المهن الحرة التي تشكل جزءاً هاماً من النشاط الاقتصادي في العراق. يهدف القانون إلى تحقيق العدالة الضريبية وتوفير الموارد المالية اللازمة لتطوير البنية التحتية وتحقيق التنمية الاقتصادية. ومع ذلك، يواجه النظام الضريبي القائم تحديات كبيرة، مثل تعقيدات النظام نفسه وضعف الإدارة الضريبية. بناءً على ذلك، يسلط البحث الحالي الضوء على الطبيعة القانونية لإيرادات المهن الحرة الخاضعة للضريبة على الدخل في القانون العراقي النافذ، بغية توضيح هذه التحديات واقتراح الحلول المناسبة للتغلب عليها، ويمكننا صياغة مشكلة البحث في عدة تساؤلات وهي:

١. ما هي ماهية إيرادات المهن الحرة؟
  ٢. ما هي ماهية الضريبة على الدخل؟
  ٣. ما هي مبادئ الضريبة على الدخل في القانون العراقي؟
  ٤. ما هو نطاق سيران الضريبة على الدخل في التشريع العراقي؟
  ٥. ما هي الطبيعة القانونية لضريبة الدخل على إيرادات المهن الحرة في القانون العراقي النافذ.
  ٦. ما هي التحديات التي تواجه ضريبة الدخل على إيرادات المهن الحرة في القانون العراقي؟
- أهمية البحث: تكمن أهمية الدراسة في:**

١. تسليط الضوء على جهود المشرع العراقي في تحديد مجال ضريبة الدخل المفروضة على إيرادات المهن الحرة، مما يساعد في فهم الإطار القانوني الذي يحكم هذه الضريبة.
٢. تفيد الدراسة في توضيح مدلول الضريبة على الدخل وتحديد طبيعتها القانونية في القانون العراقي، مما يساهم في تعزيز الفهم القانوني لدى المهنيين والدارسين.
٣. تساهم الدراسة في إثراء المعرفة النظرية حول ماهية إيرادات المهن الحرة الخاضعة للضريبة على الدخل طبقاً لقانون الدخل العراقي النافذ، مما يعزز من فهم الأسس القانونية والمالية لهذه الإيرادات.
٤. تسعى الدراسة إلى تعزيز البحث العلمي حول الطبيعة القانونية لإيرادات المهن الحرة الخاضعة للضريبة على الدخل، مما يعود بالفائدة على الدارسين والباحثين، ويوفر لهم قاعدة معرفية قوية لدراساتهم المستقبلية.

#### أهداف البحث

١. التعرف على ماهية إيرادات المهن الحرة.
٢. التعرف على الطبيعة القانونية للضريبة على الدخل.
٣. الكشف عن مبادئ الضريبة على الدخل في القانون العراقي.
٤. تحديد نطاق سيران الضريبة على الدخل في التشريع العراقي.
٥. التعرف على التحديات التي تواجه ضريبة الدخل على إيرادات المهن الحرة في القانون العراقي.

**منهج البحث:**

اعتمدت الدراسة المنهج الاستقرائي الوصفي بالنظر في النصوص القانونية المتعلقة بنظام الضرائب على الدخل المفروضة على إيرادات المهن الحرة في القانون العراقي.

**أسباب اختيار موضوع البحث:**

١. حرص المشرع الوطني على تحديد نطاق ضريبة الدخل المفروضة على إيرادات المهن الحرة.
٢. رغبة الباحث في رصد الإطار القانوني لإيرادات المهن الحرة الخاضعة للضريبة على الدخل طبقاً لقانون الدخل العراقي النافذ.
٣. رغبة الباحث في دراسة ماهية الضريبة الدخل في القانون العراقي.

**نطاق البحث:**

النطاق الموضوعي: تشير الدراسة إلى موضوع " إيرادات المهن الحرة الخاضعة للضريبة على الدخل".  
النطاق النظامي: اقتصر تطبيق الدراسة على قانون ضريبة الدخل النافذ بدولة العراق.

**خطة البحث:****المقدمة وتتضمن:**

(مشكلة البحث، أهمية البحث، الأهداف، أسباب اختيار موضوع البحث، نطاق البحث، المنهج)

**الإطار النظري وينقسم لعدة مباحث وهي:**

- المبحث الأول / ماهية إيرادات المهن الحرة.
- المطلب الأول / مفهوم إيرادات المهن الحرة.
- المطلب الثاني/ المقومات الأساسية للمهن الحرة
- المبحث الثاني / ماهية الضريبة على الدخل.
- المطلب الأول/ مفهوم الضريبة على الدخل.
- المطلب الثاني/ خصائص الضريبة على الدخل.
- المبحث الثالث/ إيرادات المهن الحرة الخاضعة لضريبة الدخل في القانون العراقي النافذ.
- المطلب الأول/ مبادئ الضريبة على الدخل في القانون العراقي ونطاقه.
- المطلب الثاني/ الطبيعة القانونية لضريبة الدخل المفروضة على إيرادات المهن الحرة في القانون العراقي.
- المطلب الثالث/ التحديات التي تواجه ضريبة الدخل على إيرادات المهن الحرة في القانون العراقي.
- الخاتمة/ وتتضمن النتائج والتوصيات.

**المراجع**



## المبحث الأول: ماهية إيرادات المهن الحرة

تعتبر المهن الحرة جزءاً أساسياً من النشاط الاقتصادي في المجتمعات العراقية والعالمية، حيث إنها تشمل مجموعة واسعة من الأنشطة المهنية التي يقوم بها الأفراد بشكل مستقل دون أن يكونوا مرتبطين بصورة مباشرة بأرباب العمل أو المؤسسات الكبرى، ويشمل مجال المهن الحرة العديد من الاختصاصات مثل الطب والمحاماة والهندسة والتصميم والإعلام والفنون والتكنولوجيا والاستشارات وغيرها، والتي تلعب دوراً حيوياً في المجتمع العراقي وتسهم في تعزيز الاقتصاد، وعلى ذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية إيرادات المهن الحرة وتعريفها وبيان أهم مقومات المهن الحرة.

### المطلب الأول: مفهوم إيرادات المهن الحرة

تعرف المهن الحرة بأنها: " المهن التي يباشرها الممولون بشكل خاص، والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل، وتقوم على الممارسة الشخصية في المجالات العلمية والفنية، ويكون الربح فيها نتيجة استثمار لرأس المال والعمل ومن أمثلة أصحاب المهن الحرة هم الأدباء والمترجمين والممثلين والمخترعين والأطباء والمحاسبين والمحامين والمهندسين".<sup>٥</sup>

كما يعرف أصحاب المهن الحرة بأنهم " كل عمل يمارسه صاحبه لحسابه الخاص ، يهدف إلى تقديم خدمة عامة تعتمد على الملكات الذهنية والتخصص مثل الطبيب والمهندس والمحاسب القانوني وغيرهم، ممن يقومون بأعمال يمارسها الأفراد الذين يتمتعون بخبرات وتخصصات عالية تعتمد عملهم على الجهد الذهني والخبرة، ويأتي أرباحهم من العمل بصفه أساسية ليس من دخل رأس المال".<sup>٦</sup>

أما تعريف الإيرادات فهي تعني " المبالغ التي يحصل عليها الشخص سواءً كان شخص طبيعي أو معنوي من ممارسة نشاط بصورة اعتيادية أو عرضية." وتتقسم الإيرادات إلى ثلاث أنواع وهي (الإيرادات العادية، الإيرادات العرضية، الإيرادات الرأسمالية)، لذا يُراد بالإيرادات الخاضعة للضريبة- الدخل أو المدخولات المشمولة بالضريبة والتي تتمثل في " الإيراد الصافي".<sup>٧</sup>

وقد عرف المشرع العراقي وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ الدخل الخاضع للضريبة في المادة الأولى<sup>٨</sup> والثانية منه بأنه: " الإيراد الصافي للمكلف الذي يحصل عليه من مصادر (أعمال تجارية و المهن والفوائد وقطع وبدلات ايجار الأراضي الزراعية والرواتب والأجور المقرر للعمل)<sup>٩</sup> وعلى ذلك يمكننا تعريف إيرادات المهن الحرة بأنها: " الإيرادات العائدة من الأعمال والمهن التي يزاولها أفراد يتمتعون بخبرات عالية وتخصصات معينة ويقدمون خدمات على قدر كبير من التخصص والخبرة وتعتمد على الجهد الذهني والتفكير العقلي كمهنة الطبيب والمهندس والمحامي وغيرها، ويحكم كل مهنة مجموعة من المعايير التي تضعها النقابات الممثلة لكل مهنة ويتفق عليها، وواجب مراعاتها".<sup>١٠</sup>

### المطلب الثاني: المقومات الأساسية للمهن الحرة

يعد قطاع المهن الحرة من القطاعات الهامة في العراق فلا يكاد يخلو حي من الأحياء داخل أي مدينة من تلك المهن الحرة، والتي أثرت بشكل كبير على الاقتصاد العراقي، وبما أن ممارسي المهن الحرة

في ازدياد وُضعت مقومات ومعايير لأصحاب المهن الحرة في سياق التنظيم الاجتماعي للمجتمع العراقي، وعلى ذلك فتمتيز المهن الحرة عن غيرها من المشاريع التجارية والصناعية بعدة خصائص ومقومات والتي تتمثل في:

١. مزاوله المهنة بشكل مستقل وهذا يتطلب أن يكون مزاولي المهن يتمتعون بشكل مستقل في نشاطهم، أي يكون صاحب المهنة يمارس نشاطه لحساب نفسه وبكامل حريته وعلى مسؤوليته ولا يكون مرتبط مع الغير بأي علاقة تبعية، ويكون إيرادات العمل والخسائر تعود على صاحب العمل نفسه.

٢. يكون العنصر الأساسي في تحقيق إيرادات أصحاب المهن الحرة هو العمل نفسه دون رأس المال، أي ان ارباحه تعتمد على الخبرة الشخصية والعلمية والمجهود الذهني في المهنة، وذلك بعكس الأنشطة التجارية والصناعية الذي يمثل رأس المال العنصر الأساسي فيها بجانب العمل حيث يقدم صاحب المهنة خدمات لأفراد المجتمع يتقاضى لقاءها أتعاباً، في حين أن التاجر في المنشأة التجارية يقوم ببيع سلع ويحصل على ثمنها كإيرادات.<sup>١١</sup>

٣. يعد رأس المال عنصر ثانوي في المهن الحرة، حيث يعتمد صاحب المهنة على مجهود الشخصي والكفاءة العلمية والعملية والملكات الذهنية التي يكتسبها بمزاولة المهنة في حين أن رأس المال يكون عنصر أساسي للمشاريع التجارية والصناعية وصاحب المهنة لا يقدم سلعاً أو منتجات إنما يتقاضى اتعاب ويتحمل نفقات نتيجة تقديم خدمات، أما التاجر فيقدم سلعة يتقاضى ثمناً لها يستبعد منه تكلفة شراء هذه السلعة ويكون ربحه هو الفرق بين تكلفة الشراء وسعر البيع.<sup>١٢</sup>

٤. أن تكون ممارسة المهنة بشكل اعتيادي فتكون إيرادات أصحاب المهن الحرة ناتجة عن ممارسة فعلية لغرض الكسب، وعلى ذلك نجد أن العمل الذي يتم بصوره عرضية ولا يتسم بالتركرارية لا يمكن خضوعه لضريبة.<sup>١٣</sup>

٥. التوصل إلى نتيجة نشاط صاحب المهنة يكون وفق عدة أسس منها أساس الاستحقاق والأساس النقدي وأساس الاستحقاق المختلط، بينما أصحاب المشاريع التجارية والصناعية لا تأخذ إلا بمبدأ الاستحقاق لاحساب نتيجة أعمالها في نهاية السنة المالية.<sup>١٤</sup>

وعلى ذلك فلا بد من أصحاب المهن أن يتمتعوا بعدة مقومات منها:

١. أن يتمتع كل من يزاول المهنة بمستوى عالي من الكفاءة العلمية والعملية والاستعداد الذهني والخبرة التي تتناسب مع أهمية المهنة التي يؤديها تجاه أفراد المجتمع.

٢. شعور أصحاب المهنة بمسؤولية الدور والخدمة التي يقدموها للمجتمع ومدى قدرتهم على تحمل هذه المسؤولية.

٣. اعتراف المجتمع بأهمية الخدمة التي يقدمها أصحاب المهن عن طريق الاستمرار في طلب الخدمة، وأيضاً من خلال النقابات التي تعمل على تنظيم وضبط المهن في المجتمع، حيث يوجد تجمعات ونقابات مهنية تشرف على تنظيم وضبط العمل المهني ورفع مستواه وحماية أفراد المهنة الواحدة.

٤. تمتع كل مهنة بمجموعة من المعايير والمستويات للأداء يكون متعارف عليها مثل ميثاق العمل والتي يجب أن يراعيها أصحاب المهن الحرة.<sup>١٥</sup>



وعلى ذلك نجد أن إيرادات المهن الحرة تتمثل في الإيراد الصافي الذي يحصل عليه المكلف ناتج من ممارسة عمل خاص يهدف لتقديم خدمة عامة تعتمد على الجهد الذهني والخبرة وتأتي تلك الإيرادات من العمل بصفة أساسية وليس من دخل رأس المال، ويتمتع أصحاب المهن الحرة بعدة مقومات وخصائص تتمثل في الاستقلالية في العمل، وأن يكون العمل نفسه دون رأس المال هو العنصر الأساسي لتحقيق الإيرادات وأن تكون ممارسة تلك المهنة اعتيادية ومتكررة وليست بصورة عرضة.

### المبحث الثاني: ماهية الضريبة على الدخل

تعد الضريبة على الدخل أحد أهم أنواع الضرائب المباشرة التي تفرضها الحكومات في مختلف أنحاء العالم. والتي تهدف من خلالها تمويل النفقات العامة وتوفير الموارد المالية للحكومة من أجل تقديم الخدمات العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وهي تفرض على الأفراد والشركات والمؤسسات وتستند إلى الدخل الذي يتم تحقيقه خلال فترة زمنية محددة. كما يتم تحديد مبلغ الضريبة على الدخل بناءً على نسبة مئوية محددة من الدخل الإجمالي، والتي يتم تحديدها وفقاً للقوانين الضريبية المعمول بها في كل بلد. وبناء على ذلك ارتكز المبحث الحالي لمناقشة ماهية الضريبة على الدخل و بيان مفهومها و النظريات المفسرة للدخل وفرض الضريبة عليه، والخصائص والسمات التي تميز ضريبة الدخل عن غيرها من أنواع الضرائب.

### المطلب الأول: مفهوم الضريبة على الدخل

الضريبة هي فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة وفقاً للقانون أو التشريع وتحصل من المكلفين فتتمكن الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التنموية، أي أنها جباية الرسوم تفرضها الدولة أو الهيئة الحكومية يتم دفعها جبراً بلا مقابل أو مصلحة مباشرة لهم ولكنها تساهم في نفقات الدولة لتتمكن من تحقيق أهدافها وخططها التنموية والاستثمارية.<sup>١٦</sup>

وعلى ذلك تعرف ضريبة الدخل بأنها: " فريضة مالية تفرضها الدولة بصورة نهائية من أجل تغطية نفقتها ويكون المكلف بها الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، حسب قدرتهم التكاليفية بلا مقابل من أجل تغطية الأعباء المالية".<sup>١٧</sup>

كما تعرف ضريبة الدخل بأنها: "ضريبة تفرض وتجبى من المكلفين المختلفين العاملين في أراضي الدولة ذات السيادة القانونية وتفرض على أرباح الأعمال والرواتب وغيرها من الدخول المتحققة للأفراد والشركات وتوزع ضريبة الدخل على معظم القطاعات الاقتصادية المختلفة".<sup>١٨</sup>

ولكي نستطيع تعريف الضريبة على الدخل، نجد أن هناك نظريات مفسرة للضريبة على الدخل ومن أهمها نظرية الاثراء ونظرية المصدر والتي وضحت مفهوم الدخل الخاضع للضريبة:

**أولاً/ نظرية الاثراء:** وعرفت هذه النظرية الدخل بأنه: " الفرق بين القيمة النقدية لقوة الشخص الاقتصادية بين فترتين زمنيتين محددتين"، وفي كل زيادة بين القيمة النقدية في بداية هذه الفترة ونهايتها يعتبر دخلاً بما في ذلك كافة الإيرادات الرأسمالية التي يحصل عليها الشخص خلال هذه الفترة، وعلى ذلك فإن تلك الإيرادات تخضع للضريبة.

**ثانياً/ نظرية المصدر:** عرفت أن هذه النظرية الدخل بأنه: "كل قوة نقدية شرائية جديدة تتدفق بصفة دورية خلال فترة زمنية معينة، بحيث يمكن استهلاكها دون المساس برأس المال الأصلي"، وبالتالي فإن الدخل يجب أن يكون قابل للتكرار ودوري مع الحفاظ على رأس المال الأصلي كما يشترط بقاء المصدر المالي بصورة مطلقة وقابليه هذا الدخل للتقييم لأن الدخل لا يخضع لضريبة الدخل ما لم يكن نقداً.<sup>١٩</sup>

وبناء على ذلك نجد أن النظريتان ترى أن الدخل هو مبلغ المال الذي يدخل إلى الشخص من خلال رواتب دورية يتقاضاها من وظائف ثابتة له أو من خلال أنشطة يمارسها تحقق له إيراد وبعد احتساب الإيراد الحقيقي يخضع للضريبة، وعلى ذلك فإن الدخل الخاضع للضريبة هو " مجموع الدخل الصافية بعد إزالة أعباء الدخل، الإعفاءات القانونية، وكافة الدخول المتحققة، لأي شخص من أي مصدر يكون خاضع لضريبة الدخل ما لم يرد نص قانوني يعفي من الضرائب".<sup>٢٠</sup>

وعلى ذلك يمكننا تعريف الضريبة على الدخل في القانون العراقي بأنها من الضرائب المباشرة الشخصية التي يراعى من خلالها المشرع الظروف العائلية للمكلف، ولم تكن هذه الضرائب جديدة على مجتمع العراقي، والتي بدأت بالقانون رقم ٥٢ لعام ١٩٢٧ باستخدام الأسلوب الضيق لمفهوم الدخل دون التفريق بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي، وأهمل هذا القانون كل الاعتبارات الشخصية التي يقرها المشرعون عند فرض الضرائب مثل السماحات والتفرقة بين الظروف الشخصية لذوي الأعباء العائلية المختلفة، ثم تم تعديل هذا القانون عدة مرات خلال عام ١٩٣٠ وعام ١٩٣٦ واتسمت هذه التعديلات بالأخذ بالسعر التصاعدي واعفاءات وزيادة مدد المطالبة بفرض الضريبة وتصنيف المكلفين حسب الأرباح وتقدير أحكام جديدة خاصة بغير المقيمين.

وفي عام ١٩٣٦ صدر القانون رقم ٣٦ والذي حل محل القانون القديم، وكانت أحكامه تقرر معاملة مستقلة لذوي المراكز القانونية المختلفة من حيث الحالة الاجتماعية، بالإضافة إلى زيادة معدلات الضريبة التصاعدية للفرد المقيم وغير المقيم في العراق، وفي عام ١٩٤٣ تم تعديل قانون ضريبة الدخل، حيث فرض الضريبة على أرباح شركات الطيران والبواخر واعفاءات الرواتب والمخصصات التي تدفعها حكومات الامم المتحدة، وفي عام ١٩٥٦ ألغى القانون ليحل محل القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٥٦ والذي أضاف مبادئ جديدة مثل زيادة السماحات وتخفيض سعر الضريبة بالنسبة للمقيم وغير المقيم، إلا أنه لم يستمر طويلاً، فلم يخلو من التعديلات وتم إلغائه بصدور قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.<sup>٢١</sup>

### المطلب الثاني: خصائص الضريبة على الدخل

هناك عدة خصائص يتسم بها نظام الضرائب والتي تنطبق على الضريبة على الدخل و التي منها:

- العدالة والمقصود بها توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين حسب قدرتهم التكاليفية، وتوزيع سعر الضريبة بصورة متساوية بين جميع اصحاب المهن الحرة. ويوجد هنا نوعين للعدالة وهي العدالة النسبية التي تفرض على الدخول المتساوية والعدالة التصاعدية أي اخضاع الدخول لأسعار ضريبة مختلفة تزداد بزيادة الدخل الذي يُجيبه صاحب المهنة.



- اليقين والوضوح حيث تتسم ضريبة الدخل بوضوح القوانين الضريبية لدى المكلفين ليسهل تطبيقها من قبلهم دون غموض حيث تكون مفروضة وفق قواعد وشروط محددة ويكون سعر الضريبة وميعاد سدادها واضح.
  - الملائمة والمقصود بها تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف الممولين الشخصية خاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطرق اجراءاته.<sup>٢٢</sup>
- وهناك خصائص للضريبة على الدخل في الدول النامية والتي تميزها عن الدول المتقدمة والتي تتمثل في:

١. انخفاض في الحصيلة النهائية للضريبة، حيث أنها لا تزيد عن ١٥% من الدخل القومي ويرجع ذلك بسبب عدم اكتمال نمو القطاعات الخاصة بأصحاب المهن الحرة وانخفاض الدخل الفردي وزيادة نسبة الاعفاءات الضريبية.
  ٢. ضآلة أهمية الضرائب المباشرة وخاصة ضرائب الدخل بسبب تدني الدخل وانتشار الفقر وعدم قيام المشاريع الاستثمارية.
  ٣. صعوبة التحصيل الضريبي وانتشار التهرب الضريبي بسبب عدم وجود أنظمة ضريبية متطورة تعالج مسائل التهرب الضريبي وانخفاض كفاءة الإدارة الضريبية.<sup>٢٣</sup>
- وعلى ذلك نجد أن الضريبة على الدخل هي أحد أنواع الضرائب المباشرة الهامة في المجتمع ، والتي تسهم في تحقيق العدالة وتوزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين وهي تتسم بالوضوح وفق شروط محددة تحدد سعر الضريبة وميعاد تحصيلها وتسديدها وتتناسب الضريبة على الدخل مع ظروف المكلفين، إلا أن في المجتمعات النامية تتسم الضريبة على الدخل بانخفاض نسبة التحصيل النهائية بسبب تدني الدخل وانتشار الفقر وقلة المشاريع الاستثمارية وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

### المبحث الثالث: إيرادات المهن الحرة الخاضعة لضريبة الدخل في القانون العراقي النافذ

تعد إيرادات المهن الحرة أحد المجالات المهمة في قانون الدخل العراقي، حيث يتعين على أصحاب المهن الحرة تقديم الإقرارات الضريبية ودفع الضرائب المستحقة وفقاً للتشريعات الضريبية المعمول بها. إن فهم كيفية تقدير وتحديد ضريبة الدخل على إيرادات المهن الحرة يعد أمراً حيوياً للمهنيين الحرين والمحاسبين والمستشارين الضريبيين وأي شخص يهتم بالتمتع بالامتيازات والحقوق الضريبية المناسبة، لذا فإن قانون الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ الإطار القانوني الذي ينظم الضرائب المفروضة على إيرادات المهن الحرة في العراق. وفي هذا المبحث سيتم تناول الأسس والمبادئ الضريبية التي يعتمد عليها قانون الدخل في تقدير ضريبة الدخل على المهن الحرة وفقاً لقانون الدخل العراقي النافذ، بالإضافة إلى الطبيعة القانونية والضوابط والإجراءات المتعلقة بتقدير الدخل وتقدير الضريبة المفروضة على إيرادات المهن الحرة.

## المطلب الأول: مبادئ الضريبة على الدخل في القانون العراقي ونطاق سيرانها:

وفقا لقانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، تعبر كل سنة على حدة عندما يتعلق الأمر بتقدير الأرباح وفرض الضرائب، ويستند الالتزام الضريبي على صافي الدخل الذي حققه المكلف خلال سنة مالية محددة، والتي تستمر لمدة اثني عشر شهرا تبدأ من اليوم الأول من شهر يناير من كل عام. وإذا كان القانون يقضي بفرض الضرائب على دخل السنة الواحدة، فإنه يقتضي أيضا فرض الضرائب على إجمالي دخل المكلف من مختلف المصادر، سواء كانت تلك المصادر تقع داخل العراق أو خارجه، وخاصة للأشخاص الطبيعيين المقيمين. كما أن الضرائب لا تفرض على نتيجة كل معاملة على حدة بل على نتيجة جميع المعاملات التي تتم خلال العام.<sup>٢٤</sup>

ولقد حدد القانون نطاق سيران الضريبة مستندا إلى عدة مبادئ مثل مبدأ الإقامة ومبدأ التبعية الاقتصادية ومبدأ التبعية السياسية والمواطن والدولة الحق في فرض الضريبة على جميع الدخول التي تؤدي إلى الأشخاص المقيمين فيها بغض النظر عن مصدر تسلمها، وبالنسبة للقانون العراقي فإنه يأخذ بمبدأ الإقامة والتبعية والمواطن والجنسية على حسب أهميته، فيما يتعلق بالدخل فهو بناء على الايراد الصافي للمكلف الذي يحصل عليه من مصادر المبنية في المادة الثانية من هذا القانون.<sup>٢٥</sup>

**أولاً/ مبدأ التبعية السياسية:** يستند مبدأ التبعية السياسية على الفكرة بأن الأفراد مرتبطون بالدولة من خلال رابطة سياسية وقانونية تعرف باسم الجنسية. تحدد الجنسية حقوق الأفراد مثل حق التصويت وحق التملك، وفي الوقت نفسه تفرض عليهم واجبات، بما في ذلك واجب أداء الضرائب؛ وبناءً على هذا المبدأ تعتبر الضريبة واجبا سياديا، حيث يكون من حق الدولة بمجرد سيادتها على إقليم معين وقبول الفرد التواجد والعيش فيه، أن تفرض عليه بعض الواجبات. ومن بين هذه الواجبات، يأتي أداء الضرائب.

وعلى ذلك فإن المشرع العراقي أعطى الحق في فرض الضرائب على جميع مواطنيها، بغض النظر عن مكان إقامتهم أو موقع أموالهم أو مكان مزاولتهم للأعمال وبالتالي، فإنه من حق الدولة العراقية أن تفرض الضرائب على جميع المواطنين العراقيين، سواء كانوا يعيشون في العراق أو في الخارج، وسواء كانوا يمارسون أنشطة اقتصادية داخل العراق أو في أماكن أخرى، ويكون الدفع للضرائب واجبا على جميع المواطنين العراقيين الذين يحملون الجنسية العراقية، بغض النظر عن مكان إقامتهم أو موقع أموالهم أو مكان مزاولتهم للأعمال.

**ثانياً/ مبدأ التبعية الاقتصادية:** يقوم هذا المبدأ على العلاقة التي تنشأ بين المواطن والدولة من خلال مزاولات الفرد النشاط داخل الدولة، بحيث يترتب على هذا النشاط المساهمة والتأثير في الحياة الاقتصادية وبناءً على ذلك يحق للدولة أن تفرض ضريبة على الفرد سواء كان يحمل جنسيته أو لا.

**ثالثاً/ مبدأ الإقامة:** ويقوم هذا المبدأ على فكرة تواجد الفرد في بلد معين في فترة محددة، ولذلك يحق للدولة تكليفه بالضريبة سواء كان يحمل جنسيته أم لا، وطبقا لهذا المعيار تخضع دخول وثروات الأشخاص المقيمين في بلد ما بصفة معتادة ومستقرة وثابتة، وليس بصفه مؤقتة أو عارضة



أو عابرة لضريبه الدخل وتحدد التشريعات الضريبية لكل دولة شروط الإقامة الدائمة والحالات التي تعد فيها الإقامة مؤقتة.<sup>٢٦</sup>

### المطلب الثاني: الطبيعة القانونية لضريبة الدخل المفروضة على إيرادات المهن الحرة في القانون العراقي

تخضع إيرادات المهن الحرة لضريبة الدخل استناداً إلى قانون ضريبة الدخل العراقي في الفقرة رقم ١ من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، والتي نصت على فرض الضريبة على أرباح المهن والتي جاء بها المشرع بصورة مطلقة ووضع لها شروطاً والتي تتمثل بما يلي<sup>٢٧</sup>:

١. أن يكون هناك ممارسة للمهنة بأسلوب اعتيادي وتكراري.
  ٢. يجب أن تُمارس المهنة بصورة مستقلة ولحساب صاحب المهنة.
  ٣. أن يكون الدخل والإيراد العائد نتيجة للاعتماد على العمل.
- وقد تفردت الفقرة الأولى من المادة الثانية<sup>٢٨</sup> من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل لمصادر الدخل التي تفرض عليها الضريبة حيث أصبحت الآن بعد الأخذ بكافة التعديلات التي طرأت عليها كالاتي:

تفرض الضريبة على "أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصناعات أو المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف"<sup>٢٩</sup>.

ونلاحظ أن المشرع لم يضع لأصحاب المهن الحرة فقرة خاصة بهم لتحديد نظام الضريبة المفروضة، بل جاءت في إطار الأعمال التجارية أو الصناعات و المهن، فيلاحظ أن القانون ساوى بينهما من خلال استخدام كلمة (أو) والأحرى به أن يستخدم حرف (و) إلا أن هناك فرق بين الصنعة والمهنة. فالصنعة تمثل حرفة يمارسها الشخص لحسابه الخاص من خلال استخدام رأسمال بسيط مثل النجار والحداد والخياط والميكانيكي والصانع. أما المهنة، فهي عمل يمارسه الشخص من خلال الاستعانة بتعليمه وخبرته، وتتميز المهن بعدد من الخصائص، ولكي تخضع المهنة إلى الضريبة يجب توافر عدد من الشروط فيها، منها أن تمارس بشكل فعلي وينجم عنها دخل، وأن يمارسها صاحبها بصورة مستقلة. ولذلك فإن أرباح كل من الصنعة والمهنة تعد دخولاً خاضعة للضريبة.<sup>٣٠</sup>

بناءً على ما ورد في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، يمكننا أن نقول إن المشروع الضريبي العراقي في نطاق سريان ضريبة الدخل اعتمد مبدأ التأثير الاقتصادي كأساس، مع الاستعانة بمبدأ التبعية السياسية.

ووفقاً للمادة (٥)<sup>٣١</sup> من قانون الضريبة على الدخل النافذ في العراق نصت على أنه<sup>٣٢</sup>:

١. يتم فرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي، سواء كان يحصل عليه في العراق أو خارجه، بغض النظر عن مكان تسلمه للدخل.
٢. يتم فرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق، حتى إن لم يتم تسلمه في العراق.
٣. لا يتم فرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق.

ومن خلال هذه المادة، يمكننا أن نفهم أن المشرع الضريبي العراقي يشمل الضريبة على كل من المقيم وغير المقيم، بغض النظر عن الجنسية. بمعنى آخر، لم يتم اعتماد معيار الإقامة كمعيار أساسي. ومع ذلك، يميز المشرع الضريبي العراقي بين المقيم وغير المقيم فيما يتعلق بالدخول المشمولة بالضريبة، وكذلك يميز بين المقيم العراقي وغير العراقي، بالنسبة للمقيم العراقي، يخضع الدخل الذي يتم تحصيله داخل العراق وخارجه للضريبة. ومن هنا، يمكننا أن نفهم أن المشرع الضريبي العراقي يعتمد معيار الجنسية ومعيار التأثير الاقتصادي للمقيمين العراقيين. أما بالنسبة لغير المقيم أو المقيم غير العراقي، يُخضع الدخل الذي يتم تحقيقه في العراق فقط للضريبة (وفقاً لمبدأ التأثير الاقتصادي)؛ بهذه الطريقة، يتم تجسيد مبدأ التأثير الاقتصادي كأساس لتحديد من يخضع للضريبة ومن لا يخضع، ويستند المشروع الضريبي العراقي أيضاً إلى مبدأ التبعية السياسية للتفريق بين المقيمين وغير المقيمين وبين المقيمين العراقيين وغير العراقيين.

وفيما يختص بتقدير الضريبة المفروضة على إيرادات أصحاب المهن الحرة الخاضعة لضريبة الدخل؛ فقد نصت المادة الثالثة من نفس القانون على:

**الفقرة الأولى:** "تفرض الضريبة على الدخل المنصوص عليه في الفقرات (١، ٢، ٣) من المادة الثانية بالمقدار الناجم منه في السنة التي تسبق السنة التقديرية مباشرة"  
**الفقرة الثالثة:** "إذا انقطع مصدر الدخل خلال السنة التقديرية في السلطة المالية إجراء التقدير، وفرض الضريبة وجبايتها خلال نفس السنة وقيدتها إيراداً نهائياً لنفس السنة."  
**الفقرة الرابعة:** "للسلطة المالية تقدير الدخل المشار إليه في الفقرة واحد من هذه المادة قبل بداية السنة التقديرية بصورة احتياطية واستيفاء مبلغ الضريبة بصورة أمانات لحساب سنتها التقديرية."  
**الفقرة الخامسة:** "دخل غير المقيم تفرض عليه الضريبة في سنة تسلمه أو قيده لحساب عدم من سبق وقدر دخله في السنة السابقة".<sup>٣٣</sup>

وعلى ذلك نجد أن في حالة توقف مصدر الدخل خلال السنة التقديرية، يتم تقدير المبلغ المفروض ضريبته وفرض الضريبة عليه خلال نفس السنة، وتعتبر هذه الضريبة إيراداً نهائياً لتلك السنة. وبموجب الفقرة الرابعة<sup>٣٤</sup>، فإن السلطة المالية لديها الحق في تقدير الدخل المشار إليه في الفقرة الأولى<sup>٣٥</sup> من هذه المادة قبل بداية السنة التقديرية بشكل احتياطي وجمع مبلغ الضريبة كضمان لسنتها التقديرية. أما فيما يتعلق بالفقرة الخامسة، فإنها تنص على أنه يتم فرض الضريبة على دخل غير المقيم في السنة التي يتم فيها استلام الدخل أو قيده لحساب السنة الجديدة، وذلك لمنع تكرار فرض الضريبة على نفس الدخل في السنة السابقة، ووفقاً لذلك يتم تنظيم إجراءات تقدير وفرض الضريبة على إيرادات أصحاب المهن الحرة في حالات معينة مثل توقف مصدر الدخل أو دخل غير المقيم. يهدف هذا النص إلى تطبيق نظام عادل ومتوازن لتحديد الضريبة المستحقة وتقديرها بناءً على الظروف الفعلية لكل حالة.



أما فيما يتعلق بالإعفاءات لأصحاب المهن الحرة من ضريبة الدخل فلم يختص المشرع بذكرهم في مادة محددة أو بصياغة واضحة، ولكن ذكر في المادة السابعة من قانون الضريبة على الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ بالعراق: " يعفى دخل الاشخاص الطبيعيين من الفوائد عن ودائعهم وحساباتهم في المصارف و صناديق التوفير العراقية".<sup>٣٦</sup>

ومن خلال الاطلاع على قانون ضريبة الدخل العراقي، نجد أن المشرع الضريبي العراقي أخذ بمبدأ فرض الضريبة على الدخل الصافي وليس الاجمالي مسائراً بذلك غالبية التشريعات الضريبية أي أخذ بمبدأ خصم التكاليف من الدخل الاجمالي لكي يصل إلى الدخل الصافي وتحويله إلى دخل يخضع للضريبة بعد خصم الاعفاءات والسماحات الشخصية. كما نلاحظ ان المشرع العراقي لم يحدد المهن الحرة الخاضعة للضريبة سواء كانت من أعمال مشروعة أو غير مشروعة، كما أن قانون ضريبة الدخل العراقي لم يتناول أيضاً مدى خضوع أو عدم خضوع أرباح الأعمال غير المشروعة.<sup>٣٧</sup>

أما فيما يختص بتقدير ضريبة الدخل على اصحاب المهن الحرة وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ فقد اتبع المشرع العراقي وفقاً للمادة الثانية والثلاثين من هذا القانون حق استخدام التقدير الاحتياطي، يُسمح باستخدام التقدير الاحتياطي كوسيلة مؤقتة لتحديد مبلغ ضريبة الدخل لأصحاب المهن الحرة. يتم استخدام هذا التقدير الاحتياطي من قبل الإدارة الضريبية لضمان تحصيل الضريبة وتقديرها وتحديثها وتحصيلها لصالح الخزينة العامة.

ويعنى التقدير الاحتياطي بتحديد مبلغ الضريبة المستحقة على أساس مؤقت، ويتم تطبيقه في حالات مختلفة، بما في ذلك عند تقديم المكلف لحساباته للإدارة الضريبية مع الالتزام بصحة الأرقام المقدمة، ومن ثم يتم تقدير المبلغ من قبل الإدارة الضريبية كتقدير احتياطي ويتم إحالة الحسابات إلى قسم التدقيق أو يتم استخدام التقدير الاحتياطي عند تأخر وصول نتائج المسح الضريبي. كما يمكن أن يتم التقدير الاحتياطي في الحالات التي يتأخر فيها حدوث بعض العمليات المالية حتى يتم إعداد الميزانية من قبل أصحاب المهن الحرة. وعندما يتأخر صاحب المهنة الحرة في تقديم التقرير الضريبي الذي يحتوي على البيانات الضريبية الخاصة به، ويهدف استخدام التقدير الاحتياطي إلى ضمان استمرارية جمع الضرائب وتقديرها في حالة عدم توفر المعلومات الكافية أو التأخير في العمليات المالية الضريبية ومع ذلك، يجب أن يتم تطبيق التقدير الاحتياطي بموجب القوانين والإجراءات المحددة في القانون الضريبي ويجب أن يكون مؤقتاً حتى يتم استبداله بالبيانات والمعلومات الضريبية الدقيقة عند توفرها.<sup>٣٨</sup>

### المطلب الثالث: التحديات التي تواجه ضريبة الدخل على إيرادات المهن الحرة في القانون العراقي.

١. ان قانون ضريبة الدخل توسّع في دائرة الشمول، فهو بالإضافة إلى شموله بالأعمال التجارية بصرف النظر عن نوعها وكيفية أدائها سواء بقصد الاحتراف أو التوسّع بحيث شمل الأعمال ذات الصبغة التجارية، كما لم يشترط المشرّع توفر الدورية والانتظام وبقاء المصدر (التي تمثل عناصر الدخل) في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ. بل اكتفى بقيام الفرد بنشاط معين ولمرة واحدة وليس على وجه الاعتياد لتفرض عليه الضريبة.<sup>٣٩</sup>

٢. صعوبة تحديد اقامة الأشخاص الطبيعيين والشخص المعنوي الذي يزاول نشاط في الدولة، وقصور قانون الضريبة على الدخل لإيرادات المهن الحرة في أنها تفرض على الشخص المعنوي الذي يزاول نشاطاً في دولة أخرى، بسبب تواجد مجموعة من المديرين يراقبون أعمالها فإن الإقامة لوحدها لا تعتبر معياراً لفرد الضريبة على الدخل والأصح هو الموطن.

٣. المشرع الضريبي العراقي لم يتعرض إلى مساءلة مشروعية أو عدم مشروعية الدخل الخاضع للضريبة، الأمر الذي يعني خضوع الدخل إلى الضريبة بصرف النظر عن مشروعيته أو عدمه، والدخل غير المشروع هو ذلك الذي ينجم عن أعمال غير مشروعة مثل ممارسة الشخص لمهنة غير مؤهل لها سرقة النتائج الفكرية لآخرين وبيعه عمليات التهريب ودخل القمار، ومن جانب آخر نجد أن السلطة الضريبية تترك التقديرات الاحتياطية للمكلف الضريبي ومعلقه ولا تقوم بتحويلها إلا في تقديرات نهائية ولعدة سنوات تقديرية.<sup>٤٠</sup>

وعلى ذلك نجد أن قانون الضريبة على الدخل رقم ١١٣ لعام ١٩٨٢ قد حدد نطاق سريان الضريبة لإيرادات المهن الحرة ، وفقاً لعدة مبادئ منها مبدأ الإقامة ومبدأ التبعية الاقتصادية، والحق في فرض الضرائب على جميع مواطنيها بغض النظر عن مكان اقامتهم أو موقع أعمالهم، إلا أننا نجد أن المشرع العراقي لم يضع لأصحاب المهن الحرة فقرة خاصة بهم لتحديد نظام الضريبة المفروضة عليهم، إلا أنه حدد طبيعة المكلفين بالضريبة على الدخل، ولكنه اشتملها للمقيم وغير المقيم بغض النظر على الجنسية. كما أن ضريبة الدخل على إيرادات المهن الحرة في القانون العراقي واجه عدة تحديات منها شمول القانون للأعمال التجارية بغض النظر عن نوعها وكيفية أدائها ، كما أنه لم يميز بين الأشخاص الطبيعيين والشخص المعنوي الذي يزاول نشاط في الدولة ، ولم يتطرق لنوع المهنة إذا كانت مشروعة أو غير مشروعة.

## الخاتمة

يعتبر النظام الضريبي من الوسائل الأساسية التي تمكن الدولة من التأثير على الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية والمالية بهدف تحقيق التنمية المستدامة. يلعب النظام الضريبي دوراً حيوياً في توجيه مسار الاستثمار وإعادة توزيع الدخل بعدالة. يعد التنظيم الضريبي في العراق، وبالأخص ضريبة الدخل، جزءاً هاماً من الهيكل الاقتصادي العراقي، إذ يمنح الدولة القدرة على التأثير في النشاط الاقتصادي.

تُعتبر ضريبة الدخل من أكثر أنواع الضرائب انتشاراً، حيث تُفرض على شريحة واسعة من المكلفين الذين يمارسون أنشطة اقتصادية متنوعة، وتولّد لهم إيرادات سنوية. غالباً ما تكون هذه الضرائب تصاعدية، إلا في حالات معينة تكون فيها ضرائب نسبية. يُنظم هذا النوع من الضرائب وفقاً لقانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.



استند البحث الحالي إلى توضيح ماهية إيرادات المهن الحرة الخاضعة لضريبة الدخل وفقاً للقانون العراقي النافذ. كما هدف إلى تحديد مبادئ الضريبة على الدخل في القانون العراقي، ونطاق سريانها في التشريع العراقي، وبيان الطبيعة القانونية لضريبة الدخل على إيرادات المهن الحرة، بالإضافة إلى الكشف عن التحديات التي تواجه تطبيق ضريبة الدخل على إيرادات المهن الحرة في القانون العراقي.

### النتائج:

١. تُعد العراق من أوائل الدول التي شرعت نظام ضريبة الدخل، حيث صدر أول قانون لضريبة الدخل في عام ١٩٢٧، والذي يُعتبر من أوائل القوانين في المنطقة العربية. بعد إعلان الجمهورية في عام ١٩٥٨، تم إصدار قانون جديد لضريبة الدخل في عام ١٩٥٩، الذي تأثر بالنظرة الاشتراكية الاقتصادية آنذاك. تم تعديل القانون لاحقاً، وأصدر قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، الذي أُجري عليه عدة تعديلات وظل معمولاً به حتى الآن.

٢. تُعد ضريبة الدخل من أهم الضرائب المفروضة في العراق، حيث تُجبي من المكلفين المختلفين العاملين في أراضي الدولة ذات السيادة القانونية. تُفرض على أرباح الأعمال والرواتب وغيرها من الدخول المتحققة للأفراد والشركات، وتوزع ضريبة الدخل على معظم القطاعات الاقتصادية المختلفة.

٣. آلية فرض ضريبة الدخل: وفقاً لقانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، تُفرض الضريبة سنوياً بتقدير الأرباح، ويستند فيها الالتزام الضريبي على صافي الدخل الذي يحققه المكلف خلال سنة مالية محددة، والتي تستمر لمدة اثني عشر شهراً تبدأ من اليوم الأول من شهر يناير من كل عام، وقد حدد القانون العراقي نطاق سريان الضريبة استناداً إلى عدة مبادئ، مثل مبدأ الإقامة، مبدأ التبعية الاقتصادية، مبدأ التبعية السياسية، ومبدأ المواطن والدولة.

٤. إيرادات المهن الحرة: تخضع إيرادات المهن الحرة لضريبة الدخل استناداً إلى الفقرة رقم ١ من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ. وتنص على فرض الضريبة على أرباح المهن بشروط، منها ممارسة المهنة بأسلوب اعتيادي وتكراري، ممارستها بصورة مستقلة ولحساب صاحب المهنة، وأن يكون الدخل والإيراد ناتجاً عن الاعتماد على العمل، ويشمل المشرع الضريبي العراقي الضريبة على كل من المقيم وغير المقيم، بغض النظر عن الجنسية. ومع ذلك، يميز المشرع الضريبي العراقي بين المقيم وغير المقيم فيما يتعلق بالدخول المشمولة بالضريبة، وكذلك يميز بين المقيم العراقي وغير العراقي.

٥. تبين من خلال الدراسة أن في حالة توقف مصدر الدخل لصاحب المهنة الحرة خلال السنة التقديرية، يتم تقدير المبلغ المفروض ضريبته وفرض الضريبة عليه خلال نفس السنة، وبموجب الفقرة الرابعة، فإن السلطة المالية لديها الحق في تقدير الدخل المشار إليه في الفقرة الأولى من هذه المادة (السابعة) قبل بداية السنة التقديرية بشكل احتياطي وجمع مبلغ الضريبة كضمان لسنتها التقديرية.

٦. لم يختص المشرع العراقي الإعفاءات لأصحاب المهن الحرة من ضريبة الدخل بذكرهم في مادة محددة أو بصياغة واضحة، ولكن ذكر في المادة السابعة من قانون الضريبة على الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢

النافذ بالعراق: " يعفى دخل الاشخاص الطبيعيين من الفوائد عن ودائعهم وحساباتهم في المصارف وصناديق التوفير العراقية.

#### المقترحات:

1. توجيه جهود مكثفة لتعزيز التوعية الضريبية بين أصحاب المهن الحرة في العراق. ويمكن تحقيق ذلك من خلال توفير مواد توعوية وإرشادية وورش عمل متخصصة لتوضيح الالتزامات الضريبية وأهمية الالتزام بها.
2. ينبغي تبسيط الإجراءات الضريبية المتعلقة بإيرادات المهن الحرة لتسهيل التقدير والتحصيل الضريبي. يمكن ذلك من خلال تبسيط النماذج الضريبية وتبني تقنيات التقدير المبسطة التي تستند إلى معلومات محاسبية ومالية مبسطة لأصحاب المهن الحرة.
3. اتخاذ الإجراءات القانونية التي تساهم في تعزيز العدالة الضريبية وتحقيق التوازن بين الإيرادات الحكومية واحتياجات أصحاب المهن الحرة.
4. تحديث قانون ضريبة الدخل ليتماشى مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية الحالية، ولضمان تحقيق العدالة الضريبية والكفاءة في التحصيل، مع تعزيز وتطوير آليات تحصيل ضريبة الدخل لتقليل التهرب الضريبي وضمان تحقيق أعلى مستويات الكفاءة في جمع الإيرادات.
5. توسيع القاعدة الضريبية لتشمل الأنشطة الاقتصادية الجديدة والمتطورة، مع مراعاة العدالة في توزيع الأعباء الضريبية بين جميع الفئات.
6. تعزيز التعاون مع الجهات الدولية لتحسين نظم الضرائب في العراق، من خلال تبادل الخبرات وأفضل الممارسات في مجال التحصيل الضريبي.

#### الهوامش

- (١) خالد عبد المحسن الحوامدة، هرب أصحاب المهن الحرة من ضريبة الدخل في القانون الأردني، جامعة جرش، ٢٠١٩م، ص ١٢.
- (٢) عبد الرؤوف عادل الطرانيسي، الضريبة على إيرادات المهن الحرة وغير التجارية في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولأحته التنفيذية طبقاً لآخر تعديلات، اصدار مصلحة الضرائب المصرية، ٢٠٢٠م، ص ٦.
- (٣) صبا فاروق خضر، مصادر الدخل الخاضعة للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مج (١٦)، ع(٥٥)، ٢٠٢١م، ص ١.
- (٤) عبد الستار حمد أنجاد، تقييم النظام الضريبي العراقي (بين الواقع والطموح)، ضريبة الدخل أنموذجاً، جامعة كركوك، ٢٠٢٠م، ص ٢.
- (٥) مصدر سابق، الطرانيسي، ٢٠٢٠م، ص ٧.
- (٦) مصدر سابق، الحوامدة، ٢٠١٩م، ص ٣٥.
- (٧) خضر باري، فريخ السراي، المحاسبة الضريبية، ف ٢، الجامعة الامريكية، ٢٠٢٣م، ص ٣.



- (<sup>٨</sup>) المادة الأولى من قانون الضريبة على الدخل الفقرة الثانية تنص على "الدخل هو الأيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون".
- (<sup>٩</sup>) قانون الضريبة على الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢م، الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية العراقية، ٢٠٠٤، م(١)، ص٢.
- (<sup>١٠</sup>) أحمد عمر محمد عوض، دور الهيئات المحلية في الحد من التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠١٧م، ص٢٢.
- (<sup>١١</sup>) مصدر سابق، الطرانيسي، ٢٠٢٠، ص٨.
- (<sup>١٢</sup>) مصدر سابق، عروض، ٢٠١٧م، ص٢٤.
- (<sup>١٣</sup>) أيمن حماد، الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٤، ص٥٥.
- (<sup>١٤</sup>) مصدر سابق، عوض، ٢٠١٧م، ص٢٤.
- (<sup>١٥</sup>) مصدر سابق، الحوامدة، ٢٠١٩، ص٣٦.
- (<sup>١٦</sup>) مصدر سابق، الحوامدة، ٢٠١٩، ص٦.
- (<sup>١٧</sup>) انتصار سلامة محمود أبو عواد، التهرب من ضريبة الدخل من البنوك العاملة في فلسطين، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠١٨م، ص٤.
- (<sup>١٨</sup>) محمد نصر الدين خاطر، المسؤولية الجزائية للتهرب من ضريبة الدخل، جامعة عمان العربية، ٢٠٢٠، ص٧.
- (<sup>١٩</sup>) مصدر سابق، خاطر، ٢٠٢٠، ص٨.
- (<sup>٢٠</sup>) مصدر سابق، أبو عواد، ٢٠١٨م، ص:
- (<sup>٢١</sup>) عمر ماجد إبراهيم المعموري، التطابق الدستوري بين أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل والمبادئ والحقوق الدستوري، مجلة العلوم القانونية/ كلية القانون. جامعة بغداد/ العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان "الإصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول"، ٢٠١٨م، ص٦.
- (<sup>٢٢</sup>) كمال سعد بوفورة، المحاسبة الضريبية وفق أحكام قانون ضرائب الدخل الليبي رقم (٧) لعام ٢٠١٠، جامعة عمر الختار، دار الكتب الوطنية بنغازي- ليبيا، ٢٠٢٣، ص٣٦.
- (<sup>٢٣</sup>) مصدر سابق، أنجاد، ٢٠٢٠م، ص١٢.
- (<sup>٢٤</sup>) مصدر سابق، خضر، ٢٠٢١، ص٢.
- (<sup>٢٥</sup>) مصدر سابق، المعموري، ٢٠١٨م، ص٥.
- (<sup>٢٦</sup>) خضر باري، فريح السراي، المحاسبة الضريبية، ف٢، الجامعة الامريكية، ٢٠٢٣، ص٣.
- (<sup>٢٧</sup>) مصدر سابق، خضر، ٢٠٢١، ص٤.
- (<sup>٢٨</sup>) المادة الثانية الفقرة الأولى تنص على تفرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية: أرباح الاعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع أو المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف.
- (<sup>٢٩</sup>) قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته، الصادر، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، العراق، الفقرة(١)، م(٢)، ص٤.
- (<sup>٣٠</sup>) مصدر سابق، خضر، ٢٠٢١، ص١٠.
- (<sup>٣١</sup>) المادة الخامسة في الفقرة (٣؛٢؛١) من قانون والضريبة على الدخل نصت على "١. تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه؛ ٢. تفرض الضريبة

- على دخل غير مقيم الناجم في العراق وإن لم يتسلموا فيه، ٣. لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين والمقيمين في العراق".
- (٣٢) قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته، الصادر، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، العراق، المادة (٥)، ص ٦.
- (٣٣) قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته، الصادر، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، العراق، المادة (٣)، ص ٦.
- (٣٤) المادة الثالثة، الفقرة الرابعة تنص على: " للسلطة المالية تقدير الدخل المشار إليه في الفقرة واحد من هذه المادة قبل بداية السنة التقديرية بصورة احتياطية واستيفاء مبلغ الضريبة بصورة أمانات لحساب سنتها التقديرية".
- (٣٥) المادة الثالثة، الفقرة الأولى: " تفرض الضريبة على الدخل المنصوص عليه في الفقرات (١، ٢، ٣) من المادة الثانية بالمقدار الناجم منه في السنة التي تسبق السنة التقديرية مباشرة"، المادة الثانية الفقرة الأولى تنص على تفرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية: أرباح الاعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع أو المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف، الفقرة الثانية تنص على " الفوائد والعمولة والقطع وكذلك الأرباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات"، الفقرة الثالثة تنص على: "بدلات إيجار الأراضي الزراعية".
- (٣٦) قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته، الصادر، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، العراق، المادة (٧)، ص ١٣.
- (٣٧) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي: دراسة مقارنة، جامعة الموصل، ٢٠١١، ص ٣.
- (٣٨) علاء حسين علوان الشافعي، التقدير الاحتياطي للدخل في عملية التحاسب الضريبي بين القانون وتطبيقاته: حالات تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، جامعه النهريين، مجله تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، مج ١٦، ع ٥٢٤، ص ٦.
- (٣٩) مصدر سابق، المعموري، ٢٠١٨، ص ٦.
- (٤٠) مصدر سابق، باري و السراي، ٢٠٢٣، ص ٥.

## المصادر

### أولاً/ الرسائل والأطاريح

- (١) أحمد عمر محمد عوض، دور الهيئات المحلية في الحد من التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠١٧م، ص ٢٢.
- (٢) انتصار سلامة أبو عواد، التهرب من ضريبة الدخل من البنوك العاملة في فلسطين، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠١٨م، ص ٤.
- (٣) أيمن حماد، الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٤، ص ٥٥.
- (٤) خالد عبد المحسن الحوامدة، هرب أصحاب المهن الحرة من ضريبة الدخل في القانون الأردني، جامعة جرش، ٢٠١٩، ص ١٢.



- ٥) خضر باري، فريح السراي، المحاسبة الضريبية، ف٢، الجامعة الامريكية، ٢٠٢٣، ص٣.
- ٦) صبا فاروق خضر، مصادر الدخل الخاضعة للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مج (١٦)، ع(٥٥)، ٢٠٢١، ص١.
- ٧) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي: دراسة مقارنة، جامعة الموصل، ٢٠١١، ص٣.
- ٨) عبد الرؤوف عادل الطرانيسي، الضريبة على إيرادات المهن الحرة وغير التجارية في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية طبقاً لآخر تعديلات، اصدار مصلحة الضرائب المصرية، ٢٠٢٠، ص٦.
- ٩) عبد الستار حمد أنجاد، تقييم النظام الضريبي العراقي (بين الواقع و الطموح)، ضريبة الدخل أنموذجاً، جامعة كركوك، ٢٠٢٠م، ص٢.
- ١٠) عمر ماجد المعموري، التطابق الدستوري بين أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل والمبادئ والحقوق الدستوري، مجلة العلوم القانونية/ كلية القانون. جامعة بغداد/ العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان "الاصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول"، ٢٠١٨م، ص٦.
- ١١) كمال سعد بور فورة، المحاسبة الضريبية وفق أحكام قانون ضرائب الدخل الليبي رقم (٧) لعام ٢٠١٠، جامعة عمر الختار، دار الكتب الوطنية بنغازي- ليبيا، ٢٠٢٣، ص٣٦.
- ١٢) محمد نصر الدين خاطر، المسؤولية الجزائية للتهرب من ضريبة الدخل، جامعة عمان العربية، ٢٠٢٠، ص٧.

### ثانياً/ القوانين

- ١) قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته، الصادر، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، العراق.