

أهمية الضرائب على أرباح الأعمال التجارية  
(دراسة تحليلية)

**The important of taxation on the commercial  
business profits  
(Analytical study)**

حازم محمد حسن شريف

مدرس مساعد

المعهد التقني- الجامعة التقنية الشمالية،

كركوك

[www.hmh81@gmail.com](mailto:www.hmh81@gmail.com)

---

## المستخلص

ان البحث عن هذا النوع من الضرائب يتطلب منا السير في اغوار مفهوم الضرائب وعلى غرار مفهوم الاعمال التجارية ونتاجها الذي يكون وعائها الضريبي آخذين بعين الاعتبار معيار اعتبار العمل ذي صفة تجارية وبالتالي يكون خاضعاً لهذا النوع من الضرائب علاوة على موافقتها لخصائص ضريبة الدخل على وجه الخصوص والضريبة على وجه العموم.

الكلمات المفتاحية: الضريبة, الأرباح, الاعمال التجارية.

## Abstract

The search for this type of tax requires us to explore the concept of tax and similar to the concept of business and its product whose tax base is taking into consideration the criterion of considering work with a commercial character and therefore is subject to this type of tax as a premium and its approval of tax characteristics.

The keywords: The taxes, The profits, The commercial business.

## المقدمة

إنّ الاعمال التجارية اصبحَت من الكثرة والتنوع بمكان لا يمكن ان تبقى القوانين القديمة التي اطّرت الصبغة التجارية عليها دون تجديد الامر الذي اذا ما بقيت على حالها فأكثر من الاعمال التي هي تجارية سوف تخرج من هذه الصفة وبالتالي لا تكون خاضعة للضريبة وبالتالي كان لزاماً علينا ان نتحرى عن مفهومها ومن ثم البحث عن العمل التجاري ومدى انطباق التكييف القانوني لهذا العمل على واقع الاعمال التجارية.

## منهجية البحث

لقد اعتمدنا في بحثنا الموسوم (اهمية الضرائب على ارباح الاعمال التجارية) على منهجية تقوم على الفقرات الآتية:

- مشكلة البحث: تكمن المشكلة التي تناولها بحثنا في نقطتين الاولى: عدم التناسب بين التشريعات النافذة ذات العلاقة وبالأخص قانون التجارة العراقي النافذ رقم 30 لسنة 1984 وقانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وهو حصري وورود الاعمال التجارية وعدم مواكبتها لتطور هذه الاعمال وعدم مرونة قانون ضريبة الدخل لأنه اعتمد على معيار قانون التجارة في تجارية الاعمال من عدمها، والثانية: ظهور اعمال جديدة بعد 2003 لم كذلك من قبل وبدلاً من فرض الضريبة عليها لشكولها بهذه الصفة حصلن على اعفاءات وسماعات ضريبية بموجب القوانين النافذة.
- أهمية البحث: تبان أهمية البحث بجلاء في عدم مواكبة القوانين للتطور الحاصل في النشاط التجاري الامر الذي يؤدي بلا ادنى شك الى عدم خضوع الاعمال التجارية التام للضريبة

والذي كله يؤدي الى الاضرار بمركز البلد المالي على اعتبار ان الضرائب هي العصب الثاني لموارد بلدنا الحبيب كونها تمثل الوجه الثاني للإيرادات بعد النفط لذا تظهر الهمية من خلال تسليط الضوء على مواطن الضعف ومن ثم ايجاد الحلول الناجعة لهذه المواطن.

- اهداف البحث: يهدف البحث الى ردم الهوة بين التشريعات ذات العلاقة وتحديثها بما يوائم الفلسفة الاقتصادية والسياسية الحديثة للعراق لضبطها تشريعياً مع الاخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية والعوامل الاجتماعية بعين الاعتبار لأننا نعتقد بأن التشريع الضريبي لو تم ضبطه وحسن تطبيقه لأصبح مورداً اقتصادياً مرادفاً للنفط وبالتالي انعاش الموازنة الاتحادية.
- فرضية البحث: بعد انتشاح الضريبة في العراق بوشاح قانونية الفرض والجباية والاعفاء والتحصيل بعد ان تبنى دستورنا لسنة 2005 هذه الفلسفة اصبحت العلاقة بين ضبط التشريع الضريبي وتناسبه بنظرة قانونية مالية اقتصادية وبين زيادة الإيرادات ومن ثم الانفاق العام الذي يزيد من النفع العام علاقة طردية فتريد بالانتظام والاتساق وتنقص بالاضطراب والاختلاف وبحثنا يصبو نحو تحقيق التناظم التشريعي لتحقيق الزيادة المطردة والمنتظمة لزيادة وتيرة النفع العام.
- نطاق البحث: سوف يقتصر بحثنا على التشريعات الضريبية والتجارية ذات العلاقة العراقية سواءً النافذة منها والمغية للوقوف على التناسب التشريعي والوضع الاقتصادي الذي كان سائداً في تلك الحقبة اضافة الى التعريفات التي جاء بها الفقه والذي نلجئ فيه الى الفقه المقارن وهي ليست بالدراسة الاستقصائية او الاستقرائية لتحقيق نتائج رقمية او نسب مئوية لأننا قصرناه على الجانب التشريعي وكيفية النهوض به.
- منهج البحث: انتهجنا في هذا البحث على المنهج التحليلي حيث نقف على التعريفات والمواد القانونية وكذلك اراء الفقهاء ونقوم بتحليلها من حيث ابداء مواطن عدم الاصابة في ذاك الرأي او تلك المادة القانونية ومن ثم نبين قصورها او عدم ملائمتها وبيان الراجح من الآراء ونعتمد احيانا على الاسلوب المقارن.
- هيكلية البحث: سوف نتناول موضوع بحثنا في مطلبين نتناول في الاول منه التعريف بالضريبة والاعمال التجارية في فروعين نشرع بالأول بتبيان مفهوم الضريبة ونختمه في الثاني بتبيان مفهوم العمل التجاري, اما المطلب الثاني فسوف نتناول الاحالة في ضريبة الارباح التجارية وانطباقها لخصائص ضريبة الدخل وكذلك في ثلاثة فروع نتناول في الاول مفهوم الاحالة وموطنها في التشريعات ذات العلاقة وفي ثانياها عمومية الضريبة وخصوصيتها وفي الثالث استقلالية الضريبة وفرضها على صافي الدخل.

## المطلب الاول

### التعريف بالضريبة والاعمال التجارية

لتبيان الصورة الجلية والوقوف على قرار هذا النوع من الضرائب فإنه لا مناص من التعرض لتبيان مفهوم مكنوناتها اللفظية بهذه الصيغة من خلال التعرف على معانيها اللغوية والاصطلاحية ومواطن الاعتبار لإسباغ الوصف عليها لتميزها عن غيرها من الضرائب وهذا ما سنتناوله في هذا المطلب في فرعين نخصص الاول لتبيان مفهوم الضريبة والثاني لتبيان مفهوم العمل التجاري وكالاتي:

## الفرع الاول

### مفهوم الضريبة

ان عملية تبيان المفهوم تقتضي منا ان نقتفي الاثر الذي يوصلنا الى المعنى الحقيقي والدقيق والذي يبدأ بالمعنى اللغوي الذي لا مرأى في الرجوع اليه عند التباس المعنى عند الباحثين والفقهاء للوصول الى مقصوده الصائب ومن ثم تبيان المعنى الاصطلاحي ومن ثم تبيان خصائصها وكالاتي:

اولاً:- المعنى اللغوي للضريبة:- وهي من الفعل (ضَرَبَ) يضربه ضرباً, وضَرَبَ في الارض (يضرب) ضرباً اي سار او يسعى لابتغاء الرزق وتأتي بمعنى الوصف اي يبين , كما في قوله ان الله لا يستحي ان يضرب مثلاً ما بعوضةً فما فوقها(1), و(اضرب ) عنه المرض وضاربه في المال يعني المضاربة وهي الضر(2).

وكذا في ضرب النقود اي سكتها وفرضها في المعاملات المالية, كما انه يعد مصدر على وزن فَعِيلَة كما كانت تسمى في السابق فريضة (3).

ونرى هنا بأن كل مقاصدها ترمي الى فرض تكليف معين على شخص معين على وجه الاجبار لتحقيق غايات واهداف عامة تخدم الصالح العام.

ثانياً:- الاصطلاحي: بعد ان ادلى اهل اللغة بدلهم في تبيان ما يُقصد بالضريبة ونظراً لكون القوانين ذات العلاقة لم تعطي تعريفاً لها, الامر الذي جعل للفقهاء ميداناً رحباً وارضاً خصبة لتبيان مقصوده وهذا ما ظهر فعلاً حيث تعددت وكثرت التعاريف التي قيلت في الضريبة ولكثرتها سوف نخرج على بعض منها والوقوف على ما أتت به, موقف الناقد البناء وصولاً الى حقيقة مقصودها الاصطلاحي حيث عُرفت على انها " مبلغ من النقود(4) يفرض من قبل الدولة على الاشخاص وتستحصله منهم بصورة جبرية وبصفة نهائية دون مقابل وذلك لاستخدامها في تحقيق المنفعة العامة "(5).

(1) سورة البقرة: الجزء 1, الحزب 1, الربع 1, الآية 25.

(2) زين الدين ابو عبدالله محمد بن ابي بكر بن عبد القادر الحنفي الرازي: مختار الصحاح/تحقيق يوسف الشيخ احمد, المكتبة

العصرية-الدار النموذجية بيروت, ط 5, 1999, ص388.

(3) يرى الباحث بأن هذه اللفظة أتية من تصور واضعيها النابع من اوجه التشابه بين مضمونها ومضمون ما يشبهها حيث انها نسبة محددة تفرض فرضاً تكون شبيهة لما موجود في علم المواريث الذي يسمى بعلم الفرائض وسبب هذه التسمية كونها أتت بنسب محددة كما انها تشبه الزكاة كفریضة كونها تؤخذ جبراً ممن تتوافر فيه وفي ماله شروط الزكاة وحيث ان الاخيرة تسمى فريضة ولغرض التفرقة بين القاعدة الدينية التكاليفية والقاعدة القانونية سميت بهذه التسمية التي هي ايضاً على نفس الوزن وعلى الرغم من ذلك فإن بين كل من الضريبة والميراث والزكاة فوارق جمه لا يسع المقام لذكرها.

(4) يرى الباحث بأن هذا ما يميز الضريبة عن الزكاة حيث ان الاخيرة تخرج من جنس المال محل الزكاة فاذا كانت من الحنطة تخرج منها واذا كانت غير ذلك تخرج من جنسها على اختلاف نسب الاحتساب اما الضرائب فهي لا تخرج الا نقداً وهذا ما اشرنا اليه سلفاً.

(5) هشام محمد صفوت العمري: اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية, المكتبة الوطنية للنشر-بغداد

1986, ط2, 1988, مطبعة التعليم العالي, ص81.

ويؤخذ على هذا التعريف على انه جعل فرضها من الدولة, والدولة هنا يذهب مقصودها الى السلطة التنفيذية وهذا لا يستقيم مع النظرة الحديثة للضرائب وفرضها في الدول القانونية الحديثة ومنها العراق حيث جعل فرضها من قبل السلطة التشريعية التي تمثل الشعب كونها ستكون عبئاً على الشعب وبالتالي يجب ان تفرض من من يمثلهم وهذا ما جاء به دستور 2005 (1).

كما يؤخذ عليه ايضاً انه ذكر انها تفرض على الاشخاص وبالرجوع الى المعنى الدقيق للأشخاص هو كل من توافرت فيه اهلية الوجوب والاداء دونما عارض يعترضها او مانع يعترتها سواء كانت طبيعية ام معنوية وعلى هذا فإن ليس كل فرد شخص من الناحية القانونية لكن كل شخص هو فرد لذا قد يكون المكلف فرداً وبالتالي يخرج عن دائرة التكاليف لذا كان حري بوضع التعريف ان يستبدل هذا المفردة بمفردة الفرد وذلك لاحتواء كافة المكلفين.

كما عرفت على انها" فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبراً من الافراد بدون مقابل بهدف تمويل النفقات العامة لتحقيق الاهداف المرسومة وفقاً لفلسفة الدولة السياسية"(2).

وظهر لنا بأن هذا التعريف افضل من سابقه الا ان ما يؤخذ عليه استخدامه كلمة تستأديها لا تتناغم مع صفة الاجبار وكان حري بوضع التعريف استخدام مفردة اكثر حدة مثل تحصيلها انسجاماً مع تسمية قانون تحصيل الديون الحكومية كونها اي الضريبة بعد تحققها تعتبر دين للدولة بذمة المكلف. ومن خلال ما تقدم بان لنا بجلاء لا يقبل المرء بأن مقصود الضريبة هو اقتطاع مبلغ نقدي من الافراد بدون مقابل بموجب القانون بقصد رفق الإيرادات العامة لتحقيق الغايات المنشودة للارتقاء بالمجتمع من خلال تدويرها لصالح النفع العام.

## الفرع الثاني

### مفهوم العمل التجاري

بعد ان تعرفنا على مفهوم الضريبة ومناطقها كان لزاماً علينا لاكتمال الصورة محل البحث ان نتطرق ونبين مفهوم العمل التجاري ومعياري تجارية الاعمال كون الاخير كثيرة ومتنوعة فكيف نميز العمل التجاري عن غيره وهذا ما سوف نبينه من خلال تبين موقف المشرع والفقهاء :

(1) ينظر المادة (28/اولا) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.

(1) د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي الضريبي, دار الحامد للنشر والتوزيع-عمان الاردن, ط1-2003,ص91.

(2) ينظر المادة (5) من قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1984.

2- ان النص جعل الاصل في الاعمال التجارية الربحية في حين جعل الاستثناء غير ذلك وحمل المكلف عبئ اثبات العكس وبذلك خالف قاعدة البينة على من ادعى واليمين على من انكر وهي قاعدة اصولية من قواعد الاثبات حيث تحديد كون العمل تجاري ام لا يجب ان يحدد من قبل الادارة وفقاً للقوانين التي تنظمها وبالتالي يقع عليها اي الادارة عبئ الاثبات. ونخلص الى أن شروط العمل التجاري هي:

أ- ان يكون العمل منصوص عليه في القانون وبالتالي فإن العمل التجاري يخضع لمبدأ القانونية فلا عمل تجاري من دون نص في القانون.

ب- ان تثبت السمة الربحية في ممارسة العمل اي ان يكون مقصوده ومناوله الربح ليس الا.

أولاً:- موقف المشرع: توضح موقف المشرع بجلاء في المادة (5) من قانون التجارة التي جاء فيها العبارة التالية " تعتبر الاعمال التالية اعمالاً تجارية اذا كان يقصد منها الربح ويفترض فيها هذا القصد ما لم يثبت العكس" (1), ومن ثم قام بتعدادها ومن خلال التمعن بالنص سجلنا الآتي:

1- ان النص جاء بالأعمال التجارية على سبيل الحصر ويتمخض عن حصرها نتيجتين احدهما سلبية والاخرى ايجابية فإما الاولى فهي ان الاعمال على اختلاف انواعها قابلة للتطور في منظورها المادي وفي تكيفها ودخولها في روزنامة الصفة التجارية وبالتالي فإن حصرها يؤدي احياناً الى خروج مجموعة من الاعمال المستحدثة من جلباب الضريبة ومثال ذلك الجامعات والمدارس والمستشفيات الاهلية كل مقصودها الربح الا انها غير مذكورة في هذه المادة اما النتيجة الايجابية هو ان ذكر الاعمال التي تدخل بمضلة الضريبة في القانون هو تعضيد لقانونية الضريبة والرسم وان فيه مزية غل يد السلطة التنفيذية بالتدخل بشكل غير مباشر في امور الضريبة وذلك بإخراجها اعمال من دائرة الصفة التجارية لتضفي عليها اعفاء من الضريبة.

ثانياً:- موقف الفقه: ان ورود الاعمال التجارية في القانون على سبيل الحصر وان كان يضيق على الفقه مساحة الاجتهاد والاستنباط الا ان ذلك لا يوصد الابواب امام الفقهاء في ان يدلوا بدلوهم في تبيان العمل التجاري كون تعداد الاعمال وشروطها لا يعطي مفهوماً دقيقاً للمصطلحات لذا فإن غالب الفقه يرى بأن هذا التعداد لا يعني الحصر بل جاءت على سبيل المثال (2) حيث يرى جانب من الفقه بأن العمل التجاري هو العمل الذي يرمى صاحبه الى جر منفعة والغنم لإرضاء الحاجة الشخصية او تنفيذاً لرغبة اجتماعية او سياسية او ادبية او لسد حاجات ضرورية (3)(4).

كما يرى جانب اخر من الفقه بأن العمل التجاري هو العمل الذي يتعلق بالوساطة في تداول الثروات ويهدف الى تحقيق الربح عن طريق المضاربة (5).

---

(1) يرى الباحث بأن رأي الفقه قد جانب الصواب عندما فهم اتجاه المشرع بإيراد الاعمال التجارية في القانون على انها وردت على سبيل المثال حيث ان اتجاه المشرع واضح في ايرادها على سبيل الحصر ودليل ذلك ما جاء في المادة (6) من نفس القانون عندما تدارك المشرع عدم ذكر احد الاعمال التجارية في المادة (5) وذلك بإيرادها بعمل انشاء الاوراق التجارية والعمليات المتعلقة بها عملاً تجارياً بصرف النظر عن القائم بها ونيته وهو بهذا قد عزز من قانونية العمل التجاري.

(2) د. عدنان احمد ولي العزاوي: مفهوم العمل التجاري واثاره القانونية في ظل قانون التجارة العراقي. مطبعة الصقر - بغداد, ط1 لسنة 1987, ص13.

(3) يرى الباحث ان هذا التعريف قد جعل كل عمل ربحي هو عمل تجاري سواء قام به شخص ام شركة لمرة واحدة ام لعدة مرات وفي ذلك مساس بأصل من اصول الضريبة الا وهو العدالة ومراعاة الظروف الشخصية للمكلف.

(4) د. مصطفى كمال طه: الوجيز في القانون التجاري, منشأة المعارف للنشر - الاسكندرية- مصر 1983, ط بلا, ص48.

(5) د. ابو اليزيد علي المنيث: الضرائب غير المباشرة, مؤسسة شباب الجامعة- الاسكندرية- مصر - 1975, ط بلا, ص4.

ونرى بأن هذا التعريف أيضاً اخذ بفكرة المضاربة وجل التعاريف التي قيلت في العمل التجاري اخذت بفكرة ان معيار تجارية العمل هو تحقيق الربح بل حتى موقف التشريعات قد نحت هذا المنحى ولعل ذلك نابع من ان الاعمال التجارية في بادى الامر كانت تمارس من قبل الافراد(التجار) او الشركات التجارية التي كانت تهدف الى الربح فقط الا انه وبعد تدخل الدولة في ميدان النشاط الاقتصادي وذلك من خلال القيام بأعمال تجارية لا تهدف الى الربح بل للمصلحة العامة اصبح تميز العمل التجاري من الصعوبة بمكان توجب تدخل المشرع بإيجاد معيار اخر لوسم العمل التجاري من غيره , ومن خلال ما تقدم يمكن ان نقول قدر تعلق الامر بالسياسة الاقتصادية في العراق وفي اطار التشريعات النافذة بأنه كل نشاط تمارسه اي جهة سواء كانت افراد ام مؤسسات بموجب القانون يغلب عليه السمة الربحية وتكون بوصلته في ممارسة هذا النشاط يعد عملاً تجارياً خاضع لضريبة الارباح التجارية, وبهذا يدخل نشاط المستشفيات ومحطات الوقود والمدارس والمولدات الاهلية هذه كلها اعمال تجارية(1).

وبعد ان بينا مفهوم الضريبة ومفهوم العمل التجاري كان لزاما ان نعرف ضريبة الاعمال التجارية والتي يمكن تعريفها على انها مبلغ من النقود يُقتطع من صافي الارباح الناتجة عن نشاط المكلف الموسوم بالربحية والموصوف تجارياً قانوناً لإعادة تدويره كإيراد خدمة للصالح العام.

## المطلب الثاني

### الاحالة في ضريبة الارباح التجارية وخصائصها كضريبة دخل

لاشك بأن القوانين تصدر بفترات مختلفة وقد يصدر قانون جديد ينظم حالة سبق وان تم تنظيم جزء منها في قانون اخر وبالتالي ترك تنظيمها مجدداً اي ان القانون الجديد قد احال تنظيم مسألة جزئية لقانون اخر سبق وان نظم هذه الجزئية وهو ما يسمى بالإحالة فهل توجد في موضوعنا محل البحث مثل هذه الحالة كما ان ضريبة الارباح هل تماثل في خصائصها خصائص الارباح بشكل عام هذا ما سوف نبينه في هذا المطلب بثلاثة افرع نتناول في الاول الاحالة وفي الثاني والثالث الخصائص الخاصة بضريبة الدخل باعتبارها بهذا الوصف.

## الفرع الاول

### الاحالة في ضريبة الارباح التجارية

من المعلوم بأن الاحالة ما بين القوانين هو ان يحيل قانون معين جزء من تفاصيل خاصة به الى قانون اخر كي ينظمها, وهذا القانون يكون سابقاً عليه او لاحقاً له وحيث ان كلامنا بهذا الصدد يتناول اكثر من قانون وهما قانون ضريبة الدخل وقانون التجارة فهل للإحالة موطن في مدار بحثنا ام لا؟ هذا ما سوف نبينه في هذا الفرع.

---

(1) ينظر قانون رق (25) لسنة 2015 وكذلك قانون رقم 9 لسنة 2006 وكذلك تعليمات رقم (1) لسنة 1999.

تعرف الاحالة على انها تفويض يرد في قانون خاص يمنح بموجبه قانون اخر صلاحية تحديد الاساس الذي تستند اليه في فرض الضريبة(1).

وبعد الرجوع الى القانون الذي نظم الضريبة وهو قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 نرى بأنه ذكر عبارة ارباح الاعمال التجارية او التي لها صفة تجارية(2) من ضمن مصادر الدخل التي تفرض عليها ضريبة.

وهنا بان بجلاء اتكاء قانون ضريبة الدخل على قانون التجارة لتفصيل العمل التجاري محل الضريبة لتكوين قاعدة بيانات رصينة على ضوئها يتم فرض هذه الضريبة التي سميت بضريبة الارباح وهنا يثار سؤال, هل تعتبر هذه احالة ام لا والاسباب التي دعت المشرع لاتخاذ هذا الموقف؟ وللإجابة على هذا السؤال يجب علينا ان نتأمل ملياً قبل الاجابة على هذا السؤال حيث ان قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 عندما فرض ضريبة على الارباح للأعمال التجارية او التي لها صفة تجارية دون تبيان هذه الاعمال يخال للمرة لأول وهلة انها احالة كون قانون التجارة رقم 30 لسنة 1984 قد بينها على سبيل الحصر الا ان المتأمل يكتشف بأن موقف قانون الضريبة الصادر سنة 1982 ترك تفاصيل الاعمال التجارية الى القانون الذي كان نافذا في حينها وهو قانون التجارة العراقي رقم 149 لسنة 1970(2).

وحيث ان هذا القانون قد جاء بالأعمال التجارية على سبيل المثال وجواز القياس عليها في مثل هذه الحالة(2).

الامر الذي يجعل من الصعوبة بمكان حصر الاعمال التجارية ولهذا جاء قانون ضريبة الدخل متناغماً مع هذا القانون حيث انه جاء بصيغة عامة وبالتالي قانون التجارة لم ينشئ واقعة الضريبة وانما كشف صفة عمل لانطباق الوصف الضريبي عليه اذاً هو نص كاشف وليس مقرر وبالتالي فليس هنالك احالة بالمعنى الدقيق كون قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1982 صدر بعد نفاذ قانون ضريبة الدخل وصدر كاشفاً وليس مقررأ .

وعلى هذا نرى وجوب اعادة النظر في القوانين للوصول الى اليقين القانوني وبالأخص في هكذا مسائل كونها تخاطب الذمم المالية للأفراد داخل المجتمع ناهيك عن انه غاية القوانين هو استقرار المراكز القانونية واستقرار المعاملات المالية فصدور قانون جديد يجب ان يكون مصهوراً في بودقة النظام القانوني العام ولا يوجد تضاد ما بين القوانين.

---

(1) استاذنا د. سعد عطية حمد: التشريع الضريبي بين التنظيم والاحالة, بحث منشور في مجلة كلية القانون والعلوم السياسية, م بلا, ص424.

(2) ينظر المادة 2 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982.

(3) ويقصد بالقياس هو اعمال نص قانوني لواقعة ورد بها نص على واقعة لم يرد بها نص اذا اتحدت العلة بين الواقعتين.



## الفرع الثاني عمومية الضريبة وشخصيتها

يقصد بالعمومية ان الضريبة تفرض على كل من تتوفر فيه شروط فرضها دونما تميز وان الاستثناءات الواردة عليه لا تنفي صفة العمومية ولا تكسبها صفة النوعية(1).

ونرى بوضوح انطباق هذه الحقيقة على ضريبة ارباح الاعمال التجارية حيث ان كل ممارس للنشاط التجاري تفرض عليه هذه الضريبة مباشرة, كما انها ضريبة مباشرة كونها تحصل بصفة دورية على عكس الضريبة غير المباشرة التي لا تحصل بشكل دوري وانما تركز على تصرفات عرضية يحصل عليها بمجرد تقدير الاموال الخاضعة للضريبة عند تداولها او استهلاكها (2).

وحيث ان ضريبتنا محل البحث تمتاز بهذه الخصيصة كونها تحصل بصفة دورية وليست عرضية فأنها من الضرائب المباشرة وهذه دلالة على انها ضريبة دخل بالمعنى الدقيق.

اما عن شخصيتها فهي بلا شك ليست شخصية كونها تنظر الى مقدار الارباح دون الاكتراث الى الوضع الاجتماعي للمكلف او الظروف المعيشية الخاصة, وهذا ما يقودنا الى نتيجة مفادها عدم توافر مبدأ مهم من مبادئ الضريبة وهو المساواة والعدالة في الضريبة حيث انها لم تلتفت الى كل الظروف المحيطة بالمكلف او التي يمر بها سواء كانت الشخصية منها ام الاجتماعية (3).

ناهيك عن عدم التفرقة بين تاجر الجملة وتاجر التجزئة المفرد وما يدفعه الاول من ضرائب اخرى حيث ان التاجر الذي يستورد البضاعة او السلع ويبيعها بنفسه تتوفر فيه صفتان الاول تاجر جملة ويدفع عليها عند ادخاله السلعة ضريبة تعرفه كمركية والثاني صفة تاجر التجزئة تفرض عليه ضريبة دخل على حجم الارباح المتحققة وبالتالي سوف يقع في شرك الازدواج الضريبي.

## الفرع الثالث

### استقلالية الضريبة وفرضها على صافي الدخل

لا شك بأن المقصود بالاستقلالية هو ان تكون الذمم المالية للأفراد حمل الضريبة مستقلة عن بعضها, وبذلك يكون القانون الضريبي المالي قد اخذ بنظام استقلال الذمة المالية حتى وان وجد رابط للحياة المشتركة بين اصحاب هذه الذمم كالزوج والزوجة فكل منهم له ذمة مالية مستقلة عن الاخر ويتعامل معها القانون الضريبي باستقلالية تامة ولا يعد ما تنقاضه او تحصل عليه الاسرة هو الوعاء الضريبي(4) الموحد

(1) د. عدنان احمد ولي: مصدر سابق, ص23.

(2) د. رائد ناجي احمد: علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق, شركة العاتك لصناعة الكتاب- القاهرة, ط1 لسنة 2012, ص131.

(3) د: عادل فليح العلي: مصدر سابق, ص124.

(4) يقصد بالوعاء الضريبي هو المنبع الذي تغترف منه الدولة مؤونتها بواقعة الضرائب او ما يخضع للضريبة. ينظر د. هشام محمد صفوت العمري: مصدر سابق, ص98.

بل يعامل كل ذمة مالية على حدى (1)(2).

كما انها تؤخذ من صافي الدخل اي انها لا تفرض على اجمالي ما يتوافر لدى المكلف من اموال ناتجة عن العمل التجاري بل تفرض على صافي الارباح اي بعد استخراج كافة المصاريف اي ان وعاء ضريبة الارباح التجارية هو مقدار الربح المتحقق خلال السنة محل الاقتطاع.

وهنا تظهر خصيصة اخرى الا وهي ما تتسم به من النسبية والمتدرجة حيث تتسم بانها نسبية اي تستقطع بنسبة معينة من الوعاء الضريبي وكذلك متدرجة حيث انها تزداد بازدياد الوعاء الضريبي هو التدرج التصاعدي او تنخفض بانخفاض الوعاء وهو التدرج التنازلي ونقصد بالوعاء هنا هو مقدار الربح المتحقق خلال السنة التقويمية محل الاقتطاع(3). الا انها ليست تصاعدية بالمعنى الحديث حيث ان نسبة الاستقطاع لا تزيد بزيادة الوعاء اي تغير النسبة بزيادة الوعاء\*.

وعلى الرغم من انطباق خصائص ضريبة الدخل على ضريبة ارباح الاعمال التجارية الا ان ذلك لا يعني توافر مبادئ الضريبة مثل المساواة والعدالة الضريبية ومراعاة الظروف الشخصية للمكلف ونرى اضافة الى ذلك ان يكون صدق المكلف وسرعة تأديته للضريبة محل اعتبار في التسامح الضريبي وذلك لدفع المكلفين على الوفاء الطوعي وبهذا تتحقق غايتين الاولى زيادة وسرعة جباية الضرائب والثانية الحد والتقليل تدريجياً من التهرب الضريبي.

### الملحق رقم (1)

#### مثال على النسبية المتدرجة التصاعدية

اسم المكلف	قيمة الدخل	سنة تحقق الدخل (المالية)	نسبة الاستقطاع	السماحات	التنازلات	السنة التقديرية (سنة تسديد الضريبة)	مقدار الضريبة واجب التسديد
احمد محمد حسن	400,000,000	2016	5%	-	-	2017	2,000,000
احمد محمد حسن	800,000,000	2017	5%	-	-	2018	4,000,000
احمد محمد حسن	100,000,000	2018	5%	-	-	2019	5,000,000

(1) د. راند ناجي احمد/ مصدر سابق, ص132.

(2) وهذا ما يميز الاسلام عن غيره من الانظمة حيث ان النظم القانونية الغربية تقوم بصهر المراة في بودقة الرجل بمجرد الزواج حيث تكاد لا يبقى لها ملامح قانونية او شخصية فأول ما يسلب منها اسمها فتضاف الى اسم زوجها ومن ثم يتم دمج اموالها لأموال الزوج في ذمة مالية مشتركة وتعامل ضريبياً بوحدرة واحدة فأياً كرامة منح الاسلام للمراة.

(3) علي عباس عياد: النظم الضريبية المقارنة, مؤسسة شباب الجامعة - الاسكندرية 1971, ص114.

(\* ينظر ملحق رقم (1) جداول امثلة على التدرج التصاعدي والتنازلي النسبي والضريبة التصاعدية.

### مثال على النسبية المتدرجة التنازلية

اسم المكلف	قيمة الدخل	سنة تحقق الدخل (السنة المالية)	نسبة الاستقطاع	السماحات	التنزيلات	السنة التقديرية (سنة التسديد الضريبية)	مقدار الضريبة واجب التسديد
محمد علي فالح	500,000,000	2015	%5	-	-	2016	2,500,000
محمد علي فالح	300,000,000	2016	%5	-	-	2017	1,500,000
محمد علي فالح	250,000,000	2017	%5	-	-	2018	1,750,000

### مثال على الضريبة التصاعدية

اسم المكلف	قيمة الدخل	سنة تحقق الدخل (السنة المالية)	نسبة الاستقطاع	السماحات	التنزيلات	السنة التقديرية (سنة التسديد الضريبية)	مقدار الضريبة واجب التسديد
عدنان حميد قادر	500,000,000	2014	%5	-	-	2015	2,500,000
عدنان حميد قادر	750,000,000	2015	%6	-	-	2016	4,500,000
عدنان حميد قادر	900,000,000	2016	%7	-	-	2017	6,300,000

ملاحظة: الأرقام والنسب هي افتراضية والغاية من الجداول هي لتقريب فكرة كيفية التفرقة بين الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية.

### الخاتمة

بفضل من الله ومنه منه جل في علاه اكتمل بحثنا الموسوم ضريبة ارباح الاعمال التجارية الذي تناولنا فيه مفهوم هذه الضريبة والعمل التجاري والغموض الذي يكتنف بعض النصوص ذات العلاقة مع تأشير مواطن الضعف والوهن في هذه التشريعات ومن خلال الاطلاع على المفاهيم السائدة ووضعها موضع التحليل توصلنا الى جملة من التعريفات عسى قد اصابت النجعة وتوشحت بوشاح الصحة وتوصلنا الى انطباق جملة من الخصائص العامة للضرائب على هذه الضريبة وتوصلنا اي جملة من الاستنتاجات .

اولا:- الاستنتاجات:-

- 1- ان الاعمال التجارية وردت على سبيل الحصر في القانون الذي يصيها بالجمود وعدم قدرة التشريع على مواكبة التطورات التي طرأت على النشاط الاقتصادي الامر الذي يؤدي الى افلات كثير من المكلفين من دفع الضرائب او الخضوع حتى الى هذه الفريضة لأنه من باب مخالفة النص كل نشاط او عمل لم يرد في هذا القانون لا يعد عملاً تجارياً وبالتالي لا يخضع الى هذه الضريبة, كما ان القانون اغفل مسألة تعريف العمل التجاري, الامر الذي اضحاه لعبة بيد الفقهاء كلاً يعرفه حسب هواه لذا ارتئينا ان نعرفه بالاتي بأنه كل نشاط تمارسه اي جهة سواء كانت افراد ام مؤسسات بموجب القانون يغلب عليه السمة الربحية وتكون بوصلته في ممارسة هذا النشاط يعد عملاً تجارياً خاضع لضريبة الارباح التجارية.
- 2- اصطبأغ الاعمال التجارية في العراق وفق قانون التجارة النافذ بمبدأ القانونية حيث لا عمل تجاري لم ينص عليه القانون مما يمكننا ان نطلق عليه قانونية العمل التجاري.
- 3- على الرغم من تناول الفقهاء لتعريف الضريبة عموماً الا اننا وجدنا بأنها يعوزها الدقة بعض الشيء لذا ولزماً منا بتعريف ضريبة الاعمال التجارية محل البحث ان نعرف الضريبة لذا عرفناها على انها اقتطاع مبلغ نقدي من الافراد بدون مقابل بموجب القانون بقصد ررد ايرادات الدولة لتحقيق الغايات المنشودة للارتقاء بالمجتمع من خلال تدويرها لصالح النفع العام, وبعد توافر معطيات تعريف ضريبة ارباح الاعمال التجارية قمنا بتعريف هذه الضريبة تعريفاً خاصاً بها بعد المزاجعة بين التعريفين فقمنا بتعريفها على انها مبلغ من النقود يقتطع من صافي الارباح الناتجة عن نشاط المكلف الموسوم بالربحية والموصوف تجارياً قانوناً لإعادة تدويره كإيراد خدمة للصالح العام.
- 4- عدم وجود الاحالة في القوانين العراقية ذات العلاقة وانما يوجد تفاوت زمني بين القوانين المترابطة الامر الذي قد يخل باليقين القانوني لدى الافراد كونهم المكلفين بدفع الضرائب من جهة وتكون ذممهم المالية محلاً لهذا الاقتطاع وذلك كون قانون التجارة العراقي الذي ولد بحياته قانون ضريبة الدخل يختلف في رؤياه عند تناوله للعمل التجاري عن الذي لحقه حيث كانت نظرة الاول نظرة عامة دون تحديد لذا جاء قانون ضريبة الدخل متناغماً معه ولكن بعد صدور قانون التجارة الحالي الذي جاء بالأعمال التجارية على سبيل الحصر الذي غل يد الادارة في اخضاع الاعمال المستحدثة الى الضريبة.
- 5- تطابق خصائص ضريبة الدخل على ضريبة ارباح الاعمال التجارية الا انها احياناً لا تتفق مع مبادئ الضريبة كالعادلة و المساواة ومراعاة الظروف الشخصية بالمكلف وغيرها مما يجعلها ضريبة بكل مقاييس تكييف التكاليفات المالية للضرائب.
- 6- عدم الاخذ بالضريبة التصاعدية اي زيادة نسبة الاقتطاع بزيادة الوعاء الضريبي وليس الضريبة المتدرجة التي تعني زيادة حجم المال المقطوع بزيادة الوعاء بنفس النسبة بل نقصد بزيادة النسبة اي تكون 10% على الالف الاول و12% على الالف الثاني وهكذا.
- 7- وقوع بعض مزاولي النشاط التجاري والذي يعتبرون مكلفي ضريبة ارباح الاعمال التجارية تحت وطئة الازدواج الضريبي حيث ان بعضهم يدفع ضريبة التعرف الكمركية او ضريبة الكمارك عند دخول بضاعته محل النشاط التجاري الى البلد ومن ثم يدفع ضريبة ارباح الاعمال التجارية عند تحققها لنفس البضاعة وهذا يعتبر حيف يقع على المكلف وخرق كبير لمبدأ العدالة في الضريبة.

ثانياً:- المقترحات: في ضوء ما تقدم نقترح الاتي:

- 1- تعديل اما المادة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 او تعديل المادة (5) من قانون التجارة العراقي رقم (30) لسنة 1984 بما يخدم استقرار اليقين القانوني ونرى بأن التعديل يجب ان ينال المادة (5) من قانون التجارة الحالي بجعل النص يكون على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر وذلك تفاديا لعدم انضواء اعمال او نشاطات مستقبلية تحت لواء الفرض الضريبي وبالتالي تعظيم الايرادات الوطنية الداخلية الامر الذي يؤدي الى زيادة في الانفاق العام وارتقاء بالمجتمع من خلال زيادة النفع العام.
  - 2- وضع تعريف جامع مانع للضريبة بموجب القانون لقطع الطريق امام الفقهاء في الذهاب بعيداً عن المعنى الحقيقي مما يجعل الذمم المالية للأفراد تحت تسلط الادارة التي تبسط يدها لشمول اكبر شريحة من الافراد لفرض التكاليف حيث ان شمول المكلف بالضريبة لا يخضع لقانونية الضريبة والرسم كما في حالة تكيف العمل التجاري حيث ان هذا التكيف لا يكون بموجب القانون وانما من قبل الادارة المالية الضريبية او يتقهقر في تعريفه بالشكل الذي يؤدي الى اضمحلال دورها في توفير ايرادات كموارد للموازنة العامة.
  - 3- تعديل م 12 قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 بإضافة سماح ضريبي بنسبة 2% للمكلف الملتزم بدفع الضرائب في الوقت المحدد وتقديم الدفاتر التجارية ومسكها بموجب القانون وتقديم بيانات صحيحة تشجيعاً للمكلفين بالإسراع بتأدية ما عليهم من مبالغ وبالتالي زيادة العائد الضريبي وتقليص حجم التهرب الضريبي او الامتناع عن البيانات الصحيحة لهيئة الضرائب.
  - 4- تضمين قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 نصاً يجعل من ضريبة الارباح التجارية تصاعديّة وليس متدرجة اي بمعنى ان ازدياد القيمة النسبية بزيادة الوعاء الضريبي للمكلف اي تزداد عن كل مليون تصاعديّة مضاعفة مما يؤدي الى زيادة مطردة للضرائب وبالتالي زيادة حجم الايرادات ومن ثم الانفاق العام وعلى اثره النفع العام
  - 5- تعديل م 12 قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 باضافة سماح ضريبي لمن تتوافر فيه حالة الازدواج الضريبي وفق الالية الاتية:
- أ- يجب على من تحقق في نشاطه التجاري ازدواج ضريبي ان يقدم طلب يرفق معه الوثائق الاصولية التي تبين حالة الازدواج الضريبي الى الجهة المختصة قبل موعد استحقاق جباية الضريبة من المكلف بمدة لا تقل عن ستة اشهر وبعد شهر من تحقق الواقعة الضريبية المزدوجة وتحتسب المدد من تاريخ دفع الرسم الخاص بهذا السماح.
  - ب- على الجهة المختصة ان تقرر الموافقة على هذا السماح او رفضه خلال مدة 15 يوماً تبدأ من تاريخ دفع الرسم القانوني وان قررت السماح فيكون على مقدار الضريبة الاقل.
  - ت- لكل من صدر الرفض بحقه الطعن بقرار الرفض تمييزاً لدى محكمة الاستئناف المختصة مكانياً وفق محل اقامة المكلف الدائمة او محل مزاوله نشاطه التجاري وعلى الاخيرة البت في الطعن خلال ثلاثون يوماً تبدأ من تأريخ دفع الرسم القانوني ويكون قرار محكمة الاستئناف بهذا الشأن قطعياً.

المصادر

اولا- المراجع:

- القرآن الكريم.

ثانياً:- المصادر:

- 1- الكتب:
  - أ- المصادر اللغوية:
    - 1- زين الدين ابو عبدالله محمد بن ابي بكر بن عبد القادر الحنفي الرازي: مختار الصحاح/تحقيق يوسف الشيخ احمد, المكتبة العصرية-الدار النموذجية بيروت, ط 5 1999.
    - ب- المصادر العلمية:
      - 1- د. ابو اليزيد علي المتيت: الضرائب غير المباشرة, مؤسسة شباب الجامعة- الاسكندرية- مصر- 1975, ط بلا.
      - 2- د. رائد ناجي احمد: علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق, شركة العاتك لصناعة الكتاب- القاهرة, ط 1 لسنة 2012 .
      - 3- د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي الضريبي, دار الحامد للنشر والتوزيع- عمان الاردن, ط 1-2003.
      - 4- د. عدنان احمد ولي العزاوي: مفهوم العمل التجاري واثاره القانونية في ظل قانون التجارة العراقي, مطبعة الصقر -بغداد, ط 1 لسنة 1987.
      - 5- د. مصطفى كمال طه: الوجيز في القانون التجاري, منشأة المعارف- الاسكندرية- مصر 1983, ط بلا.
      - 6- علي عباس عياد: النظم الضريبية المقارنة, ج 1, مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر – الاسكندرية 1971.
      - 7- هشام محمد صفوت العمري: اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية, المكتبة الوطنية للنشر- بغداد 1986, ط 2 1988, مطبعة التعليم العالي.
    - 2- الدويات:
      - د. سعد عطية حمد: التشريع الضريبي بين التنظيم والاحالة, بحث منشور في مجلة كلية القانون والعلوم السياسية, م بلا.
      - 3- الدساتير:
        - دستور جمهورية العراق لسنة 2005.
        - 4- القوانين:
          - أ- قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982.
          - ب- قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1984.
          - ت- قانون التجارة العراقي الملغي رقم 149 لسنة 1970.
          - ث- قانون استيراد وبيع المشتقات النفطية رقم 9 لسنة 2006.
          - ج- قانون تأسيس المؤسسات الصحية الخاصة رقم 25 لسنة 2015.
          - ح- تعليمات تجهيز الطاقة الكهربائية رقم 1 لسنة 1999 المعدلة.