

## Evaluation of the income tax and their role in the financing of the state public budget

### "Comparative study income tax in both: Iraq and Iran"

#### تقويم ضريبة الدخل في العراق ودورها في تمويل الموازنة العامة للدولة " دراسة مقارنة لضريبة الدخل في كل من العراق وإيران "

أ.م.د. فؤاد عبد المحسن الجبوري      الباحث/ مرتضى حسين علوان التميمي  
كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة كربلاء

بحث مستقل

#### المخلص:

أظهرت هذه الدراسة المقارنة، المعالم الأساسية لضريبة الدخل في كل من العراق وإيران، من خلال عرض ما جاء في قانون ضريبة الدخل النافذ في كل من البلدين وتحليله. وهدفت الدراسة من ذلك تقويم ضريبة الدخل في العراق وبيان دورها في تمويل الموازنة العامة للدولة في كل من البلدين. ومن ثم إمكانية تعزيز إيرادات ضريبة الدخل بالشكل الذي يتم معه تقليل مخاطر الاعتماد على الإيرادات النفطية. وتوصلت الدراسة إلى عدد من الإستنتاجات من أهمها: إنخفاض متوسط نسبة مساهمة إيرادات ضريبة الدخل في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة (2004-2014) إذ بلغ (0.808)%. بينما بلغ متوسط نسبة مساهمتها في تمويل الموازنة العامة في إيران للمدة نفسها (14.455)%. وهذا يدل على وجود حاجة ملحة لتقويم ضريبة الدخل في العراق. وتوصلت الدراسة لعدد من التوصيات أهمها: ضرورة إلغاء قانون ضريبة الدخل، وإصدار قانون جديد يختص بالضرائب المباشرة التي من ضمنها ضريبة الدخل، تراعى فيه القواعد الضريبية الأساسية. وكذلك ضرورة زيادة سعر الضريبة على دخل الشركات في العراق إلى 25% من الدخل الخاضع لضريبة الدخل كحد أقصى على أن يكون ذلك تدريجياً مثل أن تخضع الشركات لدفع ضريبة الدخل بنسبة 10% للسنة الأولى، 15% للسنة الثانية، 20% للسنة الثالثة، 25% للسنة الرابعة فصاعداً لحاجة العراق لزيادة الإيرادات الضريبية من جانب، وتشجيع إنشاء الشركات من جانب آخر.

#### ABSTRACT:

The following comparative study shows the basic structure of the income tax in both: Iraq and Iran, by enumerating their valid law of income tax and analyzing them. The study aimed at correcting the income tax and its role in financing the government budget in each of the two countries. then search the possibility of reinforcing income tax revenue in such a way that decreases the risks of being dependent on petrol incomes. The study concludes by showing the decrease in average range of income tax revenue contribution in funding the general Iraqi budget in (2004 until 2014), which equaled (0.808%); whereas the tax income contribution in funding the Iran general budget in the same period of time equaled (14.455%). This phenomenon indicates a necessity in correcting the income tax in Iraq. The study reached a number of recommendations, including the necessity of repealing the income tax act, and the issuance of a new law regard to direct taxes which include income tax, which one of the things that would be taken in consideration are the fundamental taxing rules. As well as the need to increase the tax rate on corporate income in Iraq to 25% of taxable income tax income maximum to be gradually such that the companies are subject to pay income tax of 10% for the first year, 0.15% for the second year, 20% the third year, and 0.25% for the fourth year onwards to the need for Iraq to increase tax revenue by, and encourage the creation of companies on the other.

#### 1. مقدمة الدراسة: Introduction to the Study

تُعد الموازنة العامة البرنامج المالي للدولة لمدة زمنية مستقبلية غالباً ما تكون سنة مالية واحدة متضمنة تقديراً مفصلاً للإيرادات والنفقات العامة، وبهذا تكون الموازنة كاشفة بوضوح عن اتجاهات الحكومة وخططها المستقبلية التي تبغي تنفيذها. وغالباً ما ينتج فائض أو عجز في الموازنة العامة للدولة نتيجة أما لزيادة الإيرادات على النفقات أو لزيادة النفقات على الإيرادات وكلاهما غير مستحسن فبالأولى يُظهر عدم استثمار الحكومة للأموال الفائضة والإفادة منها في تنمية الاقتصاد الوطني، وفي الحالة الثانية قد تضطر الحكومة إلى إصدار نقدي جديد أو الاقتراض أو تقليص النفقات وغيرها من الوسائل الأخرى لكي تتمكن من

تغطية العجز الحاصل لديها. والحالة الثانية هي التي يعاني العراق منها في الوقت الحاضر، نتيجة انخفاض أسعار النفط عالمياً،

إذ أنه المورد الأساس الذي تعتمد عليه الحكومة في تمويل الموازنة العامة، إذ يبلغ متوسط مساهمته (97%) من إجمالي إيرادات الموازنة العامة للمدة (2004-2014). لذا نرى الحكومة عملت على تقليص النفقات بشقيها الجارية والتشغيلية بشكل كبير، الأمر الذي انعكس سلباً على تنمية البلد بشكل عام من مختلف الجوانب الإقتصادية، الإجتماعية، الثقافية وغير ذلك. لذا أصبح لزاماً على الحكومة العراقية العمل على تنويع مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة، ومن أهم هذه المصادر لتمويل الموازنة الإيرادات الضريبية، التي تُعدّ من مصادر التمويل الداخلية التي أقلّ عرضة للمخاطر من مصادر التمويل الخارجية مثل النفط الذي يتأثر بتقلبات الأسعار صعوداً أو نزولاً، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة درجة عدم التأكّد، ومن ثمّ زيادة فجوة التوقّع بين الإيرادات التقديرية والإيرادات الفعلية. لذا من هذا المنطلق تمّ الشروع في هذه الدراسة التي تهدف إلى تعزيز الإيرادات الضريبية بالشكل الذي يتمّ معه تقليل الاعتماد على الإيرادات النفطية في تمويل الموازنة العامة، ذلك من خلال المقارنة بين ضريبة الدخل المفروضة في كل من العراق وإيران ومن ثمّ الاستفادة من التجربة الإيرانية في تقييمها لضريبة الدخل وزيادة الإيرادات المتحصلة منها بالشكل الذي قلل من المخاطر التي تتعرض لها. فليس من الصحيح أن نبدأ من الصفر في إصلاح ضريبة الدخل أو أي إصلاح آخر على الأصدعة الإقتصادية، السياسية، الإجتماعية كافة، وغير ذلك متجاهلين تجارب البلدان الأخرى. بل ينبغي علينا الاستفادة من تجارب مختلف البلدان بما يتناسب مع وضع البلد. وهذا يختصر علينا الكثير من الوقت، على العكس فيما لو بدأنا من الصفر.

### 1. مشكلة الدراسة: The Problem of the Study

اليوم يعاني العراق من عجز مخطط (عدم قدرة الإيرادات على تغطية النفقات) في موازنته العامة لسنة 2015 و2016 إذ بلغ حوالي (21.2%)، و(22.8%) على التوالي، ولأن العراق يعتمد على الإيرادات النفطية بشكل كبير جداً إذ بلغ متوسط مساهمتها 97% من الإيرادات العامة للمدة (2004-2014)، فإن استمرار انخفاض أسعار النفط عالمياً قد يؤدي إلى أن يكون ذلك العجز حقيقياً، وما يترتب على ذلك من إخفاق في تحقيق أهداف الحكومة الإقتصادية والإجتماعية والبيئية والسياسية وبقية الأهداف الإستراتيجية.

لذا تكمن مشكلة الدراسة في الآثار السلبية المترتبة في عدم تنوع إيرادات الموازنة العامة ومنها الإيرادات الضريبية التي لم تتجاوز نسبة متوسط مساهمتها (1.336%) من الإيرادات العامة للمدة (2004-2014). وهذا له عدة أسباب أهمها عدم تقويم النظام الضريبي في العراق وعدم إجراء أي تعديلات جوهرية عليه.

### 2. أهمية الدراسة: The Importance of the Study

تستمد الدراسة أهميتها من إنها تعالج موضوعاً مهماً ذا علاقة أساسية بتمويل الموازنة العامة للدولة، إذ أن إيرادات الضرائب تعدّ أحد أهم مصادر التمويل في موازنات الدول المتقدمة والكثير من الدول النامية، أما في العراق فإن مساهمة ضريبة الدخل في تمويل الموازنة العامة قليل جداً بالرغم من إمكانية مساهمتها بالشكل الذي يقلل من خطر انخفاض سعر النفط الخام المصدر الذي يؤثر بشكل مباشر على إيرادات الحكومة كونه المورد الأساس في تمويل الموازنة العامة.

### 3. أهداف الدراسة: The Objectives of the Study

تهدف الدراسة إلى ما يأتي :

1. بيان تقويم ضريبة الدخل ودورها في تمويل الموازنة العامة للدولة.
2. بيان نسبة مساهمة ضريبة الدخل في تمويل الموازنة العامة للدولة في العراق وإيران.
3. التعرف على الإجراءات التي أجرتها الجمهورية الإسلامية الإيرانية في تقويم ضريبة الدخل ومحاولة الاستفادة من ذلك في تقويم ضريبة الدخل في العراق.
4. إمكانية تعزيز إيرادات ضريبة الدخل بالشكل الذي يتمّ معه تقليل الاعتماد على الإيرادات النفطية في تمويل الموازنة العامة للدولة العراقية.
5. تقديم التوصيات التي تساهم في مساعدة الجهات الرسمية العراقية في تعزيز إيرادات ضريبة الدخل.

### 4. فرضية الدراسة: The Hypothesis of the Study

تمّ الاعتماد على فرضية رئيسة مفادها " ليس لتقويم ضريبة الدخل دور في تمويل الموازنة العامة للدولة".

### الجانب النظري

#### مدخل إلى الضريبة والموازنة العامة

تحتل الضرائب في العصر الحديث مكانة مهمة باعتبارها من أهم مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة، كذلك تعتبر أداة فاعلة جداً لتوجيه الموارد الإقتصادية في البلد، فمن خلالها تستطيع الحكومة أن تشجع الاستثمار في قطاع معين دون آخر، من خلال على سبيل المثال تخفيض سعر الضريبة أو تقليص الوعاء الضريبي على القطاع الذي ترغب بالاستثمار فيه، وزيادة سعر الضريبة أو توسيع الوعاء الضريبي على القطاع الذي لا ترغب بالاستثمار فيه. وهذا الأمر بدوره يساعد على تحقيق ونجاح خطط التنمية في البلد، فضلاً عن دورها في تحقيق الاستقرار الإقتصادي في البلد. كذلك دورها في الحد من الحالات الإجتماعية غير المرغوب بها، وتحقيق العدالة الإجتماعية التي تتمثل في إعادة توزيع الدخل بين أفراد البلد.

### 1.1 مفهوم الضريبة: The Concept of Tax

- تعددت تعريفات الضريبة التي أوردها الكتاب والباحثين في كتاباتهم إلا إنها متقاربة فيما بينها والآن نعرض بعضاً منها كالآتي:
1. عرفها جيز (GEESE) بأنها أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بصورة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة (جمال الدين، 2009: 3).
  2. عرفت بأنها: مساهمة إلزامية تفرض من قبل السلطة العامة بهدف تغطية تكاليف أنشطتها، دون أن تعود على دافعها بعائد خاص، وتستخدم من أجل الصالح العام. (Larry, Quarshie, 2009: 13).
- ويمكن تعريف الضريبة بأنها فريضة إجبارية غير جزائية تجبها الحكومة جبراً من المكلفين بشكل محدد مسبقاً، بدون مقابل مباشر، ولتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية مختلفة تعود إلى المواطنين بالنفع العام غير المباشر.

### 2.1 قواعد الضريبة: Tax Basis

#### 1. قاعدة العدالة: Equity Base

تنطلق هذه القاعدة من القدرة التكاليفية لدافع الضريبة للمساهمة في الأعباء العامة، إذ تكون مساهمة المكلف متناسبة مع دخله ولا تلحق الضرر به، فالمكلف الذي يحصل على دخل وفير تفرض عليه ضريبة أعلى للمساهمة في تحمل الأعباء العامة، والمكلف الذي يكون دخله قليل تفرض عليه ضريبة أقل أو يعفى منها. وقد أخذت أغلب التشريعات الضريبية المعاصرة بفكرة قاعدة العدالة وتطبيق الضريبة التصاعدية، وإقرار الإعفاءات العائلية والحد الأدنى من الدخل المُعفى من الضريبة (الخطيب وطافش، 2008: 28).

#### 2. قاعدة اليقين: Certainty Base

يقصد بهذه القاعدة أن تكون لدى المكلفين بدفع الضرائب معرفة بمسؤوليتهم الضريبية ومتى وأين تدفع الضرائب. وهذا يتعلق ببساطة النظام الضريبي وسهولة فهمه من قبل المكلفين بدفع الضريبة وقدرتهم على حساب الضرائب المستحقة عليهم. (PALIL, 2010:2)

#### 3. قاعدة الملاءمة: Relevance Base

تعني هذه القاعدة إن تكون الضريبة ملائمة للمكلف من حيث الوعاء والسعر والوقت والكيفية التي تجبى بها. ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة، كأن تجبى ضريبة الرواتب والأجور من المكلفين في أوقات حصولهم عليها، وتجبى ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية في نهاية الدورة المالية، وتعد قاعدة الملاءمة من أكثر القواعد احتراماً في الأنظمة الضريبية المعاصرة. (الخطيب، طافش، 2008: 28-29)

#### 4. قاعدة الإقتصاد في التحصيل: Economy base in the collection

يقصد بهذه القاعدة تأمين سهولة التطبيق ومرونته، وأن تتجنب إدارة الضريبة المعوقات المختلفة التي قد تزيد من نفقات تحصيل الضرائب، فينبغي أن يكون الإيراد المتحصل من الضريبة أعلى من النفقات التي تنفق في تحصيله. (الجنابي، بدون: 142)

### 3.1 الإصلاح الضريبي: Tax Reform

يقصد بالإصلاح الضريبي القيام بمجموعة إجراءات معتمدة من أجل تعزيز كفاءة النظام الضريبي وسلامته، كالتوجه نحو القيام بزيادة الإيرادات الضريبية خاصة وان الإيراد الضريبي بات عنصراً مهماً وعلى نحو متزايد في البرامج التي يدعمها البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ولاسيما أن النظم الضريبية في البلدان النامية بوجه خاص تعاني من تشوهات هيكلية. (زيدان، 2012: 48 - 49)

### 1.3.1 أهداف عملية الإصلاح الضريبي: Objectives the tax reform process

- الهدف العام للإصلاح الضريبي هو اقامة نظام ضريبي كفوء ، يستند الى ضرائب يمكن قبولها سياسيا وتنفيذها عملياً ، وتحقيق إيرادات كافية. كما أن من أهداف الإصلاح الضريبي زيادة النمو الاقتصادي، وأن ترتفع إيرادات الضرائب ليس بسبب ارتفاع معدلاتها، بل نتيجة لازدياد النشاط الاقتصادي وارتفاع الدخل الحقيقية للمؤسسات المختلفة (الجوراني، 2015).
- كذلك قد ذكر (الكرعاوي، 2010: 247) عدة أهداف للإصلاح الضريبي:
- أ. تفعيل دور الضرائب كأحد الأدوات المستخدمة في جذب وتشجيع الاستثمار.
  - ب. في ظل الانفتاح الاقتصادي على العالم الخارجي، يفضل استخدام الضرائب كأحد العوامل المساعدة على تقوية القدرة التنافسية للمنتجين المحليين والشركات الأجنبية التي تمارس نشاطاً في العراق مع الأسواق العالمية.
  - ت. تفعيل دور الضرائب كأحد أهم الإيرادات الحكومية، لتقليل الاعتماد على موارد النفط من جهة، وتقلبات السوق النفطية من جهة أخرى.
  - ث. استخدام الضرائب من قبل الحكومة كأحد الوسائل لمواجهة فترات التضخم والأزمات الاقتصادية.
  - ج. إخضاع جميع المكلفين للضريبة لمعاملة واحدة دون تمييز، على اعتبار أن إيراداتها تهدف إلى تلبية وتحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية.

### 3.3.1 معوقات الإصلاح الضريبي: tax reform Obstacles

هناك عدة معوقات تواجهها عملية الإصلاح الضريبي في العراق وأهم هذه المعوقات هي:

#### 1. الفساد الإداري والمالي: Financial and administrative corruption

تعد ظاهرة الفساد الإداري والمالي التي لا يكاد يخلو مفصل من مفاصل الحكومة العراقية منها من أشد المعوقات التي تواجه عملية الإصلاح الضريبي وأي عملية إصلاح أخرى سواء كانت عملية إصلاح إقتصادية أو سياسية أو إجتماعية. فسرقه وهدر الأموال والثروات والطاقات وغياب عنصر الإختصاص الذي أصبح السمة الأساس للدولة العراقية كلها تشكل عائقاً كبيراً أمام الإصلاح. وفي دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب لـ(الراوي، 2008: 122) وجدت ضعف المؤهلات العلمية لبعض المخدمين وعدم تناسب اختصاصاتهم مع طبيعة وظائفهم فمنهم من يحمل شهادة في الإحصاء، وفي اللغة العربية وقد بلغت نسبتهم (40%) من أفراد العينة البالغة (60) مخمناً. لذا لا بد من تدليل هذه المعوقات والحد من الفساد الإداري والمالي ومحاسبة المفسدين من خلال سلطة القضاء التي لها الدور الأكبر والأبرز في ذلك؛ ولكن الأخير بدوره أيضاً يحتاج إلى الإصلاح بجانبه التشريعي والتنفيذي فالكثير من نصوص قوانينه مخالفة للشريعة الإسلامية المقدسة التي هي مصدر أساس للتشريع في العراق كما جاء في البند (أ) من الفقرة الأولى من المادة الثانية من الدستور العراقي التي نصها (أولاً: الاسلام دين الدولة الرسمي، وهو مصدر اساس للتشريع: أ. لا يجوز سن قانون يتعارض مع ثوابت احكام الاسلام).

#### 2. ضعف الوعي الضريبي:

الوعي هو فهم الفرد للواقع وكيفية التعامل أو الإستجابة له، والوعي العام بالضرائب يعني أن المكلفين بدفع الضريبة يقدمون على دفعها دون شعورهم بالإكراه لأنهم غير محرومين من منافع الضرائب التي تم تحصيلها سابقاً (Kamil, 2015: 106). لا شك إن ضعف الوعي الضريبي يشكل عائقاً كبيراً أمام عملية إصلاح النظام الضريبي، فعلى سبيل المثال عندما يرى المكلف إن الأموال التي يدفعها للدولة لا تعود عليه بأي نفع عام ملموس على أرض الواقع، وتذهب هدرًا وسرقه من قبل الفاسدين، وكذلك الصياغة غير الواضحة والمعقدة للقوانين الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى إختلاف تفسيرها بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة ومن ثم حصول المنازعات الضريبية، كذلك التقديرات الجرافية التي لا تستند إلى دراسات علمية، ومن ثم عدم قناعة المكلفين بها. فبالإكراه سوف لا يكون للمكلف أي دافع ذاتي لدفع الضريبة بل سيلجأ للتحايل والتزوير والتهرب الضريبي مع الانقطاع عن المراجعات الضريبية. لذا فإن أي عملية إصلاح ضريبي لا بد أن ترافقها زيادة في الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع عامة، وهذا لا يمكن دون حل المشاكل آنفة الذكر.

#### 3. تخلف القطاع المصرفي في العراق:

يعاني القطاع المصرفي في العراق من عدد كبير من أوجه التخلف والقصور التي تحد من إمكانية نهوضه ومواكبته للنظم المصرفية العالمية، وأخذ دوره في دعم عملية النمو والإستقرار المالي والإقتصادي مما جعلت منه عائقاً أمام مختلف الإصلاحات الإقتصادية ومنها عملية الإصلاح الضريبي التي تحتاج لجهاز مصرفي متطور يعتمد الأساليب الإلكترونية في تعاملاته المالية، وخصوصاً إذا ما أريد فرض ضريبة القيمة المضافة التي تحتاج إلى تعاملات مالية كثيرة جداً بين الإدارة الضريبية وبين المكلف كما سيتضح لاحقاً بإذن الله تعالى.. وفي هذا السياق يمكن إبراز عدد من المشاكل التي يعانيها الجهاز المصرفي في العراق: (آل طعمة، 2015)

- أ- تأخر المصارف الحكومية وبعض المصارف الخاصة في اقتناء أنظمة مصرفية شاملة أو ربط فروعها بشبكة اتصالات مع إدارتها العامة، وعدم قيامها باتخاذ الإجراءات المناسبة لتطبيق الصيرفة الإلكترونية بما فيها الصكوك الإلكترونية.
- ب- انخفاض الكثافة المصرفية التي تبلغ حدود فرع مصرف واحد لكل (35000) نسمة، وهي نسبة منخفضة قياساً للنسبة المعيارية العالمية البالغة مصرف واحد لكل (10000) نسمة.
- ت- عدم تناسب الخدمات المصرفية مع المتطلبات والحاجات الإقتصادية للعراق في ضوء توجهات نمو اقتصاد السوق، حيث يبلغ عدد الخدمات بحدود (20) خدمة مقارنة بما أتاحتها المادة (27) من قانون المصارف والتي بلغت أكثر من (50) خدمة مصرفية، وهي أقل مما تقدمه المصارف العربية والأجنبية.

### 4.1 مفهوم الموازنة العامة: The Concept Public Budget

وردت عدة تعاريف مختلفة للموازنة العامة والتي سنستعرض بعضها كالآتي:

1. **الموازنة العامة:** هي عملية سنوية تقوم على أساس التخطيط، والتنسيق والتحكم في استخدام الموارد لتحقيق الأهداف المنشودة بكفاءة، ووسيلة أساسية لعملية اتخاذ القرار من قبل المسؤولين على مختلف المستويات من تخطيط، إدارة وتنفيذ البرامج التي وضعت للحصول على أفضل النتائج من خلال التوزيع والاستخدام الأكثر فعالية للموارد المتاحة. (Sheikha, 2015: 56)
2. **الموازنة العامة:** هي عملية سنوية تتركز على التخطيط والتنسيق ورقابة استعمال الأموال لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة، فهي أساساً عملية اتخاذ القرار بطريقة يمكن أن يقوم بها الموظفون الرسميون على مختلف المستويات الإدارية بالتخطيط والتنفيذ لعمليات البرامج بطريقة مخططة للحصول على أفضل النتائج من خلال التوزيع والاستخدام الأكثر فعالية للمواد المتاحة. (سلوم والمهايني، 2007: 96).

ومما سبق يمكن تعريف الموازنة العامة بأنها برنامج مالي تُقدّر فيه الإيرادات والنفقات العامة للدولة لمدة مالية قادمة عادة ما تكون سنة تعتمده الحكومة من خلالها تحقيق أهدافها السياسية والإقتصادية والاجتماعية.

### 5.1 مبادئ الموازنة العامة: The principles of the public budget

هناك خمس مبادئ أساسية للموازنة العامة وهي: (الشهري، 1436: 58 - 59)

#### 1. مبدأ سنوية الموازنة: The budget Yearly principle

يعني هذا المبدأ أن تغطي الموازنة العامة الإيرادات والنفقات العامة بسنة كاملة، وذلك لصعوبة إعداد تقديرات دقيقة للإيرادات والنفقات العامة لمدة تزيد عن سنة نتيجة تقلب حجم الإيرادات والنفقات باختلاف أشهر السنة، كما إنَّ زيادة المدة عن سنة تؤدي إلى ضعف رقابة السلطة التشريعية، بينما قصر المدة يؤدي إلى إرهاق الموظفين.

#### 2. مبدأ وحدة الموازنة: The budget unity Principle

يعني هذا المبدأ أن تُدرج الحكومة كافة الإيرادات والنفقات العامة في وثيقة واحدة لتسهيل التعرف على المركز المالي للدولة من خلال الإطلاع على الإيرادات والنفقات التي تضمنتها الموازنة العامة الواحدة وكذلك تسهيل مهمة الرقابة التشريعية عليها.

#### 3. مبدأ عمومية الموازنة: The budget Principle generality

يقضي هذا المبدأ أن تُدرج في الموازنة العامة كافة الإيرادات والنفقات العامة مهما قلت أو كثرت دون إجراء مقاصة بين إيرادات ونفقات مصلحة ما. ميزة هذا المبدأ أنه يسهل مهمة الباحثين لدراسة بنود الموازنة، ويسهل مهمة السلطة التشريعية للوقوف على طبيعة وحجم كل إيراد ونفقة، وكذلك يؤدي إلى ترشيد الإنفاق الحكومي ومنع الإسراف والتبذير، لأن إدراج جميع إيرادات ونفقات هيئة أو مؤسسة ما يعتبر بمثابة رقابة داخلية على هذه الهيئة أو المؤسسة في مرحلة تنفيذ الموازنة أو عند عرض حساباتها الختامية. (لطي، 1989: 261)

#### 4. مبدأ عدم التخصيص: Principle of non-allocation

يعني هذا المبدأ أن تغطي جميع نفقات الحكومة بجميع إيراداتها دون تخصيص إيرادات معينة لنفقة معينة، وهذا يحقق فكرة المساواة بين إدارات الحكومة، كما إنَّ هناك استثناءات لهذا المبدأ مثل تخصيص بعض القروض الخارجية لمشاريع معينة، أو تخصيص إيرادات معينة لسد أقساط قروض معينة. (المهاني، والخطيب، بدون، 383)

#### 5. مبدأ توازن الموازنة: The principle of the budget balance

يراد من هذا المبدأ التوازن بين نفقات الحكومة وإيراداتها في الموازنة العامة إذ إنَّ أصحاب النظرية الكلاسيكية كانوا ينظرون نظرة شك وريبة تجاه كل فائض (زيادة إيرادات الحكومة على نفقاتها) أو عجز (زيادة نفقات الحكومة على إيراداتها)، فهم لا يحبذون سياسة العجز على اعتبار أنه أما أن يُعطى عن طريق الاقتراض أو عن طريق الإصدار النقدي الجديد وهذا يخلف آثاراً سيئة على الاقتصاد الوطني، كما أنهم لا يحبذون سياسة الفائض لأنها قد تشجع على الإسراف والتبذير، وبما إنه في العصر الحديث كثر تدخل الحكومة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فمن الأولى استهداف تحقيق التوازن العام في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للإممة بدلاً من استهداف تحقيق التوازن الحسابي بين إيرادات الحكومة ونفقاتها. (أحمد، 2012: 116)

### 6.1 تمييز الموازنة عما يشابهها من مفاهيم: Other Similar Concepts Distinguishing Public Budget from

هناك عدة مفاهيم مشابهة لمفهوم الموازنة العامة مع وجود بعض الاختلافات؛ والآن نذكر بعض هذه المفاهيم واختلافها عن الموازنة العامة:

#### 1. الموازنة العامة والموازنة النقدية: The public budget and cash the budget

الموازنة النقدية هي بيان يتضمن تقديراً لموارد المجتمع وأوجه استخدامات هذه الموارد خلال فترة مقبلة غالباً ما تكون سنة، ومن هنا نرى إنَّ كلا الموازنتين تتضمن تقديرات وليس أرقاماً فعلية. على الرغم من التشابه الكبير بين الموازنة العامة والموازنة النقدية إلا إنَّ هناك اختلافات بينهما، فالموازنة العامة تختص بالنشاط الحكومي فقط، بينما الموازنة النقدية فإنها تختص بالنشاط الحكومي وكذلك النشاط الخاص. (لطي، 1989: 251)

#### 2. الموازنة العامة والموازنة القومية: budget The public budget and nationalist the

يقصد بالموازنة القومية التقدير الكمي المتوقع للنشاط الاقتصادي الكلي (العام والخاص) في تعاملاته الداخلية والخارجية لمدة سنة قادمة، وتتفق الموازنة القومية مع الموازنة العامة في إنَّ كلاهما يكون لسنة مالية قادمة إلا إنَّ الاختلاف يظهر في إنَّ الموازنة القومية تقديراً كمياً على العكس من إنَّ الموازنة العامة تقديراً رقمياً متوقفاً للإيراد والإنفاق العام للحكومة فقط دون القطاع الخاص. (البدراني، 2010: 146)

#### 3. الموازنة العامة والميزانية العمومية: The public budget and balance sheet

الميزانية العمومية مصطلح يستخدم من قبل المؤسسات والمنشآت والشركات التجارية والصناعية وتبين المركز المالي للشركة من خلال عرض قيمة الأصول والالتزامات للشركة في لحظة معينة، ومن هنا يتضح الفرق بين الميزانية العمومية والموازنة العامة فالأولى تعد لمدة محددة قد تكون حالية أو سابقة وتختص بالشركات والمنشآت الخاصة أو العامة بينما الموازنة العامة تحضر لمدة مالية قادمة وتختص بالحكومة. (الزهاوي، 2008: 29)

#### 4. الموازنة العامة والحساب الختامي: The public budget and final account

يمثل الحساب الختامي عرضاً لنتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهو بهذا الوصف يختلف عن الموازنة العامة في أن الحساب الختامي يكون للسنة المالية السابقة على العكس من الموازنة العامة التي تكون للسنة المالية القادمة، أي أن الحساب الختامي لا يتضمن تقديرات مستقبلية وإنما فقط نتائج تحقق التقديرات السابقة في الموازنة العامة للدولة. (البدراني، 2010: 147)

### الجانب التطبيقي

#### تقويم ضريبة الدخل ودورها في تمويل الموازنة العامة للدولة

#### " دراسة مقارنة لضريبة الدخل في كل من العراق وإيران "

بعد بيان مفاهيم الضريبة، الإصلاح الضريبي، مجالاته، ومعوقات تنفيذه، وبعد بيان مفهوم الموازنة العامة، مبادئها، تمييزها عن غيرها من الموازونات، وغير ذلك. نقوم بهذا الجانب بتقويم ضريبة الدخل في العراق عن طريق الإفادة من ضريبة الدخل في إيران بما يتناسب مع وضع البلد العام، وقبل البدء بتقويم ضريبة الدخل في العراق سنبيين مدى مساهمة إيرادات ضريبة الدخل في تمويل الموازنة العامة ونموها في كل من البلدين للمدة (2004-2014).

جدول (1.2): يبين نسبة مساهمة ضريبة الدخل إلى إجمالي الضرائب المباشرة، إجمالي الإيرادات الضريبية، وإجمالي الإيرادات العامة، في العراق للمدة من (2004 – 2014) بالأسعار الجارية (مليون دينار)

السنة	ضريبة الدخل (1)	إجمالي الضرائب المباشرة (2)	إجمالي الإيرادات الضريبية (3)	إجمالي الإيرادات العامة (4)	نسبة 2/1 %	نسبة 3/1 %	نسبة 4/1 %
2004	69,031	73,568	154,837	32,983,846.6	93.833	44.583	0.209
2005	174,224	184,071	457,087	40,419,256.9	94.65	36.672	0.431
2006	269,283	306,872	467,811	48,929,468.8	96.549	63.334	0.606
2007	427,631	438,931	599,438	53,801,784.2	97.427	71.34	0.795
2008	504,055	525,251	815,502	78,539,704.9	95.965	61.809	0.642
2009	568,220	603,040	1,083,038	52,991,439.3	94.226	52.465	1.072
2010	671,926	722,262	1,144,144	69,818,850.5	93.031	58.727	0.962
2011	821,205	873,539	1,311,156	103,892,060.1	94.009	62.632	0.79
2012	1,087,082	1,146,941	1,665,904	119,171,990.7	94.781	65.255	0.912
2013	1,294,588	1,357,832	1,957,014	113,171,990.7	95.342	66.151	1.143
2014	1,403,158	1,463,997	1,979,896	105,481,392	95.844	70.87	1.33
متوسط المدة					95.06	59.44	0.808

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من جمهورية العراق، وزارة المالية.

يتبين من الجدول رقم (1.2) إن متوسط نسبة مساهمة الضرائب على الدخل إلى إجمالي الضرائب المباشرة بلغ (95.06%) وهو مرتفع جداً لكون الضرائب المباشرة الأخرى قليلة جداً، وبلغ متوسط نسبة مساهمتها إلى إجمالي الإيرادات الضريبية (59.44%)، بينما بلغ متوسط نسبة مساهمتها إلى إجمالي الإيرادات العامة (0.808%) وهو منخفض جداً ويدل على وجود خلل في قانون ضريبة الدخل كما سنرى لاحقاً أو مشاكل في جباية الضرائب أو حالات الفساد المالي في العراق أو جميعها، وهنا لا بأس بالإشارة إلى حالة تثير الشك والريبة وهي حالة بعض شركات الاتصالات بالعراق ونقتصر بالذكر فقط على شركتي (آسياسيل، زين العراق) اللتان يبلغ عدد المشتركين فيهما (12.3، 13.768) مليون مشترك على التوالي في نهاية سنة (2014)، وقد كانت إيراداتهما لنفس تلك السنة (1,810.8)، (1,601.2) مليون دولار تقريباً على التوالي، وبعد طرح المصروفات الجارية والمصاريف التحويلية الأخرى كان مبلغ الضريبة المتحقق على شركة (آسياسيل) هو (61.9) مليون دولار تقريباً، أما شركة زين العراق فقد كان الربح قبل خصم الفوائد والضرائب والإندثار (578.3) مليون دولار والربح الصافي (256.2) مليون دولار. ولنفترض أن الضريبة المتحققة عليها نفس الذي تحقق على شركة آسياسيل أي (61.9) مليون دولار. ولعل الكثير لا يظن لهذه البيانات ومن ضمنهم الباحث بدليلين، الدليل الأول هو ما قامت به (الهيئة العامة للضرائب) من مطالبات تطالب بها شركة (آسياسيل) بدفع ضريبة دخل إضافية متعلقة بالسنوات السابقة وهذا ما أفصحت عنه شركة (آسياسيل) في تقريرها السنوي (2014) وهذا يدل على وجود شبهات في البيانات المالية للسنوات السابقة، والدليل الثاني من خلال عملية حسابية بسيطة وهي لو فرضنا إن متوسط ما ينفقه المشترك يومياً هو (1) دولار ولنفترض جداً إن مليون خط اشتراك متوقف عن الخدمة لكل شركة، لكان مجموع إيرادات شركتي (آسياسيل) و(زين العراق) لسنة (2014) هو (4,068)، (4,956.48) مليون دولار على التوالي. والطريقة الأفضل لمعرفة الإيرادات الحقيقية لشركات الاتصالات هو من خلال جهاز (السيرفر) الذي فيه المعلومات الحقيقية

لبطاقات التعبئة المفعلة من قبل المشتركين، عدد المكالمات اليومية وغيرها من تفاصيل مهمة.

والمخطط رقم (1.2) يوضح نسبة مساهمة ضريبة الدخل إلى إجمالي الإيرادات الضريبية، إجمالي الضرائب المباشرة، و إجمالي الإيرادات العامة في العراق للمدة من (2004-2014). بعد بيان نسبة مساهمة ضريبة الدخل إلى إجمالي الضرائب المباشرة، إجمالي الإيرادات الضريبية، إجمالي الإيرادات العامة في العراق للمدة (2004-2014) ننتقل الآن إلى الجدول رقم (2.2) لمعرفة نسبة نموها للمدة نفسها.

جدول (2.2): يبين نسبة نمو ضريبة الدخل في العراق للمدة من (2004 – 2014) بالأسعار الجارية

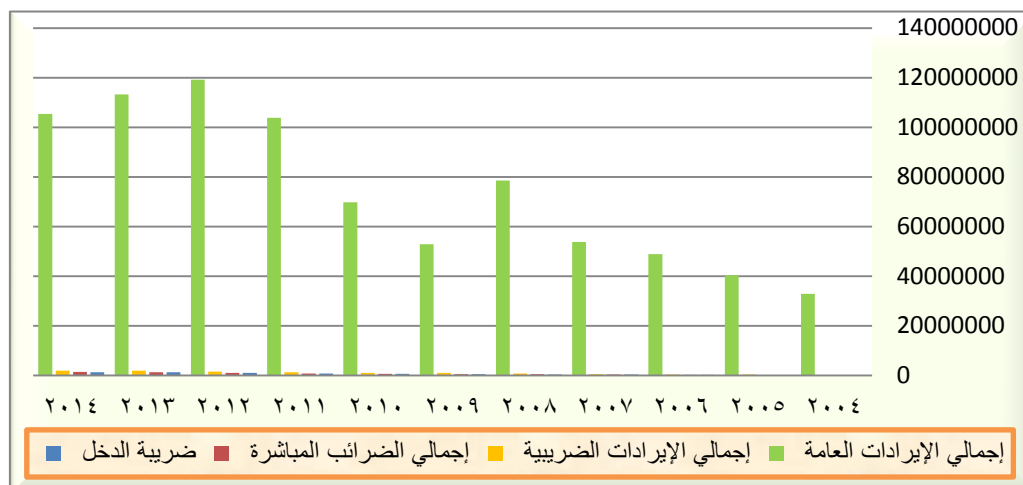
(مليون دينار)

السنة	ضريبة الدخل	نسبة نموها %
2004	69,031	....
2005	174,224	152.385
2006	269,283	70.059
2007	427,631	44.335
2008	504,055	17.869
2009	568,220	12.73
2010	671,926	18.251
2011	821,205	22.217
2012	1,087,082	32.376
2013	1,294,588	19.088
2014	1,403,158	8.386
متوسط المدة		39.77

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من جمهورية العراق، وزارة المالية.

يتبين من الجدول رقم (2.2) إن متوسط نسبة نمو الضرائب على الدخل للمدة (2004-2014) بلغ (39.77%) وهو غير حقيقي كونه تأثر بالقيم المتطرفة لسنة (2005) وهي (152.385%) التي لو أستبعدناها لحصلنا على متوسط قدره (27.275%) وهو أكثر قبولاً من سابقه وهذه نسبة قد تبدو جيدة لنمو الضرائب على الدخل، إلا أنها ليست كذلك، فنحن لاحظنا سابقاً أنها لم تساهم في تمويل الموازنة العامة سوى (0.808) %، وهي منخفضة جداً تتطلب نمواً أضعاف ما هي عليه الآن، وقد كانت أعلى نسبة نمو لها في سنة (2005) إذ بلغت (152.385) %، بينما كان أقل نسبة لها في سنة (2014) إذ أنها بلغت (8.386) % مما يتطلب إعادة النظر في قانون ضريبة الدخل الحالي في العراق وتقويمه. والمخطط رقم (1.2) يوضح نسبة نمو ضريبة الدخل في العراق للمدة (2004-2014).

مخطط (1.2): يبين نسبة مساهمة ونمو ضريبة الدخل إلى إجمالي الضرائب المباشرة، إجمالي الإيرادات الضريبية، وإجمالي الإيرادات العامة في العراق للمدة (2004-2014) بالأسعار الجارية (مليون دينار)



المصدر: تم إعداد المخطط بالإعتماد على الجدول رقم (1.2) و(2.2)

ويوضح الجدول رقم (3.2) نسبة مساهمة ضريبة الدخل إلى إجمالي الضرائب المباشرة، إجمالي الإيرادات الضريبية، و إجمالي الإيرادات العامة في إيران للمدة (2004-2014).

جدول (3.2): يبين نسبة مساهمة ضريبة الدخل إلى إجمالي الضرائب المباشرة، إجمالي الإيرادات الضريبية، و إجمالي الإيرادات العامة في إيران للمدة من (2004-2014) بالأسعار الجارية (مليار ريال)

السنة	ضريبة الدخل (1)	إجمالي الضرائب المباشرة (2)	إجمالي الإيرادات الضريبية (3)	إجمالي الإيرادات العامة (4)	نسبة 2/1 %	نسبة 3/1 %	نسبة 4/1 %
2004	38,068.2	42,205.7	84,851.7	437,590.20	90.197	44.864	8.7
2005	79,713.4	84,029.6	134,574.4	737,866.50	94.863	59.234	10.803
2006	98,923.9	105,292.6	178,306.3	587,596.80	93.951	55.48	16.835
2007	118,799.2	125,458.7	198,122.2	691,827.70	94.692	59.963	17.172
2008	141,858.7	149,646.5	218,204.2	939,122.80	94.796	65.012	15.105
2009	185,848.5	195,155.6	302,631.8	967,901	95.231	61.411	19.201
2010	182,456.4	194,693.7	354,643.5	1,271,330.70	93.715	51.448	14.352
2011	227,420.1	241,145	408,521.8	1,697,225.10	94.308	55.669	13.4
2012	256,455.8	273,579.9	460,264.5	1,644,177.10	93.741	55.719	15.598
2013	313,971.3	334,870.8	569,693.3	2,360,485.50	93.759	55.112	13.301
2014	341,652.6	368,799.2	713,842.3	2,350,084.60	92.639	47.861	14.538
متوسط المدة					93.808	55.616	14.455

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من الجمهورية الإسلامية الإيرانية، مركز أمار إيران.

يتبين من الجدول رقم (3.2) إنَّ متوسط نسبة مساهمة ضريبة الدخل إلى إجمالي الضرائب المباشرة، إجمالي الإيرادات الضريبية، وإجمالي الإيرادات العامة بلغ (93.808) %، (55.616) %، (14.455) %، (15.962) % على التوالي، وهي نسب جيدة تدل على فاعلية ضريبة الدخل وأهميتها في تمويل الموازنة العامة في إيران، على العكس من ضريبة الدخل في العراق التي كان متوسط مساهمتها منخفضاً جداً كما رأينا سابقاً حيث بلغ (95.06) %، (59.44) %، (0.808) % على التوالي على الرغم من أن متوسط النسبتين الأوليتين كان أعلى من متوسط نسبة مساهمة ضريبة الدخل في إيران، ولكن الأمر يتضح عندما يتم نسبتها إلى



إجمالي الإيرادات العامة للدولة. والمخطط رقم (2.2) يوضح نسبة مساهمة ضريبة الدخل إلى إجمالي الإيرادات الضريبية، إجمالي الضرائب المباشرة، وإجمالي الإيرادات العامة في إيران للمدة (2004-2014). ومن هنا يتضح هناك دور كبير لتقويم ضريبة الدخل في تمويل الموازنة العامة للدولة وهذا يتعارض مع فرضية الدراسة (ليس لتقويم ضريبة الدخل دور في تمويل الموازنة العامة للدولة) ومن ثم ترفض الفرضية.

بعد بيان نسبة مساهمة ضريبة الدخل إلى إجمالي الإيرادات الضريبية، إجمالي الضرائب المباشرة، وإجمالي الإيرادات العامة في إيران للمدة (2004-2014) تنتقل الآن إلى الجدول رقم (4.2) لمعرفة نسبة نموها للمدة نفسها.

جدول رقم (4.2): يبين نسبة نمو ضريبة الدخل في إيران للمدة من (2004 – 2014) بالأسعار الجارية

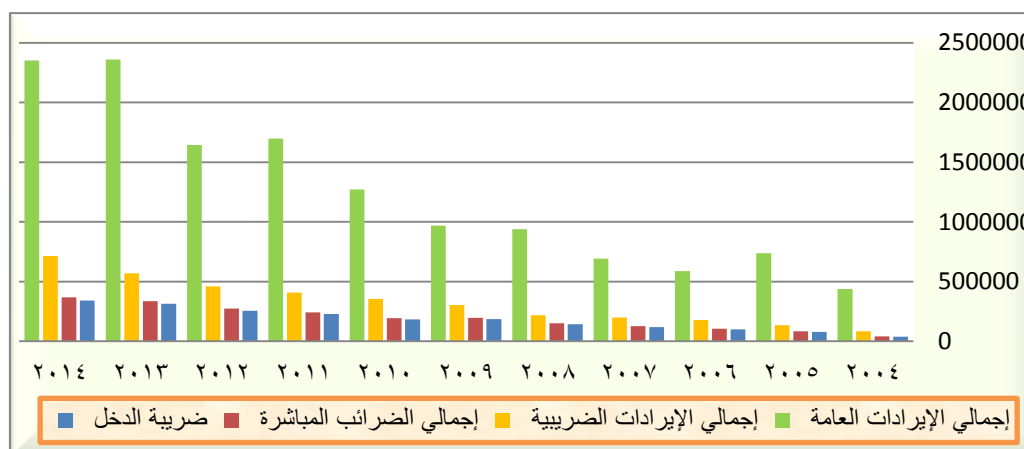
(مليار ريال)

السنة	ضريبة الدخل	نسبة نموها %
2004	38,068.2	....
2005	79,713.4	109.396
2006	98,923.9	24.099
2007	118,799.2	20.092
2008	141,858.7	19.41
2009	185,848.5	31.01
2010	182,456.4	-1.825
2011	227,420.1	24.644
2012	256,455.8	12.767
2013	313,971.3	22.427
2014	341,652.6	8.817
متوسط المدة		27.084

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من الجمهورية الإسلامية الإيرانية، مركز أمار إيران.

يتبين من الجدول رقم (4.2) إن متوسط نسبة نمو ضريبة الدخل بلغ (27.084%) للمدة (2004-2014) وهو غير حقيقي كونه تأثر بالقيمة المتطرفة (109.396%) لسنة (2005) التي لو أستبعدناها لحصلنا على متوسط قدره (17.938%) وهو أكثر قبولاً من سابقه كونه ينسجم مع القيم التي إستخرج منها، وقد بلغت أعلى نسبة لنمو الضرائب على الدخل بلغت (109.396%) في سنة (2005) بينما سُجّل إنخفاضاً في نموها في سنة (2010) قدره (-1.825)%. والمخطط رقم (2.2) يبين نسبة نمو ضريبة الدخل للمدة (2004-2014) في إيران.

مخطط رقم (2.2): يبين نسبة مساهمة ونمو ضريبة الدخل إلى إجمالي الضرائب المباشرة، إجمالي الإيرادات الضريبية، وإجمالي الإيرادات العامة للمدة (2004-2014) بالأسعار الجارية (مليار ريال)



المصدر: تم إعداد المخطط بالاعتماد على الجدول رقم (3.2) و(4.2)

## 1.2 تقويم ضريبة الدخل في العراق " دراسة مقارنة لضريبة الدخل في كل من العراق وإيران "

عمل المُشرّع الإيراني على جعل الضرائب المباشرة كلها في قانون واحد منفصل عن الضرائب غير المباشرة، ولم يجعلها متفرقة في قوانين شتى. وهذا ضروري لإعداد أي نظام ضريبي بأن تدرج الضرائب المباشرة كلها في قانون واحد خاص بها، وكذلك الضرائب غير المباشرة في قانون واحد خاص بها، لتكون لدى المُشرّع الضريبي رؤية كاملة وواضحة لما يريد فرضه في قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة وهذا يتفق مع قاعدة الوضوح أو اليقين الضريبية. وبما إن المُشرّع الإيراني عمل على جعل كل الضرائب المباشرة في قانون واحد وهو قانون الضرائب المباشرة ( قانون ماليات های مستقیم)، سنقوم الآن بذكر الأشخاص الخاضعين للضرائب المباشرة التي من ضمنها ضريبة الدخل محل الدراسة.

### الأشخاص الخاضعين للضرائب

المادة 1: الأشخاص الخاضعين لدفع الضرائب الموجبة في هذا القانون:

1. جميع أصحاب الأملاك والعقارات (الملاك) سواء كانوا أشخاصاً حقيقيين أو قانونيين بالنسبة لأملأهم وعقاراتهم الواقعة في إيران وفقاً للضوابط المتعلقة بالباب الثاني من هذا القانون.
2. كل شخص حقيقي إيراني يسكن في إيران بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل إيران أو خارجها.
3. كل شخص حقيقي إيراني يسكن في خارج إيران بالنسبة لجميع المدخولات والعوائد التي يقوم بتحصيلها داخل إيران.
4. كل شخص إيراني قانوني أو اعتباري فيما يخص جميع المدخولات والعوائد التي يقوم بتحصيلها داخل إيران أو خارجها.
5. كل شخص غير إيراني (حقيقي أو قانوني) فيما يخص العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل إيران، وكذلك بالنسبة للإيرادات التي يقدم على تحصيلها داخل إيران عبر تفويض الامتيازات أو سائر حقوقه أو إعطاء التوجيهات والمساعدات الفنية أو القيام بتفويض الأفلام السينمائية (التي تحصل عوائدها وإيراداتها بصفة أسعار التذاكر أو حق العرض أو أي موضوع كان).

يتضح هنا إنَّ المُشرّع الإيراني أبعد كلياً عن تقسيم الأشخاص (حقيقيين أو قانونيين) إلى مقيم أو غير مقيم وما يتعلق فيها من تعقيدات كما هو معمول به في قانون ضريبة الدخل في العراق. وإنما قسم الأشخاص حسب الأملاك والعقارات التي يمتلكونها، والمدخولات التي يحصلون عليها في إيران أو خارج إيران، فيتضح هنا ببساطة يمكن للمواطن (سواء كان مقيماً في إيران أو غير مقيم) أن يعرف نفسه مشمولاً بدفع الضرائب المباشرة أو غير مشمول. وهنا تتبين فائدة إدراج الضرائب المباشرة كلها في قانون واحد سواء للمشرع أو المكلف بدفع الضريبة. كما يتضح أيضاً إنَّ المُشرّع الإيراني ألزم الشخص الحقيقي الإيراني الساكن في إيران بدفع الضريبة على جميع الدخول التي يحصل عليها داخل أو خارج إيران، بينما لم يفرض ذلك على الشخص الحقيقي الإيراني الذي يسكن خارج إيران إلا فيما يخص الدخل المتحقق داخل إيران. وهذا يتفق مع القاعدة الضريبية (الإقتصاد في التحصيل) أي أن تكون كلفة تحصيل الضريبة أقل من منفعتها. فضلاً عن ذلك الصعوبات التي قد ترافق تحصيل الضريبة من شخص حقيقي خارج حدود الحكومة، كما قد يكون له أثر سيء على شعور المكلف الساكن خارج بلده بدفع ضريبة لبلاده عن دخله المتحقق خارجها. ويتضح أيضاً إنَّ المُشرّع الإيراني فرض ضريبة على جميع الدخول والعوائد التي يحصل عليها الشخص القانوني الإيراني في داخل أو خارج إيران. بينما لم يفرض ضريبة على الدخول والعوائد التي يحصل عليها الشخص (الحقيقي أو القانوني) غير الإيراني خارج إيران وإن كان مقيماً في إيران، وإنما فقط على الدخول والعوائد التي يحصلون عليها داخل إيران.

المادة 2: الأشخاص غير الخاضعين لدفع الضرائب الموجبة في هذا القانون:

1. الوزارات والمؤسسات والمنظمات الحكومية.
2. الأجهزة التي تؤمن الحكومة موازنتها.
3. البلديات.
4. مؤسسات الثورة الإسلامية التي تحظى بترخيص الأنشطة من قبل السلطة العليا.

يتضح هنا إنَّ المُشرّع الإيراني قام بإعفاء الوزارات والمؤسسات الحكومية، الأجهزة التي تؤمن الحكومة موازنتها، البلديات، المؤسسات الثورة الإسلامية، والأنشطة التي تحظى بترخيص من قبل السلطة العليا، لكنه لم يهمل أمر الشركات التي تتعلق رأس مالها أو جزء منها بالأشخاص والمؤسسات أعلاه، ففي ملاحظة (1) لم يعف عوائد اسهمها وإيراداتها من الضرائب الموجبة بهذا القانون، كما لم يمنعها من الإفادة من الإعفاءات المقررة بهذا القانون. ويتضح أيضاً إنَّ المُشرّع الإيراني لم يعفي العوائد والإيرادات المتحصلة من مختلف الأنشطة الاقتصادية والإنتاجية المتعلقة بالأشخاص والمؤسسات المذكورة في المادة 2. أي الأنشطة الاقتصادية التي تمارسها الوزارات والمؤسسات الحكومية بشكل غير مباشر غير معفية من الضرائب الموجبة بهذا القانون.

أما المُشرّع العراقي فإنه لم يحدد الأشخاص الخاضعين للضرائب المباشرة وغير الخاضعين لها لأنه أساساً لم يدرجها في قانون واحد وإنما في قوانين شتى كما أتضح سابقاً على الرغم من أهمية ذلك، وهذا يدل على عدم إهتمام المُشرّع العراقي بتطوير النظام الضريبي في العراق ومن ثم عدم إهتمامه بالإيرادات الضريبية نتيجة اعتماد العراق على الإيرادات النفطية بالدرجة الأساس. لذا من الضروري إدراج الضرائب المباشرة في العراق في قانون واحد وتحديد الأشخاص الخاضعين للضرائب المباشرة والأشخاص غير الخاضعين لها سواء كانوا أشخاصاً حقيقيين أو قانونيين (مقيمين أو غير مقيمين)، لكي يتسنى لجميع المواطنين

بسهولة معرفة ما إذا كانوا مشمولين بدفع الضرائب المباشرة أو غير مشمولين بدفعها، وهذا يتفق مع قاعدة الوضوح أو اليقين الضريبية كما أسلفنا. ويمكن عمل ذلك في العراق من خلال الإفادة مما سبق كالآتي:

1. أصحاب العقارات والأموال سواء كانوا أشخاصاً حقيقيين أو قانونيين بالنسبة لعقاراتهم وأموالهم الواقعة في العراق.
  2. كل شخص عراقي حقيقي يسكن في العراق بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل وخارج العراق.
  3. كل شخص عراقي حقيقي يسكن خارج العراق بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل العراق فقط.
  4. كل شخص عراقي قانوني بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل وخارج العراق.
  5. كل شخص غير عراقي (حقيقي أو قانوني) بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل العراق فقط.
- الأشخاص غير الخاضعين لدفع الضرائب المباشرة:
1. الوزارات والمؤسسات والمنظمات الحكومية.
  2. الأجهزة التي تؤمن الحكومة موازنتها.

## ضريبة الدخل

أخذ المشرع الإيراني بالضريبة النوعية على الدخل ولم يأخذ بالضريبة العامة على الدخل، لذا نراه قد فرق بالمعاملة الضريبية بين أنواع الدخل التي يحصل عليها الشخص الحقيقي أو القانوني، ومن هنا قسم الباب الخاص بضريبة الدخل إلى عدة فصول:

الفصل الأول: ضريبة دخل العقار.

الفصل الثاني: ضريبة الدخل الزراعي.

الفصل الثالث: ضريبة دخل الراتب.

الفصل الرابع: ضريبة المهن والحرف.

الفصل الخامس: ضريبة الأشخاص القانونيين.

الفصل السادس: ضريبة الدخل العرضي.

بينما لم يعمل المشرع العراقي مثل ذلك، وإنما حدد مصادر الدخل التي تفرض عليها ضريبة الدخل دون تقسيم ذلك إلى فصول منفصلة كما هو معمول به في إيران.

فيما يلي تحليل محتوى هذه الفصول باستثناء ضريبة دخل العقار التي هي خارج نطاق دراستنا، وضريبة الدخل الزراعي لأنها معفاة من دفع الضريبة في كلا البلدين في الوقت الحاضر. لذا سنبدأ بتحليل ضريبة دخل الرواتب.

## ضريبة دخل الرواتب

المادة 82: الإيرادات التي يقوم بتحصيلها الشخص الحقيقي خدمة لشخص آخر سواء كان (حقيقياً أو قانونياً) في إيران سواء كانت على أساس الوقت الذي يقضيه أو العمل المنجز، وعماً إذا كانت تدفع بصورة نقدية أو غير نقدية، تخضع لضريبة دخل الرواتب.

ملاحظة: إن الإيرادات التي يحصل عليها الشخص من مصادر إيرانية طوال مدة مهمته خارج البلاد من قبل حكومة الجمهورية الإسلامية في إيران أو الذين يسكنون فيها خاضعة لدفع ضريبة دخل الرواتب.

المادة 83: إن الإيرادات الخاضعة لدفع ضريبة الرواتب عبارة عن: الرواتب (المعاشات أو الأجور، أو الراتب الأساسي) والعلاوات والمخصصات المتعلقة بالعمل سواء كانت على شكل مستمر أو غير مستمر قبل طرح الاستقطاعات وبعد طرح الإعفاءات المقررة في هذا القانون.

ملاحظة: إن الإيرادات غير النقدية التي تكون خاضعة لدفع ضريبة دخل الراتب يتم تقييمها ومحاسبتها كالآتي:

- أ. تعادل المساكن المؤثثة (25%) ودونها تعادل (20%) من الراتب والمزايا النقدية المستمرة (باستثناء المزايا النقدية المعفاة في المادة (91) من هذا القانون) في كل شهر بعد طرح الاستقطاعات من رواتب الموظفين فيما يتعلق بالسكن.
- ب. تعادل السيارة الخاصة مع السائق (10%) وبدونه تعادل (5%) من الراتب والمزايا النقدية المستمرة (باستثناء المزايا النقدية المعفاة في المادة (91) من هذا القانون) في كل شهر بعد طرح الاستقطاعات من رواتب الموظفين فيما يتعلق بالسيارة.
- ج. بقية المزايا غير النقدية تعادل سعر تكلفتها عند الحصول عليها من الجهة الدافعة للراتب.

يتضح إن المشرع الإيراني فرض ضريبة دخل الرواتب التي يحصل عليها الشخص خدمة لشخص آخر سواء كان حقيقياً أو قانونياً، وكذلك على الراتب الذي يحصل عليه الشخص من مصادر إيرانية طوال مدة مهمته خارج البلاد من قبل حكومة الجمهورية الإسلامية الإيرانية، ويتضح أيضاً إن المشرع الإيراني لم يقتصر على راتب الفرد فقط، وإنما العلاوات والمخصصات المتعلقة بالعمل أيضاً سواء كانت بشكل مستمر أو غير مستمر قبل طرح الاستقطاعات (أي على إجمالي الراتب وليس على الراتب الإسمي) وبعد طرح الإعفاءات، لذا نرى إن المشرع عمل على تقييم الإيرادات غير النقدية الخاصة بالراتب فعدال المساكن المؤثثة بـ (25%) ودونها بـ (20%) من الراتب والمزايا النقدية المستمرة التي يستلمها الشخص وليس الراتب فقط، بعد طرح الاستقطاعات من راتب الموظف فيما يتعلق بالسكن. وكذلك فيما يخص السيارة الخاصة مع السائق (10%) ودون ذلك (أي بدون سائق) (5%) من الراتب والمزايا النقدية المستمرة ما عدا الاستثناء الوارد في المادة (91) من هذا القانون كما سنرى قريباً بإذن الله تعالى. أما بقية المزايا غير النقدية فتعادل سعر تكلفتها عند الحصول عليها من الجهة الدافعة للراتب، مما يدل على إن المشرع

الإيراني لم يهمل العلاوات والمزايا النقدية وغير النقدية من أن يشملها بدخل الراتب الخاضع للضريبة ومن ثم زيادة إيرادات هذه الضريبة. بينما لم يعمل المشرع العراقي على تخصيص فصل لضريبة الرواتب وإنما ذكر ذلك في الفقرة 5 من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل التي جاء فيها (الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والأجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محدودة والمخصصات والتخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط بما في ذلك المبالغ النقدية او المقدره مما يخص للمكلف مقابل خدماته كالسكن والطعام والإقامة مع ملاحظة ما جاء في الفقرة 4 من المادة الحادية والستين من هذا القانون). يتضح من هذه الفقرة إنَّ المشرع العراقي أخضع الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والأجور... الخ، إلى ضريبة الدخل، غير إنَّ رواتب التقاعد أعفاها من ضريبة الدخل بموضع آخر في المادة السابعة من نفس القانون، وهذا تعارض صريح لم يعالجه المشرع رغم التعديلات الكثيرة التي جرت على هذا القانون، لذا ينبغي أن يقتصر على ذكر كلمة (الرواتب) فقط دون إضافة (ورواتب التقاعد)، ومن ثم يقول الا ما أستثنى في المادة السابعة من هذا القانون. ويتضح أيضاً في هذه الفقرة أنه أخضع المخصصات غير النقدية التي تخصص للمكلف مقابل خدماته كالسكن والطعام والإقامة مع مراعاة ما جاء في الفقرة (4) من المادة الحادية والستين من قانون ضريبة الدخل، والتي جاء فيها (تعيين ماهية الرواتب والمخصصات والأجور التي تستوفي عنها الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر). ويتضح هنا أن المشرع ترك أمر تقييم المخصصات إلى التعليمات الخاصة بالاستقطاع المباشر، وهذه هي الصفة الغالبة على طريقة المشرع العراقي الذي يترك تفسير وطريقة تنفيذ القانون إلى غيره، وهذه هي أحد أهم نقاط الضعف في القوانين الضريبية في العراق وتعقيدها وغموضها. غير أنه كان بإمكانه تحديد ذلك في هذه المادة مباشرة كنسبة معينة من الراتب، كما رأينا سابقاً في المادة (83) من قانون الضرائب المباشرة في إيران، إذ قيم المساكن المؤتثة كنسبة من الراتب والمزايا النقدية المستمرة بـ (25%)، وغير المؤتثة بـ (20%). وقيم السيارة مع السائق بـ (10%) وبدون سائق (5%) من الراتب والمزايا النقدية المستمرة، والمزايا غير النقدية الأخرى مساوية لقيمتها على أساس الأسعار الجارية عند الحصول عليها. وهذه طريقة بسيطة ومفهومة وخالية من أي غموض.

المادة 84: يتم تحديد الإعفاءات المتعلقة بضريبة الدخل السنوية التي تشمل ضريبة الرواتب سواء كانت من مصدر واحد أو عدة مصادر في قانون الموازنة السنوية لكل سنة.

يتضح هنا إنَّ المشرع الإيراني عمد إلى تحديد الإعفاءات المتعلقة بضريبة الدخل السنوية التي تشمل الرواتب سواء كانت من مصدر واحد أو عدة مصادر، أي إجمالي دخل الرواتب التي يحصل عليها الشخص، وغيرها في قانون الموازنة السنوية. وبهذا تخلص المشرع الإيراني من مشكلة تحديد إعفاء الحد الأدنى من الدخل للعيش اللازم في قانون الضرائب المباشرة وإجراء التعديلات المستمرة عليها نتيجة انخفاض القيمة الزمنية للنقود بسبب التضخم، فبدلاً من أن يحدد مبلغاً معيناً من الدخل للعيش اللازم في هذا القانون ومن ثم الحاجة إلى تعديله بمرور الوقت بما يتوافق مع نسب التضخم والحالة الاجتماعية، عمل على إلزام الحكومة بتحديد ذلك في قانون الموازنة السنوية الذي يتم إقراره في كل سنة لمراعاة الأمور السابقة. بينما لم يعمل المشرع العراقي مثل ذلك، وإنما قام بمنح سمات موحدة لجميع المكلفين بدفع ضريبة الدخل المقيمين في العراق فقط كما جاء في المادة الثانية عشر من قانون ضريبة الدخل:

### المادة الثانية عشر

(1) يمنح الشخص المقيم الإعفاءات التالية من الضرائب المستحقة على دخله التقديري عن كل عام بناء على أساس وضعه او وضعها في السنة التي حقق او حققت فيها هذا الدخل:

(أ) مبلغ ثلاثة ملايين ومائة وخمسة وعشرون ألف دينار عراقي د.ع لدافع الضريبة شخصياً او لدافعة الضريبة اذا كانت غير متزوجة، عدا الأرملة او المطلقة، او في حالة عدم إضافة دخل الزوجة إلى دخل الزوج. ومبلغ مليوني ونصف د.ع. لزوجة دافع الضريبة او زوجته، اذا كانت الزوجة ربة بيت لا دخل لها، او في حالة إضافة دخلها إلى دخله.

(ب) مبلغ منتي وخمسون الف د.ع. لكل واحد من أبناء دافع الضريبة بغض النظر عن عددهم.

(ت) مبلغ أربعة ملايين د.ع. للأرملة او المطلقة، ومبلغ منتي وخمسون ألف د.ع. لكل من الأبناء الذين ترعاهم هي حسب القانون، بغض النظر عن عددهم.

(2) اذا كان المقيم غير عراقي فيمنح السماح الذي يستحقه سنة نجوم الدخل بنسبة عدد الأشهر الكاملة التي أقامها في العراق إلى عدد أشهر السنة الكاملة عدا الذين تتعاقد معهم الحكومة او تستخدمهم للتدريس في العراق لمدة سنة دراسية فيمنحون السماح القانوني كاملا مع مراعاة أحكام الفقرة 6 من المادة الثالثة عشرة من هذا القانون.

(3) يشمل تعبير الولد المنصوص عليه في الفقرة 1 من هذه المادة البنات اللواتي يعيلهن المكلف شرعا وكذلك الأبناء العاجزين عن كسب معاشهم لعاهة عقلية او بدنية ولو أتموا سن الثامنة عشرة من عمرهم. أما من أتم سن الثامنة عشرة من العمر من الأبناء المستمرين على الدرس في مدرسة إعدادية او عالية فان السماح الممنوح عنهم يستمر إلى أن يكمل الابن منهاج دراسته او يتم سن الخامسة والعشرين من العمر ويراعى في ذلك اقصر الأجلين.

(4) اذا تزوجت الأرملة او المطلقة وأدمج دخلها مع دخل زوجها يجب السماح القانوني عنها فقط بنسبة عدد الأشهر الكاملة المتبقية من سنة نجوم الدخل التي تم فيها الزواج وتهمل كسور الشهر. وتمنح السماح المقرر من أولادها بالحدود والشروط المقررة.

(5) يمنح دافع الضريبة إعفاء إضافيا من دفع الضريبة على مبلغ 300.000 ألف د.ع. اذا كان قد تجاوز الثالثة والستين من العمر، وذلك فضلاً عن الإعفاءات من الضريبة الممنوحة له في أقسام أخرى من هذه المادة.

(6) لا يمنح الاعفاء للأبناء الذين اكملوا سن 18 ولهم دخل مستقل يزيد على 200.000 منتين الف دينار عراقي في السنة حتى

لو كانوا بصدد اكمال دراساتهم.

(7) اذا تم زواج المكلف او ولد له ولد خلال سنة نجوم الدخل يضاف إلى سماحه ما يستحقه من السماح من زوجته او ولده بنسبة عدد الأشهر الكاملة المتبقية من سنة نجوم الدخل التي حصل فيها الزواج او الولادة إلى عدد أشهر السنة الكاملة وتهمل كسور الشهر. فإذا افترق عن زوجته بوفاة او طلاق او افتراق او توفي احد أولاده الذين منح سماحا عنهم ينزل من سماحه عن هؤلاء بنسبة عدد الأشهر الكاملة وتهمل كسور الشهر. وإذا تضمن مبلغ السماح كسور الدينار فتجبر إلى الدينار الواحد.

يتضح إنَّ المُشرِّع العراقي منح عدة سماحات للمكلف بدفع الضريبة، وكلها تتعلق بالشخص المقيم، أما الشخص غير المقيم فلا يتمتع بأي سماح قانوني، غير إنَّ تعبير (السماحات) غير دقيق، فهي في الحقيقة إعفاءات شخصية خاصة بالمكلف، وما يؤكد ذلك هو استخدامه عبارة (يمنح الشخص المقيم الإعفاءات التالية) في المادة الثانية عشر الخاصة بالسماحات. لذا ينبغي تعديلها والإستعاضة عنها بتعبير (الإعفاءات الشخصية) وضمها إلى الإعفاءات المذكورة في المادة السابعة من هذا القانون. وينبغي أيضاً تعديل المبالغ الواردة فيها كل سنتين على الأقل حسب نسب التضخم في البلد، لذا يكون من الأفضل أن تحدد هذه (السماحات) بقانون الموازنة السنوية، وهذا ما أشار إليه المُشرِّع العراقي في المادة الثالثة عشر (المكررة) من هذا القانون التي جاء فيها (للووزير أن يقترح ضمن مشروع قانون الموازنة العامة السنوية للدولة تعديل السماحات المنصوص عليها في المادة الثانية عشرة ومقياس الضريبة المنصوص عليه في المادة الثالثة عشرة من هذا القانون، كلما دعت الظروف الاجتماعية والاقتصادية إلى ذلك). غير أنه كان من الأفضل عدم ذكر أي مبالغ في هذه المادة، ومن ثم يلزم الحكومة بتحديد ذلك في قانون الموازنة السنوية، كما هو المعمول به في إيران كما أتضح سابقاً. ومن ثم عدم الحاجة إلى التعديل المستمر لهذه المبالغ في هذا القانون.

**المادة 85:** أسعار ضريبة دخل الراتب للموظفين الحكوميين وغيرهم الفانضة عن مبلغ الإعفاء المذكور في المادة (84) من هذا القانون وإلى 7 أضعاف مبلغ الإعفاء تكون خاضعة لدفع الضريبة السنوية بنسبة (10%)، وما زاد عن ذلك بنسبة (20%). يتضح إنَّ المُشرِّع الإيراني عمل على تحديد سعر الضريبة على أساس الإعفاءات المذكورة في قانون الموازنة السنوية، ففرض ضريبة على الدخل بنسبة (10%) على سبعة أضعاف مبلغ الإعفاء المذكور في قانون الموازنة السنوية، وما زاد عن ذلك يخضع للضريبة بنسبة (20%). وبهذا قد تخلص المُشرِّع الإيراني من مشكلة التضخم تماماً والحاجة إلى التعديل المستمر للأسعار فيما لو كانت بالمبالغ. بينما لم يعمل المُشرِّع العراقي مثل ذلك فلم يخصص أسعاراً خاصة بضرريبة الرواتب وإنما فرض أسعاراً موحدة لجميع المكلفين (الأشخاص الحقيقيين) بدفع ضريبة الدخل سواء كانوا مقيمين أو غير مقيمين كما جاء في الفقرة 1-أ، ب من المادة الثالثة عشر من قانون ضريبة الدخل:

1) تفرض الضريبة على دافعها مقدرة سنوياً بالنسب التالية:

أ) ما يتبقى من دخل الفرد المقيم بعد طرح الإعفاءات الضريبية الممنوحة له، المنصوص عليها في المادة 12 بنصها المعدل: بنسبة 3% على المبالغ التي يصل قدرها إلى 500 ألف د.ع.

بنسبة 5% على المبالغ التي تتجاوز 500 ألف د.ع. وحتى مليون د.ع.

بنسبة 10% على المبالغ التي تتجاوز مليون د.ع. وحتى مليوني د.ع.

بنسبة 15% على المبالغ التي تتجاوز مليوني د.ع.

ب) دخل الفرد غير المقيم عدا الدخل المنصوص عليه بموجب المادة 19 من امر 49 لسنة 2004

بنسبة 3% على المبالغ التي يصل قدرها إلى 500 ألف د.ع.

بنسبة 5% على المبالغ التي تتجاوز 500 ألف د.ع. وحتى مليون د.ع.

بنسبة 10% على المبالغ التي تتجاوز مليون د.ع. وحتى مليوني د.ع.

بنسبة 15% على المبالغ التي تتجاوز مليوني د.ع.

ثم ألزم المُشرِّع العراقي بتعديل هذه المبالغ في قانون الموازنة السنوية بناء على إقتراح وزير المالية كما جاء في المادة الثانية والثلاثين (المكررة) من قانون ضريبة الدخل التي جاء فيها (للووزير ان يقترح ضمن مشروع قانون الموازنة العامة السنوية للدولة تعديل مقياس احتساب الضريبة المنصوص عليه في المادة الثانية من هذا القانون، كلما دعت الظروف الاقتصادية والاجتماعية الى ذلك). غير إنَّ المُشرِّع العراقي لو عمد إلى تحديد الإعفاءات الشخصية في قانون الموازنة ومن ثم تحديد أسعار ضريبة الدخل على أساس مبلغ الإعفاء المذكور لكان أفضل ولتجنب مشكلة تغير القيمة الزمنية للنقود ومن ثم لا تكون هناك حاجة إلى تعديل هذه المبالغ بشكل مستمر.

**المادة 91:** دخل الراتب المعفى من دفع الضريبة:

1. رواتب رؤساء وأعضاء البعثات الأجنبية الدبلوماسية في إيران، ورؤساء وأعضاء وفود الممثلة الإستثنائية للدول الأجنبية في إيران المستلمة من حكومتهم المعنية شريطة المعاملة بالمثل وكذلك رواتب رؤساء وأعضاء وفود منظمة الأمم المتحدة ومؤسساتها الخاصة في إيران المستلمة من نفس المنظمة والمؤسسات المذكورة في حالة لم يكونوا عندهم أي جنسية إيرانية.

2. رواتب رؤساء وأعضاء بعثات القنصلية الأجنبية في إيران وكذلك موظفو المؤسسات الثقافية من الدول الأجنبية المستلمة من دولهم بشرط المعاملة بالمثل.

3. رواتب الخبراء الأجانب الذين يتم إيفادهم إلى الجمهورية الإسلامية في إيران بموافقة الحكومة الإيرانية في إطار برامج المساعدة التي تكون دون أي عوض ما والمساعدات الفنية والاقتصادية والعلمية والثقافية من الدول الأجنبية أو المؤسسات

- الدولية المستلمة من حكومتهم المعنية أو المؤسسات الدولية.
4. رواتب الموظفين المحليين لمقرات السفارات والقنصليات والممثلات لحكومة الجمهورية الإسلامية الإيرانية في الخارج المستلمة من الحكومة الجمهورية الإسلامية في إيران إذا لم تكن عندهم أي جنسية إيرانية بشرط المعاملة بالمثل.
5. معاشات التقاعد، التقاعد قبل نهاية الخدمة أو الوظيفة، المعاشات التقاعدية للورثة، تعويضات الإقالة، ورواتب أيام الإجازة التي لم يستفد منها.
6. بدل السفر والعلاوات (مخصصات السفر) المتعلقة بالسفر.
8. المساكن التي تم تفويضها في موقع الورشات أو المصانع لأجل استفادة العمال منها، والمنازل رخيصة الأسعار للمنظمات خارج موقع الورشات أو المصانع التي يستفيد العمال منها.
9. التعويضات الواردة من شركات التأمين لأجل تدارك وتلافي الخسارات والأضرار الجسيمة والعلاج الطبي وغيرها.
10. مكافأة عيد رأس السنة والتي تكون على وجه الإجمال واحد على اثني عشر من إعفاءات المادة (84) من هذا القانون.
11. البيوت المتعلقة بالمنظمات والمؤسسات التي تفوض إلى موظفي الخدمات المدنية عبر الإذن القانوني أو بموجب نظام القوانين واللوائح.
12. إيرادات يتم دفعها من قبل رب العمل لأجل صرف مصاريف موظفيه أو الذين يكونون تحت قيمتهم بصورة مباشرة أو بواسطة مستلمي الرواتب إلى الطبيب أو المستشفى بناءً على تقديم المستندات والوثائق التي تم إثباتها.
13. علاوات ومخصصات مدفوعة غير نقدية إلى الموظفين التي تعادل اثني عشر من إعفاءات المادة (84) من هذا القانون.
14. عوائد الرواتب المتعلقة بكوادر القوات المسلحة للجمهورية الإسلامية في إيران والتي تشمل على العسكريين وقوى الأمن الداخلي، الخاضعين لقانون توظيف وزارة الأمن ومعوقي الثورة الإسلامية والحرب المفروضة والأسرى المتحررين.
- المادة 92\_ يتم إعفاء خمسين بالمئة (50 %) من ضريبة الراتب المتعلقة بالموظفين العاملين في المناطق الأقل نمواً وفقاً لقائمة منظمة الإدارة والتخطيط الوطنية.
- يتضح في المادة (91) إنَّ المُشرِّعَ الإيراني منح عدة إعفاءات ضريبية أختصت بضريبة دخل الراتب، فمنها لأسباب العلاقات الدبلوماسية الخارجية للدولة شرط المعاملة بالمثل وكذلك إعفاءات لأسباب إجتماعية مثل معاشات التقاعد وغيرها، ومنها تحفيزية مثل إعفاء رواتب أيام الإجازة التي لم يستفد منها المكلف، ومكافأة عيد رأس السنة وفق نسبة (12/1) من إعفاءات المادة (84)، ومنها لأسباب إنسانية مثل العلاج الطبي ومعوقي الثورة الإسلامية والأسرى المتحررين، وغير ذلك.
- ويتضح من المادة (92) إنَّ المُشرِّعَ الإيراني أبدى إهتماماً واضحاً بتطوير وتنمية المناطق قليلة النمو وفق منظمة الإدارة والتخطيط الوطنية، فمنح إعفاء قدره (50%) من ضريبة الراتب المتعلقة بالموظفين العاملين في هذه المناطق. بينما لم يعمل المُشرِّعَ العراقي مثل ذلك مطلقاً، لذا فمن الضرورة استخدام هذه السياسة لتطوير المناطق الأقل نمواً في العراق. كما منح المُشرِّعَ العراقي عدة إعفاءات خاصة بالرواتب كما جاء في الفقرة 4، 6، و7 من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل:
- (4) الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين إما ما تدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية الذين هم من غير العراقيين فيجوز إعفاؤهم بقرار من مجلس الوزراء بشرط المقابلة بالمثل.
- (6) مدخولات المتقاعدين او عيالهم الخلف الناجمة من المصادر الآتية:
- أ) الراتب التقاعدي.
- ب) المكافأة التقاعدية.
- ت) مكافأة نهاية الخدمة.
- ث) رواتب الإجازات الاعتيادية.
- (7) الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من موازنتها إلى موظفيها ومستخدميها.

### ضريبة دخل المهن والحرف

المادة 93 – إنَّ الإيرادات التي يحصل عليها الشخص الحقيقي في إيران من خلال المهن والحرف أو أي أعمال أخرى غير مذكورة في الفصول الأخرى من هذا القانون تخضع لدفع ضريبة المهن والحرف بعد طرح الإعفاءات المقررة منها في هذا القانون.

ملاحظة : دخل الشركات المدنية (شركات التضامن) سواء كانت (إختيارية أو إجبارية) وكذلك الإيرادات الناتجة عن نشاط وكيل الشركاء (الشخص الذي يقوم بعمل المضاربة) إذ يكون المستثمر أو المضارب (الوكيل) هو الشخص الحقيقي، خاضعة لأحكام هذا الفصل.

يتضح إنَّ المُشرِّعَ الإيراني أخضع الإيرادات التي يحصل عليها الشخص الحقيقي في إيران من خلال المهن والحرف أو أي أعمال أخرى غير مذكورة في الفصول الأخرى من هذا القانون لدفع ضريبة المهن والحرف بعد طرح الإعفاءات الخاصة المقررة في هذا القانون. ويتضح أيضاً أنه أخضع دخل الشركات المدنية (شركات التضامن) التي من أبرز خصائصها إنَّ التزامات الشركاء لا تنتهي عند رأس المال والأصول المستثمر بها في الشركة وإنما تتعدى إلى أموالهم الخاصة على العكس من الشركات المحدودة والشركات المساهمة التي لا تصل التزامات الشركة إلى أموال المساهمين الخاصة وإنما فقط بحدود ما أسثمره المساهم في الشركة. وقد يكون الشريك في شركات التضامن مكره على الشراكة فيها كما هو الحال الذي يحصل بين تاريخ وفاة الشريك وتاريخ إنتقال تركته إلى الورثة فمحل الكراهة يكون بين الورثة وعدم رغبتهم في هذه الشراكة. كما نرى أنه أخضع الإيرادات الناتجة عن

نشاط وكيل الشركاء سواء كان أحد الشركاء أو شخص آخر لدفع ضريبة المهن والحرف. بينما لم يعمل المُشرع العراقي على تخصيص فصل خاص لضريبة المهن والحرف وإنما اكتفى بذكر ذلك ضمناً في الفقرة 1 من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل التي جاء فيها (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 المكلّف). لذا فمن الضرورة أن يتم تخصيص فصل كامل لضريبة المهن والحرف ضمن ضريبة الدخل في العراق لتنظيمها لغرض الوضوح والحد من الإجتهاادات الشخصية.

المادة 100: يلزم على دافعي الضرائب موضوع هذا الفصل من القانون أن يقوموا بتنظيم إقراراتهم الضريبية المتعلقة بأنشطتهم المهنية في السنة الضريبية لكل واحدة من المهن والحرف أو لكل مكان بصورة مستقلة حسب نموذج استمارة يُعد من قبل منظمة شؤون الضرائب وبعد ذلك عليهم أن يقوموا بتسليمها إلى إدارة شؤون الضرائب المحلية حتى نهاية شهر يونيو من السنة المقبلة ومن ثم تسديد الضرائب المستحقة على أساس الأسعار المذكورة في المادة (131) من هذا القانون.

ملاحظة – بإمكان منظمة شؤون الضرائب في إيران أن تقوم بإعفاء بعض المهن والحرف أو مجموعات منها والتي تكون إيرادات بيع السلع والبضائع وخدماتها السنوية عشرة أضعاف إعفاءات المادة (84) من هذا القانون على الأكثر بالنسبة مع قيامهم بالوظائف والواجبات مثل الحفاظ على الوثائق والمستندات المتعلقة بهذا القانون وتقديم إقراراتهم الضريبية. وأن تحدد ضرائب مقطوعة للدافعين ومن ثم تقوم بتحصيلها. إذا كانت نشاطات دافعي الضرائب أقل من السنة المالية في مواضع ما فإن الضرائب المتعلقة تتم محاسبتها وتحصيلها على أساس مدة النشاط.

سوف لا يكون حكم هذه ملاحظة مانعا من المراجعات والتدقيقات بالنسبة إلى الإقرارات الضريبية المسلمة في المهلة المقررة لها.

يتضح هنا إنّ المُشرع الإيراني ألزم المكلّفين الخاضعين لدفع ضريبة المهن والحرف بتنظيم إقراراتهم الضريبية المتعلقة بنشاطاتهم المهنية في السنة الضريبية لكل واحدة من المهن والحرف أو لكل مكان بصورة مستقلة، وهذا أمر ضروري لتكون الإدارة الضريبية على إطلاع كامل عن أنشطة المكلّف، حسب نموذج استمارة يعد من قبل إدارة شؤون الضرائب الوطنية، وتسليمها إلى إدارة شؤون الضرائب المحلية حتى نهاية شهر يونيو من السنة المقبلة أي لمدة ستة أشهر بعد السنة الضريبية وهي مدة طويلة جداً وغير مناسبة في العراق في الوقت الحاضر، ومن هنا يمكن إعطاء مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر لتقديم الإقرارات الضريبية ودفع ضريبة الدخل الخاصة بإصحاب المهن والحرف في العراق.

وعمل المُشرع الإيراني إلى تحديد أسعار الضرائب المستحقة في المادة (131) من هذا القانون التي جاء فيها: (أسعار ضريبة دخل الأشخاص الحقيقيين باستثناء الفقرات التي تحظى بأسعار مستقلة وفقاً للضوابط والمقررات في هذا القانون وهي كالآتي:

1. حتى (500,000,000) ريال من الإيرادات تكون خاضعة للضريبة سنوياً بنسبة (15)%.

2. ما زاد عن (500,000,000) ريال إلى (1,000,000,000) ريال من الإيرادات تكون خاضعة للضريبة سنوياً بنسبة (20)%.

3. ما زاد عن (1,000,000,000) ريال من الإيرادات تكون خاضعة للضريبة سنوياً بنسبة (25)%.

ملاحظة: مقابل كل زيادة بنسبة عشرة بالمئة (10%) من الإيرادات المعلنة الخاضعة لدفع الضرائب من قبل الأشخاص موضوع هذه المادة من الإيرادات المعلنة الخاضعة لدفع الضرائب من السنة الماضية فإنه يتم تخفيف نقطة مئوية واحدة إلى خمس نقاط مئوية على الأكثر من الأسعار المذكورة. وشرط التمتع بهذا التخفيض يتعلق بتسوية ديون الضرائب المتعلقة بالسنة الماضية وتقديم الإقرارات الضريبية التي ترتبط بالسنة الجارية في المهلة المعلنة عنها من قبل منظمة شؤون الضرائب في البلاد.

يتضح من هذه المادة (131) إنّ المُشرع الإيراني أعتمد السعر التصاعدي وفق المبالغ الأمر الذي يحتاج إلى تعديلها وفق نسب التضخم لذا نرى أنه لم يهمل هذا الأمر في المادة (175) من هذا القانون إذ ألزم بتعديل كافة المبالغ المذكورة في هذا القانون مرة واحدة كل سنتين متطابقة مع نسبة التضخم في البلد، من خلال إقتراح من وزارة الشؤون الاقتصادية والمالية ومصادفة مجلس الوزراء. إلا أنه كان بإمكان المُشرع الإيراني أن يلزم بتحديد الأسعار المذكورة في هذه المادة في قانون الموازنة السنوية مثل ما فعل في المادة (84) من هذا القانون كما رأينا سابقاً. ويتضح أيضاً إنّ المُشرع الإيراني عمد إلى إعفاء إيرادات المهن والحرف التي بحدود عشرة أضعاف إعفاءات المادة (84) من هذا القانون، أي إعفاء الحد الأدنى اللازم للعيش، بشرط القيام بقسم من الوظائف والواجبات مثل الحفاظ على الوثائق والمستندات وتقديم الإقرارات الضريبية. وهذا أمر هام جداً وهذا ما ينبغي فعله في العراق بأن يتم منح إعفاء لأصحاب المهن والحرف أسوة بغيرهم من المكلّفين بدفع ضريبة الدخل، وهذا يتوافق مع قاعدة العدالة الضريبية. كما أن المُشرع الإيراني سمح بإعتماد السنة الضريبية للمكلّف على أساس مدة النشاط فيما لو كانت أقل من السنة المالية الإعتيادية. ويتضح أيضاً إنّ المُشرع عمل على تحفيز المكلّف بدفع الضريبة موضوع هذه المادة من خلال تخفيف سعر الضريبة عليه من نقطة مئوية واحدة إلى خمسة نقاط مئوية من السعر المذكور فيما لو زاد الدخل الخاضع للضريبة بنسبة (10%) عن الدخل الخاضع للضريبة في السنة الماضية، بشرط تسوية الديون المتعلقة بالضرائب المستحقة، وتقديم الإقرارات الضريبية في موعدها إلى منظمة شؤون الضرائب، وهذه وسيلة فاعلة جداً لتحفيز المكلّف ليعمل على تحقيق الشرط المذكور، فضلاً عن أنها وسيلة للحد من محاولة المكلّف تجنب الضريبة أو التهرب منها. وهذا التحفيز ضروري جداً للمكلّفين بدفع ضريبة المهن والحرف في العراق.

#### ضريبة دخل الأشخاص القانونيين

المادة 105: إجمالي أرباح الشركات والإيرادات الناجمة عن الأنشطة الهادفة للربح لسائر الأشخاص القانونيين التي يتم الحصول عليها من مصادر عديدة في إيران أو خارجها خاضعة لدفع الضرائب على أساس سعر (25%) بعد القيام بتثبيت

الخسائر والأضرار الحاصلة عن المصادر غير المعفاة من دفع الضرائب وخصم الإعفاءات المقررة باستثناء حالات معينة تكون لها أسعار مستقلة وفقاً لأحكام هذا القانون.

ملاحظة 1: فيما يتعلق بالأشخاص القانونيين الإيرانيين غير التجاريين التي لم تؤسس لأجل الحصول على الأرباح فإذا كانت لها نشاطات ربحية بهذا الخصوص فيتم تحصيل الضرائب منها حسب الأسعار المقررة من إجمالي الأرباح الخاضعة لضريبة تلك الأنشطة الربحية.

ملاحظة 3: عند تقييم ضريبة أرباح الأشخاص القانونيين الإيرانيين أو الأجانب فإنه يتم خصم الضرائب المدفوعة مقدماً مع مراعاة الأحكام المتعلقة بالضرائب المستحقة، وأن الفائض المدفوع منها سيكون صالحاً للاسترجاع.

ملاحظة 4: الأشخاص الحقيقيين والقانونيين غير خاضعين لدفع أي ضريبة أخرى فيما يخص أرباح الأسهم أو أرباح الشركاء المستلمة من الشركات المستثمر فيها.

ملاحظة 5: إذا تم تحقيق أرباح غير خاضعة لضريبة الدخل من مصادر خاضعة لدفع ضريبة أخرى بموجب القوانين المصادق عليها فإنه يتم حساب ضريبة الدخل حسب الأسعار المقررة بعد طرح الأرباح المذكورة.

ملاحظة 6: الأرباح الخاضعة لدفع الضرائب المعلن عنها من قبل الشركات والاتحادات التعاونية المتعارف عليها والشركات التعاونية المساهمة تمنح تخفيض قدره (25%) من سعر موضوع هذه المادة.

ملاحظة 7: مقابل كل زيادة بنسبة عشرة بالمئة (10%) من الأرباح الخاضعة لدفع الضرائب المعلن عنها من قبل الأشخاص موضوع هذه المادة عن الأرباح الخاضعة لدفع الضرائب من السنة الماضية فإنه يتم تخفيف نقطة مئوية واحدة إلى خمس نقاط مئوية على الأكثر من الأسعار المذكورة. وشرط التمتع بهذا التخفيض يتعلق بتسوية ديون الضرائب المتعلقة بالسنة الماضية وتقديم الإقرارات الضريبية التي ترتبط بالسنة الجارية في المهلة المعلن عنها من قبل منظمة شؤون الضرائب الوطنية.

يتضح في هذه المادة إنَّ المُشرِّع فرض ضريبة الدخل على الأشخاص القانونيين بنسبة (25%) بعد طرح الخسائر والأضرار الحاصلة عن المصادر غير المعفاة من دفع الضريبة، وبعد خصم الإعفاءات المقررة وهي نسبة مرتفعة أعلى من نسبة ضريبة الدخل على الشركات في العراق كما جاء في 1-ت، ث، ج من المادة الثالثة عشر من قانون ضريبة الدخل:

ت) دخل الشركات المحدودة بنسبة ثابتة مقدارها 15%.

ث) دخل الشركات المساهمة الخاصة بنسبة ثابتة مقدارها 15%.

ج) دخل الشركات المساهمة المختلطة بنسبة ثابتة مقدارها 15%.

يتضح إنَّ سعر ضريبة دخل الشركات منخفض خصوصاً مع حاجة العراق إلى زيادة الإيرادات الضريبية في الوقت الحاضر. لذا فمن الضرورة زيادة سعر ضريبة دخل الأشخاص القانونيين كافة (لتكون أكثر شمولاً) إلى 25% على أن يكون ذلك تدريجياً، فالعراق بحاجة إلى تشجيع الاستثمار في البلد، فمثلاً يمكن فرض ضريبة الدخل على الأشخاص القانونيين في السنة الأولى 10%، السنة الثانية 15%، السنة الثالثة 20%، والسنة الرابعة فصاعداً 25% كحد أقصى. و إنَّ المُشرِّع الإيراني لم يهمل أرباح الأنشطة التجارية للأشخاص القانونيين الإيرانيين غير التجاريين التي لم تؤسس لأجل الحصول على الأرباح وأخضعها لدفع الضريبة التي تفرض على أرباح تلك الأنشطة وهذا لم يشر إليه المُشرِّع العراقي في قانون ضريبة الدخل، لذا فمن الضرورة أن يتم تحديد ذلك في قانون ضريبة الدخل.

كما يتضح إنَّ المُشرِّع الإيراني قد أعفى أرباح الأسهم أو أرباح الشركاء المستلمة من الشركات المستثمر فيها لتجنب الازدواج الضريبي، وأنه سمح بتنزيل الأرباح التي تخضع لضرائب أخرى غير ضريبة الدخل من الأرباح الخاضعة لضريبة الدخل. وهذا أيضاً لم يشر إليه المُشرِّع العراقي في قانون ضريبة الدخل، لذا فمن الضرورة أن يتم تحديد ذلك في قانون ضريبة الدخل.

كما يتضح أيضاً إنَّ المُشرِّع الإيراني عمل على منح تخفيض قدره (25%) للشركات التعاونية والاتحادات التعاونية والشركات التعاونية المساهمة من السعر المقرر في هذه المادة الذي هو (25%)، فيصبح السعر المقرر لها بعد التخفيض (18.75%). بينما عمل المُشرِّع العراقي إلى إعفاء دخل الجمعيات التعاونية في الفقرة 12 من المادة السابعة (الخاصة بالإعفاءات) من قانون ضريبة الدخل التي جاء فيها (دخل الجمعيات التعاونية). لذا فمن الضرورة إلغاء إعفاء دخل الجمعيات التعاونية مع تقليل أسعار ضريبة الدخل المفروضة عليها بما يتناسب مع خطط التنمية في العراق، من أجل زيادة إيرادات ضريبة الدخل.

ويتضح في ملاحظة (7) إنَّ المُشرِّع الإيراني قام بتحفيز المكلف بدفع الضريبة موضوع هذه المادة من خلال تخفيف سعر الضريبة عليه من نقطة مئوية واحدة إلى خمسة نقاط مئوية من السعر المذكور (25%) في حالة إزياد الدخل الخاضع للضريبة بنسبة (10%) من الدخل الخاضع للضريبة في السنة الماضية، بشرط تسوية الديون المتعلقة بالضرائب المستحقة، وتقديم الإقرارات الضريبية في موعدها إلى منظمة شؤون الضرائب. بينما لم يعمل المُشرِّع العراقي على منح تحفيزات ضريبية للمكلفين بدفع الضريبة سواء كانوا أشخاصاً حقيقيين أو قانونيين من أجل الامتثال الضريبي. لذا فمن الضرورة منح هكذا تحفيزات لتشجيع المكلفين للامتثال الضريبي، وبما إنَّ العراق بحاجة إلى زيادة الإيرادات الضريبية فيمكن منح تحفيز أقل مما سبق. فيمكن أن يتم منح تحفيز قدره نقطتين مئويتين كحد أقصى في حال زاد الدخل الخاضع للضريبة في السنة الحالية 10% عن السنة السابقة حسب امتثال المكلف بتقديم الإقرارات الضريبية في المهلة المحددة وعدم التأخر بتسديد الديون وغير ذلك. فلو افترضنا إنَّ شركة حققت ربح صافي قدره \$100,000 في سنة (2014)، بينما حققت ربح صافي قدره \$105,000 في سنة (2015) أي بنسبة نمو 5% عن الربح الصافي في السنة الماضية. فهنا لا تتمتع الشركة بهذا التحفيز. ولنفترض أن سعر ضريبة دخل الشركات أو الأشخاص القانونيين 25% فتكون الضريبة المستحقة على الشركة \$26,250. بينما لو حققت الشركة ربح قدره \$110,000 في سنة



(2015) فستكون مشمولة بالتحفيز الضريبي. ولنفترض تم تخفيض سعر الضريبة عليها إلى 23% فستكون الضريبة المستحقة عليها \$25,300 وهو أقل من الضريبة المستحقة في الحالة الأولى. وبهذا يكون المُشرّع العراقي قد عمل على تحفيز المكلف للإمتثال بدفع الضريبة، والحد من التهرب الضريبي، فضلاً عن تحقيقه عدة منافع فيما لو عمل المكلف لنيل هذا التحفيز، مثل التزامه بتسديد الديون، وتقديم الإقرارات الضريبية في موعدها.

**المادة 113-** تفرض ضريبة على شركات الملاحة البحرية والجوية الأجنبية على أجور نقل الركاب وشحن البضائع والسلع ونظائرها من إيران وتكون بصورة ثابتة عبارة عن (5%) من جميع المبالغ التي تحصل عليها بهذا الخصوص سواء تستلم هذه المبالغ المذكورة داخل إيران أو في المقصد أو بين الطريق.

يلزم على الممثلات أو فروع الشركات المذكورة في إيران أن تقوم بتسليم قائمة المبالغ المستلمة المتعلقة بالشهر السابق إلى إدارة شؤون الضرائب الموجودة في مكانها حتى يوم العشرين من الشهر الذي يلي الشهر السابق وأن تدفع الضرائب المرتبطة بهذا الخصوص. وهذه الشركات المذكورة غير خاضعة لدفع ضريبة الدخل لأجل دفع هذا النوع من الضرائب سابقاً. إذا لم تقم الفروع أو الممثلات المذكورة بتسليم القوائم والفواتير المقررة في المهلة القانونية أو أنها لم تكن على أساس الحقيقة فستحدد الضرائب المتعلقة حسب عدد الركاب وحجم عمليات الشحن السابقة.

ملاحظة: إذا كانت الضرائب المتعلقة بالدخل لشركات الملاحة البحرية والجوية الإيرانية في الدول الأخرى أكثر من خمسة بالمئة (5%) من الأجر المستلمة في مواضع عديدة حسب إعلان المنظمة المعنية الإيرانية فإنه يلزم على وزارة الشؤون الاقتصادية والمالية زيادة الضريبة المرتبطة بشركات الملاحة البحرية والجوية التابعة للدول المقصودة مساوية للأسعار الضريبية لها.

يتضح من المادة (113) إنَّ المُشرّع الإيراني غير من المعاملة الضريبية على شركات الملاحة البحرية والجوية الأجنبية، فعمل على فرض ضريبة بنسبة (5%) من أجور نقل الركاب وشحن البضائع والسلع ونظائرها وهذه الضريبة في الحقيقة هي ضريبة المبيعات، لذا يتضح إنَّ المُشرّع الإيراني قد أعفى تلك الشركات من دفع ضريبة الدخل كونها خاضعة للضريبة الأولى. ويتضح أيضاً إنَّ المُشرّع سمح بزيادة الضريبة المفروضة على الشركات المذكورة في حال كانت الضريبة المفروضة على الملاحة البحرية والجوية الإيرانية في دول الشركات المذكورة أكثر من (5%) وأكتفى بذلك، ولم يبيّن فيما لو كانت الضريبة المفروضة عليها في الدولة الأجنبية أقل مما هو مفروض عليها في إيران. وهذا ما ينبغي فعله في العراق لزيادة الإيرادات الضريبية مع إعفاء شركات الملاحة البحرية والجوية من ضريبة الدخل.

### ضريبة الدخل العرضي

**المادة 119:** الدخول النقدية وغير النقدية التي يحصل عليها الأشخاص الحقيقيين أو الأشخاص القانونيين بلا عوض أو عبر صفقات المحاباة أو بصفة الجوائز أو أي عنوان آخر مماثل فإنها خاضعة لضريبة حسب الأسعار المقررة في المادة (131) من هذا القانون.

يتضح من هذه المادة إنَّ المُشرّع الإيراني فرض ضريبة الدخل العرضي على كافة الدخول النقدية وغير النقدية التي يحصل عليها الأشخاص الحقيقيين والقانونيين بلا عوض أو عبر صفقات الجوائز أو أي عنوان آخر مماثل حسب الأسعار المقررة في المادة (131) من هذا القانون والتي تم ذكرها سابقاً ضمن ضريبة المهن والحرف. بينما تطرق المُشرّع العراقي إلى ضريبة الدخل العرضي في قانون ضريبة الدخل ضمناً في الفقرة السادسة من المادة الثانية التي جاء فيها (كل مصدر آخر غير معفى بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق بشرط أن لا تكون حصة الربح بالرغم مما جاء في هذه المادة دخلاً خاضعاً للضريبة إذا كانت أية شركة قد نزلت أو يحق لها تنزيل الضريبة منها بموجب المادة الخامسة عشرة من هذا القانون على أن تؤخذ الحصة الموزعة من قبل الشركات ذات المسؤولية المحدودة غير المعفاة بموجب قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي كأساس لاحتساب تصاعد نسب الضريبة على المدخولات الأخرى). لذا فمن الضرورة أن يتم تخصيص فصل لضريبة الدخل العرضي وتحديد معاملتها الضريبية والإعفاءات الخاصة بها.

**المادة 121:** يعتبر الصلح مع شرط خيار الفسخ والهبة مع حق الرجوع أمراً قطعياً من حيث خضوعها لدفع الضريبة ولكن إذا تم فسخ المعاملة أو تمت إقالتها أو تم الرجوع بها خلال ستة أشهر من تاريخ حدوث العقد فإن المبالغ التي تم تحصيلها تحت عنوان ضريبة هذا الفصل سوف تكون صالحة للاسترجاع.

في هذه الحالة لو تمت الإفادة من المصالح القائمة ما بين حدوث العقد للمعاملة وفسخها أو إقالتها أو الرجوع إليها من قبل المستفيد فيكون خاضعاً لدفع ضرائب هذا الفصل.

يتضح من هذه المادة إنَّ المُشرّع الإيراني أخضع الصلح مع شرط خيار الفسخ والهبة لدفع ضريبة الدخل العرضي، وسمح بإعادة مبلغ الضريبة المحصلة إلى دافعها في حال تم فسخ الصلح خلال ستة أشهر من تاريخ العقد، ومع ذلك لم يسمح بإعفاء الصلح من الضريبة حتى في حالة فسخه خلال ستة أشهر فيما لو تمت الإفادة منه ضمن هذه المدة، للحد من التهرب الضريبي. بينما لم يشر المُشرّع العراقي إلى ذلك في قانون ضريبة الدخل، لذا فمن الضرورة إدراج هذه ملاحظة في قانون ضريبة الدخل في العراق.

**المادة 123:** لو تم نقل المصالح المالية إلى أحد ما بشكل مستديم أو مؤقت دون أي عوض ما فعلى الشخص المستفيد أن يدفع ضرائب المصالح القائمة لكل سنة في السنة القادمة.

يتضح من هذه المادة إنَّ المُشرّع الإيراني سمح بدفع الضريبة في السنة الأولى بعد سنة الحصول على المنافع المالية دون أي عوض وبشكل مستديم، لغرض أن يستفيد منها المكلف بشكل أكثر فمثل هذه المصالح المالية قد تدفع سنوياً مثل المنح، الإعانات أو ما شابه ذلك. بينما لو تم تكن بشكل مستديم فيتم دفع الضريبة المستحقة في نهاية الشهر اللاحق من تاريخ الحصول عليها. بينما لم

يشر المشرع العراقي إلى ذلك في قانون ضريبة الدخل، لذا فمن الضرورة إدراج هذه ملاحظة في قانون ضريبة الدخل في العراق. المادة 127: الفقرات الآتية غير خاضعة لضريبة الدخل العرضية:

أ- المساعدات النقدية وغير النقدية بدون أي عوض ما من قبل المنظمات والجمعيات الخيرية أو غير الربحية أو الوزارات أو المؤسسات الحكومية والشركات الحكومية أو البلديات أو مؤسسات الثورة الإسلامية إلى الأشخاص الحقيقيين وغيرها من المدفوعات الخاضعة لضريبة الرواتب.

ب: المبالغ أو المساعدات المالية المهداة إلى المتضررين من حوادث الحرب، الزلازل، الفيضانات، الحرائق والحوادث الطارئة الأخرى.

ج: الجوائز التي تدفعها الحكومة بغية التشجيع للتصدير والإنتاج والشراء للمنتجات الزراعية.

يتضح في هذه المادة إن المشرع الإيراني منح عدة إعفاءات للمكلفين بدفع ضريبة الدخل العرضية لأسباب اجتماعية، إنسانية، واقتصادية، فضلاً عن منع الازدواج الضريبي كما هو مبين في الفقرة (أ) من نفس هذه المادة، كونها خاضعة لضريبة الرواتب، وهذا أمر هام جداً. بينما لم يشر المشرع العراقي إلى ذلك في قانون ضريبة الدخل. لذا فمن الضرورة إدراج هذه الإعفاءات في قانون ضريبة الدخل في العراق.

بعد تحليل ضريبة الدخل في إيران وما يقابلها من ضريبة الدخل في العراق ننتقل لتحليل أهم الفقرات القانونية في قانون ضريبة الدخل في العراق التي ليست لها مقابل في ضريبة الدخل في إيران:

### التعريف

هناك عدة تعريف وردت في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 تبين بعض المصطلحات الواردة في القانون أهمها التمييز بين المقيم وغير المقيم وكالاتي:

### 10 المقيم:

أ) العراقي الذي سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل أو أن يكون تغيبه عن العراق تغيباً مؤقتاً وكان له موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيس فيه.

يتضح هنا إن الشخص العراقي الذي سكن العراق مدة أقل من أربعة أشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل يعتبر غير مقيم، أو أن يكون تغيبه عن العراق مؤقتاً كأن يكون لأغراض الدراسة وله موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيس فيه. غير إن المشرع العراقي لو استبدل هذه الفقرة (10-أ) بـ (العراقي سواء كان داخل أو خارج العراق) لكان أفضل فالعراقي مهما سكن في موطنه أو تغيب عنه إلا أنه يبقى موطنه الأصلي الذي يجب أن يكرم فيه أفضل الإكرام.

ب) العراقي الساكن خارج العراق من منتسبي الدوائر الرسمية ومنشآت القطاع العام والمتقاعدين أو من أعارت الحكومة خدماته إلى شخص معنوي خارج العراق إذا كان معفياً من الضريبة في محل عمله.

أي إن الشخص العراقي الساكن خارج العراق من منتسبي الدوائر غير الرسمية أو منشآت القطاع الخاص أو من أعارت غير الحكومة خدماته إلى شخص معنوي أو طبيعي خارج العراق يعتبر غير مقيم سواء كان معفياً من الضريبة في محل عمله أو لا. وهنا كما ذكر سابقاً لا ينبغي التمييز بين العراقي الساكن في العراق أو الساكن خارج العراق من حيث الإقامة.

ت) رعايا الأقطار العربية العاملين في العراق مهما كانت مدة سكناهم.

هنا يبرز بوضوح نهج المشرع العراقي في الحقبة السابقة من عمر الدولة إذ يعتبر الشخص العربي غير العراقي مقيماً مهما كانت مدة سكناه، بينما لم يفعل ذلك للأشخاص العراقيين الذي حدد مدة سكناهم داخل العراق وغيرها كما رأينا سابقاً، وهذا عين الإجحاف والاستهانة بالشخص العراقي ومع شديد الأسف لم تعدل معايير التفرقة هذه بين المقيم وغير المقيم على الرغم من مرور أكثر من (12) سنة على زوال النظام السابق، كما أنه لا داعي لتمييز العربي عن غير العربي، وهذا خلاف منهج القرآن الكريم كما جاء في سورة الحجرات (يَا أَيُّهَا النَّاسُ إِنَّا خَلَقْنَاكُمْ مِنْ ذَكَرٍ وَأُنْثَىٰ وَجَعَلْنَاكُمْ شُعُوبًا وَقَبَائِلَ لِتَعَارَفُوا<sup>١٤</sup> إِنَّ أَكْرَمَكُمْ عِنْدَ اللَّهِ أَتْقَاكُمْ<sup>١٥</sup> إِنَّ اللَّهَ عَلِيمٌ خَبِيرٌ) (سورة الحجرات، آية 13) وهنا لا يسعني إلا أن أقول أنه ينبغي حذف هذه الفقرة وسابقتها تماماً.

ث) غير العراقي من غير الأقطار العربية الذي:

• سكن العراق خلال السنة التي نجم فيها الدخل مدة لا يقل مجموعها عن ستة أشهر أو سكنه مدة لا تقل عن أربعة أشهر متصلة.

• الساكن في العراق مهما تكن مدة سكناه إذا كان مستخدماً لدى شخص معنوي في العراق، أو كان من ذوي الاختصاص الفني واستخدم للعمل في مشروع صناعي له حق التمتع بالإعفاء وفق قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي.

ج) كل شخص معنوي مؤسس بموجب القوانين العراقية أو غيرها، يكون محل عمله أو إدارته أو مراقبته في العراق.

بعد أن أعتبر المشرع العراقي رعايا الأقطار العربية مقيمين مهما كانت مدة سكناهم، ينتقل إلى الرعايا من غير الأقطار العربية وفيها حدد مدة سكناهم مدة لا يقل مجموعها عن ستة أشهر أو سكنه مدة لا تقل عن أربعة أشهر متصلة لكي يعتبر مقيماً وفي خلافها يعتبر غير مقيم. كما أعتبر الساكن في العراق مقيماً مهما كانت مدة سكناه إذا كان مستخدماً لدى شخص معنوي في العراق، أو كان من ذوي الاختصاص الفني واستخدم للعمل في مشروع صناعي له حق التمتع بالإعفاء وفق قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي. كما أنه أعتبر كل شخص معنوي مؤسس بموجب القوانين العراقية أو غيرها، التي يكون محل عمله أو إدارته أو مراقبته في العراق أي بغض النظر عن جنسية الشخص المعنوي سواء كان عراقياً أو غير عراقي.

### 11) غير المقيم:

- الشخص الذي لا تتوفر فيه شروط المقيم المبينة في الفقرة 10 ولو نجم له دخل في العراق من اي مصدر كان. بعد بيان معايير التفرقة بين المقيم وغير المقيم في قانون ضريبة الدخل في العراق، ننقل لبيان آثار التفرقة بين المقيم وغير المقيم من حيث المعاملة الضريبية وهل تستحق كل هذه التعقيدات أعلاه؟ والآتي يوضح ذلك:
1. **الدخل الخاضع للضريبة:** يخضع دخل الفرد المقيم لضريبة الدخل عن مدخولاته كافة سواء تحققت في العراق أو خارجه، بينما غير المقيم فيخضع لضريبة الدخل عن مدخولاته التي تحققت داخل العراق فقط.
  2. **السماحات:** يتمتع المقيم بكافة السماحات الممنوحة في قانون ضريبة الدخل سواء كان عراقياً أو غير عراقي، بينما لا يتمتع غير المقيم بأي سماح قانوني.
  3. **سعر الضريبة:** لا يوجد أي اختلاف في سعر ضريبة الدخل سواء للمقيم (حقيقي أو قانوني) أو غير المقيم (حقيقي أو قانوني). يتضح من آثار التفرقة أعلاه بين المقيم وغير المقيم أنها لا تستوجب كل هذه التعقيدات في التفرقة بين المقيم وغير المقيم، وفيما يخص السماحات أو الإعفاءات الشخصية للمقيم وغير المقيم فيمكن أن يُحدد ذلك في قانون الموازنة السنوية، مع ضرورة أن تكون التفرقة بين المقيم وغير المقيم في قانون الموازنة السنوية على أساس إجازات الإقامة الممنوحة من قبل الدولة للشخص سواء كان شخصاً حقيقياً أو قانونياً، مع الإبتعاد الكلي عن المدد الزمنية في التفرقة بين المقيم وغير المقيم لتجنب التعقيدات المرتبطة بذلك، فضلاً عن إعتبار الشخص العراقي مقيماً سواء كان ساكناً في العراق أو خارجه. لذا فمن الضرورة إلغاء معايير التفرقة بين المقيم وغير المقيم المدرجة في قانون ضريبة الدخل في العراق.

### مصادر الدخل الذي تفرض عليه الضريبة

وردت مصادر الدخل الخاضعة لضريبة الدخل في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل في المادة الثانية من القانون بعدة فقرات:

#### 1) أرباح الأعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية والصناعات أو المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها اذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف.

لم ترد في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة (1982) المعدل أي تحديد للمعاني الدقيقة للمصطلحات أعلاه والمُشرع تركها عامة قابلة للاجتهاد الشخصي وهذه السمة البارزة للمُشرع القوانين الضريبية في العراق الذي يستخدم العموميات في القانون وعدم وضوحها. ويتضح من الفقرة أعلاه أنه قال (أرباح الأعمال التجارية) والأعمال التجارية عرفت وفق قانون التجارة رقم (30) لسنة (1984) في المادة الخامسة بأنها "تعتبر الاعمال التالية اعمالاً تجارية اذا كانت بقصد الربح، ويفترض فيها هذا القصد ما لم يثبت العكس" وعدد ستة عشرة عملاً تجارياً منها: شراء او استنجاز الاموال منقولة كانت ام عقارا لأجل بيعها او ايجارها، توريد البضائع والخدمات، واستيراد البضائع او تصديرها واعمال مكاتب الاستيراد والتصدير... الخ، وهذا أمر جيد أن تفرض ضريبة الدخل على الأعمال التجارية الواردة في قانون التجارة وهذا ما ينبغي قوله فقط دون إضافة (أو التي لها صبغة تجارية)، وقد يقول قائل بأن المُشرع العراقي قد أحسن إذ أضاف هذه الفقرة إذ قطع الطريق على أي اجتهاد شخصي يضيق من نطاق فرض الضريبة. الا أنه إذا أحسن من جانب فقد أساء من جانب آخر والمتمثل في الإجهادات الشخصية الأخرى التي قد تكون من جانب الإدارة الضريبية من أجل توسيع نطاق فرض الضريبة بشكل تعسفي لجباية الضرائب من المكلفين ومن ثم حصول المنازعات الضريبية بين الإدارة والمكلفين، وفي الوقت الحاضر هذه الفقرة خطيرة قد تستغل سلباً خصوصاً نحن نعيش في ظل تفشي حالة الفساد الإداري والمالي اللتان أصبحتا مألوفتان، لأنها قد تكون باباً للفساد المالي مثل الرشاوى التي قد يدفعها المكلف إلى الإدارة الضريبية لأجل عدم اعتبار عمله تجارياً ليتهرب من دفع الضريبة. لذا كان بإمكان المُشرع العراقي أن يقول (كل الأعمال التجارية الواردة في السجل التجاري الا ما ورد بها استثناء في هذا القانون). ومن هنا تصبح هذه الفقرة تامة لا تحتاج إلى أي تفسير أو تأويل من قبل الإدارة الضريبية أو المكلفين بدفع الضريبة. ومن هنا ينبغي على المُشرع إلزام الحكومة بحصر كل الأعمال التجارية في السجل التجاري مهما كان نوعها حتى الحرف البسيطة (الحدادة والنجارة و.. الخ) وتحديثها بشكل مستمر وأرسالها إلى الإدارة الضريبية في البلد. كما إن المُشرع العراقي لم ينظم الضريبة على المهن بشكل مستقل وإنما دمجها في الفقرة أعلاه مع الأعمال التجارية وغيرها، وهذا يدل على اعتماد المُشرع العراقي على استخدام العموميات في القانون وابتعاده عن الدخول في التفاصيل، وبهذا فإن المُشرع يعقد النظام الضريبي في العراق و يسبب الغموض في قوانينه، وهذه مخالفة لقاعدة الوضوح أو اليقين الضريبية، لذا ينبغي إضافة مواد قانونية أو فصل مستقل لضريبة المهن كما هو معمول به في إيران. وهذا الأمر أشرنا إليه سابقاً.

### فرض ضريبة وتقديرها

#### المادة الرابعة

إذا اتخذ احد المكلفين تاريخاً معيناً لسد حساباته غير اليوم الذي يسبق السنة التقديرية فالسلطة المالية أن تسمح له بتقديم حساب دخله للسنة التي تنتهي مدتها باليوم الذي عينه لسد حساباته من السنة السابقة. وإذا قبلت السلطة المالية ذلك في سنة ما، فلها أن تعمل بها في تقدير الضريبة لكل من السنين التي تليها، ولها أيضاً أن تجري أية تسوية عادلة تراها. يتضح في هذه المادة إن المُشرع العراقي سمح للمكلف بإختيار يوم نهاية سنته المالية، إذ ليس بالضرورة أن تتوافق سنة المكلف الضريبية مع السنة المالية، وهذا أمر هام بأن يختار المكلف سنته الضريبية، فمن قواعد الضريبة أن تجبى في الوقت المناسب، مثلاً أن تجبى ضريبة الدخل في وقت حصول المكلف على الدخل.

#### المادة الخامسة

(4) يجوز خصم ضريبة الدخل المدفوعة لبلد أجنبي عن الدخل العائد من ذلك البلد، من الضريبة المدفوعة في العراق. ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ المخصوم المبلغ المقدر للضريبة في العراق على الدخل المحتسب من البلد الأجنبي، حسب النسبة المعمول بها في العراق. إذا تجاوزت قيمة الضرائب المدفوعة للبلد الأجنبي عن هذه القيمة المحددة، ترحل الضرائب الزائدة لخمس سنوات متتالية، وتحسم طبقاً للحد المسموح به بتلك السنين. تحسم أولاً الضريبة المرحلة للسنة الأولى. فإذا كان الدخل قد ورد من أكثر من بلد واحد خلال فترة الضريبة، يطبق الحسم المسموح به في هذه الفقرة على أساس فردي على الدخل العائد من كل بلد أجنبي. لكي يتم الحسم ويعترف به، يجب أن توثق قيمة الضريبة المدفوعة للبلد الأجنبي أما بواسطة نسخة عن إيصال الضريبة المدفوعة أو بواسطة بيان من جهاز جباية الضرائب في البلد الأجنبي يؤكد قيمة الضريبة المدفوعة. يتضح إنَّ المُشرِّع العراقي في الفقرة (4) أعلاه أنه أجاز خصم الضريبة المدفوعة في البلد الأجنبي عن الدخل العائد في ذلك البلد، من الضريبة المدفوعة في العراق، غير أنه لم يُجز أن يتجاوز المبلغ المخصوم عن المبلغ المقدر للضريبة في العراق على الدخل المحتسب في البلد الأجنبي، فلو افترضنا أن الدخل الخاضع للضريبة في البلد الأجنبي قدره (5,000) دولار، وسعر ضريبة الدخل هو (20%) فستكون الضريبة المدفوعة في البلد الأجنبي (1,000) دولار. ولنفترض أن سعر ضريبة الدخل في العراق هو (15%)، فستكون الضريبة المستحقة (750) دولار. وهنا يتضح إنَّ الضريبة المدفوعة في البلد الأجنبي أعلى من الضريبة المقدرة في العراق فيكون الفرق (-250) دولار. لذا سمح المُشرِّع العراقي بترحيلها إلى خمس سنوات متتالية وأن تحسم طبقاً للحد المسموح به بتلك السنين، و لم يحدد المُشرِّع كيفية حسمها من السنين القادمة في هذا القانون. غير أن المُشرِّع العراقي لو استقطع مبلغ الضريبة المدفوعة من الدخل الخاضع لضريبة الدخل (5,000 – 1,000) ومن ثم يفرض ضريبة الدخل على الدخل المتبقي الذي هو (4,000) دولار بنسبة (15%) فيكون مبلغ الضريبة المستحقة (600) دولار، لما أحتاج المُشرِّع إلى ترحيل الضرائب الفائضة لخمس سنوات متتالية، وإن أخفضت حصيلة الضريبة إلا أنه تجاوز الكثير من التعقيدات، فضلاً عن تجنبه مشكلة تغير القيمة الزمنية للنفود نتيجة التضخم وهذا أمر جداً لا يمكن التغاضي عنه، وكذلك تجنبه احتمالية تجدد المشكلة نفسها فيما لو تكررت في السنة اللاحقة. إضافة إلى ذلك تحصيله للإيرادات الضريبية في وقت مبكر ومن ثم صرفها في المجالات المناسبة لها دون تأخير. أي باختصار كان يمكن للمشرع العراقي أن يقول (تنزل الضريبة المدفوعة في البلد الأجنبي من الدخل الخاضع للضريبة في البلد الأجنبي، ومن ثم تفرض ضريبة الدخل حسب النسب المعمول بها في العراق على الدخل المتبقي).

#### الجباية

#### المادة الثامنة والأربعون

(1) تجبى الضريبة من مال المكلف نفسه عن دخله ودخل زوجته وأولاده القاصرين وإذا افترق الزوجان أو عجز الزوج عن الدفع تجبى من أموال الزوجة والأولاد القاصرين ما يجب عليهم دفعه بالقياس إلى مجموع الضريبة المستحقة. أما الزوجة المشمولة بأحكام الفقرة 1 من المادة السادسة من هذا القانون فتجبى الضريبة المفروضة على مدخولاتها من أموالها الخاصة.

(2) تجبى الضريبة من مال الأرملة والمطلقة عن دخلها ودخل أولادها الذين هم تحت وصايتها وإذا ثبت عجزها تجبى من أموال الأولاد ما يجب عليهم دفعه بالقياس إلى مجموع الضريبة المستحقة. أما الأولاد المشمولون بأحكام الفقرة 5 من المادة السادسة من هذا القانون فتجبى الضريبة المفروضة على مدخولاتهم من أموالهم الخاصة.

يتضح من هذه المادة إنَّ المُشرِّع استخدم أساليب تعسفية في حال عجز المكلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه، فنراه ألزم أن تجبى الضريبة من أموال الزوجة والأولاد القاصرين، غير أن هذا ينبغي أن لا يحدث، فلماذا يتم تحميل وزر المتخلف عن دفع الضريبة إلى شخص آخر كالزوجة والأولاد القاصرين؟ كذلك لم يبيِّن المُشرِّع العراقي كم يمكن أن يستقطع من أموال الزوجة والأولاد القاصرين، هل جزء منها بما يكفي حفظ معيشتهم وإحتياجاتهم الضرورية؟ أم كلها؟ كذلك لم يبيِّن هل هذه الأموال منقولة أم غير منقولة أم كليهما؟ كل هذه الأمور تكون سبباً للإجتهادات الشخصية، وقد تؤدي إلى تعسف الإدارة الضريبية في ذلك، ومن ثم إلحاق الضرر بالمكلف والمتعلقين به، وهذا يؤدي إلى حصول المنازعات الضريبية وتضعيف الوعي الضريبي.

#### الجرائم والعقوبات

#### المادة السادسة والخمسون

أولاً: يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات التالية:

(1) من لم يقيم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الأنظمة الصادرة بموجب أو امتنع أو تأخر في تقديم بيان أو معلومات إلى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها أو طلب منه تقديمها وفق أحكام هذا القانون مع مراعاة الفقرة 3 من هذه المادة.

(2) من وجدت لديه أو اطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو أعطائها أو بلغها لغير من فوض بإعطائها أو تبليغها إليه أو أفشى مضمونها أو بينها كلها أو بعضها لمن لم يفوضه الوزير ببيانها له.

(3) تفرض على مرتكب أية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين 10% و 25% من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانوناً على أن لا يقل مبلغ الغرامة عن 500 دينار.

4) تفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً بنسبة (10 %) عشر من المنة من الضريبة المتحققة على أن لا يزيد على (500) خمسمائة ألف دينار على المكلف الذي لم يقدم أو الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية 5/31 من كل سنة أو الذي يتسبب في تأخير انجاز تقدير دخله ما لم يثبت المكلف أن التأخير كان لعذر مشروع.

ثانياً: تفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً قدره عشرة آلاف دينار على كل فرع لشركة أجنبية عاملة في العراق تأخر عن تقديم حساباته الختامية المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية إلى السلطة المالية بعد ستة أشهر من انتهاء السنة المالية لتلك الشركة ما لم يثبت الفرع أن التأخير كان لعذر مشروع يؤيده الديوان.

### المادة السابعة والخمسون

يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب احد الأفعال الآتية:

1) من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو أخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو استرداد مبلغ مما دفع عنها.

2) من اعد أو قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً عما يجب إعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك.

### المادة الثامنة والخمسون

يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة انه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها.

يتضح هنا إهمال المشرع العراقي تعديل المبالغ في المادة السادسة والخمسون منذ تاريخ إنشاء هذا القانون في سنة 1982 ولغاية الآن، أي أكثر من ثلاثة عقود زمنية، وهذا يدل على عدم كفاءة وجدية القائمين على تطبيق هذا القانون، فلا يُعقل أن لا تصادفهم الحالات التي ذكرت في هذه المادة في الوقت الحاضر التي توجب تحقق هذه الغرامة، كما أنه كان بإمكان المشرع أن يجعلها نسبة مئوية وبذلك لا تكون هناك حاجة إلى تعديلها بشكل مستمر وفق نسب التضخم وغيرها. كما يتضح أيضاً إن المشرع العراقي ألزم السلطة المالية أن تفرض مبلغاً إضافياً قدره (10,000) دينار على كل فرع لشركة أجنبية تأخر عن تقديم حساباته الختامية المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية إلى السلطة المالية بعد ستة أشهر من إنتهاء السنة المالية. الخ. غير إن الحسابات الختامية لشركات القطاع الخاص لا تدقق من قبل ديوان الرقابة المالية، بل من قبل مراقب الحسابات (المدقق الخارجي)، وإن ديوان الرقابة المالية يختص فقط بالشركات الحكومية والوزارات وغيرها التابعة للدولة. لذا كان عليه أن يقول المدقق من قبل مكاتب مراقب الحسابات. كما إن المدة المذكورة في هذه المادة التي هي (6) أشهر كمهلة لتقديم الحسابات الختامية طويلة وغير مناسبة خصوصاً مع حاجة العراق إلى تحصيل الإيرادات الضريبية في وقت مبكر ومن ثم قيام الحكومة بوظائفها في الوقت المناسب. على العكس من المشرع الإيراني الذي حددها بأربعة أشهر فقط. ومع ذلك هي مهلة طويلة وما نحتاجه بالعراق هو منح مهلة أقل من ذلك كأن تكون ثلاثة أشهر فقط، ومن ثم فرض غرامة تأخيرية كنسبة معينة من الضريبة المستحقة لكل شهر. فضلاً عن المبلغ المذكور في صدر هذه المادة غير مناسب إطلاقاً ولا يشكل أي رادع للمكلف بتقديم الحسابات الختامية في وقتها المحدد. كما يتضح أيضاً إن المشرع العراقي لم يعمل على منح أي حوافز ضريبية للمكلفين بدفع الضريبة، لذا فمن الضرورة أن يعتمد المشرع العراقي كلا السياستين الترغيبية والترهيبية في تحصيل الضرائب من المكلفين بدفعها، وهذا يؤدي إلى تحسين سمعة الإدارة الضريبية ومن ثم زيادة الوعي الضريبي في العراق.

### 3. الإستنتاجات والتوصيات:

#### 1.3 الإستنتاجات:

1. أتضح إن هناك دور كبير لتقويم النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للدولة، وهذا يتعارض مع فرضية الدراسة الرئيسية.
2. إنخفاض متوسط نسبة مساهمة إيرادات ضريبة الدخل في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة (2004-2014) إذ بلغ (0.808)%. بينما بلغ متوسط نسبة مساهمتها في تمويل الموازنة العامة في إيران للمدة نفسها (14.455)%.
3. إستخدام المشرع العراقي الكثير للعموميات في تشريعه للقوانين الضريبية مثل فرضه ضريبة الدخل على المهن، فهو لم يخصص فصل أو مادة خاصة بها، وإنما ذكرها ضمناً فقط، كذلك صياغته المعقدة للقوانين الضريبية، مما جعلت النظام الضريبي في العراق يتصف بالتعقيد والغموض، ومن ثم إمكانية حصول الكثير من الإجهادات الشخصية في تأويل القانون، ومن ثم حدوث المنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية. على العكس من المشرع الإيراني الذي كان أكثر وضوحاً وأقل تعقيداً عند تشريعه للقوانين الضريبية، وتخصيصه فصلاً كاملاً لضريبة المهن والحرف على سبيل المثال.
4. أتضح إقتصار المشرع العراقي على إستخدام سياسة الترهيب من أجل أن يمتثل المكلف بدفع الضريبة في وقتها من خلال فرض الغرامات، عقوبة الحبس، وغيرها، وتركه إستخدام سياسة الترغيب في ذلك، على العكس من المشرع الإيراني الذي أستخدم كلا السياستين من أجل أن يمتثل المكلف بدفع الضريبة، فخصص فصلاً كاملاً تحت عنوان (الحوافز والغرامات الضريبية) فرض فيه الغرامات وعقوبة الحبس، وغير ذلك، فضلاً عن التحفيزات مثل مكافأة المكلف الممتثل بتقديم الحسابات الختامية طوال ثلاث سنوات متتالية ودفع الضرائب المستحقة كل سنة دون مراجعة مجلس تسوية المنازعات الضريبية بـ (5%) من الضرائب التي دفعها طوال ثلاث سنوات، وهذه وسيلة مشجعة جداً للإمتثال الضريبي.

### 2.3 التوصيات:

1. ضرورة إلغاء قانون ضريبة الدخل، وإصدار قانون جديد يختص بالضرائب المباشرة التي من ضمنها ضريبة الدخل، تراعى فيه القواعد الضريبية الأساسية والتي هي قاعدة العدالة، قاعدة الوضوح أو اليقين، قاعدة الملاءمة، وقاعدة الاقتصاد في التحصيل.
2. ضرورة أن يتم تحديد الأشخاص الخاضعين لدفع الضرائب المباشرة بالآتي:
  - أ. أصحاب العقارات والأموال سواء كانوا أشخاصاً حقيقيين أو قانونيين بالنسبة لعقاراتهم وأموالهم الواقعة في العراق .
  - ب. كل شخص عراقي حقيقي يسكن في العراق بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل وخارج العراق.
  - ج. كل شخص عراقي حقيقي يسكن خارج العراق بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل العراق فقط.
  - د. كل شخص عراقي قانوني بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل وخارج العراق.
  - هـ. كل شخص غير عراقي (حقيقي أو قانوني) بالنسبة لكل العوائد والمدخولات التي يقوم بتحصيلها داخل العراق فقط.
3. ضرورة إلغاء التفرقة بين المقيم وغير المقيم الواردة في المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي. وفيما يخص السماحات أو الإعفاءات الشخصية للمقيم وغير المقيم فيمكن أن يُحدد ذلك في قانون الموازنة السنوية، مع ضرورة أن تكون التفرقة بين المقيم وغير المقيم في قانون الموازنة السنوية على أساس إجازات الإقامة الممنوحة من قبل الحكومة للشخص سواء كان شخصاً حقيقياً أو قانونياً، مع الإبتعاد الكلي عن المدد الزمنية في التفرقة بين المقيم وغير المقيم لتجنب التعقيدات المرتبطة بذلك، فضلاً عن إعتبار الشخص العراقي مقيماً سواء كان ساكناً في العراق أو خارجه.
4. ضرورة منح إعفاءات شخصية المتعلقة بالحد الأدنى للعيش اللازم لكافة الأشخاص الحقيقيين الخاضعين لدفع ضريبة الدخل في العراق مثل المكلفين بدفع ضريبة المهن والحرف، والمكلفين بدفع ضريبة دخل العقار.
5. ضرورة إلزام الحكومة بتحديد الإعفاءات الشخصية المتعلقة بالحد الأدنى للعيش اللازم في قانون الموازنة العامة السنوية، ومن ثم لا تكون هناك حاجة إلى تعديلها بشكل مستمر نتيجة تغير القيمة الزمنية للنفود والمستوى المعيشي للفرد.
6. ضرورة زيادة سعر الضريبة على دخل الشركات في العراق إلى 25% من الدخل الخاضع لضريبة الدخل كحد أقصى على أن يكون ذلك تدريجياً مثل أن تخضع الشركات لدفع ضريبة الدخل بنسبة 10% للسنة الأولى ، 15% للسنة الثانية ، 20% للسنة الثالثة ، 25% للسنة الرابعة فصاعداً لحاجة العراق لزيادة الإيرادات الضريبية من جانب، وتشجيع إنشاء الشركات من جانب آخر.

### المصادر

#### المصادر باللغة العربية:

1. أحمد، رائد ناجي، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، الطبعة الأولى، شركة العاتك لصناعة الكتاب، درب الأثران، القاهرة، 2012.
2. آل طعمة، حيدر حسين، القطاع المصرفي في العراق وتحديات الإصلاح والتطوير، مركز الدراسات الإستراتيجية، جامعة كربلاء، 2015.
3. البدراني، قيس حسن عواد، المالية العامة والتشريع المالي، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 2010.
4. الجنابي، طاهر، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، (بدون سنة).
5. الجوراني، عدنان فرحان، (2011/12/18)، الإصلاح الضريبي.. المفهوم والأسباب والأهداف، تم الإسترداد من الحوار المتمدن: [www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=287956](http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=287956).
6. الخطيب، خالد شحادة، وطافش، نادية فريد، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
7. الراوي، عروبة معين عايش، العوامل التي تؤدي إلى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق -بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب-، دبلوم عالي، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، العراق، 2008.
8. الزهاوي، سيروان عدنان ميزرا، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، الطبعة الأولى، الدائرة الإعلامية في مجلس النواب، بغداد، العراق، 2008.
9. الشهري، ماجد، إقتصاديات المالية العامة، تم الإسترداد من Top4Top: [http://up.top4top.net/downloadf-top4top\\_b71c377b331-pdf.html](http://up.top4top.net/downloadf-top4top_b71c377b331-pdf.html).
10. الكرعاوي، حسين علي عبد، تحليل واقع السياسة الضريبية في العراق وسبل النهوض بها للمدة (1970-2008)، رسالة ماجستير، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم الاقتصاد، 2010.
11. المهائني، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، مركز التعليم المفتوح، قسم المحاسبة، بدون.
12. جمال الدين، العاقر، التجانس الضريبي كألية لتنشيط التكامل الإقتصادي – دراسة حالة بلدان المغرب العربي -، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009.

13. زيدان، لقاء فنجان ثامر، دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة 1995 – 2010 وسبل تفعيلها، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، قسم الإقتصاد، 2012.
14. سلوم، حسن عبد الكريم، والمهاني، محمد خالد، الموازنة العامة للدولة بين الأعداد والتنفيذ والرقابة – دراسة ميدانية للموازنة العامة العراقية -، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 64، 2007.
15. لطفي، علي، إقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين الشمس، 44 ش القصر. القاهرة، 1988.

**المصادر باللغة الإنجليزية:**

1. Kamil,nurlis islamiah, **The Effect of Taxpayer Awareness, Knowledge, Tax Penalties and Tax Authorities Services on the Tax Compliance: (Survey on the Individual Taxpayer at Jabodetabek & Bandung)**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.6, No.2, 2015.
2. Larry, Patrick, and Quarshie, stone, **The role value added tax in the economic development of Ghana – a case study of vat service, ho municipality**, Master Thesis, university of science and technology, the institute of distance learning, business administration, Kumasi, 2009.
3. Palil, Mohd Rizal, **Tax knowledge and tax compliance determinants in self assessment system in Malaysia**, PhD thesis, The University of Birmingham, Birmingham Business School, Department of Accounting and Finance, 2010.
4. Sheikha, Nusrat Saber, **The role of tax revenue in addressing the budget deficit in Iraq**, European Journal of Accounting Auditing and Finance Research, Vol.3, No, 5, May 2015.