ملاحظات حول قانون ضريبة الدخل العراقي
رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل

م.د. عبد الرؤوف الصافي
كلية القانون-جامعة بغداد

مقدمة :

تعتبر ضريبة الدخل من اهم الضرائب المباشرة في الانظمة الضريبية الحديثة لما تعكسه من اثار اجتماعية ومالية واقتصادية فهي تمول الموازنة العامة بمبالغ كبيرة وتستخدم كأداة مالية واقتصادية ضمن السياسة المالية للدولة لتحقيق التوجهات الاقتصادية المرسومة .

وقد نشأ لها هذا الدور المهم في مالية الدولة بعد ان تطور اداء الدولة من مرحلة الدولة الحارسة الى دور الدولة المتدخلة حيث اصبحت الضرائب عموماً وضريبة الدخل بشكل خاص وسيلة مهمة من وسائل السياسة المالية الحديثة تستخدم لاعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة وكذلك تستخدم كأداة لمعالجة حالات الكساد عن طريق زيادة الانفاق العام بأستخدام هذه الضريبة ومعالجة التضخم بواسطة رفع سعر الضريبة لاعادة ال توازن الاقتصادي في الدولة.

فضريبة الدخل باعتبارها من الضرائب الشخصية تحقق العدالة الضريبية عند فرضها لانها تأخذ بالظروف الشخصية للمكلف وقدرته المالية فتحمله الضريبة حسب قدرته ومركزه المالي ووضعه العائلي وقد ازدادت أهمية ضريبة الدخل كذلك بعد وفرة حصيلتها المالية نتيجة انشاء الاعمال التجارية والصناعية والحرف المهمة المختلفة حيث شملت الضريبة شرائح واسعة من الوحدات الاقتصادية في داخل الدولة لان وعاءها شامل لكل هذه النشاطات وفي العراق فقد فرضت ضريبة الدخل بعد قيام الدولة العراقية الحديثة بدأ بصدور القانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٢٧ تم صدور قانون بديل هو القانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٣٩

، الذي استمر العمل به حتى عام ١٩٥٦ حيث صدر قانون ضريبة الدخل رقم (٨٥) لسنة ١٩٥٦ والذي لم يستمر العمل به طويلاً حيث ظل سارياً حتى صدور قانون ضريبة الدخل رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ ثم صدر قانون ضريبة الدخل الحالي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .

ان القانون الحالي يتكون من (٢٩) فصلاً كل فصل يضم احكاماً قانونية تنظم جانباً من جوانب القانون و تضم هذه الفصول بمجموعها (٦٣) مادة . وقد جرت على القانون الحالي تعديلات كثيرة تناولت احكاماً رئيسية فيه خلال المدة من تاريخ صدوره في عام ١٩٨٢ وحتى الان .

ويلاحظ ان القانون المذكور بشكله الحالي يحتاج الى تعديل في بعض احكامه لاسباب ومبررات تقتضيها دواعي العدالة الضريبية مع احلال التوازن بين مصلحة المكلف والسلطة المالية والحفاظ على حقوق الخزينة في استيفاء كامل الضريبة والقضاء ع لى اسباب التهرب من ادائها لتمويل النفقات العامة في موازنة الدولة مع ضرورة انشاء جهاز قضائي ضريبي متخصص يكون ملاذاً امناً للفصل في المنازعات الضريبية التي تنشأ بين المكلف والسلطة المالية . بما يبعث الطمأنينة لدى المكلف في عدالة فرض الضريبة .

وتأسيسا على ماتقدم نستعرض في هذا البحث اهم التعديلات التي نراها ضرورية لاحكام القانون الحالي لسنة ١٩٨٢ وفق المواد التي احتوتها .وقد تناولنا دراسة الموضوع وفق خطة البحث الاتية:- :

المطلب الاول – لمحة تاريخية عن ضريبة الدخل في العراق .

الفرع الاول – ضريبة الدخل في العراق الحديث .

الفرع الثاني – المقصود بالدخل في القانون العراقي .

المطلب الثاني– دراسة اهم الاحكام الواردة في القانون التي تحتاج الى التعديل.

الفرع الاول – مقترحات التعديل لاهم مواد القانون .

اولاً – ما يتعلق بالمادة الاولى .

ثانياً – ما يتعلق بالمادة الثانية .

ثالثاً – ما يتعلق بالمادة السابعة .

رابعاً – ما يتعلق بالمادة الثانية عشرة .

خامساً – ما يتعلق بالمادة الثالثة عشرة .

سادساً – ما يتعلق بالمادة التاسعة والخمسين

الفرع الثاني – دور القضاء في نظر منازعات ضريبة الدخل .

الخاتمة .

المطلب الاول
لمحة تاريخية عن ضريبة الدخل في العراق

نتناول في هذا المطلب لمحة تاريخية عن ضريبة الدخل وكيفية فرضها في العصور القديمة في العراق وكذلك الحال عن فرضها بعد انشاء الح كم الوطني عام ١٩٢١ .

لدى الرجوع الى شريعة حمورابي (سادس ملوك سلالة بابل الاولى) التي ظهرت خلال الفترة من (١٧٩٢ الى ١٧٥٠ ق .م) نلاحظ ان المادة (٣٦) من تلك الشريعة تنص على ان (الحقل والبستان الخاص بجندي او صياد او مزارع(أي الخاص الذي يدفع ضريبة سوف لا يباع)[١] كما ان الادارة كانت تقوم بتحصيل الضرائب نقداً او عيناً من ال مـحصول او من نتاج الحيوانات[٢] وهي في الواقع ضرائب على الدخل .

وقد عرفت مصر الضريبة على دخل الثروة العقارية او المنقولة خلال العصر الفرعوني[٣] .

الفرع الاول
فرض ضريبة الدخل في العراق الحديث

نتناول في هذا الفرع القوانين التي صدرت بعد عام ١٩٢١ بفرض ضريبة الدخل في العراق ولا يعني هذ ان الضريبة لم تكن موجودة خلال العهد العثماني فقد كانت تعرف (بضريبة التمتع) ويرى البعض انها ضريبة على العمل اكثر منها ضريبة على الدخل[٤] فقد فرضت ضريبة الدخل في العراق عام

---

[١] يلاحظ نص المادة في كتاب (شريعة حمورابي) للدكتور عباس العبودي – جامعة الموصل – مطابع التعليم العالي ١٩٩٠ – ص ٢٣٨ .

[٢] د.عباس العبودي – المرجع السابق – ص ٥٩ .

[٣] د. السيد عبد المولى– الضرائب على الدخل – دار الفكر العربي – القاهرة ١٩٨٣– ص٤.

[٤] د. سعدي بسيسو – موجز علم المالية العامة والتشريع المالي – مطبعة التفيض – بغداد ١٩٥٠ – ص ٢٥٣ .

١٩٢٧ بموجب القانون رقم ٥٢ بسبب عدم وجود ضريبة مباشرة على الارباح التجارية والصناعية والمه ن ولحاجة الدولة الى موا رد مالية وقد عدل هذا القانون عدة مرات . وقد لاقى مشروع القانون معارضة شد يدة من قبل رجال الاعمال والتجار وكذلك معارضة عنيفة من قبل بعض النواب ورغم ذلك فقد شرع القانون وقد عدل هذا القانون عدة مرات لكن اهمها التعديل الذي جرى عام ١٩٣٦ حيث فرضت بموجبه ضريبة الدخل لاول مرة على الارباح الناجمة عن شراء او بيع الاموال غير المنقولة بقصد المتاجرة ولو لمرة واحدة [١] . وقد الغي القانون المذكور عام ١٩٣٩ وحل محله القانون رقم (٣٦) لسنة ١٩٣٩ ، وقد ادخل هذا القانون لا ول مرة مبدأ التفريق بين ال متزوج والاعزب من حيث السماح كما قرر منح سماح خاص عن الاولاد وقد استمر العمل بقانون عام ١٩٣٩ الى عام ١٩٥٦ حيث صدر قانون ضريبة الدخل رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦ وكان ذلك بعد تاليف لجنة من الخبراء العراقيين في اواسط عام ١٩٥٥ لدراسة ضريبة الدخل واقتراح مشروع قانون جديد لها واستعانت بخ بير من الامم المتحدة لهذا الغرض[٢] وقد صدرت في ظل هذا القانون ثلاثة انظمة هي نظام تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم ٤٥ لسنة ١٩٥٦ ونظام مسك الدفاتر التجارية لاغراض ضريبة الدخل رقم (٥) لسنة ١٩٥٧ ونظام الاندثار والاستهلاك رقم (٣٣) لسنة ١٩٥٧ [٣] .

---

[١] د.صالح يوسف عجينة– ضريبة الدخل في العراق– المطبعة العالمية ١٩٦٥– ص٧٥–٧٨.

[٢] د. حكمت حارس – السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق ،دار وهدان للطباعة والنشر– ١٩٧٣/١٩٧٤ ص ١١٦ .

[٣] يعمل حالياً بما يلي : (قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه المرقم ٨٥ لسنة ١٩٧٨ ونظام مسك الدفاتر التجارية لاغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ المعدل ونظام الاندثار والاطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني رقم (٩) لسنة ١٩٩٤)

ويلاحظ ان قانون لسنة ١٩٥٦ اخضع لاول مرة (الارباح الراسمالية) للضريبة وهي الارباح الناتجة عن التصرف بذات الاموال المعدة لانتاج الدخل او في منافعها (أي الاصول الثابتة) في حين ان القانون السابق لم يذكر ذلك اطلاقاً وان ذلك كما يرى البعض [١] يمثل اتجاهاً جديداً في القا نون العراقي نحو النظرية الحديثة في تفسير الدخل وهي نظرية الاثراء اوزيادة راس المال .

وفي عام ١٩٥٩ صدر قانون ضريبة الدخل رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ الذي كانت صياغته وفق السياسة المالية الهادفة الى تحقيق العدالة في توزيع الضرائب حسب قدرة المكلف على الدفع وكان من المبادئ الجديدة التي جاء بها القانون الجديد حسبما ورد في الاسباب الموجبة لصدوره هي ادماج المدخ ولات الخاضعة لضريبة الدخل والعائدة لمكلف واحد حيث اخضعت الى جدول موحد للنسب تحقيقاً لمبدأ العدالة في تحمل عبء الضريبة بدلاً من الجداول المتعددة التي حواها القانون السابق التي كانت تميز في نسب الضريبة المطبقة على بعض المدخ ولات لا سيما مدخ ولات المتاجرة في العقار وقد عدل القانون المذكور خمسة وثلاثون مرة خلال فترة تطبيقه (١٩٥٩-١٩٨٢).

وفي عام ١٩٨٢ صدر (قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢) النافذ المفعول حالياً ونص في مادته الثالثة والستين ان يعمل باحكامه اعتباراً من السنة المالية١٩٨٣[٢] .

الفرع الثاني
المقصود بالدخل في القانون العراقي

يُقاد بجميع كتاب المالية العامة وكقاعدة عامة ان يتمك ن المكلف بدفع الضريبة من دخله باعتباره الجزء السنوي المتجدد من الثروة الخاصة حتى لا

---

[١] د. صالح يوسف عجينة – مرجع سابق ص ٨٣ .

[٢] نشر القانون في الوقائع العراقية العدد ٢٩١٧ في ١٩٨٢/١٢/٢٧ .

ينضب معين هذه الثروة كما يجب الا تتبع الضريبة جميع هذا الدخل او جانباً كبيراً منه[١] ومن الضروري دراسة المقصود بالدخل وبيان اركانه التي تميزه عن راس المال لكيلا تحصل الضريبة على الدخل من عناصر الثروة التي لا تعد دخلاً او تعفى من الضريبة عناصر هي في الحقيقة دخلاً خاضعاً للضريبة[٢] .

وقد اختلفت الاراء والنظريات الت ي تحدد المقصود بالدخل الخاضع للضريبة كما ا متنعت التشريعات الضريبية عن ايراد تعريف محدد ((الدخل)) الخاضع للضريبة لان مفهومه يختلف من دولة لاخرى ومن وقت لاخر لاعتبارات اقتصادية او اجتماعية او علمية او فنية كما ان ايراد المشرع للتعريف سوف يفرض على المشرع قيوداً او التزامات قد لايقوى على تحمل تبعاتها[٣] .

ويرى الكاتب الانكليزي (هنري توج) ان المشكلة هي كيفية تعريف (الدخل) فهي صعوبة بالغة لان الدخل في يد البعض قد يكون راس مال في يد الاخر[٤].

وفي مجال تعريف ((الدخل)) من الناحية المالية ظهرت نظريتان نظر الاولى اليه من خلال المصدر الذي يأتي منه فينبغي ان يتصف بالدورية

---

[١] انظر د. زكي عبد المتعال –اصول علم المالية العامة والتشريع المالي المصري ١٩٤١ ص ٢٨٦ وكذلك د. عبد الحكيم الرفاعي و د. حسين خلاف – مبادئ النظرية العامة للضريبة – مكتبة النهضة العربية –١٩٥٣– ص ٦٥ .

[٢] د.محمد حلمي مراد – مالية الدولة – مطبعة نهضة مصر ١٩٦٣ – ص ١٧٠ .

[٣] انظر د . عبد المنعم فوزي – د. عبد الكريم بركات – د. يونس احمد البطريق – النظم الضريبية الطبعة الثانية ١٩٦٩ – ص ٩٤ .

[4] Henry Touch : lncome Tax, Macdonald & Evans ltd London1969. p.4.

وفي كلماته يقول:

(The First problem , is to define income . this is quite difficult , since what may be income in the hands of one person may be a capital receipt in the hands of another .)

والانتظام ويطلق على هذه النظرية (نظرية المنبع) والثانية تحدد مفهوم الدخل من خلال النظر الى الزيادة في القيمة الايجابية التي حصلت في ذمة المكلف خلال مدة معينة وتسمى نظرية الزيادة في القيمة الإيجابية[١] .

١ -نظرية المنبع – ويعتبر دخلاً في نطاق الضريبة وتبعاً لهذه النظرية التي ترجع الى الماليين التقليديين ما يحصل عليه المكلف بصفة دورية ومنتظمة من اموال او خدمات يمكن تقويمها بالنقود وعليه تكون عناصر الدخل هي :

أ – التقويم بالنقود فالضريبة اصلاً هي مبلغ من النقود وعلي هـ يجب ان تؤخذ من مصدر نقدي او قابل للتقدير بالنقود .

ب –الدورية – يتصف الدخل بالدورية ا ي يتحدد في اوقات متعاقبة ومنتظمة كالراتب الذي يحصل عليه الموظف :

فلا عبرة وفق هذا التعريف بالارباح العارضة التي يحصل عليها المكلف من خلال عمل عرضي غير دوري او منتظم كحصول المكلف على جائزة يانصيب وقد اعترض البعض على مبدأ الدورية وطالب باعتبار جميع الارباح سواء كانت عرضية او غير عرضية دخلاً خاضعاً للضريبة[٢] .

ج– ثبات المصدر ينبغي ان يكون المصدر الذي يأتي منه الدخل مستمراً ولا يختفي بعد انتاجه في المرة الاولى ، ولا يعني ذلك دوام هـ بصفة مطلقة وانما يكفي قابليته للبقاء لفترة معقولة من الزمن[٣] .

٢ -نظرية الزيادة في القيمة الإيجابية في ذمة المكلف :

---

[١] د. عادل العلي – المالية العامة والتشريع المالي – الدار الجامعية للطباعة والنشر – ٢٠٠٢ ص ١٣٠ .

[١] أنظر د.عبد الحكيم الرفاعي و د.حسين خلاف –مرجع سابق،ص٦٨ .

وكذلك د .عاطف صدقي –مبادئ المالية العامة،دار النهضة العربية ١٩٩٩ص٣٧٣ ومابعدها.

[٣] د. محمد حلمي مراد – المصدر السابق ص ١٧٢ .

كانت النظرية الاولى ت ضيق من مفهوم الدخل ف تستبعد العديد من الدخول التي يحصل عليها المكلف بعمل غير متكرر كذلك اتجه البعض من الفقه والتشريع الضريبي الى توسيع مفهوم هـليشمل الدخول الناتجة عن الفعل العرضي الذي يؤدي الى زيادة ايجابية في الذمة المالية للمكلف لان ذلك يمثل دخلاً ولو كان حدوثه لمرة واحدة .

اما عن موقف قانون ضريبة الدخل العراقي الحالي من ذلك فهو يأخذ بالنظريتين المذكورتين معاً فهو يأخذ بالنظرية التي تشير الى تكرار المصدر باخضاعه الرواتب والاجور [١] وكذلك الارباح الناجمة عن احتراف المتاجرة بالاسهم والسندات [٢] والارباح الناجمة عن الاعمال التجارية [٣] وغيرها م ن الاعمال .

ويأخذ القانون العراقي كذلك بنظرية الزيادة الايجابية التي ذكرناها وذلك باخضاعه الارباح الناجمة عن نقل ملكية العقار او نقل حق التصرف فيه ولو لمرة واحدة [٤] فالقانون لا يشترط احتراف المتاجرة في العقار او تكرار هذا التصرف القانوني .

اما عن موقف الق انون العراقي من تعريف الدخل فقد اورد تعريفه في المادة الاولى / فقرة ٢ بانه ((الايراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون)) .

---

[١] المادة الثانية / فقرة (٥) – من القانون .

[٢] المادة الثانية / فقرة (٢) – من القانون .

[٣] المادة الثانية / فقرة (١) – من القانون .

[٤] المادة الثانية / فقرة (٤ الملغية) من القانون ويلاحظ قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (١٢٠) لسنة ٢٠٠٢ الذي فرض الضريبة المقطوعة ع لى نقل ملكية العقار او نقل حق التصرف فيه دون اشتراط التكرار .

ان ما اورده القانون لا يعتبر تعريفاً بل حدد وصفاً له بانه الايراد الصافي أي الوصول الى تحديد مقداره بعد تنزيل السماحات القانونية المحددة في المادة (١٢) والتنزيلات الواردة في المادة (٨) من الدخل الاجمالي المتحقق للمكلف .ويأخذ القانون العراقي بالضريبة الموحدة على الدخل وليس بالضريبة النوعية على كل مصدر من مصادر الدخل حيث يتم محاسبة المكلف على مجموع دخله المتحقق من مصادر الدخل المتعددة وبمقياس الضريبة الوارد في القانون[١] .

المطلب الثاني

دراسة اهم الاحكام الواردة في قانون ضريبة الدخل الحالي

ان قانون ضريبة الدخل الحالي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ رغم تعديله لعدة مرات سواء بقوانين ا و بقرارات لها قوة القانون او بأوامر سلطة الائتلاف فان هذا القانون بحاجة ماسة الى التعديل الجذري لكثير من احكامه بل ان الغاءه واحلال قانون ضريبي جديد محله في راينا اولى من ترقيعه وذلك لاسباب كثيرة منها .

١ -مضي مدة قاربت الثلاثين عاماً على صدوره تطورت خلال ها مبادئ فرض الضريبة .

٢ -كثرة التعديلات التي جرت عليه والتي يتعذر على المكلف حصرها ومراعاتها لانها مشتتة في قانون وقرار وامر ... الخ .

٣ -وجود عيوب في الصياغة وتعارض في بعض احكامه .

---

[١] أنظر حول انواع ضرائب الدخل كل من:

د.محمود رياض عطية – موجز في المالية العامة،دار المعارف بمصر-ص٢٧٢.

د.عاطف صدقي ،المرجع السابق – ص٣٨٧. =

=د.عادل الحيا دي –الضريبة على الدخل العام- مطابع مؤسسة الاهرام /١٩٦٨ ،ص١٢٢-١٢٤.

٤ -اختلال مبدأ العدالة الضريبية في بعض احكامه باحتوائه على نصوص غير عادلة .

٥ -خلوهمن تنظيم المؤسسات القضائية الضريبية للفصل في المنازعات التي تنشأ بين السلطة المالية والمكلفين .

الفرع الاول
الملاحظات المتعلقة باهم احكام القانون

سبق ان اشرنا الى ان دراستنا ستتناول اهم الاحكام والمبادئ التي وردت في القانون والتي تحتاج الى تعديل لاسباب عديدة نذكرها عند تعرضنا لتلك الاحكام وسوف نسلك في هذه الدراسة تتبع هذه الاحكام وفق التسلسل الوارد في مواد القانون وكما يلي .

اولاً – المادة (١) من القانون :

اورد المشرع في المادة (١) من القانون تعريفات متعددة لبعض التعابير وفيما يلي نعرج ملاحظاتنا على بعضها :

أ – (السنة التقديرية) اورد القانون في الفقرة (٣) من المادة الاولى تعريفاً(للسنة التقديرية) بانها (مدة الاثني عشر شهراً التي تبدأ من اليوم الاول من شهر كانون الثاني ... الخ) . ومن خلال نصوص القانون ومنها المادة الثالثة منه نرى ان السنة التقديرية هي (سنة التقدير) أي التحاسب عن الدخل المتحقق في السنة السابقة عليها :

ان التعبير الصحيح لتلك السنة هو (سنة التقدير) أي السنة التي يتم فيها تقدير الدخل الناجم خلال السنة المنصرمة ويؤكد ذلك ما ورد في الترجمة الانكليزية للقانون المذكور (الذي وزعته الهيئة العامة للضرائب عند صدوره(عند ذكر السنة التقديرية) بلفظ (Year of assessment) أي سنة التقدير .

ب –ورد في الفقرة (١٠–ج) من المادة الاو لى بالنسبة لانطباق وصف (المقيم) على رعايا الاقطار العربية العاملين في العراق اعتبارهم كذلك مهما كانت مدة سكناهم .

ان هذه الفقرة تعطي الافضلية لمواط ني الاقطار العربية على المواطنين العراقيين في انطباق هذا الوصف (المقيم) عليهم حيث اشترطت الفقرة (١٠–أ) بالنسبة للعراقي ان يسكن مدة لا تقل عن اربعة اشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل وما هي الميزة التي تعطى للقيم.

وكان ينبغي على المشرع ان لم يضع العراقي في مرتبة افضل من رعايا الاقطار العربية فعلى الاقل مساوا ة العراقي بهم بجعل سكن العرب بنفس مقدار سكن العراقي لغرض الاستفادة من المزايا التي يرتبها القانون للمقيم .

ثانياً – المادة (٢) من القانون اوردت المادة الثانية من القانون (الدخل) الذي تفرض عليه الضريبة وهي مادة مهمة تحدد انواع الدخل الذي يخضع للضريبة ولنا عليها الملاحظات الاتية :

أ – نصت المادة الثانية على ان (تفرض الضريبة على مصادر الدخل الاتية) ان القول بفرض الضريبة على (مصدر الدخل) غير صحيح ولا ينسجم مع طبيعة الضريبة حيث تفرض على الدخل وليس على مصدره لان المصدر قد يكون (راس مال) وليس (دخلاً) لذلك يقتضي تعديل النص بما يفيد فرض الضريبة على الدخول الواردة في تلك المادة وليس على مصادر الدخل.

ب –ان اهم تعديل ورد على المادة ال ثانية من القانون كان خاصاً بالغاء الفقرة(٤) منها المتعلقة بارباح نقل ملكية العقار او نقل حق التصرف فيه حيث تم الغاؤها من المادة الثانية بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ [١] الذي فرض ضريبة مقطوعة بنسب تصاعدية

[١] يلاحظ نص القرار المنشور في الوقائع العراقية العدد ٣٩٣٨ في ٢٠٠٢/٧/٨ .

من قيمة العقار او نقل حق التصرف فيه المقدر وفق احكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم ٨٥ لسنة ١٩٧٨ او البدل ايهما اكثر على مالك العقار او صاحب حق التصرف فيه عند نقل الملكية او حق التصرف ب أيه وسيلة من وسائل نقل الملكية او كسب حق التصرف او نقله و اعفيت بموجبه من الضريبة اول (٢٠) مليون دينار من قيمة العقار المقدرة او بدله واخضع ما زاد على ذلك لضريبة تصاعدية (٣ و ٤ و ٥ و٦%) وفق الشرائح التي تزيد عن الـ(٢٠) مليون دينار المحددة بالقرار .

ان هذا القرار قد الغى الفقرة (٤) من المادة الثانية ولم يجعل تلك الاحكام محلها ضمن المادة الثانية من القانون أي انه جعل من هذه الضريبة ضريبة غير مباشرة على نقل ملكية او حق التصرف بالعقار وليس ضريبة على (الدخل)[١].

ان الفقرة (٤) من المادة الثانية قبل الغائها كانت تنص على اخضاع ارباح نقل ملكية العقار وقد نص القانون على اعفاءات مهمة من الضريبة يتمتع بها المكلف وفق المادة (٧ – الفقرتين ١٩ و ٢٠) حيث اعفيت الدار او الشقة المعدة للسكن من الضريبة اعفاءاً مطلقاً بالشروط الواردة في المادة المذكورة مرة واحدة خلال خمس سنوات من تاريخ البيع السابق الم تمتع عنه

---

[١] من الخطأ ما ورد بتعميم الهيئة العامة للضرائب الاستقطاع المباشر الموجه الى دوائر الدولة كافة برقم ١٧٦/٨ في ٢٠٠٨/٥/٤ من ان المدخولات الواردة في الفقرة (٤) من المادة الثانية فانها تشمل بالتعديل الوارد في قانون الموازنة العامة الاتحادية لعام ٢٠٠٨ لان القرار اعلاه لم يجعل من الضريبة المقررة بديلاً للفقرة (٤) من تلك المادة ، يضاف الى ذلك ان التعميم المذكور اشار الى ارباح نقل الملكية في حين ان القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ لا علاقة له بالارباح او الخسائر لان نا بصدد ضريبة مقطوعة وعا وُها قيمة العقار ، وهذا ما اكده منشور الهيئة / قسم ارباح نقل ملكية العقار رقم ١٧٢٤ في ٢٠٠٢/٧/٣٠ .

بالاعفاء وكذلك اعفاءاً جزئياً فيما يتعلق بقطع الارض ي المعدة للسكن عند نقل ملكيتها بالبيع وبما لا يزيد عن(٨٠٠) م٢[١] .

ان القرار رقم ١٢٠ انف الذكر قد سلب حقاً ثابتاً للمواطنين في الاعفاء المطلق او الجزئي من الضريبة استقر له م في قوانين ضريبة الدخل المتلاحقة بتحم يله المواطنين الضريبة بموجب القرار الجديد في اغلب الاحوال لان الاعفاء الذي فيه يحدد (٢٠) مليون دينار يمثل مبلغاً صغيراً بالقياس الى اقيام العقارات في الوقت الحاضر حتى لو كان العقار يقع في المناطق الشعبية كما ان القرار المذكور له اثر اجتماعي ومالي في حياة المواطن فلا يتمكن من تغيير مكان سكنه من منطقة الى اخرى الا بعد فرض الضريبة عليه فيما لو جاوزت القيمة العمومية للعقار الاعفاء المحدد فيه كما بجملة مبالغ مالية .

كما ان القرار المذكور لا يأخذ بطرح (السماحات) الشخصية للمكلف من القيمة العمومية للعقار على عكس النص السابق الوارد في الفقرة (٤) الملغية من المادة الثانية وهو ما تطبقه السلطة المالية حيث ورد في تعميمها المرقم ١٧٢٤ في ٢٠٠٢/٧/٣٠ الغاء العمل بالسماحات لذا ندعو الى الغاء القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ والعودة الى تشريعات الاعفاء المطلق والجزئي عن د عملية نقل العقار ضماناً لحقوق المواطنين في اختيار سكنهم وتاكيد حقهم السابق بالاعفاء او الابقاء على القرار المذكور بعد تعديله بـزيادة مبلغ الاعفاء من (٢٠) مليون دينار الى (مائة وخمسين مليون) دينار في الاقل تحقيقاً للعدالة الضريبية التي ينبغي ان يتوخاها القانون الضريبي وان يعاد النظر في مقدار الاعفاء سنوياً على ضوء التضخم النقدي الذي يحصل في الاقتصاد الوطني .

---

[١] يلاحظ نص المادة (٧) من القانون .

ج- ومن اهم التعديلات التي جرت على المادة الثانية م ن القانون ما لحق بالفقرة (٥) منها المتعلقة بفرض الضريبة على الرواتب والم كافأت والاجور والتخصيصات اذ اخضعت رواتب موظفي الدولة لضريبة الدخل .

وقبل استعراض هذا التعديل الجوهري واسبابه ونتائجه نشير الى ان الفقرة المذكورة اخضعت (رواتب التقاعد) للضريبة في حين ان الفقرة (٦) من المادة السابعة من القانون تنص على اعفاء (الرواتب التقاعدية) أي ان هناك تعارض اً صريح اً بين الخضوع والاعفاء ونرى ان الاعفاء هو الواجب التطبيق لانه نص لاحق يلغي النص السابق وفق قواعد التفسير للقانون .

أما ع ن موضوع اخضاع رواتب موظفي الدولة لضريبة الدخل فقد كانت هذه الرواتب تخضع لضريبة الدخل في قوانين ضريبة الدخل السابقة ومنها القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩ [١] غير انه بتاريخ ١٩٨٠/١/٥ صدر قرار من مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (٢٣) نص في الفقرة (١-أ) منه على ان تعفى من ضريبة الدخل (الرواتب والاجور وكافة المخصصات والمكافلت التي يتقاضاها منتسبو الدولة والقطاع الاشتراكي ومنتسبو الدولة العاملون في القطاع المختلط[٢]) وقد نص القرار على تنفيذه من ١٩٨٠/١/١ .

وقد تأكد مبدأ اعفاء مدخ ولات موظفي الدولة من ضريبة الدخل عند صدور القانون الحالي (قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢) حيث نصت الفقرة(٥) من المادة الثانية منه صراحه على هذا الاعفاء كما ان الفقرة (٥) من المادة السابعة منه قد نصت هي الاخرى على هذا الاعفاء [٣] وبعد

---

[١] نلاحظ المادة (٢ – فقرة ٥) من القانون .

[٢] راجع الوقائع العراقية ٢٧٥٤ في ١٩٨٠/١/٢٨ ص ١٤٠ .

[٣] نصت الفقرة (٥) من المادة السابعة على ان تعفى من الضريبة الرواتب والاجور والمخصصات التي يتقاضاها منتسبو دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط عن عملهم فيها ولا يشمل الاعفاء المدخولات المتأتية لهم من غير هذه المصادر .

الحرب في ٢٠٠٣/٤/٩ ظهر اتجاه جديد في موضوع اخ ضاع تلك المدخ ولات للضريبة حيث ورد في الامر رقم ٤٩ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة تحت عنوان الاستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٤ ما نصه ((اشارة الى رغبة مجلس الحكم في اخضاع موظفي القطاعين العام والخاص للضريبة للتأكد من ان جميع قطاعات المجتمع العراقي تشارك في عبء الضريبة)) فقد نص القسم (١١) من الامر المذكور على ((ان تخضع للضريبة اعتباراً من اليوم الاول من (ابريل)(نيسان) ٢٠٠٤ الرواتب والاجور والمخصصات التي يتقاضاها موظفو دوائر الحكومة وموظفو القطاعين العام والمختلط بغية ضمان مشاركة جميع قطاعات المجتمع العرا قي في عبء الضريبة واع تافاً بان هذه العائدات هي لمنفعة الشعب العراقي [1])) كما حذفت الفقرة (٥) من المادة (٧) من القانون التي قررت اعفاء تلك المدخولات من الضريبة .

ان اخضاع رواتب موظفي الدولة للضريبة فيه عدول عن مبدأ استقر زهاء (٢٤) عاماً وكان له اثا ر ايجابية محمودة لدى موظفي الدولة انعكست على ادائهم الوظيفي الايجابي خدمة للصالح العام لذلك لم تكن هذه الخطوة موفقة يضاف الى ذلك ان الدخول مصدرها الدولة وليس مصدرها جهات اخرى وبالتالي تكون الدولة كمن اعطى بيده اليمنى وسحبه بيده اليسرى وان موظفي الدولة باعتبارهم من اصحاب الدخول المح دودة ينبغي رعايتهم في موضوع الاعفاء من الضريبة فه م يتحملون العبء الضريبي من خلال الضرائب غير المباشرة التي يتحملونها في النهاية كالضرائب الكمركية وضرائب الانتاج وغيرها من الضرائب وعليه ارى ان يعاد النظر في هذا الموضوع والعودة الى حالة اعفاء مدخولات المو ظفين من الخضوع للضريبة تشجيعاً لهم للقيام باعمالهم بكل اندفاع واخلاص ولا يغني عن ذلك الزيادة في رواتبهم لان هذه الزيادة مقابل جزء من التضخم النقدي الملموس .

---

[1] الوقائع العراقية ٣٨٩١ المجلد ٤٥ ص٧ .

د- نصت الفقرة (٦) من من المادة الثانية من القانون على ان تفرض الضريبة على كل مصدر اخر غير معفي بقانون وغير خاضع لاية ضريبة في العراق...الخ .

ان هذا النص يجعل من ضريبة الدخل ضريبة القانون العام التي تفرض على جميع الدخول غير المعفية بقانون وفي هذا المجال ثار نقاش قانوني في مدى خضوع ((الارباح الراسمالية)) للضريبة وكذلك مدى تن زيل (الخسائر الراسمالية من الضريبة) وبالرجوع الى النصوص القانونية المتعلق هـ بالموضوع نلاحظ ان القانون رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦ قد اخضع للضريبة في المادة (٢/ الفقرة ٤) الارباح الراسمالية التي يحصل عليها المكلف غير انه بصدور القانون رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ لم يتطرق هذا القانون الى خضوع تلك الارباح للضريبة وقد ثار نقاش حول مدى خضوعها للضريبة واتجه البعض [١] ونؤيد هـ فيما ذهب اليه . ان وجود الفقرة(٦) من المادة الثانية التي نصت على خضوع كل مصدر اخر غير معفي بقانون للضريبة كاف لان تفرض الضريبة على تلك

---

[١] انظر د . صالح يوسف عجينة – المرجع السا بق ص ١٨٣ وكذلك د . عادل فليح العلي – المالية العامة والتشريع المالي – الدار الجامعية للطباعة والنشر الموصل ٢٠٠٢ – ص٢٤٤.

ويلاحظ ان المادة (٢ فقرة ٤) من القانون ٨٥ لسنة ١٩٥٦ قد نصت على ان يخضع للضريبة (الربح الناجم من التصرف قي ذات الاموال المعدة لانتاج ال دخل او في منافعها كالمعامل والمصانع والمخازن ودور السينما والملاهي ويحدد الدخل لهذا الغرض بمقدار الزيادة فيه وكلفة الاموال والمنشأت التي انفقها المكلف للحصول عليها وبين ثمنها او قيمتها عند نقل ملكيتها او منافعها وتحويلها الى شخص اخر) .

ويشير الكاتب Barry Pinson الى الضريبة على الارباح الراسمالية بقوله

Capital gains tax , as its name implies , a tax on gains of a capital (not income nature)

يلاحظ كتابه

Revenue Law , sweet & Maxwell , London 1972 p . 7 .

الارباح اما القول بخلاف ذلك فيستدعي ان ينص القانون صراحة على الاعفاء من الضريبة وهو ما لم يحصل . كما ان القانون الحالي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ هو الاخر لم ينص على الخضوع او الاعفاء لتلك الارباح من الضريبة وبالتالي نرى ان الارباح الراسمالية تخضع للضريبة وفق نص الفقرة (٦) انفة الذكر وبالتالي يتحتم تنزيل الخسائر الرأسمالية من دخل المكلف لنفس السبب المذكور ويقتضي الامر رفعاً لهذا الجدل ان يعدل القانون بما ينص صراحة على خضوعها .

ثالثاً – نصت المادة (السابعة) من القانون على عدد كبير من الدخول المعفلة من الضريبة لاسباب اجتماعية واقتصادية و سياسية ويلاحظ على هذه المادة انها توسعت في هذا الاعفاء وجعلته مطلقاً مما فوت على الخزينة العامة كثيراً من الضرائب لذا ينبغي اعادة النظر في هذه الاعفاءات وجعلها لمدد محدودة (قصيرة ومتوسطة وطويلة) يتم بعد انتها ئها فرض الضريبة حيث لوحظ ان كثيراً من الاعفاءات جاءت لاشخاص معنوية وان اخضاعها للضريبة بعد اعفائها لمدة محدودة يعني انها اقامت الاسس الكفيلة بتحقيق اغراضها المحددة .

رابعاً – تناولت المادة (١٢) من القانون موضوع (السماحات) ويقصد بها مقدار الاعفاء من الضريبة لتلافي النفقات الشخصية والعائلية للمكلف التي تنزل من دخله الاجمالي .

ان تعبير (السماحات) تعبير غير دقيق وهو مأخوذ عن اللفظ الوارد في القانون الانكليزي (Allowances) حيث ينبغي الاستعاضة عنه بتعبير ((الاعفاءات الشخصية والعائلية)) وهو تعبير تأخذ به غالبية قوانين ضرائب الدخل العربية .

وقد كانت هذه السماحات ضئيلة ولا تتناسب مع مستوى غلاء المعيشة حيث كانت كما يلي (٦٠٠) الف دينار للمكلف ذاته و (٤٠٠) الف دينار عن زوجته او زوجاته في حالة كونها ربة بيت وليس لها دخل او التي يدمج

دخلها مع دخله و(١٠٠) الف دينار عن كل ولد من اولاده مهما بلغ عددهم و(١) مليون دينار للارملة او المطلقة ذاتها و (١٠٠) الف دينار لكل ولد من اولادها المسؤولة عن اعالتهم شرعاً مهما بلغ عددهم كما يمنح المكلف لذاته سماحاً اضافياً مقداره (١٥٠) الف دينار اذا تجاوز الثالثة والستين من عمره اضافة الى السماح المقرر في المادة (١٢)[١] .

وبعد الحرب عام ٢٠٠٣ تم تغيير مبلغ السماحات فأصبحت كما يلي[٢] :

- مليونين وخمسمائة الف دينار عراقي لدافع الضريبة او لدافعة الضريبة اذا كانت غير متزوجة ومليوني دينار عراقي لزوجة دافع الضريبة او زوجاته اذا كانت الزوجة ربة بيت لا دخل لها او في حالة اضافة دخلها مع دخله.
- مئتي الف دينار عراقي لكل واحد من ابناء دافع الضريبة بغض النظر عن عددهم .
- ثلاثة ملايين ومئتي الف دينار عراقي للارملة او المطلقة ومبلغ مئتي الف دينار عراقي لكل من الابناء الذين ترعاهم هي حسب القانون بغض النظر عن عددهم .
- يمنح دافع الضريبة اعفاءاً اضافياً من دفع الضريبة على مبلغ ٣٠٠ الف دينار عراقي اذا كان قد تجاوز الثالثة والستين من العمر وذلك بالاضافة الى الاعفاءات من الضريبة الممنوحة له في اقسام اخرى من المادة(١٢).

وقد تمت مضاعفة هذه السماحات للموظف بموجب المادة (٢٠- اولاً) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٨ وذلك اعتباراً من ٢٠٠٨/١/١[١] .

---

[١] يلاحظ القانون رقم (٥٧) لسنة ٢٠٠١ منشور في ا لوقائع العراقية العدد ٣٨٨٨ في ٢٠٠١/٧/٢٣.

[٢] انظر امر سلطة الائتلاف رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ .

ونود ان نشير ان الفقرة (٣) من المادة (١٢) التي توقف السماح عن الولد المستمر على الدراسة في (٢٥) عاماً او اكمال الدراسة ايهما اقصر . ان هذا النص لا بد ان يع دل ليشمل طلبة الدراسات العليا لان حد الـ (٢٥) سنة لا يغطي هذه الحالة كما ان مصاريف الدراسة لهؤلاء كبيرة لا تقارن بمصاريف الدراسة الاعدادية والدراسة الاولية ولابد من شمول المكلف بالسماح عنهم ان تنزيل السماحات وتقدير مقدارها يجب الا يكون اعتباطياً فان الباحثيين الماليين يشيرون الى وضع حد للاعفاء ما يطلق عليه (حد الكفاف) أي القدر الضروري اللازم للفرد واسرته للمحافظة على حياتهم[٢] وقد تقرر هذا المبدأ في الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ حيث نصت المادة (٢٨ ثانياً) منه على ان (يعفى اصحاب الدخول المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الادنى اللازم للمعيشة وينظم ذلك بقانون .

وفي راينا ان الحفاظ على حياة المكلف وعائلته امر لابد منه فحق الحياة مقدم على حق التكليف بالاعباء المالية ولكن ينبغي ان تكون هذه السماحات مقدرة وفق اسس علمية .

فالسماحات القديمة والجديدة هي مقطوعة تمنح بنفس المقدار لمن كان دخله مثلاً(١٠ مليون) ومن كان دخله السنوي (١٠٠) مليون .

---

[١] انظر قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٨ منشور في الوقائع العراقية العدد ٢٠٦٧ في ٢٠٠٨/٣/١٣ .

[٢] د. محمد حلمي مراد – مالية الدولة – مطبعة نهضة مصر – ١٩٦٣ – ص ٢٢٩ . ويعبر البعض عن (حد الكفاف) بدخل البقاء كذلك تحرص الحكومات في الوقت الحاضر على عدم تحميل هذا الحد الادنى من الدخل أي شيء من عبء الضريبة انظر د . صالح يوسف عجينة – المرجع السابق ص ٦٧٨ .

ان تعديل هذه السماحات ينبغي ان يتم سنوياً حسب تغير مستوى المعيشة المبني على معدلات الاسعار القياسية للمواد الاساسية في السوق الاقتصادي .

ومن جهة اخرى ارى ان لا تكون متساوية بالنسبة للجميع بل تكون النسبة تتفاوت بمقدار الدخل المتحقق للمكلف لان هذا الدخل يؤشر على المستوى الاقتصادي للمكلف وبالتالي ليس من الانصاف ان ينزل من دخله مبلغ ضئيل كما الحال بالنسبة لمن حقق مستوى دخل اقل مما يكون ذلك حافزاً له لتحقيق دخل اضافي يضاف الى الدخل القو مي مما يعزز النمو الاقتصادي في الدولة .

خامساً – كانت المادة (١٣) من القانون قبل تعديلها ع ام ٢٠٠٤ – قد حددت مقياس الضريبة(سعر الضريبة) المفروضة على المكلف عن كل سنة تقديرية بنسبة تصاعدية مع زيادة الوعاء الضريبي المتمثل بالدخل وقد ل وحظ انها خفضت النسبة للمقيم وزادتها ع لى غير المقيم وكذلك الحال بالنسبة لدخل الشركة المحدودة ودخل الشركة المساهمة الخاصة والمختلطة حيث اعطت الثانية الافضلية في مقياس الضريبة .

وينتشر نظام الضرائب التصاعدية بشكل واضح في كافة دول العالم لحاجتها لزيادة ايراد اتها واعتبرت مبررة لانها وسيلة فعالة للتقليل من حدة التفاوت بين دخول الافراد وتستخدم لاعادة توزيع الدخل القومي في صالح الطبقات ذات الدخول المنخفضة[١] كما ان مساواتها في التضحية بين الممولين تحقق العدالة الحقيقية في مجال فرض الضريبة[٢] .

---

[١] انظر د. السيد عبد المولى – المالية العامة – المصدر السابق ص ٢٩٩ .

[٢] د. عبد المنعم فوزي ود. عبد الكريم بركات و د. يونس احمد البطريق – النظم الضريبية – الطبعة الثانية ١٩٦٩ – المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر ص ١٧٢ .

وقد عدل مقياس الضريبة بعد حرب عام ٢٠٠٣ مرتين الاولى بموجب الامر الصادر عن سلطة الائتلاف رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ حيث كانت كما يلي :

٣% ثلاثة من المائة لغاية (٢٥٠ الف دينار)

٥% خمسة بالمائة ما زاد على (٢٥٠) لغاية (٥٠٠) الف دينار .

١٠%عشرة في المائة ما زاد على(٥٠٠) الف دينار لغاية(١) مليون دينار.

١٥% خمسة عشر من المائة ما زاد على (١) مليون دينار .

وقد ساوى مقياس الضريبة بين المقيم وغير المقيم .

كما فرض ضريبة بنسبة (١٥ %) ثابتة من دخل الشركات ذات المسؤولية المحدودة وكذلك المساهمة الخاصة ومن دخل الشركات المساهمة المختلطة .

ان مقياس الاسعار الجديد ة وان كانت ضئيلة ولا تميز بين المكلفين (المقيم وغير المقيم) وكذلك بين الشركات فانها لا تحقق الايراد المطلوب للخزينة العامة وبمقارنة هذه الاسعار مع الاسعار السابقة قبل التعديل نرى ان الاسعار السابقة تحقق حصيلة كبيرة تستخدمها الدولة لا عادة توزيع الخل القومي عن طريق تقديم الاعانات النقدية والعينية لفئات عديدة في الدولة وكذلك توفر الاحتياطي النقدي اللازم للتنمية الاقتصادية لذا ارى اعادة النظر بهذه الاسعار نحو زيادتها وتحقيق العدالة الضريبية بجعلها متفاوتة بين المقيم

- ويقول بعض الكتاب ان الضريبة التصاعدية على الدخل تعتبر من الوسائل الهامة التي تساعد على تحقيق الاستقرار الاقتصادي اذ انها في حالة ارتفاع مستوى الدخل القومي تحول دون حدوث تضخم غير مرغوب اذ تقلل من الدخل الممكن التصرف فيه كما يؤدي انخفاض دخول الافراد الى تقليل سعر الضريبة الذي يخضعون اليه مما يعمل على الحد من تدهور الدخل الممكن التصرف فيه في فترات الكساد .
- انظر د. جمال الدين محمد سعيد بحوث في النظرية العامة ليكنز ص ٢٩٧-٢٩٨ نقلاً عن د. عادل الحياري الضريبة على الدخل العام – مطابع مؤسسة الاهرام – ١٩٦٨ – ص ٧١ .

وغير المقيم وبين الشركات كلا حسب نوعها واهدافها وان تتفاوت بين مصادر الدخل فتكون ضئيلة على العمل وكبيرة على راس المال ومتوسطة اذا مصدر الدخل مختلط من العمل وراس المال.

اما التعديل الثاني لمقياس الضريبة فقد ورد في المادة (٢٠ – ثانياً) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسن ة المالية ٢٠٠٨ فقد نصت الفقرة (ثانياً) المذكورة على ما يلي :

((تضاعف المبالغ الخاصة بقياس الضريبة الواردة في المادة ١٣ من قانون ضريبة الدخل رقم (١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل بموجب امر سلطة الائتلاف (المنحلة) رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ .

ان صياغة هذه الفقرة بهذا ا لشكل كان غير موفق لان قياس او بالاحرى(مقياس) الضريبة كما ورد في القانون المذكور ، يعتمد على النسبة وهي ٣% و ٥% و ١٠ % و ١٥% فهي التي تعتبر مقياساً للضريبة وليس الشريحة المالية التي تنطبق عليها هذه النسب فاذا ما اخذنا بمضمون التعديل يكون منصرفاً الى النسبة وليس الى الشريحة المالية.

وقد اكد هذا الخطأ ما ورد بتعميم وزارة المالية / الهيئة العامة للضرائب رقم ٨ / ١٧٦ في ٢٠٠٨/٥/٤ المستند الى التعديل المذكور ، حين ذكر ان التعديل هو (مضاعفة الشريحة الضريبية فقط) وهذه النتيجة غير مذكورة في صلب التعديل المذكور .

سادساً – عرف قانون ضريبة الدخل العراقي لاول مرة نظام التصالح بين المكلف والسلطة المالية على بعض الجرائم التي يرتكبها وبالشروط التي يحددها القانون فقد اخذ القانون العراقي الحالي بالتسوية الصلحية عام ١٩٨٨ [١] وذلك بالتعديل الذي جرى على القانون فيما يتعلق باض افة المادة (٥٩– مكررة) اليه التي نصت في الفقرة (١) منها على ان لوزير المالية ان

[١] يلاحظ قانون التعديل السادس للقانون المنشور في الوقائع ٣٢٠٢ في ١٩٨٨/٥/١٦ .

يعقد تسوية صلحية في الافعال المنصوص عليها في المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين من القانون قبل اقامة الدعوى لدى المحاكم المختصة او خلال النظر فيها وذلك بالاستعاضة عن العقوبات الواردة في المادتين اعلاه بدفع مبلغ لا يقل عن ثلثي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى ، واشترطت الفقرة (٢) من المادة المذكورة على ان يتم عقد التسوية الصلحية بناء على طلب تحريري يقدم من قبل مرتكب الفعل المخالف او من يمثله قانوناً ولا يحق لمرتكب الفعل المخالف العدول عنها بعد حصول الموافقة عليها وقضت الفقرة (٣) من تلك المادة بانه يترتب على عقد التسوية عدم اقامة الدعوى الجزائية على مرتكب الفعل المخالف بعد تسديده المبلغ المذكور في الفقرة(١) من تلك المادة وايقاف اجراءات الدعوى في اية مرحلة وصلت اليها قبل صدور قرار الحكم فيها من قبل المحكمة المختصة كما نصت الفقرة (٤) من تلك المادة بوجوب تسديد المبلغ الوارد في الفقرة (١) منها خلال مدة اقصاها عشرة ايام اعتباراً من تاريخ حصول الموافقة على التسوية الصلحية .

وبالرجوع الى المادتين (٥٧ و ٥٨) اللتين اجيز التصالح او عقد التسوية بشأن الافعال الواردة فيهما نلاحظ ان المادة (٥٧) تقضي با ن يعاقب بالحبس مدة لا تزيد عن سنة واحدة من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احد الافعال التالية من قدم عن علم بيانات او معلومات كاذبة او ضمنها في تقرير او حساب او بيان بشأن الضريبة او اخفى معلومات كان يجب عليها بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض او سماح تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه او على غيره او استرداد مبلغ مما دفع منها .٢- من اعد او قدم حساباً او تقريراً او بياناً كاذباً او ناقصاً عما يجب اعداده او تقديمه وفق هذا القانون (قانون ضريبة الدخل) او ساعد او حرض او اشتراك في ذلك . اما المادة الثامنة والخمسون من القانون فقد نصت على ان يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد عن السنتين من يثبت عليه امام المحكمة

المختصة انه استعمل الغش او الاحتيال للتخلص من ادا ء الضريبة المفروضة او التي تفرض بموجب هذا القانون كلها او بعضها .

ان التقييم الموضوعي لنظام التسوية الصلحية يتحدد بنوع الجرائم المرتكبة من قبل المكلف والتي يجوز التصالح معه بشأنها فنلاحظ انها افعال خطيرة تتعلق بسلامة السلوك القويم وتتمثل في الغش والاحتيال والكذب وهي افعال يجرمها قانون العقوبات رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ وان اعطاء الفرصة مقدماً بجواز التصالح بشأنها يؤدي الى مزيد من الاقدام على ارتكابها من قبل بعض ضعاف النفوس ولا قيمة لمبلغ الضريبة المؤدي ثمناً لهذه الافعال امام انتهاك صريح للقانون .

لذلك ارى من الض رروري العدول عن نظام التسوية الصلحية المذكورة وبدلاً من ذلك ان تقوم الاجهزة الضريبية ببث الوعي الضريبي في المجتمع دون ان يلجأ المشرع لفتح ثغرة طمأنينة للمخالف بسلامته من العقاب وحفظاً للقيم الاخلاقية في المجتمع .

الفرع الثاني
دور القضاء في نظر منازعات ضريبة الدخل

بالرجوع الى قانون ضريبة الدخل رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ والقوانين التي سبقته نلاحظ ان المشرع قد اعطى محكمة التمييز دوراً في النظر في المسائل القانونية المتعلقة بالضريبة فقد نصت المادة (الاربعون – ١) من القانون المذكور على ان لكل من السلطة المالية والمكلف ان يطلب من محكمة التمييز النظر بالنقاط القانونية التي تضمنها قرار لجنة التدقيق خلال (٢١) يوماً من تاريخ التبليغ بالقرار على ان يقدم المكلف طلبه بواسطة السلطة المالية التي قدرت الضريبة عليه . كما نصت الفقرة (٤) من المادة المذكورة على ان تنظر محكمة التمييز وتبت في النقاط القانونية التي وردت في الطلب المقدم اليها على ان تبين في كل قرار تتخذه الاسباب الموجبة لنقض قرار لجنة

التدقيق او ابرامه على ان لا تتعرض لمقدار الضريبة المقدرة و الوقائع المادية والامور الاخرى التي يعتبر قرار لجنة التدقيق بشأنها قطعياً .

ومن خلال هذا يتبين ان سلطة محكمة التمييز بالنظر في الاعتراض مقيدة وغير مطلقة فهي تختص بالنظر في النقاط القانونية فقط التي تضمنها قرار لجنة التدقيق المطعون فيه .

وقد الغي اختصاص محكمة التمييز في الحالة المذكورة عام ١٩٧٠ بالقانون رقم ٧١ لسنة ١٩٧٠ علماً ان المادة (٥٧) من قانون عام ١٩٥٩ قد نصت على الا تسمع المحاكم اية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجباياتها او اية معاملة اجريت وفق احكام القانون عدا حالة التمييز التي اشرنا اليها قبل الغائها .

وبصدور القانون الحالي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ فقد تأكد مبدأ عدم سماع المحاكم لاية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجباياتها او اية معاملة اجريت وفق احكام القانون المذكور[١] وقد الغي النص المذكور بالقانون رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٣ [٢] وقد استبشر المختصون بشؤون الضرائب هذه الخطوة باعتبارها ازالت عقبة رئيسية امام المكلف او السلطة المالية في رفع دعاواهم امام جهة محايدة تضمن العدالة وتحقق التوازن بين مصالح المكلف والسلطة المالية لكن هذه الخطوة جاءت ناقصة وغامضة في ان معاً فهي لم تحدد أي المحاكم لها اختصاص النظر في هذه الدعاوى فهل هو القضاء العادي ام القضاء الاداري وقد زاد الامر غموضاً ان قرار فرض الضريبة هو قرار اداري

---

[١] يلاحظ نص المادة (٥٥) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ قبل الغائه .

[٢] نشر القرار في الوقائع العراقية العدد ٣٩٧٢ في ٢٠٠٣/٣/٣ .

يتضمن كافة عناصر القرار الاداري [1] وهل ان اللجوء الى القضاء يتم بعد استنفاذ مراحل الطعن امام الجهات الادارية ذات الاختصاص القضائي المشكلة بموجب القانون وهي (لجان الاستئناف) (الهيئة التمييزية) .

ومن الملاحظ ان التطبيق العملي كان استمرار الطعن امام هذه اللجان والهيئات وليس امام المحاكم .

وقد عاد المشرع الى سابق عهده في منع المحاكم من سماع الدعاوى الناشئة عن قانون ضريبة الدخل عندما اص در القانون رقم (١٧) لسنة٢٠٠٥[2] الذي اطلق عليه تسمية (قانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعوى) لكنه استثني من احكامه قوانين الضرائب .

غير ان هذا النص الذي يعد ملغي حكما بعد صدور دستور ٢٠٠٥ حيث قضت المادة المائه منه بحظر النص في القوانين على تحصين اي عمل او قرار اداري على الطعن وهذا ما ينسجم مع نص البند ثالثاً من المادة التاسعة عشر من الدستور الذي يقضي بأنه(التقاضي حق مصون مكفول للجميع).

ونقترح ان يقوم المشرع بتأسيس قضاء ضريبي متخصص في فض النزاعات الضريبية ليكون الحصن الحصين لتحقيق العدالة.

---

[1] ان النظر في منازعات الضرائب من اختصاص القضاء الاداري وحده باعتبار ان الروابط التي تنشأ بين المكلف والادارة ذات طبيعة ادارية – انظر د. محم ود رياض عطية – المرجع السابق– ص ٢٦١ .

[2] انظر الوقائع العراقية العدد ٤٠١١٠ في ٢٠٠٥/١٢/٢٢ .

الـخـاتـمـــة

بعد ان استعرضنا مكانة ضريبة الدخل في النظام الضريبي العراقي و نوع هذه الضريبة واستعرضنا اهم الاحكام التي جاء بها قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل التي رايناها تتعارض مع بعضها احياناً و تتعوزها العدالة الضريبية في مضمونها ور ؤياناً لكيفية تعديل هذه النصوص نجد من الضروري اجراء التعديل على هذا القانون الذي عاش ولا زال منذ اكثر من (٢٥) عاماً وجرت عليه تعديلات كثيرة سواء بقرارات او بقوانين او اوامر تناولت الكثير من احكامه دعانا كل ذلك الى الدعوة لاحلال قانون ضريبة دخل جديد يوضع على ضوء التطورات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي مرت على بلدنا العزيز لنصل الى قانو ن يحقق للعدالة الضريبية وه ي مطمح كل مختص في هذا المجال .

مصادر البحث

١- د. حسين خلاف و د. عبد الحكيم الرفاعي – مبادئ النظرية العامة للضريبة – مكتبة النهضة العربية – ١٩٥٣ .

٢- د. حكمت حارس – السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي .

٣- د. زكي عبد المتعال – اصول علم المالية العامة والتشريع المالي المصري ١٩٤١ – القاهرة .

٤- د. سعدي بسبسو – موجز علم المالية العامة والتشريع المالي .

٥- د.السيد عبد المولى–الضرائب على الدخل–دار الفكر العربي–القاهرة–.١٩٨٣

٦- د.صالح يوسف عجينة– ضريبة الدخل في العراق–المطبعة العالمية–.١٩٦٥

٧- د. عادل الحياري – الضريبة على الدخل العام – مطابع مؤسسة الاهرام١٩٦٨ .

٨- د. عادل العلي – المالية العامة والتشريع المالي – الدار الجامعية للطباعة والنشر / ٢٠٠٢ .

٩- د. عاطف صدقي– مبادئ المالية العامة – دار النهضة العربية–١٩٩٩ .

١٠- د. عبد المنعم فوزي و د . عبد الكريم بركات و د . يونس احمد البطريق – النظم الضريبية – الطبعة الثانية – ١٩٦٩ .

١١- د. محمد حلمي مراد – مالية الدولة – مطبعة نهضة مصر ١٩٦٣ .

١٢-د.محمود رياض عطية–موجز في المالية العامة–دار المعارف بمصر١٩٦٩.

المصادر الاجنبية :

1. Hanny Touch : Income tax machonald & Evans ltd London . 1969 .
2. Barry Pinson : Revenue Law , Sweet & Maxwell London . 1972 .