المبحث الأول

ضريبة الدخل

تمهيد:

فرضت ضريبة الدخل لأول مرة في تاريخ العراق الحديث عام 1927 بموجب قانون رقم)52(لسنة 1927، وقد سبق بذلك كل دول المنطقة، إلا أن هذا القانون ناله التعديل والتغيير بشكل كبير وفي فترات مختلفة، وهذا ما حدا بالمشرّع إلى إلغائه واستبداله بقانون رقم)36(لسنة 1939، ثم ألغي هذا الأخير وحل محله قانون رقم لسنة 1956. ولم تكن أحكام هذا القانون تنبسط على ساحة التطبيق حتى ناله الإلغاء بعد ثلاث سنوات من (85) نفاذه، ولا سيما بعد نهاية العهد الملكي وولادة حكم جمهوري أتى بفلسفة جديدة من الناحية المالية والاقتصادية، فسنّ المشرّع لأجل ذلك قانون رقم)95(لسنة 1959.

وعلى الرغم من استمرار العمل بأحكام هذا القانون لفترة زمنية أطول من القوانين التي سبقته، إلا أن كثرة التغييرات والتعديلات التي شابت قواعده ومواده جعلت من الضرورة بمكان سن قانون ضريبي جديد يحتوي كل التعديلات السابقة وينظم مسائل أخرى لم تكن محل معالجة في القوانين الضريبية الملغاة، وتحقق ذلك بموجب قانون رقم)113(لسنة 1982، والذي ما زال نافذاً لحد الآن. ولعل قراءة نصوص هذا القانون يمكن أن تحدد أبرز ملامح وخصائص ضريبة الدخل في العراق، وهي:

1- إنها ضريبة عامة على الدخل وليست نوعية:

تعد ضريبة الدخل في العراق من الضرائب المباشرة العامة. وإن استثنى المشرّع من ذلك الدخول الزراعية وأخضعها لضريبة خاصة هي ضريبة الأرض الزراعية، كما استثنى المشرّع أيضاً دخول العقارات التي تخضع لضريبة خاصة هي ضريبة العقار بموجب القانون النافذ. وقد تضمن قانون ضريبة الدخل النافذ مجموعة من السماحات العائلية والاجتماعية التي تمنح للمكلف لأسباب عائلية واجتماعية؛ ومن ثم فإن هذا القانون راعى الظروف الشخصية للمكلف وقدّر الأعباء العائلية التي يتحملها، فكلما زادت هذه الأعباء زادت السماحات أو الإعفاءات الشخصية التي يتمتع بها والتي تستقطع من دخله الإجمالي.

2- إنها ضريبة شخصية وليست عينية:

تضمن قانون ضريبة الدخل النافذ مجموعة من السماحات العائلية والاجتماعية التي تمنح للمكلف، ومن ثم فإن هذا القانون راعى الظروف الشخصية للمكلف وقدّر الأعباء العائلية والاجتماعية التي يتحملها.

3- إنها ضريبة مفروضة على دخول الأموال المنقولة بشكل عام:

فرض المشرّع ضريبة الدخل بشكل عام على جميع الدخول المنقولة التي يحصل عليها المكلف، ومن ذلك مثلاً الأرباح التجارية والصناعية والرواتب والأجور ورؤوس الأموال المنقولة)أرباح الأسهم والسندات(وحصص الشركات والفوائد وأرباح القروض والعمولات، ويستثنى من ذلك بدلات إيجار الأرض الزراعية. كما عالج المشرّع لاحقاً بعض الدخول المتأتية من التصرف في الأموال العقارية باعتبارها من رؤوس الأموال العقارية وأخضعها لضريبة خاصة.

4- الاعتداد بالسعر الضريبي النسبي والتصاعدي:

وفق أحكام قانون ضريبة الدخل الحالي، فإن ضريبة الدخل توصف بأنها ضريبة تصاعدية ونسبية من حيث السعر الضريبي؛ ذلك لأن المشرّع الضريبي فرض السعر التصاعدي بشكل عام على جميع الدخول المتأتية للأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين، كما فرض الضريبة النسبية بشكل عام على الأشخاص المعنوية من شركات مساهمة ومحدودة.

5- إنها تفرض على دخل المكلف بشكل مستقل:

تبنى المشرّع الضريبي مبادئ الشريعة الإسلامية في فرض ضريبة الدخل، وذلك بفصل الذمة المالية للزوج عن زوجته ومحاسبة كل منهما بشكل مستقل عن دخله، ولم يقرر فرض الضريبة على دخل الأسرة، خلافاً لما كانت تتبناه القوانين الضريبية السابقة.

6- إنها ضريبة تفرض على الدخل الصافي وليس الإجمالي:

في ظل قانون ضريبة الدخل النافذ لا يخضع المكلف للضريبة إلا بعد تنزيل التكاليف والنفقات أو المصروفات التي تحملها في سبيل توليد الدخل أو إنتاجه، بالإضافة إلى مراعاة خصم خسائر المكلف في السنوات الضريبية المختلفة.

7- لا يميز قانون هذه الضريبة بين مصادر الدخل المختلفة:

عامل المشرّع الضريبي في هذا القانون الدخول المتأتية من مصادر الدخل المختلفة، كدخل العمل ورأس المال والدخول المختلطة، معاملة ضريبية واحدة من حيث السعر أو الإعفاءات، بخلاف المعمول به في بعض الدول التي ذهبت إلى التمييز بين الدخول حسب مصادرها، لا سيما بالنسبة للسعر الضريبي. ويقوم هذا الاتجاه على مراعاة قاعدة العدالة الضريبية، على أساس أن تحقيق دخل العمل يتوقف على عدم حصول ظروف لصيقة بحياة الشخص أو وجوده الإنساني كالمرض والعجز والبطالة، وهي لا تتحقق في الدخول المتأتية من رأس المال.

8- إن هذه الضريبة لم تراع الحد الأدنى لتكاليف المعيشة:

من قراءة نصوص قانون ضريبة الدخل نجد أن جميع الدخول المتحققة، مهما كانت واطئة أو منخفضة، تخضع للضريبة. وإذا كان مثل هذا الأمر مقبولاً في السابق، إلا أنه بعد صدور دستور 2005 الدائم أصبح ذلك محل

مخالفة دستورية؛ إذ نص الدستور على إلزام السلطة التشريعية بسن قوانين ضريبية تراعي فيها الحد الأدنى لتكاليف المعيشة.

وعلى العموم لكي نحيط بضريبة الدخل في العراق سنعمل على التفصيل في القانون الحالي الذي ينظمها، وهو قانون رقم)113(لسنة 1982، والخوض في دقائق الأمور وتفصيلاتها وعلى النحو الآتي:

المطلب الأول: صفة الشخص الخاضع لضريبة الدخل

من المسلم به أن ضريبة الدخل في العراق هي من الضرائب المفروضة على الأموال وليس على الأشخاص أو الرؤوس، إلا أن عبئها والالتزام بها يقع على عاتق الأشخاص الذين يحصلون على دخول تتحقق فيها الواقعة المنشئة للضريبة، ولكي ينسب الالتزام بدفع الضريبة إلى صاحبه لا بد من تحديد صفة الأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل، وهم الشخص الطبيعي والشخص المعنوي.

الفرع الأول: الشخص الطبيعي

يراد به الإنسان، وهو كائن اجتماعي متميز وضعت القواعد القانونية لتنظيم شؤونه، فهو علة وجود القانون والغاية منه. والمسلم به في عالم اليوم أن الشخصية القانونية للإنسان تثبت بمجرد ولادته دون أن يتوقف ذلك على وجود إرادة عاقلة عنده أم لا، وأبرز أثر يترتب على تمتعه بهذه الشخصية القانونية هي أهليته لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات، ومن بينها الالتزامات الضريبية.

وعليه فإن الصغير غير المميز أو المميز الذي لم يبلغ سن الرشد يمكن أن يكون مكلفاً بدفع الضريبة عن دخوله المتحققة والمشمولة بقانون ضريبة الدخل حاله حال البالغ سن الرشد، وإن كانت الضريبة تفرض عليه وتقدر باسم الغير كالوالد أو الوصي أو الولي.

وهذا الحال ينطبق على الشخص الذي اعتورته إحدى عوارض الأهلية كالعته والجنون والسفه أو الغفلة، حيث تحدد عادة المحكمة المختصة الشخص الذي يقوم بإدارة أمواله عند تحقق إحدى العوارض تلك؛ ومن ثم يكون هذا الشخص هو المسؤول عن تقدير الضريبة على أموال فاقد الأهلية ودفعها إلى الإدارة الضريبية.

علماً أن الالتزام بدفع الضريبة لا ينقضي بوفاة الشخص، سواء كانت وفاته حقيقة أم حكماً، إذ إن هذا الالتزام يكون محملاً بالتركة ويقع على عاتق الورثة خصم الضريبة ودفعها إلى الإدارة الضريبية قبل توزيع التركة.

الفرع الثاني: الشخص المعنوي

يراد بالشخص المعنوي بشكل عام مجموعة من الأشخاص أو الأموال ترمي إلى تحقيق غرض معين، ويمنح الشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض، ويقسم إلى أشخاص معنوية عامة وأشخاص معنوية خاصة.

،والأشخاص المعنوية العامة هي الدولة وفروعها كالدوائر والمحافظات والأقاليم والمجالس المحلية وغيرها وكذلك المؤسسات العامة والشركات العامة المتمتعة بالاستقلال المالي والتجاري كونها تمارس نشاطاً شبيهاً .بنشاط الفرد. أما الأشخاص المعنوية الخاصة فهي الجمعيات والمؤسسات والشركات الخاصة

ومن اللافت القول إن المشرّع الضريبي لم يخضع الأشخاص المعنوية العامة، لا سيما المشروعات العامة والشركات العامة والمؤسسات العامة، لضريبة الدخل، وهذا واضح من نص المادة)6(بقولها: تعفى من الضريبة أرباح ومدخولات مؤسسات ومنشآت القطاع العام. إلا أنه يجب الإشارة إلى أن المشرّع بالمقابل فرض على هذه المنشآت تخصيص نسبة من أرباحها ودفعها إلى الخزينة العامة للدولة، وذلك بموجب القوانين المنظمة لتوزيع أرباح المنشآت الاقتصادية العامة والشركات العامة، وكأن المشرّع قد استعاض عن عدم فرض الضريبة .على المنشآت المذكورة بتخصيص نسب من أرباحها للخزينة العامة

أما بالنسبة للأشخاص المعنوية الخاصة فقد عرفها المشرّع الضريبي بأنها كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية، كالجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات المعرفة في الفقرة السادسة من المادة. وقد عرف القانون المدني العراقي الجمعيات بأنها جماعة ذات صفة دائمة مكونة من عدة أشخاص طبيعية أو معنوية .لغرض غير الربح المادي

أما بالنسبة لشركات القطاع الخاص، فقد عرفها قانون الشركات الخاصة بأنها عقد يلتزم به شخص أو أكثر بأن ،يساهم كل منهم في مشروع اقتصادي بتقديم حصة من مال أو عمل لاقتسام ما ينشأ عنه من ربح أو خسارة واستثنى من ذلك المشروع الفردي. وجرت سنة القوانين على تقسيم الشركات إلى شركات أموال وشركات .أشخاص، وقد فرّق المشرّع الضريبي بين هذه الشركات من حيث المعاملة الضريبية

أولاً: شركات الأموال

وهي الشركات التي تقوم على اعتبارات مالية، بحيث إن وفاة أحد المساهمين أو إفلاسه أو الحجر عليه لا يؤثر على حياة الشركة، كما أن مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة تكون في حدود القيمة الاسمية للأسهم التي .اكتتبوا بها، أي تكون بمقدار حصة كل منهم في الشركة

:وعلى وفق قانون الشركات الخاصة النافذ، تقسم شركات الأموال إلى قسمين

.شركات مساهمة: وتتألف من عدد من الأشخاص لا يقل عن خمسة، ودون تحديد حد أعلى •

الشركات ذات المسؤولية المحدودة: وتتألف من عدد من الأعضاء لا يقل عن شخصين ولا يزيد عن خمسة • .وعشرين عضواً

وقد تكون الشركات المساهمة أو المحدودة خاصة أو مختلطة، ويراد بالأخيرة اتفاق شخص أو أكثر من القطاع .الخاص مع شخص أو أكثر من القطاع العام برأسمال مختلط

وعلى العموم فقد اعترف المشرّع الضريبي العراقي بالشخصية المعنوية لشركات الأموال بنصه صراحة في المادة الأولى الفقرة)5(على أن الشخص المعنوي هو)...(والشركات المعرفة في الفقرة السادسة من هذه المادة. وبينت الفقرة المذكورة أن الشركة يراد بها الشركة المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق أو خارجه. وطالما جاء النص مطلقاً، فإنه يشمل بهذا الحكم الشركات الخاصة والمختلطة، على أساس أن المطلق يجري على إطلاقه ما لم يقيد بنص.

ولا بد من الإشارة إلى أن أهم أثر يرتبه المشرّع الضريبي على اعترافه بالشخصية المعنوية لهذه الشركات هو استقلالها عن شخصية المساهمين، ومن ثم فإن الضريبة تفرض على أرباحها المتحققة قبل توزيعها على المساهمين لكونها مكلفة بذاتها.

ثانياً: شركات الأشخاص

وهي الشركات التي تقوم على الاعتبارات الشخصية والثقة المتبادلة بين الشركاء، وعادة ما تنعقد بين الأقرباء والأصدقاء. وتعتبر كل أموال الشركاء المنقولة وغير المنقولة مسؤولة عن تسديد ديون الشركة. وقد نص القانون الضريبي على أن المشاركة هي الشركات غير المنصوص عليها في الفقرة الخاصة بشركات الأموال، كشركات التضامن والتوصية، ويستوحى من هذا النص أن المشرّع الضريبي العراقي قد عرف شركات «الأشخاص وأطلق عليها وصف »المشاركات.

والمبدأ العام في هذه الشركات أنها تتمتع بالشخصية المعنوية في قانون الشركات؛ أما في إطار قانون ضريبة الدخل فإنها لا تتمتع بهذه الشخصية، وأبرز أثر قانوني يرتبه ذلك من الناحية الضريبية هو أن أرباح الشركة تقسم ابتداءً على الشركاء، ثم تفرض الضريبة على حصة كل منهم بعد إلحاقها بمصادر الدخل الأخرى إن وجدت.

ومن الجدير بالتنويه أن قانون ضريبة الدخل سمى بعض الأمثلة على شركات الأشخاص، ومنها شركات التضامن وشركات التوصية. وبما أن القانون المعني بتنظيم أنواع الشركات هو قانون الشركات الخاصة، وهو قانون خاص بالنسبة لقانون ضريبة الدخل ولاحق عليه، فإن أحكامه تكون ذات أثر في تحديد أنواع الشركات المعترف بها في التطبيق.

وبحسب ما ورد في النص، فإن شركات الأشخاص هي ثلاث، ومن أمثلتها شركات التضامن وشركات التوصية وشركات أخرى بحسب التنظيم القانوني للشركات.