

الفصل الثاني - النظام الضريبي في العراق

اولاً- خصائص النظام الضريبي في العراق:

على الرغم من التغيرات التي شهدتها العراق وفي جميع المجالات والتي كان من أهمها المجال الاقتصادي واتجاه البلد الى اقتصاديات السوق الا ان هذا الامر لا زال في طور البناء والتهيئة لذا لا يزال العراق يعد من الدول النامية التي تمتاز الأنظمة الضريبية فيها بالخصائص الآتية:-

1- انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي قياساً بحجمه في الدول المتقدمة وتعزى أسباب هذا الانخفاض في معدل الاقتطاع الضريبي الى عدة عوامل أهمها انخفاض كل من الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد وبالتالي ضيق حجم الطاقة الضريبية اضافة الى سوء توزيع الدخل والثروة.

2- ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة ويعكس هذا الارتفاع بالمقابل ضعفاً في دور الضرائب المباشرة وخصوصاً الضرائب على الدخل، اذ ان انخفاض الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد يقودان الى ضيق وعاء هذا الضرائب وانخفاض عدد الخاضعين لها مما يقلل الى حد كبير من أهميتها، كما يمكن تفسير ذلك من خلال اتجاه النظم الضريبية في الدول النامية الى فرض الضرائب غير المباشرة التي تستهدف الاستهلاك وليس الدخل لخفض الاستهلاك من ناحية وزيادة الادخار اللازم لعملية الاستثمار من ناحية اخرى اضافة الى وجود العلاقة الطردية بين مستوى التقدم ونسبة الضرائب المباشرة.

3- ضعف مرونة الأنظمة الضريبية وجمودها، بمعنى عدم قدرتها على الاستجابة لمتطلبات التنمية الاقتصادية او التغير الحاصل في هيكل النشاط الاقتصادي مما يجعلها قاصرة عن تحقيق اهدافها.

4- ضعف كفاءة الإدارة الضريبية مقارنة بالدول المتقدمة واعتمادها أساليب وطرائق متخلفة في تحديد الوعاء الضريبي وعدم قدرتها على الوصول الى أغلب الاوعية الضريبية مع ما يرافق ذلك من تخلف أساليب الحصر والربط وضعف الوعي الضريبي.

ثانيا - الهيكل الضريبي في العراق:

يعد الهيكل الضريبي المتمثل بانواع الضرائب المفروضة وهيكل التشريعات الضريبية التي تنظم عملية تحديد مقدار العبء الضريبي لكل نوع من انواع الضرائب التي يتضمنها الهيكل الضريبي أهم أركان النظام الضريبي وهي:

1- الضرائب المباشرة:- وتشمل نوعين رئيسيين هما الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال:

أ- ضريبة الدخل:- يندرج تحت هذا النوع من الضرائب في العراق اللآتي:

- ضريبة الدخل:- هي الضريبة المفروضة على الأرباح الناجمة عن التصرف بالأموال غير المنقولة وحقوق التصرف فيها من عقارات أو أراضي وكذلك الأرباح الناجمة عن كسب العمل والمهن الحرة من رواتب ومخصصات وغيرها التي يتسلمها المكلف من القطاع الخاص أو العام ، وبدل إيجار الأراضي الزراعية وكل ربح ينجم للشخص ولم يخضع لضريبة أخرى خلال فترة معينة عرفها القانون بالسنة التقديرية بعد تنزيل النفقات والسماحات القانونية والاعفاءات الشخصية.

- ضريبة العقار:- تفرض هذه الضريبة على الدخل العقاري للمكلف وهو (مجموع الإيراد السنوي الناجم عن العقارات التي يمتلكها في العراق عدا دار السكن)، وينظم ضريبة العقار قانون رقم (162) لسنة 1959 وتعديلاته (سوف يتم توضيح ضريبة العقار بشكل مفصل في فصل لاحق).

ب-الضرائب على رأس المال:- تتميز الضرائب المفروضة على رأس المال بأنها ذات سعر منخفض،

اذ ان الاسعار المرتفعة يمكن ان تؤدي الى تآكل رأس المال، وتمثل ضريبتى التركات والعرضات

النوعين الرئيسيين من الضرائب المفروضة على رأس المال في العراق:

- ضريبة التركات:- لقد أخذ المشرع العراقي بأكثر من معيار لتحديد نطاق سريان ضريبة التركات مثل:

*معيار الجنسية: اذ اخضع تركات العراقيين عموما للضريبة بصرف النظر عن مكان الإقامة.

*معيار الاقليمية: اذ اخضع العقارات الواقعة في العراق والداخلة في تركة مورث غير العراقي بغض النظر عن مكان اقامته.

*معيار الجنسية اضافة الى معيار الاقامة: ولكي يخضع الاموال المنقولة من تركة المتوفي غير العراقي والموجودة في العراق تطلب الامر ان يكون المتوفي مقيما في العراق.

*معياري الاقليمية والجنسية: أي ان يكون غير عراقي قد استثمر أمواله في العراق بغض النظر عن محل اقامته.

- ضريبة العرصات:- (سوف يتم توضيح هذه الضريبة بشكل مفصل في فصل لاحق)

2- الضرائب غير المباشرة:- تزايدت أهمية الضرائب غير المباشرة في البلدان النامية بسبب الخصائص التي تتصف بها اقتصاديات هذه البلدان اضافة الى اتساع مساهمتها التمويلية قياسا بالضرائب المباشرة، وأهم الضرائب غير المباشرة التي يتضمنها الهيكل الضريبي في العراق الآتي:

أ- الضرائب الكمركية:- ان وجود هذه الضرائب يعتمد أساسا على وجود التجارة الخارجية لذلك يطلق عليها ايضا ضرائب التجارة الخارجية كما يطلق عليها احيانا الضرائب السلعية كونها على السلع دون الخدمات. وقد نظم احكامها حتى عام (2003) قانون الكمارك رقم (23) لسنة (1984) وقانون التعريف الكمركية رقم (77) لسنة (1955) اذ يختص قانون الكمارك بتوضيح الاحكام العامة بفرض وتطبيق الضريبة، أما قانون التعريف الكمركية فيبين اقسام السلع المختلفة وطبيعة الضريبة المفروضة عليها وما اذا كانت قيمية او نوعية، أما وعاء هذه الضريبة هي البضائع التي تدخل اراضي العراق استخرج منها الرسوم والضرائب الاخرى المقررة بموجب القوانين النافذة الا ما استثنى بموجب قانون او اتفاقية.

ب-ضرائب الانتاج:- تعد هذه الضرائب وسيلة تستخدمها الدولة للوصول الى السلع الاستهلاكية عند مرحلة انتاجها محليا وعلى هذا الاساس فالواقعة المنشئة لها هي واقعة الانتاج وبشأن هذه

الضرائب فعلى المشرع ان يوفق بين الهدف المالي ومصلحة الطبقات الدنيا بعدم اختيار السلع الضرورية. وتفرض هذه الضريبة اما بصورة مبلغ معين يضاف الى ثمن كل وحدة من وحدات السلع المنتجة او بصورة نسبة مئوية من قيمة السلعة وقد يتم تحصيلها مباشرة من المستهلك او قد تفرضها الدولة وتحصلها في مرحلة سابقة على الاستهلاك بعد الانتاج.

ج- ضريبة المبيعات:- فرضت هذه الضريبة في العراق بموجب القرار رقم (36) لسنة (1997) اذ نصت المادة الاولى منه على الاتي: (تفرض ضريبة المبيعات بنسبة (10%) على اقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والاولى). وتتولى الهيئة العامة للضرائب مسؤولية جباية هذه الضريبة واستحداثات شعبة تسمى شعبة ضريبة المبيعات تتولى مسك السجلات الخاصة باسماء المرافق السياحية المشمولة باحكام هذه التعليمات ومتابعة استيفاء ضريبة المبيعات ولها حق المراقبة واجراء التدقيق لضمان صحة استيفاء وجباية هذه الضريبة مع التزام ادارة المرافق السياحية المشمولة باصدار قوائم تثبت فيها اقيام الخدمات التي تقدمها ومبلغ ضريبة المبيعات المستوفاة حسب النسب المحددة.

ثالثا - مفهوم الدخل في القانون العراقي:

عرفت المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة (1982) المعدل والنافذ لحد الان بانه (الايراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من القانون). كما عرف القانون في الفقرة (3) منه السنة التقديرية بأنها: (مدة الاثني عشر شهر التي تبدأ من اليوم الاول من كانون الثاني من كل سنة) مع مراعاة ما جاء في هذا القانون من مدد تقدير خاصة.

رابعا - طرائق تقدير الوعاء الضريبي:

يقدر الدخل الخاضع للضريبة بالطرائق الاتية:

1- الطرائق غير المباشرة: وتقسم الى:

أ- تقدير الدخل الخاضع للضريبة على اساس المظاهر الخارجية للمكلف: بموجب هذه الطريقة يحدد الدخل على اساس علامات خارجية (مظاهر خارجية) يسهل التعرف عليها ويمكن ان يستخلص من وجودها وكميتها مقدار دخل المكلف الخاضع للضريبة. وقد كانت هذه الطريقة متبعة في الماضي في بعض البلدان التي فرضت فيها على الدخل كفرنسا وغيرها. وتعتمد الادارات الضريبية في تقدير الدخل بموجب هذه الطريقة على بعض المظاهر مثل عدد الخدم او عدد النوافذ والابواب الموجودة في مسكن المكلف او القيمة الايجارية لمسكن المكلف او سعة المحل الذي يمارس المكلف فيه عمله او موقع ذلك المحل او عدد وسائل النقل التي يستخدمها المكلف وغيرها من المظاهر .

ومما يعاب على هذه الطريقة ان المظاهر الخارجية قد تكون خادعة، لذلك فلا يمكن الاعتماد عليها للتدليل على دخل المكلف الخاضع للضريبة لذلك ابتعدت الدول عن تطبيقها في الوقت الحاضر .

ب-التقدير الاداري غير المباشر (التقدير الجزاف): يتحدد الدخل الخاضع للضريبة بموجب هذه الطريقة على اساس تقديري قائم على القرائن كالقيمة الايجارية او معدل انتاج الوحدة القياسية او أي قرينة اخرى. فاذا كان القانون هو الذي ينص على القرينة فيطلق على التقدير (الجزاف القانوني) واذا كانت القرينة موضوعة من الادارة تسمى (الجزاف الاداري) اما اذا كانت نتيجة اتفاق بين الادارة والمكلفين فيقال (الجزاف الاتفاقي) وينسب للطرائق غير المباشرة في تقدير الدخل بسلطتها وسهولتها ووضوحها وكانت الدول تلجأ اليها في السابق بصورة كبيرة ولكنها تقلصت في الوقت الحاضر ولكن بعض الدول ومنها العراق مازالت تعمل بها لتسهيل مهمة الادارات الضريبية او لمراعاة ظروف المكلفين . ويعاب على هذه الطرائق بانها لا تحدد بدقة المقدرة التكاليفية للمكلفين، لذلك فهي تبعد النظام الضريبي عن قاعدة العدالة الضريبية، فقد يدفع مكلف بموجب هذه الطريقة ضريبة اكثر من شخص له دخل اكبر .

2- الطرائق المباشرة : وهي الطرائق التي يتم بموجبها تحديد الوعاء بعد النظر بتفاصيل مكوناته كلها وهذه الطرائق هي:

أ- طريقة التقدير الذاتي او (طريقة التقرير): يقدم المكلف بموجب هذه الطريقة كشفا سنويا معيناً تقوم الادارات الضريبية بتصميمه يسمى التقرير يطلب فيه من المكلفون ان يقدموا معلومات

تفصيلية عن دخولهم الخاضعة للضريبة، كما يتضمن بيان النفقات التي انفقها المكلفين في سبيل اعمالهم وكذلك معلومات عن حالتهم الاجتماعية وبعض نفقاتهم الشخصية وغيرها من المعلومات الضرورية التي ترى الادارات الضريبية انها ضرورية للوصول الى صافي دخل المكلفين الخاضع للضريبة، وتقوم الادارات الضريبية بفحص (تدقيق) هذه الاقرارات التي يقدمها المكلفون للتأكد من صحتها، لان لو ترك امرها للمكلفين واخذت بها السلطة الضريبية من دون تدقيق لكانت وسيلة للتهرب من الضريبة، لان المكلفين في هذه الحالة يعمدون الى عدم تسجيل جميع مدخولاتهم فيها او يبالغون في تسجيل نفقاتهم التي انفقوها او يقدموا معلومات خاطئة عن حالتهم الاجتماعية ونشاطاتهم المختلفة.

ب- التقدير الاداري المباشر: بموجب هذه الطريقة تقوم الادارة الضريبية بتقدير دخل المكلفين بصورة مباشرة وذلك بجمع المعلومات عن المكلفين من واقع اعمالهم عن انشطتهم المختلفة وحجم اعمالهم مثلا او حالة منشاتهم وطاقاتهم الانتاجية وغيرها. وعادة ما ترسل الادارات الضريبية لهذا الغرض موظفيها الى مواقع عمل المكلفين للوصول الى الدخول الحقيقية لهم، ومما يلاحظ على هذه الطريقة انها تحتاج الى عدد كبير من الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة العالية كما يعاب عليها انها تتدخل في شؤون المكلفين الخاصة.

خامسا- أنواع التقديرات للدخل:

يتم تقدير دخل المكلفين بالمراحل الآتية:

1- التقدير الاولي للدخل: ويتم ذلك عندما يقوم المكلف بمليء التقرير بمقدار دخله وتسليمه الى السلطة الضريبية.

2- التقدير الاضافي: بعد تدقيق التقرير اما ان توافق عليه السلطة الضريبية او ترفضه وتقوم بتقدير الدخل بما يتيسر لها جمعه من المعلومات عن دخل المكلف، وتقوم السلطة الضريبية باشعار المكلف تدعوه بدفع الضريبة عن الفرق بين تقديرها وتقدير المكلف نفسه وهذا الفرق يسمى التقدير الاضافي.

3- التقدير بالاتفاق: ألزم المشرع الضريبي العراقي كل مكلف لديه دخل خاضع للضريبة ان يقدم تقرير يبين فيه مقدار دخله الخاضع للضريبة وبعد ان يقدم المكلف اقراره الضريبي يحدد له موعدا للمناقشة بغية اعطاء الوقت للمخمن ليتسنى له فحص اقراره وارساله للتدقيق اذا ما وجد ضرورة لذلك، وعند حلول موعد المناقشة وحضور المكلف يقوم موظف السلطة المالية بمناقشته في البيانات عن المصروفات والايرادات والسماحات وغيرها الواردة في اقراره فاما ان يوافق عليها او يرفع الدخل الى مقدار معين مستندا الى ضوابط وضعتها السلطة المالية لكل مهنة او نشاط وتحديد نسب الربح او مقاديرها الثابتة، وبعد موافقة المكلف والتوقيع على هذا التقرير يعد عندئذ تقديرا بالاتفاق ولا يحق للمكلف بعد هذا التقرير الاعتراض عليه، اما اذا رفض المكلف هذا التعديل فيحق له الاعتراض عليه.

4- التقدير النهائي: أعطى القانون الحق للسلطات المالية ان تقدر الضريبة على أساس الدخل الحقيقي اذا لم تكن قد قدرت على أحد الاشخاص الخاضعين لها أو قدرت بما يقل عن حقيقتها في السنة الاخيرة او في احدى السنين الخمس السابقة لها. لذلك لو فرضنا ان السلطة الضريبية لم تقدر الدخل على شخص في سنة تقديرية معينة مثل سنة (1990) لعدم اعتقادها بخضوعه للضريبة او قدرت الدخل على شخص في تلك السنة بأقل من حقيقته ثم اكتشفت خطأها فيما بعد فانه يحق لها الرجوع على هؤلاء الاشخاص وتقدير دخلهم على حقيقته سواء في نفس السنة التقديرية او خلال السنوات الخمس التي تليها، اما بعد تلك السنوات الخمس وفي مثالنا السابق (1996) فيسقط حق السلطة المالية بالرجوع على المكلفين التي قدرت دخلهم بأقل من حقيقتها في سنة (1990) او لم تكن قد قدرته في تلك السنة اصلا وعندئذ يكتسب التقدير لسنة (1990) الدرجة القطعية او النهائية وهذا هو المقصود بالتقدير النهائي.

5- التقدير الاحتياطي: عندما يقدم المكلفون اقراراتهم الضريبية الى فروع الهيئة العامة للضرائب العائدين اليها يطلب منهم دفع مبالغ الضريبة المحسوبة بموجب دخولهم المصرح بها في اقراراتهم احتياطيا لحين التأكد من صحة المعلومات التي قدموها ومن ثم صحة دخولهم المصرح بها في اقراراتهم، ولا يتم تسلم التقارير حتى يتم دفع الضريبة بموجب ما صرح به المكلف في اقراره الى صندوق الدائرة الضريبية ورافاق وصل القبض باقراره.

وتتبع هذه الطريقة استنادا الى تعميمات صادرة من الهيئة العامة للضرائب ويطلق عليها بالتقدير الاحتياطي ويعتمد على صافي الربح المحاسبي الظاهر في حساباتهم المقدمة والمرفقة باقراراتهم كوعاء ضريبي فتحسب الضريبة عليه احتياطيا ويتطلب منهم تسديد مبلغ الضريبة الى صندوق الدائرة الضريبية المعنية وتسجل ايرادا نهائيا، وتحال حساباتهم للتدقيق وبعد اجراء عملية التدقيق عليها فاما ان تقبل كما هي او يعترض على بعض بنودها وفي كلتا الحالتين يجري تعديل الربح المحاسبي الى دخل خاضع للضريبة بموجب نصوص قانون ضريبة الدخل ويتم تقديره اضافيا بالفروقات ان وجدت.

6- التقدير الاداري: هو التقدير الذي يجري بناء على تخمين الادارة الضريبية لدخل المكلف من دون الاعتداد بما قدمه من تقرير وحسابات او دفاتر تجارية، فبعد انقضاء المدة المحددة لتقديم التقارير تقوم الادارات الضريبية بفحص هذه التقارير ليتسنى قبولها او رفضها، فاذا كان نصيبها الرفض عمدت حينئذ الى تحديد دخل المكلف بنفسها مستندة في ذلك الى ما يتيسر لها جمعه من المعلومات عنه. وبعد هذا تقوم بابلاغ مقدار الضريبة باخطار تحريري الى المكلف المعني بالامر.

أما المكلف الذي لم يقدم تقريرا أو تأخر في تقديمه دون عذر فقد يخضع للتقدير الجزاف أو بالتقدير الاجتهادي بمعنى ان تقدير دخله في هذه الحالة يقوم على أساس كفيي تفرضه الادارة الضريبية بحسب مشيئتها كأن تحدد دخله بنسبة معينة من رأسماله وقد تجعل هذه النسبة عالية رغبة في التشدد على المكلف في مثل هذه الحالة.