

المحاسبة الضريبية

(أطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق)

تأليف

أ.د. سعود جايد مشكور

استاذ المحاسبة

جامعة المثنى - كلية الادارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

أ.م. نجم عبد عليوي الكرعاعي

استاذ المساعد المحاسبة

جامعة القادسية - كلية الادارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

أ.م. قاسم محمد عبد الله البعاج

استاذ المساعد المحاسبة

جامعة القادسية - كلية الادارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

الطبعة الاولى ٢٠١٤

يعد النظام الضريبي من الوسائل المهمة التي تمنح الدولة قوة التأثير على الانشطة الاقتصادية والاجتماعية والمالية بهدف تحقيق التنمية بكافة جوانبها المتنوعة، إذ يؤدي هذا النظام وفي مختلف الاقتصاديات وظائف عديدة بعضها يتعلق بتحديد الفائض الاقتصادي وتوجيهه نحو منحى الاستثمار وبعضها يتعلق بإعادة توزيع اكثر عدالة للدخل القومي، وتعد السياسة الضريبية ونظامها من أهم الوسائل التي تمنح الدولة القدرة على التأثير في النشاط الاقتصادي، وهذا اثبتته بعد عام ٢٠٠٣ م حصيلة الايرادات الضريبية التي اصبحت تساند الايرادات النفطية في تمويلها الموازنة العامة للدولة من جهة ولتصبح الضرائب موجهة للنشاط الاقتصادي باتجاه اقتصاد السوق.

يعتمد النظام الضريبي في العراق بشكل عام على ضريبة الدخل وضريبة العقار وضريبة العرصات . وجاء هذا الكتاب متضمنا بالاساس مادة علمية ومهنية من خلال الممارسات المهنية في تقدير الدخل وضريبة العقار مع عدم اغفال الجانب الاكاديمي.

ان محتويات هذا الكتاب جاءت متوافقة الى حد كبير مع المفردات العلمية لمادة المحاسبة الضريبية في مختلف الجامعات العراقية وفق قانون ضريبة الدخل العراقي ، وقد حاول المؤلفون من خلال هذا الكتاب عرض المادة العلمية بشكل مبسط ومتسلسل ويمكن من خلالها تقديم الفائدة الى مجموعة من المهتمين بموضوع ضريبة الدخل من طلبة الجامعات او المكلفين او المستثمرين والباحثين في مجال الضرائب.

لقد حرص المؤلفون ان يكون الكتاب احد المؤلفات الرئيسية التي تقدم مادة المحاسبة الضريبية في ضوء القانون المعدل لضريبة الدخل الذي يطبق في الهيئة العامة للضرائب في العراق. ونظراً لقلّة الكتب المنهجية في الهيئة العامة للضرائب حاول المؤلفون تسليط الضوء على أهم المفاهيم في المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها النظرية والعملية في العراق بموجب القوانين العراقية وتعديلاتها بعد ٢٠٠٤ م وبما يغطي مفردات المنهج الدراسي لمادة المحاسبة الضريبية في المرحلة الثالثة لأقسام المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية في الجامعات العراقية .

كذلك يغطي هذا الكتاب مفردات الدراسات العليا في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية قسم الضرائب وقسم المحاسبة القانونية والمعهد العربي للمحاسبين القانونيين وفروعه داخل العراق وخارجه . كما يمكن ان يكون هذا الكتاب دليل عمل للعاملين في المجال الضريبي والدوائر الرسمية في الاقسام المالية وكذلك يمكن الاستفادة منه في شركات القطاع الخاص لمعرفة موقفهم الضريبي ، الامر الذي يسهل اجراءات التحاسب الضريبي تبعا لآخر التعديلات في القوانين الخاصة بفرض الضرائب في العراق .

يتكون هذا الكتاب من اربعة عشر فصلا تتضمن مفردات مادة علمية ومهنية طرحت بشكل لم تعرضه مؤلفات المحاسبة الضريبية ، وقد حملت الفصول الاربعة عشر عناوين مختلفة وعلى النحو الاتي:

• الفصل الاول / المحاسبة على ضريبة الدخل

يتكون هذا الفصل من ثلاث مصطلحات مترابطة مع بعضها البعض، وبهدف توضيح هذا الترابط فانه يتناول ثلاثة محاور رئيسية ، المحور الأول يتناول المحاسبة الضريبية من ناحية مفهومها وعلاقتها بالعلوم الاخرى ، والمحور الثاني يستعرض الاطار النظري للضريبة ، اما المحور الثالث فيتطرق الى المفاهيم المختلفة للدخل.

• الفصل الثاني / الدخول الخاضعة للضريبة في التشريع الضريبي العراقي

غالبا ما تصف النظرية الاقتصادية عوامل الانتاج (العمل ورأس المال والعقارات والمنظمين) المساهمة في العملية الانتاجية بانها تستحق مقابل مساهمتها في العملية الانتاجية الحصول على دخول او عوائد لكل منها فالعمل يستحق الرواتب والاجور بأنواعها ورأس المال يستحق الفائدة والعقارات تستحق دخل الايجارات والمنظمين

يستحقون الارباح . ومن هذا المنطلق يمكن القول ان الدخل تتكون بشكل عام من مصادر مختلفة يتأتى ابرزها من ثلاثة مصادر رئيسة هي الدخل التي مصدرها العمل ، والدخل الناجمة عن راس المال ، والدخل الناجمة عن اشتراك العمل وراس المال.

• الفصل الثالث / الاعفاءات من الضريبة والسماحات

لقد اورد المشرع العراقي في المادة السابعة من القانون من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل بعض الاعفاءات من ضريبة الدخل من دون تبويبها الى مجموعات تبعا لسبب الاعفاء ، وقد لوحظ ان المشرع لجا الى هذا الاجراء لسببين هما :

١- ان المشروع العراقي تجنب تقسيمها الى مجموعات بحسب الاعفاء لان هذه الاعفاءات تعود لأكثر من سبب فقد يكون الاعفاء ظاهرياً اقتصادياً بينما يخفي في باطنه اسباباً سياسية او ان يكون سبب الاعفاء في الظاهر اجتماعياً .

٢- ان ذكر الاعفاءات من دون تقسيمها الى مجموعات بحسب سبب الاعفاء حيث تجنب المشرع تبرير سبب بعض الاعفاءات .

• الفصل الرابع / سنوية الضريبة

لقد أخذ المشرع الضريبي العراقي بمبدأ سنوية الضريبة، أي أن الضريبة يتم تحصيلها وفرضها على نتيجة العمليات التي تمت خلال مدة زمنية أمدها سنة كاملة وليس على نتيجة كل عملية على حدة . ويترتب على مبدأ السنوية ان السنوات المالية تعتبر مستقلة عن بعضها البعض بحيث لا يحمل مصروف يخص سنة معينة على ربح سنة أخرى ، كما لا يضاف بزيادة يتحقق في سنة ما الى ايرادات سنة أخرى . وهذا المبدأ يعبر عنه بمبدأ استقلال السنوات المالية .

• الفصل الخامس / ضريبة الشركات وطرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة

تحتل ضريبة الشركات أهمية بالغة في اطار التحاسب الضريبي لما لها من دور كبير في الحصيلة الضريبية الاجمالية ، ذلك لان قطاع الاعمال هو الذي يأخذ حيزا كبيرا في النشاط الاقتصادي لأغلب البلدان، ولذلك فان الإدارات الضريبية في غالبية دول العالم تضع قوانين واليات صارمة لتطبيق الضريبة في هذا القطاع بالإضافة الى فرض رقابة مالية فعالة على اعمال الشركات العاملة في هذا القطاع .

• الفصل السادس/ النفقات الواجبة الخصم (التنزيلات)

تفرض الضريبة على الدخل الصافي أي بعد خصم جميع تكاليف الدخل وتسمى التكاليف في التشريع العراقي (بالتنزيلات) ، أي ما ينزل من الدخل الاجمالي وصولاً الى الدخل الصافي دون ان يضع أي تعريف لها ،

ولكنه نص في المادة (٨) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل انه (ينزل من الدخل ما ينفقه المكلف في الحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة ...).

تم ذكر أنواع معينة من النفقات رأى وجوب النص على خصمها صراحة الا ان هذا لا يعني ان هذه النفقات قد ذكرت على سبيل الحصر بل انها ذكرت على سبيل المثال لان نص المادة (٨) من القانون المذكور قد وضع قاعدة عامة مفادها خصم جميع المبالغ التي ينفقها المكلف في سبيل الحصول على الدخل ثم ذكر بعض النفقات على وجه الخصوص .

• الفصل السابع/ الخسائر وكيفية معالجتها ضريبياً

يتطرق هذا الفصل الى موضوعين رئيسيين ،الاول يتناول معالجة الخسائر في التشريع الضريبي العراقي والثاني يستعرض موضوع ترحيل الخسائر فضلا عن امثلة وتمرين تطبيقية عن هذين الموضوعين.

• الفصل الثامن / الفحص الضريبي وانواعه

يتعين ان تجري عملية الفحص الضريبي على القوائم المالية بغية تحديد وعاء ضريبة الدخل ، لذلك يجب التعرف على مفهوم الفحص الضريبي والمواضيع المتعلقة به.

• الفصل التاسع / الايرادات غير الدورية ونقل ملكية العقار

هنالك العديد من المعاملات التي لا تتكرر باستمرار وانما يمكن ان تحصل بين الحين والآخر مثل انتقال ملكية العقارات بين افراد المجتمع او قطاعاته باي شكل من اشكال الانتقال ، وعليه الزم التشريع العراقي الضريبي بوجود فرض نوع معين من الضرائب على هذه الايرادات واعفى انواع اخرى منها وفق ضوابط ومحددات معينة.

• الفصل العاشر/ الربح المحاسبي والربح الضريبي واجراءات تحويل الدخل المحاسبي الى دخل ضريبي

يختلف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي وذلك لان الربح المحاسبي يعتمد في احتسابه على المقاييس المحاسبية التقليدية بينما الربح الضريبي يعتمد في تحديده على القوانين والتعليمات الضريبية ، لذلك لا بد من التمييز بين المصطلحين لغرض الوصول الى احتساب الدخل الفعلي الخاضع للضريبة.

• الفصل الحادي عشر/ الضريبة على العقار

يعد تاريخ نشأة ضريبة العقار في العراق قديماً نسبياً ، فقد عرفها العراق منذ الحكم العثماني باسم رسوم المسققات ثم تحولت في عام ١٩٢٣ الى ضريبة الاملاك بموجب القانون رقم (٤٩) لسنة ١٩٢٣ وفي عام ١٩٥٩ صدر القانون (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ باسم ضريبة العقار واعتبر نافذاً من تاريخ ١/٤/١٩٦٠ ولغاية الوقت الحاضر وقد طرأت عليه عدة تعديلات منذ صدوره ولحد الان .

• الفصل الثاني عشر/ الضريبة على العرصات

فرضت ضريبة العرصات لأول مرة في العراق بالقانون رقم (١٥) لسنة ١٩٤٠ وأوقف تنفيذها عام ١٩٤٢ على اثر فقدان المواد الانشائية خلال ظروف الحرب العالمية الثانية ، اذ لم يعد بإمكان ملاك العرصات من الحصول

على تلك المواد الانشائية ، ثم اعيد فرض الضريبة بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية ، اعتباراً من ١٩٤٧/٩/٢ وبقيت نافذة لغاية ١٩٥٠/٣/٣١ وبعد هذا التاريخ الغيت الضريبة اعتباراً من ١٩٥٠/٤/١ بموجب القانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٥٠.

وبعد قيام ثورة ١٤ تموز عام ١٩٥٨ اعيد فرض الضريبة من جديد بالقانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المطبق حالياً وذلك لأنها تعد وسيلة للقضاء على المضاربة بالعقارات المعدة للبناء ولتشجيع الحركة العمرانية اضافة الى تحقيق العدالة الاجتماعية وعدها مصدراً للإيراد العام .

• الفصل الثالث عشر / دور الاعفاءات الضريبية في تشجيع وجذب الاستثمارات الاجنبية

لا يوجد تعريف واضح للإعفاء الضريبي وانما اقتصر على تحديد انواعه واسباب منحه وذلك لان الضريبة لم تعد اداة ذات غرض مالي فقط وانما اصبحت اداة اساسية تخدم النظام السياسي في الدولة عن طريق استخدام الاعفاءات الضريبية لتحقيق أهدافها الحالية والمستقبلية والمتمثلة بإرساء العدالة الاجتماعية وتطوير التنمية الاقتصادية وتشجيع الاستثمار الضريبي فيها .

وعلى الرغم من عدم توافر تعريف للإعفاء الضريبي فإن البعض عرفه بانه مصطلح يعني (عدم فرض الضريبة على دخل معين اما بشكل مؤقت او بشكل دائم وذلك ضمن القانون وتلجأ الدولة الى هذه الاعفاءات لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية .

يتضح من خلال التعريف السابق ان الاعفاءات الضريبية هي دخول بكل معنى الكلمة وتخضع للضريبة اصلاً ولكن قرر المشرع الضريبي استثناءها من الضريبة بشكل دائم او مؤقت لأسباب مختلفة وان التعريف لم يأت بشيء جديد وانما ركز على الشق الاول وهو ان الاعفاء يمنح بنص قانوني.

ويمكن التوصل الى تعريف آخر للإعفاء بانه (ميزه تمنحها السلطة العامة بنص القانون للشخص الطبيعي او المعنوي لتحقيق أهداف الدولة المتصلة بالأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية) . لقد عبر التعريف الاخير بشكل واضح عن الاعفاء الضريبي بانه شمل جميع العناصر التي تتمتع بمختلف المميزات .

• الفصل الرابع عشر / المعايير المحاسبية المتعلقة بالضرائب (المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢)

قامت الجهات المحاسبية بإصدار العديد من المعايير المحاسبية عن ضريبة الدخل التي كان لها اثر هام على الاصول والالتزامات والدخل في العديد من الشركات وكان من ضمن هذه المعايير هو المعيار رقم (١٢) وستناقش في هذا الموضوع القواعد الاساسية التي يجب ان تتبعها الشركات في التقرير عن ضرائب الدخل في ظل هذا المعيار واخيراً ينظر الى المحاسبة الضريبية من ثلاث جهات نظر متباينة. وجهة النظر الاولى متفائلة وتعتبر المحاسبة الضريبية فرعاً جديداً من فروع المحاسبة ، وتعدّها كذلك فرعاً مستقلاً شأنه شأن فروع المحاسبة الاخرى ، فهو يختص بقياس البيانات وايصال المعلومات الخاصة بتحديد الوعاء الضريبي ، ومن ثم تحديد قيمة الأموال التي يساهم المكلف طبيعياً (شخص) كان ام معنوياً (شركة) في تخفيف الاعباء العامة بغية تمكين الدولة من تحقيق اهدافها

الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. وجهة النظر الثانية معتدلة وتتنظر للمحاسبة الضريبية بأنها تمثل فرعاً من فروع المحاسبة المالية، وذلك لأنها تقوم على وجه الخصوص بعملية اجراء التعديلات اللازمة على الربح المحاسبي لتحويله الى ربح ضريبي. اما وجهة النظر الثالثة فهي متحفظة وتتنظر للمحاسبة الضريبية بانها اصطلاح غير دقيق من ناحية الموضوعية، وذلك لأسباب عدة منها عدم امتلاكها لنظام محاسبي مستقل وعدم وضوح دورها في اداء وظيفتها المحاسبية في بعض انواع الضرائب ، فقد تكون البيانات التي تحتاجها المحاسبة الضريبية غير محاسبية أي انها تعتمد على التقدير الجزافي والحكم الشخصي ، وهذا ما يطلق عليه تسمية التحاسب الضريبي. وهذا الكتاب يضيف وجهة نظر علمية رابعة تنظر للمحاسبة الضريبية بوصفها نظام يتضمن مجموعة من الوسائل والاجراءات والطرق القانونية والمحاسبية التي تقوم بقياس الوعاء الضريبي من واقع البيانات الرسمية وغير الرسمية وايصال المعلومات الناتجة عن ذلك الى السلطات الضريبية بهدف احتساب الضريبة للدولة لتحقيق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وفي الختام نتوجه مقدماً بالشكر والتقدير لكل من يبدي ملاحظاته حتى ولو كانت شكلية حول تطوير هذا الكتاب نحو الافضل ، كما نتقدم بتوجيه اعتذارنا لكل من يطلع ويطلع في الكتاب عن أي قصور في المعلومات الواردة فيه ، امين ان يستفيد القراء الكرام من هذه المعلومات خدمة للمسيرة العلمية في بلدنا العزيز.

أ.د. سعود جايد مشكور

استاذ المحاسبة

جامعة المثنى – كلية الادارة والاقتصاد

قسم المحاسبة