

التنظيم القانوني للحاسب الضريبي في العقود

الإدارية

م. محمد أحمد رحيل* م. افتخار رشيد خليل**

المقدمة

تعدّ الضريبة المصدر الأساس والرئيسي الذي تعتمد عليه الدولة في تسديد نفقاتها العامة وهذا هو المفهوم الحديث للضريبة، إذ أصبحت عوائد موارد الدولة الطبيعية غير كافية لسد نفقاتها العامة فعمدت إلى فرض الضرائب على دخل الأشخاص العامة والخاصة وعلى العقارات، يدفعها المكلف على اعتبارها واجباً قومياً ووطنياً وتضامنياً يؤهله بالاشتراك في أعباء الحكم ومنافعه، ونتيجة لذلك لا بد من تبني استراتيجيات واضحة لإصلاح النظام الضريبي من إدارة ضريبية مؤهلة علمياً وعملياً قادرة على حصر الأوعية الخاضعة للضريبة، فضلاً عن انسجام ملاكها مع حجم تلك الأوعية وتطوير وتفعيل السياسة الضريبية وإعادة النظر في التشريعات ذات العلاقة، ولهذا نجد ان العقود الإدارية يمكن ان تكون من أكثر الوسائل التي تحقق الإيراد المالي للدولة، خاصة العقود الإدارية المبرمة لإنشاء مشاريع عملاقة.

لذلك نجد ان من الضرائب التي فرضتها الدولة، هي الضرائب على ارباح الشركات ومؤسسات ومنشآت المقاولات والتعهدات والعطاءات، تلك الارباح المتأتية عن طريق العقود المبرمة بين تلك الشركات وبين مرافق ومؤسسات الدولة العامة، فقد اعتبر المشرع

* جامعة تكريت/ كلية الإدارة والاقتصاد .

** جامعة تكريت/ كلية العلوم الاسلامية .

العراقي في قانون التجارة العراقي أعمال مقاولات البناء والترميم والهدم والصيانة وشحن البضائع أو تفرغها أو اخراجها وعمليات المصارف والتعامل في أسهم الشركات وسنداتها وأعمال الوكالة التجارية أو الوكالة بالعمولة أو الوكالة بالنقل وأعمال الوساطة التجارية، جميعها أعمال تجارية بصرف النظر عن صفة القائم بها ونيته، هذه الاعمال ان دارت بين الدولة والاشخاص الخاصة تعتبر اعمالاً تجارية تخضع للضريبة وفقاً لنسب مقرر حدها المشرع وبين كيفية استقطاع الضريبة وإعفاء بعض الأعمال أو الأشخاص من الضريبة، حيث بين المشرع العراقي العقود الخاضعة للضريبة وبين بالمقابل عقود معفية من الضريبة والفرق في ذلك يمكن ان يكمن في رؤية المشرع بجذب المستثمرين لبعض الاعمال وتقديم امتيازات منها إعفاء المتعاقد من الضرائب والرسوم.

إن استحصال الضريبة يرتب التزامات وحقوق على طرفي الإدارة والمتعاقد المكلف بدفع الضريبة، ومن خلال تلك الالتزامات والحقوق يمكن معرفة مقدار الضرائب المفروضة على الشركات والشروط الخاصة بذلك، وبيان الكيفية التي يتم من خلالها الإعفاء الضريبي لبعض العقود الإدارية وشروط ذلك الإعفاء، وتمييزها عن العقود الإدارية التي تخضع للضريبة.

أولاً: أهمية الدراسة:

تتبع أهمية موضوع الدراسة من النقاط الآتية:

- ١- أهمية وحجم المبالغ المالية التي يمكن أن تحصل عليها الدولة من الخاضعين للضريبة وخاصة الأشخاص المتعاقدين معها من خلال فرض الضرائب والرسوم باعتبارها مورداً مهماً من موارد الدولة.
- ٢- دراسة التشريعات القانونية والإدارية والمالية والاقتصادية التي تخص الخاضعين للضريبة والعقود الخاضعة والمعفية منها .
- ٣- توضيح الأسس والضوابط للمكلفين بدفع الضريبة والموظفين العاملين باستحصال الضريبة التي يستندون إليها اثناء عملهم.

٤- معرفة أوجه القصور في القوانين والانظمة والكشف عن أسباب ذلك النقص ومعالجته بما يضمن وجود تشريع وظيفي موحد واضح ويتميز بالعدالة والشفافية.

ثانياً: مشكلة الدراسة:

من المنطلق الذي تم ذكره انفاً، فان الإشكالية التي يطرحها هذا الموضوع تتمثل في ازدواجية الانظمة القانونية التي تحكم احوال المكلفين بدفع الضريبة، حيث نجد ان هناك عقود ادارية معينة معفية من الضرائب وهناك عقود إدارية اخرى تفرض عليها الضريبة، كما نجد ان هناك شركات سواء كانت محلية أو دولية معفية من دفع الضريبة، بينما لا نجد ذلك في الشركات الاخرى، وهذا الامر يمكن ان يؤدي إلى كثير من الاشكالات العملية على ارض الواقع، وهو ما يمكن ان يقال عن تلك الازدواجية ان السياسة الضريبة المتبعة تكون في موضع شك وريبة لدى البعض.

ثالثاً: منهجية الدراسة:

سيكون منهج الدراسة بإذن الله تعالى معتمداً على المنهج التحليلي، ففي إطار المنهج التحليلي سنقوم بتحليل النصوص التشريعية بكل من قانون ضريبة الدخل النافذ وتعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والأجنبية النافذة التي تخص التزامات أطراف العقود الإدارية، مع شرح تفصيلي وتحليلي عن أهم الشروط الواجب توافرها لإخضاع تلك العقود للضريبة من جانب، ودراسة وتحليل الشروط الواجب توافرها في تلك العقود لإعفاؤها من الضريبة، من أجل معرفة موطن النقص والقصور في التشريعات النافذة الخاصة بموضوع الدراسة.

رابعاً: أسباب اختيار الموضوع :

١- إن المكتبات القانونية العراقية تكاد تخلو من البحوث والدراسات المختصة في موضوع التحاسب الضريبي للعقود الإدارية في التشريعات العراقية، لذلك كان لا بد من رفد المكتبات بهذه المواضيع.

٢- تقييم النصوص القانونية العراقية النافذة من خلال تحليل النصوص القانونية موضوع الدراسة، بعد بيان آراء الفقهاء حول تلك النصوص.

٣- حاجة كل من الإدارة وموظفيها المكلفين باستحصال الضرائب والمكلفين بدفع الضريبة لمعرفة الأحكام التي تنظم واجباتهم.

خامساً: هيكلية الدراسة:

تناولت هذه الدراسة مبحثين، نبين في المبحث الأول التزامات أطراف العقد الإداري المتمثلين بجهة الإدارة والمتعاقد معها، أما المبحث الثاني سنبين فيه نطاق سريان الضريبة على العقود الإدارية من خلال بيان العقود الإدارية الخاضعة للضريبة وشروطها والعقود الإدارية المعفاة من الضريبة وشروطها، كما وستتضمن الدراسة لخاتمة تحتوي على أهم الاستنتاجات التي سيتم التوصل إليها والمقترحات التي يمكن الأخذ بها ان لاقت قبول المختصين.

المبحث الأول

التزامات أطراف العقد الإداري

يمكن أن يكون العقد الإداري من العقود متعددة الاطراف سواء كانت هذه الاطراف ترتبط مع بعضها برابطة مباشرة عن طريق العقد المبرم بين تلك الاطراف أو من خلال الارتباط غير المباشر، إذ ان علاقاته المتشعبة لا تقف عند المرفق العام والمتعاقد بل تمتد لتشمل اطراف اخرى كالمتعاقدين الباطن أو المنتفعين بخدمات المرفق العام التي يديرها المتعاقد مع الإدارة، غير ان علاقة هؤلاء لا تعد علاقة مباشرة وإنما هي علاقة غير مباشرة فرضتها ظروف المرفق وحسن سيره وضرورة ادائه الخدمة المنوطة به بانتظام وإطراد.

لذلك فأن لكل طرف حق وعليه التزام مفروض عليه يجب ان يؤديه حسب الاتفاق المبرم والا تحققت مسؤولية الطرف المخل، ونجد أن التشريعات العراقية الخاصة بالضريبة

بينت تلك الالتزامات المفروضة على أطراف العقد، لذا سنبين ذلك في عدة مطالب نتكلم في الأول عن التزامات الإدارة ونتكلم في الثاني عن التزامات المتعاقد معها، مع بيان موجز عن التزامات الهيئة العامة للضرائب وذلك على النحو الآتي:

المطلب الأول: التزامات الإدارة أثناء استحصال الضريبة

تعدّ الإدارة الطرف الأول في العقد الإداري ويقع على عاتقها جملة من الالتزامات المفروضة عليها تجاه المتعاقد في أثناء استحصالها للضريبة، ومن ضمن تلك الالتزامات واجبها في إجبار المتعاقد على دفع الضريبة من خلال السلطات التي منحها المشرع لها عبر خصائص العقد الإداري، كما وتتعدد واجبات الإدارة في هذا المضمار إلى عدة واجبات يمكن تلخيصها بالنقاط الآتية^(١):

الفرع الأول: مطالبة المتعاقد بتقديم الوثائق

إن أول التزام فرضته تعليمات الحاسب الضريبي للعقود الإدارية على المتعاقد هو مطالبة الإدارة للمتعاقد معها من المقاولين تقديم ما يؤيد تسجيلهم في الهيئة العامة للضرائب أو أحد فروعها، لذلك عندما ازداد تدخل الدولة أصبحت النفقات العامة متزايدة وتم فرض الضريبة بصورة اجبارية على المكلفين بها، لذا فإن الدولة بمؤسساتها المالية والإدارية هي من تقوم بفرض الضريبة وطريقة استحصالها والجهة التي تقوم بذلك الاستحصال بوصفها وكيل عن الدولة في إدارة شؤونها المالية^(٢).

ولعل حكمة المشرع من ذلك هو لتنظيم عملية دفع الضرائب من ناحية أولى وعدم تهرب بعض المقاولين أو الأشخاص من دفعها من ناحية ثانية، واعتبار الهيئة العامة للضرائب المرجع في معرفة نسبة حجم التجارة في البلد والمرجع الذي يمكن ان تعود اليه

(١) المادة (٣) من تعليمات الحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين الجهات العراقية والأجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ المعدلة.

(٢) د. أحمد ثابت عويضة، ضريبة الارباح التجارية والصناعية في القانون المصري "دراسة مقارنة"، الطبعة الثانية، دار الكتب العربي للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٩٧، ص ٤٤٢.

السلطة المالية عند حدوث أية إشكالات في عملية الدفع والاستحصال من ناحية ثالثة، إلا ان هذا الشرط لا يسري على جميع العقود الإدارية وإنما يسري عليها إذا كان مبلغ العقد (٥٠٠٠٠٠٠٠) خمسة ملايين دينار أو أكثر، إذ إن ذلك يعد أحد شروط التعاقد^(١).

الفرع الثاني: إعلام الهيئة العامة للضرائب بالإحالة

تلتزم الإدارة عند توقيعها للعقد مع الطرف الثاني واثناء مطالبتها للمتعاقد بتقديم التأييد المذكور في الالتزام المذكور في الفرع الأول اعلاه، إرسال نسخة من الاحالة إلى الهيئة العامة للضرائب أو أحد فروعها الذي اصدر كتاب التأييد، على ان يتم ذلك وفق نموذج معد سلفاً ينبغي للإدارة مراعاته عند تنفيذ ذلك الالتزام، أما إذا كان مبلغ العقد أقل من (٥٠٠٠٠٠٠٠) خمسة ملايين دينار فإن الإدارة تلتزم بتزويد الهيئة العامة للضرائب بالمعلومات وفقاً للضوابط^(٢)، ومن خلال هذا النص يتبين لنا أن الإدارة غير مجبرة أو ليس عليها التزام مطالبة المتعاقد بتقديم ما يؤيد تسجيله في الهيئة العامة للضرائب أو حتى أحد فروعها، ولعل الحكمة من ذلك هو قيمة العقد الإداري والتي تكون ضئيلة ولا تستوجب تسجيل المتعاقد في الهيئة المذكورة، كما ان تلك التعليمات لم تبين نوعية المعلومات التي ينبغي للإدارة تقديمها إلى الهيئة العامة للضرائب، ومن جانبنا نرى ان المشرع قد أوقع نفسه بتناقض عندما طلب والزم الإدارة بتزويد الهيئة بمعلومات عن العقد الذي تقل قيمته عن (٥٠٠٠٠٠٠٠) خمسة ملايين دينار ولم يلزمها بمطالبة المتعاقد بجلب تأييد التسجيل في الهيئة أو أحد فروعها، لذلك نرى من الافضل معالجة هذا الخلل من خلال الغاء شرط الزام الإدارة بتزويد الهيئة بالمعلومات الخاصة بالعقود التي تقل قيمتها عن خمسة ملايين

(١) البند (اولاً) من المادة (٣) من تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والأجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ المعدلة، الصادرة عن جريدة الوقائع العراقية بالعدد (٤٣٦٤) في (٢٠١٥/٥/١٨).

(٢) البند (ثالثاً) من المادة (٣) من تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والأجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ المعدلة.

دينار أو من خلال مطالبة المتعاقد بجلب تأييد من الهيئة يؤيد تسجيله فيها وان كانت قيمة العقد تقل عن القيمة المذكورة.

ولا يقتصر الامر على العقود الإدارية الخاصة بالتجهيز أو المقاولات التي تقل قيمتها عن خمسة ملايين دينار فحسب وانما الزم المشرع الإدارة بتزويد الهيئة العامة للضرائب بالبيانات المتعلقة بالعقود الخاصة بإيجار الاملاك العائدة لها أو تحت ادارتها سنوياً وإرسالها إلى الهيئة مباشرة بعد توقيع عقد الايجار، أياً كانت قيمة عقد الايجار.

الفرع الثالث: استقطاع الإدارة للضريبة المحددة

حدد قانون ضريبة الدخل النافذ النسب التي ينبغي على الإدارة استقطاعها من دخل المتعاقدين سواء كانوا افراداً ام شركات، باعتبار أن الإدارة جهة سائدة تماثل فكرة صاحب العمل الذي يستقطع مقدار الضريبة وتوريدها الى الإدارة الضريبية مع الفارق في طبيعة العلاقة بين الأثنين، على الرغم من أن الأمرين هو في النهاية عقد، وبما أن غالبية العقود الإدارية يتم تنفيذها من قبل شركات عراقية أو أجنبية، نرى ضرورة الاطلاع على تلك النسب المفروضة على الشركات التي حددها القانون، حيث حدد المشرع النسب الآتية التي ينبغي أو واجب على الإدارة استقطاعها من تلك الشركات وذلك على النحو الآتي^(١):

أ- (١٥%) ثابتة من دخل الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

ب- (١٥%) ثابتة من دخل الشركات المساهمة الخاصة.

ج- (١٥%) ثابتة من دخل الشركات المساهمة المختلطة.

اما الشركات الأجنبية المسجلة في العراق أو لديها منشأة دائمة فيه فأنها تخضع للضريبة بنسبة ثابتة وهي (١٥%) على دخلها في العراق.

وبهذا النص نجد أن المشرع العراقي لم يميز بين الشركات العراقية والأجنبية في نسبة الاستقطاع الضريبي، وكان الأولى به أن يقلل النسبة المفروضة على الشركات

(١) ينظر نص المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

الأجنبية من أجل تشجيع تلك الشركات على الاستثمار في العراق، وإذا ما رجعنا الى قانون الاستثمار نجد أن المشرع العراقي قد منح المستثمر العراقي أفضلية في الاعفاءات الضريبية، إذ أشار إلى أن للهيئة الوطنية لاستثمار زيادة عدد سني الإعفاء من الضرائب والرسوم يتناسب بشكل طردي مع زيادة نسبة مشاركة المستثمر العراقي في المشروع لتصل إلى (١٥) خمسة عشر سنة إذا كانت نسبة شراكة العراقي في المشروع أكثر من ٥٠%^(١).

وجاء في تعليمات التحاسب الضريبي للعقود الإدارية التزام الإدارة باستقطاع النسب التي تحددها الهيئة العامة للضرائب، بمعنى أنه بالإمكان أن تختلف النسب التي حددها قانون ضريبة الدخل النافذ المذكورة آنفاً عن النسب التي تحددها الهيئة العامة للضرائب، وهذه الصلاحية التي منحها المشرع العراقي للإدارة في تلك التعليمات، نجدها كبيرة وغير مقبولة وذلك لأن سلطات الهيئة العامة للضرائب تعد سلطات محدودة بحسب ما هو محدد لها في قانون ضريبة الدخل، وهو ما يمكن أن يؤدي ذلك إلى إساءة الهيئة لسلطاتها تجاه المتعاقد المكلف بدفع الضريبة، ومهما يكن هذا أو ذاك فإن الإدارة تلتزم بالاستقطاع كل سنة بعد ان تنتهي اجراءات تقدير الدخل وحساب نسبة الضريبة، وهي مدة الاثني عشر التي تبدأ من اليوم الأول من شهر كانون الثاني من كل سنة بعد مراعاة مدد تقدير فرضها، بمعنى إذا انقطع المتعاقد المكلف بدفع الضريبة عن ممارسة العمل الذي يقوم به تفرض الضريبة على الارباح المتحققة من بداية السنة وحتى تاريخ التوقف عن ممارسة العمل^(٢).

وتستقطع جهة التعاقد النسب التي تحددها الهيئة العامة للضرائب سنوياً تبعاً للظروف الاقتصادية وواقع التشريع الضريبي من كل سلفة أو دفعة عن المبالغ المتحققة للمقاولين والمتعاقدين عن عقودهم الخاضعة لضريبة الدخل سواء أكانوا عراقيين أم أجنبي

(١) البند (ثالثاً) من المادة (١٥) من قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٧.

(٢) د. فؤاد توفيق ياسين، المحاسبة الضريبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة العربية،

عمان-الاردن، ٢٠٠٥، ص ٢٢.

وتحويلها إلى الهيئة العامة للضرائب^(١)، ومع هذا نرى أن المشرع في تعليمات الحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والأجنبية، منح صلاحية للهيئة العامة للضرائب تحديد نسب الضريبة، وفقاً للظروف الاقتصادية على الرغم من أن تلك النسب تم تحديدها في قانون ضريبة الدخل النافذ، وهو ما نراه تناقضاً تشريعياً واضحاً ينبغي علاجه من خلال تطبيق أحكام قانون الضريبة النافذ.

هذا وقد الزم المشرع الإدارة بعدم صرف السلف الأخيرة ولا يسدّد الحساب النهائي للمتعاقد الا بموافقة تحريرية منها خلال (١٨٠) مئة وثمانين يوماً من تاريخ اكمال العمل بكتاب تأييد براءة الذمة من الهيئة العامة للضرائب، اما إذا انتهت تلك المدة ولم يكمل المتعاقد متطلبات الحصول على براءة الذمة، تقوم الإدارة بتحويل جميع المبالغ التي يستحقها المتعاقد إلى الهيئة العامة للضرائب أو الفرع الذي أيد تسجيله مع بيانات وافية عن أسم المكلف الكامل وعنوانه وطبيعة العقد والمعلومات الاخرى عنه.

المطلب الثاني: التزامات المتعاقد المكلف بدفع الضريبة

العقد الاداري من العقود الملزمة للجانبين، فبجانب التزامات الإدارة التي تم ذكرها، نجد ان المتعاقد معها عليه التزامات مالية يجب عليه الايفاء بها والا ترتبت مسؤوليته، حيث نصت العديد من التشريعات على التزام المتعاقد بدفع الضرائب والرسوم المترتبة عليه، ومن تلك التشريعات الشروط العامة لمقاولات اعمال الهندسة المدنية التي نصت على " ١ - على المقاول ان يسدّد جميع الضرائب والرسوم بما في ذلك رسم الطابع والرسوم الأخرى مما له علاقة بالمقولة والواجب تسديدها بموجب أي من القوانين أو الانظمة أو المراسيم أو الأوامر النافذة وتعتبر المقولة شاملة لكل تلك الضرائب والرسوم عدا رسوم إجازة البناء.

(١) المادة (٤/أولاً) من تعليمات الحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والأجنبية

رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ المعدلة.

٢- إذا طرأت بعد تاريخ إحالة المقاوله وأثناء مد إكمال الأعمال أية زيادة أو تخفيض في الضرائب والرسوم المشار إليها في الفقرة (١) من المادة (السادسة والعشرين) فعندئذ يكون المقاول الحق في مطالبة بفرق الزيادة ويكون لصاحب العمل الحق في المطالبة أو استقطاع فرق التخفيض ويسري ذلك على أي تغيير في ضمانات العمال الذي يتقرر بموجب قانون أو نظام أو بيان صادر بناء على قانون^(١).

وهذه النصوص ألزمت المتعاقد دفع الضريبة بصورة عامة، إلا أننا نجد أن تعليمات التحاسب الضريبي بينت الالتزامات المفروضة عليه بشيء من التفصيل وذلك على النحو الآتي^(٢):

الفرع الأول: إلزام المتعاقدين الأصليين باستقطاع الضريبة من المتعاقدين الثانويين

بينما فيما سبق ان العقد الاداري يمكن ان يكون عقد متعدد الاطراف يتكون من طرف أول متمثل بالإدارة وطرف ثاني يتكون من المقاول أو المجهز الأصلي ويمكن ان يكون هناك طرف ثالث غير مباشر كالمقاولين الثانويين أو الخبراء أو العاملين أو المستفيدين من المشروع المقام، وإذا ما كان العقد كذلك، فإن المشرع ألزم المقاولون الأصليين المتعاقدين مع الإدارة استقطاع نسب الضريبة التي تحددها الهيئة العامة للضرائب ويكون هذا الاستقطاع سنوياً كما تم ذكره انفاً ويتم الاستقطاع من المبالغ المستحقة للمتعاقدين أو المجهزين من المقاولين الثانويين المتعاقدين معهم، وهذا الالتزام لا يقتصر على المقاولون الأصليين وإنما يمتد إلى اللجان التي تشكل لغرض اكمال الاعمال المحالة سابقاً إلى مقاولين أصليين نكلوا أو عجزوا عن تنفيذ التزاماتهم.

(١) المادة (السادسة والعشرون) من الشروط العامة لمقاولات اعمال الهندسة المدنية لعام ٢٠٠٥.
(٢) ينظر نص المادة (٣) من تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين الجهات العراقية والأجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ المعدلة.

إلا أنه ومع ذلك فإن ذلك الاستقطاع لا يعد حصيلة للضريبة بصورة مباشرة وإنما يعتبر أمانات عن ضريبة الدخل المفروضة على المتعاقد.

ومن جانبنا نرى ان المشرع حسناً فعل عندما لزم المقاولون الاصيلين وتلك اللجان باستقطاع النسب التي تقررها الهيئة العامة للضرائب وذلك من أجل تخفيف العبء عن الدوائر المالية من ناحية وعدم إمكانية البعض من التهرب الضريبي من ناحية أخرى، وأن كان الاصل أن يتم الاستقطاع الضريبي منى قبل الإدارة. والسؤال الذي يمكن أن يثار ما هو الإجراء الذي يمكن اتباعه في حال امتناع المكلف عن دفع نسب الضريبة؟

تتمتع العقود الإدارية بجملة من العناصر ومن أهم تلك العناصر ان تأخذ الإدارة بأساليب وامتيازات القانون العام في العقد الاداري من أجل سير المرفق العام بانتظام وإطراد، وبهذا نجد أن للإدارة استخدام أسلوب التنفيذ الجبري ضد المتعاقدين المتهربين من دفع الضريبة، والتنفيذ الجبري هو الذي تجر به السلطة العامة بأشراف القضاء ومراقبته وفقاً للقانون وبصرف النظر عن ارادة المدين^(١)، ووسائل التنفيذ الجبري كثيرة منها الاكراه المالي المتمثل ب(عدم ترويج معاملات المكلف، دعوى عدم نفاذ التصرفات، منع واسطة النقل من مغادرة الحدود الدولية، الحجز الاحتياطي على أموال المكلف، الحجز الاداري التنفيذي على الاموال المنقولة وغير المنقولة للمكلف) والاكراه البدني المتمثل ب (منع المكلف من السفر، حبس المكلف المماطل)^(٢).

ومن جانبنا نرى أن منح الإدارة المتعاقدة سلطات واسعة في استخدام أسلوب التنفيذ الجبري فيه تجاوزاً واضحاً على السلطة المالية الممنوحة للهيئة العامة للضرائب المختصة بجباية الضريبة وكيفية استحصالها من المتعاقدين الممتنعين عن دفعها، وهو ما يمكن أن يعد ذلك تجاوزاً من الإدارة المتعاقدة في استعمال حقها وتجاوزاً على فكرة امتيازات السلطة

(١) د. علي مظفر حامد، شرح قانون التنفيذ، مطبعة العاني، بغداد، دون سنة نشر، ص ١.

(٢) أحمد فارس عبد جاسم العزاوي، ضمانات تحصيل دين الضريبة في التشريع العراقي "دراسة مقارنة"،

رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة تكريت، ٢٠٠٨، ص ٨٨-٨٩.

العامة، لهذا ندعو المشرع العراقي الى الحد من تلك السلطات الممنوحة للإدارة المتعاقدة وحصرتها بيد السلطة المالية المختصة بذلك.

الفرع الثاني: تقديم برنامج زمني عن الاعمال المنجزة

يتعين على المقاول أن يقدم برنامج زمني مفصل من تاريخ تسلمه للموقع عن الاعمال التي قام بها والاعمال التي نفذها المقاول الثانوي، وهذا البرنامج يجب ان يقدم بصيغة كتاب رسمي يوجه إلى الهيئة العامة للضرائب، ويجب ان يوضح فيه مجموع المبالغ التي دفعت اليه بالإضافة إلى بيان المبالغ التي استقطعت منه وارقام الوصولات التي استلمت بها تلك المبالغ من أجل استحصال الموافقات على صرفها^(١).

ومن خلال قراءة هذا النص نجد ان المشرع لم يضع مدة معينة يمكن للمقاول ان يقدم تلك المعلومات ولم يبين ايضاً الالية التي يتم من خلالها الزام المقاول بتقديم برنامجاً معدلاً في أي وقت يتبين فيه ان البرنامج السابق لم يعد يتماشى مع التقدم الفعلي أو مع التزامات المقاول الاصيلي والثانوي.

ولهذا نجد أن هناك رأياً يذهب إلى أنه يجب على المقاول أن يبين التعليمات والملاحظات والخطط اللازمة لتنفيذ الاعمال بما في ذلك التوقيت المتوقع لكل مرحلة من مراحل تنفيذ المشروع واعداد وثائق المقاول والشراء والاسعار وتصنيع التجهيزات الالية والتوريد إلى الموقع والانشاء والتركييب والاختبار، مع بيان الدور الذي يمكن ان يقوم به المقاولين الفرعيين المسمين لكل مرحلة من مراحل العمل وبيان تسلسل ومواعيد العينات والاختبارات المحددة في العقد، مع تقديم معلومات وفق تقرير يتناول الوصف العام لأساليب التنفيذ المزمع اعتمادها لكل مرحلة وبيان تقديرات المقاول لأسعار المواد والاليات واليد العاملة والارياح والخسائر والفوائد التأخيرية والضرائب والرسوم واجبة الدفع المفروضة

(١) المادة (٤/ثالثاً) من تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والأجنبية

رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ المعدلة.

على المقاولين الاصليين والمقاولين الثانويين لبيان صافي الارباح المتحققة للمقاولين والاطلاع على الاعمال التي تم انجازها لصالح الإدارة^(١).

الفرع الثالث: تسديد المبالغ المستقطعة من المقاولين الثانويين قبل المغادرة

لما كان المقاولين لا يعملون في المشروع وحدهم وانما يوجد معهم مقاولين آخرين، ولما كان هؤلاء مسؤولين عن المقاولين الثانويين المتعاقدين معهم، فانه يجب على المقاولين العراقيين والاجانب العاملين في العراق الذين يرومون مغادرته تسديد جميع المبالغ التي استقطعوها من المقاولين الثانويين إلى الهيئة العامة للضرائب قبل مغادرته، وحيث ان مشروعية التعاقد من الباطن وان المتعاقد الثانوي لا يرتبط مع الإدارة بصورة مباشرة، الا ان المتعاقد الاصلي هو المسؤول امام الإدارة عن استقطاع النسب الضريبية باعتبارها أحد الالتزامات المفروضة عليه بموجب التشريعات^(٢).

ونجد ان المشرع حسناً فعل عندما منع الإدارة من منح أي مقاول متعاقد معها عراقياً كان أم اجنبياً شهادة براءة الذمة أو الموافقة على اعادة الامانات اليه أو اطلاق كفالته أو تصفية حسابه النهائي الا بعد استحصال موافقة الهيئة العامة للضرائب سواء كان خاضعاً للضريبة أو معفياً منها، إذ ان شهادة براءة الذمة لا تقتصر على براءة ذمة المقاولين من الضريبة وحسب وانما تمتد إلى مدى براءة ذمتهم من اكمال الاعمال المكلفين بها وتنفيذ التزاماتهم حسب بنود العقد والقوانين النافذة.

ولا بد من بيان أن هناك التزامات مفروضة على الهيئة العامة للضرائب باعتبارها الجهة المنظمة لعملية الاستقطاع الضريبي وحلقة وصل ما بين الإدارة والمتعاقد، وتتمثل التزامات هذه الجهة بالنقاط الآتية:

(١) د. عصام عبد الفتاح مطر، عقود الفيديو لمقاولات واعمال الهندسة المدنية ووسائل فض المنازعات

الناشئة عنها، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ٢٠٠٨، ص ٢٠٥-٢٠٦.

(٢) د. جابر جاد نصار، العقود الإدارية، دار النهضة العربية، القاهرة، دون سنة نشر، ص ٢١٥.

١- تحديد نسبة الضرائب المقررة على المتعاقد سنوياً وفقاً للظروف الاقتصادية وواقع التشريع الضريبي من كل سلفة أو دفعة عن المبالغ المتحققة للمقاولين والمتعاقدين عن عقودهم الخاضعة لضريبة الدخل عراقيين أو اجانب وتحويلها إلى الهيئة العامة للضرائب^(١).

٢- استلام المبالغ التي تستقطعها الجهات العراقية من المقاولين الاصيلين أو الثانويين وتسجيلها امانات لحساب المقاول الاصيلي أو المقاول الثانوي ويكتب وصل القبض باسم صاحب العلاقة بواسطة الجهة التي حولت تلك المبالغ وترسله بكتاب إلى الجهة ذاتها لتقوم بتسليمه لصاحب العلاقة عند اكمال اعماله لغرض استرداد الامانات الزائدة بعد تسوية حسابه الضريبي^(٢).

٣- لا يجوز للهيئة الموافقة على براءة ذمة أي مقاول اصلي أو اطلاق كفالته أو اعادة الامانات اليه أو تصفيته أو ترويج معاملاته الا بعد التأكد من تسديده جميع المبالغ المستقطعة أو الواجبة الاستقطاع من مقاوليه الثانويين ومبالغ الضريبة المتحققة على موظفيه^(٣).

٤- إحالة المخالف إلى القضاء وفق احكام قانون ضريبة الدخل النافذ^(٤).

٥- التفريق بين المتاجرة في العراق أو مع العراق ويكون قرارها خاضعاً للطعن ام القضاء الضريبي وفقاً للقانون^(٥).

المبحث الثاني

نطاق السريان الموضوعي للضريبة المفروضة على المتعاقد

(١) الفقرة (أولاً/٤) من تعليمات التحاسب الضريبي النافذة.

(٢) الفقرة (ب/خامساً/٤) من تعليمات التحاسب الضريبي النافذة.

(٣) الفقرة (ثانياً/٦) من تعليمات التحاسب الضريبي النافذة.

(٤) الفقرة (أولاً/١٢) من تعليمات التحاسب الضريبي النافذة.

(٥) الفقرة (ثانياً/١٢) من تعليمات التحاسب الضريبي النافذة.

حدد قانون ضريبة الدخل النافذ في المادة الثانية منه الدخل الذي يمكن إخضاعه للضريبة تحت إطار نظريتين هما نظرية المنبع ونظرية زيادة القيمة الايجابية، وقد كان سلوك المشرع العراقي واضحاً في ذلك عندما أشار إلى أن الدخل هو "إيراد المكلف الصافي الذي حصل عليه من المصادر المبينة في القانون"^(١)، وأن الفكرة التي تبناها المشرع العراقي استندت إلى نظرية المنبع في تحديد الدخل الخاضع للضريبة وأخذ بعنصري الدورية والانتظام في تحديد ذلك الدخل، حيث لم يخضع الدخول العرضية والرأسمالية إلى الضريبة الا انه هجر تلك النظرية واخذ بالنظرية الحديثة في بيان الدخل الخاضعة للضريبة^(٢).

ورغم هذا نجد أن التشريعات الحديثة قد اتخذت موقفاً يساير التطورات الحديثة وما تشهده الدول المتقدمة في كيفية الاستقطاع الضريبي من الدخل وبيان الدخل المعفى منها وكل ذلك يكون وفقاً لشروط قانونية ينبغي على الجميع احترامها عند تطبيق نظام الحاسب الضريبي للعقود الإدارية، لذلك سنقوم بتقسيم هذا المبحث على مطلبين نتكلم في الأول عن العقود الإدارية الخاضعة للضريبة ونتكلم في الثاني عن العقود الإدارية المعفاة من الضريبة وفقاً لما يأتي:

المطلب الأول: العقود الإدارية الخاضعة للضريبة وشرطها

بينت تعليمات الحاسب الضريبي للعقود الإدارية النافذة، العقود الإدارية الخاضعة للضريبة على سبيل الحصر لا الاستثناء، إلا أنها ومع ذلك اشترطت عدة شروط ينبغي مراعاتها لإخضاع تلك العقود لضريبة الدخل، لذا سنقوم بتقسيم المطلب على الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: العقود الإدارية الخاضعة للضريبة

- (١) الفقرة الثانية من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل الملغى رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩.
- (٢) مهند خلف رشيد، ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ١٩٨٢، ص ١٢٧.

هناك عقود تجهيز تبرمها الدولة مع أشخاص القانون الخاص، يكون الهدف منها تحقيق الملحة العامة، إلا أن هناك عقوداً إدارية أخرى تعد عقوداً الهدف منها تحقيق متاجرة في العراق، وهذه العقود تخضع لضريبة الدخل عقود التجهيز المبرمة بين جهات التعاقد العراقية من الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والأشخاص الطبيعية أو المعنوية وبين الجهات الأجنبية من الأشخاص الطبيعية أو المعنوية المنفذة لتلك العقود داخل العراق بصرف النظر عن محل تسلم البضاعة أو الإقامة.

يضاف لذلك الاعمال التكميلية أو المتممة والتي تتضمن النصب أو الإشراف أو الصيانة أو الاعمال الهندسية أو غيرها التي يتم تنفيذها داخل العراق سواء تم التعاقد عليها بصورة منفردة أو وردت ضمن عقود التجهيز، وكذلك المبالغ المدفوعة عن العقود التي تتضمن الخبرة أو الخدمات الأخرى داخل العراق ومدخولات المستعان بهم من ذوي الخبرة أو العمال العراقيين أو الأجانب وإن تم دفع أجورهم خارج العراق.

ومما تقدم يتبين لنا أن عقود التجهيز التي تبرمها الإدارة مع الشركات الأجنبية والاعمال التكميلية كنصب المعدات أو الإشراف على العمل أو أعمال الصيانة وكافة الاعمال الهندسية، عقود تخضع للضريبة ولا يجوز إعفاء المتعاقد منها الا في الاحوال التي رسمها المشرع في قانون ضريبة الدخل بصورة جزئية كالسماحات والتنزيلات، ولا يقتصر الامر على ذلك فحسب وإنما يشمل أيضاً المبالغ المدفوعة عن عقود الخبرة أو الخدمات الأخرى على ان يتم ذلك داخل العراق، بالإضافة إلى مبالغ العمال العراقيين أو الاجانب سواء تم دفع تلك المبالغ داخل العراق أو خارجه.

وغاية المشرع من فرض الضريبة على تلك العقود والاعمال والمبالغ هو تحقيق اغراض مالية من جهة وتحقيق اغراض اقتصادية واجتماعية من جهة أخرى، فالدولة

عندما تقوم بفرض تلك الضرائب فإن الهدف من ذلك هو تمويل الانفاق العام، كذلك مقابلة الاعباء التي تنفق على تنفيذ البرامج التنموية التي تحتاجها المرافق العامة^(١).

الفرع الثاني: شروط اخضاع العقود الإدارية للضريبة

من أجل اخضاع عقود التجهيز المبرمة بين الإدارة والمتعاقد إلى الضريبة، لا بد من توفر شروطاً عدة، نصت عليها تعليمات التحاسب الضريبي النافذة يمكن إجمالها بالنقاط الآتي^(٢):

١- إن يكون للمجهز الاجنبي غير المقيم^(٣) فرع أو مكتب تمثيل في العراق وأن العقد تم إبرامه أو تنفيذه من ممثل الفرع أو المكتب أو أحد العاملين فيها، إذ لا يمكن اخضاع المتعاقد الاجنبي المقيم في العراق للضريبة ولا يمكن اخضاعه لذلك دون ان يكون له فرع أو مكتب داخل العراق، على ان كل ذلك مشروط بان يكون العقد قد تم ابرامه أو تنفيذه من قبل ممثل الفرع أو المكتب أو احد العاملين فيها، وبدون تلك الشروط لا يمكن ولا تستطيع الدوائر المالية استحصال الضريبة لعدم معرفتها بالمتعاقدين الاجانب في حال عدم وجود فروع أو مكاتب داخل العراق تمثلهم، ولعل رؤية المشرع في اخضاع تلك العقود للضريبة هو تحقيق أهداف الضريبة على المتعاقدين غير المقيمين في العراق^(٤).

(١) د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط٢، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠١٢، ص ٧٥.

(٢) المادة (١) من تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والأجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ المعدلة.

(٣) غير المقيم : الشخص الذي لا تتوفر فيه شروط المقيم المبينة في الفقرة (١) من قانون ضريبة الدخل النافذ ولو نجم له دخل في العراق من أي مصدر كان.

(٤) لمعرفة أهداف الضريبة واسبس فرضها يراجع مؤلف د. إسماعيل خليل رمضان، المحاسبة الضريبية، ط١، جامعة بغداد، ٢٠٠٢، ص ٣٢.

٢- تخضع العقود الإدارية المبرمة مع المجهز الاجنبي غير المقيم إذا تم توقيع العقد خارج العراق إلى الضريبة واستوفى العقد متطلباته القانونية باسم المجهز كفتح الاعتماد وتخليص قوائم الشحن والرسم الكمركي وما يتصل بها من إجراءات، ولم يشترط المشرع كما هو الحال بالشرط الأول ان يكون للمجهز الاجنبي فرع أو مكتب تمثيل في العراق، إذ يمكن اخضاع الضريبة على ذلك المجهز وان لم يكن له فرع أو مكتب تمثيل داخل العراق، وهذا الشرط يعتبر شرطاً بديهيّاً ما دام أن العقد الاداري تم إبرامه خارج العراق.

٣- تخضع العقود الإدارية التي يتم دفع قيمتها داخل العراق إلى الضريبة، إذ لا يمكن ان تخضع تلك العقود للضريبة إذا تم دفع قيمتها خارج العراق الا إذا فرض قانون الدولة الاخرى الضريبة عليها، هذا وتخضع تلك العقود للضرائب سواء تم دفع قيمتها بصورة كلية أو تم دفع قيمتها بشكل جزئي، على ان المشرع لم يفرق فيما إذا تم دفع تلك القيمة بالعملة المحلية أو الأجنبية.

٤- إذا تم دفع قيمة العقد للجهة المجهزة مقايضة، وهذا الشرط واضح لا غموض فيه، إذ ان الدولة يمكن أن تتنازل عن الضريبة المفروضة على المتعاقد التابع لدولة ما إذا كانت تلك الدولة تفرض ضريبة على المتعاقد الوطني، فبهذا يمكن أن تتم المقايضة بين الدولتين.

٥- إذا حول المجهز الاجنبي غير المقيم شخصاً مقيماً في العراق لتوقيع العقد وتنفيذ مستلزماته نيابة عنه، يتم تقدير الضريبة باسمه ومن ينوب عنه من الاشخاص غير المقيمين في العراق، إضافة إلى عمولاته المتحققة إذا كان وكيلاً تجارياً.

المطلب الثاني: العقود الإدارية المعفاة من الضريبة وشرطها

أشار المشرع العراقي إلى ان هناك عقود ادارية معفاة من الضريبة، الا ان هذا الإعفاء لا بد ان تتوافر فيه شروط معينة، وللحديث اكثر عن الموضوع يمكن تقسيم

المطلب على فرعين نتكلم في الأول عن العقود الإدارية المعفاة من الضريبة ونتكلم في الثاني عن شروط هذا الإعفاء وذلك على النحو الآتي:

الفرع الأول: العقود الإدارية المعفاة من الضريبة

تتحقق لبعض المتعاقدين دخول في العراق ولكنها لا تخضع للضريبة، إمّا لان قانون ضريبة الدخل ينص على اعفائها، أو لان قوانين أخرى أو اتفاقيات دولية تنص على اعفائها، لأسباب مختلفة، وهذه الاسباب أما ان تكون لمنع الازدواج الضريبي أو ان تكون لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية^(١).

ومن جانبنا نرى إذ كان المشرع قد نص على تلك الإعفاءات لتلك الاسباب، الا انه لا يمكن ان يكون الإعفاء لأسباب اجتماعية ان كان المتعاقد اجنبي، لذا نجد ان المشرع العراقي نص إلى نصوص عدة يمكن بموجبها إعفاء بعض العقود الإدارية من الضريبة، حيث أشار إلى ان العقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية وبين الجهات الأجنبية من الاشخاص الطبيعية أو المعنوية المنفذة لتلك العقود تعد متاجرة مع العراق ولا تخضع لضريبة الدخل^(٢).

كما نص قانون ضريبة الدخل إلى إعفاء أي دخل من الضريبة بقانون خاص أو بموجب اتفاق دولي^(٣) بالإضافة إلى دخل أصحاب وسائط النقل البرية من غير العراقيين المتعاقدين مع المؤسسة العامة لتوزيع المنتجات النفطية والغاز لإيصالها إلى داخل العراق أو تصديرها منه، كذلك إعفاء دخل أصحاب وسائط النقل البرية من غير العراقيين المتعاقدين مع المؤسسة العامة لتسويق النفط لتصدير النفط الخام إلى خارج العراق^(٤).

(١) د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان، مصدر سابق، ص ٢٧١.

(٢) المادة (٢) من تعليمات الحاسب الضريبي النافذة.

(٣) الفقرة (١٠) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(٤) الفقرة (٢٤) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

ومع هذا لم يذكر المشرع العراقي سبب هذا الإعفاء الا ان السبب الراجح من ذلك من وجهة نظرنا هو تشجيع القطاع الخاص الاجنبي من الاستثمار في العراق وخاصة في المجال النفطي من ناحية أولى ولاكتساب الخبرات من ذلك القطاع من ناحية ثانية.

إلا أن هناك من الكتاب أشار إلى أن المشرع عندما أورد تلك الإعفاءات من دون تبويبها إلى مجموعات بحسب سبب الإعفاء كأن يكون اقتصادي أو سياسي أو بموجب اتفاقات للمعاملة بالمثل، نجد ان المشرع قام بذلك لسببين:

١- إن المشرع العراقي تجنب تقسيمها إلى مجموعات بحسب سبب الإعفاء لان بعض هذه الإعفاءات يعود لأكثر من سبب، فقد يكون سبب الإعفاء ظاهرياً اقتصادي بينما يخفي في طياته اسباباً سياسية.

٢- إن ذكر الإعفاءات من دون تقسيمها إلى مجموعات بحسب سبب الإعفاء جنب المشرع تبرير سبب بعض الإعفاءات^(١).

ولم يشر المشرع إلى العقود الإدارية المعفاة من الضريبة فحسب وانما اعفى المبالغ المدفوعة عن العقود التي تتضمن الخبرة أو الخدمات خارج العراق كالإشراف على الشحن أو فحص المعدات أو تقديم الاستشارات، ومع هذا نرى ان إعفاء تلك العقود والمبالغ من الضريبة لا بد ان يتم وفق شروط حددها المشرع، وهذه الشروط يمكن اجمالها بالفرع الثاني.

الفرع الثاني: شروط إعفاء العقود الإدارية من الضريبة

(١) عبد الباسط علي جاسم، الإعفاءات من ضريبة الدخل "دراسة مقارنة مع اشارة خاصة للقانون العراقي"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠١، ص ٧٧.

بيّن المشرع العراقي في تعليمات الحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والأجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨، شروط عدة ينبغي توافرها لإعفاء المتعاقد من الضريبة، وهذه الشروط يمكن حصرها بالنقاط الآتية^(١):

١- إذا كان المجهز الاجنبي مقيماً خارج العراق وتم ابرام العقد وتوقيعه خارج العراق واستوفى متطلباته القانونية باسم الجهة العراقية كفتح الاعتماد وتخليص قوائم الشحن وما يتصل بها من اجراءات، وهذا الشرط تم إيضاحه سابقاً في العقود الخاضعة للضريبة، الا ان ما يميزه عن الشرط المذكور آنفاً هو أنه إذا تحققت شروطه (أن يكون المجهز الاجنبي مقيماً خارج العراق وتم ابرام العقد وتوقيعه خارج العراق واستوفى متطلباته القانونية باسم الجهة العراقية كفتح الاعتماد وتخليص قوائم الشحن وما يتصل بها من اجراءات) فان ذلك يؤدي إلى إعفاء المتعاقد من الضريبة، ولا يقتصر الاختلاف على ذلك فحسب، إذ ان المشرع عندما بيّن شروط اخضاع الدخل للضريبة أشار إلى أن الدخل يخضع للضريبة بعد توفر الشروط، وهو ما لم يتم ذكره بشرط إعفاء المتعاقد من الضريبة، وهو ما نجده عيباً تشريعياً ينبغي معالجته أما بحذف عبارة (سواء كان للمتعاقد فرع أو مكتب تمثيل في العراق) المنصوص عليها بشرط اخضاع المتعاقد للضريبة، أو النص على تلك العبارة في شروط إعفاء المتعاقد من الضريبة.

٢- يعفى المجهز الاجنبي غير المقيم من الضريبة إذا كان لديه فرع أو مكتب تمثيل في العراق وتم ابرام العقد وتوقيعه خارج العراق وفقاً لما ورد في البند (أولاً) من المادة (٢) من تعليمات الحاسب الضريبي النافذة، اما إذا لم يكن الفرع أو المكتب طرفاً في ابرام العقد أو تنفيذه فيقتصر الحاسب الضريبي على العمولات أو الاجور المتحققة للمخول أو الفرع أو الوكيل.

(١) المادة (٢) من تعليمات الحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والأجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ المعدلة.



وهنا نجد أن علة المشرع في إعفاء المتعاقد من الضريبة إذا كان لديه فرع أو مكتب تمثيل في العراق عندما يتم إبرام العقد وتوقيعه خارج العراق غامضة إذا ما تم مقارنتها بعلمته في احتساب الضريبة على العمولات أو الأجر المتحققة للمخول أو الفرع أو الوكيل ان لم يكن الفرع أو المكتب طرفاً في إبرام العقد، ونرى انه لو كانت صياغة تلك المادة بطريقة اخرى لكان افضل دون ان يكون هناك لبس في فهم معنى المشرع وغايته من تشريع تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والأجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ المعدلة.

الخاتمة

في ختام بحثنا (التنظيم القانوني للتحاسب الضريبي في العقود الإدارية) ومن خلال ما تم ذكره من نقاط تم بحثها وتحليلها ، وجب علينا ان نختم البحث باستنتاجات وتوصيات ولا نريد من ذلك تكرار ما تم الحديث عنه وانما الهدف هو إبراز النقاط الاساسية وبيان مواطن القوة والضعف بالتشريعات العراقية وذلك وفقاً لما يأتي:

أولاً: الاستنتاجات:

- ١- نجد أن المشرع العراقي اعطى خصوصية للعقود الإدارية وكيفية تحصيل الضرائب من المتعاقدين المكلفين بدفعها وخاصة في مجال العقود الإدارية الدولية وميز طرق استحصالها والنسب والمدد المقررة لاستحصالها من الشركات عن الاشخاص الاعتيادية.
- ٢- أعطى المشرع لعقود التجهيز خصوصية عن بقية العقود الإدارية الاخرى عند استحصال الضريبة.
- ٣- عد المشرع العراقي متاجرة في العراق وتخضع لضريبة الدخل العقود الإدارية المبرمة بين جهات التعاقد العراقية وبين الجهات الأجنبية، وفق شروط معينة دون ان يخضع البعض الاخر من تلك العقود للضريبة.
- ٤- حدد المشرع على وجه التفصيل التزامات جهات التعاقد والتزامات المكلفين بدفع الضرائب وبين حقوق كل منهم.
- ٥- الزم المشرع الإدارة بعدم صرف السلف الاخيرة ولا يسدد الحساب النهائي للمتعاقد إلا بموافقة تحريرية منها خلال (١٨٠) مئة وثمانين يوماً من تاريخ اكمال العمل بكتاب تأييد براءة الذمة من الهيئة العامة للضرائب.
- ٦- حسناً فعل لمشرع عندما الزم المقاولون الاصليين باستقطاع النسب التي تقررها الهيئة العامة للضرائب وذلك من أجل تخفيف العبء عن الدوائر المالية من ناحية وعدم امكانية البعض من التهرب الضريبي من ناحية اخرى.

٧- نجد أن المشرع حسناً فعل عندما منع الإدارة من منح أي مقاول متعاقد معها عراقياً كان أم أجنبياً شهادة براءة الذمة أو الموافقة على إعادة الامانات اليه أو اطلاق كفالته أو تصفية حسابه النهائي الا بعد استحصال موافقة الهيئة العامة للضرائب سواء كان خاضعاً للضريبة أو معفياً منها.

٨- لا يمكن لأي دائرة من دوائر الدولة إنجاز معاملات المتعاقدين إلا بعد جلب براءة الذمة من السلطة المالية.

ثانياً: التوصيات:

١- إعادة النظر في بعض النصوص الضريبية وخاصة بعد التطور الاقتصادي والسياسي والقانوني الذي شهده العراق في الوقت الحالي، بحيث تكون تلك النصوص متوائمة مع ذلك التطور.

٢- العمل على تحقيق العدالة الضريبية، خاصة وان المشرع قد منح الشركات الأجنبية مميزات اكبر من المميزات التي منحها للشركات المحلية.

٣- ضرورة إعطاء خصوصية للعقود الإدارية الكبرى الأخرى كعقود المقاولات وعقود المرافق العامة ذات الطبيعة الاستراتيجية دون أن ينحصر الحال على عقود التجهيز.

٤- وضع معايير وشروط ثابتة وواضحة ومعلومة عند اخضاع بعض العقود الإدارية للضريبة وإعفاء البعض الاخر منها للضرائب من أجل تلافي موضوع التهرب الضريبي.

٥- فرض العقوبات والتي هي من صلاحية السلطة المالية بأضيق نطاق ممكن لتلافي بعض الاشكالات التي تقع وتؤدي بنهاية المطاف إلى عرقلة تحصيل الضريبة.

٦- تشريع نصوص تمكن المكلف من احقية التقاضي امام المحاكم المختصة فيما لو اساءت الإدارة استخدام سلطتها تجاه المكلف بدفع الضريبة.

٧- ضرورة وضع عقوبات تتناسب وحجم المخالفات والجرائم التي يرتكبها المكلفين بدفع الضريبة .

المصادر

أولاً: الكتب:

- ١- د. أحمد ثابت عويضة، ضريبة الارباح التجارية والصناعية في القانون المصري "دراسة مقارنة"، ط٢، دار الكتب العربي للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٩٧.
- ٢- د. إسماعيل خليل رمضان، المحاسبة الضريبية، ط١، جامعة بغداد، ٢٠٠٢.
- ٣- د. جابر جاد نصار، العقود الإدارية، دار النهضة العربية، القاهرة، دون سنة نشر.
- ٤- د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط٢، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠١٢.
- ٥- د. عصام عبد الفتاح مطر، عقود الفيدك لمقاولات واعمال الهندسة المدنية ووسائل فض المنازعات الناشئة عنها، دار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، ٢٠٠٨.
- ٦- د. علي مظفر حامد، شرح قانون التنفيذ، مطبعة العاني، بغداد، دون سنة نشر.
- ٧- د. فاروق عبد العالي محمد، اصول المحاسبة الضريبية ، الدار الجامعية، الاسكندرية ، ١٩٨٦.
- ٨- د. فؤاد توفيق ياسين، المحاسبة الضريبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة العربية، عمان-الاردن، ٢٠٠٥.
- ٩- د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، ط٣، دار المعارف، مصر، ١٩٦٢.

ثانياً: الرسائل الجامعية:

- ١- أحمد فارس عبد جاسم العزاوي، ضمانات تحصيل دين الضريبة في التشريع العراقي "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية القانون ، جامعة تكريت، ٢٠٠٨.
- ٢- سهاد عبد الجمال الزهيري، التزامات الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٦.

- ٣- عبد الباسط علي جاسم، الإعفاءات من ضريبة الدخل "دراسة مقارنة مع اشارة خاصة للقانون العراقي"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠١.
- ٤- مهند خلف رشيد، ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ١٩٨٢.

ثالثاً: المجالات والمؤتمرات العلمية:

- حيدر نجيب أحمد المفتي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ "دراسة تحليلية"، بحث منشور في مجلة ديالى للدراسات القانونية، جامعة ديالى، كلية الحقوق العدد الرابع والخمسون، ٢٠١٢.

رابعاً: القوانين:

- ١- قانون ضريبة الدخل الملغى رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩.
- ٢- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

خامساً: القرارات والتعليمات:

- ١- الشروط العامة لمقاولات أعمال الهندسة المدنية لعام ٢٠٠٥.
- ٢- تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين الجهات العراقية والأجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ المعدلة بالتعليمات رقم (١) لسنة ٢٠١٤ المنشورة بجريدة الوقائع العراقية بالعدد (٤٣٦٤) في (١٨/٥/٢٠١٥).

المخلص:

للضريبة أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية ويأتي في مقدمة تلك الأهداف انها تمثل إيراد مالي لتغطية نفقات الدولة بكافة مرافقها ولها أهداف أخرى تتمثل في تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي وتعجيل عملية التنمية واعادة توزيع الدخل وتحفيز الادخار والاستثمار على وفق أولويات التنمية، وبين المشرع أهمية الضرائب وكيفية استحصالها والإعفاء منها في العقود الإدارية المبرمة بين الدولة والشركات المحلية والأجنبية، وبيان حقوق والتزامات الاطراف المتعاقدة، مع بيان دور السلطة المالية في استحصال تلك الضرائب وفق ما قرره المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ وتعليمات الحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والأجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ .



ABSTRACT :

The tax aims has economic, social and political goals and comes at the forefront of those goals that it represents a financial income to cover the expenses of the state with all its facilities and has other goals is to achieve economic and social balance and accelerate the process of development and redistribution of income and stimulate savings and investment in accordance with the priorities of development, and the legislator the importance of taxes and how to obtain them and exempt them In the administrative contracts concluded among the State and local foreign companies, and a statement of the rights and obligations of the contracting parties, with a statement of the role of the financial authority in the collection of such taxes as decided by the Iraqi legislator in the Income Tax Law And tax instructions for settling accounts of contracts between Iraq and foreign contracting parties No. (2) for the year 2008.