

الأرباح الرأسمالية بين الخضوع والإعفاء الضريبي (مع إشارة خاصة للعراق)

بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الوطني المشترك لكلية الادارة والاقتصاد
والمعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

جامعة بغداد

للمدة من ٣-٤/نيسان/٢٠١٣

من قبل

الدكتور

كريم سالم كماش

الهيئة العامة للضرائب

الأهداء

الى الخير الضريبي المتقاعد ...

الاستاذ حائب محمد الستار طعيمة.

اول من اثار الاهتمام بعمق في موضوع الارباح الرأسمالية وامكانية
خضوعها للضريبة .

د. كريم سالم

المستخلص

اختلف مفهوم الربح تبعاً لاختلاف زوايا نظر المختصين في مختلف العلوم ، فمفهومه القانوني يختلف عن مفهومه الاقتصادي والذي يختلف بدوره عن المفهوم المحاسبي، وقد يكون الربح ربحا حقيقيا ناتجا عن النشاط الاعتيادي للشركة او قد يكون ربحا صوريا لا ينتج عن زيادة حقيقية في اصول الشركة.

وتختلف الارباح بحسب طبيعتها فهناك ارباح عادية تتولد للشركة من خلال مزاوله نشاطها الاعتيادي ، وهناك ارباح اخرى قد تتحقق للشركة على سبيل الاستثناء وتنتج عن التصرف باصول الشركة بالبيع او غيره ، وتسمى هذه الارباح بـ " الارباح الراسمالية " .

وقد اختلفت وجهات النظر في مدى خضوع هذه الارباح للضريبة ، فهناك من يؤيد خضوعها وله مبرراته وهناك من يعارض وله مبرراته ايضا.

يحاول هذا البحث اثاره مزيد من الاهتمام بهذا الموضوع الذي بات يشغل الاوساط الضريبية في العراق وفي دول اخرى منطلقا من فرضية مفادها ان ان خضوع الارباح الراسمالية يمكن ان يسهم في تحقيق متطلبات العدالة الضريبية.

اشتمل البحث على ثلاث مباحث اختص الاول بعرض المرتكزات النظرية للارباح الراسمالية والمفاهيم المتعلقة بها ، بينما عرض المبحث الثاني معالجات هذه الارباح في قوانين ضريبة الدخل العراقية وقوانين ضرائب لدول اخرى ، واختص المبحث الثالث بعرض وجهة نظر ضريبية ترى ضرورة اخضاع هذه الارباح للضرائب تماشيا ومتطلبات العدالة .

وكان الاستنتاج الرئيس - وفيما يخص العراق - ان السلطة المالية استبعدت الارباح الراسمالية اعتمادا على قرينة دون النص ، ومن ثم كانت التوصية بامكانية الاعتماد على الفقرة السادسة من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل والتي تنص على خضوع كل مصدر اخر غير معفي بقانون وغير خاضع لاي ضريبة في العراق بالخضوع للضريبة.

ABSTRACT

The concept of profit has different meaning according to the various of opinions in different science.

Legally ,the profit concept differs from its economic concept which in turns differs from accountant one.

The profit may be a true profit representing by the increasing in the company assets after removing the asked discounts.

Whatever the source is whether by normal or abnormal activity, or it may be a figurehead profit resulting from the deduction of capital, or reserve requirements or the provision of inaccurate budget.

The profits has a various kinds such as normal profit resulting from the normal activity of the company, and another profit resulting from exceptional activity of the company beyond of its basic one, which are called by capital profit.

There are different view about whether these profit should submitted to the tax or not, raising controversies in tax offices.

This study tries to answer this basic question basing on the following hypothesis: The exclusion of capital profits out of taxation will has an impact on the tax resource and crossing the justice.

The study consists of three sections: First, introducing the theoretical grounds of capital profits and their concepts, second, discussing the processing of these capitals by Iraqi Income tax Act: and third, discussing one of taxation views which believe in submitting these profits to the tax.

The conclusion is that the exemption of capital profits in Iraq doesn't rely on clear legal text but on presumption, so, the study recommends to reconsidering the issue of taxation and depending of the sixth paragraph of the second item of stating that every source of the income should be taxable under the Iraqi law of taxation.

المقدمة

تعد الارباح الرأسمالية احد انواع الارباح ، وهي تختلف بطبيعتها عن الارباح العادية التي تتولد للشركة جراء مزاوله النشاط الاعتيادي الذي انشئت من اجله وتعد الهدف الاساسي لانشاء المشروع ، على عكس الارباح الرأسمالية التي تحصل على سبيل الاستثناء، والتي يمكن ان تنشأ عبر احدى صورتين اذ يمكن ان تنتج من التصرف بالاصول الثابتة او من اعادة تقييم هذه الاصول ، وقد اختلفت وجهات النظر في مدى خضوع هذه الارباح للضريبة من عدمه ، ولكل وجهة نظر ما يدعمها من حجج ومبررات .

يحاول هذا البحث اثاره مزيد من الاهتمام بهذا الموضوع الذي بات يشغل الاوساط الضريبية العراقية وغيرها.

مشكلة البحث

اصبحت الارباح الرأسمالية مثار جدل في الدوائر الضريبية فهناك من يرى بحجوب خضوع هذه الارباح للضريبة ، بينما يرى اخرون انها معفاة وكلا الرأيين يوردان اسانيد متباينة تدعم رأيه .

فوضوية البحث

ان خضوع الارباح الرأسمالية للضريبة يمكن ان يسهم في تحقيق متطلبات العدالة الضريبية ، وان هناك عدة مبررات يستند اليها هذا الخضوع.

اهمية البحث

تجلى الاهمية في هذا الاطار وبشكل محدد بضرورة بيان فيما اذا كانت هذه الارباح خاضعة للضريبة ام لا ، ليتسنى للدوائر الضريبية اتخاذ الاجراءات التي تكفل ضمان حقوق طرفي المعادلة (الخزينة العامة للدولة والمكلف بدفع الضريبة)، وما يسهم في تحقيق اهداف النظام الضريبي ايضاً .

هيكلية البحث

يشتمل البحث على ثلاث مباحث، اختص الاول بعرض المرتكزات النظرية للارباح الرأسمالية والمفاهيم المتعلقة بها ، بينما عرض المبحث الثاني معالجات هذه الارباح في قوانين ضرائب الدخل العراقية وقوانين ضرائب لدول اخرى ، واختص المبحث الثالث بعرض وجهة نظر ضريبية ترى ضرورة اخضاع هذه الارباح للضرائب في العراق اعمالاً لنص قانوني صريح اسوة بدول اخرى نحت هذا المنحى .

المبحث الاول

الارباح الرأسمالية: المرتكزات النظرية

ينطلق البحث في تناول مفهوم الارباح الرأسمالية ومدى خضوعها للضريبة في ضوء عدد من المفاهيم المترابطة والمتداخلة فيما بينها ، وهذا التداخل والترابط بين هذه المفاهيم المتعددة يوجبان الإشارة الى ماتعنيه مفاهيم مثل رأس المال والارباح والارباح الرأسمالية والاصول الثابتة اضافة الى المفاهيم الاخرى ذات الصلة ، بهدف ايجاد خلفية تمكن من الاقتراب من الموضوع المراد ببحثه.

اولاً: مفهوم رأس المال

يعرف رأس المال بأنه كل مال مادي او معنوي يمكن تقديره بالنقود ويدر دخلاً او قابلاً لان يدر دخلاً ويتملكه الفرد في لحظة معينة ، ويقصد بالمال المادي الاموال المنقولة والعقارات والاراضي ، اما المال المعنوي فيمثل حق ملكية الاسهم^١.

ويذهب البعض الآخر الى القول بأن المال يشمل المال المادي والمال المعنوي المنتج منه والعاطل عن الانتاج لكنه قابل لان يكون منتجاً كالاراضي الفضاء اذا استغلت والحلي والتحف اذا بيعت واستثمر ثمنها^٢.

او هو نتيجة عمل مجسد يستخدم لايجاد ثروة اخرى من الدخل والانتاج ، فيشترك العمل ورأس المال في تحقيق الانتاج ، لذا فان لكل منهما حصة من الايراد المتحقق ، ويضمن مفهوم رأس المال المعنوي والمال النقدي ويستلم رأس المال النقدي حصته من الايراد المتحقق اما على شكل فوائد او حصة من الارباح^٣.

اما رأس المال من وجهة النظر الضريبية فيمثل مجموع الاموال العقارية والمنقولة المادية والمعنوية القابلة للتقويم نقداً والتي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت مدرة لدخل نقدي او عيني او لخدمات او كانت عاطلة عن كل انتاج ، وبذلك فان رأس المال من وجهة النظر الضريبية يختلط بمفهوم الثروة خلافاً للتعبير الاقتصادي لرأس المال الذي يقتصر على الاموال المنتجة للسلع والخدمات^٤.

وبهذا فان الفرق بين المفهومين ينحصر في كون رأس المال من وجهة النظر الاقتصادية يقتصر على الاموال المنتجة للسلع والخدمات ، اما من وجهة النظر الضريبية فأن رأس المال يتمثل في مجموع المال المادي والمعنوي المنتج منه وغير

^١ د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف بمصر، بدون سنة طبع، ص ٢٨٩.

^٢ د. فاضل شاكر الواسطي، اقتصاديات المالية العامة، ط ١، مطبعة المعارف، بغداد ١٩٧٣ ص ٢٠٤.

^٣ فلاح شفيق، مفهوم الربا والاكتناز "وجهة نظر اقتصادية لعلة تحريمهما في الشريعة الاسلامية"، بحث منشور على الشبكة الدولية للمعلومات على الموقع www.iraker.dk.

^٤ د. عبد الكريم صادق بركات، دراسة في الاقتصاد المالي، مؤسسة سباب الجامعة، مصر ١٩٨٣ ص ١١٥.

المنتج، وبذلك يختلط بمفهوم الثروة التي تشمل كمية السلع الاقتصادية الموجودة في فترة زمنية معينة، وهي تشمل رأس المال زائدا الثروات الطبيعية التي لا يساهم الانسان في انتاجها ، وبذلك فان كل رأس مال هو ثروة والعكس ليس صحيحاً^٥.

ويخضع رأس المال الى احدى صور الضرائب المباشرة والتي تتخذ من هوعاء آ لها ، لكنها تتميز بانخفاض سعرها فيمكن دفعها من دخل رأس المال بمعنى انها تنتهي عملياً لان تكون ضريبة على الدخل ، ومرد انخفاض سعرها بسبب الخشية من ان تؤثر على رأس المال ، لانها لو كانت مرتفعة السعر فانها ستجبر المكلف على التصرف بجزء من رأس ماله للأيفاء بها وهذا ما يقود لاحقاً الى تآكل رأس المال وبالتالي الى تدني الطاقة الانتاجية

يمكن ان نشير في هذا الاطار الى ان السعر المرتفع بشكل غير م عقول يمكن ان يلتهم الوعاء الضريبي ، لكن ينبغي النظر الى الجانب الاخر اذ ان في ملكية رأس المال طاقة ضريبية مستقلة عن تلك الطاقة التي تدرها الإيرادات ، فالمكلف الذي يمتلك ثروة بم كن ان ينفق مقداراً أكثر من دخله ، اي ان مقدراته الانفاقية أكبر مما يعكسه دخله من رأس المال ، وعلى النقيض من ذلك فأن المكلف الذي لا يملك سوى عمله تنحصر مقدراته الانفاقية في دخلة فقط^٦

وتعد الضرائب على رأس المال من الضرائب التي تفرض على متغيرات ساكنة والتي لا يكون لها بعد زمني لكنها تقاس في لحظة زمنية وتشير الى قيمة الاصول التي كونها الفرد ، على العكس من الضرائب على الدخل التي تفرض على متغيرات متحركة لان لها بعداً زمنياً فمثلاً لا يكون لمفهوم الدخل معنى محدد ما لم تتم الاشارة الى الفترة الزمنية التي تم اكتسابه خلالها، وعلى العموم فان هناك عدة مبررات لفرض الضرائب على رأس المال وتستند جميعها على مبادئ القدرة على الدفع ومن اهمها :-

- تساعد على تصحيح بعض مشاكل ادارة ضرائب الدخل وخاصة فيما يتصل بالمكاسب الرأسمالية غير المحققة لانها تشتمل على مجموع المكاسب والخسائر الرأسمالية من كافة السنوات السابقة.
- كلما زادت ثروة الفرد زادت قدرته على الدفع.
- تقلل من تركيز الثروة وهذا مطلوب سياسياً واجتماعياً حيث تشير الاحصاءات الى ان توزيع الثروة بصفة عامة الكثر عدم عدالة من توزيع الدخل ذاته والذي يظهر عدم عدالة ايضاً^٧.

ومن اهم مزايا هذه الضرائب انها تصيب رؤوس الاموال المنتجة وغير المنتجة كالاراضي الفضاء و بهذا فانها تكون نافعة للاقتصاد بمجمله لانها تدفع الناس لاستثمار رؤوس الاموال العاطلة ، كما انها تسمح بالتمييز

^٥ فلاح شفيق، مفهوم الربا والاكتناز "وجهة نظر اقتصادية لعله....مصدر سابق ذكره.

^٦ علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة ١٩٧٢ ، ص ص ٢٦٢-٢٦٣.

^٧ المرسي السيد حجازي ، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق ،الدار الجامعيه للطباعة والنشر ،بيروت ٢٠٠١ ،ص ص ١٤٩- ١٥٠.

بين دخل رأس المال ودخل العمل اضافة الى ذلك قد تكون اكثر عدالة من الضريبة التي تلحق الدخل مباشرة لان رأس المال ادق في الدلالة على المقدرة التكليفية من الدخل برأي البعض^٨.

ومن انواع هذه الضرائب الضريبة الاستثنائية على رأس المال التي تم فرضها في بعض الدول وهي ضرائب مؤقتة يتم اللجوء اليها في الظروف الاستثنائية كالحروب وغيرها وذلك لتصفية اثارها ، اضافة الى ضريبة التركات التي تفرض على رأس المال وتقتطع جزءاً منه للايفاء بها ، وه اتان الضريبتان تتميزان بارتفاع اسعارهما بحكم واقع تنظيمهما ويقودان الى اقتطاع جزء من رأس المال فتؤثران بذلك في حجم الادخار في القطاع الخاص الامر الذي يؤدي الى اعاقا التراكم الرأسمالي ، وذلك لان رأس المال هو احد مصادر الدخل الرئيسية ، والدخل هو المصدر الذي يدخر منه الافراد ، ولذلك فان انقاص راس المال عند دفع الضريبة منه يؤدي بالنتيجة الى انقاص الدخل وبالتالي انقاص الادخار ويؤدي هذا الوضع الى نقص عرض رؤوس الاموال الموجهة للاستثمار فيتأثر النشاط الاقتصادي الكلي^٩.

وتعد الضرائب على رأس المال من الضرائب ال عادية ، ولكن المشكلة تبرز عندما يراد التخلص من الاصل المنتج عند انتهاء عمره الانتاجي او بسبب التقدم التكنولوجي وفيما اذا عد سعر بيعه خاضعاً للضريبة ام لا؟

ثانياً: مفهوم الارباح

اختلف مفهوم الربح تبعاً لاختلاف زوايا نظر المختصين في مختلف العلوم ، فمفهومه قانونياً يختلف بعض الشيء من مفهوم ه الاقتصادي والذي يختلف بدوره عن المفهوم المحاسبي، وفيما يأتي استعراضاً موجزاً لوجهات النظر هذه.

١ الارباح من وجهة النظر القانونية

تناولت مختلف القوانين هذا المفهوم ، وجرى التركيز على مفهوم الارباح الصافية ، فقد عرفها قانون الشركات العامة العراقي رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ على انها "زيادة الايرادات على المصروفات الظاهرة في حساب الارباح والخسائر للسنة المالية للشركة المنظم وفق التشريعات النافذة والانظمة والاعراف المحاسبية المعتمدة والمدقق من قبل ديوان الرقابة المالية والمصادق عليه من قبل الجهة المخولة قانونياً"^{١٠}.

اما قانون الشركات الاردني فقد حدد الارباح الصافية على انها ((الفرق بين مجموع الايرادات المتحققة في اي سنة مالية من جانب ومجموع المصروفات والاستهلاك في تلك السنة من جانب اخر قبل تنزيل المخصص لضريبي الدخل والخدمات الاجتماعية))^{١١}.

^٨ محمود رياض عطيه ، مصدر سابق ذكره ، ص ٢٩٠

^٩ انظر التفاصيل في : عبد العال الصكبان ، علم المالية العامة ، ط٣ ، دار الجمهورية ، بغداد ١٩٦٦ ص ٢٨٧

٢٩٨

^{١٠} المادة ١١ ، قانون الشركات العامة العراقي رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧

^{١١} المادة ١٨٩ ، قانون الشركات الاردني رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧

ولا يخرج قانون الشركات المصري عن هذا الاطار العام فقد عرف الارباح الصافية بأنها (الارباح الناتجة عن العمليات التي باشرتها الشركة وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الارباح وبعد حساب وتجريب كافة الاستهلاكات والمخصصات التي تقضي اصول المحاسبية بحسابها وتجهيها قبل اجراء اي توزيع بأي صورة من الصور).^{١٢}

في حين ان قانون الشركات التونسي يرى ان الارباح القابلة للتوزيع تتكون من النتيجة المحاسبية الصافية بعد اضافة النتائج المؤجلة من السنوات المحاسبية السابقة او طرحها.^{١٣} والملاحظ في هذه النماذج من التعريفات القانونية للارباح انها جميعاً تركز على النتيجة المحاسبية للنشاط مهما كان مصدر هذه الزيادة ، سواء كانت ناتجة عن النشاط الاساسي للمشروع او لم تكن كذلك .

٢ الارباح من وجهة النظر المحاسبية

تمثل الارباح من وجهة النظر هذه الزيادة في ايرادات الوحدة الاقتصادية المتحققة خلال سنة مالية معينة على نفقاتها لتلك السنة ، بمعنى انها تتعلق بجميع مصادر دخل المكلف بحيث لا تميز بين الدخول الخاضعة للضريبة وتلك المحفلة منها .

وقد استخدم معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ بعض المصطلحات بمعاني محددة فالربح المحاسبي على وفق هذا المعيار هو صافي ربح او خسارة الفترة المالية قبل اقتطاع مصروف الضريبة^{١٤} ان المحاسبين يحددون الربح عن طريق قائمة الدخل التي تهدف الى مقابلة الايرادات بتكاليف الحصول عليها فالفرق بين الايرادات والتكاليف هو الربح او الخسارة ، وفي هذه الحالة يحدد الربح المحاسبي وفقاً لفرضيات ، مبادئ ومفاهيم محاسبية معروفة ، على الرغم من ان هذا الاحتساب تعوزة بعض الدقة بسبب ان حساب الاندثار لا يكون بالدقة المطلوبة لانه يحسب على اساس التكلفة التاريخية ويخلق ذلك مشكلة للادارة عند استبدال الموجودات ، كما ان تقييم المخزون على اساس التكلفة التي تشمل قيم تاريخية وحالية يؤدي الى نقل المخزون بالتكلفة الى استفادة سنة على حساب سنة اخرى.^{١٥}

٣ الارباح من وجهة النظر الاقتصادية

ينصرف مفهوم الربح عند المحاسب للفرق بين الايراد الكلي للمشروع وبين تكاليفه الكلية ، لكن الاقتصادي يذهب ابعد من ذلك لانه يرى ان التكاليف الكلية تتضمن التكاليف الكلية للعمل والارض ورأس المال ، وتتضمن هذه التكاليف جميع السلع والخدمات المستهلكة سواء اشتملت على مصروفات نقدية فعلية ام لا وسواء ظهرت في حسابات المشروع او لم تظهر ، فالاقتصادي يعني بـ (قيمة جميع السلع والخدمات التي

^{١٢} المادة ٤٠ ، قانون الشركات المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

^{١٣} المادة ٢٨٧ ، قانون الشركات التونسي رقم ٩٣ لسنة ٢٠٠٠

^{١٤} المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية ، ج ، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الاردن) ٢٠١٠ ص ٤٠٣

^{١٥} د. يوحنا دم ، المخاطر المحاسبية لعدم التمييز بين صافي الدخل ورأس المال ، السويد ٢٠٠٧ ص ٦ - ص ٢٢

استهلكت في عملية الانتاج) ، وهذا هو ما يعتبره الكلفة ، في حين يقيس المحاسب المصروفات النقدية الفعلية ، وهناك اختلاف اخر مهم فالاقتصادي يرى ان هناك حداً ادنى من الدافع يفوق سعر الفائدة يشترطه مالكو المشروع للابقاء على اموالهم مرتبطة بالمشروع فهم يشترطون تعويضاً عن تحمل المخاطر والتضحية بفرض استثمارية اخرى ، فما لم يحصلوا على هذا التعويض فانهم سيسحون اموالهم من المشروع وهم يدعون هذا التعويض بـ (الربح الاعتيادي) الذي يدخله الاقتصادي ضمن التكاليف الكلية ، ويقاس حجم هذا الحد الادنى من الربح الاعتيادي عن طريق العائد الذي يستطيع المالكون الحصول عليه عند استثمار رأس مالهم النقدي في فرص استثمارية بديلة ذات درجة مخاطرة مساوية ويدعى هذا الاسلوب بـ . (كلفة الفرصة او الكلفة البديلة) وتحتسب حسب القيمة التي ستكون للموارد الانتاجية في الاستعمالات البديلة ، ومن هذا يمكن الاستنتاج بأن الاقتصادي يرى ان جزءاً مهماً من يدعى ربحاً يشتمل في الحقيقة على مردود ضمني للعمل والارض ورأس المال وهو مردود لا يدخل في حساب المحاسب ، بمعنى ان الاقتصادي يحاول ان يربط كل نوع من المدفوعات بنوع من الخدمة فإذا كانت الفائدة تدفع مقابل استعمال النقد والاجر مقابل خدمات انسانية والربح مقابل الارض واستعمال الموارد الطبيعية ، فلماذا تدفع الارباح ؟ والجواب يتضح من خلال معرفة الاساس الذي تقوم عليه الارباح ، اي معرفة النوع الخاص من الخدمة التي تدفع الارباح كمقابل لها ، وتمثل هذه الخدمة في تنظيم عوامل الانتاج ويمكن اعتبارها كمقابل لـ:

- تحمل مخاطر غير مضمونة.
 - تطوير الابتكارات واستغلالها قبل الغير .^{١٦}
- وبهذا فإن الاقتصاديين يوجهون نقداً شديداً الى طريقة تحديد الربح من وجهة النظر المحاسبية حيث يرون ان المحاسبين يضللون الادارة ويجعلونها توزع ارباح غير حقيقية ، وهذا يعني انهم يقومون بتوزيع رأس المال في صورة ارباح ، ويركز الاقتصاديون على اهم عيوب الميزانية من وجهة نظرهم والمتمثلة :-
- لاتعطي الارقام الواردة في الميزانية اي وزن لتغيرات القوة الشرائية التي تنخفض بشكل دائم
 - جمود الميزانية لتقرير يعكس الظواهر التي يمكن قياسها نقداً فقط ولا تعطي اي اهمية للظواهر الاجتماعية والعلاقات الانسانية داخل المنشأة ولذلك فهي تمثل صورة فوتوغرافية للوضع المالي في لحظة معينة من الزمن تشبه صورة فوتوغرافية لشخص ما والتي لاتبين اكثر من ملامح في لحظة التصوير، ومن ابرز عيوب قائمة الدخل ان الربح الذي تظهره مبني على مبادئ وفرضيات منها التمسك بالقيم التاريخية والاحتياط وغيرها ، وانها لاتظهر الارباح الا اذا تحقق اليراد فعلاً في حين ان العملية الانتاجية تسفر عن تحقيق ارباح ، وعدم اظهار هذه الارباح نابع من خوف

^{١٦} انظر التفاصيل في :-

المحاسبين من عدم تحقق البيع ، وفي بعض الاحيان يكون الربح ناتجاً من بيع او تصفية موجودات ثابتة او نتيجة لبعض العمليات العرضية في حين ان الربح الناتج عن النشاط الاساسي لايسد التكاليف^{١٧}

وهذا الامر يتعلق بمدى جودة الارباح التي تعني قدرة الشركة او المنشأة على توليد ارباح من نشاطاتها التشغيلية المستمرة وعدم الاعتماد على الارباح العرضية التي تخرج عن النشاط الاساسي ، كما ان السياسة المحاسبية المتبعة تؤثر في جودة الارباح ايضاً فالشركة التي تعيد تقييم اصولها بشكل مستمر تختلف من الشركة التي تتبع طريقة التكلفة التاريخية في تسجيل تلك الوصولات كما سبق ان اشرنا . ويمكن ان نخلص الى نتيجة اساسية هامة - رغم اختلاف وجهات النظر هذه - تتمثل في ان الارباح هي الدافع الاساس للنشاط الاقتصادي وهي وسيلة لقياس مدى نجاح الادارة في تحقيق اهداف المشروع ، وهي (المحور الذي تتفاعل عنده قوى العرض والطلب) وان الامل في الربح هو المحفز الرئيسي للاستثمار ، وهي ما يحصل عليه المنظم مقابل تحمل مخاطر الانتاج ، فالمنظم ينتج للسوق بناء على توقعاته فأذا صدقت هذه التوقعات كان هناك ربحاً ، واذا لم تصدق فعليه ان يتحمل الخسارة ، فالربح يمثل المكافأة التي يحصل عليها مقابل تحمله لهذه المخاطر وهو المحرك للنشاط الانتاجي .

٤ - الارباح من وجهة النظر الضريبية

الربح هو صافي الربح (الخسارة) للمدة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والذي يتحدد في ضوءة ضرائب الدخل المستحقة^{١٨} ، بمعنى انه يتحدد على وفق احكام قانون ضريبة الدخل وليس وفق الفروض والمبادئ المحاسبية . يمكن ان نشير في هذا الصدد الى ان الخسارة من الناحية المحاسبية تمثل الزيادة في نفقات الوحدة الاقتصادية عن ايراداتها المتحققة خلال الفترة المالية ، بمعنى انها تتعلق بجميع مصادر دخل المكلف بحيث لا يميز بين الدخول الخاضعة للضريبة وتلك المعفاة منها ، اما الخسارة من الناحية الضريبة فينصب اهتمامها على الدخل الخاضع للضريبة ، اما الدخل المعفي فيقع خارج اطار هذا الاهتمام ، فاذا كان المكلف يمارس نشاطاً زراعياً وحقق هذا النشاط خسارة وهذا النشاط معفى بموجب القانون فلا مجال لتنزيل هذه الخسارة من مصدر آخر رابح مثل النشاط التجاري للمكلف نفسه .

ويعد الربح من وجهة النظر الضريبية تكييفاً للربح المحاسبي وذلك بعد رفض بعض النفقات التي لا تقرها القوانين الضريبية ، والتي تتم اضافتها الى الربح المحاسبي لينتج بعد ذلك الربح الخاضع للضريبة ، اي ان هناك سلسلة من التعديلات يتم اجراؤها على الربح المحاسبي من خلال اضافة بعض البنود واستبعاد اخرى ، وتلك التي تضاف هي بنود لم تدرج في حساب الارباح والخسائر بينما يعتبرها قانون ضريبة الدخل دخلاً ، اما التي تستبعد فهي بنود تضمنها حساب الارباح والخسائر لكن قانون ضريبة الدخل اعتبرها خارج اطار الربح الخاضع للضريبة .

^{١٧} يوحنا ادم ، المخاطر المحاسبية ، مصدر سابق ذكره ص ص ٦- ٢٢
^{١٨} المعايير الدولية ، مصدر سابق ذكره ص ٤٠٣

وتتخذ عملية تعديل الربح المحاسبي للوصول الى الدخل الخاضع للضريبة على وفق قانون ضريبة الدخل الصيغة الآتية :-

++ صافي الربح من حساب الارباح والخسائر

يضاف اليه

++ ايرادات خاضعة للضريبة لم تثبت محاسبياً مثل

(المداخيل من مصادر اخرى او تعويضات)

++ نفقات مثبتة محاسبياً لكن لايعترف بها قانون ضريبة

الدخل مثل (الضرائب والرسوم والنفقات الاخرى التي

لاعلاقة لها بالدخل).

يطرح منه

++ نفقات غير مثبتة محاسبياً يعترف بها قانون ضريبة الدخل

مثل (اقساط التأمين الشخصية والنفقة الشرعية).

++ ايرادات مثبتة محاسبياً لكن لايجزها قانون ضريبة

الدخل مثل (تأجير العقارات او ايراد بيع موجودات

ثابته.^{١٩}

٥ نظريات تحديد الربح

هناك نظريتان لتحديد الربح :-^{٢٠}

النظرية الاولى:

نظرية حساب الاستغلال ويقصد بالربح الصافي طبقاً لها فائض ايرادات المنشأة بعد خصم التكاليف مع مراعاة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ استمرارية المشروع ومبدأ تحقق الايراد ومبدأ الحيطة والحذر وتقييم الاصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية.

النظرية الثانية:

نظرية الميزانية ويقصد بالربح هنا الفائض الذي يتبقى لصاحب المنشأة لو فرض انه صفى مشروعه يوم اعداد الميزانية ،وهذا يتضمن ان يكون نطاق الارباح اوسع واكثر شمولاً ،اذ يشمل الزيادة او النقص الذي قد يطرأ على قيمة الاصول وعناصر رأس المال عند وضع الميزانية فا لارباح التي تكون وعاء الضريبة تتحدد طبقاً لهذه النظرية على اساس تغطية وهمية سنوية للمنشأة ، ويؤخذ عليها انها تؤدي الى سريان الضريبة على ارباح لم تتحقق .

^{١٩} طلال كداوي ،التشريعات المالية والتحايب الضريبي ،دار ابن الاثير للطباعة والنشر،الموصل ٢٠٠٨ ص٢٦-٢٧
^{٢٠} د.مصطفى رشدي شيحة،التشريع الضريبي (ضرائب الدخل)،الدار الجامعية ،بيروت ١٩٨٨ ،ص ص ١٢٩-١٣٠.

٦ شروط تحقق الارباح وانواعها^{٢١}

شروط تحقق الارباح:

لغرض ان يكون ماتحقق ربحاً لا بد ان تتوفر عدة اركان اهمها :-

- أ - ان يكون ربحاً حقيقياً يشتمل زيادة في صافي الموجودات سواء كان ربحاً عادياً ناشئاً من مزاوله الشركة نشاطها او ناتجاً عرضياً قد يكون نتيجة التصرف بالموجودات الثابتة المخصصة للانتاج.
- ب ان يكون ربحاً محققاً او مستحقاً بشكل مؤكد دون اشتراط القبض.

انواع الارباح

- أ - الربح الحقيقي سواء كان ربحاً اجمالياً متمثلاً بالزيادة الحاصلة في اقيام اصول الشركة بعد طرح الخصومات مهما كان مصدر هذه الزيادة سواء كانت ناتجة من نشاط عادي او غير عادي ، او ربحاً صافياً ناتجاً بعد خصم جميع التكاليف والاستقطاعات التي تستوجبها القوانين مثل قانون ضريبة الدخل وقانون التقاعد وغيرها.
- ب - الربح الصوري وهو الربح الذي لا ينتج عن زيادة حقيقية في اصول الشركة على خصومها بل يمثل استقطاعاً من رأس المال او من الاحتياطي القانوني ، وقد ينتج الربح الصوري من تقديم ميزانية غير صحيحة او اظهار الخصوم بأقل من حقيقتها او عندم ا يتم استقطاعه من الاحتياطي القانوني للشركة ، وقد منعت بعض القوانين توزيع ربحاً صورياً لانه يعد استقطاعاً من رأس المال او يعطي انطباعاً وهمياً عن حقيقة المركز المالي للشركة .

ثالثاً: مفهوم الارباح الرأسمالية ومصادرها

١ - مفهوم الارباح الرأسمالية

تختلف الارباح بحسب طبيعتها فهناك ارباح عادية ناتجة عن مزاوله الشركة او المشروع النشاط الاعتيادي الذي انشئت من اجله الشركة او انشئ من اجله المشروع اعتماداً على ما يملكه من اصول رأسمالية جرى استخدامها لتحقيق الربح الاعتيادي بوصفه الاساس وراء انشاء المشروع او الشركة.

الا ان هناك ارباح اخرى قد تتحقق للشركة بصفة استثنائية ناتجة عن التصرف بهذه الاصول بيعاً او تصفية او بأي طريقة اخرى وذلك خارج نطاق النشاط الاساسي وهو ما اصطلح عليه بالارباح الرأسمالية، هي تلك الارباح الناشئة من

^{٢١} انظر التفاصيل في ...

فيان يوسف نوري محمود ، النظام القانوني للربح في الشركة المساهمة (دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير ، كلية القانون ، جامعه الموصل ٢٠٠٢ ، ص ٢٢-٣٢

التصرف بالموجودات الثابتة* بالبيع او غيره، اي الاموال الناتجة من التصرف بملكية الاموال المخصصة لانتاج السلع والخدمات ومن ثم يمكن عدّها ارباحاً متحققة من عملية عارضة تتصل بالتصرف بأصل ثابت من الاصول والذي يعد بطبيعته وسيلة لممارسة النشاط لاغاية له.^{٢٢}

وبذلك فأن هذه الارباح تختلف عن الارباح الناشئة عن استخدام الاصل ، كونه تنتج عند التخلص من الاصل بلأي طريقة من الطرائق .

وبهذا فأن صافي الربح الرأسمالي يمثل الفائض من الارباح الرأسمالية بعد طرح التكاليف الرأسمالية.

ولما كانت الارباح الرأسمالية هي تلك الارباح الناشئة من التصرف بذات الموجودات الرأسمالية بالبيع وما اليه ، فأن الربح المتولد منها يختلف من الربح الاعتيادي اذ يعد الثاني الهدف الاساس الذي يسعى اليه المشروع ، اما الاول فلا يبحث عنه الا على سبيل الاستثناء.^{٢٣}

٢ - مصادر الارباح الرأسمالية

تعد الارباح الرأسمالية احد مصادر الدخل وتنتج عن احدى صورتين :-

أ - بيع الاصول الثابتة

تعد الاصول الثابتة من اهم وسائل انتاج الدخل وعليه لا يتم التصرف بها الا على سبيل الاستثناء كما بينا ، ويتحقق الربح الرأسمالي في هذه العملية عندما تكون هناك زيادة في ثمن البيع عن القيمة الدفترية للاصول الثابتة بعد استبعاد الاندثار، وعلى العكس من ذلك تكون هناك خسارة رأسمالية.

* هي تلك الموجودات التي تفتنيها الشركة وتستمد منافعها من عملياتها التشغيلية لفترات محاسبية مقدرة وتصنف الى :

- موجودات ثابتة مادية

وتتمثل كافة الموجودات العينية من الآلات والادوات والاجهزة والمباني وغيرها من العناصر ذات الاستخدام المستمر والدائم والمتجدد، ولا تبقى قيمة هذه الاصول او قدراتها الوظيفية على ما هي عليه طوال حياة المنشأة ، فهي تتناقص تدريجياً بحكم الاستعمال، ويمكن ان ينتهي عمر هذه الآلات والاصول من الناحية الاقتصادية نتيجة اختراع آلة جديدة أكثر كفاءة تحل محل الآلة القديمة قبل انتهاء عمرها الوظيفي ، وفي الحالتين الا استهلاك الوظيفي او الاستهلاك الاقتصادي لا بد ان يضع المش روع في حسبانته امكانية الاحلال ، وعليه يجب ان تخصص مبالغ نقدية سنوية تخصم من الارباح الاجمالية لمواجهة استهلاك الاصول الثابتة المادية لاجراء عمليات التجديد والاحلال عند نهاية العمر الوظيفي والاقتصادي للاصول الثابتة المادية .

- موجودات ثابتة غير مادية

وهي الاصول التي لايجوز استهلاكها مثل شهرة المحل التي لايمكن ان تتناقص بمضي الزمن او الاستعمال ، انظر اد. مصطفى رشدي شبحه ،التشريع الضريبي (ضرائب الدخل) ، الدار الجامعية ،بيروت ١٩٨٨ ص ص ١٥٥-١٦٤ .

^{٢٢} هشام محمد صفوة العمري ، الارباح الرأسمالية ومدى خضوعها للضريبة ، مجلة المالية ، العدد الرابع، السنة الرابعة ، بغداد ١٩٧٧ ، ص٤٧ ، نقلا من د. عبد الباسط، علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي (التباين في الانظمة الضريبية القائمة في الدول العربية ، "دراسة مقارنة"، دار الحامد للنشر والاعلام، عمان ٢٠٠٨ ، ص٣٥٦ .

^{٢٣} د صالح يوسف عجبنة ،ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية ،المطبعة العالمية ،القاهرة ١٩٦٥ ، ص ١٨١ -

ب - إعادة تقييم الاصول الثابتة

ان الاصل هو ان لا يقوم المكلف بأعادة تقييم الاصول التي يملكها لانها تسجل في دفاتره بثمان تكلفتها ويتم استبعاد الاندثار في نهاية كل سنة مالية ولكن قد يحدث ان تقوم الشركة بأعادة التقييم هذه لظروف معينة مثل :-

- ١ - ارتفاع قيمة هذه الاصول ارتفاعاً كبيراً وتستخدم الشركة هذه الزيادة لترصين موقفها المالي.
 - ٢ - انخفاض قيمة هذه الاصول انخفاضاً كبيراً ، فتعتمد الشركة الى اظهارها بالقيمة الحقيقية حتى تمثل بياناتها المالية المركز المالي الحقيقي .
 - ٣ - تغيير شكل الشركة القانوني بأنفصال او انضمام شريك او اندماجها بشركة اخرى من اجل تحديد حصة الشريك المنفصل او المنضم... الخ.^{٢٤}
- ويبقى السؤال الالهم وهو المحور الذي يدور حوله البحث وهو:-

هل تعتبر الارباح الرأسمالية من طبيعة الدخل وتخضع بالتالي للضريبة^{٢٥}؟

يوجد اتجاهان في هذا الاطار :

الاتجاه الاول

- عدم اعتبار الارباح والخسائر الرأسمالية من طبيعة الدخل وذلك للاسباب الاتية :-
- انما ذات طابع غير دوري (نظرية الدخل الضيقة) وغير متوقعة.
 - ان زيادة القيمة الرأسمالية للاصل تعكس زيادة في اليرادات المتوقعة لذلك الاصل ، فإذا اخضعت كل من الارباح الرأسمالية في سنة نشوئها والزيادة في ايرادات الاصل في سنوات تحققها للضريبة فأن هناك ازدواج ضريبي اذ ان نفس المادة خضعت للضريبة مرة عند الزيادة في ايراد الاصل في سنوات تحققه ومرة اخرى عند الزيادة في قيمته.
 - قد لاتمثل زيادة حقيقية في المقدرة الانفاقية للمكلف ، اذ كانت صورية (اعادة توزيع رأس المال) او نشأت نتيجة لموجات تضخمية ، او قد تمثل زيادة حقيقية في القدرة الانفاقية اذا كانت تتضمن زيادة في قدرة الفرد على طلب السلع مثل ارتفاع قيمة السندات التي اصدرت بخصم خاص كلما اقترب تاريخ الاستحقاق او ارتفاع القيمة السوقية لاسهم شركة معينة نتيجة احتجاز جزء من الارباح واعادة استثمارها ، او ارتفاع الطلب على منتجات ينتجها اصل معين فترتفع قيمة هذا الاصل الثابت.

^{٢٤} عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل، مصدر سابق ذكره ص ٣٦٠

^{٢٥} انظر التفاصيل في :-

حسن عداي الدجيلي ، شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ، ط١ ، ١٩٨٨ ، ص ص ٢٣-٢٧

الاتجاه الثاني

اعتبار الارباح والخسائر الرأسمالية من طبيعة الدخل وذلك للاسباب الاتية :-

- ان التمييز بين العناصر المتوقعة وغير المتوقعة واثار اخضاع كل منهما للضريبة يتصل بدراسة الحوافز ولاهمية له من وجهة نظر قياس المقدرة التكليفية نظراً لعدم تأثير العناصر القدرية بصفة عامة على السلوك الفردي ، وان الارباح الرأسمالية لاتكون دائماً غير متوقعة .
 - اذا حقق الفرد ربحاً رأسمالياً فانه لا يكون هناك ازدواج ضريبي ، لان قاعدة التحقق هي الاسلوب العملي لقاعدة الاثراء في مجال التطبيق .
 - في حالة حدوث موجات تضخمية فإنه يمكن التوصل الى الربح الحقيقي عن طريق استخدام الارقام القياسية ، كما ان عدم اخضاع الارباح الرأسمالية بشكل كامل للضريبة يترتب عليه عدم المساواة في المعاملة الضريبية بين اصحاب الاصول الرأسمالية التي ارتفعت قيمتها السوقية مثل الاسهم مع الارتفاع العام للاسعار ، وبين مالكي الاصول المثبتة التي لم ترتفع قيمتها السوقية مثل السندات .
- ان مبررات الاخضاع التي اوردها الاتجاه الثاني في حججه تمثل في حقيقة الامر نقداً لوجهة النظر الداعية الى استبعاد هذه الارباح من الخضوع للضريبة ، وهذا يتفق مع متطلبات العدالة لارتفاع الوزن النسبي لهذه الارباح ، كما ان في ملكية رأس المال يجد ذاته طاقة ضريبية مستقلة عن تلك الطاقة التي تدرها الايرادات ، فالمكلف الذي يمتلك ثروة يمكن ان ينفق مقداراً أكثر من دخله اي ان القدرة الانفاقية اكبر من ما يعكسه دخله كما بينا.
- واذا واصلنا السير في موضوع خضوع او عدم خضوع الارباح الرأسمالية فاننا نجد اراء اخرى تقترب من الرأيين المشار اليها حيناً وتبتعد عنهما حيناً اخر^{٢٦} .
- فالرأي القائل بعدم اعتبارها من طبيعة الدخل يورد الحجج الاتية :-
- اذا ارتفعت قيمة الاصول ارتفاعاً واضحاً فان مالكيها سيتردد او يتوقف عن بيعها بسبب خضوع هذه الارباح لضريبة عالية وهذا التردد يشوه القرارات الاستثمارية.
 - في الاوقات التي ترتفع فيها اثمان رؤوس الاموال يلاحظ ان كثيراً من الارباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة ذات صفة ظاهري أكثر من كونها زيادة في القيمة الحقيقية.
 - ان الموجودات الرأسمالية تستمد قيمتها من الدخل التي تولدها والتي تخضع للضريبة عند استحقاقها ، وبما ان الارتفاع في قيمة الاصول يعكس في الغالب زيادة في دخل الاصل لذلك فان فرض الضريبة على زيادة قيمة الاصل وعلى الزيادة في الدخل تمثل ازدواجاً ضريبياً.

^{٢٦} انظر تفاصيل هذه الراء في :-

صالح يوسف عجينة ،ضريبة الدخل من الوجهةمصدر سابق ذكره ص ص ٦٦٩-٦٧٣

- اذا فرضت الضريبة على الشخص الذي يحقق ربحاً من بيع رأسماله باعتباره دخلاً ، فإنه لم يعامل بصورة عادلة مقارنة بالشخص الذي لم يتم بيع موجوداته الرأسمالية التي ارتفعت قيمتها .
 - ان الربح الرأسمالي لا يمثل قدرة المكلف على دفع الضريبة بقدر ما يمثلها الدخل العادي لان الاول يحدث عرضاً والثاني يتصف بالتكرار والدورية.
 - ان ادخال الارباح او الخسائر الرأسمالية ضمن نطاق ضريبة الدخل يجعل حصيلتها متقلبة بصورة كبيرة ، ففي حالة ارتفاع قيم رؤوس الاموال تكون الارباح الرأسمالية المتحققة عالية جداً وبالتالي تزداد حصيللة الضريبة زيادة ملحوظة ، ولكن في حالة هبوط قيم رؤوس الاموال تكون الخسائر الرأسمالية كبيرة وتفوق الارباح الرأسمالية ويكون هذا عبئاً ثقيلاً على مالية الدولة مادام ان الخسائر يجب خصمها .
- وهناك رأي يناقض الرأي السابق ويرى بضرورة اعتبار الارباح الرأسمالية من طبيعة الدخل وحجته ان الارباح الرأسمالية تسبب زيادة في مقدرة الفرد الاقتصادية بالقدر الذي تولده الارباح العادية وعن طريقها تزداد امكانيات الفرد في الاستهلاك والادخار كم انه يستطيع ان يحول ارباحه الرأسمالية الى شراء الاسهم والسندات بنفس الطريقة التي يستعملها اصحاب الاجور والفوائد والايجارات .
- لكن هناك رأياً اخر يتخذ موقفاً وسطاً بين الرأيين السابقين اذ يرى ان معاملة جميع الارباح الرأسمالية وكأنها دخل يجب اخضاعه للضريبة دون استثناء يؤدي الى تآكل الادخارات الخاصة وقد يؤثر في النهاية على الحوافز الاقتصادية .

المبحث الثاني

الارباح الرأسمالية في قوانين ضريبة الدخل العراقية وقوانين الضرائب لدول اخرى (عرض موجز)

بيننا فيما سبق بأن الارباح الرأسمالية هي تلك الارباح التي تنشأ من التصرف بذات الموجودات الثابتة بالبيع او غيره ، والفرق بين الربح الرأسمالي والربح العادي هو ان الثاني يمثل الاساس الذي اقيمت من اجله الوحدة الاقتصادية ويمثل الهدف الذي تسعى لتحقيقه وهو الدافع المحرك للنشاط الاقتصادي ، اما الاول فهو الربح الذي ينتج استثناءً وهو ليس محل بحث من قبل الوحدة الاقتصادية بل قد يتحقق في مناسبة بعينها بمعنى انه يفتقد الى صفتي التكرار والانتظام .

ان قوانين ضريبة الدخل العراقية وابتداءً من القانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٢٧ لم تشر الى موضوع الارباح الرأسمالية، لكن المشرع العراقي اخضع هذه الارباح بنص صريح في قانون ضريبة الدخل رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦ حيث نصت الفقرة ٤ من المادة الثانية من القانون المذكور وفي معرض بيانها لمصادر الدخل الذي تفرض عليه الضريبة على خضوع :-

(الربح الناجم من التصرف في ذات الاموال المعدة لانتاج الدخل او في منافعها كالمعامل والمصانع والمخازن ودور السينما والملاهي ويحدد الدخل لهذا الغرض بمقدار الزيادة بين كلفة الاموال والمنشآت التي انفقها المكلف للحصول عليها وبين ثمنها او قيمتها عند نقل ملكيتها او منافعها وتحويلها الى شخص آخر).^{٢٧}

وعندما حل قانون ضريبة الدخل رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩ محل القانون السابق ثم الغاء الفقرة (٤) من المادة الثانية الخاصة بمصادر الدخل الخاضعة للضريبة ، وقد ترتب على هذا الالغاء ان السلطة المالية دأبت على استبعاد الارباح الرأسمالية من الخضوع مستندة الى ما قام به المشرع في قانون ضريبة الدخل رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩ واتخذت ضريبة قاطعة على عدم رغبة المشرع في اخضاع الارباح الرأسمالية.^{٢٨}

ولما كان المشرع قد اس تبعد الارباح الرأسمالية بالقرينة كما بينا من الخضوع للضريبة فإنه بال تبعية يستبعد الخسائر الرأسمالية من نطاق التنزيل من اليرادات وقد ايجت لجنة التدقيق الاولى في قرارها المرقم ١٥ لسنة ١٩٨١ هذا الامر عندما نص هذا القرار على الآتي :-

(وجد ان المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩ قد عدت مصادر الدخل الذي تفرض عليه الضريبة ولم يكن من ضمنها الارباح الرأسمالية وعليه فان الخسارة الرأسمالية لاتعتبر من الخسائر التي تنزل من دخل الشركة عند التقدير).^{٢٩}

^{٢٧} المادة الثانية، لفقرة ٤ ، قانون ضريبة الدخل رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦ .
^{٢٨} صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل ... مصدر سابق ذكره ص ص ١٨١-١٨٢ .
^{٢٩} طاهر الجنابي ، علم المالية والتشريع المالي ، العاتك لصناعة الكتاب ، ط٤ ، ٢٠١١ ص ٢١٥

وعند صدور قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ والذي حل محل القانون السابق جرى الامر ايضاً على نفس السياق بعدم الاشارة الى موضوع الارباح الرأسمالية، كما ان المادتين الاولى والثانية من هذا القانون لم تحدد معنى الربح ولم تميز بينه وبين الدخل واستعملتهما كترادفين، فالدخل يمثل الايراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من القانون- هنا قد اخطا المشرع في صياغة النص لان ما يخضع للضريبة هي الارباح الصافية من مصادر الدخل وليس مصادر الدخل نفسها^{٣٠} - اي ان القانون سار على اساس تحديد انماط معينة من الدخل واعتبرها خاضعة للضريبة نصاً، وهذا المبدأ لا يصلح كقاعدة عامة وشاملة لكافة مصادر الدخل وبالتالي قد يؤدي الى خروج عدد من هذه المصادر باعتبارها خارج وعاء الضريبة، لكن المشرع عالج هذه الاشكالية التي وقع فيها عندما احضع الى ضريبة الدخل (كل مصدر اخر غير معفي بقانون وغير خاضع لاي ضريبة في العراق) في الفقرة السادسة من المادة الثانية من القانون، والارباح الرأسمالية غير خاضعة لاي ضريبة في العراق^{٣١}، وبالتالي فهي خاضعة للضريبة نصاً.

ان وجود هذه الفقرة يمكن ان يساعد السلطة المالية على تطبيقها على الحالات موضوع النزاع بينها وبين المكلفين والتي من اهمها الارباح الرأسمالية والتي دأبت السلطة المالية على استبعادها دون وجود نص صريح بذلك متخذة من عملية الغاء ١ لفقرة القانونية التي كانت موجودة في قانون ضريبة الدخل رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦ كقرينة على رغبة المشرع في استبعاد هذه الارباح من الخضوع للضريبة، لابل انها ترى ان استبعاد هذا الربح يقصد منه استبعاد خسارته من التنزيل، وهذه حجة واهية لايجوز اعتبارها اساساً لعدم الخضوع لان كل مهنة يحتتمل ان تولد ربحاً او تنتج خسارة، فهل معنى ذلك ان لا يخضع اي ربح للضريبة، كما ان تصرف السلطة المالية استناداً الى هذه القرينة يخالف نص الفقرة ٦ من المادة الثانية، اي انها استبعدت النص الصريح واخذت بالقرينة وهذا امر غير صحيح اذ يجب اعمال النصوص وليس اهمالها^{٣٢}.

وعند التمعن في الفقرة الرابعة من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦ واستناداً الى المذكورة الايضاحية التي اعدتها الهيئة العامة للضرائب يتضح لنا الآتي:-

- أن المشرع لم ينص على اخضاع هذه الارباح بشكل مطلق وانما قيد الاخضاع بالربح الناجم من التصرف في ذات الاموال المعدة لانتاج الدخل او في منافعها، المعامل والمصانع... الخ، وهذا يعني عدم خضوع الربح الناجم من التصرف في الموجودات الثابتة الاخرى غير المعدة لانتاج الدخل للضريبة.
- لم يعامل المشرع هذا الربح معاملة خاصة وانما اعتبره كبقية الارباح الايرادية واخضعه لضريبة الدخل الاعتيادية.
- لم ينظر المشرع الى الموجودات الثابتة من ناحية مدة بقائها بين عناصر الذمة المالية للمكلف ولم يفرق بين الموجودات الثابتة قصيرة الاجل ويعامل الارباح الناجمة عنها معاملة تختلف عن الموجودات الثابتة طويلة الاجل.

^{٣٠} هشام محمد صفوت العمري، الضرائب على الدخل، مطبعة الجاحظ، بغداد ١٩٨٩ ص ٧.

^{٣١} صائب عبد الستار، المدخل لدراسة الارباح الرأسمالية، بحث غير منشور.

^{٣٢} هشام محمد صفوت العمري، الضرائب على... مصدر سابق ذكره ص ٢٨.

- لم يعتبر المشرع الارباح الرأسمالية الناجمة من نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه من ضمن الارباح التي نصت عليها الفقرة ٤ من المادة الثانية وانما اخضعها بنص مستقل هو نص الفقرة ٣ من المادة الثانية من القانون المذكور.

(جرت القوانين الضريبية اللاحقة على هذا المنوال ايضاً)

ومن الجدير بالذكر في هذا الاطار ان اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب ب المفروضة على الدخل ورأس المال المعقودة بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية الضريبية والتي وقع عليها العراق اخضعت الارباح الرأسمالية حيث نصت المادة ١٣ (الارباح الرأسمالية) من هذه الاتفاقية على :-

البند (١)

الارباح التي يستمدّها شخص مقيم في دولة متعاقدة من التصرف في الاموال العقارية المشار اليها في المادة السادسة وتوجد في دولة متعاقدة اخرى تخضع للضرائب في تلك الدولة الاخرى .

البند (٢)

الارباح الناتجة من التصرف في اموال منقولة تكون جزءاً من الاموال المست خدمة في نشاط منشأة دائمة يمتلكها مشروع تابع لاحدى الدول المتعاقدة في دولة متعاقدة اخرى او من التصرف في الاموال المنقولة الخاصة بمركز ثابت تحت تصرف شخص مقيم تابع لاحدى الدول المتعاقدة وكائن بدولة متعاقدة اخرى بغرض القيام بخدمات مهنية بما في ذلك الارباح الناتجة من التصرف في تلك المنشأة الدائمة (وحدها او مع المشروع كله) او من قبل هذا المركز الثابت يجوز ان تخضع للضريبة في تلك الدولة الاخرى

البند (٣)

الارباح التي يحصل عليها شخص يقيم في احدى الدول المتعاقدة من التصرف في سفن او طائرات تعمل في النقل الدولي ومن التصرف في الاموال المنقولة الخاصة بتشغيل تلك السفن او الطائرات تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الكائن فيها مركز الادارة الفعلية للمشروع.

البند (٤)

الارباح الناتجة من التصرف في اسهم رأس مال الشركة التي تتكون اموالها بصفة اساسية مباشرة او عن طريق غير مباشر من ممتلكات عقارية كائنة في احدى الدول المتعاقدة تخضع للضريبة في الدولة التي توجد فيها تلك الممتلكات.

البند (٥)

الارباح الناتجة من التصرف في اسهم اخرى بخلاف المذكورة في البند الرابع وهي تمثل حصة من شركة مقيمة في احدى الدول المتعاقدة تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط.

البند (٦)

الارباح الناتجة من التصرف في اية اموال غير تلك المشار اليها في البند السابق يجوز ان تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي ينشأ فيها الدخل.

ويتضح مما جاء في البنود اعلاه بأن الارباح الرأسمالية قد تم اخضاعها للضريبة بنصوص صريحة وان العراق قد صادق على هذه الاتفاقية بموجب القرار رقم ١١٨ لسنة ١٩٨٢.

ويشكل هذا التناقض بين مذهب اليه شارحوا قانون ضريبة الدخل من عدم خضوع الارباح الرأسمالية اعتماداً على القرائن دون النصوص وبين مذهب اليه هذه الاتفاقية في الخضوع مفارقة من غير المقبول ان نجدها في نظام ضريبي يمتد عمره الى اكثر من ثمانين عام.

وعلى اية حال فإن اقدام المشرع العراقي على الغاء النص القانوني الخاص باخضاع الارباح الرأسمالية للضريبة يعتبر (عيباً في جبين العدالة) اذ ليس من العدالة ان تخضع الارباح الاعتيادية والارادات الدورية الاخرى بنصوص صريحة ، وتبقى الارباح الرأسمالية خارج الخضوع الضريبي.^{٣٢}

يمكن في هذا الاطار ان نقول بأن المشرع الضريبي العراقي قد خالف مذهب اليه التشريعات الضريبية الحديثة سواء في الدول العربية او في غيرها من الدول ، ففي السودان هناك قانون خاص ينظم خضوع هذه الارباح هو (قانون ضريبة الارباح الرأسمالية لسنة ١٩٨٦) وقد فرض الضريبة على (كل ربح فعلي او حكومي يكون ناتجاً عن اي تصرف من التصرفات الناقلة للملكية الاصل الرأسمالي ، اذا تم تملكه لمدة سنة او اكثر ، فأذا كانت مدة التملك اقل من تلك الفترة فيعتبر ذلك عملاً تجارياً يخضع لضريبة ارباح الاعمال...)^{٣٤}

وحدد هذا القانون الربح الخاضع للضريبة بعد خصم المبالغ الآتية من سعر الاصل الرأسمالي :-

- قيمة شراء الاصل الرأسمالي او بنائه .
- تكاليف التحسين الذي ادخل على الاصل الرأسمالي اثناء فترة التملك .
- المصروفات المتعلقة ببيع الاصل الرأسمالي .
- اي مبالغ تم سدادها كفرق سعر بموجب قانون التصرف في الاراضي لسنة ١٩٨٦ .
- اي مصروفات اخرى تحددها اللوائح^{٣٥}.

ويعتبر المشرع المصري الارباح الرأسمالية احد عناصر تكوين وعاء الضريبة الموحدة على الدخل اذ اخضعها من خلال النص على ان (تسري الضريبة على الارباح الناتجة من بيع اي اصل من الاصول الرأسمالية للشركة وكذلك الارباح المتحققة من التعويضات نتيجة الهلاك او الاستيلاء على اصل من هذه الاصول سواء اثناء قيام الشركة او عند انقضائها .

وقد ذهب المشرع السوري بهذا الاتجاه ايضاً.^{٣٦}

^{٣٣} يوسف عجينة، ضريبة الدخل من الوجهه...مصدر سابق ذكره ص ١٨٤.

^{٣٤} المادة ٥، قانون ضريبة الارباح الرأسمالية لسنة ١٩٨٦ (السودان)

^{٣٥} المادة ٧، قانون ضريبة الارباح الرأسمالية لسنة ١٩٨٦ (السودان)

^{٣٦} انظر التفاصيل في :

- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، وعاء ضريبة الدخل...مصدر سابق ذكره ص ص ٣٦١-٣٦٣

اما المشرع الاردني فقد اخضع الارباح المتحققة عن بيع الاصول المشمولة باحكام الاستهلاك او نقل ملكيتها بغير طريق الارث، ويحدد الدخل الخاضع للضريبة من هذا المصدر بما يساوي مجمع الاله تلاك الذي تم تنزيله لغايات قانون ضريبة الدخل، او الربح المتحقق من عملية البيع او نقل الملكية ايهما اقل.^{٣٧}

اما في الولايات المتحدة الامريكية فإن الارباح الرأسمالية تخضع لضريبة الدخل وفي نفس الوقت يتم خصم الخسائر الرأسمالية ولكن يشترط تحقق هذه الارباح فعلاً عن طريق البيع او غيره ، وفي انكلترا فإن القاعدة العامة هي ان الارباح الناشئة من بيع الاصول تدخل ضمن الارباح العرضية التي لا تخضع للضريبة ، ولكن المقصود بالارباح غير الخاضعة للضريبة بأنها الارباح الناشئة من بيع الموجودات الرأسمالية بثمن يزيد عن ثمن تكلفتها ، اما اذا بيعت الاصول بثمن اكثر من قيمتها الدفترية (ثمن تكلفتها ناقصاً استهلاك السن واثم السابقة)، ولكن دون ثمن شرائها (ثمن تكلفتها) فإن المبلغ الزائد عن هذه القيمة يصبح خاضعاً للضريبة ولا يعتبر ربحاً رأسمالياً اذ يعد المكلف في هذه الحالة وقد اخذ مبالغ من الاستهلاك اكثر مما كان يستحق.^{٣٨}

المبحث الثالث

الارباح الرأسمالية وامكانية الخضوع للضريبة (وجهة نظر ضريبية)

^{٣٧} د. عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط١، عمان ٢٠٠٣ ص٥٦.

^{٣٨} صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل من الوجة الفنية.....مصدر سابق ذكره ص ص ١٨٥-١٨٦.

اشرنا في المبحث الاول الى ان الارباح الرأسمالية تمثل ارباحاً ناشئة عن التصرف بذات الموجودات الثابتة بالبيع او بغيره من الطرائق، وبالتالي فأفأا ارباح غير دورية وغير منتظمة وانما تحدث على سبيل الاستثناء وهي ليست محل بحث من قبل المستثمر ، على النقيض من الارباح الاعتيادية التي تشكل الدافع الاساسي للمستثمر .

وليس هناك اتفاق على خضوع او عدم خضوع هذه الارباح للضريبة فهناك من يرى ضرورة اخضاعها وله مبرراته وهناك من يرى ان الخضوع قد يقود الى تشوه في القرارات الاستثمارية ، ويحتج اصحاب الوأي الاول بعدد من الحجج ابرزها^{٣٩} :-

- أن فرض الضريبة على الارباح الدورية وغير الدورية تتطلبه قاعدة العدالة والملائمة وليس من العدالة فرض الضريبة على كسب العمل ولا تفرض على دخل عرضي مجرد ان الاول منتظم ونتيجة جهد مبذول والثاني عرضي .
 - اتساع مفهوم الدخل بحيث يشمل الارباح الرأسمالية مع الارباح الاعتيادية ، ذلك لان الاساس في فرض الضريبة هو المقدرة التكليفية وان اي زيادة في هذه المقدرة سواء كانت من مصادر دورية او عرضية يترتب عليه ضرورة تحمل عبأ الضريبة.
 - ان اخضاع الارباح الرأسمالية تعتبر وسيلة لتصحيح اخطاء الماضي لان الارباح الرأسمالية في الاغلب نتيجة المبالغة في اقساط الاستهلاك .
 - ان كلمة الربح تنطبق على مفهوم الارباح الدورية مثلما يجب ان تشمل كل زيادة في موجودات المنشأة.
 - ان فرض الضريبة على جميع الارباح الدورية وغير الدورية يؤدي الى القضاء ع لى فرص التهرب الضريبي التي قد يلجأ اليها البعض عند تحويل اغلب دخولهم الى موجودات ثابتة ثم بيعها وتحقيق الربح
- اما حجج دعاة عدم اخضاعها للضريبة فهي^{٤٠} :-
- ان الضرائب على وفق المفهوم الحديث تفرض على ايراد دوري متجدد غير ناضب .
 - عدم اعتبار المتحقق ارباحاً رأسمالية وانما هي ارباح وهمية نتيجة انخفاض القوة الشرائية للنقود وبالتالي فأن المتحقق ليس ارباحاً وانما هي جزء من رأس المال وان اخضاعه يعد مصادرة لرأس المال .
 - ان اخضاع الارباح الرأسمالية للضريبة ينفر رؤوس الاموال الاجنبية التي تبحث عن اكبر عائد
 - ان المشاريع التي تحقق ارباحاً رأسمالية فأفأا تحقق خسائر رأسمالية ايضاً .
 - ان الارباح الرأسمالية ليست متعلقة بنشاط المشروع في سنة سابقة بل هي ثمرة سنين عديدة وبالتالي فأن اخضاعها في سنة معينة يعد نسفاً لمبدأ سنوية الضريبة.
- ورغم المنطق في حجج كلا الرأيين الا انه يجب التمييز بين الارباح الصورية التي تنشأ بفعل عوامل مختلفة مثل التضخم النقدي او اعادة تقييم الموجودات الثابتة والتي لا تقود الى تغيير حقيقي في المركز المالي للمشروع وهذه

^{٣٩} انظر التفاصيل في :

حسن عداي الدجيلي ، شرح قانون ضريبة الدخل ... مصدر سابق ذكره ، ص ص ٩٤-٩٩ .
^{٤٠} المصدر السابق ص ص ٩٦-٩٧ .

ليس من المنطق اخضاعها ، وبين الارباح التي تنتج عن زيادة القيمة الحقيقية لاصول المشروع والتي لا بد ان تخضع للضريبة عند تحققها سواء بالبيع او بغيره من الطرائق لانها قد تحققت وانفصلت عند رأس المال .
كما يمكن القول ايضاً انه مثلما يتم محاسبة المكلف عن ارباح انتاجه خلال السنة ، فيمكن محاسبة عن الارباح التي يحصل عليه عند بيعه لرأس المال الثابت ايضاً لانه كان قد سدد تكاليف تملكه خلال سنوات اشتغاله.^{٤١}
ان الارباح الرأسمالية قد تلعب دوراً بارزاً في خلق الثروات الكبيرة لدى فئة قليلة من الافراد ، لذلك فان الغاء الضريبة عنها سيزيد من حدة التفاوت في توزيع الثروات والدخول ، اضافة الى ان عدم سريان الضريبة على هذه الارباح يحرم الخزينة من ايرادات قد تكون مؤثرة ، كما ان سريان الضريبة على الارباح العادية دون الارباح الرأسمالية قد يؤدي الى زيادة المضاربات والمتاجرة برؤوس الاموال دون توسع في حجم الانتاج.^{٤٢}
وهذا كله يدعونا الى المناذاة بفرض الضريبة على الارباح الرأسمالية والتي قد تسهم في تحقيق اهداف الضريبة المالية والاقتصادية والاجتماعية.

وقدر تعلق الامر بالعراق فان المشرع لم يبين صراحة كيفية التعامل مع هذه الارباح ولكن الفقرة ٦ من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المجدد تنص على فرض الضريبة على (كل مصدر آخر غير معنى بقانون وغير خاضع لاية ضريبة في العراق...).

كما ان الفقرة ١١ من المادة الثامنة من القانون المذكور نصت على تنزيل (اقساط اطفاء الموجودات غير المادية بحدود ما انفقه المكلف على تملكها وفق ما يحدده نظام الاندثار).

ويتضح من هذه الفقرة بأن المشرع الضريبي العراقي قد سمح بتحويل الاصول الثابتة غير المادية كشهرة المحل وحقوق براءة الاختراع والعلامات التجارية* من الدخل الاجمالي ، ونصت المادة ١٦ من القانون نفسه على اعتبار ما ينتج عن تصفية الشركة او حلها بحكم توزيع الارباح ، فكل مبلغ يصيب المساهم زيادة عن قيمة اسهمه الاصلية المدفوعة يخضع للضريبة عدا الاحتياطات التي سبق ودفعت للضريبة عنها.^{٤٣}

وتأسيساً على ذلك تصبح الارباح الناجمة من بيع الاصول الثابتة بسبب زيادة ثمن بيعها عن ثمن شرائها وارباح اليانصيب والمراهنات والهدايا والهبات والتعويضات من التأمين اذا لم تكن نتيجة خسارة لحقت المكلف خاضعة للضريبة باعتبارها من روافد الدخل الفردي وتحقق لكل مكلف سواء كان تاجراً او صناعياً مسجلاً او غير

^{٤١} صائب عبد الستار ، المدخل لدراسة الارباح الرأسمالية ، بحث غير منشور ص ١٨ .

^{٤٢} صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل من الوجهة..... مصدر سابق ذكره ص ٦٧٣، ٦٧٢

* شهرة المحل تعد من الاصول غير المادية والتي لها طبيعتها الخاصة والتي تميزها عن الاصول الاخرى التي تتناقص قيمتها عبر الزمن الامر الذي يبرر استهلاكها ، في حين ان شهرة المحل لا تتناقص قيمتها وهذا هو السبب الذي يحمل الدوائر الضريبية على عدم السماح باستهلاكها ، لكن هناك من يرى انه من الممكن اخضاع شهرة المحل الى نظام الاستهلاك اذا كانت قد اشترت بثمن معين ، وفي بعض الدول هناك مبدأ يجري تطبيقه عملياً وهو ان الاصول غير المادية يمكن ان تخضع قيمتها الى الاستهلاك والتنزيل اذا قيد استعمالها بفترة محدودة من الزمن واستلزم صرف نفقات وكذلك الحال مع العلامات التجارية اذا اقتضت صرف بعض النفقات لتسجيلها فان هذه النفقات تنزل من الدخل ، اما براءة الاختراع فليس هناك ما يمنع من اخضاعها الى نظام الاندثار مادام ان استعملها مقيد بمدة معلومة وانها قد اشترت ودفع ثمنها ويقسم ثمن التكلفة على عدد السنين التي يستمر فيها مفعول براءة الاختراع . انظر التفاصيل في : د. صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل من الوجهة الفنية ... مصدر سابق ذكره ص ٣٢٧ وما بعدها .

^{٤٣} د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، وعاء ضريبة الدخل ... مصدر سابق ذكره ص ٣٥٩ .

مسجل ، وان صاحب رأس المال مستعد لدفع الضرائب عليه عند بيعه لانه استفاد منه في حالي التشغيل والبيع ، لكن الضريبة يجب ان تكون نسبية وليست تصاعدية .^{٤٤}

ولذلك وعلى الرغم من غياب النص الصريح القاضي بأخضاع الارباح الرأسمالية للضريبة لكنه يمكن الاستناد الى نص الفقرة ٦ من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل في مسالة الخضوع.

ونحن نتفق مع ماورد في المذكرة الايضاحية المشار اليها آنفاً ، والتي حددت بعض معالم الطريق في خضوع هذه الارباح مع بعض الاختلافات هنا او هناك ، لكنه على العموم يمكن ان تكون هذه النقاط اساساً للنظر في الموضوع وحسب الاتي :-

- ١ -تفرض الضريبة على الارباح الرأسمالية الناجمة عن نقل ملكية الموجودات الثابتة بأنواعها كافة عدا الربح الناجم عن نقل ملكية العقار الذي يعالجه القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢.
- ٢ -تفرض ضريبة نسبية على الارباح الرأسمالية الناجمة عن نقل ملكية الموجودات الثابتة بأية طريقة من الطرائق .
- ٣ -تفرض هذه الضريبة في سنة نجوم الربح الرأسمالي (السنة المالية هي نفس السنة التقديرية).
- ٤ -تقدر القيمة العمومية للموجودات الثابتة عند نقل ملكيتها الى الغير من قبل لجان مختصة مشتركة وتقدر قيمتها بسعر السوق ، ويؤخذ بالقيمة المقدرة او البديل المصرح عنه ايهما اعلى .
- ٥ -اذا تكبد اي مكلف بعض الخسائر عند بيعه لاصل ثابت في سنة معينة فيمكن ترحيل قيمة هذه الخسائر وتخصم من الارباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة عن السنة التي تليها او لسنوات اخرى لاحقة
- ٦ -يمكن منح بعض الاعفاءات عند التعامل مع هذه الارباح كأن تعفى نسبة مئوية معينة منها من الضريبة عن كل سنة من سنوات التملك بشروط معينة مثل عدم التصرف بالاصل خلال الثلاث سنوات الاولى من التملك او عدم انقطاع سنوات التملك ، او اذا اعيد توظيفها قبل مضي مدة معينة بعد السنة التي تحققت فيها، او اذا كانت قيمة البيع مساوية للضرائب المسددة خلال سنوات استخدام الاصل.
- ٧ -يتم تحديد الربح الرأسمالي الخاضع للضريبة بعد خصم قيمة شراء الاصل او بنائه وتكاليف التحسين التي ادخلت عليه اثناء فترة التملك وغيرها من التكاليف المرتبطة بهذا الاصل .

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

اولاً :استنتاجات عامة

- ١ -يؤثر استبعاد الارباح الراسمالية على الوعاء الضريبي باتجاه تقليصه باعتبار ان الارباح الرأسمالية في حالة تحققها ستكون ارباح ضخمة .

^{٤٤} صائب عبد الستار ، المدخل لدراسة الارباح الرأسمالية ، بحث غير منشور ص ١٠ وص ١٨

٢ - ان استبعاد هذه الارباح من الخضوع للضريبة يتغرض ومقتضيات العدالة الضريبية اذ ليس من العدل ان يخضع دخل العمل للضريبة بمجرد انه دخل منتظم ونتيجة جهد مبدول وتعفى هذه الارباح لانها عرضية.

ثانيا: استنتاجات خاصة بالعراق

- ١ - عدم استناد اعفاء الارباح الرأسمالية من الخضوع للضريبة على نص قانوني صريح واما دأبت السلطة المالية على اعفائها استناداً الى قرينة، والقرينة كما هو معروف دون النص .
- ٢ - يخالف المشرع الضريبي العراقي ما ذهبت اليه الاتجاهات الحديثة في فرض الضرائب والتي تخضع اي زيادة في ذمة المكلف المالية للضريبة .

التوصيات

اولا : توصيات عامة

- ١ - يجب توسيع قاعدة الاوعية الضريبية ، وان خضوع الارباح الرأسمالية للضريبة يسهم في هذا التوسيع بتوفيره اوعية ضريبية مضافة .
- ٢ - يجب ان يلبى النظام الضريبي متطلبات العدالة ، وان خضوع الارباح الرأسمالية يعد تجسيدا - مهما كان محدودا- لهذا الامر .

ثانيا: توصيات خاصة بالعراق

- ١ - من الضروري اعادة النظر في موضوع خضوع الارباح الرأسمالية للضريبة من خلال اعمال النصوص القانونية وليس اهمالها .
- ٢ - يمكن الاستناد في موضوع خضوع هذه الارباح للضرائب الى نص الفقرة ٦ من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .

المصادر

القوانين والوثائق

- ١ - قانون الشركات العامة العراقي رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ .
- ٢ - قانون الشركات الاردني رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ .
- ٣ - قانون الشركات المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .
- ٤ - قانون الشركات التونسي رقم ٩٣ لسنة ٢٠٠٠ .

- ٥ - المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، ج ١، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الاردن ٢٠١٠.
- ٦ - قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦.
- ٧ - قانون ضريبة الارباح الرأسمالية لسنة ١٩٨٦ السرودياني .
- ٨ - قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

الكتب

- ١ - د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف في مصر، بدون سنة طبع.
- ٢ - د. فاضل شاكر الواسطي، اقتصاديات المالية العامة، ط١، مطبعة المعارف، بغداد ١٩٧٣.
- ٣ - د. عبد الكريم صادق بركات، دراسة الاقتصاد المالي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر ١٩٨٣.
- ٤ - د. علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٧٢.
- ٥ - د. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، ٢٠٠١.
- ٦ - د. عبد العال الصكبان، علم المالية العامة، ط٣، دار الجمهورية، بغداد ١٩٦٦.
- ٧ - د. عبد المنعم السيد علي، مدخل في علم الاقتصاد، مبادئ الاقتصاد الجزئي، ج ١، مطبعة جامعه الموصل، ١٩٨٤.
- ٨ - د. طلال كداوي، التشريعات المالية والتحاسب الضريبي، دار ابن الاثير للطبعة والنشر، الموصل ٢٠٠٨.
- ٩ - د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي (التباين في الانظمة الضريبية القائمة في الدول العربية "دراسة مقارنة")، دار الحامد للنشر والاعلان، عمان ٢٠٠٨.
- ١٠ - د. صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية، المطبعة العالمية، القاهرة ١٩٦٥.
- ١١ - حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، ط١، ١٩٨٨.
- ١٢ - د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتاب، ط٤، ٢٠١١.
- ١٣ - هشام محمد صفوة العمري، الضرائب على الدخل، مطبعة الجاحظ، بغداد ١٩٨٩.
- ١٤ - د. عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط١، عمان ٢٠٠٣.
- ١٥ - د. مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي (ضرائب الدخل)، الدار الجامعية، بيروت ١٩٨٨.

بحوث ومجلات

- ١ - . يوحنا ادم، المخاطر المحاسبية لعدم التمييز بين صافي الدخل ورأس المال، السويد ٢٠٠٧.
- ٢ - فلاح شفيع، مفهوم الربا والاكتناز "وجهة نظر اقتصادية لعلة تحريمهما في الشريعة الاسلامية"، بحث منشور على الشبكة الدولية للمعلومات على الموقع www.iraker.dk

٣ - هشام محمد صفوة العمري ،الارياح الرأسمالية ومدى خضوعها للضريبة ،مجلة المالية ،العدد ٤ ،السنة الرابعة ،بغداد ١٩٧٧ .

٤ - صائب عبد الستار ،المدخل لدراسة الارياح الرأسمالية ،بمبحث غير منشور .

الرسائل والاطاريح

١ - فيان يوسف نوري محمود ،النظام القانوني للربح في الشركة المساهمة (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير ،كلية القانون ،جامعة الموصل ٢٠٠٢ .