قصور وتباين نصوص التشريع الضريبي العراقي في معاملة خسائر المكلف بدفع الضريبة مقارنة بتشريعات ضريبية اخرى
دراسة تحليلية ومقارنة

م.م. حيدر نجيب احمد كلية القانون / جامعة ديالى

مقدمة:

أهتم المشرع الضريبي العراقي بمعالجة موضوع الخسائر التي يتعرض لها المكلف خلال مزاولته لنشاط اقتصادي معين سواء كان له نشاط اقتصادي واحد او اكثر وذلك في نص المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ حاليا رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل والتي جاء فيها(تنزل خسارة المكلف في بعض مصادر الدخل الناجم في العراق والثابت حسابها بوثائق مقبوله قانونا من الارباح الناجمه من المصادر الاخرى الخاضعه للضريبه عن نفس السنة التقديريه.أما الخسارة التي لايمكن تسديدها على هذا الوجه فينقل حسابها وتنزل من دخل المكلف خلال خمس سنوات متصلة مع مراعاة الشرطيين الآتيين:

١. لايسمح بتنزيل أكثر من نصف الدخل الخاضع للضريبة في كل سنة من السنيين الخمس.
٢. لاتنزل الخسارة ألا من نفس مصدر الدخل الذي نتجت عنه.)

إضافة إلى ذلك فان تشريعات ضريبية سابقة لهذا التشريع المشار اليه كقانون ضريبة الدخل العراقي رقم(٩٥) لسنة ١٩٥٩ الملغي والقانون الضريبي العراقي رقم (٨٥) لسنة ١٩٥٦ الملغي وقانون ضريبة الدخل العراقي رقم (٣٦) لسنة ١٩٣٩ الملغي وقانون ضريبة الدخل العراقي رقم(٥٢)لسنة١٩٢٧ الملغي.

كما نجد ان اغلب التشريعات الضريبية سواء كانت عربية او غير عربية اهتمت ايضا بمعالجة موضوع الخسائر التي يتعرض لها المكلف وكيفية خصمها من وعاء الضريبة اي مصادر الدخل الخاضعة للضريبه العائدة للمكلف كالتشريع الضريبة الاردني والمصري والسوداني والليبي والجزائري واليمني والانكليزي والاسباني والاسترالي والتشريع الضريبي للولايات المتحدة الامريكيه وغيرها من التشريعات الضريبية الاخرى التي اشرنا لها في بحثنا المتواضع هذا للمقارنة بينها وبين التشريع الضريبي العراقي فيما يتعلق بالمعالجات الخاصة بخسائر المكلف ومدى شمولها بالخصم والتنزيل عند محاسبته ضريبيا وعن آلية الخصم للخسائر من الناحية العلمية والعملية وما فيها من ايجابيات وسلبيات في ذات الوقت.

ويهدف بحثنا في موضوع قصور وتباين نصوص التشريع الضريبي العراقي في معاملة خسائر المكلف بدفع الضريبة الى بيان اوجه الاختلاف في جوانب معينة من قصور وتباين تناولتها المادة (١١) بالتنظيم من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل والنافذ حاليا في معاملة خسائر المكلف مع نصوص تشريعات ضريبية اخرى تناولت ايضا تنظيم الخسائر وخصمها من خلال تحليل نص المادة المشار اليه اعلاه مع مقارنته بنصوص

تشريعات ضريبية اخرى تضمنت نفس الموضوع لما للخسائر وخصمها من الدخل الاجمالي للمكلف من اهمية من الناحيتين العلمية والعملية .

وعلى اساس من ذلك فقد قسمنا بحثنا المتواضع هذا الى مبحثين تسبقهما مقدمة عن اهمية الخسائر ومدى اهتمام المشرع الضريبي العراقي بخصمها من دخل المكلف ، وفي المبحث الاول تناولنا مفهوم الخسائر الضريبية من خلال التعريف بها وانواعها وشروطها

واساس خصمها من الدخل الاجمالي للمكلف مقارنة بتشريعات ضريبية اخرى ، وفي المبحث الثاني بينا الية خصم الخسائر من حيث كيفية خصمها من الناحية القانونية وموقف السلطة القانونية والقضاء العراقي من خصم الخسائر ومدى تاثير تغير شخصية المكلف بدفع الضريبة على خصم خسائر نشاطه الاعتيادي استنادا لما تناولته تشريعات ضريبية مقارنة .

المبحث الاول / مفهوم الخسائر الضريبية.

يراد بالخسائر هي(مقدار ما تزيد به نفقات المشروع على ايراداته) او زيادة النفقات على الايرادات لنشاط اقتصادي معين.(١)

وتعتبر الخسائر الضريبية من العناصر الرئيسية التي تدخل ضمن التنزيلات الواجبة الخصم من دخل المكلف عند تقدير دخله لمحاسبته ضريبيا، فهي ذات تأثير على رأس مال المكلف سواء كان شخص طبيعي او معنوي،ذلك لأن اي نقص في رأس مال المكلف يؤدي الى ضعف قدرته على العمل والانتاج وما في ذلك من جوانب سلبية عند ممارسة نشاطه الاقتصادي وبالتالي لابد من الاهتمام بخصم الخسائر التي يتعرض لها المكلف مثل باقي التكاليف الواجبة التنزيل من دخله عند التحاسب الضريبي،وعلى اساس ذلك فأننا سنفصل هذا المبحث لبيان مفهوم الخسائر الضريبية ومدى اهميتها عند التحاسب الضريبي الى ثلاثة مطالب،يتضمن الاول التعريف بالخسائر الضريبية وفي المطلب الثاني الى انواع الخسائر الضريبية وما هي شروط خصمها،اما المطلب الثالث فقد تضمن اساس خصم الخسائر الضريبية ومبرراتها.

المطلب الاول / تعريف الخسائر الضريبية:

من الجدير بالذكر ان الضريبة لاتفرض على دخل المكلف الاجمالي مباشرة بل يتم تنزيل تكاليف الحصول على هذا الدخل والنفقات التي بذلت وصرفت للحصول عليه اضافة الى تنزيل الخسائر ان وجدت ومن ثم تفرض الضريبة على دخل المكلف الصافي بعد اجراء هذه التنزيلات للخصم،وبعبارة ثانية يتم تعزيز دخل المكلف الصافي بعد طرح وخصم تكاليف ونفقات الحصول عليه مع خصم الخسائر ان وجدت.(٢)

---

(١).محي الدين ناصر/المعجم العربي الاساس،الصادر عن المنظمة العربية للتربيه والثقافه والعلوم،توزيع لاروس،١٩٨٩،ص٣٩٥.

(٢). د.عوض فاضل اسماعيل/مجموعة محاضرات بعنوان (التشريع الضريبي العراقي)،القيت على طلبة الماجستير في القانون العام،جامعة بغداد للعام الدراسي ١٩٩٩/٢٠٠٠،غير منشورة.

اهتم الفقه القانوني بشكل اكثر دقه في تعريف الخسائر التي تصيب رأس مال المكلف مما يؤثر في قدرته الانتاجيه ومافي ذلك من تاثير فرض الضريبة على دخل المكلف مقارنة بالتشريعات الضريبية التي ابتعدت عن بيان تعريف دقيق ومحدد للخسائر الضريبية.

فمن الفقهاء من اتجه الى تعريف الخسائر بأنها النقص الذي يصيب مصدر من مصادر الدخل العائدة للمكلف والتي تخضع عادة للضريبة خلال السنه المالية لمحاسبته ضريبيا على ان يكون هذا النقص مقبول وثابت بوثائق مقبولة قانونا.(١)

واتجه البعض الاخر من الفقهاء الى تعريفها بانها كل نقص فعلي يصيب اصول الدخل العائده للمكلف من دون الحصول على تعويض يقابلها كما هو الحال في السرقة والحريق مثلا. (٢)

ويفهم من هذا ان اي نقص في رأس مال المكلف يقابله تعويض لهذا النقص لا يدخل ضمن معنى الخسائر،اذ ان المكلف قد حصل على تعويض يقابل هذا النقص فلا مجال لوجود الخسارة.

وعلى اساس من ذلك يمكن تعريف الخسائر بانها النقص الحقيقي والنهائي الذي يصيب رأس مال المكلف سواء كان شخص طبيعي أو معنوي عند مزاولته لنشاط اقتصادي معين من دون حصوله على تعويض يقابل هذه الخسارة وان يكون هذا النقص ثابت بوثائق مقبولة قانونا من شأن هذه الخسارة ان تؤثرعلى مقدار دخل المكلف الخاضع للضريبه فعلا.

أذن لتحديد معنى الخسارة الواجبة التنزيل من دخل المكلف عند محاسبة ضريبة لابد من وجود نقص حقيقي في دخل المكلف ورأس مال المكلف المستخدم في ممارسة نشاطه الاقتصادي،وجود وثائق رسمية مقبوله قانونا مقنعة تثبت تعرض المكلف الى خسارة،عدم حصول المكلف على تعويض عادل مقابل خسارته.

اما من الناحية التشريعية أي ما تتضمنه التشريعات الضريبية من تحديد لمعنى الخسائر الضريبية والتعريف بها فنلاحظ ان اغلب التشريعات الضريبية تناولت موضوع الخسائر التي يتعرض لها المكلف من جانب التحاسب الضريبي بشكل مطلق وعام،اذ انصب الاهتمام في التشريعات الضريبية على بيان القاعدة العامة في معاملة خسائر المكلف وكيفية خصمها من دخله الخاضع للضريبه وتضمنت لفظ الخسارة بشكل مطلق من دون تحديد لتعريف الخسائر او تحديد لفظها وماهي انواع الخسائر الواجبة الخصم كما هو الحال في التشريع الضريبي الاردني والتشريع الضريبي المصري والتشريعات الضريبية العراقية.(٣)

ونود الاشارة في هذا المجال ان عدم وجود تعريف دقيق لمعنى الخسائر ضمن التشريعات الضريبية في رأينا نقص في التشريع الضريبي،اذ ان وظيفة التشريعات الضريبية لا يجب ان تتضمن فقط بيان القواعد العامة التي تحكم تنظيم المعاملات الضريبية والتحاسب الضريبي وانما

---

(١).د.طاهر الجنابي / علم المالية العامة والتشريع المالي،دار الكتب للطباعة والنشر،جامعة الموصل،١٩٨٩،ص٢١٤.

(٢). د.حسين خلاف / ضريبة الارباح التجارية الصناعية ،ط١،مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، ١٩٥٩،ص٢٩٩.

(٣) حيدر راضي محسن،التكاليف في التشريع الضريبي العراقي،رسالة ماجستير،كلية القانون_جامعة بغداد _١٩٩٩،ص٣٧.

-قانون ضريبة الدخل الاردني رقم(٥٧)لسنة١٩٨٥المعدل،قانون الضريبة الموحد رقم(١٥٧)لسنة١٩٨١المعدل بالقانون رقم(١٨٧)لسنة١٩٩٣،نص المادة(١١)من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم(١١٣)لسنة١٩٨٢المعدل،نص المادة(١٠)من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم(٨٥)سنة١٩٥٦الملغي،والقانون الضريبي العراقي رقم(٩٥)لسنة١٩٥٩ الملغي.

ايضا يجب ان تكون اكثر دقة وتحديد ووضوح لماهيه المواضيع التي تدخل ضمن اطار التحاسب الضريبي ولاسيما ان الخسائر لها من الاهمية في التاثير على دخل المكلف والنقص في

رأس مال المستخدم في نشاطه الاقتصادي وتدخل ضمن التنزيلات الواجبة الخصم من دخل المكلف عند محاسبته ضريبيا فلا بد من وجود تعريف واضح ومحدد لمعنى الخسارة وانواعها اضافة الى كيفية خصمها ومعاملة دخل المكلف على اساس وجود الخسارة.

المطلب الثاني / انواع الخسائر الضريبية وشروط خصمها.

تقسم الخسائر التي يتعرض لها المكلف خلال ممارسة نشاطه الاقتصادي الى ثلاثة انواع رئيسية هي:

أولا:الخسائر العادية او خسائر المكلف التي يتعرض لها خلال ممارسته لنشاطه الاقتصادي العادي كالتجارة او المقاولات وغير ذلك من الانشطة الاقتصادية،فأذا ما تعرض المكلف الى خسارة خلال ممارسته لنشاطه في احدى هذه المجالات كان له الحق بخصم خسارته في هذا المجال عند التحاسب الضريبي من مجمل دخله للوصول الى الدخل الصافي الخاضع فعلا للضريبة،اما اذا تعرض المكلف الى خسائر شخصية لا علاقة لها بممارسة نشاطه الاقتصادي وانما لها علاقة بشخصه فقط كأحتراق أثاثه المنزلية فلا تعتبر ضمن خسائر المكلف الاعتيادية لانها غير خاصة ولاتدخل في ممارسة نشاطه الاقتصادي فلا تخصم من مجمل دخله.(١)

كذلك تعتبر الديون المعدومه اي الديون التي لايمكن للمكلف الحصول عليها من الغير ويتعذر عليه ذلك نهائيا ولها علاقة بممارسة نشاطه العادي اي نشأت بسبب ممارسة نشاطه الاقتصادي العادي تجاه الغير فأنها تدخل ضمن خسائر نشاطه العادي.(٢)

وقد اشارت التشريعات الضريبية الى امكانية خصم الخسائر التي يتعرض لها المكلف بما فيه ممارسة نشاطه الاقتصادي العادي كما هو الحال في التشريع الضريبي الاردني والتشريع الضريبي اليمني والتشريع الضريبي المصري والتشريع الضريبي الجزائري.(٣)

ونرى في هذا المجال ان تكون نصوص التشريعات الضريبية في مجال خصم الخسائر اذا ما كانت ديون معدومه عاديه تنشأ بمناسبة ممارسة النشاط الاقتصادي الاعتيادي للمكلف والتي يتعذر الحصول عليها نهائيا ان تكون اكثر تفصيلا ووضوحا حيث يضاف الى نص الماده في كل تشريع كيفية اعتبار الدين متعذر الحصول نهائيا والحالات التي تكون اساس ومعيار رئيسي لاعتباره متعذر الحصول عليه نهائي لخصمه من دخل المكلف كحالات وفاة المدين او اقامة دعوى بالدين وصدور قرار من المحكمة يتعذر الحصول عليه نهائيا او زواله بشكل نهائي على

---

(١). د.عوض فاضل اسماعيل / موقف المشرع العراقي من الخسارة الضريبية،بحث منشور في كلية صدام للحقوق،المجلد الخامس،العدد الثامن،ت١، ٢٠٠١م ،ص٦٠ .

(٢). قرار لمحكمة النقض الصادر بخصوص الطعن رقم(٣٩٦)لسنة ٢٩ق بتاريخ ١٩٦٤/١٢/٣ والمشار اليه في مؤلف للدكتور السيد عبد المولي،الضرائب على الدخل،دار الفكر العربي،١٩٨٣،ص ٢٠٥-٢٠٦

(٣). راجع نص المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم(١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

راجع نص المادة (١٠) من قانون الضريبة الاردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل.

انظر قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة الاقتصاد،المديرية العامة للضرائب،ديوان المطبوعات الجامعية،الساحة المركزية،بن عكنون،الجزائر،ط١٩٩٢،ص١٠٩.

راجع قانون ضرائب الدخل اليمني رقم(٣١)لسنة١٩٩١م ،منشور في الجريدة الرسمية،العدد (٧) في١٥ ابريل،١٩٩١م.

أنظر قانون الضريبة الموحد رقم(١٥٧)لسنة١٩٨١ المعدل بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣م.

اساس وثائق رسمية لدى الدائن المكلف تبرز خلال فترة المحاسبة الضريبية ليتم تنزيلها من دخله واعتباره خسارة عادية واجبة الخصم.

ثانيا / الخسائر الناجمة عن الحوادث المضرة او الخسائر التي يتعرض لها المكلف لسبب خارج عن ارادته بشكل نهائي كما هو الحال في الخسارة التي يتعرض لها المكلف بسبب الحريق او الكوارث الطبيعية كالزلازل والبراكين او السرقة وغيرها.
فهذا النوع من الخسارة لايدخل في صميم النشاط الاقتصادي للمكلف ولكنها تنشأ بشكل عرضي بمناسبة ممارسته لنشاطه الاقتصادي.(١)
كذلك فأن هذه الخسائر العرضيه لايمكن للمكلف ان يتوقع حدوثها حتى وان كان يتجنبها او تقع دون ان يكون المكلف له يد في حصولها او سبب لها.(٢)
ومن الناحية التشريعية نلاحظ ان اغلب التشريعات العربية والغير عربية تضمنت النص على وجوب خصم الخسائر العرضية او الناجمة عن الحوادث المضرة التي لادخل للمكلف بحصولها ولكنها تنشأ بمناسبة ممارسته لنشاطه الاقتصادي كالتشريع الضريبي اليمني والتشريع الضريبي في الولايات المتحده الامريكيه والتشريع الضريبي المصري والتشريع الضريبي الاسترالي والتشريع الضريبي العراقي.(٣)
ويلاحظ في هذا المجال ان التشريع الضريبي العراقي اشار الى خصم الخسائر بشكل عام في نصوصه الا انه لم يشر بشكل خاص كما هو الحال في بقية التشريعات الضريبية المشار اليها سالفا بنص خاص لمعالجة الخسائر العرضية،اذ تضمنت هذه التشريعات الاشارة الى خصم الخسائر العرضية بنصوص خاصة كالتي تحصل نتيجة للسرقة والاختلاس والحريق
فكان من الاجدر بالمشرع العراقي الضريبي ان يأخذ نفس اتجاه بقية التشريعات ويكون اكثر وضوح ودقة من حيث الاهتمام بخصم الخسائر وان يفرد نص خاص بمعاملة ومعالجة الخسائر العرضية مثل بقية التشريعات الضريبية ولا يكتفي بالنص على كيفية معاملة الخسائر بشكل عام من دون تفصيل لها ولأنواعها.كذلك لا بد ان تكون هذه الخسائر ثابته بشكل قاطع لا مجال للشك فيه سواء بوثائق رسمية او بحكم او قرار محكمة مختصة، وهذا ما لانجد له اشارة في نصوص التشريعات الضريبية ولا سيما التشريع الضريبي العراقي،وهذا ما له اهمية في اثبات حصول الخسائر العرضية لتكون واجبة التنزيل والخصم من دخل المكلف.

---

(١).انظر د.عوض فاضل اسماعيل/موقف المشرع الضريبي العراقي من الخسارة الضريبة، مصدر سابق،ص٦٣.
(٢).انظر د.صالح يوسف عجينة/ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية وفقا لأخر التعديلات القانونية،المطبعة العالمية،١٦-١٧ش،ضريح سعد بالقاهرة،١٩٦٥، ص٤٠٣.
(٣).قانون ضريبة الدخل اليمني رقم(٣١)لسنة١٩٩١م،د.عوض فاضل اسماعيل/موقف المشرع الضريبي العراقي من الخسارة الضريبية،مصدر سابق،ص٦٣، د.صالح يوسف عجينة،مصدر سابق،ص٤٠ .

ثالثا / الخسائر الرأسمالية او الخسائر المترتبة عن التصرف بالاصول العائدة للمكلف سواء كانت هذه الاصول اصولا مادية كبيع الآلآت والمعدات والمكائن العائدة لمصنع المكلف مثلا او اصولا معنوية كالتصرف ببراءة الاختراع او العلامات التجارية او الاسم التجاري وغير ذلك،فأذا

تصرف المكلف بهذه الاصول العائدة له كالبيع مثلا او التنازل عنها وكانت قيمة التصرف بها اقل من قيمة الحصول عليها فان الفرق بين قيمة الشراء وقيمة البيع بعد فترة يمثل خسارة تلحق المكلف يجب الاخذ بها بنظر الاعتبار عند فرض الضريبة على دخل المكلف وتكون واجبة التنزيل.(١)

وفي هذا المجال نلاحظ ان التشريعات الضريبية تباينت في مدى شمول الخسائر الرأسمالية وخصمها من دخل المكلف،فهناك من التشريعات اشار اليها بالنص على وجوب خصم هذا النوع من الخسائر كما هو الحال في التشريع الضريبي المصري واليمني والليبي والفرنسي والبلجيكي والدنماركي والكندي وانكلترا.(٢)

اما تشريعات ضريبية اخرى فلم تسمح بخصم الخسائر الراسمالية من دخل المكلف لعدم شمول الارباح الرأسمالية كمصدر من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة عدا بعض الاستثناءات كما هو الحال في التشريع الضريبي الاردني والسوداني.(٣)

وأخيرا وليس اخرا نشير الى ان التشريع العراقي الضريبي لم يشير الى شمول او عدم شمول الخسائر الراسمالية في الخصم من دخل المكلف فقد جاء النص خالي من ذكر او تحديد خصم هذا النوع من الخسائر او عدم ذلك،ونرى ان سكوت المشرع الضريبي العراقي في هذا المجال بعدم ذكرها اذا كانت الخسائر الرأسمالية مشمولة بالخصم او عدم ذلك هو مقصود في التشريع الضريبي العراقي،فكان الاجدر بالمشرع الضريبي العراقي ان يكون اكثر دقة ووضوح في هذا المجال وهذا من ناحية، ومن ناحية اخرى اذا كان المشرع الضريبي العراقي قد اغفل او اهمل هذا النوع من الخسائر من حيث الخصم او عدمه لعدم خضوع الارباح الرأسمالية للضريبة اساسا فأن النص في نظرنا يجب تعديله لأهمية هذا المصدر مع بقية مصادر دخل المكلف الاخرى الخاضعة للضريبة لوجود اسباب ونتائج ايجابية ملموسة الشمول هذا المصدر بالضريبة عند تحقيق المكلف لارباح رأسمالية ومن ثم شمول الخسائر الرأسمالية بالخصم من دخل المكلف الاجمالي.

---

(١). محمد حمدي النشار/قواعد تحديد الارباح التجارية الصناعية،مؤسسة المطبوعات الحديثة في الاسكندرية،بدون سنة نشر،ص٦٧.

(٢).راجع في ذلك قانون الضريبة الموحد رقم(١٥٧)لسنة١٩٨١ المعدل بالقانون رقم(١٨٧)لسنة١٩٩٣.

-د.عوض فاضل اسماعيل/موقف المشرع العراقي من االخسارة الضريبية،مصدر سابق،ص٦١.

-قانون ضرائب الدخل اليمني رقم(٣١)لسنة١٩٩١.

(٣).قانون ضريبة الدخل الاردني رقم(١٥٧)لسنة١٩٨٥ المعدل.

-عادل الحياوي/الضريبة على الدخل العام،دراسة مقارنة،مطابع مؤسسة الاهرام،١٩٦٨،ص٣٧٤_٣٧٥.

المطلب الثالث / أساس خصم الخسائر الضريبية وشروطها القانونية.

يتركز اساس خصم الخسائر الضريبية او الخسائر التي يتعرض لها المكلف خلال ممارسته لنشاطه الاقتصادي على عدة مبررات اهمها خصم الخسائر من الناحية القانونية اذ نجد ان قاعدة

(العدالة الضريبية) تفرض الاخذ بنظر الاعتبار تحقيق العدالة في جباية الضرائب وتوفير عنصر العدالة في فرض الضريبة على المكلفين،فأذا كانت العدالة تقتضي فرض الضريبة بشكل عادل على جميع المكلفين بدفعها وعلى مجموع الدخل الصافي للمكلف وفرض الضريبة على جميع مصادر دخل المكلف فلا بد اذن من تحقق هذه العدالة ايظا وذلك بالاهتمام بما يصيب المكلف من خسائر وخصمها من دخله الخاضع للضريبة ولا يؤخذ فقط بما يحقق له من دخل،وبعبارة ثانية ان العدالة القانونية الضريبية تقتضي خصم خسائر المكلف وليس فقط جباية الضريبة وفرضها على جميع مصادر دخله الخاضعه للضريبة،فمبقابل احتساب ارباح المكلف وفرض الضريبة عليها فلابد ايظا بالمقابل احتساب خسائر المكلف التي يتعرض لها خلال ممارسته لنشاطه الاقتصادي،فأذا تم احتساب ماحققه المكلف من ارباح دون الاهتمام والالتفات الى ما لحقه من خسائر فأن ذلك ينطوي على تعسف وتحكم وانعدام للعدالة الضريبية.(١)

كذلك نجد ان الناحية الاقتصادية والمحاسبية تفرض خصم خسائر المكلف من حيث ان المنشآت الصناعية والاقتصادية هي ثروة من ثروات اي دولة ولها اهمية من كونها اساس الدولة الاقتصادي فلابد اذن من مساعدة هذه المؤسسات الصناعية والتجارية والمنشآت الاقتصادية عند تعرضها الى خسارة وذلك بخصم خسائرها وترحيلها الى سنوات لاحقة محدده قانونا لمساعدتها على استعادة نشاطها وتعويض خسارتها والاستمرار بأنتاجها ومن ثم تحسين المستوى الاقتصادي للبلد بشكل عام وللمنشآت الصناعية والتجارية بشكل خاص ويساعد الاخيره على المحافظه على رأس مالها سليم من دون نقص لمعرفة مركزها المالي ومالها من حقوق وما عليها من التزامات تجاه الغير وما حققته من ارباح وما اصابها من خسائر لأغراض محاسبية.
(٢)

اما عن شروط خصم الخسائر الضريبية او خسائر المكلف التي يتعرض لها خلال ممارسته لنشاطه الاقتصادي سواء كانت عادية او عرضية او رأسمالية بغض النظر عن ما اشار اليه القانون الضريبي العراقي أو لم يشير اليه واغفل ذكره أو ما اشارت اليها بقية التشريعات الضريبية الاخرى هي كما يلي (٣) :

---

(١). صادق الحسني/دراسة تحليلة لوعاء ضريبة الدخل ومدى انسجامه مع قواعد المحاسبة،رسالة ماجستير،جامعة القاهرة، ١٩٧١،ص٣٠٢.

_أنظر كذلك فهيم سعيد/الضريبة الخاصة على الارباح الاستثنائية،الطبعة الثانية،مطابع دار الكتاب العربي،١٩٥٣،ص١٦٨.

(٢). محمد حمدي النشار/مصدر سابق،ص٥٣-٥٥

(٣). د.مدحت عباس امين/نظرية التكاليف في التشريع الضريبي العراقي،دراسة مقارنة مع التشريعيين الانكليزي والمصري،رسالة دكتوراه،القاهرة، ١٩٨٠،ص٥٤٧-٥٤٨.

-هشام العمري/اتجاهات المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل العراقي،دراسة مقارنة،ط١، مطبعة المعارف،بغداد،١٩٧٩،ص٤٢١.

-د.عوض فاضل اسماعيل/موقف المشرع العراقي من الخسائر الضريبية،مصدر سابق،ص٦٨

-د.صالح يوسف عجينه/مصدر سابق،ص٣٨٦.

أولا: ان تكون خسارة المكلف خسارة حقيقية وفعلية.

ثانيا: ان تكون الخسارة ثابتة بوثائق رسمية مقبولة قانونا واداريا.

ثالثا: ان تكون الخسارة قد تولدت من داخل عائد للمكلف وخاضع للضريبة.

رابعا: ان يكون المكلف شخصا واحدا طبيعيا او معنويا وممارسا لاكثر من نشاط.

خامسا: ان تكون الخسارة قد الحقت ضرر بالمكلف واثقلت كاهله بدفع الضريبة.

سادسا: ان تكون الخسارة التي تعرض لها المكلف متصلة بنشاط المكلف الاقتصادي وليست شخصية.
سابعا: ان يتم خصم الخسائر في ذات السنة التي تفرض فيها الضريبة.
وتجدر الملاحظة في هذا المجال ان اغلب التشريعات الضريبة تضمنت معالجة الخسائر التي يتعرض لها المكلف الا ان شروط خصم هذه الخسائر كما هو مفصل اعلاه لم تتضمنه بعض نصوص التشريعات الضريبية التي اهتمت بمعاملة الخسائر بأنواعها ونجد البعض الاخر اهتم بها ولكن بشكل غير مفصل وواضح ومنها من تناولها بشكل متباين.
وكذلك الحال في نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي فقد جاء وتضمن معاملة خسائر المكلف بشكل مطلق وعام واشار الى بعض شروط خصم الخسائر سواء بصورة صريحة او ضمنية،فكان من الاجدر بالمشرع الضريبي العراقي ان يشير الى الشروط الواجب توافرها لخصم الخسائر بشكل صريح وواضح والابتعاد عن الغموض والتباين في هذا المجال.(١)

المبحث الثاني/آلية خصم خسائر المكلف بدفع الضريبة

يجري عادة خصم الخسائر التي يتعرض لها المكلف عند ممارسته لنشاطه الاقتصادي وذلك عندما يتحاسب لدى دوائر الضريبة في مكان ممارسته لنشاطه الاقتصادي،اذ يقوم المكلف بتقديم تقارير عن نشاطه الى السلطه المالية خلال نفس السنة المالية التي يتحاسب فيها فأذا كان قد تعرض الى خسارة فأن عبء اثباتها عادة يقع على عاتق المكلف اذ يقوم بتقديم مايثبت خسارته من وثائق ومستندات رسمية مقبولة قانونا تؤيد تعرضه الى خسارة(٢)
اما عن كيفية ترحيل هذه الخسائر وتنزيلها من دخل المكلف هذا ما سنتطرق اليه في المطلب الاول من هذا المبحث اضافة الى موقف السلطة المالية والقضاء من الترحيل في المطلب الثاني،اما المطلب الثالث فنفصل فيه كيفية تغير شخصية المكلف واثرها في خصم خسائره من الناحية العلمية والعملية.

---

(١).قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل.
- قانون الضريبة الموحد رقم(١٥٧)لسنة١٩٨١المعدل بالقانون رقم(١٨٧)لسنة١٩٩٣.
- قانون ضريبة الدخل اليمني رقم(٣١)لسنة ١٩٩١.
- قانون ضريبة الدخل السوداني رقم (٦٥) لسنة ١٩٧١.
(٢). صادق الحسني/ضريبة الدخل،الطبعة الثانية،مصدر سابق،ص٢٥٧ .

المطلب الاول/ كيفية ترحيل الخسائر من الناحية القانونية

نظم المشرع الضريبي العراقي معاملة خسائر المكلف التي يتعرض لها في احد مصادر دخله او كان له مصدر دخل واحد في نص المادة(١١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة١٩٨٢ المعدل والنافذ حاليا فتضمنت((تنزل خسارة المكلف في بعض مصادر الدخل الناجم في العراق والثابت حسابها بوثائق مقبوله قانونا من الارباح الناجمة من المصادر الاخرى

الخاضعة للضريبة عن نفس السنة التقديرية اما الخسارة التي لا يمكن تسديدها على هذا الوجه فينقل حسابها وتنزل من دخل المكلف خلال خمس سنوات متصلة مع مراعاة الشرطيين الاتيين:

١. لايسمح بتنزيل اكثر من نصف الدخل الخاضع للضريبة في كل سنة من السنيين الخمس.
٢. لاتنزل الخسارة الا من نفس مصدر الدخل الذي نتجت عنه)).

ففي حالة اثبات المكلف لخسارة تعرض لها امام السلطة المالية فعادة يجري خصمها من مجموع الدخل الذي حصل عليه المكلف اضافة الى التنزيلات الاخرى الوارد ذكرها في قانون ضريبة الدخل العراقي للوصول الى الدخل الصافي الخاضع فعلا الى الضريبة سواء اذا كان للمكلف اكثر من مصدر دخل واحد او اذا كان للمكلف مصدر دخل واحد استنادا لنص المادة اعلاه.

وعلى اساس من ذلك يمكن القول ان للمكلف الحق بخصم خسارته التي تعرض لها في احد مصادر دخله من الارباح المتحققة من مصادر دخله الاخرى عن نفس السنة التقديرية وهذا اذا كان للمكلف اكثر من مصدر دخل واحد خاضع للضريبة

اما اذا كان للمكلف مصدر دخل واحد فقط وحصلت فيه خسارة او كانت الخسائر كبيرة سواء كان له اكثر من مصدر او مصدر دخل واحد فقط واثبت ذلك فعلا للسلطة المالية فعندها يمكن ترحيل خسارته الى سنوات لاحقه ومتصله لسنة الخسارة وخصمها من الارباح المتحققة خلال هذه الخمس سنوات،فأذا كانت الارباح كافية لتغطية الخسارة في كل الاحوال فعندها ينتهي الامر عند هذا الحد،اما اذا كانت الارباح غير كافية لتغطية الخسارة فان المكلف يتحمل الفرق الباقي،اما اذا غطت الارباح هذه الخسائر فأن ما زاد من الارباح يكون خاضع للضريبة بحكم القانون، وفي حالة الترحيل فأن المشرع الضريبي العراقي قد اشترط ان لا يتم تنزيل اكثر من نصف الدخل لتغطية الخسارة وان يكون تنزيلها من نفس مصدر الدخل الخاضع للضريبة والذي حصلت فيه الخسارة سواء كان مصدر دخل واحد او اكثر من مصدر دخل خاضع للضريبة ومثال ذلك اذا كان للمكلف اكثر من مصدر للدخل وتعرض في واحد منها الى خسارة مقدارها مليون دينار عراقي وحقق من مصادر دخل الاخرى ربحا مقداره مليونا دينار عراقي كان له الحق بتنزيل خسارته من الارباح التي حققها في بقية مصادر الدخل الاخرى العائدة له وفي نفس السنة المالية التي يتم خلالها تقدير دخله،اما اذا كانت الخسارة التي تعرض لها المكلف كبيرة جدا وتفوق مقدار ماحققه من ارباح في بقية مصادر دخله الاخرى او كان له مصدر دخل واحد فقط وتعرض فيه الى خسارة كبيرة فعندها يجري خصم هذه الخسائر من الارباح المتحققة من نفس مصدر الدخل الذي نتجت عنه الخسارة سواء كان مصدر دخل واحد او عدة مصادر للدخل عائدة للمكلف وعلى مدى خمس سنوات لاحقة ومتصلة لسنة الخسارة،اي اذا تعرض الى خسارة كبيرة جدا في سنة٢٠٠٠م فيتم تنزيلها من نفس مصدر الخسارة ومن ارباحه المتحققة خلال السنة٢٠٠١-٢٠٠٥م.

ونرى في هذا المجال ان المشرع الضريبي العراقي لم يكن موفقا في صياغة نص المادة اذ يشوبها بعض الغموض فكان الاجدر من المشرع ان يكون اكثر وضوح وتفصيل لنص المادة من حيث ان المكلف لم يكن لديه اكثر من مصدر دخل واحدا او كانت الخسارة كبيرة جدا سواء له مصدر واحد للدخل او اكثر بحيث ان الارباح المتحققة فعلا بعد خصم الخسارة وترحيلها لخمس سنوات لاحقة لسنة الخسارة لا تغطي الخسارة ولايكتفي بالنص

((اما الخسارة التي لا يمكن تسديدها على هذا الوجه فينقل حسابها...)) فهذا النص له اكثر من احتمال وقد يفسر تفسير غير منطقي وغير عملي ويترك الامر للسلطة المالية والقضاء لحسم ما ينشأ عن ذلك من نزاع،كما ان المكلف يجب ان يكون على علم ودراية لما انطوى واحتوى عليه النص من مفهوم وما جاء به من تنظيم لمعاملة المكلفين وعلاقتهم بالادارة العامة والسلطة المالية عند تقدير دخله،اضافة الى ذلك فأن تقييد خصم وتنزيل الخسارة عند الترحيل بأن لا يتم تنزيل اكثر من نصف الدخل الخاضع للضريبة

وخضوع الباقي منه للضريبة فيه اجحاف لحق المكلف،فأذا سمح المشرع بخصم الخسائر بشكل مطلق في متن النص وفيه مساعدة للمكلف للتخفيف عن كاهله وهي خطوة حميدة من المشرع فلا نرى ضرورة لتنزيلها من نصف الدخل فقط او نصف الارباح فمن الافضل خضوع مجموع الارباح لحسابات الخصم للتخلص من تسديد الخسارة وتعويض المكلف بأقل مدة ليستطيع استعادة نشاطه من جديد ولا داعي لأهلاك كاهله وتحمله تعويض خسارته لمدة خمس سنوات او القيام بأحتساب تسديد الخسارة بنسب معينة لتقليل المدة اللازمة للتخلص من تعويض الخسارة وذلك بتقسيم مقدار الخسارة على مجموع الدخل الذي حصل عليه المكلف لكل سنة لاحقه لسنة الخسارة وهذا من ناحية،ومن ناحية ثانية فأن العدالة الضريبية تقتضي تنزيل الخسائر من مجموع دخل المكلف ولانكتفي بنصف الدخل مثلما تفرض الضريبة على مجموع دخل المكلف الصافي.

كما ان تنزيل الخسارة من نفس مصدر الدخل الذي حصلت فيه الخسارة وكان له اكثر من مصدر دخل واحد نجد فيه ايظا اجحاف لحق المكلف بخصم خسارته فأذا كانت السلطة المالية والنص التشريعي يقتضيان فرض الضريبة على جميع مصادر دخل المكلف والتي حددها نص المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم(١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ حاليا فلماذا يتم تقييد وحصر تنزيل الخسارة في حالة الترحيل على مصدر دخل واحد وهو نفس مصدر الخسارة اذا كان للمكلف اكثر من مصدر دخل خاضع للضريبة وينتج فيها ارباحا فالعدالة الضريبية تقتضي المساواة والعدالة في فرض الضريبة على مصادر الدخل العائدة للمكلف مع ما لحق المكلف من خسائر خصمها من مصادر الدخل العائدة له ايظا ولا يتم حصرها بمصدر دخل واحد وهذا من ناحية ومن ناحية ثانية فأن خصم الخسائر في حالة الترحيل يكون اسهل واكثر ايجابية من الناحية العملية اذ يتم تسديد الخسارة بشكل اكثر دقة وسهولة مع تجنب طول مدة الخصم والتنزيل اذا ما فرضت على جميع مصادر الدخل العائدة للمكلف ليتخلص المكلف من تعويض خسارته،ومن ناحية ثالثة ماهو الحل في حالة ترك المكلف لنشاطاته الذي تعرض فيه لخسارة في نفس سنة التنزيل او السنة التي يليها فهل يتحمل المكلف وحده خسارته ولاتنزل من مصادر الدخل العائدة له الاخرى او اصابته خسارة كبيرة جدا في كل الاحوال وكان له اكثر من مصدر خاضع للضريبة؟ فنجد ان الضرورة العملية تدعو الى وجوب تنزيل خسارة المكلف من مصادر الدخل العائدة له الاخرى ولايتم حصرها بمصدر الدخل الذي تعرض فيه الى خسارة.

أضافة لذلك نرى ان مدة الخمس سنوات هي مدة قليلة اذا ما كانت الخسارة كبيرة جدا وجرى تطبيق خصمهم وفقا لشروط نص المادة وذلك بحصر تنزيلها من نفس مصدر الدخل الذي نتجت عند الخسارة ولايتم تنزيلها الا من نصف الدخل الخاضع للضريبة،

فنص المادة جاء لمساعدة المكلف لتعويض خسارته فلانجد ضرورة لتقييد المدة بخمس سنوات فقط بل بمدة اطول من ذلك كما هو الحال في بعض التشريعات الضريبية المقارنة كالتشريع الضريبي الاردني الذي حدد مدة الترحيل بست سنوات لاحقة ومتصلة لسنة الخسارة. (١)

المطلب الثاني / موقف السلطة المالية والقضاء في العراق من الخسائر الضريبية.

من خلال متابعة اعمال السلطة المالية في العراق نلاحظ اتجاهها الى خصم الخسائر التي يتعرض لها المكلف عند مزاولته لنشاطه الاقتصادي،الا ان هذا الخصم يتميز بالتباين حسب نوع الخسارة اذا ما كانت خسائر النشاط العادي او خسائر الحوادث المضرة او العرضية او كانت خسائر رأسمالية.

فخسائرالنشاط العادي تقع ضمن التنزيلات الواجبة من دخل المكلف عند تقدير دخل المكلف الصافي الخاضع للضريبة من جانب السلطة المالية وكذلك لجان الاستئناف والقضاء وهيئة التمييز اذا ما نشأ نزاع حول خصم الخسائر التي تدخل ضمن خسائر النشاط العادي.(٢)

وفيما يتعلق بخسائر المكلف التي تحصل بسبب الحوادث المضرة او العرضية نلاحظ امكانية خصمها من جانب السلطة المالية ولجان الاستئناف وهيئة التمييز بشرط تقديم المكلف بدفع الضريبة المستندات والوثائق التي تؤيد خسارته ويثبت حصولها فعلا على ان تكون مقبولة من الناحية القانونية وهذا ما اكدته القرارات الصادرة بهذا الجانب.(٣)

في حين نجد ان القضاء العراقي قبل تشكيل لجان الاستئناف وهيئة التمييز لا يجيز خصم الخسائر العرضية وبهذا يختلف القضاء العراقي عن موقف السلطة المالية ولجان الاستئناف وهيئة التمييز في خصم الخسائر العرضية للمكلف

أما عن الخسائر الرأسمالية فنلاحظ ان عدم امكانية خصمها وتنزيلها من دخل المكلف الخاضع للضريبة من جانب السلطة المالية والقضاء العراقي وكذلك لجان الاستئناف وهيئة التمييز ايظا لعدم وجود نص قانوني في تشريع ضريبة الدخل العراقي يقضي خصمها من دخل

---

(١). أنظر نص المادة (١٠) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل.

(٢). أنظر القرار الاسئنافي رقم(٧) الصادر بتأريخ ١٩٨٩/٧/٣ (غير منشور).

-كذلك انظر القرار الاستئنافي الصادر في القضية ١٥٩/ل١٩٩٧/١ بتأريخ ١٩٩٨/٢/٢٥(غير منشور)

(٣). د.عوض فاضل اسماعيل / موقف المشرع العراقي من الخسائر الضريبية،مصدر سابق ص٦٤

-أنظر كذلك القرار الاستئنافي الصادر بتأريخ ٢٠٠٢/١٢/١٧(غير منشور).

-قرار التمييز الصادر بتأريخ ١٩٩٧/٤/٢٢،العدد ١٦١،الهيئة التميزية/١٩٩٦،
(غير منشور).

المكلف،بأستثناء حالة واحدة فقط هي الخسائر الناجمة عن بيع عقارات طالما كانت ارباح نقل ملكية العقار خاضعة للضريبة.

ونعتقد ان اتجاه السلطة المالية ولجان الاستئناف وهيئة التمييز والقضاء العراقي هو اتجاه صحيح وسليم في خصم خسائر النشاط العادي للمكلف وخسائره العرضية الناجمة عن الحوادث المضرة،الا ان عدم خصم الخسائر الرأسمالية في التشريع الضريبي العراقي وسكوت المشرع الضريبي عن تحديد مدى امكانية خصمها او عدم ذلك وبالتالي عدم خصمها من جانب السلطة المالية ولجان الاستئناف وهيئة التمييز والقضاء العراقي هو اتجاه يتضمن اجحاف في حق المكلف فكان الاجدر بالمشرع ان يشمل الارباح الرأسمالية التي يحققها المكلف بالضريبة ومن ثم خصم الخسائر الرأسمالية التي تلحق المكلف بدفع الضريبة كما هو الحال في التشريعات الضريبية

المقارنة للتشريع الضريبي العراقي كالتشريع الضريبي والقضاء المصري و التشريع الضريبي والقضاء اليمني والتشريع الضريبي والقضاء الليبي والتشريع الضريبي والقضاء الفرنسي والبلجيكي والانكليزي والكندي.(١)

لأن اخضاع الارباح الرأسمالية للضريبة يتضمن جانب ايجابي لزيادة موارد الدولة من حصيلة الضرائب والاستفادة منها في مجالات مختلفة للحياة العامة ودعم ميزانية الدولة وبالتالي خصم الخسائر الرأسمالية اذا ما وجدت،اذ ان تحقق الارباح للمكلف هي دائمة الحصول في مختلف انواع النشاط الذي يمارس في في حين نجد ان الخسائر هي حالات نادرة جدا لا تصل الى مستوى ما يتحقق من ارباح وبشكل مستمر وفي كل الاحوال فأن الخسائر يتم ترحيلها على مدى سنوات لاحقة متصلة لسنة الخسارة فلا تكون عبء على السلطة المالية ومجال عملها في تحصيل وجباية الضرائب.

المطلب الثالث / تغيير شخصية المكلف بدفع الضريبة واثرها في خصم خسائر نشاطه الاقتصادي.

ان شخصية المكلف بدفع الضريبة في الغالب ثابته الا ان هناك بعض الحالات التي تؤدي الى تغيير شخصيته كما هو الحال في تنازل المكلف عن منشأته الاقتصادية او مشروعه سواء كان شخص طبيعي او معنوي وسواء كان بعوض او بدون عوض،فأذا كان المشروع الاقتصادي قد تعرض الى خسارة وبدأت اجراءات خصم هذه الخسائر عند التحاسب الضريبي ثم قام المكلف بالتنازل عن منشأته او مشروعه الاقتصادي بعد ذلك فلا يحق للمكلف الجديد الذي اشتراه او المتنازل له الاستمرار بمطالبة السلطة المالية بخصم الخسائر القديمة او الخسائر التي تعرض لها المشروع المتنازل عنه قبل التنازل له لان الخسائر خاصة بالنشاط او المنشأة او المشروع قبل التنازل وهذا ما تقتضي به القواعد العامة اذ ان المشرع الضريبي لم يشير الى حكم هذه المسألة وكان الاجدر بالمشرع الضريبي العراقي ان يوضح حكم هذه المسألة بتفصيل يضاف الى نص المادة التي تعالج موضوع خسائر المكلف.

---

(١). أنظر قانون الضريبة الموحد رقم(١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣.
- د.عوض فاضل اسماعيل/ موقف المشرع العراقي من الخسارة الضريبية،مصدر سابق ص٦١.

اضافة الى ذلك فأن من حالات تغيير شخصية المكلف حالة الوفاة،فأذا توفى المكلف نجد ان المادة(٢٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل اشارت صراحة الى تحمل الورثة الديون المتعلقة بموروثهم من التركة لدفع ديون الضريبة،الا ان مسألة امكانية مطالبة الورثة لخصم خسائر المكلف المورث عند استمرارهم بممارسة النشاط الاقتصادي للمكلف المورث لم يعالجها نص المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل الا انه يفهم ضمنا من نص المادة (٢٤) المشار اليها اعلاه امكانية ذلك طالما كان الورثه هم المسؤولين عن دفع ديون الضريبة من تركة مورثهم المكلف فأذن يمكن لهم المطالبة بخصم خسائره ايظا بشرط الاستمرار بممارسة نفس نشاط المكلف المورث وهذا ما اشارت اليه ألية العمل في الهيئة العامة للضرائب من الناحية العملية وذلك بالسماح للورثة بخصم خسائر المكلف المورث اذا استمروا بممارسة نفس نشاطه الاقتصادي.

ونعتقد انه كان من الاجدر بالمشرع الضريبي العراقي ان يشير صراحة في نص المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل صراحة الى جواز مطالبة الورثة بخصم خسائر المكلف المورث اذا استمروا بمزاولة نفس نشاط المكلف المورث كما هو الحال في بعض التشريعات المقارنة للتشريع الضريبي العراقي ليكون النص اكثر مما عليه فاعلية ووضوح وصراحة كالتشريع الانكليزي والفرنسي.(١)

اما بالنسبة لتغير الشخصية المعنوية ومدى أثر ذلك في خصم الخسائر فنلاحظ ان حالات تغيرالشخصية للشخص المعنوي في التنازل والانقضاء او التصفية والاندماج وتحول الشخص المعنوي من شكل الى اخر تحويلا غير مصرح به والتأميم هي حالات تمنع من خصم الخسائر بعد نشوء هذه الحالات،في حين نجد ان هناك حالات اخرى تتغير فيها شخصية المكلف اذا كان شخص معنوي مع امكانية الاستمرار بخصم الخسائر وخاصة من الناحية العملية لاتجاه الهيئة العامة للضرائب كما هوالحال في الاندماج بالضم والتحول المصرح به واعادة تنظيم الشخص المعنوي وتحول جزء من رأسمال المنشأة،كذلك اذا غير المكلف نشاطه الاقتصادي قد يؤثر في خصم الخسائر،فأذا كان التغيير في نفس السنة التقديرية لفرض الضريبة فلا مانع من الاستمرار من خصم الخسائر من النشاط الاقتصادي الجديد،اما اذا كان التغيير في سنة لاحقة لسنة الخسارة فلا يجوز خصم الخسائر القديمة من النشاط الاقتصادي الجديد لانه حصل ونشأ في سنة لاحقة لسنة الخسارة،وفي حالة التوسع الى النشاط الاقتصادي الذي حصلت فيه الخسارة فأن امكانية خصم الخسائر في المصدر او النشاط القديم من ارباح النشاط المتوسع به تكون جائزة لانه نفس النشاط الذي حصل هو التوسع فيه فقط.(٢)

---

(١). د.عوض فاضل اسماعيل/موقف المشرع العراقي من الخسائر الضريبية،مصدر سابق، ص٨٤.

(٢). حيدر نجيب احمد / الخسائر الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي،رسالة ماجستير، جامعة بغداد،كلية القانون،٢٠٠٢،ص٩٧-١٠٤.

الخاتمه

وفي ختام بحثنا لموضوع القصور والتباين في نص التشريع الضريبي العراقي الخاص بمعالجة خسائر المكلف نود ان نشير الى اهم النتائج والتوصيات والمقترحات التي يتم استنتاجها من خلال تحليل ودراسة نص المادة (١١) الذي يعالج مسألة الخسائر الضريبية مع مقارنته بتشريعات ضريبة مقارنة للتشريع الضريبي العراقي في هذا المجال فقد وجدنا ما يلي

١.النتائج

١-ان نص المادة(١١)قاصر ومتباين في بيان تعريف واضح وصريح بمفهوم الخسائر.

٢-لم يبين النص انواع الخسائر وماهي الواجبة الخصم منها دون غيرها.

٣-لم يشير النص صراحة الى معالجة الديون المعدومة ومدى اهميتها في الخصم اضافة للخسائر.

٤-وجود قصور وتباين في مجال معالجة الخسائر استنادا لقاعدة العدالة الضريبية والناحية المحاسبية.

٥-ضرورة بيان شروط خصم الخسائر بشكل اكثر دقة ووضوح يمنع الشك والاختلاف والتضارب الى وجهات النظر.

٦-النص لم يكن واضحا وموفقا في تفصيل أكثر فاعلية في مجال الترحيل للخسارة او الخصم في نفس السنة التقديرية من مصادر الدخل الاخرى العائدة للمكلف.

٧-يجب توحيد وجهات النظر والعمل والتنسيق المشترك بين القضاء العراقي والهيئة العامة للضرائب ولجان الاستئناف وهيئة التمييز في مجال خصم الخسائر والابتعاد عن الغموض وتضارب التطبيق بينها من الناحية العلمية مقارنة بالتشريعات الضريبية والقضاء في دول اخرى.

٨-عدم شمولية نص المادة لمسألة تغير شخصية المكلف واثرها في خصم الخسائر بالاشارة بشكل واضح وصريح بالتنظيم الدقيقة لاهمية هذا الموضوع في مجال خصم الخسائر كم هو الحال في تشريعات مقارنة وقانون الشركات العراقي.

٢.التوصيات:

١. نعتقد من الافضل تعديل نص المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل وذلك بتوسيع نطاق تطبيق نص المادة ليكون اكثر شمول ووضوح ودقة للجوانب والمسائل التي اشرنا اليها في فقرات خاتمة هذا البحث .
٢. الابتعاد عن الاختصارات والمعنى المجازي والضمني في التطبيق في نص المادة ليكون اكثر فاعلية وايجابية من الناحية العلمية والعملية مقارنتا بنصوص تناولت تنظيم ومعالجة خصم الخسائر في تشريعات ضريبية اخرى مقارنتا بالتشريع الضريبي العراقي .

ومن الله تعالى التوفيق

المصادر:

اولا:الكتب والرسائل والبحوث.

١. محي الدين ناصر/المعجم العربي الاساس،الصادر عن المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم،توزيع لاروس،١٩٨٩.
٢. عوض فاضل اسماعيل/مجموعة محاضرات بعنوان(التشريع الضريبي العراقي)،القيت على طلبة الماجستير في القانون العام،جامعة بغداد،كلية القانون،العام الدراسي ١٩٩٩-٢٠٠٠م.(غير منشورة).
٣. طاهر الجنابي/علم المالية العامة والتشريع المالي،دار الكتب للطباعة والنشر،جامعة الموصل،١٩٨٩.
٤. حسين خلاف/ضريبة الارباح التجارية والصناعية،ط١،مكتبة النهضة المصرية،القاهرة،١٩٥٩.
٥. حيدر راضي محسن/التكاليف في تشريع الضريبي العراقي،رسالة ماجستير،كلية القانون،جامعة بغداد ،١٩٩٩م.
٦. عوض فاضل اسماعيل/موقف المشرع العراقي من الخسارة الضريبية،بحث منشور في مجلة كلية صدام للحقوق،المجلد الخامس،العدد الثامن،ت١، ٢٠٠١م.
٧. السيد عبد المولى/الضرائب على الدخل،دار الفكر العربي،١٩٨٣.
٨. صالح يوسف عجينة/ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية وفقا لأخر التعديلات القانونية،المطبعة العالمية،١٦-١٧ش،ضريح سعد بالقاهرة،١٩٦٥.
٩. محمد حمدي النشار/قواعد تحديد الارباح التجارية والصناعية،مؤسسة المطبوعات الحديثة في الاسكندرية،بدون سنة نشر.
١٠. عادل الحياوي/الضريبة على الدخل العام،دراسة مقارنة،مطابع مؤسسة الاهرام،١٩٦٨
١١. صادق الحسني/دراسة تحليلة لوعاء ضريبة الدخل ومدى انسجامه مع قواعد المحاسبة،رسالة ماجستير،جامعة القاهرة،.١٩٧١
١٢. فهيم سعيد/الضريبة على الارباح الاستثنائية،الطبعة الثانية،مطابع دار الكتاب العربي،.١٩٥٣
١٣. مدحت عباس امين/نظرية التكاليف في التشريع الضريبي العراقي،دراسة مقارنة مع التشريعين الانكليزي والمصري،رسالة دكتوراه،القاهرة،.١٩٨٠
١٤. هشام العمري/اتجاهات المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل العراقي،دراسة مقارنة،الطبعة الاولى،مطبعة المعارف،بغداد،.١٩٧٩
١٥. حيدر نجيب احمد/الخسائر الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي،رسالة ماجستير،جامعة بغداد،كلية القانون،٢٠٠٢م.

ثانيا:القوانين والتشريعات الضريبية والقرارات القضائية:

١. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٢. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (٨٥) لسنة ١٩٦٥ الملغي.
٣. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ الملغي.

٤. قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل.
٥. قانون الضريبة الموحد رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣.
٦. قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة،الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
٧. قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (٣١) لسنة ١٩٩١.
٨. قانون ضريبة الدخل السوداني رقم (٦٥) لسنة ١٩٧١.
٩. قرار محكمة النقض المصرية الخاص بالطعن رقم (٣٩٦) لسنة ٢٩ق بتاريخ ١٩٦٤/١٢/٣ مشار اليه في الضرائب على الدخل لدى سعيد عبد المولى،دار الفكر العربي،١٩٨٣.
١٠. القرار الأستئنافي رقم (٧) الصادر بتأريخ ١٩٨٩/٧/٣ (غير منشور).
١١. القرار الأستئنافي الصادر في القضية ١٥٩/ل١٩٩٧/١ بتأريخ ١٩٩٨/٢/٢٥ (غير منشور).
١٢. القرار الأستئنافي الصادر بتأريخ ٢٠٠٢/١٢/١٧ (غير منشور).
١٣. القرار التميزي الصادر بتأريخ ١٩٩٧/٤/٢٢،عدد١٦١/الهيئة التميزية/١٩٩٦ (غير منشور).