مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية

اسم المقال: التكاليف واجبة الخصم في التشريع الضريبي العراقي (قانون ضريبة الدخل العراقي مثالاً)
اسم الكاتب: أ.م.د. عبدالستار حمد انجاد
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/9752
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 11:50 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

Journal of Anbar University for Law and Political Sciences
مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية
P. ISSN: 2706-5804 E.ISSN: 2075-2024
Volume 15- Issue 2- September. 2025
المجلد ١٥- العدد ٢ – ايلول ٢٠٢٥

Deductible costs in Iraqi tax legislation - A study of the Income Tax Law

[1] Dr. abdulsattar hamad engad
University of Kirkuk - College of Law and Political Science

Abstract:

Deductible costs are among the expenses mentioned in most tax legislation in most countries of the world, although tax legislation did not rely on a single term to refer to these costs. Some of them referred to the term "deductible costs," as is the case in Iraq, or called them "deductible expenses," as is the case in Egypt, or "deductible burdens" in France. However, all of these meanings and terms refer to these expenses that the legislator has required to be deducted from income. This is not the only difference that has affected these costs, but countries also differed in the nature of these costs that are taken into account. Some legislations have restricted the taking of these costs and relied on taking into account the costs that directly enter into the formation of income. This is the narrow trend in interpreting these expenses or costs, and some have expanded these costs and included expenses that do not enter into the production of income, neither closely nor remotely. However, the wisdom of the legislator saw that these expenses should be included as deductible costs based on tax justice or the legislator's consideration that these costs affect the formation of income. Between this and that, it was necessary to clarify the position of the Iraqi legislator on these differences in.

1: Email:
sattar.hamad@uokirkuk.edu.iq
2: Email:

DOI
https://doi.org/10.37651/aujlps.2025.164468.1575

Submitted: 2/8/2025
Accepted: 1/9/2025
Published: 1/9/2025

Keywords:
Deductible costs
income tax
Iraqi tax law.

©Authors, 2024, College of Law University of Anbar. This is an open-access article under the CC BY 4.0 license (http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

التكاليف واجبة الخصم في التشريع الضريبي العراقي _ دراسة في قانون ضريبة الدخل

[١] أ.م.د. عبد الستار حمد انجاد
[١] كلية القانون والعلوم السياسية / جامعة كركوك

الملخص:

تعد التكاليف واجبة الخصم من النفقات التي م ذكرها في اغلب التشريعات الضريبية في معظم دول العالم رغم ان التشريعات الضريبية لم تعتمد على لفظاً واحداً للإشارة الى هذه التكاليف فبعضها ذهب الى الإشارة الى تسمية التكاليف واجبة الخصم كما هو الحال في العراق ، او تسميتها بالنفقات واجبة الخصم كما هو الحال في مصر او بالأعباء واجبة الخصم في فرنسا الا ان كل هذه المعاني والألفاظ تشير الى هذه النفقات التي اوجب المشرع تنزيلها من الدخل ، وليس هذا الاختلاف الوحيد الذي طال هذه التكاليف بل اختلفت الدول كذلك في ماهية هذه التكاليف التي يأخذ بها فبعض التشريعات ضيقت من الاخذ بهذه التكاليف واعتمدت على الاخذ بالتكاليف التي تدخل بصورة مباشرة في تكوين الدخل وهذا هو الاتجاه الضيق في تفسير هذه النفقات او التكاليف وبعضها وسعت من هذه التكاليف وضمت اليها نفقات لا تدخل بإنتاج الدخل لا من قريب ولا من بعيد لكن حكمة المشرع ارتأت ان تدخل هذه النفقات كتكاليف واجبة الخصم بناءً على العدالة الضريبية او اعتبار المشرع ان هذه التكاليف تؤثر على تكوين الدخل، وبين هذا وذاك كان لا بد من بيان موقف المشرع العراقي من هذه الاختلافات في التنزيلات وماهي الشروط التي تطلبها المشرع وحدود هذه التكاليف وانواعها .

الكلمات المفتاحية: التكاليف واجبة الخصم، ضريبة الدخل، المشرع الضريبي العراقي.

المقدمة

تعد التنزيلات واجبة الخصم من النفقات التي دأبت التشريعات الضريبية في الحرص على ذكرها ومعالجتها لكونها تمثل مجالا مهما لمساهمة الدولة في مساعدة المكلف على مواجهة التكاليف التي تنفقها المكلف في سبيل تكوين الدخل الخاص به ، وقد حاولت التشريعات على اختلاف أنواعها ان تحدد النمط الذي تعينه لهذه التكاليف فبعضها تقيد من هذه النفقات وتحددها بشكل يجعلها ترتبط بتكوين الدخل دوا ان تتجاوز الى غيرها من التكاليف على أساس ان الأصل ان تنزل التكاليف المرتبطة بالدخل وهو الأساس الذي بنيت عليه هذه الفكرة ، بينما ذهب البعض الى التوسعة في هذه النفقات لتشمل نفقات قد تكون بعيدة عن تكوين الدخل لكنها قد اعتمدت على مبدأ العدالة الضريبية في شمول بعض هذه التكاليف، وما

بين هذا الاتجاه وذاك، حاولنا في هذا البحث الولوج الى هذه التكاليف وماهية توجهات الفقه ازائها، وكذلك حاولنا بيان موقف التشريع الضريبي العراقي المتمثل بقانون ضريبة الدخل وبيان توجه المشرع الضريبي في الاخذ بهذه التكاليف والتوجه الفقهي الذي اخذ به وكذلك محاولة تمييزه عن باقي الإجراءات المالية المشابهة له كالسماحات والاعفاءات ، وانوع هذه التكاليف التي اخذ بها التشريع الضريبي العراقي بها.

أولا – أهمية واهداف الدراسة / تكمن أهمية الدراسة في بيان موقف التشريع الضريبي العراقي متمثلا بقانون ضريبة الدخل من التكاليف واجبة الخصم واهم شروط هذه التكاليف ونظامها القانوني متمثلا بالاتجاهات الفقهية التي قالت به وموقف المشرع العراقي من هذه الاتجاهات، اما اهم اهداف الدراسة فيمكن حصرها في الاتي: -

١. ماهي التكاليف واجبة الخصم في قانون ضريبة الدخل وكيف عالج القانون شروط هذه التكاليف.
٢. ما هو الاتجاه الفقهي الذي اخذ به المشرع الضريبي العراقي عند تحديد هذه التكاليف وهل اخذ بالاتجاه الذي وسع من هذه التكاليف او انه اخذ بالاتجاه الذي ضيق من هذه التكاليف.
٣. ماهي خصائص هذه التكاليف وما هي اهم شروط التي حددها القانون للأخذ بها.
٤. ماهي أنواع هذه التكاليف التي حددها المشرع العراقي.

ثانيا – منهجية الدراسة / يعد المنهج الوصفي المنهج الذي يتوافق وأهداف الدراسة، من اجل تقرير الحقائق وفهم مكونات الموضوع وإخضاعه للدراسة الدقيقة من خال عرض مختلف أبعاد الموضوع.

I. المبحث الأول

الإطار المفاهيمي للتنزيلات واجبة الخصم

تعد التكاليف واجبة الخصم من المبادئ الأساسية التي نصت عليها اغلب التشريعات الضريبية ، اذ سعت هذه التشريعات لبيان ماهية هذه التكاليف من خلال تفصيلها وبيان ماهية هذه التكاليف ، وكذلك قد تختلط هذه التكاليف بمصطلحات أخرى قد تشابهها من ناحية الشكل او المعنى الظاهر لكنها تختلف عنها من ناحية الموضوع او الهدف منها ، لذلك حاولنا بيان هذه المفاهيم من تعريف وخصائص وتمييزها عن باقي المصطلحات الضريبية وعليه سنخصص المطلب الأول لبيان ماهية التكاليف واجبة الخصم ، بينما سنخصص المطلب الثاني عن تمييز التكاليف واجبة الخصم عن غيرها من المصطلحات وكالاتي:-

I.أ. المطلب الأول

ماهية التكاليف واجبة الخصم

رغم ان التكاليف واجبة الخصم او ما تسمى النفقات واجبة التنزيل هي مبادئ لا يكاد يخلو منها أي قانون ضريبي، الا ان هذه التكاليف تختلف بعضها من تشريع الى اخر في دول العالم والسبب يعود في ذلك الى اختلاف الاتجاهات التي تأخذ بها دول العالم في تحديد هذه التكاليف والتي قد تضيق من الاخذ بهذه التكاليف او التوسيع من الاخذ بهذه التكاليف وما بين التضييق والتوسيع قد تختلف هذه التكاليف حسب الاتجاه المتبنى من تلك الدول، اذ لم تتفق دول العالم على صور تكاليف واحدة وانما تعتمد هذه الصور على مدى تضييق هذه التكاليف او توسيعها وهو ما يرسم مسار هذه التكاليف وشروطها، وقد حاولنا في هذا المطلب تعريف التكاليف واجبة الخصم ، ثم نحاول بيان خصائص هذه التكاليف وكالاتي:-

I.أ.١. الفرع الأول

تعريف التكاليف واجبة الخصم

تعرف التكاليف بوجه عام بانها تلك النفقات التي يستعملها المكلف عند مزاولة الحرفة او المهنة لأجل الحصول على الدخل، ويمكن بيان التكاليف واجبة الخصم بانها تلك التكاليف التي ينفقها المكلف للحصول على دخله والمحافظة عليه والتي يحق له ان يطالب بخصمها من دخله الإجمالي عند فرض الضريبة عليه.[١]

والحقيقة ان اغلب التشريعات الضريبية قد ذكرت التكاليف او النفقات واجبة الخصم دون بيان تفاصيل هذه التكاليف ولم يتطرق الكثير من الكتاب لهذه التكاليف شرحا وتفسيرا ، لكن امتازت الاختلافات في التشريعات الضريبية بالنسبة للتكاليف واجبة الخصم في توسعة او تضييق هذه التكاليف، فذهبت اغلب التشريعات الضريبة فيما مضى الى تفسير هذه التكاليف بأضيق نطاق ، الا ان التطورات التي شهدتها النظريات الضريبية ذهبت في الوقت الحاضر الى التوسيع من نطاق هذه التكاليف حتى باتت أحيانا تشمل تكاليف لا تدخل في الحصول على الدخل مثل النفقة الزوجية والتبرعات لجهات معينة.[٢]

والواقع ان الفقه المالي ومنذ الخمسينيات من القرن الماضي اثاروا مسألة توسيع هذه التكاليف، وتساءلوا عن سبب عدم شمولها لبعض التكاليف التي تعد مرتبطة بإنتاج الدخل وتنوعه ، فأشاروا الى وجود بعض المهن التي تحتاج الى صرف نفقات تزيد عن تكاليف مهن

---

(١) . د.صالح يوسف عجينة، *ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية* ، (القاهرة: المطبعة العالمية)، ص ٣٠٦.

(٢) . نص قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ في المادة الثامنة، منه على شمول بعض النفقات التي تنفق من المكلف كتكاليف واجبة الخصم رغم كونها لا تساهم في الحصول على الدخل مثل النفقة الزوجية والتبرعات .

أخرى وتحتاج الى نفقات تلائم هذه المهن مثل مصاريف الملبس والاثاث والضيافة على أساس ان مثل هذه النفقات الإضافية تعد على وجه العموم ضرورية لنجاح مثل هذه المهن،[١] وقد جرت العادة على عدم خصم مثل هذه التكاليف من الدخل لأنها في الغالب تعد من تكاليف الاستهلاك الشخصي اكثر من كونها تكاليف على النشاط الاقتصادي.[٢]

اما النفقات التي ينفقها ذوي المهن كالأطباء والمحامين على مكاتبهم وادواتهم وتأثيثها فتعتبر من التكاليف واجبة الخصم لأنها تعد تكاليف على النشاط الاقتصادي ، اما النفقات التي يتم انفاقها على التثقيف وتدريب انفسهم اثناء فترة التعليم واحيانا الممارسة فلا تخصم من الدخل على اعتبار انها تكاليف استهلاك شخصي،[٣] والواقع انه الى الان لم يحسم الفقه الخلاف حول معيار التمييز بين التكاليف على الاستهلاك الشخصي والتكاليف على النشاط الاقتصادي.[٤]

I.أ.٢. الفرع الثاني

خصائص التكاليف واجبة الخصم

من خلال بحثنا في التكاليف واجبة الخصم توصلنا الى عدة خصائص تميز هذه التكاليف ولعل من اهمهما: -

١. **ان تكون هذه التكاليف مرتبطة بإنتاج الدخل** // مما لا شك فيه ان تكون هذه التكاليف التي يوجب القانون تنزيلها من الدخل مرتبطة بإنتاج الدخل الخاضع للضريبة، وهذا الارتباط اما ان يكون مباشراً حيث لا يتخيل انتاج الدخل الخاضع للضريبة دون هذه التكاليف مثل ايجار محل الدخل او مصاريف تجديد محل الدخل او النفقات المدفوعة المؤدية الى انتاج هذا الدخل ، او تكون غير مباشرة لكنها متصلة بشكل او باخر بإنتاج الدخل حيث يعد عدم انفاقها مسببا غالبا الى تدني مستوى الدخل مثل صيانة المكائن والمعدات او المصاريف الرأسمالية للمشاريع او عقود المساطحة واستهلاك الموجودات المادية وغير المادية.
٢. **ان يحدد القانون هذه التكاليف** // لا يكفي وجود هذه التكاليف وارتباطها في انتاج الدخل ، بل لا بد ان ينص القانون على هذه التكاليف حتى يمكن اعتبارها تكاليف واجبة الخصم ، وفي غالب الأحيان ينص القانون على هذه التكاليف في التشريعات الضريبية او ان يمنح للأنظمة والتعليمات تفصيل هذه التكاليف ، والملاحظ ان المشرع قد ينص أحيانا على تكاليف واجبة الخصم رغم عدم ارتباطها بإنتاج الدخل لحكمة للمشرع او اهداف اجتماعية

---

(١) . د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص٣٠٦.
(2) .Richard goode, the income tax and the supply labor, the journal of political economy, Chicago, 1949, number 5, p.433.
(3) . Simon S. kusnets , national income , first published in Britain 1950, reading in the theory of income distribution ,p.18.
(٤) . د. صالح يوسف عجينة، المصدر السابق، ص ٣٠٧.

او اقتصادية اقتضت إضافة مثل هذه التكاليف كالنفقة الزوجية او التبرعات لجهات معينة او مرتبات مدراء ومجالس إدارة الشركة او أقساط التأمين .

٣. **انها تخص المكلف ذاته** / الواقع ان هذه التكاليف تكون مرتبطة بالمكلف الذي دفع التكاليف لإنتاج الدخل ، وبالتالي لا يمكن نقل هذه التكاليف من شخص الى اخر او تكون هذه التكاليف منزلة من دخل مكلف باسم مكلف اخر، فالوصي ينزل التكاليف من مبالغ المكلف نفسه صاحب الدخل ولا يمكن تنزيلها الا باسم المكلف الأصلي، وفي الضرائب غير المباشرة فغالبا ان المكلف القانوني يختلف عن المكلف الفعلي ،[١] فالمكلف القانوني من تظهر الضريبة باسمه وهو من يستحق تنزيل التكاليف رغم ان الواقع ان من يدفع الضريبة بصورة نهائية هو المكلف الفعلي أي المستهلك ورغم ذلك يكون التنزيل للمكلف القانوني .

I.ب. المطلب الثاني

تمييز التكاليف واجبة الخصم عما يشابهها من مصطلحات

الحقيقة ان تكاليف واجبة الخصم قد تختلط ببعض المصطلحات التي قد تقترب من نفس البنى الفنية لكنها تختلف معها اختلافا جوهريا من حيث البناء القانوني والاقتصادي والاثر المترتب عليها، ففي النظام الاقتصادي والمالي قد تتشابه الكثير من الاعمال والمصطلحات مع بعضها لكنها تختلف من حيث الأثر والمدى والهدف من وجودها، وعليه سنحاول بيان اهم المصطلحات التي تتقارب مع التكاليف واجبة الخصم واختلافها عنها وكالاتي: -

I.ب.١. الفرع الأول

التمييز بين تنزيل التكاليف والاعفاء من الضريبة

حاول بعض الفقه توسيع الإعفاءات من الضريبة بحيث يشمل خصم التكاليف،[٢] اذ ذهب هذا الاتجاه الى القول انه بكل الأحوال سيتم استبعاد التكاليف في قانون ضريبة الدخل من الخضوع للضريبة، وهو اتجاه قد انكره جانب من الفقه على اعتبار ان التكاليف واجبة الخصم هي تنزيلات تحصل للدخل قبل الوصول للدخل الصافي ، وهذا الأخير هو الذي يخضع للضريبة او الاعفاء ،[٣] والواقع ان هذا الاتجاه الأخير هو الاصح، فالمكلف الذي تزيد تكاليف

(١) . د.عبدالعال الصكبان ، *مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق* ، الجزء الأول ، ط١، (بغداد: مطبعة العاني ، ١٩٧٢)، ص ٢٩١.

(٢) . د. عامر عياش ود. احمد خلف حسين الدخيل، "دستورية الضرائب في العراق"، *مجلة الرافدين*، المجلد ١٣، عدد ٤٩، السنة ١٦، ص ٢٧٢.

(٣) . د. رائد ناجي أحمد، *الإطار الدستوري لتوزيع الاختصاص الضريبي*، (بيروت: مكتبة السنهوري، ٢٠١٩)، ص ٦٤.

حصوله على دخله على ارباحه لا تستحق عليه الضريبة اساسا، لان الواقعة المنشئة للضريبة مرتبطة بتولد الدخل الصافي وهي الذي لم يتحقق اصلا.[١]

والحقيقة ان الاختلاف ما بين التكاليف واجبة الخصم والاعفاء من الضريبة يبرز في مسألة عدم جواز تفويض المشرع اختصاصه المتعلق بالإعفاء الى السلطة التنفيذية لكونه من الاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية المنصوص عليها في الدستور،[٢] اما التكاليف فلا ضير في تفويضها طالما حدد المشرع الشروط العامة لخصم التنزيلات خاصة وان المشرع العراقي قد حدد الإعفاءات في المادة السابعة على سبيل الحصر ، بينما أورد التكاليف على سبي المثال مشترطا عدة شروط تسمح بالتوسع بها او التقييد منها.[٣]

ومن جانب اخر تختلف التنزيلات والاعفاءات من حيث علاقتهما بالدخل ، فتكون علاقة التنزيلات بالدخل علاقة سابقة ومباشرة بالدخل، اذ تعد سابقة لتولد الدخل فلولا هذه النفقات لما استطاع المكلف تكوين دخله وهي ترتبط مباشرة بالدخل،[٤] بينما علاقتها بالاعفاءات هي علاقة لاحقة وغير مباشرة ، فهي لاحقة لانها تأتي دائما بعد نشوء الدخل وتكونه وهي غير مباشرة لانها لا تساهم بنشوء الدخل بصورة مباشرة.

ومن جانب اخر نرى ان الاعفاء من الضريبة يذهب الى التخلص من دفع الضريبة بصورة كاملة ودون قيود محددة سوى ما جعلها المشرع سببا للإعفاء، اما التكاليف واجبة الخصم فهو اعفاء من بعض الدخل الخاضع للضريبة مع إبقاء ما تبقى منه خاضعا للضريبة، كذلك انه للتنزيل شروط معينة يضعها المشرع ليعد من خلاله هذه التكاليف تنزيلا من الدخل الخاضع للضريبة.

I.ب.٢. الفرع الثاني

التمييز بين التكاليف واجبة الخصم والسماحات

الحقيقة ان اول ما يتوارد الى الاذهان ان التكاليف واجبة الخصم والسماحات الضريبية كلاهما من صنف واحد فينزلان من الدخل بشروط وضعها القانون وتنزل من الدخل، لكن في الحقيقة هنالك شروطا جوهرية للتمييز ما بين الحالتين، أولهما ان السماحات تعد تنزيلات تخص الشخص الطبيعي ولا يتخيل ورودها على الأشخاص المعنوية اطلاقا عكس التنزيلات التي يمكن ان تكون للأشخاص الطبيعية والمعنوية على حد سواء.

---

(١) . نفس المصدر، ص ٦٥.

(٢) . تنظر المادة ٢٨، من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ والتي نصت على (لا تفرض الضريبة ولا تجبى ولا تعدل ولا يعفى منها الا بقانون.

(٣) . مها حاجي شاهين، *التنزيلات في قانون ضريبة الدخل*، ط١، (منشورات زين الحقوقية، ٢٠١٣)، ص ٥٥-٥٥.

(٤) . نفس المصدر السابق ، ص ٥٤.

كذلك ان السماحات قد تتغير من فترة الى أخرى حسب الوضع الاقتصادي والمالي في البلاد عكس التنزيلات التي تشترط شروطا أكثر لتعديلها كذلك أحيانا ترد على سبيل الحصر في القانون، لذلك نرى ان المشرع غالبا ما يخفف من شروط تعديل السماحات مخولا هذه الصلاحيات للسلطة التنفيذية.

والمفارقة الثانية ان التكاليف واجبة الخصم تنزل من الدخل الإجمالي قبل الوصول الى الدخل الصافي،[١] بينما تخفض السماحات من الدخل الصافي بعد تنزيل التكاليف والخسارة.

II. المبحث الثاني

التكاليف واجبة الخصم في التشريع العراقي

ان التشريع الضريبي العراقي كغيره من التشريعات الضريبية في دول العالم قد نصت على تنزيل التكاليف او النفقات واجبة الخصم من دخل المكلف قبل الوصول للدخل الصافي الذي تفرض عليه الضريبة، وقد بين قانون ضريبة الدخل العراقي هذه التكاليف وشروط تنزيلها، لكن الحقيقة ان هذه التكاليف قد مرت بعدة مراحل في قانون ضريبة الدخل العراقي حتى وصلت الى صورتها الحالية وتأثر بالمواقف الفقهية التي حاولت بيان هذه الشروط من اتجاهات قد ضيقت من هذه التكاليف وعزت وجودها الى ارتباطها بصورة مباشر بالدخل، والى اتجاهات أخرى قد وسعت من هذه التكاليف وامتدت لتشمل تكاليف لا تدخل في تكوين الدخل لكن الاخذ بمبادئ العدالة والمساواة الضريبية،[٢] وقد اوجبت إدخالها ضمن هذه التكاليف وكذلك ان هنالك بعض التكاليف التي قد ترتبط بالدخل ولكن بصورة غير مباشرة لكن الفقه رأى بتأثيره على تكوين الدخل ،وبين هذا الرأي وذاك تواترت القوانين الضريبية العراقية في الاخذ بهذه الاتجاهات الفقهية، وكذلك ان شروط هذه التكاليف قد حددها القانون ونظم إجراءاتها وقد تختلف من بلد الى اخر بل من حقبة زمنية واقتصادية الى أخرى في نفس البلد ، لذلك سنحاول في هذا المبحث بيان مفهوم التكاليف واجبة التنزيل في التشريع العراقي وذلك في المطلب الأول منه، اما المطلب الثاني فسنخصصه لموقف قانون ضريبة الدخل الحالي من التكاليف وكالاتي:-

(١) . نصت المادة الثامنة، من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل على انه (ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه ..... ألخ) ومن نص المادة يتبين ان المشرع قصد كل ما ينفقه المكلف للوصول الى دخله النهائي أي الصافي.

(٢) . م.د.هه راس نظام عثمان ، "المساواة امام الضريبة"، *مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية*، المجلد ١٦، العدد ١، الجزء ٢، اذار، (٢٠٢٥): ص ١١٠.

II.أ. المطلب الأول

المفهوم العام للتكاليف واجبة التنزيل في التشريع العراقي

ان للتكاليف واجبة الخصم مفهوما عاما وجد منذ تشريع اول قانون ضريبي في العراق عام ١٩٢٧،اذ حوى هذا القانون على المبادئ العامة المهمة آنذاك محاولا ان يحتوي على اهم المبادئ المالية الأساسية التي كانت النظم الضريبية الحديثة تحويها ومن ضمنها التكاليف واجبة الخصم، الا ان هذا المفهوم قد انتهج عدة معاني ما بين قوانين ضريبة الدخل في العراق، اذ ابتدأ الاخذ بالمعنى الضيق لهذه التكاليف ثم بدأ بالتوسع بها وهو يدل على ان العراق قد حاول تبني المبادئ المالية الحديثة ايان استجدت، وقد حاولنا هنا بيان تطور هذه التكاليف في التشريعات الضريبية العراقية في الفرع الأول ، اما الفرع الثاني فقد خصصناه لشروط هذه التكاليف وكالاتي :-

II.أ.١. الفرع الأول

تطور التكاليف واجبة التنزيل في التشريعات الضريبية العراقية

منذ صدور قانون ضريبة الدخل الملغي رقم ٥٢ لسنة ١٩٢٧ وجدت فكرة التكاليف واجبة الخصم، وقد وردت في هذا القانون بصيغة النفقات والمصروفات المتكبدة للحصول على الدخل،[١] الا ان المقصود منها هي التكاليف واجبة الخصم وقد ذكرها القانون على عدة فقرات تخص كل ماله صلة بدخل المكلف الذي انفقه في سبيل تحقيق الدخل، وقد أورد المشرع الضريبي عدة أنواع منها مبالغ الصيانة والتعمير للمعدات والآلات وبدلات ايجار محال العمل والفوائد المدفوعة من قبل المكلف وكذلك الديون الميتة او المتعذر تحصيلها، واوكل القانون اصدار تعليمات تمكن السلطة المالية آنذاك من إيجاد الالية المناسبة لاحتساب هذه التكاليف وخاصة المتعلقة بالاستهلاك والاندثار، كذلك جاءت هذه التكاليف على سبيل المثال لا الحصر، حيث سمحت المادة بإضافة أي تكاليف جديدة بموجب التعليمات.[٢]

ثم جاء القانون رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦ الملغي لينص على تنزيلات جديدة لم ينص عليها القانون السابق وضم العديد من التنزيلات،[٣] والظاهر من عجز المادة الثامنة منه ان هذه التكاليف قد جاءت على سبيل الحصر حيث نص صدر المادة على (ينزل كل ما ينفقه المكلف للحصول على الدخل خلال السنة التي نجم فيها ويتناول التنزيل النفقات الآتية:-) ومن صيغة المادة يلاحظ ان مصطلح يتناول التنزيل النفقات الاتية جاءت على سبيل الحصر ولم ينص في أي فقرة من فقرات المادة على إمكانية إضافة تكاليف جديدة ، وأضاف هذا القانون التبرعات

(١) . تنظر المادة ٩، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ٥٢ لسنة ١٩٢٧ الملغي.
(٢) . نصت المادة ٩، الفقرة ٧ من نفس القانون على (التنزيلات الاخرى التي تعين في الانظمة التي تصدر بموجب هذا القانون).
(٣) . تنظر المادة ٨، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦ الملغي.

كنفقات تنزل من دخل المكلف وهو مسار جديد يبين اخذ المشرع العراقي بالتوسيع من هذه النفقات، وكذلك اعتبر التوقيفات التقاعدية من التكاليف واجبة الخصم.[١]

ثم صدر قانون ضريبة الدخل رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩ وبين التكاليف واجبة الخصم في المادة الثامنة منه، وجعل منها تكاليف على سبيل المثال لا الحصر حيث بين صدر المادة على (ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة ويشمل ذلك) والملاحظ ان المشرع العراقي قد أورد مصطلح يشمل ذلك والمراد منه انه يمكن ان تضاف صور جديدة لهذه التنزيلات وكذلك أورد شروطا لقبول هذه التكاليف منها تأييد هذه التكاليف بوثائق مقبولة،

وأورد المشرع نوعا جديدا من التكاليف غبر المرتبطة بصورة مباشرة بتكوين الدخل وهي النفقة الشرعية حيث سمح المشرع الضريبي من تنزيلها وفق شروط معينة،[٢] والملاحظ ان المشرع العراقي قد استمر في الاخذ بالاتجاه الموسع لهذه النفقات والذي كان الاتجاه السائد عالميا في احتساب التكاليف واجبة الخصم.[٣]

ثم صدر قانون ضريبة الدخل النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وسار في موضوع التكاليف واجبة الخصم على ما سار عليه المشرع في القانون السابق، من حيث اعتبار هذه التكاليف على سبيل المثال لا على سبيل الحصر،[٤] ومتمما لمنهج التوسعة في هذه النفقات حيث أضاف أقساط التأمين واقساط إطفاء الموجودات غير المادية الى هذه التكاليف واجبة الخصم.[٥]

II.أ.٢. الفرع الثاني

شروط تطبيق التكاليف واجبة الخصم

هنالك شروط يتوجب توفرها حتى تعتبر التكاليف التي ينفقها المكلف هي تكاليف واجبة الخصم من الدخل، والواقع ان هذه الشروط تختلف من دولة الى أخرى حسب نوع هذه التكاليف وكيفية تعامل التشريعات الضريبية لها، وفي العراق بين المشرع العراقي بعض هذه الشروط عند تنظيمه لصور التكاليف واجبة الخصم في المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ويمكن بيان هذه الشروط بالاتي: -

(١) . تنظر الفقرات ٩ و١٠ من المادة ٨، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦ الملغي.
(٢) . نصت الفقرة ١٠ من المادة ٨، من قانون ضريبة الدخل رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩ الملغي على (النفقة الشرعية المحكوم بها من قبل محكمة ذات اختصاص والمدفوعة نقدا من قبل المكلف لمن لا يستحق عنه السماح الممنوح بموجب المادة الثانية عشرة، من هذا القانون)
(٣) . ينظر د. صالح يوسف عجينة، *ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية*، (القاهرة: المطبعة العالمية ، ١٩٦٥)، ص ٣٠٦-٣٠٧.
(٤) . انظر نص المادة ٨، من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
(٥) . تنظر الفقرات ١٠ و١١ من المادة ٨، من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

أولاً – ان تكون التكاليف حقيقية ومؤكدة/ والمقصود من ذلك ان تكون تلك التكاليف او الأعباء حتى تخصم من الدخل الإجمالي فلابد من ان تتحقق فعلا او يفترض تحققها في فترة زمنية مقبلة،[١] وعليه فليس للمكلف ان يطالب بخصم المبالغ الاحتياطية التي يخصصها من ربحه لمواجهة نفقات احتمالية، وبالتالي لا يجوز تنزيل التكاليف المحتملة او النفقات المستقبلية.[٢]

ثانياً – ان ترتبط النفقة بنشاط المكلف / وهذا الارتباط اما ان يكون مباشر او غير مباشر، والارتباط المباشر الذي يرتبط بدخله بصورة مباشرة ولا يمكن تصوره دون وجود هذا الدخل، اما الارتباط الغير مباشر هو ما نص عليه المشرع اما بحكمة ابتغاها او لاعتقاده بتأثير هذه النفقات على الدخل، مثالها النفقة الزوجية على اعتبار ان المكلف مسؤول عن الانفاق على اسرته وبالتالي اعتبرها المشرع عبئاً يرتبط بدخل المكلف لان هدف المكلف توفير الحياة الكريمة لعائلته او يجبره القانون على هذه النفقة، ومثالها التبرع للجهات الخيرية اذ عدها المشرع مبدئا ساميا للتكافل الاجتماعي ، واما الأقساط فعد المشرع دفعها له تأثير على دخل المكلف.

ثالثاً – ان تكون معززة بوثائق مقبولة / وهذه التكاليف يجب ان تكون معززة ومدعمة بوثائق تلقى قبولا لدى السلطة المالية كأن تتضمن هذه المستندات تواريخ واضحة ومذيلة بتواقيع حية او اختام معتمدة من قبل المكلف او تكون مصدقة من قبل محاسب اصولي.

رابعاً – ان يتم خصم التنزيلات في نفس السنة التي تحقق فيها الدخل او نشأ بها الدخل/ وعليه إذا ثبت للسلطة المالية ان بعض النفقات قد انفقت في سنة غير السنة الني نشأ فيها الدخل او تحقق فيها فحينئذ يصبح لزاما على السلطة المالية ان ترفض خصم مثل تلك النفقات من الدخل.

II.ب. المطلب الثاني

موقف قانون ضريبة الدخل النافذ من التكاليف واجبة الخصم

يعد قانون ضريبة الدخل النافذ من القوانين التي استمر العمل بها فترة طويلة من الزمن مقارنة مع قوانين الضريبة السابقة ، ولعل عدم محاولة تغييره على مدى أربعة عقود من الزمن كانت لموائمته للنظام المالي للدولة واحتوائه على المبادئ المالية والقانونية التي تحتاجها الدولة في تنظيم الضرائب، ورغم جدلية الفقه في الحاجة الى تعديله بعد ٢٠٠٣ لاختلاف النظام الدستوري وتوجه الدولة المالي والاقتصادي عما كان قبله، الا ان الواقع

(١) . د. صالح يوسف عجينة ، مصدر سابق ، ص ٣١١.
(٢) . د. رائد ناجي احمد ، مصدر سابق ، ص ١٩٢.

يجعل هذا القانون هو القانون الخاص بضريبة الدخل في العراق حتى الان،[١] والحقيقة قانون ضريبة الدخل قد بين كيفية تنظيم هذه التكاليف وشروطها، والاتجاه الفقهي في الاخذ بها ،لذلك سنحاول في هذا المطلب بيان الاتجاهات الفقهية المحددة للتكاليف واجبة الخصم وموقف المشرع العراقي منها وذلك في الفرع الأول، وسنبحث في الفرع الثاني أنواع هذه التكاليف وكالاتي :-

II.ب.١. الفرع الأول

الاتجاهات الفقهية للتكاليف واجبة الخصم وموقف المشرع العراقي منها

الحقيقة ان الفقه المالي قد اختلف في مسألة تحديد التكاليف واجبة الخصم ، لكن ابتداءً لم يعترض الفقه المالي على وجود فكرة التكاليف واجبة الخصم اذ اعتبر ان فكرة التكاليف واجبة الخصم هي تطبيق لقاعدة العدالة حيث ان التكاليف واجبة الخصم تعد نوعا من المزايا الضريبية التي تحسب للمكلف لمواجهة تكاليف الحصول على الدخل،[٢] ويأتي حق المكلف في التنزيل وفقا لقاعدة العدالة الضريبية في وجوب فرض الضريبة على الدخل الحقيقي للمكلف الذي يمثل الاساس في تحديد المقدرة التكليفية وصولاً الى تحديد الدخل الصافي مما يستبعد حصة المبالغ التي تخرج من ذمة المكلف في سبيل انتاج الدخل.

والواقع ان الفقه قد توجه في مسألة التكاليف واجبة الخصم الى اتجاهين أساسيين هما: -

١. **الاتجاه الأول** / وهذا الاتجاه يذهب الى التفسير الضيق في التكاليف واجبة الخصم، حيث يميل مؤيدو هذا الاتجاه الى حصر هذه التكاليف بما يتصل بالحصول على الدخل بصورة مباشرة،[٣] والحقيقة ان اغلب التشريعات الضريبية الحديثة المؤيدة لهذا الاتجاه قد خففت من المعايير التي تحدد هذه التكاليف بإضافة بعض التكاليف التي قد لا تتصل بالحصول على الدخل كالتبرعات للجهات الحكومية والمؤسسات العلمية والخيرية مثل التشريع الضريبي المصري الذي سمح بتنزيل التبرعات كتكاليف واجبة الخصم من الدخل،[٤] وكذلك قانون ضريبة الدخل اللبناني والتي سمحت بتنزيل التبرعات كاستثناء من التكاليف واجبة الخصم والمرتبطة بالنفقات التي يدفعها المكلف لتحقيق الربح من الدخل.[٥]

---

(١) . هنالك تحرك لاصدار قانون ضريبة دخل جديد تم العمل به من قبل الحكومة العراقية بالتعاون مع الاتحاد الأوربي وخبراء عراقيين وعرب وأجانب في وضع مسودة هذا القانون.

(٢) . د. محمد حاتم عبد الكريم، *الوسيط في علم المالية العامة*، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٨٩)، ص ٢٧٨.

(3) . Richard Goode, the income tax and the supply of labor, the journal of political economy, Chicago,1949, no.5, p432.

(٤) . تنظر المادة ٣٤، من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل والتي نصت على تنزيل التبرعات من دخل المكلف.

(٥) . تنظر المادة (٧ / فقرة ٩)، من قانون ضريبة الدخل اللبناني رقم ١٤٤ لسنة ١٩٥٩ المعدل.

والواقع ان هذا الاتجاه رغم الاخذ به من قبل بعض التشريعات وتأييد الفقه له لكنه قد تخلى عن بعض التشديد الذي كان قد التزمه عند ظهوره والسبب برأينا يعود الى تغير دور الدولة الاجتماعي ونظرتها الحديثة الى كون الضريبة هي مساهمة اجتماعية أكثر من كونها ايراد مالي ملزم للمكلف وخاصة ان تنزيل التكاليف واجبة الخصم أصبحت تعد متصلة بصورة مباشرة بالعدالة الضريبية وكذلك دور الضريبة الاجتماعي الذي اضحى يتطلب ان تكون مساهمة الفرد في دخله لا تنطوي على دفع الضريبة فحسب بل مساهمته في مدى تحمله للأعباء الاجتماعية والإنسانية للمجتمع وهو ما يتطلب اعتبار السلطة لهذه التكاليف جديرة بان يتم خصمها من النفقات التي يتحملها المكلف لهذه المساهمة .

٢. **الاتجاه الثاني /** وهذا الاتجاه يذهب الى التوسعة في التكاليف التي يجوز خصمها من الدخل الصافي للمكلف حيث انه يمكن إضافة بعض النفقات التي ترى السلطة انها جديرة بان يتم خصمها من دخل المكلف والتي يمكن ان تكون ذات صلة غير مباشرة في الحصول على الدخل او انها غير متصلة أصلا بالدخل، وهذا التوسع في التكاليف قد لاقى استحسان الكثير من الفقه وقد انتهجته الكثير من الدول مثل الولايات المتحدة والمملكة المتحدة،[١] وقد خفف هذا التجاه من التشديد الذي يذهب اليه الاتجاه الأول اذ لم يعد على المكلف ان يثبت دائما ان كل نفقة قد تم انفاقها انما هي موجهة فعلا وبصورة مباشرة نحو انتاج الدخل اذ لو استلزم الامر اثبات ان كل نفقة قد اتجهت مباشرة الى تحقيق الدخل لخرجت الكثير من النفقات ذات الصلة بالدخل بعيدة عن دائرة كونها قد ترتبط بصورة غير مباشرة بأنفاق الدخل مثل أقساط التأمين واجور بعض الخدمات وتكاليف المحافظة على أصول الدخل.[٢]

والواقع ان اغلب التشريعات الضريبية قد مالت في العقود الأخيرة الى الاخذ المعنى الواسع للتكاليف واجبة التنزيل حتى ان اغلب التشريعات قد اتجهت للتوسعة في مجال هذه التنزيلات وأضافت بعض التكاليف التي لا ترتبط بالدخل بصورة مباشرة كتكاليف واجبة الخصم.

اما بالنسبة الى العراق، فقد انتهج في بداية صدور قوانين الدخل فيه من عام ١٩٢٧ بالتوسع في التكاليف واجبة الخصم لكنه لم يأخذ بصورة صريحة بالاتجاه الواسع لهذه التكاليف كما اسلفنا، وانما اكتفى بإضافة بعض النفقات الى هذه التكاليف كالتبرعات ، لكنه ومنذ ١٩٦٣ بدأ العراق بالتوسيع في هذه النفقات ليشمل بعض النفقات التي قد لا ترتبط بإنتاج الدخل وليس لها ارتباط واضح به كالنفقة الشرعية، وفي القانون الضريبي الحالي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ كان المشرع اشد وضوحا في تبنيه الاتجاه الواسع في تحديد التكاليف واجبة الخصم حيث أضاف تكاليف لا ترتبط بالدخل بصورة مباشرة كالأقساط وعقود المساطحة واطفاء الموجودات الثابتة والفوائد المدفوعة لإنتاج الدخل وصولا الى تبنيه بعض النفقات التي لا ترتبط بإنتاج الدخل كالنفقة الشرعية والتبرعات علاوة على انه قد جاء بهذه التكاليف على سبيل المثال لا الحصر وبالتالي يمكن إضافة نفقات جديدة الى هذه التكاليف.

---

(١) . د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص ٣٠٨.

(2) . Hannah, a treatise on the principles of income taxation, Australasia, 1946 p301

الفرع الثاني

التكاليف واجبة الخصم في قانون ضريبة الدخل النافذ

لقد بين قانون ضريبة الدخل في المادة الثامنة منه شروط تنزيل التكاليف وأنواع هذه التكاليف ، والواقع ان المادة الثامنة قد عددت هذه التكاليف دون تفصيلها الى تكاليف مرتبطة بصورة مباشرة بالدخل او غير متصلة بالدخل، وكذلك كان واضحا توجه المشرع العراقي للأخذ بالاتجاه الموسع للتكاليف وهذا واضح من خلال تحديد هذه التكاليف على وجه المثال لا الحصر، كذلك عدم ذكره ما لا يجوز تنزيله من التكاليف كما اخذت به بعض التشريعات الضريبية ، وهذا دليل على اعتبارات المشرع لإمكانية التوسع في هذه التكاليف، والواقع انه يمكن حصر التكاليف الواردة في المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل الى تكاليف مرتبطة بالدخل وأخرى غير مرتبطة بالدخل وكالاتي:-

أولاً - التكاليف واجبة الخصم المرتبطة بالدخل/ ان هنالك بعض النفقات التي يتم تنزيلها من الدخل كتكاليف وهي مرتبطة بالدخل بصورة مباشرة او بصورة غير ماشرة ولكنها مرتبطة بتكوين الدخل، وهذه التكاليف هي: -

١. **الفوائد المدفوعة لاقتراض مبالغ تستثمر في انتاج الدخل او زيادته/** وهي تكاليف تدفع لقاء اقتراض مبالغ تستخدم في انتاج الدخل او زيادته،[١] والحقيقة ان المشرع لم يكتفي بتنزيل الفوائد التي تستثمر في انتاج الدخل فقط بل سمح بالإضافة اليها المبالغ المقترضة في زيادة الدخل وتوسعة النشاط الإنتاجي للمكلف ، والواقع ان المشرع اشترط لتنزيل هذه الفوائد ان تكون قد دفعت فعلا وان لا تتجاوز نسبة الفوائد ٧% المقررة قانوناً .[٢]
٢. **بدل ايجار المحل المستغل للحصول على الدخل /** سمح المشرع العراقي للمكلف تنزيل بدل ايجار المحل المستغل في ممارسة نشاطه التجاري المحقق للدخل الخاضع للضريبة على اعتبار ان هذا الايجار هي نفقات وتكاليف يتكبدها المكلف في سبيل الحصول على دخله وهي مرتبطة بدخل المكلف النهائي للوصول الى الربح الخاص بالمكلف.
٣. **اندثار بناء المحل المستغل للحصول على الدخل إذا كان ملكا صرفا/** إذا كان المكلف مالكا للمحل المنتج للدخل فقد سمح المشرع الضريبي للمكلف تقدير قيمة هذا المحل واستخراج كلفة اندثار الأبنية كنفقات تخصم من دخل المكلف.
٤. **القسط السنوي للمساطحة /** تعد المساطحة حق عيني يخول صاحبه إقامة بناء او أي منشئات أخرى غير الغراس على ارض الغير بمقتضى اتفاق بينه وبين مالك الأرض

(١) . المادة الثامنة/فقرة ١ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
(٢) . د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مكتبة السنهوري ، بيروت ، ط٣، ٢٠١٨، ص ١٩٣.

ويحدد هذا الاتفاق حقوق المساطح والتزاماته،[١] وتمثل كلفة المساطحة كل من بدل ايجار الأرض وكلفة المنشئات المقامة عليها،[٢] وقد سمح المشرع الضريبي للمكلف تنزيل القسط السنوي لعقد المساطحة كنفقات تنزل من دخل المكلف على اعتبار انها تكاليف يتحملها المكلف لتوليد الدخل.

٥. **المبالغ المصروفة لصيانة المكائن والآلات والمعدات او تبديل العدد والأدوات** / وتتخذ هذه النفقات شكل نفقات صيانة للآلات والمعدات التي يستخدمها المكلف في انتاج دخله ولا شك ان هذه الآلات والمعدات تحتاج الى صيانة دورية حتى تتمكن من البقاء مستمرة في عملها وتكوين الخل وبالتالي ان نفقات صيانتها تعتبر من النفقات التي تخصم من دخل المكلف، وزاد المشرع من هذه النفقات وسمح بتنزيل نفقات تبديل العدد والأدوات التي لا يمكن إصلاحها او من المستحيل إصلاحها وكذلك العدد التي يحتاج الى تبديلها بين الفينة والأخرى لطبيعة عملها.

٦. **النسبة المئوية لاندثار الموجودات المادية/** يمكن تعريف الاندثار بانه تناقص في قيمة الأصول الثابتة تدريجيا من سنة الى أخرى بسبب التلف الذي يصيبها من جراء استخدامها،[٣] وقد سمح المشرع الضريبي العراقي للمكلف من تنزيل نسبة الاندثار الخاص بالموجودات الثابتة التي يملكها من الإيرادات الاجمالية ، والواقع ان القاعدة المعمول بها في هذا الموضوع ان قيمة الأصل لا تستقطع مرة واحدة من الربح بل توزع على عدة سنوات بحيث يفترض انتهاء هذا الأصل خلال مدة معينة ويسمح بتنزيل كلفة الأصل على مدار حصص توزع على السنوات المحددة لانتهاء الأصل.[٤]

وقد أجاز القانون تنزيل كلفة الاندثار هذه بشكل أقساط سنوية ويتم احتسابها في نهاية السنة الحسابية التي اتخذها المكلف وقد حدد نظام الاندثار والاطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني شروط تنزيل كلف الاندثار بان تكون هذه الأصول منقولة وان تكون مستعملة في انتاج الدخل وان تثبت بحسابات مقبولة لدى السلطة المالية،[٥] وقد حدد النظام المذكور انفا نسبة الاندثار على القيمة التاريخية للموجودات المنقولة وليس القيمة السوقية لها،[٦] وتحدد هذه القيمة التاريخية على أساس ما يدفع من كلفة شراء الأصل وشحنه ونقله ونصبه ومقدار الضريبة الكمركية المفروضة عليه وكل ما تم انفاقه عليه حتى يصبح صالحا للاستعمال او زيادة الطاقة الإنتاجية او تقليل كلف الإنتاج.[٧]

---

(١) . ريبازاردلان بكر، "حق المساطحة واشكالياته"، *مجلة العلوم القانونية والسياسية جامعة ديالى*، المجلد ٧، العدد ١، حزيران، (٢٠١٨): ص ٢٥٦.

(٢) . د. رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مصدر سابق، ص ١٩٣.

(٣) . م.د.فرياد شكر حسين ، "شركات التمويل الاستهلاكي من الوجهة القانونية"، *مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية*، المجلد ١٥، العدد٢ ، الجزء ٢، أيلول، (٢٠٢٤): ص٦٩٥.

(٤) . د. عادل فليح العلي، *المالية العامة والتشريع الضريبي في العراق*، ط١، (عمان، الأردن: دار الحامد للطباعة والنشر، ٢٠٠٧)، ص ٢٨٥.

(٥) . انظر المادة ١٠، من نظام الاندثار والاطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني رقم ٩ لسنة ١٩٩٤.

(٦) . انظر المادة ٢، من نفس النظام أعلاه.

(٧) . د. رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، مصدر سابق ، ص ١٩٥.

وقد بين نظام الاندثار والاطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني طرق احتساب الاندثار وهي:-[١]

- طريقة القسط الثابت / حيث يجري استهلاك قيمة الأصل وفق نسبة مئوية ثابتة من ثمن تكلفتها ولا تتغير هذه القيمة طبلة المدة التي يجري فيها الاستهلاك.
- طريقة القسط المتناقص/ ويتم من خلالها احتساب الاندثار على أساس القيمة المتناقصة للأصول الثابتة من خلال طرح كل قسط سنوي تم تنزيله من الكلفة الاصلية المتبقية خلال السنوات اللاحقة.
- طريقة إعادة التقدير / حيث يتم من خلالها تحديد مبلغ الاستهلاك على أساس تقدير قيمة الأصل بداية المدة ثم تقدر القيمة في نهاية المدة والفرق بين المدتين هو نسبة الاندثار.
- طريقة الوحدة المنتجة/ وتتضمن الإبقاء على قيمة الأصل ثابتة وكل تبديل او شراء لأصل جديد يعتبر كأنه استهلاك قد تم يحل محل الجزء الذي استهلك.[٢]

٧. **أقساط إطفاء الموجودات غير المادية** / أجاز المشرع للمكلف ان يخصم من الدخل التكاليف الخاصة بالموجودات غير المادية ، ويكون هذا الخصم على شكل أقساط سنوية تنزل من دخل المكلف ،وتعتبر من ابرز أنواع الموجودات غير المادية براءات الاختراع والعلامات التجارية والتصاميم وحقوق المؤلف وغيرها من الحقوق غير الملموسة ماديا،[٣] والواقع ان المشرع قد اعتبر الموجودات غير المادية من التكاليف التي يمكن تنزيلها من الدخل لارتباطها بنشوء هذا الدخل او تحقيقه للربح.

٨. **الديون المعدومة** / ويقصد بها تلك الديون التي تعذر تحصيلها ، وقد أجاز المشرع الضريبي تنزيل هذه الديون متى ما كانت متعلقة بمصدر الدخل الخاضع للضريبة اذا اقتنعت السلطة المالية بان تحصيلها قد اصبح متعذرا او مستحيلا خلال السنة التي تحقق بها الدخل وان كان أدائها مستحقا قبل ذلك وبالتالي فقد ذهب البعض الى القول ان الديون المشكوك في تحصيلها لا يجوز تنزيلها من الدخل،[٤] وربما يعود السبب ان هذه الديون ليست معدومة وانما تحتمل التحصيل من عدمه ولكن يمكن اعتبارها خسارة اذا ما تعذر تحصيلها مستقبلا وتنزيلها كخسائر ضريبية.

ثانياً / التكاليف واجبة الخصم غير المرتبطة بالدخل/ ونتيجة لأخذ المشرع الضريبي العراقي بالاتجاه الموسع للنفقات واجبة الخصم فقد ضم بعض التكاليف واجبة الخصم ولكنها في الحقيقة لا ترتبط بالدخل الخاضع للضريبة ارتباطا مباشراً وانما اعتبرها المشرع واجبة الخصم لاعتبارات اجتماعية واقتصادية وربما إنسانية، ويمكن بيان هذه التكاليف بالآتي: -

(١) . انظر المادة ٦، أولا من نظام الاندثار والاطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني رقم ٩ لسنة ١٩٩٤.

(٢) . د. رائد ناجي احمد، المصدر السابق، ص١٩٦.

(٣) . د. قيصر يحيى جعفر، "السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي"، (أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، العراق، ٢٠٠٤)، ص ١٥٢.

(٤) . د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، مصدر سابق ، ص ١٩٦.

١. **الضرائب والرسوم المدفوعة فعلا عدا ضريبتي الدخل والعقار/** وقد سمح المشرع الضريبي بتنزيل الضرائب والرسوم المدفوعة من قبل المكلف عدا ضريبتي الدخل والعقار، ويرجع سبب عدم تنزيل ضريبتي الدخل والعقار ان المكلف سوف يعفى من الضريبة في حال عدم دفعه ضريبة الدخل وكذلك إذا كان المحل مستأجرا فان من يقوم بدفع ضريبة العقار هو مالك العقار الأصلي وبالتالي لا داعي لإعفائه من هذه الضريبة، وقد اشترط ان تكون هذه الضرائب متصلة بنشاط المكلف الاقتصادي مثل الضريبة الكمركية التي دفعها المكلف لاستيراد المكائن والمعدات او الرسوم التي دفعا للحصول على موافقة ممارسة عمله مثلا، وان يتم دفع هذه الضرائب فعلا .

٢. **التوقيفات التقاعدية والمساهمات المقررة بقوانين التقاعد والضمان الاجتماعي /** ويقصد بها المبالغ التي يتم دفعها من قبل المكلف على شكل توقيفات تقاعدية ومساهمات ضمان اجتماعي سواء له او من يعملون تحت إمرته، والواضح ان المشرع قد سمح له بتنزيل هذه التوقيفات والمساهمات حتى يخفف عبئها عن المكلف او العاملين تحت إمرته.

٣. **التبرعات /** وهنا سمح المشرع للمكلف بتنزيل المبالغ التي قام المكلف بالتبرع بها لجهات أخرى قد لا تدخل بنشاط المكلف وهو تنزيل وواضح ان الهدف منه تشجيع المكلف على التبرع للجهات الخيرية والتعليمية او الحكومية ، وقد اشترط ان تكون هذه التبرعات مصروفة في العراق ومدفوعة حصرا لدوائر الدولة والقطاع العام والجهات العلمية والتهذيبية والروحانية المعترف بها قانونا، وهي تتطلب صدور بيان من وزير المالية يعين فيه أسماء هذه الجهات وان يتم التبرع بموجب اكتتابات منجزة من قبل الحومة العراقية وان لا يتم صرف هذه التبرعات للمجهود الحربي.

٤. **النفقة الشرعية /** ورغم ان هذه التكاليف لا تتصل مباشرة بإنتاج الدخل الا ان المشرع قد أجاز تنزيلها من الدخل، واشترط لتنزيلها ان يتم الحكم بالنفقة من قبل محكمة مختصة وان تكون مدفوعة نقدا وبالتالي إذا كانت النفقة مدفوعة عينا كالملابس او السكن والأغذية لا يمكن تنزيلها، وكذلك ان تكون النفقة مدفوعة لمن لا يملك لهم المكلف سماحا قانونيا كالأبوين والزوجة المطلقة.

٥. **أقساط التأمين /** على الرغم من ان أقساط التأمين ليس لها اتصال مباشر بالدخل الا ان المشرع قد سمح بتنزيلها من التكاليف الخاصة بالمكلف ، وقد اشترط القانون ان يكون التأمين لدى شركة تأمين عراقية وان يحدد سقف معين للاقساط التي يتم تنزيلها فجعل أقساط التأمين على الحياة لا تتجاوز مبلغ (٥٠٠٠٠٠٠) خمسة ملايين دينار اما باقي الأقساط فلا يتجاوز ما ينزل منها (٣٠٠٠٠٠٠) ثلاثة ملايين دينار،[١] والملاحظ ان المشرع قد وسع هذا الامر وشمل الأقساط المدفوعة عن الزوجة التي ليس لديها دخل خاضع للضريبة وان مدخولاتها قد امجت مع زوجها.[٢]

---

(١) . عدلت المبالغ المذكورة بموجب قانون مجلس النواب رقم ٤٨ لسنة ٢٠١٥ والذي عدل قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ والمنشور في الوقائع العراقية العدد (٤٣٩١) في ٢٠١٥/١٢/١٤.

(٢) . د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، مصدر سابق ، ص ١٩٧.

٦. **رواتب ومخصصات المدير المفوض للشركة المحدودة/** وقد اشارت اليه المادة التاسعة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ وبينت على عدم جواز تنزيل ما يزيد عن (١٥٠٠٠) خمسة عسر الف دينار المدفوعة لقاء رواتب ومخصصات واكراميات المدير المفوض للشركة الخاضعة للضريبة ،والواقع ان هذا المبلغ يعد في الوقت الحاضر مبلغ قليل لا يواكب التغيرات الاقتصادية والمالية التي شهدها العراق من ارتفاع الأسعار ومستويات الرواتب ،وبالتالي كان الاجدر بالمشرع اما الغاء النص او تغيير نسبة المبلغ المذكور في المادة ليواكب مستويات الرواتب الحالية ويحقق حكمة المشرع في وضع هذا النص واستمراره والا كان الالغاء هو الأنسب لعدم فائدة تنزيل مثل هذه المبلغ في الوقت الحاضر.

الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع التكاليف واجبة الخصم توصلنا الى بعض الاستنتاجات والتوصيات والتي يمكن بيانها كالاتي: -

أولا – الاستنتاجات /

١. لقد اخذ المشرع العراقي بالتكاليف واجبة الخصم ولم يشذ عن دول العالم التي اخذت بهذه التكاليف رغم اختلاف التسمية فبعضها اسماها بالنفقات واخرون اسموها بالاعباء.
٢. لم يكن اخذ المشرع العراقي بالتكاليف واجبة الخصم على نسق واحد في قوانينه الضريبية فقد تباينت هذه التكاليف عند الاخذ بها ، فبدأ القانون بالتضييق من التكاليف واجبة الخصم في اول قوانينه ثم بدأ بالتوسيع من هذه التكاليف .
٣. تتشابه خصائص التكاليف واجبة الخصم في المحصلة العامة بين جميع القوانين الضريبية، رغم انه يوجد اختلافات بين الدول او القوانين عند الاخذ بها وفقا لحالة الدولة او موقفها الاقتصادي من هذه التكاليف.
٤. لقد اخذ المشرع العراقي بهذه التكاليف جاعلا إمكانية التوسع بالأخذ بها عند نصه عليها ولم يأتي بها على سبيل الحصر وانما جاء بها على سبيل المثال.
٥. لقد وسع المشرع العراقي من الاخذ بهذه التكاليف واضعا بعض أنواع التكاليف التي ليس لها صلة بإنتاج الدخل ضمن هذه التكاليف وهو ما يعني ان المشرع العراقي اخذ بالمعنى الواسع جدا من هذه التكاليف وادخل تكاليف عدة لا تدخل ضمن انتاج الدخل.

ثانيا – التوصيات /

١. استعمال لفظ التكاليف بدلا من التنزيلات للتعبير عن مضمون نص المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل النافذ.
٢. نوصي المشرع العراقي ببيان التكاليف واجبة الخصم قدر الإمكان التي تتصل بصورة مباشرة بالدخل والنص على التكاليف التي لا يجوز خصمها في القانون مثلما فعل المشرع المصري وغيره من القوانين الضريبية المقارنة.

٣. تعديل نص المادة التاسعة من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل والخاصة بتحديد مبلغ تنزيل التكاليف من راتب المدير المفوض في الشركة المساهمة بما لا يزيد عن ١٥ ألف دينار ورفع هذا المبلغ بما يتناسب مع الأجور والمرتبات في الوقت الحالي حتى يستفاد منها من اقرر لصالحه وان لا تعد مجرد نص لا يمكن تطبيقه وتنتفي حكمة المشرع من وضع هذا النص.

المصادر والمراجع

أولا - الكتب /

١. د. رائد ناجي أحمد، *الإطار الدستوري لتوزيع الاختصاص الضريبي*، بيروت: مكتبة السنهوري، ٢٠١٩.

٢. د. رائد ناجي أحمد، *علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق*، بيروت: مكتبة السنهوري، ط٣، ٢٠١٨.

٣. د. صالح يوسف عجينة، *ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية*، القاهرة: المطبعة العالمية، ١٩٦٥.

٤. د. عادل فليح العلي، *المالية العامة والتشريع المالي الضريبي*، عمان، الأردن: دار الحامد للطباعة والنشر، ط١، ٢٠٠٧.

٥. د. عبدالعال الصكبان ، *مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق* ، بغداد: الجزء الأول ، ط١، مطبعة العاني ، ١٩٧٢.

٦. د. محمد حاتم عبد الكريم، *الوسيط في علم المالية العامة*، القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٨٩.

٧. مها حاجي شاهين، *التنزيلات في قانون ضريبة الدخل*، ط١، منشورات زين الحقوقية، ٢٠١٣.

ثانياً –الرسائل

١. د. قيصر يحيى جعفر، "السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي"، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، العراق، ٢٠٠٤.

ثالثاً: البحوث

١. د. ريباز اردلان بكر، "حق المساطحة واشكالياته"، *مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة ديالى*، المجلد ٧، العدد ٧، العدد الأول، حزيران، (٢٠١٨).

٢. د. عامر عياش ود. احمد خلف حسين الدخيل، "دستورية الضرائب في العراق"، *مجلة الرافدين*، المجلد ١٣، عدد ٤٩، السنة ١٦.

٣. د. فرياد شكر حسين، "شركات التمويل الاستهلاكي من الوجهة القانونية"، *مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية*، مجلد ١٥، العدد٢، الجزء٢، أيلول، (٢٠٢٤).

٤. د. هه وراس نظام عثمان، "المساواة امام الضريبة"، *مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية*، المجلد ١٦، العدد الأول، الجزء الثاني، اذار، (٢٠٢٥).

رابعاً – القوانين والأنظمة والتعليمات /

١. قانون ضريبة الدخل العراقي الملغي رقم ٥٢ لسنة ١٩٢٧.
٢. قانون ضريبة الدخل العراقي الملغي رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦.
٣. قانون ضريبة الدخل العراقي الملغي رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩.
٤. قانون ضريبة الدخل اللبناني رقم١٤٤ لسنة ١٩٥٩.
٥. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٦. نظام الاندثار والاطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني العراقي رقم ٩ لسنة ١٩٩٤.
٧. قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل.

خامساً – المصادر الأجنبية /

1. Richard goode, the income tax and the supply labor, the journal of political economy, Chicago, .١٩٤٩
2. Simon S. kusnets , national income , first published in Britain ١٩٥٠, reading in the theory of income distribution.