

تقويم فاعلية الهيكل الضريبي العراقي للمدة 1980 - 2010 *

م. باقر كرجي حبيب
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة القادسية

أ. د. مايج شبيب الشمري
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الكوفة

تاريخ قبول النشر: 2013/4/29

تاريخ استلام البحث: 2013/4/2

المقدمة :

العراق لا يختلف عن باقي الدول المنتجة والمصدرة للنفط، إذ إن الوفرة المالية قادتته إلى عدم التفكير بالمستقبل الاقتصادي، وإلغاء مبدأ العقلانية في الإنفاق العام وتخصيص الموارد الاقتصادية حيث اسقط من حساباته معيار الكفاءة الاقتصادية عند تخصيص النفقات العامة واتجاهاتها في الموازنة العامة أو عند التقويم في ظل سلم الأولويات الأهداف، التي اتسمت بالتركيز على الجانب المظهري مع إهمال مقصود للجانب الإنتاجي، لذلك مالت كفة ميزان الإنفاق العام لصالح الإنفاق الاستهلاكي على حساب الإنفاق الاستثماري وتبددت الموارد المالية وتضخمت الأجهزة الإدارية الحكومية وتوسعت توسعاً عشوائياً قبل عام 2003، فتعمقت الاختلالات البنوية وازدادت التشوهات في ظل التخصيص غير الأمثل للموارد المالية وفشل انتقاء أولويات الأهداف التنموية وعدم الاعتماد على المعايير العلمية، وخاصة معيار إنتاجية النفقة العامة عند اختيار الأهداف، ناهيك عن غياب المعلومات الإحصائية والبيانات الدقيقة، هذا الواقع الإنفاقي امتد ليلقي بظلاله على الإيرادات العامة غير النفطية وتحديد الضرائب، حيث الغي دورها كمصدر من مصادر التمويل فقل بذلك روح المواطنة واسقط مبدأ التمكين وغاب الشعور بالانتماء، ويرمي هذا البحث إلى تقويم الهيكل الضريبي في العراق للمدة 1980 - 2010. وقد اختيرت هذه المدة لأنها تمثل ثلاث مراحل من الإصلاحات الضريبية الأولى 1982-1994 والثانية 1995-2002 والثالثة 2003 - 2010 .

مشكلة البحث

بالرغم من دخول الهيكل الضريبي العراقي في ثلاثة إصلاحات ضريبية خلال العقود الثلاثة الماضية، إلا أن حصيلة الإيرادات الضريبية بقيت تعاني من انخفاض مساهمتها في تمويل الموازنة العامة بسبب اختلال الهيكل الضريبي الذي لم يصل إلى الوضع الأمثل والذي يحقق شروط الكفاءة الضريبية في ظل مستجدات التغيير الذي يشهده العراق، كما إن السياسات الاقتصادية في العراق الهادفة إلى رفع كفاءة الهيكل الضريبي كانت تفتقر إلى الدقة والتنظيم في تحقيق إصلاح ضريبي حقيقي .

هدف البحث

يهدف البحث بشكل عام إلى تقويم فاعلية الهيكل الضريبي في العراق خلال المدة (1980 - 2010)، ومن خلال فترات الإصلاح الضريبي التي مر بها، باستخدام معايير الأداء الضريبي.

فرضية البحث:

الهيكل الضريبي العراقي يعاني من انخفاض مساهمته في تمويل الموازنة العامة لعدم فاعليته والتي يعود سببها إلى انخفاض طاقته الضريبية، وانخفاض العبء الضريبي، فضلاً عن عدم مرونته للتغيرات التي تحدث في الناتج المحلي الإجمالي، رغم مروره بثلاث فترات إصلاح.

هيكلية البحث:

لتحقيق أهداف البحث في ضوء الفرضية فقد تم تقسيم البحث على مبحثين: الأول خصائص الهيكل الضريبي في العراق، الثاني تقويم فاعلية الهيكل الضريبي في العراق خلال المدة 1980-2010، وأخيراً تضمن البحث بعض الاستنتاجات المتعلقة بالفرضية، والتي في ضوئها تم وضع مجموعة من التوصيات .

* - بحث مستل من أطروحة الدكتوراه الموسومة (تحليل الهيكل الضريبي ومقومات إصلاحه في العراق مع إشارة خاصة لتجربة الإصلاح الضريبي في الجزائر) للباحث الثاني

مدة البحث:

المدة التي غطتها الدراسة هي (1980-2010) باعتبارها تمثل ثلاث مراحل مهمة في الهيكل الضريبي العراقي حدثت فيها تغيرات مهمة في الحصيلة الضريبية ، تبدأ المرحلة الأولى من 1982 – 1994 وهي مرحلة الإصلاح الضريبي الأول ، وأما المرحلة الثانية فهي مرحلة الإصلاح الضريبي الثاني التي تمتد من 1995 – 2002 ، والمرحلة الثالثة هي مرحلة الإصلاح الضريبي الثالث 2003 – 2010 ، وقد استخدمت بيانات هذه المدة في تقييم فاعلية الهيكل الضريبي من خلال فترات الإصلاحات الثلاثة .

المبحث الاول

تحليل الهيكل الضريبي العراقي واهم التعديلات التي طرأت عليه

اولاً: خصائص الاقتصاد العراقي

يتسم الاقتصاد العراقي بخصائص ومؤشرات تعكس صورة الدمار والتخلف التي مرت على العراق خلال العقود الثلاثة الماضية ، حيث يعاني من مشكلات بنيوية لازمتها منذ اكتشاف النفط وتصديره ، ومع وجود موارد اقتصادية كبيرة فان التخلف في كافة المجالات مازال يضرب بجذوره منذ العقود الماضية ، وكانت السياسات السابقة قاصرة عن معالجة هذه المشكلات التي يعاني منها الاقتصاد العراقي الذي يتصف بتخلف البنى التحتية الاقتصادية والاجتماعية ، ويتسم الاقتصاد العراقي بالخصائص الآتية :

- اختلال الهيكل الاقتصادي ، يظهر هذا الاختلال واضحاً من خلال هيمنة قطاع النفط على مجمل القطاعات السلعية الأخرى سواء من ناحية عوائده التي تشكل أكثر من (90%) من حصيلة الصادرات أو من ناحية قوة العمل في هذا القطاع (1) .

- اختلال التجارة الخارجية ، يتضح ذلك الاختلال من خلال تشوه الميزان التجاري بتضخم عوائد النفط وليس بسبب المصادر السلعية المنتجة محلياً ، وهو تشوه ناتج عن الاختلال الهيكلي في الاقتصاد العراقي ، الذي يعود إلى إهمال السياسات الاقتصادية السابقة لسياسات التنويع الاقتصادي والاعتماد على تصدير النفط .

- انهيار البنى الارتكازية في الاقتصاد، وهذا يشمل قطاعات الطاقة والكهرباء والماء والنقل وأنظمة الخدمات العامة في الصحة والتعليم والاتصالات، بسبب سوء إدارة هذه المرافق وقلة الاستثمارات المخصصة لصيانة الطاقات المتاحة فيها وإدامتها لكي تتناسب مع الطلب المتنامي الناتج عن النمو السكاني خلال العقود الماضية ، فضلاً عن الحروب والنهب والتخريب الذي حصل بعد غزو العراق .

- اختلال هيكل الموازنة ، يغلب على الموازنة العامة للدولة ارتفاع مستوى العجز الناتج عن زيادة النفقات العامة على الإيرادات العامة ، ويعود السبب في ذلك إلى الاعتماد على عوائد النفط وعدم تنويع مصادر الإيرادات العامة الأخرى ، كالضريبة ، وتفعيل دور القطاعات الاقتصادية الأخرى للمساهمة في زيادة الإيرادات العامة الاتحادية وتلافي العجز الحاصل فيها .

- النمو المتسارع في معدلات البطالة ، يقدر حجم البطالة المتاحة في العراق نحو (5.5) مليون شخص (حسب مصادر البنك الدولي) لعام 2011، بينما بلغ حجم البطالة قبل عام 2003 نحو (30%)، ارتفعت بعد أحداث 2003 إلى حوالي (50%) (2) .

- تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري ، تفاقم الفساد في العراق بشكل كبير فضلاً عما كان عليه قبل تغيير النظام في 2003، وقد حذرت منظمة (الشفافية العالمية) من أن عملية أعمار العراق يمكن أن تتحول إلى أكبر فضيحة فساد في التاريخ ، متجاوزة فضائح الفساد الإداري والمالي في الاتحاد السوفيتي السابق عقب انهياره وبيع مؤسساته إلى القطاع الخاص في بداية التسعينيات من القرن الماضي ، كما أشار التقرير السنوي للشفافية الدولية ، ان هناك دلائل على وجود فساد على مستوى عال في عراق ما بعد الاحتلال الأمريكي ، وفي آخر تقرير صادر عن المنظمة عام

(2011) يشير إلى أن ترتيب العراق في الفساد الإداري والمالي جاء في المرتبة الثالثة من مجموع (180) دولة⁽³⁾.

ثانياً: تحليل الهيكل الضريبي في العراق واهم التعديلات التي طرأت عليه:

النظام الضريبي في العراق يقوم على أساس الجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، والضرائب المباشرة في العراق منها ما هي مفروضة على الدخل وهي ضريبة الدخل وضريبة العقار، وهناك ضريبتان مفروضتان على رأس المال هي ضريبة العرصات وضريبة التركات، أما الضرائب غير المباشرة فتضم كلاً من الضرائب الكمركية، وضريبة الإنتاج وضريبة المبيعات.

الضرائب المباشرة:

يقصد بها الضرائب التي تفرض بشكل مباشر على الدخل ورأس المال فتستقر على المكلف ولا يستطيع نقل عبئها، وتتكون الضرائب المباشرة في الهيكل الضريبي العراقي من:

1 - ضرائب الدخل:

ويندرج تحت هذا النوع من الضرائب في العراق الآتي:

أ - ضريبة الدخل الشخصي:

عرف المشرع العراقي ضريبة الدخل بأنها الضريبة المفروضة على الأرباح الناجمة عن التصرف بالأموال غير المنقولة وحقوق التصرف فيها من عقارات أو أراضي وكذلك الأرباح الناجمة عن كسب العمل والمهن الحرة من رواتب ومخصصات وغيرها التي يتسلمها المكلف من القطاع الخاص، وبدل إيجار الأراضي الزراعية وكل ربح يتحقق للشخص لم يخضع لضريبة أخرى خلال فترة معينة عرفها القانون بالسنة التقديرية بعد حسم التكاليف والسماحات القانونية والإعفاءات الشخصية⁽⁴⁾، ويُعد العراق من أوائل الدول العربية التي عرفت ضريبة الدخل، إذ عرفت هذه الضريبة بمفهومها الحديث لأول مرة عندما سُرع القانون رقم 52 لسنة 1927، وكان الدافع لإصدار هذا القانون هو وجوب مساهمة دخول الثروات المنقولة في تحمل الأعباء العامة، والواقع ان الحكومة العراقية بفرضها ضريبة الدخل لأول مرة لم تقم بإيجاد مورد جديد للخزانة فحسب، بل أنها خطت خطوة جريئة نحو تحقيق العدل والمساواة، إلى حد ما، بفرضها للضرائب على مختلف طبقات الشعب، ومن أهم خصائص هذا القانون: انه تميز بالصفة العينية لأنه لم يقرر أي سماح بسبب الأعباء العائلية، ولم يأخذ بفكرة التصاعد في سعر الضريبة بل اعتمد سعراً نسبياً، ولم يفرق بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي، واعتمد هذا القانون نظام الضريبة الواحدة على الدخل واستبعدت الضرائب النوعية لأنه فرض الضريبة على مجموع الدخل دون التمييز فيما بينها⁽⁵⁾

تعرض هذا القانون المذكور إلى عدد كبير من التعديلات حتى تم إلغاؤه بصدور القانون رقم 113 لسنة 1982 والذي يمثل اللبنة الأولى للإصلاح الضريبي، والذي مازال ينظم أحكام هذه الضريبة على الرغم من صدور العديد من القوانين والقرارات التي أجريت عليه، ومن أهم هذه التعديلات هي: قانون رقم 94 لسنة 1987 والذي زيد به السماح القانوني للأولاد ابتداءً من السنة 1988، فأصبح (100) دينار لكل ولد ولحد الولد الثالث و (150) ديناراً للولد الرابع وهكذا بزيادة (50) ديناراً للولد الذي يليه حتى الولد الثامن وما زاد عن ذلك فيكون السماح (40) دينار لكل ولد⁽⁶⁾. قانون رقم 17 لسنة 1994 (الذي نفذ عام 1995)، بموجبه زادت مبالغ السماحات القانونية، حيث أصبح سماح المكلف لذاته (6000) دينار، وسماح الزوجة (5000) دينار، وسماح الأولاد (1000) دينار لكل ولد بغض النظر عن عددهم، وسماح المطلقة والأرملة (8000) دينار وسماح السن (5000) دينار، وخفضت بموجب هذا القانون أيضاً الحد الأعلى لسعر الضريبة على الفرد المقيم من (75%) إلى (50%)، أما الفرد غير المقيم، فأصبح الحد الأعلى لسعر الضريبة (55%) بعد ان كان (75%)⁽⁷⁾. قانون رقم 25 لسنة 1999 (الذي نفذ عام 2000)، استهدف أيضاً تخفيف العبء الضريبي على المكلف من خلال زيادة مبالغ

السماحات القانونية، فأصبح سماح المكلف لذاته (50000) دينار، وسماح الزوجة (40000) دينار وسماح الولد (15000) دينار، وسماح المطلقة والأرملة (70000) دينار، وسماح السن (40000) دينار، ولم يقتصر التعديل على زيادة المبالغ المعفاة من الضريبة فحسب، وإنما خفض الحد الأعلى لسعر الضريبة للفرد المقيم وغير المقيم ووفق الآتي (8) :-

المكلف غير المقيم	المكلف المقيم	
	سعر الضريبة	المبلغ الخاضع للضريبة
% 15	% 10	من 0 – 250000
% 25	% 20	100000 – 250000
% 35	% 30	200000 – 100000
% 45	% 40	200000 – فما فوق

النسب من قانون رقم 25 لسنة 1999

بموجب القانون رقم 57 لسنة 2001، زاد المشرع الضريبي العراقي السماحات القانونية لمواكبة الارتفاع في أسعار السلع والخدمات وما يترتب عليها من زيادة تكاليف المعيشة، فأصبح سماح المكلف لذاته (6000000) دينار، وسماح الزوجة (400000) دينار وسماح الولد (100000) دينار، وسماح المطلقة والأرملة (100000) دينار، وسماح السن (150000) دينار (9). القرارات الصادرة عن مجلس قيادة الثورة المنحل التي عدلت القانون 113 لسنة 1982 فكانت كثيرة، ومنها: تعديل نسب الاستقطاع الضريبي المفروضة على الفرد المقيم غير العراقي بالقرار 451 لسنة 1985 وجرى تقليص الدخل المشمولة بالإعفاء والدخول المشمولة بالسماحات وفقا للقرار 87 لسنة (1987) تبعها تقليص آخر في الإعفاءات بالقرار 520 لسنة 1987 أيضا بغية تشجيع التنمية الاقتصادية أعفيت الشركات الأجنبية المنفذة لمشروعات التنمية في العراق من الضريبة على الدخل من يوم نشر القرار 767 لسنة 1987 وعدلت طريقة تقدير الضريبة على الدخل لتحتسب على أساس الدخل الحقيقي فأصبحت أكثر دقة وفقا للقرار 836 لسنة 1987. القرار 22 لسنة 1988 سمح للقطاعين الخاص والمختلط بموجبة بإنشاء المشروعات المغذية لصناعة السيارات وتتمتع بامتيازات وإعفاءات ضريبية عديدة ثم صدر قرار 774 لسنة 1988 ليمنح المشروعات الصناعية القائمة والتي ستقام إعفاءات ضريبية جديدة وزيدت مدة الإعفاء المقررة بالقرار السابق وقلصت نسب الاستقطاع الواردة فيه. من أجل تقليص مدة الدفع والسداد الضريبي صدر القرار 113 لسنة 1988. جاء القرار 720 لسنة 1989 ليفرض ضريبة بسعر مرتفع على ربح البيع الناجم عن تملك الأراضي بهدف تقليص المضاربة فيها (10) ثم عدل بالقرار 210 لسنة 1991 ليعفي المكلف من هذه الضريبة عن بيعة قطعة سكنية واحدة لمدة خمس سنوات (11). إعفاء أيراد سيارات الأجرة من ضريبة الدخل وفقا للقرار 72 لسنة 1993 (12). إعطاء وزير المالية كامل الصلاحيات التي أتاحت له إعادة استيفاء الضريبة من أي فئة كانت قد أعفيت من قبل وذلك استنادا للقرار 11 لسنة 1995 (13). وبالفعل فقد تم إعادة استيفاء الضرائب على الدخل من كل من الأطباء وأطباء الأسنان والفنانين بالقرار 2 لسنة 1997 (14)، وهي المرحلة الثانية من الإصلاح الضريبي الذي قامت به الدولة خلال الفترة التي سبقت أحداث 2003. التعديلات بعد عام 2003 كانت بالإستراتيجية الضريبية لعام 2004 الصادرة عن سلطة الائتلاف المؤقتة جاءت بالعديد من التعديلات (وفق الأمر رقم 49 المؤرخ في 19 شباط 2004) منها: عدل الأمر البند أولا من المادة الثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل، حيث عمل على زيادة الإعفاءات الممنوحة للأشخاص الطبيعيين المقيمين وبالشكل الآتي (15)، مبلغ 2500000 دينار عراقي للمكلف غير المتزوج او في حالة عدم إضافة دخل زوجها الى دخل الزوج، ومبلغ 2000000 دينار عراقي لزوج دافع الضريبة او زوجاته اذا كانت الزوجة ربت بيت لا دخل لها او في حالة إضافة دخلها الى دخل زوجها، مبلغ (200000) دينار عراقي لكل واحد من أبناء دافع الضريبة بغض النظر عن عددهم، مبلغ (3200000) دينار عراقي للأرملة او المطلقة، ومبلغ (200000) دينار عراقي لكل ولد من اولادها الذين ترعاهم حسب القانون بغض النظر

عن عددهم. عدل الأمر البند رقم خامسا من المادة الثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل، بزيادة الإعفاء الممنوح للمكلف المقيم الذي تجاوز سن الثالثة والسنتين من العمر وجعلها (300000) دينار عراقي بدلاً من (150000) دينار عراقي⁽¹⁶⁾، وخُفضت نسب الضرائب على الدخل وفق الآتي:

الشركات بأنواعها	غير المقيم	المقيم	
		النسبة	الشريحة
نسبة ثابتة مقدارها %15	نفس النسب لكن الفرق ينحصر بان الفرد المقيم يتمتع بالسماحات القانونية المنصوص عليها بالمادة الثانية عشر من القانون والتي لا تشمل غير المقيم	%3	من 0 - 250000 دينار
		%5	من 250000 - 500000 دينار
		%10	من 500000 - 1000000 دينار
		%15	ما زاد عن 1000000 دينار

أخضع للضريبة الرواتب والأجور والمخصصات التي يتقاضاها العاملون في دوائر الدولة والقطاعين العام والمختلط⁽¹⁷⁾، وذلك بحذف جملة (فيما عدا الذين يعملون في الدوائر الحكومية وفي شركات القطاع الاشتراكي والمختلط) الواردة في الفقرة الخامسة من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل وبهذا أخضعت للضريبة الرواتب والأجور والمخصصات التي يتقاضاها العاملون في دوائر الدولة والقطاعين العام والمختلط⁽¹⁸⁾. إضافة فقرة جديدة، الفقرة رابعا الى المادة خامسا من قانون ضريبة الدخل ليصبح نصها كما يلي: (يجوز خصم ضريبة الدخل المدفوعة لبلد أجنبي عن الدخل العائد من الضريبة المدفوعة في العراق، ولا يجوز ان يتجاوز المبلغ المخصوم المقدر للضريبة في العراق على الدخل المكتسب من البلد الأجنبي حسب النسبة المعمول بها في العراق⁽¹⁹⁾).

ب - ضريبة العقار

تعرف ضريبة العقار بأنها الضريبة المفروضة على مالك العقار لتأجير عقاراته لغيره سواء كان التأجير لغرض السكن أو العمل أو أي غرض آخر ماعدا السكن من قبل الشخص نفسه أو والديه أو أحدهما أو أولاده المتزوجين أو أحدهم بشرط أن لا يكون لهم دار سكن على وجه الاستقلال أو استغلاله من قبله في العمل عندئذ يكون مصدراً لرزقه فتفرض عليه الضريبة، ويتكون وعاءها من مجموع الإيراد السنوي الناجم من إيرادات العقارات التي يمتلكها المكلف بما في ذلك الحصة الارتزاقية⁽²⁰⁾ من العقارات الموقوفة (ماعدا دار السكن)، ويشمل دخل المكلف أيضا دخل المساطحة من العقارات المبنية على عرصات مستأجرة، وكان أول قانون وطني ينظم أحكام هذه الضريبة هو قانون ضريبة الأملاك رقم 49 لسنة 1923 وبموجبه تقرر إن تكون إيرادات هذه الضريبة للحزينة العامة بدلاً من البلديات، وفي سنة 1927 وضعت الحكومة قانوناً جديداً لضريبة الأملاك بالرقم (35) لسنة 1927 حيث جاء ببعض الإعفاءات الجديدة التي قصد منها المشرع تشجيع الحركة العمرانية والنمو الصناعي وتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية، وفي سنة 1940 صدر قانون ضريبة الأملاك رقم (17) لسنة 1940 ليحل محل القانون السابق، حيث رفع حد الإعفاءات المقررة في القانون السابق، غير أن القانون أبقى سعر الضريبة عند (10%) من الإيراد السنوي للملك، وبعد قيام الحكم الجمهوري تقرر إلغاء قانون ضريبة الأملاك رقم (17) لسنة 1940⁽²¹⁾، ليحل محله قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959، وشرع هذا القانون لمعالجة عدم التفريق بين الضريبة على دخل العقار وبين الضريبة على العقار نفسه، ولعل من أهم المبادئ التي أوردها هذا القانون هي فرض ضريبة إضافية على دخل المكلف من عقاراته بسعر تصاعدي بين (3%) و (15%) بالإضافة إلى الضريبة الأساسية التي تفرض بسعر نسبي قدره (10%) من إيرادات العقارات السنوي، وقد طرأت عدة تعديلات على هذا القانون، كان من بينها القانون رقم (66) لسنة 2001، وبموجبه رُفع السعر التصاعدي للضريبة الإضافية على دخل المكلف، حيث أصبح السعر من (5%) إلى (20%) فضلا عن الضريبة الأساسية، وافر المشرع ولأول مرة تنزيل نسبة (10%) من الدخل لإغراض الصيانة والاندثار للعقار الخاضع للضريبة⁽²²⁾. أما التعديلات بعد عام 2003 عدل قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 بالأمر رقم (49) المؤرخ في (19) شباط

2004 الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة ، وبموجبه ألغيت ضريبة العقار الإضافية ، أي أصبحت الضريبة موحدة بنسبة (10%) من العائدات السنوية لجميع الأملاك العقارية (عدا الدخل من بيع الأملاك) (23)

2 - ضرائب رأس المال ، ويندرج تحت هذا النوع الضرائب التالية : أ - ضريبة العرصات :

عرف العراق ضريبة العرصات لأول مرة بالقانون رقم (15) لسنة 1940 ، وجاء في الأسباب الموجبة لهذا القانون بأنه (كثر في السنوات الأخيرة تقسيم الأراضي والبساتين إلى عرصات لإنشاء أملاك عليها وان أصحابها اخذوا يتاجرون فيها بإرباح عالية ، فضلاً عن أنهم يتأخرون مدة طويلة في بيعها ، أو تعميرها انتظاراً لارتفاع ثمنها ، مما أدى إلى حصول أزمة في المساكن في بعض الأماكن من جهة ، والى تزايد نفقات دوائر الحكومة والبلديات من جراء وجوب القيام بتبليط اغلب الطرق وتنوير جميعها ، فضلاً عن أن بدلات الإيجار بقيت مرتفعة بحيث أصبحت الطبقات الفقيرة والعاملة تنوء تحت أعبائها الثقيلة ، وعليه فلو قام أصحاب العرصات ببناء عرصاتهم أو بيعها بأرباح معتدلة لكثرة الدور وهبطت بدلات الإيجار الى حد تتمكن معه الطبقات المتوسطة والفقيرة من الحصول على دور ببدلات معتدلة ، ولذلك وبغية حمل مالكي العرصات على بناء عرصاتهم وعدم انتظار الإرباح المرتفعة من جراء تأخير بيع العرصات ، وجد من الضروري فرض ضريبة سنوية على أصحاب تلك العرصات وبنسبة (1% من قيمة العرصة) (24) ، وبسبب نشوب الحرب العالمية الثانية عام 1942 تم تأجيل العمل بهذا القانون استناداً للقانون رقم (35) لسنة 1942 ، وبعد انتهاء الحرب أعيد العمل بقانون ضريبة العرصات سنة 1947 وأستمر العمل به حتى عام 1950 حيث ألغيت إحكامه بموجب القانون رقم (53) لسنة 1950 ، ولم تنجح تلك الضريبة لأن حصيلتها ضئيلة ، وبالنظر لتغيير الظروف السياسية في العراق ، المتمثلة بقيام الحكم الجمهوري عام 1958 ، وما قرره الحكومة العراقية من إعادة النظر في جميع الضرائب المفروضة في العراق ، فقد صدر قانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 الذي عدّ نافذاً من 1962/9/1 . هناك تشابه كبير بين ضريبة العرصات وضريبة العقار في الأحكام والإجراءات ، ولهذا السبب نصت المادة السابعة من قانون ضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962 على تطبيق أحكام قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل في جميع الأمور المتعلقة بتقدير قيمة العرصة وجباية الضريبة والاعتراض والتدقيق وجميع الأمور الأخرى ما لم ينص على خلاف ذلك (25) ، وبينت المادة الأولى من القانون أن العرصة هي "الأرض الواقعة ضمن حدود أمانة بغداد والبلديات في مركز المحافظات والاقضية والنواحي سواء كانت مملوكة أو موقوفة أو مفوضة بالتسجيل العقاري أو ممنوحة بالزمانة وذلك إن لم يكن مشيداً عليها بناء صالح للسكن أو لأي غرض من أغراض الاستثمار أو لم تكن مستغلة استغلالاً اقتصادياً بموجب التعليمات الصادرة وفق هذا القانون" (26) ، واستمر العمل في هذه الضريبة حتى تم تعديلها بالقانون رقم (222) لسنة 1977 الذي أخضع العرصات لضريبة إضافية اسمها ((الضريبة الخاصة الإضافية)) ، غير ان الضريبة الإضافية قد ألغيت بموجب القرار رقم (68) لسنة 1994 ، بسبب تجاوز نفقات جبايتها الحصيلة الضريبية.

ب - ضريبة الشركات

كان قانون ضريبة الشركات رقم 157 لسنة 1959 أول قانون تفرض بموجبه هذه الضريبة ، وقد عدل هذا القانون عدة مرات حتى تم إلغاؤه بصور قانون ضريبة الشركات رقم 7 لسنة 1966 والذي استمر عاملاً حتى صدور القانون رقم 64 لسنة 1985 الملغى بالقانون رقم 22 لسنة 1994 ، ينظم القانون ذي الرقم (64) لسنة 1985 (27) وتعديلاته أحكام ضريبة الشركات في العراق . الشركة كما جاء في القانون أعلاه هي كل ما يتركه المتوفى من أموال منقولة وعقارات والتزامات بما في ذلك عقود التأمين لمصلحة غيره ، ويشتمل وعاء ضريبة الشركات على جميع الشركات إذا كان المورد عراقياً بغض النظر عن محل أقامته والأموال

المنقولة التي تركها في العراق متوفى أجنبي له فيه موطن دائم أو يمارس عملاً لغرض الاستثمار ، أما سعر الضريبة فيتراوح بين 5% - 50% كحد أعلى بعد منح المكلف سماحاً قدره (3000) دينار ، وتوالت القرارات التي عدلت من طريقة عمل القانون المذكور ، فقد صدرت التعليمات (13) لسنة (1988) التي ظهرت برقم (12) لسنة (1989) لتستبدل فقرة من التعليمات المالية رقم (4) لسنة (1960) المتعلقة باستيفاء الضريبة على التركات عينا ، بالقيام بتسجيل بدل الضريبة العيني من العقارات التي سبق وان تم استحصالها عينا ، كإيراد نهائي لحساب الضريبة على التركات (28) . واستمر العمل جارياً به حتى تم إلغاء هذه الضريبة أصلاً وجميع قوانينها بقرار من مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (22) لسنة (1994) (29) انسجاماً مع سياسة إعادة النظر في سياسة العراق الضريبية من أجل التخفيف عن كاهل المكلفين بما يتفق والظروف المرحلة الراهنة ، الأمر الذي يمكن الورثة من الاستفادة من تركات مورثيهم ، تبع ذلك إصدار القرار (56) لسنة (1995) تم بموجبه تعديل قرار إلغاء الضريبة على التركات (30) ثم صدر القرار رقم (12) لسنة (1995) (31) لتسهيل تنفيذ هذا القرار .

الضرائب غير المباشرة :

تتزايد أهمية الضرائب غير المباشرة في البلدان النامية بسبب الخصائص التي تتصف بها اقتصادات هذه البلدان، الى جانب اتساع مساهمتها التمويلية قياساً إلى الضرائب المباشرة ، واهم الضرائب غير المباشرة التي يتضمنها الهيكل الضريبي هي :

1 - الضريبة الكمركية :

يقصد بالضرائب الكمركية ، الضرائب المفروضة على السلع عندما تدخل أو تخرج من البلد ، بمعنى أنها تتضمن الضرائب على الصادرات فضلاً عن الضرائب على الاستيرادات ، بعبارة أخرى ، عند اجتياز السلع لحدود الدولة هي الواقعة المنشئة للضرائب الكمركية ، فتسري الضريبة على السلع بمناسبة استيرادها أو تصديرها على السواء بمجرد تخطيها لحدود الدولة ، وأول قانون طبق في تاريخ العراق الحديث ينظم الضرائب الكمركية هو بيان التعريف الكمركية رقم (19) لسنة 1919 ، حيث اخذ هذا البيان بسعر واحد (11%) يطبق على كل السلع المصدرة والمستوردة لغرض تسهيل إجراءات فرض الضرائب انسجاماً مع حداثة الإدارة الكمركية ، غير إن هذا البيان الغي بصدور قانون التعريف الكمركية رقم (2) لسنة 1927 الذي تضمن إعفاءات كثيرة منها إعفاء بعض السلع الضرورية المستوردة (32) ، ولم يستمر هذا القانون طويلاً ، حيث ألغي بصدور قانون رقم (11) لسنة 1933 الذي شرع بعد استقلال العراق وانضمامه الى عصبة الأمم المتحدة عام 1932 ، ثم صدر قانون التعريف الكمركية الجديد رقم (77) لسنة 1955 ، بين هذا القانون أقسام السلع المختلفة وطبيعة الضريبة المفروضة عليها وما إذا كانت قيمة أو نوعية ، وأهم ما جاء فيه : التمييز بين السلع الاستهلاكية على أساس زيادة سعر الضريبة بازدياد درجة التصنيع تحقيقاً لحماية الصناعة الناشئة . التمييز بين السلع الاستهلاكية على أساس تناقص سعر الضريبة مع تزايد ضرورة السلع للاستهلاك مراعاة لذوي الدخل المحدود . توسيع نطاق الإعفاءات للسلع الإنتاجية من أجل تشجيع استيرادها . إلغاء ضريبة التصدير تشجيعاً للصادرات الوطنية . وبعد عام 2003 تم تعليق الضريبة الكمركية والقيود المفروضة على التبادل التجاري بموجب الأمر رقم (12) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة ، والأمر رقم (54) الذي أطلق عليه سياسة تحرير التجارة لعام 2004 وعُلفت فيه الرسوم الكمركية وذلك استناداً للقسم الأول منه ، إذ نص على (تعليق جميع الرسوم الكمركية والرسوم وضرائب الاستيراد باستثناء ضريبة إعادة أعمار العراق المفروضة بموجب الأمر رقم (38) من قبل سلطة الائتلاف المؤقتة وما يشابهها من رسوم إضافية تؤدي على السلع الواردة الى العراق او الصادر منها ، وأستحدث بموجب هذا الأمر ضريبة إعادة أعمار العراق الذي حدد سعرها بنسبة (5%) من قيمة البضائع الخاضعة للضريبة (33) ، وتفرض هذه الضريبة على جميع البضائع المستوردة إلى العراق من جميع بلدان العالم (34) .

2 - ضرائب الإنتاج :

تعد هذه الضرائب وسيلة تستخدمها الدولة للوصول إلى السلع الاستهلاكية عند مرحلة إنتاجها محلياً وعلى هذا الأساس فالواقعة المنشئة لها هي واقعة الإنتاج ، وفرضت هذه الضرائب قبل عام 1921 على التبغ والملح والمشروبات الروحية المنتجة محلياً ، وعندما بدأ إنتاج البترول العراقي وتكريره محلياً في عام 1928 فرضت ضريبة الإنتاج على البنزين ثم على نפט الوقود ، ثم أضاف القانون رقم (81) لسنة 1961 سلعة أخرى لوعاء الضريبة وهي زيوت تزييت السيارات والمكائن المنتجة محلياً ، وفي عام 1967 تقرر توسيع وعاء ضريبة الإنتاج ليشمل كافة أنواع المنتجات النفطية في العراق ، وفي عام 1953 فرضت ضريبة الإنتاج لأول مرة على الاسمنت ، وفي عام 1966 على السكر المنتج محلياً وعلى الزيوت النباتية ومنتجاتها كالمنظفات والصابون، وجرت عدة تعديلات على قوانين ضرائب الإنتاج هي: القرار رقم (1452) لسنة 1979 بموجبه تم إلغاء جميع الضرائب والرسوم المفروضة على التبوغ كمحاصيل زراعية او كمنتجات صناعية وعلى السكاير ، وفرضت بدلاً عنها ضريبة إنتاج واحدة ، اما القانون رقم 83 لسنة 1980 فقد ألغى الضريبة المفروضة على إنتاج الاسمنت ، وبذلك لم يعد الأسمت المنتج محلياً خاضع لأي ضريبة ، القانون رقم (11) لسنة 1982 ألغى جميع الضرائب المفروضة على السكر المنتج محلياً وفرضت بدلاً عنها ضريبة إنتاج واحدة ، القرار (551) لسنة 1984 ألغى الضرائب المفروضة على الزيوت والصابون والمنظفات وفرضت بدلاً عنها ضريبة إنتاج واحدة على أساس الطن الواحد ، القانون رقم (196) لسنة 1978 وأعطى مادة الملح من ضريبة الدفاع الوطني⁽³⁵⁾ المفروضة بالقانون رقم (172) لسنة 1967 . أجرى قرار لجنة الشؤون الاقتصادية رقم (2) الصادر بتاريخ 1996/8/21 والمستند إلى قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (82) في 1996/8/5 تعديلات على مبالغ الرسوم المنصوص عليها في مختلف القوانين والقرارات والبيانات لتستقر عند مبالغ معينة ، فرض قرار لجنة الشؤون الاقتصادية رقم (75) في 14 / 2 / 2000 زيادة رسم الإنتاج المفروض على المشروبات الكحولية بنسبة (5%) .

3 - ضريبة المبيعات :

فرضت هذه الضريبة في العراق بموجب القرار رقم 36 لسنة 1997 إذ نصت المادة الأولى على ان: "تفرض ضريبة تسمى ضريبة المبيعات بنسبة 10% على أقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى ، حددت التعليمات في المادة الأولى منها تولى الهيئة العامة للضرائب مسؤولية جباية هذه الضريبة واستحداث شعبة تسمى "شعبة ضريبة المبيعات" تتولى مسك السجلات الخاصة بأسماء المرافق السياحية المشمولة بإحكام هذه التعليمات ومتابعة استيفاء ضريبة المبيعات ولها حق المراقبة وإجراء التدقيقات لضمان صحة استيفاء وجباية هذه الضريبة، مع التزام إدارات المرافق السياحية المشمولة بإصدار قوائم تثبت فيها أقيام الخدمات التي تقدمها ومبلغ ضريبة المبيعات المستوفاة حسب النسبة المحددة⁽³⁶⁾ . والمادة الثانية فقد نصت على ان : تكون إدارة المرافق السياحية الواردة ذكرها في البند الأول مسؤولة عن جباية ضريبة المبيعات وتحويلها شهرياً الى وزارة المالية خلال الايام العشرة الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحققت فيه⁽³⁷⁾ .

المبحث الثاني**تقويم فاعلية الهيكل الضريبي العراقي للمدة 1980 - 2010**

الهيكل الضريبي العراقي مر بثلاث مراحل ، المرحلة الأولى : الإصلاح الضريبي الأول والذي تمثل بقانون 113 لسنة 1982 وهي الفترة الممتدة من 1980 - 1995 ، المرحلة الثانية : الإصلاح الضريبي الثاني والتي تمثل بقانون رقم 11 لسنة 1995 وهي الفترة الممتدة من 1995 - 2003 ، المرحلة الثالثة : الإصلاح الضريبي الثالث الذي جاء وفق قرارات سلطة الائتلاف والتي تمتد من 2003 - 2010 ، لهذا السبب سنقوم الهيكل الضريبي العراقي وفق تلك

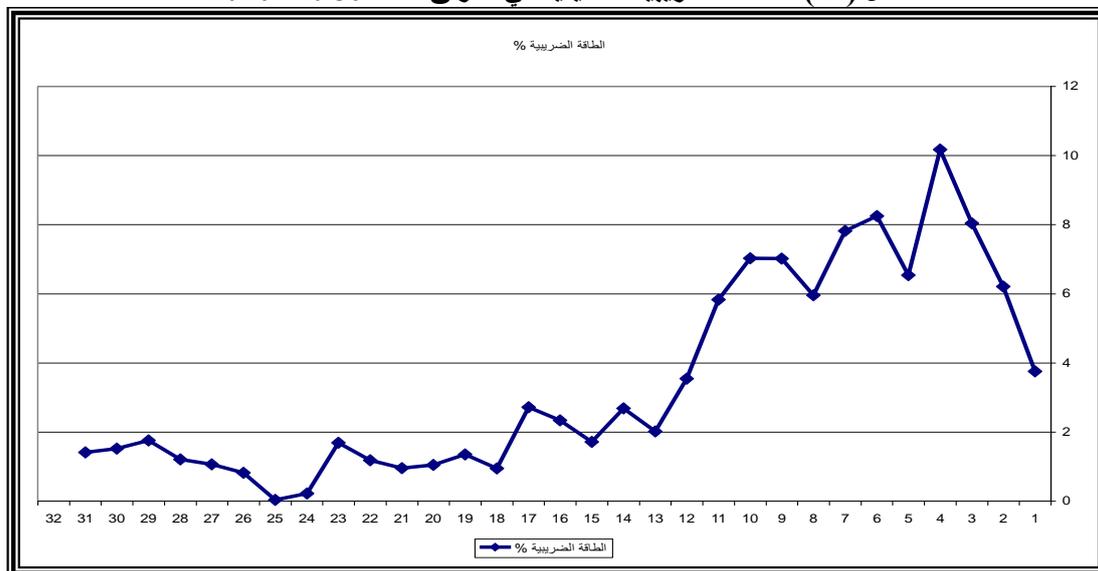
الفترات ، وهناك عدد من المعايير التي يمكن من خلالها تأشير المستوى الأمثل لما يتحمله الاقتصاد من ضرائب ، كما تمكن هذه المعايير من تقويم فاعلية الضرائب في الاقتصاد القومي ، وسنتناول في هذه الفقرة تقويم الهيكل الضريبي العراقي من خلال معايير الأداء الضريبي :

اولا : احتساب الطاقة الضريبية في العراق للمدة 1980 – 2010

يقصد بالطاقة الضريبية أو ما يسمى بالطاقة الاقتصادية للضرائب بأنها : الحدود القصوى للإيرادات التي يمكن تحصيلها من خلال الضرائب مع الأخذ بالاعتبار حجم هيكل الناتج القومي الإجمالي ومقدار النفقات العامة ومستوى إنتاجيتها مع مراعاة مقدرة الأفراد على دفع الضرائب وقدرة الحكومة على مجابتهها وتحصيلها ، وإن موضوع الطاقة الضريبية أو المقدرة التكلفة للمجتمع يرتبط بموضوع العدالة الضريبية بين الممولين من جهة وحجم الأنفاق العام من جهة أخرى ، حيث لا ينبغي اقتطاع الضريبة من الفرد بما يزيد عن مقدراته على دفع الضريبة خاصة إذا اختلف توزيع العبء الضريبي على فئة معينة من خلال تمكن بعض أفراد المجتمع من التهرب من أداء الضريبة مما يعيد توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع بصورة غير عادلة ، وتعكس الطاقة الضريبية مقدرة الدخل القومي في أي دولة من الدول على تحمل الضرائب المختلفة اللازمة لتمويل الأنفاق العام ، وتقاس الطاقة الضريبية من نسبة الإيرادات الضريبية إلى الدخل القومي . والملحق (1) والشكل (1) يوضحان ان الهيكل الضريبي العراقي ليس له قدرة على توفير الموارد المالية لدعم عملية التنمية الاقتصادية ، إذ تبين من الجدول بان متوسط الطاقة الضريبية في العراق للمدة 1980 – 2010 بلغ 2.766 وهذه النسبة منخفضة قياسا بتلك التي قدرها كولن كلارك والتي حددها بـ 25% من الدخل القومي في فترة السلم ، ومنخفضة مقارنة بالنسبة الى التي حددها اليسون مارتن وآرثر لويس والتي تتراوح من 17 – 19 % في الدول المتخلفة ، وقد كان متوسط الطاقة الضريبية 5.785 لفترة الإصلاح الضريبي الاول 1980 – 1994 ، ولفترة الإصلاح الضريبي الثاني 1995 – 2002 كان متوسط الطاقة الضريبية 1.527 ، ولفترة الإصلاح الضريبي الثالث 2003 – 2010 كانت 1.003 ، يلاحظ من نسب الطاقة الضريبية انها منخفضة جدا على الرغم من ان الفترة الأولى حققت تحسنا ملحوظا بعد الإصلاح الضريبي الأول حيث سجلت عام 1983 أعلى مستوى لها 10.089 % ثم أخذت بالتناقص في السنوات التي تلت ذلك العام حتى وصلت الى ادنى مستوياتها في سنوات العقوبات الاقتصادية . اما خلال الفترة الثانية التي تلت الإصلاح الضريبي الثاني عام 1994 فان متوسط الطاقة الضريبية انخفض بشكل كبير ، وسجل أعلى مستوى له في العامين التاليين للإصلاح الضريبي الثاني 2.333 % و 2.713 % على التوالي . اما الفترة الثالثة التي تلت الإصلاح الضريبي الثالث 2003 – 2010 فان متوسط الطاقة الضريبية انخفض وسجل أعلى مستوى له 1.755 عام 2008 . وتري الدراسة إن انخفاض الطاقة الضريبية عن النسبة التي ذكرت أعلاه في الفترة الأولى : يعود إلى ان الدخل القومي المتولد خلال الفترة الأولى كان موجه إلى المجهود الحربي والإنفاق العسكري بسبب حرب الخليج الأولى والثانية والعقوبات الاقتصادية لذلك كانت الاستقطاعات الضريبية منخفضة وبالتالي انخفاض الطاقة الضريبية ، اما الفترة الثانية : وبسبب العقوبات الاقتصادية كان لها الأثر نفسه وحتى بعد اتفاقية النفط مقابل الغذاء والدواء عام 1996 فان الذي حصل ان الدخل الحقيقي هو الذي ارتفع وليس الدخل النقدي بسبب الإعانات العينية التي توزع للأفراد والمتمثلة بالبطاقة التموينية ، لذلك ارتفع الدخل القومي للعراق الا ان الدخل القابل للتصرف لم يرتفع الأمر الذي أدى الى انخفاض الطاقة الضريبية لانخفاض الأوعية الضريبية ، هذا من جانب اما من الجانب الأخر فان الدولة بعد عام 1996 اتجهت إلى تخفيف آثار العقوبات الاقتصادية من خلال السماحات الضريبية التي منحت للأفراد والتي أثرت سلبا على الإيرادات الضريبية ، وخلال تلك الفترة اعتمدت الدولة على الإصدار النقدي الجديد في تمويل الموازنة وعدم الاهتمام بالإيرادات الضريبية، أما الفترة الثالثة : فان الطاقة الضريبية حققت تحسن حيث كان أعلى مستوى لها

1.755 عام 2008 ، وسبب ذلك يعود إلى تحسن الوضع الأمني، والشكل (1) يوضح ان أعلى مستوى وصلت إليه الطاقة الضريبية خلال مدة الدراسة هو عام 1983 وأدنى مستوى وصلت إليه عام 2004 بسبب تعليق الضرائب خلال عامي 3003 و 2004، كما ويلاحظ ان الطاقة الضريبية كانت متناقصة وابتداء من عام 1983 إلى نهاية المدة وللأسباب التي ذكرت سابقا .

شكل (1) الطاقة الضريبية الحقيقية في العراق للمدة 1980 - 2010



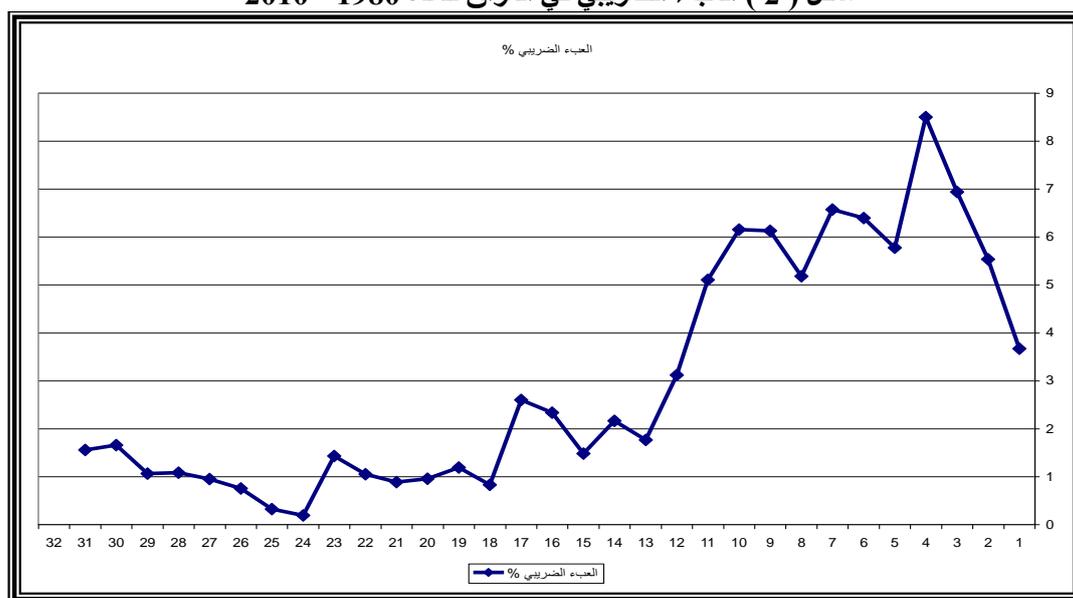
المصدر : بيانات الملحق (1)

ثانيا - احتساب العبء الضريبي للمدة 1980-2010

العبء الضريبي يعتبر من أشهر المؤشرات المستخدمة لقياس فاعلية الهيكل الضريبي حيث يعبر عن كفاءة الهيكل الضريبي في تحقيق أهدافه، ويقدر العبء الضريبي من خلال نسبة الإيرادات الضريبية الفعلية إلى الناتج المحلي الإجمالي ، كما ويعد إحدى المؤشرات التي توضح درجة تدخل الدولة في الاقتصاد، ومدى قدرة السلطة المالية على التصرف بالقوة الشرائية المتاحة في الاقتصاد⁽³⁸⁾. الملحق (1) والشكل (2) يوضحان ان متوسط العبء الضريبي للفترة الأولى قد سجل 4.965، كان أدناه 1.481 عام 1994، وسبب ذلك ان إجمالي الإيرادات الضريبية كانت في أدنى مستوى لها خلال العام المذكور بسبب اعتماد الدولة على الإصدار النقدي الجديد وعدم الاهتمام بما قد تمارسه الإيرادات الضريبية كمصدر مهم للتمويل، كما ان تلك الفترة تميزت بان الضرائب غير المباشرة كانت في مستوياتها الدنيا بسبب العقوبات الاقتصادية، حيث ان الضرائب الكمركية في أدنى مستوياتها ، فضلا عن ان ضريبة الإنتاج هي الأخرى في مستويات دنيا بسبب عدم توفر المواد الوسيطة لتلك الصناعات التي تخضع لتلك الضريبة ،إما أقصى عبء ضريبي تحقق 8.501 عام 1983 وكان ذلك انعكاسا إلى الإصلاح الضريبي الأول حيث سجلت الإيرادات الضريبية المباشرة أعلى مستوى لها، هذا من جانب إما من الجانب الآخر هو ان التجارة الخارجية للعراق بعدها لم تتأثر بحرب الخليج الأولى والتي بدا تأثيرها يتضح بعد عام 1984 حيث أخذت التجارة الخارجية بالتراجع، وبالتالي تراجع الضرائب الكمركية (الضرائب غير المباشرة)، اما الفترة الثانية التي تلت الإصلاح الضريبي الثاني عام 1995، فقد كان متوسط العبء الضريبي لهذه الفترة 1.408 مسجلا انخفاضا عن الفترة السابقة، ونلاحظ ان العبء الضريبي في بداية هذه الفترة كان مرتفعا عن نهاية الفترة السابقة بسبب الإصلاح الضريبي الثاني عام 1994 ، إلا انه وبعد عام 1996 أخذ بالانخفاض بسبب تداعيات حرب الخليج الثانية والعقوبات الاقتصادية التي أدت الى توقف العديد من المنشآت والمصانع عن الإنتاج وبالتالي انخفاض الضرائب المحلية على السلع والخدمات (ضريبة الإنتاج) الى جانب ذلك تدهور التجارة الخارجية الذي انعكس على الضريبة الكمركية حيث سجل العبء الضريبي

أدنى قيمة له وهي 0.830 عام 1997، أما الفترة الثالثة فقد تميزت بانخفاض العبء الضريبي في بدايتها، حيث سجلت متوسط عبء ضريبي مقداره 0.946 ، وكذلك تميزت تلك الفترة بانخفاض المستمر للعبء الضريبي، ويعود سبب ذلك الى قرار تعليق الضرائب للمدة 2003/4/16 الى 2004/3/31 من قبل سلطة الائتلاف، الا انه اخذ بالتزايد وابتداءا من عام 2007 بسبب استقرار وتحسن الوضع الأمني الذي انعكس على الوضع الاقتصادي وبالتالي على الحصيلة الضريبية . مما تقدم يتضح ان متوسط العبء الضريبي العام للفترة 1980 – 2010 قد بلغ 2.440، ان هذا الانخفاض يعود الى مجموعة من الأسباب منها: ان الحكومة لم تعط الإيراد الضريبي الأهمية التي تناسبه، نتيجة اعتمادها على مصادر إيرادية أخرى، كالنفط في عقود السبعينيات والثمانينيات، والإصدار النقدي خلال مدة العقوبات الاقتصادية بعد توقف إيرادات النفط ، وبعد (2003) عاد الاعتماد المطلق على الإيراد النفطي كمكوّن أساسي لدخل الاقتصاد العراقي، وتفشي ظاهرة الفساد الإداري وضعف أداء الإدارة الضريبية وقلة الوعي الضريبي لدى المواطنين الذي أدى إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي أو الامتناع عن دفع الضرائب. والشكل (2) يوضح ان أقصى مستوى عبء ضريبي تحقق خلال مدة الدراسة كان عام 1983 بسبب الإصلاح الضريبي الاول ثم اخذ بالتذبذب المتناقص، ويعود سبب ذلك الى ان الدولة حاولت تخفيف العبء على المواطنين بسبب آثار حرب الخليج الأولى والثانية والعقوبات الاقتصادية التي فرضت على العراق عام 1991، الا انه وفي عامي 1996 و 1997 بدأت الدولة تهتم بالإيرادات الضريبية بعد التوقف التام للصادرات النفطية ، حيث تحقق الإصلاح الضريبي الثاني، الا انه ما لبث ان انخفض العبء الضريبي بعد اتفاقية النفط مقابل الغذاء والدواء وعودة الإيرادات النفطية إلى جانب الإصدار النقدي الجديد الذي اعتمدته الدولة في تمويل نفقاتها، وفي المرحلة الثالثة للإصلاح الضريبي يتضح من الشكل ان الإصلاح كان غير موفق اذ أدى الى انخفاض العبء الضريبي لان الإصلاح الضريبي كان يحاكي توجهات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، وهي لا تنطبق على الواقع الاقتصادي العراقي، اذ أثرت على ضريبة الدخل بزيادة السماحات وخفض السعر الضريبي لها وعلى ضريبة العقار بإلغاء ضريبة العقار الإضافية وحددت نسبة ثابتة لها، كما أثرت على الضرائب غير المباشرة من خلال استبدال الضريبة الكمركية بضرريبة إعادة أعمار العراق، والذي ترجم آثارها على الإنتاج المحلي وبالتالي على ضريبة الإنتاج، الى جانب عدم الاهتمام بتوسيع ضريبة المبيعات او استبدالها بضرريبة القيمة المضافة.

شكل (2) العبء الضريبي في العراق للمدة 1980 - 2010

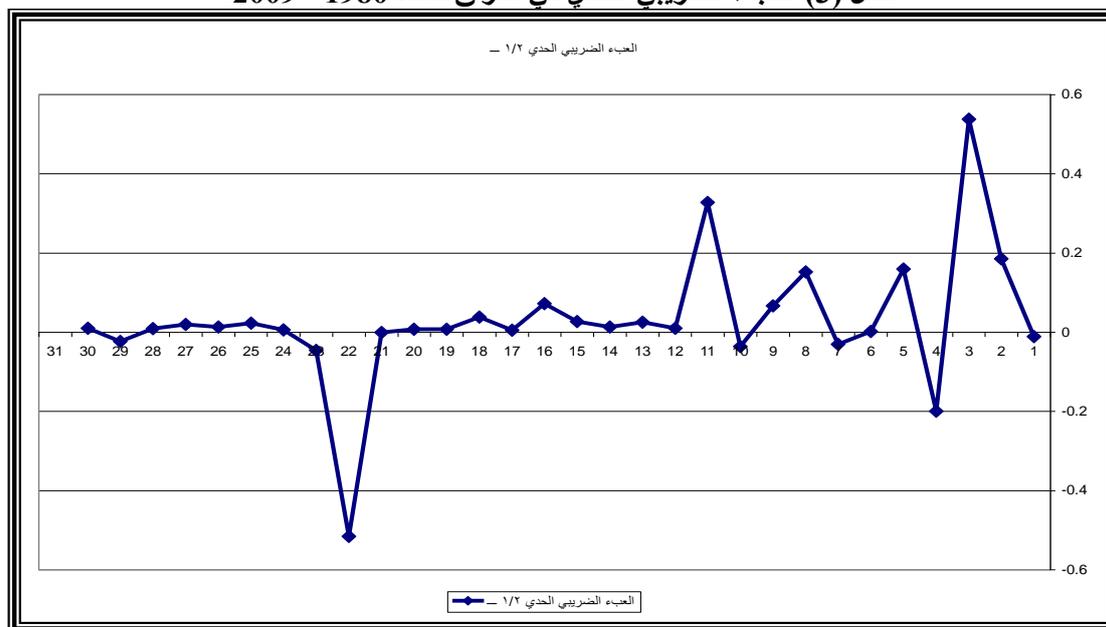


المصدر : بيانات الملحق (1)

ثالثا - احتساب الميل الحدي للضرائب

مؤشر الميل الحدي للضرائب هو ذلك الجزء من الناتج المحلي الإجمالي الذي استطاعت الدولة إضافته إلى موازنتها ، وهو يقيس قدرة الدولة على تعبئة المدخرات القومية ، لذا فان هذا المؤشر كلما ارتفع يؤشر إلى فاعلية الهيكل الضريبي ويحتسب من خلال التغير المطلق في الإيرادات الضريبية إلى التغير المطلق في الناتج المحلي الإجمالي. الملحق (1) والشكل (3) يوضحان ان متوسط الميل الحدي للضرائب للفترة الأولى كان 0.0858 ، وان أدنى ميل حدي للضرائب هو - 0.1994 عام 1984 وذلك لارتفاع الحصيلة الضريبية يقابلها انخفاض الناتج المحلي الإجمالي نتيجة لحرب الخليج الأولى إما الإشارة السالبة فهي تعبر عن غياب العلاقة الطبيعية (الطردية) بين الضرائب والناتج المحلي الإجمالي، وكان أقصى ميل حدي للضرائب هو 0.5374 عام 1983 نظرا لارتفاع الحصيلة الضريبية (بسبب الإصلاح الضريبي الأول) بنسبة اكبر من زيادة الناتج المحلي الإجمالي، أما الفترة الثانية فقد انخفض متوسط الميل الحدي للضرائب الى - 0.0450 عنه في الفترة الأولى وهذا يشير إلى عدم استخدام الضرائب في تعبئة المدخرات القومية ، وكانت الإشارة سالبة لغياب العلاقة الطبيعية وفق المنطق الاقتصادي بين الضرائب والناتج المحلي الإجمالي، بمعنى ان حركة الحصيلة الضريبية عكس حركة الناتج المحلي الإجمالي ، وقد كان أقصى ميل حدي للضرائب 0.0723 عام 1996 نظرا لارتفاع الحصيلة الضريبية (بسبب الإصلاح الضريبي الثاني) بنسبة اكبر من زيادة الناتج المحلي الإجمالي والذي يؤشر الاهتمام بالضرائب خلال الأعوام 1995 ، 1996 ، أما الفترة الثالثة فنلاحظ ان متوسط الميل الحدي للضرائب كان موجبا مما يؤكد على العلاقة الطبيعية ليرتفع المتوسط إلى 0.0011 ، إما متوسط الميل الحدي للضرائب خلال فترة الدراسة فكان 0.0140 وهي نسبة منخفضة جدا وتؤكد على ضعف فاعلية الهيكل الضريبي الحالي في تحقيق اهدافه الاقتصادية والاجتماعية، والشكل (3) يوضح ان الميل الحدي للضرائب سجل أعلى معدل له خلال مدة الدراسة عام 1983 نتيجة للإصلاح الضريبي الأول، ثم اخذ بالتذبذب بين السالب والموجب إلى ان سجل أدنى مستوى له عام 2002 بسبب تعليق الضرائب من قبل سلطة الائتلاف ثم بعدها اخذ بالتزايد .

شكل (3) العبء الضريبي الحدي في العراق للمدة 1980 - 2009

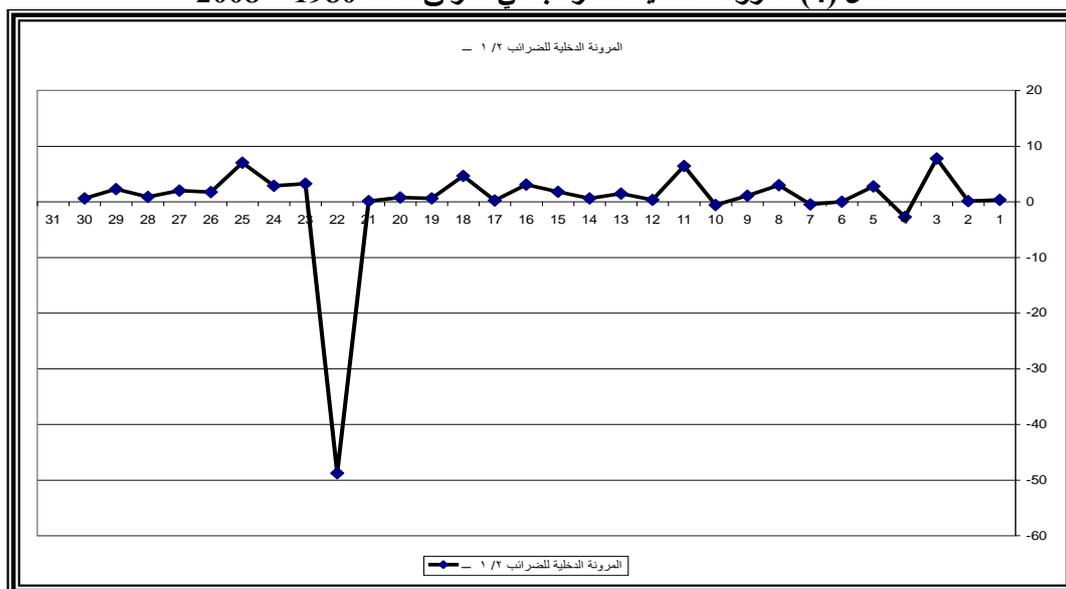


المصدر : بيانات الملحق (1)

رابعا - احتساب المرونة الداخلية للضرائب في العراق للفترة 1980 - 2010

يقيس مؤشر المرونة الدخلية للضرائب مدى مرونة الهيكل الضريبي في سحب الزيادات الحاصلة في الناتج المحلي الإجمالي ، فإذا كان معامل المرونة أكبر من الواحد الصحيح، فذلك يدل على مرونة الهيكل الضريبي ، وبالتالي قدرته على مسايرة الزيادات المستمرة للنقائص العامة، إما إذا كان أقل من الواحد الصحيح فإن الهيكل الضريبي غير مرن، الأمر الذي يؤدي مع مرور الزمن إلى تفاقم العجز المالي لتلك الدولة ، والمرونة الدخلية للضرائب : عبارة عن التغيرات النسبية في إجمالي الإيرادات الضريبية إلى التغيرات النسبية في الناتج المحلي الإجمالي. والملحق (1) يوضح ان متوسط معامل المرونة الدخلية للفترة الإصلاح الأولى 1982 – 1994 بلغت (1.42) كانت أدناها (- 0.47) عام 1987 ، وأقصاها بلغت (7.75) عام 1983 وهي قيمة شاذة (متطرفة) دفعت بالمرونة الدخلية للضرائب الى ان تكون أكبر من الواحد الصحيح، ونلاحظ ان بعض قيم المرونة الدخلية خلال تلك المدة ذات إشارة سالبة وهذه تدل على العلاقة غير الطبيعية بين المتغيرين، بمعنى ان زيادة الناتج المحلي الإجمالي تنخفض الضرائب وهذا مخالف للمنطق الاقتصادي الذي ينص بوجود علاقة طردية، وسبب ذلك يعود إلى ان معظم الناتج المحلي الإجمالي المتحقق خلال تلك الفترة يوجه الى المجهود الحربي وليس الى الأفراد بسبب حرب الخليج الأولى والثانية، إما خلال فترة الإصلاح الضريبي الثانية 1995 – 2002 فقد بلغ متوسط المرونة الدخلية للضرائب - 4.70 بلغ أقصاها - 4.62 وهي قيمة متطرفة ومخالفة للمنطق الاقتصادي، إما أدناها بلغت - 48.79 عام 2002 وهي أيضا قيمة متطرفة وقد يعود سبب ذلك ان معظم الناتج المحلي الإجمالي المتحقق يوزع بشكل إعانات عينية (البطاقة التموينية) وبذلك لا يخضع الى الضرائب، اما خلال فترة الإصلاح الضريبي الثالث 2003 – 2010 فقد بلغ متوسط المرونة الدخلية للضرائب 2.57 كانت أقصاها 7.01 عام 2005 ، ويعود سبب ذلك الى ان خلال تلك السنة تم تسديد المستحقات المالية المتأخرة الى الهيئة العامة للضرائب للأعوام 2003 و 2004 ، وأدناها - 0.85 ويعود سبب ذلك الى انخفاض أسعار النفط بسبب تداعيات الأزمة المالية العالمية التي انعكس على وضع التجارة الخارجية وبالتالي انخفاض الإيرادات الضريبية بسبب انخفاض حجم الإيرادات العراقية ، ومن الشكل (4) يتضح ان خلال مدة الدراسة كانت المرونة الدخلية للضرائب قد حققت أقصى مدى لها عام 1983 وأدنى مدى لها عام 2002 حيث سجلت 7.75 و - 48.79 على التوالي وهي قيم متطرفة وبالتالي كان متوسط المرونة الدخلية للضرائب - 0.24 خلال مدة الدراسة 1980 - 2010 وهي قيمة مخالفة للمنطق الاقتصادي .

شكل (4) المرونة الدخلية للضرائب في العراق للمدة 1980 – 2008



المصدر : البيانات الواردة في الملحق (1)

النتائج التي تم التوصل إليها اعلاّ تخالف لما توصلت اليه الدراسة من خلال المؤشرات التي سبقت للدراسة ان تناولتها ، وقد يرجع سبب ذلك إلى وجود قيم متطرفة لعدد من السنوات خلال سنوات الإصلاح الضريبي ، ولذلك ومن اجل تفادي سلبيات الطريقة التي حسبت بها معامل المرونة الدخلية الرياضية اعلاّ ، ستلجأ الدراسة الى الأسلوب القياسي كبديل لها باستخدام الدالة الاسية التالية (39) .

$$T = AY^b$$

حيث ان : T : الإيرادات الضريبية ، Y : الناتج المحلي الإجمالي ، A : ثابت الدالة ، b : معامل المرونة الدخلية للضرائب

وعند تحويل الدالة الاسية الى دالة خطية لوغاريتمية وتطبيقها على الهيكل الضريبي العراقي خلال مدة الدراسة حصلنا على التقديرات التالية :

$$\text{Log } T = - 0.299 + 0.765 \text{ Log } Y$$

$$t\text{-test } (-2.12) \quad (33.17)$$

$$R^2 = 97.6\% \quad R^{-2} = 97.5\%$$

$$F = 1100.18 \quad D.W = 1.57858$$

تشير نتائج تقدير الدالة إلى انها قد اجتازت جميع الاختبارات الإحصائية من الدرجة الاولى، حيث تشير النتائج إلى معنوية الاختبارات الإحصائية (F و t) عند مستوى معنوية (5%) ودرجة حرية (N - K - 1)، كما إن قيمة معامل التحديد المعدل (R^2) كانت (97.5%) هذا يعني إن 97.5 من التغيرات التي تحدث في إجمالي الإيرادات الضريبية ترجع إلى التغير في الناتج المحلي الإجمالي، كذلك خلو الدالة من المشاكل القياسية حيث إن قيمة (D.W) كانت (1.57858) والتي تقع في منطقة القبول عند مستوى معنوية (5%) حيث إن (dU=1.46)، (dL=1.30)، يعني ذلك إن الدالة خالية من مشكلة الارتباط الذاتي، من خلال التحليل القياسي أعلاه يتضح ان الهيكل الضريبي العراقي غير مرن خلال مدة الدراسة (1980 - 2010) كون ان معامل المرونة الدخلية للضرائب (b) بلغ 0.765 بمعنى ان زيادة بنسبة (1%) في الناتج المحلي الإجمالي تؤدي الى زيادة في الإيرادات الضريبية بنسبة 0.765 وهذه النتيجة تتفق مع النتائج التي توصلت اليها الدراسة سابقا .

الاستنتاجات :

اثبت البحث على صحة الفرضية التي تبناها ومن خلال الآتي :

- بلغ متوسط الطاقة الضريبية في الاقتصاد العراقي لمدة الدراسة 2.766 ، وهذه النسبة منخفضة قياسا بتلك التي قدرها كولن كلارك والتي حددها بـ 25% من الدخل القومي في فترة السلم، ومنخفضة مقارنة بالنسبة الى التي حددها اليسون مارتن وأرثر لويس والتي تتراوح من 17 - 19% في الدول المتخلفة .
- متوسط العبء الضريبي العام للفترة 1980 - 2010 قد بلغ 2.440 ، وهي نسبة متدنية لم تصل إلى النسب في البلدان المتقدمة أو النامية ، ففي البلدان المتقدمة اقتصاديا بلغ العبء الضريبي (29%) في الولايات المتحدة، و(39%) في اليابان، (38%) في المملكة المتحدة وألمانيا، و(44%) في فرنسا، ويبلغ هذا المؤشر في الدول المتجهة نحو التقدم الاقتصادي حوالي (25%)، أما الدول النامية اقتصاديا فينخفض فيها هذا المؤشر ليصل إلى حوالي (15%) في بعض الدول الأفريقية والآسيوية.
- متوسط الميل الحدي للضرائب خلال فترة الدراسة فكان 0.0140 وهي نسبة منخفضة جدا وتؤكد على ضعف فاعلية الهيكل الضريبي الحالي في تحقيق اهدافه الاقتصادية والاجتماعية، وهذه النسبة اقل بكثير من العبء الضريبي الحدي الذي تحقق في اغلب الدول النامية حيث بلغ في كل من اندونيسيا (1.25)، فنزويلا (0.99)، البرازيل (1.04)، تركيا (1.94)، مصر (1.55) .

- من خلال تقدير المرونة الدخلية للضرائب اتضح ان الهيكل الضريبي العراقي غير مرن خلال مدة الدراسة (1980 - 2010) ذلك ان معامل المرونة الدخلية كان 0.765 بمعنى ان زيادة بنسبة (1%) في الناتج المحلي الإجمالي تؤدي الى زيادة في الإيرادات الضريبية بنسبة 0.765 وهو هيكل ضريبي غير مرن .

التوصيات :

يتطلب الهيكل الضريبي في العراق إصلاح ضريبي يتواءم مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي يعيشها الاقتصاد العراقي لزيادة فاعلية الهيكل الضريبي العراقي ويتحقق ذلك بالنقاط التالية:

- 1- تهيئة المقومات الأساسية للإصلاح الضريبي والتي تتمثل بالاتي :
 - إنشاء مديريات خاصة بمتابعة كبار المكلفين .
 - اعتماد الرقم الضريبي لكل مكلف لتسهيل عمليات الجباية .
 - تفعيل الآليات التي تحد من التهرب الضريبي .
 - العمل على تحسين العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية من خلال تقوية او اصر الثقة بينهما وزيادة الوعي الضريبي ، وان دفع الضريبة هو عمل وطني .
- 2 - اصلاح الضرائب القائمة من خلال الأتي :
 - العمل على تطبيق ضريبة الدخل الموحدة بدل النوعية ، وإصلاح التشريعات الضريبية التي تحكمها ، وترشيد الإعفاءات والسمحات التي تتمتع بها .
 - رفع سعر ضريبة إرباح الشركات ، وربط الوعاء الضريبي لها بالقيمة الحقيقية وليس القيمة الاسمية له من خلال الرقم القياسي للأسعار .
 - إعادة العمل بضرريبة الأرض الزراعية .
 - إعادة العمل بالضرريبة الكمركية بعد المصادقة على قانون الضريبة الكمركية رقم 22 لسنة 2010 والمجمد حالياً وإلغاء ضريبة إعادة أعمار العراق لأنها غير مجدية اقتصادياً.
 - التوسع بضرريبة المبيعات لتشمل سلع وخدمات أخرى غير خدمات فنادق الدرجة الأولى والممتازة التي ينص عليها القانون أو استبدالها بتطبيق ضريبة القيمة المضافة .

المصادر

- 1 - عبد الجبار عبود الحلفي، الاختلالات الهيكلية في الاقتصاد العراقي، مجلة دراسات اقتصادية، بيت الحكمة العدد 19 ، لسنة 2007 ، ص 93-94
- 2 - وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي، دراسة عن مستويات البطالة والتشغيل، بغداد، 2006.
- 3 - منظمة الشفافية الدولية، التقرير العالمي للفساد لعام 2011، موقع شبكة الأنترنت
- 4 - هشام محمد صفوت العمري، الضرائب على الدخل، مطبعة الجاحظ، بغداد 1989، ص 5.
- 5 - صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل من الوجهة الفنية والاقتصادية ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، 1965، ص 76.
- 6 - جريدة الوقائع العراقية ، العدد 3170 في 1987/10/5.
- 7- جريدة الوقائع العراقية ، العدد 3530 في 1994/10/3.
- 8 - جريدة الوقائع العراقية ، العدد 3787 في 1999/8/16.
- 9 - جريدة الوقائع العراقية ، العدد 3888 في 2001/7/23.

- 10 - صباح صادق جعفر - قانون ضريبة الدخل المرقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته - مطبعة الزمان - ط1 - بغداد - 1998 - ص72-95
- 11 - الوقائع العراقية - العدد 3361- في 1991/7/8
- 12 - الوقائع العراقية - العدد 3456 - في 1993/5/3
- 13 - الوقائع العراقية - العدد 3547 - في 1995/1/23
- 14 - الوقائع العراقية - العدد 3669 - في 1997/5/12
- 15 - الفقرة (1) من القسم (2) من الاستراتيجية الضريبية لعام 2004 الصادرة عن سلطة الائتلاف المؤقتة المنشورة في جريدة الوقائع العراقية ، المجلد 45، العدد 3981 في 19 شباط 2004.
- 16- الفقرة (2) من القسم (2) من الاستراتيجية الضريبية لعام 2004 .
- 17- الفقرة (1) من القسم (1) من الاستراتيجية الضريبية لعام 2004 .
- 18- الفقرة (1) من القسم (1) من الاستراتيجية الضريبية لعام 2004 .
- 19 - القسم (12) من الإستراتيجية الضريبية لعام 2004.
- 20- الحصة الارتزاقية تتمثل في العقارات الموقوفة التي يوزع إيرادها على الموقف لهم وفق حصص او نسب ثبتها المالك في اثناء حياته أو الدوائر الشرعية بعد وفاته.
- 21 - المادة الخامسة والثلاثون من قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 .
- 22 - جريدة الوقائع العراقية ، العدد 3890 في 2001/8/6.
- 23- القسم (6) من الإستراتيجية الضريبية لعام 2004 الصادرة عن سلطة الائتلاف المؤقتة .
- 24 - حكمت عبد الكريم الحارس، السياسية الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، دار وهدان للطباعة ، 1973 ، ص186.
- 25- طلال محمود كداوي، التشريعات المالية والتحاسبات الضريبية، مصدر سابق ذكره، ص190.
- 26 - المادة الأولى من قانون ضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962 المعدل.
- 27 - الوقائع العراقية ، العدد 3058 ، في 1985/8/12
- 28 - الوقائع العراقية - العدد 3236- في 1989/1/9
- 29 - الوقائع العراقية ، العدد 3532 ، في 1994/10/17
- 30 - الوقائع العراقية ، العدد 3571- في 1995/7/10 ، وقد تضمن هذا التعديل ((شمول ضريبة التركات بالإعفاء للوفيات الحاصلة بعد 1994/10/17 - اما الوفيات الحاصلة قبل 1994/10/17 فتشمل بالإعفاء اذا استوفت شروط معينة منها :
- 1 - عدم مغادرة ورثة المتوفي في العراق او الإقامة خارجه مدة تزيد على ثلاثة اشهر .
- 2- لم يصدر بحق الورثة ادانة من جهة قضائية .
- 3 - لم يتخلف عن تلبية استدعاء صدر من جهة حكومية .
- 31 - الوقائع العراقية ، العدد 3584 ، في 1995/10/9
- 32- عبد المجيد رشيد محمد التكريتي، الضرائب الكمركية في البلدان المتخلفة مع اشارة خاصة الى الضرائب الكمركية في العراق، اطروحة دكتوراه ، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، جامعة القاهرة ، 1974-1975، ص216-217.
- 33- اقترحت وزارة المالية زيادة سعر ضريبة إعادة الأعمار من 5% إلى 10% من قيمة السلع، إلا انه لم يبيت في هذا الاقتراح .
- 34- تم اعفاء بعض البضائع من ضريبة إعادة اعمار العراق بموجب الامر رقم 38 الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة ، ومنها (المواد الغذائية، الادوية، الادوات الطبية، الملابس، الكتب... الخ). لمزيد من التفاصيل انظر في ذلك:- جريدة الوقائع العراقية، العدد 2980 أذار، المجلد 44 ، 2004.

- 35- فرضت هذه الضريبة على اثر عدوان حزيران 1967 ولأسباب مالية صرفة، ثم الغيت فيما بعد بالنسبة للعديد من السلع التي فرضت عليها .
- 36- المادة الاولى، التعليمات المالية رقم 7 لسنة 1997.
- 37 - علي محمد إبراهيم الكرباسي، "المجموعة التشريعية لسنة 1997"، الجزء الثاني، ص 67.
- 38- يسرى مهدي السامرائي، الاهمية النسبية للنظام الضريبي في العراق، بحث منشور في وقائع المؤتمر العلمي الضريبي الاول 2001، الجزء الاول، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، بغداد ص 5
- 39 - طلال محمود كداوي ، الهيكل الضريبي في العراق خلال الفترة (1958 – 1978) ، مجلة تنمية الرفادين ، العدد 48 ، 1996 ، ص 177

الملحق (1)

السنة	الناتج المحلي الاجمالي م.د.	الإيرادات الضريبية م.د.	الدخل القومي م.د.	الطاقة الضريبية	العبء الضريبي %	العبء الضريبي الحدي 2/1	المرونة الداخلية للضرائب 1/2
1980	15770.7	578.9	15440.4	3.749	3.671	-	-
1981	11346.9	628.3	10125.4	6.205	5.537	0.0112 -	0.31
1982	12714.7	881.8	10972.6	8.036	6.935	0.1853	0.12
1983	13154.8	1118.3	10996.5	10.169	8.501	0.5374	7.75
1984	14550.9	839.9	12843.6	6.539	5.772	0.1994 -	2.75 -
1985	15493.8	990.5	12009	8.247	6.393	0.1597	2.77
1986	15063.0	989.7	12655.6	7.820	6.571	0.0019	0.003 -
1987	17600.0	912	15311.3	5.956	5.182	0.0306 -	0.47 -
1988	19432.2	1190.8	16982.9	7.012	6.128	0.1522	2.94
1989	20407.9	1255.5	17866.9	7.027	6.152	0.0663	1.08
1990	22848.3	1166.5	20018.1	5.827	5.105	0.0364 -	0.60 -
1991	21312.3	664.1	18744.6	3.543	3.116	0.3271	6.41
1992	59348.2	1047.4	51978	2.015	1.765	0.0101	0.33
1993	122997.2	2657.5	99242	2.678	2.161	0.0253	1.43
1994	630006.1	9331.4	544582.3	1.713	1.481	0.0132	0.61
1995	2252263.3	52620.1	2255370	2.333	2.336	0.0267	1.80
1996	2379253.9	61796.6	2278205.2	2.713	2.597	0.0723	3.09
1997	15093144.0	125203.8	13235490	0.946	0.830	0.0050	0.19
1998	17125847.5	203038.6	15013422.3	1.352	1.186	0.0383	4.62
1999	34464012.6	327975	31381048.5	1.045	0.952	0.0072	0.61
2000	50213699.9	444920.6	46634634.8	0.954	0.886	0.0074	0.78
2001	41314568.5	434697	36726500.7	1.184	1.052	0.0011 -	0.13
2002	41022927.4	585267.3	34677722.5	1.688	1.427	0.5163 -	48.79 -
2003	29585788.6	55769.1	25728748.6	0.217	0.188	0.0463 -	3.24
2004	47958545.6	154927	418400134.7	0.037	0.323	0.0054	2.86
2005	61673489.5	465418.1	56780212	0.820	0.755	0.0226	7.01
2006	95587954.8	905410.9	85431538.8	1.060	0.947	0.0130	1.72
2007	111249748.3	1204377	100100816.6	1.203	1.083	0.0191	2.02
2008	129852309	1376311.9	78421648.9	1.755	1.060	0.0092	0.85
2009	110678649	1832657.5	120428410.7	1.522	1.656	0.0238 -	2.25
2010	129511280	2014455.1	143029609.2	1.408	1.555	0.0097	0.58

المصدر: - وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للإحصاء، دائرة الحسابات القومية، الناتج المحلي الاجمالي والدخل القومي في العراق للفترة 1980 - 2010

- وزارة التخطيط والتعاون الاتماني ، الجهاز المركزي للإحصاء وتكنولوجيا المعلومات ، مديرية الحسابات القومية ، الحسابات الموحدة للدولة - سنوات متتالية .

- جمهورية العراق ، وزارة المالية ، دائرة الموازنة العامة، قسم البحوث والإحصاء ، تقارير لسنوات متتالية

- جمهورية العراق، وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للإحصاء وتكنولوجيا المعلومات ، المجموعة الإحصائية السنوية لسنوات مختلفة .

- جمهورية العراق ، الهيئة العامة للضرائب ، قسمي الإحصاء الأبحاث ، والتخطيط والمتابعة

- بالنسبة للضرائب المباشرة تم احتساب ضريبة التركات لسنوات 1995 ، 96 ، 97 لأنها تمثل استحقاقات غير مسددة ، وذلك بسبب الغاء هذه الضريبة في 1 / 9 / 1994 بموجب القرار 22 لسنة 1994 .