

Income Tax and its Role in Public Revenues in Iraq Analytical Study for the Period (1990-2016)

(*) ضريبة الدخل ودورها في الإيرادات العامة في العراق دراسة تحليلية للمدة
(2016-1990)

(***) رائد خضر عبد العزاوي

(**) أ. د. بتول مطر عبادي الجبوري

Raedabd2@gmail.com

Abstract:

This study deals with the subject of income tax and its role in public revenues in Iraq for the period (1990-2016) in order to present the reality of the income tax in Iraq and its development paths, in addition to analyzing its role in public and taxes revenues and finding the most prominent problems that led to the decrease of proceeds and make some proposals for reform. The using method it's the analytical descriptive approach in addition to the inductive method for the importance of the two methods in the analysis of various economic phenomena. The study dealt with three topics, the first dealing with the development of income tax in Iraqi legislation. The second topic dealt with the contribution of income tax in tax revenues, while the third topic dealt with income tax problems and proposed solutions for reform.

المستخلص:

تناول هذا البحث موضوع ضريبة الدخل ودورها في الإيرادات العامة في العراق للمدة (2016-1990) بهدف عرض واقع ضريبة الدخل في العراق ومسارات تطورها بالإضافة الى تحليل دورها في الإيرادات العامة والضريبية والوقوف على أبرز المشاكل التي أدت الى انخفاض حصيلتها وتقديم بعض المقترحات لإصلاحها، وذلك عن طريق استخدام المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة الى المنهج الاستقرائي وذلك لأهمية المنهجين في تحليل الظواهر الاقتصادية المختلفة. واعتمد البحث على ثلاثة مباحث تناول المبحث الأول منه تطور ضريبة الدخل في التشريع العراقي، وتناول المبحث الثاني دور ضريبة الدخل في الإيرادات العامة، في حين تناول المبحث الثالث مشاكل ضريبة الدخل والحلول المقترحة لإصلاحها.

(*) بحث مستل من رسالة الماجستير للباحث الثاني.

(**) جامعة القادسية – كلية الإدارة والاقتصاد – قسم الاقتصاد.

(***) طالب ماجستير – جامعة القادسية – كلية الإدارة والاقتصاد – قسم الاقتصاد.

المقدمة:

تؤدي الإيرادات الضريبية دوراً مهماً في توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة، وهو الهدف الأول الذي فرضت من أجله الضريبة، ولذلك اعتبر الفكر التقليدي أن النفقات العامة هي السبب الوحيد الذي يجعل الدولة تلجأ إلى الضرائب، إذ تحتاج الدولة إليها لتسيير مراقفها العامة.

وتُعد ضريبة الدخل أكثر أنواع الضرائب انتشاراً في العالم، كما تُعد الأكثر أهمية في الهيكل الضريبي؛ لأن لها الحصة الأكبر من الإيرادات الضريبية، وزاد الاهتمام بهذه الضريبة نتيجة التطورات التي حصلت في الدخل، فدخل رأس المال ودخل العمل قد تطورا مع التطور الصناعي ومع تطور أسواق المال وزيادة حجم التبادل التجاري في العالم، إضافة إلى أن فرض الضريبة على الدخل لا تعرضه إلى النضوب؛ لكونه مصدراً متجدداً، بينما فرض الضريبة على رأس المال قد تؤدي إلى نضوبه، كما أن لضريبة الدخل دوراً مهماً في إعادة توزيع الدخل؛ لأن عبئها أشد على الأغنياء وأقل على الفقراء.

وفي العراق تعتبر ضريبة الدخل هي الضريبة الأهم في الهيكل الضريبي لغزارة حصيلتها مقارنة بباقي أنواع الضرائب، ومرت ضريبة الدخل في العراق بمرحلتين مختلفتين خلال مدة البحث شهد العراق خلالهما تحولات كبيرة في النظام السياسي والاقتصادي وكذلك الضريبي، المرحلة الأولى تمثلت بالمدة (1990-2002) والتي شهدت اعتماداً كبيراً على الإيرادات الضريبية (بضمنها ضريبة الدخل) نتيجة للعقوبات الاقتصادية التي تعرض لها العراق في تلك المدة والتي نتج عنها إيقاف تصدير النفط من سنة 1990 إلى سنة 1994 وتصديره بكميات محدودة من سنة 1995 إلى 2002، أما المرحلة الثانية فقد شهدت انخفاضاً كبيراً في الاعتماد على الضرائب بعد رفع العقوبات الاقتصادية والاعتماد شبه الكامل على المورد النفطي، فشهدت هذه المدة تخفيضات في أسعار الضرائب وزيادة الإعفاءات وزيادة التهرب الضريبي؛ نتيجة لزيادة الفساد الإداري والمالي وضعف القوانين وهي المدة (2003-2016).

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في حاجة العراق إلى مصادر مختلفة لتمويل الموازنة العامة بسبب مشاكل أسعار النفط وزيادة المديونية الخارجية ومحاولة الخروج من الموازنة الأحادية الجانب، وتعد الإيرادات الضريبية مصدراً مالياً مهماً لا يمكن الاستهانة به في أي وقت، وفي مقدمة هذه الضرائب تأتي ضريبة الدخل التي تعاني من مشاكل مختلفة تحتاج إلى مجموعة من الإصلاحات حتى تستطيع أن تكون رافداً مهماً من روافد الدولة المالية.

أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث إلى أن الإيرادات الضريبية تُعد مصدراً مالياً مهماً لا يمكن الاستغناء عنه تحت أي ظرف يمر به الاقتصاد الوطني وفي أي وقت، وتُعد ضريبة الدخل الأكثر أهمية في الهيكل الضريبي؛ لأن لها الحصة الأكبر من الإيرادات الضريبية؛ ولذلك يحاول البحث عرض واقع ضريبة الدخل في العراق ومسارات تطورها بالإضافة إلى تحليل دورها في الإيرادات العامة والضريبية والوقوف على أبرز المشاكل التي تواجهها وتقديم بعض المقترحات لإصلاحها.

هدف البحث:

يهدف البحث إلى عرض واقع ضريبة الدخل في العراق ومسارات تطورها بالإضافة إلى تحليل دورها في الإيرادات العامة والضريبية والوقوف على أبرز المشاكل التي تواجهها وتقديم بعض المقترحات لإصلاحها.

فرضية البحث:

يفترض البحث أن لضريبة الدخل دور مهم جداً في الإيرادات العامة والضريبية ويمكن زيادة هذا الدور مع إجراء إصلاحات متعددة.

منهجية البحث:

من أجل أن يحقق البحث أهدافه، فقد تم استخدام المنهجين الوصفي التحليلي والاستقرائي؛ وذلك لأهمية المنهجين في تحليل الظواهر الاقتصادية المختلفة.

الحدود المكانية والزمانية للبحث:

يمثل العراق البعد المكاني للبحث، أما البعد الزمني فيمتد من سنة 1990 لغاية 2016، وأن سبب اعتماد هذه المدة نطاقاً زمنياً محدداً للبحث هو الاختلاف الجوهرى الحاصل ما بين المدة الممتدة من 1990 إلى 2002 وبين المدة الممتدة من 2003 إلى 2016، بوصفهما مرحلتين مهمتين شهد العراق خلالهما تحولات كبيرة في النظام السياسي والاقتصادي وكذلك الضريبي.

هيكلية البحث:

اشتملت هيكلية البحث على ثلاثة مباحث تناول المبحث الأول منه تطور ضريبة الدخل في التشريع العراقي، وتناول المبحث الثاني دور ضريبة الدخل في الإيرادات العامة، في حين تناول المبحث الثالث مشاكل ضريبة الدخل والحلول المقترحة لإصلاحها.

المبحث الأول

تطور ضريبة الدخل في التشريع العراقي

تتكون ضريبة الدخل في العراق من نوعين رئيسيين هما ضريبة الدخل الشخصي وضريبة الدخل العقاري، ووفقاً للآتي:

أولاً-ضريبة الدخل الشخصي:

استندت ضريبة الدخل الشخصي في العراق خلال مدة البحث على قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 وتعديلاته الذي شرع كلبنة أولى للإصلاح الضريبي آنذاك، وبموجبه تفرض ضريبة الدخل بشكل سنوي على الأيراد الصافي الذي يحصل عليه المكلف من المصادر المذكورة في الفقرة الثانية من القانون والتي منها، أرباح الأعمال التجارية والصنائع والمهن، الفوائد والعمولة والأرباح الناتجة عن المتاجرة بالأسهم والسندات، بدلات إيجار الأراضي الزراعية، الأرباح الناتجة عن نقل الملكية العقارية، بعد خصم الإعفاءات والسماحات الشخصية والتتزيلات والخصائر التي تضمنها القانون، وأستخدم المشرع العراقي الأسعار التصاعديّة وأحياناً الأسعار النسبية في ضريبة الدخل⁽¹⁾، ووفقاً للآتي:

جدول (1)
معدل ضريبة الدخل على الفرد المقيم في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 (2)

معدل الضريبة	دخل الفرد (دينار عراقي)
5%	3000
10%	ما زاد عن 3000 إلى 6000
15%	ما زاد عن 6000 إلى 10000
20%	ما زاد عن 10000 إلى 15000
25%	ما زاد عن 15000 إلى 20000
30%	ما زاد عن 20000 إلى 25000
35%	ما زاد عن 25000 إلى 35000
40%	ما زاد عن 35000 إلى 45000
50%	ما زاد عن 45000 إلى 55000
60%	ما زاد عن 55000 إلى 65000
70%	ما زاد عن 65000 إلى 75000
75%	ما زاد عن 75000

- أما معدلات الضرائب على الدخول الأخرى فكانت على النحو الآتي (3):
- 1- الضريبة على دخل الفرد غير المقيم تراوحت بين (10%) و (75%).
 - 2- الضريبة على دخل الشركات ذات المسؤولية المحدودة وتتضمن:
 - أ- الضريبة على دخل الشركات الصناعية التي تراوحت بين (10%) و (55%).
 - ب- الضريبة على دخل الشركات غير الصناعية التي تراوحت بين (10%) و (60%).
 - 3- الضريبة على دخل الشركات المساهمة عدا شركات القطاع المختلط وتتضمن:
 - أ- الضريبة على دخل الشركات الصناعية التي تراوحت بين (10%) و (50%).
 - ب- الضريبة على دخل الشركات غير الصناعية التي تراوحت بين (10%) و (55%).
 - 4- الضريبة على أرباح شركات القطاع المختلط وبنسبة ثابتة مقدارها (35%) من صافي الربح.
 - 5- الضريبة على أرباح نقل الملكية العقارية وبمعدل (50%) من الضريبة المستحقة بموجب النسب السابقة.

وأجريت العديد من التعديلات على هذا القانون قبل سنة 2003 وتحديدًا في حقبة التسعينيات نتيجة للأوضاع المضطربة التي عاشها العراق على المستوى الاقتصادي والسياسي والاجتماعي، وكذلك بعد سنة 2003 نتيجة للتغيرات والتوجهات الجديدة للنظام السياسي والاقتصادي في العراق، وعليه سنستعرض أهم التعديلات التي طرأت على هذا القانون خلال مدة البحث (1990-2016)، ووفقاً للآتي:

1- قانون رقم 17 لسنة 1994:

نتيجة للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية الصعبة التي عاشها العراق في حقبة التسعينيات من القرن الماضي بسبب الحصار الاقتصادي الذي فرض على العراق حتمت على تعديل أسعار ضريبة الدخل، التي كانت مجدفة بحق المكلفين بعد انخفاض قيمة العملة العراقية؛ نتيجة للتضخم الحاصل في الأسعار وسوء الأحوال المعيشية والتي دفعت بالمكلفين إلى التهرب من الضريبة، ولذلك أقر هذا القانون الذي تضمن إضافة بعض التنزيلات على ضريبة الدخل، ومنها بعض التكاليف التي ينفقها المكلف من أجل الحصول على الدخل كاندثار المحل المستغل

للحصول على الدخل إذا كان ملكاً صرفاً للمكلف، والقسط السنوي لكلفة المساطحة المتضمنة بدل إيجار الأرض، وكلفة المنشآت المقامة عليها مع إعفاء بدل إيجار المحل المقدر من ضريبة العقار إذا كانت ملكيته للغير، بالإضافة إلى زيادة التنازل على راتب ومخصصات وكراميات وعمولات المدير المفوض للشركة الخاضعة للضريبة في الشركات المحدودة، كما منح هذا القانون حق الاعتراض للمكلف على قرارات لجان الاستئناف إذا كان مبلغ الضريبة (10) الاف دينار فما فوق بعد أن كانت القرارات قبل ذلك قطعية، لكن لعل أهم ما تضمنه القانون هو زيادة السماحات القانونية وتخفيض في نسب وتصاعدي الضرائب على الأفراد والشركات⁽⁴⁾، وعلى وفق الآتي:

جدول (2)

معدل ضريبة الدخل على الفرد المقيم وفقاً لتعديلات سنة 1994 (5)

معدل الضريبة	دخل الفرد المقيم (دينار عراقي)
10%	لغاية 25000
15%	ما زاد على 25000 إلى 70000
20%	ما زاد على 70000 إلى 130000
25%	ما زاد على 130000 إلى 210000
30%	ما زاد على 210000 إلى 330000
35%	ما زاد على 330000 إلى 450000
40%	ما زاد على 450000 إلى 600000
45%	ما زاد على 600000 إلى 750000
50%	ما زاد على 750000

وأما بقية التعديلات فكانت على النحو الآتي (6):
أ- الضريبة على دخل الفرد غير المقيم بمعدل يتراوح بين (15%) و (55%).
ب- الضريبة على دخل الشركة المحدودة بمعدل يتراوح بين (10%) و (45%).
ت- الضريبة على دخل الشركة المساهمة الخاصة بمعدل يتراوح بين (10%) و (40%).
ث- الضريبة على دخل الشركة المساهمة المختلطة بمعدل يتراوح بين (10%) و (35%).
ج- فرض ضريبة على دخل المكلف المقيم غير العراقي العامل في القطاع الخاص بنسبة تتراوح بين (10%) و (30%).

2- قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم 11 لسنة 1995:

بموجب هذا القرار تم تحويل وزير المالية بإعادة استيفاء الضرائب المقررة قانوناً من أية فئة من الفئات التي قرر إعفاؤها منها سابقاً⁽⁷⁾.

3- قانون رقم 25 لسنة 1999:

تضمن هذا القانون منح المزيد من السماحات القانونية وتخفيض نسب وتصاعدي الضرائب على الأفراد والشركات المحدودة لتخفيف العبء الضريبي على المكلفين⁽⁸⁾، وعلى وفق الآتي:

جدول (3)

معدل ضريبة الدخل على الفرد المقيم وفقاً لتعديلات سنة (1999) (9)

معدل الضريبة	دخل الفرد (دينار عراقي)
10%	لغاية 250000
20%	ما زاد على 250000 إلى 1000000
30%	ما زاد على 1000000 إلى 2000000
40%	ما زاد على 2000000

أما بقية التعديلات على ضرائب الدخل ضمن هذا القانون فكانت على النحو الآتي (10):
أ- الضريبة على دخل الفرد غير المقيم أصبحت تتراوح بين (15%) و(45%).
ب- الضريبة على دخل الشركة المحدودة أصبحت تتراوح بين (15%) و(35%).
ت- الضريبة على دخل الشركة المساهمة الخاصة والمختلطة أصبحت بنسبة ثابتة هي (25%).

4-قانون رقم 57 لسنة 2001:

بموجب هذا القانون تم منح المزيد من السماحات القانونية لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية وعلى رأسها ارتفاع تكاليف المعيشة نتيجة التضخم الحاصل في أسعار السلع والخدمات (11).

5-قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم 120 لسنة 2002:

في سنة 2002 صدر هذا القرار لإلغاء ضريبة الدخل المتحقق من أرباح نقل الملكية العقارية، وفرض الضريبة على نقل الملكية العقارية وحق التصرف فيها بدلاً عنها سواء أحقق المكلف ربحاً أم لم يحقق، وبنسبة تتراوح بين (3%) و(6%) من قيمة العقار المقدر بعد إعفاء أول عشرين مليون دينار من قيمة العقار (12)، فقبل سنة 2002 كانت الضريبة تفرض على أرباح الدخل الناتج عن نقل الملكية؛ أي أن الواقعة المنشأة للضريبة هي حصول أرباح عند نقل ملكية العقار، لكنها أصبحت ومنذ التعديل المذكور على نقل الملكية بغض النظر عن الأرباح.

يتضح من التعديل التشريعي السابق أنه حول الضريبة على أرباح نقل الملكية العقارية إلى شيء مشابه لرسوم التسجيل العقاري، إذ إن قانون ضريبة الدخل يُخضع الأرباح المختلفة لضريبة الدخل ومنها الأرباح على نقل الملكية، ولكن بعد تحويلها إلى ضريبة على نقل الملكية فقد أصبحت تفرض حتى وإن حقق المكلف خسارة من بيع الملكية العقارية؛ لأنها لا تنظر إلى سعر شراء الملكية العقارية للمكلف (الكلفة)، وهو أمر مشابه للرسم الذي يدفع نتيجة لتقديم خدمة عامة؛ وذلك لتقليل التهرب الضريبي الذي ينتج عن التلاعب بأسعار البيع والشراء للعقارات التي تكون غالباً غير حقيقية ولا يمكن تقديرها.

6-أمر سلطة الائتلاف (المنحلة) رقم 37 لسنة 2003:

نتيجة للأوضاع الجديدة التي حلت بالعراق بعد سنة 2003 والتي تطلبت إجراء إصلاحات وتعديلات عدة للضرائب لتنسجم مع توجهات النظام السياسي الجديد تحتم إجراء تعديلات عديدة على ضريبة الدخل، فأصدرت سلطة الائتلاف المؤقتة سنة 2003 أمراً بتعليق جميع ضرائب الدخل المستندة على قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 اعتباراً من شهر نيسان حتى نهاية سنة 2003، على ألا تتجاوز ضرائب الدخل في سنة 2004 وما بعدها 15% من إجمالي الدخل، بالإضافة إلى منح إعفاءات من الضرائب الأخرى النافذة إلى كل من سلطة

الائتلاف المؤقت، قوات الائتلاف، قوات التجول والذين يعملون مع قوات الائتلاف، المتعاقدين مع الائتلاف الذين يزودون الائتلاف بالبضائع، وزارات ووكالات حكومات قوات الائتلاف والمتعاقدين معها، المنظمات الدولية والمنظمات غير الربحية التي تساعد العراق، الأفراد الذين يستلمون البضائع والمنتجين للهيئات المذكورة انفاً (13).

7- أمر سلطة الائتلاف رقم (49) لسنة 2004:

في هذا الأمر قامت سلطة الائتلاف بإجراء تعديلات على قانون ضريبة الدخل تضمنت شمول العاملين في القطاع العام بضرائب الدخل، واستمرار الإعفاءات الضريبية لسلطة الائتلاف، وكل ما يرتبط بها من حكومات ووزارات وأفراد، بالإضافة إلى زيادة الإعفاءات على دخول الأفراد الاعتياديين وتخفيض كبير في نسب الضرائب، وتقليل التصاعدية في الضرائب على الأفراد (14)، وعلى وفق الآتي:

جدول (4)

الضريبة على دخل الفرد المقيم وفقاً لتعديلات سنة 2004 (15)

معدل الضريبة	دخل الفرد (ألف دينار عراقي)
3%	إلى 250
5%	ما زاد عن 250 إلى 500
10%	ما زاد عن 500 إلى المليون
15%	ما زاد عن المليون

وأما الضريبة على دخل الفرد غير المقيم فأصبحت تتراوح بين (3%) و (15%) وأصبحت بنسبة ثابتة على جميع الشركات هي (15%) (16). وتم بموجب أمر سلطة الائتلاف رقم 84 لسنة 2004 إضافة تعديلات أخرى على ضريبة الدخل منحت المزيد من الإعفاءات والتخفيضات الضريبية (17).

8- قانون رقم (12) لسنة 2009:

بموجب هذا القانون تم زيادة التنزيلات من الدخل التي تنفق على أقساط التأمين على الحياة سنوياً من (250) ألف دينار إلى (2) مليون دينار، وزيادة تنزيل أقساط التأمين الأخرى التي ليس لها علاقة بمصادر الدخل المدفوعة في السنة من (50) ألف دينار إلى (1) مليون دينار، على أن يكون التأمين لدى شركة تأمين عراقية؛ وذلك لحث الأفراد على زيادة التأمين (18).

9- قانون رقم 48 لسنة 2015:

في هذا القانون جرت تعديلات أخرى على قانون ضريبة الدخل تضمنت إدراج ضريبة نقل الملكية العقارية ضمن قانون ضريبة الدخل مع إلغاء القرار رقم (120) لسنة 2002، وتضمن القانون الجديد زيادة الإعفاء من أول عشرين مليون دينار إلى أول خمسين مليون دينار من قيمة العقار المقدر وزيادة التصاعدية بالشرائح لتكون الضريبة وفقاً للنسب التالية: (3%) لغاية (50) مليون دينار، (4%) ما زاد عن (50) مليون دينار ولغاية (100) مليون دينار، (5%) ما زاد على (100) مليون دينار ولغاية (150) مليون دينار، (6%) ما زاد على (150) مليون دينار. ولغرض تشجيع التأمين فقد تضمن القانون أيضاً زيادة التنزيلات من الدخل التي تنفق على أقساط التأمين على الحياة من (2) مليون دينار إلى (5) مليون دينار سنوياً، وكذلك زيادة التنزيل على أقساط التأمين الأخرى التي ليس لها علاقة بمصادر الدخل

المدفوعة خلال السنة من (1) مليون دينار إلى (3) مليون دينار، على أن يكون التأمين لدى شركة تأمين عراقية (19).

وبعد الانتهاء من عرض وتحليل قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته بقي أن نشير إلى قيام المشرع العراقي بفرض ضريبة بنسبة (35%) على الدخل الذي تحققه شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق، أو فروعها، أو مكاتبها والمتعاقدين معها من الباطن في مجال إنتاج واستخراج النفط والغاز والصناعات المتعلقة بها في سنة 2010 بموجب قانون فرض ضريبة دخل على شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم 19 لسنة 2010 (20).

ثانياً-ضريبة الدخل العقاري:

استندت ضريبة العقار إلى قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 وتعديلاته الذي صدر لتنظيم فرض الضريبة على العقار؛ بسبب وجوده واستفادته صاحب من الخدمات التي تقدمها الحكومة، وكذلك الخدمات التي تقدمها البلديات والدوائر الأخرى كدوائر إسالة الماء والكهرباء وشق الطرق؛ أي أن الغرض من هذه الضريبة هو مساهمة صاحب الملك في كلفة الخدمات التي تقدمها الحكومة، فنفرض الضريبة بموجب هذا القانون بنسبة ثابتة هي (10%) على العائدات السنوية لجميع الأملاك العقارية مع فرض ضريبة إضافية تتراوح نسبتها بين (3%) و (15%) على ما يزيد من دخل المكلف من عقاراته، وتشمل الأملاك العقارية البيت وما يتصل به من ساحات وحدائق، المنشآت المعدة للاستعمال وما يتصل بها من أراضٍ وحدائق وساحات، السفن الثابتة التي تستعمل للسكن أو لخرن البضائع أو لأي غرض آخر (21)، وأجريت عدة تعديلات على هذا القانون خلال مدة البحث، ومنها:

1-قانون رقم 66 لسنة 2001:

شُرِعَ هذا القانون بهدف تخفيف العبء الضريبي عن المكلف وتوسيع شرائح الدخل العقاري الخاضع للضريبة، إذ تضمن القانون زيادة التصاعدية في ضريبة العقار الإضافية لتصبح نسبتها بين (5%) و (20%) على ما يزيد على (750) ألف دينار من مجموع دخل المكلف من عقاراته، وتضمن القانون لأول مرة تنزيل نسبة (10%) من الإيراد السنوي لكل عقار عن مصاريف صيانة واندثار العقار قبل احتساب ضريبة العقار، كما تضمن القانون منح إعفاء من هذه الضريبة على العقار الذي يستخدم لمزاولة النشاط الاقتصادي والذي يكون مملوك لصاحب هذا النشاط الذي يخضع لضريبة الدخل (22).

2-تعديلات سلطة الانتلاف (المنحلة):

في سنة 2003 أصدرت سلطة الانتلاف أمرها بتعليق الضريبة على إيجار الأملاك العقارية اعتباراً من شهر نيسان حتى نهاية سنة 2003 (23)، وفي سنة 2004 قامت بإجراء تعديلات أخرى على قانون ضريبة العقار تضمنت إلغاء الضريبة الإضافية على الأملاك العقارية (24).

3-قانون رقم 1 لسنة 2009:

قبل هذا القانون كان يمنح إعفاء من ضريبة العقار في حالة بقاء العقار خالياً لمدة (3) أشهر أو أكثر ويصل الحد الأقصى للإعفاء إلى (6) أشهر مع إعطاء الوزير أو من يخوله إمكانية منح (6) أشهر أخرى إذا كانت هناك أسباب تحول دون إمكانية اشغال هذا العقار (25)، ولكن بعد إقرار هذا القانون تم منح إعفاء من ضريبة العقار في حالة بقاء العقار خالياً لمدة (3) أشهر أو أكثر بصورة مستمرة من دون وجود حد أقصى لمدة الإعفاء؛ أي يكون الإعفاء مستمراً مادام العقار خالياً، وأقر المشرع هذا القانون لغرض تحقيق العدالة الضريبة في عدم فرض

الضريبة على العقارات التي لا تدر أي إيرادات وتركت بسبب الأوضاع الأمنية أو لتعذر إشغالها(26).

المبحث الثاني

دور ضريبة الدخل في الإيرادات العامة

مرت الإيرادات الضريبية في العراق بمرحلتين مختلفتين خلال مدة البحث شهد العراق خلالهما تحولات كبيرة في النظام السياسي والاقتصادي وكذلك الضريبي، المرحلة الأولى تمثلت بالمدة (1990-2002) والتي شهدت اعتماداً كبيراً على الإيرادات الضريبية (بضمنها ضريبة الدخل) نتيجة للعقوبات الاقتصادية التي تعرض لها العراق في تلك المدة والتي نتج عنها إيقاف تصدير النفط من سنة 1990 إلى سنة 1994 وتصديره بكميات محدودة من سنة 1995 إلى 2002، أما المرحلة الثانية فقد شهدت انخفاضاً كبيراً في الاعتماد على الضرائب بعد رفع العقوبات الاقتصادية وتصدير النفط بكميات كبيرة، فشهدت هذه المدة تخفيضات في أسعار الضرائب وزيادة الإعفاءات وزيادة التهرب الضريبي؛ نتيجة لزيادة الفساد الإداري والمالي وضعف القوانين وهي المدة (2003-2016).

أما مساهمة ضريبة الدخل في الإيرادات الضريبية خلال المدة الأولى (1990-2002) فقد كانت منخفضة بسبب انخفاض مستوى الدخل لدى الأفراد والشركات نتيجة لسوء الوضع الاقتصادي في العراق بسبب العقوبات الاقتصادية التي فرضت في تلك المدة، فأتجهت الحكومة إلى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة عوضاً عن ذلك، أما المدة الثانية (2003-2016) فقد شهدت زيادة في مساهمة ضريبة الدخل في الإيرادات الضريبية بسبب زيادة مستوى النشاط الاقتصادي الناتج عن زيادة الإيرادات النفطية وتحسن دور القطاع الخاص في الاقتصاد وزيادة التعاملات التجارية بعد رفع العقوبات الاقتصادية، الأمر الذي أدى إلى تحسن مستوى الدخل للأفراد والشركات مما انعكس على زيادة إيرادات ضريبة الدخل، بالإضافة إلى تطبيق نظام الاستقطاع المباشر الذي كان له دور مهم في زيادة حصيلة ضريبة الدخل، ولذلك سنحلل إيرادات ضريبة الدخل على أساس تلك المديتين، وتتكون ضريبة الدخل في العراق من ضريبة الدخل الشخصي وضريبة الدخل العقاري مع اختلاف الأهمية النسبية لكل منهما، وسنحاول في هذا المبحث تحليل الإيرادات الضريبية لكل نوع منهما:

أولاً-ضريبة الدخل الشخصي:

المدة الأولى (1990-2002):

من الجدول (5) يُلاحظ أن هذه المدة شهدت معدلات نمو مرتفعة لضريبة الدخل، إذ سجلت متوسط معدل نمو سنوي بلغ 91.6% نتيجة لزيادة الاعتماد على الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة لتعويض انخفاض الإيرادات النفطية بعد توقف تصدير النفط من العراق للمدة (1990-1994) وتحديد بكميات معينة خلال المدة (1995-2002) بسبب العقوبات الاقتصادية التي فرضت على العراق، فكان أعلى معدل نمو خلال المدة الأولى في سنة 1995، إذ بلغ 300%؛ وذلك نتيجة للقرار رقم 11 لسنة 1995 لمجلس قيادة الثورة (المنحل) الذي خول وزير المالية بإعادة استيفاء الضرائب من أية فئة من الفئات المعفية سابقاً (27)، وأدى معدل نمو سنوي لضريبة الدخل كان في سنة 1991، إذ حققت نمواً سالباً بلغ -28.6% وذلك نتيجة للعمليات العسكرية التي شهدتها العراق في تلك السنة وما تمخض عنها من انخفاض الدخل الخاضعة للضريبة، بالإضافة إلى القرارات التي صدرت في تلك السنة ومنها: قرار رقم 210 لسنة 1991 الذي تم بموجبه إعفاء الربح الذي يحققه المكلف من بيع قطعة أرض سكنية واحدة مرة واحدة كل خمس سنوات إذا كان لا يمتلك غيرها (28)، والقرار

رقم 270 لسنة 1991 الذي تم بموجبه إعفاء أرباح مستوردي المواد الغذائية الأساسية التي توزع في البطاقة التموينية من ضريبة الدخل (29).

أما مساهمة ضريبة الدخل في إجمالي الإيرادات العامة فقد بلغ 7% خلال هذه المدة؛ ويعود ذلك إلى الاهتمام الكبير بالإيرادات الضريبية (وبضمنها ضريبة الدخل) خلال المدة الأولى نتيجة للعقوبات الاقتصادية التي تعرض لها العراق في تلك المدة والتي نتج عنها إيقاف تصدير النفط من سنة 1990 إلى سنة 1994 وتصديره بكميات محدودة من سنة 1995 إلى 2002، وكانت أعلى نسبة مساهمة في هذه المدة كانت في سنة 1999، إذ بلغت 12.4% وأدناها في سنة 1990، إذ بلغت 2.7%؛ ويعود ذلك إلى العمليات العسكرية التي شهدتها العراق خلال هذه السنة.

أما مساهمة إيرادات ضريبة الدخل في إجمالي الإيرادات الضريبية فقد بلغ متوسط نسبة مساهمتها 27% خلال هذه المدة، وكانت أدنى نسبة لها في سنة 1990، إذ بلغت 19.6% وأقصى نسبة لها كانت في سنة 1993، إذ بلغت 33.5%؛ وذلك بسبب انخفاض نسبة مساهمة إيرادات الضريبة الكمركية؛ نتيجة العقوبات الاقتصادية التي فرضت على العراق، مما أدى إلى ارتفاع نسبة مساهمة ضريبة الدخل في إجمالي الإيرادات الضريبية.

المدة الثانية (2003-2016):

في هذه المدة انخفض متوسط معدل النمو السنوي إلى 41.6%؛ نتيجة للانخفاض الكبير في الاعتماد على الضرائب في تمويل الموازنة العامة وزيادة السماحات والإعفاءات الضريبية الممنوحة من ضريبة الدخل، وكان أدنى معدل نمو سنوي في سنة 2003، إذ حققت نمواً سالباً بلغ -84%؛ نتيجة للعمليات العسكرية التي شهدتها العراق وقيام سلطة الائتلاف (المنحلة) بتعليق جميع ضرائب الدخل المستتدة على قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 اعتباراً من شهر نيسان حتى نهاية سنة 2003 (30)، وكان أقصى معدل نمو في سنة 2004، إذ بلغ 211.7%؛ نتيجة لإعادة استيفاء الضرائب بعد تعليقها في سنة 2003.

أما متوسط نسبة مساهمتها في إجمالي الإيرادات العامة فقد انخفض إلى 1.1%؛ ويعود ذلك إلى الانخفاض الكبير في الاعتماد على الضرائب (بضمنها ضريبة الدخل) بعد رفع العقوبات الاقتصادية وتصدير النفط بكميات كبيرة، فشهدت هذه المدة تخفيضات في أسعار ضرائب الدخل وزيادة الإعفاءات وزيادة التهرب الضريبي؛ نتيجة لزيادة الفساد الإداري والمالي وضعف القوانين مما أدى إلى انخفاض متوسط نسبة مساهمة ضريبة الدخل في الإيرادات العامة في هذه المدة.

وأما متوسط نسبة مساهمتها في إجمالي الإيرادات الضريبية فقد ارتفع إلى 58.2% في هذه المدة؛ نتيجة لزيادة الاعتماد على ضريبة الدخل في الهيكل الضريبي وانخفاض الاعتماد على الضرائب الأخرى، وكذلك بسبب تطبيق نظام الاستقطاع المباشر على ضريبة الدخل ابتداءً من سنة 2007 (31)، الذي رفع من إيرادات ضريبة الدخل، فكانت أدنى نسبة في سنة 2004، إذ بلغت 34.4%؛ نتيجة للإعفاءات والسماحات العديدة التي منحتها سلطة الائتلاف (المنحلة) بموجب الأمر رقم 37 لسنة 2003 والأمر 49 لسنة 2004 (32)، وأقصى نسبة لها كانت في سنة 2015، إذ بلغت 76.7% بسبب إدراج ضريبة نقل ملكية العقار ضمن ضرائب الدخل بموجب القانون رقم 48 لسنة 2015 (33).

جدول (5)

معدل النمو السنوي لإيرادات ضريبة الدخل الشخصي ونسبة مساهمتها في إجمالي الإيرادات العامة والضريبة للمدة (1990-2016) (34)

السنة	إيرادات ضريبة الدخل (1)	الإيرادات الضريبية (2)	الإيرادات العامة (3)	معدل نمو ضريبة الدخل %	نسبة (1) الى (2) %	نسبة (1) الى (3) %
1990	227.0	1156.5	8491	-	19.6	2.7
1991	162.0	664.0	4228	28.6-	24.4	4
1992	316.4	1046.4	5047	95.3	30.2	6.3
1993	891.0	2657.0	8997	181.6	33.5	10
1994	2918.0	9331.4	25659	227.5	31.3	11.4
1995	11674.3	42619.0	106986	300	27.4	11
1996	15987.3	61797.0	178013	37	26	9
1997	30497.6	125203.0	410537	90.7	24.3	7.4
1998	49358.0	203038.0	520430	62	24.3	9.5
1999	89232.5	327424.5	719065	80.8	27.2	12.4
2000	131892.3	444921.0	1133034	47.8	29.6	11.6
2001	136245.0	534697.5	1289246	3.3	25.5	10.5
2002	138766.0	585267.0	1971125	1.8	24	7
متوسط المدة (2002-1990)						
2003	22147.0	55743.0	15985526	84-	40	0.1
2004	69031.0	200684.0	32988850	211.7	34.4	0.2
2005	164747.0	465417.4	40435740	138.6	35.4	0.4
2006	296283.0	533189.3	49055544	80	55.5	0.6
2007	427639.0	647900.6	54964849	44.3	66	0.8
2008	557882.0	938845.0	80641040	30.4	59.4	0.7
2009	590221.0	1179204.5	55243526	6	50	1
2010	610561.0	1087207.0	70178223	3.4	56	0.9
2011	821205.0	1297578.3	103989088	34.5	63.3	0.8
2012	1087082.0	1658538.0	119817223	32.3	65.5	1
2013	1294588.0	1947620.0	113840075	19	66.5	1.1
2014	1403159.0	2006298.0	105387000	8.4	70	1.3
2015	1525233.0	1988768.0	66390528	8.7	76.7	2.3
2016	2283547.0	2990886.0	54327966	50	76.3	4.2
متوسط المدة (2016-2003)						
متوسط المدة (2016-1990)						
				66.6	42.6	4

ثانياً-ضريبة الدخل العقاري:

المدة الأولى 2002-1990

من الجدول (6) يُلاحظ أن متوسط معدل النمو السنوي لهذه المدة بلغ 77.5% أقصاه في سنة 1997، إذ بلغ 230.6% وأدناه في سنة 2002، إذ بلغ -25%؛ بسبب صدور القانون رقم 66 لسنة 2001 الخاص بتعديل ضريبة العقار بهدف تخفيف العبء الضريبي عن المكلف، إذ تضمن القانون زيادة التصاعدية في ضريبة العقار الإضافية لتصبح نسبتها بين 5% و 20% على ما يزيد على (750) ألف دينار من مجموع دخل المكلف من عقاراته، وتضمن القانون لأول مرة تنزيل نسبة 10% من الأيراد السنوي لكل عقار عن مصاريف صيانة واندثار العقار قبل احتساب ضريبة العقار، كما تضمن القانون منح إعفاء من هذه الضريبة على العقار الذي

يستخدم لمزاولة النشاط الاقتصادي والذي يكون مملوكاً لصاحب هذا النشاط الذي يخضع لضريبة الدخل⁽³⁵⁾.

أما مساهمتها في إجمالي الإيرادات العامة فقد سجلت متوسط نسبة بلغ 1%، أقصاها في سنة 2000، إذ بلغت 1.7%، وأدناها كانت في سنة 1995، إذ بلغت 0.2%؛ وذلك بسبب زيادة مساهمة باقي الضرائب وكذلك بسبب تطبيق برنامج الأمم المتحدة النفط مقابل الغذاء الذي سمح للعراق بتصدير كميات محدودة من النفط بعد ان كان التصدير محظوراً قبل ذلك. وأما مساهمتها في إجمالي الإيرادات الضريبية فقد سجلت متوسط نسبة بلغ 3%، أقصاها في سنة 1991، إذ بلغت 7%؛ بسبب انخفاض مساهمة ضرائب الدخل والإنتاج والكمركية في هذه السنة بسبب الاحداث المذكورة سابقاً، وأدناها كانت في سنة 1995، إذ بلغت 0.7%؛ وذلك بسبب زيادة مساهمة ضريبتى الدخل والإنتاج في إجمالي الإيرادات الضريبية، وكذلك بسبب زيادة الإيرادات الكمركية بعد تطبيق برنامج الأمم المتحدة النفط مقابل الغذاء.

المدة الثانية 2003-2016

في المدة الثانية انخفض متوسط معدل النمو السنوي إلى 22%؛ ويعود ذلك إلى انخفاض الاعتماد على الإيرادات الضريبية (بضمنها إيرادات ضريبة العقار)، وأيضاً بسبب تعليق ضريبة العقار من 2003/4/16 إلى 2004/3/31 من خلال الأمر رقم 37 لسنة 2003 والأمر رقم 49 لسنة 2004 لسلطة الائتلاف (المنحلة)، كما تضمن هذا الأخير إلغاء الضريبة الإضافية على الأملاك العقارية، وأخيراً بسبب صدور القانون رقم 1 لسنة 2009 الذي منح إعفاء من ضريبة العقار في حالة بقاء العقار خالياً لمدة (3) أشهر أو أكثر بصورة مستمرة من دون وجود حد أقصى لمدة الاعفاء؛ أي يكون الإعفاء مستمراً مادام العقار خالياً⁽³⁶⁾، وكان أدنى معدل نمو سنوي في سنة 2003، إذ بلغ -62%؛ نتيجة للعمليات العسكرية التي شهدتها العراق في هذه السنة، بالإضافة إلى تعليق ضريبة العقار في هذه السنة كما ذكر انفاً، وأقصاه كان في سنة 2005، إذ بلغ 100%؛ ويعود ذلك الى بداية تعافي الاقتصاد العراقي واستيفاء ضريبة العقار على مدار السنة بعد أن كانت معلقة لسنة 2003 حتى الشهر الرابع من سنة 2004. أما مساهمتها في إجمالي الإيرادات العامة فقد سجلت متوسط نسبة بلغ 0.04 % في هذه المدة وهي نسبة منخفضة جداً؛ ويعود ذلك الى نفس الأسباب المذكورة سابقاً والمتمثلة بانخفاض الاعتماد على الإيرادات الضريبية والاعتماد شبه الكامل على المورد النفطي. وأما متوسط نسبة مساهمتها في إجمالي الإيرادات الضريبية فقد انخفض أيضاً، إذ بلغ 3% فكانت أقصاها في سنة 2003، إذ بلغت 11% وأدناها في سنة 2007، إذ بلغت 1.5% للأسباب المذكورة نفسها.

جدول (6)

معدل النمو السنوي لإيرادات ضريبة الدخل العقاري ونسبة مساهمتها في إجمالي الإيرادات العامة والضريبية للمدة (1990-2016) (37) (دينار)
(مليون)

السنة	إيرادات ضريبة العقار (1)	الإيرادات الضريبية (2)	الإيرادات العامة (3)	معدل نمو ضريبة العقار %	نسبة (1) إلى (2) %	نسبة (1) إلى (3) %
1990	51	1156.5	8491	-	4.4	0.6
1991	47	664.0	4228	8-	7	1.1
1992	69	1046.4	5047	47	6.6	1.4
1993	101	2657.0	8997	46.4	4	1.1
1994	140	9331.4	25659	38.6	1.5	0.5
1995	303	42619.0	106986	116.4	0.7	0.2
1996	598	61797.0	178013	97.3	1	0.3
1997	1977	125203.0	410537	230.6	1.6	0.5
1998	6174	203038.0	520430	212.3	3	1.2
1999	13031	327424.5	719065	111	4	2
2000	20049	444921.0	1133034	54	4.5	1.7
2001	21862	534697.5	1289246	9	4	1.6
2002	16402	585267.0	1971125	25-	3	1
متوسط المدة (2002-1990)						
2003	6212	55743.0	15985526	62-	11	0.04
2004	4113	200684.0	32988850	34-	2	0.01
2005	8218	465417.4	40435740	100	2	0.02
2006	9293	533189.3	49055544	13	2	0.02
2007	10236	647900.6	54964849	10	1.5	0.02
2008	19432	938845.0	80641040	90	2	0.02
2009	28899	1179204.5	55243526	49	2.4	0.05
2010	41759	1087207.0	70178223	44.4	4	0.06
2011	21345	1297578.3	103989088	49-	1.6	0.02
2012	32569	1658538.0	119817223	52.6	2	0.03
2013	33694	1947620.0	113840075	3.4	2	0.03
2014	55958	2006298.0	105387000	66	3	0.05
2015	62897	1988768.0	66390528	12.4	3.2	0.1
2016	70124	2990886.0	54327966	11.5	2.3	0.1
متوسط المدة (2016-2003)						
متوسط المدة (2016-1990)						
				50	3.2	0.5

المبحث الثالث

مشاكل ضريبة الدخل والحلول المقترحة لإصلاحها

أولاً- مشاكل ضريبة الدخل:

1- كثرة الإعفاءات الضريبية:

إن منح الإعفاءات والحوافز الضريبية بشكل مكثف قد يشير أحياناً إلى ضعف قدرة الدولة على تحسين المناخ الاستثماري واللجوء إلى أسهل الطرق وأسرعها للمعالجة، على الرغم من أنها قد تكون غير مجدية في أحيان كثيرة، فإن منح الحوافز الضريبية بصورة عشوائية يؤدي إلى نتائج سلبية على الدولة وخاصةً في محاولتها لجذب رأس المال الأجنبي؛ وذلك لأنه يشعر المستثمر بأن هذه الحوافز غير جدية (38).

إن القوانين الضريبية في العراق تتضمن غالباً العديد من الإعفاءات غير المدروسة وغالباً ما تمتح هذه الإعفاءات بدوافع سياسية، وكذلك لتحقيق بعض المنافع الخاصة دون الاهتمام بجدواها الاقتصادية والمالية، كما أن منح الإعفاءات ضمن عدد كبير من القوانين المختلفة يجعل النظام الضريبي مفتقداً لأحد أهم مقوماته وهي الوضوح، الأمر الذي يؤدي إلى وقوع صعوبات كبيرة على الإدارة الضريبية والمكلف عند محاولة الوقوف على مركز المكلف الضريبي العام، إذ يجب الرجوع إلى العديد من القوانين التي صدرت في سنوات متفرقة، الأمر الذي يؤدي إلى وقوع أخطاء ومشاكل كثيرة، بالإضافة إلى زيادة إمكانية التهرب الضريبي، ويرى البحث أن أغلب هذه الإعفاءات ينتج عنها هدر واضحاً في إيرادات ضريبة الدخل ومنها الإعفاءات الموجودة في القوانين الآتية:

أ- قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل:

تضمن هذا القانون وتحديداً في المادة 7 منه العديد من الإعفاءات ومنها: الدخل الزراعي الناجم للمزارع ومربي الحيوانات من المنتجات النباتية والحيوانية، أرباح ومدخولات مؤسسات ومنشآت القطاع العام بما فيها البلديات والحكم المحلي، دخل الفنادق من الدرجات الممتازة والأولى المقامة في بغداد عند إنشائها وخلال السنوات الخمس الأولى من بدء استثمارها، أما الفنادق المماثلة المقامة خارج بغداد فيكون الإعفاء سبع سنوات من بدء استثمارها، دخل الأشخاص الطبيعيين من الفوائد عن ودائعهم وحساباتهم في المصارف وصناديق التوفير العراقية، دخل المنظمات العربية والدولية العاملة في العراق عن ودائعها وحساباتها في المصارف وصناديق التوفير العراقية، الأرباح الناجمة للمكلف عن حقول الدواجن والمفاسس التي يمتلكها أو يديرها، المخابز والأفران التي تنتج الخبز والسمون ذات الأوزان 120 غم و165 غم، دور حضانة الأطفال. كما تضمن قانون الدخل المعدل في الفقرة الرابعة من المادة الثانية إعفاء أول (50) مليون دينار من قيمة العقار المقدرة من الضريبة على نقل الملكية العقارية.

ب- قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل:

ووردت مجموعة من الإعفاءات في هذا القانون ومنها: العقارات التي تملكها الأحزاب السياسية والنقابات والاتحادات والجمعيات ذات النفع العام والأندية الرياضية، بالإضافة إلى إعفاء العقارات والطوابق التي تشيد حديثاً لمدة خمس سنوات اعتباراً من تاريخ إكمال تشييدها.

ت- قانون الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط رقم 20 لسنة 1998 المعدل:

وتضمن هذا القانون مجموعة من الإعفاءات ومنها: إعفاء أرباح المشروع السنوية من ضريبة الدخل من صافي الربح لمدة (5) سنوات اعتباراً من السنة التي يتحقق فيها أول ربح له بعد حصوله على إجازة التأسيس وفق النسب ادناه، وب نصف هذه النسب للسنوات الخمس التالية للسنوات الخمس الأولى (39):

- نسبة (10%) للمشاريع المملوكة للأفراد أو العائدة للشركات باستثناء الشركات المساهمة وذلك في المدن المتطورة و(20%) في المدن الأقل تطوراً والأرياف والقرى النائية.

-نسبة (15%) للمشاريع العائدة للشركات المساهمة (عدا الشركات المساهمة المختلطة) في المدن المتطورة و(25%) في المدن الأقل تطوراً والأرياف والقرى النائية.

-نسبة (20%) لشركات القطاع المختلط في المدن المتطورة و (30%) في المدن الأقل تطوراً والأرياف والقرى النائية.

كما تضمن القانون إعفاء الاحتياطات المحتجزة من أرباح المشروع المخصصة لتطويره أو توسيعه من ضريبة الدخل بما لا يتجاوز نسبة (25%) من مجموع أرباحه السنوية قبل احتساب الضريبة.

ث-قانون الاستثمار رقم 13 لسنة 2006 المعدل:

وفقاً لهذا القانون تم منح إعفاءات لمدة (10) سنوات من الضرائب (بضمنها ضريبة الدخل) للمشاريع الاستثمارية الحاصلة على إجازة الاستثمار من تاريخ بدء التشغيل التجاري (40).

2-المشاكل التشريعية وضعف العقوبات:

إن التشريع الضريبي العراقي لم يواكب التطورات الاقتصادية من حيث العقوبات التي تفرض على المتهربين، إذ أن أغلب العقوبات التي تضمنتها التشريعات أصبحت متقدمة وغير رادعة للجرائم الضريبية، بالإضافة إلى وجود بعض الثغرات التي يستغلها المكلفون للتهرب من الضريبة، فمثلاً جاء في الفقرة 2 من المادة 27 من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل أن يقدم المكلف تقريراً عن دخله بنفسه في حالة عدم إبلاغه من الإدارة الضريبية بإخطار خطي أو بإحدى وسائل النشر سواء أكان هذا المكلف مسجلاً أم غير مسجل في الإدارة الضريبية قبل الأول من حزيران من السنة التقديرية؛ أي في شهر حزيران من السنة التي تلي سنة تحقق الدخل، ويجد البحث أن هذه المدة طويلة نوعاً ما وتشجع على التهرب الضريبي؛ لأن المدة الطويلة تسمح للمكلف في التفكير في إيجاد طريقة ما للتخلص من الضريبة جزئياً أو كلياً. إن العقوبات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل لا تعد عقوبات رادعة وأغلبها عقوبات مالية، كما أن هذه العقوبات المالية لا تواكب التطورات الاقتصادية، ولا تأخذ بنظر الاعتبار انخفاض قيمة النقود مع مرور الزمن، فنجد في مجال العقوبات المالية أن الفقرة الأولى من المادة 56 من قانون ضريبة الدخل تتضمن غرامة مالية بين 100-500 دينار على من يخالف هذا القانون أو يقدم معلومات أو بيانات خاطئة أو يمتنع عن تقديمها من الأساس، وتضمن البند أولاً من الفقرة نفسها المذكورة انفاً فرض غرامة تتراوح نسبتها بين 10-25 % من الدخل المقدر على من يخالف أحكام نظام مسك الدفاتر التجارية، وأما البند 4 من الفقرة نفسها المذكورة فتضمن فرض غرامة مالية على شكل مبلغ إضافي بنسبة 10% من قيمة الضريبة، وعلى ألا يزيد هذا المبلغ عن 500 ألف دينار على من يمتنع أو لم يقدم تقريراً عن دخله لغاية 5/31 من السنة التقديرية، وتضمنت الفقرة الثانية من المادة 56 من القانون المذكور غرامة مالية على شكل مبلغ إضافي قدره (10) الاف دينار على فروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق التي تتأخر عن تقديم حساباتها الختامية إلى السلطة المالية لغاية 5/31؛ أي بعد 6 أشهر من انتهاء السنة المالية.

أما عقوبة الحبس فقد تناولها قانون ضريبة الدخل في المادتين 57 و58، إذ تضمنت المادة 57 عقوبة الحبس لمدة لا تزيد على السنة من ثبت عليه أمام المحاكم تقديمه لبيانات أو معلومات خاطئة أو أخفى معلومات بشكل متعمد في تقرير أو بيان يتعلق بالضريبة، أو من قدم تقريراً أو حساباً أو بياناً خاطئاً أو ساعد أو حرض على ذلك، وجاء في المادة 58 عقوبة الحبس لمدة تتراوح بين الثلاثة أشهر والسنتين على من يثبت عليه أمام المحاكم استعمال الغش للتخلص من الضريبة جزئياً أو كلياً، وإذا ما اكتسب الحكم الدرجة القطعية على المواضيع الواردة في المادتين 57 و58 فيتم مضاعفة مبلغ الضريبة على المكلف وذلك وفقاً لما جاء في المادة 59 من هذا القانون.

مما سبق يتضح أن العقوبات على المتجاوزين على القوانين الضريبية أغلبها غرامات مالية، وعقوبات السجن مدتها قصيرة وهي عقوبات غير رادعة وغير مواكبة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. إن التشريع الضريبي العراقي يفتقر إلى آليات للتحديث المستمر لمواكبة التطورات المختلفة فنجد أن الغرامات أغلبها لا تواكب ارتفاع المستوى العام للأسعار وانخفاض قيمة النقود، ومن ثم فهي غرامات غير رادعة للمخالفات، وكذلك الحال بالنسبة لعقوبة السجن فهي لا تتجاوز السنتين كأقصى حد، وتبقى المشكلة الأهم من تشريع القوانين هي مشكلة عدم الالتزام بتنفيذ نصوص هذه القوانين، فالعقوبات المالية وعقوبات الحبس على الرغم من أنها قد تكون غير رادعة، إلا أنه ومع ذلك لا يتم تنفيذها في أغلب الحالات؛

بسبب انتشار الفساد والمحسوبية وعدم جدية الكادر الضريبي في كشف المخالفين، بحيث لا نجد اليوم في العراق من يسجن بتهمة التهرب الضريبي أو التحايل على القوانين الضريبية وهو ما يشجع المكافين على التهرب أكثر من الضريبة.

إن كثرة التعديلات على القوانين الضريبية تؤدي أحياناً إلى وقوع أخطاء قانونية أو تناقضات في فقرات القانون الواحد، مما يؤدي إلى إرباك الموظف الضريبي والمكلف معاً وتعطي صورة غير واضحة عن الضرائب وتخلق بيئة ضريبية غير مستقرة وغير واضحة؛ أي هو أمر منافٍ لقاعدة مهمة من قواعد الضريبة وهي قاعدة اليقين، وهو أمر يعود بالسلب على الحصيلة الضريبية وبالإيجاب على التهرب الضريبي، ومثال ذلك هو التعديل الذي تضمنه القانون رقم 48 لسنة 2015 الذي أضاف ضريبة نقل الملكية العقارية ضمن قانون ضريبة الدخل مما خلق تضارباً بين مواد وفقرات القانون، إذ وضحت الفقرة الأولى من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل أن الضريبة المفروضة بموجب هذا القانون هي ضريبة الدخل ووضحت الفقرة الثانية من المادة نفسها معنى الدخل بأنه الإيراد الصافي للمكلف الذي يحصل عليه من المصادر المذكورة في المادة الثانية من القانون التي منها أرباح الأعمال التجارية والصناعات والمهن، الفوائد والعمولة والأرباح الناتجة عن المتاجرة بالأسهم والسندات، بدلات إيجار الأراضي الزراعية، فالسؤال الذي يثار هنا أين هو الإيراد الصافي الذي يحققه المكلف التي ذكرته الفقرة الثانية من المادة الأولى من القانون؟ خاصة أن المكلف لا يحقق دائماً أرباحاً من بيع الملكية العقارية، بل قد يحقق خسائر أحياناً، وهذا يعرض فقرات القانون للتعارض، ولو نظرنا إلى مفهوم الدخل الخاضع للضريبة من الناحية الاقتصادية فقد تبلورت مساهمات الاقتصاديين في تحديد نظريتين مهمتين في هذا الجانب (41):

النظرية الأولى: نظرية المصدر

يُعرف الدخل وفقاً لهذه النظرية بأنه تيار من التدفق المالي يحصل عليه المكلف خلال مدة زمنية معينة من مصدر قابل للبقاء بصفة دورية، يستطيع المكلف أن يستخدمه في عملية الإنفاق من دون أن يجعله ذلك أفقر مما كان. ووفقاً لهذه النظرية فإن مصدر الدخل يجب أن يتسم بالثبات النسبي؛ أي أن يكون مصدر الدخل قادر على إنتاج الإيراد أكثر من مرة، وكذلك يجب أن يكون الإيراد دوري أي أن يتكرر خلال مُدد زمنية متعاقبة، وليس بالضرورة أن تكون مُدداً منتظمة. ولو عرضنا عملية نقل الملكية العقارية أو التصرف بها على هذه النظرية لوجدنا أن هذه العملية لا ينتج عنها دخل خاضع للضريبة؛ لأن مصدر الإيراد (بيع العقار) لا يتسم بالثبات النسبي، كما أن عملية البيع لا تتسم بالدورية.

النظرية الثانية: نظرية الإثراء

ويعرف الدخل وفقاً لهذه النظرية بأنه التدفق النقدي الإثرائي الصافي خلال مدة زمنية معينة، وتسمى أحياناً بنظرية زيادة المقدرة الاقتصادية، إذ يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة وفقاً لهذا المفهوم من خلال تقدير صافي ثروة المكلف في بداية السنة، وثم تقديرها في نهاية السنة وبايجاد الفرق يتم الحصول على الدخل الخاضع للضريبة. ولو عرضنا فرض الضريبة على عملية نقل الملكية العقارية على هذه النظرية فلا نجد أنها ضريبة دخل؛ لأنها لا تنظر إلى ثروة المكلف الإجمالية خلال مدة زمنية معينة، بل تنظر فقط إلى قيمة العقار، كما أنها لا تنظر إلى المقدرة الاقتصادية للمكلف إذا كانت ستزداد بين بداية السنة ونهايتها عند بيع العقار أم لا.

3-تطبيق الضرائب النوعية:

يعتمد الهيكل الضريبي العراقي على الضرائب النوعية في تطبيق ضريبة الدخل، إذ يتم تقسيم الدخل على أنواع مختلفة حسب مصدره وتفرض ضرائب مستقلة على أرباح كل مصدر من مصادر الدخل المختلفة، فهناك ضريبة الدخل بمفهومها التقليدي التي تفرض وفقاً لقانون

ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل على مصادر دخل مختلفة منها أرباح الأعمال التجارية، والفوائد والعمولات والأرباح الناتجة عن المتاجرة بالأسهم والسندات، نقل الملكية العقارية. وهناك ضريبة الدخل العقاري التي تفرض بموجب القانون رقم 162 لسنة 1959 المعدل على الدخل الناتج من إيجارات العقارات التي يمتلكها المكلف، ويؤدي هذا التعدد إلى ارتفاع تكاليف الجباية، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية، كما يُعد تطبيق الضرائب النوعية مخالفاً لمبدأ العدالة الضريبية، إذ إنها لا تأخذ بنظر الاعتبار الدخل الإجمالي للمكلف من جميع مصادره وبما يتلاءم مع ظروفه الاجتماعية.

ثانياً-مقترحات لإصلاح ضريبة الدخل:

1-اصلاح نظام حصر المكلفين:

يُقصد بنظام حصر المكلفين تحديد الأفراد الخاضعين لضرائب الدخل وتسجيل أسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية، وهي أول وأهم خطوة لجباية الضرائب، إذ يتم خلالها تحديد جميع مصادر الدخل الخاضعة للضريبة، وكلما زادت قدرة الإدارة الضريبية على حصر مكلفيها كلما دل ذلك على كفاءتها وقدرتها في إدارة الضرائب وانخفاض معدل التهرب الضريبي والعكس صحيح.

إن الإدارة الضريبية في العراق تعتمد على وسائل معينة لحصر مصادر الدخل في الأنشطة الاقتصادية المنظمة وغير المنظمة، ففي الأنشطة المنظمة اتبعت وسائل منها: طلب المعلومات من المؤسسات العامة والنقابات المهنية والتنسيق معها، تصاريح العمل أو الإجازات. أما في الأنشطة غير المنظمة فاستخدمت وسائل منها: الإقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف، استمارات المسح الميداني، طلب معلومات من المكلفين عن معاملاتهم مع الآخرين، التنسيق بين ضريبيتي الدخل والعقار، إذ يتم استدعاء أصحاب العقارات التجارية ويطلب منهم تزويد الإدارة بمعلومات وافية عن مستأجري عقاراتهم وطبيعة النشاط الذي يزاولونه، المقتبسات التي تثبت تعامل المكلفين مع جهات رسمية وشبه رسمية، التصاريح الكمركية (42).

ومؤخراً أقدمت الإدارة الضريبية على إطلاق مشروع الرقم الضريبي الموحد لمنح هوية ضريبية ورقم ضريبي خاص لكل مكلفيها من الشركات والأفراد وتحديداً منذ 2016/12/1 (43)، ويعد الرقم التعريفي لدافع الضرائب من الوسائل التي تتبعها الإدارات الضريبية في الدول المتقدمة والنامية، والهدف منه هو حصر المكلفين بشكل أفضل وتخفيض التهرب الضريبي وحل مشاكل تشابه الأسماء، بالإضافة إلى تسهيل إجراءات الجباية، إذ يوفر الرقم الضريبي السهولة والسرعة للإدارة الضريبية في البحث عن المكلفين وتصنيفهم ومتابعة معاملاتهم المختلفة ومعرفة ما إذا سددوا الضريبة أم لا وما إذا كانوا مدينين لسنوات سابقة. ويجب على الإدارة الضريبية ألا تكتفي بمنح الرقم الضريبي للمكلفين المسجلين عندها فقط، بل يجب أن تكون أكثر جدية في البحث عن المتهربين من الضرائب أو المكلفين البعيدين عن سلطتها، والذين يستغلون عدم جدية الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب منهم وهي حالة ظهرت بشكل واضح بعد سنة 2003.

2-ترشيد الإعفاءات الضريبية:

يرى البحث ضرورة التشديد في منح الإعفاءات الضريبية في المستقبل، إذ يجب على الدولة قبل منح هذه الحوافز إجراء دراسات دقيقة للتأكد من أن منفعة هذه الحوافز أكبر من كلفتها مع مراعاة متطلبات كل مرحلة من مراحل التنمية الاقتصادية، ولذلك يجب إعادة النظر في الإعفاءات المذكورة في هذا المبحث، لزيادة الحصيلة الضريبية وكذلك لمنع فساد الوعي الضريبي الذي يضر بالحصيلة الضريبية أو يؤدي إلى تحويل الأعباء الضريبية إلى أوعية ضريبية أخرى، مما يضر بعدالة النظام الضريبي. كما أنه من الضروري وضع الإعفاءات

الضريبية في قانون موحد ليسهل على الإدارة الضريبية والمكلف معرفة المركز الضريبي للمكلف من دون وقوع أخطاء أو مشاكل، ويُسهل أيضاً من عملية التحاسب الضريبي.

3- تشديد العقوبات الضريبية والاستقرار التشريعي:

إن المكلف الضريبي يحتاج إلى إجراءات رادعة تدفعه إلى عدم الاستهانة بضريبة الدخل والتهرب منها، إذ يجب التشدد في العقوبات الضريبية وذلك من خلال تشريع عقوبات جديدة وتعديل العقوبات القائمة، وضرورة إلزام الجهات المعنية بتطبيق العقوبات بعدم التهاون في تطبيقها على جميع المخالفين، ومن الأمور المقترحة في هذا الجانب هو زيادة مبالغ الغرامات المالية على المخالفين لتتواءم مع المستوى الاقتصادي وقيمة النقود، وينبغي تنبيه المكلفين وإعلامهم مسبقاً عن مواعيد التسديد وعن أي شيء جديد حتى لا يتفاجؤوا بتطبيق أمور أخرى من دون علمهم، ويجب أن يتشدد الكادر الضريبي مع المكلفين المتأخرين أو الممتنعين عن التسديد من خلال تطبيق الإجراءات القانونية بحقهم وعدم السماح بتجاوز المواعيد القانونية للدفع، وفي حالة تكرار التأخر في الدفع لعدة مرات فيتم غلق الشركة أو المحل التجاري أو أي نشاط آخر، أو فرض غرامات تأخيرية على ذلك.

كما يقترح البحث إنشاء جهاز خاص من قوات الشرطة مهمته متابعة الجرائم الضريبية وحالات التهرب الضريبي؛ نظراً لعدم قدرة الكادر الضريبي القيام بعملية متابعة المتهربين من الضرائب من دون وجود قوة أمنية تحميهم وتساعد في كشف الوسائل الاحتيالية التي يقوم بها المتهربون والبحث عن الأشخاص المطلوبين للإدارة الضريبية أو القضاء الضريبي. وقد اعتمدت العديد من الدول على هذا الأمر لمكافحة التهرب الضريبي، فمثلاً في إيطاليا هنالك شرطة متخصصة في الضرائب لها مكتب خاص في كل إقليم ضريبي يقوم بمكافحة التهرب من الضرائب، وفي مصر هنالك هيئة مختصة بمكافحة التهرب الضريبي تسمى بهيئة المراقبة العامة لمكافحة التهرب الضريبي تم تأسيسها في خمسينيات القرن الماضي، إذ تقوم بالتحري والكشف عن حالات التهرب الضريبي واستلام البلاغات ضد المكلفين أو موظفين الإدارة الضريبية للقضاء على حالات التواطؤ التي قد تنشأ بين المكلف والموظف الضريبي (44).

كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مستقرة إلى حد ما ودقيقة لغلق أي ثغرة يستغلها بعض المكلفين للتهرب الضريبي، خاصة بما يتعلق بوقت التسديد للضرائب. إذ إن خلق بيئة ضريبية مستقرة سيعود بالنفع على المكلف والموظف الضريبي معاً، فعندما تكون القوانين مستقرة سيستطيع المكلف الإحاطة الكاملة بكل ما يخص الضريبة المستحقة عليه، وكذلك الموظف الضريبي سيستطيع الالمام بالقوانين الضريبية؛ ليقوم بمنح الإعفاءات لمستحقيها وتحديد وعاء الضريبة بشكل دقيق، وكذلك يجب إبعاد التشريع الضريبي عن التأثيرات السياسية والصراعات الحزبية والنظر إلى مصلحة الدولة واقتصاد البلد عند تشريع القوانين الضريبية أو تطبيقها.

4- تطبيق الضريبة الموحدة على الدخل:

يجب العمل على تطبيق الضريبة الموحدة على الدخل بدلاً من الضرائب النوعية بحيث يتم احتساب جميع أنواع الدخول الخاصة بالمكلف بمختلف مصادرها ضمن وعاء واحد، وتتميز هذه الطريقة بأنها تخفض من تكاليف الجباية وبقدرة أكبر على تحقيق العدالة الضريبية؛ لأنها تنظر إلى الدخل الإجمالي للمكلف فتراعي مقدرته الحقيقية على دفع الضرائب وتمنحه الإعفاءات والتخفيضات التي تلائم وضعه المالي والعائلي.

5- توسيع وعاء ضريبة الدخل:

إن الاتجاه لتوسيع وعاء ضريبة الدخل هو أمر لا بد منه في المرحلة القادمة، وخاصة إخضاع القطاعات غير المنظمة لضريبة الدخل، إذ تشكل هذه القطاعات كقطاعات الأعمال الصغيرة

والزراعية وغيرها نسبة كبيرة من الأنشطة الاقتصادية، وتعمل أغلبها في إطار غير رسمي ويتقاضى العمال فيها أجورهم بشكل غير منتظم وخارج السجلات المحاسبية، ولذا يجب التدخل لتنظيم عمل هذه القطاعات بحيث يتسنى اخضاعها للضريبة، وضرورة تحلي الإدارة الضريبية بالجدية والسعي الحثيث لمتابعة الدخل الناتجة عن هذه القطاعات. إذ إن توسيع وعاء هذه الضريبة يمكن أن يخفف العبء من على كاهل المكلفين فعندما يتحملها مجموعة ثابتة من المكلفين في كل سنة قد يدفعهم ذلك إلى التهرب من الضريبة.

الاستنتاجات

1- سجلت ضريبة الدخل الشخصي نسبة مساهمة منخفضة في إجمالي الإيرادات العامة خلال مدة البحث، إذ بلغت 4 % وبواقع 7% للمدة الأولى (1990-2002) و1.1% للمدة الثانية (2003-2016)، ويعود ذلك إلى الاهتمام الكبير بالإيرادات الضريبية (وبضمنها ضريبة الدخل) خلال المدة الأولى نتيجة للعقوبات الاقتصادية التي تعرض لها العراق، أما المدة الثانية فقد شهدت انخفاض كبير في الاعتماد على الضرائب (بضمنها ضريبة الدخل) بعد رفع العقوبات الاقتصادية والاعتماد شبه الكامل على المورد النفطي. وأما مساهمة ضريبة الدخل العقاري في إجمالي الإيرادات العامة فقد سجلت متوسط نسبة بلغ 0.5 %، وبواقع 1% للمدة الأولى، و0.04 % في المدة الثانية وهي نسب منخفضة جداً.

2- سجلت ضريبة الدخل الشخصي نسبة مساهمة مرتفعة في إجمالي الإيرادات الضريبية خلال مدة البحث، إذ بلغت 42.6 % وبواقع 27% للمدة الأولى (1990-2002) و58.2% للمدة الثانية (2003-2016)، ويعود انخفاض مساهمتها في المدة الأولى إلى انخفاض مستوى الدخل لدى الأفراد والشركات نتيجة لسوء الوضع الاقتصادي بسبب العقوبات الاقتصادية، أما المدة الثانية فشهدت زيادة في مستوى النشاط الاقتصادي الناتج عن زيادة الإيرادات النفطية وتحسن دور القطاع الخاص في الاقتصاد وزيادة التعاملات التجارية بعد رفع العقوبات الاقتصادية، الأمر الذي أدى إلى تحسن مستوى الدخل للأفراد والشركات، بالإضافة إلى تطبيق نظام الاستقطاع المباشر الذي كان له دور مهم في زيادة حصيلة ضريبة الدخل. وأما ضريبة الدخل العقاري فقد سجلت نسبة مساهمة منخفضة في إجمالي الإيرادات الضريبية خلال مدة البحث، إذ بلغت 3.2% وبواقع 3.5 % خلال المدة الأولى (1990-2002) و3% للمدة الثانية (2003-2016).

3- إن الكثير من المكلفين بالضريبة الذين يعملون في الأنشطة غير المنظمة لا يتم تحصيل ضريبة الدخل منهم بعد سنة 2003 كأصحاب المهن والحرف وغيرهم، إذ لا توجد جدية في تحصيل ومتابعة الضرائب المستحقة عليهم من موظفي الإدارة الضريبية فيستغل الأفراد ذلك للتهرب من الضريبة.

4- الاعتماد على الضرائب النوعية في تطبيق ضريبة الدخل، ويؤدي هذا التعدد إلى ارتفاع تكاليف الجباية، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية.

5- إن القوانين الضريبية في العراق تتضمن غالباً العديد من الإعفاءات غير المدروسة من ضريبة الدخل وغالباً ما تمنح هذه الإعفاءات بدوافع سياسية، وكذلك لتحقيق بعض المنافع الخاصة من دون الاهتمام بجداولها المالية أو الاقتصادية.

6- إن التشريع الضريبي العراقي لم يواكب التطورات الاقتصادية من حيث العقوبات التي تفرض على المتهربين من ضريبة الدخل، إذ إن أغلب العقوبات التي تضمنتها القوانين أصبحت

متقدمة وغير رادعة للجرائم الضريبية، بالإضافة إلى وجود بعض الثغرات التي يستغلها المكلفون للتهرب من الضريبة، كما أن العقوبات أغلبها عقوبات مالية ولا تواكب التطورات الاقتصادية ولا تأخذ بنظر الاعتبار انخفاض قيمة النقود.

التوصيات

1- ضرورة اصلاح نظام حصر المكلفين وعدم الاكتفاء بمنح الرقم الضريبي للمكلفين المسجلين عند الإدارة الضريبية فقط، بل يجب أن تكون هنالك جدية أكثر في البحث عن المتهربين من الضرائب أو المكلفين البعيدين عن سلطة الإدارة الضريبية، والذين يستغلون عدم جديتها في تحصيل الضرائب منهم وهي حالة ظهرت بشكل واضح بعد سنة 2003.

2- ضرورة تطبيق الضريبة الموحدة على الدخل بدلاً من الضرائب النوعية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تخفض من تكاليف الجباية وبقدرة أكبر على تحقيق العدالة الضريبية.

3- إن الاتجاه لتوسيع وعاء ضريبة الدخل هو أمر لا بد منه في المرحلة القادمة، وخاصةً اخضاع القطاعات غير المنظمة لضريبة الدخل، إذ تشكل هذه القطاعات كقطاعات الأعمال الصغيرة وغيرها نسبة كبيرة من الأنشطة الاقتصادية، ومن الضروري أن تتحلى الإدارة الضريبية بالجدية والسعي الحثيث لمتابعة الدخول الناتجة عن هذه القطاعات. كما أن توسيع وعاء هذه الضريبة يمكن أن يخفف العبء من على كاهل المكلفين، فعندما يتحملها مجموعة ثابتة من المكلفين في كل سنة قد يدفعهم ذلك إلى التهرب من الضريبة.

4- التشديد في منح الإعفاءات الضريبية من ضريبة الدخل في المستقبل وإعادة النظر في الإعفاءات الحالية، إذ يجب على الدولة قبل منح هذه الحوافز إجراء دراسات دقيقة للتأكد من أن منفعة هذه الحوافز أكبر من كلفتها مع مراعاة متطلبات كل مرحلة من مراحل التنمية الاقتصادية.

5- إن اصلاح ضريبة الدخل يحتاج إلى قوانين دائمة ومستقرة بعيدة عن التدخلات السياسية وعن تأثير أسعار النفط، فلا يجب أن تكون الضريبة تابعة لأسعار النفط، بل يجب النظر إليها على أنها مصدر مهم من مصادر تمويل الموازنة العامة تحت أي ظرف وفي أي وقت.

6- إن المكلف بضرريبة الدخل يحتاج إلى إجراءات رادعة تدفعه إلى عدم الاستهانة بها والتهرب منها، وذلك من خلال تشريع عقوبات جديدة وتعديل العقوبات القائمة، وضرورة إلزام الجهات المعنية بتطبيق العقوبات بعدم التهاون في تطبيقها على جميع المخالفين، وضرورة زيادة مبالغ الغرامات المالية على المخالفين لتتواكب مع المستوى الاقتصادي وقيمة النقود. فضلاً عن إنشاء جهاز خاص من قوات الشرطة مهمته متابعة الجرائم الضريبية وحالات التهرب الضريبي.

المصادر

- (1) الوقائع العراقية، العدد 2917، 1982/12/27.
- (2) المادة 13 من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982.
- (3) الوقائع العراقية، العدد 2917، 1982/12/27.
- (4) الوقائع العراقية، العدد 3530، 1994/10/3.
- (5) المادة 5 من قانون رقم 17 لسنة 1994.
- (6) الوقائع العراقية، العدد 3530، 1994/10/3.

- (7) الوقائع العراقية، العدد 3547، 1995/1/23.
- (8) الوقائع العراقية، العدد 3787، 1999/8/16.
- (9) المادة 2 من قانون رقم 25 لسنة 1999.
- (10) الوقائع العراقية، العدد 3787، 1999/8/16.
- (11) الوقائع العراقية، العدد 3888، 2001/7/23.
- (12) الوقائع العراقية، العدد 3938، 2002/7/8.
- (13) الاستراتيجية الضريبية لسنة 2003، الوقائع العراقية، العدد 3979، 2003/6/27.
- (14) الاستراتيجية الضريبية لسنة 2004، الوقائع العراقية، العدد 3981، 2004/2/19.
- (15) المادة 3 من أمر سلطة الائتلاف (المنحلة) رقم 49 لسنة 2004.
- (16) الاستراتيجية الضريبية لسنة 2004، الوقائع العراقية، العدد 3981، 2004/2/19.
- (17) الوقائع العراقية، العدد 3984، 2004.
- (18) الوقائع العراقية، العدد 4132، 2009/8/10.
- (19) الوقائع العراقية، العدد 4391، 2015/12/14.
- (20) الوقائع العراقية، العدد 4148، 2010/3/15.
- (21) الوقائع العراقية، العدد 256، 1959/9/11.
- (22) الوقائع العراقية، العدد 3890، 2001/8/6.
- (23) امر سلطة الائتلاف رقم 37 لسنة 2003.
- (24) امر سلطة الائتلاف رقم 49 لسنة 2004.
- (25) الفقرة الخامسة-المادة الرابعة، قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل.
- (26) الوقائع العراقية، العدد 4107، 2009/1/26.
- (27) الوقائع العراقية، العدد 3547، 1995/1/23.
- (28) الوقائع العراقية، العدد 3361، 1991/7/8.
- (29) الوقائع العراقية، العدد 3367، 1991/8/19.
- (30) الاستراتيجية الضريبية لسنة 2003.
- (31) الوقائع العراقية، العدد 4038، 2007/3/26.
- (32) -الاستراتيجية الضريبية لسنة 2003، الوقائع العراقية، العدد 3979، 2003/6/27.
- الاستراتيجية الضريبية لسنة 2004، الوقائع العراقية، العدد 3981، 2004/2/19.
- (33) الوقائع العراقية، العدد 4391، 2015/12/14.
- (34) من اعداد الباحث بالاعتماد على:
- وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة، إيرادات الضرائب من 2014 الى 2016.
- وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم الاحصاء والأبحاث، إيرادات الضرائب لسنوات متفرقة.
- وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، قسم السياسة الضريبية، إيرادات الضرائب للسنوات من 2004 إلى 2013.
- البنك المركزي العراقي، المديرية العامة للإحصاء والأبحاث، قسم الإحصاءات الداخلية، المؤشرات المالية لسنوات متفرقة.
- وزارة المالية، الحسابات الختامية لسنوات متفرقة.
- وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للإحصاء، المجموعة الإحصائية لسنوات مختلفة.
- (35) الوقائع العراقية، العدد 3890، 2001/8/6.
- (36) الوقائع العراقية، العدد 4107، 2009/1/26.

(37) من إعداد الباحث بالاعتماد على:

-وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة، إيرادات الضرائب من 2014 الى 2016.

- وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم الاحصاء والأبحاث، إيرادات الضرائب لسنوات متفرقة.

-وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، قسم السياسة الضريبية، إيرادات الضرائب للسنوات من 2004 إلى 2013.

-البنك المركزي العراقي، المديرية العامة للإحصاء والأبحاث، قسم الإحصاءات الداخلية، المؤشرات المالية لسنوات متفرقة.

-وزارة المالية، الحسابات الختامية لسنوات متفرقة.

-وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للإحصاء، المجموعة الإحصائية لسنوات مختلفة.

(38) الفضل، د. مؤيد محمد وآخرون، دور الحوافز الضريبية في جذب الاستثمارات الأجنبية، بحث مقدم إلى الندوة العلمية الضريبية الأولى، بغداد، 2008، ص2.

(39) -قانون الاستثمار الصناعي للقطاعات الخاص والمختلط رقم 20 لسنة 1998، الوقائع العراقية، العدد 3733، 1998/8/3.

-قانون رقم 35 لسنة 2000، التعديل الثاني لقانون الاستثمار الصناعي رقم 20 لسنة 1998، الوقائع العراقية، العدد 3828، 2000/5/29.

(40) -قانون الاستثمار رقم 13 لسنة 2006، الوقائع العراقية، العدد 4031، 2007/1/17.

-القانون رقم 50 لسنة 2015 التعديل الثاني لقانون الاستثمار رقم 13 لسنة 2006، الوقائع العراقية، العدد 4393، 2016/1/4.

(41) خصاونة، د. محمد، المالية العامة (النظرية والتطبيق)، الطبعة 1، دار المناهج، عمان، 2014، صص 99-101.

(42) محسن، حسن سالم، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة الدنانير، المجلد 1، العدد 9، الجامعة العراقية، 2016، صص 516-520.

(43) الموقع الالكتروني للهيئة العامة للضرائب،

<http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=239>

(44) إبراهيم، د. هناء إسماعيل، دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، بحث مقدم إلى مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي نظمته وزارة المالية، بغداد، 2006، ص 149.