

### المستخلص:

تهدف الدراسة من البحث الى تحليل وتفعيل دور الضرائب العامة في العراق وذلك لحاجة الاقتصاد العراقي الى تفعيل ادوات تمويلية غير الايرادات النفطية لما يتعرض له الاخير من صدمات جراء الاسواق العالمية. ومعرفة النفقات العامة ونسبة النفقات الجارية والاستثمارية منها. وبيان حجم الايرادات العامة ومكوناتها من الايرادات النفطية والضريبية والايرادات الاخرى والاشارة الى مواطن العجز والفائض في الموازنة العامة. وتحليل مساهمة الايرادات الضريبية الى الايرادات العامة. وباستعمال الاساليب العلمية والفنية في احتساب مؤشرات ضريبية محل الدراسة. والوقوف على المعوقات (التحديات) ومقترحات الاصلاح الضريبي التي تعزز من فاعلية الضرائب في تمويل الموازنة العامة.

واظهرت النتائج خلال مدة الدراسة نمو النفقات العامة بشكل متسارع إذ مثلت النفقات التشغيلية النسبة الاكبر منها وعدم الاستفادة من الفوائض المالية في بناء البني التحتية. وان نتائج الدراسة افضت الى ان مساهمة الايرادات الضريبية الى الايرادات العامة كانت ضئيلة جداً. وكانت نتائج مؤشرات الضرائب خلال مدة الدراسة من الطاقة الضريبية بلغت(3.23%) وتشير هنا الى وجود طاقة غير مستغلة اي امكانية اضافة ضرائب جديدة. بينما مجموع متوسط العبء الضريبي بلغ (4.17%) ويلاحظ انخفاضه عن النسبة المحددة للدول النامية من قبل صندوق النقد الدولي. وسجلت مجموع متوسط المرونة الداخلية للضرائب (7.73%) وتشير الى هيكل ضريبي غير مرن. وتبين من خلال الدراسة ضرورة الاصلاح الضريبي فضلا عن تبني ضرائب ذات فاعلية اعلى لزيادة الايراد الضريبي وانعكاسه على الموازنة العامة.

## المقدمة

تعد الضرائب من اهم مرتكزات المالية العامة والتي تعبر عن سيادة الدولة وكيانها وقدرتها على بسط نفوذها وقوانينها. ومدى التزام الافراد بها. وكذلك ترتبط فاعلية النظام الضريبي بقوة الدولة وتماسكها وغالبا ما تستخدم الضريبة كداة لتحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية. وسياسية فضلا عن الهدف المالي متمثلا في توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل الموازنة العامة. ثم استخدمت أداة لتحقيق التوازن والاستقرار الاقتصادي والحد من التقلبات الاقتصادية. فضلا عن ذلك التأثير في حجم الادخار والاستثمار والاسعار ومن ثم حجم الناتج القومي للارتقاء بالمستوى النمو الاقتصادي وتحقيق العدالة الاجتماعية.

اتسمت الضرائب العامة في العراق بالتهميش وغياب فاعليتها بوصفها أحد المرتكزات الاساسية في تمويل الموازنة العامة. وكذلك غياب المسؤولية الوطنية وعدم تعريف بأهميتها وضرورة الالتزام بأدائها. رافق ذلك سوء تطبيق التشريعات الضريبية من بعض العاملين عليها وضعف الاهتمام بهذا المورد الحيوي من الجانب الحكومي والافراد معا كان له الاثر السلبي بانخفاض مساهمة العوائد الضريبية في تمويل الموازنة العامة.

أي لا بد من العمل على تفعيل دور الضرائب من خلال القيام بإصلاحات جديدة متمثلة بإعادة النظر في القوانين والتشريعات الضريبية وايجاد مزيج ملائم من الضرائب ضمن الهيكل الضريبي فضلا عن رفع مستوى الوعي الضريبي والانفتاح على تجارب الانظمة الضريبية المتقدمة واجراء التعديلات المستمرة التي تهدف الى تبسيط النصوص الضريبية وتخفيض معدلاتها وتسهيل اجراءاتها وتحسين مستوى اداء الادارة الضريبية.

## اهمية البحث

تتبع اهمية البحث من حيث ان الاصلاح الضريبي يؤدي الى تفعيل دور أكبر ومتميز للضرائب في تمويل الموازنة العامة وتقديم سلع وخدمات عامة ترتقي والمجتمع العراقي .

## مشكلة البحث

هل ان الاصلاح الضريبي يؤدي الى تخفيف من اعبائها المالية للدولة العراقية والتي تتزايد بشكل مستمر ؟

## فرضية البحث

بعد اعتماد العراق على الايرادات النفطية في تمويل الموازنة العامة واهملت الايرادات الضريبية حتى وصلت الى ان تكون مساهمتها في تمويل الموازنة العامة منخفضة جدا وكان الزاما على المالية العامة العراقية اتخاذ خطوات جادة في اصلاح الضرائب بالشكل الذي يجعلها فاعلة في تمويل الموازنة العامة العراقية .

## هدف البحث

يهدف البحث حول امكانية اجراء الاصلاح الضريبي على الهيكل الضريبي للارتقاء به الى المستوى الذي يساعد في الاصلاحات الاقتصادية الشاملة التي يريجوها المجتمع العراقي .

## منهجية البحث

اعتمد المنهج الوصفي التحليلي لكونه يتماشى مع طبيعة الدراسة ويتميز هذا المنهج بوصف الدقيق ومفصل للمشكلة موضوع الدراسة من خلال جمع البيانات والمعلومات وتحليلها وتفسيرها من اجل الوصول الى نتائج مرغوبة ومدى امكانية الاستفادة منها في تفعيل دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة

## المبحث الاول: المعوقات التي تواجه النظام الضريبي في العراق

بالنظر الى النظام الضريبي في العراق تجده يتوافق مع الانظمة الضريبية الشائعة في اغلب البلدان النامية من حيث الخصائص والوسائل المستخدمة في العمل الضريبي. ويعاني من انخفاض درجة كفاءته وضيق اوعيته الضريبية. ويعرف النظام الضريبي بأنه (تفاعل مجموعة من العناصر الايديولوجية والفنية ليؤدي الى كيان ضريبي معين يمثل الوجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه من مجتمع متقدم اقتصاديا عن مجتمع متخلف)<sup>(1)</sup>.

(1) يونس احمد بطريق، اصول الانظمة الضريبية، المكتب المصري الحيث للطباعة والنشر، الاسكندرية 1966 ص 24-28

بالرغم من اهمية النظام الضريبي ومساهمته النسبية في الايرادات العامة الان هذا النظام يواجه عدة معوقات وتحديات في تطبيق ما يخص العدالة والانصاف في ما تمثلت هذه المعوقات او التحديات (بنوية، فنية، تنظيمية، مجتمعية، خارجية) في فيما تعكس هذه التحديات اثارها السلبية على النظام الضريبي في العراق من عدم كفاءته والحد من فاعليته وتقليص من دوره المالي والاقتصادي الاجتماعي.

## المطلب الاول:- التحديات والمعوقات البنوية في العراق

فيما تعد المعوقات البنوية متغيرات و صعوبات اقتصادية ذات الجذور النابعة من البيئة المحلية او الاقليمية او الدولية. تمثل عائقاً امام التحولات المعاصر في الانظمة الضريبية . وكما يأتي -

### اولا- تعدد الضرائب المفروضة

وفي الغالب تسعى الدولة إلى تعظيم ايراداتها المالية عن طريق فرض ضرائب متعددة للحصول على اكبر ايرادات ضريبية اللازمة مثل (فرض ضريبة دخل. مبيعات. .. الخ) وهذا النوع من الضرائب يعتمد اساسا على التمييز بين الدخول المختلفة كلاً حسب مصدرها إذ يتم فرض ضريبة نوعية مستقلة على كل مصدر من مصادر الدخل. كما أنّ لكل ضريبة مفروضة وعاء وسعراً خاصاً بها<sup>(2)</sup>.

ان فرض ضرائب متعددة يستلزم وجود ادارات متعددة قائمة على الربط والتحصيل والتداخل في ما بينها. وتمتاز بعض الضرائب بارتفاع نسبة تكاليفها قياساً بالحصيلة الضريبية المنخفضة مما يفقد قاعدة الاقتصاد قيمتها في هذا الصدد. اضافة الى تعدد انواع الضرائب يترتب عليه تعدد القوانين المشرعة مما يعني وجود اكثر من جهة تشريعية، وهذا ينعكس على عملية تعديل القرارات الخاصة بقوانين الضريبة والتي تتعارض في بعض الاحيان مع مبدأ قانونية الضريبة الذي يقوم على ان فرض اي ضريبة لا يتم الا بقانون تصدره السلطة التشريعية المختصة وهذا الوضع يسري على تعديل او الغاء اي قانون<sup>(3)</sup>.

### ثانيا- عدم مرونة النظام الضريبي

لابد من ان يتصف النظام الضريبي بدرجة من المرونة للحفاظ على دوره الأساس في النظام الاقتصادي. كما يتجلى دوره في الاستجابة للظروف الطارئة بمختلف اشكالها الاقتصادية كانت ام سياسية. وتأثيرها على الوعاء الضريبي ارتفاعاً او انخفاضاً.

<sup>2</sup> منذر عبد القادر الشخلي , الدراسة في تقويم الاداء الضريبي في الدول النامية , اطروحة دكتوراه , كلية الادارة والاقتصاد , جامعة بغداد 1997 , ص33-34

<sup>3</sup> صباح صادق جعفر الانباري , مجموعة قوانين الضرائب , المكتبة القانونية , بغداد 2009 , ص 38-40

ان العلاقة بين الناتج المحلي الاجمالي والايراد الضريبي يجب ان تكون موجبة تعني تحرك الناتج المحلي الاجمالي والايراد الضريبي باتجاه واحد اما اذا كانت العلاقة سالبة فهذا يعني ان وجود اختلال في تلك العلاقة. وهذا ما قد لوحظ في سنوات عدة في الاقتصاد العراقي مما يدل على عدم مرونة النظام الضريبي وعدم قدرته على ملاحقة الزيادات الحاصلة في الناتج المحلي الاجمالي.

### ثالثا- انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي

يعاني الاقتصاد العراقي من انخفاض مستوى الاقتطاع الضريبي نسبة الى الناتج المحلي الاجمالي في العراق. ويعكس ذلك المستوى المتدني من الاقتطاع تخلف وعدم كفاءة الاجهزة الضريبية سواء في ناحية الادارة او ناحية التشريع. والمتمثل بعدم وجود كادر كفوء يتمتع بخبرة ضريبية من الناحيتين والتي تؤهله لدراسة الواقع الاقتصادي وتحديد النسب التي تتلاءم مع التغيرات في حجم الناتج المحلي واحتياجات الدولة المالية.

ويمكن زيادة النسبة التي تقتطع من الناتج المحلي الاجمالي باستخدام الضرائب دون ان تؤدي لحدوث اثار سلبية في الاقتصاد وانما قد يكون ذلك مفيدا في حالة وجود ضغوط تضخمية<sup>(4)</sup>، الامر الذي يتوجب على السلطة المالية اجراء اصلاح ضريبي شامل يرفع من مستوى الكفاءة ويعالج التخلف الموجود في الاجهزة الضريبية. إذ ان انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي الذي ينعكس على الانخفاض في الايرادات العامة<sup>(5)</sup>.

### رابعا - الاختلال في الهيكل الضريبي

يظهر هذا الاختلال في ارتفاع مساهمة الضرائب غير المباشرة في اجمالي الايرادات الضريبية في العراق. وتكون الحالة مغايرة في الهياكل الضريبية للدول المتقدمة صناعيا. إذ تعتمد على ضرائب الدخل من العمل. او الريع من الملكية. وقد وجدت دراسته (TANZI) لحوالي 86 دولة نامية تتضمن العديد من الدول العربية ان الضرائب المباشرة تسهم 30% من المجموع الكلي للايرادات و60% مساهمة الضرائب غير المباشرة.

### خامسا - ضعف الادارة الضريبية

افتقار العراق للمعلومات والبيانات المالية و الضريبية او غيرها تعد من دلالات ضعف الجهاز الاداري القائم على تنظيم الضرائب وتحصيلها. مما يؤدي الى تزايد التهرب الضريبي فضلا عن الفساد الاداري وهي تزيد من العوامل التعقيد في عملية الاصلاح الضريبي في العراق

(4) ابراهيم حميد محسن الزبيدي، صياغة التشريعات المثلى ركن اساسي في الاصلاح الضريبي، بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي، 2006 بغداد، ص20-29

(5) فينو تانزي وهال زي، الدول النامية والسياسة الضريبية، صندوق النقد الدولي، قضايا اقتصادية، ص3-4

## المطلب الثاني: تحديات تنظيمية وفنية

### اولا- التنظيمية

- 1- عدم الثقة بين المكلفين بالضريبة والسلطة المالية بسبب اعتقاد كادر السلطة المالية على ان المكلف لا يكشف عن حقيقة مركزه المالي اي ان ما يكشفه المكلف من بيانات عن وضعه المالي يتميز بعدم دقة حقيقة مركزه المالي. نتيجة عدم ثقة المكلف في الادارة الضريبية وبالتالي فإن غياب الثقة المتبادلة بين الطرفين يؤدي في الكثير من الاحيان الى الاخلال بالقواعد الضريبية ولاسيما قاعدة العدالة.
- 2- جهل المكلف بالحقوق والواجبات التي حددها القانون. ففي كثير من الحالات يعبر المكلف عن تدمره من تعسف الادارة في التقدير دون ان يعرف ان ذلك مقر قانونا. وقد بينت احد الدراسات ان 70% من المكلفين اظهروا عدم اطلاعهم على قانون الضريبة وبالتالي فإنهم غير مطلعين على قوانين الضريبة التي تحدد واجباتهم وحقوقهم
- 3- ان عملية اخفاء البيانات من قبل المكلفين بمختلف الطرق يعد نوعا من التهرب لدى المكلف عن دفع الضريبة دون الانتباه الى ان هذه الاقتطاعات الضريبية لها اثار مهمة في عملية الانفاق الحكومي وتنمية النشاط الاقتصادي بشكل عام وتنمية القطاع الخدمي بشكل خاص.
- 4- ضعف العقوبات الضريبية والمشاكل التشريعية: ان التشريع الضريبي يعد جزءاً من الاطار القانوني في النظام الضريبي الذي تبنى عليه الدولة. ويستمد قوته من خلال التعاون بين الادارة الضريبية والمكلفين بدفع الضريبة. لان وجود ثغرات فيه تعني خسارة الكثير من اموال الخزانة العامة. ويشير قانون ضريبة الدخل إلى ان التشريعات الضريبية وتحديد المكلفين الخاضعين للضريبة هي من اختصاص المشرع الضريبي.

### ثانيا : التحديات الفنية(ضعف الاوعية الضريبية)

تعد عملية تقدير الوعاء الضريبي من احد التحديات الفنية التي تواجه النظام الضريبي اي بمعنى عملية تعيين الاساس المادي لفرض الضريبة. وهناك عدة طرق لتقدير الوعاء الضريبي المفروض عليه ضريبة والتي تنقسم إلى قسمين رئيسيين:

- 1- التقدير المباشر: للوصول الى حقيقة المادة الخاضعة للضريبة وفق هذه الطريقة يكون من خلال احد الاساليب الاتية
  - أ- قيام المكلف بالاقرار عن دخله فتقوم السلطة المالية بالتحقق من صحة هذا الاقرار
  - ب- التقدير الاداري اي قيام السلطة المالية بتحديد دخل المكلف بالضريبة للمعلومات التي تمتلكها او تقديرات سابقة
- 2- التقدير غير المباشر: يستخدم هذا النوع من التقدير عندما يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة بواسطة عنصر خارجي ويتم عن طريق ما يأتي:

أ- مظاهر خارجية: يتم الاعتماد وفق هذه الطريقة على بعض المظاهر الخارجية ممثلة بالدخل مثل القيمة الايجارية للسكن والمحل وحالة المعيشة. .. الخ

ب- طريقة تقدير الجراف : يتم احتساب الدخل بطريقة اجمالية كأن يكون التقدير قائماً على تقدير الارياح على اساس رقم المبيعات<sup>(6)</sup>.

طريقة التقدير المباشر بواسطة اقرار المكلف بدفع الضريبة الاكثر استخداما. لكونها تعتمد المركز المالي للمكلف اساسا لفرض الضريبة والتي يشاع اعتمادها في الدول التي يرتفع فيها مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين. اما في الدول التي تعاني من تدهور مستوى هذا الوعي فلا يمكن الاعتماد عليها<sup>(7)</sup>.

### المطلب الثالث: المعوقات والتحديات المجتمعية

من خلال عمل هيكل الجهاز الضريبي العراقي فهو لا يتأثر فقط في واقع التحديات البنوية والتنظيمية والفنية فقط وانما يتأثر في المعوقات المجتمعية إذ تترك هذه المعوقات اثاراً سلبية تنعكس على كفاءة الجهاز الضريبي وايرادات الحصيلة الضريبية منها.

#### اولاً- تدني مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين.

تلعب زيادة الوعي الضريبي دوراً مهماً في عملية الحصول على الضرائب وارتفاع اقيامها. فكما هو معروف أن مستوى الوعي الضريبي يختلف بين الدول. إذ يلاحظ ان الدول المتقدمة تتميز بارتفاع ملحوظ في مستوى الوعي لدى افرادها المكلفين بدفع الضرائب وذلك نتيجة لتفتهم بالجهاز الضريبي وشعورهم بالفائدة المقابلة التي يحصلون عليها من دفع الضرائب عن طريق انفاق الدولة على الخدمات العامة المقدمة لهم. بينما نجد ان الدول النامية تعاني من انخفاض في مستوى الوعي بين افرادها وذلك بسبب عدم ثقفتهم وقناعتهم في الحصول على الخدمات العامة بالمستوى المطلوب المقدمة من قبل الحكومة. إضافة الى ضعف الترويج والتسويق الاعلامي لاهمية الضرائب ودورها في مساعدة الحكومة على زيادة الايرادات العامة.<sup>(8)</sup> ان ادراك أهمية الضريبة ودورها بالنسبة للمكلفين بها يؤدي إلى تحولها من فكرة الجباية المفروض بقانون إلى فكرة المواطنة. وحينها يكون الالتزام بدفعها ممارسة حرة يمارسه المكلفون بوعي مرتفع ينعكس في عد الضريبة واجباً وطنياً تحقق منفعة عامة للجميع بصورة أو بأخرى.

ونتيجة تدني الظروف الاقتصادية في العراق وانخفاض مستوى الدخل الذي اثر بشكل سلبي على فئات من ذوي الدخل المنخفضة واتسعت حدة التفاوت في توزيع الدخل ادى ذلك إلى خلق نوع من التعسف والظلم لعدم تحقيق العدالة.<sup>(9)</sup>

6 - عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، عمان اثناء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية المكتبة الوطنية، 2011 ص166

7 هشام محمد صفوت العمري، الاقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مصدر سابق 1988، ص129-130

8- لقاء فنجان ثامر زيدان. دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة في العراق. رسالة ماجستير. جامعة بغداد. 2012. ص41.

9- توفيق المراياتي. عوامل ضعف الوعي الضريبي في العراق وبعض السبل لمعالجته. مجلة البحوث الاقتصادية والادارية. جامعة بغداد.

العدد3 لسنة 1999. ص30

## ثانياً-التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي من اكثر المعوقات والتحديات التي تواجهه النظام الضريبي والتي تؤثر بصورة كبيرة على حجم الإيرادات الضريبية التي تحصل عليها الدولة. ويتمثل التهرب في محاولة المكلف بالضريبة بعدم دفعها كلياً أو جزئياً. اي ردة فعل المكلف بالدفع على الوسائل المتبعة من قبل الإدارة الضريبية لتحصيل الواردات بمحاولات كثيرة لتفادي عملية اقتطاع دخله او الانقاص من حجمه<sup>(10)</sup>.

وتشكل عملية التهرب من دفع الضرائب من اهم المشاكل التي تواجهه الجهاز الضريبي لما لها من انعكاس على انخفاض الحصيلة الضريبية وبالتالي إنخفاض في حجم إيرادات الدولة. والتي كان من الممكن إعادة انفاقها على الخدمات العامة.<sup>(11)</sup> وقد نظم قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 في المواد (44-49) طرق الجباية وجاءت فيها على السلطة المالية تبليغ المكلف خطياً بدفع الضريبة ويكون مقدارها وتاريخ استحقاقها معيناً. وبعد اصدار مذكرة التقدير وتبليغ المكلف بدفع يتوجب عليه الدفع واذا لم يدفع الضريبة خلال (21) يوماً من تاريخ التبليغ يضاف اليها (50%) من قيمة الضريبة. ويضاعف هذا المبلغ اذا لم تدفع الضريبة خلال (21) يوماً بعد انقضاء المدة الاولى. كذلك يحق للسلطة المالية تقسيط الضريبة بناء على طلب من المكلف إذا وجد اسباباً مبررة لذلك على ان يتم تبليغ المكلف بمقدار وتاريخ كل قسط. وفي حالة عدم دفع المكلف لاحد الاقساط خلال (21) يوماً من تاريخ الاستحقاق تصبح كلها مستحقة الدفع تلقائياً بدون الحاجة الى إنذار، إن هذا الاسلوب للجباية يخلق وضعاً نفسياً للمكلف يدفعه الى التهرب الضريبي لا يراعي الظروف المالية التي يعيشها المكلف.<sup>(12)</sup>

## المبحث الثاني: متطلبات الاصلاح الضريبي في العراق

### المطلب الاول: الاصلاح الضريبي

اخذت الانظار توجه نحو الاصلاح الضريبي لكونه ضرورة اقتصادية ملحة ودعامة اساسية في عملية الاصلاح الاقتصادي. لأنه يوفر حماية للصناعات المحلية الناشئة من خلال فرض ضريبة كمركية مرتفعة على الاستيرادات للسلع التي يمكن انتاجها محلياً. فضلا عن مساهمة الضرائب المتواضعة في تمويل الموازنة العامة للدولة والاختفاق في تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية. انبثقت جهود حثيثة في مضمار الاصلاح الضريبي.<sup>(13)</sup> ويعرف الاصلاح الضريبي

<sup>10</sup> - هاوكر رمضان عيسى. تحليل اسباب واثار ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته في النظام الضريبي العراقي. مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية. جامعة كركوك. المجلد 20. العدد 2. 2017. ص137.

<sup>11</sup> - طارق حمدي حمدان ابو سنييه, العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة للشركة الصناعية(دراسة حالة على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية) , الرسالة ماجستير محاسبة, جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا, 2008, ص29

<sup>2</sup> - خالد حامد عبد. "النظام الضريبي في العراق (الواقع والافاق المستقبلية)". بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الاول للفترة من 17-18/10/2001. ص6.

<sup>(13)</sup> نور حمزة حسين، الاصلاح الضريبي في العراق، مجلة الانبار للعلوم القانونية والسياسية، المجلد التاسع، العدد الثاني، 2019



بانه(عملية تستهدف تحقيق الكفاءة والعدالة والاقتصاد ويشمل اصلاح التشريعات الضريبية والجهاز الضريبي والمجتمع الضريبي ويهدف الى التنسيق بين الاهداف الاقتصادية والكفاءة والعدالة والفعالية الادارية)<sup>(14)</sup> ان عملية الاصلاح الضريبي تكون حساسة ومعقدة لانها تحتاج مدة زمنية كافية. فضلا عن الارادة الحقيقية في الاصلاح واتخاذ الاجراءات الحازمة ضد المتضررين من تفعيل اصلاح النظام الضريبي وتحديث هيكله.

### اولا-اصلاح الحصر الضريبي

الحصر الضريبي هي عملية تأطير وتحديد المكلفين الخاضعين للضريبة وتثبيت اسمائهم وعناوينهم في بيانات الادارة الضريبية. واولى الخطوات المهمة والاساسية في تحديد مختلف مصادر الدخل والاعوية الخاضعة للضريبة. يتوقف نجاح الادارة الضريبية على الكفاءة ودقة في تطبيق القانون الضريبي والحد من التهرب الضريبي<sup>(15)</sup>. وتعتمد الادارة الضريبية في العراق على عدة وسائل لحصر مصادر الدخل منها : التصاريح الكمركية والاقراءات الضريبية التي يقدمها المكلفون. واستمارات المسح الميداني والتقديرات العامة والخاصة في ضريبي العقار والعرضات. الا ان هذه الوسائل لم توصلنا الى الغايات المرجوة لافتقارها للمعلومات الكافية. و عدم دقة اسماء وعناوين المكلفين مما يجعل من مهمة الادارة الضريبية صعبة في التحري والكشف عن المعاملات الاقتصادية التي يقدمها المكلفون امامها بدفع الضريبة. وهناك دول استخدمت (الرقم الضريبي) ومنها الجزائر في عملية حصر المكلفين عند تسجيل كافة المعاملات التي يجريها المكلف وتسجيل رقمه عليها واخطار الادارة الضريبية. ويرى الباحث امكانية الاستفادة منها في العراق باستخدام الرقم الضريبي لكل مكلف للوصول الى كافة الاعوية الضريبية لغرض تحقيق نتائج ايجابية في العراق.

### ثانيا-تبسيط الاجراءات الضريبية

التخفيض التدريجي في اسعار او نسب الضريبة المفروضة لغرض تشجيع المنتجين في الاقطاعات الانتاجية المختلفة. فضلاً عن تبسيط اجراءات التحصيل الضريبي وتخفيض غرامات التحصيل الضريبي<sup>(16)</sup>. واصدار تعليمات لصالح المكلفين الملتزمين بدفع الضرائب ضمن الاستحقاق القانوني، تسهم في عملية الاصلاح الضريبي.

### ثالثا-العمل على زيادة الوعي الضريبي

بيان ضرورة التزام افراد المجتمع في اداء واجباتهم الضريبية. وتحفيزهم الارادي في تطبيق الاحكام والتشريعات القانونية. ومساعدتهم في تلافي الجزاءات القانونية والعقابية. وان اهمية نجاح استراتيجية الاصلاح الضريبي ان يدرك

(14) عبد المجيد قدوري، دراسات في علم الضريبة، عمان، دار جرير للنشر والتوزيع، ص 249

(15) حسن سالم محسن، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دنانير، العدد التاسع 2016 ص 59-60

(16) اوشان احمد، بلعزوز بن علي، الاصلاحات الضريبية كاداة لعصرنة وتطور الادارة الضريبية بالاشارة الى الجزائر، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، العلوم الاقتصادية، العدد 17، 2017

الأفراد ان الضرائب التي يدفعونها ستعود عليهم بالنفع من خلال الانفاق على الخدمات العامة<sup>(17)</sup>. وهنا يستلزم نشر الوعي الضريبي بين الافراد المجتمع وان كانوا داخل الصفوف الدراسية ليصبح على بينه من الالتزامات المستقبلية اتجاه دولته. ولغرض اغناء وايضاح الافكار الجديدة والنهوض بالعمل الضريبي شاركة الهيئة العامة للضرائب في عدة مؤتمرات خلال عام 2017 منها: مؤتمر الرقابة الداخلي الرابع ومؤتمر الاصلاح الاداري<sup>(18)</sup>

#### رابعاً- تحديث طرق وسبل معالجة التهرب الضريبي

يشكل التهرب الضريبي في العراق خطورة بالغة على الإيرادات الضريبية لما يسببه من انخفاض في التحصيل الضريبي وبالتالي يضر بمصلحة الخزنة العامة. كما يتجلى ذلك الى الاخلال في مبدأ العدالة الضريبية من حيث توزيعها الاعباء العامة بصورة غير عادلة. يتم ذلك من تنفيذ الاجراءات بصورة حازمة. وتوجه العقوبات الرادعة بحق المقصرين بالأداء الوظيفي. والاستعانة بقوة الدولة والقانون (اجهزة الشرطة والامن) لمكافحة الجريمة الضريبية

#### المطلب الثاني : اصلاح هيكل النظام الضريبي

شمل الإصلاح الضريبي الضرائب المباشرة وغير المباشرة. والتي نظم أحكامها أوامر سلطة الائتلاف المؤقتة. والمرقمة (37) لسنة 2003 و (49). (84) و (54) لسنة 2004. وقد تطابق الإصلاح الضريبي في العراق بعد أحداث 2003 مع الإجراءات المقترحة من قبل خبراء البنك الدولي وصندوق النقد الدولي التي تهدف الى:

- تخفيض الضرائب على الدخل وعلى عوائد رؤوس الأموال المستثمرة في القطاع الخاص. إذ بموجب الفقرة (1) من القسم (3) لأمر سلطة الائتلاف المؤقتة والمرقم 49. السنة 2004. تم تخفيضها الأسعار الضريبية بشكل كبير فبعد أن كانت تتراوح بين 10% و 40% للمقيم و 15% و 45% لغير المقيم أصبحت تتراوح بين 3% و 15% فقط. تخفيض سعر ضريبة العقار من 35% إلى 10% مع الغاء الضريبة الإضافية التي كانت تشكل شكلا من اشكال الازدواج الضريبي المقصود.

- إعفاء ارباح الاستثمارات الجديدة من الضرائب من اجل حفز المستثمرين على زيادة معدلات استثماراتهم. مع تقديم تسهيلات كمركية على الواردات الاستثمارية والوسيلة للمشروعات الجديدة. إذ تم اصدار قانون الاستثمار رقم 13 لسنة 2006 والذي يمنح مزايا وإعفاءات ضريبية للمستثمرين الجدد.

(17) فيصل سرحان عبود، فراس حسن رشيد، سجاد خلف حسين، دور بيئة النظام الضريبي في ادارة ازمة الحصيلة الضريبية، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب في العراق، جامعة تكريت، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد خاص ج2، 2020

(18) وزارة المالية، تقرير الهيئة العامة للضرائب، انجازات ونشاطات الهيئة العامة 2017

- توسيع نطاق الوعاء الضريبي. وفقا لأحكام الفقرات (1) و (2) من القسم (1) الخاص بالأمر و 4 لسنة 2004. تم شمول موظفي القطاع العام بضريبة الدخل (الاستقطاع من المنبع) بعد أن كانت هذه الشريحة معفاة سابقة. كما تطبق الأسعار الضريبية والاعفاءات والسماحات ذاتها المطبقة في ضريبة الدخل الفردي (المهن والأعمال التجارية على ضريبة الاستقطاع المباشر يضاف إليها إعفاء مخصصات الملابس والسكن والإقامة والطعام والنقل بنسبة لا تزيد عن 30% من إجمالي الأجر أو الراتب السنوي الذي يتقاضاه المستخدم أيهما أقل.

- تحسين نظام اقتطاع ضريبة (الاستقطاع المباشر) في هذه المدة (2003-2005) المساعدة أرباب العمل عن الوفاء بالتزاماتهم بموجب القانون الجديد. إذ تم تنظيم نظام رقمي شامل جديد لتعريف دافعي الضرائب وتحديد هويتهم. وهذا سيسهل متابعة وضبط جباية الضرائب. كما تم توزيع دليل ضريبي لأرباب العمل يحتوي على جداول اقتطاع الضريبة تبين النظام الجديد للشرائح الضريبية. وعلاوة على ذلك وزعت الاستثمارات المتصلة بتوفير المعلومات عن دافعي ضرائب الاستقطاع المباشرة. وهذا كله من شأنه أن يسهل تسديد هذه الضريبة. كما يحقق نوعا من الشفافية في تطبيق جباية هذه الضرائب.

- التنسيق بين الرسوم الكمركية وضريبة المبيعات. تم تعليق الضرائب الكمركية واستيعض عنها بضريبة إعادة الأعمار بسعر نسبي مقداره 5%. استنادا لامر سلطة الائتلاف المرقم 38 لسنة 2003. والذي تم تأكيده بالأمر (54) المعدل العام 2004 والخامس بالأمر (38) الصادر عن سلطة الائتلاف الموحدة أيضاً. على أنه لا تطبق ضريبة إعادة اعمار العراق ولا تفرض على الأشخاص أو الهيئات الآتية. سلطة الائتلاف المؤقتة. وقوات الائتلاف. وقوات البلدان المتعاونة والمتعاقدة مع سلطة الائتلاف والمتعاقدون من الباطن. كما لا تطبق ضريبة إعادة الأعمار على البضائع الواردة للعراق بموجب برنامج النفط مقابل الغذاء و لا تفرض عليها. أما ضرائب المبيعات فقد تم استثنائها من قرار تعليق الضرائب للمدة 1/1/2003- 20/4/2004 بموجب الفقرة (1-أ) من القسم (3) للامر 37 لسنة 2003. والفقرة (4-1) من القسم (8) للأمر 49 لسنة 2004 الصادرين من سلطة الائتلاف المؤقتة. وعدل استيفاؤها بالقرار المرقم (4) لسنة 2005<sup>(19)</sup>. الذي بموجبه يتم معادلة أجور الخدمات المقدمة بالعملة الأجنبية بما يعادل نسبة ضريبة المبيعات من هذه العملة بالدينار العراقي.

وبعد عام 2008 كانت هناك محاولات جادة لإصلاح الهيكل الضريبي العراقي لإصلاح ما تسببت به سلطة الائتلاف المؤقتة من أضرار لحقت بالاقتصاد العراقي من جراء القوانين الضريبية التي وضعتها بعد أحداث عام 2003 وتركزت تلك الإصلاحات في مسودة قانون الدخل الموحد. وضريبة دخل الشركات النفطية. وأخيرا قانون الضريبة الكمركية رقم 22 لسنة 2010 الذي جمد العمل به.

<sup>19</sup>- الوقائع العراقية/ العدد 4004 بتاريخ 2005/9/22.

## اولا- مسودة قانون ضريبة الدخل الموحد

مسودة قانون الضريبة الموحدة على الدخل تمثل خطوة مهمة باتجاه إصلاح الهيكل الضريبي في العراق، ومسودة القانون دمجت بين قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل والقرار 120 لسنة 2000 وقانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل. واهم ما جاءت به هذه المسودة : فرقت المسودة بين دخل المكلف المقيم ودخل المكلف غير المقيم إذ حددت سعراً ضريبياً للمقيم يتراوح من 3 % إلى 15 % و على خمس شرائح تبدأ من 3 مليون دينار عراقي وتنتهي عند 15 مليون دينار عراقي. وللمكلف غير المقيم من 5% إلى 20 % وعلى خمس شرائح تبدأ من 3 مليون دينار عراقي وتنتهي عند 15 مليون دينار عراقي و فرضت المسودة ضريبة على نقل ملكية العقار على أن تفرض على قيمة العقار المقدر أو بدله ايهما اكثر وليس على الربح المتحقق من بيع العقار وحسب الأسعار الضريبية المذكورة في الجدول (14).

جدول (14)  
الأسعار الضريبية على نقل ملكية العقار

الشريحة		سعر الضريبة
من	الى	
0	50000000	%0
50000000	150000000	%2
150000000	300000000	%4
300000000	550000000	%6
550000000	950000000	%8
950000000	فما فوق	%10

المصدر: مسودة قانون ضريبة الدخل الموحد

وضريبة أرباح الشركات فرقت مسودة القانون في فرض الضريبة بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية. حيث فرضت مسودة القانون سعراً نسبياً مقداره 15 % على الشركات العراقية المحدودة. وفرضت سعراً ضريبياً مقداره 25% على ارباح الشركات المساهمة والمختلطة والأجنبية كافة. اما ضريبة دخل الشركات النفطية فقد نصت مسودة قانون النفط والغاز لعام 2007 على أن شركة النفط الوطنية والشركات التابعة لها وحاملي تراخيص التنقيب والإنتاج سواء الأفراد أو

الجماعات يخضعون إلى دفع الالتزامات المالية الآتية (20). الريع (حقوق الملكية). وضريبة نقل الملكية وضريبة إيرادات العقار كما منصوص عليها في القانون. والضرائب المحلية والبلدية المستحقة. وضريبة الدخل، والرسوم الكمركية، لهذا تم إقرار مسودة لقانون فرض ضريبة دخل على الشركات النفطية الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق التي يجب أن تشرع بعد تشريع قانون النفط والغاز. ومن أبرز ما تضمنته هذه المسودة: تفرض ضريبة دخل بنسبة 35% على الدخل المتحقق في العراق عن العقود المبرمة مع شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق أو فروعها أو مكاتبها والمتعاقدين من الباطن معها في مجال انتاج واستخراج النفط والغاز والصناعات المتعلقة به"

بعد هذا الاستعراض لأهم الإصلاحات الضريبية التي شهدتها الهيكل الضريبي العراقي نلاحظ أن الإصلاحات الضريبية تتميز بالتسرع والظرفية. إذ يحتاج الإصلاح الضريبي إلى النظرة الشمولية لمختلف نطاق الإصلاح. إذ أن العمل على إصلاح جانب معين قد يضر بجانب آخر. لذا فالعملية الإصلاحية تستوجب بالدرجة الأولى نظرة شمولية لمختلف جوانب الهيكل الضريبي إضافة إلى المتابعة والتنسيق بين مختلف أدواته. كما انه من الضروري قبل البدء في الإصلاح أن يتم التركيز على المراقبة والمتابعة والتدقيق في البيانات والمؤشرات لكي تتلاءم عمليات الإصلاح مع الوقائع. ولكي يأتي الإصلاح متوافقاً مع متطلبات هذا الواقع أن عملية الإصلاح الضريبي قد اثبت تسرعها في إلغاء الضريبة الكمركية إلغاءً كاملاً واستبداله بضرريبة إعادة اعمار العراق وهذا الخطأ كان من جانبيين. الجانب الأول قد كشف الصناعات الوطنية أمام المنافسة الأجنبية. وبالتالي عدم قدرة الكثير من الصناعات المحلية الصمود أمام الصناعات الأجنبية المستوردة التي غالباً ما تكون اقل كلفة للعديد من الأسباب والاعتبارات. الجانب الثاني هو الجانب التمويلي إذ بإلغاء هذه الضريبة لم يستحدث اي نوع من أنواع الضرائب التي كان من الممكن استحداثها وبالتالي كانت خسارة الموازنة كبيرة أدت الى زيادة الاعتماد على الإيرادات النفطية. فضلا عن انه ابتعد عن مبدأ العدالة اذ ركز الاصلاح في ضريبة الدخل الشخصي على الاستقطاع المباشر مع عدم التركيز على إصلاح الضرائب التي قد تفرض على الأعمال الحرة التي تحقق دخلاً أكبر من التي يحققها القطاع العام فلم يكن الاهتمام على سبيل المثال بالضريبة التي تفرض على الأطباء او المحامين وكذلك أعمال الاقتصاد الخفي الذي يتجنب الضريبة وبالتالي خسارة إيرادات مهمة للموازنة وابتعاده عن مبدأ العدالة.

(20) المادة 33 الفقرة 1 من مسودة قانون النفط والغاز.

## المبحث الثالث: -الضرائب القائمة المقترح إصلاحها

### المطلب الاول: الضرائب المقترح اصلاحها

سنتناول هذه الفقرة الإصلاحات المقترح إدخالها على الضرائب القائمة وكما يأتي:

#### اولا-الضرائب المباشرة

#### \_ ضريبة الدخل الشخصي وضريبة أرباح الشركات.

يعتمد الهيكل الضريبي العراقي في تطبيق ضريبة الدخل على الضرائب النوعية والتي تقسم الدخل على أنواع مختلفة حسب مصدره وتفرض ضريبة مستقلة على أرباح دخل كل مصدر من المصادر المختلفة. اذ يفرض العراق عددا من الضرائب النوعية على دخول المكلفين فهناك ضريبة الدخل بمفهومها التقليدي والتي تفرض على المصادر المحددة في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل. وضريبة العقار التي تفرض على دخل العقار الناجم من إيجارات العقارات التي يملكها المكلف وحسب القانون 162 لسنة 1959 المعدل. وضريبة الدخل الزراعي. هذه الصورة أدت في كثير من الأحيان إلى الازدواج الضريبي نتيجة لتعدد انواع الضرائب. فضلا عن إن هذا التعدد يؤدي إلى زيادة تكاليف الجباية بما يقود إلى خفض الحصيلة الضريبية والى صعوبة تطبيق التصاعد الضريبي لأن وعاء هذه الضرائب مشتت الأمر الذي يجعله هزيبلا. كذلك أن هذا النوع ينافي مبدأ العدالة الضريبية. إذا ان تحقيق العدالة الضريبية يستلزم الأخذ في الاعتبار دخل المكلف من كافة مصادره وتقرير الإعفاءات والتخفيضات اللازمة بما يتفق وظروف المكلف الاجتماعية.

لذا يقترح البحث اعتماد الضريبة الموحدة على الدخل بدلا من الضرائب النوعية. وهذه الضريبة تفرض على جميع أنواع الدخول الخاصة بالمكلف أيا كانت طبيعتها أو مصادرها وعداها وعاءً واحداً. وتتميز أنها أكثر تحقيقا للعدالة الضريبية اذ تراعي قدرة المكلف على الدفع وتمنحه الإعفاءات والتخفيضات التي تلائم حالته المالية وأعباءه العائلية. وتسمح هذه الضريبة بتطبيق المعدلات التصاعدية للضريبة بما يحقق العدالة الاجتماعية بين فئات المجتمع في توزيع الأعباء العامة. كما تؤدي إلى خفض نفقات الجباية فالمكلف يقدم إقرارا واحدا إمام جهة واحدة الأمر الذي يقلل من العبء والجهد ويختصر الوقت. كما وان أهمية الاقرار الضريبي تكمن في أنه يجعل من المكلف طرفا إيجابيا في تحديد الضريبة المستحقة عليه من خلال البيانات التي يقدمها ويدراً عنه التقدير الذي تقوم به الادارة الضرائب بناء على وجهة نظرها في غيبة هذا الإقرار أو عند ثبوت عدم صحته، كما يترتب على تقديم المكلف هذا الإقرار الآثار الآتية : التزام إدارة الضرائب بقبول الإقرار على مسؤولية المكلف. ربط الضريبة الثابتة من واقع الإقرار المقدم من المكلف بحيث يعد الإقرار ربطة للضريبة والتزاما من المكلف بأدائها. ومن ثم تسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار، تبسيط الإجراءات، أن

تقديم الإقرار الضريبي الصحيح يبسط الإجراءات الضريبية لكل من المكلف والإدارة الضريبية على حد سواء لأن ذلك يخفف عن كاهل المكلفين عبء التقديرات وعبء مراحل التقاضي ونقل للمكلف الحق في ربط الضريبة الصحيحة التي يقر بها. اعتماد الإقرار أساساً لربط الضريبة يدعم الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف عن طريق الالتزام الطوعي لتقديم الإقرار الضريبي الصحيح وقبوله من قبل الإدارة الضريبية المختصة. يشجع المكلف على التعاون مع الإدارة الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، إعادة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، بحيث يثق المكلف في أنها ستعامله بعدالة واحترام، والإدارة الضريبية تثق بأن المكلف سيكون أميناً في الإعلان عن دخلة الحقيقي ولذلك سيتم اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من المكلف هو أساس ربط الضريبة.

ان ما يميز دور المحاسب القانوني في التحاسب الضريبي في العراق في الوقت الحالي هو دور روتيني وغالباً ما يلجأ إليه المكلف في حال ما أراد أن يحقق التهرب الضريبي او تخفيض مبلغ الضريبة المراد دفعها لذلك نجد مفهوم المحاسب القانوني الحاذق هو الذي يمكن المكلف من التهرب او تخفيف الضريبة حتى ولو كان بطرق غير شرعية. لذا نقترح الدراسة تخفيض مبلغ الضريبة المراد دفعها لذلك نجد مفهوم المحاسب القانوني الحاذق هو الذي يمكن والمكلف من التهرب او تخفيف الضريبة حتى ولو كان بطرق غير شرعية. لذا ونقترح الدراسة توسيع دور المحاسب القانوني في اعتماد البيانات الضريبية وفرض إجراءات عقابية بحق المحاسب القانوني في حال اعتماد بيانات مغايرة للواقع ولا تتوافق مع قواعد المحاسبة والمهنة بهدف التهرب الضريبي و علمه بذلك بإحاطته إلى القضاء المختص فضلاً عن ضرورة قيام الجهات والنقابات المهنية بمتابعة عمل منظمي الحسابات ومراقبي الحسابات. بهدف الوقوف على مدى التزامهم بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني لأداء عملهم بكل دقة وموضوعية ومهنية ومسؤولية واتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة بحق المقصرين منهم. وعلى المحاسب القانوني أن يعي أن هذا الدور الذي أوكله القانون و المجتمع يعد دوراً مهماً ومسؤولية قانونية واجتماعية وأخلاقية من اللازم تأديتها بكل دقة وموضوعية. وبمستوى مهني رفيع. لأنه يساعد على تكوين بيانات شفافة وواضحة وتعبير عن الواقع والقانون. وهذا يساعد الدوائر المالية على المعرفة وضع المكلف حقوقه وواجباته. وأخيراً التأكد من شهادة المحاسب القانوني وتقريره المرافق لبيان أن الحسابات أعدت وفق المعايير المحاسبية للبيان وإن مراجعتها تم وفق معايير المراجعة مع ذكر جميع التحفظات والإيضاحات في التقرير إن وجدت. هذا وتشكل القطاعات غير المنظمة في العراق. كقطاعات الأعمال الصغيرة والزراعية وغيرها من الأنشطة نسبة كبيرة من العمليات الاقتصادية، إذ أن هذه النشاطات تعمل في إطار غير رسمي فضلاً عن أن العمالة فيها يتقاضون أجورهم بشكل غير منظم. وإن أغلبهم يتقاضون أجورهم بشكل نقدي خارج السجلات المحاسبية. لذا نقترح الدراسة إيجاد حلول جذرية لهذه الحالة من خلال توسيع وعاء ضريبة الدخل.

اما ضريبة أرباح الشركات فهي الضريبة المفروضة على الأرباح الناجمة عن الدخل المتحقق من أعمال شركات الأموال أي الشركات المساهمة والمحدودة (الخاصة والمختلطة).

## أسعار ضريبة الدخل للشركات المحدودة والمساهمة (المختلطة والخاصة)

النسب الضريبية للشركات			الشريحة
المساهمة المختلطة	المساهمة الخاصة	المحدودة	
نسبة مقطوعة 25% من الدخل وبدون فئات	نسبة مقطوعة 25% من الدخل وبدون فئات	15%	1500000_0
		25%	300000_1500000
		35%	3000000_فما فوق

الجدول من اعداد الباحث بالاستناد الى الهيئة العامة للضرائب/ قسم الشركات

الإصلاح الضريبي فقد اخضع كلاً من الشركات المحدودة والمساهمة والمختلطة والخاصة والشركات الأجنبية المسجلة في العراق أو تلك التي لها مؤسسة دائمة في العراق لضريبة على دخلها في العراق بنسب 15% على وفق أحكام الفقرة (أ) من البند (1) القسم (3) من الأمر المرقم 49 لسنة 2004<sup>(21)</sup>. استطاع الإصلاح الضريبي أن ينجح في معالجة ازدواجية معاملة الشركات المحلية والأجنبية الا انه اخفق في تحديد نسبة الضريبة اذ ان معدل 15% هو معدل منخفض جدا قياسا بالمعدلات المفروضة في الدول الأخرى سواء كانت صناعية او نامية. لذا تقترح الدراسة رفع معدل الضريبة في العراق الى 35 % بشكل أولي على ان تكون نسبة الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها داخل العراق 15% وإلغاء كافة الإعفاءات الممنوحة للشركات في قانون ضريبة أرباح الشركات والتي حددت بالأمر المذكور أعلاه\* .

يقترح البحث في إصلاح ضريبة الدخل الشخصي وإرباح الشركات (بتطبيق ضريبة التضخم) والتي تعني عدم ربط معدل الضريبة بالقيمة الاسمية للوعاء الضريبي بل يجب ربطه بالقيمة الحقيقية للوعاء من خلال استخدام الأرقام القياسية والتي بدورها تعكس مقدار التغير في القيمة. وذلك لان تأثير ارتفاع المستوى العام للأسعار يؤدي إلى عدم فاعلية نظم التخفيض الضريبي المعمول بها في الهيكل الضريبي العراقي على أصحاب الدخول المحدودة. كما يؤدي ارتفاع المستوى العام للأسعار الى تناقص القيمة الحقيقية للإعفاءات والحوافز الضريبية ما يعني تحمل الشركات معدلات اعلى من الضرائب إضافة الى أن الزيادة الاسمية للإنتاج الناجمة عن ارتفاع المستوى العام للأسعار تؤدي إلى رفع العبء

(21) الوقائع العراقية، العدد 3890 في 9/1/2003.

\* إعفاء سلطة الائتلاف المؤقتة وقوات الائتلاف وقوات الدول التي تعمل بالتنسيق مع قوات الائتلاف والهيئات والوكالات التابعة لحكومات قوات الائتلاف وكذلك كل الموظفين الأجانب والمتعاقدين الأجانب (من غير العراقيين والمتعاقدين من الباطن التابعين لهم الذين يعملون مع سلطة الائتلاف المؤقتة ومع قوات الائتلاف وقوات الدول التي تعمل بالتنسيق مع قوات الائتلاف والذين يقومون بتزويد قوات الائتلاف بمساعدات فنية ومادية ولوجستية وإدارية من أي ضرائب أو رسوم تفرض على الأراضي العراقية. حيث يشمل هذا الإعفاء جميع الضرائب المباشرة وغير المباشرة بموجب الفقرات (1. 2. 3. 4) للقسم (4) من أمر سلطة الائتلاف المؤقتة والمرقم (49) لسنة 2004. مجلة الوقائع العراقية. العدد 3981 في شباط 2004.



الضريبي على الشركات. ويرى البحث ضرورة تقصير مدة التخلف عن دفع ضريبة ارباح الشركات. لأن طول مدة التخلف قد تواجه بعدة مخاطر منها إفلاس الشركة. وبالتالي تواجه مخاطر عدم السداد. أو قد تتعرض الشركة إلى خسائر يصبح من الصعب تسديد الضرائب. أو إذا طالت المدة لدفع الضريبة قد تعمل الشركات على الغش والتهرب بسبب طول المدة. لأنه خلال المدة الطويلة تتلاعب الشركة بالبيانات والحسابات التي تخص أرباح الشركة وهي بالتالي تخفي الكثر الأرباح التي تخضع للضريبة. أما إذا كانت المدة قصيرة عن مدة التخلف لدفع الى فبالإمكان تقدير الأرباح لهذه الفترة من قبل الإدارة الضريبية. كما أن الشركة قد لا تسدد خلال المدة القصيرة وإن تلاعبت بالسجلات أن تخفي الأرباح الحقيقية. هذا من جهة اما من جهة تحصيل الضريبة فإنها قد تعمل على زيادة النفقات والوقت. بسبب ما تحتاجه من التدقيق الحاد للشركة قد تطول مدته وفي الوقت نفسه قد تحتاج إلى عدد كبير من ذوي الاختصاص في هذا المجال.

### - ضريبة العقار

يحتوي الهيكل الضريبي العراقي على نوعين من هذه الضريبة:

**الأول: ضريبة الدخل الاجاري للعقار** وتفرض على مجموع الإيراد السنوي الناجم عن العقارات والعرضات التي يملكها في العراق عدا دار السكني<sup>(22)</sup>. والتي حددت بالقانون رقم 66 لسنة 2001 الذي فرض ضريبة عقار أساسية بنسبة 10% من الإيراد السنوي وضريبة عقار إضافة تبدأ بنسبة 5% لما زاد عن (750000) دينار عراقي من مجموع دخل المكلف عن عقاراته وتنتهي بنسبة 20% لما زاد عن (2250000) دينار عراقي<sup>(23)</sup>. إلا إن أمر سلطة الائتلاف رقم 49 لسنة 2004 ألغى ضريبة العقار الإضافية وفرض ضريبة نسبية مقدارها 10% من العائدات السنوية لجميع الأملاك العقارية العائدة للمكلف<sup>(24)</sup>.

يرى البحث إن الإصلاح الضريبي في هذا الأمر قد جانب الصواب. وذلك لأنها العدالة الرأسية وكذلك جعل الإيرادات الضريبية تخسر مورداً مهماً إذ من المعلوم ان هذه الضريبة هي تفرض على أشخاص ميسوري الحال لذا تقترح في هذه الحالة الأتي: على الضريبة الإضافية التصاعدية إلى جانب ضريبة العقار الأصلية وهي 10%. أو الغاء الضريبة الإضافية وفرض ضريبة عقار تصاعدية تبدأ من 5% وتصل إلى 40% مع تقصير طول الشريحة. هذا الإجراء قد يدفع بأصحاب العقارات المؤجرة إلى خفض الإيجارات للمحافظة على شريحة منخفضة من شرائح التصاعد الضريبي. وبالتالي حققت هذه الضريبة بعدا ايراديا تمثل في زيادة المساهمة في الحصيلة الضريبية. وبعدا اجتماعيا تمثل في خفض الإيجارات التي اتصفت في الآونة الأخيرة بالارتفاع الكبير في العراق وهذا الموضوع في غاية الأهمية لأن ارتفاع اسعار إيجارات العقارات السكنية والتجارية يشكل نسبة كبيرة من الرقم القياسي لأسعار المستهلك. بمعنى يمثل نسبة كبيرة من

(22) المادة الثانية، الفقرة (9) من قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل.

(23) المادة الأولى من قانون تعديل قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959) رقم 66 لسنة 2001.

(24) الإستراتيجية الضريبية لعام 2004، أمر سلطة الائتلاف رقم 49 لسنة 2004، (القسم السادس).

التضخم وفق حسابات وزارة التخطيط. ولهذا فان هذا الإجراء يعد احد كوابح التضخم الذي تستهدفه السياسة الاقتصادية في العراق.

**الثاني ضريبة نقل ملكية العقار:** بموجب الفقرة رابعا من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل 113 لسنة 1982. تفرض ضريبة على الدخول المتحققة عن نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه بأية وسيلة من وسائل نقل الملكية. وألغيت هذه الفقرة بقرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم 120 لسنة 2002 وبذلك أصبح وعاء الضريبة بموجب هذا القرار يحسب على قيمة العقار او البديل أيهما أعلى بعد تنزيل الإعفاء المقرر بموجب هذا النشاط لضريبة تصاعديّة تبدأ من (93) ما زاد عن (20) مليون لغاية (60) مليون دينار إلى أن تصل النسبة إلى (6%) (ما زاد على (90) مليون دينار. هذا يعني أن الضريبة أصبحت تفرض على القيمة العمومية للعقار عند نقل او نقل حق التصرف فيه دون الأخذ بنظر الاعتبار هل حصل المكلف على ربح او على خسارة. وما زال العمل بهذا القرار جاريا إلى يومنا هذا.

لا يخفى على أحد أن هذه الضريبة لم تفرض لجانب إيرادي فقط بل هناك جانب اجتماعي يتمثل في التنمية العمرانية للمناطق التي تتميز بتخلفها العمراني (التنمية المكانية). والتي يتمثل متوسط دخل الفرد فيها بالانخفاض يفرض هذه الضريبة هو بالأساس لمنع او تقليل انتقال الأفراد من هذه المناطق إلى مناطق أكثر تحضر عمراني بسبب تحسن مستواهم الاجتماعي او انتقالهم من طبقة إلى أخرى (من الطبقة المتدنية الى الوسطى أو النخبة في المجتمع). الأمر الذي يؤدي إلى مساهمتهم في التطور العمراني من خلال اعادة أعمار بيوتهم القديمة الى عقارات جديدة. وبالتالي النهوض العمراني بالمنطقة.

لذا يقترح البحث اصلاح هذه الضريبة من خلال النقاط الآتية: إلغاء قرار مجلس قيادة الثورة المنحل والعودة الى الفقرة رابعة التي تحدد فرض الضريبة على الأرباح التي تحققت. بعد أحداث عام 2003 وتحسن المستوى المعيشي في العراق. وازدياد مستوى الانشطار العائلي داخل العوائل العراقية. هذه الأسباب أدت إلى زيادة الطلب على المساكن والعرضات. ولمحدودية عرضها أدى ذلك الى ارتفاع أسعار المساكن والعرضات بشكل كبير. يضاف الى ذلك زيادة المضاربات في سوق العقارات لعدم وجود قانون ينظم او يحجم من تلك المضاربات. لذا تقترح الدراسة فرض معدل ضريبة تصاعدي على الأرباح المتحققة من نقل ملكية العقار تبدأ من 10 % الى 100 % مع تقصير فترة الشريحة على الأرباح لتحجيم المضاربات من جهة وتفعيل الدور الاجتماعي لهذه الضريبة في زيادة التنمية العمرانية في المناطق المتخلفة عمرانيا. كذلك دورها في اعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع العراقي. بسبب سيطرة أصحاب النفوذ السياسي المنتفعين من جهة وضغط أصحاب المصالح (مكاتب تجارة العقارات) للمضاربة في هذه العقارات أدى إلى صدور الإعفاء الضريبي الكامل للمكلف الذي يبيع العقار لمرة واحدة ولمدة خمس سنوات، هذا الإعفاء أدى إلى التحايل على القانون أو التهرب الضريبي منه وكانت نتيجته هو تشجيع المضاربة في هذه العقارات الأمر الذي أدى إلى الارتفاع

المضطرد لاسعار العقارات بحيث أصبحت أسعار العقارات حتى في المحافظات اعلى من أسعار نفس العقار في الدول المتقدمة (كالمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية). لذا تقترح الدراسة إلغاء الإعفاء الضريبي عن نقل ملكية العقار لعدم جدواه اقتصاديا واجتماعيا.

### - ضريبة الأرض الزراعية

فرضت الضريبة الزراعية في العراق بنوعين: **النوع الأول:** هو قيمة الايمان المقدرة للأرض والواقعة المنشئة لها هي واقعة تملك الأرض الزراعية. **النوع الثاني:** هو الدخل الناجم عن الاستثمار الزراعي. وصدرت عدة قوانين ضريبية تنظم أحكام هذه الضرائب. كان آخرها هو القانون رقم 60 لسنة 1961 والذي تم إلغاؤه عام 1980. ومازال الدخل الزراعي والأرض الزراعية غير خاضع لأي نوع من أنواع الضرائب.

تقترح الدراسة إعادة العمل بـضريبة الأرض الزراعية إذ أن الإعفاء الضريب المطلق للقطاع الزراعي من ضريبة الدخل الزراعي وضريبة الأرض الزراعية كان هدفه تشجيع القطاع الزراعي في المساهمة في الناتج المحلي الإجمالي.

عند ترك الفلاح أرضه الزراعية بورا لا يترتب عليه أي التزامات مالية للدولة، لذا اقترحت الدراسة فرض ضريبة الأرض الزراعية لإلزام الفلاح زراعتها لتسديد الالتزامات المالية التي تترتب عليه. فان كان السبب شحة المياه فان أساليب الري الحديثة لا تحتاج إلى كمية مياه كبيرة وقد نجحت المزارع التي طبقت هذا الأسلوب في بعض مناطق العراق برغم عدم توفر المياه. وان كان السبب المنافسة من قبل السلع الزراعية المستوردة فان الدولة منعت استيراد السلع الزراعية المشابهة للسلع المحلية عام 2012 إلا إن الذي حصل هو ارتفاع كبير في أسعار تلك السلع لقصور عرض تلك السلع لسد حاجة السوق. لانخفاض إنتاجها بمعنى إن الأراضي الزراعية تركت بورا دون أن تستغل. وان كان السبب الذي يتعلل به الفلاح هو التمويل فان المصرف الزراعي قدم قروضا ميسرة في التسديد والتكلفة (معدل فائدة صفرية) إلا إن هذه القروض ذهبت إلى أغراض استهلاكية دون استثمارها في الزراعة.

لذا يرى البحث فرض ضريبة زراعية ستكون لها اثار اقتصادية واجتماعية متمثلة في إجبار الفلاح على الزراعة وزيادة المساهمة في الناتج المحلي للإجمالي. إيجاد فرص عمل - جديدة والتي تترجم من جانبين إما من خلال تشغيل أيادٍ عاملة جديدة من عائلة الفلاح نفسه أو من خارج عائلته. او إجبار الفلاح الذي تعاقد مع الدولة على التخلي عن الأرض التي استأجرها من الدولة \* . وبالتالي تقسيم تلك الأراضي على أصحاب الاختصاص (خريجي كليات الزراعة) و تقترح الدراسة أن الحوافز المتصلة بالضرائب الزراعية لها دور مهم في تشجيع : الانتاج الزراعي من هذه الحوافز التي

\* هذا إذا علمنا أن هذه العقود التي تمت بين الدولة والفلاح خلقت طبقة أقطاعية الا أنها لا تستغل تلك الأراضي بل أصبحت تلك الأراضي للفاخر فقط.

تقترحها إن الأرض المزروعة تشمل بالإعفاء الضريبي أو تخفض معدل الضريبة على تلك الأرض أو رد جزء من الضريبة إلى الفلاح.

## ثانيا - الضرائب غير المباشرة

استخلصت الدراسة أن الهيكل الضريبي العراقي يعتمد اعتمادا كليا على الضرائب غير المباشرة ولاسيما الضرائب الكمركية. وينظم احكام هذه الضرائب في العراق القانون رقم 23 لسنة 1984 وتعديلاته وقانون التعريف الكمركية رقم 77 لسنة 1955. وفي 2003\9\19 وبموجب الأمر رقم 112 الصادر من سلطة الائتلاف تم تعليق الضريبة الكمركية. وفقا الامر المرقم 28 الصادر من قبل سلطة الائتلاف في العراق. تم فرض ضريبة إعادة الأعمال على إجمالي قيمة البضائع المستوردة بنسبة (5%) لمدة سنتين من تاريخ صدورهما. باستثناء الغذاء والدواء منها والتي بدأ العمل بها مطلع كانون الثاني 2004 لاعتبارات اقتصادية ومالية ولقد ورد بالمبررات القانونية التي جاء بها الأمر المذكور أن فرض هذه الضريبة هو لتحسين مستوى المعيشة للشعب العراقي عن طريق تأمين الموارد المالية لتمويل المشروعات التي تخدم التنمية الاقتصادية وكذلك انطلاقا من الدور الذي تستطيع أن تلعبه التجارة الدولية في تنمية اقتصاد السوق الحر العراقي.

هذا القانون وكما ذكرنا سابقا كان متسرعاً وغير مدروس لأنه لم يأخذ بنظر الاعتبار الوضع الاقتصادي للعراق. حيث أدت تلك القرارات الى بروز ظاهرة الإغراق في السوق العراقية بعد أحداث عام 2003 في مختلف السلع التي دخلت العراق عبر المنافذ الحدودية الرسمية وغير الرسمية بنوعيات رديئة وبأسعار منخفضة وغير خاضعة للفحوصات المختبرية من الرقابة المعتمدة ومنها الجهاز المركزي للتقييس والسيطرة النوعية. ونتيجة لذلك أغلقت العديد من المصانع والمزارع أبوابها. بمعنى آخر ان ال 5% التي حددت لاعادة اعمار العراق أسهمت في إفلاس وتوقف اغلب المصانع والمزارع نتيجة لإغراق السوق العراقية بالمنتجات الأجنبية.

الوضع اعلاه أدى الى زيادة نسبة البطالة المتفشية أصلا في الاقتصاد الوطني بسبب عدم وجود حماية كمركية لمنتجاتها. ناهيك بحرمانها من الدعم الاقتصادي لاسيما بالنسبة للمعامل المشيدة حديثا والتي تعد النواة الحقيقية لنمو وتطور قطاع الصناعة في المستقبل. كما اضطرت بعض المعامل ذات الإنتاج الواسع الى تقليص حجم إنتاجها لانخفاض الطلب على منتجاتها. للأسباب أعلاه تقترح الدراسة ضرورة تطبيق قانون الضريبة الكمركية رقم 22 لسنة 2010 الذي تمت المصادقة عليه من قبل البرلمان ولأسباب قد تكون سياسية جمد العمل في هذا القانون. كما تقترح الدراسة في هذا المجال توسيع ضريبة المبيعات والتي تفرض الآن بنسبة 10% على أقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى فقط. تفرض هذه الضريبة على المرحلة الأخيرة لاستهلاك السلع وهي مرحلة بيع السلعة من قبل بائع المفرد إلى المستهلك. بمعنى أنها ضريبة شاملة ويجب أن تطبيق هذه الضريبة بدءا من المناطق الحدودية، كذلك توسيع ضريبة المبيعات لتشمل الصناعة التحويلية والإنتاج المحلي.

## أولاً: الاستنتاجات

- 1- ان تطبيق او اضافة اوعية غير خاضعة للضريبة سابقا يؤدي الى زيادة كبيرة في الايرادات الضريبية التي ترفد الموازنة العامة.
- 2- ان التركيز على التقديرات الضريبية المرتفعة، ربما ينحدر نحو اسلوب المقايضة او المساومة وبالتالي يفسح المجال امام الفساد المالي، علاوة على الاجراءات الروتينية المعقدة، وتدفع المكلفين نحو التهرب الضريبي كليا او جزئيا.
- 3- الاصلاح الضريبي لا يعني ازدياد العوائد الضريبية فحسب، وانما التركيز على مختلف الضرائب المهمة مثل الضريبة الكمركية التي توفر الحماية الوطنية للأسواق العراقية من الاغراق بالإضافة الى اهميتها التمويلية في ردف الموازنة العامة.
- 4- إن تدني في نسب ومعدلات الضريبية التي من الممكن رفعها مع مراعاة اهداف التنمية الاقتصادية الاجتماعية والبيئية مثل ضريبة العقار او العرصات المبيعات الفنادق والمطاعم وعدم شمول التصنيفات الأخرى.

## ثانياً: التوصيات

1. حث الحكومة ومجلس النواب على تحديث وتطبيق القوانين والتشريعات الضريبية ومنها تطبيق قانون التعريف الكمركية المرقم (22) لسنة(2010) مع تشريع قانون لضريبة المبيعات وبالتالي يكونان من المصادر المهمة في ردف و تمويل الموازنة العامة
2. نوصي بدراسة ومسح شامل لكافة السلع والخدمات للكشف عن اوعية ضريبية جديدة وتوسيع القاعدة الضريبية وانعكاسها في الايرادات الضريبية.
3. تمعن النظر في النظام الضريبي وتشخيص مواطن الضعف وتحديد مشاكله. بما يسعفنا في عملية الاصلاح الضريبي والاختيار الافضل من بين البدائل المتاحة. كما يستلزم النظام الضريبي الحالي تغييرات قوية وصلبة وذات اسس فنية عالية تنسجم مع الوضع الاقتصادي والمالي المتذبذب اي (يتمتع بمرونة عالية).
4. العمل على رفع مستوى الشعور بالمسؤولية الوطنية، والالتزام الطوعي للمكلفين بدفع الضرائب.
5. نوصي بفرض ضرائب جديدة على شركات الدفع الالكتروني مثل (ماستر كارت الرافدين. النخيل مصرف الرشيد) وكذلك فرض ضريبة رياضية على الانشطة والملاعب الاهلية

- 1- يونس احمد بطريق، اصول الانظمة الضريبية، المكتب المصري الحيث للطباعة والنشر، الاسكندرية 1966
- 2- منذر عبد القادر الشخيلي، الدراسة في تقويم الاداء الضريبي في الدول النامية، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد 1997، صباح صادق جعفر الانباري، مجموعة قوانين الضرائب، المكتبة القانونية، بغداد 2009،
- 3- ابراهيم حميد محسن الزبيدي، صياغة التشريعات المثلى ركن اساسي في الاصلاح الضريبي، بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي، 2006 بغداد،
- 4- فيتو تانزي وهال زي، الدول النامية والسياسة الضريبية، صندوق النقد الدولي، قضايا اقتصادية،
- 5- عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، عمان اثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية المكتبة الوطنية، 2011،
- 6- هشام محمد صفوت العمري، الاقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مصدر سابق 1988، لقاء فنجان ثامر زيدان. دور الضريبية في تمويل الموازنة العامة في العراق. رسالة ماجستير. جامعة بغداد. 2012.
- 7- توفيق المراياتي. عوامل ضعف الوعي الضريبي في العراق وبعض السبل لمعالجته. مجلة البحوث الاقتصادية والادارية. جامعة بغداد. العدد 3 لسنة 1999.
- 8- هاوكار رمضان عيسى. تحليل اسباب واثار ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته في النظام الضريبي العراقي. مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية. جامعة كركوك. المجلد 20. العدد 2. 2017.
- 9- طارق حمدي حمدان ابو سنينه، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة للشركة الصناعية(دراسة حالة على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية)، الرسالة ماجستير محاسبة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، 2008
- 10- خالد حامد عبد. "النظام الضريبي في العراق (الواقع والافاق المستقبلية)". بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الاول للفترة من 17-18/10/2001.
- نور حمزة حسين، الاصلاح الضريبي في العراق، مجلة الانبار للعلوم القانونية والسياسية، المجلد التاسع، العدد الثاني، 2019
- 11- عبد المجيد قدوري، دراسات في علم الضريبة، عمان، دار جرير للنشر والتوزيع، ص 249
- 12- حسن سالم محسن، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دنانير، العدد التاسع 2016
- 13- اوشان احمد، بلعزوز بن علي، الاصلاحات الضريبية كاداة لعصرنة وتطور الادارة الضريبية بالاشارة الى الجزائر، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، العلوم الاقتصادية، العدد 17، 2017

- 14- فيصل سرحان عبود، فراس حسن رشيد، سجاد خلف حسين، دور بيئة النظام الضريبي في ادارة ازمة الحصيلة الضريبية، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب في العراق، جامعة تكريت، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد خاص ج2، 2020
- 15- وزارة المالية، تقرير الهيئة العامة للضرائب، انجازات ونشاطات الهيئة العامة 2017
- 16- الوقائع العراقية/ العدد 4004 بتاريخ 2005/9/22
- 17- المادة 33 الفقرة 1 من مسودة قانون النفط والغاز.
- 18- الوقائع العراقية، العدد 3890 في 2003 /9/1.
- 19- المادة الثانية، الفقرة (9) من قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل.
- 20- المادة الأولى من قانون تعديل قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959) رقم 66 لسنة 2001.
- 21- الإستراتيجية الضريبية لعام 2004، أمر سلطة الائتلاف رقم 49 لسنة 2004، (القسم السادس).