



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة القادسية / كلية الإدارة والاقتصاد
قسم الاقتصاد

الضرائب ودورها في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة (٢٠٠٤-٢٠١٩)

رسالة قدمها الطالب

وليد كاظم شمخي حسين الجنابي

إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة القادسية

وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير

في العلوم الاقتصادية

بإشراف

أ.م.د. باقر كرجي حبيب الجبوري

٢٠٢١ م

١٤٤٣ هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(خُذْ مِنْ أَمْوَالِهِمْ صَدَقَةً تُطَهِّرُهُمْ وَتُزَكِّيهِمْ بِهَا وَصَلِّ عَلَيْهِمْ ۖ إِنَّ صَلَاتَكَ سَكَنٌ لَهُمْ ۗ وَاللَّهُ سَمِيعٌ عَلِيمٌ)

(سورة التوبة: الآية ١٠٣)

الإهداء

الى ..

الدماء الزكية... شهداء العراق

من حصد الاشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

أبي رحمه الله

من علمتني وعانت الصعاب لأصل إلى ما أنا عليه

أمي

من هم أقرب أليّ من روحي إلى من شاركني حزن الأم وبهم استمد قوتي واصراري

إخوتي وإخواتي

الباحث

شكر و عرفان

في البداية، الشكر والحمد لله، جل في علاه، فله ينسب الفضل كله في اكمال رسالتي والكمال يبقى لله وحده.

وبعد الحمد لله، لا يسعني الا ان اتقدم بجزيل الشكر والامتنان مع فائق تقديري لأستاذي الدكتور (باقر كرجي حبيب الجبوري) لتفضله بقبول الاشراف على رسالتي، شاكرا ما بذلة معي من جهد متواصل ومستمر وعطاء دائم الذي كان له الاثر الواضح في إغناء الرسالة بالمادة العلمية الرصينة.

وانتقدم بالشكر والتثناء لعميدكلية الادارة والاقتصاد الاستاذ الدكتور سوسن كريم هودان الجبوري ورئيس قسم الاقتصاد الاستاذ المساعد سندس جاسم شعيث لجهودهما المبذولة في دعم طلبة الدراسات العليا وتذليل العقبات التي تواجههم.

كل الشكر والعرفان الى السادة رئيس واعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بالموافقة على مناقشة رسالتي واغنائها بمعلوماتهم القيمة.

أتوجه بالشكر والعرفان الى اساتذتي في كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة القادسية. ولاسيما اساتذة قسم الاقتصاد (أ.د. عبد الكريم جابر العيساوي، أ.د. كريم سالم الغالبي، أ.د. موسى خلف عواد، أ.د. عبد العظيم عبد الواحد الشكري، أ.د. نزار كاظم الخيكاني، أ.د. امل اسمر الساعدي أ.م. د. باقر كرجي الجبوري، أ.م. د. فاضل عباس الشيباني، أ.م. د. نادية خضير كناوي، أ.م. د. ميامي صلال صاحب الشكري) فجزاهم الله خير الجزاء.

كما اقتضى واجب العرفان بالجميل ان اتقدم بجزيل الشكر إلى زملائي طلبة الدراسات العليا /كلية الادارة والاقتصاد/ قسم الاقتصاد والى كل من كان له الأثر على مسيرتي العلمية.

الباحث

المستخلص:

ارتبط وجود الضريبة بوجود البلد وتعددت ادوارها تبعا لتطور مراحل هذه الدلة ومدى تدخلها في الحياة الاقتصادية، والضريبة احد المصادر التمويلية الفاعلة في كثير من البلدان أم كانت متقدمة ام نامية، يهدف البحث الى تحليل وتفعيل دور الضرائب العامة في العراق لحاجة الاقتصاد العراقي الى تفعيل ادوات تمويلية غير الايرادات النفطية لما يتعرض له الاخير من صدمات جراء تقلبات 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 اسهام الايرادات الضريبية الى الايرادات العامة، وباستعمال الاساليب العلمية والفنية في احتساب مؤشرات ضريبية محل البحث، والوقوف على المعوقات (التحديات) ومقترحات الاصلاح الضريبي التي تعزز من فاعلية الضرائب في تمويل الموازنة العامة.

واظهرت النتائج خلال مدة البحث من (2004-2019) نمو النفقات العامة بشكل متسارع إذ مثلت النفقات الجارية النسبة الاكبر منها وعدم الاستفادة من الفوائض المالية في بناء البنى التحتية، وافضت نتائج البحث الى ان اسهام الايرادات الضريبية الى الايرادات العامة كانت ضئيلة جداً، وكانت مؤشرات الضرائب خلال مدة البحث لمتوسط 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 مرن، وتبين من خلال البحث ضرورة الاصلاح الضريبي فضلا عن تبني ضرائب ذا فاعلية اعلى لزيادة الايراد الضريبي وانعكاسه على الموازنة العامة.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	المدخل النظري	
أ	الاية القرآنية	
ب	الاهداء	
ج	الشكر والعرفان	
د	المستلخص	
هـ	قائمة المحتويات	
ز	قائمة الجداول	
ح	قائمة الاشكال	
ح	قائمة الملاحق	
1	المقدمة	
55-4	الضريبة - الموازنة	الفصل الأول
4	الضريبة - انواعها - وقواعدها	المبحث الأول
5	مفهوم الضريبة والأطر الفكرية بين المدارس الاقتصادية	المطلب الأول
12	انواع الضرائب	المطلب الثاني
19	قواعد الضريبة العامة	المطلب الثالث
21	المؤشرات الضريبية	المطلب الرابع
24	مفهوم الموازنة العامة: اعدادها ,انواعها - وطرق تمويلها	المبحث الثاني
24	مفهوم الموازنة: (المفهوم وعلاقتها ببعض المفاهيم الاخرى)	المطلب الأول
35	انواع الموازنات العامة	المطلب الثاني
42	العجز والفائض في الموازنة العامة	المطلب الثالث
47	طرق تمويل الموازنة وسمات الضريبة في البلدان النامية والمتقدمة	المبحث الثالث
47	طرق تمويل الموازنة العامة	المطلب الاول
51	سمات الضريبة في البلدان النامية	المطلب الثاني
53	سمات الضريبية في البلدان المتقدمة	المطلب الثالث
112-56	تحليل اسهام الضرائب في تمويل الموازنة العامة	الفصل الثاني
56	تحليل هيكل الضرائب في العراق	المبحث الأول
56	معالم الازمة البنوية في الاقتصاد العراقي	المطلب الأول
59	الضرائب المباشرة في العراق	المطلب الثاني
69	الضرائب غير المباشرة في العراق	المطلب الثالث
74	تحليل الموازنة العامة في العراق للمدة (2004-2019)	المبحث الثاني
74	تحليل النفقات العامة في العراق للمدة من (2004-2019)	المطلب الأول

82	تحليل الإيرادات العامة في العراق للمدة من (2004-2019)	المطلب الثاني
89	تحليل عجز فائض الموازنة في العراق للمدة من (2004-2019)	المطلب الثالث
93	نسبة اسهام الضرائب في الايرادات العامة في العراق	المبحث الثالث
93	معدلات نسب النمو (اجمالي الايرادات الضريبية واجمالي الضرائب المباشرة و اجمالي الضرائب غير المباشرة) في العراق للمدة من (2004-2019)	المطلب الأول
99	تحليل نسبة اسهام (اجمالي الضرائب المباشرة وغير المباشرة الى الايرادات الضريبية ونسبة الايرادات الضريبية الى الايرادات العامة) في العراق للمدة (2004-2019)	المطلب الثاني
103	تحليل نسبة اسهام كل من (ضرائب الدخل و وضريبة نقل الملكية ضريبة العقار والعرضات الى الضرائب المباشرة) في العراق للمدة (2004-2019)	المطلب الثالث
107	تحليل نسبة اسهام لكل من (الضريبة الكمركية وضريبة المبيعات الى الضرائب غير المباشرة) في العراق للمدة (2004-2019)	المطلب الرابع
113-150	مؤشرات الضرائب ومقترحات الاصلاح الضريبي	الفصل الثالث
113	مؤشرات الضرائب في العراق	المبحث الأول
113	مؤشرات الضريبة في العراق	المطلب الاول
113	مؤشر الطاقة الضريبية في العراق للمدة (2004-2019)	اولا
116	مؤشر العبء الضريبي في العراق للمدة(2004-2019)	ثانيا
118	مؤشر المرونة الداخلية في العراق للمدة(2004-2019)	ثالثا
120	مؤشر الميل الحدي للضرائب في العراق(2004-2019)	رابعا
122	معوقات التي تواجه النظام الضريبي في العراق	المبحث الثاني
122	التحديات والمعوقات البنوية في النظام الضريبي العراق	المطلب الاول
125	تحديات(تنظيمية وقانونية)وفنية	المطلب الثاني
126	المعوقات والتحديات البشرية	المطلب الثالث
129	مقترحات لتفعيل اسهام الضرائب في تمويل الموازنة العامة العراقية	المبحث الثالث
129	متطلبات الاصلاح الضريبي في العراق	المطلب الأول
131	اصلاح هيكل النظام الضريبي	المطلب الثاني
142	المالية اللامركزية والضرائب المقترح استحداثها	المطلب الثالث
151	الاستنتاجات والتوصيات	
154	قائمة المصادر	
A	الملخص باللغة الإنكليزية	

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
62	سعر الضريبة للفرد المقيم وغير المقيم وفق نسب قانون رقم 25 لسنة 1999	1
63	نسب الضريبة وفق الاستراتيجية الضريبية الصادرة عن سلطة الائتلاف ا	2
75	تحليل النفقات العامة في العراق للمدة (2004-2019)	3
83	تحليل الإيرادات العامة في العراق للمدة (2004-2019)	4
90	تحليل العجز والفائض في الموازنة العامة في العراق للمدة (2004-2019)	5
94	معدل نمو الإيرادات الضريبية والضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق للمدة (2004-2019)	6
100	نسبة اسهام الإيرادات الضريبية الى الإيرادات العامة واسهام الضرائب المباشرة وغير المباشرة الى الإيرادات الضريبية في العراق للمدة (2004-2019)	7
104	نسبة اسهام ضرائب الدخل و ضريبة نقل ملكية العقار وضريبة العقار والعرضات الى الضرائب المباشرة في العراق للمدة (2004-2019)	8
108	نسبة اسهام الضرائب الكمركية وضرائب المبيعات الى الضرائب غير المباشرة في العراق للمدة (2004-2019)	9
115	مؤشر الطاقة الضريبية في العراق للمدة (2004-2019)	10
117	مؤشر العبء الضريبي في العراق للمدة (2004-2019)	11
119	مؤشر المرونة الداخلية في العراق للمدة (2004-2019)	12
121	مؤشر الميل الحدي للضرائب في العراق للمدة من (2004-2019)	13
134	اسعار الضريبة على نقل الملكية ضمن قانون مسودة الدخل الموحد	14
137	اسعار ضريبة الدخل للشركات المحدودة والاسهام (المختلطة والخاصة)	15

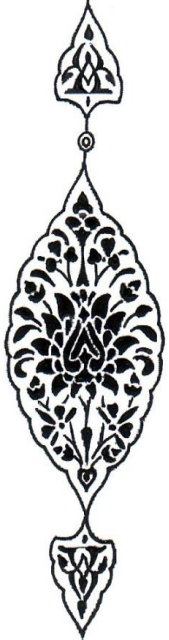
قائمة الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	منحنى اثر لافر	1
80	نسبة اسهام النفقات الجارية والاستثمارية الى اجمالي النفقات العامة في العراق للمدة (2019-2004)	2
81	نسبة نمو النفقات الجارية والاستثمارية الى نسبة اجمالي النفقات العامة في العراق في للمدة (2019-2004)	3
88	نسبة النمو للايرادات العامة والايادات النفطية في العراق (2019-2004)	4
92	نسبة العجز والفائض في الموازنة العامة في العراق (2019-2004)	5
98	نسبة معدلات النمو للايرادات الضريبية والضرائب المباشرة الضرائب غير المباشرة في العراق (2019-2004)	6
103	نسبة اسهام الضرائب المباشرة وغير المباشرة الى الايرادات الضريبية في العراق (2019-2004)	7
111	مقارنة بين الضرائب المباشرة لسنوات مختلفة ومقارنة للضرائب غير المباشرة لسنوات مختلفة في العراق	8

قائمة ملاحق

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
164	نسبة اسهام الضرائب المباشرة في العراق للمدة (2019-2004)	1
165	نسبة اسهام الضرائب غير المباشرة في العراق للمدة (2019-2004)	2
166	الايرادات الضريبية من (2019-2003)	3

المقدمة



المقدمة

يعد الانتقال الى الاقتصاد الحر عاملا محفزا نحو تغيير السياسات الاقتصادية والمالية من خلال احداث تغييرات جوهرية في الانظمة القائمة وفق معايير واسس تتماشى مع الانفتاح الاقتصادي ومسايرة بلدان العالم واعادة هيكلية الاقتصاد واتباع برامج اصلاحية تشمل جميع النواحي والقطاعات الاقتصادية، واعادة بناء النظام الضريبي بما يخدم الافراد والسلطات العامة في تحقيق الاهداف المرجوة.

تعد الضرائب من أهم مرتكزات المالية العامة والتي تعبر عن سيادة البلد وكيانها وقدرتها على بسط نفوذها وقوانينها ومدى التزام الافراد بها، وكذلك ترتبط فاعلية النظام الضريبي بقوة البلد 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 بمستوى النمو الاقتصادي وتحقيق العدالة الاجتماعية.

اتسمت الضرائب العامة في العراق بضعف دورها وغياب فاعليتها، بوصفها واحدة من 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 اثر سلبي بانخفاض اسهام العوائد الضريبية في تمويل الموازنة العامة.

اهمية البحث

تتبع أهمية البحث ان من اهم الدعائم قوة الاقتصاد في البلد العراقية تنوع مصادر الإيرادات غير النفطية وعدم الاعتماد على مصدر واحد في رقد الموازنة العامة ، وتكمن أهمية الضريبة من انها تعالج موضوعا مهما واحد قنوات التمويل الموازنة العامة في العراق ،والضريبة احدى هذه المصادر اذ امكانية الاعتماد على تفعيل دور أكبر ومتميز للضرائب في تمويل الموازنة العامة ما تزيد من وتيرة تقديم الخدمات الصحية والتعليمية ومشروعات البنى التحتية للفرد والمجتمع بصورة عامة، فضلا عن الدور الذي تلعبه في اعادة توزيع الدخل القومي وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

مشكلة البحث

يعد فرض الضريبة عملا سياديا معبرا عن كيان البلد وقوتها ،وتستخدمها البلد في التخفيف من أعبائها المالية التي تتزايد بشكل مستمر ، من هذا المنطلق يطرح التساؤل الاتي:
هل التعقيدات وصعوبة الاجراءات في الهيكل الضريبي بالاضافة الى الطبيعة الريعية للاقتصاد العراقي اثرت بشكل سلبي على اسهام الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة؟.

فرضية البحث

دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة ،وامكانية ان تسهم الضرائب في دور اكبر من خلال اصلاح وتحديث التشريعات والقوانين الضريبية ، ومدى اضافة اوعية الضريبة جديدة ،او رفع المعدلات الضريبية ، وضرورة قيام المالية العامة العراقية باتخاذ خطوات جادة في اصلاح الضرائب بالشكل الذي يجعلها فاعلة في تمويل الموازنة العامة العراقية.

هدف البحث

1- بيان دور الضريبة في زيادة تمويل الموازنة العامة لما لها من أثر على القيام بالمشروعات الاقتصادية والاجتماعية وانعكاسها على ارتفاع مستوى الدخل الفردي والمحلي وهذا يساعد في عدم معارضة دافعي الضرائب اذ ما فرضت ضرائب جديدة لتغطية الاموال اللازمة لديمومة عمل السلطات العامة.

- 2- تقديم بعض المقترحات لزيادة فاعلية الضرائب في تمويل الموازنة العامة
- 3- التعرف على جوانب الخلل في النظام الضريبي المعتمد حالياً في العراق والتي تؤدي الى انخفاض نسبة اسهام الضرائب في تمويل الموازنة العامة.

الحدود البحث

الحدود الزمانية للبحث: (2004-2019).

الحدود المكانية: العراق.

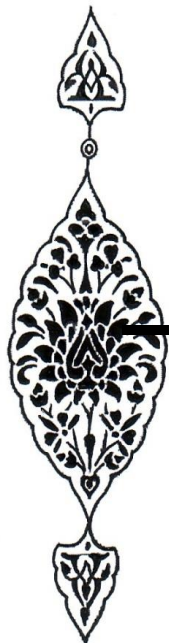
منهجية البحث

اعتمد البحث المنهج الاستقرائي والوصف التحليلي كونه يتماشى مع طبيعة البحث ويتميز هذا المنهج بوصف دقيق للمشكلة (موضوع الدراسة)، عن طريق جمع البيانات والمعلومات وتحليلها وتفسيرها من اجل الوصول الى نتائج مرغوبة ومدى امكانية الاستفادة منها في تفعيل دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة .

هيكلية البحث

لتغطية البحث وشموله، فقد قسم على ثلاثة فصول، تناول الاول مفهوم الضريبة والموازنة - بوصفها مدخلاً نظرياً، إنتظم في ثلاثة مباحث تناول الاول منها تعريف الضريبة وانواعها وقواعدها والثاني مفهوم الموازنة واعدادها والثالث طرق تمويل الموازنة العامة وسمات الضرائب في البلدان النامية والمتقدمة، وعالج الفصل الثاني في الجانب التحليلي اي تحليل اسهام الضرائب في تمويل الموازنة العامة، كان في ثلاثة مباحث، تطرق الاول الى تحليل هيكل الضرائب في العراق، وتناول الثاني تحليل النفقات والايادات العامة وعجز الموازنة للمدة (2004-2019) إهتم المبحث الثالث باسهام الضرائب في الايرادات العامة، فيما اختص الفصل الثالث بمؤشرات ومعوقات واصلاح الهيكل الضريبي، وقد انتظم في ثلاثة مباحث تناول الاول كيفية احتساب المؤشرات الضريبة والثاني بمعوقات و(تحديات) النظام الضريبي، وإهتم المبحث الثالث بتناول مقترحات الاصلاح الضريبي.

الفصل الأول



الضريبة-الموازنة

المدخل النظري

المبحث الاول

الضريبة. انواعها. وقواعدها

تمهيد

دور الضريبة يرتبط بعلاقة وثيقة مع تطور الاوضاع الاقتصادية والنظم المختلفة للدول، أم كانت هذه النظم رأسمالية ام اشتراكية وما يتبع ذلك من حاجات عامة لتلك الدول، وكيفية توفير الموارد النقدية لإشباع تلك الحاجات، على ان ظهور البلد الحارسة مع الاقتصاد الحر الذي ساد في اوائل القرن الثامن عشر وحرصه على عدم تدخل البلد في الحياة الاقتصادية اقتصر دور الضريبة على تمويل الحاجات العامة التي تشبع من قبل البلد مثل الامن والدفاع، وسادت الضريبة المحايدة حتى ظهور الازمات والمشكلات الاقتصادية ولاسيما كساد 1929 أثر ذلك على تطور الفلسفة الاقتصادية الى التدخل في الحياة الاقتصادية لمعالجة الازمات وحل مشكلة البطالة واعادة توزيع الدخل إذ انتقلت الضريبة من وسيلة مالية الى اداة اقتصادية بيد الدولة⁽¹⁾، وتناول هذا الفصل الضريبة وقواعدها وبعض المفاهيم ذات الصلة بها، والموازنة العامة وقواعدها وانواعها وكيفية تمويلها.

المطالب الاول- مفهوم الضريبة والاطرها الفكرية بين المدارس الاقتصادية:

الضريبة تعد من الفنون المالية الاكثر نجاعة في تمكين البلد من التأثير بشكل فعال بالأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والمالية، اذ تهدف الى تحقيق التنمية الاقتصادية في جوانبها المختلفة كافة، وتؤدي الضرائب في مختلف الاقتصادات مهاماً عديدة بعضها يتعلق في تحقيق العدالة الاجتماعية وبعضها الاخر يتعلق بتوجيه الفائض الاقتصادي صوب الاستثمار، فضلا عن تمتع الضريبة بالقدرة على التأثير في مستوى النشاط الاقتصادي، ووفقا للقاضي (اوليفر ويندل هولمز) فإنّ الضرائب تمثل الثمن الذي ندفعه مقابل مجتمع متحضر، لايزال هذا القول المأثور يفسح المجال للجدل في ما اذا كانت الضرائب المرتفعة للغاية بالنسبة لمقدار الحضارة التي يريدها المواطنون او يحتاجون اليها وفي الوقت نفسه فهذا يعني ان الضرائب جزء لا مفر منه للعيش في المجتمع⁽²⁾.

(1) وفاء المهداوي. انعام مزيد. الاثار الاجتماعية للضرائب المباشرة في العراق. مجلة العلوم الاقتصادية 2012 ص37.
(2) Holley H ،-Ulbrich،، PUBLIC، FINANCE IN THEORY AND PRACTICE Routledge، LONDON AND NEWYORK، 2003 p ،161

وقد زادت أهمية الضريبة نتيجة ازدياد اعباء السلطة العامة، وبعد تطور مفهوم الضريبة أصبحت اداة فعالة في سبيل تامين العدالة الاجتماعية واعادة توزيع الدخل والثروات بين افراد المجتمع وتوجيه رؤوس الاموال نحو العمليات الانتاجية وفرض الضرائب على السلع معينة واعفاء بعض المشروعات الاقتصادية من طائلة الضريبة، وتطورت الضريبة عبر مراحل التاريخ المختلفة من حيث طبيعتها او الاسس التي تعتمد عليها، وكذلك من حيث الدخل والارباح واسلوب ربطها في عمليات التحصيل والاسعار، فضلا عن الاحكام والتشريعات الخاصة بالضريبة بما ينسجم مع التغييرات في الهيكل الاقتصادي والفعاليات الاقتصادية، وكل هذا جعل من الضريبة اداة مالية واقتصادية ووسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية، لذلك تعددت التعاريف الخاصة بالضريبة و من الصعوبة الوصول لتعريف محدد وموجز للضريبة.

اولا- مفهوم الضريبة

مر تعريف الضريبة بصور متعددة. فقد عرفت بأنها " مبلغ نقدي تفرضه البلد او احدى الهيئات العامة جبراً وتجبى من المكلف بشكل نهائي دون مقابل " (1)، والضريبة وسيلة فعالة لتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تبتغي البلد الوصول اليها، كما تمثل الضريبة " فريضة مالية تجبها البلد جبراً من الافراد أم كانوا طبيعيين ام معنويين من دون مصلحة ذاتية "، وعرفت ايضا بأنها " فريضة مالية الزامية تجبى من المكلفين بقوة القانون تساعد السلطات العامة في تقديم الخدمات العامة، وتحقيق الاهداف المرسومة التي تقع ضمن الخطة العامة للدولة "، كما عرفت بانها " فريضة الزامية تفرض من قبل السلطة العامة بأسلوب امري وقسري دون الرجوع الى موافقة الافراد بذلك " (2).

اما الاقتصادي سيلجمان فقد عرف الضريبة بانها (اسهام جبري من الافراد للحكومة لمواجهة النفقات العامة والتي تحقق منفعة لجموع الافراد دون انتظار الحصول على منفعة خاصة)(3).

(1) عبد الباسط علي جاسم الجشعمي، الاعفاءات من ضريبة الدخل، الطبعة الاولى، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2008 ص25.

(2) سعود جايد مشكور، وآخرون، المحاسبة الضريبة واطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق، الطبعة الاولى، دار الضياء 2014، ص20.

(3) خديجة الاعسر- اقتصاديات المالية العامة، القاهرة- 2016، ص135.

كما عرفت الضريبة بأنها "فريضة حكومية تفرضها الحكومة او من ينوب عنها من الهيئات العامة كالوزارات والمجالس (المحلية المركزية واللامركزية) تجبى طبقا للمقدرة التكاليفية للمكلف دون ان يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"⁽¹⁾.

ويرى الباحث الضريبة بأنها (اداة مالية تفرض من قبل البلد لتحقيق اهداف وابعاد اجتماعية واقتصادية ومالية بقوة القانون دون اي التزام من قبل البلد بتحقيق منافع خاصة للمكلفين بدفعها، وتسهم في تنظيم عمليات الاستيراد والتصدير وتشجيع الاستثمار والتنمية الاقتصادية).

(1) سهاد كشكول عبد، العولمة المالية واثرها في الضريبة في البلدان العربية، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، العدد 6، 2018، ص148

ثانياً- بعض المفاهيم المتعلقة بالضريبة:

(1) التحصيل الضريبي

ينبغي على المكلف بالضريبة أن يدفع الضريبة المستحقة عليه الى الجهات المختصة في تحصيلها بصورة طوعية. وفي موعدها الذي حدده المشرع الضريبي، إذ تقوم الجهات المختصة الممثلة بالإدارة الضريبة في عمليات واجراءات الغرض منها وضع القوانين والانظمة الضريبية موضع التنفيذ، ومن ثم جمع المتحصلات الضريبية وايصالها الى الخزانة العامة.⁽¹⁾ وعلى المشرع أن يراعي طرق التحصيل بين المكلف والدولة من حيث ملاءمة مواعيد الاداء الضريبي او التعقيد في الاجراءات الادارية، وتختلف طرق تحصيل الضريبة باختلاف انواع الضرائب اي هنالك ضرائب يتم تحصيلها عند المنبع وبشكل فوري وتمتاز بالأداء الضريبي عند الوقت المحدد وتحد من التهرب الضريبي، او تقوم الادارة الضريبة بالتعاقد مع اشخاص على ان تتولى عملية التحصيل الضريبي لحسابهم الخاص وبمساعدة الادارة الضريبة لقاء مبلغ محدد لصالح الدولة، ويعاب على هذا الاسلوب انه يلحق ضرراً بالخزانة العامة وينتج عنه هدر في الاموال بين المتحصل من المكلف وما يسد الى الخزانة⁽²⁾.

(2) التهرب الضريبي

التهرب الضريبي هو محاولة المكلف انكار الاعوية الضريبة او تقديم معلومات ناقصة عنها. مستغلاً بعض المساحات الضريبية في التشريع الضريبي التي وضعت لتحقيق اهداف اقتصادية معينة تارة⁽³⁾ و يتجاهل النصوص القانونية والتشريعية للضريبة تارة اخرى وهذا التصرف مخالف للقانون مما يعرضه للجزاء والعقاب عليه، ويمكن ان يحدث التهرب الضريبي مع ضريبة الانفاق. كما هو مع ضريبة الدخل، يستطيع ذو الانفاق المرتفع تقديم الهدايا معفاة من الضرائب للأشخاص ذو الانفاق المنخفض وارسالهم للتسوق بدلا عنهم⁽⁴⁾ ومن اشكال التهرب الضريبي⁽⁵⁾.

(1) رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، ص555-557

(2) علي غانم شاكر، كرار حاتم عطية، اثر الوعي الضريبي في زيادة العوائد الضريبية، بحث تحليلية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية جامعة المثنى، المجلد 9، العدد3، 2019ص178

(3) فرقد فيصل جدعان، اهمية دور مراقب الحسابات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، مجلد 4 العدد (10) 2014ص41

(4) Arye L. Hillman، Public Finance and Public Policy، 2nd edition، Cambridge University Press، 2013 p. 703

(5) ختار ولد الشيباني، التهرب الضريبي، مجلة الحكمة، للدراسات الاقتصادية، المجلد 8، 2016، ص192

أ) التهرب المشروع.

محاولة المكلف بدفع الضريبة التخلص التخلص منها بصورة كلية أو جزئية نتيجة الاستفادة من بعض الثغرات التشريعية في القانون من أد الضريبة المستحقة عليه أو جانب منه من غير أن يكون هنالك مخالفة للنصوص القانونية، مستغلا بعض الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية التي يضعها المشرع لتحقيق غايات اقتصادية واجتماعية، مثلا تفرض ضرائب على أرباح جميع الشركات التجارية والصناعية والزراعية، ثم تعفى بعض المؤسسات الزراعية من هذه الضرائب ضمن حدود معينة⁽¹⁾.

ب) التهرب غير المشروع

يعني عدم الالتزام من قبل المكلفين بدفع الضريبة بالقوانين والتشريعات الضريبية مستخدما وسائل الغش والاحتيال في أداء الضريبة المستحقة عليه، وهذه الوسائل تعارض الأحكام القانونية وتعرض المكلف للمساءلة القانونية والجزائية⁽²⁾، ومن صور التهرب الضريبي، عدم تقديم معلومات عن الدخل أو رأس المال الخاضع للضريبة فضلاً عن تقديم معلومات غير صحيحة أو غي كاملة.

من اهم اسباب التهرب الضريبي⁽³⁾: انخفاض درجة الوعي الضريبي، سوء ادارة الانفاق العام، الظروف الاقتصادية ولاسيما في اوقات الكساد، ارتفاع اسعار الضرائب، ضعف الجزاءات والعقوبات على المخالفين.

3) الازدواج الضريبي

يحدث الازدواج الضريبي عند فرض الضريبة نفسها اكثر من مرة على الشخص نفسه وعلى المال نفسه وفي المدة عينها، ومن المعتاد يحصل الازدواج الضريبي حين يدفع المكلف بالضريبة مرتين او اكثر على المال نفسه⁽⁴⁾.

(1) اختار ولد الشيباني، التهرب الضريبي، مجلة الحكمة، للدراسات الاقتصادية، المجلد، 8، 2016، ص192

(2) زكرياء المعماري، التهرب الضريبي، منشورات القضاء المدني، العدد، 7، 2015، ص53

(3) رضا صاحب ابو حمد، المالية العامة، مطبعة جامعة البصرة، م2002 ص 222

(4) هيثم محمد علي، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين اعادة التكييف والتغير في النظام الضريبي العراقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 35، 2013، ص293

ثالثا-الضريبة والأطر الفكرية بين المدارس الاقتصادية

1) الضريبة في اطار المدرسة الكلاسيكية

ان الفكر الاقتصادي الكلاسيكي يؤكد حيادية الضريبة انطلاقا من مبدا الحرية الاقتصادية وفكرة حيادية البلد واقتصار دورها في توفير الامن الداخلي والخارجي للبلد، وفي ظل الفكر الكلاسيكي كانت البلد تقدر مبدا توازن الموازنة وترفض تحصيل الإيرادات او تحميل الافراد اعباء مالية الا في حدود ما يلزمها من النفقات العامة، ويعتبر آدم اسميث من اهم المفكرين الاقتصاديين الكلاسيكيين الذي اشتهر - بكتابه ثروة الامم.

ويرى آدم اسميث ان النظام الطبيعي قادر على تحقيق التوازن بين المصالح الفردية والمصالح العامة وقد اصطلح عليه (اليد الخفية) اذ ان الفرد يسعى إلى تحقيق مصلحته الخاصة وهوما يؤدي الى تحقق المنافع و المصالح العامة، أما الضرائب التي يدفعها الافراد للدولة، فيرى آدم اسميث انها اسعار يدفعها الافراد جزاء حماية اسرهم وممتلكاتهم الخاصة، و يرى ايضا ان فرض الضريبة يجب ان تقوم به الحكومة بشكل اكثر حكمة فليس من الصحيح ان تفرض الضرائب على الشركات التي تعتمد على رأس مال يمثل دخلها ومحرك لنشاطها الاقتصادي. فصاحب المخزون هو مواطن دولي وعالمي وليس عليه ان يلتزم بهذه البلد او تلك فربما يدفعه ذلك للمغادرة او الهجرة الى بلد اخر اذا ما تعرض لتقدير ضريبي مزعج او تحمله اعباء ضريبية مرهقة وهذا يتيح له التمتع بثروته كيفما يشاء⁽¹⁾.

وركزت المدرسة الكلاسيكية على دور الضرائب في الحصول على الإيرادات لتغطية النفقات العامة فقط فقد فرضت ضريبة تعرف بـ (الضريبة المحايدة)⁽²⁾ وهي ضريبة لا تؤثر على المراكز النسبية للأفراد ولا تغير من توزيع الدخل والثروات، على ان لا تغير في البنيان الاقتصادي، والضريبة يجب ان لا تزيد عن حدود النفقات العامة وان لا تفرض ضريبة على رأس المال لان فرضها يؤدي الى انخفاضه تدريجيا، ويفضل الكلاسيك الضرائب على الاستهلاك مقارنة بالضرائب على الادخار. وهي تعدوا ان تكون وسيلة لتمويل الخزينة العامة للدولة.

(1) ايمنون باتلر -كتاب آدم اسميث 2007، ترجمة علي الحارس، مراجعة يمان عبد الغني نجم، صدرت عن مؤسسة الهنداوي 2020 ص 59.

(2) فوزي عطوي، المالية العامة والنظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003 ص 173

(2) الضريبة في اطار المدرسة الكينزية:

يرى كينز ان التوازن العام يتحقق بغض النظر عن التوظيف الكامل (اي في حالة ظل العاملة الناقصة) قد يكون مستوى الطلب الكلي الذي تحققه قوى السوق عاجزاً عن تحقيق مستوى التوظيف الكامل، ووفقاً للنظرية الكينزية ان حالة عدم الاستقرار الاقتصادي الناتجة عن الدورات الاقتصادية في حالة قصور الطلب الكلي التي تتسبب في مزيد من البطالة وحالة الفائض في الطلب الكلي التي تتسبب في حالة التضخم، ويرى كينز امكانية استخدام الادوات المالية من الضرائب والانفاق الحكومي ضمن الموازنة العامة للتأثير على الطلب الكلي في مواجهة حالة عدم الاستقرار الاقتصادي (حالي البطالة والتضخم) حيث يؤثر الانفاق الحكومي بشكل مباشر على مستوى الطلب الكلي، وكذلك تؤدي الضرائب الى تغير الدخل القابل للتصرف به للمستهلكين وربحية منشآت الاعمال ومن ثم فان سياسة الضرائب لها تأثير غير مباشر على كل من الاستهلاك والاستثمار بوصفها مكونات الطلب الكلي وفي ظل السياسة المالية التوسعية استخدمت سياسة تخفيض الضرائب وسيلة لتحفيز الطلب الكلي في مواجهة ظروف الكساد من وجهة نظر صانعي القرار السياسي حيث يعدون الافراد افضل من الحكومة في تحديد افضل السلع التي يمكن انتاجها في حالة زيادة الانتاج اي ان⁽¹⁾ تخفيض الضرائب على الدخل يعد اداة مهمة في معالجة البطالة التي يعاني منها اقتصاد ما ودفعه لتحقيق التوظيف الكامل لموارده المتاحة، وكذلك تخفيض الضرائب على الدخل سوف يزيد من الدخل القابل للتصرف به لدى الافراد وهذه الزيادة في الدخل القابل للتصرف به سوف تغري الافراد على رفع مستوى الانفاق الاستهلاكي ما يؤدي الى الزيادة في الطلب الكلي، وقد بين كينز ان الحياة الاقتصادية تتطلب تقليل التفاوت بين الافراد من خلال التوزيع العادل للدخل اي تعمل البلد على فرض ضرائب تصاعدية على ذوات الدخل المرتفعة وعادة توزيع حصيلتها على شكل اعانات الاجتماعية وخدمات تعليمية وصحية لصالح شرائح الفقراء التي تمثل الاكثرية الساحقة من المجتمع وتهدف من ذلك الى رفع الميل الحدي للاستهلاك مما يؤدي الى زيادة الطلب⁽²⁾.

(1) جيمس جوار تيني وريجار داسترون. الاقتصاد الكلي، ترجمة عبد الفتاح عبد الرحمن واخرون دار المريخ. الرياض. 1987ص300-30.

(2) علي عبد كاظم المعموري، تاريخ الافكار الاقتصادية، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2012ص445

3) الضريبة في اطار مدرسة اقتصاديات جانب العرض :-

ارتبطت اقتصاديات جانب العرض الى حد كبير بمسار خفض الضرائب وتحديد العمل على خفض معدلات الضريبة الحدية المرتفعة، فقد ادى فرض الضرائب التصاعديّة بالإضافة الى التضخم المتنامي في عقدي الستينات والسبعينات من القرن الماضي الى انتقال الدخل من شريحة ضريبية الى اخرى، ما ادى الى نقل اصحاب الدخل من الطبقة المتوسطة الى شرائح ضريبة اعلى، قد الاقتصادي بروس بار تليت (مع ارتفاع معدلات الضرائب سوف يقل ما يدخره الفرد ويزداد استهلاكه ويقل العمل وتزداد البطالة) وقد دعا مؤيدو اقتصاديات جانب العرض الى خفض معدلات الضريبة الحدية على الدخل وارباح راس المال واشكال الثروة الاخرى بوصفه حافزاً نحو ريادة الاعمال والابتكار والمجازفة. ومنع المستثمرين واصحاب الاعمال من التورط في ثغرات مخربة لايجاد ملجا ضريبي⁽¹⁾، ويُعزى انتصار اقتصاديات جانب العرض لاسيما سياسة خفض معدلات الضريبة الحدية المرتفعة التي طورها الاقتصاديون: اثر بي لأفر، وجود وانسكي. وبول كريج، والحائز جائزة نوبل روبرت ماندل الى انخفاض فرض الضرائب التصاعديّة في الولايات المتحدة والاقتصادات الغربية. ويحظى منحى لأفر بأهميته من الناحية القياسية اكثر من النظرية، إذ بين منحى لأفر للمملكة المتحدة ان معدل الضريبة الفعلي لعام 1979 كان 33% في حين كان المعدل الامثل المقدر هو 57% واثبتت البحث ان المعدل الامثل المقدر باستخدام منحى لأفر يتاثر بشكل عكسي بثلاثة عوامل هي مرونة العرض ومدى تصاعديّة الضريبة ومدى التهرب الضريبي⁽²⁾.

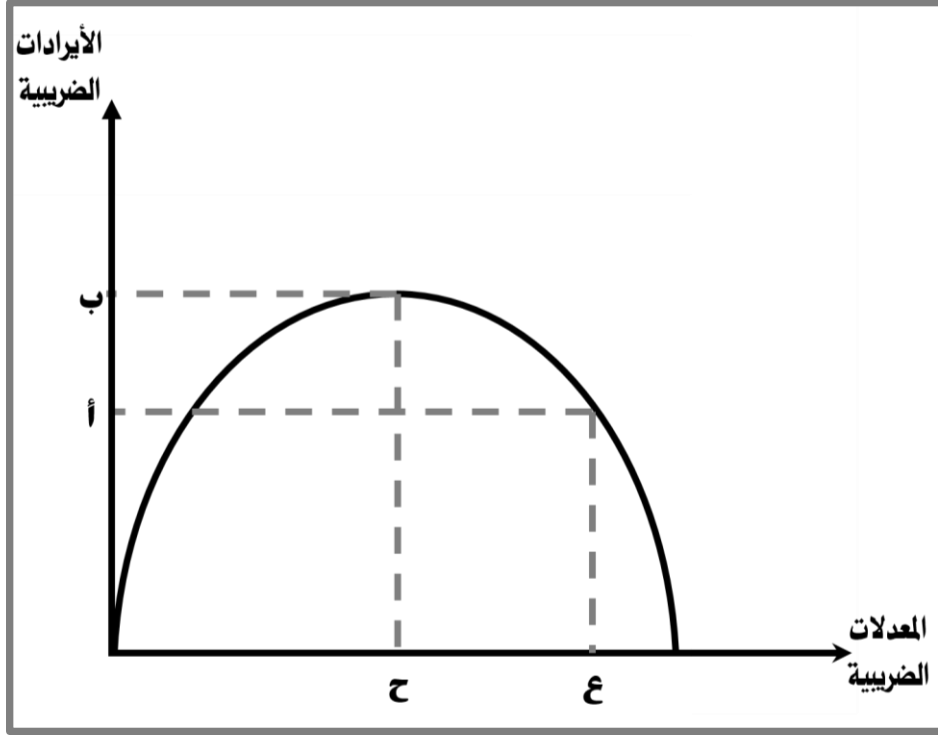
ويرى بول كريج روبرتس الاقتصادي المتخصص في اقتصاديات جانب العرض ان الضرائب التصاعديّة المرتفعة تعد معوقاً امام العمل والاستثمار والادخار. لقد اظهر انصار اقتصاديات جانب العرض ان معدلات الضريبة اثرت بشكل مباشر على امداد السلع والخدمات فوجود معدلات اقل يعني حوافز افضل للعمل والادخار والمخاطرة والاستثمار مع استجابة الناس لمكافآت اعلى بعد فرض الضريبة او ربحية اعلى وترتفع الدخل وتتوسع

(1) مارك سكاوزن، قوة الاقتصاد، ترجمة، شيماء طه الديري، مراجعة هاني فتحي سلمان، الطبعة الاولى، 2016، ص 130-135

(2) سعيد محمد طراونة، تقدير منحى لأفر لضريبة الارباح لعينة من الشركات الاردنية، مجلة العلوم الادارية، المجلد 34 العدد، 2، 2007 ص 340

القاعدة الضريبية، مما يعيد بعض العائدات الضائعة الى خزينة الدولة، كما وضح اثر لافر - العلاقة العكسية بين الايرادات الضريبية ومعدلات الضريبة من خلال الرسم الآتي:

الشكل (1) منحنى لافر



"المصدر - عفيف عبد الحميد. فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة - بحث حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012 رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير 2014 ص29.

عندما يكون المعدل الضريبة عند نقطة (ح) يكون الايراد الضريبي عند نقطة (ب) في حين عند رفع معدلات الضريبة الى النقطة (ع) يؤدي الى تراجع الإيرادات الضريبية للدولة الى نقطة (أ)، ويتضح ان اي انخفاض في حجم الضرائب ومعدلاتها من شأنه رفع الحصيلة الضريبة وكذلك تشجيع الافراد على الادخار والاستهلاك ومن ثم اتساع المادة الخاضعة للضريبة⁽¹⁾ ان رفع معدل الضريبة ستقلل من الايرادات الضريبية بدلا من الزيادة، كما وضح المخطط هذا القلق بكل بساطة. ان ارتفاع معدلات الضريبة يواجه بالكراهية والتهرب ويقلل الافراد من جهودهم المبذولة في العمل او يغادرون البلد او تتم عمليات الاستيراد من الخارج ومن ثم ينخفض معدل الايرادات الضريبية⁽²⁾.

المطلب الثاني - أنواع الضرائب

(1) عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، بحث حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012 رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير 2014 ص29

(2) Holley H. Ulbrich, Public Finance in Theory cat, p171-173

أولاً - الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

الضرائب على الأشخاص - هي تلك الضرائب التي تفرض على الأشخاص الذين يعيشون على إقليم البلد أي تلك الضرائب التي تفرض على الرؤوس، فضلاً عن أن كل ضريبة أم على الأشخاص أو الأموال تدفع من الأشخاص في نهاية الأمر، والضرائب على الأشخاص هي تلك الضرائب التي تتخذ من الشخص ذاته وعاء للضريبة بغض النظر عن دخله أو رأسماله أو غير ذلك من الاعتبارات المادية، لأنها تفرض على الأشخاص لمجرد وجودهم على إقليم الدولة، كما عرفت بضريبة الفرد أو الرؤوس، وتكون على صورتين .

الصورة الأولى - الفردة الموحدة تفرض هذه الضريبة بسعر واحد على كل أفراد المجتمع أي أن سعرها واحد على الجميع دون النظر إلى قدراتهم أو دخولهم أو الطبقة الاجتماعية التي ينتمون إليها وتتماشى هذه الضريبة مع ظروف المجتمعات القديمة نظراً لعدم إمكانية البلد على تقدير الثروة أو الدخل أي فرد موجود بالدولة وتميزت بعدم عدالتها وانخفاض حصيلتها إلا أن البلدان اتجهت إلى الأخذ بالصورة الثانية لضريبة الفرد المدرجة⁽¹⁾.

الضريبة الفردة المدرجة - هي تلك الضريبة التي تختلف من فرد إلى آخر، وكذلك أسعارها تراعي القدرة المالية للفرد ووفقاً لهذا النظام يقسم المجتمع على فئات متعددة تبعاً للثروة أو العمل. وتفرض بسعر خاص لكل فئة من فئات المجتمع وتكون الضريبة الفردة المدرجة أفضل من الضريبة الفردة الموحدة لأنها أكثر عدالة أي تراعي ظروف والقدرة المالية لأفراد المجتمع. وعلى الرغم من عدالتها لأنها تبقى غير كافية بسبب وجود تفاوت في ثروت ودخول بين أفراد الفئة الواحدة وهم يدفعون نفس المبلغ، كان هذا النوع من الضرائب سائداً في المجتمعات القديمة إذ يتماشى مع تطور النظم والإدارة الضريبة والأوضاع الاقتصادية في ذلك الحين وإذا كان تحديد أي وعاء ضريبي من فرد إلى آخر أمراً صعباً فضلاً عن عدم قدرة الإدارة المالية على تقدير رؤوس الأموال والدخل والإنتاج والاستهلاك ومن ثم لا بد من أن تعتمد هذه المجتمعات على الضريبة الفردة بنوعيتها.

(1) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، المكتب الجامعي الحديث، 2015، ص 105

الضرائب على الاموال:

هي تلك الضرائب التي تفرض على الاموال أم كانت عائدة لأشخاص طبيعيين او معنويين وهذا التمييز ينصرف الى المادة الخاضعة للضريبة، فقد اخذت معظم البلدان بالضرائب على الاموال بسبب عيوب ضريبة الاشخاص، فقد اصبحت الثروة تمثل الوعاء الضريبي في النظم المالية الحديثة وتفرض ضرائب على الاموال اي ضريبة على راس المال او الدخل، وتعني ما يمتلكه الاشخاص من قيم استعمال في لحظة معينة، قد تأخذ صور عينية كارض او عقار او بيت او اسهم وسندات او مبالغ نقدية، اما الدخل فيعني ما يتقاضاه الفرد بصورة مستمرة عن خدمة او عمل معين و امكانية تقديره بالنقود التي تنتج عن رؤوس الاموال خلال فترة محددة⁽¹⁾.

ثانيا - الضريبة الواحدة والضريبة المتعددة:

لقد اتخذ النظام الضريبي الاموال وحدها وعاء للضريبة، فالفكر المالي انقسم على أمرين الاول يتفق مع الاخذ بالضريبة الواحدة اي تفرض البلد ضريبة واحدة نسبية على وعاء واحد اما الثاني فيرى ضرورة فرض ضرائب متعددة على الموارد المختلفة اي اوعية مختلفة.

الضريبة الواحدة:

وتعود فكرة الضريبة الواحدة الى القرن السابع عشر إذ نادى الكاتب فوبان عام 1707 بضرورة تطبيق ضريبة العشور الملكية على ان يحدد سعرها بمعدل ويستطيع الملك الحصول على الايرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة والغاء الضرائب القائمة في ذلك العصر، وكانت الضريبة عند فوبان نوعين: اما ان تفرض بنسبة العشر على محصول الارض (الناتج الاجمالي) وبنسبة العشر على غير الاراضي كالمنازل والمصانع وكذلك دخل العمل.

وفي القرن الثامن عشر نادى الطبيعيون بفرض الضريبة الواحدة على دخل الملكية الزراعية وتبرير ذلك ان الارض هي المصدر الوحيد للثروة، وان العمل الزراعي هو الذي يعطي ناتجا صافيا ما دفع بالطبيين إلى فرض ضريبة عند مصدرها الاول وهو الارض الزراعية ولا داعي لتتبع الثروات في دوراتها المختلفة.

(1) عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الطبعة الثانية دار اثراء للنشر والتوزيع 2011 ص134

وعلى نفس نهج الطبيعيين الاقتصادي الاشتراكي الأمريكي -هنري جورج- ضرورة الاكتفاء بفرض الضريبة الواحدة ولكن مع اختلاف الوعاء إذ يرى هنري فرض الضريبة الواحدة على الربح العقاري، وأن السبب الرئيس للتفاوت في الثروات هو الربح العقاري إذ إن قيمته ترتفع بصورة مستمرة نتيجة تطور المجتمع وليس لمجهود ملاك الأراضي والتي تقضي العدالة بأن تستولي عليه البلد الممثلة للمجتمع⁽¹⁾، ويرى الكاتب (شولر) ضرورة فرض ضريبة وحيدة على المصادر المختلفة للطاقة كالكهرباء والفحم والبتترول واتخاذ المصادر المختلفة للطاقة وعاء للضريبة مما يؤدي ذلك الى توزيع عادل.

الضرائب المتعددة:

هي تلك الضرائب التي تفرض على اوعية متعددة وتصيب مختلف اجزاء الثروة، و تفرض على الصور المختلفة للنشاط الاقتصادي، ويلاحظ عليها انها الضريبة الوحيدة التي لم تاخذ مجالها في التطبيق على مر العصور من قبل البلدان إذ اعتمدت نظام الضرائب المتعددة بلا استثناء وان هذا النظام لا يعني الافراط في عدد الضرائب المفروضة مما تؤدي الى صعوبات في النظام الضريبي وعرقلة جبايتها وارتفاع تكاليفها وقلة حصيلاتها، ومن ثم يكون لها اثر سلبي على مجمل النشاط الاقتصادي.

وتأخذ النظم المالية المعاصرة بنظام الضرائب المتعددة التي تفرض على مختلف اجزاء الثروة وعلى المجالات الاقتصادية المتعددة ومراحلها بما ينسجم مع نظامها الاقتصادي⁽²⁾.

ثالثاً - الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

غالبا ما تنقسم الضرائب بصورة عامة على ضرائب مباشرة والضرائب غير مباشرة وتفرض الضرائب المباشرة على الدخل ورأس المال بأنواعها المتعددة وتفرض ضرائب غير مباشرة على الاستهلاك وعلى استعمال رأس المال والضرائب الجمركية والضرائب على جملة الاستهلاك.

(1) على محمد خليل، واخرون، المالية العامة، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع 1990ص209

(2) خالد سعد زغلول حلمي، الوسيط في المالية العامة- جامعتي المنوفية والكويت، 2002، ص23

1- الضرائب المباشرة :

تنقسم الضرائب المباشرة على ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال وهنا لا بد من ان نوضح ما ضريبة الدخل وما ضريبة رأس المال، كما يأتي:

أ. ضريبة على الدخل

الضرائب على الدخل تتوزع على عدة انواع هي⁽¹⁾:

1- الضريبة العامة على الدخل -تفرض الضريبة العامة على الدخل كل سنة على مجموع الدخول التي يحصل عليه الفرد خلال الفترة السابقة. إذ تصبح مصادر دخل المكلف بأنواعها المتعددة وعاءً موحدًا للضريبة

2- الضريبة النوعية على الدخل -تفرض ضريبة مستقلة ومتميزة على كل مصدر من مصادر الدخل مثلًا الضريبة المفروضة على القيم المنقولة او المفروضة على الارباح التجارية والصناعية والضريبة على وسائل النقل، وكل نوع من انواع هذه الضرائب مستقل عن الضرائب الاخرى - ولكل نوع من هذه الضرائب قانون خاص في جبايتها وتقديرها وماهيتها. كما لها فاعلية في تقليل التهرب الضريبي اذا تمكن المكلف من التهرب من الضريبة النوعية سوف يخضع للضرائب الاخرى وتتميزت بأسعارها المنخفضة اي تكلفتها اقل على المكلف.

ب. الضرائب على رأس المال

يعرف رأس المال بأنه (مجموع الاموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الفرد في فترة محددة أم كانت منتجة الدخل النقدي ام عيني ام خدمات ام منتجة لأي دخل)⁽²⁾، وهي ضريبة تفرض عند حصول زيادة في رأس المال دون جهد يذكر لصاحبه فمثلًا إعادة تقدير العقار وزيادة قيمته، واذا استمر فرض الضريبة تصبح دورية

ج. الضريبة على الثروات المكتسبة - الشركات - الوصايا-الهبات:

تفرض هذه الضريبة نتيجة حصول الوراثة على المال من الموصي اليه او الواهب اليه، وتعد هذه الضريبة مصدرًا ماليًا للدولة وغالبًا ما تحقق أهدافًا اجتماعية اذ تصيب عادة اصحاب رؤوس الاموال المرتفعة، وتفرض قبل توزيع التركة ومن ثم تعمل على تقليل الفوارق الاجتماعية. وهناك أسلوبان لفرض هذه الضريبة، اما تفرض الضريبة بصورة مباشرة على مجمل التركة وهي ضريبة تصاعدية او تفرض على حصة كل فرد من افراد التركة.

(1) احمد خلف حسين دخيل، المالية العامة من منظور القانوني، مطبعة جامعة تكريت، الطبعة الاولى، 2013ص107

(2) طاهر الجنابي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1998، ص144

2- الضرائب غير المباشرة:

تفرض الضرائب غير المباشرة على الدخل عند استعماله وعلى رأس المال بمناسبة انتقاله اي تداوله وذلك يشير الى امكانية او قدرة المكلف على تحمل الاعباء الضريبية ويمكن تقسيم الضرائب غير المباشرة على قسمين الضرائب على التداول والضرائب على الاستهلاك.

أ- الضرائب على التداول

وهي الضرائب التي تفرض على الممولين عند انتقال الاموال سوء كانت نقدية او عقارية من فرد الى اخر. كما هي في عمليات البيع والشراء والهبة والميراث واهم صورها (1)

- الضرائب التي تفرض على انتقال الملكية كضرائب التسجيل - المتعارف عليها رسوم التسجيل بالنسبة للعقارات اذ ان توثيق نقل الملكية ينبغي تسجيلها في سجلات خاصة

- الضرائب التي تفرض على بعض عمليات التداول والتي غالباً ما تسمى خطأ في العراق (رسم طابع) وتجبي اثناء عمليات العقود او الكمبيالات او الايصالات بلصق طابع مالية تعرف بضريبة الطابع.

- الضرائب التي تفرض عن طريق انتقال الثروة عن طريق الوصية او الهبة او التركة وغالباً ما يحدد المشرع القانوني انواعها ذات الاستحقاق ونوع الضريبة لكل منها.

ب-الضرائب على الاستهلاك

تفرض هذه الضرائب على شكلين - تفرض على انواع معينة من السلع والخدمات ضمن الاطر القانونية او تفرض بشكل عام ويطلق عليها بالضريبة العامة على الاستهلاك وستكون على شكلين هما.

الشكل الاول - الضرائب على استهلاك سلع معينة:-

يفرض المشرع ضريبة الاستهلاك على سلع معينة عند عبورها حدود البلد وتسمى الضرائب الجمركية او بمناسبة انتاجها وكما تعرف بـضرائب الانتاج وسوف تفصل على النحو الآتي(2):

1 - الضرائب الجمركية

1-سعود جايد مشكور، مصدر سابق ص38
(2) ارزقي عباس عبد، اسلوب مقترح لتقليل التهرب عن دفع ضريبة الدخل - المعهد التقني، بابل، مجلة اهل البيت، العدد، 2، ص21

وتعد هذه الضريبة مصدرا مهما من مصادر تمويل الخزينة العامة لما تدره من إيرادات مرتفعة. وعادة ما تفرض على المنتجات الأجنبية القادمة من الخارجى الى البلد او تفرض عند خروج السلع من البلد الى العالم الخارجى، الضريبة التي تفرض على السلع اثناء خروجها من البلد يطلق عليها بضريبة الصادرات وغالبا ما تستخدمها البلد وسيلة لمنع السلع الضرورية او المواد. اما الضرائب التي تفرض عادة على السلع اثناء دخولها الى البلد فيطلق عليها - بضريبة الواردات - الاستيرادات المحققة من ذلك الغرض المالى اى زيادة الايرادات الضريبية وحماية المنتج المحلى من منافسة السلع الاجنبية، يرى بعضهم ان ضريبة الكمركية من ضمن الضرائب على التداول، اى ان قيام بعمليات البيع والشراء من خارج حدود البلد واليها هي بمثابة الوسيط بين التاجر الجملة والمستهلك وتتخذ صوراً عديدة وهي ما يأتي:

ضرائب الاستيراد، ضرائب التصدير، ضرائب الترانزيت.

2 - الضرائب على الانتاج :

وتفرض هذه الضرائب على انواع معينة من السلع المنتجة والمستهلكة داخليا ما قد لا تصيب جميع انواع السلع. ولكن سلعاً محددة تم انتاجها واستهلاكها داخليا وقع اختيار البلد عليها مثل انتاج الخمور والملح والسكاثر وبعض السلع ذات الاضرار الصحية⁽¹⁾. ولعل ابرز ما تميز به هذا النوع من الضرائب انها تؤمن تيارا ماليا مستمرا الى حد كبير في رفد الخزينة العامة للدولة، كما يمكن ان تعوض النقص الحاصل في ايرادات الضريبة الجمركية. وايضا تصلح أداة لتوجيه الاستثمار والانتاج من خلال اسعارها المتباينة تبعا لأهمية السلع التي تم اختارتها الدولة، و يمكن رفع سعر الضريبة على انتاج السلع التي يراد خفض حجم انتاجها الى اقصى ما يمكن لكونها مضرّة بالصحة، ومن ثم تقليل الكمية المستهلكة منها بعد محاولة المنتج رفع سعرها من خلال تضمين مبلغ الضريبة اى محاولته نقل عبء الضريبة للمستهلك او على العكس عند تخفيض سعر الضريبة على بعض السلع المراد زيادة الكميات المنتجة منها.

الشكل الثاني - الضريبة العامة على الاستهلاك

(1) رائد ناجي احمد، علم المالية والتشريع المالى في العراق، دار الضياء للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة 2017 ص 103

تفرض هذه الضريبة على مجموع ما تم إنفاقه من قبل الأفراد على كافة السلع والخدمات الاستهلاكية كأنها بالواقع مفروضة على مجموع الانفاق الاستهلاكي للأفراد وهذه الضريبة لا تغني عن الضرائب المفروضة على السلع الأخرى بل تكون الى جانبها.

وهناك ثلاثة طرق لفرض هذا النوع من الضرائب وهي على النحو الآتي:⁽¹⁾

الطريقة الأولى: تفرض هذه الضريبة في كل مرة يتم انتاج وتداول السلع والخدمات على انواعها المختلفة من مرحلة الى اخرى ابتداء من مراحل انتاجها الى مراحل تداولها من قبل المستهلك الاخير وتسمى في هذه الحالة ضريبة (رقم الاعمال) وفي الغالب يكون سعرها منخفضاً بسبب تكرار اضافتها وبخلاف ذلك ستؤدي الى ارتفاع اسعار السلع والخدمات على اساس نقل التكلفة للمستهلك.

الطريقة الثانية: وهي الضريبة التي تفرض على السلع والخدمات عند مرحلة واحدة من مراحل انتاجها او مرحلة من مراحل تداولها وعندما تفرض في مرحلة انتاجها تسمى بضريبة الانتاج وعندما تفرض على مرحلة من مراحل بيعها اي بيعها من تاجر الجملة الى تاجر التجزئة او مرحلة بيعها من تاجر التجزئة الى المستهلك تسمى (بضريبة المبيعات).

الطريقة الثالثة: وتفرض هذه الضريبة على كل مرحلة من مراحل انتاج السلعة او الخدمة عند بيعها او استهلاكها ولكن لا تفرض على جميع هذه المراحل اي القيمة الكلية للسلعة او الخدمة بل تفرض فقط على مقدار الاضافة التي لحقتها بعد استبعاد المدخلات وتسمى (بضريبة القيمة المضافة).

المطلب الثالث: قواعد الضريبة العامة:-

بعدما كانت الضريبة في الفكر التقليدي او بالدولة الحارسة ذات مهمة محددة تعمل على تحقيق التوازن بين الإيرادات والنفقات العامة، ومساعدة البلد في تسيير الأنشطة التي تقع على عاتقها الا انها اصبحت في الفكر المعاصر ذات تأثير قوي و فعال في السياسة الاقتصادية والاجتماعية وفي توجيه الاستثمارات الانتاجية وتحقيق رغبة الحكومة في ردف خزينتها مع مراعاتها مصالح المكلفين بدفعها، وما تتمتع به الضريبة من اهمية كان لابد من المشرع الضريبي ان يأخذ بعين الاعتبار قانون الضريبة وقواعدها

(1) فوزي عطوي، مصدر سابق، 2003 ص 71-73

التي شكلت الأساس التقليدي للضريبة التي وضعها الاقتصادي الانكليزي ادم سميث في كتابه الشهير – ثروة الامم⁽¹⁾– و نتناول محتوى هذه القواعد بشيء من التفصيل.

أولاً: قاعدة العدالة او المساواة:

في ضوء هذه القاعدة يحتم على جميع افراد المجتمع اداء الضريبة بما ينسجم مع قدرتهم المالية في تحمل جزء من اعباء المالية العامة التي تقع ضمن مسؤولية الدولة⁽²⁾ ويتم ذلك من خلال ما يأتي:

1- ان جميع الاشخاص والاموال يخضعون للضريبة دون تمييز بين مصادر الايرادات مما يشكل ذلك مبدأ العمومية.

2- ان تأخذ بنظر الاعتبار القدرة المالية للمكلف لتحقيق العدالة والمساواة في تحمل الاعباء المالية العامة، وتفرض على جميع المكلفين بنفس المقدار وبما يتناسب مع حجم الدخل التي يحصلون عليها، هنالك اعتبارات متعددة تستند اليها هذه القاعدة للمساواة بين الافراد دون تمييز بالصفة الشخصية وتراعي وضع المكلف الاجتماعي من حيث إذا ما كان متزوجاً او اعزب او متزوجاً له اولاد وهكذا.

ثانياً: قاعدة اليقين

تشير هذه القاعدة الاساسية في عملية فرض الضريبة، ان تكون الضريبة معلومة ومحددة وواضحة من ناحية سعرها ووعائها وميعاد سدادها وكافة الاجراءات المتعلقة بها، بحيث يوضح القانون واللوائح الضريبية طرق الطعن بها من الناحية التقديرية وكافة الجوانب الاجرائية الازمة في تطبيقها بصورة حسنة. مما ينبغي الاستقرار في التشريع الضريبي، وهذا يؤدي الى تطبيق النظام الضريبي بسهولة واكثر فاعلية في تحقيق اهدافه، وان عدم وضوح هذه الاجراءات او الامور المتعلقة بها⁽³⁾ قد تستاثر الادارة الضريبية بها وما يتبعها من انتهاك لقاعدة العدالة والمساواة وانشار المحسوبية عند جبايتها.

ثالثاً: قاعدة الملاءمة:

تراعي هذه القاعدة المكلف بالضريبة من حيث الوقت والطريقة المناسبة عند تحصيلها من حيث دخله وظروفه وتتماشى مع قدرة المكلف بحيث يستطيع تحملها وعدم التهرب منها، وفي حال اهمال هذه القاعدة سوف تؤثر سلبياً على الحصيلة الضريبية، فضلاً عن انها تُعد افضل الاوقات ملائمة لدفع هذه الضريبة

(1) عادل احمد حشيش، اصول المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، 1983ص167

(2) Richard A. Musgrave، Peggy B. Musgrave، Public finance in theory and practice، 5th edition، McGRAW-HILL BOOK COMPANY، 1989، p 219.

(3) سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، الطبعة 2015ص133

اي تجبى ضريبة المرتبات والاجور من المكلفين عند استلامها. وتجبى ضريبة الارباح التجارية والصناعية في نهاية السنة المالية او عند تحقق الارباح.

رابعاً: قاعدة الاقتصاد:

يستحسن ضمن هذه القاعدة استخدام افضل الطرق التي تكون مصاريفها قليلة جدا وبذلك توفر للخزينة مردودا اعلى. وتستهدف القاعدة عدم الاسراف والتبذير عند تحصيل الضريبة مما يزيد من نفقات جبايتها⁽¹⁾ اي تكاليفها ومن ثم تكون حصيلتها اقل ما يمكن بمعنى اخر كلما كانت تكاليف جبايتها اقل ما يمكن تكون ذات فائدة عالية وحصيلة اكبر مثل الحجز عند المنبع او الزام المكلف بالحضور الى دائرة الضريبة في وقت محدد والا يتعرض الى غرامات مالية اضافية وتعمل هذه القاعدة على تعظيم الايراد الصافي الضريبة.

المطلب الرابع : المؤشرات الضريبية

أولاً: الطاقة الضريبية

الطاقة الضريبية هي الحدود القصوى للإيرادات التي يمكن تحصيلها من خلال الضرائب مع الاخذ بالاعتبار حجم هيكل الناتج القومي الاجمالي ومقدار النفقات العامة ومستوى انتاجها مع مراعاة قدرة الافراد على دفع الضرائب وقدرة الحكومة على تحصيلها، وتقاس الطاقة الضريبية من نسبة الايرادات الضريبية الى الدخل القومي ووضع (كولن كلاك) حدا ضريبيا عام اقصاه (25%) من الدخل القومي الاجمالي حدا مقبولا في فترات السلم، اما (اليسون مارتن)(واثر لويس) فقد اوضحا ان الحكمة في البلدان النامية يجب ان تكون قادرة على تحصيل ايراد ضريبي يتراوح من (17%-19%).

ثانياً: العبء الضريبي

يقاس العبء الضريبي من خلال نسب الايرادات الضريبية الفعلية الى الناتج المحلي الاجمالي. ومن خلال العبء الضريبي يؤشر مدى تدخل البلد في الحياة الاقتصادية، ومدى قدرة السلطة المالية على التصرف بالقوة الشرائية المتاحة في البلد، وفي الغالب يحرص صانعو السياسات على تعزيز الاجراءات الخاصة بتوسع القاعدة الضريبية مما يؤدي الى زيادة الايرادات الضريبية المتاحة، وبالتالي تمويل المشروعات البنوية التحتية ودعم برامج الامن الاجتماعي، وكذلك يحرص صانعو السياسات الاقتصادية

(1) ويليام ستانلي جيفونس، الاقتصاد السياسي، ترجمة على ابو الفتوح واخرون، مؤسسة الهداوي للتعليم والنشر 2014 ص 128

على وضع نظام ضريبي مرن يمكن من خلاله فرض عبء ضريبي مقبول وفعال لضمان امتثال الافراد او الشركات المكلفين بدفع الضريبة وعدم التهرب منها وهنا يتطلب النظر في ثلاثة محددات رئيسية⁽¹⁾.
المحدد الاول اتساق العبء الضريبي مع الاهداف الاقتصادية والتنموية: تعد عملية اتساق العبء الضريبي مع الاهداف التنموية للدولة واستراتيجياتها من ضمن الاولويات التي تنظر اليها الحكومات بعين الاعتبار بما ينجم عنه من دعم للنمو والتنمية، وعلى الرغم من الخسائر التي تحظى بها البلد من جراء تخفيض العبء الضريبي، الا انه يمكن للدولة في المستقبل تعويضها بالحصول على ايرادات اضافية مع تحسن وتيرة النمو والتنمية، ويجب على صانعي السياسات النظر اذ ما كان العبء الضريبي يتماشى مع الاولويات الاقتصادية والتنموية.

المحدد الثاني تقييم العبء الضريبي دورياً: من المهم تقييم العبء الضريبي على الاستثمار بانتظام وما اذا كان متناسقا مع الايرادات الضريبية للدولة، وذلك للتعرف على قدرة النظام الضريبي على تحقيق اهدافه الكلية.

المحدد الثالث مراعاة اعتبارات الكفاءة والمساواة والشفافية: ينبغي مراعاة هذه الاعتبارات عند تصميم العبء الضريبي، و يجب ان تتميز السياسات الضريبية (بالكفاءة) بما يتماشى مع الانشطة الاقتصادية المختلفة والقطاعات التي تمارس فيها هذه الانشطة. وكذلك يشمل (المساواة) عند توزيع العبء الضريبي إذ تكون المساواة الافقية من خلال فرض اعباء ضريبية متساوية حسب الدخل او مساواة الراسية من خلال فرض ضرائب على الدخول المرتفعة، ومن جانب (الشفافية) اي ان اتسام الاطر القانونية للضرائب بالشفافية والوضوح يسهم في زيادة الايرادات الضريبية.

ثالثاً: المرونة الداخلية للضرائب

يوضح هذا المؤشر مدى استجابة الضرائب للتغير الحاصل في الناتج المحلي الاجمالي ويتم استخراجها عن طريق قسمة معدل نمو الضرائب على معدل نمو الناتج المحلي الاجمالي، ويشير الى اذا ما كان معامل المرونة اكبر من واحد الصحيح ودل ذلك على مرونة الضرائب وبالتالي قدرتها على مسايرة الزيادات المستمرة للنفقات العامة، اما اذا كان اقل من الواحد الصحيح في ذلك فإنه يدل على ان الضرائب غير مرنة.

رابعاً: الميل الحدي للضرائب

⁽¹⁾ Tax reforms in EU Member States· EUROPEAN ECONOMY 5|2013· p87

مؤشر الميل الحدي للضرائب هو ذلك الجزء من الناتج المحلي الاجمالي الذي تستطيع البلد اضافته الى موازنتها. وهو يقيس قدرة البلد على تعبئة المدخرات القومية، وكلما ارتفع دل على فاعلية الساسة الضريبية، ويتم احتسابه من خلال قسمة التغير المطلق في الايرادات الضريبية على التغير المطلق في الناتج المحلي الاجمالي.

خامساً: الجهد الضريبي

يمكن الوصول الى الجهد الضريبي لكونه أحد مؤشرات الاداء الضريبي لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للدولة، من خلال قسمة العبء الضريبي على الطاقة الضريبية، اذ ما كانت قيمة الجهد الضريبي اقل من الواحد الصحيح فإنه يعني إن هذه طاقة ضريبية معطلة، اما اذ كانت قيمة الجهد الضريبي أكثر من الواحد الصحيح فهذا يعني وجود عبء ضريبي يقع على الافراد المكلفين بدفع الضريبة⁽¹⁾، اما في حالة قيمة الجهد الضريبي أقرب للواحد الصحيح فإنه يؤشر على سياسة مالية جيدة من قبل الحكومة.

(1) مرتضى حسين علوان التميمي، بحث مقارنة للتشريعات الضريبية في العراق وإيران لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة كربلاء 2016 ص 85

المبحث الثاني

مفهوم الموازنة العامة، واعدادها - انواعها - طرق تمويلها.

المطلب الأول: الموازنة العامة - (المفهوم، وعلاقتها بالمفاهيم الأخرى)

أولاً - مفهوم الموازنة العامة

سعت البلدان المتقدمة وفي مقدمتها بريطانيا وفرنسا من أوائل البلدان التي استخدمت الموازنة، فقد كانت بريطانيا هي البلد الأول في العالم التي وضعت مبادئ وأسس الموازنة الحديثة سنة 1688، وبعد فترة زمنية نظمت فرنسا الموازنة لسنة 1789 إلا أن مصطلح (budget) المعرب بالموازنة اشتق من كلمة فرنسية قديمة (bougette) أو (bouge) وهي تعني الكيس الصغير من الجلد أو القماش الذي توضع فيه النقود أو كيس الملك في بريطانيا لكنها لا تعبر عن مدلولها المالي أي الإجازة القانونية إلا في بريطانيا ثم انتقلت إلى فرنسا⁽¹⁾، ويشير مصطلح الموازنة (Budget) إلى الحقيبة التي كان يحمل فيها وزير الخزانة تقرير احتياجات وموارد الحكومة في البرلمان البريطاني ثم أصبحت فيما بعد بموازنة البلد، وكان المبدأ وجوب الأذن أو الترخيص في الجباية الضريبية من قبل ممثلي الشعب أي السلطة التشريعية كشفت حقا آخر هو حق الرقابة على انفاق حصيلتها وتمسكوا في ذلك الحق مما انتقلوا إلى مناقشة كل من النفقات والإيرادات تحت الموازنة العامة⁽²⁾.

وفي ما يخص تناول مصطلحي (الموازنة و الميزانية) (Budget and Balance) اللذين التي تسمى بهما الموازنة العامة للدولة فكليهما مرادف للأخر، فلا بد التمييز بينهما. فقد دعا المؤتمر العربي الخامس للعلوم الإدارية الذي عقد في الكويت 1969 باستخدام اصطلاح الموازنة (Budget) للدلالة على الموازنة التقديرية في ما عد اصطلاح الميزانية (Balance) معبرا عن المركز المالي للمشروع في نهاية السنة المالية⁽³⁾.

(1) عبد اللطيف قطيش، الموازنة العامة للدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، 2002، ص7

(2) عاطف وليم اندراوس، السياسة المالية، مؤسسة الشباب الجامعية، 2005، ص523

(3) محمد عوض رضوان، الاتجاهات الحديثة في تطوير الموازنة العامة للدولة ودورها في إدارة البرامج والأنشطة والمشروعات الحكومية، الطبعة الثانية - بيروت 2009، ص10-13

تعد الموازنة العامة وثيقة مالية اساسية تعكس الوجه السياسي والاقتصادي والمالي للدولة، و هناك جمع من المختصين في الشأن المالي يتفق على ان الموازنة العامة هي عمل لفكر سياسي حاكم يوضح فلسفة البلد السياسية والاقتصادية، اذ ان مفهوم البلد وفلسفتها قد تطور مع مرور الزمن من دور البلد الحارس الى البلد المتدخلة الى الاشتراكية فالدولة الرأسمالية وهذا التطور انعكس على الموازنة العامة وعلى مقتضيات تطور فلسفة البلد ووظائفها، كما تعبر الموازنة العامة عن مقابلة بين المصروفات التي تروم البلد القيام بإنفاقها والايرادات المحتملة تحققها لفترة زمنية محددة في اطار رسم وثيقة متضمنة اهدافا اقتصادية واجتماعية ومالية ساعية بذلك الى الرفاه الاقتصادي⁽¹⁾.

لقد اصبحت الموازنة العامة للدولة في العصر الحديث وسيلة فعالة لاتخاذ القرارات الحكومية. التي تستند إلى مبدأ الاولويات وتأخذ في حسابها العوامل المختلفة من اقتصادية وسياسية واجتماعية ومن ثم فان الموازنة العامة ليست اجراءات واساليب ادارية وفنية فقط، وإنما هي اداة مهمة من ادوات تنفيذ السياسة العامة للدولة، لذلك اولى هذا التنظيم المالي العناية الكبيرة من جانب المفكرين المعاصرين. ودأبت الدراسات على الاهتمام بمختلف جوانب الموازنة العامة القانونية والمالية والاجتماعية... الخ، غير ان هذا الاهتمام لم يكن محض صدفة بل هو تكملة لدراسات سابقة ورؤى متعددة حول الموازنة العامة للدولة، وجوانبها المختلفة. بما في ذلك حالتها المالية أم كانت انكماشية ام توسعية أي في حال كانت الموازنة في حالة توازن او في حالة عجز او في حالة فائض، ومدى تأثير هذه الحالة على مستوى الاقتصاد الوطني.

عرفت الموازنة العامة هي بأنها مبالغ مالية مخططة يؤذن بها ويقررها البرلمان بقانون لفترة زمنية محددة غالبا ما تكون سنة تحتوي على النفقات والايرادات اللازمة لتحقيق اهداف الدولة⁽²⁾، عرفت الموازنة بانها (تقرير مفصل عن للإيرادات والنفقات العامة لمدة زمنية مقبلة غالبا ما تكون سنة وتعمل على تحقيق الاهداف التي تتبناها الدولة)⁽³⁾ وايضا عرفت الموازنة العامة بأنها اداة ادارية تتضمن اهدافا مالية من ايرادات ومصروفات ونتائج على مستوى مراكز

(1) حيدر عباس عبدالله، اثر عجز الموازنة الحكومية في حجم التمويل المقترض وانعكاسها في مؤشرات التداول الاوراق المالية، اطروحة دكتوراه، جامعة كربلاء، 2018ص17

(2) محمد خير العكام، المالية العامة، منشورات الجامعة الافتراضية السورية. الوحدة 2018ص273

(3) عايد فضل الشعراوي- السياسة المالية في بلد الخلافة. بيروت. دار البشائر الاسلامية. 2007ص153

الإدارة وأخيراً تقييم الكفاءة الاقتصادية من خلال مقارنة النتائج مع ما مدرجة في الموازنة⁽¹⁾، كما عرفت أيضاً بأنها (خطة مالية للتحكم في العمليات والنتائج المستقبلية، يتم التعبير عنها بالأرقام مثل دولارات والوحدات و الجنيهات والساعات والقوى العاملة وما إلى ذلك، يتطلب عند استخدامها أو العمل بها الفعالية والكفاءة العالية أي هي تقنية تؤدي إلى إدارة منهجية ومنتجة تسهل التحكم والتواصل وتوفر الحافز للموظفين)⁽²⁾.

ثانياً - علاقة الموازنة العامة ببعض المفاهيم المالية الأخرى

أ - علاقة الموازنة بالحساب الختامي:

يعرف الحساب الختامي للدولة على أنه الحساب الذي يضم النفقات العامة الفعلية والإيرادات العامة الفعلية عن العام المنصرم أي سنة مالية منتهية، ويعد الحساب الختامي معكوساً لمفهوم الموازنة العامة للدولة تماماً لأن الموازنة العامة تحتوي على تخمينات أو تقديرات لسنة مالية مقبلة، بينما الحساب الختامي يحتوي على ما تحقق فعلاً من النفقات والإيرادات لسنة مالية منتهية، كما يلاحظ أن لكل موازنة عامة معبر عنها بالأرقام التقديرية حساباً ختامياً معبراً عنها بالأرقام الفعلية ويصدر عن نفس الفترة الزمنية التي حددت بها الموازنة العامة (أي فترة التي نفذت بها الموازنة العامة)

ب - علاقة الموازنة العامة بالحسابات القومية:

يعبر مصطلح الحسابات القومية عن التقديرات الكمية المتوقعة لحجم النشاط الاقتصادي لبلد من البلدان بقطاعيه الخاص والعام في علاقاته الداخلية والخارجية خلال فترة لاحقة هي سنة غالباً، وكذلك هي عبارة عن بيان تفصيلي بأرقام إنتاج مختلف قطاعات المجتمع وتوزيعه بين أوجه الاستهلاك والاستثمار أم بالنسبة للأفراد أو الهيئات العامة وذلك لفترة زمنية منتهية سنة في عادة⁽³⁾.

ثالثاً - مراحل إعداد الموازنة العامة

- المرحلة الأولى - تحضير وإعداد الموازنة:

تعد مرحلة التحضير حجر زاوية في إعداد الموازنة العامة والتي تعنى بمجموعة من الوسائل الفنية والإدارية ذات علاقة بنوعية الموارد الاقتصادية التي تقدم السلع والخدمات العامة

(1) niclae todea-ancl calin-the bhdge trvment -for-planng-2010-p919

(2) Shim، J. K.، Siegel، J. G.، Shim، A. I.، & ebrary، Budgeting basics and beyond. Hoboken، N.J: Wiley، 2012، p 1.

(3) هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة التعليم العالي، بغداد 1988 ص 312.

والخاصة وتحقق الاهداف المرسومة ضمن خطة الدولة. وغالبا ما يحدد العمل المالي في هذه المرحلة بوضع احتمالات او تقديرات للمصروفات والموارد العامة لفترة مقبلة وتتولى هذه المهمة في صورة (مشروع موازنة) الادارات والهيئات الحكومية كونها جزءا من الجهاز التنفيذي في الدولة⁽¹⁾.

تحتوي مرحلة التحضير على عمليات تقدير الايرادات والنفقات العامة لسنة قادمة. واجراءات تحضير الموازنة هي ما يأتي:

1- تقدير النفقات العامة:-

يتطلب تقدير النفقات العامة الدقة والامانة وغالبا ما تقسم النفقات على نوعين هما:

أ. النفقات العامة الثابتة

تميزت النفقات العامة الثابتة بدرجة كبيرة في دقة تقديرها لأنها لا تتغير الا تغيرا طفيفا مثل الرواتب والايجارات المستحقة و مستحقات الدين العام و نفقات المؤسسات والمرافق العامة، وتزاعى حالات تخصيص الوظائف الجديدة والعلاوات والترقيات، فضلا عن ان الغرض من النفقة وحجم النفقة يؤخذ بنظر الاعتبار بالنسبة للسلطة التشريعية عند المصادقة. لذلك يكون الاتفاق ضمن المبالغ المعتمدة ولا يمكن تجاوزها الا بإذن منها⁽²⁾.

ب. النفقات العامة المتغيرة:

وهي النفقات التي تتعرض للتغيير بصورة مستمر من سنة الى اخرى مثل نفقات بناء مؤسسات عامة، واثمان مشتريات البلد، وغالبا ما تهتم السلطة التشريعية عند المصادقة على هذا النوع بالغرض من النفقة دون التأكيد على حجمها لان من الصعوبة تحديد المبالغ اللازمة بدقة.

2- تقدير الايرادات

بالنسبة لتقدير الايرادات تواجه بصعوبات وتعقيدات كثيرة جدا الا ان تقديرها يتطلب الالمام بكافة المتغيرات الاقتصادية المؤثرة في حجم الدخل القومي، كما ان تقدير الايرادات يثير صعوبات متعددة ناجمة عن ارتباط حصيلة الضرائب المباشرة وغير المباشرة بالنشاط الاقتصادي خلال السنة القادمة، فيما تعد عملية تقدير الايرادات امرا حساسا للغاية من الناحية السياسية، هنالك اكثر من طريقة لتقدير الايرادات العامة⁽³⁾:

(1) طاهر الجنابي، مصدر سابق ص 115.

(2) سعيد محمد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، عمان، الطبعة الاولى، 2011ص208

(3) Holley H. Ulbrich، Public Finance in Theory and Practice، 2nd edition، Taylor & Francis Group، 2011،

أ. الطرق الآلية في تقدير الإيرادات العامة، هنالك ثلاث طرق آلية:

1- طريقة السنة قبل الأخير: طبقاً لهذه الطريقة يتم تقدير الإيرادات العامة لسنة قادمة استناداً على ما تم تحصيله للسنة مالية سابقة، وعلى سبيل المثال. إذا أجرى تقدير موازنة 2019 من قبل جهات ذوات اختصاص والتي تحضر في اثناء السنة المالية لعام 2018. وهنا تقتضي الاعتماد على إيرادات السنة المالية 2017، وهذه آلية لا تعنى بالضرورة انها غير مرنة بل يمكن ادخال بعض التعديلات التي تتطلبها بعض الاعتبارات بوصفها فرضاً ضريبة جديدة او تغيير معدل الضريبة او الغاء ضريبة مفروضة.

وتميزت هذه الآلية بالسهولة والسرعة ولا تتطلب الكثير من الجهد الا الاخذ بنتائج الإيرادات المتحصلة من السنة قبل الأخيرة، وما يؤخذ عليها انها لا تراعي التغييرات والتطورات الاقتصادية وتأثيراتها على امكانيات المكلفين وكذلك الارتفاع والانخفاض في مستوى النشاط الاقتصادي من ناحيتي الازدهار والكساد.

2- طريقة الزيادة النسبية- او النقص النسبي: يتم وفق هذه الطريقة تقدير الإيرادات العامة للسنة المالية بالزيادة النسبية عن إيرادات السنة قبل الأخير، حينما تكون رؤية تفاؤلية اتجاه مستوى النشاط الاقتصادي أي مرور الاقتصاد بحالة الازدهار.

كما يتم تقدير الإيرادات العامة عن السنة المالية بالنقص النسبي عن إيرادات السنة قبل الأخيرة عندما يتوقع الاقتصاد أنه يمر بفترة الكساد أي يتوقع انخفاض الدخل القومي في السنة المالية القادمة، ويعاب على هذه الآلية انها تعتمد الى إيرادات السنة قبل الأخيرة والتي لا تعطي الصورة الحقيقية عن الوضع الاقتصادي بسبب ضيق الفترة بين الاعداد والتنفيذ.

3- طريقة المتوسطات- تركز هذه الطريقة على متوسط الإيرادات الفعلية. إذ تنطلق من السنة قبل الأخير وما قبلها (3- سنوات - 5 سنوات) وتتخذ معياراً لتقدير إيرادات السنة المقبلة مع الاخذ بنظر الاعتبار التغييرات الاقتصادية متوقعة الحدوث، ولكن يعاب عليها أنها

(1) فهمي محمود شكري، الموازنة العامة وماضيها وحاضرها ومستقبلها، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع،

الطبعة الاولى 1990 ص 100-102

تعبّر عن مدة زمنية سابقة قد تتحقق في المستقبل أو لا تتحقق وبالتالي فإن التوقع يختلف عن الواقع.

ب. طريقة التقدير المباشر

تعني التنبؤ بإمكانية كل مورد من الموارد على الإسهام في الإيرادات العامة، وتقدير حصيلته بناء على بحث مباشرة تعهد إلى شركة أو هيئة في الحكومة، تقدير حجم مبيعاتها والرسوم التي يمكن الحصول عليها للسنة القادمة - كما تتولى وزارة المالية أو الجهة المكلفة بتحصيل الضرائب بتقدير مباشر لأوعية الضرائب وما يتوقع الحصول عليه خلال السنة المقبلة وتزداد هذه الإيرادات تبعاً للتغيرات في مستوى النشاط الاقتصادي ففي حالة الازدهار تزداد وتتناقص في حالة الكساد⁽¹⁾.

المرحلة الثانية - مرحلة اعتماد الموازنة العامة:

تقع مسؤولية اقرار الموازنة ومناقشتها على عاتق السلطة التشريعية (البرلمان) لأنها الجهة الممثلة للشعب بعدما يتم اعدادها من قبل السلطة التنفيذية، وقد بينت الدساتير المصرية المتعاقبة حق السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة ونصت المادة 115 من الدستور المصري عام 1971 على هذا الحق، في ما نصت المادة 62 من الدستور العراقي لسنة 2005 على ان يقدم مجلس الوزراء مقترح الموازنة العامة الى مجلس النواب لإقراره . وتمر عملية مناقشة الموازنة بمرحلتين لفحص مدى موضوعية وسلامة النفقات الموازنة وإيراداتها. كما يأتي⁽²⁾:

1- السلطة المختصة باعتماد الموازنة العامة

يقع اعتماد الموازنة على السلطة التشريعية كونها الجهة التي تمارس الدور الرقابي على الحكومة وتدقق اعمالها، ويعد حق اقرار الموازنة من قبل السلطة التشريعية حقاً من الحقوق الرئيسية التي اكتسبتها عبر التاريخ انطلاقاً من موافقة السلطة التشريعية على فرض الضرائب

(1) محمد خير العكام، مصدر سابق، ص 340

(2) مجدي شهاب، اصول الاقتصاد العام المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، سويتز - الازارطية 2004 ص 91-94

ثم تلتها بمراقبة الحصيلة الضريبة، وقد اصبحت من الضرورة موافقة السلطة التشريعية على الموازنة العامة ولا يمكن تنفيذها الا بعد اعتمادها وقرارها⁽¹⁾.

2- قانون الموازنة العامة

بعد اخضاع مشروع الموازنة للمناقشة وال بحث في المجلس التشريعي (النيابي) ثم يقترح بالموافقة على المشروع كاملا، ثم يصدر بذلك قانون يسمى (قانون الموازنة العامة) ويتضمن الارقام الاجمالية لكل من النفقات والايرادات العامة بالتفصيل المجدول، الا ان قانون الموازنة العامة يعد قانونا من الناحية الشكلية ولا يعد قانونا من الناحية الموضوعية لأنه لا يتضمن قواعد عامة المجردة مثل التي يتضمنها كل قانون بشكل عام⁽²⁾.

لذلك تحدد دساتير بعض البلدان تقديم مشروع الموازنة قبل بدء السنة المالية بفترة زمنية قد تكون شهرين او اكثر والغاية منها افساح المجال امام السلطة التشريعية لمناقشتها، وبالمقابل تلتزم السلطة التشريعية بان تناقش وتصادق على الموازنة العامة خلال فترة محددة دستوريا، ومدى الالتزام بهذه المواعيد والتوقيات يعتمد على الظروف السائد من الناحية السياسية والاجتماعية والاقتصادية، وفي حال اذ ما تأخر اعتماد الموازنة عن بدء السنة المالية الفعلية. فعندئذ يتوجب عليها اتخاذ بعض الاجراءات لضمان سير عمل الدولة، وهذه الاجراءات تختلف من البلد الى اخرى، مثلا في فرنسا تلجأ الى الموازنات المؤقتة او الشهرية حيث تسمح للحكومة بتحصيل اليرادات وانفاق المصروفات في شهر او اكثر، فيما بعد اصبحت ميزانية سنوية لاثني عشر شهراً التي أتبعته في فرنسا 1956، فيما اعتمدت في انجلترا (نظام الاعتمادات الجزئية) إذ يوافق مجلس العموم على اعتمادات جزئية للحربية والبحرية والمصالح المدنية لحين اعتماد النفقات العامة⁽³⁾، ويكون ذلك في شهر اغسطس ويسمح للحكومة باقتراض من بنك انجلترا او الخزانة العامة واستعملت بلجيكا هذا النظام ايضا.

(1) سعود جايد، مصدر سابق، ص 125

(2) زهرة خضر عباس العبيدي، تحليل اسس تبويب استخدامات الموازنة العامة ومواردها، بحث تطبيقية على موازنة التعليم

العالي - مركز الوزارة- جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، رسالة ماجستير، 2005 ص 56

(3) محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف، 1969 ص 493-494

المرحلة الثالثة- تنفيذ الموازنة:

بعد المصادقة على قانون الموازنة العامة من قبل السلطة التشريعية تنتقل الى مرحلة التطبيق العملي المتمثلة بصرف الاعتمادات وجباية الإيرادات وفق ما تضمنته الموازنة العامة أي في حدود الاعتمادات المقررة والتي تمثل الحد الأقصى المسموح به للإنفاق، وكذلك تقوم الوزارات والهيئات بعملية تحصيل الإيرادات وفق القوانين المالية المختصة والتي تستمد من السلطة التشريعية سندها القانوني لتحصيل الإيرادات، كقانون ضريبة الدخل وقانون الجمارك.... الخ⁽¹⁾.

ولعل من اهم المسائل والموضوعات التي تثار عند مرحلة تنفيذ الموازنة العامة مسألة ترشيد الانفاق العام في ضوء اقل النفقات من ناحية، وتحقيق الانفاق وجهته الصحيحة ضمن حدوده المقررة وفق خطة البلد المالية من ناحية اخرى، إلا أن الوصول إلى ذلك ينبغي اختيار افضل الوسائل والادوات التي تستطيع رفع مستوى اداء الجهاز الحكومي بما في ذلك تنظيم واحكام الرقابة المالية. كما تثار قضية عدالة توزيع الاعباء العامة، ولاسيما الضرائب وما تطلبه من سلامة جبايتها ومدى التزام الفرد بدفع ما يفرضه القانون عليه، مما يستلزم وجود إدارة ضريبية ذات قدرة وكفاءة عالية تمكنها من التغلب على محاولات التهرب الضريبي⁽²⁾، لأن ان الإيرادات الضريبية تستند الى عناصر محددة ومن اهم هذه العناصر ما يأتي:

ا-الواقعة المنشئة للضريبة :لا تحصيل للضريبة الا اذا تحققت الواقعة المنشئة. على سبيل المثال عند تحقق الارباح او يتم استيراد السلع والخدمات من البلد الاجنبية أي من الخارج حتى تقع ضمن طائلة الضريبة الكمركية.

ب- يجب الالتزام بالتوقيتات التي حددها القانون لدفع الضريبة وطريقة تحصيلها أم اكانت على دفعات متعددة بمواعيد محددة او دفعة واحدة، وقد يبيح القانون للمكلف تجزئة الضريبة عن سدادها الا ان للإدارة الحق في ان توافق او أن لا توافق، وتتولى الادارات الحكومية بشكل عام تحصيل الإيرادات الضريبية وفقا لما يسمح به القانون.

(1) اعد حمود العياشي. المالية العامة والتشريع الضريبي، عمان، دار الثقافة والنشر . 1998ص101
(2) يونس احمد البطريق، المالية العامة، جامعة بيروت، 1984ص249

1- تنفيذ الإيرادات العامة :

تبدأ هذه المرحلة بعد توجيه التعليمات وتبليغ جهات ذات العلاقة بتنفيذ موازنتها من قبل وزارة المالية. ضمن الحدود التي اعتمدها السلطة التشريعية، إذ تقوم الجهات ذات العلاقة بتحصيل الإيرادات العامة وفق القوانين واللوائح المالية المعمول بها، وهنا يتطلب توافر الثقة والتعاون بين السلطتين التشريعية والتنفيذية⁽¹⁾، كما تتخذ السلطة التنفيذية ما يتوجب عليها من اجراءات لغرض تحصيل الإيرادات العامة بعد تفويضها من قبل وزارة المالية، ينبغي قيام الوحدات الحكومية بتحصيل الإيرادات الضريبية في ضوء التشريعات واللوائح الضريبية المعمول بها مع الأخذ بعين الاعتبار المواعيد المحددة لاستيفاء المبالغ المقررة وإيداعها في وزارة المالية او الجهات المختصة باستلام الإيرادات العامة، كما تلتزم الهيئات الحكومية في عملية التحصيل دون اهمال او تقاعس وشفافية عالية بعيدة عن الاختلاس والسرقه وياقل ما يمكن من التكاليف.

2- تنفيذ النفقات العامة (المصروفات العامة)

تمر عمليات الصرف بأربع مراحل وهي ما يأتي:

أ. **عقد النفقة:** يترتب على عقد النفقة الالتزام او الدين على السلطة التنفيذية ممثلة في الهيئات التابعة لها نتيجة اتخاذ قرار الارتباط القانوني بين بينها وبين متعهد على القيام بمشروع معين، مثل تعاقد الحكومة على تنفيذ وحدات انشائية مع شركات المقاولات. وشراء الهيئات الحكومية سلعاً وخدمات من الموردين، ولا يتم الالتزام على الحكومة بمجرد تخصيص الاعتماد للنفقة في الموازنة.

ب. **مرحلة تحديد النفقة:** بعد عملية عقد النفقة تصدر مجموعة قرارات لتحديد المبالغ التي يجب على البلد دفعها نتيجة الارتباط بالنفقة مسبقاً، الان يقتضي التأكد من عدة خطوات لتصبح عملية تحديد النفقة مستوفاة من الشكل القانوني والمالي واهم هذه الخطوات هي :

(1) محمد الفاتح محمود المغربي، ادارة الموازنة العامة بين النظرية والتطبيق عمان، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2014 ص99.

- 1) التأكد من عقد النفقة (الارتباط) مسبقاً.
- 2) ان تلتزم الاطراف المتعاقدة مع الهيئات والجهات ذات الاختصاص بأداء الوجبات المطلوبة وفقاً للشروط والقواعد المحددة.
- 3) التأكد من سلامة مستندات الدين او العقد.

ج. **مرحلة الامر الصرف** : الامر بالصرف يقضي ان تصدر الجهة الادارية المختصة أمراً إدارياً من رئيس الدائرة او من ينوب عنه يتضمن الصرف أي دفع المبلغ المستحقة للطرف الثاني المتعاقد.

د. **مرحلة الصرف**: تتم من خلال هذه المرحلة عملية دفع المستحقات فعليا وفقاً لأمر الصرف وقد يكون سدادها نقداً او بموجب حوالة او شيك مسحوب على البنك المركزي وغالباً ما يقوم موظفو وزارة المالية الموجودون في الحسابات الحكومية او الوزارات بعملية الصرف أي تعهد الى موظف غير تابع للجهة الادارية القائمة بالنفقة بل لجهة اخرى مستقلة عنها (وزارة المالية).

- المرحلة الرابعة : الرقابة على تنفيذ الموازنة

بعدما تم تقدير الموازنة من قبل السلطة التنفيذية الممثلة (بالحكومة) وتمت مناقشتها من قبل السلطة التشريعية (المجلس النيابي) وقرارها ثم تتولى الحكومة تنفيذها، الان ان السلطة التنفيذية قد تتجاوز الاعتمادات المقررة من قبل السلطة التشريعية (البرلمانية) بما يستوجب الرقابة على تنفيذ الموازنة بما تشتمل عليه من نفقات والايرادات ضمن الحدود التي اجازتها السلطة التشريعية لذلك تتضح اهمية مرور الموازنة بمرحلة أخرى هي مرحلة الرقابة بعد المراحل الثلاث التي مر بها⁽¹⁾، وتفيد الرقابة على الموازنة العامة في جوانب عدة منها⁽²⁾:

1- الجانب الاول: تبين مدى انطباق تقديرات الايرادات والنفقات على ما تحقق منها بالفعل.

2- الجانب الثاني: تسمح من الناحية السياسية اطلاع المجالس النيابية على مدى التزام السلطة التنفيذية بحدود الاعتمادات المقررة.

3- الجانب الثالث: التأكد من حسن ادارة الاموال العامة.

(1) محمد خير العكام، المالية العامة، مصدر سابق، ص 340
(2) عادل احمد حشيش، اساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1992 ص 303

وتمت عملية الرقابة على الموازنة من خلال ثلاثة أنواع من الرقابة :-

1- الرقابة الادارية

تمارس الرقابة الادارية من داخل السلطة التنفيذية إذ تقوم بالمراجعة والمراقبة على عمل الوحدات التابعة لها كما تنطوي اعمال الوزراء ورؤساء الهيئات و المنشآت التابعة للحكومة ضمن الرقابة الادارية، من خلال متابعة رؤساء الدوائر للأعمال التي تقع على عاتق مسؤوليتهم من حسن سير العمل والتثبت من سلامة كافة التصرفات المالية وتحصيل الإيرادات الخاصة بدوائرهم طبقاً للقوانين السارية⁽¹⁾.

ومن جهة اخرى تمارس وزارة المالية الرقابة على كافة الوزارات والهيئات من خلال اصدار تعليمات ملزمة للوزارات كافة بشأن تنفيذ الموازنة ولا يجوز التصرف الا بعد استحصال موافقة وزارة المالية.

2- رقابة السلطة التشريعية

على الرغم من ثروة العراق الطبيعية الوفيرة الا ان جزءاً كبيراً من شعبه يكون محروماً من فوائدها وتحمل السلطة التشريعية جزءاً من المسؤولية عن ذلك⁽²⁾، للسلطة التشريعية مهمة اخرى بعد فحص ومناقشة الموازنة العامة أي اعتماد الموازنة وتفضي هذه المهمة الى مطابقة التنفيذ بالاعتمادات الممنوحة سابقاً، و غالباً ما تتم اثناء تنفيذ الموازنة من خلال طلب معلومات عن سير العمليات المالية والبيانات والتقارير عن تنفيذ الموازنة، إذ تشكل لجان من المجالس النيابية (مجلس الشعب) تقوم بعملية رقابة ومراجعة أي قطاع من قطاعات البلد او القطاعات الاخرى الاشتراكية او المختلطة التي تسهم البلد بها وكذلك فحص المشروعات والبرامج وما يجري من عقود عامة واي استعمال للمال العام، مستخدمة الوسائل التشريعية الي يمنحها القانون من استجواب الحكومة او الاسئلة المكتوبة.

تستهدف هذه الرقابة منع الانحرافات المالية واساءة التصرف في الاموال العامة وتعمل على تطبيق اللوائح والقوانين والادارة الحسنة للاقتصاد الوطني.

(1) سعيد علي محمد العبيدي، مصدر سابق، ص224

(2) CHOHAN، Usman W. The idea of legislative budgeting in Iraq. International Journal of Contemporary Iraqi Studies، 2016- 89-103.

3- الرقابة المستقلة-القضائية

تقوم بهذه الرقابة هيئة مستقلة (قضائية) عن السلطتين التشريعية والتنفيذية. وهذا الاستقلال يمكنها من الكفاءة في انجاز اعمالها وعدم انحيازها او تأثرها بالمسؤولين عند اصدار احكامها في التجاوزات على المال العام .

وتتصدر مهمة هذه الرقابة على تنفيذ الموازنة للتأكد من عمليات الصرف والتحويل تمت في ضوء اجازة السلطة التشريعية وطبقا للقوانين المالية المعتمدة في الدولة، وتختلف الجهة الرقابية المستقلة من بلد الى اخرى، مثلا الهيئة الرقابية المستقلة في الجزائر تسمى بـ (مجلس المحاسبة) يعمل ضمن الاطار القضائي تنظيميا وقانونا في ضوء عمل المحاكم يتولى متابعة ومراقبة المال العام. والهيئات العامة والمشروعات المتعددة للقطاع العام⁽¹⁾.

وتهدف الرقابة المستقلة الى الاستخدام الامثل للموارد المتاحة ومنع عمليات الاسراف والتبذير. كما ركزت هذه الرقابة على متابعة الانضباط المالي ومراجعة وتدقيق الحسابات وتقييم المشروعات والسياسات العامة.

المطلب الثاني: انواع الموازنات العامة

اولا- موازنة البنود (التقليدية)

مثلت موازنة البنود الشكل البدائي من اشكال الموازنة العامة، فقد اتصفت بالسهولة والبساطة في اعدادها وتنفيذها ومراقبتها، وتنظم هذه الموازنة على شكل يضم كلاً من النفقات والايادات العامة، وتصنف الى عدة فروع منها فروع اساسية واخرى ثانوية بإضافة الى تصنيفات اخرى كالتصنيف الاداري والتصنيف الوظيفي.

واهتمت الموازنة التقليدية بالمتابعة المالية والرقابة القانونية على التخصيصات والعائدات المالية تماشياً مع الظرف السائد في القرن التاسع عشر وفقاً للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية المتواضعة لمعظم دوال العالم، واقتصر الحكومات على الوظائف السيادية (الدفاع، الامن، القضاء)، وتركز الموازنة البنود على دعم السلع والخدمات التي تساعد الحكومة او الهيئات

(1) مداحي عثمان، دور الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في ترشيد الاستهلاك، مجلة اقتصاديات افريقيا، العدد 24، 2020، ص 8-9

التابعة لها في مزاولة اعمالها العامة دون الاهتمام بالمخرجاتها وتسمح بإنفاق ضمن الحدود المقررة ولا يمكن تجاوزها⁽¹⁾.

غالبا ما تصنف هذه الموازنة على اساس نوع النفقة او ادارات المصالح الحكومية وتكون بعيدة عن معرفة اهداف البرامج الحكومية. وبالتالي لا تبين العلاقة بين التكاليف والبرامج. بمعنى اخر ان هذه الموازنة غير قادرة على معرفة ما تقوم به الادارات الحكومية او ما تحصل عليه من نتائج مقابل كل وحدة نقدية منفقة.

وعندما كانت عملية جمع البيانات والمعلومات عن طريق تقارير والوثائق الادارات. تعذر ربطها في البيانات المالية الواردة في الموازنة، لذلك من غير الصحيح ان تكون اساسا تعتد به ادارة الموازنة⁽²⁾، وكذلك تفتقر الموازنة التقليدية للأدوات والوسائل التي تساعد بالكشف عن ما تم تنفيذه من مشروعات ومدى تحقق النتائج المستهدفة منها وغالبا ما تكون النفقات غير مرتبطة بالخطة او برنامج شامل للتنمية، وغياب الدراسات التي تتضمن الطرق البديلة للقيام بالمشروعات.

ثانيا - موازنة الاداء والبرامج

تعد موازنة الاداء خطوة متقدمة من خطوات تحسين واصلاح نظام الموازنة التقليدي. وكانت هذه المحاولة للانتقال من موازنة البنود الى موازنة الاداء بصورة متوائمة مع متطلبات والحاجة لإدخال الاساليب العلمية للإدارة ويوفر القاعدة التي يتم على اساسها اتخاذ القرارات في اطار الموازنة، ولمعرفة كفاءة الاجهزة الحكومية وتحقيق كفاية الادارية وتخفيض النفقات⁽³⁾.

ومن الناحية التاريخية، ظهرت فكرة موازنة الاداء في الولايات المتحدة الامريكية. مطلع القرن العشرين (الميلادي)، فقد استخدمت بصورة مبسطة في مدينة نيويورك في الفترة الزمنية الواقعة ما بين (1913-1915)، وركزت على اعمال البلدية في مدينة نيويورك، وفي عام 1934م عندما اقامت وزارة الزراعة الامريكية وسلطة وادي تينسي (t.v.a) بوضع موازنتها على اساس الاداء والبرامج. فيما بعد اوصت لجنة هوفر الاولى في تطبيق موازنة الاداء في كافة

(1) عبد الباسط على جاسم الزبيدي، مصدر سابق ص 158

(2) يونس احمد البطريق، مصدر سابق ص 256

(3) فهمي محمود شكري، مصدر سابق، ص 160

الإدارات الحكومية. وكذلك اهتم الرئيس الأمريكي السابق هاري ترومان بتوصية لجنة هوفر الأولى، فأصدر التوجيهات إلى مكتب الموازنة لوضع الإرشادات العامة على أساس فكرة موازنة الأداء.

تمثل موازنة البرامج المساعي والأفكار التي أدخلها المفكرون على نظام الموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية في مطلع الخمسينات والستينات من القرن العشرين الميلادي⁽¹⁾ وقام (ديفيد نوفيك) من مؤسسة راند الأمريكية في تطوير هذه الموازنة عام 1954 أي قدمه شرحاً مفصلاً عن مضمون وكيفية تطبيق موازنة البرامج في وزارة الدفاع الأمريكية ضمن تقريره المسمى (الاقتصاد والفعالية في الحكومة بواسطة الإجراءات الجديدة للموازنة)

أما لجنة هوفر الثانية فقد قامت سنة 1955 بحث التقدم الذي تحقق في مجال تطبيق موازنة الأداء في الأجهزة الفيدرالية الحكومية فوجدت أن التطبيق كان ناجحاً في تلك الأجهزة، كما أطلعت على موازنة البرامج في وزارة الدفاع الأمريكية. والتطورات المقترحة عليها وتبنتها وأطلقت تسمية جديدة في الموازنة ب (موازنة البرامج).

فيما بعد أجريت عدة مقترحات ودراسات وتوصلت إلى جملة من النتائج أدت إلى طلب الرئيس الأمريكي السابق ليندون جونسون في 25 آب 1965 (أغسطس) في اجتماع لمجلس الوزراء أن يتم إدخال هذا النوع من الموازنة في جميع الوزارات والأجهزة الحكومية فقد أصدر مكتب الخزانة الأمريكية في 18 أكتوبر التعليمات اللازمة لإدخال الموازنة الجديدة، إلا أن انحساراً تدريجياً في تطبيق موازنة البرامج أخذ في عهد الرئيس الأمريكي نيكسون في عام 1969. وتم توقف العمل بها عام 1971 بعد تعميم منشور صادر عن مكتب الخزانة الأمريكي.

تستهدف موازنة البرامج تحسين وتوجيه عمليات اتخاذ القرار بالنسبة لصانعي القرار السياسي والإداري فيما يتعلق بأفضل الطرق وأساليب توزيع الموارد الاقتصادية المتاحة لدى الدولة. يتم ذلك بتزويدهم بالبيانات والمعلومات الوافية عن البرامج والمشروعات والدراسات عن التكاليف والنتائج المتوقعة (لكل بديل من البدائل المقترحة)⁽²⁾.

(1) محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، 2008 ص 204

(2) ROBINSON، Marc; LAST، Duncan P. A basic model of performance-based budgeting. Technical Notes and Manuals، 2009، 100.

اهم مزايا موازنة الاداء والبرامج (1):

- 1- تبين حجم المخصصات (النفقات المتوقعة) خلال الفترة القادمة لا تمام الانشطة والمشروعات وفق اسس علمية تستخدم في تقدير كلفتها.
- 2- تقليل كلف البرامج والانشطة الحكومية وتحديد الانفاق باقل ما يمكن ويحد من اسلوب المساومة بين الهيئات الحكومية في الحصول على المخصصات المالية لتنفيذ الانشطة والمشروعات؟.
- 3- العمل على رفع مستوى الجهات الرقابية من خلال استخدام مؤشرات جديدة للتقويم والرقابة لضمان تحقيق الكفاءة والفاعلية في انجاز المشروعات والبرامج الحكومية.
- 4- تركيز موازنة البرامج والاداء على المخرجات (الخدمات المقدمة من الوحدات الحكومية) بدلاً من التركيز على المدخلات كما هو في موازنة البنود.
- 5- تساعد في اجراء المفاضلة بين الوحدات الحكومية في البرنامج الواحد داخل انشطتها ومقارنة التكاليف الفعلية والمخططة لكل منها.
- 6- تمتاز بسهولة المساءلة والشفافية اتجاه السلطة التشريعية والمجتمع.
- 7- امكانية التعديل والتغيير (المرونة) في توزيع التخصيصات على البرامج والمشروعات وفق اهميتها النسبية وتراعي بذلك الاستخدام الامثل للموارد المالية المتاحة لإنجاز البرامج.

ثالثاً - موازنة الاساس الصفري:

تعد موازنة الاساس الصفري من التوجهات الحديثة في اعداد الموازنات التي ازداد الاهتمام بها في السنوات الأخيرة الماضية أي انها تشير الى موازنة في البداية من الصفر وتتجاهل الاتجاه نحو معدلات الانفاق السابقة. عرف الين شيك (allen schk)، الموازنة الصفرية (انها نظام يركز المراجعة والتقويم والتحليل على جميع اوجه الانفاق المقترحة وليس فقط على الزيادات الحاصلة على معدلات الانفاق الحالية)⁽²⁾. وتعرف الموازنة الصفرية: بانها احدى طرق المثلى لاستخدام الموارد المالية نحو المشروعات والبرامج المراد القيام بها لما لها من اهداف وافكار واضح بعيدة عن الاعتمادات السابقة بل تعتمد على ما هو متحقق فعلاً بوصفه أساس في تخصيص الاموال للمشروعات والبرامج⁽³⁾، كما تمثلت طبيعة موازنة

(1) عامر محمد سلمان، سناء احمد ياسين، اطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والاداء في بيئة الوحدات الحكومية العراقية، مجلة العلوم الادارية العدد 92 المجلد 22، 2016

(2) رضا صاحب ابو حمد، مصدر سابق، ص 351

(3) WILDAVSKY، Aaron B. Budgeting: a comparative theory of the budgeting process. Transaction Publishers، 1986، p 338

الاساس الصفري على انها تفترض عدم وجود اية نفقات او خدمات في البداية أي لا تعطي المشروعات والبرامج المعتمدة سابقا الافضلية على المشروعات الجديدة والمراد القيام بها، وبالتالي تقوم بتخصيص المبالغ المالية الخاضعة للترشيد على المشروعات المتعددة وفقا للنتائج المتوقعة فاذا تبين من التحليل الاقتصادي ان المشروعات المعتمدة سابقا او التي تحت التنفيذ ذات منافع وفوائد منخفضة مقارنة مع تكاليف اقامتها العالية يتم ألغاؤها ولا تخصص لها اية موارد. وقد طرحت موازنة الاساس الصفري بصورة عامة من قبل الرئيس الامريكى الاسبق جيمي كارتر الذي بدأ العمل عليها عندما كان محافظا لولاية جورجيا. ثم رأى ان تعمم على كافة الولايات المتحدة. وتعد موازنة الاساس الصفري اتجاهاً إدارياً يستخدم أداة لاتخاذ القرارات من قبل المسؤولين عن تنفيذ النفقات ولا تعني مفهوماً جديداً للموازنة الا انها تختلف جذريا عن الموازنة التقليدية التي تمارس بصفة عامة اليوم، وتشير الى عملية ادارية اولا وتخطيطية ثانياً وعملية موازنة ثالثاً.

وقد عرفها (peter-a-pyhr) بأنها (نظام تقييم لجميع البرامج والمشروعات وتقييم جميع البدائل وتحديد مستوى الاداء. وقد يؤدي بنا هذا التقييم الى اعادة النظر تماما لجميع البرامج والمشروعات من جديد أم اكانت جديدة لأول مرة او برامج ومشروعات قائمة بالفعل)⁽¹⁾.

واهم عناصر الموازنة الصفرية ما يأتي:

- 1- تحديد وحدات اتخاذ القرار.
 - 2- تحليل وحدات اتخاذ القرارات.
 - 3- تقييم وترتيب اولويات القرارات (البرامج).
- مزايا وعيوب الموازنة الصفرية وهي متعددة منها⁽²⁾:

- 1- تستطيع الجهات ذات العلاقة من اعادة النظر في المتطلبات السنوية أم للمشروعات القائمة او الجديدة او تقدير تكلفتها.
- 2- وضع المشروعات على اساس اهميتها.
- 3- يمكن ربط بين مقدار التكلفة والعائد لكل برنامج او نشاط.

(1) فؤاد سليمان الفسوس، المحاسبة الحكومية، عمان دار كنوز المعرفة، للنشر والتوزيع، 2009، ص73-74
(2) محمد سعيد فرهود، الادارة العامة، الرياض 1982 ص15

4- استبعاد البرامج ذات العائد المنخفض وتساعد السلطات العليا في الحكم على كفاءة الادارة الوسط.

عيوب موازنة الاساس الصفري

1- تفتقر لمقاييس الاداء في البرامج المختلفة

2- تنحصر الموافقة على البرامج والمشروعات ضمن الاعتبارات السياسية وهذا لم يكن يتوافق مع الموازنة الاساس الصفري

3- تتطلب تدريباً على الاساليب العلمية الحديثة بالنسبة للعاملين في ادارت الموازنات العامة .

خصائص الموازنة الصفريّة(1)

أ. تسعى الموازنة الصفريّة الى تنظيم وتنسيق المشروعات حسب حجم المشروع ونوعه ومدى استفادة الافراد من ذلك المشروع ونوع الخدمة التي يقدمها، واولويات والمفاضلة بين هذه المشروعات التي تختلف من بلد الى اخرى.

ب. ان مديري الوحدات الادارية تقع على عاتقهم معظم المسؤوليات الخاصة بالبرامج المنفذة أي تحول المسؤولية من الادارة المركزية الى الادارة الوسطى.

ج. تمثل الموازنة الصفريّة اداة تخطيطية. أي تعمل على تخصيص الموارد المتاحة في ضوء التكاليف والمنافع لهذه المشروعات او الانشطة، بما يحقق التخصيص الامثل للموارد

د. تقوم الموازنة الصفريّة بعملية الرقابة على المشروعات أو انشطتها من خلال متابعة الاداء الفعلي و انسجامه مع الخطط والبرامج المرسومة وملاحظة الانحرافات وتصويبها.

اهمية استخدام موازنة الاساس الصفري:

أنطلاقاً من اهمية الاساليب ودورها في تطوير العمل الوظيفي ورفع كفاءته الادارية من خلال الاسلوب المتطور والمناسب، لا بد من الرقابة الادارية للموازنة العامة بالأساليب العلمية والحديثة أم كانت مستخدمة في الاقطاعات الانتاجية او غيرها وبالإمكان الاستفادة منها

(1) سناء محمد سدخان، الموازنة الصفريّة ومقومات نجاحها في العراق، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، العدد الخاص، بحوث مؤتمر فرع القانون العام، 2018 ص20

وتطويرها وتطبيقها على الاقطاع الخدمي اوفي المجال الحكومي، و استخدم في الخمسينيات اسلوب موازنة البرامج والاداء من قبل البلدان المتقدمة مثل الولايات المتحدة الامريكية، وعند بزوغ اسلوب موازنة الاساس الصفري في مجال الاعمال ضمن منشأة الانتاج الصناعي وانعكس تأثيرها الايجابي في رفع مستوى الكفاءة الادارية وتطوير العمل الوظيفي في تلك المنشآت، حفز هذا الاسلوب الباحثين والمعنيين بتطوير الاجهزة الادارية للاستفادة من هذا الاسلوب في اعداد الموازنة العامة، دفع ذلك البلدان المتقدمة مثل الولايات المتحدة الامريكية تطبيق موازنة الاساس الصفري في موازنتها الفيدرالية عام 1981، اتخذت فرنسا اسلوبا مقاربا اسمته (اعادة ترتيب اختيارات الموازنة) عام 1984. و اضحى الاسلوب الاساس الصفري للموازنة اكثر فاعلية في المجالات الادارية وذا فائدة كبيرة للمجتمع⁽¹⁾.

رابعا - الموازنة التعاقدية

ظهر تطبيق الموازنة التعاقدية اول مرة في وزارة المالية النيوزلندية في عام 1996 وكانت محاولة لإعادة تنظيم الموازنة العامة على نظام عقد صفقات بين الجهة المنفذة من ناحية وبين جهة اخرى ممثلة في الحكومة المركزية من ناحية اخرى، إذ تعمل الحكومة على وضع مشاريعها وبرامجها المستقبلية امام الجميع (القطاع العام والخاص) لغرض الفوز بمتعاقدين ممن ينفذون تلك المشروعات والبرامج باقل تكلفة ممكنة ووقت المحدد او المدة الزمنية المعينة محققة بذلك الاهداف المخططة لها من المشروعات والبرامج⁽²⁾.

مزايا الموازنة التعاقدية⁽³⁾:

- 1- تميزت بالكفاءة العالية في تنفيذ المشروعات والبرامج الحكومية للدولة.
- 2- ترشيد الأنفاق العام.
- 3- تعد وسيلة ربط الموازنة بالخطط التنموية للدولة.

(1) حيدر علي جواد مسعود، سمية عبد الاله رشيد، التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على اساس النشاط واثره في تحقيق الاهداف للوحدات الاقتصادية، مجلة كلية الادارة، جامعة كربلاء، العدد 29، ايلول 2021 ص41

(2) علاء الدين محمد غازي الطو، مدى توافق مقومات تطبيق موازنة البرامج والاداء في الجامعات الحكومية في فلسطين. رسالة ماجستير محاسبة، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة، 1017 ص41

(3) حسن عبد الكريم سلوم، محمد خالد المهاني، الموازنة العامة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة (بحث ميدانية للموازنة العراقية، مجلة كلية الادارة والاقتصاد، المستنصرية، العدد، الرابع والستون، 2007 ص115

أما عيوب الموازنة التعاقدية فهي:

- 1- غياب دراسات الجدوى للمشاريع والبرامج التي يراد تحقيقها من قبل الدولة
- 2- افتقار للمعلومات والبيانات في القطاع العام.

المطلب الثالث: العجز والفائض في الموازنة

اولا- مفهوم عجز وفائض الموازنة.

اثر التعدد والتنوع في الاغراض المالية العامة المراد تحقيقها على الاهداف التي تسعى الموازنة اليها. فقد كانت المالية العامة محايدة، وهذه الحيادية ساعدت على تحقيق التوازن المالي بين كل الايرادات والنفقات، الا ان هذا التعدد والتنوع في اوجه الانفاق اقتضى الخروج عن قاعدة توازن الموازنة. التي تعد من القواعد الاساسية المسيطرة على الفكر المالي لفترة طويلة من الزمن، فيما بعد اضحت الموازنة العامة اداة لتحقيق التوازن الاقتصادي والتوازن الاجتماعي⁽¹⁾. ويعرف عجز الموازنة (عندما تكون النفقات العامة اكبر من الايرادات العامة تكون موازنة العامة للدولة في حالة عجز بينما في حالة الفائض تكون الايرادات العامة اكبر من النفقات العامة)⁽²⁾.

يعد عجز الموازنة من الظواهر الاقتصادية الشائعة تصيب البلدان النامية والمتقدمة على حد سواء. نتيجة زيادة الانفاق الحكومي عن الايرادات المتحصلة في فترة زمنية معينة⁽³⁾.

ثانيا - اشكال عجز الموازنة

- 1- **العجز الهيكلي**: - يعد العجز الهيكلي بمثابة وسيلة يتخطى من خلالها اثر العوامل الطارئة على الموازنة العامة مثل تغيرات الاسعار وتغير سعر الفائدة في الامد البعيد ومما يوضح هذا العجز ان حصيلة دائمة وغير مؤقتة، الا ان العجز الدائم يستبعد اثر العوامل الطارئة او المؤقتة على العجز المالي اضافة الى التذبذبات في الدخل المحلي واسعار الفائدة.

(1) محمد عبد العزيز المعارك، وآخرون، اصول وقواعد الموازنة العامة، جامعة الملك فهد، 2003ص258
(2) محمد احمد الافندي، الاقتصاد النقدي والمصرفي، عمان مركز الكتاب الاكاديمي، الطبعة الاولى 2018ص23
(3) ايهاب احمد يونس، نحو رؤية لتشخيص وعلاج الموازنة في مصر، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، المجلد الثالث، العدد، الثاني، ابريل 2012

وبعض الاحيان يطلق عليه عجز الطوارئ لانه مقياس يستبعد اثر العوامل الطارئة على الموازنة العامة⁽¹⁾.

2- **العجز المنظم**: - التوجه في زيادة الانفاق العام في البلدان المتقدمة اقتصاديا في اوقات الكساد يحدث تأثيرا مباشراً على مستوى الدخل القومي النقدي و الحقيقي معا، لما تتمتع هذه البلدان بجهاز انتاجي قادر على زيادة انتاج السلع والخدمات، فضلا توافر الموارد الاولى المعدة للاستغلال ورؤوس الاموال الانتاجية غير المستغلة، وتشهد انخفاضاً في مستوى الطلب الكلي عن الحد الازم لتحقيق العمالة الكاملة، وهنا يستجيب الجهاز الانتاجي للزيادة في الطلب الكلي ولا تحصل زيادة في الاسعار وتحتفظ النقود بقيمتها أي قوتها الشرائية. اما في البلدان النامية فيكون الجهاز الانتاجي غير مرن لا يستطيع مسايرة الزيادة في الطلب الكلي الفعلي أي زيادة في الدخل القومي النقدي دون الزيادة في الدخل القومي الحقيقي مما يؤدي ارتفاع في الاسعار وتدهور قيمة النقود⁽²⁾.

3- **العجز الدوري** : يحدث العجز الدوري نتيجة تعرض الاقتصاد الى حالة نادرة (كانحباس الامطار عن المواسم الزراعية او الوفرة في الانتاج تؤدي الى انخفاض مفاجئ في الاسعار)، أي ان التقلبات الاقتصادية تمر بعدة مراحل منها مرحلة الازدهار ومنها مرحلة الازمات. ويرى بعض الاقتصاديين أنه بإمكان البلد ان تحقق فائضاً في الموازنة في مرحلة الرواج وكذلك يمكن ان تقبل بفكرة عجز الموازنة في مرحلة الركود الاقتصادي وتغطية هذا العجز بفائض مرحلة الازدهار، اخذت البلدان الاسكندنافية بتطبيق الموازنة الدورية لغرض الحد من مخاطر الازمات الدورية والمحافظة على التوازن الاقتصادي⁽³⁾.

4- **العجز المتراكم** : تقضي فكرة العجز المتراكم بقبول عجز في الموازنة العامة بوصفه وسيلة لمعالجة الازمات الاقتصادية(الكساد) و مضمون هذه النظرية الالتزام بخفض الضرائب وزيادة النفقات العامة. (واللجوء الى القروض لتمويل عجز الموازنة) تعويضا عن تخفيض الضرائب وزيادة النفقات.

(1) لحسن دردوري، سياسة الميزانية في علاج الموازنة العامة، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم التجارية والاقتصادية،

جامعة محمد خيضر، بحث مقارنة الجزائر - تونس 2014 ص116

(2) احمد حشيش، اساسيات المالية العامة، مصدر سابق ص288-292

(3) محمد عبد العزيز المعارك- مصدر سابق، ص259

ان خفض الضرائب يعمل على زيادة القوة الشرائية لدى الافراد ما تؤدي الى الرغبة في المزيد من الاستهلاك. ومن ثم زيادة الطلب على السلع والخدمات، وهذا من شأنه يشجع اصحاب المؤسسات الانتاجية على زيادة الانتاج. هذا من جانب⁽¹⁾، والجانب الاخر المتمثل في زيادة النفقات العامة الموجهه نحو الطبقات الفقيرة والتي تعمل على زيادة دخولهم. وتدفع هذه الطبقات الى المزيد من الاستهلاك. ومن ثم زيادة الطلب على السلع والخدمات. يعمل زيادة الانفاق على المشروعات والانشطة العامة كالطرق والجسور والخزانات.... الخ على تشغيل الطبقة العاملة وهذا من شأنه أن يزيد دخول العاملين في هذه المشروعات ويترتب على ذلك زيادة في الطلب على السلع والخدمات ومن ثم زيادة الانتاج مما يسهم في خلق فرص عمل اضافية وتقليل نسبة البطالة، أي ان يستخدم عجز الموازنة في معالجة الكساد والبطالة معا. كما يساعد ذلك على النمو والتنمية الاقتصادية وعلى الانتعاش الاقتصادي وما يعكسه على زيادة الايرادات العامة التي تعمل بدورها على تغطية العجز المتراكم للسنوات السابقة.الذي يستخدمه وسيلة لمعالجة الازمات والانماء الاقتصادي⁽²⁾.

ثالثا - اسباب عجز الموازنة

يستهدف عجز الموازنة في البلدان الصناعية (المتقدمة) مواجهة الدورات او التقلبات الاقتصادية أي مشاكل الكساد والرخاء، اما في البلدان النامية فإنه يستهدف أبعاداً مختلفة منها رفع المستوى المعاشي للسكان. وتحقيق التنمية الاقتصادية وعجز الموازنة يفضي الى نمو معدلات الانفاق العام اكبر من نمو معدلات الايرادات العامة ويرجع ذلك إلى أسباب عدة اهمها⁽³⁾.

1- يسهم جمود النظام الضريبي وعدم كفاءته واهمال دوره في عمليات التنمية بشكل كبير في انخفاض العوائد الضريبية بوصفها أحد الموارد السيادية للدولة، اضافة لذلك ان معظم الانظمة الضريبية في البلدان النامية لم تشهد تحسناً يساعدها في مواكبة التطورات

(1) صباح صابر محمد خوشناو، تحليل وقياس اثر عجز الموازنة وعرض النقود على المستوى العام للأسعار في العراق 1988-2017، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية مجلد 11، العدد2019، ص25-27

(2) محمد شاكر عصفور، مصدر سابق، ص 358

(3) حسن الحاج، عجز الموازنة المشكلات والحلول، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، العدد الثالث والستون 2007

الاقتصادية والمالية لا من حيث نوع الضرائب المفروضة او من حيث معدلاتها او طرق تحصيلها.

2- تاثير التضخم يؤدي التضخم الى انخفاض او تدهور القوة الشرائية للوحدات النقدية وبالتالي يتطلب المزيد من الانفاق الحكومي بصورة متزايدة نظرا لارتفاع كلفة شراء المستلزمات السلعية والخدمية التي تمكن البلد من تأدية واجباتها، ويرافق ذلك مصروفات اضافية (تعويضات) تدفعها البلد للموظفين بسبب انخفاض الدخل الحقيقية.

3- ارتفاع اعباء الدين العام الداخلي والخارجي ادت الى نمو النفقات العامة في أغلب البلدان النامية لما يترتب عليها من فوائد ومستحقات تدرج في الموازنة العامة ضمن المصروفات الجارية.

4- يلعب الانفاق العسكري دوراً كبيراً في دفع النفقات العامة نحو التزايد بمعدلات كبيرة في البلدان النامية ولاسيما البلدان المهددة بمخاطر متعددة، وتتضمن هذه النفقات اشكالا متعددة مثل الرواتب. مستلزمات سلعية وخدمية. بالإضافة الى نفقات التسليح وكلفة صيانة الآلات والمعدات.

5- وبخصوص الموارد العامة للدولة لا تتماشى مع نمو معدلات الانفاق العام بل ذهبت لانخفاض في البلدان النامية مما فاقم حالة عجز الموازنة، وهنا تبرز قدرة الطاقة الضريبية على تحمل الابعاء الضريبية التي تقاس من الناحية الفعلية بنسبة الحصيلة الضريبة الى الناتج المحلي الاجمالي، ويعود ذلك الى انخفاض متوسط دخل الفرد، والاعفاءات الضريبية. وانخفاض الوعي الضريبي.

رابعا - اساليب مواجهة عجز الموازنة العامة

1- تمويل عجز الموازنة عن طريق الاقتراض

أ. الاقتراض الداخلي:- تلجأ البلد في تغطية عجز الموازنة العامة عند توفر الامكانيات الداخلية. ومن اهم مصادر التي تلجأ اليها، البنك المركزي، البنوك التجارية او الاقتراض من الجمهور.

- البنك المركزي:- يمثل صفة المستشار المالي للحكومة، إذ يقوم البنك المركزي بمنح القروض لأجل تغطية العجز في الموازنة العامة وذلك عن طريق الاصدار النقدي أي اصدار

نقود قانونية في حدود معينة تفاديا للآثار غير المرغوب بها⁽¹⁾، الان هذا الاجراء يؤدي زيادة الكمية النقدية أي خطوة توسعية بدون تخفيض في الائتمان الممنوح للقطاع الخاص.

- **التوجه الى البنوك التجارية:** - إذ تعتمد هذه المصارف على ما تمتلك من احتياطات نقدية فيما اذ كانت هذه الاحتياطات فائضا لدى البنوك فلن تؤثر على الائتمان الممنوح للقطاع الخاص. ولكن يكون له اثر توسعي على الطلب الكلي، اما ذلك اذ كانت البنوك التجارية ليست لديها احتياطات فائضة سوف يكون هنالك اثر سلبي على القروض الممنوحة للقطاعات الاخرى. ولكن تزيل الاثر التوسعي للزيادة في الانفاق الحكومي.

- **الاذونات او الحوالات الخزينة:** - من وسائل الاقتراض قصيرة المدى وهي تمثل اوراقا مالية تصدرها الحكومة بشكل محدود في تمويل الاقتراض الداخلي ذي الاجل القصير لمدة معينة مقدارها شهر او ثلاثة اشهر الى سنة⁽²⁾، الهدف منها تمويل عجز الموازنة العامة خلال السنة المالية.

ب. الاقتراض الخارجي

بعد تعذر المؤسسات او الافراد داخليا عن الاستجابة للاحتياجات المالية اللازمة لسد عجز الموازنة من المدخرات الوطنية، تلجأ البلد للاقتراض الخارجي أي من خارج حدود اقليم الدولة. لغرض تغطية نفقاتها على المشروعات الاقتصادية والاجتماعية⁽³⁾، وتكون عملية الاقتراض من البلدان الاخرى او من الهيئات والمؤسسات الدولية مثل صندوق النقد الدولي (IMF) البنك الدولي للإنشاء والتعمير (IBRD)

2- الضرائب

تمثل الضرائب احدى الوسائل او الادوات التي تختارها الحكومة في تمويل عجز الموازنة، وان التباين في انواع الضرائب وتغيرات في تركيب الهيكل الضريبي ومعدلات الضريبة تؤثر على حجم الايرادات الحكومية المتحققة وعلى مستوى النشاط الاقتصادي،

(1) دردوري لحسن، عجز الموازنة العامة للدولة وعلاجه في الاقتصاد الوضعي، ابحاث اقتصادية وادارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، العدد الرابع عشر، ديسمبر، 2013 ص111

(2) عمار محمد علي، دور الحوالات الخزينة على اهم المتغيرات النقدية في العراق 1990-2013 مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 96 المجلد 23، ص228

(3) عباس محمد نصر الله المالية العامة والموازنة، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الاولى 2015 ص26

وهناك ضرائب تمثل عبئاً أكبر على ذوي الدخل المرتفعة وعبئاً أقل على ذوي الدخل المنخفضة مما تسهم في تشجيع الطلب الكلي على الاستهلاك⁽¹⁾.

3- السحب من الاحتياطات الدولية

تمتلك معظم بلدان العالم احتياطات نقدية في البنوك المركزية ممثلة هذه الاحتياطات بالذهب أو النقد الأجنبي أي العملات الصعبة وحقوق السحب الخاصة، وتستخدم هذه البلدان الاحتياطات المتوفرة كضمانات مالية ونقدية بالدفاع على أسعار صرف عملاتها. أو عدم اللجوء للاقتراض الخارجي لتجنب آثار الاقتصادية أو الالتزام بالتحالفات أو عقد الاتفاقيات السياسية وكذلك تجنب أسعار الفائدة المرتفعة، ويتم السحب من هذه الاحتياطات عند حصول عجز طارئ أو مؤقت في العملات الأجنبية، وأهمية الدور الذي تؤديه هذه الاحتياطات مما يستوجب الحفاظ عليها ضمن حدود معينة منها وعدم تعرضه للانخفاض. لكن ارتفاع عجز الموازنة في أغلب البلدان النامية دفع حكوماتها إلى السحب من هذه الاحتياطات لتمويل العجز المالي⁽²⁾.

المبحث الثالث

طرق تمويل الموازنة وسمات الضريبة في البلدان النامية والمتقدمة

المطلب الأول - طرق تمويل الموازنة العامة

فإنّ توسع دور البلد وتعدد وظائفها، أدى إلى ازدياد حجم النفقات العامة التي تقع على عاتقها. ومن ثم استوجب الزيادة في حجم الإيرادات العامة لتمكين البلد من تغطية انفاقها العام، ما ترتب على ذلك إجراء التغييرات والتعديلات في هيكل الإيرادات العامة، والسعي إلى تعدد مصادر تمويل موازنتها، وأضحت البلد متدخلة بشكل ملحوظ بالحياة الاقتصادية وعملت من الإيرادات العامة أداة مالية مهمة في توجيهه الاقتصادي والاجتماعي، كما استخدمت في محاربة بعض الإزمات الاقتصادية كالتضخم والانكماش وإعادة توزيع الدخل⁽³⁾.

(1) صالح فواز محمد خصاونة، مبادئ الاقتصاد الكلي، دائرة المكتبة الوطنية، الطبعة الثانية 2000 ص 193
(2) مشتاق محمد طالب، التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في العراق، بحث حالة صحة الأنبار، رسالة ماجستير جامعة الفلوجة، كلية الإدارة والاقتصاد، 2019 ص 30
(3) سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، 2008 ص 85

ومن اهم هذه المصادر

اولا- دومين - دخل املاك الدولة

يطلق مصطلح (دومين) على ممتلكات البلد العامة والخاصة بغض النظر إذا ما كانت طبيعتها عقارية ام منقولة، وشكلت آنذاك القسم الاكبر من موارد الملك، إلا أن اسراف الملوك وتبذيرهم نتج عنه فقدان الكثير من ممتلكاتهم ومن ثم تسبب في تضاؤل اهمية ايرادات الدومين تدريجيا، وبعد بروز الفكر الاشتراكي وانتشار الفلسفة التدخلية و التي تسمح للدولة في التدخل في الحياة الاقتصادية وتمارس الانشطة الاقتصادية المشابه للقطاع الخاص فيما مثلت ايرادا اساسيا للدول التي تبنت المذهب الاشتراكي، وينقسم على قسمين العام والخاص. ويعرف الدومين الخاص بانه (الاموال التي تمتلكها البلد ملكية خاصة ومعدة للاستعمال الخاص، وتحقق نفعاً خاصاً، للفئة التي تستخدمها. ومن ثم تخضع لأحكام القانون الخاص. واستخدام هذه الاموال يكون بمقابل ويحقق دخلاً يمثل مصدراً من مصادر الايرادات العامة)⁽¹⁾، ومن امثلة هذه الاموال، المشروعات التجارية والصناعية والاوراق المالية والاراضي الزراعية التي تمتلكها الدولة.

ثانيا - الرسوم

تعد الرسوم من المصادر التي تمول الموازنة العامة وفي الغالب تكون مساهمتها بصورة دورية ومنتظمة لذلك تساعد البلد في تيسير انشطتها المختلفة، ويعرف الرسم بانه مبلغ نقدي جبري يدفعه الافراد للدولة مقابل نفع خاص تتحصل عليه البلد منهم، ويقترن النفع الخاص الذي يحققه الافراد بالنفع العام الذي يحصل عليه المجتمع من تقييم العلاقة بين الافراد والهيئات فيما يتعلق بأداء الخدمات العامة)⁽²⁾، الا ان يتشابه الرسم والتمن العام في تحقق منفعة خاصة أو مقابل معين. ويتحدد كل منهما على اساس ان يكون مساويا للخدمة او السلعة او اكثر منهما او اقل منهما وفقا لاعتبارات اقتصادية واجتماعية في نظر الدولة. وكذلك يتشابهان من حيث التكيف القانوني للزيادة الحاصلة في كل منهما.

(1) رانيا محمود عمارة، المالية العامة والاييرادات العامة، الطبعة الاولى، مركز الدراسات العربية للطباعة والنشر، 2015، ص44

(2) طاهر الجناحي، مصدر سابق، ص 59

ثالثاً - الإيرادات الائتمانية (القروض)

عندما تلجأ البلد للاقتراض بوصفها أحد اختيارات تمويل الموازنة العامة او تغطية نفقاتها اللازمة حينما تدرك ان فرض الضرائب الجديدة سوف يعارضه المكلفين بدفعها او تسبب خلا في مستوى النشاط الاقتصادي والمعيشي للمجتمع، وتعرف القروض العامة بأنها (مبلغ نقدي تستوفيه البلد او أي شخص معنوي اخر من الغير أم اكان هذا الغير في عداد الافراد ام البنوك ام الهيئات الخاصة ام الدولية، وتتعهد البلد برده ودفع الفائدة عنه وفقاً لشروط محددة)⁽¹⁾.

ويختلف القرض عن الضريبة إذ تلتزم البلد بسداد قيمة القرض مع فوائده في فترة زمنية متفق عليها. الا ان الضريبة تدفع بصورة نهائية لا تلتزم البلد بردها ولا فوائدها، غير ان الضريبة تدفع جبراً من المكلفين بقوة القانون (السلطة). مما عدت الضريبة مورداً من الموارد السيادية للدولة، اما القروض في الغالب فتتم بصورة اختيارية أي رغبة الافراد او المصارف او الهيئات الحكومية باستثمار اموالهم بصورة قروض وبالتالي تسهم في تمويل الموازنة العامة للدولة⁽²⁾ فيما تعرف عملية اصدار القروض (بانها العملية التي بمقتضاها تحصل البلد على المبالغ المكتتب بها عن طريق طرح السندات ويقوم الافراد بالاكتتاب بها وفقاً للشروط التي ينص عليها قانون اصدار القرض العام)⁽³⁾.

رابعا - الاصدار النقدي الجديد

يعني امكانية البلد اللجوء الى الاصدار النقدي الجديد بوصفه مصدر من مصادر الإيرادات العامة التي تسهم في تمويل الموازنة العامة، وتقوم البلد بإصدار كمية جديدة من النقود الورقية لحسابها. وقد عارض الفكر المالي التقليدي هذه الوسيلة في تمويل الموازنة العامة لانها تعد تدخلاً في آلية السوق او جهاز الاثمان الذي يلعب دوراً مهماً في اعادة التوازن الى الاقتصاد القومي، حيث يتحقق التوازن بشكل تلقائي حسب الفكر المالي التقليدي. كما يرى التقليديون ان الاصدار النقدي يؤثر سلباً على ذوي الدخل الثابتة التي تكون في الغالب غير

(1) فوزي عطوي، مصدر سابق، ص 132

(2) سوزي عدلي ناشد، مصدر سابق، ص 296

(3) بان صلاح عبد القادر، اصدار القرض العام، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد، 2015، 17، ص 47

مرنة أي أنها لا تتماشى مع المتغيرات الاقتصادية لا سيما مستوى العام للأسعار مثل الرواتب والعقود طويلة الأجل⁽¹⁾.

هنالك عدة اجراءات يجب اتخاذها عند اللجوء الى هذه الوسيلة التمويلية واهم هذه الاجراءات⁽²⁾.

1) تستخدم في تمويل الاستثمارات ذات السلع الاستهلاكية أي زيادة في العرض الكلي للسلع لمواجهة الزيادة في الطلب الفعلي والتخفيف من ارتفاع الاسعار (التضخم) لعملية الاصدار النقدي.

2) يجب ان تكون على شكل دفعات صغيرة ومتباعدة مما يمكن الاقتصاد القومي من استيعاب اثارها التضخمية.

3) على الحكومة الحد من ارتفاع الاسعار الناتج عن التمويل التضخمي من خلال التوفيق بين السياسة المالية والنقدية أي الاقتراض وزيادة العبء الضريبي بقصد امتصاص جزء من الزيادة في الدخل النقدي المصاحبة التضخم.

4) النهوض بالتنمية الاقتصادية المحققة قدرأ من المرونة في الجهاز الانتاجي على اقامة مشروعات جديدة ويغطى جزء منها بالتمويل التضخمي.

خامسا - الاعانات

يميز هذا المصدر انخفاض مساهمته في تمويل الموازنة وعدم دوريتها، أي الاموال التي تحصل عليها البلد لتغطية نفقاتها، فيما تكون على شكل تمويل داخلي من الافراد او المؤسسات المحلية ضمن الاسهام الوطنية في مساعدة الجهات الحكومية على تنفيذ المشروعات والبرامج العامة واما تكون على شكل تمويل خارجي من البلدان أو المؤسسات والافراد بصورة اعانات نقدية سوء كانت بالعملة المحلية والاجنبية⁽³⁾ وفي الغالب تكون الاعانات الخارجية مقابل موقف سياسي او عسكري او تحالفات ضمن توجه سياسي معين، او تنطلق من حيثيات انسانية في مساعدة البلدان المتخلفة في مكافحة الفقر المرض والجهل ورفع مستوى التنمية الاقتصادية في اطار التضامن الدولي.

(1) علي سعيد العبيدي، مصدر سابق، ص178

(2) خالد سعد زغلول، مصدر سابق، ص472

(3) علي محمد خليل، مصدر سابق، ص295-296

المطلب الثاني - سمات الضريبة في البلدان النامية

غالبا ما يلتصق النظام الضريبي مع بنية النظام الاقتصادي لتلك البلدان (النامية). فضلا عن التطورات الاجتماعية والسياسية ذات التأثير الفعال في تحديد ذلك النظام، ومعرفة سماته من جهة ومن جهة اخرى تحديد وظائف التي يقوم بها وفق مراحل تطور ونمو تلك الدول. وفيما يأتي مناقشة ابرز هذه السمات او الخصائص:

اولا - ضعف الاستقطاع الضريبي في البلدان النامية

اتسمت البلدان النامية بضعف الاستقطاع الضريبي مقارنة في البلدان المتقدمة. فيما تكون اسهام الضرائب بالنواتج المحلي الاجمالي عالية في البلدان المتقدمة. إلا إن ضآلة مساهمتها في الناتج المحلي الاجمالي في البلدان النامية أسهم في تعدد الضرائب وارتفاع اسعارها. ويعزى ذلك الى انخفاض متوسط دخل الفرد، والعوامل المحددة للطاقة الضريبية. مثل انتشار الاستهلاك الذاتي. والاقتصاد غير الرسمي. وسوء توزيع الدخل القومي. وانتشار التهرب الضريبي. وعدم كفاءة الادارة الضريبية⁽¹⁾.

ثانيا - سيادة الضرائب غير المباشرة

يتسم النظام الضريبي في البلدان النامية بهيمنة الضرائب غير المباشرة التي تفرض على الانتاج والاستهلاك والتداول وترجع هيمنة هذه الضرائب الى صعوبة او ضيق فرض ضرائب على الدخل ورأس المال وكذلك ارتفاع غلاتها وسهولة تحصيلها لأنها تفرض في الغالب عند المنبع اذ يدفعها المنتج او المستورد قبل المستهلك، لأن ان البلدان النامية عموما تتصف بانخفاض الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد كما هو معروف مما يجعل استخدام الضريبة المباشرة على الدخول والثروات اسلوبا قليل الاهمية⁽²⁾، وفي الغالب تبذل جهودا واسعة وكبيرة لتحفيز التنمية الاقتصادية والاجتماعية ويدفع ذلك البلدان النامية الى ضغط الميل للاستهلاك وتشجيع الادخار القومي للإسهام في تمويل المشروعات الانمائية، وهنا تكون الضرائب غير المباشرة اكثر مواءمة لتحقيق هذا الهدف، وفي البلدان النامية تزداد اهمية الضرائب غير

(1) عزت قناوي، اساسيات في المالية العامة، دار العلم للنشر والتوزيع بالفيوم، الباب الاول 2006 ص 133
(2) محمد علي مدلول، واقع السياسة المالية في البلدان العربية، مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية مجلد 15، العدد 1 2008،

المباشرة بوصفها مورداً أساسياً في تمويل الموازنة العامة. وتعود هذه الأهمية الى عوامل متعددة منها⁽¹⁾.

أ) تتميز مستوى الدخل بالانخفاض للقسم الأكبر من السكان عن حد الاعفاء المقرر بنسبة للضرائب المباشرة مما يعكس فرض الضريبة في حدود معينة، على عكس الضرائب غير المباشرة على شكل عيني الذي يسمح في التوسع بفرض الضرائب بغض النظر عن مستويات الدخل.

ب) الثبات النسبي في العوائد الضريبية غير المباشرة التي تسهم في معالجة الازمات والتقلبات الاقتصادية لارتباط هذه الضرائب في حجم اوعيتها، اذا ما كانت على الانتاج او الاستهلاك او الاستيراد او التصدير لأنها متغيرات كمية، في حين ان الضرائب المباشرة ترتبط في قيمة اوعيتها أي تسجل المتغيرات الكمية والنقدية (الاثمان).

ج) انخفاض الوعي الضريبي لدى المكلفين

د) افتقار هذه البلدان للأجهزة الضريبية والتنظيمية مرتفعة الكفاءة اللازمة لتطبيق احكام وقوانين الضرائب المباشرة من حيث المكلفين والتقدير والتحصيل لما هو يستحق الضريبة.

ثالثاً - جمود الانظمة الضريبة في البلدان النامية

جمود الانظمة الضريبة وتدني فاعليتها عن مسايرة الزيادة الحاصلة في الناتج المحلي الاجمالي. لأن ان نسبة زيادة الحصيلة الضريبية اقل من مستوى الزيادة في الناتج المحلي الاجمالي ومعرفة حاجة تلك البلدان للعوائد الضريبية لتمويل موازاناتها العامة، وعانت الانظمة الضريبية التي نشأت في الاطر السياسية والاجتماعية التي لا تسمح للنظام التأثير في مستوى النشاط الاقتصادي. وبالتالي عدم مرونته أي أنه غير قادر على اقتطاع ما يمكن من الزيادة الحاصلة في الناتج المحلي الاجمالي، وشكل اثره السلبي على تمويل الاستثمارات والمشروعات العامة⁽²⁾.

مشكلات تتعلق بإعداد الموازنة في البلدان النامية⁽³⁾.

(1) عادل احمد حشيش، مصدر سابق،، ص179

(2) عزت قناوي، مصدر سابق ص134

(3) علي محمد خليل، مصدر سابق، ص352-356

1) قلة الموارد المالية في البلدان النامية، المتمثلة بضعف البنية الاقتصادية وتدني مستوى الانتاج القومي وغياب الصناعات الحديثة وارتفاع المديونية الخارجية والعجز في الميزان التجاري وضعف الاجهزة الادارية ومجمل هذه المشاكل انعكست على انخفاض ايرادات العامة للدولة.

2) تقتصر معظم البلدان النامية الى جهاز ضريبي كفاء قادر على تحصيل الضرائب بالأحجام والنسب الحقيقية. وعدم ايجاد موارد جديدة تلبى احتياجات المالية اللازمة، فضلا عن تفشي الفساد الاداري والرشوة والمحسوبية.

3) ان المتطلبات من السلع والخدمات الاستهلاكية والقطاع الحكومي ممثلة بالسلوك الاستهلاكي الذي يخصص له القسم الاكبر من إيرادات البلدان النامية، مما اثر سلبا على تمويل المشاريع التنموية وهذا بدوره يقلل فرص تنمية موارد ودخول تلك الدول.

4) انعدام الواقعية في تقدير الموازنة العامة، نتيجة تعدد وتنوع الاجهزة التي تتولى اعداد الموازنة العامة في تلك الدول.

5) التخطيط الايديولوجي للدول النامية. اي عدم وجود توجه سياسي يتصف بالثبات والشمولية يساعد على تحديد الاهداف العامة للمجتمع في دوامات التغيير غير المدروس في السياسات الاقتصادية والمالية.

6) انتشار افكار الحرية والديمقراطية والرفاهية بين المواطنين ومحاكات البلدان المتقدمة في انماط الاستهلاك. كل ذلك دفع البلدان النامية إلى الاقتراض بفوائد عالية وتحمل اعباء مالية ضخمة سببت خلافا في موازنتها العامة.

المطلب الثالث - سمات الضريبة في البلدان المتقدمة

الضريبة اداة مهمة وفاعلة في اقتصاديات البلد المتقدمة وغالبا ما تتخذ من قبل الحكومات في تطبيق برامجها المالية والاجتماعية تماشيا مع اوضاعها الاقتصادية. ويتوفر لديها جهاز انتاجي متطور ومتنوع وارتفاع مستوى دخل الفرد فيها مما يساهم على اتساع القاعدة الضريبية. وهذا بدوره يزيد نسبة الايرادات الضريبية في تكوين الدخل القومي الاجمالي حيث تصل إلى 35% إلى 45%. من مجموعها⁽¹⁾.

(1) محمد، الحلاق، النظام الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018 ص16

تسود في هذه البلدان الملكية الخاصة لوسائل الانتاج، وغالبا ما يتخذ اصحابها القرارات الاقتصادية في توجيه الانشطة الاقتصادية المختلفة المحققة لاهدافهم الربحية، نظرا لاختلاف مستويات المنافسة. والية التسعير، وحرية المستهلك، وفي ضوء هذا النظام تحتل الضرائب مكانه بارزة ومهمة في تمويل الموازنة الحكومية ومدتها باحتياجاتها المالية والموارد الاقتصادية. وتسعى البلد لاستخدام وسيلة الضريبة في تحقيق اقصى معدلات النمو الاقتصادي والمحافظة على التوازن بين القطاعات الصناعية والزراعية والتجارية.

ويمتلك النظام الضريبي الحوافز المشجعة على الاستثمار والتنمية في هذه البلدان، وكيفية فرض الضريبة ورفع سعرها او تخفيضها او الاعفاء منها بما ينسجم مع العدالة الاجتماعية والمساواة في توزيع الدخل. ويختلف الهيكل الضريبي في البلدان المتقدمة تبعا لمستوى متوسط دخل الفرد والخدمات المقدمة للمواطنين ومدى تأثيرها على التنمية الاقتصادية وما تعكسه في زيادة الايرادات الضريبية الموزعة على ضريبة المباشرة على الدخل والضريبة غير المباشرة على الاستهلاك.

وترجع اهمية الضرائب في الاقتصادات المتقدمة إلى طبيعة مجتمعاتها الاقتصادية إذ يأتي معظم الدخل القومي من الصناعة والتجارة والخدمات التي تمتاز بارتفاع غلاتها وكفاءة القوى العاملة في زيادة انتاجها في تلك البلدان، ومن سمات الضريبة في البلدان المتقدمة.

اولا- الضرائب التصاعدية:

تعمل الضرائب التصاعدية ولا سيما اذا كان سعرها مرتفعاً في الحد من انعدام المساواة في توزيع الدخل بين الافراد في تلك البلدان لانها تقتطع نسبة كبيرة من ذوي الدخل المرتفعة، ويتعين ان يكون النظام الضريبي نظاما تصاعديا فلا تكفي ان توجد ضريبة تصاعدية وفي غلبة نسبية الضريبة على باقي اجزاء النظام الضريبي، على الرغم من السعي لتحقيق التوازن الاجتماعي من خلال هذه الضرائب لانها تواجه صعوبة في عملية نقل القوة الشرائية من ذوي الدخل المرتفعة الى ذوي الدخل المنخفضة، فيما لو قامت البلد بمنح اعانات مباشرة او تقديم خدمات اجتماعية بالمجان مثل تقديم السكن بالمجان او ايجارات منخفضة لذوي الدخل المنخفضة، غالبا ما تلقي معارضة كبيرة من اصحاب المصالح الخاصة التي تعمل في هذه

القطاعات او الانشاءات⁽¹⁾، وايضا ان المعدلات المرتفعة للضريبة التصاعدية تقلل من الاستثمار الخاص وهو ركيزة الاساسية في اقتصادات البلدان المتقدمة الذي يهدف الى رفع مستوى التشغيل ضمن النشاط الفردي فيما تكون هذه الضرائب على حساب دافع الاستثمار الخاص.

ثانيا - سعة الطاقة الضريبية

يتميز البنيان الاقتصادي في البلدان المتقدمة بالتطور من النواحي الفنية والتكنولوجية وتقدم طرق الانتاج والجهاز الانتاجي، فضلا عن امتلاك هذه البلدان أنشطة اقتصادية ومتعددة ومتنوعة ساعدت هذه البلدان على تعدد مصادرها وتنوع اوعية الطاقة الضريبية، ولاسيما الابتكارات والاداء الجيد والتقدم الفني كلها أسهمت في نمو وتقدم هذه المجتمعات ومارست التأثير الايجابي على كافة البنى الاقتصادية مما وفر للنظام الضريبي التطور التنظيمي والفني بما يتمشى مع مراحل النمو الهيكل الاقتصادي لتلك الدول⁽²⁾.

ثالثا - تعاضم المعدل الضريبي

يعد مؤشر المعدل الضريبي من المؤشرات الهامة الذي يعكس بدوره تطور مستوى النشاط الاقتصادي. وهو يمثل نسبة الايراد الضريبي الى الدخل القومي ومتوسط نصيب الفرد منه، ان تعدد وتنوع الأنشطة الاقتصادية واتساع حجم الدخل القومي وارتفاع متوسط نصيب الفرد يؤدي الى ارتفاع نسبة المعدل الضريبي الى اجمالي الناتج المحلي، فضلا عن الفلسفات الخاصة بالضرائب واساليب الحكم. وتعد ضرائب القيمة المضافة، وضرائب المبيعات⁽³⁾ والضرائب المفروضة على حركة الاعمال ذات اهمية اكبر في الاقتصادات المتقدمة وتكون اقل اهمية في اقتصاديات البلدان النامية.

(1) مجدي شهاب، اصول الاقتصاد العام، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، 2004، ص 430

(2) محمد سعيد فرهود، مصدر سابق، ص 15

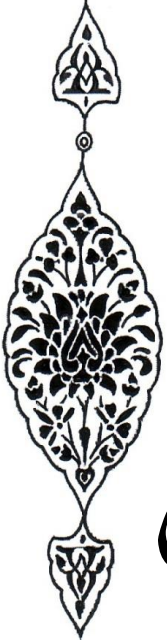
(3) جورج اندرسون، الفدرالية المالية، ترجمة، مها تكلا، مؤسسة فريد ريش ايبيرت، صنعاء 2013 ص 27

الفصل الثاني

تحليل اسهام

الضرائب في تمويل

الموازنة العامة



المبحث الاول

تحليل هيكل الضرائب في العراق

تمهيد

ان التطورات التي طرأت على دور البلد في شتى مجالات الحياة أدت وبدون شك الى زيادة اهمية المالية العامة وسياساتها المتعددة كوسيلة لمواجهة تلك التطورات بما يحقق المصلحة العامة، والضريبة كانت وسيلة لتجميع الإيرادات العامة، الا انها تطورت واصبحت اداة من الادوات البلد الرئيسية في تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية وغيرها، وتناول هذا الفصل تطور النفقات العامة والنفقات الجارية والاستثمارية منها، وتحليل الإيرادات العامة ومكوناتها من الإيرادات النفطية والضريبة والإيرادات الأخرى ومعدلات نموها، وبيان اسهام الإيرادات الضريبية من الضرائب المباشرة وغير المباشرة في الإيرادات العامة ومعدلات نموها، وتوضيح اسهام الضرائب الدخل وضريبة نقل ملكية العقار وايجار العقار والعرضات ضمن الضرائب المباشرة واسهام والضرائب الكمركية والمبيعات ضمن الضرائب غير المباشرة ودورها في تمويل الموازنة العامة.

المطلب الاول: معالم الازمة البنوية في الاقتصاد العراقي

اولا-اختلالات الهيكل الاقتصادي:

تتطوي هذه الاختلالات على عدة امور بينها استمرار ضعف قطاعي الزراعة والصناعة من حيث نسبة مساهمتهما في الناتج المحلي الاجمالي، فضلا عن الارتفاع الطفيف في اسهام قطاع الخدمات الى الناتج المحلي الاجمالي. كما ساعد على استمرار الاختلالات في هيكل الاقتصاد العراقي ارتفاع الطبيعة الربعية واحادية الجانب للاقتصاد العراقي في الاعتماد على القطاع النفطي ورهن تطوره على العوائد النفطية، و يؤشر أنه قد تأثرت الاوضاع الاقتصادية في العراق بظهور الازمة المالية العالمية التي حدثت في الخامس عشر من ايلول عام 2008 والتي ادت الى تراجع الطلب على النفط، ما افضى الى انخفاض اسعاره⁽¹⁾، وقد اثر هذا الانخفاض بشكل مباشر على العائدات المالية للدولة وموازنتها وعلى قدرتها التشغيلية. وهذا يؤشر الى مدى الاختلال في هيكل الاقتصاد العراقي.

(1) لورانس يحيى صالح، محمد طاهر نوري، الاختلالات الهيكلية واثرها على النمو القطاعي والتشغيل في الاقتصاد العراق للمدة 2003-2015، كلية الادارة والاقتصاد، بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد 106 المجلد 24، 2018ص21

ثانيا-عدم كفاءة الانفاق المالي

عدم نجاح الموازنات المالية في استخدام الفوائض المالية التي ينتجها الربح النفطي، بشكل امثل وعلى نحو يخدم الاقتصاد الوطني، وبقيت هذه الفوائض المالية لسنوات طويلة غير موجهة نحو عمليات الاستثمارية ذات صفة انتاجية او المردودات الايجابية، ولم يستفد منها في تخطى الازمات البنوية في الاقتصاد العراقي من ازمات اقتصادية واجتماعية على حدا سواء، ويمكن النظر الى مشاكل الموازنات العراقية أنها لست مشاكل في التمويل وليست في حجم الموازنة، انما تكمن المشكلة في كيفية التصرف وعملية التوظيف لهذه الاموال بالشكل الصحيح والفعال بعيدا عن مظاهر الفساد المالي والادوات التقليدية عدم الكفاءة في تفعيل هذه الاموال وتحويلها الى طاقات انتاجية فعلية في الاقتصاد الوطني⁽¹⁾.

ثالثا-ضعف المؤسسات المالية والمصرفية

تعاني الاجهزة المالية والمصرفية الوطنية من ضعف حجمها وصغرها وعدم قدرتها على تعبئة الادخارات الوطنية لتنمية قطاعات الانتاج المختلفة.

رابعا-ضعف الصادرات

لقد اصبح الاقتصاد العراقي اكثر من اي وقت اخر يعتمد على الصادرات النفطية المتذبذبة، اما القطاعات الاخرى فقد انخفضت او تلاشت نسبة مساهمتها بسبب السياسات السابقة والحالية. ولأسباب تتعلق بضعف كفاءة ومخلفات الحروب، ادت الى ان اصبح العراق غير قادر على الحصول على النقد الاجنبي خارج القطاع النفطي⁽²⁾، اللازم لتمويل الاستثمار المحلي وتوسيع قاعدة الانتاج المحلي ورفع كفاءته. إذ يتسم القطاع الانتاجي بعدم مرونته وعدم قدرته على استيعاب احتياجات السكان المتزايدة. وكذلك التركيز على السلع الاستهلاكية الضرورية.

خامسا - الخلاف بين النخب السياسية

يعد الخلاف بين الكوادر والنخب السياسية (التفاوض السياسي) ووسائل الترابط بين البلد والمجتمع يعبر عنها (بالتفاوض حول العقد الاجتماعي) والأواصر بين المجموعات الاجتماعية (التماسك الاجتماعي) من ابرز المفاهيم التي تساعد على فهم الاقتصاد السياسي للعراق.

(1) حسين عجلان حسن، تنوع قدرات الاقتصاد العراقي في ظل هيمنة الريعية الواقع الراهن والحسابات المستقبلية، مجلة المنصور، العدد 27\2017

(2) نشات علي عبد العال، الاستثمار والترابط الدولي، الاسكندرية، دار الفكر الجامعي، 2012 ص158

وترتبط هذه الخلافات شبه الدائمة بكيفية السيطرة على الموارد النفطية وتقاسم العوائد الربعية والسلطة بين الاحزاب⁽¹⁾، وعدم الاستقرار السياسي يؤدي بالحكومية الى قرارات تعظم الايرادات بالأجل القصير وتفضل الدخول العالية والانفاق غير المنظم في الوقت الراهن.

سادسا-عبء الديون الخارجية والتعويضات:

تشكل الديون الخارجية عبئا ماليا على الاقتصاد العراقي وعاملاً سلبياً على المناخ الاستثماري. وعلى الرغم من الجهود المبذولة لخفض قيمة هذه الديون، الا انه يحتاج الى وقت اطول وقرارات شجاعة لمعالجتها، اما التعويضات (خارجية او داخلية) فقد اصبحت شبه دورية او المزمنة تبعا للمتغيرات الاقتصادية السياسية وما يرافقها من حروب وما تنتجه من دمار، ادت الى بروز مشكلة اخرى ما زالت تتفاعل في مجري اعاقه انطلاق الاقتصاد العراقي.

سابعا-ظاهرة هروب رؤوس الاموال الوطنية

سببت الظروف التي مر بها العراق إلى هجرة رؤوس الاموال المحلية النالبلدان الصناعية او المجاورة باحثه عن بيئة استثمارية امنة لها تتمتع بالاستقرار الاقتصادي والسياسي الذي يفتقد اليه العراق والسعي إلى أستغلال الاستفادة من الحوافز والمغريات التي تقدمهاالبلدان الاخرى.

ثامنا-ارتفاع معدلات البطالة

تشير التقديرات والاحصاءات الى ان حجم البطالة في العراق كبير جدا ولا شك في ان البلد وحدها لا تستطيع ان توفر فرص عمل اضافية، فدوائر وشركات القطاع العام متخمة بالقوى العاملة و اوجدت ظاهرة البطالة المقنعة التي يجب تحريرها، هذا من جانب. وضعف القطاع الخاص المحلي من جانب اخر وضع البلد امام تحديات صعبة في ايجاد الفرص الضرورية للعمل ومواجهة البطالة.

تاسعا-تنامي ظاهرة الفساد المالي والاداري

ولا سيما في المؤسسات الحكومية بشكل كبير وهذا يدعو الى الاسراع بمعالجة هذه الظاهرة بوصفه أساساً لعملية الاصلاح الاقتصادي، وأوضح مؤشر مدركات الفساد لسنة

⁽¹⁾ وائل منصور، وبلدي تشيليكو، واخرون، النهوض من واقع الهشاشة في العراق، تقرير البنك الدولي، واشنطن، 2020، ص4

2018 ان العراق يحتل مراكز متدنية جدا في مؤشرات الشفافية وتعرض جهود ووسائل مكافحة الفساد وتفاقم ازمة الديمقراطية⁽¹⁾.

المطلب الثاني: الضرائب المباشرة في العراق

اولا: الهيكل الضريبي في العراق

يرتكز الهيكل الضريبي في العراق على اساس الجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، فيما تعددت انواع الضرائب المباشرة ومنها الضرائب المفروضة على الدخل وهي ضريبة الدخل وضريبة العقار وضريبتان مفروضتان على رأس المال هما ضريبة العرصات وضريبة التركات، واما الضرائب غير المباشرة، فتضم كلا من الضرائب الجمركية، وضريبة الانتاج وضريبة المبيعات.

الضرائب المباشرة: وهي الضرائب التي تفرض على الدخل المكلف او على ايراد ممتلكاته أم اكان المكلف طبيعياً كالأشخاص او معنوياً كالشركات مما يصعب على المكلف نقل عبئها الى الاخرين⁽²⁾، تكون الضرائب المباشرة في العراق على النحو التالي:

أ- ضرائب الدخل

تعد ضريبة الدخل من اهم الضرائب المباشرة في الانظمة الضريبية الحديثة. حيث لعبت دورا بارزا في تمويل الموازنة العامة، وتتضمن هذه الضرائب انواعاً متعددة منها:-

1- **ضريبة الدخل الشخصية:** يقصد بها المشرع العراقي الضريبة المفروضة على الارباح الناجمة عن التصرف بالأموال غير المنقولة وحقوق التصرف فيها من عقارات او اراضٍ وكذلك الارباح الناجمة عن كسب العمل والمهن الحرة من الرواتب والمخصصات وغيرها التي يستلمها المكلف من القطاع الخاص، وبديل ايجار الاراضي الزراعية وكل ربح ينجم للشخص لم يخضع لضريبة اخرى خلال فترة معينة عرفها القانون بالسنة التقديرية بعد حسم التكاليف والمساحات القانونية والاعفاءات الشخصية⁽³⁾، فقد فرضت ضريبة الدخل في العراق عندما شرع القانون رقم 52 لسنة 1923 لكان الهدف منه اسهام دخول الثروات المنقولة في تعزيز

(1) وزارة التخطيط العراقية، التقرير الطوعي الاول حول الاهداف التنموية المستدامة ، 2019 ص27

(2) عماد محمد علي، زيد كريم الشافعي، تقييم اداء الواقع الضريبي في العراق 2003-2016، مجلة الدنانير، العدد الثامن عشر، 2020 ص6

(3) هشام محمد صفوت العمري، الضرائب على الدخل، مطبعة الجاحظ، بغداد، 1989، ص5

الموارد المالية وتحمل جزء من الابعاء العامة، وقد عارض هذه القانون رجال الاعمال التجارية والصناعية وبعض النواب ورغم ذلك شرع هذا القانون، إلى أن أجريت بعض التعديلات على هذا القانون في فترات متعددة، كان اولها سنة 1930، فقد كان الغرض منه مالياً اي حاجة الحكومة لتوفير بعض المال لسد العجز الحاصل في الميزانية آنذاك إلى ان استهدف هذا التعديل تخفيض السماح (الاعفاء الشخصي) من (300) دينار الى (150) دينار. كما جعل سعر الضريبة تصاعدياً بالشرائح لأول مرة بعد ان كان نسبياً، ثم اجريت تعديلات اخرى من ضمنها اجري تعديلاً في سنة 1936 وتم بموجبه فرض ضريبة الدخل لأول مرة على الارباح الناجمة عن شراء او بيع الاموال غير المنقولة بقصد المتاجرة ولو لمرة واحدة. وقد الغى القانون هذا القانون وحل محله القانون المرقم (36) لسنة 1939 فيما تضمن هذا القانون مبادئ جديدة منها أنه اعتمد سعراً تصاعدياً مبتدأً من 6% وينتهي بـ 15% قد ميز هذا القانون بين دخل المقيم وغير المقيم وكذلك لحقت عدة تعديلات من اهمها تعديل 1952 اذ فرض ضريبة بسعر (50%) على ارباح شركات النفط التي تتعاطى اي عمل تجاري ينجم عن بيعه ارباح. كما رفع حد السماحات (الاعفاء الشخصية) اكثر من ذي قبل. فاصبح للأعزب (250) ديناراً والمتزوج (350) ديناراً و(30) دينار لكل ولد على ان لا يتجاوز مجموع السماح (500) دينار. وكالعادة فان النصوص القانونية تتعرض الى تعديلات تتماشى مع تطور الاوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة. فيما تكرر التعديلات على هذا القانون أدى الى الغائه واصدار القانون رقم (85) سنة (1956) وكان اهم ما نص عليه القانون لأول مرة اخضاع الارباح الناتجة من التصرف بذات الاموال المعدة لإنتاج الدخل او في منافعها (الاصول الثابتة). وخفض القانون المذكور اسعار الضريبة ولاسيما الشرائح العليا، فاصبح (20%) بعد ان كان (50%) بالنسبة للدخل المتأتي من التصرف بملكية العقار، الذي أتم العمل به لفترة قصيرة اذ انه وبعد سقوط الحكم الملكي أجريت اعادة النظر ببعض القوانين ومنها الضريبة، وهكذا صدر قانون ضريبة الدخل رقم 95 لسنة 1959 بشكل ينسجم وتوجهات السياسة المالية الجديدة، وقد جاء هذا القانون بعدة مبادئ مهمة، منها دمج دخل المكلف الواحد الخاضع للضريبة واخضاعها الى جدول موحد للنسب تحقيقاً لمبدأ العدالة، وقد تعرض هذا القانون الى عدد كبير من التعديلات حتى تم الغاؤه بصدر القانون رقم (113)

لسنة 1982 والذي يمثل اللبنة الاولى للإصلاح الضريبي والذي ما زال ينظم احكام الضريبة على الرغم من صدور العديد من القوانين والقرارات التي اجريت عليه، اهم تعديلات.

التعديلات قبل عام 2003

- قانون رقم 94 لسنة 1987 والذي وسع السماح القانوني للأولاد ابتداء من السنة 1988 فاصبح (100) دينار لكل ولد ولحد الولد الثالث و(150) ديناراً للولد الرابع وهكذا بزيادة (50) ديناراً للولد الذي يليه حتى الولد الثامن وما زاد عن ذلك فيكون السماح (40) دينار لكل ولد⁽¹⁾.
- قانون رقم 17 لسنة 1994 (تم تنفيذ هذا القانون 1995) بموجبه زادت مبالغ السماحات القانونية، فقد أصبح سماح المكلف لذاته (6000) دينار وسماح الزوجة (5000) دينار وسماح الاولاد (1000) دينار لكل ولد بغض النظر عن عددهم. وسماح المطلقة والارملة (8000) دينار وسماح السن (5000) دينار، كما خفض بموجب هذا القانون الحد الاعلى لسعر الضريبة على الفرد المقيم من (75%) الى (50%)، اما غير المقيم، فأصبح الحد الاعلى لسعر الضريبة (55%) بعد ان كان (75%)⁽²⁾.
- قانون رقم (25) لسنة 1999 (الذي نفذ عام 2000) استهدف تخفيف العبء الضريبي على المكلف من خلال زيادة مبالغ السماحات القانونية، فاصبح سماح المكلف لذاته (50000) دينار، وسماح الزوجة (40000) دينار، وسماح الولد (15000) دينار، وسماح المطلقة والارملة (70000) دينار وسماح السن (40000) دينار. ولم يقتصر التعديل على المبالغ المعفاة من الضريبة فحسب. وانما خفض الحد الاعلى لسعر الضريبة للفرد المقيم وغير المقيم وكما يأتي⁽³⁾:

(1) جريدة الوقائع العراقية، العدد 3170 في 5\10\1987

(2) جريدة الوقائع العراقية، العدد 3530 في 3\10\1994

(3) جريدة الوقائع العراقية، العدد 3787 في 16\8\1999

جدول (1) سعر الضريبة للمقيم وغير المقيم وفق قانون (25) لسنة 1999

سعر الضريبة لغير المقيم	سعر الضريبة للمقيم	المبلغ الخاضع للضريبة المقدمة دينار
%15	%10	من 0_2500
%25	%20	2500_100000
%35	%30	100000_200000
%45	%40	200000_فما فوق

- قانون رقم 57 لسنة 2001، تم بموجبه زيادة السماحات القانونية لمواكبة الارتفاع في اسعار السلع والخدمات وما يترتب عليها من زيادة تكاليف المعيشة، فاصبح سماح المكلف لذاته (600000) دينار، وسماح الزوجة (400000) دينار، وسماح الولد (100000) دينار، وسماح المطلقة والارملة (100000) دينار، وسماح السن (150000) دينار⁽¹⁾.

- القرارات الصادر عن مجلس قيادة الثورة المنحل التي عدلت قانون 133 لسنة 1982 اهمها:

- تعديل نسب الاستقطاع الضريبي المفروضة على الفرد المقيم غير العراقي بالقرار 451 لسنة 1985 فقد جرى تقليص الدخل المشمولة بالإعفاءات والدخول المشمولة بالسماحات.

- لغرض دفع وتشجيع التنمية الاقتصادية اعفيت الشركات الاجنبية المنفذة لمشروعات التنمية في العراق من الضريبة على الدخل ضمن قرار 767 لسنة 1987.

- تضمن قرار 720 لسنة 1989 فرض ضريبة بسعر مرتفع على ربح البيع عن تملك الاراضي بهدف تقليص المضاربة فيها ثم عدل فيما بعد ليعفي المكلف من ضريبة بيع قطعة سكنية واحدة لمدة خمس سنوات بقرار 210 لسنة 1991⁽²⁾.

- اعفاء ايراد سيارات الاجرة من ضريبة الدخل وفقا للقرار 72 لسنة 1993.

1 - جريدة الوقائع العراقية ، العدد 3888 في 23/7/2001
2 - الوقائع العراقية، العدد ، 3362 ، في 8/7/1991

التعديلات بعد عام 2003 -

الاستراتيجية الضريبية الصادرة عن سلطة الائتلاف المؤقتة وجاءت بالعديد التعديلات (وفق الامر رقم 49 المؤرخ في 19 في شباط 2004) منها

عدل الامر البند اولا من المادة الثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل، إذ عمل على زيادة الاعفاءات الممنوحة للأشخاص الطبيعيين المقيمين وبالشكل الاتي⁽¹⁾، مبلغ 2500000 دينار عراقي للمكلف غير المتزوج او في حالة عدم اضافة دخل زوجها الى دخل الزوج. ومبلغ 2000000 دينار عراقي لزوجته دافع الضريبة او زوجاته اذا كانت الزوجة ربة بيت لا دخل لها او في حالة اضافة دخلها الى دخل زوجها. مبلغ 200000 دينار عراقي لكل واحد من ابناء دافع الضريبة بغض النظر عن عددهم. مبلغ 3200000 دينار عراقي للأرملة او المطلقة، ومبلغ (200000) دينار عراقي لكل ولد من اولادها الذين ترعاهم حسب القانون بغض النظر عن عددهم.

- عدل البند (5) من المادة (12) من قانون ضريبة الدخل. بزيادة الإعفاء الضريبي الممنوح للمكلف المقيم الذي تجاوز سن الثالثة والستين من العمر وجعلها (300000) دينار عراقي بدلا من (150000) دينار عراقي⁽²⁾ وخفضت نسبة الضرائب على الدخل وكما يأتي:

جدول (2) النسب الضريبية وفق الاستراتيجية الضريبية الصادرة عن سلطة الائتلاف المؤقت

الشركات بأنواعها	غير المقيم	المقيم	
		النسبة	الشريحة
نسبة ثابتة مقدارها %15	نفس النسب لكن الفرق ينحصر بان الفرد المقيم يتمتع بالسماحات القانونية المنصوص عليها بالمادة (12) من القانون والتي لاتشمل غير المقيم	%3	من 0-250000 دينار
		%5	من 250000-500000 دينار
		%10	من 500000-1000000 دينار
		%15	ما زاد عن 1000000 دينار

المصدر: الاستراتيجية الضريبية لعام 2004.

(1) الاستراتيجية الضريبية لعام 2004 الصادرة عن سلطة الائتلاف المؤقت ، الفقرة (1) من القسم (2) المشورة في جريدة الوقائع العراقية العدد 3981

(2) الاستراتيجية الضريبية لعام 2004 الفقرة 2 من القسم الثاني(مصدر سابق)

- اخضع للضريبة الرواتب والاجور والمخصصات التي يتقاضاها العاملون في دوائر البلد والقطاع العام والخاص والمختلط⁽¹⁾ وذلك بحذف جملة (في ما عدا الذين يعملون في دوائر الحكومة وفي شركات القطاع الاشتراكي والمختلط) الواردة في الفقرة الخامسة من المادة الثانية من قانون الدخل وبهذا خضعت للضريبة الرواتب والاجور والمخصصات التي يتقاضاها العاملون في دوائر البلد والقطاعين العام والخاص والمختلط⁽²⁾.

- اضافة فقرة جديدة. الفقرة رابعا الى المادة خامسا من قانون ضريبة الدخل ليصبح نصها كما يأتي:

(يجوز خصم ضريبة الدخل المدفوعة لبلد اجنبي عن الدخل العائد من الضريبة المدفوعة في العراق. ولايجوز ان يتجاوز المبلغ المخصوم المقدر للضريبة في العراق على الدخل المكتسب من البلد الاجنبي حسب النسبة المعمول بها في العراق)⁽³⁾.

كما اقر مجلس النواب في البند اولا من المادة (61) واحكام الفقرة (ا) من البند خامسا من المادة (138) من الدستور وفي ضوء ذلك اصدر مجلس رئاسة الجمهورية (قانون فرض ضريبة دخل على الشركات النفطية الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم (19) لسنة 2010)⁽⁴⁾.

المادة (1)- تفرض ضريبة دخل بنسبة(35%) خمسة وثلاثين من المائة على الدخل المتحقق في العراق عن العقود المبرمة مع الشركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق او فروعها او مكاتبها والمتعاقدين من الباطن معها في مجال انتاج واستخراج النفط والغاز والصناعات المتعلقة بها.

- نصت المادة رقم (35) من قانون الموازنة العامة لجمهورية العراق لسنة 2016 على ان يتم زيادة مبلغ السماحات الضريبة للمكلف ضمن قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 بنسبة (25%)

- نصت المادة (33) من قانون الموازنة لجمهورية العراق لسنة 2017

(1) الاستراتيجية الضريبية لعام 2004 الفقرة الاولى من القسم الاول، مصدر سابق

(2) الاستراتيجية الضريبية لعام ، 2004 ، الفقرة الاولى من القسم الاول، مصدر سابق

(3) القسم 12 من الاستراتيجية الضريبية لعام 2004 القسم(12)مصدر سابق

(4) الوقائع العراقية ، العدد، 4148، 15\3\2010

اولا: تستقطع نسبة (3.8%) من مجموع رواتب ومخصصات لجميع موظفي البلد والقطاع العام والمتقاعدين كافة لسد احتياجات البلد من نفقات الحشد الشعبي ودعم النازحين ونفقات اخرى، إذ وتوزع بنسبة (3%) من نسبة (3.8%) الى دعم الحشد الشعبي ب(60%) منها و الى دعم النازحين ب(40%) منها وتبقى نسبة (0.8%) المستقطعة امن الرواتب والمخصصات لجميع موظفي البلد والمتقاعدين ضمن احتياطي الطوارئ في المصروفات الاخرى للموازنة⁽¹⁾، الا ان المادة رقم(27) من قانون الموازنة العامة لجمهورية العراق لسنة 2018⁽²⁾، اشارة الى الغاء نسبة الاستقطاع البالغة (3.8%) من مجموع الرواتب والمخصصات الموظفين في البلد والمتقاعدين.

ضريبة العقار

يقصد بها الضريبة المفروضة على مالك العقار لتأجير عقاراته لغيره سواء كان التأجير لغرض السكن او العمل او اي غرض اخر ما عدا السكن من قبل الشخص نفسه او والديه او احدهما او اولاده او احدهم بشرط ان لا يكون لهم دار سكن على وجه الاستقلال او استغلاله من قبله في العمل عندئذ يكون مصدرا لرزقه فتفرض عليه ضريبة، ويتكون وعاءها من مجموع الايراد السنوي الناجم من ايراد العقارات التي يمتلكها المكلف بما في ذلك الحصة الارتزاقية من العقارات الموقوفة (ما عدا دار السكن). ويشمل دخل المكلف ايضا دخل المساطحة من العقارات المبنية على عرصات مستأجرة⁽³⁾.

و ما كان اول قانون وطني ينظم احكام هذه الضريبة هو قانون ضريبة الاملاك رقم 49 لسنة 1923 وبموجبه تقرر ان تكون ايرادات هذه الضريبة للخزينة العامة بدلا من البلديات، وفي سنة 1927 وضعت الحكومة قانونا جديدا لضريبة الاملاك بالرقم(35) لسنة 1927 فقد جاء ببعض الاعفاءات الجديدة التي قصد منها المشجع الحركة العمرانية والنمو الصناعي وتحقيق بعض الاهداف الاجتماعية وفي سنة 1940 صدر قانون ضريبة الاملاك رقم (17) لسنة 1940 ليحل محل القانون السابق فقد رفع حد الاعفاءات المقرر في القانون

(1) الوقائع العراقية ، العدد ، 2017\1\9 4430

(2) الوقائع العراقية، العدد4485، 2018\4\2

(3) اثير طه محمد، مظاهر عدم دستورية في قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة1959 وضريبة العرصات رقم26 لسنة1962 المعدل ، مجلة جامعة تكريت للحقوق العدد4 حزيران ، 2017ص340

السابق، غير ان القانون ابقى سعر الضريبة عند (10%) من الايراد السنوي للملك. وبعد قيام الحكم الجمهوري تقرر الغاء قانون ضريبة الاملاك رقم (17) لسنة 1940⁽¹⁾ ليحل محله قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة (1959). وشرع هذا القانون لمعالجة عدم التفريق بين الضريبة المفروضة على دخل العقار وبين الضريبة المفروضة على العقار نفسه، ولعل اهم المبادئ التي اوردها هذا القانون هو فرض ضريبة اضافية على دخل المكلف من عقاراته بسعر تصاعدي بين (3%) و(15%) بالإضافة الى الضريبة الاساسية التي تفرض بسعر نسبي قدره (10%) من ايراد العقارات السنوي، وقد طرأت عدة تعديلات على هذا القانون، كان من بينها القانون رقم (66) لسنة 2001، وبموجبه رفع السعر التصاعدي للضريبة الاضافية على دخل المكلف، إذ اصبح السعر من (5%) الى (20%) فضلا عن الضريبة الاساسية، وافر المشروع ولاول مرة تنزيل نسبة (10%) من الدخل لاغراض الصيانة والانذار للعقار الخاضع للضريبة⁽²⁾

التعديلات بعد عام 2003

عدل قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 بالامر رقم (49) المؤرخ في (19) شباط 2004 الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة، وبموجبه الغيت ضريبة العقار الاضافية اي اصبحت الضريبة موحدة بنسبة (10%) من العائدات السنوية لجميع الاملاك العقارية (عدا الدخل من بيع الاملاك)⁽³⁾.

كما جرى تعديل على قرار رقم (120) لسنة 2002 بموجب القرار رقم (48) لسنة 2015 الخاص بمبلغ الاعفاء ومقدار الشرائح الضريبية باضافة الى شمول الاشقاء بهبة بعد ان كانت مقتصرة بين الاصول والفروع والزوجين.

وقد نصت المادة (37) من قانون الموازنة العامة لسنة 2017 على ان يتم تعديل نسبة ضريبة ضمن البند (1) من المادة (2) من قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959

(1) قانون ضريبة العقار رقم (162) ، المادة الخامسة وثلاثون لسنة 1959

(2) جريدة الوقائع العراقية ، العدد 3890 في 2001/8/6

(3) الاستراتيجية الضريبية ، الصادرة عن سلطة الائتلاف المؤقتة لعام 2004 القسم (6)

المعدل بموجب القسم (6) من سلطة الائتلاف المؤقت رقم (49) لسنة 2004 من (10%) عشرة من المائة الى (12%) اثنتى عشرة من المائة من العائدات السنوية للملاك العقارية⁽¹⁾.

ان هذا النوع من ضرائب رأس المال يتكون من قسمين هما الاتي:

1- ضريبة العرصات.

تعرف الضريبة العرصات بأنها (الضريبة المفروضة على القيمة المقدرة للعرصة التي يمتلكها المكلف في العراق والواقعة ضمن المناطق المحددة قانونا عدا ما استثني منها قانونا)⁽²⁾.

عرف العراق ضريبة العرصات لأول مرة بالقانون رقم (15) لسنة 1940، وجاء في الاسباب الموجبة لهذا القانون بانه (كثير في السنوات الاخيرة تقسيم الاراضي والبساتين على عرصات لإنشاء املاك عليها وان اصحابها اخذوا يتاجرون فيها بأرباح عالية، فضلا عن انهم يتاخرون مدة طويلة في بيعها، او تعميمها انتظارا لارتفاع ثمنها، مما ادى الى حصول ازمة في المساكن في بعض الاماكن من جهة، والى تزايد نفقات الدوائر الحكومية والبلديات من جراء وجوب القيام بتبليط اغلب الطرق وتزوير جميعها، فضلا عن بدلات الايجار بقيت مرتفعة بحيث اصبحت الطبقات الفقيرة والعاملة تنوء تحت أعبائها الثقيلة. وعليه فلو قام اصحاب العرصات ببناء عرصاتهم او بيعها بأرباح معتدلة لكثرة الدور وهبطت بدلات الايجار الى حد تتمكن معه الطبقات المتوسطة والفقيرة من الحصول على دور ببدلات معتدلة. ولذلك وبغية حمل مالكي العرصات على بناء عرصاتهم وعدم انتظار الارباح المرتفعة من اجراء تأخير بيع العرصات، وجد من الضروري فرض ضريبة سنوية على اصحاب تلك العرصات وبنسبة (1%) من قيمة العرصة)⁽³⁾ وبسبب نشوء الحرب العالمية الثانية عام 1939 تم تأجيل العمل بهذا القانون استنادا إلى قانون رقم (35) لسنة 1942 وبعد انتهائه بموجب القانون رقم (53) لسنة 1950. ولم تنجح تلك الضريبة بسبب انخفاض حصيلتها، وبالنظر لتغيير الظروف السياسية في العراق، المتمثلة بقيام الحكم الجمهوري عام 1958، وما قرره الحكومة العراقية من اعادة النظر في جميع الضرائب المفروضة في العراق، فقد صدر قانون ضريبة العرصات

(1) الوقائع العراقية ، العدد 4430، 2017\1\9

(2) هشام محمد صفوت العمري ، اقتصاديات المالية العامة، مصدر سابق ، ص 114

(3) حكمت عبد الكريم حارس، السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، دار وهدان للطباعة، 1973، ص 186

رقم (26) لسنة 1962 الذي عد نافذا من 1962\9\1، وهناك تشابه كبير بين ضريبة العرصات وضريبة العقار في الأحكام والاجراءات، ولهذا السبب نصت المادة السابعة من قانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 على تطبيق احكام قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل في جميع الامور المتعلقة بتقدير قيمة العرصة وجباية الضريبة والاعتراض والتدقيق وجميع الامور الاخرى مالم ينص على خلاف ذلك.

2- ضريبة الشركات

كان قانون ضريبة الشركات رقم 157 لسنة 1959 اول قانون تفرض بموجبه هذه الضريبة. وقد عدل هذه القانون عدة مرات حتى تم الغاؤه بصور قانون ضريبة الشركات رقم 7 لسنة 1966 والذي استمر عاملا حتى صدور قانون رقم (64) لسنة 1984 الملغى بالقانون رقم 22 لسنة 1994، ينظم القانون ذي الرقم (64) لسنة 1985⁽¹⁾ وتعديلاته احكام ضريبة الشركات في العراق، والشركة كما جاء في القانون اعلاه هي كل ما يتركه المتوفى من الأموال منقولة وعقارات والتزامات بما في ذلك عقود التامين لمصلحة غيره. ويشتمل وعاء ضريبة الشركات على جميع الشركات اذا كان المورث عراقيا بغض النظر عن محل اقامته والاموال المنقول التي تركها في العراق أو متوفى اجنبي له فيه موطن دائم او يمارس عملا لغرض الاستثمار، اما سعر الضريبة فيتراوح بين 5%-50% كحد اعلى بعد منح المكلف سماحا قدره (3000) دينار. وتوالت القرارات التي عدلت من طريقة عمل القانون المذكور. فقد صدرت تعليمات (13) لسنة 1988 التي ظهرت بالرقم (12) لسنة 1989 لتستبدل فقرة من التعليمات المالية رقم (4) لسنة 1960 المتعلقة باستيفاء الضريبة على الشركات عينا. بالقيام بتسجيل بدل الضريبة العيني من العقارات التي سبق وان استحصالها عينا، بوصفه إيراداً نهائياً لحساب الضريبة على الشركات⁽²⁾.

استمر العمل جاريا به حتى تم الغاء هذه الضريبة اصلا وجميع قوانينها بقرار من مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (22) لسنة 1994⁽³⁾ انسجاما مع سياسة اعادة النظر في سياسة العراق الضريبية من اجل التخفيف من كاهل المكلفين بما يتفق مع ظروف المرحلة الراهنة، الامر الذي يمكن الورثة من الافادة من شركات موارثهم. تبع ذلك اصدار القرار (56) لسنة

(1) الوقائع العراقية العدد 3058، في 1985\8\12

(2) الوقائع العراقية، العدد 3236 في 1989\1\9

(3) الوقائع العراقية، العدد 3532، في 1994\10\17

1995 وتم بوجبه تعديل قرار الغاء الضريبة على التركات⁽¹⁾ ثم صدر القرار رقم 12 لسنة 1995⁽²⁾ لتسهيل تنفيذ هذا القرار.

المطلب الثالث: الضرائب غير المباشرة

تركز اهمية الضرائب غير المباشرة في البلدان النامية بسبب الخصائص التي تتصف بها اقتصاديات هذه البلدان، الى جانب اتساع مساهمتها في تمويل الموازنة العامة مقارنة بالضرائب المباشرة. وأهم هذه الضرائب.

1- الضرائب الكمركية

يقصد بالضرائب الكمركية، هي ضرائب غير مباشرة تفرض على السلع عند ما تدخل او تخرج من البلد، بمعنى انها تتضمن الضرائب على الصادرات فضلا عن الضرائب على الاستيرادات بعبارة اخرى. عند اجتياز السلع لحدود البلد هي الواقعة المنشئة للضرائب الكمركية، فتسري الضريبة على السلع بمناسبة استيرادها او تصديرها على السواء بمجرد تخطيها لحدود الدولة. واول قانون طبق في تاريخ العراق الحديث ينظم الضرائب الكمركية هو بيان التعريف الكمركية رقم (19) لسنة 1919، فقد اخذ هذا البيان بسعر الواحد (11%) يطبق على كل السلع المصدرة والمستوردة لغرض تسهيل اجراءات فرض الضرائب انسجاما مع حداثة الادارة الكمركية، غير ان هذا البيان الغي بصور قانون التعريف الكمركية رقم (2) لسنة 1927 الذي تضمن اعفاءات كثيرة منها اعفاء بعض السلع المستوردة⁽³⁾ ولم يستمر هذا القانون طويلا، إذ الغي بصور قانون رقم (11) لسنة 1933 الذي شرع بعد استقلال العراق وانضمامه الى عصبة الامم المتحدة عام 1932. ثم صدر قانون التعريف الكمركية الجديد رقم (77) لسنة 1955، بين هذا القانون اقسام السلع المختلفة وطبيعة الضريبة المفروضة عليها وما اذا كانت قيمة او نوعية. واهم ماجاء فيه:

- التمييز بين السلع الاستهلاكية على اساس زيادة سعر الضريبة بازياد درجة التصنيع

تحقيقا لحماية الصناعة الناشئة.

(1) الوقائع العراقية، 3571 في ، 10\7\1995

(2) الوقائع العراقية، 3584 في ، 9\10\1994

(3) عبد المجيد رشيد محمد التكريتي، الضرائب الكمركية في البلدان المتخلفة مع اشارة خاصة الى الضرائب الكمركية، اطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة 1974-1975- ص 216-217

- التمييز بين السلع الاستهلاكية على اساس تناقص سعر الضريبة مع تزايد ضرورة السلع للاستهلاك مراعاة لذوي الدخل المحدود.
- توسيع نطاق الاعفاءات للسلع الانتاجية من اجل تشجيع استيرادها
- الغاء ضريبة التصدير تشجيعا للصادرات الوطنية.

وبعد عام 2003 تم تعليق الضريبة الكمركية والقيود المفروضة على التبادل التجاري بموجب الامر رقم (12) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة، والامر رقم (54) الذي اطلق عليه سياسة تحرير التجارة لعام 2004 وعلقت فيه الرسوم الكمركية وذلك استنادا للقسم الاول منه اذ نص على (تعليق جميع الرسوم الكمركية والضرائب الاستيراد) باستثناء ضريبة اعادة اعمار العراق المفروضة بموجب الامر رقم 38 من قبل سلطة الائتلاف المؤقت وما يشابهها من رسوم اضافية تؤدي على السلع الواردة الى العراق او الصادر منه، واستحدث بموجب هذا الامر ضريبة اعادة اعمار العراق الذي حدد سعرها بنسبة (5%) من قيمة البضائع الخاضعة للضريبة، وتفرض هذه الضريبة على جميع البضائع المستوردة الى العراق من جميع بلدان العالم⁽¹⁾ ومن المآخذ على هذا القانون : انه جاء على نحو غير مدروس ولاسيما من الناحية الاقتصادية وركز بالدرجة الاولى على الناحية المالية إذ اكد بالنص على عدم استخدام ايرادات هذه الضريبة الا لتمويل مشاريع اعادة الاعمار في العراق فقط، ولم يعر اهتماما الى الحماية الكمركية للصناعات الوطنية ولاسيما الصناعات المشيدة حديثا والتي كان يحميها قانون الضريبة الكمركية السابق.

وقد أدركت الحكومة ما قد يترتب على تعليق الضرائب الكمركية من اثار سلبية على المنتجات الوطنية ومدى قدرتها على المنافسة. لذلك اصدرت قانون التعريف رقم (12) لسنة 2010 الذي صادق عليه⁽²⁾ والذي يتضمن شمول (8000) بالرسم الكمركي من اجل حماية الصناعة الوطنية من سياسة الاغراق ومنع دخول السلع الضارة بالصحة وبالحالة الاجتماعية وتنظيم سياسة الاستيراد العشوائي. لكن مستوى مايقدمه من حماية سيكون مرتبطا بمدى فاعلية وشمول جداول تعريف الرسوم الكمركية والروزنامة الزراعية الملحقه به.

(1) تم اعفاء بعض البضائع من ضريبة اعادة اعمار العراق بموجب الامر رقم 38 الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة، ومنها (المواد الغذائية، الادوية، المواد الطبية، الملابس، الكتب، ... الخ) جريدة الوقائع العراقية - العدد 2980 اذار المجلد 44-2004

(2) الوقائع العراقية، العدد، 4170، 6\12\2010

2- ضرائب الانتاج

ضرائب الانتاج هي وسيلة تستخدمها البلد للوصول الى السلع الاستهلاكية عند مرحلة انتاجها محليا وعلى هذا الاساس فالواقعة المنشئة لها هي واقعة الانتاج. وبشأن هذه الضرائب يجب على المشرع ان يراعي بين الهدف المالي وذوات الدخول المنخفضة اي عدم اختيار السلع الضرورية، وتفرض هذه الضريبة اما بصورة مبلغ معين يضاف الى ثمن كل وحدة من وحدات السلع المنتجة او بصورة نسبة مئوية من قيمة السلعة، وقد يتم تحصيلها مباشرة من المستهلك او قد تفرضها البلد وتحصلها في مرحلة سابقة على الاستهلاك وهي عند المنتج. وهذه الضرائب تعد أداة مهمة لحماية المجتمع من استهلاك بعض انواع السلع التي لها اثار اجتماعية ضارة كالضرائب على المشروبات الكحولية السكائر، بسبب محاربة بعض المساوئ الصحية والاخلاقية الناتجة عن استهلاك هذه السلع كحوادث السيارات. والتحلل الاجتماعي للأسر. وضياع وقت العمل، فضلا عما يترتب على استهلاكها من امراض، وفرضت ضرائب الانتاج قبل عام 1921 على التبغ وعلى الملح وعلى المشروبات الروحية المنتجة محليا. وعندما بدا انتاج البترول العراقي وتكريره محليا في 1928 فرضت ضريبة الانتاج على البنزين ثم على نפט الوقود. ثم اضاف القانون رقم (81) لسنة 1961 سلعة اخرى لوعاء الضريبة وهي زيوت التزيت للسيارات والمكائن المنتجة محليا، وفي عام 1967 تقرر توسيع وعاء ضريبة الانتاج ليشمل كافة انواع المنتجات النفطية في العراق. وفي عام 1953 فرضت ضريبة الانتاج لأول مرة على الاسمنت. وفي عام 1966 على السكر المنتج محليا. وعلى الزيوت النباتية ومنتجات كالمنظفات والصابون، وجرت عدة تعديلات على قوانين ضرائب الانتاج هي: القرار رقم (1452) لسنة 1979 تم الغاء جميع الضرائب والرسوم المفروضة على التبوغ كالمحاصيل الزراعية او كمنتجات صناعية وعلى السكائر. وفرضت بدلا عنها ضريبة انتاج واحدة. القانون رقم 83 لسنة 1980 الغى الضريبة المفروضة على انتاج الاسمنت. وبذلك لم يعد الاسمنت المنتج محليا خاضعاً لأي ضريبة. القانون رقم (11) لسنة 1982 الغى جميع الضرائب المفروضة على السكر المنتج محليا وفرضت بدلا عنها ضريبة انتاج واحدة. القرار (551) لسنة 1984 الغى الضرائب المفروضة على الزيوت والصابون والمنظفات وفرضت بدلا عنها ضريبة انتاج واحدة على اساس الطن الواحد القانون رقم (196) لسنة 1978 واعفى

مادة الملح من ضريبة الدفاع الوطني⁽¹⁾ المفروضة بالقانون رقم (172) لسنة 1967 اجري قرار لجنة الشؤون الاقتصادية رقم (2) الصادر بتاريخ 1999\8\21 والمستند الى قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (82) في 1996\8\5 وتعديلات على مبالغ الرسوم المنصوص عليها في مختلف القوانين والقرارات لتستقر عند مبالغ معينة. فرض قرار لجنة الشؤون الاقتصادية رقم (75) في 2002\2\14 زيادة رسم الانتاج المفروض على المشروبات الكحولية بنسبة (5%).

3- ضريبة المبيعات

تعرف بانها تلك الضريبة التي تفرض على السلع المنتجة محليا او الواردة والخدمات الداخلية او الواردة ويتم نقل عبئها الى المستهلك عن طريق رفع اسعار السلع او الخدمات بمقدار نسبة الضريبة المفروضة، يقوم المكلف بتحصيل الضريبة الى الخزينة العامة⁽²⁾.

فرضت هذه الضريبة في العراق بموجب القرار رقم (36) لسنة 1997 اذ نصت :

- المادة الاولى: تفرض ضريبة تسمى ضريبة المبيعات بنسبة (10%) على اقيام جميع الخدمات التي تقدمها الفنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والاولى، حددت التعليمات في المادة الاولى منها تولى الهيئة العامة للضرائب مسؤولية جباية هذه الضريبة واستحداث شعبة تسمى شعبة ضريبة المبيعات تتولى مسك السجلات الخاصة بأسماء المرافق السياحية المشمولة بأحكام هذه التعليمات ومتابعة استيفاء ضريبة المبيعات ولها حق المراقبة واجراء التدقيقات لضمان صحة استيفاء وجباية هذه الضريبة، مع التزام ادارت المرافق السياحية المشمولة بإصدار قوائم تثبت فيها اقيام الخدمات التي تقدمها ومبلغ ضريبة المبيعات المستوفاة حسب النسبة المحددة⁽³⁾.

- المادة الثانية: فقد نصت على ان تكون ادارة المرافق السياحية الواردة ذكرها في البند الاول مسؤولة عن الجباية ضريبة المبيعات وتحويلها شهريا الى وزارة المالية خلال الايام العشرة الاولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحققت فيه⁽⁴⁾.

(1) فرضت هذه الضريبة على اثر عدوان حزيران 1967 ولاسباب مالية صرفة، ثم الغيت فيما بعد بالنسبة للعديد من السلع التي فرضت عليها.

(2) احمد كاظم سندو، حيدر عمران سهر، ضريبة المبيعات بين المستهلك والحصيللة الضريبية، مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات العليا، جامعة بابل، العدد 4، 2020 ص397

(3) التعليمات المالية رقم (7) المادة الاولى لسنة 1997

(4) علي محمد ابراهيم الكرباسي، المجموعة التشريعية لسنة 1997 الجزء الثاني ص67

وتم فرض ضريبة مبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكة الانترنت ضمن قانون الموازنة الاتحادية لجمهورية العراق لسنة 2015⁽¹⁾.

من المادة(33)- الفقرة(ا)- فرض ضريبة مبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة (20%) ونسبة (15%) على شراء السيارات بكافة انواعها وتذاكر السفر و(300%) على السكائر والمشروبات الكحولية.

وفي المادة (24) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق لسنة 2016 نصت على⁽²⁾:

استمرار ضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة (20%) فرض ضريبة مطار بمبلغ مقطوع مقداره (25000) دينار للتذكرة الواحدة في جميع المطارات العراقية السفر الخارجي وتفيد ايرادا للخرينة العامة. فيما تفرض ضريبة مبيعات على البضائع المستوردة، تفرض ضريبة بنسبة (5%) على السيارات بنواعها وتستوفى عند تسجيل المرور. وتفرض على التبوغ والسكائر بنسبة(100%) وتفرض على المشروبات الكحولية بنسبة(100%) وتستوفى من قبل الهيئة العامة للضرائب، وذلك لحين تفعيل قانون التعريفة الكمركية رقم 22 لسنة 2010.

- نصت المادة (17) الفقرة - الثالثة - من قانون الموازنة العامة لجمهورية العراق لسنة 2018 تفرض ضريبة مبيعات بنسبة (5%) على كافة السلع المباعة عدا مفردات البطاقة التموينية في (المولات. ومراكز التسوق، والخدمات المقدمة في صالونات الحلاقة الرجالية والنسائية وعلى جميع الجهات المشار اليها اقتناء جهاز الكاشير الالكتروني. وشارت الفقرة (خامسا) من نفس المادة الى فرض غرامة بنسبة (200%) على المشروبات الكحولية المستوردة على ان تستوفى في المنفذ الحدودي. وايضا اشارت الفقرة (سادسا) من نفس المادة إلى فرض ضريبة على الحلويات والمثلجات ومنتجات الالبان والعصائر والمشروبات الغازية بنسبة (25%) من قيمة البضاعة المستوردة على ان تستوفى في المنفذ الحدودي.

(1) الوقائع العراقية، العدد، 4352، 16\2\2015
(2) الوقائع العراقية ، العدد ، 43942016\1\18

المبحث الثاني

تحليل الموازنة العامة العراقية للمدة من (2004-2019)

المطلب الاول: تحليل النفقات العامة للمدة في العراق (2004-2019)

اتساع الانفاق العام وزيادته بشكل مستمر ادت الى تغيرات في هيكلية اي تغيير نسبة كل نوع من انواع النفقة العامة في مجموع الانفاق الكلي، وتضم الموازنة الموحدة للدولة كلاً من النفقات التشغيلية تمثلها النفقات الجارية مثل رواتب الموظفين المستلزمات السلعية والخدمية، والاعانات، والمنح، والمنافع الاجتماعية، والنفقات الاستثمارية تضم النفقات الراسمالية للوزارات والدوائر والمحافظات، ان نسبة الزيادة ركزت في اغلب الاحيان على جانب النفقات التشغيلية اكبر من النفقات الاستثمارية، و ذلك يدل على الطبيعة الاستهلاكية خلال مدة الدراسة⁽¹⁾.

(1) محمد خالد المهائني، حسن عبد الكريم سلوم، الموازنة الفدرالية للعراق والاتجاهات ومعدلات النمو للانفاق والايادات للفترة من(2004-2007)، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العدد الثامن والستون، 2008ص7-8

جدول (3) تحليل النفقات العامة في العراق للمدة من (2004-2019) (مليون دينار)

السنوات	اجمالي النفقات العامة (1)	معدل النمو % (2)	النفقات الجارية (3)	معدل النمو % (4)	النفقات الاستثمارية (5)	معدل النمو % (6)	نسبة 3:1 (7)	نسبة 5:1 (8)
2004	31521427	----	27597167	----	3924260	----	%88	%12
2005	30831142	-2.2	27066124	-1.9	3765018	-4.1	%88	%12
2006	37494459	21.6	34917607	29	2576852	-31.6	%93	%7
2007	39308348	4.8	32719836	-6.3	6588511	155.7	%83	%17
2008	67277196	71.6	52301181	59.8	14976015	127.3	%78	%22
	متوسط معدل النمو	19.16		16.12		49.46		
2009	55589721	-17	45941063	-12.2	9648658	-35.6	%83	%17
2010	70134201	26.2	54580860	18.8	15553341	61.2	%78	%22
2011	78757666	12.3	60925553	11.6	17832113	14.7	%77	%23
2012	101539574	33.5	75788623	24.4	29350915	64.6	%72	%28
2013	119127555	13.3	78746806	3.9	40380749	37.6	%66	%34
	متوسط معدل النمو	13.66		9.3		28.5		
2014	123521074	5	86568374	9.9	38752700	-4	%69	%31
2015	70397515	-43.8	51832839	-40	18564676	-52	%74	%26
2016	67067433	-0.7	51173425	-1.3	15894008	-14.4	%76	%24
2017	75490115	12.6	59025654	15.3	16464461	3.6	%78	%22
2018	80873188	7.1	67052856	13.6	13820332	-16.1	%83	%17
2019	111723110	38.1	87301100	30.2	24422100	76.7	%78.1	%21.9
	متوسط معدل النمو	3.05		4.61		-1.03		
	المجموع	35.87		30.03		20.5	79	21

• المصدر: وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للإحصاء، (2004-2018).

- البنك المركزي، دائرة الإحصاء والأبحاث، التقارير السنوية (2004-2019)

-العمود (2.4.6.7.8) من اعداد الباحث.

نلاحظ من الجدول (3) أنه بلغت اجمالي النفقات العامة (31521427) مليون دينار عام 2004 وارتفعت عام 2006 الى (37494459) مليون دينار وبمعدل نمو (21.6%) عن العام السابق، واستمر الارتفاع في اجمالي النفقات حتى عام 2008 بلغ (67277196) مليون دينار وبمعدل نمو (71.6%) عن عام 2007 وذلك بسبب رفع العقوبات الاقتصادية عن العراق وزيادة كميات النفط المصدرة وارتفاع اسعار النفط ادت الى زيادة الايرادات، وبالتالي زيادة اجمالي النفقات إذ بلغ متوسط معدل النمو (19.16%) للمدة من 2008-2004).

انخفض اجمالي النفقات في عام 2009 بلغت (55589721) مليون دينار وبمعدل نمو (-17%) بسبب الازمة العالمية التي حدثت في عام 2008 ظهرت اثارها على العراق في العام اللاحق، بدأ اجمالي النفقات في الارتفاع في عام 2011 بلغت (78757666) مليون دينار وبمعدل نمو (12.3%) (عن العام السابق، واستمر اجمالي النفقات في الارتفاع حتى عام 2013 بلغت (119127555) مليون دينار وبمعدل نمو (13.3%) قياسا بعام 2012 وذلك بسبب ارتفاع اسعار النفط ويعد هذا اعلى مستوى للانفاق العام للمدة من (2009-2013) بسبب الارتفاع الكبير في اسعار النفط حيث بلغ متوسط معدل النمو (13.66%) للمدة من (2009-2013).

في عام 2014 بلغ اجمالي النفقات العامة الى (123521047) مليون دينار وبمعدل نمو (5%) عن العام السابق وتعرض العراق الى صدمتين الاولى انخفاض اسعار النفط والثانية هي الحرب على الارهاب انخفض اجمالي النفقات خلال السنوات اللاحقة وبلغت في عام 2016 الى (67067433) مليون دينار وبمعدل نمو (-0.7%) مقارنة بعام 2015. وفي عام 2017 ارتفع اجمالي النفقات العامة الى (75490115) مليون دينار وبمعدل نمو (12.6%) وذلك بسبب انتهاء الحرب على الارهاب وانخفاض النفقات العسكرية اذ ازداد اجمالي النفقات في عامين 2018-2019 وبلغت (80873188-111723110) مليون دينار وبمعدل نمو (7.1%-38.1%) بسبب ارتفاع اسعار النفط اذ وصل متوسط معدل النمو (3.05%) للمدة من (2014-2019) إذ بلغ متوسط النمو (35.87%) فترة البحث للمدة 2004-2019.

كما يمكن القول بعد عام 2003 رفع العقوبات عن العراق ازدادت كمية تصدير النفط الخام وارتفع اسعار النفط أدت الى زيادة الايرادات وبالتالي زيادة النفقات، إذ وصل اجمالي متوسط معدل النمو لاجمالي النفقات خلال مدة البحث الى (35.87%).

اما في ما يتعلق بالنفقات الجارية فقد بلغت (27597167) مليون دينار في عام 2004 ونسبة مساهمتها الى اجمالي النفقات (88%) ازدادت النفقات الجارية عام 2006 إذ بلغت (34917607) مليون دينار وبمعدل نمو (29%) عن العام السابق واستمرت الزيادة في النفقات الجارية حتى عام 2008 بلغت (52301181) مليون دينار وبمعدل نمو (59.8%) مقارنة بالعام 2007 ونسبة اسهام النفقات الجارية الى اجمالي النفقات وصلت الى (78%) بسبب الزيادة في النفقات الجارية إذ كانت اغلبها اجوراً ورواتب للموظفين والاعانات والمساعدات التي قدمتها البلد الى المواطنين وبلغ متوسط معدل النمو (16.12%) للمدة من (2008-2004).

انخفضت النفقات الجارية في عام 2009 إذ وصلت الى (45941063) مليون دينار وبمعدل نمو سالب (-12.2) بسبب الازمة العالمية التي حدثت عام 2008 تأثرت النفقات بها بسبب اعتماد العراق على الايرادات النفطية فقط وارتفعت النفقات الجارية في الاعوام اللاحقة بسبب الزيادة في اسعار النفط في عام 2011 إذ بلغت (60925553) مليون دينار وبمعدل نمو (11.6%) مقارنة بعام 2010 وصلت نسبة اسهام النفقات الجارية الى اجمالي النفقات (77%) واستمرار الزيادة في النفقات الجارية حتى عام 2013 وصلت (78746806) مليون دينار وبمعدل نمو (3.9%) عن العام السابق بسبب الارتفاع الكبير في اسعار النفط وبلغ متوسط معدل النمو (9.3%) للمدة من 2013-2009.

في عام 2014 ارتفعت النفقات الجارية الى (86568374) مليون دينار وبمعدل نمو (9.9%) ومن ثم انخفضت في عام 2016 النفقات الجارية الى (51173425) مليون دينار وبمعدل نموسالب (-1.3%) قياساً بعام 2015 بسبب انخفاض اسعار النفط وتردي الوضع الامني، بدأت النفقات الجارية في الارتفاع بسبب التحسن في الوضع الامني وارتفاع اسعار النفط إذ وصلت عام 2019 (87301100) مليون دينار وبمعدل نمو (30.2%) عن العام

السابق وصلت نسبة مساهمتها الى اجمالي النفقات (78.1%) وبمتوسط معدل نمو (4.61%) للمدة (2014-2019).

كما يمكن القول بأن الموازنة العامة في العراق تعاني من اختلال هيكلي. تتأثر الموازنة بعدد من العوامل منها الوضع الامني والتذبذبات في اسعار النفط والازمة العالمية التي حدثت في عام 2008 وتأثر العراق بها، ان النفقات العامة تتأثر بجميع هذه العوامل بسبب ان ايرادات البلد احادية الجانب وهذا يعكس الطبيعية الريعية للاقتصاد العراقي وغالبية اجمالي النفقات العامة تذهب الى النفقات التشغيلية لان الاقتصاد العراقي غير مستقر وهنالك اسباب عديدة ادت الى زيادة النفقات التشغيلية منها استحداث وزارات جديدة بعد عام 2003 مثل وزارة الهجرة والمهجرين، وزارة حقوق الانسان وكذلك الزيادات في تعويض المواطنين كل هذه الاسباب جعلت النفقات التشغيلية تزداد، بلغ اجمالي متوسط معدل النمو للنفقات الجارية (30.3%) خلال مدة الدراسة.

اما بالنسبة للنفقات الاستثمارية فقد بلغت (3924260) مليون دينار في عام 2004 ونسبة مساهمتها الى اجمالي النفقات قليلة جدا (12%) واستمر انخفاض النفقات الاستثمارية حتى عام 2006 وصل (2576852) مليون دينار وبمعدل نمو سالب (31.6%) بلغت نسبة مساهمتها الى اجمالي النفقات (7%) وهي نسبة منخفضة جدا اذا ما قورنت بالنفقات الجارية بسبب تردي الاوضاع الامنية التي حدثت عام 2006 كانت العائق امام العمليات الاستثمارية في البلد وفي عام 2007 بدأت النفقات الاستثمارية في الزيادة بسبب التحسن في الوضع الامني حتى وصلت عام 2008 الى (14976015) مليون دينار وبمعدل نمو (127.3%) مقارنة بالعام السابق وبلغت نسبة مساهمتها الى اجمالي النفقات (22%). وبلغ متوسط معدل نمو للنفقات الاستثمارية (49.46%) للمدة من 2004-2008.

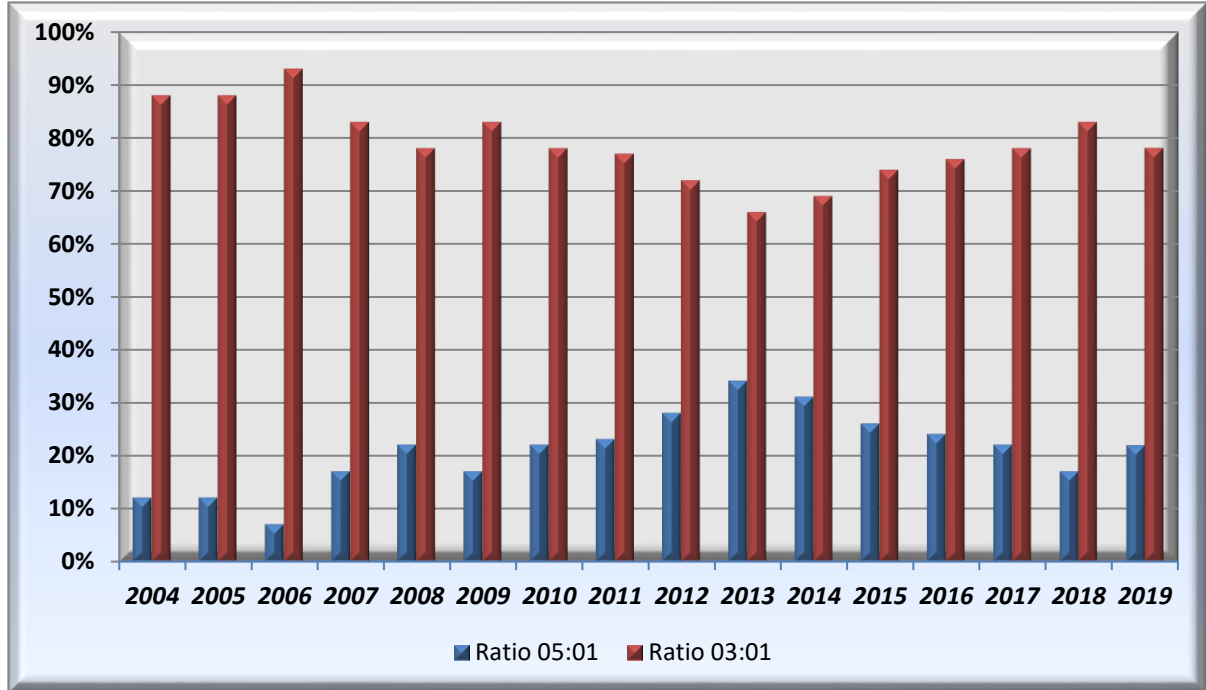
انخفضت النفقات الاستثمارية في عام 2009 بسبب انخفاض اسعار النفط إذ بلغت (9648658) مليون دينار وبمعدل نمو سالب (35.6%) ونسبة مساهمتها الى اجمالي النفقات العامة (17%) وهي نسبة منخفضة مقابل ما يحتاجه العراق من مشاريع خدمية واستثمارية. وبدأت النفقات الاستثمارية في الارتفاع منذ عام 2010 حتى عام 2013 بسبب الزيادة الكبيرة في الايرادات النفطية حتى وصل عام 2012 (29350915) مليون دينار

وبمعدل نمو (64.6%) مقارنة بعام 2011 ونسبة مساهمتها الى اجمالي النفقات العامة (28%) وفي عام 2013 ازدادت النفقات الاستثمارية الى (40380749) مليون دينار وبمعدل نمو (37.6%) وارتفعت ايضا نسبة مساهمتها الى اجمالي النفقات (34%) وهذا ناتج عن الخطط الاستثمارية التوسعية لمعالجة الاختلال الهيكلي في الاقتصاد العراقي وتنويع مصادر الإيرادات من اجل تقليل الاعتماد على الإيرادات النفطية، وبلغ متوسط معدل النمو للنفقات الاستثمارية (28.5%) للمدة (2009-2013).

في عام 2014 بدأت الحكومة في اتباع سياسة تقشفية نتيجة الازمة التي مر بها العراق بسبب انخفاض اسعار النفط وارتفاع تكاليف الحرب وكان تأثير هذه السياسية على النفقات الاستثمارية اكبر من النفقات الجارية بسبب سوء ادارة البلاد حيث بلغت النفقات الاستثمارية في عام 2015 (18564676) مليون دينار، وبمعدل نمو سالب (52%) مقارنة بعام 2014 ونسبة مساهمتها الى اجمالي النفقات (26%) وفي عامين 2018-2019 بلغت النفقات الاستثمارية (13820332-24422100) مليون دينار وبمعدل نمو (16.1%-76.7%) مقارنة بالعام السابق اذ وصلت نسبة مساهمتها الى اجمالي النفقات العامة (17%-21.9%)، وبلغ متوسط معدل النمو (1.03%-) للمدة من 2014-2019 وبلغ متوسط معدل النمو للنفقات الاستثمارية خلال مدة البحث (20.5%).

مما تقدم يمكن القول بأن العراق لم يستفد من الفرصة في الاعوام (2011-2014) نتيجة ارتفاع اسعار النفط اذ اطلق على الموازنة في تلك المدة (الموازنة الانفجارية) بسبب زيادة الإيرادات النفطية ادى الى زيادة النفقات، ولكن النفقات الجارية اكثر من النفقات الاستثمارية وبلغت اعلى نسبة اسهام للنفقات الاستثمارية (34%) عام 2013 الا انه يمكن ان نلاحظ ان متوسط معدل النمو للنفقات الاستثمارية بلغت (20.5%) طيلة مدة البحث وان معدل نسبة اسهام النفقات الاستثمارية الى اجمالي النفقات بلغت (20%) وهي نسبة منخفضة جدا وذلك بسبب عدم وجود رؤيا وخطط استراتيجية فضلا عن الفساد الاداري والمالي والاسراف في الانفاق الجاري لو كان الانفاق العام حسب الاولوية وزيادة النفقات الاستثمارية لتحسنت الظروف الاقتصادية للبلد والتقليل من الاعتماد على الإيرادات النفطية ولكن ضاعت فرص كبيرة ومتعددة على الاقتصاد العراقي.

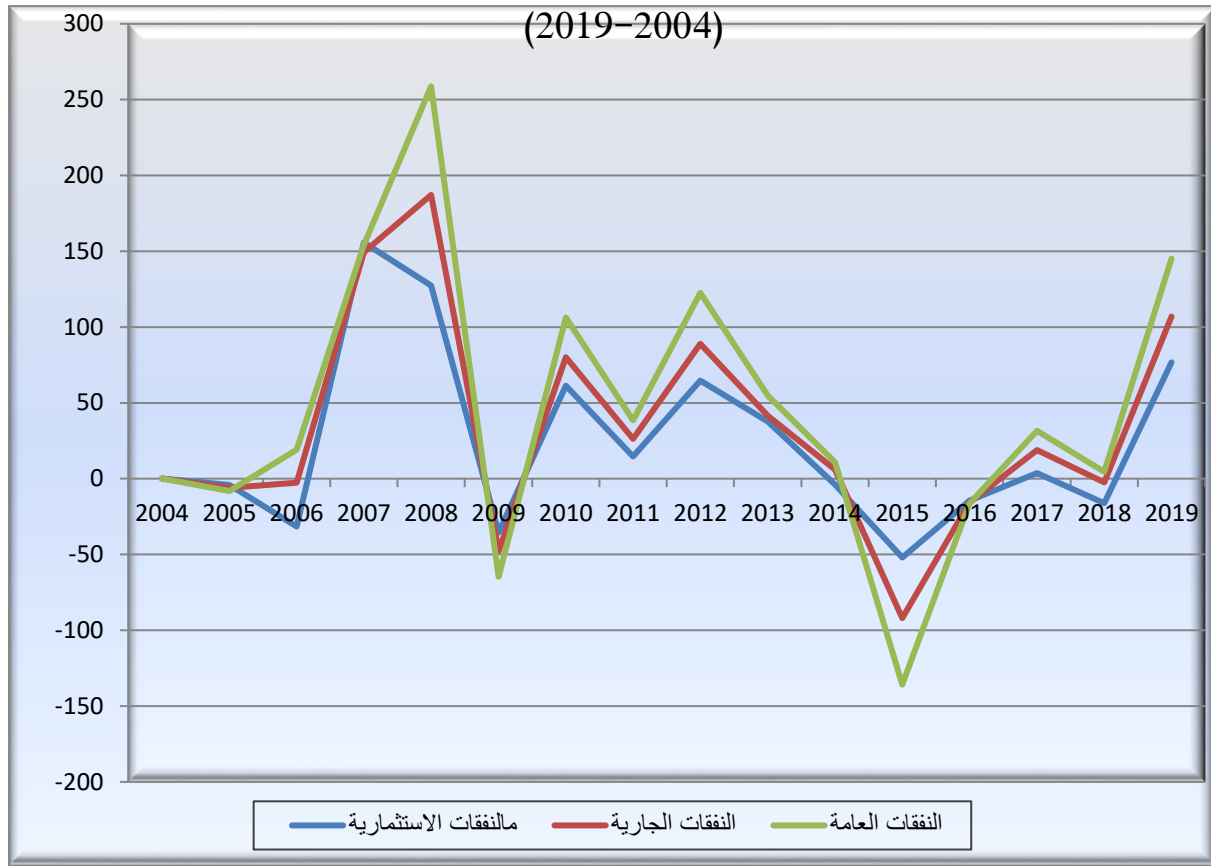
شكل (2) نسبة اسهام النفقات الجارية و الاستثمارية الى اجمالي النفقات العامة في العراق للمدة (2019-2004)



المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات جدول (3)

من خلال الشكل البياني (2) نلاحظ ارتفاع النفقات الجارية خلال مدة البحث من (2019-2004) وذلك بسبب الوفرة المالية نتيجة ارتفاع اسعار النفط وزيادة الكميات المصدرة. ومن خلال ارتفاع النفقات الجارية نلاحظ اتباع العراق سياسة مالية توسعية. بينما النفقات الاستثمارية سجلت اعلى مستوى لها (40380749) مليون دينار في عام 2013 وهي نسبة قليلة جدا مقارنة بما يعاني العراق من الحاجة الى البنية التحتية والاعمار، لذلك نلاحظ في الازمة التي حدثت في عام 2014 قامت الحكومة في السنوات اللاحقة باتباع السياسة المالية تقييدية او ما يسمى (السياسة التقشفية) لتحقيق الانضباط المالي الذي انعكس على تقليص النفقات الجارية بنسبة قليلة مقارنة مع النفقات الاستثمارية التي تقلصت بنسبة اكبر.

الشكل (3) نسبة نمو النفقات الجارية والاستثمارية الى نسبة اجمالي النفقات العامة في العراق للمدة



المصدر من عمل الباحث بالاعتماد الى بيانات الجدول (3) العمود (6.4.2)

من خلال الرسم البياني (3) نلاحظ ان هناك فرقاً كبيراً بين معدل نمو النفقات التشغيلية والنفقات الاستثمارية وان النفقات التشغيلية سجلت ادنى معدل نمو سنوي عام 2015 (-4%) وايضا النفقات الاستثمارية سجلت ادنى معدل نمو سنوي عام 2015 (-52%) لسببين الاول انخفاض اسعار النفط والآخر تردي الوضع الامني بسبب الحرب على الارهاب ادت الى انخفاض معدلات النمو للنفقات التشغيلية والاستثمارية على حد سواء، في حين سجلت اعلى معدلات النمو السنوي للنفقات التشغيلية عام 2008 (59.8%) على الرغم من حدوث الازمة العالمية التي حدثت عام 2008 الا ان العراق لم يتأثر بها. وان تأثير الازمة انعكس على العراق في عام 2009 إذ انخفض معدل النمو للنفقات التشغيلية (-12.2%) وكذلك انخفضت معدلات النمو للنفقات الاستثمارية (-35.6%) بسبب انخفاض اسعار النفط في الاسواق العالمية وهذه الازمة انعكست بشكل كبير علنا بالبلدان الريفية ومنها العراق.

المطلب الثاني: تحليل الايرادات العامة

تغلب على الاقتصاد العراقي الطبيعية الربعية نتيجة اسهام الايرادات النفطية بالنسبة اكثر(90%) في الموازنة العراقية، ويتجلى ذلك في الاختلالات الاقتصادية التي يعاني منها الاقتصاد العراقي مما جعله يعاني من صدمات وتشوهات في جميع مفاصلة، وتضم الايرادات العامة، الايرادات النفطية والضريبية والايادات الأخرى.

جدول (4)

تحليل الإيرادات العامة في العراق للمدة 2004-2019 (مليون دينار)

السنوات	اجمالي الإيرادات العامة (1)	معدل النمو % (2)	الإيرادات النفطية (3)	معدل النمو % (4)	الإيرادات الضريبية (5) مليون	معدل النمو % (6)	الإيرادات الأخرى (7)	معدل النمو % (8)
2004	32988850		32298111		154881		535858	
2005	40435740	22.6	39360064	21.9	302321	95.20	773355	44.3
2006	49055545	21.3	46534311	18.2	467811	54.74	2053423	165.5
2007	54964850	12.0	50720915	9.0	669881	43.19	3574054	74.1
2008	80641041	46.7	75311190	48.5	904063	34.96	4425788	23.8
	متوسط معدل النمو	20.5		19.5		45.62		61.5
2009	55243526	-31.5	50190202	-33.4	1196609	32.36	3856715	-12.9
2010	70178223	27.0	62061730	23.7	1230683	2.85	6885810	78.5
2011	108807390	55.0	101278169	63.2	1248284	1.43	6280937	-8.8
2012	119466403	9.8	108692809	7.3	2095252	67.85	8678342	38.2
2013	113660075	-4.9	108323859	-0.3	2245079	7.15	3091137	-64.4
	متوسط معدل النمو	11.1		12.1		22.33		6.1
2014	105553850	-7.1	95174441	-12.1	1895947	-15.55	8483462	174.4
2015	66470251	-37.0	57654597	-39.4	2117957	11.71	6697697	-21.0
2016	54409270	-18.1	44267063	-23.2	4071798	92.25	6070409	-9.4
2017	77422172	42.3	65155570	47.2	5776600	41.87	6490002	6.9
2018	106569834	37.6	96062935	47.4	5537374	-4.14	4969525	-23.4
2019	107567111	0.9	99216300	3.3	5492940	-0.80	2857871	-42.5
	متوسط معدل النمو	3.1		3.9		20.89		14.2
	متوسط النمو	34.7		35.5		88.83		81.9

المصدر - وزارة التخطيط. الجهاز المركزي للإحصاء، مديرية الحسابات القومية، بيانات الأعمدة (2.4.6.8) من اعداد الباحث - البنك المركزي، دائرة الاحصاء والابحاث، التقارير الاقتصادية السنوية لسنوات (2010-2019) - وزارة المالية الهيئة العامة للضرائب الكشوف (2003-2019)

نلاحظ من الجدول (4) في عام 2004 أنه بلغ اجمالي الايرادات (32988850) مليون دينار واتجهت الى الزيادة عام 2005 إذ بلغت (40435740) مليون دينار وبمعدل نمو بلغ (22.6 %) وفي عام 2007 وصل اجمالي الايرادات العامة (54964850) مليون دينار وبمعدل نمو (12 %) واستمر الارتفاع حتى عام 2008 وبلغت اجمالي الايرادات (80641041) مليون دينار وبمعدل نمو بلغ (46.7%) مقارنة بعام 2007 بسبب الارتفاع في اسعار النفط وزيادة الكميات المصدرة مما جعل الايرادات تزداد بشكل مستمر وبلغ متوسط معدل النمو (20.5 %) للمدة من 2004-2008.

وفي عام 2009 بدأ اجمالي الايرادات بالانخفاض بسبب انخفاض اسعار النفط نتيجة الازمة العالمية حيث بلغ اجمالي الايرادات (55243526) مليون دينار وبمعدل نمو سالب (-31.5 %) عن العام السابق، وفي عام 2010 بدأت اجمالي الايرادات في الارتفاع حتى عام 2012 إذ بلغ (119466403) مليون دينار وبمعدل نمو بلغ (9.8%) عن عام 2011 بسبب الارتفاع الكبير في اسعار النفط أدت الى زيادة اجمالي الايرادات بشكل كبير وفي عام 2013 بدأ اجمالي الايرادات بالانخفاض إذ بلغ (113660075) مليون دينار وبمعدل نمو سالب بلغ (-4.9 %) مقارنة بالعام السابق وبلغ متوسط معدل النمو (11.1 %) من المدة (2009-2013) وفي عام 2014 بدأ اجمالي الايرادات بالانخفاض بسبب انخفاض كميات تصدير النفط وانخفاض اسعار النفط العالمية وارتفاع تكاليف الحرب اصبحت الايرادات غير قادرة على تغطية تكاليف الحرب الى عام 2016 إذ بلغ اجمالي الايرادات (54409270) مليون دينار وبمعدل نمو سالب (-18.1 %) مقارنة بالعام السابق، وفي الاعوام (-2019 2017-2018) ارتفع اجمالي الايرادات الى (-106569834-107567111) مليون دينار على التوالي بسبب ارتفاع اسعار النفط وانخفاض تكاليف الحرب وبلغ متوسط النمو (3.1 %) للمدة من 2014-2019. وبلغ معدل متوسط النمو (34.7 %) طيلة فترة الدراسة.

يمكن القول اعتماد اجمالي الايرادات في العراق على النفط وفي حال ارتفاع اسعار النفط ترتفع الايرادات وتنتهي الموازنة بالفائض وبالعكس في حالة انخفاض اسعار النفط تنتهي الموازنة بالعجز وهذا يبين ان الاقتصاد العراقي احادي الجانب يعتمد بشكل كبير جدا على

مورد واحد وهو النفط ومرهون بالتقلبات التي تصيب الاسواق العالمية وبالتالي فإن صدمة في الاسواق العالمية تنعكس على مستوى الايرادات العامة في العراق.

اما في ما يتعلق بالايادات النفطية فهي مقاربة الى اجمالي الايرادات بسبب اعتمادها على الايرادات النفطية إذ بلغت الايرادات النفطية في عام 2004 (32298111) مليون دينار وازدادت في السنوات اللاحقة حتى بلغت في عام 2007 (50720915) مليون دينار وبمعدل نمو (9.0%) عن العام السابق بسبب ارتفاع اسعار النفط، وبلغت الايرادات النفطية في عام 2008 (75311190) مليون دينار وبمعدل نمو (48.5%) مقارنة بعام 2007 وبلغ متوسط معدل النمو (19.5%) للمدة من 2004-2008.

وفي عام 2009 انخفضت الايرادات النفطية بسبب الازمة العالمية الى (50190202) مليون دينار وبمعدل نمو سالب بلغ (-33.4%) مقارنة بالعام السابق وفي السنوات اللاحقة بدأت الايرادات النفطية بالارتفاع بسبب الارتفاع الكبير في اسعار النفط والكميات المصدرة إذ بلغت في عام 2011 (101278169) مليون دينار وبمعدل نمو بلغ (63.2%) واستمر الارتفاع حتى عام 2013 إذ بلغ معدل نمو الايرادات النفطية (-0.3%) وبلغ معدل متوسط النمو (12.1%) للمدة من 2009-2013.

وفي عام 2014 بلغت الايرادات النفطية (95174441) مليون دينار وبمعدل نمو سالب بلغ (-12.1%) بسبب سيطرة العصابات الارهابية على بعض حقول النفط في محافظة صلاح الدين والموصل والانبار إذ انخفضت كميات تصدير النفط ويستمر الانخفاض حتى عام 2016 وبلغت الايرادات النفطية (44267063) مليون دينار، وبمعدل نمو سالب بلغ (-23.2%) مقارنة بالعام السابق وفي السنوات اللاحقة بدأت الايرادات النفطية بالارتفاع بسبب تحسن الوضع الامني وعودة حقول النفط الى التصدير بنسبة قليلة بسبب تدمير منشآت نفطية مثل مصفى بيجي وبلغت عام 2018 (96062935) مليون دينار وبمعدل نمو (47.4%) مقارنة بعام 2017 وبلغت الايرادات النفطية للعام 2019 (99216300) مليون دينار وبمعدل نمو بلغ (3.3%) وقد بلغ متوسط معدل النمو (3.9%) للمدة من 2019-2014. بينما بلغ معدل متوسط النمو (35.5%) خلال فترة البحث للدة (2019-2004)

ومن خلال بيانات اجمالي الايرادات والاييرادات النفطية يمكن القول ان الموازنة العامة الاتحادية للعراق تعتمد بشكل كلي على الايرادات النفطية وفي حالة حدوث اي ازمة في العالم تؤثر على اسعار النفط او حدوث ازمة داخل البلد فإن الايرادات سوف تتأثر بشكل كبير لان الاعتماد على الايرادات النفطية بشكل كامل.

اما الايرادات الضريبية. للمدة البحث من (2004-2019). فقد حققت مبلغاً قدره (154881) في عام 2004. وفي عام 2005، إذ حققت مبلغاً قدره (302321) مليون دينار. و بمعدل النمو بلغ (95.20%)، في حين حققت مبلغ قدره (467811) مليون دينار. وبلغ معدل النمو (54.74%) في عام 2006، فيما حققت مبلغاً قدره (904063) مليون دينار. وبمعدل نمو بلغ (34.96%) في عام 2008، وسجلت اعلى معدل متوسط النمو إذ بلغ (45.62) للمدة (2004-2008)، ويعود السبب في هذا الارتفاع الى ارتفاع دخل الفرد نتيجة تحسن الوضع الاقتصادي العراقي بعد رفع العقوبات الاقتصادية التي كانت مفروضة على العراق. وزيادة الكميات النفط المصدرة. واتساع النشاطات التجارية للمكلفين وزيادة بيع وشراء العقارات.

وفي عام 2009 حققت مبلغاً قدره (1196609) مليون دينار. وبمعدل (32.36%). فيما حققت مبلغ قدره (1230683) مليون دينار. وبمعدل نمو بلغ (2.85%) عام 2010. وفي السنوات اللاحقة حققت مبلغاً قدره (2245079-2095252) مليون دينار، وبمعدل نمو (67.85%-7.15%) على التوالي لعامين 2012-2013. وبلغ متوسط معدل النمو (22.33%) للمدة من (2009-2013).

وفي عام 2014 حققت مبلغاً قدره (1895947) مليون دينار، وبمعدل سالب بلغ (-) 15.55) بسبب الحرب داعش وفقدان بعض المنافذ الحدودية وعدم جباية الضريبة في المناطق المتدهور اقتصاديا وامينا. وفي عام 2016 بدأت الايرادات الضريبة بالارتفاع. إذ حققت مبلغاً قدره (4071798) مليون دينار. وبمعدل نمو (92.25%). وفي عام 2017 حققت الايرادات الضريبة مبلغاً قدره (5776600) مليون دينار وبمعدل نمو بلغ (41.87%) ويعود السبب ذلك الارتفاع الى قيام الحكومة بفرض ضرائب جديدة لتغطية التكاليف الحرب. وكذلك فرض ضريبة على بطاقات تعبئة الهاتف النقال. وشبكة الانترنت، والسكائر

والمشروبات الكحولية، الا ان الايرادات الضريبية انخفضت في عامي 2018-2019 إذ حققت مبلغاً قدره (5492940-5537374) مليون دينار. وبمعدل نمو سالب بلغ (-) % 4.14-0.80 على التوالي مقارنة بالسنوات السابقة. والسبب في ذلك كثرة التهرب الضريبي. ومتوسط معدل النمو بلغ (20.89%) للمدة (2014-2019). فان متوسط معدل النمو بلغ (88.83%) خلال مدة البحث من 2004-2019.

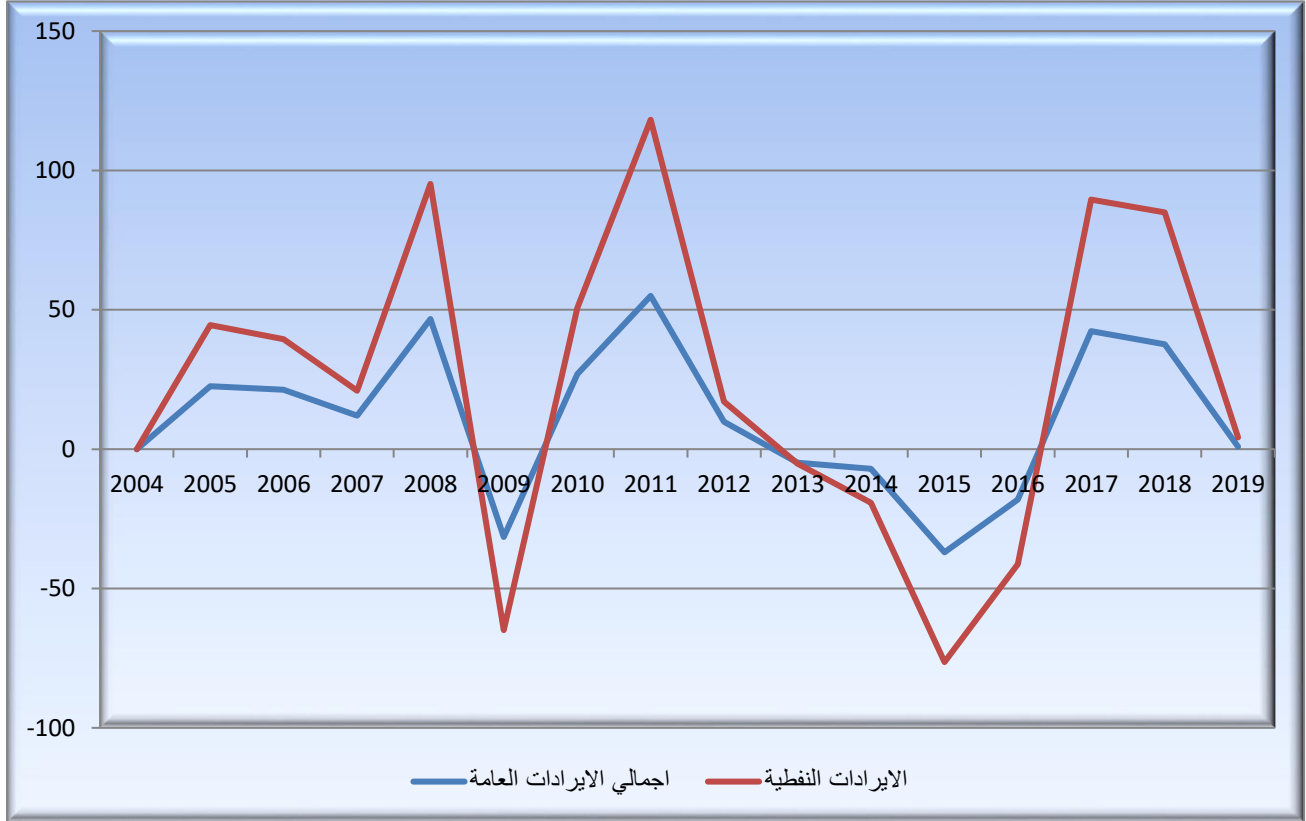
كما يمكن القول ان انخفاض الايرادات الضريبية بشكل كبير جدا يعود الى الاعتماد على الايرادات النفطية بسبب سوء ادارة البلد وكذلك ضعف في تطبيق القوانين الضريبية وكثرة التهرب الضريبي وكذلك هيمنة القطاع العام على الاقتصاد وضعف اسهام القطاع الخاص في الانشطة الاقتصادية الاساسية.

اما بالنسبة للايرادات الاخرى في عام 2004 فقد بلغت (535858) مليون دينار، وبدأت بالارتفاع في عام 2006 إذ بلغت (2053423) مليون دينار وبمعدل نمو بلغ (165.5%) مقارنة بالعام السابق بسبب بيع عقارات البلد ادت الى ارتفاع الايرادات الاخرى وبلغت في عام 2008 (4425788) مليون دينار وبمعدل نمو بلغ (23.8%). وبلغ متوسط معدل النمو (61.5%) للمدة من (2004-2008) وفي عام 2009 انخفضت الايرادات الاخرى وحققت مبلغاً قدره (3856715) مليون دينار مقارنة بالعام السابق وبمعدل نمو سالب بلغ (-) % 12.9، واتجهت الايرادات الاخرى الى الارتفاع خلال السنوات اللاحقة لتبلغ عام 2012 (8678342) مليون دينار وبمعدل نمو (38.2%) مقارنة بعام 2011 وانخفضت في عام 2013 لتبلغ (3091137) مليون دينار وبمعدل نمو سالب بلغ (-) % 64.4 مقارنة بالعام السابق وبلغ متوسط معدل النمو (6.1%) للمدة من (2009-2013) وفي عام 2014 نتيجة لزيادة تكاليف الحرب على داعش لجأت البلد الى زيادة الايرادات وبلغت (8483462) مليون دينار وبمعدل نمو بلغ (174.4%)

وفي عام 2017 حصلت الحكومة على منح ومساعدات من البلدان والمنظمات لاعمار المحافظات المتضررة إذ ارتفعت لتبلغ (6490002) مليون دينار وبمعدل نمو بلغ (6.9%) مقارنة بالعام السابق، وبدأت بالانخفاض تدريجياً حتى عام 2018 حتى بلغت (4969525) مليون دينار وبمعدل نمو سالب (-) % 23.4 مقارنة بعام 2017 و إذ بلغت الايرادات الاخرى

عام 2019 (2857871) مليون دينار وبمعدل نمو سالب بلغ (42.5%) وبمتوسط معدل نمو (14.2%) للمدة من (2014-2019). ويلاحظ ان الإيرادات الأخرى تتذبذب ارتفاعاً وانخفاضاً خلال فترة البحث للمدة من 2004-2019.

الشكل (4) نسبة نمو الإيرادات العامة والنفطية في العراق (2019-2004)



المصدر. عمل الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (4)

من خلال الرسم البياني (4) يكون معدل نمو الإيرادات النفطية مقارباً بشكل كبير الى معدل نمو الإيرادات العامة وهذا يعكس العلاقة الطردية بين اسعار النفط والإيرادات النفطية وتأثيرهما الى الإيرادات العامة ففي حال ارتفاع اسعار النفط تزداد الإيرادات النفطية وبالتالي تزداد الإيرادات العامة والعكس في حالة الانخفاض، وكذلك تعد الإيرادات النفطية هي المورد الأساس للإيرادات المالية في العراق وسجلت اعلى معدلات النمو في اجمالي الإيرادات العامة عام 2008 بلغت (48.5%) مقارنة بعام 2007 بسبب ارتفاع اسعار النفط اذ زادت الإيرادات العامة واعلى معدل نمو للإيرادات النفطية في عام 2011 وبلغ (63.2%) مما ادى الى عمل الحكومة على وضع ميزانية تكملية بسبب ارتفاع الإيرادات النفطية لارتفاع اسعار النفط بشكل كبير أذ وصل سعر برميل النفط الى اكثر من (120) دولار للبرميل الواحد واقل نسبة نمو

للايرادات العامة والاييرادات النفطية في عام 2015 حققت معدل نمو سالب وصلت الى (-39.4%) على التوالي بسبب انخفاض اسعار النفط وانخفاض كمية تصدير النفط بسبب الحرب أثر بشكل كبير على الايرادات العامة والاعتماد على الايرادات النفطية في الموازنة العامة يبين مدى ضعف اسهام القطاع الخاص في النشاط الاقتصادي وضعف تنويع مصادر الايرادات الاخرى.

المطلب الثالث:العجز والفائض في الموازنة العامة في العراق للمدة من (2019-2004)

الموازنة العامة في العراق بعد 2003 تعكس في معظمها الجانب الاستهلاكي لاداء الحكومة إذ شملت النفقات التشغيلية النسبة الاكبر على حساب النفقات الاستثمارية ومع ذلك ظهر تدخل واضح في تحديد الصلاحيات بعد عام 2003 وتحديد جهات الانفاق ومستويات هذه الجهات على مستوى المحافظة او الحكومة المركزية. حتى مع اقرار قانون المحافظات غير المنظمة بإقليم رقم 21 لسنة 2008 المعدل مما قد أثر على تطوير المحافظات والنشاط الاقتصادي عموماً.

ويشير واقع الاقتصاد العراقي إلى ان هذا الاقتصاد تعرض الى ازمات عديدة لم يكن من القوة مواجهتها على الرغم من الامكانيات الاقتصادية التي لم يستثمرها بالشكل الصحيح. وقد شهد العراق حروباً ادت الى تصاعد نسبة النفقات العسكرية وادت الى زيادة النفقات الجارية مما جعل الموازنة العامة في العراق تعاني من تحديات وضغوط كبيرة وربما تنتهي الموازنة بعجز وفائض حسب الواقع الاقتصادي للبلد، ومن خلال الجدول سنبين العجز والفائض في الموازنة العامة في العراق للمدة من (2019-2004).

جدول (5)

العجز والفائض في الموازنة العامة في العراق للمدة من (2004-2019) (مليون دينار)

السنوات	الايادات العامة(1)	النفقات العامة (2)	العجز والفائض (3)
2004	32988850	31521427	1467423
2005	40435740	30831142	9604598
2006	49055545	37494459	11561086
2007	54964850	39308348	15656502
2008	80641041	67277196	13363845
2009	55243526	55589721	- 346195
2010	70178223	70134201	44022
2011	108807390	78757666	30049724
2012	119466403	101539574	14326829
2013	113660075	119127555	-5467480
2014	105553850	123521074	- 17926829
2015	66470251	70397515	-3927264
2016	54409270	67067433	-12658163
2017	77422172	75490115	1932057
2018	106569834	80873188	25696645
2019	107567011	111723110	-4156099

- الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (3-4)
- البنك المركزي العراقي. النشرة الاحصائية. السنوية 2004-2019

ومن خلال بيانات الجدول(5) نلاحظ الموازنة العامة في العراق حققت فائضاً في موازنتها بعد عام 2003 بسبب رفع العقوبات الاقتصادية عن العراق وازدادت كميات تصدير النفط وبسبب ارتفاع اسعار النفط ادت الى زيادة الايرادات النفطية بشكل خاص وزيادة الايرادات العامة بشكل عام، الا ان اغلب الايرادات العامة هي ايرادات نفطية وعلى الرغم من تحقيق الفائض في الموازنة الا ان هذه الايرادات لم يتم توظيفها بالشكل الجيد واغلبها ذهبت لتغطية النفقات الجارية.

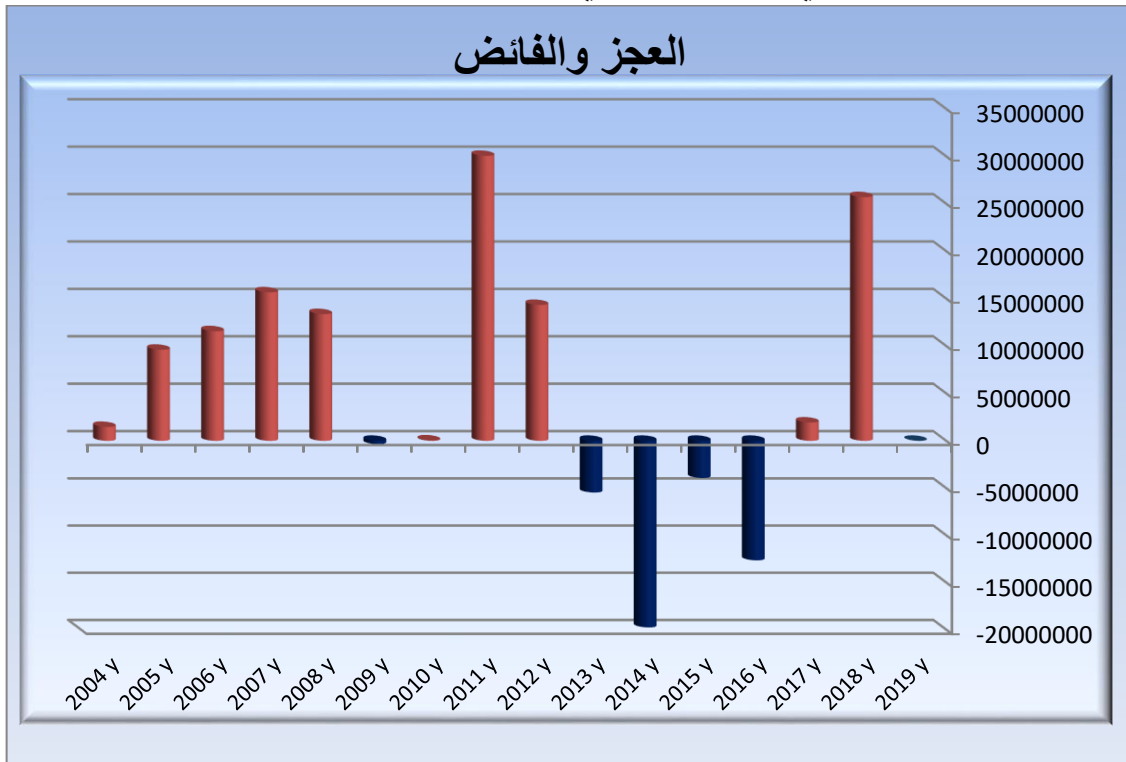
في عام 2004 بلغ فائض الموازنة (1467423) مليون دينار اذ وصل الى (9604598) مليون دينار في عام 2005 وازداد في عام 2006 إذ بلغ (11561086) مليون دينار واستمر ارتفاع الفائض في عام 2007 إذ وصل إلى (15656502) مليون دينار وتحقق هذا الفائض بسبب زيادة كميات النفط المصدرة وارتفاع اسعار النفط، في عام 2008 انخفض الفائض الى (13363845) مليون دينار بسبب الازمة العالمية والمدة من (-)2013 (2009) فيما كان تأثير الازمة العالمية على العراق اكبر في عام 2009 واصبح هناك عجز بالموازنة (-346195) مليون دينار وبسبب ارتفاع اسعار النفط في عام 2011 حققت الموازنة فائضاً مقداره (30049724) مليون دينار واطلق عليها بالموازنة الانفجارية بسبب ارتفاع الايرادات بنسبة عالية جدا واستمرت حالة الفائض في الموازنة حتى عام 2012 وصل الى (14326829) مليون دينار وفي عام 2013 اصبح العجز (5467480) مليون دينار بسبب انخفاض اسعار النفط.

ولكن المدة من عام (2014-2019) استمر العجز في الموازنة العامة من (-)2016 (2014) بسبب انخفاض اسعار النفط والحرب ضد الارهاب زادت النفقات بشكل كبير ولاسيما النفقات الجارية والايرادات غير قادرة على تغطية النفقات لذلك زاد العجز (17926829، - 3927264، -12658163) مليون دينار على التوالي ولجأ العراق الى الاقتراض لتغطية هذا العجز ولكن على الرغم من الاقتراض لم يتم تغطية العجز بسبب ان اغلب مبالغ الاقتراض ذهبت لتغطية النفقات الجارية ولم يتم الاستفادة منها في مشاريع استثمارية ولكي تزداد ايرادات البلد وتقلل من نسبة البطالة وتحقيق النمو الاقتصادي والفساد المالي والاداري في مؤسسات البلد وتضيق فرص الاستفادة من هذه المبالغ وزيادة النفقات العسكرية بسبب الحرب ولكن في

عام (2017-2019) تحولت الموازنة الى فائض وصل الى (25696645. 1932057) مليون دينار على التوالي بسبب ارتفاع اسعار النفط واستقرار الوضع الامني قامت الحكومة بزيادة الايرادات غير النفطية منها الضرائب والرسوم وغيرها لتقليل الاعتماد على الايرادات النفطية وانخفاض النفقات العسكرية ادى الى تحقيق فائض، في حين عام 2019 عجز مقداره (-4156099)، ويعود سبب العجز الى انخفاض اسعار النفط.

كما يمكن القول ان الموازنة في العراق تعكس الطبيعة الريعية للاقتصاد العراقي ويبين انخفاض الايرادات الضريبية والايرادات الاخرى في تمويل الموازنة. لذلك الاقتصاد العراقي غير مستقر بسبب التذبذبات او تغيرات اسعار النفط.

شكل (5) العجز والفائض في الموازنة العامة في العراق للمدة (2004-2019)



المصدر من عمل الباحث بالاعتماد على البيانات الجدول (5)

ومن خلال شكل (5) يوضح السياسة المالية للحكومة من خلال الموازنة العامة فشلت في تصحيح هيكلية الاقتصاد العراقي التي تتصف بالتشوه، كذلك اتجهت الموازنة العامة نحو النفقات الجارية واستمرار زيادة الطلب الاستهلاكي خلال السنوات التي حققت فائضاً في الموازنة وضعف نسبة النفقات الاستثمارية وعدم الاستفادة من الفائض العالي جداً لاسيما في عامي (2011-2012) مما يشير الى ضعف التخصيص الاستثماري في الموازنات العامة

وينعكس بشكل سلبي على الاقتصاد وهدر الموارد المالية. والسنوات التي حدث فيها عجز في الموازنة من (2013-2016) بسبب انخفاض اسعار النفط لجأت الحكومة الى تغطية العجز من خلال الاقتراض و لغرض تغطية هذا العجز تكمن في صعوبة تسديد الدين والفوائد المترتبة عليه. كذلك يبين الاختلال في الموازنة بسبب زيادة تدخل البلد في الحياة الاقتصادية بشكل كبير وما زال يعتمد العراق على الموازنة التقليدية ولمعالجة هذا الاختلال يجب على الحكومة تقليل تدخل البلد في الحياة الاقتصادية وتشجيع القطاع الخاص لكي تزيد من ايراداتها وتقليل الاعتماد على الايرادات النفطية (تقليل سلبيات الظاهرة الريعية) وترشيد النفقات العامة للدولة وزيادة معدلات النفقات الاستثمارية لتحقيق حالة الاستقرار الاقتصادي.

المبحث الثالث: اسهام الضرائب في الايرادات العامة في العراق

المطلب الاول - معدلات النمو للايرادات الضريبية والضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق للمدة (2004-2019)

تسعى المؤسسات والهيئات الضريبية الى تحقيق نسب الانجاز الممكنة في معدلات النمو للايرادات الضريبية أم اكانت ايرادات من الضرائب المباشرة او غير المباشرة. وعلى الرغم من الظروف غير الطبيعية التي يتعرض العراق لها. وانعكست في المجالات والانشطة الاقتصادية في البلد. واثرت سلبا إذ هاجرت رؤوس الاموال التي تخلق فرص العمل ومصادر الدخل واصحاب الدخل المرتفعة، لانها تحاول الاسهام في تمويل الموازنة العامة.

جدول (6) معدلات النمو للايرادات الضريبية والضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق
للمدة (2004-2019) (مليون دينار)

السنوات	الايادات الضريبية 1	معدل النمو للايرادات 2	الضرائب المباشرة 3	معدل النمو للضرائب المباشرة 4	الضرائب غير مباشرة 5	معدل النمو للضرائب غير المباشرة 6
2004	154881		73568		81313	
2005	302321	95.20	184071	150.21	118250	45.43
2006	467811	54.74	306872	66.71	160939	36.10
2007	669881	43.19	438931	43.03	230950	43.50
2008	904063	34.96	525251	19.67	378812	64.02
	معدل متوسط النمو					
2009	1196609	32.36	603040	14.81	593569	56.69
2010	1230683	2.85	722264	19.77	508419	-14.35
2011	1248284	1.43	873540	20.94	374744	-26.29
2012	2095252	67.85	1146943	31.30	948309	153.06
2013	2245079	7.15	1357833	18.39	887246	-6.44
	معدل متوسط النمو					
2014	1895947	-15.55	1463998	7.82	431949	-51.32
2015	2117957	11.71	1592410	8.77	525547	21.67
2016	4071798	92.25	2358502	48.11	1713296	226.00
2017	5776600	41.87	3440218	45.86	2336382	36.37
2018	5537374	-4.14	2635334	-23.40	2902040	24.21
2019	5492940	-0.80	2496990	-5.25	2995950	3.24
	معدل متوسط النمو					
	متوسط النمو					
		88.84		90.61		113.7

المصدر - وزارة المالية. الهيئة العامة للضرائب،، قسم التخطيط والمتابعة (2003-2019).
- قسم الابحاث والاحصاء. تقارير انجازات ونشاطات لسنوات (2012-2017)
- الاعمدة (6.4.2) من عمل الباحث

و من الجدول رقم (6) نبين معدل النمو للإيرادات الضريبية. لمدة البحث من (-2019) 2004)، وفي عام 2005. إذ حققت مبلغاً قدره (302321) مليون دينار، بلغ معدل النمو (95.20%). في حين حققت مبلغاً قدره (467811) مليون دينار، وبلغ معدل النمو (54.74%) في عام 2006، فيما حققت مبلغاً قدره (904063) مليون دينار، وبمعدل نمو بلغ (34.96%) في عام 2008، وسجلت أعلى معدل متوسط النمو إذ بلغ (45.62) للمدة (2004-2008) ويعود السبب في هذا الارتفاع الى ارتفاع دخل الفرد نتيجة تحسن الوضع الاقتصادي العراقي بعد رفع العقوبات الاقتصادية التي كانت مفروضة على العراق، وزيادة الكميات النفط المصدرة، واتساع النشاطات التجارية للمكلفين وزيادة بيع وشراء العقارات.

وفي عام 2009 حققت مبلغاً قدره (1196609) مليون دينار. وبمعدل (32.36%). فيما حققت مبلغ قدره (1230683) مليون دينار، وبمعدل نمو بلغ (2.85%) عام 2010. وفي السنوات اللاحقة حققت مبلغ قدره (2245079-2095252) مليون دينار، وبمعدل نمو (67.85%-7.15%) على التوالي لعامين 2012-2013، وبلغ متوسط معدل النمو (22.33%) للمدة من (2009-2013).

وفي عام 2014 حققت مبلغاً قدره (1895947) مليون دينار، وبمعدل سالب بلغ (-) 15.55) بسبب الحرب على الارهاب وفقدان بعض المنافذ الحدودية وعدم جباية الضريبة في المناطق المتدهور اقتصاديا وامينا، وفي عام 2016 بدأت الايرادات الضريبية بالارتفاع، إذ حققت مبلغاً قدره (4071798) مليون دينار، وبمعدل نمو (92.25%)، وفي عام 2017 حققت الايرادات الضريبية مبلغاً قدره (5776600) مليون دينار وبمعدل نمو بلغ (41.87%) ويعود السبب الارتفاع الى قيام الحكومة بفرض ضرائب جديدة لتغطية التكاليف الحرب، وكذلك فرض ضريبة على بطاقات تعبئة الهاتف النقال. وشبكة الانترنت. والسكائر. والمشروبات الكحولية. الا ان الايرادات الضريبية انخفضت في عامين 2018-2019 إذ حققت مبلغاً قدره (5492940-5537374) مليون دينار، وبمعدل نمو سالب بلغ (-) 4.14%-0.80%) على التوالي مقارنة بالسنوات السابقة. والسبب في ذلك كثرة التهرب الضريبي. ومتوسط معدل النمو بلغ (20.89%) للمدة (2014-2019). فان متوسط معدل النمو بلغ (88.83%) خلال مدة البحث من 2004-2019.

اما معدل نمو اجمالي الضرائب المباشرة فقد سجلت الضرائب المباشرة مبلغ قدره (184071) مليون دينار، وبمعدل نمو بلغ (150.21%) عام 2005، فيما سجلت الضرائب المباشرة عام 2006 مبلغاً قدره (306872) مليون دينار، بمعدل نمو بلغ (66.71%). وحققت الضرائب المباشرة مبلغاً قدره (525251) مليون دينار، وبمعدل نمو بلغ (19.67%) عام 2008، وسجلت الضرائب المباشرة اعلى متوسط معدل النمو بلغ (55.92%) للمدة (2008-2004)، ويعود ذلك زيادة الاجور والمرتبات وتحسن الوضع الاقتصادي بالمجمل بسبب رفع العقوبات الاقتصادية التي كانت مفروضة على العراق من جانب و تحسن المستوى الاستخراجي للنفط وأنعكاسه على كميات النفط المصدرة وبالتالي أسهمت في زيادة الايرادات الضريبية المباشرة، وظهور دور القطاع الخاص ولاسيما في الجانب التجاري من جانب اخر.

وفي عام 2009 سجلت الضرائب المباشرة مبلغاً قدره (603040) مليون دينار وبمعدل نمو بلغ (14.81%)، في حين سجلت متوسط معدل النمو (21.04%) للمدة من (-2013 2009). ويعود السبب الى اتساع الانشطة التجارية للمكلفين وزيادة بيع وشراء العقارات.

وفي عام 2014 حققت الضرائب المباشرة مبلغاً قدره (1463998) مليون دينار، وبمعدل نمو بلغ (7.82%) وكذلك سجلت الضرائب المباشرة ارتفاعاً مقارنة بالعام السابق، حيث حققت مبلغاً قدره (2358502-3440218) مليون دينار، وبمعدل نمو بلغ (48.11%-45.86%) على التوالي للسنوات 2016-2017، وسبب هذا الارتفاع يعود الى فرض ضرائب جديد على المرتبات الموظفين والمستحقات المتقاعدين لغرض تغطية تكاليف الحرب وتعويض المتضررين منها ودعم الحشد الشعبي في مقاتلة الارهاب، الا ان الضرائب المباشرة انخفضت بشكل تدريجي للسنوات اللاحقة حيث حققت مبلغاً قدره (2496990-2635334) مليون دينار، وبمعدل نمو سالب (23.40%-5.25%) مقارنة للسنوات السابقة. والسبب كثرة التهرب الضريبي وسجلت الضرائب المباشرة متوسط معدل النمو بلغ (13.65%) للمدة (-2019 2014)، فيما سجلت متوسط نمو فترة البحث إذ بلغ (90.61%) للمدة من 2004-2019.

اما معدل نمو اجمالي الضرائب غير المباشرة. فقد حققت الضرائب غير المباشرة مبلغاً قدره (118250) مليون دينار، وبمعدل نمو بلغ (45.43%) في عام 2005، وكذلك حققت

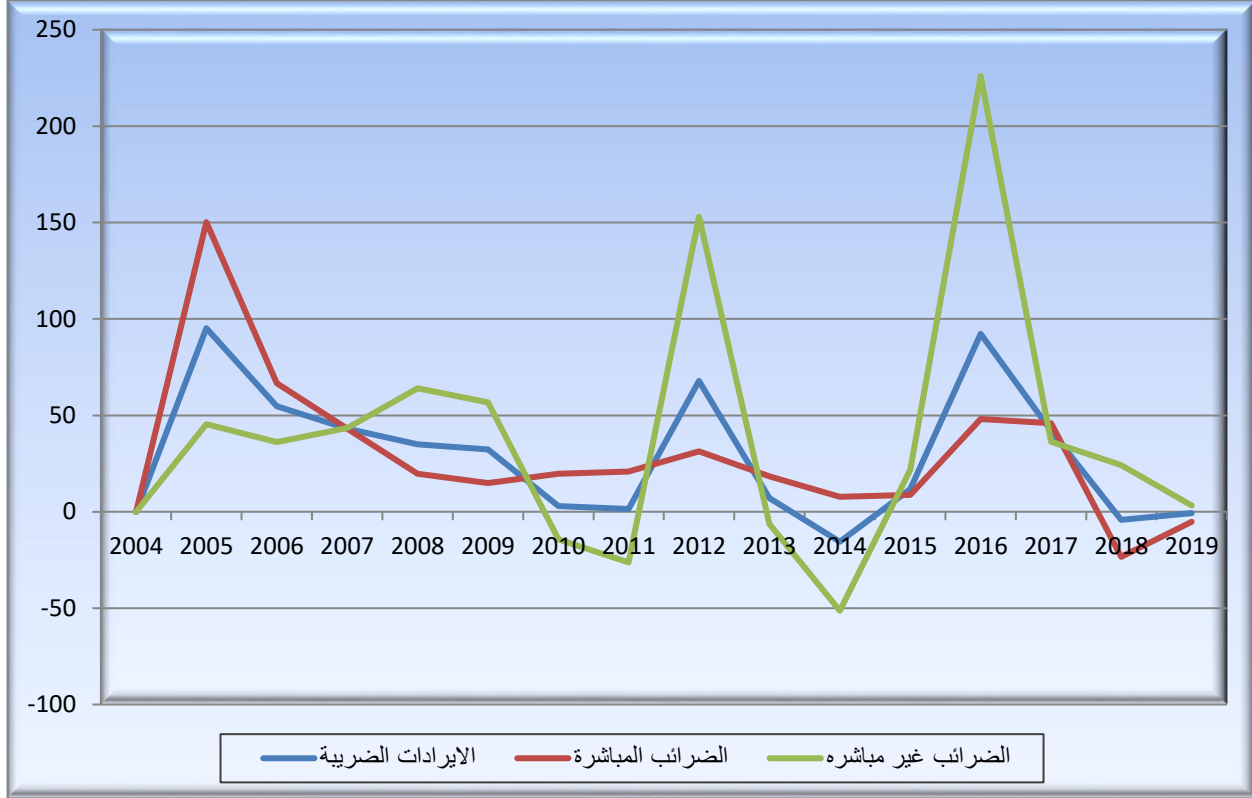
عام 2006 مبلغاً قدره (160939) مليون دينار، وبمعدل نمو بلغ (36.10%)، وسجلت الضرائب غير المباشرة ارتفاعاً تدريجياً للسنوات اللاحقة. إذ حققت مبلغ قدره (-378812) (230950) مليون دينار، وبمعدل نمو (43.50%-64.02%) على التوالي للسنوات -2008 2007، وبلغ متوسط نمو (37.81%) للمدة من 2004-2008 ويعود السبب الى رفع العقوبات الاقتصادية التي كانت مفروضة على العراق، و الاعتماد على الضرائب الكمركية بشكل رئيس.

وفي عام 2009 سجلت الضرائب غير المباشرة ايرادا قدره (593569) مليون دينار. وبمعدل نمو بلغ (56.69%)، الا ان الضرائب غير المباشرة سجلت انخفاضاً للسنوات اللاحقة إذ حققت مبلغاً قدره (374744-508419) وبمعدل نمو سالب بلغ (14.35% - 26.29%) على التوالي للسنوات 2010-2011، ويعزى الى انخفاض نسبة ضريبة اعادة اعمار العراق البالغة (5%) على قيمة البضائع الواردة الى العراق من مختلف انحاء العالم، وعدم كفاءة الادارة الضريبية في تحصيل الضرائب. واقتصار الضرائب على الفنادق والمطاعم من الدرجة الاولى والممتازة فقط. وسجلت الضرائب غير المباشرة متوسط معدل نمو (32.53%) للمدة من 2009-2013.

وفي عام 2014 سجلت الضرائب غير المباشرة انخفاضاً إذ حققت مبلغاً قدره (431949) مليون دينار. وبمعدل نمو سالب بلغ (51.32%) ويعود ذلك الى تدهور الاوضاع الامنية والحرب على الارهاب. الا ان الضرائب غير المباشرة بدأت بالارتفاع في السنوات اللاحقة إذ حققت مبلغاً قدره (2336382-1713296) مليون دينار. وبمعدل نمو بلغ (36.37%)، (226.00%) على التوالي للسنوات 2016-2017، وسجلت الضرائب غير المباشرة متوسط معدل نمو (43.36%) للمدة من 2014-2019، والسبب في ذلك الارتفاع يعود الى قيام الحكومة في فرض ضرائب جديدة مثل ضريبة على بطاقات تعبئة الهاتف النقال. وشبكة الانترنت وسجلت الضرائب غير المباشرة خلال فترة البحث متوسط معدل النمو بلغ (113.71%) للمدة من 2004-2019.

الشكل (6)

معدلات النمو في الإيرادات الضريبية والضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة في العراق
للمدة (2004-2019)



المصدر - عمل الباحث بالاعتماد على الجدول (6)

تعد الإيرادات الضريبية إحدى الفنون التي تستخدمها السياسة المالية، وبالتالي عند حدوث أي عامل يساعد على تطورها أو نموها يعكس ذلك في تطور اتجاهات الإيرادات العامة.

وبالنظر إلى الشكل (6) معدل متوسط نمو الإيرادات الضريبية بلغ (45.62%) في ما سجلت الضرائب المباشرة معدل متوسط النمو (55.92%) وسجلت إيرادات الضرائب غير المباشرة معدل متوسط نمو بلغ (37.8%) للمدة الفرعية الأولى من مدة الدراسة. ويلاحظ هنالك ارتفاع في معدلات النمو يعزى ذلك إلى قيام الحكومة في بعض الإجراءات وتعديلات اللازمة على القوانين والتشريعات التي تهم صلب العمل الضريبي. التي رافقت التغييرات في الأوضاع السياسية والاقتصادية والمالية بصورة عامة في العراق بعد عام 2003، إلا أن

سجلت الايرادات الضريبية تذبذباً في معدل متوسط النمو إذ بلغ (22.33%) للمدة الفرعية الثانية. ويعود ذلك الى تاثر العراق بالأزمة المالية العالمية التي حدثت في عام 2008، وحققت الايرادات الضريبية في عام 2014 معدل نمو سالباً (-15.55%). والسبب في ذلك هو الحرب على الارهاب واضطراب الاوضاع الامنية وانخفاض اسعار النفط اثرت سلباً على الايرادات الضريبية الا انها عاودت بالارتفاع بعد فرض الحكومة ضرائب جديد لتغطية تكاليف الحرب على الارهاب ودعم الحشد الشعبي والنازحين، إذ بلغ معدل النمو (92.25%) في عام 2016 مقارنة بالعام السابق. فيما سجلت الضرائب المباشرة معدل نمو بلغ (-48.11%) 2016 لعامين 2016-2017 وفي حين سجلت معدل نمو متوسطاً بلغ (20.89%) للمدة الفرعية من 2014-2019 وشهدت تذبذباً في السنوات الاخير من مدة البحث نتيجة ضعف الادارة الضريبية وعدم كفاءة طرق واليات التحصيل الضريبي و كثرة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني:- نسبة اسهام الضرائب المباشرة و غير المباشرة في تمويل الايرادات الضريبية و نسبة اسهام الايرادات الضريبية الى الايرادات العامة في العراق

وم اسهام الضرائب المباشرة وغير المباشرة الى الايرادات الضريبية يلحظ ان نسبة كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة تأثرت سلباً بالاوضاع الاقتصادية والامنية المضطربة، وتأثرت ايجابياً من خلال ارتفاع مساهمتها عند اضافة اوعية ضريبية جديدة مثل ضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال او ضريبة على الشركات الاجنبية النفطية العاملة في العراق.

جدول (7)

نسبة اسهام الضرائب المباشرة وغير المباشرة الى الايرادات الضريبية و نسبة الايرادات الضريبية الى
الايرادات العامة في العراق للمدة (2004-2019) (مليون دينار)

السنوات	اجمالي الايرادات العامة (1)	الايرادات الضريبية (2)	الضرائب المباشرة (3)	الضرائب الغير مباشرة (4)	نسبة (5)	نسبة (6)	نسبة (7)
2004	32988850	154881	73568	81313	0.47	47.50	52.50
2005	40435740	302321	184071	118250	0.75	60.89	39.11
2006	49055545	467811	306872	160939	0.95	65.60	34.40
2007	54964850	669881	438931	230950	1.22	65.52	34.48
2008	80641041	904063	525251	378812	1.12	58.10	41.90
2009	55243526	1196609	603040	593569	2.17	50.40	49.60
2010	70178223	1230683	722264	508419	1.75	58.69	41.31
2011	108807390	1248284	873540	374744	1.15	69.98	30.02
2012	119466403	2095252	1146943	948309	1.75	54.74	45.26
2013	113660075	2245079	1357833	887246	1.98	60.48	39.52
2014	105553850	1895947	1463998	431949	1.80	77.22	22.78
2015	66470251	2117957	1592410	525547	3.19	75.19	24.81
2016	54409270	4071798	2358502	1713296	7.48	57.92	42.08
2017	77422172	5776600	3440218	2336382	7.46	59.55	40.45
2018	106569834	5537374	2635334	2902040	5.20	47.59	52.41
2019	107567111	5492940	2496990	2995950	5.11	45.46	54.54

- وزارة المالية، تقرير الهيئة العامة للضرائب عن انجازات ونشاطات الهيئة العامة للسنوات (2017-2010)
- وزارة المالية، تقرير الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة، (2004-2019)
- الاعمدة (7، 6، 5) من عمل الباحث

يلاحظ من الجدول (7) ان ادنى نسبة اسهام للإيرادات الضريبية الى الإيرادات العامة بلغت (0.47%) في سنة 2004 إذ حققت (154881) مليون دينار وبعدها ارتفعت هذه النسبة حيث بلغت (2.17%) وحققت ايردا (1196609) مليون دينار سنة 2009 الى الإيرادات العامة، ويعزى السبب في انخفاض نسبة اسهام في بداية مدة البحث الى احتلال العراق عام 2003 وتدهور الوضع الامني وتدمير البني التحتية. وكذلك تدمير اغلب المؤسسات الحكومية، الامر الذي صعب مهمة تحصيل الضرائب. فضلا عن زيادة الإيرادات النفطية التي قلت من اهمية الإيرادات الأخرى ولاسيما الضرائب.

وفي عام 2015 واصلت نسبة اسهام الإيرادات الضريبية الى الإيرادات العامة بالارتفاع حيث حققت مبلغ (2117957) مليون دينار، وبنسبة اسهام بلغت (3.19%). فيما بلغ حجم الإيرادات الضريبية لعامين (2016-2017) (4071798-5776600) مليون دينار، ونسبة اسهام (7.46%-7.48%) الى الإيرادات العامة، وان السبب يعود في ذلك الى الزيادة الحقيقية في حصيلت الضرائب اذ تم (فرض ضريبة مبيعات على بطاقات الهاتف النقال، وشبكة الانترنت. وعلى تذاكر السفر. و شراء السيارات. وعلى السكائر والمشروبات الكحولية. وفي عام 2019 إذ حققت الإيرادات الضريبية مبلغاً قدره (5492940) مليون دينار وبنسبة اسهام بلغت (5.11%) الى الإيرادات العامة، فيما تعد هذه النسب متواضعة لا تحقق اهمية تذكر الى الإيرادات العامة مقارنة بالإيرادات النفطية.

اما اجمالي الضرائب المباشرة الى الإيرادات الضريبية فقد حققت مبلغاً قدره (73568) مليون دينار في سنة 2004 وان نسبة الاسهام بلغت (47.50%) الى الإيرادات الضريبية ويعود انخفاض هذه النسبة الى الاعتماد الكلي على النفط إذ كانت هذه النسب متفاوتة من سنة الى اخرى واستمرت اسهام الضرائب المباشرة بنسبة بلغت (58.10%) وحققت مبلغاً قدره (378812) مليون دينار في سنة 2008

وفي عام 2009 اسهمت اجمالي الضرائب المباشرة في الإيرادات الضريبية بنسبة بلغت (50.40%) اي انخفاض في نسبة الاسهام إذ حققت مبلغاً قدره (603040) مليون دينار بسبب الازمة المالية العالمية وتأثيرها على الإيرادات العامة ومنها الضرب، الا ان عودة هذه النسبة إلى الأرتفاع في سنة 2010 إذ حققت مبلغاً قدره (722264) مليون دينار، وبنسبة

بلغت (58.69%)، فيما حققت مبلغاً قدره (873540) مليون دينار وبنسبة اسهام بلغت (69.98%) في سنة 2011.

وفي عام 2014 كانت اعلى نسبة اسهام للضرائب المباشرة الى الايرادات الضريبية حققت مبلغ قدره (1463998) مليون دينار وبنسبة اسهام بلغت (77.22%) فيما تلتها سنة 2015 حيث حققت مبلغ قدره (1592410) مليون دينار، و بنسبة اسهام بلغت (75.19%) والسبب في هذا الارتفاع يعود الى قيام الحكومة بفرض ضرائب جديدة لتغطية تكاليف الحرب وتعويض المتضررين، إلى أن لوحظ انخفاض قليل في نسبة اسهام اجمالي الضرائب المباشرة الى الايرادات الضريبية للسنوات (2018-2019) إذ حققت مبلغاً قدرة (-2635334) 2496990 مليون دينار وبنسبة اسهام بلغت (45.46%-47.59%). ويعود ذلك الى كثرة التهرب الضريبي وارتفاع اسعار النفط.

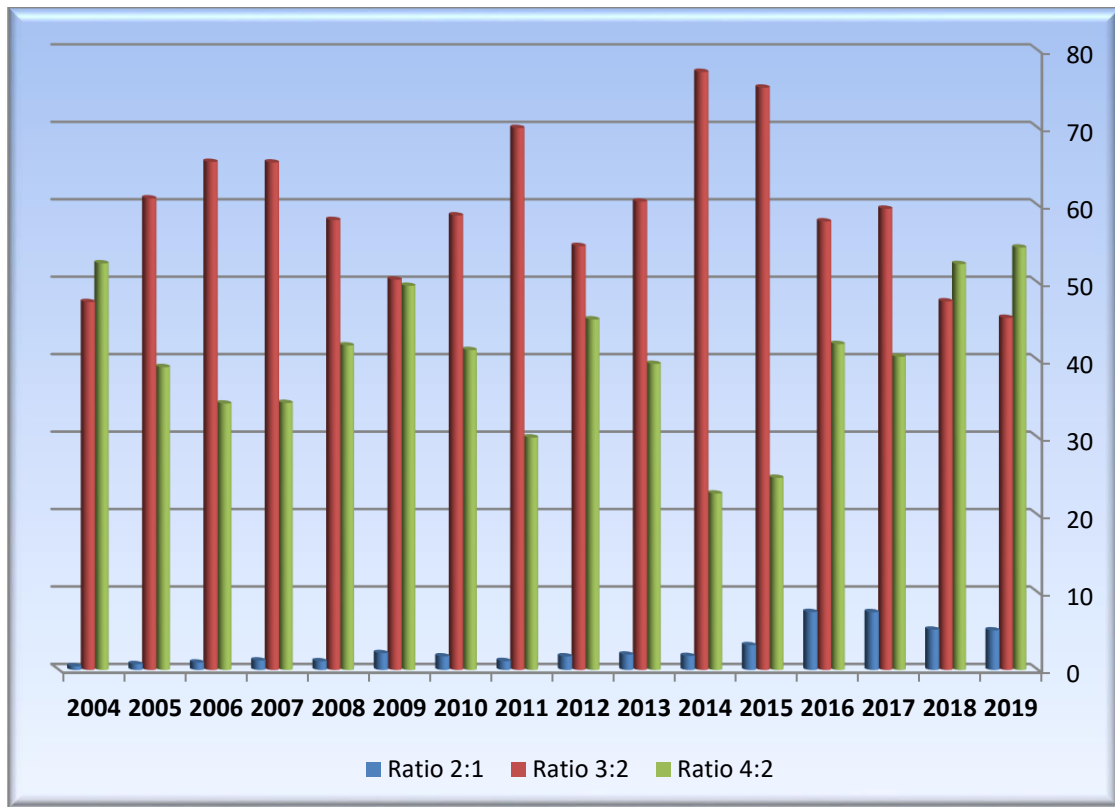
اما الضرائب غير المباشرة فقد شكلت نسبة اسهام الضرائب غير المباشرة في الايرادات الضريبية سنة 2004 وبلغت (52.50%) وقد حققت مبلغ (81313) مليون دينار. يلاحظ انخفاض بالضرائب غير المباشرة بنسبة مساهمتها في الايرادات الضريبية فقد حققت مبلغ قدره (118250-160939-230950) مليون دينار للسنوات (2007-2006-2005) على التوالي وبنسب اسهام بلغت (34.48%-34.40%-39.11%)

وفي عام 2009 حققت الضرائب غير المباشرة مبلغ (593569) مليون دينار وبنسبة اسهام بلغت (49.60%)، واستمرت الضرائب غير المباشرة بالتذبذب ارتفاعا وانخفاضا في نسبة مساهمتها في الايرادات الضريبية للسنوات اللاحقة. إذ حققت مبلغاً قدره (374744) مليون دينار. إذ سجلت انخفاضا وبنسبة اسهام بلغت (30.02%). وسنة 2012 حققت الضرائب غير المباشرة مبلغاً قدره (948309) مليون دينار. وسجلت ارتفاعا وبنسبة اسهام بلغت (45.26%) الى الايرادات الضريبية

وفي عام 2014 انخفضت نسبة اسهام الضرائب غير المباشرة الى الايرادات الضريبية إذ حققت مبلغاً قدره (431949) مليون دينار وبنسبة اسهام بلغت (22.78%) واستمرت بالانخفاض للسنوات اللاحقة. ويعود السبب في الانخفاض الحرب على الارهاب واضطراب الاوضاع الامنية والاقتصادية التي اثرت بشكل سلبي على الايرادات اجمالي الضرائب غير المباشرة، فيما عادت نسبة اسهام الضرائب غير المباشرة إلى الارتفاع إذ حققت مبلغاً قدره

(2902040-2995950) مليون دينار لعامين (2018-2019). وبنسبة اسهام بلغت (54.54%-52.41%). ويعود سبب ارتفاع نسبة الاسهام الضرائب غير المباشرة الى الايرادات الضريبية الى تحسن الاوضاع الامنية والاقتصادية واستعادت المنافذ الحدودية بعد انتهاء الحرب على الارهاب.

الشكل (7) نسبة اسهام الضرائب المباشرة وغير المباشرة الى الايرادات الضريبية في العراق للمدة (2019-2004)



المصدر - من العمل الباحث بالاعتماد على البيانات الجدول (7)

المطلب الثالث - نسبة اسهام الضرائب الدخل وضريبة نقل الملكية وضريبة ايجار العقار والعرضات الى الضرائب المباشرة في العراق

- اجمالي الضرائب المباشرة: وهي الضرائب التي يتحملها المكلف بشكل كامل والتي يتم فرضها على دخله او على ايراد ممتلكاته، أم كان المكلف طبيعياً كالأشخاص او معنوياً كالشركات، ومن انواع الضرائب المباشرة في العراق اجمالي ضرائب الدخل (ضريبة الشركات. وضريبة الشركات النفطية. وضريبة الاستقطاع المباشر، وضريبة على المهن والاعمال التجارية.. الخ) وضريبة نقل ملكية العقار وضريبة العرضات.

جدول (8)

نسبة اسهام ضرائب الدخل و وضريبة نقل ملكية العقار و وضريبة العرصات الى الضرائب المباشرة في العراق للمدة من (2004-2019) (مليون دينار)

التسلسل	ضريبة الشركات أ	ضريبة الشركات الاجنبية ب	ضريبة علي الاستقطاع المباشر ج	ضريبه علي الافراد (المهن والاعمال التجارية د	ضريبة الدخل (1) (أ+ب+ج+د)	ضريبة نقل الملكية (2)	ضريبة العقار والعرصات (3)	اجمالي الضرائب المباشرة (4)	نسبة 1:4 %	نسبة 2:4 %	نسبة 3:4 %	(7) %
2004	5808	0	5808	26219	37835	31196	4537	73568	51.4	42.4	6.2	
2005	25298	0	83695	24815	133808	40416	9847	184071	72.7	22.0	5.3	
2006	67638	0	165628	23229	256495	39788	10589	306872	83.6	13.0	3.5	
2007	139612	0	210935	37091	387638	40001	11292	438931	88.3	9.1	2.6	
2008	186331	0	180354	39254	405939	98116	21196	525251	77.3	18.7	4.0	
2009	245633	0	96251	54107	395991	172229	34820	603040	65.7	28.6	5.8	
2010	271456	0	73046	77277	421779	250149	50336	722264	58.4	34.6	7.0	
2011	335020	0	162043	83078	580141	241065	52334	873540	66.4	27.6	6.0	
2012	418593	0	271070	98722	788385	298699	59859	1146943	68.7	26.0	5.2	
2013	555069	0	311851	114087	981007	313582	63244	1357833	72.2	23.1	4.7	
2014	520698	109914	387422	119172	1137206	265953	60839	1463998	77.7	18.2	4.2	
2015	375775	256214	547056	96307	1275352	249881	67177	1592410	80.1	15.7	4.2	
2016	764068	536122	691412	126967	2118569	164978	74955	2358502	89.8	7.0	3.2	
2017	1179343	1196163	663971	175539	3215016	134522	90680	3440218	93.5	3.9	2.6	
2018	747953	692076	694733	180857	2315619	223389	96326	2635334	87.9	8.5	3.7	
2019	737793	549021	727185	165633	2179632	231319	86039	2496990	87.3	9.3	3.4	

وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، الكشف المقدم من قسم التخطيط والمتابعة للايرادات الضريبية من 2004-2019

- تقرير الهيئة العامة للضرائب عن انجازات ونشاطات الهيئة العامة للسنوات (2017-2010)

- الأعمدة من اعداد الباحث (7.6.5)

ويبين الجدول (8) ان نسبة اسهام ضرائب الدخل الى إجمالي الضرائب المباشرة التي توزعت على كل من ضريبة الشركات حيث حققت مبلغاً قدره (5808) مليون دينار، وضريبة الاستقطاع المباشر سجلت مبلغ (5808) مليون دينار، وضريبة المهن والاعمال التجارية حققت (26219) مليون دينار، وحققت إجمالي ضرائب الدخل مبلغاً قدره (37835) مليون دينار في سنة 2004، وبنسبة اسهام بلغت (51.4%) إذ سجلت ادنى نسبة اسهام الى إجمالي الضرائب المباشرة. وبدأت الضرائب الدخل بالارتفاع للسنوات اللاحقة. وحققت مبلغ (133808-256495-387638) مليون دينار، وبنسب اسهام بلغت (83.6%-88.3% 72.7%) على التوالي للسنوات (2005-2006-2007).

وفي عام 2009 انخفضت نسبة اسهام ضرائب الدخل الى الضرائب المباشرة إذ حققت مبلغاً قدره (395991) مليون دينار وبنسبة اسهام بلغت (65.7%). واستمرت بالانخفاض لسنة 2010 إذ حققت مبلغاً قدره (421779) مليون دينار، وبنسبة اسهام بلغت (58.4%) الى الضرائب المباشرة ويعود ذلك الانخفاض الى الازمة المالية العالمية التي حدثت سنة 2008، وبدأت ضرائب الدخل بالارتفاع مقارنة بالسنوات السابقة إذ حققت مبلغاً قدره (580141-788385) لعامين 2011-2012 وبسبة اسهام بلغت (66.4%-68.7%) الى الضرائب المباشرة.

وفي عام 2014 بدأت اسهام ضرائب الدخل بالارتفاع الى إجمالي الضرائب المباشرة. إذ حققت كل من ضريبة الشركات مبلغاً قدره (520698) مليون دينار. وضريبة الشركات الاجنبية (109914) مليون دينار. وضريبة الاستقطاع المباشرة (387422) مليون دينار. وضريبة على الافراد (المهن والاعمال التجارية) (119172) مليون دينار. وحققت ضرائب الدخل مبلغاً قدره (1137206) مليون دينار. وبسبة اسهام بلغت (77.7%) الى الضرائب المباشرة. فيما حققت ضرائب الدخل مبلغاً قدره (3215016) مليون دينار، وبسبة اسهام بلغت (93.5%) والتي حققت اعلى نسبة اسهام الى الضرائب المباشرة. والسبب في هذا الارتفاع يعود الى فرض ضرائب جديدة من قبل الحكومة مثل فرض ضريبة على رواتب الموظفين والمتقاعدين لتغطية تكاليف الحرب وتعويض المتضررين منها، فضلاً عن اقرار (قانون فرض ضريبة الدخل على الشركات النفطية الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق). إذ تفرض نسبة

(35%) خمسة وثلاثين من المائة على الدخل المتحققة في العراق عن العقود المبرمة مع الشركات النفطية الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق، وانخفضت نسبة اسهام ضرائب الدخل الى الضرائب المباشرة مقارنة بالعام السابق إذ حققت مبلغاً قدره (2179632) مليون دينار، وبنسبة اسهام بلغت (87.3%) لسنة (2019)

اما ضريبة نقل الملكية العقار. فإن نسبة مساهمتها الى الضرائب المباشرة قد بلغت (42.4%) حيث حققت مبلغ قدرة (31196) مليون دينار عام 2004. ويعود ذلك الى اتساع عمليات البيع والشراء العقارات ضريبة نقل ملكية العقار بعد تحسن الوضع الاقتصادي العام بسبب رفع العقوبات الاقتصادية وزيادة الكميات المصدرة للنفط. وانخفضت نسبة الاسهام حيث حققت للسنوات اللاحقة مبلغاً قدرة (39788-40001) مليون دينار. وبنسبة اسهام بلغت (9.1%-13.0%) على التوالي للسنوات 2006-2007. مقارنة بالضرائب الاخرى حيث سجلت نسب اسهام مرتفعة الى الضرائب المباشرة

وفي عام 2010 ان نسبة الاسهام ضريبة نقل الملكية ارتفعت إذ حققت مبلغاً قدره (250149) مليون دينار وبنسبة الاسهام بلغت (34%) مقارنة بالعام السابق، بسبب ارتفاع اسعار النفط وانعكاسها على الوضع الاقتصادي، وكذلك تحسن الوضع الامني. وسجلت ضريبة نقل ملكية العقار انخفاضاً بنسبة الاسهام في الضرائب المباشرة إذ حققت مبلغاً قدره (249881-265953) مليون دينار، وبنسبة اسهام بلغت (15.7%-18.2%) على التوالي للسنوات 2014-2015، مقارنة بالسنوات السابقة. ويعزى ذلك الى الحرب على داعش. وحققت ضريبة نقل الملكية مبلغاً قدره (223389-231319) مليون دينار، وبنسبة اسهام بلغت (8.5%-9.3%) على التوالي للسنوات 2018-2019، وسجلت ضريبة نقل الملكية نسب اسهام متفاوتة بين مدة واخرى. خلال فترة البحث للمدة من 2004 - 2019.

اما ضريبة العقار والعرضات فإن نسبة مساهمتها الى الضرائب المباشرة حققت مبلغاً قدره (4537) مليون دينار، وسجلت نسبة اسهام بلغت (6.2%) الى الضراب المباشرة ويعزى ذلك الى تحسن الوضع الاقتصادي العام. فيما انخفضت بشكل تدريجي للسنوات اللاحقة إذ، حققت ضريبة العقار والعرضات مبلغاً قدره (9847-10589-11292) مليون دينار. وبنسب

اسهام بلغت (2.6%-3.5%-5.3%) على التوالي للسنوات (2007-2006-2005) وتأثرت سلباً جباية حصيلة ضريبة العقار والعرضات بسوء الاوضاع الامنية والاقتصادية.

وفي عام 2009 ان نسبة اسهام ضريبة العقار والعرضات الى الضرائب المباشرة بدأت بالارتفاع التدريجي وحققت مبلغاً قدره (34820) مليون دينار، وبنسبة اسهام بلغت (5.8%). واستمرت بالارتفاع إذ حققت ملغ قدره (50336) مليون دينار، وبنسبة اسهام بلغت (7.0%) لسنة 2010 الى الضرائب المباشرة، نتيجة تحسن الوضع الاقتصادي والامني الا ان ضريبة العقار والعرضات انخفضت للسنوات اللاحقة إذ حققت مبلغاً قدره (59859-63244) مليون دينار، وبنسبة اسهام بلغت (4.7%-5.2%) على التوالي لعامين 2011-2012 مقارنة بالعام السابق ويعود ذلك الى كثرة التهرب الضريبي.

وفي عام 2014 ان نسبة الاسهام ضريبة العقار والعرضات الى الضرائب المباشرة استمرت بالانخفاض إذ حققت مبلغاً قدره (60839) مليون دينار، وبنسبة اسهام بلغت (4.2%) وسجلت ضريبة العقار والعرضات ادنى نسبة اسهام الى الضرائب المباشرة إذ حققت مبلغاً قدره (90680) مليون دينار وبنسبة اسهام بلغت (2.6%) في عام 2017، في حين بدأت هذه النسبة بالارتفاع التدريجي مقارنة بالعام السابق. إذ حققت مبلغاً قدره (-96326) مليون دينار، وبنسب اسهام بلغت (3.4%-3.7%) على التوالي للسنوات -2018 2019، ويلاحظ ان نسبة اسهام ضريبة العقار والعرضات متذبذبة ارتفاعاً وانخفاضاً خلال مدة البحث 2004-2019.

المطلب الرابع - نسبة اسهام الضرائب الجمركية والمبيعات الى الضرائب غير المباشرة في العراق للمدة (2004-2019)

الضرائب غير المباشرة: هي الضرائب التي يمكن نقل عبئها الكلي او الجزئي للأخرين.. وتتكون الضرائب غير المباشرة من الضريبة الكمركية واجمالي ضرائب المبيعات (ضريبة تعبئة الهاتف النقال، وضريبة شبكة الانترنت، وضريبة المطاعم والفنادق)، ويلاحظ تطبيق ضريبة على بطاقات الهاتف النقال ضرائب شبكة الانترنت ضمن الموازنة الاتحادية لسنة (2015) التي اسهمت في زيادة ايرادات الضرائب غير المباشرة.

جدول (9)

نسبة اسهام ضرائب الكمركية وضرائب المبيعات الى الضرائب غير المباشرة في العراق (2004-2019)
(مليون دينار)

السنوات	الضريبة الجمركية (1)	ضريبة المبيعات (2)	الضرائب الغير مباشرة (3)	نسبة %1\3 (4)	نسبة %2\3 (5)
2004	81268	45	81313	99.945	0.055
2005	118176	74	118250	99.937	0.063
2006	159868	1071	160939	99.335	0.665
2007	229076	1874	230950	99.189	0.811
2008	376539	2273	378812	99.400	0.600
2009	590688	2881	593569	99.515	0.485
2010	507341	1078	508419	99.788	0.212
2011	373943	801	374744	99.786	0.214
2012	947210	1099	948309	99.884	0.116
2013	884708	2538	887246	99.714	0.286
2014	430686	1263	431949	99.708	0.292
2015	396358	129189	525547	75.418	24.582
2016	1180593	532703	1713296	68.908	31.092
2017	1764507	571875	2336382	75.523	24.477
2018	2261108	640932	2902040	77.914	22.086
2019	2381102	614848	2995950	79.477	20.523

المصدر: وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة، سنوات مختلفة

-وزارة المالية، الهيئة العامة للكمارك

-أزهار شميران جبر، رافد صباح عبد الكاظم، تحليل دور الضرائب الكمركية في النظام الضريبي العراقي للمدة (1998-2018)

وتبين من الجدول (9) نسبة اسهام الضريبة الكمركية الى الضرائب غير المباشرة. حيث حققت مبلغاً قدره (81268) مليون دينار، إذ كانت اعلى نسبة اسهام بلغت (99.945%) في سنة 2004، واستمرت الضريبة الكمركية للسنوات اللاحقة بالاسهام الفعالة بالضرائب غير المباشرة، إذ حققت مبلغاً قدره (118176-159868-229076) مليون دينار، وبنسب اسهام بلغت (99.937%-99.335%-99.189%) للسنوات 2007-2005، وتشكل الضريبة الكمركية النسبة الاكبر بالضرائب غير المباشرة. ولذلك لسهولة استحصالها قياسا بالضرائب الاخرى فضلا عن اقرار قانون ضريبة اعمار العراق من قبل سلطة الائتلاف المؤقت.

وفي عام 2015 بدأت نسبة اسهام الضريبة الكمركية بالانخفاض الى الضرائب غير المباشرة. إذ حققت مبلغاً قدره (396358) مليون دينار، وبنسبة اسهام بلغت (75.418%). وكذلك حققت مبلغاً قدره (1180593) مليون دينار، وبنسبة اسهام بلغت (68.908%) في عام 2016 مقارنة بالسنوات السابقة بسبب، فقدان بعض المنافذ الحدودية، وفي عام 2017 سجلت الضريبة الكمركية ارتفاعاً في نسبة الاسهام إذ حققت (1764507) مليون دينار ونسبة اسهام بلغت (75.523%) الى الضرائب غير المباشرة. وحققت مبلغاً قدره (-2381101) مليون دينار، وبنسب اسهام بلغت (79.477%-77.914%) على التوالي للسنوات 2018-2019 على الرغم من فرض ضرائب جديد على المبيعات الا ان ضريبة الكمركية تشكل الجزء الاكبر للضرائب غير المباشرة.

اما اجمالي ضرائب المبيعات، فإن نسبة مساهمتها الى اجمالي الضرائب غير مباشرة قليلة جداً. إذ حققت ضريبة المطاعم والفنادق مبلغاً قدره (45) مليون دينار وبنسبة بلغت (0.055%) في عام 2004 حيث سجلت ادنى نسبة اسهام الى الضرائب غير المباشرة. وفي عام 2005 سجلت ارتفاعاً طفيفاً في نسبة الاسهام ضريبة المطاعم والفنادق، إذ حققت مبلغ قدره (74) مليون دينار وبنسبة اسهام بلغت (0.063) مقارنة بالعام السابق، وفي عام 2006 سجلت ارتفاعاً ملحوظاً، إذ حققت مبلغاً قدره (1071) مليون دينار، وبنسبة اسهام بلغت (0.665%) مقارنة بالعام السابق، واستمرت بالارتفاع للسنوات اللاحقة. إذ حققت مبلغاً قدره (1874-2273) مليون دينار، وبنسبة اسهام بلغت (0.811%-0.600%) على التوالي

للسنوات 2007-2008، وسبب الارتفاع هو الاقبال الشديد على هذه الفنادق لانها توفر درجة عالية من الامن دون سواها، فضلا عن زيادة اعداد الوافدين للبحث عن فرص استثمارية ساعدت على انعاش تلك الفنادق.

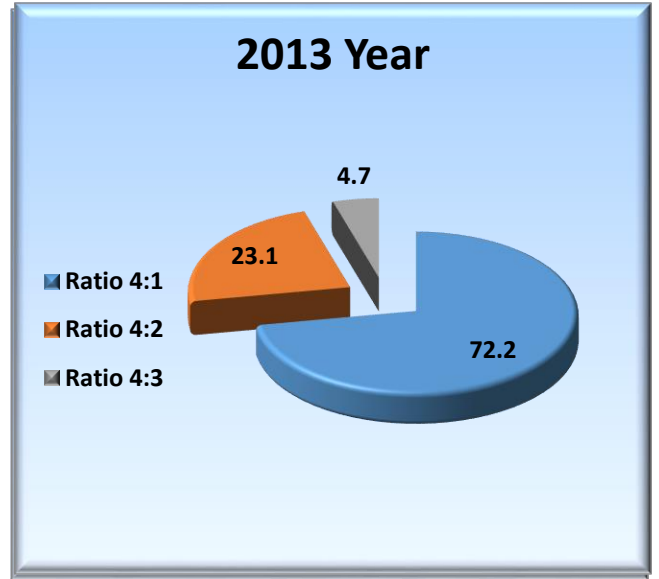
وفي عام 2009 حققت ضريبة المبيعات مبلغاً قدره (2881) مليون دينار، وبنسبة اسهام بلغت (0.485%) الى الضرائب غير المباشرة، وسجلت للسنوات اللاحقة إذ حققت مبلغاً قدره (801-1099) مليون دينار، وبنسبة اسهام بلغت (0.116%-0.214%) على التوالي للسنوات 2011-2012. وبدأت ضريبة المبيعات برفع نسبة الاسهام الى الضرائب غير المباشرة إذ حققت ضريبة على الهاتف النقال مبلغاً قدره (128507) مليون دينار، وحققت ضريبة الفنادق والمطاعم مبلغ قدره (682) مليون دينار. اي بلغت ضريبة المبيعات (129189) مليون دينار، وبنسبة اسهام بلغت (24.582%) في عام 2015، واستمرت ضريبة المبيعات بالارتفاع إذ حققت مبلغاً قدره (532703) مليون دينار وبنسبة اسهام بلغت (31.092%) عام 2016، وكذلك حققت ضريبة المبيعات مبلغاً قدره (614848) مليون دينار. وبنسبة اسهام بلغت (20.523%) سنة 2019، حيث توزعت بين ضريبة هاتف النقال بمبلغ قدره (567257) مليون دينار وضريبة شبكة الانترنت حققت مبلغاً قدره (44660) مليون دينار وضريبة المطاعم والفنادق حققت مبلغاً قدره (2931) مليون، يعود سبب الارتفاع الى قيام الحكومة بفرض ضرائب جديدة مثل ضريبة الهاتف النقال وضريبة الانترنت وضرائب على السكائر والمشروبات الكحول مما زادت من اسهام الضرائب غير المباشرة في اليرادات الضريبية وانعكست في دعم الموازنة العامة للدولة.

الشكل (8)

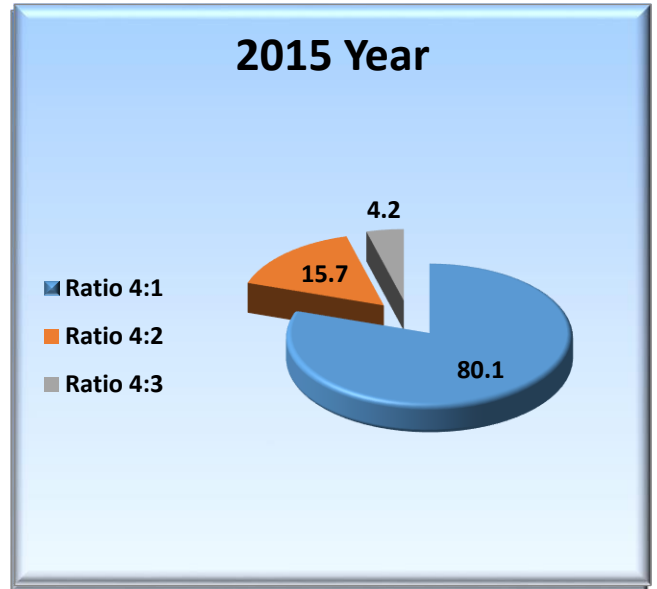
مقارنة بين الضرائب غير المباشرة لسنوات مختلفة في

مقارنة بين الضرائب المباشرة في سنوات مختلفة

العراق



قبل الضريبة



بعد الضريبة

يبين من الشكل (8) ان اجمالي الضرائب المباشرة ارتفع في نسبة مساهمتها الى الايرادات الضريبية، إذ سجلت اجمالي ضرائب الدخل نسبة اسهام بلغت (72.2%) سنة 2013. بينما سجلت ضرائب الدخل نفسها نسبة اسهام بلغت (80.1%) في عام 2015. بسبب فرض الحكومة ضرائب جديدة مثل فرض ضريبة على دخل الشركات الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق، كما سجلت الضرائب غير المباشرة ارتفاعاً في نسبة اسهام الى الايرادات الضريبية، إذ سجلت اجمالي ضريبة المبيعات نسبة اسهام بلغت (0.292%) عام 2014 بينما سجلت ضرائب المبيعات نفسها نسبة اسهام بلغت (24.582%) في عام 2015، ويعود هذا الارتفاع الى تطبيق اوعية ضريبة جديدة مثل ضريبة تعبئة بطاقات الهاتف النقال و ضريبة شبكة الانترنت وغيرها، ويلاحظ ارتفاع في نسبة الاسهام الضراب المباشرة وغير المباشرة عند مقارنة بين هذه السنوات، نتيجة خلق اوعية ضريبية جديدة ورفع اسعار بعض الضرائب ومن ثم انعكست على اجمالي الايرادات الضريبية التي رفدت الموازنة العامة للدولة.

الفصل الثالث

مؤشرات الضرائب

ومقترحات الاصلاح

الضريبي

المبحث الأول

مؤشرات الضرائب في العراق للمدة (2004-2019)

تمهيد

عند فرض الضرائب تاخذ بنظر الاعتبار حدود معينة في مختلف البلدان والتي لا يمكن تجاوزها فيما لو تجاوزت فرض الضرائب الحدود المعينة سوف تؤدي الى اثار سلبية على النشاط الاقتصادي، اما في حالة عدم الوصول الى هذه الحدود عند فرض الضريبة يعبر عن حالة تعطيل للموارد الاقتصادية اي وجود وجود طاقة ضريبية غير مستغلة وانعكاسها على ضعف الايرادات الضريبية ، وهنا يستلزم اجراءات وتدابير التي من شأنها تنهض بالواقع الضريبي ، لذلك انبثقت جهود حثيثة في كثير من البلدان في عملية الاصلاح الضريبي التي شملت القوانين والتشريعات والمؤسسات ، وتحسين كفاءة الموظفين ذات العلاقة بالعمل الضريبي ، والعمل على كشف اوعية ضريبية جديدة او رفع المعدلات الضريبية مع مراعاة عملية التنمية الاقتصادية، ونتاول في هذا الفصل كل من المؤشرات الضريبية والاصلاح الضريبي بالاضافة الى الضرائب المقترحة التي تساهم في رفد الموازنة العامة.

المطلب الاول - مؤشرات الضرائب في العراق

توضح المعايير العلمية والفنية مدى كفاءة الضرائب بشكل مستمر، وكذلك تقييم الهيكل الضريبي والوقوف على مدى قدرته في تعبئة الموارد المالية المتاحة في الاقتصاد الوطني وامكانية تحقيق الاهداف الاجتماعية المعول عليها، وهنالك عدة معايير يمكن ان توضح الحجم الامثل لما يتحمله الاقتصاد من الضرائب. ومن هذه المعايير، الطاقة الضريبية. العبء الضريبي، المرونة الدخلية للضرائب، الميل الحدي للضرائب .

اولا- مؤشر الطاقة الضريبية في العراق

يبين الجدول (10) ان متوسط الطاقة الضريبية بلغ (0.5237%) للمدة الاولى (2004-2008) والتي تدل على طاقة ضريبية غير مستغلة ، الا ان الطاقة الضريبية اخذت بالارتفاع اي النمو للمدة الثانية إذ بلغت (0.8480%). واستمرت الطاقة الضريبية بالارتفاع

في المدة الثالثة إذ بلغ متوسط النمو (1.8584%)، وان متوسط الطاقة الضريبية بلغت (3.2301) خلال مدة البحث من 2004-2019. يؤشر الى وجود طاقة ضريبية غير مستغلة، الا انها لم تصل الى النسبة التي حددها (كولن كلارك) مما يدل على امكانية اضافة ضرائب جديدة او زيادة نسب الضرائب. وان رفع العقوبات الاقتصادية والزيادة في كميات واسعار النفط المصدرة انعكست على ايرادات الموازنة العامة التي أسهمت في رفع مستوى الدخل وحجم الاوعية الضريبي

ويمكن قياس مؤشر الطاقة الضريبية من خلال الصيغة الاتية:

$$\text{مؤشر الطاقة الضريبية} = \frac{\text{الايرادات الضريبية}}{\text{الدخل القومي}} \times 100$$

جدول (10)

مؤشر الطاقة الضريبية في العراق للمدة من (2004-2019) (مليون دينار)

الطاقة الضريبية	الدخل القومي	الايادات الضريبية	
0.3301	46923315.7	154881	2004
0.4595	65798566.8	302321	2005
0.5476	85431538.8	467811	2006
0.6692	100100816.6	669881	2007
0.6123	147641254.0	904063	2008
0.5237	متوسط الطاقة الضريبية		
0.9492	126062778.2	1196609	2009
0.7971	154387775.0	1230683	2010
0.6493	192237070.3	1248284	2011
0.9221	227221851.2	2095252	2012
0.9219	243518658.5	2245079	2013
0.8480	متوسط الطاقة الضريبية		
0.8232	230310052.9	1895947	2014
1.1838	178908402.3	2117957	2015
2.1845	186397300.0	4071798	*2016
2.6150	220905643.8	5776600	**2017
2.2572	245325400.0	5537374	2018
2.0869	263213840.0	5492940	2019
1.8584	متوسط الطاقة الضريبية		
3.2301	مجموع متوسط الطاقة الضريبية		

- المصدر - وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب. قسم التخطيط والمتابعة
 - البنك المركزي. المديرية العامة للإحصاء والابحاث. النشرات السنوية (2004-2019)
 - العمود (3) من عمل الباحث

ثانيا - مؤشر العبء الضريبي في العراق

يبين الجدول (11) متوسط العبء الضريبي للمدة الاولى إذ بلغ (1.5959%)، وهي نسبة منخفضة بسبب تعليق العمل بالتعريفية الكمركية على بعض السلع ذات التأثير على الضرائب غير المباشرة، وكذلك اختصار ضريبة المبيعات على فنادق الدرجة الاولى، وفي السنوات التي تلتها انخفض متوسط العبء الضريبي للمدة الثانية بلغ (0.7856) في حين ان متوسط العبء الضريبي للمدة الثالثة بلغ (1.7888%)، وان متوسط العبء الضريبي للمدة (2004-2019) خلال فترة البحث بلغ (4.1703%)، الا ان الدراسات من قبل صندوق النقد الدولي قد حددت للدول النامية بنسبة (18%)، ويلاحظ أن انخفاض نسبة العبء الضريبي خلال مدة البحث يؤشر إلى امكانية التوسع في ادخال اوعية جديدة ضمن النظام الضريبي او زيادة نسبة الضريبة، كما تبين تدني المستوى الاقتصادي ، وتفشي ظاهرة الفساد الاداري وضعف الادارة الضريبية وقلّة الوعي الضريبي لدى المواطنين ادى الى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي

ويمكن قياس العبء الضريبي من خلال نسبة الايرادات الضريبية الى الناتج المحلي الاجمالي، وهو احد المؤشرات التي توضح درجة تدخل البلد في الحياة الاقتصادية ومدى قدرة السلطة المالية على التصرف بالقوة الشرائية المتاحة في الاقتصاد ، ومن خلال الصيغة

$$\text{مؤشر العبء الضريبي} = \frac{\text{الايرادات الضريبية}}{\text{الناتج المحلي الاجمالي}} \times 100$$

ويرى (موسكوف) العبء الضريبي يمثل التغيرات الناشئة من فرض الضريبة على توزيع الدخل وحسب رايه ان فرض الضريبة يمكن ان ينتج عنه اثار على الموارد الاقتصادية وعلى الانتاج.

ان معدل العبء الضريبي في العراق اقل بكثير من المستويات المثلى والسبب في ذلك يعود الى عدم استقرار التشريعات الضريبية من جهة، والتقلبات في الايرادات النفطية أم تعلق الامر بانخفاض اسعارها او انخفاض قيمة الصادرات النفطية ام تدهور سعر صرف الدولار من جهة ثانية .

الجدول (11)

مؤشر العبء الضريبي في العراق للمدة من (2004-2019) (مليون دينار)

العبء الضريبي	الناتج المحلي بالاسعار الجارية	الايادات الضريبية	
0.2909	53235358.7	154881	2004
0.4111	73533598.6	302321	2005
0.4894	95587954.8	467811	2006
6.2125	10782801.4	669881	2007
0.5757	157026061.6	904063	2008
1.5959	متوسط العبء الضريبي		
0.9159	130643200.4	1196609	2009
0.7764	158521511.5	1230683	2010
0.5907	211309950.6	1248284	2011
0.8242	254225490.7	2095252	2012
0.8206	273587529.2	2245079	2013
0.7856	متوسط العبء الضريبي		
0.7323	258900633.1	1895947	2014
1.1047	191715791.8	2117957	2015
2.0677	196924141.7	4071798	*2016
2.5592	225722375.5	5776600	**2017
2.2056	251064479.9	5537374	2018
2.0635	266190571.3	5492940	2019
1.7888	متوسط العبء الضريبي		
4.1703	مجموع متوسط العبء الضريبي		

- المصدر - وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب. قسم التخطيط والمتابعة
- البنك المركزي. المديرية العامة للإحصاء والابحاث. النشرة السنوية - (2004-2019)
- العمود (3) من عمل الباحث

ثالثاً - مؤشر المرونة الداخلية للضرائب

يبين الجدول (12) ان اعلى متوسط المرونة الداخلية للضرائب بلغ (2.497%) لسنة 2005، بينما انخفضت المرونة الى ادنى مستوى لها إذ بلغت (0.487%-) عام 2007 ضمن المدة الاولى من فترة الدراسة، التي بلغ متوسط المرونة الداخلية للضرائب ب (0.772%) وهنا تشير الى اصلاحات ضريبية غير ناجحة وبالتالي لايمكن رفع معامل المرونة لاجاد اوعية ضريبية جديدة، وانخفاض اسعار النفط بسبب الازمة المالية العالمية التي انعكست على وضع التجارة الخارجية واسهمت بأخفاض الايرادات الضريبية اما المدة الثانية فقد بلغ متوسط معدل النمو (0.506%) وكان اقصاه في عام 2012 إذ بلغ (3.31%) وكانت ادنى نسبة له (1.926%) في عام 2009. اما المدة الثالثة فان متوسط المرونة الداخلية للضرائب بلغ (6.461%) للمدة من 2014-2019 يعود هذا الارتفاع الى فرض ضرائب جديدة على الشركات الاجنبية وعلى بطاقات الهاتف تعبئة الهاتف ، في حين سجل متوسط المرونة الداخلية للضرائب (7.739%) خلال مدة البحث من (2004-2019). وهنا تشير الى هيكل ضريبي مرن اي امكانية اضافة اوعية ضريبية جديدة.

ويمكن قياس

$$\text{مؤشر المرونة الداخلية للضرائب} = \frac{\text{معدل نمو الايرادات الضريبية}}{\text{معدل نمو الناتج المحلي الاجمالي}}$$

وتعبر المرونة الضريبية عن العلاقة بين التغير النسبي في الايرادات الضريبية والتغير النسبي في الناتج المحلي الاجمالي خلال المدة من (2004-2019) وذلك لمعرفة امكانية زيادة المداخل الضريبية اي كلما كان النظام الضريبي مرنا كلما زادت مردوبيته. اي ان كل زيادة في الناتج المحلي الاجمالي بدينار واحد تقابلها زيادة في الايرادات الضريبية ب(7.739%) وبالتالي تستجيب الضرائب لاي تغير بالناتج المحلي بشكل اكبر من التغير في الناتج.

الجدول (12)

مؤشر المرونة الداخلية للضرائب في العراق للمدة (2004-2019) (مليون دينار)

السنوات	معدل نمو الإيرادات الضريبية	معدل نمو الناتج المحلي	المرونة الداخلية للضرائب
2004			
2005	95.196	38.129	2.497
2006	54.740	29.992	1.825
2007	43.195	-88.719	-0.487
2008	34.959	1356.264	0.026
متوسط المرونة الداخلية للضرائب			0.772
2009	32.359	-16.802	-1.926
2010	2.848	21.339	0.133
2011	1.430	33.300	0.043
2012	67.851	20.309	3.341
2013	7.151	7.616	0.939
متوسط المرونة الداخلية للضرائب			0.506
2014	-15.551	-5.368	2.897
2015	11.710	-25.950	-0.451
*2016	92.251	2.717	33.957
**2017	41.869	14.624	2.863
2018	-4.141	11.227	-0.369
2019	-0.802	6.025	-0.133
متوسط المرونة الداخلي للضرائب			6.461
مجموع متوسط المرونة الداخلي للضرائب			7.739

المصدر

- وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب. قسم التخطيط والمتابعة، تقرير (2004-2019)
- البنك المركزي. المديرية العامة للإحصاء والابحاث. النشرة السنوية (2004-2019)
- العمود (3) من عمل الباحث

رابعاً - مؤشر الميل الحدي للضرائب في العراق

والنظر من الجدول (13) نلاحظ ان متوسط الميل الحدي للضرائب للمدة من 2008-2004 قد بلغ (0.003%) وسجلت ادنى معدل الميل الحدي للضرائب (0.002%-) والاشارة السالبة هنا تدل على عدم وجود علاقة طبيعية(طردية) بين الضرائب والنتاج المحلي الاجمالي اما المدة الثانية فقد سجلت متوسط الميل الحدي للضرائب بمقدار (0.004%)، فيما سجلت المدة الفرعية الثالثة متوسط الميل الحدي للضرائب إذ بلغ (0.074%). وسجلت خلال فترة البحث متوسط الميل الحدي للضرائب بلغ (0.080%) وهنا يؤشر الى ضعف فاعلية النظام الضريبي.

يمكن قياس الميل الحدي للضرائب من خلال قسمة مقدارالتغير المطلق للايرادات الضريبية الى مقدار التغيرالمطلق في الناتج المحلي الاجمالي.

$$\text{مؤشر الميل الحدي للضرائب} = \frac{\text{التغير المطلق للايرادات الضريبية}}{\text{التغير المطلق في الناتج المحلي الاجمالي}}$$

وتدل النتائج المستخرجة للميل الحدي للضرائب اذ بلغ حوالي(0.08%) خلال مدة (2004-2019) وهذا يعني ان زيادة ما مقداره دينار واحد في الناتج المحلي الاجمالي تؤدي الى زيادة في الايرادات الضريبية بمقدار (0.08%) من الدينار ، وهذا يشير عدم قدرة الضرائب في العراق من توجيه الزيادات الحاصلة في الناتج المحلي الاجمالي لصالح خزينة البلد، وذلك بسبب عدم رغبة البلد في ثقل كاهل المواطنين بالضرائب واستعانة البلد بالموارد التمويلية الاخرى.

جدول (13)

مؤشر الميل الحدي للضرائب في العراق للمدة (2004-2019) (مليون دينار)

السنوات	التغير المطلق الايرادات الضريبية	التغير المطلق الناتج المحلي	الميل الحدي للضرائب
2004			
2005	147440	20298239.9	0.01
2006	165490	22054356.2	0.008
2007	202070	-84805153.4	-0.002
2008	234182	146243260.2	0.002
متوسط الميل الحدي للضرائب			
2009	292546	-26382861.2	-0.011
2010	34074	27878311.1	0.001
2011	17601	52788439.1	0.000
2012	846968	42915540.1	0.020
2013	149827	19362038.5	0.008
متوسط الميل الحدي للضرائب			
2014	-349132	-14686896.1	0.024
2015	222010	-67184841.3	-0.003
2016	1953841	5208349.9	0.375
2017	1704802	28798233.8	0.059
2018	-239226	25342104.4	-0.009
2019	-44434	15126091.4	-0.003
متوسط الميل الحدي للضرائب			
مجموع المتوسط			
			0.080

- وزارة المالية. الهيئة العامة للضرائب. قسم المتابعة والتخطيط (2004-2019)
- البنك المركزي. المديرية العامة للإحصاء والابحاث. النشرة السنوية (2004-2019)
- العمود (3) من عمل الباحث

المبحث الثاني

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)⁽¹⁾.

بالرغم من اهمية النظام الضريبي ومساهمته النسبية في الايرادات العامة الان هذا النظام يواجه عدة معوقات وتحديات في تطبيق ما يخص العدالة والانصاف، و هذه المعوقات او التحديات (بنوية، فنية، تنظيمية، قانونية، بشرية، خارجية) انعكست هذه التحديات باثارها السلبية على النظام الضريبي في العراق من عدم كفاءته والحد من فاعليته وتقليص من دوره المالي والاقتصادي والاجتماعي.

المطلب الاول:- التحديات والمعوقات البنوية في النظام الضريبي 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 -

اولاً- تعدد الضرائب المفروضة.

وفي الغالب تسعى البلد إلى تعظيم ايراداتها المالية عن طريق فرض ضرائب متعددة للحصول على اكبر ايرادات ضريبية اللازمة مثل (فرض ضريبة دخل. ضريبة العقار، ضريبة مبيعات. .. الخ) ، وهذا النوع من الضرائب يعتمد اساسا على التمييز بين الدخول المختلفة كلاً

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

حسب مصدرها إذ يتم فرض ضريبة نوعية مستقلة على كل مصدر من مصادر الدخل. كما أنّ لكل ضريبة مفروضة وعاء وسعراً خاصاً بها⁽¹⁾.

ويعاب على الضرائب المتعددة وجود ادارات متعددة قائمة على الربط والتحصيل والتداخل في ما بينها، ويعاب ايضاً على الضرائب المتعددة انها تكاليفها باهضة 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⁽²⁾.

ثانياً - عدم مرونة النظام الضريبي

لا بد 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.

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.

ثالثاً - انخفاض نسبة الحصيلة الضريبية

انخفاض الحصيلة الضريبية نسبة الى الناتج المحلي الاجمالي في العراق. يعود الى ضعف الادارة الضريبية وتخلف الادوات والوسائل المستخدمة في عمليات التحصيل الضريبي

(1) منذر عبد القادر الشبخلي، البحث في تقويم الاداء الضريبي فيالبلدان النامية، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد 1997، ص33-34

(2) صباح صادق جعفر الانباري، مجموعة قوانين الضرائب، المكتبة القانونية، بغداد 2009، ص 38-40

بالاضافة الى عدم كفاءة العاملين عليها، وعدم تحديث الاجراءات والتشريعات اللازمة والضرورية دخل النظام الضريبي بما يتلائم مع التطورات الاقتصادية.

ويمكن زيادة النسبة التي تقطع من الناتج المحلي الاجمالي باستخدام الضرائب دون ان تؤدي لحدوث اثار سلبية في الاقتصاد وانما قد يكون ذلك مفيدا في حالة وجود ضغوط تضخمية⁽¹⁾، الامر الذي يتوجب على السلطة المالية اجراء اصلاح ضريبي شامل يرفع من مستوى الكفاءته ويعالج التخلف الموجود في الاجهزة الضريبية، إذ ان انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي الذي ينعكس على الانخفاض في الايرادات العامة⁽²⁾.

رابعا - الاختلال في الهيكل الضريبي

يظهر هذا الاختلال في ارتفاع اسهام 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 بلد نامية تتضمن العديد من البلدان العربية ان الضرائب المباشرة تسهم 30% من المجموع الكلي للايرادات و60% اسهام 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.

سادسا - تخلف الجهاز المصرفي:

ان القطاع المصرفي في العراق يعاني من اوجه عديدة للتخلف والقصور التي تحد من امكانية المصارف عن مسايرة النظم المصرفية العالمية، واخذ دورها في عملية النمو والاستقرار المالي والاقتصادي. مما جعلت منه عائقا امام مختلف الاصلاحات الاقتصادية ومنها عملية الاصلاح الضريبي التي تحتاج لجهاز مصرفي متطور يعتمد على الاساليب الالكترونية في التعاملات المالية.

(1) ابراهيم حميد محسن الزبيدي، صياغة التشريعات المثلى ركن اساسي في الاصلاح الضريبي، بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي، 2006 بغداد، ص20-29
(2) فيتو تانزي وهال زي، البلدان النامية والسياسة الضريبية، صندوق النقد الدولي، قضايا اقتصادية، ص3-4

المطلب الثاني: تحديات (تنظيمية وقانونية) وفنية

أولاً- التنظيمية والقانونية

1- غياب الثقة المتبادلة 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 فأن غياب الثقة المتبادلة بين الطرفين يؤدي في الكثير من الاحيان الى الاخلال بالقواعد الضريبية ولاسيما قاعدة العدالة.

2- عدم معرفة المكلف بالحقوق والواجبات التي حددها القانون. ففي كثير من الحالات يعبر المكلف عن تدمره من تعسف الادارة في التقدير دون ان يعرف ان ذلك مقرر قانوناً، والقسم الاكبر المكلفين عدم اطلاعهم على قانون الضريبة وبالتالي فأنهم غير مطلعين على التشريعات الضريبية التي تحدد واجباتهم وحقوقهم .

3- ان عملية اخفاء البيانات من قبل المكلفين بمختلف الطرق يعد نوعاً 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 الى ان التشريعات الضريبية وتحديد المكلفين الخاضعين للضريبة هي من اختصاص المشرع الضريبي.

ثانياً : 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. وهنالك عدة طرق لتقدير الوعاء الضريبي المفروض عليه ضريبة منها:

1- التقدير المباشر: للوصول الى حقيقة المادة الخاضعة للضريبة وفق هذه الطريقة يكون من خلال احد الاساليب الاتية⁽¹⁾

أ- قيام المكلف بالاقرار عن دخله فتقوم السلطة المالية بالتحقق من صحة هذا الاقرار

(1) علاء حسين علوان، مدي توافق طرق واساليب تقدير ضريبة الدخل مع قاعدة اليقين الضريبي، بحث حالات تطبيقه في الهيئة العامة للضرائب، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية، المجلد 13، العدد 2، 2021 ص285-287

ب- التقدير الاداري اي قيام السلطة المالية بتحديد دخل المكلف بالضريبة للمعلومات التي تمتلكها او تقديرات سابقة، ويعاب على هذه الطريقة كشف رجال السلطة المالية في ممتلكات المكلفين ومضايقتهم

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 اساس القرائن اوعلامات الخارجية ممثلة بالدخل مثل القيمة الايجارية للسكن او على اساس عدد العمال في العمل او وسائل النقل المستخدمة في العمل. .. و يعاب عليها في اختيار بعض القرائن التي قد تكون بعيدة عن الحقيقة وكذلك لا تاخذ الاعتبارات الشخصية للمكلف.

ب- طريقة تقدير الجزاف : وفقا لهذ الاسلوب يتم تقدير الوعاء على اساس معدل الانتاج او يكون التقدير قائماً على تقدير الارباح على اساس رقم المبيعات⁽¹⁾.

طريقة التقدير المباشر بواسطة اقرار المكلف بدفع الضريبة الاكثر استخداما. لكونها تعتمد المركز المالي للمكلف اساسا لفرض الضريبة والتي يشاع اعتمادها فيالبلدان التي يرتفع فيها مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين. اما فيالبلدان التي تعاني من تدهور مستوى هذا الوعي فلا يمكن الاعتماد عليها⁽²⁾.

المطلب الثالث: المعوقات والتحديات البشرية

من خلال عمل هيكل الجهاز الضريبي العراقي فهو لا يتأثر فقط في واقع التحديات البنوية والتنظيمية والفنية فقط وانما يتأثر في المعوقات البشرية إذ تترك هذه المعوقات اثاراً سلبية تنعكس على كفاءة الجهاز الضريبي و إيرادات 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 انالبلدان المتقدمة تتميز بارتفاع ملحوظ في مستوى الوعي لدى افرادها المكلفين بدفع الضرائب وذلك نتيجة لثقتهم بالجهاز الضريبي وشعورهم بالفائدة المقابلة التي يحصلون عليها من دفع

(1) عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، عمان اثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية المكتبة الوطنية، 2011 ص166

(2) هشام محمد صفوت العمري، مصدر سابق، ص129-130

الضرائب عن طريق انفاق البلد على الخدمات العامة المقدمة لهم، بينما نجد انالبلدان النامية تعاني من انخفاض في مستوى الوعي بين افرادها، وذلك بسبب عدم ثقتهم 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 (1)، 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.(2)

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(3).

وتشكل عملية التهرب من دفع الضرائب من اهم المشاكل التي تواجهه الجهاز الضريبي لما لها من انعكاس على انخفاض الحصيلة الضريبية ومن ثم انخفاض في حجم إيرادات الدولة. والتي كان من الممكن إعادة انفاقها على الخدمات العامة(4)، ومن الجزاءات المالية التي فرضتها السلطة المالية قد نظم قانون ضريبية الدخل رقم 113 لسنة 1982 في المواد (44-

(1) لقاء فنجان ثامر زيدان. دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة في العراق. رسالة ماجستير. جامعة بغداد. 2012. ص41.

(2) توفيق المراتي. عوامل ضعف الوعي الضريبي في العراق وبعض السبل لمعالجته. مجلة البحوث الاقتصادية والادارية. جامعة بغداد. العدد3 لسنة 1999. ص30

(3) هاوكار رمضان عيسى. تحليل اسباب واثار ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته في النظام الضريبي العراقي. مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية. جامعة كركوك. المجلد 20. العدد2. 2017. ص137.

(4) طارق حمدي حمدان ابو سنينه، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة للشركة الصناعية(بحث حالة على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية)، الرسالة ماجستير محاسبة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، 2008 ص29

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 (5%) 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.(1)

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

المبحث الثالث

مقترحات لتفعيل اسهام الضرائب في تمويل الموازنة العامة العراقية

المطلب الاول: متطلبات الاصلاح الضريبي في العراق

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 محليا، فضلا عن اسهام الضرائب المتواضعة في تمويل الموازنة العامة للدولة والاختراق في تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية، ويهدف الاصلاح الضريبي الى تقليل الاعتماد على النفط، والعمل على جذب وتشجيع الاستثمار، واخضاع جميع المكلفين للضريبة لمعاملة واحدة، وانبثقت جهود حثيثة في مضمار الاصلاح الضريبي،⁽¹⁾ ويعرف الاصلاح الضريبي 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)⁽²⁾ 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

(1) نور حمزة حسين، الاصلاح الضريبي في العراق، مجلة الانبار للعلوم القانونية والسياسية، المجلد التاسع، العدد الثاني،

2019ص434

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

الكفاءة ودقة في تطبيق القانون الضريبي والحد من التهرب الضريبي⁽¹⁾. وتعتمد الادارة الضريبية في العراق على عدة وسائل لحصر مصادر الدخل منها : التصاريح الكمركية والاققرارات الضريبية التي يقدمها المكلفون، واستمارات المسح الميداني والتقديرات العامة والخاصة في ضريبي العقار والعرضات، الا ان هذه الوسائل لم توصلنا الى الغايات المرجوة لانفتقارها 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 بلدان 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 الاوعية الضريبية لغرض تحقيق نتائج ايجابية في العراق.

ثانيا-تبسيط الاجراءات الضريبية

التخفيض التدريجي في اسعار او نسب الضريبة المفروضة لغرض تشجيع المنتجين في القطاعات الانتاجية المختلفة، فضلاً عن تبسيط اجراءات التحصيل الضريبي وتخفيض غرامات التحصيل الضريبي⁽²⁾. 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، وتخفيضهم الارادي في تطبيق الاحكام والتشريعات القانونية، ومساعدتهم في تلافي الجزاءات القانونية والعقابية، وان اهمية انجاح استراتيجية الاصلاح الضريبي ان يدرك الافراد ان الضرائب التي يدفعونها ستعود عليهم بالنفع من خلال الانفاق على الخدمات العامة⁽³⁾، وهنا يستلزم نشر الوعي الضريبي بين

(1) حسن سالم محسن، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دنانير، العدد التاسع 2016 ص59-60

(2) اوشان احمد، بلعوز بن علي، الاصلاحات الضريبية كاداة لعصرنة وتطور الادارة الضريبية بالاشارة الى الجزائر، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، العلوم الاقتصادية، العدد17، 2017

(3) فيصل سرحان عبود، فراس حسن رشيد، سجاد خلف حسين، دور بيئة النظام الضريبي في ادارة ازمة الحصيلية الضريبية، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب في العراق، جامعة تكريت، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد خاص، 2020 ص2

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⁽¹⁾

رابعا- تحديث طرق وسبل معالجة التهرب الضريبي

يشكل التهرب الضريبي في العراق خطورة بالغة على الايرادات الضريبية لما يسببه من انخفاض في التحصيل الضريبي وبالتالي يضر بمصلحة الخزانة العامة، كما يتجلى ذلك الى الاخلال في مبدا العدالة الضريبية من حيث توزيع الاعباء العامة بصورة غير عادلة، يتم ذلك من تنفيذ الاجراءات بصورة حازمة، وتوجه العقوبات الرادعة بحق المقصرين بالأداء الوظيفي، والاستعانة بقوة البلد 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.

(1) وزارة المالية، تقرير الهيئة العامة للضرائب، انجازات ونشاطات الهيئة العامة 2017 ص 17

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

- توسيع نطاق الوعاء الضريبي، وفقا لأحكام الفقرات (1) و (2) من القسم (1) الخاص بالأمر و4 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 واستعيض 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 ايضاً، 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 (1-1) من القسم (3) للامر 37 لسنة 2003. والفقرة (1-4) من القسم (8) للأمر 49 لسنة 2004 الصادرين من سلطة الائتلاف المؤقتة. و عدل استيفاؤها بالقرار المرقم (4) لسنة 2005⁽¹⁾، 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. (وأخيراً قانون الضريبة الكمركية رقم 22 لسنة 2010 إلا ان هذا من المفترض تطبيقه والعمل به عام 2014 وخضع للتعديل إلا ان تم تطبيقه والعمل به في 2016\1\8 تطبيقاً جزئياً لان بعض مواد القانون كانت غير مفعلة)⁽²⁾.

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 20 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).

(1) الوقائع العراقية/ العدد 4004 بتاريخ 2005/9/22.

(2) رسل عباس فاضل، الدور التمويلي والتنموي للتعريف الكمركية في العراق بعد عام 2003 ومتطلبات الإصلاح، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، المستنصرية، 2021ص48

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 الاسهام 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 أم الأفراد أو الجماعات يخضعون إلى دفع الالتزامات المالية الآتية الريع (حقوق الملكية)، وضريبة نقل الملكية وضريبة إيراد 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 بيان اهم المحاولات و الإصلاحات الضريبية التي شهدتها الهيكل الضريبي العراقي نلاحظ أن الإصلاحات الضريبية لم تأخذ الوقت كافي ومحدودية عملها. إذ ينبغي ان يتمتع الإصلاح الضريبي بنظرة الشمولية لمختلف اوجه الإصلاح، و يجب ان يكون الإصلاح متوازنا 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 بضريبة إعادة اعمار العراق وهذا الخطأ كان من جانبين، 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، فضلاً 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 دخولاً أكبر من التي يحققها القطاع العام وعدم الاهتمام الكافي بالأنشطة الاقتصادية المنظمة وغير المنظمة، 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.

ثانياً -الضرائب القائمة المقترح إصلاحها

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

أ-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، و 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 وعدها وعاءاً واحداً، وتتميز أنها أكثر تحقيقاً 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.

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

جدول (15)

أسعار ضريبة الدخل للشركات المحدودة والاسهام (المختلطة والخاصة)

النسب الضريبية للشركات			الشريحة
الاسهام المختلطة	الاسهام الخاصة	المحدودة	
نسبة مقطوعة 25%	نسبة مقطوعة 25%	15%	1500000_0
من الدخل وبدون فئات	من الدخل وبدون فئات	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 والاسهام 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⁽¹⁾، 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 فيالبلدان الأخرى أم كانت صناعية او نامية. لذا تقترح البحث 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* .

- ضريبة العقار

يحتوي الهيكل الضريبي العراقي على نوعين من هذه الضريبة:

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

* إعفاء سلطة الائتلاف المؤقتة وقوات الائتلاف وقواتالبلدان 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 وقواتالبلدان 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 و غير 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.

الأول: ضريبة الدخل ايجار العقار وتفرض على مجموع الإيراد السنوي الناجم عن العقارات والعرضات التي يملكها المالك في العراق عدا دار السكني⁽¹⁾، 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 المالك عن عقاراته وتنتهي بنسبة 20% لما زاد عن (2250000) دينار عراقي⁽²⁾. 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 للمالك⁽³⁾.

يرى البحث إن الإصلاح الضريبي من خلال فرض ضريبة ايجارية على العقارات التي تعود في الاغلب الى ذوات الدخل المرتفعة مع امكانية ان تكون هذه الضريبة تصاعدية ، لذا يُقترح :فرض ضريبة عقار تصاعدية تبدأ من 5% وتصل الى 40% وتهدف الى تحقيق امرين اولاً: مساعدات على تخفيض بدلات الايجارية للأفراد وثانياً ايرادا ماليا للخزينة العامة.

الثاني ضريبة نقل ملكية العقار: بموجب الفقرة رابعا من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل 113 لسنة 1982. تفرض ضريبة على الدخل 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 أو البديل أيهما أعلى بعد تنزيل الإعفاء المقرر بموجب هذا النشاط لضريبة تصاعدية تبدأ من (93) ما زاد عن (20) مليون لغاية (60) مليون دينار إلى أن تصل النسبة إلى (6%) مازاد على (90) مليون دينار. هذا يعني أن الضريبة أصبحت تفرض على القيمة العمومية للعقار عند نقل أو نقل حق التصرف فيه دون الأخذ بنظر الاعتبار هل حصل المالك على ربح أو على خسارة وعدلت ضريبة العقار بموجب القانون رقم 48 لسنة 2015 اي تفرض ضريبة العقار على مالك العقار أو حق التصرف به بأي وسيلة من وسائل نقل الملكية كالبيع أو والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وازالة الشبوع.

(1) المادة الثانية، الفقرة (9) من قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل.
(2) المادة الأولى من قانون تعديل قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959) رقم 66 لسنة 2001.
(3) الإستراتيجية الضريبية لعام 2004، أمر سلطة الائتلاف رقم 49 لسنة 2004، (القسم السادس).

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 البحث 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 فيالبلدان المتقدمة (كالمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية). لذا تقترح البحث إلغاء الإعفاء الضريبي عن نقل ملكية العقار لعدم جدواه اقتصاديا واجتماعيا.

- تفعيل الضرائب الملغاة (ضريبة الأرض الزراعية)

فرضت الضريبة الزراعية في العراق بنوعين: النوع الأول: ضريبة الارض الزراعية والواقعة المنشئة لها هي واقعة تملك الأرض الزراعية، النوع الثاني: ضريبة الدخل الزراعي أي الدخل الناجم عن الاستثمار الزراعي، وصدرت عدة قوانين ضريبية تنظم أحكام هذه الضرائب، كان آخرها هو القانون رقم 60 لسنة 1961 والذي تم إلغاؤه بموجب قانون رقم 21 عام 1980. ومازال الدخل الزراعي والأرض الزراعية غير خاضع لأي نوع من أنواع الضرائب.

تقترح البحث إعادة العمل بضريبة الأرض الزراعية إذ أن الإعفاء الضريبي المطلق للقطاع الزراعي من ضريبة الدخل الزراعي وضريبة الأرض الزراعية كان هدفه تشجيع القطاع

الزراعي في الاسهام في الناتج المحلي الإجمالي، ومع مراعاة اختلاف التقييم للاراضي الزراعية عند فرض الضريبة : منها طبيعة الارض من ناحية درجة الخصوبة عالية او متوسطة او ضعيفة ومراعاة صنف الارض مفوضة بالطابو او ممنوحة باللزمة او او موقوفة او مملوكة ملكا صرفا غيرها وايضا تراعى الارض ذا كانت تتعرض الى تقلبات في الانتاج الزراعي اذ ماكانت الاراضي ديمية او طريقة الارواء بواسطة او لا وغيرها من تصنيفات الاراضي.(1)

ثالثا - الضرائب غير المباشرة

تلعب الضرائب غير المباشرة دور فعال ومهم في الهيكل الضريبي العراقي ولاسيما الضرائب الكمركية، وينظم احكام هذه الضرائب في العراق القانون رقم 23 لسنة 1984 وتعديلاته وقانون التعريف الكمركية رقم 77 لسنة 1955. وفي 19\9\2003 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

(1) ابراهيم محمد امين، استخدام مسح البيانات لتقدير ضريبة الارض الزراعية، مجلة جامعة صلاح الدين، اربيل زراعة الرافدين، العدد\1\2018 ص5

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 اعلاه تقترح البحث ضرورة تطبيق قانون الضريبة الكمركية رقم 22 لسنة 2010 الذي تمت المصادقة عليه من قبل البرلمان والعمل به بصورة كاملة لا جزئيا، 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 تطبق هذه الضريبة بدءا من المناطق الحدودية، كذلك توسيع ضريبة المبيعات لتشمل الصناعة التحويلية والإنتاج المحلي.

رابعا_ إصلاح الإدارة الضريبية (إنشاء نظام الدفع والتحصيل الالكتروني للضريبة).

موضوع إصلاح الإدارة الضريبية يقع ضمن خانة التقدم العلمي وتطور تكنولوجيا المعلومات. وانتقال المؤسسات والشركات المحلية الحكومية منها والاهلية. وكذلك الشركات الدولية من الاعتماد على النظم المحاسبية التقليدية الى التركيز على النظم المحاسبية الالكترونية والبيانات والمعلومات الالكترونية، وان نظام المدفوعات الالكترونية يساعد على التأكد من صحة البيانات والمعالجات والتسويات الضريبية ومطابقة ودقة المتحصلات الضريبية⁽¹⁾ إذ يقترح البحث القيام بمشروع منظومة المدفوعات الالكترونية للضرائب والذي يساير تطورات العصر في ظل الثورة العلمية والتكنولوجية. وهذا المشروع يستند بالأساس إلى تحقيق الجباية الضريبية بأقل جهد وبأقل وقت ناهيك عن تجنب حالات التلاعب والمحسوبية المتفشية بكثرة في هذه الدوائر، واهم مزايا نظام الدفع والتحصيل الالكتروني: تأمين سرعة

(1) الحمزة عبد الحليم، الفحص الضريبي الالكتروني كاداة تفعيل عمل الادارة الضريبية، نحو انموذج لنظام المعلومات الالكترونية في الادارة الضريبية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، 2018 ص4

الحصول على الإيرادات الضريبية بطريقة تسهم بدور واضح في دعم الموازنة العامة للدولة. تقليل الجهد والوقت والتكاليف للمكلفين بأداء الضريبة لأنها تتم عبر برامج حاسوبية من إنتاج شركات متخصصة فيما يكون هامش الخطأ محدود. لتلافي حالات الفساد المالي والإداري المتفشية في دوائر الضريبة تبسيط عملية السداد وإتاحة عدد كبير من منافذ السداد الالكترونية دون التقيد بالموقع الجغرافي⁽¹⁾.

المطلب الثالث: اللامركزية المالية والضرائب المقترحة استحداثها

اصبحت اللامركزية المالية ضرورة على وقع المتغيرات المعاصرة مع توجه العراق صوب النظام الفدرالي الاتحادي بعدما كان تحت فئة حاكمية تهيمن على جميع السلطات في البلد ضمن مسمى النظام المركزي لادارة السلطة، والتعددية داخل المجتمعات البشرية من الحالات الصحية واعتبار التنوع العرقي والجغرافي قيمة إيجابية في حياة المجتمعات وبعث نحو العمل المشترك ، دفع ذلك الى تنظيم الإيرادات العامة والمحلية، وتقلص قيمة نظم الإدارة الرأسية وتطور النظم الأفقية التي تدعمها ثورة المعلومات والتكنولوجيا المتطورة دوما. ورغبة المجتمعات المحلية بإدارة شؤونها المحلية بنفسها بطريقة أكثر عملية وأعلى مهنية. كل ذلك زاد من توجه البحث إلى اقتراح اللامركزية المالية، ترى البحث أن لموضوع اللامركزية المالية ميزات يحتاجها الاقتصاد العراقي منها:

- إن السكان والإدارات على المستوى المحلي أكثر إحساسا بالمشكلات وأقدر على إيجاد الحلول لا سيما مع تزايد الضغوط على الحكومة المركزية بتحسين الخدمات وزيادة والتخصيصات المالية الموجة لتلك الخدمات لاسيما للمحافظات التي كانت تعاني من الإهمال في السنوات السابقة لها بسبب الحروب المتتالية أو بسبب الفساد الإداري والاقتصادي الذي كان مستشرياً ومازال.

- المجتمع المحلي له مصلحة مباشرة بالانجازات في منطقتة وظهرت هذه المشكلة بين الحكومة الاتحادية والمحافظات بعد ان تم العمل بمنح الاستثمارات النفطية إلى الشركات الاستثمارية الأجنبية وزيادة الإنتاج النفطي دون ان يترجم ذلك إلى تحسن الوضع الاقتصادي والاجتماعي في المحافظات التي احتضنت تلك الاستثمارات.

(1) محمد على عوض، قراءة في عملية الدفع الالكتروني للضريبة، مجلة البحث للعلوم القانونية، جامعة الفلوجة، العدد، الاول 2020 ص 370

وترى البحث أن من ميزات اللامركزية المالية. انها تساعد في سرعة اتخاذ القرار وتقليل من تكاليف الاتصال والمتابعة، وتضمن حداً أدنى من الإنفاق الحكومي على المستوى المحلي. فضلاً عن أنها تؤدي إلى تكوين أجهزة إدارية كفوءة على المستوى المحلي يحقق كفاءة ودقة في العمل، إذ من الصعب تكوين مثل هذه الأجهزة على المستوى الوطني لترهل الهيكل الإداري الوطني فضلاً عن أنها تضيق حدود مشكلة الفساد الإداري من خلال الرقابة المباشرة من قبل الحكومات المحلية لقربها من القائمين على الإدارة الضريبية.

واستجابة للمتغيرات الجديدة سمح الدستور العراقي بتأسيس اقاليم تتمتع بسلطات محدودة في ما اشارة المادة (111) من الدستور ان النفط والغاز ملك الشعب، وايضا المادة (112) جعلت ادارة النفط والغاز من الحقل الحالية بالادارة المشتركة بين الحكومة الاتحادية والمحافظات والاقاليم، فيما شرعت حكومة اقليم كردستان في ابرام عقودا في مجال القطاع النفطي دون موافقة الحكومة الاتحادية ودعت حكومة الاقليم ان هذه العقود جاءت استنادا الى قانون النفط والغاز لاقليم كردستان رقم 22 لسنة 2007 مفسر ذلك في ضوء مفردة (الحقل الحالي والحقل المستقبلي) وكان لها اثر سلبي على الإيرادات العامة⁽¹⁾.

تري البحث ان ينظم المشرع قانون يفصل بين الإيرادات الاتحادية والإيرادات المحلية بصورة واضحة بعيدة عن الغموض وكذلك تنظيم هيكل ضريبي بخصوص الإيرادات المحلية الضريبية شريطة ان لايتعارض مع القانون الاتحادي للضرائب ، ويعرض على السلطة التشريعية الاتحادية للمصادقة عليه ، ومن فوائدها هذا القانون واهمها تحصيل نسبة 35% الضرائب المفروضة على الشركات النفطية الاجنبية المتعاقدة للعمل في حقول اقليم كردستان وتسهم في ردف الموازنة الاتحادية

الضرائب التي تقترح البحث استحداثها هي:

اولاً- الضريبة على المعاملات الرقمية

يشير مفهوم التحول الرقمي الى استعمال التكنولوجيا الرقمية والتطورات المصاحبة للثورة الصناعية الرابعة بمواقع التواصل الاجتماعي من خلال الذكاء الصناعي وتحليل البيانات الكبيرة والحوسبة الحاسوبية^(*). وكل ذلك ساعد على اكتشاف فرص عمل متعددة مثل المنصات

(1) علي يوسف الشكري، احمد الكفشي، التنظيم القانوني للإيرادات العامة في البلد الفدرالية العراقية، مجلة الكوفة 44\1، 2018ص10

الرقمية⁽¹⁾، إذ عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التحول الرقمي بأنه النتيجة لعملية تحويلية جلبتها المعلومات وتكنولوجيا الاتصالات التي جعلت التقنيات أرخص وأكثر قوة وموحدة على نطاق واسع وادت الى تحسين العمليات التجارية وتعزيز الابتكار في جميع قطاعات الاقتصاد ، وقد ظهرت شركات الالكترونية عديدة منها: الشركات الدعائية التي تقوم بالدعاية والاعلان عن منتجات الشركات التقليدية التي لها وجود على الارض التي تخصص جزءا من ارباحها لتلك الشركات، والشركات الالكترونية ذات الخدمات البسيطة التي تقوم بتحرير استثمارات السفر او الحجز سياحي او موعد معين، والنوع الاخر منها الشركات الالكترونية الكاملة التي تدير كافة تعاملاتها عبر شبكة الانترنت: تقترح البحث اخضاع هذه الشركات للضريبة وتحديد الضريبة المفروضة عن طريق ضريبة الاستهلاك من خلال الشركات التي تقدم خدمة الانترنت وامكانية تعامل هذه الشركات مع عملائها الذين يؤدون تعاملاتهم عبر الانترنت او فرض ضريبة (تطبيق ضريبة البت bit tax) تطبيق على انتقال الالكتروني للبيانات ويتم تحصيلها عن طريق كمية البت التي يمكن استخدامها او نقلها ، ومن افضل الطرق في عملية تحصيلها هي (بطاقات الائتمان، مثل، فيزا كارت، وماستر كارت) وتسهم هذه الضرائب في عملية تمويل الخزنة العامة.⁽²⁾

ثانيا - ضريبة العمالة الوافدة (الأجنبية). بعد التحول السياسي الذي جرى في العراق والانفتاح على جميع مستويات السياسية والاجتماعية والاقتصادية وغيرها، ومع وجود النفط كعامل من العوامل الاساسية التي شكلت مركز جذب توافد العمالة الاجنبية للعراق، برزت مشكلة توافد العمالة الأجنبية بشكل كبير بعد التحول السياسي الذي حصل في العراق عام 2003 والتي ساهمت في زيادة اعداد العاطلين عن العمل داخل المجتمع العراقي وخفض اجورهم المعاشية⁽³⁾، وفي ظل غياب قانون ينظم ذلك. اذ ان قيام الشركات والمكاتب الخاصة بفسح المجال امام العمالة الوافدة مستغلة الظروف الأمنية التي يمر بها العراق دون أية موافقة

(*) الحوسبة الحاسوبية: هي تكنولوجيا تعتمد على نقل المعالجة ومساحة التخزين بالحاسوب الى ما يسمى السحابة وهي عبارة عن مجموعة الخوادم التقنية المتصلة معا، والتي تدار مركزيا عبر شبكة الانترنت، وهذا تحول برامج تكنولوجيا المعلومات من منتجات الى خدمات.

(1) امال علي ابراهيم، دور التحول الرقمي في دعم الإيرادات الضريبية مع الإشارة الى مصر، مجلة البحوث المالية، المجلد 12، العدد الاول - يناير 2021

(2) عبد الستار حمد انجاد الضريبة على الشركات الالكترونية، مجلة كلية القانون للعلوم والسياسة و، جامعة كركوك 2020 ص 185-187

(3) اصيل عمر مسلم التنظيم القانوني للعمالة الوافدة في العراق، مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، العدد الثالث، 2017 ص 4

من الجهات المعنية إذ رافق ذلك تراخي من قبل الجهات ذات العلاقة امنية اكانت او اقتصادية عن الحد منها إلا بعد استفحالها والشعور بخطر تزايدها على امن العراق، وأولا و زيادة أعداد العاطلين ثانيا فضلا عما تجلبه هذه العمالة الوافدة من سلوكيات وأمراض تهدد المجتمع العراقي. والملاحظ أن العمالة الأجنبية تفضل العمل في العراق إذ لا توجد حاجة لإجراء فحوصات طبية وإجراءات روتينية معقدة كتلك التي يواجهونها فيالبلدان الأخرى بلدان الخليج مثلا. كما أنهم معفوون من ضريبة العمل وكذلك أصحاب العمل الذين يستقدمونهم لا تترتب عليهم أي ضريبة سوى الراتب وتوفير المأكل والملبس والمنام، فضلا عن أن أجورهم أقل من أجور العمالة المحلية، وترى البحث فرض هذه الضريبة الى تحقيق ايرادا ماليا يسهم في تمويل الخزانة العامة للدولة، فضلا عن تحقيق العدالة الاجتماعية في مستوى الاجور للعمالة المحلية من جهة الاسعار السائدة في الاسواق، وكذلك فرض هذه الضريبة قد يؤدي إلى الحد من استفاد العمالة الأجنبية الوافدة والتقليل من المخاطر الاجتماعية الناتجة عنه.

ثالثا- زيادة مكافأة النقدية للمخبرين عن التهرب الضريبي

تمنح المكافأة النقدية للمخبرين المنصوص عليها في المادة (54) من قانون ضريبة الدخل رقم(113) لسنة 1982 لكل من يقدم الى السلطات المالية معلومات حقيقية تحريرية او شفوية عن احد المكلفين قد اخفاها او يحاول اخفاءها وادى ذلك الى تقدير الضريبة او زيادتها يمنح مكافأة نقدية، تقترح البحث رفع المكافأة النقدية للمخبرين، اذ ماكانت حسب الشريحة ام حسب نوع الشركات العاملة أي عاملة في القطاع النفطي او الاتصالات والمصرفي، وتهدف الى الحد من التهرب الضريبي وزيادة الضريبة المتحققة.

رابعا -ضريبة المدارس والمعاهد والجامعات في (القطاع الخاص): في ظل المتغيرات التي رافقت التغير السياسي والتطور الاقتصادي شكلت دوافع في هذا القطاع الى زيادة اعداد المؤسسات التعليمية الخاصة وارتفاع الاجور الدراسية فيها : لذا يقترح البحث استحداث ضريبة خاصة على هذه المؤسسات مراعيًا بذلك الاستثمار المحلي عن الاستثمار الاجنبي وكذلك فرض ضريبة على الملاكات العاملة في هذه المؤسسات بدرجات مختلفة حسب تعدد مصادر دخلها بما تشكل مورد تمويلي للخزينة العامة ، لذا يقترح البحث استحداث ضريبة خاصة بهذا القطاع، يكون تحديد سعرها بالنسبة للتعليم الابتدائي والثانوي الخاص من قبل الحكومة المحلية على أساس فرض ضريبة ذات سعر عالٍ على المدارس الابتدائية والثانويات التي تستخدم

محاضرين بنسبة أكبر من ملاكها الدائم. وتخفيض سعرها على الثانويات التي تعتمد على مدرسين متفرغين للبحث في تلك المدرسة، هذا الإجراء يجعل الضريبة لها هدف آخر غير الهدف التمويلي هو رفع المستوى العلمي في تلك المدارس والثانويات من خلال الاعتماد على المعلمين والمدرسين المتفرغين لها دون الاعتماد على المحاضرين الذين لهم ارتباطات أخرى في مدارس وثانويات أخرى، هذا من جانب أما من جانب آخر تمثل تلك المدارس والثانويات فرص عمل جديدة للخريجين الجدد لكليات التربية والمعلمين. أما في مجال التعليم العالي فتري البحث كذلك فرض الضريبة مع التمايز في اسعار الضريبة على أساس الدرجات العلمية التي تعمل في تلك الكليات وكذلك يتم التمييز في سعر الضريبة بين الكليات التي تعتمد على المحاضرين الخارجيين والكليات التي تعتمد على الاساتذة الذين هم على ملاك الكلية.

خامساً- الضرائب الخضراء : المحافظة على البيئة وحمايتها تقع ضمن مسؤولية السلطات والمؤسسات العامة والخاصة وكذلك الافراد والمجتمع، ولا سيما في ظل الاستخدام غير المتوازن للموارد المتاحة وانعكاسها في تعميق التدهور البيئي، وكذلك مخلفات الحرب على الارهاب والاهمال الطويل للبيئة العراقية، اصبح الزاما وضرورة وطنية وحضارية حماية البيئة والحد من التلوث من خلال فرض ضرائب بيئية وايجاد التشريعات اللازمة لها⁽¹⁾ مما تساعد على حماية البيئة وديمومتها. ومن الملاحظ أن مشكلة التلوث البيئي أصبحت من أهم المشكلات التي تواجه الإنسان ابتداء من القرن العشرين ولحد الآن، ومن المشكلات البيئية، مشكلة الانفجار السكاني، مشكلة استنزاف مواردها الطبيعية، مشكلة الضوضاء، مشكلة التلوث مشكلة النفايات وغيرها⁽²⁾، ولذلك فقد اتجهت الدراسات العلمية المتخصصة لبحث هذه الظاهرة منذ نهاية الستينيات وبدء السبعينيات من القرن الماضي. حيث انصب الاهتمام أساسا على التلوث الناجم عن الأنشطة الصناعية. وما ينتج عنها من تأثيرات بالجوانب المتعلقة بتلوث المياه والتأثير على الزراعة والغابات والأسماك والصحة العامة وتلوث الهواء⁽³⁾. وعقدت المؤتمرات والندوات والحلقات العلمية على كل الأصعدة المحلية والإقليمية والعالمية التي نبهت

(1) بتول حسن رداد الزبيدي، الضرائب الخضراء وتأثيرها على الاقتصاد العراقي للمدة (2005-2013)، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية، جامعة واسط، العدد 19، سنة 2015، ص3

(2) نور حمزة حسين الدراجي، دور التشريعات الضريبية في حماية البيئة، مجلة الحقوق كلية القانون \ الجامعة المستنصرية العدد\15\2011\ص8

(3) محمد عرفة. "الاهمية الاقتصادية للضريبة البيئية". بحث منشور على شبكة الانترنت بتاريخ 20/7/2011

على خطورة التلوث البيئي من جميع النواحي الاقتصادية والاجتماعية والصحية، ومنها الأمم المتحدة للتنمية الذي عقد في ريو دي جانيو في البرازيل عام 1992 الذي أوصى بضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة لحماية البيئة أهمها فرض الضرائب على التلوث والتي يطلق عليها تسمية ((الضرائب الخضراء))⁽¹⁾ وسيلة من وسائل التقليل من التلوث البيئي وحماية الصحة العامة للمواطنين. فضلا عن تجنب الآثار السلبية التي تنتج عن المصانع التي تتطلب اتخاذ اجراءات مكلفة اقتصادية للقضاء عليها أو التخفيف منها فالدخان الناتج عن احد المصانع مثلا يتسبب في تحمل السكان المجاورين للمصنع تكاليف طبية ونظافة على الرغم من أنهم لا يستفيدون من المنتجات التي ينتجها هذا المصنع⁽²⁾، وقد اقترحت معظم الدراسات السابقة فرض هذه الضريبة دون تفصيل الضرائب التي تتطوي تحت تلك الضرائب ووعاء تلك الضريبة والواقعة المنشأ لها. تقترح البحث فرض هذه الضريبة من خلال الضرائب المقترحة التالية:

1- ضريبة رفع النفايات: تعد رفع النفايات وتنظيف المناطق من المشاكل التي تواجه الحكومات المحلية والاتحادية على حد سواء، ويعود سبب ذلك إلى أن الحكومة هي التي تتحمل تكاليف التعاقد مع الشركات المتخصصة في هذا المجال (رفع النفايات وتنظيف المناطق) دون أن يتحمل أفراد المجتمع أي تكلفة ومن ثم عدم الإحساس بالمسؤولية، وخلال العقود الاخيرة مر العراق بجملة من المتغيرات السياسية والتغيرات المناخية من ضمنها الحروب التي انعكست على افراد المجتمع العراقي والبيئة العراقية بصورة سلبية. لذلك اصبحت حماية الموارد والحفاظ على البيئة مسؤولية وطنية⁽³⁾، لذا ترى البحث فرض هذه الضريبة رفع النفايات على أن يحدد سعر الضريبة من قبل الحكومات المحلية ويتم التمييز بين سعر الضريبة التي تفرض على المناطق السكنية او التجارية او الصناعية، وتحقق هذه الضريبة جانبيين إيرادياً واجتماعياً يتمثل بإحساس أفراد المجتمع بأهمية الحفاظ على نظافة مناطقهم وهذا ينعكس على نظافة البيئة.

(1) بول ساملسون واخرون، الاقتصاد، ترجمة هشام عبد الله، عمان الاهلية للنشر والتوزيع 2001، ص 350.

(2) محمد عرفة. بحث منشور على الانترنت. مصدر سابق.

(3) وزارة البيئة العراقية الاستراتيجية الوطنية لحماية البيئة في العراق وخطة العمل التنفيذية للمدة (2017-2021) سنة

2-ضريبة البيئة الصناعية كما اشار الاقتصادي الانكليزي اثر بيغو فرض ضرائب على مفرزي التلوث، واصبحت هذه تعرف (رسوم بيغو - ضرائب بيغو) ⁽¹⁾ وتقتصر البحث فرض ضريبة بيئية على جميع المشاريع الصناعية التي تحدث تلوثاً بأنواعه أم كانت هذه المشاريع ملكية خاصة او عامة كمصانع الأسمنت والبتروكيماويات والطابوق ومصانع صهر المعادن... الخ.

3-ضريبة البيئة الصحية وتفرض على جميع المستشفيات الخاصة والعامة. وكذلك على المختبرات الصحية وعيادات العمليات الصغرى على أن تحدد تلك الضريبة من قبل الحكومة المحلية للمحافظة بالتعاون مع دائرة البيئة فيها، وهناك انواع اخرى من الضرائب البيئية التي يمكن فرضها مثل ضريبة المدخلات (المواد الاولية التي تحتوي على عناصر مضرّة في تركيباتها الكيميائية التي تؤثر على البيئة) او ضريبة المخرجات (السلع والخدمات ذات المخلفات الضارة للبيئة أم اكانت صلبة او سائلة او غازية) ⁽²⁾.

سادسا -فرض ضريبة تعويضية عن العمر الافتراضي للطرق والجسور المحلية:

تعرضت البنى التحتية في العراق الى الخراب والتدمير بعد أحداث عام 2003 ثم الحرب على الارهاب في عام 2014 التي استمرت عدة سنوات ولا تزال اثارها المدمرة على تلك الطرق والجسور، وادت الى ارتفاع تكاليف اعادة اعمارها وتاخير تاهيلها، وايضا الاستخدام غير المسؤول ساهم في تدمير والخراب خلال فترة قصيرة بسبب مرور العجلات ذات الاحمال الثقيلة على الطرق التي تم تعبيدها من قبل الحكومات المحلية، .

لذا يقترح البحث فرض الضرائب على العجلات ذات الاوزان الكبيرة التي تتخذ من الطرق والجسور المحلية مرورا لها على ان يتم تحصيلها من قبل السلطات المحلية، فيما يتحدد سعرها وفق الاوزان او الاحمال لكل نوع من انواع هذه العجلات، وتقتصر البحث فرض الضرائب على هذه العجلات بانواعها المختلفة التي تميز استعمالها بصورة متكرره او شبه دورية بالمناطق ذات السياحة الدينية او غيرها الا ان العراق يمتلك الالاف من المواقع الدينية

⁽¹⁾ Adam Chase، the Efficiency Benefits of Green Taxes Journal of Environmental Lawvol. 11، 1993، p4

⁽²⁾ احمد عبد الصبور الدلاجوي، الضريبة البيئية (ضريبة التلوث) مقال منشور في مجلة الميزان التي تصدرها وزارة العدل في بلد الامارات العربية المتحدة، العدد 204 اغسطس 2017.

المقدسة شككت مصدر جذب للزائرين، وتهدف هذه الضرائب الى تحقيق مورد مالي يساعداالحكومات المحلية على ديمومة هذه الطرق والحفاظ عليها.

سابعا- ضريبة الانشطة الاقتصادية غير المنظمة (المشروعة وغير المشروعة) -

تسمى الانشطة الاقتصادية غير المنظمة غير المشروعة لانها خارج الغطاء القانوني ولا تدخل ضمن الحسابات الوطنية التي لا تشير الى قانونية ذلك النشاط، وكذلك تعد احد مكونات اقتصاد الظل كتجارة المخدرات، اما الانشطة غير المنظمة المشروعة فعدم دخولها ضمن الحسابات القومية لكونها في الغالب تتم بطريقة غير قانونية الا انها من الاعمال الاقتصادية الايجابية مثل الباعة الجوالين، والحدادين، وباعة المشروبات، والمصورين بالمتزهات والميادين العامة، وكلها تقع ضمن اقتصاد الظل وغير مسجلة لدى السلطات الضريبية وفرض الضريبة يهدف الى تحقيق ايرادا ماليا والمساعدة في تنظيم الانشطة غير المنظمة فضلا عن كونها عقوبة رادعة

ثامنا: ضريبة أرباح المهن الصحية : تدني مستوى القطاع الصحي في العراق وضعف خدماته وانتشار الامراض والابوئة داخل المجتمع العراقي ساعدت على اتساع الانشطة الصحية، وغياب تطبيق القوانين الحاكمة للأسعار، انعكست على ربحية هذه الاعمال التي تقترب من الاعمال التجارية، وتطلق كلمة المهن على ممارسة أي نشاط بقصد الارتزاق والكسب. أي تلك المهن التي تتطلب فيمن يمارسها تخصصاً معيناً مصدره البحث الأكاديمية والخبرة. مثل الطبيب والمهندس والمحامي والمحاسب... الخ، و من يمارس هذه المهنة يمارسها بصورة مستقلة دونما تبعية لأحد⁽¹⁾، وينص قانون الخدمة المدنية والجامعية والعسكرية على منع الخاضعين الى هذه القوانين من مزاوله اختصاصهم خارج نطاق الخدمة التي هم خاضعون لها إلا ذوي الاختصاصات الطبية إذ يسمح لأصحاب هذه المهن بمزاوله العمل لحسابهم الخاص بعد انتهاء دوامهم الرسمي (كعيادات الأطباء والصيديات والمختبرات) بل وينص قانون منحهم الإجازة لمزاوله عملهم في القطاع الخاص اشترط عملهم في المؤسسات الصحية الحكومية. وقانون ضريبة الدخل 113 لسنة 1982 المعمول به حالياً والخاص بضريبة أرباح المهن غير التجارية أخضعهم لنفس النسبة التي يخضع لها أصحاب المهن الأخرى الذين لا يملكون عملاً آخر في المؤسسات الحكومية. وترى البحث أن هذا القانون قد

(1) عادل فليح العلي، . مصدر سابق. ص216.

ابتعد عن العدالة الضريبية ، لذا تقترح البحث تشريع قانون واضح يخص أصحاب المهن الصحية تحدد من خلاله معدلات الضريبة المفروضة على هذه المهن على أن تأخذ بنظر الاعتبار النقاط الآتية:

- بالنسبة لمعدل الضريبة التي تفرض على عيادات الأطباء والمستشفيات سيكون تحديد معدل الضريبة على أساس أجره المعاينة للأطباء الذين يعملون ضمن حدود صلاحيات الحكومات المحلية لكل محافظة.

- تفرض ضريبة على الصيدليات والمختبرات تحدد من قبل الحكومات المحلية بما يتناسب ووضع المحافظة التي يعملون بها
تاسعا-ضريبة القيمة المضافة

ضريبة القيمة المضافة تفرض على جميع المراحل التي من خلالها يتم التعامل مع السلع والخدمات أم كانت مستوردة او مصنعة محليا. ولغرض فرض ضريبة القيمة المضافة يجب الاستعانة بالخبراء والاكفاءات الاجنبية والمحلية عند تطبيق، اذ ان تطبيق الانسب كما هو مطبق في انكرا ولبنان على ثلاثة معدلات هي 10 % على السلع الكمالية ومعدل ضريبي 5% على السلع العامة والخاصة ومعدل ضريبي صفر على السلع الضرورية التي لايمكن الاستغناء عنها، والتي تمكن الحكومة من الحصول على موارد مالية مهمة في رفد الموازنة العامة.(1)

(1) هيثم علي محمد العنبيكي، اهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة، ضمن استراتيجية الإصلاح الضريبي في العراق، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، مجلة دراسات المحاسبية والمالية، العدد26، 2014ص318

الاستنتاجات

والتوصيات

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 الاضطرابات الامنية والسياسية وانعكاسها على الوضع الاقتصادي اثرت بشكل سلبي على الايراد الضريبي وعلى عمل الهيئات الضريبية و درجة كفاءتها واتساع التجنب الضريبي. وتوزيع النفقات وتحصيل الايرادات وفق المتغيرات السياسية والامنية بعيدا عن الجدوى الاقتصادية.
- 3- ان التركيز على التقديرات الضريبة 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.
- 4- 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.
- 5- عدم إتاحة الوقت الكافي للقوانين والتشريعات الضريبية وانعكاسها السلبي في تمويل الموازنة العامة مثل قانون ضريبة اعمار العراق.
- 6- إن تدني في نسب ومعدلات الضريبة التي من الممكن رفعها مع مراعاة اهداف التنمية الاقتصادية الاجتماعية والبيئية مثل ضريبة العقار او العرصات المبيعات الفنادق والمطاعم وعدم شمول التصنيفات الأخرى.
- 7- تبين مؤشرات احتساب الضريبي في العراق ضعف الحصيلة الضريبية الى المتغيرات الاقتصادية. إذ بلغ متوسط الطاقة الضريبية لمدة الدراسة (3.230) وهذه النسبة منخفضة قياسا الى النسبة التي حددها كولن كلارك (25%) من الدخل القومي في فترة السلم، كما تعد نسبة منخفضة قياسا بالنسبة التي حددها اليسون مارتين وآرثر لويس وهي تتراوح بين 17-19% فيالبلدان النامية، تؤشر الى وجود طاقة معطلة، وبلغ العبء الضريبي (4.1703%). وهذا يؤشر الى تدني المستوى الاقتصادي، فيما بلغت المرونة

الداخلية (7.739%)، وتدل عن هيكل ضريبي مرن، في حين بلغ الميل الحدي للضرائب (0.080%)، وهنا يشير الى ضعف بقدرة النظام الضريبي على تعبئة الموارد المتاحة.

8- تظهر حركة النفقات العامة ارتفاعا مهما، و تفوق النفقات الجارية بشكل متزايد

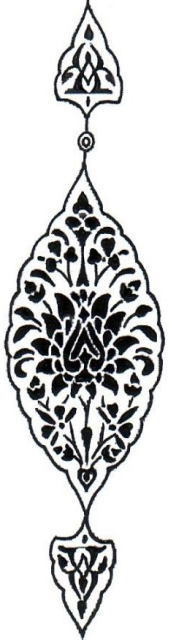
9- انخفاض نسبة اسهام اجمالي الايرادات الضريبية الى اجمالي الايرادات العامة إذ سجلت أدنى نسبة عام 2004 بلغت (0.47%). بينما سجلت اعلى نسبة اسهام عام 2016 بلغت (7.48%) وهذه الاسهام قليلة جدا.

10- انخفاض نسبة ضريبة المبيعات الى الضرائب غير المباشرة إذ حققت أدنى نسبة عام 2004 بلغت (0.055%). بينما حققت اعلى نسبة في عام 2016 وقد بلغت (31.091%). الان الضريبة الكمركية مثلت الاسهام الاكبر في الضرائب غير المباشرة.

ثانياً: التوصيات

1. حث الحكومة ومجلس النواب على تحديث وتطبيق القوانين والتشريعات الضريبية ومنها تطبيق قانون التعريفة الكمركية المرقم (22) لسنة (2010) بصورة كاملة مع تشريع قانون لضريبة المبيعات وبالتالي يكونان من المصادر المهمة في رفد و تمويل الموازنة العامة
2. رفع كفاءة الموظفين والعاملين في الهيئات الضريبية من النواحي الفنية والعلمية والادارية من خلال الدورات التدريبية والتطويرية المستمرة. لما لها من اثار ايجابية على انتاجية العمل في هذه الهيئات
3. نوصي ب بحث ومسح شامل لكافة السلع والخدمات للكشف عن اوعية ضريبية جديدة وتوسيع القاعدة الضريبية وانعكاسها الايجابي في الايرادات الضريبية.
4. 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).
5. تؤأمة الجامعات والكليات والاقسام ذات التخصص الضريبي والمحاسبي مع العالم الخارجي
6. العمل على سن القوانين الداعمة الى استقلالية الهيئات والمؤسسات الضريبية
7. مواصلة الدراسات البحثية النظرية والتطبيقية بالمؤسسات ذات البعد الضريبي والمالي
8. العمل على رفع مستوى الشعور بالمسؤولية الوطنية، والالتزام الطوعي للمكلفين بدفع الضرائب.
9. نوصي برفع ضرائب على شركات الدفع الالكتروني مثل (ماستر كارت الرافدين. النخيل مصرف الرشيد) وكذلك فرض ضريبة رياضية على الانشطة والملاعب الاهلية
10. ضرورة ان تسعى البلاد إلى ضبط الانفاق وترشيده، وتعزيز الايرادات ذات الوفرة المالية

المصادر



قائمة المصادر

القران الكريم

أولاً: الكتب العربية والمترجمة

1. احمد، رائد ناجي، علم المالية والتشريع المالي في العراق، الطبعة الثالثة 2017.
2. الاعسر، خديجة، اقتصاديات المالية العامة، 2016، القاهرة.
3. الافندي، محمد احمد، الاقتصاد النقدي والمصرفي. عمان مركز الكتاب الاكاديمي، الطبعة الاولى 2018.
4. الانباري، صباح صادق جعفر، مجموعة قوانين الضرائب. المكتبة القانونية. بغداد 2009.
5. اندراوس، عاطف وليم، السياسة المالية. مؤسسة الشباب الجامعية 2005.
6. اندرسون، جورج، الفدرالية المالية، ترجمة. مها تكلا، مؤسسة فريد ريش ايبيرت صنعاء 2013.
7. باتلر، ايمون، كتاب ادم سميث 2007، ترجمة علي الحارس، مراجعة يمان عبد الغني نجم، صدرت عن مؤسسة الهنداوي 2020.
8. البطريق، يونس احمد، اصول الانظمة الضريبية، المكتب المصري الحيث للطباعة والنشر، الاسكندرية 1966.
9. البطريق، يونس احمد، المالية العامة، جامعة بيروت، 1984.
10. جاسم، عبد الباسط علي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، دار النشر المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الاولى. 2014
11. الجشعمي، عبد الباسط علي جاسم، الاعفاءات من ضريبة الدخل. الطبعة الاولى. عمان. دار الحامد للنشر والتوزيع 2008.
12. الجنابي، طاهر، المالية العامة والتشريع المالي، الموصل، دار الكتب للطباعة والنشر 1998.
13. جوار تيني، جيمس وريجار داسترون، الاقتصاد الكلي، ترجمة عبد الفتاح عبد الرحمن واخرون دار المريخ. الرياض، 1987.
14. جيفوس، ويليام ستانلي، الاقتصاد السياسي، ترجمة على ابو الفتوح واخرون، مؤسسة الهنداوي للتعليم والنشر 2014.
15. الحارس، حكمت عبد الكريم، السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، دار وهدان للطباعة. 1973.

16. حشيش عادل احمد، اصول المالية العامة. مؤسسة الثقافة الجامعية. الاسكندرية. 1983.
17. حشيش، عادل احمد، اساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت 1992.
18. الحلاق، محمد. . النظام الضريبي، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية. 2018.
19. حلمي، خالد سعد زغلول، الوسيط في المالية العامة، جامعتي المنوفية والكويت، الطبعة 2002.
20. حمدي، سمير صلاح الدين، المالية العامة. منشورات زين الحقوقية، الطبعة 2015.
21. خصاونة، صالح فواز محمد، مبادي الاقتصاد الكلي، دائرة المكتبة الوطنية. الطبعة الثانية 2000.
22. خليل، على محمد، واخرون . المالية العامة، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع 1990.
23. دخيل، احمد خلف حسين، المالية العامة من منظور القانوني، مطبعة جامعة تكريت، الطبعة الاولى. 2013.
24. رضوان، محمد عوض، الاتجاهات الحديثة في تطوير الموازنة العامة للدولة ودورها في ادارة البرامج والانشطة والمشروعات الحكومية، الطبعة الثانية. دار النهضة العربية بيروت 2009.
25. سكاوزن، مارك، قوة الاقتصاد، ترجمة شيماء طه الديري، مراجعة هاني فتحي سليمان. الطبعة الاولى. 2016.
26. الشرقاوي، عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر. 2006.
27. الشعراوي، عايد فضل، السياسة المالية في بلد الخلافة. بيروت. دار البشائر الاسلامية. 2007.
28. شكري، فهمي محمود، الموازنة العامة وماضيها وحاضرها ومستقبلها، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع. الطبعة الاولى 1990.
29. شهاب، مجدي، اصول الاقتصاد العام المالية العامة، دار الجامعة الجديدة. سويتز - الازارطية 2004.
30. صديق، رمضان، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي.
31. عبد العال، نشات علي، الاستثمار والترابط الدولي، الاسكندرية، دار الفكر الجامعي. 2012.
32. العبيدي، علي سعيد، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الاولى دار دجلة عمان، 2011.
33. عصفور، محمد شاکر، اصول الموازنة العامة. الطبعة الثانية.، دار المسيرة للطباعة والنشر 2008
34. عطوي، فوزي، المالية العامة والنظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي بيروت. لبنان 2003
35. عطية، محمود رياض، موجز في المالية العامة، دار المعارف بمصر 1969.
36. العكام، محمد خير، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الوحدة الخامسة 2018.

37. العلي، عادل فليح، المالية العامة والقانون المالي والضريبي. الطبعة الثانية 2011 اثرء للنشر والتوزيع.
38. العمري، هشام محمد صفوت، الاقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، الجزء الثاني. مطبعة التعليم العالي. بغداد 1988.
39. العمري، هشام محمد صفوت، الضرائب على الدخل. مطبعة الجاحظ، بغداد. 1989.
40. العياشي، اعاد حمود، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الثانية، دار الثقافة والنشر عمان 1998
41. الفسفوس، فؤاد سليمان، المحاسبة الحكومية. عمان دار كنوز المعرفة، للنشر والتوزيع. 2004.
42. قطيش، عبد اللطيف، الموازنة العامة للدولة. منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الاولى. 2002.
43. قناوي، عزت، اساسيات في المالية العامة، دار العلم للنشر وتوزيع بالفيوم، 2006.
44. محمد سعيد فرهود، الادارة العامة. مملكة العربية السعودية. الرياض 1982.
45. مشكور، سعود جايد، وآخرون. المحاسبة الضريبة واطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق النجف الاشرف مطبعة دار الضياء، الطبعة الاولى 2014
46. المعارك، محمد عبد العزيز، وآخرون. اصول وقواعد الموازنة العامة، جامعة الملك فهد. 2003.
47. المعموري، علي عبد كاظم، تاريخ الافكار الاقتصادية، دار الحامد للنشر والطباعة 2012.
48. المغربي، محمد الفاتح محمود، ادارة الموازنة العامة بين النظرية والتطبيق، عمان. دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى. 2014.
49. ناشد، سوزي عدلي، اساسيات المالية العامة. منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الاولى. 2008.
50. نصر الله، عباس محمد، المالية العامة والموازنة، منشورات زين الحقوقية. الطبعة الاولى 2015.

ثانيا: المجلات والدوريات

1. ابراهيم حميد محسن الزبيدي، صياغة التشريعات المثلى ركن اساسي في الاصلاح الضريبي، بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي. 2006 بغداد.
2. ابراهيم محمد امين، استخدام مسح البيانات لتقدير ضريبة الارض الزراعية مجلة جامعة صلاح الدين، اربيل زراعة الرافدين العدد، 1، 2018.
3. اثير طه محمد، مظاهر عدم دستورية في قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 وضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962 المعدل، مجلة جامعة تكريت للحقوق العدد 4 حزيران 2017
4. احمد عبد الصبور الدجاوي، الضريبة البيئية (ضريبة التلوث) مقال منشور في مجلة الميزان التي تصدرها وزارة العدل في بلد الامارات العربية المتحدة. العدد 204 اغسطس 2017

5. احمد كاظم سندو، حيدر عمران سهر، ضريبة المبيعات بين المستهلك والحصيله الضريبية، مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات العليا، جامعة بابل، العدد 4. 2020.
6. اصيل عمر مسلم، التنظيم القانوني للعمالة الوافدة في العراق، مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، العدد، 13، 2017.
7. امال علي ابراهيم. دور التحول الرقمي في دعم الايرادات الضريبية مع الاشارة الى مصر. مجلة البحوث المالية. المجلد 12، العدد الاول، يناير 2021
8. اوشان احمد. بلعزوز بن علي، الاصلاحات الضريبية كاداة لعصرنة وتطور الادارة الضريبية بالاشارة الى الجزائر. الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية. العلوم الاقتصادية. العدد17.
9. ايهاب احمد يونس، نحو رؤية لتشخيص وعلاج الموازنة في مصر، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية. جامعة القاهرة.، المجلد الثالث. العدد. 2. ابريل 2012
10. بان صلاح عبد القادر، اصدار القرض العام، مجلة كلية التراث الجامعة. العدد 17.
11. بتول حسن رداد الزبيدي، الضرائب الخضراء وتأثيرها على الاقتصاد العراقي للمدة (2005-2013)، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية، جامعة واسط، العدد 19، سنة 2015.
12. توفيق المراياتي، عوامل ضعف الوعي الضريبي في العراق وبعض السبل لمعالجته، مجلة البحوث الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد. العدد3 لسنة 1999.
13. حسن سالم محسن، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دنانير. العدد التاسع 2016.
14. حسن عبد الكريم سلوم، محمد خالد المهاني. الموازنة العامة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة (بحث ميدانية للموازنة العراقية، مجلة كلية الادارة والاقتصاد. المستنصرية. العدد. الرابع والستون. 2007.
15. حسين عجلان حسن، تنوع قدرات الاقتصاد العراقي في ظل هيمنة الريعية الواقع الزاهن والحسابات المستقبلية، مجلة المنصور. العدد، 17، 2017.
16. الحمزة عبد الحليم، الفحص الضريبي الالكتروني كاداة تفعيل عمل الادارة الضريبية، نحو انموذج لنظام المعلومات الالكترونية في الادارة الضريبية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية. العدد 12. 2018.
17. حيدر علي جواد مسعود، سمية عبد الاله رشيد. التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على اساس النشاط واثره في تحقيق الاهداف للوحدات الاقتصادية. كلية الادارة، جامعة كربلاء. العدد29. ايلول 2021.

18. خالد حامد عبد، "النظام الضريبي في العراق (الواقع والافاق المستقبلية)"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الاول للفترة من 17-18/10/2001.
19. ختار ولد الشيباني، التهرب الضريبي. مجلة الحكمة، للدراسات الاقتصادية، المجلد، 8، 2016.
20. دردوري لحسن، عجز الموازنة العامة للدولة وعلاجه في الاقتصاد الوضعي.، ابحاث اقتصادية وادارية. العدد\14\2013.
21. زكريا العماري، التهرب الضريبي، منشورات القضاء المدني، العدد، 7، 2015،
22. سعيد محمد طراونة، تقدير منحى لأفر لضريبة الارباح لعينة من الشركات الاردنية، مجلة العلوم الادارية. المجلد 34 العدد، 2007.
23. سناء محمد سدخان، الموازنة الصفرية ومقومات نجاحها في العراق، مجلة العلوم القانونية. كلية القانون، العدد الخاص فبحوث مؤتمر فرع القانون العام، 2018.
24. سهاد كشكول عبد، العولمة المالية واثرها في الضريبة في البلدان العربية، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، العدد، 6، 2018،
25. صباح صابر محمد خوشناو، تحليل وقياس اثر عجز الموازنة وعرض النقود على المستوى العام للاسعار في العراق 1988-2017، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، عدد 25. 2019.
26. عامر محمد سلمان، سناء احمد ياسين، اطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والاداء في بيئة الوحدات الحكومية، مجلة العلوم الادارية العدد 92 المجلد 22
27. عبد الستار حمد انجاد، الضريبة على الشركات الالكترونية، محلة كلية القانون للعلوم والسياسة و، جامعة كركوك 2020.
28. علاء حسين علوان، مدي توافق طرق واساليب تقدير ضريبة الدخل مع قاعدة اليقين الضريبي، بحث حالات تطبيقه في في الهيئة العامة للضرائب، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية، المجلد 13، العدد 2\2021.
29. علي غانم شاكر، كرار حاتم عطية، اثر الوعي الضريبي في زيادة العوائد الضريبية، بحث تحليلية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية جامعة المثنى. المجلد 9. العدد 3. 2019.

30. علي يوسف الشكري، احمد الكفشي، التنظيم القانوني للايرادات العامة في البلد الفدرالية العراقية، مجلة الكوفة 44\1، 2018.
31. عماد محمد علي. زيد كريم الشافعي. تقييم اداء الواقع الضريبي في العراق 2016-2003. مجلة الدنانير. العدد الثامن عشر. 2020
32. عمار محمد علي، دور الحوالات الخزينة على اهم المتغيرات النقدية في العراق 1990-2013 مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 96 المجلد 23.
33. فرقد فيصل جدعان. اهمية دور مراقب الحسابات في الحد من التهرب الضريبي. مجلة المثلى للعلوم الادارية والاقتصادية. مجلد 4 العدد (10) 2014.
34. 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، العدد خاص 2020
35. كريم سالم كماش، هل تعد الارياح الافتراضية (الضوابط) خياراً لا بديل عنه في تقدير الوعاء الضريبي، بحث مقدم إلى الندوة العلمية الضريبية الاولى. بغداد. 2008.
36. لورانس يحيى صالح، محمد طاهر نوري. الاختلالات الهيكلية واثرها على النمو القطاعي والتشغيل في الاقتصاد العراق للمدة 2003-2015، كلية الادارة والاقتصاد. بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد 106 المجلد 24. 2018.
37. محمد خالد المهيني، حسن عبد الكريم سلوم. الموازنة الفدرالية للعراق الاتجاهات ومعدلات النمو للانفاق والاييرادات للفترة من (2007-2004). مجلة الادارة والاقتصاد. جامعة المستنصرية. العدد الثامن والستون. 2008
38. محمد علي عوض، قراءة في عملية الدفع الالكتروني للضريبة، مجلة البحث للعلوم القانونية، جامعة الفلوجة، العدد 19، 2020.
39. محمد علي مدلول، واقع السياسة المالية في البلدان العربية. مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية مجلد 15. العدد. 1\ 2008.
40. مداحي عثمان، دور الرقابة عل تنفيذ الموازنة العامة في ترشيد الاستهلاك، مجلة اقتصاديات افريقيا. العدد 24\ 2020.

41. نور حمزة حسين الدراجي، دور التشريعات الضريبية في حماية البيئة، مجلة الحقوق كلية القانون ا الجامعة المستنصرية العدد 15، 2011 .
42. هاوكار رمضان عيسى، تحليل اسباب واثار ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية. جامعة كركوك. المجلد 20. العدد2. 2017.
43. هيثم محمد علي، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين اعادة التكيف والتغير في النظام الضريبي العراقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. العدد35، 2015
44. وفاء المهداوي، انعام مزيد. الاثار الاجتماعية للضرائب المباشرة في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية 2012

ثالثاً: الرسائل والاطاريح

1. حيدر عباس عبدالله، اثرعجز الموازنة الحكومية في حجم التمويل المقترض وانعكاسها في مؤشرات التداول -الاوراق المالية، اطروحة دكتوراه. جامعة كربلاء. 2018.
2. رسل عباس فاضل، الدور التمويلي والتمموي للتعريف الكمركية في العراق بعد عام 2003 ومتطلبات الاصلاح،رسالة ماجستير،كلية الادارة والاقتصاد،المستنصرية،2021.
3. روى علي حسين الفتلاوي، قياس بعض مؤشرات النمو للاقتصاد العراقي للمدة (1980_2003). رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد جامعة كربلاء، 2008.
4. زهرة خضر عباس العبيدي، تحليل اسس تبويب استخدامات الموازنة العامة ومواردها، رسالة الدبلوم العالي، بحث تطبيقية على موازنة التعليم العالي - مركز الوزارة- جامعة بغداد. كلية الادارة والاقتصاد.2005.
5. عبد المجيد رشيد محمد التكريتي، الضرائب الكمركية في البلدان المتخلفة مع اشارة خاصة الى الضرائب الكمركية، اطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية. جامعة القاهرة 1975-1974.
6. عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، بحث حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012 رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير 2014.
7. علاء الدين محمد غازي الحلو، مدى توافر مقومات تطبيق موازنة البرامج والاداء في الجامعات الحكومية في فلسطين، رسالة ماجستير محاسبة. الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة2017 .

8. لحسن دردوري، سياسة الميزانية في علاج الموازنة العامة، اطروحة دكتوراه. كلية العلوم التجارية والاقتصادية. جامعة محمد خيضر. بحث مقارنة الجزائر - تونس 2014.
9. لقاء فنجان ثامر زيدان، دور الضريبية في تمويل الموازنة العامة في العراق، رسالة ماجستير. جامعة بغداد. 2012.
10. مرتضى حسين علوان التميمي، بحث مقارنة للتشريعات الضريبية في العراق وإيران لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة. رسالة ماجستير، قسم المحاسبة. جامعة كربلاء 2016.
11. مشتاق محمد طالب، التحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج والاداء في العراق، بحث حالة صحة الانبار، رسالة ماجستير جامعة الفلوجة. كلية الادارة والاقتصاد. 2019.

رابعاً: القوانين والقرارات

1. الإستراتيجية الضريبية لعام 2004، أمر سلطة الائتلاف رقم 49 لسنة 2004. (القسم الاول والثاني السادس). (الموقته).
2. البنك المركزي العراقي، دائرة الاحصاء والابحاث، تقارير من 2004-2019
3. حسن الحاج، عجز الموازنة المشكلات والحلول، المعهد العربي للتخطيط بالكويت. العدد الثالث والستون 2007.
4. فيتو تانزي وهال زي، البلدان النامية والسياسة الضريبية، صندوق النقد الدولي. قضايا اقتصادية.
5. المادة الأولى من قانون تعديل قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959) رقم 66 لسنة 2001.
6. المادة الاولى، التعليمات المالية رقم 7 لسنة 1997.
7. المادة الثانية. الفقرة (9) والمادة الخامسة والثلاثون من قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل.
8. وائل منصور. وبليدي تشيليكو واخرون، النهوض من واقع الهشاشة في العراق، تقرير البنك الدولي. وشنطن 2020
9. وزارة البيئة العراقية الاستراتيجية الوطنية لحماية البيئة في العراق وخطة العمل التنفيذية للمدة (2017-2021) سنة 2010.
10. وزارة التخطيط العراقية، التقرير الطوعي الاول حول الاهداف التنموية المستدامة 2019

11. وزارة المال*ية، تقارير وانشطة، الهيئة العامة للضرائب، قسم المتابعة والتخطيط. للسنوات (2011.2012.2013.2014.2015.2016.2017)
12. وزارة المالية. تقرير الهيئة العامة للكمارك.
13. الوليد طلحة، موجز سياسات، العبء الضريبي، الصندوق النقد العربي، العدد التاسع ديسمبر.2019.

خامسا: الجريدة الرسمية / الوقائع العراقية

1. جريدة الوقائع العراقية، العدد 3170 في 5\10\1987
2. جريدة الوقائع العراقية، العدد 3530 في 3\10\1994
3. جريدة الوقائع العراقية، العدد 3787 في 16\8\1999
4. جريدة الوقائع العراقية، العدد 3890 في 6/8/2001
5. جريدة الوقائع العراقية، العدد 3888 في 23\7\2001
6. الوقائع العراقية، العدد 4430 في 9\1\2017.
7. جريدة الوقائع العراقية، العدد 3532 في 17\10\1994.
8. جريدة الوقائع العراقية، العدد 3584 في 9\10\1994.
9. جريدة الوقائع العراقية، العدد 4170 في 6\12\2010.
10. جريدة الوقائع العراقية، العدد 4394 في 18\1\2016.
11. جريدة الوقائع العراقية، العدد 4430 في 9\1\2017.
12. جريدة الوقائع العراقية، العدد 4352 في 2\2\2015.
13. جريدة الوقائع العراقية، العدد 4148 في 15\3\2010.
14. جريدة الوقائع العراقية، العدد 3236 في 9\1\1989.
15. جريدة الوقائع العراقية، العدد 3362 في 7\1\1991.
16. جريدة الوقائع العراقية، العدد 3571 في 10\7\ 1995.
17. جريدة الوقائع العراقية، العدد 4485 في 2018
18. جريدة الوقائع العراقية، العدد 4004 بتاريخ 200/9/22.
19. جريدة الوقائع العراقية، العدد 3890 في 2003 /9/1.

سادسا: المواقع الالكترونية

1. محمد عرفة. "الاهمية الاقتصادية للضريبة البيئية". بحث منشور على شبكة الانترنت بتاريخ
Http://www.alaswg.net 20/7/2011

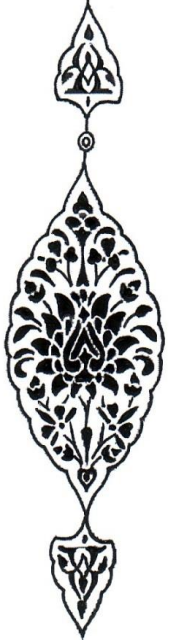
سابعا: المصادر/ الكتب الإنكليزية

1. Arye L. Hillman. Public Finance and Public Policy. 2nd edition. Cambridge University Press. 2013.
2. Holley H. Ulbrich. Public Finance in Theory and Practice. 2nd edition Taylor & Francis Group. 2011.
3. Holley H. Ulbrich. Public Finance in Theory cat..
4. Richard A. Musgrave. Peggy B. Musgrave. Public finance in theory and practice. 5th edition. McGraw-Hill Book Company. 1989.
5. Robinson. Marc; LAST. Duncan P. A basic model of performance-based budgeting. Technical Notes and Manuals. 2009.
6. Tax reforms in EU Member States. European economy. 2013.

ثامنا: المصادر/ البحوث الإنكليزية

1. Adam Chase. The efficiency and benefits of green taxes. Journal of Environmental Law vol.11.1993.
2. Chohan. Usman W. The idea of legislative budgeting in Iraq. International Journal of Contemporary Iraqi Studies. 2016.
3. Holley H. Ulbricht. Public. Finance in theory and practice rout ledge. London and New York. 2003.
4. Shim. J. K.. Siegel. J. G.. Shim. A. I.. & ebrary. Budgeting basics and beyond. Hoboken. N.J: Wiley. 2012.
5. WILDAVSKY. Aaron B. Budgeting: a comparative theory of the budgeting process. Transaction Publishers. 1986.

الملاحق



ملحق رقم (1) نسبة اسهام الضرائب المباشرة في العراق

نسبة 4/3	نسبة 4/2	نسبة 4/1	اجمالي الضرائب المباشرة 4	ضريبة العقار والعروضات 3	ضريبة نقل الملكية 2	ضريبة الدخل (1) (أ+ب+ج+د)	التسلسل
6.167	42.404	51.4	73568	4537	31196	37835	2004
5.350	21.957	72.7	184071	9847	40416	133808	2005
3.451	12.966	83.6	306872	10589	39788	256495	2006
2.573	9.113	88.3	438931	11292	40001	387638	2007
4.035	18.680	77.3	525251	21196	98116	405939	2008
5.774	28.560	65.7	603040	34820	172229	395991	2009
6.969	34.634	58.4	722264	50336	250149	421779	2010
5.991	27.596	66.4	873540	52334	241065	580141	2011
5.219	26.043	68.7	1146943	59859	298699	788385	2012
4.658	23.094	72.2	1357833	63244	313582	981007	2013
4.156	18.166	77.7	1463998	60839	265953	1137206	2014
4.219	15.692	80.1	1592410	67177	249881	1275352	2015
3.178	6.995	89.8	2358502	74955	164978	2118569	2016
2.636	3.910	93.5	3440218	90680	134522	3215016	2017
3.655	8.477	87.9	2635334	96326	223389	2315619	2018
3.446	9.264	87.3	2496990	86039	231319	2179632	2019

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الهيئة العامة للضرائب.

ملحق رقم (2) نسبة اسهام الضرائب غير المباشرة في العراق

نسبة ضريبة المبيعات /الضريبة الغير مباشرة	نسبة الضريبة الجمركية /الضرائب الغير المباشرة	الضرائب الغير مباشره	ضريبة المبيعات (أ+ب+ج) (2)	ضريبة خدمات المطاعم والفنادق ج	ضريبة المبيعات على شبكة الانترنت ب	ضريبة المبيعات على الهاتف النقال أ	لضريبه الجمركية (1)	
0.055	99.945	81313	45	45	0	0	81268	2004
0.063	99.937	118250	74	74	0	0	118176	2005
0.665	99.335	160939	1071	1071	0	0	159868	2006
0.811	99.189	230950	1874	1874	0	0	229076	2007
0.600	99.400	378812	2273	2273	0	0	376539	2008
0.485	99.515	593569	2881	2881	0	0	590688	2009
0.212	99.788	508419	1078	1078	0	0	507341	2010
0.214	99.786	374744	801	801	0	0	373943	2011
0.116	99.884	948309	1099	1099	0	0	947210	2012
0.286	99.714	887246	2.538	2538	0	0	884708	2013
0.292	99.708	431949	1.263	1263	0	0	430686	2014
24.582	75.418	525547	129189	682	0	128507	396358	2015
31.092	68.908	1713296	532703	2958	0	529745	1180593	2016
24.477	75.523	2336382	571875	2348	646	568881	1764507	2017
22.086	77.914	2902040	640932	3454	19297	618181	2261108	2018
20.523	79.477	2995950	614848	2931	44660	567257	2381102	2019

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الهيئة العامة للضرائب.

الإيرادات الضريبية للفترة من عام 2003-2019

المبالغ بالمليون (دينار)

2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	مصادر الدخل
737,793	747,953	1,179,343	764,068	375,775	520,698	555,069	418,593	335,020	271,456	245,633	186,331	139,612	67,638	25,298	5,808	4,887	الشركات
567,257	618,181	568,881	529,745	128,507	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	ضريبة المبيعات على الهاتف النقال
44,660	19,297	646	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	ضريبة المبيعات على شبكات الانترنت
549,021	692,076	1,196,183	536,122	256,214	109,914	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	الشركات النفطية
1,898,731	2,077,507	2,975,030	1,829,935	760,496	630,612	555,069	418,593	335,020	271,456	245,633	186,331	139,612	67,638	25,298	5,808	4,887	مجموع ايراد الشركات
727,185	694,733	663,971	691,412	547,056	387,422	311,851	271,070	162,043	73,046	96,251	180,354	210,935	165,628	83,695	5,808	224	الضريبة على الرواتب
2,931	3,454	2,348	2,556	682	1,263	2,538	1,099	801	1,078	2,881	2,273	1,874	1,071	74	45	0	ضريبة الخدمات (تلفون ومطاعم)
165,633	180,857	175,539	126,967	96,307	119,172	114,087	98,722	83,078	77,277	54,107	39,254	37,091	23,229	24,815	26,219	12,628	ضريبة الدخل على الافراد (المهين)
231,319	223,389	134,522	164,978	249,881	265,953	313,582	298,699	241,065	250,149	172,229	98,116	40,001	39,788	40,416	31,196	4,408	نقل ملكية العقار
77,284	89,402	83,659	70,124	62,897	55,958	57,158	53,753	0	0	0	0	0	0	0	0	0	ضريبة العقار (بدل الاجاز)
8,755	6,924	7,021	4,831	4,280	4,881	6,086	6,106	0	0	0	0	0	0	0	0	0	ضريبة العوصات
86,039	96,326	90,680	74,955	67,177	60,839	63,244	59,859	52,334	50,336	34,820	21,196	11,292	10,589	9,847	4,537	6,300	مجموع العقار والعوصات
0	880,823	1,081,794	517,215	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	عكس الامتياز الضريبية
0	0	0	0	2,089	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	ضريبة المبيعات (السيارات)
4,419	3,846	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	اجور خدمة لمنح كتب عدم المعاملة
3,116,257	4,160,935	5,093,887	3,408,420	1,723,688	1,465,261	1,360,371	1,148,042	874,341	723,342	605,921	527,524	440,805	307,943	184,145	73,613	28,447	المجموع

جمهورية العراق، وزارة المالية، بيانات الهيئة العامة للضرائب /قسم المتابعة والتخطيط.

Abstract

The study aims to analyze and activate the role of public taxes in Iraq, the need of the Iraqi economy to activate financing tools other than oil revenues due to the shocks that the latter is exposed to as a result of global markets. To know public expenditures and the percentage of the current and investment expenditures. And to indicate the rate of public revenues and its components of oil. Tax and other revenues referring to the deficits and surpluses in the general budget, analyzing the contribution of tax revenues to public revenues using scientific and technical methods in calculating the tax indicators. And identifying the obstacles and tax reform proposals that enhance the effectiveness of taxes in financing the general budget.

The results showed an accelerated growth in public expenditures in which operating expenses represented the largest percentage. The failure to benefit from financial surpluses in building infrastructure, and led to the fact that the contribution of tax revenues to public revenues was very small. The results showed that the percentage of tax indicators from the tax energy (3.23%) which indicates the presence of untapped energy, that is, the possibility of adding new taxes, while the total average tax burden (4.17%) which is lower than the percentage specified for developing countries by the International Monetary Fund, while the total average flexibility Income taxes (7.73%) refers to an inflexible tax structure. The study also showed the need for tax reform as well as the adoption of more effective taxes to increase tax revenue and its reflection on the public budget.

Republic of Iraq
Ministry of Higher Education
& Scientific Research
Al-Qadisiyah University
College of Administration and Economics
Department of Economics



Taxes and Their Role in Financing Iraq's General Budget, for the Period (2004-2019)

A Thesis Submitted to
the Council of the College of Administration and
Economics-University of Al-Qadisiyah As Partial
Fulfillment of the Requirements for the Degree of
Master in Economic Sciences

Submitted by
Waleed Kadhim Shamkhi

Supervised by
**Asst. Prof. Dr.
Baqer Gurji Al-Jibouri (PhD)**

2021 A.D.

1443 A.H.