إصلاح النظام الضريبي في العراق كمدخل لاستقرار العوائد المالية

أ.م.د. عمرو هشام محمد *

م.م محمد سلمان الزهيري *

المستخلص:

تشكل الضريبة ركناً أساساً في نظم المالية العامة الحديثة لأغلب دول العالم المتقدمة، ولكي تؤدي الضريبة أهدافها المرجوة منها، وهي أهداف متعددة منها ما هو مالي وآخر اقتصادي وثالث اجتماعي ورابع قد يكون بيئي؛ كي تتجح الضريبة في تحقيق كل هذه الأهداف لابد أن يكون النظام الضريبي الذي يتشكل من أجزاء مختلفة (تشريعي وإداري وغيره) أن يعمل بانسيابية وكفاءة مقبولة إن لم تكن عالية. وأي إصلاح للنظام الضريبي القائم لابد له من أبعاد سياسية واجتماعية ناهيك عن البعد الاقتصادي، والتي يجب أن تكون مقبولة من قبل المواطنين حتى تحقق النجاح المنشود، وأن تتصف العوائد المالية الضريبية بصفة الاستقرار حتى يمكن الاعتماد عليها.

*مركز المستنصرية للدراسات العربية والدولية

*كلية اقتصاديات الاعمال جامعة النهرين

E – mail : amrh2000@yahoo.com

E – mail: Mohamed_alkasi@yahoo.com

Abstract:

Tax is considered an essential element in the modern public finance systems in most developed countries, in order to lead to the desired objectives of tax, a multiple targets such as financial, economic, social and environmental; in order to make tax succeed in achieving all these goals, tax system must be consists of different parts (legislative, administrative and others) to work in acceptable way as smoothly and efficiently.

Any reform of the tax system has to be based his political and social dimensions in addition to the economic one, which must be accepted by citizens in order to achieve the desired success, and that is financial returns characterized by stability so that it can rely on.

مقدمة :

تعد عملية الإصلاح الضريبي أحد الركائز والأعمدة الرئيسة للإصلاح الاقتصادي والاجتماعي في كافة الاقتصادات العالمية، وكي تكون الانظمة الضريبية ذات فاعلية عالية لابد أن تكون الانظمة والتعليمات التي تعمل في ظلها مرنة إزاء ما يحصل من تطورات خارج النظام الضريبي. فالتعليمات التي تطبق خلال مدة زمنية معينة تكون غير ذات جدوى في مدد لاحقة، وبالتالي لابد من مراجعة وتحديث للمنظومة الضريبية وعلى جميع المستويات التشريعية والمحاسبية والفنية كاستعمال الاساليب الحديثة في التقدير و اشراك الجهاز الضريبي في دورات تدريبية مكثفة بغرض رفع كفاءته.

وتأتي أهمية هذا البحث من كونه يناقش واقع النظام الضريبي العراقي قبل وبعد عام ٢٠٠٣، وإمكانيات اصلاحه وتحديثه وفقاً لنصوص دستورية أو مقتضيات اقتصادية واجتماعية بحتة. أما هدف البحث فيتمثل بتحديد أهم أوجه تحسن أو تراجع أداء النظام الضريبي الراقي، فضلاً عن نقاط القوة والضعف الموجودة وإمكانية اصلاح أوجه الضعف فيه.

وانطلق البحث من فرضية، مفادها أن اصلاح وتحسين النظام الضريبي في العراق يمكن أن يشكل عاملاً ايجابياً في استقرار العوائد المالية الحكومية وزيادة الاستقرار الاقتصادي في البلد.

وجاءت هيكالية البحث في ثلاث محاور الاول منها مثل الأطار النظري لإصلاح النظام الضريبي، والمحور الثاني؛ يهتم بواقع النظام الضريبي في العراق ومؤشرات عن أدائه، المحور الثالث؛ فتناول معوقات و مشاكل تواجه الأداء الضريبي في العراق.

المحور الأول: الأطار النظري لإصلاح النظام الضريبي

من المعلوم ان الاصلاح الضريبي لابد ان يكون ذي جدوى اقتصادية ومالية من جهة، ومقبول اجتماعياً وسياسياً من جهة ثانية، وقابل للتطبيق والتنفيذ فنياً وتقنياً من جهة ثالثة. وقد شهد النظام الضريبي في العراق عدة تعديلات من تاريخ اصدار أول قانون

ضريبي في عام ١٩٢٧، بعد تأسيس الدولة الحديثة وكان اخرها القانون ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، والذي أجريت عليه كثير من التعديلات، لعل أهمها القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ الخاص بنقل ملكية العقار والقرار ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ الصادر من سلطة الائتلاف، والذي بموجبه اخضع رواتب القطاع العام الى ضريبة الدخل بطريقة الاستقطاع المباشر من دخل الموظف الحكومي.

لكن هذه التعديلات لم تغير كثيراً من طبيعة النظام الضريبي، ولا زادت من كفاءته أو مرونته في مواجهة الأزمات المالية التي قد تطرأ على البلد بحكم كون اقتصاده ريعياً احادي الجانب، فما زالت الضرائب المفروضة لا تتناسب مع حجم الدخل والنشاطات الجديدة التي طرأت والايادات التي تضخمت بعد عام ٢٠٠٣ من جهة، وما زال ضعف الادارة الضريبية هو السمة الغالبة عليها فضلاً عن وجود ثغرات تفتح الباب امام التهرب أو الفساد المالي كبديل له من جهة أخرى. وعليه اصبحت الإصلاحات الضريبية ضرورة ملحة خلال المدة القادمة في ظل التراجع الكبير في أسعار النفط والضغط باتجاه تنويع مصادر الدخل والايراد العام في اقتصادات الدول المصدرة للنفط ومنها العراق، على أن تراعي الإصلاحات الضريبية مناخ الثقة في أوساط المستثمرين وتشجيع البيئة الاستثمارية.

أولاً: مفهوم النظام الضريبي وأبعاده :

ينصرف تعبير النظام في المجال الضريبي الى مفهومين ؛ أحدهما مفهوم بالمعنى الواسع ، والآخر مفهوم بالمعنى الضيق، وإذ يعبر المفهوم الواسع عن مجموع العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي تراكيبها الى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع - ذي اقتصاد حر - عن غيره، وتختلف صورته في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع آخر متخلف. فإن المفهوم الضيق للنظام الضريبي؛ يعني مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتعاقبة من التشريع الى الربط والتحويل. ويقوم النظام الضريبي في مفهومه الواسع على ركنين أساسيين: هما الهدف والوسيلة. أما المفهوم الضيق للنظام الضريبي فهو ما نسميه بالهيكل الضريبي The Tax Structure

فهو جزء من المفهوم الواسع ويعرفه البعض ومنهم الأستاذ تروتابا؛ بأنه مجموعة الضرائب المختلفة المفروضة في مجتمع معين في وقت معين^(١)

ومن وجهة نظر بعض الاقتصاديين المهتمين بالأساليب الرياضية، فإن الهيكل هو عبارة عن أجزاء مترابطة مع بعضها في حالة توازن، وليس عبارة عن مجرد تركيبة من عناصر منفصلة أو مصممة بشكل رديء. وهذا له آثاره المهمة لفهم السياسة الضريبية فالتغيرات التي تحدث يجب أن تجتاز الاختبارات السياسية و تجتاز الاختبارات الاقتصادية، وإصلاح أحد أجزاء هذا النظام قد يقود الى ارتدادات repercussions غير متوقعة في وقت تحاول فيه الحكومة إنجاز توازن جديد.^(٢)

ويبقى تصميم أي نظام ضريبي ليس غاية في حد ذاته وإنما هو أداة لتحقيق مجموعة من الاهداف، ويعد مفهوم الفاعلية واحداً من ثلاثة عوامل أو مفاهيم تستعمل لتحليل أداء أية منظمة أو نظام، والتي تعرف بـ (E'S)، التي تشمل الفاعلية Effectiveness والكفاءة Efficiency والاقتصاد Economy، وتعتبر فاعلية اي نظام عن مدى قدرته على تحقيق الاهداف المحددة له.^(٣) ويمكن القول أن عناصر النظام الضريبي يمكن حصرها بثلاث :

- التشريعات القانونية المختصة بالضرائب (بكل ما تشتمل عليه من تفاصيل وتنظيمات).
- الإدارة الضريبية (وتشمل كفاءة الكادر الضريبي ونزاهته والتقنيات المستخدمة وغيرها).
- المكلف (وهنا نقصد درجة الوعي الضريبي عند المجتمع والأفراد ودرجة امتثالهم).

ومن التعاريف الأخرى أن النظام الضريبي هو النظام الذي يسعى الى تحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية ومالية للمجتمع ضمن إقليم دولة معينة من خلال استخدام سلطتها في فرض وجباية الضرائب ضمن ذلك الإقليم، ويتألف من ثلاث مكونات رئيسة هي :

أ- السياسة الضريبية : وتتضمن (الأهداف- الهيكل الضريبي- التنظيم الفني للضرائب)

ب- نظام التحاسب الضريبي: ويشمل (القواعد والأحكام التشريعية - التنظيم الإداري - القضاء الضريبي)

ج- نظام التغذية الراجعة (العكسية).^(٤)

لذا فإن زيادة فاعلية أي نظام ضريبي يحتاج الى إصلاح في عناصره الثلاثة (التشريعات - الادارة الضريبية - المكلف)، فالاصلاح الضريبي بصورة عامة هو عملية تشمل تبسيط للنظام الضريبي القائم، من خلال تقليل عدد أسعار الضريبة وجعلها أكثر واقعية، وتوسيع الأوعية الضريبية مع استبعاد للفقراء والتخفيف عن كاهلهم، بشكل يقلل من المصروفات الضريبية ويُفعل من النظام الضريبي، ويجعله أكثر اتساقاً وتناغماً مع الأداء الداخلي المطلوب والتطورات الخارجية المتسارعة. ويجب أن لا ننسى أن كلاً من الادارة الضريبية والتشريع الضريبي، هما من الأركان الاساسية لإنجاح أي عملية اصلاح مطلوبة فتحسين أداء الادارات الضريبية ومكافحة الفساد الاداري في الأجهزة الضريبية، واستخدام الأساليب التكنولوجية المتطورة في عمليات الجباية والتحصيل، واستخدام الرقم الالكتروني لتعريف المكلف من جهة، والقيام باصلاحات تشريعية للقوانين الضريبية ومتابعة حدود السماحات، ومعدلات التضخم والظروف الاقتصادية التي قد يشهدها أي بلد في مدة ما، من جهة أخرى هما من أساسيات الاصلاح، كل هذه الأهداف يجب أن تكون حاضرة في ذهن القائمين على عملية الاصلاح الضريبي إذا ما أرادوا بناء نظام ضريبي فاعل وكفوء.

وفيما يخص العراق فإن الاصلاح الضريبي يشكل ضرورة ملحة لأكثر من سبب، أولها قد يكون تماشياً مع التغيير السياسي الذي شهدته بنية الدولة العراقية بعد عام ٢٠٠٣، وثانيهما سبب اقتصادي بحت يتمثل في ايجاد مورد مالي مستقر وتوجيه السياسة الاقتصادية والتجارية وجذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية نحو الداخل، وذلك استجابة للمواد ٢٥ و ٢٦ و ٢٨ من دستور العراق الجديد لعام ٢٠٠٥.^(٥)

ثانياً: التحديات التي تواجه النظم الضريبية المحلية:

هناك تحديات مختلفة بدأت تواجه النظم الضريبية المحلية؛ ولعل أهمها ما يأتي:

التحدي الأول (العولمة): والتي قد بدأت بتغيير بعض الملامح التقليدية للنظم الضريبية خاصة فيما يتعلق بمستوى الضرائب أو مزيج الضرائب (الهيكل الضريبي) أو تصميم بعض أنواع الضرائب، ومن التحديات الأخرى حالة الإدارة الضريبية وامتنال المكلف. كذلك بدأت بلدان مختلفة تكشف قلقاً متزايداً وحساسية متنامية للتغيرات الضريبية، التي بدأت تظهر من قبل الشركاء التجاريين أو المنافسين، وبدأ يضيق معها هامش الاستقلالية الذاتية التي تركز على السياسات الضريبية المحلية. مما أدى ببعض الاقتصاديين (مثل vito tanzi عام ٢٠٠٠) لاستخدام مصطلح النمل الأبيض المالي " fiscal termites" لوصف مدى تأثير التغيرات التكنولوجية والعولمة على الأنظمة الضريبية الوطنية. ومن المتوقع أن يكون تبني الأنظمة الضريبية للعولمة بطيئاً فضلاً عن كونه متقطعاً وغير مستقر، كذلك من الممكن إذا ما جابهت الإدارات الضريبية تحديات في إدارة الضرائب الحالية، فقد يظهر نوع جديد من الضرائب مع ظهور تقنيات وفعاليات جديدة.^(٦)

التحدي الثاني (تصميم السياسة الضريبية): كثيراً ما يقال إن السياسة الضريبية في البلدان النامية هي سياسة فن الممكن بدلاً عن كونها سياسة السعي لتحقيق الأمثل، لذا ليس من المستغرب أن لا تمدنا النظرية الاقتصادية وبخاصة أدبيات الضريبة عن تركيبة النظم الضريبية الأفضل لهذه البلدان. لذا يكثر النقاش هنا عن اختيار الاوعية الضريبية، فهل يتم التركيز على ضرائب الدخل أم الاستهلاك، وإذا كانت ضرائب الدخل هي الأفضل فهل يتم التركيز على ضرائب دخل الأفراد أم على ضرائب دخول الشركات، وبخاصة في ضوء التجربة العالمية التي توضح إن الدول المتقدمة في معظمها تحصل أربعة أضعاف العائد من ضرائب دخل الأفراد منه عن ضرائب دخل الشركات، في حين أن الدول النامية تحصل من ضرائب دخل الشركات أكثر مما تحصل من ضرائب الدخل الشخصي. أما إذا اتجهنا الى ضرائب الاستهلاك، فهل ان فرض ضرائب على

الاستيرادات هو الأفضل أم ضرائب على الانتاج المحلي ام يتم الاستعاضة عنهما بضريبة الـ V.A.T. (٧)

التحدي الثالث (المصروفات الضريبية): في أدبيات المالية العامة تسمى الإيرادات المضاعة من أجل تشجيع أنشطة معينة بمصطلح " المصروفات الضريبية " أو "النفقات الضريبية"، ويمكن تصنيف النفقات الضريبية الأكثر أهمية بشكل عام كما يأتي (٨)

أ- الحوافز الاستثمارية؛

ب- المساعدات لشريحة الدخل المنخفض؛

ج- المناطق الحرة؛

د- الوثائق المالية؛

هـ - دعم القطاع الزراعي .

وعلى سبيل المثال، تقدر نسبة النفقات الضريبية في الأردن بـ ١٤,٥% على الأقل من الناتج المحلي الإجمالي في عام ٢٠١٠ بينما بلغ تحصيل الإيرادات الضريبية في العام نفسه ١٥,٣% من الناتج المحلي الاجمالي، وتشكل ضريبة الدخل على الأفراد أكبر بند للنفقات حيث تقدر تكلفتها بـ ٦,١% من الناتج المحلي الاجمالي ، مع الأخذ بعين الاعتبار أن حوالي ٩٤% من القاعدة الضريبية معفية من ضريبة الدخل على الأفراد نتيجة للتغير في حد الإعفاء الضريبي. ويتأتى ثاني أكبر مصادر النفقات الضريبية والبالغ ٤,٣% من الناتج المحلي الإجمالي من الاعفاءات الخاضعة للمعدل الصفري لعدد من المنتجات بموجب قانون الضريبة العامة على المبيعات، وأما النفقات الضريبية من الرسوم الجمركية فتحتل المرتبة الثالثة بنسبة ١,٣% من الناتج المحلي الإجمالي بينما تُقدّر الإيرادات المهذورة من ضريبة العقارات بـ ١% من الناتج المحلي الإجمالي. (٩)

التحدي الرابع (الإصلاح الضريبي): تُستخدم النُظم الضريبية الحالية على نطاق واسع لتحقيق أهداف متعددة للسياسة الاقتصادية وكثيراً ما تكون أهدافاً متعارضة؛ مثل

تعزيز الإيرادات، والتنمية الصناعية والاقليمية، وزيادة المدخرات والاستثمار، والتوظيف، وترويج الصادرات.

ومن الممارسات المألوفة أن تفرض أسعار تمييزية للضريبة، أو أن تقدم إعفاءات أو تخفيضات خاصة للنشاط الذي يلقي تفضيلاً، وكثير من البلدان يسمح مثلاً بمدة إعفاء من الضريبة في البداية لتشجيع الاستثمار في المناطق الأقل تقدماً. ولكن مثل تلك التدابير غالباً ما تعجز في ضوء ضعف الالتزام وضعف الالتزام عن تحقيق الاهداف المتفرقة للسياسات، ولا يترتب عليها غير فرض ضرائب بأسعار أعلى على الأنشطة الأخرى. وتسليماً بهذه العوامل أضطلع كثير من البلدان باصلاح أنظمتها الضريبية، والغرض العام للإصلاح الضريبي هو إقامة نظام ضريبي كفوء، يستند الى ضرائب يمكن قبولها سياسياً، وتنفيذها عملياً، وتحقيق إيرادات كافية، ولا ينشأ عنها إلا الحد الأدنى من التشوهات الاقتصادية^(١٠)

التحدي الخامس (الشفافية في الأداء الضريبي): إن زيادة القوانين الضريبية وتنوع الضوابط والإعامات جاء نتيجة لزيادة أعداد المكلفين وتنوع الأنشطة الضريبية، مما ضاعف الاعباء على السلطة المالية في ايجاد السبل الكفيلة لزيادة وعي المكلفين بالضريبة وزيادة كفاءة المخمن في اجراء عملية التحاسب الضريبي . وبما أن الشفافية تتطلب من الإدارة الضريبية الإفصاح عن كل ما من شأنه زيادة الوعي الضريبي للمكلفين وتحقيق الرقابة على عمليات الإدارة الضريبية من الاطراف الداخلية والخارجية، فانها من جهة أخرى تتطلب افصاح المكلف عن جميع الدخول التي حصل عليها خلال سنة تحقق الدخل. وبالتالي فان هناك مسؤوليات متبادلة بين الادارة والمكلف للوصول الى تطبيق ناجع لهذا المفهوم.

تعني الشفافية الضريبية الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم. و يتمحور مفهوم الشفافية الضريبية حول كيفية توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على القوانين والانظمة والتعليمات واجراءات التحاسب وكل ما يتعلق بعملية تقدير واستقطاع الضريبة، وذلك عن

طريق وسائل النشر المتعددة التي تقوم بها الهيئة التي تتعلق بالضريبة الواجبة على ممارسة نشاط معين، فنجد أنه من الصعوبة على المكلف تفسير القانون الضريبي، وذلك لوجود تعليمات ترافق القانون تقوم بشرح القاعدة القانونية مما ينجم عنه عدم مقدرة المكلف من التعرف على آليات تطبيق القانون الضريبي.^(١١)

المحور الثاني : واقع النظام الضريبي في العراق ومؤثرات عن أدائه

سينقسم هذا المحور الى شقين رئيسين وكالاتي:

أولاً : ملامح النظام الضريبي في العراق

أ- نظرة حول التشريعات الضريبية النافذة:

بعد التغيير الذي شهده العراق عام ٢٠٠٣، قامت سلطة الائتلاف المؤقتة بأصدار القرار رقم ٣٧، الذي أغلقت بموجبه النظام الضريبي في الاول من نيسان إعتباراً من ١٦ نيسان ٢٠٠٣ ولغاية عام ٢٠٠٤، واصدرت سلطة الائتلاف المؤقتة الامر ٤٩ والذي خفض بموجبه سعر الضريبة وزاد السماحات القانونية واخضعت به موظفي الدولة الى ضريبة الدخل أسوة بموظفي القطاع الخاص لتحقيق نوع من العدالة. وأبقى على القوانين الحالية نافذة المفعول مع ابقاء الاصلاح الضريبي الذي بدأت به من خلال تخفيض سعر الضريبة وزيادة السماحات.^(١٢)

ونعني بالهيكل الضريبي في العراق بانها نسب ومكونات الحصيلة الضريبية الكلية التي تجبها الهيئة العامة للضرائب من خلال تنفيذ القوانين الآتية :-

- قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل.
- قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢.
- قانون ضريبة المبيعات رقم (٣٦) لسنة ١٩٩٧ (الفنادق والمطاعم) .

- قرار ضريبية نقل ملكية العقار (القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢) .
- قانون ضريبية التعريف الكمركية (٢٢) لسنة ٢٠١٠ المعدل .

ب- مواصفات وخصائص النظام الضريبي في العراق:

يمكن إجمال أهم مواصفات النظام الضريبي في العراق بالآتي:

١- الجمع بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة : وذلك عن طريق فرض ضرائب مباشرة على الدخل ورأس المال، وتشمل الضرائب المباشرة الضريبة على دخل الافراد والشركات . اما الضرائب على راس المال فتشمل ضريبة العقار وضريبة العرصات. أما الضرائب غير المباشرة فتشمل الضرائب الكمركية التي تم إلغاؤها وحلت محلها ضريبة (اعادة الاعمار) والضرائب على الانتاج، ورسم الطابع ورسم التسجيل العقاري.^(١٣) لكن الملاحظة المهمة في هذا الصدد أن الضرائب غير المباشرة (الجمركية) كانت هي المهيمنة على الهيكل الضريبي العراقي، أما بعد عام ٢٠٠٣ والتغيرات التي شهدها (من أهمها جعل الضريبة الكمركية بنسبة ٥% تحت مسمى (إعادة إعمار) العراق وتوسيع الوعاء الضريبي بشمول الموظفين الحكوميين بالاستقطاع الضريبي المباشر، وما تدفعه الشركات وبالأخص شركات الاتصالات) فأصبحت الضرائب المباشرة هي المهيمنة.

٢- كثرة الإعفاءات والسماحات حيث نلاحظ توسع المشرع العراقي في الإعفاءات بهدف تخفيف الآثار السلبية للضرائب اقتصادياً و تعزيز العدالة الاجتماعية" .

٣- يتميز القانون الضريبي العراقي بكثرة التعديلات غير المهمة التي طرأت عليه .

٤- يعتبر قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المكلف العربي مقيماً" بمجرد دخوله للعراق بغض النظر عن المدة التي يقضيها .

١- يعتمد في تحقيق قاعدة الضريبة على ثلاث عناصر هي :

- تضمين مبالغ الدخل الخاضعة للضريبة
- تشخيص الدخل المعفى من الضريبة

• تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة

- ٦- قانون ضريبة الدخل يقر بالوحدة الضريبية من خلال المادة (٦) الفقرة (١) ولكنه يعتمد كذلك على مبدأ دمج المداخل من خلال الفقرة (٢) من نفس المادة .
- ٧- الإقامة هو معيار الخضوع للضريبة والإقليمية في تحقق الدخل.^(١٤)

ج- المكفون في الهيئة العامة للضرائب هم :

- ١- الافراد والشركات (الشركات بانواعها، الافراد اصحاب المهن والأعمال التجارية وكذلك مالكي العقارات الخاضعين لقانون ضريبة العقار).
- ٢- موظفو القطاع العام والخاص.
- ٣- مالكي العقارات.

د- الإعفاءات بموجب قانون ضريبة الدخل وأهدافها:

اختص الفصل الرابع بالإعفاءات، والتي انحصرت في المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢. وإن الإعفاءات التي وردت في القانون جاءت بناءً على أهداف أسس من أجلها الإعفاء وهي كما يأتي:

- ١- تشجيع الاستثمار في القطاع الزراعي .
- ٢- تشجيع الحركة العمرانية في البلد بالإضافة الى منع الازدواج الضريبي .
- ٣- تشجيع المؤسسات ذات النفع العام وغير الربحية .
- ٤- تطبيق القانون الدولي على الدبلوماسيين.
- ٥- رعاية اجتماعية للمتقاعدين
- ٦- تشجيع النشاط بالجمعيات التعاونية
- ٧- تشجيع الاستثمار بقطاع الفنادق من الدرجة الممتازة والاولى .
- ٨- تشجيع قطاع المصارف
- ٩- تشجيع الاستثمار في قطاع الطيران

١٠- تشجيع العمل الادبي والعلمي

١١- تشجيع قطاع النقل للمنتجات النفطية

١٢- اعفاءات تراعي بها الحالة الاجتماعية والاقتصادية لبعض الفئات.

ثانياً: مؤشرات عن النظام الضريبي العراقي:

أ- واقع الحصيلة الضريبية من ايرادات الدولة:

شكلت الضرائب نسبة تقدر بـ ٦,٩% من الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية في العراق في عقد السبعينيات وانخفضت في عقد الثمانينات لتصل الى ٦,٤% ، أما في عقد التسعينيات فلم تتجاوز ٣%،^(١٥) وسجلت هذه النسبة ٠,٧٤% في عام ٢٠٠٩ الذي شهد تراجعاً في الناتج المحلي الاجمالي بسبب الأزمة الاقتصادية العالمية، ولم تصل هذه النسبة الواحد بالمئة في أحسن الأحوال حتى في عام ٢٠١٥ الذي شهد تراجعاً في الناتج المحلي الاجمالي بسبب الانخفاض الحاد في أسعار النفط كذلك.

جدول (١) قياس الضغط الضريبي في العراق للمدة (٢٠٠٦-٢٠٠٩)

السنة	مجموع الضرائب المباشرة مليار ID	الناتج المحلي الأجمالي تريليون ID	الضغط الضريبي
٢٠٠٦	٣٠٧,٩٤٣	٩٥,٥٨٧,٩٥٤.٨	٠.٣٢
٢٠٠٧	٤٤٠,٨٠٥	١١١,٥٣٠,٨١٠	٠.٤٠
٢٠٠٨	٥٨١,٣٥١	١٥٣,٩٧١,٢٠٢	٠.٣٨
٢٠٠٩	٧٣٩,٠٠٠	٩٩,٥٥٢,٨٣٦.٧	٠.٧٤

المصدر : الهيئة العامة للضرائب / قسم الاحصاء والابحاث

جدول (٢) نسبة الضرائب المباشرة من الايرادات والنفقات العامة للدولة بالمليون دينار

السنة	الايادات العامة	النفقات	الضرائب المباشرة	نسبة الضرائب من الایادات العامة	نسبة الضرائب من النفقات العامة
٢٠٠٣	١٥٩٨٥٥٢٧	٤٩٠١٩٦١	٢٨٤٤٧	٠.١٨	٠.٥٨
٢٠٠٤	٣٢٩٨٨٨٥٠	٣١٥٢١٤٢٧	٧٣٦١٣	٠.٢٢	٠.٢٣
٢٠٠٥	٤٠٤٣٥٧٤٠	٣٠٨٣١١٤٢	١٧٤٧٥٤	٠.٤٣	٠.٥٧
٢٠٠٦	٤٩٠٩٨٨٣٩	٤٠٣٢٣٤٠٠	٣٠٧٩٤٣	٠.٦٣	٠.٧٦
٢٠٠٧	٥٢٠٤٦٦٩٨	٣٣٥٤٥١٤٣	٤٤٠٨٠٥	٠.٨٥	١.٣١
٢٠٠٨	٨٠٢٥٢١٨٢	٤٩٠٢٧٨٨٢	٥٨١٣٥١	٠.٧٢	١.١٩
٢٠٠٩	٥٠٤٠٨٠٠٠	٦٩١٦٥٠٠١	٧٣٩٠٠٠	١.٤٧	١.٠٧

المصدر : الهيئة العامة للضرائب / قسم الاحصاء والابحاث

كذلك فإن نسبة مساهمة هذه الضرائب في النفقات العامة بلغت (١,٠٨) كمتوسط للمدة (٢٠٠٦-٢٠٠٩) وهي نسبة ضئيلة، وكما يظهر في جدول (٢) وسجلت أعلى معدل لها (١,٣١) في عام ٢٠٠٧، أما نسبة الایادات الضريبية من الایادات العامة كمتوسط

للمدة (٢٠٠٦-٢٠٠٩) فبلغت (٠,٩٢) كما يوضحه الجدول (٢) وسجلت أعلى معدل لها في عام ٢٠٠٩ ما نسبته (١,٤٧)

ب- الأهمية النسبية لتركيب الإيرادات الضريبية :

يعكس الجدول (٣) الاتجاه التصاعدي للحصيلة الضريبية الكلية للمدة ٢٠١٢-٢٠١٥ بالرغم من تراجع الناتج المحلي الاجمالي خلال السنتين ٢٠١٤ و ٢٠١٥ مما سيرفع من مؤشر النسبة الضريبية الكلية (الذي يحتسب بقسمة الحصيلة الضريبية / الناتج المحلي الاجمالي) هذا من جهة. ومن جهة أخرى نجد أن ضريبة دخل الشركات هي في المرتبة الاولى من حيث الأهمية تليها ضريبة الاستقطاع المباشر (على دخول العاملين والموظفين في القطاع العام)، وتأتي بالمرتبة الثالثة ضريبة الأراضي (على نقل ملكية العقار) وبالمرتبة الرابعة ضريبة دخول المهنة. ومن الملاحظ أنه لا وجود للضريبة الكمركية لحد عام ٢٠١٥ لمحدودية تطبيقها وتعليق العمل بها رغم صدور قانون التعريف الكمركية من العام ٢٠١٠ ومن ثم تعديلاته ، إلا ان التجاذبات السياسية بين حكومة إقليم كردستان وحكومة المركز ببغداد أدت الى تأخير التطبيق ومحدوديته على سلع معينة .

جدول (٣) الإيراد الضريبي حسب انواع الضريبة المطبقة والحصيلة الكلية لسنوات مختارة (مليون دينار)

نوع الايراد	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
الشركات	٥٨٠.٨	٢٥٢٩٨	١٨٦٣٣١	٢٤٥٦٣٣	٤١٨٥٩٣	٥٥٥.٦٩	٦٣.٦١٢	٧٦.٤٩٦
الاستقطاع المباشر	٥٨٠.٨	٨٣٦٩٥	١٨٠.٣٥٤	٩٦٢٥١	٢٧١.٧٠	٣١١٨٥١	٣٨١١٨٨	٤٧٥٢٤٧
المبيعات	٤٥	٧٤	٢٢٧٣	٢٨٨١	١.٩٩	٢٥٣٨	١٢٦٣	٢٧٧١
المهنة	٢٦٢١٩	٢٤٨١٥	٩٣.٨١	١٨٧١٨٦	٩٨٧٢.٠	١١٤.٨٦	١١٩١٧١	٩٦٢٩٩
الاراضي	٣١١٩٦	٤٠.٤١٦	٩٨١١٦	١٧٢٢٢٩	٢٩٨٦٩٩	٣١٣٥٨٢	٢٦٥٩٧٢	٢٤٩٨٨١
العقار والعرصات	٤٥٣٧	٩٨٤٧	٢١١٩٦	٣٤٨٢.٠	٥٩٨٥٩	٦٣٢٤٤	٦.٨٣٩	٦٧١٧٧
رسم طابع واخرى	٠	٠	٠	٠	٢	١	١	٨
المجموع	٧٣,٦١٣	٨٤,١٤٥	٥٨١٣٥١	٧٣٩.٠٠٠	١,١٤٨,٠٤٢	١,٣٦٠,٣٧١	١,٤٥٩,٠٤٦	١,٦٥١,٨٧٩

ج - الإدارة الضريبية :

يتألف الهيكل الإداري للهيئة العامة للضرائب في العراق من (١٤) قسم و(١٦) فرع في بغداد، و(٢٧) في المحافظات، وبلغ عدد موظفي الهيئة (٢٨١٠) خلال عام ٢٠٠٨ وبلغ (٢٧٤٤) خلال عام ٢٠٠٩،^(١٦) ويلاحظ من خلال مؤشر (معدل المكلفين لكل مخمن) أن العبء الأكبر يقع في كل من فرع مدينة الصدر والحرية والكرادة على التوالي ، أما الأخف عبئاً فهي في كل من فرع الرشيد والدورة على التوالي .

ويظهر أن هناك تفاوت في المكلفين والأضابير من جهة واعداد المخمنين من جهة أخرى، فبعض الفروع تضم أعداداً من المخمنين أكثر من الفروع التي لديها زخم في العمل واضابير المكلفين، فمثلاً فرع بغداد الجديدة يضم اكبر عدد من المخمنين يصل الى (١٩) مخمن، الا ان متوسط المكلفين ضمن مسؤولية كل مخمن قليلة جداً، بل هو اقل فرع، حيث يبلغ المتوسط له ١٨٧٧.٧٤ مكلف، وكذلك فرع كرخ المركز. إلا ان فرع مدينة الصدر يبلغ المتوسط له بمقدار ٢٠٣٠.٥٠ مكلف ويبلغ عدد المخمنين (٦). لذا يتضح ان فروع الهيئة لا تمتلك توزيعاً عادلاً لفروعها بين الوحدات التخمينية من جهة وعدد المكلفين من جهة أخرى، فالمطلوب أن يكون التوزيع قريب من المعدل والبالغ (٣٥٠٠ مكلف لكل مخمن) لعام ٢٠٠٨، وتكون كمعدل (٤٠١٢ مكلف لكل مخمن) لعام ٢٠٠٩ (أي يعاد توزيع المخمنين والمدققين حسب عدد المكلفين والأضابير في كل فرع) ، ولكن مع الاخذ بالحسبان ان هناك أضابير غير عاملة.

جدول (٤) اعداد المخمنين والمدققين موزعين حسب الشهادة وحجم العمل

في فروع بغداد لعام ٢٠٠٨

الفرع	الشهادة					عدد		معدل المكافئين ضمن مسؤولية كل مخمن
	إعدادية	دبلوم	بكالوريوس اخرى	بكالوريوس ادارة واقتصاد	عليا	المخمنين	المدققين	
البيع	١	١	١	٧	٠	٥	٥	٣٥٢٢
الاعظمية	٢	٤	٢	٦	٠	٦	٧	٢٥٤٥
الحرية	١	٢	٠	٦	٠	٣	٦	٦٦٦٩
الدورة	١	٣	٠	١	٠	٠	٥	١٩٠٩
الربيع	٠	٣	٢	٣	١	٢	٧	٢٢٤١
الرشيد	٣	٦	٢	٣	٠	٥	٩	١٣٦٣
الكاظمية	٢	١	١	٥	٠	٢	٧	٣٠٦٤
الكرادة	١	٥	٣	٨	٢	٩	١٠	٤٧٤٩
المحمودية	٠	٢	١	٣	١	١	٦	٢٥٨٩
المشتل	٣	٤	١	٣	٠	٢	٩	٢٧٥٦
بغداد الجديدة	٣	٨	١	١١	٠	٤	١٩	٢٠٩٨
كرخ الاطراف	٠	١	٠	٥	١	١	٦	٣٤٠٤
مدينة الصدر	٢	٦	١	٢	٠	٥	٦	٨٠٢٠

المصدر: وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب.

د- رصد ظاهرة التهرب الضريبي:

من خلال الجدول (٥) الذي يبين عدد المكلفين الكلي وعدد المتحاسبين للمدة (٢٠٠٦-٢٠٠٩)، نلاحظ أن هناك تطور وتزايد في عدد المتحاسبين خلال هذه المدة ، إلا ان نسبة المتحاسبين من العدد الكلي تشكل نسبة ضئيلة جداً أي أن هناك نسبة عالية جداً من المتهربين ضريبياً بلغت (٨٩%) عام ٢٠٠٨ وتناقصت في عام ٢٠٠٩ لتصل الى (٦٤%)، وهذا قد يعود لأسباب عديدة منها ضعف الوعي الضريبي لدى المجتمع العراقي بصورة عامة، أو لأسباب

أخرى منها ضعف اعتماد الدولة على هذا النوع من الإيراد (الضرائب) بسبب وجود عوائد النفط، أو لعدم كفاءة تصرف الدولة بإيراداتها خلال عقود عديدة ولدت لدى المجتمع نظرة سلبية تجاه عملية التحصيل الضريبي وضعف تطبيق القانون، مما جعل المكلف لا يبالي بدفع الضريبة أو لعدم استقرار الوضع الأمني في العراق وبخاصة عامي ٢٠٠٦-٢٠٠٧. ومن الاسباب الاخرى هي ضعف الجهاز الاداري للهيئة العامة للضرائب وضعف الاجراءات من قبل الهيئة في الحد من التهرب وضعف الغرامات المفروضة بالقانون، فضلاً عن هجرة نسبة عالية من ذوي الدخل العليا الى بلدان أخرى للعمل بها، إلا ان تزايد نسبة المتحاسبين الى المجموع الكلي في عام ٢٠٠٩ عنه في عام ٢٠٠٨ يدل على أن هناك تطور مهم اقتصادي وأمني من جهة واداري من قبل الهيئة للقيام بعملية التحاسب الضريبي من جهة أخرى.

جدول (٥) أعداد و نسبة عدد المتحاسبين الى عدد المكلفين الكلي للمدة

(٢٠٠٩-٢٠٠٦)

نسبة المتحاسبين الى العدد الكلي للمكلفين				المتحاسبين				العدد الكلي للمكلفين
٢٠٠٩	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٩	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	
٣٥.٦	١١	٥.٧	٤.٣	٤٤٣٠٤٤	١٣٧٣٥٤	٧٠٧٠٠	٥٢٩٩٦	١٢٤٤٣٩٦

المصدر: وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب.

هـ- رصد الأوضاع القانونية بين الادارة الضريبية والمكلف:

تجدر الاشارة الى أن قانون ضريبة الدخل العراقي عرّف لأول مرة نظام التصالح بين المكلف والسلطة المالية على بعض الجرائم التي يرتكبها وبالشروط التي يحددها القانون، فقد أخذ القانون العراقي الحالي بالتسوية الصلحية عام ١٩٨٨، وأن لوزير المالية أن يعقد تسوية صلحية في الأفعال المنصوص عليها في المادتين (٥٧) و(٥٨) من القانون قبل إقامة الدعوى لدى المحاكم المختصة أو خلال النظر فيها وذلك بالاستعاضة عن العقوبات الواردة في المادتين السابقتي الذكر بدفع مبلغ لا يقل عن ثلثي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى.^(١٧)

و يوضح جدول (٦) نسبة المتحقق من الموجود الفعلي من الامور المالية لعام ٢٠٠٩، الا أن نسب المتحقق من الموجود الفعلي قليلة حيث بلغت نسبة المتحقق من الدعاوي المحسومة ٣٠%، ولم يتحقق مؤشر عدد الدعاوي المحسومة في التمييز والاستئناف، أي نسبة مما يدل على ضعف المؤشر، والمفروض ان تكون هناك متابعة انجاز القضايا والدعاوي المحالة للهيئة لتقليل عدد المخالفين ضريبياً ويساعد بالنتيجة على تقليل التهرب الضريبي عند ردهم بتطبيق القوانين.

جدول (٦) المنجز من الامور القانونية في الهيئة لعام ٢٠٠٩

الفقرات	وحدة القياس	الموجود الفعلي	المنجز	نسبة المتحقق
عدد الدعاوى المحسومة	دعوى	٦١	١٨	٣٠ %
عدد الدعاوى المحسومة في التمييز والاستئناف	دعوى	٣٧	-	-
عدد القضايا المحسومة في ديوان ضريبة العقار	قضية	١٣٤	١٢٥	٩٣ %
عدد الاستشارات المحسومة المحالة من الوزارة وفروع الهيئة	معاملة	١٣٣٧	١٣٣٧	١٠٠ %

المصدر: وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب.

المحور الثالث : معوقات و مشاكل تواجه الأداء الضريبي في العراق:

تتعدد المعوقات والمشاكل ما بين قانونية وتشريعية وتقنية أو مرتبطة بالانسان على مستوى كل من المكلفين أو الادارة الضريبية على حدٍ سواء، وسنتناولها كالاتي:

أولاً: معوقات أرباح نقل ملكية العقار:

معاملاتهم لدى الفرع الضريبي المختص نجد دافع الضريبة يصطدم بمجموعة من التعقيدات تحول دون إنجاز المعاملة ومن هذه المعوقات هي:

١. حجز الاموال: لغرض ترويج معاملات دافعي الضرائب فيما يتعلق بنقل ملكية

عقاراتهم يجب التأكد من عدم شموله بحجز الاموال وفق القرار (٧٦) المتعلق

بحجز أموال النظام السابق وموكليهم ولغاية الدرجة الرابعة، وهذا القرار هو ليس

من تخصص الإدارة الضريبة وإنما يتعلق بدائرة التسجيل العقاري لأن المعاملة

تروج إبتداءً من دائرة التسجيل العقاري هذا من جهة، ومن جهة أخرى أن نقل

ملكية العقار تتم في الدائرة المذكورة وليس الإدارة الضريبية هي من تقوم بنقل الملكية للعقار. وكذلك القرار (٧٨) المتعلق بالأشخاص المدينين الى دوائر الدولة كافة (أمانة بغداد ، شركات التأمين ، وزارة العمل والشؤون الإجتماعية الخ)، وهذا القرار أيضاً ليس من ضمن صلاحيات الإدارة الضريبية بأن تقوم بعدم ترويج معاملات دافعي الضرائب إلا بعد أن يقوم هؤلاء الأشخاص بتصفية موقفهم لدى تلك الدوائر. وهذا الأمر ينطبق على دافعي الضرائب المسجلين لدى الإدارة الضريبية، ويرومون إنجاز تحاسبهم الضريبي وبالأخص أصحاب السيارات (الحمل ، نقل الركاب ، المكائن الثقيلة) ، لأن نقل ملكية السيارة تتم لدى دائرة المرور وليس لدى الهيئة العامة للضرائب.

٢. **المعاينة:** أن إجراء الكشف الموقعي للعقار المراد نقل ملكيته يجب أن تتم من قبل اللجان المشتركة بين الإدارة الضريبية ودائرة التسجيل العقاري. ولكن نجد غالبية الفروع الضريبية قيامها بهذا الإجراء بحجة عدم تطابق الكشف مع ختم دائرة ضريبة العقار، مما تفوض لنفسها الإدارة الضريبية القيام بهذا الاجراء ولا تكلف نفسها بالإيعاز الى دائرة التسجيل العقاري بإعادة الكشف مما يعرض دافع الضريبة الى الإبتزاز.

٣. يفرض القانون العراقي ضرائب متنوعة على مصادر دخل متنوعة بشكل منفصل (مثلاً هنا دخل بدلات ايجار العقار الخاضع لقانون ضريبة العقار رقم ١٦٢)، لكن دخل العقار هو عبارة عن دخل ملكية ، لذا فيمكن أن يدمج مع قانون ضريبة الدخل الجديد (كي يصبح نظام الدخل الجديد شاملاً ويستند على فكرة الجدولة في ذات الوقت). والحقيقة ما دامت الضرائب في العراق هي ضرائب نوعية أي أن لكل ضريبة تفرض وعائها الضريبي وسعرها وإجراءاتها الخاصة بها، فالأفضل أن يتم عزل التحاسب الضريبي لنقل ملكية العقار عن ضريبة الأرباح التجارية والمهن، أي عدم

إرسال أطراف معاملة نقل ملكية العقار (البائع والمشتري) والإستعلام عنهم سواء كانوا مسجلين أم لا، وإنما تتم معاملتهم كما هو معمول به في ضريبة العقار.

٤. كذلك هناك من يرى بأن النظام الضريبي العراقي يحمل صفة التمييز ضد المرأة فضلاً عن كونه صعب الإدارة، ولغرض توفير هيكل متماسك يعمل بشكل صحيح يفترض أن يحتوي القانون العراقي الجديد على نصوص تعرف بشكل صريح الإجراءات التي يمكن بموجبها تحديد الدخل الإجمالي والدخل الصافي والدخل الخاضع للضريبة، والتمييز بين هذه المكونات ووضع الخطوات الكفيلة بتحديد كل منها، وبمجرد أن يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة، يحدد القانون النسب والشرائح التي ينطبق عليها هذا الدخل. و بعد احتساب الضريبة على الدخل الخاضع لها، للمكلف أن يطالب باعتمادات ضريبية معينة، تتضمن هذه الاعتمادات أية ضريبة مدفوعة خلال المدة الضريبية على أساس الدفع تحت الحساب، أو ضرائب مستقطعة من قبل دافعين معينين بإسم المكلف، أو اعتمادات مصممة لتوفير تخفيف ضريبي لصنف معين من دافعي الضرائب، كأن تكون اعتماداً للاستثمار في المكننة الحديثة. (١٨)

ثانياً : معوقات قسم الشركات :

يسمح قانون ضريبة الدخل بمنح عدم الممانعة دون اجراء التحاسب الضريبي، وعند رسو المزايدة او المناقصة على الشركة عندئذ يتم اجراء التحاسب الضريبي كون التعليمات المالية لا تسمح بصرف مبلغ المقاوله الا بعد تقديم المقاول كتاب براءة ذمة من الادارة الضريبية. وعند لجوء الادارة الضريبية الى هذا الاجراء (ألا وهو منح عدم ممانعة دون اجراء التحاسب الضريبي) سيوفر لهم الكثير من الجهد والوقت، وتوجه جهود موظفي الضريبة لغرض اجراء التحاسب الضريبي للشركات، وكذلك بالامكان تطوير العمل الضريبي في الشركات، والانتقال من مرحلة التحاسب التقليدي الضريبي

الى مرحلة متطورة وهي مرحلة التقدير الذاتي لدافعي الضرائب (الإقرار الذاتي) ليكون قسم الشركات النواة الاولى للعمل بهذا الاسلوب.

ثالثاً : استخدام التكنولوجيا في تذييل معوقات الادارة الضريبية

- إزالة مشاكل تشابه الاسماء وإعطاء الرقم الضريبي الموحد للمكلفين لإزالة الاشكالية.
- تحويل الملفات والأضابير الورقية القابلة للتلف والضياع والتزوير الى ملفات الكترونية والتخلص من الملفات العاطلة التي تشكل نسبة عالية جداً قد تتعدى الـ ٨٠%.
- تحسين ايراد ضريبة العرصات: ان عدم لجوء الادارة الضريبية الى استعمال الحاسب الالكتروني في ضريبة العقار ادى الى زيادة الفاقد من الحصيلة الضريبية والسبب يعود الى قلة الاهتمام من الادارة العليا بهذا النوع من الضرائب والسبب يعود الى قلة ايراداتها الضريبية من وجهة نظر الادارة الضريبية العليا. ان تملك اي شخص عرصتين في اكثر من منطقة او حتى داخل المنطقة الواحدة بإمكانه نقل ملكيتها دون تسديد الضريبة المترتبة بذمته بسبب عدم امكانية التحقق من قبل الفرع الضريبي لتملكه اكثر من عرصه والاكتفاء بأخذ تعهد خطي من قبل دافع الضريبة.

رابعاً: المنافذ الحدودية:

أن التوسع الكبير في المنافذ الحدودية سواء البرية أو الجوية أو البحرية من جهة وقلة الكادر الضريبي للهيئة العامة للضرائب من جهة أخرى ادى الى ظهور فجوة في الكادر، وما دامت الضرائب التي يتم استيفائها لأغراض ضريبة الدخل هي نسبة مقطوعة من القيمة الكلية للسلع المستوردة ، وما دام هذا الاستقطاع يتم بالاعتماد على التصاريح الكمركية التي تنظم من قبل الهيئة العامة للكمارك ، يضاف الى ذلك ما تحتاجه الى لجان تقوم بعملية مراقبة وتوزيع الموظفين على تلك المنافذ، ومصاريف تشغيلية من قرطاسية واثاث وامكن للسكن وغيرها من المستلزمات الضرورية الاخرى، فإن من المناسب أن تتم إضافة النسبة المقطوعة لأغراض ضريبة الدخل الى الضرائب الكمركية التي يتم فرضها على السلع المستوردة، وبعد ذلك يتم تحويل تلك الاموال التي تستوفى من قبل الهيئة العامة للكمارك الى ايرادات الهيئة العامة للضرائب، وبهذا الاجراء الذي نتمنى تطبيقه سيوفر موارد بشرية ومالية للإدارة الضريبية.

الإستنتاجات:

توصل البحث الى استنتاجات أهمها ما يأتي:-

١- يعد النظام الضريبي العراقي في جوهره مشابه لكثير من النظم الضريبية في البلدان النامية، وما شهدته من تقلبات سياسية واقتصادية خلال عقود عديدة، لكن الهزة التي شهدتها العراق بعد عام ٢٠٠٣ وما ألقته من أعباء على النظام الضريبي، جعلته يتأرجح بين نظرة جديدة تحاول الاصلاح من منظور محدد، وبين تطبيقات ومفاهيم متجذرة لأكثر من ثلاثة أرباع قرن (١٩٢٧-٢٠٠٣). فكانت نسبة مساهمة الضرائب إلى الإيرادات العامة في العراق لم تتجاوز نسبة ٣% للمدة ٢٠٠٤-٢٠١٥ باستثناء عامي ٢٠٠٩ و ٢٠١٥، والتي ارتفعت في السنة الاولى لتسجل ٨% وترتفع في الثانية لتسجل ما يقارب الـ ١٠% كذلك، ولكن هذا الارتفاع يعود لتراجع نسبة مساهمة الإيرادات النفطية نتيجة انخفاض أسعار النفط، وليس لزيادة الجهد الضريبي.

٢- ومنذ عام ٢٠٠٣ وعلى أثر التغيير في العراق، تم اجراء اصلاحات في النظام الضريبي العراقي بصورة عامة، ففي ما يخص ضريبة الدخل، تم انقاص أعلى معدل حدي من ٤٠% الى ١٥% وجعلها ذات ثلاث مستويات أو شرائح تخضع للأسعار الآتية (٣% و ٥% و ١٠% و ١٥%)، وتم اخضاع بعض الخدمات المدنية للضريبة أيضاً. وبموجب المادة ١١ من أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٤٩ يكون دخل العمل لموظفي الحكومة والمؤسسات المملوكة للدولة مصدراً لدخل خاضع للضريبة أيضاً.

٣- إذا تم الأخذ بالحسبان أن تخفيض معدلات ضريبة الدخل العقاري من ٣٥% الى ١٠% مع الغاء الضريبة الاضافية التي كانت تشكل شكلاً من اشكال الازدواج الضريبي المقصود، شكلاً من أشكال الاصلاح الضريبي. إلا أن قيام سلطة

الإئتلاف CPA بالغاء الرسوم الجمركية، و فرض تعريفه ٥% تعرف برسم إعادة الإعمار مع بعض الاستثناءات على الطعام والأدوية) كانت سبباً في إغراق السوق العراقية بالمنتجات الأجنبية، وبخاصة من دول الجوار التي أنهت قدرة المنتج المحلي على الانتاج والتنافس مع السلع المستوردة، وبقت بعض الضرائب التي تفرض على الانتاج (كالمنسوجات النهائية) بنسبة ١٠%، لكن استخدامها محدود الآن.^(١٩)

٤- إن زيادة الحصيلة الضريبية هي ليست هدفاً مالياً بحد ذاته، وإنما هي وسيلة ذات بعد اقتصادي واجتماعي، لكن مشكلة الادارة الضريبية في العراق هي اعتمادها على زيادة التقدير وبصورة جزافية ، فعلى سبيل المثال لا الحصر يعاد تقدير ضريبة الدخل العقاري كل سنتين باتجاه تصاعدي على المؤجر أو صاحب العقار مما يدفع باتجاه زيادة العبء الضريبي عليه، وبالتالي الى رفع بدل الايجار كشكل من تحويل العبء الضريبي او جزء منه على المستأجرين، ومن ثم ارتفاع بدلات الايجار بشكل غير مبرر.

٥- الاستخدام التعسفي للصلاحيات القانونية من قبل الإدارة الضريبية، إذ قد يتم التقدير بصورة مرتفعة لأغراض تساومية مع المكلفين مما يفتح الباب واسعاً امام الفساد المالي، فضلاً عن اجراءات روتينية معقدة احياناً تزعج المكلف مع توقعات اقتصادية تشاؤمية موجودة لديهم، يؤدي الى زيادة التهرب بصورة كلية أو جزئية من دفع الضريبة وقلة الامتثال، مما يقلل من الحصيلة النهائية أو يرفع تكاليف التحصيل كمحصلة نهائية.

٦- ختاماً يمكن القول، إن ما تم ايراده من معوقات تعمق من مشاكل الأداء الضريبي في العراق وتجعل من الصعب الاعتماد على النظام الضريبي في تلبية جزء و لو بسيط من متطلبات الاستقرار المالي. فانخفاض الحصيلة الضريبية واهمال الأوعية الضريبية الكبيرة والمهمة، وضعف الجهد التشريعي في مواكبة التطورات

الاقتصادية التي تطرأ على البلد من ناحية، وضعف مستوى كل من الامتثال لدى المكلفين وأداء الادارة الضريبية وتعقيدات إجراءاتها من ناحية ثانية، والابتعاد عن استخدام التكنولوجيا والتقنيات الالكترونية الحديثة من ناحية ثالثة، تعني استمرار النظام الضريبي في العراق على وضعه المعتاد وصعوبة إجراء إصلاح حقيقي في بنيته القائمة منذ عقود خلت والى مدى زمني غير قريب يصعب تقديره.

التوصيات :

أما أهم التوصيات التي يمكن ايرادها في هذا المجال فهي:

١- لقد بدأت قطاعات اقتصادية ضخمة بالنهوض بعد عام ٢٠٠٣ مثل قطاع الاتصالات (الخلوية وبوابات الانترنت) وهي أوعية ضريبية ضخمة فضلاً عن الشركات النفطية الأجنبية ، بالمقابل فإن استبعاد الفقراء ومحدودي الدخل واجراء مصالحات بين المكلف والادارة الضريبية، أو إصدار عفو ضريبي عن المتهربين والمتخلفين هو من الأمور الدارجة في معظم الاقتصادات العالمية. وهذا الإجراءات الضريبية ستعكس ايجاباً على رفع الايراد الضريبي الكلي واستقراره، وامكانية تغطيته لنسبة معقولة من بنود النفقات التشغيلية و المساهمة في تحقيق الاستقرار المالي المنشود.

٢- يفترض بالنظام الضريبي لكي يعمل بشكل جيد أن يوائم بين أهداف مختلفة، منها الايراد والعدالة الضريبية مع توفر المرونة الى حد ما، لكي يستطيع الاستجابة للتغيرات التي تحصل، فضلاً عن إمكانية الاصلاح لهذا النظام وفق مقتضيات السياسة الاقتصادية العامة والتغيرات التي قد تشهدها. وهذا الكلام ينطبق على حالة النظام الضريبي العراقي، لذا فإن المراجعة الدورية من جميع النواحي التشريعية والاقتصادية والفنية مع امكانية اصدار قانون ضريبة دخل جديد، هي ضرورة وليست ترفاً فكرياً لتقويم أداء هذا النظام.

٣- تنشيط الضريبة الكمركية خاصة بعد إنشاء نقطة كمركية في منطقة العظيم في محافظة ديالى، لمتابعة دخول البضائع والسلع من هذا المنفذ الكمركي، وأن يتم التوافق بين المركز (بغداد) والإقليم (منطقة كردستان) على تطبيق هذا القانون و جداول التعريف الكمركية، ليكون هناك جدار ضريبي واحد في العراق من جهة، وتشجيع المنتج المحلي وتقويته على منافسة السلع الأجنبية.

أخيراً وفي مرحلة لاحقة من الإصلاح الضريبي يمكن فرض ضريبة القيمة المضافة، بعد دراسات وافية ومتكاملة، أسوة بالدول المجاورة مثل دول الخليج التي أقرت العمل بهذا النوع من الضرائب بعد عدة سنوات، ومصر التي أقرت العمل بها بداية ايلول ٢٠١٦. لتحل محل الضريبة الكمركية ويأخذ الهيكل الضريبي العراقي وضعاً مناظراً لهياكل الدول المجاورة.

الهوامش :

(١) يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان : ١٩٨٤ ، ص ٢٧.

(٢) -Walter Hettich & Stanley L.Winer: ١٩٨٨, Economic and Political Foundations Of Tax Structure , The American Economic Review , Vol.٧٨ , No.٤ , September , P.٧١١

(٣) زيد حبيب حسين المحياوي، فاعلية الأدوار الوظيفية للضرائب في الاقتصادات الريفية،(العراق حالة دراسية للمدة ٢٠٠٣-٢٠١٢)، رسالة ماجستير/ كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية ، بغداد / ٢٠١٤ . ص ٨٣.

(٤) الإعفاءات الضريبية و الاستثمار ، ص ٣ ، ٢٠١٣ ، ص ٦ ،

<http://tax.mof.gov.iq/ArticlePrint.aspx?ID=٢٠> .

^١ (٥) دستور العراق ٢٠٠٥ ، تنص المادة : (٢٥) "تكفل الدولة اصلاح الاقتصاد العراقي وفق اسس اقتصادية حديثة وبما يضمن استثمار كامل موارده وتنويع مصادره وتشجيع القطاع الخاص وتنميته " . أما المادة : (٢٦) فتتص " تكفل الدولة تشجيع الاستثمارات في القطاعات المختلفة وينظم ذلك بقانون . وتنص المادة (٢٨):

اولاً: لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ، ولا يعفى منها ، إلا بقانون .
ثانياً: يعفى اصحاب الدخل المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة ، وينظم ذلك بقانون. للاطلاع يراجع دستور العراق ٢٠٠٥ ، موقع www.parliament.iq .

(٦) فيتو تانزي، العولمة والنمل الأبيض الذي ينخر في بنية الضرائب، مجلة التمويل والتنمية ، مارس، ٢٠٠١ ، ص ٣٤ - ٣٨ .

(٧) Vito Tanzi & Howell H. Zee ,Tax Policy For Emerging Markets : Developing Countries , National Tax Journal, vol. ٥٣ , June ٢٠٠٠ ,p.٣١.

(٨) تقييم النفقات الضريبية، التقرير النهائي، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية USAID ، ٢١ / ١٠ / ٢٠١١ ، ص ٢.

(٩) المصدر السابق ، ص ٢.

(١٠) جواد خليل زادة ، وأنوار شاه، الاصلاح الضريبي في الدول النامية ،مجلة التمويل والتنمية، يونيه ١٩٩١ ، ص ٤٥.

(١١) جبار محمد علي الكعبي ، ياسر عمار عبد الحميد ، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب ، مؤتمر " نحو ستراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة ، بغداد، ٢٠٠٨ . ص ٢.

(١٢) الاصلاح الضريبي في العراق ، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ، شركة بيرنغ بوينت ، ص ٣-٤.

(١٣) تقييم النظام الضريبي في العراق مع السبل المتاحة لإصلاحه، جامعة البصرة / كلية الادارة والاقتصاد ، ص ١ www.almadaper.net.

(١٤) الاعفاءات الضريبية والاستثمار ، مصدر سابق ،

<http://tax.mof.gov.iq/ArticlePrint.aspx?ID=٢٠>

(١٥) حنان عبد خضر هاشم و حسين علي عبد ، دراسة تحليلية حول أثر السياسة الضريبية في بعض متغيرات الاقتصاد الكلي في العراق، العدد الثاني والعشرون، ٢٠١١ ، ص ٢٨٥-٢٨٦.

<http://www.uokufa.edu.iq/journals/index.php/ksc/article/view/١٨٤٧/١٧٢٥>

١٧٢٥

(١٦) الهيئة العامة للضرائب، tax.mof.gov.iq

(١٧) عبد الرؤوف الصافي، ملاحظات حول قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ، Iraq Academic Scientific Journals ، المجلد ٢٣ العدد ١ ،
[-www.iasj.net](http://www.iasj.net)

(١٨) موجز في السياسة الضريبية، مراجعة نقدية لقانون ضريبة الدخل وقوانين ضريبية أخرى للعراق ، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية شباط ٢٠٠٨ ، ص ٨.
(١٩) -Ehtisham Ahmad & Others , Iraq : Considerations On Intergovernmental Fiscal Relations For The Constituent Assembly ,IMF, WP /٢٠٠٥/ ٦٩.p.٦.

المصادر:

١- د. جبار محمد علي الكعبي ، ياسر عمار عبد الحميد ، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب ، مؤتمر " نحو ستراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة ، بغداد، ٢٠٠٨.

٢- جواد خليل زادة ، وأنوار شاه، الاصلاح الضريبي في الدول النامية ،مجلة التمويل والتنمية، يونيه ١٩٩١.

٣- حنان عبد خضر هاشم و حسين علي عبد ، دراسة تحليلية حول أثر السياسة الضريبية في بعض متغيرات الاقتصاد الكلي في العراق، العدد الثاني والعشرون، ٢٠١١.

[http://www.uokufa.edu.iq/journals/index.php/ksc/article/view/1847/](http://www.uokufa.edu.iq/journals/index.php/ksc/article/view/1847)

١٧٢٥

٤- حسين عباس علوان، ستراتيجية السياسة الضريبية للاصلاح الاقتصادي الضريبي في العراق : المشكلات - الأسباب - المعالجات، المؤتمر العلمي الضريبي " الاصلاح الضريبي دعامة أساسية في بناء الاقتصاد العراقي " ، وزارة المالية / الدائرة الاقتصادية، ١٥-١٠-٢٠٠٦ .

٥- ريتشارد ماسجريف وآخرون، المالية العامة بين النظرية والتطبيق، ترجمة د. محمد حمدي السباخي، دار المريخ للنشر، الرياض.

٦- زيد حبيب حسين المحياوي، فاعلية الأدوار الوظيفية للضرائب في الاقتصادات الريفية،(العراق حالة دراسية للمدة ٢٠٠٣-٢٠١٢)، رسالة ماجستير/ كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية ، بغداد / ٢٠١٤ . ص ٨٣.

٧- عبد الرؤوف الصافي، ملاحظات حول قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ، Iraq Academic Scientific Journals ، المجلد ٢٣ العدد ١ ، www.iasj.net -

٨- تقييم النظام الضريبي في العراق مع السبل المتاحة لإصلاحه، جامعة البصرة / كلية الادارة والاقتصاد ، www.almadapaper.net

٩- يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان : ١٩٨٤.

١٠- الإعفاءات الضريبية و الاستثمار ، <http://tax.mof.gov.iq/ArticlePrint.aspx?ID=٢٠٢٠١٣>

١١- موجز في السياسة الضريبية _ مراجعة نقدية لقانون ضريبة الدخل وقوانين ضريبية أخرى للعراق-، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ، شباط ٢٠٠٨.

١٢- تقييم النفقات الضريبية، التقرير النهائي، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية USAID ، ٢١ / ١٠ / ٢٠١١ .

١٣ - Ehtisham Ahmad & Others , Iraq : Considerations On Intergovernmental Fiscal Relations For The Constituent Assembly ,IMF, WP /٢٠٠٥/ ٦٩.

١٤ -Walter Hettich & Stanley L.Winer: ١٩٨٨, Economic and Political Foundations Of Tax Structure , The American Economic Review , Vol.٧٨ , No.٤ , September

١٥- دستور العراق لعام ٢٠٠٥ ، www.parliament.iq

١٦- وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، www.tax.mof.gov.iq