

أهمية إصلاح النظام الضريبي ودوره في الإيرادات العامة في العراق للمدة من (2016/2004)<sup>1</sup>  
Importance of the reform of the tax system and its role in the public revenues  
(in Iraq for the period (2004/2016

أ. د. سعيد علي محمد العبيدي

الباحث. علي يوسف عبدالله محمود

ecoali1990@yahoo.com

جامعة الانبار/كلية الادارة والاقتصاد /قسم الاقتصاد

جامعة الانبار/كلية الادارة والاقتصاد /قسم الاقتصاد

تاريخ استلام البحث 10 / 11 / 2018 تاريخ قبول النشر 10 / 1 / 2019 تاريخ النشر 28 / 10 / 2019

### المستخلص

لقد أقتزن وجود الضريبة بوجود الدولة وتطورها، فكل دولة بحاجة إلى إيرادات بغية إشباع الحاجات العامة المتزايدة. فالضرائب لها أهداف عديدة في مقدمتها الدور المالي التمويلي والدور الاقتصادي، بحيث أصبحت الضريبة ذات دور فعال تمكن الدولة من التدخل في مختلف أوجه الحياه الاقتصادية، وبما أن العراق يعاني من تهميش لدور الضرائب في التمويل، وبالمقابل اعتماد الموازنة العراقية على النفط بدرجة كبيرة لتمويل أوجه الانفاق العام وخاصةً بعد أحداث عام (2003) وتغير النظام السياسي في العراق، وهذا يشكل خطورة كبيرة على الاقتصاد العراقي لارتباط أسعار النفط بأسعار الأسواق العالمية وبذلك يكون دائماً عرضة للتقلبات التي تحصل في الساحة الدولية، ولهذا هدفت الدراسة الى تحليل واقع النظام الضريبي العراقي ومعرفة مدا مساهمته في الإيرادات الضريبية وتقديم المقترحات لزيادتها، وأهم ما توصل اليه الباحث عدم تنوع القطاعات المكونة للنتائج المحلي الاجمالي وضعف دور القطاع الخاص، بسبب الاعتماد على الإيرادات النفطية في التمويل، وذلك يُعد سبباً رئيساً في تهميش دور الضرائب في التمويل، ويوصي الباحث بضرورة تنويع مصادر تمويل الإيرادات العامة في العراق وتقليل الاعتماد على النفط وذلك عن طريق الاهتمام بالقطاع الصناعي والزراعي وتقديم الدعم لها بمختلف أنواعه، مع تشجيع القطاع الخاص في العراق لأنه يساهم في توسيع حجم الوعاء الضريبي ومن ثم زيادة الإيرادات الضريبية.

*الكلمات المفتاحية : الضريبة ، الإيرادات ، الاقتصاد العراقي*

### Abstract

Tax is associated with the existence and development of the state. Each state is in need of revenues to meet its increasing general needs. Taxes have many goals including the financial and funding role and economic role. Taxes play vital role in enabling the state to interfere in various faces of economic life. Iraq suffers a marginalization of the role of taxes in funding and that Iraqi budget depends on petroleum to a large extent to fund general expenditure especially after the change of Iraqi regime in (2003). This puts Iraqi economy in great danger as petroleum prices are connected to prices of international markets and, therefore, it is subject to continual fluctuations of the international markets. This study aims to analyze the situation of Iraqi tax system and the extent of its contribution in general revenues and present suggestions to increase them. The paper found that the marginalization of the role of taxes in funding is due to lack of variety in the sectors forming gross domestic product because of dependence on petroleum revenues in funding. The researchers recommend diversifying the sources of funding general revenues in Iraq and decreasing dependence on petroleum through attention to industrial and agricultural sectors and providing supports to them. The researchers also recommends providing

<sup>1</sup> - البحث مستل من رسالة ماجستير .

incentives to private sector in Iraq because it contributes to increasing the tax source and consequently increasing tax revenues.

**Keywords:** tax , Iraqi economy , general revenues

## المقدمة

لقد أدت العولمة وتأثير الاقتصاد الدولي على الاقتصادات المحلية إلى إدراك الحكومات أنه لا يمكن النظر إلى أنظمتها الضريبية بصورة منعزلة عن الدول الأخرى، بسبب النمو الكبير للأسواق المالية وحركة الاستثمارات المباشرة الواسعة في العالم، والانفتاح الكبير في التجارة والمدفوعات، جميعها أعطت قوة دافعة لحركة الإصلاح. لذلك يعد الإصلاح الضريبي أحد برامج سياسات الإصلاح الاقتصادي، ولا يمكن أن يحصل إصلاح اقتصادي بمعزل عن الإصلاح الضريبي، فإن أثر الإصلاح الضريبي ينعكس على زيادة معدلات النمو في الاقتصاد، من خلال تشجيع الاستثمار، وتوفير البيئة الملائمة له، ويعد الاعفاء الضريبي وتخفيض نسبة الضرائب من أهم أوجه الإصلاح الضريبي، التي تنتهجها السياسات الاقتصادية في العالم، وأن الالتزام الضريبي من جانب الأفراد هو نتاج الإصلاح الضريبي، ويعد هدفاً من أهدافه. وأن الأحداث الأخيرة التي شهدتها العراق بعد عام (2003) أدت إلى بروز الدور الكبير لعوائد بيع النفط الخام في تمويل الموازنة العامة، الذي أدى إلى ارتباط إيرادات الدولة بسعر النفط الخام في الأسواق العالمية، ولهذا نرى وجوب الوقوف على دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة في العراق من خلال رفع ما يعيق طريقها نحو دورها الطبيعي ضمن خانة الإيرادات العامة.

### أهمية البحث: (Research Importance)

إن أهم الدعائم الرئيسة لقوة اقتصاد الدولة العراقية هي عدم اعتمادها على مصدر واحد في تمويل الموازنة العامة، لذلك لا بد من تنويع المصادر والعمل على تطويرها، إذ إن الضريبة تمثل أحد أهم مصادر الإيرادات العامة في غالبية الدول لسد نفقاتها العامة، فضلاً عن الدور الذي تلعبه في إعادة توزيع الدخل القومي وتحقيق الاستقرار الاقتصادي ومعالجة ظاهرتي التضخم والانكماش وزيادة معدلات النمو الاقتصادي.

### مشكلة البحث (Research Problem)

مشكلة البحث تتلخص في ضعف فاعلية عملية الإصلاح الضريبي في العراق والتضاؤل الكبير لنسبة الإيرادات الضريبية المتحققة سنوياً إلى الإيرادات العامة مقارنة بالإيرادات النفطية، مما انعكس سلباً على دور الضريبة كأداة مالية واقتصادية واجتماعية، مما أدى إلى ضعف الاستقرار المالي والاستدامة المالية.

### فرضية البحث (Research Hypothesis)

ينطلق البحث من فرضية مفادها (إن الإصلاح الضريبي في العراق يمكن أن يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية مما يزيد نسبتها في الإيرادات العامة).

### هدف البحث: (Research Goal)

للتحقق من طبيعة الدور الذي يلعبه الإصلاح الضريبي في العراق في زيادة الإيرادات الضريبية والإيرادات العامة وتحليلها وإثبات الفرضية يهدف البحث إلى:

- 1- عرض أهمية الإصلاح الضريبي ودوره في الإيرادات العامة.
- 2- معرفة الأهمية النسبية للضرائب في الإيرادات العامة.
- 3- التعرف على أهم العوائق والمشاكل التي يعاني منها النظام الضريبي العراقي.
- 4- ماهي البرامج والتعديلات الواجب إجراؤها على التشريعات الضريبية والإدارة الضريبية لتفعيل الدور التمويلي والاقتصادي والاجتماعي للضرائب في العراق.

## المبحث الاول

### الإصلاح الضريبي وأهم الإصلاحات الضريبية ( الإطار النظري )

#### 1-1 مفهوم الضريبة (Tax Concept):

لم يكن مفهوم الضريبة معروفاً بمعناه الحالي منذ زمن بعيد بل يرجع إلى وقت قريب، فالضريبة مرت بتطورات جذرية نتيجة تطور دور الدولة ووظائفها، فقد كانت عبارة عن جزية وتطورت إلى منحة ثم إلى واجب ومنها إلى ضريبة قائمة على الجبر والإلزام. (السويسى، 2005: 72)

هنالك تعريف عديده للضريبة تختلف باختلاف نوعها والتطور الاقتصادي للمجتمع، لكنها تعطي معنى متقارباً، سوف نذكر بعضاً من هذه التعاريف وكما يأتي:

1-1-1 تعرف الضريبة بأنها "فريضة مالية نقدية تأخذها الدولة جبراً من الوحدات الاقتصادية حسب مقدرتها التكلفة من غير مقابل وبصورة نهائية، لتمويل النفقات العامة، ولتحقيق أهداف الدولة النابعة من فلسفتها السياسية". (العبيدي، 2011: 118)

1-1-2 "تعد الضريبة فريضة اجبارية تفرض من قبل السلطات العامة ويكون دفعها بدون مقابل مباشر". (2 : lymer and hasseldine, 2002)

1-1-3 (المبلغ الذي يدفعه الأفراد لتغطية النفقات الحكومية)، إذ تختلف الضريبة عن الغرامة، فهي لا تفرض لهدف الردع أو العقوبة بل تجبى لتغطية نفقات الدولة. (4 : jones ، 2007)

1-1-4 هي فريضة إلزامية تحدها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل، تمكيناً للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع. (العبودي، 2015: 14)

على الرغم من تعدد التعاريف للضريبة تبقى الخصائص العامة واحدة تتمثل في إن الضريبة فريضة مالية تدفع نقداً، إذ كانت تجبى عينا في العصور القديمة، وبعدها أصبحت النقود هي القياس العام للتبادل والاداء وتسديد الديون، لذلك اخذت تجبى نقداً وبدون مقابل مادي مباشر لدافعها، فهي لا تجبى إلا بتشريع قانوني تطبيقاً لتدخل الدولة واطهار سلطتها على أفراد المجتمع، وذلك لتأمين نفقاتها أو تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية. ويمكن تعريف الضريبة على أنها فريضة مالية تقوم الدولة عن طريق هيئاتها العامة بجبايتها من المكلفين بصورة إجبارية، وعلى وفق قوانين وتشريعات خاصة، وبلا مقابل مباشر، إسهاماً منهم في تغطية نفقات الدولة المختلفة، ولتحقيق أهداف الدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

#### 2-1 مفهوم الإصلاح الضريبي (The Concept Of Tax Reform):

توجد تعريف عديدة للإصلاح الضريبي نذكر منها ما يأتي:

1-2-1 يعرف الإصلاح الضريبي على أنه "التغيير المقصود للنظام الضريبي القائم، بهدف التكفل بالحاجات الجديدة، أو المعدلة والاستجابة لقيود المحيط الجديد " إذ لا بد للإصلاح الضريبي الحقيقي أن يأخذ بعين الاعتبار الخصوصيات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الخاصة بكل بلد. (قدي، 2011: 249)

1-2-2 كما ويعبر أيضاً عن الإصلاح الضريبي على أنه عملية تستهدف تحقيق الكفاءة والعدالة والاقتصاد ويشمل إصلاح التشريعات الضريبية، والجهاز الضريبي، والمجتمع الضريبي ويهدف إلى التنسيق بين الأهداف الاقتصادية، والكفاءة والعدالة والفعالية الإدارية. (كماش، 2010: 55)

1-2-3 كما ويعرف الإصلاح الضريبي بصورة عامة على أنه "عملية 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 ويفعل من النظام الضريبي، ويجعله أكثر اتساقاً وتناغماً مع الأداء الداخلي المطلوب والتطورات الخارجية المتسارعة". ( [www.ahewar.org](http://www.ahewar.org) )

يتضح أن جوهر التعاريف أعلاه تشير إلى جوانب الإصلاح الضريبي المختلفة مثل:

(1) الجانب التشريعي: بمعنى تحديث التشريعات والقوانين الضريبية التي تتحكم بعملية فرض الضرائب وجبايتها بما يتفق والتطورات الحاصلة وبما يمنحها المرونة اللازمة.

(2) الجهاز الضريبي: ويشمل الجهاز الضريبي إصلاح الإدارة الضريبية والهياكل الضريبية .

(3) المجتمع الضريبي: ويشمل دافع الضريبة وكذلك الجهاز الفني القائم على التحصيل الضريبي وصولاً إلى خلق وعي ضريبي شامل يمهّد للانتقال التدريجي بالضريبة من الفكرة السيئة<sup>1</sup> إلى الفكرة الحسنة التي ترى إن الضريبة تعبر عن المواطنة، بما يعني الانتقال بالضريبة من فكرة التحصيل المجردة بقوة القانون إلى فكرة المواطنة.

### 1-3-3 القوانين والتشريعات الضريبية (Tax Laws And Regulations):

تتمثل القوانين والتشريعات النافذة التي يعمل بموجبها النظام الضريبي العراقي بما يأتي:

1-3-1 قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة (1982) المعدل.

1-3-2 قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة (1959) المعدل.

1-3-3 قانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة (1962) المعدل.

1-3-4 تعمل الهيئة العامة للجمارك بموجب قانون الجمارك رقم (23) لسنة (1984) المعدل، وقانون التعريفية الجمركية رقم (22) لسنة (2010) المعدل.

1-3-5 قانون ضريبة المبيعات رقم (36) لسنة (1997) (المطاعم والفنادق).

1-3-6 ضريبة نقل ملكية العقار (القرار رقم 120 لسنة 2002). (محمد والزهيرى، 2017: 321-322)

1-3-7 قانون الاستثمار العربي رقم (62) لسنة (2002): هذا القانون يمنح عدة إعفاءات وامتيازات ضريبية للمستثمر العربي بهدف تشجيع الاستثمارات العربية في عملية التنمية الاقتصادية في العراق.

1-3-8 قانون الاستثمار رقم (13) لسنة (2006). (علي، 2016: 19-20)

1-3-9 قانون ضريبة التركات رقم (64) لسنة (1985) (الغي هذا القانون بموجب القانون رقم 22 لسنة 1994 وبقي سارياً على الوفيات الواقعة في مدة نفاذه).

1-3-10 قانون فرض ضريبة دخل على شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق قانون رقم (19) لسنة (2010)، حيث تفرض بموجبه ضريبة دخل بنسبة (35%) على الدخل المتحقق في العراق الذي تحققه الشركات المتعاقدة للعمل في العراق.

1-3-11 المواد التي تخص ضريبة المبيعات على كارتات الهاتف النقال والانترنت الواردة في قوانين الموازنة للأعوام (2015، 2016، 2017). (فرع، 2017: 8)

### 1-4 الإصلاحات الضريبية في العراق بعد عام 2003: (Tax Reforms In Iraq After 2003)

<sup>1</sup> هناك فكرة سيئة موروثه عن الضريبة وسبب هذه الفكرة هي بعض إجراءات الحكومات على مر العصور، مثل فرض بعض الضرائب دون ضرورة ملحة وتحت مختلف التسميات والتعسف في الجباية، ولا زالت بقايا هذه الفكرة السيئة تجد انعكاساً لها في الكثير من تصرفات دافعي الضرائب.

قامت الحكومة العراقية بإصلاحات عديدة في مجال تعديل القوانين وإصدار قوانين جديدة على الأمد القصير (أي تم معالجتها من خلال قانون الموازنة).

وسوف نتطرق إلى أهم التعديلات وهي كما يأتي:

**1-4-1** بعد تغيير النظام السياسي في عام (2003) تم تعليق العمل بالنظام الضريبي بالقرار رقم (37) من قبل سلطة الائتلاف المؤقتة ثم أعيد العمل به في نيسان من عام (2004) وأصدرت في نفس السنة سلطة الائتلاف المؤقتة بالقرار رقم (49) تخفيض سعر ضريبة الدخل من (60%) إلى (40%) ولثلاث مستويات (5%، 10%، 15%) وكذلك تم تخفيض سعر ضريبة العقار من (35%) إلى (10%) مع إلغاء الضريبة الإضافية التي كانت تشكل شكلاً من أشكال الازدواج الضريبي المقصود. (شعيب ولفته، 2012: 87)

**1-4-2** قانون رقم (10) لسنة (2007) والمتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة (1982)، هذا التعديل منع المحاكم من سماع الدعاوى المتعلقة بفرض وجباية الضريبة

**1-4-3** في سنة (2007) صدرت تعليمات استقطاع ضريبة الدخل ويتم هذا الاستقطاع بطريقة الاستقطاع المباشر وهذه التعليمات نظمت آلية استقطاع الضريبة على الرواتب والأجور، والمخصصات لموظفي الدولة.

**1-4-4** في سنة (2008) صدرت تعليمات التحاسب الضريبي المتعلقة بالعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والأجنبية، وتضمنت في الفصل الأول (عقود التجهيز) وكيفية التعامل معها من حيث اعتبار العقد متاجرة في العراق، وبالتالي خضوع العقد لضريبة الدخل.

**1-4-5** في سنة (2009) تم تعديل قانون ضريبة الدخل، وهذا التعديل أدى إلى زيادة أقساط التأمين الواردة في القانون الخاص بالتنزيلات، حيث تم زيادة التنزيل الخاص بأقساط التأمين على الحياة إلى (1000000) دينار ومصادر الدخل الأخرى كذلك (1000000) دينار وهذا يؤدي إلى تشجيع قيام المكلفين بالتأمين على حياتهم أو على مصادر الدخل الخاضعة للضريبة.

**1-4-6** قانون رقم (19) لسنة (2010) المتضمن فرض ضريبة دخل على شركات النفط الأجنبية المتعاقدة في العراق، وهذا القانون أخضع دخل الشركات الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق بنسبة (35%) والعاملين في إنتاج واستخراج النفط والغاز.

**1-4-7** في قانون الموازنة لعام (2016) فرضت ضريبة المبيعات على خدمة الانترنت والهاتف النقال بنسبة (20%).

**1-4-8** في مطلع عام (2016) تم تطبيق قانون التعريف الجمركية رقم (22) لسنة (2010) وكان له أثر واضح في زيادة الإيرادات الجمركية.

**1-4-9** فرض ضريبة المطار بمبلغ مقطوع (25000) دينار للتذكرة الواحدة في جميع المطارات، وورد هذا في قانون الموازنة لعامي (2016-2017).

**1-4-10** وردت في موازنة 2017 زيادة نسبة ضريبة العقار من (10%) إلى (12%). (فزح، 2017: 17-18)

## المبحث الثاني

## الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية من الإيرادات العامة

1-2 الأهمية النسبية للضرائب المباشرة في تمويل الإيرادات الضريبية في العراق:

تشمل الضرائب المباشرة في العراق (الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال). ومن خلال الجدول

(1-2) سوف نتعرف على الأهمية النسبية للضرائب المباشرة في العراق وكما يأتي:

جدول (1-2) مساهمة اجمالي الضرائب المباشرة في الإيرادات الضريبية في العراق

(مليون دينار)

للمدة (2004-2016)

السنة	ضريبة الدخل	ضريبة العقار	ضريبة العرصات	اجمالي الضرائب المباشرة = 3+2+1	اجمالي الإيرادات الضريبية	نسبة 5/4 = %
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	
2004	69031	4110.5	426.5	73568	154882	47.50
2005	174224	8175.5	1671.5	184071	474865	38.76
2006	296283	9704.2	884.8	306872	589651	52.04
2007	427639	10215.4	1076.6	438931	1101503	39.84
2008	504055	19719.3	1476.7	525251	960929	54.66
2009	568220	31338	3482	603040	1722515	35.00
2010	671928	45302.4	5033.6	722264	1725082	41.86
2011	821206	46577.3	5756.7	873540	1408085	62.03
2012	1087082	53274.5	6584.5	1146941	2633194	43.55
2013	1294588	57158	6086.0	1357832	3419976	39.70
2014	1403158	55958	4881	1463997	4263681	34.33
2015	1656512	62897	4280	1723689	6240500	27.62
2016	3333464	70124	4831	3408419	4530451	75.23

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على:

- جمهورية العراق، وزارة المالية، دائرة الموازنة، الهيئة العامة للضرائب، قسمي التخطيط والمتابعة، وقسم العقار والعرصات للسنوات 2004-2016.

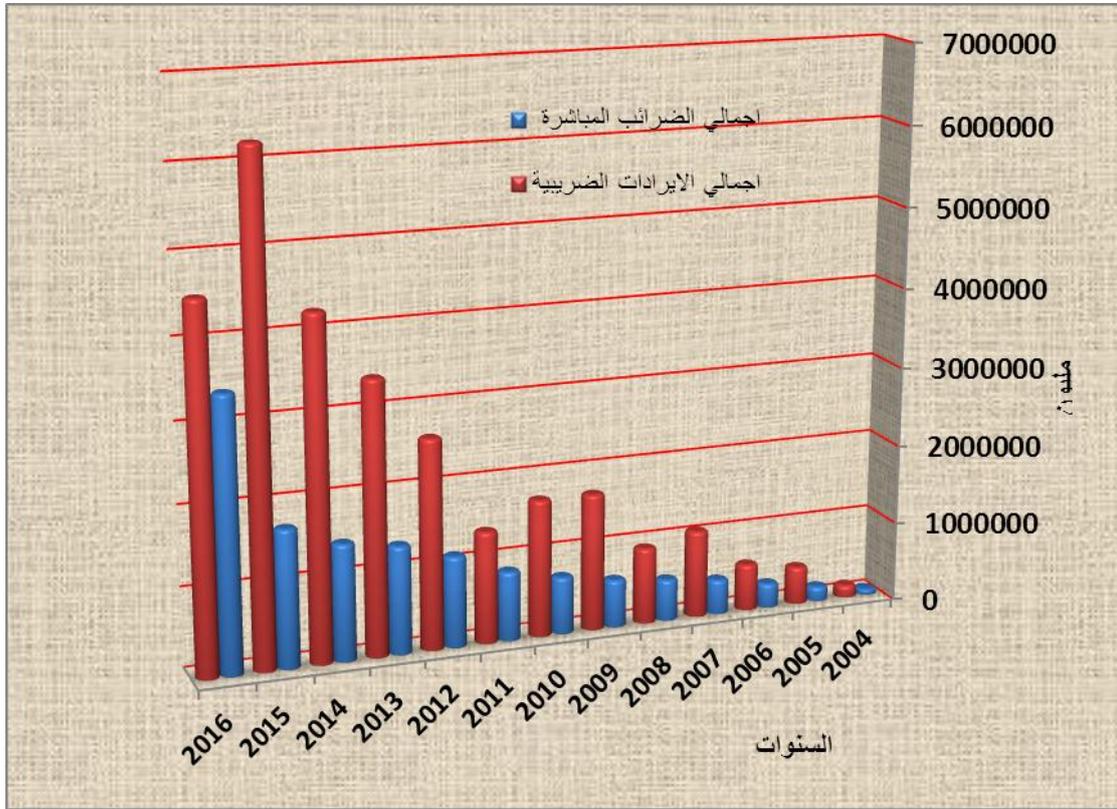
- جمهورية العراق، وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، قسم المعلومات الفنية، جداول الحسابات الختامية للسنوات 2004-2016.

يتضح من بيانات الجدول (1-2) أن ضريبة الدخل شهدت نمواً طويلاً مدة الدراسة، إذ بلغت (69031) مليون دينار سنة (2004) وارتفعت إلى (671928) مليون دينار سنة (2010)، واستمرت بالارتفاع إلى أن بلغت (3333464) مليون دينار سنة (2016)، أما نسبة مساهمتها في إجمالي الضرائب المباشرة فقد سجلت أعلى نسبة سنة (2016) إذ بلغت نسبتها (97.80%) وأدنى نسبة كانت (93.03%) سنة (2010). أما باقي السنوات استمرت ضمن المعدل السابق بين أعلى وأدنى نسبة، إذ تعد هذه النسب مرتفعة بمعنى أن ضريبة الدخل تشكل العمود الفقري للإيرادات الضريبية المباشرة، ويمكن أن نرجع سبب هذا الارتفاع إلى شمول رواتب موظفي الدولة والقطاع الخاص بضريبة الدخل ابتداءً من منتصف عام (2004) الأمر الذي أدى إلى تزايد الأهمية النسبية لضريبة الدخل.

أما ضريبة العقار فقد شهدت حصيلتها ارتفاعاً مستمراً باستثناء سنة (2014) إذ بلغت (55958) مليون دينار، أما نسبة مساهمتها في إجمالي الضرائب المباشرة فقد سجلت أعلى نسبة سنة (2010) إذ بلغت نسبتها (6.27%) وأدنى نسبة كانت (2.06%) سنة (2016)، إذ تعد هذه النسب منخفضة مقارنة بنسب ضريبة الدخل ويمكن إرجاع سبب ذلك إلى الأحداث التي تلت عام (2003) من حيث تعليق الضرائب للمدة (2003/4/16) إلى (2004/3/31)، ولأسباب اقتصادية وسياسية أدت إلى عدم إمكانية جباية الكثير من الضرائب، فضلاً عن امتناع المكلفين عن دفع الضريبة، وكذلك بسبب تعديل قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة (1959) من قبل سلطة الائتلاف بالإمر رقم (49) لسنة (2004) وهذا التعديل ألغى ضريبة العقار الإضافية التي كان سعرها (20%) وحددها بسعر (10%) من العائدات السنوية لجميع الأملاك العقارية العائدة للمكلف.

أما ضريبة العرصات فقد بلغت (426.5) مليون دينار سنة (2004) وارتفعت إلى (1671.5) مليون دينار سنة (2005) وفي سنة (2006) انخفضت إلى (8849) مليون دينار وبعدها بدأت بالارتفاع إذ بلغت (5033.6) مليون دينار في سنة (2010) واستمرت بالارتفاع إلى أن بلغت (6584.5) مليون دينار سنة (2012)، وفي سنة (2013) انخفضت إلى (6086) واستمرت بالانخفاض إلى أن بلغت (4831) سنة (2016)، أما نسبة مساهمتها في إجمالي الضرائب المباشرة كانت منخفضة جداً إذ سجلت أعلى نسبة لها (0.90%) سنة (2005)، وتعتبر هذه النسبة منخفضة مقارنة ببقية أنواع الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل والعقار)، ويمكن أن يكون السبب لهذا الانخفاض هو سعر هذه الضريبة المنخفض (2%) وانخفاض وعاءها.

أما نسبة مساهمة اجمالي الضرائب المباشرة في الإيرادات الضريبية تتضح من خلال بيانات الجدول (1-2) فعند تتبع نسب اجمالي الضرائب المباشرة إلى الإيرادات الضريبية نلاحظ أنها كانت متفاوتة من سنة لأخرى، إذ بلغت نسبة مساهمتها (47.50%) في سنة (2004)، أما في سنة (2008) بلغت (54.66%) وقد حققت أعلى نسبة في سنة (2016) إذ بلغت (75.23%)، والسبب في هذه الزيادة يعود إلى فرض ضرائب جديدة كضريبة تذاكر السفر، والضريبة على السكائر، والأبرز هو فرض ضريبة على بطاقات تعبئة الهاتف النقال وشبكة الانترنت، وقد حققت أدنى نسبة مساهمة في عام (2014) إذ بلغت (34.33%)، وهذه النسب منخفضة مقارنة بنسب مساهمة اجمالي الضرائب غير المباشرة، ويمكن أن يكون السبب هو زيادة مساهمة اجمالي الضرائب غير المباشرة إلى اجمالي الإيرادات الضريبية، ويوضح الشكل (1-2) اجمالي الضرائب المباشرة في اجمالي الإيرادات الضريبية في العراق للمدة (2004-2016).



الشكل (1-2) اجمالي الضرائب المباشرة واجمالي الإيرادات الضريبية في العراق للمدة (2004-2016).

المصدر: من عمل الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (1-2).

## 2-2 الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة في تمويل الإيرادات الضريبية في العراق:

تتمثل الضرائب غير المباشرة في العراق بالضريبة الكمركية وضريبة الإنتاج وضريبة المبيعات. ومن خلال

الجدول (2-2) سوف نتعرف على الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة في العراق وكما يأتي:

جدول (2-2) مساهمة اجمالي الضرائب غير المباشرة في الإيرادات الضريبية في العراق للمدة (2004-2016)  
(مليون دينار)

السنة	الضريبة الكمركية	ضريبة الإنتاج	ضريبة المبيعات	اجمالي الضرائب غير المباشرة =3+2+1 (4)	اجمالي الإيرادات الضريبية (5)	نسبة 5/4 = % (6)
2004	81020	249	45	81314	154882	52.50
2005	118176	172544	74	290794	474865	61.23
2006	219032	62676	1071	282779	589651	47.95
2007	229076	431622	1874	662572	1101503	60.15
2008	376539	56866	2273	435678	960929	45.33
2009	590688	525906	2881	1119475	1722515	65.00
2010	565718	436022	1078	1002818	1725082	58.13
2011	436714	97030	801	534545	1408185	37.95
2012	517867	967287	1099	1486253	2633194	56.44
2013	596643	1462963	2538	2062144	3419976	60.29
2014	514636	2283785	1263	2799684	4263681	65.66
2015	416358	4097682	2771	4516811	6240500	72.37
2016	647482	471592	2958	1122032	4530451	24.76

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على:

- جمهورية العراق، وزارة المالية، دائرة الموازنة، الهيئة العامة للكمارك، قسمة الضرائب الكمركية وضريبة الإنتاج للسنوات 2004-2016.

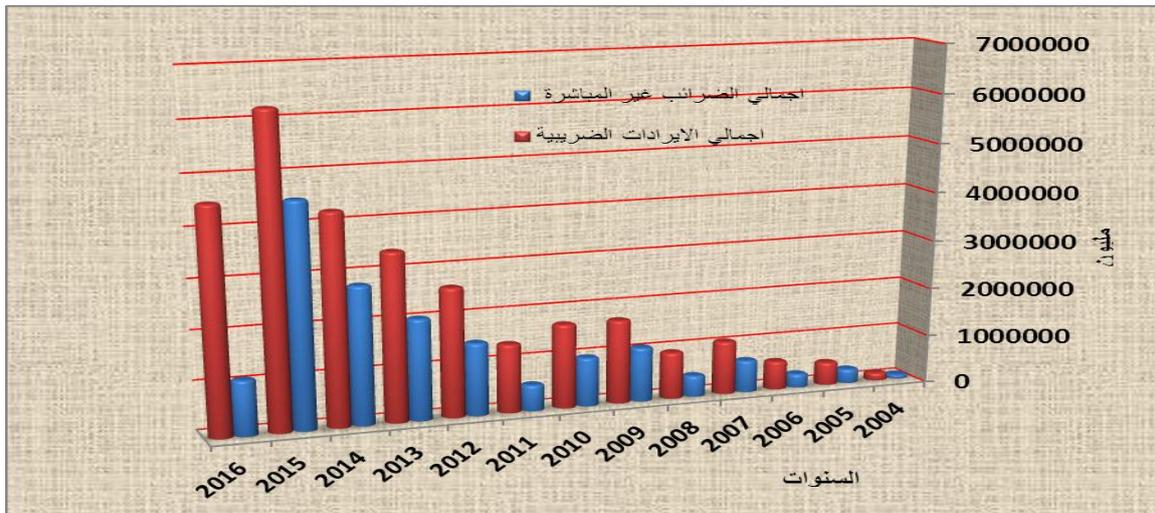
- جمهورية العراق، وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، قسم المعلومات الفنية، جداول الحسابات الختامية للسنوات 2004-2016.  
يتضح من بيانات الجدول (2-2) إن حصيلة الضريبة الكمركية كانت متذبذبة بين سنة وأخرى، إذ بلغت (81020) مليون دينار في سنة (2004) وهو أدنى إيراد ضريبي كمركي حقق خلال مدة الدراسة والسبب في ذلك هو ما مر به العراق من أحداث بعد عام (2003) من احتلال وتدهور للأمن فضلاً عن غياب وضعف رقابة الدوائر الكمركية للمنافذ الحدودية، وبعدها استمرت في الارتفاع إلى أن بلغت (590688) مليون دينار سنة (2009) وبعدها انخفضت إلى (517867) مليون دينار سنة (2012) وبعدها ارتفعت إلى (596643) مليون دينار سنة (2013)، لتعود إلى الانخفاض مرة أخرى لتبلغ (416358) مليون دينار سنة (2015)، وبعدها سجلت أعلى حصيلة ضريبية في سنة (2016) إذ بلغت (647482) مليون دينار، ويعود السبب في هذا الارتفاع إلى زيادة حجم الاستيرادات، أما نسبة

مساهمة الضريبة الكمركية في اجمالي الضرائب غير المباشرة فقد سجلت أعلى نسبة سنة (2004) إذ بلغت نسبتها (99.6%)، والسبب في ذلك هو انعدام لأنواع الضرائب الأخرى في سنة (2004)، وأدنى نسبة كانت (9.2%) في سنة (2015) أما باقي السنوات كانت متذبذبة من سنة إلى أخرى ضمن أعلى وأدنى نسبة.

أما ضريبة الإنتاج فقد بلغت (249) مليون دينار في سنة (2004) وتعد هذه الحصيلة أدنى حصيلة تحققها ضريبة الإنتاج خلال مدة الدراسة، والسبب في ذلك هو ما مر به العراق من أحداث بعد عام (2003) مما أدى إلى حدوث خلل في الوضع الاقتصادي للدولة وتوقف أغلب المنشآت الإنتاجية عن العمل مما أثر سلباً في حصيلة هذه الضريبة، وأعلى حصيلة حققتها هذه الضريبة هي (4097682) مليون دينار سنة (2015)، أما نسبة مساهمتها في اجمالي الضرائب غير المباشرة فقد كانت متفاوتة من سنة إلى أخرى فقد سجلت أدنى نسبة في سنة (2004) إذ بلغت نسبتها (0.30%)، وأسباب هذه النسبة المتدنية تعود إلى الأسباب التي تم ذكرها أعلاه، فضلاً عن انعدام أنواع الضرائب ماعدا الضريبة الكمركية، أما أعلى نسبة كانت (90.72%) سنة (2015) وأن السبب يعود إلى تحسين الوضع الاقتصادي للدولة.

أما ضريبة المبيعات فقد بلغت حصيلتها (45) مليون دينار سنة (2004) وهي أدنى حصيلة تحققها ضريبة المبيعات خلال مدة الدراسة والسبب هو ما مر به العراق من أحداث بعد عام (2003) التي أدت إلى انحسار النشاط الاقتصادي وتعرض أغلب المرافق المنتجة للدمار والسلب نتيجة العمليات الارهابية، أما أعلى حصيلة سجلتها هذه الضريبة بلغت (2958) مليون دينار سنة (2016)، أما نسبة مساهمتها في اجمالي الضرائب غير المباشرة كانت متفاوتة من سنة إلى أخرى إذ بلغت نسبتها (0.02%) سنة (2005) وهي أدنى نسبة تحققها ضريبة المبيعات أما أعلى نسبة كانت (0.52%) سنة (2008)، والسبب في تدني نسبة هذه الضريبة هو فرضها على المبيعات والخدمات التي تقدمها الفنادق والمطاعم من الدرجة الأولى والممتازة فقط.

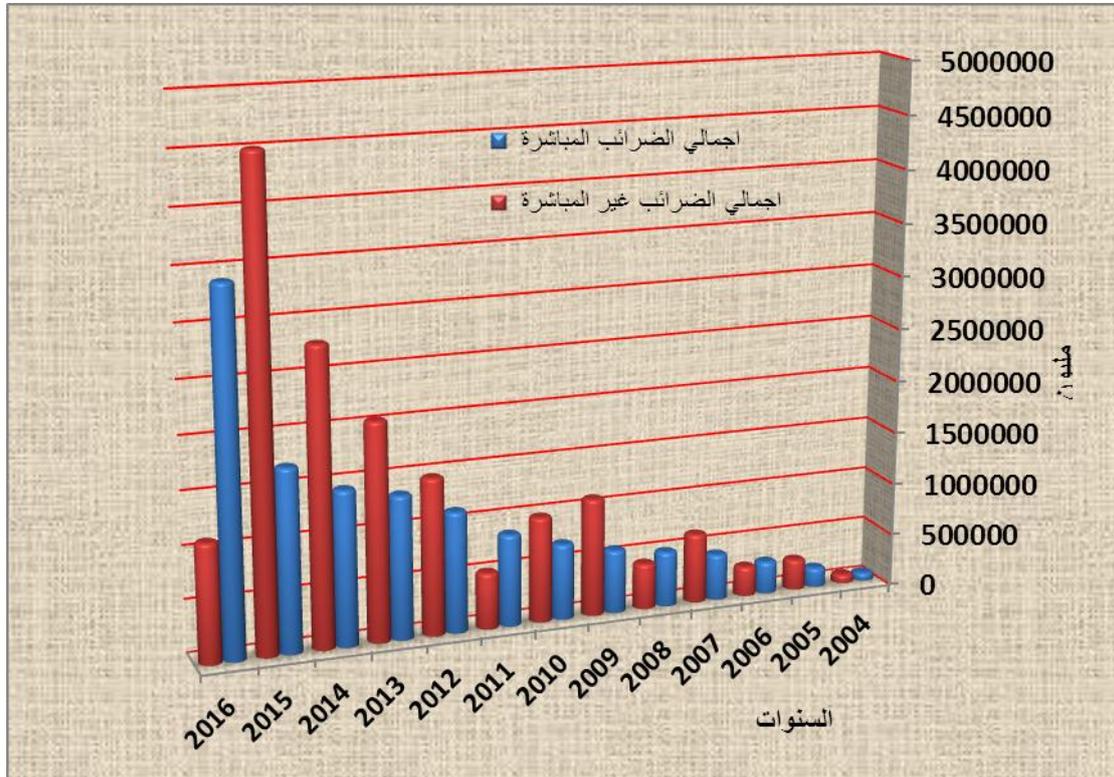
أما نسبة مساهمة اجمالي الضرائب غير المباشرة في الإيرادات الضريبية تتضح من خلال الجدول (2-2) على أنها كانت متفاوتة من مدة إلى أخرى فقد بلغت نسبتها (52.50%) سنة (2004)، وسجلت أدنى نسبة مساهمة في سنة (2016) إذ بلغت (24.7%) وذلك بسبب السعر المنخفض للضريبة الكمركية والبالغ (5%) فضلاً عن كثرة الاستثناءات من ضريبة إعادة أعمار العراق، أما أعلى نسبة مساهمة لأجمالي الضرائب غير المباشرة في الإيرادات الضريبية بلغت ما نسبته (72.3%) سنة (2015)، أما باقي المدة فقد كانت متفاوتة بين أعلى وأدنى نسبة، ويوضح الشكل (2-2) اجمالي الضرائب غير المباشرة واجمالي الإيرادات الضريبية في العراق للمدة (2004-2016).



الشكل (2-2) اجمالي الضرائب غير المباشرة واجمالي الايرادات الضريبية في العراق للمدة (2016-2004).

المصدر: من عمل الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (2-2).

ولتوضيح اجمالي الضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق خلال مدة الدراسة نستعين بالشكل (2-3).



الشكل (2-3) اجمالي الضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق للمدة (2016-2004).

المصدر: من عمل الباحث بالاعتماد على بيانات الجدولين (1-2) و(2-2).

ينضح من الشكل (2-3) إن اجمالي الضرائب المباشرة حققت أعلى حصيلة لها في سنة (2016) ويعود سبب ارتفاع حصيلتها في هذه السنة إلى فرض ضرائب جديدة كضريبة تذاكر السفر والأبرز فرض ضريبة على بطاقات تعبئة الهاتف النقال وشبكة الانترنت فضلاً عن رفع سعر الضريبة على السكاثر، أما أدنى نسبة مساهمة لها فقد كانت في سنة (2004) والسبب في ذلك ما مر به العراق من ظروف بعد عام (2003)، أما اجمالي الضرائب غير المباشرة نلاحظ من الشكل (2-3) إنها كانت متذبذبة من سنة إلى أخرى ويعود سبب هذا التذبذب إلى انخفاض سعرها وبالغ (5%) فضلاً عن كثرة الاستثناءات من ضريبة إعادة اعمار العراق التي حلت محل الضريبة الكمركية، كما أنه سبب ارتفاع اجمالي الضرائب غير المباشرة في بداية المدة عن اجمالي الضرائب المباشرة هو توقف أغلب الأنشطة والمصانع والمعامل بعد عام (2003) وانعدام لأنواع الضرائب الأخرى ماعدا الضريبة الكمركية.

### 3-2 الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية من الإيرادات العامة في العراق

تتكون الإيرادات العامة الرئيسة في العراق من الإيرادات النفطية، والإيرادات الضريبية، والرسوم، والدومين، وأن الاقتصاد العراقي يعتبر اقتصاد ريعي أحادي الجانب حيث تعتمد الإيرادات العامة فيه بشكل كبير على الإيرادات النفطية، ويتأثر اقتصاده بتقلبات أسعار النفط في السوق العالمية. وأن الإيرادات الضريبية تساهم في الإيرادات العامة بنسب ضئيلة وهذا ما سوف نتعرف عليه من خلال الجدول (2-3).

## جدول (2-3) نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة في العراق

(مليون دينار) للمدة (2004-2016)

السنة	الإيرادات الضريبية	الإيرادات العامة	نسبة 2/1 = % (3)
	(1)	(2)	
2004	154882	32988851	0.46
2005	474865	40435740	1.17
2006	589651	49055545	1.20
2007	1101503	54964850	2.00
2008	960929	80641041	1.19
2009	1722515	55243526	3.11
2010	1725082	70178223	2.45
2011	1408185	103989089	1.35
2012	2633194	119817224	2.19
2013	3419976	113840076	3.00
2014	4263681	105609846	4.03
2015	6240500	94048364	6.63
2016	4530451	81700803	5.54

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على:

- العمود (1) بالاعتماد على بيانات الجدول (2-1).

- وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، قسم المعلومات الفنية، جداول الحسابات الختامية ما عدا عام 2015 و 2016 تم اعتماد الموازنة التقديرية.

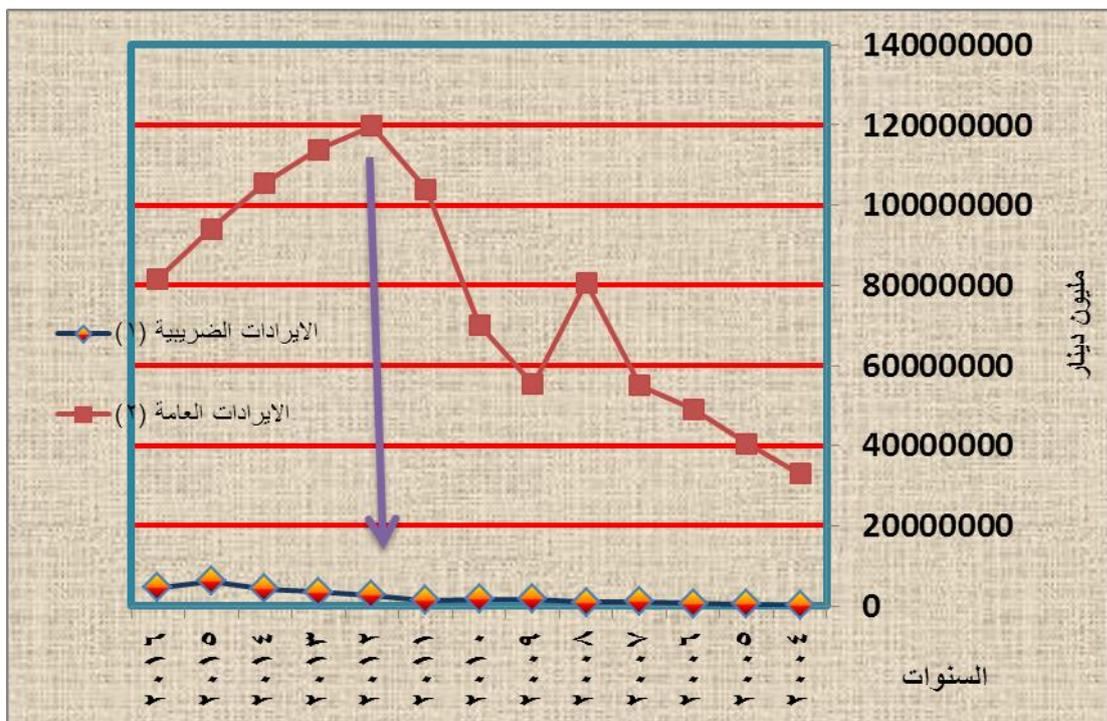
يتضح من بيانات الجدول (2-3) إن الإيرادات الضريبية حققت ارتفاعاً متواصلًا على طول مدة الدراسة ما عدا سنة (2008 و 2011 و 2016)، إذ بلغت حصيلة الإيرادات الضريبية في سنة (2004) ما قيمته (154882) مليون دينار وتعتبر هذه الحصيلة أدنى حصيلة حققتها الإيرادات الضريبية خلال مدة الدراسة وذلك بسبب ما مر به البلد من أحداث بعد عام (2003) من احتلال وتدهور للأمن فضلاً عن غياب وضع رقابة الدوائر الكمركية للمنافذ الحدودية وتوقف أغلب المصانع والمعامل عن الإنتاج مما سبب توقف هذه المعامل والمصانع عن دفع الضريبة، وبعد سنة (2004) أخذت الحصيلة الضريبية بالارتفاع إلى أن بلغت (1101503) مليون دينار سنة (2007)، وفي سنة (2008) انخفضت إلى (960929) مليون دينار وذلك بسبب الأزمة المالية التي حصلت خلال تلك السنة، وبعدها أخذت الإيرادات الضريبية بالارتفاع إلى أن بلغت (7385339) مليون دينار سنة (2015)، أما سنة (2016) انخفضت إلى (4530451) مليون دينار، وسبب الانخفاض هو تدهور الوضع الأمني والبنى التحتية وحرب التصدي للإرهاب.

أما الإيرادات العامة فقد بلغت (32988851) مليون دينار سنة (2004) وهي أدنى حصيلة تحققها الإيرادات العامة خلال مدة الدراسة، وبعدها استمرت بالارتفاع إلى أن بلغت (80641041) مليون دينار سنة (2008)، وفي سنة (2009) انخفضت إلى (55243526) مليون دينار وذلك بسبب تأثير الأزمة المالية التي حصلت في سنة (2008)، وبعدها أخذت بالارتفاع إلى أن بلغت (119817224) مليون دينار سنة (2012)، لتعاود بالانخفاض إلى أن بلغت (81700803) سنة 2016، وذلك بسبب الانخفاض الكبير في أسعار النفط العالمية والتي أدت إلى انخفاض الإيرادات النفطية لأنها تعد المورد الرئيس للإيرادات العامة، أما أعلى حصيلة للإيرادات العامة بلغت (119817224) سنة (2012) وذلك بسبب ارتفاع أسعار النفط العالمية ومن ثم ارتفاع الإيرادات النفطية والعامة.

أما نسب مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة يلاحظ من الجدول (2-3) إن أدنى نسبة مساهمة بلغت (0.4%) من إجمالي الإيرادات العامة في سنة (2004)، وبعدها ارتفعت هذه النسبة إلى أن بلغت (3.1%) سنة (2009) وإن السبب في انخفاض نسبة المساهمة في بداية مدة الدراسة هو احتلال العراق عام (2003) وتدهور الوضع الأمني للبلد وتدمير البنى التحتية، وتدمير أغلب المؤسسات الحكومية، الأمر الذي صعب من مهمة تحصيل الضرائب، فضلاً عن زيادة الإيرادات النفطية والتي قللت من أهمية الإيرادات الأخرى ولا سيما الضريبية.

وبعدها استمرت حصيلة الضرائب بالتذبذب ضمن مستويات متواضعة، وهذا ما يتضح من خلال نسب مساهمتها في الإيرادات العامة فهي لا تحقق أي أهمية تذكر نسبة إلى الإيرادات العامة، وذلك بسبب رفع العقوبات الاقتصادية المفروضة على العراق واستئناف تصدير النفط وبكميات كبيرة، مما جعل نسب مساهمة الإيرادات الضريبية منخفضة جداً.

أما أعلى نسبة مساهمة فقد بلغت (6.6%) سنة (2015) تليها سنة (2016) بنسبة مساهمة بلغت (5.5%)، وإن سبب ذلك يعود إلى الزيادة الحقيقية في حصيلة الضرائب، إذ تم فرض ضريبة المبيعات على بطاقات تعبئة الهاتف النقال وشبكة الانترنت، وعلى تذاكر السفر، وشراء السيارات وعلى السكائر والمشروبات الكحولية، ويوضح الشكل (2-4) إجمالي الإيرادات الضريبية والإيرادات العامة في العراق.



الشكل (2-4) إجمالي الإيرادات الضريبية والإيرادات العامة في العراق للمدة (2016-2004).

المصدر: من عمل الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (2-3).

#### 2-4 نسبة مساهمة الضرائب في الناتج المحلي الاجمالي غير النفطي:

هناك اختلالات اقتصادية عديدة في الاقتصاد العراقي وأن المصدر الرئيس لجميع هذه الاختلالات يعود إلى هيمنة قطاع النفط على جميع القطاعات الإنتاجية غير النفطية لذا تشكل العوائد النفطية نسبة كبيرة جداً من الناتج المحلي الاجمالي تصل إلى أكثر من (90%) مع تراجع نسبة مساهمة القطاعات الاقتصادية الأخرى، وعليه يتصف الاقتصاد العراقي بأنه اقتصاد ريعي (احادي الجانب) يعتمد في تمويل الانفاق الحكومي على الإيرادات النفطية كمصدر أساس، فإن دراسة وبيان نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الناتج المحلي الاجمالي من غير عائدات النفط يمكن أن تحدد مدى نجاح الإدارة الاقتصادية في مهمة توظيف امكانيات العراق المالية في جانب تحقيق النمو والتطور الاقتصادي، بالإضافة إلى تصحيح هيكل البنية الاقتصادية وازالة الاختلالات والتشوهات الذي يعاني منه، ولبيان نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الناتج المحلي الاجمالي بدون النفط نستعين بالجدول (2-4).

جدول (2-4) المساهمة النسبية للإيرادات الضريبية في الناتج المحلي الاجمالي غير النفطي (بالأسعار الجارية) في العراق للمدة (2004-2016) (مليون دينار)

السنة	الإيرادات الضريبية	الناتج المحلي الاجمالي بدون النفط	نسبة (1) من (2) %
	(1)	(2)	(3)
2004	154882	22379365.9	0.69
2005	474865	31153813.9	1.52
2006	589651	42736143.9	1.37
2007	1101503	52437718.9	2.10
2008	960929	69859660.4	1.37
2009	1722515	74645152.3	2.30
2010	1725082	89159565.4	1.93
2011	1408185	102070683.7	1.37
2012	2633194	125231441.6	2.10
2013	3419976	148013639.7	2.31
2014	4263681	149480319.2	2.85
2015	6240500	137631783.4	4.53
2016	4530451	142904555.3	3.17

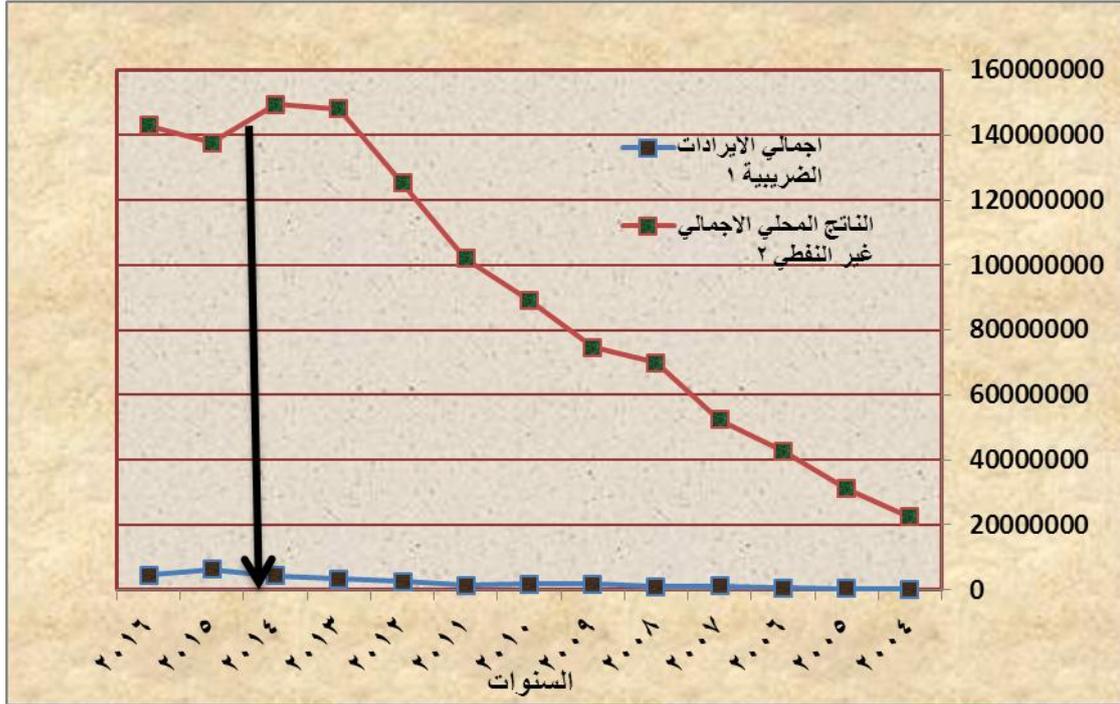
المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على:

- بيانات الجدول (2-3) الإيرادات الضريبية.

- وزارة التخطيط (نشرات متفرقة)، الجهاز المركزي للإحصاء، مديرية الحسابات القومية، النشرات الاحصائية للسنوات 2004-2016.

يتضح من بيانات الجدول (2-4) إن (GDP) غير النفطي حقق ارتفاعاً متواصلًا على طول مدة الدراسة ماعدا (2015 و 2016)، وبلغ ما قيمته (22379365.9) مليون دينار في سنة (2004) وتعد هذه الحصيلة أدنى حصيلة يحققها (GDP) من غير عائدات النفط خلال مدة الدراسة، وذلك بسبب ما مر به العراق من احداث بعد عام (2003) من احتلال وتدهور للأمن، واستمر (GDP) من غير عائدات النفط بالارتفاع إلى أن بلغ (149480319.2) مليون دينار سنة (2014)، وفي سنة (2015) انخفض إلى (137631783.4) مليون دينار وذلك بسبب تأثير حرب التصدي للإرهاب وتدمير البنى التحتية وتوقف أغلب المصانع والمعامل عن الإنتاج، وفي سنة (2016) ارتفع إلى (142904555.3) مليون دينار.

أما نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في (GDP) غير النفطي فيلاحظ من الجدول (2-4) إن أدنى نسبة مساهمة بلغت (0.69%) سنة (2004) وأعلى نسبة مقدارها (4.53%) سنة (2015) أما باقي السنوات خلال مدة الدراسة فقد تذبذبت بين أعلى وأدنى نسبة وهذه النسبة ضئيلة جداً، ويعود السبب إلى خفض أسعار الضرائب غير المباشرة ولا سيما الضريبة الكمركية مما أدى إلى تدني الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية إلى (GDP) غير النفطي، هذا من جانب ومن جانب آخر هو أن الضرائب في العراق تستهدف شرائح وقطاعات صغيرة غير القطاعات الكبيرة التي يتكون منها (GDP) مثل قطاع الخدمات وقطاع تجارة الجملة والمفرد والفنادق. بينما تكاد القطاعات الأخرى غير مشمولة بالضرائب، لأن أغلبها مملوكة للدولة وتكون معفاة من الضرائب وهذا يضعف من دور الضريبة، ويحدد إيراداتها وامكانية توسيع الأوعية، ومن الأسباب الأخرى في تدني نسبة الإيرادات الضريبية في (GDP) غير النفطي تعود إلى ضعف مساهمة القطاع الخاص في (GDP) مقارنة بالقطاع العام، فالفترة ما بعد عام (2003) أدت إلى توقف الكثير من المنشآت الاقتصادية وتدمير الخطوط الإنتاجية فيها بسبب الاحتلال الأمريكي للعراق وهروب رؤوس الأموال العراقية إلى الخارج، بسبب عدم الاستقرار الأمني والسياسي مما أدى إلى تعطيل الكثير من المشروعات الاقتصادية وانعدام إمكانية توسيع الأوعية الضريبية، ويوضح الشكل (2-5) إجمالي الإيرادات الضريبية والنتائج المحلي الاجمالي (GDP) غير النفطي.



الشكل (2-5) اجمالي الإيرادات الضريبية والناتج المحلي الاجمالي (GDP) غير النفطي (بالأسعار الجارية) في العراق للمدة (2004-2016).

المصدر: من عمل الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (2-4).

### المبحث الثالث

## التوجهات الجديدة للمؤسسات الدولية حول السياسة الضريبية في العراق والاليات المقترحة

### للإصلاح الضريبي في العراق

#### 1-3 التوجهات الجديدة للمؤسسات الدولية حول السياسة الضريبية في العراق:

إن الإصلاح الضريبي في أي بلد هو مسألة معقدة يتحدد اتجاهها في أغلب الأحيان على ضوء العوامل الاقتصادية والسياسية، لذا تلجأ العديد من الدول إلى البحث عن البدائل التي تحافظ على بقاء سياستها الضريبية فعالة ماليا واقتصاديا واجتماعيا، وغالبا ما ترتبط عملية الإصلاح الاقتصادي عامة والإصلاح الضريبي خاصة بتوجهات منظمات تمويل دولية لذا أصبح الإصلاح الضريبي عنصراً مهماً وعلى نحو متزايد في البرامج التي تدعمها المؤسسات الدولية المتمثلة في (صندوق النقد والبنك الدوليين ومنظمة التجارة العالمية).

فصندوق النقد الدولي يطالب بإصلاحات تؤثر في السياسة الضريبية، وذلك من خلال القيام بمجموعة من التغييرات في الضرائب والرسوم التي تجبها الدولة لمساعدتها على إعادة التوازن والتخلص من العجز في الموازنة العامة. أما منظمة التجارة العالمية دعت إلى زيادة الاهتمام بالدراسات المالية والضريبية، فعلى الصعيد الدولي جاء تأسيس (منظمة التجارة العالمية) ليفرض تأسيسها تغييرات جديدة في السياسة المالية والضريبية للدول المنظمة لمنظمة التجارة العالمية أو التي ترغب بالانضمام لها (عبادي وحسن، 2016: 139). أما رؤية البنك الدولي حول الهياكل الضريبية في معظم البلدان النامية فإنه يرى إنها هياكل معقدة وتصعب إدارتها والامتثال لأحكامها، كما إنها غير مرنة لا تستجيب لمتطلبات النمو وتغيير هياكل النشاط الاقتصادي، وإنها غير عادلة لأنها تعامل الأفراد والمؤسسات التي تتشابه أوضاعها معاملة مختلفة، كما يرى أنها غير فعالة إذ تؤدي إلى آثار اقتصادية خطيرة تنتج عن هذه الآثار

حصيلة ضريبية متدنية نسبياً، ولتحقيق الإصلاح الضريبي على وفق رؤية الصندوق والبنك الدولي ينبغي تحسين الضرائب المفروضة، وزيادة مرونة النظام الضريبي في الدول النامية، وإصلاح الإدارة الضريبية، ففي تقرير البنك الدولي الذي صدر تحت عنوان "دفع الضرائب" عام (2009) أشار إلى أنه في عام (2008/2007) سهل من عملية دفع الضرائب في (36) نظاماً اقتصادياً. ومن أكثر الإصلاحات انتشاراً هو تخفيض معدل ضرائب الدخل على الشركات في (21) نظاماً اقتصادياً، فضلاً عن تحسين أنظمة التدوين والدفع الإلكتروني في (12) نظاماً اقتصادياً، وحسب ما أشار إليه التقرير هناك دول عديدة بسطت عملية دفع الضرائب عام (2008/2007) ودول أخرى ألغت كثيراً من الضرائب. (كماش، 2010: 67)

وسوف نستعرض في هذا المقام التوجهات التي دعى إليها صندوق النقد الدولي ومنظمة التجارة العالمية حول السياسة الضريبية في الدول النامية بما فيها العراق وهي كما يأتي:

### 1-1-3 توجهات صندوق النقد الدولي (Trends Of The Lnternational Monetary Fund)

تتمثل التوجهات التي طالب بها صندوق النقد الدولي<sup>1</sup> لإحداث تغييرات إيجابية في السياسة الضريبية بما يأتي:

#### (1) إصلاح الإدارة الضريبية (Reform Of Tax Administration)

الإدارة الضريبية هي "تلك الإدارة التي تختص بتنفيذ القوانين والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة، وحقوق المكلفين من جهة أخرى سواء أكانوا أفراداً أم مؤسسات، وكذلك اصدار التعليمات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى أرفع درجات الكمال والإتقان، وفي الوقت نفسه هي الجهة التي يوكل إليها وضع السياسة الضريبية موضع التطبيق العملي مع كفالة السبل اللازمة لنجاحها ولبلوغ توجهاتها الضريبية بما يساعد الدولة على تحقيق أهدافها". (علي وثامر، 2013: 246)

عند القيام بعملية إصلاح ضريبي يجب أن تبدأ هذه العملية من إصلاح الإدارة الضريبية كخطوة أساسية سابقة، لذا يوصي صندوق النقد الدولي ضمن برامجه المالية لعملية الإصلاح الضريبي بضرورة وجود إدارة ضريبية عالية الكفاءة بهدف تحقيق الإيرادات المالية المراد الوصول إليها، ولهذا فإن السياسة الضريبية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالإدارة الضريبية وخصوصاً بالدول النامية. وفي ظل البرامج المالية التي أوصى بها الصندوق لعملية الإصلاح الضريبي هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتميز بها الإدارة الضريبية الجيدة وهي كما يأتي: (عبادي وحسن، 2016: 140)

- أ- القدرة على تنفيذ التشريع الضريبي بشكل حازم وعادل.
- ب- استخدام الإدارة الضريبية للأجهزة الإلكترونية الحديثة.
- ج- متابعة المتهربين من دفع الضرائب.
- د- التزام الشفافية في أداء عملها، ويتم ذلك من خلال توفير المتطلبات اللازمة لتسهيل عملية جباية الضرائب وتحصيلها من المكلفين من خلال تعريفهم بالأمر الضريبية.

#### (2) الضرائب المباشرة (Direct Taxes):

<sup>1</sup> تم إنشاء صندوق النقد الدولي في عام (1945) ومقره في واشنطن العاصمة الأمريكية حيث انه يضم (193) دولة لتحقيق عدد من الأهداف أهمها والذي يعتبر الهدف الرئيسي هو تحقيق الاستقرار المالي، من خلال الاستقرار في أسعار صرف العملات وذلك من أجل سلامة الاقتصاد العالمي، ومن أهدافه تقديم المشورة لبلدان الأعضاء لتحسين سياستها المالية، لغرض معالجة بعض المصاعب كالتضخم، البطالة، الاستقرار المالي. (عايش، 2017: 4)

- فيما يخص الضرائب المباشرة يرى صندوق النقد الدولي أنه من الافضل إجراء شئ من التعديلات لتحسين الضرائب المفروضة على الدخل الشخصي وتتمثل هذه التعديلات بما يأتي:
- أ- الانتقال إلى الضريبة الموحدة بدلاً من الضرائب النوعية.
  - ب- تخفيض الحد الأعلى لهذه الضريبة ورفع الحد الأدنى لها.
  - ج- توسيع نطاق الضريبة لكي يشمل أوعية أخرى كالدخل الزراعي.
  - د- تخفيض مستوى الاعفاءات الضريبية المرتفعة.

ومن شأن هذه التعديلات أن تؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية وتخفيض العجز المالي، فالضريبة الموحدة تراعي الظروف الشخصية للمكلف سواء أمن ناحية حجم الدخل، أم طبيعته، أو الاعباء العائلية، وتعتبر الضريبة الموحدة من أرقى صور الضرائب الشخصية، لأنها تسري على مجموع عناصر الدخل بغض النظر عن اختلاف مصادرها، وأن تخفيض أعلى سعر حدي للضريبة قد يكون عامل جذب وتشجيع للاستثمار لأن تخفيضه لا يؤدي إلى خفض الإيرادات بشكل كبير لأن الغالبية العظمى من أرباح مصادر الدخل لا تتجاوزها، وفيما يتعلق بالضريبة على الشركات يركز صندوق النقد الدولي على ضرورة تقصير مدة التخلف عن دفع هذه الضريبة وذلك لأهميتها إيرادياً، كما يطالب الصندوق بضرورة تبسيط هيكل أسعار الضريبة على الشركات، مع إلغاء التميز في المعاملات الضريبية بين الشركات الخاضعة للضريبة، وأتباع معدل تناسبي واحد للضريبة يتراوح بين (30%) إلى (40%) من أجل رفع كفاءة تخصيص رأس المال وتوسيع الوعاء الضريبي عن طريق إلغاء الحوافز الضريبية المختصة بقطاع معين، مع معاملة موحدة لكافة الشركات العامة والخاصة، كما ويوصي الصندوق بقياس الدخل على أساس الاستحقاق، ويوصي باتباع قواعد محددة فيما يتعلق بالتكاليف الخاضعة للخصم الضريبي، وينصح بحصرها في إطار التكاليف المباشرة وذلك من غير إدراج المساهمات الخيرية والمدفوعات العينية للعاملين وغيرها. (كماش، 2010: 68-69)

### (3) الضرائب غير المباشرة (Indirect Taxes):

في جانب الضرائب غير المباشرة يرى الصندوق ضرورة اتباع سياسة مالية تحريرية متدرجة من قبل الدولة التي تمر بمرحلة انتقالية لأنها تقود في النهاية إلى تحرير التجارة من كافة القيود، وفيما يخص الضرائب الجمركية تتضمن توصيات الصندوق تبسيط وترشيد هيكل الضرائب على الواردات، وفرض حد أدنى واحد على كل الواردات وإزالة الإعفاءات الخاصة وتقييم الواردات على أساس أسعار الصرف المرتبطة بالسوق، كما ويعارض الصندوق بشدة أسلوب الاعتماد على ضرائب التصدير، لأن عبأها يقع بلا استثناء على المنتجين فضلاً عن أن دورها محدود في مجال الإيراد، وبهذا فالمؤسسات الدولية ترغب في تحرير التجارة من كافة القيود لكي تفتح أسواق الدول الأخرى لمنتجات الدول الصناعية المتقدمة، وجعل الدول النامية تتخصص في إنتاج المواد الأولية، من غير أن تكون لها قدرة صناعية منافسة تستحوذ على حصة من السوق اعتماداً على مبدأ الميزة النسبية، كما ويوصي الصندوق بفرض ضريبة القيمة المضافة لأنها تعد من الضرائب الجيدة وذات تأثير أقل على حوافز الإنتاج والاستثمار. (كماش، 2010: 70-71)

### (4) معالجة التهرب الضريبي (Treatment Of Tax Evasion):

إن ظاهرة التهرب الضريبي هي ظاهرة في الحقيقة متفشية في الاقتصاد العراقي، خاصة بعد انتشار العمل تحت لواء اقتصاد الظل، وهذا الاقتصاد يعمل في الخفاء بعيداً عن أنظار الحكومة، وهذا يؤثر سلباً في حصيلة الإيرادات الضريبية (علي وثامر، 2013: 247)، وللتهرب الضريبي نوعان أحدهما مشروع والأخر غير مشروع، فالتهرب الضريبي المشروع يقصد به تخلص المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه نتيجة لاستفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، أما التهرب الضريبي غير المشروع هو امتناع المكلف من دفع الضريبة رغم أن

شروط دفع الضريبة تنطبق عليه مستخدماً في ذلك كل أنواع الغش الضريبي، فمثلاً يقوم المكلف بإخفاء شئ من المادة الخاضعة للضريبة عن موظفي الإدارة الضريبية أو يقدم قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة. (عبادي وحسن، 2016: 140)

وللتهرب الضريبي آثار سلبية منها إنه يؤدي إلى عدم عدالة في توزيع العبء الضريبي بين المكلفين والمقرضين ويحصل ذلك عندما ينجح البعض من التخلص من دفع الضريبة، كما أن التهرب الضريبي يؤدي إلى نقص الإيرادات الضريبية وهذا النقص يجعل المشرع الضريبي يلجأ إلى رفع سعر الضريبة ومن ثم يكون هذا دافعاً آخر للتهرب من دفعها وفي النهاية المحصلة هي واحدة هي انخفاض في حصيله الضريبة. (علي وثامر، 2013: 247)

**1-3-2 توجهات منظمة التجارة العالمية (Trends Of The World Trade Organization):**

في ظل الدعوات الحالية والمتسارعة نحو تحرير التجارة ينبغي تصميم سياسة ضريبية بديلة قادرة على تعويض فقدان المحتمل لإيرادات الضرائب الجمركية وتحقيق أهدافاً اقتصادية واجتماعية أيضاً، مثل خلق أوعية ضريبية جديدة كضريبة القيمة المضافة وضريبة حماية البيئة ذات المردود الاجتماعي والمالي. (عبادي وحسن، 2016: 140)

وفيما يلي توضيح لضريبة القيمة المضافة وضريبة البيئة وكما يأتي:

### (1) ضريبة القيمة المضافة (Value Additive Tax):

تعرف ضريبة القيمة المضافة بأنها "ضريبة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها"، وينظر لها من جانب آخر بأنها "ضريبة على الاستهلاك يتم استيفاؤها في كل مرحلة من مراحل الإنتاج وتطبق على وفق "كمية الاستهلاك" إن أكثر من (75%) من الدول التي طبقت ضريبة القيمة المضافة قد بدأت ذلك من عام (1995) (عبادي وحسن، 2016: 140)، وإن عدد الدول المطبقة لضريبة القيمة المضافة أخذ بالتزايد تدريجياً فبعد أن كانت (8) دول عام (1969) ارتفعت إلى (125) دولة عام (2004) وإن من أنجح تجارب الدول المطبقة لهذه الضريبة هي تجربة اندونيسيا، فقد فرضت هذه الضريبة في عام (1985) بمعدل (10%) على جميع السلع المصنعة محلياً والمستوردة، وزاد عدد المسجلين لدفعها من (25) الف عام (1985) إلى (85) الف عام (1986) بزيادة مقدارها (65) الف، وارتفعت حصيله هذه الضريبة من (1%) من الناتج المحلي الاجمالي (GDP) إلى (3.5%) خلال المدة نفسها. (شندي وحسن، 2015: 6)

### (2) ضريبة البيئة (Environmental Tax):

أخذ موضوع البيئة وحمايتها يحظى باهتمام دولي متزايد، والمقصود بحماية البيئة هو اتخاذ مجموعة من الاجراءات يكون الهدف منها تقليل تلوث البيئة سواء هذا التلوث ناتج عن استخدامات الطاقة المختلفة أو نتيجة للنشاطات الإنتاجية المتعددة التي تؤدي إلى تلوث الهواء نتيجة لاستهلاك الفحم أو الوقود (النفط، الغاز) أو تلوث مياه الانهار والبحار، إن هذه الضرائب تُعد مصدراً مهماً لتوفير الموارد المالية لمعالجة تلك الآثار مثل إصلاح الطرق وبنائها للحد من الازدحام الناشئ من استعمال السيارات الخاصة، وهذا ما يعرف ب(الضرائب الخضراء) مثل ضرائب ثاني أكسيد الكربون في النرويج والسويد، حيث إن فكرة ضريبة الكربون تستند إلى مبدأ إن من يلوث يدفع، وعليه تعمل هذه الضريبة على تقليل نسب التلوث في الحاضر والمستقبل، فضلاً عن الإيرادات التي ستوفرها هذه الضريبة للدول المطبقة لها. (عبادي وحسن، 2016: 140-141)

ومن الجدير بالذكر فرضت هذه الضريبة في مطلع القرن العشرين بعد إن نادى آرثر بيجو (Arthur Pigou) بفرضها على مفرزي التلوث، وبما إن التكلفة الاجتماعية للتلوث تفوق التكلفة الخاصة للتلوث فإن على الحكومة أن تتدخل بفرض ضريبة وتجعل التلوث أكثر تكلفة للتلوث فاذا صار إنتاج التلوث أكثر كلفة فإن التلوث ينتج

تلوثاً أقل، لذلك أصبحت هذه الضريبة تعرف ب(رسم بيجو) أو (ضريبة بيجو)، ففي الدول الصناعية وصلت معدلات هذه الضريبة إلى ما بين (30%-60%) من سعر برميل الكازولين، كما وبلغت قيمة الضرائب في غرب أوروبا نحو (57) دولار للبرميل بينما بلغ السعر للمستهلك (96) دولار في حين سعر سلعة خامات أوليك من النفط الخام نحو (18) دولار للبرميل، لذلك الكثير من الدول النامية حذت حذو الدول الصناعية وأخذت بفرض ضريبة اضافية على أسعار الوقود بلغت حوالي (20%)، وأشارت الدراسات التطبيقية أن هذه الضريبة قد مكنت العديد من الدول النامية من زيادة إيراداتها الضريبية من (4%) إلى (5%) من الناتج المحلي الاجمالي (GDP). (شندي وحسن، 2015: 7)

### 2-3 آليات وأدوات مقترحة للإصلاح الضريبي في العراق:

هناك مجموعة من الخطوات والادوات الجديدة المقترحة التي من الممكن أن تؤدي إلى تفعيل السياسة الضريبية وهي كما يأتي:

### 1-2-3 آليات وأدوات مقترحة لتفعيل السياسة الضريبية.

(1) الادوات المقترحة لمعالجة التهرب الضريبي: هناك نوعان من التهرب الضريبي أحدهما مشروع والأخر غير مشروع، فالتهرب الضريبي المشروع هو تخلص المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه لإستفادته من الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، أما التهرب الضريبي غير المشروع فهو امتناع المكلف بدفع الضريبة عن الوفاء بها مستخدماً كل أنواع الغش الضريبي كأن يقوم بإخفاء بعض المادة الخاضعة للضريبة عن موظفي الادارة الضريبية، أو أن يقدم قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة (عبادي وحسن، 2016: 140)، وعليه لابد أن ينبثق عن الإصلاح الضريبي قوانين مستقرة قدر الإمكان بحيث تكون القاعدة الضريبية التي يبنى عليها القانون واضحة تؤدي إلى تطبيق سليم للضريبة، فضلاً عن تقليل تكرار التعديلات لأن التعديلات المتكررة في القانون تخيب آمال المستثمرين وتجعل القانون الضريبي صعب الالتزام به، فضلاً عن وجوب وضع قوانين فعالة في مسألة عدم الامتثال الضريبي (قوانين رادعة لحالات الغش والتهرب الضريبي) ويمكن تفعيل ذلك من خلال محاكم مستقلة ومؤسسات أخرى (شعيب ولفته، 2012: 86)، فضلاً عن اختيار العناصر الضريبية الكفوة ورفع مستوى تأهيل الموارد البشرية وتعزيز المراقبة الضريبية وتوسيع نطاقها لتشمل مختلف فئات المجتمع الضريبي. (قدي، 2011، 228)

(2) آليات مقترحة لمعالجة الفساد المالي والاداري: إن انتشار الفساد يؤدي إلى مشاكل كبيرة جداً تؤثر في سير النظام الضريبي نحو الاتجاه الصحيح لتحقيق الاهداف المخطط لها، لذلك ينبغي وضع برامج لرقابة ومتابعة ظاهرة الفساد الإداري والمالي ونشر الوعي في الأوساط الوظيفية. إذ إن هناك مجموعة من الإجراءات المقترحة من الممكن أن تعالج هذه الظاهرة وهي كما يأتي: (عبادي وحسن، 2016: 142)

أ- معرفة مصادر ثروات كبار المسؤولين والتحقق من صحتها أثناء تولي المسؤولية العامة وبعدها من قبل الأجهزة الرقابية (ديوان الرقابة المالية وهيأة النزاهة العامة والمفتش العام)، واصدار قوانين صارمة لمنع هدر الأموال العامة والمسائلة الجديدة لهم.

ب- استرداد الأموال العامة من المتهمين باختلاسها وسرقتها عن طريق وضع إجراءات قضائية والعمل على ملاحقتهم قضائياً لاسترداد أموال الدولة مما يزيد ثقة المكلف بالإدارة الحالية للدولة.

ج- القانون ليس هو الرادع الوحيد للفساد، لذا يجب نشر ثقافة النزاهة وحفظ المال العام عن طريق استراتيجية طويلة المدى.

د- إنشاء نظام يعمل على توفير جميع البيانات والمعلومات للدوائر والمؤسسات الحكومية وتمكين الأعلام والموظفين والمواطنين من الاطلاع عليها، وذلك للكشف عن إدارة المال العام.

(3) أدوات مقترحة لرفع مستوى الوعي الضريبي: يُعرف الوعي الضريبي على أنه الإدراك الكامل من قبل الأفراد لمسؤولياتهم المالية تجاه المجتمع والدولة إذ كلما زاد شعور الأفراد بواجباتهم تجاه المجتمع كلما كانت ثقتهم كبيرة بالحكومة ومن ثم يزيد الاقبال على دفع الضرائب من قبل الأفراد، فقد أشارت إحدى الدراسات الميدانية بخصوص الوعي الضريبي في العراق إن (70%) من المكلفين لم يطلعوا على قانون الضريبة و(66.5%) من الممولين يشعرون بمرارة دفع الضريبة، و (25.5%) من الدافعين للضرائب يعتقدون أنهم يؤدون الضريبة كأى واجب اجتماعي يفرض عليهم و(8%) من الدافعين للضرائب يشعرون برحابة الصدر وهم يدفعون الضريبة، و(77%) من المكلفين بالدفع يرغبون في التهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً إذا توفرت الفرصة لذلك، و(35%) من المكلفين لا يرون بأنه الضريبة واجب أخلاقي ووطني هذا يعني تدني مستوى الوعي الضريبي في العراق. (شندي وحسن، 2015: 14)

ومن الأدوات المقترحة لرفع مستوى الوعي الضريبي ما يأتي: (قدي، 2011، 229)

أ- العمل على رفع روح المواطنة لدى الممولين بتعميم الثقافة الضريبية عن طريق وسائل الاعلام المختلفة والبرامج التعليمية.

ب- تحسين علاقة الادارة الضريبية بالمكلفين والسعي إلى تغيير نظرة المكلفين تجاه الادارة الضريبية باعتبارهم زبائن لديهم، ويمكن تفعيل دور الادارة في مجال رفع مستوى الوعي الضريبي من خلال تحديث وتبسيط سياقات التنظيم الفني للضرائب، فضلاً عن الاستماع المستمر إلى شكاوي المكلفين والأخذ بنظر الاعتبار لمقترحاتهم.

ج- اعتبار التهرب الضريبي ليس مجرد جنحة وإنما هو مخالفة جنائية تؤدي إلى حرمان مرتكبها من الحقوق المدنية والسياسية، فضلاً عن إعداد مدونة وطنية بالمتهربين من أجل رفع مستوى الوعي الضريبي.

### 3-2-2 إصلاح الهيكل الضريبي.

ومن الأدوات المقترحة لإصلاح الهيكل الضريبي ما يأتي:

(1) توحيد قوانين الضرائب المباشرة في قانون موحد يجمع "قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة (1982) المعدل وقانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة (1956) المعدل وقانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة (1962) المعدل" إن تطبيق قانون موحد يجعل المكلف يراجع دائرة واحدة ويقوم بالتحاسب عن جميع إيراداته، مما يقضي على جميع التعقيدات والاجراءات الضريبية المتعلقة بكثرة تلك القوانين (عبادي وحسن: 2016: 143)، فضلاً عن إصدار قوانين أكثر مرونة تتناسب مع التغيرات والتعديلات في أي وقت بما لا يضر بمصلحة الخزينة والمكلف، فضلاً عن اعتماد الشفافية والدقة في فرض الضرائب من خلال التشريعات الواضحة التي تضمن حقوق المكلف والدولة معا وتجنب الوقوع في الازدواج الضريبي، وتشريع قوانين تضمن حوافز ومكافآت للمكلفين مثال ذلك الخصم التشجيعي للمكلفين مثلاً يمنح المكلف خصماً من مبلغ الضريبة قدره (12%) إذا دفع الضريبة المستحقة عليه خلال (10) أيام الاولى و(8%) إذا دفع الضريبة خلال (15) يوماً التالية وغيرها من الخصومات التشجيعية. (شندي وحسن، 2015: 18-19)

(2) إصلاح الضريبة الكمركية: ويمكن أن يكون ذلك من خلال الحد من استيراد السلع الاستهلاكية الترفيهية وغير الضرورية حتى يمكن توفير العملات الأجنبية لاستثمارها في استيراد السلع الرأسمالية، ويظهر دور الضريبة الكمركية في تشجيع وتوجيه الاستثمارات من خلال جوانب مختلفة وأهمها الإعفاءات مثل إعفاء استيراد الأصول الرأسمالية

والآلات والمواد الأولية من الضرائب الكمركية كما إن مثل هذه الإعفاءات تخفض تكاليف المشروع ومن ثم تشجع المستثمرين على استيراد أحدث الآلات ومتابعة التطورات التكنولوجية أولاً بأول. (الصالح، 2011: 349-350)

**(3) تفعيل الضرائب الملغاة:** من أجل النهوض بالواقع الضريبي في العراق وزيادة الإيرادات الضريبية لأبد من إعادة العمل بالضرائب الملغاة، مثل إعادة تفعيل ضريبة الارض الزراعية التي أُلغيت بموجب القانون رقم (21) لسنة (1982)، ويمكن أن يُعاد فرضها على الأراضي الزراعية المملوكة وغير مزروعة مما يشجع على استغلال هذه الأراضي، لذا يمكن استخدام هذه الضريبة بوصفها أداة تساهم في زيادة الإنتاج الزراعي وسد متطلبات الحاجة المحلية، كما ويمكن فرضها على الأراضي المزروعة فعلاً كأن تكون نسبة على المنتج النهائي للأرض (غلة الأرض) ومن ثم تستخدم الحكومة هذه الحصيلة لدعم المزارعين عن طريق دعم المدخلات (أسعار عوامل الإنتاج وتوفير متطلبات الحزمة التكنولوجية)، لما لذلك من آثار إيجابية تساهم في النهوض بواقع القطاع الزراعي وزيادة الإيرادات الضريبية. (عبادي وحسن، 2016: 143-144)

**(4) استحداث ضرائب جديدة:** إذ إن هناك أنواع من الضرائب تستهدف توسيع الوعاء الضريبي وهي كما يأتي: (عبادي وحسن، 2016: 144) (<http://qu.edu.iq/repository/wp-content/uploads>)

أ- توسيع وعاء ضريبة المبيعات إذ إن ضريبة المبيعات تفرض بنسبة (10%) على قيمة جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الأولى والممتازة، وبذلك فإن هذه الضريبة تمتاز بضيق وعاءها ولغرض توسيع وعائها لا بد من توسيع نطاقها لتشمل فئات تصنيفية أخرى كالدرجتين الثانية والثالثة ومن ثم تندرج حتى تشمل جميع المرافق المصنفة مثل المزارات الدينية وشركات النقل والسياحة مع ضرورة تخفيض سعرها النسبي ضمن نسب مقبولة.

أ- فرض ضرائب جديدة على تغيير الأسماء والألقاب وهذا بدوره سيحقق جزءاً من الإيرادات للدولة، فضلاً عن فرض ضرائب على الملاهي إي تفرض على جمهور المسرح أو أي مكان من أماكن التسلية والترفيه والحفلات بحيث تفرض كنسبة من دخول أصحاب تلك المرافق.

ب- فرض ضريبة على الأفراد الذين يضررون بالملكات الخاصة والعامة بحيث تفرض ضريبة على من يقوم بالتجاوز على الملكات الخاصة والعامة.

ج- الضريبة الإلكترونية إذ تُعد الضريبة الإلكترونية صورة مستحدثة تعتمد المفاهيم الإلكترونية وبشكل يتفق مع مقتضيات التجارة الإلكترونية، وتعد وسيلة يمكن اللجوء إليها لإيقاف ما يسمى (نزيف الموارد المتحققة عبر التجارة الإلكترونية)، وإن وعاءها يتمثل بالوحدات الرقمية التي تشكل في مجموعها المعلومات والمعادنات والصفقات والبرامج التي تتداول عبر وسائل الاتصال المتطورة، وإن من الضروري وضع إطار تشريعي يحكم عمل هذا النوع من الضرائب مع وضع كوادرات مؤهلة تمتلك القدرة على التعامل بالضريبة الإلكترونية.

د- الضريبة البيئية إذ يقترح البحث فرض ضريبة بيئية لما لها من آثار إيجابية على الحصيلة الضريبية والبيئة، مع إمكانية استخدامها حصيلتها لإصلاح ما أفسده التلوث، ويمكن أن تندرج ضمن ضريبة البيئة مجموعة من الضرائب المقترحة مثل ضريبة البيئة الصناعية ويمكن أن تفرض على جميع المشاريع الصناعية التابعة للقطاع العام أو الخاص كمصانع الطابوق والاسمنت، وضريبة النفايات ويمكن أن تفرض على مسببي النفايات لإشعارهم بالمسؤولية والمحافظة على نظافة البيئة، وضريبة البيئة الصحية ويمكن أن تفرض على التلوث الناتج عن المستشفيات العامة والخاصة وعيادات العمليات الصغرى على أن يتم فرض هذه الضريبة بالتعاون مع دوائر البيئة في المحافظات، فضلاً عن الضريبة على انبعاثات وقود السيارات.

هـ- الضرائب على الإعلانات إذ إن قطاع الإعلانات في العراق هو قطاع حيوي ورائج ويعاني من العشوائية وغياب التنظيم وعدم تدخل الدولة لتنظيمه، إذ إن اللوحات الإعلانية العشوائية في الطرق وفوق الأبنية تسبب تلوثاً بصرياً للمارين فضلاً عن التدمير لجمالية المدن والشوارع، وعليه ينبغي تشريع قانون خاص بالإعلانات يتضمن تنظيم عمل هذا القطاع ويمكن أن تحدد نسبة الضريبة 10% أو 20% من قيمة الإعلان على المستفيدين، وتقوم شركات الإعلان أو من يقوم ببيعها بتحصيل هذه الضريبة لمصلحة الهيئة العامة للضرائب، والهدف منها هو تنظيم انتشار الإعلانات فضلاً عن تحقيق إيرادات مهمة لخزينة الدولة.

### 3-2-3 إصلاح النظام الفني للضريبة.

ومن الأدوات المقترحة لإصلاح النظام الفني للضريبة ما يأتي:

(1) تحسين أداء الإدارة الضريبية: ويقصد بالإدارة الضريبية الهيئة العامة للضرائب وجميع فروعها، والتي تقوم بمجموعة من العمليات التي تهدف إلى تطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية، إذ تعد عملية إصلاح الإدارة الضريبية العنصر الأهم في عملية الإصلاح الضريبي لأن الإدارة الكفوة هي التي تساهم في إنجاح السياسة الضريبية بمحاورها المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وإن الكثير من التجارب الدولية في مجال الإصلاح الضريبي تركز على أهمية التناسق والترابط بين مستوى الإصلاحات الضريبية من جهة ومدى فاعلية الجهاز الإداري وقدرته على التكيف والتحسين السريع في الأداء من جهة أخرى، كما وأشارت طائفه من الطروحات العلمية إلى أن تحسين أداء الإدارة الضريبية يمكن من المحافظة على الإيرادات الضريبية بل وحتى زيادتها. (شندي وحسن، 2015: 10)

ومن أجل تحقيق إصلاح الجهاز الإداري الضريبي العراقي وجعله قادراً على التكيف السريع في الأداء لا بد من تطوير الموارد البشرية العاملة في الهيئة العامة للضرائب وفروعها والهيئة العامة للجمارك، إذ لا يمكن للموارد البشرية مواكبة المستجدات الاقتصادية داخل الدولة وخارجها من غير تنميتها ورفع كفاءتها. ويمكن أن يحصل ذلك من خلال ما يأتي (فزع، 2017: 20):

- أ- إقامة دورات علمية وتطبيقية بما يتلاءم مع الاختصاص والدرجة.
- ب- العمل على تشجيع أصحاب الشهادات لإكمال دراساتهم العليا وتوظيفها في خدمة الوظيفية، فضلاً عن أتباع منهج جديد في تعيين الشهادات العليا والاستفادة من خبراتهم النظرية المتجددة.
- ج- زيادة الحوافز بما يضمن المستوى المعيشي والمهني وبما يضمن مستقبل الموظف العامل في الهيئات الضريبية والجمركية.
- د- تنظيم سياقات التعيين في الهيئات الضريبية بما يتلاءم مع التحصيل العلمي والنزاهة، ويتم ذلك من خلال الاختبار والمتابعة خلال التعيين.

هـ- توفير الحماية في المراكز الحدودية من أجل حماية الموظفين العاملين فيها من التسليب والاختطاف.

(2) الاتساق بين الأدوات الضريبية: للقيام بعملية الإصلاح الضريبي لا بد أن تكون هناك نظرة شمولية لكل النظام الضريبي، إذ إن إصلاح نوع واحد من الضرائب قد يكون على حساب ضريبة أخرى، فلا بد أن يكون هناك تنسيق بين أنواع الضرائب فقد تحدث سلبيات تنعكس أثارها على مستوى الإيرادات الضريبية، مثال على ذلك عند إصلاح نظام الضريبة على الواردات قد تكون له آثار سلبية على ضريبة الاستهلاك من السلع والخدمات، إذ إن من الضروري قبل البدء بالإصلاحات التركيز على المراقبة والمتابعة والتدقيق في البيانات والمؤشرات لكي تتلاءم عمليات الإصلاح مع الواقع، إذ إن عملية التناسق والاتساق والشفافية من عوامل الاستقرار الاقتصادي وأهم عناصر الجذب للاستثمار، فضلاً عن كونه عنصراً مهماً للحفاظ على رؤوس الأموال المحلية منع تسربها للخارج. (شندي وحسن، 2015: 13)

(3) إصلاح نظام حصر المكلفين: إن الإدارة الضريبية في العراق تعتمد على وسائل معينة لحصر مصادر الدخل في الأنشطة الاقتصادية، ففي الأنشطة المنظمة اتبعت وسائل منها: طلب المعلومات من المؤسسات العامة والنقابات المهنية والتنسيق معها، أما في الأنشطة غير المنظمة فاستخدمت وسائل منها: الاقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف بدفع الضريبة، وطلب معلومات من المكلفين عن معاملاتهم مع الآخرين والتنسيق بين ضريبي الدخل والعقار، إذ يطلب من اصحاب العقارات التجارية تزويد الادارة بمعلومات وافية عن مستأجري عقاراتهم وطبيعة النشاط الذي يزاولونه، فضلاً عن التصاريح الكمركية، ومؤخراً أهدمت الادارة الضريبية على إطلاق مشروع الرقم الضريبي الموحد لمنح هوية ضريبية ورقم ضريبي خاص لكل مكلفها من الافراد والشركات وتحديداً منذ 2016/12/1، ويُعد الرقم الضريبي للمكلف من الوسائل التي تتبعها الادارات الضريبية في الدول المتقدمة والنامية وإن الهدف من إعطاء كل مكلف رقم ضريبي هو حصر المكلفين بشكل أفضل وتخفيض التهرب الضريبي، وحل مشكلة تشابه الاسماء، فضلاً عن تسهيل إجراءات الجباية، إذ يوفر الرقم الضريبي السهولة والسرعة لإدارة الضريبة في البحث عن المكلفين وتصنيفهم ومتابعة معاملاتهم المختلفة، فضلاً عن التعرف عليهم إذا سدوا الضريبة أم لم يسدوها وما إذا كانوا مدينين لسنوات سابقة، لذلك يجب إن لا تكتفي الادارة الضريبية بمنح الرقم الضريبي للمكلفين بل أن تكون أكثر جدية في البحث عن المتهربين من دفع الضرائب من المكلفين الذين أصبحوا وخاصاً بعد عام (2003) يستغلون عدم جدية الادارة الضريبية في تحصيل الضرائب منهم. (<http://qu.edu.iq/repository/wp-content/uploads>)

(4) ترشيد معدلات الاعفاءات الضريبية: هناك اعفاءات ضريبية تمنح لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية وأن النظام الضريبي العراقي يمتاز بكثرة الاعفاءات والسماحات الضريبية وارتفاع معدلاتها وهذا أدى إلى ضعف الحصيلة الضريبية وخصوصاً بعد عام (2003) عندما تم تنفيذ الأمر (49) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة والذي رفع من مستويات هذه الاعفاءات التي كانت متبعة في قانون ضريبة الدخل (113) لسنة (1982) وتعديلاته وهذا ساهم في تأكل الإيراد الضريبي، لذا يستوجب إعادة النظر بهذه الاعفاءات وبما يتلاءم مع التوجهات الجديدة للاقتصاد العراقي، مع ضرورة الاخذ بالاعتبار مستويات المعيشة وتطور الدخول الحقيقية للأفراد هذا من جهة، ومن جهة أخرى العمل على وضع جدول بالإعفاءات بما يصيب توسيع الوعاء الضريبي. (شندي وحسن، 2015: 9)

#### الخاتمة

#### أولاً: الاستنتاجات

- 1- الإصلاح الضريبي أصبح قضية أساسية تتطلبها أغلب النظم الضريبية في دول العالم ومنها العراق، لأن الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة الاقتصادية والمالية العامة وإن دورها تطور وانتقل من مجرد وسيلة تمويلية إلى أداة لتفعيل الاقتصاد الوطني لما لها من آثار على المشروعات في تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة.
- 2- يعتبر الاقتصاد العراقي اقتصاد ريعي أحادي الجانب يعتمد على الإيرادات النفطية بالدرجة الأساس لتمويل أوجه الإنفاق العام، وهذا جعل من النظام الضريبي مصدراً ثانوياً للتمويل، وهذا الأمر يبدو واضحاً من خلال النسب المتدنية للإيرادات الضريبية من الإيرادات العامة، حيث شكلت نسبة تراوحت بين (0.46%) في عام (2004) إلى (5.54%) في عام (2016) وهي نسبة متدنية جداً وغير مؤثرة في حجم الإيرادات العامة للدولة، لذا يتصف النظام الضريبي العراقي بمحدودية فاعليته من النواحي المالية، والاقتصادية، والاجتماعية.
- 3- انخفاض الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي غير النفطية إذ بلغت أعلى نسبة لها (4.53) سنة (2015) وأسباب تدني هذه النسبة كثيرة منها ما مر به العراق من احداث بعد عام (2003)، وضعف مرونة النظام الضريبي للتغيرات في الاوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

- 4- الوسائل القانونية التي استخدمها المشرع العراقي في موازنتي (2015 و 2016) هي حلول ترفيعيه لم تغني من جوع، ولم توفر إلا إيرادات مؤقتة لا ترقى إلى مستوى وضع حلولاً جذرية للمشاكل المترامية.
- 5- هناك موانع اعترضت تطبيق سياسات الإصلاح الضريبي للمؤسسات الدولية في العراق بعد عام (2003)، موانع بنيوية وتشريعية وإدارية تمثلت بعدم مرونة النظام الضريبي في العراق، وتعدد أنواع وقوانين الضرائب المفروضة في العراق، وتحديات البيئة الخارجية، وموانع فنية وتنظيمية تمثلت بطرائق التقدير المباشرة وغير المباشرة للضرائب، فضلاً عن موانع سياسية واجتماعية تمثلت بتحدي الفساد المالي والإداري ومشكلة التهرب الضريبي.
- 6- عدم تنوع القطاعات المكونة للنتاج المحلي الاجمالي وضعف دور القطاع الخاص، بسبب الاعتماد على الإيرادات النفطية في التمويل، وذلك يُعد سبباً رئيساً في تهميش دور الضرائب في التمويل.
- 7- ضعف أداء الإدارة الضريبية وضعف التنظيم وقدم القوانين والتشريعات الضريبية رغم تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية، والسكانية، وعدم مرونة السياسة المالية والاقتصادية، كل ذلك بسبب ضعف الدعم السياسي المقدم للإدارة الضريبية.

8- انتشار التهرب الضريبي والفساد المالي والإداري، فضلاً عن ضعف أداء الحكومة في مجال الأنفاق العام وكفاءته.

#### ثانياً: التوصيات

- 1- تتطلب عملية الإصلاح الضريبي لأي بلد تحديد الأهداف ذات الأولوية والعمل على أساس تحقيقها، مع الأخذ بنظر الاعتبار أنواع الضرائب التي تتماشى مع الظروف والايوضاع التي تعيشها الدولة، فضلاً عن توسيع القاعدة الضريبية من خلال التنسيق بين مختلف أنواع الضرائب، وذلك لغرض تمكين النظام الضريبي من تحقيق أهدافه.
- 2- يمكن زيادة الحصيلة الضريبية عندما يوجه اتفاق جزء من الإيرادات الضريبية إلى المواطنين على شكل خدمات عامة ليلمس المواطن خدمات مقدمة جراء دفعه للضريبة ويكون حافز له للالتزام بالدفع.
- 3- ينبغي تنويع مصادر تمويل الإيرادات العامة في العراق وتقليل الاعتماد على النفط وذلك عن طريق الاهتمام بالقطاع الصناعي والزراعي وتقديم الدعم لها بمختلف أنواعه، مع تشجيع القطاع الخاص في العراق لأنه يساهم في توسيع حجم الوعاء الضريبي ومن ثم زيادة الإيرادات الضريبية.
- 4- ضرورة تقديم الدعم للإدارة الضريبية للاهتمام بمراكز البحث والتطوير، ولتقديم الدعم المادي والمعنوي لموظفي الإدارة الضريبية، وإقامة الدورات التدريبية المكثفة لتصبح لديهم الخبرة في مجال الإدارة الضريبية، فضلاً عن العمل على مراجعة شاملة للتشريعات وصياغة القوانين والنصوص المتعلقة بالضريبة بشكل يتناسب مع التغيرات في الاوضاع الاقتصادية والاجتماعية، مع الأخذ بنظر الاعتبار تحقيق المبادئ الضريبية وخاصة العدالة الضريبية بمراعاة فئات الدخل المنخفض عند فرض أو زيادة الضرائب للحد من التفاوت بينها وبين الطبقات الغنية ولتجسيد مضامين التكافل الاجتماعي.
- 5- ضرورة مكافحة التهرب الضريبي عن طريق فرض العقوبات القانونية بحق المتخلفين ضريبياً، فضلاً عن اتخاذ الاجراءات اللازمة لمحاربة الفساد المالي والإداري ومحاولة القضاء عليه، ومن ثم التقليل من هدر الموارد الاقتصادية.
- 6- ضرورة العمل على معالجة الاقتصاد غير الرسمي بهدف إدخال الأعمال غير الرسمية إلى القاعدة الضريبية، والتي تسهم في زيادة الإيرادات الضريبية عن طريق فرض الضرائب على تلك الاعمال.
- 7- ينبغي الاهتمام بالجانب الاعلامي ونشر صورة واضحة للأفراد وإفهامهم بان أداء هذا الواجب يعود عليهم بالمرود الإيجابي لمختلف القطاعات الاقتصادية، ويمكن ذلك من خلال القنوات، والإعلانات المرئية والمقروءة.

## المراجع

## القسم الأول: المراجع العربية

## أولاً: الكتب

- 1- السويسي، فاطمة (2005) المالية العامة (موازنة - ضرائب)، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان.
- 2- العبيدي، سعيد علي (2011) اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار دجلة، عمان، الأردن.
- 3- الصالحي، بان صلاح عبدالقادر (2011) الضرائب الكمركية في العراق والاثار المترتبة عليها، ط1، مكتبة السنهوري، بغداد.
- 4- قدي، عبد المجيد (2011) دراسات في علم الضرائب، ط1، دار جريب للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

## ثانياً: البحوث

- 1- شعيب، رزاق ذياب ولفته، عباس عصفور (2012) الإصلاح الضريبي من ضرورات التحول الاقتصادي في العراق، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثني، المجلد 2، العدد 2.
- 2- شندي، أديب قاسم وحسن، فريد جاسم (2015) السياسة الضريبية في العراق واقعها ومتطلبات إصلاحها في ظل التوجه نحو اقتصاد السوق، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 17.
- 3- عبادي، بتول مطر وحسن، عباس جليل (2016) نحو البات وادوات جديدة لتفعيل السياسة الضريبية في العراق، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، المجلد 18، العدد 3.
- 4- علي، اسراء طالب (2016) المفاهيم الضريبية بين النظرية والواقع، وزارة المالية العراقية، الدائرة الاقتصادية، قسم السياسة الضريبية.
- 5- علي، عماد محمد وثامر، لقاء فنجان (2013) دراسة في تقويم الاداء الضريبي في العراق للمدة 1995-2010، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد 19، العدد 71.
- 6- عايش، عروبة معين (2017) أثر مشروطيه قروض صندوق النقد الدولي على العدالة الضريبية في العراق، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، المجلد 15، العدد 53.
- 7- فزع، عمر خلف (2017) إصلاح النظام الضريبي في العراق ضرورة لتعظيم الإيرادات، وزارة المالية العراقية، الدائرة الاقتصادية، قسم السياسة الضريبية.
- 8- محمد، عمرو هشام والزهير، محمد سلمان (2017) إصلاح النظام الضريبي في العراق كمدخل لاستقرار العوائد المالية، مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية، المجلد 56، العدد 56.

## ثالثاً: الرسائل والاطاريح

- 1- العبودي، علاء حسين مؤنس (2015) تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية للمدة 1990-2010 (بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب)، بحث مقدم لنيل شهادة الدبلوم العالي (المعدلة للماجستير)، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.

2- كماش، كريم سالم (2010) مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول الى اقتصاد السوق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية.

رابعاً: التقارير والوثائق والاحصائيات

1- جمهورية العراق، وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، قسم المعلومات الفنية، جداول الحسابات الختامية للسنوات 2016-2004.

2- جمهورية العراق، وزارة المالية، دائرة الموازنة، الهيئة العامة للكمارك، قسي الضرائب الكمركية وضريبة الإنتاج للسنوات 2016-2004.

3- جمهورية العراق، وزارة المالية، دائرة الموازنة، الهيئة العامة للضرائب، قسي التخطيط والمتابعة، وقسم العقار والعرضات للسنوات 2016-2004.

4- وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للإحصاء، مديرية الحسابات القومية، النشرات الاحصائية للسنوات 2016-2004 (نشرات متفرقة)، بغداد.

سادساً: المواقع الإلكترونية

1- الجوراني، عدنان فرحان (1/3/2018) الإصلاح الضريبي.. المفهوم والأسباب والأهداف، مقال منشور على

الموقع الرئيسي لمؤسسة الحوار المتمدن على شبكة الانترنت

([www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid](http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid))

2- معلومات متاحة على الموقع (<http://qu.edu.iq/repository/wp-content/uploads>)

القسم الثاني: المراجع الأجنبية

1. Jones , sally m (2007) principles of taxation for business and investment planning ,three edition , new York.
2. Lymer and hasseldine, Andrew lymer and john hasseldine (2002) the international taxation system ,university of Virginia.