

## تقييم النظام الضريبي العراقي (بين الواقع و الطموح)

### ضريبة الدخل أنموذجا

Iraqi assessment tax system (between reality and aspiration)

Income tax model

أ.م عبد الستار حمد أنجاد

مدرس في كلية القانون والعلوم السياسية/جامعة كركوك

EMIL // [abdulsattarhamad@yahoo.com](mailto:abdulsattarhamad@yahoo.com)

### المقدمة

يعتبر النظام الضريبي في أي دولة هو العمادة المالية لها ، فالنظام الضريبي يمثل كل القوانين و الأنظمة الضريبية المطبقة فيها ، و غالبا ما تكون هذه القوانين متأثرة بالفكر الاقتصادي الذي تنتهجه الدولة ، او النظام الاجتماعي الذي يسود في الدولة ، فيؤدي الى اختلاف النظام الضريبي من دولة الى اخرى و من نظام الى اخر ومن زمن الى آخر ، ومن مجتمع الى اخر فيتأثر النظام الضريبي بهذه العوامل مجتمعة.

وفي العراق ، كان اول ظهور للقوانين الضريبية مبكرا مقارنة مع دول المنطقة، حيث صدر اول قانون لضريبة الدخل عام 1927 حاملا الرقم 52 و الذي يعتبر من اول القوانين التي صدرت في المنطقة ، وكان يحمل فكارا اقتصاديا متأثر بالنظرة الاقتصادية للنخبة الحاكمة حاملا مبادئ و افكار أظهرت الملامح العامة للنظام الضريبي العراقي ، و بعد سقوط الملكية و اعلان الجمهورية في العراق عام 1958 جاءت الحكومة العراقية بفلسفة مالية و اقتصادية جديدة و مختلفة عن ما سبق فتأثر النظام الضريبي العراقي بذلك و تم اصدار قانون جديد للدخل عام 1959 يحمل افكار العهد الجديد في العراق .

و تغيير الحال مرة اخرى عندما قادت العراق سلطة جديدة حملت افكارا اقتصادية جديدة متأثرة بالنظرة الاشتراكية الاقتصادية فنال النظام الضريبي تعديلات كثيرة حيث تم اصدار قوانين جديدة تتطابق مع نظرة السلطة الجديدة في العراق فصدر قانون ضريبة الدخل الذي يحمل الرقم 113 لسنة 1982 ، و بقي العمل بهذا القانون و القوانين الاخرى المكملة للنظام الضريبي كقانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 و قانون الجمارك العراقي رقم 23 لسنة 1984 و قانون ضريبة الطابع رقم 16 لسنة 1974 وغيرها من القوانين حتى الان .

ولم يظل الحال طويلا ، فشهد العراق عام 2003 احتلالا عسكريا من قبل قوات التحالف و انتهت فترة الحكم السابقة لتستبدل بسلطة اجنبية مدنية تدير زمام امور البلاد لحين اجراء انتخابات وطنية ، وقد قامت سلطة الائتلاف المؤقتة (وهذه تسميتها الرسمية ) من اجراء تعديلات على قوانين الضرائب في العراق غيرت من النظام الضريبي العراقي اهمها ايقاف العمل بالضرائب الجمركية و تغييرات في الاسعار الضريبية في قانون ضريبة الدخل و تغييرات اخرى اوقعت العراق - فيما بعد - بمشاكل قانونية في تطبيق مبلغ الضرائب و جبايتها ، و حتى بعد انتهاء حكم سلطة الائتلاف المؤقتة و انتخاب حكومة عراقية تتمتع بسلطة منبثقة من الشعب العراقي و خروج العراق من طائلة البند السابع لم يتم تغيير ما وضعته سلطة الاحتلال من تعديلات على النظام الضريبي ، ثم اتبعتها الثغرات الدستورية التي جاء بها دستور العراق لعام 2005 و الذي جعل من الاختصاصات المالية و الضريبية اختصاصات لا تدخل ضمن صلاحيات حكومة المركز .

و على رغم من الفترة الطويلة التي استلمت فيها الحكومة العراقية زمام السلطة داخل العراق - و التي تجاوزت العشر سنوات - و تتابع نواب البرلمان في ادارة الدفة التشريعية لثلاث دورات انتخابية ، لم يتم تعديل الثغرات التي وجدت لا في القوانين المالية السارية و لا حتى في الدستور العراقي مما يجعل على

السلطة التشريعية - الممثلة بالبرلمان - مسؤولية كبيرة تتمثل في تعديل القوانين المالية و الضريبية بشكل عام لتتناسب مع حالة العراق و توجهاته الجديدة المتمثلة بتحوله من النظام الاشتراكي الى النظام الاقتصادي الحر. و يمكن القول بأن دراسة النظام الضريبي العراقي لا يمكن ان تختزل ببحث علمي واحد بل تحتاج الى دراسات علمية واسعة لما يمتلكه العراق من منظومة ضريبية عريقة و متنوعة يجعل حصرها في بحث علمي واحد امر مستحيل ، لذلك ارتأينا ان ندرس و نقيم جانب واحد من جوانب النظام الضريبي العراقي الا و هو ضريبة الدخل ، و كان السبب الالهم لاختيار ضريبة الدخل نموذجا للبحث هو اتصاله المباشر بأوسع شرائح المجتمع العراقي و ان أي تغيير فيه - سواء اكان بالإضافة او الالغاء - سيؤثر على نسبة كبيرة من فئات الشعب العراقي و ان أي خلل فيه سيؤدي الى تحميل كاهل المواطن العراقي بضرائب أكبر ما يعني زيادة العبء الضريبي على شرائح متعددة تمتاز بضعف مستواها الاقتصادي بشكل عام وقلّة دخلها الاقتصادي بشكل خاص ضرائب اكبر و كذلك انه يمس اموال المواطن بصورة مباشرة مما يؤثر على مستوى الدخل الذي يحصل عليه المكلف. و استنادا لما تقدم سنعمد الى بيان سنحاول بيان اهم المشاكل و الحلول لهذا الموضوع وحسب ما يلي :-

## أهمية البحث //

تمتاز البحوث العلمية المتعلقة بالنظام الضريبي بأهمية كبيرة لا سيما و انها تتعامل مع مجموعة من العوامل و المتغيرات التي تصب نهايتها في شكل و نوع النظام الضريبي و تأثيراته المتعددة و التي تنعكس بدورها على الواقع المعيشي الذي غالبا ما يمتاز بالتغيير ، و بناء على ما تقدم ارتأينا دراسة الموضوع الى عدة اسباب لعل من اهمها :-

1. ان النظام الضريبي العراقي اصبح لا يواكب التغيير الذي اصاب الاقتصاد العراقي الذي بدأ بالتحول الى النظام الاقتصادي المفتوح و تحول معظم الاعمال الاقتصادية العملاقة و مستقبلا الخدمية الى القطاع الخاص سيتطلب اصلاح النظام الضريبي العراقي بما يتواكب و هذا التحول.
2. ان وضع نصوص الدستور العراقي المستعجلة ادت الى وجود فراغات تشريعية مهمة و مبادئ غير مكتملة في هذا الدستور و منها القوانين المالية ، فالأصل ان تبقى الشؤون المالية و الضريبية بيد دولة المركز - في النظام الاتحادي - في جميع صور الدول الاتحادية في العالم ، لكن العراق ترك هذه المسألة دون نص دستوري الامر الذي سيعمل على وجود مشاكل في التطبيق بين المركز و الاقليم او الاقاليم مستقبلا في العراق.
3. ان التخبط الذي لحق التشريع الضريبي العراقي اثناء فترة الحكم المدني للاحتلال ترك دون معالجة قانونية صحيحة حتى الوقت الحاضر مما سبب مشاكل في التطبيق.

4. ان النظام الضريبي يؤثر على إيرادات الدولة من ناحية و على اموال المواطنين في البلد من ناحية اخرى ، و يؤثر على الاقتصاد الوطني من ناحية اخرى خاصة مع انتهاج الدولة تشريعات مالية و ضريبية لحماية الاقتصاد الوطني ، و اجتماعية من خلال اصدار تشريعات ضريبية لحماية الصحة العامة او البيئة.

#### فرضية الدراسة //

في اطار مناقشة هذا الموضوع نحاول اعطاء الاجابة عن بعض الاسئلة منها :-

1. ما هو النظام الضريبي ، و ما هي خصائصه ، وما مدى ملائمته للفكرة الاقتصادية التي تتبناها الدولة؟

2. ما هو شكل النظام الضريبي العراقي ، و ما هي خصائصه ، و ما هي انواع الضرائب داخل اطار هذا النظام ؟

3. ما هي الثغرات التي حملها الدستور و التي تخص الجانب الضريبي و المالي ؟

4. ما هي مكامن الخلل في التشريع الضريبي العراقي ؟

**منهجية الدراسة //**

في بحثنا هذا اعتمدنا على المنهج الاستقرائي و المنهج التحليلي للقوانين الضريبية في العراق و بعض القوانين الاخرى الداعمة للبحث من خلال اسلوب البحث العلمي و التحليل العلمي المناسب .

**هيكلية الدراسة //**

تم تقسيم البحث على شكل مباحث و مطالب و فروع و كالاتي :-  
**المبحث الاول //** الهيكل العام للنظام الضريبي في العراق.  
 المطلب الاول / المدخلات العامة للنظام الضريبي.  
 الفرع الاول / في تعريف النظام الضريبي العراقي وبيان خصائصه.  
 الفرع الثاني / أنواع الضرائب في النظام الضريبي العراقي.  
 المطلب الثاني / الوعاء الضريبي و المكلفون بأداء الضريبة .  
 الفرع الاول / الوعاء الضريبي على الدخل.  
 الفرع الثاني / المكلفون بأداء الضريبة .

**المبحث الثاني //** تقييم النظام الضريبي العراقي على الدخل  
 المطلب الاول / في بيان ماهية الضرائب على الدخل.  
 الفرع الاول / تعريف الضريبة على الدخل.  
 الفرع الثاني / أنواع الضرائب على الدخل.  
 المطلب الثاني / نقد و تقويم نظام الضرائب على الدخل.  
 الفرع الاول / مميزات النظام الضريبي العراقي .  
 الفرع الثاني / عيوب النظام الضريبي العراقي.  
 الفرع الثالث / الحلول الممكنة للنظام الضريبي في العراق

## المبحث الاول

### الهيكل العام للنظام الضريبي في العراق

يمكن القول ان النظام الضريبي في العراق يشتمل على مجموعة كبيرة من القوانين و التشريعات المختلفة التي تعالج ضرائب متنوعة لا تنظمها مدونة واحدة ، و لم تصدر التشريعات كلها في فترة زمنية واحدة بل جاءت على عدة فترات زمنية و في ظل أنظمة حكم مختلفة

ان النظام الضريبي في العراق قد تأثر بصورة كبيرة بأفكار الانظمة الحاكمة للعراق خلال فتراته الزمنية المختلفة ، وكانت محاولات بناء هيكل عام للنظام الضريبي في العراق تصطدم برغبات السلطة الحاكمة في تطبيق ايدولوجياتها على الاقتصاد الوطني لكن وضع نظام عام و خطوط عريضة للنظام الضريبي باتت واضحة و خاصة مع وضع تشريعات ضريبية متكاملة لازالت تطبق حتى الان .

سنحاول في هذا المبحث بيان المدخلات العامة للنظام الضريبي من خلال تعريف النظام الضريبي و بيان خصائصه في الفرع الاول من البحث ، ثم محاولة بيان انواع الضرائب في النظام الضريبي العراقي في الفرع الثاني من المطلب الاول

اما المطلب الثاني فسنخصصه لبيان الوعاء الضريبي في العراق و المكلفون في دفع الضريبة في العراق و كالاتي :-

## المطلب الاول

### المدخلات العامة للنظام الضريبي

ان للنظام الضريبي معنى واسع يتجاوز التفسير الضيق للنظام الضريبي ، فهو يتكون من اجزاء عدة مترابطة من خلال التشريعات الضريبية المختلفة التي تطبق داخل هذا النظام و تشمل جميع انواع الضرائب التي تعود ايلولتها

النهائية للدولة ، و كذلك تأثر هذا النظام بالتوجهات الفكرية الاقتصادية و الاجتماعية للفئة الحاكمة في الدولة.

وسنحاول في هذا المطلب بيان تعريف النظام الضريبي من خلال تعريف النظام الضريبي و تعريف الضريبة العامة ، ثم نخصص الفرع الثاني للبحث في خصائص النظام الضريبي و كالاتي :-

### الفرع الأول

#### في تعريف النظام الضريبي و بيان خصائصه

##### أولاً - تعريف النظام الضريبي //

يعرف النظام الضريبي بأنه عبارة عن مجموعة الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين في زمن معين ، وهي تمثل اداة فعالة في يد الدولة لتحقيق الاهداف التي تصبوا اليها و يتاثر هذا النظام بالأوضاع الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية .<sup>(1)</sup>

وتعتبر أهم مقومات النظام الضريبي هي السلطة التشريعية التي تختص بإصدار القوانين الضريبية و كذلك السلطة التنفيذية الادارية التي تقوم بتنفيذ هذه القوانين و النظام القضائي الذي يتولى الفصل في المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين و الادارة الضريبية عند تنفيذ هذه القوانين .<sup>(2)</sup>

اما الضريبة فتعرف بانها فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا الى الدولة او احدى هيئاتها العامة بصفة نهائية.<sup>(3)</sup>

و تعرف الضريبة كذلك بانها مبلغ نقدي تجبيه الدولة جبرا من الافراد او الاشخاص الطبيعية و المعنوية بصورة الزامية كلا حسب قدرته على المساهمة

<sup>1</sup> . د. محمد خالد المهدي ، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية مع حالات تطبيقها في القانون المقارن ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و الادارية ، المجلد 19 ، العدد الثاني ، 2003 ، ص 261.

<sup>2</sup> . د. محمد جليلاتي ، النظام الضريبي السوري و اتجاهات اصلاحه ، جمعية العلوم الاقتصادية السورية ، بحث منشور على الموقع الالكتروني

<http://www.mafhoum.com/syr/articles/ilaylati/ilaylati.htm> ، ص6، تمت الزيارة في 12 / 8 / 2013 في الساعة 2,30 ظهرا .

<sup>3</sup> . د. اعدامود القيسي ، المالية العامة و التشريع المالي ، دار الثقافة للنشر ، عمان ، الاردن ، 2008 ، ص126.



مع الدولة في تحمل الاعباء العامة رغبة من الدولة في تحقيق الاهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية داخل الدولة (4). فالنظام الضريبي هو مجموعة من الخطط الاستراتيجية التي تنتهجها الدولة لتنظيم الاموال العامة و الانتفاع منها على وفق اهداف مالية تتمثل في استمرار عمل الدولة و تقديم الخدمات للمواطنين من خلال توفير الايرادات العامة و اهداف اقتصادية تتمثل في دعم الصناعة الوطنية و تشجيع الاستثمار في سبيل تدفق الاموال الصعبة الى داخل البلاد و رفع المستوى الانتاجي و الاقتصادي و حماية الانتاج الوطني من خلال رفع الضرائب على المنتجات الاجنبية الداخلة للحدود الوطنية، (5) و كذلك المحافظة على الصحة العامة من خلال رفع الضريبة على سلع معينة بغية التقليل من استهلاكها كالكسائر و الكحول أو محاربة التلوث بأنواعه كالضرائب البيئية (6).

### ثانياً - خصائص النظام الضريبي //

ان النظام الضريبي بشكل عام يسير على قواعد معينة يجب تطبيقها عند تشريع أي قانون ضريبي ليس في العراق و حسب و انما في أغلب دول العالم ، و رغم ان وضعها يعود لعهد النظرية الكلاسيكية في الاقتصاد ، الا انه لايزال العمل بها جاري لهذا الوقت ، (7) وهذه القواعد باختصار هي :-

1. قاعدة العدالة // و المقصود بها هي توزيع الاعباء الضريبية بين المكلفين حسب مقدرتهم التكليفية ، وعرفت العدالة في البداية من

4 . د. طاهر الجنابي ، علم المالية العامة و التشريع المالي في العراق ، العاتك للطباعة و النشر ، القاهرة ، 2004 ، ص 136 .

5 . د. غازي عناية ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، دار البارق ، عمان ، 1998 ، ص 128.

6 . أخذت معظم دول العالم بالضرائب البيئية لحماية البيئة من التلوث سواء أكان جويًا أو بريًا أو مائيًا أو أي نوع آخر ، للمزيد أنظر د. محمد لطفي عبد المنعم دويدار ، مدخل مقترح لاستخدام الحوافز الضريبية في مكافحة التلوث في مصر ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الثاني، 2002 ، ص 340.

7 . ينظر د. رائد ناجي أحمد ، المالية العامة و التشريع المالي ، مطبعة العاتك ، عمان ، 2012 ، ص 80

خلال توزيع سعر الضريبة بصورة متساوية بين جميع الافراد مما واجهت مشكلة هو ان السعر متساوي بين من يملك الدخل الواطئة و العالية ، فتم استبدالها بالضريبة التصاعدية و التي تعني فرض ضريبة قليلة على اصحاب الدخل الواطئة و تزداد كلما زاد الدخل . وهنا كان لابد من التمييز بين نوعين من العدالة ، العدالة النسبية و هي العدالة في فرض الضرائب على الدخل المتساوية ، و العدالة التصاعدية أي اخضاع الدخل لأسعار ضريبية مختلفة تزداد بازدياد الدخل الذي يجبيه الشخص .(8)

2. قاعدة الوضوح أو اليقين // و هي وضوح القوانين الضريبية لدى المكلفين ليسهل تطبيقها من قبلهم دون غموض في هذه القوانين ، (9) فالضريبة يجب ان تكون مفروضة وفقا لقواعد محددة و واضحة بالنسبة للمكلف و الادارة الضريبية ، فيكون سعر الضريبة و ميعاد سدادها واضحة .

3. قاعدة الملائمة // و المقصود بها هو تنظيم احكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف الممولين الشخصية و خاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل و طرقه و اجراءاته .(10)

8 . د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق، ص 141.

9 . د. غازي عنابة ، مصدر سابق ، ص 132.

10 . د. حسين سلوم ، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي ، دار الفكر اللبناني ، بيروت ، 1990 ،

ص 78.

4. قاعدة الاقتصاد // فالالاقتصاد يتم في تحصيل الضريبة و عدم شمولها بمبادئ الروتين الاداري الذي يجعلها تتحمل الكثير من النفقات في سبيل تطبيق نظامها الضريبي ، و تعتبر هذه القاعدة من القواعد الهامة و الرئيسة في فرض الضريبة .<sup>(11)</sup>

وتجدر الاشارة هنا الى ان النظام الضريبي تختلف بين الدول النامية و الدول المتقدمة في مستويات الاعتماد على الضرائب و كذلك اهمية الضرائب والذي يهمننا هنا هو النظام الضريبي في الدول النامية كون نظامها الاقتصادي هو الاقرب الى نظام العراق الاقتصادي و الذي يتميز بالخصائص الاتية :-

1. انخفاض في الحصيلة النهائية للضريبة حتى أنها لا تزيد في المتوسط عن 15 % من الدخل القومي في حين أنها تصل في العديد من الدول المتقدمة إلى ما يزيد عن 30 % من الدخل القومي،<sup>(12)</sup> و لعل السبب في انخفاض الحصيلة الضريبية يرجع إلى العناصر الاتية :  
(13)

• انخفاض الدخل القومي من هذه الدول بسبب عدم اكتمال نمو قطاعات الإنتاج مما ينعكس على انخفاض الدخل الفردي و زيادة نسبة الإعفاءات الضريبية.

<sup>11</sup> . د. حسين سلوم ، مصدر سابق ، نفس الصفحة .

<sup>12</sup> . انظر حسين جواد كاظم ، واقع السياسة الضريبية في العراق و متطلبات الاصلاح الضريبي ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة و الاقتصاد ، جامعة البصرة ، 2006 ، ص 10.

<sup>13</sup> . المصدر السابق نفسه ، ص 8-9.

- سيادة القطاع الزراعي الذي بدوره يعاني من مشاكل متعددة على القطاعات الإنتاجية الأخرى مما يعني عدم إمكانية فرض ضرائب على هذا القطاع و بالتالي انخفاض الحصيلة العامة للضرائب.
- محدودية القطاع الصناعي و بدائيته بالإضافة لسيطرة الشركات الأجنبية التي تحصل على إعفاءات ضريبية كبيرة من أجل تشجيعها على الاستثمار.

2. يتصف النظام الضريبي في هذه الدول بأنه غير متوازن حيث تسود الضرائب غير مباشرة و التي تبلغ نسبة حصيلتها 60% - 80% من الحصيلة العامة للضرائب.<sup>(14)</sup>

3. ضالة أهمية الضرائب المباشرة كضرائب الدخل و رأس المال، و ذلك بسبب تدني الدخل و انتشار الفقر، و عدم قيام المشاريع الاستثمارية الكبرى التي تتحمل نسبة كبيرة من الاقتطاع الضريبي.<sup>(15)</sup>

4. صعوبة التحصيل الضريبي و انتشار التهرب الضريبي، و ذلك بسبب عدم وجود أنظمة ضريبية متطورة تعالج مسائل التهرب الضريبي و انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية.<sup>(16)</sup>

<sup>14</sup> . د. عمرو هاشم محمد ، الاصلاح الضريبي في البلدان النامية - مع اشارة خاصة للعراق ، مجلة علوم انسانية ، السنة الرابعة ، العدد 29 ، يوليو 2006 ، ص 6 .

<sup>15</sup> . المصدر السابق ، ص13.

<sup>16</sup> . د. محمد الجيلاتي ، مصدر سابق ، ص 7 .

## الفرع الثاني

### أنواع الضرائب في النظام الضريبي العراقي

ان اغلب دول العالم تقسم أنواع الضرائب بشكل عام الى نوعين و هما  
الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة .<sup>(17)</sup>

وتعرف الضرائب المباشرة بأنها تلك الضرائب التي تقتطع بصورة مباشرة من  
دخل المكلف ، اما الضرائب غير المباشرة فهي الضرائب التي تفرض على  
وقائع و تصرفات الافراد و أموالهم ، و المناسبة التي تنتقل بها الاموال من  
شخص الى اخر .

و رغم سهولة التفرقة بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة الا ان أغلب  
الفقهاء حاولوا وضع معيار مميز للتفرقة بين هاتين الضريبتين محاولة لعدم  
الخلط بينهما من الناحية المالية و القانونية و بيان اثارهما الاقتصادية و  
السياسية ، لكن الفقهاء لم يتفقوا على معيار معين بل وضعت عدة معايير  
لهذه التفرقة .<sup>(18)</sup>

وفي هذا السياق يمكن تقسيم الضرائب في العراق نوعين أساسيين هما :-

**أولاً - الضرائب المباشرة //** و تشمل صنفان هما :-

أ. **الضرائب على الدخل //** و تشمل هذه الضرائب :-

<sup>17</sup> . يذهب البعض الى ان مصطلح الضرائب المباشرة و غير المباشرة ظهر في القرن السادس عشر في  
فرنسا ثم تم استخدامه بعد ذلك من قبل آدم سميث في انكلترا للمزيد أنظر u.k.hicks , the terminology  
of tax , economic journal.vol.lv1,1964 , p.39. بل ذهب البعض الى ان اول من اوجد مثل هذه  
الفكرة هو المفكر العربي ابن خلدون في مقدمته حيث ميز بين نوعان من الجباية الاولى على البياعات  
(الاستهلاك) و بمثابة الضرائب غير المباشرة و الاخرى هي الجباية العادية المباشرة ، للمزيد انظر د.  
محمد نشأت علي ، الفكر الاقتصادي في مقدمة ابن خلدون ، رسالة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة  
فؤاد الاول ، القاهرة ، 1944 ، نقلاً عن د. عادل فليح العلي ، المالية العامة و التشريع المالي ، دار الحامد  
للنشر ، عمان ، 2003 ، ص103.

<sup>18</sup> . هذه المعايير هي المعيار الاداري و معيار نقل العبء الضريبي و معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة  
و غيرها من المعايير ، للمزيد حول هذا الموضوع أنظر د.عادل فليح العلي ، المالية العامة و التشريع  
المالي و الضريبي ، دار الحامد للطباعة و النشر ، عمان ، 2003 ، ص103-106.

1. ضريبة الدخل // و هي أوسع نوع من أنواع الضرائب و تفرض على أكبر شريحة من المكافين الذين يزاولون الانشطة الاقتصادية المختلفة و التي تولد لهم ايرادا سنويا ، و هي ضرائب تصاعدية في مجملها الا في حالات معينة تكون فيها هذه الضرائب نسبية .<sup>(19)</sup> و ينظم هذه الضريبة قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1983 النافذ.

2. ضريبة العقار // و هي الضريبة التي تفرض على مجمل إيرادات المكلف السنوي من دخله العقاري عدا دار السكن ،<sup>(20)</sup> و ينظم احكامها بواسطة قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 النافذ.

ب. الضرائب على رأس المال // وتشمل هذه الضرائب :-

1. ضريبة التركات // و هي الضريبة التي تفرض على كل ما يتركه المتوفى من أمواله المنقولة أو غير المنقولة لصالح الورثة ، و ينظم أحكامها قانون ضريبة التركات رقم 64 لسنة 1985.

2. ضريبة العرصات // وهي ضريبة تفرض على الاراضي التي تقع ضمن حدود امانة العاصمة أو حدود بلديات مراكز المحافظات و

<sup>19</sup> . مثل الضريبة المفروضة على دخل المكلف غير المقيم بالنسبة للودائع و الفوائد فتكون 20% ، و على الاشخاص المعنوية بأعلى نسبة 35% بالنسبة لشركات النفط .

<sup>20</sup> . تعفى دار السكن من الضريبة اعفاء تاما و مطلقا من الضريبة ، أنظر المادة 3 من قانون ضريبة العقار العراقي النافذ رقم 195 لسنة 1959.

النواحي و الأفضية اذا لم تكن مستغلة استغلالا اقتصاديا ، و ينظم احكامها قانون ضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962 .<sup>(21)</sup>

**ثانيا - الضرائب غير المباشرة //** و تشمل هذه الضرائب عدة انواع لعل من أهمها :-

أ. **الضرائب على الاستهلاك //** و تشمل هذه الضرائب :-

1. **الضرائب الجمركية //** و هي الضرائب التي تفرض على كل ما يخص انتقال السلع و الخدمات من الدولة أو اليها عبر الحدود ، و تعتبر أه الضرائب غير المباشرة حيث تجبي للدولة امولا كبيرة و كذلك تعتمد عليها معظم الدول النامية لسهولة جبايتها و كثر مواردها ، وفي العراق ينظم احكامها قانون التعريفة الجمركية العراقي رقم 77 لسنة 1957 المعدل ، و قد تم ايقاف العمل به و استبدلت الضريبة الجمركية بضريبة اعمار العراق التي فرضت بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقت رقم 28 لسنة 2003 الذي فرض مبلغ 5% على اجمالي الاستيرادات عدا الغذاء و الدواء ، و ربما كان في ذلك الوقت هو ايقاف ايجابي للضريبة الجمركية كون الهدف منها هو ادخال اكبر كمية من الآلات الحديثة و السيارات الى العراق خاصة بعد ان بقي العراق معزولا عن العالم فترة طويلة تمتد الى عشر سنوات بسبب الحصار الاقتصادي المفروض على العراق آنذاك ، لكن في الوقت الحاضر و بسبب اكتفاء العراقيين و كذلك تحسن الدخول انتفت الحاجة الى مثل هذه الضريبة .

<sup>21</sup> . تم تعطيل العمل بضريبة العرصات بموجب امر سلطة الائتلاف المؤقت رقم 54 لسنة 2004.

2. ضرائب الانتاج // و هي الضرائب التي تفرض على بعض المواد المنتجة محليا و غالبا ما تستخدم الدولة اعفاءات لهذه الضريبة و خاصة في الدول النامية لتشجيع الصناعات الوطنية و منافسة المنتج الاجنبي ، و تنظم هذه الضريبة قوانين مختلفة .<sup>(22)</sup>

ب. الضرائب على التداول // و تعرف بانها (مبالغ نقدية مقابل خدمة تقدمها الدولة للمكلف ) ، و <sup>(23)</sup> و يطلق عليها أحيانا خطأ بالرسوم، و تقسم لعدة أنواع هي :-

1. ضريبة الطابع // عرفت هذه الضريبة في العراق لفترة طويلة سابقة تمتد الى الحكم العثماني للعراق ، و تخضع لهذه الضريبة جميع التصرفات و الأعمال القانونية و تفرض لحظة حصول التصرف القانوني و ليس بعده - كما هو حال باقي الضرائب - و تكون اسعارها منخفضة جدا كونها تتعلق بإنفاذ عمل قانوني لصالح المكلف ، و الملاحظ انها تجبى بواسطة طوابع مالية تلتصق على ورقة تخص التصرف او العمل القانوني ( منها جاء أسم هذه الضريبة ) ، و يمكن استيفاءها نقدا بواسطة وصولات ، تنظم احكام هذه الضريبة بواسطة قانون رسم الطابع رقم 16 لسنة 1974 المعدل، وعلى الرغم من قدم هذه الضريبة و قدم وصفها بيد انها امتازت بإيجابيتها على الوضع الاقتصادي للواقع الضريبي العراقي .

<sup>22</sup> . مثل الضريبة المفروضة على المشروبات الكحولية بالقانون رقم 17 لسنة 1973 ، و الضريبة المفروضة على انتاج السكائر رقم 46 لسنة 1966 ، و الضرائب المفروضة على انتاج النفط رقم 9 لسنة 1939 المعدل.

<sup>23</sup> . د. رائد ناجي أحمد و مصدر سابق ، ص 197.



2. ضريبة التسجيل // و تسمى في العراق برسوم التسجيل ، و تدفع عند تسجيل أو توثيق التصرفات القانونية الناقلة للملكية ، و من امثلتها ضريبة تسجيل العقار و رسوم تسجيل المركبات ، و تنظم أحكامها قوانين عدة ،<sup>(24)</sup> و تتميز هذه الضريبة بانخفاض سعرها حي انها لا تتجاوز ال 2% من قيمة اساس المعاملة .<sup>(25)</sup> و السبب يعود - باعتقادنا - الى كون هذه الضريبة تهتم بالأساس بخدمة تقدمها الدولة للأفراد و تنصب الى تنظيم هذه الخدمة.

### المطلب الثاني

#### الوعاء الضريبي و المكلفون بإداء الضريبة

مر مصطلح الوعاء الضريبي بالكثير من التطورات حتى اتخذ الشكل او المعنى الحالي المستخدم له ، فكان الوعاء الضريبي لا يعني سوى الشخص الذي تفرض عليه الضريبة و بالتالي هو الكيان الذي يتم سحب الضريبة منه ، لكن هذا الوضع تطور و اتخذ شكلاً جديداً متمثلاً في ان الوعاء الضريبي اصحب يقصد به الكيان المالي الذي يتبع الشخص - و ليس الشخص نفسه ككيان - و امكانية استقطاع المبالغ منه دون ان يؤثر لا على دخل الفرد او مقدرته الاقتصادية .

لذلك حاولت جميع النظم الضريبية في العالم ان توفق فيما بين عدم المساس بالحد اللازم للمعيشة و بين استقطاع اكبر قدر ممكن من الضريبة دون مس هذا الحد، و كذلك حاولت هذه النظم من ان تنظم احوال المكلفون بإداء

<sup>24</sup> . أهمها قانون التسجيل العقاري رقم 43 لسنة 1971 ، و قانون الرسوم العدلية رقم 114 لسنة 1981 .

<sup>25</sup> . حيث نصت المادة 48 من قانون الرسوم العدلية رقم 114 لسنة 1981 على جباية 2% من قيمة العقار أو الأصل الاصل.

الضريبة و بيان تفاصيل اداء المكلف خاصة مع ولادة شخص قانوني جديد و هو الشخص المعنوي و بيان ماهية المكلف و التنظيم القانوني للمكلف.

و من اجل معرفة الوعاء الضريبي بشكل دقيق كان لابد من بيان وعاء الضريبة و كذلك معرفة المكلفون بدفعها بصورة دقيقة ، و هذا ما سنحاول تفصيله من خلال الاتي :

## الفرع الأول

### الوعاء الضريبي في العراق

يعرف الوعاء الضريبي بأنه الموضوع أو المادة التي تفرض عليه الضريبة<sup>(26)</sup>، و الوعاء الضريبي عرف منذ أقدم العصور التي تعود الى 5000 سنة قبل الميلاد في بلاد الرافدين و العصور الفرعونية في مصر، و يقسم الوعاء الضريبي الى نوعان هما :-

1. **الضريبة على الاشخاص** // و هي الضرائب التي تتخذ من الإنسان نفسه وعاء أو محلاً للضريبة،<sup>(27)</sup> و قد تفرض هذه الضريبة على بعض الاشخاص كالذكور الذين بلغوا سناً معينة أو على الاسرة كوحدة انتاجية واحدة، أي ان هذه الضريبة تفرض على الرؤوس ولهذه فقد سميت أحياناً بضريبة الرؤوس.<sup>(28)</sup>

<sup>26</sup> . د. عادل فليح العلي ، مصدر سابق ، ص 68.

<sup>27</sup> . د. راند ناجي أحمد ، مصدر سابق ، ص 83.

<sup>28</sup> . د. عادل فليح العلي ، مصدر سابق ، ص 99.

و عرفت هذه الضريبة غي العصور القديمة كالعصور الرومانية و اليونانية القديمة ، و لدى سكان وادي الرافدين.

و تعرف هذه الضريبة بصورتين هما :-

أ. ضريبة الأشخاص البسيطة // وهذه الضريبة تفرض على جميع أفراد

المجتمع بسعر واحد بغض النظر عن الجنس و العمر و المستوى المالي و الاجتماعي للشخص ، وقد أخذت بها المجتمعات القديمة حيث كان السكان في المدن قليلون و سهولة تنفيذها ولم تحتاج آنذاك الى اجراءات ادارية معقدة .<sup>(29)</sup>

ب. ضريبة الأشخاص المدرجة // و تفرض الضريبة هنا تبعا للجنس و

العمر و بشكل خاص تبعا للدرجة الاجتماعية أو لطبيعة العمل الذي يقوم به الفرد ، و قد أخذت بها الدولة الاسلامية بصورة واضحة حيث قسم المجتمع الاسلامي في سر من رأى (سامراء الحالية ) الى عدة اقسام كل حسب مهنته و تم فرض الضريبة على اساس ذلك ، وكذلك بعض دول العصور الوسطى كفرنسا .<sup>(30)</sup>

2. الضرائب على الأموال // اتجهت معظم الدول الى الاخذ بهذا النوع

من الضرائب بسبب الانتقادات التي وجهت للنوع الأول لعدم أخذها بمبادئ العدالة و أصبحت أموال و ثروة الشخص هي المادة الأساسية التي تفرض عليها الضريبة و تشمل هذه الأموال كل ما يملكه المكلف

<sup>29</sup> . د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص

<sup>30</sup> . فقد قسمت فرنسا المجتمع الفرنسي عام 1695 الى 22 طبقة كل طبقة تخضع لضريبة مختلفة .

من أموال منقولة و غير منقولة و كل العمليات الاقتصادية المتعلقة بالإنتاج و التداول و الانفاق ، وهذه الضرائب تفرض على دخل المكلف أو رأس ماله أو كلاهما معا .

### الفرع الثاني

#### المكلفون بأداء الضريبة

المكلف الضريبي هو الشخص الذي يخضعه القانون على دفع مبلغ الضريبة بصورة اجبارية ، و المكلف الضريبي قد يكون شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا ، وكذلك كونه مقيما أم غي مقيم .

و المكلف الضريبي هو الشخص الذي تنشأ بينه و بين الدولة علاقة تكون هي المناسبة التي تجعل الدولة تقوم بفرض الضريبة على هذا المكلف ، لكن كيف يتم اخضاع هذا الشخص للضريبة ؟ و ما هي المناسبة التي تؤدي الى قيام هذه العلاقة الضريبية بينه و بين الدولة ؟

للإجابة عن هذه التساؤلات لابد من القول ان هناك عدة طرق تنتهجها الدولة لإخضاع مواطنيها أو الاجانب للضريبة ، و تكاد هذه الطرق لا تخرج عن ثلاث و هي :-

#### 1. مبدأ التبعية السياسية // و يقوم هذا المبدأ على وجوب اخضاع مواطني

الدولة للضريبة اينما كان محل مزاوله نشاطهم ، و تقوم بهذا الامر على أساس الجنسية التي يحملها الشخص سواء أكان طبيعيا أم معنويا ، و قد أخذت معظم الدول لهذه التبعية لأسباب ،<sup>(31)</sup> و تحدد جنسية الشخص

<sup>31</sup> . من هذه الاسباب هو ان الجنسية رابطة سياسية و قانونية وان الشخص بمجرد منحه الجنسية فان هذه الدولة المانحة للجنسية تقد الحماية لرعايها و تضمن لهم الاستفادة من مرافقها و وتوقع عليهم بعض الالتزامات و منها الضريبة ، انظر ، د. راند أحمد ناجي ، مصدر سابق ، ص81.

الطبيعي وفق اسس مختلفة منها حق الدم ، أي انه يتمتع الشخص بجنسية دولة بسبب أصله العائلي ، أو يتمتع بها بموجب حق الاقليم أو الاساس الجغرافي ، و احيانا يكون اكتساب الجنسية على اساس الحقيين معا عندئذ تسمى بجنسية الميلاد،<sup>(32)</sup> اما الشخص المعنوي فتحدد جنسيته بعدة معايير (33).

2. مبدأ التبعية الاقتصادية // و يقوم هذا المبدأ على أساس ان الدولة التي ينشأ الدخل على أراضيها بغض النظر عن نوعه أو مصدره لها الحق في اخضاعه للضريبة سواء اكان صاحب الدخل مقيم في اراضيها ام لا فبمجرد تحقق الدخل في اقليم الدولة فانه يخض لضريبة تلك الدولة.<sup>(34)</sup>

3. مبدأ التبعية الاجتماعية // و تسمى بمبدأ الإقامة ، و يعني اخضاع الشخص لضريبة الدولة بسبب ارتباط الشخص بالدولة اما بصورة توطن دائمى او اقامة مؤقتة داخل الدولة ، و بمجرد اقامة الشخص في اقليم الدولة و تحقيقه ارباح عن عمله فمن حق الدولة اخضاعه للضريبة و اشراكه في الاعباء العامة طالما انه قد انتفع من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة .<sup>(35)</sup>

<sup>32</sup> . للمزيد انظر د. غالب علي الداودي و د. حسن المهدي ، القانون الدولي الخاص ، ج1، دار الكتب الجامعية ، بغداد ، 1992 . ص44.

<sup>33</sup> . من هذه المعايير معيار جنسية الشركاء و معيار مركز الاستغلال و معيار محل التأسيس و معيار مركز الادارة الرئيسي و معيار الرقابة و الاشراف ، للمزيد راجع د. رائد ناجي أحمد ، مصدر سابق ، ص 82.

<sup>34</sup> . د. جهاد سعيد الخصاصنة ، المالية العامة و التشريع الضريبي و تطبيقاتها العملية وفق التشريع الاردني ، دار وائل للطباعة و النشر ، عمان ، 1999 ، ص285.

<sup>35</sup> . د. عبدالحسن هادي صالح ، اقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي (دراسة مقارنة) ، رسالة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، 1984 ، ص15.

و الملاحظ ان المشرع العراقي قد اخذ بالنسبة للشخص الطبيعي بمعيار التبعية السياسية و بشكل لاحق بمعيار التبعية الاجتماعية ، وهذا واضح من نص المادة (1/ الفقرة10) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 حيث فرق بين العراقي و غير العراقي من حيث مدة الإقامة ، وكذلك ما ذهبت اليه المادة الخامسة من نفس القانون.<sup>(36)</sup>

اما بالنسبة للتبعية الاقتصادية فقد اشار اليها القانون العراقي في نص الفقرة الثانية من المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ بقوله ( تفرض ضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يتسلمه فيه ) حيث نص صراحة على مبدأ التبعية الاقتصادية من كون الشخص غير المقيم مكلف بدفع الضريبة عن الدخل الناشئ في العراق و ان لم يتسلمه فيه أي حتى لو قام بتحويل المبلغ الى خارج العراق من خلال المصارف او الحوالات او عن طريق شخص اخر.

اما بالنسبة للشخص المعنوي فقد اشارت المادة (1/الفقرة10/هاء) على الاخذ بمبدأ التبعية السياسية و التبعية الاجتماعية بصورة مختلطة حيث اعتبرت مقيمة في العراق كل شركة تأسس بموجب القوانين العراقية ، حيث اعتبر المشرع الشركة حاملة للجنسية العراقية متى تأسست بموجب القوانين العراقية<sup>(37)</sup>.

وكذلك ما ذهبت اليه المادة 13 من امر سلطة الائتلاف المنحلة رقم 49 لسنة 2004 حيث اعتبر ان كل شركة اجنبية مسجلة في العراق و لها مكان عمل دائم أو ادارة في العراق تعتبر بحكم الشركات الوطنية ، و هذا النص واضح بالأخذ بمبدأ الإقامة.

<sup>36</sup> . نصت الفقرة 3 من المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 على انه (لا

تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق)

<sup>37</sup> . بالرجوع لنص المادة 23 من قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 بانه تكون الشركة المؤسسة

في العراق وفق احكام هذا القانون عراقية.

أما المكلف نفسه فيمكن بيانه من خلال معرفة طبيعة المكلف او صفته و كالاتي :-

أولاً- من حيث طبيعة المكلف // فالمكلف حسب طبيعته اما ان يكون شخصا طبيعيا أو شخصا معنوياً :-

1. الشخص الطبيعي // يراد به الانسان و هو كائن اجتماعي مميز وضعت

لأجله القواعد القانونية لتنظيم شؤونه و هو علة وجود القانون وغايته .<sup>(38)</sup> و الشخصية القانونية للإنسان تثبت له منذ الولادة دون ان يتوقف على ذلك وجود ارادة لهذا الشخص أم لا ، واهم اثر يترتب على تمتع الشخص بهذه الشخصية القانونية هي أهليته لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات .<sup>(39)</sup>

ومن هذه الالتزامات التي يتحملها الشخص هو الالتزام الضريبي وهو التزام مختلف عن باقي الالتزامات القانونية حيث ان الالتزام بها لا يشترط بلوغ سن الرشد بل يلزم القانون كل شخص بالالتزام بدفع الضريبة ما دام يتحقق له دخل مشمول بأحكام قانون ضريبة الدخل حتى ولو كان صغير غير مميز أو مميز لم يبلغ سن البلوغ ، حيث تفرض عليه و تقدر باسم الغير كالأب او الوصي او الولي.<sup>(40)</sup>

ويشمل الالتزام الضريبي الشخص الذي اعترته احدى عوارض الاهلية كالجنون و العته و السفه و الغفلة ،<sup>(41)</sup> واغلب الضرائب المفروضة على الشرائح السابقة هي ضرائب على الدخل الناتج عن راس المال حيث انه من غير

<sup>38</sup> . د. راند ناجي أحمد ، مصدر سابق ، ص123.

<sup>39</sup> . د. عبدالباقي البكري ، و استاذنا زهير طه البشير ، المدخل لدراسة القانون ، دار الكتب للطباعة و النشر ، بغداد ، 1989 ، ص281.

<sup>40</sup> . انظر المادة (6/ الفقرة 5و4) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

<sup>41</sup> . د. عبدالمجيد الحكيم ، الموجز في شرح القانون المدني ، ج1، ط1، مطبعة العاني ، بغداد، 1971،

ص71-72.

المتوقع ان ينتج للصغير غير المميز و من اعترته احدى عوارض الاهلية ان ينتج دخلا من العمل.

2. الشخص المعنوي // يعرف بانه مجموعة الاشخاص و الاموال ترمي الى تحقيق غرض معين و يمنح هذا الكيان الشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق ذلك الغرض.<sup>(42)</sup>

و تقسم الاشخاص المعنوية الى اشخاص معنوية عامة المتمثلة بالدولة كالمحافظات و الاقاليم و المجالس البلدية و الدوائر و الوزارات و المؤسسات العامة و الشركات العامة المتمتعة بالاستقلال المالي و التجاري لكونها تمارس نشاطا شبيها بنشاط الافراد ، و هذه المؤسسات قد اعفاها المشرع الضريبي من الخضوع للضريبة لاسيما المشاريع العامة و الشركات العامة و المؤسسات العامة،<sup>(43)</sup> الا انه في المقابل فرض على هذه المؤسسات تخصيص جزء من ارباحها للخزينة العامة قد يتجاوز الـ 25% منه،<sup>44</sup> وهذا قد يدر لخزينة الدولة مبالغ تتجاوز بأضعاف ما تحصل عليه الدولة لو كانت قد فرضت عليها ضرائب.<sup>(45)</sup>

أما الشركات الخاصة او شركات القطاع الخاص فقد نظم تكوينها قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 من خلال تعريفها بانها ( عقد يلتزم به

<sup>42</sup> . د. راند ناجي أحمد ، مصدر سابق ، ص134.

<sup>43</sup> . ينظر المادة 8 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 و التي نصت على اعفاء المؤسسات العامة من الضريبة.

<sup>44</sup> . ينظر قانون توزيع أرباح المنشآت الاقتصادية العامة رقم 56 لسنة 1982 ، وكذلك قانون الشركات العامة رقم 22 لسنة 1997.

<sup>45</sup> . ينظر عمر ماجد ابراهيم ، المعاملة المالية للشركات العامة ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، 2004 ، ص100-109.



شخص او اكثر بان يساهم كل منهم بمشروع اقتصادي بتقديم حصة من مال او عمل لاقتسام ما ينشأ منه من ربح أو خسارة).<sup>(46)</sup> وتقسّم الشركات الخاصة الى شركات اموال و شركات اشخاص لاختلاف المعاملة الضريبية لكل منهما .

● **فشركات الاموال** هي الشركات التي تقوم على اعتبارات مالية حيص ان وفاة احد المساهمين او افلاسه او الحجر عليه لا يؤثر على حياة الشركة و مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة تكون في حدود القيمة الاسمية للاسهم التي اكتتبوا فيها،<sup>(47)</sup> و تقسم شركات الاموال في القانون العراقي الى نوعين هما شركات مساهمة و شركات ذات مسؤولية محدودة.<sup>(48)</sup>

و تفرض الضريبة على شركات الاموال من خلال اقتطاع الضريبة من دخل الشركة المتحصل الصافي قبل توزيعه على الشركاء و بعد ان يتم اقتطاع الضريبة يوزع المبلغ الباقي على الشركاء كل حسب اسهمه.<sup>(49)</sup>

● **اما شركات الاشخاص** فهي الشركات التي تقوم على اعتبارات شخصية والثقة المتبادلة بين الشركاء ، وتعتبر كل اموال الشركة المنقولة و غير المنقولة مسؤولة عن تسديد ديون الشركة ، وقد اوردها المشرع العراقي باسم المشاركات،<sup>(50)</sup> و المبدأ العام ان هذه المشاركات او شركات الاشخاص هي شركات تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة عن اطرافها ، لكن في القانون الضريبي لم يعتد بهذه الشخصية التي تملكها تلك المشاركات حيث توزع ارباح هذه

<sup>46</sup> . المادة 4 من قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997.

<sup>47</sup> . ينظر د.اكرم ياملكي ، القانون التجاري ، الشركات ، دراسة مقارنة ، دار الثقافة ، عمان ، 2008 ، ص 146-145.

<sup>48</sup> . ينظر المادة 6 من قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 المعدل.

<sup>49</sup> . ينظر المادة 14 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

<sup>50</sup> . حيث اشارت الفقرة السابعة من المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل العراقي على ان المشاركة هي الشركات غير المنصوص عليها في الفقرة 6 من نفس المادة كشركات التضامن و التوصية.

المشاركات ابتداء على الشركاء ثم تفرض الضريبة على حصة كل منهم بعد الحاقها بمصادر الدخل الاخرى ان وجدت.

و من هنا نتوصل الى حقيقة كون الاشخاص المعنوية و ان كانت تعامل معاملة قانونية واحدة في قانون الشركات سواء أكانت شركات اموال او اشخاص ، الا انها تعامل معاملة ضريبية مختلفة فتعامل شركات الاموال معاملة ضريبية خاصة بينما لا تعدو المعاملة الضريبية لشركات الاشخاص كونها معاملة للأشخاص الطبيعية حيث تجبى الضرائب من شركاء هذه الشركات على اساس انهم اشخاص طبيعيين.

**ثانيا - من حيث صفة المكلف //** ان المكلف الذي يدفع الضريبة اما ان يكون مقيما في الدولة او غير مقيم فيها ، اما الشخص المقيم فهو الشخص الذي يتخذ من اقليم دولة معينة مكانا لعمله و سكناه ، و في العراق يمكن التمييز بين ثلاثة انواع من المقيمين و هم :-

1. **العراقي //** و يعتبر العراقي مقيم في حالة سكناه العراق مدة اربعة أشهر أو تغيبه عن العراق تغيبا مؤقتا و كان له محل عمل او سكن دائم في العراق او من موظفي القطاع العام والاشتراكي او المتقاعدون او من اعارت الحكومة خدماته لشخص معنوي خارج العراق بشرط ان يكون معفيا من الضريبة في محل عمله ، و الحكمة في الاخير هي تجنب الازدواج الضريبي لأنه اذا لم يكن معفيا من الضريبة في محل عمله سيدفع نفس الضريبة على نفس الدخل في مكانين مختلفين.

2. **العربي //** و يعتبر العربي الذي يحمل جنسية أي دولة عربية مقيماً في العراق بغض النظر عن مدة سكناه ، ونرى ان هذا الاتجاه منتقد لكونه يخل بمبدأ المساواة بين المكلف العراقي و العربي ، حيث انه اشترط شروطاً معينة لإقامة العراقي لم يشترطها للعربي رغم ان الاتجاه العام هو تخفيف القيود عن حامل جنسية البلد الاصلي.<sup>(51)</sup>

3. **الاجنبي //** و هو كل من يحمل جنسية غير الجنسية العراقية و غير جنسية الدول العربية و يعتبر مقيماً في العراق اذا سكن في العراق مدة لا تقل عن أربعة اشهر متصلة خلال السنة ، و يعفى من شرط الإقامة اذا كان مستخدماً لدى شخص معنوي داخل العراق مشمول بقانون الاستثمار العراقي، و السبب هو تشجيع الاستثمار و استفاد الخبرات الاجنبية لتسريع عملية التنمية الاقتصادية.

اما الشخص المعنوي فيعتبر مقيم اذا اسس بموجب القوانين العراقية او كان محل ادارته او مراقبته او عمله داخل العراق،<sup>(52)</sup> او اذا كانت اجنبية و مسجلة في العراق و تعمل فيه فتعتبر مقيمة لأغراض قانون ضريبة الدخل.<sup>53</sup>

اما بالنسبة للمعاملة الضريبية فيختلف المقيم عن غير المقيم في ان المقيم يشمل بالإعفاءات و السماحات حيث تنزل من الدخل ثم تفرض عليه الضريبة ، اما غير المقيم فلا يشمل بالإعفاءات حيث ان كلاهما يخضعان لنفس السعر الضريبي،<sup>(54)</sup>

51 . د. رائد أحمد ناجي ، مصدر سابق ، ص152.

52 . المادة (1/ف10/هـ) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

53 . المادة 13 من امر سلطة الائتلاف المنحلة رقم 49 لسنة 2004

54 . تنظر المادة 13 من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

اما الشخص المعنوي فلم يميز المشرع بين المقيم و غير المقيم سوى بمسألة الخضوع للضريبة ، حيث اخضع الشخص المعنوي العراقي للضريبة عن كل اعماله داخل و خارج العراق اما الشخص المعنوي الغير عراقي فلم يخضعه الا لما حققه من دخل داخل العراق ، اذا يخضعان لنفس الضريبة الا و هي 15% من قيمة الدخل.<sup>(55)</sup>

## المبحث الثاني

### تقييم النظام الضريبي العراقي على الدخل

يحتل موضوع الضرائب على الدخل اهمية كبيرة تتمثل في كون هذه الضريبة هي من اكثر الضرائب التي تدر للدولة ايرادات ، كذلك القاعدة الواسعة التي تعتمد عليها هذه الضريبة من المكلفين حيث انها تنظم تقريبا اغلب المواطنين الذين يحققون دخول داخل اقليم الدولة و بالتالي كثرة الاموال المتحصلة منها و التي تعتبر عماد الايرادات العامة للدولة في معظم دول العالم .

ان اختيار الضرائب على الدخل كنموذج لتقييم النظام الضريبي العراقي في بحثنا هذا له عدة اسباب اهمها ان الضرائب على الدخل تمثل ضرائب تفرض على شريحة كبيرة من المجتمع العراقي و تحتاج لتنظيم دقيق و قاعدة بيانات كبيرة ، كذلك ان ارتفاع سعر هذه الضريبة او انخفاضها سيؤثر بشكل مباشر على دخول الافراد و اوضاعهم المالية و كذلك الوضع الاقتصادي للبلاد ، فارتفاعها يعني اقتطاع جزء كبير من دخول الافراد و بالتالي قلة في القوة الشرائية ، و قلة هذه القوة تعني التقليل من الانتاج و بالتالي سيؤدي الى تراجع القوة الصناعية في البلاد مع بقاء الدخل على حالها ، والعكس صحيح حيث

<sup>55</sup> . المادة 13 من نفس القانون.

بانخفاض هذه الضريبة سيؤدي الى زيادة القوة الشرائية و هذا يعني زيادة الانتاج و الاستيراد الذي سيقود الى انتعاش في النشاط الاقتصادي .

و سنحاول تفصيل هذا المبحث من خلال تعريف الضرائب على الدخل في المطالب الاول منه ثم نحاول نقد و تقييم الضريبة على الدخل في العراق و كالاتي:-

### المطلب الاول

#### في تعريف الضريبة على الدخل

ان تعريف الضرائب على الدخول لا يشمل التعريف الاصطلاحي فقط و انما يشمل انواع هذه الضرائب و تقسيماتها في التشريع الضريبي العراقي و لذلك سنحاول ذلك و كالاتي :-

### الفرع الاول

#### تعريف الضرائب على الدخل

لم يتم وضع تعريف لضريبة الدخل من قبل فقهاء المالية العامة كون هذه الضريبة تختلف فلسفتها من دولة الى اخرى ومن مجتمع الى اخر لكن يمكننا تعريفها بانها الضريبة المفروضة على دخول المكلفين عند حد معين و الناتج عن استخدامهم اموالهم او جهودهم العضلية او العقلية في تحقيق ربح معين .

و ضريبة الدخل تعتبر من اهم الضرائب المباشرة و اكثرها انتشارا ،<sup>(56)</sup> فالدخل في طبيعته يصلح لان يكون وعاء لفرض الضريبة عليه فهو يشبه الضريبة في ان كلاهما يتصفان بالدورية و الانتظام ، و التجديد و التكرار و صلاحية كونه ادق مقياس يمكن استخدامه لمعرفة قدرات الافراد المالية ، مما يوفر عنصرا مهما للضرائب الا وهو الاستمرار حيث يمكن اعتباره منبعا لتحصيل الضريبة دون الخوف من فناءه.

ويمكن تقسيم مصادر الدخل لثلاث مصادر رئيسة هي:-

1. **رأس المال** // ورأس المال هو اكثر انواع الدخول ثباتا و استقرارا ،و يمثل ما يملكه الفرد من اموال سواء أكانت منقولة أو عقارية، فهذا النوع من الدخول يستمر ولا يتوقف بتوقف حياة او عمل الفرد.<sup>(57)</sup> فتوقف الفرد عن العمل بالوفاة او عدم قدرته على العمل لا يؤدي الى توقف الدخل الذي يولده رأس المال ، بل غالبا ما يكون على شكل اموال مشتركة بين عدة اشخاص في كيان واحد يولد هذا الدخل ، او اموال منتجة دون حاجة الى جهد شخصي كالعقارات و الشركات.

2. **العمل** // و يشمل العمل سواء اكان ذهنيا ام عضليا ، ويتصف هذا المصدر بالدورية و الانتظام رغم انه لا يتمتع بنفس الثبات الذي يتمتع به العنصر الاول لأنه ببساطة يتوقف على قدرة الافراد على العمل و توقف الاخير عن العمل يعني توقف هذا النوع من الدخل سواء اكان التوقف دائمي ام مؤقت.<sup>(58)</sup>

<sup>56</sup> .د. غازي عناية ، مصدر سابق ، ص118.

<sup>57</sup> .د. سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، منشورات الحلبي القانونية ، بيروت ، 2006 ، ص 154.

<sup>58</sup> .د. سوزي عدلي منشد ، مصدر سابق ، ص 153.

فمجرد عدم قدرة الشخص على العمل يعني عدم انتاج هذا الدخل لانه مرتبط ارتباط مباشر بعمل الفرد.

3. رأس المال و العمل // احيانا يشترك العمل و رأس المال في نفس الفرد فيشترك العمل الذي يقوم به و رأس ماله كما هو الحال بالنسبة لأرباح الاعمال التجارية و الصناعية ، و هي تتصف بدرجة متوسطة من الاستقرار ، فانتهاء احدهما يؤدي الى انتهاء العنصر الاخر ولكن بشكل ابطأ، ويتم معاملة هذا المصدر معاملة وسط بين العنصرين السابقين .<sup>(59)</sup>

## الفرع الثاني

### انواع الضرائب على الدخل

من خلال دراستنا لمصادر الدخل فيما سبق يمكننا ان نحدد انواع أو أشكال الضرائب على الدخل من خلال تقسيم الدخول الخاضعة على الضريبة على مصادر الدخل المختلفة و كما جاء في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 و كالاتي :-

أولاً - الدخل الناتج عن العمل // وهو الدخل الناتج عن عمل المكلف وحصوله عليه نتيجة قيامه بعمله و يشمل :-

<sup>59</sup> نفس المصدر السابق ، ص 154.

1. الرواتب والاجور // نصت الفقرة الخامسة من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي و شملت رواتب موظفي القطاع العام و المشترك و كذلك الرواتب التي يتقاضاها منتسبي القطاع الخاص .(60)

و الاجور هي ما يتقاضاه العمال الذين يعملون بقدر معين ولوقت معين ولمدة محدودة وتدفع غالبا لهم الاجور اسبوعيا أو يوميا ، وتمتاز اعمالهم غالبا بالحاجة الى القوة البدنية و الجسمية ،(61) و تشمل الرواتب و الاجور كل ما يحصل عليه المكلف من مزايا عينية أو نقدية فيشمل السكن المجاني أو الطعام أو النقل .(62)

2. ارباح المهن // جاءت كلمة المهن ضمن الفقرة الاولى من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي لتشمل جميع ما يدخل ضمن مصطلح المهن - ما يوجد وما يمكن ان يستحدث مستقبلا - وهذا المصطلح (أي المهن) جاء بشكل عام ليشمل جميع المهن سواء أكانت تجارية أم صناعية .

و المهن هي كل الاعمال التي يمارسها الشخص بقصد الارتزاق و الكسب أي انها تلك المهن التي تتطلب فيمن يمارسها تخصص معين مصدره الدراسة الاكاديمية و الخبرة ، ومن امثلتها التقليدية الطبيب و المحامي و المهندس و المحاسب وغيره ، و يشترط فيمن يمارس هذه المهنة استقلاليته وعدم تبعيته لاحد .(63)

<sup>60</sup> . حيث شمل موظفو القطاع العام و المشترك بضريبة الدخل حسب ما جاء في أمر سلطة الائتلاف المنحلة رقم 49 لسنة 2004 / القسم 11 .

<sup>61</sup> . د. عادل فليح العلي ، مصدر سابق ، ص 204.

<sup>62</sup> . تنظر تعليمات استقطاع الضريبة بطريق الاستقطاع المباشر رقم 11 لسنة 2005.

<sup>63</sup> . د. عادل فليح العلي ، مصدر سابق ، ص 207.



ويشترط كذلك ان تمارس المهنة لغرض الربح ،اما اذا مورست لغير ذلك فلا تشمل بالضريبة.(64)

**ثانيا - الدخل الناتج عن رأس المال //** و هو الدخل الناتج عن استخدام المكلف لرأس ماله في سبيل الحصول عليه و قد تضمنتها المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 النافذ و يمكن ايجازها بالاتي

1. **الفوائد //** و الفوائد هي التعويض المقابل الذي يحصل عليه شخص من آخر نظير استعمال نقوده ،(65) و تخضع الفوائد جميعها للضريبة سواء أكان مصدرها الديون أو الودائع أو التأمينات النقدية وفق الاعتمادات و الكفالات و الرهن العقاري ، ذلك كون كلمة الفوائد جاءت مطلقة في متن القانون .(66) و في حالة خلو السند المالي او العقدي من شرط الفائدة فالالاتجاه الذي تذهب اليه السلطة المالية في هذا الشأن هو عدم الاعتراف بمثل هذا الامر لدى السلطة المالية بل تعتبره تواطىء بين الطرفين و تفرض أعلى نسبة فائدة قانونية و هي 7% بالنسبة للعقود المدنية و اعلى نسبة فائدة تجارية بالنسبة للعقود التجارية .(67)

<sup>64</sup> . ينظر د.جهد سعيد الخصاونة ، مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الاردني ، دراسة تحليلية ، عمان ، 1995، ص 182.

<sup>65</sup> . د. يوسف صالح عجينة ، ضريبة الدخل في العراق، المطبعة العالمية، القاهرة، 1965، ص173.

<sup>66</sup> . جاء استثناء من ذلك ما ورد في المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على اعفاء دخل الأشخاص الطبيعيين المتولد من ودائعهم و حساباتهم في المصارف و صناديق التوفير العراقية من الضريبة.

<sup>67</sup> . ينظر استاذنا د. باسم محمد صالح ، القانون التجاري القسم الاول ، العاتك للطباعة و النشر ، القاهرة 2006، ص 41.

2. **القطع و الخصم //** المقصود بالخصم هو الخصم المصرفي حيث لا يقوم بأعمال الخصم سوى المصارف و المقصود به هو عقد يدفع بمقتضاه المصرف قيمة الورقة التجارية قبل ميعاد الاستحقاق مقابل تظهيرها للبنك تظهيراً ناقلاً للملكية وخصم اجر البنك من قيمتها الاسمية متضمناً فائدة المبلغ المدفوع عن مدة من تاريخ الخصم حتى تاريخ الاستحقاق،<sup>(68)</sup> وتقوم السلطة المالية بتحصيل الضريبة على مبلغ الخصم الذي قام المصرف بجبايته من المكاف.

أما القطع ، فيراد به بشكل عام المبلغ المتحصل من شراء الاوراق المالية كالكيميالات و السندات الاسمية من قبل المصارف قبل حلول اجل استحقاقها ،<sup>(69)</sup> حيث جرى العمل على ان يتقدم أحد الدائنين بورقته التجارية الى أحد المصارف التجارية ليشتريها منه قبل حلول ميعاد استحقاقها ، فيدفع المصرف الى صاحب الورقة التجارية قيمتها بعد ان يستقطع منها مبلغاً معيناً يتكون من قسمين الأول فائدة لعملية التحويل و الاخر خصم من تاريخ الاستحقاق و تسمى بالقطع و يخضع هذا القطع للضريبة.<sup>(70)</sup>

3. **بدلات ايجار الاراضي الزراعية //** قد تستغل الارض الزراعية من قبل مالكيها وقد لا تستغل من قبله بل يقوم بايجارها للغير لغرض زراعتها و استغلالها ، ففي هذه الحالة يكون دخلها خاضعاً للضريبة الزراعية ،<sup>(71)</sup> اما في الحالة

<sup>68</sup> .تنظر المادة 293 من قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1984.

<sup>69</sup> .د.أعاد علي حمود ، مصدر سابق ، مصدر سابق ، ص 75.

<sup>70</sup> .د. راند ناجي أحمد ، مصدر سابق، ص140.

<sup>71</sup> . وقد الغيت بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم 21 في 1980/1/5.

الثانية فيكون عائدها المتمثل ببديل ايجارها خاضعا للضريبة سواء اكان بدلها نقدياً أم عينياً متمثلاً بوصفه جزء من المحصول.<sup>(72)</sup>

**ثالثاً - الدخل الناتج عن العمل و رأس المال //** يتضمن الدخل الناتج عن العمل و رأس المال خليط من الدخل الذي يمكن انتاجه من قيام الشخص باستغلال رأس ماله مقروناً بعمله لإنتاج الدخل حيث ان انتفاء احدهما يؤدي الى انتفاء العنصر الثاني ، وقد عالج المشرع الضريبي هذا النوع من الدخل في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل و كالاتي :-

1. **أرباح الاعمال التجارية //** جاء في متن المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على اخضاع ارباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية للضريبة ، و بالرجوع للقانون نلاحظ انه لم يعدد ماهية الاعمال التجارية ، وللوهلة الاولى يعتقد انه قصور من المشرع الضريبي ، و لكن لو تعمقنا في الموضوع نلاحظ ان المشرع الضريبي تقصد هذا الامر حيث انه ترك امر تعداد هذه الاعمال لقانون التجارة العراقي ، حيث نصت المادة (5) من قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1984 المعدل على (تعتبر الاعمال التالية اعمالاً تجارية ، اذا كانت بقصد الربح و يفترض هذا القصد مالم يثبت العكس ..... ) ثم قام بتعداد هذه الاعمال ،<sup>(73)</sup> والملاحظ ان المشرع التجاري العراقي قد قام بتعداد الاعمال التجارية على سبيل الحصر .<sup>(74)</sup>

72 . د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص 172.

73 . للمزيد من التفصيل الرجوع الى المادة 5 من قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1984 المعدل.

74 . يرى البعض ان المشرع التجاري العراقي قد وقع في المحذور عندما قام بتعداد الاعمال التجارية على سبيل الحصر و هو ما تحاول معظم التشريعات التجارية تجنبه ، لأنه من المتعذر حصر الاعمال التجارية كونها ذات طبيعة متطورة مستجدة ، انظر د. عبد العزيز العكيلي ، العمل التجاري كإطار عام لنطاق القانون التجاري ، مجلة الحقوق ، الكويت ، مارس ، 1982 ، ص 23.

ولم يكتفي المشرع الضريبي بشمول الاعمال التجارية حسب ما ورد في المادة الخامسة من قانون التجارة العراقي النافذ بالضريبة بل تعدها الى شمول الاعمال ذات الصبغة التجارية بالضريبة و التي تلتقي مع الاعمال التجارية بالصفات و الغايات محاولة منه لتوسيع نطاق الضريبة الى اقصى حد ممكن ، وكذلك عدم فتح المجال لحالات التهرب من الضريبة باي حال من الاحوال .

2. **الصنائع** // جاءت كلمة الصنائع في قانون ضريبة الدخل لتشمل الحرف التي يمارسها الصناع المستقلين الذين يعملون لحسابهم الخاص ، حيث يعمل هؤلاء الاشخاص برأ سمال قليل و يديرون اعمالهم بأنفسهم او مع افراد عائلاتهم او يستخدمون شخصا او اثنين للمساعدة في اداء اعمالهم ، ومن أمثلتهم الخياط و النجار و الحداد و الميكانيكي .

وقد يعاب على هذه التسمية كونها تسمية كانت سائدة قبل فترة من الزمن ، لكن المشرع قام بإدراجها خشية ان تقتصر الضريبة على الصناعية الكبيرة في مالو ذكرت بغير صيغة مما يؤدي الى تهرب هؤلاء الفئة من الضريبة .<sup>(75)</sup>

3. **العمولة** // و العمولة هي الاجر الذي يحصل عليه الشخص نتيجة توسطه في البيع و الشراء و التبادل التجاري ، وهذا الاجر يخضع للضريبة ، لكن المشرع الضريبي نص على شمول العمولة بالضريبة دون توضيح المعنى المراد من العمولة ، لكن لو عدنا الى قانون التجارة العراقي نجد انه حدد في المادة 16 منه الوكالة التجارية و الوكالة بالعمولة و الوكالة و الوكالة بالنقل و اعمال

<sup>75</sup> .د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص166.

الدلالة و اعتبارها اعمالاً تجارية اذا كانت بقصد الربح ، ويمكن بيان هذه الانواع كالتالي :-

- **الدلالة // الدلالة** هي عقد يتعهد بمقتضاه الدلال لشخص بالبحث عن طرف ثان لإبرام عقد معين و التوسط لإبرامه،<sup>(76)</sup> و الدلالة هي وساطة هي عقد من عقود تسهيل المعاملات المدنية و التجارية .  
و الدلال هو شخص يعمل لحسابه الخاص و لا يحل محل احد المتعاقدين عند ابرام العقد بل يقتصر دوره على تقريب وجهات النظر بين البائع و المشتري بهدف اتمام الصفقة .

- **الوكيل بالعمولة // وهوان** يقوم شخص باسمه و لكن لحساب غيره بإبرام صفقة تجارية لقاء عمولة ،<sup>(77)</sup> أي ان الوكيل بالعمولة يتعهد بموجب الوكالة ان يجري باسمه تصرفاً قانونياً لحساب الوكيل ، فهو يختلف عن الدلالة فلا يقتصر التقريب بين الاطراف فحسب بل يضع نفسه مكان الموكل عند العقد.

- **الوكيل التجاري // او ما يسمى بالممثل التجاري** ، وهو شخص ينوب عن التاجر الذي يكلفه بالقيام بالأعمال التجارية سواء في محل تجارته او في مكان اخر ، و يقوم الشخص بإبرام صفقة باسم الموكل و لحسابه وهي تختلف عن الوكالة بالعمولة حيث لا يظهر في الاخير اسم الموكل في العقد و انما اسم الوكيل.

<sup>76</sup> . د.سحر رشيد حميد النعمي ، الاتجاهات المختلفة في تنظيم الوكالة التجارية ، دار الثقافة ، عمان ، 2004، ص44.

<sup>77</sup> . د. أكرم ياملكي ، الوجيز في شرح القانون التجاري ، الجزء الاول ، ط3، بغداد ، 1971 ، ص 78.

## المطلب الثاني

## نقد وتقييم نظام ضرائب الدخل في العراق

ان أي نظام قانوني في العالم لابد وان تكون له نقاط قوة و نقاط ضعف و اسس يعتمد عليها مما تجعله متماسك و متين قدر الامكان بحيث يكون من الصعب ايجاد ثغرة معينة يمكن من خلالها اختراق هذا النظام القانوني. وكذلك الامر بالنسبة للنظام الضريبي فهو جزء من المنظومة القانونية التي تقوم عليها اركان الدولة ، فلا بد من جعل هذا النسيج متماسك و صعب الاختراق لان وجود ثغرات فيه تعني خسارة الدولة لأموال كبيرة يمكن ان تنفذ من دفع الضريبة.

فوجود اخطاء تشريعية في الخضوع للضريبة يمكن ان يؤدي الى فرض ضرائب مزدوجة على فئة معينة من المكلفين يمكن ان تولد لديهم فتور مما يدفعهم للتهرب من الضريبة ، فكان لابد من دراسة هذا النظام في العراق و الوقوف على مفاصل الخلل حتى يصبح بالإمكان تجنب مثل هذه المشاكل التي تدفع البعض الى الاخلال بدفع الضريبة ، او ربما حدوث تخبط تشريعي ربما يؤدي الى فرض ضريبة مزدوجة على بعض الاشخاص او اختلاف معايير الخضوع للضريبة من شخص الى اخر ، لذلك سنحاول بيان أهم المشاكل التي تواجه النظام الضريبي في العراق ، ثم بيان مواقع الخلل و القصور في التشريع الضريبي و اخيرا تقييم النظام الضريبي في العراق و كالاتي :-

## الفرع الاول

### مميزات النظام الضريبي في العراق

ان للنظام الضريبي عددا من المميزات و لابد من التطرق الى تلك المميزات قبل ان نبحت في القصور التشريعي الذي اصاب الضرائب على الدخل في العراق ، فللنظام الضريبي العراقي بعض الميزات التي تجعله - احيانا - يختلف عن باقي الانظمة الضريبية ، او بمعنى اصح لم يأخذ بتجارب دول معينة في وضع هذا النظام ، لذلك سنبحث أهم مميزات النظام الضريبي العراقي و كالاتي :-

1. مفهوم الضريبة على الدخل في العراق // ان مفهوم الضريبة على الدخل يتجه لوضع نظامين للضرائب على الدخل وهما الضرائب الموحدة على الدخل ، و الضرائب النوعية ،<sup>(78)</sup> و تطبق الدول هذان النوعان في دولة معينة في وقتين مختلفين او تطبق احدهما دو الاخرى في بعض الدول .<sup>(79)</sup> فهناك بعض الدول قد بدأت بالضرائب النوعية ثم طورت نظامها لتنتهي بالأخذ بالضريبة الموحدة كفرنسا ،<sup>(80)</sup> و دول اخرى بدأت بالضريبة الموحدة و انتهت

<sup>78</sup> . المقصود بالضرائب النوعية او المتعددة هي وجود اوعية مختلفة للضريبة تشمل انواع الدخل او راس المال سواء في مراحل الحصول عليه او انفاقه او تداوله ، اما الضريبة الواحدة فالمقصود بها اعتماد الدول على مصدر واحد للحصول على الضريبة ، للمزيد انظر د. رائد ناجي أحمد ، مصدر سابق ، ص84-85.

<sup>79</sup> . د. عيد الباسط علي جاسم الزبيدي . السياسة الضريبية في ظل العولمة ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، 2013 ، ص91.

<sup>80</sup> . د. عيد المنعم فوزي و اخرون ، النظم الضريبية ، منشأة المعارف، الاسكندرية. 1969 ، ص398 و ما بعدها.

بها دون ان تتحول الى النوع الاخر كإنكلترا،<sup>(81)</sup> و هناك دول تأخذ بالضريبة المتعدد كسوريا .<sup>(82)</sup>

اما العراق فقد اخذ بنظام الضريبة الموحدة منذ تشريع اول قانون ضريبي عام 1927 ، و ربما يعود السبب آنذاك لتأثر التشريع العراقي بالتشريعات الانكليزية،<sup>(83)</sup> و لكن بصدور قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 النافذ قد اخذ بنظام خاص مختلف عن ما درجت اليه دول العالم ، فهو لا يأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل - الضريبة العامة على الدخل - اذ انه استثنى الضريبة على الدخل العقاري من هذه الضريبة حيث افرد لها قانون مستقل و هو قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959،<sup>(84)</sup> و لم يأخذ بالضريبة النوعية على الدخل ، فشمّل الضرائب على الدخل و العمل و الدخول المختلطة - على العمل و رأس المال - بضريبة الدخل عدا ضريبة العقار ، و كذلك شمل الضرائب على دخل الاراضي الزراعية لضريبة مستقلة بالقانون رقم 15 لسنة 1961 .<sup>(85)</sup>

2. شخصية الضريبة // يأخذ المشرع العراقي بشخصية الضريبة ، و المقصود بشخصية الضريبة ان يراعي القانون الضريبي الظروف الشخصية للمكلف و مركزه المالي،<sup>(86)</sup> وهذا واضح من نص المادة (12) من قانون ضريبة الدخل

<sup>81</sup> . د. عبد السلام محمد عبد السلام ، نظام الضريبة الموحدة ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، 1992 ، ص 87.

<sup>82</sup> . تنظر المادة 1 من قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لسنة 2003.

<sup>83</sup> . د. عادل الحباري ، الضريبة على الدخل العام / دراسة مقارنة ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، 1968 ، ص 136.

<sup>84</sup> . تم تعديله بالقانون رقم 66 لسنة 2001.

<sup>85</sup> . الغيت هذه الضريبة بقرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم 21 في 1980/1/5.

<sup>86</sup> . د. عادل فليح العلي ، مصدر سابق ، ص 127.



العراقي النافذ حيث انه سمح بتتزيل اعفاءات جزئية من دخل المكلف من الضريبة تتصل بظروف المكلف الشخصية و سميت بالسماحات .

### 3. تعامل المشرع الضريبي مع الدخل // يتعامل المشرع الضريبي مع الدخل

الصافي عند اخضاع الدخل للضريبة ، و المقصود بالدخل الصافي هو الدخل الذي تم تتزيل كل ما من شأنه المساهمة في تكوين الدخل ، لذلك كان واضحا ما اشارت اليه المادة (8) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ من سماحه بخصم التتزيلات من الدخل قبل فرض الضريبة عليه .<sup>(87)</sup>

و كذلك سمح المشرع الضريبي العراقي بخصم الخسائر من خلال سماحه بترحيل الخسارة او تتزيل هذه الخسارة من الدخل ووفق شروط معينة .<sup>(88)</sup>

### 4. السعر الضريبي // اخذ المشرع العراقي بالسعرين التصاعدي و النسبي في

ضريبة الدخل ، حيث انه اخذ بالسعر التصاعدي بالنسبة للضرائب المفروضة على دخل الشخص الطبيعي ،<sup>(89)</sup> اما الاشخاص المعنوية المتمثلة بالشركات المساهمة و المحدودة فإنها تخضع لضريبة نسبية مقدارها 15% من الدخل .<sup>(90)</sup>

<sup>87</sup> . يراد بالتتزيلات هي التكاليف التي تخصم من الدخل الاجمالي بغية الوصول للدخل الصافي ، د. رائد ناجي أحمد ، مصدر سابق ، ص 158.

<sup>88</sup> . للمزيد ينظر د. رائد ناجي أحمد ، مصدر سابق ، ص 165.

<sup>89</sup> . استثنى من ذلك الضرائب المفروضة على دخل غير المقيم المتحصل من الفوائد و السندات و الرهنيات و الودائع و السلف و التخصيصات السنوية و المرتبات التقاعدية بنسبة (15%) من دخل المكلف حسب ما ورد في المادة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

<sup>90</sup> ينظر امر سلطة الائتلاف المؤقت المنحلة رقم 49 لسنة 2004.

5. **استقلالية المكلف** // تبني المشرع الضريبي العراقي مبادئ الشريعة الاسلامية في فرض ضريبة الدخل العراقي ، اذ قام المشرع الضريبي بفصل ذمة المكلف عن ذمة الزوج و محاسبته ضريبيا بصورة مستقلة ، الا اذا طلب الزوجين دمج دخلهما ، ففي هذه الحالة يعاملان معاملة ضريبية واحدة.<sup>(91)</sup>

6. **صيغة الاموال الخاضعة للضريبة** // تفرض ضريبة الدخل في العراق على الاموال المنقولة التي يحصل عليها المكلف منها ارباح الاعمال التجارية و الصناعية و الرواتب و الاجور و رؤوس الاموال المنقولة (ارباح الاسهم و السندات) و حصة الشركات و بدلات ايجار الارض الزراعية و الفوائد و ارباح القروض و العمولات ، ورغم ان المشرع العراقي كان قد اخذ بالضريبة على الارباح و الايرادات الناجمة عن استغلال راس المال العقاري و المتمثلة بالدخول الناجمة عن نقل ملكية العقار او نقل حق التصرف فيه الا انه عاد و الغى هذه الضريبة حيث افرز المشرع العراقي هذه الدخول باعتبارها رؤوس اموال عقارية و اخضعها لضريبة على راس المال العقاري .<sup>(92)</sup>

<sup>91</sup> .تنظر المادة 6 الفقرة ب من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ

<sup>92</sup> . بالقانون رقم 12 لسنة 2002 المنشور في مجلة الوقائع العراقية ذي العدد 3938 في 2002/7/8.

## الفرع الثاني

### عيوب النظام الضريبي العراقي

ان النظام الضريبي في العراق كما هو الحال في أغلب الانظمة الضريبية في الدول النامية يتصف بجملة من الصفات يمكن ان تعتبر سلبية في هذا النظام ، وهذه الصفات جعلت من الضريبة مصدر ثانوي للإيرادات العامة ، وازافة لذلك لا يمكن تصور تشريع وضعي متكامل دون وجود ثغرات اما قانونية او اخطاء تشريعية يمكن ان تسهل عمليات الالتفاف على النص او التهرب من الضريبة في حالة القوانين المالية ، فكان لا بد من الوقوف على مكامن النقص و العيوب في النظام الضريبي بشكل عام و ضريبة الدخل بشكل خاص - و هي موضوع التقييم - فارتأينا ان نبدأ بالمآخذ على النظام الضريبي العراقي بشكل عام ، ثم بيان مكامن الخلل التشريعي بموضوع ضرائب الدخل باعتبارها العينة التي تم الاعتماد عليها في هذه الدراسة و كالاتي :-

**أولاً - المآخذ على النظام الضريبي العراقي //** يمكن بيان هذه المآخذ التي بقيت ملازمة للتشريعات الضريبية في العراق حتى الوقت الحالي ، على ان ابرز هذه المآخذ هي التالية :-

1. **تعدد معايير الخضوع للضريبة //** فتقرض الضريبة مرة على اساس التبعية السياسية أي علاقة المكلف بالدولة من خلال رابطة الجنسية كضريبة التركات ومرة على اساس التبعية الاقتصادية بحكم مزاولته للنشاط الاقتصادي داخل

اقليم الدولة كضريبة الدخل و العقار ، و ثالثة على اساس التبعية الاجتماعية  
كإقامة الفرد داخل اقليم الدولة.

2. كثرة الاعفاءات الضريبية // أي استثناء دخول خاضعة للضريبة لاعتبارات  
اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية ، و كذلك كثرة التنازلات ( التي تعني تنزيل  
كل ما أنفقه المكلف في سبيل تكوين الدخل الخاضع للضريبة و المؤيد بوثائق  
رسمية كأجور العمال و الايجار ....الخ) و السماعات ( و المقصود بها اعفاء  
الحد الأدنى اللازم للمعيشة و كذلك الاعباء العائلية ) في سبيل تحقيق  
الاهداف التي تصبوا اليها الدولة و المحافظة على النسيج العائلي و القضاء  
على الآثار السلبية للضريبة من جهة اخرى .

3. اختلال الهيكل الضريبي // فالهيكل التنظيمي العراقي يعتمد بنسبة كبيرة قد  
تصل الى 80% على الضرائب غير المباشرة،<sup>(93)</sup> لأسباب ربما اهمها سهولة  
الجباية و قلة حالات التهرب الضريبي .

4. ضعف الحصيلة الضريبية مقارنة بدول العالم الاخرى،<sup>(94)</sup> وذلك لأسباب منها  
قلة الاهتمام بالضرائب قياسا بالموارد الاخرى و لا سيما إيرادات النفط ، و كثرة  
الاعفاءات و السماعات و التنازلات الضريبية و تدهور البنية الادارية للعراق

<sup>93</sup> . د. عمرو هاشم ، مصدر سابق ، ص 12.

<sup>94</sup> . بلغ مستوى معدل الضريبة في العراق من العام 2006 وحتى العام 2009 معدل 34% بينما نفس  
الفترة كان المعدل الضريبي وفي مصر 64% و في الاردن 39% و في لبنان 71% و في سوريا 73%،  
انظر تقييم اداء الهيئة العامة للضرائب العراقية لعام 2009 ، و المنشور على الموقع الالكتروني  
<http://www.tax.mof.gov.iq/PageViewer.aspx?id=38> . تمت الزيارة في 2013/8/30 في

الساعة 5.43 مساءً.

بعد عام 2003 و تزدى الوضع الامني و انتشار الفساد الاداري حيث لم تتجاوز اعلى نسبة ضريبية عام 2000 سوى 34% ، مع الاخذ بنظر الاعتبار فترة الحصار الاقتصادي و ما رافقه من تضخم اقتصادي . بينما لم تبلغ اعلى نسبة ضريبية في العراق عام 2010 سوى 6.5% .<sup>(95)</sup> و ربما يعود السبب الى تخفيض نسبة الضرائب على الدخل كحد اعلى من 40% الى 15% بعد عام 2003 من قبل سلطة الائتلاف المؤقتة و كذلك المساواة بين المقيم و غير المقيم في المعاملة الضريبية .<sup>(96)</sup>

وتجدر الإشارة الى انه لم تعد هناك أهمية تذكر لبعض الضرائب غير المباشرة مثل الضرائب على العرصات و الضرائب الجمركية حيث تم تعطيلها بموجب أوامر سلطة الائتلاف المؤقت ذات الأرقام 12 لسنة 2003 و 54 لسنة 2004.

**ثانياً - مكان الخلل في التشريع في ضرائب الدخل في العراق //** لو تمعنا النظر في قوانين ضرائب الدخل في العراق و تعديلاتها لاحظنا قصورا تشريعيًا من قبل المشرع الضريبي يتمثل في تناقض في بعض المواد القانونية تارة أو فراغا دستوريا أدى الى اختلال في التشريعات تارة أخرى ، واحيانا اختلال في المبادئ الضريبية العامة المعروفة ، وسنحاول تفصيل هذا الامر كالآتي :-

<sup>95</sup> . النسب كانت كالآتي :- (2007-2.93% ، 2008 - 2.11% ، 2009 - 5.8% ، 2010 - 6.5% ) وزارة المالية ، الموازنات التقديرية للأعوام 2010-2008 ، [www.mof.gov.ig/ar](http://www.mof.gov.ig/ar) / التقرير السنوي العام للموازنات العراقية.

<sup>96</sup> . ينظر امر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم 49 لسنة 2004.

1. الرواتب التقاعدية // اخضع المشرع العراقي الرواتب التقاعدية لضريبة الدخل حسب ما جاء في الفقرة الخامسة من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رغم انه قد يذهب تصور البعض للوهلة الاولى الى انه من ليس العدالة في شيء اخضاع الرواتب التقاعدية للضريبة من حيث انها مستمدة من رواتب الموظفين الخاضعين للضريبة أصلا. (97)

لكن المسألة المهمة انه و على رغم من نص المشرع الضريبي صراحة على اخضاع الرواتب التقاعدية للضريبة ، الا انه وقع في تناقض جلي عندما جعل من الدخول المعفاة من الضريبة مدخولات المتقاعدين أو عيالهم الناجمة عن الرواتب التقاعدية أو المكافآت التقاعدية أو مكافآت نهاية الخدمة. (98)

وهذا قد جعل موقف المشرع الضريبي العراقي مبهم و غامض و متناقض فكان لا بد للمشرع العراقي الانتباه الى هذا الموضوع و معالجته خاصة و انه يتناقض مع اهم قاعدة من قواعد الضريبة العامة الا وهي قاعدة اليقين.

2. المساواة بين المقيم و غير المقيم // تحاول أغلب التشريعات الضريبية في العالم عدم المساواة في المعاملة الضريبية بين المقيم و غير المقيم ، لكن المشرع الضريبي العراقي قد ساوى ما بين المقيم و غير المقيم في المعاملة الضريبية بالنسبة للضرائب على الدخل حسب ما جاء في أمر سلطة الائتلاف

97 . يمكن الرد بان الراتب التقاعدي يتألف في الأساس من جزئين ، الاول مستقطع من راتب الموظف و هو أصلا غير مشمول بالضريبة عندما كان الموظف في وظيفته حيث تفرض الضريبة على راتب الموظف دون تلك الاستقطاعات لأغراض التقاعد و المسماة بالتوقيفات التقاعدية ، اما الجزء الاخر فتحملة الدولة ، وبالتالي لم تخضع تلك الاموال للضريبة سابقا . ينظر د. رائد ناجي أحمد ، مصدر سابق ، ص142.

98 . ينظر نص الفقرة سابعاً من المادة السادسة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

\* هذا الجدول من عمل الباحث استناداً الى المعطيات الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم

113 لسنة 1982.

المؤقتة رقم 49 لسنة 2004 في المادة الثانية منه حيث انه وحد النسبة الضريبية بين المقيم و غير المقيم كالآتي :\*

غير المقيم	المقيم
3% على المبالغ التي يصل قدرها الى 250 الف دينار عراقي	3% على المبالغ التي يصل قدرها الى 250 الف دينار عراقي
5% على المبالغ التي تتجاوز 250 الف - 500 الف	5% على المبالغ التي تتجاوز 250 الف - 500 الف
10% على المبالغ التي تتجاوز 500 الف - 1000000	10% على المبالغ التي تتجاوز 500 الف - 1000000
15% ما تجاوز 1000000 دينار عراقي	15% ما تجاوز 1000000 دينار عراقي

و الملاحظ ان النسب متساوية و المبالغ التي تستقطع منها رغم انه ميز فقط بين المقيم و غير المقيم من ناحية الاعفاءات القانونية دون شمول غير المقيم بها ، اذا ان التعديل الاخير قد ساوى بين المقيم و غير المقيم ، رغم ان القانون كان يميز بين المقيم و غير المقيم بنسب ضريبية اعلى على غير المقيم ، وكان الاجدر بالمشرع العودة الى النص السابق قبل تعديله بأمر سلطة الائتلاف المنحلة.

3. التمييز في المعاملة الضريبية بين العراقي و العربي // من المآخذ على قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ما جاء في معاملة العربي الذي يحمل الجنسية العربية حيث لم يشترط القانون أي شروط لإقامته داخل العراق و يعتبر مقيماً طالما يعمل فيه بغض النظر عن مدة سكناه ، وهو اتجاه منتقد حيث انه يخل بمبدأ المساواة بين المكلف العراقي و العربي حيث انه اشترط بالمقيم العراقي شروطاً معينة للإقامة و منها شرط المدة دون العربي الذي لم يشترط فيه أي شرط سوى انه يحمل جنسية احد الدول العربية مع ان المقيم العراقي هو صاحب جنسية البلد و يتبعه تبعية سياسية و اجتماعية و اقتصادية.

4. تداخل اختصاصات المركز و الاقليم // مما لاشك فيه ان العراق قد اتخذ من النظام الاتحادي منهجا دستوريا له بعد عام 2003، وتجلي هذا الموقف بشكل واضح عند وضع دستور العراق لعام 2005 الذي جعل من نظام العراق نظاماً اتحادياً يعطي صلاحيات معينة للمركز و اخرى للأقاليم ، ان التمعن بثنايا الدستور تبين ان الدستور العراقي سكت عن موضوع الصلاحيات المالية



وخاصة فيما يتعلق بالتشريعات الضريبية ، وقد شذ بذلك عن أغلب الدساتير الاتحادية في العالم.<sup>(99)</sup>

حيث انه نص في المادة (115) على انه كل مالم يرد من اختصاصات الحكومة الاتحادية يكون من صلاحيات الاقليم ، و حيث انه لم ترد مادة او فقرة تخص التشريعات المالية و الضريبية اصبح من حق الاقليم اصدار تشريع ضريبي مستقل بل و يحق له تعديل قانون ضريبة الدخل بما يتناسب و وضع الاقليم ،<sup>(100)</sup> و هذا ما تم فعلا اذ قام الاقليم بتعديل نسب الضريبة المفروضة على الدخول بسلم مختلف عن ما هو موجود بنسخة القانون المطبقة في دولة المركز من خلال تعديله للفقرة 2 من المادة 13 من القانون اعلاه ،<sup>(101)</sup> وتوضح النسب كما هو موضوع ادناه :-\*

<sup>99</sup> . الملاحظ في دستور الولايات المتحدة الاميركية لعام 1787 قد اعطى حق اصدار التشريعات الضريبية لسلطة الكونغرس (التشريعية) حصرا حسب ما ورد في الفقرة الثامنة الخاصة بالسلطات الممنوحة للكونغرس في المادة الاولى ، وكذلك ما نصت عليه المادة 105 من دستور جمهورية المانيا الاتحادية ( القانون الاساسي لجمهورية المانيا الاتحادية ) لعام 1949 من انه تبقى الصلاحيات التشريعية في مجال الجمارك و الشؤون المالية الحكومية حصرا بيد الاتحاد ، و كذلك ما ورد في دستور دولة الامارات العربية المتحدة لعام 1971 وفي المادة 120 منه على انه تعتبر من صلاحيات الاتحاد مالية الاتحاد و الضرائب و الرسوم و العوائد الاتحادية .

<sup>100</sup> . ينظر نص الفقرة الثانية من نص المادة 121 من دستور العراق لسنة 2005 و التي تنص على انه يحق لسلطة الاقليم تعديل تطبيق القانون الاتحادي في حالة وجود تناقض او تعارض بين القانون الاتحادي و قانون الاقليم بخصوص مسألة لا تدخل في الاختصاصات الحصرية للسلطة الاتحادية.

<sup>101</sup> . ينظر المادة الرابعة من تعديل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل في اقليم كردستان العراق المرقم 26 لسنة 2007.

\* هذا الجدول من عمل الباحث حسب المعطيات التي حصل عليها من متن قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982 و التعديل الذي تم في اقليم كردستان العراق رقم 26 لسنة 2007 على قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982 .

الاقليم	المركز
3% لغاية مليوني دينار عراقي	3% ما يصل الى 250 الف دينار عراقي
5% لما زاد عن 2000000 - 4000000 مليون دينار عراقي	5% من 250 - 500 الف دينار عراقي
10% من 4000000 - 6000000 مليون دينار عراقي	10% من 500 - 1000000 دينار عراقي
15% ما زاد عن 6000000 دينار عراقي	15% ما زاد عن 1000000 دينار عراقي

و يلاحظ مما سبق ان نسب دفع الضريبة في الاقليم هو اقل مما يدفع في المركز و بالتالي هذا قد يساهم في التهرب الضريبي الداخلي او انتقال رؤوس الاموال الى الاقليم ، او يساهم في الازدواج الضريبي الداخلي خاصة اذا ما علمنا وجود ضعف في ترابط اداري بين المركز و الاقليم .

5. **عدم مراعاة الحد الأدنى لتكاليف المعيشة //** من خلال قراءة نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي نلاحظ ان جميع الدخول المتحققة مهما كانت منخفضة فإنها تخضع للضريبة ، ورغم ان هذا الامر كان مقبولاً في السابق ولم يشكل هذا الامر مشكلة تذكر ، الا انه لم يعد كذلك بعد صدور دستور العراق لعام 2005 ، اذ اصبح هذا الامر مخالفة دستورية واضحة حيث ان الدستور آنف الذكر نص في مواده على الزام السلطة التشريعية بسن قوانين ضريبية تراعي تكاليف معيشة المكلف بالضريبة ،<sup>(102)</sup> ومنذ عام 2005 ولحد الان لم يسن قانون ضريبي جديد ينظم هذه الحالة او حتى تعديل القانون الحالي ليتوافق مع نص الدستور وهذا يشكل خرقاً دستورياً يجب معالجته لتصحيح هذا الخلل.

<sup>102</sup> . ينظر لنص المادة ( 27 / ثانياً ) من الدستور العراقي لعام 2005 و التي نصت على انه ( يعفى أصحاب الدخول المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة و ينظم ذلك بقانون).

### الفرع الثالث

#### الحلول الممكنة للنظام الضريبي في العراق

بعد البحث في هذا الموضوع ( النظام الضريبي العراقي ) والوقوف على المآخذ و مكامن الخلل في التشريع الضريبي ، كان لابد من البحث عن الحلول الممكنة لهذا النظام ، ومن خلال بحثنا فيه توصلنا لعدة حلول قد تساعد على تصحيح بعض المشاكل التي تعترى النظام الضريبي العراقي ، ويمكن ذكرها بالاتي:-

اولا - تعديل الدستور العراقي // لا خلاف في ان الدستور العراقي الدائم لعام 2005 بحاجة الى تعديل في بعض نصوصه التي لا يمكن العمل بها و كذلك يحوي على الكثير من النصوص المتعارضة او المبادئ العامة التي خلطت بين دساتير الدول البسيطة و الاتحادية ، فكان لابد من تعديل الدستور او بعض نصوصه التي تتعارض مع المبادئ الفدرالية التي وجدت في اغلب الدساتير الاتحادية من اعطاء الصلاحيات المالية و التشريعات المالية و الضريبية لصالح دولة المركز ، و المقصود هنا هي الضرائب على الدخل و الضرائب الاساسية التي تمس المواطن بصورة مباشرة ، اما الضرائب على الاستهلاك او الضرائب على القيمة المضافة او بعض انواع الضرائب الاخرى غير المباشرة ( عدا الضرائب الجمركية ) فيمكن اعطاء بعض صلاحيات اصدارها للإقليم.<sup>(103)</sup>

<sup>103</sup> . سمح دستور جمهورية المانيا الاتحادية للولايات سن قوانين في مجال ضرائب الاستهلاك و النفقات المحلية كما ورد في المادة ( 105 / فقرة 2/أ ) منه.

**ثانياً - تعديل القانون الضريبي //** مما لا شك فيه ان القوانين المالية من القوانين التي تتعرض لتغيرات كثيرة بسبب التغير السريع في مصادر الدخل التي تفرض عليها الضريبة سواء الموجودة او التي تستحدث ، و كذلك تتأثر هذه القوانين بالفكرة الاقتصادية او الاجتماعية التي تتبناها السلطة الحاكمة و يمكن ترجمتها الى اما الزيادة في فرض الضرائب او الغاء بعض الضرائب التي كانت موجودة ، و يشمل هذا الامر التشريع العراقي فهو بحاجة الى اعادة نظر خاصة مع التعديلات التي وضعتها سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) و التي انت غير متوافقة مع التشريع العراقي و متناقضة مع الكثير من النصوص سواء في القوانين الضريبية او التشريعات الاخرى الداعمة و المكملة او الدستور ، فقد وضعت على عجل و دون دراستها دراسة موسعة لغلق ما يمكن ان يعتبر ثغرة دستورية في المستقبل ، او مبادئ متعارضة مع القوانين الموجودة ، فقد وضعت تعديلات تتبع نظرة قوات الاحتلال لوضع قواتها و حلفائها ، و ربما نظرة قاصرة و مستعجلة و غير دقيقة لوضع العراق الاقتصادي و انفتاحه على العالم ، و ربما من الامثلة على تلك المواضيع التي تحتاج الى اعادة نظر هي افاء ذوي الدخل الواطئ من الضرائب و كذلك تعديل التناقض بين ما ورد في القانون الضريبي من افاء و فرض ضريبة على المرتبات التقاعدية ، و اعادة النظر في تساوي السعر الضريبي بين المقيم و غير المقيم ، و تعديل القانون الضريبي ليصلح العمل به بين المركز و الاقليم او الاقاليم و المحافظات داخل العراق.

**ثالثاً - التوسع في مجالات الضريبة //** يعد العراق من الدول النامية و التي لا تعتمد بشكل كبير على الضرائب المباشرة ، و كذلك ان العراق قد اوقف العمل بالضريبة الجمركية منذ عام 2003 و التي تعد من اهم الضرائب التي تورد للخرينة العامة مبالغ مالية كبيرة ، و بالتالي اصبح العراق غير مستفيد من الضرائب التقليدية ، و بالتالي يمكن للسلطة العامة ان تبحث عن مصادر

ضريبية جديدة مثل الضرائب البيئية ، (104) فهذه الضرائب اوضحت لها اهمية كبيرة في دول العالم المختلفة و التي تنقسم الى اهمية تتمثل في حماية البيئة الوطنية من التلوث و الثاني يتمثل في ايجاد ايراد مهم للخزينة العامة .

وفي العراق يمكن تطبيق هذه الضريبة على الشركات المستثمرة داخل العراق و كذلك المؤسسات الخاصة و الاجنبية مثل شركات النفط المستثمرة داخل العراق ، فيمكن فرض ضرائب على التلوث الناجم عن الكاربون و الانبعاثات الغازية ، (105) وكذلك فرض ضرائب على التلوث الجوي الناتج عن عوادم السيارات .

و ربما يمكن للعراق فرض ضرائب على التلوث الجوي الناجم عن الطائرات ، (106) و خاصة ان العراق يقع في مفترق طرق جوية عالمية و بالتالي ان فرض مثل هذه الضريبة على كل طائرة تهبط في مطارات العراق سوف ساعد على زيادة ايرادات الدولة .

**رابعا - تطوير الادارات الضريبية // ان من اهم مقومات نجاح النظام الضريبي هو وجود ادارة ضريبية متطورة و ذات مهارة و كفاءة عالية مما يساعد على حصول الدولة على ايراداتها الضريبية بشكل دقيق و بصورة كاملة ، ومن اهم عوامل نجاح الادارة الضريبية في عملها هو الكادر الضريبي و فكلما كان الكادر يمتلك خبرات اكااديمية و مهنية عالية كلما كان العمل اكثر**

<sup>104</sup> . ينظر بحثا الموسوم ب ( اثر الضرائب في الحد من التلوث البيئي ) و المنشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الانسانية ، العدد الثاني عشر ، لسنة 2008، ص 432-334.

<sup>105</sup> . ينظر م. يحيى محمود حسن عباس ، اثر الاتفاقات البيئية على الصناعة النفطية في دول الخليج العربي ، مركز دراسات الخليج العربي ، جامعة البصرة ، مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد الثاني ، المجلد السادس ، ايلول 2008 ، ص 105-111.

<sup>106</sup> . ومنذ الأول من كانون الثاني من عام 2012، دخل حيز التنفيذ برنامج الاتحاد الأوروبي لتنظيم انبعاثات الكاربون، الذي يقضي بأن تدفع كل شركة طيران مهما كانت جنسيتها مبلغ 100 يورو (131 دولارا) على كل طن من ديوكسيد الكاربون ينبعث منها، وإذا امتنعت الشركة عن دفع الرسم، فإنه يحظر على طائراتها الهبوط أو الإقلاع من أي مطار أوروبي.

تنظيماً و دقة ، و الملاحظ على الكادر الضريبي في العراق انه يمتاز بقلة في الشهادات الاكاديمية المتقدمة ، و كما مبين في الجدول ادناه :- (107)

التحصيل العلمي	عدد الكوادر	النسبة المئوية الى اجمالي عدد الكادر
الماجستير	12	0.3
دبلوم عالي	25	0.8
بكالوريوس	842	27.5
دبلوم	735	24
اعدادية	860	28.1
متوسطة	292	9.5
ابتدائية	214	7
دون الابتدائية	76	2.5

من ما خلال تقدم يلاحظ نقص في عدد الكوادر الضريبية المتخصصة مصحوب بانخفاض في مستوى العلمي لهذه الكوادر و شحة في الكفاءات العلمية و هذا بدوره سيؤدي لا محالة الى انخفاض في المستوى الاداري لهذه الادارة و لاسيما ان التطور الذي لحق العمل التجاري و الصناعي في العالم يحتاج لكادر متخصص في المعالجة الضريبية لهذا التطور الحاصل مثل

<sup>107</sup> . نقلا عن تقييم الاداء السنوي الصادر عن الهيئة العامة للضرائب العراقية لعام 2009 على الموقع الالكتروني <http://www.tax.mof.gov.iq/PageViewer.aspx?id=38> .

التجارة الالكترونية و الحكومة الالكترونية ، خاصة اذا ما علمنا ان اغلب دول العالم اتجهت للأخذ بالإدارة الالكترونية مع اضمحلال الاستخدام التقليدي للنقود و المعاملات التجارية ، فالتجارة الالكترونية بانت هي الاداة الاولى في العالم للمبادلة التجارية ، و كذلك تحول مفهوم النقود من تقليدية الى نقود الكترونية توجب على الادارات الضريبية مواجهة هذا التطور باستخدام نفس الاساليب الحديثة في الجباية الضريبية .<sup>(108)</sup>

ومن الملاحظ في العراق ان بوادر الانتقال الى الادارة الضريبية بدأت تتوضح من خلال عرض الهيئة العامة للضرائب بعض النماذج الجاهزة للإقرارات الضريبية و الاستشارات الضريبية على موقعها في الانترنت ، ولكنها لن تأخذ مداها الا اذا طبقت بشكل اوسع بالاعتماد على التكنولوجيا الحديثة .<sup>(109)</sup>

<sup>108</sup> . خالد حامد عبد ، متطلبات تطبيق الحكومة الالكترونية في مجال العمل الضريبي ، نظام مقترح ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة و الاقتصاد ، جامعة الموصل ، 2009 ، ص 88.

<sup>109</sup> . د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، مصدر سابق ، ص 80.



## // الخاتمة //

ان النظام الضريبي العراقي هو نظام ضريبي عريق و يعتبر من اوائل الانظمة الضريبية في المنطقة اذ ان العراق هو اول دولة في المنطقة تشرع قانون ضريبي عام 1927 ، و قد تغير هذا النظام و تطور بتغير الانظمة الحاكمة و الاشخاص الذين حكموا العراق و حسب النظرة الاقتصادية و السياسية التي رافقت النخبة الحاكمة في العراق على مر الازمان ، اذ رافق قوانين هذا النظام تعديلات عديدة تأثرت بتغير الفكرة الاقتصادية التي تمارس في البلاد ، فتارة هو نظام اقتصادي حر و تارة هو نظام اقتصادي اشتراكي ، و مرة الى نظام اقتصادي مختلط حيث ان العراق ظل يتبع النهج الاشتراكي في اقتصاده حتى عام 2003 ، و لكن التغير الذي شهده العراق بعد عام 2003 قد اثر على النظام الاقتصادي مرة اخرى مما يؤدي الى التأثير على النظام الضريبي كذلك من خلال تحول العراق بشكل سريع الى الاخذ بالنظام الاقتصادي الحر و بخطوات متتالية و سريعة و لكن لم يستطع التشريع الضريبي العراقي ان يتابع هذا التغير الكبير الا ببعض الخطوات الخجولة و التي كاد يجب على السلطة الحاكمة في العراق ان توفق فيما بين التخطيط الاقتصادي و التشريعات المناسبة لترجمة النظريات الاقتصادية التي يراد ان تعمم على الاقتصاد العراقي فعند التوجه لنظام اقتصادي معين لا بد من وضع او تعديل التشريعات المرتبطة بالنظام الاقتصادي لتتلاءم مع مستوى التغيير الاقتصادي المراد الوصول اليه فكل خطوة في التغيير الاقتصادي يجب ان تتبعها تعديل او تغيير التشريعات المالية و الضريبية المرتبطة بهذه الخطوة حتى يكون التوجه الجديد خالي من الازمات التي قد تسبب خللاً في النظام الاقتصادي، وهذا الامر يدعو المشرع العراقي الى اعادة النظر في التشريعات المالية عامة و الضريبية خاصة في العراق لما يوافق التوجه الحالي .

و انه من دراستنا للموضوع توصلنا و استنتجنا الاتي :-

### أولا - الاستنتاجات //

1. ان النظام الضريبي العراقي لازال متوقفا داخل الاطار العام الذي تمثله الانظمة الضريبية للدول النامية .
2. قلة العائدات الضريبية الخاصة بالدخل لأسباب ربما اهمها اعتماد الاقتصاد العراقي على ايراد اخرى غير الضريبة كعائدات النفط .
3. عدم تطوير الكادر الاداري الضريبي و عدم تشجيع الكفاءات العلمية على الانخراط في العمل الضريبي ، و ربما كانت هناك مثل هذه الخطوات تطبق بشكل ضيق في جامعة النهرين العراقية قبل 2003 بالتعاقد مع طلاب الدراسات العليا للعمل مع دوائر الدولة و الوزارات و تدريبهم و الاستفادة منهم حال تخرجهم ، ويا حبذا لو يعاد العمل بها على مستور العراق ككل .
4. عدم تطوير التشريعات الضريبية و بقاءها في التطبيق دون تعديل في احكامها و تنظيمها لتواكب التطور الحاصل في العالم و العراق .

ثانياً - التوصيات // يمكن تلافي بعض المشاكل التي اتبعت النظام الضريبي العراقي من خلال طرح بعض التوصيات المتمثلة بالتي :-

1. تعديل المادة 110 من الدستور العراقي بإضافة الفقرة التالية لفقراتها ( عاشر - السياسة المالية الخاصة بالضرائب و الرسوم و الإيرادات الاتحادية ) كاختصاصات حصرية للحكومة الاتحادية .
2. اعادة النظر بقوانين الضرائب في العراق اما من خلال تعديلها او تشريع قوانين جديدة تتلافى الاخطاء الموجودة في القوانين السابقة .
3. اعادة العمل بقانون التعريف الجمركية لما له اهمية من ايراد مبالغ كبيرة للخزانة العامة تساهم في اعادة الانفاق للمصلحة العامة.
4. تشكيل لجنة من الحكومة الاتحادية و حكومة اقليم كردستان العراق لتعديل النصوص في القانون الضريبي العراقي تجنباً للازدواج الضريبي او للاختلاف في المعاملة الضريبية ، و كذلك معاملة شركات الاستثمار معاملة ضريبية موحدة ما بين المركز و الاقليم .
5. تشريع قوانين ضريبية خاصة يستعاض بها عن ضريبة الدخل على اصحاب الدخول الوطنية و ذوي الدخل المحدود ، و كذلك استخدامها كأدوات بيد الدولة تسهم في التخلص من الاثار السيئة للصناعات الحديثة او مصادر الطاقة التي باتت تستهلك بصورة كبيرة في الوقت الحاضر مثل الضرائب على التلوث و الكربون لزيادة ايرادات الدولة من جهة و حماية البيئة من جهة اخرى.

## // المصادر

## أولا - الدساتير

1. دستور الولايات المتحدة الاميركية لعام 1787.
2. دستور المانيا الاتحادية ( القانون الاساسي لالمانيا الاتحادية ) لعام 1949.
3. دستور دولة الامارات العربية المتحدة لعام 1971.
4. دستور العراق الدائم لعام 2005.

## ثانيا - القوانين و الانظمة و التعليمات

1. قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959النافذ.
2. قانون الرسوم العدلية رقم 114 لسنة 1981 النافذ .
3. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 النافذ.
4. قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1984 النافذ .
5. قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 النافذ.
6. امر سلطة الائتلاف المؤقت رقم 49 لسنة 2004.
7. قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لسنة 2004.
8. تعليمات استقطاع الضريبة بطريق الاستقطاع المباشر رقم 11 لسنة 2005.

## ثالثا - الكتب

1. د. أعاد حمود القيسي ، المالية العامة و التشريع المالي ، دار الثقافة للنشر ، عمان ، الاردن ، 2008.
2. د. أكرم الياملكي ، القانون التجاري ، دراسة مقارنة ، دار الثقافة للنشر ، عمان ، 2008 ،
3. د. أكرم الياملكي ، الوجيز في شرح القانون التجاري ، الجزء الاول ، ط3، بغداد ، 1971.
4. د. باسم محمد صالح ، القانون التجاري ، القسم الأول ، العاتك للطباعة و النشر ، القاهرة ، 2006.
5. د. جهاد سعيد الخصاونة ، المالية العامة و التشريع الضريبي و تطبيقاتها وفق التشريع الاردني ، دار الوائل للطباعة و النشر ، عمان ، 1999.
6. د. حسين سلوم ، المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي ، دار الفكراللبناني ، بيروت ، 1990.
7. د. رائد ناجي أحمد ، المالية العامة و التشريع المالي ، مطبعة العاتك ، القاهرة ، 2012 ،
8. د. سحر رشيد حميد النعيمي ، الاتجاهات المختلفة في تنظيم الوكالة التجارية ، دار الثقافة ، عمان ، 2004.
9. د. سوزي عدلي منشد ، المالية العامة ، منشورات الحلبي القانونية ، بيروت ، 2006.
10. د. صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق ، المطبعة العالمية ، بغداد ، 1965.
11. د. طاهر الجنابي ، علم المالية العامة و التشريع المالي في العراق ، دار العاتك للطباعة و النشر ، القاهرة ، 2004.

12. د. عادل فليح العلي ، المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي ، دار الحامد للطباعة و النشر ، عمان ، 2003.
13. د. عبد الباقي البكري و الاستاذ زهير طه البشير ، المدخل لدراسة القانون ، دار الكتب الجامعية ، بغداد ، 1989.
14. د. عبد المجيد الحكيم ، الموجز في شرح القانون المدني ، الجزء الاول ، ط1، مطبعة العاني ، بغداد ، 1971.
15. د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، السياسة الضريبية في ظل العولمة ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، 2013.
16. د. عبد المنعم فوزي و آخرون ، النظم الضريبية ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، 1969.
17. د. غالب علي الداوودي و د، سن المهداوي ، القانون الدولي الخاص ، الجزء الاول ، دار الكتب الجامعية ، بغداد ، 1992.
18. د. غازي عناية ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، دار البيارق ، عمان ، 1998.

رابعا - البحوث //

1. د. عبد العزيز العكيلي ، العمل التجاري كإطار عام للقانون التجاري ، مجلة الحقوق ، الكويت ، مارس ، 1982.
2. م. عبد الستار حمد انجاد ، أثر الضرائب في الحد من التلوث البيئي ، دراسة مقارنة ، العراق، مجلة جامعة الانبار للعلوم الانسانية ، العدد 12 ، 2008.

3. د. عمرو هاشم محمد ، الاصلاح الضريبي في البلدان النامية ، مجلة علوم انسانية ، السنة الرابعة ، العدد 29 ، يوليو ، 2006.
4. د. محمد خالد المهاني ، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية مع حالات تطبيقها في القانون المقارن ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و الادارية ، المجلد 19 ، العدد الثاني ، 2003.
5. د. محمد لطفي عبد المنعم الدويدار ، مدخل مقترح لاستخدام الحوافز الضريبية في مكافحة التلوث في مصر ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الثاني ، 2002.
6. م. يحيى محمود حسن عباس ، اثر الاتفاقات البيئية على الصناعات النفطية في دول الخليج العربي ، مركز دراسات الخليج العربي ، جامعة البصرة ، مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد الثاني ، المجلد السادس ، ايلول ، 2008.

#### خامسا - الرسائل و الاطاريح //

1. خالد حامد عبد ، متطلبات تطبيق الحكومة الالكترونية في مجال العمل الضريبي ، نظام مقترح ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة و الاقتصاد ، جامعة الموصل ، 2009.
2. حسين جواد كاظم ، واقع السياسة الضريبية في العراق و متطلبات الاصلاح الضريبي ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة و الاقتصاد ، جامعة البصرة ، 2006.

3. عبد الحسين هادي صالح ، اقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي ، دراسة مقارنة ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، 1984.
4. عبد السلام محمد عبد السلام ، نظام الضريبة الموحدة ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، 1992.
5. عادل الحيايري ، الضريبة على الدخل العام / دراسة مقارنة ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، 1968.
6. عمر ماجد ابراهيم ، المعاملة الضريبية للشركات العامة ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة النهريين ، 2002.

سادسا - الموقع الالكتروني //

1. د. محمد جليلاي ، النظام الضريبي السوري و اتجاهات اصلاحه ، جمعية العلوم الاقتصادية السورية ، على الموقع الالكتروني الحالي [www.mafhoum.com/syr/articles/jlaylati/jlaylati.htm](http://www.mafhoum.com/syr/articles/jlaylati/jlaylati.htm)
2. موقع الهيئة العامة للضرائب العراقية على شبكة الانترنت ، <http://www.tax.mof.gov.iq/PageViewer.aspx?id=38> ، تقييم الاداء الضريبي للهيئة لعام 2009 .



**Abstract //**

There is no doubt that whenever the legal system in any country airtight configuration and a few gaps had more impact on individuals in terms of organizational and life and was more pronounced because of its state-of-administration organization and deep-rooted in their arrangement, and applies it more than the financial side, but may increase the importance of the rest of the legal systems in the state, for reasons most important of with respect to the state, as this legal system (financial) is what feeds the state with the necessary fiscal revenue for the sake of its public spending, and that the existence of any defect in this system will reflect negatively on what can you get money in order to serve the public interest, and on the other hand will affect individuals psychologically and physical, where there are gaps in these laws will allow some of the tax evasion, which feels the rest they are borne by all of this burden, and material terms will lead to a variation in the tax rate due to lack of careful study of the entry in the state.

Although he can not be any system of human, whatever the accuracy and construction that comes complete and there must be loopholes in this system, but it was important to try every system that narrows of these gaps as little as possible where that whenever I told these gaps whenever the system is this closer to perfection .

And what we tried here that we do is a statement of the nature of the tax system in Iraq and try statement shortcomings that have accompanied this system and especially that most of the tax laws in Iraq are the laws of the past decade and which no longer fit the orientations of Iraq, especially after 2003, as well as differences in tax laws between the center and the region in particular and the Kurdistan region of Iraq has changed in a lot of laws and

what suits and legal and economic conditions, which were different from the Government of Iraq for a long time.

## // ملخص

مما لا شك فيه انه كلما كان النظام القانوني في اية دولة محكم التكوين و قليل الثغرات كان اكثر تأثير على الافراد من الناحية التنظيمية و الحياتية و كان اكثر وضوحا لما تمتلكه الدولة من ادارة منظمة و عريقة في ترتيبها ، و ينطبق الامر اكثر من الناحية المالية ، بل قد يزيد اهمية من باقي الانظمة القانونية في الدولة لاسباب اهمهما فيما يخص الدولة ، حيث ان هذا النظام القانوني (المالي) هو ما يغذي الدولة بما تحتاجه من ايرادات مالية في سبيل قيامها بالانفاق العام ، وان وجود اي خلل في هذا النظام سيعكس سلبا على ما يمكن ان تحصل عليه من اموال في سبيل خدمة الصالح العام ، و من ناحية اخرى سيؤثر على الافراد من الناحية النفسية و المادية ، حيث ان وجود ثغرات في هذه القوانين سوف تسمح للبعض في التهرب من الضريبة مما يشعر الباقين انهم هم من يتحمل كل هذا العبء ، و من الناحية المادية سيؤدي الى تفاوت في سعر الضريبة بسبب عدم دراسة دقيقة للدخول الموجودة في الدولة.

ورغم انه لا يمكن لاي نظام بشري مهما كانت دقته و بناءه ان يأتي مكتملا و لا بد من وجود ثغرات في هذا النظام الا انه كان المهم ان يحاول كل نظام ان يضيق من هذه الثغرات باقل ما يمكن حيث انه كلما قلت هذه الثغرات كلما كان النظام هذا اقرب للكمال.

و ما حاولنا هنا ان نقوم به هو بيان طبيعة النظام الضريبي في العراق و محاولة بيان اوجه القصور التي واكبت هذا النظام و لا سيما ان اغلب القوانين الضريبية في العراق هي قوانين من العقد الماضي و التي لم تعد تتناسب

توجهات العراق خاصة بعد ٢٠٠٣ ، و كذلك الاختلاف في القوانين الضريبية بين المركز و الاقليم خاصة و ان اقليم كردستان العراق قد غير في الكثير من القوانين و ما يتناسب و ظروفه القانونية و الاقتصادية و التي كانت مختلفة عن حكومة العراق لفترة طويلة.

من هذا كله حاولنا بيان واقع هذه التشريعات و الوقوف على اهم مشاكله ، و قد اخترنا ضريبة الدخل كنموذج لما لها من ثقل مباشر على كاهل المواطن و لما لها من اهمية في معظم الانظمة الضريبية ، و حاولنا تشكيل تصور واضح لما يمكن ان يكون حلول لبعض ما وجدناه من مشاكل .